

الرقم التسلسلي:.....

رقم التسجيل: D.BC/3C/03/15

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية.  
التخصص: بنوك، مالية ومحاسبة.

تاريخ المناقشة: 2020-02-25

## العنوان:

أثر تبني معايير الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للحد من التهرب

الضريبي بعد تبني النظام المحاسبي المالي.

- دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية -

من إعداد: واضح صالح

امام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	اللجنة
فرحات عباس	أستاذ محاضر (أ)	جامعة المسيلة	رئيسا
ولهي بوعلام	أستاذ محاضر (أ)	جامعة المسيلة	مشرفا ومقررا
بوحديدة محمد	أستاذ التعليم العالي	المدرسة العليا للتجارة	مناقشا
لقليطي لخضر	أستاذ محاضر (أ)	جامعة المسيلة	مناقشا
زواق الحواس	أستاذ محاضر (أ)	جامعة المسيلة	مناقشا
بن فرج زويينة	أستاذ محاضر (أ)	جامعة برج بوعريريج	مناقشا

السنة الجامعية: 2020/2019

## شكر وتقدير

الشكر والحمد لله عز وجل على توفيقنا لإعداد هذا العمل  
فهو القائل ﴿ وَاللَّهُ أَخْرَجَكُمْ مِنْ بُطُونِ أُمَّهَاتِكُمْ لَا تَعْلَمُونَ شَيْئًا وَجَعَلَ لَكُمُ  
السَّمْعَ وَالْأَبْصَارَ وَالْأَفْئِدَةَ لَعَلَّكُمْ تَشْكُرُونَ ﴾ سورة النحل، الآية 78.  
لا يسعني إلا أن أتقدم بخالص شكري إلى المشرف الفاضل الدكتور ولهي  
بوعلام عن قبوله الإشراف على هذا البحث.  
كما أشكر الأساتذة الذين تفضلوا بقراءة هذه الأطروحة ومناقشتها.  
كما أتوجه بالشكر إلى كل من ساعدني من قريب، أو من بعيد في إعداد  
هذه الأطروحة.

واضح صالح

## الاهداء

اهدي ثمرة هذا العمل إلى:  
والذي الكريمين اطال الله في عمرهم.  
وافراد الاسرة واقاربي والاحباب.  
وجميع اساتذتي.  
وزملاء الدراسة والعمل.

واضح صالح

## الملخص:

تعالج هذه الأطروحة واقع الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية بعد تبني النظام المحاسبي المالي scf منذ سنة 2010، من خلال دراسة عينة من آراء ممثلي الإفصاح المحاسبي والضريبي في المؤسسات وممثلين في: خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات، والمستشارين الجبائين بالإضافة إلى دراسة وتحليل القوائم المالية والتصريحات الجبائية لبعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتحديد حجم التهرب الضريبي المترتب عن اختلالات الإفصاح المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق قواعد الإفصاح المحاسبي التي نص عليها النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs يمكن أن تساهم في الحد من التهرب الضريبي من خلال تحديد الوعاء الضريبي بصورة تعبر عن الصورة الحقيقية لنتائج المؤسسات حسب آراء المستجوبين وهذا ما تم التأكد منه من خلال دراسة حالة بعض المؤسسات والتي تمثل نشاطها في الاستيراد والتصدير والانتاج، والأشغال العمومية.

**الكلمات المفتاحية:** الإفصاح المحاسبي، القوائم المالية، التهرب الضريبي، الوعاء الضريبي، النظام المحاسبي المالي، المعايير المحاسبية الدولية.

### **Le résumé :**

Cette thèse traite la réalité de divulgation comptable dans le cadre des normes IAS/IFRS et les méthodes de divulgation des informations comptables figurants aux états financiers des entreprises algériennes, et ce, après avoir adopté le SCF depuis 2010. Cet étude porte sur des avis d'un échantillon des représentants de divulgation comptable et fiscal dans les entreprises tels que : les experts comptables, les commissaires aux comptes, les conseils fiscaux.

En outre, elle porte sur l'étude et l'analyse des états financiers et déclarations fiscales de certaines entreprises économiques algériennes ainsi que la détermination du volume de fraude fiscale découlant des équilibres de divulgation comptable suite à l'application du système comptable financier. L'étude a conclu que l'application de SCF et les normes comptables IAS/IFRS vont contribuer à la lutte contre la fraude fiscale par la détermination d'assiette fiscale qui reflète l'image réelle des résultats réalisés par les entreprises suivant les avis des personnes interrogées. Cela a été confirmé à travers l'étude de cas de certaines entreprises activant dans l'import –export, la production et travaux publics.

**Mot clés :** la divulgation comptable, les états financiers, la fraude fiscale, l'assiette fiscale, le système comptable financier, les normes comptables internationales.

## **Abstract**

This thesis deals with the reality of accounting disclosure in light of international accounting standards (IAS / IFRs) and methods of disclosure of accounting information in the financial statements of Algerian economic institutions after adopting the financial accounting system since 2010, by studying a sample of the opinions of the representatives of the accounting and tax disclosure in the institutions, represented in: Accounting experts, account governors, and tax advisors in addition to studying and analyzing the financial statements and tax declarations of some Algerian economic institutions and determining the size of tax evasion resulting from defects in accounting disclosure in light of the application of the financial accounting system, and the study concluded that the application of the accounting disclosure rules stipulated in the financial accounting system and international accounting standards ias / ifrs can contribute to reducing tax evasion by defining the tax base in a way that expresses the true picture of the results of the institutions according to the opinions of the respondents and this has been confirmed by studying the case of some institutions that represent their activities in import, export, production, and public works .

**Key words:** accounting disclosure, financial statements, tax evasion, tax base, financial accounting system, international accounting standards

## فهرس المحتويات

الصفحة	قائمة المحتويات
VI-VI	فهرس المحتويات
VI- VI	فهرس الجداول
VI	فهرس الأشكال
VI	فهرس الملاحق
أ- ش	المقدمة العامة
	<b>الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF</b>
01	تمهيد
02	المبحث الأول: الإطار النظري للإفصاح المحاسبي.
02	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول الإفصاح المحاسبي
03-02	أولاً. تعريف الإفصاح المحاسبي
04-03	ثانياً. أهمية الإفصاح المحاسبي
05-04	ثالثاً. أهداف الإفصاح المحاسبي
07-05	رابعاً. مقومات الإفصاح المحاسبي
08-07	خامساً. ضوابط الإفصاح المحاسبي
08	المطلب الثاني: أساليب الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه
11-09	أولاً. الأساليب والطرق المستعملة في عملية الإفصاح

	المحاسبي
13-11	ثانيا. العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح المحاسبي
14-13	ثالثا. معوقات الالتزام بالإفصاح المحاسبي
15	رابعا. الممارسات الخاطئة في الإفصاح المحاسبي
16	<b>المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS</b>
16	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المعايير المحاسبية الدولية
17-16	اولا. تعريف بالمعايير المحاسبية الدولية
18-17	ثانيا.متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في بيئة الاعمال الجزائرية
18	المطلب الثاني:علاقة الإفصاح المحاسبي بالمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS
27-18	اولا.الإفصاح المحاسبي حسب ما جاء في المعيار المحاسبي الاول 01 IAS
33-27	ثانيا. الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية الأخرى
34	<b>المبحث الثالث:الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF</b>
34	المطلب الاول: متطلبات الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF
36-34	اولا. متطلبات الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي SCF
37-36	ثانيا.قواعد الإفصاح المحاسبية الدولية التي تضمنها النظام المحاسبي المالي
44-38	ثالثا. القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي
45-44	رابعا. قواعد النظام المحاسبي المالي المتعلقة بالإفصاح المحاسبي في القوائم المالية
46	خامسا. معيقات الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي
51-46	المطلب الثاني: المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية فيما يخص علمية الافصاح المحاسبي
52	خلاصة الفصل
	<b>الفصل الثاني: التهرب الضريبي المترتب عن الافصاح المحاسبي</b>
53	تمهيد

54	<b>المبحث الأول: الاطار النظري للتهرب الضريبي</b>
54	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول التهرب الضريبي
55-54	اولا. تعريف التهرب الضريبي
56-55	ثانيا. اسباب التهرب الضريبي
57-56	ثالثا. أساليب التهرب الضريبي
58-57	رابعا. اثار التهرب الضريبي
58	المطلب الثاني: دور التشريع الجبائي الجزائري في الحد من التهرب الضريبي
62-58	أولا. الإجراءات القانونية للحد من التهرب الضريبي
69-62	ثانيا. دور التشريع الجبائي الجزائري في زيادة التحصيل الضريبي
70	المبحث الثاني: التهرب الضريبي ومصادقية الافصاح المحاسبي
70	المطلب الأول: التهرب الضريبي عن طريق الممارسات المحاسبية
73-70	اولا. أنواع الممارسات المحاسبية الخاطئة
74-73	ثانيا. التهرب الضريبي من خلال الممارسات المحاسبية التي تتعارض مع المعايير المحاسبية الدولية
75	المطلب الثاني: التهرب الضريبي من خلال نظام المعلومات المحاسبي
75	اولا. التهرب الضريبي في مرحلة المدخلات
76	ثانيا. التهرب الضريبي في مرحلة تشغيل البيانات
76	ثالثا. التهرب الضريبي في مرحلة مخرجات
77	رابعا. التهرب الضريبي في مرحلة مخرجات
78	<b>المبحث الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي المترتب عن الافصاح المحاسبي</b>
78	المطلب الاول: مفاهيم عامة حول الرقابة الجبائية
81-78	اولا. مفهوم الرقابة الجبائية
86-81	ثانيا. انواع الرقابة الجبائية
86	المطلب الثاني: دور الرقابة الجبائية في كشف التلاعب في التصريحات الجبائية
90-86	اولا. اثار الرقابة الجبائية على التصريحات الجبائية للمؤسسات
91	ثانيا. اثار الرقابة الجبائية على جودة المعلومات المحاسبية
92	خلاصة الفصل

	<b>الفصل الثالث: مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي</b>
93	تمهيد
94	المبحث الأول: مساهمة المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي
94	المطلب الأول: دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين المعلومات المحاسبية في القوائم المالية
98-94	أولاً. الخصائص النوعية للقوائم المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية
99-98	ثانياً. العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية
99	المطلب الثاني: أثر تطبيق معايير المحاسبية الدولية على الوعاء الضريبي
101-99	أولاً. مفاهيم عامة حول الوعاء الضريبي
103-101	ثانياً. تأثير قواعد الإفصاح المحاسبي على تحديد الوعاء الضريبي
104	المبحث الثاني: مساهمة النظام المحاسبي المالي SCF في الحد من التهرب الضريبي
104	المطلب الأول: مساهمة الإفصاح المحاسبي وفق قواعد النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة التصريحات الجبائية
105-104	أولاً. مساهمة النظام المحاسبي المالي SCF في تحديد الوعاء الضريبي
106-105	ثانياً. مساهمة النظام المحاسبي المالي في الحد من الخطر الجبائي
106	المطلب الثاني: مساهمة الإفصاح المحاسبي وفق قواعد النظام المحاسبي المالي في تحسين الاداء الضريبي
110-107	أولاً. مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحسين التحصيل الضريبي
112-110	ثانياً. مساهمة النظام المحاسبي المالي في زيادة فعالية الرقابة الجبائية
112	المبحث الثالث: مساهمة التوافق بين التشريع الجبائي ومتطلبات الإفصاح المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي
112	المطلب الأول: مظاهر الاختلاف بين التشريع الجبائي والمحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي
117-112	أولاً. الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي

119-117	ثانيا. الضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12
119	المطلب الثاني: مساهمة التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في تحسين الاداء الضريبي
122-120	اولا. مساهمة تبني مبداء القيمة العادلة جبائيا على زيادة التحصيل الضريبي
123-122	ثانيا. مساهمة التوافق بين القوائم الجبائية والمالية في تحسين الاداء الضريبي في الجزائر
124	خلاصة الفصل الفصل الرابع: تأثير الافصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي scf والمعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية).
125	تمهيد
126	المبحث الأول: منهجية الدراسة التطبيقية
126	المطلب الأول: منهجية الدراسة الاستبائية
127-126	اولا. تحضير الاستمارة:
129-127	ثانيا. مجتمع الدراسة
131-129	ثالثا. منهجية الدراسة ونشر الاستبيان
132-131	رابعا. الحدود الزمانية والمكانية ومجتمع الدراسة
133	المطلب الثاني: منهجية الدراسة حالة مجموعة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
137-133	اولا. ميدان الدراسة التطبيقية
138-137	ثانيا. الهدف من الدراسة التطبيقية وطريقتها
139	المبحث الثاني: الدراسة الاحصائية لعينة من المؤسسات الجزائرية
139	المطلب الأول: الأساليب الإحصائية المستخدمة
139	اولا. مقاييس الإحصاء الوصفي
144-139	ثانيا. وصف خصائص العينة
145	المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة وفق أقسام الاستثمار
149-145	اولا. عرض نتائج المحور الأول
151-149	ثانيا. عرض نتائج المحور الثاني
154-152	ثالثا. عرض نتائج المحور الثالث

170-155	رابعا. اختبار الفرضيات
171	المبحث الثالث: دراسة تحليل المحتوى لمجموعة من المؤسسات الجزائرية
171	المطلب الأول: دراسة حالة المؤسسة التجارية
182-171	اولا. الافصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية في المؤسسة
188-182	ثانيا. اثر الرقابة الجبائية على الغش الضريبي المترتب عن الافصاح المحاسبي في المؤسسة
189-188	ثالثا. اثر الرقابة الجبائية على التهرب الضريبي المترتب عن الافصاح المحاسبي في المؤسسة
190	المطلب الثاني : المؤسسة الأشغال عمومية والإنتاجية
195-190	اولا. مؤسسة الأشغال العمومية
201-195	ثانيا. المؤسسة الانتاجية
202	خلاصة الفصل
207-203	الخاتمة

### فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
37	المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالافصاح المحاسبي التي هي ضمن محتوى النظام المحاسبي المالي.	01
48-47	مقارنة بين متطلبات إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.	02
49	أوجه التشابه والاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية من حيث قواعد الافصاح.	03
50	مقارنة عناصر القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي.	04
60-59	العقوبات المتعلقة بعدم التصريح بالضرائب والرسوم والتهرب منها.	05
62-61	عقوبات التهرب الضريبي عند التسديد.	06
98	العوامل المؤثرة على جودة المعلومات المحاسبية.	07
128	يوضح الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان.	08

128	يوضح مقياس ليكارت الخماسي.	09
129	يوضح مقياس التحلي.	10
132	حجم مجتمع الدراسة.	11
139	المتوسط الوزني لحساب المستوى.	12
140	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس.	13
140	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر.	14
141	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل.	15
142	توزيع أفراد العينة حسب متغير الشهادة	16
143	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية.	17
147-146	درجات الموافقة على عبارات: استجابة النظام المحاسبي المالي SCF للمعايير المحاسبة الدولية IAS ومعايير التقارير المالية الدولية IFRS المتعلقة بالإفصاح في القوائم المالية.	18
160-150	درجات الموافقة على عبارات، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.	19
153-152	درجات الموافقة على عبارات مساهمة الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي.	20
156	تحليل التباين للانحدار (ANOVA) للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الأولى.	21
157	نتائج اختبار الفرضية الأولى (H01).	22
158	نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية.	23
159	تحليل التباين للانحدار (ANOVA) للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية.	24
160	نتائج اختبار الفرضية.	25
161	نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية.	26
161	تحليل التباين للانحدار (ANOVA) للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية.	27
162	نتائج اختبار الفرضية.	28
163	نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية.	29
165	نتائج إختبار تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع بوجود المتغير الوسيط	30

	باتباع منهج (Baron & Kenny,1986).	
168	نتائج إختبار تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع بوجود المتغير الوسيط باتباع منهج (preacher & hayes 2008).	31
169	نتائج إختبار معنوية المتغير الوسيط (إختبار Sobel test).	32
173	جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية للمؤسسة.	33
176	التعديل في عناصر الميزانية.	34
177	التعديل في عناصر جدول حسابات النتائج.	35
179	رسم على القيمة المضافة خلال دورة 2015.	36
179	الرسم على النشاط المهني في المؤسسة خلال سنة 2015.	37
180	التسيقات على الضريبة على ارباح الشركات في المؤسسة خلال دروة 2015.	37
181	النتيجة المحاسبية في المؤسسة خلال دورة 2015.	38
181	النتيجة الجبائية للمؤسسة خلال دورة 2015.	39
183	كشف عناصر الاصول.	40
184	كشف عناصر الخصوم.	41
184	كشف النتائج (المصاريف والإيرادات).	42
186	الرسم على النشاط المهني المغفل في المؤسسة دورة 2015.	43
186	الرسم على القيمة المضافة المغفل في المؤسسة دورة 2015.	44
187	الضريبة على ارباح الشركات المغفلة.	45
187	الضرائب الرسوم المغفلة في المؤسسة.	46
189	الغرامات والعقوبات للمؤسسة خلال دورة 2015.	47
189	رقم الاعمال الحقيقي والمصرح في المؤسسة.	48
192	الفرق بين الربح الحقيقي والمصرح به في المؤسسة.	49
193	قياس حجم التهرب الضريبي في المؤسسة.	50
194	الرسوم المستحقة على رقم الاعمال المغفلة في المؤسسة.	51
194	العقوبات التي تعرضت لها المؤسسة.	52
195	عناصر الأصول والخصوم دورة 2016 في المؤسسة.	53
197	الايرادات والأعباء المؤسسة خلال دور 2016.	54
200	تحديد النتيجة الجبائية لدورة 2016.	55

## فهرس الاشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
80	دور الرقابة الجبائية في قياس الأداء والخطر الجبائي.	01
89-88	اليات فرض الضريبة على الارياح الموزعة للشركاء.	02
140	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس.	03
141	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر.	04
142	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل.	05
143	توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة.	06
144	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية.	07

الصفحة	العنوان الملحق	الرقم الملحق
225-220	استمارة الاستبيان	01
226	قائمة بأسماء المحكمين للاستبيان	02
232-227	مخرجات المعالجة الإحصائية لبرنامج SPSS	03

قائمة المصطلحات والرموز

The significance	الرمز	الدلالة
International Accounting Standards Board	IASB	مجلس معايير المحاسبية الدولية
Financial Accounting Standards Board	FASB	مجلس معايير المحاسبية المالية
International Accounting Standards Committee	IASC	لجنة معايير المحاسبية الدولية
International Accounting Standards	IAS	معايير المحاسبية الدولية
International Financial Reporting Standards	IFRS	معايير التقارير المالية الدولية
American Institute of Certified Public Accountant	AICPA	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين
About the American Accounting Association	AAAA	الجمعية الأمريكية للمحاسبين
Organisation for Economic Coperation and Development	OECD	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
Système Comptabilité Financière	SCF	النظام المحاسبي المالي
Plan Comptable National	PCN	المخطط المحاسبي الوطني
Impot Benefice Societe	IBS	الضريبة على ارباح الشركات
Taxe Valeur Ajoutée	TVA	الرسم على القيمة المضافة
Taxe Activite Professionnelle	TAP	الرسم على النشاط المهني
Impot Revenu Global	IRG	الضريبة على الدخل
Entreprise Unie A Responsabilité Limité Algérie	EURL	شركة ذات مسؤولية محدودة ذات الشخص الوحيد
Société A Responsabilité Limité	SARL	شركة ذات مسؤولية محدودة
Impôt sur le revenu brut / revenu du capital mobilier	IRG/RCM	الضريبة على الدخل الاجمالي / مداخيل رؤوس الاموال المنقولة.

## المقدمة العامة

يحظى موضوع الإفصاح المحاسبي باهتمام كبير من قبل الاطراف المستفيدة من مخرجات المحاسبة، وهذا راجع لأهميته البالغة في توفير المعلومات الموثوقة التي لا يمكن الاستغناء عنها في اتخاذ القرارات المالية على وجه الخصوص، غير انه في ظل تعدد الاطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية والتي من بينها الادارة الضريبية تحاول توخي الدقة في تحديد الاوعية الضريبية لمختلف الضرائب والرسوم المفروضة على المكلفين ضمنا لصحة التصريحات الجبائية، ومدى مطابقتها مع المعلومات المالية والمحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية.

انه من المعلوم ان الضرائب تعتبر واحدة من اهم اليات التمويل الاساسية للميزانية العامة للدولة هذا من جهة ومن جهة اخرى وفي المقابل فان المكلفين بها من اشخاص طبيعيين ومعنويين يحاولون تجنبها بشتى الطرق والوسائل المتاحة لهم خاصة في ظل تعدد أنواع الضرائب، وهو ما ادى إلى ظاهرة التهرب الضريبي المترتبة عن الممارسات المحاسبية التي تتعارض مع التشريعات الموضوعية ذات الصلة حيث يأخذ التهرب الضريبي أشكالا وصورا متعددة يصعب حصرها وتحديدها فيمكن أن تكون بإخفاء المكلف لعملياته التجارية ( فواتير البيع والشراء)، أو الامتناع عن التصريح بأرقام أعماله ( اخفاء جزء من رقم الاعمال المحقق)، أو أرباحه، أو تقديم قوائم ودفاتر ناقصة أو مزيفة (قوائم جبائية تتعارض مع الواقع المالي والمحاسبي للمؤسسة وإخفاء الدفاتر الالزامية)، والتي يمكن التعبير عليها بالممارسات المحاسبية التي تتعارض مع المبادئ والفروض المحاسبية المتعارف عليها، منصوص عليها النظام المحاسبي المالي ، والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS.

ان الهدف من اعتماد النظام المحاسبي المالي هو تحسين عملية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية بالصورة التي تعكس الوضع المالي للمؤسسة تماشيا مع ما تم استحداثه مع الشروع في تطبيق هذا النظام في الجزائر منذ عام 2010.

### اولا. إشكالية الدراسة:

تختلف القوانين المحددة للقواعد الجبائية في الجزائر، عن قواعد الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي SCF المستتبط من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، فالنظام المحاسبي المالي يهدف إلى خدمة الملاك من خلال تحديد المركز المالي، في حين أن الهدف من القواعد الجبائية هو الحفاظ على الموارد المالية للدولة من خلال جباية الضرائب، مع العلم أن الجباية تعتمد على مخرجات المحاسبة لتحديد الوعاء الضريبي لمختلف الضرائب المفروضة على المؤسسة، وفي ظل المبادئ العامة التاريخية للضريبة وبالأخص مبدأ العدالة ومبدأ اليقين والملائمة، وهو ما تركز عليه المعايير المحاسبية الدولية والتي من بينها معيار الإبلاغ المالي .

ومن خلال ما سبق فإن إشكالية الدراسة تتمثل في السؤال الرئيسي التالي:

إلى أي مدى يمكن أن يساهم تبني معايير الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للحد من التهرب الضريبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS وبعد تطبيق النظام المحاسبي المالي؟

لمعالجة الإشكالية المطروحة تم تقسيم الإشكالية الرئيسية إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية فيما يخص عملية الإفصاح المحاسبي؟

2. هل توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS وجودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات؟

3. هل توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات والتهرب الضريبي؟

4. هل توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS وانخفاض حجم التهرب الضريبي في ظل جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات

5. ما هو اثر التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي المترتب عن الاختلالات في الإفصاح المحاسبي. ؟

ثانيا. فرضيات الدراسة :

من خلال ما تم طرحه من تساؤلات حول موضوع الدراسة يمكن تحديد مجموعة من الفرضيات التالية :

**الفرضية الأولى:** هناك توافق نسبي في قواعد الإفصاح المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS؛

**الفرضية الثانية:** توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية وجودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية؛

**الفرضية الثالثة:** توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين قواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وانخفاض حجم التهرب الضريبي في المؤسسات؛

**الفرضية الرابعة:** يوجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS وانخفاض حجم التهرب الضريبي في ظل جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات؛

**الفرضية الخامسة:** يساهم التدقيق الجبائي في قياس الخطر الجبائي والحد من التهرب الضريبي عن طريق إعادة تشكيل الوعاء الضريبي المفصح عنه من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وذلك وفق لقواعد الإفصاح المحاسبي التي تضمنها النظام المحاسبي المالي.

### ثالثا. أهمية الدراسة :

ترجع أهمية الدراسة إلى أهمية الإفصاح المحاسبي في بيئة الأعمال الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي في شكل معلومات تساعد مستخدميها في اتخاذ قراراتهم، ومعرفة مدى التوافق في الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية scf بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs وكيف يمكن ان يساهم ذلك في تحديد الوعاء الضريبي لمختلف الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسات.

### رابعا. أهداف الدراسة :

تكمن اهم أهداف هذه الدراسة في ما يلي:

- 1- معرفة العلاقة بين الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في بيئة الأعمال الجزائرية؛
- 2- معرفة العلاقة بين الإفصاح المحاسبي والتهرب الضريبي؛
- 3- معرفة مدى التزام المؤسسة الجزائرية بمعايير الإفصاح المحاسبي عند إعداد القوائم المالية؛
- 4- معرفة اثر المعايير الإفصاح المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي؛
- 5- معرفة دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي المترتب عن الإفصاح المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

### خامسا. المبررات الذاتية والموضوعية لاختيار موضوع الدراسة:

#### 1- المبررات الذاتية:

- ميول الباحث إلى دراسة الجانب المحاسبي والجبائي؛
- ميدان عمل الباحث في مجال المحاسبة والجبائية؛

#### 2- المبررات الموضوعية:

- أهمية الدراسة في الربط بين الجانب المحاسبي والجبائي؛
- إلقاء الضوء على عملية الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي المطبق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وعلاقته بالتهرب الضريبي.

### سادسا. منهج الدراسة:

لتحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته سيتم استخدام المنهج الوصفي في الفصول النظرية لعرض الجوانب المتعلقة بمعايير الإفصاح القوائم المالية للحد من التهرب الضريبي وذلك بالاعتماد على الدراسات والأدبيات التي تطرقت إلى هذا الموضوع، غير انه من اجل التعمق في الدراسة وقصد

الاحاطة بكل اجزائه تم الاعتماد على أسلوب دراسة الحالة من خلال التطرق إلى الفصل التطبيقي مع استخدام الاستبيانات وتجميعها وتحليلها باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS.

### سابعاً. الحدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في:

- الحدود الزمانية: دراسة وتحليل القوائم المالية لبعض المؤسسات خلال السنوات (2014-2016) بالإضافة إلى دراسة وتحليل الاستبيان خلال فترة 2017-2018.
- الحدود المكانية: تم التطبيق على مركز الضرائب لولاية سطيف وبعض مكاتب المحاسبة بولاية سطيف، بالإضافة إلى دراسة في شكل استبيان يوجه إلى عينة من محافظي الحسابات والمستشارين الجبائين في المؤسسات.
- الحدود البشرية: من خلال مقابلة اصحاب التخصص في الميدان المحاسبي والجبائي من محاسبين وخبراء في المحاسبة ومستشارين جبائيين وإطارات ادارة الضرائب.

### ثامناً. الدراسات السابقة:

تتمثل في بعض الدراسات ذات الصلة بشكل أو بآخر بموضوع الدراسة وذلك في حدود اطلاع الباحث كما يلي:

#### 1. الدراسات باللغة العربية :

الدراسة الاولى: سليمان عتير، " دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي"، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2012.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح العلاقة بين الرقابة الجبائية والمعلومات المحاسبية من خلال التصريحات الجبائية، توصلت الدراسة إلى ان المعلومات المحاسبية مرتبطة بقرارات وأغراض اساسية وربما احيانا 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 اساسيتين ( الملائمة، الموثوقية)، اضافة إلى اربعة خصائص ثانوية (القابلية للمقارنة، القابلية للفهم، الثبات الشمول).

الدراسة الثانية: حسين محمود عبد الله، " أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي، دراسة تطبيقية في سورية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق سوريا، 2015.

هدفت هذه الدراسة إلى إمكانية زيادة فعالية النظام الضريبي في سوريا من خلال تبني معايير المحاسبية الدولية IAS والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS، وتوصلت الدراسة إلى انه يوجد اثر ذو دلالة إحصائية للقواعد المحاسبية المعتمدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في عدالة النظام الضريبي كما يؤدي تطبيق معايير المحاسبية الدولية كقواعد محاسبية معتمدة لتحديد النتائج الصافية إلى عدالة النظام الضريبي.

**الدراسة الثالثة:** صافو فتيحة، "ابعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي"، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2016.

الهدف من البحث هو دراسة مبادئ إعداد وعرض القوائم المالية من خلال النظام المحاسبي المالي والحكم على أسس القياس ودرجة الإفصاح فيها مقارنة بما جاء في المعايير المحاسبية الدولية للعرض والإفصاح وطبيعة التوجه لمعايير الإبلاغ المالية الدولية، وكذا تحديد دور القوائم المالية في دعم الثقة بين المؤسسة ومتعاملها، باعتماد مبدأ الإفصاح والشفافية وقابلية تحقيق ذلك على مستوى المؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل إعادة التوافق مع المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية وتعديلها بشكل مستمر لمواكبة كافة التغيرات والتطورات.

وتوصل الباحث إلى أنه يمكن العمل على الارتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر إلى مستوى متطلبات التوافق مع المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي للإعداد القوائم المالية بمواصفات تلبي احتياجات المستثمر المحلي والأجنبي على حد سواء، إذا تمت إعادة النظر في صياغة النظام المحاسبي المالي بإعداد معايير محلية قابلة للتعديل كلما استلزم الأمر لذلك وفق الظروف والإمكانات المحلية.

**الدراسة الرابعة:** سعدي عبد الحليم، "محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي- دراسة عينة من المؤسسات"، اطروحة دكتوراه 2015، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية جامعة محمد خيضر بسكرة.

الهدف من هذه الدراسة هو دراسة واقع العمل المحاسبي بعد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ سنة 2010 ومحاولة تقييم إفصاح القوائم المالية وفق المتطلبات القانونية التي تنص عليها من خلال دراسة استكشافية لعينة من المؤسسات، وذلك من خلال التطرق إلى الاشكالية التالية: إلى أي مدى وفقت المؤسسات في الإفصاح ضمن قوائمها المالية من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي. وتوصلت الدراسة إلى إمكانية تطبيق النظام المحاسبي المالي في الوقت الحالي ليس بالسهولة التي قد يفترضها أو يظنها البعض إلا أن تطبيقه يعبر ملائم حسب آراء إطارات المالية والمحاسبة في

المؤسسات المبحوثة، ان تطبيقه سمح بدرجة مرتفعة في رفع كفاءة العمل المحاسبي بدخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق منذ 2010.

**الدراسة الخامسة:** سميرة بوعكاز، "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الابحاث والمراجعة بسكرة"، اطروحة شهادة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبة، 2015.

الهدف من هذه الدراسة هو اكتشاف العلاقة بين فعالية التدقيق الجبائي ومساهمة في الحد من التهرب الضريبي، حيث أن التدقيق الجبائي عنصر هام ضمن النظام الضريبي التصريحي وذلك بإدارته بعدالة وفعالية التي تبنى على مدى صحة ومصداقية المعلومات التي يقدمها المكلف بالضريبة، وتوصلت الدراسة إلى أن التدقيق الجبائي يعمل على اكتشاف المخالفات والتجاوزات المرتكبة بهدف دفع المكلفين إلى التصريح بالمعلومات الكاملة والصحيحة عن المداخل التي يحققونها.

**الدراسة السادسة:** دعاء محمد صادق صالح، " تطوير الإطار الفكري للمحاسبة المالية بهدف تحسين جودة التقارير المالية وتلبية احتياجات مستخدميها في ظل متطلبات حوكمة الشركات وإدارة المخاطر"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، مصر، 2015.

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة تطوير الاطار الفكري للمحاسبة المالية بهدف تحسين مستوى جودة التقارير المالية وتلبية احتياجات مستخدميها من خلال الوفاء بمتطلبات حوكمة الشركات وإدارة المخاطر وتوصلت الدراسة إلى تتعدد أوجه القصور التي تشوب الإطار الفكري للمحاسبة المالية في جميع جوانبه حيث يوجد قصور في المفاهيم والأهداف الواردة بالإطار وكذلك في المعايير التي تحكم التطبيق واستغلت تلك الثغرات وأوجه القصور من قبل الإدارات المختلفة في إظهار القوائم المالية بصورة معينة نتج عنها معلومات مضللة، يؤدي الاعتماد عليها إلى اتخاذ قرارات خاطئة قد تصل لدرجة وقوع الأزمات المالية.

**الدراسة السابعة:** عريف عبد الرزاق، "انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على عملية التحليل المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة عينة من المؤسسات الجزائرية"، رسالة دكتوراه علوم تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2017.

هدفت هذه الدراسة إلى الاجابة عن الاشكالية انعكاسات النظام المحاسبي المالي على عملية التحليل المالي في المؤسسات الجزائرية، باعتباره مصدرا رئيسيا للمعلومات المفصح عنها التي يبني عليها المحلل المالي عمله سواء كان من داخل المؤسسة أو خارج المؤسسة، وتوصلت الدراسة إلى ان مخرجات النظام المحاسبي المالي المتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية (القوائم المالية) كانت مليية لحاجيات المحلل المالي بشكل يختلف تماما عن مخرجات المخطط المحاسبي السابق، لان القوائم

المالية تتضمن معلومات سهلة القراءة وذات مصداقية وقابلة للمقارنة أكثر مما كانت عليه، وبالتالي أصبحت تلبي حاجيات الاطراف المستعملة لها.

**الدراسة الثامنة:** محمد طيفور امينة، "الدراسة المحاسبية وحدود الإفصاح في البيانات المالية والمؤسسات المالية المماثلة في ظل IAS/IFRS دراسة حالة الجزائر" اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2017.

الهدف من الدراسة هو معالجة مشكلة التي تواجه معدى البيانات المالية ومتخذي القرارات والمتمثل في الإفصاح البيانات المالية بالإضافة إلى معرفة مدى درجة التزام البنوك وشركات التأمين بالإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية ومدى التزامها بمعايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي.

وتوصل الباحث إلى أن إنتاج معايير المحاسبة الدولية في إعداد القوائم المالية يضمن قابليتها للمقارنة بالإضافة إلى احتوائها وتقديمها لمعلومات ذات جودة، شفافة وتسمح باتخاذ القرارات، كما أن الشركة المركزية لم تقم لإعادة التأمين بالإفصاح عن جميع القوائم المالية والمتمثلة في قائمة الملحق باعتبارها القائمة التي تحتوى على تغيير ما جاء في القوائم المالية الأربعة كما نجد أنها لم تقم بالإفصاح واتباع جميع المعايير المحاسبية وما جاء في النظام المحاسبي المالي.

**الدراسة التاسعة:** صديق حسوس، " تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري، دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، اطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2018.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على كل من الضرائب المؤجلة الواجب تحيلها ضمن المصاريف والإيرادات في قائمة حساب النتائج، وكذلك الاصول والالتزامات الناشئة من الضرائب المؤجلة التي تنتج عن الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، تقوم المؤسسات الاقتصادية بتبني النظام المحاسبي المالي في مسك محاسبتها منذ 2010 كبديل عن المخطط المحاسبي القديم، ولكن اتجاه هذه المؤسسات نحو هذا التغيير كان بدرجة كبيرة نتيجة الإلزامية القانونية التي توجب تطبيق هذا النظام في البيئة الاقتصادية الجزائرية، والتي يرى مهنيو المحاسبة في الجزائر انها لا تساعد في تطبيق هذا النظام يعانون من عدم القدرة على فهمه بالشكل اللازم والمطلوب لتجاوز كل الإشكالات المحاسبية المطروحة.

**الدراسة العاشرة:** بن عثمان عائشة، "أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية التدقيق الجبائي -حالة الجزائر خلال الفترة 2005 -2017 - اطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم التجارية والعلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2019.

تتمحور إشكالية الدراسة في تحديد أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي على حالة الجزائر خلال الفترة 2005-2017، ومن خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى أن

تطبيق النظام المحاسبي المالي قد ساهم في تقليص عدد القضايا المراقبة مقارنة بعدد القضايا المراقبة خلال فترة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، ويعد التدقيق الجبائي في المحاسبة والتدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة من بين أهم اشكال التدقيق الجبائي التي تنتهجها الإدارة الجبائية في التأكد من صحة ومصداقية التصريحات الجبائية للمكلف.

## 2. الدراسات باللغة الاجنبية:

### الدراسة الاولى:

Cécile bazart, « **la fraude fiscale modélisation du face a face** thèse pour le doctorat, faculté des sciences économiques, **contribuables** » université Montpellier Ecole Doctorale, 1998.

هدفت هذه الدراسة إلى معالجة الاشكالية الوسائل المتاحة للسلطات الضريبية في مكافحة الاحتيال والغش الضريبي، وذلك من خلال دراسة ميدانية للواقع الضريبي في فرنسا، وتوصل الباحث إلى ان التهرب الضريبي ظاهرة عالمية تعاني منها كل دول العالم وهناك عدة طرق من الأجل التخفيف منها ومكافحة الاحتيال و الغش الضريبي يكون عن طريق زيادة فعالية الرقابة الضريبية.

### الدراسة الثانية:

Mr.Ould Amer Smail, « **la normalisation comptable en Algérie** **présentation du nouveau système comptable et financier** » , Revue des Sciences Économiques et de Gestion Setif, n10 -2010.

يهدف هذا المقال إلى دراسة كيفية تخلي الجزائر عن المخطط المحاسبي الوطني المعتمد في سنة 1975 وإحلال محله النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير المحاسبية الدولية، ويهدف هذا الاصلاح إلى ايجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط السابق وتوحيد البيانات المالية للشركات الجزائرية ، ويمكن المؤسسات الاقتصادية من الافصاح عن معلومات مالية ذات نوعية كاملة اكثر شفافية تسهل القواعد المحاسبية وفقا للاتفاقيات وقواعد المعايير المحاسبية الدولية.

### الدراسة الثالثة:

Kherroubi Kamel , « **le contrôle fiscale comme un outil de lutte contre la fraude** », mémoire de magister en sciences commerciales, faculté des sciences économiques, université d'Oran, 2010.

حيث تكمن إشكالية هذا البحث في السؤال التالي:

- في ظل اهمية دراسة ظاهرة التهرب الضريبي هل يمكن للدولة الاعتماد على الرقابة الجبائية

كأداة فعالة في الحد من هذه الظاهرة ؟

وقد توصل الباحث إلى أن التهرب الضريبي ظاهرة تهدد اقتصاد البلد وموارده المالية غير أن الرقابة الجبائية أداة رادعة ويجب تطبيقها على كل المكلفين بالضريبة بصورة أشمل لتجنب الاحتيال عند

التصريح بالضرائب والرسوم المفروضة عليهم، كما يجب فرض عقوبات وغرامات أكثر على المخالفين والمحتملين.

### الدراسة الرابعة:

Mohammed Amidu ,Sally Mingle Yorke ,Simon Harvey, University of Ghana Business School, Ghana, « **The Effects of Financial Reporting Standards on Tax Avoidance and Earnings Quality: A Case of an Emerging Economy** », Journal of Accounting and Finance Vol. 16(2) 2016.

الهدف من هذا المقال هو دراسة اثر اعتماد معايير التقارير المالية الدولية IFRS على جودة المعلومات المحاسبية وتجنب الضرائب، في شكل دراسة احصائية على 119 شركة المدرجة وغير المدرجة في السوق المالي بدولة غانا، وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تطبق المعايير الدولية للإعداد التقارير المالية في إعداد تقريرها المالية وانخفاض فيها حجم التجنب الضريبي كما أنه هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق هذه المعايير والتجنب الضريبي.

### 3. ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

إن ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة هو تناول العلاقة بين الإفصاح المحاسبي وفق المعايير والقواعد المحاسبية، والإفصاح الضريبي وفق التشريعات الضريبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، بهدف تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي من زاوية تأثير الممارسات المحاسبية التي تتوافق مع النظام المحاسبي المالي SCF المستنبط من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد منه كما شمل البحث دراسة تطبيقية في جانبين جانب إحصائي وجانب يتمثل في تحليل المحتوى للوثائق المحاسبية والضريبية للمؤسسات من مختلف النشاطات.

### تاسعا. هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات تم تقسيم البحث إلى الفصول الآتية: يتناول الفصل الأول الجوانب النظرية للإفصاح المحاسبي بدء بمفهوم الإفصاح المحاسبي وأهميته وأهدافه ، كما يتناول الفصل الاطار النظري للإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF.

ويعرض الفصل الثاني الاطار المفاهيمي للتهرب الضريبي من خلال التعريف بالتهرب الضريبي وأسبابه وأثاره كما تم التطرق إلى مفاهيم عامة عن التهرب الضريبي المترتب عن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وعلاقة التهرب الضريبي بالمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS.

بينما يحتوي الفصل الثالث على دراسة مساهمة المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي من خلال تحسين جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية وتحديد الوعاء الضريبي، وكذا دور النظام المحاسبي المالي scf في تحسين الاداء الضريبي

## المقدمة العامة

للمؤسسات من خلال تحسين عملية التحصيل الضريبي، كما تم التطرق إلى اثر التوافق بين التشريعين المحاسبي والجبائي في الحد من التهرب الضريبي.

بينما تناول الفصل الرابع للدراسة الميدانية من خلال استبيان تم توجيهه لعينة من محافظي الحسابات والمستشارين الجبائين ، لدراسة العلاقة الافصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF، ومساهمة المعايير المحاسبية الدولية في الحد من التهرب الضريبي، كما يتم التطرق إلى أثر التدقيق الجبائي على التهرب الضريبي المترتب عن الافصاح المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من حيث الافصاح المحاسبي والضريبي وقياس حجم التهرب الضريبي الناتج عن الاخطاء في الافصاح المحاسبي.

### عاشرا. صعوبات الدراسة:

لقد واجه مسار هذه الدراسة عدة صعوبات متمثلة في:

- صعوبة الحصول على المعلومات المتعلقة بالإفصاح المحاسبي والتهرب الضريبي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- نقص المراجع في التهرب الضريبي المترتب عن عدم الافصاح المحاسبي.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

### تمهيد:

تعتبر عملية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية الركيزة الأساسية للأطراف ذات العلاقة المتمثلين في مستخدمي القوائم المالية للمؤسسة نظرا لما يقدم من معلومات تساعدهم في اتخاذ القرارات، وذلك من خلال إعداد هذه القوائم المالية وفقا لمتطلبات والمعايير التي تحكم ذلك بهدف توصيل البيانات والمعلومات التي يبحث عنها المستخدمون لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم بناء على قاعدة معلوماتية ذات جودة مقبولة، من أجل الإلمام بكل جوانب عنوان هذا الفصل سيتم التطرق فيه إلى المباحث التالية:

- ✓ المبحث الأول: الإطار النظري للإفصاح المحاسبي.
- ✓ المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS.
- ✓ المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

### المبحث الأول: الإطار النظري للإفصاح المحاسبي

نظرا لأهمية القوائم المالية في المنشأة يشترط إعداد وعرض هذه القوائم بناء على قواعد تتفق مع متطلبات الإفصاح تساعد في عملية اتخاذ القرار إذ أن أي تضليل في المعلومات التي تحتويها هذه القوائم من شأنه أن يفقدها أهميتها وبالتالي التأثير على قرارات مستخدميها.

### المطلب الأول: مفاهيم عامة حول الإفصاح المحاسبي

الإفصاح المحاسبي هي الخطوة التي يتمكن المحاسب من خلالها في توفير وعرض المعلومات المحاسبية للآخرين ( متعاملين مع المؤسسة ) بهدف اتخاذ قراراتهم بناء على قاعدة معلوماتية موضوعية.

### أولاً. تعريف الإفصاح المحاسبي:

ان التطور المعاصر في مصطلح الإفصاح جاء بديلا لمصطلح النشر أو عرض المعلومات حيث كان ذلك يتفق مع التعريف التقليدي للمحاسبة وهو أنها تستهدف قياس نتائج النشاط الاقتصادي وإبلاغه للمستفيدين منه<sup>1</sup>.

ويعرف الإفصاح المحاسبي على أنه إظهار المعلومات التي قد تؤثر في موقف اتخاذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية، وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم المالية والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تضليل<sup>2</sup>.

كما يعرف بأنه الوضوح وعدم الإيهام في عرض المعلومات المحاسبية عند اعداد الحسابات والقوائم المالية والتقارير المحاسبية<sup>3</sup>.

من خلال التعاريف السابقة يمكن اعطاء مفهوم عام للإفصاح المحاسبي هو أن يتم الإعلام في القوائم المالية عن كل المعلومات التي لا تجعلها مضللة لكل مستخدميها متى احتاجوا إليها دون أي تعقيد أو صعوبة، لان الإفصاح المحاسبي يمثل ركيزة أساسية للفئات ذات العلاقة بالمنشآت خاصة المستثمرين نظرا لأهميته في تقديم المعلومات مفيدة في اتخاذ القرارات الملائمة، ويتم ذلك عن طريق احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند اعداد القوائم المالية.

### ثانياً. أهمية الإفصاح المحاسبي:

أهمية الإفصاح بالكشوف والتقارير المالية فهي تعود إلى سببين رئيسيين هما:<sup>1</sup>

1- وصفي عبد الفتاح، ابوالكارم، "دراسات متقدمة في مجال المحاسبة"، دار الجامعة الحديثة، الاسكندرية، مصر، 2002، ص95.

2- خليل عبد الرزاق، عيسى نعيم، "الإفصاح المحاسبي بين متطلبات الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي وتحديات البيئة الجزائرية في ظل الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية"، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الإفصاح المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب، البليدة 14/12/2011، ص1.

3- لطيف زيود، عقيبة الرضا، رولا لايقة، "الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 39"، مقال منشور في مجلة جامعة تشرين للدراسات و البحوث العلمية، 2006، مجلد 28 العدد 2.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

السبب الأول: إعلام أصحاب المصالح الذين تؤثر نشاطات المؤسسة على مراكزهم المالية، وبالتالي يمكن للإفصاح المحاسبي من التأثير على قراراتهم الاقتصادية؛

السبب الثاني: تقليل حالة الغموض لمتخذي القرارات، بغرض مساعدتهم على اتخاذ القرارات الملائمة وبهذا فان الإفصاح المحاسبي يقلل من مخاطر أصحاب الأموال عند تقييمهم لفرص الاستثمار.

وعليه يعد الإفصاح إطاراً عريضاً لدرجة يعتقد معها بأنها تتضمن كل مجال التقارير المالية، إذ يهدف الإفصاح المحاسبي إلى إثباع حاجات مستخدمي المحاسبة لذلك فقد ازداد الاهتمام في السنوات الأخيرة بموضوع الإفصاح المحاسبي، وفي الواقع هذا الاهتمام بالإفصاح لم يأت من فراغ، إذ إن العديد من الأطراف الخارجية والمساهمين والمستثمرين تعتمد وبشكل كبير في قراراتها على ما تنشره الشركات من معلومات.<sup>2</sup>

وتكمن أهمية الإفصاح المحاسبي في توفير المعلومات اللازمة لمساعدة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرار المناسب حيث يحقق المزايا التالية:<sup>3</sup>

- يساهم في تحديد الأسعار المناسبة للسهم في الأسواق المالية، حيث يؤدي الإفصاح إلى تخفيض عدم التأكد فيما يتعلق بالاستثمار، وإقبال المدخرين على تقديم أموالهم للمستثمرين حيث تكون المعلومات متوفرة ومتاحة للجميع دون تحيز؛

- الإفصاح عن المعلومات بصورة دورية يعمل على تخفيض عدم تماثل المعلومات، والذي تستغله الأطراف داخل المؤسسة لتحقيق مكاسب غير عادية؛

- يعمل على مساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية في الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال اتخاذ القرار المناسب.

### ثالثاً. أهداف الإفصاح المحاسبي:

يهدف الإفصاح المحاسبي إلى تقديم معلومات إلى المستخدمين من أجل:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - محمد المبروك أبو زيد، "المحاسبة الدولية وانعكاسها على الدول العربية"، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2005 ص580.

<sup>2</sup> - محمود إبراهيم، عبد الستار الظاهر، "أثر الإفصاح المحاسبي على اتجاهات وسلوك المستثمرين"، دراسة ميدانية في الجمهورية العربية السورية مقال منشور في مجلة تنمية الرافدين، العدد 103 مجلد 33، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الموصل، 2011 ص119.

<sup>3</sup> - محمد مهدي ضيف الله، "الاتجاهات الحديثة لتطوير وظيفة الإفصاح في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية"، مداخلة المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل الأعمال الدولية، 04/ 05 ديسمبر 2012، جامعة المسيلة الجزائر، ص3.

<sup>4</sup> - فلاح هود شرار المطري، "الأهمية النسبية للإفصاح المحاسبي في إتخاذ القرارات الإفراض"، دراسة تطبيقية على البنوك التجارية الكويتية، رسالة ماجستير منشورة، كلية الاعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، ديسمبر 2010، ص18.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

- وصف العناصر المعترف بها وتقديم المقاييس ذات العلاقة لهذه العناصر بخلاف المقاييس المستخدمة في القوائم المالية مثل تقدير القيمة العادلة لقائمة المركز المالي؛
- وصف العناصر غير المعترف بها وتقديم مقاييس مفيدة لهذه العناصر مثل مبلغ الضرائب المؤجلة غير المعترف به ووصف للضمانات التي على المنشأة مقابل الديون؛
- توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم المخاطر والاحتمالات للعناصر المعترف بها وغير المعترف بها؛
- تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لاستخدام القوائم المالية بعمل المقارنات بين السنوات.

### رابعاً. مقومات الإفصاح المحاسبي:

يتحدد مستوى الإفصاح المناسب في ظل مجموعة من العوامل أو المتغيرات منها الشخص الذي يستخدم المعلومة والغرض الذي تستخدم فيه، الإفصاح يستند إلى عدد من المتطلبات الرئيسية وهي على النحو الآتي:<sup>1</sup>

#### 1. مستخدمى المعلومات المالية:

- يقترح الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية سبعة فئات من مستعملي القوائم المالية رتبت حسب أهميتها درجة أفضليتها والاستعمال الداخلي في المؤسسة المعدة لهذه القوائم وهي:<sup>2</sup>
- المساهمين:** ينصب اهتمامهم على درجة المخاطرة المتعلقة باستثماراتهم وربحيتهما فهم بحاجة إلى معلومات تساعدهم على اتخاذ قرار شراء استثمار الاحتفاظ به أو بيعه كما يهتمون بالمعلومات التي تساعدهم على معرفة قدرة المنشأة على توزيع قسائم الأرباح.
  - العاملين:** هم بحاجة إلى معلومات متعلقة باستقرار وربحية المنشأة من أجل معرفة قدرة المنشأة على دفع تعويضات، مكافآت، منافع التقاعد وتوفير فرص العمل.
  - المقرضين:** وهم بحاجة إلى معلومات حول قدرة مقترضهم على دفع قروضهم والفوائد المتعلقة بها عند الاستحقاق.
  - الموردين والدائنين الآخرين:** وهم بحاجة إلى معرفة ما إذا كانت المبالغ المستحقة ستدفع لهم عند الاستحقاق.
  - الزبائن:** وهم بحاجة إلى معلومات متعلقة باستمرارية المؤسسة، خاصة عندما يكون لهم ارتباط طويل الأجل معها أو أن نشاطهم متعلق باستمرارية المنشأة.

<sup>1</sup> - شاعر عبد الكريم البلداوي، "دور ديوان الرقابة المالية بالعراق في تعزيز الإفصاح والشفافية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العراق السنة الرابعة والثلاثون العدد 2011/90، سنة النشر 2011، ص93.

<sup>2</sup> - Rosse MS, « normes comptables analyse et concepts », édition sin, canada, 2003, p 771-774.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

ي. الجمهور: وهو بحاجة إلى معلومات حول التطورات الحديثة لثروة المنشأة وتنوع نشاطها في الاقتصاد المحلي.

ر. الدولة والهيئات العمومية: تهتم الدولة بتوزيع الموارد، وبالتالي نشاطات المؤسسة، كما أنها بحاجة إلى معلومات لتنظيم نشاط هذه الأخيرة وتحديد السياسات الجبائية وإعداد إحصائيات وطنية كالدخل القومي.

### 2. الغرض من المعلومات المالية:

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملائمة، وفي هذا الإطار تلتقي وجهتا نظر أهم مجمعين مهنيين في الولايات المتحدة الأمريكية وهما المعهد الأمريكي المحاسبين القانونيين (AICPA) والجمعية الأمريكية للمحاسبين (AAAA) فقد عبرت الثانية عن وجهة نظرها حيال ذلك بالنص في أحد التقارير الصادرة عنها على ما يلي: "في حين تعتبر الأهمية النسبية بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح...".<sup>1</sup>

### 3. تحديد نوعية المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها:

بعد تحديد الجهات المستخدمة للمعلومات المحاسبية والغرض الذي تستخدم فيه، تأتي الخطوة التالية في تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها في التقارير المالية،<sup>2</sup> وتتمثل الخطوة التالية في تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها فالمعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها حالياً في البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية، والتي تتمثل في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة ثم قائمة التغيرات في المركز المالي هذا إضافة إلى معلومات أساسية أخرى تعتبر ضرورية لكن نظراً لتعذر الإفصاح عنها في صلب تعرض في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، التي تعتبر القوائم المالية تعرض في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية التي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من تلك القوائم.<sup>3</sup>

تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها حالياً، في البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية التقليدية وهي قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، قائمة التغيرات في المركز المالي،

<sup>1</sup> - وليد ناجي الحياي، رئيس الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، "نظرية المحاسبية"، من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الجزء الثاني، 2007، ص 378.

<sup>2</sup> - عبد المنعم عطا العلول، " دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة- فلسطين"، رسالة ماجستير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2004، ص 33.

<sup>3</sup> - صبايحي نوال، " المعايير المحاسبية الدولية ودورها في جودة المعلومة المحاسبية"، الملتقى الدولي حول أليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبية الدولية، عنوان المداخلة، أثر الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومة المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة الوادي، 2013، ص 10.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

إضافة إلى معلومات أساسية تعرض في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، والتي يتم إعدادها وفق مجموعة من المبادئ والافتراضات والأعراف لذا يترتب على ذلك نشوء مجموعة من القيود والمحددات، على نوع وكمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم.<sup>1</sup>

### 4. توقيت وتكاليف الإفصاح عن المعلومات:

جرى العرف المحاسبي على أن يتم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في نهاية السنة المالية للشركة وتختار كل شركة سنتها المالية حسب ظروفها واحتياجاتها وإن كانت معظم المؤسسات تفضل نهاية السنة الطبيعية سواء الميلادية أو الهجرية، ويجب أن يتم الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالسنة المالية بعد انتهاء السنة المالية مباشرة دون تأخير لا داعي له آخذاً في الاعتبار أن إقفال الحسابات الختامية بصورة دقيقة يستغرق بعض الوقت، و قد تطلبت تشريعات معظم دول العالم فترة محددة كحد أقصى لنشر القوائم المالية للشركات بعد انتهاء سنتها المالية حتى يمكن الاستفادة، ويرى بعض الكتاب أن القوائم المالية المتعلقة بنهاية السنة المالية قليلة القيمة إذا لم يتم إصدار قوائم مالية دورية لفترات أقل من السنة وذلك لأن الكثير من الأحداث الهامة قد تحدث خلال السنة.<sup>2</sup>

### خامساً. ضوابط الإفصاح المحاسبي:

رغم أن التوسع في الإفصاح المحاسبي سيساعد المستخدمين للقوائم المالية على اتخاذ القرارات المناسبة، إلا أن هناك محددات تضبط مجال التوسع للإفصاح المحاسبي بما يراعي مصلحة المؤسسات وملاكها من جهة ومصلحة الأطراف ذات الصلة من جهة أخرى، وذلك في ضوء الشروط الموالية:<sup>3</sup>

**1. التوازن بين التكلفة والعائد:** يتعلق القيد بوجوب زيادة المنافع المتوقعة للمعلومات على التكاليف المتوقعة للحصول عليها. أي تقليص وضغط مقدار المعلومات المفصح عنها لاعتبارات موجبة تتعلق بعبء المعلومات المراد الإفصاح عنها لاعتبارات موجبة تتعلق بعبء المعلومات المراد الإفصاح عنها. وأن تكون العوائد المتوقعة على أساس المخاطرة من الإفصاح المحاسبي متطابقة مع وجهة نظر كل المستثمرين تطبيقاً لمعيار المصلحة العامة للقيام بخيارات الإفصاح في شكله الميداني.

**2. التوازن في الإفصاح:** يشير هذا المفهوم إلى التوازن بين التكلفة والاستخدام لأن عملية الإفصاح وما يرافقها من اعتبارات كالملائمة مع ثقافة المستخدم والحفاظ على بعض أسرار المؤسسة وغيرها من الاعتبارات

<sup>1</sup> - صبايحي نوال، "مرجع سابق"، ص15.

<sup>2</sup> - خالد أمين عبد الله، "الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق المالية العربية"، مجلة المحاسب القانوني، العدد 92، 1995، ص44.

<sup>3</sup> - صافو فتيحة، "أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية"، أطروحة دكتوراه في العلوم: كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف، الجزائر 2015-2016، ص134.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

تتطلب تكاليف إضافية سواء في الإعداد أو النشر أو صياغة المعلومة حتى تكون في مستوى فهم كل الفئات.

**3. تحقيق الشفافية:** تحديد طبيعة المعلومات التي يجب أن تكون متاحة للأخريين من قبل إدارة المؤسسة بما يضمن رؤية واضحة عن الوضعية المالية لها.

**4. الأهمية النسبية للمعلومة المالية:** تعتبر الأهمية النسبية الخاصية المبدئية التي يجب أن تتوفر في كل المعلومات المعروضة بالقوائم المالية، فهي بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها بكيفية تحقق ما هو مطلوب منها وترتبط الأهمية النسبية في مجال الإفصاح المحاسبي بعدة اعتبارات منا ما يلي:<sup>1</sup>

○ حجم العنصر النسبي قياسيا بالعناصر المماثلة الأخرى وذلك من حيث حجم قيمته الاقتصادية ومدى تأثيره على قرار مستثمر المعلومات.

○ طبيعة العنصر وإمكانية تغييره، مثل تحويل بعض المصروفات الرأسمالية إلى إيرادات أو العكس.

### المطلب الثاني: أساليب الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه

يتطلب الإفصاح ان يتم عرض المعلومات بطرق يسهل فهمها كما يتطلب أيضا ترتيب وتنظيم المعلومات بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم قراءتها ببسر وسهولة وجرى العرف على ان يتم الإفصاح عن المعلومات ذات الآثار المهمة في قرارات المستخدمة في صلب القوائم المالية، في حين يتم الإفصاح عن المعلومات الأخرى خصوصا التفاصيل إما في الملاحظات والإيضاحات المرفقة بتلك القوائم أو جداول أخرى مكملة تلحق بها.<sup>2</sup>

### اولا. الأساليب والطرق المستعملة في عملية الإفصاح المحاسبي:

ان الإفصاح عن المعلومات بالقوائم المالية ليس عملية عشوائية، بل توجد مجموعة من المقومات والأساليب والطرق التي يجب مراعاتها وإتباعها و التي سوف نتطرق إليها فيما يلي:

#### 1. القوائم المالية:

يتم إظهار المعلومات الأساسية في صلب القوائم المالية بطريقة تساعد على الإفصاح من حيث شكل وترتيب هذه القوائم، وعلى سبيل المثال قائمة المركز المالي تظهر بنود أصول وخصوم المؤسسة وكذلك حقوق الملكية، ويمكن الإفصاح عن العلاقات الملائمة بإعادة ترتيب وتبويب بنود الأصول والخصوم إلى

<sup>1</sup> - صافو فتحة، " نفس المرجع"، ص135.

<sup>2</sup> - بابان ابراهيم عليوي الجبوري، "الإفصاح الكامل عن المشتقات المالية كأحد أدوات الإستثمار وأثره على ثقة التعاملات مع الشركات"، مجلة تكريت للعلوم الاقتصادية المجلد 6، العدد 2012/26، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة تكريت، 2012، ص173.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

أصول ثابتة ومتداولة وخصوم ثابتة ومتداولة أو أصول نقدية وغير نقدية وخصوم نقدية وغير نقدية أو تطرح الخصوم المتداولة من الأصول المتداولة للوصول إلى رأس المال إلى غير ذلك من طرق التبويب.<sup>1</sup>

### 2. الملاحظات الهامشية:

يتم استخدام الملاحظات الهامشية لتوضيح أو تفسير، أو إضافة معلومات أقل أهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية، والتي يمكن أن تحتوي على معلومات كمية أو وصفية، كإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، أو الطرق والمبادئ المحاسبية المتبعة، إضافة إلى الإفصاح عن الالتزامات المحتملة.<sup>2</sup>

### 3. استخدام الجداول والملاحق الإضافية:

يتم إبراز الجداول والملاحق الإضافية في التقارير المالية بشكل مستقل عن الإيضاحات حيث تعتبر المعلومات المتواجدة فيها أقل أهمية من تلك الواردة في صلب القوائم المالية والاضاحات، وتساعد هذه الجداول في زيادة فهم القوائم المالية من قبل مستخدميها.<sup>3</sup>

### 4. الإفصاح في القوائم المالية الملحقه بالقوائم الأصلية:

تظهر بعض البنود المعلوماتية في القوائم المالية الرئيسية بصورة إجمالية في معظم الأحيان، وقد يكون من الضروري تفصيل بعض هذه البنود عن طريق ملاحق إضافية، مثل ذكر معلومات إضافية عن الموجودات الثابتة واند ثاراتها أو عن الاستثمارات قصيرة الأجل أو أي فقرة أخرى تمتاز بالأهمية النسبية وكذلك في بعض الأحيان نريد إظهار المعلومات وفقا لأسس محاسبية أخرى لان المعلومات الواجب الإفصاح عنها تعد كثيرة من ناحية الأهمية مثل إعداد الكشوفات المالية بالكلفة التاريخية أو بالقيمة الجارية.<sup>4</sup>

### 5. تقرير المراجع الخارجي:

يعتبر من ضمن وسائل الإفصاح المستخدمة والمتفق عليها تقرير المراجع الخارجي، وتقرير مجلس إدارة المؤسسة حيث يتم من خلال تقرير المراجع إعطاء رأي محايد عن موضوعية وسلامة الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، وذلك بغرض تعزيز ثقة المستخدمين في المعلومات المنشورة، في حين يقوم مجلس الإدارة بالإفصاح عن الأداء الحالي للمؤسسة وعن الخطط المستهدفة.<sup>5</sup>

### 6. استخدام المصطلحات والعرض المفصل:

<sup>1</sup> - سعيدي عبد الحليم، "محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي دراسة عينة من المؤسسات"، رسالة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014-2015، ص188.

<sup>2</sup> - محمد المبروك أبوزيد، "مرجع سابق"، ص69.

<sup>3</sup> - ضيف الله محمد الهادي، "أثر تطبيق معايير المحاسبية و الإبلاغ المالية الدولية على الإفصاح وجودة التقارير المالية"، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة، 2014، ص108.

<sup>4</sup> - بابان ابراهيم عليوي الجيوري، "مرجع سابق"، ص276.

<sup>5</sup> - محمد المبروك أبوزيد، "مرجع سابق"، ص584.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

تعتبر المصطلحات المستخدمة في وصف محتويات القوائم المالية ودرجة التفصيل فيها من الأمور الهامة في عملية الإفصاح حيث تساعد عملية الوصف الصحيحة للبنود في تلك القوائم، على زيادة فهم القارئ وإزالة الغموض فيها، ونظرا لمحدودية إدراك العنصر البشري ونطاق عنايته، لذلك على البيانات المحاسبية أن تكون ملخصة لتصبح ذات معنى ومفيدة ويعتمد خيار كمية المعلومات الواجب عرضها والبنود التي ستعرض بشكل مفصل على أهداف الإبلاغ المالي والأهمية النسبية للبنود.<sup>1</sup>

### 7. المعلومات الموجودة من خلال الأقواس:

تستخدم الأقواس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، والتي يصعب فهم طرق احتسابها أو سبب ظهورها من قبل المستخدمين غير الملمين بالمحاسبة، مثل بيان الطريقة المستخدمة للوصول إلى الرقم الظاهر بالقوائم المالية أو لبيان المبدأ المستخدم في تقييم مخزون نهاية الفترة.<sup>2</sup>

ثانيا. العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح المحاسبي:

يمكن القول إن هناك اتفاقا عاما بين كتاب المحاسبة على أن الإفصاح عن المعلومات بالقوائم المالية ليس عملية عشوائية، بل توجد مجموعة من العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح بالقوائم المالية، كأي ممارسات ومعايير محاسبية أخرى، فالممارسات ومعايير الإفصاح تخضع وبشكل ملحوظ لتأثيرات العوامل البيئية السائدة بكل دولة، سواء العوامل الاقتصادية والسياسية والقانونية والثقافية ودرجة ومستوى التعليم بالدولة، باختلاف هذه العوامل من دولة إلى أخرى، بالإضافة إلى شكل وطبيعة المنظمات ومصادر تمويلها، فإنه من المتوقع أن تكون هناك اختلافات في ممارسات، ومعايير الإفصاح من دولة إلى أخرى.<sup>3</sup>

### 1. نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم:

لابد أن تعطي المؤسسات اهتماما خاصا في قوائمها المالية لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسيين والذين لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة حيث يكون من الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية باختلاف نوعية المستخدمين في كل دولة.<sup>4</sup>

### 2. الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح:

<sup>1</sup> حواس صلاح، "التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية"، اطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير جامعة الجزائر، 2007، ص126.

<sup>2</sup> محمد المبروك أبوزيد، "مرجع سابق"، ص486.

<sup>3</sup> محمد المبروك أبوزيد، نفس المرجع، ص486-487.

<sup>4</sup> وغدار احمد، وسفير محمد، "خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبية الدولية (ias/ifrs)، مجلة الباحث جامعة ورقلة، العدد 07، 2009، ص84.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

وتتمثل في الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح حيث تختلف باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المعتمد بكل دولة، إذ نجد في العديد من الدول وخاصة النامية منها أن الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح غالباً ما تكون من المنظمات المهنية والحكومية.<sup>1</sup>

### 3. المنظمات والمؤسسات الدولية:

بالإضافة إلى المنظمات والقوانين المحلية، تعتبر المنظمات والمؤسسات الدولية من الأطراف المؤثرة على عمليات الإفصاح، حيث تؤثر هذه المنظمات -بدرجات متفاوتة- على الإفصاح،<sup>2</sup> ومن أمثلة هذه المنظمات:

### 1.3. الجمعية الاقتصادية الأوروبية:

تضم هذه المنظمة مجموعة من دول الاتحاد الأوروبي، حيث أصدرت هذه الجمعية سلسلة من التوجيهات تتعلق بالإفصاح، هذه التوجيهات لا تمثل قوانين بالدولة الأعضاء، ولكنها عبارة عن أوامر للدول الأعضاء لمحاولة تكييف قوانينها بما يتلائم وما تصدره هذه الجمعية من توجيهات، وقد كان التوجيه الرابع المتبنى في عام 1978 يتعلق بمحتوى أهداف وبشكل الجلسات، وتشمل على أقسام خاصة بالإفصاح.<sup>3</sup>

### 2.3. منظمة الأمم المتحدة:

أصبحت منظمة الامم المتحدة مهتمة بالمحاسبة والحاجة إلى إبلاغ مالي محسن ومطور للشركات المساهمة عندما تم تشكيل "مجموعة الاشخاص البارزين" لدراسة تأثير الشركات متعددة الجنسية التي تجيد صياغة نظام مقارن عالمي للمحاسبة والإبلاغ، وأوصت اللجنة أيضاً بتشكيل مجموعة الخبراء للمعايير المحاسبية والإبلاغ الدولية وتم تشكيل المجموعة في عام 1976.<sup>4</sup>

### 3.3. منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD):

تضم هذه المنظمة مجموعة من الدول الأوروبية وكندا والولايات المتحدة الأمريكية واليابان وأستراليا ونيوزلندا، حيث تأثيرها على الإفصاح بالقوائم المالية من خلال إصدارها في 1976 قواعد تتعلق بالحد الأدنى من الإفصاح الذي يكون مقبولاً من قبل المجلس الوزاري للمنظمة، وفيما يتعلق بالمعلومات القطاعية، أصدرت الهيئة OECD توصيات تتعلق بالإفصاح، وفقاً للمناطق الجغرافية والنشاطات الرئيسية في كل مجال، مثل نتائج العمليات والمبيعات على مستوى القطاعات الجغرافية والقطاعات الصناعية، و الاستثمارات الرأسمالية على المستوى الجغرافي، وعندما يكون ممكناً على مستوى الصناعة وكذلك متوسط

<sup>1</sup> - وغدار احمد، سفير محمد، "نفس المرجع"، نفس الصفحة.

<sup>2</sup> - محمد المبروك أبو زيد، "مرجع سابق"، ص 490.

<sup>3</sup> - محمد المبروك أبو زيد، "نفس المرجع"، ص 491.

<sup>4</sup> - أحمد رياحي البلقاوي، "تظيرة المحاسبة"، تعريب رياض العبد الله، مراجعة صلاح الحجاوي، دار اليازوري العلمية لنشر والتوزيع، عمان الأردن، الجزء الثاني، 2009، ص 479.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

عدد العمال الذين تم توظيفهم على مستوى القطاعات الجغرافية، حيث اصدرت هذه المنظمة عام 1976 بيان عن الاستثمار الدولي والشركات المتعددة الجنسيات، بعنوان "الإفصاح عن المعلومات" وفي أدناه مجموعة من العناصر الرئيسية المقترحة ضمن هذا الجزء ينبغي على المنشآت أن تنشر ضمن حدود معقولة، وعلى أساس منتظم ومكرر على الأقل سنويا كشوف مالية ومعلومات أخرى ذات علاقة مرتبطة بالمنشأة ككل.<sup>1</sup>

### 4.3. لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC:

وجدت لجنة معايير المحاسبية الدولية في يونيو 1973 نتيجة اتفاق الهيئات المحاسبية في استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية وقد وقعت الاتفاقية ودستور العمل في نوفمبر 1982، ويدير أعمال اللجنة مجلس مكون من ممثلين لثلاثة عشر دولة وأربع منظمات لها مصالح في التقرير المالي. ويحدد هدفا دستورها والتي تتمثل في:<sup>2</sup>

- صياغة ونشر معايير المحاسبية لذوي المصالح العامة التي يجب مراعاتها عند عرض القوائم المالية والترويج لقبولها عالميا؛  
- العمل-بصفة عامة- للتحسين وللتسيق بين تنظيمات وإجراءات معايير المحاسبية المتعلقة بعرض القوائم المالية.

### ثالثا. معوقات الالتزام بالإفصاح المحاسبي:

تتمثل معوقات الإفصاح المحاسبي في ما يلي:

#### 1. معوقات التوسع في الإفصاح:

يوجد العديد من المعوقات التي تحد من رغبة الإدارة في التوسع في الإفصاح ومن هذه المعوقات:<sup>3</sup>  
- العمل على توفير معلومات عن المنشأة للمنافسين للاستفادة منها واستخدامها ضد المنشأة الأمر الذي قد يضر بمصالحها؛  
- زيادة كمية المعلومات المفصح عنها سيؤدي في تشويش وإرباك بين أولئك الذين يحاولون فهم واستخدام هذا الكم الكبير من المعلومات؛  
- إن الإفصاح عن المزيد من المعلومات يعد أمر مكلف مما يجعل الإدارة ترفض التوسع في الإفصاح؛

<sup>1</sup> - أحمد رياحي، مرجع سابق، ص 481.

<sup>2</sup> - أمين السيد أحمد لطفي، "إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبية"، الدار الجامعية للنشر، الطبعة الأولى الإسكندرية مصر، 2008، ص 32.

<sup>3</sup> - عثمان زياد عاشور، "مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 1 دراسة تحليلية"، رسالة شهادة ماجستير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين 2008، ص 26.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

- يوجد شك في ثقة المستخدمين من المعلومات الإضافية المفصح عنها كما أن المعلومات الإضافية قد تضر بالشركة مثلا في حالة أظهرت القوائم المالية انخفاض في النشاط قد يدفع ذلك المستثمرين إلى سحب أموالهم من الشركة أو إذا أظهرت ارتفاع في حجم النشاط قد يدفع العمال إلى طلب حصة أكبر من الأرباح المتوقعة قبل أن تتحقق؛
- تخشى الإدارة من الدعاوي القضائية التي قد ترفع على الشركة إذا ما قامت بالإفصاح اختياريًا عن تنبؤاتها بالدخل المتوقع وكانت هذه التنبؤات مفرطة في التفاؤل فإن المستثمرين يمكنهم مقاضاة تلك الشركة وإدارتها لتعويضهم عن الخسائر التي تعرضوا لها نتيجة اعتمادهم على التنبؤات الخاطئة.

### 2. معوقات التطبيق الإفصاح:

- هناك العديد من المعوقات التي تحول دون قيام المؤسسات بالتطبيق الكامل لقواعد الإفصاح المحاسبي عند إعداد القوائم المالية وذلك للأسباب التالية:<sup>1</sup>
- قلة المحاسبين المهنيين المؤهلين، وصعوبة فهمهم لتفسير قواعد الإفصاح المحاسبي؛
- لجوء الإدارة من خلال معدي القوائم المالية إلى إخفاء بعض البنود الإلزامية لتحسين المركز المالي للمؤسسة خوفا من المنافسين لها في السوق؛
- عدم قيام المراجعين الخارجيين بإعطاء رأي في تقاريرهم عن عدم التزام المؤسسات بالمعايير المحاسبية عند إعداد القوائم المالية السنوية؛
- عدم كفاية أو قلة الموارد المالية التي تمكن المؤسسة من تدريب موظفيها، للتماشي مع التغيرات في قواعد الإفصاح المحاسبي؛
- عدم وجود بورصة للأوراق المالية، وضعف آلية الإلزام بقواعد الإفصاح المحاسبي.

### رابعاً. الممارسات الخاطئة في الإفصاح المحاسبي:

- إن إقدام الشركات ولجئها إلى تقديم معلومات مضللة، ولا تعكس الوضعية الحقيقية والصورة الصادقة لحالتها المالية وكذا التقديرات والخطط المستقبلية، يمكن أن يكون بإتباع احد الأساليب التالية:<sup>2</sup>
- عدم كفاية الإفصاح بتقرير مجلس الإدارة:
- تتطلب قوانين وقواعد تقييد الشركات في الأسواق المالية أن تقدم الشركة علاوة عن المعلومات في القوائم المالية، تقريراً تستعرض فيه الموقف المالي للشركة وسياستها المستقبلية والمخاطر المحيطة بأنشطتها.
- إغفال الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة:

<sup>1</sup> - وائل إبراهيم الراشد، "ملاحح الإفصاح في الكويت"، مجلة المحاسبون، العدد 33، المجلد 12، يوليو 2006، ص30.

<sup>2</sup> - جميل احمد، وسفير محمد، "تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح"، مداخلة الملتقى الدولي حول حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر، ماي 2012، ص8.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

إن عدم كفاية الإفصاح عن بعض المعاملات قد يكون مؤثر على وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية وإجراءات الالتزام بقواعد حوكمة الشركات، لذا فإن معايير المحاسبية وكذلك القوانين والقواعد المنظمة للأسواق المالية، تنص على ضرورة أن تفصح الشركات عن معاملاتها مع الأطراف ذوى العلاقة، فضلا عن المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة والمدربين وأقاربهم وكل مساهم مستفيد يملك 5 بالمئة فأكثر من الأسهم المكونة لرأس المال.

- التلاعب في إعلان نتائج قبل الإفصاح عن القوائم المالية:

تقوم في بعض الأحيان الشركات بإصدار بيانات صحفية في نهاية كل فترة محاسبية لإعلان نتائج أعمالها، وذلك قبل الإفصاح عنها في القوائم المالية، وفي هذه البيانات الصحفية يتم الإعلان عن مسميات المتعارف عليها وفق معايير المحاسبة، كأن تقوم الشركة بإعادة تبويب جزء كبير من مصروفاتها التسويقية وذلك بتسجيلها على أنها مخصصات اهتلاك، ثم تقوم بالإعلان عن صافي الربح قبل خصم مصروف الاهتلاك في بيان صحفي لها، مما يوحي لمختلف الأطراف ذوى العلاقة بتحسن نتائج أعمالها هذه الشركة على غير الحقيقة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - جميل احمد، "مرجع سابق"، ص 09.

## المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS

حتى يكون هناك إفصاح وشفافية في الجانب المحاسبي يجب أن يتم إتباع مبادئ وقواعد محاسبية تؤدي إلى توفير معلومات ملائمة لاحتياجات المستثمرين تساعد في اتخاذ القرارات، وهو ما ينطبق على المعايير المحاسبية الدولية، التي نص إطارها التصوري على أن تزويد المستثمرين بالمعلومات التي يحتاجونها سيلبي معظم ما تحتاجه بقية مستخدمي القوائم المالية.

### المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المعايير المحاسبية الدولية

سيتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى التعريف بالمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS وخصائصها كما سيتم التطرق إلى متطلبات تطبيق هذه المعايير في بيئة الأعمال الجزائرية من خلال تبني النظام المحاسبي المالي SCF.

#### أولاً. تعريف بالمعايير المحاسبية الدولية:

لا يوجد تعريف محدد متفق عليه حول المعايير المحاسبية الدولية وعليه يمكن تطرق إلى تعريفه من زوايا مختلفة كما يلي:

**1. التعريف الأول:** هي قواعد يتم اعتمادها من طرف مؤسسات الأعمال عند إعداد القوائم المالية وتشمل المعايير والقواعد الوصفية والتوجيهات اللازمة التي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام وبالأخص القياس والتقييم والعرض والإفصاح هذه القواعد التي يتم الاتفاق عليها، والتي تشمل المعايير المحاسبية تعتبر كمرشد أساسي لتحقيق التجانس في قياس العمليات والأحداث التي تؤثر على القوائم المالية والتدفقات النقدية وإيصال تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها.<sup>1</sup>

**2. التعريف الثاني:** المعيار المحاسبي هو عبارة عن قواعد عامة تشتق من كلا الأهداف والمفاهيم النظرية للمحاسبة الذي يوجه تطور الأساليب المحاسبية، وبما أن مستخدمي القوائم المالية لهم مصالح متطابقة ومتعارضة أحيانا ولمواجهة تلك المصالح والإيفاء بمسؤولية الإدارة عن الإبلاغ المالي يقوم المحاسبون بإعداد مجموعة واحدة من القوائم المالية ذات الغرض العام ولتخفيض المخاطر المحتملة للانحياز وسوء الفهم والغموض حاولت المهنة المحاسبية تطوير معايير ذات قبول عام وتطبيق واسع بدون تلك المعايير سيقوم كل محاسب بتطوير معاييره الخاصة وفي هذا ستكون المقارنة مستحيلة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - أمين السيد أحمد لطفي، "التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة"، الدار الجامعة لنشر الإسكندرية 2005، ص 141.

<sup>2</sup> - يوسف أرشيد حبيب العازمي، "أوجه القصور في تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وأثرها على جودة الإفصاح بالقوائم المالية في القطاع النفطي"، رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة، جامعة الشرق الأوسط، 2012 ص 15.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج تعريف شامل للمعايير المحاسبية الدولية كما يلي:  
المعيار المحاسبي هو مرشد لما سيكون عليه التطبيق العلمي، يساعد على قياس الأحداث وتوصيل المعلومات التي تقيّد في اتخاذ القرار، يتم إصداره من طرف هيئات دولية رسمية أو جهات حكومية حتى يقبل ويعترف به.

كما تتميز بالخصائص التالية:

- تقوم على المعالجة المحاسبية للعمليات من خلال مبادئ وفروض محاسبية؛
- تقوم على الجوهر الاقتصادي وليس على الشكل القانوني؛
- تعطي أهمية كبرى للملاحق الخاصة بالقوائم المالية؛
- غير متعلقة بقواعد ولا على شكل محدد للقوائم المالية بل تركز على عناصر محدد يجب أن تتضمنها؛
- مرنة فيها عدة بدائل وخيارات.

**ثانيا. متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في بيئة الاعمال الجزائرية :**

صممت المعايير المحاسبية الدولية بالأساس للتطبيق في الدول المتقدمة، لما تتميز به من وجود للمؤسسات الكبيرة والأسواق المالية المتطورة، والدور الهام الذي يؤديه القطاع الخاص في النشاط الاقتصادي، بينما الدول النامية والتي من بينها الجزائر فبيئتها الاقتصادية تختلف عن الدول المتقدمة لذلك فإن تبنيها للمعايير المحاسبية الدولية، قد تكون له منافع من جهة وصعوبات ومشاكل من جهة أخرى.<sup>1</sup>  
إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية تتطلب العديد من الترتيبات والإجراءات التي تمس العديد من الجوانب، وهذا حتى لا تعترض عملية التطبيق بعض الصعوبات والعوائق التي يمكن أن تصحب تطبيق هذه المعايير على الأطراف المعنية بالمحاسبة، ومن أهم المتطلبات والترتيبات الواجب مراعاتها عند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ما يلي:<sup>2</sup>

- التأهيل العلمي والعملية للمحاسب؛
- الأنظمة والقوانين الناظمة للمحاسبة؛
- دور مجالس وجمعيات المحاسبين؛
- دور الشركات؛
- دور الإعلام.

<sup>1</sup> - بكيجل عبد القادر، مرجع سابق، ص 47.

<sup>2</sup> - منصوري الزين، "أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية و ابعاد الإفصاح والشفافية دراسة تحليلية تقييمية للنظام المحاسبي المالي الجديد المطبق في الجزائر"، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS والمعايير الدولية للمراجعة IAS، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة البليدة ديسمبر 2011، ص 14.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF

إن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية من قبل الشركات الوطنية له من الايجابيات التي تتجلى في متطلبات الإفصاح والشفافية والمساءلة وبالتالي إمكانية الدخول إلى أسواق المال (البورصات) العالمية والعربية، وتحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق هذه المعايير وإعداد قوائم مالية موحدة للشركات المتعددة الجنسيات، مما يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية وزيادة الاستثمارات المالية والإنتاجية عربيا ودوليا.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: علاقة الإفصاح المحاسبي بالمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS

أولت معايير المحاسبة الدولية عناية كبيرة نحو اعتبارات الإفصاح وذلك بغرض زيادة تحسين جودة المعلومة حيث لا يوجد معيار واحد فقط يتناول الإفصاح المحاسبي، وكيفية عرض القوائم المالية من حيث شكل ومحتوى وهيكل القوائم المالية والسياسات المحاسبية.

### أولا. الإفصاح المحاسبي حسب ما جاء في المعيار المحاسبي الاول IAS 01:

يتضمن معيار المحاسبة الدولي IAS 1 عرض القوائم المالية كل ما يتعلق بإعداد القوائم المالية من قواعد ومبادئ محاسبية وطرق العرض، وجاء المعيار المحاسبي الدولي IAS 1 ليحل محل كل من المعايير المحاسبية التالية:<sup>2</sup>

- المعيار المحاسبي الدولي IAS 1 المتعلق بالإفصاح عن السياسات المحاسبية؛
  - المعيار المحاسبي الدولي IAS 5 المتعلق بالمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية؛
  - المعيار المحاسبي الدولي IAS 13 المتعلق بالأصول المتداولة والالتزامات المتداولة.
- لقد وضع هذا المعيار (IAS 1) تقديم القوائم المالية لرفع وتحسين نوعية القوائم المالية المنشورة، وقد حدد هذا المعيار مكونات القوائم المالية بالنسبة لجميع المؤسسات التي تطبق المعايير الدولية للقوائم المالية بصفة عامة تاركا المرونة الكافية لمعديها لتكيف هذه القوائم مع حاجيات المؤسسة، ويتطلب هذا المعيار افصاحات معينة في لب القوائم المالية، وقد نص المعيار IAS 1 على أن القوائم المالية للمؤسسة تتمثل في الميزانية، حساب النتائج، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، الطرق المحاسبية والملاحظات التفسيرية، كما أكد هذا المعيار أنه عند تحضير القوائم المالية يجب الأخذ في الحسبان (الصورة الصادقة،

<sup>1</sup> - منصور زين، "مرجع نفسه"، ص 15.

<sup>2</sup> - خالد جمال الجعارات، "معايير التقارير المالية الدولية 2007" إثراء للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص 94.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

التوافق مع المعايير الدولية، الطرق المحاسبية، مبدأ الاستمرارية، مبدأ محاسبة الالتزام، التناسق في العرض، الأهمية النسبية في الجمع، المقاصة، المعلومة المقارنة).<sup>1</sup>

ويهدف هذا المعيار إلى بيان أساس عرض القوائم المالية من أجل ضمان إمكانية المقارنة مع قوائم مماثلة لنفس المنشأة في فترات أخرى أو لمنشآت أخرى ويحدد المعيار عدة اعتبارات لعرض القوائم وإرشادات خاصة بهيكلها والحد الأدنى لمحتوياتها كما يعرض المعيار نماذج عن القوائم المالية.<sup>2</sup> ويطبق هذا المعيار في عرض القوائم المالية والبيانات المالية على كافة المؤسسات بما في ذلك البنوك وشركات التأمين، ويتولى مجلس الإدارة أو الهيئة المديرة أو مدراء المالية الإشراف على إعداد وتقديم القوائم والبيانات المالية.<sup>3</sup>

كما تطرق هذا المعيار إلى إعداد القوائم المالية باستثناء قائمة التدفقات النقدية IAS 07، أي قامة المركز المالي وقائمة الدخل الشامل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية و الملاحظات عن القوائم المالية.<sup>4</sup>

**1. قائمة المركز المالي :** هي قائمة توضح الوضع المالي للشركة في لحظة زمنية معينة، فتظهر ما تمتلكه (موجودات) وما يستحق عليها من ديون ومطالبات تجاه الغير (مطلوبات)، وكذلك ما يستحق عليها تجاه الملاك أو أصحاب الشركة (حق الملكية)، ويطلق عليها مصطلح (الميزانية) لأنها تتخذ في إحدى أشكالها صورة كشف له جانبين متوازيين من ناحية، كما يطلق عليها مصطلح (عمومية) من ناحية أخرى لأنها تتضمن الآثار العامة لجميع نتائج عمليات الشركة في تاريخ معين، ويطلق عليها أيضا مصطلح (قائمة المركز المالي) لأن الهدف الرئيس من إعدادها هو إظهار (حقيقة) المركز المالي للشركة.<sup>5</sup>

### 1.1. التمييز بين البنود المتداولة وغير المتداولة:

يتم تبويب قائمة المركز المالي عادة إلى أصول متداولة وأصول غير متداولة، وخصوم متداولة وخصوم غير متداولة كما يلي:

<sup>1</sup> - سعيد يحيى و اوصيف لخضر، "اهمية تطبيق معايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي"، مداخلة الملتقى

دولي حول: "النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية IAS/IFRS والمعايير الدولية للمراجعة ISA، كلية العلوم الاقتصادية

والتسيير والعلوم التجارية، جامعة البليدة، ديسمبر 2011، ص16.

<sup>2</sup> - ألاء مصطفى الأسعد، "المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد الخاص بمؤتمر الكلية، العراق، 2013، ص 265.

<sup>3</sup> - شعيب شنوف، "محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS"، الجزء الأول، مكتبة شركة بودواو الجزائر 2009، ص134.

<sup>4</sup> - خالد جمال الجعارات، "مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرياح ورقلة الجزائر، 2014 ص46.

<sup>5</sup> - موفق عبد الحسين محمد، "مدى إلتزام الشركات العامة بمتطلبات الإفصاح في التقارير المالية دراسة تحليلية في الشركة العامة للصناعات الجلدية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مجلد السابع، العدد 17، الفصل الأول، لسنة 2012، ص5.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

- أ. الأصول المتداولة: هي الأصول النقدية، وشبه النقدية، والأصول المحتفظ بها بغرض التحصيل، البيع الاستهلاك خلال دورة الاستغلال العادية للمؤسسة، أو الأصول المحتفظ بها التي سيتم تداولها خلال 12 شهر المالية، وباقي الأصول الأخرى لا تعتبر متداولة.<sup>1</sup>
- يجب على المشروع تصنيف الأصول على أنها متداولة عندما:<sup>2</sup>
- يتوقع أن يحقق الأصل أو يحتفظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء الدورة التشغيلية العادية للمشروع؛
  - عندما يحتفظ بالأصل بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة؛
  - يتوقع أن يتحقق الأصل نقداً أو أصلاً معادلاً للنقد وفق لمعيار المحاسبي الدولي IAS07؛
  - يتوقع أن يتحقق الأصل خلال اثنا عشر شهراً بعد فترة إعداد التقارير.
- ب. الالتزامات المتداولة: هي التعهدات التي ينتظر تسديدها خلال دورة الاستغلال العادية للمؤسسة، أو المستحقة خلال 12 شهراً أو تلك التي يتطلب سدادها استخدام الأصول المتداولة، أو تلك التي لا تملك المؤسسة الحق في تأجيل تسديدها إلى ما بعد 12 شهراً، التعهدات الأخرى لا تعتبر متداولة، الالتزامات المستحقة السداد في السنة المالية لا تدرج ضمن الالتزامات المتداولة عندما يكون من المتوقع تسديد الدين عن طريق إصدار دين آخر طويل الأجل، أو عندما يسدد الدين من الأصول غير المتداولة.<sup>3</sup>
- يجب على المشروع تصنيف الالتزام على أنها متداولة عندما:<sup>4</sup>
- عندما يتوقع تسديد الالتزام أثناء الدورة التشغيلية العادية له؛
  - عندما يحتفظ بالالتزام بشكل أساسي لغرض المتاجرة؛
  - عندما يستحق الالتزام التسديد خلال اثنا عشر شهراً بعد فترة إعداد التقارير؛
  - ليس لدى المشروع الحق في تأجيل التسوية للالتزامات على الأقل اثنا عشر شهراً بعد فترة إعداد التقارير.
- ج. الأصول غير متداولة: يستخدم المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) المعدل في 1997 مصطلح "غير متداول"، على أنه يشمل الأصول المادية والمعنوية والتشغيلية والمالية طويلة الأجل وهي تشمل الاستثمارات طويلة الأجل مثل المعدات والآلات والعقارات والأصول المتنوعة الأخرى.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> - عقاري مصطفى، المعيار المحاسبي الدولي 1، "عرض القوائم المالية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية"، العدد الأول، جوان 2007، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بسكرة، الجزائر، ص 17.

<sup>2</sup> - أحمد حلمي جمعة، "معايير التقارير المالية"، دراهم لطباعة والنشر والتوزيع، 2014، ص 361-362.

<sup>3</sup> - عقاري مصطفى، "مرجع سابق"، ص 18-19.

<sup>4</sup> - أحمد حلمي جمعة، "مرجع سابق"، ص 362-363.

<sup>5</sup> - تيجاني براقي، "دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2005-2006، ص 149.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

ويقصد بها تلك الأصول الموجهة للاستخدام الدائم لاحتياجات المؤسسة، وكذا تلك المحتجزة لغايات استثمارية طويلة الأجل بالإضافة إلى تلك التي لا ترغب المؤسسة أو لا تستطيع تحقيقها خلال 12 شهرا التالية لتاريخ نهاية سنتها المالية.<sup>1</sup>

د.الالتزامات غير متداولة: تتمثل في الالتزامات التي على المنشأة للغير ولكن لا يتوقع تحصيلها أو تسديدها خلال دورة النشاط العادية وإنما يحل أجلها في فترة لاحقة لتلك الدورة.<sup>2</sup>

### 2.1. مكونات قائمة المركز المالي:

تتمثل عناصرها في الأصول والالتزامات وحقوق الملكية في:

أ.الأصول: تتمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية المتجسدة في الأصل في إمكانيته في المساهمة، بشكل مباشر أو غير مباشرة في تحقيق تدفقات من النقدية وما يعادلها إلى المشروع، ويمكن أن تكون تلك الإمكانية إنتاجية أي أنها جزء من النشاطات التشغيلية للمشروع، كما يمكن أن تأخذ شكل القابلية للتحويل إلى نقدية أو ما يعادلها أو القدرة على تخفيض التدفقات النقدية للخارج، مثلما تؤدي عملية تصنيع بديلة إلى تخفيض تكاليف الإنتاج.<sup>3</sup>

ب.الإلتزامات (الخصوم): إن الخاصية الأساسية للالتزام هي أنه يمثل دينا حاليا على المشروع، والدين يمثل واجب أو مسؤولية للعمل والوفاء بطريقة محددة، ويمكن للالتزامات أن توضع قانونا موضع التنفيذ كنتيجة لعقد ملزم أو متطلب تشريعي، وهذا هو الحال عادة.<sup>4</sup>

ج.حقوق الملكية: تمثل فائض أصول المؤسسة عن خصومها الجارية وغير الجارية(الخصوم المتداولة وغير المتداولة) يمكن ملاحظة من خلال هذا التعريف انه لا يمكن اعتبار المؤونات وكذلك الاهتلاكات ضمن عناصر الخصوم.<sup>5</sup>

2. قائمة الدخل: إن حساب النتائج يقوم على مقابلة الإيرادات والنفقات الناتجة عن العمليات التي تقوم بها الوحدة خلال دورة معينة، وهو ما يسمح بتحديد نتيجة الدورة (ربحا أو خسارة) والتي ستظهر في الميزانية

<sup>1</sup> - كتوش عاشور، "مرجع سبق ذكره"، ص 43.

<sup>2</sup> - محمد مطر، "مبادئ المحاسبة المالية"، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الرابعة، عمان، 2007، ص 318.

<sup>3</sup> - أحمد حلمي جمعة، "مرجع سابق"، ص 109.

<sup>4</sup> - أحمد حلمي جمعة، "مرجع نفسه"، ص 110-111.

<sup>5</sup> - شعيب شنوف، "مرجع سابق"، ص 32 - ص 33.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

ضمن الأموال الخاصة، لايقوم هذا الحساب على تواريخ التحصيلات والتسديدات، وإنما على تواريخ نشوء الإيرادات والنفقات، وهو ما يجعلها ضمن محاسبة الالتزامات.<sup>1</sup>

### 3. جدول تغيرات رؤوس الأموال:

ينص المعيار المحاسبي الدولي 1 عرض القوائم المالية، على أنه ومن الضروري على المؤسسات إعداد قائمة أو جدول يبين التغيرات في حقوق الملكية، وفقاً للفقرة 87 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 فإن قائمة التغيرات في المركز المالي تعكس التغيرات في حقوق مساهمي المؤسسة بين تاريخين للميزانية العمومية، من خلال الزيادة أو الانخفاض في صافي موجوداتها أو ثروتها خلال الفترة بموجب مبادئ القياس المعينة التي تم تبنيها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية، وفيما عدا التغيرات الناجمة عنه عمليات مع المساهمين مثل مساهمات وأرباح رأس المال يمثل التغير الكلي في حقوق المساهمين إجمالي الأرباح والخسائر التي ولدتها أنشطة المؤسسات خلال الفترة.<sup>2</sup>

ويجب على المنشأة أن تعرض كجزء مستقل لبياناتها المالية ويشترط IAS 01 عرض قائمة بالتغيرات في حقوق الملكية بحيث يظهر في صلب هذه القائمة ما يلي:<sup>3</sup>

- صافي الربح أو الخسارة للفترة؛
- كل بند من بنود الدخل أو المصروف أو الربح أو الخسارة التي يتم الاعتراف بها حسب متطلبات المعايير الأخرى بشكل مباشر في حقوق المساهمين وإجمالي هذه البنود؛
- الأثر التراكمي للتغيرات في السياسة المحاسبية وتصحيح الأخطاء الرئيسة التي تم التعامل معها بموجب المعالجات القياسية في معيار المحاسبة الدولي رقم 8؛
- المعاملات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات للمالكين؛
- رصيد الربح أو الخسارة المتراكمة في بداية الفترة وفي تاريخ الميزانية العمومية؛
- الحركات خلال الفترة؛
- مطابقة بين القيمة الدفترية لكل فئة من الأسهم العادية لرأس المال وعلاوة الإصدار وكل احتياطي في بداية الفترة مبينة بشكل مستقل كل حركة.

كما سبق الذكر فإن قائمة حقوق الملكية تكتسي أهمية كبيرة في شركات الأموال وهذا باعتبارها تقوم على الاعتبار المالي والذي يتولد عنه المسؤولية المحدودة بمساهمة كل شريك في رأس المال، وعليه يمكن إجمال الفوائد المتولدة من المعلومات المعروضة من خلال هذه القائمة في النقاط الثلاث الآتية:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - سفيان بن قاسم، "مرجع سابق"، ص78.

<sup>2</sup> - سعيدي عبد الحليم، "مرجع سابق"، ص24.

<sup>3</sup> - مجدي احمد الجعري، "الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية دراسة ميدانية على الشركة السعودية (سابق) شركة مساهمة سعودية"، رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة، جامعة السعودية، السعودية، 2010، ص14.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

- تبين التغيرات في الأموال الخاصة بين تاريخين للميزانية، وكذلك الزيادة أو الانخفاض في صافي موجوداتها خلال الفترة، بموجب مبادئ القياس المعنية التي تم تبنيها للإفصاح عنها في البيانات المالية؛
- تبين الأخطاء والتغيرات الرئيسية في السياسات المحاسبية التي تتطلب إدراج كافة عناصر الإيرادات والمصروفات المعترف بها في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة؛
- تعطي أكثر دلالة للمعاملات الرأسمالية مع مالكي المؤسسة بما في ذلك توزيع الأرباح وإبراز إجمالي الأرباح وخسائر المؤسسة.

### 4. قائمة تدفقات النقدية:

قائمة التدفقات النقدية للمؤسسة مفيدة في تزويد مستخدمي القوائم المالية بقدرة المؤسسة على توليد النقود واحتياجتها، وكيفية الاستفادة من هذه التدفقات، وقد خصص معيار محاسبي دولي رقم 7 لهذا العرض والهدف منه تقديم معلومات عن التغيرات في النقدية للمؤسسة.<sup>2</sup>

كما يمكن تعريفها أنها بمثابة أداة مناسبة لقياس المركز النقدي للمؤسسة (أداة تحليل) الذي من خلاله يتم اتخاذ قرارات هامة و إستراتيجية كتغير النشاط أو تطويره و التوسع فيه أو الانسحاب منه، كما يهدف إلى تقديم قاعدة لمستعملي الكشوف المالية لتقييم قدرة الكيان على توليد سيولة الخزينة، وما يعادلها وكذا معلومات حول استعمال هذه السيولة، أي معرفة مصادر نقدية وفيما يتم استخدامها ومقدار تغير الرصيد النقدي خلال الفترة، وتحديد مصادر الاختلاف بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية.<sup>3</sup>

1. الغرض من قائمة التدفقات النقدية:

الغرض الرئيسي من هذه القائمة هو توفير معلومات ملائمة عن المتحصلات والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال الفترة، تهدف هذه القائمة إلى مساعدة مستخدمي القوائم المالية وخاصة المستثمرين والدائنين من تقييم التدفقات النقدية المستقبلية، وتوفر معلومات عن التدفقات النقدية الفعلية، كما تساهم في تقييم القدرة النقدية المتوفرة لسداد التوزيعات وتمويل الاستثمارات ومدى القدرة على توزيع الأرباح وكذا تسديد الديون.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - حواس صلاح، "مرجع سابق"، ص 190.

<sup>2</sup> - 10, For Information Purposes Only, International OEC staff consolidated version as of 24 march 2-  
Accounting Standard 7 Statement of cash flows. [https://www.complianceonline.com/articlefiles/IAS\\_7.pdf](https://www.complianceonline.com/articlefiles/IAS_7.pdf) le  
25/05/2017 a 13.30.

<sup>3</sup> - "normes comptables internationales" Catherine Maillet et Anne Le Manh , - 3  
édition Berti, 2006 ,paris, P 22.

<sup>4</sup> - جودي محمد رمزي، "مرجع سابق"، ص 213.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

لاشك أن أحد الأهداف الأساسية الثلاثة للتقارير المالية هو تقدير مقدار، وتوقيت، ودرجة عدم التأكد الخاصة بالتدفقات النقدية، وتعرض كل من قائمة الدخل والميزانية إلى حد ما وبصفة ملخصة معلومات عن التدفقات النقدية للمنشأة خلال الفترة، على سبيل المثال، فإن الميزانية الشاملة قد تعرض الأصول الجديدة التي تحملتها الشركة أو تلك التي قامت بسدادها، كما توفر قائمة الدخل معلومات عن الموارد الناتجة من العمليات وإن لم تكن كلها في صورة نقدية، ولكن لا تعرض أي من هذه القوائم الملخص التفصيلي لكل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة أو مصادر واستخدامات النقدية خلال الفترة.<sup>1</sup>

### ب. أهمية جدول تدفقات النقدية:

تكتسي دراسة تدفقات الخزينة أهمية كبيرة من حيث أنها تعد وسيلة مفضلة، لتشكيل مؤشرات تمننا من التنبؤ بخطر الإفلاس، وبالمشاكل التي تواجهها المؤسسة، ودليل ذلك أن جدول تدفقات الخزينة كان بمثابة حجر الزاوية لأجل انجاز نماذج إحصائية. لهذا يعتبر جدول تدفقات الخزينة:<sup>2</sup>

- أداة ضرورية في التسيير التقديري؛
- أداة للحكم على التسيير المالي للمؤسسة؛
- أداة تمثيل صحيح العلاقة بين المردودية والخاطرة؛
- أداة لفهم الحركات والتدفقات المالية في المؤسسة؛
- أداة تنبيه وإخبار وعنصر معلوماتي هام للمؤسسة؛
- أداة لاختبار أثار القرارات الإستراتيجية للمؤسسة؛
- أداة مهمة في التشخيص الذي يقوم به البنك لتحليل احتياجات المؤسسة التمويلية.

### ج. تبويب قائمة تدفقات النقدية: يقدم جدول التدفقات الخزينة مدخلات ومخرجات (الأموال) السيولة

التي تحصل خلال الدورة حسب مصدرها:<sup>3</sup>

- التدفقات الناتجة عن الأنشطة الإستثمارية؛
- التدفقات الناتجة عن الأنشطة التمويلية؛
- التدفقات الناتجة عن الأنشطة التشغيلية.

<sup>1</sup> - أمين السيد أحمد لطفي، "مرجع سبق ذكره"، ص 137.

<sup>2</sup> - مدني بن بليغث، "مرجع سابق"، ص 166.

<sup>3</sup> - Jean Barreau et Jacqueline Delahaye, « Gestion financière, manuel et applications, », Paris Dunod, 2001, p226.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

### 5. الملاحق:

من خلال مرفقات القوائم المالية السابقة، توضح المؤسسة مدى الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية حيث تقدم المعلومات المالية الضرورية وغير المدرجة سابقاً، حيث تشكل الجداول التفسيرية الملحقة من خلال الأحرف والأرقام المشار بها أمام العناصر المدرجة في القوائم المالية، مرتبة بحسب تسلسلها وظهورها، حيث يمكن الإطلاع عليها في الملحق بسهولة، كما تفسر السياسة والطرق المنتهجة التي اختارتها في إعداد قوائمها المالية.<sup>1</sup>

أما ما يجب تبيانه في الإفصاح عن السياسات المحاسبية في الملحق المتمم للقوائم المالية ما يلي:<sup>2</sup>

- أساس (أسس) القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية؛

- كل سياسة محاسبية محددة لازمة لفهم الأوضح للقوائم المالية.

وحسب الفقرة 98 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 01، فبالإضافة إلى السياسات المحاسبية المحددة المستخدمة في القوائم المالية من المهم بالنسبة للمستخدمين أن يكونوا على علم بأساس (أسس) القياس المستخدمة (التكلفة التاريخية، التكلفة الحالية، القيمة القابلة للتحقيق، القيمة العادلة أو القيمة الحالية) لأنها تشكل الأساس الذي تم بموجبه إعداد القوائم المالية بكاملها، وعندما يكون هناك أكثر من أساس قياس واحد يستخدم في البيانات المالية.<sup>3</sup>

ووفق المعيار المحاسبي رقم 1 يتم عادة عرض الإفصاحات حسب الترتيب التالي مما يساعد المستخدمين

في فهم القوائم المالية ومقارنتها مع القوائم المالية للمنشآت الأخرى:<sup>4</sup>

- عبارة تقيّد بامتثال المنشأة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS؛

- عرض لأساس (أسس) القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المطبقة؛

- معلومات موضحة ومؤيدة البنود المعروضة في صلب القوائم المالية مع استخدام نفس الترتيب الذي عرضت فيه البنود في القائمة ونفس ترتيب القوائم المالية؛

- إفصاحات أخرى، مثل الإفصاحات المتعلقة بالالتزامات المحتملة (الطارئة) بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 37 والتعهدات التي قدمتها المنشأة للغير ولم تظهر في القوائم المالية، وكذلك الإفصاح عن أهداف وسياسات إدارة المخاطر المالية.

<sup>1</sup> - لخضر علاوى، "معايير المحاسبية الدولية"، دار النشر الأوراق الزرقاء العالمية، البويرة، 2011، ص76.

<sup>2</sup> - أحمد قايد نور الدين، سعدي عبد الحليم، "مدى التزام المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي دراسة عينة من المؤسسات"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 13/2015، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015، ص203.

<sup>3</sup> - أحمد قايد نور الدين، "مرجع سابق"، ص203.

<sup>4</sup> - جمعة حميدات، "مرجع سابق"، ص56.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

### ثانياً. الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية الأخرى:

كل المعايير المحاسبية الدولية تتضمن جانب بحث عن الإفصاح المحاسبي لكن سيتم تناول فقط بعض المعايير كما يلي:

**1. الإفصاح المحاسبي وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 " المخزونات":** يعرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 المخزونات على أنها أصول يتم الاحتفاظ بها لغرض البيع في المسيرة العادية للنشاط، وتكون قيد الإنتاج لغرض البيع أو على شكل مواد ولوازم تستهلك خلال العملية الإنتاجية أو تقديم خدمات، كما يضم المخزون البضائع المشتراة لغرض إعادة البيع،<sup>1</sup> وحسب المعيار يجب الإفصاح عن المعلومات التالية:<sup>2</sup>

- الطرق المحاسبية لتقييم المخزونات؛
- القيمة الاجمالية للمخزونات والقيمة؛
- مبلغ المخزونات المعترف به كتكلفة خلال الفترة؛
- مبلغ أي تدهور للمخزونات المعترف به كتكلفة للفترة؛
- مبلغ أي استرجاع للتدهور المحتسب لتخفيض من قيمة المخزونات المعترف به كتكلفة خلال الفترة؛
- الظروف والأحداث التي أدت إلى استرجاع التدهور الملاحظ للمخزونات.

**2. المعيار المحاسبي الدولي رقم 08 "السياسات والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء":** هو معيار لاختيار السياسات المحاسبية وتغييرها مع المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية والتقديرات وتصحيح الأخطاء، بهدف تعزيز ملائمة وموثوقية البيانات المالية للمنشأة وقابلية مقرنتها مع الوقت.<sup>3</sup>

يهدف هذا المعيار إلى شرح معايير اختيار وتغيير السياسات المحاسبية والإفصاح عنها وتصحيح الأخطاء وقد عرف السياسات المحاسبية على أنها الأسس والمبادئ والأهداف والممارسات المطبقة من طرف الكيان في إعداد القوائم المالية.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - سبتي إسماعيل، وشريط صلاح الدين، "معالجة المخزون بين النظام المحاسبي المالي scf والمعيار المحاسبي الدولي ias02، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الأحمية الرياضية"، مقال منشور في مجلة الباحث الاقتصادي المجلد 06 العدد 01، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، جوان 2018، ص44.

<sup>2</sup> - فورين حاج قويدر، " تطبيق المعيار المحاسبي الدولي للمخزونات ias02 ضمن النظام المحاسبي المالي scf"، مقال منشور في مجلة الريادة الاقتصادية الاعمال، العدد 01، 2015، ص44-45.

<sup>3</sup> - الموقع: <http://www.pkf.com> ، تاريخ الاطلاع 2017/10/08، الساعة 22.30.

<sup>4</sup> : <http://www.ifrs.org/documents/ias8> ، تاريخ الاطلاع 2016/11/05 13.41

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

وتتمثل متطلبات الإفصاح المحاسبي وفق هذا المعيار كما يلي:<sup>1</sup>

- عنوان المعيار أو التفسير الذي أدى إلى التغيير في السياسة المحاسبية؛
- طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية؛
- وصف للأحكام الانتقالية، بما في ذلك الأحكام التي يمكن أن تؤثر على الفترات المستقبلية.
- مقدار المبالغ التي سيتم تعديلها للفترة الحالية والفترات السابقة نتيجة التغيير في السياسة المحاسبية، عندما يكون ذلك ممكناً، وبحيث يفصح عن مبلغ التعديل للأمر التالي:

○ لكل بند في القوائم المالية تأثر بذلك التغيير؛

○ ربحية السهم الأساسية والمخفضة وذلك في حالة كون المنشأة تطبق معيار المحاسبة الدولي رقم 33؛

○ مقدار التعديلات نتيجة التغيير في السياسة المحاسبية التي تخص الفترات السابقة للفترات التي تغطيها القوائم المالية، عندما يكون ذلك ممكناً؛

○ إذا كان من غير العملي تطبيق أثر التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، يتوجب على المنشأة في هذه الحالة الإفصاح عن كيفية تطبيق أثر التغيير في السياسة المحاسبية.

**3. المعيار المحاسبة الدولي رقم 10 "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية":** يتضمن المعيار تعريفات محددة للأمر الطارئ وللأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية كما يعرض المعالجة المحاسبية لكل من الخسائر الطارئة والمكاسب الطارئة وكيفية قياس الأمور الطارئة يطبق بعد أحدث تعديل ابتداء من عام 2009.<sup>2</sup> يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم 10 إلى بيان كيفية معالجة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، حيث قسم المعيار الأحداث اللاحقة إلى نوعين هما:<sup>3</sup>

**أ. الأول:** الأحداث اللاحقة التي تتطلب تعديل القوائم المالية، وتمثل الأحداث الواقعة بين نهاية الفترة المالية وقبل صدور القوائم المالية والتي توفر أدلة إضافية حول ظروف كانت موجودة فعلياً بتاريخ إعداد القوائم المالية إلا أنها لم تكن معروفة لدى إدارة المنشأة بتاريخ إعداد القوائم المالية، ومن الأمثلة على هذه الأحداث

<sup>1</sup> - جمعة حميدات، "مرجع سابق"، ص 112.

<sup>2</sup> - آلاء مصطفى الاسعد، "المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بمؤتمر الكلية، 2013، ص 266.

<sup>3</sup> - محمد أبو نصار، حمزة العرابي، "مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بمعالجة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 10"، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 5، العدد 2، مايو 2012، كلية الاقتصاد والادارة، جامعة القصيم، المملكة العربية السعودية، ص 301.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

ظهور معلومات جديدة بعد تاريخ الميزانية تفيد باكتشاف احتيال أو أخطاء بعد تاريخ الميزانية تتعلق بالفترة التي تغطيها القوائم المالية، وإفلاس عميل بعد تاريخ إعداد القوائم المالية، وبحيث يكون دينه قد نشأ خلال الفترة التي تغطيها القوائم المالية.

ب. الثاني: الأحداث التي لا تتطلب تعديل القوائم المالية إلا أنها تتطلب الإفصاح، وتمثل أحداث ناشئة بعد تاريخ إعداد القوائم المالية ولا تمثل ظروف كانت سائدة بتاريخ الميزانية إلا أنها مهمة بدرجة كبيرة بحيث إن عدم الإفصاح عنها سيؤثر على قدرة مستخدمي القوائم المالية في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالمنشأة ومن الامثلة على هذا النوع من الأحداث تلف خط إنتاجي وتغييرات جوهرية في معدلات الضريبة، والبدء بإعداد هيكله الرئيسية في المنشأة.

4. الإفصاح المحاسبي وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 " ضرائب الدخل": يهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل إلى وصف معالجة والإفصاح المحاسبي لضرائب الدخل، كذلك يعالج هذا المعيار الاعتراف بالأصول الضريبة المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبة غير المستخدمة وعرض ضرائب الدخل في البيانات المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل.<sup>1</sup>

5. معيار المحاسبي رقم 16 "الممتلكات والمصانع والمعدات": يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الممتلكات والتجهيزات والمعدات ما عدا تلك الحالات التي يشترط أو يسمح فيها معيار محاسبي آخر بمعالجة محاسبية مختلفة.<sup>2</sup>

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات، ويتعلق الأمر أساسا بتوقيت الاعتراف بالأصول وتحديد قيمتها التي يجب أن تسجل بها ومصروفات الاستهلاك التي يجب الاعتراف بها.<sup>3</sup>

تعرف الممتلكات والمصانع والمعدات على أنها: أصول ملموسة يحتفظ بها المشروع من أجل استخدامها في إنتاج أو تزويد البضائع والخدمات أو إيجارها للغير أو استغلالها لأغراض إدارية، ويتوقع أن يتم استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - إبراهيم العدي، " اثر تطبيق معايير المحاسبية الدولية في فعالية النظام الضريبي، دراسة تطبيقية في سورية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق سوريا، 2015، ص 96.

<sup>2</sup> - قورين حاج قويدر، "متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (ias 16) ضمن النظام المحاسبي المالي (scf)", مركز الدراسات الإقليمية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، ص 102.

<sup>3</sup> - بكطاش فتيحة، "مرجع سابق"، ص 107.

<sup>4</sup> - حمزة العرابي، "المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2012-2013، ص 84.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

6. المعيار المحاسبي الدولي رقم 24 IAS "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة": إن توسع نطاق العمليات التي تقوم بها المؤسسات، أدى إلى نشوء علاقات تربط المؤسسات بعضها ببعض لتحقيق مصالح معينة، هذه العلاقات لها قواعد محاسبية تحكمها وتحدد كيفية التعامل المحاسبي مع العمليات المتبادلة بين هذه المؤسسات، إضافة إلى وجوب الإفصاح عن حقيقة العلاقات بين هذه المؤسسات، لكي يتم اتخاذ القرارات من قبل أصحاب العلاقة على ضوء معلومات واضحة وشفافة وموثوقة، ولهذا جاء المعيار "IAS24" "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة" للتأكيد على أن القوائم المالية للمؤسسات ذات العلاقة تحتوي على الإفصاحات اللازمة.<sup>1</sup>

يهدف المعيار إلى ضمان أن تحتوي القوائم المالية عن المعلومات اللازمة لجذب الانتباه حول إمكانية تأثير المركز المالي للكيان ونجاعته بوجود أطراف ذات العلاقة، والتي حددها في:<sup>2</sup>

- الكيانات التي تتحكم أو يتحكم بها بصفة مباشرة أو غير مباشرة أو تحت السيطرة المشتركة مع الكيانات المعدة للقوائم (الشركات القابضة، الشركات التابعة، الشركات الحليفة)؛
- الكيانات المشاركة؛
- الأفراد الطبيعيين الذين يمتلكون بشكل مباشر أو غير مباشر حق التصويت في الكيان المعد للقوائم المالية؛

- المسيرين الرئيسيين، أي الأشخاص الذين لديهم سلطة أو مسؤولية التخطيط والتوجيه والرقابة.
- الكيانات التي يمارس عليها مساهم أو مسير أو مدير سلطة معتبرة؛
- الأفراد الذين يمتلكون حق الرقابة على الكيان.

7. معيار المحاسبي رقم 34 "التقارير المالية المرحلية": يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم 34 إلى وصف وتحديد الحد الأدنى من محتوى التقارير المالية المرحلية، وكذلك وصف مبادئ الإعراف والقياس في القوائم المالية المختصرة أو الكاملة لفترة مالية مرحلية معينة، مما يساهم في تعزيز استخدام مستخدمي المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الرشيدة.<sup>3</sup>

يتطلب هذا المعيار الإفصاح ضمن التقارير المالية المرحلية الإفصاح عن العديد من الأحداث والمعاملات المهمة لمستخدمي البيانات المالية، وفي ما يلي بيان لتلك المتطلبات:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - صابحي نوال، "مرجع سابق"، ص13.

<sup>2</sup> - محمد ابونصار، جمعة حميدات، "معايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية"، دار وائل للنشر والتوزيع الطبعة الثالثة، عمان الاردن، 2013، ص408.

<sup>3</sup> - جمعة حميدات، "مرجع سابق"، ص145.

<sup>4</sup> - جمعة حميدات، "مرجع نفسه"، ص146.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

- يجب أن تتضمن القوائم المالية المرحلية توضيح للمعاملات والأحداث المهمة لتساعد على فهم التغيرات في المركز المالي للمنشأة والأداء المالي لها منذ آخر قوائم مالية سنوية، والمعلومات المعروضة حول المعاملات والأحداث المهمة تعمل على تحديث المعلومات الملائمة في أحدث قوائم سنوية معلنة.

- لا يتطلب هذا المعيار عرض المعلومات غير المهمة في ملاحظات التقارير المالية المرحلية والمتعلقة بمعلومات التي تم عرضها في ملاحظات آخر تقرير مالي سنوي.

**8. معيار التقارير المالي الدولي رقم 07 "الإفصاح عن الأدوات المالية":** إن تطور وسائل الاتصال وعولمة النشاط الاقتصادي، وتعزيز حرية انتقال رؤوس الأموال عبر العالم، ساهم في نشوء أدوات مالية جديدة، وزيادة حجم العمليات المنفذة من خلالها، سواء كان ذلك للاستثمار أو للتحوط المالي أو لأغراض إدارة السيولة، مما جعل المؤسسات والهيئات المحاسبية الدولية تضع قواعد وأسس للإفصاح عنها، وذلك بهدف تعزيز خاصية الملائمة المعروضة في التقارير المالية، ولهذا تم إصدار المعيار IFRS 7 لتخصيصه فقط للإفصاح المتعلق بالمخاطر الناتجة عن التعامل بالأدوات المالية، وهو بذلك ألغى كافة البنود المتعلقة بالإفصاح من المعيار IAS 32 أما الأجزاء المتبقية منه تتعلق بقضايا عرض الأدوات المالية فقط، كما قام بإلغاء المعيار IAS 30 المتعلق بالإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة، فوضع بذلك كل الإفصاحات على الأدوات المالية مع بعضها في معيار جديد.<sup>1</sup>

**9. معيار التقارير المالي الدولي رقم 10 "الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى":** يتعلق المعيار بإعداد وعرض القوائم المالية الموحدة من قبل الشركة الأم، ويحدد مبادئ السيطرة، وبيان كيفية مفهوم السيطرة ويقابله المعيار المحاسبي IAS 27 كون معيار الأخير كان يتعلق بالقوائم المالية الموحدة والمستقلة، ولكن تم فصله إلى معيارين وهما IFRS 10 والمتعلق بالقوائم المالية الموحدة، في حين تم تخصيص المعيار الأصيل IAS 27 للقوائم المالية المستقلة.<sup>2</sup>

متطلبات الإفصاح المتعلقة بإعداد القوائم المالية الموحدة والشركات التابعة تم نقلها لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 12 "الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى" والساري المفعول من 2013/1/1.<sup>3</sup>

**10. معيار التقارير المالي الدولي رقم 12 "إفصاح عن المنافع في المنشآت الأخرى":** تم تطوير هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 12 على أنقاض كل من المعايير المحاسبية الدولية 27 و 28

<sup>1</sup> - صبايحي نوال، "مرجع سابق"، ص 14.

<sup>2</sup> - خالد جمال الجعرات "مرجع سابق"، ص 39.

<sup>3</sup> - جمعة حميدات، "مرجع سابق"، ص 357.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

و31، والذي سيصبح نافذ إبتداء من 01 جانفي 2013<sup>1</sup>، ويهدف هذا المعيار إلى الإفصاح عن المعلومات الضرورية التي تسمح لمستخدمي التقارير المالية بتقييم:<sup>2</sup>

- طبيعة مصالح المؤسسة في المؤسسات الأخرى والمخاطر المرتبطة بها.
- أثار تلك المصالح على المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدفعاتها النقدية.

ويتطلب تطبيق هذا المعيار من المؤسسة التي لها مصالح في واحدة من المؤسسات التالية:<sup>3</sup>

- المؤسسات التابعة؛
- الترتيبات المشتركة (العمليات المشتركة والمشاريع المشتركة)؛
- المؤسسات الزميلة؛
- المؤسسات ضمن هيكلها لكنها لا تخضع لاندماج الاعمال معها.

**11. معيار التقارير المالي الدولي رقم 15 "الإيرادات من العقود مع الزبائن":** تم اعتماده في سنة 2014 ليصبح ساري المفعول ابتداء من سنة 2017، يهدف إلى تحديد مبلغ الإيراد والاعتراف به وافصاحات حول عوائد الشركة،<sup>4</sup> حيث تناول مختلف جوانب الإيرادات المرتبطة بالعقود مع الزبائن والتي تكون المؤسسة طرفا في هذا العقد وشروط العقد ومختلف متطلبات الإفصاح لأطراف العقد.<sup>5</sup>

نص المعيار على عرض والإفصاح عن كافة المعلومات المرتبطة بالإيرادات من العقود مع الزبائن والتي من شأنها إبراز كافة الجوانب في هذا الإطار بما في ذلك كل التغييرات على هذه العقود وأثارها لمستخدمي القوائم المالية.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> - حمزة لعرايبي، "مرجع سابق"، ص105.

<sup>2</sup> - حمزة لعرايبي، "مرجع نفسه"، ص106.

<sup>3</sup> - نفس "المرجع نفس" الصفحة.

<sup>4</sup> - [http://en.wikipedia.org/wiki/List\\_of\\_International\\_Financial\\_Reporting\\_Standards](http://en.wikipedia.org/wiki/List_of_International_Financial_Reporting_Standards) - تاريخ الاطلاع 2016/12/12. **على الساعة 13.30.**

<sup>5</sup> - International Accounting Standards Board , International Reporting Standard 15 ( IFRS 15 ) :Revenue from Contracts with Customers, 2014 ,**PARAGRAPH 1**.

<sup>6</sup> - international accounting standard board , International Reporting Standard15(IFRS15):Revenue from Contracts with customers, **PARAGRAPH110**.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

### المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF

في ظل تبني الجزائر للاقتصاد الحر والانفتاح الدولي وجب عليها تبني نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية وهذا بهدف إنتاج معلومات تتوافق مع هذه المعايير وتعتبر المعلومات المحاسبية الجيدة أحد عناصر البنية التحتية الأساسية التي تركز عليها القرارات الهامة ومصيرية لكل من المستخدمين والمستفيدين.

حيث قامت الجزائر باعتماد مشروع جديد في المجال التوحيد المحاسبي والمالي يهدف إلى وضع أداة تتكيف مع البيئة الاقتصادية الجديدة التي جاءت لها الإصلاحات الاقتصادية والمالية، ومحاولة الجزائر الدخول في الاقتصاد الدولي من خلال مشروع الشراكة من الاتحاد الأوروبي ومنظمة التجارة العالمية إضافة إلى العمل على تلبية حاجات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية والمالية حول الاقتصاد الجزائري.

### المطلب الأول: متطلبات الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF

من بين أهم أهداف الإصلاح المحاسبي في الجزائر هو تبني نظام محاسبي مالي بقواعد افصاح جديدة من أجل تحسين دور المحاسبة في إنتاج معلومات لمتخذي القرارات الاقتصادية صحيحة ودرجة عالية من الدقة.

#### أولاً. متطلبات الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي SCF:

تمثل عملية الإفصاح المحاسبي وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي خطوة نوعية في مجال إعداد القوائم المالية من جهة وتطوير الفكر المحاسبي في الجزائر من جهة ثانية، وبالمقابل يضع المؤسسات الوطنية أمام ثقافة محاسبية مغايرة لما اعتادت عليه وواقعا جديدا عليها التكيف معه.<sup>1</sup> تتمثل متطلبات الانتقال إلى النظام الحاسبي المالي فيما يلي:<sup>2</sup>

#### 1. تحضير المؤسسات الجزائرية:

إن تحضير المؤسسات في العالم لتطبيق معايير المحاسبية الدولية تخضع إلى تصنيف المؤسسات إلى مجموعات حسب الحجم ورأس المال والعمال، لأجل مراعاة قدرة كل مؤسسة على الوفاء بمتطلبات هذه الأخيرة، وفي هذا المجال جاءت خطوة وزارة المالية في التمييز بين المؤسسات الخاصة للنظام المحاسبي المالي، أما بالنسبة للمؤسسات المصغرة فهي ملزمة فقط بمسك نظام محاسبي مبسط قائم على محاسبة

<sup>1</sup> - صافو فتيحة، "مرجع سابق"، ص 165.

<sup>2</sup> - العابدي دلال، "حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية-دراسة حالة شركة اليانس للتأمينات الجزائرية"، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر، 2015-2016، ص 107.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

الخبزينة، حيث تحدد القرار الصادر في الجريدة الرسمية رقم (19) المؤسسات الخاضعة لهذا النظام وهذا وفقا لمحددات مختلفة تتمثل في النشاط الممارس، رقم الأعمال وعدد العمال.

### 2. تحديث الأطر التشريعية والجبائية:

يجب تحديث وتكييف الأطر الموروثة عن المخطط المحاسبي السابق PCN ولا سيما الإدارة الجبائية وهذا تحدي جديد بالنسبة للمؤسسة، إذا نجد الإطار التشريعي الخاص بالاقتصاد والجبائية مدون في كل من القانون التجاري القانون العام للضرائب والرسوم المماثلة وقوانين المالية والقوانين التنظيمية، حيث يجب أن يبدأ العمل بهدف دراسة الآثار المترتبة في مختلف فروع القانون الجزائري من التطبيق النظام المحاسبي المالي لاسيما فيما يلي:<sup>1</sup>

- التباعد الملحوظ بين القانون وقواعد النظام المحاسبي المالي بالإضافة إلى العمل على توفيق بين المعالجة القانونية للمعاملة والمعالجة المحاسبية؛
- الإطار المفاهيمي الذي يختلف اختلافا كبيرا عن المبادئ المحاسبية الجزائرية والبعيد عن النظرة التشريعية الجزائرية.

### 3. تحضير المحترفين والممارسين للمهنة:

- وفي هذا المجال فإن حقيقة معايير المحاسبية الدولية المجسدة في اختيار النظام المحاسبي المالي يستدعي من المهنيين السعي إلى المعرفة الجيدة لهذا النظام والاتفاق العملي في مجال الممارسات المحاسبية له، وأما بالنسبة لمهمة المحاسبة فإنه من المهم أن تتجدد لهذا الإصلاح وتحضر لهذا التطور حتى تتكيف مع التغيرات الوطنية والدولية وذلك بالعمل وفق الإجراءات المحددة في العناصر التالية:<sup>2</sup>
- فتح المجال أمام مهنة المحاسبة لمنافسة المهنيين الأجانب لاسيما مكاتب المراجعة والاستثمارات الكبرى وتمكين هذه الشركات من إمكانية التصديق على الحسابات لأن تحديد مهنة المحاسبة هي واحدة من أهم الظواهر التي سوف تمس في السنوات القادمة المهنة والتي تتطلب تحديد الإستراتيجية التي تسمح بالتكيف مع المحيط الاقتصادي العالمي؛
  - الانضمام إلى برنامج التدريب في الاتجاه الدولي للمحاسبين عن طريق هذا الأخير يمكن تكوين خبراء محاسبين على المستوى الدولي؛
  - تشجيع التعاون الاستراتيجي بين المهنيين الجزائريين والمحترفين الأجانب ونتيجة لهذا التحول الذي يمس المؤسسات من الناحية المحاسبية يقع على عاتق مختلف الممارسين سواء الداخليين أو الخارجيين من خبراء

<sup>1</sup> - العابدي دلال، "مرجع نفسه"، ص 108.

<sup>2</sup> - العابدي دلال، "مرجع سابق"، ص 108-109.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

محاسبين محافظي حسابات معتمدين، مساعي حثيثة للسهر على ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي.

ثانياً. قواعد الإفصاح المحاسبية الدولية التي تضمنها النظام المحاسبي المالي:

تعتبر الجزائر من البلدان التي انتهجت منهج الإصلاح في النظام المحاسبي من خلال الانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي وهذا بغية تحقيق مجموعة من الأهداف من أهمها تمكين النظام من إنتاج معلومات مالية مميزة وذات جودة عالية من خلال توفير الأحكام وضبط الممارسات لضمان توفر تلك المعلومات على الخصائص المميزة مثل الملائمة والموثوقية.<sup>1</sup>

كما يفرض النظام المحاسبي المالي على المؤسسات التي تندرج ضمن مجال تطبيقه أن تقوم بإعداد القوائم المالية سنوياً، ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر الموالية لتاريخ إقفال السنة المالية، تعد القوائم المالية بالعملة الوطنية وبشكل يسمح بإجراء مقارنات مع السنة السابقة، وينبغي أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي يحتمل أن تنتشرها المؤسسة.<sup>2</sup>

المشروع الجزائري عند إصداره لقانون النظام المحاسبي المالي كان يهدف إلى تحسين المعلومة المحاسبية وجعلها أكثر ملائمة ومصداقية، تفيد مستخدميها في اتخاذ قراراتهم الصحيحة، ويتم ذلك من خلال تمكين المؤسسات الاقتصادية من نظام يتوفر على إطار تصوري كانت تفتقد إليه المحاسبة الجزائرية، يضع القواعد والأسس والخصائص التي تجعل المعلومة المحاسبية ذات نوعية جيدة، تكون متجانسة ومتناسقة مع المحيط الخارجي من خلال إيجاد مكان للمؤسسة الجزائرية في السوق الدولية والاستفادة من التكنولوجيا والشركات الأجنبية، وهذا لن يتم إلا بالقضاء على السلبات التي كانت بمثابة عائق للمؤسسة الاقتصادية في التعبير بصدق عن الوضعية المالية.<sup>3</sup>

يمكن توضيح أهم المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالإفصاح المحاسبي التي تضمنها النظام المحاسبي المالي في ما يلي:

**الجدول رقم (01): المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالإفصاح المحاسبي التي هي ضمن محتوى النظام المحاسبي المالي.**

مجال المقارنة	فقرات من محتوى النظام المحاسبي المالي	المعيار المحاسبي الدولي المقابل أو القريب منها
---------------	---------------------------------------	--

<sup>1</sup> - زغدار أحمد، مخلوفي نعيمة، "أثر تكيف النظام المحاسبي المالي مع متطلبات الإفصاح الدولي وتبني مبدأ القيمة العادلة على جودة المعلومة، مجلة المؤسسة"، مجلة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة الجزائر، العدد 4-2014، ص 105.

<sup>2</sup> - بكطاش فتيحة، "مرجع سابق"، ص 176.

<sup>3</sup> - عبد الكريم شناي، "أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة عينة من المؤسسات" أطروحة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية والتسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر، 2015-2016 ص 41.

**الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF**

القوائم المالية	الكشوف المالية: الفقرات من 1-210 إلى 5-210 جدول تدفقات الخزينة	IAS1 عرض القوائم المالية. IAS33 ربحية السهم. IAS7 جدول تدفقات النقدية.
الإفصاح المحاسبي	-السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء: الفقرة 1-138 إلى 5-138 -المادة رقم 13 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 -العمليات لحساب الغير: الفقرات 7-131 و 8-131. ملحق النظام المحاسبي المالي الخاص بقطاع البنوك -الأصول المالية: من الفقرات 1-122 إلى 9-122.	IAS8 السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء. IAS10 الأحداث التالية لتاريخ الميزانية. IAS24 الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة IAS30 الإفصاح بالقوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة حل محله المعيار رقم IFRS7 IAS32 الأدوات المالية-العرض والإفصاح.

المصدر: صافو فتيحة، مرجع سابق، ص 167.

من خلال الجدول نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي SCF قد اخذ ببعض المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS عند اعتماده في شكل قانون منذ سنة 2007، ولكن ما يعاب عليه انه لم يواكب التعديلات التي تمس المعايير المحاسبية الدولية بشكل مستمر.

### ثالثا. القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي:

لقد أوجب النظام المحاسبي المالي بما يتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي الأول "عرض القوائم المالية و المعيار المحاسبي الدولي السابع "قائمة التدفق النقدي" القوائم المالية التالية:<sup>1</sup>

- الميزانية؛
- حساب النتائج؛
- جدول تدفقات الخزينة؛
- جدول تغييرات الأموال الخاصة؛
- الملاحق (الذي يشمل السياسات والطرق المحاسبية المستعملة إضافة إلى المعلومات التوضيحية عن الميزانية وجدول النتائج).

1.الميزانية: تكتسي قائمة الميزانية في النظام المحاسبي المالي أهمية كبيرة عن باقي القوائم حيث أعطيت لها الأسبقية لما تقدمه من معلومات محاسبية ومالية ذات أهمية كبيرة لمستعملي هذه القائمة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - بن ربيع حنيفة، "الواضح في المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية"، الجزء الثاني، منشورات كليك، الطبعة الأولى، 2013، المحمدية، الجزائر، ص 425.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

وتتضمن الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي العناصر التالية:

1. الأصول: أهم الملاحظات حول التغييرات التي طرأت على جانب الأصول، بالمقارنة مع ما كان عليه قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي، هو إمكانية أن تحتوي الأصول على عناصر تستفيد منها المؤسسة ولكن لا تملكها، مثل الأصول المحصل عليها بواسطة عقود الإيجار التمويلي، كما تحتوي على عناصر جديدة مثل الأدوات المالية المشتقة والأصول الضريبة المؤجلة.<sup>2</sup>

حسب النظام المحاسبي المالي، تشمل عناصر الأصول الأتي:<sup>3</sup>

- الأصول غير المادية: وهي الأصول المعنوية التي تبقى لفترة طويلة، وتدر على المالك منافع مستقبلية متوقعة، فهي ضرورية لتشغيل المؤسسة وتضم الشهرة والعلامة التجارية وحق الابتكار، رأسمال التجاري
- الأصول المادية: وهي الأصول المحفوظ بها من قبل المؤسسة إما من أجل استخدامها في الإنتاج أو في شكل لوازم أو السلع أو الخدمات، وإما من أجل إيجارها للغير، أو لاحتياجات إدارية.
- الأصول المالية: تعتبر من العناصر الهامة في ميزانية المؤسسة وتشمل:

• المساهمات؛

• الأصول المالية.

- المخزونات: تشمل كل السلع الموجودة لدى المؤسسة في تاريخ الجرد والتي تستهلك خلال الفترة الموالية، التي لا تزيد مدتها عن السنة (البضائع، المواد واللوازم، والمنتجات نصف المصنعة والتامة الصنع).

- المدينون: الذين يمثلون المبالغ المستحقة على الغير اتجاه المؤسسة وتشمل من ناحية أصول الضرائب (تبيين الضرائب المؤجلة)، ومن ناحية اخرى الزبائن والمدينون الآخرون والأصول المماثلة (الأعباء الملاحظة مسبقاً).

- خزينة الأصول والعناصر المماثلة لها: تمثل القيم المتبقية من الموارد بعد تمويل الاستثمارات، المخزن والديون الممنوحة للزبائن، حيث تتنوع بين المبالغ الموضوعة في البنك والصندوق والودائع تحت الطلب والتوظيفات قصيرة الأجل.

ب. الخصوم: تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية.<sup>4</sup>

وتعرض الخصوم حسب ما جاء في النظام المحاسبي المالي كمايلي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - شناي عبد لكريم، "مرجع سابق"، ص49.

<sup>2</sup> - بكيجل عبد القادر، "مرجع سابق"، ص 85.

<sup>3</sup> - عبد الكريم شناي، "مرجع سابق"، ص51-52.

<sup>4</sup> - المادة 22، الجريدة الرسمية رقم 27، "المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 20 جمادى الاولى عام 1429 الموافق ل 26 ماي

2008"، يتضمن تطبيق احكام القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، ص13.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال مع تمييز رأس المال الصادر والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى؛
  - الخصوم غير الجارية التي تتضمن الديون طويلة الاجل؛
  - الموردون الدائنون الآخرون؛
  - خصوم الضريبة (مع التمييز الضرائب المؤجلة)؛
  - المخصصات الأعباء وللخصوم المماثلة (منتجات مثبتة سلفاً)؛
  - خزينة الأموال السلبية ومعادلا الخزينة السلبية.
- وبالرغم من الأهمية التي أعطيت للميزانية في النظام المحاسبي المالي إلا أنه توجد بعض المحددات التي تؤثر على قدرة الميزانية في تمثيل الواقع المالي للمؤسسة في وقت محدد، نذكر منها:<sup>2</sup>
- التعبير عن عناصر الميزانية بالتكلفة التاريخية يجعلها محل انتقاد بالرغم من موثوقيتها بسبب عدم إدراجها بالقيمة العادلة، وما يترتب عن ذلك من احتياطات بسبب تقييمها بأقل من قيمتها، فالنظام المحاسبي المالي يؤكد على تقييم عناصر الميزانية بالقيمة العادلة مستندا في ذلك على المعيار المحاسبي الدولي رقم 30 يخص تقييم الأدوات المالية بالقيمة العادلة، أيضا المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 فيما يخص قياس الاستثمارات العقارية بالقيمة السوقية العادلة؛
  - مدى تأثير التقديرات بالحكم الشخصي عند تقدير الديون الممكن تحصيلها، وتحديد العمر الإنتاجي للاستثمارات طويلة الأجل وتقدير قيمة المخزونات؛
  - غياب أهم عنصر في الميزانية ألا وهو العنصر البشري الذي يعتبر من أهم الموارد الاقتصادية التي تولد المنافع الاقتصادية المستقبلية وذلك بسبب صعوبة قياسه.

### 2. جدول حسابات النتائج:

يعد حساب النتائج وضعية ملخصة عن الأعباء والمنتجات المحقق من طرف المؤسسة خلال السنة المالية،<sup>3</sup> وهو جدول ملخص للأعباء والنواتج التي حققتها المؤسسة خلال الدورة، يبرز النتيجة الصافية للسنة المالية، وتقدم المؤسسة هذا الجدول حسب الطبيعة كما يمكنها تقديمه حسب الوظيفة ضمن الملاحق.<sup>4</sup>

كما يظهر جدول حسابات النتائج النتيجة الصافية للسنة المالية، سواء كانت ربحا أو خسارة ويحتوي هذا الجدول على المعلومات التالية:<sup>5</sup>

<sup>1</sup> - المادة 1.122 من الجريدة الرسمية رقم 27، ص 23.

<sup>2</sup> - شناي عبد الكريم، "مرجع سابق"، ص 55.

<sup>3</sup> - المادة 34 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156، "مرجع سابق".

<sup>4</sup> - بكيجل عبد القادر، "مرجع سابق"، ص 86.

<sup>5</sup> - سعبيدي عبد الحليم، "مرجع سابق"، ص 220.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الأتية: ( الهامش الإجمالي القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال)؛
- منتجات الأنشطة العادية؛
- المنتجات المالية والأعباء المالية؛
- أعباء العاملين؛
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- المخصصات للإهلاك ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات غير المادية؛
- نتيجة الأنشطة العادية؛
- العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)؛
- النتيجة الصافية لفترة قبل التوزيع؛
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

### 3. جدول تدفقات الخزينة:

يعتبر من القوائم المالية المستحدثة في النظام المحاسبي المالي وأهمها، وذلك لاهمية المعلومات المدرجة فيه، فهو يقدم صورة واضحة لأصحاب المنشأة والأطراف المستفيدة الأخرى عن سيولة المؤسسة ومصدرها ومجال إنفاقها.<sup>1</sup>

#### أ-الهدف من الجدول:

يهدف جدول سيولة الخزينة إلى تقديم قاعدة لمستعملي الكشوفات المالية لتقييم قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها وكذا معلومات حول استعمال هذه السيولة.<sup>2</sup> فهو يظهر التحصيلات و التسديدات خلال الدورة حسب مصدرها:<sup>3</sup>

- تدفقات متأتية من النشاطات العملية؛
- تدفقات متأتية من نشاطات الاستثمار؛
- تدفقات متأتية من نشاطات التمويل؛
- تدفقات الخزينة المتأتية من فوائد الحصص؛

يقدم هذا الجدول حسب الطريقة المباشرة، و اختياريا حسب الطريقة غير المباشرة.

<sup>1</sup> - شناي عبد الكريم، "مرجع سابق"، ص58.

<sup>2</sup> - المادة 35 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156، "مرجع سابق".

<sup>3</sup> - قانون رقم: 07-11 بتاريخ 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة: 440-1 و 440-2.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

### ب. طرق عرض جدول تدفقات الخزينة:

جدول سيولة الخزينة يهدف إلى إعطاء مستعملي القوائم المالية قاعدة تقييم قدرة المؤسسة على تسيير الخزينة، بالإضافة إلى معلومات حول استعمال هذه التدفقات، وتتبع أهمية هذه القائمة المالية في المؤسسة، من الأهمية الحيوية لتوفير النقدية لدفع مستحقاتها والتزاماتها، فالمؤسسة عليها دائما أن تسعى لتحقيق توازن مدروس بين السيولة والربحية باعتبارهما هدفين متعارضين في المؤسسة، فهي تمكن من تحديد المركز النقدي للمؤسسة في لحظة زمنية معينة هي عادة نهاية السنة المالية، أي تمثل رصيد التدفقات النقدية الواردة للمؤسسة والصادرة منها أثناء القيام بالأنشطة التشغيلية، الاستثمارية، والتمويلية خلال الدورة المالية للمؤسسة.<sup>1</sup>

### 4. جدول تغيرات الأموال الخاصة:

يعتبر جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة قائمة جديدة في النظام المحاسبي المالي الذي ينص على تقديم الأموال الخاصة في جدول من الملحقات ويتم إمداده لفترة زمنية واحدة. وذلك حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (01)، حيث يعتبر النظام المحاسبي المالي أن رؤوس الأموال الخاصة هي فرق بين أصول وخصوم المؤسسة على عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي يعتبر رؤوس الأموال الخاصة جزء من الأصول.<sup>2</sup>

ولقد نصت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في الرأي رقم 19 التي أقرها مجمع المبادئ المحاسبية الأمريكي على ضرورة إعداد قائمة التغيرات في المركز المالي بشكل ملائم للإفصاح الشامل عن عمليات التمويل والاستثمار التي قامت بها الوحدة المحاسبية خلال الفترة المالية، وإلى جانب ذلك نصت هذه المبادئ على ضرورة الالتزام بالتالي:<sup>3</sup>

- يجب اعتبار جدول تغير الأموال الخاصة كقائمة أسياصة من قوائم التقرير المالي الذي يشمل بالإضافة إلى هذه القائمة على كل من قائمة الدخل والميزانية وتدفقات النقدية؛
- يجب إتباع مفهوم "كافة الموارد المالية" في الإفصاح عن التغيرات في المركز المالي بحث يعكس الجدول التغيرات المالية الهامة في المركز المالي للوحدة المحاسبية؛
- يجب استخدام اصطلاح "جدوب تغير الأموال الخاصة" ليشير إلى ملخص التغيرات في المركز المالي للوحدة المحاسبية؛

<sup>1</sup> - سعدي عبد الحليم، "مرجع سابق"، ص 226.

<sup>2</sup> - محمد بوتين، "المحاسبة المالية ومعايير المحاسبية الدولية"، دار متيجة للطباعة، الجزائر، 2010، ص 85.

<sup>3</sup> - سعدي عبد الحليم، "مرجع سابق"، ص 233-234.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

- يجب أن يفصح الجدول عن الزيادة أو النقص في أي من رأس المال العامل أو النقدية الناتجة من عمليات التشغيل، ويفضل التفريق بين نتائج عمليات التشغيل العادية والبنود غير العادية؛
- يجب أن يبدأ الجدول بقيمة صافي الدخل أو الخسائر من العمليات العادية ثم يضاف (أو يطرح) منها قيمة العناصر التي لا تستخدم أو التي ينتج عنها رأس مال عامل؛
- يجب إعداد جدول بالتغيرات في رأس المال العامل وإرفاقه بجدول تغير الأموال الخاصة أو إعداد في الجزء الأسفل منها؛
- يجب الإفصاح عن عمليات التمويل والاستثمار الهامة في الجدول كل على حدة، مثل التفريق بين كلا من الموارد الناتجة مع بيع الأصول الثابتة والمدفوعات في سبيل شراء أصول ثابتة أخرى، حيث يتم الإفصاح عن العملية الأولى ضمن الاستخدامات، وكذلك عند سداد قيمة قروض طويلة الأجل أو إصدار سندات جديدة؛
- يفضل عرض العناصر المرتبطة مع بعضها معاً لزيادة الإيضاح في الإفصاح عن تلك العناصر، مثل عملية التخلص من أصول ثابتة أو بيعها وشراء أصول جديدة، حيث يمكن طرح النقدية المحصلة عن بيع الأصل القديم من تكلفة شراء الأصل الجديد، ومن الخطأ أن يفصح الجدول عن مقدار الفرق فقط إلا إذا كان ضئيل الأهمية وأن هذا الفرق ناتج عن عملية مبادلة أصل ثابت بأخر.

### 5. الملحق:

- الملحق هو وثيقة تخلص، يعد جزءاً من الكشوف المالية، ويوفر التغيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج فهما أفضل، ويتم كلما اقتضت الحاجة لذلك المعلومات التي تفيد قارئ الحسابات.<sup>1</sup>
- يشتمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط الأتية، متى كانت هذه المعلومات ذات طابع بالغ الأهمية أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:<sup>2</sup>
- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد كشوف مالية؛
  - مكملات الإعلام الضرورية لفهم أحسن للميزانية، وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة؛
  - المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وافية.

<sup>1</sup> - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 مارس 2009، "مرجع سابق"، المادة 260، الفقرة 1.

<sup>2</sup> - الفصل الثامن، محتوى ملحق الكشوف المالية، الجريدة الرسمية رقم 19، "مرجع سابق"، ص 38.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

رابعاً. قواعد النظام المحاسبي المالي المتعلقة بالإفصاح المحاسبي في القوائم المالية:

نص النظام المحاسبي المالي على عدة قواعد تخص إعداد القوائم المالية كما يلي:

**1. الإفصاح في الميزانية:** تفصح الميزانية عن المركز المالي لوحدة اقتصادية معينة وذلك في تاريخ محدد

وهي تصف وبصفة منفصلة عن عناصر الأصول وعناصر الخصوم ويمكن توضيحها كالتالي:<sup>1</sup>

\_ في جانب الأصول (التثبيات لمختلف أنواعها كالمعنوية والعينية، الأصول المالية، المخزونات، الزبائن والمدينون الآخرين... الخ)؛

\_ في جانب الخصوم ( رؤوس الأموال الخاصة، الخصوم غير الجارية، الموردون والدائنون الآخرون، الخزينة السالبة... الخ).

**2. الإفصاح عن جدول حسابات النتائج:** أزم النظام المحاسبي المالي إدراج المعلومات الآتية في حساب

النتيجة وذلك مهما كان النموذج المتبع سواء حسب الطبيعة أو الوظيفة:<sup>2</sup>

- منتجات الأنشطة العادية، المنتجات والأعباء المالية، أعباء المستخدمين، الضرائب والرسوم، مخصصات الإهلاكات وخسائر القيمة والتي تخص التثبيات العينية والمعنوية، نتيجة الأنشطة العادية، العناصر غير العادية، والنتيجة الصافية.

**3. الإفصاح في جدول تدفقات الخزينة:** على المؤسسة أن تقوم بإعداد جدول يتضمن إداخلات وإخراجات

الخزينة خلال الدورة، وتتمثل في:<sup>3</sup>

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملية والتدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار، بالإضافة إلى التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل؛

- 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.

**4. الإفصاح في جدول تغيرات رؤوس الأموال:** يتضمن هذا الجدول تحليلات للتحركات في كل فصل من

رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة وذلك خلال السنة المالية، كما يوضح مصادر الحصول على الأموال وكيفية استخدامها، ويجب الإفصاح عن المعلومات التالية:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - الجريدة الرسمية العدد 19، قرار مؤرخ في 2008/07/26، "مرجع سابق"، ص 23-24

<sup>2</sup> - الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 2008/07/26، العدد 19، "المرجع السابق"، ص 24-25

<sup>3</sup> - الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 2008/07/26، العدد 19، "المرجع السابق"، ص 26

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

- النتيجة الصافية للسنة المالية وتوزيعها والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية، بالإضافة إلى عمليات الرسملة.

- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس الأموال، الأعباء والمنتجات الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة وذلك ضمن إطار تصحيح للأخطاء الهامة.

**5. الإفصاح في ملحق الكشوف المالية:** يحتوي هذا الملحق على معلومات إضافية للتوضيح وذلك بهدف فهم البيانات الواردة في الكشوف المالية المصفح عنها، ويشمل الملحق معلومات ذات أهمية كبيرة وأهمها:<sup>2</sup>

- المكملات الضرورية لفهم الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات النقدية، وجدول رؤوس الأموال؛

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية؛

- المعلومات الخاصة بالمؤسسات المشاركة والمؤسسات المشتركة والفروع أو الشركة الأم؛

- المعلومات ذات الطابع العام والتي تعني بعض العمليات الخاصة والضرورية للحصول على صورة وفيه.

**6. أساليب أخرى للإفصاح** هناك أساليب أخرى للإفصاح وهي عبارة عن تقارير المدقق الخارجي، حيث

تهدف هذه التقارير إلى بعث الثقة في المعلومات المدرجة في القوائم المالية الأساسية، كما أن خطاب رئيس مجلس الإدارة وتفسيرات القائمين بالإدارة في توضيح الإستراتيجية المستقبلية للمؤسسة وهي كذلك من أساليب

الإفصاح.<sup>3</sup>

**خامسا. معيقات الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي:**

تسود الجزائر العديد من الصعوبات والمشاكل التي تحول دون عمليات الإفصاح المحاسبي، وأهمها ما

يلي:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 2008/07/26، العدد 19، "مرجع سبق ذكره"، ص 26

<sup>2</sup> - الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 2008/07/26، العدد 19، "مرجع سبق ذكره"، ص 27

<sup>3</sup> - صديقي مسعود، صديقي فؤاد، مداخلة بعنوان، "انعكاس النظام المحاسبي المالي على سياسات الإفصاح في الجزائر"، الملتقى

الوطني "واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، 5-6 ماي 2013، جامعة الوادي، ص 6

<sup>4</sup> - علوي إسماعيل، سعدي عبد الحليم، مداخلة "أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إرساء مبدأ الإفصاح والشفافية في إطار

حوكمة الشركات والحد من الفساد المالي والمحاسبي"، الملتقى الوطني "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، في

المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، 5-6 ماي 2013، جامعة الوادي، ص 6.

<sup>4</sup> - علوي إسماعيل، سعدي عبد الحليم، "مرجع نفسه"، ص 17-18.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

**1. الفساد الإداري والمالي:** إن الاقتصاد الجزائري يسودها نوع من الفساد ( الرشوة، البيروقراطية...) والتي أصبحت غير قادرة على مسايرة المعايير المحاسبية الدولية، مما أدى إلى فقدان ثقة المعاملين المحليين أو الأجانب.

**2. ضعف المؤسسات المصرفية والمالية:** يقر الخبراء الاقتصاديين أن البنوك الجزائرية تعاني من ضعف المنتجات المالية وعدم فاعلية السوق المالي، وكذا ضعف الخدمات المقدمة، وتعتبر البنوك من الركائز الأساسية في السوق المالية وبالتالي فإن ضعفها يؤثر على السوق المالي.

**3. تنامي ظاهرة التهرب الضريبي:** تتكبد الخزينة العامة للجزائر خسائر كبيرة تجاوزت المليار دولار سنويا، وقد أخذت هذه الظاهرة أشكالا متعددة من الممارسات

**المطلب الثاني: المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية فيما يخص علمية الإفصاح المحاسبي**

أعطى النظام المحاسبي المالي أهمية كبيرة للإفصاح المحاسبي، من خلال إعطاء الأولوية للمعايير المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية، وهذا بغية اكتساب القوائم المالية المعدة وفقه المصادقية والشفافية تقليل الفروق والنقائص الموجودة بينها وبين القوائم المعروضة حسب معايير المحاسبة الدولية، وبهذا فهو يتوافق مع هدف المرجع المحاسبي الدولي بالتركيز على تحسين نوعية المعلومة المحاسبية والمالية ويمكن المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية من خلال الجدول الموالي:

**جدول رقم (02) : مقارنة بين متطلبات إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.**

عناصر المقارنة	المعايير المحاسبية الدولية	النظام المحاسبي المالي
مجال التطبيق المحاسبي	تطبق المعايير المحاسبية على المؤسسات حسب ما تقرره الدول التي تتبني هذه المعايير، كما أنها تفتقد إلى القوة الإلزامية وبالتالي لا ترتبط بأية تشريعات خاصة.	يطبق النظام المحاسبي المالي بإلزامية القانون على المؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
الإطار المفاهيمي للمحاسبة	الإطار المفاهيمي المعتمد في شهر أفريل من سنة 2001 عبارة عن وثيقة من 20 صفحة تعتبر كأساس لحل المشاكل المحاسبية وإعداد القوائم المالية.	يعتبر عنصرا جديدا في المحاسبة المالية، وقد جاءت محاوره متطابقة مع محاور الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية ولكن ينقصها التفصيل في الجانب النظري، بالإضافة إلى عدم تحديد الفئات المستخدمة

الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام  
المحاسبي المالي SCF

للقوائم المالية.		
تضمن النظام المحاسبي المالي نفس الخصائص النوعية بتعدادها فقط ولم رد شرحها في صلب فقرات الإطار المفاهيمي.	ورد توضيح مفصل لهذه الخصائص في محتوى الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبية الدولية بإبراز أهمية كل خاصية في مصداقية القوائم المالية.	الخصائص النوعية للقوائم المالية
أشارت إليها المادة رقم 5 من المرسوم التنفيذي المؤرخ في 26 ماي 2008 المتعلق بتطبيق أحكام القانون رقم 11/07 بالطرق المحاسبية بنفس المفهوم الذي ورد في الفقرة رقم 21 من المعيار المحاسبي الدولي الأول "عرض القوائم المالية" كما أن المبادئ التي تيناها النظام المحاسبي المالي متوافقة إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية.	تم تعريفها في الفقرة رقم 21 من المعيار المحاسبي الدولي الأول "عرض القوائم المالية" على أنها المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها المؤسسة في إعداد وعرض القوائم المالية.	السياسات المحاسبية
ورد في الملحق رقم 3 من النظام المحاسبي المالي على مخطط مختصر للتعريف بأغلب المفاهيم المحاسبية المرتبطة بالقوائم المالية. كما تم تحديد مفهوم الأصول والخصوم، الأعباء والإيرادات ورقم الأعمال والنتيجة الصافية للدورة.	عرف الإطار المفاهيمي مختلف المفاهيم التي ترتبط بالقوائم المالية وبعناصرها.	تعريف عناصر القوائم المالية
- حدد النظام المحاسبي المالي نفس القوائم المالية المعتمدة دوليا ضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 "عرض القوائم المالية" - لم يفرض النظام المحاسبي المالي شكلا إجباريا للقوائم المالية، ولكنه قدم نماذج لعرضها بتحديد الحد الأدنى من البنود.	- عدد القوائم المالية التي يجب على المؤسسة الالتزام بها خمسة قوائم مالية. - لم يقدم المجلس أي شكل لعرض القوائم المالية واكتفى بعرض الحد الأدنى من البنود التي يجب أن تحتوي عليها كل قائمة. - يتم الاختيار بين قائمة الدخل الإجمالية باحتواء قائمة الدخل الحالية، أو عرض منفصل لقائمة الدخل وقائمة الدخل وقائمة	عرض القوائم المالية

الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

الدخل الإجمالي. وقد حدث هذا التعديل سنة 2007.	- لم يأخذ إعداد قائمة الدخل في النظام المحاسبي المالي هذا الاختلاف
- أُلغى المعيار الدولي رقم 01 مفهوم البنود غير العادية عند عرض قائمة الدخل.	عدم مسايرة النظام المحاسبي للتعديلات التي أجريت على المعايير المحاسبية الدولية.
	- يسمح بظهور البنود غير العادية في قائمة الدخل.

المصدر: صافو فتيحة، مرجع سابق، ص 163.

من خلال الجدول نلاحظ:

- النظام المحاسبي المالي يتوافق والمعايير المحاسبية الدولية إلى حد كبير في ما يخص الإفصاح وعرض المعلومات في القوائم المالية، وكان الهدف من ذلك هو تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات في الدول الأجنبية باعتبار أن المعايير المحاسبية الدولية هي نظام دولي يلائم كل الكيانات الدولية التي تخضع له.
- هناك بعض الاختلافات الطفيفة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية؛ والتي يمكن توضيحها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03) : أوجه التشابه والاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية من حيث قواعد الإفصاح.

البيان	أوجه التشابه بين IAS و SCF	أوجه الاختلاف بين IAS و SCF
الميزانية	_ حددت كل من المواد 21، 22، 23 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 شكل جدول الميزانية والتي يتم عرض فيها كل من عناصر الأصول والخصوم بصورة منفصلة، وكذا الفصل بين العناصر الجارية وغير الجارية لكل منهما وهذا مطابق تماما لما جاء به المعايير (IAS 01).	الإختلاف في تسمية القائمة قائمة المركز المالي حسب المعايير المحاسبية الدولية والميزانية حسب النظام المحاسبي المالي.
التثبيات المعنوية	_ إن ما جاء به SCF مطابق تماما لما قدمه المعيار IAS 38 -تقدم في شكل قائمة أو في شكل جدول.	الاختلاف الوحيد يكمن في فارق الاقتناء. _ المعايير المحاسبية الدولية لا تصنفه ضمن الأصول الثابتة المعنوية.

الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

<p>_ و SCF صرح به كذلك ولكنه أدرجه في قائمة الحسابات ضمن التثبيات المعنوية.</p> <p>-المصاريف الاعدادية لا تظهر في الميزانية حسب ما جاء في النظام المحاسبي المالي وتعتبر جزء من تكلفة الاستثمار أو تظهر ضمن مصاريف الدورة العادية حسب المعايير المحاسبية الدولية.</p>	<p>- ترتب الأصول حسب درجة سيولتها</p> <p>والخصوم حسب درجة الاستحقاق بالإضافة إلى مبدأ السنوية في التفرقة بين العناصر المتداولة وغير المتداولة.</p>	
<p>_عالجها SCF سطحيا.</p> <p>_ تم التطرق إليها بشكل مفصلة من خلال المعايير IAS32.IAS 39 IFRS 07</p>	<p>_ عالجها SCF بصفة ملخصة (تحديد القيمة المحاسبية للسندات، الإفصاح عن طريقة معالجة تغيرات قيمة السوق بالنسبة للتوظيفات المالية).</p> <p>_ تم معالجتها بشكل موسع من خلال (IAS32.IAS 39 IFRS 07)</p>	<p>التثبيات المالية</p>
<p>جدول حسابات النتائج</p>	<p>هناك تطابق كبير بين ما جاء به SCF المعيار IAS 02</p>	<p>المخزونات</p>
<p>_ يسمح SCF بعرض النتيجة غير العادية من إيرادات وأعباء ناجمة عن معاملات واضحة التمييز عن النشاط العادي.</p> <p>_ المعيار IAS 01 لا يسمح بذلك.</p> <p>حسب المعايير المحاسبية الدولية في حال تقديم جدول حساب النتائج حسب التصنيف الوظيفي يتعين تقديم بيانات ملحقه توضح طبيعة الأعباء.</p> <p>- حسب النظام المحاسبي المالي النتائج لا تمر على صنف محاسبي خاص بها بل توضع مباشرة ضمن حسابات الأموال الخاصة.</p>	<p>_ هناك تطابق بين ما جاء به SCF وما جاء به IAS 18</p> <p>_هناك توافق كبير بين ما تضمنه SCF فيما يتعلق بآثار التغيرات في أسعار العملات وما قدمه المعيار IAS 21 او IAS 39.</p> <p>- التفصيل له أهمية كبيرة، حيث يعد وفق SCF أكثر تفصيل كبير يتطرق إلى كل من إنتاج الدورة الفائض الإجمالي للاستغلال، النتيجة قبل الاهتلاك.</p> <p>- عرض العناصر حسب الطبيعة وحسب الوظائف</p>	<p>جدول حسابات النتائج</p>
<p>جدول الخزينة</p>	<p>حدد SCF طريقتين لعرضه وهي المباشرة وغير المباشرة، مع تفضيل المباشرة، وهذا ما جاء به</p>	<p>جدول سيولة الخزينة</p>

الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

أيضا المعيار 07 .IAS	أهم الأطراف المستعملة للقوائم المالية (الإفصاح للأطراف)
- حسب المعايير المحاسبية الدولية للمستثمرين، المقرضون، الموردون، العملاء، أطراف أخرى كالدولة والجمهور. حسب النظام المحاسبي المالي القوائم المالية موجهة إلى المستثمرين والمقرضون بالدرجة الأولى.	

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

من خلال الجدول نلاحظ:

- هناك توافق واختلاف بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية وهذا راجع كون ان الجزائر اخذت من معايير المحاسبية الدولية بما يتناسب مع بيئتها الاقتصادية بالإضافة إلى ان النظام المحاسبي المالي لم يتم تحديثه وتعديله عكس المعايير المحاسبية الدولية التي تشهد تعديلات وتطورات بشكل مستمر.
- هناك توافق تام في ما يخص القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (04): مقارنة عناصر القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي

التعيين	المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS	النظام المحاسبي المالي SCF
الوضعية المالية	أصول، خصوم، أموال خاصة	أصول، خصوم
الأصول	موارد مراقبة ومتحكم فيها من طرف المؤسسة، ناتجة عن أحداث ماضية، ويتوقع منها منافع	تتكون الأصول من الموارد التي تراقبها وتتحكم فيها المؤسسة، نتيجة لأحداث ماضية، وتوفر

الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

اقتصادية مستقبلية.	للمؤسسة منافع اقتصادية	
التزام حالي للمؤسسة ناشئ عن أحداث قد سبقت تسويتها ينبغي أن تؤدي من طرف المؤسسة بحدوث تدفق للموارد، يجسد منافع اقتصادية	تتكون الخصوم من الالتزامات الحالية الناشئة عن أحداث ماضية، تسويتها تؤدي من طرف المؤسسة بحدوث تدفق للموارد، يتوقع أن يجسد منافع اقتصادية.	الخصوم
فوائدها المتبقية في الأصول بعد خصم جميع الالتزامات.	الأموال الخاصة أو رأس المال الخاص أو رأس المال المالي، يمثل فائض موجودات المؤسسة على خصومها الجارية.	الاموال الخاصة

المصدر: سايج فايز، "أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي - دراسة حالة الجزائر - أطروحة دكتوراه منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2014-2015، ص 112.

من خلال الجدول نلاحظ:<sup>1</sup>

- الهدف من التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية هو العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات وجعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية وإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة، ونشر معلومات كافية وصحيحة موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم؛

- هناك اختلافات طفيفة في تسمية القوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

<sup>1</sup> - المعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs والنظام المحاسبي المالي scf.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IRFS والنظام المحاسبي المالي SCF

---

### خلاصة الفصل:

تم التطرق في هذا الفصل إلى المفاهيم الأساسية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي، وقواعد الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، بالإضافة إلى أوجه التشابه والاختلاف في الإفصاح بينهما.

حيث تبين لنا أن الإفصاح المحاسبي عملية إظهار المعلومات المحاسبية لمستخدميها لاتخاذ قراراتهم وبالتالي فإن صحة هذه القرارات مرتبط بمدى جودة هذه المعلومات، وقد تلجأ بعض المؤسسات إلى التضليل في المعلومات المحاسبية المفصحة عنها في القوائم المالية بالاعتماد على الممارسات المحاسبية التي تهدف إلى التهرب الضريبي وهذا ما سيتم تناوله من خلال الفصل الموالي.

### تمهيد:

يجب أن يتم الإفصاح المحاسبي بإتباع أساليب تتميز بالوضوح الكافي والشفافية في إظهار جميع الحقائق المالية والمحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية للمؤسسة مما يساعد متخذي القرارات وأصحاب المصالح على اتخاذ القرارات الصحيحة، لكن في مقابل تلجأ بعض المؤسسات إلى بعض الممارسات المحاسبية عند إعداد قوائمها المالية بهدف إعطاء صورة غير دقيقة عن الوضع المالي الخاص بها من أجل تقليل الاعوية الضريبية لمختلف الضرائب والرسوم مما ينتج عنه تهرباً ضريبياً، غير ان المشرع الضريبي قد منح لنفسه احقية الرقابة الجبائية المكتتبه للحد من هذا التهرب، ولذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

✓ المبحث الأول: الاطار النظري للتهرب الضريبي.

✓ المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي والتهرب الضريبي.

✓ المبحث الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي المترتب الافصاح

المحاسبي.

### المبحث الأول: الاطار النظري للتهرب الضريبي

يعد التهرب الضريبي ظاهرة عالمية تعاني منها الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، ذلك لأنه يحد من قدرة الحكومات على توفير الإيرادات اللازمة لتمويل عملية التنمية الاقتصادية، وفي الوقت ذاته يضع عبئاً إضافياً على المكلفين. لذلك تسعى كل الدول للحد من هذه الظاهرة، وتلجأ إلى العديد من الوسائل لمكافحتها، من خلال زيادة الوعي الضريبي وتفعيل الرقابة الجبائية ومكافحة الفساد وغيرها من الوسائل.

### المطلب الأول: مفاهيم عامة حول التهرب الضريبي

#### اولاً. تعريف التهرب الضريبي:

للتهرب الضريبي عدة تعاريف نذكر منها:

1. التهرب من الضرائب يعني إفلات الممول من الضريبة المفروضة عليه وذلك عن طريق الغش ومخالفة القانون.<sup>1</sup>
  2. التهرب الضريبي هو محاولة الممول أو المكلف الخاضع للضريبة التخلص من اعباء الضريبة وعدم الالتزام القانوني بادائها.<sup>2</sup>
  3. التهرب الضريبي هو تخلص المكلف كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة، دون نقل عبئها إلى غيره، مما يؤثر في حصيلته الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها.<sup>3</sup>
  4. التهرب الضريبي هو: مجموعة من التنظيمات القانونية أو المحاسبية أو المادية لتجنب دفع الضريبة.<sup>4</sup>
- من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف التهرب الضريبي على أنه مجموعة العمليات التي يقوم بها المكلف بالضريبة الهدف منها هو عدم دفع الضرائب المفروضة عليه والتخلص من دفعها بكل الطرق التي بحوزته.

#### ثانياً. اسباب التهرب الضريبي:

إن أسباب التهرب الضريبي متعددة لا يمكن حصرها لأنها تختلف باختلاف التشريعات والأوضاع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية ومستوى الوعي العام وكفاءة الأجهزة،<sup>1</sup> ومن أبرز الأسباب المرتبطة بالتهرب الضريبي نجد :

<sup>1</sup> - عزوز علي، "اليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي -الواقع والتحديات"، اطروحة دكتوراه علوم، منشورة، جامعة حسبية بن بوعلي الشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتسويق والعلوم التجارية، 2014، 2013، ص33.

<sup>2</sup> - يسرى مهدي حسن السامرائي، "وهرة خضير عباس العبيدي، تحليل التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي"، مقال منشور في مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 4 العدد 9، 2012، ص131.

<sup>3</sup> - الموقع: <https://www.aman-palestine.org> بتاريخ 11/13/ 2017، ساعة 10.30 صباحاً.

<sup>4</sup> - علي الصادق احمد علي، فتح الرحمن الحسن منصور، "دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق على ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان، دراسة تحليلية ميدانية"، مقال منشور في مجلة العلوم الإنسانية والاقتصاد، السودان العدد الأول، 2013 ص143.

### 1. الأسباب المباشرة:

أ- الأسباب التشريعية: لقد زادت في تعقيد القواعد التشريعية للنظام الضريبي من احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضريبة أو الإعفاءات أو التخفيضات.<sup>2</sup>

ب- الأسباب الإدارية: تمثل الإدارة الضريبية السلطة التنفيذية التي تقع على عاتقها عبء وضع القوانين موضع التطبيق السليم بما يكفل حماية القانون وحسن تطبيقه، وهي كذلك مسؤولة عن اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية وذلك بحكم تماسها المباشر العملي مع الواقع الضريبي وهي بذلك توائم بين الجانب النظري والعلمي أي التشريعي والتنفيذي.<sup>3</sup>

### 2. الأسباب غير المباشرة:

أ- الأسباب النفسية: الضريبة أداة لاغتصاب وافنقار الشعوب يرجع هذا التفكير إلى الأسباب التاريخية التي ورثتها الشعوب عن الاستعمار فكان الاستعمار الفرنسي مثلاً في الجزائر يستعمل الضريبة كوسيلة لمصادرة ونهب أموال الأفراد، مما انعكس سلباً على المجتمع اتجاه فرض الضريبة والتي هي اقتطاع مالي دون مقابل وهذا ما أدى إلى إحساسهم بأن الضريبة تحد من حريتهم ويذهب البعض إلى اعتقادهم في عدم عدالتها.<sup>4</sup>

ب- الأسباب الاقتصادية: ان اقتصاد كل دولة محدد برصيد معين من القطاع الضريبي فالحالة الاقتصادية للمكلف والحالة الاقتصادية العامة لها دور كبير في التأثير على التهرب الضريبي.<sup>5</sup>

ج- الأسباب التشريعية: وكذلك من أسباب التهرب الضريبي ارتفاع العبء الضريبي على المواطنين ارتفاعاً كبيراً، مما يؤدي إلى إرهابهم بالضرائب وإشعارهم بانعدام المساواة والعدالة الاجتماعية، وهذا كله سيفقد شعورهم بالوزاع الوطني تجاه دولتهم، كذلك عدم الشفافية في الإجراءات المتبعة وعدم قيام الدولة

<sup>1</sup> - محمود جمام، "النظام الضريبي واثره على التنمية الاقتصادية"، اطروحة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة قسنطينة، 2009-2010، ص 65.

<sup>2</sup> - سميرة بوعكاز، "مرجع سابق"، ص 55.

<sup>3</sup> - صالح حسن كاظم، "مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد"، قسم البحوث والدراسات دائرة الشؤون القانونية بدون دار نشر، العراق، بدون سنة، ص 16.

<sup>4</sup> - علي عبد العظيم باقر، "دور الاجراءات والتشريعات الضريبية في التهرب الضريبي"، مقال منشور في مجلة كلية الادارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية، العراق المجلد 181، الإصدار، 15، 2015، ص 140.

<sup>5</sup> - علي عبد العظيم باقر، "مرجع سابق"، ص 140.

بنشر نسب الضرائب المفروض دفعها وعدم وضع ضوابط واضحة ودعم ذلك بعدم القيام بدراسات عن الضرائب<sup>1</sup>.

د- الأسباب الاخلاقية: يتمثل في وعي دافع الضريبة وإحساس بالالتزام بدفعها، والمسؤولية في دفعها.<sup>2</sup>

ثالثا. أساليب التهرب الضريبي:

تسعى الدول جاهدة إلى مكافحة هذه الظاهرة بالوسائل المختلفة، التي تتبلور في المعالجة والقضاء على أسباب التهرب ذاتها.

ولقد أبدع المتهربون من الضريبة عدة طرق وأساليب تمكنهم من التهرب من أداء واجباتهم الضريبية نذكر منها:<sup>3</sup>

1. **التكليف الخاطئ لعملية قانونية:** ويتمثل في تغيير عملية قانونية حقيقية بمظهر عملية أخرى خاضعة لنظام جبائي أكثر امتيازاً، وهذا ما يسمح بعدم أداء الضريبة أو أدائها بنسبة أقل من تلك الناتجة من الوضعية القانونية الأولى وهذا ما يكون له أثر في تغيير المعنى الحقيقي لعملية ما وتزيف حالة أو فعل خاضع للضريبة بحالة أو فعل غير خاضع للضرائب أو خاضع لمعاملة جبائية خاصة أكثر اعتدالاً.

2. **تركيب عمليات وهمية:** وهو الأكثر استعمالاً من طرف المكلفين المتهربين حيث يتمثل عمل مؤسسة تجارية مثلاً في إعداد فواتير وهمية لا تطابق أي توريد حقيقي للسلع لحساب زبائن مؤسسات أخرى وبذلك تتمكن هذه الأخيرة من خصم مبلغ الرسم على القيمة المضافة إلى مبيعاتها، ومبلغ الرسم على القيمة المضافة الوهمي المذكور على الفواتير المزورة التي سلمتها المؤسسة التجارية، وهكذا عندما يكون الرسم على القيمة المضافة الذي يخصم أكثر من مبلغ الرسم على القيمة المضافة الذي يدفع فيكون من حق هذه المؤسسات الحصول على تعويض يساوي مبلغ الفرق.

رابعا. آثار التهرب الضريبي:

تتمثل آثار التهرب الضريبي فيما يلي:<sup>4</sup>

1. **الآثار المالية:** يؤدي التهرب الضريبي إلى فقدان موارد هامة للخزينة العامة لدولة مما يقلل من قدرة الدولة عن تحمل أعبائها المختلفة اتجاه الوطن والمواطن بالدرجة الأولى ويخلق صعوبات كبيرة في تحديد سياسة

<sup>1</sup> - الموقع: [https://mokhtarbenallal.blogspot.com/2017/03/blog-post\\_28.html](https://mokhtarbenallal.blogspot.com/2017/03/blog-post_28.html) تاريخ الاطلاع 2017/04/22 الساعة

23:31، ص54.

<sup>2</sup> Marcel Iuvelea, Causes Of Tax Evasion And How To Reduce it, Hyperion Economic Journal, Year II, no.4(2), December 2014, p55. Site de la

<https://ideas.repec.org/a/hyp/journal/v2y2014i4p54-62.html> consulté le : 28/05/2017, à 13.38.

<sup>3</sup> - سمية براهيم، ميادة بلعاش، "مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات" مقال منشور في مجلة بحوث اقتصادية عربية، مركز الدراسات الوحدة العربية، العدد الرابع والعشرون، 2013، ص234-235.

<sup>4</sup> - ولهي بوعلام، عجلان العياشي، "التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي"، مقال منشور في مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف العدد 08، سنة 2008، ص 155 - 156.

الإففاق العام وقد تضطر الدولة للجوء لمصادر تمويلية أخرى كالاقتراض والإصدار النقدي مما يؤثر في نهاية المطاف سلبا على الاقتصاد حيث يرتفع معدل التضخم ويزداد الضغط الجبائي.

**2. الآثار الاقتصادية:** تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا هاما، لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني كالتالي:<sup>1</sup>

- الحد من القدرة التنافسية للمؤسسة التي تعمل ضمن ضوابط التسيير الجيد لمواردها، والتي تهدف إلى رفع معدلات أرباحها طبقا لقواعد السوق، على عكس المؤسسة التي تلجأ إلى التهرب للحصول على وسائل التمويل، ومن ثم التأثير على أسعار المواد المباعة في السوق مما يقوي مركزها التنافسي.
- التأثير على الادخار العام وإضعاف دور الدولة في خلق مشاريع استثمارية كبرى تتطلب عملية التمويل العام.
- توجيه الاقتصاد الوطني نحو انتشار ممارسات الاقتصاد الموازي، وفي هذه الحالة فان النظام الضريبي القائم على ضرائب الدخل يصبح غير عادل، مما يولد ضغوطا اكبر نحو تبني نظم للضرائب غير المباشرة.

**3. الآثار الاجتماعية:** يعمل التهرب الضريبي على إحداث الآثار الاجتماعية التالية:<sup>2</sup>

- عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة ومن ثم عدم عدالة توزيع العبء الضريبي؛
- إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع؛
- تعميق الفوارق الاجتماعية بين مختلف الطبقات الاجتماعية؛
- انتشار الفساد الأخلاقي بين موظفي القطاع.

**المطلب الثاني: دور التشريع الجبائي الجزائري في الحد من التهرب الضريبي**

تتضح ملامح التهرب الضريبي من خلال مجمل النصوص القانونية الواردة في قانون الضرائب المباشرة وقانون الضرائب غير المباشرة، والقوانين الأخرى المرتبطة بالجبائية، او غيرها من القوانين التي تهدف إلى الحد من هذه الظاهرة، من أجل الحد من هذه الجريمة، تم تقرير عقوبات جبائية وأخرى جزائية من أجل حماية الخزينة العمومية والمحافظة على السير الحسن للاقتصاد الوطني.<sup>3</sup>

**أولا. الإجراءات القانونية للحد من التهرب الضريبي:**

<sup>1</sup> - الموسوعة العربية، الموسوعة القانونية المختصة، الموقع: [https://www.arab-ency.com/\\_/details.law.php?full=1&nid=163424](https://www.arab-ency.com/_/details.law.php?full=1&nid=163424)

تاريخ الاطلاع 2017/06/19 الساعة 13.30.

<sup>2</sup> - الموسوعة العربية "المرجع نفسه"، ص 42.

<sup>3</sup> - قصاص سليم، "جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري"، مقال منشور في مجلة العلوم الانسانية، جامعة قسنطينة العدد 48، ديسمبر 2017، ص 283.

## الفصل الثاني: التهرب الضريبي من خلال اختلال الإفصاح المحاسبي

يلجأ المكلف إلى التهرب من الضريبة في إحدى المرحلتين الآتيتين:  
1. مرحلة تحديد وعاء الضريبة:

قد يتمتع المكلف عن تقديم التصريحات الضريبية، حيث نص المشرع الجبائي في هذه الحالة على العديد من العقوبات والغرامات على المكلفين في حالة انعدام التصريحات الجبائية أو تأخير فيها كما يوضحها الجدول الموالي:

الجدول رقم (05): العقوبات المتعلقة بعدم التصريح بالضرائب والرسوم والتهرب منها.

التأخر في التصريح	انعدام التصريح	التصريح
	غرامة تقدر ب 30000.00 دج	التصريح بالوجود G08
مدة التأخر لا تتجاوز شهر: - عقوبة 10% على الحقوق - عقوبة 25% بعد ارسال اعدار من طرف الإدارة في أجل شهر. - في حالة الدفع المتأخر للحقوق تطبق عقوبة 10% مع زيادة 3% كل شهرين تصل إلى عقوبة قصوى ب 25%.	عقوبة ب 25% على الحقوق وفي حالة التصريح بعبارة لا شئى تقدر ب 500.00 دج	التصريحات الشهرية G50
مدة التأخير لا تتجاوز شهرين: - زيادة تقدر ب 10% - مدة التأخير أكثر من شهر، اقل من شهرين، زيادة تقدر ب 20%.	بعد شهرين من أجل وضع التصريح: - عقوبة 25% على الحقوق - عقوبة 35% على استرداد الحقوق بعد إرسال إعدار عن طريق البريد المضمون مع وصل الاستلام في أجل 30 يوما ابتداء من تاريخ التبليغ.	الضريبة على الدخل الاجمالي IRG
- تصريح يحمل لاشئى او معفى غرامة تقدر ب: - 2500 دج عند التأخير لا يتجاوز شهر. - 5000 دج عندما يكون		

الفصل الثاني: التهرب الضريبي من خلال اختلال الإفصاح المحاسبي

<p>التأخير أكثر من شهر وأقل من شهرين. - 10000 دج عندما التأخر يتجاوز شهرين.</p>		
<p>مدة التأخير لا تتجاوز شهرين: -زيادة تقدر ب10% -مدة التأخير أكثر من شهر ,اقل من شهرين، زيادة تقدر ب 20%. - تصريح يحمل لاشيئ او معفى غرامة تقدر ب: - 2500 دج عند التأخير لا يتجاوز شهر. - 5000 دج عندما يكون التأخير أكثر من شهر وأقل من شهرين. - 10000 دج عندما التأخر يتجاوز شهرين.</p>	<p>بعد شهرين من أجل وضع التصريح: -زيادة 25% من الحقوق -بعد الاشعار بالوصل وفي أجل 30 يوم من تاريخ التبليغ زيادة 35% تطبيق على الحقوق.</p>	<p>الضريبة على ارباح الشركات IBS</p>
<p>مدة التأخير لا تتجاوز شهرين: -زيادة تقدر ب10% -مدة التأخير أكثر من شهر ,اقل من شهرين، زيادة تقدر ب 20%. - تصريح يحمل لاشيئ او معفى غرامة تقدر ب: - 2500 دج عند التأخير لا</p>	<p>بعد شهرين من أجل وضع التصريح : -عقوبة 25% على الحقوق -عقوبة 35% على استرداد الحقوق بعد إرسال إذار عن طريق البريد المضمون مع وصل الاستلام في أجل 30 يوما ابتداء من تاريخ التبليغ.</p>	<p>الرسوم على رقم الاعمال TVA-TAP</p>

## الفصل الثاني: التهرب الضريبي من خلال اختلال الإفصاح المحاسبي

يتجاوز شهر.	في حالة عدم التصريح بجدول
5000 دج عندما يكون	المفصل الخاص بالعملاء يفقد
التأخير أكثر من شهر وأقل من	الاستفادة من التخفيض للرسم على
شهرين.	النشاط المهني واسترجاع الرسم
10000 دج عندما التأخر	على القيمة المضافة.
يتجاوز شهرين.	

المصدر: موقع المديرية العامة للضرائب الجزائر، الدليل التطبيقي للتصريحات الجبائية 2017.

من خلال الجدول نلاحظ أن، المشرع الجبائي الجزائري وفي محاولة منه الحد من التهرب الضريبي بكل أشكاله، وفي كل مراحله وطرقه، قام بفرض غرامات وعقوبات على كل متأخر عن التصريح بالضرائب والرسوم المفروضة عليه، بالإضافة إلى التحفيز وتشجيع على التصريح بالضرائب في اجالها من خلال منح حق الحسم في الرسم على القيمة المضافة وبعض الامتيازات الجبائية.

### 2. مرحلة تسديد الضريبة:

التهرب الضريبي في مرحلة التسديد يأخذ كذلك عدة اشكال وقد نص القانون الجبائي الجزائري على عدة إجراءات للحد منه كما يوضحها الجدول الموالي:  
الجدول رقم (06): عقوبات التهرب الضريبي عند التسديد.

إخفاء التصريح	التصريح
غرامة تقدر ب 30000.00 دج	التصريح بالوجود G08
عقوبة ب 25% على الحقوق وفي حالة التصريح بعبارة لا شيء تقدر ب 500.00 دج و 2500.00 دج في حالة تتضمن ضرائب ورسوم واجبة الدفع.	التصريحات الشهرية G50

## الفصل الثاني: التهرب الضريبي من خلال اختلال الإفصاح المحاسبي

<p>في حالة نقص التصريح:          -زيادة 10% عندما مبلغ الحقوق أقل أو يساوي 50000 دج          - زيادة 15% عندما مبلغ اكثر من 50000 دج وأقل او يساوي 200000 دج          - زيادة 25% عندما مبلغ الحقوق اكثر من 200000 دج</p>	<p>الضريبة على الدخل الاجمالي          IRG</p>
<p>في حالة نقص التصريح:          - زيادة 10% عندما مبلغ الحقوق أقل أو يساوي 50000 دج          - زيادة 15% عندما مبلغ اكثر من 50000 دج وأقل او يساوي 200000 دج          - زيادة 25% عندما مبلغ الحقوق اكثر من 200000 دج</p>	<p>الضريبة على ارباح الشركات          IBS</p>
<p>في حالة نقص التصريح:          - زيادة 10% عندما مبلغ الحقوق أقل أو يساوي 50000 دج          - زيادة 15% عندما مبلغ اكثر من 50000 دج وأقل او يساوي 200000 دج          - زيادة 25% عندما مبلغ الحقوق اكثر من 200000 دج.</p>	<p>الرسم على رقم الاعمال -TVA          TAP</p>

**المصدر: موقع المديرية العامة للضرائب الجزائرية، الدليل التطبيقي للتصريحات الجبائية 2017.**

من خلال الجدول نلاحظ ان، المشرع الجبائي الجزائري ولمحاربة لظاهرة التهرب من الضريبة عند تحصيلها نص على العديد من العقوبات والغرامات، في مقابل أن كل مؤسسة تحاول ومن خلال سياستها في تسيير الضرائب تجنب المخاطر الجبائية التي ممكن أن تضر بقدراتها المالية من خلال هذه العقوبات.

**ثانيا. اساليب التحصيل الضريبي للحد من التهرب الضريبي :**

قد يحدث خلال تحصيل الضريبة و في إطار أداء ادارة الضريبة لهذه المهام قد تثار المسائل النزاعية بين المكلف بالضريبة وإدارة ضرائب بسبب الاختلاف بين الوعاء الضريبي الفعلي والمصرح به من طرف المكلف.

### **1.اجراءات دفع الضرائب:**

يتم تحصيل الضريبة اما نقدا او بشيكات بنكية وحاليا يتم التحصيل عن طريق ايداع المبلغ المطلوب تحصيله او الواجب تحصيله الوارد في التصريح الضريبي الذي يقدمه الشخص عن طريق ايداع المبلغ

## الفصل الثاني: التهرب الضريبي من خلال اختلال الإفصاح المحاسبي

المذكور لدى قابضة الضرائب التابع لها،<sup>1</sup> حيث أنه في مجال تحصيل الضرائب، فإن قابضة الضرائب تسعى دائما الى بعث حوار متواصل وتوطيد العلاقة بينها وبين المكلفين، والملاحظ هو أن القباضة تتخذ اجراءات تسهيلية لتحقيق الهدف المرجو منها وهو التحصيل الضريبي، وهذا باتخاذ آليات واجراءات بغية تحصيل أكبر عدد ممكن من النسب الضريبية، مع الاخذ بعين الاعتبار ظروف المكلف بالضريبة الذي يبقى مساهم وفي التزاماته وهذه الاجراءات هي بمثابة اعطاء عدة فرص للمكلفين للقيام بتسديد مستحققاتهم قبل اتخاذ الاجراءات الرعدية التي غالبا ما تمثل عائقا في سير عملية التحصيل، وما يترتب عنها من اضاءة للوقت، وفي مجمل ما تقوم به القباضة هو تسيير وتحصيل الضرائب والرسوم وفق الاجال المحددة قانونا، وضع مراقبين للضرائب وخبراء.<sup>2</sup>

وتمر عملية التحصيل في النظام الجبائي الجزائري بالمرحل التالية:

### 1.1. تكوين الملف:

بعد قيام المكلف بالتسجيل في السجل التجاري لدى غرفة التجارة ثم التصريح به لدى المفتشية الضرائب التابع لها من اجل للحصول على الرقم الجبائي للمكلف، بسطت المديرية العامة للضرائب كليات وشروط إنشاء وإنهاء الملف الجبائي وكذا تسليم بعض الوثائق الجبائية، إن الهدف هو جعل هذه الخدمة أكثر نجاعة من خلال تقليص آجال دراسة الملفات وتبسيط المساعي ويتم إنشاء الملف الجبائي للمكلف كما يلي:<sup>3</sup>

#### أ. فيما يخص الأشخاص الطبيعيين:

- التصريح بالوجود ؛
- نسخة مصادق عليها من السجل التجاري أو أي وثيقة تحل محله ؛
- عقد الإيجار أو عقد الملكية أو أي وثيقة تحل محله ؛
- عقد الميلاد رقم 12.

#### ب. فيما يخص الأشخاص المعنويين:

- التصريح بالوجود؛
- نسخة مصادق عليها من القانون الأساسي؛
- نموذج إمضاء المسير؛

<sup>1</sup> - موقع أعرف قانونك على الرابط التالي: [http://www.a3rafu.tk/2017/08/blog-post\\_6.html#.W\\_QDfThKjIU](http://www.a3rafu.tk/2017/08/blog-post_6.html#.W_QDfThKjIU) تاريخ

الاطلاع 2017/11/20، ساعة 15.49.

<sup>2</sup> - محمد لعلاوي، "مرجع سابق"، ص63.

<sup>3</sup> - موقع المديرية العامة للضرائب، <https://www.mfdgi.gov.dz> ، تاريخ الاطلاع 2017/11/20، ساعة 15.49.

- نسخة مصادق عليها من السجل التجاري؛
- عقد الإيجار أو عقد الملكية؛
- عقد الميلاد رقم 12 للمسير.

**1.2. إخضاع المكلف للنظام الضريبي :** وضع المشرع الجبائي الجزائري أنظمة جبائية لإخضاع المكلفين للضرائب والرسوم المختلفة، حيث وقبل قانون المالية لسنة 2015 كان يعتمد في الجزائر عند تقدير الوعاء الضريبي على ثلاثة أنظمة: نظام الربح الحقيقي، ونظام الضريبة الجزافية الوحيدة و النظام المبسط ونظام التصريح المراقب بحيث يتحدد مجال تطبيقها وفق القانون، و يتحدد الشخص التابع لكل نظام حسب معيار شكله القانوني ثم حسب معيار مبلغ رقم الأعمال المحقق، لكن وبعد سنة 2015 تم الاستغناء عن النظام المبسط<sup>1</sup>، واصبح كما يلي :

أ. **نظام الضريبة الجزافية الوحيدة:** يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار ( 30.000.000 دج)، المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع و المؤهلون للاستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة" الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار ( 30.000.000 دج).<sup>2</sup>

وتحدد معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي:<sup>3</sup>

- 5 % فيما يخص أنشطة الشراء وإعادة البيع وإنتاج السلع؛
- 12 % فيما يخص باقي الأنشطة.

ب. **التزامات المكلف في النظام الضريبية الجزافية الوحيدة:** يلتزم المكلفون الخاضعون للنظام الضريبة الجزافية الوحيدة بإيداع تصريح برقم الاعمال المقدر بواسطة التصريح G12 لدى مفتشية الضرائب التابعين لها، أما الالتزامات المحاسبية فتتمثل في سجل موقع من قبل المفتشية تظهر عمليات الشراء والبيع والإيرادات.<sup>4</sup>

من خلال الشكل نلاحظ أن، ويهدف التقليل من التهرب الضريبي فإن المشرع الجبائي ومن خلال قانون

<sup>1</sup> - المديرية العامة للضرائب الجزائر، 2015.

<sup>2</sup> - موقع المديرية العامة للضرائب الجزائر، الرابط: <https://www.mfdgi.gov.dz> تاريخ الاطلاع 2017/11/21، الساعة 12.30.

<sup>3</sup> - وزارة المالية الجزائرية، قانون المالية لسنة 2017.

<sup>4</sup> - المادة 40 من قانون المالية لسنة 2017.

## الفصل الثاني: التهرب الضريبي من خلال اختلال الإفصاح المحاسبي

المالية لسنة 2017، قام بتبسيط الاجراءات الخاصة بالتصريح بالضريبة الجزافية الوحيدة، لتسهيل وتحفيز المكلف بالضريبة بتصريح بها في وقتها القانوني.

ب. نظام الربح الحقيقي: إن نظام الربح الحقيقي يعد من أهم أنظمة فرض الضرائب والرسوم انطلاقا من المبادئ المحاسبية، ومن ثم تبرز أهمية المحاسبة الضريبية في تحديد الربح الجبائي وفق احكام القانون الجبائي<sup>1</sup>، يطبق هذا النظام بالضرورة على المكلفون بالضريبة الذين يتجاوز رقم أعمالهم ثلاثين مليون دينار (30.000.000) دج.

ويلتزم الخاضعون إلى هذا النظام بما يلي:<sup>2</sup>

- **التصريح بالوجود** : يتعين على المكلفين بالضريبة التابعين للضريبة على الدخل الإجمالي الأرباح الصناعية والتجارية (النظام الحقيقي والنظام الجزافي) أن يكتتبوا لدى مفتشية الضرائب التابعين لها خلال ثلاثين (30) يوما انطلاقا من بداية نشاطهم، تصريح مطابق للنموذج المقدم من طرف الإدارة.<sup>3</sup>
- **التصريح الشهري** : يتعين على المكلفين بالضريبة التابعين للنظام الحقيقي أن يكتتبوا في الـ 20 يوما الأولى التي تلي الشهر المدني، تصريح (سلسلة G50) لدى قبضة الضرائب التي يتواجد بها نشاطهم، ويجب إرسال كشف رقم الأعمال (G50) وبيانات الممولين إلى الإدارة الجبائية بما فيها الدعامة الالكترونية.<sup>4</sup>
- **التصريح الخاص** : يتعين على المكلفين بالضريبة التابعين للنظام الحقيقي أن يكتتبوا على الأكثر 30 أبريل من كل سنة تصريحا خاصا عن مبلغ ربحهم الصافي للسنة أو للسنة المالية السابقة يُقدم إلى مفتشية الضرائب لمكان تواجد النشاط، عندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية، يؤجل تاريخ الاستحقاق إلى اليوم الأول المفتوح الموالي<sup>5</sup>، يجب أن يتضمن التصريح الوثائق والمؤشرات التالية:<sup>6</sup>

- ميزانية جبائية ؛

<sup>1</sup> - ولهي بوعلام، "مرجع سابق"، 2018، ص130.

<sup>2</sup> - المديرية العامة للضرائب الجزائر 2017، الرابط التالي : <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-05-29-13-> ، تاريخ الاطلاع 2017/11/21 ، ساعة 21.30

<sup>3</sup> - المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2016.

<sup>4</sup> - المادة 110 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2016.

<sup>5</sup> - موقع المديرية العامة للضرائب الجزائر ، <https://www.mfdgi.gov.dz> ، تاريخ الاطلاع: 2017/01/01 ، الساعة 14.30.

<sup>6</sup> - موقع المديرية العامة للضرائب الجزائر، المرجع نفسه.

- مستخرجات حسابات العمليات المحاسبية ؛
  - ملخص حساب النتائج ؛
  - كشف عن طبيعة المصاريف العامة والاهتلاكات والمؤونات ؛
  - جدول النتائج ؛
  - كشف التسديدات فيما يخص الرسم على النشاط المهني ؛
  - جدول يتضمن تأشير تخصيص لكل من السيارات السياحية المبينة في أصول الميزانية ؛
- **التصريح الشامل :** يتعين على المكلفين بالضريبة التابعين للنظام الحقيقي قبل الثلاثين (30) أبريل من كل سنة، تصريح للدخل الكلي تقدم نموذج الإدارة الجبائية، يُسلم إلى مفتشية الضرائب لمكان تواجد النشاط، عندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية، يؤجل تاريخ الاستحقاق إلى اليوم الأول المفتوح الموالي، كما يتعين على المكلفين بالضريبة التابعين للنظام الحقيقي مسك محاسبة منتظمة طبقاً للقوانين والتنظيمات السارية المفعول<sup>1</sup>.

### 2.2. اشعار بالدفع والتحصيل:

يتم اشعار المكلف بالضريبة من قبل مفتشية الضرائب التابع لها، ويقوم بالدفع لدى قباضة الضرائب وذلك بشكل سنوي وتحصل اما نقداً أو بشيك كما يلي:<sup>2</sup>

#### أ. الإشعار بالدفع الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي:

تقوم المفتشية بإرسال هذا الإشعار سنويا ، في شهر جانفي من السنة الموالية للسنة التي يتم فيها تحقيق الدخل وإعادتها قبل 04/01 من السنة التي تتم فيها تحقق الدخل المكلف الذي يقوم بملاً هذه الوثيقة التي تسمى G01، وفي حالة تأخر المكلف عن التسديد في الأجل القانوني تفرض عليه الغرامات والعقوبات المنصوص عليها في القانون التي تم تفصلها في الجدول السابق.

#### ب. الإشعار بالدفع الخاص بالضريبة على أرباح الشركات:

تقوم المفتشية بإرسال هذا الإشعار سنويا ، في شهر جانفي من السنة الموالية للسنة التي يتم فيها تحقيق الدخل وإعادتها قبل 04/01 من السنة التي تتم فيها تحقق الدخل المكلف الذي يقوم بملاً هذه الوثيقة التي تسمى G01، وفي حالة تأخر المكلف عن التسديد في الأجل القانوني تفرض عليه الغرامات والعقوبات المنصوص عليها في القانون التي تم تفصلها في الجدول السابق.

### 2. معالجة ملف المكلف المتهرب من الضريبة على مستوى مصلحة المنازعات الجبائية:

<sup>1</sup> - موقع المديرية العامة للضرائب الجزائر، <https://www.mfdgi.gov.dz> ، تاريخ الاطلاع : 2017/01/02، ساعة 9.00 صباحاً.

<sup>2</sup> - محمد لعلاوي، "مرجع سابق"، ص 66.

## الفصل الثاني: التهرب الضريبي من خلال اختلال الإفصاح المحاسبي

تهدف الاصلاحات الضريبية المطبقة في الجزائر إلى زيادة الحصيلة الضريبية بالنسبة لإيرادات الجباية العادية،<sup>1</sup> ولقد منح المشرع الجبائي الجزائري لقابض الضرائب باعتباره المسؤول الاول عن تحصيل مختلف الضرائب والرسوم إجراءات تنفيذية عدة يلجأ إليها لتحصيل الضرائب والرسوم من المكلفين والمدنين بها.<sup>2</sup> وفي حالة عدم تسوية الضريبة وديا، تبدأ عملية التحصيل الجبري بوسائل معروفة منها، التنبيه، غلق وتجميد الحساب البنكي للمدين حجز أموال المدين المنقولة والعقارية، البيع بالمزاد العلني... الخ.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> - وشان احمد، بلعزوز بن علي، "الاصلاحات الضريبية كأداة لعصرنة وتطوير الادارة الضريبية بالاشارة إلى حالة الجزائر"، مقال منشور في مجلة الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة الشلف، العدد 17، جانفي 2017، ص71.

<sup>2</sup> - يامة ابراهيم، "دور المنازعات الجبائية في حماية الموارد الجبائية للبلدية في ظل القانون الجزائري"، مقال منشور مجلة دفاتر السياسة والقانون، جامعة ورقلة، العدد الخامس عشر، جوان 2016، ص503.

<sup>3</sup> - مراد ميهوبي، "إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية"، مقال منشور مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، جامعة عنابة، العدد 39، سبتمبر 2014، ص246.

### المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي والتهرب الضريبي.

إن مصداقية المكلف بالضريبة تترجم من خلال العرض الصادق للمعلومات في القوائم المالية من خلال وظيفة الإفصاح المحاسبي، فإنها تعتبر عاملاً مؤثراً على تحقيق التصريح الضريبي العادل فالمعلومات المحاسبية ما هي إلا رسالة توجه إلى المستقبل وهو التصريح الضريبي تحمل في مضمونها الترجمة الفعلية لنشاط المكلف خلال الفترة الضريبية ومفسرة للمعالجات المحاسبية لعمليات تلك الأنشطة وذلك من خلال العرض الأمين والمحايد والموضوعي للمحتوى الإعلامي للقوائم المالية.

### المطلب الأول: التهرب الضريبي عن طريق الممارسات المحاسبية.

يستغل معدو القوائم المالية بعض السياسات المحاسبية والثغرات القانونية من أجل تقديم انطباع مضلل عن الأرباح وذلك لخدمة مختلف أغراضهم وأهدافهم، وهناك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدم في تجميل صور الدخل والمركز المالي للمكلفين بالضريبة،<sup>1</sup> وتعرف هذه الممارسات المحاسبية بأنها تدخل معتمد من جانب الإدارة لإظهار القوائم المالية للوحدة الاقتصادية بشكل معين يختلف عن الواقع لغرض توجيه قرارات مستخدمي القوائم المالية نحو اتجاه معين غير الاتجاه الذي كان سوف يسلكونه لو سارت الأمور في اتجاهها الطبيعي.<sup>2</sup>

### أولاً. التهرب الضريبي عن طريق الممارسات المحاسبية الخاطئة:

هناك عدة أنواع لممارسات المحاسبية الخاطئة نذكر منها:<sup>3</sup>

#### 1. القوائم المالية الاحتيالية:

من بين طرق التهرب الضريبي عن طريق القوائم المالية الاحتيالية نذكر منها ما يلي:<sup>4</sup>

- تقديم الممول تصريح ضريبي سنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو مستندات مصطنعة مع تضمينه بيانات غير حقيقية؛
- تقديم الممول تصريح ضريبي سنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف الواقع؛

<sup>1</sup> - حسن فليح مفلح القطيش وفارس جميل حسين الصوفي، "أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السابع والعشرون، 2011، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء، ص363.

<sup>2</sup> - مني كامل حمد، صفار أحمد العاني، "الممارسات المحاسبية الخاطئة وانعكاساتها على جودة الأرباح المحاسبية"، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي السنوي الثامن لهيئة النزاهة، كلية إقتصاديات الاعمال، جامعة بغداد العراق، 2014، ص3.

<sup>3</sup> - مني كامل حمد، صفار أحمد العاني، "مرجع سابق"، ص4.

<sup>4</sup> - ماهر موسى درغام، سالم عميرة العمور، "ظاهرة التهرب من الضريبة الدخل في قطاع غزة دراسة تحليلية"، بحث منشور، مجلة الجامعة الأردنية في إدارة الاعمال، الجامعة الاردنية، عمان، 2009، ص10.

## الفصل الثاني: التهرب الضريبي من خلال اختلال الإفصاح المحاسبي

- إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم الدين؛
  - توزيع ارباح على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه من الأرباح؛
  - اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر؛
  - امتناع الممول عن تقديم التصريح الضريبي إلى مصلحة الضرائب حتى لا يظهر ضمن قائمة الممولين الخاضعين للضريبة؛
- وفيما يلي بعض المظاهر الأخرى التي يتم فيها استخدام بعض الممارسات المحاسبية التي تهدف إلى التهرب الضريبي من خلال تأثير في القوائم المالية<sup>1</sup>:
- ✓ عدم إظهار الحسابات المستحقة والمعدومة مما يؤدي إلى تضخيم الأرباح والموجودات المتداولة وتضخيم حقوق الملكية والموجودات المتداولة؛
  - ✓ اعتماد تقديرات الإدارة للمخزون والبضائع وعدم تحقق مدقق الحسابات القانوني منها مما يؤدي إلى تضخيم الإيراح والموجودات المتداولة؛
  - ✓ تضمين المبيعات عقود بيع غير مؤكدة مما يؤدي إلى تضخيم المبيعات والأرباح؛
  - ✓ تسجيل جزء من المبيعات في الفترة اللاحقة أو الماضية مما يؤدي إلى التأثير على النتائج والأرباح؛
  - ✓ عدم استبعاد مبيعات ما بين الشركات التابعة والشقيقة مما يؤدي إلى تضخيم المبيعات إعادة التقييم للموجودات الثابتة مما يؤدي إلى تضخيم الموجودات وحقوق المساهمين تصنيف الشركات التابعة والخاسرة منها كاستثمار وعدم دمج حساباتها مع الشركة الأم مما يؤدي إلى إظهار جزء من الخسائر بنسبة الاستثمار المسجل؛
  - ✓ زيادة توزيعات أرباح الشركات التابعة إلى الشركة الأم مما يؤدي إلى تضخيم أرباح الاستثمارات.
  - ✓ تحويل الأعمال الخاسرة إلى شركة تابعة مما يؤدي إلى إظهار جزء من الخسائر بنسبة الاستثمار المسجل في دفاترها المحاسبية؛

---

1- عمورة جمال، و شريقي أحمد، " مداخلة بعنوان "دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية و المالية"، الملتي الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية المنعقد بكلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة البلدة، 18-19 ماي 2011، ص101-103.

- ✓ تسجيل بعض الإيرادات أو المصاريف غير العادية في الاحتماليات الخاصة وليس في قائمة الدخل مما يؤدي إلى التأثير إيجاباً أو سلباً على الأرباح؛
- ✓ تخفيض المخزون بشكل غير عادي في نهاية الفترة مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمخزون؛
- ✓ تسريع تحصيل المدينين وتأخير دفع الدائنين في نهاية الفترة مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمدينين والدائنين؛
- ✓ تأخير عمليات الشراء وتسريع إصدار الفواتير في نهاية الفترة مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمدينين والدائنين وتحسين النتائج النهائية وبالتالي صافي الأرباح المحققة.

### 2. الممارسات المحاسبية وانعكستها على جودة الأرباح:

لا يوجد محدد واضح عن جودة الأرباح، لأن جودة الأرباح تتطوى على وجهين، الأول كخاصية أساسية والتي تتمثل في قياس الربح المحاسبي، والثاني كخاصية للتقرير المالي، والذي يقيس قدرة المؤسسة على القيام بتوزيعات نقدية مستقبلية،<sup>1</sup> يحدث عندما يستخدم المديرون المرونة المتاحة في المعايير المحاسبية والتغيير في التقارير المالية وإعادة هيكلة الصفقات أو توقيتاتها لتغيير التقارير المالية أو لتضليل بعض اصحاب المصلحة حول الاداء الاقتصاد الحقيقي للمؤسسة كلما كنت الطرق المحاسبية متعسفة كلما ادى ذلك إلى انخفاض جودة الدخل وكلما انخفضت جودة الدخل كلما ارتفع تقدير المخاطر قلت قيمة الشركة الجاري تقييمها.<sup>2</sup>

### 3. تطبيق اساليب محاسبية معينة:

التهرب الضريبي عن طريق التحايل المحاسبي كما يلي:

- أ. تضخيم فواتير المصاريف والأعباء تسمح التشريعات والقوانين الجبائية للمكلف بالضريبة بالقيام بخصم التكاليف والأعباء وفق شروط محددة، من أجل تحديد الأساس الخاضع للضريبة ويجب أن تتعلق هذه الأعباء بالنشاط الممارس من طرف المؤسسة وبوثائق إثبات معترف بها، وتكون بعض التكاليف في الحدود المقبولة جبائياً ومسموح بها، حيث يقوم المكلف بالضريبة بتضخيم هذه التكاليف لتخفيض الوعاء الضريبي.<sup>3</sup>
- ب. العمليات الوهمية: بعض المكلفين بالضريبة باللجوء إلى تضخيم الأجور والرواتب أو عمليات وهمية للعمال غير موجدين اصلاً وهذا بهدف تضخيم الأعباء وتخفيض في الضرائب.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - سامح سعيد محمود ضاهر، "قياس أثر الفروق الضريبية على جودة الأرباح وانعكاساتها على عمليات التداول الداخلي وتكلفة رأس المال المملوك: دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه منشورة كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة القاهرة، مصر، 2017، ص79.

<sup>2</sup> - فدار عدنان عبيد، يونس عباس أكبر، "جودة الأرباح وتأثيرها في القوائم المالية"، مجلة بغداد لعلوم الاقتصادية، العدد 48، 2016، ص256.

<sup>3</sup> - حمدة بوزيد، "جباية المؤسسات"، دوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص44.

<sup>4</sup> - حمدة بوزيد، "فس المرجع السابق"، ص45.

ج. مصاريف التي تتعلق بالاهتلاك: الاهتلاك هو تسجيل والإثبات المحاسبي لتدني في قيمة الأصول القابلة للاهتلاك خلال الفترة المحددة التي تستعمل فيها المؤسسة، ولسبب من الأسباب ( أن الأصل أصبح لا يستجيب للمتطلبات الاستغلال أو نتيجة ظهور ادوات إنتاج حديثة أكبر انتاجية) يتم استبدال هذا الأصل وبالتالي يعتبر الاهتلاك أحد العناصر المكونة للريح والدخل الخاضع للضريبة وهو عبئ من أعباء الاستغلال.<sup>1</sup>

د. تقليل الإيرادات: هنا يعتمد المكلف على تخفيض في الوعاء الضريبي، وذلك عن طريق بيع والشراء بدون فواتير بهدف إخفاء جزء كبير من رقم الأعمال، أو تخفيض في المبالغ والفواتير وذلك بالاتفاق مع الزبون، تسجيل بعض فواتير للبضائع مسترجعة بصورة وهمية، وتخفيضات وخصومات تجارية وهمية عدم التصريح بالهامش الريح الحقيقي.<sup>2</sup>

4. الممارسات المحاسبية الإبداعية: يستغل معدو البيانات المالية الذين يتورطون في المحاسبة الإبداعية بعض السياسات المحاسبية والتغررات القانونية من أجل تقديم انطباع مضلل عن الأرباح وذلك لخدمة مختلف أغراضهم وأهدافهم، وهناك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدم في إدارة الأرباح وتجميل صور الدخل يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية بمباركة المالكين الرئيسيين وبالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي، من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات، وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناء على قيمة هذا الوعاء.<sup>3</sup> ومن بين دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية التلاعب الضريبي وذلك عن طريق تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة المصاريف بهدف تخفيض الهامش الضريبي المترتب عليها.<sup>4</sup>

ثانيا. التهرب الضريبي من خلال الممارسات المحاسبية التي تتعارض مع المعايير المحاسبية الدولية:

ومع وجود المعايير المحاسبية المختلفة التي تحدد الممارسة المحاسبية والتي وضعت لتكون المعلومات المحاسبية مصبوغة بطابع الموضوعية والحياد ولتعكس الأداء الحقيقي للشركات من واقع الأنشطة التشغيلية وانعكاس للظروف الاقتصادية على أداء الشركات، إلا أن القائمين على العملية المحاسبية يمكن أن يستخدموا هذه المعايير بشكل يحقق لهم أهداف شخصية ولا تعكس الأداء الحقيقي لهذه الشركات وذلك بوجود المرونة

<sup>1</sup> - المديرية العامة لضرائب الجزائر، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 174.

<sup>2</sup> - سهام كردودي، "الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق"، دار المفيد، دون طبعة، الجزائر، ص 27.

<sup>3</sup> - بالريقي تيجاني، "المحاسبة الإبداعية المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة سطيف، العدد 12، 2012، ص 37.

<sup>4</sup> - طارق حماد المبيضين، أسامة عبد المنعم، "دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية"، أبحاث اقتصادية، جامعة بسكرة، العدد 08، 2010، ص ص 88-89.

## الفصل الثاني: التهرب الضريبي من خلال اختلال الإفصاح المحاسبي

التي تتمتع بها هذه المعايير المحاسبية، وبلاستناد لنظرية الوكالة والفلسفة القائمة على تعارض المصالح بين الملاك والإدارة نجد أن الحافز متوفر للإدارة لانتهاج سلوك انتهازي بإظهار<sup>1</sup>. حيث انه ومن بين مقتضيات المعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بطريقة شفافة وتعبير عن الصورة الصادقة للمؤسسة، لكن اصحاب المشاريع والمؤسسات ومن اجل التهرب الضريبي عن طريق تقليل في الوعاء الضريبي باللجوء إلى رونقة حساباتهم عن طريق الحد من الدخل المحاسبي باستعمال المرونة التي تتميز بها المعايير المحاسبية الدولية، خاصة في ظل عدم تمكن اطارات ادارة الضرائب من الاطار النظري والتطبيقي للمعايير المحاسبية الدولية.

### المطلب الثاني: التهرب الضريبي من خلال نظام المعلومات المحاسبي:

إن ما يقدمه نظام المعلومات المحاسبي إلى الإدارة الضريبية لغرض إنجاز التصريحات الجبائية بالنسبة للأشخاص الخاضعين إلى ضريبة الدخل طبيعيين كانوا أم معنويين، إذ يساهم النظام المعلوماتي الفعال على توفير المعلومات الدقيقة والموثوقة في الوقت المناسب.<sup>2</sup>

ان انتشار استخدام نظم المعلومات الإلكترونية ظهرت العديد من الثغرات والمشاكل التي يمكن أن يكون لها اثر كبير في عملية الغش والتلاعب في البيانات المحاسبية، وبالتالي ازدياد ظاهرة التهرب الضريبي فمن خلال هذه الثغرات يستطيع المتهرب بسهولة كبيرة وسرعة عالية من انتاج معلومات محاسبية وهمية غير صحيحة من دون أن يترك اثر يدينه ومن ثم يقوم بتقديم تلك المعلومات للدوائر الضريبية وهو مطمأن بأنه لن يكشف امره.<sup>3</sup>

التلاعب بالمعلومات في نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة يمكن أن يحدث في أي مرحلة من مراحل معالجة البيانات، من مرحلة الإدخال وحتى مرحلة المخرجات، والتلاعب في المدخلات يعد أكثر أشكال الاحتيال شيوعاً، حيث أن التلاعب في البيانات المدخلة سهل التنفيذ ويحتاج فقط إلى معرفة بسيطة في مهارات على البرامج والتطبيقات المحاسبية وغيرها من التطبيقات في الكمبيوتر، وأيضاً هذا النوع من الاحتيال يصعب اكتشافه لأنه يبدو طبيعياً ولا يتم اكتشافه إلا إذا تم تنفيذ مراجعة معمقة وكثيفة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - علاء سعيد حسين سعد، "تقييم دور نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من وجهة نظر مكاتب المحاسبة والدوائر الضريبية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2014 ص49.

<sup>2</sup> - خلود هادي عبود الربيعي، أرشد مكي رشيد، "تقويم دور نظام المعلومات في الحد من التهرب الضريبي"، مقال منشور، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 24، الفصل الثالث، جامعة بغداد، العراق، 2013، ص1.

<sup>3</sup> - علاء سعيد حسين سعد، "مرجع سابق"، ص48.

<sup>4</sup> - علاء سعيد حسين سعد، مرجع نفسه، ص49.

### أولاً. التهرب الضريبي في مرحلة المدخلات:

من أكثر الطرق استخداماً وأبسطها لارتكاب الاحتيال هي أن يتم التعديل والتلاعب في البيانات التي يتم إدخالها إلى برامج الكمبيوتر، فهذه الطريقة لا تحتاج إلا إلى القليل من مهارات الكمبيوتر، حيث أن مرتكب الغش يلزمه فقط أن يعرف كيف يعمل النظام حتى يقوم بالتلاعب في المدخلات لتحقيق غرضه من الاحتيال.<sup>1</sup>

### ثانياً. التهرب الضريبي في مرحلة تشغيل البيانات:

يمكن تنفيذ التلاعب عن طريق التعديل في برنامج الكمبيوتر نفسه أو القيام ببناء برنامج كمبيوتر كامل بحيث يصبح هذا البرنامج يعمل بطريقة تحقق أغراض المحتال، ولكن تعتبر هذه الطريقة صعبة الاستخدام وغير منتشرة لأنها تحتاج إلى مهارات متقدمة في البرمجة وعلوم الكمبيوتر.<sup>2</sup>

### ثالثاً. التهرب الضريبي في مرحلة المخرجات:

ويقصد بها التلاعب بالمعلومات والتقارير التي يتم الحصول عليها بعد عملية تشغيل ومعالجة البيانات، وقد يحدث التلاعب من خلال طمس أو تدمير بنود معينة من المخرجات أو خلق مخرجات زائفة وغير صحيحة أو إساءة استخدام مخرجات الحاسب.<sup>3</sup>

إن وجود تصميم نظام معلومات متطور له أهمية كبيرة في مجالات الحياة كافة وفي مجال التحاسب الضريبي خاصة، لأن التوسع الكبير والتطور السريع في مختلف الأنشطة يصاحبه زيادة في عدد الممولين، والكم الكبير من البيانات والمعلومات مما يتوجب على الإدارة الضريبية اعتماد نظم معلومات متكاملة ومتطورة، ويجب أن يستخدم الحاسوب استخداماً حقيقياً وفعالاً، ومن موجبات هذا التوجه، سعة قواعد البيانات، وعجز الإدارة اليدوية عن التعامل مع هذا الكم الهائل من البيانات والمعلومات، فضلاً عن ما يوفره من وقت وتسريع في إنجاز المعاملات، كما أن الأثر النفسي الذي يتردد بين أوساط المكلفين باعتقادهم أنه لا يمكن لأحد أن يفلت من الضريبة بسبب اعتماد الحاسوب وفق برامج متطورة، مما يقلل إلى حد كبير من حالات التهرب الضريبي.<sup>4</sup>

إن المعلومات الواردة للإدارة الجبائية من خلال المراسلات التي تبدأ من مصدرها الخارجية والدوائر والشركات والقطاع الخاص والحكومي والمختلط استناداً إلى التعليمات المالية بهذا الخصوص متضمنة تفاصيل تعاملها التجاري، التعاقدات والتعهدات والمقاولات والبيع والشراء مع الآخرين من شرائح المجتمع الخاضعة لضريبة الدخل يتم تبويب تلك المعلومات الواردة في مركز الهيئة العامة للضرائب لإحالتها إلى الفروع الضريبية

<sup>1</sup> - علاء سعيد حسين سعد، مرجع نفسه، ص 51.

<sup>2</sup> - علاء سعيد حسين سعد، مرجع سابق، ص 52.

<sup>3</sup> - علاء سعيد حسين سعد، مرجع سابق، ص 53.

<sup>4</sup> - خلود هادي عبود الربيعي، أرشد مكي رشيد، مرجع سابق، ص 264.

## الفصل الثاني: التهرب الضريبي من خلال اختلال الإفصاح المحاسبي

---

يمكن أن تسمها آلية المعلومات الخارجية، كذلك ترد المعلومات الأخرى من الأفراد في القطاع الخاص (طبيعي ومعنوي) على شكل بيانات تقدم حول المبيعات، والمشتريات، ويتم توظيفها داخل الهيئة<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> - قاسم محمد عبد الله البعاج، "أثر فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في عملية التحاسب الضريبي- دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية"، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد العدد 01، جامعة العراق، 2011، ص10.

**المبحث الثالث: دور التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي المترتب عن الإفصاح المحاسبي**  
أثبتت أغلب الدراسات أن الفصائح المالية للشركات العاملة كانت بسبب التضليل في كل من التقرير الضريبي والتقرير المالي، وكذلك الفجوة الموجودة بين الريح المحاسبي والريح الضريبي حيث قامت هذه الشركات بالتضليل في التقرير الضريبي عن طريق التضليل في الأرقام الحقيقية لبعض الإيرادات المعفاة ضريبيا وكذلك التضليل في قيمة المصروفات أو الخسائر التي يجوز خصمها في قانون الضرائب وبالتالي تخفيض قيمة الضرائب، أو عدم دفع ضرائب نهائيا والقصد من هذا كله هو التهرب الضريبي يتضح أن هناك علاقة طردية بين الغش في القوائم المالية، وكذلك الغش في القوائم المصرح بها لضرائب (النتيجة الضريبية).<sup>1</sup>

### المطلب الأول مفاهيم عامة حول التدقيق الجبائي

إن تصريحات المكلفين بالضريبة تعتبر مبدئيا صحيحة وحقيقية وتتمتع الإدارة بصلاحيات الرقابة عليها نظرا لكون النظام الجبائي مبني على أساس التصريح العفوي، فالرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من ورائها إلى المحافظة على حقوق الخزينة كما تعتبر من أهم الحلقات المتممة لحلقات النظام العام للدولة الهادف للحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

#### أولا. مفهوم التدقيق الجبائي:

للرقابة الجبائية عدة تعاريف نذكر منها ما يلي:

- 1.التعريف الأول:** التدقيق الجبائي هو: تحديد محتوى تسجيلات المحاسبية بما يتوافق مع القانون الجبائي كالتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات كالتصريحات المقدمة.<sup>2</sup>
- 2.التعريف الثاني:** التدقيق الجبائي هو: "فحص لتصريحات وسجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الضريبية"<sup>3</sup>

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص تعريف التدقيق الجبائي كما يلي: هو عبارة عن التحقيق شامل من التصريحات الجبائية والوثائق والمستندات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، سواء أكانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، وذلك بهدف التأكد من صحة وصدق المعلومات التي تحتويها ملفاتهم

<sup>1</sup> - جاو حدو رضا، وحمدى جليلة إيمان، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية، دراسة ميدانية، مقال منشور، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد الثاني والثلاثون، 2013، ص327.

<sup>2</sup> - Ahmed hamini, "l'audit comptable et financier", édition Berti, Algérie, 2001, p172.

<sup>3</sup> - ولهي بوعلام، بن عثمان عائشة، " فعالية التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي " الملتقى الدولي حول: التوجهات الحديثة للسياسة المالية للمؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 14/15/نوفمبر 2016، ص4.

## الفصل الثاني: التهرب الضريبي من خلال اختلال الإفصاح المحاسبي

المحاسبية والضريبية بما يتوافق والقانون الضريبي الساري المفعول وهذا لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي تهدف إلى التهرب من دفع الحقوق الضريبية.

**3. أهداف التدقيق الجبائي:** هناك عدة أهداف لتدقيق الجبائي وفي نواحي مختلفة، إدارية، مالية اقتصادية وغيرها، ومن أهم هذه الأهداف نذكر ما يلي:<sup>1</sup>

**1.3. الهدف القانوني:** ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين القوانين والأنظمة لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة يرتكز التدقيق الجبائي على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

**2.3. الهدف الإداري:** إذ يؤدي التدقيق الجبائي دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفاعلية والأداء، ويمكن تحديدها في النقاط التالية:<sup>2</sup>

- يساهم التدقيق الجبائي على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية؛

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك؛

- تسمح عملية التدقيق الجبائي بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

**3.3. الهدف المالي والاقتصادي:** حيث يهدف التدقيق الجبائي إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من الضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية.<sup>3</sup>

**4.3. الهدف الاجتماعي:** يسعى التدقيق الجبائي إلى تحقيق مبدأ العدالة بين المكلفين بالضريبة، وبالتالي تحقيق حالة من المنافسة النزيهة بين الأشخاص والشركات بعضهم البعض، كما تسعى إلى تجسيد مبدأ التضامن الوطني من خلال محاربة ومنع الإهمال أو التقصير في أداء الممول لواجباته تجاه المجتمع.<sup>4</sup> من خلال كل ما سبق نلاحظ أن الهدف من الرقابة الجبائية هو تحسين الاداء الضريبي للمكلف وهذا ما يوضحه الشكل الموالي:

**الشكل رقم (01): دور التدقيق الجبائي في قياس الأداء والخطر الجبائي.**

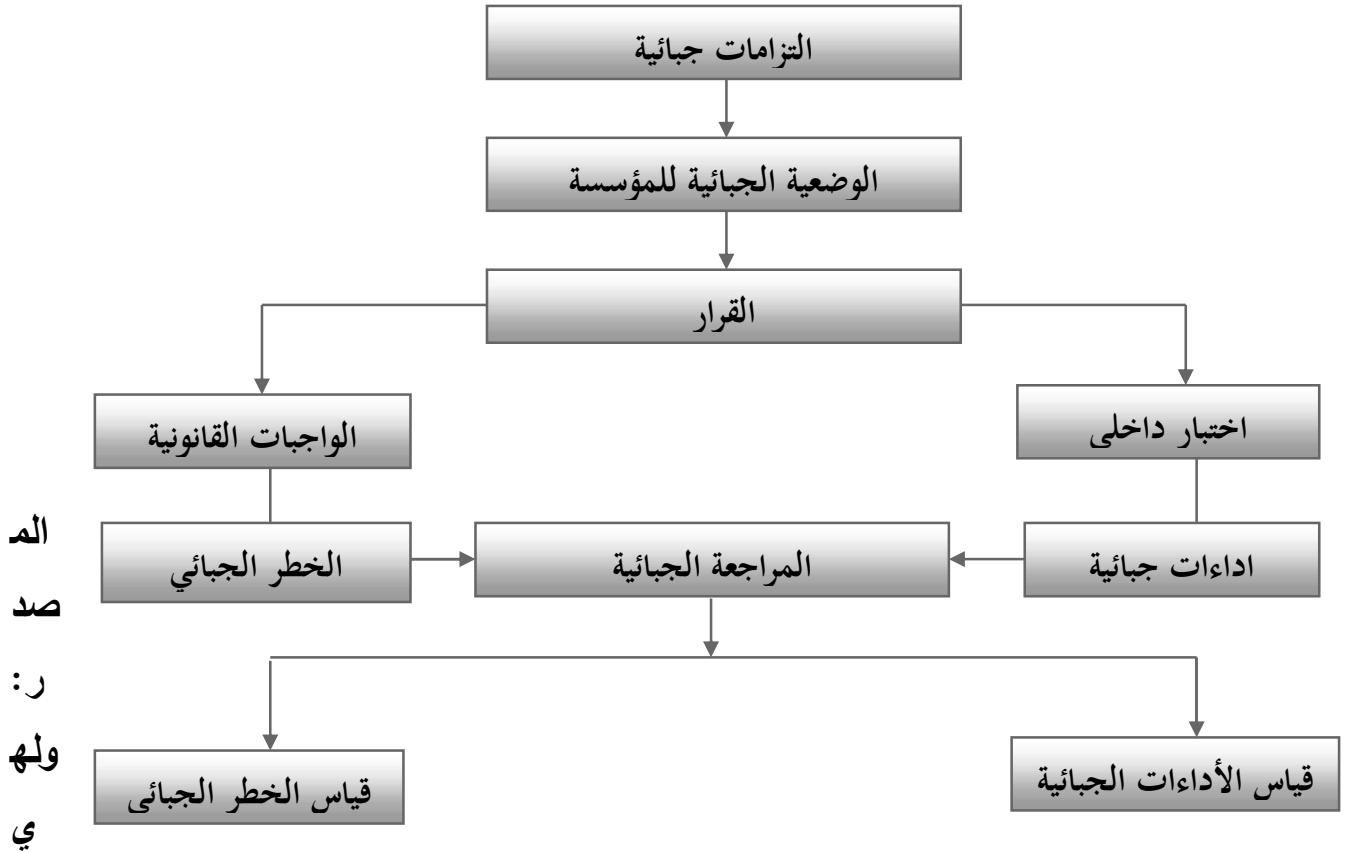
<sup>1</sup> - ولهي بوعلام، بن عثمان عائشة، "مرجع سابق"، ص5.

<sup>2</sup> - صالح حسن كاظم، التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد، قسم البحوث والدراسات، دائرة الشؤون القانونية، الموقع:

<http://www.nazaha.iq> يوم 2017/05/30، الساعة 13.30.

<sup>3</sup> - موقع القانون الإداري والعلوم السياسية، <http://www.alkanounia.com> تاريخ الاطلاع 2017/05/30، الساعة: 14.20.

<sup>4</sup> - ولهي بوعلام، وعثمان عائشة، "مرجع سابق"، ص15.



بوعلام، الحوكمة الضريبية، مداخلة المؤتمر العلمي الثالث للعلوم المالية والمصرفية جامعة اليرموك -الأردن، 2012، ص 10.

من خلال الشكل السابق نلاحظ ان، التدقيق الجبائي يساهم في قياس الاداء الجبائي للمكلف من خلال فحص التصريحات والوثائق المحاسبية الخاصة به، كما يساهم في الحد من الخطر الجبائي.

#### 4. اساليب التدقيق الجبائي:

التدقيق الضريبي هو أساسا وظيفة يقوم بها شخص مهني ذو خبرة وكفاءة عالية أي يجب أن يكون مؤهلا علميا وعمليا ويمكن تقسيم التدقيق الجبائي على عدة أنواع هي:<sup>1</sup>

أ. حسب النطاق: ينقسم إلى نوعين هما التدقيق الشامل والتدقيق الجزئي.

ب. حسب مكان الفحص: ينقسم التدقيق الجبائي من حيث مكان عملية التدقيق إلى قسمين هما التدقيق المكتبي والتدقيق الميداني.

ج. حسب الوقت: وينقسم إلى التدقيق قبل تقديم الإقرار الضريبي والتدقيق بعد تقديم الإقرار الضريبي.

#### ثانيا. أنواع التدقيق الجبائي:

<sup>1</sup> - محمد عامر كمال، عبد الأمير عبد الحسين شياح، "استخدام تحليل الانحدار كأجراء تحليلي لفرض المساعدة في اتخاذ القرارات في التدقيق الضريبي بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب"، مقال مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد الحادي عشر، جامعة العراق، العدد 35 الفصل الثاني، 2016، العراق، ص133.

يأخذ التدقيق الجبائي عدة اشكال وانواع كما يلي:

### 1. التحقيق في المحاسبة للمؤسسة

إن تصريحات المكلف بالضريبة تعتبر مبدئيا صحيحة وحقيقية تتمتع الإدارة بصلاحيات رقابة تصريحات المكلفين بالضريبة، نظرا لكون النظام الجبائي مبني على أساس مبدأ التصريح العفوي، على صعيد آخر تقوم الإدارة الجبائية بعمليات الرقابة بصفة دورية وتعتمد في ذلك على تبادل المراسلات مع المكلفين بالضريبة، إن المكلفين بالضريبة يعتبرون غير محتلين بحسن النية وتعتبر مبدئيا تصريحاتهم صادقة، ودليل عدم صحتها تقع بالتالي على عاتق الإدارة الجبائية<sup>1</sup>.

وضع المشرع الجبائي جملة من الشروط التي يجب مراعاتها أثناء إجراء هذا التحقيق يمكن تلخيصه في:<sup>2</sup>

- يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية في عين المكان، واستثناء عن ذلك وفي حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجه كتابيا وتقبله المصلحة، أو في حالة القوة القاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة؛
- لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش وفي حالة استبدال المفتشين يجب إعلام المكلف بذلك؛
- يمارس التحقيق مهما كانت الوسيلة أو السند المستعمل لحفظ الحقوق فإذا كانت ممسوكة بواسطة أنظمة الاعلام الألى، يمكن أن تشمل المراقبة محل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية؛
- لا يمكن تحت طائلة البطلان أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان أكثر من ثلاثة أشهر فيما يخص مؤسسات الخدمات والمؤسسات الأخرى، كما يمكن أن تزيد المدة إلى تسعة أشهر وذلك حسب رقم الأعمال السنوي.

### 2. التدقيق الجبائي المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

يجري التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية طبقا للأجراء الحضوري، وذلك بعد إرسال إشعار بإعادة التقويم ورد المعني عليه في الأجال القانونية يمنح لهذا الأخير أجل إضافي مدته اربعون (40) يوما لتقديم ملاحظاته والرد، في حالة إذا أبرز المحقق أو مصلحة التحقيق أسبابا جديدة لإعادة التقويم أو عناصر جديدة لم يتم التطرق إليه<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - دليل الرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، ص1.

<sup>2</sup> - بن صفي الدين أحلام، "الرقابة الجبائية"، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، الجزائر، 2013-2014 ص30.

<sup>3</sup> - المديرية العامة للضرائب، "ميثاق المكلف بالضريبة"، منشورات 2013، ص31.

يرمى التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلى التأكد من مصداقية وصحة تصريحهم الإجمالي بالمداخل، أيضا يمكن تنفيذها على الأشخاص الذين لا يكتتبون التصاريح الجبائية، ويتمثل هذا التحقيق في مراقبة الإنسجام الحاصل بين:<sup>1</sup>

- من جهة مداخيل المصرح بها؛
- ومن جهة أخرى حالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء.
- لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.

**ج.التدقيق المصوب:** لقد تم استحداث شكلا آخر من أشكال التدقيق الجبائي طبقا للمادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 المسمى بالتدقيق المصوب في المحاسبة VCP، والمنصوص عليه في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تدقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية<sup>2</sup>، حيث لا يمكن إجراء التدقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف المدقق في محاسبته، على أن يستفيد من اجل أدنى للتحضير مدته 10 أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.<sup>3</sup>

وحسب ما تم نشره في موقع مديرية الضرائب لسنة 2017 فإنه يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في تحقيق المحاسبة. وفي الحالة العامة تعد تصريحات السنوات الأربع الأخيرة لرقم الأعمال والإيرادات المهنية، المداخيل والأرباح يمكنها أن تكون محل الرقابة وذلك حسب المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية.<sup>4</sup>

ويتميز التدقيق المصوب بما يلي:<sup>5</sup>

✓ لا يمكن اجراء التدقيق في المحاسبة إلى من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل؛

<sup>1</sup> - موقع مديرية العامة للضرائب الجزائر تاريخ الاطلاع 23.29 يوم 13-06-2017، منشورات المديرية حول الرقابة الجبائية 2017.

<sup>2</sup> - ولهي بوعلام، بن عثمان عائشة، "مرجع سابق"، ص11.

<sup>3</sup> - سميرة بوعكاز، "مرجع سابق"، ص118.

<sup>4</sup> - مراد كواشي وجمعة شرقي، "مرجع سابق"، ص168.

<sup>5</sup> - لياس قلاب ذبيح، "مرجع سابق"، ص25.

✓ إن ممارسة التدقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التدقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها عملية التدقيق، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة إعادة التقييم المتم عند التدقيق المصوب.

### 3. الصعوبات التي تواجه التدقيق الجبائي:

إن انعدام الوعي المهني وغياب العناصر الكفاءة والنزاهة في الإدارة الجبائية، وافتقارها للوسائل المادية العصرية من جهة أخرى لا يمكنها من أداء مهمتها على أحسن ما يرام بسرعة وإتقان<sup>1</sup>، وتتمثل هذه الصعوبات فيما يلي:<sup>2</sup>

أ- قصور الإمكانيات البشرية: إن عدم انتهاج الإدارة الجبائية سياسة منتظمة ومنهجية، ناتج عن نقص في الجانب البشري وكما أن الاعتماد على سياسة ضريبية لا تعطي الكفاءة والمهارة دورها الفعال، ينعكس سلبا على فعالية النظام الضريبي والإدارة الجبائية نفسها، فتعقد الملفات المعالجة وتشعبها إضافة إلى ضعف إمكانيات الإدارة من حيث الكفاءات والمهارات يورث الإدارة رداءة في التسيير.

ب- قصور الإمكانيات المادية: إن نقص الإمكانيات المادية للإدارة الجبائية يعد حاجزا أمام أي إصلاح جبائي، هذا فضلا عن انعدام المحفزات المالية والمشجعة على التقاضي في العمل.

ج- تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية: تكمن الصعوبات التي تواجه الإدارة الجبائية فيما يلي:<sup>3</sup>

د- صعوبة ربط وتحصيل الضريبة وتقديرها: إن ثقل الإجراءات يزيد حتما من الصعوبات التي تواجه الإدارة في تقدير بعض أوعية الضرائب، مما يشجع الممول على التهرب، فقد تعمل الإدارة الضريبية على ربط الضريبة ربطا جزافيا بأقل أو أكثر من قيمتها، مما يؤدي إلى آثار معنوية ومادية على الممولين.

هـ- عدم التشدد في فرض الإجراءات على المتهربين: وذلك من خلال محاكمات الغش الضريبي والرشوة المنقشية في قضايا التهرب الضريبي.

### المطلب الثاني: دور التدقيق الجبائي في كشف التلاعب في التصريحات الجبائية

من أهم الطرق التي تعمل على تقدير وقياس التهرب الضريبي وبالتالي مكافحته نجد طريقة التقييم بعد الالتزام الضريبي، حيث تبقى التصريحات والإقرارات الجبائية الدليل الوحيد عن التزام المكلف بدفع ضريبة أو على الأقل لخضوعه للاقتطاع الجبائي، وأمام تنامي ظاهرة الغش والتهرب الضريبي ذهب المحللون لقياس هذه

<sup>1</sup> - إسماعيل صاري، "مرجع سابق"، ص 214.

<sup>2</sup> - إسماعيل صاري، "نفس المرجع"، ص 214.215.

<sup>3</sup> - منشورات موقع ، <http://www.univ-soukahrass.dz/fr/publication/article/660> تاريخ الاطلاع: 2017/05/26، ساعة 18.30

الظاهرة انطلاقا من الدراسات التحليلية للإقرارات الضريبية كأن يتم استغلال المعلومات التي تتضمنها ومقارنتها بالتصريحات المتضمنة الإعفاءات من بعض الغرامات والعقوبات التي تمنحها الدولة لدافعي الضرائب، بغية تشجيعهم على التصريح بدخولهم ومن هنا يمكن قياس التهرب من خلال الفرق المستخرج، أو عن طريق المراجعات التفصيلية للإقرارات الضريبية عن طريق مراجعون ذو خبرة، حيث يتم التأكد من صحة ومصداقية التسجيلات المحاسبية ومقارنتها بالتصريحات الجبائية المقدمة من طرف الممولين وتحديد مبلغ الضريبة واجبة الأداء ومنه يمكن تقدير حجم التهرب بالفرق بين مبلغ الضريبة المعدل وذلك المصرح به.<sup>1</sup>

### اولا. اثر التدقيق الجبائي على التصريحات الجبائية للمؤسسات:

بما أن المشرع الجبائي يملك سلطة التدقيق الجبائي بالياتها المتنوعة للتأكد من صحة التصريحات الجبائية بواسطة المدقق الجبائي الذي غالبا ما يملكون كفاءة مهنية عالية في المجال الجبائي والمحاسبي لصد تلاعبات المكلفين بالضريبة ووكلائهم المحاسبين المهنيين التي تغذي ظاهرة التهرب الضريبي، مما يلزم على المدقق الجبائي تقديم أفضل في ظل تنوع التصريحات الجبائية المقدمة.<sup>2</sup>

ويعرف التصريح الجبائي على أنه عبارة عن مجموعة من البيانات المعالجة والمنظمة التي باستطاعتها التأثير على الوعاء الجبائي سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.<sup>3</sup>

تقوم الادارة الجبائية بمراقبة هذه التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة او حق او رسم<sup>4</sup> عن طرق نظام رقابة فعال، الذي من شأنه خلق ردع للسوء التصريحات الجبائية، للمكلفين بالضريبة لما يعمل على تحقيق امرين اساسيين:<sup>5</sup>

- التأكد بأكبر قدر ممكن من مدى صحة الالتزامات الضريبية التي سيصرح عنها المكلف في إطار النظام التصريحي وهذا لكشف الغش أو الاحتيال أو التهرب الضريبي المحتمل؛
- العمل على اكتشاف وتحليل أسباب عدم التزام المكلفين ووضع الحلول المناسبة لها.

<sup>1</sup> - قحמוש سمية، "مرجع سابق"، ص 52.

<sup>2</sup> - لياس قلاب ذبيح ووسيلة بن ساهل، " دور مخرجات النظام المحاسبي المالي في تحسين عمل المدقق الجبائي - دراسة تحليلية لمؤسسة خاضعة لتدقيق المصوب في المحاسبة"، مقال منشور في مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد الثاني، المجلد الرابع، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أم البواقي، ديسمبر 2017، ص 155.

<sup>3</sup> - قحמוש سمية، " دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة" رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2013-2014، ص 68.

<sup>4</sup> - المادة 18 قانون الإجراءات الجبائية 2018، منشورات المديرية العامة للضرائب الجزائر، 2018.

<sup>5</sup> - سمية قحמוש، " المراجعة الجبائية كالية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية"، مقال منشور مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد السادس، ديسمبر 2016، جامعة أم البواقي، الجزائر، ص 301.

## الفصل الثاني: التهرب الضريبي من خلال اختلال الإفصاح المحاسبي

كما أن الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق تلعب دور في تأكد من صحة التصريحات الجبائية عن طريق الرقابة الشكلية كما يلي:<sup>1</sup>

- تصحيح الأخطاء المادية المحتملة في التصريحات الجبائية، كأخطاء الجمع وأخطاء الترحيل؛
  - البحث والكشف عن المعلومات والعناصر المغفول عنها، ويطلب من المكلف المعني بها بتصحيحها؛
  - التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.
- اما الرقابة من حيث الوثائق فتتمثل في النقاط التالية:<sup>2</sup>
- التحقيق في جميع الأنشطة التي يمارسها المكلف؛
  - إجراء تحقيق دقيق وشامل لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلف عن طريق القيام بمقارنتها مع المستندات والمعلومات التي هي بحوزة الادارة الجبائية؛
  - 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؛
  - طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة مرفقة بكل التبريرات والتوضيحات فيما يخص الرسوم المحسوبة والمتعلقة أساسا بالرسم على القيمة المضافة؛
  - التأكد من صحة العمليات والمعدلات الضريبية المطبقة عليها.

### ثانيا. اثر التدقيق الجبائي على جودة المعلومات المحاسبية:

- يلعب التشريع الجبائي دورا كبيرا في تحسين المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية وتطويرها حتى أن بعض المكلفين يعتقدون أن المحاسبة ما هي إلا إزعاج مفروض من قبل الإدارة الجبائية، وهذا التدخل المتزايد من قبل التشريع الجبائي يظهر واضحا في المنشآت الصناعية والتجارية لغرض تحديد الربح الخاضع للضريبة، إذ تعتبر المعلومات المحاسبية نقطة البداية للتوصل إلى الربح الجبائي ومن ثم الوصول إلى مبلغ الضريبة.<sup>3</sup>
- ويهدف التهرب الضريبي يلجأ المكلف إلى تقديم معلومات محاسبية غير حقيقية، والك من أجل إخفاء جزء من الإيرادات المحققة وتخفيضها وزيادة النفقات واستعمال العديد من طرق التحايل المحاسبي ونذكر منها:<sup>4</sup>
- تحرير فواتير وهمية؛

<sup>1</sup> - محمد زرقون وسلحات عنتر، "جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية بمديرية الضرائب لولاية الوادي"، مقال منشور مجلة البديل الاقتصادي العدد الأول، جامعة الوادي 2014، ص41.

<sup>2</sup> - محمد زرقون وسلحات عنتر، "مرجع سابق"، ص44.

<sup>3</sup> - ولهي بوعلام، "مرجع سابق"، ص19.

<sup>4</sup> - الطالب بالاعتماد على دليل التدقيق الجبائي، المديرية العامة للضرائب منشورات 2006.

## الفصل الثاني: التهرب الضريبي من خلال اختلال الإفصاح المحاسبي

- بيع بدون فواتير او شراء بدون فواتير؛
  - عمليات الوهمية للمبيعات مسترجعة أو تخفيضات وحسومات؛
  - عدم التصريح التدقيق بالهامش الربح المطبق.
- وتعتبر المعلومات المحاسبية الاساس الذي تعتمد عليه الادارة الجبائية في تحديد الوعاء الجبائي في فرض مختلف الضرائب والرسوم ويتم التأكد من صحتها من خلال النقاط التالية:<sup>1</sup>
- وجود الدفاتر المحاسبية تتوافق مع الشكل القانوني لها؛
  - التسجيل الدقيق للحسابات وأرقام الحسابات؛
  - وجود الوثائق الثبوتية والمبررة لكل عملية؛
  - عدم وجود أخطاء أو إغفال أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في العمليات المحاسبية؛
  - التوازن بين عناصر الميزانية (الأصول والخصوم).

<sup>1</sup> - الطالب بالاعتماد على دليل التدقيق الجبائي، المديرية العامة للضرائب منشورات 2006.

### خلاصة الفصل:

التهرب الضريبي ظاهرة اقتصادية تهدد الموارد المالية للدولة يمكن دراستها من عدة زوايا وجوانب حيث توجد عدة اساليب للحد من هذه الظاهرة من بينها التدقيق الجبائي بكل انواعه وأشكاله، ومن بين أكثر انواع التهرب شيوعا التهرب الضريبي عن طريق اختلالات في الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمنشأة من خلال الممارسات المحاسبية التي تهدف إلى إعطاء صورة غير دقيقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، غير أن المعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs من خلال التعديلات والإصدارات المستمرة تهدف إلى الحد من هذه الممارسات المحاسبية، لهذا سيتم التطرق في الفصل الموالي إلى علاقة الإفصاح المحاسبي بالتهرب الضريبي.

**تمهيد:**

سيتم التطرق في هذا الفصل إلى مساهمة المعايير المحاسبية الدولية **IAS/IFRS** والنظام المحاسبي المالي SCF في الحد من التهرب الضريبي وتحسين الاداء الضريبي للمكلف بالضريبة، كما سيتم التطرق إلى مدى مساهمة التوافق بين التشريع المحاسبي والضريبي في الحد من التلاعب المحاسبي والغش الضريبي، وذلك من خلال التطرق إلى المباحث التالية:

- ✓ المبحث الأول: مساهمة المعايير المحاسبية الدولية **IAS/IFRS** في الحد من التهرب الضريبي.
- ✓ المبحث الثاني: مساهمة النظام المحاسبي المالي SCF في الحد من التهرب الضريبي.
- ✓ المبحث الثالث: مساهمة التوافق بين النظام الجبائي والمحاسبي في الحد من التهرب الضريبي.

**المبحث الأول: مساهمة المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي**

يعد الإفصاح المحاسبي من أهم الوسائل التي يعتمد عليها متخذي القرارات في المؤسسة وتعتمد عليه إدارة الضرائب في تحديد الوعاء الضريبي لمختلف الضرائب والرسوم المفروضة على المكلف، وتتم عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفق القواعد والمتطلبات التي تضمنتها المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS.

**المطلب الأول: دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين المعلومات المحاسبية في القوائم المالية**

أولت معايير المحاسبة الدولية عناية كبيرة نحو اعتبارات الإفصاح، وذلك بغرض زيادة تحسين جودة المعلومة حيث لا يوجد معيار واحد فقط يتناول الإفصاح المحاسبي، وكيفية عرض القوائم المالية من حيث شكل ومحتوى وهيكل القوائم المالية والسياسات المحاسبية، فقد قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC التي سميت فيما بعد مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بإصدار معايير خاصة بالإفصاح، وقد تم وضع قواعد خاصة بالإفصاح في جميع المعايير المحاسبية الدولية الأخرى تتعلق بكيفية ومتطلبات العرض والإفصاح عن المعلومات، التي تتعلق بالموضوع الذي يعالجه كل معيار من هذه المعايير.<sup>1</sup>

**أولاً. الخصائص النوعية للقوائم المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية:**

نص الإطار النظري الذي أعدته لجنة معايير المحاسبة الدولية لإعداد القوائم المالية على الخصائص النوعية للقوائم المالية أهمها كما يلي:

**1. القابلية للفهم**

إن تصنيف وتمييز وعرض المعلومات بشكل واضح وموجز تجعلها مفهومة، لذلك تعد بعض الظواهر معقدة بطبيعتها ولا يمكن جعلها سهلة الفهم، كما إن استبعاد المعلومات حول تلك الظواهر من التقارير المالية قد تجعل المعلومات في تلك التقارير المالية أسهل للفهم، إلا أن تلك التقارير تكون غير كاملة وبالتالي فإنها من المحتمل أن تكون مضللة ويتم إعداد التقارير المالية للمستخدمين الذين لديهم معرفة معقولة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية والذين يقومون بمراجعة وتحليل المعلومات بجد، وفي بعض الأحيان قد يحتاج المستخدمون المجتهدون والمطلعون إلى الحصول على المساعدة من مستشار معين لفهم المعلومات حول الظواهر الاقتصادية المعقدة.<sup>2</sup>

**2. الملائمة**

<sup>1</sup> - صبايحي نوال، "مرجع سابق"، ص 12.

<sup>2</sup> - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، 104.

## الفصل الثالث: مساهمة الإفصاح المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

عرفها FASB "بأنها تلك المعلومات القادرة على أحداث فرق في القرار عن طريق مساعدة على تكوين تنبؤات للنتائج المستقبلية أو تعزيز التنبؤات السابقة أو تصحيحها ويمكن للمعلومات ان تكون ملائمة عن طريق تأثيرها على الفهم والأهداف والقرارات".<sup>1</sup>

للملائمة ثلاث خواص ثانوية هي:<sup>2</sup>

- القدرة التنبؤية: تتميز المعلومات بقدرتها على توفير اساس يستند اليه للتنبؤ بالأحداث المستقبلية لمتخذ القرار؛

- إمكانية التحقق من التوقعات: تكون المعلومات ملائمة اذ كانت لها القدرة على التحقق من صحة التوقعات السابقة لتصحيحها وتوجد هذه المعلومات في التقارير المرحلية أو القطاعية؛

- التوقيت المناسب: تكون المعلومات مفيدة عندما تتوفر لدى متخذ القرار في الوقت المطلوب، اي أن لا تفقد قدرتها في التأثير على قراره.

### 3.الموثوقية:

حتي تكون المعلومات مفيدة، يجب أن تكون موثوقة، وتملك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه بشكل معقول.<sup>3</sup>

ويمكن أن تكون المعلومة ملائمة ولكن غير موثوقة لدرجة أن الاعتراف بها من المحتمل أن يكون مضللاً، وقد بين مجلس معايير المحاسبية الدولية،<sup>4</sup> أن هذه الخاصية تتحقق من خلال الخصائص الفرعية الآتية:

- التمثيل الصادق: لكي تكون المعلومات موثوقة يجب أن تمثل العمليات المالية بصدق والأحداث الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها أو من المتوقع أن تعبر عنها بشكل معقول، وبالتالي على سبيل المثال يجب أن تمثل الميزانية العمومية بكل صدق كافة العمليات المالية والأحداث الأخرى التي ينشأ عنها أصول والتزامات وحقوق ملكية للمشروع بتاريخ إنشاء الإبلاغ المالي وفقاً لمقاييس الاعتراف؛<sup>5</sup>

<sup>1</sup> - زينب عباس حميدي،"الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية واثرها في تقييم اضرار الحرب دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة الطريرات"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العراق، العدد الخامس والسبعون 2009، ص41.

<sup>2</sup> - زينب عباس حميدي، مرجع نفسه، ص42.

<sup>3</sup> - رضا إبراهيم صالح، "أثر توجه معايير المحاسبية نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 2 المجلد رقم42 يوليو 2009، ص35.

<sup>4</sup> - رضا إبراهيم صالح، مرجع نفسه ص 35-36.

<sup>5</sup> - معتز أمين السعيد ومحمد سليم العيسى، "انعكاسات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على جودة المعلومة المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات الإستثمارية المدرجة في سوق عمان المالي"، بحث مقدم بالمؤتمر الثاني لكلية الأعمال بالجامعة الأردنية تحت عنوان "القضايا المحلية للاقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة"، عمان، الأردن، 2009، ص8.

## الفصل الثالث: مساهمة الإفصاح المحاسبي في الحد من التهريب الضريبي

- الجوهر فوق الشكل: لكي تمثل المعلومات تمثيلاً صادقاً عن المعلومات المالية والأحداث الأخرى التي تفيد صناع القرار فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها وقدمت طبقاً لجوهرها وحقيقتها الإقتصادية وليس بمجرد شكلها القانوني وذلك لأن جوهر العمليات المالية والذي يعتبر مضمونها الإقتصادي ليس متطابقاً مع تلك التي تظهر في العمليات المالية والذي يعتبر مضمونها الإقتصادي ليس متطابقاً مع تلك التي تظهر في شكلها القانوني؛<sup>1</sup>

- الحيادية: خاصية الحياد تعني البعد عن التحيز وتكون المعلومة التي تتضمنها القوائم المالية كذلك إذا أعدت للاستخدام العام بغض النظر عن اهتمامات أي جهة من أصحاب العلاقة في حد ذاتها، وكذلك تكون المعلومات حيادية إذا تمت معالجتها بعيداً عن أي افتراضات مسبقة بالنتائج التي يمكن التوصل إليها<sup>2</sup>؛

- الحذر والإكتمال: يشمل الوصف الكامل جميع المعلومات اللازمة للمستخدم لفهم الظاهرة التي يتم وصفها، بما في ذلك جميع التوصيفات والتوضيحات اللازمة<sup>3</sup>.

### 4. القابلية للمقارنة

تكون المعلومة المالية أكثر فائدة إذا كان بالإمكان مقارنتها بالمعلومات المماثلة لنفس المؤسسة خلال فترات مختلفة، أو بالمعلومات المماثلة لمؤسسات أخرى في نفس الفترة، وهو إحدى أهداف مجلس المعايير المحاسبية الدولية<sup>4</sup>.

### 5. الشمولية

تشير هذه الخاصية إلى شمولية القوائم المالية على المعلومات حيث تستعمل المعلومات الشاملة للإجابة على كل الاستفهام لأن عدم القدرة على إعطاء الإجابة الصحيحة والسليمة يدل على عدم شمولية هذه المعلومات<sup>5</sup>.

- الدقة: أي خلو المعلومات من الأخطاء حيث تساهم دقة المعلومات في جودة القرار، كما تعمل على

تجنب القرارات الخاطئة وتقلل من التكلفة وإهدار الوقت<sup>1</sup>؛

<sup>1</sup> - حماد طارق عبد العال، التقارير المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 91.

<sup>2</sup> - حوشين كمال، بوسبعين تسعديت، الملتقى الدولي الثالث بجامعة الوادي، اليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبية الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، مداخلة بعنوان: "تقائص معايير المحاسبة الدولية و جهود المنظمات الدولية لتفادي تعارض محتواها م القواعد الجبائية في الدول إشارة إلى حالة الجزائر"، جامعة الوادي، الجزائر، 2013 ص 8.

<sup>3</sup> - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 98.

<sup>4</sup> - Donald kiso et al, Intermediate Accounting, john Wiley sons, Inc, Hoboken, 14th edition, 2012, p48.

<sup>5</sup> - مصعب محمد زهير، عمر محمد النبتيتي، "أثر القياس المحاسبي للموارد البشرية على مستوى الإفصاح في القوائم المالية للشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي"، عمان، الأردن، 2014، ص 15.

## الفصل الثالث: مساهمة الإفصاح المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

- الملائمة: وهو ما يعني أن المعلومة المحاسبية لا بد أن تؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدميها، بحيث تسمح لهم بتقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، وهو ما يؤدي بالضرورة إلى أن تكون البيانات المالية مفيدة في تقييم الوضع الحالية للمؤسسة والتنبؤ بالأحداث المستقبلية، بما يساعد على رسم صورة للفرص والمخاطر التي يواجهها المستثمرون الحاليون والمرتقبون وكل المستعملين الآخرين للقوائم المالية<sup>2</sup>؛
- التوقيت: بمعنى أن تتاح المعلومات حينما نحتاج إليها فعلا في اتخاذ قرار معين وأن لا تكون المعلومات متقدمة حين استلامها أو حين الرغبة في استخدامها<sup>3</sup>.
- إن إعداد القوائم المالية وفقا للشروط السالفة الذكر يضمن إلى حد مقبول جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها هذه القوائم المالية.

### ثانيا. العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية:

وهناك عدة عوامل تؤثر في جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية كما يلي:

#### جدول رقم (07): العوامل المؤثرة على جودة المعلومات المحاسبية.

العوامل	الأثر على جودة المعلومات المحاسبية
جودة المعايير المحاسبية المطبقة	إن جودة المعلومات المحاسبية تختلف باختلاف جودة المعايير المحاسبية المطبقة فمعايير (IAS/IFRS) قد تحد من ممارسات إدارة الربح وعدم تماثل المعلومات بشكل أكبر من المعايير المحلية، وقد حددت البورصة الأمريكية (SEC) مجموعة من الشروط لضمان جودة المعايير المحاسبية (محلية أو دولية) منها: وجود تنظيم جيد للهيئة أو الجهة القائمة بإصدار المعايير، وتوافر الموارد البشرية والفنية عالية المستوى، والرقابة الفعالة على مدى التزام الشركات بالمعايير.
دوافع الإدارة	المرونة المتاحة أمام الإدارة في الاختيار بين السياسات المحاسبية المتاحة، وعمل التقديرات المحاسبية، وهيكله العمليات لاتباع طريقة معينة في معالجة بعض البنود

<sup>1</sup> - كريمة علي كاظم الجوهر، " العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة"، دراسة تحليلية لوجهات نظر المحاسبين و المدققين"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد التسعون، 2011 كلية العلوم الاقتصادية جامعة العراق ص122.

<sup>2</sup> - طارق عبد العالي حماد، "موسوعة معايير المحاسبية شرح المعايير المحاسبية الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية، عرض القوائم المالية"، الجزء الأول، الدار الجامعة، 2003، ص95.

<sup>3</sup> :- **Les Nouvelles Normes Comptables**

ساعة:14.30 [http://www.cerpeg.acversailles.fr/ressdiscipl/compta/nouv\\_normes.pdf](http://www.cerpeg.acversailles.fr/ressdiscipl/compta/nouv_normes.pdf) تاريخ الاطلاع 2016/08/17

## الفصل الثالث: مساهمة الإفصاح المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

<p>المحاسبية، وقد تكون دافع لإساءة استغلالها لتحقيق مصالحها الشخصية على حساب اصحاب المصالح وهو ما يقلل من جودة المعلومات المحاسبية.</p>	
<p>يؤثر وجود تنظيمات مهنية متخصصة قوية في جودة المعلومات المحاسبية من خلال ما تصدره من معايير وتعليمات وقواعد ولوائح تنفيذية.</p>	<p>المنظمات والجهات المسؤولة عن تنظيم المهنة</p>
<p>جودة إجراءات المراجعة وكفاءة واستقلال مراقب الحسابات تحد من المخاطر وممارسات الإدارة الاحتياطية، كما تؤثر على درجة التحفظ المحاسبي، وهو ينعكس إيجابياً على جودة المعلومات المحاسبية.</p>	<p>جودة عملية المراجعة</p>
<p>أشارت العديد من الدراسات المحاسبية إلى أن هناك تأثير إيجابي لأليات الحوكمة (جودة لجان المراجعة، والمراجعة الداخلية، ومجلس الإدارة) على جودة المعلومات المحاسبية.</p>	<p>الحوكمة</p>

**المصدر:** مجدي مليجي عبد الحكيم مليجي، أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الأعمال السعودية، دراسة نظرية تطبيقية. الموقع: <http://www.bu.edu.eg> تاريخ الاطلاع 2017/08/14، الساعة 18.35.

من خلال الجدول وما سبق ذكره نستنتج أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ينتج عنها معلومات محاسبية تتميز بالجودة وهو ما يؤدي إلى التحديد الدقيق والصحيح لنتائج والإيرادات والمصاريف وبالتالي تؤدي إلى التحديد الدقيق للوعاء الخاضع للضريبة بما ينعكس إيجاباً على التحصيل الضريبي والحد من الغش الضريبي.

### المطلب الثاني: أثر تطبيق معايير المحاسبية الدولية على الوعاء الضريبي

هناك صعوبات ومشاكل تواجه الإدارة الجبائية في تحديد الوعاء الجبائي وكيفية قياس هذا الوعاء قياساً صحيحاً يؤدي للتوصل للضريبة المستحقة فعلاً على المكلف والواجب عليه أن يقوم بتسديدها وفي حالة عدم حل هذه الصعوبات والمشاكل فإن الإدارة الجبائية تقوم بالتقدير الوعاء.

### أولاً. مفاهيم عامة حول الوعاء الضريبي:

تعد الضريبة أداة مالية تقتطع من ثروة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين وتحصيله إلى الدولة لكي تستخدمه في تمويل نفقاتها العامة وإدارة شؤونها، وقد أصبحت الضرائب أداة تمويل رئيسية يعتمد عليها في أحداث تغيرات اقتصادية واجتماعية مختلفة، وهي أيضا أداة رئيسية للسياسة المالية، فلا بد من اعتماد السبل الكفيلة التي يمكن من خلالها الوصول إلى الدخل الحقيقي للمكلفين ويكون من خلال تفعيل العلاقة بين المحاسبة والضريبة وذلك بهدف تحديد الوعاء الضريبي بطريقة فعالة.<sup>1</sup>

ويقصد بوعاء الضريبة المادة أو العنصر أو الشيء الذي تفرض عليه الضريبة، والوعاء قد يكون شخصا، أو مالا أو رأسماله أو دخله أو السلع سواء أكان المستوردة من الخارج أم المنتجة في الداخل واختيار وعاء الضريبة يتمتع بأهمية بالغة في سياسة الدولة الضريبية إذ تتوقف عدالة الضريبة ووفرة حصيلتها على حسن اختيار وعائها.<sup>2</sup>

تقوم الإدارة الضريبية بتحديد الوعاء الضريبي لضرائب الدخل والاعتراف به بناء على الربح الجبائي الذي يتم الحصول عليه بعد تعديل الربح المحاسبي بما يتوافق مع القانون الضريبي، في أغلب الحالات ينشأ الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي لعدة أسباب لعل أهمها:<sup>3</sup>

1- استناد الأنظمة المحاسبية إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية والتي كثيرا ما تختلف عن المبادئ والقواعد التي تستخدم للأغراض الضريبية؛

2- وجود اختلافات جوهرية بين الأسس التي تحكم قياس الربح الضريبي والأسس التي تحكم قياس الربح المحاسبي، ويؤدي هذا إلى اشتغال القوائم المالية إما على بعض المفردات التي لا تدخل في قياس الربح الضريبي، أو عدم اشتغالها على بعض المفردات التي تدخل في قياسه؛

3- يحكم قياس الربح الضريبي مبادئ يرمى المشرع الضريبي من خلالها إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية متغيرة، وقد تم ترك هذه المبادئ دون تقنين حتى يمكنها أن تتطور مع الاحتياجات التي تحقق المصلحة العامة. وقد ترتب على ذلك ما يلي:<sup>4</sup>

• عدم تدخل المشرع الضريبي في تغيير أو تعديل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي يسير عليها المكلفون بصفة منتظمة؛

<sup>1</sup> - بشير علوان حمد وحيدر عمران سهر، "أثر محددات القياس المحاسبي في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة"، مقال منشور مجلة

القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، قسم الدراسات المحاسبية، بغداد العراق، المجلد 18 العدد 1 لسنة 2016، ص205

<sup>2</sup> - ليلي عبد الصاحب، "تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من أثارها"، مجلة كلية بغداد للعلوم

الاقتصادية الجامعة، العراق، العدد السابع والاربعون، 2016، ص381.

<sup>3</sup> - عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده، "مرجع سابق"، ص90.

<sup>4</sup> - عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده، "مرجع نفسه"، ص91.

## الفصل الثالث: مساهمة الإفصاح المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

• قيام المؤسسات بإتباع المبادئ المحاسبية التي تفي باحتياجاتها وتحقق مصالح ملاكها دون التأثير بالمبادئ والتشريعات الضريبية؛

• قيام المحاسبة بتأدية الدور الرئيسي في قياس الريح الضريبي لأنها تهتم بتقديم البيانات والمعلومات التي توضح بصورة صادقة المركز المالي للوحدة الاقتصادية وكذلك نتيجة عملياتها، وهي تقوم بذلك في إطار مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها التي تكون الأساس الأكثر ملائمة لتحديد العبء الضريبي إلى الحد الذي لا يتعارض مع أهداف المشرع الضريبي.

### 4- الفروقات المؤقتة والفروقات الدائمة

بشكل عام تقسم الاختلافات العامة بين المحاسبة والتشريعات الضريبية في معالجة الإيرادات والمصاريف إلى فئتين هما:<sup>1</sup>

• **الفروقات المؤقتة:** والتي تمثل الاختلافات في الاعتراف بالإيرادات والمصاريف بين المحاسبة المالية والتشريعات الضريبية، ففي بعض الدول تخضع بعض الدخول لضريبة الدخل عند استلام قيمتها نقدا في حين يعترف بهذه الدخل وفق المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية حسب أساس الاستحقاق.

• **الفروقات الدائمة:** والتي تمثل اختلافات دائمة بين المحاسبة المالية والتشريعات الضريبية في الاعتراف ببعض المصاريف على الإطلاق وتقوم بإعفاء بعض الإيرادات من ضريبة الدخل بشكل دائم لأسباب اقتصادية أو اجتماعية في حين تكون هذه المصاريف واجبة التنزيل وتكون الدخول تمثل إيراد يجب الاعتراف به وفق المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية.

### ثانيا. تأثير قواعد الإفصاح المحاسبي على تحديد الوعاء الضريبي:

ينسجم مبدأ الإفصاح مع قاعدة اليقين الضريبية فحتى تكون الضريبة يقينية فان وعاءها وسعرها وطرق تقديرها وحق الاعتراض على تقديرها وموعد دفعها وطريقة جبايتها وغيرها مما له علاقة بالضريبة المفروضة سواء كانت تمثل واجبات على الممول أم حقوقا له يجب أن تكون واضحة ومعروفة للممول أو لأي شخص آخر، ومن ثم يمكن الرقابة على مدى اتفاق التطبيق مع النصوص المقررة له<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - أحمد طرطار، منصر عبد العالي، "الإصلاح المحاسبي في الجزائر ومتطلبات تكيف قواعد النظام الجبائي وفق النظام المحاسبي المالي"، الملتي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر ومتطلبات تكيف قواعد النظام الجبائي وفق النظام المحاسبي المالي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة البليدة، الجزائر، ماي 2014، ص10.

<sup>2</sup> - هشام عبد الحفيظ الغريب، "دور الإفصاح والشفافية بين مصلحة الضرائب والممولين"، المؤتمر الضريبي السادس عشر الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة، كلية التجارة، جامعة بنها، ص13.

1. اثر التلاعب المحاسبي على الوعاء الضريبي:

- يتم التلاعب في الوعاء الخاضع للضريبة من خلال الإجراءات الآتية:<sup>1</sup>
- تسجيل إيرادات المبيعات مبكرا وقبل شحنها أو تسجيلها قبل التزام الزبون بدفع ثمنها؛
  - زيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة، وهو يشمل زيادة الأرباح من خلال بيع أصل مقيم بأقل من قيمته الحقيقية، وكذلك اعتبار عائد الاستثمار جزءا من الإيرادات، إضافة إلى تسجيل عائد الاستثمار باعتباره دخلا تشغيليا، وأخيرا ابتداء مداخل من خلال إعادة تصنيف حسابات الميزانية؛
  - نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة، وتشمل رسملة التكاليف التشغيلية العادية، وتغيير السياسات المحاسبية، والفشل في تسجيل الأصول التالفة، وتخفيض خدمات الأصول؛
  - نقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة؛
  - نقل المصاريف التي تعتمد على التقدير الشخصي في الفترة المحاسبية الحالية.
- إن المحاسبة الإبداعية تعد سلوكا غير أخلاقي لما لها من مخالفات جسيمة ينتهجها المحاسبون في مهنتهم، وذلك لتحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات الأخرى داخل وخارج المؤسسة، مع العلم أن هذه الاستفادة قد تكون انية وقصيرة الأجل وستعود بالإساءة الكبيرة والتي لا تحمد عقباها لاحقا على تلك الفئة وباقي الأطراف ذات المصلحة<sup>2</sup>.
- وأهم الأساليب الإبداعية لتضليل القوائم المالية:<sup>3</sup>
- عدم إظهار الحسابات المستحقة والمعدومة، مما يؤدي إلى تضخيم الأرباح والأصول المتداولة وتضخيم حقوق الملكية والأصول المتداولة؛
  - اعتماد تقديرات الإدارة للمخزون والبضائع وعدم تحقق مدقق الحسابات القانوني منها مما يؤدي إلى تضخيم الأرباح والموجودات المتداولة؛
  - تضمين المبيعات عقود بيع غير مؤكدة مما يؤدي إلى تضخيم المبيعات والأرباح؛
  - تسجيل جزء من المبيعات في الفترة اللاحقة والماضية مما يؤدي إلى التأثير في النتائج والأرباح؛
  - عدم استبعاد مبيعات ما بين الشركات التابعة، مما يؤدي إلى تضخيم المبيعات؛

<sup>1</sup> - براقي تلجاني، "مرجع سابق"، ص 46.

<sup>2</sup> - ليلي عبد الصاحب داخل، "تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من أثارها"، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية، الجامعة العراقية، العدد السابع والأربعون، العراق، 2016، ص 382.

<sup>3</sup> - براقي تلجاني، "مرجع سابق"، ص 47.

## الفصل الثالث: مساهمة الإفصاح المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

- تصنيف الشركات التابعة والخاسرة منها كاستثمار وعدم دمج حساباتها مع الشركة الأم، مما يؤدي إلى إظهار جزء من الخسائر بالنسبة للاستثمار المسجل؛
  - زيادة توزيعات أرباح الشركات التابعة إلى الشركة الأم؛ مما يؤدي إلى تضخيم أرباح الاستثمارات؛
  - تحويل الأعمال الخاسرة إلى شركة تابعة، مما يؤدي إلى إظهار جزء من الخسائر بالنسبة للاستثمار المسجل في دفاترها المحاسبية؛
  - تسجيل بعض الإيرادات والمصاريف غير العادية في الحسابات الخاصة وليس في قائمة الدخل مما يؤدي إلى التأثير إيجاباً أو سلباً على الأرباح؛
  - تخفيض المخزون بشكل غير عادي في نهاية الفترة، مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمخزون؛
  - تسريع تحصيل المدينين وتأخير دفع الدائنين في نهاية الفترة مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمدينين والدائنين؛
  - تأخير عمليات الشراء وتسريع إصدار الفواتير في نهاية الفترة، مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمدينين والدائنين وتحسين النتائج النهائية وبالتالي صافي الأرباح المحققة.
- 2. طرق الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية عند تحديد الوعاء الضريبي:**
- ويمكن الحد من آثار المحاسبة الإبداعية في تحديد وعاء الضريبة المستحقة من خلال مجموعة من الاجراءات والاختبارات التي يقوم بها المدقق الضريبي والتي تهدف الى:<sup>1</sup>
- التحقق من ان الدفاتر والسجلات منتظمة من ناحية الشكل ووفقا للقواعد والأصول القانونية والمحاسبية؛
  - التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد عليها للوصول الى الدخل الحقيقي؛
  - اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من اخطاء او تلاعب وتأثيرها على نتيجة الاعمال؛
  - التأكد من ان الدفاتر والسجلات تشمل على كافة أنشطة المكلف وتتضمن ارباحه الفعلية منها؛
  - معالجة كل ما جاء بالدفاتر معالجة سليمة من وجهة النظر الضريبية.

<sup>1</sup>- ليلي عبد الصاحب داخل، "مرجع سابق"، ص383.

**المبحث الثاني: مساهمة النظام المحاسبي المالي SCF في الحد من التهرب الضريبي**

مع بداية سنة 2010 شرعت الجزائر في اطار الاصلاح المحاسبي بتطبيق النظام المحاسبي المالي SCF الذي يهدف إلى احلال الشفافية في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية بصورة التي تعطي الصورة الصادقة للمؤسسة، الأمر الذي يخدم عدة اطراف من أهمها الادارة الجبائية، وهو ما يدعم موقفها في الصراع ضد ظاهرة التهرب الضريبي، من خلال تفعيل عمليات التحقيق في محاسبة المكلف (الرقابة الجبائية) ونظرا لطبيعة العلاقة بين الممارسات المحاسبية في الجزائر ونظيرتها الجبائية حيث تعتبر مخرجات النظام النظام المحاسبي مدخلات بالنسبية للنظام الجبائي.<sup>1</sup>

**المطلب الأول: مساهمة الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة التصريحات**

يلزم النظام الجبائي الجزائري مختلف المكلفين بالضريبة بالتصريحات الجبائية الشهرية والسنوية والتي تتضمن مجموعة من العناصر المتعلقة بنشاطهم مثل رقم الأعمال، النتائج والأرباح، الاعباء...، وهذا من أجل فرض الضرائب والرسوم المناسبة لحجم ونوع نشاطهم.<sup>2</sup>

**أولا. مساهمة النظام المحاسبي المالي SCF في تحديد الوعاء الضريبي:**

يتم تحديد الوعاء الضريبي بالاعتماد على القوائم الجبائية ( قائمة الاصول والخصوم، وجدول النتائج والملاحق)، والتي يتم الحصول عليها من خلال الإفصاح المحاسبي وفق قواعد النظام المحاسبي المالي بعد إجراء بعض التعديلات التي ينص عليها القانون الجبائي، وبالتالي فإن ما يميز مخرجات النظام المحاسبي المالي من معلومات ذات جودة يؤثر في تحديد الوعاء الضريبي،<sup>3</sup> حيث ان تطبيق المؤسسات لقواعد الإفصاح وفق SCF يساهم في تحديد الوعاء الضريبي من خلال النقاط التالية:<sup>4</sup>

- يقدم شفافية وثقة أكبر من المعلومات المالية والمحاسبية، مما يؤدي إلى تقوية مصداقية المؤسسة؛
- يمثل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وجودة اتصالاتها مع الأطراف المعنية بالقوائم المالية؛
- سهولة قراءة القوائم المالية من قبل مستعمليها؛

<sup>1</sup> - سفيان بن عبد العزيز ويوسف مومني، "النظام المحاسبي كآلية لتفعيل الرقابة الجبائية - دراسة ميدانية لمصالح الرقابة الجبائية لولاية بشار"، مقال منشور في مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، جامعة ام البواقي، العدد السابع، 07 جوان 2017، ص 601.

<sup>2</sup> - محمد زرقون، وسليمان عتير، " جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية بمديرية الضرائب لولاية الوادي الجزائر"، مقال منشور في مجلة البديل الاقتصادي، جامعة الجلفة، العدد الاول 2017 ص 40.

<sup>3</sup> - المديرية العامة للضرائب، "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة"، وزارة المالية الجزائر 2019.

<sup>4</sup> - بن هنية بلقاسم، و سارة دولاش، " انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة الإفصاح والمعلومة المحاسبية ( حالة الجزائر - تطبيق نظام المحاسبة المالية SCF )" مداخله ملتقى الوطني حول: المحاسبة والتدقيق كدعم لتجديد الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المدية، 2017، ص 18.

## الفصل الثالث: مساهمة الإفصاح المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

- يسمح بإعداد قوائم مالية موحدة للمؤسسات المتعددة الجنسيات، والمؤسسات في شكل مجموعات.

ثانياً. مساهمة النظام المحاسبي المالي في الحد من الخطر الجبائي:

يقصد بالخطر الجبائي تلك التكاليف الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية أو بسبب التعقيد والغموض في النظام الضريبي، وتتمثل هذه التكاليف في العقوبات والغرامات فقد تتعرض المؤسسة لخطر ضريبي بسبب احتمال ارتكابها لأخطاء ضريبية على مستوى حساباتها منها ما يعود إلى التعقيد، التعدد في الالتزامات الضريبية التي تقع على عاتقها، أو إلى مستوى كفاءة مسيري الجباية فيها سواء كونوا مصالح ضريبية داخلها، أو الاستعانة بمستشارين جبائيين خارجيين.<sup>1</sup> ويساهم النظام المحاسبي المالي في الحد من الخطر الضريبي من خلال نظام معلومات محاسبي فعال كما يلي:<sup>2</sup>

**1. مخاطر المدخلات:** وهي المخاطر الناتجة عن عدم تسجيل البيانات في الوقت المناسب وبشكلها الصحيح، أو حذف بعض المدخلات أو تحريفها، أو عدم نقل البيانات بدقة، وهذا ما يمكن تجنبه من خلال الالتزام بمبادئ وفروض المحاسبية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي.

**2. مخاطر معالجة البيانات:** ويقصد بها المخاطر المتعلقة بالبيانات المخزنة في ذاكرة الحاسوب والبرامج التي تقوم بمعالجة تلك البيانات، وتتمثل مخاطر المعالجة في الاستخدام غير المصرح به لنظام وبرامج المعالجة وتحريف وتعديل البرامج بطريقة غير قانونية أو عمل نسخ غير قانونية أو سرقة البيانات وهذا ما يمكن تجنبه من خلال الالتزام بقواعد الإفصاح المحاسبي والمعالجة المحاسبية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي.

**3. مخاطر المخرجات:** ويقصد بها المخاطر المتعلقة بالمعلومات والتقارير التي يتم الحصول عليها بعد عملية المعالجة، وقد تحدث تلك المخاطر من خلال طمس أو تدمير بنود معينة من المخرجات أو خلق مخرجات زائفة وغير صحيحة أو سرقة مخرجات أو إساءة استخدامها وهذا ما يمكن تجنبه من خلال التدقيق المحاسبي لمعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية (القوائم الجبائية) في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي.

<sup>1</sup> - خالد أمين عبد الله، "الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق المالية العربية"، المحاسب القانوني، العدد 92، 1995 ص 44.

<sup>2</sup> - سام احمد محمد العلمي، "دور نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في كفاءة وفعالية التدقيق الخارجي"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2015، ص 31-32.

### المطلب الثاني: مساهمة الإفصاح المحاسبي وفق قواعد النظام المحاسبي المالي في تحسين الاداء الضريبي

عند تحليل واقع الممارسات الجبائية الجزائرية نجد أنها تعاني من اختلال ومشاكل رغم الاصلاحات والامتيازات المقدمة بين فترة وأخرى ولعل أبرز أشكال هذا الاختلاف، ظاهرة التهرب الضريبي بأشكال متعددة من التعامل بدون مستندات محاسبية (بيع وشراء بدون فاتورة) في المعاملات التجارية وعدم استعمال الوسائل الحديثة في المعاملات المالية كالكسك، لذلك دفع اعتماد النظام المحاسبي المالي نحو القيام ببعض الإجراءات التوافقية مع المعطيات الجديدة.<sup>1</sup>

فالنظام المحاسبي المالي جعل من السهل التعامل مع تصريحات المكلفين بالضريبة وبالتالي اكتشاف المحقق للأخطاء والانحرافات الجوهرية التي تظهر بالقوائم الجبائية والمالية مما فعل من عملية الرقابة الجبائية، من حيث المفاهيم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي تدعم وتسهل أهداف المحقق الجبائي من التحقيق في مختلف تصريحات المحاسبية والجبائية للمكلفين بالضريبة وهو الأمر الذي انعكس ايجابا على عملية الرقابة الجبائية.<sup>2</sup>

ويظهر هذا الانعكاس من خلال الاهمية التي يكتسيها النظام المحاسبي المالي والتي تتمثل في ما يلي:<sup>3</sup>

- 1- يسمح بتوفير معلومات مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضع المالية للمؤسسة؛
- 2- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية، مما يقلص من حالات التلاعب؛
- 3- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة؛
- 4- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛
- 5- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي تركز على مبادئ محددة بوضوح؛
- 6- يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا؛ مما يدعم شفافية الحسابات؛ وتكريس الثقة في الوضع المالية للمؤسسة؛

<sup>1</sup> - مداني بن بلغيث، وفريد عوينات، "الإصلاح المحاسبي في الجزائر دراسة تحليلية تقييمية" رابط الموقع: <https://manifest.univ-ouargla.dz> تاريخ لاطلاع 2017/11/27، الساعة 17.0951.

<sup>2</sup> - سفيان بن عبد العزيز، ويوسف مومني، " النظام المحاسبي المالي كألية لتفعيل عملية الرقابة الجبائية دراسة ميدانية لمصالح الرقابة الجبائية بولاية بشار، مقال منشور في مجلة الدراسات المالية المحاسبية والادارية، جامعة ام البواقي، العدد السابع؛ جوان 2017، ص612.

<sup>3</sup> - نعيجي عبد الكريم، "مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات دراسة ميدانية"، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2016، 2017، ص62.

- 7- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة؛
  - 8- يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني؛ مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع؛
  - 9- تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة؛ تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وتغيير الاموال الخاصة؛ بالإضافة إلى جدول النتائج.
- غير انه ولتحقيق الرقابة الجبائية لأهدافها في مجال مراقبة الغش والتهرب الضريبي يجب على المدقق الجبائي التحكم الجيد في قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي لتحقيق اهدافه.

### المبحث الثالث: مساهمة التوافق بين التشريع الجبائي ومتطلبات الإفصاح المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF في الواقع من طرف مستخدمي القوائم المالية، افرز عدة خصائص وثرغات مختلفة ادت إلى مواجهة عدة تحديات تتعلق بشروط ومستلزمات لتطبيق الجيد له، اذ يتطلب هذا الاخير ضرورة إجراء تعديلات وإصلاحات دقيقة تمس قوانين البلد وخاصة قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، القانون التجاري، بالإضافة إلى قوانين المالية وبعض النصوص التنظيمية يجعلها تتلائم مع الايديولوجية الاقتصادية التي تبنتها الجزائر، من خلال مسيرة الاصلاحات وذلك من أجل الوصول إلى التطبيق الجيد لهذا النظام وتثمينه.<sup>1</sup>

**المطلب الأول: مظاهر الاختلاف بين التشريع الجبائي والمحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**

أدى تبني الجزائر تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية إلى عدة ثغرات على مستوى المحاسبة المطبقة، ضمن أهم الثغرات عناصر تحديد الضرائب على أرباح الشركات، ولما كان من مبادئ النظام المحاسبي المالي تغليب الجانب الاقتصادي على القانوني، يتطلب ذلك تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي وعصرنة النظام الجبائي للتقليل من تأثيرات تغيير المرجع المحاسبي، وهو ما يفرض على الدولة تكثيف جهودها من أجل حل مشكلات يطرحها هذا التباين.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - عبد الكريم فرحات، وصالح مرازقة، " اشكالية التوافق بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية في الجزائر دراسة تحليلية"، مقال منشور في مجلة العلوم الانسانية، جامعة قسنطينة، العدد 42، المجلد ب، 2014، ص42.

<sup>2</sup> - قدوري عمار، وبن عواق العربي، " المعالجة الجبائية لنتيجة المحاسبة بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي"، مقال منشور في مجلة دراسات جبائية، العدد 12، جوان 2018، ص 68.

اولا. الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي:

إن تحديد النتيجة الجبائية المتعلقة باحتساب الضرائب على ارباح الشركات IBS يكون إنطلاقا من النتيجة المحاسبية وذلك بعد معالجتها وفق قواعد النظام الجبائي الجزائري.<sup>1</sup>

1. تحديد النتيجة المحاسبية وفق قواعد الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 01:

النتيجة المحاسبية هي الربح أو الخسارة الصافية الناتجة عن ممارسة المؤسسة نشاط معين، بعد مقابلة الإيرادات بالأعباء أو الاصول مع الخصوم التي أدت للوصول إلى ذلك الربح أو الخسارة.<sup>2</sup> ويتم الحصول على النتيجة المحاسبية بطريقتين وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS كما يلي:

- تحديد النتيجة المحاسبية من قائمة الميزانية: تمثل الميزانية تصويرا للوضع المالي أو الحالة المالية للمؤسسة ، وذلك في لحظة زمنية معينة هي تاريخ إعدادها، وتظهر النتيجة المحاسبية إما ربح أو خسارة، وذلك بعد طرح إجمالي الاصول من إجمالي الخصوم.<sup>3</sup>
- النتيجة ربح: تكون هذه الحالة عندما يكون مجموع الاصول اكبر من مجموع الخصوم، ولقد نص النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 01 في هذه الحالة على تسجيل النتيجة في جانب الخصوم بإشارة موجب<sup>4</sup>، كما يمكن تبرير تسجيل الربح في جانب الخصوم كما يلي:<sup>5</sup>
- في حالة تحقيق ربح يكون جانب الاصول أكبر من جانب الخصوم، ولتحقيق التوازن بينهما نضيف النتيجة ( ربح ) إلى جانب الخصوم.
- يعتبر الربح مصدر التمويل، مثله مثل باقي الاموال الخاصة.

<sup>1</sup> - قدوري عمار، وبن عواق العربي، "مرجع سابق"، ص 60.

<sup>2</sup> - عزوز علي، ايمان يخلف، ومحمد طرش، " نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية -اليات وتعديلات-" مقال منشور في مجلة البحوث الاقتصادية والمالية جامعة ام البواقي، المجلد الرابع، العدد الثاني، ديسمبر 2017، ص308.

<sup>3</sup> - جودي محمد رمزي، " أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على تقييم الاداء المالي في المؤسسات الجزائرية المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 عرض القوائم المالية"، رسالة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2014-2015، ص68.

<sup>4</sup> - قدوري عمار، وبن عواق العربي، "مرجع سابق"، ص 69.

<sup>5</sup> - قدوري عمار، وبن عواق العربي، "مرجع نفسه"، ص 70.

## الفصل الثالث: مساهمة الإفصاح المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

- يمكن اعتبار الربح القابل للتوزيع دينا في ذمة المؤسسة لصالح الشركاء، والمساهمين، حث يقررون اما سحبه وإما تركه لتدعيم المركز المالي.

• النتيجة خسارة: وتكون هذه الحالة عكس الحالة السابقة عندما يكون مجموع الاصول اكبر من مجموع الخصوم.

- **تحديد النتيجة من حساب النتائج:** يعرض جدول حساب النتائج نتائج اعمال المؤسسة من ربح أو خسارة عن فترة مالية محددة ، وقد استخدم المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ضمن التعديل الذي تم إدخاله عام 2003، مصطلح الربح أو الخسارة بدلا من صافي الربح أو الخسارة للدلالة على الرقم الاخير الذي يظهر في الجدول، ويتم تحديد النتيجة<sup>1</sup>، وذلك بالفرق بين مجموع الايرادات ومجموع الاعباء الخاصة بالدورة، فتكون ربحا إذا كانت الايرادات اكبر من الأعباء وتكون خسارة في حالة العكس.<sup>2</sup>

### 2. تحديد النتيجة الجبائية وفق التشريع الجبائي ( الربح الخاضع للضريبة):

يحدد الربح الخاضع للضريبة إنطلاقا من النتيجة المحاسبية للمؤسسة، غير أنه فيما يخص الضريبة يتعين أن تضاف إلى النتيجة المحاسبية تصحيحات شبه محاسبية من أجل الاخذ بعين الاعتبار القواعد الجبائية الخاصة، تخصيص النتيجة المحاسبية من إعادة الادماج (التصحيحات الجبائية) والحسومات (التصحيحات السلبية).<sup>3</sup>

حيث ان: النتيجة الجبائية = الايرادات الخاضعة للضرائب - الاعباء القابلة للخصم.

وحسب القانون الجبائي الجزائري فإن قابلية الخصم الاعباء تخضع لبعض الشروط الشكلية والموضوعية تتمثل في ما يلي:<sup>4</sup>

- الشروط الشكلية: لكي يتم خصم الاعباء جبائيا يجب أن تتوفر هذه الاخيرة الشروط الشكلية التالية:

- أن يكون العبء مؤكدا وحقيقيا: يجب أن يكون العبء محقق فعلا وليس محتمل الحدوث سواء تم دفعه او مستحق الدفع، ويجب ان يكون فعلي، أي ليس وهمي وتتحمل المؤسسة عبئه بغض النظر عن دفعه ام لا.
- أن يكون العبء بمبررات ووثائق ثبوتية.

<sup>1</sup> - جودي محمد رمزي، "مرجع سابق"، ص73.

<sup>2</sup> - عزوز علي، ايمان يخلف، ومحمد طرش، "مرجع سابق"، ص309.

<sup>3</sup> - موقع المديرية العامة للضرائب، <https://www.mfdgi.gov.dz> تاريخ الاطلاع 2017/12/04، الساعة: 13.33.

<sup>4</sup> - دراجي عيسى، وقرنر بن توتة، " الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل اعتماد المعيار المحاسبي الدولي 12 الضرائب المؤجلة"، مقال منشور مجلة الحقوق والعلوم الانسانية العدد الاقتصادي، جامعة الجلفة، 2011، ص207-208.

- الشروط الموضوعية: يمكن تلخيصها فيما يلي:

- يجب أن يترتب عن العبء تخفيض في الاصول الصافية.
- أن يتم استغلال العبء في اطار التسيير العادي للمؤسسة ولمصلحتها.
- أن يكون العبء ضمن أعباء السنة المالية التي صرفت خلالها.

يلزم القانون كل المؤسسات مسك الدفاتر المحاسبية وتسجيل مختلف العمليات والتحويلات التي تقوم بها أو تطرأ عليها وذلك حتى تتمكن الادارة الجبائية من تحصيل الجباية المفروضة عليها مع العلم أن المؤسسة تعمل كل ما في وسعها من أجل تخفيض الربح بالطريقة الشرعية وغير الشرعية، وعليه فإن الهدف الرئيسي من حساب النتيجة الجبائية هو تعديل النتيجة المحاسبية وفق ما ينص عليه القانون حتى تتوافق مع النتيجة الجبائية<sup>1</sup> ويتم تحديد النتيجة الجبائية وفق العلاقة الآتية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الاعباء المدمجة (الاعباء المفروضة جبائياً - تخفيضات (الايرادات القابلة للتخفيض) - العجز المالي السابق.

1. الاعباء المفروضة جبائياً (الاستردادات) : تتعلق بما يلي:<sup>2</sup>

- أعباء العقارات غير مخصصة مباشرة للاستغلال المادة 1-169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- حصص الهدايا غير القابلة للخصم المادة 1-169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- حصص الاشهار المالي والرعاية الخاصة غير القابلة للخصم المادة 2-169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم المتضمنة الفندقية والإطعام والألعاب غير المبرر وغير المرتبط مباشرة بالاستغلال المادة 1-169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- الاشتراكات والهبات غير القابلة للخصم؛
- الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم بتطبيق التشريع الجبائي الساري المفعول؛

<sup>1</sup> - زلاطو نعيمة، "مدى تكيف النظام الجبائي الجزائري مع الممارسة المحاسبية الجديدة لتمويل الميزانية العامة لدولة وتحقيق التنمية الاقتصادية"، مقال منشور في مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، جامعة الجلفة، العدد الثالث، جوان 2018، ص 216.

<sup>2</sup> - ولهي بوعلام "جبائية المؤسسة"، مرجع سابق، ص 65.

## الفصل الثالث: مساهمة الإفصاح المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

- مؤونات غير قابلة للخصم التي لا تحقق الشروط المنصوص عليها في المادة 141-5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- الاهتلاكات غير قابلة للخصم والمتعلقة اساسا بالسيارة السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية لرقم الاعمال طبقا للمادة رقم 141-2 من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- مصاريف البحث والتطوير غير القابلة للخصم طبقا للمادة 171 من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

### ب. التحفيضات (الإيرادات القابلة للتخفيض): تتعلق بما يلي:<sup>1</sup>

- فائض القيمة الناتج عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة (30% لفوائض القيم قصيرة الاجل، 65% لفوائض القيم طويلة الاجل)؛
  - فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الاسهم والسندات المماثلة وكذا حواصل الاسهم وحصص هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المسعرة في البورصة؛
  - المداخل المتأتية من توزيع الارباح التي سبق اخضاعها للضريبة على ارباح الشركات أو المعفاة من ذلك؛
  - الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الايجاري (المؤجر)؛
  - الايجارات خارج الاعباء المالية (المستاجر)؛
  - العجز المالي السابق (خسائر السنوات السابقة تقبل لمدة 4 سنوات).
- ويظهر كل ما سبق من خلال الملاحق المرفقة بالقوائم الجبائية الجدول رقم 09 المتعلق بتحديد النتيجة الجبائية.

### ثانيا. الضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12:

ينص المعيار المحاسبي الدولي "ضرائب الدخل" (IAS12) المعدل على انه عندما تعد منشأة ما ميزانيتها مصنفة (فصل الاصول و الالتزامات المتداولة عن غير المتداولة) لا يتم ابدأ إدراج الاصول والالتزامات الضريبية المؤجلة في الفئة الجارية (المتداولة) وهذا ما يتبناه النظام المحاسبي المالي، ولا يعلل المعيار الاساس المنطقي ولعل السبب يكمن في اشتراط قيام المنشآت بتقدير مبالغ وانماط انعكاس الفروق المؤقتة ثبت انه امر صعب، والحقيقة ان مدى او نطاق هذه الجدولة سيكون محددًا بعض الشيء حيث ان الشغل الشاغل سيكون في تقدير ما اذا كانت الفروق المتوقعة ستحدث قبل هذه السنة المالية او خلالها.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - عزوز علي، ايمان يخلف، ومحمد طرش، "الفجوة بين المحاسبة والضريبة في الجزائر"، مقال منشور في مجلة الادارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة البليدة، العدد الثاني عشر، 2017، ص196-197.

<sup>2</sup> - الصديق حسوس، " تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، اطروحة دكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية والتسيير، جامعة المسيلة 2017-2018 ص150.

## الفصل الثالث: مساهمة الإفصاح المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

ونتيجة لوجود اختلافات بين المعايير المحاسبية والتي تعتبر الأساس في قياس الربح المحاسبي، وبين القواعد والقوانين المتطلبات الجبائية والتي تعتبر الأساس في قياس الربح الضريبي، فسوف تكون هناك فروق بين صافي الربح المحاسبي، والربح الخاضع للضريبة، والتي تكزن فروقا دائمة أو مؤقتة.<sup>1</sup>

### 1. الفروق الدائمة:

تنتج الفروقات الدائمة عن الاختلافات النهائية بين التشريع الجبائي والنظام المحاسبي المالي (معايير المحاسبية الدولية) فيما يخص بعض الإيرادات والتكاليف والتي لا يتعدى تأثيرها على النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية لسنة الحدث المنشئ لهذه التكاليف والنواتج، أي لا تكون لها تأثيرات على السنوات اللاحقة، ويتخلص الكيان من آثار هذه الفروقات في سنة حدوثها، مع ظهور هذا التأثير في قائمة حساب النتائج دون الميزانية.<sup>2</sup>

### 2. الفروق المؤقتة:

ان محور هذه الاختلافات يتركز حول تطبيق مبدأ اساس الاستحقاق والاساس النقدي في توقيت الاعتراف ببعض بنود الإيرادات والمصاريف لذا فهي محل خلاف بين المحاسبة المالية والتشريعات الضريبية، إن معايير المحاسبية والإبلاغ المالي تقوم بتطبيق اساس الاستحقاق فهي تعترف بالإيرادات المستلمة مقدما حسب اساس الاستحقاق والمصاريف المدفوعة مقدما أيضا اما التشريعات الضريبية فهي لا تأخذ بمبدأ اساس الاستحقاق وتتعامل مع بعض الإيرادات حال استلامها على اساس التقدي، وتقوم بإخضاعها للضريبة وكذلك تتعامل مع بعض المصاريف بنفس الطريقة.<sup>3</sup>

وبالتالي نجد أن الضريبة المؤجلة نوعين:<sup>4</sup>

- ضرائب مؤجلة خصوم: تتمثل في مبلغ الأعباء الضريبة الناتجة عن الاختلاف الزمني بين الإثبات المحاسبي للأعباء والمنتجات، واجبة السداد خلال الفترة اللاحقة.
- ضرائب مؤجلة اصول: تتمثل في مبلغ الضرائب المسددة مسبقا (المبلغ المسدد أكبر من المستحق فعلا) على الدورة المالية اللاحقة، والناتجة من الاختلاف الزمني لإثبات الأعباء والمنتجات.

### المطلب الثاني: مساهمة التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في تحسين الاداء الضريبي

في ظل التغيرات والتحويلات الحاصلة في مجال المحاسبي وفي إطار الاهتمام بتكليف النظام الجبائي مع قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي Scf نظرا للمفاهيم والقواعد التي إعتمدها فهناك مجموعة من النقاط

<sup>1</sup> - جمال كامل محمد، " أثر الاختلاف في تطبيق معايير المحاسبية وقانون الضرائب على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية لشركات المقاولات"، رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2011، ص154.

<sup>2</sup> - الصديق حسوس، "مرجع سابق"، ص68.

<sup>3</sup> - حيدر محمد علي يوسف، وعلي محمد ثجيل المعموري، " الإفصاح عن الضرائب المؤجلة على وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12"، مقال منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد العاشر، العدد 30، الفصل الاول، 2015، جامعة بغداد، العراق، ص92.

<sup>4</sup> - الصديق حسوس، "مرجع سابق"، ص72.

## الفصل الثالث: مساهمة الإفصاح المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

التي تتطلب جعلها تتوافق مع القانون الجبائي،<sup>1</sup> حيث من خلال ما تم التطرق إليه في المطلب السابق فيما يخص الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، والاختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، ذلك بسبب عدم اعتراف ادارة الضرائب ببعض الاعباء بهدف تقييد المكلف في عملية الإفصاح المحاسبي عن الاعباء للحفاظ على الوعاء والتحصيل الضريبي، غير انه وللحد من الغش والضريبي ضرورة تكييف القوانين الجبائية مع قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي.

### اولا. مساهمة تبني مبدا القيمة العادلة جبائيا على زيادة التحصيل الضريبي:

اهتمت المعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs بمفهوم القيمة العادلة وكيف يمكن الاستفادة منها لإعادة تقييم الاصول الملموسة وغير الملموسة كي تضي على المعلومات الحاسبية خاصة الملائمة،<sup>2</sup> وقد تضمن العديد من معايير المحاسبية الدولية مفهوم القيمة العادلة بشكل أو بآخر، ويمكن تقسيم البنود التي أشارت إلى هذا المفهوم إلى الاقسام التالية:<sup>3</sup>

- متطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة؛
- قواعد الإفصاح عن القيمة العادلة؛
- متطلبات الإفصاح عن معلومات تساعد في تقدير القيمة العادلة.

كما تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) نموذج القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها "بالقيمة الحقيقية" حيث أشار إليها ضمن القسم الثاني من الباب الأول "قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات"، وعرفها في الملحق الثالث على أنها "المبلغ الذي يمكن أن يتم من اجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية".<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - بن توتة قندز، وحكيم براضية، "مسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي دراسة تحليلية"، مقال منشور في مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، العدد الثامن عشر، ديسمبر 2015، ص348.

<sup>2</sup> - جمانة حنظل التميمي، وعليه صالح ناصر، "اهمية القيمة العادلة في تقييم الاصول الثابتة دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية"، مقال في مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 17 العدد، قسم المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة العراق، 2015، 2، ص62.

<sup>3</sup> - حديدي ادم، "أثر تطبيق نموذج القيمة العادلة في القياس المحاسبي على الإبلاغ المالي دراسة ميدانية"، مقال منشور في مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية العدد الواحد والعشرون، جامعة بسكرة، جوان 2017، ص186.

<sup>4</sup> - محمد زرقون، وفارس بن بدير، "واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، دراسة ميدانية لفئتين فئة المؤسسات الاقتصادية والاكاديميين والمهنيين المحاسبين"، مقال منشور في مجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، العدد 04، جوان 2016، ص06.

## الفصل الثالث: مساهمة الإفصاح المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

غير انه عند تطبيق مبادئ القياس والإفصاح بالقيمة العادلة التي نص عليها النظام المحاسبي المالي في بئية الاعمال الجزائرية اصطدم ببعض العقبات ومنها المتعلقة بالجانب الضريبي والقانون التجاري متمثلة في:<sup>1</sup>

- تحفظ المديرية العامة للضرائب لتقييم الأصول بالقيمة العادلة لكونها "حسب رأيهم" تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، خاصة أن الاقتصاد الجزائري يشهد حالة تضخم، وعليه فان مصالح الضرائب لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها (حساب الاهتلاكات انطلاقا من القيمة الاصلية التاريخية وبمعدلات اهتلاك مقننة) اذف إلى ذلك لا تعترف بحساب الاهتلاكات التي لا تعود ملكيتها إلى المؤسسة وإنما تم اقتناؤها في إطار قرض ايجاري.

- القانون التجاري الجزائري مازال يعتبر أن أي مؤسسة فقدت ثلاثة أرباع من رأسمالها أنها في حالة إفلاس ويجب تصفيتها، في حين أن معايير المحاسبية الدولية تعتبر أن راس المال مجرد قيمة هامشية ناتجة عن الفرق بين قيمة الأصول والخصوم، وهذا الفرق يتغير من وقت لآخر فالأهم ألا تقع المؤسسة في خطر العجز عن التسديد وبإمكانها مزولة نشاطها بشكل عادي ولو استهلكت رأس المال الاجتماعي.

حيث أن النظام الجبائي الجزائري لا يتماشى مع مبدأ التقييم بالقيمة العادلة بل يقوم أساس على التكلفة التاريخية<sup>2</sup>، وهذا ما يؤثر سلبا على التحصيل الضريبي حيث ان الزام المؤسسات بالاعتماد على القيمة العادلة جبائيا يساهم في زيادة التحصيل الجبائي كما يلي:

### 1.زيادة قيمة النتيجة الجبائية:

حسب المواد 185 و 186 من قانون الضرائب المباشرة "يقيد فائض القيمة المتأتي من اعادة تقييم التثبيتات في النتيجة الجبائية"، حيث نصت هذه المواد على ان الاهتلاك الناتج عن اعادة تقييم الاصول (الاراضي، المباني، المعدات ...) يتم ادماجه في النتيجة الجبائية ليفرض عليه الضريبة على ارباح الشركات ibs او الضريبة على الدخل الاجمالي irg.<sup>3</sup>

يلاحظ من خلال المواد السابقة ان، اعادة تقييم الاصول في المؤسسات بالقيمة العادية يؤدي إلى زيادة الوعاء الضريبي (النتيجة الجبائية) فيما يخص الضريبة على ارباح الشركات او الضريبة على الدخل الإجمالي، خاصة في ظل ضخامة قيمة الاصول والاستثمارات في المؤسسات من اراضي ومباني ومعدات نقل وادوات.

### 2.زيادة المركز المالي:

<sup>1</sup> - حمدي فلة، " تأثير استخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة الكوابل بسكرة"، اطروحة دكتوراه طور ثالث، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة بسكرة، 2016-2017، ص 40.

<sup>2</sup> - منصور بن عمارة، " تحليل علاقة التشريع الضريبي بالنظام المحاسبي المالي"، مقال منشور في مجلة الحكمة للدراسات الاقتصادية، الجزائر، العدد الثالث، نوفمبر 2015، ص 18.

<sup>3</sup> - وزارة المالية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، المواد 185 و 186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

## الفصل الثالث: مساهمة الإفصاح المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

حسب النظام المحاسبي المالي فإن الميزانية تهدف إلى قياس المركز المالي للمؤسسة، وهذا من خلال معرفة قيمة الموارد التي هي تحت رقابة المؤسسة ومعرفة هيكلها المالي خلال فترة زمنية معينة، ولتحقيق ذلك فإن عناصر الميزانية يتم عرضها حسب درجة السيولة التي على أساسها تصنف الأصول إلى أصول جارية وأصول غير جارية وتصنف الخصوم على أساس درجة استحقاقها إلى رؤوس الامول الخاصة، الخصوم غير الجارية والخصوم الجارية،<sup>1</sup> حيث يسجل فارق إعادة التقييم في الطرف الدائن من حساب 105 فوائض القيمة لإعادة التقييم الملحوظة في التثبيات التي تكون موضوع إعادة تقييم حسب الشروط القانونية، وهذا ما يزيد من قيمة أصول والخصوم في ميزانية المؤسسات،<sup>2</sup> مما يترتب عليه رسوما وغرامات (التوثيق، اعادة تقدير، تعديل راس مال، زيادة قيمة اسهم الشركات...).

**ثانيا. مساهمة التوافق بين القوائم الجبائية والمالية في تحسين الاداء الضريبي في الجزائر:**

حسب نص المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أن الشركات والمؤسسات الخاضعة لنظام الضريبة الحقيقي ملزمة بتقديم قبل 30 من شهر افريل من كل سنة قوائم جبائية<sup>3</sup> تتمثل في:<sup>4</sup>

- ملخص عن الخصوم والاصول؛
- جدول حساب النتائج؛
- جدول حول الاهتلاكات؛
- جدول حول الرسم على النشاط المهني؛
- جدول حول الانتقال من النتيجة الجبائية إلى النتيجة المحاسبية؛
- كشف عن التسيقات الضريبة (تسيقات الضريبة على ارباح الشركات والضريبة على الدخل الاجمالي)؛
- جدول حول حركة المخزونات؛
- جدول حول المؤنات.

اما النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ورقم 07 فقد الزم الكيانات والمؤسسات بغض النظر عن نظام الجبائي الذي تخضع له بإعداد قوائم مالية والتي تتمثل في:<sup>5</sup>

- الميزانية؛

<sup>1</sup> - محمد فيصل مايدة، وجمال خنشور، "قياس عناصر قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي دراسة تحليلية"، مقال منشور في مجلة البحوث والدراسات، جامعة الوادي، العدد 23، 2017، ص309.

<sup>2</sup> - عطية عبد الرحمان " المحاسبية المعمقة مرجع سابق، ص219.

<sup>3</sup> - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 152، 2016.

<sup>4</sup> - نفس المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>5</sup> - مجلس المعايير المحاسبية الدولية، المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 و07.

## الفصل الثالث: مساهمة الإفصاح المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

---

- جدول حساب النتائج؛
- جدول تغيرات رؤوس الاموال؛
- جدول تدفقات الخزينة؛
- الملاحق.

إن الاختلاف بين القوائم الجبائية المنصوص عليها في النظام الضريبي، والقوائم المالية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية يرجع إلى ان الهدف الرئيسي من القوائم الجبائية هو تحديد الوعاء الضريبي للمكلف، بينما القوائم المالية هو خدمة الملاك والمستثمر وتحديد القيمة المركز المالي في المؤسسات والشركات، وهذا ما يمكن ان يتم استغلاله جبائيا لتأكد من صحة الوعاء الضريبي من خلال الملاحق وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات رؤوس الاموال .

### خلاصة الفصل:

من خلال ما تم التطرق إليه في هذا الفصل يمكن القول أن الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS يلعب دورا كبيرا في تحسين الاداء الضريبي للمكلف من خلال جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية، حيث يتم تحديد الوعاء الضريبي لمختلف الضرائب والرسوم (TVA, TAP, IRG, IBS) اعتمادا على القوائم الجبائية المتضمنة قائمتين ماليتين تتمثل في الميزانية وجدول حساب النتيجة المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي الأول وهذا ما سيتم التأكد منه من خلال الفصل الموالي في شكل دراسة تطبيقية لموضوع الدراسة.

## الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

### تمهيد :

بعد تطرقنا للجانب النظري من خلال ثلاثة فصول، سيتم التطرق في هذا الفصل إلى دراسة أثر النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي المترتب عن إختلالات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في شكل استبيان، بالإضافة إلى دراسة دور الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق على بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

ويمكن تقسيم الفصل الى ثلاثة مباحث كالآتي:

- ✓ المبحث الأول : منهجية الدراسة التطبيقية.
- ✓ المبحث الثاني : الدراسة الاحصائية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- ✓ المبحث الثالث : دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية بمركز الضرائب لولاية سطيف.

## الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

### المبحث الأول: منهجية الدراسة التطبيقية

ويتم التطرق في هذا المبحث إلى الاطار المنهجي للدراسة التطبيقية من خلال التعريف بميدان الدراسة وطريقة إجرائها والهدف منها في شكل تمهيد لما سيتم التطرق إليه في هذا الفصل.

### المطلب الأول: منهجية الدراسة الاستبانة

سيتم الاعتماد على الاستبانات في جمع المعلومات المتعلقة بموضوع البحث وذلك راجع إلى طبيعة الدراسة التي تطلبت دراسة آراء عينة من ممثلي المحاسبة والضرائب في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

### اولا. تحضير الاستمارة:

تم تحضير استمارة الاستبيان من خلال المراحل التالية:

#### 1. إعداد استمارة الاستبيان:

لمعالجة الموضوع من الناحية التطبيقية، تم الاعتماد على الاستبيان باعتباره اداة بحث يعتمد عليها في جمع المعلومات بهدف تحليلها واستخلاص النتائج حول دراسة اثر الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF للحد من التهرب الضريبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، لذلك تم تصميم استمارة الاستبيان لجمع البيانات بهدف تحليلها والوصول إلى النتائج المطلوبة.

وقد تم إعداد هذا الاستبيان بالاعتماد على الواقع المحاسبي والجبائي لبيئة الاعمال الجزائرية، وبعض الدراسات السابقة التي تناولت موضوع البحث في احد متغيراته، حيث تضمن الاستبيان جزئين، الجزء الاول يتضمن المعلومات الشخصية الخاصة بالمستجوبين، الجنس، العمر، المستوى التعليمي، الكفاءة المهنية، سنوات الخبرة المهنية، اما الجزء الثاني فلقد تضمن ثلاثة محاور تشمل (11) سؤالاً في كل محور، تتناول الجوانب المتعلقة بالإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية والتهرب الضريبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

والهدف من هذا الاستبيان هو:

- ربط متغيرات البحث والتمهيد للدراسة في شكل تحليل محتوى للقوائم المالية والمستندات المحاسبية والجبائية لبعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- معرفة مدى توافق متطلبات الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية؛
- التعرف على مدى مساهمة الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في تحسين جودة القوائم المالية للمؤسسات؛

## الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

- التطرق إلى دور المعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs في الحد من الممارسات المحاسبية التي تهدف إلى التهرب الضريبي في المؤسسات الاقتصادية.

### 2. محتوى الاستمارة:

بعد إعداد استمارة الاستبيان بالاعتماد على الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث واستشارة أهل الاختصاص في المجال المحاسبي والجبائي، من اساتذة اكاديميين، ومهنيين وخبراء محاسبين، جاء الاستبيان في شكله النهائي كما هو مبين في الملحق رقم (01).

بهدف تغطية فرضيات وأهداف الدراسة، تضمن الاستبيان المحاور الرئيسية التالية:

**المحور الأول:** إستجابة النظام المحاسبي المالي SCF للمعايير المحاسبة الدولية IAS ومعايير التقارير المالية الدولية IFRS المتعلقة بالإفصاح في القوائم المالية، حيث يهدف هذا المحور إلى التعرف على مدى وجود توافق بين النظام المحاسبي المالي (SCF) والمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) في جانب الإفصاح المحاسبي في المؤسسات من خلال طرح (11) سؤالاً.

**المحور الثاني:** الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، حيث يهدف هذا المحور إلى التعرف على مدى تأثير الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية على قرارات مستخدميها من خلال (11) سؤالاً.

**المحور الثالث:** التهرب الضريبي عن طريق الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، حيث يهدف هذا المحور إلى التعرف على التهرب الضريبي عن طريق الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات من خلال (11) سؤالاً.

وقد تم وضع تدرج بدائل الاستجابة وفق خماسي ليكارت.

### ثانياً. مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في مختلف الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات والمستشارين الجبائين في الجزائر.

لقد استهدف الاستبيان عينة عشوائية من محافظي وخبراء المحاسبة والمستشارين الجبائين من خلال توزيع استبيان تم الحصول على استبانة صالحة للدراسة وملغاة ومفقودة، كما هو موضح في الجدول التالي:

**جدول رقم (11): يوضح الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان.**

البيان	العدد	النسبة
عدد الاستثمارات الموزعة	331	100%
عدد الاستثمارات المسترجعة	230	70%
عدد الاستثمارات القابلة للتحليل	190	58%
عدد الاستثمارات الملغاة	40	17%

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على تجميع الاستبيان.

وقد كانت إجابات كل فقرة وفق مقياس ليكارت الخماسي ( Likert ) حيث يعتبر هذا المقياس من أكثر المقاييس شيوعا بحيث يطلب فيه من المستجوب أن يحدد درجة موافقته أو عدم موافقته على خيارات محددة وهذا المقياس مكون غالبا من خمسة خيارات متدرجة يشير المستجوب إلى اختيار واحد منها وهي خمسة خيارات كما هو موضح في الجدول رقم (12) حيث تم تحديد مجال المتوسط الحسابي من خلال حساب المدى، أي أنه تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي، وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج. كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (12) : يوضح مقياس ليكارت الخماسي:

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
النقاط	5	4	3	2	1
الدرجة	5-4.2	4.19	3.39	-1.80	1-1.79

واستنادا إلى ذلك فإن قيم المتوسطات الحسابية التي توصلت إليها الدراسة سيتم التعامل معها لتفسير البيانات حسب مستوى الأهمية وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم(13): يوضح مقياس التحلي

مرتفع	متوسط
3,67 فأكثر	متوسط
2,33-1	منخفض
	3,66-2,34

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات السابقة.

حيث تم اعتماد هذا المقياس على أساس: طول الفئة =  $\frac{\text{الحد الأعلى} - \text{الحد الأدنى}}{\text{عدد المستويات}}$

$$1,33 = \frac{4}{3} = \frac{(1-5)}{3} \text{ حيث أن عدد المستويات} = 3.$$

## الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

وبناءً عليه فإذا كانت قيمة المتوسط الحسابي للفقرات أكبر من 3.67 فيكون المستوى مرتفعاً (ويعني موافقة عالية لأفراد العينة على العبارة) أما إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي من 2.34-3.66 فيكون المستوى متوسطاً، وإذا كان المتوسط الحسابي من 1-2.33 فيكون المستوى منخفضاً.

ثالثاً. منهجية الدراسة ونشر الاستبيان:

بعد ما تم التطرق إلى الخطوات التي تم إتباعها لإعداد استمارة الاستبيان سيتم التناول في هذا العنصر المنهجية التي يتم الاعتماد عليها في نشر وإدارة الاستبيان وجمع البيانات لتحليلها.

### 1. توزيع الاستمارة:

للولوصول إلى أفراد عينة الدراسة تم الاعتماد على العديد من الوسائل والقنوات وذلك بهدف الحصول على عدد أكبر من المستجوبين، حيث تم الحصول على قائمة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين على المستوى الوطني، تتضمن الاسم، والعنوان، والبريد الإلكتروني، ورقم الهاتف، كما شمل البحث عدة مناطق نذكر منها: سطيف، برج بوعريج، مسيلة، البويرة، جيجل، بجاية، باتنة، ميله، جيجل، قسنطينة الجزائر العاصمة، البليدة، تبسة، بسكرة، الوادي، حيث تم التنقل إلى بعض من الولايات السابقة ومقابلة افراد العينة للإجابة على الاستبيان.

كما وانه قبل توزيع استمارة الاستبيان قام الباحث من التأكد من صدق وثبات الاستبيان كما يلي:

### 1. صدق أداة الدراسة:

يقصد بصدق أداة البحث مدى قدرتها على قياس الموضوع الذي وضعت من اجله، بمعنى إلى أي درجة تصلح هذه الأداة لقياس الغرض الذي وضعت من اجله، وقد تم الاعتماد على نوعين من الصدق هما:

• **الصدق الظاهري:** بعد الانتهاء من تصميم الاستمارة وتصنيفها في صورتها الأولية بما يتناسب مع

أهداف الدراسة، تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين من ذوي الاختصاص على مدى

صلاحيتها كأداة لجمع البيانات والتأكد من وضوح صياغة كل فقرة من فقرات الاستمارة وتصحيح

الفقرات غير الملائمة، وبعد استرجاع الاستبيانات تم إجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء

مقترحاتهم، وقد طورت هذه الأداة بناء على آراء المحكمين حيث عدلت الصياغة ووضعت في

صورتها النهائية، والملحق رقم (02) يوضح قائمة بأسماء المحكمين، والاستبيان في صورته النهائية

موضح في الملحق رقم (01)؛

• **صدق المحك أو الصدق الذاتي:** يقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه، ويمكن حساب معامل

الصدق عن طريق حساب جذر معامل الثبات ويعرف بصدق المحك.

ب. ثبات الاستمارة:

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

يقصد بثبات الأداة اتساق الدرجات التي يتحصل عليها أفراد العينة، إذا ما طبقت عليهم الأداة أكثر من مرة، وكلما كان ثبات الأداة مرتفعاً دل ذلك على أنه يقيس الفروق الحقيقية بين الأفراد أي سمة أو قدرة وأنه لا يتأثر كثيراً بالعوامل المسببة للخطأ أو عوامل الصدفة التي تجعل درجات الفرد تتأثر بدون أسباب حقيقية. ولقياس ثبات أداة الدراسة قمنا بحساب معامل ألفا كرونباخ باستخدام برنامج SPSS في نسخته 24 حيث يعبر معامل ألفا عن درجة الاتساق الداخلي للمقياس وقد بلغت قيمة ألفا كرونباخ للاستمارة الأولية ككل 0,934 .

هذا ومن خلال مخرجات برنامج spss كشف تحليل الثبات أن درجة الاتساق الداخلي بين عبارات المقياس تقع في المدى المقبول كما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (14): معامل الثبات ألفا كرونباخ.

المحور	عدد البنود	معامل ألفا كرونباخ
استجابة النظام المحاسبي المالي SCF للمعايير المحاسبة الدولية IAS ومعايير التقارير المالية الدولية IFRS المتعلقة بالإفصاح في القوائم المالية.	11	0,863
الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.	11	0,894
التهرب الضريبي عن طريق الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.	11	0,865
المجموع	33	0.934

المصدر: من اعداد الطالب من مخرجات برنامج SPSS.V 24.

من خلال الجدول نلاحظ أن، معاملات الثبات ألفا كرونباخ في جميع محاور الاستبيان مرتفعة وهي كلها أكبر من 0,60، وحتى قيمة ألفا كرونباخ للاستمارة ككل جاء مرتفع مما تؤكد القيمة 0,934، وهي تعكس مستوى الثبات المرتفع لاستبيان الدراسة.

رابعاً. الحدود الزمانية والمكانية ومجتمع الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في ما يلي:

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

- الحدود المكانية: اهتم البحث بدراسة اثر الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في الحد من التهرب الضريبي في عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية التي يمثلها محافظ الحسابات والخبير المحاسبي والمستشار الجبائي في معظم ارجاء الوطن.
  - الحدود الزمانية: اجريت الدراسة من بداية إعداد الاستمارة إلى غاية تحليلها والوصول إلى النتائج خلال الفترة : من شهر جانفي من عام 2018 إلى غاية شهر جانفي 2019.
- اما فيما يخص انتقاء عينة الدراسة ولكون حجم العينة اكثر العناصر في تصميم الاستبيان، تم الاعتماد على معادلة ستيفن ثامبسون التالية:

$$n = \frac{N \times p(1-p)}{\left[ \left[ N-1 \times \left( d^2 \div z^2 \right) \right] + p(1-p) \right]}$$

حيث إن:

N: حجم المجتمع تم تحديده من خلال المعلومات المقدمة من طرف المجلس الوطني كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (14): حجم مجتمع الدراسة

الفئة	الحجم
محافظي الحسابات	2025
الخبراء المحاسبين	297
المجموع	2322

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على المجلس الوطني للمحاسبة الجزائر.

المستشارين الجبائيين	103
----------------------	-----

المصدر: المديرية العامة للضرائب الجزائر.

Z: الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الدلالة 0.95 وتساوي 1.96.

d: نسبة الخطأ وتساوي 0.05.

p: نسبة توفر الخاصية والمحايدة وتساوي 0.50.

وبالتالي فحجم العينة من خلال المعادلة قدره (331) من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والمستشارين الجبائيين، وتم استرداد (230) استبيان اي بنسبة 69.69% من حجم العينة الكلي والاستبيانات القابلة للتحليل (190) اي بنسبة 57.57% من اجمالي العينة.

## الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

### المطلب الثاني: منهجية الدراسة حالة مجموعة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

سيتم التطرق إلى هذه الدراسة من الجانبين المحاسبي والجبايي من خلال الإفصاح المحاسبي والتصريحات الجبائية لكل مؤسسة، لذلك وجب علينا دراسة حالة المؤسسات لدى مركز الضرائب لولاية سطيف من خلال تفحص التقارير والتصريحات الجبائية للمؤسسات وتحليلها، ودراسة وتحليل القوائم المالية والمستندات المحاسبية لهذه المؤسسات لدى مصلحة المحاسبة او مكتب المحاسبة الخاصة بها.

#### اولا. ميدان الدراسة التطبيقية:

##### 1. مركز الضرائب لولاية سطيف:

لقد تم إعلان عن فتح مركز الضرائب بتاريخ 19 سبتمبر 2001 كمشروع جديد استجابة لنمو المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وتطورها في المجال الاقتصادي، بحيث يختص بتسيير ملفات المكلفين الخاضعين للضريبة حسب النظام الحقيقي.<sup>1</sup>

##### ا. تعريف مركز الضرائب لولاية سطيف:

مركز الضرائب هو جهاز تسيير موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير والتحصيل والمراقبة والمنازعات ويقوم مركز الضرائب بتسيير ملفات المكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه وهي المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي.

##### ب. مهام مركز الضرائب لولاية سطيف:

يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين للنظام الحقيقي وذلك من أجل تحسين عملية التسيير ومراقبة المكلفين بالضريبة ويختص مركز الضرائب في مجال وعاء التحصيل، الرقابة، ومنازعات الضرائب والرسوم لاسيما ما يأتي:<sup>2</sup>

#### • في مجال الوعاء:

- يمسك ويسير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛
- يصدر الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض ويعاينها ويصادق عليها.

#### ❖ في مجال التحصيل:

- يتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛
- ينفذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود؛
- يضبط الكتابات وتسجيل مركز تسليم القيم.

<sup>1</sup> - DGI.la lettre de la DGI N° 20,avril 2002. .Ministre de finance .

<sup>2</sup> - المادة 20 من المرسوم التنفيذي 06-327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، الجريدة الرسمية عدد 59، 2006.

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

❖ في مجال الرقابة:

- تبحث عن المعلومة الجبائية وتجمعها وتستغلها وتراقب التصريحات؛
- تعد وتتجز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقيم نتائجها.

❖ في مجال المنازعات:

- يدرس الشكاوى ويعالجها؛
- يتابع المنازعات الادارية والقضائية؛
- يعوض القروض والرسوم.

❖ في مجال الاستقبال والإعلام:

- يضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛
- يتكفل بالإجراءات الادارية المرتبطة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الاساسي؛

- ينظم المواعيد ويسيرها؛

- ينشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين<sup>1</sup> لاختصاص مركز الضرائب.

ج. الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب:

ينظم مركز الضرائب الذي يسيره رئيس المركز في ثلاث مصالح رئيسية ومصالحتين وقباضة:<sup>2</sup>

- المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات؛
- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث؛
- المصلحة الرئيسية للمنازعات؛
- مصلحة الاستقبال والإعلام؛
- مصلحة الاعلام الالي والوسائل؛
- القباضة.

د. نظام المعلومات لمركز الضرائب:

باشرت المديرية العامة للضرائب على وضع حيز التنفيذ النظام المعلوماتي الجبائي الذي هو في طور التجسيد حيث شهد المشروع إعادة الانطلاق في مرحلة التأطير بتاريخ 29 جانفي 2013، وتتمثل جوانب نظام المعلومات الجبائي لدى المركز في ما يلي:<sup>3</sup>

<sup>2</sup>- المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، السابق الذكر.

<sup>3</sup> - La lettre de la DGI N° 81,201.

## الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

### ❖ الجوانب التقنية:

يحرز الفريق التقني لمشروع نظام المعلومات الجبائي تقدما وقد أخذ على عاتقه الجوانب ذات الصلة بتنفيذ البيانات. التي وضعتها الفرق التقنية للشركة الاسبانية "إندرا" والفرق التابعة للمديرية العامة للضرائب هي كما يلي:

- فضاء المعطيات؛
- بيئة التطوير والتأهيل؛
- وضع وتنصيب نظام تسيير قواعد بيانات البيئة وخلق الآلات الافتراضية وصيانتها؛
- صيانة قاعدة البيانات ودعم لفريق المشروع؛
- تنصيب نظام التسيير الجبائي (SGF) لاختباره مع قاعدة البيانات؛
- إعداد الجزء التقني من دفتر الشروط المتعلق بتحديث قاعدة بيانات التطوير لإنقاذ قاعدة البيانات المتواجدة التي لم تعد تستجيب للضبط؛
- مسك وبرمجة اثنان وثلاثين (32) ورشة مع المصممين لتجهيزات المستقبل " مركز حساب المديرية العامة للضرائب "؛
- التدقيق في تنصيبات الشبكات وعتاد الإعلام الآلي لمركز الضرائب على صعيد آخر تم اجراء مراقبة يومية للأنظمة بمساعدة تسيير النظام في إطار نقل الكفاءة.

### ❖ الجوانب العملية:

تمحورت الإجراءات الحديثة في المجال العملي حول الأخذ بعين الاعتبار جميع الوظائف الضرورية لانطلاق وسير مركز الضرائب بما أن الأمر يتعلق بالشروع في انطلاق موقع نموذجي لصنف مركز الضرائب.

### 2. المؤسسات محل الدراسة:

تتمثل المؤسسات محل الدراسة في ثلاثة مؤسسات اقتصادية مقرها الاجتماعي الجزائر وتخضع لنظام الربح الحقيقي مصنفة حسب طبيعة النشاط كالتالي:

الجدول رقم (15): المؤسسات محل الدراسة التطبيقية.

رقم	النشاط	المقر الاجتماعي
01	الاستيراد والتصدير	العلمة - سطيف
02	الاشغال العمومية	العلمة - سطيف

### المصدر: من إعداد الطالب.

ويتم التطرق إلى فحص وتحليل القوائم المالية والوثائق المحاسبية، وطرق الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية في كل مؤسسة وعلاقتها بالإفصاح في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، وذلك بهدف معرفة أثر قواعد الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في الحد من التهرب الضريبي في هذه المؤسسات.

للإشارة أنه تم اختيار هذه المؤسسات للأسباب التالية:

- اختلاف العناصر المكونة للميزانية حسب نشاط المؤسسة؛
- اختلاف العناصر المكونة لجدول حسابات النتائج حسب نشاط المؤسسة؛
- اختلاف التصريحات الضريبية حسب نشاط المؤسسة؛
- طبيعة المعلومات المتوفرة حول الإفصاح المحاسبي والضريبي لكل مؤسسة.

ثانيا. طريقة إجراء الدراسة التطبيقية وأهدافها:

الهدف من هذا الفصل هو دعم الجانب النظري والتطبيقي الذي تمثل في شكل دراسة حالة مجموعة مؤسسات بهدف معرفة دور الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في الحد من التهرب الضريبي.

#### 1. طريقة إجراء الدراسة:

سيتم إجراء هذه الدراسة من خلال دراسة حالة بعض من المؤسسات، من خلال التدقيق وفحص الدفاتر والمستندات والوثائق المحاسبية والقوائم المالية، وذلك بهدف معرفة مدى توافق الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية مع قواعد النظام المحاسبي المالي لهذه المؤسسات وكيفية تحديد الوعاء الضريبي بالاعتماد على البيانات المحاسبية.

ومن أجل تحديد حجم التهرب الضريبي المترتب عن الإفصاح المحاسبي والتصريحات الجبائية في المؤسسات محل الدراسة بالاعتماد على منهج الرقابة الجبائية، والتي تتمثل في طريقة التحقيق في المحاسبة ويقصد بهذه الطريقة، "مجموعة العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو فحص شخص معين، ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبه، وعند اقتضاء الحال يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة".<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - بوزيد سفيان، التهرب الضريبي مفهوم وقياس، مجلة المالية والأسواق، ص131. الموقع

## الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

ويقاس حجم التهرب الضريبي عند اكتشاف عدم مطابقة التصريحات الجبائية مع ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية للمكلفين والمتمثل في الفرق بين المبالغ المعاد تأسيسه والمبلغ المصرح به كما يلي:<sup>1</sup>  
حجم التهرب الضريبي = المبلغ المعاد تأسيسه - المبلغ المصرح به، وهي الطريقة التي سيتم الاعتماد عليها في هذه الدراسة.

### 2. اهداف الدراسة التطبيقية:

تهدف الدراسة التطبيقية إلى ما يلي:

- التعرف على العلاقة بين التشريع المحاسبي والضريبي؛
- معرفة إجراءات التدقيق الجبائي والمحاسبي للقوائم الجبائية في المؤسسة؛
- التعرف على كيفية تنظيم وعمل الادارة الضريبية؛
- دراسة دور الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في الحد من التهرب الضريبي؛
- قياس حجم التهرب الضريبي في المؤسسات محل الدراسة.

<sup>1</sup> - بوزيد سفيان "مرجع نفسه" ص 131-132.

## الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

### المبحث الثاني: الدراسة الإحصائية لعينة من المؤسسات الجزائرية

من خلال هذا المبحث سيتم عرض الدراسة الإحصائية والتي تتمثل في آراء عينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمستشارين الجبائين، حيث إنهم يمثلون عمليات إعداد القوائم المالية والتصريحات الجبائية للمؤسسات التابعة لهم، بالإضافة إلى التدقيق ومراقبة هذه القوائم والتصريحات الجبائية والتأكد من مدى توافقها مع التشريعات الجبائية المعمول بها وكذا قواعد النظام المحاسبي المالي والتصريحات الجبائية، وهذا بهدف الإجابة على الفرضيات المطروحة.

### المطلب الأول: الأساليب الإحصائية المستخدمة

اعتمدنا في دراستنا على أساليب الإحصاء الوصفي التي تتلائم مع أهداف الدراسة وكذا نوع العينة ومحاور الدراسة وذلك بما يوفره برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) في نسختها 24.

### أولاً. مقاييس الإحصاء الوصفي:

تتمثل في:

1. المتوسط الحسابي: لوصف درجات الموافقة على مختلف العبارات، ليتم تقييم مستوى الموافقة على الإجابة أو مستوى كل محور كما يلي:

### الجدول رقم (16): المتوسط الوزني لحساب المستوى

المستوى	المتوسط الحسابي
منخفض	2.76-01
متوسط	3.65-2.77
عالي	5-3.66

المصدر: من اعداد الطالب من خلال حساب قانون مركز وطول الفئة.

2. الانحراف المعياري: لتوضيح مدى تباين واختلاف أو اتفاق وتقارب استجابات أفراد العينة حول مختلف العبارات وكذا مدى تباين مستوى محاور الإستمارة.

ثانياً. وصف خصائص العينة:

### 1. حسب الجنس:

### الجدول رقم (17): توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس

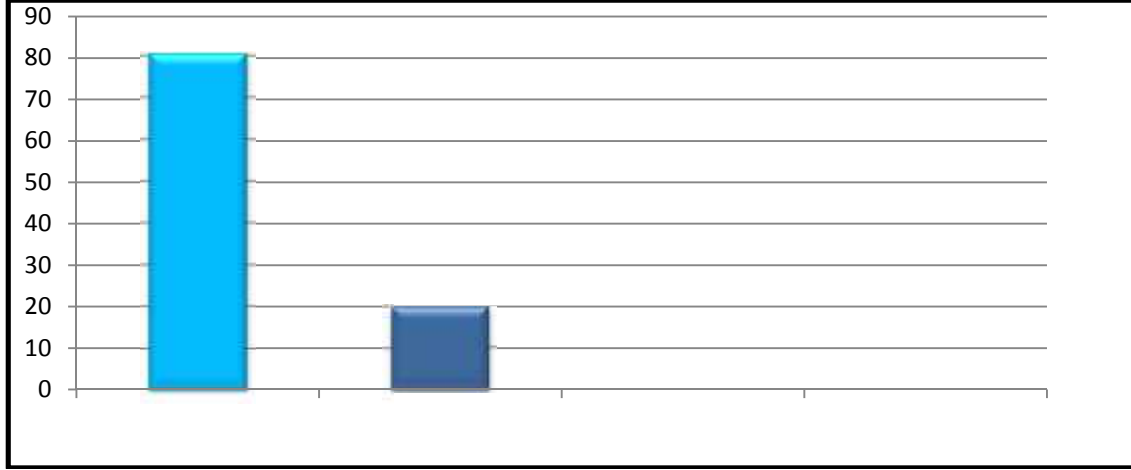
السنوات	العدد	النسبة
ذكر	153	80,5%
انثى	37	19,5%
المجموع	190	100%

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.24.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن، الفئة الغالبة على عينة الدراسة هي فئة الذكور بنسبة 80.5% مقارنة بنسبة الاناث التي بلغت 19.5% وهذا راجع إلى أن توجه الذكور إلى مهنة الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات والمستشار الجبائي أعلى منه عند الاناث.

الشكل رقم(05): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد معالجة البيانات باستخدام برنامج

.Excel

2. حسب السن:

جدول رقم(18): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

السن	العدد	النسبة
اقل من 30	9	4,7
31-40	73	38,4
41-50	68	35,8
اكثر من 51	40	21,1
المجموع	190	%100

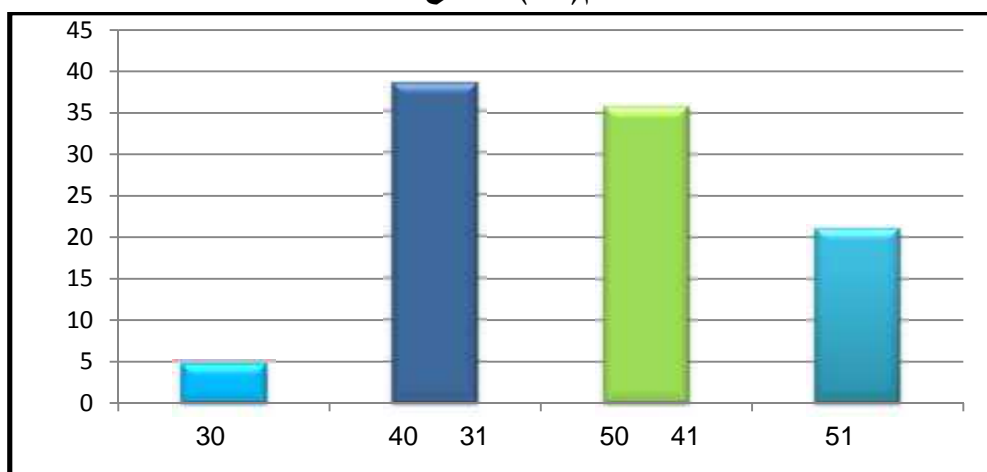
المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.24.

من خلال النتائج المبينة في الجدول فإننا نلاحظ أن هناك تنوعا في توزيع أفراد العينة حسب السن والفئة الغالبة هي من 31 سنة إلى 40 سنة بنسبة 38.4% تليها الفئة من 41 إلى 50 سنة بنسبة لا تبتعد

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

عنها كثيرا وتقدر بـ: 35.8%، وذلك راجع إلى سياسة الدولة (وزارة المالية) في منح الاعتماد للخبراء ولمحافظي الحسابات والمستشارين الجبائيين.

الشكل رقم (06): توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر



المصدر: معالجة البيانات باستخدام برنامج Excel.

3. حسب المؤهل:

الجدول رقم (19): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل.

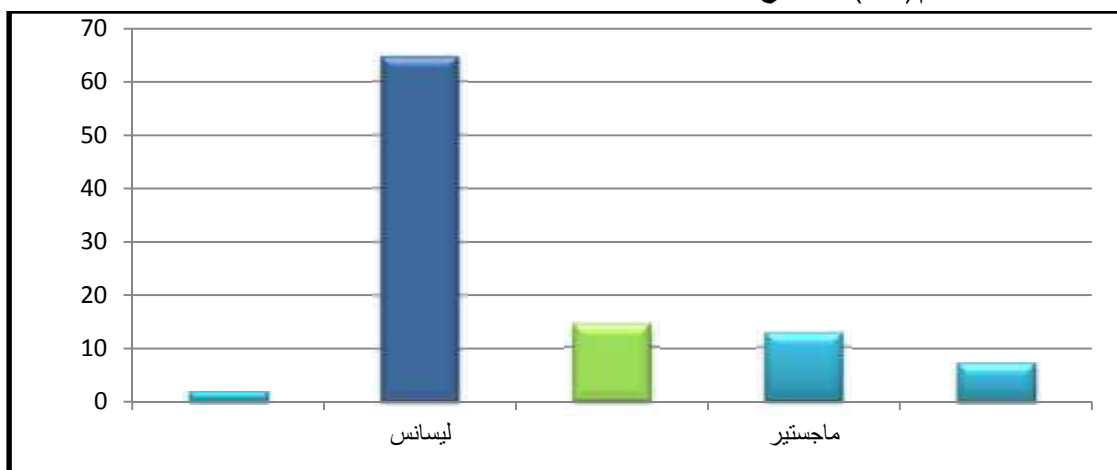
المستوى	العدد	النسبة
تقني سامي	3	1,6
ليسانس	123	64,7
ماستر	27	14,2
ماجستير	24	12,6
دكتوراه	13	6,8
المجموع	190	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.24.

من خلال نتائج هذا الجدول نلاحظ أن، الفئة الغالبة هي فئة الحاصلين على شهادة الليسانس بنسبة 64.7%.

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

الشكل رقم (07): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل.



المصدر: معالجة البيانات باستخدام برنامج Excel.

4. حسب نطاق الشهادة:

الجدول رقم (20): توزيع أفراد العينة حسب متغير الشهادة.

المستوى	العدد	النسبة
محافظ الحسابات	144	75,8
خبير محاسبي	31	16,3
مستشار جبائي	15	7,9
المجموع	190	100,0

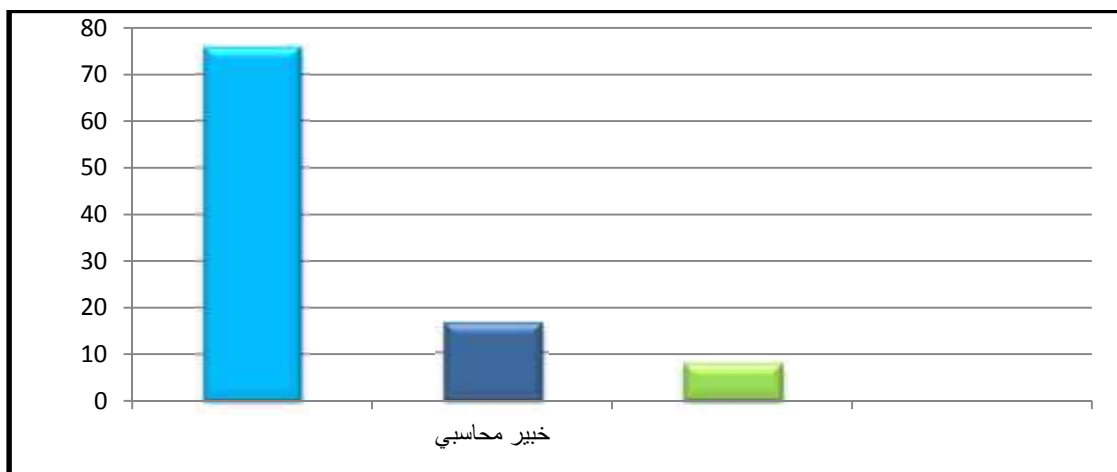
المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.24.

من خلال نتائج هذا الجدول نلاحظ أن، الفئة الغالبة على عينة الدراسة هي من محافظي الحسابات

بنسبة بلغت 75.8%، وذلك راجع لكون حجم مجتمع الدراسة اقله من محافظي الحسابات.

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

الشكل رقم(08): توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة.



المصدر: معالجة البيانات باستخدام برنامج Excel.  
5. حسب الخبرة المهنية

الجدول رقم(21): توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية

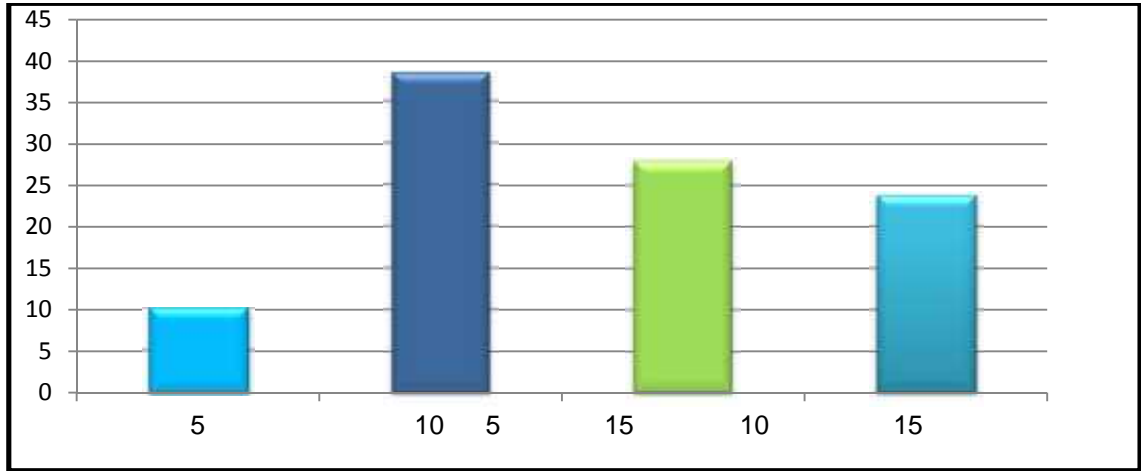
النسبة	العدد	السنوات
10	19	أقل من 5 سنوات
38,4	73	من 5 إلى 10 سنوات
27,9	53	من 10 سنوات إلى 15 سنة
23,7	45	أكثر من 15 سنة
%100	190	المجموع

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.24.

نتائج هذا الجدول توضح أن، معظم المستجوبين يحوزون على قدر عالي من الخبرة فمن يحوزون على خبرة أقل من 5 سنوات بلغت نسبتهم 10% فقط وهي أصغر نسبة.

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

الشكل رقم (09): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: معالجة البيانات باستخدام برنامج Excel.

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة وفق أقسام الاستمارة

في هذا المطلب سنقوم بتحليل نتائج الدراسة الميدانية والتي خصتها محاور الاستبانة في محورها الأول والثاني والثالث والرابع.

حيث كانت الإجابة على العبارات الخاصة بهذا الجزء بجميع أقسامه وفق مقياس "ليكرت" ذي الخمس درجات باعتباره من بين أنسب المقاييس الخاصة بقياس الإدراكات والاتجاهات والآراء، وقد طُلب من المستجوبين إعطاء درجة موافقتهم على كل عبارة من العبارات على مقياس "ليكرت" كما سبق تحديده آنفاً.

أولاً. عرض وتحليل نتائج المحور الأول:

يهدف هذا المحور إلى التعرف على مدى وجود توافق بين النظام المحاسبي المالي (SCF) والمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) في جانب الإفصاح المحاسبي.

1. عرض النتائج:

كانت الإجابة على العبارات الخاصة بهذا القسم وفق ما يبينه الجدول الموالي:

الجدول رقم(22): درجات الموافقة على عبارات: استجابة النظام المحاسبي المالي SCF للمعايير المحاسبية الدولية IAS ومعايير التقارير المالية الدولية IFRS المتعلقة بالإفصاح في القوائم المالية.

الرقم	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	اتجاه التقييم
01	تعتبر المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ملائمة لبيئة الأعمال الجزائرية.	1,82	0,763	منخفضة	سلبى
02	المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ليست ذات أهمية كبيرة لمستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.	2,30	1,022	منخفضة	سلبى
03	تلتزم المؤسسات الاقتصادية المطبقة لـ SCF تطبيق قواعد الإفصاح تتوافق والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS	2,29	31,07	منخفضة	سلبى

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية  
IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

				فيما يخص المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية.	
04	تلتزم المؤسسات الإقتصادية المطبقة لـ SCF بتطبيق قواعد الإفصاح التي تتوافق والمعايير المحاسبية الدولية IAS في ما يخص الإفصاح المحاسبي في قائمة الميزانية.	3,64	0,937	متوسط	حيادي
05	تلتزم المؤسسات الإقتصادية المطبقة لـ SCF بتطبيق قواعد الإفصاح التي تتوافق والمعايير المحاسبية الدولية IAS في ما يخص الإفصاح المحاسبي في قائمة حساب النتائج.	3,62	0,973	متوسط	حيادي
06	تلتزم المؤسسات الإقتصادية المطبقة لـ SCF بتطبيق قواعد الإفصاح التي تتوافق والمعايير المحاسبية الدولية IAS في ما يخص الإفصاح المحاسبي في قائمة تغيرات رؤوس الاموال.	4,19	0,912	عالية	ايجابي
07	تلتزم المؤسسات الإقتصادية المطبقة لـ SCF بتطبيق قواعد الإفصاح التي تتوافق والمعايير المحاسبية الدولية IAS في ما يخص الإفصاح المحاسبي في قائمة التدفقات النقدية.	4,22	0,916	عالية	ايجابي
	تلتزم المؤسسات الإقتصادية المطبقة لـ	4,21	0,864	عالية	ايجابي

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية  
IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

				08	SCF بتطبيق قواعد الإفصاح التي تتوافق والمعايير المحاسبية الدولية IAS في ما يخص الملاحق الخاصة بالقوائم المالية.
ايجابي	عالية	0,874	4,2	09	تلتزم المؤسسات الإقتصادية المطبقة لـ SCF بتطبيق قواعد الإفصاح التي تتوافق والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في ما يخص الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية.
ايجابي	عالية	0,927	4,14	10	تلتزم المؤسسات الإقتصادية المطبقة لـ SCF بتطبيق قواعد الإفصاح التي تتوافق والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في ما يخص مبادئ الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية.
ايجابي	عالية	80,8	3,69	11	النظام المحاسبي المالي SCF في حاجة إلى تعديلات بما يتوافق مع التحديثات الأخيرة التي مست المعايير المحاسبية الدولية IFRS.
ايجابي	عالية	0,862	3,86	المجموع	

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.24.

2. تحليل النتائج والتعليق عليها:

من خلال النتائج المبينة في الجدول فإننا نلاحظ أن، هناك اختلافا في تقييم أفراد هذه العينة لعبارات

هذا المحور حيث:

## الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

- قيم المستجوبين من خلال درجات موافقتهم المنخفضة العبارات الثلاث الأولى سلبيا والتي تنص على أن: المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ملائمة لبيئة الاعمال الجزائرية، المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ليست ذات أهمية كبيرة لمستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، تلتزم المؤسسات الاقتصادية المطبقة لـ SCF بتطبيق قواعد الإفصاح التي تتوافق والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS فيما يخص المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية، اذ بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارات: 1.82، 2.30، 2.29 على التوالي وهي جميعها تنتمي إلى درجة الموافقة المتوسطة بانحراف معياري ضعيف يؤكد على عدم وجود تشتت في آراء أفراد العينة وتوافق آراءهم.

التقييم السلبى لهذه العبارات من قبل المستجوبين ينفي بذلك هذه العبارات ويترجم عدم ملائمة هذه المعايير المحاسبية الدولية لبيئة الأعمال الجزائرية، كما يفصح عن أهميتها لمستعملي القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وحتى عدم التزام المؤسسات الجزائرية بالمعايير المحاسبية الدولية فيما يخص المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية.

- قيم المستجوبين العبارات رقم 04 و 05 من خلال درجات الموافقة المتوسطة حياديا، هذه العبارات تنص على أن هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS في ما يخص الإفصاح المحاسبي في قائمة الميزانية المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم 01، وهناك توافق أيضا بين النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS في ما يخص الإفصاح المحاسبي في قائمة حساب النتائج المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم 01، وقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارات: 3.64 و 3.62 على التوالي وهي متوسطات تقترب نسبيا من مجال درجة الموافقة العالية ما يعكس وجود موافقة نسبية ضعيفة نوعا ما على هذه العبارات وهذه الموافقة النسبية كانت لدى جميع أفراد العينة اذ كان الانحراف المعياري لإجاباتهم ضعيف كما يوضح الجدول ما يعكس عدم وجود تشتت كبير في إجابات المستجوبين.

- قيم المستجوبين من خلال درجات موافقتهم العالية العبارات الستة الأخيرة إيجابيا والتي تنص على أن: هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS في ما يخص الإفصاح المحاسبي في قائمة تغيرات رؤوس الاموال المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم 01، هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS في ما

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

يخص الإفصاح المحاسبي في قائمة التدفقات النقدية المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم 07، تلتزم المؤسسات الإقتصادية المطبقة ل SCF بتطبيق قواعد الإفصاح التي تتوافق والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في ما يخص الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفصوح عنها في القوائم المالية، تلتزم المؤسسات الإقتصادية المطبقة ل SCF بتطبيق قواعد الإفصاح التي تتوافق والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في ما يخص مبادئ الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، والنظام المحاسبي المالي SCF في حاجة إلى تعديلات بما يتوافق مع التحديثات الأخيرة التي مست المعايير المحاسبية الدولية IFRS.

التقييم الإيجابي لهذه العبارات يؤكد على هذه العبارات التي حازت جميعها على درجات موافقة عالية.

ثانيا. عرض وتحليل نتائج المحور الثاني:

1. عرض النتائج:

يهدف هذا القسم إلى التعرف على مدى تأثير الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية على قرارات مستخدميها. الجدول رقم (23): درجات الموافقة على عبارات، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية .

الرقم	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	اتجاه التقييم
01	تؤثر المعلومات المحاسبية المفصوح عنها في قائمة الميزانية للمؤسسات في قرارات مستخدميها.	4,09	0,949	عالية	ايجابي
02	تؤثر المعلومات المحاسبية المفصوح عنها في جدول حساب النتائج للمؤسسات في قرارات مستخدميها.	4,18	0,959	عالية	ايجابي
03	تؤثر المعلومات المحاسبية المفصوح	3,61	1,037	متوسط	حيادي

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

	ة			عنها في قائمة تغيرات الاموال الخاصة للمؤسسات في قرارات مستخدميها.	
ايجاب ي	عالية	0,997	4,02	تؤثر المعلومات المحاسبية المفصح عنها في قائمة التدفقات النقدية للمؤسسات في قرارات مستخدميها.	04
ايجاب ي	عالية	0,969	3,79	تؤثر المعلومات المحاسبية المفصح عنها في الملاحق القوائم المالية في قرارات مستخدميها.	05
ايجاب ي	عالية	0,9	4,21	احترام المبادئ والفروض المحاسبية تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية للمؤسسات.	06
ايجاب ي	عالية	0,84	4,29	يساهم الإفصاح المحاسبي عن المعلومات من خلال خاصية قابلية المقارنة القوائم المالية في تقييم تطور نتائج المؤسسات.	07
ايجاب ي	عالية	0,902	3,82	يساهم الإفصاح المحاسبي عن المعلومات من خلال خاصية الموثوقية في القوائم المالية في اعطاء المركز المالي للمؤسسات بشكل دقيق.	08
ايجاب ي	عالية	0,852	3,83	الإفصاح عن المعلومات المحاسبية من خلال خاصية ملائمة في القوائم المالية يجعلها تعبر عن صورة صادقة	09

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

				لواقع المؤسسات.	
ايجاب ي	عالية	0,839	4,19	10 الإفصاح عن المعلومات المحاسبية من خلال خاصية قابلية القوائم المالية للفهم يساعد متخذي القرارات في الاستفادة منها.	
ايجاب ي	عالية	0,793	4,24	11 الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs يعطي قوائم مالية ذات جودة لمستعملها في المؤسسات.	
ايجاب ي	عالية	0,6376 8	4,024 4	المجموع	

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.24.

## 2. تحليل النتائج والتعليق عليها:

من خلال النتائج المبينة في الجدول فإننا نلاحظ أن، هناك تقاربا كبيرا في اجابات أفراد العينة حول بنود وعبارات هذا المحور الذي بلغت درجة الموافقة العامة على جميع عبارته 4.02 وهي تقع ضمن نطاق درجة الموافقة العالية بانحراف معياري ضعيف قدر بـ: 0.63 وهو يعكس تقارب إجابات المستجوبين وعدم وجود تشتت كبير بينهم، هذه النتيجة تعكس وجود أثر للإفصاح المحاسبي في القوائم المالية على قرارات مستخدميها.

هذا وقد حازت العبارة رقم 07 على أعلى درجة موافقة بمتوسط حسابي قدر بـ: 4.29 والأمر يتعلق بمساهمة الإفصاح المحاسبي عن المعلومات من خلال خاصية قابلية المقارنة القوائم المالية في تقييم تطور نتائج المؤسسات، تليها العبارة رقم 11 المتعلقة بالإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs يعطي قوائم مالية ذات جودة لمستعملها في المؤسسات، والتي تحصلت على متوسط حسابي قدر بـ: 4.24 يعكس درجة الموافقة العالية على هذه العبارة، بقية العبارات أيضا تحصلت على درجات موافقة عالية بدرجات متفاوتة.

## ثالثا. عرض وتحليل نتائج المحور الثالث:

### 1. عرض النتائج:

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية  
IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

يهدف هذا القسم إلى التعرف على التهرب الضريبي عن الطريق الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات.

الجدول رقم(24): درجات الموافقة على عبارات مساهمة الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي.

الرقم	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	اتجاه التقييم
01	تعتبر المرونة في قواعد ومتطلبات الإفصاح المحاسبي من بين الآليات التي تعتمد عليها المؤسسات في التهرب الضريبي.	3,12	1,029	متوسطة	حيادي
02	وجود البدائل في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية يساعد المؤسسات في إعطاء نتائج بالصورة التي تخدم التهرب الضريبي.	3,04	1,053	متوسطة	حيادي
03	الهدف من التعديلات والتحديثات في المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS هو الحد من التلاعب بالمعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية والذي يهدف إلى الحد من التهرب الضريبي.	3	1,084	متوسطة	حيادي
04	الإفصاح المحاسبي من خلال وصف السياسات المحاسبية بما يتوافق ومتطلبات المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS يساهم في الحد من التهرب الضريبي.	3,72	0,843	عالية	إيجابي

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

05	تساهم معايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS من خلال شفافية المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية على الحد من التهرب الضريبي.	3,88	0,798	عالية	ايجابي
06	تساهم معايير الإفصاح المحاسبي من خلال خاصية قابلية المقارنة للقوائم المالية في مراقبة التصريحات الجبائية للمؤسسة لعدة سنوات للتأكد من صحتها.	3,92	0,806	عالية	ايجابي
07	تساهم معايير الإفصاح المحاسبي من خلال خاصية الموثوقية في الحد من الغش في التصريحات الجبائية.	3,86	0,774	عالية	ايجابي
08	تساهم المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS من خلال مبدأ الثبات في طرق الإفصاح المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي.	3,95	0,782	عالية	ايجابي
09	المعلومات المحاسبية الناتجة عن عدم تطبيق القواعد المحاسبية التي تضمنتها المعايير المحاسبية الدولية تساهم في وجود ممارسات محاسبية تساعد على التهرب الضريبي.	3,93	0,823	عالية	ايجابي
10	عملية مكافحة التهرب الضريبي الناتج عن الممارسات المحاسبية تحتاج إلى تمكن المدقق الجبائي من المعايير المحاسبية الدولية في جانبها المتعلق بالإفصاح المحاسبي.	4,09	0,871	عالية	ايجابي
11	للحد من الممارسات المحاسبية التي تهدف إلى التهرب الضريبي يجب إعادة	4,21	1,072	عالية	ايجابي

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية  
IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

				النظر في القوانين الضريبية للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS.	
المجموع	3,701	0,5948	عالية	ايجابي	وع

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.24.

2. تحليل النتائج والتعليق عليها:

حسب النتائج المبينة في الجدول فإننا نلاحظ أن، هناك موافقة عامة حول مساهمة الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي، وهو ما تؤكد قيمة المتوسط الحسابي العامي لمجموع عبارات هذا المحور والتي بلغت 3,70 بانحراف معياري ضعيف قدر بـ 0.59 ما يعكس تقارب آراء المستجوبين وعدم وجود اختلاف واضح بينهم في ذلك.

وحسب النتائج أيضا فإن المستجوبين يؤكدون بقوة على أنه و للحد من الممارسات المحاسبية التي تهدف إلى الغش الضريبي يجب إعادة النظر في القوانين الضريبية للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، حيث تحصلت هذه العبارة على أعلى درجة موافقة بقيمة المتوسط الحسابي بلغت 4.21، تليها العبارة رقم 10 بمتوسط حسابي قدر بـ 4.09 والتي تنص على أن عملية مكافحة التهرب الضريبي الناتج عن الممارسات المحاسبية تحتاج إلى تمكّن المدقق الجبائي من المعايير المحاسبية الدولية في جانبها المتعلق بالإفصاح المحاسبي.

هذا وقد تحصلت العبارات الثلاث الأولى على درجة موافقة متوسطة والأمر يتعلق بـ: تعتبر المرونة في الإفصاح المحاسبي التي تضمنتها المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS من بين الآليات التي تعتمد عليها المؤسسة في التهرب الضريبي، وجود البدائل المعالجة المحاسبية التي تسمح بها المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS يساعد المؤسسة في إعطاء نتائج بالصورة التي تخدم التهرب الضريبي، الهدف من التعديلات والتحديثات في المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS هو الحد من التلاعب المحاسبي الذي يهدف إلى الغش الضريبي، حيث تحصلت هذه العبارات على متوسطات حسابية قدرت بـ 3.12، 3.04، و 3 على التوالي بانحرافات معيارية كبيرة نوعا حسب النتائج المبينة في الجدول ما يعكس وجود بعض التشتت في آراء أفراد العينة حول هذه العبارات.

ورغم هذا وعموما فإن المتوسط العام لمجموع عبارات هذا المحور الذي ينتمي إلى مجال درجة الموافقة العالية وهذا ما يوضح ويؤكد مساهمة الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي الناتج عن الممارسات المحاسبية الإفصاحية.

المطلب الثالث. اختبار الفرضيات: (الملحق رقم 03)

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية  
IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

اولا.فرضيات الدراسة:

1.الفرضية الأولى:

- ( $H_0$ ): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية على التهرب الضريبي.

- ( $H_1$ ): يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية على التهرب الضريبي.

2.الفرضية الثانية:

- ( $H_0$ ): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لوجود الإفصاح المحاسبي على التهرب الضريبي.

- ( $H_1$ ): يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لوجود الإفصاح المحاسبي على التهرب الضريبي.

3.الفرضية الثالثة:

- ( $H_0$ ): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية على الإفصاح المحاسبي.

- ( $H_1$ ): يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية على الإفصاح المحاسبي.

4.الفرضية الرابعة:

- ( $H_0$ ): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية على التهرب الضريبي من خلال الإفصاح المحاسبي.

- ( $H_1$ ): يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية على التهرب الضريبي من خلال الإفصاح المحاسبي.

ثانيا.تحليل الانحدار البسيط (علاقة  $y$  بـ  $x_1$ ):

1.اختبار الفرضية:

- ( $H_0$ ): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية على التهرب الضريبي.

- ( $H_1$ ): يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية على التهرب الضريبي.

2.التأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الاولى:

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

تم استخدام نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار فرضية علاقة المعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs بظاهرة التهرب الضريبي. الجدول رقم (25): تحليل التباين للانحدار (ANOVA) للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الأولى.

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F) المحسوبة	مستوى دلالة (Sig)
الانحدار	19.073	01	19.073	75.025	0.000
الخطأ	47.795	188	0.254		
المجموع الكلي	66.868	189			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.24).

### 3. التحليل الإحصائي واتخاذ القرار:

من الجدول رقم (25) يتضح أن:

ثبات صلاحية النموذج لاختبار صلاحية فرضية علاقة المعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs بظاهرة التهرب الضريبي.

علاقة المعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs بظاهرة التهرب الضريبي، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (75.025) بقيمة احتمالية دالة إحصائية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (sig 0.05)، مما يدل على أن النموذج صالح لاختبار الفرضية اثر الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية على انخفاض مستوى التهرب الضريبي في المؤسسات.

وبالتالي نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل بأن هناك إنحدار معنوي ولا يساوي الصفر وبالتالي توجد علاقة بين المتغير المستقل (المعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs) والمتغير التابع (التهرب الضريبي).

### 4. نتائج اختبار الفرضية:

لإختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الإنحدار البسيط، لكون الفرضية تبحث في أثر جميع أبعاد المتغير المستقل (المعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs) على المتغير التابع وهو (التهرب الضريبي في المؤسسات).

وقد ظهرت نتائج الفرضية من خلال الجدول رقم (26).

الجدول رقم (26): نتائج اختبار الفرضية الأولى (H01).

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية  
IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

المتغير المستقل	معامل الانحدار	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R <sup>2</sup> )	قيمة (T) المحسوبة	مستوى الدلالة (Sig)
المعايير المحاسبية الدولية	0.589	0.534	0.285	8.662	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.24).

5. التحليل الإحصائي واتخاذ القرار:

من الجدول رقم (26) يتضح أن:

- قيمة (t) المحسوبة بلغت (8.662) بقيمة إحصائية دالة إحصائياً (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، وبالتالي فإنه يتم رفض فرضية العدم (H0) وهي " ليست هناك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين المعايير المحاسبية الدولية والتهرب الضريبي"، ويتم قبول الفرضية البديلة (H1) وهي " هناك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين المعايير المحاسبية الدولية والتهرب الضريبي"، وكذلك فإن قيمة معامل الارتباط (R) هي (0.534) وقيمة معامل التحديد (R<sup>2</sup>) هو (0.285) مما يشير إلى أن ias/ifrs تفسر ما نسبته (28.5%) من (التباين) التغير الحاصل في ظاهرة التهرب الضريبي في المؤسسات، وهي ما يتماشى والفرضية بأن هناك أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في المؤسسات.

كما بلغت قيمة معامل الانحدار (0.589)، وهذا يعني أن زيادة بدرجة واحدة في الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية في المؤسسات تؤدي إلى انخفاض في التهرب الضريبي وزيادة التحصيل الضريبي بقيمة (0.589).

والجدول الموالي يظهر معاملات معادلة الانحدار لإختبار الفرضية.

الجدول رقم (27): نتائج تحليل الانحدار لإختبار الفرضية.

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

النموذج	المعاملات غير المعيارية		المعاملات المعيارية		مستوى الدلالة (Sig)
	A	الأخطاء المعيارية	Beta	قيمة (T) المحسوبة	
الثبات	1.625	0.242	-	6.706	0.000
المعايير المحاسبية الدولية	0.539	0.062	0.534	8.662	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.24).

#### 6. التحليل الإحصائي واتخاذ القرار:

من الجدول رقم (27) يتضح أن: معادلة الانحدار من الشكل  $(Y = 1.625 + 0.539 X)$  حيث أنه إذا تغير المتغير المستقل (X) أي معايير الإفصاح المحاسبي (ias/ifrs) بوحدة (درجة) يتغير المتغير التابع (Y) أي ظاهرة التهرب الضريبي بقيمة 0.539 .

ثالثاً. تحليل الانحدار البسيط (علاقة  $x_2$  بـ  $y$ ):

#### 1. اختبار الفرضية الثانية:

-  $(H_0)$ : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لوجود الإفصاح المحاسبي على التهرب الضريبي.

-  $(H_1)$ : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لوجود الإفصاح المحاسبي على التهرب الضريبي.

#### 2. التأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية:

تم استخدام نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار فرضية اثر جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية على ظاهرة التهرب الضريبي.

الجدول رقم (28): تحليل التباين للانحدار (ANOVA) للتأكد من صلاحية النموذج

لاختبار الفرضية.

مصدر التباين	مجموع	درجات	متوسط	قيمة (F)	مستوى
--------------	-------	-------	-------	----------	-------

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

الانحدار	المربعات	الحرية	المربعات	المحسوبة	دلالة (Sig)
	26.394	01	26.394	98.336	0.000
الخطأ	50.460	188			
المجموع الكلي	76.854	189			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.24).

### 3. التحليل الإحصائي واتخاذ القرار:

من الجدول رقم (28) يتضح أن:

ثبات صلاحية النموذج لاختبار صلاحية الفرضية اثر على جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية على ظاهرة التهرب الضريبي، حيث بلغت قيمة قيمة (F) المحسوبة (98.336) بقيمة إحصائية دالة إحصائياً (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (sig 0.05)، مما يدل على أن النموذج صالح لاختبار الفرضية. وبالتالي نرفض الفرض الصفرى ونقبل الفرض البديل بان هناك إنحدار معنوي ولا يساوي الصفر وبالتالي توجد علاقة بين المتغير المستقل (جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية) والمتغير التابع (التهرب الضريبي في المؤسسات).

### 4. نتائج اختبار الفرضية:

لإختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الإنحدار البسيط، لكون الفرضية تبحث في أثر جميع أبعاد المتغير الوسيط والذي يتمثل في جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية على المتغير التابع وهو ظاهرة التهرب الضريبي في المؤسسات.

وقد ظهرت نتائج الفرضية من خلال الجدول رقم (29).

### الجدول رقم (29): نتائج اختبار الفرضية.

المتغير المستقل	معامل الانحدار	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R <sup>2</sup> )	قيمة (T) المحسوبة	مستوى الدلالة (Sig)
الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية	0.634	0.586	0.343	9.916	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.24).

### 5. التحليل الإحصائي واتخاذ القرار:

من الجدول رقم (29) يتضح أن:

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

قيمة (t) المحسوبة بلغت (9.916) بقيمة إحصائية دالة إحصائياً (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وبالتالي فإنه يتم رفض فرضية العدم (H0) وهي " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لوجود الإفصاح المحاسبي على التهرب الضريبي"، ويتم قبول الفرضية البديلة (H1) وهي " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لوجود الإفصاح المحاسبي على التهرب الضريبي".

وكذلك فإن قيمة معامل الارتباط (R) هي (0.586) وقيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) هي (0.343) مما يشير إلى أن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية يفسر ما نسبته (34.30%) من (التباين) التغير الحاصل في التهرب الضريبي وهو ما يتماشى والفرضية بأن هناك أثر الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية بالجودة المقبولة على انخفاض حجم التهرب الضريبي في المؤسسات.

كما بلغت قيمة معامل الانحدار (0.634)، وهذا يعني أن زيادة بدرجة واحدة في جودة الإفصاح المحاسبي تؤدي إلى انخفاض في التهرب الضريبي في المؤسسات بقيمة (0.634). والجدول الموالي يظهر معاملات معادلة الانحدار لإختبار الفرضية الرئيسية. الجدول رقم (30): نتائج تحليل الانحدار لإختبار الفرضية.

النموذج	المعاملات غير المعيارية		المعاملات المعيارية		مستوى الدلالة (Sig)
	A	الأخطاء المعيارية	Beta	قيمة (T) المحسوبة	
الثبات	1.583	0.249	-	6.356	0.000
التهرب الضريبي	0.634	0.064	0.586	9.916	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.24).

#### 6. التحليل الإحصائي واتخاذ القرار:

من الجدول رقم (30) يتضح أن: معادلة الانحدار من الشكل ( $Y = 1.583 + 0.634 X$ )

حيث أنه إذا تغير المتغير المستقل (X) أي جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية بوحدة (درجة) يتغير المتغير التابع (Y) أي التهرب الضريبي بقيمة 0.634 .

رابعاً. تحليل الانحدار البسيط (علاقة  $X_1$  بـ  $X_2$ ):

#### 1. اختبار الفرضية الثالثة:

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

- ( $H_0$ ): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية على الإفصاح المحاسبي.

- ( $H_1$ ): يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية على الإفصاح المحاسبي.

2. التأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية:

تم استخدام نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية. الجدول رقم (31): تحليل التباين للانحدار (ANOVA) للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية.

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F) المحسوبة	مستوى دلالة (Sig)
الانحدار	27.313	01	27.313	129.816	0.000
الخطأ	39.555	188	210.		
المجموع الكلي	66.868	189			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.24).

3. التحليل الاحصائي واتخاذ القرار:

من الجدول رقم (31) يتضح أن:

ثبات صلاحية النموذج لاختبار صلاحية الفرضية لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية على الإفصاح المحاسبي، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (129.816) بقيمة إحصائية دالة إحصائياً (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05 sig)، مما يدل على أن النموذج صالح لاختبار الفرضية.

وبالتالي نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل بان هناك إنحدار معنوي ولا يساوي الصفر، وبالتالي توجد علاقة بين المتغير المستقل والذي يتمثل في المعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs والمتغير التابع جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية.

4. نتائج إختبار الفرضية:

لإختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الإنحدار البسيط، لكون الفرضية تبحث في أثر جميع أبعاد المتغير الوسيط المتمثل في المعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs على المتغير التابع وهو الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.

وقد ظهرت نتائج الفرضية من خلال الجدول رقم (32).

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

الجدول رقم (32): نتائج اختبار الفرضية.

النموذج	معامل الانحدار	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R <sup>2</sup> )	قيمة (T) المحسوبة	مستوى الدلالة (Sig)
المعايير المحاسبية الدولية	0.596	0.639	0.408	11.394	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.24).

5. التحليل الاحصائي واتخاذ القرار:

من الجدول رقم (32) يتضح أن:

قيمة (t) المحسوبة بلغت (11.394) بقيمة إحصائية دالة إحصائياً (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وبالتالي فإنه يتم رفض فرضية العدم (H0) وهي "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية على الإفصاح المحاسبي"، ويتم قبول الفرضية البديلة (H1) وهي "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية على الإفصاح المحاسبي".

وكذلك فإن قيمة معامل الارتباط (R) هي (0.639) وقيمة معامل التحديد (R<sup>2</sup>) هي (0.408) وهي ما يتماشى والفرضية بأن هناك أثر الالتزام بقواعد المعايير المحاسبية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية للمؤسسات.

كما بلغت قيمة معامل الانحدار (0.596)، وهذا يعني أن زيادة درجة واحدة في الالتزام بقواعد المعايير المحاسبية الدولية يؤدي إلى زيادة في جودة بقيمة (0.596).

والجدول الموالي يظهر معاملات معادلة الانحدار لإختبار الفرضية الرئيسية.

الجدول رقم (33): نتائج تحليل الانحدار لإختبار الفرضية.

النموذج	المعاملات غير المعيارية		المعاملات المعيارية
	الأخطاء المعيارية	A	
مستوى الدلالة (Sig)	قيمة (T) المحسوبة	Beta	

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

0.000	6.107	-	0.213	1.302	الثبات
0.000	11.394	0.639	0.052	0.596	الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.24).

#### 6. التحليل الإحصائي واتخاذ القرار:

من الجدول رقم (33) يتضح أن: معادلة الانحدار من الشكل (  $Y = 1.302 + 0.596 X$  )

حيث أنه إذا تغير المتغير المستقل (X) أي الالتزام بتطبيق معايير المحاسبية الدولية بوحدة (درجة) واحد يتغير المتغير التابع (Y) أي زيادة جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات بقيمة 0.596.

خامساً. تحليل الانحدار البسيط (علاقة  $x_1$  بـ  $y$  من خلال  $x_2$ ):

#### 1. اختبار الفرضية:

- ( $H_0$ ): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية على التهرب الضريبي من خلال الإفصاح المحاسبي.

- ( $H_1$ ): يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية على التهرب الضريبي من خلال الإفصاح المحاسبي.

#### 2. تحليل الاختلاف في معاملات الانحدار:

يمكن استخدام طريقة الاختلاف في معاملات الانحدار (Difference in Coefficients): بين المتغير المستقل والمتغير التابع قبل وبعد إدخال المتغير الوسيط باستخدام برنامج (SPSS.V.24).

بإتباع منهج (Baron & Kenny, 1986) باستخدام برنامج (SPSS.V.24)، حيث يفترض أن المتغير يقوم بدور وسيط إذا ما توفرت فيه الشروط الآتية:

- الشرط الأول: أن التباين في مستويات المتغير المستقل هو السبب في التباين المتغير التابع؛
- الشرط الثاني: أن التباين في مستويات المتغير المستقل هو السبب في التباين المتغير الوسيط؛
- الشرط الثالث: أن التباين في مستويات المتغير الوسيط هو السبب في التباين المتغير التابع؛
- الشرط الرابع: تغير قيمة العلاقة و ربما إتجاهها بين المتغير المستقل والمتغير التابع عند دخول المتغير الوسيط.

والجدول الموالي يوضح نتائج تطبيق هذه الخطوات والذي تم إعداده وفق نتائج الجداول السابقة:

حيث يمكن الترميز بكل من:

-  $X$  = للمتغير المستقل وهو ( المعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs )؛

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

-  $Y$  = للمتغير التابع وهو (التهرب الضريبي)؛

-  $M$  = للمتغير الوسيط وهو (الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية).

الجدول رقم (34): نتائج إختبار تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع بوجود المتغير الوسيط  
 بإتباع منهج (Baron & Kenny,1986)

الخطوة (الشرط)	المسار	معامل الإحداد	الخطأ المعياري	المحسوبة	قيمة (T)	(Sig)	مستوى دلالة	معامل التحديد ( $R^2$ )	التقدير للخطأ المعياري	المحسوبة	قيمة (F)	(Sig)	مستوى دلالة
01	X-Y	الثبات	1.62	0.24	6.70	0.00	0.28	0.458	75.02	0.00	0.00	0.00	0.00
		X	0.53	0.06	8.66	0.00	0.28	0.458	75.02	0.00	0.00	0.00	0.00
02	X-M	الثبات	1.58	0.24	6.35	0.00	0.34	0.5180	98.33	0.00	0.00	0.00	0.00
		X	0.63	0.06	9.91	0.00	0.34	0.5180	98.33	0.00	0.00	0.00	0.00
03	M-Y	الثبات	1.30	0.21	6.10	0.00	0.40	0.504	129.8	0.00	0.00	0.00	0.00
		M	0.59	0.05	11.3	0.00	0.40	0.504	129.8	0.00	0.00	0.00	0.00

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

					3.78	0.23	0.89		X-M-Y	
					7	6	2	الثبا		
0.000	75.648	0.4445	0.447	0.00	3.62	0.06	0.24	ت		04
		9		0	1	8	5	X		
					7.40	0.06	0.46	M		
					3	3	3			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.24).

من الجدول رقم (34) يمكن التأكد من إختبار هذه الشروط من خلال:

• الشرط الأول: تحليل العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع (بدون وجود المتغير الوسيط)

- قيمة كل من (t) المحسوبة بلغت (8.662) و (F) المحسوبة بلغت (75.025) بقيمة إحصائية دالة إحصائياً (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة ( $\text{sig} \leq 0.05$ )، مما يدل على أن النموذج صالح لاختبار الشرط الأول (ثبات مستوى معنوية النموذج عند هذا المستوى)؛
- قيمة كل من معامل الإنحدار (B) هي (0.539) وقيمة معامل الارتباط (R) هي (0.534) وقيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) هي (0.285)، مما يشير إلى أن المتغير المستقل (المعايير المحاسبية الدولية) يفسر ما نسبته (28.5%) في التباين الحاصل في المتغير التابع (التهرب الضريبي)، أي أن ias/ ifrs مسؤولة عن (28.5%) من التباين في التهرب الضريبي وهذا ما يؤدي إلى تحقيق الشرط الأول.

• الشرط الثاني: تحليل العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير الوسيط

- قيمة كل من (t) المحسوبة بلغت (9.916) و (F) المحسوبة بلغت (98.336) بقيمة إحصائية دالة إحصائياً (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة ( $\text{sig} \leq 0.05$ )، مما يدل على أن النموذج صالح لاختبار الشرط الثاني (ثبات مستوى معنوية النموذج عند هذا المستوى)؛
- قيمة كل من معامل الإنحدار (B) هي (0.634) وقيمة معامل الارتباط (R) هي (0.586) وقيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) هي (0.343)، مما يشير إلى أن المتغير المستقل (ias/ifrs) يفسر ما نسبته (34.3%) في التباين الحاصل في المتغير الوسيط (ias/ ifrs)، أي أن المعايير

## الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

المحاسبية الدولية مسؤولة عن (43%) من التباين في الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وهذا ما يؤدي إلى تحقيق الشرط الثاني.

### • الشرط الثالث: تحليل العلاقة بين المتغير الوسيط والمتغير التابع

- قيمة كل من (t) المحسوبة بلغت (11.394) و (F) المحسوبة بلغت (129.816) بقيمة إحصائية دالة إحصائياً (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة ( $\text{sig} \leq 0.05$ )، مما يدل على أن النموذج صالح لاختبار الشرط الثالث (ثبات مستوى معنوية النموذج عند هذا المستوى)؛
- قيمة كل من معامل الانحدار (B) هي (0.596) وقيمة معامل الارتباط (R) هي (0.639) وقيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) هي (0.408)، مما يشير إلى أن المتغير الوسيط (إدارة المشاريع) يفسر ما نسبته (40%) في التباين الحاصل في المتغير التابع (التهرب الضريبي) أي أن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية مسؤول عن (40%) من التباين في التهرب الضريبي وهذا ما يؤدي إلى تحقيق الشرط الثالث.

### • الشرط الرابع: تحليل العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع (بوجود المتغير الوسيط)

- قيمة كل من (t) المحسوبة بلغت (3.621) و (F) المحسوبة بلغت (75.648) بقيمة إحصائية دالة إحصائياً (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة ( $\text{sig} \leq 0.05$ )، مما يدل على أن النموذج صالح لاختبار الشرط الرابع (ثبات مستوى معنوية النموذج عند هذا المستوى)؛
- قيمة كل من معامل الانحدار (B) هي (0.245) قد نقصت قيمته والتي كانت (0.539) بدخول المتغير الوسيط (الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية)، وقيمة معامل الارتباط (R) هي (0.669) وقيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) هي (0.447)، مما يشير إلى أن المتغير المستقل (المعايير المحاسبية الدولية) يفسر ما نسبته (45%) في التباين الحاصل في المتغير التابع (التهرب الضريبي)، أي أن مبادئ المعايير المحاسبية الدولية مسؤولة عن (45%) من التباين في التهرب الضريبي والذي زادت قيمته والتي كانت (28.5%) بدخول المتغير الوسيط (الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية) وهذا ما يؤدي إلى تحقيق الشرط الرابع، مما يعني أن أثر المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في التهرب الضريبي تغير بوجود الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية كمتغير وسيط.

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

وكذلك من خلال إتباع منهج (preacher & hayes 2008) بإستخدام برنامج (SPSS.V.24)، حيث تفرض النظرية عدم إلزامية شرط وجود علاقة بين المتغير التابع والمستقل، والتي تشترط:

- الشرط الأول: وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل والتابع من خلال المتغير الوسيط؛

- الشرط الثاني: مجال الثقة المعتمد على تقنية إعادة المعاينة القيمة ( Bootstrapped confidence interval) يجب أن لا تتوسط قيمة الصفر بين القيمتين العليا (LLCI) والدنيا (ULCI)؛

ومن أجل القيام بإختبار (preacher & hayes 2008) فقط تم تحميل إضافة خاصة بالإختبار ( la Macro PROCESS) من الموقع (<http://www.processmacro.org/download.html>) وتثبيتها على برنامج (SPSS.V.24).

والجدول الموالي يظهر نتائج هذا الإختبار:

الجدول رقم (35): نتائج إختبار تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع بوجود المتغير الوسيط بإتباع منهج (preacher & hayes 2008)

مجال الثقة المعتمد Bootstrapped confidence interval		مستوى دلالة (Sig)	التأثير غير المباشر (Indirect Effects)	التأثير المباشر (Direct Effects)	البيان
95% ULCI	95% LLCI				
0.4223	0.1894	0.000	0.377	0.539	الفرضية (H04)
			X	X	
			Y	Y	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.24).

من الجدول رقم (35) يمكن التأكد من إختبار هذه الشروط من خلال:

- قيمة كل من معامل الإنحدار (B) هي (0.245) الخاصة بالتأثير المباشر بين المتغير المستقل والتابع بقيمة إحصائية دالة إحصائيا (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة ( $\text{sig} \leq 0.05$ )، مما يدل على أن النموذج صالح لإختبار الشرط الأول (ثبات مستوى معنوية النموذج عند هذا المستوى)؛

- قيمة فاصل الثقة غير محصور بين القيمتين (LLCI) وهي (0.1894) والدنيا (ULCI) وهي (0.4223)، حيث أن الصفر لا يتوسط بين القيمتين مما يدل على أن الإفصاح المحاسبي في

## الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

القوائم المالية يتوسط ( متغير وسيط) بين المعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs (متغير مستقل) و التهرب الضريبي (متغير تابع) .

وعلى الرغم من شيوع استخدام الطريقة في إختبار الفرض المتعلق بالمتغير الوسيط في العلاقة بين المتغيرين المستقل والتابع، وهذا ما دفع بعض الباحثين لتطوير اختبارات مكملة لحساب معنوية هذا التأثير، ويعد إختبار (Sobel test) من الإختبارات المستخدمة لحساب معنوية تأثير المتغير الوسيط بين المتغيرين المستقل والتابع.

وإن وجود أساس نظري وعملي بين المتغيرات في النماذج البحثية ذات المتغيرات الوسيطة يعد شرطاً أولياً وأساسياً للإختبار الإحصائي السابق.

حيث وللتأكد من معنوية تأثير وسيط الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في العلاقة بين المعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs والتهرب الضريبي، فقد تم إجراء إختبار (Aroian Test)، فهذا الإختبار من أكثر الإختبارات مصداقية في إختبار معنوية تأثير الوسيط .

والجدول الموالي يوضح اختبارات التأكد من معنوية الأثر غير المباشر المتغير المستقل (المعايير المحاسبية الدولية) على المتغير التابع (التهرب الضريبي) بوجود المتغير الوسيط (الإفصاح المحاسبي).  
الجدول رقم (36): نتائج إختبار معنوية المتغير الوسيط (إختبار Sobel test).

p-value	Std. Error	Test statistic	
0.00000	0.0504168	7.49480326	Sobel test
0.00000	0.05052652	7.47852793	Aroian test
0.00000	0.05030684	7.51118532	Goodman test

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات الموقع <http://quantpsy.org/sobel/sobel.htm>.

حيث أن:

- قيمة (Sobel test):  $z\text{-value} = a*b/\text{SQRT}(b^2*sa^2 + a^2*sb^2)$
- قيمة (Aroian test):  $z\text{-value} = a*b/\text{SQRT}(b^2*sa^2 + a^2*sb^2 + sa^2*sb^2)$
- قيمة (Goodman test):  $z\text{-value} = a*b/\text{SQRT}(b^2*sa^2 + a^2*sb^2 - sa^2*sb^2)$

من الجدول رقم (35) يتضح أن:

\* - <http://quantpsy.org/sobel/sobel.htm> .

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية  
IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

---

يمكن التأكد من إختبار معنوية تأثير الوسيط من خلال إختبار (Aroian Test) وإختبار (Sobel test)، حيث أن قيمة (p-value 0.05)، لذلك يمكن استنتاج أن هناك دور وسيط لإفصاح المحاسبي في أثر مبادئ المعايير المحاسبية الدولية في التهرب الضريبي.

ويتم حساب التأثير الكلي للمتغير المستقل في المتغير التابع من خلال المعادلة:

التأثير الكلي = التأثير المباشر + التأثير غير المباشر

$$\text{التأثير الكلي} = (0.539) + (0.596 \times 0.634) = 0.916$$

## الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

### المبحث الثالث: دراسة حالة بعض المؤسسات الجزائرية

سيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في جانبها المتعلق بالإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي واثار ذلك على حجم التهرب الضريبي في هذه المؤسسات من خلال التدقيق الجبائي والمحاسبي على وثائقها المحاسبية والجبائية.

#### المطلب الأول: دراسة حالة مؤسسة نشطة في المجال التجاري

تحاول المؤسسة من خلال ممارسات محاسبية معينة التقليل من حجم الوعاء الضريبي، وذلك بهدف التهرب الضريبي، وبالتالي فهناك علاقة بين الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية وفق الممارسات المحاسبية الخاطئة والتهرب الضريبي الذي تسعى اليه المؤسسات لتقليل الضرائب والرسوم المفروضة عليها، ويتم اكتشاف ذلك عن طريق التدقيق الجبائي الذي هو من بين الاساليب التي تعتمد عليه ادارة الضرائب في تحديد الوعاء الضريبي الفعلي المحقق من طرف المؤسسات.

#### اولا. الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية في المؤسسة:

سيتم التطرق إلى دراسة الإفصاح المحاسبي لمؤسسة الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة (EURL) الذي يتمثل نشاطها في استيراد البضائع لبيعها على حالها، يقع مقرها الاجتماعي بولاية سطيف، تاريخ بداية نشاطها سنة 2006 وسيتم التركيز على دراسة دورتي (2014 و 2015).

#### 1. الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسة:

من خلال هذا العنصر سيتم التطرق إلى عملية الإفصاح المحاسبي عن المعلومات في الدفاتر المحاسبية والقوائم المالية للمؤسسة، ودراسة نقاط الضعف فيها وتأثيرها على المركز المالي للمؤسسة.

#### 1.1. فحص الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة:

بعد القيام بفحص الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة محل الدراسة تم ملاحظة غياب الإفصاح عن

المعلومات المدرجة في الدفاتر التالية:<sup>1</sup>

- دفتر الجرد؛
- دفتر العمال؛
- دفتر اليومية.

من الواضح أن هذه الدفاتر حسب نص المادتين 09 و 10 من قانون التجاري الجزائري تعتبر

إلزامية يجب على المؤسسة مسكها، لكن لوحظ انها موجودة لكن دون تسجيل المعلومات الضرورية

<sup>1</sup> - الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

## الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

( مخزونات وجردها، الاصول والخصوم، جدول حسابات النتائج، اليوميات المساعدة)، وهذا ما يتعارض مع ما ينص عليه القانون التجاري وكذلك قواعد الإفصاح التي جاء بها النظام المحاسبي المالي في المادة 20 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي<sup>1</sup>، كما تم ملاحظة أن بعض فواتير البيع في المؤسسة لا تحتوي على بعض المعلومات التي تتعلق بالزبون (رقم السجل التجاري، الرقم الجبائي، الرقم الاحصائي...)، وتعتبر الفواتير من المستندات المحاسبية التي يتم الاعتماد عليها في الإفصاح المحاسبي (تسجيل عمليات البيع)، والتي يجب ان تكون وفق ما ينص عليه المرسوم التنفيذي رقم 05-468 مؤرخ في 8 ذي القعدة عام 1426 الموافق 10 ديسمبر سنة 2005، الذي يحدد شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الإجمالية.

### 2.1. تحليل القوائم المالية من حيث جودة المعلومات المحاسبية المدرجة فيها:

إن محاسب الشركة يستعمل برنامج pccompta في اعداد القوائم المالية، وبرنامج pcpaie لإعداد والتصريح بالأجور، وبرنامج آخر في اعداد الفواتير ومسك المخزون، ويستعمل برنامج excel في ملء التصريحات الجبائية (G50)، وهذا بهدف الرفع من دقة وجودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها مع التقليل من الأخطاء وريح الوقت، حسب ما ينص عليه المرسوم التنفيذي رقم 09-110 الذي يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة انظمة الاعلام الالي الصادر في 08 افريل 2009.

### 3.1. تحليل الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية: ( الملحق رقم 04)

سيتم التطرق إلى دراسة الميزانية وجدول حساب النتيجة وذلك راجع إلى:

- معظم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تكتفي بتقديم القوائم الجبائية فقط والتي تتضمن الميزانية وجدول حسابات النتائج؛

- تعتبر (الميزانية وجدول حساب النتيجة) أهم القوائم المالية التي تظهر المركز المالي للمؤسسة؛

- تلخص الميزانية وجدول حساب النتيجة العمليات المحاسبية التي تم الإفصاح عنها من طرف المؤسسة؛

- تحتوي الميزانية وجدول حساب النتيجة على العناصر التي يتم الاعتماد عليها في تحديد الوعاء الضريبي.

وسيتم دراسة سنة 2015 وذلك راجع للمعلومات المتوفرة من وثائق المؤسسة بالإضافة إلى انها تعتبر السنة اكثر نشاط في المؤسسة.

#### 1.3.1. تحليل الميزانية لدورة 2015 : سيتم التطرق إلى العناصر التالية:

• الأصول: مجموع مبالغ الاصول المفصح عنها في القوائم المالية للمؤسسة تقدر بقيمة

122131618.00 دج والتي تتمثل في:

<sup>1</sup> - المادة 20 من القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي الجريدة الرسمية العدد 74.

## الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

- الأصول غير الجارية تقدر بقيمة 2911111.00 دج بنسبة 02.38% من إجمالي الأصول.
- الأصول جارية تقدر بقيمة 119220507.00 دج بنسبة 97.62% من إجمالي الأصول.
- الإهلاك والمؤونات تقدر ب: 2608803.00 دج.

من خلال تفحص اليوميات المساعدة للمؤسسة وطريقة عرض الأصول المفصح عنها في قائمة الميزانية (دورة 2014، 2015)، تم ملاحظة أن المؤسسة تعتمد على النظام المحاسبي المالي SCF في تسجيل العمليات الخاصة بها وذلك منذ أن تم إلزام المؤسسات بتطبيقه أول مرة سنة 2010، لكن تم ملاحظة العديد من الأخطاء تخص العناصر التالية:

أ. التثبيتات:

يتمثل نشاط المؤسسة في الاستيراد للبيع على الحالة وبالتالي فإن مبلغ الاستثمارات (الأصول الثابتة) ضعيف جدا مقارنة بإجمالي أصول المؤسسة، حيث يوجد معدات نقل تتمثل في معدات نقل (شاحنة) بقيمة 2911111.00 دج، (الملحق رقم 04)، ومن خلال الوثائق والمعلومات مقدمة من طرف المؤسسة تبين أن البطاقة الرمادية لمعدات النقل ليست ملك للمؤسسة كشخصية معنوية، وهذا ما يتعارض مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 والنظام المحاسبي المالي المادة 121.3 منه التي تنص على "يُدرج التثبيت العيني في الحسابات كأصل إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى المؤسسة"، وكذلك الفروض المحاسبية المتعارف عليها (الوحدة الاقتصادية) التي تنص على استقلالية المؤسسة عن مالكيها أو الذين يتولون إدارتها).<sup>1</sup>

ب. المخزونات:

يتمثل مخزون المؤسسة في بضائع مستوردة من دولة الصين، ويتم بيعها على حالها لتجار الجملة من نفس نوع النشاط الذي يتمثل في الأدوات الكهرومنزلية، وبعد تفحص المستندات المحاسبية والقوائم المالية للمؤسسة تبين لنا أن هناك خلل في الإفصاح المحاسبي عن الحسابات والمعلومات الخاصة بالمخزونات حيث يقوم محاسب المؤسسة بتحديد تكلفة شراء البضائع المستوردة كما يلي:

تكلفة البضاعة في المؤسسة = سعر الشراء + الحقوق الجمركية + رسم التوطين البنكي + مصاريف الميناء.

لكن ما تم ملاحظته هو إغفال حساب مصاريف النقل في تكلفة الشراء وهذا يتعارض مع ما تنص عليه المادة 123.2 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبي ومحتوى الكشوف المالية

<sup>1</sup> - الطالب بالاعتماد على المادة 121.3 من النظام المحاسبي المالي.

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، والمعيار المحاسبي الدولي رقم 02 المتعلق بالمخزونات، الذي ينص على أن تكلفة المخزونات يجب أن تشمل كل المصاريف اللازمة لإيصال المخزونات إلى المكان (مخزون المؤسسة أو نقطة البيع)<sup>1</sup>، وبما أن نشاط المؤسسة يتمثل في البيع والشراء فإن الحسابات (380) مشتريات البضاعة، 30 البضاعة، 700 مبيعات بضاعة، 600 بضاعة مستهلكة)، تعتبر من الحسابات ذات الأهمية النسبية والتي يجب الإفصاح عنها وفق ما تنص عليه قواعد الإفصاح التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية (IAS01.IAS02) فإن كل المصاريف المتعلقة بالمشتريات والتي من بينها مصاريف النقل تعتبر كتكلفة شراء تقيد في حساب (380) مشتريات البضاعة).

ومن خلال وثائق المؤسسة تبين أن عدد فواتير نقل البضائع المسددة خلال دورة 2015 قدرة قيمتها الاجمالية 2000000.00 دج، وبعد معالجة هذا الخطأ في الإفصاح المحاسبي تظهر قوائم المالية للمؤسسة كما سيتم التطرق إليه في العناصر الموالية.

#### 4.1. تصحيح الاختلالات الناتجة عن عدم الإفصاح المحاسبي:

1.التعديل في عناصر الميزانية: من خلال الالتزام بالإفصاح المحاسبي قواعد الإفصاح المنصوص عليها في السابق تصبح عناصر الأصول والخصوم كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (38): التعديل في عناصر الميزانية.

#### الوحدة (دج)

المبالغ دائنة	المبالغ مدينة	البيان
		عند تاريخ الشراء
	2000000.00	- البضاعة ( حساب 300 )
2340000.00		- موردون المخزونات ( حساب 401 )
	340000.00	- الرسم على القيمة المضافة مشتريات (حساب 4456)
200000.00		عند تاريخ البيع
374000.00		- بضاعة مخزنة (حساب 300)
	2574000.00	- الزيائن (حساب 411)

<sup>1</sup> - الطالب بالاعتماد على المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 المخزونات، و المادة 123.2 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبية ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية العدد 19.

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

44000.00		- الرسم على القيمة المضافة مبيعات (4457) - الرسم على النشاط المهني (حساب 4470)
156000.00		النتيجة المغفلة (حساب 120)

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

ب.التعديل في حساب النتيجة: من خلال الالتزام بالإفصاح المحاسبي قواعد الإفصاح المنصوص عليها في السابق تصبح عناصر جدول حسابات النتائج كما هو موضح في الجدول التالي:  
الجدول رقم(39): التعديل في عناصر جدول حسابات النتائج.

الوحدة (دج)

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان
	2200000.00	مبيعات بضاعة (حساب 700)
2000000.00		بضاعة مستهلكة (حساب 600)
44000.00		الرسم على النشاط المهني (حساب 642)
156000.00		النتيجة المغفلة (حساب 120)

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

ج.التعديل في حساب الخصوم: مجموع مبالغ الخصوم المفصح عنها في الميزانية بقيمة 119522815.00 دج والتي تتمثل في: (الملحق رقم 04)

▪ الاموال الخاصة: تقدر بقيمة 43921306.00 دج بنسبة 36.75% من إجمالي الخصوم

وتتكون من العناصر التالية:

✓ راس المال بقيمة 20000000.00 دج.

✓ ترحيل من جديد بقيمة 15546550.00 دج.

✓ النتيجة المحاسبية الصافية بقيمة 8374755.00 دج.

▪ الخصوم غير الجارية: تقدر قيمتها 39500000.00 دج بنسبة 33.04% تتمثل في قروض طويلة الاجل.

▪ الخصوم الجارية: تقدر قيمتها 36101509.00 دج بنسبة تقدر ب 30.20% تتمثل في

العناصر التالية:

## الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

✓ الموردون بقيمة 727715.00 دج.

✓ ضرائب مستحقة بقيمة 1890352.00 دج.

✓ ديون أخرى بقيمة 3348250.00 دج.

✓ خزينة سالبة بقيمة 1192.00 دج.

نلاحظ من خلال خصوم المؤسسة انه تم الإفصاح عن حساب 519 الخزينة السالبة خلال دورة 2014 و2015 رغم أن النقديات في المؤسسة مدينة بقيمة معتبرة وهذا ما يتناقض مع القواعد ومبادئ المحاسبية، وبالتالي يجب ترصيد الحساب 519.

### 5.1. النتائج المتوصل إليها:

من خلال ما تم التطرق له في السابق يمكن القول أن القوائم المالية لم تكن تعبر عن الصورة الحقيقية للوضع المالي للمؤسسة إلى الحد المطلوب، وذلك نتيجة اعتماد محاسب المؤسسة على الإفصاح بطريقة تتعارض مع قواعد النظام المحاسبي المالي، عن طريق اغفال بعض الفواتير التي تؤثر على عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج والتقليل من الوعاء الجبائي (رقم الاعمال والنتيجة المحاسبية). وكان الهدف من لجوء المؤسسة إلى هذه الاساليب في الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية يتمثل في تجنب بعض الضرائب والرسوم (IBS-TAP-TVA) كأسلوب من اساليب التهرب الضريبي عن طريق إخفاء جزء من النتائج و رقم الاعمال المحقق.

### ثانيا. الإفصاح الضريبي في المؤسسة:

تخضع المؤسسة لنظام الريح الحقيقي والذي يتم تطبيقه في حالة تجاوز رقم الأعمال السنوي 30000000.00 دج، وهذا النظام يلزم المؤسسة بمسك محاسبة مالية وتصريحات جبائية (القوائم الجبائية والملاحق، دفتر اليومية، دفتر الجرد، التصريحات الشهرية G50، حالة الزبائن، اشهار الحسابات الاجتماعية ... الخ)، وبهدف التأكد من مدى صحة الإفصاح الضريبي في المؤسسة محل الدراسة نتطرق إلى العناصر التالية:

### 1. التصريحات الجبائية الشهرية (G50):

الزم المشرع المكلفين بالضريبة بأن يكتتبوا تصريحا شهريا صنف (G50) لدفع الضرائب والرسوم الواجبة لدى قباضة الضرائب التابعين لها، وهذا ما تقوم به المؤسسة قبل العشرون الموالية لشهر في حالة البيع من أجل تسديد الضرائب والرسوم الواجبة عليها والتي تتمثل في ما يلي:

### 1.1. الرسوم على رقم الاعمال:

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

تخضع المؤسسة لرسم على القيمة المضافة (TVA) كما تنص عليه المادة 03 و 04 من قانون الرسم على القيمة المضافة وبمعدل 17% والجدول الموالي يبين التصريحات الاجمالية لدورة 2015 للمؤسسة لرسم على القيمة المضافة للمبيعات وللمشتريات خلال دورة 2015.

الجدول رقم (40): رسم على القيمة المضافة خلال دورة 2015

الوحدة (دج)

البيان	الرسم على المبيعات	الرسم على المشتريات	الفرق
المبالغ الاجمالي للرسم	61163773.00	65057333.00	3893560.00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على التصريحات الجبائية للمؤسسة.

من خلال التدقيق في التصريحات الجبائية للمؤسسة والجدول السابق نلاحظ:

- رقم الاعمال الخاضع لرسم على القيمة المضافة المصرح به في وثيقة G50 يعادل رقم الاعمال المفصح عنه في القوائم المالية (جدول حسابات النتائج) في المؤسسة؛
- المؤسسة تقوم بالتصريح برقم الاعمال المحقق خلال العشرون للشهر الموالي كما تنص عليه القوانين؛
- الرسم على القيمة المضافة مشتريات المصرح به في وثيقة G50 خلال 12 شهرا لدورة 2015 يتوافق مع الرسم في فواتير الشراء (D10) المصرح بها لدى الجمارك؛
- تقوم المؤسسة باسترجاع الرسم على القيمة المضافة للمشتريات في الأجل المسموح بها قانونا.

• الرسم على النشاط المهني (TAP):

تخضع المؤسسة لرسم على النشاط المهني TAP كما تنص عليه المادة 217 و 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وبنسبة 02%، وتستفيد من تخفيض بنسبة 30% والجدول الموالي يبين التصريحات الشهرية لرسم على النشاط المهني خلال دورة 2015:

الجدول رقم (41): الرسم على النشاط المهني في المؤسسة خلال سنة 2015.

الوحدة (دج)

البيان	المبالغ
المبلغ الاجمالي لرسم	5053868.00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال التدقيق في التصريحات الجبائية للمؤسسة والجدول اعلاه نلاحظ:

- المؤسسة تستفيد من تخفيض على رسم النشاط المهني لانها تقوم بعملية البيع بالفاتورة (البيع بالجملة) وتلتزم بشروط المنصوص عليها في قانون الضرائب الجزائري؛

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

- رقم الاعمال المصرح به الخاضع برسم على النشاط المهني يتوافق مع ما هو مفصّل عنه في جدول حسابات النتائج وفواتير البيع في المؤسسة؛

- تقوم المؤسسة بتسديد الرسم على النشاط المهني في الاجال والمكان المحددة قانونا.

### 2.1. الضريبة على ارباح الشركات IBS:

تخضع المؤسسة لضريبة على ارباح الشركات كما تنص عليه المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بمعدل 25%، كما تقوم المؤسسة بتسديد اقساط التسيقات على الضريبة بالنسب والآجال المحددة قانونا ويتم حسابها كما يلي:

- القسط الأول: 30% من النتيجة الجبائية لدورة 2013 اي  $619573.00 = 0.3 * 2065243.00$  د.ج.

- القسط الثاني: 30% من النتيجة الجبائية لدورة 2014 اي  $739388.00 = 0.3 * 2464627.00$  د.ج.

وحسب التشريع الضريبي الجزائري يجب أن تكون الاقساط متساوية وعليه يصبح القسط الثاني كالتالي  $119815.00 = 619573.00 - 739388.00$  دج (الفرق بين القسط الاول والقسط الثاني)، وبإضافة هذا الفرق يصبح القسط الثاني يساوي  $859203.00 = 119815.00 + 739388.00$  د.ج.

- القسط الثالث: 30% من النتيجة الجبائية لدورة 2014 اي  $739388.00 = 0.3 * 2464627.00$  د.ج، والجدول الموالي يبين قيمة وتاريخ استحقاق هذه الاقساط:

الجدول رقم (42): التسيقات على الضريبة على ارباح الشركات في المؤسسة خلال دروة 2015. الوحدة (د.ج)

البيان	التاريخ	المبالغ
القسط الاول	2015/02/20	619573.00
القسط الثاني	2015/05/20	859203.00
القسط الثالث	2015/10/20	739388.00
المجموع	-----	2218164.00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على التصريحات الجبائية للمؤسسة.

من خلال التدقيق في التصريحات الجبائية للمؤسسة والجدول اعلاه تبين ان المؤسسة تقوم بالتصريح بالأقساط الضريبية على ارباح الشركات في الاجال والنسب المحددة قانونا، والإفصاح عنها في حسابات

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

المجموعة الرابعة كما ينص عليه النظام المحاسبي المالي غير ان الاقساط غير متساوية كما ينص عليه التشريع الضريبي الجزائري.

2. التصريحات الجبائية السنوية G04: تقوم المؤسسة خلال كل دورة وقبل الثلاثين من شهر افريل بإيداع القوائم الجبائية من G04 التي تتضمن ما يلي:

- الميزانية التي تبين عناصر الاصول والخصوم؛
- جدول حساب النتيجة؛
- الملاحق؛
- قائمة زبائن المؤسسة.

بما أن الجباية تعتمد على معطيات الإفصاح المحاسبي في القوائم الجبائية في المؤسسة في تحديد الوعاء الضريبي، أي أن النتيجة الجبائية المتحصل عليها مصدرها هو النتيجة المحاسبية مع إجراء بعض التعديلات والتصحيحات وفقا للنصوص الجبائية، وتم الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة كما يلي:

1. النتيجة المحاسبية للمؤسسة: حسب ما هو مفصّل عنها في الميزانية و جدول حسابات النتائج يوضحها الجدول الموالي: (الملحق رقم 05)

الجدول رقم (43): النتيجة المحاسبية في المؤسسة خلال دورة 2015.

الوحدة (دج)

المبالغ	البيان
359786913.00	مجموع النواتج في المؤسسة (حسابات المجموعة
351412158.00	(07
	مجموع الاعباء في المؤسسة (حسابات المجموعة
	(06
8374755.00	النتيجة المحاسبية الصافية (حساب 120)

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

ب. النتيجة الجبائية في المؤسسة: حسب ما هو مفصّل عنه في ملاحق القوائم الجبائية التي يوضحها الجدول الموالي: (الملحق رقم 04)

الجدول رقم (44): النتيجة الجبائية للمؤسسة خلال دورة 2015.

الوحدة (دج)

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

المبالغ	البيان
8374755.00	النتيجة المحاسبية (حساب 120)
4119264.00	الادماجات
0	التخفيضات
12494020.00	النتيجة الجبائية

**المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.**

من خلال ما سبق نلاحظ انه تم تحديد النتيجة الجبائية في المؤسسة بناء على المعلومات المحاسبية التي تم الإفصاح عنها في القوائم الجبائية، وهي النتيجة التي يتم الاعتماد عليها كوعاء ضريبي في حساب الضريبة على ارباح الشركات IBS، والضريبة على الدخل للشركاء IRG RCM، وبالتالي أي خلل أو خطأ في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم الجبائية للمؤسسة بطريقة تتعارض مع ما هو متعارف عليه في النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، حتما سيؤدي إلى إعطاء الوعاء الضريبي بصورة غير دقيقة، وهي حالة التي تلجأ اليها المؤسسات بهدف الغش والتجنب الضريبي وتقليل الوعاء الضريبي.

**المطلب الثاني: مخاطر الإفصاح المحاسبي المترتبة عن التدقيق الجبائي لمحاسبة المؤسسة**

تعتبر الادارة الجبائية من بين الأطراف التي تستعمل المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية للمؤسسة، لذلك يجب التأكد من جودة المعلومات المفصح عنها لكي يتم اتخاذ القرارات بصورة صحيحة ( تحديد الوعاء الضريبي الذي يعبر عن النتائج الفعلية للمؤسسة) وذلك عن طريق التدقيق الجبائي.

**اولا. إجراءات التدقيق الجبائي لمحاسبة المؤسسة:**

إن الهدف من الرقابة الجبائية في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة هو التأكد من:

- احترام جميع المعايير المحاسبية المنصوص عليها؛
- ابداء رأي على ما قامت به المؤسسة في شكل معلومات محاسبية مفصح عنها في القوائم المالية والملاحق؛

- العمل على توافق بين ما هو مصرح به محاسبيا مع التشريع الجبائي.

من الشروط الإلزامية للتدقيق الجبائي، إرسال إشعار بالتحقيق إلى المكلف المعني والذي يتضمن المعلومات التالية:

- تاريخ إرسال الاشعار وتاريخ الحضور؛
- السنوات المعنية بالتحقيق في المعلومات المحاسبية للمؤسسة؛
- الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق (TAP.TVA.IRG.IBS).

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

ويهدف التحقيق في مدى صدق المعلومات المحاسبية المصرح بها من قبل المؤسسة محل الدراسة يتم تلخيص عناصر الاصول والخصوم لدورة 2015، في شكل جدول يمكن من خلاله إجراء مقارنة لعناصر الميزانية، والوقوف على الثغرات التي يمكن أن تشوب بعض عناصرها.

1. إعداد كشف المقارنة لعناصر الميزانية المؤسسة خلال سنتي 2014 و 2015.

1.1. كشف لعناصر اصول ميزانية المؤسسة

بالاعتماد على القوائم المقدمة من المكلف تم إعداد كشف لمقارنة عناصر الاصول كما يلي:  
الجدول رقم (45): كشف عناصر الاصول.

الوحدة (دج)

العناصر	2014	2015
218 معدات النقل	685386.00	302308.00
300 المخزونات	00	18367413.00
411 الزبائن	17208541.00	3038425.00
470 الحسابات الانتظارية	00	20889635.00
444 الدولة الضرائب للتحويل	3182473.00	6310538.00
512 النقديات	55996958.00	70614501.00
المجموع	77353358.00	119522815.00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

2.1. كشف لعناصر خصوم المؤسسة:

بالاعتماد على القوائم المقدمة من المكلف تم إعداد كشف لمقارنة عناصر الخصوم كما يلي:

الجدول رقم (46): كشف عناصر الخصوم.

العناصر	2014	2015
101 راس مال الشركة	20000000.00	20000000.00
120 النتيجة الصافية	7123111.00	8374755.00
110 الترحيل من جديد	8423439.00	15546550.00
164 القروض طويلة الاجل	39500000.00	39500000.00
401 الموردون	300743.00	727715.00

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

3348250.00	892859.00	443 الضرائب المستحقة
1192.00	1192.00	509 الخزينة السالبة
119522815.00	77353358.00	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

من خلال الجداول السابقة تم ملاحظة ظهور الحساب 470 الحسابات الانتظرية ( تسجيل محاسبي بدون وثائق تبررها) في الميزانية الختامية للمؤسسة اي أن هناك عملية سجلت دون تحديد طبيعتها والمستند المحاسبي لها وبالتالي يجب تبرير هذا الحساب الذي يجب أن لا يظهر في الميزانية الختامية ويرصد خلال الدورة، ظهور الحساب 519 الخزينة السالبة خلال الدورتين 2014 و 2015 والمطلوب من المؤسسة تبرير سبب ظهوره.

## 2.إعداد كشف المقارنة حساب النتيجة لسنتي 2014 و 2015

بالاعتماد على القوائم المقدمة من المكلف تم إعداد كشف لمقارنة حساب النتيجة كما يلي:  
الجدول رقم (47): كشف النتائج (المصاريف والإيرادات).

الوحدة(دج)

البيان	2014	2015
رقم الاعمال	284682802.00	3597786913.00
البضاعة المستهلكة	265518769.00	335560775.00
الخدمات المصرفية	129308.00	299372.00
الايجارات	80000.00	280000.00
صيانة واصلاح	257046.00	213676.00
مصاريف اشهار	00	12110.00
مصاريف المهمات	00	301393.00
خدمات اخرى	1797190.00	2611392.00
مصاريف المستخدمين	2609279.00	2953552.00
الضرائب والرسوم	3997529.00	5053868.00
الاعباء العملياتية الاخرى	20021.00	914093.00
مخصصات الاهتلاك	383077.00	383078.00

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

2947951.00	2220139.00	الضرائب على النتائج
8374755.00	7123111.00	النتيجة الصافية

**المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.**

نلاحظ أن إيرادات المؤسسة تتمثل فقط في رقم الاعمال المحقق عن البضائع المباعة (حساب 700) وهو يتناسب مع ما هو مصرح به في التصريحات الشهرية G50، أما الاعباء والمصاريف فهي متنوعة والهدف من ذلك هو محاولة المؤسسة التخفيض من النتيجة الصافية، ومن خلال كل ما سبق والتدقيق في التصريحات الجبائية والكشوفات المالية والمستندات المحاسبية للمؤسسة تم ملاحظة ما يلي:<sup>1</sup>

- هناك خلل في التصريح برقم الاعمال المحقق في المؤسسة بسبب خطأ في حساب تكلفة شراء البضاعة "تجاهل" مصاريف النقل في تكلفة الشراء لدورة 2015؛
  - الضرائب والرسوم المصرح بها في التصريحات الجبائية مقيدة محاسبيا لكن هناك خلل في الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في عنصر المخزونات جعل التصريحات الجبائية لا تعبر عن الحقوق الضريبية المفروضة على المؤسسة؛
  - تسجيل مخصصات الاهتلاك بقيمة 383077.00 دج رغم أن الاصل ليس من ملك المؤسسة وبالتالي تعتبر مصاريف وهمية في جدول حسابات النتائج؛
  - عدم ترصيد حساب 47 الحسابات الانتظارية (افصاح محاسبي دون مستندات تبررها) أي رقم أعمال مغفل بقيمة 20889635.00 دج؛
  - حساب 519 لم يرصد رغم ان النقديات موجبة.
- من خلال هذه التجاوزات على مستوى البيانات المالية للمؤسسة وحسب المادة 43 من القانون الإجراءات الجبائية يمكن رفض الاعتماد على الإفصاح المحاسبي والتصريحات الجبائية للمؤسسة في تحديد الوعاء الضريبي للضرائب والرسوم، وبالتالي إعادة تقدير رقم الاعمال وهذا تطبيقا لأحكام المادة 44 من القانون الاجراءات الجبائية.

يعتبر رقم الاعمال المحقق في المؤسسة القاعدة المنشئة للضرائب والرسوم ويحدد الارباح الخاضعة للضريبة وعليه يتم تسوية الضرائب والرسوم المتعلقة برقم الاعمال كما سيتم التطرق اليه في العناصر اللاحقة.

**ثانيا. نتائج التدقيق الجبائي على محاسبة المؤسسة :**

**1. اثر التدقيق الجبائي على رسم النشاط المهني**

هناك فارق في الرسم المصرح به والواجب فعلا على المؤسسة وهذا ما يوضحه الجدول الموالي:

<sup>1</sup> - الطالب بالاعتماد على تقرير الرقابة الجبائية للمؤسسة.

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

الجدول رقم (48): الرسم على النشاط المهني المغفل في المؤسسة دورة 2015.

الوحدة (دج)

المبالغ	البيان
382876548.00	رقم الاعمال الفعلي
359786913.00	رقم الاعمال المصرح به
23089635.00	الفرق
461792.70	الرسم على النشاط المهني المغفل 02%
115448.18	الغرامات 25% (الخطر الجبائي)
577240.88	مجموع الحقوق الواجبة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المؤسسة.

في هذه الحالة لا تستفيد المؤسسة من تخفيض على رسم النشاط المهني لأنه لم يتم التصريح به، كما انها تتعرض لغرامات التأخير تقدر ب 25% عن الحقوق الواجبة وهو ما يشكل خطرا جبائيا على المؤسسة.

2. اثر التدقيق الجبائي لرسم على القيمة المضافة:

هناك فارق في الرسم المصرح به والواجب فعلا على المؤسسة وهذا ما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (49): الرسم على القيمة المضافة المغفل في المؤسسة لدورة 2015.

الوحدة (دج)

المبالغ	البيان
382876548.00	رقم الاعمال المغفل
359786913.00	رقم الاعمال المصرح به
23089635.00	الفرق
3925237.95	الرسم على القيمة المضافة 17%
981309.49	غرامات التأخير 25% (الخطر الجبائي)
4906547.44	مجموع الحقوق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

في هذه الحالة لا تستفيد المؤسسة من استرجاع الرسم على القيمة المضافة للمشتريات لأنها لم تقيد محاسبيا.

3. اثر التدقيق الجبائي على الضريبة على ارباح الشركات: هناك فارق في الضريبة المصرح به والواجب فعلا على المؤسسة وهذا ما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (50): الضريبة على ارباح الشركات المغفلة.

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

الوحدة (دج)

المبالغ	البيان
23089635.00	رقم الاعمال المغفل
2308963.50	الهامش المغفل 10%
660330.51	الضريبة على ارباح الشركات 26%
383077.00	مصاريف الاهتلاك غير مقبولة جباثيا
99600.02	الضريبة على ارباح الشركات 26%
174982.64	الغرامات التأخير 25% (الخطر الجباثي)
934913.17	مجموع الحقوق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

في هذه الحالة يتم توزيع الارباح تلقائيا ويخضع لضريبة على الدخل للأرباح الموزعة بنسبة 10% كما يلي:

الجدول رقم (51): الضريبة على الدخل الاجمالي المغفلة.

الوحدة (دج)

المبالغ	البيان
23472712.00	النتيجة المغفلة
6102905.12	الضريبة على ارباح الشركات IBS
17369806.88	النتيجة المغفلة الصافية
1736980.69	الضريبة على الدخل IRCM 10%
434245.17	الغرامات 25%
2171225.86	مجموع الحقوق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال الجداول السابقة نلاحظ نتيجة وجود إختلالات في الإفصاح المحاسبي والتصريحات الضريبة أدى إلى وجود فارق بين النتيجة الجبائية المصرح بها والمحقة فعلا وهو ما نتج عنه تهرب ضريبي في الضريبة على ارباح الشركات IBS والضريبة على الدخل IRCM 10%.  
ثالثا. تحديد مبالغ التهرب الضريبي المترتبة عن عدم الإفصاح المحاسبي في المؤسسة:

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

من خلال ما تم دراسته في العناصر السابقة تبين لنا بأن المؤسسة قامت بتقديم بيانات مظلمة للإدارة الضرائب مما أدى إلى ظهور فارق بين الضرائب والرسوم الواجبة على المؤسسة والتي تم تسديدها فعلا وهذا ما تم اكتشافه من خلال التدقيق في الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية التي تم تقديمها (الميزانية وجدول حسابات النتائج والملاحق) والتصريحات الجبائية ومطابقتها مع المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي وما تنص عليه التشريعات الجبائية في القانون الجزائري، وتم التوصل إلى العديد من الثغرات في الإفصاح المحاسبي للمؤسسة والتي تتمثل فيما يلي:

- عدم تقديم كل القوائم المالية التي ينص عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 والمعيار رقم 07 والنظام المحاسبي المالي فقط تم الاكتفاء بتقديم قائمة الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج وبعض الملاحق، ورغم ذلك فإن هذه القوائم المالية لا تعبر بالدرجة الكافية عن الصورة الصادقة للمؤسسة كما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي؛

- الإفصاح عن المخزونات لا يتوافق مع ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية (IAS02)؛

- اهتلاك معدات النقل لا تتوافق مع النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية (IAS16). وهذا ما أثر على الوعاء الضريبي الفعلي الذي تم الاعتماد عليه في تحديد مختلف الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسة ويمكن تلخيص حجم التهرب الضريبي الناتج عن كل ما تم ذكره في السابق كما يلي:

الجدول رقم (52): الضرائب والرسوم المغفلة في المؤسسة.

الوحدة (دج)

البيان	مبالغ الضرائب والرسوم الفعلية	مبالغ الضرائب والرسوم المصرح بها	الفرق	النسبة %
الرسم TVA	65089010.95	61163773.00	3925237.95	06.42
الرسم TAP	5515660.70	5053868.00	461792.70	09.14
الضريبة IBS	3608281.51	2947951.00	660330.51	22.40
المجموع	74212953.16	69165592.00	5047361.16	07.30

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

## الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

من خلال الجدول نلاحظ أن، هناك تهرب ضريبي ناتج عن عدم الإفصاح المحاسبي وفق مقتضيات النظام المحاسبي المالي في المؤسسة شمل مختلف الضرائب والرسوم بقيمة اجمالية تقدر بـ 5047361.16 دج، وبمعدل اجمالي يقدر بـ 07.30%، بالإضافة إلى الضرائب على الدخل التي تحسب على النتائج الموزعة (IRGRCM) حيث تحسب بنسبة 10% من الربح الموزع. كما تم تسجيل أعلى نسبة في التهرب الضريبي في الضريبة على ارباح الشركات IBS بنسبة 22.40% وهذا راجع إلى أن النتائج المالية للمؤسسة لا تعبر عن صورتها الحقيقية بنسبة 100% بسبب عدم وجود إفصاح محاسبي كما ينص عليه النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية. رابعاً. قياس الخطر الجبائي المترتب عن التدقيق الجبائي:

إن عدم احترام المؤسسة لقواعد الإفصاح المحاسبي والقوانين المتعلقة بالتصريحات الجبائية، كما تم ذكره في السابق نتج عنه غرامات وعقوبات للمؤسسة والتي يمكن توضيحها في الجدول الموالي:  
الجدول رقم (53): الغرامات والعقوبات للمؤسسة خلال دورة 2015.

### الوحدة (دج)

البيان	المبالغ
الرسم TAP	115448.18
الرسم TVA	981309.49
الضريبة IBS	174982.64
الضريبة IRCM	434245.17
المجموع	1705985.48

### المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال الجدول نلاحظ أن المؤسسة كان بإمكانها تجنب هذه الغرامات والعقوبات التي تقدر بقيمة اجمالية 1705985.48 دج في حالة احترامها لقواعد الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي والتصريحات الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي الجزائري.

### المطلب الثالث: دراسة حالة مؤسسة الأشغال العمومية والمؤسسة الإنتاجية

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى دراسة حالتين، مؤسسة للأشغال العمومية ومؤسسة إنتاجية كما يلي:  
✓ حيث أن المؤسسة الأولى تخضع لنظام الريح الحقيقي وتنشط في بيئة الاعمال الجزائرية وبالتالي فهي ملزمة بقوة القانون بمسك محاسبة منتظمة (اعداد القوائم المالية والجبائية) وفق النظام المحاسبي المالي، ويتمثل نشاطها في الاشغال العمومية والبناء ويقع مقرها بولاية سطيف الجزائر، مسيرة من

## الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

طرف السيد: y تم انشائها في بداية سنة 2010، ولقد تعرضت المؤسسة للتحقيق المحاسبي خلال سنة 2017 عن طريق ارسال اشعار بالتحقيق من طرف ادارة الضرائب بتاريخ 2017/05/11، لسنوات محل الدراسة 2013، 2014، 2015، 2016.

✓ اما المؤسسة الثانية فهي مؤسسة صناعة الاسمنت المتواجدة بعين كبيرة وهي فرع لمجمع GIC ERCE للإسمنت، وهي شركة ذات أسهم يتمثل نشاطها الرئيسي في إنتاج وتوزيع الاسمنت وتأسست سنة 1978، وتخضع هذه المؤسسة كباقي المؤسسات إلى نظام الريح الحقيقي وملزمة بتعين مراجع حسابات للمصادقة على القوائم المالية سنويا.

### اولا. مؤسسة الأشغال العمومية:

الهدف من دراسة هذه الحالة هو إظهار أثر رفض محاسبة المؤسسة (عملية الإفصاح في المؤسسة) على تحديد الضرائب والرسوم اللازمة وتحديد حجم الغش والخطر الضريبي المترتب عنه، وسيتم التطرق في هذا المطلب إلى طرق الإفصاح المحاسبي في المؤسسة، والتصريحات الجبائية وقياس حجم التهرب الضريبي والخطر الجبائي خلال السنوات 2013-2014-2015-2016 في ظل رفض محاسبة المؤسسة نتيجة ظهور خلل في الإفصاح المحاسبي.

### 1. عملية الإفصاح المحاسبي في المؤسسة:

بعد الاطلاع وتفحص وثائق المؤسسة من قوائم مالية، ومستندات محاسبية، والدفاتر الاجبارية وغير الاجبارية، للسنوات محل الدراسة 2013، 2014، 2015، 2016، ومن خلال الاطلاع على الملف الجبائي للمؤسسة تم ملاحظة ما يلي:

#### ا. القوائم المالية للمؤسسة:

تم تقديم قوائم جبائية فقط تتضمن قائمة لعناصر الاصول والخصوم (الميزانية)، وجدول حسابات النتائج وبعض الملاحق، مع غياب جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الاموال، وهذا على عكس ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي في الفقرات من 210.1 إلى 201.4 من المرسوم رقم 08-156 الذي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية IAS 01 IAS 07، والتي تلزم المؤسسات بإعداد القوائم المالية تتمثل في الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تغيرات رؤوس الاموال وجدول تدفقات الخزينة والملاحق.<sup>1</sup>

#### ب. الدفاتر المحاسبية:

بعد الاطلاع على وثائق المؤسسة تبين غياب دفتر اليومية العامة، دفتر الجرد ودفتر العمال، والذي يعتبر من الدفاتر الاجبارية في المؤسسة حسب القانون التجاري الجزائري، كما يعد من بين أساليب الإفصاح عن

<sup>1</sup> - الطالب بالاعتماد على المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، والمعايير المحاسبية الدولية (IAS01.IAS07).

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

المعلومات المحاسبية في المؤسسة، كما تم ملاحظة غياب التسجيل المحاسبي لبعض المستندات المحاسبية (الفواتير).

2. الإفصاح الضريبي في المؤسسة:

المؤسسة ملزمة قانوناً بتصريحات شهرية وسنوية، وذلك للتصريح وتسديد الضرائب والرسوم المفروضة عليها، والمتمثلة في الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل الاجمالي.

1. رقم اعمال المؤسسة : بناء على التحقيق المحاسبي والوثائق والمستندات المحاسبية للمؤسسة تبين لنا ان هناك فرق في ما يخص رقم الاعمال المصرح به ورقم الاعمال الحقيقي، كما يوضحه الجدول الموالي: (الملحق رقم 06)

الجدول رقم (54): رقم الاعمال الحقيقي والمصرح في المؤسسة.

الوحدة (دج)

البيان	2014	2015	2016
رقم الاعمال الحقيقي	87604853.00	50265607.00	31989260.00
رقم الاعمال المصرح به	72996782.00	508991739.00	42873525.00
الفرق	14608071.00	626132.00-	-
			10884265.00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على التصريحات الجبائية وتقرير التحقيق المحاسبي.

هناك فارق في رقم الاعمال المصرح به في التصريحات الجبائية وجدول حسابات النتائج، وما هو محقق فعلا من قبل المؤسسة وهذا راجع لعدم احترام المؤسسة لقواعد الإفصاح التي نص عليها النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية عند إعداد القوائم المالية كما يلي: (الملحق رقم 07)

✓ 2014. تسجيل فواتير (وضعيات) بقيمة 14610071.00 دج ضمن إيرادات دورة 2015 .

✓ 2015. تسجيل فاتورة (وضعية) بقيمة 11897465.00 دج ضمن إيرادات دورة 2016 مع عدم

إضافة مبلغ الضمان بقيمة 2084477.00 دج ضمن رقم اعمال دورة 2015.

✓ 2016. عدم إضافة مبلغ الضمان بقيمة 1013197.00 دج إلى رقم الاعمال.

وهذا ما يتعارض مع مبادئ المحاسبية المتعارف عليها التي تضمنها النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبية الدولية في مبدأ استقلالية الدورات، وكذلك المعيار المحاسبي الدولي IAS 11، وبما أن الإفصاح

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

المحاسبي يتضمن أخطاء ومعلومات غير صحيحة في العمليات المحاسبية والدفاتر والمستندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابقة للنظام المحاسبي المالي ومواد القانون التجاري وذلك عملاً بنص المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية، يتم رفض محاسبة المؤسسة وإعادة تقدير نتائج المؤسسة بهامش الربح المطبق 10%<sup>1</sup>.

وعليه يصبح الربح الحقيقي وبعد تحميل هامش ربح بمعدل 10% كما هو موضح في الجدول الموالي:  
الجدول رقم (55): الفرق بين الربح الحقيقي والمصرح به في المؤسسة.

الوحدة (دج)

2016	2015	2014	
3198926.00	5026561.00	8760485.00	الربح الحقيقي
2106195.00	2794818.00	4910436.00	المستخرج الربح المصرح به
1092731.00	2231743.00	3850049.00	الفرق
51.88	79.85	78.40	النسبة %

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة وتقرير تحقيق محاسبي.

بسبب وجود أخطاء في الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية للمؤسسة ظهر فارق كبير (بمعدل يفوق 50% في السنوات الأربعة محل الدراسة)، بين الربح المحقق فعلاً والمصرح به والذي يعتبر الوعاء الضريبي لاحتساب الضريبة على الدخل IRG وهذا ما يؤدي إلى الاختلاف بين الضريبة المصرح بها والمسددة والضريبة الفعلية المستحقة على المؤسسة، ويمكن توضيح حجم التهرب الضريبي للضريبة على الدخل IRG في المؤسسة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (56): قياس حجم التهرب الضريبي في المؤسسة.

الوحدة (دج)

2016	2015	2014	2013	البيان
1119624.00	1562220.00	1752094.2	274995.00	الضريبة IRG الحقيقية
737168.00	781110.00	982087.20	168104.00	الضريبة IRG المصرح بها
382456.00	781110.00	770010.00	106891.00	الفرق

<sup>1</sup> - الطالب بالاعتماد على المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية والمعيار المحاسبي الدولي رقم 11.

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

النسبة %	38.87	43.94	50.00	34.15
----------	-------	-------	-------	-------

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على التصريحات الجبائية للمؤسسة وتقرير رقابة المحاسبية.

نلاحظ من خلال الجدول السابق هناك تهرب ضريبي بمعدلات مرتفعة خلال السنوات الاربعة التي شملتها الدراسة وهذا نتيجة عدم احترام المؤسسة لقواعد الإفصاح المحاسبي التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 11 الخاص بعقود الإنشاء وتم اكتشاف هذا الفارق في الضرائب الحقيقية والمصرح بها عن طريق التحقيق المحاسبي.

ب. تسوية الرسوم المتعلقة برقم الاعمال (TVA.TAP):

من خلال ما سبق ذكره من اختلاف بين رقم الاعمال الفعلي المحقق والمصرح به في المؤسسة نتج عنه فارق في الرسوم المتعلقة برقم الاعمال (TAP-TVA) كما يلي: (الملحق رقم 08) الجدول رقم (57): الرسوم المستحقة على رقم الاعمال المغفل في المؤسسة.

الوحدة (دج)

البيان	2013	2014	2015	2016
رسم على النشاط المهني TAP	00	00	381314.00	507549.00
رسم على القيمة المضافة TVA	447700.00	00	00	00
المجموع	447700.00	00	381314.00	507549.00

المصدر: تقرير التحقيق المحاسبي للمؤسسة.

من الجدول نلاحظ هناك خلل في التصريحات الجبائية للمؤسسة أدى إلى اغفال مبالغ في الرسوم على رقم الاعمال TVA و TAP وذلك راجع إلى:

- المؤسسة لم تقم بتسديد الرسم على النشاط المهني TAP لقيمة 19065679.00 دج مقبوضات لدورة 2015 و 25377451.00 دج لدورة 2016.
- مبلغ الرسم على القيمة المضافة TVA مسترجع مرتين بمبلغ 447700.00 دج.
- ج. قياس الخطر الجبائي في المؤسسة:

بسبب الاخطاء السابق ذكرها والتي تتعلق بالإفصاح المحاسبي والضريبي في المؤسسة نتج عنها غرامات وعقوبات اخرى يمكن توضيحها في الجدول الموالي: (الملحق رقم 09)

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

الجدول رقم (58): العقوبات التي تعرضت لها المؤسسة.

الوحدة (دج)

البيان	2013	2014	2015	2016
الرسم على النشاط TAP	119425.00	00	95329.00	126887.00
الرسم على القيمة	14077.00	00	00	00
المضافة TVA	16034.00	192502.00	195278.00	95614.00
الضريبة على الدخل IRG				
المجموع	149536.00	192502.00	290607.00	222501.00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على التقرير التحقيقي المحاسبي للمؤسسة.

من خلال الجدول نلاحظ أن، المؤسسة تعرضت إلى عقوبات نتيجة الأخطاء في الإفصاح المحاسبي والتصريحات الجبائية، خلال السنوات محل الدراسة (2013-2014-2015-2016) وكان بإمكانها تجنب هذه الغرامات عن طريق احترام قواعد الإفصاح التي نص عليها النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، والإجراءات القانونية الخاصة بالتصريحات الجبائية للضرائب والرسوم المفروضة عليها.

ثانيا. المؤسسة الانتاجية:

الهدف من هذه الدراسة هو تبيان اثر الاختلاف بين النظام المحاسبي والضريبي في تحديد الوعاء الضريبي في المؤسسة وهذا بهدف الحد من الغش الضريبي من خلال التطرق إلى دراسة وتحليل المستندات المحاسبية والتصريحات الجبائية لمؤسسة الاسمنت عين الكبيرة بولاية سطيف وسيتم التركيز على كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة لتحديد الوعاء الضريبي الخاص بالضريبة على ارباح الشركات ibs.

#### 1. الإفصاح المحاسبي في المؤسسة:

تقوم المؤسسة بإعداد القوائم الجبائية والتي تضمنت قوائم مالية تتمثل في الميزانية وجدول حسابات النتائج التي يتم ايدعها قبل 30 افريل من كل سنة لدى ادارة الضرائب التابعة لها مع بعض الملاحق المطلوبة.  
ا. الميزانية:

تعتمد المؤسسة في اعداد القائمة الميزانية على برامج محاسبية حديثة في التسجيل المحاسبي لعناصر الاصول والخصوم الخاصة بها، وتتكون ميزانية المؤسسة لدورة 2016 من العناصر التالية: (الملحق رقم 10)  
الجدول رقم (59): عناصر الأصول والخصوم دورة 2016 في المؤسسة.

الوحدة (دج)

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

دورة 2015		دورة 2016		البيان
النسبة %	المبالغ	النسبة %	المبالغ	
100	38401571689.43	100	49305659361.88	الاصول
90	34533417431.65	83	40792157105.71	الاصول غير
10	3868154257.78	17	8513502256.17	الجارية
				الاصول الجارية
100	38401571689.43	100	49304520875.33	الخصوم
56	21656092485.23	47	23035407637.43	رؤوس الاموال
24	9126950634.74	29	14111115059.95	الخصوم غير
20	7618528569.46	24	12157998177.95	الجارية
				الخصوم الجارية

**المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.**

من خلال الجدول نلاحظ ان يمكن مقارنة حسابات الاصول والخصوم في ميزانية المؤسسة لدورتين متتاليتين وهذا ما يتوافق مع خاصية قابلية المقارنة وكذلك مع ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 01 وتم الإفصاح عن الأصول والخصوم كما يلي:

➤ **الاصول:**

تمثل الاصول غير الجارية النسبة الأعلى من إجمالي أصول المؤسسة وهذا راجع لطبيعة نشاطها الذي يتطلب الاعتماد على المباني والمعدات والأدوات، وتتكون الاصول غير الجارية خلال دورة 2016 من العناصر التالية: (الملحق رقم 10 )

- التثبيتات المعنوية: بقيمة إجمالية 26102510.94 دج، بالإضافة إلى الاهتلاك الاجمالي بقيمة 24562510.94 دج.

- التثبيتات العينية: بقيمة إجمالية 15620451528.44 دج، بالإضافة إلى الاهتلاك الاجمالي بقيمة 11155071500.29 دج.

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

التثبيات الجاري انجازها بقيمة إجمالية 36050202552.89 دج.

- الاصول المالية: بقيمة إجمالية 162019018.55 دج لم تسجل أي انخفاض في قيمتها.
- الضرائب المؤجلة: اصول بقيمة إجمالية 113015506.12 دج.
- الاصول الجارية: تتمثل في المخزونات، والنقديات، وغيرها من الاصول التي يتم تداولها في المؤسسة خلال 12 شهرا، تقدر بقيمة اجمالية 8513502256.17 دج.

➤ الخصوم:

تمثل الاموال الخاصة أعلى نسبة من إجمالي خصوم المؤسسة وهذا راجع إلى النتائج الايجابية المحققة من طرف المؤسسة، وتتكون الخصوم في المؤسسة من العناصر التالية: (الملحق رقم 10)

- الاموال الخاصة: بقيمة اجمالية 23035407637.43 دج.
- الخصوم غير الجارية: بقيمة اجمالية 12157998177.93 دج.
- الخصوم الجارية: : بقيمة اجمالية 14111115059.95 دج.

وبعد تفحص الوثائق المحاسبية للمؤسسة تبين لنا:

- وجود التسجيل المحاسبي للأصول الغير الجارية والاهتلاك الخاص بكل أصل بطريقة الاهتلاك الخطي كما ينص عليه النظام المحاسبي المالي؛
- الاصول تعود ملكيتها للمؤسسة بصفتها شخص معنوي مستقل عن الشركاء؛
- الضرائب المؤجلة أصول يتوافق معالجتها مع النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12؛
- المعالجة المحاسبية للاصول الجارية تتوافق مع النظام المحاسبي المالي؛
- تقرير مراجع الحسابات لم يعطي اي تحفظات فيما يخص اصول او خصوم المؤسسة خلال دورة 2015 و2016.

ب. جدول حسابات النتائج: بعد التسجيل المحاسبي للعمليات التي تؤثر في حسابات الايرادات والأعباء حسب طبيعتها يتم إعداد جدول حسابات النتائج كما يلي: (الملحق رقم 11)  
جدول رقم (60): ايرادات وأعباء المؤسسة خلال دورة 2016.

الوحدة (دج)

البيان	دورة 2016	دورة 2015
المبالغ	المبالغ	المبالغ
انتاج السنة المالية	9152475523.81	8520952311.68

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

-2516878335.10	-2907302802.70	استهلاك السنة المالية
-6004073976.58	6245172721.11	القيمة المضافة للاستغلال
4786331849.76	4749008059.13	الفائض الاجمالي
4107933879.93	3756747977.85	للاستغلال
151871976.06	132191390.74	النتيجة العملياتية
4259805855.99	3888939368.59	النتيجة المالية
3207771487.39	3014963619.30	النتيجة العادية قبل الضريبة
0	0	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
3207771487.39	3014963619.30	النتيجة الصافية غير العادية
		النتيجة الصافية

**المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.**

من خلال الجدول نلاحظ أن القائمة تتضمن عناصر الحسابات (النتائج والأعباء) وأعمدة عن ارصدها ولدورتين متتاليتين (2016 و 2015) وهذا ما يتوافق مع خاصية القابلية للمقارنة ويتم إعداد القائمة حسب طبيعة الاعباء والنواتج.

وقد حققت المؤسسة خلال دورة 2016 نتيجة صافية بقيمة 3014963619.30 دج، وهي ناتج عن طرح اجمالي ايرادات المحققة من الاعباء الدورة ولم يذكر مدقق الحسابات اي تحفظات بشأنها وعليه وبعد المصادقة عليها من طرف الجمعية العامة وتخصيصها وفق القانون الاساسي للمؤسسة تم اشهار الحسابات الاجتماعية لدى غرفة التجارة لولاية سطيف في شكل من أشكال الإفصاح الاجباري المنصوص عليه في القانون التجاري الجزائري.

**2. الدفاتر والمسندات المحاسبية : من خلال تفحص الوثائق المحاسبية للمؤسسة تبين لنا وجود الدفاتر**

المحاسبية التالية:

- دفتر اليومية.
- دفتر الجرد.
- دفتر العمال والأجور.
- دفتر صحة وسلامة العمال.

## الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

- دفاتر اختيارية اخرى ( دفتر الصندوق، دفتر اهتلاك الاصول ...).

حيث انها تتوافق وما تنص عليه مواد القانون التجاري ويمكن الاعتماد على المعلومات التي تحتويها في اتخاذ القرارات، والتي تم المصادقة عليها من طرف مراجع الحسابات دون اي تحفظات من ناحية الشكل او المضمون.

كما أن محاسب المؤسسة لا يقوم بتسجيل أي عملية محاسبية بدون وجود الوثائق والمستندات التي تثبتها ثم يتم تحويل المستندات بعد التدقيق فيها من قبل مراجع الحسابات إلى قسم الارشيف للاحتفاظ بها لمدة لا تقل عن 10 سنوات كما نص عليها النظام المحاسبي المالي.

### 3. الإفصاح الضريبي في المؤسسة:

تخضع المؤسسة لنظام الربح الحقيقي وتخضع لضرائب والرسوم التي تتمثل في الضريبة على الدخل الإجمالي IRG صنف مرتبات وأجور، الرسم على القيمة المضافة TVA، الرسم على النشاط المهني TPA، والتي تدفع من طرف المديرية العامة للمجمع ( المؤسسة الام) إلى مصالح الضرائب والتي تتمثل في مديرية كبريات المؤسسات.

#### ا. الرسوم على رقم الاعمال ( TAP-TVA):

والتي تتمثل في الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة كما يلي:

#### 1.1. الرسم على النشاط المهني :

تقوم المؤسسة بدفع الرسم على النشاط المهني عن كل عملية بيع تقوم بها شهريا عن طريق التصريح الشهري (G50)، وكون المؤسسة هي أحد فروع مجمع الاسمنت الجزائر، فهي تقوم بعملية الدفع على مستوى المديرية العامة للمجمع إلى مديرية كبريات المؤسسات وحسب المعلومات المقدمة من طرف السيد رئيس مصلحة المحاسبة والمالية فإن المؤسسة تستفيد من تخفيض بنسبة 30% بشرط تقديم كشف تفصيلي عن العملاء وتكون نسبة الرسم 2%، وتطبيق نسبة 1% عندما لا تستفيد من تخفيض.

#### ب. الرسم على القيمة المضافة :

كما في حالة الرسم على النشاط المهني يتم دفع الرسم على القيمة المضافة TVA عن طريق تصريح شهري (G50) بمديرية كبريات المؤسسات وذلك بمعدلات 7% و17%.

ويشترط على المؤسسة للقيام بعملية خصم الرسم على القيمة المضافة للمشتريات هو الإفصاح المحاسبي عنها في التسجيلات المحاسبية، وإيداع كشف تفصيلي عن العملاء.

#### ج. الضريبة على ارباح الشركات:

## الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

يتم تحديد الضريبة على ارباح الشركات في المؤسسة بناء على النتيجة المحاسبية وذلك بعد إجراء بعض التعديلات عليها للوصول إلى النتيجة الجبائية ويتم الاعتماد على النتيجة المحاسبية من خلال جدول حسابات النتائج كما يلي: (الملحق رقم 11 )

أ. الاندماجات تتمثل في:

✓ الهدايا: تقبل كمصاريف في حدود 500 دج للوحدة جبائياً، لكن المؤسسة قامت بتسجيلها محاسبياً بقيمة وحدوية تفوق ذلك وعليه فإن مبلغ الاندماجات للهدايا هو 1514589.75 دج.

✓ الرعاية الرياضية: تكون في حدود 30000000.00 دج جبائياً، لكن المبلغ المسجل من طرف المؤسسة بمبلغ 7950000.00 دج ومبلغ الاندماجات 0 دج.

✓ مصاريف ليس لها علاقة بدورة الاستغلال: وقدرت خلال دورة 2016 بقيمة 97500.00 دج.

✓ التبرعات: تقبل كمصاريف في حدود 1000000.00 دج جبائياً، لكن المؤسسة قدمت تبرعات (المساجد، الزويا، قفة رمضان) بقيمة 2994993.14 دج وبالتالي مبلغ الاندماج هو 1994993.14 دج.

✓ ضرائب ورسوم غير قابلة للاسترجاع: تفرض على السيارات السياحية الفاخرة والتي قدرة خلال دورة 2016 بقيمة 1100000.00 دج.

✓ الاهتلاك الغير المسترجع: في حالة السيارات السياحية يتم قبوله جبائياً في حدود 1000000.00 دج وعليه الاختلاف بين الاهتلاك المحاسبي والجبائي يقدر لدورة 2016 بقيمة 2845342.00 دج.

✓ غرامات وعقوبات: تقدر بقيمة 3485832.00 دج.

✓ ادماجات أخرى: تسديد الرسم على النشاط المهني لشهر ديسمبر 2016 وباعتبار أن التسديد سيكون في شهر جانفي 2017 وبالتالي فهو خاص بدورة 2017 وقدر بمبلغ 332569094.31 دج.

ب. تخفيضات: كانت كما يلي:

✓ فائض القيمة: التنازل عن أصل طويل الاجل يعفي من الضريبة بنسبة 65% من الفائض الاجمالي والذي يقدر بقيمة 1860000.00 دج، وتخفيض يقدر بقيمة 1209000.00 دج.

✓ تخفيضات أخرى: تقدر بقيمة 360216678.78 دج.

وعليه تصبح النتيجة الجبائية كما يلي:

الجدول رقم ( 61 ): تحديد النتيجة الجبائية لدورة 2016.

الوحدة (دج)

الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية  
IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

المبالغ	البيان
3888939369.00	النتيجة المحاسبية
343607351.00	الادماجات
- 367112504100	التخفيضات
3871125041.00	النتيجة الجبائية

**المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.**

ويتم تحديد الضريبة على ارباح الشركات IBS التي تقدر بنسبة 19% من النتيجة الجبائية.

**4. النتائج المتوصل إليها:**

من خلال ما سبق يمكن التوصل إلى النتائج التالية:

**ا. بالنسبة لمؤسسة الأشغال العمومية:**

- تم تقديم قوائم جبائية فقط دون القوائم المالية؛
- يمكن لإدارة الضرائب رفض محاسبة المكلف في حالة وجود اخطاء تتعلق بالإفصاح المحاسبي والتي تؤثر على المركز المالي وإعادة تحديد الوعاء الضريبي؛
- هناك تهرب ضريبي بنسبة تفوق 50% خلال الدورات الاربعة التي شملتها الدراسة في المؤسسة وذلك راجع إلى عدم احترام المؤسسة لقواعد الإفصاح المحاسبي التي نص عليها النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

**ب. بالنسبة لمؤسسة الانتاج الصناعي:**

- تم تقديم قوائم جبائية فقط دون القوائم المالية؛
- يتم تحديد الضرائب على ارباح الشركات من خلال تحديد النتيجة الجبائية (جدول رقم 09) والتي تكون من خلال تعديل في النتيجة المحاسبية وهذا راجع إلى عدم اعتراف الجباية ببعض العناصر المسجلة محاسبيا؛
- لم نلاحظ اي تحفظات تخص الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية مقدمة خلال دورة 2016 محل الدراسة في المؤسسة؛
- لم نلاحظ اي تحفظات تخص التصريحات الجبائية المقدمة خلال دورة 2016 محل الدراسة في المؤسسة.

## الفصل الرابع: تأثير الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الحد من التهرب الضريبي (الدراسة الميدانية التطبيقية)

### خلاصة الفصل:

من خلال ما تم تناوله في شكل دراسة لجانب الإفصاح المحاسبي والجبايئي للمؤسسات محل الدراسة وآراء بعض المتخصصين في المحاسبة والجباية، يمكن القول أن عدم الالتزام بقواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والمنصوص عليها في المعايير المحاسبية أدى إلى ظهور فارق في الضرائب والرسوم الواجبة على المؤسسة وبالتالي فإن الالتزام بالإفصاح المحاسبي عن المعلومات بالطرق الصحيحة يساهم في إعطاء نتائج محاسبية تعبر بصدق ووضوح عن الصورة الحقيقية للمؤسسة والتي تعتبر هي الوعاء الذي تعتمد عليه الإدارة الجبائية بعد بعض التعديلات في فرض مختلف الضرائب والرسوم على المؤسسة، كما أن قواعد الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي تتوافق نسبياً مع تلك المنصوص عليها في المعايير المحاسبية الدولية، والالتزام بهذه القواعد يساهم في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في المؤسسات.

**الخاتمة:**

لقد حاولنا من خلال تناول هذا الموضوع معالجة الاشكالية التي تدور معالمها حول مدى مساهمة معايير الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للحد من التهرب الضريبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية على عكس المخطط المحاسبي السابق الذي لا يتوافق مع متطلبات الإفصاح المحاسبي والقوائم المالية المنصوص عليها في المعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs.

غير أن بيئة الاعمال الجزائرية لا يمكنها استيعاب هذه المعايير وهذا ما تم لمسه من خلال استجواب أهل الاختصاص حيث أن اعتماد قواعد الإفصاح المحاسبي التي نص عليها النظام المحاسبي المالي المستنبط من المعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs يعطي معلومات محاسبية تتميز بخصائص تجعلها ذات جودة مقبولة لاتخاذ القرارات من طرف مستعملي القوائم المالية في المؤسسات ومن بين مستعملي هذه المعلومات ادارة الضرائب في تحديد الضرائب والرسوم المفروضة على المكلفين بالاعتماد على نتائج التي تتضمنها قائمة الميزانية وجدول حساب النتائج والملاحق وذلك بعد التعديل فيها بما يتوافق مع القانون الجبائي. وبالتالي يمكن لقواعد ومتطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي أن تساهم في الحد من التهرب الضريبي من خلال الحد من الممارسات المحاسبية التي تؤثر في تحديد دخل ونتائج المؤسسة غير ان ذلك يتوقف على مدى تمكن المدقق الجبائي من الجانب المحاسبي المتعلق بقواعد النظام المحاسبي المالي ومتطلبات المعايير المحاسبية الدولية.

إذ ان التدقيق الجبائي من بين الاليات التي تعتمد عليها ادارة الضرائب في الحد من التهرب الضريبي المترتب عن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مع العلم انه يتم قياس حجم التهرب الضريبي من خلال الفرق بين النتائج المحقق فعلا من طرف المكلف بالضريبة وما هو مصرح به في القوائم المالية .

**اولا .نتائج اختبار الفرضيات:**

من خلال ما تم التطرق إليه في الجانب النظري و بالاعتماد على الدراسة التطبيقية تم التوصل الى اختبار الفروض كما يلي:

- بخصوص الفرضية الأولى التي تنص على التوافق بين النظام المحاسبي المالي scf والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS فقد تم تأكيدها وهذا يعني أن النظام المحاسبي المالي يتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية فيما يخص الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات وعدد القوائم المالية والتي تتمثل في الميزانية، وجدول النتائج، وجدول تدفقات النقدية وجدول تغيرات الاموال الخاصة، والملاحق وكذا المبادئ والفروض المحاسبية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي في هذه القوائم.

- بخصوص الفرضية الثانية التي تنص على ان هناك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين التزام بالمعايير المحاسبية الدولية وجودة الافصاح المحاسبي في القوائم المالية، فقد تم تأكيدها هذا يعني أن الالتزام بمتطلبات الافصاح المحاسبي التي تتوافق والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية.
- بخصوص الفرضية الثالثة التي تنص على ان هناك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين قواعد الافصاح المحاسبي في القوائم المالية وانخفاض حجم التهرب الضريبي، فقد تم تأكيدها وهذا يعني أن الالتزام بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية يساهم في الحد من التهرب الضريبي من خلال تحديد الوعاء الضريبي بالصورة التي تعبر عن الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة.
- بخصوص الفرضية الرابعة التي تنص على ان هناك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS وانخفاض حجم التهرب الضريبي في ظل جودة الافصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات، فقد تم تأكيدها هذا يعني أن التزام بمعايير الافصاح المحاسبي في القوائم المالية لهذه المؤسسات يؤثر على انخفاض التهرب الضريبي من خلال إعطاء الوعاء الضريبي الفعلي المحقق بدون تلاعب او اخطاء.
- بخصوص الفرضية الخامسة التي تنص على ان الرقابة الجبائية تساهم في الحد من التهرب الضريبي عن طريق إعادة تشكيل الوعاء الضريبي المفصح عنه من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وذلك وفقا لقواعد الافصاح لمحاسبي التي تضمنها النظام المحاسبي المالي، فقد تم تأكيدها وهذا يعني أن الالتزام بقواعد الافصاح المحاسبي تساهم في تحسين التصريحات الجبائية للمؤسسة من خلال تحديد رقم الاعمال ، ونتائج المؤسسة بصورة دقيقة، كما يساهم التحقيق المحاسبي في تحديد حجم التهرب الضريبي المترتب عن الاخطاء المحاسبية.

#### ثانيا : نتائج البحث:

من خلال هذا البحث تم التوصل إلى النتائج التالية:

#### 1- في الجانب النظري

تم التوصل الى مجموعة من النتائج لعل اهمها :

- هناك توافق نسبي بين النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS، غير ان النظام المحاسبي المالي لم يأخذ بالمعايير التقارير المالية IFRS؛
- التهرب الضريبي ظاهرة اقتصادية تهدد اقتصاديات البلدان التي لا تلتزم بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية

- التشريع الجبائي لا يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي في بعض العناصر وهذا ما يتجلى في الانتقال من النتيجة المحاسبية التي يحددها التشريع المحاسبي إلى النتيجة الجبائية التي يتم الحصول عليها بعد تعديل النتيجة المحاسبية بما يتوافق والقانون الجبائي؛
- التدقيق الجبائي من بين الآليات التي تعتمد عليها ادارة الضرائب للتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي؛
- يأخذ التدقيق الجبائي في الجزائر عدة اشكال وصور.

## 2- في الجانب التطبيقي:

- تم التوصل الى مجموعة من النتائج لعل اهمها:
  - بيئة الاعمال الجزائرية لا تتوافق ومتطلبات المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS خصوصا في ظل غياب السوق المالي الفعال(التقييم بالقيمة العادلة)؛
  - تلتزم بعض المؤسسات الجزائرية بإعداد القوائم المالية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية (ias01/ia07)؛
  - النظام المحاسبي المالي SCF في حاجة إلى تعديلات بما يتوافق وأخر التعديلات في المعايير المحاسبية الدولية IFRS؛
  - ان احترام الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية يساعد متخذى القرارات على اتخاذ قرارات صحيحة؛
  - يستغل معدو القوائم المالية في المؤسسات المرنة والبدائل الموجودة في المعايير المحاسبية الدولية لأهداف ضريبية لغرض تقليص الاوعية الضريبية ؛
  - تساهم المعايير المحاسبية الدولية من خلال الخصائص والمبادئ التي تتميز بها في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي؛
  - المدقق الجبائي في بيئة الاعمال الجزائرية في حاجة إلى التمكن من المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي في جانبه المتعلق بالإفصاح المحاسبي في القوائم المالية؛
  - للحد من ظاهرة التهرب الضريبي في بيئة الاعمال الجزائرية يجب تقليل الفروقات بين التشريع الضريبي والمعايير المحاسبية الدولية ؛
  - للمؤسسات الجزائرية الحرية في التصريح بنتائجها لدى ادارة الضرائب ويتم التأكد من صحة هذه النتائج من خلال التدقيق الجبائي الذي يأخذ عدة اشكال وصور؛
  - يساعد التدقيق الجبائي في تحديد حجم التهرب الضريبي المترتب عن عدم الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات؛
  - في اغلب الحالات تختلف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية في المؤسسة وذلك بسبب عدم اعتراف التشريع الجبائي بمبدأ الصورة الصادقة التي نص عليها النظام المحاسبي المالي ؛
- ثالثا: الاقتراحات:

بناء على النتائج السابقة نقترح ما يلي:

- اجراء تعديلات على النظام المحاسبي المالي بما يتوافق ومتطلبات البيئة الاعمال الجزائرية وكذا التعديلات التي مست المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ؛
- ضرورة التقريب بين القواعد الجبائية والقواعد المحاسبية لتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي؛ خاصة في ما يتعلق بتحديد النتيجة المحاسبية والجبائية؛
- تمكين مفتشي ادارة الضرائب من الاطار النظري والتقني للمعايير المحاسبية والدولية والنظام المحاسبي المالي؛
- ضرورة تمكين المؤسسات بالاستعانة بمستشارين جبائيين للحد من الخطر الجبائي الذي يمكن ان يساهم في افلاس وعجز المؤسسات ؛
- تحديث النظام المحاسبي المالي SCF بما يتوافق واحتياجات البيئة الاقتصادية الجزائرية الخاصة المرتبطة (محاسبة زراعية، محاسبة الاشغال العمومية وسياحة)؛ عن طريق نماذج وقوانين محاسبية مقارنة للمعايير المحاسبية الدولية؛
- يجب الزام كل المكلفين بتقرير صادر عن محافظ حسابات حول الافصاح المحاسبي للحد من التهرب الضريبي المرتب عن اختلالات في الافصاح المحاسبي يرفق مع التصريحات الجبائية السنوية .

رابعا : .افاق البحث:

- من خلال معالجة اشكالية الدراسة، والنتائج المتوصل اليها يمكن اقتراح معالجة مواضيع البحث التالية :
  - اثر التوافق بين النظام المحاسبي المالي والتشريع الضريبي في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسة؛
  - مدى التزام المؤسسات بقواعد التقييم بالقيمة العادلة في ظل التشريع الجبائي والمحاسبي في الجزائر؛
- القياس المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية ودورها في تحديد الوعاء الضريبي للمؤسسات؛

## قائمة المراجع

### أ. المراجع باللغة العربية:

#### أولاً. قائمة الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، "معايير التقارير المالية"، درافاء لطباعة والنشر والتوزيع، 2014.
2. أحمد رياحي، "نظرية المحاسبة"، تعريب رياض العبد الله، مراجعة صلاح الحجاوي، دار اليازوري العلمية لنشر والتوزيع عمان الأردن، الجزء الثاني، 2009.
3. أمين السيد أحمد لطفي، "التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة"، الدار الجامعة لنشر الإسكندرية مصر، 2005.
4. أمين السيد أحمد لطفي، "إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبية"، الدار الجامعية للنشر، الطبعة الأولى الإسكندرية مصر، 2008.
5. بن ربيع حنيفة، "الواضح في المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية"، الجزء الثاني منشورات كليك، الطبعة الأولى، 2013، المحمدية، الجزائر.
6. حماد طارق عبد العال، التقارير المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
7. حمد مطر، "مبادئ المحاسبة المالية"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الرابعة، 2007.
8. حمدة بوزيد، "جباية المؤسسات"، دوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
9. حنان رضوان حلوة، "النموذج المحاسبي المعاصر"، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2003.
10. خالد جمال الجعارات، "معايير التقارير المالية الدولية 2007" إثراء للنشر، عمان، الأردن، 2008.
11. دليل الرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2016.
12. سهام كردودي، "الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق"، دار المفيد، دون طبعة، الجزائر.
13. شعيب شنوف، "محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS"، الجزء الأول، مكتبة شركة بودواو الجزائر 2009.
14. طارق عبد العال حماد، "موسوعة معايير المحاسبية شرح المعايير المحاسبية الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية، عرض القوائم المالية"، الجزء الأول، الدار الجامعة، 2003.
15. لخضر علاوة، "معايير المحاسبة الدولية"، دار النشر الاوراق الزرقاء العالمية، الجزائر، 2011.
16. محمد ابونصار، جمعة حميدات، "معايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية"، دار وائل للنشر والتوزيع الطبعة الثالثة، عمان الاردن، 2013.
17. محمد المبروك أبوزيد، "المحاسبة الدولية وإنعكاسها على الدول العربية"، إتيراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر 2005.
18. محمد بوتين، "المحاسبة المالية ومعايير المحاسبية الدولية"، دار متيجة للطباعة، الجزائر، 2010.
19. وصفي عبد الفتاح، ابوالكارم، "دراسات متقدمة في مجال المحاسبة"، دار الجامعة الحديثة، الاسكندرية مصر، 2002.
20. ولهي بوعلام، "جباية المؤسسة الجزء الاول"، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2018.
21. وليد ناجي الحياي، رئيس الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، "نظرية المحاسبية"، من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الجزء الثاني، 2007.

## ثانياً.المجلات العلمية:

1. أحمد قايد نور الدين، سعيدي عبد الحليم، "مدى التزام المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي دراسة عينة من المؤسسات"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 13/2015، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015.
2. إسماعيل صاري، "تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها-مع الإشارة لمديرية الضرائب لولاية المدية"، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة يحي فارس المدية، العدد 01، افريل 2014.
3. ألاء مصطفى الاسعد، "المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بمؤتمر الكلية، 2013.
4. ألاء مصطفى الاسعد، "المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد الخاص بمؤتمر الكلية، العراق، 2013.
5. بابان ابراهيم عليوي الجبوري، الإفصاح الكامل عن المشتقات المالية كأحد أدوات الإستثمار وأثره على ثقة التعاملات مع الشركات، مجلة تكريت للعلوم الاقتصادية المجلد 6، العدد 26/2012، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، 2012.
6. بالرفي تيجاني، "المحاسبة الأبداعية المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة سطيف، العدد 12، 2012.
7. بشير علوان حمد وحيدر عمران سهر، "أثر محددات القياس المحاسبي في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة"، مقال منشور مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، قسم الدراسات المحاسبية، بغداد العراق، المجلد 18 العدد 1 لسنة 2016.
8. بعول نوفل وامينة سلايمية، "أثر الضريبة على ارباح الشركات على تدفق الاستثمار الاجنبي المباشر - دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 1992-2014"، مقال منشور مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، العدد الثالث، جوان 2015، جامعة أم البواقي.
9. بن توتة قندز، وحكيم براضية، "مسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي دراسة تحليلية"، مقال منشور في مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الثامن عشر، ديسمبر 2015.
10. جاو حدو رضا، وحمد جليلا إيمان، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية، دراسة ميدانية، مقال منشور، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد الثاني والثلاثون، 2013.
11. جمانة حنظل التيمي، وعليه صالح ناصر، "اهمية القيمة العادلة في تقييم الاصول الثابتة دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية"، مقال في مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 17 العدد، قسم المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة العراق، 2015.
12. حديدي ادم، "أثر تطبيق نموذج القيمة العادلة في القياس المحاسبي على الإبلاغ المالي دراسة ميدانية"، مقال منشور في مجلة ابحاث اقتصادية وإدارية العدد الواحد والعشرون، جوان 2017.
13. حسن فليح مفلح القطيش وفارس جميل حسين الصوفي، "أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السابع والعشرون، 2011، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء.

14. حيدر محمد علي يوسف، وعلي محمد ثجيل المعموري، " الإفصاح عن الضرائب المؤجلة على وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12"، مقال منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد العاشر، العدد 30، الفصل الاول، 2015، جامعة بغداد، العراق.
15. خالد أمين عبد الله، "الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق المالية العربية"، مجلة المحاسب القانوني، العدد 92، 1995.
16. خالد أمين عبد الله، "الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق المالية العربية"، المحاسب القانوني، العدد 92.
17. خلود هادي عبود الربيعي، أرشد مكي رشيد، "تقويم دور نظام المعلومات في الحد من التهرب الضريبي"، مقال منشور، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 24، الفصل الثالث، جامعة بغداد، العراق، 2013.
18. دراجي عيسى، وقنر بن توتة، " الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل اعتماد المعيار المحاسبي الدولي 12 الضرائب المؤجلة"، مقال منشور مجلة الحقوق والعلوم الانسانية العدد الاقتصادي، جامعة الجلفة، 2011.
19. رضا إبراهيم صالح، "أثر توجه معايير المحاسبية نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 2 المجلد رقم 42 يوليو 2009. زغدار أحمد، مخلوفي نعيمة، أثر تكييف النظام المحاسبي المالي مع متطلبات الإفصاح الدولي وتبني مبدأ القيمة العادلة على جودة المعلومة، مجلة المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة الجزائر، العدد 4-2014.
20. زلاطو نعيمة، "مدى تكييف النظام الجبائي الجزائري مع الممارسة المحاسبية الجديدة لتمويل الميزانية العامة لدولة وتحقيق التنمية الاقتصادية"، مقال منشور في مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، العدد الثالث، جوان 2018.
21. زوهري جلييلة، "أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر"، مقال منشور، مجلة الباحث الاقتصادي العدد 04، 04 ديسمبر 2015.
22. زينب عباس حميدي، "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية واثرها في تقييم اضرار الحرب دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة الطائرات"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الخامس والسبعون 2009.
23. سبتي إسماعيل، وشريط صلاح الدين، "معالجة المخزون بين النظام المحاسبي المالي scf والمعيار المحاسبي الدولي ias02، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الأحمية الرياضية"، مقال منشور في مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 06 العدد 01، جامعة 20 اوت 1955، سكيكدة، جوان 2018.
24. سفيان بن عبد العزيز ويوسف مومني، "النظام المحاسبي كألية لتفعيل الرقابة الجبائية - دراسة ميدانية لمصالح الرقابة الجبائية لولاية بشار"، مقال منشور في مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، العدد السابع، 07 جوان 2017.
25. سمية براهيم، ميادة بلعاش، "مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات" مقال منشور في مجلة بحوث اقتصادية عربية، العدد الرابع والعشرون، 2013.
26. شاكر عبد الكريم البلداوي، "دور ديوان الرقابة المالية بالعراق في تعزيز الإفصاح والشفافية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الرابعة والثلاثون العدد 2011/90، سنة النشر 2011.
27. صالح حسن كاظم، "مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد"، قسم البحوث والدراسات دائرة الشؤون القانونية بدون سنة.

28. طارق حماد المبيضين، أسامة عبد المنعم، "دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة العالمية وفقدان الوثوقية في البيانات المالية"، أبحاث اقتصادية، العدد 08، 2010.
29. عبد الكريم فرحات، وصالح مرزوقة، "اشكالية التوافق بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية في الجزائر دراسة تحليلية"، مقال منشور في مجلة العلوم الانسانية، العدد 42، المجلد ب، 2014.
30. عزوز علي، ايمان يخلف، ومحمد طرش، "الفجوة بين المحاسبة والضريبة في الجزائر"، مقال منشور في مجلة الادارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد الثاني عشر، 2017.
31. عزوز علي، ايمان يخلف، ومحمد طرش، " نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية -اليات وتعديلات- " مقال منشور في مجلة البحوث الاقتصادية والمالية جامعة ام البواقي، المجلد الرابع، العدد الثاني، ديسمبر 2017.
32. عقاري مصطفى، المعيار المحاسبي الدولي 1، "عرض القوائم المالية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية"، العدد الأول، جوان 2007، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة باتنة، الجزائر.
33. علي الصادق احمد علي، فتح الرحمن الحسن منصور، "دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق على ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان، دراسة تحليلية ميدانية"، مقال منشور في مجلة العلوم الإنسانية والاقتصاد، العدد الأول، 2013.
34. علي عبد العظيم باقر، "دور الاجراءات والتشريعات الضريبية في التهرب الضريبي"، مقال منشور في مجلة كلية الادارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية، المجلد 181، الإصدار، 15، 2015.
35. فدار عدنان عبيد، يونس عباس أكبر، "جودة الارباح وتأثيرها في القوائم المالية"، مجلة بغداد لعلوم الاقتصادية، العدد 48، 2016.
36. قاسم محمد عبد الله البعاج، "أثر فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في عملية التحاسب الضريبي- دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية"، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، العدد 01، 2011.
37. قدوري عمار، وبن عواق العربي، " المعالجة الجبائية لنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي"، مقال منشور في مجلة دراسات جبائية، العدد 12، جوان 2018.
38. قصاص سليم، "جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري"، مقال منشور في مجلة العلوم الانسانية، العدد 48، ديسمبر 2017.
39. قورين حاج قويدر، " تطبيق المعيار المحاسبي الدولي للمخزونات ias02 ضمن النظام المحاسبي المالي scf"، مقال منشور في مجلة الردة الاقتصادية الاعمال، العدد 01، 2015.
40. كريمة علي كاظم الجوهر، " العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة"، دراسة تحليلية لوجهات نظر المحاسبين و المدققين"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد التسعون، 2011 كلية العلوم الاقتصادية جامعة العراق العراق.
41. لطيف زيود، عقيبة الرضا، رولا لابقه، "الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 39"، مقال منشور في مجلة جامعة ترشين للدراسات و البحوث العلمية، 2006، مجلد 28 العدد 2.3
42. لياس قلاب ذبيح ووسيلة بن ساهل، " دور مخرجات النظام المحاسبي المالي في تحسين عمل المدقق الجبائي- دراسة تحليلية لمؤسسة خاضعة لتدقيق المصوب في المحاسبة"، مقال منشور في مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد الثاني، المجلد الرابع، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، ديسمبر 2017.

43. ليلي عبد الصاحب داخل، "تأثير المحاسبة الابداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من أثارها"، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السابع والاربعون، العراق، 2016.
44. ماهر موسى درغام، سالم عميرة العمور، "ظاهرة التهريب من الضريبة الدخل في قطاع غزة دراسة تحليلية"، بحث منشور، مجلة الأردنية في إدارة الاعمال، الجامعة الاردنية، عمان، 2009.
45. محمد أبو نصار، حمزة العربي، "مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بمعالجة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وفق متطلبات معيار المحاسبي الدولي رقم 10"، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 5، العدد 2، مايو 2012، كلية الاقتصاد والادارة، جامعة القصيم، المملكة العربية السعودية.
46. محمد المعتز المجتبي إبراهيم، " دور الشفافية والإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، دراسة تطبيقية في سوق الخرطوم للأوراق المالية"، مقال منشور في مجلة أماراباك مجلة الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، المجلد السادس، العدد 16، 2015.
47. محمد زرقون، وسليمان عتير، " جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية بمديرية الضرائب لولاية الوادي الجزائر"، مقال منشور في مجلة البديل الاقتصادي، العدد الاول 2017.
48. محمد زرقون، وفارس بن يدير، "واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، دراسة ميدانية لفئتين فئة المؤسسات الاقتصادية والاكاديمين والمهنيين المحاسبين"، مقال منشور في مجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد 04، جوان 2016،
49. محمد عامر كمال، عبد الأمير عبد الحسين شياح، "استخدام تحليل الانحدار كأجراء تحليلي لفرض المساعدة في اتخاذ القرارات في التدقيق الضريبي بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب"، مقال مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد الحادي عشر، العدد 35 الفصل الثاني، 2016، العراق.
50. محمد فيصل مايدة، وجمال خنشور، "قياس عناصر قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي دراسة تحليلية"، مقال منشور في مجلة البحوث والدراسات، العدد 23، 2017.
51. محمود إبراهيم، عبد الستار الظاهر، "أثر الإفصاح المحاسبي على إتجاهات وسلوك المستثمرين"، دراسة ميدانية في الجمهورية العربية السورية مقال منشور في مجلة تنمية الرافدين، العدد 103 مجلد 33، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الموصل، 2011.
52. مراد ميهوبي، "إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية"، مقال منشور مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون العدد 39، سبتمبر 2014.
53. موفق عبد الحسين محمد، "مدى التزام الشركات العامة بمتطلبات الإفصاح في التقارير المالية دراسة تحليلية في الشركة العامة للصناعات الجلدية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مجلد السابع، العدد 17، الفصل الأول، لسنة 2012.
54. ناصر مراد، "تشخيص جباية المؤسسة في الجزائر"، مقال منشور مجلة دراسات جبائية، العدد الثالث 2014، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة البليدة 02.
55. وائل إبراهيم الراشد، "ملاح الإفصاح في الكويت"، مجلة المحاسبون، العدد 33، المجلد 12، يوليو 2006.
56. وشان احمد، بلعوز بن علي، "الاصلاحات الضريبية كأداة لعصرنة وتطوير الادارة الضريبية بالاشارة إلى حالة الجزائر"، مقال منشور في مجلة الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 17، جانفي 2017.

57. و غدار احمد، سفير محمد"خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبية الدولية (ias/ifrs)، مجلة الباحث جامعة ورقلة-العدد 2009/07.
58. ولهي بوعلام، عجلان العياشي، "التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي"، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة محمد بوضياف مسيلة، مقال منشور في مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 08، سنة 2008.
59. يامة ابراهيم، "دور المنازعات الجبائية في حماية الموارد الجبائية للبلدية في ظل القانون الجزائري"، مقال منشور مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد الخامس عشر، جوان 2016.
60. يسرى مهدي حسن السامرائي، "وهرة خضير عباس العبيدي، "تحليل التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي"، مقال منشور في مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 4 العدد 9، 2012.

### ثالثا. الملتقيات العلمية:

1. بن هنية بلقاسم، و سارة دولاش، " انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة الإفصاح والمعلومة المحاسبية ( حالة الجزائر - تطبيق نظام المحاسبة المالية SCF )" مداخلة ملتقى الوطني حول: المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المدية، 2017.
2. جميل احمد، سفير محمد، "تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح"، مداخلة الملتقى الدولي حول حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر، ماي 2012.
3. حوشين كمال، بوسبعين تسعديت، الملتقى الدولي الثالث بجامعة الوادي، اليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبية الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، مداخلة بعنوان: "تقائص معايير المحاسبة الدولية و جهود المنظمات الدولية لتفادي تعارض محتواها م القواعد الجبائية في الدول إشارة إلى حالة الجزائر"، جامعة الوادي، الجزائر، 2013.
4. خالد جمال الجعارات، " مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرياح ورقلة الجزائر، 2014.
5. خليل عبد الرزاق، عيسى نعيم، "الإفصاح المحاسبي بين متطلبات الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي وتحديات البيئة الجزائرية في ظل الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية"، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الإفصاح المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دخلب، البليدة 2011/12/14.
6. سعدي يحي و اوصيف لخضر، "اهمية تطبيق معايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي"، مداخلة الملتقى دولي حول "النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية ias/ifrs والمعايير الدولية للمراجعة isa، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة البليدة، ديسمبر 2011.
7. صبايحي نوال، " المعايير المحاسبية الدولية ودورها في جودة المعلومة المحاسبية"، الملتقى الدولي حول أليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبية الدولية، عنوان المداخلة، أثر الإفصاح

- المحاسبي على جودة المعلومة المحاسبية، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة الوادي، 2013.
8. صديقي مسعود، صديقي فؤاد، مداخلة بعنوان، "انعكاس النظام المحاسبي المالي على سياسات الإفصاح في الجزائر"، الملتقى الوطني "واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، 5-6 ماي 2013، جامعة الوادي.
9. علوي إسماعيل، سعيدي عبد الحليم، مداخلة "أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إرساء مبدأ الإفصاح والشفافية في إطار حوكمة الشركات والحد من الفساد المالي والمحاسبي، الملتقى الوطني "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 6-7 ماي 2012.
10. عمورة جمال، و شريفي أحمد، " مداخلة بعنوان "دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية و المالية"، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية المنعقد بكلية العلوم الإقتصادية والتسيير، جامعة البليدة، 18-19 ماي 2011.
11. محمد مهدي ضيف الله، "الاتجاهات الحديثة لتطوير وظيفة الإفصاح في القوائم المالية وفق معايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية"، مداخلة المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل الأعمال الدولية، 04/05 ديسمبر 2012، جامعة المسيلة، الجزائر.
12. معتز أمين السعيد ومحمد سليم العيسى، "انعكاسات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على جودة المعلومة المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات الإستثمارية المدرجة في سوق عمان المالي"، بحث مقدم بالمؤتمر الثاني لكلية الأعمال بالجامعة الأردنية تحت عنوان "القضايا المحلية للاقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة"، عمان، الأردن، 2009.
13. منصور الزين، "أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية و ابعاد الإفصاح والشفافية دراسة تحليلية تقييمية للنظام المحاسبي المالي الجديد المطبق في الجزائر"، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS والمعايير الدولية للمراجعة IAS، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير، جامعة البليدة ديسمبر 2011.
14. مني كامل حمد، صفار أحمد العاني، " الممارسات المحاسبية الخاطئة وإنعكاساتها على جودة الأرباح المحاسبية"، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي السنوي الثامن لهيئة النزاهة، كلية إقتصاديات الاعمال، جامعة بغداد العراق، 2014.
15. هشام عبد الحفيظ الغريب، "دور الإفصاح والشفافية بين مصلحة الضرائب والممولين"، المؤتمر الضريبي السادس عشر الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة، كلية التجارة، جامعة بنها.
16. ولهي بوعلام، بن عثمان عائشة، " فعالية التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي" الملتقى الدولي حول: التوجهات الحديثة للسياسة المالية للمؤسسة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 14/15 نوفمبر 2016
- رابعاً. المنشورات والمراسيم والإصدارات:**
1. الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 مارس 2009، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
2. قانون الإجراءات الجبائية 2018، منشورات المديرية العامة للضرائب الجزائر، 2018.
3. المرسوم التنفيذي 06-327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، الجريدة الرسمية عدد 59، 2006.

4. الجريدة الرسمية رقم 27، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق لـ 26 ماي 2008 يتضمن تطبيق احكام القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.
5. وزارة المالية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2016.
6. وزارة المالية الجزائرية، قانون المالية لسنة 2017.

#### خامسا. الاطروحات والرسائل العلمية:

1. إبراهيم العدي، " اثر تطبيق معايير المحاسبية الدولية في فعالية النظام الضريبي، دراسة تطبيقية في سورية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق سوريا، 2015.
2. تيجاني بالريقي، "دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2005-2006.
3. جمال كامل محمد، " أثر الاختلاف في تطبيق معايير المحاسبية وقانون الضرائب على القياس والافصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية لشركات المقاولات"، رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2011.
4. جودي محمد رمزي، " أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على تقييم الاداء المالي في المؤسسات الجزائرية المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 عرض القوائم المالية"، رسالة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2014-2015.
5. حسين محمود عبد الله " أثر تطبيق معايير المحاسبية لدولية في فعالية النظام الضريبي دراسة تطبيقية في سورية"، رسالة دكتوراه منشورة في محاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2015.
6. حمدي فلة، " تأثير استخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة الكوابل بسكرة"، اطروحة دكتوراه طور ثالث، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة بسكرة، 2016-2017.
7. حمزة العربي، "المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2012-2013.
8. حواس صلاح، "التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية"، اطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2007-2008.
9. سامح سعيد محمود ضاهر، "قياس أثر الفروق الضريبية على جودة الأرباح وانعكاساتها على عمليات التداول الداخلي وتكلفة رأس المال المملوك: دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه منشورة كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة القاهرة، مصر، 2017.
10. سايج فايز، "أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الاصلاح المحاسبي-دراسة حالة الجزائر- أطروحة دكتوراه منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2014-2015.
11. سعدي عبد الحليم "محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي دراسة عينة من المؤسسات" رسالة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014-2015.

12. السيد السعيد العراقي، "إطار مقترح للقياس والإفصاح لعقود التأمين في ضوء معايير التقارير المالية الدولية، دراسة إختيارية" رسالة دكتوراه منشورة، كلية العلوم التجارية، قسم المحاسبة، جامعة بنها، مصر، 2015.
13. صافو فتيحة، "أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية"، أطروحة دكتوراه في العلوم: كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف، الجزائر، 2015-2016.
14. الصديق حسوس، "تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية والتسيير، جامعة المسيلة 2017-2018.
15. ضيف الله محمد الهادي، "أثر تطبيق معايير المحاسبة و الإبلاغ المالية الدولية على الإفصاح وجودة التقارير المالية"، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية، جامع البليدة، 2014.
16. العابدي دلال، "حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية-دراسة حالة شركة اليانس للتأمينات الجزائرية"، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر، 2015-2016.
17. عبد الكريم شناي، "أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة عينة من المؤسسات" أطروحة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية والتسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر، 2015-2016.
18. عبد المنعم عطا العلول، " دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة-فلسطين"، رسالة ماجستير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2004.
19. عثمان زياد عاشور، "مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا للمعايير المحاسبي الدولي رقم 1 دراسة تحليلية"، رسالة شهادة ماجستير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2008.
20. عزوز على، "اليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي -الواقع والتحديات"، أطروحة دكتوراه علوم، منشورة، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 2013، 2014.
21. علاء سعيد حسين سعد، "تقييم دور نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من وجهة نظر مكاتب المحاسبة والدوائر الضريبية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2014.
22. فلاح هود شرار المطري، "الأهمية النسبية للإفصاح المحاسبي في إتخاذ القرارات الإقراض"، دراسة تطبيقية على البنوك التجارية الكويتية، رسالة ماجستير منشورة، كلية الاعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط ديسمبر 2010.

23. قحموش سمية، "دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة- الجزائر، للفترة 2009-2010"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011، 2012.
24. مجدي احمد الجعري، "الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية دراسة ميدانية على الشركة السعودية (سابك) شركة مساهمة سعودية"، رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة، جامعة السعودية، السعودية، 2010.
25. محمد لعلاوي، "دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب"، اطروحة دكتوراه علوم منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية بسكرة، 2014-2015.
26. محمود جمام، "النظام الضريبي واثره على التنمية الاقتصادية"، اطروحة دكتوراه علوم، منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة قسنطينة، 2009-2010.
27. معتر براهيم جميل العكر، " أثر مستوى الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية المنشورة على تداعيات الأزمة المالية في القطاع المصرفي الأردني، دراسة ميدانية على البنوك التجارية الأردنية"، رسالة ماجستير منشورة، تخصص محاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2009-2010.
28. يوسف أرشيد حبيب العازمي، "أوجه القصور في تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وأثرها على جودة الإفصاح بالقوائم المالية في القطاع النفطي"، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2012.

سادسا.المواقع الإلكترونية:

1. <http://www.pkf.com> .
2. <http://www.ifrs.org/documents/ias8> .
3. <https://www.aman-palestine.org>
4. <https://www.arab-ency.com/details.law.php?full=1&nid=163424>
5. [http://www.a3rafu.tk/2017/08/blog-post\\_6.html#.W\\_QDfThKjIU](http://www.a3rafu.tk/2017/08/blog-post_6.html#.W_QDfThKjIU)
6. <https://www.mfdgi.gov.dz>
7. <http://www.nazaha.iq>
8. <http://www.alkanounia.com>
9. <http://www.univ-soukahrass.dz/fr/publication/article/660>
10. <https://manifest.univ-ouargla.dz>
11. <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/26243>

II.المراجع باللغة الاجنبية:

### A.Les ouvrages :

1. Ahmed hamini, " l'audit comptable et financier", édition berti, Algérie, 2001.
2. Bernard raffourmier, les normes comptables internationales (IFRS/IAS), édition economica, 2ème édition, paris, 2005.
3. Catherine Maillet et Anne Le Manh , « normes comptables internationales », édition Berti, 2006.
4. Donald kiso et al, Intermediate Accounting, john Wiley sons, Inc, Hoboken, 14th edition, 2012.
5. Jean Barreau et Jacqueline Delahaye, « Gestion financière, manuel et applications, », Paris Dunod, 2001.

6. Marcel UVELEA, CAUSES OF TAX EVASION AND HOW TO REDUCE IT, Hyperion Economic Journal, Year II, no.4(2), December 2014.
7. Rosse MS, Vinner jalex millum adaptation francais radichal jacques, « normes comptables anglyse et concepts », édition sin, canada, 2003.

**B.Les notes :**

1. international accounting standard board , International Reporting Standard15(IFRS15):Revenue from Contracts with customers, **PARAGRAPH110.**
2. International Accunting Standards Board , International Reporting Standard 15 ( IFRS 15) Revenue from Contracts with Customers, 2014 ,**PARAGRAPH 1.**
3. La lettre de la DGI N° 81,201.
4. Ministre de finance .DGI.la lettre de la DGI N° 20,avril 2002.

**C.Les sites d'internet :**

- 1.EC staff consolidated version as of 24 march 210, For Information Purposes 1 .Only, International Accounting Standard 7 Statement of cash flows .[https://www.complianceonline.com/articlefiles/IAS\\_7.pdf](https://www.complianceonline.com/articlefiles/IAS_7.pdf)
- 2.[http://en.wikipedia.org/wiki/List\\_of\\_International\\_Financial\\_Reporting\\_Standard](http://en.wikipedia.org/wiki/List_of_International_Financial_Reporting_Standard) :3.Les Nouvelles Normes Comptables [http://www.cerpeg.acversailles.fr/ressdiscipl/compta/nouv\\_normes.pdf](http://www.cerpeg.acversailles.fr/ressdiscipl/compta/nouv_normes.pdf)
- 4.Marcel uvelea, Causes Of Tax Evasion And How To Reduce it, Hyperion Site de la Economic Journal, Year II, no.4(2), December 2014, <https://ideas.repec.org/a/hyp/journal/v2y2014i4p54-62.html>
- 5.Mohsen Mehrara, Yazdan Gudarzi Farahani, The study of the effects of tax evasion and tax revenues on economic stabilities in OECD countries, Faculty of Economics, University of Tehran, Kargar-e-shomali, Tehran, Iran , World Scientific News, 2016. Available online at : [www.worldscientificnews.com](http://www.worldscientificnews.com).

الملحق رقم 01: استمارة الاستبيان.



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد بوضياف - المسيلة  
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية



## إستمارة إستبيان

السادة الأفاضل، تحية طيبة وبعد ...

أود أن أحيطكم علما بأن الطالب: صالح واضح يقوم بإعداد دراسة مقدمة ضمن متطلبات نيل

شهادة الدكتوراه طور ثالث في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وبنوك، بعنوان:

أثر تبني معايير الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للحد من التهرب الضريبي بعد تبني

النظام المحاسبي المالي.

- دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية -

وهذا للتعرف اثر الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

في الحد من التهرب الضريبي، قام الطالب بتصميم قائمة استقصاء كأسلوب لجمع البيانات.

ونظرا لأهمية رأيكم في هذا الموضوع، نأمل منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة، لأن إجاباتكم

وأرائكم تعتبر مصدرا موثوقا من مصادر البحث، علما بأن هذه الاستمارة لا تستخدم إلا لأغراض

علمية فقط، وليس هناك ضرورة لذكر الاسم لأن الإجابات ستظهر على شكل أرقام إحصائية.

شاكرين تعاونكم ..... مع تقدير الطالب.

### القسم الأول: المعلومات الشخصية

يهدف هذا القسم إلى التعرف على بعض الخصائص الاجتماعية لعينة الدراسة، بغرض تحليل النتائج فيما بعد.

- الجنس:  ذكر  أنثى
- العمر:  أقل من 30 سنة  من 31 إلى أقل من 40 سنة  من 41 إلى أقل من 50 سنة  51 سنة وأكثر
- المؤهل العلمي أو المهني:  تقني سامي أو شهادة مهنية (CED-CMTC)  ليسانس  ماجستير  ماستر  دكتوراه

### القسم الثاني: الوظيفة والخبرة المهنية

يهدف هذا القسم إلى التعرف على بعض الخصائص المهنية والخبرة الميدانية لعينة الدراسة، بغرض تحليل النتائج فيما بعد.

- الشهادة المهنية:  محافظ حسابات  خبير محاسبي  مستشار جبائي
- سنوات الخبرة:  أقل من 05 سنوات  من 05 إلى أقل من 10 سنوات  من 10 إلى أقل من 15 سنوات  15 سنة وأكثر

### القسم الثالث: محاور الدراسة

يتكون هذا القسم من ثلاثة محاور كما يلي:

المحور الأول: استجابة النظام المحاسبي المالي SCF للمعايير المحاسبية الدولية IAS ومعايير التقارير المالية الدولية IFRS المتعلقة بالإفصاح في القوائم المالية: يهدف هذا القسم إلى التعرف على مدى وجود توافق بين النظام المحاسبي المالي (SCF) والمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) في جانب الإفصاح المحاسبي.

الرقم	عبارات القياس	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض بشدة	معارض
-------	---------------	---------------	-------	-------	---------------	-------

					01	تعتبر المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ملائمة لبيئة الاعمال الجزائرية.
					02	المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ليست ذات أهمية كبيرة لمستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
					03	تلتزم المؤسسات الاقتصادية المطبقة لـ SCF تطبق قواعد الإفصاح تتوافق والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS فيما يخص المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية.
					04	تلتزم المؤسسات الاقتصادية المطبقة لـ SCF بتطبيق قواعد الإفصاح تتوافق والمعايير المحاسبية الدولية IAS في ما يخص الافصاح المحاسبي في قائمة الميزانية.
					05	تلتزم المؤسسات الاقتصادية المطبقة لـ SCF بتطبيق قواعد الإفصاح تتوافق والمعايير المحاسبية الدولية IAS في ما يخص الافصاح المحاسبي في قائمة حساب النتائج.
					06	تلتزم المؤسسات الاقتصادية المطبقة لـ SCF بتطبيق قواعد الإفصاح تتوافق والمعايير المحاسبية الدولية IAS في ما يخص الافصاح المحاسبي في قائمة تغيرات رؤوس الاموال.
					07	تلتزم المؤسسات الاقتصادية المطبقة لـ SCF بتطبيق قواعد الإفصاح تتوافق والمعايير المحاسبية الدولية IAS في ما يخص الافصاح المحاسبي في قائمة التدفقات النقدية.

					تلتزم المؤسسات الإقتصادية المطبقة لـ SCF بتطبيق قواعد الإفصاح تتوافق والمعايير المحاسبية الدولية IAS في ما يخص الملاحق الخاصة بالقوائم المالية.	08
					تلتزم المؤسسات الإقتصادية المطبقة لـ SCF بتطبيق قواعد الإفصاح تتوافق والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في ما يخص الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفصوح عنها في القوائم المالية.	09
					تلتزم المؤسسات الإقتصادية المطبقة لـ SCF بتطبيق قواعد الإفصاح تتوافق والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في ما يخص مبادئ الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية.	10
					النظام المحاسبي المالي SCF في حاجة إلى تعديلات بما يتوافق مع التحديثات الأخيرة التي مست المعايير المحاسبية الدولية IFRS.	11

المحور الثاني: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية: يهدف هذا القسم إلى التعرف على مدى تأثير الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية على قرارات مستخدميها.

الرقم	عبارات القياس	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض بشدة	معارض
01	تؤثر المعلومات المحاسبية المفصوح عنها في قائمة الميزانية للمؤسسات في قرارات مستخدميها.					
02	تؤثر المعلومات المحاسبية المفصوح عنها في جدول حساب النتائج للمؤسسات في قرارات مستخدميها.					

					تؤثر المعلومات المحاسبية المفصح عنها في قائمة تغيرات الاموال الخاصة للمؤسسات في قرارات مستخدميها.	03
					تؤثر المعلومات المحاسبية المفصح عنها في قائمة التدفقات النقدية للمؤسسات في قرارات مستخدميها.	04
					تؤثر المعلومات المحاسبية المفصح عنها في الملاحق القوائم المالية في قرارات مستخدميها.	05
					احترام المبادئ والفروض المحاسبية تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية للمؤسسات.	06
					يساهم الافصاح المحاسبي عن المعلومات من خلال خاصية قابلية المقارنة القوائم المالية في تقييم نتائج المؤسسات.	07
					يساهم الافصاح المحاسبي عن المعلومات من خلال خاصية الموثوقية في القوائم المالية في اعطاء المركز المالي للمؤسسات بشكل دقيق.	08
					الافصاح عن المعلومات المحاسبية من خلال خاصية ملائمة في القوائم المالية يجعلها تعبر عن صورة صادقة لواقع المؤسسات.	09
					الافصاح عن المعلومات المحاسبية من خلال خاصية قابلية القوائم المالية للفهم يساعد متخذي القرارات في الاستفادة منها.	10
					الافصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs يعطي قوائم مالية ذات جودة	11

المحور الثالث: التهرب الضريبي عن طريق الافصاح المحاسبي في القوائم المالية: يهدف هذا القسم إلى التعرف على التهرب الضريبي عن الطريق الافصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات.

الرقم	عبارات القياس	موافق بشدة	موافق	محا يد	معارض بشدة	معارض
01	تعتبر المرونة في قواعد ومتطلبات الافصاح المحاسبي من بين الاليات التي تعتمد عليها المؤسسات في التهرب الضريبي.					
02	وجود البدائل في الافصاح عن المعلومات المحاسبية يساعد المؤسسات في إعطاء نتائج بالصورة التي تخدم التهرب الضريبي.					
03	الهدف من التعديلات والتحديثات في المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS هو الحد من التلاعب بالمعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية والذي يهدف إلى الحد من التهرب الضريبي.					
04	الافصاح المحاسبي من خلال وصف السياسات المحاسبية بما يتوافق ومتطلبات المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS يساهم في الحد من التهرب الضريبي.					
05	تساهم معايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS من خلال شفافية المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية على الحد من التهرب الضريبي.					

					06	تساهم المعايير الافصاح المحاسبي من خلال خاصية قابلية المقارنة للقوائم المالية في مراقبة التصريحات الجبائية للمؤسسة لعدة سنوات للتأكد من صحتها.
					07	تساهم المعايير الافصاح المحاسبي من خلال خاصية الموثوقية في الحد من الغش في التصريحات الجبائية.
					08	تساهم المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS من خلال مبدأ الثبات في طرق الافصاح المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي.
					09	المعلومات المحاسبية الناتجة عن عدم تطبيق القواعد المحاسبية التي تضمنتها المعايير المحاسبية الدولية تساهم في وجود ممارسات محاسبية تساعد على التهرب الضريبي.
					10	عملية مكافحة التهرب الضريبي الناتج عن الممارسات المحاسبية تحتاج إلى تمكن المدقق الجبائي من المعايير المحاسبية الدولية في جانبها المتعلق بالإفصاح المحاسبي.
					11	لحد من الممارسات المحاسبية التي تهدف إلى التهرب الضريبي يجب إعادة النظر في القوانين الضريبية للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS.

نشكركم على تعاونكم معنا.

## الملحق رقم 02: قائمة الاساتذة المحكمين للاستبيان

### قائمة الاساتذة المحكمين للاستبيان

اسم المحكم	الجامعة	التخصص
د.ولهي بوعلام	جامعة محمد بوضياف المسيلة	جباية ومحاسبة
د. مراد صكاك	جامعة فرحات عباس سطيف	جباية ومحاسبة
د. طارق شوقي	جامعة فرحات عباس سطيف	محاسبة ومالية
د. سعدي حليم	جامعة محمد خيضر بسكرة	محاسبة وتدقيق
د. رابح بلعباس	جامعة محمد بوضياف المسيلة	احصاء
د. عينوس رياض	جامعة فرحات عباس سطيف	احصاء

## الملحق رقم 03: مخرجات spss

### Variables introduites/éliminées<sup>a</sup>

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	X <sup>b</sup>	.	Introduire

a. Variable dépendante : Y

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

### Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,534 <sup>a</sup>	,285	,281	,50421

a. Prédicteurs : (Constante), X

### ANOVA<sup>a</sup>

Modèle	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.	
1	Régression	19,073	1	19,073	75,025	,000 <sup>b</sup>
	Résidu	47,795	188	,254		
	Total	66,868	189			

a. Variable dépendante : Y

b. Prédicteurs : (Constante), X

### Coefficients<sup>a</sup>

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.	
	B	Erreur standard	Bêta			
1	(Constante)	1,625	,242		6,706	,000
	X	,539	,062	,534	8,662	,000

a. Variable dépendante : Y

## Variables introduites/éliminées<sup>a</sup>

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	X <sup>b</sup>	.	Introduire

a. Variable dépendante : M

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

## Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,586 <sup>a</sup>	,343	,340	,51808

a. Prédicteurs : (Constante), X

## ANOVA<sup>a</sup>

Modèle	Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.	
1	Régression	26,394	1	26,394	98,336	,000 <sup>b</sup>
	Résidu	50,460	188	,268		
	Total	76,854	189			

a. Variable dépendante : M

b. Prédicteurs : (Constante), X

## Coefficients<sup>a</sup>

Modèle	Coefficients non standardisés	Coefficients standardisés	T	Sig.		
	B	Erreur standard	Bêta			
1	(Constante)	1,583	,249		6,356	,000
	X	,634	,064	,586	9,916	,000

a. Variable dépendante : M

## Variables introduites/éliminées<sup>a</sup>

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	M <sup>b</sup>	.	Introduire

a. Variable dépendante : Y

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

### Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,639 <sup>a</sup>	,408	,405	,45869

a. Prédicteurs : (Constante), M

### ANOVA<sup>a</sup>

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Modèle						
1	Régression	27,313	1	27,313	129,816	,000 <sup>b</sup>
	Résidu	39,555	188	,210		
	Total	66,868	189			

a. Variable dépendante : Y

b. Prédicteurs : (Constante), M

### Coefficients<sup>a</sup>

		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
Modèle		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,302	,213		6,107	,000
	M	,596	,052	,639	11,394	,000

a. Variable dépendante : Y

### Variables introduites/éliminées<sup>a</sup>

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	M, X <sup>b</sup>	.	Introduire

a. Variable dépendante : Y

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

### Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
--------	---	--------	---------------	---------------------------------

1	,669 <sup>a</sup>	,447	,441	,44459
---	-------------------	------	------	--------

a. Prédicteurs : (Constante), M, X

### ANOVA<sup>a</sup>

		Somme des				
Modèle		carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	29,906	2	14,953	75,648	,000 <sup>b</sup>
	Résidu	36,963	187	,198		
	Total	66,868	189			

a. Variable dépendante : Y

b. Prédicteurs : (Constante), M, X

### Coefficients<sup>a</sup>

		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		
Modèle		B	Erreur standard	Bêta	T	Sig.
1	(Constante)	,892	,236		3,787	,000
	X	,245	,068	,243	3,621	,000
	M	,463	,063	,497	7,403	,000

a. Variable dépendante : Y

Run MATRIX procedure:

\*\*\*\*\* PROCESS Procedure for SPSS Release 2.16.3 \*\*\*\*\*

Written by Andrew F. Hayes, Ph.D. [www.afhayes.com](http://www.afhayes.com)

\*\*\*\*\*

Model = 4

Y = Y

X = X

M = M

Sample size

190

\*\*\*\*\*

Outcome: M

Model Summary						
R	R-sq	MSE	F	df1	df2	p
.5860	.3434	.2684	98.3355	1.0000	188.0000	.0000
coeff	se	t	p	LLCI	ULCI	

constant	1.5829	.2491	6.3557	.0000	1.0916	2.0742
X	.6338	.0639	9.9164	.0000	.5077	.7599

\*\*\*\*\*

Outcome: Y

Model Summary						
	R	R-sq	MSE	F	df1	df2
	.6688	.4472	.1977	75.6480	2.0000	187.0000
						p
						.0000

Model						
	coeff	se	t	p	LLCI	ULCI
constant	.8921	.2356	3.7868	.0002	.4274	1.3568
M	.4633	.0626	7.4028	.0000	.3399	.5868
X	.2451	.0677	3.6214	.0004	.1116	.3787

\*\*\*\*\* DIRECT AND INDIRECT EFFECTS \*\*\*\*\*

Direct effect of X on Y						
Effect	SE	t	p	LLCI	ULCI	
.2451	.0677	3.6214	.0004	.1116	.3787	

Indirect effect of X on Y						
	Effect	Boot SE	BootLLCI	BootULCI		
M	.2936	.0590	.1894	.4223		

\*\*\*\*\* ANALYSIS NOTES AND WARNINGS \*\*\*\*\*

Number of bootstrap samples for bias corrected bootstrap confidence intervals:  
5000

Level of confidence for all confidence intervals in output:  
95.00

----- END MATRIX -----