المركز الجامعي أحمد بن يحي الونشريسي تيسمسيلت

معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم التسيير

الموضوع

دور النظام المالي المحاسبي في تحسين الرقابة الجبائية في الجزائر

– دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية تيارت –

مذكرة تخرج تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم التسيير

– تخصص: محاسبة–

إعداد الطالبين:

– بن عيدة مصطفى عبد الرؤوف

– منتصر امين

تحت إشراف الأستاذ الدكتور:

*** ضويفي حمزة**

لجنة المناقشة

الأستاذ: **د.محي الدين محمود عمر**.....رئيسا

الأستاذ: **د.ضويفي حمزة**.....مشرفا

الأستاذ: **د.بودالي بلقاسم**.....ممتحنا

إهداء

باسم صاحب النور والايمان

باسم خير خلق الله

اللهم صلي وسلم وبارك على النبي المصطفى

يشرفني أن أهدي ثمرة جهدي :

إلى أب عظيم شق وعر الدروب وذلل صعاب الحياة ليراني بمركز عال.

إلى أم صبورة سهرت الليالي من أجل أن تراني اليوم على هذه الحال.

إلى قرة عيني إخوتي , وخاصة الكتاكيت إبراهيم وآسينات حفظهم الله ورعاهم.

إلى جميع أفراد عائلتي صغيرا وكبيرا.

إلى الذي ساعدني في الالمام بموضوعي.

إلى كل من جمعتني بهم أصدقائي.

إلى كل من يعرفني من قريب أو بعيد.

منتصر أمين

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01.1	تصنيف الحسابات.	**04**
02.1	الأسقف المحدّدة لرقم أعمال وعدد المستخدمين للكيانات الصّغيرة.	**06**
01.3	تصريحات المكلّف (أ) بالضّريبة على الدّخل الإجمالي.	**91**
02.3	تصريحات المكلّف (أ) برقم الأعمال المحقّق.	**92**
03.3	جدول حسابات النّتاج للمكلّف (أ).	**93**
04.3	الحسابات المستخدمة لكشف المبلغ الخاضع للضّريبة.	**94**
05.3	طريقة حساب الأجر الخاضع للضّريبة.	**95**
06.3	مبالغ الرّسم على القيمة المضافة والرّسم على النّشاط المهني المفترض دفعها.	**96**
07.3	أصول الميزانية الخاصّة بالمكلّف (ب).	**97**
08.3	خصوم الميزانية للمكلّف (ب).	**98**
09.3	جدول حسابات النّتائج الخاص بالمكلّف (ب).	**99**
10.3	إعادة تقدير النّتيجة المحقّقة من طرف المكلّف(ب).	**103**

قائمة الأشكال

رقم الشّكل	عنوان الشّكل	الصفحة
01.1	مجال تطبيق المعيار IAS16 "التّثبيتات المادية".	20
02.1	مكونات تكلفة المخزون.	25
01.2	أهداف الرّقابة الجبائية.	48
02.2	الرّقابة الجبائية الشّاملة.	52
03.2	الرّقابة الجبائية المعمّقة.	60
04.2	التّدقيق المحاسبي بالنّسبة للضّريبة على الدّخل الإجمالي.	72
05.2	التّدقيق المحاسبي بالنّسبة للضّرائب والرّسوم والمدفوعات المماثلة على الأجور.	73
06.2	التّدقيق المحاسبي بالنّسبة للرّسم على القيمة المضافة.	74
07.2	التّدقيق المحاسبي بالنّسبة للضّرائب على أرباح الشّركات والضّرائب المؤجّلة.	76
01.3	الهيكل التّنظيمي لمركز الضّرائب لولاية تيارت.	85

الملخص:

بهدف إرساء مقاربة علمية وعملية جادة حول إشكالية البحث ، فكانت هذه الدراسة هي محاولة تجسيد آلية الرقابة الجبائية لكونها أسلوب وقائي وعقابي في أن واحد لمكافحة هذه الظاهرة التي تتزايد حدتها،وهذا بالاعتماد على النظام المالي المحاسبي ،بهدف كشف الأخطاء والتجاوزات التي قد تستعمل من طرف المكلفين بالضريبة سواء بقصد أو بدون قصد بهدف حماية الاقتصاد الوطني واسترجاع المال العام.

تعالج هذه المذكرة دور النظام المالي المحاسبي في تحسين الرقابة الجبائية في الجزائر هو ذلك النظام الذي يتم من خلاله تنظيم المعلومة المالية ، تصنيفها وتقييمها و تسجيلها وفقا لقواعد عامة و أخرى خاصة، وقد توصلنا إلى أن النظام المحاسبي المالي يساهم في تفعيل الرقابة الجبائية و تجاوز التحديات التي يواجهها هذا النظام ،ومن أبرزها ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

الكلمات المفتاح : الرقابة الجبائية ، النظام المالي المحاسبي ، الغش والتهرب الضريبي ، المكلفين بالضريبة.

Summary :

This memoir manipulate the rôle of Financial accounting system in enhancing fiscal controlling in algeria, it is the system that organize the financial information, classification and évaluation and its registering according to general and specific rôles. We found that the financial accounting system contrebute in activating fiscal controlling and exceèd all the challenges That Can face This system, and the major one is, Fraud and the Taxe évasion.

To make a scientific approach and serious operation about the problematic search.this study was done to embody the mechanism of fiscal controlling that can be presented as a preventive and punitive method in the same time to combat this phenomenon which is increasing by Providing the fiscal accounting system in order to detect mistakes and abuses that is used by the tax responsables even with paying attention or not to protect the national economic and take back the public money.

keyword : Financial accounting system, Fiscal controlling , fraud and the Taxe évasion ,Taxpayers.

فهرس المحتويات	الصفحة
الشكر والعرفان	I.
الاهداء	II.
الملخص	III.
فهرس المحتويات	IV.
قائمة الجداول	V.
قائمة الاشكال	VI.
قائمة الملاحق	VII.
مقدمة العامة	أ – د
الفصل الاول :الاطار العام للنّظام المحاسبي المالي	01 ـ 39
تمهيد	02
المبحث الأول: ماهية النّظام المحاسبي المالي.	03
المطلب الأول : مفهوم النّظام المحاسبي المالي وإطاره التصوري	03
الفرع الاول: مفهوم النّظام المحاسبي المالي	03
الفرع الثاني : الإطار التّصوري للنّظام المحاسبي المالي	03
المطلب الثّاني: خصائص وأهداف النّظام المحاسبي المالي	05
الفرع الاول: خصائص النّظام المحاسبي المالي	11
الفرع الثاني: أهداف النّظام المحاسبي المالي	11
المبحث الثّاني: قواعد التّقييم والتّسجيل المحاسبي حسب النّظام المحاسبي المالي	12
المطلب الأول: قواعد عامّة للتّقييم والتّسجيل المحاسبي.	14
الفرع الاول: قواعد تسجيل عناصر القوائم المالية	14
الفرع الثاني:القواعد العامّة لتقييم عناصر القوائم المالية	14
المطلب الثاني : القواعد الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي	15
الفرع الأول : قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للتثبيتات	17

الفرع الثاني :التسجيل المحاسبي للأصول المالية	17
المبحث الثّالث: عرض القوائم المالية حسب النّظام المحاسبي المالي	24
المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية و خصائصها.	32
الفرع الاول:مفهوم القوائم المالية	33
الفرع الثاني:خصائص القوائم المالية	33
المطلب الثاني : أنواع القوائم المالية وقواعد اعدادها	33
الفرع الاول: أنواع القوائم المالية	34
الفرع الثاني: قواعد إعداد القوائم المالية	34
خلاصة الفصل	38
الفصل الثاني فعالية النّظام المحاسبي المالي في دعم الرّقابة الجبائية	39
تمهيد	40 ـ 79
المبحث الأول: ماهية الرّقابة الجبائية.	41
المطلب الأول: مفهوم ومبادئ الرّقابة الجبائية.	42
الفرع الاول: مفهوم الرّقابة الجبائية	42
الفرع الثاني: مبادئ الرّقابة الجبائية	42
المطلب الثّاني: أسباب اللّجوء للرّقابة الجبائية وأهدافها.	44
الفرع الاول: أسباب اللّجوء للرّقابة الجبائية	45
الفرع الثاني: أهداف الرّقابة الجبائية	45
المبحث الثّاني: أنواع الرّقابة الجبائية.	46
المطلب الأول: الرّقابة الجبائية الشّاملة	49
الفرع الاول: الرقابة الشكلية	49
الفرع الثاني: الرقابة على الوثائق	49
المطلب الثّاني: الرّقابة الجبائية المعمّقة.	50
الفرع الاول: التّحقيق المحاسبي	53

الفرع الثاني : التّحقيق المصوّب في المحاسبة	53
الفرع الثالث: التّحقيق المعمّق لمجمل الوضعية الجبائية	56
المبحث الثّالث: مساهمة النّظام المحاسبي المالي في دعم الرّقابة الجبائية.	58
المطلب الاول: المعالجة المحاسبية الضّرائب والرّسوم حسب النّظام المحاسبي المالي	61
الفرع الاول :الضّريبة على الدّخل الإجمالي	61
الفرع الثاني :الضّرائب والرّسوم والمدفوعات المماثلة على الأجور	61
الفرع الثالث: الرّسم على النّشاط المهني	62
الفرع الرابع :الرّسم على القيمة المضافة	62
الفرع الخامس: الضّريبة على أرباح الشّركات	63
الفرع السادس : الضّرائب المؤجّلة	64
الفرع السابع : ضرائب والرسوم آخرى	66
المطلب الثّاني : دور التّدقيق المحاسبي في دعم الرّقابة الجبائية	68
الفرع الأول: مفهوم ،أهمية وأهداف التّدقيق المحاسب	69
الفرع الثاني : مساهمة التّدقيق المحاسبي في دعم الرّقابة الجبائية	69
خلاصة الفصل	71
الفصل الثّالث: دراسة ميدانية لمديرية الضّرائب لولاية تيارت	79
تمهيد	80 ـ 107
المبحث الأول: تقديم مديرية الضّرائب لولاية تيارت	81
المطلب الأول: التّعريف بمديرية الضّرائب لولاية تيارت ومهامه	82
الفرع الاول: التّعريف بمديرية الضّرائب لولاية تيارت	82
الفرع الثاني :مهام مديرية الضّرائب	82
المطلب الثّاني: الهيكل التّنظيمي لمديرية الضّرائب لولاية تيارت	82
الفرع الاول : عرض الهيكل التّنظيمي لمديرية الضّرائب لولاية تيارت	84
الفرع الثاني : شرح الهيكل التّنظيمي لمديرية الضّرائب لولاية تيارت	84

المبحث الثّاني: دراسة ميدانية لعملية الرقابة الجباية.	86
المطلب الأول: الرّقابة الجبائية الشّاملة.	90
الفرع الأول :المراحل المتّبعة في عملية الرّقابة الجبائية الشّاملة	90
الفرع الثاني: الإجراءات المتّبعة في مرحلة الرّقابة الشّاملة لتوضيح الغموض	90
المطلب الثّاني: الرّقابة الجبائية المعمّقة	92
الفرع الاول : الرّقابة الجبائية المعمّقة بالنّسبة للمكلّف(أ)	92
الفرع الثاني: الرّقابة الجبائية المعمّقة بالنّسبة للمكلّف (ب)	92
المبحث الثّالث:التّحديات التي تواجه الرّقابة الجبائية ودور النّظام المحاسبي المالي في تجاوزها.	96
المطلب الأول: تحديات الرّقابة الجبائية	103
الفرع الاول : نقص الوعي الضّريبي لدى المكلّفين بالضّريبة	103
الفرع الثاني : الاقتصاد غير الرّسمي	103
الفرع الثالث : عدم التّنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى	104
الفرع الرابع : تنوّع أنشطة المكلّفين	104
المطلب الثّاني: دور النّظام المحاسبي المالي في تجاوز تحديات الرّقابة الجبائية	105
الفرع الأول : الأثر المباشر للنّظام المحاسبي المالي	105
الفرع الثاني :الأثر غير المباشر للنّظام المحاسبي المالي	105
خلاصة الفصل	106
الخاتمة العامة	107
قائمة المراجع	109
الملاحق	

مقدّمة عامّة

تواجه الجزائر العديد من التّحديات الاقتصادية والاجتماعية، ولعلّ أهمّها التّضخم الذي هو عبارة عن الارتفاع غير العادي في المستوى العام للأسعار، والبطالة النّاتجة عن غياب فرص العمل، فالمشكل الأول يمكن مواجهته وذلك بالتّحكم في عرض النّقود، والثّاني بإقامة مشاريع مختلفة تساهم في توفير مناصب شغل ؛ وبالتّالي التّخفيف من هذه الظّاهرة ، وقد تلجأ الدّولة إلى تحقيق هذا المسعى إلى تطبيق سياسة مالية ناجعة، والتي تتضمّن مجموعة من القواعد ، الإجراءات، والتّدابير التي تُتَّخَذ لإدارة النّشاط المالي بأكبر كفاءة ممكنة.

تعتبر الجباية من بين أدوات السّياسة المالية التي تسعى الدّولة من خلالها إلى تنظيم الاقتصاد الوطني، وتحقيق مختلف الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، غير أنّ المشكل الذي يواجه الدّولة في تحصيل مختلف الضّرائب والرّسوم هو ظاهرة التّهرب الضّريبي، والذي له العديد من الآثار السّلبية على الاقتصاد والمجتمع، وللتّخلص منها (الظاهرة) قامت الجزائر بالعديد من الإجراءات لتفعيل الرّقابة الجبائية، ولعلّ أهمها هو سنُّ العديد من القوانين ومنح المراقبين العديد من الصّلاحيات للقيام بهذه الوظيفية، إلا أنّ المشكل لم يبق على حاله بل تفاقم إلى الأسوأ، ذلك أنّ المكلّفين يستغلون أحيانا الثّغرات القانونية للقيام بالتّهرب الضّريبي.

وفي جانب آخر فقد قامت الجزائر على مستوى المؤسّسات بتبني نظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبية الدّولية حتى يتمّ مواكبة مختلف التّطورات التي تحدث على السّاحة الدّولية، والتّخلص من التّباين الذي يجعل القوائم المالية غير قابلة للمقارنة، ذلك أنّ العديد من الشّركات الأجنبية التي تملك فروعا في الجزائر كانت تواجه قبل تبني هذا النّظام صعوبات كبيرة تتعلّق بتجميع ميزانيات فروعها.

وعلى هذا الأساس نجد أنّ الجزائر أصبحت في مفترق الطّرق إمّا أن تواصل فقط في سن القوانين كحلّ لمواجهة ظاهرة التّهرب الضّريبي أو تعمل على مواصلة تطبيق هذا النّظام الذي تبقى نتائجه غامضة ، فإمّا أن يساهم في دعم الرّقابة الجبائية أو يزيد من تفشي ظاهرة التّهرب والغش الضّريبي.

1. الإشكالية:

بناءً على ما سبق نطرح الإشكالية التّالية:

ماهي الآليات الرقابية للنظام المالي المحاسبي وما دورها في تحسين الجباية في الجزائر؟

وللإجابة على هذه الإشكالية نطرح التّساؤلات التّالية:

أ. ما هي قواعد التّقييم والتّسجيل للقوائم المالية حسب النّظام المحاسبي المالي؟

ب. ماهي إجراءات الرّقابة الجبائية؟ وما هي أنواعها (أشكالها)؟

ج. كيف تتم المعالجة المحاسبية للضّرائب والرّسوم؟ وكيف تتم عملية التّدقيق المحاسبي في ظل هذا النّظام لكشف التّهرب الضّريبي؟

2. الفرضيات:

أ. النّظام المحاسبي المالي هو مجموعة من الإجراءات والقواعد التي تنظّم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسّسات الجزائرية، حيث أنّه يتوافق مع المعايير المحاسبية الدّولية، وله قواعد عامة للتّقييم والتّسجيل وأخرى خاصّة، وحسب هذا النّظام تُعرض العديد من القوائم المالية والتي لها أهمية كبيرة بالنّسبة لمستخدميها؛

ب. الرّقابة الجبائية هي عملية تدقيق وفحص حسابات المكلّفين بالضّريبة قصد كشف أي تهرب أو غش ضريبي، ولها نوعان هما: الرّقابة الشّاملة والتي تتمّ على مستوى الإدارة الجبائية، والثّانية معمّقة تتمّ في مكان تواجد المكلّف؛

ج. خصّص النّظام المحاسبي المالي لكلّ نوع من الضّرائب والرّسوم حسابا خاصّا به، كما أنّ عملية التّدقيق المحاسبي تتمّ باستخدام مختلف الحسابات المرتبطة بنوع الضّريبة أو الرّسم الذي يُرادُ التّأكد منه، بالإضافة إلى استخدام وثائق الإثبات.

د. في معالجة العمليات المرتبطة بمختلف الضرائب والرسوم تعتمد المؤسسات الاقتصادية على ما هو منصوص عليه في مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي .

3. أسباب اختيار الموضوع:

من بين الأسباب التي دفعتنا إلى اختيار هذا الموضوع ما يلي:

أ. التّخصّص؛

ب. مرور فترة تقدّر بأكثر من سبعة سنوات على تطبيق النّظام المحاسبي المالي في حين أنّ الرّقابة الجبائية تتمّ ابتداءً من أربع سنوات سابقة؛

ج. الاهتمام الشّخصي بالمواضيع المتعلّقة بالجباية والمحاسبة.

4. أهمية الموضوع:

تكمن أهمية الدّراسة في كونها تعالج أحد المواضيع التي تعتبر ذات أهمية كبيرة في الوقت الحاضر، فظاهرة التّهرب والغش الضّريبي من طرف المكلّفين يعتبر أكبر تحدي يواجه الرّقابة الجبائية، وتطبيق النّظام المحاسبي المالي على مستوى المؤسّسات بغرض مسايرة مختلف التّطورات حتّم علينا ضرورة معرفة نتائج تطبيق هذا النّظام على الرّقابة الجبائية سواء كانت إيجابية أو سلبية.

5. أهداف الدّراسة:

تهدف هذه الدّراسة إلى الإجابة على الإشكالية السّابقة، وإلى ما يلي:

أ. التّفصيل في النّظام المحاسبي المالي؛

ب. التّعرف أكثر على الرّقابة الجبائية من ناحية الأشكال والآليات؛

ج. إبراز مدى مساهمة النّظام المحاسبي المالي في دعم الرّقابة الجبائية، ودوره في تجاوز التّحديات التي تواجهها.

6. حدود الدّراسة:

أ. الحدود الموضوعية: تهتم الدّراسة بتوضيح موضوع النّظام المحاسبي المالي ، والرّقابة الجبائية.

ب. الحدود المكانية: قمنا بدراسة ميدانية على مستوى مركز الضّرائب لولاية تيارت.

ج. الحدود الزّمنية: تمّ التّركيز على الرّقابة الجبائية التي تمّت في سنة 2016

7. منهج الدّراسة:

قصد الإجابة على الإشكالية السّابقة تمّ استخدام المنهج الوصفي التّحليلي وذلك من خلال عرض مختلف المفاهيم المتعلّقة بالنّظام المحاسبي المالي والرّقابة الجبائية.

8. الدّراسات السّابقة:

لم نجد دراسات تناولت موضوع "مساهمة النّظام المحاسبي المالي في دعم الرّقابة الجبائية"، إلا أنّ هناك دراسات لها علاقة بالرّقابة الجبائية ، ومن بينها نجد:

أ. دراسة لياس قلاب بعنوان " **مساهمة التّدقيق المحاسبي في دعم الرّقابة الجبائية"**، وهي عبارة عن رسالة مقدّمة لنيل شهادة ماجستير من جامعة محمّد خيضر (بسكرة) للسّنة الجامعية 2011/2010، ومن بين النّتائج التي تمّ التّوصل إليها هو أنّ التّدقيق المحاسبي يعتبر من أهم آليات الرّقابة الجبائية، والتي تستخدم في تنقيح وتطهير الملفّات الجبائية، وكشف كلّ الإغفالات والتّجاوزات سواء كانت بقصد أو بدون قصد من طرف المكلّفين بالضّريبة، الأمر الذي ينتج عنه مصداقية في التّصريحات، واسترجاع الحقوق المنتهكة من طرف المتهربين بالضّريبة؛

ب. دراسة سليمان عتير، "**دور الرّقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"**، وهي عبارة عن رسالة مقدّمة لنيل شهادة ماجستير من جامعة محمّد خيضر (بسكرة) للسّنة الجامعة 2012/2011، ومن النّتائج المتوصّل إليها هو أنّ الرّقابة الجبائية هي وسيلة قانونية تساهم إلى حدّ كبير في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

9. صعوبات البحث:

من بين الصّعوبات التي واجهتنا في إعداد هذه المذكّرة ما يلي:

أ. ضيق الوقت؛

ب. ندرة الكتب خاصة فيما يتعلّق بالرّقابة الجبائية؛

ج. التّكتّم على العديد من المعلومات من قبل موظفي مركز الضّرائب بحجّة السّر المهني حال دون التّفصيل أكثر في الرّقابة الجبائية.

10. هيكل البحث:

للإجابة على الإشكالية السّابقة تمّ تقسيم المذكرة إلى ثلاثة فصول، وفيما يلي تفصيل لذلك:

الفصل الأول بعنوان الإطار العام للنّظام المحاسبي المالي، وقد شمل ثلاثة مباحث، المبحث الأول تطرّقنا من خلاله إلى ماهية النّظام المحاسبي المالي، والمبحث الثّاني تمّ التّفصيل من خلاله في قواعد التّقييم والتّسجيل المحاسبي حسب النّظام المحاسبي المالي، وفي المبحث الثّالث تمّ التّعرف على القواعد المالية المعروضة وفق هذا النّظام.

الفصل الثّاني بعنوان فعالية النّظام المحاسبي المالي في دعم الرّقابة الجبائية، وقد شمل ثلاثة مباحث، المبحث الأول تطرّقنا من خلاله إلى ماهية الرّقابة الجبائية، والمبحث الثّاني تمّ التّعرف على أنواع (أشكال) الرّقابة الجبائية، أمّا المبحث الثّالث فتمّ التّفصيل من خلاله في كيفية مساهمة النّظام المحاسبي المالي في دعم الرّقابة الجبائية.

الفصل الثّالث بعنوان دراسة ميدانية في مركز الضّرائب لولاية تيارت، وقد شمل ثلاثة مباحث، المبحث الأول تمّ من خلاله تقديم مركز الضّرائب لولاية تيارت، وفي المبحث الثّاني فصلنا في كيفية إجراء الرّقابة الجبائية في مركز الضّرائب، والمبحث الثّالث تمّ من خلاله تحديد تحديات الرّقابة الجبائية ودور النّظام المحاسبي المالي في تجاوزها.

تمهيد:

شهدت المؤّسسات الجزائرية العديد من التّطورات، والتي أظهرت نقائص المخطّط المحاسبي الوطني ، ولعلّ أهمها عدم تماشيه مع التّطورات الحاصلة على المستوى العالمي منها حرية التّجارة والعولمة، غيرها، ولهذا نجد أنّ الجزائر قد سعت إلى إجراء إصلاح محاسبي نتج عنه نظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبية الدّولية من حيث المبادئ، التّقييم، والكشوف المالية المعروضة، كما لا يحمل سلبيات ونقائص النّظام المحاسبي السّابق.

وبناءً على ما سبق يتم التّطرّق في هذا الفصل إلى ما يلي:

المبحث الأول: ماهية النّظام المحاسبي المالي؛

المبحث الثّاني: قواعد التّقييم والتّسجيل المحاسبي حسب النّظام المحاسبي المالي؛

المبحث الثّالث: عرض القوائم المالية حسب النّظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: ماهية النّظام المحاسبي المالي.

من خلال هذا المبحث يتم التّطرق لمفهوم النّظام المحاسبي المالي وإطاره التّصوري، أمّا في المطلب الثّاني فيتم التّفصيل في خصائص هذا النّظام وأهدافه.

المطلب الأول: مفهوم النّظام المحاسبي المالي وإطاره التّصوري.

من خلال هذا المطلب يتم التّطرق إلى مفهوم النّظام المحاسبي المالي من النّاحية القانونية ومن النّاحية الاقتصادية، والتّفصيل كذلك في الإطار التّصوري لهذا النّظام.

الفرع الاول: مفهوم النّظام المحاسبي المالي:

أولا: من النّاحية القانونية: يدعى النّظام المحاسبي المالي في صلب نصّ القانون 07-11 المؤرّخ في 25 نوفمبر 2007 بالمحاسبة المالية[1]، ويعرّف على أنّه " مجموعة من الإجراءات والنّصوص التّنظيمية التي تنظّم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسّسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون ووفقا للمعايير المالية والمحاسبة الدّولية المتفق عليها"[2].

ثانيا: من النّاحية الاقتصادية: المحاسبة المالية هي " نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، يتم تصنيفها ، وتقييمها، وتسجيلها ، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة على الوضعية المالية وممتلكات الكيان (شخص طبيعي أو معنوي) ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السّنة المالية"[3].

[1]-قانون رقم07-11 مؤرّخ في 25 نوفمبر سنة 2007، الجريدةالرّسمية ، العدد 74، المادة رقم 01.

[2]-كتوش عاشور ،**متطلبات تطبيق النّظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06، ص291.

[3]-شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدّولية**، الجزء الأول، مكتبة الشّركة الجزائرية بودواو، الجزائر، ص 26.

ويتضمّن النّظام المحاسبي المالي للمؤسسات معطيات جديدة تحتوي على جملة من المبادئ المحاسبية والقوائم المالية، كما يتضمّن:[1]

1. تصنيف الكتل المحاسبية والمجموعات؛
2. تحديد الحسابات؛
3. وضع القوائم المالية؛
4. تحديد المبادئ المحاسبية التي تحك الدّورة المحاسبية.

كما يحتوي النّظام المحاسبي الجديد على سبع مجموعات أساسية يتم تصنيفها إلى قسمين:

الجدول (01.1): تصنيف الحسابات.

الصّنف	رقم الحساب	اسم الحساب
حسابات الميزانية	1	الأصول الخاصّة
	2	القيم الثّابتة
	3	المخزونات والحسابات الجارية
	4	حسابات الغير
	5	الحسابات المالية
حسابات التّسيير	6	الأعباء
	7	الإيرادات

Source : HAMMAM Moussa**, comptabilité générale selon le système comptable financier et les normes IFRS, Tome1**, édition le savoir, ALGER, p 26.

[1]-شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 27-28.

الفرع الثاني : الإطار التّصوري للنّظام المحاسبي المالي: يشكّل الإطار التّصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية ، وتأويلها واختيار الطّريقة المحاسبية الملاءمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل.

أولا: مجال التّطبيق: يقصد بمجال التّطبيق تحديد الكيانات الملزمة قانونا بمسك محاسبة مالية وفقا للنّظام المحاسبي المالي الجزائري.

1- الكيانات الملزمة بتطبيقه: تلتزم بمسك محاسبة مالية كلّ من الكيانات التّالية: [1]

أ. الشّركات الخاضعة لأحكام القانون التّجاري؛

ب. التّعاونيات؛

ج. الأشخاص الطّبيعيون والمعنويون المنتجون للسّلع والخدمات التّجارية وغير التّجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكرّرة؛

د. كلّ الأشخاص الطّبيعيون والمعنويون الخاضعين بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

2- الكيانات غير الملزمة بتطبيقه: يستثنى من التّطبيق ما يلي:

أ. الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية[2]؛

ب. الكيانات الصّغيرة التي رقم أعمالها، عدد مستخدميها ونشاطها لا يتعدّى حدًا معيّنا يمكنها مسك محاسبة مالية مبسطة[3]؛

---

[1]- HAMMAM Moussa, **comptabilité générale selon le système comptable financier et les normes IFRS** ,Tome1, édition le savoir, ALGER, p 2.3

[2]- شعيب شنوف ،مرجع سبق ذكره، ص 29.

[3]-قانون رقم07-11 مؤرّخ في 25 نوفمبر سنة 2007، الجريدة الرسمية ، العدد 74، المادة رقم 05.

وتتحدّد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين ونوعية النّشاط المطبق خلال سنتين متتاليتين[1]، في الحدود التّالية:

الجدول (02.1): الأسقف المحدّدة لرقم أعمال وعدد المستخدمين للكيانات الصّغيرة.

الأسقف	النّشاط التّجاري	النّشاط الإنتاجي	النّشاط الخدمي والخدمات الأخرى
رقم الأعمال	10 ملايين دج	6 ملايين دج	3 ملايين دج
عدد المستخدمين	9أجراء –وقت كامل–	9 أجراء –وقت كامل–	9 أجراء –وقت كامل–

Source : HAMANI Allal, bilan comptable, édition Berti, Alger, 2003, p 127.

النّظام المحاسبي المبسّط مبني على أساس المقبوضات والمدفوعات ويطلق عليه محاسبة الخزينة، وهي ترتكز على إعداد دفتر خزينة يبرز التّدفق الصّافي للأموال (إيرادات أو خسائر صافية)؛ بمعنى أنّ المؤسسة الصّغيرة ملزمة بإتّباع محاسبة مبسّطة من خلالها تسجل وبشكل آلي وموثوق منه مقبوضاتها (إيراداتها) ومصاريفها، وترتبط مصداقية هذه التّسجيلات بالتّالي[2]:

- وجود دعم منتظم لمسك يومية الخزينة (يومية وحيدة ، أو يومية مصاريف ويومية إيرادات (مقبوضات)؛

[1]–زاوي مسعود، **النّظام المحاسبي المالي في ظل مستجدّات معايير الإبلاغ المالي الدّولية**، مذكرة ماستر، جامعة أكلي محند ولحاج، البويرة، 2015/2014، ص29.

[2]–هوام جمعة، **المحاسبة المعمّقة وفقا للنّظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدّولية**، الطّبعة الثّانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص25.

– الاحتفاظ بالاعتماد على التّسجيلات في يومية أو يوميات الخزينة ، الوثائق التّبريرية ذات المصدر الدّاخلي أو الخارجي.

توافق الخزينة مجموعة أموال المنشأة من جهة (أوراق نقدية، سندات) وفي البنك أو المؤسسات المشابهة من جهة أخرى.

ثانيا: الفرضيات الأساسية والمبادئ المحاسبية: هي قواعد عرفية تطوّرت مع الزّمن شأنها في ذلك شأن المحاسبة؛ ممّا أدّى إلى رفض بعضها وظهور أخرى جديدة وهي تقترح في الأصل من طرف المختصين (خبراء وهيئات) ويتّفق عليها مع مستعملي القوائم المالية وممثلي مختلف الأنشطة الاقتصادية، وتتّصف هذه المبادئ بالقوة القانونية، حيث أنّ البيانات المحاسبية المقدّمة من طرف المؤسسة (جداول، قوائم مالية ...الخ) لن تحظ بالقبول إلا إذا أثبت تطبيق هذه المبادئ عليها[1].

وقد جاء في القانون رقم 07-11 المؤرّخ في 25 نوفمبر 2007 أهم هذه المبادئ المحاسبية المعترف بها والتي على أساسها يتم إعداد القوائم المالية:[2]

1– الفرضيات الأساسية: تعتبر الفروض المحاسبية الأساس للعملية المحاسبية، وتمثل نقطة البداية لبناء هيكل النّظرية، وعلى أساس هذه الفروض المحاسبية يتم التّوصّل إلى المبادئ المحاسبية[3]،وهناك فرضيتان أساسيتان هما محاسبة الالتزام واستمرارية النّشاط وهما مصطلحان... تقوم عليهما المعايير (**IFRS**) [4].

[1]–قانون رقم07-11 مؤرّخ في 25 نوفمبر سنة 2007، الجريدة الرّسمية ، العدد 74، المادة رقم 06.

[2]–حواس صلاح ، **المحاسبة المالية حسب النّظام المحاسبي المالي –SCF–** ، دار عبد اللّطيف للطّباعة، الجزائر، ص16.

[3]–هادي رضا الصّفار، **مبادئ المحاسبة المالية**، الجزء الثّاني، دار الثّقافة للنّشر والتّوزيع، الأردن، 2009، ص16.

[4]–محمّد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدّولية –IFRS–**، دار متيجة للطّباعة، الجزائر، 2010، ص52.

أ. **محاسبة الالتزام:** تحضر القوائم المالية اعتمادا على صفقات وأحداث تمّت فعلا، وبتعبير آخر تسجّل العمليات والأحداث المحاسبية عند حدوثها وليس عند الدّفع أو القبض للمبالغ المقابلة ، تسجل في دفاتر المحاسبة في ذلك التّاريخ وتظهر في القوائم المالية للدّورات التي وقعت فيها.

ب. **استمرارية النّشاط:** هي فرضية أساسية خاصّة في تقييم الأصول والخصوم على اعتبار أنّنا نفترض أنّ المؤسسة مواصلة لنشاطها لأنّها لا ترغب وليس لها النّية في التّوقف، وأنّها ليست تحت ضغط يجبرها على التّوقف وعندها تقيّم عناصر الأصول وعناصر الخصوم حسب قواعد التّقييم المعتادة، أمّا في حالة عدم الاستمرارية في النّشاط فإنّ تقييم تلك العناصر يتم حسب قيم التّصفية ... وهذا التّغير في قاعدة التّقييم لا بد أن يشار إليه.

كما أنّه لا يقصد بالاستمرارية للوحدة المحاسبية إلى ما لانهاية ، حيث أنّ فرض الاستمرار ليس فرضا يتعلّق بالمستقبل، وإنّما متعلّق بالحاضر ، والتّفسير المنطقي له هو أنّ في أيّ نقطة معيّنة من الزّمن من المتوقع أن يستمرّ المشروع في أعماله بصورة تسمح له بالوفاء بالتزاماته القائمة، والاستفادة من أصوله الحاضرة ، وكحدٍّ أدنى يفترض استمرار الوحدة المحاسبية لفترة أطول من عمر أي أصل تمتلكه وبما يكفي للوفاء بأي التزام من التزاماتها وتنفيذ البنود والتّعهدات القائمة[1].

والذي ينبغي الإشارة إليه هو أنّ هذه الفرضية لها " أثر مباشر على النّتيجة ما دام أنّ العناصر المعنية (أصول، خصوم) لن تكون لها نفس القيمة في حالة الاستمرار أو التّوقف عنه"[2].

2- المبادئ المحاسبية: وتمثّل الأحكام العامّة التي يجب الرّجوع إليها للاختيار فيما بين بدائل التّطبيق العملي المتاحة، وبالتّالي فإنّها تمثل المرجع الذي يحتكم إليه في حسم أيّة خلافات تنشأ عن مزاولة المهنة المحاسبية[3]،

[1]- هادي رضا الصّفار، مرجع سبق ذكره، ص32.

[2]-محمّد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص52.

[3]- هادي رضا الصّفار ، نفس المرجع ، ص33.

وتتمثّل هذه المبادئ فيما يلي:[1]

أ. **مبدأ القيد المزدوج:** هو مصطلح محاسبي حيث يعتبر النّظام الأساسي والمعياري المستعمل من طرف المؤسسة لتسجيل حركاتهم المالية، و ينصّ مبدأ القيد المزدوج على أنّ أيّ عملية محاسبية تتم بين حسابين على الأقل، أحدهما مدين والآخر دائن.

ب. **مبدأ التّكلفة التّاريخية:** طبقا لهذا المبدأ يتم قياس تكلفة الأصول بمقدار التّضحيات الاقتصادية أو المبالغ التي دفعتها المؤسسة فعلا لاقتناء هذه الأصول وبالقيم المثبتة بها فعلا في المستندات.

إنّ كثير من الباحثين يرون أنّ التّمسك الدّائم بمبدأ التّكلفة التّاريخية من قبل المستخدمين يشكّل في نهاية الأمر قيدا على ملاءمة البيانات المحاسبية لعملية اتّخاذ القرارات خصوصا في الفترات المالية التي ترتفع فيها معدّلات التّضخم الاقتصادي، وتصبح حينئذ الفوارق كبيرة جدا بين التّكلفة التّاريخية للأصل وتكلفة إحلاله.

ج. **مبدأ الحيطة والحذر:** لا بد أن تجابه مُعِدُّو القوائمِ الماليةِ حالات عدم التّأكد المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث والظّروف، مثل قابلية الدّيون المشكوك في تحصيلها، ويقصد بمبدأ الحيطة والحذر تبني درجة من الحذر في وضع التّقديرات المطلوبة في ظل عدم التّأكد حيث لا ينتج عنها تضخيم للأصول والدّخل أو التّقليل للالتزامات والمصروفات.

ممارسة الحيطة والحذر لا يعني خلق احتياطات سريّة أو وضع مخصصات مبالغ فيها، أو تقليل معتمد للأصول والمداخيل أو مبالغة معتمدة للالتزامات والمصروفات، حيث عندها لا تكون القوائم المالية محايدة ، وعليه لن تملك خاصية الموثوقية.

[1]–حواس صلاح ، مرجع سبق ذكره، ص16.

ويقوم هذا المبدأ على أساس تسجيل الخسائر المحتملة[1].

فهو بحث على معالجة الأعباء والنواتج من خلال[2] :

- عدم الاعتراف بالنّواتج إلا عندما تكون مؤكّدة؛
- يجب الاعتراف بالعبء إذا كان محتملا.

د. مبدأ مقابلة الإيرادات بالنّفقات: يهدف هذا المبدأ بتحديد نتيجة أعمال الدّورة المالية إثر مقابلة الإيرادات المحقّقة خلال الفترة بالنّفقات المستفيدة خلالها، حيث يلتزم المحاسب عند إصدار القوائم المالية بأن تكون إيرادات المؤسّسة المباشرة وغير المباشرة مرتبطة بما يقابلها من تكاليف هذه المقابلة، هي نتيجة لتطبيق مبدأ استقلالية السّنوات المالية[3].

هـ. مبدأ استقلالية الدّورات: يقتضي قياس نتيجة النّشاط الاقتصادي الذي تقوم به المؤسّسة والمتعلّق بدورة معيّنة دون تداخل بالدّورات الأخرى، وذلك عن طريق مقابلات إيرادات الدّورة بالمصاريف المتعلّقة بها، وذلك بصرف النّظر عن إتمام السّداد التّقديري، أو عدم إتمامه إذا كان ذلك قد تمّ في الفترة السّابقة عن الدّورة المعنية، أو خلالها ، وهذا أدّى إلى ما يسمى بالسّنوات الجردية

و. مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشّكل القانوني:

ز. يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر بحيث يُقرّ مبدأ تغليب الواقع المالي على الشّكل القانوني في أنّه ينبغي التّعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس

[1]- شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص30.

[2]-هوام جمعة ، مرجع سبق ذكره، ص35.

[3]-حواس صلاح، مرجع سبق ذكره، ص16.

حسب الظّاهر القانوني، فمن خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية [1].

ح.مبدأ المداومة: يعتمد هذا المبدأ على الحفاظ على الطّرائق المحاسبية(المداومة) بحيث يتم استعمال نفس طرائق التّقييم المحاسبي خلال الدّورات المحاسبية

ط.مبدأ عدم المقاصة: ينبغي عدم المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم، أو بين الإيرادات والأعباء

ي.مبدأ الأهمية النّسبية: هذا المبدأ يشكل حدا لشمولية المعلومات المحاسبية، فالأهمية النّسبية للمعلومة التي يتم إعدادها عندما يكون تركها أو عدم دقّتها يؤثّر على القرارات الاقتصادية المتّخذة من قبل مستخدمي البيانات المالية[2].

المطلب الثّاني: خصائص وأهداف النّظام المحاسبي المالي

ان لنظام المحاسبي المالي مجموعة من الاهداف والخصائص الذي يتميز بها.

الفرع الاول: خصائص النّظام المحاسبي المالي: يتميّز النّظام المحاسبي بثلاثة خصائص أساسية هي:[3]

أ. اختيار البعد الدوّلي لمطابقة الممارسة المحاسبية المالية مع الممارسة العالمية، ضمن مرجعية IFRS/IAS، لضمان التّكيّف مع الاقتصاد المعاصر وإنتاج معلومات مفصّلة تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسّسة

[1]- شعيب شنوف ، مرجع سبق ذكره، ص30 ـ 31.

[2]--هوام جمعة ، مرجع سبق ذكره، ص35.

[3]-زين عبد المالك، القياس **والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النّظام المحاسبي المالي**، ماجستير، جامعة أمحمّد بوقرة، بومرداس، 2015/2014، ص08.

ب. يحتوي النّظام المحاسبي المالي على نصوص صريحة وواضحة لمبادئ وقواعد التّسجيل، وطرق القياس، وإعداد القوائم المالية، وهذا ما يحدّ من التّأويلات الخاطئة الإدارية واللاإدارية؛

ج. يوفّر النّظام المحاسبي المالي معلومات مالية واضحة ، ومتوافقة قابلة للمقارنة واتّخاذ القرارات.

الفرع الثاني: أهداف النّظام المحاسبي المالي: هناك أهداف تسعى الدّولة إلى تحقيقها من خلال تطبيق النّظام المحاسبي المالي، ومن بين هذه الأهداف نجد:

1. تحقيق الرّبح عن طريق توليد الثّروة الوطنية (تبادل دولي)؛

2. البقاء ومقاومة المنافسة الدّولية؛

3. الفوز بالأسواق الدّولية؛

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

5. توحيد الإفصاح أي تقديم قوائم مالية ذات محتوى كاف وملائم وخالي من الأخطاء الجوهرية؛

6. تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي أملا في جلبه إلى الجزائر من خلال تجنيبه مشكل اختلاف الطّرق المحاسبية؛

7. تعزيز مكانة وثقة الجزائر لدى المنظّمات المالية والتّجارية العالمية؛

8. العمل في ترسيخ أسس الحكم الرّاشد في المؤسسات (حوكمة الشّركات)؛

9. المساعدة على نمو ومردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية[2]؛

---

[1]-SAHRAOUI Ali, **comptabilité financièr**e, Berti édition, Alger,2011,p32.

[2]-محمّد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص11.

10.المساعدة في إعداد البيانات الإحصائية، والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتّسم بالموضوعية والمصداقية[1]؛

11.يسمح بتسجيل وبطريقة موثوق منها وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التّصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية[2]؛

12.يتمثّل الهدف الأساسي في المحاسبة المالية في إعداد القوائم المالية بغرض الإيصال الدّوري إلى كلّ من المسيّرين ،الشّركاء، المقرضين ، وكلّ من لهم فائدة من الاطّلاع على هذه القوائم لإعداد التّشخيص المالي للمؤسسة ، يتم على ضوئه اتّخاذ القرارات الملائمة ، إلا أنّ هذا الهدف لا يمكن بلوغه إلا بتوفير مجموعة من الشّروط تتمثل في:[3]

- أن تكون المعلومات صادقة، يُفترض في القوائم المالية وملاحِقها تمثيلا للأحداث بصدق وبشكل لا يدع مجالا للنّزاع؛

- تسمح هذه المعلومات بإعداد مقارنات ليس فقط عبر الزّمن ، ولكن كذلك بين مجموعة من المؤسّسات التي تنتمي إلى نفس القطاع، وهو ما يُفترض أن تُقَدَّم القوائم المالية بشكل موحَّد، وبنفس طرق التّقييم، وأن تكون مكمّلة بمعلومات أخرى مفصلة لضمان الصّحة في المقارنة.

---

[1]-رحمي عادل، العناني إبراهم، **أثر تطبيق النّظام المحاسبي المالي على النّظام الجبائي**، مذكرة ماستر، جامعة أكلي محند ولحاج، البويرة، 2015/2014، ص 27.

[2]- كتوش عاشور ، مرجع سبق ذكره، ص292.

[3]- حواس صلاح ، مرجع سبق ذكره، ص 208.

المبحث الثّاني: قواعد التّقييم والتّسجيل المحاسبي حسب النّظام المحاسبي المالي.

يقصد بتقييم عناصر القوائم المالية تحديد المبلغ المالي للعنصر وتسجيله في الميزانية أو في حسابات النّتائج[1].وتوجد قواعد عامّة وأخرى خاصة للتّقييم والتّسجيل المحاسبي.

المطلب الأول: قواعد عامّة للتّقييم والتّسجيل المحاسبي

ان عملية التقييم والتسجيل المحاسبي تستلزم اتباع قواعد تسجيل عناصر القوائم المالية وتقييم عناصر القوائم المالية

الفرع الاول: قواعد تسجيل عناصر القوائم المالية: ينبغي حسب المجلس IASB توفّر الشّرطين التّاليين حتى يسجل (أصل، خصم، أموال خاصة، إيرادات ، أعباء) في القائمتين الماليتين أي الميزانية وحسابات النّتيجة، هذان الشّرطان يتمثلان فيما يلي:[2]

- هناك احتمال أنّ الميزة الاقتصادية المستقبلية، المرتبطة بالعنصر تدخل إلى المؤسسة أو تخرج منها؛
- للعنصر تكلفة أو قيمة التي يمكن تحديدها (تقييمها) بمصداقية.

وتتمثّل طرق التّسجيل في الآتي:

أولا: تسجيل الأصول: يسجّل الأصل في الميزانية إذا توفّر الشّرطان احتمال حصول المؤسسة على المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل، وأنّ الأصل المعني له تكلفة أو قيمة يمكن تحديدها بمصداقية، وعليه أنّ إذا كانت هناك مصاريف دفعت ولكن من غير المحتمل أن تنتقل المزايا الاقتصادية المرتبطة بالعنصر بعد الدّورة إلى المؤسسة فإنّ المصاريف المدفوعة تسجّل كأعباء في حساب النّتيجة.

[1]–هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص39.

[2]– محمّد بوتين، مرجع سبق ذكره،ص 57 ـ 59 .

ثانيا: تسجيل الخصوم: يسجّل الخصم في الميزانية إذا كان هناك احتمال خروج موارد ممثلة لمزايا اقتصادية ناتجة عن التّخلص من التزام حالي ومبلغه يمكن تحديده بمصداقية.

ثالثا: تسجيل الإيرادات: يسجّل إيرادا في حساب النّتيجة إذا كانت هناك زيادة في المزايا الاقتصادية المستقبلية آتية من تزايد أصل أو تناقص خصم، وهذا الإيراد يمكن تحديده بمصداقية.

رابعا: تسجيل الأعباء: يسجّل عبء في حساب النّتيجة إذا كان هناك نقصان في المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة آتية بتناقص أصل أو تزايد خصم مع إمكانية تحديده بمصداقية.

الفرع الثاني:القواعد العامّة لتقييم عناصر القوائم المالية: طريقة التّقييم هي عملية تقدير تؤثّر على القيمة المفترضة بشكل صحيح للعنصر المعني ، وهي تقوم بشكل عام على أساس التّكلفة التّاريخية، لكن يمكن أن تكون هذه العملية في بعض الاعتبارات ولعناصر معيّنة بطرق تقييم أخرى منها: القيمة العادلة، القيمة الحالية، قيمة الاستخدام...الخ[1]، وفيما يلي يتم التّفصيل في طرق التّقييم.

أولا: التّقييم بالتّكلفة التّاريخية: وتتمثّل في: [2]

1-التّكلفة التّاريخية للموجودات والسّلع المسجّلة ضمن الأصول في الميزانية عند تسجيلها تتكون من بعد طرح الرّسوم المستردة والحسومات التّجارية ، التّخفيضات وعناصر أخرى مشابهة:

- بالنّسبة للموجودات المحصل عليها كمساهمة بالطّبيعة ، بقيمة المساهمة؛
- بالنّسبة للموجودات المحصّل عليها بدون مقابل بالقيمة العادلة عند تاريخ الدّخول؛

[1]-SAHRAOUI Ali, , **op cité**, p 13-14.

[2]-هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص39.

- الموجودات التي تمّت مبادلتها فالأصول غير المتشابهة تسجّل بالقيمة العادلة للأصول المستلمة، والأصول المتماثلة تسجل بالقيمة المحاسبية للأصول التي تمّت مبادلتها؛
- بالنّسبة للموجودات أو الخدمات المنتجة من قبل المنشأة بتكلفة إنتاجها؛

2-تسجّل الخصوم بمبلغ السّلع المحصّل عليها التي نشأت عنها هذه الخصوم (الدّيون)،ويتمثّل المبلغ فيما سيخرج من الخزينة أو أشباه الخزينة لتغطية الخصم.

ثانيا: التّقييم بالتّكلفة الحالية: وتتمثّل في: [1]

1-تقيّم الأصول وتسجّل بمبلغ الخزينة أو أشباه الخزينة الواجب الدّفع للحصول على الأصل أو أصل مشابه له حالي؛

2-تقيّم الخصوم وتسجّل بمبلغ الخزينة أو أشباه الخزينة.

ثالثا: التّقييم بالتّكلفة القابلة للتّحقيق: وتتمثّل في:

1- يقيّم الأصل ويسجّل بمبلغ الخزينة أشباه الخزينة الذي يمكن قبضه إذا أريد بيعه حاليا؛

2-يسجّل الخصم بمبلغ الخزينة أو أشباه الخزينة الذي ينتظر دفعه (دون تحديث) وفي ظروف عادية للتّخلص من الالتزام.

رابعا: التّقييم بالقيمة الحالية: وتتمثّل في:

1-يقيّم ويسجّل الأصل بالقيمة الحالية للمداخيل الصّافية المستقبلية التي تحقّقها المؤسسة خلال نشاطها العادي؛

2-تسجّل الخصوم بالقيمة الحالية للتّدفقات الصّافية الخارجية المستقبلية للتّخلص من الالتزام خلال نشاط المؤسسة العادي.

[1]-محمّد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص59-60.

المطلب الثّاني: القواعد الخاصّة للتّقييم والتّسجيل المحاسبي.

القواعد الخاصة للتقييم تستلزم التسجيل المحاسبي للتثبيتات والاصول المالية.

الفرع الأول: قواعد التّقييم والتّسجيل المحاسبي للتّثبيتات: وقد تطرقنا الى

أولا: التّثبيتات المادية: حسب المعيار المحاسبي الدّولي (IAS16) التّثبيتات المادية 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 ،ينتظر من استعماله تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية، وتسجّل التّثبيتات المادية في ح/21[1].

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

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

أ. الموجودات المقتناة بمقابل تسجل بتكلفة الشّراء؛

ب. الموجودات المنتجة من قبل المنشأة تسجّل بتكلفة الإنتاج؛

ج. الموجودات المقتناة بدون مقابل تسجّل بقيمتها البيعية.

3-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 للإرجاع.

---

[1]-حواس صلاح ، مرجع سبق ذكره، ص69.

[2]- محمّد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 98.

[3]- هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص47.

ويضاف إلى تكلفة الشّراء هذه التّكاليف المباشرة التي يتطلّب دفعها لتصبح جاهزة للاستعمال خاصّة:[1]

أ. تكاليف إيصالها: الشّحن والتّفريغ (التّسليم)؛

ب. مصاريف إقامتها وتركيبها؛

ج. 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؛

د. بعض مصاريف الأتعاب المرتبطة بالحصول على الأصل (مصاريف الموثّق، الخبراء والمتخصصين إن وجدت)؛

هـ. مصاريف مستخدمين مرتبطة بشكل مباشر بالحصول على الأصل؛

و. 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).

4-حدث 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، مرجع سبق ذكره، 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]؛

5-الأصول الثّابتة المادية تقيّم في البداية بحسب تكلفة الاقتناء ،كما تقيّم فيما بعد بطريقتين هما التّكلفة وإعادة التّقييم:

- **طريقة التّكلفة:** تحدّد القيمة المحاسبية للأصل حسب هذه الطّريقة كما يلي:

القيمة المحاسبية = التّكلفة التّاريخية-ا لاهتلاكات -خسائر القيم

- **طريقة إعادة التّقييم:** تحدّد القيمة المحاسبية للأصل حسب هذه الطّريقة كما يلي:

القيمة المحاسبية = القيمة العادلة بتاريخ إعادة التّقييم-الاهتلاكات المستقبلية -خسائر القيم المستقبلية

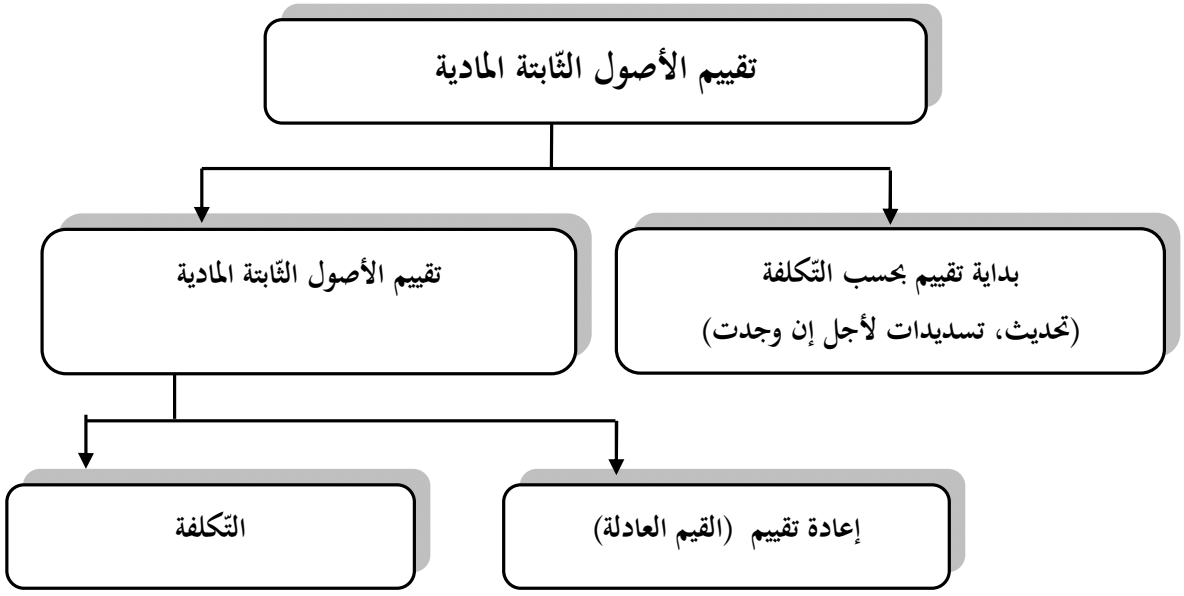
وتعرّف القيمة العادلة للأصل حسب المعايير الدّولية على أنّها المبلغ الذي يمكن أن تبادل به بين أطراف جيّدة الاطّلاع متفاهمة وتعمل في إطار شروط المنافسة العادية ، وهي سعر السّوق الحالي للسّلع المتشابهة إذا كان هناك سوق ن وإذا لم يكن هناك سوق والطّبيعة الخاصة لبعض أنواع الأصول ، فالاتّفاق أن يعاد تقيم هذه الأصول

[1]- محمّد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 102. 103 .

بالتّكلفة التّعويضية الصّافية من الاهتلاكات، ويشترط في تطبيق طريقة إعادة التّقييم إمكانية قياس القيمة العادلة بمصداقية ، كما يشترط تطبيق الطّريقة من دورة إلى أخرى، وتطبّق بصفة منتظمة على جميع الأصول الثّابتة المادية التي تنتمي إلى نفس المجموعة ، ويجب تطبيقها كلّما تطلّب الأمر ذل، أي كلّما كانت القيمة العادلة للأصل المعاد تقيمه تختلف بشكل معتبر عن القيمة المحاسبية للأصل.

وعليه يمكن تلخيص كيفية تسجيل وتحديد قيمة الأصول الثّابتة المادية على النّحو الآتي.

الشّكل(01.1): مجال تطبيق المعيار IAS16 "التّثبيتات المادية".



المصدر: محمّد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدّولية –IFRS–**، مرجع سبق ذكره، ص97.

ثانيا: التّثبيتات المعنوية (غير المادية): حسب المعيار المحاسبي الدّولي IAS38 التّثبيت المعنوي هو أصل غير نقدي ... والتي ليس لها وجود مادي ملموس، مراقب ومستعمل من طرف المؤسّسة في إطار نشاطها العادي مثل شهرة المحل ، حقوق التّأليف براءة الاختراع ، العلامات التّجارية...لخ، ومن شروط الاعتراف بها أنّها إذا كانت من

المحتمل أن تأتي بتدفقات اقتصادية مستقبلية، أو إذا كان بالإمكان قياس تكلفة الأصل بشكل صادق، كما يتم تقييم احتمال المنافع الاقتصادية بناءً على توقُّعات مدروسة[1]، وتسجّل التّثبيتات المعنوية في ح/21.

1- تقييم الأصل المادي الثّابت في البداية: يقيّم الأصل الثّابت غير المادي في الأصل بداية بتكلفته، ويفرق بين أربع حالات لكلّ حالة طريقتها في تحديد التّكلفة، وهي:[2]

أ. الحصول على الأصل منفردا:

- تكلفة الحصول عليه (تكلفة الشّراء)= سعر الشّراء + التّكاليف المباشرة الملحقة بالعملية.

سعر الشّراء= سعر الشّراء صافٍ من كلّ التّخفيضات بما في ذلك خصم تعجيل الدّفع.

التّكاليف المباشرة= تكاليف المستخدمين القائمين على بداية تشغيل الأصل المعني+الأتعاب غير المباشرة +اختبارات سير الأصل.

- **تحديث التّكلفة:** إذا كان الدّفع لأجل، ويستثنى ولا تدخل في هذه التّكلفة التّكاليف التّالية: (تكاليف الانطلاق بما في ذلك الإشهار،تكاليف تحويل نشاط ما، المصاريف الإدارية والمصاريف العامّة،خسائر العمليات عند البداية)

ب. جني الأصل داخليا: يقيّم الأصل الثّابت غير المادي المنتج داخل المؤسّسة بتكلفة الإنتاج التّكلفة المباشرة، وتبدأ المؤسسة في حساب تكلفة الإنتاج هذه ابتداءً من اعترافها بصفة الأصل المعني كامل، ثابت، غير مادي ؛ أي عندما تستطيع تقديم البرهان؛ أي توفر الشّروط السّابقة.

أمّا المصاريف السّابقة (مصاريف ما قبل مرحلة التّطوير) فلا تدخل في تكلفة الإنتاج.

---

[1]-حواس صلاح ، **المحاسبة المالية حسب النّظام المحاسبي المالي –SCF–** ، مرجع سبق ذكره، ص69.

[2]- محمّد بوتين،، مرجع سبق ذكره، ص136.

والتّكاليف المباشرة هي تكاليف المواد والخدمات ، تكاليف المستخدمين، حقوق التّسجيل واهتلاك شهادات الاختراع المستعملة في جني هذا الأصل. وتستثنى من تكلفة الإنتاج، ولا تدخل فيها المصاريف الإدارية، والمصاريف العامّة (إلا إذا كانت مباشرة للأصل المعني)، خسائر العمليات الأولية، مصاريف تكوين المستخدمين والتّكاليف غير المباشرة.

ج. تبادل الأصل: إذا كان الأصل غير المادي محل تبادل فإنّه يقيّم ويسجّل بالقيمة العادلة، أمّا إذا تعذّر الأمر أي عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة بمصداقية للأصلين المعطى والحاصل عليه (الأصل الخارج من المؤسّسة والأصل الدّاخل إليها) يسجّل الأصل الدّاخل الحاصل عليه بالقيمة المحاسبية للأصل المتخلى عنه.

د. الحصول على الأصل نتيجة تجميع: يقيّم الأصل الثّابت غير المادي الذي تم الحصول عليه في إطار تجميع شركات بالقيمة العادلة للأصل بمصداقية.

2- تقييم الأصل بعد التّقييم الأولي: تقيّم الأصول الثّابتة غير المادية بعد تقييمها الأول بطريقين تتمثلان في طريقة التّكلفة وطريقة إعادة التّقييم ، وفيما يلي تفصيل لذلك [1].

- **طريقة التّكلفة**: تحسب القيمة المحاسبية للأصل الثّابت غير المادي كما يلي:

القيمة المحاسبية = التّكلفة –مجموع الاهتلاكات –مجموع خسائر القيم

- **طريقة إعادة التّقييم**: تحسب القيمة المحاسبية للأصل الثّابت غير المادي كما يلي:

القيمة المحاسبية = تكلفة أعيد تقييمها حسب القيمة العادلة

[1]- محمّد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص138.

وتحدّد القيمة العادلة اعتمادا على سوق الأصل ومعايير هذا السّوق هي :

أ. تجانس العناصر المتداولة بين هذا السّوق؛

ب. وجود وبصفة دائمة بائعين ومشترين متفاهمين وتحت نفس الظّروف؛

ج. توفر أسعار عمومية.

يغادر الأصل الثّابت غير المادي المؤسسة ودفاترها إذا بيع أو أصبح لا يجني أيّة مزايا اقتصادية مستقبلية. وتحسب نتيجة التّنازل ويظهر في حساب النّتيجة كما يلي:

الإيراد الصّافي لخروج الأصل–القيمة المحاسبية= إيراد أو عبء.

ثالثا: التّثبيتات المالية: وقد تطرقنا الى:

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).

[1]–هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص91.

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

الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي للأصول المالية: يتم التّسجيل المحاسبي للأصول المالية وفق ما يلي:

أولا: 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:

- 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.

1-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.

2-خروج السّندات من الميزانية: تسجيل التّنازل عن السّندات يتم بمرحلتين:

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

3- قواعد التّقييم والتّسجيل المحاسبي للمخزونات: تعتبر المخزونات من ضمن الأصول المتداولة وتشمل المواد الأولية ، واللّوازم والبضائع والمنتجات بمختلف أنواعها القابلة للتّخزين[1]، ومدة بقاءها في المؤسسة مهما طالت لا تتعدّى 12 شهرا (دورة الاستعمال) إذ تتحوّل إلى نقود وتجدّد[2]، وتقيّم المخزونات في العادة مرتين مرة

[1]- شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 87.

[2]- محمّد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص166.

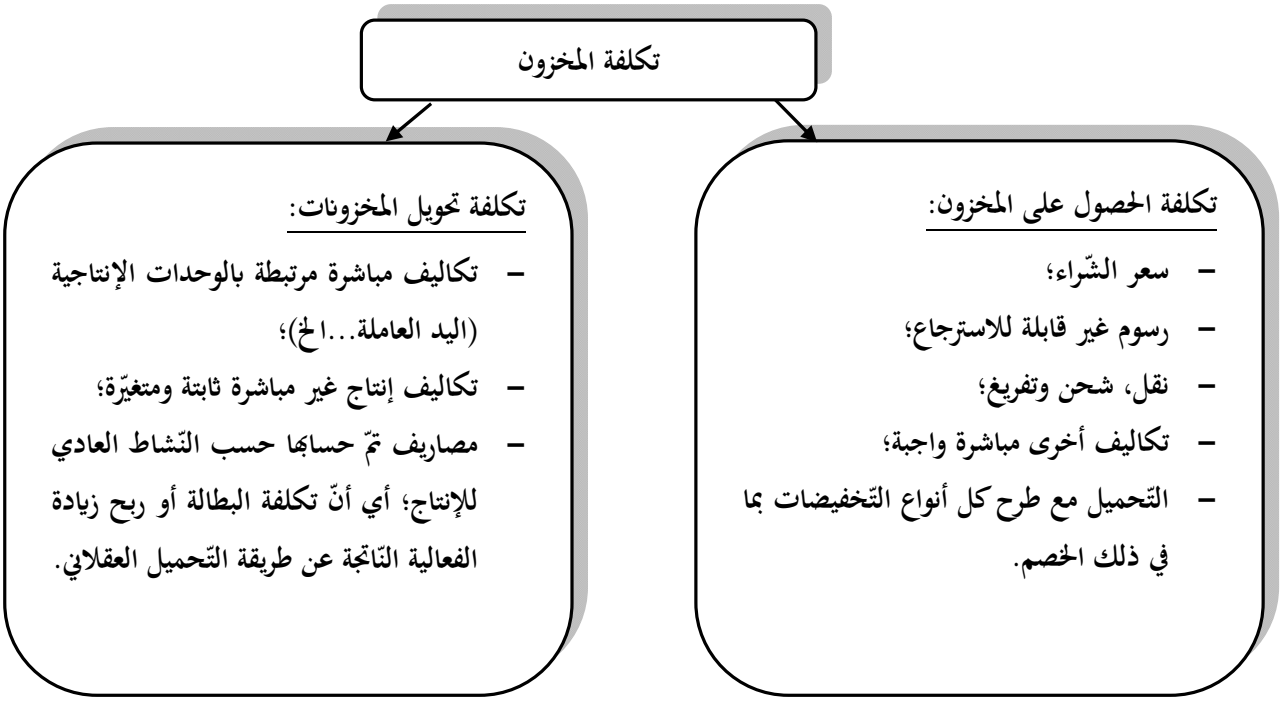
عند إدخالها إلى المخازن ، ومرة عند جردها في نهاية الدّورة؛

أ.تقيّم المخزونات عند الإدخال: حيث يتم حساب تكلفة المخزونات كما يلي:

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

والشّكل التّالي يبيّن مكونات هذه التّكلفة.

الشّكل (02.1): مكونات تكلفة المخزون.



المصدر: محمّد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص167.

ب. 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

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. ثا

1– تعريف الاهتلاك: إنّ الاهتلاك هو انخفاض قيمة الاستثمارات نتيجة الاستخدام أو التآكل أو القدم، أمّا النّظام المحاسبي المالي وفي المادة 121-07 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"[1].

2–الشّروط العامّة لخصم الاهتلاكات: يشترط في جميع أنظمة الاهتلاك أن تكون قاعدة إهتلاك الاستثمارات المشتراة محدّدة بالقيمة الأصلية، أو سعر الاقتناء مضافا إليه المصاريف الملحقة ، أي تكلفة الشّراء خارج الرّسم على القيمة المضافة بالنّسبة للاستثمارات التي تستعمل في نشاط خاضع للرّسم ، أمّا إذا كان الغرض من شرائها هو استخدامها في نشاط غير خاضع للرّسم على القيمة المضافة فإنّ قاعدة الاهتلاك تحدّد على أساس تكلفة الشّراء بما فيها الرّسم.

3– طرق الاهتلاك: تتمثّل طرق الاهتلاك فيما يلي:[2]

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).

---

[1]– عبد الرحمن عطية ، **المحاسبة المعمّقة وفق النّظام المحاسبي المالي**، الطّبعة الثّانية، الجزائر، 2014، ص89.

[2]– ر بيع حنيفية، وآخرون، **الواضح في المحاسبة المالية وفق SCFوالمعايير الدّولية**، الجزء الثّاني، الطّبعة الأولى، منشورات كليك، 2013، ص 285-286..

ب. طريقة الاهتلاك المتناقص: حسب امادة 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 الجبائي مرفق بالتّصحيح السّنوي للنّتائج.

4- التّسجيل المحاسبي للاهتلاكات: حسب النّظام المحاسبي المالي يتم تطبيق وحساب الاهتلاكات على القيم الثّابتة كما يلي:

أ.**إهتلاك الأصول الثّابتة المادية:** لحساب وتسجيل إهتلاك الأصل لا بد من توفير العناصر التّالية:[1]

- **المبلغ القابل للاهتلاك:** هو القيمة الأصلية (قيمة الحصول على الأصل)؛
- **القيمة الباقية:** هي حسب المعايير المحاسبية الدّولية المبلغ الذي يمكن أن تحصل عليه المؤسّسة مقابل تنازلها عن الأصل في نهاية مدة المنفعة (مدة استعماله)، أخذا في الحسبان تكاليف إخراجه وطرحها من هذا المبلغ؛
- **مدّة المنفعة:** مدّة المنفعة حسب المعايير االمحاسبية الدّولية هي مدّة الاستعمال المحدّدة من طرف المؤسّسة أو عدد وحدات الإنتاج التي تنوي المؤسّسة الحصول عليها نتيجة استعمالها للأصل؛
- **طريقة الإهتلاك:** هناك ثلاث طرق للإهتلاك على المؤسّسة اختيار إحداها.

[1]- محمّد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص104-105.

يعاد النّظر في القيمة الباقية ، مدة المنفعة، وطريقة إهتلاك الأصل كلّ سنة على الأقل ، وفي حالة المراجعة (العدول عن أيّ عنصر أو كلّ العناصر) لا بد من تسجيل ذلك كتغيير التّقدير المحاسبي حسب ما جاء به المعيار المحاسبي الدّولي IAS8.

يحسب الاهتلاك ويسجّل سنويا حتى في حالة كون أنّ القيمة العادلة للأصل المعني أكبر من القيمة المحاسبية ، وهذا ما دامت قيمته الباقية لا تتعدّى قيمته المحاسبية.

يسجّل مخصّص الاهتلاك مع الأعباء ، إلّا إذا تقرّر إدخالها في القيمة المحاسبية لأصل من الأصول (المخزونات مثلا).

ب. إهتلاك الأصول الثّابتة غير المادية: يعتمد في حساب وتسجيل الاهتلاك أو عد حسابه وتسجيله فيما يخص الأصول الثّابتة غير المادية على مدّة المنفعة ، وهي المدة التي تجني فيها المؤسّسة إدخالات صافية للخزينة ناتجة عن الاستمعمال الأصل المعن.

إذا كانت مدّة المنفعة محدّدة (معروفة) فإنّ الأصل قابل للاهتلاك ، ويهتلك، أمّا إذا كانت هذه المدّة غير محدّدة (غير معروفة) فإنّ هذا يعني عدم تقدير مدّة معيّنة تجني المؤسّسة خلالها مداخيل صافية للخزينة، والأصل المعني في هذه الحالة أصل غير قابل للاهتلاك ، ولا يهتلك.

- **إهتلاك الأصول الثّابتة غير المادية ذات مدّة المنفعة المحدّدة:** المبلغ القابل للاهتلاك هو تكلفة الأصل ، أو أي مبلغ معوّض مطروح منه القيمة الباقية ، وتعتبر القيمة الباقية معدومة في الغالب ، إلّا إذا كان الالتزام مؤكّد من طرف الذي يشتري الأصل في مدّة استعماله ، أو هناك سوق دائم يسمح بتحديد هذه القيمة.

تراجع القيمة الباقية مرّة على الأقل في السّوق ، وفي حالة تغييرها فهذا تغيير في التّقدير.

- **مدّة الاهتلاك**: تختار المؤسّسة طريقة الاهتلاك (خطي، متناقص، أو حسب الوحدات المنتجة) التي تتماشى واستهلاك المزايا الاقتصادية المستقبلية للأصل، وفي حالة صعوبة تحديد مدى إهتلاك المزايا الاقتصادية المستقبلية فإنّ طريقة الإهتلاك الخطي هي المختارة، أي تراجع مدّة وطرقة الاهتلاك في نهاية كلّ دورة على الأقل.

يسجّل مخصّص الاهتلاك مع الأعباء إلا إذا كان هناك معيار يسمح أو يفرض تحميله في القيمة المحاسبية كأصل.

ثالثا: مصاريف البحث والتّطوير: في حالة إنتاج الأصل داخل المؤسّسة منتجات جديدة أو أصول ثابتة غير مادية يفرّق النّظام المحاسبي المالي بين مرحلتي البحث والتّطوير كما يلي: [1]

1- مرحلة البحث: تتضمّن مرحلة البحث عن معارف جديدة ومحاولة تطبيقها، البحث عن طرق إنتاج، منتجات وخدمات، وإظهار نتائج ما توصّل غليه الباحثون والخبراء في هذه المرحلة.

إنّ المعايير الدّولية لا تفرّق بين البحث الأساسي (البحث من أجل البحث) والبحث التّطبيقي... ، وتعتبر كلّ ما أنفق في هذه المرحلة مهما كان مبلغه أعباء، وينبغي تسجيله مع الأعباء، لأنّه ليس هناك دليل قاطع على وجود مزايا اقتصادية ستجنيها المؤسّسة.

2- مرحلة التّطوير: تتضمّن تصميم وبناء النّموذج المتوصّل إليه واختبارات أولية لإنتاجه واستعماله، تصميم مكوّنات التّكنولوجيا الجديدة، تصميم وبناء وحدة إنتاج نموذجية...الخ.

وكلّ ما يصرف في هذه المرحلة ومهما كان مبلغه يعتبر أصلا ثابتا غير مادي ، وينبغي أن يسجّل كذلك إذا استطاعت المؤسّسة تقديم البرهان من خلال توفير الشّروط التّالية:

أ. توفر الجانب التّقني الضّروري لإنهاء إنتاج الأصل غير المادي واستعماله أو بيعه؛

[1] - محمّد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 135.

ب. توفير إرادة انتهاء إنتاج الأصل غير المادي؛

ج. توفّر قدرة استعمال أو بيع الأصل غير المادي؛

د. توفّر كيفية جني مزايا اقتصادية مستقبلية محتملة (توفّر سوق للأصل غير المادي نفسه ألمنتجاته...الخ)؛

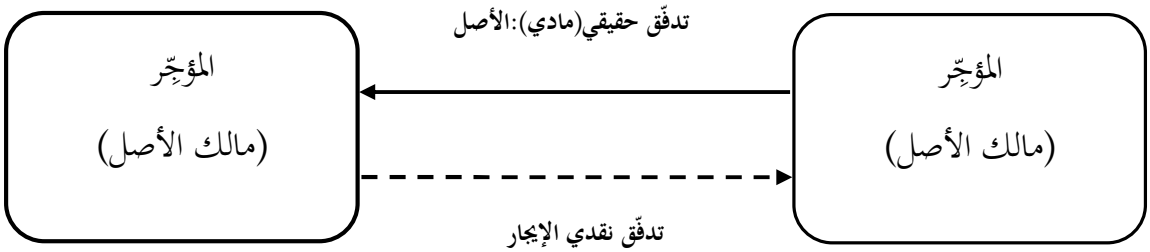
هـ. توفّر الموارد التّقنية المالية وغيرها اللّازمة لإنهاء تطوير الأصل لاستعماله أو بيعه؛

و. القدرة على تقييم وبمصداقية مصاريف تطوير الأصل غير المادي المعني.

3- عقود الإيجار -تمويل-:

أ. **مفهوم عقود الإيجار:** يعرّف المعيار IAS17 عقد الإيجار على أنّه اتّفاق بين طرفين (مؤجّر ومستعمل) يتناول فيه المالك (المؤجِّر) لفترة معيّنة عن حقّ استعمال أصل مقابل تسديد مبلغ أو عدة تسديدات[1].

الشّكل(03.1): عقود الإيجار.



المصدر: محمّد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 109.

ب.أنواع عقود الإيجار: توجد ثلاثة أنواع من عقود الإيجار:

- عقد الإيجار التّمويلي؛
- عقد الإيجار للاستغلال أو عقد الإيجار البسيط؛
- عقد بيع الإيجار.

[1]-- محمّد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 109-110.

ويخرج من مجال تطبيق المعيار IAS17 عقود إيجار التّنقيب عن المعادن ، الغاز الطبيعي، البترول والمواد المشابهة غير المتجدّدة، وعقود التّوظيف وعقود الأصول البيولوجية، وذلك لوجود معايير خاصّة بها.

ج.تسجيل وتقييم عقد الإيجار–تمويل–: يعرّف المعيار IAS17 عقد الإيجار، تسجيله، وتقييمه لدى كلّ طرف (المؤجّر والمستعمل له) كما يؤكّد على المعلومات الواجب ذكرها في الملحق.

يصبح الأصل بعد إمضاء عقد الإيجار تحت رقابة المستعمل ممّا يؤدي إلى تسجيله مع أصوله ، ويقابل ذلك دين في خصومه (ما عدا الدّفع نقدا)؛ أي زيادة الخصوم في نفس الوقت ممّا يؤثّر على نسبة المديونية للمؤسّسة، ويؤثّر على قارئ القوائم المالية كذلك، وتغليبا للحقيق الاقتصادية على الجانب القانوني ، وتأكيدا لوجود أو عدم وجود رقابة ، جاء المعيار IAS17 للفصل بين أنواع العقود، تسجيل وتقييم كلّ نوع لدى كلّ طرف، وكذا المعلومات الواجب ذكرها في الملحق.

يعتبر عقد الإيجار عقد تمويليا إذا توفّر مؤشّر واحد على الأقل من المؤشّرات التّالية[1]:

- تحويل أو انتقال ملكية الأصل في نهاية العقد من المالك الأصلي إلى المستعمل؛
- هناك خيار إمكانية شراء الأصل من طرف المستعمل له بسعر أصغر بشكل معتبر من القيمة المقدّرة بتاريخ نهاية العقد ينتج عن ذلك شبه يقين أنّ عملية الشّراء سوف تتم؛
- مدّة العقد تغطي الجزء الأكبر من مدّة الاستعمال حتى في حالة غياب انتقال الملكية؛
- تكون في بداية العقد قيمة التّسديدات الدنيا المحدثة شبه مساوية للقيمة العادلة للأصل المؤجّر؛
- طبيعة الأصل محل الإيجار تسمح للمستعمل إستعماله لوحده دون آخر، وهذا دون إدخال تغيير معتبر على الأصل.

وتتم المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التّمويلي كما يلي:

[1]–شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص43.

– المعالجة المحاسبية في دفاتر المستأجر : يسجّل عقد الإيجار التّمويلي في الأصول ، بحيث يجعل إحدى حسابات القيم الثّابتة مدينا حساب فرعي 21 ويقابله في الخصوم حساب الدّيون الخاص بهذا العقد حساب 167 في الجانب الدّائن

وعندما يتم تسديد الدّفعات حسب الاتّفاق يجعل حساب 167 مدينا بمبلغ السّداد ، وكذلك حساب المصاريف المالية يُجعل مدينا وفي الجانب الدّائن يكون حساب الخزينة أو يسجّل مثل عملية شراء على الحساب.

– المعالجة المحاسبية في دفاتر المؤجّر: يسجّل مبلغ الأصل محل عقد الإيجار في الحقوق طويلة الأجل (القيم الثّابتة المالية) حساب 274 ، ولا يمكن تسجيلها ضمن الممتلكات حتى ولو كان المؤجّر لديه عقد امتلاك هذا الأصل.

وعند التّحصيل يسجّل في الجانب الدّائن حـ/274 " قروض وحقوق خاصّة بعقد الإيجار-تمويل-"، وحـ/762 " إيرادات الأصول المالية " مقابل تسجيل حساب الخزينة مدينا.

4– الضّرائب المؤجّلة: نظرا لطبيعة الضّريبة على الأرباح والوقت الذي تحسب فيه وهو نهاية الدّورة المحاسبية ، فإنّ الضريبة تدفع في شكل تسبيقات تقديرية خلال السّنة انطلاقا من مبلغ الضّريبة للدّورات السّابقة، يحسب الفرق بين ما تمّ تسديده تقديريا، وما تمّ تحقيقه فعليا من النّتيجة، وهنا قد نتج التزام ضريبي مؤجّل في حالة النّتيجة المحقّقة أكبر من المقدّرة ، والفرق يجب أن يسدّد، أمّا في حالة العكس فينتج ضريبة أصل مؤجّلة لا يمكن استرجاعها ، ولكن تبقى تسبيق للدّورة المقبلة بحيث يكون التّسجيل كما يلي:

يجعل حـ/133 "ضرائب أصول مؤجّلة" مدينا مقابل جعل حـ/692 دائنا ، كما يجعل حـ/134 "ضرائب خصوم مؤجّلة" دائنا مقابل جعل حـ/693 مدينا.

المبحث الثّالث: عرض القوائم المالية حسب النّظام المحاسبي المالي.

من خلال هذا المبحث يتم التّطرق لمفهوم القوائم المالية ن خصائصها وقواعد إعدادها وذلك في المطلب الأول، أمّا في المطلب الثّاني فيتم عرض أنواع القوائم المالية حسب النّظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية و خصائصها.

القوائم المالية تعتبر من النتائج التي يتم التوصل اليها من النظام المحاسبي.

الفرع الاول:مفهوم القوائم المالية: هي "عبارة عن النّتائج التي يتم التّوصل إليها من النّظام المحاسبي، وتمثّل التّقارير التي يتم إعدادها إلى الأطراف المهتمة بنشاط المشروع، والتي تشمل المالكين والدّائنين والمستثمرين والهيئات الحكومية كدائرة الضّرائب، ودائرة مراقبة الشّركات وكذلك المؤسّسات المالية المقرضة وغيرهم[1].

الفرع الثاني:خصائص القوائم المالية: تتميّز القوائم المالية في النّظام المحاسبي المالي بجملة من الخصائص (الصّفات)، تتمثّل فيما يلي:[2]

1- الملاءمة: أي ملاءمة المعلومات المالية لحاجات متّخذي القرارات، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقديم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية؛

2- الدّقة والموثوقية: أي أن تكون المعلومات دقيقة وخالية من الأخطاء والتّحيّز، ويمكن أن تكون المعلومات ملاءمة ، ولكن غير موثوقة ، وهذا يعود إلى درجة دقّة تلك المعلومات وتوقيت إصدارها، ولكي تكون ذات مصداقية ينبغي أن تتوفّر فيها مجموعة من الصّفات وهي : التّمثيل الصّادق، الجوهر فوق الشّكل، الحياد، الحيطة والحذر، الأهمية النّسبية.

3- القابلية للمقارنة: من خلال هذه الخاصية يمكن لمستخدمي المعومة القيام بعملية المقارنة بالنّسبة للمؤسّسة نفسها أو بالنّسبة للمؤسّسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي، وذلك خلال فترات متعاقبة، كما يمكن مقارنة أداء المؤسّسة بأداء المؤسّسات الأخرى في نفس الفترة الزّمنية.

---

[1]- هادي رضا الصّفار، مرجع سبق ذكره، ص76.

[2]- زين عبد المالك ، مرجع سبق ذكره، ص 23-24.

4- القابلية للفهم: ينبغي أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية واضحة وسهلة الفهم مباشرة من قبل المستخدمين مع افتراض أنّ لديهم مستوى معقول من المعرفة في التّسيير والمحاسبة.

المطلب الثاني : أنواع القوائم المالية وقواعد اعدادها

ان القوائم المالية تستلزم قواعد تستند عليها ,ولها عدة انواع.

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

أولا :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].

وجاء في المادة 220-1 (ن.م.م) أنّ الميزانية تصف بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم[3]، وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول (العناصر) التّالية عند وجود عمليات تتعلّق بهذه الفصول: [4]

1-في الأصول: التّثبيتات المعنوية، التّثبيتات العينية ، الاهتلاكات ، المساهمات، الأصول المالية ، المخزونات، أصول الضّريبة، الزّبائن والمدينين الآخرين، والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مقيّدة سلفا)، الخزينة.

---

[1]- محمّد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص69.

[2]-حواس صلاح ، مرجع سبق ذكره، ص23.

[3]-أنظر الملحق رقم (01).

[4]-عبد الرحمن عطية ، مرجع سبق ذكره، ص89.

2- في الخصوم: رؤوس الأموال الخاصّة قبل عمليات التّوزيع المقرّرة (مع تمييز رأس المال الخاص ، والاحتياطات ، والنّتيجة الصّافية للسّنة والعناصر الأخرى) الخصوم غير الجارية، الموردون والدّائنون الآخرون، خصوم الضّريبة، المؤونات للأعباء والخصوم المماثلة ، الخزينة السّلبية.

ثانيا- جدول حسابات النّتائج: جدول حسابات النّتائج[1] 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[2].

وما 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) [3].

ثالثا – جدول تدفقات الخزينة: وقد تطرقنا الى:

1- تعريف جدول تدفقات الخزينة: يعرّف جدول تدفقات الخزينة على أنّه " قائمة تتضمّن التّدفقات النّقدية من الأنشطة التّشغيلية والاستثمارية والتّمويلية التي تمّت من خلال سنة مالية معيّنة في المؤسّسة ، ويمكن وصفها

[1]-أنظر الملحق رقم(02).

[2]-عبد الرحمن عطية ، مرجع سبق ذكره، ص 85-86.

[3]-ر بيع حنيفية، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص432.

بأنّها قائمة تبيّن المركز النّقدي في تاريخ معيّن، وتكتسب أهميتها استنادا إلى الأساس الذي يتم إعدادها بناءً عليه، وهو الأساس النّقدي كون قائمة الميزانية وحساب النّتيجة يتم إعدادها على أساس الاستحقاق[1].

2- عرض جدول تدفقات الخزينة: يتم عرض جدول تدفقات الخزينة بطريقتين الأولى مباشرة والثّانية غير مباشر، وفيما يلي تفصيل لذلك.

أ. الطّريقة المباشرة: تنص الطّريقة المباشرة [2]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"[3].

ب. الطّريقة غير المباشرة: الطّريقة غير المباشرة[4] تنص على تعديل النّتيجة الصّافية للدّور، وذلك بالأخذ في الحسبان:[5]

- 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).

---

[1]-زين عبد المالك ، مرجع سبق ذكره، ص35.

[2]- أنظر الملحق رقم (03).

[3]- ر بيع حنيفية، وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص437.، ص437.

[4]- أنظر الملحق رقم(04).

[5]- ر بيع حنيفية، وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص437.

رابعا :جدول تغيّر الأموال الخاصّة:[1]

يشكّل جدول تغيّر الأموال الخاصّة تحليلا للحركات التي أثّرت في كلّ فصل من الفصول التي تتشكّل منها رؤوس الأموال الخاصّة للمؤسّسة خلال السّنة المالية، وهي حلقة الرّبط بين حسابات النّتائج وبين الميزانية ،ولكن مع تعدّد المصادر في تغيّر الأموال الخاصّة توجّب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسبّبات هذا التّغير ومصادره، ولقد تمّ إصدار هذه القائمة لأول مرّة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدّولية سنة 1997م، ويقدّم هذا الجدول حالة تحليلية لحركة رأس المال خلال الدّورة المحاسبية[2].

خامسا: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[3]؛ يشتمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخصّ النّقاط التّالية:

1. القواعد والطّرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة، وإعداد الكشوف المالية؛

2. مكمّلات الإعلام الضّرورية لحسن فهم الميزانية، جدول حساب النّتائج، جدول سيولة الخزينة، وجدول تغيّرات الأموال الخاصّة؛

3. المعلومات التي تخصّ الكيانات المشاركة، والمؤسّسات المشتركة، والفروع أو الشّركة الأم، وكذلك المعاملات التي تتمُّ عند الاقتضاء.

---

[1]-أنظر الملحق رقم (05).

[2]-عون وردية، **دور النّظام المحاسبي المالي(SCF) في الإفصاح عن المعلومات المالية**، مذكرة ماستر، جامعة أكلي محند ولحاج، البويرة، 2015/2014، ص43.

[3]-ربيع حنيفية، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص444. 445 .

4. المعلومات ذات الطّابع العام والمتعلّقة ببعض العمليات الخاصّة والضّرورية للحصول على الصّورة الصّادقة.

الفرع الثاني: قواعد إعداد القوائم المالية: يوجد العديد من القواعد التي يجب احترامها، يمكن إيجازها من خلال ما يلي:[1]

1– 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؛

2– فرضية محاسبة الالتزامات متوفّرة؛

3– أنّ المعلومة أعدّت بنفس الطّريقة من دورة إلى أخرى؛ إلا إذا كان هناك تغيّر ملحوظ في طبيعة العمليات أو تغييرات جاء بها المعيار؛

4–كلّ عنصر معبّر يظهر بمفرده (مستقلا) وكلّ العناصر غير المعبّرة تجمع.

5- وجاء في المادة 220-1 (ن.م.م) أنّ الميزانية تصف بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم[2]، وتبرز بصورة منفصل

[1]- محمّد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 68-69.

[2]-أنظر الملحق رقم (01).

خلاصة الفصل الأول:

من خلال هذا الفصل تبيّن لنا أنّ النّظام المحاسبي المالي المحاسبة هو ذلك النّظام الذي يتم من خلاله تنظيم المعلومة المالية ،تصنيفها ، تقييمها، وتسجيلها ، وعرض القوائم المالية التي تعكس صورة صادقة للوضعية المالية للمؤّسسة، كما أنّ له خصائص تتمثّل توافقه مع المعايير الدّولية والوضوح في المعلومات ، وتسعى الدّولة من خلاله تحقيق جملة من الأهداف.

تصنّف قواعد التّقييم والتّسجيل المحاسبي حسب النّظام المحاسبي المالي إلى قواعد عامّة وأخرى خاصة.

القوائم المالية حسب النّظام المحاسبي المالي تتمثّل في الميزانية ، جدول حسابات النّتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيّر الأموال الخاصّة، ملحق الكشوف المالية، وتتميّز هذه القوائم بالدّقة والموثوقية، الملاءمة، قابلية المقارنة، والقابلية للفهم.

تمهيد:

تعتبر الجباية ذات أهمية كبيرة بالنّسبة لاقتصاد أي دولة ، ذلك أنّها من بين الموارد الأساسية للدّولة ، غير أنّ العديد من المكلّفين ينظرون إلى الجباية على أنّها عبء إضافي عليهم لهذا يتّبعون العديد من الطّرق (القانونية وغير القانونية) للتّهرب من دفعها كلّيا أو على الأقل جزئيا، وسعيا من الدّولة لمواجهة هذه الظّاهرة تلجأ إلى ما يسمّى بالرّقابة الجبائية ، إلا أنّ القيام بها يتطلّب وجود معلومات محاسبية ذات مصداقية والتّي يمكن توفّرها من خلال النّظام المحاسبي المالي الجديد.

المبحث الأول: ماهية الرّقابة الجبائية.

تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين حيث تطرّقنا في المطلب الأول لمفهوم ومبادئ الرّقابة الجبائية، أمّا في المطلب الثّاني فتمّ التّفصيل في أسباب اللّجوء إلى الرّقابة الجبائية وأهدافها.

المطلب الأول: مفهوم ومبادئ الرّقابة الجبائية.

الرقابة الجبائية لها عدة مفاهيم وكلها تصب في معنى واحد.

الفرع الاول: مفهوم الرّقابة الجبائية: قبل التّطرق لمفهوم الرّقابة الجبائية يجدر بنا أولا تحديد مفهوم الرّقابة بصفة عامّة ومفهوم الجباية.

أولا :مفهوم الرّقابة: الرّقابة هي" عملية التّحقق ما إذا كان كلّ شيء يسير وفقا للخطّة المرسومة والتّعليمات الصّارمة والقواعد المقرّرة ، أمّا موضوعها فهو تبيان نواحي الضّعف والخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"[1]، وبتعبير آخر هي تلك " الوسيلة المجدية لقياس الأداء من أجل التّأكد من أنّ الأهداف قد تحقّقت، وأنّ الخطط قد وضعت موضع التّنفيذ بالطّرق الصّحيحة ، كما أنّها تستطيع أن تسبق الأحداث ، فتعمل على التّنبيه من الانحرافات قبل وقوعها ليتم التّنفيذ وفقا لمقاييس مقرّرة".

ثانيا: مفهوم الجباية: الجباية هي مجموع الاقتطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدّولة ، والتي تضم الضّرائب، الرسوم، الإتاوات ، والمساهمات الاجتماعية[2].

ثالثا : تعريف الرّقابة الجبائية: من بين التّعاريف التي قدّمت للرّقابة الجبائية نذكر ما يلي:

---

[1]-لياس قلاب ذبيح، **مساهمة التّدقيق المحاسبي في دعم الرّقابة الجبائية** ، ماجستير، جامعة محمّد خيضر، بسكرة،2011/2010،ص 18.

[2]-سليمان عتير، **دور الرّقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، ماجستير، جامعة محمّد خيضر، بسكرة، 2012/2011، ص 70.

الرّقابة الجبائية هي " تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي ، والتّحقّق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتّصريحات المقدّمة"[1].

وتعرّف كذلك على أنّها " مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد الفحص والتّحقيق من صحة ومصداقية التّصريحات المكتتبة للأرباح ، وأرقام الأعمال ، والذّمة المالية من طرف المكلفين لغرض كشف ما إذا كانت هناك عمليات تدليسية ترمي إلى التّملص أو التّهرب من دفع الحقوق والالتزامات الجبائية"[2].

وحسب المديرية العامّة للضّرائب فإنّ الرّقابة الجبائية هي "الوسيلة الضّرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضّريبة ، وتشكّل شرطا من الشّروط الأساسية والفعّالة لتحقّق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسّسات"[3].

ومن خلال ما تمّ عرضه من تعاريف يمكن القول أنّ الرّقابة الجبائية هي "هي تلك الإجراءات والخطوات المتّبعة من قبل الإدارة الجبائية لفحص وتدقيق حسابات المكلّفين قصد التّأكد من مصداقيتها وعدم وجود تلاعبات أو عمليات تهرب أو غش ضريبي.

[1]-ساعد نبيلة ، **الرّقابة الجبائية ودورها في التّحصيل الضّريبي**، مذكرة ماستر، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2015/2014، ص06.

[2]-عجلان العياشي، **ترشيد الرّقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسّسات المالية لحوكمة أعمالها ونتائجها بالتّطبيق على حالة الجزائر**، الملتقى العلمي الدّولي حول " الأزمة المالية والاقتصادية والحكومة العالمية"، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-2003/10/21، ص04.

[3]-حميشي وسيلة، **التّدقيق المحاسبي في إطار الرّقابة الجبائية**، مذكرة ماستر، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2014/2013، ص21.

الفرع الثاني: مبادئ الرّقابة الجبائية: لكي تؤدّي الرّقابة الجبائية وظائفها لا بد من توفّر المبادئ الأساسية والمتمثّلة في:

أولا : إقامة نظام ضريبي محكم: يعتبر النّظام الضّريبي من بين المقوّمات الأساسية للرّقابة الجبائية، حيث تنعكس نوعية السّلطة التّشريعية في المجتمع على التّشريعات التي تسنّها بصفة عامّة، ومن بينها النّظام الضّريبي، ولذلك فإنّ تطبيق الرّقابة الجبائية يتطلّب وجود نظام ضريبي فعّال ، وهذا من خلال[1]:

1– تبسيط صياغة التّشريع الضّريبي حتى يتسنى للمكلّفين فهمه، إذ يجب أن تكون القوانين والنّصوص التّشريعية واضحة ، وسهلة الأسلوب ، إضافة إلى إدراك مذكّرات توضيحية للقوانين والنّصوص التّشريعية بلغة بسيطة وسهلة في متناول كافّة المكلّفين بالضّريبة للتّقليل من إحساسهم بتعقّد التّشريع الضّريبي ، واقتناعهم به؛ ممّا يؤدّي بهم إلى الالتزام بواجباتهم الضّريبية وعدم التّهرب منها؛

2– تحقيق العدالة الضّريبية، وذلك بتطبيق العدالة الأفقية، ويقصد بها أن تتم معاملة المكلّفين المتساويين في الدّخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة ضريبية متساوية، وكذلك تجسيد العدالة العمودية، والتي تقتضي اختلاف المعاملة الضّريبية للمكلفين الذين يحتلّون مراكز مالية واجتماعية مختلفة.

ثانيا: ترقية وتطوير الإدارة الجبائية: إنّ التّشريع الضّريبي لا يكفي لمحاربة التّهرب الضّريبي ما لم يُرْفق بإدارة جبائية فعّالة ، والتي يجب توفرّها على مستوى عال من التّطور والكفاءة ، إضافة إلى توفّرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة ، الأمر الذي يمكّنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه؛ إلا أنّ اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان ، ولذلك فمن الضّروري العمل على الرّفع من كفاءة الموظفين ، وتكوين إطارات

[1]–آيت بلقاسم لامية، **آليات وإجراءات الرّقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحدّ من ظاهرة التّهرب الضّريبي**، مذكرة ماستر، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2014/2013، ص33.

متخصّصة في مجال الضّرائب والرّقابة الجبائية إضافة إلى إجراء تصريحات لموظفي وأعوان الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التّحديات التي يشهدها النّظام الجبائي ، كما تتمثّل الإمكانيات المادية في توفير الشّروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملاءمة تعطي إنطباعا جيّدا لدى الموظفين ، إضافة إلى توفير أجهزة الإعلام الآلي ، ووسائل الاتّصال الحديثة، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم وتوفير الخدمات اللّازمة لهم.

المطلب الثّاني: أسباب اللّجوء للرّقابة الجبائية وأهدافها.

يتم اللجوء للرقابة الجبائية لعدة اسباب:

الفرع الاول: أسباب اللّجوء للرّقابة الجبائية: هناك عدّة أسباب دعت على ضرورة الرّقابة الجبائية، ولعلّ أهمها يتمثّل في الآتي:

أولا: حرية الكلّف بالضّريبة بالتّصريح بمداخيله: بما أنّ الأنظمة الجبائية الحديثة أنظمة تصريحية تسمح للمكلّف بالتّصريح بمداخيله من تلقاء نفسه من خلال تقديم المعلومات المتعلّقة بنشاطه ومداخيله للإدارة الجبائية باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضّريبي ، يفترض أنّها صحيحة ما لم يثبت العكس ؛ لذلك وجدت الرّقابة الجبائية لمراقبة هذه التّصريحات للتّأكُّد من صحتها، ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة[1].

[1]-ساعد نبيلة ، مرجع سبق ذكره، ص 07-08.

ثانيا:محاربة التّهرب والغش الضّريبي: من بين الأسباب التي دعت إلى وجود الرّقابة الجبائية هو محاربة التّهرب الضّريبي الذي يعرّف على أنّه "ذلك السّلوك من خلاله يحاول المكلّف القانوني عدم دفع الضّريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق التّهرب الضّريبي يتخذ المكلّف القانوني عدّة طرق[1].

وكذلك يتم اللّجوء إلى الرّقابة الجبائية لمحاربة الغش الضّريبي والذي يعرّف على أنّه "تهرب مقصود من طرف المكلّف نتيجة مخالفته الصّريحة عمدا لأحكام القانون الضّريبي قصدا منه دفع الضّريبة المستحقّة عليه، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التّصريح بمداخيله، أو تقديم تصريح ناقص، أو كاذب أو إعداد قيود وتسجيلات مزيّفة وبهذا يهدف هذا التّهرب إلى تخفيف أساس الضّريبة[2].

الفرع الثاني: أهداف الرّقابة الجبائية: الرّقابة الجبائية ليست غاية في حدّ ذاتها بقدر ما هي أداة تسعى الجهات المختصّة في الدّولة من وراءها إلى تحقيق جملة من الأهداف نوجزها في الأسطر التّالية:[3]

أولا: الهدف القانوني: ويتمثّل في مدى مطابقة ومسايرة مختلف التّصرفات المالية للمكلّفين مع القوانين والأنظمة؛ لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركّز الرّقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية لمعاقبة المكلّفين بالضّريبة عن أيّة انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتّهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

ثانيا: الهدف المالي والاقتصادي: تهدف الرّقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامّة من الضّياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية، وبالتّالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق ممّا يؤدي إلى الرّفاهية الاقتصادية للمجتمع ككل.

---

[1]- لياس قلاب ذبيح ، مرجع سبق ذكره، ص12.

[2]- حميشي وسيلة ، مرجع سبق ذكره، ص25.

[3]-سليمان عتير ، مرجع سبق ذكره، ص 82-83.

ثالثا: الأهداف الإدارية: تلعب الرّقابة الجبائية دورا هامّا للإدارة الجبائية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدّمها ، ويمكن أن نجمل هذا الدّور في النّقاط التّالية:

1– تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء؛ الأمر الذي يساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها وبالتّالي اتّخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك؛

2– تساعد الرّقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات كنسب التّهرب الضّريبي؛

3– إمكانية كشف الثّغرات القانونية التي تساعد على التّملص من الضّريبة، ومحاولة إيجاد حلول لها.

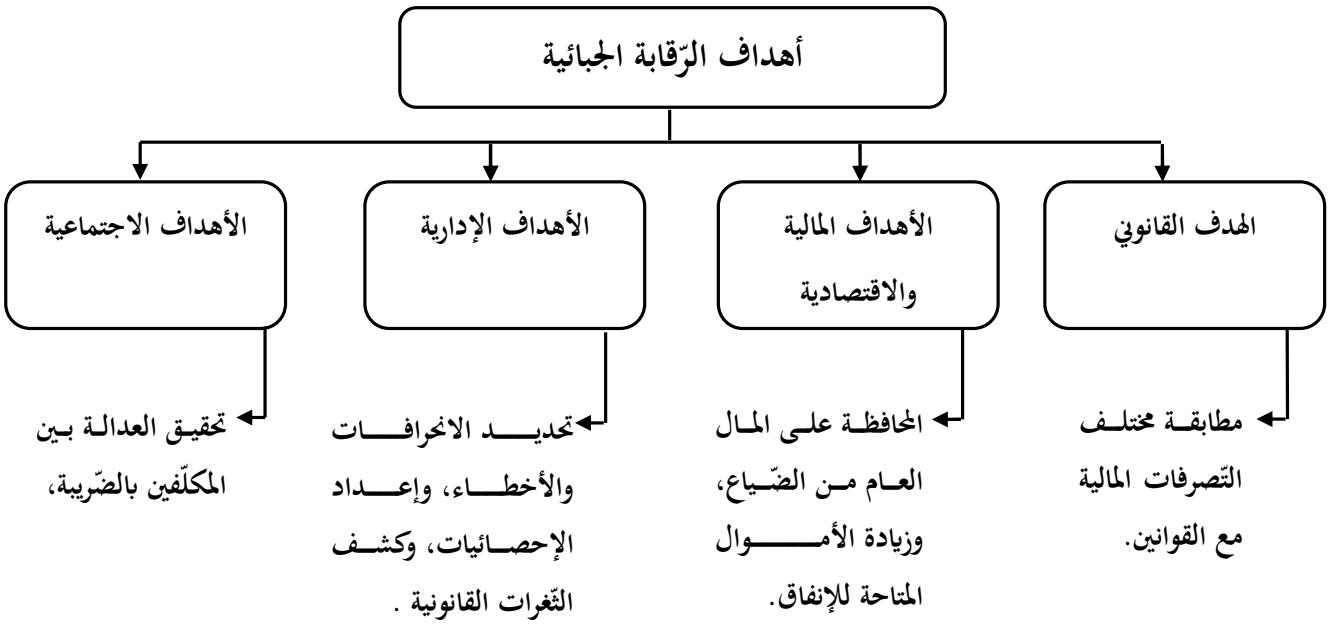
رابعا : الأهداف الاجتماعية: تتمثّل في هدفين رئيسيين:

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

2– منع ومحاربة انحرافات االمموّل بمختلف صورها مثل السّرقة والإهمال ، أو تقصيره في أداء وتحمّل واجباته تجاه المجتمع.

ومن خلال ما سبق يمكن تلخيص أهداف الرّقابة الجبائية في الشّكل التّالي.

الشّكل (01.2): أهداف الرّقابة الجبائية.



المصدر :من إعداد الطالبان .

المبحث الثّاني: أنواع الرّقابة الجبائية.

من خلال هذا المبحث يتم التّطرّق للرّقابة الشّاملة وذلك في المطلب الأول، أمّا في المطلب الثّاني فيتم التّفصيل في الرّقابة المعمّقة.

المطلب الأول: الرّقابة الجبائية الشّاملة: إنّ الرّقابة الشّاملة تتم داخل مكاتب مفتشيات الضّرائب بشكل دوري دون تنقّل أو بحث من طرف أعوان الإدارة الجبائية ، بل ينجز هذا العمل بالمفتشية التي بحوزتها الملف الجبائي، وفي مكتب العون المكلّف برقابة الملفّات الجبائية[1] , تتم عملية الرّقابة الشّاملة بمرحلتين هما الرّقابة الشّكلية والرّقابة على الوثائق، وفيما يلي :

الفرع الاول: الرّقابة الشّكلية: تعتبر الرّقابة الشّكلية أوّل عملية رقابية تخضع لها التّصريحات المقدّمة من طرف الملّف ، والتي تشمل مختلف التّدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم الكلّفين للتّصريحات ، أي التّأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمّنها التّصريحات من النّاحية الشّكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمّنه من معلومات ، وتلك التي تتوفّر عليها الإدارة الجبائية[2].

يتم هذا النّوع من الرّقابة الجبائية عموما على مستوى مفتشية الضّرائب في دائرة الاختصاص، والتّابعة لمكان ممارسة النّشاط الخاضع للضّريبة ، ويتم القيام بها كلّ سنة، وتعتبر كمرحلة تمهيدية ، وكخطة أولى لباقي أنواع الرّقابة الجبائية الأخرى، وتشمل مجمل التّدخلات التي تهدف إلى

[1]-لياس قلاب ذبيح ، مرجع سبق ذكره، ص22.

[2]- آيت بلقاسم لامية ، مرجع سبق ذكره، ص34. 35.

1. التّأكّد من هوية المكلّف بالضّريبة وعنوانه، وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضّريبي وفق ما يلي:

– **المكلّف**: يجب أن يحتوي كلّ ملف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات والمتمثّلة في السّجل التّجاري، بطاقة إثبات الهوية، شهادة الإقامة، شهادة التّصريح بالوجود، والبطاقة الإحصائية، فضلا عن كلّ مراسلات المكلّف.

– **النّشاط**: يجب توفّر بطاقة التّعريف الجبائي والتّصريحات الشّهرية والثّلاثية الخاصّة بمجموع الضّرائب، وملخّصات أرقام الأعمال لكلّ سنة.

2. تصحيح الأخطاء المادية المحتملة من خلال التّأكّد من أنّ إيداع التّصريحات الشّهرية والثّلاثية في آجالها المحدّدة ، كما يتم التّأكد أيضا من أنّ العمليات الحسابية مدوّنة في التّصريحات، وبدون وجود أخطاء في العمليات الحسابية فضلا على أنّ البيانات المشار غليها في الخانة صحيحة ، وأنّ كلّ بيان يخص الخانة المتعلّقة بها دون تصحيح ما صرّح به المكلّف؛

3. كشف المعلومات أو العناصر المهملة، وتكليف في حالة الاستحقاق المكلّف بالضّريبة بتصحيح الأخطاء والهفوات التي تحتويها التّصريحات.

الفرع الثاني : الرّقابة على الوثائق: على غرار الرّقابة الشّكلية التي تهتم بالفحص السّطحي لتصريحات المكلّفين، فإنّ الرّقابة على الوثائق تهتمُّ بإجراء فحص نقدي، وشامل للتّصريحات الجبائية المكتتبة من قبل المكلّفين، وهذا في مقّر المفتشية أين يتواجد الملف الجبائي بمقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفّرة من مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضّريبة، ومكتب البطاقيات المنتقاة من قنوات أخرى كالإدارات، الهيئات العمومة ، الجمارك، البنوك، المتعاملين، وغيرها من الأطراف، ومنه نجد أنّ المفتش يقوم بتحليل وفحص كلّ النّقاط المتضمّنة في التّصريحات مع دراسة مدى ترابط وتجانس الأرقام المقدّمة في سنة التّصريح مقارنة بالسّنوات السّابقة بهدف اكتشاف الأخطاء

والتّلاعبات المسجّلة، وفي حالة بقاء الغموض يحقّ للمفتش أن يطلب معلومات وتوضيحات إضافية من طرف المكلّف بالضّريبة[1].

أولا – طلب المعلومات: بموجب المهام والامتيازات المخوّلة لمفتش الضّرائب يمكنه أن يطلب من المكلّف بالضّريبة إمدادَه ببعض المعلومات حول النّقاط التي احتوتها التّصريحات المقدّمة، وقد يتّخذ هذا الطّلب الصيغة الشّفوية ، أو الكتابية، ومثل هذا الإجراء من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطّرفين ، وفي حالة عدم استجابة المكلّف للطّلب فإنّه لا يلزم بعقوبة، بل على الإدارة إرسال طلب كتابي تطلب فيه التّوضيحات اللّازمة[2].

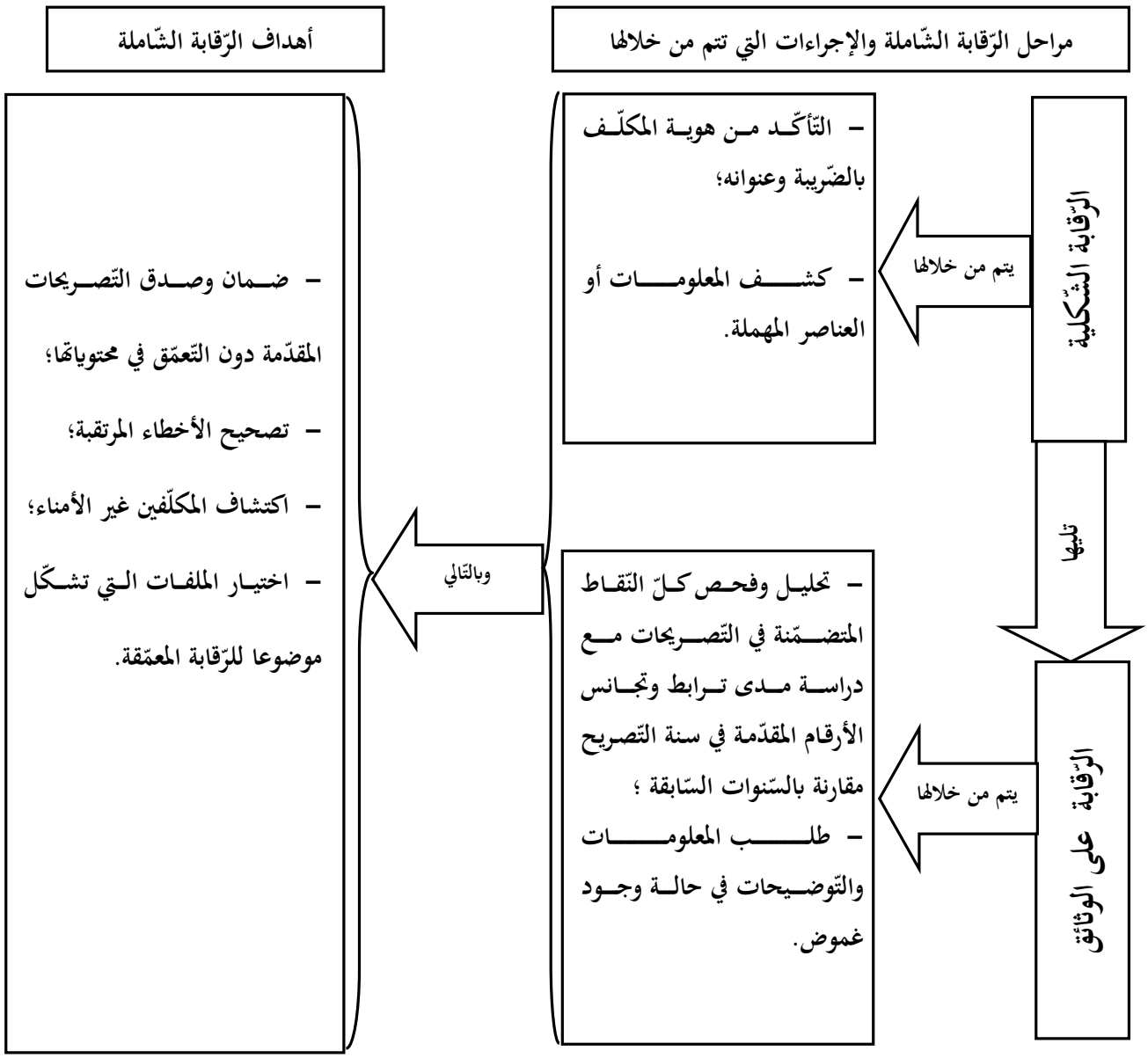
ثانيا – طلب التّوضيحات: عندما يرفض المكلّف بالضّريبة الإجابة على الطّلب الشّفوي أو لما يكون الجواب يمثّل الرّفض عن كلّ أو جزء من النّقاط المطلوب تقديمها يتعيّن على المفتش أن يعيد طلبا كتابيا لأنّه يفضي طابع الإلزامية أكثر ليبيّن بشكل صريح النّقاط التي يراها ضرورية للحصول على التّبريرات والتّوضيحات اللّازمة بتقديم أدلة على صحة التّصريحات المقدّمة ، وذلك خلال ثلاثون يوما من تاريخ الطّلب.

ومن خلال ما سبق يمكن تلخيص كيفية إجراء الرّقابة الشّاملة من خلال الشّكل التّالي.

[1]–لياس قلاب ذبيح ، مرجع سبق ذكره، ص22.

[2]– آيت بلقاسم لامية ، مرجع سبق ذكره، ص36.

الشّكل (02.2): الرّقابة الشّاملة.



المصدر: من إعداد الطّالبان.

المطلب الثّاني: الرّقابة الجبائية المعمّقة.

بخلاف الرّقابة الجبائية الشّاملة، تتمثّل الرّقابة الجبائية المعمّقة في التّدخلات المباشرة للأعوان المدقّقين بأماكن تواجد نشاطات المكلّفين، إذ تهدف هذه التّدخلات إلى التّأكّد من صحة ونزاهة التّصريحات المكتتبة من طرفهم ، كما يتم الفحص الميداني للدّفاتر والوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللّازمة ن وهذا لأربع سنوات لم يمسها التّقادم لمحاولة الكشف عن احتمالات التّهرب الضّريبي[1].

والذي ينبغي أن نشير إليه وهو أنّ إحالة ملف المكلّف إلى الرّقابة المعمّقة راجع إلى العديد من الأسباب منها تكرار العجز، التّصريح المستمر بنقص الرّبح، والكشف عن تلاعبات وتجاوزات عند إجراء الرّقابة الشّاملة.

وتتمثّل أنواع الرّقابة المعمّقة في: التّحقيق المحاسبي، التّحقيق المصوّب في المحاسبة، والتّحقيق المعمّق لمجمل الوضعية الجبائية، وفيما يلي تفصيل لذلك.

الفرع الاول: التّحقيق المحاسبي: وقد تطرقنا الى مفهوم وشروط التّحقيق المحاسبي

اولا: مفهوم التّحقيق المحاسبي: التّحقيق المحاسبي هو "مجموعة العمليات التي يُسْتَهْدَف منها مراقبة التّصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلّف بالضّريبة وفحص محاسبته، والتّأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية، وغيرها حتّى يتسنى معرف مصداقيتها"[2].

[1]- لياس قلاب ذبيح ، مرجع سبق ذكره، ص24.

[2]-ولهي بوعلام، **نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرّقابة الجبائية للحدّ من آثار الأزمة –حالة الجزائر–**، الملتقى العلمي الدّولي حول " الأزمة المالية والاقتصادية والحكومة العالمية"، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-2003/10/21، ص08.

ثانيا :شروط التّحقيق المحاسبي: وضع المشرّع الجبائي جملة من الشّروط التي يجب مراعاتها واحترامها قبل وخلال إجراء هذا النّوع من التّحقق ، يمكن تلخيصها في العناصر التّالي[1]:

1– يجب أن يتم التّحقيق في الدّفاتر المحاسبية والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلّف بالضّريبة ، يوجّه كتابيا وتقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة؛

2– لا يمكن إجراء التّحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل؛

3– تمارس الإدارة حق الرّقابة مهما كان السّند المستعمل لحفظ المعلومات، وإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي ، ويمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أوغير مباشرة في تكوين النّتائج المحاسبية أو الجبائية؛

4– يمكن أن تتمّ عملية التّحقيق إمّا في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي ملك المكلّف بالضّريبة، وإما على مستوى المصلحة بناءً على طلب صريح من المكلّف بالضّريبة، وفي هذه الحالة يجب على المكلّف بالضّريبة أن يضع تحت تصرّف الإدارة كلّ النّسخ والدّعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدّ بواسطة الإعلام الآلي؛

5– لا يمكن الشّروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلّف بالضّريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتّحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلّف المحقَّق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتّحضير مدّته 10 أيّام ابتداءً من تاريخ استلام هذا الإشعار؛

[1]– آيت بلقاسم لامية ، مرجع سبق ذكره، ص38.

6– يجب أن يبيّن الإشعار بالتّحقيق ألقاب وأسماء ورتب لمحقّقين، وكذا تاريخ وساعة أولّ تدخّل ، والفترة التي يتم التّحقيق فيها، والحقوق والضّرائب والرّسوم والأتاوى المعنية ، وكذا الوثائق الواجب الاطّلاع عليها ، وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء أنّ المكلّف بالضّريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرّقابة.

7– في حالة استبدال المحقّقين جب إعلام المكلّف بالضّريبة بذلك؛

8– في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطّبيعية للاستغلال، أو التّأكّد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلّم الإشعار بالتّحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة؛

9– لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلّا بعد مرور أجل التّحضير المذكور سابق؛

10– لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدّة التّحقيق في عين المكان، فما يخص الدّفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة 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 لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنّسبة لكلّ سنة مالية محقّق فيها؛

– يمدّد هذا الأجل إلى ستة أشهر بالنّسبة للمؤسّسات المذكورة أعلاه ، إذا كان رقم أعمالها السّنوي لا يفوق على التّوالي 5.000.000 دج و10.000.000 دج بالنّسبة لكلّ سنة مالية محقّق فيها؛

– يجب أن لا تتجاوز مدّة التّحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى سنة واحدة.

11- إنّ الإدارة غير مقّيدة بمدة الرّقابة في عين المكان عند قيامها في بالتّحقيق في الملاحظات والعرائض المقدّمة من طرف المكلّف بالضّريبة بعد انتهاء عمليات التّحقيق في عين المكان، وعلاوة على ذلك، لا تطبّق بعين المكان المحدّدة أعلاه في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبّتة قانونا، أو إذا قدّم المكلّف بالضّريبة معلومات غير كاملة أو صحيحة أثناء التّحقق ، أو إذا لم يَرُد في الآجال على طلبات التّوضيح؛

12- عندما ينتهي التّحقيق في المحاسبة الخاص بفترة معيّنة بالنّسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضّرائب أو الرّسوم، وباستثناء ما إذا كان المكلّف بالضّريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التّحقيق لا يمكن للإدارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التّقييدات الحسابية بالنّسبة لنفس الضّرائب والرّسوم ، وبالنّسبة لنفس الفترة؛

13- يثبت عدم تقديم المحاسبة بمحضر يدعى بموجبه المكلّف للتّوقيع عليه حضوريا، كما يكون موضوع إعذار يدعى من خلاله المكلّف بالضّريبة لتقديم المحاسبة في أجل لا يزيد عن ثمانية أيام.

الفرع الثاني : التّحقيق المصوّب في المحاسبة: وقد تطرقنا الى مفهوم و شروط التّحقيق المصوّب في المحاسبة

اولا : مفهوم التّحقيق المصوّب في المحاسبة: التّحقيق المصوّب في المحاسبة هو عبارة عن" فحص الوثائق التّوضيحية والمحاسبية لبعض أنواع الضّرائب، والتي تخصّ فترة محدودة قد تقلّ عن سنة محاسبية، وهذا النّوع من المراقبة هو عبارة عن وسيلة تسمح بالقيام بتحرّيات مصوّبة أو برامج أولية بما أنّه لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمّق للمحاسبة، والرّجوع إلى الفترة التي تمّت فيها المراقبة مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة لإعادة التّقييم من جراء التّحقيق المصوّب"

ثانيا: شروط التّحقيق المصوّب في المحاسبة: يخضع هذا النّوع من التّحقيق لجملة من الشّروط التي يجب مراعاتها واحترامها، وهي كما يلي:[1]

1– يمكن أن يُطلب من المكلّفين بالضّريبة المحقّق معهم أثناء هذا التّحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التّوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطّلبيات أو التّسليم المرتبطة بالحقوق والضّرائب والرّسوم والأتاوى المتعلّقة بالتّحقيق

2– لا يمكن أن ينتج عن هذا التّحقيق بأيّ حال فحص معمّق ونقدي لمجمل محاسبة المكلّف بالضّريبة؛

3– لا يُطلب من المكلّفين بالضّريبة أثناء هذا التّحقيق، سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطّلبيات أو التّسليم؛

4– يخضع التّحقيق المصوّب في المحاسبة لنفس القواعد المطبّقة في التّحقيق العام المذكور سابقا؛

5– لا يمكن الشّروع في إجراء التّحقيق المصوّب في المحاسبة دون إعلام المكلّف بالضّريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتّحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلّف بالضّريبة المحقّق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتّحضير، مدته عشرة أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار؛

6– يجب أن يشمل الإشعار بالتّحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التّحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا، توضيح طابع التّصويب في التّحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقّق فيها؛

7– لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التّحقيق في عين المكان، في الدّفاتر والوثائق أكثر من شهرين؛

[1]–سليمان عتير ، مرجع سبق ذكره، ص 135.

8– يتمتّع المكلّف بالضّريبة بأجل ثلاثين يوما، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداءً من تاريخ تَسلُّم الإشعار بإعادة التّقويم؛

9– إن ممارسة التّحقيق المصوّب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التّحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرّجوع إلى الفترة التي تمّت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التّقييم المتمّم عند التّحقيق المصوّب.

الفرع الثالث: التّحقيق المعمّق لمجمل الوضعية الجبائية: وقد تطرقنا الى مفهوم و إجراءات التّحقيق المعمّق

أولا : مفهوم التّحقيق المعمّق لمجمل الوضعية الجبائية: يعرّف التّحقيق المعمّق لمجمل الوضعية الجبائية على أنّه " مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة تصريحات المداخيل الإجمالية الخاضعة للضّريبة على الدّخل، وبمقارنة المداخيل المصرّح بها مع إجمالي المداخيل المحقّقة"[1].

ثانيا : إجراءات التّحقيق المعمّق لمجمل الوضعية الجبائية: هذا النّوع من التّحقيقات... له مجموعة من الإجراءات التي يتّبعها المحقّق، ويمكن تلخيصها فيما يلي:[2]

1– الاطّلاع على الملف الجبائي للمكلّف المعني بهذا التّحقيق؛

2– الاطّلاع على كلّ الملفات التي بحوزة الإدارة الجبائية، والتي تخصّ أفراد عائلة المكلّف المعني والمؤسّسات التي لها علاقة به؛

3– البحث عن المعلومات تخصّ المكلّف المعني لدى أطراف أخرى (وفقا لحق الاطلاع)، باستعمال كشوف الرّبط وبطاقات المعلومات؛

---

[1]– لياس قلاب ذبيح ، مرجع سبق ذكره، ص25.

[2]––سليمان عتير ، مرجع سبق ذكره، ص137.

4– إرسال إشعار بالمراقبة مع وصل استلام إلى المكلّف المعني، ويُمْنَح أجلا للتّحضير بخمسة عشرة يوما ابتداءً من تاريخ استلام الإشعار؛

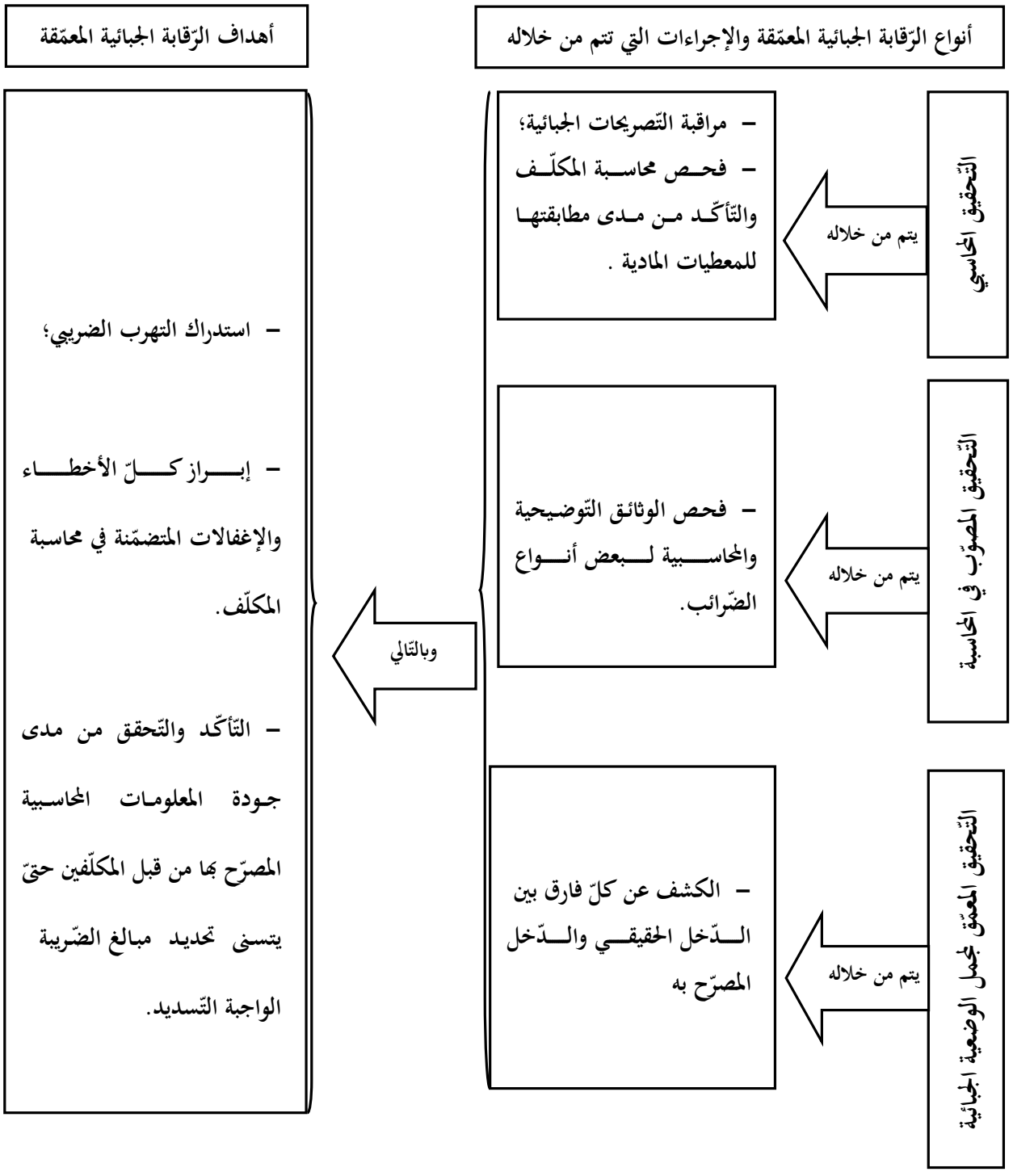
5– الطّلب من المكلّف المعني التّصريح بكافّة ممتلكاته في استمارة خاصّة (بطاقة وضعية الممتلكات)؛

6– إذا استدعى الأمر يجوز للمكلّف التّنقّل إلى عين المكان لجمع كل المعلومات الضّرورية للتّحقيق؛

7– يجوز للمحقّق الجبائي أن يطلب من المكلّف المعني إفادته بكلّ التّبريرات والتّوضيحات اللّازمة لاستكمال التحقيق.

ومن خلال ما سبق يمكن تلخيص أنواع الرّقابة الجبائية المعمّقة من خلال الشّكل التّالي.

الشّكل(03.2): الرّقابة الجبائية المعمّقة.



المصدر: من إعداد الطّالبان.

المبحث الثّالث: مساهمة النّظام المحاسبي المالي في دعم الرّقابة الجبائية.

من خلال هذا المبحث نحاول إبراز مدى مساهمة النّظام المحاسبي المالي في دعم الرّقابة الجبائية ، حيث يتم التّطرّق في المطلب الأول للمعالجة المحاسبية للضّرائب والرّسوم، وفي المطلب الثّاني يتم التّعرّف على كيفية إجراء التّدقيق المحاسبي في ظل هذا النّظام.

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للضّرائب والرّسوم حسب النّظام المحاسبي المالي.

يوجد العديد من الضّرائب والرّسوم في النّظام الجبائي الجزائري ، ولكلّ منها معالجة محاسبية ، وفيما يلي تفصيل لذلك.

الفرع الاول :الضّريبة على الدّخل الإجمالي: هي ضريبة تقتطع من المنبع أي من الأجر وتدفع لمصلحة الضّرائب، ويحدّد مقدار الاقتطاع بجدول يحتوي على فئات الأجر الإجمالي ومقدار الاقتطاع[1]، وتسجّل محاسبيا كالآتي:

التاريخ				
44200		حـ/الدّولة، الضّرائب والرّسوم القابلة للتّحصيل من الأطراف الأخرى (ضريبة على الدّخل الإجمالي IRG)	****	
	512	حـ/بنوك حسابات جارية		****

[1]–ربيع حنيفية ، مرجع سبق ذكره، ص 182.

الفرع الثاني :الضّرائب والرّسوم والمدفوعات المماثلة على الأجور (حـ/641): يستعمل هذا الحساب لتسجيل الرّسوم المفروضة على المؤسّسة التي لا تقوم بإجراء عمليات التّكوين والتّدريب لعمالها ، وهذا بغرض تشجيع التّكوين المستمر للعمال، ويحدّد الوعاء الضّريبي لهذا الرّسم بنسبة لا تفوق 01% من كتلة الأجور السّنوية، حيث يجعل هذا الحساب مدينا عن طريق جعل حساب 447 "الدّولة–ضرائب ورسوم" دائنا[1].

التّاريخ				
641		حـ/الضّرائب والرّسوم والمدفوعات المماثلة للأجور	****	
	447	حـ/الدّولة–ضرائب ورسوم.		****

الفرع الثالث: الرّسم على النّشاط المهني(حـ/6421): وهي ضريبة تفرض شهريا أو فصليا على رقم الأعمال المحقّق من النّشاطات الصّناعية والتّجارية والخدمية خارج الرّسم على القيمة المضافة بمعدّل 02% تدفعه المؤّسسة من خلال السّلسلة رقم G50 ، ويجعل الحساب مدينا مقابل حساب 445" الدّولة – ضرائب ورسوم على رقم الأعمال" دائنا.

التّاريخ				
6421		حـ/الرّسم على النّشاط المهني.	****	
	445	حـ/الدّولة–الرّسوم على رقم الأعمال.		****

[1]– ربيع حنيفية ، مرجع سبق ذكره، ص 267.

الفرع الرابع :الرّسم على القيمة المضافة: هو ضريبة غير مباشرة تفرض على استهلاك السّلع والخدمات، ويتم تحصيل هذا الرّسم من قبل بعض المكلّفين (منتجو وموزعو السّلع والخدمات)ليدفع إلى مصالح تحصيل الضّرائب[1].

ويكون التّسجيل المحاسبي كالآتي.

أولا: تسوية رسم القيمة المضافة المستحق الدفع: ويتم ذلك بإجراء الفرق بين ح/4457 وح/4456.

التّاريخ				
4457		ح/رسم قيمة مضافة محصّل على المبيعات	*****	
	44563	ح/رسم قيمة مضافة قابل للاسترجاع (السّلع)		**
	44562	ح/رسم قيمة مضافة قابل للاسترجاع (التّثبيتات)		**
	4458	ح/ رسم مستحق الدّفع		**

ثانيا: قيد تسديد الرّسم على القيمة المضافة: ويكون ذلك كما يلي:

التّاريخ				
4458		ح/ رسم مستحق الدّفع	****	
	512	ح/ بنوك حسابات جارية		****

[1]-عبد الرحمن عطية ، مرجع سبق ذكره، ص124.

الفرع الخامس: الضّريبة على أرباح الشّركات: تخضع للضّريبة على أرباح الشّركات شركات الأموال (SARL ,SPA) وكذلك شركات الأشخاص في حالة اختيارها للخضوع لهذه الضّريبة.

إنّ عملية حساب قيمة الضّريبة على أرباح الشّركات تتم حسب العلاقة التّالية: [1]

الضريبة على أرباح الشّركات= الرّبح الجبائي ×معدّل الضّريبة

أمّا فيما يتعلّق بعملية التّسديد فتتم على شكل ثلاث تسبيقات يوضّحها الشّكل التّالي.

الجدول (01.2): عملية تسديد الضّريبة على أرباح الشّركات.

الأقساط	تاريخ التّسديد	المبلغ
التّسبيق الأول	من 20 فيفري إلى 20 مارس	(3/1)(25%) (ربح السّنة ن-2)
التّسبيق الثّاني	من 20 ماي إلى 20 جوان	(3/1)(25%)(ربح السّنة ن-1)
التّسبيق الثّالث	من 20 أكتوبرإلى 20 نوفمبر	(3/1)(25%)(ربح السّنة ن-1)
التّصفية	قبل 20 أفريل	الفرق بين نتيجة ومجموع التّسبيقات

المصدر: ربيع حنيفية، **الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدّولية**، مرجع سبق ذكره، ص 298.

ويكون التّسجيل المحاسبي كالآتي.

[1]-ربيع حنيفية ، مرجع سبق ذكره، ص 297.

أولا :قيد دفع التّسبيقات: يسجّل نفس القيد في كل سنوات التّسبيق.

التّاريخ				
4442		حـ/ تسبيق على الضّريبة على النّتيجة	****	
	512	حـ/ بنوك حسابات جارية		****

ثانيا :قيد قسط الضّريبة على أرباح الشّركات:

التاريخ				
695		حـ/ الضّريبة على أرباح الأنشطة العادية	****	
	4441	حـ/ الدّولة –الضّرائب على النّتائج		****

ثالثا : قيد تسوية الضّريبة على أرباح الشّركات:

التاريخ				
4441		حـ/ الدّولة –الضّرائب على النّتائج	****	
	4442	حـ/ تسبيق على الضّريبة على النّتيجة		****
	512	حـ/ بنوك حسابات جارية		

الفرع السادس : الضّرائب المؤجّلة: عرّفت المادة 134-2 من (ن.م.م) الضّريبة المؤجّلة على أنّها " عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدّفع (ضريبة مؤجّلة خصوم) أو قابل للتّحصيل (ضريبة مؤجّلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية[1].

ويوجد صنفين من الضّرائب الموجّلة هما كالآتي: [2]

أولا: ضرائب مؤجّلة أصول: هي مبالغ ضرائب الرّبح القابلة للاسترداد في الفترات المستقبلية، وقد أدرجها المشرّع حسب النّظام المحاسبي المالي في حساب 133 " ضرائب مؤجّلة أصول" ومن أمثلتها نجد:

أ. نفقات وأعباء التّطوير التي يتم تثبيتها وإظهارها ضمن التّثبيتات محاسبيا ، على العكس جبائيا التي يجب طرحها خلال الدّورة التي حدثت فيها؛

ب. التّثبيتات التي تهتلك جبائيا بشكل أسرع من اهتلاكها المحاسبي.

ثانيا : ضرائب مؤجّلة خصوم: هي مبلغ ضرائب الرّبح المستحقّة الدّفع في الفترات المستقبلية ، وقد أدرجها المشرّع في النّظام المحاسبي المالي في حساب 134 " ضرائب مؤجّلة خصوم" ، ونجد من أمثلتها ترحيل العجز والخسائر ضريبيا إلى السّنوات اللاحقة والتي تؤدي بدورها إلى تسجيل ضرائب مؤجّلة كلّما كان من المحتمل أن يتم تحميل هذه الخسائر القابلة للتّرحيل.

أمّا فيما يتعلّق بالتّسجيل المحاسبي لهذين النوعية فيكون كالآتي.

---

[1]-عبد الرحمن عطية ، مرجع سبق ذكره، ص139.

[2]-ربيع حنيفية ، مرجع سبق ذكره، ص 292.

		التاريخ		
133		حـ/ضرائب مؤجّلة أصول	****	
	692	حـ/ فرض ضريبة مؤجّلة أصول		****
		تسجيل قيد ضرائب مؤجّلة أصول		
		التاريخ		
693		حـ/ فرض ضريبة مؤجّلة خصوم	****	
	134	حـ/ضرائب مؤجّلة خصوم		****
		تسجيل قيد ضرائب مؤجّلة خصوم		

الفرع السابع : ضرائب ورسوم أخرى (حـ/ 645): نجد فيه عدّة رسوم وأشباه الرّسوم وتجعل حساباته الفرعية مدينة مقابل جعل حساب 447 " ضرائب أخرى ورسوم وما شابهها" دائنا.

وبالتّالي يكون التّسجيل المحاسبي كالآتي.

التاريخ				
6451		حـ/الرّسم العقاري	****	
أو				
6452		حـ/ رسم التّطهير	****	
أو				
6453		حـ/ حقوق الجمارك	****	
أو				
6456		حـ/ الرّسم البيئي	****	
أو				
6457		حـ/ الرّسوم الأخرى التي لم يرد ذكره من قبل	****	
	447	حـ/ ضرائب أخرى ورسوم وما شابهها		****

المطلب الثّاني : دور التّدقيق المحاسبي في دعم الرّقابة الجبائية.

إنّ تطبيق النّظام المحاسبي قد ساهم إلى حد كبير في عملية التّدقيق المحاسبي؛ الأمر الذي أدّى إلى تفعيل عملية الرّقابة الجبائية، ومن خلال هذا المطلب يمكن توضيح كيف تتم عملية التّدقيق المحاسبي فيما يتعلّق بمختلف الضّرائب التي يمكن أن تستعمل للتّهرب أو الغش الضّريبي.

الفرع الأول: مفهوم ،أهمية وأهداف التّدقيق المحاسبي: وقد تطرقنا الى:

اولا :مفهوم التّدقيق المحاسبي: التّدقيق هو عملية فحص لمجموعة من المعلومات ، تقوم على الاستقصاء بهدف التّحقّق من سلامة القوائم المالية ، وذلك وفق مجموعة من المعايير الموضوعة، تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم المالية ، مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى الأطراف المعنية ، قصد المساهمة في الحكم على مدى جودة ونوعية المعلومات ، وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم[1].

وبتعبير آخر هو " البحث المنهجي الذي يقوم على جمع أدلة الإثبات وتقويمها من أجل تحديد درجة الثّقة في المعلومات المتعلّقة بالظّروف والأحدث الاقتصادية في وحدة اقتصادية، وتوصيل ذلك إلى مستخدمي المعلومات المختلفين"[2].

[1]–حميشي وسيلة، مرجع سبق ذكره، ص55.

[2]– لياس قلاب ذبيح ، مرجع سبق ذكره، ص45.

ثانيا : أهمية التّدقيق المحاسبي: تتّضح أهمية تدقيق الحسابات فيما يلي:

1- تخفيض مقدار عدم التّأكّد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية ؛ وبالتّالي تجنّبهم مخاطر اتّخاذ القرارات؛

2- يستلزم اتّخاذ قرار معيّن، وذلك من خلال المعلومات ذات القيمة التي يحصلون عليها من تقرير التّدقيق والتي ترتبط بتحقيق أهداف معيّنة؛

3- تكون باعثا ودافعا لاتّخاذ موقف مناسب يؤدي على تجنّب النّتائج غير المرغوب فيها؛

ثالثا :أهداف التّدقيق المحاسبي: هناك العديد من الأهداف التي يصبوا إليها التّدقيق، ويمكن تلخيصها فيما يلي:[1]

1. التّحقّق من صحة ودقّة وصدق البيانات الحسابية المثبّتة في الدّفاتر ومدى الاعتماد عليها؛
2. إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي؛
3. اكتشاف ما قد يوجد بالدّفاتر والسّجلات من أخطاء أو غش؛
4. تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك؛
5. اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السّياسات الإدارية، اتّخاذ القرارات حاضرا ومستقبلا؛
6. طمأنة مستخدمي القوائم المالية، وتمكينهم من اتّخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم؛
7. معاونة دائرة الضّرائب في تحديد مبلغ الضّريبة؛
8. تقديم التّقارير المختلفة وملأ الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقّق؛
9. مراقبة الخطّة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وسبل معالجتها.

[1]-حميشي وسيلة، مرجع سبق ذكره، ص 56-57.

10. تقييم نتائج الأعمال وفقا للنّتائج المرسومة؛

11. تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النّشاط؛

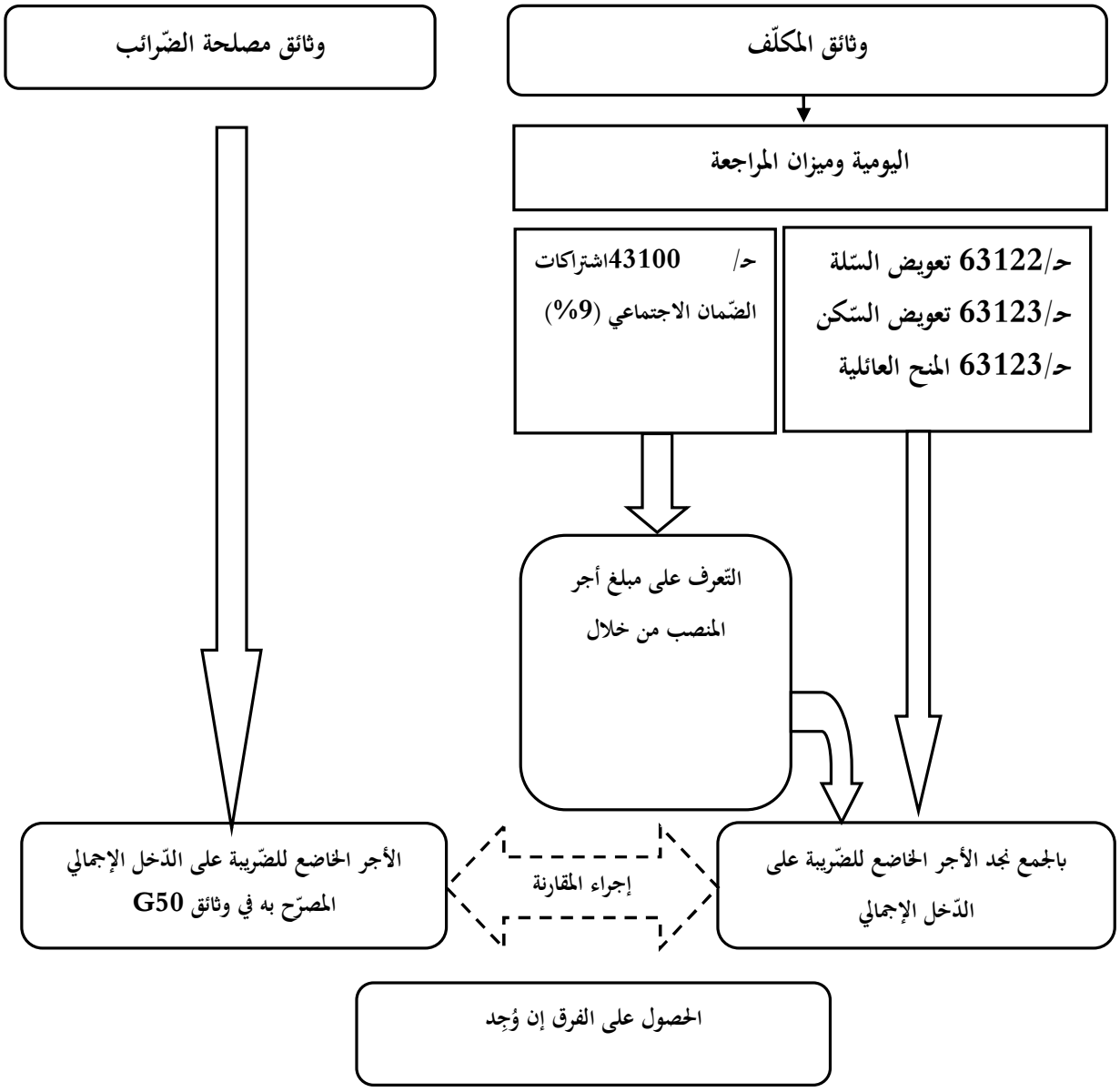
12. تحقق أقصى قدر ممكن من الرّفاهية لأفراد المجتمع؛

13. دراسة النّظم المتّبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصّة بها لأنّ التّدقيق يبدأ من التّأكد من صحة هذه النّظم.

الفرع الثاني : مساهمة التّدقيق المحاسبي في دعم الرّقابة الجبائية: تظهر مساهمة التّدقيق المحاسبي في دعم الرّقابة الجبائية من خلال ما يلي:

أولا :التّدقيق المحاسبي بالنّسبة للضّريبة على الدّخل الإجمالي: من المعلوم أنّ المؤّسسة تصرّح بالضّريبة على الدّخل الإجمالي في وثيقة G50، وهذه الوثيقة تبقى لدى مصلحة الضّرائب، وعند عملية التّدقيق في محاسبة المكلّف فإنّه يتم إتباع الخطوات التي يمكننا توضيحها من خلال الشّكل التّالي.

الشّكل(04.2): التّدقيق المحاسبي بالنّسبة للضّريبة على الدّخل الإجمالي.

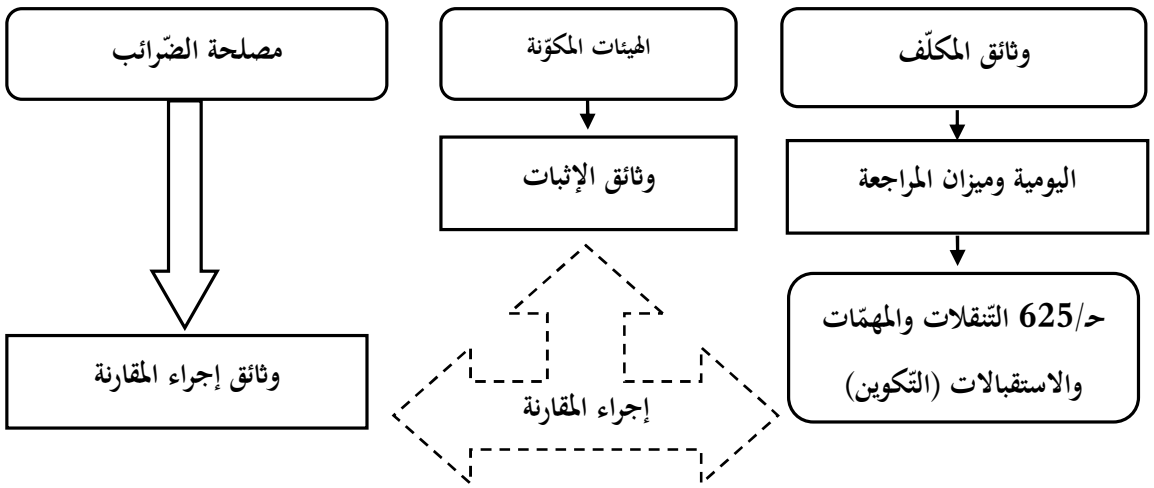


المصدر: من إعداد الطّالبان

والذي ينبغي أن نشير إليه هو أنّه في حالة وجود فرق فإنّ المدقّق الجبائي يلجأ إلى التّعمّق في هيكل الأجور، حتى يتم التّأكد من المبالغ المصرّح بها.

ثانيا :التّدقيق المحاسبي بالنّسبة للضّرائب والرّسوم والمدفوعات المماثلة على الأجور: ذكرنا سابقا أنّ هذا النّوع من الضّرائب يفرض على جملة الأجور السّنوية بنسبة 01 % للمؤسّسات التي لا تقدّم تكوين لعُمَّالِهَا، وعليه يكون التّدقيق في هذه الضّرائب كالآتي.

الشّكل(05.2): التّدقيق المحاسبي بالنّسبة للضّرائب والرّسوم والمدفوعات المماثلة على الأجور.



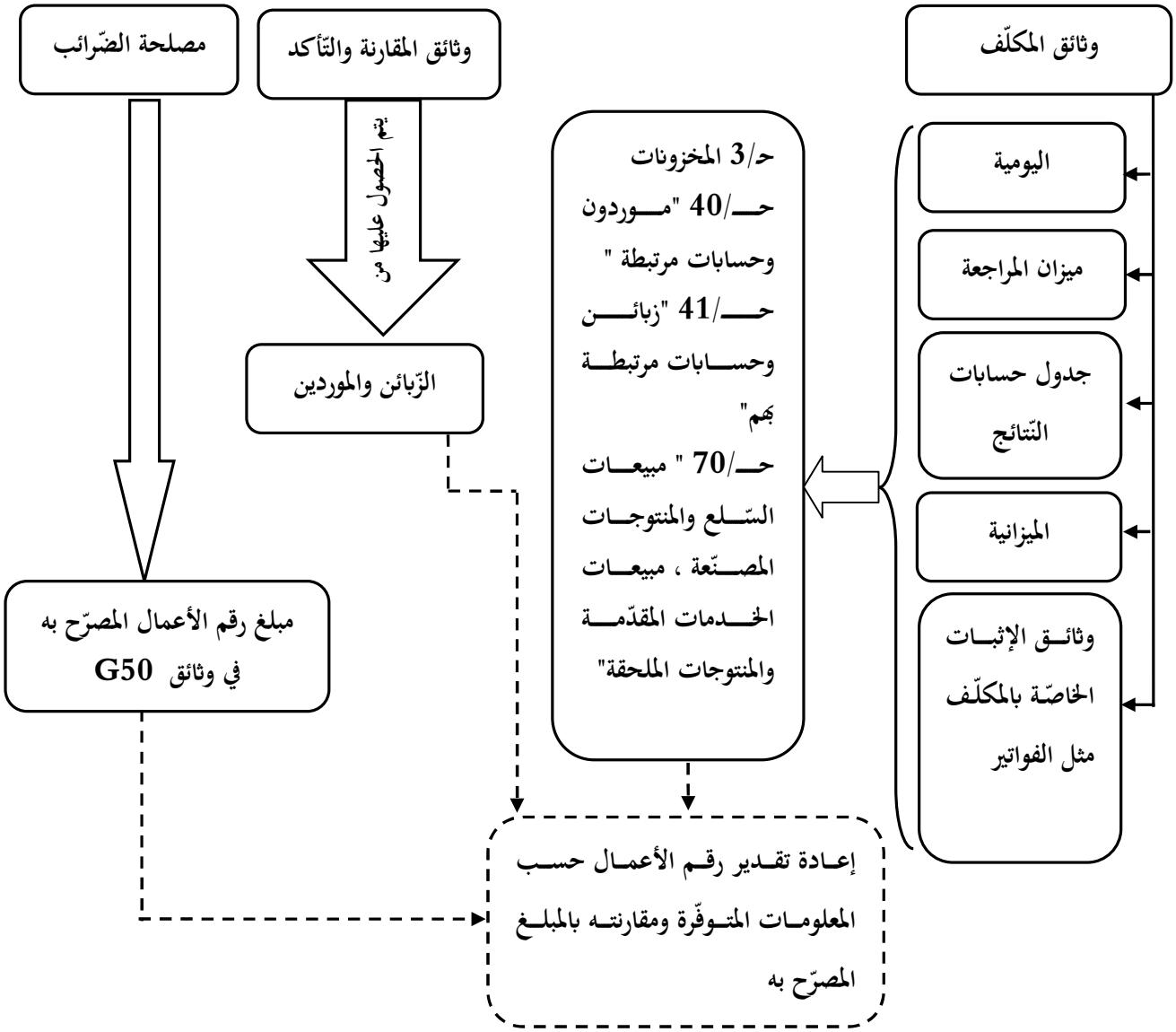
المصدر: من إعداد الطّالبان.

والذي ينبغي أن نشير إليه وهو أنّه بهذه الطّريقة يتم اكتشاف فيما إذا كانت المؤسّسة قد أجرت تكوينا لعمالها أم لا ، وفي حالة عدم إجراء هذا التّكوين تكون ملزمة بدفع 01 % من جملة الأجور السّنوية، والتي يتم التّأكّد منها وفق ما هو موضح في الشّكل (04.2).

ثالثا :التّدقيق المحاسبي بالنّسبة للرّسم على القيمة المضافة: أغلب التّهرب والغش الضّريبي يكون في عدم التّصريح برقم الأعمال الحقيقي، والذي يساهم بشكل كبير في تحديد الرّسم على القيمة المضافة ، ولهذا يمكن

لمصلحة الضّرائب أن تتّبع عدّة طرق لكشف التّلاعبات، وقد ساهم النّظام المحاسبي المالي في تبسيط هذه الطّرق، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشّكل التّالي:

الشّكل(06.2): التّدقيق المحاسبي بالنّسبة للرّسم على القيمة المضافة.



المصدر: من إعداد الطّالبان.

من خلال الشّكل السّابق نلاحظ أنّه يوجد العديد من الإجراءات والخطوات للقيام بعملية التّدقيق، يمكن توضيحها من خلال النّقاط التّالية:

1. استعمال اليومية وميزان المراجعة ووثائق الإثبات الأخرى يمكّن المدقّق الجبائي من معرفة ما تمّ بيعه وما تمّ شراؤه؛

2. استعمال جدول حسابات النّتائج يمكّن من معرفة رقم الأعمال المحقّق، وبالتّالي إمكانية مقارنته مع المبلغ المصرّح به؛

3. من الميزانية يمكن معرفة وضعية الزّبائن والمخزونات بشكل إجمالي؛

4. بالنّسبة لوثاق المقارنة والتّأكّد المحصّل عليها من الموردين والزّبائن تساهم إلى حدّ بعيد في كشف التّلاعبات؛

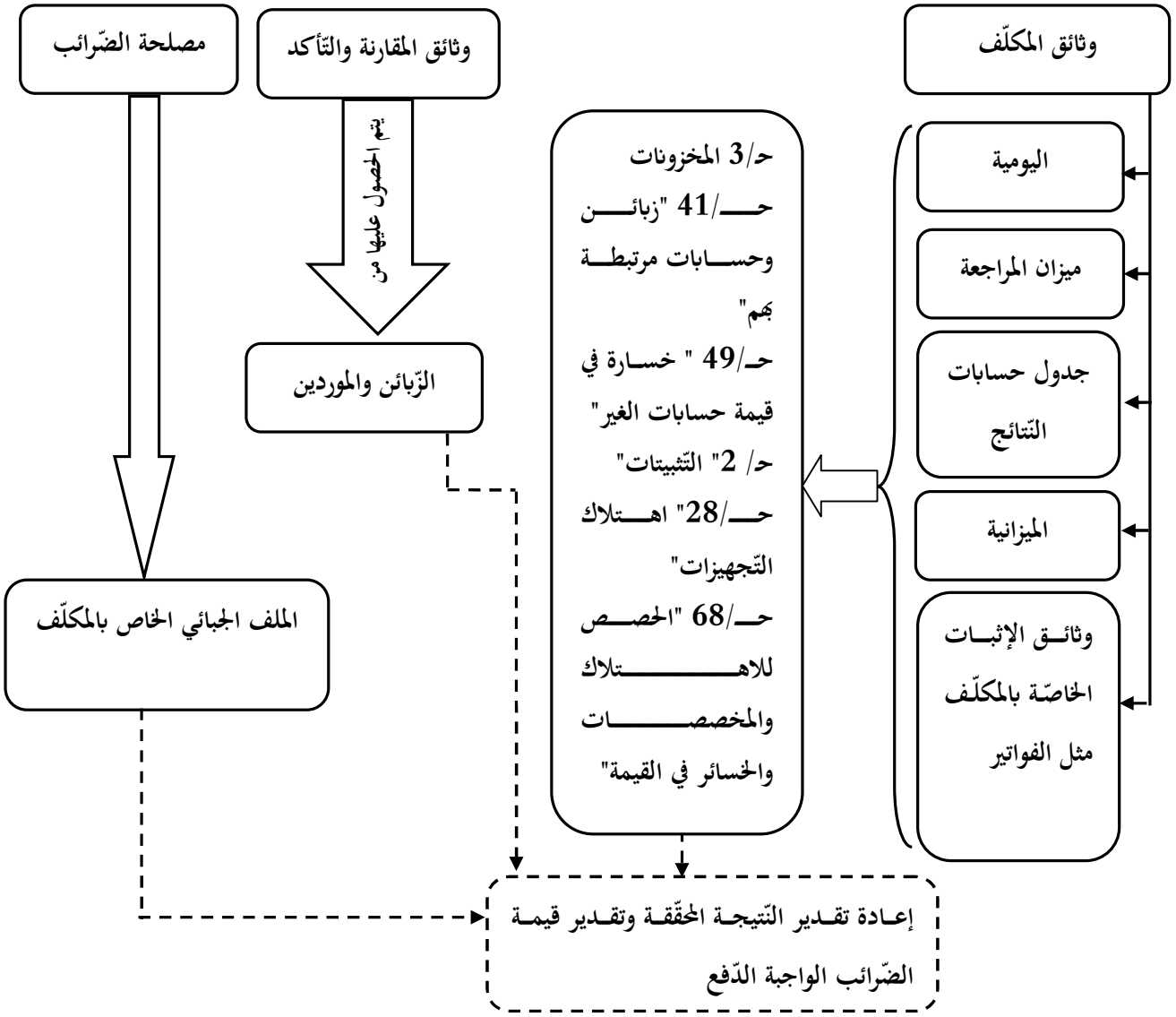
5. يمكن كشف رقم الأعمال كذلك من خلال حساب الزّبائن حـ(411) وذلك بطرح رصيد السّنة الماضية من المبلغ الإجمالي المحصّل عليه والذي يظهر في ميزان المراجعة.

رابعا: التّدقيق المحاسبي بالنّسبة للرّسم على النّشاط المهني: يتّبع المدقّق الجبائي فيما يتعلّق بالرّسم على النّشاط المهني نفس الخطوات المتّبعة في التّدقيق بالنّسبة للرّسم على القيمة المضافة والتي سبق توضيحها في الشّكل (06.2).

خامسا : التّدقيق المحاسبي بالنّسبة الضّريبة على أرباح الشّركات والضّرائب المؤجّلة: يوجد العديد من طرق غير المباشرة للتّهرب الضّريبي بالنّسبة لهذا النوع من الضّرائب ، أهمها الاهتلاكات والمؤونات، بالإضافة إلى تضخيم التّكاليف والتي تؤدي إلى التّقليل من الأرباح.

وللإجراء التّدقيق فيما يتعلّق بهذه الضّرائب يتّبع المدقّق الجبائي العديد من الطّرق والوسائل يمكن توضيحها من خلال الشّكل التّالي.

الشّكل(07.2): التّدقيق المحاسبي بالنّسبة للضّرائب على أرباح الشّركات والضّرائب المؤجّلة.



المصدر: من إعداد الطّالبان.

من خلال الشّكل السّابق نلاحظ أنّ المدقّق الجبائي يركّز على حسابات التي قد تكون وسيلة للتّهرب الضّريبي، والتي يمكن توضيحها من خلال النّقاط التّالية.

1- بالنّسبة للتّثبيات:

أ. يتمُّ التّركيزُ على التّثبيات (ح/2) وذلك للتّأكّد من ملكيتها ،ويتم ذلك بالاطلاع على الوثائق المبررة لاكتساب الملكية؛

ب. مراجعة الاهتلاكات (ح/28) حتى يتم التّأكد من عدم تضخيم مبالغ الاهتلاكات؛ وبالتّالي التّأثير على الأرباح؛

2- بالنّسبة للمخزونات: يتم ما يلي:[1]

أ. التّأكّد من الوجود والملكية لسلع المخزون مطابقا لما هو وارد بالميزانية ممّا يتطلّب إجراء جرد فعلي لحصر المخزون السّلعي في نهاية الفترة، لأنّ الدليل الوحيد لإثبات الوجود الفعلي هو الجرد المادي؛

ب. فحص النّظام المتّبع في جرد المخزون والآلية التي تستخدمها المؤسّسة لمحاسبة ورقابة المخزون؛

ج. التّأكّد من صحة تقييم المخزون مع إستمرارية ذلك وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

د. التّحقّق من التّقدير السّليم لمؤونات تدني قيمة عناصر المخزون بشكل عقلاني يوافق طبيعة السّلعة وظروف تخزينها مع المتابعة المستمرة لتلك المؤونات.

3- بالنّسبة لحسابات الزّبائن:

أ. التّأكد في مصداقية الدّين المسجّل في حسابات الزّبائن؛

ب. التّأكّد من أنّ مؤونة المخصّصة للزّبائن مبرّرة؛

[1]- لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص53.

سادسا : التّدقيق المحاسبي بالنّسبة للضّرائب والرّسوم الأخرى: في ما يتعلّق بالضّرائب والرّسوم الأخرى العائق الوحيد هو التّسديد في الأجل المحدّد ، ولحل هذا المشكل قد تلجأ الإدارة الجبائية إلى عقوبة التأخير.

ومن خلال كلّ ما سبق يمكن القول أنّ النّظام المحاسبي المالي قد ساهم إلى حدٍّ كبير في الإفصاح عن المعلومات المالية المعروضة في القوائم المالية، إلّا أنّه لا ينبغي أن إهمال وثائق الإثبات مثل الفواتير وغيرها؛ ذلك أنّ هناك أنّ بعض العناصر يصعب تقديرها من دون توفّر هذه الوثائق.

خلاصة الفصل الثّاني:

من خلال هذا الفصل تبيّن لنا أنّ الرّقابة الجبائية هي عبارة عن فحص وتدقيق الحسابات قصد كشف أي تهرب أو غش ضريبي ، ومن مبادئها إقامة نظام ضريبي محكم وترقية وتطوير الإدارة الجبائية، كما لها العديد من الأهداف منها الإدارية، القانونية، الاقتصادية، والاجتماعية.

يوجد نوعين من الرّقابة الجبائية هما الرّقابة الشّاملة التي تتم على مستوى مصلحة الضّرائب، والرّقابة المعمّقة التي ينتقل فيها الأعوان إلى أماكن تواجد المكلّفين.

تعتمد عملية الرّقابة الجبائية بشكل كبير على الوثائق المحاسبية ، وعلى هذا الأساس نجد أنّ النّظام المحاسبي المالي الجديد قد ساهم في تفعيل هذا النّوع من الرّقابة، حيث خصّص لكلّ نوع من الضّرائب أو الرّسوم حسابا خاصا به، كما سهّل من عملية التّدقيق المحاسبي.

تمهيد:

من خلال الفصلين النّظريين حاولنا إبراز مدى مساهمة النّظام المحاسبي المالي في دعم الرّقابة الجبائية، وقد توصّلنا إلى أنّ له دورا كبيرا في ذلك، وسعيا منا لإثراء الجانب النّظري حاولنا القيام بدراسة ميدانية على مستوى مركز الضّرائب لولاية تيارت، ومحاولة التّعرف على كيفية إجراء الرّقابة الجبائية، وكيفية الكشف على كلّ أنواع التّهرب الضّريبي في ظل تطبيق النّظام المحاسبي المالي.

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

المبحث الأول: تقديم مركز الضّرائب لولاية تيارت؛

المبحث الثّاني: دراسة ميدانية لعملية الرّقابة الجبائية؛

المبحث الثّالث: التّحدّيات التي تواجه الرّقابة الجبائية ودور النّظام المحاسبي المالي في تجاوزها.

المبحث الأول: تقديم مديرية الضّرائب لولاية تيارت.

من خلال هذا المبحث يتم التّعريف بمركز الضّرائب لولاية تيارت ومهامه وذلك في المطلب الأول، أمّا في المطلب الثّاني فيتم التّفصيل في الهيكل التّنظيمي لهذا المركز.

المطلب الأول: التّعريف بمديرية الضّرائب لولاية تيارت ومهامه. وقد تطرقنا إلى:

الفرع الأول: التّعريف بمديرية الضّرائب لولاية تيارت: في سنة2011 تمّ إنشاء مركز الضّرائب لولاية تيارت حيث يعتبر مصلحة عملية جديدة تابعة للمديريات العامّة للضّرائب تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية، وتحصيل الضّرائب المستحقّة من طرف المكلّفين بالضّريبة ، ويطمح هذا المركز إلى تقديم خدمة نوعية، ومعالجة سريعة لكلّ الطّلبات التي يقدّمها المكلّف بالضّريبة.

الفرع الثاني :مهام مديرية الضّرائب: تتمثّل مهام مركز الضّرائب فيما يلي:

أولا : في مجال الوعاء:

1. تمسك وتسيّر الملف الجبائي للشّركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخيل الخاضعة للضّريبة على أرباح الشركات؛

2. تمسك وتسير الملفات الجبائية للمكلّفين بالضّريبة الخاضعين للنّظام الحقيقي لفرض الضّريبة برسم عائدات الأرباح الصّناعية والتّجارية؛

3. تصدر الجداول وقوائم التّحصيلات وشهادات الإلغاء أو التّخفيض وتعاينها وتصادق عليها.

ثانيا : في مجال التّحصيل:

1. تتكفّل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضّرائب والرّسوم والأتاوى؛

2. تنفذ العمليات المادية للدّفع والقبض واستخراج النّقود؛

3. تضبط الكتابات وتمركز تسليم القيم.

ثالثا : في مجال الرّقابة:

1. تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها، وتستغلها وتراقب التّصريحات؛

2. تعدّ وتنجز برامج التّدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقيم نتائجها.

رابعا :في مجال المنازعات:

1. تدرس الشّكاوى وتعالجها؛

2. تتابع المنازعات الإدارية والقضائية؛

3. تعوّض قروض الرّسوم.

خامسا :في مجال الاستقبال والإعلام:

1. تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلّفين بالضّريبة؛

2. تتكفّل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لاسيما تلك المتعلّقة بإنشاء المؤسّسات وتعديل نظامها الأساسي.

3. تنظّم المواعيد وتسيرها؛

4. تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلّفين بالضّريبة التّابعين لاختصاص مراكز الضّرائب.

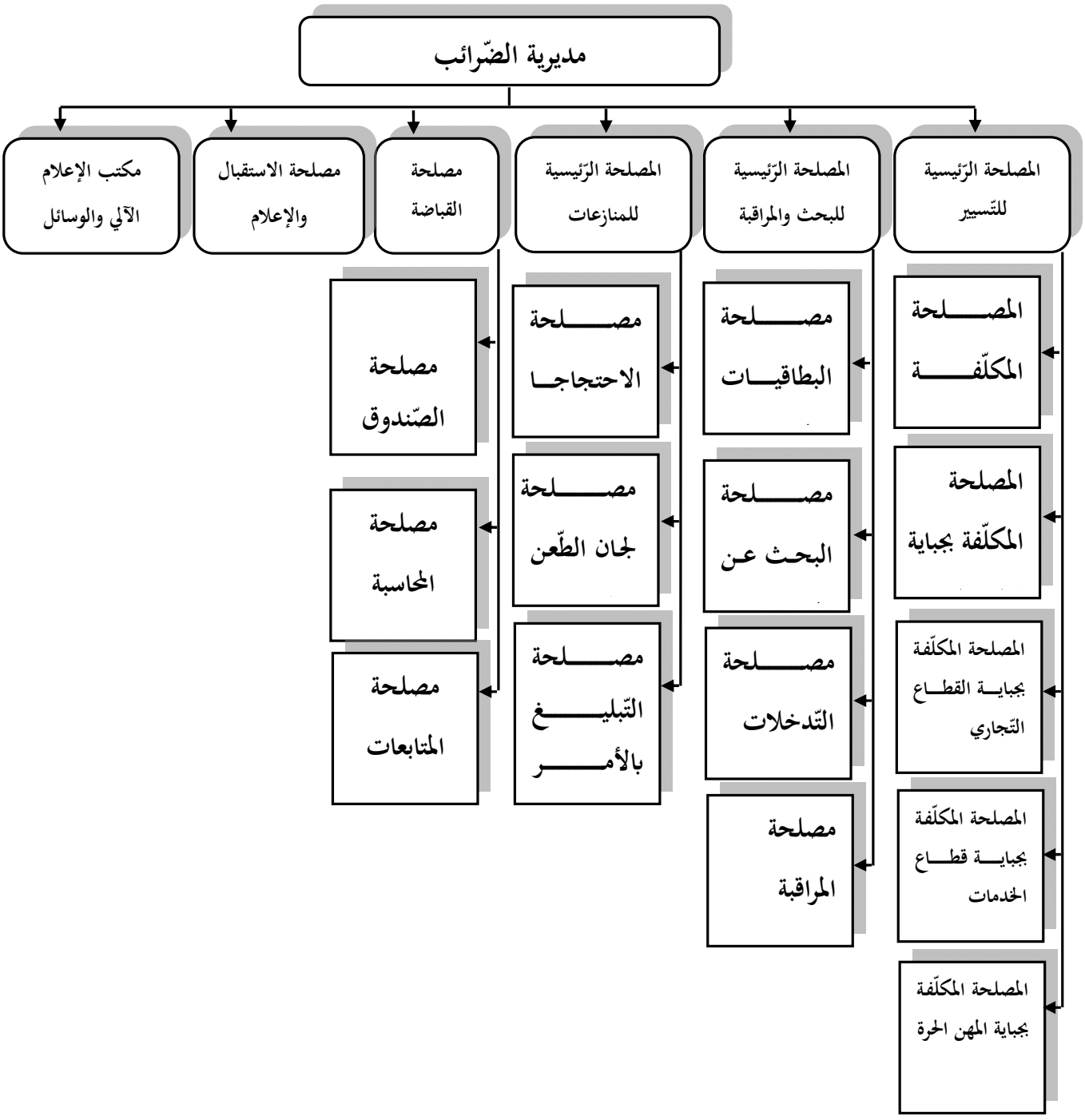
المطلب الثّاني: الهيكل التّنظيمي لمديرية الضّرائب لولاية تيارت.

من خلال هذا المطلب يتم عرض الهيكل التّنظيمي وشرح كلّ مصلحة من مصالح مركز الضّرائب لولاية تيارت.

الفرع الاول : عرض الهيكل التّنظيمي لمديرية الضّرائب لولاية تيارت.

يمكن عرض الهيكل التّنظيمي لمديرية الضّرائب لولاية تيارت من خلال الشّكل التّالي:

الشّكل (01.3): الهيكل التّنظيمي لمديرية الضّرائب لولاية تيارت.



المصدر: معلومات من مديرية الضّرائب لولاية تيارت.

الفرع الثاني : شرح الهيكل التّنظيمي لمديرية الضّرائب لولاية تيارت:

لقد تناولنا في هدا الفصل إظهار دور كل المصالح بالتفصيل:

أولا : المصلحة الرّئيسية للتّسيير: وتكلّف بالآتي:

1. التّكفّل بالملفات الجبائية للمكلّفين بالضّريبة التّابعين لمركز الضّرائب في مجال الوعاء والمراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية والدّراسة الأولية للاحتياجات؛

2. المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات، وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها بصفته وكيلا مفوّضا للمدير الولائي للضّرائب؛

3. اقتراح وتسجيل المكلّفين بالضّريبة للمراقبة على أساس المستندات أو المراجعة المحاسبية؛

4. إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخطّطات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على تسجيلها؛

5. تعمل على تسيير:

- المصلحة المكلّفة بجباية القطاع الصّناعي؛
- المصلحة المكلّفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية؛
- المصلحة المكلّفة بجباية القطاع التّجاري؛
- المصلحة المكلّفة بجباية قطاع الخدمات؛
- المصلحة المكلّفة بجباية المهن الحرّة.

ثانيا: المصلحة الرّئيسية للمراقبة والبحث: وتكلّف بإنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية، معالجتها، تخزينها، وتوزيعها من أجل استغلالها، بالإضافة إلى اقتراح عمليات مراقبة وإنجازها بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلّفين بالضّريبة التّابعين لمركز الضّرائب، مع إعداد جداول إحصائية وجداول تقييمية دورية.

وتعمل على تسيير ما يلي:

1- مصلحة البطاقيات والمقارنات: وتكلّف بالآتي:

أ. تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والاستعلام الخاصّة بوعاء الضّريبة، وكذا مراقبتها وتحصيلها؛

ب. مركز المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية، وتخزينها واستردادها من أجل استغلالها؛

ج. التّكفّل بطلبات تعريف المكلّفين بالضّريبة.

2- مصلحة البحث عن المادة الضّريبية: والتي تعمل في شكل فرق، وتكلّف بالآتي:

أ. إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حقّ الاطّلاع؛

ب. اقتراح وتسجيل مكلّفين بالضّريبة للمراقبة على أساس المستندات، وفي عين المكان انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمّعة؛

3- مصلحة التّدخلات: والتي تعمل في شكل فرق، وتكلّف بما يلي:

أ. برمجة وإنجاز التّدخلات بعنوان تنفيذ الحقّ في التّحقيق، وحقّ الزّيادة والمراقبة، وإنجاز في عين المكان لكلّ المعاينات الضّرورية لوعاء الضّريبة ومراقبتها وتحصيلها؛

ب. اقتراح مكلّفين بالضّريبة لمراجعة محاسبتهم، أو للمراقبة على أساس المستندات انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمّعة.

4- مصلحة المراقبة: تعمل في شكل فرق، وتكلّف بما يلي:

أ. إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات، وفي عين المكان؛

ب. إعداد إحصائيات دورية تتعلّق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها.

ثالثا : المصلحة الرّئيسية للمنازعات: وتكلّف هذه المصلحة بدراسة كلّ طعن نزاعي أو إعفائي يوجّه لمركز الضّرائب ناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قرّرها المركز ، وكذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرّسم على القيمة المضافة ، بالإضافة إلى متابعة القضايا النّزاعية المقدّمة إلى الهيئات القضائية.

وتعمل على تسيير المصالح التّالية:

1- مصلحة الاحتجاجات: وتكلّف بما يلي:

أ. دراسة الطّعون المسبقة، والتي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض الضرائب أو الزّيادات، والعقوبات المحتجِّ عليها، أو استرجاع الضّرائب والرّسوم والحقوق المدفوعة إثر تصريحات مكتتبة، أو مدفوعات تلقائية أو مقتطعة المصدر؛

ب. دراسة طلبات تتعلّق بإرجاع اقتطاعات الرّسم على القيمة المضافة؛

ج.دراسة الطّعون المسبقة، والتي تهدف إلى الاحتجاج على أعمال المتابعة أو الإجراءات المتعلّقة بها، أو المطالبة بالأشياء المحجوزة؛

د. معالجة منازعات التّحصيل.

2- مصلحة لجان الطّعن والمنازعات القضائية: وتكلّف بالآتي:

أ. دراسة الطّعون التّابعة لاختصاص لجان طعن الضّرائب المباشرة، والرّسم على القيمة المضافة؛

ب. المتابعة بالاتّصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضّرائب، للطّعون والشّكاوي المقدّمة للهيئات القضائية.

3- مصلحة التّبليغ بالأمر والدّفع: وتكلّف بما يلي:

أ. تبليغ القرارات المتّخذة بعنوان مختلف الطّعون إلى المكلّفين بالضّريبة، وإلى المصالح المعنية؛

ب. الأمر بصرف الإلغاءات والتّخفيضات المقرّرة مع إعداد الشّهادات المتعلّقة بها؛

ج.إعداد المنتجات الإحصائية الدّورية المتعلّقة بمعالجة المنازعات، وتبليغها للمصالح المعنية.

رابعا : القباضة: وتكلّف بما يلي:

1. التّكفّل بالتّسديدات التي يقوم بها المكلّفون بالضّريبة بعنوان التّسديدات التّلقائية التي تتم، أو الجداول العامّة والفردية التي تصدر في حقّهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التّحصيل؛

2. تنفيذ التّدابير المنصوص عليها في التّشريع، والتّنظيم السّارية المفعول، والمتعلّقة بالتّحصيل الجبري للضّريبة؛

3. مسك المحاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة المالية، وتقديم حسابات التّسيير المعدّة إلى مجلس المحاسبة؛

تعمل على تسيير المصالح التّالية: مصلحة الصّندوق، مصلحة المحاسبة، ومصلحة المتابعات.

خامسا : مصلحة الاستقبال والإعلام: تكون تحت سلطة رئيس مركز الضّرائب، وتكلّف بما يلي:

1. تنظيم استقبال المكلّفين بالضّريبة وإعلامهم؛

2. نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصّة بالمكلّفين بالضّريبة التّابعين لاختصاص مركز الضّرائب.

سادسا : مصلحة الإعلام الآلي: وتكلّف بما يلي:

1. استغلال التّطبيقات المعلوماتية، وتأمينها، وكذا تسيير التّأهيلات، ورخص الدّخول الموافقة لها؛

2. إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى، وكذا التّكفّل بصيانة التّجهيزات؛

3. الإشراف على المهام المتّصلة بالنّظافة، وأمن المقّرات.

المبحث الثّاني: دراسة ميدانية لعملية الرقابة الجباية.

من خلال هذا المبحث نحاول التّعرف على كيفية إجراء الرّقابة الجبائية الشّاملة والمعمّقة في مركز الضّرائب لولاية تيارت، وفيما يلي تفصيل لذلك.

المطلب الأول: الرّقابة الجبائية الشّاملة.

تتمّ الرّقابة الجبائية الشّاملة على مستوى المركز دون التّنقّل إلى مكان تواجد المكلّف، حيث يتم ما يلي:

الفرع الأول :المراحل المتّبعة في عملية الرّقابة الجبائية الشّاملة:

أولا: الرّقابة الشّكلية:

1- بالنّسبة للمكلّف (أ): تمّ تحديد ما يلي:

أ. هوية المكلّف (أ)، وعنوانه، وكلّ الوثائق الخاصّة به؛

ب. النّشاط الذي يمارسه هذا المكلّف والمتمثّل في إنتاج نوع من المواد الغذائية؛

ج. محاولة كشف أخطاء وتصحيحها إلّا أنّه لا وجود لها، وأنّ التّصريحات كانت في الأجل المحدّد.

2- بالنّسبة للمكلّف (ب): تمّ تحديد ما يلي:

أ. هوية المكلّف (ب)، عنوانه، وكلّ الوثائق الخاصة به؛

ب. النّشاط الذي يمارسه هو نشاط إنتاج نوع من مواد البناء.

ج. محاولة كشف الأخطاء، وتصحيحها، إلا أنّه لا وجود لها، وأنّ التّصريحات كانت في الأجل ما عدا شهر فيفري من سنة 2016، الذي تخلّف هذا المكلّف عن التّصريح في الأجل المحدّد.

ثانيا : الرّقابة على الوثائق: يتم في هذه المرحلة مقارنة تصريحات المكلّفين مع ما هو متوفّر في مكتب البحث من معلومات ووثائق ذات علاقة بالمكلّفين.

1- بالنّسبة للمكلّف (أ): تمّ ملاحظة من قبل العون أنّ التّصريحات المقدّمة من طرف هذا المكلّف والمتعلّقة بالضّريبة على الدّخل الإجمالي قد اختلفت في سنة 2016 عن السّنوات السّابقة، ويمكن ملاحظة ذلك من خلال الجدول التّالي.

الجدول(3.01): تصريحات المكلّف (أ) بالضّريبة على الدّخل الإجمالي.

السّنة	المبلغ الخاضع للضّريبة	الضريبة على الدّخل الإجمالي
2013	6390000	753633
2014	6517800	625337
2015	6327961	608522
2016	4260000	396625

المصدر: من إعداد الطّالبان بالاعتماد على معلومات مقدّمة من طرف مركز الضرائب لولاية تيارت.

كما أنّ رقم الأعمال قد انخفض مقارنة بالسّنوات السّابقة، والذي يوضّحه الجدول التّالي.

الجدول (02.3): تصريحات المكلّف (أ) برقم الأعمال المحقّق.

السّنة	المبلغ المصرّح به
2013	38536783.16
2014	27526273.69
2015	22 938 561,41
2016	10 400 025,00

المصدر: من إعداد الطّالبان بالاعتماد على معلومات مقدّمة من طرف مديرية الضّرائب ولاية تيارت.

2- بالنّسبة للمكلّف (ب): تمّ ملاحظة أنّ هناك مؤونات تتعلّق بالمخزونات، ومؤونات مخصّصة للزّبائن، كما أنّ هناك تقدير يظهر أنّه مبالغ فيه فيما يتعلّق بالاهتلاكات.

الفرع الثاني: الإجراءات المتّبعة في مرحلة الرّقابة الشّاملة لتوضيح الغموض: في هذه المرحلة قام مفتّش الضّرائب بطلب توضيحات، وكان ردّ المكلّف (أ) على أنّ كلّ شيء مضبوط ولا وجود لأي خطأ، أمّا المكلّف (ب) لم يقم بالرّد خلال الفترة المحدّدة والتي تقدّر بثلاثين يوم من تاريخ الطّلب.

المطلب الثّاني: الرّقابة الجبائية المعمّقة.

في هذه المرحلة يتم تنقّل مفتشي الضّرائب إلى مكان تواجد المكلّفين، والقيام بفحص الوثائق ومقارنتها مع ما هو متوفّر لدى مركز الضّرائب.

الفرع الأول : الرّقابة الجبائية المعمّقة بالنّسبة للمكلّف(أ): المشكل بالنّسبة للمكلّف (أ) متعلّق بالضّريبة على الدّخل الإجمالي، وكذا الانخفاض الملحوظ في رقم الأعمال.

وفي هذا الإطار يعتمد المدقّق الجبائي على اليومية، ميزان المراجعة، وجدول حسابات النّتائج ، ويمكن عرض هذا الأخير فيما يلي.

الجدول (03.3): جدول حسابات النّتاج للمكلّف (أ).

الحساب	البيان	2016	2015
70	المبيعات من البضائع والمنتجات المصنّعة ، الخدمات المقدّمة والمنتوجات الملحقة	10 400 025,00	22 938 561,41
72	الإنتاج المخزّن أو المسحوب من التّخزين	0,00	0,00
73	ألإنتاج المثبّت	0,00	0,00
74	إعانات الاستغلال	0,00	0,00
I	إنتاج السّنة المالية	10 400 025,00	22 938 561,41
60	المشتريات المستهلكة	-499 383,96	-523 630,72
61/62	الخدمات الخارجة والاستهلاكات الأخرى	-523 630,72	-20 118 377,92
II	استهلاك السّنة المالية	10 993 977,99	-20 642 008,63
III	القيمة المضافة للاستغلال (I -II)	-593 952,99	2 296 552,78
63	أعباء المستخدمين	-12 996 211,31	-14 006 218,87
64	الضّرائب والرّسوم والمدفوعات المماثلة	-353 754,55	-293 623,98
IV	إجمالي فائض الاستغلال	-13 943 918,85	-12 003 290,08
75	المنتوجات العملياتية الأخرى	3 035 718,54	4 997 191,90
65	الأعباء العملياتية الأخرى	-1 348 726,69	-2 386 174,67
68	المخصّصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	-5 573 842,12	-4 622 983,57
78	الاسترجاعات عن خسائر القيمة والتّموينات	5 104 788,32	6 202 522,09
V	نتيجة الاستغلال	-12 725 980,79	-7 812 734,34
76	النّواتج المالية	27 735 808,13	10 000 000,00
66	الأعباء المالية	-127 322,76	-217 303,97
VI	النّتيجة المالية	27 608 485,37	9 782 696,03
VII	النّتيجة العادية قبل الضّرائب (V+VI)	14 882 504,58	1 969 961,70
695	الضّرائب الواجب دفعها عن النّتائج العادية	0,00	0,00
698	الضّرائب الأخرى عن النّتائج	0,00	0,00
692	الضّرائب المؤجّلة على الأصول	546 394,71	0,00
693	الضّرائب المؤجّلة على لخصوم	0,00	0,00
	مجموع منتجات الأنشطة العادية	46 276 339,98	44 138 275,40
	مجموع أعباء الأنشطة العادية	-30 847 440,70	-42 168 313,70
VIII	النّتيجة الصّافية للأنشطة العادية	15 428 899,28	1 969 961,70
77	عناصر غير عادية -النّواتج-	0,00	0,00
67	عناصر غير عادية-الأعباء-	0,00	0,00
X	النّتيجة غير العادية	0,00	0,00
IX	النّتيجة الصّافية للسّنة الملية	15 428 899,28	1 969 961,70

المصدر: مديرية الضّرائب لولاية تيارت.

أولا : بالنّسبة للمبلغ الخاضع للضّريبة : تمّ إتّباع الخطوات التّالية

1. استخراج من ميزان المراجعة المبالغ المصرّح به لدى مركز الضّرائب؛

2. استخراج من ميزان المراجعة واليومية المبالغ التي دفعت لمصلحة الضّمان الاجتماعي، مع طلب الوثائق الإثبات؛

3. استخراج من ميزان المراجعة واليومية مختلف التّعويضات (تعويض السّلة، المنح العائلية).

وهذه الحسابات يمكن عرضها من خلال الجدول التّالي

الجدول (04.3): الحسابات المستخدمة لكشف المبلغ الخاضع للضّريبة.

الحساب	البيان	المبلغ
63122	تعويض السّلة	1077120
63150	المنح العائلية	306000
43100	اشتراكات الضّمان الاجتماعي	389277
43110	اشتراكات اجتماعية مستحقّة	1124578

المصدر: من إعداد الطّالبان بالاعتماد على ميزان مراجعة المكلّف (أ)

وبعد تحديد الحسابات المطلوبة في عملية التّدقيق قام المدقّق الجبائي بما يلي:

– التأكّد من أنّ المبالغ المدفوعة في مصلحة الضّمان الاجتماعي صحيحة ومبرّرة من الطّرفين (من المصّلحة ومن المكلّف) ؛

– التّعرّف على أجر المنصب ويتم الحصول عليه بقسمة مبلغ الضّمان الاجتماعي الموجود في حـ/43100" اشتراكات الضّمان الاجتماعي" على نسبة الاشتراك المقدّرة بـ 09 %، وبالتّالي تمّ إيجاد المبلغ التّالي.

– حساب الأجر الخاضع للضّريبة، وذلك عن طريق جمع أجر المنصب، تعويض السّلة، والمنح العائلية.

الجدول (05.3): طريقة حساب الأجر الخاضع للضّريبة.

البيان	المبالغ
أجر المنصب (اشتراكات الضّمان الاجتماعي /09%)	4325300
تعويض السّلة	1900800
المنح العائلية	306000
المجموع	**6532100**

المصدر: من إعداد الطّالبان بالاعتماد على المعلومات المقدّمة من مديرية الضّرائب.

ونتيجة لهذه العملية فإنّ المكلّف (أ) تبيّن أنّه لم يصرّح بالمبلغ الخاضع للضّريبة، الأمر الذي حتّم على المفتشين بفحص معمّق لهيكل الأجور والتّأكّد من الضّريبة على الدّخل الإجمالي المصرّح بها.

ثانيا : الضّرائب والرّسوم والمدفوعات المماثلة على الأجور: عندما تمّ فحص حسابات المكّلف (أ) تبيّن أنّه لم يجر أي تكوين للعمال ، الأمر الذي حتّم عليه دفع ضريبة تقدّر بنسبة 01 % من كتلة الأجور السّنوية، وبما أنّ المكلّف لم يصرّح بالمبلغ الحقيقي الخاضع للضّريبة فإنّ المبلغ المدفوع بالنّسبة لهذا النّوع من الضّرائب لم يكن حقيقيا، والمبلغ الذي ينبغي على المكلّف (أ) تمّ حسابه كالآتي.

ثالثا : بالنّسبة لرقم الأعمال: يلعب تحديد رقم الأعمال دور مهم في تحديد الرّسم على القيمة المضافة، والرّسم على النّشاط المهني، وللتّأكد من المبلغ المصرّح به تمّ إتباع خطوات عدّيدة.

1. فحص كلّ عمليات البيع والشّراء التي تمّت خلال دورة 2014؛

2. نظرا لإلزام الدّولة بتطبيق النّظام المحاسبي المالي فإنّه من السّهل إجراء مقارنة ما تمّ بيعه مع الزّبائن؛

ونتيجة لذلك أسفرت عملية المراقبة عن عدم التّصريح برقم الأعمال المحقّق، والذي المتمثّل في 23226722.5 دج.

وعلى هذا الأساس يتم تقدير كلّ من الرّسم على القيمة المضافة المطبّق بـ 17% ،والرّسم على النّشاط المهني المطبّق بـ 02 %.

الجدول (06.3): مبالغ الرّسم على القيمة المضافة والرّسم على النّشاط المهني المفترض دفعها.

البيان	المبالغ
رقم الأعمال المعاد تقديره	23226722.5
الرّسم على القيمة المضافة (23226722.5- 025 400 10) 17%	2180538,575
الرّسم على النّشاط المهني (23226722.5- 025 400 10) 02%	256533,95

المصدر: من إعداد الطّالبان بالاعتماد على معلومات مقدّمة من مديرية الضّرائب لولاية تيارت.

هذه المبالغ بالإضافة إلى العقوبة المفروضة على المكلّف نتيجة قيامه بالتّهرّب الضّريبي.

الفرع الثاني: الرّقابة الجبائية المعمّقة بالنّسبة للمكلّف (ب):عند القيام بالرّقابة الشّاملة لوحظ في محاسبة المكلّف أنّ الاهتلاكات والمؤونات يشوبها بعض الغموض، وبما أنّ هذه العناصر تعتبر من بين الطّرق المستخدمة للتّهرب والغش الضّريبي تقرّر فحص محاسبة هذا المكلّف بشكل معمّق، وتمّ إتّباع الخطوات التّالية:

طلب الوثائق المحاسبية والمتمثّلة في اليومية، ميزان المراجعة، الميزانية، جدول حسابات النّتائج، ووثائق الإثبات الأخرى.

الجدول (07.3): أصول الميزانية الخاصّة بالمكلّف (ب).

اسم الحساب	2016			2015
	المبالغ الإجمالية	الاهتلاكات والمؤونات	المبالغ الصّافية	
أصول غير جارية	0,00	0,00	0,00	0,00
فارق الاقتناء	0,00	0,00	0,00	0,00
التثبيتات المعنوية	0,00	0,00	0,00	0,00
التثبيتات المادية	0,00	0,00	0,00	0,00
الأراضي	10 600 000,00	0,00	10 600 000,00	10 600 000,00
البناءات	1 009 992,72	931 947,79	78 044,92	122 478,40
التثبيتات المادية الأخرى	16 826 476,48	11 978 555,36	4 847 921,12	6 593 383,68
التثبيتات المالية	0,00	0,00	0,00	0,00
المساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات	733 333,33	0,00	733 333,33	733 333,33
التثبيتات المالية الأخرى	2 151 938,50	0,00	2 151 938,50	1 554 634,00
الضرائب المؤجلة على الأصل	1 816 783,15	0,00	1 816 783,15	1 088 256,87
مجموع الأصول الغير الجارية	33 138 524,18	12 910 503,15	20 228 021,03	20 692 086,28
الأصول الجارية	0,00	0,00	0,00	0,00
المخزونات الجاري العمل بها	3 004 945,37	329 125,81	2 675 819,56	2 676 764,62
الزبائن	9 043 905,79	5 284 362,76	3 430 417,22	36 155 757,47
الموردون المدينون التسبيقات والمدفوعات على الحساب،	412 985 745,24	0,00	412 985 745,24	407 022 194,35
الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية	492 852,71	0,00	492 852,71	435 979,04
الخزينة وما يعادلها	42 275 536,88	0,00	42 275 536,88	8 653 969,95
مجموع الأصول الجارية	467 802 986,00	5 613 488,57	461 860 371,62	454 944 665,43
مجموع الأصول	500 941 510,18	18 523 991,72	482 088 392,64	475 636 751,71

المصدر: معلومات من مديرية الضّرائب لولاية تيارت.

الجدول (08.3): خصوم الميزانية للمكلّف (ب).

اسم الحساب	2016	2015
رؤوس الأموال الخاصة	0,00	0,00
رأس مال الصادر أو رأس مال الشركة	60 000 000,00	60 000 000,00
الاحتياطات (القانونية، الأساسية، العادية والمقننة)	216 299 597,67	216 299 597,67
المرحل من جديد	19 578 447,89	18 213 772,97
النتيجة الصافية	20 571 865,71	2 626 615,60
مجموع رؤوس الأموال الخاصة	316 449 911,26	297 139 986,24
الخصوم غير الجارية	0,00	0,00
قروض وديون مالية	39 123 333,33	41 209 523,78
قروض وديون أخرى مماثلة	0,00	0,00
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا	4 617 787,13	4 353 027,48
مجموع الأصول غير الجارية	43 741 120,47	45 562 551,27
الخصوم الجارية	0,00	0,00
الموردون والحسابات المرتبطة بهم	13 452 009,54	21 465 327,40
الدولة والجماعات العمومية ، والهيئات الدّولية ، والحسابات الملحقة	31 630 310,23	34 622 075,19
ديون أخرى	76 815 041,05	76 846 811,61
خصوم الخزينة	0,00	0,00
مجموع الخصوم الجارية	121 897 360,81	132 934 214,20
مجموع الخصوم	482 088 392,54	475 636 751,71

المصدر: معلومات من مديرية الضّرائب ولاية تيارت.

الجدول(09.3): جدول حسابات النّتائج الخاص بالمكلّف (ب).

الحساب	البيان	السّنة 2016	السّنة 2015
70	المبيعات من البضائع والمنتجات المصنّعة ، الخدمات المقدّمة والمنتوجات الملحقة.	13 866 700,00	30 584 748,54
72	الإنتاج المخزّن أو المسحوب من التّخزين	0,00	0,00
73	ألإنتاج المثبّت	0,00	0,00
74	إعانات الاستغلال	0,00	0,00
I	إنتاج السّنة المالية	13 866 700,00	30 584 748,54
60	المشتريات المستهلكة	665 845,28	698 174,29
61/62	الخدمات الخارجة والاستهلاكات الأخرى	-698 174,29	-26 824 503,89
II	استهلاك السّنة المالية	14 658 637,31	-27 522 678,18
III	القيمة المضافة للاستغلال (I –II)	-791 937,31	3 062 070,37
63	أعباء المستخدمين	-17 328 281,75	-18 674 958,50
64	الضّرائب والرّسوم والمدفوعات المماثلة	-471 672,73	-391 498,64
IV	إجمالي فائض الاستغلال	-18 591 891,79	-16 004 386,77
75	المنتوجات العملياتية الأخرى	4 047 624,71	6 662 922,53
65	الأعباء العملياتية الأخرى	-1 798 302,25	-3 181 566,23
68	المخصّصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	-7 431 789,49	-6 163 978,09
78	الاسترجاعات عن خسائر القيمة والتّموينات	6 806 384,43	8 270 029,45
V	نتيجة الاستغلال	-16 967 974,39	-10 416 979,11
76	النّواتج المالية	36 981 077,50	13 333 333,33
66	الأعباء المالية	-169 763,68	-289 738,62
VI	النّتيجة المالية	36 811 313,82	13 043 594,71
VII	النّتيجة العادية قبل الضّرائب (V+VI)	19 843 339,43	2 626 615,60
695	الضّرائب الواجب دفعها عن النّتائج العادية	0,00	0,00
698	الضّرائب الأخرى عن النّتائج	0,00	0,00
692	الضّرائب المؤجّلة على الأصول	728 526,28	0,00
693	الضّرائب المؤجّلة على لخصوم	0,00	0,00
	مجموع منتجات الأنشطة العادية	61 701 786,64	58 851 033,87
	مجموع أعباء الأنشطة العادية	-41 129 920,93	-56 224 418,27
VIII	النّتيجة الصّافية للأنشطة العادية	20 571 865,71	2 626 615,60
77	عناصر غير عادية –النّواتج–	0,00	0,00
67	عناصر غير عادية–الأعباء–	0,00	0,00
X	النّتيجة غير العادية	0,00	0,00
IX	النّتيجة الصّافية للسّنة المالية	20 571 865,71	2 626 615,60

أولا : المؤونات:

بالنّسبة للتّدقيق في مؤونات الزّبائن حيث أنّ من بين مجمل المؤونات الظاهرة في الميزانية ، وميزان المراجعة توجد مؤونة تتعلّق بالزّبون (س)، وقد تمّ تسجيل في يومية المكلّف 1162559,80 دج أي كان التّسجيل كالآتي.

2016/12/31

685		حـ/ المخصّصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة –الأصول الجارية	1162559.80	
	491	حـ/خسارة القيمة عن الزّبائن		1162559.80
		إثبات خسارة القيمة للزّبون (س)		

وقد تبيّن من خلال عملية التّدقيق في محاسبة المكلّف (ب) ومن خلال المقارنة مع وثائق الزّبون (س) أنّ تمّ تسديد كلّ ما عليه من ديون، وبالتّالي تعتبر المؤونة غير مبرّرة.

بالنّسبة للمؤونات المخصّصة للمخزونات ما قيمته 109708 دج وتمثّل احتمال خسارة بنسبة 25 % من القيمة الإجمالية خصّصت كمؤونة للمنتجات التّامة وقد تمّ تسجيل القيد التّالي.

2016/12/31

685		حـ/المخصّصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة–الأصول الجارية	109708	
	395	حـ/خسائر القيمة من المنتجات التّامّة		109708
		مؤونة تتعلّق بالمنتجات.		

وعند التّدقيق الفحص تمّ التّأكّد من أنّ هذه المنتجات تمّ بيعها بقيمتها ودون تحقيق أي خسارة، وبالتّالي تعتبر المؤونة غير مبرّرة.

ثانيا : الاهتلاكات: بالنّسبة للاهتلاكات هناك نوع من التّضخيم، فبعد فحص معدّات النّقل تمّ التّوصّل إلى ما يلي:

1-إعادة تقدير اهتلاك السّيارة: هناك سيارة تقدّر قيمتها بـ 1050000دج وقد تمّ الحصول عليها في بداية سنة 2015، وتقدّر حسب وثائق الإثبات مدّتها النّفعية بـ 5 سنوات ، وتطبّق عليها معدّل الاهتلاك الخطي، إلا أنّ المكلّف قد سجّل القيد التّالي في سنة 2016.

2016/12/31

681		حـ/المخصّصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة-الأصول غير الجارية.	312500	
	28181	حـ/اهتلاك التّثبيتات العيّنة الأخرى (معدّات النّقل). اهتلاك معدّات نقل (سيارة).		312500

وعند عملية التّدقيق تبيّن للمدقّق أنّ قسط الاهتلاك مبالغ فيه ، ويظهر ذلك من خلال حساب قسط الاهتلاك.

أي هناك تهرب بقيمة 102500دج.

2-إعادة تقدير إهتلاك الشّاحنة: في 2015/04/15 تمّ الحصول على شاحنة بقيمة 2700000 دج مدّتها النّفعية تقدّر بـ 5 سنوات أي بمعدّل إهتلاك سنوي يقدّر بـ 20 % ، وقد تمّ تسجيل القيد التّالي في يومية المكلّف.

2016/12/31

681		حـ/المخصّصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة- الأصول غير الجارية.	675000	
	28182	حـ/إهتلاك التّثبيتات العيّنة الأخرى (معدّات النّقل).		675000
		إهتلاك معدّات نقل (شاحنة).		

في حين أنّ المبلغ المفترض تسجيله هو 540000دج أي أنّ إهتلاك الشّاحنة قد ضُخِّم بقيمة 135000دج.

وبناءً على ما سبق تمّ إعادة تقدير النّتيجة المحقّقة من طرف الشّركة، وهذا ما يمكن توضيحه من خلال الجدول التّالي.

الجدول(10.3): إعادة تقدير النّتيجة المحقّقة من طرف المكلّف(ب).

البيان	المبالغ
النّتيجة المصرّح بها (قبل الضّرائب)	19 843 339,43
القيمة المسترجعة من إهتلاك السّيارة	102500
القيمة المسترجعة من إهتلاك الشّاحنة	135000
القيمة المسترجعة من مؤونة المنتجات التّامّة	109708
القيمة المسترجعة من مؤونة الزّبائن	1162559.80
المجموع	**20 190 547,43**

المصدر: من إعداد الطّالبان بالاعتماد على معلومات مقدّمة من مديرية الضّرائب لولاية تيارت.

المبحث الثّالث: التّحديات التي تواجه الرّقابة الجبائية ودور النّظام المحاسبي المالي في تجاوزها.

من خلال هذا المبحث يتم التّطرق لأهم التّحديات التي تواجه الرّقابة الجبائية، وذلك في المطلب الأول، أمّا في المطلب الثّاني فيتم التّعرف على الدّور الذي يلعبه النّظام المحاسبي المالي في تجاوز هذه التّحديات.

المطلب الأول: تحديات الرّقابة الجبائية.

توجد العديد من التّحديات(الصّعوبات) التي تواجه الرّقابة الجبائية في الجزائر، وهذا ما لاحظناه من خلال التّربص الذي قمنا به في مركز الضّرائب لولاية تيارت، ويمكن تلخيص هذه الصّعوبات فيما يلي.

الفرع الاول : نقص الوعي الضّريبي لدى المكلّفين بالضّريبة: من بين المشاكل الأساسية التي تواجه عملية الرّقابة الجبائية هو النّظر إلى أنّ الضّريبة هي عبء إضافي على المكلّف بها، وعلى هذا الأساس يسعى المكلّفون إلى إتّباع العديد من الطّرق (القانونية وحتّى غير القانونية) للتّهرب والغش الضّريبي.

الفرع الثاني : الاقتصاد غير الرّسمي: يتم من خلال هذا الاقتصاد العديد من العمليات التي تعيق الرّقابة الجبائية بنوعيها (الشّاملة والمعمّقة) ، وأبرزها ما يلي:

1. البيع والشّراء بدون فواتير؛ الأمر الذي يساهم في زيادة ظاهرة الغش والتّهرب الضّريبي؛

2. استعمال طريقة التّسديد النّقدي بدل استخدام الشّيكات ، وبالتالي صعوبة الكشف عن التّلاعبات.

والذي ينبغي الإشارة إليه أنّ الأفراد المنخرطين في الاقتصاد الرّسمي يشعرون بعدم العدالة الضّريبية الأمر الذي يؤدّي بهم إلى هؤلاء إلى السّير في منحنى نظرائهم الذين ينشطون في الاقتصاد غير الرّسمي.

الفرع الثالث : عدم التّنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى: خوّل المشرّع الجبائي حقّ الاطّلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسّسات المالية وكذا المؤسّسات الخاصّة التي لها علاقة مباشرة بالمكلّف بالضّريبة من أجل الحصول على المعلومات اللّازمة لإتمام عملية الرّقابة، إذ يمكن لهذه الأخيرة أن تحتجّ بالسّر المهني أمام أعوان الإدارة الجبائية الذين يطلبون منها حقّ الاطّلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها، إلّا أنّ الملاحظ أنّ هذه المؤسّسات لا تتعاون فيما يخص تقديم المعلومات الخاصّة بالمكلّفين بالضّريبة والتي تعتبر ضرورية لإتمام عملية الرّقابة، وتسهيل الكشف عن المداخيل غير المصّرح بها، إذ يصرّح مراقبي الإدارة الجبائية أنّ البنوك عادة ما تتماطل في تقديم كشف حساب العملاء الذين يخضعون للرّقابة الجبائية ، وتكتفي بتقديم الكشوف لفترة قصيرة لا تتجاوز ستة أشهر، بحجّة أنّ طول الفترة يتطلّب البحث عنه في الأرشيف في حين أنّ المراقبة تمتدّ لفترة أربع سنوات[1].

[1]- آيت بلقاسم لامية، **آليات وإجراءات الرّقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحدّ من ظاهرة التّهرب الضّريبي**، مرجع سبق ذكره، ص92.

الفرع الرابع : تنوّع أنشطة المكلّفين: من المعلوم أنّ المكلّفين لا ينشطون في تخصص أو قطاع واحد ، الأمر الذي ينتج عنه عدم معرفة المراقبين الجبائيين بطبيعة سير وعمل المؤسّسة التي تكون محلّ الرّقابة الجبائية، وهذا القول ينطبق بشكل خاص على المؤسّسات الإنتاجية، والتي تستخدم العديد من المواد الأولية في عملية الإنتاج.

المطلب الثّاني: دور النّظام المحاسبي المالي في تجاوز تحديات الرّقابة الجبائية.

أدّى النّظام المحاسبي المالي إلى تجاوز أغلب الصّعوبات التي تواجه عملية الرّقابة الجبائية خاصة الرّقابة المعمّقة، ويظهر ذلك من خلال أثرين الأول مباشر ، والآخر غير مباشر.

الفرع الأول : الأثر المباشر للنّظام المحاسبي المالي: يظهر الأثر المباشر للنّظام المحاسبي المالي على الرّقابة الجبائية من خلال الوثائق المحاسبية، بالإضافة إلى وثائق الإثبات.

أولا :الوثائق المحاسبية: على المحقّق أن يتأكّد من أنّ المعلومات المحاسبية تحتوي على مؤشّرات تدلّ على تسلسلها ودقّتها،حيث يتم فحص ميزان المراجعة أو مجموع الجانب المدين أو الدّائن لليومية ، والذي يجب أن يكون مساويا لمجموع الجانب المدين أو الدّائن لدفتر الأستاذ، هذا التّساوي يتم ملاحظته بناءً على ميزان المراجعة المعدّ قبل الجرد وميزان المراجعة بعد الجرد، وعليه التّأكّد كذلك من مجاميع ميزان المراجعة واليومية من جهة، وتجانس ميزان المراجعة مع دفتر الأستاذ من جهة أخرى، وهذا ما يعطي نوعا من المصداقية لعمليات نقل قيود اليومية العامّة إلى دفتر الأستاذ[1].

بالنّسبة للميزانية المالية وجدول حسابات النّتائج فإنّ لهما دور كبير في دعم عملية الرّقابة الجبائية، ويظهر ذلك من خلال ما يلي:

[1]- سليمان عتير، **دور الرّقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص131.

1- مساهمة الميزانية المالية في دعم الرّقابة الجبائية: تساهم الميزانية المالية التي يتم إعدادها حسب النّظام المحاسبي المالي في معرفة الوضعية المالية للمؤسّسة وإمكانية مقارنتها مع السّنة السّابقة، وبالتالي تمكين الإدارة الجبائية من القيام بعملية التّدقيق.

2- مساهمة جدول حسابات النّتائج في دعم الرّقابة الجبائية: يساهم جدول حسابات النّتائج في معرفة النّتيجة المحقّقة من قبل المؤسّسة، وكذا مقدار الضّريبة الواجب دفعها.

3- وثائق الإثبات: تستخدم الإدارة الجبائية وثائق الإثبات بشكل كبير لما لها من أهمية بالغة في كشف أي تهرب ضريبي؛ وبالتّالي يمكن القول أنّ القوائم المالية وكلّ الدّفاتر المحاسبية التي يتم إعدادها وفق النّظام المحاسبي المالي يجب أن تصحبها وثائق الإثبات؛ لأنّ هناك العديد من طرق التّهرب يمكن الكشف عليها بالاعتماد على ما هو مسجّل حسب هذا النّظام ومقارنته بوثائق الإثبات المتعلّقة بموضوع الرّقابة مثل الفواتير، ووثائق إثبات الملكية ...الخ .

الفرع الثاني :الأثر غير المباشر للنّظام المحاسبي المالي: يظهر الأثر غير المباشر للنّظام المحاسبي المالي من خلال ما يلي:

1. إلزام جميع المؤسّسات بتطبيق النّظام المحاسبي المالي مكّن من تضيق رقعة الاقتصاد غير الرّسمي، وبالتّالي التّقليل من ظاهرة التّهرب الضّريبي؛

2. تطبيق النّظام المحاسبي المالي في كلّ المؤسّسات مكّن من إجراء المقارنة والتّأكّد مثل عمليات الشّراء التي يمكن التّأكد منها من محاسبة المورد، وعمليات البيع التي يُتأكّد منها من خلال محاسبة الزّبائن؛

3. لم يعد تنوع الأنشطة يشكّل عائق كبير بالنّسبة للمدققّين كون أنّ عملية التّدقيق أصبحت أكثر سهولة نتيجة الإفصاح الذي تتميّز به القوائم المالية المعروضة حسب النّظام المحاسبي المالي.

خلاصة الفصل الثّالث:

من خلال هذا الفصل تبيّن لنا أنّ إجراء عملية الرّقابة الجبائية عملية تتطلّب الكثير من المعطيات المحاسبية، حتى يتمكّن المدقّق الجبائي من القيام بها، وهذا ما تمّ الحصول عليه من خلال تطبيق النّظام المحاسبي المالي حيث أنّ هذا الأخير قد ساهم وبشكل كبير في دعم هذه الرّقابة، وذلك من خلال الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، وترابطها بحيث تسهل عملية اكتشاف مختلف الانحرافات، كما أنّ له دور في تجاوز تحديات الرّقابة الجبائية والتي من بينها نقص الوعي لدى المكلّفين، واتساع رقعة الاقتصاد غير الرّسمي وتنوّع أنشطة المكلّفين وغيرها .

تماشيا مع التغيرات العالمية, وكضرورة حتمية فرضتها التوجهات الإقتصادية العالمية, قامت الجزائرباصدار نظام محاسبي مالي مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية, الذي حمل انعكاسات ناتجة عن تغير الممارسات والتطبيقات المحاسبية, تبعا لتغير مفاهيم و مبادئ وقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي, ولعل تبني الجزائر لهذا النظام يعتمد بالدرجة الأولى على تلبية احتياجات المستثمرة من خلال تزويده بصورة صادقة وواضحة عن الوضعية المالية للمؤسسات, ولايضع ضمن أولوياته الاعتبارات الجبائية كما في السابق, هذا ما أدى الى احداث اختلاف وتباعد بين القواعد والمفاهيم المحاسبية المالية الجديدة والقواعد الجبائية الجزائرية الحالية.

وعلى غرار العلاقة الموجودة بين النظامين , مست فهذه التغيرات كذلك و بشكل مباشر عناصر تحديد الضريبة على أرباح الشركات ما أدى إلى ضرورة المقاربة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية والتوضيح ذلك جاء موضوع بحثنا ليسلط الضوء على محتوى كل من النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري بغرض الإحاطة بموضوع المحاسبة الجبائية و معالجة الإشكالية المطروحة والمتمثلة في هل للنظام المحاسبي المالي دور في دعم الرقابة الجبائية؟ التي حاولنا من خلالها التعمق قدر المستطاع في كيفية المعالجة المحاسبية لهذه الضرائب و الرسوم باعتبار مخرجات النظام المحاسبي المالي تمثل الأساس الذي يستند عليه لتحديد الوعاء الضريبي والقيام بالتصاريح اللازمة. وقد تمت معالجة هذه الاشكالية على امتداد ثلاث فصول انطلاقا من الفرضيات الواردة في مقدمة البحث ، لذا سيتم في إطار هذه الخاتمة الوقوف على نتائج اختيار هذه الفرضيات ، وما تم التوصل إليه من نتائج مع تقديم مواضيع بمثابة آفاق البحث.

1-**اختبار الفرضيات**:

الفرضية الأولى : من خلال الدراسة يتبين لنا أن النّظام المحاسبي المالي هو مجموعة من الإجراءات والنّصوص التّنظيمية التي تنظّم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسّسات الاقتصادية و الشركات المجبرة على تطبيقه وله خصائص تتمثّل بتوافقه مع المعايير المالية والمحاسبة الدّولية المتفق عليها وله قواعد عامة وخاصة لتسجيله .هدا ما يثبت صحة الفرضية.

الفرضية الثانية : تهتم الإدارة الجبائية بفحص وتحقيق من صحة و مصداقية التصريحات المكتتبة للأرباح ، وأرقام الأعمال ، الذمة المالية من طرف المكلفين لغرض كشف ما إذا كانت هناك عمليات تدليسية ترمي إلى التملص أو التهرب من دفع الحقوق و الالتزامات الجبائية . هذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة : يتم التسجيل المحاسبي للضرائب والرسوم كل حسب نوعه وفق مبادئ و قواعد النظام المحاسبي المالي أولا ، ثم ما تنصب عليه التشريعات الجبائية ، فقد تم إثباتها من خلال دراستنا ،حيث تم إثباتها أن المؤسسات تمسك محاسبة جبائية و فق مبادئ و قواعد النظام المحاسبي المالي ولكن مع مراعاة قوانين التشريع الجبائي ، فهي تستند على مخرجات النظام المحاسبي لتحديد الوعاء الضريبي والقيام بالتصريحات اللازمة.

الفرضية الرابعة : بالنسبة للفرضية الرابعة والتي نصت على انه عند معالجة العمليات المرتبطة بمختلف الضرائب والرسوم, تعتمد المؤسسات الاقتصادية على ما هو منصوص عليه في مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي, فقد تم إثباتها جزئيا , إلا أن المؤسسات الاقتصادية تعتمد على القواعد المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي لمعالجة الضرائب والرسوم , مع حرصها على الالتزام بالقواعد التي أوجبها التشريع الجبائي.

نتائج الدراسة :

على ضوء هذه الدراسة توصلنا إلى جملة من النتائج , نذكر أهمها على النحو التالي:

- تمثل الضرائب والرسوم التزام على المؤسسة بدفعها وتقديم تصريحات جبائية لمجمل مداخيلها , و في حالة عدم وفائها بالتزاماتها اتجاه الادارة الضريبية يولد لها عقوبات جبائية.
- المحاسبة الجبائية لا تدرج ضمن إيراداتها إلا تلك الإيرادات التي يمكن دمجها بمقتضى النظام الجبائي , ولا تطرح من النفقات إلا تلك القابلة للخصم ضريبي, مما يسمح بالوصول الى النتيجة الخاضعة للضريبة , وهذا ما يدل على أنه لا يمكن إعداد التصريحات الجبائية إلا بعد إعادة معالجة القوائم المالية لمطابقتها مع القواعد الجبائية.
- بالرغم من تغيير النظام المحاسبي في الجزائر إلا أن هناك استمرارية في الثقافة المحاسبية التي كانت سائدة في السابق والقائمة على الخلفية الجبائية ,وهذا ما يدل على أن المؤسسات الاقتصادية تقوم بإعداد قوائمها لغرض جبائي.

أفاق البحث :

من خلال تطرقنا إلى هذا الموضوع حاولنا الإجابة عن التساؤلات المطروحة ومناقشة الفرضيات المعتمدة , وكون الميدان الجبائي يستحق البحث الدائم و الغوص المتواصل فيه, وذلك بسبب طبيعته المتجددة وأهدافه المتغيرة , فان بحثنا هذا يحتاج إلى دراسات أخرى لإثرائه وذلك من خلال التطرق إلى بعض المواضيع المهمة , والتي نذكرها فيما يلي :

- المحاسبة الجبائية لمجمع الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي .
- المعالجة الجبائية والمحاسبية للضريبة على أرباح الشركات للشركات الأم .
- الاهتلاكات والضرائب المؤجلة في ظل الاختلاف الجبائي والمحاسبي في الجزائر.