



الموضوع

دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير
تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

أ.د. / بشير بن عيشي

إعداد الطالب:

سليمان عتير

أعضاء لجنة المناقشة:

الجامعة	الصفة	اسم ولقب الأستاذ
جامعة بسكرة	أستاذ محاضر	الدكتورة: مفيدة يحيوي
جامعة بسكرة	أستاذ التعليم العالي	الأستاذ الدكتور: بشير بن عيشي
جامعة بسكرة	أستاذ محاضر	الدكتور: نور الدين أحمد قايد
جامعة باتنة	أستاذ محاضر	الدكتور: عمر شريف

الموسم الجامعي: 2012/2011



الموضوع

دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير
تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

أ.د / بشير بن عيشي

إعداد الطالب:

سليمان عتير

أعضاء لجنة المناقشة:

الجامعة	الصفة	اسم ولقب الأستاذ
جامعة بسكرة	أستاذ محاضر	الدكتورة: مفيدة يحيوي
جامعة بسكرة	أستاذ التعليم العالي	الأستاذ الدكتور: بشير بن عيشي
جامعة بسكرة	أستاذ محاضر	الدكتور: نور الدين أحمد قايد
جامعة باتنة	أستاذ محاضر	الدكتور: عمر شريف

الموسم الجامعي: 2012/2011

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
وَالْعَاقِبَةُ
مُتَّعِينَ

الآية: 11 من سورة الضحى

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
مُتَّعِينَ

الإهداء

أهدي هذا الجهد المتواضع إلى كل من:

إلى منبع الحنان والعطاء بدون مقابل الغالية أمي ثم أمي ثم أمي

إلى روح أبي رحمه الله وأسكنه فسيح جنانه

إلى نصفي الثاني وشريكة حياتي زوجتي

إلى زينة الحياة الدنيا ابني محمد العربي

إلى أخوي وأخواتي كل واحد باسمه

إلى كل أساتذتي وأصدقائي وزملائي.

سليمان

شكر وتقدير

إن الحمد لله وحده، نحمده ونشكره وبه نستعين على قضاء كل حوائجنا، ومنها هذا البحث. أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى أستاذي الفاضل الدكتور: **بن عيشي بشير** على تدريسي أولاً، وعلى قبوله الإشراف على هذا العمل ثانياً، وعلى ما قدمه لي من توجيهات وملاحظات أفادنتي في انجاز هذا العمل ثالثاً.

كما أتقدم بالشكر مسبقاً لأعضاء لجنة المناقشة كل واحد باسمه، على الوقت والجهد الذي خصصوه لمطالعة هذا العمل خدمة للبحث العلمي.

وحتى لا أكون ناكراً للجميل، أتقدم بوافر الشكر والتقدير إلى كافة عمال وموظفي مديرية الضرائب لولاية الوادي، وعلى رأسهم المدير الولائي، وأخص بالذكر رئيس فرقة التحقيق وباقي المحققين، وعلى الخصوص المحقق **الهادي وصيف تواتي** على كل ما قدمه لي من معلومات ومراجع ووثائق ساعدتني في إخراج هذا البحث.

ملخص البحث:

تتبادل المؤسسة الاقتصادية مع باقي عناصر محيطها مجموعة كبيرة من العمليات المالية، مثل الشراء، البيع، التسديد، القبض...، ومع تطور مكانة المؤسسة الاقتصادية ضمن هذا المحيط كحلقة أساسية فيه، ازداد عدد الأطراف المهتمة بوضعيتها المالية من مساهمين، موردين، دائنين، مصالح حكومية...، حيث زاد الطلب على المعلومات المحاسبية من طرف هؤلاء.

ولأن إنتاج المعلومات المحاسبية وتوصيلها إلى الأطراف المهتمة بها، يكون انطلاقا من المؤسسة المعنية نفسها، مما قد يجعلها غير صالحة لأغراض الأطراف الأخرى لتعدد واختلاف الغايات من استخدامها، ومن هنا جاءت الحاجة إلى ضرورة وضع خصائص نوعية للمعلومات المحاسبية تعكس جودتها، غير أن السؤال المطروح هو كيف يمكن ضمان والتحقق من جودة المعلومات المحاسبية؟.

وفي هذا الإطار اقترحنا وسيلة قانونية مفروضة على الأشخاص المكلفين بالضريبة، وهي الرقابة الجبائية كإجراء يهدف إلى التحقق من مدى صحة المعلومات عامة والمحاسبية خاصة المصرح بها من قبل المكلفين الخاضعين.

الكلمات المفتاحية:

المعلومات المحاسبية، جودة المعلومات المحاسبية، الرقابة الجبائية، التحقيق الجبائي.

Résumé:

L'entreprise économique fait un échange avec les autres composantes de son environnement, un grand nombre d'opérations financières comme l'achat, la vente, le paiement..., avec le développement de sa place dans cet environnement en tant qu'un élément très important, sa situation financière s'agrandit: actionnaires, créanciers, services du gouvernement..., ou la demande accrue des informations comptables par eux.

Parce que la production des informations comptables et sa livraison aux intéressés sont à partir de l'entreprise elle-même, ce qui les rend invaluables aux fins des autres parties à cause de nombreuses fins différentes de leur utilisation. D'ici, on a besoin de déterminer des caractéristiques qualitatives pour les informations et qui reflètent leur bonne qualité, mais la question posée est comment assurer et vérifier la bonne qualité des informations comptables?

Dans ce contexte, nous proposons un moyen légal imposé à des personnes chargées de l'impôt, c'est le contrôle fiscal comme une procédure qui vise à assurer

la validité des informations générales et comptables surtout, celles qui sont déclarées par les soumis.

Mots-clés:

L'information comptable, la qualité de l'information comptable, contrôle fiscal, enquête fiscale.

Abstract:

Economic Enterprise exchange with the rest of the elements around a wide range of financial operations, such as purchase, sale, payment, arrested ..., with the development of the economic institution within this core environment. the number of interested parties in its financial position as shareholders, suppliers, creditors, government interests ..., where the state demand for accounting information was increased by them.

Because the production of accounting information and giving it to interested parties, starts from the institution itself, which may make them unfit for the purposes of other parties for many different purposes to use it, hence the need to the necessity for qualitative characteristics of accounting information reflects the quality, but the question is How to ensure and verify the quality of accounting information?

In this context, we proposed a legal way imposed on persons in charge of tax, a tax control measure is designed to ascertain the validity of all the information particularly accounting authorized by the assigned subject.

Keywords:

Accounting information, the quality of accounting information, tax control, tax investigation.

فهرس المحتويات

V	الإهداء
VI	شكر وتقدير
VII	ملخص البحث
X	فهرس المحتويات
XVI	فهرس الجداول
XIX	فهرس الأشكال
XX	فهرس الملاحق
XXI	قائمة الاختصارات
أ-ز	المقدمة

الفصل الأول:

65-2	الجوانب النظرية للمعلومات المحاسبية وجودتها
2	تمهيد
3	I-1-1- المحاسبة كمصدر للمعلومات
3	I-1-1-1- مفهوم المحاسبة وتطور الحاجة إليها كنظام للمعلومات
3	I-1-1-1-1- مفهوم المحاسبة وأهدافها
5	I-1-1-2- تطور الحاجة إلى المحاسبة كنظام للمعلومات
10	I-2-1- ماهية المعلومات المحاسبية ومستخدموها
10	I-2-1-1- مفهوم المعلومات المحاسبية وأنواعها
15	I-2-2-1- مستخدمو المعلومات المحاسبية
19	I-3-1- نظام المعلومات المحاسبية
20	I-3-1-1- تعريف نظام المعلومات المحاسبية ومكوناته
21	I-3-1-2- أهداف نظام المعلومات المحاسبي
22	I-3-3-1- مقومات نظام المعلومات المحاسبية
23	I-2- جودة المعلومات المحاسبية
23	I-2-1- مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية
25	I-2-1-1- الخصائص النوعية الرئيسية للمعلومات المحاسبية
36	I-2-1-2- الخصائص النوعية الثانوية للمعلومات المحاسبية

41	..... 2-2-I محددات (قيود) الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
41	..... 1-2-2-I اختبار مستوى الأهمية
42	..... 2-2-2-I العلاقة بين تكلفة المعلومات والمنفعة المتوقعة منها (اختبار تكلفة/العائد)
43	..... 3-2-2-I التحفظ عند إجراء القياس والتقييم المحاسبي
44	..... 4-2-2-I الاستجابة للأعراف السائدة في مجال الممارسة في بعض المجالات المتخصصة
46	..... 3-2-I العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية
46	..... 1-3-2-I العوامل المتعلقة بالبيئة المحاسبية
49	..... 2-3-2-I العوامل المتعلقة بالمعلومات المحاسبية
50	..... 3-3-2-I تقارير المراجعة الخارجية
51	..... 3-I- التقارير والقوائم المالية
51	..... 1-3-I التقارير المالية (المفهوم، الخصائص، الأهداف، الأنواع)
52	..... 1-1-3-I مفهوم التقارير المالية
54	..... 2-1-3-I خصائص التقارير المالية
55	..... 3-1-3-I أهداف التقارير المالية
56	..... 4-1-3-I أنواع التقارير المالية
57	..... 2-3-I تعريف وأهداف القوائم المالية
57	..... 1-2-3-I تعريف القوائم المالية
58	..... 2-2-3-I أهداف القوائم المالية
	..... 3-3-I أنواع القوائم المالية وملحقاتها المعتمدة ضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري
59	..... "SCF"
60	..... 1-3-3-I أنواع القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي
63	..... 2-3-3-I ملحق القوائم المالية
65	..... خلاصة الفصل الأول

الفصل الثاني:

139-67	..... إسهامات الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ...
67	..... تمهيد
68	..... 1-II- عموميات حول: الجباية، التهرب الجبائي، الرقابة الجبائية
68	..... 1-1-II- عموميات حول الجباية
68	..... 1-1-1-II- تعريفات خاصة بالجباية
70	..... 2-1-1-II- العناصر المرتبطة بتقدير وتحصيل الضريبة

73	.....	II-1-2-2- عموميات حول التهرب الجبائي
73	.....	II-1-2-1- تعريف وأنواع التهرب الجبائي
75	.....	II-2-2-1- أسباب التهرب الجبائي
79	.....	II-3-2-1- طرق التهرب الجبائي
80	.....	II-3-1- عموميات حول الرقابة الجبائية
80	.....	II-1-3-1- مفهوم وأهداف الرقابة الجبائية
83	.....	II-2-3-1- المرجعية القانونية للرقابة الجبائية
86	.....	II-2- مصالح الرقابة الجبائية وطنيا، جهويا ومحليا
86	.....	II-1-2- المصالح الوطنية للرقابة الجبائية
87	.....	II-1-1-2- مديرية البحث والمراجعات
89	.....	II-2-1-2- مديرية كبريات المؤسسات
95	.....	II-2-2- المصالح الجهوية للرقابة الجبائية
95	.....	II-1-2-2- المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات
96	.....	II-2-2-2- المراكز الجهوية للإعلام والوثائق
99	.....	II-3-2-2- المديريات الجهوية للضرائب
101	.....	II-3-2- المصالح المحلية للرقابة الجبائية
101	.....	II-1-3-2- المديرية الولائية للضرائب
106	.....	II-2-3-2- مراكز الضرائب
108	.....	II-3-3-2- المراكز الجوارية للضرائب
110	.....	II-4-3-2- مفتشيات الضرائب
112	.....	II-5-3-2- قباضات الضرائب
		II-3- طرق الرقابة الجبائية المساهمة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية
112	.....
113	.....	II-1-3- التصريحات الجبائية
114	.....	II-1-1-3- مفهوم التصريحات الجبائية والحق في مراقبتها
115	.....	II-2-1-3- أنواع التصريحات الجبائية والمكلفين الملزمين باكتتابها
123	.....	II-2-3- طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى مفتشية الضرائب
123	.....	II-1-2-3- الرقابة الشكلية
124	.....	II-2-2-3- الرقابة على الوثائق
125	.....	II-3-3- طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى المديرية الولائية للضرائب

125	..... II-3-3-1- التحقيق في المحاسبة
133	..... II-3-3-2- التحقيق المصوب في المحاسبة
136	..... II-3-3-3- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
139	..... خلاصة الفصل الثاني

الفصل الثالث:

دور الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية الوادي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

194-141

141	..... تمهيد
142	..... III-1-1- تقديم مديرية الضرائب الولائية بالوادي
142	..... III-1-1-1- التعريف بمديرية الضرائب الولائية بالوادي وبدورها الجبائي
142	..... III-1-1-1-1- التعريف بمديرية الضرائب الولائية بالوادي
142	..... III-1-1-2- الدور الجبائي لمديرية الضرائب الولائية
144	..... III-1-2- الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب الولائية بالوادي
147	..... III-1-3- مهام المديرية الفرعية لمديرية الضرائب الولائية بالوادي
147	..... III-1-3-1- مهام المديرية الفرعية للوسائل
148	..... III-1-3-2- مهام المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل
150	..... III-1-3-3- مهام المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية
151	..... III-2- دراسة حالات ميدانية في طرق الرقابة الجبائية
151	..... III-2-1- دراسة حالة وفق طريقة التحقيق في المحاسبة
151	..... III-2-1-1- التعريف بطبيعة ونوع نشاط المكلف محل التحقيق
152	..... III-2-1-2- إجراءات التحقق من جودة المعلومات المحاسبية
163	..... III-2-1-3- التعديلات الأولية المقترحة للتحسين في جودة المعلومات المحاسبية
166	..... III-2-1-4- تأثير التعديلات الأولية المقترحة على الضرائب والرسوم محل التحقيق
169	..... III-2-1-5- رد المكلف على نتائج التحقيق في المحاسبة
170	..... III-2-1-6- التعديلات النهائية وأثرها على الضرائب والرسوم محل التحقيق
172	..... III-2-1-7- حصيلة (مردودية) التحقيق في محاسبة المكلف المعني

174	..... III-2-2- دراسة حالة وفق طريقة التحقيق المصوب في المحاسبة
174	..... III-2-2-1- التعريف بطبيعة ونوع نشاط المكلف
174	..... III-2-2-2- إجراءات التحقق من جودة المعلومات المحاسبية
184	..... III-2-3- دراسة حالة وفق طريقة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
184	..... III-2-3-1- معلومات عامة حول التحقيق
185	..... III-2-3-2- نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف المعني ...
191	..... III-2-3-3- الحكم على مدى جودة المعلومات المحاسبية
	..... III-2-3-4- حصيلة (مردودية) التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
192	..... للمكلف المعني
194	..... خلاصة الفصل الثالث
196	..... الخاتمة
202	..... قائمة المصادر والمراجع
212	..... الملاحق

فهرس

الجداول، الأشكال والملاحق

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
27	منافع المعلومات وما ينبذه متخذي القرارات والإجراءات التصحيحية للتطوير	1-1
118	التصريحات المهنية الخاصة	1-2
120	التصريحات الخاصة بالضرائب والرسوم المهنية الأخرى	2-2
145	مفتشيات (الضرائب، التسجيل والطابع) وقباضات الضرائب وتوزيعها الجغرافي عبر تراب ولاية الوادي	1-3
154	كشف لمقارنة عناصر الأصول	2-3
155	كشف لمقارنة عناصر الخصوم	3-3
156	كشف لمقارنة النتائج الوسيطة والنهائية	4-3
160	حركة مخزون القارورات خلال سنة 2006	5-3
161	حركة مخزون المواد الأولية الأساسية خلال السنوات محل التحقيق	6-3
161	مقارنة بين الاستهلاكات المصرح بها والحقيقية خلال السنوات محل التحقيق	7-3
162	التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للمكلف الأول	8-3
164	استخراج الفرق في رقم الأعمال لسنة 2006	9-3
165	استخراج الفرق في رقم الأعمال لسنة 2007	10-3
165	استخراج الفرق في رقم الأعمال لسنة 2008	11-3
166	استخراج الفرق في رقم الأعمال لسنة 2009	12-3
166	مقارنة بين أرقام الأعمال المحققة والمصرح بها خلال السنوات محل التحقيق	13-3
167	استخراج الفرق في الربح الصافي لسنة 2006	14-3
168	استخراج الفرق في الربح الصافي لسنة 2007	15-3
168	استخراج الفرق في الربح الصافي لسنة 2008	16-3
169	استخراج الفرق في الربح الصافي لسنة 2008	17-3

171	التعديلات النهائية وأثرها على الضرائب والرسوم محل التحقيق	18-3
173	حصيلة التحقيق في محاسبة المكلف المعني	19-3
175	الكميات المشتراة من المادة الأولية (الآجر من نوع 30/20/15)	20-3
176	الكميات المستهلكة من المادة الأولية (الآجر من نوع 30/20/15)	21-3
177	استخراج الفرق بين الاستهلاكات الحقيقية والمصرح بها من المادة الأولية (الآجر من نوع 30/20/15)	22-3
177	الكميات المشتراة من المادة الأولية (الآجر من نوع 15 ثقب)	23-3
178	استخراج الفرق بين الكمية المستهلكة المصرح بها والحقيقية للمادة الأولية (الآجر من 15 ثقب)	24-3
178	الكميات المشتراة من المادة الأولية (البلاط من نوع 25/25)	25-3
179	استخراج الفرق بين الكمية المستهلكة المصرح بها والحقيقية للمادة الأولية (البلاط من نوع 25/25)	26-3
180	الكميات المشتراة من المادة الأولية (أنابيب البلاستيك قطر 110)	27-3
180	استخراج الفرق بين الكمية المستهلكة المصرح بها والحقيقية للمادة الأولية (أنابيب البلاستيك قطر 110)	28-3
181	استخراج رقم الأعمال المصوب	29-3
182	التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للمكلف الثاني	30-3
183	تأثير الثغرات المكتشفة على الضرائب والرسوم محل التحقيق	31-3
186	مقارنة بين بعض تصريحات المكلف وتقديرات فرقة التحقيق المقابلة لها	32-3
187	تحديد مجموع المتاحات المستخرجة ومجموع المتاحات المستخدمة لسنة 2006	33-3
187	تحديد الفرق بين مجموع المتاحات المستخرجة ومجموع المتاحات المستخدمة لسنة 2006	34-3
188	تحديد مجموع المتاحات المستخرجة ومجموع المتاحات المستخدمة لسنة 2007	35-3
188	تحديد الفرق بين مجموع المتاحات المستخرجة ومجموع المتاحات المستخدمة لسنة 2007	36-3

189	تحديد مجموع المتاحات المستخرجة ومجموع المتاحات المستخدمة لسنة 2008	37-3
189	تحديد الفرق بين مجموع المتاحات المستخرجة ومجموع المتاحات المستخدمة لسنة 2008	38-3
190	تحديد مجموع المتاحات المستخرجة ومجموع المتاحات المستخدمة لسنة 2009	39-3
190	تحديد الفرق بين مجموع المتاحات المستخرجة ومجموع المتاحات المستخدمة لسنة 2009	40-3
191	التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للمكلف الثالث (شخص طبيعي)	41-3
193	حصيلة (مردودية) التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف المعني	42-3

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
4	الأنشطة الثلاثة للعملية المحاسبية	1-1
10	المحاسبة كنظام للمعلومات	2-1
19	الفئات التي تستخدم المعلومات المحاسبية	3-1
36	العلاقة بين خاصيتي الملاءمة والموثوقية	4-1
45	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ومحدداتها	5-1
53	المعلومات المستخدمة في قرارات الاستثمار والائتمان	6-1
54	التقارير المالية والأطراف المستفيدة منها	7-1
88	الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والمراجعات	1-2
91	الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات	2-2
96	الهيكل التنظيمي للمصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات	3-2
98	الهيكل التنظيمي للمركز الجهوي للإعلام والوثائق	4-2
100	الهيكل التنظيمي العام للمديرية الجهوية للضرائب	5-2
103	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	6-2
107	الهيكل التنظيمي العام لمركز الضرائب	7-2
111	الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب	8-2
113	أنواع الرقابة الجبائية والمصالح الجبائية المكلفة بها	9-2
146	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب الولائية بالوادي	1-3

فهرس الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	التصريح السنوي بالمداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) (سلسلة: G01)
02	التصريح بالوجود (سلسلة: G8)
03	التصريح السنوي بالأرباح الصناعية والتجارية (سلسلة: G11)
04	التصريح برقم الأعمال لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة (سلسلة: G12)
05	التصريح بالأرباح غير التجارية (سلسلة: G13)
06	التصريح بالمداخيل الفلاحية (سلسلة: G15)
07	التصريح بالمداخيل المتأتية من الرواتب والأجور (سلسلة: G29)
08	التصريح الشهري، الفصلي أو الثلاثي (سلسلة: G50)
09	الميزانية الجبائية المختصرة
10	نموذج عن إشعار التحقيق في المحاسبة
11	نموذج عن إشعار التحقيق المصوب في المحاسبة
12	نموذج عن إشعار التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة
13	نموذج عن كشف لمقارنة ميزانيات السنوات محل التحقيق
14	نموذج عن كشف لمقارنة النتائج الوسيطة والنهائية للسنوات محل التحقيق

قائمة الاختصارات المستعملة:

الاختصار	تفسير الاختصار باللغة الأجنبية (الانجليزية أو الفرنسية)	تفسير الاختصار باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
SCF	financière Système de Comptabilité	النظام المحاسبي المالي
DRV	Direction des Recherches et Vérification	مديرية البحث والمراجعات
SRV	Service des Recherches et Vérification	مصالح البحث والمراجعات
DGE	Direction des Grandes Entreprises	مديرية كبريات المؤسسات
DGI	Direction Générale des Impôts	المديرية العامة للضرائب
DIW	Direction des Impôts de Wilaya	المديرية الولائية للضرائب
IRG	Impôt sur le Revenu Global	الضريبة على الدخل الإجمالي
IBS	Impôt sur les Bénéfices des Sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
TAP	Taxe sur l'Activité Professionnelle	الرسم على النشاط المهني
VASEF	Vérification Approfondie de Situation Fiscale d'Ensemble	التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

المقدمة

من المسلمات الاقتصادية والمالية التي صارت تميز كل دولة قائمة بذاتها تبني نظام محاسبي ملائم للاقتصاد والنظام المالي السائدين في هذه الدولة، حيث يضمن هذا النظام تنظيمًا محكمًا للكُم الهائل من العمليات الاقتصادية الناتجة عن أنشطة المؤسسات الاقتصادية في شتى المجالات التجارية والإنتاجية والخدماتية هذا من جهة، ومن جهة أخرى يسمح بتوليد معلومات محاسبية تعبر عن الوضع المالي لهذا النوع من المؤسسات وتفي باحتياجات الأطراف ذات الصلة بها من مساهمين حاليين ومتوقعين، مسيرين، الدولة (مثل مصالح الضرائب، التخطيط والإحصاء، السجل التجاري...)، الهيئات المالية الموردين، الزبائن... إلخ.

فبتطور عالم الأعمال والمال زاد الاهتمام بالمعلومات المحاسبية وبالخاصة إليها، فقد أضحت مثل السلعة الاقتصادية الثمينة والنادرة، فكل الأعوان الاقتصاديين يتعاملون بها ويسعون جاهدين بغية الحصول عليها لما لها من دور كبير وأساسي في اتخاذ قراراتهم المتعددة، فهي تمثل بالنسبة إليهم نقطة الانطلاق والارتكاز لأي قرار سيقبلون على اتخاذه، ولأن كل قرار كما يتضمن الفرص يتضمن التهديدات التي عواقبها قد تكون وخيمة ومكلفة لمتخذ القرار، فلا بد أن تكون المعلومات المحاسبية التي يستند عليها في هذا الإطار تتصف بالخصائص الضرورية والمناسبة لنوع وطبيعة القرار المتخذ.

وهذا ما يقودنا إلى الحديث عن جودة المعلومات المحاسبية التي بدونها تكون المعلومات المحاسبية من غير فائدة ومضلة إذا ما تم استخدامها واستغلالها في أي غرض كان، وهذا بدوره يقودنا إلى البحث عن المواصفات والخصائص اللازم توفرها بهذا النوع من المعلومات حتى تتمتع بالجودة المناسبة، وبالتالي يمكن الاعتماد عليها من قبل المتعاملين الاقتصاديين كل في ما يعنيه ويخصه.

ونظرا لتداخل وتعارض الأهداف والغايات بين مستخدمي المعلومات المحاسبية، فإنه من الصعوبة بمكان الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة مناسبة وكافية، فأصبح من الضروري على الأطراف المعنية البحث عن كيفية ضمان صدق وموضوعية هذه المعلومات المحاسبية ومدى سلامتها من الأخطاء والتجاوزات المتعمدة والغير متعمدة لأي سبب كان، فالواقع يقول أن دواعي التضليل تغلب عن الشفافية في إظهار وعرض المعلومات المحاسبية.

وفي هذا الإطار تتعدد الوسائل والآليات الرقابية التي تساعد بشكل كبير على ضمان توليد معلومات محاسبية تتمتع بالمصداقية والموضوعية اللازمتين للتعبير عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة المعنية، ومن هذه الوسائل الحتمية على كل مؤسسة اقتصادية نجد الرقابة الجبائية التي تتضمن طرق وآليات تمكن من اكتشاف عديد الأخطاء والانحرافات المحتملة الحدوث، على الرغم من أن الهدف الرئيس من هذه الأخيرة ليس التأكد من مدى جودة المعلومات المحاسبية بقدر ما هو البحث عن مستوى وحجم النشاط والنتيجة المحققة

الفعلية واستخراج القيم الحقيقية لبعض العناصر، بغية فرض الضرائب والرسوم المناسبة، غير أن الثانية لن تتحقق إلا بتحقق الأولى وهي وجود معلومات محاسبية تتسم بالجودة الكافية. وفي خضم هذا التشابك والتداخل في الغايات والأهداف بين تلك وذاك، يمكننا طرح إشكالية البحث على النحو التالي:

إشكالية البحث:

"ما هو دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟"

الأسئلة الفرعية للبحث:

يمكن تحليل الإشكالية السابقة إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- كيف يمكن الحصول على المعلومات المحاسبية، وما هي مواصفات جودتها؟
- 2- ما هي هياكل وإجراءات الرقابة الجبائية المساعدة على تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟
- 3- ما هي طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى مديرية الضرائب الولائية التي تساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟

فرضيات البحث:

انطلقنا في إعداد هذا البحث من الفرضيات التالية:

- 1- تكتسي المعلومات المحاسبية أهمية بالغة للكثير من الأطراف الداخلية (المسيرين)، والخارجية (مصلحة الضرائب، الدائنين...).
- 2- يجب أن تتوفر بالمعلومات المحاسبية مواصفات خاصة حتى يمكن الاعتماد عليها.
- 3- تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة قانونية إجبارية تطبق على المكلفين الخاضعين للضريبة.
- 4- للرقابة الجبائية أدوات وطرق كفيلة بمراقبة، فحص ومقارنة الدفاتر، الوثائق التجارية والمحاسبية للتأكد من مدى صحتها.

أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف نوجزها في ما يلي:

- 1- بيان أهمية جودة المعلومات المحاسبية وحاجة مستخدميها إليها.
- 2- التعريف بمختلف مصالح الرقابة الجبائية وبدور كل منها.
- 3- توضيح العلاقة بين الرقابة الجبائية والمعلومات المحاسبية من خلال التصريحات الجبائية.
- 4- لفت الانتباه إلى الدور الذي يمكن أن تلعبه الرقابة الجبائية في التحسين من جودة المعلومات المحاسبية.
- 5- إبراز الأدوار الأخرى الخفية للرقابة الجبائية بخلاف مكافحة التهرب الجبائي.

6- تغيير النظرة السلبية الشائعة عن الجباية والتأكيد على أهميتها الرقابية والاقتصادية.

أسباب اختيار الموضوع:

- 1- أهمية موضوع التدقيق الجبائي في مجال المحاسبة؛
- 2- محاولة إثراء موضوع جودة المعلومات المحاسبية كأحد متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛
- 3- المساهمة في إثراء الدراسات الجبائية عموما والرقابة الجبائية خصوصا.

أهمية البحث:

يكتسي هذا الموضوع أهميته من خلال التعريف بالدور الآخر وغير المباشر للرقابة الجبائية، وما يمكن أن تسفر عنه هذه الرقابة باكتشاف وإحباط الكثير من محاولات الغش والتضليل التي يمكن أن تشوب وتعتري المعلومات المحاسبية المصرح بها من قبل المكلفين الخاضعين للضريبة، ولأن هذه الرقابة تتولى القيام بها مصالح الضرائب، وهي إدارة حكومية محايدة وتتمتع بسلطة قانونية، فإن المعلومات المحاسبية التي تخضع لهكذا رقابة سوف تتحسن جودتها إلى حد كبير، وبالتالي يمكن للأطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية أن تستوفي حاجتها من هذه الأخيرة دون عوائق أو حواجز تحول دون ذلك.

حدود البحث:

للبحث حدود مكانية كما له حدود زمنية تتمثل في:

الحدود المكانية:

يقتصر البحث على بيان وتوضيح دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية للمكلفين الخاضعين للضريبة بما يتوافق والتشريع الجبائي الجزائري، كما يركز البحث على بيان هذا الدور على المستوى المحلي (الولائي)، دون التطرق لدورها على المستوى الوطني (مثل مديرية كبريات المؤسسات).

الحدود الزمنية:

تمت معالجة الإشكالية العامة للبحث بما يتناسب والنصوص القانونية لقانون الإجراءات الجبائية الجزائري التي تم إصدارها إلى غاية سنة 2011.

منهجية البحث:

لمعالجة مضمون الإشكالية العامة للبحث السابقة، ولإلمام بعناصرها وبالعلاقة التي تربطها ببعضها البعض، اعتمدنا المنهج التحليلي الوصفي، وذلك من خلال القيام بـ:

1- دراسة واستنقاء بعض الكتابات والدراسات السابقة التي يتضمنها الفكر المحاسبي والمتعلقة بالمعلومات المحاسبية وجودتها من جهة، والرقابة الجبائية من جهة أخرى، وكيفية الاستفادة منها في معالجة مشكلة البحث.

2- الاعتماد على التفكير المنطقي الإستنتاجي لمحاولة الربط بطريقة منطقية بين أدوات وطرق الرقابة الجبائية المختلفة وجودة المعلومات المحاسبية.

3- تناول دراسة تطبيقية لمحاولة إثبات نتائج الدراسة النظرية من الناحية العملية، وكنموذج لذلك وقع الاختيار على مديرية الضرائب الولائية لولاية الوادي.

تقسيم البحث:

تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول على النحو التالي:

الفصل الأول: الجوانب النظرية للمعلومات المحاسبية وجودتها

تم التطرق في هذا الفصل إلى مختلف الجوانب النظرية ذات الصلة بالمعلومات المحاسبية وجودتها، حيث قسم بدوره إلى ثلاثة مباحث، تناولنا في المبحث الأول المحاسبة كمنبع للمعلومات المحاسبية، ثم التعريف بهذه الأخيرة وبمستخدميها والإشارة إلى النظام الذي ينتجها (نظام المعلومات المحاسبية)، أما المبحث الثاني فقد خصص للحديث عن جودة المعلومات المحاسبية وما يتعلق بها من محددات وعوامل مؤثرة فيها، وفي المبحث الثالث تعرضنا لأهم أنواع المعلومات المحاسبية وهي التقارير والقوائم المالية.

الفصل الثاني: إسهامات الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

قسم هذا الفصل بدوره إلى ثلاث مباحث، تطرقنا في الأول منها إلى عموميات حول كل من الجبائية بصفة عامة، التهرب الجبائي كأمر واقع، الرقابة الجبائية كضرورة فرضتها الوقائع على الأرض، أما في المبحث الثاني فقد عرفنا بمصالح الرقابة الجبائية على المستويات الثلاثة، الوطنية والجهوية والمحلية (الولائية)، وفي المبحث الثالث فقد حاولنا الربط بين الرقابة الجبائية وجودة المعلومات المحاسبية، من خلال جملة التصريحات الجبائية وما تتضمنه من معلومات محاسبية كإلزامية قانونية مفروضة على كل المكلفين تجاه المصالح الجبائية، ثم تمت مناقشة طرق الرقابة الجبائية المساعدة على التحقق من جودة المعلومات المحاسبية على مستوى كل من مفتشية الضرائب ومديرية الضرائب الولائية.

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية الوادي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

خصص الفصل الثالث من البحث للدراسة التطبيقية، والتي تمحورت حول مصلحة من مصالح الرقابة الجبائية، وهي مديرية الضرائب الولائية لولاية الوادي، حيث قسم هذا الفصل إلى مبحثين، تناولنا في الأول التعريف بهذه المديرية وبهيكلها التنظيمي إضافة إلى توضيح مهام مديرياتها الفرعية الثلاث، أما بالنسبة للمبحث الثاني فقد درسنا حالات ميدانية لطرق الرقابة الجبائية المنتهجة على مستوى هذه المديرية، حيث تناولنا حالة تمت معالجتها وفق طريقة التحقيق في المحاسبة كتحقيق شامل لكل المعلومات المحاسبية المتعلقة بالمكلف المعني والتي تعود لآخر أربع سنوات وما نتج عنها من اكتشاف لعدد الأخطاء والتجاوزات، أما الحالة الثانية فقد تمت معالجتها وفق طريقة التحقيق المصوب في المحاسبة، والذي يتبع أسلوب العينة في التحقيق في مدى جودة المعلومات المحاسبية للمكلف المعني سواء من حيث المدة المعنية بالتحقيق في جودة معلوماتها أو من حيث أنواع الضرائب والرسوم المستهدفة بالتحقيق في مبالغها، وهو ينطلق من فكرة أن ما ينطبق على الجزء فهو ينطبق على الكل، أما الحالة الثالثة والأخيرة فتمت معالجتها وفق طريقة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، وهو تحقيق يتعلق بالأشخاص الطبيعية دون غيرها، وهو تحقيق يمكن الاعتماد عليه كتحقيق مساعد ومكمل للتحقيقين السالف ذكرهما، حيث يسمح باكتشاف الثغرات والتناقضات التي يمكن أن تشوب مكونات الذمة المالية للأشخاص الطبيعية مثل ما هو الشأن بالنسبة للحالة التي تمت دراستها.

الدراسات والبحوث السابقة:

هناك العديد من الدراسات والبحوث التي تناولت موضوعي الرقابة الجبائية وجودة المعلومات المحاسبية، ومنها نذكر:

- 1- بوزيدة حميد، "النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح في الفترة (1992-2004)"، أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005.
- 2- سهام كردودي، "المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2009/2008؛
- 3- عبد القادر بريس، "دراسة أثر الضريبة على التسيير المالي للمؤسسة"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1998؛
- 4- عمر ديلمي، "أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009/2008

- 5- فلاح محمد، "العش الضريبي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية"، مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1997/1996.
- 6- مراد ناصر، "فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، دراسة حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002/2001؛
- 7- ناصر محمد علي المجهلي، "خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرار"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009/2008؛
- 8- نشيدة معروز، "دور التحفيزات الجبائية في جلب الاستثمار الأجنبي المباشر"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر، 2005؛
- 9- نوي نجاة، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003؛
- 10- ولهي بوعلام، "أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي حالة الجزائر"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003؛
- 11- يحيى لخضر، "دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2007/2006؛

وما يلاحظ عن هذه الدراسات والبحوث السابقة الذكر أنها لم تتناول لا من قريب ولا من بعيد دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها من قبل المكلفين بالضريبة، حيث تطرق البعض منها إلى دور الجباية عموما في مجال الاستثمار والمنافسة للمؤسسة الاقتصادية، أما البعض الآخر فقد تعرض لدور وفعالية الرقابة الجبائية في مجال مكافحة التهرب الجبائي، أما عن علاقة الرقابة الجبائية بالمعلومات المحاسبية، فقد تناولت أحد الدراسات مساهمة المعلومات المحاسبية في إجراء عملية الرقابة الجبائية.

صعوبات البحث:

من الطبيعي أن تواجه أي بحث علمي جملة من الصعوبات، وبالنسبة للصعوبات التي واجهة انجاز

هذا البحث نذكر:

- 1- عدم وجود دليل مفصل لإجراءات بعض التحقيقات الجبائية، مثل التحقيق المصوب في المحاسبة؛
- 2- عدم استقرار النظام الجبائي الجزائري من حيث الهياكل والإجراءات الجبائية وتزامن انجاز البحث مع بعض التغييرات فيه مثل حالة مراكز الضرائب، التحقيق المصوب في المحاسبة؛
- 3- صعوبة الحصول على بعض المعلومات مثل الملف الجبائي للمكلف محل التحقيق.

الفصل الأول

الجوانب النظرية للمعلومات المحاسبية وجودتها

تمهيد:

من العناصر الأساسية التي يحتاجها أي مجتمع للتواصل بين جميع أفرادها، وجود لغة متداولة ومفهومة لدى الجميع، غير أن هذه اللغة لا يمكن أن تواكب كل المجالات والأنشطة المتعددة في جميع نواحي الحياة، وهذا لأن كل مجال له خصوصيته الفنية والتقنية المتعلقة به.

وفي هذا الإطار تعد المحاسبة اللغة الأساسية في عالم الأعمال والمال، ويعد هذا العالم من المجالات المهمة في أي مجتمع، ولا يمكن الاستغناء أو صرف النظر عنه، لما له من أهمية بالغة في تلبية مختلف حاجيات المجتمع.

ولهذا فالمحاسبة تمد مختلف المتدخلين في مجال الاقتصاد بكم هائل من المعلومات المحاسبية يتم إنتاجها وفق طرق وأنظمة محاسبية دقيقة، أو ما يعرف بنظام المعلومات المحاسبية، وهذا الأخير بعناصره وآلياته يسمح بتوليد معلومات محاسبية تعبر عن الوضع المالي للمؤسسة.

ولارتباط المعلومات المحاسبية بقرارات محورية من قبل المستخدمين لهذه المعلومات من مستثمرين حاليين أو مستقبليين، زبائن، موردين، بنوك، إدارة الضرائب... إلخ، كان لا بد أن تتوفر هذه المعلومات على مواصفات الجودة اللازمة للاعتماد عليها في اتخاذ قرارات أحيانا تكون مصيرية لدى بعض الأطراف، كما يجب أن تقدم هذه المعلومات المحاسبية في قوالب وأشكال محددة متفق ومتعارف عليها، وهو ما يطلق عليه التقارير والقوائم المالية.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

I-1- المحاسبة كمصدر للمعلومات.

I-2- جودة المعلومات المحاسبية.

I-3- التقارير والقوائم المالية.

1-I-1- المحاسبة كمصدر للمعلومات:

بات الطالب على المعلومات المحاسبية في تزايد مستمر من قبل مستخدمي هذا النوع من المعلومات، وحيث أن أية سلعة اقتصادية يتم إنتاجها من خلال مجموعة من المفاهيم والأسس والإجراءات التي تشكل في مجموعها نظاماً للإنتاج فإن المعلومات المحاسبية هي الأخرى تخضع لهذه الخاصية من حيث ضرورة إنتاجها، وهو ما تعمل المحاسبة على توفيره من خلال جملة من الآليات.

1-1-1- مفهوم المحاسبة وتطور الحاجة إليها كنظام للمعلومات:

أضحت المعلومات تحتل مكانة أساسية في تسيير وإدارة أي مؤسسة مهما كان نوعها وطبيعة نشاطها، وفي هذا الإطار تعتبر المحاسبة أحد فروع المعرفة التي تهتم بتوفير المعلومات داخل المؤسسات، مما يساعد متخذي القرار على اتخاذ قرارات تساهم في تحقيق أهدافها.

1-1-1-1- مفهوم المحاسبة وأهدافها:

سننظر في ما يلي إلى مفهوم المحاسبة والأهداف التي ترمي إليها.

أ- مفهوم المحاسبة:

لقد تعددت التعاريف التي وضعت لمفهوم المحاسبة ، وهذا راجع إلى التطورات التاريخية التي مرت بها المحاسبة وفي ما يلي نستعرض بعض من تلك التعاريف وخاصة منها الحديثة :

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA)* ، المحاسبة في سنة 1941 على أنها: "فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية، وتفسير النتائج التي تسفر عنها هذه العمليات والأحداث"¹.

ويعرفها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA)** ، بأنها "نشاط خدمي وظيفتها تقديم المعلومات الكمية ذات الطبيعة المالية أساساً عن مؤسسة معينة والغرض منها أن تكون مفيدة لذوي العلاقة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة"².

* American Accounting Association.

¹ حكمت أحمد الراوي، "تظم المعلومات المحاسبية والمنظمة"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 1999، ص 87.

** American Institute of Certified Public Accountants.

² رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، "أسس المحاسبة المالية"، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 24.

كما يعرف المدرس الباحث "محمد بوتين" رحمه الله، المحاسبة على أنها : نظام معلوماتي يهتم بالعمليات التي يقوم بها مختلف الأعوان الاقتصاديين، حيث يقوم المحاسب بجمع، تحليل، تقييم، تسجيل، حساب، تقديم وتفسير عمليات النشاط الممكن التعبير عنها بالنقود.¹

عموما معظم التعاريف التي وضعت للعملية المحاسبية يمكن تلخيصها في الأنشطة المحاسبية الثلاثة التالية :

الشكل رقم (1-1): الأنشطة الثلاثة للعملية المحاسبية

العملية المحاسبية		
(3) نشاط التوصيل	(2) نشاط القياس والتسجيل	(1) نشاط التحديد
<ul style="list-style-type: none"> إعداد القوائم والتقارير المالية. تحليلها وتفسيرها للمستخدمين. 	<ul style="list-style-type: none"> تسجيل تلك الأحداث الاقتصادية المعترف بها. تصنيفها. تلخيصها. 	<ul style="list-style-type: none"> تحديد الأحداث الاقتصادية التي تؤثر على المؤسسة، حتى يتم الاعتراف بها محاسبيا. وتسمى تلك الأحداث بالعمليات المالية.

المصدر: رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، "أسس المحاسبة المالية"، مرجع سبق ذكره، ص 24.

ب- أهداف المحاسبة:

المحاسبة كنظام للمعلومات تهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف نلخصها في ما يلي:²

¹ محمد بوتين، "المحاسبة العامة للمؤسسة"، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 2 .

² السيد عبد المقصود بيان، محمد الفيومي محمد، "في تصميم نظام المعلومات المحاسبي"، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993، ص 1.

1) تسجيل العمليات المالية:

تعتبر عملية التسجيل المحاسبي بمثابة نقطة البدء نحو إنشاء نظام محاسبي يحقق للمؤسسة إنتاجاً ملائماً من المعلومات والبيانات اللازمة لتسيير نشاطها على الوجه الأكمل، كما تعتبر هذه العملية أيضاً أداة نحو تحقيق وظيفة قياس ومتابعة نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي.

2) تبويب العمليات المالية:

تعتبر هذه الوظيفة، الخطوة الثانية في مهمة المحاسب نحو إنتاج البيانات، فمن خلال عملية التبويب يتضح المفهوم المحاسبي لأنها تسمح بخلق أسس ثابتة وموحدة تهدف حتماً إلى تفادي احتمالات حدوث الأخطاء في إنتاج البيانات والمعلومات.

3) إنتاج التقارير وقياس النتائج:

تعتبر التقارير المحاسبية بمثابة الناتج النهائي للنظام المحاسبي، ويمثل إعدادها الخطوة التالية لتبويب البيانات، وتحتاج الإدارة إلى هذه التقارير إما بصورة دورية أو في فترات خاصة حسب الحاجة إلى بعض المعلومات المالية.

4) تحليل النتائج وعرضها:

تعتبر عملية تحليل النتائج وعرضها جزءاً هاماً في مهمة المحاسب نحو إنتاج التقارير أيضاً، ولكن ما يميزها عن التقارير السابقة هي أنها تتميز بالدورية من ناحية، كما أنها تخضع لقواعد محاسبية يجب الالتزام بها.

I-1-1-2- تطور الحاجة إلى المحاسبة كنظام للمعلومات:

لفتت المحاسبة الانتباه إليها من حاجة المجتمع لها إذ تتمثل وظيفتها في تحديد المسؤولية، منع الاختلاس والسرقة، توجيه النشاطات الاقتصادية، تحديد الحقوق المالية، حل المشاكل المالية التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية والإجابة عن السؤال المحوري: ما هو ربح الشركة؟

ولقد رافقت المحاسبة المسيرة الإنسانية في تطورها وارتقائها وكانت تستجيب دائماً للبيئة وعواملها التي تتواجد فيها فتتأثر بها وتؤثر فيها وكانت تنتقل بين فترة وأخرى من بيئة أو حضارة إلى بيئة أخرى بواسطة العديد من الأسباب والعوامل والوسائل والأهداف وهكذا تواصلت المحاسبة إلى الوقت الحاضر بصورتها الحالية وستستمر مستقبلاً في هذا المنحى من التواصل مع الإنسان وبيئته المتغيرة والمتجددة، وخلال هذه المسيرة الطويلة يتضح

تماماً بأن المحاسبة هي نتاج دولي مشترك، أي أن كل حضارة أو دولة ساهمت بجزء ما بشكل أو بآخر في تشكيل المحاسبة.¹

ويمكن القول أن السبب الرئيسي وراء الحاجة إلى المحاسبة يتمثل في مدى أهمية الاستفادة من البيانات المتولدة من الأنشطة الاقتصادية والأحداث التجارية، وكذلك إعداد القوائم المالية، الأمر الذي يؤدي إلى توصيل المعلومات المفيدة إلى متخذي القرارات، وبالتالي تصبح المحاسبة في خدمة الاقتصاد.²

وباستعراض مراحل التطور التاريخي للمحاسبة يمكن أن نلاحظ أن أي تطور حصل فيها إنما يرجع إلى عاملين أساسيين ومتلازمين هما:

أ- تغيير الهيكل القانوني والتنظيمي للوحدة الاقتصادية وتأثيره على كمية ونوعية البيانات والمعلومات المطلوب من المحاسبة إنتاجها:

حيث تغير الهيكل القانوني للمؤسسات الاقتصادية بدءاً من كونها مشاريع فردية صغيرة إلى أن أصبحت شركات أشخاص وشركات أموال بأنواعها الخاصة والمختلطة والعامّة المتعارف عليها في الوقت الحاضر، كما تغير الهيكل التنظيمي للمؤسسات الاقتصادية من كونها تدار من قبل جهة واحدة متمثلة بصاحب المشروع الفردي ومن ثم انفصال الإدارة عن أصحاب الملكية ومن ثم تعدد المستويات الإدارية التي تقع ضمن صلاحيتها عمليات اتخاذ القرارات المختلفة.

ب- تعدد وازدياد الجهات التي يهملها أمر المؤسسة الاقتصادية والتي يمكن أن تستفيد من البيانات والمعلومات المطلوب من المحاسبة إنتاجها وتوصيلها إليهم:

حيث اقتضت البيانات والمعلومات المحاسبية في بداية الأمر على خدمة صاحب المشروع الفردي، ومن ثم أصبحت في خدمة أصحاب الملكية والإداريين في داخل المؤسسة الاقتصادية وكذلك الجهات الخارجية الأخرى التي يهملها أمر المؤسسة الاقتصادية المعنية.

ومن خلال ما تقدم يمكن تقسيم تطور الحاجة إلى المحاسبة كنظام للمعلومات إلى ثلاث مراحل هي:³

¹ طلال محمد الحجاوي، ريان يوسف نعوم، محمد علي جعفر، مشتاق طالب الشمري، "أساسيات المعرفة المحاسبية"، اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص ص 45-46.

² شعيب شنوف، "محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية"، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008، ص 11.

³ قاسم محسن حسن الحبيطي، زياد هاشم يحيى السقا، "نظم المعلومات المحاسبية"، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، كلية الحداثة الجامعة، الموصل، العراق، 2003، ص ص 8-9.

1) المرحلة الأولى: المحاسبة في خدمة صاحب المشروع الفردي:

تشمل هذه المرحلة الفترة التي سادت فيها المشاريع الفردية، منذ أن عرف الإنسان القديم عمليات الحسابات البسيطة وأخذ يستخدمها في استخراج ناتج نشاطاته التجارية حتى ظهور الشركات ويلاحظ على هذه المرحلة ما يلي:

(1)-1- أن التاجر صاحب المشروع هو الشخص المسؤول عن كل ما يحدث في هذا المشروع من عمليات مختلفة تتعلق بتكوين رأس المال وشراء للبضاعة وبيعها والرقابة عليها وتحصيل الديون من الغير أو تسديدها إليهم، حيث امتازت العمليات الاقتصادية بكونها صفقات صغيرة ومحدودة.

(1)-2- في بدايات هذه المرحلة كان هناك تركيزاً على استخدام طريقة أطلق عليها "طريقة القيد المفرد" لتسجيل الأحداث والعمليات الاقتصادية التي يقوم بها صاحب المشروع، ثم تطور ذلك باستخدام طريقة القيد المزدوج في سنة 1494 م.

(1)-3- كان التاجر يهتم - بدرجة أساسية - بمعرفة نتيجة النشاط التجاري الذي قام به، وذلك في نهاية كل صفقة تجارية وفق ما يعرف بأسلوب " محاسبة الصفقات " الذي كان منتشرًا في الواقع العملي آنذاك، والذي يبين كيفية التوصل إلى نتيجة النشاط (من ربح أو خسارة) بشكل مختلف عما هو مطبق الآن، وذلك من خلال القيام بفتح حساب خاص لكل صفقة وجعله مدينًا بثمن الشراء والمصاريف ودائنًا بأثمان البيع إلى أن يتم تصفية تلك الصفقة، ويمثل رصيد ذلك الحساب نتيجة الصفقة، فالرصيد المدين يعني " خسارة " والرصيد الدائن يعني " ربح " وينقل رصيد الحساب في حالة الربح مثلاً بجعله مدينًا ويجعل حساب الأرباح والخسائر أو حساب رأس المال دائنًا.

2) المرحلة الثانية: المحاسبة في خدمة الجهات الخارجية:

عندما كبر حجم المؤسسات الاقتصادية وتعددت الجهات التي لها اهتمامات مختلفة في كل منها، ظهرت الحاجة إلى انفصال أصحاب الملكية عن الإدارة نتيجة لظهور الشركات المساهمة (شركات الأموال) وشركات التضامن (شركات الأشخاص) وازديادها بصورة كبيرة، مما أدى إلى ازدياد الحاجة إلى البيانات والمعلومات المحاسبية التي من الممكن أن تفي بالاحتياجات المختلفة لتلك الجهات، ومن هنا كان لزامًا على المحاسبة أن تجد وسائل متعددة لغرض تسجيل وتلخيص العمليات المالية ثم القيام بتفسير نتائجها من خلال:

(2)-1- إعداد سجل تاريخي لعمليات المؤسسة الاقتصادية لإمكانية تبويبها وفق أسس معينة لخدمة

أهداف التلخيص وتفسير النتائج؛

(2)-2- القيام بعمليات حسابية وتقديرات (من خلال الاستعانة بالأساليب الرياضية والإحصائية) لتحديد نتائج الأعمال وتحديد المركز المالي؛

(2)-3- من واقع السجلات والعمليات السابقة يجري إعداد قوائم تعرض العناصر والجوانب الرئيسية لدخل ورأس مال المؤسسة، لتقديمها إلى كل من له اهتمام بالمؤسسة الاقتصادية وخاصة: الإدارة، الدائنون والمستثمرون، الحكومة.

ويمكن أن يلاحظ على هذه المرحلة الآتي :

✓ أخذت المحاسبة تهتم بالقياس المالي للأحداث الاقتصادية من خلال العمليات التجارية التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية بهدف تحديد نتائج الأعمال والمركز المالي، حيث تبلورت فكرة الوحدة المحاسبية وأصبحت ضمن المبادئ المحاسبية إضافة إلى ظهور مبدأ استمرارية المؤسسة الاقتصادية في أعمالها أيضاً؛

✓ ازدياد ناتج العمل المحاسبي، حيث أصبحت المحاسبة تعد حسابات النتيجة والميزانية؛

✓ تعددت الجهات التي يمكن أن تخدمها المحاسبة بعد أن كانت مقتصرة في المرحلة السابقة على صاحب المشروع؛

✓ إن الهدف الرئيسي للمحاسبة كان موجهاً أساساً إلى الاستخدام الخارجي للبيانات التي يقوم المحاسب بإعدادها، وحتى أن استخدام الإدارة لتلك البيانات إنما كان لتحديد العلاقة بين الإدارة والجهات خارج المؤسسة الاقتصادية (كالعلاقة بين الإدارة والمالكين أو العلاقة بين المؤسسة الاقتصادية والجهات الحكومية).

ج- المرحلة الثالثة: المحاسبة كنظام للمعلومات في خدمة المؤسسة الاقتصادية:¹

نتيجة للتطورات الكبيرة التي حدثت في المجال الاقتصادي في نهاية القرن التاسع عشر والتي أدت إلى ظهور المجتمعات الصناعية التي تمتاز بالإنتاج الكبير وتعدد أنماطه أصبحت المحاسبة جنباً إلى جنب مع إدارة المؤسسة الاقتصادية، وأصبح هدفها موجهاً إلى خدمة المؤسسة الاقتصادية من خلال ما توفره من بيانات مالية وغير مالية، وبذلك فإن هدف المحاسبة قد أصبح موجهاً لخدمة كل من الجهات الداخلية والخارجية، وأن هذا الدور الكبير أصبح يتطلب من المحاسبة التعامل مع عدد هائل من البيانات الإجمالية والتفصيلية.

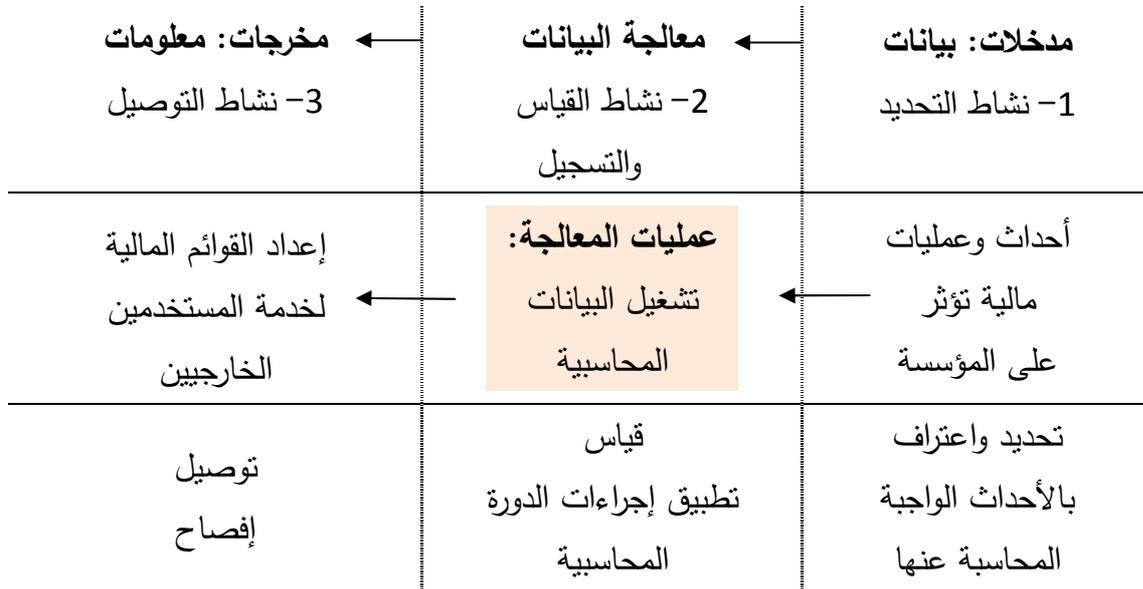
¹ سهام كردودي، "المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2008/2009، ص ص 51-52.

من خلال ما تقدم يتبين أن دور المحاسبة في المؤسسة الاقتصادية لم يعد قاصرا على القياس المحاسبي فقط، وإنما امتد ليشمل تحليل هذه المعاملات بصورة مالية وغير مالية، وتوصيل المعلومات اللازمة إلى مستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، وعليه فإن وظيفة المحاسبة قد ازدادت أهميتها داخل الهيكل الإداري للمؤسسة الاقتصادية في هذه المرحلة وأخذت تتدفق إليها البيانات وتتدفق منها المعلومات المناسبة والمفيدة إلى كافة الإدارات والأقسام لتسترشد بها عند اتخاذ القرارات المختلفة.

وبما أن دور المحاسبة لم يعد قاصرا على تداول وتجهيز البيانات المحاسبية التاريخية اللازمة لتصوير القوائم المالية التقليدية، بل امتد ليشمل تزويد إدارة المؤسسة الاقتصادية بالمعلومات المالية وغير المالية المفيدة في تغطية احتياجاتها في نواحي متعددة، وأخذت تهتم بالأحداث الحاضرة والمستقبلية وإعداد التفسيرات والتحليلات اللازمة، وقد اهتمت الهيئات والجمعيات العلمية المعروفة بتوضيح دور المحاسبة كنظام للمعلومات، حيث حثت الجمعية الأمريكية للمحاسبة على ضرورة تطوير البحوث المحاسبية لتشمل طرق تطوير نظم المعلومات لسد احتياجات الإدارة، معتبرة البحث العلمي في مجالات نظم المعلومات يقع تماما داخل إطار البحث المحاسبي حيث اعتبرت المحاسبة نظاما للمعلومات من حيث تعاملها بنفس مشكلات نظم المعلومات الشاملة للإدارة وقيامها بعمليات استقبال البيانات وتسجيلها وتخزينها واسترجاعا وتشغيلها ونقلها وعرضها لتستخدم في ترشيد القرارات.

وفي هذا الإطار يمكن توضيح الدور الحالي للمحاسبة كنظام للمعلومات وانطلاقا من الأنشطة الثلاثة للعملية المحاسبية وفق المخطط التالي:

الشكل رقم (1-2): المحاسبة كنظام للمعلومات



المصدر: رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، "أسس المحاسبة المالية"، مرجع سبق ذكره، ص 31.

I-1-2-1-2- ماهية المعلومات المحاسبية ومستخدموها:

تتعدد فروع المعرفة المحاسبية في الحاضر، ويتعدد ويتنوع معها نتاج المحاسبة من بيانات ومعلومات. فالمحاسبة، وإن ظلت تحتفظ بدورها في التذكرة والتقرير قد أصبحت، كما سبق القول، المصدر الرئيسي والأساسي للبيانات والمعلومات التي يتم الارتكاز عليها والارتكان إليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية.¹

I-1-2-1-1- مفهوم المعلومات المحاسبية وأنواعها:

يذهب "يوزوا" (الباحث الصيني) إلى أن مفهوم المعلومات بصفة عامة له أكثر من ثلاثمائة تعريف وهو يعود اشتقاقيا إلى المصطلح اللاتيني (Informatio) ويعني عملية توصيل أو شيء يتم توصيله، ويرى البعض أن المعلومات كالجاذبية والكهرباء لا نستطيع وصفها بدقة، ولكننا نعرف كيف تعمل ونذكر أثرها.²

¹ عبد الحي مرعي، إسماعيل جمعة، "المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات"، الدار الجامعية، مصر، 1998، ص 16.

² أحمد أنور بدر، "الاتصال العلمي"، دار الثقافة العلمية، القاهرة، مصر، بدون سنة نشر، ص ص 17-18.

وتعرف أيضا "المعلومة هي منتج موجه للاستهلاك قابل للتخزين، التحويل والمعالجة، ويشكل موردا هاما للمؤسسة".¹

كما تعرف المعلومات على أنها: "هي عبارة عن مجموعة من الأخبار تحمل معارف مطلوبة حول موضوع معين، إذا فهي تأخذ صبغة العملية - عمل الأخبار - وتحمل مضمون - ما يتم الإخبار به- وهذا من أجل الوصول إلى فهم جيد للمحيط".²

وتعد المعلومات المحاسبية ذات أهمية بالغة لمجموعة من المستفيدين الداخليين والخارجيين في تقديم معلومات هامة تخدمهم كل حسب استفادته من تلك المعلومات. وقبل الخوض في تعريف المعلومات المحاسبية، سنتطرق إلى توضيح الفرق بين البيانات والمعلومات، لأنه كثيرا ما يقع الخلط بين هذين المصطلحين حتى أن البعض يعتبرهما مرادفين لبعضهما البعض.

أ- الفرق بين البيانات والمعلومات:

يعبر مصطلح ((البيانات)) عن حقائق مجردة ليست ذات معنى أو دلالة في ذاتها، بمعنى أنها لو تركت على حالها فلن تضيف شيء إلى معرفة مستخدميها، وتستخدم البيانات بصورة معينة أو يتم وضعها في سياق أو ترتيب معين وهو ما يسمى بعمليات تشغيل البيانات للحصول على نتائج ذات معنى ومفيدة لمتخذي القرارات تسمى ((المعلومات)). إذن يعبر مصطلح ((المعلومات)) عن بيانات تم تشغيلها بطريقة معينة أدت إلى الحصول على نتائج ذات معنى مفيدة لمستخدميها.

فمثلا الرقم الممثل للإيراد من المبيعات يعتبر ((بيان)) يعبر عن حقيقة وقوع عمليات البيع خلال الفترة الحالية. هذا البيان بمفرده لا يعتبر مفيد لمتخذ القرار. أما إذا تم مقارنته برقم مبيعات الفترة السابقة يعطي ((معلومة)) مفيدة تشير إلى اتجاه المبيعات بالزيادة أو النقص عن الفترة السابقة. أيضا مقابلة الإيرادات من المبيعات مع مصروفات نفس الفترة يعطي ((معلومة)) مفيدة خاصة بنتيجة نشاط الفترة من ربح أو خسارة.³

فالمعلومات إذن هي عبارة عن البيانات التي تمت معالجتها بشكل ملائم لتعطي معنا كاملا بالنسبة لمستخدمها، مما يمكنه من استخدامها في العمليات الجارية والمستقبلية لاتخاذ القرارات.⁴

¹ Pierre Carrier et autres: "Bases de données dans le développement de système", Gartan morin édition, canada, 1991, p 9.

² RESEAU Martine, "économie d'entreprise, organisation, gestion, stratégie d'entreprise", édition eska, paris, 1993, p71.

³ أحمد حسين على حسين، "نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري والنظم التطبيقية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004/2003، ص 25.

⁴ عبد الرزاق محمد قاسم، "تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية"، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 13.

وهناك أيضا من يقول "المعلومات هي البيانات التي تم إعدادها لتصبح في شكل أكثر نفعا للفرد مستقبليا، والتي لها قيمة محرّكة في الاستخدام الحالي والمتوقع أو القرارات التي يتم اتخاذها"¹.

ب- تعريف المعلومات المحاسبية:

ينطبق على مفهوم المعلومات المحاسبية ما ينطبق على باقي المعلومات الأخرى، غير أن كل معلومة لها خصوصياتها من حيث النظام والآلية التي أنتجتها، وعليه فالمعلومات المحاسبية تعرف على النحو التالي:

"المعلومات المحاسبية بمفهومها البسيط هي عبارة عن المنتج النهائي من البيانات التي تم تشغيلها وفق مراحل النظام المحاسبي، كما أن المعلومات تمثل لغة وأداة الاتصال ما بين معدها الذي يجب عليه أن يحدد هدفها بوضوح وبين مستلمها الذي يتطلب من تلك المعلومات أن تكون فاعلة وذات كفاءة ومفيدة في اتخاذ القرارات"².

وفي تعريف آخر "تمثل المعلومات المحاسبية مجموعة البيانات التي تم جمعها وإعدادها بالطريقة التي جعلتها قابلة للاستخدام (مفيدة) بالنسبة للمستخدمين، وهي تمثل المخرجات في نظام المعلومات المحاسبي ولها تأثير في اتخاذ القرارات المختلفة"³.

كما عرف مجمع المحاسبة الأمريكي المحاسبة على أنها نظام للمعلومات منذ الستينيات من القرن العشرين، وأن نظام المعلومات بني على مدخل رياضي بطبيعته فهو يجمع البيانات المعرفة جيدا ثم يقوم باستخدامها عن طريق التحليل الرياضي و البرمجة.⁴

معنى ذلك أن المعلومات المحاسبية هي عبارة عن مجموعة من البيانات يتم معالجتها للخروج بالمنتج النهائي وهو المعلومات، ويتم ذلك عن طريق المعالجة المحاسبية، ولكن هذه المعلومات يجب أن تتميز بخصائص تتسم بها هذه المعلومات المحاسبية (سوف نستعرضها فيما يأتي) حتى تكون ذات فائدة ويمكن استخدامها من قبل جميع الأطراف الداخلية والخارجية.

ج- أهمية المعلومات المحاسبية:

أدت التطورات التي شهدتها اقتصاديات العالم إلى ضرورة توافر المزيد من البيانات والمعلومات التي تغطي كافة أوجه النشاط الاقتصادي داخل المجتمع والتي تعكس طبيعة العلاقة المتبادلة بينها.

¹ إسماعيل محمد السيد، "نظم المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية"، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر، ص 97.

² النقيب كمال عبد العزيز، "مقدمة في نظرية المحاسبة"، الطبعة الأولى، دار وائل النشر، الأردن، 2004، ص 303

³ عطية هاشم أحمد، "نظام المعلومات المحاسبي"، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 9.

⁴ القاضي حسين حمدان مأمون، "نظرية المحاسبة"، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2007، ص 128.

وبما أن المحاسبة هي أحد العلوم الاجتماعية التي تؤثر وتتأثر بالظروف البيئية، فإن مخرجاتها من المعلومات المحاسبية هي نتاج متطلبات معينة، قد تتأثر وتتغير نتيجة لتغير العديد من العوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والقانونية التي تعمل في ظلها المحاسبة.

وبالتالي فقد ازدادت أهمية المعلومات المحاسبية كوسيلة أساسية وأداة فعالة لاتخاذ العديد من القرارات التي يتخذها المستثمرون والتي تتطلب منهم الحصول على معلومات محاسبية دقيقة وموثوقة عن المؤسسات الاقتصادية التي يرغبون الاستثمار فيها، ذلك أن قراراتهم تتأثر سلباً أو إيجاباً بمدى دقة المعلومات المحاسبية وتوقيت الحصول عليها ودرجة الثقة فيها وموضوعية قياسها.¹

د- أنواع المعلومات المحاسبية:

تقسم المعلومات المحاسبية حسب عدة تصنيفات إلى أنواع متعددة، ومن هذه التصنيفات نجد:

(1) التصنيف الأول: حسب مستخدمو المعلومات المحاسبية:

حسب هذا التصنيف تقسم المعلومات المحاسبية إلى ما يلي:²

- (1)-1- المستثمرون (المساهمين)؛
- (1)-2- الموظفون (العمال الدائمين والمؤقتين والتمثيلات النقابية الممثلة لهم)؛
- (1)-3- المقرضون (الدائنين وحاملي السندات)؛
- (1)-4- الموردون والدائنون التجاريون الآخرون (مثل البنوك)؛
- (1)-5- الزبائن؛
- (1)-6- الحكومات ووكالاتها (مصلحة الضرائب)؛
- (1)-7- الجمهور (أفراد المجتمع).

(2) التصنيف الثاني: حسب الإلزامية القانونية:

حسب هذا التصنيف تقسم المعلومات المحاسبية إلى ما يلي:

¹ عبد المنعم محمد علاء الدين، 'ربط المعلومات بالمتطلبات الأساسية للنماذج الاقتصادية'، مجلة المحاسبة التي تصدر عن الجمعية السعودية للمحاسبين، العدد 2000/24، ص 30.

² حسين عبد الجليل غزوي، "حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية"، رسالة ماجستير في المحاسبة/ التحليل المالي، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2010، ص ص 46-48، أنظر: بتاريخ 2011/07/10 www.ao-academy.org/

(2)-1- معلومات محاسبية إجبارية:

حيث تلزم المؤسسة الاقتصادية بقوة القانون على مسك الدفاتر وحفظ السجلات والمستندات وإعداد القوائم المالية اللازمة؛

(2)-2- معلومات محاسبية اختيارية:

مثل الموازنات التقديرية وتقارير الإدارة الداخلية، وهذا النوع من المعلومات المحاسبية ضروري للتسيير الجيد للمؤسسات الاقتصادية.

(3) التصنيف الثالث: حسب درجة الاستفادة منها في اتخاذ القرارات:

تقسم المعلومات المحاسبية حسب درجة الاستفادة منها في اتخاذ القرارات (حسب الزمن) إلى ما يلي:¹

(3)-1- المعلومات المحاسبية التاريخية؛

(3)-2- المعلومات المحاسبية الحالية؛

(3)-3- المعلومات المحاسبية المستقبلية؛

(3)-4- المعلومات المحاسبية الداخلية.

(4) التصنيف الرابع: حسب فروع المحاسبة:

حسب هذا التصنيف تصنف المعلومات المحاسبية إلى الأنواع التالية:²

(4)-1- المحاسبة المالية:

تشير إلى المعلومات التي تصف الموارد والالتزامات المالية والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية؛

¹ تركي محمود، "تحليل التقارير المالية"، جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2003، ص 227.

² روبرت ميجز، سوزان هاكا، جان وليامز، مارك بيتز، "المحاسبة أساس لقرارات الأعمال"، ترجمة: مكرم عبد المسيح باسيلي، محمد عبد القادر الديسبي، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2006، ص ص 16-17.

4-2- المحاسبة الإدارية:

تشمل المحاسبة الإدارية إنتاج وتفسير المعلومات المحاسبية بغرض مساعدة الإدارة بصفة خاصة على إدارة الأعمال. ويستخدم المديرون هذه المعلومات لوضع السياسات العامة للشركة وتقييم أداء الأقسام والأفراد وتقرير مدى إمكانية إنشاء خط إنتاجي جديد. وفي اتخاذ كافة القرارات.

4-3- المحاسبة الضريبية:

يعتبر إعداد الإقرارات الضريبية عن الدخل مجالاً متخصصاً في المحاسبة. ويتم إلى حد بعيد إعداد الإقرارات الضريبية من واقع المعلومات المحاسبية المالية. ومع ذلك، عادة ما يتم تعديل أو تنظيم هذه المعلومات لتتوافق مع متطلبات التقرير الخاصة بضريبة الدخل.

5) التصنيف الخامس: حسب مصدر الحصول على المعلومات المحاسبية:

حسب هذا التصنيف تصنف المعلومات المحاسبية إلى:

5-1- المعلومات الداخلية:¹

وتتمثل في المعلومة الخاصة بنشاط المؤسسة المتولدة عن العمليات التي تقوم بها مثل: رقم الأعمال، كمية الإنتاج، التكاليف، الأفراد... إلخ.

5-2- المعلومات الخارجية:²

هي معلومات تأتي من الخارج وتكون متعلقة بالمحيط مثل: معلومات حول الزبائن، الموردين، المنافسين، القوانين ... إلخ.

I-2-2-1- مستخدمو المعلومات المحاسبية:

تسمى المحاسبة غالباً بلغة الأعمال، فهي تعتبر العقل المسيطر على الجهاز المركزي (العصبي) للمؤسسة وذلك لأهمية المعلومات التي تقدمها للإدارة كي تتخذ قراراتها بصورة صحيحة وسليمة. كما أنها تساهم برفد أطراف مختلفة أخرى من داخل المؤسسة وخارجها بما يلبي أغراضهم المختلفة وفقاً لأنواع القرارات التي يتم اتخاذها.

¹ Mèlèsè .J : "Approche systémique des organisations", ed . organisations, France, 1990, p 1

² Duffy et Allouche: "les annales du management tome 2", ed economica, France, 1992, p 11, 18.

لذا يمكن تقسيم المستخدمين لهذه المعلومات إلى مجموعتين: الأولى مجموعة المستخدمين الداخليين والثانية مجموعة المستخدمين الخارجيين.¹
أ- المستخدمون الداخليون:²

تتضمن هذه المجموعة كافة الأطراف التي يتصل عملها بإدارة أنشطة المؤسسة واستخدام مواردها الاقتصادية والبشرية في سبيل تحقيق الأهداف الموضوعية. فالمديرين يحتاجون إلى المعلومات للتخطيط والتنظيم وإدارة المؤسسة وتقييم أداء المسؤولين، وينطبق ذلك على فئة المديرين بكافة مستوياتهم: المدير العام، أعضاء مجلس الإدارة، مدير التسويق، مشرفو الإنتاج، المدير المالي، موظفو المؤسسة.
على هؤلاء المستخدمين الداخليين الإجابة عن العديد من الأسئلة الهامة مثل:

1- هل تكفي النقدية لسداد الفواتير؟

2- ما هي تكلفة إنتاج الوحدة من منتجات المؤسسة؟

3- هل بإمكان المؤسسة أن تتحمل زيادة رواتب العاملين؟

4- أي خط إنتاجي هو الأكثر ربحية؟

5- ما هو حجم المصروفات مقارنة بالمبيعات؟

للإجابة عن تلك الأسئلة وعن أسئلة أخرى عديدة تحتاج الإدارة إلى معلومات تفصيلية تقدم في الوقت المناسب. وتقوم المحاسبة بتزويد الإدارة بتقارير داخلية، مثلا التنبؤ بالاحتياجات النقدية خلال الأشهر القادمة، الدخل المتوقع من حملة دعائية معينة، ما هي قيمة الديون المستحقة على المؤسسة؟ ما هي قيمة الديون المستحقة للمؤسسة؟

إضافة إلى تلك المعلومات التفصيلية تحتاج الإدارة أيضا إلى معلومات إجمالية تلخيصية تقدم في شكل قوائم مالية، مثلا قائمة بالأرباح التي حققتها المؤسسة في الشهر الماضي...
تلبية لاحتياجات المستخدمين الداخليين، الإدارة، فقد طور علم المحاسبة فروعاً محاسبية تقدم لها المعلومات اللازمة، مثل المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف.

¹ طلال محمد الحجاوي، ريان يوسف نعوم، محمد علي جعفر، مشتاق طالب الشمري، "أساسيات المعرفة المحاسبية"، مرجع سبق ذكره، ص 67.

² رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، "أسس المحاسبة المالية"، مرجع سبق ذكره، ص ص 26-27.

ب- المستخدمون الخارجيون:¹

توجد عدة أنواع من المستخدمين الخارجيين للمعلومات المحاسبية. ويمكن تقسيمهم إلى نوعين: فئات لها مصالح مالية مباشرة في المؤسسة، وفئات لها مصالح مالية غير مباشرة.

(1) الفئات التي لها مصالح مالية مباشرة في المؤسسة:

تتضمن الفئات ذات المصالح المالية المباشرة الأطراف التالية:

(1-1) المستثمرون الحاليون والمرقبون (ملاك المؤسسة: فرد أم شركاء أم مساهمون):

وهم يستخدمون المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات بشراء الأسهم أو استمرارية الاحتفاظ بها أو بيعها. ويهم هؤلاء المستثمرين التعرف على مدى تقدم المؤسسة وقياس نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة، وكذلك مقارنة هذه النتائج مع المؤسسات الأخرى المماثلة.

(1-2) المقرضون الحاليون والمرقبون (البنوك والمؤسسات المالية المختلفة وحاملو سندات الدين):

وهم يستخدمون المعلومات المحاسبية لتقييم مخاطر منح الائتمان والقروض والتنبؤ بمقدرة المؤسسة على سداد ديونها والتزاماتها.

(1-3) العاملون الحاليون والمرقبون:

فهم يستخدمون المعلومات المحاسبية لمعرفة المركز المالي للمؤسسة ومدى قدرتها على تحقيق الأرباح بغرض الحكم على استمرارية تلك المؤسسة. فالوضع المالي الجيد وتحقيق الأرباح يساعد بشكل عام على تحقيق الأمن الوظيفي للعاملين ودفع رواتبهم وتحسين مستوى معيشتهم.

(1-4) النقابات العمالية:

فهي تحتاج إلى المعلومات عن الوضع المالي ومستويات الأرباح المحققة في المؤسسة للدفاع عن حقوق العمال وتحسين ظروف العمل.

(2) الفئات التي لها مصالح غير مباشرة في المؤسسة:

الفئات ذات المصالح المالية غير المباشرة تتمثل في الأطراف التالية:

(2-1) الدوائر والسلطات الحكومية ذات العلاقة:

ومن أمثلتها:

¹ رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، "أسس المحاسبة المالية"، مرجع سبق ذكره، ص ص 28-29.

- **مصلحة الضرائب:** والتي تهتم بالقوائم المالية الصادرة عن المؤسسة (قائمة المركز المالي أو الميزانية وقائمة الدخل أو الأرباح والخسائر) لاستخدامها لأغراض تحديد الضريبة المستحقة على المؤسسة.

- **مصلحة الإحصاءات:** وتهتم بالقوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة لمراعاتها في حساب الدخل القومي في مختلف القطاعات الاقتصادية (إعداد الحسابات القومية).

(2)-2- السلطات القضائية:

فهي تحتاج إلى القوائم المالية والمعلومات المحاسبية للفصل في أمور الإفلاس والمنازعات القضائية.

(2)-3- المحللون الماليون والوسطاء الماليين:

فهم يحتاجون إلى البيانات والقوائم المالية بغرض إجراء التحليلات المالية وتقديم الاستشارات لاتخاذ قرارات استثمارية.

(2)-4- المستهلكون أو العملاء:

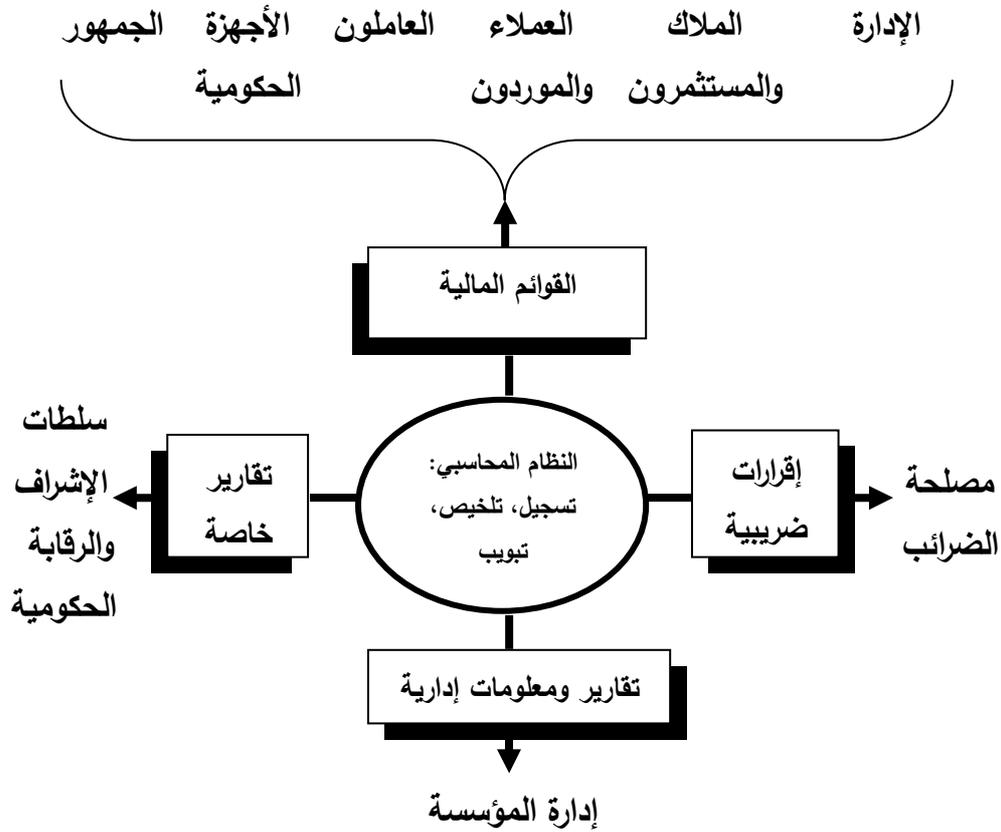
حيث يهتمون بتكوين فكرة عامة عن مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار بتزويدهم بالسلع وفق جودة ونوعية معينة وبكميات كافية وبأسعار معقولة. كما يهتمهم تقييم مقدرة المؤسسة في الاستمرارية بتقديم خدمات ما بعد البيع وخدمات ضمان المنتج.

(2)-5- المخططون الاقتصاديون:

فهم يحتاجون إلى المعلومات المحاسبية لتحليل النشاط الاقتصادي والتنبؤ بتطوره واتجاهاته.

وفيما يلي مخطط لفئات مستخدمي المعلومات المحاسبية السابق ذكرهم:

الشكل رقم (1-3): الفئات التي تستخدم المعلومات المحاسبية



المصدر: أحمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، "مبادئ المحاسبة المالية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 19.

I-3-1- نظام المعلومات المحاسبية:

تعد نظم المعلومات المصدر الرئيس لتزويد الإدارة بالمعلومات المناسبة التي تساعد الإدارة على رسم الخطط والسياسات الصحيحة، وهذا ما يساعد على اتخاذ قرارات رشيدة. وأحد المكونات الأساسية لنظام المعلومات الإدارية نظام المعلومات المحاسبية، الذي يهتم بكل ما يتعلق بالبيانات والمعلومات المحاسبية.

I-1-3-1- تعريف نظام المعلومات المحاسبية ومكوناته:

إن أي منتجات مهما كان نوعها وطبيعتها، لا يمكن إنتاجها إلا عبر نظام متكامل من الإجراءات والعمليات المتسلسلة والمتربطة مع بعضها البعض، وفيما يتعلق بالمعلومات المحاسبية، فإن النظام الذي يتولى مهمة إنتاجها هو نظام المعلومات المحاسبية من خلال ما يتضمنه من أركان وإجراءات كفيلة بإنتاج معلومات محاسبية تفي باحتياجات طالبي ومستخدمي هذا النوع من المعلومات.

أ- تعريف نظام المعلومات المحاسبية:

تعتبر نظم المعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر الجهة المسؤولة عن توفير المعلومات المالية والكمية لجميع الإدارات و الأقسام و الأطراف الأخرى.¹

ويرى البعض أن مفهوم النظام المحاسبي كنظام للمعلومات هو: " نظام معلومات جزئي من نظام معلومات كلي في أي وحدة أو منظمة أو مجتمع. والواقع أن نظام المعلومات المحاسبية هو أهم جزئيات أي نظام معلومات في أي وحدة أو منظمة اقتصادية عاملة على تحقيق أهداف معينة بموارد اقتصادية محدودة"². كما يعرف نظام المعلومات المحاسبي بأنه:

"أحد مكونات تنظيم إداري يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المادية والكمية لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الداخلية والخارجية"³.

ويلاحظ من التعريف أن نظام المعلومات المحاسبي لا يعتبر بديلاً لنظام المعلومات الإداري ولا منفصلاً عنه ولكن يعتبر من الأنظمة الفرعية المكونة لنظام المعلومات الإداري داخل المؤسسة الاقتصادية.

ب- مكونات نظام المعلومات المحاسبية:

ككل نظام يمكن توضيح أهم أركان نظام المعلومات المحاسبية الذي تحتاجه المؤسسات الاقتصادية

فيما يلي:

¹ منذر يحيى الداية، "أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية على جودة البيانات المالية في قطاع الخدمات في قطاع غزة"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص 23.

² أحمد لعماري، "طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبية"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد الأول: نوفمبر 2001، ص 56.

³ الدهراوي كمال الدين مصطفى، "مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية"، الطبعة الأولى، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1997، ص 48.

(1) مدخلات نظام المعلومات المحاسبية:

تنشأ البيانات المحاسبية نتيجة للعمليات المحاسبية التي تتم خارج أو داخل المؤسسة الاقتصادية، وتعرف العملية المحاسبية بأنها حدث اقتصادي يمكن قياسه كمياً، يؤثر على أصول وخصوم المؤسسة المعينة، ويظهر في حساباتها وقوائمها المالية.

(2) عمليات نظام المعلومات المحاسبية:

إن الهدف الأساسي من وجود النظام المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية هو إنتاج المعلومات الضرورية والمفيدة، التي تساعد المستخدمين الخارجيين والداخليين في اتخاذ القرارات. ونظراً للتباين والاختلاف الشديد بين نوعية وتوقيت وعمومية أو خصوصية المعلومات التي يحتاجها كل من المستخدمين الخارجيين والمستخدمين الداخليين، فغالباً ما يتكون النظام المحاسبي بدوره من نظامين فرعيين هما المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية.

(3) مخرجات نظام المعلومات المحاسبية:

يمكن تصنيف مخرجات نظام المعلومات المحاسبية بشقيه المالي والإداري إلى نوعين: مخرجات يومية روتينية، ومخرجات معلومات تغذية عكسية.

I-1-3-2- أهداف نظام المعلومات المحاسبي¹

إن النظام المحاسبي بمكوناته من سجلات ومستندات يعتبر وسيلة لإنتاج المعلومات والمتمثلة في مختلف التقارير، ولتحقيق فعالية هذا النظام في إنتاج هذه التقارير يجب أن يرتبط بالأهداف التالية:

(1) إنتاج التقارير اللازمة:

تعتبر التقارير أداة للتخطيط ووسيلة رقابية على نشاط المنظمة، فالدفاتر والسجلات والقوائم المالية لا تظهر كفاءة وفعالية الوحدة الاقتصادية إلا إذا تم ترجمة ودراسة البيانات الواردة فيها، وتجسيدها في صورة تقارير مالية ومحاسبية، وتقديمها للمسؤولين والمستخدمين لها في الأقسام المختلفة.

(2) ملائمة التقارير لاحتياجات المستويات الإدارية:

يجب أن تتناسب التقارير مع احتياجات المستوى الإداري الذي يستخدمها، وكلما كانت هذه التقارير خالية من التفاصيل غير الضرورية وغير المناسبة كلما كانت أكثر فعالية.

¹ أحمد لعماري، "طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبية"، مرجع سبق ذكره، ص ص 62-64، بتصرف.

3) الدقة في إعداد التقارير:

تعتبر الدقة في إعداد التقارير هدفا من الأهداف الأساسية التي يسعى النظام المحاسبي لتحقيقها، حيث يمكن قياس كفاءة هذا الأخير بجودة التقارير التي ينتجها، ومعيار هاته الجودة نلمسه في دقة البيانات الواردة في هذه التقارير.

4) توقيت تقديم التقارير:

من الأهمية بمكان وصول المعلومات اللازمة إلى إدارة المنظمة في الوقت المناسب، والسرعة في إعداد وتقديم المعلومات يعتبر أمرا ملازما للدقة، ويمكن الجمع بينهما في إعداد التقارير.

5) توافر وسائل الرقابة الداخلية في النظام:

يهدف النظام المحاسبي إلى إنتاج معلومات دقيقة وواضحة، وكذلك حماية أموال المنظمة والرقابة عليها، إذ أن توافر أساليب الرقابة الداخلية يعتبر هدفا من أهداف النظام المحاسبي الجيد، ولتحقيق الرقابة يجب أن يتم إعداد التقارير بصفة دورية ومنظمة، فكلما كانت دورية هذه التقارير قصيرة كلما كانت الرقابة فعالة ومجدية.

6) تحقيق التوازن بين تكلفة النظام وأهدافه:

إن الاهتمام بجانب التكلفة في إعداد التقارير، يعني محاولة تخفيضها إلى حد معين دون أن يكون ذلك على حساب الهدف من إعداد هذه التقارير، كما يجب أيضا أن تتصف بالمرونة لتصحيحها وتعديلها.

I-3-3-1- مقومات نظام المعلومات المحاسبية:

يمكن استخلاص الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتوفر في النظام الجيد، ولا شك أن هذه الخصائص يجب أن ترتبط بمقدرة النظام على تحقيق أهدافه التي يتم تصميمه من أجلها، وباختصار فإن مقومات النظام الجيد تتلخص فيما يلي:¹

أ- أن تكون أهداف النظام محددة بقدر الإمكان حتى يتم تصميمه بالطريقة التي تتلاءم مع الهدف العام للمؤسسة؛

ب- أن يكون النظام ملائما ويتسم بالمرونة الكافية لتمكينه من التأقلم مع المتغيرات التي تحيط بالنظام؛

ج- أن يكون النظام مستقلا حتى يتمكن من الحفاظ على تناسق العلاقة بين القيم المتغيرة؛

¹ عبد الحي مرعي، "المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات في اتخاذ القرار"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1993، ص 48.

د- أن يكون للنظام علاقات كافية مترابطة الأركان الأساسية، والبيئة التي تحيط به التي يمكن التأقلم والتلاؤم معها في الوقت المناسب للوصول إلى حالة الاستقرار المنشودة والمرغوبة.

I-2- جودة المعلومات المحاسبية:

أصبحت المعلومات موردا جوهريا في العصر الحالي، فإذا أرادت المؤسسة أن تبقى فعليها أن تجمع وتخزن وتعالج كما هائلا من المعلومات، أما إذا أرادت التفوق فعليها أن تكون السبابة في الحصول على المعلومات، ولكي تقوم هذه الأخيرة بدورها يجب أن تتوفر على بعض الخصائص والمميزات.¹

I-2-1- مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية:

تحدد مفاهيم جودة المعلومات الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية.²

وتكتسي هذه الخصائص أهمية بالغة وفائدة كبيرة لكل من المعنيين بوضع المعايير وكذلك المسؤولين على إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات التي تنتج من إتباع الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.

إن التركيز على أهمية القوائم المالية كمصدر مهم من مصادر المعلومات المفيدة المساعدة لاتخاذ القرارات يقضي التمكن من تقييم الطرق المحاسبية البديلة والاختيار من بين أساليب الإفصاح المتاحة، وذلك بغية اختيار طريقة المحاسبة أو أسلوب الإفصاح الذي يمكن من الحصول على أكثر المعلومات فائدة لمساعدة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات الرشيدة. ذلك أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات.

كما تتحدد جودة المعلومات بمدى قدرتها على تحفيز متخذي القرارات لاتخاذ قرار معين وبقدرتها على جعلهم أكثر كفاءة للوصول إلى قرارات تتميز بفعالية أكثر في عملية تسيير المؤسسة بشكل يؤدي إلى تحقيق أهدافها ككل، كما تمكنهم من وضع الخطط اللازمة لأداء الأنشطة المختلفة، والرقابة على مستويات الأداء

¹ الفري عبد الرحمان، "تكنولوجيا المعلومات والاتصال وأثرها على إدارة الموارد البشرية"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، فرع إدارة الأعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، بدون سنة نشر، ص 13.

² الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)، "مفاهيم المحاسبة المالية"، الفقرة 310، ص 237، أنظر:

وللتأكد من تنفيذ ما تم تخطيطه، واتخاذ الإجراءات التصحيحية بعد اكتشاف الانحرافات ومعرفة أسبابها، لذلك يجب أن تتميز المعلومات المحاسبية بخصائص للحكم على جودتها.¹

يهتم الكثير من الفقهاء في علم المحاسبة والمراجعة بدراسة العلاقة بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية وأثرها المباشر سواء من جانب تأثيرها على المستثمرين - الحاليين والمرقبين - في اتخاذ القرارات الاستثمارية الملائمة مثل قرار الاحتفاظ بالأوراق المالية أو قرار التخلص منها أو الدخول في استثمارات جديدة ، أو من جانب تأثيرها على أسعار الأصول المالية بصفة خاصة و على جميع الأصول بصفة عامة.

ولما كان دور المعلومات المحاسبية المعلنة بالقوائم المالية يتمثل في أثرها المباشر على الأصول المالية فهذا الدور يتوقف على مستوى جودة تلك المعلومات بالإضافة إلى اعتماده على مستوى الكفاءة التي يتمتع به هذا السوق ونوعية تلك الكفاءة وهل هي كفاءة تبادلية أم كفاءة تشغيلية أم كفاءة هيكلية أم جميعها معاً.²

وتعتبر الدراسة التي قام بها مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)* عام 1980 من أهم الدراسات التي تمت لتحديد الخصائص التي يلزم توفرها في المعلومات المحاسبية، ونظرا للتطورات التي طرأت على الأسواق المالية، والفضائح المالية التي ميزت بعض الشركات الكبرى والتي سببها عدم دقة المعلومات المحاسبية التي توفرها تلك الشركات فقد تم طرح من طرف كل من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)** لمشروع إطار فكري يخص المعلومات المحاسبية خلال شهر جويلية 2006، ومن بين ما يتضمنه الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الموجهة لاتخاذ القرارات.³

ومما سلف ذكره يتضح أن اتسام المعلومات المحاسبية بالجودة ضروري وأكد لمستخدمو هذا النوع من المعلومات، ولا يكفي هذا فحسب فلا بد أن تتوفر في مستخدمو المعلومات المحاسبية (متخذي القرارات)

¹ مداحي عثمان، "دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية"، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير تخصص: علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009/2008، ص ص 62-63.

² نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، " دلالة العلاقة بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة"، أكاديمية الشروق، المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات، 2009، ص 9، أنظر: بتاريخ 2011/08/01

<http://infotechaccountants.com/forums/list.php/author/50355-Prof.Nabil>

* Financial Accounting Standards Board.

** International Accounting Standards Board.

³ مداحي عثمان، "دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية"، مرجع سبق ذكره، ص 63.

المواصفات والقدرات اللازمة لفهمها واستيعابها، وهذا ما يمكن من اتخاذ قرارات صحيحة وفي الوقت المناسب.

ولأجل أن تكون المعلومات المحاسبية كما سبق ذكره مفيدة في تحقيق الغرض منها يجب أن تتميز بخاصيتين أساسيتين: (1) الملاءمة Relevance، (2) الموثوقية Reliability أو إمكانية الاعتماد عليها. كما يجب توافر خاصيتين فرعيتين: (3) قابلية المقارنة Comparability، (4) وأخيرا الثبات Consistency في تطبيق الطرائق المحاسبية.¹

ينبغي أن نشير في الأخير إلى أن فائدة المعلومات لمتخذ القرار ترتبط بعدة عوامل منها ما يتعلق بمجال الاستخدام مثل طبيعة القرارات التي يواجهها، مقدار ونوعية المعلومات التي تتوفر له من الأحداث السابقة، مقدرته على تحليل المعلومات، إضافة إلى مستوى الفهم والإدراك المتوفر لديه.² وتتمثل الخصائص النوعية التي تتحدد على أساسها ما إذا كانت المعلومات الناتجة عن تطبيق بديل محاسبي معين أكثر أو أقل فائدة في الأمور التالية:

I-1-2-1- الخصائص النوعية الرئيسية للمعلومات المحاسبية:

يجب أن يتوافر في المعلومات المحاسبية مجموعة من الخصائص منها الملاءمة، والوثوق حتى يمكن استخدام المعلومات بطريقة فعالة³، فإذا فقدت المعلومات المحاسبية أي من الخاصيتين الرئيسيتين السابقتين تكون غير مفيدة بالنسبة لمستخدميها الرئيسيين.⁴

وعليه فحتى تستطيع المعلومات المحاسبية التي تشتمل عليها القوائم المالية أن تحقق الأهداف التي تعمل على تحقيقها على النحو الذي سبق ذكره ينبغي أن يتوافر فيها مجموعة من الخصائص النوعية الضرورية. ولا شك أن تحديد الخصائص النوعية للمعلومات والاتفاق على محتوى كل منها والمقصود به يعتبر في منتهى الأهمية لضمان توفير معلومات يكون لها قيمة اقتصادية تساعد على تحقيق أهداف المحاسبة في مجال تخصيص الموارد الاقتصادية للمجتمع بصورة مثالية. ولا يوجد اتفاق بين الكتاب ولا حتى بين المنظمات

¹ رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، "أسس المحاسبة المالية"، مرجع سبق ذكره، ص 52.

² مداحي عثمان، "مور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية"، مرجع سبق ذكره، ص 63.

³ محمد شوقي بشارى، "تظم المعلومات المحاسبية"، دار الثقافة العربية، القاهرة، مصر، 1989، ص 43، بتصرف.

⁴ عباس مهدي الشيرازي، "النظرية المحاسبية"، الطبعة الأولى، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990، ص 196.

المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية أو غيرها من دول العالم على عناصر تلك الخصائص، ولكن هناك خصائص معينة متفق عليها بين الجميع.¹

أ- الملاءمة:

أي أن تكون المعلومات قادرة على التأثير في القرارات التي يتخذها المستفيدون منها، بحيث تساعدهم على تقييم الأحداث التي حصلت في الماضي أو تساعدهم على تكوين تنبؤات عن المستقبل²، وعليه فالملاءمة يقصد بها أن تكون المعلومات المحاسبية ذات صلة أو ارتباط بالقرار المزمع اتخاذه، أي أنها تؤثر على القرار المتخذ من جانب مستخدم المعلومات. فالمعلومة غير المؤثرة تمثل "حشوا" لا طائل منه، وينبغي استبعادها. فمثلاً إذا كنا بصدد دراسة التدفقات النقدية، فإن المعلومات غير النقدية هي معلومات غير ملاءمة، وتكون مضللة عادة.³

كما تعرف الملاءمة بأنها القدرة على خدمة قرار معين، إما من خلال تخفيض حالة عدم المعرفة لدى متخذي القرار أو زيادة المعرفة لدى متخذي القرار بخصوص الموقف الذي يتخذ القرار بشأنه.⁴ إن ملاءمة أو مناسبة المعلومات المحاسبية تعد من أهم الخصائص التي يجب أن تتصف بها هذه المعلومات، وتعني الملاءمة أن المعلومات يجب أن تكون هامة ومفيدة عند دراسة المشكلة التي نحن بصدد حلها ومعالجتها واتخاذ قرار حيالها. والملاءمة أمراً هاماً سواء كانت المعلومات للاستخدام الداخلي للمنشأة أو الاستخدام الخارجي، لكنها أكثر أهمية بالنسبة للاستخدام الداخلي، فالتقارير الخارجية كقائمة الدخل والميزانية عادة ما تخدم مستخدمين متعددين وبالتالي يجب أن تكون شاملة وملاءمة لأغراض عديدة ومختلفة. لكن بالنسبة للتقارير الداخلية فإن مفهوم الملاءمة يكون أمراً هاماً ومؤثراً، ذلك لأن هذه التقارير الداخلية تساعد المديرين على اتخاذ قرارات فردية معينة، وتعين على حل مشاكل معينة بذاتها، وبالتالي فإن التقارير الداخلية لا بد وأن تشمل فقط البيانات والمعلومات المحاسبية المفيدة والمناسبة لكل مدير في مستوى إداري معين، والتي تعينه وتساعده على اتخاذ ما يعنيه من قرارات وما يصادفه من مشاكل. غير أن القيد الأساسي على هذه التقارير المحاسبية الداخلية هو تكلفة إعداد هذه التقارير... ومن هنا تبرز أهمية دراسة التكلفة والعائد، بمعنى

¹ أحمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، "مبادئ المحاسبة المالية"، مرجع سبق ذكره، ص 52.

² عطا الله أحمد سويلم الحسبان، "الرقابة والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات"، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 85.

³ رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، "أسس المحاسبة المالية"، مرجع سبق ذكره، ص 52.

⁴ عصفت سيد أحمد عاشور، "دراسات في نظم المعلومات المحاسبية"، دار النهضة للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 1996، ص 11.

أن التنظيم يكون مستعداً لإنتاج أي معلومات - فقط - إذا كان العائد أو الفائدة من ورائها تفوق ما نتكبده من تكاليف الحصول عليها تطبيقاً لمبدأ اقتصاديات المعلومات.¹

ومن جهة أخرى يرى "أندروز" أن أي معلومة يمكن تقييمها من زاوية المنفعة المستمدة منها والتي تتمثل في عنصرين هما: صحة المعلومات وسهولة استخدامها وقد حدد "أندروز" أربع منافع للمعلومات هي:²

(1) منفعة شكلية:

بقدر ما يكون هناك تطابق بين شكل المعلومات وبين متطلبات متخذ القرار بقدر ما تكون قيمة هذه المعلومات كبيرة.

(2) منفعة زمنية:

تكون المعلومات ذات قيمة كبيرة إذا توافرت لدى متخذ القرار في وقت حاجته إليها.

(3) منفعة مكانية:

كلما أمكن الوصول إلى المعلومات بسهولة كلما كان للمعلومات قيمة كبيرة.

(4) منفعة التملك:

تتأثر قيمة المعلومات بالرقابة التي يمارسها معد المعلومات على عملية توزيع ونشر هذه المعلومات. وفي هذا الإطار قد يعترض تحقيق المنفعة من المعلومات مجموعة من الممارسات ينبذها متخذي القرارات، ومن أجل تصحيح ذلك يجب القيام بالإجراءات التصحيحية وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (1-1): منافع المعلومات وما ينبذه متخذي القرارات والإجراءات التصحيحية للتطوير

المنفعة	ما ينبذه متخذي القرارات	الإجراءات التصحيحية للتطوير
منفعة شكلية	<ul style="list-style-type: none"> استخدام مصطلحات فنية معقدة. تقديم معلومات تزيد عن الحاجة لاتخاذ القرار. 	<ul style="list-style-type: none"> تجنب استخدام المصطلحات الفنية المعقدة. عرض المعلومات بشكل واضح يمكن للمستخدم إدراكه وتفهمه بسهولة. مراعاة تطابق شكل المعلومات مع متطلبات متخذ القرار.

¹ لبنراي هيتجر، سبرج ماتولتس، "المحاسبة الإدارية"، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1988، ص 26.

² مداحي عثمان، "دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية"، مرجع سبق ذكره، ص 64.

<ul style="list-style-type: none"> • توفير المعلومات لدى متخذي القرار في الوقت المناسب (الملائم) عن طريق تطبيق معيار فورية المعلومات. • استخدام تكنولوجيا المعلومات وتخزينها في قاعدة بيانات سليمة تسهل توفيرها في الوقت المناسب واسترجاعها في المستقبل. • تحديث البيانات بشكل دائم ومستمر، من خلال توافر هذه البيانات في ملفات يحتفظ بها في قاعدة بيانات مركزية لدى المنظمة. 	<p>تأخير وصول المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار وما ينتج عنه من انحرافات وأضرار سواء نفسية أو مادية</p>	<p>منفعة زمنية</p>
<ul style="list-style-type: none"> • توفير أجهزة ذات كفاءة عالية لتجميع البيانات من مصادرها المختلفة. • استخدام طرق الاتصال المباشر بالمحاسب. 	<ul style="list-style-type: none"> • صعوبة الحصول على المعلومات. • زيادة تكلفة توصيل المعلومات. 	<p>منفعة مكانية</p>
<ul style="list-style-type: none"> • إزالة كافة عوائق الاتصال بين الإدارات والمراكز داخل المنظمة، أو بين المنظمة والبيئة. • تعديل خطوط السلطة والمسؤولية بما يكفل سهولة انسياب وتدفق المعلومات ويقضي على العوائق التنظيمية التي تحول دون حصول متخذ القرارات على ما يحتاجه من معلومات في الوقت المناسب. 	<ul style="list-style-type: none"> • صعوبة الاتصال بسبب تعارض أهداف النظم الفرعية وعلاقات السلطة. • وجود قيود على حق استخدام المعلومات. 	<p>منفعة تملك</p>

المصدر: مداحي عثمان، "دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية"، مرجع سبق ذكره، ص

إضافة إلى ما سلف ذكره وحتى تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يجب أن تتوفر فيها الخصائص الفرعية التالية:

(1) القيمة التنبؤية:

أي المعلومات المحاسبية يمكن أن تؤثر بالقرار بواسطة تحسين قدرة متخذ القرار في التنبؤ، وتساعد مستخدمي المعلومات على توقعات عن الماضي والحاضر والمستقبل.¹ أي أن القيمة التنبؤية للمعلومات تساعد على القدرة لعمل تنبؤات حول آثار الماضي والحاضر والمستقبل. حيث أن المعلومات المحاسبية ذات الصلة بعملية اتخاذ القرار تساعد مستخدميها القيام بعملية للتنبؤ بالنسبة للأحداث في الماضي والحاضر والمستقبل.² فالمعلومات الملائمة هي التي تساعد على التنبؤ بالعوائد المرتبطة بالنشاط المستقبلي، فبدون معرفة الأحداث الماضية يصعب التنبؤ بما ستكون عليه في المستقبل، كما أن معرفة نتائج الأحداث الماضية دون الاهتمام بالمستقبل يعتبر عملاً غير هادف.³

(2) القيمة الارتدادية (الاسترجاعية، التغذية العكسية):

أي تمكن من التأثير بالقرار بواسطة التطابق أو تصحيح التوقعات الأولية لمتخذ القرار⁴، وتمتلك المعلومات المحاسبية قيمة استرجاعية عندما يكون لها قدرة على تغيير أو تصحيح التوقعات الحالية أو المستقبلية، كما يطلق على خاصية القيمة الاسترجاعية للمعلومات أيضاً بالتغذية الاسترجاعية، وهي لا تقل أهمية عن خاصية القيمة التنبؤية للمعلومات، وتساعد مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة، وبالتالي تستخدم المعلومات في تقييم نتائج القرارات التي تبني على هذه التوقعات.⁵

(3) الوقتية (التوقيت المناسب):

يعني التوقيت الملائم للمعلومات المحاسبية، توفيرها لمتخذي القرارات عند الحاجة إليها، ويحتاج متخذو القرارات وخاصة المستثمرين المعلومات المحاسبية بصورة فورية وقبل أن تفقد المعلومات المحاسبية قدرتها في التأثير على القرارات، ويعتبر التوقيت غير الملائم للمعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية السنوية من

¹ طلال محمد الحجاوي، ريان يوسف نعوم، محمد علي جعفر، مشتاق طالب الشمري، "أساسيات المعرفة المحاسبية"، مرجع سبق ذكره، ص 64.

² نعيم حسين دهمش، "القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً"، دار المطبوعات للنشر، عمان، الأردن، 1995، ص 23.

³ ناصر محمد علي المجهلي، "خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرار"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر-باتنة، الجزائر، 2009/2008، ص 48.

⁴ طلال محمد الحجاوي، ريان يوسف نعوم، محمد علي جعفر، مشتاق طالب الشمري، "أساسيات المعرفة المحاسبية"، مرجع سبق ذكره، ص 64.

⁵ عباس مهدي الشيرازي، "النظرية المحاسبية"، مرجع سبق ذكره، ص 201.

أهم الانتقادات التي توجه إلى هذه التقارير التي تحد من إمكانية الاعتماد عليها كمصدر رئيسي للمعلومات، والتي يجب أن يعتمد عليها المستثمر عند اتخاذ القرارات الاستثمارية.¹

وعليه فإن المعلومات المحاسبية الملائمة هي تلك التي يتم الحصول عليها في الوقت المناسب ولو على حساب الدقة في عملية القياس أو مدى التأكد من صحة المعلومات الناتجة، ويمكن النظر إلى الوقت المناسب من زاويتين هما:²

☒ دورية القوائم المالية التي تعد فيها:

فقد تكون المدة طويلة نسبياً أو قصيرة نسبياً، فإذا كانت المدة طويلة نسبياً فإنها تتيح المعلومات في مواعيد دورية متباعدة، وفي حالة إذا كانت هذه المدة طويلة بشكل ملحوظ فإن هذا يؤثر على استخدام المعلومات في تقييم محصلة البدائل التي تواجهه، ذلك لأن عليه أن ينتظر طويلاً قبل أن يحصل عليها، أما إذا كانت قصيرة نسبياً فإنها تتيح إمكانية الحصول على معلومات في مواعيد دورية مقارنة، وفي حالة إذا كانت المدة الزمنية قصيرة بشكل ملحوظ فإن المعلومات قد تتأثر بالتغيرات الموسمية أو العشوائية التي تتأثر بها المؤسسة مما يجعل من تلك المعلومات معلومات مضللة.

☒ المدة التي تستغرق من وقت إعداد القوائم المالية إلى غاية إتاحتها للتداول:

كلما كانت المدة طويلة كلما قلت المنفعة من المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تلك القوائم المالية. ينبغي أن نشير في الأخير إلى أن ملائمة المعلومات تتأثر بطبيعتها وبأهميتها النسبية، حيث أن في بعض الأحيان تكون طبيعة المعلومة كافية لتحديد مدى ملائمتها مثل الإفصاح عن قطاع جديد تنشط فيه المؤسسة يؤثر على المخاطر والفرص المتاحة للمؤسسة بغض النظر عن الأهمية النسبية للنتائج التي أحرزها القطاع في فترة وضع التقرير. وتعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون انطلاقاً من القوائم المالية.³

¹ عادل عبد الفتاح الهبي، "المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية الأولية (تطبيق على سوق الأسهم السعودي)"، مجلة المحاسبون التي تصدر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، العدد 63، مارس 2010، ص 22، انظر:

www.socpa.org.sa/

بتاريخ 2011/09/03

² مداحي عثمان، "دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية"، مرجع سبق ذكره، ص ص 67-68.

³ الطالب بالاعتماد على: أحمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، "مبادئ المحاسبة المالية"، مرجع سبق ذكره، ص 53.

ب- الموثوقية (المصدقية، المعولية، أمانة المعلومات، إمكانية الاعتماد على المعلومات):

هناك عدة مصطلحات وتعابير تستعمل للتعبير عن هذه الخاصية الرئيسية للمعلومات المحاسبية، أهم هذه المصطلحات والتعابير ما تم وضعه بالعنوان، ومن التعاريف التي صيغت حول هذه الخاصية نجد: يقصد بالموثوقية خلو المعلومات المحاسبية من الأخطاء الفادحة والتحيز وتوفير إمكانية الاعتماد عليها كمعلومات صادقة وتمثل المعلومات بصدق وتعرض نتائج المحاسبة عن العمليات وتقدمها طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وأن تكون محايدة وخالية من التحيز وتتخذ الإجراءات الضرورية في حالات عدم التأكد من خلال ممارسة سياسة الحيطة والحذر. وعرض المعلومات بشكل كامل ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة وعدم حذف أي معلومات تؤثر على القرارات الاقتصادية لقراءها.¹

وبتعريف آخر وفي نفس السياق تشير الموثوقية إلى أنه يمكن الاعتماد على المعلومات المحاسبية إذا وجد متخذ القرار أنها تعكس الظروف الاقتصادية والأحداث التي تعبر عنها، وتتوافر خاصية إمكانية الاعتماد على المعلومات عندما تكون خالية من الخطأ والتحيز ومعرضة بأمانة وأن تكون هذه المعلومات قابلة للتحقيق. ولكي تكتسب المعلومات المحاسبية الثقة من جانب المستخدمين يجب توفر هذه الصفات: أمانة التعبير، الحيادية، قابلة للتحقيق والكمال.²

كما تعتبر المعلومة ذات مصداقية إذا اشتملت على الحياد، وهذا بضمان عدم تمثيل جزئي لحدث ما، والصدق في تمثيل الأحداث أو المبادلات التي تبحث في عرضها وكذلك إمكانية مراجعتها وقياسها، ويرتبط التمثيل الصادق للمعلومة بدرجة خلوها من الأخطاء.³

إن حتى تكون المعلومات المحاسبية ذات منفعة في عملية اتخاذ القرارات، يجب أن تعطي صورة صادقة وأمانة عن الظواهر الاقتصادية التي هي بصدد التعبير عنها. وتبرر خاصية الأمانة ثقة مستخدمي القوائم المالية في المعلومات التي تحتويها وإمكان الاعتماد عليها. والصدق في التعبير عن الظواهر الاقتصادية يعني وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات والظواهر المراد قياسها والتعبير عنها. ويكون ذلك بتمثيل المضمون وليس مجرد الشكل فقط وليس من الضروري لكي تكون المعلومات تتميز بالصدق أن تكون مؤكدة أو دقيقة بصورة مطلقة. فيكفي الإشارة إلى معامل الخطأ الذي يصاحب الأرقام القياسية وبيان التوزيعات الاحتمالية

¹ حسين القاضي، مأمون حمدان، "المحاسبة الدولية ومعاييرها"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 274.

² محمود عبد ربه محمد، "طريقك إلى البورصة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 138.

³ Céline Michalesco, "Les déterminants de la qualité de l'information diffusée par les entreprises françaises", Université de Nantes, France, 1998, p 311.

للقيم الواردة في التقارير المالية للقول بأن المعلومات تتميز بالصدق في التعبير، وحتى تكون المعلومات تتميز بخاصية الصدق في التعبير إذا تم تجنب نوعين من التحيز هما:¹

(1) تحيز في عملية القياس:

والذي يحدث باستخدام أسلوب من أساليب القياس كالتكلفة التاريخية أو الإلتباع المفرط لسياسة الحيطة والحذر وما ينجم عنه من تحيز، فعلى الرغم من تمتع أرقام التكلفة التاريخية بدرجة عالية من الثقة لخلوها من التحيز، إلا أنها تكون أقل ارتباطاً بطبيعة المعلومات التي يحتاجها مستخدمو القوائم المالية.

(2) تحيز من قبل القائم بعملية القياس:

قد يكون هذا التحيز إما مقصوداً نظراً لنقص درجة الأمانة، أو غير مقصود سببه نقص المعرفة والخبرة.

وعليه، ومن التعاريف السالفة الذكر، وحتى تكون المعلومات المحاسبية تتميز بالأمانة والصدق في التعبير، ويمكن الاعتماد عليها والوثوق بها، يجب أن تتوافر فيها الخصائص الفرعية التالية:

(1) أمانة التعبير (صدق التعبير):

يجب عرض المعلومات المحاسبية بأمانة بحيث تعبر الأرقام عن الموارد والأحداث بصدق دون تزيف أو تمويه، وهذا يعني أن تعبر المعلومات بأمانة عن المعاملات والأحداث، ومن العوامل الهامة المؤثرة في أمانة العرض ضرورة الاهتمام بالمحتوى دون الشكل، فلكي تعبر المعلومات بأمانة عن المعاملات والأحداث التي قصد أن تمثلها فإنه يجب عرض الأحداث والمعاملات الأخرى وفقاً لجوهرها وواقعها الاقتصادي وليس فقط شكلها القانوني، فمثلاً: إذا تمت عملية بيع أو تنازل عن ملكية بعض الأصول إلى طرف آخر بموجب اتفاق قانوني مع بقاء حق الانتفاع للمؤسسة، فإنه من الضروري الإفصاح عن استمرار الانتفاع وبخلاف ذلك تكون الحقيقة غير كاملة.²

وفي هذا الإطار كذلك تعبر الأمانة عن صدق المعلومات في تمثيل الظاهرة موضع البحث، والتي تتطلب تطابق طبيعة العملية المالية مع أرقام المعلومة المقدمة عنها. فمثلاً، إذا كانت الديون المتوقع عدم تحصيلها تقدر بمبلغ 15000 دينار، ولكن المحاسب اكتفى بالاحتياط بمبلغ 5000 دينار فقط. إذن، المعلومة الأخيرة التي اعتمدها المحاسب (5000 دينار)، ليست صادقة في تمثيل الظاهرة.³

¹ مداحي عثمان، "مور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية"، مرجع سبق ذكره، ص ص 68-69، بتصرف.

² محمود عبد ربه محمد، "طريقك إلى البورصة"، مرجع سبق ذكره، ص 138.

³ رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، "أسس المحاسبة المالية"، مرجع سبق ذكره، ص 53، بتصرف.

2) قابلية التثبت والتحقق (الموضوعية):

ويقصد بها أن النتائج المتوصل إليها من قبل شخص باستعماله لأساليب قياس وإفصاح محددة هي نفس النتائج التي يتم التوصل إليها من قبل شخص آخر لو قام باستخدام نفس أساليب القياس والإفصاح، وتضمن عملية التحقق والتثبت من المعلومات عدم تحيز الشخص القائم بعملية القياس لكنها لا تضمن بأن أساليب القياس المستعملة هي الأساليب الصحيحة للتعبير عن الظواهر تعبيراً صادقاً. رغم هذا فإمكانية التثبت من المعلومات لا تكفي لتحقيق خاصية الثقة في المعلومات، ذلك أن المعلومات قد تكون نتيجة تطبيق صحيح للقواعد المحاسبية المتعارف عليها، إلا أنها قد لا تكون هذه الأخيرة صادقة في التعبير عن مضمون الظواهر المراد قياسها والإفصاح عنها.¹

إن خاصية القابلية للتحقق تذكرنا بفرضية "الموضوعية" في المحاسبة، والتي تقتضي أن تكون للبند الواردة من التقارير المالية قابلية للتحقق، بمعنى أن تكون التقارير المالية قابلة للتحقق منها من قبل المحاسب أو من قبل شخص آخر، ويمكن للمحاسب أو غيره التأكد من الأرقام الواردة في التقارير المالية بالرجوع إلى المستندات المتعلقة بالعمليات المالية في أي مرحلة، بالإضافة إلى إمكانية التحقق من القوائم المالية بالرجوع إلى نفس القياس الموضوعي الذي ينسجم مع واقع الحياة الاقتصادية.²

3) الحيادية:

وتشير هذه الخاصية إلى أن المعلومات المحاسبية يجب ألا تؤثر في مستخدميها، كما يجب عدم تفضيل مصالح مجموعة على مصالح مجموعة أخرى.

ومعنى ذلك أن تكون المعلومات المحاسبية خالية من التحيز لفئة معينة من المستخدمين، أي لا تغلب مصالح فئة معينة من المستخدمين على غيرها من الفئات.³

عموماً خاصية الحيادية تعني أن المعلومات المحاسبية يجب ألا تكون منحازة لأي مستخدم كان من مستخدمي المعلومات المحاسبية (في شكل قوائم مالية)، وإنما تفي باحتياجاتهم المشتركة دون تفضيل طرف على حساب طرف آخر، وبالتالي فالحياد يعني أيضاً أنه عند صياغة أو تطبيق المعايير المحاسبية يركز الاهتمام

¹ مداحي عثمان، "مور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية"، مرجع سبق ذكره، ص ص 69-70.

² حسين القاضي، مأمون حمدان، "نظرية المحاسبة"، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص 776.

³ رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، "أسس المحاسبة المالية"، مرجع سبق ذكره، ص 53.

على ملاءمة المعلومات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها وليس على النتائج الاقتصادية المتوقعة من استخدام قاعدة محاسبية معينة. وتتطلب هذه الخاصية ما يلي:¹

(3)-1- أن يتم التركيز في الاختيار بين بدائل القياس والإفصاح على تلك التي تكون أكثر فاعلية في إنتاج المعلومات الملائمة ذات العلاقة الوثيقة وتحقيق أمانتها.

(3)-2- يجب تجنب المغالاة في عملية التقدير فيما يخص طرق الإفصاح، أو أساليب القياس التي تتطلب اللجوء إلى التقدير بغرض تحقيق نتائج معينة ترغب المؤسسة مقدما التوصل إليها.

(3)-3- الشمول (الاكتمال)، تكون المعلومات المحاسبية على أكبر قدر من الشمول والاكتمال إن لم يتم إغفال أو إسقاط أو نسيان جزء من الظواهر الهامة عند إعداد القوائم المالية، علما بأن الاكتمال المطلق غير ممكن نظرا لأن التقارير المالية ما هي إلا نموذج لتمثيل واقع المؤسسة، وهي بذلك تنطوي على قدر من التبسيط والتجريد، إضافة إلى اعتبارات الأهمية النسبية وما تفرضه من إلزامية دراسة جدوى المعلومات قبل القيام بعملية القياس والإفصاح عنها.

فحتى يمكن الاعتماد على المعلومات المحاسبية، يجب أن تكون المعلومات المدرجة في القوائم المالية كاملة غير منتقص منها أي شيء، فالحذف يمكن أن يجعل المعلومات خاطئة ومضللة، وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليها.

في الأخير تجدر الإشارة إلى أنه يمكن زيادة درجة الوثوق بزيادة درجة الموضوعية وتقليل درجة التحيز. ومن ثم يجب على المحاسبين تحسين درجة الموضوعية إذا لم يزد التحيز بمعدل أسرع من التحسن في درجة الموضوعية، وعليه فإن:²

$$\text{درجة الوثوق} = \text{درجة الموضوعية} + \text{التحيز}$$

ويمكن أن ينتج التحيز ليس فقط من القواعد واختيارها غير السليم وتطبيقها، وإنما أيضا من الأشخاص الذين يطبقون هذه القواعد. فالتحيز - مثل الموضوعية - يكون مفهوما نسبيا يناقش في وحدات درجات وليس قيما مطلقة لأن القيمة الحقيقية في معظم الأحيان تكون غير معروفة.

¹ مداحي عثمان، "دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية"، مرجع سبق ذكره، ص 70.

² محمد شوقي بشارى، "نظم المعلومات المحاسبية"، مرجع سبق ذكره، ص 44.

✓ دراسة العلاقة بين خاصية الملاءمة وخاصية الموثوقية:

يمكن أن تكون المعلومة ملائمة ولكن غير موثوق فيها لدرجة أن الاعتراف بها يمكن أن يكون مضللاً. ومرد ذلك إلى أن الكثير من الاختيارات المحاسبية تستدعي التضحية بمقدار من الموضوعية في سبيل تحقيق الملاءمة والعكس صحيح.¹

فمثلاً في حالة وجود تعويض محل نزاع قانوني، فإن اعتراف المؤسسة بكامل المبلغ المطالب به في الميزانية يعد غير مناسب في حين قد يكون من المناسب الإفصاح عن المبلغ مع الظروف المحيطة بالمطالبة.² بالمطالبة.²

كما نجد أن هذا التعارض ناتج من تطبيق بعض الطرق والسياسات المحاسبية مثل تطبيق أساس التكلفة التاريخية، ومن المعروف أن أرقام التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة عالية من الثقة، إلا أنها بالمقابل أقل ارتباطاً بطبيعة المعلومات التي يحتاجها المستخدم للتقارير المالية، وبالتالي تتمتع بدرجة منخفضة من الملاءمة، وعلى العكس من ذلك نجد أن استخدام أساس التكلفة الجارية أكثر ملاءمة لعملية اتخاذ القرارات، إلا أنه في المقابل تكون أقل موثوقية من حيث إمكانية الاعتماد عليها.³

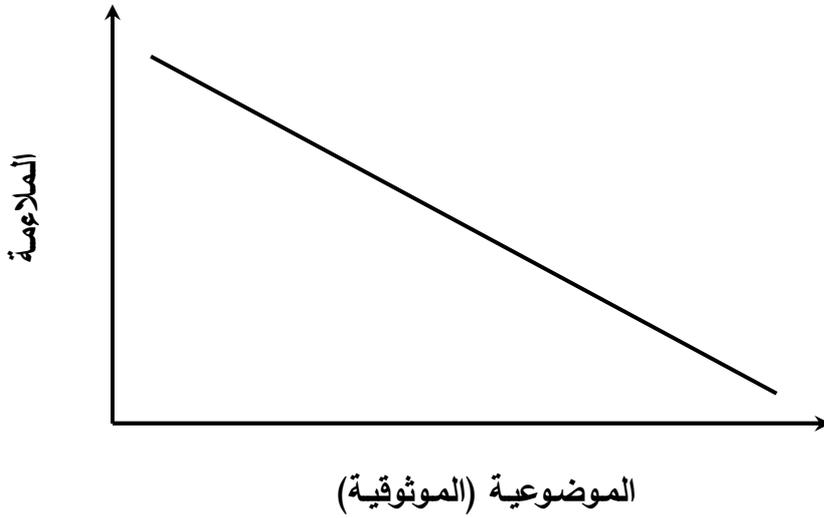
مما سلف ذكره يتضح أن العلاقة التي تربط خاصية الملاءمة بخاصية الموثوقية فيما يخص جودة المعلومات المحاسبية، هي علاقة في أغلبها يمكن أن تكون عكسية، وهذا نظراً للتعارض الذي يعتري كل خاصية تجاه الأخرى، فمن أجل زيادة درجة ملاءمة المعلومات المحاسبية أحياناً تقل درجة الموثوقية (الموضوعية)، والعكس أيضاً، فزيادة درجة الثانية قد تنخفض درجة الأولى. ووفق هذه العلاقة فإن التمثيل البياني لها يأخذ الشكل التالي:

¹ مصطفى عقاري، "مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2005، ص 106.

² أحمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، "مبادئ المحاسبة المالية"، مرجع سبق ذكره، ص 53.

³ عباس مهدي الشيرازي، "النظرية المحاسبية"، مرجع سبق ذكره، ص ص 199-205، بتصريف.

الشكل رقم (1-4): العلاقة بين خاصيتي الملاءمة والموثوقية



المصدر: مصطفى عقاري، "مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني"، مرجع سبق ذكره، ص 108.

والقاعدة العامة التي يجب التقيد بها هي أن تتضمن المعلومات المحاسبية على حد أدنى من الخصائص المكونة لجودة المعلومات المحاسبية، وفي حالة تعارض بين البعض منها يتم اللجوء إلى الإحلال الجزئي أو المبادلة الجزئية.¹

I-2-1-2- الخصائص النوعية الثانوية للمعلومات المحاسبية:

حتى تكون المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية بالنسبة لمستخدميها وتفي باحتياجاتهم منها، فإن هناك خصائص نوعية أخرى ثانوية تضاف إلى الخصائص النوعية الأساسية التي سبق ذكرها، هذه الخصائص الثانوية تعتبر جد ضرورية نظرا لانعكاساتها الايجابية على جودة المعلومات المحاسبية، ذلك أنه من ضروريات الجودة أن تكون المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة بين مختلف المؤسسات الاقتصادية، كما يجب أن يكون هناك اتساق وانتظام في تطبيق نفس الأساليب والقواعد المحاسبية داخل المؤسسة الاقتصادية من فترة إلى أخرى، ومن أهم هذه الخصائص النوعية الثانوية ما يلي:

¹ مداحي عثمان، "دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية"، مرجع سبق ذكره، ص 73.

أ- القابلية للمقارنة:

يكون أمام المستثمرين والمقرضين فرص استثمار وفرص إقراض متعددة ينبغي عليهم المفاضلة والاختيار بينها. ويبني المستثمرون والمقرضون قراراتهم على أساس ما يقومون به من مقارنات بالنسبة للبيانات الخاصة بنفس المؤسسة عن فترات زمنية عديدة، أو مقارنة المعلومات الخاصة بالمؤسسات المختلفة. وحتى يكون لتلك المقارنات قيمة لا بد أن تكون المعلومات في صورة قابلة للمقارنة.¹

كما أنه من البديهي أن استخدام أساليب محاسبية مختلفة يجعل القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات الاقتصادية غير قابلة للمقارنة، فالمعلومات المحاسبية الخاصة بمؤسسة معينة تكون مفيدة إذا أمكن مقارنتها بالمعلومات الخاصة بالمؤسسات الأخرى. فاختلاف الأساليب يعطي نتائج متباينة عن نفس الحقائق الاقتصادية وهذا يؤدي إلى نتائج مضللة وسوء الفهم حول تخصيص الموارد الاقتصادية فضلا عن ذلك فإن استخدام قواعد وأساليب محاسبية موحدة يهيئ الفرصة للتعرف على أوجه الشبه والاختلاف في الظروف المحيطة بكل مؤسسة، فالتشابه والاختلاف لن يكون له معنى إذا كانت أساليب وأسس القياس متباينة.²

إن يقصد بالقابلية للمقارنة تقديم معلومات محاسبية تسمح بإجراء المقارنات بين المؤسسات المماثلة في نفس القطاع، فذلك يزيد من فائدة المعلومات. لأنه يسمح بتقييم مركز ووضع المؤسسة المعنية فيما بين المؤسسات المماثلة، مثلا: هل مستويات الأرباح والتكاليف التي تحققها المؤسسة فوق أو تحت مستوى الأداء في القطاع ككل؟ إن هذا التقييم يسمح بدراسة أسباب التفوق أو التذني ويساعد المستخدمين في التنبؤ وتقييم أداء المؤسسة وإدارتها.³

وبالتالي فإن المنفعة من المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات ستتحسن إذا كانت المعلومات قابلة للمقارنة مع معلومات مشابهة عن وحدات محاسبية أخرى أو لنفس الوحدة على مدى الزمن.⁴ وعلى هذا الأساس، فحتى تتمتع المعلومات المحاسبية بقابلية للمقارنة جيدة، يجب استخدام طرق محاسبية متماثلة من قبل المؤسسات فيما يتعلق بمعالجة نفس العمليات أو الأحداث، الأمر الذي يسمح بالقيام بمقارنات حتى لعدة فترات محاسبية.

¹ أحمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، "مبادئ المحاسبة المالية"، مرجع سبق ذكره، ص 54-55.

² أحمد محمد نور، "تصميم وإدارة النظام المحاسبي"، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2000، ص 44.

³ رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، "أسس المحاسبة المالية"، مرجع سبق ذكره، ص 54.

⁴ طلال محمد الحجاوي، ريان يوسف نعوم، محمد علي جعفر، مشتاق طالب الشمري، "أساسيات المعرفة المحاسبية"، مرجع سبق ذكره، ص 64.

بصورة عامة حتى يمكن إجراء عملية المقارنة بين فترات مختلفة لنفس المؤسسة أو بين مؤسسات مختلفة تتشابه من حيث النشاط ولفترة معينة لا بد من توفر شروط هي:¹

(1) بالنسبة لنفس المؤسسة:

لإمكان إجراء المقاربة بين حقبة مختلفة لنفس المؤسسة يجب توفر الشروط التالية:

- ✓ أن يتم تجميع البيانات في بنود مماثلة؛
- ✓ أن تتم المقارنة على أساس وحدات نقدية متجانسة، وهذا ما يتطلب الأخذ بعين الاعتبار القوة الشرائية للنقود وما يعبر بها من ارتفاع وهبوط وبالتالي إعادة تطوير القوائم المالية بوحدات نقدية متجانسة تعبر عن نفس القدرة الشرائية؛
- ✓ استخدام نفس النماذج لعرض المعلومات؛
- ✓ أن تتم المقارنة بين فترات زمنية متماثلة إما ثلاثية أو نصف سنوية أو سنوية؛
- ✓ ثبات طرق القياس وأساليب الإفصاح، وفي حالة تغييرها يتم إظهار تأثير هذه التغييرات؛
- ✓ يجب ذكر التغييرات التي تحدث في الظروف المؤثرة على المؤسسة أو في طبيعة الأحداث التي قد تؤثر على المركز المالي لها.

(2) بالنسبة لمؤسسات مختلفة ذات النشاط المماثل:

- ✓ يمكن إجراء المقارنة إذا توفر ما يلي:
- ✓ الشروط السابقة للمقارنة لنفس المؤسسة؛
- ✓ استبعاد الطرق البديلة لقياس أو الإفصاح عن الأحداث المتشابهة؛
- ✓ الإفصاح عن مختلف السياسات المحاسبية المنتهجة من طرف المؤسسات المختلفة.

ب- قابلية المعلومات للفهم (خاصية مرتبطة بمستخدمي المعلومات المحاسبية):

هناك خصائص متعلقة بمستخدمي المعلومات المحاسبية (القوائم المالية)، تتمثل أساساً في درجة فهمهم لمحتوى القوائم المالية، فالمعلومات المحاسبية لن تكون ذات فائدة في عملية اتخاذ القرارات إذا لم يتم فهمها بشكل ملائم، حتى وإن كانت تتمتع بالملاءمة والموثوقية اللازمين، إذن فهناك مواصفات تعتمد على مستوى درجة فهم مستخدمي المعلومات المحاسبية.

¹ مداحي عثمان، "دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية"، مرجع سبق ذكره، ص ص 71-72.

فحتى تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية قابلة للفهم المباشر من قبل المستخدمين، يفترض أن يكون لدى هؤلاء مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية كما أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية. ويجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.¹

كما تتوقف عملية فهم المعلومات على طبيعة البيانات التي تحتويها القوائم المالية وكيفية عرضها من جهة، وعلى القدرات التي يمتلكها من يستخدمها وثقافته من جهة أخرى.

وعليه يتوجب على واضعي معايير المحاسبة ومعدي القوائم المالية الأخذ بعين الاعتبار - عند وضع المعايير وإعداد القوائم المالية - قدرات الاستيعاب والفهم والمستوى الثقافي المتباين للأطراف المختلفة المستخدمة للقوائم المالية، وأنها ليست موجهة فقط إلى المحاسبين الذين يملكون أدوات قراءة وفهم تلك القوائم ذلك أن القوائم المالية معدة أساساً للمستخدمين الخارجيين لاتخاذ القرارات السليمة في عملية الاستثمار أو البقاء أو الخروج من المؤسسة.²

يمكن ترجمة مضمون خاصية القابلية للفهم إلى مؤشرين رئيسيين، المؤشر الأول يتعلق بالمعلومات المحاسبية في حد ذاتها التي يجب أن تقدم في الصورة وبالوسيلة التي يقبلها مستخدم هذه المعلومات من حيث الشكل ومن حيث المضمون، فمن حيث الشكل يفضل أن تكون المعلومات في شكل تقرير مكتوب بلغة سهلة وواضحة ومفهومة أو في شكل جداول أو إحصائيات أو رسومات بيانية، أما من حيث المضمون فيتعلق بدرجة التفاصيل المطلوبة، بحيث لا تكون مختصرة بأكثر من اللازم مما قد يفقدها معناها، ولا تكون مفصلة بأكثر من اللازم مما قد يؤدي إلى سرعة ملل المستخدم والتالي عدم قدرته على التركيز للحصول على المعلومة المطلوبة.

¹ أحمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، "مبادئ المحاسبة المالية"، مرجع سبق ذكره، ص 52.

² مداحي عثمان، "دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية"، مرجع سبق ذكره، ص 72.

أما المؤشر الثاني فيخص مستخدمي القوائم المالية الذين يتوجب أن يتوفر لديهم مستوى مقبول من الفهم والإدراك والوعي لإستعاب وفهم ما تحتويه هذه القوائم من معلومات، وبالتالي الاستفادة منها في اتخاذ القرارات.¹

ج- الثبات (التماثل أو الاتساق):

ويقصد بالثبات استخدام نفس المبادئ والفروض والطرق والإجراءات المحاسبية من قبل المؤسسة من سنة لأخرى وعدم تغييرها إلا عند الضرورة.²

من المواصفات التي يطلب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية حتى تكون صالحة أكثر لأغراض اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي هذا النوع من المعلومات، أن تكون تتميز بالثبات والانتظام في تطبيق الأساليب والقواعد المحاسبية من فترة إلى أخرى ضمن المؤسسة، الأمر الذي يساعد على القيام بمقارنة لنتائج المؤسسة عبر الفترات الزمنية، كما يحول دون ظهور تغيرات ناتجة عن تغيير الأساليب والقواعد المحاسبية.

ونشير هنا إلى أن الثبات لا يعني منع تغيير الطرق المحاسبية، فالظروف والمتغيرات البيئية قد تفرض على المؤسسة تغيير بعض الأساليب والقواعد المحاسبية التي تتبعها، وفي حالة وجود مثل هكذا تغييرات، يجب على المؤسسة الإفصاح عنها وبيان أثرها على الدخل في نفس الفترة المحاسبية التي تمت فيها هذه التغييرات. من أمثلة الطرق والقواعد المحاسبية: طرق تقويم المخزون (مثل: التكلفة الوسطية المرجحة، الوارد أولاً الصادر أولاً (FIFO)...)، طرق الاهتلاك (مثل: الاهتلاك الخطي (الثابت)، الاهتلاك المتناقص، ...).

يلاحظ أن كلا من خاصيتي القابلية للمقارنة والثبات من الخصائص التي يجب أن تتصف بها المعلومات المحاسبية المفيدة، ولكن ليس على نفس الدرجة من الأهمية لخاصيتي الملاءمة والموثوقية. فتوافر خاصيتي قابلية المقارنة والثبات في المعلومات المحاسبية لا يجعلها لوحدها مفيدة، ما لم تتوافر أصلاً خاصيتا الملاءمة والموثوقية.³

¹ الطالب بالاعتماد على :

- أحمد حسين على حسين، "نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري والنظم التطبيقية"، مرجع سبق ذكره، ص 28.
- ناصر محمد علي المجهلي، "خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرار"، مرجع سبق ذكره، ص 59.

² طلال محمد الحجواي، ريان يوسف نعوم، محمد علي جعفر، مشتاق طالب الشمري، "أساسيات المعرفة المحاسبية"، مرجع سبق ذكره، ص 65.

³ رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، "أسس المحاسبة المالية"، مرجع سبق ذكره، ص 54.

د- الشمول:¹

بمعنى أن تكون المعلومات المقدمة معلومات كاملة تغطي كافة جوانب اهتمامات مستخدميها أو جوانب المشكلة المراد أن يتخذ بشأنها قرار. كما يجب أن تكون هذه المعلومات في شكلها النهائي، بمعنى أن لا يضطر مستخدمها إلى إجراء بعض عمليات تشغيل إضافية حتى يحصل على المعلومات المطلوبة.

ومن أمثلة ذلك، قد لا يتضمن التقرير المقدم لمدير المبيعات عن الرقم الإجمالي لمبيعات الأسبوع رقم المبيعات الخاص بمنتج أو أكثر من منافذ التوزيع مما يضطره للسؤال عن أرقام بيع هذه المنافذ التي لم تظهر في التقرير نفسه. وفي بعض الحالات يتضمن التقرير أرقام المبيعات لكل منافذ التوزيع ولكن غير مصنفة وغير متجمعة في رقم إجمالي واحد مما يضطر مدير المبيعات إلى تصنيفها ثم تجميع الأرقام للحصول على المعلومة المطلوبة.

ولا شك أن المعلومات غير الكاملة من حيث المضمون ومن حيث التشغيل ستؤثر سلباً على مدى استفادة متخذ القرار من هذه المعلومات.

I-2-2- محددات (قيود) الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

إن التجسيد العملي للخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية السابقة الذكر، تواجهه عدة قيود (محددات)، تجعل من الصعوبة بمكان تحقيق كل تلك الخصائص في جميع المعلومات المحاسبية، فهذه القيود تحول دون ذلك، فقد تتصف المعلومات بالملاءمة والثقة لكنها لا تعتبر ذات فائدة كبيرة، أي ليس لها أهمية نسبية تذكر، أو تكون تكلفة الحصول عليها أكبر من العائد المتوقع منها، وغيرها من القيود التي سوف نحاول سردها فيما يلي:

I-2-2-1- اختبار مستوى الأهمية:²

يعتبر هذا النوع من الاختبار خاصة حاکمة لكافة الخصائص النوعية، ويعتمد تطبيقها على اعتبارات كمية أو نوعية أو خليط منهما، وعموماً فإن المعلومات تعتبر ذات أهمية إذا أدى حذفها أو عدم الإفصاح عنها أو عرضها بصورة غير صحيحة إلى تحريف القوائم المالية بشكل يؤثر على مستخدمي تلك القوائم عند اتخاذ القرارات.

¹ أحمد حسين على حسين، "نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري والنظم التطبيقية"، مرجع سبق ذكره، ص 27.

² مداحي عثمان، "دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية"، مرجع سبق ذكره، ص ص 73-74.

وتتمثل الاعتبارات الكمية في طرح التساؤل التالي: هل يعتبر البند كبيراً إلى درجة الحد الذي يؤثر فيه على اتجاه القرار الذي يتوصل إليه مستخدم القوائم المالية؟ وجلي أن هناك ارتباطاً بين الملاءمة وبين الأهمية النسبية، ذلك لأنه ليس هناك ما يدعو إلى الإفصاح عن معلومات لا ترتبط ارتباطاً وثيقاً بأهداف القوائم المالية، ولا تعتبر معلومات مهمة. كما أن هناك ارتباطاً بين خاصية الثقة في المعلومات وبين اختبار الأهمية ذلك بأن أخطاء القياس غير المهمة لا تؤثر على أمانة المعلومات.

أما ما يتعلق بالجوانب النوعية لاختبار الأهمية فيمكن اعتبار البند ذو أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو الإفصاح عنه بطريقة غير صحيحة إلى التأثير على متخذ القرار، والتطبيق العملي لاختبار الأهمية يستوجب تحديد المستوى الفاصل بين ما هو مهم وبين ما هو غير مهم. وتجدر الإشارة إلى أن تحديد هذا المستوى يتوقف على ظروف الحال وتستوجب خاصية الأهمية النسبية تركيز الاهتمام على مستخدمي القوائم المالية والتعرف على حاجياتهم من المعلومات وعلى أساس الاحتياجات المشتركة من المعلومات لمختلف مستخدمي القوائم يتحدد البند ذو الأهمية النسبية الذي يؤدي حذفه أو عدم الإفصاح عنه بصورة صحيحة إلى تحريف المعلومات المحتواة في القوائم المالية مما يؤثر على تقييم هؤلاء المستخدمين للنتائج التي على أساسها تتحدد علاقاتهم بالمؤسسة إما بالمحافظة على تلك العلاقة أو تكوين علاقات جديدة معها.

"وعلى هذا الأساس يمكن الحكم على أهمية عنصر معين إذا كان هناك توقع معقول بأن معرفة هذا العنصر أو أثره على نتائج القياس والتقويم يمكن أن يؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية، فأهمية عنصر تعتبر مسألة نسبية، فما يكون مهماً بالنسبة لمؤسسة معينة، قد لا يكون مهماً بالنسبة لمؤسسة أخرى فأهمية عنصر ما لا تعتمد على مقداره فقط ولكن تعتمد أيضاً على طبيعته وعلاقته بباقي العناصر."¹

I-2-2-2- العلاقة بين تكلفة المعلومات والمنفعة المتوقعة منها (اختبار تكلفة/العائد):

فالمعلومات التي لا ترتبط ارتباطاً وثيقاً بأهداف مستخدمي القوائم المالية لا تعتبر معلومات مهمة وليس هناك ما يدعو إلى الإفصاح عنها. إن القاعدة العامة فيما يتعلق باختبار محدد التكلفة والعائد هي أن المعلومات المحاسبية يجب عدم إنتاجها وتوزيعها إلا إذا زادت منفعتها عن كلفتها وإلا فإن المؤسسة تتكبد خسارة عند الإفصاح عن تلك المعلومة، وذلك بسبب الإفصاح عن معلومات كلفتها تفوق منفعتها.²

¹ محمود عبد ربه محمد، "طريقك إلى البورصة"، مرجع سبق ذكره، ص 141.

² جريوع يوسف محمود، "نظرية المحاسبة"، الطبعة الأولى، بدون دار وبلد نشر، 2001، ص 71.

لقد كان غالبية المستخدمين للتقارير المالية يفترضون أن المعلومات سلعة بدون تكلفة، ولكن معدو ومقدمو المعلومات المحاسبية يعلمون أن هذا غير صحيح، ويلزم الموازنة بين تكاليف تقديم المعلومات المحاسبية والمنافع التي يمكن الحصول عليها من استخدامها كما يلزم بالطبع أن تزيد المنافع عن التكاليف. ولكن في الآونة الأخيرة بدأت منظمات وضع المعايير المحاسبية والجهات الحكومية اللجوء لتحليل التكلفة / المنفعة قبل إصدار متطلباتها من المعلومات بصفة نهائية، ولتبرير المطالبة بأسلوب معين يجب أن تزيد المنافع التي تنتظر الحصول عليها عن التكاليف المرتبطة بهذا الأسلوب.¹

وتتضمن تكاليف المعلومات المحاسبية عدة عناصر مثل تجميع وتشغيل وتخزين واسترجاع المعلومات، تكاليف المراجعة والتدقيق الداخلية منها والخارجية، تكاليف الإفصاح. أما بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية فإن تلك التكاليف تشمل تكاليف الحصول على القوائم المالية، تكاليف الاستشارات المتعلقة بخبراء التحليل المالي، إضافة إلى الآثار الضارة الناتجة عن اعتمادهم على معلومات غير ملائمة أو غير آمنة، وتتمثل منفعة المعلومات المحاسبية في قدرة هذه المعلومات على تحسين عملية اتخاذ القرار.

وقد تكون اعتبارات التكلفة / العائد ذات أثر خاص بالنسبة للمؤسسات الصغيرة الحجم، ويعود ذلك إلى التعقيدات التي تشوب التوصيات الصادرة في شأن معايير المحاسبة بحيث أصبحت تكاليف تطبيقها تفوق كثيرا العائد المتوقع منها وهو ما يعرف بمشكلة تزايد أعباء تطبيق المعايير المحاسبية.²

تعتبر هذه العملية اجتهادية تعتمد بشكل رئيسي على التقدير، كما أنه ليس من الضروري أن يتحمل تكاليف المعلومات هو المستفيد من المنافع، فقد يستفيد من المنافع آخرون غير الذي أعدت من أجلهم المعلومات.³

I-2-2-3- التحفظ عند إجراء القياس والتقييم المحاسبي:⁴

ويعني التحفظ إتباع درجة من الحرص عند ممارسة الأحكام المطلوبة لإجراء التقديرات اللازمة في ظل ظروف عدم التأكد لدرجة أن الأصول أو الدخل لا يقرر عنهما بأزيد من اللازم والالتزامات أو المصروفات لا يقرر عنهما بأقل من اللازم.

¹ دونالد كيسو وجيري بجانن، "المحاسبة المتوسطة"، الجزء الأول، ترجمة: أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2005، ص ص 86-87.

² مداحي عثمان، "دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية"، مرجع سبق ذكره، ص 75، بتصرف.

³ أحمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، "مبادئ المحاسبة المالية"، مرجع سبق ذكره، ص 57.

⁴ محمود عبد ربه محمد، "طريقك إلى البورصة"، مرجع سبق ذكره، ص 142.

مع ذلك فممارسة التحفظ لا تسمح على سبيل المثال بخلق احتياطات سرية أو مخصصات أكثر من اللازم لأن القوائم المالية سوف لا تكون محايدة وبالتالي لا تتوافر فيها خاصية إمكانية الاعتماد عليها، ويعتبر التحفظ من القيود التقليدية التي خضع لها المحاسب وهو بصدد تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ووفقاً لهذا القيد يجب أن يكون المحاسب أكثر حيطة وحذر عند قياس نتيجة الأعمال وتقويم عناصر المركز المالي، وعادة يكون للتحفظ أهمية كبيرة عندما تتطوي الأمور على تقديرات وأحكام شخصية، وفي مثل هذه الحالات يجب أن تعتمد تقديرات المحاسب على المنطق السليم وأن يختار الأساليب المحاسبية التي تؤدي إلى ذكر الحقائق بأكبر أو أقل من قيمتها.

ومن ناحية أخرى يعني هذا القيد أنه إذا كانت هناك خسارة متوقعة يجب أن تؤخذ في الاعتبار وإذا كانت هناك أرباح متوقعة لا تؤخذ في الاعتبار ومن الأمثلة العملية لمفهوم التحفظ في المحاسبة: تقييم المخزون السلعي بالقيمة الأقل من بين التكلفة (تكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج حسب طبيعة المخزون)، أو سعر البيع المحتمل في السوق.

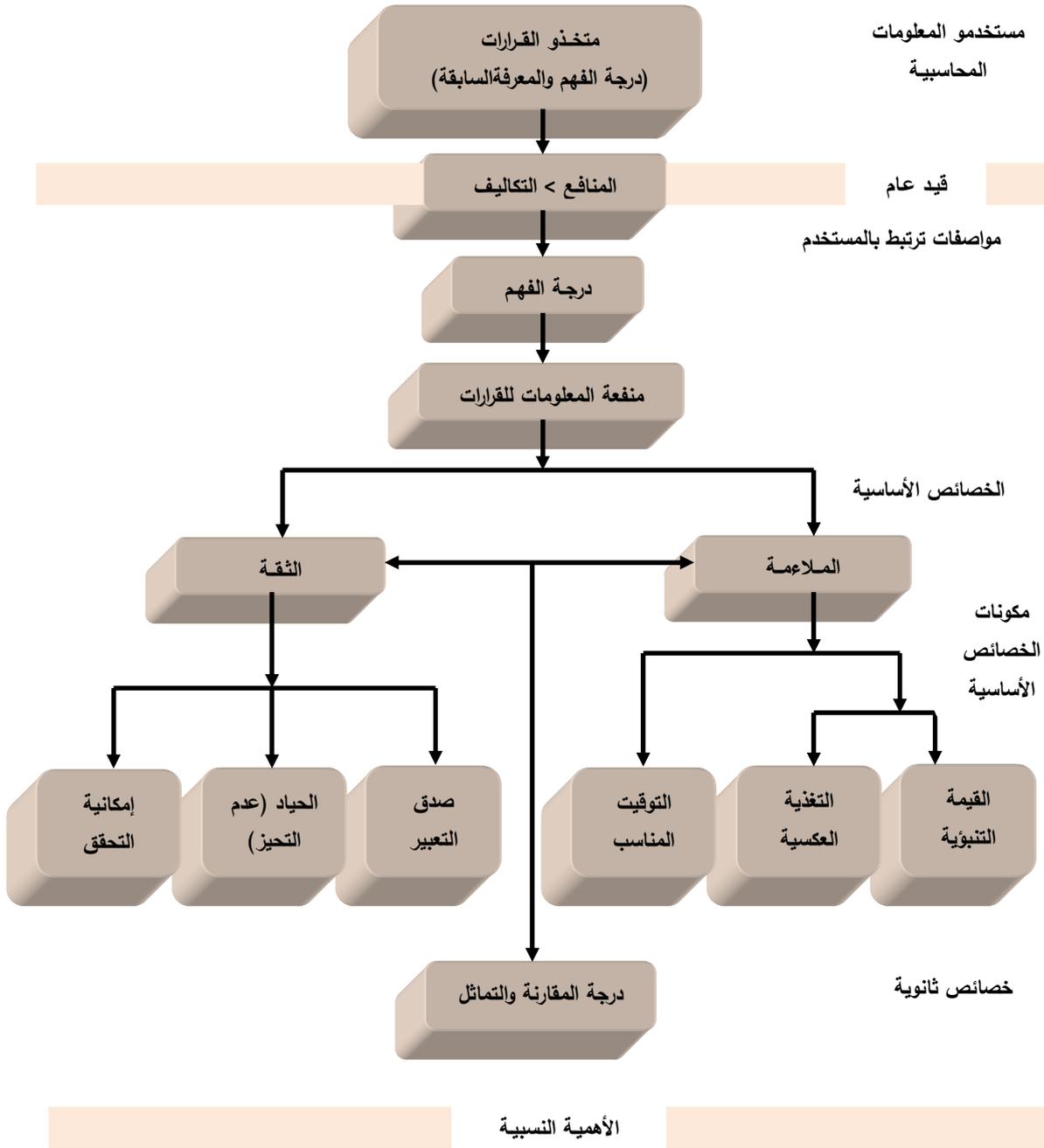
ويقضي هذا المفهوم بمراعاة الحيطة والحذر لضمان عدم المبالغة في الأرباح أو في تحسين المركز المالي، ومن البديهي أنه لا يجب المغالاة في الحيطة والحذر، فلا يجب تعمد تخفيض الدخل أو التأثير على المركز المالي بطريقة تؤدي إلى سوء الفهم أو التأثير السلبي على مستخدمي المعلومات المحاسبية.

I-2-2-4- الاستجابة للأعراف السائدة في مجال الممارسة في بعض المجالات المتخصصة:

قد يكون من الصعوبة تطبيق بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في بعض المجالات بسبب طبيعتها الخاصة، ومن الأمثلة الشائعة في هذا الصدد ما يتبع في البنوك حيث تقوم الاستثمارات في الأوراق المالية (الأسهم والسندات)، وفقاً لقيمتها التجارية (أي سعر البيع المكلف في السوق)، في نهاية الفترة المحاسبية، ويعد ذلك خروجاً على مبدأ التكلفة التاريخية، وخروجاً على مبدأ الاعتراف بالإيرادات عند البيع.¹ وفي ما يلي مخطط تلخيصي لأهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وأكثر القيود تأثيراً في هذه الخصائص:

¹ محمود عبد ربه محمد، "طريقك إلى البورصة"، مرجع سبق ذكره، ص 142.

الشكل رقم (1-5): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ومحدداتها



المصدر: طارق عبد العال حماد، "تحليل القوائم المالية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص

I-2-3- العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية:

إضافة إلى القيود التي تجابه التطبيق العملي للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية السالفة الذكر، هناك من العوامل أيضا ما من شأنه أن يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية، هذه العوامل تقسم إلى ثلاثة أنواع، عوامل تتعلق ببيئة العمل أو النشاط المحاسبي، وعوامل تتعلق بالمعلومات المحاسبية في حد ذاتها، إضافة إلى تقارير المراجعة الخارجية.

I-2-3-1- العوامل المتعلقة بالبيئة المحاسبية:

إن النظم المحاسبية تعمل في ضل تلك البيئات (الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والسياسية)، وغيرها من الجوانب المستمرة في تغييرها في البلدان المختلفة بمرور الزمن، فإنها بدورها تعمل في ظل بيئة متغيرة وأن البيئة الاقتصادية والاجتماعية على وجه الخصوص لها تأثير كبير على الهياكل والعمليات المحاسبية وأن تلك البيئة تتكون من أنشطة متبادلة التأثير من حيث تداخل العلاقات بين الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية على المستوى الكلي.¹

وعلى هذا الأساس يمكن تقسيم العوامل المتعلقة بالبيئة المحاسبية إلى: اقتصادية، اجتماعية، قانونية وسياسية كما يلي:

أ- العوامل الاقتصادية:²

تساعد النتائج الاقتصادية للقرارات المرتبطة بالسياسات المحاسبية، في تحسين المعلومات المتاحة للمستثمرين وللمستخدمين الآخرين للمعلومات تكون النتيجة اتخاذ قرارات اقتصادية صحيحة وتخفيض التكاليف التي يتحملها مستخدمو المعلومات في سبيل الحصول على هذه الأخيرة.

كما تختلف نوعية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي السائد في الدولة، ففي ظل نظام الاقتصاد الرأسمالي تحظى التقارير المالية بأهمية كبيرة، حيث يتم التركيز على ضرورة توافر المعلومات المحاسبية الملائمة لاحتياجات متخذي القرارات الاقتصادية، بينما في ظل نظام الاقتصاد الاشتراكي يتم التركيز على المعلومات المحاسبية الموجهة للتخطيط في الدولة ولغرض إحكام المراقبة المركزية.

¹ أمين السيد لطفي، "نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 15.

² الطالب بالاعتماد على:

- هندركسن، "النظرية المحاسبية"، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، المكتبة الجامعية الحديثة، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 215،
- ناصر محمد علي المجلي، "خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرار"، مرجع سبق ذكره، ص 65.

ومن العوامل الاقتصادية كذلك نجد التضخم، ففي ظل ارتفاع معدل التضخم يجعل من المعلومات المحاسبية التي تعد وفقا للتكلفة التاريخية غير ملائمة.

ب- العوامل الاجتماعية:

تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ببعض القيم الاجتماعية مثل اتجاه المجتمع نحو الاهتمام بالسرية في القوائم المالية والوقت... إلخ، فالتوجه نحو السرية يؤثر على عملية تجميع ونشر المعلومات المحاسبية، أما قيمة الوقت فنجد أن الدولة التي تعطي قيمة أعلى للوقت تهتم بقائمة الدخل، وتعد البيانات المالية خلال فترات مالية متقاربة، ربع سنوية مثلا، والعكس بالنسبة للدول التي لا تعطي للوقت أهمية تهتم بقائمة المركز المالي فقط.¹

وتعتبر المحاسبة عن المسؤولية أحدث مراحل التطوير المحاسبي والتي تتطلب نمودجا محاسبيا مبنيا على أسس من القيم الاجتماعية السائدة في الزمان والمكان ويتطلب نموذج المحاسبة الاجتماعية التوسع في القياس المحاسبي بحيث يمتد ليشمل الآثار الخارجية لتصرفات الوحدة الاقتصادية وتتمثل هذه الآثار الخارجية فيما يعرف بالتكلفة الاجتماعية أو العائد الاجتماعي.²

ج- العوامل القانونية:

تتمثل العوامل القانونية أساسا في مجموعة الأنظمة والقواعد القانونية، التي تؤثر بشكل مباشرة وغير مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والإشراف على ممارستها خصوصا مع ظهور الشركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى خضوعها إلى التشريعات القانونية والضريبية منذ بدء تكوينها حتى تصفيتها وهذا ينعكس على الكيفية التي تعد بها المعلومات وكيفية عرضها في التقارير المالية وذلك بهدف إضافة نوع من الثقة لمستخدمي المعلومات، ويمكن القول أن القواعد الملزمة بتوفير المعلومات المالية التي يجب إعدادها وتقديمها هي أحد العوامل القانونية التي تتأثر بها الخصائص النوعية للمعلومات.³

فالممارسة المحاسبية تتأثر سواء في منهجيتها أو تطبيقاتها المحاسبية بشدة بالمنظمات المرتبطة بقوانين الشركات والتشريعات القانونية والضريبية والمقاييس التنظيمية الأخرى. ولاشك أن تلك التشريعات القانونية قد زادت من إمكانية مقارنة ومنفعة تلك المعلومات المحاسبية، ولا يعتبر غياب المقاييس القانونية والتشريعات أو

¹ ناصر محمد علي المجهلي، "خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرار"، مرجع سبق ذكره، ص 67.

² عباس مهدي الشيرازي، "النظرية المحاسبية"، مرجع سبق ذكره، ص ص 27-28.

³ محمود ابراهيم عبد السلام تركي، "تحليل التقارير المالية"، شؤون المكاتب جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1993، ص 28.

التمسك والالتزام الدقيق بها أمراً مرغوباً فيه ويعتمد ذلك على مراحل التطور الاقتصادي والاجتماعي الموجود في مجموعة الدول المختلفة التشريعات القانونية.¹

د- العوامل السياسية:

العوامل السياسية لبيئة المحاسبة لها تأثير كبير على الهياكل والعمليات المحاسبية لأنها تلزم تحديد الاحتياجات من المعلومات المحاسبية لمستخدمي التقارير المالية التي تتلاءم مع الأوضاع السياسية الاقتصادية لكل بلد من البلدان التي تغلب عليها وجهة نظر فئة معينة من المستخدمين في إنتاج وتوزيع المعلومات، وعلى المؤسسة والمهنة تقع مسؤولية توجيهه وتطوير إمكانياتهم وقدراتهم نحو تحقيق هذه الاحتياجات بحيث يتم القضاء على أي تعارض بين ما هو مطلوب من المعلومات وبين ما هو ممكن التحقيق.²

إن وضع وإنشاء المعايير المحاسبية هو بالدرجة الأولى نتاجاً لتصرف سياسي، وقد أكد ذلك بصورة أكثر وضوح تقرير لجنة تابعة لمجلس الشيوخ الأمريكي عام 1996، والذي انتقدت فيه ممارسة الرقابة من طرف واحد على وضع المعايير، والتأكيد على ضرورة إيجاد هيئة اتحادية لوضع المعايير تأخذ في عين الاعتبار المصالح المتعددة للأطراف المستفيدة منها دون تحيز.³

وقد تنظر الجهات الحكومية إلى السياسة المحاسبية من حيث مدى توافقها مع الأهداف القومية أو مع الأهداف المعنية لهذه الجهات، وهذا هو سبب التدخل السياسي في إعداد السياسات والإجراءات المحاسبية. كما أن إعداد السياسة المحاسبية لا يختلف جوهرياً عن السياسات الخاصة بإعداد الإحصائيات الاقتصادية، وهو بالدرجة الأولى عملاً فنياً، ويجب التركيز أولاً على الحصول على دقة العرض والإفصاح عن المعلومات الملائمة ويجب أن تتم محاولة صادقة لتحقيق الحياد فيما يتعلق بالنتائج الاقتصادية.⁴

هـ- العوامل الثقافية:⁵

الجدير بالذكر أنه كلما تغير المستوى الثقافي لأي بلد كلما تغير أيضاً هيكل نظم العمليات المحاسبية، ومن أهم هذه العوامل الثقافية المستوى التعليمي ووضع المنظمات المهنية، إذ يعد المستوى التعليمي أحد العوامل البيئية التي تؤثر في الممارسة المحاسبية والتدقيق بشكل عام والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في

¹ أمين السيد لطفي، "نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)"، مرجع سبق ذكره، ص 18.

² يوسف محمود جرعون، "نظرية المحاسبة"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، بدون سنة نشر، ص 42.

³ رضوان حلوة حنان، "النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص 119، بتصرف.

⁴ هندركسن، "النظرية المحاسبية"، مرجع سبق ذكره، ص ص 225-226.

⁵ ناصر محمد علي المجلي، "خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرار"، مرجع سبق ذكره، ص 69.

التقارير المالية بشكل خاص، فالبلدان التي تعاني من تدني المستوى التعليمي فيها يصبح من الصعب على الأغلبية من الناس فهم واستيعاب محتويات التقارير المالية واستخدامها في اتخاذ القرارات المختلفة، وعلى العكس في البلدان التي تحظى بمستوى تعليمي أفضل وكذلك بالنسبة لوضع المنظمات المهنية ففي الدول التي لها السبق في إنشاء اتحادات وجمعيات مهنية تتولى تطوير وتنظيم الممارسة المحاسبية فيها، تولي هذه المنظمات اهتماما متزايد في الوقت الحاضر ونجد أن هذه المنظمات تلعب دورا كبيرا في التأثيرات على جودة المعلومات المقدمة من خلال التقارير المالية.

I-2-3-2- العوامل المتعلقة بالمعلومات المحاسبية:

في وقتنا الحاضر يعتبر الحاسوب (المعلوماتية)، من أهم الوسائل المستعملة والمساعدة على إنتاج معلومات محاسبية تتميز بالجودة وخاصة من حيث دقتها وسرعة إنتاجها، وبأقل تكلفة وفي وقت قصير، لهذا يعتبر استخدام هذا النوع من الأجهزة من العوامل المساعدة على التحسين في جودة المعلومات المحاسبية، وعلى العموم، ولاختبار نوعية المعلومات المحاسبية فإنه من الممكن التركيز على بعض الجوانب التالية:¹

أ- التصوير والتمثيل:

وهو ما يقصد به تلاؤم الواقع مع شكل المعلومة ومستخدميها وأن يكون تمثيل الواقع مفهوما لمستعمليه.

ب- التأكد:

يفترض أن تعكس الأرقام المعطاة كمعلومة صورة موضوعية للواقع، حيث ينبغي أن يؤدي إعداد آخر

لنفس النتيجة.

ج- أجل الحصول على المعلومة:

باستعمال قاعدة بيانات متاحة لقراءها فإنه تكون الإجابة عن تساؤل ما بسرعة بعد صياغته، بتعبير آخر

المعلومة المخزنة يمكن الوصول إليها عند الحاجة والطلب عليها.

¹ عائشة طاسيني، "التقييم المالي للمؤسسة في ظل عدم التماثل المعلوماتي"، رسالة ماجستير من كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات

عباس، سطيف، الجزائر، 2005، ص 72.

د - التحديد:

المعلومات المحددة بدقة هي تلك المعلومات التي تعطي تفاصيل أكثر بحيث يكون القياس الرقمي مثلا: يحمل الكثير من الأجزاء العشرية وبالتالي عدد التصنيفات للفئات يكون كبيرا وقد يؤدي هذا التفصيل إلى عدم الفهم أو رفع احتمال الخطأ، فهذا يحتم أن يؤخذ العنصر بكل الجوانب.

هـ - كمال المعلومة وتمامها:

الحصول على صورة شاملة لكافة المعلومات الضرورية.

و - الملاءمة:

تهدف المعلومات لاتخاذ القرار أو القيام بنشاط ما، وتعتبر "الملاءمة" للمعلومة المفصح عنها عنصرا أساسيا ومعيارا في المحاسبة تعد وفقه المعلومات على أساس منفعتها، وربطها بالنشاطات التي تتعلق بها أو النتائج المنتظر الحصول عليها، ويقترن مفهوم الملاءمة أساسا بالمصادقية والصورة الوافية للمعلومات التي يتطلبها مستعملوها.

I-3-3-2-3- تقارير المراجعة الخارجية:

يجدر بنا التذكير على أن المعلومات المحاسبية والمالية كانت، وما تزال، غير موثوق فيها لدى الكثير من مؤسساتنا، مما يثقل كاهل متخذي القرارات، في مختلف المستويات، كما تصعب مهمة مصلحة الضرائب عند فحصها لتلك الحسابات بهدف فرض الضرائب والرسوم عليها، بالإضافة إلى تضليل كل راغب في التعامل معها حالة اعتماده على بياناتها.¹

كما يتضح من مظاهر الحياة الاقتصادية اليومية أن المعلومات المحاسبية قد أصبحت الأساس الذي يعتمد عليه في اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بالنشاطات الاقتصادية، ونتيجة لذلك أصبحت الحاجة إلى تأكيد كافي حول مصداقية هذه المعلومات أمرا ضروريا، ولذلك فإن عملية مراجعة الحسابات الخارجية (المستقلة) للمعلومات المحاسبية أصبحت ذات أهمية قصوى بالنسبة لمختلف الجهات المستفيدة من هذه المعلومات، حيث يقوم عادة مراجع الحسابات بتقديم ما توصل إليه من معلومات ونتائج عن طريق تقرير رسمي.

حيث يعتبر رأي مراجع الحسابات حول المعلومات المحاسبية للمؤسسة محل المراجعة مقياسا لمدى الصحة والمصادقية والثقة في اعتماد هذه المعلومات في مختلف المجالات ومن طرف مختلف الجهات، حيث تتيح لهم مراجعة الحسابات فرصة استخدام المعلومات المحاسبية بثقة أكثر، بحيث توفر عملية المراجعة

¹ محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 23.

تأكيدات منطقية تفيد أن العمليات المالية للمؤسسة توفر وتعطي صورة صحيحة وعادلة (صادقة) حول ميزانية المؤسسة ونتائج أعمالها، وبالتالي فإن رأي مراجع الحسابات الخارجي المستقل والذي يترجمه تقريره، يمثل مقياس لمصداقية المعلومات المحاسبية وتمثيلها للصورة الحقيقية للمؤسسة على أن يكون كل ذلك معدا وفقا للمبادئ المحاسبية والمعايير المتعارف والمقبولة قبولاً عاماً والتي تعزز عملية مراجعة الحسابات وتزيد من ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية بأنها لا تتضمن أخطاء مادية أو تحريف مع افتراض استقلال المراجع وإطلاعه على المعلومات الكافية عن أعمال المؤسسة، إضافة إلى تمتع المراجع بخبرة عالية في تنفيذ متطلبات إعداد التقارير والبيانات المالية.¹

I-3- التقييم والقوائم المالية:

ينتج نظام المعلومات المحاسبية كم هائل من المعلومات المحاسبية وبأنواع عديدة في شتى النواحي الاقتصادية حسب أغراض مستخدميها، والوسيلة الفنية المستخدمة في توصيل هذه المعلومات للمستخدمين هي التقارير والقوائم المالية، والتي يجب أن تكون ملائمة وموثوق فيها، ومن هذا المنطلق جاء اهتمام الجهات التي تضع المعايير المحاسبية، فعلى المستوى الدولي لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)، أما على المستوى المحلي فتتمثل في الهيئات والاتحادات المهنية والعلمية المنتشرة في مختلف الدول، وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، كلها تسعى لوضع وتطوير الأسس الموحدة اللازمة لإعداد وعرض التقارير والقوائم المالية.

I-3-1- التقييم المالي (المفهوم، الخصائص، الأهداف، الأنواع):

هناك احتياجات متعددة من المعلومات المحاسبية، وتتوقف تلك الاحتياجات من هذه الأخيرة على الأغراض التي ستستخدم فيها، وحتى يسهل فهمها وضمان تفسير موحد لها، فإنه من الضروري عرضها وتقديمها في شكل تقارير مالية يتم إعدادها طبقاً لمجموعة من الافتراضات والقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف والمتفق عليها.

وفيما سيأتي سنتعرض إلى مفهوم التقارير المالية وخصائصها إضافة إلى الأهداف المتوخاة من إعدادها وعرضها ثم نتطرق إلى أنواعها كما يلي:

¹ سردوك فاتح، "دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية فرع إدارة الأعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2004/2003، ص ص 20-21، بتصرف.

I-3-1-1- مفهوم التقارير المالية:

تعتبر المحاسبة في مجتمعاتنا الاقتصادية وظيفية للخدمات. وينظر إلى تقاريرها كمصدر للمعلومات تساعد الأطراف ذات المصلحة، في اتخاذ قراراتها الاقتصادية المتعلقة بالمشروعات الاقتصادية.¹

إضافة إلى القوائم المالية تشمل التقارير المالية كذلك الوسائل الأخرى لتوصيل المعلومات ذات الصلة، المباشرة أو غير المباشرة، والتي يتم استخراجها من النظام المحاسبي، مثل موارد المؤسسة والالتزامات والمكاسب... إلخ، وقد تقوم الإدارة بتوصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية عن طريق وسائل التقارير المالية وليس من خلال القوائم المالية الرسمية لأن الأخيرة تخضع لقواعد صارمة وتنظيمية، أو لأن الإدارة تعتبرها مفيدة بالنسبة للأطراف الخارجية، وقد تقوم الإدارة بتحليلها اختياريًا، وبالنسبة للمعلومات التي يجب توصيلها عن طريق التقارير المالية وليس من خلال القوائم المالية فإنها قد تتخذ أشكالًا مختلفة وتتعلق بموضوعات عديدة، والتقارير المالية للمؤسسة قد تشمل معلومات مالية ومعلومات غير مالية ونشرات أو تقارير مجلس الإدارة والتنبؤات المالية والأخبار ذات الصلة بالمؤسسة ووصف للخطط والتوقعات وكذلك التأثير البيئي أو الاجتماعي لأعمال المؤسسة، ويوضح ما سبق أن للتقارير المالية مفهوم أشمل من القوائم المالية.²

إذن إضافة إلى القوائم المالية، ينتج النظام المحاسبي معلومات إضافية أخرى، إما في شكل قوائم إضافية أو كشوف تفصيلية أو ملاحظات بالبند التي توردها القوائم المالية، وينتج أيضًا تقارير خاصة، مثلًا تقارير ضريبية أو تقارير تقدم للبنوك للحصول على ائتمان أو قرض.

ومما سبق طرحه "يمثل تعبير التقارير المالية تعبيرًا أكثر عمومية من مصطلح القوائم المالية، إذ يضم بالإضافة إلى القوائم المالية والملاحظات عليها قدرًا آخر من المعلومات التي تتعلق مباشرة أو بطريقة غير مباشرة بعمليات المحاسبة المالية"³. فالشركات المساهمة مثلًا تقدم تقارير مرحلية نصف أو ربع سنوية إضافة إلى تقريرها السنوي، وتتضمن تلك التقارير معلومات مالية أخرى، سواء كانت كمية أو وصفية، إضافة إلى القوائم المالية التقليدية، مثل تقرير مجلس الإدارة، وملخص لبعض الأنشطة الرئيسية في المؤسسة أو المؤشرات المالية.

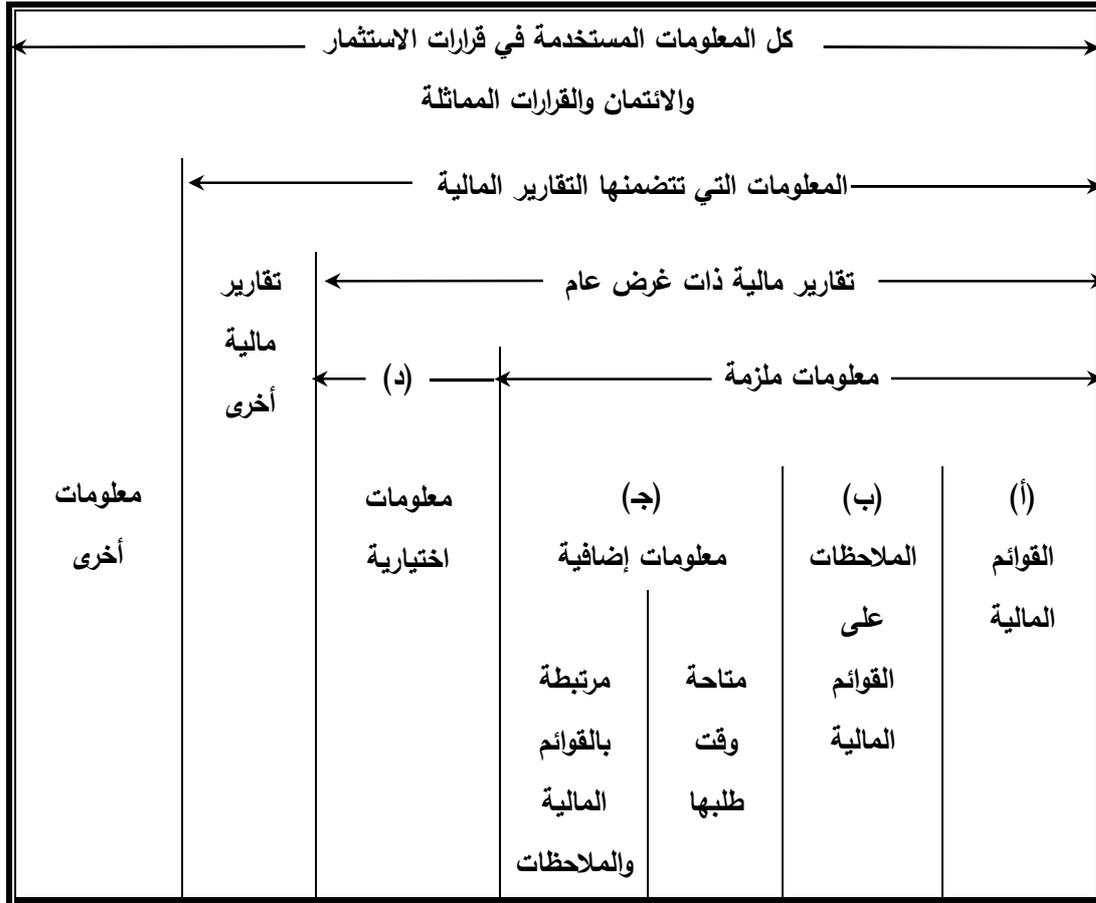
¹ وليد ناجي الحياي، "نظرية المحاسبة"، من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 115.

² طارق عبد العال حماد، "تحليل القوائم المالية"، مرجع سبق ذكره، ص 35.

³ رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، "أسس المحاسبة المالية"، مرجع سبق ذكره، ص 31-32.

وفي ما يلي شكل يبين مجال ونطاق المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية ضمن المعلومات المستخدمة في قرارات الاستثمار والائتمان والقرارات المماثلة، كما يلي:

الشكل رقم (1-6): المعلومات المستخدمة في قرارات الاستثمار والائتمان



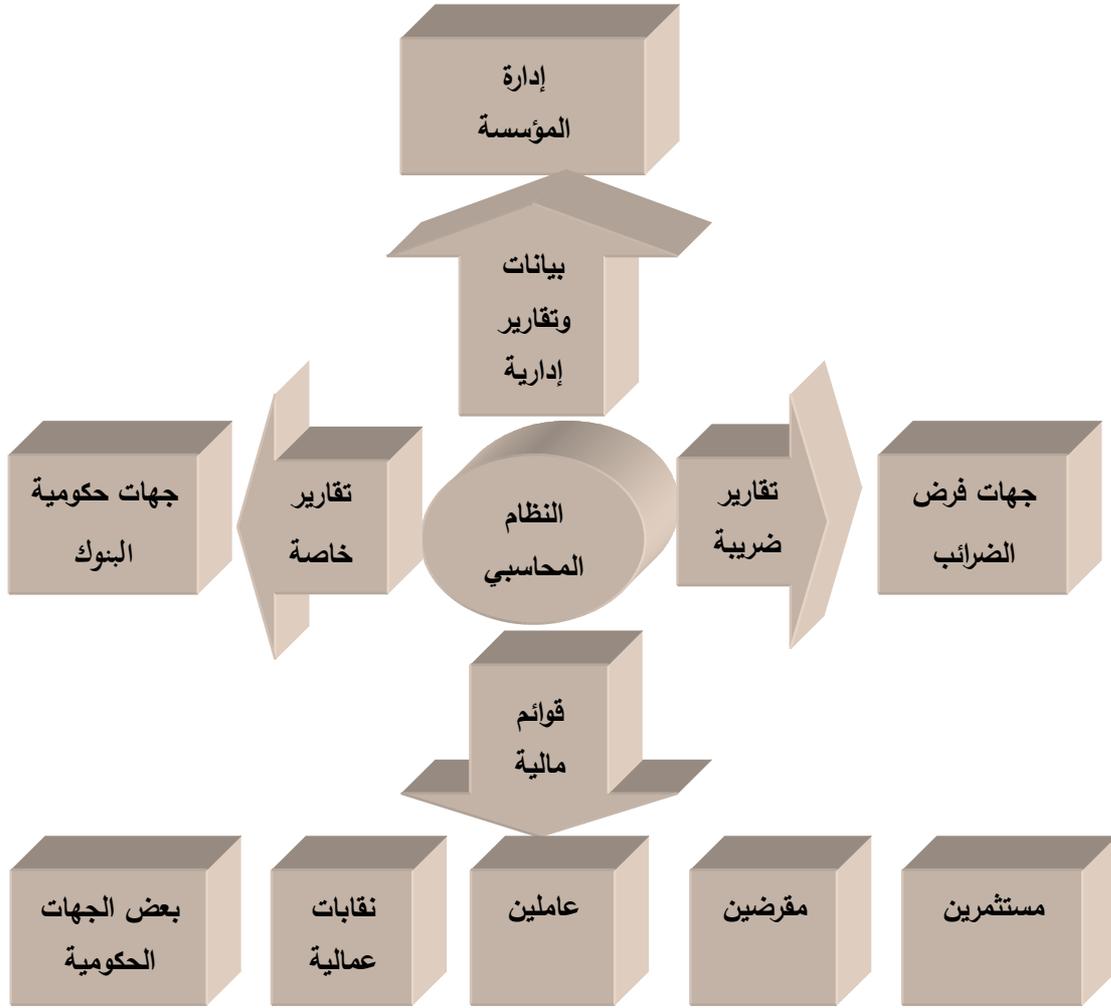
المصدر: طارق عبد العال حماد، "تحليل القوائم المالية"، مرجع سبق ذكره، ص 36.

تجدر الملاحظة أن التقارير المالية بما تحتويه من معلومات محاسبية لا تمثل المصدر الوحيد للمعلومات المتاحة للمستخدمين الخارجيين. فالعديد من هؤلاء المستخدمين الخارجيين - مثلا المحللين الماليين - يقومون بتجميع معلومات أخرى غير المعلومات المحاسبية، مثل معلومات عن الحالة الاقتصادية العامة والقطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه المؤسسة المعنية.¹

¹ رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، "أسس المحاسبة المالية"، مرجع سبق ذكره، ص 32.

والشكل التالي يوضح أهم أنواع التقارير المالية والأطراف المستفيدة منها:

الشكل رقم (1-7): التقارير المالية والأطراف المستفيدة منها



المصدر: رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، "أسس المحاسبة المالية"، مرجع سبق ذكره، ص 33.

I-3-1-2- خصائص التقارير المالية:

تتميز التقارير المالية عن غيرها من التقارير الأخرى بجملة من الخصائص نوجزها في ما يلي:¹

¹ الطالب بالاعتماد على: طارق عبد العال حماد، "تحليل القوائم المالية"، مرجع سبق ذكره، ص 31.

- أ- التقارير المالية ليست غاية في حد ذاتها ولكنها تهدف إلى تقديم المعلومات التي تكون مفيدة في اتخاذ قرارات الأعمال والقرارات الاقتصادية؛
- ب- أهداف التقارير المالية ليست ثابتة ولكنها تتأثر بالبيئة الاقتصادية والقانونية والسياسية والاجتماعية التي تقدم فيها التقارير؛
- ج- تتأثر الأهداف أيضا بالخصائص والقيود المتعلقة بنوعية المعلومات التي يمكن أن توفرها التقارير المالية؛
- د- تنتج المعلومات غالبا بصورة تقريبية ولكنها ليست دقيقة تماما؛
- هـ- تعكس المعلومات بصورة واضحة الانعكاسات المالية للعمليات والأحداث التي حدثت بالفعل؛
- و- المعلومات الواردة في التقارير المالية ليست سوى مصدر واحد للمعلومات التي يحتاجها متخذ القرارات المتعلقة بمؤسسات الأعمال؛
- ز- هناك تكلفة لإعداد واستخدام المعلومات؛
- ح- تنشأ أهداف التقارير المالية أساسا من احتياجات المستخدمين الخارجيين الذين لهم سلطة فرض المعلومات التي يحتاجونها، ولذلك لا بد أن يستندوا إلى المعلومات التي تقدمها لهم الإدارة؛
- ط- توجيه أهداف التقارير المالية نحو المصلحة العامة لتخدم العديد من المستخدمين وتمكنهم من تحديد مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية جيدة، وملاءمتها لتخدم قرارات المستثمرين والدائنين كمرجع يركزون عليه.

I-3-1-3- أهداف التقارير المالية:

بالنسبة للأهداف الخاصة بالتقارير المالية فإنها ليست مقصورة على القوائم المالية فقط، حيث تبين

أهداف التقارير المالية أن:¹

- أ- التقرير المالي يجب أن يقدم معلومات مفيدة للمستثمرين الحاليين والمرتبين والدائنين والمستخدمين الآخرين وذلك لاتخاذ القرارات المناسبة، ويجب أن تكون المعلومات مفهومة لهؤلاء الذين يكون لديهم خلفية عن الأعمال والأحداث الاقتصادية ويتوافر لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بمثابة معقولة؛
- ب- يجب أن تقدم التقارير المالية المعلومات من أجل مساعدة المستثمرين الحاليين والمرتبين والدائنين والمستخدمين الآخرين في تقدير مقدار وتوقيت وعدم التأكد المتعلق بالمتحصلات النقدية المتوقعة من توزيعات الأرباح أو الفوائد أو المتحصلات من المبيعات واسترداد الأوراق المالية أو القروض، ولأن التدفقات

¹ طارق عبد العال حماد، "تحليل القوائم المالية"، مرجع سبق ذكره، ص ص 32-33.

- النقدية الخاصة بالمستثمرين والدائنين ترتبط بالتدفقات النقدية للمؤسسة، لذلك فإن التقارير المالية يجب أن تقدم المعلومات اللازمة من أجل مساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم على تقدير مبالغ وتوقعات التدفقات النقدية الداخلية الصافية للمؤسسة وعدم التأكد المرتبط بها؛
- ج- يجب أن تقدم التقارير المالية المعلومات اللازمة عن المصادر الاقتصادية للمؤسسة والحقوق المرتبطة بها، وكذلك انعكاسات المعاملات والأحداث والظروف التي تغير المصادر والمطالبات المرتبطة بها؛
- د- يستخدم المستثمرون والدائنون التقارير المالية بشكل واسع، ولكن الأمر لا يقتصر عليهم ولكن يمتد إلى الناصحين والمستشارين الذين يعملون معهم؛
- هـ- بالرغم من أن قرارات الاستثمار والائتمان تعكس توقعات المستثمرين والدائنين عن الأداء المستقبلي للمؤسسة، إلا أن تلك التوقعات تعتمد بشكل عام أو على الأقل بشكل جزئي على تقييم الأداء السابق للمؤسسة؛
- و- تقدم التقارير المالية معلومات عن المكاسب ومكوناتها، وعن التدفقات النقدية مبنية حسب أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل، وكذلك الوضع المالي للمؤسسة؛
- ز- من المتوقع للتقارير المالية أن تقدم معلومات عن الأداء المالي للمؤسسة أثناء فترة معينة وأيضاً عن كيفية قيام إدارة المؤسسة بمسؤولياتها تجاه الملاك؛
- ح- يستخدم المستثمرون والدائنون وغيرهم الأرباح والمعلومات الأخرى المتعلقة بعناصر القوائم المالية بطرق عديدة وذلك من أجل تقييم التوقعات المتعلقة بالتدفقات النقدية، وقد يرغبون كذلك على سبيل المثال في تقييم أداء الإدارة والقدرة الكسبية والتنبؤ بالمكاسب المتوقعة وتقدير المخاطر، وكذلك لإعادة تقييم الوضع سواء بتأكيد أو رفض أو تغيير التنبؤات أو التقديرات الأولية، وعلى الرغم من أن التقارير المالية يجب أن تقدم معلومات أساسية لمساعدتهم، إلا أنهم يقومون بعمل تقديرات خاصة بهم؛
- ط- تعرف الإدارة الكثير عن المؤسسة من واقع معاشتها اليومية، وما تعلمه الإدارة أكثر مما يعلمه المستثمرون والدائنين والمستخدمين الخارجيين الآخرين، ولذلك فإن الإدارة تستطيع أن تزيد من منفعة المعلومات المالية عن طريق تحديد الأحداث والظروف وشرح تأثيراتها المالية على المؤسسة.

I-3-1-4- أنواع التقارير المالية:

إن أهم التقارير المالية التي يوفرها نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة هي:¹

¹ أحمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، "مبادئ المحاسبة المالية"، مرجع سبق ذكره، ص ص 21-23، بتصرف.

أ- القوائم المالية:

تعتبر القوائم المالية من أهم أنواع التقارير المالية، كما تعتبر ذات فائدة لإدارة المؤسسة، لأنها توضح مدى نجاحها أو فشلها في استغلال كمية الموارد الاقتصادية الموضوعة تحت تصرفها. ومن ناحية أخرى فإن القوائم المالية تمثل المصدر الرئيسي للمعلومات المحاسبية للجهات الخارجية التي تهتم بأعمال المؤسسة، وتلخص القوائم المالية عمليات المؤسسة عن فترة زمنية محددة عادة شهر أو سنة، كما تظهر القوائم المالية المركز المالي للمؤسسة في وقت إعدادها، إضافة إلى نتائج الأعمال التي أدت إلى الوصول إلى هذا المركز المالي.

ب- التصريحات الجبائية:

يتطلب القانون الجبائي الجزائري من مختلف أنواع المؤسسات موافاة المصالح الجبائية في مواعيد محددة بتصريحات جبائية، ومن الطبيعي أن معظم المعلومات اللازمة لإعداد هذه التصريحات يوفرها نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة، ومن ناحية أخرى فإن القانون الجبائي يلزم بعض المؤسسات بالإبلاغ عن الأرباح والأتعاب المدفوعة للأشخاص الخاضعين للضرائب وذلك لإحكام عملية حصر الخاضعين للضريبة، ويوفر نظام المعلومات المحاسبي هذه المعلومات أيضا.

ج- التقارير الإدارية:

تحتاج إدارة المؤسسة بالإضافة إلى القوائم المالية إلى معلومات محاسبية تفصيلية لمساعدتها في تخطيط ورقابة العمليات اليومية للمؤسسة، كما تحتاج الإدارة أيضا إلى معلومات مالية لمساعدتها في بناء الخطط طويلة الأجل واتخاذ القرارات الرئيسية مثل القرارات المتعلقة بإضافة منتج جديد إلى تشكيلة المنتجات القائمة أو فتح سوق جديد أو غير ذلك من القرارات.

I-3-2- تعريف وأهداف القوائم المالية:

أحد أهم وأكثر التقارير المالية شيوعا وانتشارا بين مختلف فئات مستخدمي المعلومات المحاسبية، هي القوائم المالية، حيث يعتمد عليها في اتخاذ الكثير من القرارات، كما أنها قوائم موحدة وهذا على الأقل داخل الدولة الواحدة، فمعظم المؤسسات ملزمة بإعدادها بما يتماشى والنظام المحاسبي السائد بالدولة.

I-3-2-1- تعريف القوائم المالية:

من أهم الوسائل التي يقوم كل من المستثمرين والدائنين من خلالها بتقدير احتمال أن تتمكن المؤسسة من سداد هذه القيم النقدية بدراسة، تحليل وفهم القوائم المالية للمؤسسة. وتعني كلمة قائمة في مفهومها العام

إعلام يتعلق بشيء محدد يعتقد من يقدمه بصحة ما تم الإشارة إليه فيه. وبذلك تمثل القوائم المالية إعلان يعتقد بصحته. ويتم توصيله باستخدام القيم النقدية مثل الدولار. وعندما يعد المحاسبون القوائم المالية، فإنهم يصفون خصائص المؤسسة وفقا للنواحي المالية والتي يعتقدون أنها تعبر بعدالة عن أنشطة المؤسسة المالية.¹ وتعرف القوائم المالية أيضا على أنها: "وسيلة لنقل صورة مجمعة عن المركز المالي ومركز الربحية وكذلك المركز النقدي في المشروع أو خارجه. وتعتبر القوائم المالية المخرجات النهائية للعملية المحاسبية"². فالقوائم المالية تتكون من مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.³

I-3-2-2- أهداف القوائم المالية:

حسبما ورد في الإطار الذي أعدته لجنة معايير المحاسبة الدولية لإعداد القوائم المالية، أن القوائم المالية تهدف إلى توفير معلومات حول المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة وتكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الإدارية. كما ورد أيضا في نفس الإطار ما يفيد أن القوائم المالية المعدة لذلك تلبية حاجة المعلومات لدى غالبية قراء القوائم المالية، ولكنها لا توفر كافة المعلومات الضرورية لقراء القوائم المالية من أجل مساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية لأنها تعكس الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر معلومات غير مالية.⁴ ويمكن أن نلخص أهم الأهداف التي تسعى القوائم المالية إلى تحقيقها في الوقت الحاضر في ما يلي:⁵

أ- ينبغي أن توفر القوائم المالية للمؤسسة المعلومات الملائمة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين وذلك لاستخدامها في اتخاذ القرارات السليمة المتعلقة بالاستثمار أو الإقراض، وذلك في ضوء القيود المفروضة على المحاسبة المالية. ومن الضروري أن تكون القوائم المالية مفهومة بالنسبة للمستثمرين والدائنين الذين يكون لديهم إماما معقولا بالأنشطة الاقتصادية والتجارية والمحاسبة المالية، والذين يكون لديهم الرغبة في بذل الجهد واستنفاد الوقت المطلوبين لدراسة تلك القوائم؛

¹ روبرت ميچز، سوزان هاكا، جان وليامز، مارك بيتز، "المحاسبة أساس لقرارات الأعمال"، مرجع سبق ذكره ص 61.

² أحمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، "مبادئ المحاسبة المالية"، مرجع سبق ذكره، ص 43.

³ Obert Ropert, "Pratique des normes IAS/IFRS", Edition dunod paris, France, 2004, p54, adapté.

⁴ حسين القاضي، مأمون حمدان، "المحاسبة الدولية ومعاييرها"، مرجع سبق ذكره، ص 273.

⁵ أحمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، "مبادئ المحاسبة المالية"، مرجع سبق ذكره، ص ص 41-42.

ب- من الضروري أن توفر القوائم المالية للمؤسسة المعلومات التي تساعد المستثمرين والدائنين على تقدير الاحتمالات والتوقعات النقدية المتعلقة بالأرباح الموزعة والفوائد، وما يحتمل تحصيله من بيع أو استدعاء أو سداد الأوراق المالية أو القروض وتتأثر تلك التوقعات بالآتي: (1) مقدرة المؤسسة في الحصول على نقدية كافية من خلال إيراداته وأنشطته المالية الأخرى، ومقدرة المؤسسة في الحصول على إعادة استثمار موارده المكتسبة، وسداد أرباح نقدية وفوائد بعد ذلك. (2) توقعات المستثمرين والدائنين حول هذه المقدرة بشكل عام والتي تؤثر على القيم السوقية للأوراق المالية الخاصة بالمؤسسة بالنسبة لغيرها من أوراق المؤسسات الأخرى. وبناء عليه ينبغي أن توفر المحاسبة المالية والقوائم المالية المعلومات التي تساعد المستثمرين والدائنين للحكم على احتمالات الحصول على تدفقات نقدية من خلال الإيرادات والأنشطة المالية المختلفة؛

ج- ينبغي أن توفر القوائم المالية المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمؤسسة والتي يكون من المحتمل أن يترتب عليها تدفقات نقدية واردة، كما ينبغي أن توضح تلك القوائم التزامات المؤسسة المتعلقة بتحويل موارد معينة إلى موارد أخرى والتي قد يترتب عليها تدفقات نقدية محتمل خروجها من المؤسسة. ومن الضروري أن تفصح تلك القوائم عن إيرادات المؤسسة، والتي تمثل نتائج عملياته وغيرها من الأحداث والظروف التي تؤثر على المؤسسة. وطالما أن هذه المعلومات تعتبر في غاية الأهمية لتحديد قدرة المؤسسة على توزيع أرباح نقدية وسداد الفوائد وغيرها من الالتزامات عندما يحل ميعاد استحقاقها، فإنها ينبغي أن تكون جوهر المحاسبة المالية ومحل الاهتمام الرئيسي عند إعداد القوائم المالية.

I-3-3- أنواع القوائم المالية وملحقاتها المعتمدة ضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري "SCF":*

بتبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي "SCF"، تكون قد واكبت التطورات والتغييرات التي شهدتها المحاسبة على المستوى العالمي، حيث يساير هذا النظام المحاسبي المالي الجديد معايير المحاسبة الدولية، ففي هذا الإطار يتميز النظام المحاسبي المالي بأربعة استحداثات أساسية جديدة:¹

أ- اعتماد الحل الدولي الذي يقرب تطبيقنا المحاسبي للتطبيق العالمي والذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصويرية ومبادئ أكثر تكيف مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفصلة؛

*Système de comptabilité financière.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، التعليمات الوزارية رقم: 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010، ص 2.

ب- إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسيّر التطبيق المحاسبي لا سيما تسجيل المعاملات، تقييمها وإعداد الكشوف المالية، والذي يحد من مخاطر التدخل الإرادي واللاإرادي بالمعالجة اليدوية في القواعد وكذا تسهيل فحص الحسابات؛

ج- التكفل باحتياجات المستثمرين، الحالية أو المحتملة، الذين يملكون معلومة مالية عن المؤسسات على حد سواء منسقة، قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار؛

د- إمكانية الكيانات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة.
تعتبر القوائم المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة (قوائم مالية)، بالإضافة إلى الجداول الملحقة والإيضاحات تقدم في نهاية كل دورة محاسبية.¹
I-3-1- أنواع القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي:

كل كيان يدخل في مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي يتولى سنويا إعداد قوائم مالية تشتمل على: ميزانية، حساب نتائج، جدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة.²
أ- الميزانية (قائمة المركز المالي):

تصف الميزانية عناصر الأصول وعناصر الخصوم، وتحتوي على عمودين، الأول للسنة الجارية والثاني للسنة السابقة (يحتوي على الأرصدة فقط)، وتتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة³، بحيث تبرز كحد أدنى البنود التالية في حالة وجود عمليات متعلقة بها:⁴

- جانب الأصول:

- التثبيبات المعنوية؛
- التثبيبات العينية؛
- الاهتلاكات؛
- المساهمات؛
- الأصول المالية؛

¹ شعيب شنوف، "محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية"، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص 78.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القرار المؤرخ في 2008/07/26، الجريدة الرسمية، 2009، العدد 19، ص 22.

³ حكيمة مناعي، "تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر"، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009/2008، ص 187.

⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سبق ذكره، ص 23.

○ المخزونات؛

○ أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛

○ الزبائن، والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقاً)؛

○ خزينة الأموال الايجابية وما يعادلها.

- جانب الخصوم:

○ رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقدرة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس

المال الصادر (في حالة شركات)، والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى؛

○ الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛

○ الموردون والدائنون الآخرون؛

○ خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛

○ المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتجات مثبتة مسبقاً)؛

○ خزينة الأموال السلبية وما يعادلها.

ب- حساب النتائج (قائمة الدخل):

هو بيان ملخص للأعباء والنواتج المحققة من قبل المؤسسة خلال السنة المالية، كما لا يأخذ في

الحساب لا تاريخ التحصيل ولا تاريخ السحب، ويبين النتيجة الصافية للسنة المالية (سواء كانت ربح أو خسارة).

المعلومات الدنيا التي يحتويها حساب النتائج هي كالتالي:¹

○ تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش

الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال؛

○ نواتج الأنشطة العادية؛

○ النواتج والأعباء المالية؛

○ أعباء المستخدمين؛

○ الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القرار المؤرخ في 26/07/2008، مرجع سبق ذكره، ص ص 24-25.

- المخصصات للاهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية؛
 - المخصصات للاهتلاك وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية؛
 - نتيجة الأنشطة العادية؛
 - العناصر غير العادية (النواتج والأعباء)؛
 - النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
 - النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.
- تهدف هذه القائمة إلى تزويد المهتمين بالقوائم المالية بما يمكنهم من معرفة الكفاءة الاقتصادية للوحدة، وكذا المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل.¹

ج- جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية):

ترتكز قائمة التدفقات النقدية على أمرين هما:²

الأول: أنها تتضمن التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة.

الثاني: أنه يتم تبويب القائمة إلى ثلاث أقسام رئيسية هي:

أنشطة التشغيل، أنشطة الاستثمار، أنشطة التمويل.

تتمثل التدفقات النقدية في التدفقات النقدية التالية:³

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملية (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل)؛
- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب أموال عن اقتناء. وتحصيل لأموال عن بيع أصول طويلة الأجل)؛
- التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض)؛

¹ شناي عبد الكريم، "تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009/2008، ص 50.

² طارق عبد العال حماد، "تحليل القوائم المالية"، مرجع سبق ذكره، ص 74.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القرار المؤرخ في 26/07/2008، مرجع سبق ذكره، ص 26.

○ تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم تقدم كلا على حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملية للاستثمار أو التمويل.

تسمح قائمة التدفقات النقدية لمستعملي القوائم المالية بتقييم الأصول الصافية للمؤسسة، وهيكلها المالي بما فيها النقدية وقدرتها على الوفاء.¹

د- جدول تغير الأموال الخاصة:

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلاً للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية، والمعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المتعلقة بما يلي:²

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال؛
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛
- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...)
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

I-3-2- ملحقات القوائم المالية:

يوفر الملحق معلومات إضافية عن الوضع المالي للمؤسسة وذلك لأنه لا يمكن أن تتضمن القوائم المالية كل المعلومات اللازمة.³

يتضمن ملحق القوائم المالية على معلومات تخص النقاط التالية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعاً هاماً أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية:⁴

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها مفسرة ومبررة)؛
- مكملات الإعلام الضرورية لفهم أحسن للقوائم المالية الأساسية السالفة الذكر؛

¹ Catherine Maillet, Anne Le Manh, "NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES IAS/IFRS" Edition BERTI, Alger, 2006, p 22.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سبق ذكره، ص ص 26-27.

³ طارق عبد العال حماد، "تحليل القوائم المالية"، مرجع سبق ذكره، ص 79.

⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سبق ذكره، ص 27.

- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم، وكذلك المعاملات التي عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيرتها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات؛
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وافية.

خلاصة الفصل الأول:

تلعب المحاسبة دوراً مهماً وخاصة في ما يتعلق بتوفير المعلومات المحاسبية لمختلف متخذي القرار من خلال نظام المعلومات المحاسبية، وكما رأينا من خلال هذا الفصل فلا بد أن تتوفر في هذه المعلومات خصائص أساسية تتمثل في الملاءمة، والتي تعني توافق المعلومات المحاسبية مع احتياجات الطالبين لها والقرارات التي هم بصدد اتخاذها، إضافة إلى خاصية أساسية أخرى، وهي الموثوقية، والتي بدونها تفقد المعلومات المحاسبية مصداقيتها ولا يمكن الاعتماد عليها، لأنها لا تعبر عن حقائق واقعية عملية.

وبالإضافة إلى هذين الخاصيتين الأساسيتين، فهناك خصائص ثانوية لا تقل أهمية عن سابقتها، حيث تزيد في جودة وكمال المعلومات المحاسبية، وهي القابلية للمقارنة، أي يجب استخدام نفس الأساليب المحاسبية التي يتم إتباعها في إعداد المعلومات المحاسبية، ومن الخصائص الثانوية كذلك ضرورة الثبات في تطبيق نفس الفروض والطرق والإجراءات المحاسبية من سنة إلى أخرى، وعدم تغييرها إلا للضرورة الملحة، كما يجب أن تتوفر في المعلومات المحاسبية خاصية الشمول لجميع نواحي النشاط الممارس من قبل المؤسسة لأنها بدون ذلك لن تكون ذات فائدة كبيرة، ولا يمكن أن يعتمد عليها في اتخاذ كل القرارات.

ومع هذا فتوفر كل هذه الخصائص في المعلومات المحاسبية لا يكفي لتحقيق الغرض من إنتاجها ولا معنى لوجودها، إذا لم تتوفر في مستخدميها قدرة على فهمها، وهي خاصية مرتبطة بمستخدمي هذا النوع من المعلومات لا بالمعلومات ذاتها.

ومن أشكال المعلومات المحاسبية الشائعة والمتداولة والمفهومة لدى معظم مستخدميها، التقارير والقوائم المالية، وهي نماذج نمطية متعارف ومنفق على شكلها ومضمونها.

الفصل الثاني

اسهامات الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

تمهيد

من أدوات ووسائل التحكم في الاقتصاد لأي دولة، الجبائية، كما تعد بالنسبة للكثير من الدول المورد الأساسي لإيرادات خزينتها العمومية، وتمثل الجبائية بمختلف عناصرها نظام متكامل من الطرق والإجراءات، وهي كذلك سلطة بيد الدولة تسييرها وتوجيهها وفق مقتضيات اقتصادية ومالية محددة، من خلال فرض جملة من الضرائب والرسوم بقواعد وأسس معينة.

ونظرا لعدة أسباب فإن الكثير من المكلفين بالضريبة لا يرحبون بفرض هذه الأخيرة عليهم، وهذا ما يؤدي بهم إلى إتباع طرق وأساليب قانونية وغير قانونية للتهرب من دفعها جزئيا أو كليا، وهو ما سوف نطلق عليه في هذا الفصل من البحث بالتهرب الجبائي.

ولمجاوبة مثل هذه الظواهر، فإن المشرع الجبائي أنشأ مجموعة من المصالح الجبائية تقوم بالعديد من الأدوار في هذا الإطار وعلى رأسها الرقابة الجبائية، كأداة قانونية مهمتها التحقيق في مدى صدقية التصريحات الجبائية وما تتضمنه من معلومات محاسبية.

ومن هذا الدور اللامباشر، أخذ موضوع هذا البحث، لتوضيح الأدوار الأخرى الخفية للرقابة الجبائية من خلال الطرق التي تتبعها هذه الأخيرة في عملية الرقابة، وعلى رأسها التحقيق في المعلومات المحاسبية.

ومن هذا المنطلق قسم هذا الفصل من البحث إلى المباحث الثلاثة التالية:

II-1- عموميات حول: الجبائية، التهرب الجبائي، الرقابة الجبائية.

II-2- الهياكل التنظيمية لمصالح الرقابة الجبائية وطنيا ومحليا.

II-3- طرق الرقابة الجبائية المساهمة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

II-1-1- عموميات حول: الجبائية، التهرب الجبائي، الرقابة الجبائية:

سنتناول فيما يلي عموميات حول كل من الجبائية وأهم العناصر الأساسية التي تدخل فيها، كما سنتناول بعض المفاهيم المتعلقة بالتهرب الجبائي، وفي نهاية هذا المبحث سنتناول الرقابة الجبائية وبعض المفاهيم المرتبطة بها.

II-1-1-1- عموميات حول الجبائية:

يشمل مفهوم الجبائية عدة عناصر ترتبط به بشكل أو بآخر، وسنحاول في ما يلي توضيح وشرح بعض أهم هذه العناصر، من خلال التطرق لتعريف كل من الرسم، الضريبة والجبائية، وأهم العناصر المرتبطة بحساب هذه الأخيرة.

II-1-1-1-1- تعريفات خاصة بالجبائية:

تتضمن الجبائية في أي دولة تشكيلات متنوعة من الضرائب والرسوم تغطي جميع النواحي الاقتصادية للدولة، ويتحدد نوع وعدد الضرائب والرسوم المفروضة وفقا للسياسة الاقتصادية والمالية المنتهجة من طرف الدولة، وفي ما يأتي سنتعرض بالتعريف لكل من الرسم، الضريبة والجبائية.

أ- تعريف الرسم:

"الرسم هي مورد مالي تحصل عليه الدولة ممن يكون في حاجة إلى خدمة خاصة، تتفرد الدولة بأدائها، كالرسوم القضائية التي يدفعها من يطلب من الدولة إظهار حقه عن طريق القضاء، ورسوم تسيير سيارة لمن يطلب من الدولة الانتفاع بتسيير سيارته بالطرق العامة"¹.

كما تم تعريفه على أنه: "مبلغ من النقود يدفعه الفرد إلى الدولة أو غيرها من أشخاص القانون العام جبرا مقابل انتفاعه بخدمة معينة تؤديها له، يترتب عليها نفع خاص إلى جانب نفع عام"².

ومن خلال التعريفين السابقين يمكن استخلاص خصائص الرسم على النحو التالي:

1- يكون في شكل مبلغ من النقود؛

2- يدفع إلى الدولة أو غيرها من الدوائر العامة كالبلديات وغيرها من الإدارات الحكومية بشكل اختياري

مبدئيا؛

3- يفرض جبرا مقابل انتفاع الشخص بخدمة معينة؛

¹ حسين مصطفى حسين، "المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 39.

² فرهود محمد سعيد، "مبادئ المالية العامة"، الجزء الأول، جامعة حلب، سوريا، 1994، ص 140.

4- يحقق الرسم نفعا خاصا مباشرا إلى جانب نفع عام غير مباشر.

ب- تعريف الضريبة:

صيغت العديد من التعاريف حول الضريبة من طرف الباحثين والمختصين، كل عرفها حسب اتجاهاته وايدولوجيته، وفي ما يلي بعض من تلك التعاريف:

"الضريبة هي مساهمة نقدية تفرض من قبل السلطة على المكلفين بها حسب قدرتهم التساهمية بشكل نهائي ودون مقابل محدد، من أجل تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية"¹.

ووفق تعريف آخر تم تعريف الضريبة على أنها: " أداء نقدي يفرض على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين حسب قدراتهم الضريبية، وبدون مقابل محدد، لتغطية الأعباء العمومية وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المسطرة من قبل السلطة العمومية"².

كما عرفها البعض بأنها "قريضة نقدية يدفعها الفرد (أو الممول)، جبراً إلى الدولة (أو إحدى الهيئات العامة المحلية)، بصفة نهائية، مساهمة منه في تحمل التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل هذا الدفع"³.

من التعاريف السابقة الذكر يمكن استخلاص خصائص الضريبة على النحو التالي:⁴

- 1- الضريبة تؤدي للدولة في صورة نقدية، حيث لا يجوز أداؤها في صورة خدمات شخصية أو عينية؛
- 2- لا يجوز فرض ضريبة إلا بقانون أو مرسوم؛
- 3- تفرض الضريبة وتدفع جبراً وبصفة نهائية إذ لا يجوز للمكلف أن يتصل عن دفعها للدولة بغض النظر عن استعداده أو رغبته في الدفع إلا إذا كان معفي عنها بمقتضى النظام؛
- 4- إن الضريبة يؤديها المكلف للدولة بدون أن يستعيدها مرة أخرى أي ليس لدافعها حق استرداد ما دفعه ولا أن يتقاضى عليها فوائد لأنه يدفعها مساهمة منه في النفقات العامة التي تقوم بها الدولة؛

¹ Pierre Beltrame, "La fiscalité en France", Hachette Livre, 6^{ème} édition, Paris, France, 1998, p12.

² Emmanuel Disle et autres, "Gestion fiscale", Tome 1, dunod, Paris, France, 2005, P: 2.

³ عبد الله الصعيدي، "علم المالية العامة"، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2007، ص 131.

⁴ الطالب بالاعتماد على المراجع التالية:

- محمد جفال، "المبادئ الأساسية للرسوم على رقم الأعمال"، دار الشهاب للطباعة والنشر، الجزائر، 1987، ص 20.
- حامد عبد المجيد دراز، "مبادئ المالية العامة"، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 116.
- أمير يحيوي، "مساهمة في دراسة المالية العامة"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص 92.

5- إن الضريبة يؤديها المكلف للدولة بدون أن يتوقع أن يحصل على مقابل مباشر، على ما تم دفعه وهذا يميزها عن الرسم؛

6- تلعب الضرائب، زيادة على دورها في تمويل الخزينة العمومية، دورا مهما في تحفيز الاستثمارات (وظيفة اقتصادية) وفي إعادة توزيع الدخل الوطني (وظيفة اجتماعية).¹

ج- تعريف الجبائية:

"الجبائية هي مجموع الاقتطاعات الإلزامية المفروضة من طرف الدولة والتي تضم الضرائب، والرسم، الإتاوات والمساهمات الاجتماعية"².

من هذا التعريف يتضح أن مفهوم الجبائية أوسع من مفهومي كل من الضرائب والرسم، فالجبائية ووفق التعريف السابق تتضمن الضرائب والرسم إضافة إلى الإتاوات والمساهمات الاجتماعية.

وتأخذ الضرائب حصة الأسد من الجبائية من حيث حجم المداخل ومجال فرضها، ولأن الضريبة لا ترتبط بخدمة مباشرة (منفعة خاصة) يتلقاها المكلف نظير دفعه إياها كما هو الشأن بالنسبة للرسم، يؤدي بالمكلفين الخاضعين (الأشخاص الطبيعيين والمعنويين) إلى التهرب وإتباع الطرق والأساليب التي تحول دون دفعهم للضرائب، لهذا تسن التشريعات والآليات الكفيلة بمحاربة مثل هذه الظواهر، ومن أهمها الرقابة الجبائية.

II-1-1-2- العناصر المرتبطة بتقدير وتحصيل الضريبة:

إن فرض وتحصيل الضرائب من المكلفين الخاضعين يتم وفق عدة طرق وآليات ومراحل، وهذا راجع إلى تنوع الضرائب المفروضة بسبب تنوع المداخل المحققة من قبل الأشخاص الخاضعين، وعليه كل نوع من أنواع الضرائب يحسب وفق معدل (نسبة) معين وانطلاقا من وعاء معين (مثل: الدخل، رقم الأعمال، الربح)، ويمكن تلخيص هذه العناصر المرتبطة بتقدير وتحصيل الضرائب على النحو التالي:

¹ محمد عباس محرز، "اقتصاديات المالية العامة"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص 183.

² محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجبائية والضرائب"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص 217.

أ- وعاء الضريبة:

"يقصد بوعاء الضريبة من تفرض عليه الضريبة أو من يتحمل الضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا"¹.

يتضمن وعاء الضريبة عنصرين مهمين هما اختيار، وتقدير المادة الخاضعة للضريبة:

(1) اختيار المادة الخاضعة للضريبة:

ونعني به اختيار موضوع أو محل الضريبة، وقد يكون موضوع الضريبة مالا أو تصرفا أو نشاطا معيناً، أو حتى شخصا². وفي هذا الإطار يأخذ بعين الاعتبار حجم الدخل ومصدره، المركز الشخصي والظروف الشخصية للمكلف بالضريبة مثل: المركز الاجتماعي، العائلي والمالي³.

(2) تقدير المادة الخاضعة للضريبة:

يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة بعدة طرق، منها ما هو مباشر مثل: طريقة التصريح المقدم من طرف المكلف نفسه أو قبل الغير. وما هو غير مباشر من خلال الاعتماد على المظاهر الخارجية والتقدير الجزافي*.

ب- سعر الضريبة (معدل الضريبة):

يقصد بسعر الضريبة النسبة بين مقدار الضريبة والقدر من المادة المكونة لوعائها، أي هو مقدارها منسوبا إلى قيمة محلها أو وعائها⁴.

¹ يحيى لخضر، "دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير فرع إستراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2006/2007، ص 10.
² سوزي عدلي ناشد، "المالية العامة" منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003، ص 134.
³ محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، مرجع سبق ذكره، ص 150.
* لمزيد من التفصيل أنظر:

- حميد بوزيدة، "جباية المؤسسات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 33.
- محمد جمال ذنبيات، "المالية العامة والتشريع المالي"، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2003، ص 129.
- حامد عبد المجيد دراز، "مبادئ المالية العامة"، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 188.
⁴ عادل أحمد حبش، "أساسيات المالية العامة، مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام"، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، 1992، ص 170.

وبتعبير آخر هي النسبة بين مبلغ الضريبة والمادة الخاضعة لها حيث تسعى الدولة دوماً إلى تحقيق المعدل الأمثل للضرائب، فارتفاع سعر الضريبة لا يؤدي بالضرورة إلى ارتفاع الحصيلة الضريبية، بل يؤدي في معظم الأحيان إلى انخفاضها، خاصة إذا تجاوز المعدل الأمثل لها، لهذا السبب يجب على الدولة أن تحاول دائماً اختيار السعر الأمثل الذي يضمن لها تعظيم حصيلتها الضريبية. وهناك طريقتان لتحديد سعر الضريبة، الأولى هي التحديد النسبي لسعر الضريبة ويعرف بأنه السعر الذي يبقى ثابتاً لا يتغير بتغير وعاء الضريبة، والطريقة الثانية هي التحديد التصاعدي للضريبة وهو السعر الذي يزداد بازدياد المادة الخاضعة للضريبة، والعكس، أي ينخفض بانخفاضها.¹

بشكل عام فإن معدل الضريبة يتحدد من قبل السلطات العامة بناءً على احتياجاتها من أجل تغطية أعبائها. وخاصة أن الدولة تحدد أولاً نفقاتها ثم تعمل بعد ذلك على تأمين الإيرادات الضرورية.²

ج- تحصيل الضريبة:

يقصد بتحصيل الضريبة مجموعة من العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقاً للقواعد القانونية والضريبة المطبقة في هذا الإطار.³

تتم هذه المرحلة وفق عدة إجراءات وعمليات يتم من خلالها جمع مبالغ الضرائب المستحقة على المكلفين بتسديدها من قبل مصالح الضرائب لصالح الخزينة العمومية في مواعيد مناسبة ومحددة. ويتم تحصيل الضرائب بعدة طرق منها*:

- 1- طريقة التسديد المباشر من قبل المكلف نفسه؛
- 2- طريقة التسديد لمبلغ الضريبة التقديري على أقساط مسبقاً؛
- 3- طريقة الاقتطاع من المصدر.

¹ حجار مبروكة، "أثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الاستثمار في المؤسسة"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية فرع إستراتيجية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2006/2005، ص 19.

² صالح الرويلي، "اقتصاديات المالية العامة"، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص 122.

³ Louis Trotabas, "Finances Publiques", Edition Dalloz, Paris, France, 1997, p 130.

* لمزيد من التفصيل انظر: حميد بوزيدة، "جباية المؤسسات"، مرجع سبق ذكره، ص ص 35-37.

II-1-2- عموميات حول التهرب الجبائي:

بتعدد وتنوع الجباية وتوسع مجال تطبيقها، صارت تمثل واحدة من أهم إيرادات الدولة المهمة جدا ناهيك عن باقي الأدوار الأخرى التي يمكن أن تلعبها الضرائب وخاصة في المجالات الاقتصادية، المالية والاجتماعية، وفي المقابل تمثل الضرائب عبء قد يكون ثقيلًا على بعض المكلفين بأدائها، وهو ما يدفع بهؤلاء إلى التهرب الجبائي، حيث أضحت هذه الظاهرة تهدد اقتصاديات الكثير من الدول.

II-1-2-1- تعريف وأنواع التهرب الجبائي:

إن ظاهرة التهرب الجبائي أصبحت من أكبر انشغالات الدولة والباحثين في ميدان التشريع الجبائي، كونها أخذت بعدا وطنيا ودوليا في الإساءة للحياة الاقتصادية للمجتمع، ومع تطور النشاط الاقتصادي والاجتماعي وما صاحب ذلك من تطور للتشريع الجبائي، أخذت هذه الظاهرة عدة أشكال وأوجه بحكم أنها ناتجة عن عدة أسباب ودوافع، وفي ما يلي سنتعرض لتعريف هذه الظاهرة وأنواعها.

أ- تعريف التهرب الجبائي:

يعرف التهرب الجبائي بأنه: "ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة"¹.

كما تم تعريفه أيضاً على أنه: "تخلص المكلف من دفع الضريبة المفروضة عليه كلياً أو جزئياً ويتم التهرب قبل بدء فترة الدفع أو خلالها باستخدام وسائل معينة غير مشروعة"².
وعليه فالتهرب الجبائي ما هو إلا قيام المكلف باستغلال الثغرات القانونية وغير القانونية للتخلص من دفع الضرائب.

ب- أنواع التهرب الجبائي:

يتم التخلص من دفع المستحقات الجبائية باستغلال الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي، وهو ما يطلق عليه بالتهرب المشروع (أو تجنب الجبائي)، أو باستخدام طرق احتيالية، تقديم تصريحات كاذبة والتدليس، وهو ما يطلق عليه بالتهرب غير المشروع (أو الغش الجبائي).

¹ ناصر مراد، "التهرب والغش الضريبي في الجزائر"، الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص 6.

² محمد طاقة، هدى العزاوي، "اقتصاديات المالية العامة"، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2010، ص 118.

1) التهرب المشروع (التجنب الجبائي):

من التعريفات التي تم وضعها للتهرب المشروع نذكر:

التهرب الجبائي هو الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسية معتمدة على حرية التسيير، تسمح له باختيار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة.¹

كما يعرفه: J. C. MARTINEZ بأنه: "هو فن تقادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي"².

إذن وعلى ضوء ما تم ذكره، فالتهرب الجبائي المشروع هو تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي الذي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية، ومن أمثلة التهرب الجبائي المشروع نجد:³

1- تعتبر ضريبة التركات إحدى أشكال ضرائب الثروة، والتي تفرض على عملية انتقال تركة المتوفى إلى ورثته، حيث يقوم المالك بغرض التجنب الجبائي بتقسيم ثروته على كل الورثة الشرعيين وهو على قيد الحياة في شكل هبات حتى لا تخضع أمواله لضريبة التركات؛

2- بعض الشركات قصد التهرب من تصاعدية ضريبة الدخل تقوم بتجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانونا، وبترخيص من القانون التجاري؛

3- الامتناع عن استهلاك وإنتاج المواد والسلع التي تفرض عليها ضرائب مرتفعة، أو تغيير النشاط التجاري الذي تفرض عليه ضرائب مرتفعة؛⁴

4- الاستفادة من التشريعات الجبائية فيما يخص إخضاع الأرباح التي يعاد استثمارها إلى معدل مخفض إلى النصف عوض المعدل المضاعف؛⁵

¹ C.R.Masson, "la notion d'évasion fiscale en droit interne Français", L. GAJ, Paris, France, 1990, P 181.

² نوي نجا، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2003، ص 3.

³ نفس المرجع السابق، ص 4.

⁴ ولهي بوعلام، "أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي حالة الجزائر"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2003، ص 23، بتصرف.

⁵ ناصر مراد، "التهرب والغش الضريبي في الجزائر"، مرجع سبق ذكره، ص 7.

- 5- تكوين المؤونات حتى وإن لم يكن السبب أو الخطر غير قائم؛¹
- 6- حساب الإهلاكات على فترات ثابتة حتى وإن لم تتعرض عناصر الاستثمارات المعينة لنقص في قيمتها.²

(2) التهرب غير المشروع (الغش الجبائي):

بالنسبة للتهرب غير المشروع أو ما يعرف بالغش الجبائي فقد تم تعريفه على أنه: "المخالفة الصريحة للقانون بغية تجنب تسديد الضريبة أو تخفيض أساس الضريبة"³.

عموما التهرب غير المشروع هو تهرب مقصود من طرف المكلفين، وذلك عن طريق مخالفتهم عمدا لأحكام القانون الجبائي قصدا منهم عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم إما بالامتناع عن تقديم أي تصريح بالأرباح، أو بتقديم تصريح ناقص أو كاذب، أو إعداد سجلات وقيود مزيفة، أو الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع مصالح الضرائب الاطلاع على حقيقة الأرباح لإخفاء قسم منها.

ويمكن إعطاء بعض الصور لهذا النوع من التهرب الجبائي الغير مشروع أو ما يعرف بالغش الجبائي كما يلي:⁴

- 1- العمل على تضخيم التكاليف القابلة للخصم؛
- 2- عدم تقديم تصريح كلي أو جزئي عن العمليات الخاضعة للضريبة؛
- 3- عدم مسك محاسبة منتظمة أو الدفاتر التجارية المنصوص عليها في القانون؛
- 4- البيع بدون الفواتير؛
- 5- عدم التصريح بالقيم الحقيقية للأجور.

II-1-2-2- أسباب التهرب الجبائي:

أسباب التهرب الجبائي عديدة ومتشعبة ومتداخلة في بعضها البعض، وهذا لأن ظاهرة التهرب الجبائي مرتبطة بالكثير من العوامل التي ساعدت على تفشيها واستفحالها، فلا تعرف حدودا ولا تعترف بالأقاليم، وأسباب

¹ مداني بن بلغيث، "أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية - بالتطبيق على حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 191.

² نفس المرجع السابق، ص 191.

³ Lucien Michel, "Traité de politique fiscale", éditions PUF, Paris, France, 1996, p 84.

⁴ يحيى لخضر، "دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مرجع سبق ذكره ص 74.

هذه الظاهرة ترتبط ببعض الأطراف ذات الصلة بالعملية الجبائية إضافة إلى عوامل أخرى نوجز كل ذلك في النقاط التالية:

أ- الأسباب المرتبطة بالمكلفين:

مرد هذه الأسباب يعود إلى بعض الاعتقادات السائدة لدى أغلب المكلفين بالضريبة، وربما يصل الأمر إلى غالبية أفراد المجتمع، حيث يتم تداول جملة من الانطباعات السلبية حول الجباية ككل، يمكن حصرها في العناصر التالية:¹

- 1- اعتقاد أن الضريبة هي اقتطاع مالي دون مقابل؛
- 2- اعتقاد أن المتهرب من الضرائب هو سارق شريف يقوم بسرقة الدولة وهي شخص معنوي؛
- 3- سوء تخصيص النفقات العمومية، حيث يشعر المكلفون بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود عليهم بالمنفعة العامة؛
- 4- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية.

ب- الأسباب المرتبطة بالمصالح الجبائية:

تتمثل هذه الأسباب في وجود مجموعة من النقائص والسلبيات التي تشوب تنظيم وعمل المصالح الجبائية والموظفين الذين يعملون فيها، ومن أهمها:²

- 1- غياب المفاهيم الحديثة في تسيير المصالح الجبائية، مثل روح التسويق، العلاقات العامة، الإدارة بالمساهمة، لذلك يجب التركيز على تطوير تسيير الموارد البشرية وفق المفاهيم العلمية الحديثة المستندة على العلاقات الإنسانية؛
- 2- ضعف التكوين في المجال الضريبي، بحيث تفتقر برامج التكوين المتاحة حاليا إلى مضامين جديدة مثل أخلاقيات المهنة الضريبية، التسويق الاجتماعي والعلاقات العامة؛
- 3- سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري، إذ لازالت الملفات تعالج بطريقة يدوية بطيئة؛
- 4- ضعف النظام المعلوماتي في تسيير المادة الجبائية أو المعلومة الجبائية؛³

¹ ناصر مراد، "التهرب والغش الضريبي في الجزائر"، مرجع سبق ذكره، ص 11.

² ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 160، بتصرف.

³ ولهي بوعلام، "أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي حالة الجزائر"، مرجع سبق ذكره، ص 29.

5- لم تستطع المصالح الجبائية اعتماد فكرة الزبونية في علاقاتها مع المكلفين، إذ لازالت ترى في كل مؤسسة خاصة إن لم تكن عمومية محتالا ضريبيا محتملا، ومن هنا كانت العلاقة تصادمية ومبنية على الشك؛¹

ج- الأسباب المرتبطة بالقوانين الجبائية:

ينظم كل العمليات المتعلقة بالجباية جملة من التشريعات الجبائية، ابتداء من تحديد الأوعية والمعدلات الجبائية وانتهاء بتحصيلها من المكلفين بها، وما يميز هذه التشريعات بعض العيوب في بعض الجوانب، مما ساهم وبشكل كبير في وجود ظاهرة التهرب الجبائي وانتشارها، ونلخص كل تلك العيوب في النقاط التالية:

- 1- تعقد التشريعات والقواعد الضريبية (مثل: الإعفاءات، التخفيضات، الإضافات)، وهذا ما يترك مجالا لتأويلات كبيرة وخاصة أثناء التطبيق، كما أن التشريعات الضريبية غير منسجمة وغير مترابطة، وتحتوي الكثير من الإبهام والتعقيدات والثغرات، الأمر الذي يترك مجالا للتهرب والغش الجبائي؛²
- 2- عدم استقرار التشريعات الجبائية، والذي مرده للتعديلات المتوالية والمختلفة وكذا إلغاء بعض الأحكام الجبائية التي تستحدث بمناسبة قوانين المالية السنوية والتكميلية، فبهذه السرعة لم تتمكن لا العناصر الجبائية ولا موظفو الإدارة الجبائية من استيعاب مضمون النظام الجبائي؛³
- 3- إن كثرة وتعدد الضرائب وارتفاع سعرها، يجعل وطأتها تشتد على المكلف، فيكون ذلك حافزا للتهرب منها، والثابت انه كلما ارتفع سعر الضريبة، وازداد عبثها، كلما كان ذلك مدعاة للتهرب منها؛⁴
- 4- عدم مرونة النظام الجبائي، والذي يجب أن يرتبط بالتنمية وطبيعة تطور الأنشطة الاقتصادية، لذلك يجب تتبع أساليب عمل مرنة تتلاءم مع الظروف الاقتصادية العامة؛⁵

¹ نفس المرجع السابق، ص 29.

² عبد المنعم فوزي، "المالية العامة والسياسات المالية"، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر، ص 237.

³ فلاح محمد، "السياسة الجبائية الأهداف والأدوات، حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005، ص 79.

⁴ عبد المنعم فوزي، "المالية العامة والسياسات المالية"، مرجع سبق ذكره، ص 225.

⁵ قحطان السيوفي، "اقتصاديات المالية العامة"، دار الطلاس للنشر، بدون بلد النشر، 1998، ص 162.

5- ضعف وعدم صرامة القوانين في معاقبة المتهربين، فإذا قلت احتمالات القبض وانخفض معدل العقوبة

في حالة المحاكمة والقبض، سيؤدي هذا في النهاية إلى فتح الطريق باتجاه مزيد من جرائم التهرب.¹

د- الأسباب المرتبطة بالظروف الاقتصادية:

تؤثر الظروف الاقتصادية التي يمر بها كل من الدولة والمكلف على مستوى انتشار التهرب الجبائي

بين أوساط المكلفين، ويمكن تلخيص هذه الظروف لكلا الطرفين في النقطتين التاليتين:

1- يزيد التهرب الجبائي في أوقات الكساد التي يمر بها الاقتصاد العام للدولة، ويقل في أوقات وفترات

رخائه؛

2- تؤثر الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف على التهرب الجبائي، حيث نجد أن ميل المكلف نحو

التهرب من دفع الضريبة يزيد كلما ساء مركزه المالي والعكس صحيح.

ه- الأسباب المرتبطة بالظروف السياسية:

باعتبار أن الضريبة تستعمل غالبا كوسيلة أو أداة في السياسات الاجتماعية، حيث أن الطبقة

الاجتماعية التي تتحمل الضريبة تضمن أن المستفيد منها هي الطبقة التي تمتلك السلطة العمومية، كما أن

البعض يرى أن استخدام الأموال المحصلة في أغراض خاصة وغير مالية (اجتماعية، اقتصادية) يجعل بعض

الطبقات التي تتحمل الضريبة أكثر من غيرها تشعر بالظلم لعدم الاستخدام الأمثل للنفقات العمومية وذلك من

طرف الحكام.²

أما في ما يخص الحالة الجزائرية، فقد تميزت الظروف السياسية التي سادت البلاد ومنذ الاستقلال إلى

وقت قريب بما يلي:³

1- الاختيار الإيديولوجي والسياسي الذي اعتمده السلطات العمومية عادة الاستقلال المتمثل في النظام

الاشتراكي، مما كان له أثر مميز في تكوين وبلورة النظام الجبائي الذي لم يضطلع بأدواره، حتى تلك

المتعلقة بإعادة توزيع المداخل؛

¹ عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، "التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود"، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 114.

² محمد يسري عثمان "اقتصاديات المالية العامة"، الطبعة الأولى، بدون دار وبلد نشر، 1995/1996، ص 22.

³ فلاح محمد، "السياسة الجبائية الأهداف والأدوات، حالة الجزائر"، مرجع سبق ذكره، ص 78.

2- وجود موارد هامة من المحروقات جعل السلطات العمومية تعتبر الموارد الجبائية العادية ثانوية، أدى إلى ظهور نوع من التراخي في صياغة الاقتطاعات الجبائية حسب المعطيات الداخلية، ومحاربة الغش الجبائي لم تكن من الأولويات الوطنية، ومازال هذا الوضع قائماً، إضافة إلى أن الوسائل الضرورية لمواجهة الظاهرة لم تكن في متناول المصالح الجبائية؛

II-1-2-3- طرق التهرب الجبائي:

تتنوع وتتعدد وتتطور الطرق والأساليب المتبعة في التهرب الجبائي، والهدف والغاية واحدة، وهي التهرب من دفع المستحقات الضريبية، ولأن المحاسبة هي لغة الأعمال، وهي أيضا لغة التحاور بين المكلف والإدارة الجبائية والمرجع الرئيس الذي يستند عليه في تقدير وعاء الضريبة ومن ثم تحديد مبلغ الضريبة الواجبة الدفع، وعلى هذا الأساس تستهدف المعلومات المحاسبية خاصة بالتلاعب والتزييف والتحريف، من أجل التضليل والتهرب من دفع الضريبة سواء كان ذلك جزئياً أو كلياً. ومن هذه الطرق والأساليب نذكر:

أ- التهرب عن طريق تقديم معلومات محاسبية غير حقيقية:

وذلك بلجوء المكلف إلى تقديم إقرار ضريبي استناداً إلى دفاتر وسجلات وحسابات مصطنعة مخالفة للدفاتر والسجلات الحقيقية.¹ بهدف التقليل من الإيرادات وزيادة النفقات، ومن الأمثلة العملية لهذه الطريقة من التهرب:

1- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع؛

2- توزيع الأرباح على شركاء وهميين أي غير موجودين أصلاً؛

3- التناسي المتعمد لبعض المبيعات التي تتم يدا بيد أي دون تحرير فواتير، ويتم التسديد نقداً؛²

4- التسجيل الوهمي لمبيعات مسترجعة أو خصومات تجارية ممنوحة؛

5- تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي بالتواطؤ مع الزبون.³

ب- التهرب عن طريق إخفاء الممتلكات:

يعتمد هذا النوع من التهرب على الإخفاء المتعمد لبعض الممتلكات مثل المخزونات، وهذا الإخفاء قد يكون كلي أو جزئي، ومن الأمثلة العملية لهذه الطريقة من طرق التهرب الجبائي ما يلي:

¹ نوي نجا، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003"، مرجع سبق ذكره، ص 9.

² سهام كردودي، "المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية"، مرجع سبق ذكره، ص 82، بتصرف.

³ نفس المرجع السابق، ص 83.

1- إخفاء جزء من المخزونات وبيعها سرا في السوق الموازية؛

2- عدم التصريح بكل الأنشطة الممارسة من قبل المكلف؛

ج- التهرب عن طريق استغلال القانون:

ويتم ذلك باستغلال الامتيازات القانونية الممنوحة لبعض العمليات والنشاطات، حيث يقوم بعض المكلفين بإدراج جزء من أنشطتهم ضمن الأنشطة المعفية أو التي لها إعفاء جزئي، ومن الأمثلة الحية عن ذلك:

1- تسجيل عملية بيع لأصل من الأصول على أنها هبة؛

2- اعتبار عمليات توزيع الأرباح على المساهمين أنها رواتب وأجور.

II-1-3- عموميات حول الرقابة الجبائية:

أحد الطرق الأكثر استعمالا والمعتمدة في الجزائر في تحصيل الضرائب من قبل المكلفين بها، طريقة التصريحات الجبائية، أي أن المكلف هو الذي يقوم بتحديد وتقدير وعاء الضريبة والتصريح عن ذلك باستخدام التصريحات الجبائية المعتمدة من طرف مصالح الضرائب طبقا للنظام الجبائي الذي يخضع له كل مكلف. غير أن بعض المكلفين بدفع الضرائب، ونظرا للأسباب السالف ذكرها يسلكون كل السبل والطرق التي تحول دون دفعهم للضرائب أو محاولة التقليل منها ما أمكنهم ذلك، وهذا ما يطلق عليه بالتهرب الجبائي، كما سبقت الإشارة له في العنصر السابق.

لهذا السبب وغيره من الأسباب وضع المشرع الضريبي الأدوات والآليات التي من شأنها مكافحة مثل هذه الظواهر وعلى رأسها الرقابة الجبائية، وفي ما يلي سنتطرق لمفاهيم أولية أساسية للرقابة الجبائية.

II-1-3-1- مفهوم وأهداف الرقابة الجبائية:

لطالما ارتبطت الغاية من أي عملية رقابة كانت باكتشاف والوقوف على الأخطاء والانحرافات التي يمكن أن تحدث لسبب أو لآخر، وما الرقابة الجبائية إلا نوع من تلك الأنواع للرقابة، لها مفهومها وأهدافها المتعلقة بها، والتي سوف نتناولها في ما سيأتي:

أ- مفهوم الرقابة الجبائية:

إن الرقابة الجبائية تعد وسيلة أو أداة الإدارة الجبائية التي منحها القانون حقوق وصلاحيات تتيح لها التأكد من صدق التصريحات لتقويم وتصحيح الأخطاء المرتكبة من قبل المكلفين بالاطلاع والتحقق من كل المعلومات المقدمة لها.

فالرقابة الجبائية لا تختلف عن غيرها من أنواع الرقابة الأخرى كالرقابة الإدارية والمالية من حيث المفهوم والأهداف العامة للرقابة، وبوجه عام فالرقابة، وكما عرفها المفكر الاقتصادي الشهير فايول ما هي إلا: "التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"¹.

ولأن من أهم خصائص النظام الضريبي الجزائري، أنه نظام يقوم على أساس التصريح كنظام عام متعارف عليه، لأجل التأكد من صحة ومصداقية التصريحات ولذلك فإن المصالح الجبائية تباشر عمليات الرقابة الجبائية ضمن إطار واضح طبقا لمواد ونصوص قانونية يتم من خلالها تحديد مفهوم الرقابة الجبائية.² وقد عرفت الرقابة الجبائية على أنها: "تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي، والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة"³.

ويمكن كذلك تعريف الرقابة الجبائية أنها "فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية. على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام، الاستفسار، الاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها، ولا يكتفي بدراسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول"⁴. أما من الناحية القانونية فقد عرفت الرقابة الجبائية على أنها: "مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وذلك من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية، وهذا الحق محفوظ بنصوص ومواد التشريع الجبائي"⁵.

¹ حمدي سليمان سحيبات القبيلات، "الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية"، مكتبة دار الثقافة، عمان، الأردن، 1998، ص 13.

² ولهي بوعلام "تحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الأزمة"، مداخلة إلى الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 20-21 أكتوبر 2009.

³ Ahmed Hamini, "L'audit Comptable et financier", Edition Berti, Algérie, 2001, P 172.

⁴ عبد المنعم فوزي، "المالية العامة والسياسات المالية"، مرجع سبق ذكره، ص 46.

⁵ République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances -DGI-, "Guide du vérificateur de comptabilité" Alger, 2001, P 13.

فالرقابة الجبائية إذن هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصادقية التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين بغية اكتشاف العمليات التدليسية والتي الهدف منها التهرب من دفع الضريبة الواجبة الدفع.

ب- أهداف الرقابة الجبائية:

الرقابة الجبائية ليست غاية في حد ذاتها بقدر ما هي أداة تسعى الجهات المختصة في الدولة من ورائها، إلى تحقيق جملة من الأهداف، نوجزها في الأسطر التالية:

(1) الهدف القانوني:¹

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

(2) الهدف المالي والاقتصادي:

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ككل.

(3) الأهداف الإداري:

تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الجبائية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها ويمكن أن نجمل هذا الدور في النقاط التالية:

1- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك؛

2- تساعد الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات، كنسب التهرب الضريبي؛

3- إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.

(4) الأهداف الاجتماعية:

تتمثل في هدفين رئيسيين هما:²

¹ نوي نجا، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003"، مرجع سبق ذكره، ص 36.

² سهام كردودي، "المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية"، مرجع سبق ذكره، ص 91.

- 1- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة؛
- 2- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع.

II-1-3-2- المرجعية القانونية للرقابة الجبائية:

الرقابة الجبائية، ونظرا للأهداف الإستراتيجية القومية التي تهدف إلى تحقيقها، تتطلب وجود مرجعية قانونية واضحة وصريحة تستند إليها، حتى تكون لها قوة قانونية تمكن المصالح الجبائية من القيام بها على أحسن وجه هذا من جهة، ومن جهة أخرى تسن التشريعات القانونية التي تنظم إجراءات القيام بها، من تحديد لسلطات وصلاحيات، حقوق والتزامات كل الأطراف المعنية بالرقابة الجبائية.

أ- الصلاحيات القانونية للإدارة الجبائية:

منح المشرع الجبائي للإدارة الجبائية جملة من الصلاحيات متناسبة مع عملية قيامها بالرقابة الجبائية، نستعرضها في ما يأتي:

(1) الحق في الرقابة:¹

هذا الحق نصت عليه المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية وخولت لمصالح الإدارة الجبائية القيام بكل أشكال الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم، ومراقبة المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر وتدفع أجور وأتعاب أو مرتبات من أي طبيعة كانت، وحق الرقابة ليس محدودا فقط بالضرائب والرسوم المباشرة ولكن يمتد أيضا إلى الحقوق غير المباشرة والتسجيل.

(2) الحق في الاطلاع:

الحق في الاطلاع يعني ، يجوز لموظفي إدارة الضرائب الاطلاع على سجلات ودفاتر وملفات المكلف ووثائقه الخاصة، لتتمكن من ربط الضريبة بشكل دقيق واكتشاف ما قد يحدث من مخالفات بهدف التخلص من الضريبة.²

¹ عوادى مصطفى، "الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)"، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2009، ص 19.

² عبد الناصر نور، حسن عدس نائل، "الضرائب ومحاسبتها"، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2003، ص 325.

ويظهر جليا هذا الحق من خلال قانون الإجراءات الجبائية (المادة 85)، والذي ينص على: "يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات"¹، ومن الإدارات والهيئات والمؤسسات التي يمكن لموظفي الإدارة الجبائية أن يحصلوا منها على المعلومات المطلوبة نذكر:

- 1- إدارات الدولة والولايات والبلديات، والمؤسسات والهيئات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات، وأي سلطة إدارية أخرى؛
- 2- مصالح الضمان الاجتماعي؛
- 3- السلطة القضائية ومختلف هيئاتها؛
- 4- التجار والشركات التجارية؛
- 5- المؤسسات والهيئات المالية، مثل البنوك، مؤسسات التأمين...إلخ.

(3) الحق في المعاينة والحجز:²

نص قانون الإجراءات الجبائية على تأسيس حق المعاينة، ويأتي هذا الحق ليدعم ترتيبات حق الرقابة المعمول به من قبل الإدارة الجبائية في حالة ثبوت محاولة تدليس أو غش، حيث يمكن للإدارة الجبائية في إطار ممارستها لحق الرقابة، وبترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليميا بناء على طلب مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، وعند توفر قرائن تدل على ممارسات تدليسية أن ترخص لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة.

(4) الحق في استدراك الأخطاء:

الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء المرتكبة من قبل الإدارة الجبائية حدد بالأربعة سنوات الأخيرة، حيث يعرف هذا الحق على أنه الحق الممارس من قبل الإدارة الجبائية من أجل تصحيح حالات النسيان أو نقائص أو الإغفالات في التصريحات الجبائية المكتتبه، وانقضاء هذا الأجل لا يعد عائقا أمام أعوان الإدارة الجبائية

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، "قانون الإجراءات الجبائية"، بارتي للنشر، الجزائر، 2002، ص 44.

² نوي نجا، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003"، مرجع سبق ذكره، ص ص 50-51، بتصرف.

لممارسة حق الرقابة بسبب تقادم الفترات، لكنها تمتد إلى العمليات التي لها أثر على نتائج فترة لاحقة غير مغطاة بهذا الحق.¹

ب- حقوق والتزامات المكلفين الخاضعين للرقابة:

للمكلفين المعنيين بالرقابة الجبائية حقوق كما عليهم واجبات نوجز البعض منها في ما يلي:

(1) حقوق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية:

تتمثل حقوق المكلفين الذين يخضعون للرقابة الجبائية في ما يلي:

(1-1) الإعلام المسبق:

لا يمكن القيام بإجراءات الرقابة الجبائية من دون إعلام مسبق للمكلف المعني بهذه الرقابة، حيث يجب إرسال إشعار للمكلف الذي سيخضع للرقابة الجبائية مرفوقا بوصول لتأكيد استلام الإشعار.

(1-2) الإطلاع على ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية:

قبل الخوض في عمليات التحقيق يجب إجبارا على المراقب إرسال أو منح المكلف ميثاق المكلفين المراقبين، وهي وثيقة ملخصة بطريقة جيدة وواضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين، حيث يقوم المراقب بمنح هذه الوثيقة مرفوقة بالإشعار بالتحقيق إلى المكلف المراقب في أول يوم لتدخله.²

(1-3) إمكانية الاستعانة بمستشار جبائي:³

تحت طائلة بطلان الإجراءات يجب أن يشار صراحة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة للاستشارة به أو الإنابة عنه. لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها.

¹ الطالب بالاعتماد على المرجعين:

- نوي نجا، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003"، مرجع سبق ذكره، ص 50.

- عوادي مصطفى، "الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)"، مرجع سبق ذكره، ص 21.

² نوي نجا، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003"، مرجع سبق ذكره، ص 56-57.

³ سهام كردودي، "المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية"، مرجع سبق ذكره، ص 101.

(1)-4- حق الإطلاع والرد على نتائج الرقابة الجبائية:

من حق المكلف الذي خضع لإجراءات الرقابة الجبائية مهما كان نوعها، أن يطلع على نتائج هذه الرقابة وبشكل مفصل، وفي هذا الإطار يجوز له إبداء كل الملاحظات والانتقادات التي يراها ضرورية حول هذه النتائج في غضون 40 يوم.¹

(2) التزامات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية:

الالتزامات التي يجب على المكلف مراعاتها واحترامها، للاستفادة من الحقوق الممنوحة وعدم التعرض للعقوبات المترتبة عن مخالفة الالتزامات، تتمثل في التزامات متعلقة بالمحاسبة الواجب مسكها من قبل المكلفين والتمثلة أساسا في:

(2)-1- تطبيق محاسبة تتماشى ومحتوى النظام المحاسبي الساري العمل به؛

(2)-2- مسك الدفاتر المحاسبية التي أمر القانون التجاري بمسكها، وعلى رأسها دفتر اليومية العامة ودفتر الجرد، والذان يجب أن يمسا بالكيفية المنصوص عنها قانونا.²

بالإضافة إلى التزامات أخرى جبائية متعلقة بتنظيم سير التحصيلات الجبائية من المكلفين إلى المصالح الجبائية، حيث يجب التقيد التام بالتنظيم والإجراءات التي تفرضها الإدارة الجبائية من خلال جملة التصريحات الضريبية المعتمدة ومواعيد تقديمها.

II-2- مصالح الرقابة الجبائية وطنيا، جهويا ومحليا:

إن المهمة التي تؤديها مصالح الرقابة الجبائية ليست بالسهلة، وهذا راجع لطبيعة وتشعب وتعقد هذه المهمة، ولأن عملية الرقابة الجبائية تعتبر ضرورة ملحة أقرتها الوقائع على أرض الواقع، وارتباطها بأحد أهم الموارد والأدوات المالية لأي اقتصاد كان، وحتى يتسنى تحقيق هذه الأهداف وباقي الأهداف الأخرى، كان لزاما إعداد مخطط هيكلي منظم ومحكم، يسمح بتناسق وتكامل مختلف هياكل الرقابة الجبائية، وفي ما يأتي سنحاول التطرق إلى هاته المصالح للرقابة الجبائية المنتشرة عبر تراب الوطن وإلى مختلف فروعها وأقسامها.

II-2-1- المصالح الوطنية للرقابة الجبائية:

على المستوى الوطني توجد مديريتين للرقابة الجبائية، هي:

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة"، الجزائر، 2004، ص 81.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، المادتين 9 و10.

1- مديرية البحث والمراجعات؛

2- مديرية كبريات المؤسسات.

II-1-1-2- مديرية البحث والمراجعات:

تعتبر مديرية البحث والمراجعات أعلى الهيئات الجبائية للرقابة الجبائية على المستوى الوطني، حيث تسهر على ضمان استمرارية وتوحيد تنفيذ إجراءات الرقابة الجبائية عبر التراب الوطني.

أ- التعريف بمديرية البحث والمراجعات وهيكلها التنظيمي العام:

سنتناول في ما يأتي التعريف بمديرية البحث والمراجعات وبهيكلها التنظيمي العام.

1) التعريف بمديرية البحث والمراجعات:

تسير عمليات الرقابة الجبائية على المستوى المركزي عن طريق مديرية البحث والمراجعات (DRV)*، وهي مصلحة مركزية لها صلاحيات وسلطات على المستوى الوطني، وتتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات (SRV)**، وأربع مديريات فرعية، حيث تنص المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم: 95-55 المؤرخ في 15/02/1995 والمعدلة والمتممة بموجب المادة الأولى من المرسوم التنفيذي 98-228 المؤرخ في 13/07/1998 على إحداث مديرية البحث والمراجعات تتبع المديرية العامة للضرائب¹، والتي تتضمن المديرية الفرعية التالية ما يلي:²

1- المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية؛

2- المديرية الفرعية للبرمجة؛

3- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية؛

4- المديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات.

2) الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والمراجعات:

وفقا لما تم ذكره سابقا فالهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والمراجعات يكون على النحو التالي:

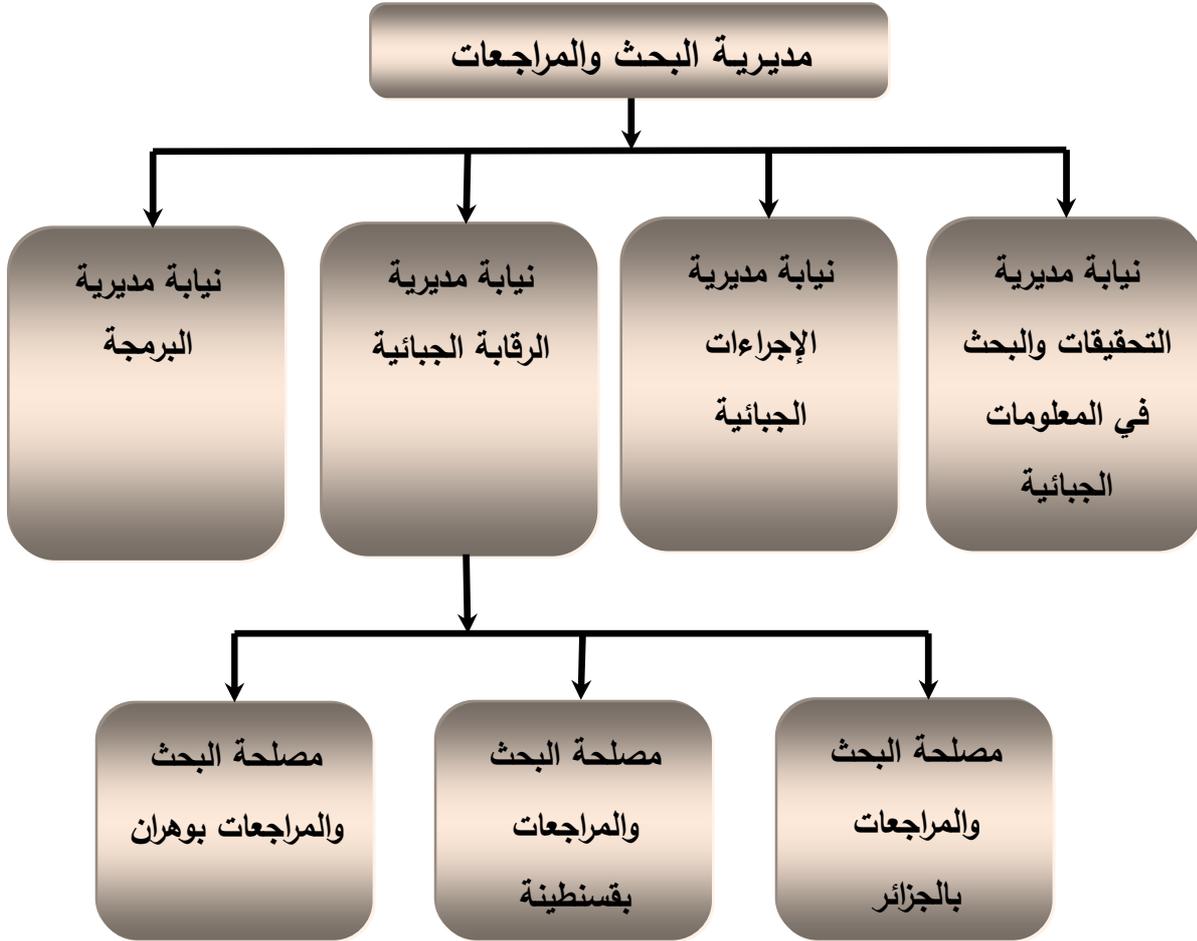
*Direction des Recherches et Vérification.

**Service des Recherches et Vérification.

¹ عوادي مصطفى، "الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)"، مرجع سبق ذكره، ص 31.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة: 5 من المرسوم التنفيذي رقم: 98-228 المؤرخ بتاريخ 13/07/1998، الجريدة الرسمية، 1998، العدد

الشكل رقم (1-2): الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والمراجعات



المصدر: نوي نجاة، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003"، مرجع سبق ذكره، ص 40.

ب- مهام مديرية البحث والمراجعات:¹

طبقا للتعليمية رقم: 268/و م/ع ض المؤرخة في 15/09/1998 يتم تحديد المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التحقيق من خلال برنامج مسبق، حيث يكون انتقاء الملفات عن طريق وضع برنامج لذلك، وهذا باقتراح الملفات المراد مراقبتها والتحقق فيها من طرف مفتشيات الضرائب أولا، ثم نيابة مديرية الرقابة الجبائية على المستوى مديرية الضرائب الولائية، ثم يصادق على البرنامج أو يغير من طرف مديرية البحث والمراجعات كما تم تحديد مستوى رقم الأعمال للأربع السنوات الأخيرة، والتي هي محل التحقيق بأن يفوق أو يساوي

¹ نوي نجاة، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003"، مرجع سبق ذكره، ص 40-41.

4,000,000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات والنشاطات الحرة، و بـ 10,000,000 دج بالنسبة للمؤسسات الأخرى، حتى تسند مهمة تحقيق هاته المؤسسات إلى مديرية البحث والمراجعات.

واعتمادا على صلاحيات مديرية البحث والمراجعات في إطار البحث والتحقيق فهي مكلفة بما يلي:

- 1- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي؛
- 2- جعل الرقابة أكثر شفافية مع الأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار؛
- 3- إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب، وتحسين المردودية الجبائية العامة.

وبالتالي فالهدف الرئيسي لمديرية البحث والمراجعات هو مكافحة التهرب الضريبي، ولأجل ذلك قامت بوضع إستراتيجية للمراقبة بغية تحقيق بعض الأهداف المساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي ومن بينها:

- 1- رفع نوعية التحقيق والارتقاء به إلى مستويات أحسن؛
- 2- تحسين مردودية الرقابة الجبائية؛
- 3- الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية والمداخل الكبيرة؛
- 4- تقليص حجم المنازعات التي هي في تزايد مقارنة بالتحقيق.

II-2-1-2- مديرية كبريات المؤسسات:

تعتبر مديرية كبريات المؤسسات حديثة النشأة مقارنة بباقي المصالح الجبائية الأخرى، وجاء إنشاؤها تلبية لدواع وأغراض خاصة تتماشى وطبيعة الاقتصاد الجزائري، الذي يتميز بتمركز أكبر المداخل ضمن عدد محدود من المؤسسات الكبرى.

أ- التعريف بمديرية كبريات المؤسسات:

تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات (DGE)**، في سنة 2002، ولأن هذا النوع من الهيئات الجبائية ذو اختصاص جبائي، أي يقتصر على مراقبة كبريات المؤسسات فقط، فهي تتمتع بصلاحيات على المستوى

* لمزيد من التفصيل انظر:

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم: 02-303 المؤرخ بتاريخ 2002/09/28، الجريدة الرسمية، 2002، العدد 64، ص 13-14.

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم: 05-494 المؤرخ بتاريخ 2005/12/26، الجريدة الرسمية، 2005، العدد 84، ص 16.

** Direction des Grandes Entreprises.

الوطني، وإضافة إلى هذا فهي المسؤولة عن تسيير كل المهام الجبائية معا (الوعاء، التحصيل، الرقابة، المنازعات).

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمسة (5) مديريات فرعية هي:¹

1- المديرية الفرعية لجباية المحروقات؛

2- المديرية الفرعية للتسيير؛

3- المديرية الفرعية للرقابة والبطاقات؛

4- المديرية الفرعية للمنازعات؛

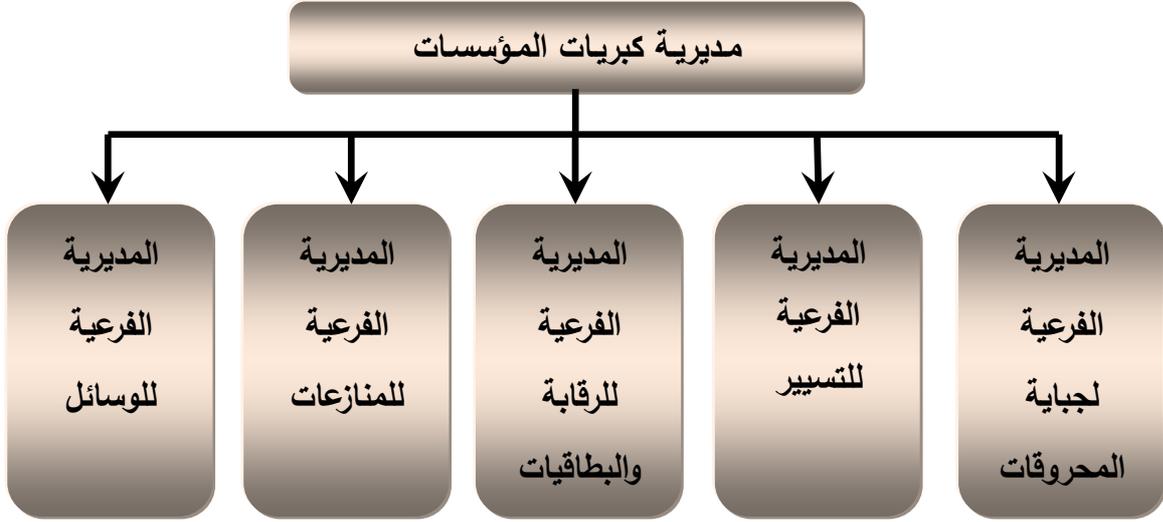
5- المديرية الفرعية للوسائل.

ب- الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات:

وفقا لما سلف ذكره فإن الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات يكون على النحو التالي:

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة: 4 من المرسوم التنفيذي رقم: 06-327، المؤرخ بتاريخ 2006/09/18، الجريدة الرسمية، 2006، العدد

الشكل رقم (2-2): الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات*



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المرجع: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المواد من: 3 إلى: 24 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 2009/02/21، مرجع سبق ذكره، ص ص

.14-12

ج- أهداف إنشاء مديرية كبريات المؤسسات:¹

تتركز القدرة الجبائية الجزائرية في عدد محدود من المؤسسات والتي تعتبر مؤسسات كبرى حيث تعد مراقبتها احتراماً للالتزامات الضريبية أمراً جوهرياً بالنسبة للخزينة العمومية (تحوز على ما يقارب 70% من الإيرادات الجبائية)، ويسمح تجميع ملفات هذه المؤسسات داخل مديرية كبريات المؤسسات من أن تتحكم المديرية العامة للضرائب (DGI)**، بسرعة في الحصة الأضخم من الإيرادات الجبائية، عن طريق تحسين نجاعتها وفعاليتها في مجال تسيير أهم الملفات الجبائية وكذا متابعتها من أجل التقليل من الغش الضريبي، ويمكن حصر هذه الأهداف في النقاط التالية:

* للتعرف على مكاتب ومصالح كل مديرية، أنظر المرجع: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المواد من: 3 إلى: 24 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 2009/02/21، مرجع سبق ذكره، ص ص 14-12.

¹ عوادي مصطفى، "الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)"، مرجع سبق ذكره، ص ص 44-46.

**Direction Générale des Impôts.

1) تحسين الخدمات التي يتلقاها متعاملي الإدارة الجبائية:

إن تجميع المهام الجبائية الأساسية (الإعلام والخدمات، التسيير والمراقبة، التحصيل، المنازعات)، تحت سلطة مدير كبريات المؤسسات يعد ذاته عامل عصرنه، بالإضافة إلى تبسيط الإجراءات الإدارية، وهو ما يسهل العلاقة بين الإدارة والمؤسسات الكبرى، كما أن مديرية كبريات المؤسسات بصفقتها المخاطب الوحيد لهذا النوع من المكلفين، ستمكن من ضمان تطبيق التشريع الجبائي على متعاملين متحمسين للخلافات حول تفسير التشريع الجبائي والخلافات الناجمة عن التشتت الجغرافي الحالي للمفتشيات، وتركيز تسيير الملفات المعقدة في مكان واحد، فإن مديرية كبريات المؤسسات تساهم بشكل كبير في تحسين كفاءات الأعوان العاملين فيها. ومن خلال اعتماد مسعى ديناميكي يسمح بالتعرف على استعلامات المكلفين فإن مديرية كبريات المؤسسات تعمل على تحسين صلاحية المعلومات المقدمة وبهذا ستخدم بصفة أفضل المتعاملين الاقتصاديين الذين يتبعونها.

2) تحديث الإجراءات:

إن إنشاء مديرية كبريات المؤسسات هي الخطوة نحو عصرنه المديرية العامة للضرائب، وتتجسد هذه العصرنه في تنظيم جديد للمهام الجبائية وفي تبسيط الإجراءات، بحيث أن مديرية كبريات المؤسسات تمثل موقعا نموذجيا لتطوير المناهج والتطبيقات الجديدة.

إن تطوير نظام مدمج لتسيير الضرائب ضمن مديرية كبريات المؤسسات يمنح للمستعملين وللمختصين في الإعلام الآلي العاملين بالمديرية العامة للضرائب بتحسين المعارف والتجربة الضرورية لكي يطبق تدريجيا المخطط التوجيهي المعلوماتي لكافة المصالح الجبائية بدءا بإدخال الإعلام الآلي.

3) تسيير جباية المحروقات:

مع البدء في تطبيق قانون المحروقات، والذي ينظم نشاطات إنتاج المحروقات لا سيما بإحداث وكالة النفط، موازاة مع ذلك فقد تم إنشاء فوري لمديرية الجباية البترولية داخل مديرية كبريات المؤسسات، ولذلك فإن تسيير الملف الجبائي لشركة سوناطراك والمتعاملين الآخرون العاملين في قطاع المحروقات والمناجم يتم في مديرية كبريات المؤسسات وسيسمح هذا التغيير بتحسين تسيير الملفات الجبائية للشركات البترولية والشبه البترولية والمنجمية.

د- المكلفون الخاضعون لرقابة مديرية كبريات المؤسسات:

المكلفون الخاضعون لرقابة مديرية كبريات المؤسسات هم:¹

1- الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين المشكلة بقوة القانون أو فعليا والعاملة في ميدان المحروقات، وكذا الشركات التابعة لها كما تنص عليه أحكام القانون رقم: 86-14 المؤرخ في: 1986/08/19، والمتعلق بأعمال التفتيش والمحروقات واستغلالها ونقلها بالأنابيب، المعدل والمتمم، وكذا النشاطات الملحقة بها؛

2- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال المنصوص عليها في المادة: 136 من قانون الضرائب المباشرة والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة المالية مائة مليون دينار جزائري (100,000,000 دج)؛

3- تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا والتي يفوق أو يساوي رقم أعمال أحد أعضائها مائة مليون دينار جزائري (100,000,000 دج)؛

4- الشركات المقيمة في الجزائر والعضوة في التجمعات الأجنبية وكذا الشركات التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر كما هو منصوص عليه في المادة: 156-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

هـ- مهام مديرية كبريات المؤسسات:

تتكفل مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها، بمهام الوعاء والتحصيل والمراقبة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والمجمعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا أو الكيانات مهما يكن شكلها القانوني، ومهما كان محل مؤسستها الرئيسي أو مديريتها الفعلية أو مقرها، ويمكن حصر مهام مديرية كبريات المؤسسات في المجالات التالية:²

(1) في مجال الوعاء:

1- تمسك وتسير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها؛

2- تراقب الملفات حسب كل وثيقة؛

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة: 60 من قانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية، 2002، العدد 86، ص 19.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة: 3 من المرسوم التنفيذي رقم: 06-327، المؤرخ بتاريخ 18/09/2006، مرجع سبق ذكره، ص 7-8.

3- تتكفل بملفات تعويض قروض الرسوم؛

4- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتنفيذ عمليات التسجيل والطابع وتعاينها وتصادق عليها.

(2) في مجال التحصيل:

1- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛

2- المراقبة المسبقة وتصفية حساب التسيير؛

3- التموين بالطوابع ومسك محاسبتها.

(3) في مجال الرقابة:

1- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها وتراقب التصريحات؛

2- تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقيم نتائجها.

(4) في مجال المنازعات:

1- تدرس التظلمات وتعالجها؛

2- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية؛

3- تعالج طلبات التخفيض الإداري.

(5) في مجال تسيير الوسائل:

1- تعد الإجراءات المتعلقة بالاعتمادات والتصفية، والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها وتسهر على تنفيذها وتحيينها؛

2- تضمن تسيير المستخدمين وتقييم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية وتعد التقديرات الميزانية المطابقة لذلك؛

3- توظف وتعين المستخدمين الذين لم تتقرر طريقة أخرى لتعيينهم.

(6) في مجال الاستقبال والإعلام:

1- تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛

2- تنشر المعلومات والآراء اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، مع تذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم في مجال الجبائية؛

3- تتعاون وتنسق مع الهيكل المركزي المكلف بالإعلام في مجال إستراتيجية الاتصال والاستقبال والإعلام وكذا تنفيذها.

II-2-2- المصالح الجهوية للرقابة الجبائية:

المصالح الجهوية للرقابة الجبائية، والتي جاءت تسميتها تحت عنوان المصالح الخارجية للإدارة الجبائية تتكون من:¹

1- المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات؛

2- المراكز الجهوية للإعلام والوثائق؛

3- المديريات الجهوية للضرائب.

II-2-2-1- المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات:

لتعزيز فعالية الرقابة الجبائية على المستوى الوطني، تنتشر ثلاث مصالح جهوية للأبحاث والمراجعات، وفي ما يلي سنتناول التعريف بهذا النوع من المصالح الجبائية وبمهامها وهيكلها التنظيمي.

أ- التعريف بالمصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات:

من الهيكل التنظيمي السابق لمديرية الأبحاث والمراجعات السابق، يتضح أنه يوجد ثلاث (3) مصالح جهوية للأبحاث والمراجعات لها صلاحيات على المستوى الجهوي، وهي تتواجد على مستوى المناطق التالية: الجزائر، وهران، قسنطينة، وكل مصلحة من تلك المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات يتبع لها عدد معين من المديريات الولائية للضرائب.*

ب- مهام المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات:

تكلف المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات على الخصوص القيام بالمهام التالية:²

1- تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات والمداخل التي تضبطها مديريةية البحث والمراجعات وتعد الإحصائيات المتعلقة بها؛

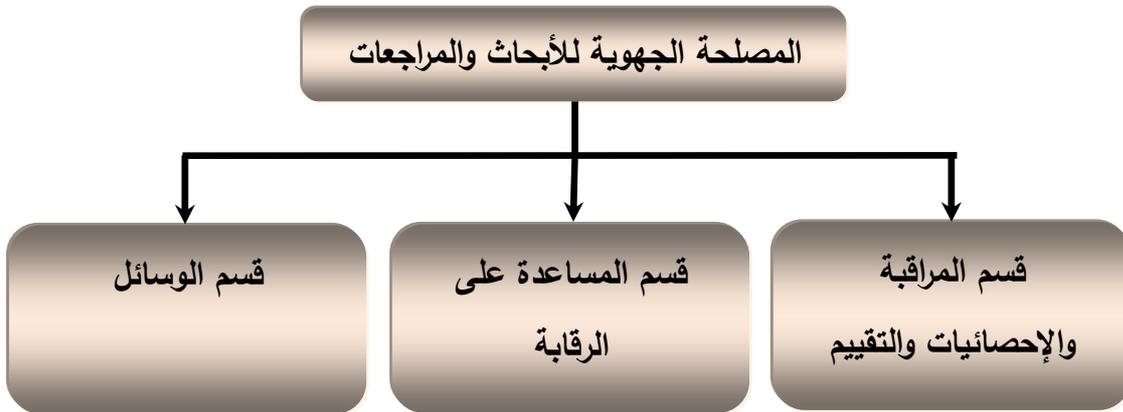
¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة: 02 من المرسوم التنفيذي رقم: 06-327، المؤرخ بتاريخ 18/09/2006، مرجع سبق ذكره، ص 7.

* لمعرفة الاختصاص الإقليمي لكل مصلحة جهوية للأبحاث والمراجعات، أنظر المرجع: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المواد من: 1 إلى 5 من القرار المؤرخ في 24/05/2007، الجريدة الرسمية، 2007، العدد 44، ص ص 15-16.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة: 10 من المرسوم التنفيذي رقم: 06-327، المؤرخ بتاريخ 18/09/2006، مرجع سبق ذكره، ص 9.

- 2- تضمن تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي؛
 - 3- تنفيذ برامج تحقيق وبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقوم بتقييمها الدوري؛
 - 4- تنفيذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب وكل السلطات المختصة بالاتصال مع المؤسسات والمصالح المعنية؛
 - 5- تطبيق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديريتين ولائيتين للضرائب أو أكثر.
- ج- الهيكل التنظيمي للمصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات:
- تقسم كل مصلحة جهوية للأبحاث والمراجعات، من المصالح الثلاث (الجزائر، وهران، قسنطينة)، السابقة الذكر، إلى ثلاث أقسام كما يلي:

الشكل رقم (2-3): الهيكل التنظيمي للمصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد المرجع: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المواد: من: 42 إلى: 45، من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 2009/02/21، مرجع سبق ذكره، ص 16.

II-2-2-2- المراكز الجهوية للإعلام والوثائق:

من المصالح الجبائية والمساعدة على تنفيذ الرقابة الجبائية على أرض الواقع ولو بشكل غير مباشر، المراكز الجهوية للإعلام والوثائق، وهذه المراكز المنتشرة عبر الوطن ذات اختصاص إقليمي جهوي.

أ- التعريف بالمراكز الجهوية للإعلام والوثائق:

من الإدارات الجبائية التي لها صلاحيات جبائية جهوية، المراكز الجهوية للإعلام والوثائق، حيث تنتشر عبر الوطن في أربع (4) مراكز جهوية، توجد في كل من الجزائر، وهران، قسنطينة، ورقلة، وكل مركز جهوي للإعلام والوثائق يتبع له عدد من المديريات الولائية للضرائب.*

ب- مهام المراكز الجهوية للإعلام والوثائق:

تكلف المراكز الجهوية للإعلام والوثائق بالمهام التالية:¹

- 1- تنسق برامج البحث وتجمع وتعالج المعلومة الاقتصادية والمالية المحلية؛
- 2- تستغل السجلات الأصلية وتنشر الجداول العامة للرسم العقاري ورسم التطهير والضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات وتنشر الإنذارات الموافقة لها والسجلات الأولية للسنة المالية الموالية؛
- 3- تقدم أوراق النتائج التي تعطي، بالنسبة للجداول العامة لبلدية بكاملها وولاية، وتراجع عدد المكلفين بالضريبة الذين فرضت عليهم الضريبة وأسس العناصر الخاضعة للضريبة والنتائج الإجمالي لكل ضريبة أو رسم والحصص التي تعود لكل جماعة عمومية والغرف الحرفية؛
- 4- تصدر سندات إيرادات الجداول الضريبية العامة التي تعطي لها المديريات الولائية للضرائب طابعا تنفيذيا؛
- 5- تعد الكشوف الملحقة المتعلقة بالخاضعين للضريبة "المفقودين" وبالحصص الكبيرة وبالأرصدة السلبية؛
- 6- تقدم كل الوثائق الإحصائية الأخرى التي تسمح لمديرية الإعلام والوثائق بقياس أثر الأحكام الجبائية الجديدة؛
- 7- تعرض مؤشرات المحيط المترتبة عن معالجة المراجع الاقتصادية والاجتماعية المحلية وذلك في إطار مسعى التسيير حسب الأهداف (تشخيص / مخطط عمل).

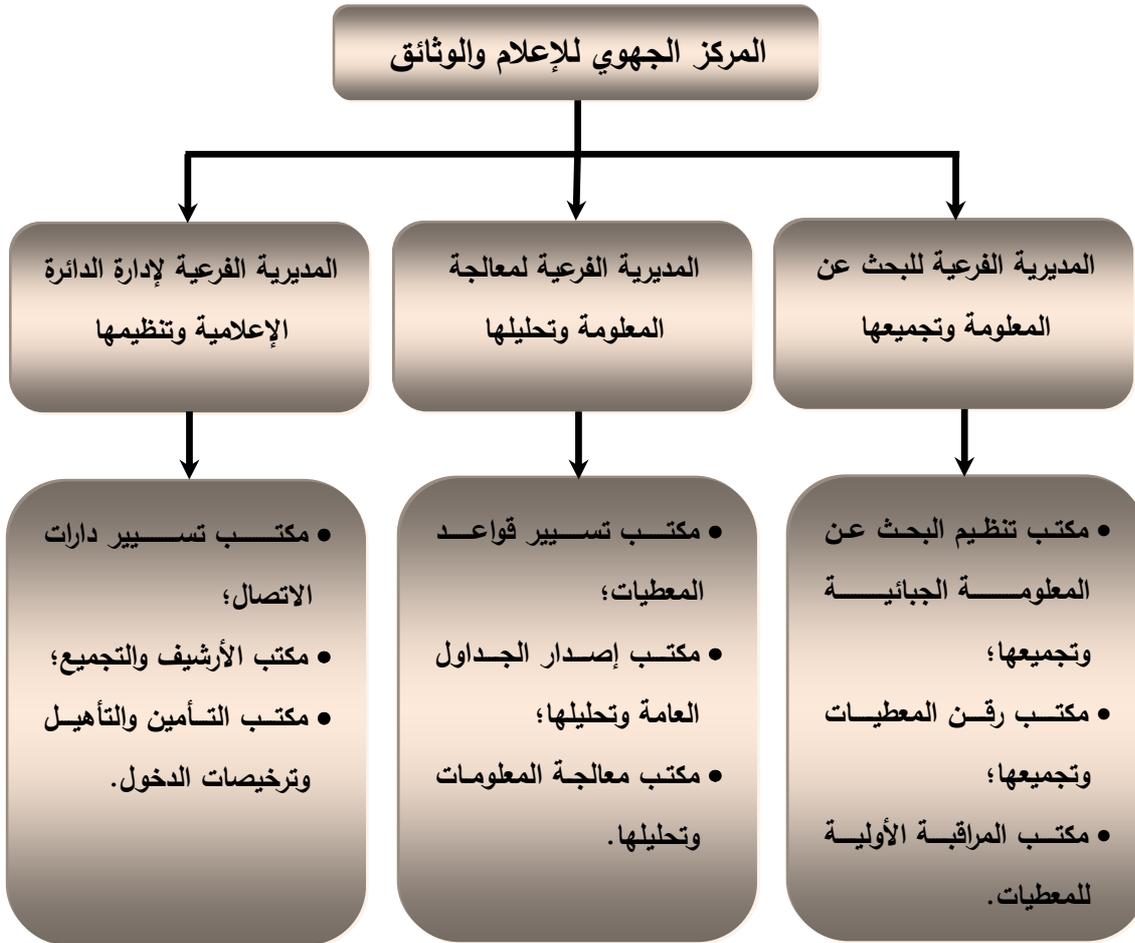
* لمعرفة الاختصاص الإقليمي لكل مركز جهوي للإعلام والوثائق ، أنظر المرجع: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المواد من: 1 إلى: 6 من القرار المؤرخ في 2007/05/24، مرجع سبق ذكره، ص ص 17-18.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة: 13 من المرسوم التنفيذي رقم: 06-327، المؤرخ بتاريخ 2006/09/18، مرجع سبق ذكره، ص 9.

ج- الهيكل التنظيمي للمركز الجهوي للإعلام والوثائق:

ينقسم المركز الجهوي للإعلام والوثائق إلى ثلاث (3) مديريات فرعية، وفي مكاتب لا يتجاوز عددها أربعة (4) في كل مديرية فرعية، كما يلي:

الشكل رقم (2-4): الهيكل التنظيمي للمركز الجهوي للإعلام والوثائق



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المرجع: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المواد من: 46 إلى: 58، من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 2009/02/21، مرجع سبق ذكره، ص ص 16-17.

II-2-2-3- المديريات الجهوية للضرائب:

تلعب المديريات الجهوية للضرائب دورا أساسيا ومباشرا في مجال الرقابة الجبائية من خلال العلاقة المباشرة التي تربطها بمديريات الضرائب الولائية التي تتبعها، كما أن عددها يفوق عدد المصالح الجبائية الجهوية السابقة الذكر.

أ- التعريف بالمديريات الجهوية للضرائب:

تضمن المديريات الجهوية للضرائب تمثيل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي، حيث تسهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية، كما تضمن العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية والمديريات الولائية للضرائب، وفي هذا الإطار تتولى المديريات الجهوية للضرائب تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي وتوجيهه وتنسيقه وتقويمه ومراقبته.¹

على المستوى الوطني توجد تسعة (9) مديريات جهوية للضرائب، وكل مديرية جهوية للضرائب يتبع لها عدد معين من المديريات الولائية للضرائب.*

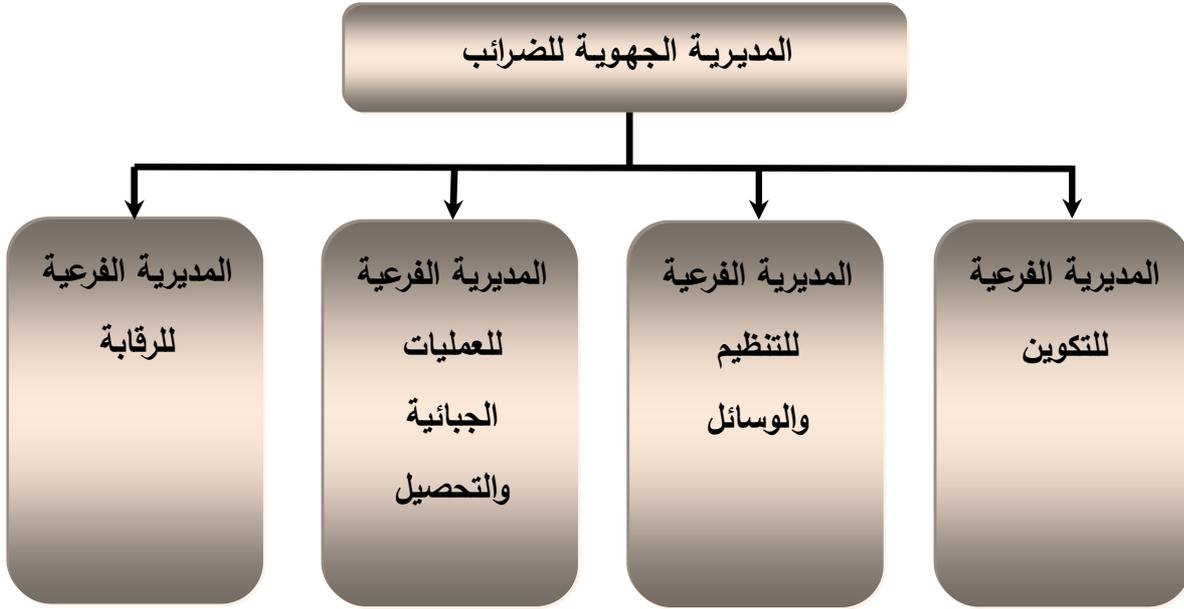
ب- الهيكل التنظيمي العام للمديرية الجهوية للضرائب:

يأخذ الهيكل التنظيمي العام لكل مديرية جهوية للضرائب الشكل التالي:

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة: 7 من المرسوم التنفيذي رقم: 06-327، المؤرخ بتاريخ 18/09/2006، مرجع سبق ذكره، ص 8.
* لمعرفة الاختصاص الإقليمي لكل مديرية جهوية للضرائب، أنظر المرجع: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المواد من: 1 إلى: 20 من القرار

المؤرخ في 24/05/2007، مرجع سبق ذكره، ص ص 12-15.

الشكل رقم (2-5): الهيكل التنظيمي العام للمديرية الجهوية للضرائب*



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المرجع: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المواد من: 25 إلى: 41 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 2009/02/21، مرجع سبق ذكره، ص 14-16.

ج- مهام المديرية الجهوية للضرائب:

تتولى المديرية الجهوية للضرائب المهام التالية:¹

- 1- تسهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية وطرقه ومقاييسه وإجراءاته؛
- 2- تعد بصفة دوريا حصائل وملخصات عن أعمال المصالح الجبائية؛
- 3- تقدم أي اقتراح لتكييف التشريع الجبائي؛
- 4- تشارك في أعمال تكوين الأعوان وتحسين مستواهم وتجديد معلوماتهم؛
- 5- تدرس طلبات تنقل الأعوان فيما بين الولايات؛

* للتعرف على مكاتب كل مديرية، أنظر المرجع: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المواد من: 25 إلى: 41 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 2009/02/21، مرجع سبق ذكره، ص 14-16.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة: 7 من المرسوم التنفيذي رقم: 06-327، المؤرخ بتاريخ 2006/09/18، مرجع سبق ذكره، ص 8.

- 6- تقدر ما تحتاج إليه المصالح الجبائية الجهوية من وسائل بشرية ومادية وتقنية ومالية وتعد تقريرا دوريا عن ظروف سير هذه الوسائل واستعمالها؛
- 7- تنظم أشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار، والتي تنشأ في المستوى الجهوي؛
- 8- توافق على استفادة المكلفين بالضريبة من نظام الشراء بالإعفاء حسب الشروط التي ينص عليها التشريع المعمول به.

II-2-3- المصالح المحلية للرقابة الجبائية:

سنتناول في ما يلي المصالح المحلية للرقابة الجبائية، أي المصالح الموجودة على مستوى كل ولاية من ولايات الوطن.

II-2-3-1- المديرية الولائية للضرائب:

من هذه المصالح المحلية للرقابة الجبائية نجد المديرية الولائية للضرائب، والتي تعد أعلى المصالح الجبائية على مستوى كل ولاية من حيث السلم الإداري، كما أن البعض من طرق الرقابة الجبائية المتبعة لا تتم إلا فيها كما سوف نرى.

أ- التعريف بالمديرية الولائية للضرائب:

تلعب المديرية الولائية للضرائب (DIW)* على مستوى كل ولاية من ولايات الوطن، دورا رئيسيا في مجال الرقابة الجبائية، وتتولى القيام بهذه المهمة مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية، وفي هذا الإطار تضم المديرية الولائية للضرائب خمسة (05) مديريات فرعية هي:¹

- 1- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛
- 2- المديرية الفرعية للتحصيل؛
- 3- المديرية الفرعية للمنازعات؛
- 4- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية؛
- 5- المديرية الفرعية للوسائل.

ولأن البحث يركز ويسلط الضوء على دور الرقابة الجبائية بالتحديد، سوف نتعرض لتنظيم سير عمل ومهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فقط بشيء من التفصيل فيما سيأتي.

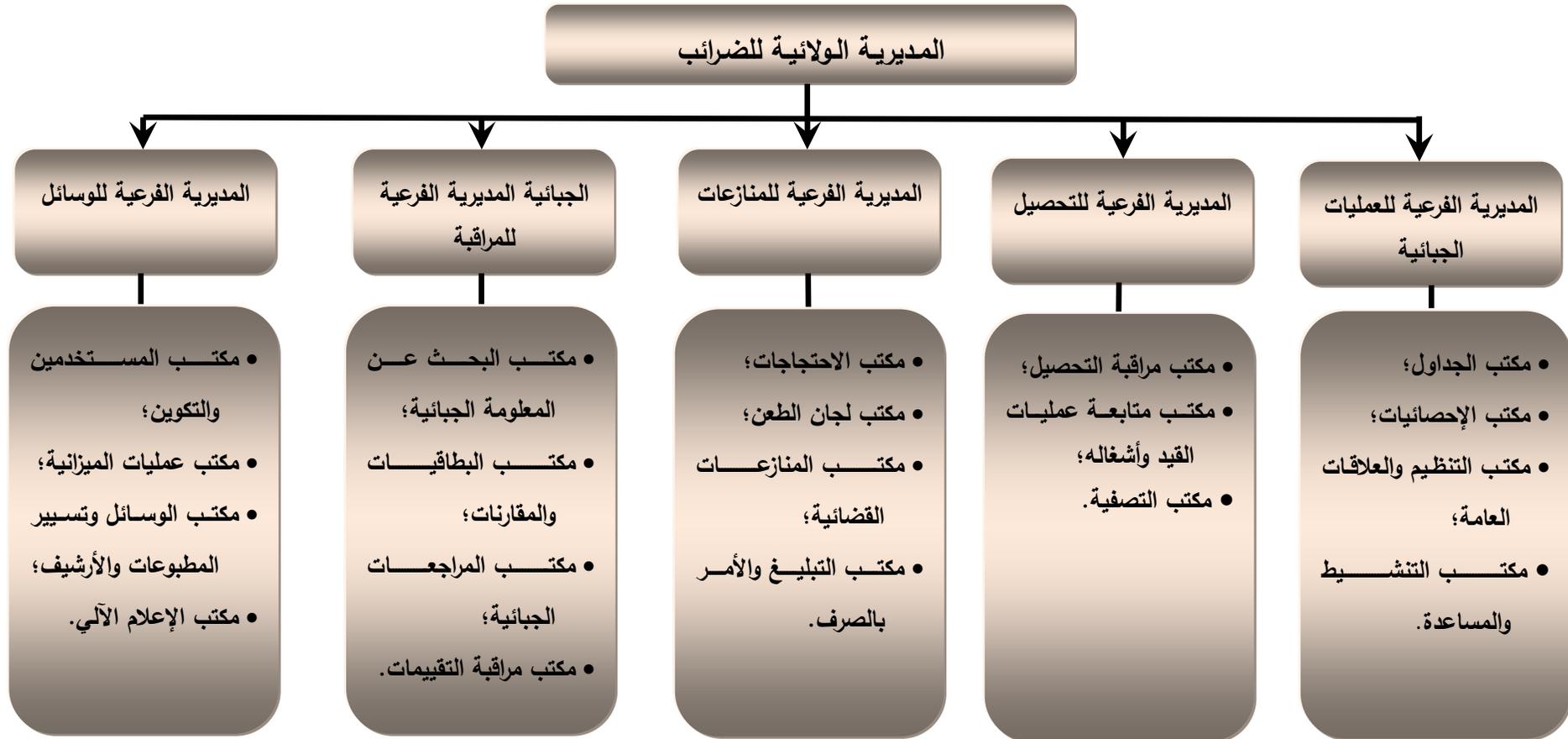
*Direction des Impôts de Wilaya.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة: 39 من القرار المؤرخ في 1998/07/12، الجريدة الرسمية، 1998، العدد 79، ص ص 19-20.

ب- الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب:

الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب وفقا للمديريات الفرعية المذكورة سابقا، يأخذ الشكل التالي:

الشكل رقم (2-6): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المرجع: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المواد من 59 إلى 87 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في

2009/02/21، مرجع سبق ذكره، ص ص 17-20.

ج- تنظيم الرقابة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب (المديرية الفرعية للرقابة الجبائية):

إضافة إلى مديرية البحث والمراجعات، فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، وتتكفل مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية بمهمة ذلك، إذ تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة، لذا تسند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق.¹

يتولى القيام بعملية الرقابة الجبائية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمديرية الولائية، مجموعة من الأعوان المحققين، والذين يتألفون من ما يلي:²

- نائب المدير؛
- رئيس فرقة التحقيق؛
- المحققين.

حيث أن لكل طرف من فرقة التحقيق مهام مسندة إليه كما يلي:

(1) نائب المدير:

هو المسؤول عن الإعداد وفي أحسن الظروف الممكنة لبرنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة، وفي هذا المجال يراقب أعمال التحقيق الجبائي، كما يستقبل في بعض الحالات المكلفين بالضريبة لحضورهم المحتمل للمجلس بصفته الممثل للإدارة أمام المكلفين، حيث يحرص على ضمان إجراء التحقيق وفقا للقانون، ويرى مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التحقيق.

بالإضافة إلى أنه يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التحقيق للقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة، وتقديم الملاحظات حول برامج التحقيق المنجزة، ووضع وتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات، كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في 30 يوما بعد إرسال كل إبلاغ نهائي.

(2) رئيس فرقة البحث والتحقيق:

إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة سنوات كمحقق

جبائي.

¹ نوي نجاة، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003"، مرجع سبق ذكره، ص 41.

² نفس المرجع السابق، ص ص 43-44.

ويكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولاً عن النظام العام داخل فرقته ويسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم، وهو مسؤول أيضاً مع المحققين على القضايا المبرمجة لصالح فرقته، ويتدخل أحياناً عند أول تدخل في مناقشة نتائج التحقيق، وبصفة عامة كلما كان هناك تقييم نافع لضمان السير الحسن للأعمال في إطار ضمان تنفيذ برنامج التحقيق يستطيع رئيس فرقة التحقيق أن يقوم بمهمة أحد المحققين.

(3) المحققين:

حتى تسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين لـ:

1- رتبة مراقب وهذا التزاماً بالتشريع الجبائي، فكل عون للإدارة الجبائية الذي له رتبة مراقب على الأقل له الكفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية؛

2- بطاقة انتداب تسلم لهم من المديرية العامة للضرائب تبين صفتهم.

المحققين الذين تسند إليهم مهام التدخل، هم وحدهم المكلفين بأعمال التحقيق ومراقبة النتائج وحسابها، مع إرسال التقويمات، ومعالجة الملاحظات الاحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه، وإقفال التحقيق تحت إدارة وحضور رئيس فرقة التحقيقات مع الإشارة إلى أنه يجب أن تتم أعمال التحقيق في مقرات المكلفين، باستثناء حالات خاصة ومرخصة من طرف المسؤول (نائب المدير) تحت طلب من المكلف للقيام بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية.

د- دور المديرية الولائية للضرائب في مجال الرقابة الجبائية:¹

إن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية البحث والمراجعات، وهذه الأخيرة مكلفة بالتحقيقات الكبرى أما المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فلقد وكلت إليها مهمة التحقيق في النشاطات الحرة ومقدمي الخدمات التي يبلغ رقم أعمالها أقل من 4,000,000 دج، وباقي المؤسسات التي يقدر رقم أعمالها بأقل من 10,000,000 دج.

وفي هذا الإطار فإن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بما يلي:

1- البرمجة والتحقق في كل نقطة من حدود الولاية، وكل التحريات والتحقيقات والأبحاث المتعلقة بالتحقيق

الجبائي؛

2- دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة؛

¹ نفس المرجع السابق، ص ص 45-46.

- 3- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من خلال التحقيق، وكذا على وصول تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف؛
- 4- تنفيذ الأعمال ذات الفائدة الجبائية؛
- 5- البحث وتحليل أسباب التهرب والغش الضريبي وإيجاد حلول واقتراحات ناجعة لهذا الإشكال؛
- 6- تقييم نتائج التحقيقات؛
- 7- تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية.

II-2-3-2- مراكز الضرائب:

كشف وزير المالية الجزائري "كريم جودي"، عن إجراءات جديدة تمت مباشرتها من أجل عصرنه إدارة الضرائب، على رأسها إنشاء مراكز جهوية للضرائب من أجل تقريب الإدارة الجبائية من الأطراف المعنية بدفع الضرائب في أماكن مزولة نشاطاتهم الاقتصادية، وفي هذا الخصوص أكد المدير العام للضرائب، "راوية عبد الرحمان"، أن هناك 11 مركز جار إنجاز، حيث تم تنصيب أول مركز نموذجي بالروبية منذ سنتين وسيتم فتح المركز الثاني الواقع بسيدي بلعباس قريبا، في حين سيتواصل إنجاز وتجهيز المراكز الأخرى بأحدث شبكات الاتصال والتكنولوجيات عبر الولايات، إلى غاية السنة الجارية (2011) وبداية سنة 2012.¹

أ- التعريف بمراكز الضرائب:

تتكفل مراكز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة. وتختص مراكز الضرائب في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق هذه الفئة من المكلفين بالضرائب بعنوان نشاطاتهم المهنية.²

تعتبر مراكز الضرائب من الهياكل الجديدة المستحدثة في الإدارة الجبائية، غير أنه لم يتم تعميمها بعد على كامل التراب الوطني، واقتصار وجودها على بعض المناطق، وفي انتظار تعميمها على كل الوطن تواصل

¹ فاطمة الزهراء، ا، جريدة البلاد اليومية، الجزائر، العدد 2472، الصادرة بتاريخ 2011/12/22.

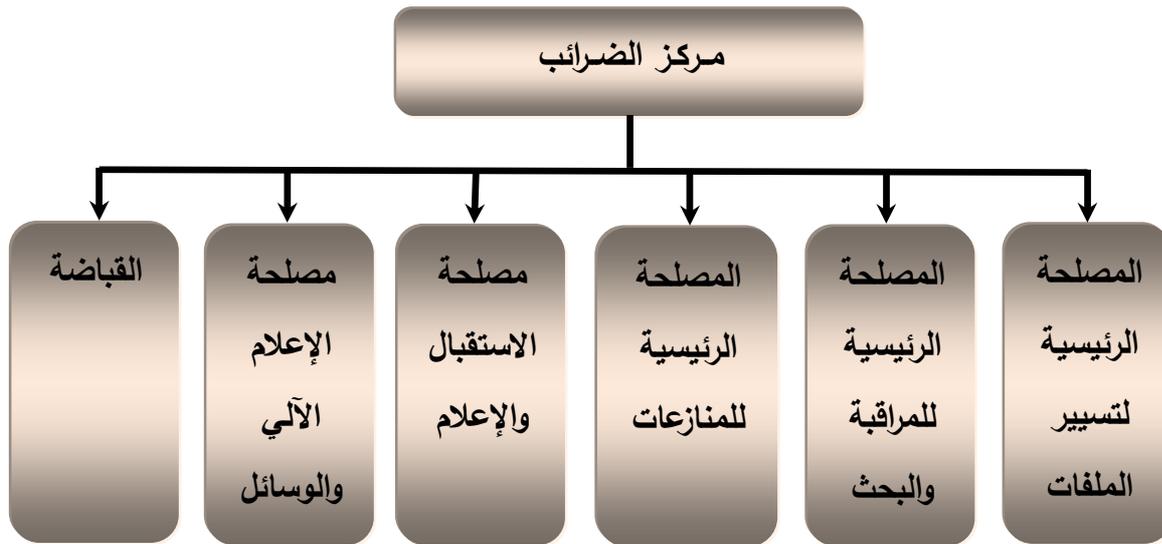
² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة: 20 من المرسوم التنفيذي رقم: 06-327، المؤرخ بتاريخ 2006/09/18، مرجع سبق ذكره، ص 11.

مفتشيات وقباضات الضرائب عملها بصفة انتقالية في انتظار إدماجها الكلي حسب الحالة في مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب.¹

ب- الهيكل التنظيمي العام لمركز الضرائب:

يأخذ الهيكل التنظيمي العام لمركز الضرائب الشكل التالي:

الشكل رقم (2-7): الهيكل التنظيمي العام لمركز الضرائب



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المادة: 21 من المرسوم التنفيذي رقم: 06-327، المؤرخ بتاريخ

2006/09/18، مرجع سبق ذكره ، ص 11.

ج- مهام مراكز الضرائب:²

تتخصر هذه المهام في المجالات التالية:

(1) في مجال الوعاء:

1- تمسك وتسيير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين يرسم المداخل الخاضعة

للضريبة على أرباح الشركات؛

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة: 32 من المرسوم التنفيذي رقم: 06-327، المؤرخ بتاريخ 2006/09/18، مرجع سبق ذكره، ص 12.

² نفس المرجع السابق، المادة: 20، ص 11.

2- تمسك وتسير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية؛

3- تصدر الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها.

(2) في مجال التحصيل:

1- تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛

2- تنفذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود؛

3- تضبط الكتابات وتمركز تسليم القيم.

(3) في مجال الرقابة:

1- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها وتراقب التصريحات؛

2- تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقيم نتائجها.

(4) في مجال المنازعات:

1- تدرس الشكاوى وتعالجها؛

2- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية؛

3- تعوض قروض الرسوم.

(5) في مجال الاستقبال والإعلام:

1- تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛

2- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لا سيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الأساسي؛

3- تنظم المواعيد وتسيرها؛

4- تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مراكز الضرائب.

II-2-3-3- المراكز الجوارية للضرائب:

من المصالح المستحدثة بالنظام الجبائي الجزائري، المراكز الجوارية للضرائب، وهي بمثابة النموذج

المصغر لمراكز الضرائب السابقة الذكر.

أ- التعريف بالمراكز الجوارية للضرائب:

تتابع مراكز الضرائب الجوارية ملفات المكلفين الغير تابعين للهيئات الجبائية السابقة الذكر، والخاضعين للضريبة الجزافية، بالإضافة إلى إقامة مراكز متخصصة في متابعة الجبائية العقارية، المعادن النفيسة، الكحول، التبغ، وكذا الجبائية المحلية والفلاحية.¹

وفي هذا الإطار تتولى المراكز الجوارية للضرائب متابعة الأشخاص الطبيعية والمعنوية التالية، وذلك في ما يخص الوعاء، التحصيل، الرقابة والمنازعات، وعلى كل الضرائب والرسوم المستحقة:²

- 1- المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي؛
 - 2- المستثمرات الفلاحية؛
 - 3- الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمم المالية وكذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية المبنية وغير المبنية؛
 - 4- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجمعيات أو أي تنظيم آخر برسم الضرائب أو الرسوم المفروضة على الأجور والرواتب المدفوعة، أو أي جزء آخر من نشاطهم الخاضع للرسم؛
 - 5- المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات أو مراكز الضرائب، برسم الضرائب أو الرسوم غير المنكفل بها من قبل الهياكل الجبائية التي تخضع لها.
- يقسم المركز الجوارى للضرائب مثل مركز الضرائب تماما ، إلى ثلاث (3) مصالح رئيسية ومصلحتين (2) وقباضة (نفس الهيكل التنظيمي العام لمركز الضرائب)* .

ب- مهام المراكز الجوارية للضرائب:³

يمكن توزيع هذه المهام حسب المجالات التالية:

(1) في مجال الوعاء:

- 1- تمسك وتسير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها؛
- 2- تصدر الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعابنها وتصادق عليها.

¹République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances, Lettre de la D G I, Lettre d'information, Numéro spécial, 2006, Editorial, P 1.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة: 26 من المرسوم التنفيذي رقم: 06-327، المؤرخ بتاريخ 2006/09/18، مرجع سبق ذكره، ص ص 11-12.

* انظر للهيكل التنظيمي العام لمركز الضرائب السابق.

³ نفس المرجع السابق، ص 12.

(2) في مجال التحصيل:

- 1- تتكفل بالجدول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم والأتاوى؛
- 2- تنفذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود؛
- 3- تضبط الكتابات وتمركز تسليم القيم.

(3) في مجال الرقابة:

- 1- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها؛
- 2- تراقب التصريحات وتنظم التدخلات؛

(4) في مجال المنازعات:

- 1- تدرس الشكاوى وتعالجها؛
- 2- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية؛
- 3- تدرس طلبات التخفيض الإداري.

(6) في مجال الاستقبال والإعلام:

- 1- تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛
- 2- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لا سيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات أو التصريح بكل تعديل؛
- 3- تنظم المواعيد وتسيرها؛
- 4- تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص المراكز الجوارية للضرائب.

II-2-3-4- مفتشيات الضرائب:

إن أغلب مصالح الضرائب السالفة الذكر ليست لها علاقة مباشرة بالمكلفين بالضريبة مثل مفتشيات الضرائب، فهي التي تمسك ملفاتهم الجبائية وتتابع وتسلم تصريحاتهم، كما أنها تعتبر المقرر الأول في إعداد برنامج الرقابة الجبائية لكل سنة.

أ- التعريف بمفتشيات الضرائب:

تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها، ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل.¹

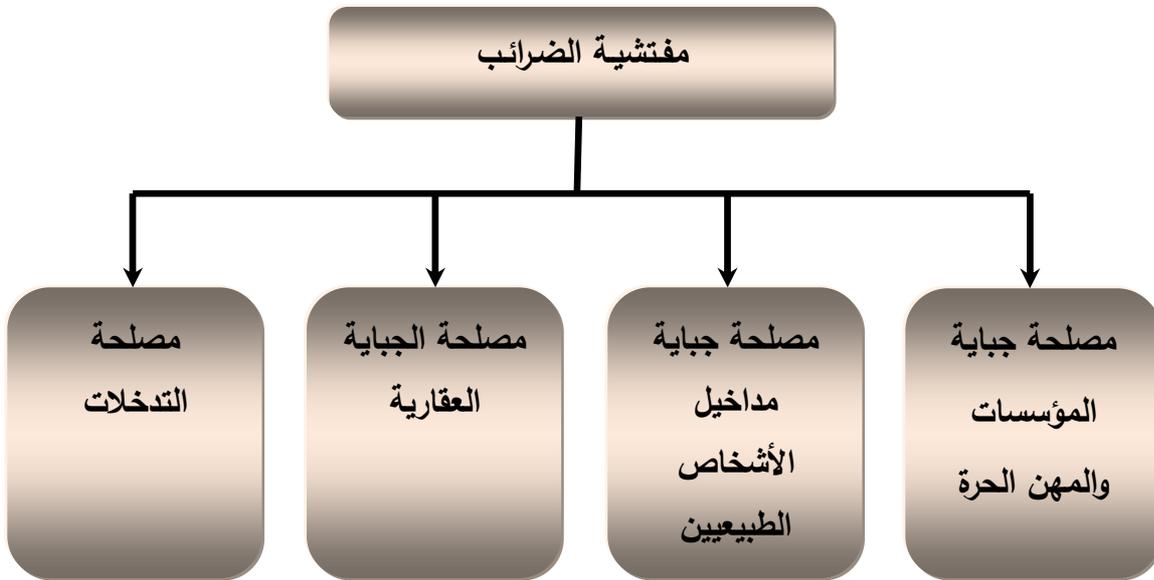
وتشكل المفتشيات حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية الساري العمل به إلى غاية هذا اليوم، فيما يخص الرقابة وتعتبر الحلقة الأكثر أهمية في النظام الجبائي الجزائري، وهي تنقسم إلى:²

- 1- مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة؛
- 2- مصلحة جباية مداخل الأشخاص الطبيعيين؛
- 3- مصلحة الجباية العقارية؛
- 4- مصلحة التدخلات.

ب- الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب:

انطلاقاً من ما تم ذكره فالهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب يأخذ الشكل التالي:

الشكل رقم (2-8): الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على التقسيم السابق الذكر

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة: 12 من المرسوم التنفيذي رقم: 91-60 المؤرخ بتاريخ 1991/02/23، الجريدة الرسمية، 1991، العدد 9، ص 354.

² عوادي مصطفى، "الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)"، مرجع سبق ذكره، ص ص 38-39.

ج- مهام مفتشية الضرائب:

اعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمراقبة مختلف التصريحات التي تستلمها من المكلف (تصريحات، شهرية، سنوية، خاصة)، وفي حال وجود خطأ أو نسيان أو نقائص ملحوظة تجري مراقبة معمقة، وفحص التصريحات يتم بناء على المعطيات الموجودة في الملف الجبائي أو في كشوف الربط وبطاقات المعلومات.¹

II-3-2-5- قباضات الضرائب:

تتكفل قباضات الضرائب خصوصا بجداول الضرائب وسندات القبض وتحصيل الضريبة، ويمكنها زيادة على ذلك التسيير المالي للهيئات العمومية حسب الشروط التي يحددها التشريع والتنظيم المعمول بهما.² كما تنقسم مصالح التحصيل إلى قسمين هما:³

1- قباضة تحصيل الضرائب؛

2- قباضة التسيير المالي للبلديات والقطاعات الصحية.

II-3- طرق الرقابة الجبائية المساهمة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية:

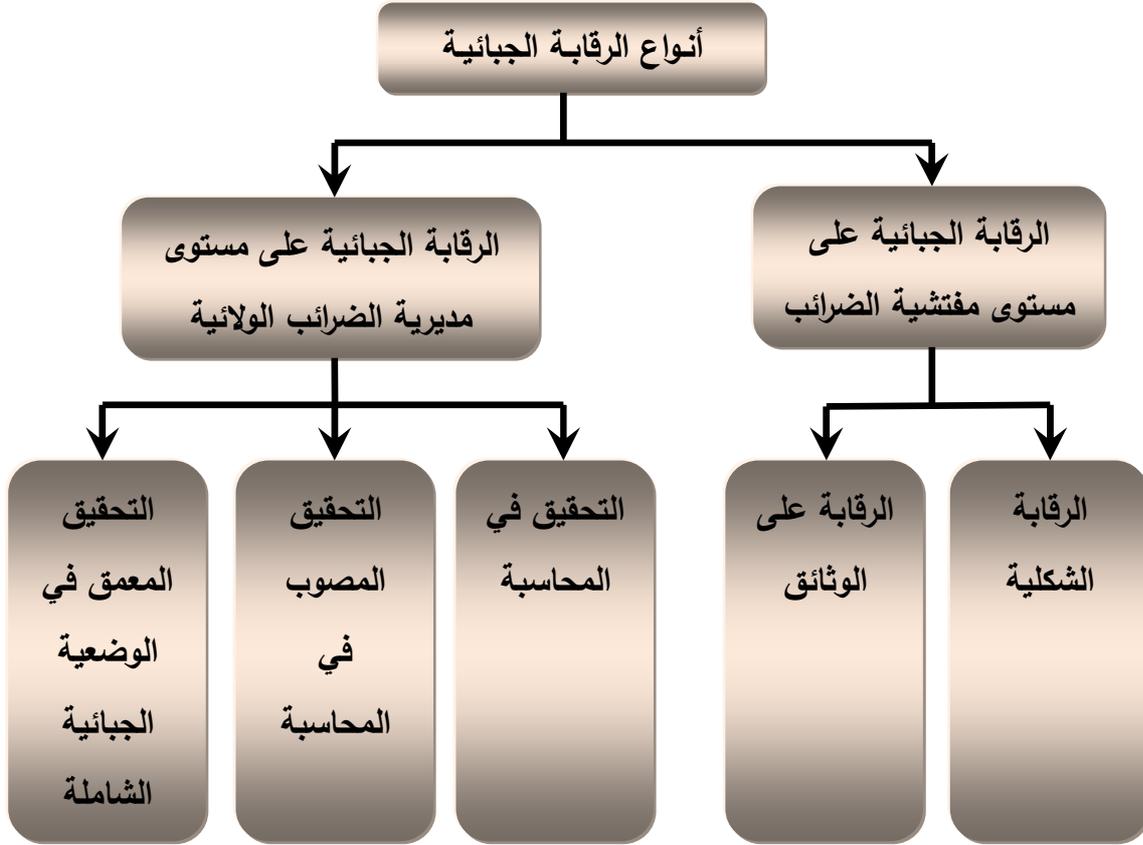
يملك النظام الجبائي الجزائري من المصالح والطرق الجبائية ما يؤهله لممارسة الرقابة الجبائية على المكلفين في جميع النشاطات، ومن أهم أبرز وأنجع هذه المصالح والطرق، نلخصه في الشكل التالي:

¹ عوادي مصطفى، "الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)"، مرجع سبق ذكره، ص 39.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة: 11 من المرسوم التنفيذي رقم: 91-60 المؤرخ بتاريخ 1991/02/23، مرجع سبق ذكره، ص 354.

³ عوادي مصطفى، "الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)"، مرجع سبق ذكره، ص 39.

الشكل رقم (2-9): أنواع الرقابة الجبائية والمصالح الجبائية المكلفة بها



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات تم الحصول عليها من مديرية الضرائب لولاية الوادي.

وقبل الخوض في تفاصيل طرق الرقابة الجبائية والمصالح المكلفة بها، سنتطرق إلى جملة التصريحات الجبائية التي على المكلفين اكتتابها والتصريح بها، وسلطة الإدارة الجبائية في مراقبتها.

II-3-1- التصريحات الجبائية:

على العموم يعتبر النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، أي أن المكلف هو من يقوم بالتصريح بمدخله وبالتالي يحسب الضريبة الواجب عليه دفعها، وما على إدارة الضرائب سوى مراقبة ومتابعة هذه التصريحات.

وللجبائية تأثير كبير على الحسابات التي تقوم المؤسسة بإعدادها، إذ كثيرا ما يتوقف تحديد النتيجة الخاضعة على اعتبارات جبائية، ويشمل التصريح الجبائي عن النتيجة السنوية القوائم المالية¹ السابق ذكرها في الفصل الأول بالإضافة إلى مجموعة من التصريحات والجداول الملحقة الأخرى.

II-1-1-3- مفهوم التصريحات الجبائية والحق في مراقبتها:

هي عبارة عن وثيقة يستلمها المكلف من إدارة الضرائب من أجل التصريح فيها برقم أعماله أو أرباحه أو تكاليفه أو... إلخ، ثم يقوم بإرجاعها لمصلحة الضرائب لتكون كدليل إثبات تستعين به هذه الأخيرة لتحديد مبلغ الضريبة المناسب للمكلف.

حيث تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.²

وللمفتش الحق في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من قبل المكلفين وله أن يطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا. كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة، كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعاءهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية.

وعندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابيا، حيث يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوما.

ويمكن للمفتش أن يصحح التصريحات، لكن عليه قبل ذلك، تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي، أن يرسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن يبين له بكل وضوح، بالنسبة لكل

¹ مداني بن بلغيث، "أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية - بالتطبيق على حالة الجزائر"، مرجع سبق ذكره، ص 191.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة: 18-1 من قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، 2010، ص 14.

إعادة تقويم، الأسباب التي دعت إلى ذلك ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك، وكذا أسس إخضاع الضريبي وحساب الضرائب المترتبة، كما يقوم في نفس الوقت، بدعوة المكلف بالضريبة المعني إلى الإعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين (30) يوما، وفي حالة عدم الرد في غضون هذا الأجل يعد بمثابة قبول ضمنى.¹

II-3-1-2- أنواع التصريحات الجبائية والمكلفين الملزمين باكتتابها:

هناك مجموعة من التصريحات الجبائية، والتي يلزم المكلفين بالاكتتاب والتصريح فيها كل فيما يعنيه وبخصه، محترمين بذلك مواعيد وتواريخ تسليمها للهيئة الجبائية المكلفة قانونا، وفي ما يلي نستعرض جملة هذه التصريحات والمكلفين المعنيين بها:

أ- التصريح بالوجود:²

يخضع لهذا التصريح المكلفين بالضريبة الجدد، والذين يخضعون للضريبة الجزافية الوحيدة والضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)*، أو الضريبة على أرباح الشركات (IBS)**.

يتم اكتتاب التصريح بالوجود في أجل أقصاه 30 يوما من بدء النشاط، حيث يتم التصريح به لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط، ويجب أن يتضمن المعلومات التالية:

1- الاسم واللقب؛

2- العنوان بالجزائر بالنسبة للجزائريين وخارج الجزائر بالنسبة للأجانب.

ب- التصريح الشهري:³

بحسب تعدد الضرائب والرسوم والمكلفين الخاضعين لتعدد التصريحات الشهرية.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة: 19 من قانون الإجراءات الجبائية 2010، مرجع سبق ذكره، ص 14-15.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة"، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، منشورات الساحل، الجزائر، 2009، ص ص 75-76.

*Impôt sur le Revenu Global.

**Impôt sur les Bénéfices des Sociétés

³ نفس المرجع السابق، ص 76.

1) مفهوم التصريح الشهري:

هو تصريح وحيد يعتبر كجدول إشعار بالضريبة والرسوم المحصلة نقدا عن طريق الاقتطاع (الرسم على النشاط المهني (TAP)* - التسيقات على الحساب / الضريبة على أرباح الشركات / الضريبة على الدخل الإجمالي - الضريبة على الدخل الإجمالي / أجور - الضريبة على الدخل الإجمالي / مداخيل الأموال المنقولة - الضريبة على الدخل الإجمالي / الأرباح غير التجارية - الرسم الداخلي على الاستهلاك - الرسم على القيمة المضافة).

ويتم إيداع التصريح الشهري في العشرين (20) يوما من كل شهر.

2) المكلفين المعنيين بهذا التصريح والهيئة الجبائية التي يودع فيها:

1- المؤسسات التابعة للنظام الحقيقي؛

2- المؤسسات التابعة للنظام الجزافي؛

3- الإدارات العمومية.

يتم إيداع التصريح الشهري لدى قبضة الضرائب التي يتبع لها مقر المؤسسة.

ج- التصريح الفصلي (الثلاثي):¹

يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط اكتابة تصريحاتهم فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي / أجور والرسم على النشاط المهني وكذا الرسم على القيمة المضافة، خلال العشرين (20) يوما الأولى للشهر الموالي للثلاثي المدني الذي تم خلاله دفع الأجر أو تم تحقيق رقم الأعمال فيه.

د- التصريح السنوي بالمداخيل والأرباح:²

في هذا النوع من التصريحات نميز بين ثلاثة من التصريحات السنوية، الأول يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي، والثاني يتعلق بالضريبة الجزافية الوحيدة، أما النوع الثالث فيتعلق بالضريبة على أرباح الشركات، كما يلي:

* Taxe sur l'Activité Professionnelle .

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة"، 2009، مرجع سبق ذكره، ص 77.

² نفس المرجع السابق، ص ص 77-81.

1) بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي:

وتتضمن التصريح الإجمالي بالمداخيل، التصريح الإجمالي بالإرباح (نظام مبسط)، والتصريحات المهنية الخاصة، كما يلي:

1-1- التصريح الإجمالي بالمداخيل:

يتميز هذا النوع من التصريحات بتنظيم وشروط خاصة كما يلي:

✓ المكلفين المعنيين بهذا التصريح:

يجب اكتتاب التصريح الإجمالي بالمداخيل من قبل:

- الأشخاص الطبيعيين التابعين للنظام الحقيقي الذين يمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو غير تجاري أو فلاحى؛
- الأشخاص الطبيعيين الذين يحققون مداخيل متأتية من تأجير عقارات مبنية أو غير مبنية بما فيها الأراضي الفلاحية؛
- الأشخاص المستفيدين من مداخيل رؤوس الأموال المنقولة؛
- الأجراء الذين يتحصلون على مداخيل أجنبية أو غير أجنبية، زيادة على أجرتهم الرئيسية، باستثناء الأشخاص الممارسين إضافة إلى نشاطهم الرئيسي نشاطا تعليميا أو في مجال البحث بصفة مؤقتة أو كأستاذ شريك في مؤسسة تعليمية.

✓ المعلومات التي يتضمنها التصريح والوثائق المرفقة به:

- تقديم كل المعلومات الضرورية بخصوص وضعية المكلف وكذا تلك المتعلقة بالأعباء العائلية؛
- ذكر مختلف العناصر الضرورية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة؛
- قائمة الأشخاص الذين يعتبرون جبائيا تحت كفالة المكلفين؛
- جدول الأعباء الواجب خصمها من الدخل الإجمالي.

✓ أجل ومكان إيداع التصريح:

يجب اكتتاب التصريح الإجمالي وجوبا قبل أول أبريل من كل سنة، ويرسل إلى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان تواجد الموطن الجبائي للمكلف.

(1)-2- التصريح الإجمالي بالأرباح (نظام مبسط):

المعنيين بهذا التصريح، المكلفين بالضريبة غير الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة والذين لا يتجاوز رقم أعمالهم عشرة ملايين دينار (10.000.000 دج)، ويجب اكتتاب التصريح بأرباح السنة المالية المنصرمة الخاضعة للضريبة قبل أول أبريل من كل سنة، ويرسل إلى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان تواجد الموطن الجبائي.

(1)-3- التصريحات المهنية الخاصة:

إضافة إلى التصريح الإجمالي بالمداخيل، يتعين على المكلفين اكتتاب تصريحات خاصة، هي:

الجدول رقم (1-2): التصريحات المهنية الخاصة

مكان إيداع التصريحات	آخر أجل لإيداع التصريحات	المطبوعة	نظام فرض الضريبة	فئة المداخيل
مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط، وفي حالة تعدد الإستغلالات، المفتشية التي يتبع لها مقر الشركة أو مقر المؤسسة الرئيسي.	قبل أول أبريل من كل سنة	سلسلة ج11	النظام الحقيقي والمبسط	أرباح صناعية وتجارية
مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط أو مقر المؤسسة الرئيسي.	قبل أول أبريل من كل سنة	سلسلة ج13	التصريح المراقب	أرباح غير تجارية
مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان الاستغلال	قبل أول أبريل من كل سنة	سلسلة ج15	جزافي	مداخيل فلاحية
مفتشية الضرائب التي يتبع لها الموطن الجبائي للمستفيد.	قبل أول أبريل من كل سنة	-	-	مداخيل رؤوس الأموال المنقولة
-مفتشية الضرائب التي يتبع لها مسكن رب العمل أو مقر مؤسسة أو المكتب الذي قام	قبل أول أبريل من كل سنة	سلسلة ج29	-	رواتب وأجور

بعملية الدفع.	(تصريح يكتتب			
-مديرية المؤسسات الكبرى بالنسبة للمكلفين	من طرف			
بالضريبة التابعين لها مهما كان محل دفع	المستخدم أو			
المداهيل الخاضعة للضريبة.	(المدين)			

المصدر: نفس المرجع السابق، ص 80.

(2) بالنسبة للضريبة الجزافية الوحيدة:

يلزم المكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة باكتتاب وإرسال تصريح خاص تحدد نموده الإدارة الجبائية، إلى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد النشاط، وذلك قبل أول فيفري من كل سنة. علاوة على ذلك، يتعين عليهم مسك وتقديم عند كل طلب من الإدارة الجبائية:

1- دفتر مرقم وموقع من طرف المصالح الجبائية يتضمن بالنسبة لكل سنة تفاصيل مشترياتهم مدعمة بفواتير وبكل الوثائق التبريرية؛

2- دفتر مرقم وموقع يتضمن تفاصيل مبيعاتهم.

(3) بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات:

شروط هذا النوع من التصريحات تتمثل فيما يلي:

(3)-1- آجال ومكان هذا التصريح:

يتعين على المكلفين الخاضعين للضريبة على الشركات، اكتتاب تصريح يتضمن مبلغ أرباح المؤسسة، الخاضعة للضريبة والمتعلقة بالسنة المالية السابقة.

كما يجب تقديم هذا التصريح قبل 30 أبريل من كل سنة في أجل أقصى إلى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان تواجد مقر الشركة أو مقر المؤسسة الرئيسية.

(3)-2- الوثائق الواجب إرفاقها بالتصريح:

يجب إرفاق هذا التصريح بالميزانية الجبائية، إضافة إلى:

- كشف المدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني؛
- كشف مفصل عن التسبيقات المدفوعة بعنوان الضريبة على أرباح الشركات.

هـ- التصريحات الخاصة بالضرائب والرسوم المهنية الأخرى:¹

يمكن تلخيص الشروط المنظمة لهذا النوع من التصريحات في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-2): التصريحات الخاصة بالضرائب والرسوم المهنية الأخرى

مكان إيداع التصريح	أقصى أجل لإيداع التصريح	نوع الضرائب والرسوم
مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان فرض الضريبة.	قبل أول أبريل من كل سنة	-الضريبة على الدخل الإجمالي/الأرباح الصناعية والتجارية: النظام الحقيقي. -الضريبة على الدخل الإجمالي/الأرباح غير التجارية: نظام التصريح المراقب.
مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان تواجد الملكية.	في أجل شهرين من الانجاز النهائي للبناءات الجديدة وكذا التغييرات او التحويلات التي أدخلت على شكل أو تخصيص الملكية المبنية او غير المبنية.	الرسم العقاري

المرجع: نفس المرجع السابق، ص 82.

و- التصريح بالعمولات أو المكافآت عن الوساطة أو الإنقاصات أو الأتعاب:²

هذا التصريح متعلق بالمكلفين الذين يدفعون في إطار نشاطهم الصناعي أو التجاري أو غير التجاري، لأشخاص آخرين ليسوا من مستخدميهم، عمولات أو مكافآت عن الوساطة أو إنقاصات أو أتعاب أو أتاوى مقابل العناصر التالية:

1- براءات؛

¹ نفس المرجع السابق، ص 82.

² نفس المرجع السابق، ص ص 82-83.

2- رخص؛

3- علامات الصنع؛

4- مصاريف المساعدة التقنية والمقر وغيرها من المكافآت المختلفة.

حيث يجب أن يتضمن هذا التصريح البيانات التالية:

1- أسماء وألقاب واسم الشركة وكذا عناوين المستفيدين؛

2- قيمة المبالغ المحصلة من طرف كل مستفيد.

ز- التصريح في حالة التنازل أو التوقف أو الوفاة:¹

في هذا النوع من التصريحات، نميز بين أنواع الضرائب التالية:

1) بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي:

بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي يتم التمييز بين الحالات التالية:

1-1- التنازل أو التوقف:

في حالة التنازل أو التوقف الجزئي أو الكلي للمؤسسة أو التوقف عن ممارسة مهنة حرة أو استغلال

مستثمرة فلاحية، اكتاب:

1- تصريح إجمالي بمدخيل المتنازل أو المتوقف؛

2- تصريح خاص بالمدخيل الفئوية.

ويجب اكتاب التصريح الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي والتصريح الخاص في أجل عشرة (10)

أيام ابتداء من تاريخ التنازل أو التوقف.

1-2- الوفاة:

في حالة وفاة المكلف بالضريبة، يجب أن تكون المدخيل الخاضعة للضريبة، موضوع:

1- تصريح إجمالي؛

2- تصريح خاص.

حيث يجب اكتاب التصريح الإجمالي والتصريح الخاص من طرف ذوي حقوق المتوفي، ويجب إيداع

التصريحات المشار إليها في أجل ستة (06) أشهر، اعتباراً من تاريخ الوفاة.

¹ نفس المرجع السابق، ص ص 83-85.

2) بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات:

يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات إيداع تصريح خاص بالتنازل أو التوقف نشاط المؤسسة لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مقر الشركة أو المؤسسة الرئيسية وهذا في أجل لا يتجاوز عشرة (10) أيام.

3) بالنسبة للرسم على النشاط المهني:

في حالة التنازل أو توقف المؤسسة جزئيا أو كليا يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي / فئة الأرباح الصناعية والتجارية إيداع تصريح خاص بالرسم على النشاط المهني لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان فرض الضريبة، وهذا في أجل لا يتجاوز عشرة (10) أيام.

4) بالنسبة للضريبة الجزافية الوحيدة:

في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط يلزم المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة بإيداع التصريح بالتوقف لدى مفتش الضرائب الذي يتبعونه، وهذا في أجل عشرة (10) أيام. في الأخير نشير إلى أنه يتوجب على المكلفين بالضريبة عند إعدادهم وتقديمهم لتصريحاتهم الجبائية المعنيين بها، مراعاة الشروط التنظيمية التالية:¹

- 1- يتوجب على المكلفين الحرص على تقديم تصريحات صحيحة ودقيقة وكاملة، دون إخفاء لمعلومات أو القيام بأعمال غش؛
- 2- يجب تقديم معلومات كاملة ودقيقة ضمن الأشكال والآجال المحددة قانونا، لأن كل تصريح يمكن أن يكون محل تحقيق؛
- 3- يجب إفادة الإدارة الجبائية بكل المعلومات اللازمة لحساب الضريبة، مع تبيان بوضوح وبترياق دقيق للعناصر اللازمة لفرض الضريبة؛
- 4- يجب الإجابة بنزاهة وبكيفية صحيحة وكاملة على طلبات المعلومات الواردة من الإدارة في أقرب وقت ممكن؛
- 5- يجب التصريح بالأخطاء التي يتم اكتشافها من قبل المكلف عند فرض الضريبة؛

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "ميثاق المكلف بالضريبة"، 2010، الجزائر، ص ص 29-30.

6- يجب المطالبة فقط بالتخفيضات والاسترجاعات والقروض الضريبية المتعلقة بالمبالغ التي للمكلف الحق في استرجاعها؛

7- يجب على المكلفين شرح بدقة وفي كل الظروف جميع الوقائع والأعمال التي لها تأثير على وضعيتهم الجبائية.

II-3-2- طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى مفتشية الضرائب:

تمارس مفتشيات الضرائب نوعين من أنواع الرقابة الجبائية، وهما الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، حيث يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضريبة، ويتم القيام بهذين النوعين من الرقابة الجبائية بدون التنقل إلى مقر نشاط المكلف، ولا يتم القيام بأبحاث عامة وخاصة حوله.

II-3-2-1- الرقابة الشكلية:

كما سبقت الإشارة إليه، تتولى مفتشيات الضرائب مراقبة ومتابعة التصريحات الجبائية المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة، حيث تفحص المعلومات التي تتضمنها هذه التصريحات سواء تلك المتعلقة بالمكلف أو ما تعلق بنشاطه، ويتم كل ذلك من حيث الشكل فقط.

أ- مفهوم الرقابة الشكلية:

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية.¹

يتم هذا النوع من الرقابة الجبائية عموماً على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، ويتم القيام بها كل سنة، وتعتبر كمرحلة تمهيدية وكخطوة أولى لباقي أنواع الرقابة الجبائية الأخرى.

ب- دور الرقابة الشكلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها:

يمكن حصر هذا الدور في النقاط التالية:

1- تصحيح الأخطاء المادية المحتملة والمثبتة في التصريحات، كأخطاء الجمع وأخطاء الترحيل...؛

2- البحث والكشف عن المعلومات والعناصر المغفول عنها، ويطلب من المكلف المعني بها بتصحيحها؛

¹ يحيى لخضر، "دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مرجع سبق ذكره، ص 18.

3- التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.

ج- عيوب الرقابة الشكلية:

من العيوب التي تواجه لهذا النوع من الرقابة أنه لا يعتمد على صحة الأرقام المصرح بها بقدر ما يعتمد على الكيفية التي تم بها ملء هذه التصريحات وما تحتويه من معلومات تعريفية بالمكلف، ومحاسبية، أي أن هذه الرقابة تهدف إلى النظر في الشكل الذي جاءت به التصريحات والتي يتم معاينتها في المرحلة الثانية دون تصحيح ما صرح به المكلف، فالرقابة الشكلية ما هي إلا فحص شكلي لجميع التصريحات المقدمة من قبل المكلفين.

II-2-3-2- الرقابة على الوثائق:

يأخذ هذا النوع من الرقابة الذي يتم على مستوى مفتشية الضرائب أكثر عمقا من الرقابة الشكلية، حيث يتعدى الأمر إلى إجراء مقارنات بين ما تحتويه التصريحات الجبائية للمكلفين من معلومات مختلفة واستخراج كل الثغرات والتناقضات المحتملة الحدوث.

أ- مفهوم الرقابة على الوثائق:

تتمثل المرحلة الموالية للرقابة الشكلية في الرقابة على الوثائق التي تتم على مستوى مفتشيات الضرائب، والتي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين، من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الجبائية، انطلاقا من ملفاتهم الخاصة.¹ وهذا كله يتم في إطار تطبيق حق الاطلاع القانوني والذي سبق الإشارة إليه سابقا، ومن الأمثلة العملية لتطبيق هذا الحق (حق الاطلاع)، نذكر:

1- النشاطات الطبية وشبه الطبية، عيادات التوليد وقاعات العلاج، تتعامل إدارة الضرائب بالتنسيق مع

مصلحة الضمان الاجتماعي التي تقدم لها سنويا كشوفات فردية تبيّن فيها عدد الفحوص المجرات من طرف كل طبيب مع توضيح المبالغ الإجمالية للأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج؛

2- أما بالنسبة للمحامين، وذلك بالتنسيق مع كتابة الضبط للمحكمة التي تقوم بتقديم كشوفات القضايا التي يترافع عنها كل محامي.

فالرقابة على الوثائق إذن هي عكس الرقابة الشكلية، حيث تتطلب إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية فمراقبة الوثائق تكون شاملة، فلا تقتصر فقط على محتوى التصريحات الجبائية، حيث تتعداها بتوفير معلومات

¹ نفس المرجع السابق، ص 18، بتصرف.

أخرى تمكن الإدارة الجبائية من التشخيص الحقيقي والفعلي للمعلومات التي تعبر عن الوضع الحقيقي للمكلف. بالإضافة إلى ذلك ومن أجل معلومات إضافية، فإنه بإمكان المحقق طلب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف عند الضرورة.

ب- دور الرقابة على الوثائق في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها:

نلخص هذا الدور في النقاط التالية:

- 1- التحقيق في جميع الأنشطة التي يمارسها المكلف؛
- 2- إجراء تحقيق دقيق وشامل لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلفين عن طريق القيام بمقارنات مع المستندات والمعلومات التي هي بحوزة مفتشية الضرائب؛
- 3- تحليل ومقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها مع تطور الذمة المالية لكل مكلف من سنة إلى أخرى، وهذا ما يسمح باكتشاف الثغرات في حالة وجودها؛
- 4- طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة مرفقة بكل التبريرات والتوضيحات الضرورية فيما يخص الرسوم المحسوبة والمتعلقة أساسا بالرسم على القيمة المضافة؛
- 5- التأكد من صحة العمليات والمعدلات الضريبية المطبقة عليها.

II-3-3- طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى المديرية الولائية للضرائب:

على مستوى المديرية الولائية للضرائب، وبالتحديد على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وفي إطار دورها الجبائي الرقابي، تمارس ثلاثة أنواع من الرقابة الجبائية هي: التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة والتحقق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

II-3-3-1- التحقيق في المحاسبة:

يعتبر التحقيق في المحاسبة تحقيقا معمقا بالنظر إلى حجم المعلومات المحاسبية التي يدقق فيها، كما أنه يحقق في مبالغ كل الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف.

أ- مفهوم التحقيق في المحاسبة:

يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة.¹

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، "قانون الإجراءات الجبائية"، المادة: 20 من القانون رقم: 08-21 المؤرخ في 30/12/2008 المتضمن قانون المالية لسنة 2009، منشورات بيرتي، الجزائر، 2010/2011، ص 13.

ويعني التحقيق في المحاسبة كذلك أنه "مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها"¹.
يسمح هذا النوع من التحقيق للإدارة الجبائية من التأكد من صحة وثبوتية التقييدات المحاسبية أو في إجراء مقارنة بين التصريحات الجبائية والتقييدات المحاسبية قصد التأكد من مصداقية وصحة تصريحات المكلفين.

وبالتالي يمكن تعريف التحقيق في المحاسبة على أنه كل العمليات التي تؤدي إلى فحص المعلومات المحاسبية للمكلف مهما كانت طريقة حفظ ومعالجة هذه المعلومات، حتى ولو كانت آلية، من أجل التأكد من مدى مطابقتها لبعض المعطيات المتوفرة بحوزة مصالح الرقابة الجبائية.

ب- شروط التحقيق في المحاسبة:

وضع المشرع الجبائي جملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها قبل وخلال إجراء هذا النوع من التحقيق، يمكن تلخيصها في العناصر التالية:²

1- يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر المحاسبية والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة، يوجه كتابيا وتقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة؛

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

3- تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات، وإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية؛

4- يمكن أن تتم عمليات التحقيق إما في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي، ملك المكلف بالضريبة، وإما على مستوى المصلحة، بناء على طلب صريح من المكلف بالضريبة، وفي هذه الحالة يجب على المكلف بالضريبة أن يضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي؛

¹ نفس المرجع السابق، ص 18.

² نفس المرجع السابق، ص ص 13-15.

5- لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار؛

6- يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وأن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة؛

7- في حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك؛

8- في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة؛

9- لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقاً؛

10- لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية، أكثر من أربعة (4) أشهر فيما يخص:

- مؤسسات تادية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1 000 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛
- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2 000 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛
- يمدد هذا الأجل إلى ستة (6) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق، على التوالي 5 000 000 دج و10 000 000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛
- يجب ألا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان، في جميع الحالات الأخرى، سنة واحدة.

11- إن الإدارة غير مقيدة بمدة الرقابة في عين المكان عند قيامها بالتحقيق في الملاحظات والعرائض المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بعد انتهاء عمليات التحقيق في عين المكان، وعلاوة على ذلك، لا

تطبق مدة المراقبة بعين المكان المحددة أعلاه، في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانوناً، أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يرد في الآجال على طلبات التوضيح أو التبرير المنصوص عليها في المادة 19؛

12- عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاص بفترة معينة، بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التقييدات الحسابية بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم، وبالنسبة لنفس الفترة.

13- يعاين عدم تقديم المحاسبة بمحضر يدعى بموجبه المكلف بالضريبة ليؤشر عليه، كما يجب أن يكون موضوع إعدار يدعى بموجبه المكلف بالضريبة لتقديم المحاسبة في أجل لا يزيد عن ثمانية (8) أيام، كما يذكر الرفض المحتمل لإمضاء المحضر، ويؤدي عدم تقديم المحاسبة بعد انقضاء أجل ثمانية (8) أيام المذكور آنفاً، إلى تطبيق أحكام المادة: 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

ج- معايير انتقاء المكلفين الخاضعين للتحقيق في المحاسبة:

إن اختيار المكلفين الذين سيخضعون لبرنامج التحقيق في المحاسبة يتم وفقاً للمعايير التالية:

- 1- مدى احترام المكلف لالتزاماته الجبائية (مسك محاسبة، إيداع التصريحات)؛
- 2- أهمية الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة؛
- 3- مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل، أو المسير، أو الشركاء؛
- 4- العجز المتكرر؛
- 5- طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتج في السوق؛
- 6- التغير المستمر لمكان النشاط التجاري؛
- 7- التعديلات في القوانين الأساسية للمؤسسة أو الشركة بشكل مستمر مما يوحي بوجود نية للتهرب الجبائي.

د- مراحل سير التحقيق في المحاسبة:

قبل الخوض في تفاصيل هذه المراحل لا بد من الإشارة إلى ما يسبقها من إجراءات تتم على مستوى مفتشيات الضرائب المنتشرة عبر كل ولاية، حيث تقترح كل مفتشية عدد من المكلفين الواجب إخضاعهم للتحقيق في المحاسبة بناءً على جملة من الاعتبارات والمعايير سلف ذكرها، ويتم إرسال هذه الاقتراحات إلى المديرية

الولائية للاطلاع والتعديل أو الإضافة والمصادقة، ثم ترسل إلى المديرية العامة للضرائب للمصادقة والتعديل إذا لزم الأمر ذلك، وعلى مستوى هذه الأخيرة يتم ضبط القائمة بشكل نهائي وبعاد إرسالها إلى المديرية الولائية للضرائب لمباشرة التحقيق على مستوى المديرية الفرعية للضرائب، وبالضبط على مستوى فرقة التحقيق المحاسبي.

يمكن إيجاز مراحل سير التحقيق في المحاسبة في ثلاث مراحل على النحو التالي:

(1) إجراءات التحضير للتحقيق في المحاسبة:

تعتبر هذه المرحلة تمهيدية للمرحلة التي تليها، وتتمثل في كل التدابير والأعمال التي على المحقق القيام بها، لتسهيل وأداء مهمته على أحسن وجه، وتتمثل هذه الإجراءات في ما يلي:

- 1- الاطلاع على الملفات الجبائية للمكلفين المعنيين بالتحقيق وفحصها فحصا دقيقا؛
- 2- دراسة الوثائق التقنية لنشاط المكلفين الخاضعين للتحقيق، وخصوصا في ما يتعلق بقواعد وطرق الإنتاج، الآلات المستعملة، التكنولوجيات والأساليب المنتهجة، طبيعة ونوع المواد واللوازم المستعملة في الإنتاج؛
- 3- إشعار وإعلام المكلفين المعنيين بالرقابة عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق إلى المكلفين مع إشعار باستلامهم ذلك، وفي هذا الإطار يستفيد المكلف المعني بالتحقيق من أجل لا يقل عن عشرة (10) أيام للتحضير ابتداء من تاريخ استلام الإشعار؛
- 4- الإلمام بكل ما يخص الوضعية الفعلية للمكلف؛
- 5- فحص كل التصريحات الخاصة حسب كل نوع من الضرائب التي يخضع لها المكلف؛
- 6- الاطلاع على طلبات التوضيح والتبريرات التي سبق الحصول عليها خلال إجراء الرقابة على الوثائق على مستوى مفتشية الضرائب؛
- 7- الاستعانة بالمعلومات من باقي المصالح الجبائية الأخرى؛
- 8- التحري خارج الإدارة الجبائية، من أجل معرفة الذمة المالية الحقيقية للمكلف، وذلك عن طريق الاتصال بمجموعة من المؤسسات والهيئات والإدارات العمومية (وفقا لحق الاطلاع الذي سبق ذكره)، ومنها:
 - البنوك والمصارف لمعرفة قيم الأرصدة وتطور حركتها؛
 - المحافظات التجارية (الموردين والزبائن)؛

- هيئات الضمان الاجتماعي؛
 - باقي الإدارات العمومية الأخرى.
- 9- مسك بعض الوثائق المساعدة على تنفيذ إجراءات التحقيق في المحاسبة، ومنها:
- بيان لمقارنة ميزانيات المؤسسة من سنة إلى أخرى يخص أربعة سنوات غير متتامة، وهذا من أجل معرفة تغيرات عناصر الميزانية، تطور الاهتلاكات، حركة القروض... (انظر الملحق)؛
 - بيان لمقارنة تطور بعض العناصر في حساب النتائج (جدول حسابات النتائج)، من معرفة تطور رقم الأعمال والتكاليف ومن ثم اكتشاف كل الحالات غير العادية إن وجدت (انظر الملحق).
- 10- برمجة زيارة مفاجئة إذا تبين من خلال الاطلاع على الملف الجبائي للمكلف أن هناك احتمال شبه أكيد لوجود تجاوزات كبيرة أو إخفاء لبعض المعلومات المحاسبية الهامة.

(2) إجراءات التحقيق في المحاسبة:

تقسم إجراءات التحقيق في المحاسبة إلى قسمين رئيسيين، هما الفحص العام للمعلومات المحاسبية، والفحص الدقيق للمعلومات المحاسبية، كما يلي:

(2)-1- الفحص الشكلي للمعلومات المحاسبية:

يقوم هذا الفحص على التأكد من مدى وجود واحترام التقيد بالعناصر التالية:¹

✓ مسك السجلات التجارية:

ويقصد بها دفتر اليومية ودفتر الجرد، حيث يجب أن تكون هذه السجلات مؤشرة ومصادقا عليها من قبل الهيئات المختصة، كما يجب أن تكون ممسوكة يوما بيوم، وبدون شطب ولا حشو أو كتابات على الهامش، بالإضافة إلى ضرورة حفظها بعناية مع الوثائق التبريرية لمدة عشرة سنوات ابتداء من غلق آخر دورة.

✓ مدى توفر الوثائق التبريرية:

ونقصد بها كل وثيقة أو مستند تثبت القيام بالعمليات فعلا خاصة فواتير الشراء الأصلية والمصاريف التي قام بها المكلف، بالإضافة إلى نسخ من فواتير البيع وتقديم الخدمات...

¹ عوادي مصطفى، "الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)"، مرجع سبق ذكره، ص ص 61-63، بتصرف.

✓ مدى تسلسل ودقة المعلومات المحاسبية:

على المحقق أن يتأكد من أن المعلومات المحاسبية تحتوي على مؤشرات تدل على تسلسلها ودقتها، حيث يتم فحص ميزان المراجعة أو مجموع الجانب المدين أو الدائن لليومية العامة والذي يجب أن يكون مساويا لمجموع الجانب المدين أو الدائن لدفتر الأستاذ، هذا التساوي يتم ملاحظته بناء على ميزان المراجعة المعد قبل الجرد وميزان المراجعة بعد الجرد، وعليه أن يتأكد كذلك من التجانس بين مجاميع ميزان المراجعة واليومية العامة من جهة، وتجانس ميزان المراجعة مع دفتر الأستاذ من جهة أخرى، وهذا ما يعطي نوعا من المصادقية لعمليات نقل قيود اليومية العامة إلى دفتر الأستاذ، وفي حالة عدم تساوي موازين المراجعة، على المحقق أن يستدعي المحاسب للبحث في أصل الاختلال، لكن عندما يتبين أنها بشكل واضح ممارسات تدليسية، يمكن له أن يرفض المحاسبة كما أن فحص حساب الصندوق مطلوب حيث أن وجود رصيد دائن يعد سببا لعدم دقة المعلومات المحاسبية المقدمة.

✓ المعلومات المحاسبية يجب أن تكون مقنعة:

تكون المعلومات المحاسبية مقنعة إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية، حيث على المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق اسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن، وهذا شرط لصحة المعلومات المحاسبية، حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد، والتي يجب أن تكون مدعومة بوثائق وتبريرات كأصل الفاتورة، وصولات الصندوق، وصولات الاستلام، سجل الأجور...، إضافة إلى ذلك، فإن المعلومات المحاسبية التي لم ترفق بجرد البضائع والسلع أو أشغال جارية لا يمكن أن تعتبر كاملة ومقنعة، وكذلك المبيعات يجب أن تكون مفوترة، وأي عيب في هذه الوثائق يجرّد المعلومات المحاسبية من صفة الإقناع ويمكن رفضها بسبب ذلك.

(2)-2- الفحص الدقيق للمعلومات المحاسبية:

المحقق الجبائي، وفي إطار سعيه للتأكد من مدى جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها من قبل المكلفين، يركز على المعلومات المحاسبية التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة، وهي تتمثل في الغالب في المشتريات، المخزونات والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات، وفي ما يلي نستعرض بعض من العمليات التي يمكن أن تتضمن أخطاءا وثغرات، والمتعلقة بالعناصر السابقة وما تحتويه بعض الكشوف المالية:

- ✓ التسجيل المزدوج لفاتورة مشتريات واحدة؛
- ✓ تسجيل مشتريات وهمية (بوجود فاتورة أو عدم وجود فاتورة)؛
- ✓ نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء؛
- ✓ تقييم المخزونات بأقل من سعرها الحقيقي رغم أن الكميات حقيقية؛
- ✓ إخفاء جزء من المبيعات بعدم تحرير فواتير البيع لبعض المبيعات؛
- ✓ البيع بتحرير الفواتير مع التخفيض في قيمتها؛
- ✓ عدم تسجيل المبيعات من الفضلات والمهملات؛
- ✓ عدم تسجيل مقتنيات المكلف من المؤسسة لحاجته الخاصة؛
- ✓ التأكد من الوجود المادي للتثبيات (الاستثمارات)، وهل هي مسجلة بتكلفة حقيقية أم لا؛
- ✓ الحركة التي تعرضت لها التثبيات من شراء وتنازل وإعادة تقييم، والتأكد من وجود الوثائق الثبوتية لذلك؛
- ✓ فحص اهتلاكات التثبيات، والتأكد من مدى مطابقتها للنسب والقوانين المحاسبية والجبائية؛
- ✓ التأكد من موضوعية مختلف المؤونات التي تم تكوينها؛
- ✓ الزبائن والموردين (عدد، توزيعهم الجغرافي، طرق التسديد المتبعة معهم)؛
- ✓ طرق تحديد أسعار التكلفة وأسعار البيع؛
- ✓ الموظفين والعمال (عدد، رتبهم)؛
- ✓ فحص جميع التكاليف والمصاريف المحتسبة، والتأكد من موضوعيتها بمقارنتها مع الواقع؛
- ✓ فحص جميع الإيرادات، والتأكد من أنها سجلت بالمبالغ الحقيقية، والبحث عن الإيرادات التي لم تسجل نسياناً أو عمداً.

(3) نتائج التحقيق في المحاسبة:¹

بعد الفحص المعمق للمعلومات المحاسبية يعمد المحقق إلى استخلاص النتائج التالية:

- 1- إقرار مدى صحة أو خطأ التصريحات؛
- 2- استحداث تعديلات قانونية إن وجدت؛
- 3- إذا كانت النتائج المتحصل عليها مطابقة لما هو مصرح به، فالمحقق ملزم بتقديم إشعار بالنتائج؛

¹ الطالب بالاعتماد على معلومات تم الحصول عليها من فرقة التحقيق المحاسبي بمديرية الضرائب الولائية لولاية الوادي.

4- في حالة إثبات تجاوزات وأخطاء فالمحقق بإمكانه إجراء التعديلات العادية للتقويم، والتي تتمثل في إجراءات التقويم الثنائي (أي من طرف المحقق والمكلف المعني) وإجراءات التقويم الأحادي (أي من طرف المحقق فقط).

هـ- دور التحقيق في المحاسبة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية:

إن عملية الفحص الدقيق للمعلومات المحاسبية المصرح بها من قبل المكلفين، إضافة إلى التنقل إلى عين المكان (أماكن تواجد ونشاط المكلف)، ومقارنة كل ذلك بكل الوسائل والمعطيات المادية، من شأنه أن يساهم وإلى حد كبير في التحسين من جودة المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال:

1- التأكد من أن المعلومات المحاسبية تم إعدادها وفق الطرق المعتمدة ضمن النظام المحاسبي الجاري العمل به (أي وفق الكشوف المالية الواجب عرض المعلومات المحاسبية من خلالها)، وهذا ما يساهم في التحسين من ملاءمة هذه المعلومات؛

2- اكتشاف أهم الأخطاء والثغرات، والمطالبة بتصحيحها، وهو ما يعزز الثقة في هذه المعلومات بعد التصحيح من حيث:

- صدق التعبير؛

- الموضوعية؛

- الحيادية؛

- الكمال (غير منتقصة).

3- توفر إمكانية مقارنة المعلومات المحاسبية لنفس المؤسسة (عبر الزمن) أو مع مؤسسات أخرى؛

4- الفحص الدقيق للمعلومات المحاسبية يساهم في اكتشاف أي تغيير للطرق أو المبادئ والفروض المحاسبية، وهذا ما يعزز خاصية الثبات.

II-3-3-2- التحقيق المصوب في المحاسبة:

إذا كان التحقيق في المحاسبة السابق الذكر يقوم بالتدقيق في كل المعلومات المحاسبية التي لها علاقة بالمكلف محل التحقيق وفي كل الضرائب والرسوم المعني بها، فإن التحقيق المصوب في المحاسبة هو على خلاف من ذلك، حيث تقتصر عملية التحقيق فيه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم وما يرتبط بها من معلومات محاسبية.

أ- مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة:

التحقيق المصوب في المحاسبة هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم استحداثها مؤخرا ضمن قانون المالية لسنة 2010¹، وهو لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة العادي من حيث الإجراءات. وهو عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة نقل عن سنة جبائية.²

ب- خصائص التحقيق المصوب في المحاسبة:

انطلاقا من مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة، يتميز هذا النوع من التحقيق بالخاصيتين التاليتين:

- 1- يتم التحقيق في نوع أو عدة أنواع من الضرائب (اختيار عينة)؛
- 2- يغطي التحقيق فترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة، أو يكون على مجموعة عمليات أو معلومات محاسبية لمدة نقل عن سنة.

ج- شروط التحقيق المصوب في المحاسبة:

يخضع هذا النوع من التحقيق لجملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها، وهي كما يلي:³

- 1- يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق؛
- 2- لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة؛
- 3- لا يطلب من المكلفين بالضريبة، أثناء هذا التحقيق، سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم؛
- 4- يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام المذكور سابقا؛
- 5- لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، "قانون الإجراءات الجبائية"، المادة: 20 مكرر، القانون رقم: 9-2009، المؤرخ في 31/12/2009، المتضمن قانون المالية لسنة 2010، مرجع سبق ذكره، ص 18.

² نفس المرجع السابق، ص 18.

³ نفس المرجع السابق، ص ص 18-19.

المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار؛

6- يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها؛

7- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين؛

8- يتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يوما، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسلم الإشعار بإعادة التقييم؛

9- إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب.

د- ايجابيات وسلبيات التحقيق المصوب في المحاسبة وأثر ذلك على جودة المعلومات المحاسبية:

التحقيق المصوب في المحاسبة لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة العادي (الذي سبق ذكره)، إلا من حيث نطاق وشمول التحقيق، فالتحقيق المصوب في المحاسبة يقتصر على فحص عينة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، تخص فترة معينة أو مجموعة من المعلومات المحاسبية، وهذا من شأنه أن يضيف بعض الايجابيات وبعض السلبيات على عملية التحقيق بالنسبة للإدارة الجبائية والمكلف على حد سواء.

ومن هذه الايجابيات نذكر:

1- تقليص فترة التحقيق، وهذا لأن عملية الفحص تقتصر على عينة فقط، وهذا ما يجعل المعلومات المحاسبية الخاضعة للتحقيق إلى حد ما تتوفر فيها خاصية التوقيت المناسب؛

2- اقتصار التحقيق على عينة، يزيد في دقته واكتشافه لأغلب الأخطاء والثغرات، وهذا ما يجعل عينة المعلومات المحاسبية المحقق فيها تتمتع بقدر كاف من الجودة.

أما السلبيات، فنذكر منها:

1- من الصعوبة بمكان اختيار العينة الممثلة للكم الهائل من المعلومات المحاسبية المتوفرة، مما يجعل عملية التحقيق عشوائية وتفقد إلى الأهداف؛

2- الاقتصار على فحص المعلومات المحاسبية التي تتضمنها العينة فقط، لا يمكن الاعتماد عليه للحكم على جودة هذه المعلومات، لأن المعلومات المحاسبية التي تقع خارج العينة قد تحتوي أخطاء وتجاوزات تفقد المعلومات المحاسبية ككل الجودة اللازمة.

II-3-3-3- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

يختص التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالأشخاص الطبيعية دون سواها، وفي كثير من الأحيان يكون تحقيقا مكملا لأحد التحقيقين السابقين الذكر (التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة)، حيث يحقق في أنواع ومصادر مداخل الأشخاص الطبيعية وما يرتبط بها من معلومات قد تفيد في إجراءات أحد التحقيقين السابقين.

أ- مفهوم التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.¹

ب- الهدف من إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

في هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، كما يمكن القيام بهذا التحقيق عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة.²

ج- معايير انتقاء المكلفين للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

تتبع الإدارة الجبائية جملة من المعايير، يتم على أساسها اختيار الأشخاص الطبيعيين الذين سيخضعون لهذا النوع من التحقيق، ومن هذه المعايير:³

1- الأشخاص الذين لاحظت عليهم مفتشية الضرائب عدم تجانس بين المداخل المصرح بها سنويا والنفقات الظاهرة والشائعة عن نمط معيشة أفراد أسرة المكلف؛

¹ نفس المرجع السابق، ص 19.

² نفس المرجع السابق، ص ص 19-20.

³ عوادي مصطفى، "الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)"، مرجع سبق ذكره، ص 83.

2- الأشخاص الذين يعتقد أنهم يمارسون عمليات غش كبيرة، وكون مراقبة المحاسبة لم تؤدي إلى تعديلات أو لم تؤدي إلى تعديلات معتبرة؛

3- عندما تكتشف مفتشية الضرائب أثناء مراقبة المحاسبة مؤشرات لعدم مصداقية التصريحات المكتتبه؛

4- عندما يكون الفارق معتبرا بين المداخل المصريح بها من قبل الشركاء والحائزون على الحصص الاجتماعية والمداخل الحقيقية المحققة بعد مراقبة المحاسبة؛

5- الأشخاص الذين يمتلكون مداخل غير محددة (تبييض أموال مثلا).

د- إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

هذا النوع من التحقيقات كغيره من التحقيقات الجبائية، له مجموعة من الإجراءات التي يتبعها المحقق

تحقيقا للأهداف المتوخاة من هذا التحقيق، وأهم هذه الإجراءات:

1- الاطلاع على الملف الجبائي للمكلف المعني بهذا التحقيق؛

2- الاطلاع على كل الملفات التي بحوزة الإدارة الجبائية، والتي تخص أفراد عائلة المكلف المعني والمؤسسات التي لها علاقة به؛

3- البحث عن المعلومات تخص المكلف المعني لدى أطراف أخرى (وفقا لحق الاطلاع)، باستعمال كشوف الربط وبطاقات المعلومات؛

4- إرسال إشعار بالمراقبة مع وصل استلام إلى المكلف المعني، ويمنح أجلا للتحضير بخمسة عشرة (15) يوما ابتداء من تاريخ استلام الإشعار؛

5- الطلب من المكلف المعني التصريح بكافة ممتلكاته في استمارة خاصة (بطاقة وضعية الممتلكات)؛

6- إذا استدعى الأمر، يجوز للمكلف التنقل إلى عين المكان لجمع كل المعلومات الضرورية للتحقيق؛

7- يجوز للمحقق الجبائي أن يطلب من المكلف المعني إفادته بكل التبريرات والتوضيحات اللازمة لاستكمال التحقيق.

هـ- دور التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية:

يعتمد هذا النوع من التحقيقات على البحث عن كل المعلومات التي تتعلق بالمكلف المعني، ومن

أطراف عدة، باستعمال كشوف الربط وبطاقات المعلومات، وهذا من شأنه أن يفيد وبشكل كبير في اكتشاف الأخطاء والثغرات المتعمدة وغير المتعمدة بشكل قاطع (نظرا لوجود الدلائل والقرائن)، لا يدع للمكلف المعني

مجالاً للنفي وعدم الاعتراف، وبهذا تكون كل المعلومات التي خضعت للتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة، قدر كاف من الثقة فيها، ما يعزز من جودتها.

وفي المقابل يمكن توجيه بعض الانتقادات لهذا النوع من التحقيقات في ما يتعلق بجودة المعلومات المحاسبية، ومنها:

1- التركيز على نوع واحد من الضرائب (الضريبة على الدخل الإجمالي)، يعني إهمال كل المعلومات المحاسبية التي لا تتعلق بهذا النوع من الضرائب، مما يحد من إمكانية الاعتماد عليها، لعدم توفر الثقة فيها؛

2- يعتمد هذا النوع من التحقيقات على المعلومات التي يتم الحصول عليها من خارج الإدارة الجبائية، وهذه المعلومات قد لا تكون بالدقة اللازمة، كما أنه ليس من السهل دائماً الحصول عليها، وخاصة إذا تعلق الأمر بالمكلفين الذين يتبعون أساليب الإيهام والاحتيال.

خلاصة الفصل الثاني:

الرقابة الجبائية ليست غاية بقدر ما هي وسيلة أسسها المشرع الجبائي الجزائري لمكافحة ظاهرة خطيرة تهدد أكبر اقتصاديات دول العالم، ألا وهي ظاهرة التهرب الجبائي، فالمكلفين بالضريبة لا يتوانون عن إتباع وسلك كل أساليب التهرب والاحتتيال واستغلال للثغرات الجبائية القانونية.

لهذه الأسباب وغيرها من الأسباب التنظيمية، كان لزاما إنشاء هيكل جبائية تتولى زمام هذا الأمر، ومن الأدوار الأساسية التي تقوم بها هاته الهياكل، الرقابة الجبائية، حيث تعد هذه الأخيرة وسيلة قانونية بيد الإدارة الجبائية لمواجهة ظاهرة التهرب الجبائي من قبل المكلفين الذين يلجئون إليها للتوصل من التزاماتهم الجبائية، فيقوم الأعوان المكلفون بالرقابة الجبائية ومن خلال عدة طرق بالتصدي لهذه الظاهرة، ولأن لغة التفاوض بين الإدارة الجبائية والمكلفين هي المعلومات المحاسبية، فإن عملية التحقيق الجبائي سوف تكون حول هذه المعلومات للتأكد من مدى تعبيرها عن الذمة المالية الحقيقية للمكلفين.

وفي هذا الإطار تتعدد طرق وأنواع الرقابة الجبائية من الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق إلى التحقيق في المحاسبة الشامل والمصوب والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، وكل هذه الطرق للرقابة الجبائية هدفها العام التأكد والتحقق من مدى جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها من قبل المكلفين حتى يتسنى تحديد مبالغ الضريبة الواجبة التسديد.

الفصل الثالث

دور الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية الوادي
في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

تمهيد

بعد الانتهاء من الشق النظري للبحث، والذي تناولنا فيه التطرق إلى مختلف الجوانب المتعلقة بجودة المعلومات المحاسبية ودور الرقابة الجبائية في تحسين جودة هذه الأخيرة من خلال جملة من الأدوات والآليات التي تتبعها الإدارة الجبائية في هذا الشأن.

وكنموذج للدراسة تم اختيار مصلحة من المصالح الجبائية المتنوعة، حيث وقع الاختيار على مديرية الضرائب لولاية الوادي باعتبارها الهيئة الجبائية العليا على مستوى الولاية، وليس هذا فحسب، فمديرية الضرائب الولائية تعد أحد الهياكل الجبائية الرئيسية والمحورية في النظام الجبائي الجزائري حسب الهيكل التنظيمي الساري المفعول حاليا، وهذا لارتباطها واتصالها المباشر بالمكلفين الخاضعين، ومن هنا فهي تلعب دورا مهما في بسط وتنفيذ كل التشريعات الجبائية المتخذة على مستوى المستويات العليا للنظام الجبائي.

وما مديرية الضرائب لولاية الوادي إلا حلقة من حلقات النظام الجبائي الجزائري تمارس عملها ونشاطها ضمن الحدود الإقليمية للولاية، ولأن موضوع البحث هو بيان دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، سنحاول التعريف بطرق الرقابة الجبائية المعتمدة على مستوى هذه المديرية وكيفية مساهمتها في التحسين من جودة المعلومات المحاسبية للمكلفين المعنيين بهذه الرقابة من خلال معالجة حالة عملية لكل طريقة.

وقد تم تقسيم هذا الفصل من الدراسة إلى ما يلي:

III-1- تقديم مديرية الضرائب لولاية الوادي

III-2- دراسة حالات ميدانية في طرق الرقابة الجبائية

III-1-1- تقديم مديرية الضرائب الولائية بالوادي:

تعد مديرية الضرائب الولائية بولاية الوادي، أكبر وأعلى هيئة جبائية متوفرة على مستوى الولاية إلى غاية إعداد هذا البحث، وفي ما يلي سنتناول تقديم عام لهذه الإدارة الجبائية، حيث سنتطرق إلى التعريف بها، وبدورها الجبائي، هيكلها التنظيمي وما يتبعه من مصالح خارجية، إضافة إلى مهام المديرية الفرعية المتوفرة بمديرية الضرائب الولائية بالوادي كما يلي:

III-1-1-1- التعريف بمديرية الضرائب الولائية بالوادي وبدورها الجبائي:

وردت العديد من المراسيم والقرارات التي تناولت التعريف بمديرية الضرائب الولائية وبيان دورها الجبائي ضمن النظام الجبائي العام للدولة الجزائرية، وفي ما سيأتي سنتطرق إلى التعريف بمديرية الضرائب الولائية لولاية الوادي ولدورها في مجال الجبائية.

III-1-1-1-1- التعريف بمديرية الضرائب الولائية بالوادي:

تلعب مديرية الضرائب الولائية بولاية الوادي دورا محوريا في النظام الجبائي على مستوى الولاية، حيث تعد الهيئة الجبائية العليا فيها، وسلميا تتبع هذه المديرية إلى المديرية الجهوية للضرائب بورقلة، كما أنها تتبع للمصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات الواقعة بالجزائر، وبالنسبة للمركز الجهوي للإعلام والوثائق فهي تتبع للمركز الجهوي للإعلام والوثائق بورقلة.

III-1-1-2- الدور الجبائي لمديرية الضرائب الولائية:

تضمن المديرية الولائية للضرائب ممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب مستقبلا (مفتشيات الضرائب حاليا)، وبهذه الصفة، تسهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.

وتتولى المديرية الولائية للضرائب على وجه الخصوص ما يلي:¹

أ- في مجال الوعاء:

تتولى القيام بالمهام التالية:

1- تنظم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية؛

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة: 17، المرسوم التنفيذي رقم: 06-327 المؤرخ بتاريخ: 2006/09/18، مرجع سبق ذكره، ص 10.

2- تصدر الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعابنها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية؛

3- تحلل وتقوم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، وتعد تلخيصا عن ذلك وتقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.

ب- في مجال التحصيل:

في مجال التحصيل تتولى المديرية الولائية للضرائب المهام التالية:

- 1- تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى؛
- 2- تراقب التكفل والتصفية اللذين يقوم بهما كل مكتب قبضة وتتابع تسوية ذلك؛
- 3- تتابع تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل؛
- 4- تضمن الرقابة القبلية وتصفى حسابات تسيير القابضين.

ج- في مجال الرقابة:

في هذا المجال تتولى القيام بما يلي:

- 1- تنظم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها؛
- 2- تعد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة وتتابع تنفيذها وتقوم نتائجها؛
- 3- تقوم بالرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك.

د- في مجال المنازعات:

ضمن هذا المجال، تتولى المهام التالية:

- 1- تدرس العرائض وتنظم أشغال لجان الطعن وتتابع المنازعات وتمسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة؛
- 2- تتابع تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة.

هـ- في مجال الوسائل:

في ما يتعلق بمجال الوسائل، تتولى المهام التالية:

- 1- تقدر احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وتعد التقديرات الميزانية المطابقة لذلك؛

- 2- تضمن تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح؛

- 3- توظف وتعين المستخدمين الذين لم تتقرر طريقة أخرى لتعيينهم؛
- 4- تنظم وتطبق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب؛
- 5- تكون رصيذا وثائقيا للمديرية الولائية وتسيره وتضمن توزيعه وتعميمه؛
- 6- تسهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما تسهر على صيانة هذه الأملاك وتحافظ عليها.

و- في مجال الاستقبال والإعلام:

في إطار مجال الاستقبال والإعلام، تكلف المديرية الولائية للضرائب بما يلي:

- 1- تنظم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
 - 2- تنتشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.
- #### III-1-2- الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب الولائية بالوادي:

تتضمن مديرية الضرائب الولائية لولاية الوادي ضمن هيكلها التنظيمي الرئيسي، ثلاث مديريات فرعية،

هي:

- المديرية الفرعية للوسائل؛
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل؛
- المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية والرقابة الجبائية.

بالإضافة إلى ثلاث أنواع من المصالح الخارجية، وهي إداريا وسلما تابعة لمديرية الضرائب الولائية،

وهذه المصالح الخارجية تتكون من ما يلي:

- مفتشيات الضرائب (إحدى عشر (11) مفتشية)؛
- قباضات الضرائب (سبعة (07) قباضات)؛
- مفتشيات التسجيل والطابع (مفتشيتين (02)).

وفي الجدول التالي سنلخص كل هذه المفتشيات (الضرائب، التسجيل والطابع)، والقباضات، وتوزيعها

الجغرافي عبر كامل تراب ولاية الوادي كما يلي:

الجدول رقم (3-1): مفتشيات (الضرائب، التسجيل والطابع) وقباضات الضرائب وتوزيعها الجغرافي عبر تراب

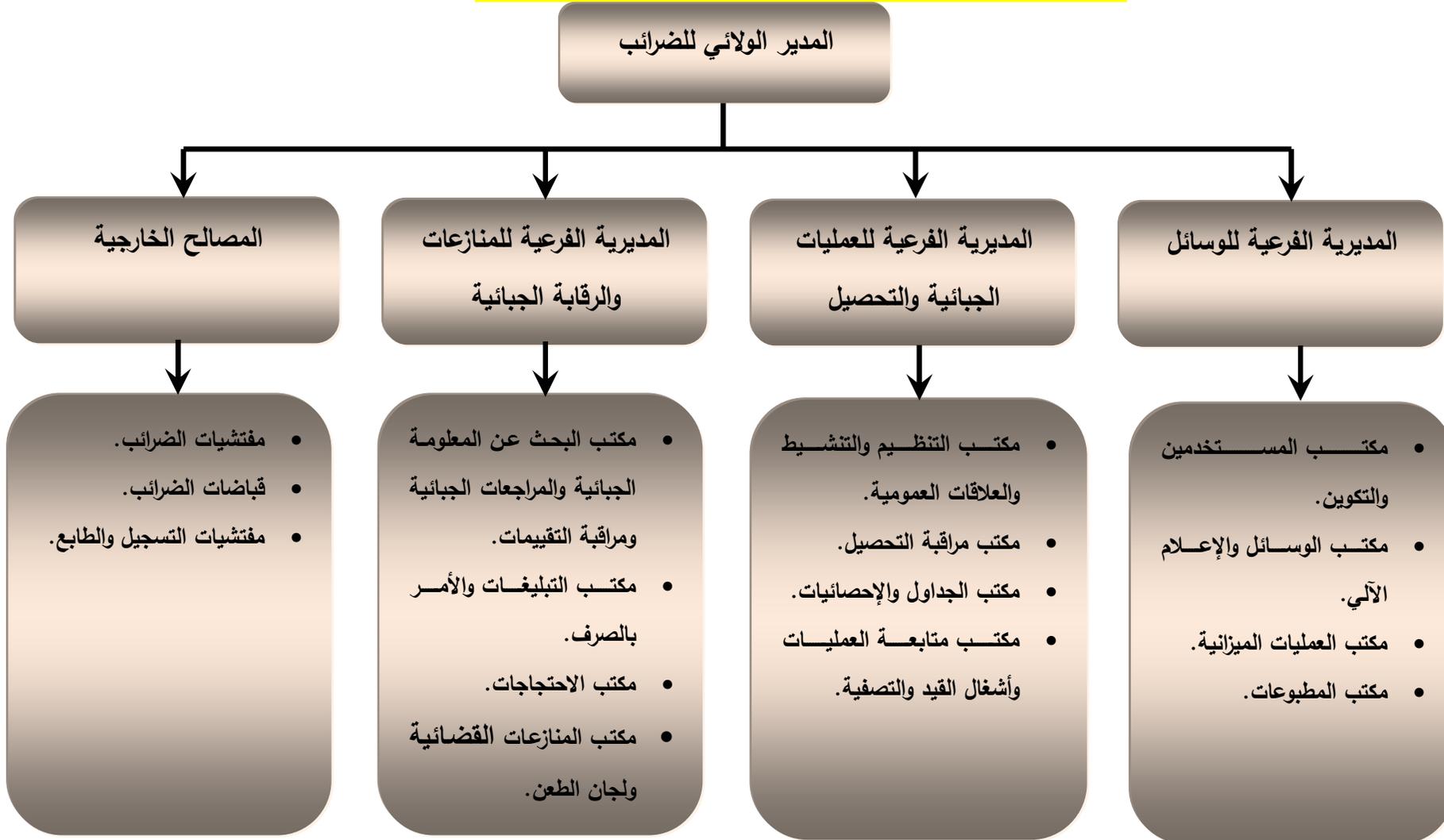
ولاية الوادي.

مفتشيات التسجيل والطابع	قباضات الضرائب	مفتشيات الضرائب	المناطق
مفتشية التسجيل والطابع بمقر الولاية	قباضة الرمال	مفتشية أولاد أحمد	مقر الولاية
		مفتشية الأعشاش	
	قباضة المصاعبة	مفتشية النخيل	
		مفتشية تكسبت	
	قباضة الرياح	مفتشية الرياح	دائرة الرياح
	قباضة الدبيلة	مفتشية الدبيلة	دائرة الدبيلة
		مفتشية حاسي خليفة	دائرة حاسي خليفة
	قباضة قمار	مفتشية قمار	دائرة قمار
مفتشية الرقيبة		دائرة الرقيبة	
مفتشية الطابع والتسجيل بجامعة	قباضة جامعة	مفتشية جامعة	دائرة جامعة
مفتشية الطابع والتسجيل بالمغير	قباضة المغير	مفتشية المغير	دائرة المغير

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معلومات تم الحصول عليها من مديرية الضرائب الولائية لولاية الوادي.

أما هيكلها التنظيمي فهو يأخذ الشكل التالي:

الشكل رقم (1-3): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب الولائية بالوادي



المصدر: مديرية الضرائب الولائية لولاية الوادي

III-1-3- مهام المديرية الفرعية لمديرية الضرائب الولائية بالوادي:

تضم عادة مديرية الضرائب الولائية، خمس (05) مديريات فرعية (سبق التطرق إلى هذا في الفصل الثاني)، إلا أن مديرية الضرائب الولائية بولاية الوادي تضم ثلاث (03) مديريات فرعية فقط إلى غاية إعداد هذه الدراسة، غير أن مديرية الضرائب الولائية بولاية الوادي قد حصلت على ترخيص من السلطة الوصية المختصة بتشكيل خمس (05) مديريات فرعية، كما هو الشأن بأغلب ولايات الوطن، وحتى يتحقق ذلك، فالعملية تتطلب وقت وتحضير للانتقال من ثلاث (03) إلى خمس (05) مديريات فرعية، وإلى أن يتم ذلك يبقى الوضع على ما هو عليه.

وفي ما يلي سنتناول مهام هذه المديرية الفرعية الثلاث الموجودة على مستوى مديرية الضرائب الولائية لولاية الوادي، وهي نفس المهام الموكلة لأي مديرية ضرائب ولائية عبر التراب الوطني:¹

III-1-3-1- مهام المديرية الفرعية للوسائل:

تكلف بما يلي:

- 1- تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب؛
 - 2- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل؛
- وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب كما يلي:

أ- مكتب المستخدمين والتكوين:

وهو مكلف بما يلي:

- 1- السهر على احترام التشريع والتنظيم الساري المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين؛
- 2- إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيدها مناصب العمل، التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

ب- مكتب عمليات الميزانية:

هذا المكتب مكلف بما يلي:

- 1- القيام في حدود صلاحياته، بتنفيذ العمليات الميزانية؛

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المواد من: 59 إلى 87، القرار المؤرخ في 2009/02/21، مرجع سبق ذكره، ص ص 17-20.

2- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول له؛

3- تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص

الضرائب محل النزاع، الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب؛

4- الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

ج- مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف:

وهو مكلف بما يلي:

1- تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية

الولائية للضرائب؛

2- تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد

تقارير دورية عن ذلك.

د- مكتب الإعلام الآلي:

مكلف بما يلي:

1- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي؛

2- المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

III-1-3-2- مهام المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل:

تضم المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل المكاتب التالية:

أ- مكتب الجداول والإحصائيات:

يكلف هذا المكتب بالمهام التالية:

1- التكفل بالجداول العامة والتصديق عليها؛

2- التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل؛

3- استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية؛

4- مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل؛

5- مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.

ب- مكتب التنظيم والتنشيط والعلاقات العمومية:

يتولى هذا المكتب انجاز المهام التالية:

1- استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الإعتمادات؛

2- متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة والامتيازية؛

3- نشر المعلومة الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه؛

4- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وكذا بتنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها؛

5- متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.

ج- مكتب مراقبة التحصيل:

صلاحيات هذا المكتب تدور حول المهام التالية:

1- دفع نشاطات التحصيل؛

2- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات؛

3- إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.

د- مكتب متابعة العمليات وأشغال القيد والتصفية:

يكلف هذا المكتب بما يلي:

1- متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها؛

2- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة؛

3- التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها؛

4- إعداد وتأشير عمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين؛

5- مراقبة التكفل بالجداول العامة وسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية؛

6- مركزة حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة؛

7- التكفل بجداول القبول في الإرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل، ومراقبة كل ذلك.

III-1-3-3- مهام المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية:

تضم هذه المديرية المكاتب الأربعة التالية:

أ- مكتب الاحتجاجات:

مكلف بالمهام التالية:

- 1- استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة؛
- 2- استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

ب- مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن:

وهو مكلف بالمهام التالية:

- 1- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة؛
- 2- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإعفائي؛
- 3- إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة؛
- 4- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.

ج- مكتب التبليغات والأمر بالصرف:

وهو مكلف بما يلي:

- 1- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن؛
- 2- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.

د- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية والمراجعات الجبائية ومراقبة التقييمات:

يتولى هذا المكتب المهام التالية:

- 1- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات الجبائية التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها؛

2- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الإطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية؛

3- تكوين وتسيير مختلف البطاقات المسوكة؛

4- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة؛

5- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب؛

6- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة؛

7- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة؛

8- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية؛

9- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا؛

10- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية (التنظيف)؛

11- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

III-2- دراسة حالات ميدانية في طرق الرقابة الجبائية:

في ما سيأتي سنتناول دراسة حالات ميدانية لطرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى مديرية الضرائب الولائية (التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة)، والتي سبق التطرق إليها سابقا ضمن هذا البحث، هذه الحالات تمت معالجتها على مستوى مديرية الضرائب الولائية لولاية الوادي، حيث سنكتفي بأخذ حالة واحدة عن كل طريقة (تحقيق) من طرق الرقابة الجبائية.

III-2-1- دراسة حالة وفق طريقة التحقيق في المحاسبة:

قبل الخوض في إجراءات هذا التحقيق، لابد من الإشارة والتعريف بطبيعة ونوع نشاط المكلف الذي خضع لهذا التحقيق في المحاسبة، والأسباب والدواعي التي استدعت إخضاعه لمثل هذا التحقيق.

III-2-1-1- التعريف بطبيعة ونوع نشاط المكلف محل التحقيق:

المكلف المعني شخص طبيعي في شكل مؤسسة إنتاجية، تصنف هذه الأخيرة ضمن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة نظرا لرقم أعمالها الذي لا يرتقي لمصف أرقام أعمال المؤسسات الكبيرة.

أما بالنسبة لطبيعة ونوع نشاط المكلف، فهو يختص في صناعة مواد التجميل، وأهم المنتجات التي يقوم المعني بصناعتها، ما يلي:

✓ العطور بأنواعها (الروائح، ومزيل الروائح الجسدية)؛

✓ مواد التنظيف بأنواعها (الصابون، وغسول الشعر).

III-2-1-2- إجراءات التحقق من جودة المعلومات المحاسبية:

بعد الموافقة النهائية على برمجة هذا المكلف ضمن برنامج المراقبة الجبائية، يكلف أحد أعوان مديرية الضرائب الولائية برتبة مفتش (محقق محاسبة)، بتولي هذه المهمة، حيث يشرع في الإعداد والتحضير لعملية التحقيق، من خلال القيام بجملة من الإجراءات التمهيدية التي لا بد منها، ثم يتم إعداد بطاقة ببداية أعمال التحقيق، ويليهما التبليغ الأولي والنهائي بالتعديل في المعلومات المحاسبية محل التحقيق، وبينهما رد واقتراح المكلف حول التبليغ الأولي.

ويمكن إيجاز محتوى التقرير في المحاسبة الذي تم إعداده من طرف العون الجبائي المكلف للحكم على مدى جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها من قبل المكلف المعني بهذا التحقيق في النقاط التالية:

أ- إرسال إشعار بالتحقيق إلى المكلف المعني:

من الشروط الإلزامية لهذا التحقيق، إرسال إشعار بالتحقيق مرفوقا بميثاق المكلف بالضريبة، إلى المكلف المعني في نسختين، بحيث نسخة يحتفظ بها المعني والنسخة الأخرى يعاد إرجاعها لمديرية الضرائب الولائية بعد المصادقة عليها وتدوين تاريخ استلامها من قبل المكلف، وأهم المعلومات التي تضمنها هذا الإشعار:

- 1- اسم وعنوان المكلف؛
 - 2- طبيعة ونوع النشاط الممارس؛
 - 3- تاريخ إرسال الإشعار؛
 - 4- تاريخ استلام الإشعار من قبل المعني؛
 - 5- تاريخ الحضور إلى مقر المؤسسة؛
 - 6- السنوات الأربعة المعنية بالتحقيق في معلوماتها المحاسبية (2006، 2007، 2008، 2009)؛
 - 7- تشكيلة الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق فيها:
- ✓ الرسم على النشاط المهني (TAP) (بمعدل 2%)؛
- ✓ الرسم على القيمة المضافة (TVA) (وفق معدلين 7% ، 17% حسب طبيعة كل عملية)؛

✓ الدفع الجزافي (VF) (يرجع التقدير لمفتشية الضرائب وفق عدة اعتبارات مثل طبيعة ونوع النشاط الممارس...)

✓ الضريبة على الدخل الإجمالي-الأجور (IRG-S) (حسابها يخضع لجدول خاص)؛

✓ الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) (حسابها يخضع لجدول خاص)؛

✓ حقوق الطابع (DT) (حسب مبلغ الفاتورة)؛

8- توقيع كل من رئيس فرقة التحقيق المحاسبي، والعون المفتش الذي سيتولى عملية التحقيق.

ب- إعداد كشوف مالية لمقارنة الميزانيات والنتائج:

بغية التحقيق في مدى صدق المعلومات المحاسبية المصرح من قبل المكلف، يقوم المحقق بإعداد كشفان (وهما عبارة عن نموذجان معدان من طرف الإدارة الجبائية يتم ملؤهما من قبل العون المحقق)*، أحدهما يلخص عناصر أصول وخصوم ميزانيات السنوات المعنية بعملية التحقيق، هذا الجدول يمكن من إجراء مقارنات لعناصر الميزانية عبر الزمن، ويسمح بالوقوف على التغيرات والثغرات التي يمكن أن تشوب بعض عناصر الميزانية.

أما الآخر فيتضمن بعض المعلومات المحاسبية وخاصة تلك المتعلقة بالنتائج الوسيطة والنهائية المحققة خلال السنوات المعنية بالتحقيق، مدعومة ببعض الهوامش والنسب المفسرة والمبررة لبعض النتائج والوضعيات.

والكشفان اللذان تم إعدادهما في هذا السياق للمكلف المعني بعملية التحقيق محل الدراسة، نلخصها في

الجدول التالية:

* للتعرف على شكل هذان النموذجان أنظر الملحقان رقم: 13، ورقم: 14 على التوالي.

الجدول رقم (3-2): كشف لمقارنة عناصر الأصول

الوحدة: دج

2009/12/31	2008/12/31	2007/12/31	2006/12/31	2005/12/31	البيان
1.368.952	1.368.952	1.368.952	1.368.952	1.368.952	المصاريف الإعدادية
600.000	600.000	600.000	600.000	600.000	المباني
18.534.704	20.327.612	21.995.163	5.602.787	1.706.501	المعدات والأدوات
147.070	147.070	147.070	79.000	79.000	تجهيزات الإنتاج والاستغلال الأخرى
13.908.041	17.436.317	10.299.517	10.341.805	9.447.309	المخزونات
73.710	73.710	73.710	73.710	73.710	حقوق على المخزونات
1.421.819	518.239	245.863	216.441	65.820	الزبائن
1.531.274	3.356.082	2.989.812	720.765	119.685	تسيقات الاستغلال الأخرى
869.730	762.134	1.650.803	399.979	3.080.253	النقديات
38.455.299	44.590.116	39.370.890	19.403.438	16.541.319	المجموع

المصدر: تقرير التحقيق في محاسبة المكلف المعني 2010

الجدول رقم (3-3): كشف لمقارنة عناصر الخصوم

الوحدة: دج

2009/12/31	2008/12/31	2007/12/31	2006/12/31	2005/12/31	البيان
13.752.311	12.665.727	10.821.954	10.969.186	10.612.622	الأموال الجماعية
-	-	987.071	-	-	نتائج قيد التخصيص
600.000	600.000	2000.000	2.700.000	2.700.000	قروض بنكية
10.579.801	14.131.318	7.245.248	3.356.547	1.484.897	الموردين
188.481	161.275	217.863	181.138	175.694	ضرائب ورسوم الاستغلال
-	-	139.500	157.936	-	تسبيقات بنكية
11.639.716	15.390.036	16.922.202	1.051.560	1.070.867	ديون الاستغلال الأخرى
1.694.990	1.641.761	1.037.050	987.071	1.197.234	النتيجة
38.455.299	44.590.116	39.370.890	19.403.435	16.541.319	المجموع

المصدر: نفس المرجع السابق

الجدول رقم (3-4): كشف لمقارنة النتائج الوسيطة والنهائية

الوحدة: دج

2009/01/01 2009/12/31	2008/01/01 2008/12/13	2007/01/01 2007/12/31	2006/01/01 2006/12/31	البيان
16.253.970	15.786.012	11.850.292	8.512.224	الإنتاج المباع
			372.000	الإنتاج المخزون
				إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة
				خدمات مقدمة
				تحويل تكاليف الإنتاج
16.253.970	15.786.012	11.850.292	8.884.224	المجموع الدائن
8.851.434	7.629.327	5.625.706	4.646.182	المواد واللوازم المستهلكة
204.074	993.198	798.493	515.700	الخدمات
		372.000	747.520	انخفاض المخزون

9.065.508	8.622.625	6.796.199	5.909.402	المجموع المدين
7.188.462	7.163.487	5.054.093	2.974.822	الريح الصافي
44.28	45.37	42.64	34.95	القيمة المضافة x 100
				الإنتاج المباع
7.198.462	7.163.487	5.054.093	2.974.822	الريح الصافي الإجمالي
				نواتج متنوعة
				تحويل تكاليف الاستغلال
7.198.462	7.163.487	5.054.093	2.974.822	المجموع الدائن
1.672.303	1.621.258	1.197.106	1.287.347	مصاريف المستخدمين
240.086	261.621	531.635	266.794	ضرائب ورسوم
168.720	1.491.597	1.074.707	446.905	مصاريف متنوعة
2.326.577	2.260.372	1.213.596		الإهلاكات
				المؤونات
4.407.686	5.634.848	4.017.044	2.001.046	المجموع المدين
2.790.776	1.528.641	1.037.050	973.776	رصيد نتيجة الاستغلال

4.046	113.120		13.295	نواتج أخرى
1.694.990	1.641.761	1.037.050	987.071	المجموع الدائن
1.694.990	1.641.761	1.037.050	987.071	الربح الصافي
10.42	10.40	8.75	11.59	الربح الصافي x 100
				رقم الأعمال

المصدر: نفس المرجع السابق

ج- اختبار جودة المعلومات المحاسبية للمؤسسة المعنية شكلا ومضمونا:

تمت هذه العملية من طرف فرقة التحقيق الأولى على مستوى مديرية الضرائب الولائية لولاية الوادي، وتولى ذلك عون برتبة مفتش (محقق في المحاسبة)، الذي خلص إلى ما يلي:¹

بناء على إشعار بالتحقيق والمستلم من طرف المعني جرت عملية التحقيق المحاسبي لنشاط الأخير، ومن خلال ذلك سجلنا الملاحظات التالية:

(1) من ناحية الشكل:

من حيث الشكل المعلومات المحاسبية، سجلنا الملاحظات التالية:

- 1- وجود دفتر اليومية العامة مرقم ومؤشر عليه من طرف رئيس محكمة الوادي؛
- 2- وجود دفتر الجرد مرقم ومؤشر عليه من طرف رئيس محكمة الوادي؛
- 3- وجود التصريحات الشهرية وهي مودعة في آجالها القانونية؛
- 4- وجود التصريحات السنوية وهي مودعة في آجالها القانونية؛
- 5- وجود اليوميات المساعدة للمشتريات، المبيعات، الصندوق، البنك، العمليات المختلفة؛
- 6- وجود الميزانيات الجبائية الخاصة بالسنوات محل التحقيق مودعة في آجالها القانونية.

(2) من ناحية المضمون:

أما من حيث مضمون المعلومات المحاسبية، فقد تم تسجيل الملاحظات التالية:

- 1- وجود جميع فواتير الشراء المصرح بها محاسبيا؛
- 2- وجود جميع فواتير البيع المصرح بها محاسبيا؛
- 3- وجود جداول حركة المخزون والميزانيات الختامية بدفتر الجرد.

ولكن بعد تفحص الوثائق المحاسبية ومنها دفتر الجرد ومراقبة حركة المخزون، حيث اتضح أنه خلال سنة: 2006، أن هناك فارق في مخزون القارورات الفارغة، حيث لاهي موجود في المخزون النهائي ولا في دفتر الجرد مما يعني أنها استهلكت، وذلك حسب الجدول التالي، ومع ذلك فإن مخزون المنتج التام المقدر بـ 372.000 دج قد حول إلى قارورات بحساب العملية التالية:

$7750 = 84.00 \div 372.000$ قارورة باعتبار أعلى ثمن للقارورة هو: 48.00 دج، ويمكن حساب هذا الفارق في

المخزون كما يلي:

¹ تقرير التحقيق في المحاسبة الذي تم إعداده حول محاسبة المكلف المعني 2010، بتصرف.

الجدول رقم (3-5): حركة مخزون القارورات خلال سنة 2006

الوحدة: قارورة

مخزون أول المدة	المشتريات	الاستهلاكات	مخزون آخر المدة المصرح به	الفارق
7.750	206.000	184.286	21.500	7.964

المصدر: نفس المرجع السابق

وبناء على البطاقة التقنية المقدمة من طرفكم التي تحتوي على النسب المتعلقة بالتركيبية التي يتكون منها الغسول والمواد المستعمل فيه، وخاصة المواد الأساسية، وبعد الاطلاع على فواتير الشراء لكل السنوات، وخاصة المادتين الفاعلتين: (TEXAPAN)، و (COMPERLANT)، ومقارنتها بالبطاقة التقنية للإنتاج المقدمة من طرفكم، حيث لوحظ أن المواد المستهلكة من هذين المادتين لا تتناسب مع كمية الإنتاج المباع مما ينتج عنه أخطاء في الحسابات التالية :

- حساب رقم: 381: مشتريات المواد واللوازم؛
- حساب رقم: 31: المواد واللوازم؛
- حساب رقم: 61: مواد ولوازم مستهلكة.

والأخطاء المسجلة على هذه الحسابات، سوف تؤثر على بقية الحسابات (المعلومات المحاسبية الأخرى)، مما يضيف عليها عدم المصادقية، حيث تم إحصاء كمية المنتج التام المباع لكل السنوات حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (3-6): حركة مخزون المواد الأولية الأساسية خلال السنوات محل التحقيق

الوحدة: كغ

الإستهلاكات المصرح بها	مخزون النهائي	المشتريات	المخزون الأولي	السنة
8000	-	8.000	-	2006
12.110	-	12.110	-	2007
18.755	4.180	22.935	-	2008
14.880	5.800	16.500	4.180	2009

المصدر: نفس المرجع السابق

الجدول رقم (3-7): مقارنة بين الاستهلاكات المصرح بها والحقيقية خلال السنوات محل التحقيق

الوحدة: لتر

الكمية الحقيقية	الكمية المستهلكة المصرح بها	عدد الخلطات/1000 لتر	عدد الليترات المنتجة	السنة
14.743	8000	184.286	184.286	2006
17.530	12110	218.227	218.227	2007
24160	18755	301.484	301.484	2008
15.484	14880	193.557	193.557	2009

المصدر: نفس المرجع السابق

د- الحكم على مدى جودة المعلومات المحاسبية:

بعد الإطلاع على كل الوثائق المتاحة، بداية بالاطلاع على الملف الجبائي الموجود بحوزة مفتشية الضرائب التي يتبع لدائرتها المكلف، ثم جمع وتبويب وتحليل كل المعلومات التي تم جمعها من طرف المديرية الولائية للضرائب (مكتب البحث عن المعلومات والرقابة الجبائية ومراجعة التقويمات)، من خلال حق الاطلاع

لدى كل الإدارات والهيئات والمؤسسات الأخرى، يلي ذلك مقارنة ما سبق ذكره بالمعلومات والمستندات التي تتوفر عليها المؤسسة محل التحقيق والاستفسار عن كل النقاط الغامضة الأخرى، كما يحق للعون المحقق أن يطلب من مسيري المؤسسة المعنية تقديم كل الشروح الضرورية لإتمام التحقيق على أكمل وجه.

وللتأكد من مدى جودة هذه المعلومات المحاسبية، نقوم بتشخيص الخصائص النوعية لها من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-8): التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للمكلف الأول

الملاحظات	تشخيص الخاصية	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	
متناسبة مع شكل وتوقيت إعداد القوائم المالية.	ملاءمة نسبية من حيث الشكل والزمن.	الملاءمة	الخصائص النوعية الأساسية
تتضمن أخطاء أثرت بشكل كبير على أهم النتائج المحققة مثل رقم الأعمال والريح الصافي.	لا يمكن الثقة بها ولا الاعتماد عليها.	الموثوقية	
تم إعدادها بما يتوافق مع فروض ومبادئ المخطط الوطني للمحاسبة.	يمكن مقارنتها بمعلومات أخرى لنفس المؤسسة أو مع مؤسسات أخرى	القابلية للمقارنة	
هذه الخاصية مرتبطة بمستوى درجة فهم مستخدمي المعلومات المحاسبية.	يمكن فهمها من قبل كل من له أدنى تكوين أو معرفة في مجال المحاسبة.	القابلية للفهم	الخصائص النوعية الثانوية
تم استخدام نفس المبادئ والفروض والطرق والإجراءات المحاسبية خلال السنوات الأربعة محل	تتميز بالثبات	الثبات	

التحقيق.			
حسب نوع وطبيعة الغرض منها.	شمولية نسبية	الشمول	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحقيق السابقة

والحكم الذي تم اعتماده حول جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها من قبل المؤسسة محل التحقيق، كان على النحو التالي:

من خلال دراسة وفحص المعلومات المحاسبية للمؤسسة المعنية تبين أنها لا تتمتع بالثقة الكافية، بسبب تضمنها ثغرات جسيمة، ولهذا تم رفضها، وتم تأسيس رقم أعمال جديد وتحديد ربح صافي بناء عليه.¹ مما سبق ذكره، فإن هذه المعلومات المحاسبية لا تتصف بالجودة اللازمة، وبالتالي فهي مرفوضة ولا يمكن الاعتماد عليها في تقدير الضرائب والرسوم الواجبة الدفع لكل السنوات محل التحقيق.

هـ - الحكم على مدى سلامة سير التحقيق:

يذكر في التقرير صراحة، ذكر كل الصعوبات والعراقيل التي واجهت العون المحقق أثناء انجازه للتحقيق، وكيف تم التعامل معها ومعالجتها، وبخصوص التحقيق محل الدراسة فقد كان الحكم على سير عملية التحقيق كما يلي:

الرقابة الجبائية تمت داخل المصلحة (مديرية الضرائب الولائية لولاية الوادي)، والمعني قدم كل التوضيحات والوثائق المطلوبة، كما أنه أجابه على كل التساؤلات التي طرحت عليه في الوقت المطلوب.²

III-2-1-3- التعديلات الأولية المقترحة للتحسين في جودة المعلومات المحاسبية:

التعديلات الأولية المقترحة للتحسين في جودة المعلومات المحاسبية لكل سنة كما يلي:

بالنسبة لسنة: 2006

بعد رفض المعلومات المحاسبية، تبين أن هناك فارق في المخزون من القارورات، وهو غير موجودة في المخزون النهائي مما يدل على بيعه، و عليه يتم إضافته إلى رقم الأعمال المصرح به كما يلي:

¹ تقرير التحقيق في المحاسبة الذي تم إعداده حول محاسبة المكلف المعني 2010، بتصرف.

² نفس المرجع السابق، بتصرف.

مخزون المنتج التام الصنع بالقيمة النقدية: 372.000 دج، وبتقسيم هذا المبلغ على ثمن القارورة الواحدة المقدر بـ: 48.00 دج.

$$7750 / 372.000 = 48.00 \text{ قارورة.}$$

المشتريات 206.000 قارورة.

عدد القارورات المباعة: 184.286 قارورة.

$$7.964 = (21.500 + 184.286) - (7750 + 206.000) \text{ قارورة}$$

$$382.272 = 48.00 \times 7.964 \text{ دج}$$

تأسيس رقم الأعمال المستخرج يكون كما يلي:

$$8.894.496 = 382.272 + 8.512.224$$

الجدول رقم (3-9): استخراج الفرق في رقم الأعمال لسنة 2006

الوحدة: دج

8.894.496	رقم الأعمال المستخرج
8.512.224	رقم الأعمال المصرح به
382.272	الفارق

المصدر: نفس المرجع السابق

بالنسبة لسنة: 2007

بعد رفض المعلومات المحاسبية لهذه السنة أيضا للأسباب السالفة الذكر، سوف يتم تأسيس رقم أعمال جديد وذلك بأخذ نسبة 215% كهامش ربح خام من المواد واللوازم المستهلكة المصرح بها في الميزانية ويتم تأسيس رقم الأعمال الجديد كما يلي:

$$12.095.268 = 215\% \times 50625.706$$

الجدول رقم (3-10): استخراج الفرق في رقم الأعمال لسنة 2007

الوحدة: دج

12.095.268	رقم الأعمال المستخرج
11.850.292	رقم الأعمال المصرح به
244.976	الفارق

المصدر: نفس المرجع السابق

بالنسبة لسنة: 2008

بعد رفض المعلومات المحاسبية المتعلقة بهذه السنة كذلك، ولنفس الأسباب السابقة الذكر، سوف يتم تأسيس رقم أعمال جديد لهذه السنة، من خلال أخذ نسبة 215% كهامش ربح خام من المواد واللوازم المستهلكة المصرح بها في الميزانية ويتم تأسيس رقم الأعمال المصحح كما يلي:

$$16.403.053 = 215\% \times 7.629.327$$

الجدول رقم (3-11): استخراج الفرق في رقم الأعمال لسنة 2008

الوحدة: دج

16.403.053	رقم الأعمال المستخرج
15.786.012	رقم الأعمال المصرح به
244.976	الفارق

المصدر: نفس المرجع السابق

بالنسبة لسنة: 2009

بعد رفض المعلومات المحاسبية لهذه السنة أيضا، ولذات الأسباب السابق ذكرها، سوف يتم تأسيس رقم أعمال جديد، وذلك بأخذ نسبة 215% كهامش ربح خام من المواد واللوازم المستهلكة المصرح بها في الميزانية، على النحو التالي:

$$19.030.583 = 215\% * 8.851.434$$

الجدول رقم (3-12): استخراج الفرق في رقم الأعمال لسنة 2009

الوحدة: دج

19.030.583	رقم الأعمال المستخرج
16.253.790	رقم الأعمال المصرح به
2.776.793	الفارق

المصدر: نفس المرجع السابق

III-2-1-4- تأثير التعديلات الأولية المقترحة على الضرائب والرسوم محل التحقيق:

كما سبقت الإشارة إليه سابقا يتعلق هذا التحقيق بجملة من الضرائب والرسوم، وفي ما يلي سنتناول أثر التعديلات الأولية المقترحة من قبل فرقة التحقيق السابقة على هذه الضرائب والرسوم.

1) الرسم على القيم المضافة (TVA):

يتأثر مبلغ الرسم على القيمة المضافة المستحق (الواجب التسديد لمصلحة الضرائب)، وبشكل كبير برقم الأعمال المحقق الفعلي، ولأن عملية التحقيق في المعلومات المحاسبية دلت على وجود فجوات في كل السنوات محل التحقيق، بين ما هو مصرح به من أرقام الأعمال المحققة وما تم تحقيقه فعلا، وهذا ما أثر على مبالغ الرسم على القيمة المضافة، ويمكن تلخيص هذه الفجوات في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-13): مقارنة بين أرقام الأعمال المحققة والمصرح بها خلال السنوات محل التحقيق

الوحدة: دج

2009	2008	2007	2006	البيان
19.030.583	16.403.053	12.095.268	8.894.496	رقم الأعمال المستخرج
16.253.790	15.786.012	11.850.292	8.512.224	رقم الأعمال المصرح به

2.776.793	617.041	244.976	382.272	الفارق
-----------	---------	---------	---------	--------

المصدر: نفس المرجع السابق

2) بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):

حساب الضريبة على الدخل الإجمالي الواجبة التسديد يتطلب تحديد الربح الصافي الذي حققه المكلف المعني في كل سنة، لهذا سنتطرق في ما يلي إلى مقارنة الربح المستخرج (الحقيقي) بالربح المصرح به واستخراج الفرق بينهما للسنوات محل التحقيق.

بالنسبة لسنة: 2006

بعد رفض المعلومات المحاسبية المتعلقة بهذه السنة لنفس الأسباب السابقة، وعلى هذا الأساس سوف يتم تأسيس ربح صافي جديد وذلك بأخذ نسبة 12% من رقم الأعمال المؤسس الجديد. ويتم تأسيس هذا الربح الصافي الجديد كما يلي:

$$1.067.339 = 12\% \times 8.894.496$$

الجدول رقم (3-14): استخراج الفرق في الربح الصافي لسنة 2006

الوحدة: دج

1.067.339	الربح الصافي المستخرج
987.071	الربح الصافي المصرح به
80.269	الفارق

المصدر: نفس المرجع السابق

بالنسبة لسنة: 2007

بعد رفض المعلومات المحاسبية التي تخص هذه السنة للأسباب السالفة الذكر، على ضوء هذا، سوف يتم تأسيس ربح صافي جديد، وذلك بأخذ نسبة 12% من رقم الأعمال المؤسس الجديد . ويؤسس الربح الصافي الجديد كما يلي:

$$1.451.432 = \%12 \times 12.095.268$$

الجدول رقم (3-15): استخراج الفرق في الربح الصافي لسنة 2007

الوحدة: دج

1.451.432	الربح الصافي المستخرج
1.037.050	الربح الصافي المصرح به
414.382	الفارق

المصدر: نفس المرجع السابق

بالنسبة لسنة: 2008

بعد رفض المعلومات المحاسبية لهذه السنة كذلك، للأسباب السالفة الذكر، بناء على ذلك، سوف يتم تأسيس ربح صافي جديد، وذلك بأخذ نسبة 12% من رقم الأعمال المؤسس الجديد. ويؤسس الربح الصافي الجديد كما يلي:

$$1.968.366 = \%12 \times 16.403.053$$

الجدول رقم (3-16): استخراج الفرق في الربح الصافي لسنة 2008

الوحدة: دج

1.968.366	الربح الصافي المستخرج
1.641.761	الربح الصافي المصرح به
326.605	الفارق

المصدر: نفس المرجع السابق

بالنسبة لسنة: 2009

بعد رفض المعلومات المحاسبية التي تخص سنة 2009، لنفس الأسباب السالفة ذكرها، سوف يتم تأسيس ربح صافي جديد، وذلك بأخذ نسبة 12% من رقم الأعمال المؤسس الجديد.

ويؤسس الربح الصافي الجديد كما يلي:

$$2.283.669 = \%12 \times 19.030.583$$

الجدول رقم (3-17): استخراج الفرق في الربح الصافي لسنة 2008

الوحدة: دج

2.283.669	الربح الصافي المستخرج
1.694.900	الربح الصافي المصرح به
588.680	الفارق

المصدر: نفس المرجع السابق

(3) الضريبة على الدخل الإجمالي-الأجور والدفع الجزافي:

بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي-الأجور، والدفع الجزافي، فقد سجل المحقق عليهما الملاحظات

التالية:

أن المكلف المعني يقوم بالتصريحات وأداء الحقوق في الوقت المناسب ما عدا التصريح السنوي الخاص بسنتي: 2004، 2005 فهما غير موجودين، مما يترتب عليهما عقوبة ماليه لكل سنة.

(4) حقوق الطابع:

بالنسبة لحقوق الطابع، فالمعني يسدد جميع الحقوق حسب الفواتير المحررة في الآجال القانونية.

III-2-1-5- رد المكلف على نتائج التحقيق في المحاسبة:

يملك المكلف حق الرد في الآجال القانونية، حيث يجوز له تقديم كل الاقتراحات وإدخال التعديلات على نتائج التحقيق الذي خضع له، وهذا إذا كان بحوزته الدلائل والبراهين الواقعية على ذلك، وإلا فإن اقتراحاته لن تؤخذ بعين الاعتبار.

وبخصوص المكلف المعني بمحل الدراسة، فقد جاء رده على نتائج التحقيق في المحاسبة الذي خضعت

له معلوماته المحاسبية، على النحو التالي:¹

¹ نفس المرجع السابق.

بعد أن تلقيت إشعار بالتعديلات وفقا للإبلاغ الأولي، وبعد مراجعة المحتوى والاطلاع على الوثائق المحاسبية، أتقدم إلى سيادتكم بالملاحظات التالية:

1. بالنسبة لسنة 2006:

موافق على اقتراحاتكم.

2. بالنسبة للسنوات 2007، 2008، 2009:

لدينا ملاحظات على الرسم على القيمة المضافة (TVA) والرسم على النشاط المهني (TAP)، كما يلي:

بعد رفض المعلومات المحاسبية لكل السنوات محل التحقيق، أبلغ سيادتكم بأنني موافق على هذا الرفض وذلك نتيجة الأخطاء المشار إليها، ومع ذلك أطلب من سيادتكم التخفيض في هامش الربح الخام الصافي تماشيا مع معطيات ما تفرضه السوق.

فقد اقترحتم هامش ربح خام % 215 وهو هامش مرتفع جدا ولا تحققه مؤسستي على الإطلاق خلال هذه السنة (2007).

لهذا اقترح على سيادتكم تطبيق هامش ربح خام % 210 كما هو مصرح في به بالميزانية، وهو في حد ذاته هامش ربح معقول.

كما أطلب من سيادتكم تطبيق هامش ربح صافي % 10 كون كل المبيعات قد تمت بالجملة وليس بالتجزئة، وقد أودعنا لدى مصالحكم المختصة قائمة الزبائن (نموذج 104) في وقتها القانوني.

III-2-1-6- التعديلات النهائية وأثرها على الضرائب والرسوم محل التحقيق:

بعد استلام رد المكلف محل التحقيق حول نتائج التحقيق في المحاسبة الذي خضعت له معلوماته المحاسبية، تقوم فرقة التحقيق المحاسبي بدراسة رده، والاقتراحات والملاحظات المقدمة فيه، فإن مقنعة ومبررة تم أخذها بعين الاعتبار، وإلا فلا يعتد بها، وتعتبر في هذه نتائج التحقيق في المحاسبة الأولية نهائية.

وفي ما يتعلق بالمكلف المعني كحالة للدراسة، فقد أخذت بعض ملاحظاته على محمل الجد، وتمت مراعاتها، وعلى ضوء ذلك كان التعديل النهائي لنتائج هذا التحقيق وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-18): التعديلات النهائية وأثرها على الضرائب والرسوم محل التحقيق

الوحدة: دج

سنة 2009	سنة 2008	سنة 2007	سنة 2006	رقم الأعمال أو الربح	الضرائب والرسوم
18.588.011	16.021.588	11.850.292	8.894.496	رقم الأعمال المستخرج	الرسم على النشاط المهني (TAP)
16.253.790	15.786.012	11.850.292	8.512.224	رقم الأعمال المصرح به	
2.334.221	235.576	-	382.272	الفارق	
18.588.011	16.021.588	11.850.292	8.894.496	رقم الأعمال المستخرج	الرسم على القيمة المضافة (TVA)
16.253.790	15.786.012	11.850.292	8.512.224	رقم الأعمال المصرح به	
2.334.221	235.576	-	382.272	الفارق	
2.044.681	1.762.375	1.037.050	987.071	الربح المستخرج	الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)
1.694.900	1.641.761	1.037.050	987.071	الربح المصرح به	
394.781	120.614	-	-	الفارق	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على تقرير التحقيق في محاسبة المكلف المعني 2010

III-2-1-7- حصيلة (مردودية) التحقيق في محاسبة المكلف المعني:

إن الثغرات التي تم اكتشافها من خلال عملية التحقيق في مدى جودة المعلومات المحاسبية محل التحقيق، ستؤثر على كل ما يرتبط حسابه وتقديره بهذه المعلومات، ومنها الضرائب والرسوم، حيث تؤكد نتائج التحقيق أن هناك أخطاء في المعلومات المحاسبية المصرح بها خلال السنوات محل التحقيق، وهذه الأخطاء أثرت سلبا على وعاء الضرائب والرسوم، مما جعل مبالغها تبدو أقل مما كان يجب أن تكون عليه. وفي الجدول التالي سنلخص الحصيلة النهائية لهذا التحقيق الذي خضع له المكلف، والفوارق المسجلة في كل سنة، وفي كل نوع من أنواع الضرائب والرسوم محل التحقيق، وما يترتب عنه من غرامات:

الجدول رقم (3-19): حصيلة التحقيق في محاسبة المكلف المعني

الوحدة: دج

البيان	السنة	الأساس المستخرج	الأساس المصرح به	الأساس المغرم عليه	الحقوق المستحقة	الحقوق المغرم عليها	الفارق	نسبة الزيادة	مبلغ الزيادة	المجموع
الضريبة على الدخل الإجمالي	2008	1.762.375		1.641.761	502.831	460.616	42.215	10 %	4.221	46.436
	2009	2.044.681		1.694.900	601.638	479.215	122.423	15 %	18.364	140.787
الرسم على القيمة المضافة	2006	8.894.496		8.512.224	1.512.064	1.447.078	64.986	15 %	9.748	74.734
	2008	16.021.588		15.786.012	2.723.670	2.683.622	40.048	10 %	4.005	44.053
الرسم على النشاط المهني	2009	18.588.011		16.253.790	3.159.962	2.763.144	396.818	25 %	99.204	496.022
	2006	8.894.496		8.512.224	177.890	170.244	7.645	10 %	765	8.410
عقوبة مالية	2008	16.021.588		15.786.012	320.432	315.720	4.712	10 %	471	5.183
	2009	18.588.011		16.253.790	371.760	325.076	46.684	10 %	4.668	51.353
	2008									10.000
	2009									10.000
المجموع							725.531		141.446	886.978

المصدر: تقرير التحقيق في محاسبة المكلف المعني 2010

III-2-2- دراسة حالة وفق طريقة التحقيق المصوب في المحاسبة:

يعتبر هذا التحقيق من التحقيقات المتعلقة بالمعلومات المحاسبية حديث العهد بالمديرية الولائية للضرائب، وهذا لأن التحقيق المصوب في المحاسبة تم إقراره مؤخرا فقط في قانون المالية لسنة 2010 (كما سبقت الإشارة إلى ذلك في الفصل الثاني من الدراسة)، ونظرا لغياب نصوص قانونية إجرائية تفصيلية لهذا النوع من الرقابة الجبائية، فقد تأخر تجسيده على أرض الواقع بعض الوقت.

وبالنسبة للمديرية الولائية للضرائب لولاية الوادية محل دراسة الحالة، فقد استلمت فرقة التحقيقات بها أول عينة من ملفات المكلفين الجبائية للتحقيق في مدى جودة معلوماتهم المحاسبية، في سنة 2011، وإلى غاية انجاز هذا البحث لم ينتهي أعوان فرقة التحقيقات المحاسبية بالمديرية من إكمال إجراءات هذا التحقيق بشكل كامل ونهائي بعد.

وفي ما يتعلق بالحالة التي أخذت كنموذج تطبيقي للتحقيق المصوب في المحاسبة، فقد تقدمت بها مراحل التحقيق مراحل متقدمة، وهي كافية لسد متطلبات هذا البحث فيما يتعلق بالتحقق من مدى جودة المعلومات المحاسبية.

III-2-2-1- التعريف بطبيعة ونوع نشاط المكلف:

المكلف المعني شخص طبيعي في شكل مؤسسة (مقاول)، يصنف هذا النوع من المقاولات ضمن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وهذا ما يتناسب مع رقم الأعمال المصرح به من قبل المكلف المعني. طبيعة ونوع نشاط المكلف المعني، يتمثل في مقاوله للأشغال العمومية والري، ومن أهم الأنشطة التي تقوم بها هذه المقاوله، نذكر:

- أشغال البناء بشتى أنواعه؛
- كل الأشغال المتعلقة بالري، مثل أشغال وضع وتركيب أنابيب المياه الصالحة للشرب بالأحياء السكنية، انجاز خزانات المياه الإسمنتية...إلخ.

III-2-2-2- إجراءات التحقق من جودة المعلومات المحاسبية:

قبل الخوض في تفاصيل هذه الإجراءات، سنتطرق في ما يلي إلى معلومات أولية عامة حول هذا التحقيق.

أ- معلومات عامة حول هذا التحقيق:

يمكن إيجاز هذه المعلومات في المعلومات التالية:

✓ السنوات محل التحقيق، هي سنتي 2008 و 2009؛

✓ الضرائب المستهدفة بهذا التحقيق، هي الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل الإجمالي؛

✓ مدة التحقيق استمرت إلى ما يقارب سبعة (07) أشهر.

ب- الثغرات والأخطاء المكتشفة بالمعلومات المحاسبية المصرح بها:

أولاً: بالنسبة لسنة 2008:

(1) تضخيم استهلاك المادة الأولية (الآجر من نوع 30/20/15):

أثناء مراقبة فواتير الشراء المتعلقة بمادة الآجر، تبين أن هناك تضخيم في استهلاك هذه المادة، وذلك من خلال المقارنة بين فواتير شراء هذه المادة، والكميات المستهلكة في مختلف الأشغال التي أنجزتها المقاول، كما هو مبين في ما يلي:

الجدول رقم (3-20): الكميات المشتراة من المادة الأولية (الآجر من نوع 30/20/15)

الوحدة: دج

مبلغ الفاتورة	سعر الوحدة	الكمية المشتراة	فواتير الشراء
166.625	13,33	12.500	1
213.280	13,33	16.000	2
166.625	13,33	12.500	3
133.300	13,33	10.000	4
679.830	13,33	51.000	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على التقرير الأولي للتحقيق المصوب في المحاسبة للمكلف المعني

2011

الجدول رقم (3-21): الكميات المستهلكة من المادة الأولية (الآجر من نوع 30/20/15)

الكمية المستهلكة من المادة الأولية (الآجر من نوع 30/20/15)	الأشغال المنجزة
17.500	انجاز سور خاص بساحة لعب (1)
2.034	انجاز سور بالمركب الرياضي
17.500	انجاز سور خاص بساحة لعب (2)
1.225	انجاز محول كهربائي لمسبح نصف أولمبي (1)
1.225	انجاز محول كهربائي لمسبح نصف أولمبي (2)
578	انجاز غرفة تحكم بمنبع وخزان ماء (1)
403	انجاز غرفة تجفيف بمنبع وخزان ماء (1)
385	انجاز غرفة تخزين القياس بمنبع وخزان ماء (1)
403	انجاز غرفة لجهاز التجفيف بمنبع ماء (2)
41.253	المجموع

المصدر: نفس المرجع السابق

وفي ما يلي يمكن استخراج الفرق بين الاستهلاكات الحقيقية والمصرح بها من المادة الأولية الآجر من نوع 30/20/15، بالكمية وبالمبلغ:

الجدول رقم (3-22): استخراج الفرق بين الاستهلاكات الحقيقية والمصرح بها من المادة الأولية (الآجر من

نوع 30/20/15)

الوحدة: دج

المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	البيان
679.830	13.33	51.000	الكمية المستهلكة المصرح بها
549.902,49	13.33	41.253	الكمية المستهلكة الحقيقية
129.927,51	13.33	9.747	الفارق

المصدر: نفس المرجع السابق

(2) تضخيم استهلاك المادة الأولية (الآجر من نوع 15 ثقب):

من جهة أخرى، وأثناء مراقبة فواتير الشراء المتعلقة بمادة الآجر من نوع 15 ثقب، تبين أن هناك تضخيم في استهلاك هذه المادة، وذلك من خلال المقارنة بين المشتريات والاستهلاكات من هذه المادة، ويمكن توضيح هذه الثغرة في ما يلي:

الجدول رقم (3-23): الكميات المشتراة من المادة الأولية (الآجر من نوع 15 ثقب)

الوحدة: دج

مبلغ الفاتورة	سعر الوحدة	الكمية المشتراة	فواتير الشراء
730.800	22.50	32.480	1
562.500	22.50	25.000	2
1.293.300	22.50	57.480	المجموع

المصدر: نفس المرجع السابق

وبخصوص الكميات المستهلكة من المادة الأولية (الآجر من نوع 15 ثقب)، حسب الأشغال المنجزة من طرف المقاوله فهي معدومة، أي أن المقاوله لم تستهلك أي وحدة من هذه المادة الأولية.

وعلى هذا الأساس، يمكن استخراج كمية وقيمة الثغرة الناتجة عن الفرق بين ما هو مصرح به من استهلاكات لهذه المادة الأولية، وبين ما استهلك فعلا (المعدوم)، ونلخص ذلك في ما يلي:

الجدول رقم (3-24): استخراج الفرق بين الكمية المستهلكة المصرح بها والحقيقية للمادة الأولية (الآجر من

15 ثقب)

الوحدة: دج

المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	البيان
1.293.300	22.50	57.480	الكمية المستهلكة المصرح بها
-	-	-	الكمية المستهلكة الحقيقية
1.293.300	22.50	57.480	الفارق

المصدر: نفس المرجع السابق

(3) تضخيم استهلاك المادة الأولية (البلاط من نوع 25/25):

بنفس طريقة المراقبة للمواد الأولية السالفة الذكر، تبين أن هناك مغالطة في استهلاك المادة الأولية (البلاط من نوع 25/25)، ويمكن توضيح ذلك في ما يلي:

الجدول رقم (3-25): الكميات المشتراة من المادة الأولية (البلاط من نوع 25/25)

الوحدة: دج

مبلغ الفاتورة	سعر المتر المربع الواحد	الكمية المشتراة (المتر المربع)	فواتير الشراء
353.040	441,30	800	1
353.040	441,30	800	المجموع

المصدر: نفس المرجع السابق

بينما لم تستهلك المقاوله أي شيء من هذه المادة الأولية في مختلف الأشغال المنجزة من قبلها، وهذا ما يدل على وجود شكل من أشكال الإخفاء والتضليل في المعلومات المحاسبية المصرح بها في هذا الإطار، والجدول التالي يوضح حجم هذا الإخفاء كمية ومبلغا:

الجدول رقم (3-26): استخراج الفرق بين الكمية المستهلكة المصرح بها والحقيقية للمادة الأولية (البلاط من

نوع 25/25)

الوحدة: دج

المبلغ	سعر المتر المربع الواحد	الكمية (المتر المربع)	البيان
353.040	441,30	800	الكمية المستهلكة المصرح بها
-	-	-	الكمية المستهلكة الحقيقية
353.040	441,30	800	الفارق

المصدر: نفس المرجع السابق

4) تضخيم استهلاك المادة الأولية (أنابيب البلاستيك قطر 110):

ما يلاحظ على هذه المادة الأولية، هو نفسه ما لوحظ على المواد الأولية السابقة الذكر، حيث تتضمن تصريحات المكلف استهلاكات معتبرة من المادة الأولية (أنابيب البلاستيك قطر 110)، بينما في حقيقة الأمر، وحسب ما تم انجازه من أشغال من قبل المكلف، فلم يستهلك أي شيء من هذه المادة الأولية، ويمكن توضيح الكميات المشتراة من هذه الأخيرة، والمستهلك منها تصريحاً وحقيقة كما يلي:

الجدول رقم (3-27): الكميات المشتراة من المادة الأولية (أنابيب البلاستيك قطر 110)

الوحدة: دج

مبلغ الفاتورة	سعر المتر الواحد	الكمية المشتراة (متر)	فواتير الشراء
232.526	195,40	1.190	1
232.526	195,40	1.190	المجموع

المصدر: نفس المرجع السابق

الجدول رقم (3-28): استخراج الفرق بين الكمية المستهلكة المصرح بها والحقيقية للمادة الأولية (أنابيب

البلاستيك قطر 110)

الوحدة: دج

المبلغ	سعر المتر الواحد	الكمية (المتر)	البيان
232.526	195,40	1.190	الكمية المستهلكة المصرح بها
-	-	-	الكمية المستهلكة الحقيقية
232.526	195,40	1.190	الفارق

المصدر: نفس المرجع السابق

ومنه، وبناء على ما سبق فإن الفوارق المكتشفة في الكميات المستهلكة من المواد الأولية السالفة الذكر (الآجر من نوع 30/20/15، الآجر من نوع 15 ثقب، البلاط من نوع 25/25، أنابيب البلاستيك قطر 110)، سوف تؤخذ كرقم أعمال منجز مع تطبيق نسبة: 20 % كهامش ربح خام، وعلى ضوء هذا يكون رقم الأعمال المستخرج كما يلي:

الجدول رقم (3-29): استخراج رقم الأعمال المصوب

الوحدة: دج

المبالغ	البيان
129.927	الفرق في استهلاك المادة الأولية (الآجر من نوع 30/20/15)
1.293.300	الفرق في استهلاك المادة الأولية (الآجر من نوع 15 ثقب)
353.040	الفرق في استهلاك المادة الأولية (البلاط من نوع 25/25)
232.526	الفرق في استهلاك المادة الأولية (أنابيب البلاستيك قطر 110)
2.008.793	مجموع الفوارق (4+3+2+1)
401.758	نسبة هامش الربح المطبق: 20 %، (0.2 x 5)
2.410.551	رقم الأعمال المصوب المستخرج (6+5)
لا شيء	رقم الأعمال المصرح به والمغرم عليه
2.410.551	الفارق الإجمالي الخاضع (8-7)

المصدر: نفس المرجع السابق

ثانيا: بالنسبة لسنة 2009:

في ما يتعلق بسنة 2009، فلم تسجل عملية التحقق المحاسبي المصوب أي أخطاء أو ثغرات من شأنها التأثير على جودة المعلومات المحاسبية التي تعود إلى هذه السنة، وبالتالي فلا يوجد أي تغيير أو تعديل في هذه المعلومات.

ج- الحكم على مدى جودة المعلومات المحاسبية:

من أجل ذلك نقوم بتشخيص الخصائص النوعية الأساسية والثانوية للمعلومات المحاسبية، كما هو مبين

في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-30): التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للمكلف الثاني

الملاحظات	تشخيص الخاصية	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	
متناسبة مع شكل وتوقيت إعداد القوائم المالية.	ملاءمة نسبية من حيث الشكل والزمن.	الملاءمة	الخصائص النوعية الأساسية
<ul style="list-style-type: none"> بالنسبة لسنة 2008 تتضمن المعلومات المحاسبية أخطاء أثرت بشكل كبير على أهم النتائج المحققة مثل رقم الأعمال والريح الصافي. بالنسبة لسنة 2009 لم تسجل بها عملية التحقيق أي أخطاء أو تجاوزات. 	<ul style="list-style-type: none"> بالنسبة لسنة 2008 لا يمكن الثقة ولا الاعتماد على معلوماتها المحاسبية. بالنسبة لسنة 2009 يمكن الثقة في معلوماتها المحاسبية والاعتماد عليها. 	الموثوقية	
تم إعدادها بما يتوافق مع فروض ومبادئ المخطط الوطني للمحاسبة.	يمكن مقارنتها بمعلومات أخرى لنفس المؤسسة أو مع مؤسسات أخرى	القابلية للمقارنة	الخصائص النوعية الثانوية
هذه الخاصية مرتبطة بمستوى درجة فهم مستخدمي المعلومات المحاسبية.	يمكن فهمها من قبل كل من له أدنى تكوين أو معرفة في مجال المحاسبة.	القابلية للفهم	
تم استخدام نفس المبادئ والفروض والطرق والإجراءات المحاسبية خلال السنتين محل التحقيق.	تتميز بالثبات	الثبات	
حسب نوع وطبيعة الغرض منها.	شمولية نسبية	الشمول	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحقيق السابقة

د- تأثير الثغرات والأخطاء المكتشفة على الضرائب والرسوم محل التحقيق

بما أن المعلومات المحاسبية التي تعود لسنة 2009 لم يسجل عليها أي ثغرات أو أخطاء تؤثر على جودتها، وبالتالي فإن كل العناصر التي يعتمد في تقديرها وحسابها على المعلومات المحاسبية المصرح بها، وعلى رأسها مختلف الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف، سوف لن يطرأ عليها أي تغيير، وتعتبر المبالغ المصرح بها والمسددة لمصالح الضرائب صحيحة.

أما بالنسبة لسنة 2008، ونظرا لوجود ثغرات في استهلاك المواد الأولية، مما أثر على مصداقية المعلومات المحاسبية لهذه السنة، وبالتالي فلا يمكن الاعتماد عليها في تقدير وحساب الضرائب والرسوم المفروضة على المكلف، حيث يعاد تقدير وحساب الضرائب والرسوم بما يتناسب والتعديلات التي طرأت على المعلومات المحاسبية المصرح بها.

ويمكن توضيح تأثير هذه التعديلات في المعلومات المحاسبية لسنة 2008 على الضرائب والرسوم محل التحقيق المصوب في ما يلي:

الجدول رقم (3-31): تأثير الثغرات المكتشفة على الضرائب والرسوم محل التحقيق

الوحدة: دج

المبالغ	رقم الأعمال أو الربح	الضرائب والرسوم
19.358.750	رقم الأعمال المصرح به	الرسم على القيمة المضافة (TVA)
2.410.551	رقم الأعمال المستخرج	
21.769.301	رقم الأعمال المصوب (2+1)	
19.358.750	رقم المصرح به والمغرم عليه	
2.410.551	الفرق في رقم الأعمال الخاضع (4-3)	
289.266	الربح المستخرج (2 x 12,0)*	الضريبة على
5.675.900	الربح المصرح به	الدخل الإجمالي

* نتيجة للفرق في رقم الأعمال الخاضع طبق على المكلف المعني نسبة هامش ربح صافي تقدر بـ 12 % من رقم الأعمال المستخرج.

5.965.166	الربح المصوب (7+6)	8	(IRG)
5.675.900	الربح المصرح به والمغرم عليه	9	
289.266	الفرق في الربح الخاضع (9-8)	10	

من إعداد الطالب بالاعتماد على التقرير الأولي للتحقيق المصوب في المحاسبة للمكلف المعني 2011

III-2-3- دراسة حالة وفق طريقة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (VASEF):*

يختص هذا النوع من التحقيقات بالأشخاص الطبيعية فقط، حيث يحقق في مجمل مداخيلهم ومصادرهم المختلفة، كما أنه وفي كثير من الأحيان يكون كتحقيق تابع للتحقيق في المحاسبة أو التحقيق المصوب في المحاسبة، وخاصة إذا تعلق الأمر بتعدد الشركاء وبحساباتهم الجارية فيها. وفي ما يلي سنتناول حالة عملية عن هذا النوع من التحقيقات الجبائية، وهي تتعلق بشخص طبيعي متعدد المداخيل والوظائف:

III-2-3-1- معلومات عامة حول التحقيق:

تتلخص هذه المعلومات في النقاط التالية:

- المعني متزوج وله ابن؛
- المعني له وظيفتان: محامي وأستاذ بالجامعة؛
- المعني له سكن وظيفي؛
- المعني يحترم القواعد الجبائية المنصوص عليها قانونا فيما يخص التصريحات الجبائية؛
- السنوات محل التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: 2006، 2007، 2008، 2009؛
- الضرائب والرسوم محل التحقيق: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)؛
- تم إشعار المكلف المعني بإشعار مسبق بخضوعه للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، ومنح مهلة خمسة عشرة (15) يوما للتحضير؛
- عملية التحقيق تمت على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب بالوادي؛

* Vérification Approfondie de Situation Fiscale d'Ensemble.

- المعني قدم كل التسهيلات وأجابه عن كل الاستفسارات المطلوبة في أحسن الظروف؛

III-2-3-2- نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف المعني*:

بناء على الإشعار بالتحقيق جرت عملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للدخل الإجمالي للمكلف المعني للسنوات محل التحقيق: 2006، 2007، 2008، 2009، وقد أسفرت عملية التحقيق على ما يلي:

- 1- المعني قدم التصريح بالتمتلكات والذي كان سلبيا؛
- 2- تم مراسلة بعض المديريات الولائية للضرائب والمصالح الأخرى التي يمكن أن تفيد التحقيق بمعلومات إضافية تدخل في إطار نشاط وممتلكات المكلف، فكانت الردود التي وصلت في معظمها سلبية؛
- 3- قامت فرقة التحقيق بإعداد محضر معاينة للمعني، وتم من خلاله حصر ممتلكات ومداخيل المكلف المعني ومصاريفه، وكانت على النحو التالي:
 - المعني صرح أنه يقيم في سكن وظيفي كما جاء في تصريحه؛
 - المعني له أسرة تتكون من زوجة وابن؛
 - المعني قدم كشوف الرواتب للسنوات محل التحقيق؛
 - مصاريف المعيشة المصرح بها من قبل المعني للسنوات محل التحقيق تقدر بـ 15.000 دج شهريا؛
 - المصاريف المتعلقة بالعطلة الصيفية فصرح المعني أنه تحصل على منحة تكوين بجمهورية مصر العربية لمدة ثلاثون (30) يوما على عاتق الجامعة بمبلغ 90.000 دج خلال سنة 2008؛
 - مصاريف البناء خلال سنة 2009، وكما جاء في تصريح المعني كانت بمبلغ 300.000 دج؛
 - أما فرقة التحقيق المحاسبي فقد أعادت النظر في تقدير بعض المصاريف المصرح بها كما يلي:

* لأن المكلف المعني محل هذا التحقيق لم يرد على نتائج التحقيق الأولية، فإن نتائج هذا الأخير تعتبر نهائية، وعدم رد المكلف هو بمثابة قبول ضمنى بالنتائج المتوصل إليها من خلال التحقيق الأولي.

الجدول رقم (3-32): مقارنة بين بعض تصريحات المكلف وتقديرات فرقة التحقيق المقابلة لها

تقدير فرقة التحقيق	تصريحات المكلف
<ul style="list-style-type: none"> • مصاريف المعيشة لسنتي 2006، 2007، قدرت بـ 50.000 دج شهريا، ولسنتي 2008، 2009، قدرت بـ 60.000 دج. • مصاريف السياحة بالنسبة لسنتي 2006، 2007 قدرت بـ 70.000 دج، وبـ 80.000 دج بالنسبة لسنتي 2008، 2009. 	<ul style="list-style-type: none"> • مصاريف المعيشة 15.000 دج شهريا خلال كل السنوات محل التحقيق؛ • المصاريف المتعلقة بالعطلة الصيفية فتتمثل في منحة تكوين من الجامعة بمبلغ 90.000 دج.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على تقرير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

للمكلف المعني 2010

ومن خلال ما سبق يمكن توضيح كل "المتاحات المستخرجة" و"المتاحات المستخدمة" لكل سنة من

سنوات التحقيق المعنية على النحو التالي:

أ- بالنسبة لسنة 2006:

تتلخص المتاحةات المستخدمة والمتاحات المستخرجة لسنة 2006 في الجدول التالي:

* المتاحةات المستخرجة: هي التي تمثل أساس الدخل الإجمالي الصافي المصرح به والمغرم عليه للسنوات محل التحقيق.

** المتاحةات المستخدمة: وهي تمثل المصاريف المصرح بها والمستخرجة كما سبق ذكرها سابقا.

الجدول رقم (3-33): تحديد مجموع المتاحات المستخرجة ومجموع المتاحات المستخدمة لسنة 2006

الوحدة: دج

المبالغ	المتاحات المستخدمة	المبالغ	المتاحات المستخرجة
550.000	مصاريف المعيشة	71.570	المدخول من مهنة المحامات
70.000	مصاريف السياحة	585.299,40	الراتب الخام من الجامعة: (12 x 48.774,95 شهر)
620.000	المجموع	656.869,40	المجموع

المصدر: تقرير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف المعني 2010

بما أن الراتب المتأتي من وظيفة التدريس بالجامعة خاضع لنظام الاقتطاع من المصدر بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، فإن الفرق بين مجموع المتاحات المستخرجة ومجموع المتاحات المستخدمة يكون على النحو التالي:

الجدول رقم (3-34): تحديد الفرق بين مجموع المتاحات المستخرجة ومجموع المتاحات المستخدمة لسنة

2006

الوحدة: دج

656.869,40	مجموع المتاحات المستخرجة
620.000	مجموع المتاحات المستخدمة
36.869,40	الرصيد

المصدر: نفس المرجع السابق

نلاحظ أن المتاحات المستخدمة أقل من المتاحات المستخرجة، وبالتالي فالمكلف المعني لا يخضع.

ب- بالنسبة لسنة 2007:

الجدول رقم (3-35): تحديد مجموع المتاحات المستخرجة ومجموع المتاحات المستخدمة لسنة 2007

الوحدة: دج

المبالغ	المتاحات المستخدمة	المبالغ	المتاحات المستخرجة
550.000	مصاريف المعيشة	61.080	المدخول من مهنة المحامات
70.000	مصاريف السياحة	585.299,40	الراتب الخام من الجامعة: (12 شهر x 48.774,95)
620.000	المجموع	646.379,40	المجموع

المصدر: نفس المرجع السابق

بما أن الراتب المتأتي من وظيفة التدريس بالجامعة خاضع لنظام الاقتطاع من المصدر بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، فإن الفرق بين مجموع المتاحات المستخرجة ومجموع المتاحات المستخدمة يكون على النحو التالي:

الجدول رقم (3-36): تحديد الفرق بين مجموع المتاحات المستخرجة ومجموع المتاحات المستخدمة لسنة

2007

الوحدة: دج

646.379,40	مجموع المتاحات المستخرجة
620.000	مجموع المتاحات المستخدمة
26.379,40	الرصيد

المصدر: نفس المرجع السابق

نلاحظ أن المتاحات المستخدمة أقل من المتاحات المستخرجة، وبالتالي فالمكلف المعني لا يخضع.

ج- بالنسبة لسنة 2008:

الجدول رقم (3-37): تحديد مجموع المتاحات المستخرجة ومجموع المتاحات المستخدمة لسنة 2008

الوحدة: دج

المبالغ	المتاحات المستخدمة	المبالغ	المتاحات المستخرجة
660.000	مصاريف المعيشة	66.070	المدخول من مهنة المحامات
90.000	مصاريف التكوين	661.739,40	الراتب الخام من الجامعة: (12 شهر x 55.144,95)
750.000	المجموع	727.809,40	المجموع

المصدر: نفس المرجع السابق

بما أن الراتب المتأتي من وظيفة التدريس بالجامعة خاضع لنظام الاقتطاع من المصدر بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، فإن الفرق بين مجموع المتاحات المستخرجة ومجموع المتاحات المستخدمة يكون على النحو التالي:

الجدول رقم (3-38): تحديد الفرق بين مجموع المتاحات المستخرجة ومجموع المتاحات المستخدمة لسنة

2008

الوحدة: دج

750.000	مجموع المتاحات المستخدمة
727.809,40	مجموع المتاحات المستخرجة
22.190,60	الرصيد

المصدر: نفس المرجع السابق

نلاحظ أن المتاحات المستخدمة أكبر من المتاحات المستخرجة، وبالتالي فالفرق بين مجموع المتاحات المستخدمة والمستخرجة، سوف يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي.

د- بالنسبة لسنة 2009:

الجدول رقم (3-39): تحديد مجموع المتاحات المستخرجة ومجموع المتاحات المستخدمة لسنة 2009

الوحدة: دج

المبالغ	المتاحات المستخدمة	المبالغ	المتاحات المستخرجة
660.000	مصاريف المعيشة	65.520	المدخول من مهنة المحامات
300.000	مصاريف البناء	804.777	الراتب الخام من الجامعة: (67.064,74 x 12 شهر)
960.000	المجموع	870.297	المجموع

المصدر: نفس المرجع السابق

بما أن الراتب المتأتي من وظيفة التدريس بالجامعة خاضع لنظام الاقتطاع من المصدر بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، فإن الفرق بين مجموع المتاحات المستخرجة ومجموع المتاحات المستخدمة يكون على النحو التالي:

الجدول رقم (3-40): تحديد الفرق بين مجموع المتاحات المستخرجة ومجموع المتاحات المستخدمة لسنة

2009

الوحدة: دج

960.000	مجموع المتاحات المستخدمة
870.297	مجموع المتاحات المستخرجة
89.703	الرصيد

المصدر: نفس المرجع السابق

نلاحظ أن المتاحات المستخدمة أكبر من المتاحات المستخرجة، وبالتالي فالفرق بين مجموع المتاحات المستخدمة والمستخرجة، سوف يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي.

III-3-2-3- الحكم على مدى جودة المعلومات المحاسبية:

للحكم على مدى جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها من قبل هذا الشخص الطبيعي، نقوم بتشخيص الخصائص النوعية الأساسية والثانوية لهذه المعلومات المحاسبية، كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-41): التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للمكلف الثالث (شخص طبيعي)

الملاحظات	تشخيص الخاصية	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	
متناسبة مع شكل وتوقيت التصريحات الجبائية.	ملاءمة نسبية من حيث الشكل والزمن.	الملاءمة	الخصائص النوعية الأساسية
أغلب المعلومات التي صرح بها المكلف قيمها غير حقيقية ولا تتناسب مع معطيات الواقع، ما عدى كشف الرواتب الصادرة عن الجامعة.	غير موثوق فيها إلا في ما تعلق بكشوف الرواتب الشهرية للسنوات محل التحقيق لأنها صادرة عن هيئة مستقلة عن المكلف.	الموثوقية	
تم إعدادها بما يتوافق مع التصريحات الجبائية.	يمكن مقارنتها بمعلومات أخرى لنفس الشخص أو مع أشخاص أخرى	القابلية للمقارنة	الخصائص النوعية الثانوية
هذه الخاصية مرتبطة بمستوى درجة فهم مستخدمي المعلومات المحاسبية.	يمكن فهمها من قبل كل من له أدنى تكوين أو معرفة في مجال المحاسبة.	القابلية للفهم	
تم استخدام نفس القواعد والإجراءات الجبائية خلال السنوات الأربعة	تتميز بالثبات	الثبات	

محل التحقيق.			
حسب نوع وطبيعة الغرض منها.	شمولية نسبية	الشمول	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحقيق السابقة

III-2-3-4- حصيللة (مردودية) التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف المعني:

من خلال النتائج المتوصل إليها من التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف محل الدراسة، يمكن تحديد مجمل المداخل المصروح بها والمستخرجة، والوقوف على الفوارق المسجلة بينهما وما يترتب عنه من غرامات في حق المعني، وفي الأخير تحديد المجموع النهائي، كما يلي:

الجدول رقم (3-42): حصيلة (مردودية) التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف المعني

الوحدة: دج

الضرائب والرسوم	السنة	المدخيل المستخرجة	المدخيل المغرم عليها	الحقوق المستخرجة	الحقوق المثبتة المغرم عليها	الفارق	نسبة الزيادة	مقدار الزيادة	المجموع
الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)	2006	656.869	620.000	137.060	126.000	11.060	10 %	1.106	12.166
	2007	646379	620.000	133.914	126.000	7.914	10 %	791	8.705
	2008	750.000	727.809	165.000	158.343	6.657	10 %	666	7.323
	2009	960.000	870.297	228.000	201.089	26.911	10 %	2.691	29.602
				المجموع		52.542		5.254	57.796

المصدر: تقرير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف المعني 2010

خلاصة الفصل الثالث:

تلعب الإدارة الجبائية دورا أساسيا في الحياة الاقتصادية، وتعد طرفا بات لا يمكن تجاهله وغض النظر عنه، فكل مؤسسة اقتصادية كما لها التزامات مالية تجاه دائئيتها، لها التزامات جبائية تجاه إدارة الضرائب، وهذه الالتزامات الجبائية ليست مجرد مبالغ مالية تسددها المؤسسة فحسب، بل إن الأمر يتعدى ذلك إلى التدخل في فرض جملة من الطرق والإجراءات الجبائية والمحاسبية لها أثر على كم ونوع المعلومات المحاسبية المنتجة من قبل كل مؤسسة.

وفي هذا الإطار تلعب مديرية الضرائب الولائية دورا استراتيجيا في هذا المجال، حيث تسهر على ضمان احترام وتطبيق التشريع الجبائي من خلال نظام متكامل من الإجراءات والهيئات الجبائية الولائية، من مفتشيات وقباضات، بالإضافة إلى طرق الرقابة الجبائية الثلاثة المتبعة على مستوى المديرية الولائية للضرائب. وتتمثل هذه الطرق في التحقيق في المحاسبة، والذي يعد تحقيق معمق لمجمل المعلومات المحاسبية التي تخص المكلف المعني، ويسمح هذا التحقيق باكتشاف مواطن الأخطاء والتجاوزات كما رأينا في المثال السابق. ولأن هذا التحقيق في المحاسبة يعتبر تحقيقا معمقا قد يأخذ وقت أطول وجهد أكثر تم استحداث نوع جديد من التحقيقات، وهو التحقيق المصوب في المحاسبة، والذي يقوم على فكرة العينة فيما يتعلق بالمدة ونطاق التحقيق هذا من جهة، ومن جهة أخرى بسبب تعدد مجالات الغش والتهرب الجبائي وتشعبها، تم اعتماد التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة كتحقيق يتعلق بالأشخاص الطبيعيين، حيث يبحث في مصادر مداخيلهم المختلفة وتقدير واقعي للمصاريف والنفقات المعيشية والترفيهية.

الخلاصة

تم التركيز في البحث على دراسة مجموعة من النقاط ذات الصلة بإشكاليته العامة، حيث تطرقنا إلى دور المحاسبة كنظام لإنتاج المعلومات المحاسبية التي يتعدد طالبيها ومستخدميها من مساهمين، مسيرين، مصالح الضرائب، الدائنين وغيرهم، لما لها من أهمية بالغة بالنسبة إليهم فهي لغة التحوار بينهم خاصة إذا ما تعلق الأمر بالعمليات المالية، ولأهمية وتكلفة هذه العمليات فيجب أن تكون المعلومات المحاسبية التي تمثلها وتعتبر عنها تتوفر فيها خصائص تضيء عليها الجودة لتكون خير ممثل ومعبّر لها.

وهذا ما قادنا إلى النقطة الأخرى التي عالجها البحث، ألا وهي كيف يمكن التحقق والتأكد من جودة المعلومات المحاسبية؟، ذلك لأن دواع وأسباب التضليل والإخفاء كثيرة وواردة بل وأكيدة بسبب تضارب وتعارض الأهداف والغايات أحيانا بين مستخدمي هذا النوع من المعلومات، ولحل هذا الإشكال اقترحنا من خلال هذا البحث وسيلة يمكن أن تفيد إلى حد كبير في هذا الشأن، وهي الرقابة الجبائية التي على الرغم من أن هدفها الأساسي هو مكافحة ظاهرة التهرب الجبائي بالدرجة الأولى، ومع هذا ومن أجل مجابهة هذه الظاهرة تعمد إلى التحقق من مدى صحة المعلومات المحاسبية الخاصة بالمكلفين المعنيين.

وكما رأينا تتوفر الرقابة الجبائية في الجزائر على نظام متكامل من الهياكل والإجراءات الجبائية، تتمثل أساسا في مختلف المصالح الجبائية المنتشرة عبر الوطن التي سبق الإشارة إليها في الفصل الثاني من البحث، بالإضافة الطرق المتبعة من قبل هذه المصالح (حيث تم الاقتصار على طرق الرقابة الجبائية المنتهجة على مستوى كل من مفتشية الضرائب والمديرية الولائية للضرائب)، لاختبار مدى جودة المعلومات المحاسبية، وهي طرق نراها كفيلة إلى حد بعيد باكتشاف حالات الأخطاء والإغفال التي يمكن أن تتضمنها المعلومات المحاسبية مما يؤثر سلبا على جودتها وبالتالي على مستخدميها.

ولإثبات ما سبق ذكره من الناحية العملية، تناولنا دراسة تطبيقية تمت على مستوى مديرية الضرائب الولائية لولاية الوادي، من خلال دراسة حالة في كل نوع من التحقيقات المتبعة فيها.

وبعد الانتهاء من الدراسة النظرية في الفصل الأول والثاني والتطبيقية في الفصل الثالث، خلصنا إلى

النتائج التالية:

نتائج الدراسة النظرية:

تتلخص في النقاط التالية:

✓ مع تطور الحياة الاقتصادية وزيادة عدد وحجم التدفقات المالية، زادت الحاجة إلى المحاسبة كنظام لقياس وتسجيل وتوصيل هذه التدفقات؛

- ✓ تعد المعلومات المحاسبية خير وسيلة للتعبير عن الكم الهائل من العمليات المالية التي تنشأ في ما بين العون الاقتصادي الواحد أو ما بين الأعوان الاقتصاديين أو ما يسمى بالدورة الاقتصادية؛
- ✓ بتعدد وازدياد الجهات التي يهملها أمر المؤسسة الاقتصادية، زاد عدد مستخدمي المعلومات المحاسبية مثل المستثمرين، الموظفين، المقرضين، الموردين والزبائن، المصالح الجبائية؛
- ✓ يرتبط استخدام المعلومات المحاسبية بقرارات وأغراض أساسية وربما أحيانا تكون مصيرية بالنسبة لمستخدميها، لهذا فيجب أن تكون خالية من أي مغالطة تنقص من جودتها، وهذا يستدعي ضرورة تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، والتي تتمثل في خاصيتين أساسيتين (الملاءمة، الموثوقية)، إضافة إلى أربعة خصائص ثانوية (القابلية للمقارنة، القابلية للفهم، الثبات، الشمول)؛
- ✓ أحد أهم وأكثر أنواع المعلومات المحاسبية انتشارا وتداولاً وفهما بين مستخدمي المعلومات المحاسبية، هي القوائم المالية، وهذا راجع لعدة اعتبارات أهمها أن النظام المحاسبي السائد بالدولة يفرضها بقوة القانون، ويرتبط إعدادها بمعايير وقواعد محاسبية محددة وموحدة على الأقل داخل الدولة الواحدة؛
- ✓ يعتمد الكثير من المكلفين التهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية (التهرب الجبائي)، بطرق وأساليب عدة، أهمها التلاعب في إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية التي تعبر عن وضعيتهم المالية، حيث يتجه أغلب المكلفين نحو تقديم صورة عن مركزهم المالي أقل مما هي في الواقع للتقليل من مبالغ الضرائب والرسوم الواجب عليهم تسديدها، وساعد على انتشار وتنامي هذا الاتجاه ضعف بنية الاقتصاد الجزائري لعدة أسباب لعل أهمها غياب سوق مالي معتبرة، لهذا فمعظم المؤسسات غير محتاجة لتحسين وتلميع وضعيتها المالية؛
- ✓ تعتمد المصالح الجبائية في تحديد وحساب مختلف الضرائب والرسوم الواجب تسديدها من قبل المكلفين وخاصة التابعين للنظام الحقيقي، على عناصر ومعطيات يتم استخراجها من المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تصريحاتهم، وللتأكد من مدى صحة هذه المعلومات المحاسبية يتم التحقيق فيها لمعرفة مدى جودتها، عن طريق ما يسمى بالرقابة الجبائية؛
- ✓ تتم عملية الرقابة الجبائية من طرف مصالح جبائية مخولة قانوناً بذلك، تتبع طرق وإجراءات أهمها الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق (على مستوى مفتشيات الضرائب)، إضافة إلى التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (على مستوى مديريات الضرائب الولائية).

نتائج الدراسة التطبيقية:

- ✓ التحقيقات الجبائية التي تتم على مستوى مديرية الضرائب الولائية أكثر نجاعة من التحقيقات التي تتم على مستوى مفتشية الضرائب، رغم أن توقيت الثانية أفضل من توقيت الأولى المتقدمة نوعا ما؛
- ✓ عملية التحقيق في محاسبة المكلف الأول أسفرت عن قدرة الرقابة الجبائية من خلال هذه الطريقة في تشخيص جودة المعلومات المحاسبية شكلا ومضمونا، مثل التأكد من وجود دفتر اليومية، دفتر الجرد، اليوميات المساعدة، فواتير الشراء والبيع... إلخ، ونتج عن عملية التحقيق هذه اكتشاف فرق في مخزون آخر المدة يقدر بـ 7964 دج لسنة 2006، إضافة إلى اكتشاف فرق بين الكمية المستهلكة المصرح بها والحقيقية للمواد الأولية الأساسية وذلك خلال كل سنوات التحقيق، يقدر مجموع هذه الفوارق بـ $(14.743-8.000)+(17.530-12.110)+(24.160-18.755)+(15.484-14.880) = 18.172$ kg، وهذا يدل على قدرة التحقيق في المحاسبة لاكتشاف الأخطاء والثغرات التي يمكن أن تتضمنها المعلومات المحاسبية، وبالتالي يمكن الحكم على مدى جودتها؛
- ✓ كما أن عملية التحقيق الثانية التي تم تناولها وفق طريقة التحقيق المصوب في المحاسبة، مكنت من العثور على أخطاء جوهرية تمحورت حول تضخيم الاستهلاكات من كل المواد الأولية التي تستخدمها المقاول، فمثلا قيمة الفرق بين الاستهلاكات المصرح بها والحقيقية للمادة الأولية (الآجر من 30/20/15)، يقدر بـ 129.927,51 دج، ونفس الشيء بالنسبة لباقي المواد الأولية، وما يميز هذا التحقيق أنه ليس شاملا مثل التحقيق في المحاسبة السابق، فهو يحقق في الجزء ليحكم على الكل، غير أنه بسبب حداثة تطبيق هذا النوع من التحقيقات الجبائية على مستوى مديرية الضرائب لولاية الوادي محل الدراسة التطبيقية، تعذر علينا تناول حالة بشكل مفصل؛
- ✓ من ناحية عملية كذلك يمكن للرقابة الجبائية أن تؤدي دورا فعالا فيما يتعلق بتقييم عناصر الذمة المالية للمكلفين الطبيعيين، خاصة في ما يخص الاستثمارات، المخزونات، المصاريف والإيرادات، حيث تضمن تقييم هذه العناصر بقيم واقعية سوقية، أي وفق طرق موضوعية دون تضخيم أو تدني، ويمكن الاستدلال في هذا الإطار بحالة التحقيق الثالثة، والتي تم معالجتها وفق طريقة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، من خلال إعادة تقدير مصاريف المعيشة والسياحة لسنة 2006 بـ 550.000 دج و 70.000 دج عوض 15.000 دج و 90.000 دج على الترتيب، ونفس الشيء بالنسبة لباقي سنوات التحقيق الأخرى (2007، 2008، 2009)؛

✓ يقتصر دور الرقابة الجبائية في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، على الجوانب التالية: خاصية الملاءمة (ملائمة لأغراض حساب الضرائب والرسوم)، خاصية الموثوقية (تركز على الأخطاء والثغرات التي لها أثر على مبلغ الضرائب والرسوم الواجبة)، خاصية القابلية للمقارنة (يجب أن تكون متوافقة مع الشكل المحاسبي والجبائي)، خاصية الثبات (تهتم بالتغيرات التي تؤدي إلى تدني قيمة الضرائب والرسوم)، خاصية الشمول (شاملة للأغراض الجبائية).

اختبار فرضيات البحث:

تضمنت المقدمة العامة للبحث عدة فرضيات يمكن اختبارها كما يلي:

الفرضيتين الأولى والثانية:

تعتمد المصالح الجبائية في تقدير الضرائب والرسوم الواجبة التسديد من قبل المكلفين، على عناصر ونتائج يتم الحصول عليها انطلاقاً من المعلومات المحاسبية المصرح بها من قبلهم إجبارياً، كما أن البنوك وبغرض منح قروض للمؤسسات تطلب منهم معلومات تعكس وضعيتهم المالية، ونفس الشيء بالنسبة للموردين والدائنين الآخرين، ولأن هذه المعلومات المحاسبية يتم إعدادها انطلاقاً من نظام المعلومات المحاسبي المتوفر بالمؤسسة، فإن احتمالات الخطأ والإغفال والتضليل واردة فيها لتعارض الأهداف والغايات بين المؤسسة ومن لهم علاقة بها، وعلية فإن هذه المعلومات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة تتطلب أن تكون ذات جودة حتى يمكن الاعتماد عليها من باقي الأطراف الأخرى، وهذا ما يؤكد صحة الفرضيتين الأولى والثانية، بأن المعلومات المحاسبية ضرورية ومهمة للعديد من الأطراف وتحتاج لمواصفات يجب أن تتوفر فيها حتى يمكن الاعتماد عليها.

الفرضيتين الثالثة والرابعة:

يتولى إجراء الرقابة الجبائية إدارات حكومية، وبالتالي فهي تتمتع بصلاحيات وسلطات قانونية، وهو ما يمكنها من إجراء الرقابة بصورة واسعة تشمل جميع العناصر والوسائل والأدوات مثل الدفاتر المحاسبية والوثائق التجارية التي يمكن أن تفيد في عملية التحقيق الجبائي، وهذا ما يؤكد صحة هاتين الفرضيتين بأن الرقابة الجبائية وسيلة قانونية تهدف إلى التحقق من صحة المعلومات المحاسبية المصرح بها من قبل المكلفين الخاضعين.

توصيات البحث:

بعد هذا التحليل لمتغيرات البحث ارتأينا تقديم التوصيات التالية لمن يهمهم ويعنيهم موضوع هذه

الدراسة:

- ✓ ضرورة استقرار النظام الجبائي الجزائري من حيث أنواع ومعدلات الضرائب والرسوم؛
- ✓ يجب المساواة بين القطاعات الاقتصادية في ما يخص الامتيازات الضريبية وتقديم الإعانات الحكومية، لأن التمييز بينها قد يمس بالقدرة التنافسية لبعض المكلفين ويكون بمثابة الحافز لهم على التهرب الجبائي لتعويض النقص في مداخيلهم من الجباية؛
- ✓ ضرورة إعادة النظر في معدلات ونسب بعض الضرائب والرسوم التي تشكل ضغطا ضريبيا يثقل كاهل المكلفين ويدفع بهم إلى التهرب الجبائي للتقليل من هذه الضرائب والرسوم؛
- ✓ ضرورة تحديد معايير واضحة، شفافة وموضوعية لانتقاء المكلفين الذين سيتم إخضاعهم للرقابة الجبائية، وعدم التركيز على قطاعات دون غيرها؛
- ✓ تشجيع المكلفين الذين تثبت براءة ذمتهم الجبائية بواسطة عملية الرقابة الجبائية، من خلال منحهم امتيازات ضريبية مثلا؛
- ✓ بناء علاقة متينة بين المصالح الجبائية والمكلفين مبنية على حسن النية من الطرفين، واعتبار أن الرقابة الجبائية التي يخضع لها أي مكلف بالضريبة هي بمثابة التاج أو الوسام أو الشهادة، لإثبات مدى جودة معلوماته المحاسبية، ويصبح عوض التناؤم من الرقابة الجبائية، يتفاعد بها، وهذا مع اعتبار للتوصيات الأخرى.

آفاق البحث:

- ✓ أغلب البحوث والدراسات التي تناولت موضوع الرقابة الجبائية، فهي تتعرض وتركز على دور هذه الأخيرة في مجال مكافحة التهرب الجبائي، وهو الدور المباشر الذي أنشأه من أجله، أما هذا البحث فهو يشير لدور آخر غير مباشر للرقابة الجبائية في مجال تحسين جودة المعلومات المحاسبية؛
- ✓ مع بدء سريان تطبيق النظام المحاسبي المالي المتناسب مع معايير المحاسبة الدولية التي تتطلب شروط وآليات اقتصادية ومالية جديدة يجب السهر على احترامها وتطبيقها، ويمكن للرقابة الجبائية أن يكون لها دور في هذا الإطار، مثل التحقق من القيمة العادلة لبعض عناصر أصول وخصوم المكلفين الخاضعين.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: باللغة العربية

أ- الكتب:

- 1) أحمد أنور بدر، "الاتصال العلمي"، دار الثقافة العلمية، القاهرة، مصر، بدون سنة نشر.
- 2) أحمد حسين على حسين، "نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري والنظم التطبيقية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004/2003.
- 3) أحمد محمد نور، "تصميم وإدارة النظام المحاسبي"، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2000.
- 4) أحمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، "مبادئ المحاسبة المالية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
- 5) إسماعيل محمد السيد، "نظم المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية"، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر.
- 6) أعمار يحيى، "مساهمة في دراسة المالية العامة"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
- 7) الدهراوي كمال الدين مصطفى، "مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1997.
- 8) السيد عبد المقصود بيان، محمد الفيومي محمد، "في تصميم نظام المعلومات المحاسبي"، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993.
- 9) النقيب كمال عبد العزيز، "مقدمة في نظرية المحاسبة"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.
- 10) أمين السيد لطفى، "نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2005.
- 11) تركي محمود، "تحليل التقارير المالية"، جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2003.
- 12) حامد عبد المجيد دراز، "مبادئ المالية العامة"، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، مصر، 2000.
- 13) حامد عبد المجيد دراز، "مبادئ المالية العامة"، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، مصر، 2000.

- 14) حسين القاضي، مأمون حمدان، "المحاسبة الدولية ومعاييرها"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 15) حسين القاضي، مأمون حمدان، "نظرية المحاسبة"، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001.
- 16) حسين مصطفى حسين، "المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- 17) حكمت أحمد الراوي، "نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 1999.
- 18) حمدي سليمان سحيمات القبيلات، "الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية"، مكتبة دار الثقافة، عمان، الأردن، 1998.
- 19) حميد بوزيدة، "جباية المؤسسات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 20) دوانالد كيسو وجيري بجانت، "المحاسبة المتوسطة"، الجزء الأول، ترجمة: أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2005.
- 21) رضوان حلوة حنان، "النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001.
- 22) رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، "أسس المحاسبة المالية"، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
- 23) روبرت ميجز، سوزان هاكا، جان وليامز، مارك بيتز، "المحاسبة أساس لقرارات الأعمال"، ترجمة: مكرم عبد المسيح باسيلي، محمد عبد القادر الديسبي، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2006.
- 24) سوزي عدلي ناشد، "المالية العامة" منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003.
- 25) شعيب شنوف، "محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية"، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008.
- 26) شعيب شنوف، "محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية"، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.
- 27) صالح الرويلي، "اقتصاديات المالية العامة"، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
- 28) طارق عبد العال حماد، "تحليل القوائم المالية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

- (29) طلال محمد الحجاوي، ريان يوسف نعوم، محمد علي جعفر، مشتاق طالب الشمري، "أساسيات المعرفة المحاسبية"، اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- (30) عادل أحمد حشيش، "أساسيات المالية العامة، مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام"، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، 1992.
- (31) عباس مهدي الشيرازي، "النظرية المحاسبية"، الطبعة الأولى، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990.
- (32) عبد الحكيم مصطفى الشراقوي، "التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود"، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2006.
- (33) عبد الحي مرعي، "المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات في اتخاذ القرار"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1993.
- (34) عبد الحي مرعي، إسماعيل جمعة، "المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات"، الدار الجامعية، مصر، 1998.
- (35) عبد الرزاق محمد قاسم، "تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية"، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- (36) عبد الله الصعيدي، "علم المالية العامة"، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2007.
- (37) عبد المنعم فوزي، "المالية العامة والسياسات المالية"، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر.
- (38) عبد الناصر نور، حسن عدس نائل، "الضرائب ومحاسبتها"، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2003.
- (39) عصفت سيد أحمد عاشور، "دراسات في نظم المعلومات المحاسبية"، دار النهضة للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 1996.
- (40) عطا الله أحمد سويلم الحسبان، "الرقابة والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات"، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- (41) عطية هاشم أحمد، "نظام المعلومات المحاسبي"، الدار الجامعية، مصر، 2000.
- (42) عوادي مصطفى، "الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)"، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2009.
- (43) فرهود محمد سعيد، "مبادئ المالية العامة"، الجزء الأول، جامعة حلب، سوريا، 1994.

- (44) قاسم محسن حسن الحبيطي، زياد هاشم يحيى السقا، "نظم المعلومات المحاسبية"، وحدة الحدااء للطباعة والنشر، كلية الحدااء الجامعة، الموصل، العراق، 2003.
- (45) قحطان السيوفي، "اقتصاديات المالية العامة"، دار الطلاس للنشر، بدون بلد النشر، 1998.
- (46) لبنراي هيتجر، سبرج ماتولتس، "المحاسبة الإدارية"، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1988.
- (47) محمد بوتين، "المحاسبة العامة للمؤسسة"، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- (48) محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- (49) محمد جفال، "المبادئ الأساسية للرسوم على رقم الأعمال"، دار الشهاب للطباعة والنشر، الجزائر، 1987.
- (50) محمد جمال ذنبيات، "المالية العامة والتشريع المالي"، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2003.
- (51) محمد شوقي بشارى، "نظم المعلومات المحاسبية"، دار الثقافة العربية، القاهرة، مصر، 1989.
- (52) محمد طاقة، هدى العزاوي، "اقتصاديات المالية العامة"، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2010.
- (53) محمد عباس محرزى، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
- (54) محمد عباس محرزى، "اقتصاديات المالية العامة"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005.
- (55) محمد يسري عثمان "اقتصاديات المالية العامة"، الطبعة الأولى، بدون بلد النشر، 1996/1995.
- (56) محمود ابراهيم عبد السلام تركي، "تحليل التقارير المالية"، شؤون المكاتب جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1993.
- (57) محمود عبد ربه محمد، "طريقك إلى البورصة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
- (58) ناصر مراد، "التهرب والغش الضريبي في الجزائر"، الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.
- (59) ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، دار هومة، الجزائر، 2003.

60) نعيم حسين دهمش، "القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما"، دار المطبوعات للنشر، عمان، الأردن، 1995.

61) هندركسن، "النظرية المحاسبية"، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، المكتبة الجامعية الحديثة، الإسكندرية، مصر، 2005.

62) وليد ناجي الحياي، "نظرية المحاسبة"، من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

63) يوسف محمود جرعون، "نظرية المحاسبة"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، بدون سنة نشر.

ب - القوانين والمراسيم:

- 1) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 9، 1991.
- 2) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 51، 1998.
- 3) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 79، 1998.
- 4) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 64، 2002.
- 5) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 86، 2002.
- 6) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 84، 2005.
- 7) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 59، 2006.
- 8) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 44، 2007.
- 9) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، 2009.
- 10) القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
- 11) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، التعليم الوزاري رقم: 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010.
- 12) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، "قانون الإجراءات الجبائية"، 2010.
- 13) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة"، الجزائر، 2004.

- 14) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة"، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، منشورات الساحل، الجزائر، 2009.
- 15) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، "قانون الإجراءات الجبائية"، بارتي للنشر، الجزائر، 2002.
- 16) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "ميثاق المكلف بالضريبة"، الجزائر، 2010.
- 17) قانون الإجراءات الجبائية، منشورات بيرتي، الجزائر، 2010/2011.

ج- الأطروحات والرسائل والمذكرات:

- 1) القري عبد الرحمان، "تكنولوجيا المعلومات والاتصال وأثرها على إدارة الموارد البشرية"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، فرع إدارة الأعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، بدون سنة نشر.
- 2) حجار مبروكة، "أثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الاستثمار في المؤسسة"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية فرع إستراتيجية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2006/2005.
- 3) حسين عبد الجليل غزوي، "حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية"، رسالة ماجستير في المحاسبة/ التحليل المالي، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2010. بتاريخ www.ao-academy.org/ 2011/07/10
- 4) حكيمة مناعي، "تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر"، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009/2008.
- 5) سردوك فاتح، "دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية فرع إدارة الأعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2004/2003.
- 6) سهام كردودي، "المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2009/2008.

- (7) شناي عبد الكريم، "تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009/2008.
- (8) عائشة طاسيني، "التقييم المالي للمؤسسة في ظل عدم التماثل المعلوماتي"، رسالة ماجستير من كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2005.
- (9) فلاح محمد، "السياسة الجبائية الأهداف والأدوات، حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005.
- (10) مداحي عثمان، "دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية"، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير تخصص: علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009/2008.
- (11) مداني بن بلغيث، "أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية - بالتطبيق على حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
- (12) مصطفى عقاري، "مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2005.
- (13) منذر يحيى الداية، "أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية على جودة البيانات المالية في قطاع الخدمات في قطاع غزة"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009.
- (14) ناصر محمد علي المجهلي، "خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرار"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر-باتنة، الجزائر، 2009/2008.
- (15) نوي نجا، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2003.
- (16) ولهي بوعلام، "أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي حالة الجزائر"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2003.
- (17) يحيى لخضر، "دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير فرع إستراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2007/2006.

د - الملتقيات:

1) ولهي بوعلام "تحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الأزمة"، مداخلة إلى الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 20-21 أكتوبر 2009.

هـ - الجرائد والمجلات والمنشورات:

1) عبد المنعم محمد علاء الدين، "ربط المعلومات بالمتطلبات الأساسية للنماذج الاقتصادية"، مجلة المحاسبة التي تصدر عن الجمعية السعودية للمحاسبين، العدد 24/2000.

2) أحمد لعماري، "طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبية"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد الأول: نوفمبر 2001.

3) الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)، "مفاهيم المحاسبة المالية"، الفقرة 310، أنظر:

www.socpa.org.sa

بتاريخ 2011/07/12

4) نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، "دلالة العلاقة بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة"، أكاديمية الشروق، المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات، 2009، أنظر: بتاريخ 2011/08/01

<http://infotechaccountants.com/forums/list.php/author/50355-Prof.Nabil>

5) عادل عبد الفتاح الهبي، "المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية الأولية (تطبيق على سوق الأسهم السعودي)"، مجلة المحاسبون التي تصدر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، العدد 63، مارس

www.socpa.org.sa/

2010، أنظر: بتاريخ 2011/09/03

6) فاطمة الزهراء، جريدة البلاد اليومية، الجزائر، العدد 2472، الصادرة بتاريخ 2011/12/22.

و- مواقع انترنت:

<http://www.aazs.net/forum>

1) ملتقى المحاسبين الأردنيين والعرب:

<http://www.acc4arab.com/acc/>

2) منتدى المحاسبين العرب:

<http://stst.yoo7.com/>

3) منتدى الإستراتيجية للبحث العلمي:

<http://www.seminar.ps/>

4) موقع سمنار للأبحاث والمشاريع الجامعية:

<http://www.elanin.com/vb/>

5) موقع الأنين:

a) Les Livre:

- 1) Ahmed Hamini, "**L'audit Comptable et financier**", Edition Berti, Algérie, 2001.
- 2) C.R.Masson, "**la notion d'évasion fiscale en droit interne Français**", L. GAJ, Paris, France, 1990.
- 3) Catherine Maillet, Anne Le Manh, "**NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES IAS/IFRS**" Edition BERTI, Alger, 2006.
- 4) Céline Michalesco, "Les déterminants de la qualité de l'information diffusée par les entreprises françaises", Université de Nantes, France, 1998.
- 5) Duffy et Allouche: "**les annales du management tome 2**", ed economica 1992.
- 6) Emmanuel Disle et autres, "**Gestion fiscale**", Tome 1, dunod, Paris, France, 2005.
- 7) Louis Trotabas, "**Finances Publiques**", Edition Dalloz, Paris, France, 1997.
- 8) Lucien Michel, "**Traité de politique fiscale**", éditions PUF, Paris, France, 1996.
- 9) Mèlèse .J : "**Approche systémique des organisations**", ed . organisations, France, 1990.
- 10) Obert Ropert, "**Pratique des normes IAS/IFRS**", Edition dunod paris, France, 2004.
- 11) Pierre Beltrame, "**La fiscalité en France**", Hachette Livre, 6^{ème} édition, Paris, France, 1998.
- 12) Pierre Carrier et autres: "**Bases de données dans le développement de système**", Gartan morin édition, Canada, 1991.
- 13) RESEAU Martine, "**économie d'entreprise, organisation, gestion, stratégie d'entreprise**", édition eska, paris, France, 1993.

b) Les guides et lettres:

- 1) République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances, Direction Générale des Impôts -DGI- "**Guide du vérificateur de comptabilité**" Alger, 2001.
- 2) République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances, Lettre de la D G I, Lettre d'information, Numéro spécial, 2006, Editorial.

الملاحق