جـامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

الموضـوع:

تأثير النظام المحاسبي المالي على فعالية الرقابة الجبائية

حالة الجزائر

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالب:

عزالدين محمد نجيب

إشراف الأستاذ:

د. يوسفي عاشور

أعضاء لجنة المناقشة

أ.د. سماي علي	أستاذ	جامعة المدية	رئيساً
د. يوسفي عاشور	أستاذ محاضر "أ"	جامعة المدية	مقرراً
أ.د. شارفي الناصر	أستاذ	جامعة البليدة 2	عضواً ممتحناً
د. برابح محمد	أستاذ محاضر "أ"	جامعة المدية	عضواً ممتحناً
د. بوعرار أحمد شمس الدين	أستاذ محاضر "أ"	جامعة المدية	عضواً ممتحناً
د. روتال عبد القادر	أستاذ محاضر "أ"	جامعة تيارت	عضواً ممتحناً

السنة الجامعية 2021/2020

شكر وعرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد وعلى أله وصحبه أجمعين، أما بعد:

الحمد لله عز وجل على توفيقه لي في إنجاز هذا العمل.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ الفاضل: الدكتور يوسفي عاشور على إشرافه على هذه الأطروحة وتحمل عناء قراءتها وتصحيحها، وعلى كل نصائحه القيمة.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى جميع أساتذة جامعة يحي فارس خاصة قسم العلوم التجارية.

الطالب: عزالدين محمد نجيب.

الإهداء

إلى والديّ أطال الله عمريهما واللذان لم يدخرا جهد في توفير الظروف الملائمة لي ومساعدتي.

المستخلص:

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على دعم وزيادة فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، بالتركيز على آليات النظام المحاسبي المالي والمتمثلة في جودة المعلومات المحاسبية، القوائم المالية والكشوف الملحقة والإفصاح والقياس المحاسبي، من خلال دراسة ميدانية لعينة من المديريات الولائية للضرائب، بالإضافة إلى مجموعة من مكاتب المحاسبة والجباية.

الجزء النظري تضمن النظام المحاسبي المالي والرقابة الجبائية وتحديد العلاقة التفاعلية بينهما، وفي الجزء التطبيقي تم الاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات الأولية عن عينة الدراسة، حيث تم توزيع 104 استمارة استقصاء، وتحليل ومحتواها بواسطة برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية "SPSS" طبعة 23، ومن ثم تقدير واختبار نماذج انحدار خطية متعددة لتقدير واختبار العلاقة بين متغيرات الدراسة.

توصلت الدراسة إلى أنه توجد علاقة إيجابية بين تطبيق النظام المحاسبي المالي ودعم وزيادة فعالية الرقابة الجبائية، حيث يساهم إعداد المعلومات المحاسبية وفق معايير وخصائص النظام المحاسبي المالي، في زيادة فعالية الرقابة الجبائية حيث يمكنها تفسير 92 % من التغيرات الحاصلة في فعالية الرقابة الجبائية، ويعتبر الإفصاح والقياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي له تأثير على فعالية الرقابة الجبائية حيث بلغ معامل التحديد 0.93 = $\mathbf{R^2}$ ،أي تفسير 93 % من التغيرات التي تحدث على مستوى فعالية الرقابة الجبائية، أما بالنسبة لإعداد القوائم المالية والكشوف الملحقة وفق النظام المحاسبي المالي فلها تأثير على دعم وزيادة فعالية الرقابة الجبائية.

بهذا أوصت الدراسة على التطبيق الجيد لمبادئ النظام المحاسبي المالي والتي تساهم في جودة الإفصاح المحاسبي كون أنه يسمح بإعطاء قوائم مالية تحتوي على معلومات محاسبية ذات مصداقية قابلة للمقارنة وملائمة لمختلف مستخدميها، وهذا جاء نتيجة للأخذ بكل متطلبات القياس المحاسبي التي تسمح بإنتاج معلومات موثوق بها، وتقديم قوائم مالية ذات مصداقية وتعبر عن واقع المؤسسة وتلبي احتياجات مستخدميها، ولعل من أبرز مستخدمي هذه القوائم الإدارة الجبائية، كما أوصت الدراسة بضرورة تطوير أساليب الرقابة الجبائية.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، جودة المعلومات المحاسبية، القوائم المالية، الإفصاح والقياس المحاسبي، الرقابة الجبائية.

Abstract:

This research study aimed to identify the impact of the implementation of the financial accounting system to support and increase the effectiveness of Algerian tax control, by focusing on the mechanisms of the financial accounting system represented in the quality of accounting data, financial and annexed statements, disclosure and accounting measurement. This was achieved by a field study conducted on a state tax directorate, in addition to a group of accounting and collection offices.

The theoretical part of the study included the study of the financial accounting system and tax control and the interactive relationship between them. In the applied part of the study, we used the questionnaire as a tool for primary data collection on the study sample. 104 questionnaires were distributed and analyzed through the "SPSS Statistical Package for Social Sciences" program – the 23th edition, to be able to estimate and test multiple linear regression models and the relationship between study variables.

The study results show that there is a positive relationship between implementing the financial accounting system and supporting and increasing the effectiveness of tax control. Besides, preparing accounting information according to the standards and characteristics of the financial accounting system contributes to increasing the effectiveness of tax control, as we can explain 92% of the changes in the effectiveness of tax control. The disclosure and accounting measurement according to the financial accounting system has an impact on the effectiveness of the tax control, as the determination factor reached R2 = 0.93, meaning 93% of the changes that occur in the level of the effectiveness of tax control. As for the preparation of the financial and annexed statements according to the financial accounting system, they have an impact on supporting and increasing the effectiveness of tax control.

Finally, our research study recommended the appropriate implementation of the principles of the financial accounting system, which increases the quality of the accounting disclosure, since it provides financial statements with reliable, comparable and appropriate accounting information for different users. This latter can be accomplished by taking into account all the requirements related to accounting measurement that allow the production of reliable information, and providing credible financial statements that reflect the real state of the institution and meet its users expectations, namely the tax administration. The study also recommended the need to improve tax control methods.

Key words: Financial Accounting System, Quality of Accounting Data, Financial Statements, Accounting Disclosure and Measurement, Tax Control.

فهرس المحتويات:

العنـــــوان	رقم الصفحة
كلمة شكر وعرفان	**I.**
الإهـداء.....	**II.**
المستخلص باللغة العربية.....	**III.**
المستخلص باللغة الإنجليزية.....	**IV.**
فهرس المحتويات.....	**V.**
قائمة الأشكال.....	**VI.**
قائمة الجداول.....	**VII.**
قائمة الملاحق.....	**VIII.**
مقدمة.....	**أ – ك**
الفصل الأول: الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي.	
تمهيد:.....	**02**
المبحث الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدّولية.....	**03**
المطلب الأول: نشأة، مفهوم وخصائص المعايير المحاسبية الدّولية.....	**04**
المطلب الثّاني: دوافع اعتماد المعايير المحاسبية الدّولية.....	**13**
المطلب الثّالث: أهمية وأهداف المعايير المحاسبية الدّولية.....	**15**
المبحث الثّاني: تقديم النّظام المحاسبي المالي.....	**17**
المطلب الأول: تعريف النّظام المحاسبي المالي وخصائصه.....	**17**
المطلب الثّاني: دوافع اعتماد النّظام المحاسبي المالي وأهميته.....	**20**
المطلب الثّالث: تطبيق النّظام المحاسبي المالي.....	**25**
المبحث الثالث: القياس والإفصاح المحاسبي في النّظام المحاسبي المالي.....	**31**
المطلب الأول: قواعد عامّة للقياس والتّقييم المحاسبي.....	**31**
المطلب الثّاني: القواعد الخاصّة للقياس و التّقييم المحاسبي.....	**35**
المطلب الثالث: عرض القوائم المالية حسب النّظام المحاسبي المالي.....	**45**
خلاصة الفصل:.....	**52**

الفصل الثاني: الإطار العام للرقابة الجبائية في الجزائر.	
تمهيد:.....	**54**
المبحث الأول: النظام الضّريبي الجزائري وتحدياته.....	**55**
المطلب الأول: ماهية النّظام الضّريبي.....	**55**
المطلب الثّاني: النّظام الضّريبي الجزائري.....	**58**
المطلب الثّالث: التحديات التي تواجه النّظام الضّريبي.....	**66**
المبحث الثّاني: الإطار العام للرّقابة الجبائية.....	**70**
المطلب الأول: مفهوم الرّقابة الجبائية وخصائصها.....	**70**
المطلب الثّاني: أهداف الرّقابة الجبائية.....	**72**
المطلب الثّالث: أسباب قيام الرّقابة الجبائية.....	**74**
المبحث الثّالث: واقع الرّقابة الجبائية في الجزائر.....	**76**
المطلب الأول: الإطار التنظيمي للرّقابة الجبائية.....	**76**
المطلب الثّاني: الإطار القانوني للرّقابة الجبائية.....	**79**
المطلب الثّالث: أشكال الرّقابة الجبائية.....	**85**
خلاصـــة الفصل:.....	**96**
الفصل الثالث:إجراءات الرقابة الجبائية على الحسابات في ظل النظام المحاسبي المالي	
تمهيد:.....	**98**
المبحث الأول: وسائل وأدلة الرقابة على الحسابات.....	**99**
المطلب الأول: خصائص أدلة الرقابة على الحسابات.....	**99**
المطلب الثاني: أنواع وسائل الرقابة على الحسابات.....	**101**
المطلب الثالث: مراحل فحص الحسابات.....	**105**
المبحث الثاني: إجراءات فحص حسابات الميزانية وحساب النتائج.....	**108**
المطلب الأول: إجراءات فحص حسابات (رؤوس الأموال، التثبيتات، المخزونات).....	**108**
المطلب الثاني: إجراءات فحص (حسابات الغير والحسابات المالية).....	**116**
المطلب الثالث: إجراءات فحص حسابات التكاليف والإيرادات.....	**120**
المبحث الثالث: العوامل المعيقة للرقابة الجبائية ومقترحات التفعيل.....	**125**
المطلب الأول: العوامل المعيقة للرقابة الجبائية.....	**125**

المطلب الثاني: آليات تفعيل الرقابة الجبائية.....	**127**
المطلب الثالث: متطلبات التفعيل المرتبطة بإجراءات تنفيذ الرقابة الجبائية.....	**132**
خلاصـــة الفصل:.....	**134**
الفصل الرابع: دراسة ميدانية.	
تمهيد:.....	**136**
المبحث الأول: منهجية الدراسة ووصف خصائص عينة الدراسة.	**137**
المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية.....	**137**
المطلب الثاني: التعريف بمجتمع وعينة الدراسة.....	**141**
المطلب الثالث. وصف خصائص عينة الدراسة.....	**145**
المبحث الثاني: تحليل أهمية تبني النظام المحاسبي المالي على فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر:	**149**
المطلب الاول: اختبار الصدق والثبات والاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان.....	**149**
المطلب الثاني: وصف متغيرات النظام المحاسبي المالي.....	**156**
المطلب الثالث: تحليل فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر.....	**165**
المبحث الثالث: تقدير واختبار تطبيق النظام المحاسبي المالي على زيادة فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر	**167**
المطلب الأول: نموذج فعالية الرقابة الجبائية – جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي.....	**168**
المطلب الثّاني: نموذج فعالية الرقابة الجبائية – الإفصاح والقياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي.....	**171**
المطلب الثالث: نموذج فعالية الرقابة الجبائية – القوائم المالية والكشوف الملحقة وفق النظام المحاسبي المالي.....	**175**
خلاصـــة الفصل:.....	**179**
خـاتـــــــمة:.....	**181**
قائـــمة المـراجع:.....	**187**
ملاحـــق:.....	**196**

قائمة الأشكال:

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
01	نوذج الدراسة	ك
02	نقائص المخطّط المحاسبي الوطني.....	21
03	مخطّط الانتقال من PCN إلى SCF.....	23
04	طريقة تقييم الأصل حسب النظام المحاسبي المالي.....	35
05	مكونات تكلفة المخزون.....	42
06	عناصر ومكونات القوائم المالية.....	51
07	الرّقابة الشّكلية.....	86
08	الرّقابة على الوثائق.....	87
09	التّحقيق المصوّب.....	92

قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
01	قائمة المعايير المحاسبية الدّولية.....	08
02	أهم النصوص القانونية المتعلقة بالنّظام المحاسبي المالي.....	19
03	شروط مسك المحاسبة المبسّطة.....	26
04	ملخّص لحقوق التّسجيل.....	63
05	مقياس ليكارت الثلاثي.....	140
06	تصنيف قيم المتوسطات الحسابية لكل فقرة من الفقرات، والأهمية النسبية.....	140
07	عدد الاستمارات الموزعة والصالحة للتحليل.....	145
08	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس.....	146
09	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر.....	146
10	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل.....	147
11	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة.....	148
12	إختبار ألفا كرونباخ.....	150

13	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول.....	151
14	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني.....	152
15	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث.....	154
16	الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع.....	155
17	وصف معايير جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي.....	157
18	وصف خصائص جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي.....	158
19	وصف آلية الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي.....	160
20	وصف آلية القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي.....	161
21	وصف آلية القوائم المالية وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي	163
22	وصف آلية الكشوف الملحقة وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي.....	164
23	تحليل فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر حسب أفراد العينة.....	166
24	تقدير واختبار نموذج $\widehat{C}=f(\widehat{S_i})=f(\widehat{N},\widehat{A})$.....	170
25	تقدير واختبار نموذج $\widehat{C}=f(\widehat{S_i})=f(\widehat{D},\widehat{M})$.....	173
26	تقدير واختبار نموذج $\widehat{C}=f(\widehat{S_i})=f(\widehat{E},\widehat{F})$.....	176

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
01	استمارة الاستبيان.....	196
02	وصف الفئة المستهدفة.....	199
03	إختبار الصدق والثبات.....	200
04	صدق الاتساق الداخلي لفقرات ومحاور الاستبيان.....	201
05	وصف معايير جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي.....	206
06	وصف خصائص جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي.....	207

07	وصف آلية الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي.....	209
08	وصف آلية القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي.....	210
09	وصف آلية القوائم المالية وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي.....	212
10	وصف ألية الكشوف الملحقة وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي.....	213
11	تحليل فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر حسب أفراد العينة.....	215
12	تقدير واختبار نموذج $\widehat{C}=f(\widehat{S_i})=f(\widehat{N},\widehat{A})$.....	217
13	تقدير واختبار نموذج $\widehat{C}=f(\widehat{S_i})=f(\widehat{D},\widehat{M})$.....	218
14	تقدير واختبار نموذج $\widehat{C}=f(\widehat{S_i})=f(\widehat{E},\widehat{F})$.....	219

مقدمة

1. تمهيد:

إن اختيار الجزائر الاندماج في الاقتصاد العالمي حتم عليها إعادة النظر في المخطط المحاسبي الوطني الذي بات لا يتماشى مع متطلبات التوجه الجديد، فالتحول إلى اقتصاد السوق يترتب عنه دخول مستثمرين أجانب الأمر الذي يتطلب وجود لغة محاسبية مشتركة تضمن درجة عالية من الشفافية والجودة في المعلومات المفصح عنها، وهذا ما لا يستطيع المخطط المحاسبي الوطني توفيره، فالمخطط لايفيد المستثمرين ولا المقرضين بقدر ما يفيد مصلحة الضرائب، ويلبي حاجيات المحاسبة الوطنية، وعلى هذا الأساس عملت الجزائر على تكييف بيئتها المحاسبية مع متطلبات المحاسبة الدولية، وذلك بتبني نظام محاسبي مالي يهدف إلى إيجاد مناخ يساعد على الثقة في المعاملات الاقتصادية والمالية بين المؤسسات، وبهذا جاء الاصلاح المحاسبي في الجزائر للعمل على توفيق البيئة الاقتصادية والمحاسبية لتستجيب لمتطلبات اقتصاد السوق من جهة ومن جهة أخرى توفيق البيئة المحاسبية الوطنية مع البيئة الدولية بما يسهل عملية الاندماج في الاقتصاد العالمي[1].

بما أن النظام الجبائي في الجزائر نظام تصريحي أي أن المكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا، فكان من المنطق أن تكون هناك رقابة لتلك التصريحات، وتعتبر الرقابة الجبائية أهم وسيلة للتأكد من صدق وصحة تصريحات المكلفين بالضريبة.

تختلف القوانين المحددة للقواعد الجبائية عن مفاهيم وقواعد النظام المحاسبي المالي، وللتخلص من هذه الظاهرة قامت الجزائر بالعديد من الإجراءات لتفعيل الرقابة الجبائية، ولعل أهمها هو سن العديد من القوانين ومنح الإدارات الجبائية العديد من الصلاحيات للقيام بهذه الوظيفة.

وفي هذا الصدد فإن أهمية هذه الدراسة تكمن في محاولة البحث عن سبل دعم وتفعيل الرقابة الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي.

[1] مزوار هاجر، ولهي بوعلام، **دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل الشراكة الأورو – جزائرية –دراسة تحليلية–**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 02، 2019، ص 218.

2.الإشكالية:

مما سبق فإن إشكالية الدراسة التي سوف نقوم بمعالجتها من خلال هذه الدراسة تتلخص في التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى تأثير النظام المحاسبي المالي على دعم وزيادة فعالية الرقابة الجبائية ؟

الإجابة عن التساؤل الرئيسي تقودنا إلى طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

أ- ماهي المفاهيم الأساسية لكل من النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية ؟

ب- ماهي آليات الرقابة الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري ؟

ت- ماهي إجراءات الرقابة الجبائية على الحسابات في ظل النظام المحاسبي المالي ؟

ث- ما أثر تطبيق مبادئ النظام المحاسبي المالي على دعم وزيادة فعالية الرقابة الجبائية ؟

3.فرضيات الدراسة:

كإجابات قبلية عن الأسئلة السابقة نقترح الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: يتوافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية.

الفرضية الثانية: النظام الضريبي الجزائري يوفر آليات قانونية وتنظيمية تساهم في زيادة فعالية الرقابة الجبائية.

الفرضية الثالثة: إجراءات الرقابة الجبائية على الحسابات في ظل النظام المحاسبي المالي تساهم في مكافحة التهرب الضريبي، من خلال فحص حسابات المؤسسة حسب الأهمية النسبية لكل حساب، وفحص القوائم المالية كوحدة واحدة من حيث الشكل والمضمون.

الفرضية الرابعة: آليات النظام المحاسبي المالي تعتبر كعوامل مؤثرة حقيقية على زيادة فعالية الرقابة الجبائية.

4.أهميه الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة، من الأهمية الكبيرة التي توليها مختلف دول العالم للإصلاحات المالية في شتى المجالات، حيث ظهرت العديد من التوجهات العالمية الحديثة لأجل ذلك، ومن بينها الجزائر التي تبنت المعايير المحاسبية الدولية من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي كتوجه إستراتيجي لإصلاح المحاسبة، وتستمد أهمية الدراسة من خلال إبراز أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على دعم وزيادة فعالية الرقابة الجبائية والبحث عن أفضل الآليات التي يمكن من خلالها تفعيل الرقابة الجبائية.

5.أهداف الدراسة:

هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي توضيح أثر تبني النظام المحاسبي المالي على فعالية الرقابة الجبائية، من خلال تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على المفاهيم العلمية للنظام المحاسبي المالي؛
- الإحاطة بالمفاهيم الأساسية المتعلقة بالرقابة الجبائية؛
- معرفة إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر؛
- معرفة مدى مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي في زيادة فعالية الرقابة الجبائية، والوقوف على الصعوبات التي تواجهه؛
- محاولة إبراز الآليات المناسبة التي يمكن أن تساهم في تفعيل الرقابة الجبائية، في ظل الإصلاحات المحاسبية، والقضاء على ظاهرة التهرب الضريبي.

6.حدود الدراسة:

سيتم دراسة موضوع تأثير النظام المحاسبي المالي على فعالية الرقابة الجبائية في إطار الحدود التالية:

أ- الحدود المكانية: ترتبط هذه الدراسة بالواقع الجزائري، من خلال دراسة أثر النظام المحاسبي المالي على فعالية الرقابة الجبائية بعينة من المديريات الولائية للضرائب، بالإضافة إلى مجموعة من مكاتب المحاسبة والجباية.

ب- الحدود الزمنية: دراسة تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر للفترة الممتدة بين 2010 -2019، أما الدراسة الميدانية فكانت ابتداء من نوفمبر 2018 إلى غاية جوان 2019.

7.المنهج المتبع والأدوات المستعملة:

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى تحديد أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على دعم وزيادة فعالية الرقابة الجبائية من منظور آليات النظام المحاسبي المالي، والمتمثلة أساسا في ألية جودة المعلومات المحاسبية، ألية القوائم المالية والكشوف الملحقة و ألية الإفصاح والقياس المحاسبي.

وفي هذا الصدد وبهدف المعالجة السليمة للموضوع فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي اللذان يركزان على معلومات كافية ودقيقة عن ظاهرة أو موضوع محدد في البحث، حيث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون التدخل في مجرياتها والتفاعل معها، بما يسمح من تحليل شامل وعميق لمشكلة الدراسة، كما تم الاعتماد على الاستبانة مع استعمال برنامج SPSS لعرض وتبويب المعلومات التي تم جمعها واستخدام بعض الأساليب الاحصائية مثل نموذج الانحدار الخطي المتعدد لنمذجة العلاقة بين متغيرات الدراسة.

8. عينة ومجتمع الدراسة:

بالنظر إلى طبيعة الموضوع قرر الباحث أن يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة المديريات الولائية للضرائب في بعض ولايات الغرب حيث تم اختيار عينة عشوائية بلغت 04 مديريات ولائية للضرائب ومجموعة من الممارسين لمهنة المحاسبة والجباية شملت 35 مكتب للمحاسبة والجباية، بالإضافة لمجموعة من الأساتذة الجامعيين المتخصصين، في بعض ولايات الغرب.

9.الدراسات السابقة:

أ- الدراسات باللغة العربية:

أ-1. دراسة (آيت محمد مراد، 2014)[1] "ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي"

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على دوافع الإصلاح المحاسبي في الجزائر ومدى تأييد ممارسي مهنة المحاسبة تطبيق النظام المحاسبي المالي، وخلصت هذه الدراسة إلى أن دوافع الإصلاح المحاسبي كانت نتيجة التحولات الاقتصادية الهامة التي فرضتها ضغوط داخلية وخارجية، وإن قرار عملية الإصلاح المحاسبي كان قرار صائب، وعليه أوصى الباحث بضرورة الإسراع في توفير كل الظروف اللازمة من أجل التطبيق الفعال لهذا النظام وتحقيق أهدافه، فالإصلاح المحاسبي مرتبط بباقي عمليات الإصلاح الأخرى (الإصلاح الاقتصادي والمالي.....الخ).

أ- 2. دراسة (سعيدي عبد الحليم، 2015)[2] "محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي"

هدفت هذه الدراسة إلى تبيين واقع العمل المحاسبي بعد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ سنة 2010، ومحاولة تقييم إفصاح القوائم المالية وفق المتطلبات القانونية التي نص عليها هذا النظام، من خلال دراسة استكشافية لعينة من المؤسسات، وتمثلت نتائج الدراسة الميدانية أن غالبية المؤسسات محل الدراسة مطبقة لقواعد التقييم المحاسبي والإفصاح وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي، وخلصت هذه الدراسة إلى ضرورة تكييف نصوص القانون التجاري مع مختلف التحديثات التي جاء بها الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي.

---

[1] آيت محمد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي "خلال الفترة 2010-2013"**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص النقود والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2014/2013.

[2] سعيدي عبد الحليم، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي – دراسة عينة من المؤسسات –**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015/2014.

أ-3. دراسة (بشير علوان حمد، 2016)[1] " أثر محددات القياس المحاسبي في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة"

انطلقت هذه الدراسة من فرضية أن الاخذ بمحددات القياس المحاسبي يقلل الفجوة بين الممارسة المحاسبية والمتطلبات الضريبية بما يحقق دخل ضريبي اكثر عدالة عند اعداد القوائم المالية، وتوصل الباحث إلى أن محددات القياس المحاسبي تعطي دليل واضح لإدارة الشركات لإتباع طرق وأساليب ثابتة لمعالجة المشاكل المحاسبية في القياس من اجل اعداد قوائم مالية تبين حقيقة الوضع المالي للشركة، وتوفير أدلة الاثبات ضمن الحسابات المقدمة والتي تعتبر كلمة الفصل في قبول الحسابات الواردة في القوائم المالية من عدمه.

أ-4. دراسة (خلف الله بن يوسف، 2017)[2] "أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية"

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أثار الافصاح والقياس المحاسبي على الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي، على القوائم المالية، ويرجع ذلك بشكل اساسي للأهمية البالغة لهذه القوائم لدى مستخدميها في اتخاذ القرارات المالية الملائمة، وقد توصلت هذه الدراسة الى أن عملية تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي يلبي احتياجات المهتمين بالمعلومة المحاسبية لأنه يساهم في إزالة الالتباس على العديد من الممارسات المحاسبية ويمكن المؤسسة من انتاج معلومات محاسبية مفيدة والإفصاح عنها في القوائم المالية.

[1] بشير علوان حمد، حيدر عمران سهر، **أثر محددات القياس المحاسبي في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة (بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب)**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 18، العدد 1، 2016.

[2] خلف الله بن يوسف، **أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (scf) وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية**، المجلد 2، العدد 3، ص 44-67.

أ-5. دراسة (لقاء مالك عبد الرحمان، 2019)[1] "دور الافصاح المحاسبي في رفع جودة التحاسب الضريبي"

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على دور الافصاح المحاسبي في رفع جودة التحاسب الضريبي بما يعزز الثقة بين المكلفين (الشركات) والسلطة الضريبية وقد كان مجتمع وعينة الدراسة بعض من الشركات المسجلة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب في العراق، والتي قدمت معلومات مناسبة لطبيعة انشطتها وتعاملت السلطة المالية معها برضا من خلال قبول النتائج الواردة في حساباتها، وقد تم اختيار عدد من القوائم المالية لتلك الشركات للسنوات 2012 – 2015 وتحليلها وقد اسفرت نتائج الدراسة، على أن السلطة الضريبية هي أحد المستفدين من التقارير المالية والتي تعتمد عليها في عملية التحاسب الضريبي كأساس لاحتساب الدخل الخاضع للضريبة وان الإفصاح المحاسبي الجيد يخلق تأريخا جيدا للشركة ولمراقب الحسابات لدى السلطة المالية، وهو ما يؤدي إلى قبول السلطة الضريبية للنتائج التي تظهرها القوائم المالية ويتم ربط الضريبة على أساسها وهو ما يمثل غاية المكلف في قبول نتائج حساباته، وكذلك يحقق رسالة مراقب الحسابات في جودة عمله في تعزيز الافصاح المحاسبي.

أ-6. دراسة (بن عثمان عائشة، 2019)[2] " أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي"

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز فعالية نظام التدقيق الجبائي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث يعتبر التدقيق الجبائي من أهم الاجراءات التي منحت للإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة ومصداقية التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا التأكد من التطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية المعمول بها، وتتمحور اشكالية هذه الدراسة في تحديد أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي، وذلك بالتطبيق على حالة الجزائر خلال الفترة 2005 – 2017، مع الاشارة إلى أنه تمت معالجة هذه الدراسة انطلاقا من تحليل وتقييم إحصائيات نظام التدقيق الجبائي قبل وبعد تطبيق النظام المحاسبي

[1] لقاء مالك عبد الرحمان، **دور الإفصاح المحاسبي في رفع جودة التحاسب الضريبي (بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب)**، مجلة دراسات محاسبية ومالية (JAFS)،المجلد 14، العدد 47، 2019.

[2] بن عثمان عائشة، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي – دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2005–2017 –**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص بنوك، مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2019/2018.

المالي، وتتمثل في الاحصائيات المتعلقة بالتدقيق الجبائي على الوثائق، التدقيق الجبائي في المحاسبة، التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة والتدقيق الجبائي المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، عن طريق إستخدام مؤشر عدد القضايا المراقبة ومؤشر المنازعات الجبائية، ومن خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي قد ساهم في تقليص عدد القضايا المراقبة مقارنة بعدد القضايا المراقبة خلال فترة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، ويعد التدقيق الجبائي في المحاسبة والتدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة من بين أهم أشكال التدقيق الجبائي التي تنتهجها الإدارة الجبائية في التأكد من صحة ومصداقية التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين، مما يسمح لها بالكشف عن الأخطاء والانحرافات، ومن ثم استرجاع الموارد المالية المهربة جبائيا لصالح الخزينة العمومية.

ب- الدراسات باللغة الأجنبية:

-.دراسة (khellaf lakhdar, 2013) "معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) وتطبيقها في الجزائر حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF)"

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح النماذج المحاسبية المطبقة في البيئة الجزائرية قبل وبعد الاستقلال، وبين الباحث من خلالها أسباب اعتماد المخطط الوطني للمحاسبة سنة 1975، مبينا مزايا وعيوب هذا النموذج، ثم سلط الضوء النظام المحاسبي المالي كنموذج ثالث تم اعتماده من خلال القانون الصادر سنة 2007 والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي ومدى تقارب هذا الأخير مع المعايير المحاسبية الدولية.

أهم ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة هو أننا سوف نعمل على الربط ما بين آليات النظام المحاسبي المالي المتمثلة في الإفصاح والقياس المحاسبي، وجودة المعلومات المحاسبية، والقوائم المالية والكشوف الملحقة للنظام المحاسبي المالي، وتبيان أثرها على دعم وزيادة فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، حيث نجد أن معظم الدراسات السابقة تطرقت إلى العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والرقابة الجبائية من خلال تحليل إحصائيات الرقابة الجبائية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، كما نقوم من خلال هذه الدراسة بإقتراح مجموعة من نماذج الإنحدار المتعددة للعلاقة بين آليات النظام المحاسبي المالي وفعالية الرقابة الجبائية.

10. صعوبات الدراسة:

أهم الصعوبات التي تعرضنا إليها في هذه الدراسة صعوبة الاتصال بعينة الدراسة، والحصول على إجابات استمارة الاستبيان، وذلك نظرا لطبيعة الموضوع وحساسيته.

11. هيكل الدراسة:

تحقيقاً لأهداف الدراسة؛ سيتم معالجة موضوع أثر النظام المحاسبي المالي على دعم وزيادة فعالية الرقابة الجبائية خلال أربعة فصول منها ثلاث فصول نظرية تتضمن الأطر المفاهيمية والنظرية لمتغيرات الدراسة، حيث سيتم خلال الفصل الأول تحديد المفاهيم الأساسية للنظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، في حين سيتضمن الفصل الثالث المفاهيم الأساسية للرقابة الجبائية والنظام الضريبي الجزائري بالإضافة إلى التطرق إلى وسائل الرقابة الجبائية في الرقابة على الحسابات و آليات تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر

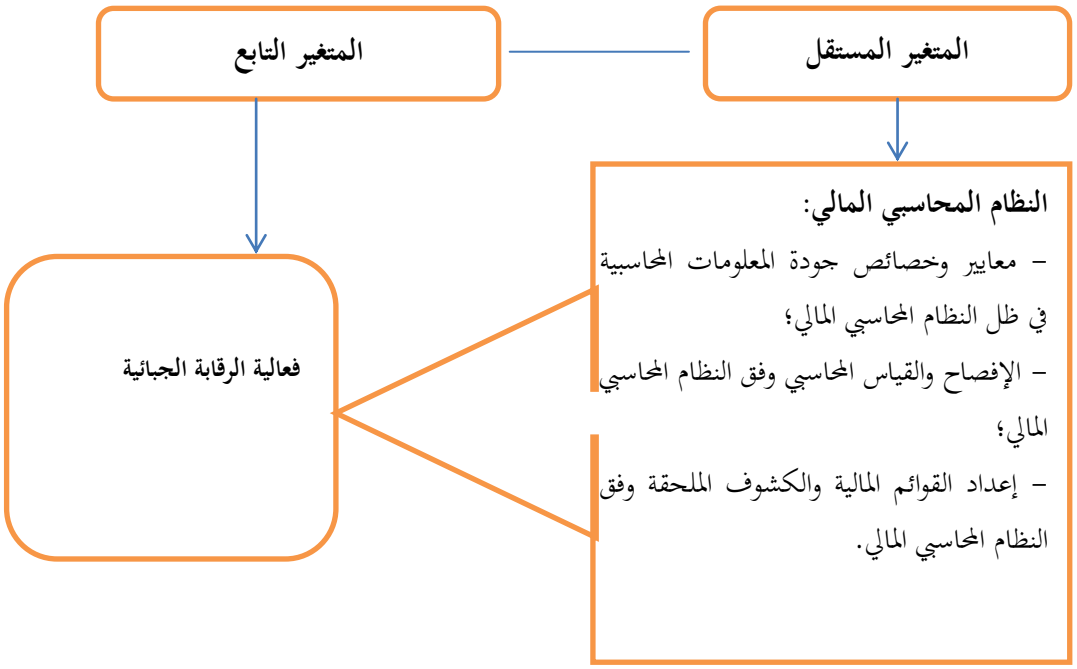
أما الفصل التطبيقي حاولنا إسقاط الجانب النظري على الواقع العملي بالبيئة الجزائرية، من خلال وصف واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي وزيادة فعالية الرقابة الجبائية، كما سنقوم بصياغة مجموعة من نماذج الانحدار المتعددة، لنمذجة العلاقة بين متغيرات الدراسة.

الخاتمة: تم الإشارة في الخاتمة إلى أهم النتائج واختبار الفرضيات، حيث تم إثبات وجود علاقة إيجابية بين النظام المحاسبي المالي وزيادة دعم وفعالية الرقابة الجبائية.

12. نموذج الدراسة:

تم اعتماد متغيرين أساسين لبناء نموذج الدراسة الافتراضي هما: النظام المحاسبي المالي كمتغير مستقل وتم تقسيمه إلى ثلاث متغيرات فرعية، وفعالية الرقابة الجبائية كمتغير تابع، كما هو موضح في الشكل أدناه:

الشكل رقم (01): نموذج الدراسة.



المصدر: من إعداد الباحث بناءا على الدراسات السابقة.

الفصل الأول: الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي.

تمهيد:

العولمة وتبني نظام اقتصاد السّوق، واتّفاقيات الشّراكة مع دول الاتّحاد الأوروبي بالإضافة إلى التّطلع إلى الانضمام إلى منظمة التّجارة العالمية حتمت على الجزائر القيام بإصلاحات اقتصادية في جميع الجوانب والتي من بينها إصلاح النّظام المحاسبي حيث تم تغيير المخطّط المحاسبي الوطني الذي كان معتمدا منذ 1975، و سبب هذا التّغيير هو تلك النّقائص التي ظهرت فيه بمرور الزّمن.

تجسّدت هذه الإصلاحات في المجال المحاسبي في تطبيق النّظام المحاسبي المالي سنة 2007 بصدور القانون 07-11 المؤرّخ في 25 نوفمبر 2007 ، وما أعقبه من قوانين ومراسيم متعلّقة بتطبيق هذا النّظام المحاسبي ، حيث أنّه يتميّز بتوافقه مع المعايير المحاسبية الدّولية كما أنّه يغطي نقائص المخطّط المحاسبي السّابق.

ومن خلال هذا الفصل نحاول التّعرف على المعايير المحاسبية الدّولية، والنّظام المحاسبي المالي من حيث المبادئ و مجالات التّطبيق، والقياس والإفصاح عن القوائم المالية.

المبحث الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدّولية.

شهد العالم تطورات اقتصادية عديدة من بينها انتشار ما يسمى بالشّركات المتعدّدة الجنسيات وتدفق رؤوس الأموال بسبب تحرير الأسواق المالية، فكلّ هذه التّطورات وغيرها أدّت إلى ضرورة تقارب دولي في المجال المحاسبي الأمر الذي نتج عنه ما يسمى بالمعايير المحاسبية الدّولية، وفي هذا المبحث نحاول التّفصيل في ماهية هذه المعايير من خلال التّطرق لنشأتها ومفهومها وخصائصها، والتّعرف على أهم الأسباب الدافعة لاعتماد هذه المعايير المحاسبية .

سيتم معالجة هذا المبحث وفق ثلاثة مطالب كما يلي:

المطلب الأول: نشأة، مفهوم وخصائص المعايير المحاسبية الدّولية.

المطلب الثّاني: دوافع اعتماد المعايير المحاسبية الدّولية.

المطلب الثّالث: أهمية وأهداف المعايير المحاسبية الدّولية.

المطلب الأول: نشأة، مفهوم وخصائص المعايير المحاسبية الدّولية.

أولا. نشأة المعايير المحاسبية الدّولية:

منذ زمن كانت هناك محاولات عديدة لوضع قواعد محاسبية من طرف الهيئات المهنية إلّا أنّه لم يكن هناك قواعد علمية مشتركة حيث أنّه كانت لكلّ هيئة قواعد محاسبية معيّنة وترى أنّها تتلاءم مع مفاهيمها المحاسبية.

وترجع فكرة توفيق وتنسيق المعايير المحاسبية الدّولية إلى المؤتمر الأول للمحاسبين الذي انعقد في عام 1904 في مدينة سانت لويس بأمريكا، حيث تمّ الاتّفاق وكخطوة أولى على عقد هذا المؤتمر كلّ خمس سنوات لمقارنة المبادئ والممارسات المحاسبية في الدّول المشتركة، وقد عقدت عدّة مؤتمرات محاسبية، وفي كلّ مرة تظهر إرادة الدّول والهيئات والمنظمات المحاسبية في التّوجّه والانضمام نحو توحيد في ميدان المحاسبة على المستوى الدّولي[1].

وبعد ذلك انعقدت العديد من المؤتمرات والتي يمكن عرض أهمها فيما يلي:[2]

- كانت أمستردام بهولندا مقر انعقاد المؤتمر الثّاني سنة 1926، وحضره مندوبون من كلّ دول أوروبا تقريبا، بالإضافة إلى الولايات المتّحدة الأمريكية وكندا وكانت نسبة المشاركين كبيرة في الدّولة المضيفة هولندا، أمّا المؤتمر المحاسبي الدّولي الثّالث فقد عقد في نيويورك سنة 1926 وتمّ التّطرق فيه إلى ثلاثة أبحاث رئيسية هي الاستثمار، والاهتلاك، وإعادة التّقييم؛

- وانعقد المؤتمر الرّابع في لندن سنة 1933 شاركت فيه 49 منظمة محاسبية من خلال 90 مندوبا منها، وقد بلغ عدد الدّول التي مثلت في المؤتمر 22 دولة منها استراليا ونيوزيلندا وبعض الدّول الإفريقية؛

---

[1] نعيجي عبد الكريم، **مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة و جباية مجمع الشركات –دراسة ميدانية –**، أطروحة دكتوراه في إدارة المنظمات، تخصص محاسبة ومراقبة التّسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد – تلمسان، الجزائر، 2017/2016، ص 40.

[2] بكيحل عبد القادر، **النّظام المحاسبي المالي ومدى تأثيره في دعم الشّفافية والإفصاح ببورصة الجزائر**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،جامعة حسيبة بن بوعلي – الشلف، الجزائر، 2017/2016، ص ص28-29.

– انعقد المؤتمر الخامس في برلين بألمانيا سنة 1938 وبلغ عدد المشاركين 320 عضو وبعد أن وضعت الحرب العالمية الثّانية أوزارها بادرت لندن لاحتضان المؤتمر الدّولي السّادس سنة 1952 حيث سجّل في المؤتمر 2510 عضو في مختلف دول العالم؛

– ومع المؤتمر الدّولي السّابع الذي انعقد في أمستردام سنة 1957 حدّد الفترة الفاصلة بين مؤتمر وآخر بخمس سنوات، وقد شارك في هذا المؤتمر 104 هيئات محاسبية من 40 دولة وحضره 1650 عضو من الخارج و1200 من البلد المضيف هولندا؛

– وعادت نيويورك لتحتضن المؤتمر الثّامن من سنة 1962 الذي حضره 1927 عضو من الولايات المتّحدة الأمريكية و 2101 عضو من دول أخرى، وشاركت فيه 83 منظمة تمثل 48 دولة وقدّم فيه 45 بحث، أمّا باريس فقد كانت مقر المؤتمر التّاسع سنة 1967، تلاه المؤتمر العاشر سنة 1972 وحضره 4347 مندوبا عن 59 دولة.

وقد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضّغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتّحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات حكومية، وأجهزة حكومية عن تشكيل عدّة منظمات استهدفت وضع المعايير الدّولية وتهيئة المناخ اللّازم لتطبيق هذه المعايير[1].

وأهم هذه المنظمات نذكر ما يلي:

1. الاتّحاد الدّولي للمحاسبين (IFAC): تمّ انشاء ما يعرف بالاتّحاد الدّولي للمحاسبين القانونيين وهو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977، ويضم في عضويته هيئات المحاسبة والهيئات المهنية الرّاغبة في الانضمام للعضوية ولقد سارعت جل دول العالم للانضمام في هذا الاتّحاد حيث يضم قرابة 175 عضو ومنظمة في 130 دولة يمثلون أكثر من 3 مليون محاسب[2].

[1] أحمد طرطار، عبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامّة وفق النّظام المحاسبي المالي الجديد SCF الإطار النظري**، الطّبعة الأولى، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص 19.

[2] عريف عبد الرّزاق، **انعكاسات تطبيق النّظام المحاسبي المالي على عملية التّحليل المالي في المؤسّسات الاقتصادية الجزائرية –دراسة حالة عينة من المؤسسات الجزائرية–**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمّد خيضر – بسكرة، الجزائر، 2017/2016، ص20.

وتتمثل مهام هذا الاتّحاد فيما يلي:[1]

– تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتّشجيع على اعتمادها؛

– إصدار معايير المراجعة الدّولية ومعايير خدمات التأكيد الأخرى؛

– إصدار معايير رقابة الجودة لعمليات المراجعة؛

– إصدار قواعد السّلوك المهني؛

– إصدار قواعد وضوابط التّعليم المستمر؛

– إصدار معايير المحاسبة في القطاع العام.

2. لجنة معايير المحاسبة الدّولية (IASC): نشأت لجنة معايير المحاسبة الدّولية سنة 1973 بمبادرة من الهيئات المحاسبية الدّولية لعشرة دول (ألمانيا ، أستراليا، كندا، الولايات المتّحدة الأمريكية، فرنسا، اليابان، المكسيك، هولندا، ايرلندا، وانجلترا) تتكوّن من تسعة عشرة شخصية مكلّفة بتحديد التّوجهات الاستراتيجية، التّطوير وتطبيق معايير المحاسبة الدّولية وتحقيق تطبيق توحيد المبادئ المحاسبية التي تتّبعها منشآت الأعمال، وتعيين مجلس معايير المحاسبة الدّولية (IASB)، واللّجنة التّقنية الدّائمة للتّرجمة (IRRIC)[2].

وتهدف لجنة (IASC) إلى العمل على تطوير المبادئ والمعايير المحاسبية الدّولية وتحقيق قدراً من التّوافق بين الممارسات المحاسبية الدّولية، وذلك من خلال:[3]

---

[1] أحمد طرطار، عبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامّة وفق النّظام المحاسبي المالي الجديد SCF الإطار النظري**، مرجع سبق ذكره، ص 37.

[2] عبد الكريم شناي، **أثر تطبيق النّظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسّسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة – عينة من المؤسسات –**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصّص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمّد خيضر – بسكرة، الجزائر، 2016/2015، ص 03.

[3] آيت محمّد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النّظام المحاسبي خلال الفترة 2010–2013**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص النقود والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2014/2013، ص ص133–134.

- المشاركة في القضايا المحاسبية المطروحة دوليا حول المعايير المحاسبية الدّولية؛
- العمل على تكيّف المعايير المحاسبية الدّولية مع السّياسة المحاسبية للدّول التي لم تتبنّ معايير وطنية؛
- المقارنة بين المعايير الدّولية والمعايير الوطنية، وذلك بغية القضاء على الفروقات الجوهرية الموجودة بينهم؛
- إقناع الدّول بامتيازات تحقيق التّوافق المحاسبي الدّولي؛
- إعداد ونشر لأجل الصّالح العام معايير محاسبية ذات نوعية عالية وقابلة للفهم والتّطبيق في العالم كلّه، وتلزم بتوفير في القوائم المالية معلومات ذات نوعية وشفافية وقابلة للمقارنة من أجل مساعدة المتعاملين في الأسواق المالية في العالم والمستعملين الآخرين في اتّخاذ قرارتهم الاقتصادية.

3. مجلس معايير المحاسبة الدّولية (IASB): تشكل في 2001/02/06 بعد حوالي 25 عاما من البدء في تطوير المعايير حيث ظهرت إلى تغيير هيكل اللّجنة (IASC) والذي تقع على عاتقه المسؤولية لتطوير معايير التّقارير المالية ليحل محل لجنة معايير المحاسبة الدّولية ويتكوّن من 14 عضوا: الرّئيس ونائب الرّئيس و12 عضوا دائما ومقره في لندن، وتتمثّل مهامه فيما يلي:[1]

- إعداد ونشر وتعديل المعايير المحاسبية الدّولية؛
- نشر مذكرات الإيضاح حول مشاريع المعايير المحاسبية الدّولية الجارية؛
- إعداد إجراءات معالجة التّدخلات؛
- تشكيل كلّ أنواع اللّجان الاستشارية المتخصّصة لإبداء رأيها حول المشاريع المهمة؛
- القيام بالدّراسات في الدّول المتقدّمة والنّاشئة للتّأكد من قابلية المعايير للتّطبيق.

وقد تمّ إصدار 41 معيار محاسبي وفيما بعد تمّ حذف بعضها ونعرض فيما يلي المعايير المحاسبية الدّولية المعتمدة من خلال الجدول التّالي:

[1] أحمد طرطار ، عبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامّة وفق النّظام المحاسبي المالي الجديد SCF الإطار النظري**، مرجع سبق ذكره، ص ص 36-37.

الجدول رقم (01): قائمة المعايير المحاسبية الدّولية.

المعيار	العنوان
IAS1	عرض الكشوف المالية
IAS2	المخزونات
IAS7	جدول تدفقات الخزينة(بيان التّدفق النّقدي)
IAS8	المناهج المحاسبية وتغيرات التّقديرات والأخطاء
IAS10	الأمور الطّارئة والأحداث اللّاحقة لتاريخ الاقفال
IAS11	عقود الانشاء
IAS12	الضّرائب على النّتيجة
IAS16	التّثبيتات المادية
IAS17	عقود الإيجار
IAS18	الإيراد (نواتج النّشاطات العادية)
IAS19	امتيازات الموظفين
IAS20	التّسجيل المحاسبي للإعلانات الحكومية والمعلومات الواجب تقديمها حول المساعدة العمومية
IAS21	آثار التّغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
IAS23	تكاليف الاقتراض
IAS24	المعلومة المتعلّقة بالأطراف ذات الصّلة
IAS26	التّسجيل المحاسبي لأنظمة التقاعد والتّقارير المالية الخاصة بها
IAS27	الكشوف المالية المدمجة والفردية والمساهمات في الفروع
IAS28	المساهمات في الكيانات الشّريكة
IAS29	المعلومات المالية في الاقتصادات ذات معدّل التّضخم المرتفع
IAS31	المساهمات في المؤسّسات المشتركة
IAS32	الأدوات المالية: المعلومة الواجب تقديمها والعرض

IAS33	نصيب السهم من الأرباح
IAS34	المعلومة المالية الوسيطة
IAS36	تدني قيم الأصول
IAS37	المؤونات والخصوم والأصول المتوقعة
IAS38	التثبيتات غير المادية
IAS39	الأدوات المالية: التّسجيل المحاسبي والقياس
IAS40	التّوظيفات العقارية
IAS41	الزّراعة

Source: collectif EPBI ,**Normes Comptables Internationales**, Pages Bleues , algerie, p p14-15.

ثانيا. مفهوم المعايير المحاسبية الدّولية:

قبل تعريف المعايير المحاسبية الدّولية ينبغي أولا تحديد مفهوم المعيار المحاسبي.

1. مفهوم المعيار المحاسبي:

لقد قدّمت العديد من التّعاريف لمفهوم المعيار المحاسبي، وربما هذا التّعدّد راجع لاختلاف وجهات النّظر المختلفة للمختصين في المجال المحاسبي، وفيما يلي نحاول التّفصيل في ذلك.

المعيار في اللّغة هو العيار الذي يقاس به غيره (جمع) معايير[1]، وكلمة معيار هي ترجمة لكلمة norme باللّغة الفرنسية، وكلمة standard باللّغة الإنجليزية.

[1] على بن هادية وآخرون، **القاموس الجديد للطّلاب**، الطّبعة السّابعة، المؤسّسة الوطنية للكتاب، 1991، ص 110.

هذا من الجانب اللّغوي، أمّا من الجانب الاصطلاحي فيوجد العديد من التّعاريف نذكر بعضها فيما يلي:

المعيار المحاسبي " هو قاعدة وقانون عام يسترشد به المحاسب لانجاز عمله في تحضير الكشوف والتّقارير المالية للشّركة"[1].

ما يمكن استنتاجه من خلال هذا التّعريف أنّ المحاسب لا يمكنه إعداد القوائم المالية والتّقارير المالية دون وجود قاعدة أو قانون يرتكز عليه، وهذا هو ما يصطلح عليه بالمعيار المحاسبي.

وفي تعريف آخر للمعيار المحاسبي فإنّه يعرّف على أنّه " قواعد يتم اعتمادها من طرف شركات الأعمال عند إعداد القوائم المالية، وتشمل المعايير والقواعد الوصفية والتّوجيهات اللّازمة التي تتعلّق بعدّة موضوعات ... وبالأخص القياس والتقييم والعرض والإفصاح، هذه القواعد التي يتم الاتّفاق عليها والتي تشمل المعايير المحاسبية تعتبر كمرشد أساسي لتحقيق التّجانس في قياس العمليات والأحداث التي تؤثّر على القوائم المالية والتّدفقات النّقدية وإيصال تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها"[2].

يتبيّن لنا من خلال هذا التّعريف أنّ المعيار المحاسبي يجب أن يشمل المواضيع التي تحقّق التّجانس في قياس العمليات وتتمثل هذه المواضيع في القياس، والتّقييم والعرض والإفصاح، وذلك لكي يتسنى للمحاسب إعداد قوائم مالية تمتاز بقابليتها للمقارنة وإيصال معلومات إلى مختلف الأطراف المستفيدة منها.

[1] حليمة مجلي، ريمة شيبوب، **أسس تقييم جودة المعايير المحاسبية الدّولية كمدخل لتحقيق متطلبات حوكمة الشّركات**، الملتقى الدّولي حول دور المعايير المحاسبية الدّولية في تفعيل أداء المؤسّسات والحكومات، 24-2014/10/25، جامعة ورقلة، الجزائر، ص480.

[2] بوسبعين تسعديت، حساني عبد الحميد، **محاسبة الأدوات المالية وفق النّظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدّولية**، النّشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2018، ص17.

ويمكن النّظر إلى المعيار المحاسبي على أنّه مقياس أو نموذج ... يهدف إلى تحديد أساس الطّريقة السّليمة لتحديد وقياس وتقييم وعرض والإفصاح عن القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظّروف على المركز المالي للمؤسّسة ونتائج أعمالها[1].

وهذا التّعريف يركّز على الهدف من وراء اعتماد المعيار المحاسبي الذي يمكن من ترجمة أعمال الكيان بطريقة سليمة، ولبلوغ هذا الهدف يجب أن يشمل هذا المقياس (المعيار) مختلف الجوانب المحاسبية المتمثلة في القياس، التّقييم، العرض، والإفصاح.

من خلال ما تمّ عرضه من تعاريف ومحاولة تحليلها يمكن القول أنّ المعيار المحاسبي هو :"**مقياس أو نموذج يسترشد به المحاسبون لممارسة مهامهم في إعداد وعرض الكشوف المالية بطريقة سليمة تمكّن من قابليتها للمقارنة، وكذا إيصال المعلومة إلى الأطراف المستفيدة**".

2. تعريف المعيار المحاسبي الدّولي:

بالنّظر إلى الأدبيات المحاسبية نجد أنّه قد قدمت العديد من التعاريف للمعايير المحاسبية الدّولية، ومن بينها نذكر ما يلي:

المعيار المحاسبي الدّولي هو "بيان إداري مكتوب تصدره هيئة محاسبية يتحدّد بعنصر محدّد من القوائم المالية أو نوع محدّد من العمليات المحاسبية أو الأحداث التي تؤثّر على المركز المالي للمؤسّسة ونتاج أعمالها، ويتم بموجبه تحديد الوسيلة المناسبة للقياس والعرض أو كيفية التّصرف في هذا العنصر لتحديد نتائج الأعمال وعرض المركز المالي للمؤسّسة"[2].

من خلال هذا التّعريف نجد أنّه بموجب المعيار المحاسبي الدّولي يتم تحديد الوسيلة المناسبة للقياس والعرض لتحديد نتائج الأعمال إلا أنّه لم يتطرق إلى الافصاح والتّقييم، ولم يحدّد من هي هذه الهيئة التي تسهر على إصدار المعايير المحاسبية الدّولية.

---

[1] أحمد طرطار ، عبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامّة وفق النّظام المحاسبي المالي الجديد SCF الإطار النظري** ، مرجع سبق ذكره، ص21.

[2] علاء بوقفة، صلاح حميداتو، **أثر النّظام المحاسبي المالي على تفعيل الممارسة المحاسبية**، الملتقى الدّولي حول دور المعايير المحاسبية الدّولية في تفعيل أداء المؤسّسات والحكومات، 24-2014/10/25، جامعة ورقلة، الجزائر، ص548.

وفي تعريف آخر للمعايير المحاسبية الدّولية هي "عبارة عن تلك المعايير الصّادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدّولية والمتمثّلة في مجموعة الأسس والقواعد المتعارف عليها بين مختلف الممارسين لمهنة المحاسبة على المستوى العالمي والتي تبيّن كيفية معالجة الأحداث الاقتصادية ذات الطّابع الكمي والمالي"[1].

عند التّمعن في هذا التّعريف يتبيّن أنّ المعيار المحاسبي الدّولي صادر عن مجلس المعايير المحاسبية الدّولية، ويشمل قواعد متعارف عليها على المستوى الدّولي في مجال المحاسبة الدّولية، والهدف من هذه المعايير معالجة مختلف الأحداث الاقتصادية، إلا أنّ هذا التّعريف لم يبيّن بصورة واضحة الهدف الأساسي من المعيار المحاسبي الدّولي والمتمثّل في العرض، والافصاح عن نتائج أعمال الكيان.

المعايير المحاسبية الدّولية هي "معايير صادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدّولية من أجل توحيد المحاسبة على المستوى الدّولي، ويهدف لضمان التّجانس في المعلومات المحاسبية والمالية لأجل تسهيل قراءتها وإجراء المقارنات بين الوضعيات المالية لمختلف المؤسّسات، وكذلك النّتائج المحقّقة"[2].

الملاحظ من خلال هذا التّعريف أنّه يتميّز بالشّمولية أكثر من سابقيه، ذلك أنّه ذكر الهيئة السّاهرة على إصدار المعايير المحاسبية الدّولية، وأنّ الهدف من الإصدار هو توحيد المحاسبة بين مختلف دول العالم حتى يكون هناك تجانس في البيانات المحاسبية، الأمر الذي ينتج عنه سهولة قراءتها ومقارنتها.

ومن خلال ما سبق يمكن القول أنّ المعيار المحاسبي الدّولي هو: **"ذلك المعيار الصّادر عن لجنة المعايير المحاسبية الدّولية، هدفه هو توحيد ممارسة المحاسبة بين مختلف الدّول، ويمكّن من العرض، التّقييم، والإفصاح عن القوائم المالية بطريقة سليمة وتمتاز بسهولة القراءة والمقارنة مع مختلف منظمات الأعمال التي تمارس نفس النّشاط"**.

---

[1] نعيجي عبد الكريم، **مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة و جباية مجمع الشركات –دراسة ميدانية –**، مرجع سبق ذكره، ص 43.

[2] أحمد طرطار ، عبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامّة وفق النّظام المحاسبي المالي الجديد SCF الإطار النظري** ، مرجع سبق ذكره، ص ص 22-23 .

3. خصائص المعايير المحاسبية الدّولية:

تتّصف المعايير المحاسبية الدّولية بمجموعة من الخصائص أهمها: [1]

- قدرتها على تحقيق الإجماع خاصة بعد الاصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية الدّولية (IASC) التي نتج عنها مجال الاستشارة وإعداد المعايير لتشمل كلّ الأطراف المهتمة بها دون إهمال وجهة نظر الهيئات الوطنية المؤهّلة؛
- قدرتها التي اكتسبتها من خلال التّوفيق بين التّباين الذي يميّز الممارسة الوطنية حيال المواضيع التي تكون مجالا للمعايير ، وهو ما أكسبها نوعية عالية الجودة ؛
- مرونتها نتيجة لما تقدّمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها؛
- غير إجبارية لأنّها ليست لها صفة القانون أو التّنظيم.

المطلب الثّاني: دوافع اعتماد المعايير المحاسبية الدّولية.

يوجد العديد من الدّوافع (الأسباب) التي حتّمت على الدّول تبني المعايير المحاسبية الدّولية، والتي يمكن عرض أهمها فيما يلي.

1. عدم الاتّفاق على نظرية شاملة للمحاسبة: إنّ النّظرية تمثّل إطارا متماسكا من الفروض والمفاهيم والمبادئ الواقعية، والتي تعتبر بمثابة مرجعا عامّا لكلّ حقل من حقول المعرفة، وهذه الفروض والمفاهيم والمبادئ هي التي تشكّل القواعد التي تحكم عمليات القياس المحاسبي للأحداث الاقتصادية في وحدة محاسبية معيّنة، وبإبلاغ نتائج القياس لمستخدمي وقراءة البيانات المالية، لكن في الوقت الحالي لا يوجد نظرية شاملة للمحاسبة بل توجد نظريات مختلفة في الفكر المحاسبي بدأت وتطورت مع الزّمن، ولقد برز الكثير منها دون الاتّفاق على نظرية واحدة تشمل هذا الفكر بصورة شاملة وموحّدة، وقد نتج عن ذلك اختلافات جوهرية أدّت لمشاكل أصبحت تعاني منها نظرية المحاسبة في الوقت الحاضر، ومنها تعدّد البدائل وتنوّعها، ونتيجة للجدل المحاسبي حول هذه المشاكل المعقّدة والمختلفة بدأ التّفكير وبشكل جدي في إيجاد وسيلة تلغي هذه

[1] علاء بوقفة، صلاح حميداتو، **أثر النّظام المحاسبي المالي على تفعيل الممارسة المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص 548.

الاختلافات، أو على الأقل تخدمها، وانطلاقا من هذا الواقع جاءت فكرة التّوحيد المحاسبي[1]، وذلك لتحقيق جملة من الأهداف أهمها ما يلي:[2]

- زيادة دلالة البيانات المحاسبية، وذلك لقيامها على أسس موحّدة ومفاهيم مشتركة بما يزيد من إمكانية الاعتماد عليها لتحقيق أهداف المحاسبة؛
- زيادة إمكانية وسهولة المقارنة بين المؤسّسات الاقتصادية المختلفة بهدف قياس كفائتها النّسبية أو لغرض اتّخاذ القرار؛
- إمكانية وسهولة تعديل البيانات المحاسبية القائمة على أسس موحّدة ومفاهيم محدّدة لما قد يطرأ من تقلبات المستوى العام للأسعار؛
- تبسيط قراءة وفهم القوائم المالية بلغة محاسبية موحّدة؛
- توفير إمكانية التّجميع المرحلي للبيانات المحاسبية بما يخدم احتياجات المستويات الاقتصادية إلى البيانات.

2. بروز فكرة العولمة وتحرير التّجارية الدّولية: العولمة هي دمج أسواق الدّول المختلفة في سوق عالمية واحدة في جميع المجالات التّجارية والمالية والسّياسية والثّقافية والإعلام والتّكنولوجيا، وفي إطار من الحرية الاقتصادية، وسيطرت الشّركة المتعدّدة الجنسيات، وخضوع العالم لقوى السّوق العالمية وقواعد قانونية واحدة، وهو ما يقضي إلغاء الحدود القومية[3].

ونتيجة لذلك كان لزاما وجود بيانات محاسبية قابلة للمقارنة وتكون موحّدة على المستوى الدّولي.

3. تطور الأسواق المالية العالمية: تطلّب الانفتاح الاقتصادي العالمي وتنامي الشّركات المتعدّدة الجنسيات وحجم الصّفقات التّجارية الدّولية واستقطاب المزيد من الاستثمارات الأجنبية ضرورة تقويم المعايير الدّولية القائمة ووضع معايير جديدة لتنظيم وتحسين أداء المعاملات في الأسواق المالية، وتجسيدا لذلك أصدرت خلال

---

[1] بوسبعين تسعديت، حساني عبد الحميد، **محاسبة الأدوات المالية وفق النّظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدّولية**، مرجع سبق ذكره، ص18.

[2] آيت محمّد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة مع متطلبات النّظام المحاسبي خلال الفترة 2010-2013**، مرجع سبق ذكره، ص109.

[3] عجيلة محمّد، **العولمة المحاسبية والنّظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر**، مجلة دراسات – العدد الاقتصادي-، العدد 17، جامعة الأغواط، جوان 2012، ص106.

الفترة (1994-1999) لجنة المعايير المحاسبية الدّولية بعض المعايير اللاّزمة لتلبية متطلّبات الأسواق المالية بعد الاتّفاق مع الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية (IOSCO)[1]، حيث أنّ هذه الأخيرة وبعد أن اطّلعت على أعمال لجنة المعايير المحاسبية الدّولية (IASC) وفرض بعض التّعديلات عليها قامت بالموافقة بعد ذلك على هذه المعايير وقبولها لتكون أساس إعداد الكشوف المالية للمؤسّسات المسجّلة في البورصات العالمية.

المطلب الثّالث: أهمية وأهداف المعايير المحاسبية الدّولية.

بعد التّعريف بالمعايير المحاسبية الدّولية والتّعرّف على خصائصها والأسباب التي حتّمت على الدّول تبني هذه المعايير أصبح لزاما علينا إبراز أهميتها والأهداف المراد تحقيقها من جراء تطبيقها.

أولا. أهمية المعايير المحاسبية الدّولية:

تتمثّل أهمية المعايير المحاسبية الدّولية فيما يلي:[2]

1. تتمتّع المعايير المحاسبية الدّولية بالقبول الدّولي ومعترف بتطبيقها في أكثر من 130 دولة، وهي متوافقة مع التّطورات الاقتصادية باستمرار، حيث يتم تعديل بعض المعايير أو استبدالها تبعا لذلك، فمثلا في سنة 2008 وتبعا للأزمة المالية العالمية تمت إعادة دراسة وتعديل المعايير الخاصة بالأدوات المالية؛

2. تسمح المعايير المحاسبية الدّولية بتقديم الواقع الاقتصادي للمؤسّسة لأنّها ترتكز على نظرة اقتصادية ومالية للتّعاملات والأحداث التي تقوم بها المؤسّسة، وليس وفق نظرة قانونية؛

3. عند تطبيق المؤسّسات في الأسواق المالية الدّولية لمعايير محاسبية موحّدة من خلال المعايير المحاسبية الدّولية يجعل من القوائم المالية لهذه المؤسّسات متجانسة وقابلة للمقارنة، ممّا يساعد المستثمرين على اتّخاذ القرارات، ويسمح كذلك للشّركات متعدّدة الجنسيات بإعداد القوائم المالية المجمعة لفروعها عبر العالم بأقل التّكاليف؛

4. توفّر لغة محاسبية مشتركة تلقى قبولا وطنيا ودوليا تجعل من المحاسبة وسيلة إجبارية تساعد في توفير معلومات محاسبية مفهومة، وذات دلالة وقابلة للمقارنة والتّداول من دولة إلى أخرى، ومن ثم يمكن الوثوق في

---

[1] أحمد طرطار ، عبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامّة وفق النّظام المحاسبي المالي الجديد SCF الإطار النظري** ، مرجع سبق ذكره، ص 19.

[2] بكيحل عبد القادر، **النّظام المحاسبي المالي ومدى تأثيره في دعم الشّفافية والإفصاح ببورصة الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص31.

هذه المعلومات والاعتماد عليها من جانب فئات عديدة من أصحاب المصالح في الوحدات الاقتصادية الدّولية.

ثانيا: أهداف المعايير المحاسبية الدّولية:

ظهرت الحاجة إلى توفيق القواعد المحاسبية لتحقيق الانسجام بين المعايير المختلفة، وبالتّالي تطويرها لتحقيق الأهداف التّالية:

1. تحديد وقياس الأحداث المالية: فبدون المعيار المحاسبي لا يمكن الوصول إلى نتائج سليمة ودقيقة تعكس المركز الصّحيح للأحداث المالية، وكذا إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية، وغياب المعايير المحاسبية الدّولية سوف يؤدي إلى عدم الوصول إلى نتائج قياس سليمة، وبالتّالي سوف تكون عملية الإيصال لتلك النّتائج تعكس الواقع غير السّليم[1].

وبتعبير آخر يمكن القول أنّ الوصول إلى نتائج ذات مصداقية وتعكس الوضع المالي للمؤسّسة يتطلّب وجود معيار محاسبي، إذ بدونه لا يمكن الوصول إلى هذا الهدف.

2. تسهيل عملية اتّخاذ القرار: من المعلوم أنّه إذا كان الوصول إلى الأهداف بشكل جيد مرهون بالمنطلق السّليم المتمثّل في القرار المتّخذ، وعلى هذا الأساس فغياب المعايير المحاسبية الدّولية قد يؤدي إلى "اختلاف الأسس التي تعالج بموجبها العمليات والأحداث والظّروف المالية للمؤسّسات المختلفة ممّا ينتج عنه صعوبة مقارنة المراكز المالية لهذه المؤسّسات ونتائج أعمالها، وبالتّالي صعوبة الاختيار بين البدائل المختلفة عند اتّخاذ القرارات، وكذلك استخدام طرق محاسبية غير سليمة لقياس العمليات والأحداث والظّروف التي تؤثّر على المؤسّسة إلى ارتكاب أخطاء في إعداد القوائم المالية، وبالتالي الخطأ في اتّخاذ القرار.

3. اجتناب التّعقيد: إنّ غياب معايير محاسبية في إعداد القوائم المالية للمؤسّسة حتى وإن نجحت المعالجة المحاسبية يترتب عليه صعوبة استفادة مستخدميها منها، إذ يستلزم الرّجوع إلى مصادر إعدادها أو قدرة علمية متميّزة، وكلاهما ليس متوفرا في معظم الحالات سواء لعدم إمكانية الرّجوع إلى المصادر بحكم طبيعتها من حيث

[1] آيت محمّد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة مع متطلبات النّظام المحاسبي خلال الفترة 2010-2013**، مرجع سبق ذكره، ص130.

السّرية أو التّشعب والحجم والمكان أو الخبرة والمعرفة، وبالتّالي وجود حالة عدم ثقة تؤثر على حجم وظيفة القرارات التي يتخذونها[1].

وهناك ذكر أهداف أخرى للمعايير المحاسبية الدّولية تتمثّل فيما يلي:

- تحسين شفافية ومقارنة القوائم المالية للشّركات؛
- تسمح بمقارنة المؤسّسات في مختلف الدّول؛
- تحصيل واسترجاع ثقة المستثمرين.

المبحث الثّاني: تقديم النّظام المحاسبي المالي.

من خلال هذا المبحث يتم تقديم النّظام المحاسبي المالي ففي المطلب الأول نعرفه ونحدّد خصائصه، وأسباب اعتماده في المطلب الثّاني، أمّا في المطلب الثّالث فنتعرّف على مجالات تطبيق هذا النّظام ومبادئه.

المطلب الأول: تعريف النّظام المحاسبي المالي وخصائصه.

النّظام المحاسبي المالي يعتبر كبديل للمخطّط المحاسبي الوطني (PCN) كون أنّ هذا الأخير أصبح لا يتماشى مع التّطوّرات الاقتصادية الحالية، فاعتماد النّظام المحاسبي المالي يندرج ضمن الاصلاحات التي باشرتها الدّولة الجزائرية.

أولا. تعريف النّظام المحاسبي المالي:

النّظام المحاسبي المالي هو عبارة عن نظام لجمع ومعالجة البيانات المتعلقة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة، وتوصيل المعلومات المالية والمحاسبية لأصحاب المصالح[2]، و بموجب القانون رقم 07 – 11 المؤرخ

[1] عيادي عبد القادر، **تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في ظل الإطار النظري للمحاسبة مع الإشارة إلى الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي الجزائري**، مجلة الأكاديمية للذراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد15، جانفي 2016، ص31.

[2] Paul Kimmel, Jerry Weygandt and Donald Kieso, **Financial accounting tools for business decision making**, John Wiley & Sons, USA,2011, p 102.

في 25 نوفمبر 2007، ووفق المادة الثالثة من هذا القانون يسمى النّظام المحاسبي المالي في صلب النص بالمحاسبة المالية[1].

والمحاسبة المالية هي نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتسجيل وتصنيف وتقييم هذه المعلومات، ويقدّم قوائم (كشوف) تعكس الصّورة الصّادقة من خلال الوضعية المالية، والممتلكات، والأداء وخزينة الكيان في نهاية النّشاط (السّنة المالية)[2].

نلاحظ من خلال هذا التّعريف أنّه تمّ تعريف النّظام المحاسبي المالي على أنه مجموع العمليات التي تجرى من خلال تطبيق هذا النّظام مثل التّسجيل، التّصنيف، والتّقييم، إلّا أنّه لم يتم التّطرّق إلى الجانب القانوني في هذا التّعريف.

وفي تعريف آخر فإنّ نظام المحاسبة المالية الجديد هو " مجموعة من الإجراءات والنّصوص التّنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبة للمؤسّسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون، ووفقا للمعايير المالية والمحاسبية الدّولية المتّفق عليها"[3].

من خلال هذا التّعريف نلاحظ أنّه تمّ التّركيز على الجانب القانوني حيث بيّن أنّ النّظام المحاسبي أنّه يرتكز على نصوص قانونية وأخرى تنظيمية هدفها تنظيم الممارسة المحاسبية.

ويمكن إجمال أهم النصوص القانونية المتعلقة بالنّظام المحاسبي المالي في الجدول التّالي:

---

[1] الجمهورية الجزائرية الدّيمقراطية، **القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007**،الجريدة الرسمية، العدد 74، الصادر 25 نوفمبر 2007، ص 03.

[2] Tafighoult Rabah, **le système comptable financier**, première édition, lmprimè par EURL Aurès Emballages, Algerie, 2015, p 06 .

[3] سفيان عبد العزيز، يوسف مومني، **النّظام المحاسبي المالي كآلية لتفعيل الرّقابة الجبائية**، مجلة الدّراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد السّابع، جوان 2017، ص 603.

الجدول رقم (02): أهم النصوص القانونية المتعلقة بالنّظام المحاسبي المالي.

نوع النص القانوني	عدد المواد	مضمونه
القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي	43 مادة وسبعة فصول	تعريف المحاسبة المالية موضوع التجميع المحاسبي مصطلح الإطار التصوري للمحاسبة المالية
المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم : 07-11	44 مادة	كيفية تطبيق المواد (5-7-8-9-22-25-30-36-40) التي جاء بها القانون 07-11. تناول المواضيع المتعلّقة بالكيانات تناول بعض المبادئ المحاسبية تحديد محتوى ومضمون الأصول المحاسبية للمؤسسات وخصومها وتحديدا للمنتوجات والأعباء ورقم الأعمال والنتيجة
عرض المرسوم التنفيذي رقم : 09-110	26 مادة	الإجراءات التّنظيمية والشّروط الواجب توفرها عند المعالجة المحاسبية بواسطة برامج الإعلام الآلي إجراءات الرّقابة الدّاخلية المفترضة لضمان حسن سير استغلال البرامج.
القرار رقم 71 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وكذا عرض مدونة وقواعد سير الحسابات	4 أبواب	تحديد كيفيات تطبيق أحكام المواد الستة عسر (16) من المرسوم التنفيذي 08-156

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على: بن عثمان عائشة، **أثر النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي (دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2005 – 2017)**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص بنوك، مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2019/2018، ص ص20-23.

واستنادا على ما سبق يمكن القول أنّ النّظام المحاسبي المالي هو :" **ذلك النّظام الذي يسمح بتنظيم المعطيات المالية ويقدّم الصّورة الصّادقة عن الكيان من خلال ما يعرض من قوائم مالية خلال نهاية السّنة المالية، حيث أنّ هذا النّظام يستند على مجموعة النّصوص القانونية والتّنظيمية المتعلّقة بالأعمال المحاسبية**".

ثانيا. خصائص النّظام المحاسبي المالي:

تتمثّل (مميّزات) خصائص النّظام المحاسبي المالي فيما يلي:[1]

- تقييم وتوضيح كل العمليات المحاسبية؛
- يقدّم حسابات موحّدة ومشتركة لكل المؤسّسات الخاضعة لنفس سلطة القرار؛
- وجود إطار تصوري يحدّد بوضوح الاتّفاقيات والمبادئ الأساسية للمحاسبة (الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة والأعباء والنّواتج.

المطلب الثّاني: دوافع اعتماد النّظام المحاسبي المالي وأهميته.

أولا. دوافع اعتماد النّظام المحاسبي المالي:

تبنّت الجزائر منذ سنة 1975 في مجال المحاسبة ما يعرّف بالمخطّط المحاسبي الوطني (PCN) إلاّ أنّ التّطورات التي حدثت على المستوى الوطني والعالمي حتّمت عليها ضرورة اعتماد المعايير المحاسبية الدّولية، وعلى هذا الأساس تمّ التّحول من هذا المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النّظام المحاسبي المالي، وقد تمّ تصنيف أسباب (دوافع) اعتماد هذا النّظام إلى أسباب داخلية وأخرى خارجية.

1. الأسباب الدّاخلية:

أ. التّوجّه نحو اقتصاد السّوق: تخلي الدّولة الجزائرية عن النّظام الاشتراكي والتّوجّه نحو اقتصاد السّوق الذي أدى بها إلى التّخلي عن احتكارها للنّشاط الاقتصادي، وفتح المجال أمام رجال الأعمال للاستثمار في شتى القطاعات، ويتحدّد مفهوم السّوق أساسا من خلال تنظيم تنافس الأسواق بحيث يكون مختلف الشّركاء الاقتصاديين يتمتعون بكامل الحرية في اتّخاذ القرار، وهو ما يتطلّب نظام محاسبي فعّال يعبّر عن الوضعية المالية للمؤسّسات، ويسمح بتوفير المعلومات الملاءمة والمساعدة على اتّخاذ القرارات الرّشيدة[2].

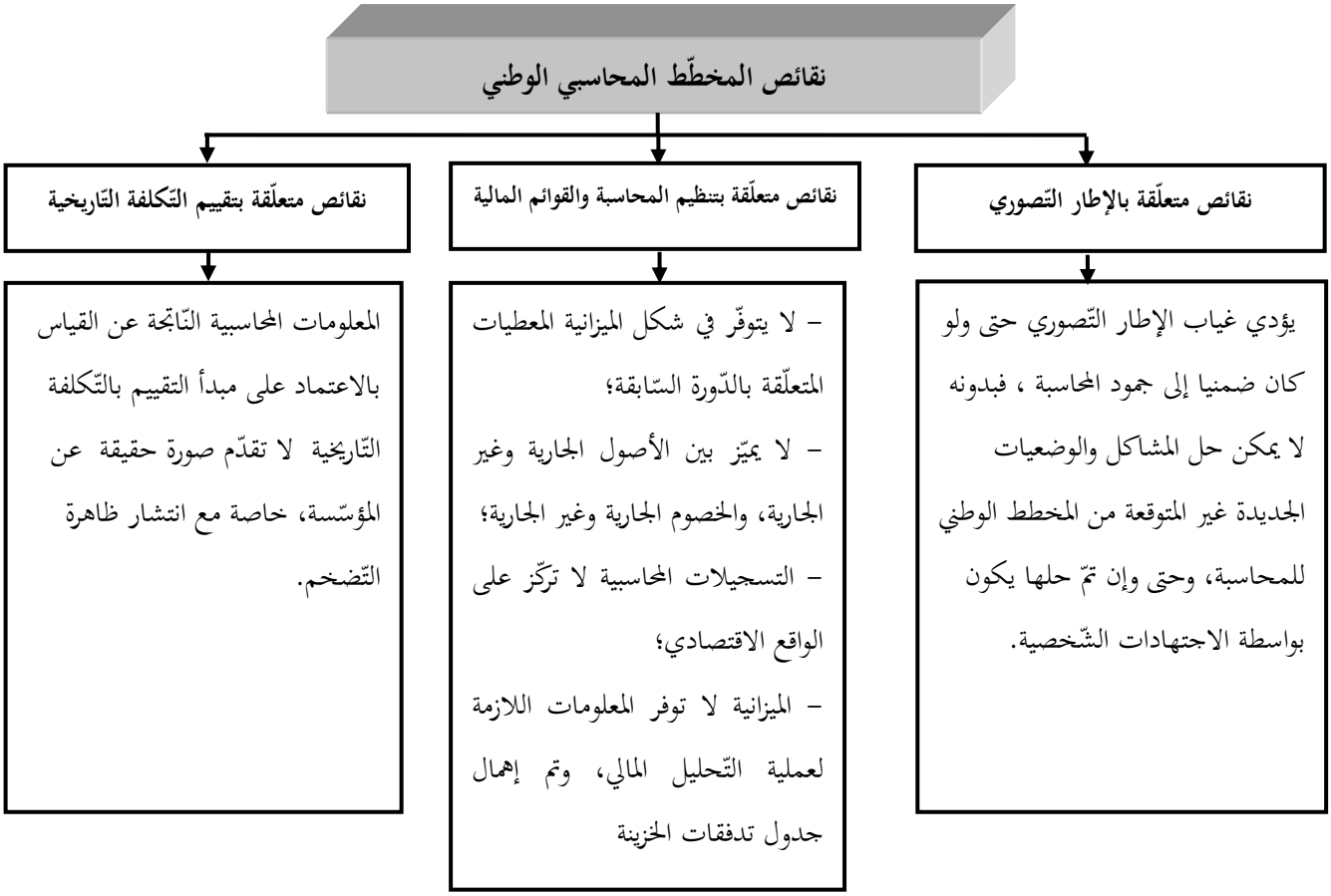
[1] يقور أحمد، صفيح صادق، **المحاسبة المالية وفق النّظام المحاسبي والمالي SCF** ، النّشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2017، ص ص 15-16.

[2] بوسبعين تسعديت، حساني عبد الحميد، **محاسبة الأدوات المالية وفق النّظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدّولية**، مرجع سبق ذكره، ص ص45-46.

ب. نقائص المخطّط المحاسبي الوطني: كان المخطّط المحاسبي الوطني أكثر مسايرة لتحقيق الأهداف التي كانت تسعى الدّولة لتحقيقها عند إعداده لكونه كان أقرب لتلبية احتياجات الاقتصاد الوطني الموجّه، إلا أنّه رغم ذلك بقي يعاني من عدّة عيوب ونقائص تتعلّق بالمخطّط نفسه، ونقائص أخرى تخص البيئة الاقتصادية في الجزائر، خاصّة منذ أن تخلت الدّولة عن نظام الاقتصاد الاشتراكي، وانتقلت لنظام اقتصاد السوق.

ومن خلال الشّكل التّالي نلخّص نقائص المخطّط المحاسبي الوطني.

الشكل رقم (02): نقائص المخطّط المحاسبي الوطني.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على: بكيحل عبد القادر، **النّظام المحاسبي المالي ومدى تأثيره في دعم الشّفافية والإفصاح ببورصة الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص ص 51-53.

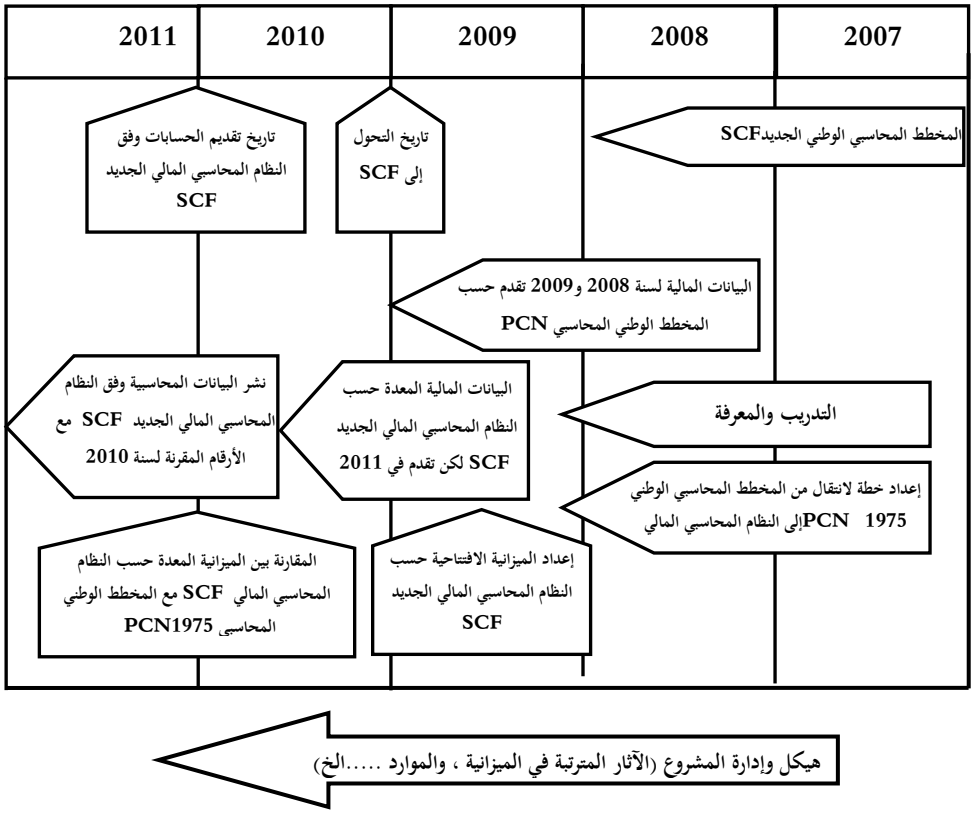
ونتيجة لهذه النقائص الموضّحة في الشّكل السّابق قامت الجزائر بالانتقال من المخطّط المحاسبي الوطني إلى النظّام المحاسبي المالي، وذلك عن طريق إلزام الكيانات بإتباع الخطوات التّالية:[1]

- إعداد جدول إرسال بين حسابات المخطّط المحاسبي الوطني وحسابات النّظام المحاسبي المالي وضمان أنّ مجاميع ميزان الدّخول (SCF) مساوية لمجاميع ميزان الاقفال (PCN)، تكون إعادة فتح الحسابات محاسبيا تحت تصرف أحكام النّظام المحاسبي المالي؛

- إجراء إعادة ترتيب الحسابات في درجات وفصول مثل الواردة في النّظام المحاسبي المالي؛
- الشّروع في إعادة معالجة الحسابات ابتداء من سنة 2009 حسب أحكام النّظام المحاسبي المالي لا سيما:
  - احتساب بعض عناصر الأصول والخصوم توافق تعاريف وشروط المحاسبة الواردة في النّظام المحاسبي المالي والتي لم تكن محتسبة حسب المخطّط المحاسبي الوطني؛
  - عدم احتساب بعض عناصر الأصول والخصوم التي تظهر في الميزانية الافتتاحية والتي لا توافق تعاريف وشروط المحاسبة في النّظام المحاسبي المالي؛
  - تقييم كلّ عناصر الأصول والخصوم حسب الأحكام الواردة في النّظام المحاسبي المالي.

[1] الجمهورية الجزائرية الدّيمقراطية، **تعليمة وزارية رقم 02 مؤرّخة في 29 أكتوبر 2009 تتضمن أول تطبيق للنّظام المحاسبي المالي 2010**، وزارة المالية، 2009، ص ص06-07.

الشكل رقم (03): مخطّط الانتقال من PCN إلى SCF:



المصدر: أحمد طرطار ، عبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامّة وفق النّظام المحاسبي المالي الجديد SCF الإطار النظري**، مرجع سبق ذكره، ص 114.

2. الأسباب الخارجية:

يمكن إجمال الأسباب الخارجية فيما يلي:[1]

- في ظل الشّراكة مع الاتّحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتّجارة تظهر ضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدّولية بهدف خلق انسجام في الأنظمة المحاسبية، وتمكين الجزائر في الاندماج في الاقتصاد العالمي؛

[1] أحمد طرطار ، عبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامّة وفق النّظام المحاسبي المالي الجديد SCF الإطار النظري**، مرجع سبق ذكره، ص ص 97-98 .

– تطور الأسواق المالية وتزايد احتياجات المؤسّسات للتّمويل مما يفرض على المؤسّسات الجزائرية ضرورة تبني المعايير المحاسبية الدّولية حتّى تتمكّن المؤسّسات من اللّجوء إلى الأسواق المالية الدّولية؛

– عادة ما تشترط الأسواق المالية على الدّول النّامية التي ترغب في الاستفادة من خبراتها تطبيق معايير المحاسبة الدّولية؛

– الانفتاح الاقتصادي على العالم الخارجي يستوجب استعمال معلومات تتمتّع بالشّفافية والموثوقية وموحّدة ومعدّة وفقا لمعايير المحاسبة الدّولية قصد تسهيل نقل المعلومات الاقتصادية وجذب الشّركات المتعدّدة الجنسيات حتى لا تقف نظم المعلومات المحاسبية كحجر عثرة أمام استقطابها والاستفادة منها في التّنمية.

ثانيا. أهمية النّظام المحاسبي المالي:

يكتسي النّظام المحاسبي المالي أهمية بالغة يمكن إجمالها فيما يلي:[1]

– تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحّدة؛

– تقليص التّكاليف النّاتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النّظام المحاسبي للبلد الذي تعمل به الشّركات التّابعة، والفروع إلى النّظام المحاسبي للشّركة الأم؛

– توحيد الطّرق المحاسبية المعتمدة في عملية التّقييم الخاصّة بالمخزونات؛

– إعادة تقييم عناصر الميزانية، حساب الاهتلاكات، كيفية معالجة المؤونات ، وتوحيد الإجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحّدة؛

– يسمح بتوفير معلومة مالية مفصّلة ودقيق تعكس الصّورة الصّادقة للوضعية المالية للمؤسّسة؛

– توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتّقييم ، وكذا إعداد القوائم المالية ، ممّا يقلّص من حالات التّلاعبات ،

– يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية ، كما أنّه يسمح بإجراء مقارنة القوائم للقوائم المالية من سنة لأخرى وكذا مقارنتها مع المؤسّسات التي تعمل في نفس النّشاط؛

– يساهم في تحسين تسيير المؤسّسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكّل أساس لاتّخاذ القرار وتحسين اتّصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛

[1] آيت محمّد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النّظام المحاسبي خلال الفترة 2010–2013**،مرجع سبق ذكره، ص243.

– إنتاج معلومات بمميّزات واضحة وسهلة الفهم، مفيدة، ذات موثوقية، ذات مصداقية، قابلة للمقارنة، وتساعد مستخدميها في إتّخاذ قراراتهم.[1]

المطلب الثّالث: تطبيق النّظام المحاسبي المالي.

تمّ تحديد في النّصوص التّنظيمية والقانونية للنّظام المحاسبي المالي مجال تطبيقه والمبادئ الواجب الالتزام بها عند اعتماد هذا النّظام.

أولا. مجال تطبيق النّظام المحاسبي المالي:

يلزم مسك نظام المحاسبة المالية من طرف ما يلي:[2]

- المؤسّسات الخاضعة للقانون التّجاري؛
- المؤسّسات العمومية أو الخاصّة أو المختلطة؛
- التّعاونيات؛
- الكيانات المنتجة للسّلع والخدمات التّجارية وغير التّجارية إذا كانت تمارس نشاطات اقتصادية ذات طبيعة متكرّرة.

إلّا أنّه تمّ استثناء بعض الكيانات ، وهذا حسب نص المادة 02 (الفقرة 02) من القانون 07-11 التي تنص على أنّه : "يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية"[3]، وتنص المادة 05 من نفس القانون على أنّه "يمكن للكيانات الصّغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها أحد الأسقف الآتية خلال سنتين متتاليتين مسك محاسبة مالية مبسّطة"[4] ،والموضّحة من خلال الجدول التّالي:

---

[1] Sahraoui Ali, **Comptabilité financière**, Berti édition, Alger,2011. P 20.

[2] Nacer Merzouk ,Azam Bechkir, **Comptabilité Général approfondie Selon le SCF**, Pages bleues, 2016, p14.

[3] الجمهورية الجزائرية الدّيمقراطية، **القانون 07/11 المتضمن النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص 03.

[4] نفس المرجع، ص03.

الجدول رقم (03): شروط مسك المحاسبة المبسّطة.

	النّشاط التّجاري	النّشاط الانتاجي والحرفي	نشاط الخدمات ونشاطات أخرى
رقم الأعمال	10 ملايين دينار	06 ملايين دينار	03 ملايين دينار
عدد المستخدمين	09 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل	09 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل	09 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: الجمهورية الجزائرية الدّيمقراطية، **القرار المؤرّخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ 26 يوليو سنة 2008، يحدّد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنّشاط، المطبقة على الكيانات الصّغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسّطة،** الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادر 25 مارس 2009، ص 91.

ثانيا. مبادئ النّظام المحاسبي المالي:

يرتكز النّظام المحاسبي المالي على مجموعة من المبادئ يجب مراعاتها من طرف جميع الكيانات الملزمة بمسك المحاسبة المالية في إعداد القوائم المالية، وذلك حتى يتم ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية.

1. مبدأ القيد المزدوج: حسب المادة 16 من قانون رقم 07-11 المؤرّخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النّظام المحاسبي المالي " تحرّر الكتابات المحاسبية حسب المبدأ المسمى "القيد المزدوج" يمس كلّ تسجيل على الأقل حسابين اثنين أحدهما مدين والآخر دائن في ظل احترام التّسلسل الزّمني في تسجيل العمليات، يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدّائن"[1] كما يجب أن يحدّد كل تسجيل محاسبي مصدر كلّ معلومة ومضمونها وتخصيصها وكذا مرجع الوثيقة الثّبوتية التي يستند إليها[2].

2. **مبدأ الوحدة المحاسبية:** حسب المادة 09 من المرسوم التّنفيذي رقم 08-156 المؤرّخ في 26 ماي سنة 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المتضمن النّظام المحاسبي المالي على أنّه " يجب أن يعتبر الكيان كما ولو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، وتقوم المحاسبة على مبدأ الفصل بين

[1] الجمهورية الجزائرية الدّيمقراطية، **القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص 04.

[2] أحمد طرطار ، عبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامّة وفق النّظام المحاسبي المالي الجديد SCF الإطار النظري**، مرجع سبق ذكره، ص 103.

أصول الكيان وخصومه وأعباءه ومنتوجاته، وخصوم وأعباء ومنتوجات المشاركين في رؤوس أمواله الخاصة أو مساهميه ويجب ألا تأخذ الكشوف المالية للكيان في الحسبان إلا معاملات الكيان في الحسبان إلا معاملات الكيان دون معاملات مالكيها"[1].

3. مبدأ الفترة المحاسبية: تم تناول هذا المبدأ في المرسوم رقم 08-156 المذكور أعلاه، وذلك من خلال المواد التالية:[2]

- **المادة 12:** تكون نتيجة كلّ سنة مالية مستقلّة عن السّنة التي تسبقها وعن السّنة التي تليها، ومن أجل تحديدها يتعيّن أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصّة بها فقط
- **المادة 13:** يجب ربط حدث بالسّنة المالية المقفلة إذا كانت له صلة مباشرة ومرجّحة مع وضعية قائمة عند تاريخ اقفال حسابات السّنة المالية، ويكون معلوما بين هذا التّاريخ وتاريخ الموافقة على حسابات هذه السّنة المالية، ولا يتم إجراء أي تسوية إذا طرأ حدث بعد تاريخ اقفال السّنة المالية، وكان لا يؤثّر على وضعية الأصول أو الخصوم الخاصّة بالفترة السّابقة للموافقة على الحسابات، ويجب أن يكون هذا الحدث موضوع إعلام في الملحق بالكشوف المالية إذا كان ذا أهمية تمكّنه من التأثير على قرارات مستعملي الكشوف المالية.

وباختصار يمكن القول أنّ النّتيجة متعلّقة فقط بالنّشاط المقدّم خلال السنة المالية واستقلال السّنوات المالية[3].

4. مبدأ الاستمرارية: من الفروض الأساسية المتعلّقة بالوحدة المحاسبية فرض استمرارية المؤسّسة، وطبقا لهذا الفرض فإنّ المؤسّسة تعتبر وحدة محاسبية مستمرة، بمعنى أنّ الوحدة المحاسبية مستمرة في مجموعها، وأنّه ليس هناك نية في الوقت الحاضر لتصفيتها أو تقليص نشاطها، وعليه يفترض أنّه ليس لدى المؤسّسة النّية أو الحاجة

[1] الجمهورية الجزائرية الدّيمقراطية، **مرسوم تنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11**، الجريدة الرسمية، العدد 27، الصادر 28 ماي 2008. ص 12.

[2] نفس المرجع، ص 12.

[3] Nacer Merzouk ,Azam Bechkir, **Comptabilité Général approfondie Selon le SCF**, op. cit, p15.

للتّصفية أو لتقليص حجم عملياتها، ولكن إن وجدت هذه الحاجة أو النّية فإنّ القوائم المالية يجب أن تعدّ على أساس مختلف وفي مثل هذه الحالة مجبرة بالإفصاح عن ذلك[1].

وهذا ما جاء في المرسوم التّنفيذي 08-156 وبالضبط في المادة 07 منه التي تنص على أن " تعد الكشوف المالية على استمرار الاستغلال بافتراض متابعة الكيان لنشاطه في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبّب التّصفية أو التّوقف عن النّشاط في مستقبل قريب، وإذا لم يتم إعداد الكشوف المالية هذا الأساس فإنّ الشّكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبنية ومبررة ، ويحدّد الأساس المستند عليه في ضبطها في ملحق"[2].

5. مبدأ ثبات الوحدة النّقدية: كلّ كيان ملزم " باحترام مبدأ الوحدة النّقدية ويشكّل الدّينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان كما يشكّل وحدة قياس للمعلومات التي تحملها الكشوف المالية، فلا يدرج في الحسابات إلا المعاملات التي يمكن تقويمها نقدا، غير أنّه يمكن ذكر المعلومة غير القابلة للتّحديد الكمي والتّقييم النّقدي، والتي يمكن أن يكون لها أثر مالي في ملحق الكشوف المالية"[3].

6. مبدأ التّكلفة التّاريخية: تسجّل مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسّسة بالاعتماد على تكلفة الشّراء أو الحيازة، مع إمكانية تصحيح هذه القيمة بإعادة التّقييم لتظهر في آخر السّنة المالية عناصر الأصول مسجّلة في الميزانية بقيمتها المحاسبية الصّافية بعد أن يتم تخفيض مجموع الاهتلاك المتراكم والمؤونات من قيمتها التّاريخية.

وفي هذا السّياق تنص المادة 16 من المرسوم التّنفيذي 08-156 المذكور أعلاه على أن " تقيّد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التّاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيّرات السّعر أو تطور القدرة الشّرائية للعملة، غير أنّ الأصول ذات الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيّم بقيمتها الحقيقية[4].

---

[1] سعيدي عبد الحليم، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النّظام المحاسبي المالي**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمّد خيضر – بسكرة، الجزائر، 2015/2014، ص 109.

[2] الجمهورية الجزائرية الدّيمقراطية، **مرسوم تنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11**، الجريدة الرّسمية، مرجع سبق ذكره، ص11.

[3] أحمد طرطار ، عبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامّة وفق النّظام المحاسبي المالي الجديد SCF الإطار النظري**، مرجع سبق ذكره، ص 106.

[4] الجمهورية الجزائرية الدّيمقراطية، **مرسوم تنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11**، الجريدة الرّسمية، مرجع سبق ذكره، ص 12.

7. مبدأ الحيطة والحذر: ويقصد بذلك الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التّقديرات في ظل عدم التّأكد[1]، بحيث لا تؤدي هذه التّقديرات إلى تضخيم وإفراط في قيمة الأصول والإيرادات أو التّقليل في قيمة الخصوم والتّكاليف، وقد أكّد النّظام المحاسبي المالي على إلزامية استجابة المحاسبة "لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشّك قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالدّيون ممتلكات الكيان أو نتائجه بمعنى أنّ لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والمنتوجات ، كما يجب أن لا يقلّل من قيمة الخصوم والأعباء"[2].

وحسب المادة 14 من المرسوم 08-156 المذكور سابقا فإنّه يجب" ألا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة هذا إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها"[3].

8. مبدأ عدم المقاصّة: كلّ من عناصر الميزانية المتمثّلة في الأصول والخصوم وعناصر جدول حسابات النّتائج المتمثّلة في الأعباء والنّواتج يجب أن تسجّل بصفة منفصلة ، أي كلّ عنصر على حدا ، وبدون أي مقاصة أو تعويض بين هذه العناصر مع بعضها البعض، أي بين الأصول والخصوم من جهة والأعباء والنّواتج من جهة أخرى، فعلى سبيل المثال حساب " عملاء –تسبيقات ومبالغ مستلمة على العملاء-" يعتبر من خصوم الميزانية، ورصيده يظهر بشكل منفصل عن الخصوم، ولا يتم طرحه من مبلغ حقوق العملاء على الأصول للميزانية[4].

9. مبدأ الأهمية النّسبية: يقوم المحاسب بدراسة ومعالجة عمليات مختلفة ومعقّدة وتسجيل بيانات محاسبية ذات مبالغ وقيم مختلفة، ولابد من إعطاء الأهمية لكل القيم، كبيرة كانت أم صغيرة ، فهذه القيم تبدأ بالسنتيم

---

[1] بن عثمان عائشة، **أثر النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي (دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2005 – 2017)**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص بنوك، مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف-المسيلة، الجزائر، 2019/2018، ص28.

[2] أحمد طرطار، عبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامّة وفق النّظام المحاسبي المالي الجديد SCF الإطار النظري**، مرجع سبق ذكره، ص 107.

[3] الجمهورية الجزائرية الدّيمقراطية، **مرسوم تنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11**، الجريدة الرّسمية، مرجع سبق ذكره، ص 12.

[4] سعيدي عبد الحليم، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النّظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص 123.

لتنتهي عند المليون أو المليار أو أكثر، فبهذا السنتيم قد يختل الحساب ، وعليه لابد من إعطاء الأهمية إلى أي مبلغ مهما تصورنا أنّه لا يصلح للمعالجة، فلا يمكن للمحاسب أن يفكّر بأنّه في هذا مضيعة للوقت[1].

10. مبدأ الصّدق: يعتمد هذا المبدأ بالأساس على تقديم صورة أقرب ما يمكن للواقع الاقتصادي للمؤسّسة ، وذلك من خلال تطبيق المحاسبين بصدق للاجراءات والقواعد التي يعملون بها في أداءهم للعمل المحاسبي بغية الحصول على حسابات واضحة وواقعية تتميّز بالمصداقية والموثوقية.

وهذا ما حثّت عليه المادة 10 من القانون 07-11 حيث نصت على أنّه "يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشّفافية المرتبطة بمسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها"[2].

وفي نفس السّياق تنص المادة 19 من المرسوم 08-156 على أنّه " يجب أن تستجيب الكشوف المالية بطبيعتها ونوعياتها وضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية إلى هدف إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية والنّجاعة وتغير الوضعية المالية للكيان"[3].

---

[1] محمد العيد، **من المحاسبة العامة إلى المحاسبة المالية (مقارنة بين النّظام المحاسبي المالي SCF والمخطّط المحاسبي الوطني PCN)**، النّشر الجامعي الجديد، 2018، ص 22.

[2] الجمهورية الجزائرية الدّيمقراطية، **القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007**، المادة 10، مرجع سبق ذكره، ص04.

[3] الجمهورية الجزائرية الدّيمقراطية، **مرسوم تنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11**، الجريدة الرّسمية، مرجع سبق ذكره، ص 13.

المبحث الثالث: القياس والإفصاح المحاسبي في النّظام المحاسبي المالي.

فيما يتعلّق باقياس التّقييم المحاسبي في النّظام المحاسبي المالي، يوجد قواعد عامة وقواعد خاصة يتم تطبيقها على مختلف العناصر التي تحتويها القوائم المالية المتمثلة في الأصول، الخصوم، الأعباء والنّواتج، وينتج عن تطبيق هذه القواعد الحصول على معلومات تعكس الواقع الاقتصادي للمعاملات التي تقوم بها المؤسّسة خلال السّنة المالية، الأمر الذي ينتج عنه اتّخاذ القرارات المناسبة من قبل مستعملي هذه المعلومات.

المطلب الأول: قواعد عامّة للقياس والتّقييم المحاسبي.

لقد حدّد النّظام المحاسبي المالي طريقة تقييم وقياس عناصر الأصول والخصوم والإيرادات والأعباء وفق التكلفة التاريخية كقاعدة عامة، والتي من خلالها يتم تسجيل كل العمليات والأحداث الاقتصادية بقيمتها الفعلية عند تاريخ حدوثها مع إفتراض ثبات قيمة النقود، بحيث تعبر القيم عن الماضي دون الأخذ بالاعتبار التقلبات الاقتصادية التي تؤثر على المؤسسة[1]، وتنص المادة رقم 16 من المرسوم التنفيذي رقم 08 – 156، على "أنه يجب أن تقيد في محاسبة المؤسسة عناصر الأصول والخصوم والإيرادات والأعباء بتكلفتها التاريخية وتعرض في القوائم المالية على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ بآثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة في حين الأصول والخصوم ذات الخصوصية مثل الأصول البيولوجية والأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية"[2]، مما سبق يمكن استنتاج أنّ عملية التقييم والقياس المحاسبي في النّظام المحاسبي المالي تستند على مبدأ التكلفة التاريخية كقاعدة عامة والتي تعتبر من المبادئ الأساسية للنّظام المحاسبي المالي[3]، في حين يعمد إلى مراجعة هذا التقييم بالاستناد إلى[4]:

---

[1] ياسمينة عمامرة، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي نظري تطبيقي**، ألفا للوثائق، الجزائر، 2019، ص 25.

[2] الجمهورية الجزائرية الدّيمقراطية، **مرسوم تنفيذي رقم 08–156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07–11**، الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص 12.

[3] لخضر علاوي، **نظام المحاسبية المالية – سير الحسابات وتطبيقها –**، الورقة الزرقاء، الجزائر، 2014، ص18.

[4] مسعود صديقي، **المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري I.A.S /I.F.R.S**، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 37.

- **نموذج قيمة الإنجاز**: تسجل بعض عناصر الأصول بمبلغ الإنجاز الذي يأتي جراء تراكمات عملية الإنجاز للأصل المحدد، وهو يقابل المبلغ المالي الذي يمكن أن تتحصل عليه المؤسسة عندما تتنازل عن الأصل المعني بهذا الأسلوب من التقييم.
- **نموذج القيمة المحينة (قيمة نفعية)**: تسجل عناصر الأصول بالقيمة السوقية في زمن محدد ودقيق، مما يفسر التسجيل بالقيمة المحينة وفق آليات السوق ووفق قيمة الاستعمال لنفس الأصل في توليد العوائد الاقتصادية.
- **نموذج القيمة العادلة (الحقيقية)**: يمكن تعريفها على أنها المبلغ الذي يمكن من خلاله مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف مستقلة، فالنّظام المحاسبي المالي تبنى مبدأ القيمة العادلة ضمن مبادئ التقييم المحاسبي والذي أصطلح عليه بالقيمة الحقيقية وقد أعطى لها تعريفا لا يختلف عن المعنى الوارد في المعايير الدولية للمحاسبة، مما يعطي معلومات مالية ملائمة وفي التوقيت المناسب، إلا أنه يواجه صعوبات تطبيقه في البيئة المحاسبية الجزائرية[1].

من خلال ما سبق نلاحظ أنّ النّظام المحاسبي المالي قد حدد القواعد العامة لتقييم وقياس عناصر الأصول والخصوم والإيرادات والأعباء، من خلال القرار المؤرخ في 26 جويلية سنة 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، كما يلي:

الفقرة رقم 02: تتألف التّكلفة التّاريخية للسّلع والممتلكات المقيّدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات عقب خصم الرّسوم القابلة للاسترجاع، والتّخفيضات التّجارية والتّنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتي:[2]

- بالنّسبة إلى السّلع المكتسبة بمقابل، من كلفة الشّراء؛
- بالنّسبة إلى السّلع المستعملة كمساهمة عينية، من قيمة الإسهام؛
- بالنّسبة إلى السّلع المكتسبة مجانا، من القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها؛

[1] هجيرة بوزوينة، **واقع القياس والإفصاح المحاسبي في الجزائر وأثره على جودة المعلومات المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي "دراسة استطلاعية"**، مجلة الادارة والتنمية للبحوث والدراسات،المجلد 08، العدد 02، 2019، ص 13.

[2] الجمهورية الجزائرية الدّيمقراطية، **القرار المؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادر 25 مارس 2009، ملحق نظام المحاسبة المالية، الباب الأول، الفصل الأول، القسم الثاني، ص ص07-08 .

- بالنّسبة إلى السّلع المكتسبة عن طريق التّبادل، تسجل الأصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة، وتسجّل الأصول المماثلة بالقيمة الحسابية للأصول المقدمة للمبادلة؛
- بالنّسبة إلى السّلع أو الخدمات التي ينتجها الكيان من تكاليف الإنتاج.

الفقرة رقم 03: تساوي تكلفة شراء أصل سعر الشّراء النّاتج عن اتّفاق الطّرفين في تاريخ إجراء العملية بعد طرح التّنزيلات والتّخفيضات التّجارية، وزيادة الحقوق الجمركية والرّسوم الجبائية الأخرى التي غير قابلة للاسترجاع من طرف الكيان لدى الإدارة الجبائية، وكذلك المصاريف الممنوحة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة استخدام.

ومن خلال ما سبق يمكن القول أنّ تكلفة الشّراء تحسب كما يلي:

تكلفة الشّراء = سعر الشّراء – التّنزيلات والتّخفيضات التّجارية + الرسوم غير القابلة للاسترجاع + مصاريف الممنوحة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة الاستخدام

الفقرة رقم 04: تساوي تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة ما، تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج مضافا إلى التكاليف الأخرى الملتزم بها خلال عمليات الإنتاج أي الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي يمكن ربطها منطقيا بالسّلعة أو الخدمة المنتجة، وتستبعد الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الانتاجية.

وبالتّالي تحسب تكلفة الإنتاج بالعلاقة التّالية:

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد المستعملة من السّلع والخدمات + الأعباء المباشرة + الأعباء غير المباشرة – الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الانتاجية.

الفقرة رقم 05: يقدّر الكيان عند حلول كل تاريخ إقفال الحسابات إلى تقدير وتفحص ما إذا كان هناك أي مؤشّر يدل على أن أي أصل من الأصول المالية لم يفقد قيمته، وإذا ثبت وجود مثل هذا المؤشّر فإنّ الكّيان يقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل.

الفقرة رقم 06: تقيّم القيمة القابلة للتّحصيل للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصّافي والقيمة النّفعية.

الفقرة رقم 07 و 08: عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية، فالفرق بينهما يشكل خسارة في القيمة، وتثبت خسارة القيمة لأي أصل بإدراج عبء في الحسابات.

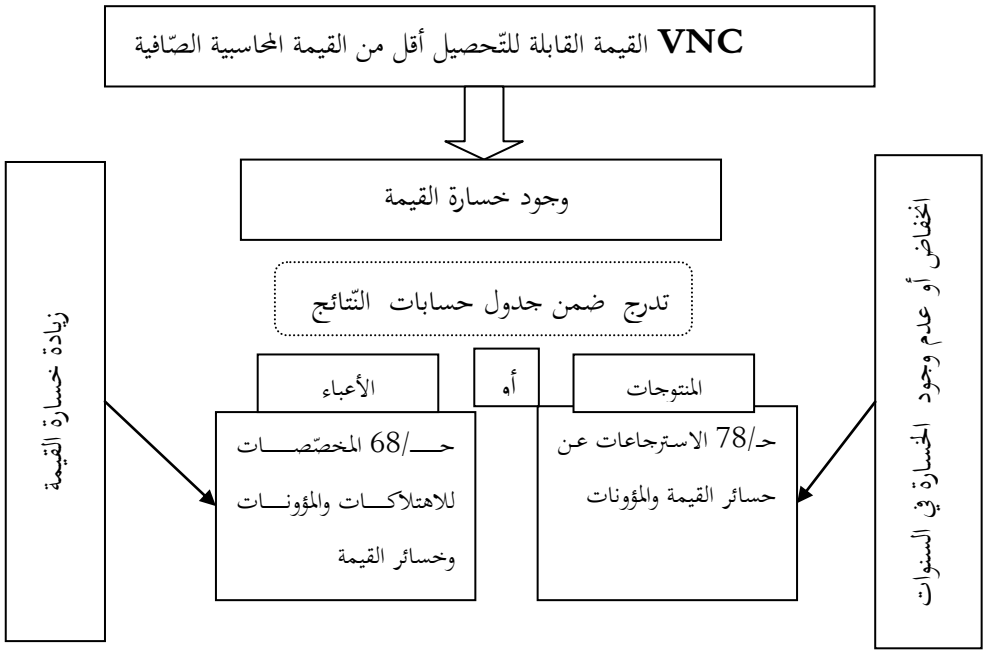
الفقرة رقم 06: يقدر الكيان عند كل إقفال للحسابات ما إذا كان هناك مؤشّر يدل على الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات بالنّسبة إلى أصل خلال السّنوات المالية السّابقة لم تعد موجودة أو أنّها انخفضت، وإذا كان مثل هذا المؤشّر موجودا فإنّ الكيان يقدّر قيمة الأصل القابلة للتّحصيل.

وتسجّل خسارة القيمة المثبتة لأي أصل خلال السّنوات المالية السّابقة ضمن المنتوجات في حساب النّتائج[1].

ومن خلال ما سبق يمكن تلخيص خسارة القيمة حسب النّظام المحاسبي المالي.

[1] بلعروسي أحمد التيجاني، **النّظام المحاسبي المالي**، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص137.

الشكل رقم (04): طريقة تقييم الأصل حسب النظام المحاسبي المالي.



المصدر: من إعداد الباحث.

المطلب الثّاني: القواعد الخاصّة للقياس و التّقييم المحاسبي.

أولا. التثبيتات المادية والمعنوية:

1. التّثبيتات المادية: حسب المعيار المحاسبي الدّولي (IAS16) التّثبيتات المادية هي عبارة عن أصول ثابتة مادية اقتنتها المؤسسة أو أنشأتها بوسائلها الخاصة من أجل الاستعمال في عملية إنتاج السّلع أو الخدمات، لإيجارها للغير، حيث مدة الاستعمال تتجاوز الدّورة المالية الواحدة .[1]

– تسجّل التّثبيتات المادية في تاريخ حدوث الحدث، وهذا احتراما لفرضية محاسبة الالتزام، وليس تاريخ تسديد قيمتها[2]؛

– عند تاريخ الدّخول إلى الذّمة المالية للمنشاة تتحدّد قيمة الموجودات وتسجّل محاسبيا وفقا للشّروط التّالية:[3]

[1] BURN Stéphane,**Guide d' application des normes IAS/IFRS** , BERTI Editions,Alger,2011, p169.

[2] محمّد بوتين،**المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدّولية**، الورقة الزرقاء، الجزائر، 2015، ص 98.

[3] هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنّظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدّولية IAS/IFRS 2010/2009**، الطّبعة الثّانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص47.

- الموجودات المقتناة بمقابل تسجل بتكلفة الشّراء؛
- الموجودات المنتجة من قبل المنشأة تسجّل بتكلفة الإنتاج؛
- الموجودات المقتناة بدون مقابل تسجّل بقيمتها البيعية.

– تقيّم الأصول الثّابتة المادية في حالة توفر شروط تسجيلها كأصل بتكلفة شرائها (سعر شراء صافي من كلّ التّخفيضات التّجارية والمالية بما في ذلك خصم تحصيل الدّفع وحقوق الجمارك إن وجدت) وكلّ الرّسوم غير القابلة للإسترجاع، ويضاف إلى تكلفة الشّراء هذه التّكاليف المباشرة التي يتطلّب دفعها لتصبح جاهزة للاستعمال خاصّة:[1]

- تكاليف إيصالها: الشّحن والتّفريغ (التّسليم)؛
- مصاريف إقامتها وتركيبها؛
- مصاريف التّخلص منها التي تعود على عاتق المؤسسة في نهاية المطاف (مصاريف إقلاعها وتهيئة المكان بعد نزعها)؛ إنّها مصاريف إقامة الأصل أو استعماله لفترة معيّنة خارج استعماله في إنتاج المخزونات؛
- بعض مصاريف الأتعاب المرتبطة بالحصول على الأصل (مصاريف الموثّق، الخبراء والمتخصصين إن وجدت)؛
- مصاريف مستخدمين مرتبطة بشكل مباشر بالحصول على الأصل؛
- مصاريف اختيارات التّشغيل.

ويستثنى ولا تدخل في تكلفة الأصل المصاريف التّالية: (تكاليف إقامة مركب جديد وإنتاج منتج جديد، مصاريف انطلاقها ومصاريف ما قبل الاستغلال، خسائر استعمالها الأولى، تكاليف ترحيل أو إعادة تنظيم النّشاطات أو جزء من هذه النّشاطات،وتكاليف القرض أي قروض الحصول على الأصل إلا إذا استعملت المؤسسة ما يقترحه المعيار IAS23 تكاليف القروض).

– يحدث أن تتبادل المؤسسة الأصل الثّابت ماديا مقابل أصول غير نقدية في نفس الوقت يقيّم الأصل الثّابت المادي الذي حصّلت عليه المؤسّسة بالقيمة العادلة ما عدا حالة كون التّبادل الحاصل لا تمثل حقيقة تجارية...أو أنّه يستحيل قياس القيمة العادلة بمصداقية سواء كان ذلك بالنّسبة للقيمة العادلة للأصل الحاصل عليه أو القيمة العادلة للأصل المعطى في إطار التّبادل.

[1] محمّد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدّولية** ، مرجع سبق ذكره، ص ص98-99.

إنّ القيمة العادلة التي يجب الأخذ بها هي القيمة العادلة للأصل المقدّم في إطار التّبادل إلا إذا كانت القيمة العادلة للأصل الذي تم الحصول عليه أكثر واقعية، وإذا تعذّر قياس الأصل الحاصل عليه بالقيمة العادلة فإنّه يقيّم ويظهر بصافي القيمة المحاسبية للأصل المقدّم في إطار التّبادل[1].

2. التّثبيتات المعنوية (غير المادية): حسب نص النّظام المحاسبي المالي يقصد بالتّثبيتات المعنوية الأصول غير الملموسة النّقدية غير المادية والقابلة للتّحديد والقياس والمراقبة، تسجل لغرض استخدامها في النشاط الإنتاجي أو تأجيرها للغير ولأغراض إدارية[2]، وتسجّل التّثبيتات المعنوية في حـ/20.

ومن أمثلة التثبيتات المعنوية:[3]

- العلامات التّجارية المكتسبة (من خارج المؤسّسة في حالة إدماج المؤسّسات)؛
- برامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى؛
- الاعفاءات ومصاريف تنمية حقل منجمي موجّه للاستغلال التّجاري؛
- حقوق إعادة الطّبع والنّشر.

3. اهتلاك التثبيتات: الاهتلاك هو انخفاض قيمة الاستثمارات نتيجة الاستخدام أو التآكل أو القدم[4]، أمّا النّظام المحاسبي المالي ومن خلال القرار المؤرخ في 26 جويلية سنة 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، فقد عرّف الاهتلاك كالتّالي :" الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء ، إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان نفسه"[5].

1.3. اهتلاك التثبيات المادية: تتمثّل طرق الاهتلاك فيما يلي:[6]

---

[1] محمّد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدّولية**، مرجع سبق ذكره، ص 102.

[2] علاوي لخضر، **المحاسبة المعمقة وفق النظام** SCF، الطّبعة الأولى، الورقة الزرقاء، الجزائر، 2018، ص30.

[3] نفس المرجع، ص30

[4] عبد الرحمن عطية ، **المحاسبة المعمّقة وفق النّظام المحاسبي المالي**، الطّبعة الثّانية، بدون دار نشر، الجزائر، 2014، ص89.

[5] الجمهورية الجزائرية الدّيمقراطية، **القرار المؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، ملحق نظام المحاسبة المالية، الباب الأول، الفصل الثاني، القسم الأول، الفقرة رقم 07، ص09 .

[6] ربيع حنيفية، وآخرون، **الواضح في المحاسبة المالية وفق ISA/IFRS والمعايير الدّولية**، الجزء الثّاني، الطّبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، 2013، ص ص 285-286..

أ. طريقة الاهتلاك الخطي: تنص المادة 174 من قانون الضّرائب المباشرة على أنّ هذه الطّريقة تطبّق على جميع الأصول الثّابتة القابلة للانخفاض بحيث يوزّع تدني قيمة هذه الأخيرة بالتّساوي على عدد سنوات عمرها الإنتاجي، وذلك حسب قسط سنوي ثابت والذي يساوي :(القيمة الأصلية/عدد السّنوات).

ب. طريقة الاهتلاك المتناقص: حسب المادة 174 الفقرة 02 من قانون الضّرائب المباشرة تطبّق هذه الطّريقة على الاستثمارات التي تدخل مباشرة في عملية الإنتاج باستثناء العقارات والمحلّات ، ولاستعمال هذه المطبّقة يجب توفّر الشّروط التّالية:

- أن لا تقل حياة الاستثمار عن ثلاث سنوات؛
- أن تكون التّجهيزات والمعدّات مستعملة مباشرة في عملية الإنتاج.

ج. طريقة الاهتلاك المتصاعد: لا يوجد شروط محدّدة لاستعمال هذه الطّريقة بحيث تطبّق على جميع الاستثمارات بعد تقديم طلب للإدارة الجبائية مرفق بالتّصحيح السّنوي للنّتائج.

د. الاهتلاك الحقيقي (طريقة وحدات الإنتاج): وفقا لهذا الأسلوب فإن العمر الإنتاجي للتثبيت لا يتحدد بالزمن، وإنما يتحدد بعدد وحدات الإنتاج المتوقعة من التثبيت خلال عمره الإنتاجي، والوحدات المحققة خلال كل دورة.[1]

2.3. اهتلاك التّثبيتات المعنوية: طريقة الاهتلاك المستخدمة يجب أن تترجم وزن استهلاك المزايا الاقتصادية المستقبلية للأصل من قبل المنشأة، وإذا كان هذا الوزن لا يمكن تحديده بشكل موثوق منه يجب تطبيق طريقة الاهتلاك الخطي[2].

[1] بلال كيموش، **المحاسبة المالية (دروس مدعمة بأمثلة محلولة)**، الطبعة الأولى، ألفا للوثائق، الجزائر، 2020، ص 202.

[2] هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنّظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدّولية IAS/IFRS 2010/2009**، مرجع سبق ذكره، ص70.

4. العقارات الموظفة: حسب القرار المؤرخ في 26 جويلية سنة 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، يشكل أي عقار موظف ملكا عقاريا (أرض ، بناية أو جزء من بناية) مملوكا لتقاضي إيجار و/أو تثمين رأس المال، فهو لذلك غير موجه إلى[1]:

- الاستعمال في إنتاج أوتقديم سلع أو خدمات أو أغراض إدارية.
- البيع في إطار النشاط العادي.

وبعد أن يتم إدراج العقارات الموظفة في الحسابات الأولية باعتبارها تثبيتا عينيا، يمكن القيام بتقييمها من خلال:

- إما بتكلفة يطرح منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيم حسب الطّريقة المستعملة في الإطار العام للتّثبيتات العينية (طريقة الكلفة).
- وإما على أساس قيمها الحقيقية (طريقة القيمة الحقيقية.

5. الأصل البيولوجي: يتم تقييم أصل بيولوجي لدى غدارجه في الحسابات للمرة الأولى وفي تاريخ إقفال للحسابات بقيمته الحقيقية يطرح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع إلا إذا لم يمكن تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة، وفي مثل هذه الحالة يتم تقييم هذا الأصل البيولوجي بكلفته منقوصا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة.[2]

[1] الجمهورية الجزائرية الدّيمقراطية، **القرار المؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، ملحق نظام المحاسبة المالية، الباب الأول، الفصل الثاني، القسم الأول، الفقرة رقم 16 و17، ص10 .

[2] نفس المرجع، الفقرة رقم 19، ص 10.

ثانيا. التّثبيتات المالية:

1. أنواع التّثبيتات المالية: تتمثّل في أربعة أنواع هي:[1]

أ. سندات المساهمة: هذه السّندات موجّهة لأجل الاحتفاظ بها وتسجّل محاسبيا في المجموعة 2؛ حسابات التّجهيزات في الجانب المدين من حساب 26 مساهمات وديون مرتبطة بالمساهمات.

ب. سندات التّجهيز لنشاط الحافظة: هذه السّندات موجّهة لتحقيق مردودية معقولة للمنشأة في المدى الطّويل على الأقل تسجّل محاسبيا في المجموعة 2 حسابات التّجهيزات في الجانب المدين من حساب 273 سندات تجهيز لنشاط الحافظة.

ج. سندات تجهيز أخرى موجّهة لأجل الاحتفاظ بها: تسجّل في المجموعة 2 حسابات التّجهيز لنشاط الحافظة (حق الملكية) أو 272 سندات ممثّلة لحقوق دين (التزامات أو سندات خزينة).

د. سندات التّوظيف: تسجّل محاسبيا في الجانب المدين من حساب 50.

2. التسجيل المحاسبي للأصول المالية: يتم التّسجيل المحاسبي للأصول المالية وفق ما يلي:

أ. التّسجيل الأولي لحافظة السّندات: عند تاريخ الدّخول إلى الأصول المالية تسجّل محاسبيا بتكلفة شرائها، والتي هي القيمة العادلة للمقابل المدفوع بما فيها مصاريف السّمسرة، الرّسوم غير المستردة، ومصاريف البنك؛ بمعنى[2]:

- بتكلفتها عند الشّراء إذا تمّ شراؤها بمقابل؛
- بقيمتها البيعية إذا تمّ شراؤها بدون مقابل؛
- بقيمتها البيعية إذا تمّ شراؤها بواسطة مبادلة أو تمّ الحصول عليها كحصّة مقدّمة.

ب. التّسجيل عند الجرد: تقوم المؤسسة بتحديد قيمة هذه الحافظة عند الجرد ، هذه القيمة تساوي قيمتها الحالية، هذه القيمة هي القيمة الأكبر من القيمة البيعية أو القيمة الاستعمالية.[3]

---

[1] هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنّظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدّولية IAS/IFRS 2010/2009**، مرجع سبق ذكره، ص91-92.

[2] نفس المرجع، ص 92.

[3] نفس المرجع، ص 96.

ج. خروج السّندات من الميزانية: تسجيل التّنازل عن السّندات يتم بمرحلتين:

- تثبيت سعر التّنازل؛
- خروج القيمة المحاسبية للسّندات المتنازل عنها وعند الاقتضاء استرجاع الدّين.

ثالثا. المخزونات والمنتوجات قيد التّنفيذ: تمثل المخزونات أصولا:[1]

- يمتلكها الكيان وتكون موجّهة للبيع في إطار الاستغلال التّجاري؛
- هي قيد الانتاج بقصد مماثل؛
- هي مواد أولية أو لوازم موجّهة للاستهلاك خلال عملية الانتاج أو تقديم خدمات؛
- تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي تكلفة الخدمات التي لم يقم الكيان بعد باحتساب المنتوجات المناسبة له.

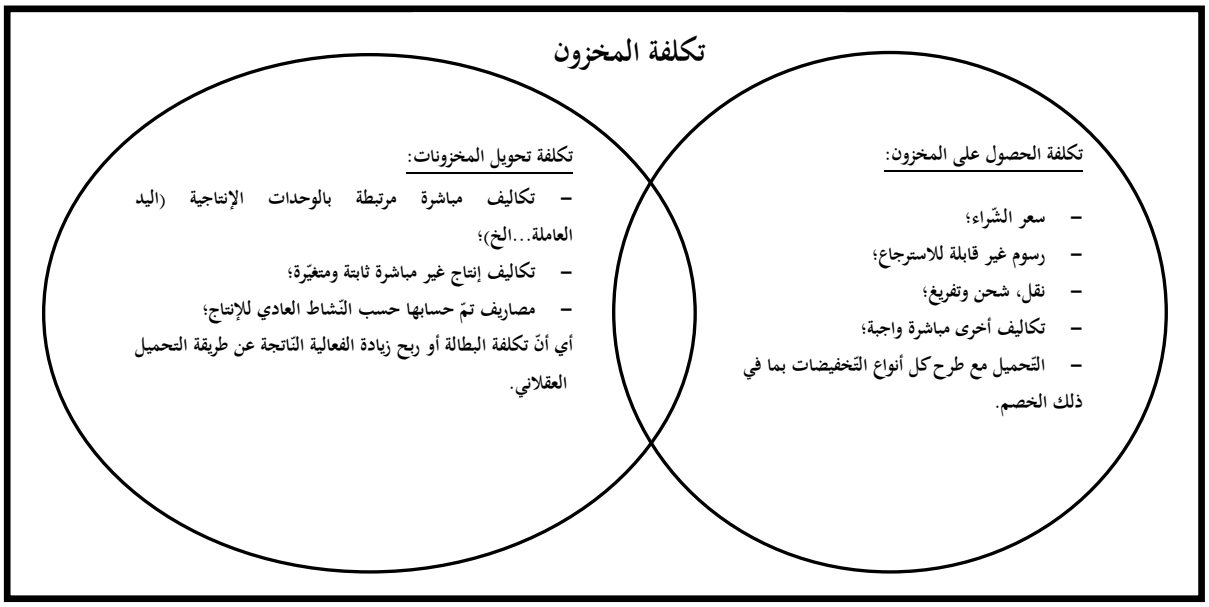
1. تكلفة المخزونات: تشمل تكلفة المخزون جميع التّكاليف المقتضاة لإيصال المخزون إلى المكان وفي الحالة التي يوجد عليها، وتحسب هذه التكلفة بالعلاقة التّالية:[2]

تكلفة المخزون = تكلفة الحصول عليه + تكلفة تحويله + تكاليف أخرى ناتجة عن حالة المخزون ومكان تواجده.

[1] بلعروسي أحمد التيجاني، **النّظام المحاسبي**، مرجع سبق ذكره، ص ص147-148.

[2] محمّد بوتين،**المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدّولية**، مرجع سبق ذكره، ص 167

الشكل رقم (05): مكونات تكلفة المخزون.



المصدر: محمّد بوتين،**المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدّولية**، مرجع سبق ذكره، ص 167

2. تقييم المخزونات عند الجرد: حيث تدرس المؤسسة مدى تدهور قيم المخزونات، وذلك بمقارنة القيمة الصّافية القابلة للتّحقيق للمخزون المعني مع تكلفة إدخاله؛ حيث يقيّم المخزون عند الجرد بالمبلغ الأصغر ما بين المبلغين، مبلغ القيمة الصّافية القابلة للتّحقيق وتكلفة المخزون عند الحصول عليه[1].

وتحسب القيمة الصّافية القابلة للتّحقيق للمخزون كما يلي:

القيم الصّافية القابلة للتّحقيق = سعر البيع المقدّر في إطار النّشاط العادي – التّكلفة المقدّرة لإنتاج المخزون–التّكاليف المقدّرة الضّرورية لتحقيق عملية البيع.

رابعا. الإعانات: وهي تصنف إلى إعانات استغلال وإعانات التجهيز والاستثمارات.

1. إعانات استغلال: وتصنف كالتالي:[2]

أ. إعانات التوازن: وهذه الإعانات تقدمها السلطات المركزية أو المحلية إلى مؤسسات لحقت بها خسائر، إن الهدف من هذه الإعانة هو مساعدة المؤسسة المعنية على تغطية الخسائر ومواصلة نشاطها لأداء دورها الاقتصادي والاجتماعي، إذ بدون هذه الإعانة قد تتوقف المؤسسة عن نشاطها.

[1] محمّد بوتين،**المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدّولية**، مرجع سبق ذكره، ص 169.

[2] عبد الرحمن عطية، **المحاسبة المعمّقة وفق النّظام المحاسبي المالي**، الطّبعة الأولى، بدون دار نشر، الجزائر، 2011، ص ص 208-209.

ب. إعانات أخرى للاستغلال: وهي إعانات تقدمها السلطات المركزية أو المحلية إلى مؤسسات امتثلت لدى ممارسة نشاطها إلى شروط محددة من قبل هذه السلطات، مثل: بيع منتجات المؤسسة بسعر محدد، أو تشغيل عدد معين من خريجي الجامعة الجدد... إن هدف إعانات الاستغلال هو مساعدة المؤسسة على تغطية التكاليف الناجمة عن تطبيق الشروط المفروضة عليها من قبل السلطات الوطنية أو المحلية.

2. إعانات التجهيز والاستثمارات:[1]

أ. إعانات التجهيز: هي الإعانات التي يستفيد منها الكيان من أجل اكتساب ممتلكات معينة أو إنشائها.

ب. اعانات الاستثمار الأخرى: هي إعانات يستفيد منها الكيان لتمويل أنشطة طويلة الأجل: لإقامة كيانات في الخارج، البحث عن سوق جديد....

وتدرج الإعانات في الحسابات كمنتوجات في حساب النّتائج في سنة مالية أو عدّة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي تلحق والتي يفترض فيها تعويضها، وفيما يخص التّثبيتات القابلة للاهتلاك تكون الكلفة هي الاهتلاك وهكذا فإنّ الإعانات المرتبطة بالأصول القابلة للاهتلاك تدرج في الحسابات كمنتجات حسب تناسب الاهتلاك المحتسب. وفي عرض الميزانية تشكل الإعانات المرتبطة بأصول منتوجات مؤجّلة.[2]

لا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النّقدية المقيّمة بقيمتها الحقيقية ضمن حساب نتائج أو في شكل أصل إلا إذا توفّر ضمان معقول:

- بأنّ الكيان يمتثل للشّروط الملحقة بالإعانات
- وبأنّ الإعانات سيتم استلامها.

خامسا. مؤونات الأخطار والأعباء: هي خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكّد، ، وتدرج في الحسابات حسب الحالات الآتية:[3]

- عندما يكون لكيان التزام راهن (قانوني أو ضمني) ناتج عن حادث مضي؛

---

[1] عبد الرحمن عطية، **المحاسبة المعمّقة وفق النّظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص ص 211 -212.

[2] الجمهورية الجزائرية الدّيمقراطية، **القرار المؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، ملحق نظام المحاسبة المالية، الباب الأول، الفصل الثاني، القسم الخامس، الفقرة رقم 01 و02 و03 و04، ص14 .

[3] الجمهورية الجزائرية الدّيمقراطية، **القرار المؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، ملحق نظام المحاسبة المالية، الباب الأول، الفصل الثاني، القسم الرابع، الفقرة رقم 02 و05 ، ص ص13-14 .

- عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام؛
- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقدير موثوقا منه؛
- يكون المبلغ المدرج في الحسابات على سبيل مؤونات الأعباء في نهاية السّنة المالية هو أفضل تقدير للنّفقات الواجب تحملها حتى تلاشي الالتزام المعني، وتكون المؤونات محلا لتقدير جديد عند اقفال كل سنة مالية؛
- لا تستعمل أي مؤونة للأعباء إلا في النّفقات التي من أجلها تم إدراجه أصلا في الحسابات.

سادسا. القروض والخصوم المالية الأخرى: تقيم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل بتكلفتها المتمثلة بالقيمة الحقيقية للمقابل الصّافي المستلم بعد طرح التّكاليف التّابعة المستحقة عند التّنفيذ، وبعد الاقتناء يعمد إلى إعادة تقييم الخصوم المالية من غير التي تمت حيازتها لأغراض المعاملات التّجارية بتكلفتها المهتلكة، وتوزع التّكاليف الملحقة المترتبة عن تنفيذ القرض وعلاوة الإصدار أو التّسديدات بصورة حسابية على مدّة القرض، وتشمل التكاليف الملحقة ما يأتي:[1]

- الفوائد المترتبة عن الكشوف المصرفية والقروض؛
- اهتلاك علاوات الإصدار والتّسديد؛
- الأعباء المالية التي تقتضيها عملية الإنجاز؛
- فوارق الصّرف النّاجمة عن القروض بالعملة الأجنبية؛
- وتدرج تكاليف القروض في الحسابات كأعباء مالية إلا إذا أدمجت في كلفة الأصل.

سابعا. تقييم الأعباء والمنتوجات: تؤخذ الأعباء والمنتوجات المالية في الحسبان تبعا لانقضاء الزّمن وتلحق للسّنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها.

وتدرج العمليات التي تم الحصول من أجلها على تأجيل الدّفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السّوق تدرج في الحسابات بقيمها الحقيقية بعد طرح المنتوج المالي أو التّكلفة المالية المرتبطة بهذا التّأجيل، والفارق بين القيمة الاسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب الكلفة التّقديرية للقرض

[1] أحمد طرطار ، عبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامّة وفق النّظام المحاسبي المالي الجديد SCF الإطار النظري**، مرجع سبق ذكره، ص232.

المتحصّل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري، وكمنتجات (منتوجات) مالية في حساب البائع[1].

المطلب الثالث: عرض القوائم المالية حسب النّظام المحاسبي المالي.

أولا. مفهوم القوائم المالية:

القوائم المالية يلزم أن تقدّم الصّورة الصّادقة للوضعية المالية للكيان، وأداءه وكل التّغيرات التي طرأت على الوضعية المالية، ويجب أن تعكس مجموع العمليات والأحداث الجارية لمعاملات الكيان والوقائع المرتبطة بالنّشاط[2].

وتعرّف على أنّها "الأداة التي تعرض من خلالها حوصلة نشاط المؤسّسة في شكل وثائق تقدّم في نهاية كل دورة محاسبية، وتتمثل في الميزانية، جدول حسابات النّتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول حركة رؤوس الأموال، الملحق"[3].

ثانيا. خصائص القوائم المالية: تتميّز القوائم المالية في النّظام المحاسبي المالي بجملة من الخصائص (الصّفات)، تتمثّل فيما يلي:

1. الخصائص الأساسية: وتشمل على خاصيتين وهما[4] :

أ. الملائمة: ويقصد بها أن تكون مرتبطة ووثيقة الصلة بالقرارات التي يتم اتخاذها من طرف مستخدمي هذه القوائم، فالمعلومات الملائمة هي تلك المعلومات التي تؤثر في سلوك متخذي القرار الاقتصادي، بالمساعدة في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية وهي مرتبطة بخاصية الأهمية النسبية.

---

[1] الجمهورية الجزائرية الدّيمقراطية، **القرار المؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، ملحق نظام المحاسبة المالية، الباب الأول، الفصل الثاني، القسم السابع، الفقرة رقم 01، ص15 .

[2] HAMINI Allal, **Bilan Comptable**, BARTI Editions , Alger , 2013, p138.

[3] بولعراس صلاح الدين، **التّغيرات التي أحدثها النّظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومة المحاسبية**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، مالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف -1-، الجزائر، 2016/2015. ص85.

[4] عمامرة ياسمينة، زرفاوي عبد الكريم، أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة البحوث والدراسات التجارية، العدد 04، سبتمبر 2018، ص 316.

ب. الموثوقية: ويقصد بها بأن المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وإنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله، إذن خاصية الموثوقية تتعلق بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها وتتكون هذه الخاصية من ثلاثة خصائص فردية وهي كما يلي:

- **القابلية للتحقق (الموضوعية):** وتعني القدرة على الوصول إلى نفس النتائج من قبل القائمين بالقياس المحاسبي إذا ما تم استخدام نفس طرق القياس.
- **الصدق في التعبير:** تعني تمثيل المعلومات المحاسبية للواقع العملي، الذي يعكس الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية التي تمارسها الوحدة المحاسبية، أي تمثيل التقارير المالية بصدق مضمونها (جوهرها) وليس مجرد تمثيل شكلها فقط (تغليب الجوهر على الشكل)
- **الحياد:** تتوافر للمعلومات المحاسبية خاصية الحياد، إذا كانت تخلو من أي تحيز عن طريق قياس النتائج، أو عرضها بطريقة لا تغلب مصالح فئة معينة من فئات مستخدمي القوائم المالية على حساب غيرها من المستخدمين الآخرين.

إذن فالملائمة والموثوقية الخاصيتان الأساسيتان، اللتان يلزم توافرها في المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية حتى تكون ذات جودة عالية، ولكن هناك احتمال التعارض بين هاتين الخاصيتين نتيجة تطبيق بعض الطرق والسياسات المحاسبية، ولهذا فإنه من الممكن التضحية بمقدار الملائمة في مقابل المزيد من الثقة، والعكس فقد تقل الثقة في المعلومات المحاسبية مقابل المزيد من الملائمة للمعلومات.

ب. الخصائص الثانوية: بالإضافة إلى الخصائص الرئيسية هناك خصائص أخرى لا تقل أهمية، أوصى بها مجلس معايير المحاسبية المالية الأمريكي FASB والتي تساهم في جودة المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية وهي:[1]

أ. الثبات: يقصد بالثبات إتباع نفس الطرق المحاسبية في تسجيل الأحداث الاقتصادية، والتقرير عنها بطريقة موحدة من دورة إلى أخرى.

[1] عمامرة ياسمينة، زرفاوي عبد الكريم، أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 317.

إن تطبيق خاصية الثبات في استخدام المبادئ والإجراءات المحاسبية، يجعل القوائم المالية أكثر قابلية للمقارنة وأكثر فائدة للمستخدمين.

ب القابلية للمقارنة: تعتبر المعلومات المحاسبية التي تم قياسها والتقرير عنها بصورة متماثلة في المؤسسات المختلفة قابلة للمقارنة، ويقصد بالتماثل هنا أن تكون الإجراءات المحاسبية والقياس والتبويب وطرق الإفصاح والعرض المطبقة هي نفسها في مختلف المؤسسات.

إضافة إلى هذا هناك قيدان رئيسيان على استخدام الخصائص السابقة هما:

– قيد حاكم أو متحكم: وهو أن تكون المنفعة المتوقعة من القوائم المالية أكبر من تكلفة إنتاجها وتوصيلها.

– الأهمية النسبية: تتحدد ملائمة المعلومة المحاسبية من خلال أهميتها النسبية، فالمعلومة المهمة يفترض أن يكون لها تأثير في متخذ القرار، لذا فإن البنود والأحداث غير المهمة يمكن أن تعالج بطريقة استثنائية تختلف عما هو متفق عليه، لكن المشكل هو عدم وجود قاعدة لتحديد البنود أو الأحداث الاقتصادية المهمة، مما يجعل هذه العملية عرضة للتحيز والأحكام الشخصية، وعادة ما يتم الحكم على أهمية بند أو حدث اقتصادي بمراعاة الاعتبارات النوعية[1].

ثالثا. قواعد إعداد القوائم المالية: يوجد العديد من القواعد التي يجب احترامها عند إعداد القوائم المالية، يمكن إيجازها من خلال ما يلي:[2]

- على المؤسّسة التّأكد من أنّ فرضية استمرارية النّشاط قائمة، وفي حالة عدم استمرارية المؤسّسة لنشاطها لابد من شرح الأسباب، وتبيان كيفية إعداد هذه القوائم في هذه الحالة؛
- فرضية محاسبة الالتزامات متوفّرة؛
- أنّ المعلومة أعدّت بنفس الطّريقة من دورة إلى أخرى؛ إلا إذا كان هناك تغيّر ملحوظ في طبيعة العمليات؛
- كلّ عنصر معبّر يظهر بمفرده (مستقلا) وكلّ العناصر غير المعبّرة تجمع.

[1] بلال كيموش، **المحاسبة المالية (دروس مدعمة بأمثلة محلولة)**، مرجع سبق ذكره، ص 32.

[2] محمّد بوتين،**المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدّولية**، مرجع سبق ذكره، ص ص 68-69.

رابعا. أنواع القوائم المالية.

تتمثّل أنواع القوائم المالية التي جاء بها النّظام المحاسبي المالي فيما يلي:

1. الميزانية: سميّت الميزانية بجدول الوضعية المالية لأنّ المعيار IAS1 يرى ذلك أكثر تعبيرا على وظيفتها، ولا يلزم بهذه التّسمية، ولا يشترط شكلا معيّنا لها، لكن لا بد من التّفرقة بين العناصر الخارجية ،العناصر الجارية، الأصول غير الجارية، الأصول الجارية، الخصوم غير الخارجية، والخصوم الجارية[1].

وتعرّف الميزانية على أنّها "صورة فوتوغرافية لوضعية الذّمة المالية للمؤسّسة في تاريخ ما، فهي تبيّن وضعية المركز المالي للمؤسّسة"[2].

كما يمكن القول أنّ الميزانية هي جدول يمثّل الذّمة المالية للمؤسّسة في تاريخ معين عادة في N/12/31، ويلزم الفصل بين عناصر الأصول والخصوم[3].

وجاء في (ن.م.م) أنّ الميزانية تصف بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول (العناصر) التّالية عند وجود عمليات تتعلّق بهذه الفصول: [4]

– في الأصول: التّثبيتات المعنوية، التّثبيتات العينية ، الاهتلاكات ، المساهمات، الأصول المالية ، المخزونات، أصول الضّريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)، الزّبائن والمدينين الآخرين، والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مقيّدة سلفا)، خزينة الاموال الايجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية.

– في الخصوم: رؤوس الأموال الخاصّة قبل عمليات التّوزيع المقرّرة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، (مع تمييز رأس المال الصادر، والاحتياطات ، والنّتيجة الصّافية للسّنة المالية والعناصر الأخرى) الخصوم غير الجارية، الموردون والدّائنون الآخرون، خصوم الضّريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة) ،المرصودات للأعباء والخصوم المماثلة ، خزينة الأموال السّلبية.

---

[1] محمّد بوتين،**المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدّولية**، مرجع سبق ذكره، ص69.

[2] حواس صلاح، **المحاسبة المالية حسب النّظام المحاسبي المالي**، دار عبد اللّطيف للطباعة والنّشر والتّوزيع، الجزائر، ص23.

[3] Nacer Merzouk ,Azam Bechkir, **Comptabilité Général approfondie Selon le SCF**, op cit , p14.

[4] الجمهورية الجزائرية الدّيمقراطية، **القرار المؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، ملحق نظام المحاسبة المالية، الباب الأول، الفصل الثاني، القسم الثاني، الفقرة رقم 01، ص23 .

2. جدول حسابات النّتائج: جدول حسابات النّتائج هو " بيان ملخّص للأعباء والمنتوجات (النّواتج) المنجزة من الكيان خلال السّنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التّحصيل أو تاريخ السّحب، ويبرز بالتّمييز النّتيجة الصّافية للسّنة المالية الرّبح (الكسب) أو الخسارة ، كما بيّن (ن.م.م) أهم النّتائج والنّواتج والأعباء التي يجب أن تظهر في حساب النّتائج ، وشكل هذا الحساب الذي يجب إعداده تبعا لطبيعة الأعباء والنّواتج، غير أنّه بإمكان المؤسسات وإضافة إلى جدول حساب النّتيجة حسب الطّبيعة إعداد هذا الكشف... حسب الوظيفة[1].

ما تجدر الإشارة إليه هو أنّه على " عكس جدول حسابات النّتائج الوارد في المخطّط المحاسبي الوطني لسنة 1975، والذي جاء في شكل حساب له جانبين أحدهما مدين والآخر دائن، فإنّ جدول حساب النّتائج في النّظام المحاسبي المالي جاء في شكل قائمة ذات عمود وحيد يظهر النّتاج والأعباء (بالإضافة إلى ثلاثة خانات أخرى واحدة مخصّصة للملاحظات والأخرى لمقارنة السّنة **N** والسّنة N-1) [2].

3. جدول تدفقات الخزينة:

أ. تعريف جدول تدفقات الخزينة: هذا الجدول يقدم لمستعملي القوائم المالية قاعدة لتقييم قدرة الكيان على توليد تدفقات الخزينة (الأموال) وما يعادلها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه التدفقات[3].

ب. عرض جدول تدفقات الخزينة: يتم عرض جدول تدفقات الخزينة بطريقتين الأولى مباشرة والثّانية غير مباشر، وفيما يلي تفصيل لذلك.[4]

– الطّريقة المباشرة: تنص الطّريقة المباشرة على " تقديم العناصر الرّئيسية لدخول وخروج النّقدية (الزّبائن، الموردين، الضّرائب...الخ) قصد إبراز التّدفق المالي الصّافي ثمّ تقريب هذا الأخير إلى النّتيجة قبل الضّريبة للدّورة المعنية".

– الطّريقة غير المباشرة: الطّريقة غير المباشرة تنص على تعديل النّتيجة الصّافية للدّور، وذلك بالأخذ في الحسبان:

---

[1] عبد الرحمن عطية، **المحاسبة المعمّقة وفق النّظام المحاسبي المالي**، الطّبعة الأولى، مرجع سبق ذكره، ص ص 85-86.

[2] ربيع حنيفية وأخرون، **الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدّولية ISA/IFRS** ، مرجع سبق ذكره، ص432.

[3] Tafighoult Rabah, **le système comptable financier**, op.cit, p 29 .

[4] ربيع حنيفية وأخرون، **الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدّولية ISA/IFRS** ، مرجع سبق ذكره، ص437.

- آثار المعاملات التي ليس لها تأثير على الخزينة (إهتلاك، تغيّرات الزّبائن،المخزون، وتغيّرات الموردين)؛
- التّفاوتات أو التّسويات (الضّرائب المؤجّلة...)؛
- التّدفقات المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التّمويل (قيمة التّنازل الزّائدة أو النّاقصة).

4. جدول تغيّر الأموال الخاصّة:

يشكّل عرض تحليلي للحركات التي أثرت في كلّ عنصر من العناصر المكوّنة لرؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السّنة المالية، ويجب أن يحتوي على الأقل عن معلومات مرتبطة بحركة العناصر الآتية:[1]

- النّتيجة الصّافية للسّنة المالية؛
- تغير الطّرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجلة التي تؤثر مباشرة على رؤوس الأموال؛
- النّواتج والأعباء الأخرى المسجّلة مباشرة في رؤوس الأموال ضمن تصحيح أخطاء هامّة؛
- عمليات الرّسملة (الارتفاع، الانخفاض، التّسديدات،...)؛
- توزيع النّتيجة والتّخصيصات المقرّرة خلال السّنة المالية.

5. ملحق الكشوف المالية: الملحق هو وثيقة تلخيص يعدّ جزءًا من الكشوف المالية، وهو يوفّر التّغيّرات الضّرورية لفهم أفضل للميزانية وجدول حساب النّتائج...، ويتمّم كلّما اقتضت الحاجة لذلك المعلومات التي تفيد قارئ الحسابات، ويشتمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخصّ النّقاط التّالية:[2]

- القواعد والطّرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة، وإعداد الكشوف المالية؛
- مكمّلات الإعلام الضّرورية لحسن فهم الميزانية، جدول حساب النّتائج، جدول سيولة الخزينة، وجدول تغيّرات الأموال الخاصّة؛
- المعلومات التي تخصّ الكيانات المشاركة، والمؤسّسات المشتركة، والفروع أو الشّركة الأم، وكذلك المعاملات التي تتمُّ عند الاقتضاء؛
- المعلومات ذات الطّابع العام والمتعلّقة ببعض العمليات الخاصّة والضّرورية للحصول على الصّورة الصّادقة.

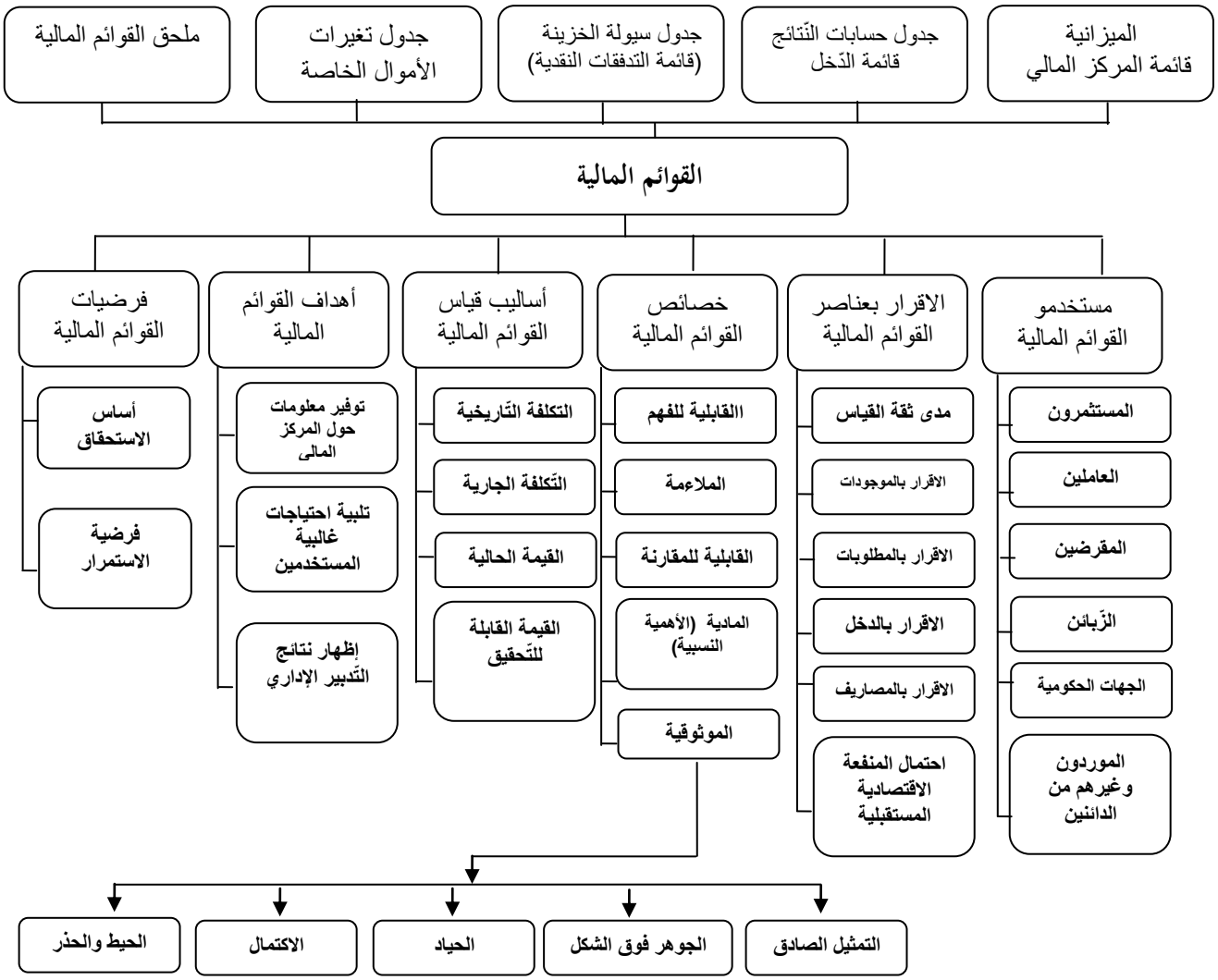
---

[1] أحمد طرطار ، عبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامّة وفق النّظام المحاسبي المالي الجديد SCF الإطار النظري**، مرجع سبق ذكره، ص204.

[2] ربيع حنيفية وأخرون، **الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدّولية ISA/IFRS** ، مرجع سبق ذكره، ص445.

ويمكن تلخيص عناصر القوائم المالية في الشّكل التّالي:

الشكل رقم (06): عناصر ومكونات القوائم المالية.



المصدر: أحمد طرطار ، عبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامّة وفق النّظام المحاسبي المالي الجديد SCF الإطار النظري**، مرجع سبق ذكره، ص208.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم تناوله في الفصل الأول يتضح للباحث أن الجزائر تبنّت منذ سنة 1975 في مجال المحاسبة ما يعرّف بالمخطّط المحاسبي الوطني، إلاّ أنّ التّطورات التي حدثت على المستوى الوطني والعالمي حتّمت عليها ضرورة اعتماد المعايير المحاسبية الدّولية، وعلى هذا الأساس تمّ التّحول من هذا المخطط المحاسبي الوطني إلى النّظام المحاسبي المالي، قصد الانفتاح الاقتصادي على العالم الخارجي من خلال استعمال معلومات تتمتّع بالشّفافية والموثوقية وموحّدة ومعدّة وفقا لمعايير المحاسبة الدّولية قصد تسهيل نقل المعلومات الاقتصادية وجذب الشّركات المتعدّدة الجنسيات حتى لا تقف نظم المعلومات المحاسبية كحجر عثرة أمام استقطابها والاستفادة منها في التّنمية.

يكتسي النّظام المحاسبي المالي أهمية بالغة يمكن إجمالها فيما يلي:

- تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحّدة؛
- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصّلة ودقيق تعكس الصّورة الصّادقة للوضعية المالية للمؤسّسة؛
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتّقييم ، وكذا إعداد القوائم المالية ، ممّا يقلّص من حالات التّلاعبات ،
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية ، كما أنّه يسمح بإجراء مقارنة القوائم للقوائم المالية من سنة لأخرى وكذا مقارنتها مع المؤسّسات التي تعمل في نفس النّشاط؛
- يساهم في تحسين تسيير المؤسّسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكّل أساس لاتّخاذ القرار وتحسين اتّصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛
- إنتاج معلومات بمميّزات واضحة وسهلة الفهم، مفيدة، ذات موثوقية، ذات مصداقية، قابلة للمقارنة، وتساعد مستخدميها في إتّخاذ قراراتهم.

الفصل الثاني: الإطار العام للرقابة الجبائية في الجزائر.

تمهيد:

تعتبر الضّرائب من أهم أنواع الإيرادات العامّة التي تعتمد عليها الدّولة في تغطية نفقاتها المختلفة، وبما أنّ الدّولة الجزائرية نظامها الجبائي نظام تصريحي أي أنّ المكلّف بالضّريبة ملزم أمام القانون بأن يُطلع الإدارة الجبائية على دخله ورقم أعماله وأرباحه ومختلف المعاملات التي قام بها خلال السّنة المالية، وللنّظام التّصريحي مزايا عديدة منها أنّ المكلّف بالضّريبة هو الوحيد الذي يكون على دراية ومعرفة بمداخيله وأرباحه وذمته المالية، كما أنّ له عيوب أهمها لجوء المكلّفين إلى التهرب من الضّريبة بطرق عديدة، وبالتّالي نقص إيرادات الدّولة، ولهذا كان لزاما على المشرع الجزائري استحداث آلية تحارب هذه الظّاهرة وتحمي تلك الإيردات، فقامت بتشريع ما يسمى بالرّقابة الجبائية حتى تتمكّن من التّحقّق من صدق التّصريحات وكشف مكامن الغش والتّهرب الضّريبي.

وعلى هذا الأساس يتم التّطرق في هذا الفصل إلى ما يلي:

المبحث الأول: النظام الضّريبي الجزائري وتحدياته.

المبحث الثّاني: الإطار العام للرّقابة الجبائية.

المبحث الثّالث: واقع الرّقابة الجبائية في الجزائر.

المبحث الأول: النظام الضّريبي الجزائري وتحدياته.

يعتبر النّظام الضّريبي في أي دولة ركيزة أساسية تعوّل عليها لتمويل ميزانيتها وهو بمثابة التّجسيد الفعلي لتوجهات السّياسة الاقتصادية ، ولهذا نجد أنّ الدّول بما فيها الجزائر تسعى جاهدة إلى إحداث نظام ضريبي يحقّق لها مجمل الأهداف الاقتصادية والاجتماعية.

المطلب الأول: ماهية النّظام الضّريبي.

من خلال هذا المطلب نحاول معالجة النّظام الضّريبي من خلال المفهوم والأهمية، وفيما يلي تفصيل لذلك.

أولا. مفهوم النّظام الضّريبي:

للنّظام الضّريبي مفاهيم متعدّدة ، وهذا التّعدّد راجع لوجهات نظر المفكرين والاقتصاديين، ومن بين هذه التّعاريف نتطرق إلى ما يلي:

النّظام الضّريبي هو مجموعة الضّرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجال معيّن ومحدّد لتحقيق أهداف السّياسة الضّريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع[1].

يركّز هذا التّعريف على تحقيق أهداف السّياسة الضّريبية وذلك عن طريق فرض مجموعة الضّرائب التي تطبّق على مجتمع معيّن.

النّظام الضّريبي هو مجموعة الضّرائب التي تصمّم بالاعتماد على تلك المبادئ والقواعد التي قدّمتها لنا نظرية المالية العامّة، ويعتبر التّرجمة العملية للسّياسة الضّريبية[2].

نجد أنّ هذا التّعريف مثل سابقه ركّز على مجمل الضّرائب وتحقيق أهداف السّياسة الضّريبية ، إلا أنّه أضاف ضرورة احترام قواعد ونظرية نظرية المالية العامّة.

ويعرّف النّظام الضّريبي على أنّه " مجموعة محدّدة ومختارة من الصّور الفنية للضّريبة تتلاءم مع خصائص البيئة التي تعمل في نطاقها ، وتتمثّل في مجموعة برامج ضريبية متكاملة تعمل بطريقة محدّدة من خلال التّشريعات والقوانين الضّريبية المحدّدة وما يصاحبها من لوائح تنفيذية ومذكرات تفسيرية

[1] ولهي بوعلام، **النّظام الضّريبي الفعال في ظل الدّور الجديد للدّولة**، المنظمة العربية للتّنمية الإدارية جامعة الدّول العربية ، جمهورية مصر العربية، 2019، ص26.

[2] خلاصي رضا، **النّظام الجبائي الجزائري الحديث**، الطّبعة الثّالثة، دار هومة، الجزائر، 2012، ص25.

تسعى إلى تحقيق أهداف محدّدة تمثّل أهداف السّياسة الضّريبية[1].

يعتبر هذا التّعريف أكثر اتّساعا من سابقيه حيث ركّز على مختلف الضّرائب المفروضة على مجتمع معيّن وفق تشريعات وقوانين جبائية الغرض منها تحقيق أهداف السّياسة الضّريبية.

ومن خلال ما سبق من عرضه من تعاريف يمكن القول أنّ النّظام الضّريبي هو مجموعة الضّرائب التي تمّ سنها من خلال مجموعة التّشريعات والقوانين ، وتطبيقها في بيئة معيّنة لتحقيق جملة من الأهداف في مقدّمتها أهداف السّياسة الضّريبية.

ثانيا. أهداف النّظام الضّريبي:

يختلف الهدف من النّظام الضّريبي وفقا لاختلاف الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والمالية التي تسعى الدّولة إلى تحقيقها ، ومن ثم يمكن تقسيم أهداف النّظام الضّريبي إلى ما يلي:[2]

1. الهدف المالي: هو أن تحصل الدّولة على مواردها المالية الممكنة لسد النّفقات العامّة للدّولة، ومن ثمّ تمكين الدّولة من الإنفاق على مصروفاتها المختلفة في مجالات التّعليم والصّحة والأمن والدّفاع إذ لا يمكن تقديمها لو تركت للقطاع الخاص.

2. الهدف الاقتصادي: هو أن تستطيع الدّولة التّحكم في سير الاقتصاد الوطني أو التّأثير فيه على الأقل، فالضّريبة يمكن استخدامها كأداة فعالة لمحاربة التّضخم والبطالة وتنشيط الحركة الاقتصادية أو للتّأثير في جانب معيّن من الاقتصاد الوطني، فعندما تريد الدّولة محاربة استهلاك سلعة معيّنة تفرض ضرائب عالية عليها للحد من استهلاكها، أو تفرض ضريبة صادرات عالية على سلعة ما لإعاقة عملية تصديرها إلى الخارج.

3. الهدف الاجتماعي: هو تحقيق أهداف الدّولة الاجتماعية من خلال العمل على إزالة حدّة الفوارق بين الأغنياء والفقراء، أو تشجيع النّسل في الدّول التي تعاني من تناقض عدد سكانها أو استقراره والتي توصف بالمجتمعات الهرمة، أو الحد منه في الدّول التي تعاني من الانفجار السّكاني، فقد تمنح الدّولة إعفاءات ضريبة تتناسب طردا مع عدد أفراد الأسرة إذا كان الهدف زيادة النّسل، أو تمنعها إذا كانت لا ترغب في زيادة النّسل.

---

[1] ولهي بوعلام، **النّظام الضّريبي الفعال في ظل الدّور الجديد للدّولة**، مرجع سبق ذكره، ص 26.

[2] إبراهيم العدي، **أثر تعقيد النّظام الضّريبي في التّهرب الضّريبي**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 31، العدد الأول، 2015، ص ص73 -74.

ثالثا. أركان النّظام الضّريبي:

يقوم النّظام الضّريبي في أي بلد من البلدان على مجموعة من الرّكائز والأركان وهي: [1]

1. الهدف: النّظام الضّريبي في أي دولة يسعى لتحقيق أهداف محدّدة ومرسومة ممثلة بأهداف السّياسة الضّريبية التي تحدّدها الدّولة وفق سياستها الاقتصادية، لذلك تختلف هذه الأهداف من وقت إلى آخر ومن دولة إلى أخرى،

2. الوسائل: يرتكز النّظام الضّريبي على مجموعة من الوسائل الضّرورية لتحقيق أهدافه والتي تندرج ضمن عنصرين هما العنصر الفني والعنصر التّنظيمي

أ. العنصر الفني (الهيكل الضّريبي): يعرّف الهيكل الضّريبي على أنّه " بناء مكون من عدّة صور فنية للضّريبة ذات أوزان نسبية متقاربة أو متباعدة ، ويتحدّد الوزن النسبي لضريبة معيّنة بنسبة حصيلتها إلى الحصيلة الضّريبية الكلية أو بالأهمية النّسبية لدورها في تحقيق أهداف المجتمع، وبالتّالي تتمايز الهياكل الضّريبية عن بعضها البعض، ويتجسّد العنصر الفني في صياغة الأصول العلمية للضّرائب المختلفة في إطار القانون الضّريبي الذي يرتكز على سيادة الدّولة في فرض الضّرائب عن طريق التّشريع الضّريبي ومساهمة ممثلي الشّعب في إقرارها من خلال البرلمان.

ب. العنصر التّنظيمي (الإدارة الضّريبية): تعتبر الإدارة الضّريبية أداة تنفيذ النّظام الضّريبي، فهي ذلك الجهاز الفني والإداري المسؤول عن تنفيذ التّشريع الضّريبي وذلك من خلال فرض الضّرائب وجبايتها.

3. القانون الضّريبي (التّشريع الضّريبي): هو عبارة عن صياغة لمبادئ وقواعد السّياسة الضّريبية في شكل قوانين، ويجب أن تتم صياغة هذه القوانين بشكل يضمن تحقيق أهدافها كما يجب أن تكون القوانين الضّريبية مرنة تتكيّف والظّروف الاقتصادية للدّولة، فصياغة القانون الضّريبي تؤدي دورا رئيسيا في نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضّرائب ، لذلك يجب أن يتوافر في صياغة القانون الضّريبي الوضوح التّام والبعد عن كافة النّصوص التي تثير اللّبس أو الغموض فتترك الباب مفتوحا لتفسيرات واجتهادات عادة ما تؤدي إلى كثرة الثّغرات وارتفاع نسبة التّهرب.

---

[1] تهاني مهدي عباس، ستار فياض عباس، **دراسة أثر الاستثمار الأجنبي في النّظام الضّريبي العراقي باستخدام التّحليل العاملي (المركبات الرّئيسي)**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثالث عشر، العدد 43، 2018، ص ص171-172.

رابعا. قواعد النّظام الضّريبي: تتمثّل قواعد النّظام الضّريبي فيما يلي:[1]

1. قاعدة المرونة: يقصد بها أن يساعد النّظام الضّريبي على زيادة حصيلة الضّريبة كلّما زاد الدّخل الوطني وبالعكس، بمعنى أن يكون هناك علاقة طردية بين الدّخل الوطني وحصيلة الضّرائب، أي أن يتكيّف النّظام الضّريبي مع تغيّر الظّروف الاقتصادية فتزيد الحصيلة في فترات التّضخم وتنخفض في فترات الانكماش.

2. قاعدة الاستقرار: ويقصد بها أن تتسم أحكام النّظام الضّريبي بنوع من الثّبات، بحيث لا تتغيّر أحكامه بصورة متكرّرة تجعل من الصّعب على المكلّف ملاحقة تعديلاته وهذا يضعف من قاعدة اليقين، أي أن تتوافر في أحكام الضّريبة نوع من الاستقرار بحيث لا تتغيّر من فترة إلى أخرى إلا في حدود ما هو ضروري وحتمي، وأن تتميّز أحكامها بنوع من الثّبات النّسبي.

3. قاعدة الإقليمية: بمعنى أن يطبّق قانون الضّرائب داخل الإقليم وألا يتعدّاه إلى أقاليم الدّول الأخرى فيخضع للضّريبة كلّ شخص طبيعي أو معنوي داخل الدّولة باعتبارها صاحبة السّيادة في أراضيها.

4. قاعدة السّنوية: أن يحاسب الممول عما حصل عليه من دخل وخلال فترة زمنية مدّتها سنة ... ويستند ذلك إلى ميزانية الدّولة التي يتم إعدادها على أساس سنوي والتي تعتبر الضّرائب جزء منها.(أي جزء من بنودها).

5. قاعدة التّنسيق بين الأهداف: يقصد بها أن لا تتعارض أهداف الضّرائب مع بعضها ، مثال ذلك : أن لا تفرض الدّولة ضرائب على الصّادرات للحصول على الأموال وفي نفس الوقت تشجّع الإنتاج المحلي.

6. قاعدة إمكانية التّطبيق: يقصد بها أن تكون الضّريبة ممكن تطبيقها على المكلّفين من النّاحية العملية حيث لا يبالغ بها، مثل فرض ضرائب غير مباشرة على المزارعين

المطلب الثّاني: النّظام الضّريبي الجزائري.

من خلال ما سبق تطرقنا إلى تعريف النّظام الضّريبي وتوصلنا إلى أنّه مجموعة الضّرائب المطبّقة في بيئة معيّنة ، وعلى هذا الأساس في هذا المطلب نفصّل في هيكل النّظام الضّريبي الجزائري.

[1] رضا خلاصي، **شذرات النّظرية الجبائية**، دار هومة للطّباعة والنّشر والتّوزيع، الجزائر، 2014، ص ص334-335.

أولا. الضّرائب المباشرة:

1. الضّريبة على الدّخل الإجمالي (IRG): نتيجة للإصلاحات التي حدثت سنة 1992، الضّرائب النّوعية تم حذفها واستبدالها بضريبة سنوية وحيدة على مداخيل الأشخاص الطّبيعين تسمى "بالضّريبة على الدّخل الإجمالي**(IRG)**" وهذه الضّريبة تطبّق على الدّخل الصّافي الإجمالي للمكلّف.[1].

حيث أنّ الدّخل الصّافي الإجمالي يتأسّس بإجمالي المداخيل الصّافية المتعلّقة بالأصناف التّالية:[2]

- الأرباح الصناعية، التّجارية والحرفية؛
- الأرباح المهنية غير التّجارية؛
- مداخيل الاستغلال الزّراعية؛
- مداخيل تأجير الملكيات المبنية وغير المبنية؛
- مداخيل رؤوس الأموال المنقولة؛
- المرتبات ، والأجور والمنح والريوع العمرية؛
- فوائض قيمة التّنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية والحقوق المخصّصة لها.

والأشخاص الخاضعون للضّريبة هم كالتالي: [3]

- الأشخاص الطّبيعيون؛
- أعضاء شركات الأشخاص؛
- الشّركاء في الشّركات المدنية المهنية؛
- أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محدّدة.

2. الضّريبة على أرباح الشّركات (IBS): الضّريبة على أرباح الشّركات (IBS) تم تأسيسها في 1992 كبديل للضّريبة على الأرباح الصّناعية والتّجارية (BIC) التي تميّزت بالثّقل وعدم التّماسك، وتأسّست

[1] Rabah TAFIGHOULT, **Fiscalité Algérienne ,** 1re Edition , imprimerie par EURL Aurès Emballages Zone d'activite' (mouledioune), Algérie, 2019, p 15.
[2] Rabah TAFIGHOULT, , **Op.cit**, P15.
[3] خلاصي رضا، **النّظام الجبائي الجزائري الحديث**، مرجع سبق ذكره، ص ص 72-73.

الضّريبة على أرباح الشّركات عندما تجاوبت بشدة المؤسّسات مع قواعد اقتصاد السّوق، وكذلك المصالح المتجاذبة للمستثمرين والتي أقرتها القوانين المالية المختلفة[1].

انطلاقا من قانون الضّرائب المباشرة والرّسوم المماثلة، وحسب نص المادة 135 تؤسّس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحقّقها الشّركات وغيرها للأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 وتسمى هذه الضّريبة ضريبة على أرباح الشّركات[2].

ومن خصائص هذه الضّريبة ما يلي:[3]

– **ضريبة وحيدة:** حيث أنّها تتعلّق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين دون الطّبعيين.

– **ضريبة عامّة:** لأنّها تفرض على مجمل الأرباح دون التّمييز لطبيعتها.

– **ضريبة سنوية:** بحيث تفرض على أرباح السّنة الواحدة المحقّقة في تلك السّنة.

– **ضريبة نسبية:** يخضع الرّبح الضّريبي لمعدّل ثابت وليس لجدول تصاعدي مثل IRG.

– **ضريبة تصريحية:** بحيث يقوم المكلّف بتصريح سنوي لجميع أرباحه لدى مفتشية الضّرائب التّابعة للمقر الاجتماعي للمؤسّسة الرّئيسية.

وتفرض هذه الضّريبة على:[4]

- شركات رؤوس الأموال (SPA, SARL,ACSP)؛
- شركات الأشخاص الذين أرادوا إخضاعهم لهذه الضّريبة؛
- مؤسّسات وهيئات ذات طابع صناعي وتجاري؛

---

[1] Ahmed TESSA , Ibrahim HAMMADOU **, Fiscalité de l' entreprise** , Les pages Blues Internationales , Algérie , 2010, p76.

[2] ولهي بوعلام، **النّظام الضّريبي الفعال في ظل الدّور الجديد للدّولة**، مرجع سبق ذكره، ص 62.

[3] بعلول نوفل، أمينة سلايمية، **أثر الضّريبة على أرباح الشّركات على تدفق الاستثمار الأجنبي المباشر**، مجلة الدّراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد الخامس ، جوان 2016، ص77.

[4] شريف اسماعيل ، **أساسيات حول النّظام الجبائي الجزائري بين المفهوم القانوني والتّطبيقي**، الطّبعة الأولى، دار طليطلة ، الجزائر، 2015، ص32.

- الشّركات التّعاونية واتحاداتها وكذا شركات الشّخص الوحيد؛
- الشّركات المدنية؛
- هيئات التّوظيف الجماعي للقيم المنقولة ، وكذا الشّركات المنجزة للعمليات.

ثانيا. الرّسوم المماثلة:

1. الرسم على القيمة المضافة (TVA): تأسس الرسم على القيمة المضافة على يد الكاتب الفرنسي موريس لوريه سنة 1954 بعد ذلك عم على أغلب الدول.

أما في الجزائر فقد أنشأ بموجب القانون 36/90 بتاريخ : 1990/12/31 والمتضمن قانون المالية 1991، وهذا طبقا للمادة 65 من قانون المالية 1991، حيث تم تطبيقه ابتداء من الفاتح من شهر افريل 1992، وهذا ليعوض الرسمين القديمين[1]:

- الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج TUGP.
- الرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات TUGPS.

أ. تعريف الرسم على القيمة المضافة (TVA): هو ضريبة غير مباشرة تفرض بنسب متفاوتة على السلع والأملاك والخدمات ويتحمل عبئه المستهلك النهائي[2].

ب. مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة (TVA):

2. الرّسم على النّشاط المهني (TAP) :

يعتبر الرّسم على النّشاط المهني ضريبة من الضّرائب التي تخضع لها الشّركات على رقم الأعمال الذي تحقّقه المؤسّسة أو أي وحدة من وحداتها في كلّ بلدية تابعة لمقر إقامتها...، والرّسم على النّشاط المهني أنشئ بموجب قانون المالية لسنة 1996 ، وذلك بعملية إدماج كلّ من الرّسم على النّشاط الصّناعي والتّجاري (TAIC) والرّسم على النّشاط غير التّجاري (TANC)[3].

[1] عزيل مصطفى، جباية المؤسسة (دروس مع تمارين محلولة بالتفصيل)، الطبعة الأولى، منشورات دار أسامة، الجزائر، 2011، ص 18.
[2] نفس المرجع، ص18.
[3] خلاصي رضا، **النّظام الجبائي الجزائري الحديث**، مرجع سبق ذكره، ص 167.

أ. مجال تطبيق الرّسم على النّشاط المهني: يفرض الرّسم على النّشاط المهني على الأشخاص الطّبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا، حيث لا تراعي حالة المؤسّسة ولا النّتيجة التي حقّقتها ، أي أنّ المكلّف مطالب بدفع هذه الضّريبة سواء حقّق ربحا أو خسارة، وعليه فإنّ المداخيل الخاضعة تكمن في:[1]

– الإيرادات الإجمالية التي يحقّقها المكلّفون بالضّريبة الذين لهم في الجزائر محل مهني دائم؛

– رقم أعمال يحقّقه في الجزائر المكلّفون بالضّريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضّريبة على الدّخل الإجمالي في صنف الأرباح الصّناعية والتّجارية، أو الضّريبة على أرباح الشّركات.

ويقصد برقم أعمال مبلغ الإيرادات المحقّق على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها، التي تدخل في إطار النّشاط المذكور سابقا ، غير أنّه يستثنى العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسّسة فيما بينها من مجال تطبيق الرّسم المذكور .

بالنّسبة لوحدات مؤسّسات الأشغال العمومية والبناء ، يتكوّن رقم الأعمال من مبلغ مقبوضات السّنة المالية، حيث يجب تسوية الحقوق المستحقّة على مجموع الأشغال ، على الأكثر عند تاريخ الاستلام المؤقّت ، باستثناء الدّيون لدى الإدارات العمومية والجماعات المحلية، غير أنّه لا تطبّق أحكام الفقرة السّابقة في حالة مؤسّسة الأشغال التي تقوم أيضا بعملية التّرقية العقارية.

3. الضّريبة الجزافية الوحيدة (IFU): تؤسّس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل الضّريبة على الدّخل الإجمالي والضّريبة على أرباح الشّركات، وتغطي زيادة على الضّريبة على الدّخل الإجمالي أو الضّريبة على أرباح الشّركات، الرّسم على القيمة المضافة والرّسم على النّشاط المهني[2].

أ. مجال التّطبيق: يخضع لنظام الضّريبة الجزافية الوحيدة، الشركات المهنية ذات الطابع المهني والأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون نشاطا صناعيا وتجاريا وغير تجاري وحرفيا، وكذا التعاونيات الحرفية والصناعات التقليدية التي لايتجاوز رقم أعمالها السنوي أو إيراداتها المهنية السنوية خمسة عشر مليون دينار (15.000.000)[3].

[1] المادة 217 من قانون الضّرائب المباشرة والرّسوم المماثلة لسنة 2017.

[2] المادة 282 مكرّر من قانون الضّرائب المباشرة والرّسوم المماثلة لسنة 2017.

[3] المادة 282 مكرر 1 من قانون الضّرائب المباشرة والرّسوم المماثلة لسنة 2021.

يبقى نظام الضّريبة الجزافية الوحيدة مطبقا من أجل تأسيس الضّريبة المستحقّة بعنوان السّنة الأولى التي تمّ من خلالها تجاوز سقف رقم الأعمال المنصوص عليه بالنّسبة لهذا النّظام، ويتم تأسيس هذه الضّريبة تبعا لهذه التّجاوزات.

كما يخضع للضّريبة الجزافية الوحيدة ، المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع والمؤهلون للاستفادة من دعم " الصّندوق الوطني لدعم تشغيل الشّباب" أو "الصّندوق الوطني لدعم القرض المصغّر" أو " الصّندوق الوطني للتّأمين على البطالة"[1].

4. حقوق التّسجيل: هي الضّرائب المدفوعة للدّولة لقاء عملية تسجيل العقود المختلفة وخصوصا العقود الرّسمية القضائية متضمّنة للقرارات النّهائية للعقود الإدارية ، وعقود نقل الملكية ، وحق الانتفاع بالمنقولات والعقارات والتّنازل عن حقوق الإيجار، وحقوق التّأسيس[2].

الجدول رقم (04): ملخّص لحقوق التّسجيل.

مجال التّطبيق	الأساس الخاضع للرّسم	النسب
التّحويلات لكامل الملكية (بيع عقار أو منقول)	الثّمن الوارد في العقد أو القيمة التّجارية الحقيقية للملك	%05
التّنازل عن أجزاء حق الملكية (الانتفاع وملكية الرّقبة)	الثّمن المعبّر عنه مع إضافة جميع الأعباء أو على أساس القيمة التّجارية الحقيقية	05% من تطبيق الجدول المنصوص عليه في المادة 53-2 من قانون التّسجيل
نقل الانتفاع للأموال العقارية:	الثّمن الكلي للإيجار مضاف إليه الأعباء	نسبة مطبّقة لمدّة محدودة 02%
إيجارات لمدّة محدّدة	الرّأسمال المشكّل من 20 مرة من قيمة الثّمن والأعباء السّنوية	نسبة مطبّقة لمدّة غير محدودة 05%
إيجارات لمدّة غير محدودة		
العقود من الباطن		رسم ثابت 500 دج

[1] المادة 282 مكرّر1 من قانون الضّرائب المباشرة والرّسوم المماثلة لسنة2017.

[2] ولهي بوعلام، **النّظام الضّريبي الفعال في ظل الدّور الجديد للدّولة**، مرجع سبق ذكره، ص 77.

المحلّات ذات الاستعمال السّكني محل تجاري، محل ذي استعمال مهني أو تجاري	الثمن الكلي للإيجار مع زيادة التّكاليف	%02
نقل الملكية عن طريق الوفاة (المواريث)	الحصص الصّافية العائدة لكل ذي حق	05% لكلّ حصة صافية عائدة لكلّ ذي حق. 03% من الأصول والفروع والزّوج الباقي على قيد الحياة 03% بالنّسبة للأصول الثّابتة لمؤسّسة عندما يتعهد الورثة بمواصلة استغلال المؤسّسة
الهبات	قيمة المال الموهوب	03% بين الأصول والفروع والأزواج
القسمة	مبلغ الأصول الصّافية المقسّمة (الأصول الإجمالية-الديون والأعباء)	%1.5
مبادلة الأملاك العقارية	قيمة أحد الأملاك المتبادلة	03% حصص متساوية 05% حصص غير متساوية
عقود الشّركة الحصص العادية الحصص بعوض العقود المتضمنة تنازل عن الأسهم وحصص الشّركة	القيمة الصّافية للحصص	%0.5
	الثمن المعبّر عنه مع إضافة جميع الأعباء أو القيمة التّجارية الحقيقية للملك	يحدّد حق نقل الملكية حسب طبيعة المال
	قيمة حصص الشّركات	%2.5

المصدر: شريف اسماعيل ، **أساسيات حول النّظام الجبائي الجزائري بين المفهوم القانوني والتّطبيقي**، الطّبعة الأولى، دار طليطلة ، 2015، ص ص 78 -79.

وما تجدر الإشارة إليه هو أنّ " قانون التّسجيل يحتوي على حوالي 367 مادة تنظم طريق تحديد الرّسوم وطرق تحصيلها بالإضافة إلى آجال التّسجيل ، هناك رسوم ثابتة وأخرى نسبية تطبّق على العقود المختلفة "[1].

5. حقوق الطّابع: رسم الطّابع هو " الضّريبة المفروضة على جميع الأوراق المخصّصة للعقود المدنية والقضائية، والمحرّرات التي يمكن أن تقدّم للقضاء كدليل ، وجميع العقود بين الدّولة والمواطنين، والوثائق الثبوتية للشّخصية ، كبطاقة التّعريف، ورخصة السّياقة، وجواز السّفر ، وبطاقة الإقامة، وبطاقة الإقامة بالنّسبة للأجانب، بالإضافة إلى قسيمة السّيارات السّياحية والنّفعية التي تسدّد مرة واحدة في السّنة، وتحسب قيمتها حسب نوع السّيارة وسنة وضعها في السّير، وذلك بالاعتماد على المعلومات المدوّنة في البطاقة الرّمادية"[2].

ثالثا. ضرائب ورسوم أخرى:

لقد أوجب المشرع الجبائي ضرائب ورسوم أخرى تساهم ولو بقسط في الميزانية العامّة للدّولة كما أنّ بعضها تعود حصيلته إلى ميزانية البلديات والصّندوق المشترك للجماعات المحلية ومن بين هذه الضّرائب والرّسوم نجد ما يلي: [3]

- رسم التّطهير؛
- الضّريبة على الأملاك
- الرّسم العقاري؛
- حق التّداول؛
- الرّسم على المنتجات البترولية؛
- الرّسم الدّاخلي على الاستهلاك؛
- رسم استعمالات الاستقبال الإذاعي والتّلفزي؛
- الرّسم الإضافي على المواد التّبغية المعدّة للاستهلاك.

[1] شريف اسماعيل ، **أساسيات حول النّظام الجبائي الجزائري بين المفهوم القانوني والتّطبيقي**، مرجع سبق ذكره، ص86.

[2] شعباني لطفي، **جباية المؤسّسة (دروس مع أسئلة وتمارين محلولة)**، الورقة الزرقاء، الجزائر، 2017، ص230.

[3] ولهي بوعلام، **النّظام الضّريبي الفعال في ظل الدّور الجديد للدّولة**، مرجع سبق ذكره، ص 79.

المطلب الثّالث: التحديات التي تواجه النّظام الضّريبي.

إنّ أهم تحدي يواجه النّظام الضّريبي هو ظاهرة التّهرب والغش الضّريبيين ، لأنّ الضّريبة تشكل عبئا ثقيلا على المكلفين ، لهذا نجد أنّ بعضهم يلجأون إلى شتى الطّرق للتّخلص من دفعها بصفة جزئية أو كلية إن أمكنهم ذلك.

أولا. التهرب الضّريبي:

1. تعريف التّهرب الضريبي:

التهرب الضّريبي "يعني التّخلّص من عب الضّريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو انتهاك القانون، حيث يستخدم المكلّف حقا من حقوقه الدّستورية باعتبار أن حريته في القيام بأي تصرّف من عدمه تكون مضمونة دستوريا، ومن ثم لا يسأل المكلّف بالضّريبة عن تصرفه السّلبي نظرا لم ينتهك القانون أو يحتال عليه، ونفس الشيء بالنّسبة للشّركات التي تقيم مراكزها ومقراتها الاجتماعية في دول أين توجد معدّلات الضّريبة فيها جد منخفضة"[1].

وحسب منظمة التّعاون والتّنمية الاقتصادية (**OECD**) التهرب الضّريبي هو " مختلف أشكال التّقليل من العبء الضّريبي غير المقبولة من طرف السّلطات العمومية"[2].

2. أنواع التّهرب الضّريبي:

يمكن أن نميّز نوعين من التّهرب الضّريبي:

أ. **التّهرب المشروع (التّجنّب الضّريبي)**: ويظهر هذا التّهرب في استغلال المكلّف للنّقائص والثّغرات الموجودة في التّشريعات الجبائية بغية التّخلّص من دفع دين الضّريبة ، وترجع هذه النّقائص في الغالب إلى نقص التّشريع وعدم إحكام صياغته إذ أن استفادة المكلّف من هذه الثّغرات لا تعدّ مخالفة أو انتهاكا لأحكام الجبائية كون هذا الأخير يتم في إطار قانوني رسمه المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات أو التّخفيضات

[1] محمد عباس محرزي، **المدخل إلى الجباية والضّرائب**، دار النّشر ITCIS، الجزائر، 2010، ص 135.

[2] مليكاوي مولود، **أساسيات في الضّريبة المحلية والدّولية**، دار هومة للطّباعة والنّشر والتّوزيع، الجزائر، 2018، ص66.

الدّائمة أو المؤقّتة ، والتي تمس فروع انتاجية أو قطاعات اقتصادية أو مناطق جغرافية، والتّهرب المشروع يأخذ مجموعة من الأشكال أهمّها: [1]

– التهرب من الضّريبة التي تمس بالأرباح، وذلك بتجزئة الشّركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانونيا، وبترخيص من القانون التّجاري.

– التهرب الضّريبي بفرض ضريبة على كلّ التركات دون اخضاع الهبات لهذه الضّريبة، فيقوم المعني بتقسيم أمواله على ورثته على شكل هبات رغم أنّه ما زال حيا حتى لا تخضع أمواله لضريبة التّركات.

ب. التّهرب غير المشروع (الغش الضّريبي): الغش الضّريبي هو الانتهاك المباشر والمتعمّد للقانون الضّريبي، وقد يحدث هذا الغش عن طريق النقص المتعمد في التّصريح أو الإخفاء المتعمّد للمادة الخاضعة للضّريبة، ويختلف الغش الضّريبي باختلاف هدف الضّريبة ، وما إذا كان التّهرب جزئي أو كلي، وعليه فإنّ الغش الضّريبي يمثّل حالة خاصة من حالات التّهرب الضّريبي وهي حالة التّهرب من الضّريبة عن طريق انتهاك القانون[2].

ومن التّهرب غير المشروع ما يلي: [3]

- بيع المكلّف لممتلكاته بيعا صوريا، أو إنشاء عقود غير حقيقية.
- فتح اعتمادات بأسماء وهمية أو نقل أمواله إلى الخارج.
- تزوير الوثائق (إعداد سجلات وقيود مزيّفة).
- تقديم تصريح ناقص أو كاذب.
- التهريب على الحدود تجنبا للحوافز الجمركية.
- استعمال النّفوذ والمحاباة واستغلال المناصب.

[1] عباس عبد الرّزاق، **التّحقيق المحاسبي والنّزاع الضّريبي**، دار الهدى للطّباعة والنّشر والتّوزيع، الجزائر، 2019، ص ص 101-102.

[2] مليكاوي مولود، **أساسيات في الضّريبة المحلية والدّولية**، مرجع سبق ذكره، ص ص69-70.

[3] سميرة بوعكاز، **مساهمة فعالية التّدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التّهرب الضّريبي**، أطروحة دكتوراه في العلوم التّجارية، تخصّص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمّد خيضر – بسكرة، الجزائر، 2015/2014، ص 28.

3. أسباب التّهرب الضّريبي:

أ. أسباب التّهرب ذات الطّابع الإداري:

عملا بمبدأ حسن النّية تعتبر تصريحات المكلّفين حقيقية، وبالرّغم من ذلك خول المشرّع للإدارة الضّريبية صلاحية رقابة تلك التّصريحات ، غير أنّ هذه الإدارات الضّريبية " يشوب أعمالها في أحيان كثيرة تجاوزات في إعادة تقدير المداخيل لقناعتها المبنية على أسس غير دقيقة بأنّ المفترض هو كون المكلّفين لا يقدّمون التّصريحات الصّحيحة عن مداخيلهم"[1]، وهذا التّصرّف يتعارض مع مبدأ حسن النّية، بالإضافة إلى فقدان الثّقة بين الإدارة والمكلّف الأمر الذي يؤدي بهذا الأخير إلى التّهرب كقناعة منه أنّ تصريحاته لن تكون مقبولة من قبل هذه الإدارات، كما أنّ تعقيد القوانين الجبائية وتخلّف هياكل التّنظيم الضّريبي تمكّن من إتاحة الفرص للتّهرب الضّريبي.

ب. أسباب التّهرب الضّريبي ذات الطّابع الاقتصادي:

من المعلوم أنّ الاقتصاد الوطني يمرّ أحيانا بحالة رواج (ازدهار) وأحيانا أخرى بحالة كساد (ركود) وهذين الحالتين لهما علاقة بظاهرة التّهرب الضّريبي، ففي حالة الكساد تنخفض مداخيل المكلّفين ، وتعتبر الضّريبة عبء إضافي في نظرهم ينبغي تجنّبه عن طريق التّهرب، بينما في حالة الرّواج تكون مداخليهم مرتفعة ممّا ينتج عنه دفع الضّرائب المفروضة عليهم.

ج. أسباب التّهرب الضّريبي المتعلّقة بالمكلّف: غالبا ما تعود أسباب التّهرب الضّريبي إلى المكلّف في حدّ ذاته والتي تندرج في:[2]

- يحفّز ضعف المستوى الخلقي المكلّفين على التّهرب من أداء واجبهم الضّريبي ، لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشّعور الوطني في مصلحة المجتمع، ومع الشّعور بالمسؤولية في تحمّل الأعباء العامّة.
- اعتقاد أنّ الضّريبة هي اقتطاع مالي دون مقابل.
- سوء تخصيص النّفقات العمومية حيث يشعر المكلّفون بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود عليهم بالمنفعة العامّة.

---

[1] مليكاوي مولود، **أساسيات في الضّريبة المحلية والدّولية**، مرجع سبق ذكره، ص 72.

[2] بلواضح الجيلاني، سعيدي يحي، **فعالية الرّقابة الضّريبية في مكافحة التّهرب الضّريبي**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التّجارية، العدد 12، 2014، ص 30.

– الحالة المالية السيئة للمكلّف تجعله يميل نحو التّهرب الضّريبي لتعويض ما خسره.

4. آثار التّهرب الضّريبي:

للتّهرب الضّريبي العديد من الآثار السّلبية سواء على الاقتصاد الوطني أو على الوضع الاجتماعي أو حتى على الجانب المالي للدّولة.

أ. الآثار الاقتصادية:

– كبح روح المنافسة بين المؤسّسات الاقتصادية حيث نجد أنّ درجة الامتياز عن المؤسّسات المتهربة منها على حساب التي تقوم بواجباتها الضّريبية ، فالمؤسّسات التي تبحث عن تعظيم أرباحها باستعمال أنجح الطّرق لأنّها تجد أنّ التّهرب الضّريبي من أنجح الوسائل لتعظيم ربحها وبصفة سريعة

– يخل الغش والتّهرب الضّريبي من قاعدة حرية المنافسة وذلك لغايات الحماية الضّريبية[1].

ب. الآثار المالية:

– الخسارة في الخزينة العمومية وفقدان حصيلتها المعتبرة من المداخيل المتوقعة من وراء الحصائل الضّريبية مما يؤدي إلى ارتفاع نسبة الدّيون كطريقة تنتجها الدّولة لسد الفراغ الكبير المالي الذي يسبّبه التّهرب الضّريبي في الخزينة العامّة.

– اختلال توازن ميزانية الدّولة.

– ضياع حقوق الخزينة على طبع المزيد من النّقود.

– عجز الدّولة أمام الأعباء والكوارث الاستثنائية.

– إضعاف الإيرادات العامّة.

– ارتفاع معدّلات الضّرائب وأسعارها.

ج. الآثار الاجتماعية:

تظهر الانعكاسات الاجتماعية للتّهرب الضّريبي في أنّه يؤدي إلى توزيع الأعباء العامّة توزيعا غير عادلا، إذ من المؤكّد أنّ من يلتزمون بواجباتهم الضّريبية يتحملون في النّهاية الأعباء التي تمكّن الآخرين من التّخلّص

[1] سميرة بوعكاز، **مساهمة فعالية التّدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التّهرب الضّريبي**، مرجع سبق ذكره، ص36.

منها، كما أنّ انتشار ظاهرة التّهرب الضّريبي يقلّل من روح التّضامن بين مواطني الدّولة ويورث الحقد في نفوسهم ممّا ينعكس على العلاقات التي تربطهم ببعضهم البعض[1].

المبحث الثّاني: الإطار العام للرّقابة الجبائية.

تشهد الأنظمة الضّريبة تحديات كبيرة أهمها ظاهرة التّهرب والغش الضّريبيين ، ولهذا أصبحت الرّقابة الجبائية ضرورية ، فهي حامية للنّظام الضّريبي كون أنّ هذا الأخير يقوم على التّصريحات المقدّمة من طرف المكلّفين، الأمر الذي قد ينتج عنه أخطاء ونقائص إما مقصودة أو بدون قصد.

المطلب الأول: مفهوم الرّقابة الجبائية وخصائصها.

من خلال هذا المطلب نتطرّق إلى مفهوم الرّقابة الجبائية والخصائص التي تميّزها.

أولا. مفهوم الرّقابة الجبائية:

لقد قدّمت العديد من التّعاريف للرّقابة الجبائية ، وهذا التّعدد راجع لاختلاف وجهات نظر المفكرين والمختصين في مجال الجباية والرّقابة الجبائية، وفيما يلي نعرض بعض التّعاريف.

الرّقابة الجبائية هي " مجموعة من الإجراءات والتّقنيات التي من خلالها يقيّم المراقب نوعية المحاسبة في الشّكل والمضمون لمؤسّسة ما، ويتحقّق من صحة ودقة العمليات المسطّرة في الوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر استغلال النّشاط مع تلك العناصر الخارجة : المشتريات ، المبيعات ،رصيد البنك ، الممتلكات... ، وهذا بهدف مراقبة التّصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلّفين بالضّريبة ، وكذا التّحقّق من وعاء مختلف الضّرائب ، والرّسوم من خلال سنوات التّحقيق لنشاط معيّن ، وإجراء التّعديلات المصرّح بها"[2].

الرّقابة الجبائية هي الوسيلة التي تمكّن الإدارة الجبائية من التّحقيق بأنّ المكلّفين بالضّريبة ملتزمين في أداء واجباتهم وتسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة".[3]

---

[1] مليكاوي مولود، **أساسيات في الضّريبة المحلية والدّولية**، مرجع سبق ذكره، ص 75.

[2] بن عمارة منصور، **أنواع وإجراءات الرّقابة الجبائية** ، الطّبعة الثّانية ، دار هومة للطّباعة والنّشر والتّوزيع، الجزائر، 2016، ص 21.

[3] عياش فاطمة الزهراء، سماش كمال، **الرّقابة الجبائية كآلية للحدّ من ممارسة إدارة الأرباح**، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 6، العدد 01، جوان 2018، ص277.

الرّقابة الجبائية هي عبارة عن" مجموعة من العمليات غايتها تتمثّل في مراقبة التّصريحات الجبائية المقدّمة من طرف المكلّفين بالضّريبة ومقارنتها بالمحاسبة"[1].

الرّقابة الجبائية هي "تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتّحقّق من هذا المحتوى مع الاثباتات والتّصريحات المقدّمة"[2].

أما المشرع الجزائري لم يعرّف الرّقابة الجبائية بشكل صريح وإنما إجراءات ممارستها وهذا ما تنص عليه المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية :" يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلّفين بالضّريبة وإجراء كلّ التّحريات الضّرورية لتأسيس وعاء الضّريبة ومراقبتها ، يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرّامية إلى مراقبة التّصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلّفين بالضّريبة، ويجب أن يتم التّحقيق في الدّفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلّف بالضّريبة ، يوجّهه كتابيا وتقبله المصلحة ، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة"[3].

من خلال ما سبق من تعاريف يمكن القول أنّ الرّقابة الجبائية هي فحص تصريحات وسجلات ووثائق ومستندات المكلّف بالضّريبة ،قصد التّأكّد من صحة المعلومات التي شملها ملفه الجبائي.

ثانيا. خصائص الرّقابة الجبائية: تتمثّل خصائص الرّقابة الجبائية فيما يلي:[4]

– الرّقابة المحاسبية هي أصل الرّقابة الجبائية حيث أنّ الرّقابة المحاسبية لا يمكن لها أن تهمل المسائل الجبائية لما لها من علاقة وطيدة بينهما.

– مهمة الرّقابة الجبائية مستقلّة ومجهّزة بأهداف خاصة ، تستجيب للتّطلعات التي يريدها المسيّر في الميدان الجبائي ، وتأتي هذه المهمة من كون الجباية عبارة عن نظام يوجد في مفترق عدّة أنظمة منها ما تعلّق بالمحاسبة ، ومنها ما يتعلّق بالقانون، ومنه نشأت العلاقة بين المحاسبة والجباية، باعتبار أنّ الرّبح المحاسبي ما هو إلا أساس الرّبح الجبائي ، ولذلك وجب على المؤسّسة أن تتجنّب حالات رفض المحاسبة من طرف المحقّق الجبائي ، والتي تتمثّل فيما يلي:

---

[1] بن عمارة منصور، **إجراءات الرّقابة المحاسبية والجبائية**، الطبعة الأولى، دار هومة للطّباعة والنّشر والتّوزيع، الجزائر، 2011، ص 13.

[2] ولهي بوعلام ، **النّظام الضّريبي الفعّال في ظل الدّور الجديد للدّولة**، مرجع سبق ذكره، ص 119.

[3] دلاندة يوسف، **قانون الإجراءات الجبائية**، دار هومة للطّباعة والنّشر والتّوزيع، الجزائر، 2014، ص ص 19-20.

[4] بن عمارة منصور، **أنواع وإجراءات الرّقابة الجبائية** ،الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص 31.

- عندما يكون مسك المحاسبة مغاير لأحكام المواد 09-10 و11 من القانون التّجاري ولشروط وكيفيات تطبيق النّظام المحاسبي المالي أو غيابها تماما.
- عندما تتضمّن التّسجيلات المحاسبية أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكرّرة في عمليات المحاسبة.

المطلب الثّاني: أهداف الرّقابة الجبائية.

تلجأ الإدارة الجبائية إلى الرّقابة الجبائية لتحقيق العديد من الأهداف تصنّف إلى أهداف عامّة وأخرى خاصّة، وأهداف أخرى (اقتصادية ومالية، إدارية، اجتماعية ، وقانونية).

أولا. الأهداف العامّة: يمكن تقسيم الأهداف إلى ثلاث نقاط:[1]

1. قمع التّملّص الجبائي: يجب أن تعمل الرّقابة على اكتشاف الأشخاص المنحرفين ، ومنه كلّ شخص سواء كان طبيعي أو معنوي إذا ما حقّق دخل أو ربح عليه دفع الضّريبة. وفي حالة عدم الانتظام فالرّقابة الجبائية تقوم بتعديل وضعيته.

2. قمع التّهرب الضّريبي: بهدف الوصول إلى مكاسب جبائية يلجأ المكلفون بالضّريبة إلى أعمال غير شرعية، وذلك بالقيام بتصريحات كاذبة بغرض تخفيض القاعدة الخاضعة للضّريبة ، لهذا فالرّقابة تعمل في الإطار العام على تقويم هؤلاء الأشخاص أو المكلّفين ، وهذا بفضل حق الرّقابة الممنوح للإدارة الجبائية.

3. حماية الموارد الجبائية لميزانية الدّولة: هذا الهدف يشكّل مؤشّر لنجاح وفشل الإدارة الجبائية في تحقيق المهمة التي أسندت إليها.

ثانيا. الأهداف الخاصة: وضعت الإدارة الجبائية الجزائرية عدد معيّن من الأهداف المهنية الخاصة والمتمثّلة في:[2]

1. التّأكد من إيداع التّصريحات الجبائية: لتحقيق هذا الهدف تستعمل وسائل مختلفة، سواء عن طريق تدخل مصالح الرّقابة والتي تعمل في هذا المستوى على:

[1] عباس عبد الرّزاق، **التّحقيق المحاسبي والنّزاع الضّريبي**، مرجع سبق ذكره، ص23.

[2] نفس المرجع، ص ص23-24.

– اكتشاف الأشخاص الذين يمارسون نشاطات خاضعة للضّريبة ولا يصرّحون بها ودعوتهم إلى تعديل وضعيتهم.

– ملاحقة المكلفين بالضّريبة الذين لا يودعون تصريحاتهم الجبائية في الآجال القانونية.

2. التّحقّق من دقّة وصحة التّصريحات المودعة من طرف المكلفين: وذلك بتطبيق نوعين من الرّقابة:

– التّحقيق في الوثائق والمستندات المحاسبية.

– التّحقيق على أساس المعلومات المتوفّرة في الملف الجبائي، مثل مداخيل الأموال المنقولة ، المداخيل العقارية،...الخ.

3. ضمان متابعة المكاسب الجبائية: قدّر التشريع الجبائي الجزائري عدد معيّن من المكاسب الجبائية والمالية في إطار ترقية الاستثمارات.

ثالث. أهداف أخرى للرّقابة الجبائية: تصنف هذه الأهداف إلى ما يلي:

1. الهدف القانوني: يتمثل في التّأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التّصرفات المالية للمكلفين مع القوانين والأنظمة الضّريبية، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرّقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلّفين بالضّريبة عن أيّة انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتّهرب من دفع مستحقاتهم الضّريبية.

2. الهدف الإداري: تؤدي الرّقابة الجبائية دورها للإدارة الضّريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدّمها والتي تساهم بشكل كبير وحيوي في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النّقاط التّالية:[1]

– الرّقابة الجبائية تساعد على التّنبيه إلى أوجه النّقص والخلل في التّشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الضّريبية على اتّخاذ الإجراءات التّصحيحية.

– تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدراة الجبائية من المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها وبالتّالي اتّخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.

– تسمح عملية الرّقابة الجبائية بإعداد الاحصائيات مثل نسب التّهرب الضّريبي.

[1] بلواضح الجيلاني، سعيدي يحي، **فعالية الرّقابة الضّريبية في مكافحة التّهرب الضّريبي**، مرجع سبق ذكره، ص34.

3. الهدف المالي و الاقتصادي: تهدف الرّقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامّة من الضّياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية، بالتّالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق ممّا يؤدي إلى الرّفاهية الاقتصادية للمجتمع[1].

4. الهدف الاجتماعي: ويتمثّل في:[2]

– منع ومحاربة انحرافات المكلف بمختلف صورها مثل السّرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع

– تحقيق العدالة الجبائية بين المكلّفين بالضّريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثّل في وقوف جميع المكلّفين على قدم المساواة أمام الضّريبة.

المطلب الثّالث: أسباب قيام الرّقابة الجبائية.

توجد العديد من الأسباب التي حتّمت اللّجوء إلى الرّقابة الجبائية، إلا أنّ هذه الرّقابة لا تحقق الأهداف المرجوة من خلالها إلا من خلال البحث عن آليات لتفعيلها.

أولا. أسباب قيام الرّقابة الجبائية:

هناك ثلاث أسباب لقيام الرّقابة الجبائية في الجزائر فهي تعدّ كوسيلة لمتابعة التّصريحات الجبائية وكذا وسيلة في تشخيص المخاطر الجبائية المحيطة بالمؤسّسة ، ويمكن تلخيص هذه الأسباب فيما يلي:

1. الرّقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة الجريمة الضّريبية: نظرا لأسباب متعدّدة يلجأ بعض المكلّفين بالضّريبة إلى التّهرب أو تخفيض العبء الضّريبي بشتى الطّرق والأساليب، لذلك فإنّ عمليات مكافحة هذه الممارسات التّدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها عن طريق تقنيات مختلفة ومتعدّدة على مختلف أصناف المكلّفين، والتي من بينها الرّقابة الجبائية التي تعدّ الأداة

[1] بن عمارة منصور، **أنواع وإجراءات الرّقابة الجبائية** ، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص28.

[2] نفس المرجع، ص29.

الضّرورية لمكافحة الجريمة الضّريبية لأنّها تشكّل ضمانا لتحقيق مصالح الخزينة العمومية، وتساعد الرّقابة بإعداد الإحصائيات لعدد الجرائم الضّريبية المرتكبة[1].

2. الرّقابة الجبائية وسيلة لمتابعة التّصريحات الجبائية: من المعلوم أنّ التّصريح هو" اعتراف مكتوب يتقدّم به المكلّف بالضّريبة إلى إدارة الضّرائب في الميعاد الذي يحدّده القانون ، ويتضمن نتيجة أعماله الخاضعة للضّريبة خلال فترة زمنية معيّنة، ويكون أساسا يبنى عليه تقدير إيراداته ، بحيث يكون أقرب من الحقيقة قدر المستطاع"[2].

وتعتبر تصريحات المكلّفين بالضّريبة حقيقية عملا بمبدأ حسن النّية ، وللتأكّد من صحتها خول المشرّع لإدارة الضّرائب صلاحية رقابتها ، حيث تقوم بعمليات التّحقيق في إطار قانوني، مراعاة للضّمانات الممنوحة للمكلّفين بالضّريبة وسعيا لمحاربة التّهرب الضّريبي [3].

3. الرّقابة الجبائية كوسيلة في تشخيص المخاطر الجبائية المحيطة بالمؤسّسة: يعرّف الخطر الجبائي على أنّه تلك الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسّسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضّريبية، وتتمثّل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات عموما، حيث ينشأ الخطر الضّريبي نتيجة عدم احترام التّشريع الجبائي أو بسبب التّعقيد والغموض في النّظام الضّريبي[4].

فالرّقابة الجبائية تسمح بالكشف عن مناطق الخطر الجبائي ، أين تكون المؤسّسة قد ارتكبت أخطاء ومخالفات ذات طابع جبائي أو محاسبي ، كما تسمح بالقيام بتشخيص جبائي للمؤسّسة من خلال معرفة وضعيتها الجبائية وتأثيرها على الوضعية المالية لها[5].

---

[1] عزوز سليمة، **الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضّريبية في التّشريع الجزائري**، أطروحة دكتوراه في الحقوق، تخصص: القانون الجنائي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السّياسية، جامعة محمّد بوضياف – المسيلة، 2019/2018، ص 180.

[2] أحمد فنيدس، **الرّقابة الجبائية في الجزائر**، دار الجامعة الجديدة، جمهورية مصر العربية، 2018، ص 25.

[3] نفس المرجع،ص 26.

[4] عزوز سليمة، **الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضّريبية في التّشريع الجزائري**، مرجع سبق ذكره، ص180.

[5] نفس المرجع، ص180.

المبحث الثّالث: واقع الرّقابة الجبائية في الجزائر.

من خلال هذا المبحث نحاول التّعرف على واقع الرّقابة الجبائية في الجزائر وذلك من خلال إطارها التّنظيمي والقانوني ، وأشكال الرّقابة الجبائية .

المطلب الأول: الإطار التنظيمي للرّقابة الجبائية.

قصد تحقيق الأهداف المرجوة من الرّقابة الجبائية والتي في مقدّمتها محاربة الغش والتّهرب الضّريبيين، استوجب الأمر استحداث أجهزة رقابية فعالة مكلّفة بعديد من الاختصاصات ، وقام المشرع الجزائري بإنشاء العديد من الأجهزة.

أولا. الهياكل المختصّة بالرّقابة الجبائية:

منح القانون للإدارة الضريبية القيام بأداء مهام الرّقابة على أكمل وجه ولكي تمارسها بطريقة منظمة وفعالة، أنشأ عدّة أجهزة مختصّة بهده الرّقابةّ تتمثّل فيما يلي:[1]

1. مديرية البحث والمراجعات (DRV): أنشئت هذه المديرية بموجب المرسوم التّنفيذي رقم 228-98 الصّادر في 1998/07/13 والمتضمّن التّنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وتعتبر أعلى الهيئات الجبائية للرّقابة الجبائية على المستوى الوطني ، حيث تسهر على ضمان استمرارية وتوحيد تنفيذ إجراءات الرّقابة الجبائية عبر التّراب الوطني.

مديريات الأبحاث والمراجعات مكلّفة بالأعمال المخوّلة لمصالح الجباية والمتمثّلة بمحاربة الجريمة الضّريبية بكلّ أشكالها، فهذا الجهاز سيسعى جاهدا لسد منافذ التّهرب الضّريبي واسترجاع حقوق الخزينة العمومية، وذلك بوضع استراتيجية عمل، لذلك ولكي تقوم بذلك تسند المهام إلى ثلاث مديريات فرعية منبثقة منها: مصلحة البحث والمراجعات بالجزائر، مصلحة البحث والمراجعات بقسنطينة، مصلحة البحث والمراجعات بوهران.[2]

ومن مهام مديرية البحث والمراجعات ما يلي: [3]

---

[1] عزوز سليمة، **الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضّريبية في التّشريع الجزائري**، مرجع سبق ذكره، ص193.

[2] نفس المرجع، ص ص 193-194.

[3] بن عمارة منصور، **أنواع وإجراءات الرّقابة الجبائية**، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص33.

– سد منافذ الغش والتّهرب الضّريبي ، ونظرا للحيل التي يستعملها بعض المكلّفين بالضّريبة وضعت استراتيجية لمراقبة كيفية معالجة هذه الإشكالية ، وذلك لحماية الخزينة العمومية.

– التّأكّد من تسديد الضّرائب من قبل المكلّفين بالضّريبة، وذلك عن طريق تحضير وثيقة للمعلومات تخص الممولين المدينين الخاضعين للتّحقيق وذلك لتبيّن ملكيتهم وكذا حساباتهم.

2. المديرية الفرعية للرّقابة الجبائية (SDCF): إنّ القضاء على الجريمة الضّريبية تقتضي مشاركات كلّ مصالح المراقبة العاملة على تحقيق الأهداف المنوطة بها، لذا نجد أنّ المديرية الولائية للضّرائب هي كذلك تتدخّل في هذا الإطار للقيام بعملية الرّقابة الجبائية، حيث تسند ذلك إلى خمسة (5) مديريات فرعية ، بحيث تتكفّل بهذه المهمّة هيئة متخصّصة في هذا المجال والمتمثّلة أساسا في المديرية الفرعية للرّقابة الجبائية، وتوكل مهمّة ذلك إلى مجموعة من الأعوان المحقّقين (نائب المدير–رئيس فرقة التّحقيق– المحقّقين) ، وتتمّ هذه المراقبات في حدود الولاية وعندما تتجاوز هذه الحدود يتطلّب ذلك ترخيص من المدير الجهوي للضّرائب بالإضافة إلى ذلك فلقد وكّلت المديرية الولائية للضّرائب، بمهمة تطبيق برامج التّحقيق المصادق عليها من قبل مديريات الأبحاث والمراجعات[1].

ثانيا. الأجهزة الحديثة المختصّة بالرّقابة الجبائية:

قام المشرّع الجزائري باستحداث هياكل جديدة ومنح وسلطات واسعة تمكّنها من مواجهة التّهرب الضّريبي، وتتمثّل فيما يلي:

1. مديرية كبريات المؤسّسات (DGE): هي عبارة عن مديرية يوجد مقرّها بالعاصمة ، مهمّتها مراقبة الملفات الجبائية الخاصة بالمؤسّسات الكبرى التي يتجاوز رقم أعمالها السّنوي 100 مليون دج.

ومن مهام مديرية كبريات المؤسّسات بالمهام التّالية:[2]

– في مجال الوعاء:

- مسك الملف الجبائي لكلّ مكلّف بالضّريبة.
- البحث عن المعلومة الجبائية وجمعها واستغلالها.
- إعداد وإنجاز برامج التّدخلات والمراقبة لدى المكلّفين وتقييم نتائجها.

[1] عزوز سليمة، **الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضّريبية في التّشريع الجزائري**، مرجع سبق ذكره، ص195.

[2] سميرة بوعكاز، **مساهمة فعالية التّدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التّهرب الضّريبي**، مرجع سبق ذكره، ص18.

- إصدار الجداول وقوائم التّحصيلات وشهادات الإلغاء أو التّخفيض للضّريبة وتنفيذ عمليات التّسجيل والطّابع ومعاينة ذلك والمصادقة عليها.
- منح الاعتمادات لصالح المكلّفين المستفيدين من نظام المشتريات بالإعفاء من الرّسم على القيمة المضافة حسب الشّروط المنصوص عليها في التّشريع المعمول به.
- التّحقيق في التّظلمات والشّكاوى ومعالجتها وضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.
- تحليل عمليات التّسيير والمراقبة والمنازعات وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كلّ تدبير من شأنه تحسين عملها.

– في مجال التّحصيل:

- التّكفّل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضّرائب والرّسوم.
- المراقبة المسبقة وتصفية حساب التّسيير.
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية وتسديد الرّسم على القيمة المضافة.
- التّموين بالطوابع ومسك محاسبتها.
- تحليل عمليات التّحصيل وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كلّ تدبير من شأنه تحسين عملها.

2. مراكز الضّرائب (CDI): هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضّرائب ، ولها علاقة مباشرة فيما يتعلّق بمركز الإحصائيات، وبرمجة المراقبة الجبائية والأعمال التّنازعية التي تتجاوز سلطة رئيسها[1].

ويمكن حصر مهام هذه المراكز في مجال الرّقابة الجبائية في: [2]

– مسك وتسيير ملفات الشّركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخيل الخاضعة للضّريبة على أرباح الشّركات وكذا الأشخاص الخاضعين للنّظام الحقيقي بالإخضاع الضّريبي بعنوان الأرباح المهنية.

– البحث عن المعلومات الجبائية واستغلالها ومراقبتها.

[1] سميرة بوعكاز، **مساهمة فعالية التّدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التّهرب الضّريبي**، مرجع سبق ذكره، ص19.

[2] عزوز سليمة، **الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضّريبية في التّشريع الجزائري**، مرجع سبق ذكره، ص200.

أ. دراسة الشّكاوي وتسوية النّزاعات الجبائية، كما تتكون كذلك هذه المراكز في ثلاث مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين.

3. المراكز الجوارية: تقوم المراكز الجوارية للضّرائب بتسيير ملفات صغار المكلّفين الخاضعين للضّريبة الجزافية، بالإضافة إلى إقامة مراكز متخصّصة في تسيير الجباية العقارية، والمعادن النّفيسة ، الكحول، التّبغ، وكذا الجباية المحلية والفلاحية.

المطلب الثّاني: الإطار القانوني للرّقابة الجبائية.

من المعلوم أنّ للرّقابة الجبائية دور فعال في حماية إيرادات الخزينة العمومية ، ولذلك نجد أنّ المشرع الجزائري وضع إطارا قانونيا يحدّد سلطات الإدارة الجبائية عند ممارسة مهامها، كما ضمن حقوق المكلّفين وتجنيبهم الممارسات التّعسفية التي قد تقع عليهم أثناء عملية الرّقابة الجبائية.

أولا. سلطات الإدارة الجبائية لمواجهة التهرب الضّريبي: حدّد القانون الجبائي إطارا تشريعيا وتنظيميا للرّقابة الجبائية، وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية محدّدة لضمان تحصيل الضّرائب، فهي بذلك تضمن التّطبيق الجيّد والفعال للمهام الرّقابية، وبالتّالي مكافحة التّهرب الضّريبي، بهدف حماية المال العام من كلّ التحايل الصّادر من المكلّفين بالضّريبة، ومن بين الصّلاحيات المخوّلة للإدارة الجبائية: حق الرّقابة، حق الاطلاع، سلطة المعاينة، سلطة استدراك الأخطاء[1].

1. حق الرّقابة: تراقب الإدارة الجبائية التّصريحات والمستندات المستعملة لفرض كلّ ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرّقابة على المؤسّسات والهيئات التي ليست لها صفة التّاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، ويتعيّن على المؤسّسات والهيئات المعنية أن تقدّم للإدارة الجبائية بناء على طلبها الدّفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفّر عليها[2].

2. حق الإطلاع: يعني أنّ المكلّف بالضّريبة ملتزم بالإجابة على طلب الإدارة في الاتّصال بها ، وإطلاعها على بعض الوثائق والمستندات، وعلى الرّغم من خضوع أعوان إدارة الضّرائب إلى قاعدة السّر المهني اتّجاه الغير، إلا أنّه لهم الحق في الاطّلاع على وثائق ممسوكة من قبل بعض الأشخاص أو الهيئات ، بهدف إنجاز

[1] عزوز سليمة، **الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضّريبية في التّشريع الجزائري**، مرجع سبق ذكره، ص183.

[2] دلاندة يوسف، **قانون الإجراءات الجبائية**، مرجع سبق ذكره، ص ص 15-16.

الرّقابة على التّصريحات المكتتبة من قبل المكلّفين بالضّريبة، فلإدارة الضّرائب الحقّ في استكمال المعلومات التي يجب أن تقدّم لها تنفيذا لالتزام قانوني من قبل بعض المكلّفين بالضّريبة أو الهيئات، إما تلقائيا أو بناء على طلبات خاصّة[1].

3. حق المعاينة: يهدف هذا الحق إلى مراقبة ومحاسبة المؤسّسات، وهو عمل يتم بعين المكان حيث يتم التّأكد من صحة المعلومات عن طريق تدخل الإدارة الجبائية على مستوى المخازن والمصانع، من أجل ممارسة حقّها في الرّقابة وعندما توجد قرائن تدلّ على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشّروط المبيّنة لأعوانها الذين لهم رتبة مفتش والمؤهلين قانونيا القيام بإجراءات المعاينة في كلّ المحلات قصد البحث والحصول وحجز كلّ المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرّر التّصرفات الهادفة إلى التّملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضّريبة[2].

وحق المعاينة لا يمكن أن يستعمل إلا في حالة تقدير إدارة الضّرائب وجود قرائن بأنّ المكلّف بالضّريبة قد قام بممارسات تدليسية ، وتتمثّل الممارسات التدليسية ما يلي:

- ممارسة نشاط غير مصرّح به.
- إنجاز عمليات شراء وبيع البضائع بدون فاتورة، وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو استيداعها.
- تسليم فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلّق بعمليات حقيقية.
- نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية ، عمدا في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التّجاري.

4. **حق استدراك الأخطاء:** هو الوسيلة الممنوحة للإدارة لإجراء التّقويمات لنفس المدّة ونفس الضّرائب عندما يقدّم لها المكلّف عناصر غير كاملة وخاطئة، ويتمثّل هذا الحقّ في الإمكانية الممنوحة للإدارة الجبائية في إعادة النّظر في اقتطاع الضّريبة سواء بتعديل أو الاقتطاع الجديد، ... ويجوز استدراك خطأ يترتب سواء من نوع الضّريبة أو مكان فرضها بالنّسبة لأيّ مكان من الضّرائب والرّسوم عن طريق الجداول، ...ويحدّد الأجل الممنوح للإدارة بأربع (4) سنوات للقيام بتحصيل الجداول الضّريبية التي يقتضيها استدراك ما كان محلّ سهو أو نقص في وعاء الضّريبة[3].

---

[1] أحمد فنيدس، **الرّقابة الجبائية في الجزائر**، مرجع سبق ذكره،ص 41.

[2] عباس عبد الرّزاق، **التّحقيق المحاسبي والنّزاع الضّريبي**، مرجع سبق ذكره، ص37.

[3] عزوز سليمة، **الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضّريبية في التّشريع الجزائري**، مرجع سبق ذكره، ص185.

ثانيا. التزامات المكلّف بالضّريبة: توجد نوعين من الالتزامات هما الالتزامات المحاسبية والالتزامات الجبائية، وفيما يلي تفصيل لذلك.

1. الالتزامات المحاسبية: هذه الالتزامات محدّدة في القانون التّجاري حيث يلزم المكلّف الخاضع للنّظام الحقيقي بمسك محاسبة منتظمة، كاملة ، متسلسلة، صحيحة، ومقنعة ، ... وبالمقابل أوجب المشرع الجزائري على كلّ من يزاول نشاطا تجاريا إمساك الدّفاتر المنصوص عليها في القانون التّجاري[1].

2. الالتزامات الجبائية:

أ. التّصريح بالوجود: يجب على المكلّفين بالضّريبة الخاضعين للضّريبة على أرباح الشّركات والضّريبة على الدّخل الإجمالي، أن يقدّموا في الشّهر الأول من بداية النّشاط إلى مفتشية الضّرائب المباشرة التّابعين لها تصريحا مطابقا للنّموذج الذي يقدّم إلى الإدارة التي تقدّمه لهم ، كما يجب أن يدعم هذا التّصريح المدعم بنسخة مطابقة قانونا لشهادة الميلاد المستخرجة من المصالح المدنية للبلدية التي ولد فيها الممولين ذوي الجنسية الجزائرية أو الأجنبية بالنّسبة للذين ولدوا فوق التّراب الوطني ، وخاصة الأسماء والألقاب والعنوان التّجاري، وكذا العنوان في الجزائر وخارج الجزائر، إذا تعلّق الأمر بأشخاص طبيعيين أو معنويين يحملون الجنسية الأجنبية[2].

ب. التّصريح الشّهري أو الفصلي لرقم الأعمال: يجب على المكلّفين الممارسين لنشاط ما والخاضعين للضّرائب والرّسوم التّصريح برقم أعمالهم خلال كلّ شهر أو ثلاثي صنف (G50) لدى المصالح المختصّة اقليميا حسب طبيعة المؤسّسة ونوع النّشاط ، حيث يتم تقديم هذا التّصريح إلى قباضة الضّرائب التي يتبع لها إقليميا مقر المكلّف ليتم من خلاله تحصيل دين الضّريبة قبل العشرين (20) يوما الموالية للشّهر أو الفصل المعني وفقا للنّموذج الذي تحدّده إدارة الضّرائب[3].

ج. التّصريح السّنوي للعوائد والأرباح: حسب المادة 17 من قانون الضّرائب المباشرة والرّسوم المماثلة فإنّه "يحدّد الرّبح الذي يدرج في وعاء الضّريبة على الدّخل الإجمالي حسب نظام الرّبح الحقيقي وجوبا" ، ويتعيّن على المكلّفين بالضّريبة المشار إليهم في المادة 17 أن يكتتبوا على الأكثر يوم 30 أبريل من كلّ سنة تصريحا

[1] عزوز سليمة، **الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضّريبية في التّشريع الجزائري**، مرجع سبق ذكره، ص190.

[2] عباس عبد الرّزاق، **التّحقيق المحاسبي والنّزاع الضّريبي**، مرجع سبق ذكره، ص42.

[3] عزوز سليمة، **الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضّريبية في التّشريع الجزائري**، مرجع سبق ذكره، ص191.

خاصّا عن مبلغ ربحهم الصّافي للسّنة أو للسّنة المالية السّابقة، ضمن الشّروط المنصوص عليها في المادة 152[1]، والتي تتمثّل في ذكر ما يلي: [2]

- مبلغ رقم الأعمال.

- رقم التّسجيل في السّجل التّجاري.

- لقب المحاسب أو المحاسبين أو الخبراء المكلّفين بمسك محاسبتهم وعناوينهم أو تحديد أو مراقبة النّتائج العامّة لمحاسبتهم.

د. التّصريح بإيقاف النّشاط أو الوفاة: في حالة التّنازل أو التّوقف عن جزء أو كلّ النّشاط الخاضع للنّظام الضّريبي المفروض على الرّبح الحقيقي ، تؤسّس مباشرة الضّريبة المستحقة على الأرباح التي مازالت لم تفرض عليها الضّريبة، ... ويجب على المكلّفين بالضّريبة أن يشعروا مفتش الضّرائب بالتّنازل أو التّوقف عن النّشاط ضمن أجل (10) أيام ،... وأن يحيطوه علما بالتّاريخ الذي أصبح أو سيصبح فيه هذا التّنازل أو التّوقف فعليا، وكذا عند الاقتضاء ، اسم المتنازل له ولقبه وعنوانه[3].

أمّا في حالة الوفاة " يقدّم التّصريح بالمداخيل الخاضعة للضّريبة ... ذوي حقوق الفقيد في أجل ستة (6) أشهر من تاريخ الوفاة ويخضع هذا التّصريح للقواعد والعقوبات المقرّرة بشأن التّصريحات السّنوية"[4].

هـ. التزامات متعلّقة بتقديم التّعريف الإحصائي: تلزم الشّركة عند كلّ تصريح جدول يبيّن فيه بالنّسبة لكلّ هيئة رقم التّعريف الإحصائي للهيئات، التّعيين، وعنوان وبلدية وولاية محل الإقامة كما يتعيّن على جميع الأشخاص الطّبيعيين والمعنويين المزاولين نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرّا أو تقليديا ، أن يشيروا إلى رقم التّعريف الإحصائي على كلّ الوثائق المتعلّقة بنشاطهم[5].

3. حقوق وضمانات المكلّف بالضّريبة: بالإضافة إلى الصّلاحيات التي منحها المشرع الجزائري للإدارة الجبائية عند عزمها القيام بالرّقابة الجبائية منح كذلك حقوق وضمانات للمكلّفين بالضّريبة الخاضعين لهذه الرّقابة.

---

[1] المادة 18 من قانون الضّرائب المباشرة والرّسوم المماثلة، 2017.

[2] أنظر المادة 152 من قانون الضّرائب المباشرة والرّسوم المماثلة، 2017.

[3] المادة 195 من قانون الضّرائب المباشرة والرّسوم المماثلة، 2017.

[4] المادة 133 من قانون الضّرائب المباشرة والرّسوم المماثلة، 2017.

[5] عباس عبد الرّزاق، **التّحقيق المحاسبي والنّزاع الضّريبي**، مرجع سبق ذكره، ص44.

أ. **الضّمانات المتعلّقة بالتّحقيق:** يتمتع المكلّفين بالضّريبة الخاضعين للرّقابة الجبائية بضمانات متعلّقة بالتّحقيق ينبغي على المراقبين احترامها، حتى لا يتم بطلان التّحقيق وإلغاء النتائج المترتبة عنه.

– **إرسال الإشعار بالتّحقيق وميثاق المكلّفين بالضّريبة:** يمنح القانون للمكلّفين بالضّريبة المعنيين بالرّقابة عشرة (10) أيام على الأقل من تاريخ استلام الإشعار بالتّدقيق كأجل أدنى للاستعداد للتّحقيق في المحاسبة، قصد السّماح لهم بجمع العناصر المتعلّقة بمحاسبتهم فهذا الأجل هو شرط أساسي لاحترام حقوق الدّفاع ،[1]

وما ينبغي أن نشير إليه فيما يتعلّق بالتحقيق المعمّق في مجمل الوضعية الجبائية وهو أنّ المكلّف بالضّريبة يتمتّع " بنفس الضّمانات الممنوحة له قيد التّحقيق المحاسبي ، والمتمثّلة في إرسال إشعار بالتّحقيق مع منحه أجلا أدنى للتّحضير يقدّر بـ 15 يوما من تاريخ الاستلام، أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلّف بالضّريبة المحقّق في الوضعية الجبائية."[2].

– **الاستعانة بمستشار:** خلال التّحقيق يحق للمكلّف بالضّريبة أن يتخذ مساعدا مستشارا من اختياره ، وهذا ما جاءت به المادة 20 في الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية ، حيث نصّت على : " .... أنّ المكلّف بالضّريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرّقابة"، أي أنّه تحت طائلة بطلان الإجراءات يجب أن يشار صراحة إلى أنّ المكلّف بالضّريبة يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية الرّقابة الاستشارية أو الإنابة عنه، لكن حضور هذا الأخير ليس ضروريا أثناء الزّيارة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها[3].

– **عدم تجديد التّحقيق:** إذا انتهى التّحقيق في المحاسبة المتعلّق بفترة معيّنة خاص بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضّرائب والرّسوم ، وفيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلّف بالضّريبة طرقا تدليسية أو قدّم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التّحقيق فإنّ الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدّفاتر ، بخصوص نفس الضّرائب والرّسوم المتعلّقة بنفس المادة، تعتبر المراجعة منتهية تماما إذا تمّ تحديد مبالغ التّقويمات

[1] أحمد فنيدس، **الرّقابة الجبائية في الجزائر**، مرجع سبق ذكره،ص 163.

[2] بن عمارة منصور، **أنواع وإجراءات الرّقابة الجبائية** ، مرجع سبق ذكره، ص71.

[3] نفس المرجع، ص47.

بصفة نهائية، أمّا إذا مسّ التّحقيق بعض العمليات دون الأخرى فإنّ هذه الأخيرة يمكن مراجعتها في وقت آخر شريطة احترام مدّة التّقادم المنصوص عليها قانونا [1].

– **تحديد مدّة التّحقيق:** من المعلوم أنّ الرّقابة الجبائية لها أشكال يخضع لإحداها المكلّف بالضّريبة ، ولهذا وجب على المشرع الجزائري تحديد مدّة التّحقيق حسب كل شكل من أشكال هذه الرّقابة.

– **النّقاش الشّفوي والوجاهي:** يعتبر النّقاش الشّفوي والوجاهي من بين الضّمانات التي منحها المشرّع الضّريبي للمكلّف بالضّريبة الخاضع للمراجعة المعمّقة في مجمل وضعيته الضّريبية الشّاملة، حيث يشكّل النّقاش الوجاهي بين المكلّف بالضّريبة والمراقب أساس إجراء الرّقابة الجبائية حتى تكون منتظمة ، وحسب ما جاء في نصوص القانون الضّريبي ، يجب أن يكون للمكّلف بالضّريبة إمكانية النّقاش الشّفوي والوجاهي مع المراقب ، ويعني أن يكون بإمكان كلّ طرف تقديم آراءه وتوضيحاته للآخر، والرّد على ما يثيره من دفاع ومسائل قانونية في سبيل التّوصّل إلى تقدير الضّريبة[2].

ب. الضّمانات المتعلّقة بإعادة التّقويم:

– **حق طلب النّتائج المترتبة عن قبول التّقويمات:** لكّل مكلّف محقّق في محاسبته الحق في طلب النّتائج المترتبة عن القبول المتّفق حول مجمل الحقوق والضّرائب التي تجعله مدين، وذلك من الإدارة الجبائية ، بحيث يجب على هذه الأخيرة تبليغه بالأسس الضّريبية المتحصّل عليها بعد عملية التّحقيق[3].

– **حق الرّد:** يتمتّع المكلّف بالضّريبة بأجل أربعين (40) يوما لتبليغ ملاحظاته أو قبوله، ويعتبر عدم الرّد خلال هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، وقبل انقضاء أجل الرّد ، يجب على العون المحقّق أن يمدّ المكلّف بالضّريبة بكلّ التّفسيرات الشّفوية المفيدة حول مضمون التّبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك، كما يمكنه بعد الرّد، الاستماع إلى المكلّف بالضّريبة إذا كان سماعه مجديا أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية"[4].

– **حقّ الطّعن:** وذلك لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الجبائية والمكلّف حول نتائج التّحقيق لذا منح المشرّع لهذا الأخير إمكانية الطّعن في تلك النّتائج من خلال طلب التّخفيض الجزئي أو الكلي أو التّعديل

[1] عباس عبد الرّزاق، **التّحقيق المحاسبي والنّزاع الضّريبي**، مرجع سبق ذكره، ص47.

[2] عزوز سليمة، **الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضّريبية في التّشريع الجزائري**، مرجع سبق ذكره، ص188.

[3] عباس عبد الرّزاق، **التّحقيق المحاسبي والنّزاع الضّريبي**، مرجع سبق ذكره، ص51.

[4] دلاندة يوسف، **قانون الإجراءات الجبائية**، مرجع سبق ذكره، ص33.

وذلك بتقديم شكاوى لدى الجهات المعنية المتمثّلة في: الطّعن الولائي، لجان الطعون، الطعن أمام الغرف الولائية للمحكمة، والطّعن أمام الغرفة الإدارية للمحكمة العليا[1].

المطلب الثّالث: أشكال الرّقابة الجبائية.

أولا. الرّقابة العامّة:

وتسمى الرّقابة الدّاخلية (المكتبية) كونها تتم على مستوى مفتشية الضّرائب أو مركز الضّرائب، وهذا النّوع من الرّقابة ذات طبيعة مزدوجة كونها تشمل نوعين من الرّقابة هما : الرّقابة الشّكلية والرّقابة المستندية (الرّقابة على الوثائق).

1. الرّقابة الشّكلية: تعدّ الرّقابة الشّكلية الخطوة الأولى التي تباشرها إدارة الضّرائب في عملية الرّقابة ، حيث يتم فيها الفحص الشّكلي لجميع التّصريحات المقدّمة من طرف المكلّف بالضّريبة، والتّصحيح المادي للأخطاء المرتكبة ، مع عدم إجراء أي تقدير أو مقارنة بين التّصريحات التي تمتلكها إدارة الضّرائب[2].

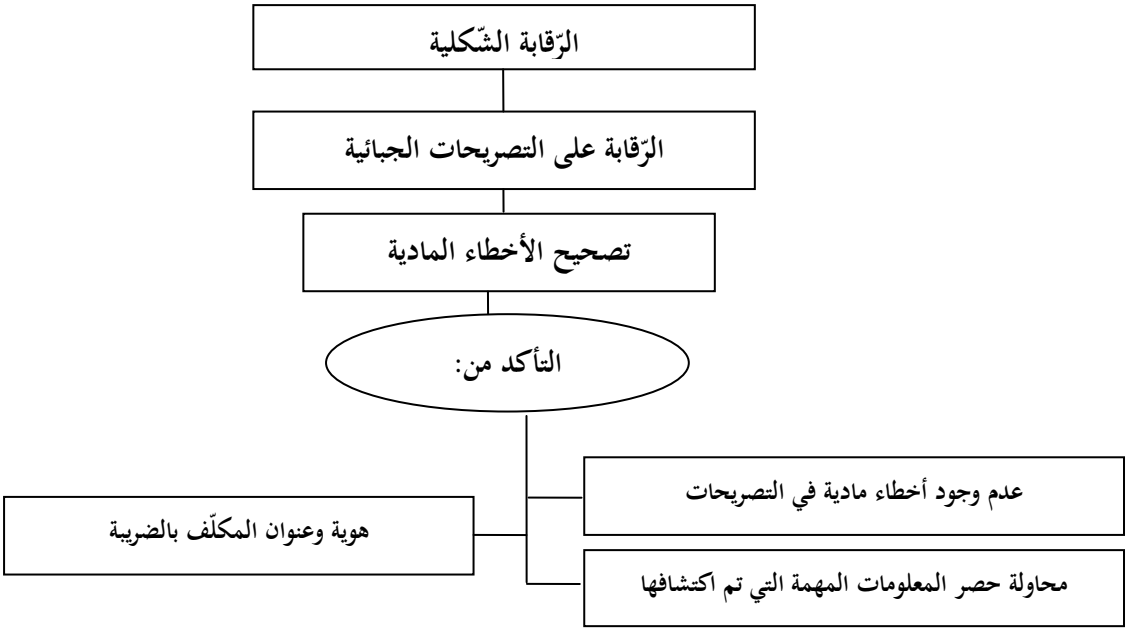
وتهدف الرّقابة الشّكلية إلى التّحقّق من مدى انتظام المكلّف بالضريبة في تقديم التّصريحات، بنظرة على التّصريحات المرفقة وتتابعها، وعمل المقارنات بين تصريحات المكلّف بالضّريبة في السّنوات المختلفة لمعرفة مدى الاختلاف في رقم الأعمال أو المبيعات مثلا أو قيمة الخدمات التي تؤديها المنشأة ونسبة إجمالي الرّبح في كلّ منها بغرض الاسترشاد بها عند الفحص والبحث عن أسباب الفروق الكبيرة بينها ، والتّعرف على بعض الإيضاحات من واقع التّصريح كالكيان القانوني للمنشأة ومصادر الإيرادات المختلفة ونسب توزيع الرّبح بين الشّركاء[3].

[1] عزوز سليمة، **الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضّريبية في التّشريع الجزائري**، مرجع سبق ذكره، ص188.

[2] أحمد فنيدس، **الرّقابة الجبائية في الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص ص 28-29.

[3] أحمد فنيدس، **الرّقابة الجبائية في الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص 29.

الشكل رقم (07): الرّقابة الشّكلية.



المصدر: بن عمارة منصور، **أنواع وإجراءات الرّقابة الجبائية**، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص37.

2. الرّقابة على الوثائق:

يتم هذا النّوع بمراقبة التّصريحات السّنوية على الخصوص بأكثر دقة ، حيث يقوم العون المكلّف الذي يفترض أن تكون له درجة معيّنة من المعلومات المحاسبية بتفحص هذه التّصريحات ومقارنتها مع المعلومات المتوفّرة لدى مفتشية الضّرائب[1].

وحسب قانون الإجراءات الجبائية فإنّ الإدارة الجبائية تراقب التّصريحات والمستندات المستعملة لفرض ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة ...، ويتعيّن على المؤسّسات والهيئات المعنية أن تقدّم للإدارة الجبائية بناءا على طلبها الدّفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفّر عليها[2].

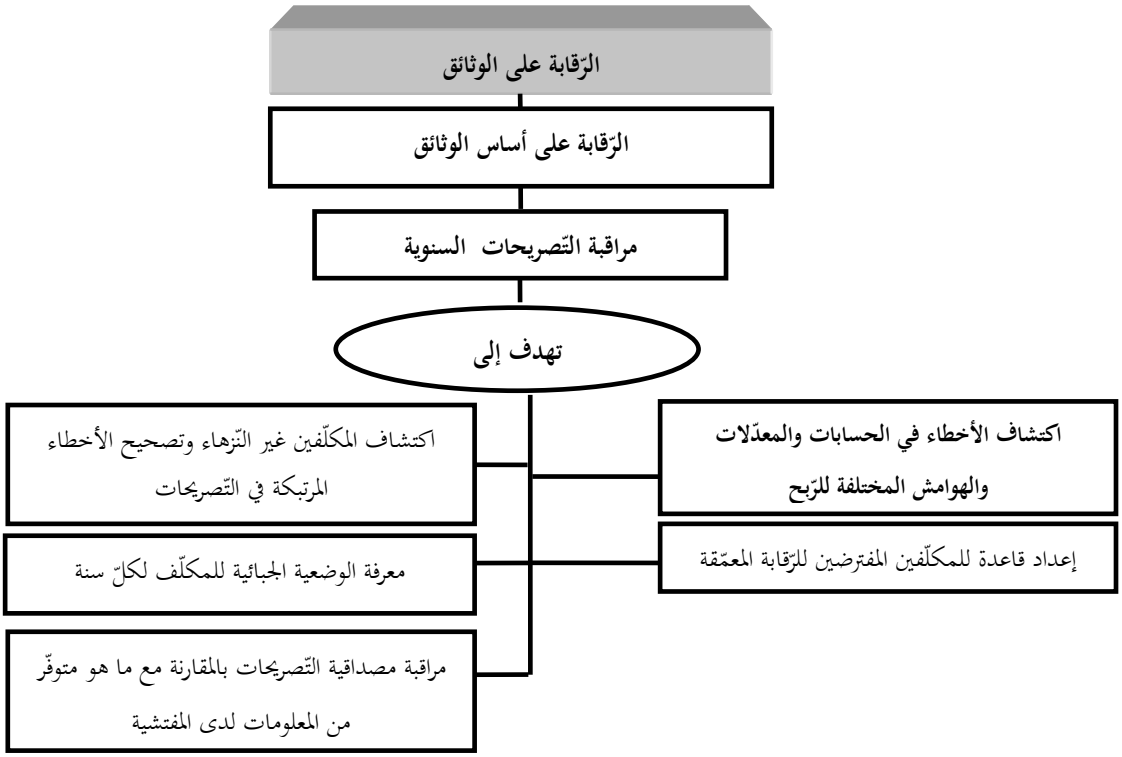
وما يجب الإشارة إليه هو أنّ الرّقابة على الوثائق هي رقابة بسيطة كونها مجرد فحص أولي لتصريحات المكلّفين بالضّريبة كما أنّها تتم في غالب الأحيان دون إعلام المكلّف بالضّريبة ، كما أنّها تختلّف عن التّحقيق المحاسبي الذي يتم بعين المكان عكس الرّقابة على الوثائق التي تتم على مستوى إدارة الضّرائب حيث " يراقب

[1] ولهي بوعلام ، **النّظام الضّريبي الفعّال في ظل الدّور الجديد للدّولة**، مرجع سبق ذكره، ص 121.

[2] دلاندة يوسف، **قانون الإجراءات الجبائية**، مرجع سبق ذكره، ص ص 15-16.

المراقب التّصريحات ويطلب التّوضيحات والتّبريرات كتابيا كما يمكن للمراقب أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلّقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرّقابة ويستمع للمعنيين إذا تبيّن أن استدعاءهم لهذا الغرض ضروري لتقديم توضيحات شفوية ، وعندما يرفض المكلّف بالضّريبة الإجابة على الطّلب الشّفوي أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطّلب عبارة عن رفض للإجابة على كلّ جزء من النّقاط المطلوب توضيحها يتعيّن عليه أن يعيد طلبه كتابيا... ويجب أن يبيّن فيه بشكل صريح النّقاط التي يراها المراقب ضرورية للحصول على التّوضيحات أو التّبريرات ، وتكليف المكلّف بالضّريبة بتقديم إجابته في مدّة لا يمكن أن تقل أو تتجاوز 30 يوما"[1].

الشكل رقم (08): الرّقابة على الوثائق.



المصدر: بن عمارة منصور، **أنواع وإجراءات الرّقابة الجبائية**، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص42.

[1] بن عمارة منصور، **أنواع وإجراءات الرّقابة الجبائية** ، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص39.

ثانيا. الرّقابة المعمّقة:

تعتبر ثاني أشكال الرّقابة الجبائية " وهي تلك الرّقابة التي تشمل التّأكد من صحة التصريحات الجبائية ومدى مطابقتها للعناصر الخارجية"[1].

وبتعبير آخر هي "رقابة خارجية أي رقابة في عين المكان ، أي تكون في الأماكن التي يزاول المكلّفون بالضّريبة أنشطتهم ، وتهدف إلى التّأكد من المصرّح به من المعلومات عن طريق الفحص الميداني للوثائق والدّفاتر المحاسبية، وهذا بغرض المقارنة بين ما صرّح به وما هو موجود في الواقع ، وإنّ الهدف الأساسي لهذا النّوع من الرّقابة هو استدراك التّهرب الضّريبي ، واستمرار للرّقابة على الوثائق ، حيث تقوم مديرية البحث والمراجعات على المستوى المركزي ببرمجة المكلّفين الخاضعين للرّقابة بناءا على اقتراحات المديريات الولائية ومعلومات أخرى بحوزتها ، ويتم انتقاء الملفات الواجب مراقبتها على عدّة مؤشّرات أهمها:[2]

- ممارسة نشاط مشبوه من حيث التّهرب الضريبي.
- تصريح بنتيجة محاسبية (خسارة) لعدّة سنوات متكرّرة.
- أهمية الأرباح والمداخيل المصرّح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحقّقة.
- مظاهر الثّروة الخارجية للشّخص المكلف أو المسيّر أو الشّركاء.
- التغيير الدّائم لمكان النّشاط التّجاري
- طبيعة النّشاط الممارس وأهمية المنتوج في السّوق...الخ.

وتتمثّل أنواع الرّقابة المعمّقة فيما يلي:

[1] Rédha Khelassi , **Précis d'Audit fiscal de l'entreprise** , BERTI Editions, Alger, 2013 , p 163.

[2] بن عمارة منصور، **أنواع وإجراءات الرّقابة الجبائية** ، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص ص 42-43.

1. التّحقيق المحاسبي:

أ. مفهوم التّحقيق المحاسبي: يعني التّحقيق المحاسبي " مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التّصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلّف بالضّريبة وفحص محاسبته، والتّأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنّى معرفة مدى مصداقيتها"[1].

وبتعبير آخر يمكن القول أنّ التّحقيق المحاسبي هو" مجموعة العمليات التي تهدف إلى التّحقيق بعين المكان في محاسبة المؤسّسة ، ومطابقة مؤشّرات بعض المعطيات المحصّلة من داخلها وخارجها من أجل مراقبة صحة ومصداقية التّصريحات المسجّلة"[2].

ب. إجراءات التّحقيق المحاسبي: فيما يلي يتم التطرق لمكان إجراء التّحقيق المحاسبي والأعوان المكلفين للقيام به، ضمانات المكلّف بالضّريبة الخاضع للتّحقيق، ومدة إجراء التّحقيق المحاسبي:

– مكان القيام بالتحقيق المحاسبي: يجب أن يتم التّحقيق في الدّفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضّريبة، يوجّهه كتابيا وتقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة... ، ويجب على المكلّف بالضّريبة أن يضع تحت تصرّف الإدارة كلّ النّسخ والدّعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدّة بواسطة الإعلام الآلي[3].

وما تجدر الإشارة إليه هو أن التحقيق المحاسبي يشمل مجمل المعلومات التي تساهم في تكوين النّتيجة المحاسبية والجبائية.

– الأعوان المكلّفين بالقيام بالتّحقيق المحاسبي: حسب المادة 20 في الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية فإنّه "لا يمكن إجراء التّحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش"[4].

[1] ولهي بوعلام، **النّظام الضّريبي الفعال في ظل الدّور الجديد للدّولة**، مرجع سبق ذكره، ص 122.

[2] عباس عبد الرّزاق، **التّحقيق المحاسبي والنّزاع الضّريبي**، مرجع سبق ذكره، ص 25.

[3] المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية ، 2017.

[4] المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية ، 2017.

"ويجب أن يبيّن الإشعار بالتّحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحقّقين .... و حسب الفقر 04 من نفس المادة فإنّه في حالة استبدال المحقّقين يجب إعلام المكلّف بالضّريبة بذلك"[1].

– مدّة التّحقيق المحاسبي : بعد مرور أجل التّحضير المذكور آنفا تبدأ عملية التّحقيق المحاسبي غير أنّه في الفقرة 05 من نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية تمّ تحديد مدة التّحقيق المحاسبي، ولا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التّحقيق في عين المكان فيما يخص الدّفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر فيما يخص:

- مؤسّسات تأدية الخدمات ، إذا كان رقم أعمالها السّنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنّسبة لكلّ سنة مالية محقّق فيها.
- كلّ المؤسّسات الأخرى ، إذا كان رقم أعمالها السّنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنّسبة لكلّ سنة مالية محقّق فيها.
- يمدّد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنّسبة للمؤسّسات المذكورة أعلاه ، إذا كان رقم أعمالها السّنوي لا يفوق على التّوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج بالنّسبة لكلّ سنة مالية محقّق فيها.
- يجب أن لا تتجاوز مدّة التّحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة (09) أشهر.

2. التحقيق المصوّب:

هو تحقيق في محاسبة المكلّفين بالضّريبة لنوع أو عدّة أنواع من الضّرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدّة تقلّ عن سنة جبائية[2].

أ. إجراءات التّحقيق المصوّب: حسب نص المادة 20 في الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية فإنّه يخضع التّحقيق المصوّب في المحاسبة لنفس القواعد باستثناء النّقاط المذكورة في المادتين 04 و05، ويتم التّحقيق المصوّب بإتباع الإجراءات التّالية:

[1] المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية ، 2017.

[2] أحمد فنيدس، **الرّقابة الجبائية في الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص 192.

– **مدّة التّحقيق المصوّب ومكانه:** تتم عملية التّحقيق المصوّب في عين المكان ، وينبغي ألا تستغرق أكثر من شهرين ، وهذا حسب نص المادة 20 (الفقرة 04) من قانون الإجراءات الجبائية :" لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدّة التّحقيق في عين المكان في الدّفاتر والوثائق أكثر من شهرين (02)".

– **ضمانات المكلّف الخاضع للتّحقيق المصوّب:** يخضع التّحقيق المصوّب في المحاسبة لنفس القواعد والإجراءات المطبّقة في التّحقيق المحاسبي والمكلّف بالضّريبة محل التّحقيق المصوّب يتمتّع بنفس الضّمانات الممنوحة في إطار التّحقيق المحاسبي، غير أنّ هذا طابع التّصويب الذي يتميّز به هذا النّوع من التحقيق يوجب على المحقّقين توضيحه على الإشعار بالتّحقيق، بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير[1].

ب. **نطاق أو مدى التّحقيق المصوّب:** من خلال هذا النّوع من التّحقيق نستطيع أن نقدّم أداة جديدة للرّقابة تسمح بتحريات مصوّبة ومستهدفة أو برمجة ذات أولوية تخص ما يلي:[2]

– مراقبة نوع واحد أو عدّة أنواع من الضّرائب والرّسوم أو عملية حسابية أو أرصدة حسابية قد تكون أقل من سنة وتشمل كلّ المدّة غير المتقادمة.

– التّحقيق في عين المكان لا يتعدى 60 يوما أي شهرين.

– مراجعة حقيقة رقم الأعمال والمداخيل.

– مراقبة أحقية خصم (TVA) حقيقة الرّصيد الدّائن (TVA) ، حصص بالإعفاء من (TVA) التي تمّ قبولها بنسبة (TVA) المطبّقة وطلبات استرجاع (TVA).

– مراقبة والتّحقّق من الأعباء حيث كلّ نوع على حدى (أعباء اهتلاك، والمؤونات...).

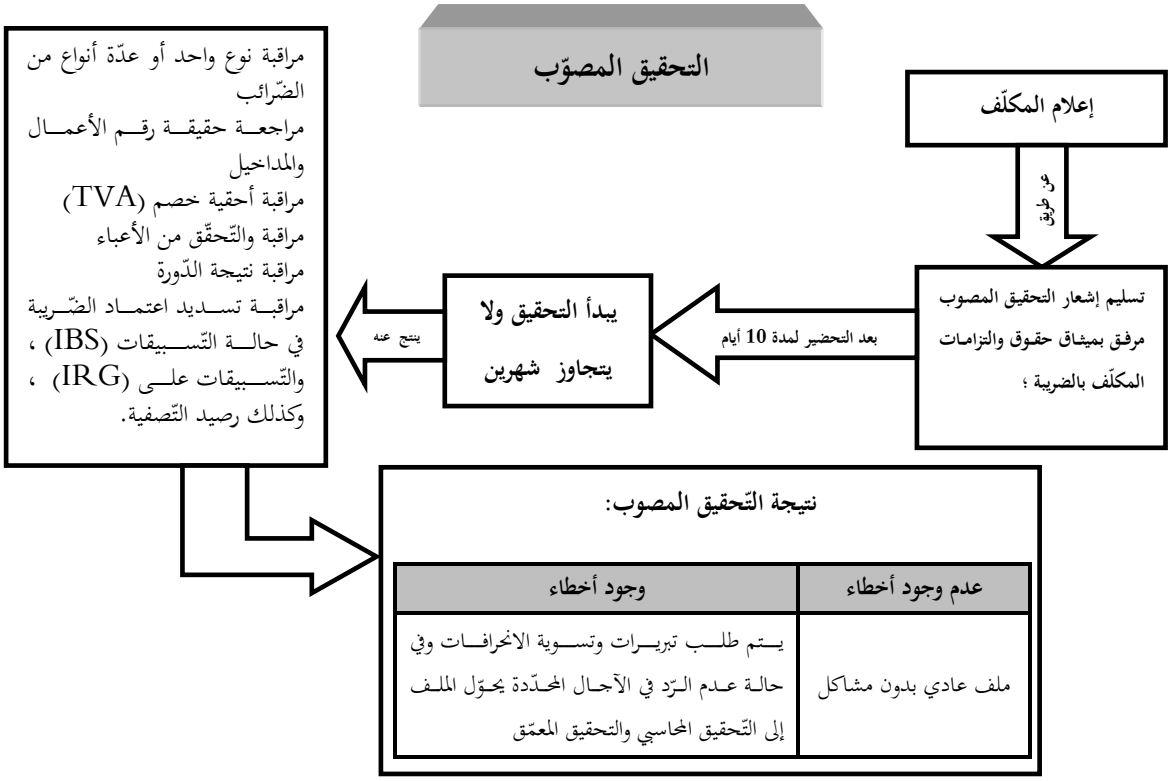
– مراقبة نتيجة الدّورة ، عجز متكرّر ، وكذا الامتيازات الجبائية الممنوحة والرّبح المعاد استثماره.

– مراقبة تسديد اعتماد الضّريبة في حالة التّسبيقات (IBS) ، والتّسبيقات على (IRG) ، وكذلك رصيد التّصفية.

[1] بن عمارة منصور، **أنواع وإجراءات الرّقابة الجبائية**، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص80.

[2] نفس المرجع، ص 79.

الشكل رقم (09): التّحقيق المصوّب.



المصدر: من إعداد الباحث.

3. التحقيق المعمّق في مجمل الوضعية الجبائية:

أعوان الإدارة الجبائية بإمكانهم إجراء التحقيق المعمّق في مجمل الوضعية الجبائية على الأشخاص الطّبيعيين ومراقبة الضّريبة على الدّخل الإجمالي، هذا الإجراء ممكن أن يعرّف على أنّه مراقبة للتناسب بين حصة الدّخل المصرّح بها في وثيقة الضّريبة على الدخل الإجمالي ووضعية الخزينة ونمط المعيشة[1].

وهو عبارة عن مجموع العمليات الخاص بالبحث والتّقصي من أجل الكشف عن الفروقات ما بين المداخيل المصرّح بها من طرف المكلّف (شخص طبيعي) وما بين المداخيل المحقّقة فعلا، وهي تهدف إلى تحقيق ما يلي:[2]

- التّحقّق من صحة المداخيل المصرّح بها كأساس للضّريبة على الدّخل.

[1] R édha Khelassi , **Op.cit**, p163.

[2] ولهي بوعلام، **النّظام الضّريبي الفعال في ظل الدّور الجديد للدّولة**، مرجع سبق ذكره، ص 122.

- مراقبة تجانس هذه المداخيل مع صحة الذّمة المالية ووضعية الخزينة.
- عناصر الثّراء الخارجية وأعباء أعضاء السّكن العائلي.

أ. الضّرائب محل التحقيق المعمّق في مجمل الوضعية الجبائية:

التحقيق المعمّق في مجمل الوضعية الجبائية لا يخص إلا الأشخاص الطّبيعية بالنّسبة للضّريبة على الدّخل حيث يسمح للإدارة الجبائية من التّأكد من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرّح بها من جهة ، والذّمة المالية والحالة المالية والعناصر المكوّنة لنمط المعيشة من جهة أخرى.

ب. معايير انتقاء الأشخاص الخاضعين للتحقيق المعمّق في مجمل الوضعية الجبائية:

يتساءل المكلّف بالضّريبة في أغلب الأحيان حول المعايير التي تستعمل على الخصوص لانتقاء هذا الملف أو ذاك ليكون محل رقابة، إنّ قائمة المعايير المستعملة من طرف إدارة الضّرائب لانتقاء الأشخاص الذين سيخضعون للتحقيق المعمّق تم اقتراحها بصفة دالة بواسطة تعليمة المديرية العامّة للضّرائب:[1]

- عند اكتشاف عدم انسجام وعدم تناسب معتبر بين المداخيل المبيّنة في التّصريحات السّنوية والنّفقات الظّاهرة.
- عند وجود قرائن غش جدية.
- عندما تتوافر مؤشّرات وأدلة محسوسة تمس صدق التّصريحات المحرّرة في المادة الضّريبية على الدّخل الإجمالي حين إجراء رقابة مكتبية للملفات الشّخصية.
- عندما يسمح نسق المعيشة لبعض الأشخاص بافتراض تحقيق مداخيل خفية معتبرة رغم عدم وجود ملفات جبائية لهم.

وأيضا يمكن أن يخضع للتحقيق المعمّق لمجمل الوضعية الجبائية إذا اكتشفت تناقضات:[2]

- خلال تدخل حادثة خاصة في حياة المكلّف بالضّريبة مثل الإرث، بيع أو تملّك عقار.

[1] أحمد فنيدس، **الرّقابة الجبائية في الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص 222.

[2] نفس المرجع، ص ص 222-223.

– خلال إجراء عمليات تقاطع للمعلومات (تحقيق يتم بالحصول على معلومات من مصادر مختلفة وإجراء تقاطع فيها لإدراك الحقيقة).

– غياب أو قلة السّحب نقدا، تشكّل بالنّسبة للإدارة مؤشّر على وجود دخل خفي.

– المكلّفين بالضّريبة الذين يملكون مداخيل مهمّة من أصناف مختلفة (مداخيل عقارية، منقولة، فلاحية ...) لهم حظ أوفر للخضوع للرّقابة من الذين يحصلون فقط على أجور وعمولات.

ج. مدة التحقيق المعمّق في مجمل الوضعية الجبائية:

حسب المادة 21 في الفقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية " لا يمكن أن يمتد التّحقيق المعمّق في الوضعية الجبائية الشّاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة اعتبارا من تاريخ استلام الاشعار بالتّحقيق إلى غاية الاشعار بإعادة التّقويم"[1]. كما يمكن أن تمدّد المدّة إلى سنتين (02) في حالة اكتشاف خطأ خفي.

4. الرّقابة عن طريق الفرق المختلطة (ضرائب–جمارك–تجارة):

لقد بدأت فرق البحث المختلطة في العمل ابتداء من شهر أفريل 1996 وتم التّأسيس لها رسميا بالمرسوم التّنفيذي رقم 97/290 المؤرّخ في 1997/07/27.

ومن خلال سنة 1999 عرف الهيكل التّسييري للفرق المختلطة تعديلات جمّة بسبب النّقائص ممّا أدى إلى ارتفاع حجم المنازعات بسبب التّصحيحات التي تجريها الفرق، لذلك جاء المنشور رقم 293 بتاريخ 1999/06/21 بالتّدخل لدى المكلّفين من أجل مراقبة مدى احترام التّشريعات الجبائية والجمركية والتّجارية في حين تبقى التّسويات من مهام مصالح الوعاء.

إنّ تقييم نشاط الفرق المختلطة يستوقفنا عند النّقائص التّالية:[2]

- عدم المتابعة الدّقيقة لأنشطة هذه الفرق من قبل المصالح المركزية.
- عدم فعالية التّنسيق المشترك بين الهيئات الثلاثة المشكلة للفرق.
- عدم التّأطير الجيّد لهذه الفرق.

[1] المادة 21 في الفقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية.

[2]– ولهي بوعلام، **النّظام الضّريبي الفعال في ظل الدّور الجديد للدّولة**، مرجع سبق ذكره، ص ص 123–124.

- عدم تحديث المرسوم المنشأ لعمل هذه الفرق.

هذا النّوع من التّحقيق يكون سطحيا، بحيث يتم مراقبة الأنشطة من حيث المشتريات، الاستيراد، المبيعات والمخزونات فقط.

5. **الرّقابة الفئوية:** وتكمن في الرّقابة على المعاملات العقارية المبنية وغير المبنية أي مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرّح بها مع القيمة السّوقية للعقار، مع أخذ بعين الاعتبار العناصر المادية، والعوامل القانونية للعقار، وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد به لذلك ينبغي المتابعة الدّقيقة والدّائمة عن طريق مصالح التّسجيل والمفتشيات المختلطة لكل المعاملات العقارية مع رصد كل المعلومات المتأتية من طرف الوكالات والدّواوين والمؤسّسات التي تنشط في مجال العقار ، بالإضافة إلى مراقبة عمليات الإيجار سواء كان ذلك بالنّسبة للإيجار ذو الطّابع السّكني أو الإيجار ذو الطّابع التّجاري، الصّناعي أو الحرفي. إنّ مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرّح بها تشكّل أحد أهم الأدوات في مكافحة التّهرب الجبائي في هذا الميدان ، ويخص المعاملات التّالية:[1]

- العقارات المبنية.
- العقارات غير المبنية.
- القيم المنقولة (أسهم، حصص اجتماعية) وهنا يجب تحيين قيمة الحصة أو السّهم بتاريخ التّنازل.

وتعتمد مراجعة الأثمان على القيمة العقارية السّوقية للعقار أي على قيمة العقار في السوق، وهي الثمن الذي من الممكن أن يشترى أو يباع به العقار، وبعبارة أخرى الثمن المتفاوض عليه في السوق بين البائع والمشتري الخاضع لقانون العرض والطّلب أخذا بعين الاعتبار العناصر المادية والقانونية للعقار، وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه العقار، وهذا يتطلّب المتابعة الدّقيقة والدّائمة لكلّ المعاملات العقارية، مع رصد كلّ المعلومات المتأتّية من طرف الوكالات والدّواوين والمؤسّسات التي تنشط في مجال العقار[2].

[1] بن عمارة منصور، **أنواع وإجراءات الرّقابة الجبائية** ، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص82.

[2] ولهي بوعلام، **النّظام الضّريبي الفعال في ظل الدّور الجديد للدّولة**، مرجع سبق ذكره، ص 124.

خلاصة الفصل:

نتيجة ظهور ظاهريتي الغش والتّهرب الضّريبي واعتباره أحد أهم التّحديات التي تواجه النّظام الضّريبي الجزائري كان من الضّروري تطبيق رقابة جبائية فعالة حتى يتم حماية إيرادات الخزينة العمومية المتأتية من مختلف الضّرائب والرّسوم، وكذلك تفادي آثار هذه الظّاهرتين ، فالرّقابة الجبائية تعتبر وسيلة وقائية ردعية تسعى الإدارة الجبائية من خلالها التّأكد من صحة ونزاهة تصريحات المكلّفين، وذلك عن طريق إتباع مختلف الإجراءات التي يقوم بها أعوان الإدارة الجبائية عند قيامهم بالتّحقيقات الجبائية بالإضافة إلى الصّلاحيات المخولة لهم من طرف المشرع الجزائري لتمكينهم من أداء أي شكل من أشكال الرّقابة الجبائية دون أي ضغوطات تعيق مهامهم، كما منح المشرع الجزائري المكلّف حقوق وأوجب عليه التزامات عند خضوعه للرّقابة الجبائية.

الفصل الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية على الحسابات في ظل النظام المحاسبي المالي.

تمهيد:

إن الهدف الأساسي من فحص الحسابات هو خروج برأي فني محايد حول عدالة وصدق عرض القوائم المالية، وهذا ما يدفع مراقب الحسابات إلى اختيار وسائل فحص الحسابات المناسبة من أجل الحصول على أدلة كافية ومناسبة.

وتعتبر الرقابة الجبائية أهم وسيلة وقائية لمكافحة التهرب الضريبي، حيث يخول المشرع الجبائي للإدارة الجبائية صلاحيات الرقابة من خلال الإطلاع والتأكد من صدق وصحة الحسابات المدرجة في القوائم المالية.

المبحث الأول: وسائل وأدلة الرقابة على الحسابات.

حتى يقوم المراقب بفحص حسابات المؤسسة يستعمل في ذلك مجموعة من الوسائل والتي هي عبارة عن أدوات تمكنه من الحصول على أدلة الإثبات بالنسبة لمرحلة فحص الحسابات، حيث يحتفظ بأدلة الإثبات في أوراق عمله من أجل أن يدعم ويبرر رأيه عند تقديمه لتقاريره[1] .

يلجأ المراقب في جمع أدلة الإثبات إلى العديد من المصادر، وتتضمن هذه الأخيرة أنظمة المحاسبة والمجموعات المستندية والأصول الملموسة والاستفسارات التي يتحصل عليها من الإدارة والعمال والعملاء والموردين والأطراف الأخرى التي لها علاقة بالمؤسسة أو أعمالها...، ويتأثر المراقب في جمع هذه الأدلة بالأهمية النسبية حيث تتوقف الأهمية النسبية على أساس ملائمة الدليل والثقة فيه ومدى إمكانية الحصول على الدليل من مصادر عديدة[2].

المطلب الأول: خصائص أدلة الرقابة على الحسابات.

يجب أن تتوفر في أدلة الإثبات مجموعة من الخصائص نوجزها فيما يلي:

أولا. كفاية أدلة الإثبات:

أدلة الإثبات هي كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المراقب فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية للمؤسسة ومن ثم تكوين رأي فيه محايد يساعده للحكم على ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا لإطار إعداد التقارير المالية ويتطلب جمع الأدلة الكافية والصالحة من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار التي تمثل أساسا معقولا ومناسبا لتكوين رأي بخصوص القوائم المالية موضوع الفحص[3].

---

[1] عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**، الجزء الأول، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2018، ص222.

[2] نفس المرجع، ص223.

[3] يونس عباس أكبر، **أثر كفاية وحجية أدلة الإثبات في مخاطر التدقيق (بحث استطلاعي لأراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق)**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد العاشر، العدد 01، الفصل الثاني 2015، ص225.

وترتبط كمية الأدلة بتقدير المراقب لها وبحكمه المهني ولكن من خلال مجموعة من العوامل هي:[1]

– **توقعات المراقب عن التحريفات في البيانات المالية:** وهذه التوقعات تتكون نتيجة للاختبارات الأولية قبل وخلال عملية التخطيط وفي حال وجود توقعات عن وقوع تحريفات يتم جمع أدلة أكثر ليتم كشف هذه الانحرافات.

– **المادية ومستوى المادية:** وترتبط المادية بالأهمية النسبية للعنصر فالعنصر ذو الأهمية النسبية يحتاج لأدلة أكثر فالعلاقة بينهما طردية، ويرتبط مستوى المادية بمعدل الانحراف المقبول من قبل المراقب فإذا كان معدل الانحراف المقبول مرتفع كان مستوى المادية مرتفع ومن ثم يحتاج المراقب لأدلة أقل والعكس صحيح.

– **طبيعة البند أو النشاط الذي يقوم المراقب بفحصه والمخاطر المرتبطة به:** فالعلاقة بين طبيعة البند والمخاطر المرتبطة به من جهة وحجم الأدلة علاقة طردية.

– **العوامل الاقتصادية:** فالوقت والتكلفة عوامل مهمة في عمل المراقب وتؤثر في المهمة.

– **حجم وخصائص المجتمع:** فالمجتمع الكبير عادة يحتاج لأدلة أكثر من المجتمع الصغير.

ثانيا. الموثوقية أو المصداقية للأدلة:

وتتعلق المصداقية بجودة الأدلة ونوعيتها فكلما كانت الأدلة على درجة عالية من الجودة توفرت لها مصداقية أعلى وتتوفر المصداقية بتوفر العوامل التالية:"[2]

– **استقلالية مصدر الدليل:** فالعلاقة بين المصداقية والاستقلالية في الأدلة علاقة طردية وتصنف الأدلة إلى أربع أنواع من حيث الاستقلالية وهي تنازليا:

- ✓ الأدلة التي يحصل عليها المراقب مباشرة بنفسه كالملاحظة أو الفحص.
- ✓ الأدلة التي يحصل عليها المراقب من مصدر خارجي مباشرة مثل المصادقات.
- ✓ الأدلة التي يحصل عليها المراقب من المؤسسة ولكن مصدرها خارج المؤسسة مثل فواتير الشراء.
- ✓ الأدلة التي يحصل عليها المراقب من المؤسسة مثل فواتير البيع.

[1] عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص ص 224- 225.

[2] نفس المرجع، ص ص 225-226.

الموضوعية: فالعلاقة بين المصداقية والموضوعية علاقة طردية.

– فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة: فقوة نظام الرقابة الداخلية تعني مخاطر أقل ومن ثم أدلة موثوقة أكثر.

– كفاءة الأفراد الذين يزودون المراقب بالمعلومات: فالاستقلالية ودقة المعلومات ترتبط بكفاءة الأفراد الذين يقومون بالعمل.

– المعرفة المباشرة لدى المراقب: من خلال تحديد أدلة الفحص من قبل المراقب.

ثالثا. مناسبة الأدلة:

أي مدى ارتباط الأدلة بهدف الرقابة للحصول على استنتاج مناسب حول البند الذي يتم مراقبته من هدف التحقق من الوجود فالدليل المناسب هو الجرد الفعلي أو الملاحظة، وعدم مناسبة الدليل قد يؤدي إلى تكلفة ووقت غير ضروريين[1].

ومما سبق، وبالنظر لخصائص أدلة الإثبات المذكورة أعلاه، فإن على المراقب أن يجمع ما يكفي وما هو ملائم من القرائن، كما أن عملية الرقابة تعتمد اعتمادا كبيرا على جمع أكبر كمية من أدلة الإثبات والقرائن الصحيحة التي تساعد المراقب على إبداء رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية.

المطلب الثاني: أنواع وسائل الرقابة على الحسابات.

سوف نقوم بعرض وسائل الإثبات وكيفية استعمال كل وسيلة، يقوم المراقب باستخراج أدلة الإثبات منها كما يلي:[2]

أولا. المعاينة والجرد الفعلي: يمكن الجرد من إعطاء دليل مادي على الوجود الفعلي لمعظم بنود القوائم المالية.

[1] عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص226.

[2] رقايقية فاطمة الزهراء، **التدقيق المحاسبي (دروس وتطبيقات)**، النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2020، ص ص43-44.

ثانيا. الرقابة الحسابية: وذلك بالتحقق من صحة العمليات الحسابية في الدفاتر المحاسبية، والتأكد من أن التوازن حقيقي في العمليات الحسابية ومقابلة ذلك بالتدفق المالي الحاصل في كل العمليات.

ثالثا. ميزان المراجعة: ويشمل الأرصدة المدينة والدائنة الظاهرة بالدفاتر في تاريخ ما، وهو حلقة اتصال بين حسابات دفتر الأستاذ والقوائم المالية الختامية.

رابعا. الجداول الملحقة: وهي عبارة عن التحليلات لجميع عمليات بعض الحسابات، والذي يبين فيه رصيد أول المدة، رصيد القوائم المالية للدورة الماضية، تبيان جميع القيود المدينة والدائنة ورصيد آخر المدة الذي يجب أن يتطابق مع الرصيد الظاهر في ميزان المراجعة.

خامسا. المحاضر والمستخرجات من العقود والسجلات: وتشمل محاضر جلسات مجلس الإدارة والجمعية العامة والمحاضر المختلفة لعملية الجرد الخاصة ببعض البنود.

سادسا. الرقابة المستندية: وذلك بالرجوع للمستندات للتأكد من صحة حدوث المعاملة في المؤسسة.

سابعا. العينة الإحصائية: هناك المجتمع الإحصائي وهناك العينة الممثلة لهذا المجتمع، كما لهذه الأخيرة شروط يجب أن تتوفر فيها عند اختيارها لتكون حقا ممثلة لمجتمعها، وله أن يعمم النتائج المتوصل إليها على المجتمع كله، إن المجتمع الإحصائي في الرقابة قد يكون الفواتير، القيود المحاسبية، أما العينة فهي اختيار مجموعة فواتير، مجموعة قيود، لتكون مفرداتها الفاتورة والقيد المحاسبي، وتخضع كل مفردة إلى مراقبة معينة وذلك حسب هدف المراقب، وللمراقب الحرية عند استعمال العينة الإحصائية (تقنيات السبر)، في إتباع أو عدم إتباع الطرق الإحصائية في ذلك، حسب الهدف أو الأهداف التي يرغب الوصول إليها، لكن في جميع الحالات لابد أن تكون عينة مدروسة تؤخذ مجموعة من الاعتبارات عند تحديدها[1].

ثامنا. المصادقات: وتعتبر أهم وسيلة للتحقق من وجود وملكية وقيمة بعض العناصر المرتبطة بالمتعاملين الخارجيين عن المؤسسة، ويتم التحقق من صحتها من خلال إجراء المقاربات بين الميزانيات[2].

[1] عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص ص226-227.

[2] رقايقية فاطمة الزهراء، **التدقيق المحاسبي(دروس وتطبيقات)**، مرجع سبق ذكره، ص44.

تاسعا. الاستفسارات: وتتمثل في التصريحات الكتابية وهي كل المعلومات الضرورية للمراقب في إطار فحصه للكشوف المالية، وهي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا، وبالرغم أن التصريحات الكتابية تقدم العناصر المقنعة الضرورية إلا أنها لا تعتبر في حد ذاتها عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها إضافة إلى أن الإدارة حين تقدم تصريحات كتابية موثوقة فهذا لا يؤثر على طبيعة وأثر العناصر المقنعة الأخرى والتي جمعها المراقب والمتعلقة بأداء الإدارة لمسؤوليتها على أكمل وجه أو تلك المتعلقة بالتأكيدات الخاصة، والحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤوليتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للرقابة، حيث يقوم مراقب الحسابات بتوجيه أسئلة لمجموعة من الأطراف داخل المؤسسة كالمحاسب، المدير المالي، المدير العام، أعضاء مجلس الإدارة، رؤساء الأقسام، موظفو المؤسسة..، من أجل الاستفسار عن أمور صادفته عند قيامه بمهامه، ومحاولة الحصول على إجابات عن هذه الأسئلة وهذه الإجابات تندرج من مناقشات شفوية بين المراقب وموظفي المؤسسة وقد يطلب إجابات رسمية مكتوبة إذا أراد أن يستعملها كدليل إثبات، مع ذلك يستطيع المراقب الواعي باستخدام هذا الأسلوب الحصول على كثير من المعلومات عن كثير من الأمور التي تبدو له غامضة أو تحتاج إلى تفسير، ويلاحظ أن الإجابة على سؤال واحد نادرا من قبيل الأدلة التي يمكن الاعتماد عليها أما الإجابة على عدة أسئلة مرتبطة ببعضها فقد تؤدي في كثير من الأحيان إلى الحصول على أدلة مرضية طالما كانت الإجابات على هذه الأسئلة معقولة ومتناسقة[1].

ويجب على المراقب أن يكون حريصا في اختيار الأسئلة، فالأسئلة السخيفة والتي لا معنى لها تسيء إلى مركز المراقب، كما أن الأسئلة التي لا يمكن تحقيق أو اختبار صحة الردود عليها ليس لها قيمة عملية كبيرة ويجب ألا يخلق المراقب شعورا لدى الموظفين القائمين بالعمل المحاسبي في المؤسسة بأنه يقبل أن يعتمد على بيانات غير مؤيدة أو معززة لأنه إذا تأكد لديهم هذا الشعور فمن المؤكد أنه لن يحصل منهم على إجابات دقيقة أو أمينة على أسئلته، كما أن حجية الإجابات تتأثر بما يلي:[2]

- درجة معرفة أو دراية الشخص الموجه إليه السؤال بالشيء موضوع البحث.

[1] عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص236-237.

[2] نفس المرجع، ص236

– درجة مسؤولية وأمانة هذا الشخص. وهل الشخص الموجه له السؤال له مصلحة في الموضوع، فقد يتعمد هذا الشخص إخفاء الحقيقة أو إعطاء بيانات مضللة وبذلك تعتبر إجاباته متحيزة لا يمكن الاعتماد عليها، ولذلك فإنه يفضل دائما اختبار هذه الإجابات مع أي بيانات أخرى أو تحقيقها بوسائل أخرى كلما كان هذا ممكنا، أما دليل الإثبات الذي يتحصل عليه المراقب من خلال هذه الوسيلة فيتمثل في الاستفسارات الكتابية التي يتحصل عليها المراقب، حيث يستعملها فيما بعد لتدعيم رأيه.

عاشرا. المقارنات والمقاربة البنكية:

1– المقارنات: لاستخراج الانحرافات.[1]

2– المقاربة البنكية: يمكن استعمال هذه الوسيلة بإتباع طريقتين يمكن تبيينهما كما يلي:[2]

– يقوم المراقب من خلال هذه الوسيلة بفحص عمليات المقاربة البنكية التي قامت بها المؤسسة كمعرفة توقيت القيام بالمقاربة البنكية، الشخص الذي يقوم بها وكيفية التعامل مع الفروقات.

– يمكن أن يأخذ عينة ويقوم بالمقاربة البنكية هو بنفسه ويكتشف الفروقات ويرى كيف تعاملت المؤسسة معها.

– أما الدليل الإثبات الذي يتحصل عليه المراقب من خلال هذه الوسيلة فيتمثل في محاضر المقاربات البنكية التي قامت بها المؤسسة أو ما قام به المراقب بنفسه والتي يستعملها فيما بعد لتدعيم رأيه.

[1] رقايقية فاطمة الزهراء، **التدقيق المحاسبي(دروس وتطبيقات)**، مرجع سبق ذكره، ص44.

[2] عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص240.

المطلب الثالث: مراحل فحص الحسابات.

تستعمل هذه المرحلة لفحص حسابات المؤسسة وهذا حسب الأهمية النسبية لكل حساب، وكذلك فحص القوائم المالية كوحدة واحدة من حيث الشكل والمضمون.

ويقوم المراقب في هذه المرحلة بجمع الأدلة والقرائن الكافية التي تسمح له بإبداء رأيه حول الحسابات السنوية، من خلال استعمال وسائل فحص الحسابات حيث يتم اختيارها انطلاقا من خبرة ومهارة مراقب الحسابات ونتائج الأعمال السابقة التي قام بها ويمكن تبينها كما يلي[1]:

أولا. فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون:

1. فحص المحاسبة من حيث الشكل[2]: المحاسبة يجب أن تكون كاملة ومنتظمة، ومتسلسلة وصحيحة ومقنعة، لكي يحكم على انتظامها من حيث الشكل، وقبل الشروع في فحص المحاسبة من حيث الشكل، يقوم المراقب المحقق بمراقبة الحالة العامة للسجلات المحاسبية ويتأكد من أنها ممسوكة يوميا ومدعمة بالوثائق التبريرية الضرورية وتعتمد من أجل ذلك على بعض المؤشرات منها:

- تاريخ توقيع القاضي على الدفاتر الإجبارية (أي رقمه ومؤشر عليها).

- الحالة العامة للسجلات الممسوكة.

أ. **المحاسبة يجب أن تكون كاملة ومنتظمة:** وذلك باحتوائها على مجمل السجلات المنصوص عليها في القانون:

– الدفاتر التجارية: حيث نقصد بها سجل اليومية العامة حيث تسجل فيه عمليات المؤسسة يوم بيوم دون بياض أو شطب، وسجل الجرد الذي يسجل فيه الجرد السنوي وجرد المخزونات وجرد الاستثمارات والميزانيات ويجب أن تكون هذه السجلات مؤشرا ومصادقا عليها وممسوكة يوم بيوم بدون شطب أو بياض ولا حشو أو

[1] عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**، الجزء الثاني، دار الهومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2018، ص72.

[2] بن عماره منصور، **أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية**، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص150-151.

كتابات على الهامش وهذا حسب المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري، بالإضافة إلى ضرورة حفظها بعناية مع الوثائق، التبريرية لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ غلق أخر دورة.

– **الوثائق التبريرية**: ونقصد بها كل وثيقة أو مستند تثبت القيام بالعمليات فعلا خاصة فواتير الشراء الأصلية والمصاريف التي قام بها المكلف بالضريبة، بالإضافة إلى نسخ من فواتير البيع وتقديم الخدمات و الوثائق الجمركية والبنكية..الخ

ب. **المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة**: حيث يتم فحص ميزان المراجعة أو مجموع الجانب المدين أو الدائن لليومية العامة والذي يجب أن يكون مساويا لمجموع الجانب المدين أو الجانب الدائن لدفتر الأستاذ، هذا التساوي يتم ملاحظته بناءا على ميزان المراجعة المعد قبل الجرد وميزان المراجعة بعد الجرد، وعلى المراقب أن يتأكد من التجانس بين مجاميع ميزان المراجعة اليومية العامة من جهة و تجانس ميزان المراجعة مع دفتر الأستاذ من جهة أخرى، وهذا ما يعطي نوعا من المصداقية لعمليات نقل قيود اليومية العامة إلى دفتر الأستاذ، وفي حالة عدم تساوي موازين المراجعة على المراقب أن يستدعي المحاسب للبحث في أصل الاختلال، لكن عندما يتبين أنها تشكل وضع الممارسات تدليسية، يمكن له أن يرفض المحاسبة، كما أن فحص حساب الصندوق مطلوب حيث أن وجود رصيد دائن يعد سببا لعدم دقة المحاسبة.

ج. **المحاسبة يجب أن تكون مقنعة**: يجب أن تكون المحاسبة مقنعة إلا إذا كانت مجمل القيود المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية، وعلى المكلف بالضريبة أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق اسمية حقيقة ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن، وهذا شرط لصحة المحاسبة، حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل الموردين، والتي يجب أن تكون مدعومة بوثائق وتبريرات كأصل الفاتورة، وصولات الصندوق، وصولات الاستلام، سجل الأجور.. إلى غير ذلك. وإضافة إلى ذلك فإن المحاسبة التي لم ترفق بجرد البضائع والسلع أو أشغال جارية لا يمكن أن تعتبر كاملة ومقنعة وكذلك المبيعات يجب أن تكون مفوترة وأي عيب في هذه الوثائق تجرد المحاسبة من صفة الإقناع ويمكن أن ترفض المحاسبة بسبب ذلك.

2. فحص المحاسبة من حيث المضمون:

في هذه العملية يتأكد المراقب من مصداقية البيانات المقدمة إليه، وعليه إجراء مجموعة من الفحوصات، وقد يكون هذا البحث (الفحص)، إما داخليا للتأكد من التسجيلات المحاسبية، أو خارجيا من خلال التأكد من العمليات التي كان من الواجب رصدها في حسابات المؤسسة، وقد يكون الإغفال عن بعض التسجيلات كليا أو جزئيا، عمدا أو بدون قصد وتتم هذه العملية من خلال ما يلي[1]:

أ. مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية: إن كل من حسابات المشتريات، المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ والمبيعات عناصر تؤثر في تكوين الربح الخام لذلك من الضروري أن تكون تلك الحسابات محل التحقيق المركز.[2]

ب. مراقبة حسابات الميزانية وحساب النتائج:

– مراقبة حسابات الميزانية: قبل مباشرة عمليات التحقيق في حسابات الميزانية على المحقق أن يتأكد من مطابقة حسابات الميزانية مع ميزان المراجعة بعد الجرد ومع ما سجل في الجرد وأرصدة حسابات الميزانية الموجودة في دفتر الأستاذ، وعموما تتم عن طريق السبر، والتأكد من أن النفقات مبررة بواسطة الفواتير أو أي وثيقة أخرى، والمراقب يقوم بها عن طريق فحص أصول الميزانية وخصوم الميزانية.[3]

– مراقبة حساب النتائج: عند الانتهاء من عملية مراقبة حسابات الميزانية يعمد المراقب إلى التحقيق في صحة التسجيلات المتعلقة بحسابات التسيير وحسابات النتائج.[4]

[1] عباس عبد الرزاق، **التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي**، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2019، ص125.

[2] بن عماره منصور، **أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية**، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص151.

[3] نفس المرجع، ص154.

[4] عباس عبد الرزاق، **التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي**، مرجع سبق ذكره، ص 154.

المبحث الثاني: إجراءات فحص حسابات الميزانية وحساب النتائج.

من خلال نشاط المؤسسة تطرأ على هذه الحسابات جملة من التغيرات التي تؤثر مباشرة على نتائج السنة المالية، يقوم المراقب بفحصها بالتفصيل من خلال ما يلي[1]:

المطلب الأول: إجراءات فحص حسابات (رؤوس الأموال، التثبيتات، المخزونات).

أولا. إجراءات فحص حسابات رؤوس الأموال:

يختلف وضع رأس المال في المؤسسات طبقا للشكل القانوني لها، ويمكن تبيين إجراءات فحص حسابات رؤوس الأموال لكل حساب وفق قائمة الحسابات التي جاء بها النظام المحاسبي[2].

ومن بين هذه الحسابات نجد:[3]

– حساب رأس المال والاحتياطات وما يماثلها:

وهي أموال خاصة وضعت من قبل مجموعة من الأشخاص الطبيعيين تحت تصرف المؤسسة وتكون على شكل قيم عينية أو نقدية، وهذه القيم يجب أن تكون قانونية ومدونة في عقد رسمي أو تأسيسي للمؤسسة خاضع لحقوق التسجيل.

ورأس المال والاحتياطات وما يماثلها المقدمة من طرف الشركاء تمر عادة بمرحلتين:

- **المرحلة الأولى**: وهي مرحلة الوعود التي يعد بها المساهمون في إنشاء الشركة.
- **المرحلة الثانية**: وهي مرحلة تنفيذ الوعود المقدمة من قبل الشركاء.
- الأموال الجماعية ثابتة مع الاستثناء في حالة الزيادة أو النقصان.

✓ **في حالة الزيادة**: يقوم الشركاء بزيادة رأس المال الاجتماعي بإضافة الاحتياطات والأرباح أو الأموال الجديدة.

✓ **في حالة النقصان**: كحالة تسجيل عجز لميزانية الشركة.

---

[1] بن عماره منصور، **أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية**، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص 189.

[2] عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**،الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص 242.

[3] بن عماره منصور، **أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية**، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص ص 189-190.

الزيادة في رأس المال والاحتياطات وما يماثلها أو نقصانها يكون إلزاميا مصحوبا بإجراءات محضر المداولات بين الشركاء عن طريق عقد جمعية عامة أو استثنائية وتدوين عقد تأسيسي جديد للشركة وهذا لغرض الإبلاغ وخاصة المصالح الضريبية التي تسير ملفها، ويشمل حساب 10 رأس المال والاحتياطات وما يماثلها على الحسابات الفرعية التالية:

- **ح/ 101**: رأس مال الصادر أو رأسمال الشركة أو الأموال الخاصة أو أموال الاستغلال.

إن رأس المال يتم تعيينه في النظام الأساسي لكل شركة، حيث أنه يمثل القيمة الصافية للأسهم أو الحصص الاجتماعية للمساهمين أو الشركاء، ويتألف من المساهمات المقدمة للشركة من طرف مساهميها أو شركاءها نقدا أو عينا.

وعليه فإنه من بين التحقيقات الجبائية التي يقوم بها المراقب الجبائي تكمن في التأكد من:[1]

- الأعمال التي تقوم بها المؤسسة، من زيادة أو تحويل وأنه يتم تسجيلها في الوقت الطبيعي لها.
- أنه في حالة التخفيض من رأس المال لتغطية الخسائر، يجب الأخذ بعين الاعتبار الجانب الجبائي.
- رأس المال يتوافق مع ما تم ذكره في القانون الأساسي للشركة.

- **ح/ 105**: فارق إعادة التقييم.

وفي هذه الحالة عندما تقوم المؤسسة بإعادة تقييم أصولها ويظهر بعد الجرد فائض في القيمة تقوم بتحميله في هذا الحساب ح/105، لهذا يجب على المراقب في حالة غياب هذه القيمة الناتجة عن الفائض في إعادة التقويم من حساب الخصوم دون غقتطاعه من قبل الشركاء، أو عدم دمجه في الحساب الجاري للشركاء واعتباره كأرباح توزع وتخضع للضريبة على المداخيل.

ومن بين التحقيقات الجبائية الممكنة هو التأكد من أن هذا الحساب:

- لا يستخدم للتعويض عن الخسائر السابقة.
- لا يدرج في توزيع الأرباح.

[1] بن عماره منصور، **أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية**، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص ص191-192.

- فائض القيمة في حالة التنازل عن التثبيتات له تأثير عن نتيجة الدورة.
- أن فرق إعادة التقييم قد أعيد دمجه في تحديد النتيجة الجبائية.

- **ح/106**: الاحتياطات (القانونية، الأساسية، العادية والمقننة).

الاحتياطات حسب المشرع الجزائري يعتبرها تلك الأرباح المتروكة تحت تصرف المؤسسة وغير ملحقة بالأموال الجماعية، وجرت العادة عند التحقيق في حساب الاحتياطات أن يقوم المراقب بمراجعة حساب الاحتياطات (القانونية، الأساسية، العادية والمقننة).

وأهم التحقيقات الجبائية تتمثل في التأكد من:

- أنه في حالة تغيير رأس المال أن نسبة الاحتياطات القانونية تمثل 10 % من رأس المال الجديد.
- التحقق من دفع أرباح الأسهم.
- وضعية الشركة، القانون الأساسي لها ومحاضر الاجتماعات لمعرفة ما هو متوقع أو مقرر لتشكيل الاحتياطات.
- وفي حالة التوقف عن النشاط تخضع الاحتياطات إلى الضريبة على الدخل الاجمالي للشركاء مهما طالت المدة.

– حساب /11 الترحيل من جديد:

يسجل جزء النتيجة (الرابحة أو العاجزة) الذي أرجات الجمعية العامة تخصيصه إلى قرار تخصيص نهائي لاحق في الحساب 11 ترحيل من جديد (رصيد دائن في حالة ترحيل جدييد رابح، ورصيد مدين في حالة ترحيل من جديد عاجز).

ويتطلب فحص هذا الحساب إتباع المراقب الاجراءات التالية:[1]

- الاطلاع على محاضر الجمعية العامة والتأكد من الوثائق الثبوتية التي تثبت مبلغ النتيجة غير المخصص.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح لها.

[1] عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**،الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص 251.

– حساب 12/ نتيجة السنة المالية:

وتشمل نتائج سنوات سابقة لم يقرر بعد فيها توزيع النتيجة، وتتمثل أهم التحقيقات الجبائية في التحقق من: [1]

- توفر جميع الشروط لتوزيع الارباح.
- أن الضريبة على الأرباح، قد ذكرت في ربح السنة.
- مقارنة النتيجة الجبائية للمؤسسة مع تلك التي يمكن تحديدها من طرف إدارة الضرائب.

– حساب 13/ المنتوجات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال:

يجب على المراقب في هذه التدعيمات الاستثمارية المقبوضة من قبل المؤسسات الواردة من طرف الدولة أن يتأكد من صحة توزيعها على نتائج السنوات السابقة.

- ح/ 131: إعانات التجهيز.
- ح/ 132: إعانات أخرى للاستثمار.

إعانات التجهيز هي الاعانات التي تستفيد منها المؤسسة من أجل اكتساب ممتلكات معينة أو إنشاءها، أما إعانات الاستثمار الاخرى فهي إعانات تستفيد منها المؤسسة لتمويل أنشطتها طويلة الأجل، وعليه فإن التحقيقات الجبائية تتمثل في التأكد من:[2]

- أصل وطبيعة الإعانة المتحصل عليها، حيث يتم أخذ هذين العنصرين في الاعتبار لتحديد العناصر الخاضعة للضريبة.
- أن المؤسسة قد تحصلت على كل الاعانات التي يخولها القانون.
- الحصول على جميع الوثائق التي تبرر الحصول على الاعانة والتحقق من محاسبتها.
- الاصول الثابتة الممولة تكون مدرجة ضمن أصول الميزانية.

[1] بن عماره منصور، **أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية**، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص 192.

[2] نفس المرجع، ص192.

– حساب 15/ مؤونات للأعباء (الخصوم غير الجارية):

مؤونة الأعباء هي خصوم يكون تاريخ استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد، فمؤونة اعباء الخصوم غير الجارية تصنف ضمن الخصوم غير الجارية وذلك إلى أن تتحقق الأعباء الخاصة بها، قد يكون بعد فترة تزيد عن السنة، ومن الحسابات الفرعية لهذا الحساب مايلي:[1]

- ح/ 153: المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة.
- ح/ 155: مؤونات للضرائب.
- ح/ 156: مؤونات لتجديد التثبيتات (الامتياز).
- ح/ 158: مؤونات أخرى للاعباء، الخصوم غير الجارية.

تقيد كل على حدة في الجانب الدائن لهذا الحساب:

- الارصدة المعدة للاعباء.
- الارصدة المعدة للمعاشات والالتزامات المماثلة.

عند تكوين رصيد للاعباء، يعتمد الجانب الدائن لحساب المؤونات بإجراء حسم إما من حساب مخصصات استغلال أو مخصصات مالية.

ويتم فحص هذا الحساب من خلال قيام المراقب بالإجراءات التالية:

- التأكد من أسباب وكيفية احتساب المؤونة والإطلاع على الوثائق الثبوتية لها كمحاضر الادارة العليا، والتأكد من كيفية استخدام، تعديل، استرجاع المؤونة.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للقيود (التأكد من الحساب والمجاميع، وأنها مرتبطة بالحساب المعني).

[1] عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**،الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص 254.

– حساب 16/ الاقتراضات والديون المماثلة:

ان الديون تستخدم في غالب الأحيان لتغطية احتياجات التمويل المستدامة للمؤسسة، ومنه فإن أساس البحث الجبائي في هذا الصدد يكون في التأكد من:[1]

- القروض وأقساط الدفع.
- المعلومات التي لها علاقة بالضمانات.
- صحة القيد المحاسبي للاقتراضات المتحصل عليها تحت شروط خاصة.
- الفوائد الخاصة بالقروض.

– حساب 18/ حسابات الارتباط بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة:

على المراقب التأكد من مضمون:

- الارتباط بالمؤسسات والشركات.
- القانون الأساسي وعلاقة الارتباط بين العمليات المحاسبية والجبائية.

ثانيا. إجراءات فحص حسابات التثبيتات:

يقصد بالأصول وفق النظام المحاسبي المالي على أنها تلك الموارد التي تسيرها المؤسسة بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر لها منافع اقتصادية مستقبلية، وتتضمن الأصول غير الجارية (الأصول الثابتة، الأصول المعنوية، الأصول المالية).

وبناء على المفهوم السابق يتكون الإطار العام للفحص والتحقق من الأصول أو بالأحرى ممتلكات المؤسسة من الخطوات التالية:[2]

[1] بن عماره منصور، **أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية**، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص 194.

[2] عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**،الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص ص 262-263.

– التحقق من الوجود:

يتضمن التحقق من وجود الأصل البحث عن أدلة وقرائن الإثبات، فضلا عن الوجود الفعالي في تاريخ إعداد المركز المالي للمؤسسة.

وحتى يتمكن المراقب من التحقق من وجود الأصل يجب أن يتبع الإجراءات التالية:

- طلب الكشوف التفصيلية المعتمدة من الإدارة، بما تمتلكه المؤسسة من أصول من واقع الجرد الفعلي أو من واقع سجلات الأصول بحيث توضح هذه الكشوف البيانات التالية:
  - تاريخ شراء الأصل.
  - التغيرات التي طرأت على الأصل.
  - رصيد الأصل في نهاية المدة.
- مطابقة البيانات الواردة بالكشوف التفصيلية مع ما هو مثبت بسجلات الأصول من خلال:
  - المعاينة الفعلية للأصول.
  - الحصول على شهادة من الإدارة.
  - إثبات وجود الاصل من الاستنتاجات والتي تمثل الايرادات والمصروفات التي تنشأ عن الأصل على سبيل المثال العوائد المدفوعة التي تثبت وجود العقارات.
  - الحصول على شهادة من الغير في حالة وجود هذه الأصول في حيازة الآخرين.
  - الحصول على المصادقات.
  - التأكد من أن الأصول مؤمن عليها ضد الأخطار التي يمكن أن تتعرض لها.

– التحقق من الملكية:

ويعني التحقق من ملكية الأصل، من خلال اطمئنان المراقب إلى أن الأصل مملوكا للمؤسسة في نهاية السنة المالية، ولم يتم التصرف فيه، حيث أن وجود الأصل لا يعني ملكية المؤسسة له فقد يكون مؤجرا.

ولكي يتمكن المراقب من التحقق من ملكية الأصل يجب أن يتبع الاجراءات التالية:

- الاطلاع على المستندات على سبيل المثال فواتير الشراء، العقود، بوالص التأمين، والتأكد من أنها صادرة باسم المؤسسة.
- الحصول على شهادة من الشهر العقاري تفيد إثبات العقود النهائية وتسجيلها لديه، أو عدم حدوث تصرفات بالبيع في العقارات المملوكة للمؤسسة خلال السنة المالية محل المراقبة.

– التحقق من القيمة:

لكي يتمكن المراقب من التحقق من صحة تقييم الأصل يمكن له أن يتبع الاجراءات التالية:

- الاطلاع على المستندات الخاصة بالشراء للتأكد من قيمة الأصل سواء ثمن الشراء والمصاريف الرأسمالية الأخرى، وكذا قوائم التكاليف.
- طلب شهادات من إدارة المؤسسة شاملة كافة الإضافات والمصروفات الرأسمالية التي أدخلت على الأصول خلال السنة المالية.
- التأكد من كفاية معدلات الاستهلاك وفقا لطبيعة الأصول.
- فحص ما تم من مبيعات أو استبدالات لبعض الأصول، والتأكد من اعتمادها من المختصين، وتأييدها بالمستندات.
- فحص حساب مصروفات الصيانة والإصلاحات والتأكد من عدم شمولها أية اضافات رأسمالية.
- الاعتماد على شهادات من فنيين لتقويم الأصول ذات الطابع الفني.
- إذا تم الشراء على أقساط فيجب التأكد من سداد الأقساط في مواعيدها بالنسبة للأصول.

ثالثا. إجراءات فحص حسابات المخزونات:

وهي الأصول الجارية التي اشترتها المؤسسة أو أنتجتها والتي تحتفظ بها في مخازنها، وإما لغرض إعادة بيعها (أي الشراء من أجل إعادة البيع كما هو الحال في المؤسسات التجارية) أو لغرض استعمالها في عمليات الصنع وتحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة الصنع[1].

[1] عباس عبد الرزاق، **التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي**، مرجع سبق ذكره، ص 138.

وهذه المخزونات يمكن أن تكون معرضة للأخطاء أو التلاعبات وعلى المراقب كشفها من خلال:[1]

- التأكد من التسجيل الصحيح للعمليات.
- التأكد من الوثائق الثبوتية (أمر الشراء، فاتورة الشراء، وصل الاستلام، وصل الدفع، بطاقة إدخال المنتجات التامة والنصف المصنعة) من حيث السلامة القانونية والموضوعية (المراجعة المستندية).
- الإطلاع على الكشوف التفصيلية للجرد الفعلي والمعتمدة من الإدارة ومعاينة كيفية قيام المؤسسة بعمليات الجرد، والتأكد من كفاية الاجراءات الموضوعية للجردن ومطابقة ما ورد بالكشوف التفصيلية مع أرصدة المخزون بدفتر الأستاذ، ومع سجلات المخازن، والتحقق من أن البضاعة الواردة بالكشوف تدخل ضمن نشاط المؤسسة، كما يمكن للمراقب القيام بالجرد بنفسه من خلال أخذ عينة مدروسة واستخراج النتائج ومقارنتها مع ما هو مسجل ببطاقات الجرد للمؤسسة وما هو مسجل في دفاتر المؤسسة.
- الإطلاع على الفروقات بين الجرد المادي والجرد المحاسبي ومعرفة أسباب هذه الفروقات إذا كانت عادية أو غير عادية والإطلاع على المحاضر المتعلقة بها وكيفية قيام المؤسسة بعمليات التسوية المحاسبية.

المطلب الثاني: إجراءات فحص (حسابات الغير والحسابات المالية):

أولا. إجراءات فحص حسابات الغير:

وتتمثل في الحسابات التي تتم مع الأطراف التي تتعامل معها المؤسسة، ويمكن تبيينها فيما يلي:

– حساب 40/ الموردون والحسابات الملحقة:

إن مراقبة هذا الحساب بالغ الأهمية لارتباطه بعمليات شراء السلع والمواد الأولية ومواد التموين، ويرصد عند تسديد الدين، وتقوم المؤسسة بتحديد الرصيد العام للموردين، وعلى المراقب أن يطالب بتفاصيل هذا الرصيد كما له أن يصور وضعية الموردين عن طريق صبر الآراء ثم مقارنتها بالمبالغ المقيدة، وأخيرا يجب على

[1] عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**،الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص ص 284-285.

المراقب أن يتأكد من أن التخفيضات والتنازلات والإسترجاعات التي حصلت عليها المؤسسة خارج الفواتير، قد قيدت محاسبيا بشكل لائق.[1]

ويعمل المراقب الجبائي على التأكد من:

- السلع والخدمات المشتراة على الحساب تخص نشاط استغلال المؤسسة.
- أن جميع المشتريات من السلع والخدمات للفترة قد أخذت بعين الاعتبار.
- هل أن الفاتورة قادمة من مورد أجنبي، وبالتالي التأكد من:
  - وجود عقد أو فاتورة شكلية والوثائق البنكية والجمركية.
  - التنظيم المعمول به يتماشى مع الوثائق البنكية والجمركية.

– حساب 41/ الزبائن والحسابات الملحقة:

يتطلب فحص حساب الزبائن إتباع المراقب الإجراءات التالية:[2]

- يطلب المراقب قائمة تفصيلية أو كشوف بأسماء الحسابات الشخصية للزبائن، معتمدة من الإدارة، ويقوم المراقب بعد ذلك بمطابقة القيم التي تظهرها الكشوف مع دفتر أستاذ الزبائن، وحساب إجمالي لها، ودفتر المبيعات.
- اطلاع المراقب على الكشوف الدورية التي ترسل إلى الزبائن والتي تثبت المبالغ المترتبة عليهم.
- مقارنة الحساب الكلي لميزان المراجعة مع الحسابات الفرعية للزبائن والتأكد من مبلغ الأرصدة الإجمالية.
- يقوم المراقب بأخذ عينة إحصائية مدروسة لحسابات الزبائن والحسابات الملحقة.

– حساب 42/ المستخدمون والحسابات الملحقة و حساب 43/ الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة:

[1] بن عماره منصور، **أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية**، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص ص 205-206.

[2] علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**،الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 18.

يعمل المراقب الجبائي على التأكد من:[1]

- التسبيقات والمدفوعات على الحساب الممنوحة للمستخدمين الغير مسجلة.
- دمج تسبيقات المستخدمون في الأعباء.
- التأكد من أن المؤسسة أخذت في حسبانها خصم نفقات السنة بالنسبة لاشتراكات الضمان الاجتماعي التي يدفعها أرباب العمل.

– حساب 44/ الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة:

تمثل النقاط الأساسية للتحقيق في التأكد من أن:[2]

- الضرائب قابلة للخصم جبائيا غير محصلة في نهاية الدورة وبأنها ضمن الأعباء القابلة للخصم.
- تحديد ما إذا كان نشاط المؤسسة يقع ضمن نطاق تطبيق الرسم على القيمة المضافة.
- مراقبة جدول الوضعية الجبائية للمؤسسة والتحقق من إمكانية وجود عقد أو فاتورة كوثيقة إثبات.
- عدم وجود تعويض أرصدة الحسابات المدينة والدائنة.
- التطابق بين التسبيقات والدفعات المستلمة وما هو متفق عليه في العقد.

– حساب 49/ خسارة القيم في حسابات الغير:

يتم فحص هذا الحساب من خلال قيام المراقب بالإجراءات التالية:[3]

- التأكد من كيفية قيام المؤسسة بدراسة الوضعية المالية للمدينين، وتقدير قيمة الخسارة المتوقعة والإطلاع على الوثائق الثبوتية التي أعدتها المؤسسة في ذلك.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للقيود (التأكد من الحسابات والمجاميع، ،انها مرتبطة بالحساب المعني).

[1] بن عماره منصور، **أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية**، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص 208.

[2] نفس المرجع، ص 208.

[3] علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**،الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 39.

ثانيا. إجراءات فحص الحسابات المالية:

من بين الحسابات نجد:

– حساب 50/ القيم المنقولة للتوظيف:

يتم فحص هذا الحساب من خلال قيام المراقب بالإجراءات التالية:[1]

- طلب كشف تفصيلي للجرد المعتمد من الإدارة بما تملكه المؤسسة من الاستثمارات في الأسهم والسندات، مبينا فيه نوع الأوراق وأرقامها وقيمتها السوقية أو الاسمية، وأسلوب الحفظ المتبع (البنك، المؤسسة)، فإذا كانت لدى المؤسسة فيجوز للمراقب المعاينة والجرد الفعلي، أما إذا كانت لدى البنك، فيطلب المراقب من البنك شهادة من خلال المؤسسة تفيد ملكية المؤسسة لها وسبب الإيداع لدى البنك (رهن أمانة).
- الاطلاع على المستندات الثبوتية للتأكد من أن الأوراق المشتراة أثناء السنة الحالية قد أثبتت في الدفاتر والأوراق المباعة قد تم ترحيلها ومعالجتها محاسبيا وكذلك التعرف على التكلفة.
- التأكد من تسجيل فوائد القيم المنقولة للتوظيف المستحقة المحصلة وغير المحصلة في نهاية السنة.

– حساب 51/ البنوك المؤسسات المالية وما يماثلها:

تكون الرقابة الجبائية هنا من خلال إجراء:[2]

- مقارنات بين حساب البنك وكشوفات المقاربة البنكية.
- مقارنة الفواتير المسددة عن طريق البنك والكشوفات البنكية.

– حساب 53/ الصندوق:

يتم فحص هذا الحساب من خلال قيام المراقب بالإجراءات التالية:[3]

- قيام المراقب بالمشاهدة العينية (الجرد الفعلي) للصندوق.

---

[1] نفس المرجع، ص ص 41-42.

[2] بن عماره منصور، **أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية**، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص 211.

[3] علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**،الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص ص 45-46.

- التأكد من إتمام القيود اليومية بالدفتر.
- عمل محضر تفصيلي بالجرد، حيث يشمل كل ما بداخل الخزائن من أوراق ذات قيمة على سبيل المثال: العملة الورقية والمعدنية، حوالات البريد، طوابع البريد والدمغة.
- التأكد من كيفية قيام المؤسسة بعمليات تسوية الصندوق في حالة عدم تطابق الجرد الفعلي مع المحاسبي.

المطلب الثالث: إجراءات فحص حسابات التكاليف والإيرادات.

تعرض الإيرادات والتكاليف في حساب النتائج حسب النوع وحسب الوظيفة عند الاقتضاء في الملحق، ويعتبر توزيع الإيرادات والتكاليف في المحاسبة حسب الطبيعة واستنادا إلى مدونة الحسابات عملية إجبارية.

أولا. إجراءات فحص حسابات التكاليف:

ينقسم هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:

– حساب 60/ المشتريات المستهلكة:

يتم فحص حسابات المشتريات المستهلكة من خلال قيام المراقب من التأكد أن:[1]

- الأعباء قابلة للخصم جبائيا حسب المواد 141، 168، 169، 170، 171، 172 و 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- مبالغ المشتريات لكل من ح/600 و ح/601 مساوية على الترتيب للمجموع الدائن للحسابين ح/30 و ح/31.
- المشتريات المقابلة للمصاريف المعترف بها تتعلق بالفترة التي صرفت فيها وفحص تسجيلاتها المحاسبية.
- جميع الوثائق الثبوتية للأعباء مع الانتباه لتطبيق مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية.

[1] بن عماره منصور، **أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية**، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص 214.

– حساب 61/ الخدمات الخارجية و حساب 62/ الخدمات الخارجية الأخرى:

يتم فحص هاذين الحسابين من خلال قيام المراقب بالإجراءات التالية:[1]

- التأكد من الوثائق الثبوتية (جميع الوثائق المتعلقة بهذه المصاريف) من حيث السلامة القانونية ومن حيث الموضوع، وأنها فعلا متعلقة بالحسابات المعنية وليس بحسابات أخرى (كل وثيقة وحسابها المعني)، كما يقوم بالتأكد من الحساب والمجاميع.
- يتم الإطلاع على العقود المبرمة بين المؤسسة والغير المتعلقة بالمصاريف، كما يجب التأكد من عدم تقييد بعض المصاريف كالإيجار مثلا وتحميلها على السنة الحالة بل يتم توزيع تكلفتها على السنوات التي تستفيد منها.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للعمليات المالية المتعلقة بهذه الحسابات.

– حساب 63/ أعباء العاملين:

يمكن فحص هذه الحسابات من خلال القيام بالإجراءات التالية:[2]

- التأكد من كيفية إعداد التصريحات الشهرية والثلاثية للعمال ومقارنتها مع دفتر الأجر وكشف الأجر.
- التأكد من طريقة إعداد كشف الأجر والنسب المستعملة في ذلك بالإضافة إلى فحص عمليات الحساب والمجاميع.
- فحص البيانات الواردة بالكشوف لفئات الأجور والمكافآت على سجلات العمال للتأكد من صحتها.
- مطابقة إجمالي الكشوف على إذن صرف الأجور وكيفية صرف مستحقات العمال (كالشيك المسحوب بالقيمة مثلا).
- فحص كيفية احتساب ضريبة الدخل الإجمالي للعمال والمستقطعات لحساب التأمينات الإجتماعية.
- فحص قيمة إذن الصرف على خانة الأجور وبدفتر المدفوعات.
- فحص الدفاتر المختلفة التي تفرضها مفتشية العمل.

[1] علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**،الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 54.

[2] نفس المرجع، ص 56.

- التأكد من القيام بعملية القياس المحاسبي بالشكل الصحيح (وضع كل مبلغ في الحساب المعني).
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح ومقارنته مع كشوف الأجور لكل عامل.

– حساب 64/ الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة:

يقوم المراقب بالتأكد من:[1]

- تطبيق المعدلات الحقيقية حسب نوع الضريبة أو الرسم.
- العمليات الحسابية الخاصة بالتسوية والتعديل في الضرائب والرسوم.
- عدم تسجيل الضرائب على الأرباح في ح/64 بل يتم تسجيله في ح/ 695.

– حساب 65/ الأعباء العملياتية الأخرى و حساب 66/ الأعباء المالية و حساب 67/ العناصر غير العادية (الأعباء):

يتم فحص هذه الحسابات من خلال قيام المراقب بالإجراءات التالية:[2]

- التأكد من الوثائق الثبوتية (جميع الوثائق المتعلقة بهذه المصاريف) من حيث السلامة القانونية ومن حيث الموضوع، وأنها فعلا متعلقة بالحسابات المعنية وليس بحسابات أخرى (كل وثيقة وحسابها المعني)، كما يقوم بالتأكد من الحساب والمجاميع.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للعمليات المالية المتعلقة بهذه الحسابات.
- التأكد من صحة المصروفات المالية (فوائد، عمولة....) التي تؤخذ في الاعتبار في فترة معينة وهي سنة الرقابة.

– حساب 68/ المخصصات للإهتلاكات، والمؤونات وخسائر القيمة:

يتم فحص هذا الحساب عند قيام المراقب بفحص حسابات التثبيتات، الأصول الجارية والعناصر المالية، ويمكن له فحص هذه الحسابات من خلال القيام بالإجراءات التالية:[3]

---

[1] بن عماره منصور، **أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية**، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص 215.

[2] علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**،الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص ص 59-60.

[3] علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**،الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص ص 61-62.

- الاطلاع على الوثائق الثبوتية في ذلك (محاضر مخصصات الاهتلاك، محاضر خسائر القيمة مثبتة من عند خبراء في ذلك) والتأكد من الصحة القانونية ومن حيث الموضوع، وعند فحص مخصصات الإهتلاكات يجب فحص قيمة الإهتلاك ونسبته المطبقة وفحص بطاقات الاستثمارات إن كانت مسجلة في الدفاتر المختلفة (دفتر الاستثمارات ويومية العمليات المختلفة....)، إما بالنسبة لمخصصات خسائر القيمة فيجب عليه التأكد من كفايتها وعدالتها وثباتها ومراعاة المؤسسة للقواعد التي نص عليها النظام المحاسبي المالي.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للعمليات المالية المتعلقة بهذه الحسابات.

وعليه أن المراقب بالنسبة لحسابات الأعباء فإن مجمل التحقيقات العامة التي يقوم بها تتمركز حول التحقق من عدم إدراج أعباء غير قابلة للخصم أو التي تم تحديد سقف لها، وأن الضرائب والرسوم المتعلقة بالاستغلال أن تكون مسددة أو مثبتة محاسبيا في انتظار التسديد، وهي تخص الرسم على النشاط المهني، حقوق الطابع، الرسم العقاري وحقوق التسجيل، غير أنها إذا منحت فيها تخفيضات فإن مبلغها يعتبر من إيرادات السنة[1].

ثانيا. إجراءات فحص حسابات الإيرادات:

تعبر حسابات الإيرادات عن جميع ما تحققه المؤسسة من نشاط أعمالها، ويمكن تبيين حساباتها كما يلي:

– حساب 70/ المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، والمبيعات من الخدمات والمنتجات الملحقة، وحساب 72/ الإنتاج المخزن أو المسحوب من التخزين:

عادة تتم عملية فحص حسابات المبيعات مع حسابات الزبائن، حيث يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المراقب الإجراءات التالية:[2]

- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح لها.

[1] بن عماره منصور، **أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية**، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص 217.

[2] علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**،الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 65 ص 67.

- تهدف عملية فحص المبيعات إلى البحث ما إذا كانت جميع المبيعات الآجلة مؤيدة بفواتير صحيحة، تمت وفقا سياسة المؤسسة واعتمدت من طرف شخص مسؤول، وكذلك التأكد من إرسال فواتير البيع إلى الزبائن وإخراج البضاعة المباعة من المخازن.
- تطابق الفاتورة مع طلب الزبون، مذكرة البيع ومذكرة الإخراج.
- تفحص مختلف المستندات السابقة الذكر من حيث المبالغ، التواريخ، التوقيعات، العمليات الحسابية والسعر المذكور على الفاتورة ومقارنته مع قائمة الأسعار في المؤسسة.
- التأكد من الوثائق الثبوتية (مذكرات الإدخال والإخراج للمنتجات الجاري إنتاجها والتامة من وإلى الورشات) صحتها القانونية ومن حيث الموضوع وبأنها مرتبطة بها وليس بعنصر آخر.

– حساب 73/ الإنتاج المثبت:

يسجل في هذا الحساب تكلفة إنتاج الأصول الموجهة للاستعمال الداخلي للمؤسسة، حيث يجب على المراقب اختبار التقارير الفنية للإنتاج وكل البطاقات التي تبرر التكاليف الملتزم بها من أجل إنتاج التثبيت قبل التأكد من التقييم الصحيح للمنتوجات.[1]

– حساب 75/ المنتجات العملياتية الأخرى، و حساب 76/ المنتجات المالية:

يتطلب فحص هذا الحساب قيام المراقب بالتأكد من:[2]

- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح لها.
- وجود تطابق بين المبالغ الموجودة في المحاسبة والتصريحات الجبائية.
- المنتوجات الاستثنائية المحصلة قد تم ضمها إلى النتيجة الخاضعة للضريبة.
- التأكد من الوثائق (كأرباح تغير الصرف، قيمة فارق اعادة التقييم للأصول المالية...) صحتها القانونية ومن حيث الموضوع وبأنها مرتبطة بها وليس بعنصر آخر.[3]

[1] بن عماره منصور، **أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية**، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص 219.

[2] بن عماره منصور، **أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية**، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص 220.

[3] علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**،الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 71.

المبحث الثالث: العوامل المعيقة للرقابة الجبائية ومقترحات التفعيل.

المطلب الأول: العوامل المعيقة للرقابة الجبائية.

إن أهم العوامل التي لا تزال دون تحقيق النجاعة المطلوبة للرقابة الجبائية هي:

- عوامل مرتبطة بإرادة تأسيس الفعل الرقابي على مستوى الدولة.
- عوامل مرتبطة بظروف المحيط العام المتسم بالاقتصاد الموازي والفساد الإداري.

أولا. العوامل المرتبطة بإرادة تأسيس الفعل الرقابي:

لم تأسس الدولة الجزائرية لثقافة الرقابة أو المحاسبة بصورة واضحة دقيقة، ومتكاملة ومستمرة على المال العام، وإن دل هذا على شيء فإنما يدل على اختلال في وظيفة الدولة المتدخلة لغرض تعبئة الموارد العامة للدولة وترشيدها، فقد أنشأت الدولة سنة 1980 مجلس المحاسبة وتم تحيين صلاحياته وتعديلها طبقا للأمر 95-20 بتاريخ 1995/07/27، وهو ينظم في شكل غرف اختصاص إقليمي وعددها تسعة (09)، وغرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، ويتولى رئاسة المجلس رئيس يعينه رئيس الجمهورية ويساعده في ذلك نائب الرئيس، وقد حدد المرسوم الرئاسي 95-377 المؤرخ في 1955/11/20 مهام واختصاصات مجلس المحاسبة و هي[1]:

- تقديم الحسابات.
- مراجعة حسابات المحاسبين العموميين.
- رقابة الانضباط في مجال الميزانية والمالية.
- رقابة نوعية التسيير.
- تقسيم المشاريع والبرامج والسياسات العمومية.

بالتدقيق في هذه المهام نجد أنها متطابقة مع مهام مختلف المجالس ذات الاختصاص في العالم، ولكن بالنسبة للجزائر لم يعد مجلس المحاسبة يقوم بالدور المنوط به منذ آخر تقرير صدر في الجريدة الرسمية رقم 12 بتاريخ 1999/02/20 بمعنى آخر أن مجلس المحاسبة لم يواكب إطلاقا فترة دعم النمو والإنعاش الاقتصادي

[1] بن عماره منصور، **أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية**، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص 85.

التي تميزت بالارتفاع الكبير لحجم الإنفاق العمومي الذي لازمته العديد من التجاوزات والبرامج العشوائية، وعلى غرار مجلس المحاسبة أنشأت السلطات العامة، المفتشية العامة للمالية بموجب المرسوم 53/80 المؤرخ في 1980/01/31، وضعت تحت السلطة المباشرة لوزارة المالية يرأسها مفتش عام يعين بمرسوم رئاسي باقتراح من وزير المالية، وتمثلت صلاحيتها في المجالات التالية[1]:

- مراقبة التسيير والوضع المالي في المصالح والهيئات التي تجري عليها المراقبة.
- مراقبة صحة المحاسبة المالية وسلامتها.
- مطابقة العمليات التي تمت مراقبتها لتقديرات الميزانية أو برامج الاستثمار وميزانيات التسيير والتجهيز، وفي المرسوم الأخير الصادر بالجريدة الرسمية رقم 14 بتاريخ 2009/03/04 تم توسيع صلاحيتها في الرقابة والتدقيق لتشمل تسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية.

ثانيا. العوامل المرتبطة بظروف المحيط العام المتسم بالاقتصاد الموازي والفساد الإداري:

1. الاقتصاد الموازي: يتميز بوجود الأنشطة الاقتصادية التي تتم بعيدا عن أعين الحكومات وأجهزتها الرقابية، وفي ظل هذه الظروف تحدث المنافسة غير الشريفة، ومع مرور الوقت تصبح المؤسسات الفاسدة هي السائدة في السوق، وفي الجزائر هناك قلق واضح نحو تفشي الاقتصاد الموازي والمضاربة الطفيلية، ولقد كان التأكيد من طرف رئيس الجمهورية في خطابه أثناء الجلسات الوطنية حول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة هذا من جهة، ومن جهة أخرى حددت المديرية العامة للضرائب أهم مظاهر الاقتصاد الموازي في الجزائر وكانت كالتالي[2]:

- البيع والشراء بدون فواتير.
- تحويل الإعفاءات الجبائية عن مسارها الحقيقي.
- تصريحات خاطئة لأرقام الأعمال.
- استخدام التسديد النقدي بدل التعامل بشيكات.
- التغير القانوني والمحاسبي لمختلف القوانين الأساسية والسجلات التجارية.
- النشاط التجاري وغيره ضمن مناطق غير حضارية وغير تجارية.

[1] بن عماره منصور، **أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية**، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص ص 85-86.

[2] نفس المرجع، ص 87.

2. الفساد الإداري: عندما يكون هناك فساد في القطاع الضريبي فإن هذا يؤدي بالبعض إلى تقديم إقرارات ضريبية تظهر وعاء ضريبي غير حقيقي مما يخل بمبدأ العدالة، في حين لا يستطيع بعض الأمناء القيام بذلك مما يؤدي إلى شعور المكلف النزيه بالعبء الضريبي مما يقلص الأداء التنافسي له، وفي نهاية المطاف يحرم القطاع المالي من إيرادات مالية كانت متوقعة[1].

المطلب الثاني: آليات تفعيل الرقابة الجبائية.

أولا. تفعيل الدور الرقابي للدولة:

تتحمل الدولة الجزائرية مسئولية خاصة اتجاه تفعيل آليات الرقابة الجبائية بصفة خاصة، من أجل أن تتحقق أهداف مختلف البرامج والسياسات تماشيا مع مقتضيات الحكمانية وإدارة الحكم الرشيد، فقد لا يحقق الجهاز الضريبي أهدافه في غياب إرادة سياسية حقيقة اتجاه النظام الرقابي العام وإن تفعيل آليات الرقابة الجبائية، ومعالجة النقائص المسجلة لن يكون ذا جدوى في ظل انحصار الدور الرقابي للدولة، ولهذا الغرض فإن مقتضيات التفعيل يجب أن ترتكز على المقومات الأساسية التالية:[2]

1. تجسيد القيم المساءلة التضمينية:

إن قيمتي المساءلة التضمينية ركيزتان أساسيتان للحكم الجيد والرشيد، فالمساءلة مبنية على حق الشعب لمحاسبة الدولة ووضعها تحت طائلة المسؤولية من حيث كيفية استعمالها لسلطتها ولموارد الشعب، وهي تحتاج إلى الشفافية والتنافسية، أما التضمينية فهي أن كل فرد معني بإدارة الحكم ويريد المشاركة فيها قادرا على فعل ذلك بصورة متساوية عبر الإدلاء بصوته، عبر المساهمة بالمشاورات أو عبر مراقبة هيئات الخدمات العامة المحلية لذلك ينبغي تجسيد هاتين القيمتين عبر المؤسسات المنتخبة وعلى رأسها البرلمان، ولقد خلص بعض المحللين إلى أن هناك ارتباط بين ارتفاع الصوت السياسي وزيادة المساءلة من جهة وارتفاع الإيرادات من جهة أخرى، بينما أشار البعض إلى أن النظم البرلمانية ترتبط بتعبئة أقوى للإيرادات مقارنة بالنظم الرئاسية.

[1] بن عماره منصور، **أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية**، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص 88.

[2] ولهي بوعلام، **النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة**، مرجع سبق ذكره، ص ص 245-246.

2. إعادة بعث القيم الحضارية:

إن استشراء الفساد وانتشار الانحرافات المرتبطة به أضحى من أخطر المظاهر التي تهدد الاستقرار الاجتماعي والسياسي وتعيق مسيرة التحولات الاقتصادية لذلك بات من الضروري التفكير الإيجابي نحو إنشاء مؤسسة المحاسبة كإحدى معالم الدور الجديد للدولة.

3. تنشيط الدور الرقابي لمجلس المحاسبة:

إن تنشيط الدور الرقابي لمجلس المحاسبة كمؤسسة دستورية من شأنه أن يساهم من خلال مهامه في مراقبة المال العام خاصة في جانب النفقات العمومية التي تزداد مع تزايد عديد البرامج الحكومية في كل قطاعات الاقتصادي الوطني، وقد يكون من الضروري في الوقت الراهن أن يبسط رقابته على صندوق ضبط الموارد الذي أضحى صمام الأمان للحكومة في مواجهة الأزمة المالية والاقتصادية العالمية، وجدير بالملاحظة أنه قد تمت عملية تحديث الصلاحيات لمجلس المحاسبة طبقا للأمر الرئاسي رقم 10-02 الصادر بتاريخ 2010/08/25 حيث أصبح يدقق في شروط استعمال وتسيير الموارد والوسائل المادية والأموال العمومية التي تدخل في نطاق اختصاصه، ويتأكد من مطابقة عملياتها المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها، كما أنه أصبح يساهم في تعزيز الرقابة ومكافحة جميع أشغال الغش والممارسات غير القانونية، أو غير الشرعية التي تشكل تقصيرا في الأخلاقيات وفي جانب النزاهة، أو الضارة بالأملاك والأموال العمومية.

4. تفعيل الدور الرقابي للمفتشية العامة للمالية:

بالرغم من الصلاحيات التي تتمتع بها المفتشية العامة للمالية إلا أنه ينبغي أن تتمتع بالاستقلالية كسلطة مراقبة بعيدا عن وصاية وزير المالية، وأن تدعم بالموارد البشرية المؤهلة تماشيا مع متطلبات العمل الرقابي المتزايدة، مع ضرورة أن تدعم بهياكل ومصالح جهوية وولائية.

5. الاستغلال الأمثل لتقارير الرقابة التي يجريها مجلس النقد والقرض:

إن هذه التقارير تخص بالدرجة الأولى عمليات الرقابة على التجارة الخارجية والتحويلات وذلك بموجب الأمر رقم 01-07 المتعلق بالقواعد المطبقة على المعاملات الجارية مع الخارج والحسابات بالعملة الصعبة إضافة إلى التقارير المتعلقة بجهاز مكافحة تبيض الأموال وتمويل الإرهاب.

ثانيا. المتطلبات الأخرى المرتبطة بتفعيل الرقابة الجبائية:

ترتكز حتمية فعالية الرقابة الجبائية على مجموعة من المقومات نذكرها فيما يلي:[1]

1. تطوير جهاز الأبحاث الجبائية الخارجية:

إن البحث عن المعلومات الجبائية هو في صلب الرقابة الجبائية، حيث يعود لمصالح الرقابة تطويره ووضعه بين أيدي المصالح العملياتية، من أجل تسخيره في البرمجة وتنفيذ كل أشكال الرقابة، ولهذا الغرض ينبغي أن يكون البحث عن المعلومات الخارجية عملية دائمة بالتركيز على وسائل قانونية لممارسة الرقابة الجبائية والتي تتمثل في حق الإطلاع، حق إجراء التحقيق والمعاينة ويبقى نجاح عملية الحصول على المعلومة مرتبط بمدى التعاون والتسهيلات المقدمة من طرف الإدارات الأخرى لفائدة إدارة الضرائب.

وبهدف مواكبة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية، وبهدف تأطير التجارة الإلكترونية، تم بموجب قانون المالية 2019 استحداث المادة 282 مكرر 04 في قانون الإجراءات الجبائية، ليتم من خلالها مراقبة الأشخاص الطبيعيين الذي ينشطون في إطار توزيع السلع والخدمات عبر منصات رقمية أو عبر اللجوء إلى البيع المباشر على الشبكة، وإخضاعهم لمعدل 05% محرر بعنوان الضريبة الجزافية الوحيدة.

2. استحداث أشكال رقابية متخصصة في الرقابة على الإيرادات الجبائية للجماعات المحلية:

ففي ظل نقص موارد الجماعات المحلية خاصة البلديات، يجب تسليط الضوء على الضرائب والرسوم العائدة للجماعات المحلية وصندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية، من خلال التركيز أكثر على تفعيل تطبيقها كالضريبة على الأملاك التي رغم تقنينها في قوانين المالية والجباية، إلا أنها غير مفعلة في ظل غياب

[1] خذيري صبرينة، جنينة عمر، **الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية (دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2011-2018)**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد02، 2019، ص334.

إجراءاتها رغم استحداثها بموجب قانون المالية لسنة 1993، ويخضع لها الأشخاص الطبيعيون الذي يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر، وهذا على أساس أملاكهم الواقعة بالجزائر وعلى الأشخاص الطبيعيون الذين ليس لهم مقر جبائي بالجزائر، ولكن أملاكهم واقعة بالجزائر.

وضع إستراتيجية الرقابة الجبائية يتطلب تغيير في اختيار نوعية الرقابة المتبعة، حسب الرهانات الجبائية وعليه، فالتسيير الجيد لسلسة الرقابة الجبائية يتطلب أن تخص عملية المراقبة العامة للمحاسبة رهانات مالية كبيرة وحالات التهرب الجبائي، والتحقيق المصوب في المحاسبة على وجه الخصوص حالات طلب استرداد الرسم على القيمة المضافة، أما التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، حالات عدم التوافق بين نتائج المقارنة بين من جهة المداخيل المصرح بها من قبل الأفراد ومن جهة أخرى، لممتلكاتهم ووضعيتهم المالية وعناصر طريقة المعيشة.

3. التقييم المستمر لأداء جهاز الرقابة الجبائية:

في إطار الرقي بالنظام الجبائي الجزائري وضمان السير الحسن لجميع الأجهزة له، تم في سنة 2003 استحداث مجموعة من المؤشرات لتقييم أداء مختلف المصالح الضريبية، وفي مجال الرقابة الجبائية تم وضع عشرون مؤشر لتقييم أداء هذا الجهاز، لذا يجب المتابعة والتقييم المستمر لهذه المؤشرات من خلال تحليلها والتمكن من الحصول على مخرجات تتماشى والغايات المسطرة من طرف المصالح الجبائية، والمتمثلة في رفع الإيرادات الجبائية بصفة عامة ومكافحة ظواهر التهرب والغش الجبائيين.

4. تفعيل العلاقة مع المستشارين في الضرائب والمحاسبين:

اتجهت بعض الدراسات الحديثة في مجال محاسبة الضرائب التي تناولت تحليل واختيار أثر العوامل المرتبطة ببيئة عمل المستشار الجبائي في الرفع من كفاءة وأداء المحاسبة المهنية ومدى تأثيرها على التسيير الجبائي للمؤسسة، إن وجود مستشار جبائي لمؤسسة ما من شأنه أن يساهم بدرجة أكبر في تنويرها بمختلف المعلومات الجبائية ومستجدات قوانين المالية، والتتبع المستمر والمراقبة للتصريحات الشهرية والسنوية وكل هذا سيساعد مصالح الرقابة الجبائية في تبني الخطط المناسبة للرقابة ومكافحة التهرب الضريبي.[1]

[1] ولهي بوعلام، **النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة**، مرجع سبق ذكره، ص247.

5. تقوية وتفعيل نظام الرقابة الجبائية لمحاربة الغش والتهرب الضريبي:

اتخذت الدولة عدة إجراءات من شأنها تدعيم آليات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، حيث تم تأسيس تقنيات جديدة للرقابة الجبائية من أجل تقوية وسائل مكافحة كل أشكال الإضرار بالحصيلة الضريبية فعلى مستوى التشريعي مكنت أحكام قانون المالية لسنة 2019 من تطوير وتقوية نظام الرقابة الجبائية بما يتماشى مع التطور الذي يعرفه التهرب الضريبي وسد الثغرات التي يتضمنها التشريع الضريبي و ذلك من خلال[1]:

– إلزام المكلفين بالضريبة المحقق في محاسبتهم، عند مسكهم لمحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، بوضع بطاقية الكتابات المحاسبية تحت تصرف المحققين بناء على طلب خطي يقدمه المحققون، ومن أجل احتياجات التحقيق واكتشاف الغش .

– الحد من الإفراط في خصم الأعباء والتكاليف من الربح الخاضع للضريبة، في إطار محاربة التهرب الضريبي للمؤسسات ويتعلق الأمر بالحد من تكاليف المساعدة التقنية و المالية وكذا الحد من خصم الفوائد المالية المدفوعة للمؤسسات أو بين المؤسسات ذات الصلة.

– التصريح بالعمولات والمكافئات عن الوساطة والأتعاب والمناولات ومختلف المكافئات الأخرى، إضافة إلى التأكد من صحة معلومات المستفيدين من المبالغ المالية والتصريح بها لمحاربة الفواتير الوهمية واكتشاف المتعاملين الوهميين، إذ يجب على مسيري المؤسسات أن يرفقوا بتصريح نتائجهم المحملة على دعامة معلوماتية، كشف يتضمن لكل مستفيد من هذه المبالغ.

[1] حاج قويدر عبد الهادي، بشرى عبد الغني، **أثر الرقابة الجبائية على حصيلة إيرادات الجباية العادية في الجزائر– دراسة قياسية من خلال الفترة 2000– 2017**، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد الخامس، العدد02، 2019، ص883.

المطلب الثالث: متطلبات التفعيل المرتبطة بإجراءات تنفيذ الرقابة الجبائية.

أولا. من حيث عملية البرمجة:

ينبغي تفعيل إجراءات البرمجة بشكل يسمح بالانتقال من الرقابة العامة إلى الرقابة المعمقة حتى تتكامل مراحل الرقابة وذلك عن طريق:[1]

- تسطير برنامج الرقابة العامة ومتابعته من طرف السلطات المركزية.

- الاعتماد على الأساليب الكمية في عملية البرمجة التي تؤدي إلى تحليل الحظر الجبائي من جهة وتنويع أشكال الرقابة التي تبنى على مراقبة كل أنواع الأنشطة، وفي هذا الإطار فإن المتابعة الدقيقة لتطور النشاطات انطلاقا من توزيع التجار على قطاعات النشاط تبعا لإحصائيات المركز الوطني للسجل التجاري من شأنه أن يعطي صورة دقيقة عن أوليات عملية التحقيق في المحاسبة، إذ من الممكن أن تتركز عملية التحقيق في قطاعي الخدمات والتصدير والاستيراد باعتبارهما يشكلان أكثر من 05% من مجموع الأنشطة.

- أن تتم بصورة آلية برمجة كل المؤسسات التي تتوقف مؤقتا عن النشاط، أو تنهي النشاط، أو تغير مكان النشاط.

- تحديث معايير اختيار القضايا تماشيا مع التحولات المتسارعة بالاقتصاد، مع ترك الحرية لمصالح الوعاء القاعدية في اعتماد معايير قد تكون ذات خصوصية على مستوى مصالحهم.

- أن تتم برمجة أصحاب المهن الحرة ومسيري الشركات وأعضاءها للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بعد ظهور أولى علامات الثراء الخارجي دون التقيد بتاريخ بداية النشاط.

[1] ولهي بوعلام، **النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة**، مرجع سبق ذكره، ص 248.

ثانيا. من حيث عملية تطوير تعداد المحققين كما ونوعا:

يمثل هذا المحور مركز اهتمام الإدارة الجبائية، إذ تهدف هذه الأخيرة إلى تعزيز تعداد الموظفين المعينين في مصالح الرقابة الجبائية من جهة وتحسين مردوديتهم من جهة أخرى وذلك من خلال تأطير أنسب وتنظيم دورات تكوينية أنجح، وفيما يخص المحققين الآخرين، فمن المفروض أن يستفيدوا من ملتقيات تكوينية إما على المستوى الدولي أو المحلي من خلال نقل المعرفة التي تم اكتسابها من طرف فئة معينة لصالح فئة أخرى لضمان تحيين المعارف الجبائية والتغيرات المستمرة التي تمس قوانين المالية والقانون الجبائي بشكل خاص.[1]

[1] خذيري صبرينة، جنينة عمر، **الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية (دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2011–2018)**، مرجع سبق ذكره، ص335.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا النظرية لهذا الفصل توصلنا إلى أن الرقابة الجبائية تستعمل لفحص حسابات المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي، وهذا حسب الأهمية النسبية لكل حساب، وكذلك فحص القوائم المالية كوحدة واحدة من حيث الشكل والمضمون، ويقوم المراقب في هذه المرحلة بجمع الأدلة والقرائن الكافية التي تسمح له بإبداء رأيه حول الحسابات السنوية، من خلال استعمال وسائل فحص الحسابات حيث يتم اختيارها انطلاقا من خبرة ومهارة مراقب الحسابات ونتائج الأعمال السابقة التي قام بها، وهذا ما يساعد على ضمان تحقيق الأهداف التي تسعى إليها الرقابة الجبائية، وفي هذا الصدد و لتأكيد هذه النتائج فإننا سوف نحاول إسقاط الجانب النظري على الواقع العملي بالبيئة الجزائرية وهذا ما سوف نتطرق إليه في الفصل الرابع من الدراسة.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية.

تمهيد:

بعد الدراسة النظرية التحليلية لتطبيق النظام المحاسبي المالي وفعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، والتي توصلنا من خلالها إلى عدة نتائج، وللتأكد من هذه النتائج وربط الإطار النظري بالجانب العملي واختبار الفرضيات التطبيقية، تأتي هذه الدراسة الميدانية كمحاولة للكشف عن واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، وفعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، ومحالة تحديد العلاقة بين تبني النظام المحاسبي المالي وزيادة فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، من خلال القيام باستقصاء ميداني على مجموعة المديريات الولائية للضرائب بالجزائر والممارسين لمهنة المحاسبة والجباية.

سيتم معالجة هذا الفصل وفق المباحث التالية:

المبحث الأول: منهجية الدراسة ووصف خصائص عينة الدراسة؛

المبحث الثاني: تحليل أهمية تبني النظام المحاسبي المالي على فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر؛

المبحث الثالث: تقدير واختبار تطبيق النظام المحاسبي المالي على زيادة فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر.

المبحث الأول: منهجية الدراسة ووصف خصائص عينة الدراسة.

خلال هذا المبحث؛ سيتم التطرق إلى المنهج العلمي المتبع لتحليل أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية الرقابة الجبائية بالجزائر والأدوات المستخدمة في جمع المعلومات، بالإضافة إلى التعريف بمجتمع وعينة الدراسة وأهم خصائصها.

المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية.

يشرح الإطار المنهجي للدراسة الميدانية أهم الخطوات والوسائل المستعملة في الحصول على البيانات الأولية وكيفية معالجتها لتحقيق أهداف الدراسة.

أولا. منهجية وتصميم أداة الدراسة:

1. منهجية الدراسة:

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى تحديد أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية الرقابة الجبائية بالجزائر من منظور الآليات الداخلية للنظام المحاسبي المالي، والمتمثلة أساسا في جودة المعلومات المحاسبية والإفصاح والقياس المحاسبي، و القوائم المالية والكشوف الملحقة.

وفي هذا الصدد وبهدف المعالجة السليمة للموضوع فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي اللذان يركزان على معلومات كافية ودقيقة عن ظاهرة أو موضوع محدد في البحث حيث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون التدخل في مجرياتها والتفاعل معها، بما يسمح من تحليل شامل وعميق لمشكلة الدراسة، كما تم الاعتماد على الاستبانة مع استعمال برنامج SPSS لعرض وتبويب المعلومات التي تم جمعها واستخدام بعض الأساليب الاحصائية مثل نموذج الانحدار الخطي المتعدد لنمذجة العلاقة بين متغيرات الدراسة.

وفي هذا الإطار فإن مصادر جمع البيانات التي تم الاعتماد عليها في الدراسة تتضمن ما يلي:

1.1.المصادر الثانوية:

والتي تتمثل في الكتب، المقالات، وأطروحات الدكتوراه ذات العلاقة بموضوع الدراسة، والتي استخدمت أساسا في معالجة الإطار النظري للدراسة، وكذا في تصميم استمارات الاستقصاء الخاصة بالجانب التطبيقي.

2.1.المصادر الأولية:

تم الاعتماد على الاستقصاء لجمع البيانات الأولية المتعلقة بالدراسة الميدانية، وذلك بالاعتماد على استمارات استقصاء تم إعدادها على ضوء ما توصلت إليه الدراسات السابقة من نتائج وبناء على مقاييس مستخدمة في هذه الدراسات، وقد تم توزيعها على عينة الدراسة وتحليل محتواها بواسطة برنامج التحليل الإحصائي spss، واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة تدعم موضوع الدراسة.

2.تصميم أداة الدراسة:

قام الباحث بإعداد وتصميم استمارة استبيان بالاعتماد على الجانب النظري للدراسة، وما توصلت إليه الدراسات السابقة حيث تم وضع هيكل الاستبانة كما يلي:

1.2.القسم الأول: يحتوي هذا القسم على المعلومات الشخصية للمستوجب التي تتمثل في (الجنس، السن، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية..).

2.2.القسم الثاني: وهو عبارة عن مجال الدراسة والذي يهدف إلى التعرف على أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية الرقابة الجبائية بالجزائر، وقد احتوى هذا القسم على 41 فقرة موزعة على أربعة محاور كما يلي:

1.2.2.المحور الأول: جاء بعنوان جودة المعلومات المحاسبية، والهدف منه معرفة مدى جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام الحاسبي المالي من وجهة نظر عينة الدراسة، يحتوي هذا المحور على 11 فقرة موزعة على بعدين كما يلي:

– **البعد الأول**: من خلال هذا البعد تم وصف معايير جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي، باستخدام 04 فقرات، من الفقرة رقم 1 إلى الفقرة رقم 04، وتم وضع لهذا البعد الرمز N؛

– **البعد الثاني**: من خلال هذا البعد تم وصف خصائص جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي، باستخدام 07 فقرات، من الفقرة رقم 05 إلى الفقرة رقم 11، وتم وضع لهذا البعد الرمز A؛

2.2.2.المحور الثاني: جاء بعنوان الإفصاح والقياس المحاسبي، يحتوي هذا المحور على11 فقرة موزعة على بعدين كما يلي:

– **البعد الأول**: من خلال هذا البعد تم وصف آلية الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي، باستخدام 05 فقرات، من الفقرة رقم 12 إلى الفقرة رقم 16، وتم وضع لهذا البعد الرمز D؛

– **البعد الثاني**: من خلال هذا البعد تم وصف آلية القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي، باستخدام 06 فقرات، من الفقرة رقم 17 إلى الفقرة رقم 22، وتم وضع لهذا البعد الرمز M؛

3.2.2.المحور الثالث: جاء بعنوان التقارير المالية، يحتوي هذا المحور على 10 فقرات موزعة على بعدين كما يلي:

– **البعد الأول**: من خلال هذا البعد تم وصف آلية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، باستخدام 05 فقرات، من الفقرة رقم 23 إلى الفقرة رقم 27، وتم وضع لهذا البعد الرمز E؛

– **البعد الثاني**: من خلال هذا البعد تم وصف آلية الكشوف الملحقة وفق النظام المحاسبي المالي، باستخدام 05 فقرات، من الفقرة رقم 28 إلى الفقرة رقم 32، وتم وضع لهذا البعد الرمزF؛

2.المحور الرابع: جاء بعنوان الرقابة الجبائية، ووضعنا له الرمز C، والهدف منه وصف العوامل المؤثرة على فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، يحتوي هذا المحور على09 فقرات من الفقرة رقم 33 إلى الفقرة رقم 41.

ثانيا. مقياس ليكارت:

تم استخدام مقياس ليكارت الثلاثي المكون من ثلاثة درجات، وذلك لقياس إجابات المستجوبين لفقرات الاستبيان، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (05) مقياس ليكارت الثلاثي.

الإجابة	نعم	محايد	لا
الدرجة	3	2	1

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على دراسات سابقة.

1. المقياس الترتيبي: لتسهيل قراءة الأرقام ومعرفة الاتجاه فقد تبنت الدراسة المعيار التالي المبين في الجدول أدناه:

الجدول رقم (06): تصنيف قيم المتوسطات الحسابية لكل فقرة من الفقرات، والأهمية النسبية.

الوسط الحسابي		المعدل النسبي		درجات المقياس المستخدمة في الدراسة	الأهمية النسبية لدرجات المقياس
من	إلى	من	إلى		
2.32	3	%77.33	%100	نعم	موافق
1.66	2.31	%55.33	%77	محايد	محايد
1	1.65	%33.33	%55	لا	غير موافق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على دراسات سابقة.

تم إعداد هذا الجدول وفق المعيار التالي:

- المدى= الحد الأعلى – الحد الأدنى = 3-1= 2
- عدد الفئات هو 3 (مقياس ليكارت الثلاثي)
- طول الفئة= المدى / أكبر قيمة في المقياس= 2/3= 0.66

إضافة هذه القيمة 0.66 إلى أقل قيمة في المقياس (بداية المقياس هي الواحد صحيح) وذلك لتحديد الحد الأعلى للخلية، ومنه يمكن تصنيف قيم المتوسطات الحسابية لكل فقرة من الفقرات، والأهمية النسبية لها، كما هو موضح في الجدول السابق.

ثالثا. الأساليب الإحصائية:

لتحليل بيانات الدّراسة تمّ استخدام برنامج التّحليل المسمى " الحزمة الإحصائيّة للدّراسات الاجتماعيّة "SPSS" طبعة 23، وفي سبيل ذلك، سيتم الاعتماد على مجموعة من الاختبارات الإحصائية أهمها:

- قياس بعض مقاييس النّزعة المركزيّة مثل المتوسّطات الحسابيّة لتحديد مدى أهمية تبنّي الجزائر للنظام المحاسبي المالي، وقياس فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، الانحراف المعياري للتأكّد من موضوعيّة المتوسّطات الحسابيّة؛
- تقدير نماذج انحدار خطيّة متعدّدة، لتوضيح طبيعة العلاقة بين الاليات الداخلية للنظام المحاسبي المالي وفعالية الرقابة الجبائية؛
- اختبار ($F - Test$) لاختبار جودة النّماذج المقدّرة، وتحديد مدى القبول الكلّي لها، عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)؛
- اختبار ($T - Test$) لاختبار مدى معنوية معالم النّموذج عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).
- معامل التّحدي R^2، لتحديد القدرة التفسيرية للمتغيّرات المستقلّة للمتغيّر التّابع، واستنتاج ما إذا كان هذا الأخير يتأثر بمتغيّرات عشوائيّة أخرى أم لا.

المطلب الثاني: التعريف بمجتمع وعينة الدراسة:

بالنظر إلى طبيعة الموضوع قرر الباحث أن يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة المديريات الولائية للضرائب في بعض ولايات الغرب حيث تم اختيار عينة عشوائية بلغت 04 مديريات ولائية للضرائب ومجموعة من الممارسين لمهنة المحاسبة والجباية شملت 35 مكتب للمحاسبة والجباية، بالإضافة لمجموعة من الأساتذة الجامعيين المتخصصين، في بعض ولايات الغرب.

أولا. مهام المديرية الولائية للضرائب:

هي مكلفة بـ:[1]

- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.
- تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية؛

[1] الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، 2014، (تاريخ الإطلاع: 19-5-2020)

– إصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها وتقوّم النتائج وتعد الحصيلة الدورية؛

– تحليل وتقوّيم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، إعداد تلخيصا عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها؛

– إعداد الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب؛

– مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك؛

– متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل؛

– ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين؛

– تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها؛

– إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقوّيم نتائجها؛

– وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك؛

– دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة؛

– متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة؛

–تقدّير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك؛

– ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح

– توظيف وتعيّين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم؛

– تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب

– تكوّين رصيدا وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه؛

– السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما السهر على صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها؛

– تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛

– نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

ثانيا. الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب:

تتكون المديرية الولائية للضرائب من خمس (05) مديريات فرعية:[1]

1. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية ، وتكلف بـ:

– تنشيط المصالح و إعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار؛

[1] الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، 2014، (تاريخ الإطلاع: 19-5-2020)

– التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و متابعتها ومراقبتها؛
– متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.

2. المديرية الفرعية للتحصيل، وتكلف بـ:

– التكفل بالجداول وسندات الإيرادات و مراقبتها و متابعتها و كذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم و كل ناتج آخر أو أتاوى؛
– متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة؛
– التقييم الدوري لوضعية التحصيل و تحليل النقائص لا سيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي؛
– مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.

3. المديرية الفرعية للمنازعات، وتكلف بضمان:

– معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية، وتبليغ القرارات المتخذة و الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة؛
– معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة؛
– تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

4. المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، وتكلف بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها، وتعمل على تسيير:

أ. مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بـ:

– تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة و مراقبتها و كذا تحصيلها؛
– تنفيذ برامج التدخلات و البحث وكذا تنفيذ حق الإطلاع و حق الزيارة بالتنسيق مع المصالح و المؤسسات المعنية .

ب. مكتب البطاقيات والمقارنات: ويكلف بـ :

– تكوين و تسيير مختلف البطاقيات الممسوكة؛
– التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة؛
– مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة و إعداد وضعيات إحصائية و حواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب .

ج. **مكتب المراجعات الجبائية**: الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بضمان:

– متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة ؛

– تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة ؛

– إعداد الوضعيات الإحصائية و التقارير الدورية التقييمية.

د. **مكتب مراقبة التقييمات**: الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف:

– استلام و استغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا؛

– المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية (التنطيق)؛

– متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

5. المديرية الفرعية للوسائل، وتكلف بـ:

– تسيير المستخدمين و الميزانية والوسائل المنقولة و غير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب؛

– السهر على نفيذ البرامج المعلوماتية وتنسقيها و كذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

تعمل على تسيير:

أ. **مكتب المستخدمين والتكوين**: ويكلف بـ:

– السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين؛

– إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل، التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

ب. **مكتب عمليات الميزانية**: ويكلف بـ:

– القيام في حدود صلاحياته، بتنفيذ العمليات الميزانية ؛

– تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول له؛

– تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع، الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب ؛

– الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

ج. **مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف**: ويكلف بـ:

– تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات و أرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل و العتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

د. **مكتب الإعلام الآلي**: ويكلف بـ:

- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي؛
- المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

المطلب الثالث. وصف خصائص عينة الدراسة:

قام الباحث بتوزيع استمارات الاستقصاء مباشرة إلى المعنيين حيث تم توزيع 104 استمارة مقسمة كما يلي:

- تم توزيع 40 استمارة على المديريات الولائية للضرائب وتوزيع 35 استمارة على مكاتب المحاسبة والجباية بمعدل 01 استمارة لكل مكتب والباقي لمجموعة من الأساتذة الجامعيين المختصين.

هذا في الفترة الممتدة من 03/04/ 2019 إلى غاية 2019/12/30 وقد بلغ عدد الاستمارات المسترجعة 92 استمارة، تم إقصاء 12 استمارات منها لعدم استفاءها لمتطلبات الدراسة وبالتالي تم اجراء التحليل على 80 استمارة.

أولا: الاستمارات الموزعة والمستبعدة والصالحة لتحليل:

يمكن توضيح عدد الاستمارات الموزعة والمستبعدة والصالحة لتحليل وفق الجدول التالي:

جدول رقم (07): عدد الاستمارات الموزعة والصالحة للتحليل.

الاستمارات الموزعة	الاستمارات المسترجعة	الاستمارات المستبعدة	الاستمارات الصالحة لتحليل	النسبة%
104	92	12	80	%88

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على وضعية الاستمارات المقدمة والمستلمة.

من خلال الجدول رقم (07) نلاحظ أن درجة الاستجابة الإجمالية لأفراد عينة الدراسة بلغت ما نسبته 88% وهي نسبة مرتفعة ومقبولة تعكس مدى تعاون أفراد العينة في الدراسة.

ثانيا. توزيع أفراد العينة حسب الجنس:

يمثل الجدول الموالي توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس.

جدول رقم (08): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس.

الجنس	ذكر	أنثى	المجموع
العدد	66	14	80
النسبة	%82.5	%17.5	%100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (02)، ص 199.

من خلال الجدول رقم (08) نلاحظ بأنه ما نسبته 82.5 % من عينة الدراسة ذكور، في حين أن ما نسبته 17.5 % من عينة الدراسة إناث.

ثالثا. توزيع أفراد العينة حسب العمر: يوضح الجدول الموالي توزيع أفراد عينة الدراسة حسب معيار السن.

جدول رقم (09): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر.

العمر	أقل من 30سنة	من 30 الى 40 سنة	أكبر من 40سنة	المجموع
العدد	18	32	30	80
النسبة	%22.5	%40	%37.5	%100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (02)، ص199.

من خلال الجدول رقم (**09**) نلاحظ بأنه ما نسبته 22.5 % من المستجوبين في عينة الدراسة أقل من 30 سنة، و 40 % تتراوح أعمارهم بين 30 و40 سنة، في حين أن ما نسبته 37.5 % من عينة الدراسة أكبر من 40سنة.

رابعا. توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

يمكن توضيح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب نوع المؤهل العلمي وفق الجدول التالي.

جدول رقم (10): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل.

المؤهل العلمي	ليسانس	ماستر /ماجستير	دكتوراه	أخرى	المجموع
العدد	35	11	20	14	80
النسبة	%43.8	%13.8	%25	%17.5	%100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (02)،ص 199.

من خلال الجدول رقم (10) يتضح أن ما نسبته 82.5% من أفراد عينة الدراسة متحصلين على شهادات جامعية وهي نسبة مرتفعة تمكنهم من الإجابة على أسئلة الاستبيان وتنعكس على إجاباتهم الدقيقة، في حين أن ما نسبته 17.5% ذوي مستوى ثانوي ومتحصلين على شهادات مهنية.

خامسا. توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة:

سنوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة التي يشغلونها وفق الجدول التالي:

جدول رقم (11): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة.

الوظيفة	العدد	النسبة
محاسب معتمد	15	% 18.8
محافظ حسابات	10	% 12.5
خبير محاسب	5	% 6.3
مفتش ضرائب	14	% 17.5
خبير جبائي	5	% 6.3
أستاذ جامعي	17	% 21.3
أخرى	14	% 17.5
المجموع	80	% 100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (02)، ص199.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (11) أن 18.8 % من عينة الدراسة يشغلون وظيفة محاسب معتمد، في حين أن 12.5 %من عينة الدراسة يشغلون وظيفة محافظ حسابات، و 6.3 % من عينة الدراسة يشغلون وظيفة خبير محاسب، ونفس النسبة يشغلون وظيفة خبير جبائي، و 21.3 من عينة الدراسة أساتذة جامعيين، أما الباقي 17.5 % من عينة الدراسة يشغلون وظائف أخرى في المديريات الولائية للضرائب.

المبحث الثاني: تحليل أهمية تبني النظام المحاسبي المالي على فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر:

خلال هذا المبحث؛ سيتم تحليل وجهات نظر أفراد عينة الدراسة حول أهمية تبني النظام المحاسبي المالي بالجزائر، كما سيتم تحليل وجهات نظرهم فيما يتعلق بفعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، لكن قبل ذلك يجب التأكد من ثبات وصدق الاتساق الداخلي لمحاور أداة الاستبيان.

المطلب الاول: اختبار الصدق والثبات والاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان:

تم اختبار الصدق والثبات والاتساق الداخلي لفقرات ومحاور الاستبيان وفق النقاط التالية:

أولا. طريقة التحكيم:

أو ما يعرف بالصدق الظاهري، حيث قام الباحث بعرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة المتخصصين في مجال المحاسبة و الجباية، وهذا لإبداء أرائهم والاسترشاد بها حول الفقرات التي تضمنتها الاستبانة، وتحديد مدى ملائمتها لقياس ما وضعت لأجله وكذا مدى ملائمة العبارة للمحور الذي تنتمي إليه، وقد تم الأخذ بنصائح المحكمين بتعديل وحذف بعض الفقرات للوصول إلى القياس الصحيح لمتغيرات الدراسة.

ثانيا. طريقة ألفا كرو نباخ:

يسمح هذا الاختبار بمعرفة درجة الثبات في إجابات أفراد عينة الدراسة، وتعتبر القيمة مقبولة إحصائيا لمعامل ألفا كرونباخ 60 % فأكثر، والجدول الموالي يبن نتائج اختبار الثبات لمحاور وأبعاد الدراسة:

الجدول رقم (12): إختبار ألفا كرونباخ.

المحور	العنوان	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول: جودة المعلومات المحاسبية		**11**	**0.95**
البعد الأول	معايير جودة المعلومات المحاسبية		
البعد الثاني	خصائص جودة المعلومات المحاسبية		
المحور الثاني: الإفصاح والقياس المحاسبي		**11**	**0.96**
البعد الأول	الإفصاح المحاسبي		
البعد الثاني	القياس المحاسبي		
المحور الثالث: التقارير المالية		**10**	**0.95**
البعد الأول	القوائم المالية		
البعد الثاني	الكشوف الملحقة		
المحور الثالث: الرقابة الجبائية		**09**	**0.92**
جميع المحاور		**41**	**0.98**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (03)، ص 200.

من خلال الجدول رقم (12) نلاحظ أن قيمة ألفا كرونباخ بالنسبة لكافة محاور وأبعاد الدراسة أكبر من 60% حيث بلغت قيمتها 98 % بالنسبة لإجمالي المحاور ما يعني صدق أداة الدراسة، بالإضافة إلى وجود علاقة تناسق وترابط عالية بين عبارات الاستبيان، تسمح باعتماد نتائجها.

ثالثا. صدق الاتساق الداخلي لفقرات ومحاور الاستبيان:

تم استخدام معامل الارتباط بيرسون لقياس مدى ارتباط الفقرات والأبعاد مع بعضها البعض وتوضيح مدى صدق الفقرات وكذا المحاور، وفيما يلي توضيح لنتائج الاختبار:

1. صدق الاتساق لفقرات الاستبيان.

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة الاستطلاعية من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للبعد التابعة له كما يلي:

1.1.المحور الأول : سيتم حساب معاملات الارتباط الخاصة بفقرات المحور الأول كما يلي:

- الصدق الداخلي لفقرات المحور الاول: جودة المعلومات المحاسبية.

يبين الجدول رقم (13) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والمعدل الكلي لفقراته.

الجدول رقم (13): الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول.

الرقم	الفقرة	ارتباط الفقرة بالبعد	
		معامل الارتباط	مستوى الدلالة
المحور الاول: جودة المعلومات المحاسبية.			
البعد الأول (*N*): معايير جودة المعلومات المحاسبية: المعلومات المحاسبية التي تعدها إدارة المؤسسة يتم:			
01	إعدادها وفق القوانين واللوائح المنظمة للنظام المحاسبي المالي؛	0.25	0.023
02	إعدادها وفق معايير المحاسبة الدولية؛	0.93	0.000
03	مراجعتها من طرف مراجع داخلي له تأهيل علمي في المجال المالي والمحاسبي؛	0.96	0.093
04	مراجعتها من طرف مراجع خارجي.	0.93	0.000
البعد الثاني (*A*): خصائص جودة المعلومات المحاسبية: تتصف المعلومات المحاسبية التي تعدها إدارة المؤسسة وفق النّظام المحاسبي المالي بالخصائص التالية:			
05	يتم إعدادها في الوقت المحدد؛	0.59	0.000
06	معبرة عن الأحداث الخاصة بها بصورة سليمة؛	0.82	0.000
07	خالية من الأخطاء والتحيز؛	0.82	0.000

08	تساعد متخذ القرار من مراجعة وتصحيح التوقعات السابقة؛	0.63	0.000
09	تمكن متخذ القرار من تحسين توقعات المستقبل؛	0.26	0.015
10	تسمح بإجراء المقارنات بين فترة مالية وأخرى؛	0.61	0.000
11	قابلة للمراجعة من قبل أطراف أخرى غير الطرف الذي قام بإعدادها.	0.79	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (04)، ص 201.

يتضح من خلال الجدول رقم (13) أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05، وبذلك تعتبر فقرات هذا البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

2.1.المحور الثاني : سيتم حساب معاملات الارتباط الخاصة بفقرات المحور الثاني كما يلي:

- الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: الإفصاح والقياس المحاسبي.

يبين الجدول رقم (14) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والمعدل الكلي لفقراته.

الجدول رقم (14): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني.

الرقم	الفقرة	ارتباط الفقرة بالبعد	
		معامل الارتباط	مستوى الدلالة
المحور الثاني: الإفصاح والقياس المحاسبي.			
البعد الأول (*D*): الإفصاح: تتضمن المعلومات التي تفصح عنها إدارة المؤسسة وفق النّظام المحاسبي المالي:			
12	معلومات محاسبية شاملة وواضحة في القوائم المالية؛	0.93	0.000
13	كشوف ملحقة للقوائم المالية؛	0.84	0.000
14	التغير في الطرق والسياسات المحاسبية؛	0.76	0.000
15	تفسيرات التغير في صافي الأرباح/الخسائر؛	0.59	0.000

16	الموازنات التشغيلية والتمويلية والاستثمارية للمؤسسة.	0.90	0.000
البعد الثاني *(M)*: القياس: تتصف المعلومات المحاسبية التي تعدها إدارة المؤسسة وفق النّظام المحاسبي المالي بالخصائص التالية:			
17	تعبر بصدق عن مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة؛	0.90	0.000
18	مبنية على أساس موضوعي؛	0.83	0.000
19	تتميز بالبساطة والوضوح والقابلية للفهم؛	0.86	0.000
20	موثوقية المعلومات؛	0.88	0.000
21	مفيدة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية؛	0.74	0.000
22	تقدم صورة واضحة عن الوضع المالي والاقتصادي للمؤسسة؛	0.83	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (04)، ص 201.

يتضح من خلال الجدول رقم (14) أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05، وبذلك تعتبر فقرات هذا البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

3.1.المحور الثالث : سيتم حساب معاملات الارتباط الخاصة بفقرات المحور الثالث كما يلي:

- **الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: التقارير المالية.**

يبين الجدول رقم (15) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والمعدل الكلي لفقراته.

الجدول رقم (15): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث.

الرقم	الفقرة	ارتباط الفقرة بالبعد	
		معامل الارتباط	مستوى الدلالة
المحور الثالث: القوائم المالية والكشوف الملحقة.			
البعد الأول (*E*): القوائم المالية: يوفر إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ما يلي:			
23	معلومات عن الوضع المالي ونتائج أعمال المؤسسة؛	0.65	0.000
24	المعلومات المرتبطة بالتدفقات النقدية وقدرة المؤسسة على توليد السيولة المالية؛	0.56	0.000
25	معلومات حول موارد المؤسسة والتزاماتها؛	0.60	0.000
26	معلومات تساعد في تقييم الأداء؛	0.71	0.000
27	معلومات تساعد في اتخاذ القرار.	0.53	0.000
البعد الثاني (*F*): الكشوف الملحقة: يوفر إعداد الكشوف الملحقة وفق النظام المحاسبي المالي ما يلي:			
28	توفير معلومات ذات أهمية وتفيد في فهم العمليات الواردة في القوائم المالية؛	0.26	0.042
29	توفير معلومات تبين القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة في مسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية؛	0.75	0.000
30	توفير معلومات حول العلاقات المالية بين المؤسسة والأطراف ذات العلاقة؛	0.78	0.000
31	توفير معلومات حول توزيع موارد واستخدامات المؤسسة حسب كل نشاط؛	0.76	0.000
32	توضيح ما إذا تم الحصول على الموارد واستخداماتها وفقا للمتطلبات القانونية والتعاقدية.	0.87	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (04)، ص 201.

يتضح من خلال الجدول رقم (15) أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05، وبذلك تعتبر فقرات هذا البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

4.1. المحور الرابع : سيتم حساب معاملات الارتباط الخاصة بفقرات المحور الرابع كما يلي:

- الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: فعالية الرقابة الجبائية.

يبين الجدول رقم (16) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والمعدل الكلي لفقراته.

الجدول رقم (16): الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع.

الرقم	الفقرة	ارتباط الفقرة بالبعد	
		معامل الارتباط	مستوى الدلالة
المحور الخامس (C): فعالية الرقابة الجبائية			
تتصف عمليّة الرّقابة الجبائيّة بالخصائص التالية:			
33	إعداد برنامج الرّقابة الجبائيّة ومتابعته من طرف السلطات المركزية؛	**0.58**	**0.000**
34	إجراءات البرمجة تسمح بالانتقال من الرّقابة العامة إلى الرّقابة المعمقة استنادا إلى معايير موضوعية؛	**0.74**	**0.000**
35	معايير البرمجة تتماشى مع التحولات الاقتصادية؛	**0.82**	**0.023**
36	اختيار أعوان مؤهلين يتمتعون بشروط الكفاءة والنزاهة والالتزام بأخلاقيات المهنة؛	**0.72**	**0.000**
37	التحفيز الفعال والجيد للأعوان من أجل تحقيق الجودة في الأداء؛	**0.64**	**0.000**
38	التدريب المستمر للأعوان على أنظمة الإعلام الآلي وأدوات التكنولوجيا المتطورة؛	**0.77**	**0.000**
39	مقارنة البيانات المالية الواردة في التصريح الجبائي و الواردة في القوائم المالية؛	**0.64**	**0.000**
40	استخدام الأساليب الإحصائية في عملية الرّقابة الجبائيّة؛	**0.65**	**0.000**
41	استخدام الحكم المهني في عملية الرّقابة الجبائيّة.	**0.35**	**0.034**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (04)، ص 201.

يتضح من خلال الجدول رقم (16) أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05، وبذلك تعتبر فقرات هذا البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

المطلب الثاني: وصف متغيرات النظام المحاسبي المالي.

بعد التأكد صدق وسلامة أداة الدراسة فإننا سوف نقوم فيما يلي بوصف متغيرات الدراسة، بدأ بمتغيرات النظام المحاسبي المالي المتمثلة في، جودة المعلومات المحاسبية والإفصاح والقياس المحاسبي، والتقارير المالية، مثلما تمت الإشارة إليه سابقاً، فقد تم تخصيص 32 فقرة في استمارة الاستبيان مقسمة على ثلاثة محاور من أجل معرفة تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

أولا. وصف جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي: يهدف هذا العنصر إلى التعرف على مدى جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي، والنتائج موضحة وفق العناصر التالية:

1. وصف معايير جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي: الجدول الموالي يلخص نتائج وصف معايير جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي.

الجدول رقم (17): وصف معايير جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي.

العبارة	نعم		لا		محايد		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي
	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %			
الفقرة رقم 01	68	85	4	5	8	10	2.80	0.513	% 93
الفقرة رقم 02	38	47.5	25	31.3	17	21.3	2.26	0.791	% 75.33
الفقرة رقم 03	02	2.5	67	83.8	11	13.8	1.18	0.452	% 39.33
الفقرة رقم 04	40	50	22	27.5	18	22.5	2.22	0.856	% 74

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (05)، ص206.

من خلال الجدول السابق يتضح أن عينة الدراسة توافق بشكل كبير على أغلب فقرات هذا البعد، حيث جاءت الفقرة رقم 01 في المرتبة الأولى بوزن نسبي 93 % ومتوسط حسابي 2.80، هذا يدل على أن المؤسسات الاقتصادية الجزائية تقوم بإعداد المعلومات المحاسبية وفق القوانين واللوائح المنظمة للنظام المحاسبي المالي، كما جاءت الفقرة رقم 02 في المرتبة الثانية بوزن نسبي 75.33 % ومتوسط حسابي 2.26، وجاءت الفقرة رقم 04 في المرتبة الثالثة بوزن نسبي 74 % ومتوسط حسابي 2.22 لتأكد على أن المعلومات المحاسبية التي تعدها المؤسسات الاقتصادية يتم إعدادها وفق معايير المحاسبة الدولية ويتم مراجعتها من طرف مراجع خارجي، كما جاءت الفقرة رقم 03 في المرتبة الرابعة بوزن نسبي 39.33 % ومتوسط حسابي 1.18، حيث ترى عينة الدراسة أن المعلومات المحاسبية التي تعدها إدارة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي لا يتم مراجعتها من طرف مراجع داخلي له تأهيل علمي في المجال المالي والمحاسبي، وهذا يؤدي إلى نقص في جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها، من خلال ما سبق يتضح أن المعلومات المحاسبية التي تعدها إدارة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تعتبر ذات جودة مقبولة عموما حسب معايير جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي.

2. وصف خصائص جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي: الجدول الموالي يلخص نتائج وصف خصائص جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي.

الجدول رقم (18): وصف خصائص جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي.

العبارة	نعم		لا		محايد		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي
	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %			
الفقرة رقم 05	45	56.3	12	15	23	28.7	2.41	0.741	% 80.33
الفقرة رقم 06	69	86.3	6	7.5	5	6.3	2.78	0.566	% 92.66
الفقرة رقم 07	70	87.5	5	6.3	5	6.3	2.81	0.529	% 93.66
الفقرة رقم 08	62	77.5	10	12.5	8	10	2.65	0.695	% 88.33
الفقرة رقم 09	19	23.8	40	50	21	26.3	1.73	0.822	% 57.66
الفقرة رقم 10	73	91.3	2	2.5	5	6.3	2.88	0.389	% 96
الفقرة رقم 11	70	87.5	3	3.8	7	8.8	2.83	0.462	% 94.33

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (06)، ص207.

من خلال الجدول السابق يتضح أن عينة الدراسة توافق بشكل كبير على جميع فقرات هذا البعد، حيث جاءت الفقرة 10 في المرتبة الأولى بوزن نسبي 96 % ومتوسط حسابي 2.88، هذا يدل على أن المعلومات المحاسبية التي تعدها إدارة المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي تسمح بإجراءات المقارنات بين فترة مالية وأخرى، كما جاءت الفقرة 11 في المرتبة الثانية بوزن نسبي 94.33 % ومتوسط حسابي 2.83، لتأكد على أن المعلومات المحاسبية التي تعدها إدارة المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي قابلة للمراجعة من قبل أطراف أخرى غير الطرف الذي قام بإعدادها، كما جاءت الفقرة رقم 07 في المرتبة الثالثة بوزن نسبي 93.66 % ومتوسط حسابي 2.81، ما يؤكد على أن المعلومات المحاسبية التي التي تعدها إدارة المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي خالية من الاخطاء والتحيز، كما جاءت الفقرة رقم 06 في المرتبة الرابعة بوزن نسبي 92.66 % ومتوسط حسابي 2.78، ما يؤكد على أن المعلومات المحاسبية التي التي تعدها إدارة المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي معبرة عن الأحداث الخاصة بها بصورة سليمة، كما جاءت الفقرة رقم 08 في المرتبة الخامسة بوزن نسبي 88.33 % ومتوسط حسابي 2.65، وهو ما يؤكد على أن المعلومات المحاسبية التي تعدها إدارة المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي تساعد متخذ القرار من مراجعة وتصحيح التوقعات السابقة، كما جاءت الفقرة رقم 05 في المرتبة السادسة بوزن نسبي 80.33 % ومتوسط حسابي 2.41، وهو ما يؤكد على أن المعلومات المحاسبية التي التي تعدها إدارة المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي يتم إعدادها في الوقت المحدد.

ثانيا. وصف الإفصاح والقياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي:

1. وصف آلية الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي: الجدول الموالي يلخص نتائج وصف آلية الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي.

الجدول رقم (19): وصف آلية الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي:

العبارة	نعم		لا		محايد		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي
	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %			
الفقرة رقم 12	43	53.8	20	25	17	21.3	2.28	0.844	% 76
الفقرة رقم 13	38	47.5	17	21.3	25	31.3	2.26	0.791	% 75.33
الفقرة رقم 14	50	62.5	15	18.8	15	18.8	2.43	0.793	% 81
الفقرة رقم 15	25	31.3	30	37.5	25	31.3	1.93	0.832	% 64.33
الفقرة رقم 16	45	56.3	17	21.3	18	22.5	2.35	0.812	% 78.33

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (07)، ص 209.

من خلال الجدول السابق يتضح أن عينة الدراسة توافق بشكل كبير على جميع فقرات هذا البعد، حيث جاءت الفقرة 14 في المرتبة الأولى بوزن نسبي 81 % ومتوسط حسابي 2.43، هذا ما يدل على أن المعلومات التي تفصح عنها إدارة المؤسسة وفق النظام المحاسبي تتضمن التغير في الطرق والسياسات المحاسبية، كما جاءت الفقرة رقم 16 في المرتبة الثانية بوزن نسبي 78.33 % ومتوسط حسابي 2.35، لتأكد على أن المعلومات التي تفصح عنها إدارة المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي تتضمن الموازنات التشغيلية والتمويلية والإستثمارية للمؤسسة، كما جاءت الفقرة رقم 12 في المرتبة الثالثة بوزن نسبي 76 % ومتوسط حسابي

2.28، ما يؤكد على أن المعلومات التي تفصح عنها إدارة المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي تتضمن معلومات محاسبية شاملة وواضحة في القوائم المالية، كما جاءت رقم 13 في المرتبة الرابعة بوزن نسبي 75.33 % ومتوسط حسابي 2.26، ما يؤكد موافقة عينة الدراسة على أن المعلومات التي تفصح عنها إدارة المؤسسة وفق النظام المحاسبي تتضمن كشوف ملحقة للقوائم المالية.

2. وصف آلية القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي: الجدول الموالي يلخص نتائج وصف آلية القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي.

الجدول رقم (20): وصف آلية القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي:

العبارة	نعم		لا		محايد		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي
	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %			
الفقرة رقم 17	70	87.5	5	6.3	5	6.3	2.81	0.529	% 93.66
الفقرة رقم 18	71	88.8	3	3.8	6	7.5	2.85	0.452	% 95
الفقرة رقم 19	62	77.5	13	16.3	5	6.3	2.61	0.754	% 87
الفقرة رقم 20	70	87.5	3	3.8	7	8.8	2.83	0.462	% 94.33
الفقرة رقم 21	72	90	3	3.8	5	6.3	2.86	0.442	% 95.33
الفقرة رقم 22	60	75	15	18.8	5	6.3	2.56	0.793	% 85.33

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (08)، ص 210.

من خلال الجدول السابق يتضح أن موافقة عينة الدراسة لجميع فقرات هذا البعد كانت عالية، حيث جاءت الفقرة رقم 21 في المرتبة الأولى بوزن نسبي 95.33 % ومتوسط حسابي 2.86، كتأكيد من عينة الدراسة على أن المعلومات المحاسبية التي تعدها إدارة المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي مفيدة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية، كما جاءت الفقرة رقم 18 في المرتبة الثانية بوزن نسبي 95% ومتوسط حسابي 2.85، ما يعني موافقة عينة الدراسة على أن المعلومات المحاسبية التي تعدها إدارة المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي مبنية على أساس موضوعي، وهذا ما أكدته الفقرة رقم 20 التي جاءت في المرتبة الثالثة بوزن نسبي 94.33 % ومتوسط حسابي 2.83، كما جاءت الفقرة 17 في المرتبة الرابعة بوزن نسبي 93.66 % ومتوسط حسابي 2.81، ما يؤكد على أن المعلومات المحاسبية التي تعدها إدارة المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي تعبر بصدق عن مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، كما جاءت الفقرة رقم 19 في المرتبة الخامسة بوزن نسبي 87 % ومتوسط حسابي 2.61، وجاءت الفقرة رقم 22 في السادسة بوزن نسبي 85.33 % ومتوسط حسابي 2.56، ما يعني موافقة عينة الدراسة على أن المعلومات المحاسبية التي تعدها إدارة المؤسسة تتميز بالبساطة والوضوح والقابلية للفهم وتقدم صورة واضحة عن الوضع المالي والاقتصادي للمؤسسة.

ثالثا. وصف إعداد التقارير المالية وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي:

1. وصف آلية القوائم المالية وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي: الجدول الموالي يلخص نتائج وصف آلية القوائم المالية وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي.

الجدول رقم (21): وصف آلية القوائم المالية وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي.

العبارة	نعم		لا		محايد		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي
	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %			
الفقرة رقم 23	69	86.3	6	7.5	5	6.3	2.78	0.566	% 92.66
الفقرة رقم 24	65	81.3	5	6.3	10	12.5	2.75	0.562	% 91.66
الفقرة رقم 25	70	87.5	2	2.5	8	10	2.85	0.423	% 95
الفقرة رقم 26	40	50	18	22.5	22	27.5	2.27	0.810	% 75.66
الفقرة رقم 27	21	26.3	39	48.8	20	25	1.77	0.841	% 59

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (09)، ص 212.

من خلال الجدول السابق جاءت الفقرة رقم 25 في المرتبة الأولى بوزن نسبي 95 % ومتوسط حسابي 2.85، ما يؤكد موافقة عينة الدراسة على أن إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي يوفر معلومات حول موارد المؤسسة وإلتزاماتها، كما جاءت الفقرة رقم 23 في المرتبة الثانية بوزن نسبي 92.66 % ومتوسط حسابي 2.78، كما جاءت الفقرة رقم 24 في المرتبة الثالثة بوزن نسبي 91.66 % ومتوسط حسابي 2.75، ما يؤكد موافقة عينة الدراسة على أن إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي يوفر معلومات عن

الوضع المالي ونتائج أعمال المؤسسة ويوفر المعلومات المرتبطة بالتدفقات النقدية وقدرة المؤسسة على توليد السيولة للمؤسسة.

2. وصف آلية الكشوف الملحقة وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي: الجدول الموالي يلخص نتائج وصف آلية الكشوف الملحقة وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي.

الجدول رقم (22): وصف آلية الكشوف الملحقة وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي.

العبارة	نعم		لا		محايد		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي
	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %			
الفقرة رقم 28	65	81.3	5	6.3	10	12.5	2.75	0.562	% 91.66
الفقرة رقم 29	22	27.5	50	62.5	8	10	1.65	0.887	% 55
الفقرة رقم 30	5	6.3	62	77.5	13	16.3	1.28	0.577	% 42.66
الفقرة رقم 31	6	7.5	57	71.3	17	21.3	1.36	0.621	% 45.33
الفقرة رقم 32	8	10	60	75	12	15	1.35	0.657	% 45

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (10)، ص 213.

من خلال الجدول السابق جاءت الفقرة رقم 28 في المرتبة الأولى بوزن نسبي 91.66 % ومتوسط حسابي 2.75، ما يؤكد موافقة عينة الدراسة على أن إعداد الكشوف الملحقة وفق النظام المحاسبي المالي يوفر معلومات ذات أهمية وتفيد في فهم العمليات الواردة في القوائم المالية، كما جاءت الفقرة رقم 29 في المرتبة الثانية، ويظهر من خلال الجدول السابق عدم موافقة أفراد العينة على الفقرة رقم 30 والفقرة رقم 31 والفقرة رقم 32، حيث ترى عينة الدراسة أن إعداد الكشوف الملحقة وفق النظام المحاسبي المالي، لا يوفر معلومات

حول العلاقات المالية بين المؤسسة والأطراف ذات العلاقة، ولا يوفر معلومات حول توزيع موارد وإستخدامات المؤسسة حسب كل نشاط.

المطلب الثالث: تحليل فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر.

مثلما تمت الإشارة إليه سابقاً؛ فقد تم تخصيص 09 فقرات في استمارة الاستبيان متضمنة في محور واحد من أجل معرفة مداخل تحسين فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، وعليه سيتم خلال هذا المطلب تحليل لاتجاهات متوسط إجابات كل فقرة بالاعتماد على مقاييس الإجابات المحددة في الجدول رقم (21) سابقاً، مثلما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (23): تحليل فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر حسب أفراد العينة.

العبارة	نعم		لا		محايد		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي
	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %			
الفقرة رقم 33	48	60	7	8.8	25	31.3	2.51	0.655	% 83.66
الفقرة رقم 34	13	16.3	50	62.5	17	21.3	1.53	0.762	% 51
الفقرة رقم 35	00	00	65	81.3	15	18.8	1.18	0.392	% 39.33
الفقرة رقم 36	30	37.5	45	56.3	5	6.3	1.81	0.955	% 60.33
الفقرة رقم 37	5	6.3	63	78.8	12	15	1.27	0.573	% 42.33
الفقرة رقم 38	10	12.5	65	81.3	5	6.3	1.31	0.686	% 43.66
الفقرة رقم 39	48	60	17	21.3	15	18.8	2.38	0.818	% 79.33
الفقرة رقم 40	5	6.3	65	81.3	10	12.5	1.25	0.562	% 41.66
الفقرة رقم 41	75	93.8	00	00	5	6.3	2.93	0.243	% 97.66

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (11)، ص 215.

من خلال الجدول السابق جاءت الفقرة رقم 41 في المرتبة الأولى بوزن نسبي 97.66 % ومتوسط حسابي 2.93، ما يؤكد موافقة عينة الدراسة على إستخدام الحكم المهني في عملية الرقابة الجبائية، كما

جاءت الفقرة رقم 33 في المرتبة الثانية بوزن نسبي 83.66 % ومتوسط حسابي 2.51، ما يؤكد موافقة عينة الدراسة على إعداد برنامج الرقابة الجبائية ومتابعته من طرف السلطات المركزية، كما جاءت الفقرة 39 في المرتبة الثالثة بوزن نسبي 79.33 % ومتوسط حسابي 2.38، ما يؤكد موافقة عينة الدراسة على مقارنة البيانات المالية الواردة في التصريح الجبائي والواردة في القوائم المالية، كما جاءت الفقرة رقم 36 في المرتبة الرابعة، ويظهر من خلال الجدول السابق عدم موافقة أفراد العينة للفقرة رقم 34 والفقرة رقم 35، والفقرة رقم 37 والفقرة رقم 38، والفقرة رقم 40، حيث ترى عينة الدراسة أن إجراءات البرمجة في الرقابة الجبائية لاتسمح بالإنتقال من الرقابة العامة إلى الرقابة المعمقة إستنادا إلى معايير موضوعية ولا تتماشى مع التحولات الاقتصادية، ولايتم إستخدام الأساليب الإحصائية في عملية الرقابة الجبائية، وبالنسبة للأعوان القائمين بعملية الرقابة الجبائية لايتم تحفيزهم بشكل جيد من أجل تحقيق الجودة في الأداء.

المبحث الثالث: تقدير واختبار تطبيق النظام المحاسبي المالي على زيادة فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر

سيتمّ فيما يلي تقدير واختبار ثلاث نماذج إحصائيّة، كما يلي:

– **النموذج الأول**: يجمع هذا النموذج؛ بين فعالية الرقابة الجبائية، كمتغير تابع؛ ومعايير وخصائص جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي كمتغيرات مستقلة؛ ويهدف هذا النموذج لاختبار صحة الفرضية الفرعية الاولى للفرضية الرئيسية الرابعة والتي تمت صياغتها كالتالي: "سيساهم إعداد المعلومات المحاسبية وفق معايير وخصائص جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي في زيادة فعالية الرقابة الجبائية"؛

– **النموذج الثاني**: يجمع هذا النموذج؛ بين فعالية الرقابة الجبائية، كمتغير تابع؛ ومتغيرات الإفصاح والقياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي كمتغيرات مستقلة؛ ويهدف هذا النموذج لاختبار صحة الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الرابعة والتي تمت صياغتها كالتالي:" الإفصاح والقياس المحاسبي وفق النّظام المالي المحاسبي يساهم في زيادة فعالية الرّقابة الجبائيّة في الجزائر ".

– **النموذج الثالث**: يجمع هذا النموذج؛ بين فعالية الرقابة الجبائية، كمتغير تابع؛ ومتغيرات إعداد القوائم المالية والكشوف الملحقة كمتغيرات مستقلة؛ ويهدف هذا النموذج لاختبار صحة الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية

الرابعة والتي تمت صياغتها كالتالي: "سيساهم إعداد القوائم المالية والكشوف الملحقة وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي في زيادة فعالية الرّقابة الجبائيّة في الجزائر ".

المطلب الأول: نموذج فعالية الرقابة الجبائية – جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي

لإختبار الفرضيّة الفرعية الاولى للفرضية الأساسيّة الرّابعة حول وجود تأثير لجودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي على فعالية الرقابة الجبائية، سيتمّ التّعريف بالنّموذج المقترح للدّراسة، ومن ثمّ تقديره وإختبار مدى قبوله وصلاحيّته.

أولاً– التّعريف بالنّموذج:

لصياغة نموذج (**فعالية الرقابة الجبائية – جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي**) سيتمّ دراسة طبيعة وحجم تأثير المتغيّرات الفرعيّة لجودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي، المتمثّلة في: معايير جودة المعلومات المحاسبية و خصائص جودة المعلومات المحاسبية، كمتغيّرات مستقلّة، بينما فعالية الرقابة الجبائية متغيّرة تابعة.

لكن قبل صياغة وتقدير النّموذج لابدّ من التّأكّد أنّه توجد علاقة خطيّة بين متغيّراته، وذلك إمّا برسم لوحة الإنتشار وملاحظة وجود إمكانية تمثيل العلاقة بين متغيّرات الدّراسة على شكل خطّ مستقيم، أو حساب الخطأ المعياري للتّقدير **Std. Error of the Estimate**، الّذي يقيس تشتّت قيم متغيّرات النّموذج عن خط الإنحدار، والحصول على قيم صغيرة لهذا المؤشّر يعني صغر الأخطاء العشوائيّة، وبالتّالي وجود علاقة خطّيّة تسمح بتحقيق جودة تمثيل خطّ الإنحدار لنقاط شكل الإنتشار، وبالنّظر إلى قيمة الخطأ المعياري للتّقدير لهذا النّموذج فقد بلغت 1.16[1]، لذلك فإن نموذج الإنحدار الخطّي المتعدّد سيكون مناسب لهذه العلاقة، ويمكن أن يأخذ الصّيغة التّالية:

$$\widehat{C}=f(\widehat{S_i})=f(\widehat{N},\widehat{A})=C_0+\propto_1 \widehat{N}+\propto_2 \widehat{A}$$

بحيث:

- $\widehat{C}$:القيمة التّقديرية لفعالية الرّقابة الجبائيّة؛
- $\widehat{S_i}$:النّظام المحاسبي المالي؛

[1] الملحق رقم (12)، ص 217.

- C_0 : مستوى فعالية الرّقابة الجبائيّة عند انعدام المتغيّرات الفرعية للنّظام المحاسبي المالي، أو عدم تطبيق النظام المحاسبي المالي، أو يكون معايير وخصائص جودة المعلومات المحاسبية بشكل مخالف لما ينص عليه النّظام المحاسبي المالي.
- $(\widehat{N}, \widehat{A})$ المتغيّرين الفرعيّين المستقلّين لجودة المعلومات المحاسبية وفق النّظام المحاسبي المالي، وهما على التّوالي: معايير جودة المعلومات المحاسبية $\widehat{N}$، خصائص جودة المعلومات المحاسبية $\widehat{A}$؛
- α_1 الميل الحدّي لمعايير جودة المعلومات المحاسبية، والذي يعني أنّه كلّما تم إعداد المعلومات المحاسبية وفق المعايير الذي ينص عليها النّظام المحاسبي المالي كلّما زاد مستوى فعالية الرّقابة الجبائيّة بنسبة α_1؛
- α_2 فتمثل الميل الحدّي لخصائص جودة المعلومات المحاسبية، والّذي يعني أنّه كلّما تم اعداد المعلومات المحاسبية وفق الخصائص التي ينص عليها النّظام المحاسبي المالي، زاد مستوى فعالية الرّقابة الجبائيّة بنسبة α_2

ثانيا – تقدير النّموذج واختباره:

الجدول التّالي يلخّص نتائج تقدير واختبار معالم نموذج $\widehat{C}=f(\widehat{S}_i)=f(\widehat{N}, \widehat{A})$

جدول رقم (24): تقدير واختبار نموذج $\widehat{C}=f(\widehat{S_i})=f(\widehat{N},\widehat{A})$

	قيمة المعلمة	قيمة التّأثير على الفعالية(*)	نسبة التّأثير على الفعالية(**)	الخطأ المرافق لاختبار T Sig. (T– test)	معامل التّحديد R^2	الخطأ المرافق لاختبار F (F – test) Sig.
C_0	5.03	5.03	%18.62	0.000	0.92	0.000
α_1	0.94	2.82	%10.44	0.000		
α_2	0.49	1.47	%5.44	0.000		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (12)، ص 217.

من الجدول السّابق يمكن صياغة النّموذج المقدّر $\widehat{C}=f(\widehat{S_i})=f(\widehat{N},\widehat{A})$، بالإضافة إلى تقديم التّحليلات التّالية:

النموذج المقدّر للعلاقة بين المتغيّرات الفرعيّة لجودة المعلومات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي وفعالية الرقابة الجبائية يأخذ الصّيغة التّالية:

$$\widehat{C}=f(\widehat{S_i})=f(\widehat{N},\widehat{A})=5.03+0.94\widehat{N}+0.49\widehat{A}$$

- القيمة الابتدائية لفعالية الرّقابة الجبائيّة (C_0) تساوي 5.03 نقطة في حالة عدم إعداد المعلومات المحاسبية وفق المعايير والخصائص التي ينص عليها النّظام المحاسبي المالي من مجموع 27 نقطة أي ما نسبته 18.26%، وبالتالي فالنسبة المتبقية عن 100% أي 81.74% تمثل نسبة تأثير

(*) قيمة التّأثير على الفعالية = قيمة المعلمة x 3، لأنّ قيمة المعلمة تعبّر عن قيمة الفعالية بعد زيادة المتغيّر المستقلّ بوحدة واحدة، وهذه الأخيرة تمّ إعطاؤها علامة 3، أي الإجابة بنعم في الاستبيان، لكن الملاحظ بالنّسبة للمعلمة الأولى C_0 لم تطبّق عليها هذه العلاقة، وهذا راجع لدورها في النّموذج، حيث أنّها تمثّل قيمة الفعالية عند انعدام المتغيّرات المستقلّة، بمعنى آخر هذه المعلمة لا تؤثّر فيها الزّيادة أو النّقصان في قيمة المتغيّرات المستقلّة.

(**) نسبة التّأثير على الفعالية = (قيمة التّأثير على الفعالية / القيمة الكليّة لفعالية الرقابة الجبائية) x 100، علما أنّ القيمة الكليّة لفعالية الرقابة الجبائية تساوي مجموع الإجابات بنعم في استبيان قياس فعالية الرقابة الجبائية، والّتي بلغت 27 نقطة (09 عبارات لقياس فعالية الرقابة الجبائية x 3 علامة الإجابة بنعم).

متغيرات النّظام المحاسبي المالي والتي تتمثل في معايير وخصائص جودة المعلومات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي على فعالية الرقابة الجبائية.

- α_1 = 0.94، يعني أنه كلما زادت درجة اتصاف المعلومات المحاسبية بمعايير جودة المعلومات المحاسبية التي يتطلبها النظام المحاسبي المالي، مع افتراض ثبات المتغيرة الفرعية الأخرى لجودة المعلومات المحاسبية وفق النّظام المحاسبي المالي، زادت فعالية الرقابة الجبائية بقيمة 2.82 نقطة من مجموع 27 نقطة، أي ما نسبته 10.44 % من النسبة الكلية لفعالية الرّقابة الجبائيّة.
- α_2 = 0.48، يعني أنه كلما زادت درجة اتصاف المعلومات المحاسبية بخصائص جودة المعلومات المحاسبية التي يتطلبها النظام المحاسبي المالي بخاصية واحدة، مع افتراض ثبات المتغيرة الفرعية الأخرى لجودة المعلومات المحاسبية وفق النّظام المحاسبي المالي، زادت فعالية الرقابة الجبائية بقيمة 1.47 نقطة من مجموع 27 نقطة، أي ما نسبته 5.44 % من النسبة الكلية لفعالية الرّقابة الجبائيّة.
- اختبار**(t- test):** من الجدول السّابق نستنتج أنّ كلّ المتغيّرتين الفرعيّتين للنّظام المحاسبي المالي (معايير وخصائص جودة المعلومات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي)، كانت معنويّة من النّاحية الإحصائيّة حسب اختبار **t** (عند مستوى معنويّة: **$P \leq 0.10$**)، أي أنّ هذه المتغيّرات تعتبر متغيّرات مفسّرة لفعالية الرقابة الجبائية، وبالتّالي فالفرضية الاولى للفرضية الاساسية الرابعة المقترحة في هذا المبحث صحيحة أي انه توجد علاقة طرديّة موجبة بين معايير جودة المعلومات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي وخصائصها من جهة، وفعالية الرّقابة الجبائيّة من جهة أخرى؛
- معامل التّحديد **R^2** بلغ 0.92 ممّا يعني أنّ المتغيّرات الفرعيّة المستقلّة (التّفسيرية) للنّظام المحاسبي المالي (معايير وخصائص جودة المعلومات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي) استطاعت أنّ تفسر 92 % من التّغيّرات الحاصلة في فعالية الرقابة الجبائية، والباقي 0.08 % يعزى إلى عوامل عشوائيّة أخرى؛
- اختبار **(F - test)**: الخطأ المرافق لإحصائيّة **F** بلغ 0.000 وهو أقلّ من القيمة 0.05، ممّا يؤكّد القبول الكلّي للنّموذج والقوّة التّفسيريّة العالية لنموذج الانحدار الخطّي المتعدّد من النّاحية الإحصائيّة.

المطلب الثّاني: نموذج فعالية الرقابة الجبائية – الإفصاح والقياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي:

بعد التّأكّد من صحة الفرضيّة الفرعية الاولى للفرضية الاساسية الرابعة حول وجود تأثير لجودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي على فعالية الرقابة الجبائية، عند اختبار نموذج

$\widehat{C}=f(\widehat{S_i})=f(\widehat{N},\widehat{A})$، سيتم من خلال هذا المطلب اختبار صحة الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الرابعة، من خلال تقدير واختبار النموذج الثاني كما يلي:

أولاً– التّعريف بالنّموذج:

في هذا النّموذج تعتبر المتغيّرات الفرعيّة للنّظام المحاسبي المالي، المتمثّلة في الإفصاح والقياس المحاسبي متغيّرات مستقلّة، بينما فعالية الرّقابة الجبائيّة متغيّر تابع.

لكن قبل صياغة وتقدير النّموذج لابدّ من التّأكّد أنّه توجد علاقة خطيّة بين متغيّراته، وذلك إمّا برسم لوحة الإنتشار وملاحظة وجود إمكانية تمثيل العلاقة بين متغيّرات الدّراسة على شكل خطّ مستقيم، أو حساب الخطأ المعياري للتّقدير **Std. Error of the Estimate**، الّذي يقيس تشتّت قيم متغيّرات النّموذج عن خط الإنحدار، والحصول على قيم صغيرة لهذا المؤشّر يعني صغر الأخطاء العشوائيّة، وبالتّالي وجود علاقة خطّيّة تسمح بتحقيق جودة تمثيل خطّ الإنحدار لنقاط شكل الإنتشار، وبالنّظر إلى قيمة الخطأ المعياري للتّقدير لهذا النّموذج فقد بلغت 1.12[1]، لذلك فإن نموذج الإنحدار الخطّي المتعدّد سيكون مناسب لهذه العلاقة، ويمكن أن يأخذ الصّيغة التّالية:

$$\widehat{C}=f(\widehat{S_i})=f(\widehat{D},\widehat{M})=C_0+\mu_1\widehat{D}+\mu_2\widehat{M}$$

بحيث:

- $\widehat{C}$: القيمة التّقديرية لفعالية الرّقابة الجبائيّة؛
- $\widehat{S_i}$: النّظام المحاسبي المالي؛
- C_0 : مستوى فعالية الرّقابة الجبائيّة عند إنعدام المتغيّرات الفرعية للنّظام المحاسبي المالي، أو عدم تطبيق النظام المحاسبي المالي، أو يكون الإفصاح والقياس المحاسبي بشكل مخالف لما ينص عليه النّظام المحاسبي المالي.
- $(\widehat{D},\widehat{M})$ المتغيّرين الفرعيّين المستقلّين للنّظام المحاسبي المالي، وهما على التّوالي: الإفصاح $\widehat{D}$، القياس $\widehat{M}$؛
- μ_1 الميل الحدّي للإفصاح، والذي يعني أنّه كلّما تم الإفصاح كما ينص عليه النّظام المحاسبي المالي كلّما زاد مستوى فعالية الرّقابة الجبائيّة بنسبة μ_1 ؛ أما μ_2 تمثل الميل الحدّي للقياس المحاسبي،

[1] الملحق رقم (13)، ص 218.

والّذي يعني أنّه كلّما كان القياس المحاسبي وفق النّظام المحاسبي المالي، زاد مستوى فعالية الرّقابة الجبائيّة بنسبة μ_2.

ثانيا – تقدير النّموذج واختباره:

الجدول التّالي يلخّص نتائج تقدير واختبار معالم نموذج $\widehat{C}=f(\widehat{S}_i)=f(\widehat{D},\widehat{M})$

جدول رقم (25): تقدير واختبار نموذج $\widehat{C}=f(\widehat{S}_i)=f(\widehat{D},\widehat{M})$

	قيمة المعلمة	قيمة التّأثير على الفعالية(*)	نسبة التّأثير على الفعالية(**)	الخطأ المرافق لاختبار T Sig. (T– test)	معامل التّحديد R^2	الخطأ المرافق لاختبار F (F – test) Sig.
C_0	6.42	6.42	%23.77	0.000	0.93	0.000
μ_1	0.68	2.04	%7.55	0.000		
μ_2	0.55	1.65	%6.11	0.000		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (13)، ص 218.

من الجدول السّابق يمكن صياغة النّموذج المقدّر $\widehat{C}=f(\widehat{S}_i)=f(\widehat{D},\widehat{M})$، بالإضافة إلى تقديم التّحليلات التّالية:

(*) قيمة التّأثير على الفعالية = قيمة المعلمة x 3، لأنّ قيمة المعلمة تعبّر عن قيمة الفعالية بعد زيادة المتغيّر المستقلّ بوحدة واحدة، وهذه الأخيرة تمّ إعطاؤها علامة 3، أي الإجابة بنعم في الاستبيان، لكن الملاحظ بالنّسبة للمعلمة الأولى C_0 لم تطبّق عليها هذه العلاقة، وهذا راجع لدورها في النّموذج، حيث أنّها تمثّل قيمة الفعالية عند انعدام المتغيّرات المستقلّة، بمعنى آخر هذه المعلمة لا تؤثّر فيها الزّيادة أو النّقصان في قيمة المتغيّرات المستقلّة.

(**) نسبة التّأثير على الفعالية = (قيمة التّأثير على الفعالية / القيمة الكليّة لفعالية الرقابة الجبائية) x 100، علما أنّ القيمة الكليّة لفعالية الرقابة الجبائية تساوي مجموع الإجابات بنعم في استبيان قياس فعالية الرقابة الجبائية، والّتي بلغت 27 نقطة (09 عبارات لقياس فعالية الرقابة الجبائية x 3 علامة الإجابة بنعم).

النّموذج المقدّر للعلاقة بين المتغيّرات الفرعيّة للنّظام المحاسبي المالي وفعالية الرّقابة الجبائيّة يأخذ الصّيغة التّالية:

$$\widehat{C}=f(\widehat{S}_i)=f(\widehat{D},\widehat{M})= 6.42 +0.68\widehat{D}+0.55\widehat{M}$$

- القيمة الابتدائية لفعالية الرّقابة الجبائيّة C_0 تساوي 6.42 نقطة في حالة عدم وجود المتغيرات الفرعية للنظام المحاسبي المالي أي عدم تطبيق الإفصاح والقياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي من مجموع 27 نقطة أي ما نسبته 23.77%، وبالتالي فالنسبة المتبقية عن 100% أي 76.23% تمثل نسبة تأثير متغيرات النّظام المحاسبي المالي الإفصاح والقياس.
- μ_1 = 0.68، يعني أنه كلما قامت المؤسسة بالإفصاح وفق النّظام المحاسبي المالي بطريقة صحيحة، مع افتراض ثبات المتغيرة الفرعية الأخرى للنّظام المحاسبي المالي، زادت فعالية الرقابة الجبائية بقيمة 2.04 نقطة من مجموع 27 نقطة، أي ما نسبته 7.55 % من النسبة الكلية لفعالية الرّقابة الجبائيّة.
- μ_2 = 0.55، يعني أنه كلما قامت المؤسسة بالقياس المحاسبي وفق النّظام المحاسبي المالي بطريقة صحيحة، مع افتراض ثبات المتغيرة الفرعية الأخرى للنّظام المحاسبي المالي، زادت فعالية الرّقابة الجبائيّة بقيمة 1.65 نقطة من مجموع 27 نقطة، أي ما نسبته 6.11 % من النسبة الكلية لفعالية الرّقابة الجبائيّة.
- اختبار **(t- test)**: من الجدول السّابق نستنتج أنّ كلّ المتغيّرتين الفرعيّتين للنّظام المحاسبي المالي (الإفصاح والقياس)، كانت معنويّة من النّاحية الإحصائيّة حسب اختبار **t** (عند مستوى معنويّة: **$P \leq 0.10$**)، أي أنّ هذه المتغيّرات تعتبر متغيّرات مفسّرة لفعالية الرقابة الجبائية، وبالتّالي فإنّه توجد علاقة طرديّة موجبة بين الإفصاح والقياس المحاسبي وفق النّظام المحاسبي المالي من جهة، وفعالية الرّقابة الجبائيّة من جهة أخرى؛
- معامل التّحديد R^2 بلغ 0.93 ممّا يعني أنّ المتغيّرات الفرعيّة المستقلّة (التّفسيرية) للنّظام المحاسبي المالي (الإفصاح والقياس) استطاعت أنّ تفسر 93 % من التّغيّرات الحاصلة في فعالية الرقابة الجبائية، والباقي 0.07 % يعزى إلى عوامل عشوائيّة أخرى؛
- اختبار **(F - test)**: الخطأ المرافق لإحصائيّة **F** بلغ 0.000 وهو أقلّ من القيمة 0.05، ممّا يؤكّد القبول الكلّي للنّموذج والقوّة التّفسيريّة العالية لنموذج الانحدار الخطّي المتعدّد من النّاحية الإحصائيّة.
- بناءً على ما سبق؛ فإن الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الرابعة صحيحة، أي أنه توجد علاقة طرديّة موجبة بين الإفصاح والقياس المحاسبي وفق النّظام المحاسبي المالي من جهة، وفعالية الرّقابة الجبائيّة من جهة أخرى.

المطلب الثالث: نموذج فعالية الرقابة الجبائية – القوائم المالية والكشوف الملحقة وفق النظام المحاسبي المالي:

بعد التّأكّد من صحة الفرضيّة الفرعية الثانية للفرضية الاساسية الرابعة حول وجود تأثير للإفصاح والقياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي على فعالية الرقابة الجبائية، عند اختبار نموذج

$\widehat{C}=f(\widehat{S_i})=f(\widehat{D},\widehat{M})$، سيتم من خلال هذا المطلب اختبار صحة الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية الرابعة، من خلال تقدير واختبار النموذج الثالث كما يلي.

أولاً– التّعريف بالنّموذج:

في هذا النّموذج تعتبر المتغيّرات الفرعيّة للنّظام المحاسبي المالي، المتمثّلة القوائم المالية والكشوف الملحقة متغيّرات مستقلّة، بينما فعالية الرّقابة الجبائيّة متغيّر تابع.

لكن قبل صياغة وتقدير النّموذج لابدّ من التّأكّد أنّه توجد علاقة خطيّة بين متغيّراته، وذلك إمّا برسم لوحة الإنتشار وملاحظة وجود إمكانية تمثيل العلاقة بين متغيّرات الدّراسة على شكل خطّ مستقيم، أو حساب الخطأ المعياري للتّقدير **Std. Error of the Estimate**، الّذي يقيس تشتّت قيم متغيّرات النّموذج عن خط الإنحدار، والحصول على قيم صغيرة لهذا المؤشّر يعني صغر الأخطاء العشوائيّة، وبالتّالي وجود علاقة خطّيّة تسمح بتحقيق جودة تمثيل خطّ الإنحدار لنقاط شكل الإنتشار، وبالنّظر إلى قيمة الخطأ المعياري للتّقدير لهذا النّموذج فقد بلغت 1.09[1]، لذلك فإن نموذج الإنحدار الخطّي المتعدّد سيكون مناسب لهذه العلاقة، ويمكن أن يأخذ الصّيغة التّالية:

$$\widehat{C}=f(\widehat{S_i})=f(\widehat{E},\widehat{F})= C_0 +\varphi_1\widehat{E}+\varphi_2\widehat{F}$$

بحيث:

- $\widehat{C}$: القيمة التّقديرية لفعالية الرّقابة الجبائيّة؛
- $\widehat{S_i}$: النّظام المحاسبي المالي؛
- C_0 : مستوى فعالية الرّقابة الجبائيّة عند إنعدام المتغيّرات الفرعية للنّظام المحاسبي المالي، أو عدم تطبيق النظام المحاسبي المالي، أو يكون إعداد القوائم المالية والكشوف الملحقة بشكل مخالف لما ينص عليه النّظام المحاسبي المالي.

[1] الملحق رقم (14)، ص 219.

- $(\widehat{E},\widehat{F})$ المتغيّرين الفرعيّين المستقلّين للنّظام المحاسبي المالي، وهما على التّوالي: القوائم المالية ^ ، الكشوف الملحقة $\widehat{F}$؛
- φ_1 الميل الحدّي للقوائم المالية، والذي يعني أنّه كلّما تم إعداد القوائم المالية كما ينص عليه النّظام المحاسبي المالي كلّما زاد مستوى فعالية الرّقابة الجبائيّة بنسبة φ_1؛ أما φ_2 فتمثل الميل الحدّي للكشوف الملحقة، والّذي يعني أنّه كلّما تم إعداد الكشوف الملحقة كما ينص عليه النّظام المحاسبي المالي، زاد مستوى فعالية الرّقابة الجبائيّة بنسبة φ_2.

ثانيا – تقدير النّموذج واختباره:

الجدول التّالي يلخّص نتائج تقدير واختبار معالم نموذج $\widehat{C}=f(\widehat{S}_i)=f(\widehat{E},\widehat{F})$

جدول رقم (26): تقدير واختبار نموذج $\widehat{C}=f(\widehat{S}_i)=f(\widehat{E},\widehat{F})$

	قيمة المعلمة	قيمة التّأثير على الفعالية(*)	نسبة التّأثير على الفعالية(**)	الخطأ المرافق لاختبار T Sig. (T– test)	معامل التّحديد R^2	الخطأ المرافق لاختبار F (F – test) Sig.
C_0	3.65	3.65	%13.51	0.000	0.93	0.000
φ_1	0.79	2.37	%8.77	0.000		
φ_2	0.72	2.16	%8	0.000		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (14)، ص 219.

(*) قيمة التّأثير على الفعالية = قيمة المعلمة x 3، لأنّ قيمة المعلمة تعبّر عن قيمة الفعالية بعد زيادة المتغيّر المستقلّ بوحدة واحدة، وهذه الأخيرة تمّ إعطاؤها علامة 3، أي الإجابة بنعم في الاستبيان، لكن الملاحظ بالنّسبة للمعلمة الأولى C_0 لم تطبّق عليها هذه العلاقة، وهذا راجع لدورها في النّموذج، حيث أنّها تمثّل قيمة الفعالية عند انعدام المتغيّرات المستقلّة، بمعنى آخر هذه المعلمة لا تؤثّر فيها الزّيادة أو النّقصان في قيمة المتغيّرات المستقلّة.

(**) نسبة التّأثير على الفعالية = (قيمة التّأثير على الفعالية / القيمة الكليّة لفعالية الرقابة الجبائية) x 100، علما أنّ القيمة الكليّة لفعالية الرقابة الجبائية تساوي مجموع الإجابات بنعم في استبيان قياس فعالية الرقابة الجبائية، والّتي بلغت 27 نقطة (09 عبارات لقياس فعالية الرقابة الجبائية x 3 علامة الإجابة بنعم).

من الجدول السّابق يمكن صياغة النّموذج المقدّر $\widehat{C}=f(\widehat{S_i})=f(\widehat{E},\widehat{F})$، بالإضافة إلى تقديم التّحليلات التّالية:

النّموذج المقدّر للعلاقة بين المتغيّرات الفرعيّة للنّظام المحاسبي المالي وفعالية الرّقابة الجبائيّة يأخذ الصّيغة التّالية:

$$\widehat{C}=f(\widehat{S_i})=f(\widehat{E},\widehat{F})=3.65+0.79\widehat{E}+0.72\widehat{F}$$

- القيمة الابتدائية لفعالية الرّقابة الجبائيّة C_0 تساوي 3.65 نقطة في حالة عدم وجود المتغيرات الفرعية للنظام المحاسبي المالي أي عدم إعداد القوائم المالية والكشوف الملحقة وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي من مجموع 27 نقطة أي ما نسبته 13.51%، وبالتالي فالنسبة المتبقية عن 100% أي 86.49% تمثل نسبة تأثير متغيرات النّظام المحاسبي المالي القوائم المالية والكشوف الملحقة.
- φ_1 = 0.79، يعني أنه كلما قامت المؤسسة بإعداد القوائم المالية وفق ما ينص عليه النّظام المحاسبي المالي بطريقة صحيحة، مع افتراض ثبات المتغيرة الفرعية الأخرى للنّظام المحاسبي المالي، زادت فعالية الرقابة الجبائية بقيمة 2.37 نقطة من مجموع 27 نقطة، أي ما نسبته 8.77 % من النسبة الكلية لفعالية الرّقابة الجبائيّة.
- φ_2 = 0.72، يعني أنه كلما قامت المؤسسة بإعداد الكشوف الملحقة وفق ما ينص عليه النّظام المحاسبي المالي بطريقة صحيحة، مع افتراض ثبات المتغيرة الفرعية الأخرى للنّظام المحاسبي المالي، زادت فعالية الرّقابة الجبائيّة بقيمة 2.16 نقطة من مجموع 27 نقطة، أي ما نسبته 8 % من النسبة الكلية لفعالية الرّقابة الجبائيّة.
- اختبار(**t- test**): من الجدول السّابق نستنتج أنّ كلّ المتغيّرتين الفرعيّتين للنّظام المحاسبي المالي (القوائم المالية والكشوف الملحقة)، كانت معنويّة من النّاحية الإحصائيّة حسب اختبار **t** (عند مستوى معنويّة:$P \leq 0.10$)، أي أنّ هذه المتغيّرات تعتبر متغيّرات مفسّرة لفعالية الرقابة الجبائية، وبالتّالي فإنّه توجد علاقة طرديّة موجبة بين القوائم المالية والكشوف الملحقة وفق النّظام المحاسبي المالي من جهة، وفعالية الرّقابة الجبائيّة من جهة أخرى؛
- معامل التّحديد R^2 بلغ 0.93 ممّا يعني أنّ المتغيّرات الفرعيّة المستقلّة (التّفسيرية) للنّظام المحاسبي المالي (القوائم المالية والكشوف الملحقة) استطاعت أنّ تفسر 93 % من التّغيّرات الحاصلة في فعالية الرقابة الجبائية، والباقي 0.07 % يعزى إلى عوامل عشوائيّة أخرى؛

- اختبار **(F - test)**: الخطأ المرافق لإحصائيّة **F** بلغ 0.000 وهو أقلّ من القيمة 0.05، ممّا يؤكّد القبول الكلّي للنّموذج والقوّة التّفسيريّة العالية لنموذج الانحدار الخطّي المتعدّد من النّاحية الإحصائيّة.
- بناءً على ما سبق؛ فإن الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية الرابعة صحيحة، أي أنه توجد علاقة طرديّة موجبة بين القوائم المالية والكشوف الملحقة وفق النّظام المحاسبي المالي من جهة، وفعالية الرّقابة الجبائيّة من جهة أخرى.

خلاصة الفصل:

تمثل الهدف من خلال الدراسة الميدانية في وصف النظام المحاسبي المالي والرقابة الجبائية في المديريات الولائية للضرائب عينة الدراسة، بالإضافة إلى تحديد أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على زيادة فعالية الرقابة الجبائية، من منظور آلياته الداخلية، وبناء على ماتم تناوله في هذا الفصل فقد توصلنا إلى عدة نتائج:

- معامل التّحديد $\mathbf{R^2}$ بلغ 0.92 ممّا يعني أنّ المتغيّرات الفرعيّة المستقلّة (التّفسيرية) للنّظام المحاسبي المالي (معايير وخصائص جودة المعلومات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي) استطاعت أنّ تفسر 92 % من التّغيّرات الحاصلة في فعالية الرقابة الجبائية، والباقي 0.08 % يعزى إلى عوامل عشوائيّة أخرى، بعد تأكيد هذه العلاقة فإننا سوف نقوم فيما يلي بالإجابة على السؤال التالي: ما مدى مساهمة الإفصاح والقياس المحاسبي وفق النّظام المالي المحاسبي في زيادة فعالية الرّقابة الجبائيّة في الجزائر.

- معامل التّحديد $\mathbf{R^2}$ بلغ 0.93 ممّا يعني أنّ المتغيّرات الفرعيّة المستقلّة (التّفسيرية) للنّظام المحاسبي المالي (الإفصاح والقياس) استطاعت أنّ تفسر 93 % من التّغيّرات الحاصلة في فعالية الرقابة الجبائية، والباقي 0.07 % يعزى إلى عوامل عشوائيّة أخرى، بعد تأكيد هذه العلاقة فإننا سوف نقوم فيما يلي بالإجابة على السؤال التالي: ما مدى مساهمة إعداد القوائم المالية والكشوف الملحقة وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي في زيادة فعالية الرّقابة الجبائيّة في الجزائر.

- معامل التّحديد $\mathbf{R^2}$ بلغ 0.93 ممّا يعني أنّ المتغيّرات الفرعيّة المستقلّة (التّفسيرية) للنّظام المحاسبي المالي (القوائم المالية والكشوف الملحقة) استطاعت أنّ تفسر 93 % من التّغيّرات الحاصلة في فعالية الرقابة الجبائية، والباقي 0.07 % يعزى إلى عوامل عشوائيّة أخرى.

خاتمة عامة:

1. خلاصة البحث:

سعت الدراسة إلى البحث عن سبل دعم وتفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر من منظور متغيرات النظام المحاسبي المالي المتمثلة في جودة المعلومات المحاسبية، القوائم المالية والكشوف الملحقة، والإفصاح والقياس المحاسبي، وفي هذا الصدد تم تقسيم الدراسة إلى جانب نظري وأخر تطبيقي.

الجانب النظري اهتم بدراسة أثر النظام المحاسبي المالي على دعم وزيادة فعالية الرقابة الجبائية، مع إظهار العلاقة التفاعلية بين المتغير التابع للدراسة وهي فعالية الرقابة الجبائية مع المتغيرات المستقلة ممثلة بآليات النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى البحث عن سبل تفعيل الرقابة الجبائية.

الجانب التطبيقي ركز على وصف واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي وعلاقته بدعم وزيادة فعالية الرقابة الجبائية، مع تقدير واختبار مجموعة من نماذج الانحدار المتعددة كمحاولة للربط بين آليات النظام المحاسبي المالي وزيادة ودعم فعالية الرقابة الجبائية، ومنه الوصول إلى اختبار فرضيات الدراسة واستخلاص نتائجها.

2. اختبار الفرضيات:

توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج سمحت لنا باختبار الفرضيات المقترحة:

الفرضية الأولى: "يتوافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية"، تم قبول هذه الفرضية بناء على النتائج التالية:

- يسمح النظام المحاسبي المالي بتوفير معلومة مالية مفصّلة ودقيق تعكس الصّورة الصّادقة للوضعية المالية للمؤسّسة؛
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتّقييم، وكذا إعداد القوائم المالية، ممّا يقلّص من حالات التّلاعبات؛
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما أنّه يسمح بإجراء مقارنة للقوائم المالية من سنة لأخرى وكذا مقارنتها مع المؤسّسات التي تعمل في نفس النّشاط؛
- تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحّدة؛

– يساهم في تحسين تسيير المؤسّسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكّل أساس لاتّخاذ القرار وتحسين اتّصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛

– إنتاج معلومات بمميّزات واضحة وسهلة الفهم، مفيدة، ذات موثوقية، ذات مصداقية، قابلة للمقارنة، وتساعد مستخدميها في إتّخاذ قراراتهم.

الفرضية الثانية: "النظام الضريبي الجزائري يوفر آليات قانونية وتنظيمية تساهم في زيادة فعالية الرقابة الجبائية"، تم قبول هذه الفرضية بناء على النتائج التالية:

– الاعتماد على الأساليب الكمية في عملية البرمجة التي تؤدي إلى تحليل الحظر الجبائي من جهة وتنويع أشكال الرقابة التي تبنى على مراقبة كل أنواع الأنشطة، وفي هذا الإطار فإن المتابعة الدقيقة لتطور النشاطات انطلاقا من توزيع التجار على قطاعات النشاط تبعا لإحصائيات المركز الوطني للسجل التجاري ؛

– أن تتم بصورة آلية برمجة كل المؤسسات التي تتوقف مؤقتا عن النشاط، أو تنهي النشاط، أو تغير مكان النشاط؛

– تحديث معايير اختيار القضايا تماشيا مع التحولات المتسارعة بالاقتصاد، مع ترك الحرية لمصالح الوعاء القاعدية في اعتماد معايير قد تكون ذات خصوصية على مستوى مصالحهم؛

– أن تتم برمجة أصحاب المهن الحرة ومسيري الشركات وأعضاءها للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بعد ظهور أولى علامات الثراء الخارجي دون التقيد بتاريخ بداية النشاط؛

– تسطير برنامج الرقابة العامة ومتابعته من طرف السلطات المركزية.

الفرضية الثالثة: "إجراءات الرقابة الجبائية على الحسابات في ظل النظام المحاسبي المالي تساهم في مكافحة التهرب الضريبي، من خلال فحص حسابات المؤسسة حسب الأهمية النسبية لكل حساب، وفحص القوائم المالية كوحدة واحدة من حيث الشكل والمضمون"، تم قبول هذه الفرضية بناء على النتائج التالية:

من خلال دراستنا النظرية لهذه الدراسة، توصلنا إلى أن الرقابة الجبائية تستعمل لفحص حسابات المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي، وهذا حسب الأهمية النسبية لكل حساب، وكذلك فحص القوائم المالية كوحدة واحدة من حيث الشكل والمضمون، ويقوم المراقب في هذه المرحلة بجمع الأدلة والقرائن الكافية التي

تسمح له بإبداء رأيه حول الحسابات السنوية، من خلال استعمال وسائل فحص الحسابات حيث يتم اختيارها انطلاقا من خبرة ومهارة مراقب الحسابات ونتائج الأعمال السابقة التي قام بها، وهذا ما يساعد على ضمان تحقيق الأهداف التي تسعى إليها الرقابة الجبائية.

الفرضية الرابعة: "إن تبني النظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية يضمن مستوى كافي من الإفصاح و يوفر معلومات محاسبية ذات جودة عالية وتعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة تسمح بزيادة فعالية الرقابة الجبائية"، تم قبول هذه الفرضية بعد اختبار نماذج انحدار متعددة لتحديد تأثير كل آلية من آليات النظام المحاسبي المالي على فعالية الرقابة الجبائية:

- **فعالية الرقابة الجبائية – جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي:** $\widehat{C}=f(\widehat{S_i})=f(\widehat{N},\widehat{A})$ بلغ الميل الحدّي لمعايير جودة المعلومات المحاسبية 0.94 (موجب)، وبلغ الميل الحدّي لخصائص جودة المعلومات المحاسبية 0.48 (موجب)، كما بلغ معمل التحديد $\mathbf{R^2}$ 0.92 ممّا يعني أنّ المتغيّرات الفرعيّة المستقلّة (التّفسيرية) للنّظام المحاسبي المالي (معايير وخصائص جودة المعلومات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي) استطاعت أنّ تفسر 92 % من التّغيّرات الحاصلة في فعالية الرقابة الجبائية، والباقي 0.08 % يعزى إلى عوامل عشوائيّة أخرى، وكانت نتائج اختبار **(t- test)**، **(F - test)** مقبولة.

- **فعالية الرقابة الجبائية – الإفصاح والقياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي:**

$\widehat{C}=f(\widehat{S_i})=f(\widehat{D},\widehat{M})$، بلغ الميل الحدّي للإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي 0.68 (موجب)، وبلغ الميل الحدّي للقياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي 0.55 (موجب)، كما بلغ معمل التحديد $\mathbf{R^2}$ 0.93 ممّا يعني أنّ المتغيّرات الفرعيّة المستقلّة (التّفسيرية) للنّظام المحاسبي المالي (الإفصاح والقياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي) استطاعت أنّ تفسر 93 % من التّغيّرات الحاصلة في فعالية الرقابة الجبائية، والباقي 0.07 % يعزى إلى عوامل عشوائيّة أخرى، وكانت نتائج اختبار **(t- test)**، **(F - test)** مقبولة.

- **فعالية الرقابة الجبائية – القوائم المالية والكشوف الملحقة وفق النظام المحاسبي المالي:**

$\widehat{C}=f(\widehat{S_i})=f(\widehat{E},\widehat{F})$ بلغ الميل الحدّي للقوائم المالية 0.79 (موجب)، وبلغ الميل للكشوف الملحقة 0.72 (موجب)، كما بلغ معمل التحديد $\mathbf{R^2}$ 0.93 ممّا يعني أنّ المتغيّرات الفرعيّة المستقلّة (التّفسيرية) للنّظام المحاسبي المالي (القوائم المالية والكشوف الملحقة وفق النظام المحاسبي المالي) استطاعت أنّ تفسر 93 % من التّغيّرات الحاصلة في فعالية الرقابة الجبائية، والباقي 0.07 % يعزى إلى عوامل عشوائيّة أخرى، وكانت نتائج اختبار **(t- test)**، **(F - test)** مقبولة.

بالنظر إلى النماذج المقدمة وكتقييم إحصائي تم التوصل بأن النظام المحاسبي المالي يساهم في زيادة ودعم فعالية الرقابة الجبائية، حيث تم التأكيد على أن متغيرات النظام المحاسبي المالي تعتبر كعوامل مؤثرة حقيقية على زيادة فعالية الرقابة الجبائية، لأن احتمال الخطأ المرافق لها **(P-value)** كان أقل من 5% ، كما أن الميل الحدي لكل متغيرات النظام المحاسبي المالي كان موجبا، كما أن نتائج الاختبار الجزئي **(t- test)**، والكلي **(F - test)** كانت مقبولة وقيمة معاملات التحديد بينت أن المتغيرات الفرعية للنظام المحاسبي المالي لها القدرة على تفسير التغيرات التي يمكن أن تحصل في فعالية الرقابة الجبائية، مما ينعكس على الدقة في نتائج الرقابة الجبائية.

3. الاقتراحات:

بناء على النتائج السابقة فإننا نوصي بما يلي:

- ضرورة تكييف النظام الضريبي والقوانيين الضريبية مع النظام المحاسبي المالي؛

- ضرورة تأهيل كوادر المؤسسات والقيام بدورات تكوينية مستمرة في المجال المحاسبي والضريبي؛

- تفعيل التواصل بين المهنيين والهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة وبين الجامعات لضمان تكوين جيد في مجال المحاسبة والضرائب؛

- حتّى يتحقّق التّأثير الإيجابي للنّظام المحاسبي المالي على فعالية الرّقابة الجبائيّة لابد من التطبيق الجيد لمبادئه والتي تساهم في جودة الإفصاح المحاسبي كون أنّه يسمح بإعطاء قوائم مالية تحتوي على معلومات محاسبية ذات مصداقية قابلة للمقارنة وملاءمة لمختلف مستخدميها، وهذا جاء نتيجة للأخذ بكل متطلبات القياس المحاسبي التي تسمح بإنتاج معلومة مالية موثوق بها، وتقديم قوائم مالية ذات مصداقية وتعبّر عن واقع المؤسّسة وتلبي احتياجات مستخدميها، ولعل من أبرز مستخدمي هذه القوائم هي الإدارة الجبائيّة؛

- تحسين إجراءات البرمجة بشكل يسمح بالانتقال من الرّقابة العامة الى الرّقابة المعمقة استنادا الى معايير موضوعية تتماشى مع التحولات الاقتصادية؛

- التحفيز الفعال والجيد لأعوان الادارة الجبائية، وتدريبهم المستمر على أنظمة الاعلام الالي وأدوات التكنولوجيا المتطورة من أجل تحقيق الجودة في أداء الرّقابة الجبائيّة؛

- تطوير أساليب الرّقابة الجبائيّة من خلال الاعتماد على الأساليب الاحصائية في تقدير الوعاء الضريبي.

4. أفاق البحث:

بعد قيامنا بهذه الدراسة ارتأينا أن نقترح مجموعة من المواضيع المستقبلية كتكملة لهذه الدراسة:

- متطلبات تحقيق التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري ؟
- تأثير المحاسبة الإبداعية على فعالية الرقابة الجبائية ؟
- تأثير جودة المعلومات المحاسبية على فعالية الرقابة الجبائية ؟

قائمة المراجع:

أولا. المراجع بالعربية.

أ. الكتب:

1- أحمد طرطار ، عبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامّة وفق النّظام المحاسبي المالي الجديد SCF الإطار النظري**، الطّبعة الأولى، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.

2- على بن هادية وآخرون، **القاموس الجديد للطّلاب**، الطّبعة السّابعة، المؤسّسة الوطنية للكتاب، 1991.

3- بوسبعين تسعديت، حساني عبد الحميد، **محاسبة الأدوات المالية وفق النّظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدّولية**، النّشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2018.

4- يقور أحمد، صفيح صادق، **المحاسبة المالية وفق النّظام المحاسبي والمالي SCF** ، النّشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2017.

5- محمد العيد، **من المحاسبة العامة إلى المحاسبة المالية (مقارنة بين النّظام المحاسبي المالي SCF والمخطّط المحاسبي الوطني PCN)**، النّشر الجامعي الجديد، 2018.

6- ياسمينة عمامرة، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي نظري تطبيقي**، ألفا للوثائق، الجزائر، 2019.

7- لخضر علاوي، **نظام المحاسبية المالية – سير الحسابات وتطبيقها –**، الورقة الزرقاء، الجزائر، 2014.

8- مسعود صديقي، **المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري I.A.S /I.F.R.S**، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.

9- بلعروسي أحمد التيجاني، **النّظام المحاسبي المالي**، الطبعة الثانية، دارهومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.

10- محمّد بوتين،**المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدّولية**، الورقة الزرقاء، الجزائر، 2015، ص 98.

11- هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنّظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدّولية IAS/IFRS 2010/2009**، الطّبعة الثّانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

12- علاوي لخضر، **المحاسبة المعمقة وفق النظام** SCF، الطّبعة الأولى، الورقة الزرقاء، الجزائر، 2018.

13- عبد الرحمن عطية، **المحاسبة المعمّقة وفق النّظام المحاسبي المالي**، الطّبعة الثّانية، الجزائر، 2014.

14- ربيع حنيفية، صالحي بوعلام، حسياني عبد الحميد، **الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدّوليةISA/IFRS** ، الجزء الثّاني، الطّبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، 2013.

15- بلال كيموش، **المحاسبة المالية (دروس مدعمة بأمثلة محلولة)**، الطبعة الأولى، ألفا للوثائق، الجزائر، 2020.

16- عبد الرحمن عطية، **المحاسبة المعمّقة وفق النّظام المحاسبي المالي**، الطّبعة الأولى، الجزائر، 2011

17- حواس صلاح، **المحاسبة المالية حسب النّظام المحاسبي المالي**، دار عبد اللّطيف للطباعة والنّشر والتّوزيع، الجزائر.

18- **النّظام المحاسبي المالي (SCF)**، BERTI Editions، الجزائر، 2017.

19- ولهي بوعلام، **النّظام الضّريبي الفعال في ظل الدّور الجديد للدّولة**، المنظمة العربية للتّنمية الإدارية جامعة الدّول العربية ، جمهورية مصر العربية، 2019.

20- خلاصي رضا، **النّظام الجبائي الجزائري الحديث**، الطّبعة الثّالثة، دار هومة، الجزائر، 2012.

21- خلاصي رضا، **شذرات النّظرية الجبائية**، دار هومة للطّباعة والنّشر والتّوزيع، الجزائر، 2014.

22- شريف اسماعيل ، **أساسيات حول النّظام الجبائي الجزائري بين المفهوم القانوني والتّطبيقي**، الطّبعة الأولى، دار طليطلة ، الجزائر، 2015.

23- شعباني لطفي، **جباية المؤسّسة (دروس مع أسئلة وتمارين محلولة)**، الورقة الزرقاء، الجزائر، 2017.

24- عزيل مصطفى، جباية المؤسسة (دروس مع تمارين محلولة بالتفصيل)، الطبعة الأولى، منشورات دار أسامة، الجزائر، 2011،

25- محمد عباس محرزي، **المدخل إلى الجباية والضّرائب**، دار النّشر ITCIS، الجزائر، 2010.

26- مليكاوي مولود، **أساسيات في الضّريبة المحلية والدّولية**، دار هومة للطّباعة والنّشر والتّوزيع، الجزائر، 2018.

27- عباس عبد الرّزاق، **التّحقيق المحاسبي والنّزاع الضّريبي**، دار الهدى للطّباعة والنّشر والتّوزيع، الجزائر، 2019.

28- بن عمارة منصور، **أنواع وإجراءات الرّقابة الجبائية** ، الطّبعة الثّانية ، دار هومة للطّباعة والنّشر والتّوزيع، الجزائر، 2016.

29- بن عمارة منصور، **إجراءات الرّقابة المحاسبية والجبائية**، الطبعة الأولى، دار هومة للطّباعة والنّشر والتّوزيع، الجزائر، 2011.

30- دلاندة يوسف، **قانون الإجراءات الجبائية**، دار هومة للطّباعة والنّشر والتّوزيع، الجزائر، 2014.

31- أحمد فنيدس، **الرّقابة الجبائية في الجزائر**، دار الجامعة الجديدة، جمهورية مصر العربية، 2018.

ب. المقالات:

1- عجيلة محمّد، **العولمة المحاسبية والنّظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر**، مجلة دراسات – العدد الاقتصادي–، العدد 17، جامعة الأغواط، جوان 2012.

2- عيادي عبد القادر، **تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في ظل الإطار النظري للمحاسبة مع الإشارة إلى الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي الجزائري**، مجلة الأكاديمية للذراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد15، جانفي 2016.

3- سفيان عبد العزيز، يوسف مومني، **النّظام المحاسبي المالي كآلية لتفعيل الرّقابة الجبائية**، مجلة الدّراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد السّابع، جوان 2017.

4- هجيرة بوزوينة، **واقع القياس والإفصاح المحاسبي في الجزائر وأثره على جودة المعلومات المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي "دراسة استطلاعية"**، مجلة الادارة والتنمية للبحوث والدراسات،المجلد 08، العدد 02، 2019.

5- عمامرة ياسمينة، زرفاوي عبد الكريم، أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة البحوث والدراسات التجارية، العدد 04، سبتمبر 2018.

6- إبراهيم العدي، **أثر تعقيد النّظام الضّريبي في التّهرب الضّريبي**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 31، العدد الأول، 2015.

7- تهاني مهدي عباس، ستار فياض عباس، **دراسة أثر الاستثمار الأجنبي في النّظام الضّريبي العراقي باستخدام التّحليل العاملي (المركبات الرّئيسي)**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثالث عشر، العدد 43، 2018.

8- بعلول نوفل، أمينة سلايمية، **أثر الضّريبة على أرباح الشّركات على تدفق الاستثمار الأجنبي المباشر**، مجلة الدّراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد الخامس ، جوان 2016،

9- بلواضح الجيلاني، سعيدي يحي، **فعالية الرّقابة الضّريبية في مكافحة التّهرب الضّريبي**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التّجارية، العدد 12، 2014.

10- عياش فاطمة الزهراء، سماش كمال، **الرّقابة الجبائية كآلية للحدّ من ممارسة إدارة الأرباح**، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 6، العدد 01، جوان 2018.

11- مغاري عبد الرّحمن، شيخي بلال، **الإدارة الجبائية في تنمية التّحصيل الضّريبي عن طريق تفعيل الرّقابة الجبائية في الجزائر**، مجلة دراسات جبائية، العدد 02، جوان 2013.

ج. الأطروحات والرسائل:

1- نعيجي عبد الكريم، **مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة و جباية مجمع الشركات –دراسة ميدانية –**، أطروحة دكتوراه في إدارة المنظمات، تخصص محاسبة ومراقبة التّسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد – تلمسان، الجزائر، 2017/2016.

2- بكيحل عبد القادر، **النّظام المحاسبي المالي ومدى تأثيره في دعم الشّفافية والإفصاح ببورصة الجزائر**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،جامعة حسيبة بن بوعلي – الشلف، الجزائر، 2017/2016.

3- عريف عبد الرّزاق، **انعكاسات تطبيق النّظام المحاسبي المالي على عملية التّحليل المالي في المؤسّسات الاقتصادية الجزائرية –دراسة حالة عينة من المؤسسات الجزائرية–**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمّد خيضر – بسكرة، الجزائر، 2017/2016.

4- عبد الكريم شناي، **أثر تطبيق النّظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسّسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة – عينة من المؤسسات –**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصّص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمّد خيضر – بسكرة، الجزائر، 2016/2015.

5- آيت محمّد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النّظام المحاسبي خلال الفترة 2010–2013**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص النقود والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2014/2013.

6- بن عثمان عائشة، **أثر النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي (دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2005 – 2017)**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص بنوك، مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2019/2018.

7- سعيدي عبد الحليم، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النّظام المحاسبي المالي،** أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمّد خيضر – بسكرة، الجزائر، 2015/2014.

8- بولعراس صلاح الدين، **التّغيرات التي أحدثها النّظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومة المحاسبية،** أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، مالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف -1-، الجزائر، 2016/2015.

9- سميرة بوعكاز، **مساهمة فعالية التّدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التّهرب الضّريبي،** أطروحة دكتوراه في العلوم التّجارية، تخصّص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمّد خيضر – بسكرة، الجزائر، 2015/2014.

10- عزوز سليمة، **الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضّريبية في التّشريع الجزائري،** أطروحة دكتوراه في الحقوق، تخصص: القانون الجنائي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السّياسية، جامعة محمّد بوضياف – المسيلة، 2019/2018.

د. ملتقيات:

1- حليمة مجلي، ريمة شيبوب، **أسس تقييم جودة المعايير المحاسبية الدّولية كمدخل لتحقيق متطلبات حوكمة الشّركات،** الملتقى الدّولي حول دور المعايير المحاسبية الدّولية في تفعيل أداء المؤسّسات والحكومات، 24-2014/10/25، جامعة ورقلة، الجزائر.

2- علاء بوقفة، صلاح حميداتو، **أثر النّظام المحاسبي المالي على تفعيل الممارسة المحاسبية،** الملتقى الدّولي حول دور المعايير المحاسبية الدّولية في تفعيل أداء المؤسّسات والحكومات، 24-2014/10/25، جامعة ورقلة، الجزائر.

هـ. قوانين:

1- الجمهورية الجزائرية الدّيمقراطية، **القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007**،الجريدة الرسمية، العدد 74، الصادر 25 نوفمبر 2007.

2- الجمهورية الجزائرية الدّيمقراطية، **تعليمة وزارية رقم 02 مؤرّخة في 29 أكتوبر 2009 تتضمن أول تطبيق للنّظام المحاسبي المالي 2010**، وزارة المالية، 2009.

3- الجمهورية الجزائرية الدّيمقراطية، **القرار المؤرّخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ 26 يوليو سنة 2008، يحدّد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنّشاط، المطبقة على الكيانات الصّغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسّطة**، الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادر 25 مارس 2009.

4- الجمهورية الجزائرية الدّيمقراطية، **مرسوم تنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11**، الجريدة الرسمية، العدد 27، الصادر 28 ماي 2008.

5- الجمهورية الجزائرية الدّيمقراطية، **القرار المؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادر 25 مارس 2009.

6- قانون الضّرائب المباشرة والرّسوم المماثلة لسنة 2017.

7- قانون الإجراءات الجبائية ، 2017.

8- قانون الإجراءات الجبائية ، 2021.

ثانيا. المراجع الأجنبية:

1- collectif EPBI ,**Normes Comptables Internationales**, Pages Bleues , algerie.

2- Paul Kimmel, Jerry Weygandt and Donald Kieso, **Financial accounting tools for business decision making**, John Wiley & Sons, USA,2011.

3- Tafighoult Rabah, **le système comptable financier**, première édition, lmprimè par EURL Aurès Emballages, Algerie, 2015.

4- Sahraoui Ali, **Comptabilité financièr**e, Berti édition, Alger,2011.

5- Nacer Merzouk ,Azam Bechkir, **Comptabilité Général approfondie Selon le SCF**, Pages bleues, 2016.

6- BURN Stéphane,**Guide d' application des normes IAS/IFRS** , BERTI Editions,Alger,2011.

7- HAMINI Allal, **Bilan Comptable**, BARTI Editions , Alger , 2013.

8- Rabah TAFIGHOULT, **Fiscalité Algérienne ,** 1re Edition , imprimerie par EURL Aurès Emballages Zone d'activite' (mouledioua ne), Algérie, 2019.

9- Ahmed TESSA , Ibrahim HAMMADOU **, Fiscalité de l' entreprise** , Les pages Blues Internationales , Algérie , 2010.

10- Rédha Khelassi , **Précis d'Audit fiscal de l'entreprise** , BERTI Editions, Alger, 2013.

قائمة الملاحق:

قائمة الملاحق:

الملحق رقم (01): استمارة الاستبيان.

جامعة يحي فارس المدية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

تحية طيبة و بعد:

في إطار إعداد بحث حول موضوع: **تأثير النظام المحاسبي المالي على فعالية الرقابة الجبائية (حالة الجزائر)**، والذي يدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في المحاسبة والتدقيق، نرجو منكم مساعدتنا في انجاز هذا البحث العلمي من خلال الإجابة على أسئلة الاستمارة بتأني بعد قراءتها بشكل جيد، والتي أعدت خصيصا لغرض البحث العلمي.

أرجوا أن تتقبلوا مني فائق التحية والاحترام.

الطالب/ عزالدين محمد نجيب **إشراف/ الدكتور يوسفي عاشور**

الهاتف: **البريد الالكتروني: azzedinenadjib15@gmail.com**

المحور الأول :معلومات عامة عن عيّنة الدّراسة:

الرجاء التكرم بوضع علامة (X) أمام الخيار المناسب.

1-

الجنس	ذكر	أنثى

2-

العمر	أقل من 30 سنة	من 30 سنة الى 40 سنة	أكبر من 40 سنة

3-

المؤهل العلمي	ليسانس	ماستر/ماجستير	دكتوراه	أخرى

-4

الوظيفة الحالية	محاسب معتمد	محافظ حسابات	خبير محاسب	مفتش ضرائب	خبير جبائي	أستاذ جامعي	أخرى

المحور الثاني: جودة المعلومات المحاسبية.

ملاحظة: ضع علامة (X) في الخانة التي تراها مناسبة والمقابلة لكل عبارة.

	العبارات	نعم	لا	محايد
البعد الأول – معايير جودة المعلومات المحاسبية: المعلومات المحاسبية التي تعدها إدارة المؤسسة يتم:				
01	إعدادها وفق القوانين واللوائح المنظمة للنظام المحاسبي المالي؛			
02	إعدادها وفق معايير المحاسبة الدولية؛			
03	مراجعتها من طرف مراجع داخلي له تأهيل علمي في المجال المالي والمحاسبي؛			
04	مراجعتها من طرف مراجع خارجي.			
البعد الثاني – خصائص جودة المعلومات المحاسبية: تتصف المعلومات المحاسبية التي تعدها إدارة المؤسسة وفق النّظام المحاسبي المالي بالخصائص التالية:				
05	يتم إعدادها في الوقت المحدد؛			
06	معبرة عن الأحداث الخاصة بها بصورة سليمة؛			
07	خالية من الأخطاء والتحيز؛			
08	تساعد متخذ القرار من مراجعة وتصحيح التوقعات السابقة؛			
09	تمكن متخذ القرار من تحسين توقعات المستقبل؛			
10	تسمح بإجراء المقارنات بين فترة مالية وأخرى؛			
11	قابلة للمراجعة من قبل أطراف أخرى غير الطرف الذي قام بإعدادها.			

المحور الثالث: الإفصاح والقياس المحاسبي:

	العبارات	نعم	لا	محايد
البعد الأول– الإفصاح المحاسبي: تتضمن المعلومات التي تفصح عنها إدارة المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي:				
12	معلومات محاسبية شاملة وواضحة في القوائم المالية؛			
13	كشوف ملحقة للقوائم المالية؛			
14	التغير في الطرق والسياسات المحاسبية؛			
15	تفسيرات التغير في صافي الأرباح/الخسائر؛			
16	الموازنات التشغيلية والتمويلية والاستثمارية للمؤسسة.			
البعد الثاني – القياس المحاسبي: تتصف المعلومات المحاسبية التي تعدها إدارة المؤسسة وفق النّظام المحاسبي المالي بالخصائص				

التالية:				
17	تعبر بصدق عن مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة؛			
18	مبنية على أساس موضوعي؛			
19	تتميز بالبساطة والوضوح والقابلية للفهم؛			
20	موثوقية المعلومات؛			
21	مفيدة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية؛			
22	تقدم صورة واضحة عن الوضع المالي والاقتصادي للمؤسسة؛			

المحور الرابع: التقارير المالية:

	العبارات	**نعم**	**لا**	**محايد**
البعد الأول – القوائم المالية: يوفر إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ما يلي:				
23	معلومات عن الوضع المالي ونتائج أعمال المؤسسة؛			
24	المعلومات المرتبطة بالتدفقات النقدية وقدرة المؤسسة على توليد السيولة المالية؛			
25	معلومات حول موارد المؤسسة والتزاماتها؛			
26	معلومات تساعد في تقييم الأداء؛			
27	معلومات تساعد في اتخاذ القرار.			
البعد الثاني – الكشوف الملحقة: يوفر إعداد الكشوف الملحقة وفق النظام المحاسبي المالي ما يلي:				
28	توفير معلومات ذات أهمية وتفيد في فهم العمليات الواردة في القوائم المالية؛			
29	توفير معلومات تبين القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة في مسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية؛			
30	توفير معلومات حول العلاقات المالية بين المؤسسة والأطراف ذات العلاقة؛			
31	توفير معلومات حول توزيع موارد واستخدامات المؤسسة حسب كل نشاط؛			
32	توضيح ما إذا تم الحصول على الموارد واستخداماتها وفقا للمتطلبات القانونية والتعاقدية.			

المحور الخامس: الرقابة الجبائية:

	العبارات	**نعم**	**لا**	**محايد**
تتصف عمليّة الرّقابة الجبائيّة بالخصائص التالية:				
33	إعداد برنامج الرّقابة الجبائيّة ومتابعته من طرف السلطات المركزية؛			
34	إجراءات البرمجة تسمح بالانتقال من الرّقابة العامة إلى الرّقابة المعمقة استنادا إلى معايير موضوعية؛			
35	معايير البرمجة تتماشى مع التحولات الاقتصادية؛			

36	اختيار أعوان مؤهلين يتمتعون بشروط الكفاءة والنزاهة والالتزام بأخلاقيات المهنة؛			
37	التحفيز الفعال والجيد للأعوان من أجل تحقيق الجودة في الأداء؛			
38	التدريب المستمر للأعوان على أنظمة الإعلام الآلي وأدوات التكنولوجيا المتطورة؛			
39	مقارنة البيانات المالية الواردة في التصريح الجبائي و الواردة في القوائم المالية؛			
40	استخدام الأساليب الإحصائية في عملية الرّقابة الجبائيّة؛			
41	استخدام الحكم المهني في عملية الرّقابة الجبائيّة.			

الملحق رقم (02): وصف الفئة المستهدفة.

Statistics

		الجنس	العمر	المؤهل العلمي	الوظيفة الحالية
N	Valid	80	80	80	80
	Missing	0	0	0	0

الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	66	82.5	82.5	82.5
	أنثى	14	17.5	17.5	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 30 سنة	18	22.5	22.5	22.5
	من 30 الى 40 سنة	32	40.0	40.0	62.5
	أكبر من 40 سنة	30	37.5	37.5	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

المؤهل العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	35	43.8	43.8	43.8
	ماستر/ماجستير	11	13.8	13.8	57.5
	دكتوراه	20	25.0	25.0	82.5
	أخرى	14	17.5	17.5	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

الوظيفة الحالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسب معتمد	15	18.8	18.8	18.8
	محافظ حسابات	10	12.5	12.5	31.3
	خبير محاسب	5	6.3	6.3	37.5
	مفتش ضرائب	14	17.5	17.5	55.0
	خبير جبائي	5	6.3	6.3	61.3
	أستاذ جامعي	17	21.3	21.3	82.5
	أخرى	14	17.5	17.5	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

الملحق رقم (03): إختبار الصدق والثبات.

المحور الأول: جودة المعلومات المحاسبية.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.956	11

المحور الثاني: الإفصاح والقياس المحاسبي.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.964	11

المحور الثالث: التقارير المالية.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.958	10

المحور الرابع: الرقابة الجبائية.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.926	9

إجمالي المحاور.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.988	41

الملحق رقم (04): صدق الاتساق الداخلي لفقرات ومحاور الاستبيان:

- الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: جودة المعلومات المحاسبية.

Correlations

		N
N	Pearson Correlation	1
	N	80
Q1	Pearson Correlation	.253
	Sig. (2-tailed)	.023
	N	80
Q2	Pearson Correlation	.934
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	80
Q3	Pearson Correlation	.096
	Sig. (2-tailed)	.093
	N	80
Q4	Pearson Correlation	.935
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	80

Correlations

		A
A	Pearson Correlation	1
	N	80
Q5	Pearson Correlation	.594
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	80
Q6	Pearson Correlation	.822
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	80
Q7	Pearson Correlation	.822
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	80
Q8	Pearson Correlation	.638
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	80
Q9	Pearson Correlation	.269
	Sig. (2-tailed)	.015
	N	80
Q10	Pearson Correlation	.611
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	80
Q11	Pearson Correlation	.793
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	80

- الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: الإفصاح والقياس المحاسبي.

Correlations

		D
D	Pearson Correlation	1
	N	80
Q12	Pearson Correlation	.931
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	80
Q13	Pearson Correlation	.846
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	80
Q14	Pearson Correlation	.762
	Sig. (2-tailed)	.000

	N	80
Q15	Pearson Correlation	.597
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	80
Q16	Pearson Correlation	.909
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	80

Correlations

		M
M	Pearson Correlation	1
	N	80
Q17	Pearson Correlation	.903
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	80
Q18	Pearson Correlation	.830
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	80
Q19	Pearson Correlation	.868
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	80
Q20	Pearson Correlation	.884
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	80
Q21	Pearson Correlation	.745
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	80
Q22	Pearson Correlation	.838
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	80

- الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: التقارير المالية.

Correlations

		E
E	Pearson Correlation	1
	N	80
Q23	Pearson Correlation	.650
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	80
Q24	Pearson Correlation	.567
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	80
Q25	Pearson Correlation	.609
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	80
Q26	Pearson Correlation	.715
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	80
Q27	Pearson Correlation	.533
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	80

Correlations

		F
F	Pearson Correlation	1
	N	80
Q28	Pearson Correlation	.263
	Sig. (2-tailed)	.042
	N	80
Q29	Pearson Correlation	.756
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	80
Q30	Pearson Correlation	.784
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	80
Q31	Pearson Correlation	.763
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	80
Q32	Pearson Correlation	.875
	Sig. (2-tailed)	.000

	N	80

- الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: فعالية الرقابة الجبائية.

Correlations

		C
C	Pearson Correlation	1
	N	80
Q33	Pearson Correlation	.584
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	80
Q34	Pearson Correlation	.747
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	80
Q35	Pearson Correlation	.082
	Sig. (2-tailed)	023.
	N	80
Q36	Pearson Correlation	.723
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	80
Q37	Pearson Correlation	.643
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	80
Q38	Pearson Correlation	.775
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	80
Q39	Pearson Correlation	.648
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	80
Q40	Pearson Correlation	.658
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	80
Q41	Pearson Correlation	. 352
	Sig. (2-tailed)	.034
	N	80

الملحق رقم (05): وصف معايير جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي.

Statistics

		Q1	Q2	Q3	Q4
N	Valid	80	80	80	80
	Missing	0	0	0	0
	Mean	2.8000	2.2625	1.1875	2.2250
	Std. Deviation	.51312	.79147	.45266	.85647

Q1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	4	5.0	5.0	5.0
	محايد	8	10.0	10.0	15.0
	نعم	68	85.0	85.0	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

Q2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	17	21.3	21.3	21.3
	محايد	25	31.3	31.3	52.5
	نعم	38	47.5	47.5	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

Q3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	67	83.8	83.8	83.8
	محايد	11	13.8	13.8	97.5
	نعم	2	2.5	2.5	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

Q4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	22	27.5	27.5	27.5
	محايد	18	22.5	22.5	50.0
	نعم	40	50.0	50.0	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

الملحق رقم (06): وصف خصائص جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي.

Statistics

		Q5	Q6	Q7	Q8	Q9	Q10	Q11
N	Valid	80	80	80	80	80	80	80
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		2.4125	2.7875	2.8125	2.6500	1.7375	2.8875	2.8375
Std. Deviation		.74109	.56689	.52996	.69537	.82283	.38954	.46235

Q5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	12	15.0	15.0	15.0
	محايد	23	28.7	28.7	43.8
	نعم	45	56.3	56.3	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

Q6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	6	7.5	7.5	7.5
	محايد	5	6.3	6.3	13.8
	نعم	69	86.3	86.3	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

Q7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	5	6.3	6.3	6.3
	محايد	5	6.3	6.3	12.5
	نعم	70	87.5	87.5	100.0

	Total	80	100.0	100.0	

Q8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	10	12.5	12.5	12.5
	محايد	8	10.0	10.0	22.5
	نعم	62	77.5	77.5	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

Q9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	40	50.0	50.0	50.0
	محايد	21	26.3	26.3	76.3
	نعم	19	23.8	23.8	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

Q10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	2	2.5	2.5	2.5
	محايد	5	6.3	6.3	8.8
	نعم	73	91.3	91.3	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

Q11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	3	3.8	3.8	3.8
	محايد	7	8.8	8.8	12.5
	نعم	70	87.5	87.5	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

الملحق رقم (07): وصف آلية الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي.

Statistics

		Q12	Q13	Q14	Q15	Q16
N	Valid	80	80	80	80	80
	Missing	0	0	0	0	0
	Mean	2.2875	2.2625	2.4375	1.9375	2.3500
	Std. Deviation	.84485	.79147	.79307	.83201	.81287

Q12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	20	25.0	25.0	25.0
	محايد	17	21.3	21.3	46.3
	نعم	43	53.8	53.8	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

Q13

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	17	21.3	21.3	21.3
	محايد	25	31.3	31.3	52.5
	نعم	38	47.5	47.5	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

Q14

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	15	18.8	18.8	18.8
	محايد	15	18.8	18.8	37.5
	نعم	50	62.5	62.5	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

Q15

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	30	37.5	37.5	37.5
	محايد	25	31.3	31.3	68.8
	نعم	25	31.3	31.3	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

Q16

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	17	21.3	21.3	21.3
	محايد	18	22.5	22.5	43.8
	نعم	45	56.3	56.3	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

الملحق رقم (08): وصف آلية القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي.

Statistics

		Q17	Q18	Q19	Q20	Q21	Q22
N	Valid	80	80	80	80	80	80
	Missing	0	0	0	0	0	0
	Mean	2.8125	2.8500	2.6125	2.8375	2.8625	2.5625
	Std. Deviation	.52996	.45284	.75463	.46235	.44277	.79307

Q17

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	5	6.3	6.3	6.3
	محايد	5	6.3	6.3	12.5
	نعم	70	87.5	87.5	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

Q18

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	3	3.8	3.8	3.8
	محايد	6	7.5	7.5	11.3
	نعم	71	88.8	88.8	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

Q19

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	13	16.3	16.3	16.3
	محايد	5	6.3	6.3	22.5
	نعم	62	77.5	77.5	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

Q20

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	3	3.8	3.8	3.8
	محايد	7	8.8	8.8	12.5
	نعم	70	87.5	87.5	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

Q21

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	3	3.8	3.8	3.8
	محايد	5	6.3	6.3	10.0
	نعم	72	90.0	90.0	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

Q22

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	15	18.8	18.8	18.8
	محايد	5	6.3	6.3	25.0
	نعم	60	75.0	75.0	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

الملحق رقم (**09**): وصف آلية القوائم المالية وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي.

Statistics

		Q23	Q24	Q25	Q26	Q27
N	Valid	80	80	80	80	80
	Missing	0	0	0	0	0
	Mean	2.7875	2.7500	2.8500	2.2750	1.7750
	Std. Deviation	.56689	.56254	.42397	.81092	.84156

Q23

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	6	7.5	7.5	7.5
	محايد	5	6.3	6.3	13.8
	نعم	69	86.3	86.3	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

Q24

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	5	6.3	6.3	6.3
	محايد	10	12.5	12.5	18.8
	نعم	65	81.3	81.3	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

Q25

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	2	2.5	2.5	2.5
	محايد	8	10.0	10.0	12.5
	نعم	70	87.5	87.5	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

26

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	18	22.5	22.5	22.5
	محايد	22	27.5	27.5	50.0
	نعم	40	50.0	50.0	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

Q27

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	39	48.8	48.8	48.8
	محايد	20	25.0	25.0	73.8
	نعم	21	26.3	26.3	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

الملحق رقم (10): وصف آلية الكشوف الملحقة وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي.

Statistics

		Q28	Q29	Q30	Q31	Q32
N	Valid	80	80	80	80	80
	Missing	0	0	0	0	0
	Mean	2.7500	1.6500	1.2875	1.3625	1.3500
	Std. Deviation	.56254	.88732	.57794	.62122	.65796

Q28

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	5	6.3	6.3	6.3
	محايد	10	12.5	12.5	18.8
	نعم	65	81.3	81.3	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

Q29

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	50	62.5	62.5	62.5
	محايد	8	10.0	10.0	72.5
	نعم	22	27.5	27.5	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

Q30

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	62	77.5	77.5	77.5
	محايد	13	16.3	16.3	93.8
	نعم	5	6.3	6.3	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

Q31

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	57	71.3	71.3	71.3
	محايد	17	21.3	21.3	92.5
	نعم	6	7.5	7.5	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

Q32

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	60	75.0	75.0	75.0
	محايد	12	15.0	15.0	90.0
	نعم	8	10.0	10.0	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

الملحق رقم (11): تحليل فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر حسب أفراد العينة.

Statistics

		Q33	Q34	Q35	Q36	Q37	Q38	Q39	Q40	Q41
N	Valid	80	80	80	80	80	80	80	80	80
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Mean	2.5125	1.5375	1.1875	1.81250	1.2750	1.3125	2.3875	1.2500	2.9375
Std. Deviation		.65591	.76214	.39277	.955911	.57313	.68610	.81898	.56254	.24359

Q33

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	7	8.8	8.8	8.8
	محايد	25	31.3	31.3	40.0
	نعم	48	60.0	60.0	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

Q34

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	50	62.5	62.5	62.5
	محايد	17	21.3	21.3	83.8
	نعم	13	16.3	16.3	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

Q35

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	65	81.3	81.3	81.3
	محايد	15	18.8	18.8	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

Q36

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	45	56.3	56.3	56.3
	محايد	5	6.3	6.3	62.5
	نعم	30	37.5	37.5	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

Q37

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	63	78.8	78.8	78.8
	محايد	12	15.0	15.0	93.8
	نعم	5	6.3	6.3	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

Q38

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	65	81.3	81.3	81.3
	محايد	5	6.3	6.3	87.5
	نعم	10	12.5	12.5	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

Q39

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	17	21.3	21.3	21.3
	محايد	15	18.8	18.8	40.0
	نعم	48	60.0	60.0	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

Q40

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	65	81.3	81.3	81.3
	محايد	10	12.5	12.5	93.8
	نعم	5	6.3	6.3	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

Q41

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	5	6.3	6.3	6.3
	نعم	75	93.8	93.8	100.0
	Total	80	100.0	100.0	

الملحق رقم (12): تقدير واختبار نموذج $\widehat{C}=f(\widehat{S_i})=f(\widehat{N},\widehat{A})$

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.962[a]	.926	.924	1.16725

a. Predictors: (Constant), A, N

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1306.776	2	653.388	479.557	.000[b]
	Residual	104.911	77	1.362		
	Total	1411.688	79			

a. Dependent Variable: C

b. Predictors: (Constant), A, N

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Correlations		
		B	Std. Error	Beta			Zero-order	Partial	Part
1	(Constant)	5.034	.404		12.463	.000			
	N	.943	.148	.533	6.392	.000	.948	.589	.199
	A	.496	.093	.446	5.348	.000	.941	.520	.166

a. Dependent Variable: C

الملحق رقم (13): تقدير واختبار نموذج $\widehat{C}=f(\widehat{S}_i)=f(\widehat{D},\widehat{M})$

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.965[a]	.931	.930	1.12204

a. Predictors: (Constant), M, D

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1314.746	2	657.373	522.147	.000[b]
	Residual	96.942	77	1.259		
	Total	1411.688	79			

a. Dependent Variable: C

b. Predictors: (Constant), M, D

Coefficients[a]

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Correlations		
	B	Std. Error	Beta			Zero-order	Partial	Part
1 (Constant)	6.422	.336		19.095	.000			
D	.681	.044	.630	15.466	.000	.915	.870	.462
M	.552	.054	.420	10.306	.000	.847	.761	.308

a. Dependent Variable: C

الملحق رقم (14): تقدير واختبار نموذج $\widehat{C}=f(\widehat{S}_i)=f(\widehat{E},\widehat{F})$

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.967[a]	.935	.933	1.09468

a. Predictors: (Constant), F, E

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1319.417	2	659.709	550.531	.000[b]
	Residual	92.270	77	1.198		
	Total	1411.688	79			

a. Dependent Variable: C

b. Predictors: (Constant), F, E

Coefficients[a]

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Correlations		
	B	Std. Error	Beta			Zero-order	Partial	Part
1 (Constant)	3.659	.599		6.106	.000			
E	.797	.116	.559	6.857	.000	.955	.616	.200
F	.722	.139	.423	5.188	.000	.946	.509	.151

a. Dependent Variable: C

المستخلص:

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على دعم وزيادة فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، بالتركيز على آليات النظام المحاسبي المالي والمتمثلة في جودة المعلومات المحاسبية، القوائم المالية والكشوف الملحقة والإفصاح والقياس المحاسبي، من خلال دراسة ميدانية لعينة من المديريات الولائية للضرائب، بالإضافة إلى مجموعة من مكاتب المحاسبة والجباية.

الجزء النظري تضمن النظام المحاسبي المالي والرقابة الجبائية وتحديد العلاقة التفاعلية بينهما، وفي الجزء التطبيقي تم الاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات الأولية عن عينة الدراسة، حيث تم توزيع 104 استمارة استقصاء، وتحليل ومحتواها بواسطة برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية "SPSS" طبعة 23، ومن ثم تقدير واختبار نماذج انحدار خطية متعددة لتقدير واختبار العلاقة بين متغيرات الدراسة.

توصلت الدراسة إلى أنه توجد علاقة إيجابية بين تطبيق النظام المحاسبي المالي ودعم وزيادة فعالية الرقابة الجبائية، حيث يساهم إعداد المعلومات المحاسبية وفق معايير وخصائص النظام المحاسبي المالي، في زيادة فعالية الرقابة الجبائية حيث يمكنها تفسير 92 % من التغيرات الحاصلة في فعالية الرقابة الجبائية، ويعتبر الإفصاح والقياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي له تأثير على فعالية الرقابة الجبائية حيث بلغ معامل التحديد 0.93 = $\mathbf{R^2}$ ،أي تفسير 93 % من التغيرات التي تحدث على مستوى فعالية الرقابة الجبائية، أما بالنسبة لإعداد القوائم المالية والكشوف الملحقة وفق النظام المحاسبي المالي فلها تأثير على دعم وزيادة فعالية الرقابة الجبائية.

بهذا أوصت الدراسة على التطبيق الجيد لمبادئ النظام المحاسبي المالي والتي تساهم في جودة الإفصاح المحاسبي كون أنه يسمح بإعطاء قوائم مالية تحتوي على معلومات محاسبية ذات مصداقية قابلة للمقارنة وملائمة لمختلف مستخدميها، وهذا جاء نتيجة للأخذ بكل متطلبات القياس المحاسبي التي تسمح بإنتاج معلومات موثوق بها، وتقديم قوائم مالية ذات مصداقية وتعبر عن واقع المؤسسة وتلبي احتياجات مستخدميها، ولعل من أبرز مستخدمي هذه القوائم الإدارة الجبائية، كما أوصت الدراسة بضرورة تطوير أساليب الرقابة الجبائية.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، جودة المعلومات المحاسبية، القوائم المالية، الإفصاح والقياس المحاسبي، الرقابة الجبائية.

Abstract:

This research study aimed to identify the impact of the implementation of the financial accounting system to support and increase the effectiveness of Algerian tax control, by focusing on the mechanisms of the financial accounting system represented in the quality of accounting data, financial and annexed statements, disclosure and accounting measurement. This was achieved by a field study conducted on a state tax directorate, in addition to a group of accounting and collection offices.

The theoretical part of the study included the study of the financial accounting system and tax control and the interactive relationship between them. In the applied part of the study, we used the questionnaire as a tool for primary data collection on the study sample. 104 questionnaires were distributed and analyzed through the "SPSS Statistical Package for Social Sciences" program – the 23th edition, to be able to estimate and test multiple linear regression models and the relationship between study variables.

The study results show that there is a positive relationship between implementing the financial accounting system and supporting and increasing the effectiveness of tax control. Besides, preparing accounting information according to the standards and characteristics of the financial accounting system contributes to increasing the effectiveness of tax control, as we can explain 92% of the changes in the effectiveness of tax control. The disclosure and accounting measurement according to the financial accounting system has an impact on the effectiveness of the tax control, as the determination factor reached R2 = 0.93, meaning 93% of the changes that occur in the level of the effectiveness of tax control. As for the preparation of the financial and annexed statements according to the financial accounting system, they have an impact on supporting and increasing the effectiveness of tax control.

Finally, our research study recommended the appropriate implementation of the principles of the financial accounting system, which increases the quality of the accounting disclosure, since it provides financial statements with reliable, comparable and appropriate accounting information for different users. This latter can be accomplished by taking into account all the requirements related to accounting measurement that allow the production of reliable information, and providing credible financial statements that reflect the real state of the institution and meet its users expectations, namely the tax administration. The study also recommended the need to improve tax control methods.

Key words: Financial Accounting System, Quality of Accounting Data, Financial Statements, Accounting Disclosure and Measurement, Tax Control