

أثر الإفصاح المحاسبي على مخاطر التدقيق الجبائي على محاسبة المؤسسة، دراسة حالة بمركز
الضرائب لولاية سطيف خلال الفترة (2013-2016)

The impact of accounting disclosure on the risks of the tax audit to the
accounting of the institution, Case Study of the State of the Setif
Taxation Center (2013-2016)

أ. وهلي بوعلام

جامعة محمد بوضياف، المسيلة

boualam.oualhi@univ-msila.dz

تاريخ القبول: 2019/05/22

أ. واضح صالح

جامعة محمد بوضياف، المسيلة

salah.wdh@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2018/12/18

الملخص: هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مساهمة الإفصاح المحاسبي في تدنية الخطر الجبائي، إذ يعتبر الإفصاح المحاسبي وسيلة للكشف عن المعلومات المتعلقة بالمكلف بالضريبة (المؤسسة) بالصورة الصادقة مما يساهم في تقليص الخطر الجبائي من خلال الوعاء الضريبي الفعلي، وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال دراسة الجانب النظري المتعلق بالإفصاح المحاسبي والخطر الجبائي والتطرق إلى ذلك ميدانيا من خلال دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية سطيف خلال الفترة (2013-2016)، وتم التوصل من خلال الدراسة إلى ضرورة التزام الشركات بقواعد الإفصاح المحاسبي من أجل الحد من الخطر الجبائي الذي يمكن أن يكلفها غرامات وتكاليف إضافية.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح المحاسبي، الخطر الجبائي، التصريحات الجبائية، تسيير الجبائي، الوعاء الضريبي، التدقيق الجبائي.

Abstract : This study aimed to highlight the contribution of accounting disclosure in the minimization of the tax risk. Accounting disclosure is a mean of disclosing information concerning the tax authorities (the institution) in a true manner, which contributes to reducing the tax risk through the actual tax base, depending on the descriptive analytical approach, Through the study of the theoretical aspect of accounting disclosure and tax risk and to address this field through a case study of the status of the State of Setif during the period (2013-2016). It was concluded through the study that companies must adhere to the rules of accounting disclosure in order to reduce the tax risk that could be charged with fines and additional costs.

Key Words: Accounting Disclosure, Tax Risk, Tax Statements, Tax Management, Tax Assessment Base.

JEL Classification: M41, M42

* مرسل المقال: وهلي بوعلام (Boualam.oualhi@univ-msila.dz).

المقدمة:

إن الهدف الذي تسعى إليه كل مؤسسة يتمثل في ضمان البقاء والمنافسة وتعظيم قيمتها في السوق ويعد العامل الجبائي من بين العوامل التي تلعب دورا كبيرا في تحقيق ذلك، إذ أن الضريبة تعتبر كتكلفة يجب تسيرها لتقليص المخاطر الجبائية عن طريق الإفصاح المحاسبي والضريبي بصورة التي تعبر عن مصداقية القوائم المالية المعدة للأعراض الضريبة.

إن الالتزام بقواعد الإفصاح عند إعداد القوائم المالية للأغراض الضريبية التي تعكس بصورة صادقة رقم الأعمال والربح المحقق، حيث يمثل كل منهما الأوعية الضريبية التي تحدد مختلف الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسة، وهذا ما يساهم بشكل كبير في الحد من الخطر الجبائي الذي يجنب المؤسسة العديد من المخاطر المالية هي في غنى عنها. ومن خلال من سبق يمكن طرح الإشكالية التالية: ما أثر الإفصاح المحاسبي على الخطر المترتب عن التدقيق الجبائي لمحاسبة المؤسسة؟

فرضيات الدراسة:

- يساهم الإفصاح المحاسبي في تحديد الوعاء الضريبي بصورة صادقة في المؤسسة.
- يساهم الإفصاح المحاسبي في تدنية الخطر الجبائي المترتب عن التدقيق الجبائي من خلال صورة الصداقة للوضع المالي للمؤسسة.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في التزود بالمفاهيم المتعلقة بالإفصاح المحاسبي وإعطاء صورة عن ماهية الإفصاح المحاسبي وما علاقته بالخطر الجبائي في المؤسسة، وإبراز أهمية الموضوع بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتأثيره على استمراريته بدون مخاطر جبائية التي قد تؤثر بالسلب على أهدافها.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى الوصول إلى الأهداف الهامة التالية:

- أهمية الإفصاح المحاسبي في توفير المعلومات لمستخدميها؛
- دراسة العلاقة بين الإفصاح المحاسبي والخطر الجبائي في مؤسسة؛
- دراسة أثر الإفصاح المحاسبي على الخطر الجبائي المترتب عن التدقيق.

منهج الدراسة:

سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي من خلال عرض الإطار النظري للإفصاح المحاسبي والخطر الجبائي، والعلاقة بينهم بالاعتماد على الدراسات السابقة للموضوع والكتب والمراجع المتوفرة، أما في الجانب التطبيقي تم الاعتماد على منهج دراسة حالة من خلال دراسة وتحليل المحتوى للوثائق المؤسسة محل الدراسة خلال السنوات 2013-2014-2015-2016.

خطة الدراسة:

تعتمد خطة الدراسة على المحاور التالية:

أولاً: الإطار النظري للإفصاح المحاسبي؛

ثانياً: الإطار المفاهيمي للخطر الجبائي؛

ثالثاً: علاقة الإفصاح المحاسبي بالخطر الجبائي المترتب عن التدقيق الجبائي؛

رابعاً: دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية سطيف خلال الفترة 2013-2016.

خامساً: خاتمة

الدراسات السابقة:

هناك بعض الدراسات السابقة التي تقاطعت مع هذه الدراسة في بعض الجوانب لعل أهمها:

- **الدراسة الأولى:** دراسة صالح حميداتو "دور المراجعة في تدنية المخاطر الجبائية"، رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة ورقلة، 2012-2013. لقد تم التطرق في هذه الدراسة إلى المراجعة الجبائية وتسيير الخطر الجبائي للمؤسسة الاقتصادية وكان الهدف منها توضيح دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية من خلال دراسة عينة من المؤسسات كما هدفت إلى توضيح المخاطر الجبائية التي قد تتعرض لها المؤسسة وتأثير المراجعة الجبائية عليها، وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة الجبائية بإمكانها تجنب المؤسسة هذه التكاليف الإضافية في حالة تعرضها للمراجعة الجبائية.

- **الدراسة الثانية:** دراسة سميرة قحموش: المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية - دراسة حالة إدارة الضرائب لولاية بسكرة، وهي عبارة عن مقال منشور بمجلة البحوث الاقتصادية والمالية العدد السادس، ديسمبر 2016، جامعة أم البواقي، الجزائر. كان الهدف من هذه الدراسة اكتشاف مدى مساهمة المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، حيث تعتبر المراجعة الجبائية أحد العوامل الهامة ضمن النظام الضريبي التصريحي لما لها من قدرة على إدارته بعدالة وإنصاف، فهي إجراء رقابي يخول للإدارة الضريبية التأكد من صحة ودقة التصريحات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة.

- **الدراسة الثالثة:** دراسة سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي-دراسة حالة بمديرية الضرائب بسكرة، رسالة دكتوراه الطور الثالث منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014، 2015. وقد كان الهدف من الدراسة هو اكتشاف العلاقة بين فعالية التدقيق الجبائي ومساهمة في الحد من التهرب الضريبي حيث أن التدقيق الجبائي يعد عنصراً هاماً ضمن النظام الضريبي عن طريق إدارته بعدالة وفعالية من أجل التأكد من مدى صحة ومصداقية المعلومات التي يقدمها المكلف بالضريبة وبالتالي فإن التدقيق الجبائي يعمل على اكتشاف تلك المخالفات والتجاوزات المرتكبة بهدف دفع المكلفين إلى التصريح بالمعلومات الكاملة والصحيحة.

إن أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة هو أن هذه الدراسة تهتم بدراسة الإطار النظري للإفصاح المحاسبي والعلاقة بينه وبين الخطر الجبائي وذلك بالتطبيق على دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية سطيف خلال الفترة 2013-2016.

أولا. الإطار النظري للإفصاح المحاسبي:

لقد ارتبط مفهوم الإفصاح بظهور الشركات المساهمة وإلزامها بنشر قوائمها المالية دوريا، لتقديم إدارة تلك الشركات إلى مستثمريها من مساهمين ومقرضين تقريرا عن نتائج أعمالها ومركزها المالي بغرض الإفصاح عن المعلومات الجوهرية التي حدثت خلال الفترة حتى يتخذ هؤلاء المستثمرين قراراتهم الاقتصادية بناء على ذلك الإفصاح. (حلوة، حنان رضوان، 2003)

1. تعريف الإفصاح المحاسبي:

يرى الباحثون أن 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. (وصفي عبد الفتاح ابو المكارم، 2002)

كما يعرف 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. (خليل عبد الرزاق، عيسى نعيم، 2011/12/14)

من خلال التعاريف السابقة يمكن إعطاء 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 إعداد القوائم المالية.

ويجب ان تتميز المعلومات الواجب الإفصاح عنها بما يلي:

- أن تكون المعلومة صادقة وغير مزيفة؛
- أن تكون المعلومة دقيقة وواضحة؛
- ان تكون معلومة تخدم المنافسة والسرية في الحفاظ عليها؛
- يتم الإفصاح عنها في التوقيت المناسب.

2. أهمية الإفصاح المحاسبي:

أهمية الإفصاح بالكشوف والتقارير المالية فهي تعود إلى سببين رئيسين هما: (لطيف زيود، عقيبة الرضا، رولا لابقه، 2006)

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 إطارا عريضا لدرجة يعتقد معها بأنها تتضمن كل مجال التقارير المالية، إذ يهدف الإفصاح المحاسبي إلى إشباع 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. (محمد المبروك ابو زيد، 2005)

وتكمن أهمية الإفصاح المحاسبي في توفير المعلومات اللازمة لمساعدة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرار المناسب حيث يحقق المزايا التالية: (محمود إبراهيم، عبد الستار الطاهر، 2011)

- 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.

3. أهداف الإفصاح المحاسبي:

يهدف الإفصاح المحاسبي إلى تقديم معلومات إلى المستخدمين من أجل: (محمد مهدي ضيف الله، 2012/12/05)

- 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 لمستخدمي القوائم المالية بعمل المقارنات بين السنوات.

4. 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: (شاكور عبد الكريم البلداوي، 2011)

1.4. مستخدمو المعلومات المالية:

يقترح الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية سبعة فئات من مستخدمي القوائم المالية رتبت حسب أهميتهما درجة أفضليتها والاستعمال الداخلي في المؤسسة المعدة لهذه القوائم وهي: (وليد ناجي الحيايلى، 2007)

أ. 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.

ب. العاملین: هم بحاجة إلى معلومات متعلقة باستقرار وربحية المنشأة من أجل معرفة قدرة المنشأة على دفع تعويضات، مكافآت، منافع التقاعد وتوفير فرص العمل.

ج. المقرضين: وهم بحاجة إلى معلومات حول قدرة مقترضهم على دفع قروضهم والفوائد المتعلقة بما عند الاستحقاق.

د. الموردین والدائنين الآخرين: وهم بحاجة إلى معرفة ما إذا كانت المبالغ المستحقة ستدفع لهم عند الاستحقاق.

و. الزبائن: وهم بحاجة إلى معلومات متعلقة باستمرارية المؤسسة، خاصة عندما يكون لهم ارتباط طويل الأجل معها أو أن نشاطهم متعلق باستمرارية المنشأة.

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.

2.4. 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 وجهتها نظر أهم مجعین 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....".

3.4. 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، (وليد ناجي الحياي، 2007) وتمثل 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. (عبد المنعم عطا العلول، 2004)

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، 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. (صبايحي نوال، 2013).

4.4. 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 أخذاً في الاعتبار أن إقفال الحسابات الختامية بصورة دقيقة يستغرق بعض الوقت، وقد 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. (صبايحي نوال، 2013).

ثانياً. الإطار المفاهيمي للخطر الجبائي:

1. مفهوم الخطر الجبائي:

يقصد بالخطر الجبائي تلك التكاليف الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية أو بسبب التعقيد والغموض في النظام الضريبي، وتمثل 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. (خالد أمين عبد الله، 1995)

2. طبيعة الخطر الجبائي:

إن التعقيد في التصريحات الجبائية والكثير من التسجيلات المحاسبية خلال السنة في المؤسسة الاقتصادية بالإضافة إلى المعارف الغير متجددة للمنفذين القاعدين للمحاسبة لا يجعل وجود عدد هائل من الأخطاء أمرا مفاجئا.

وبما أن الإدارة الضريبية تملك تجاه المؤسسة سلطة ثلاثية تتمثل في المراقبة، الإجراءات التصحيحية وتسييل العقوبات، فإنها تقوم بمراقبة الانتظام الجبائي للمؤسسة من خلال مراجعة نظام التصريحات على مستوى هذه المؤسسة، والمشرع أجاز لإدارة الضرائب طرق متعددة للمراقبة وسخر لها كل الموارد البشرية والوسائل المادية الضرورية لهذه المهمة. (سميرة بو عكاز، 2012).

وينتج عن عدم الانتظام والدقة في التصريحات الجبائية نتائج وخيمة تتمثل في الإجراءات التقويمية وعقوبات جبائية، هذه العقوبات يمكن أن تؤثر سلبا وبشكل كبير على الوضعية المالية للمؤسسة، وهذا ما يقصد بالخطر الجبائي للمؤسسة. (سميرة بو عكاز، 2012).

3. أثر الخطر الجبائي عن المؤسسة:

ينعكس الخطر الجبائي بصورة مباشرة على الوضعية التنافسية للمؤسسة وذلك من خلال التكاليف الإضافية التي تتحملها المؤسسة نتيجة عدم تقيدها بالقواعد الضريبية والتي تصل أحيانا إلى نسبة 200% من إجمالي الحقوق الضريبية المستحقة. (سميرة بو عكاز، 2012).

كما يؤدي تعرض المؤسسة للمخاطر الجبائية إلى جعلها في حالة ارتباك مما يعرقل مجهودها ويحرمها من القدرة التنافسية التي تتوفر لدى بعض المؤسسات التي استطاعت تحقيق الفعالية والقدرة على التحكم في تسييرها الجبائي، فالمؤسسة التي تستطيع التحكم في خطرها الضريبي تتمكن من تأهيل نفسها لتحقيق مكاسب اتجاه المنافسين، أما المؤسسة التي لا تستطيع تسيير خطرها الضريبي بشكل جيد فإن بقاءها في حد ذاته محل تهديد حقيقي، لذا فإن عدم تعرض المؤسسة لمخاطر الجبائية وأهدافها المستقبلية يعتبر أن من عوامل الضمانات التي تقدمها المؤسسة لمقرضيها وللأطراف المتعاملين معها، فعدم تعرض المؤسسة لخطر ضريبي يعتبر عاملا مهما ومشاركا يجب قياسه والوقوف عليه من قبل المؤسسة وبعض المتعاملين معها نظرا لكون أن جل نشاطات المؤسسة إلا ولها انعكاسات ضريبية، (الجريدة الرسمية العدد 64، 2002) ذلك أن الضرائب تؤثر على حجم المشروعات وعلى أساليب الإنتاج المتبعة فيها فقد تلجأ هذه المشروعات إلى توسيع حجمها كوسيلة لتعويض الضرائب المفروضة عليها، وذلك يهدف زيادة الإنتاج وإتباع أحدث الأساليب الإنتاجية فتتخفف تكلفة الإنتاج علاوة على اكتساب قوة احتكارية للمشروع قد تمكنه من رفع ثمن البيع كما أن هناك عدة اعتبارات مرتبطة بهذا مثل ظروف الطلب توفر المواد الأولية والأيدي العاملة الخ والتي يكون لها تأثيرا ليس محدودا.

ثالثا. علاقة الإفصاح المحاسبي بالخطر الضريبي:

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 إدارة الأرباح وتجميل صور الدخل، (حسن فليح مفلح القطيش وفارس جميل حسين الصوفي، 2011) ذلك بهدف تجنب الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسة في شكل من أشكال التهرب الضريبي، وهذا ما يساهم في ظهور الخطر الجبائي من خلال السياسات المحاسبية التي تتعارض مع قواعد الإفصاح المحاسبي التي نصت عليها المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، حيث يعرض الإفصاح السياسات المحاسبية التي اتبعتها إدارة الشركة في إعداد القوائم المالية، وكذلك تحليلا للأرقام الإجمالية المعروضة لهذه القوائم فضلا عن المعلومات ذات الطبيعة الخاصة وغيرها من الإحداث التي تؤثر على الشركة وقوائمها المالية ولا تكفي مجرد الأرقام المعروضة بهذه القوائم لبيانها. ويخذ التحايل في الإفصاح المحاسبي الذي يهدف إلى التهرب الضريبي وزيادة الخطر الجبائي في المؤسسة عدة اساليب نذكر منها:

أ. **تضخيم فواتير المصاريف والأعباء:** تسمح التشريعات والقوانين الجبائية للمكلف بالضريبة بالقيام بخضم 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 جبائيا ومسموح بها. (حمدة بوزيد، 2005).

ب. **العمليات الوهمية:** بعض المكلفين بالضريبة باللجوء إلى تضخيم الأجور والرواتب أو عمليات وهمية للعمال غير موجدين اصلا وهذا بهدف تضخيم الأعباء وتخفيض في الضرائب. (حمدة بوزيد، 2005).

ج. **مصاريف التي تتعلق بالاهتلاكات:** 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 إنتاجية) يتم استبدال هذا الأصل، وبالتالي يعتبر الاهتلاك أحد العناصر المكونة للربح والدخل الخاضع للضريبة وهو عيب من أعباء الاستغلال. (المديرية العامة لضرائب الجزائر، 2018).

د. **تدنية 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 الربح الحقيقي. (سهام كردودي، 2011).

رابعاً: دراسة حالة مؤسسة بمركز الضرائب لولاية سطيف خلال الفترة 2013-2016:

1. التعريف بالشركة محل الدراسة:

إن الشركة محل الدراسة هي شركة ذات المسؤولية المحدودة للاستيراد والتصدير نشاط استيراد وتصدير المواد الشبه طبية مقرها حي المنظر الجميل العلمة سطيف، تقوم الشركة بنشاط استيراد وتصدير المواد الشبه الصيدلانية، بالإضافة إلى نشاط ثانوي إعادة تصنيع المواد شبه الصيدلانية، يمثل رأس مالها 200000000.00 دج. تم إخضاعها للرقابة الجبائية لسنوات 2013، 2014، 2015، 2016، بهدف التأكد من درجة الإفصاح عن طريق التصريحات الجبائية والمحاسبية الخاصة بها خلال هذه الفترة.

2. أثر التدقيق الجبائي على الإفصاح المحاسبي في الشركة:

سيتم تحليل نتائج الشركة من خلال تقرير التدقيق الجبائي والوثائق الخاصة بها والملاحظات المقدمة لها من طرف المدققين بمركز ضرائب لولاية سطيف خلال الفترة 2013-2016، فيما يخص الضرائب والرسوم المختلفة (الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني، الضريبة على أرباح الشركات، والتسبيقات الخاصة بالضرائب على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي الأعباء والنواتج المقبولة وغير المقبولة جبائياً، النتيجة المحاسبية والضريبة...). على النحو التالي:

1.2. أثر التدقيق الجبائي على نتائج الشركة:

لقد تأثرت النتائج الجبائية المصرح بها بعد عملية التدقيق الجبائي لمحاسبة الشركة كما يبرزه الجدول الموالي:

الجدول رقم 01: النتيجة الجبائية المعترف بها بعد التدقيق وتلك المفصح عنها

الوحدة (دج)

2016	2015	2014	البيان
19.902.224	9.438.548	7.302.008	النتيجة المعترف بها
16.803.014	6.853.243	5.720.007	النتيجة المصرح بها
3.099.210	2.585.305	1.582.001	الفارق
%18.44	%37.72	%27.65	نسبة الزيادة بالمقارنة مع النتيجة المصرح بها

المصدر: من إعداد الباحثان عن وثائق الشركة

من الجدول السابق نستنتج:

- إن نسبة الزيادة في الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات هو 27.93% في المتوسط خلال السنوات الثلاثة 2014-2015-2016 وهي نسبة مرتفعة توضح عدم مصداقية الميزانية الجبائية المصرح بها مما يعكس وجود خلل ما في التسيير الجبائي الفعال لضريبة الأمر الذي يؤدي إلى ارتفاع الخطر الضريبي المترتب عن الإفصاح المحاسبي غير السليم.

- إن الشركة وحسب التقرير النهائي لعملية التدقيق الجبائي لها العديد من الأخطاء فيما يخص التسجيل والإفصاح عن بعض الأعباء.

2.2. أثر التدقيق الجبائي على الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

من خلال الجدول السابق رقم 01 السابق فانه يمكن حساب الضريبة على أرباح الشركات مع المقارنة بين مصرح به وبين ما هو مستنتب من عملية التدقيق الجبائي مثل ما يوضحه الجدول رقم 02 الموالي:

الجدول رقم 02: الضريبة على أرباح الشركات IBS.

الوحدة (دج)

المجموع	2016	2015	2014	البيان
9160695	4975556	2359637	1825502	الضريبة IBS المعترف بها
1816628	774802	646326	395500	الضريبة IBS المغفلة (الفرق)
19.83	15.57	27.39	21.66	النسبة %

المصدر: من إعداد الباحثان من وثائق الشركة

من خلال الجدول نلاحظ أن معدل الخطر الجبائي للضريبة على الشركات خلال السنوات محل التدقيق الجبائي وخلال كل الدورات 2014-2015-2016، هو 19.83% وهو معدل غير مقبول بالنسبة للشركة وقراراتها المالية؛ ذلك لأنه مرتبط بالضرائب المباشرة التي تتصف بالعبء الضريبي المرتفع نسبيا بالمقارنة مع باقي أنواع الضرائب الأخرى. الأمر الذي قد يعرقل أي توسع محتمل للنشاط على المدى القصير على الأقل.

3.2. أثر التدقيق الجبائي على الرسم على القيمة المضافة (TVA)

من خلال عملية التدقيق تبين انه يجب على المؤسسة إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة على المشتريات المسددة عن طريق حساب الصندوق وهذا وفقا لأحكام المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال وهذا خلال السنوات 2014 و 2015 و 2016 كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم 03: الرسم على المشتريات المعاد دفعه

الوحدة (دج)

المجموع	2016	2015	2014	البيان
885.487	371.624	194.316	319.547	الرسم المعاد دفعه
201.940	92.906	29.147	79.887	الغرامات
1.087.427	464.530	223.463	399.434	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان من وثائق الشركة

من هذا الجدول يتبين أن الخطر الجبائي مرتبط بعدم قدرة المؤسسة على التسيير الجبائي للرسم على القيمة المضافة فيما يخص عملية المقاصة بين الرسم على المبيعات والرسم على المشتريات وفي الواقع أن الخطر الجبائي تمثل في مبلغ الغرامات المقدرة ب 201.940 دج الذي كان من المفترض تداركه من خلال بعض التسويات عند إيداع التصريح G50 الشهري الخاص بالشركة.

4.2. أثر التدقيق الجبائي على الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

لقد انتقل الخطر الجبائي من الشركة إلى أعضاء الشركة من خلال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي فئة مداخيل رؤوس الأموال المنقولة كما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم 04: الضريبة على الدخل الإجمالي المترتبة على الشركاء (الوحدة: دج)

البيان	2014	2015	2016
الأساس الخاضع	564.450	819.093	2.324.407
الحقوق 10%	.56.445	81.909	232.440
الغرامات 25%	14.111	20.477	58.110
المجموع	70.556	102.386	290.550

المصدر: من إعداد الباحثان من وثائق الشركة

من الجدول رقم 04 نستنتج أن الخطر الجبائي فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء يتضاعف من سنة لأخرى وقد تضاعف أربع مرات مقارنة بسنة 2014 وهذا إن دل على شيء إنما يدل على عدم التحكم في تسيير الأرباح الموزعة عن طريق اتخاذ القرار السليم سيما أن القانون الجبائي يتيح للشركة إمكانية الاحتفاظ بالأرباح وعدم توزيعها لمدة لا تقل عن ثلاث سنوات. إن هذا الخطر الجبائي قد يتسبب في متاعب للشركاء خصوصا عند التنازل عن الحصص، أو التوسع في أنشطة أخرى عن طريق زيادة المساهمات النقدية أو الإقراض.

5.2. قياس الخطر الجبائي الإجمالي المترتب عن الإفصاح المحاسبي غير السليم:

من خلال ما تقدم يمكن حساب الخطر الاجمالي على النحو التالي

الجدول رقم 05: الخطر الجبائي الإجمالي (الوحدة: دج)

البيان	2014	2015	2016	المجموع
الخطر الجبائي للرسم TVA	399434	223463	464530	1087427
الخطر الجبائي للضريبة IBS	395500	646326	774802	1816628
الخطر الجبائي للضريبة IRG	70556	102386	290550	463492
الخطر الجبائي الإجمالي	865490	972175	1529882	3367547

المصدر: من إعداد الباحثان.

من خلال الجدول:

- مجموع الخطر الجبائي المترتب عن الرسم على القيمة المضافة يقدر ب: 1087427 دج؛
 - مجموع الخطر الجبائي المترتب عن الضريبة على أرباح الشركات تقدر ب: 1816628 دج
 - مجموع الخطر الجبائي المترتب عن الضريبة على الدخل الإجمالي تقدر ب: 463492 دج
- والملاحظ أن الخطر الجبائي المترتب عن الضريبة على أرباح الشركات يشكل ما نسبته 94.53 % من مجموع الخطر الجبائي الإجمالي وهي نسبة جد مرتفعة تتحمل المؤسسة عبئها بصفة مباشرة ولا مجال للتهرب من دفعها، مما يتطلب إدراج إدارة الضريبة كوظيفة مستقلة أو ضمن وظائف الرقابة الداخلية للشركة.

الخلاصة:

بعد محاولة الإجابة على الاشكالية المطروحة وهذا من خلال التطرق للجانب النظري والتطبيقي اتضح أن عملية الإفصاح المحاسبي في المؤسسة يمكن أن تساهم في تجنب المؤسسة في العديد من التكاليف وغرامات التأخير التي لا يمكن أن تخدم الاهداف المالية للمؤسسة كما يمكن تحديد الخطر الجبائي من خلال التدقيق الجبائي للمحاسبة المؤسسة، وتم التوصل إلى النتائج والتوصيات التالية:

نتائج الدراسة:

- يجب ان يتم الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق قواعد ومتطلبات التي نص عليها النظام المحاسبي المالي؛
- يتم تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين من خلال المعلومات المحاسبية المفصوح عنها التي تتضمنها تصريحاتهم؛
- المؤسسة محل الدراسة التطبيقية قدمت صورة عن مركزها المالي أقل مما هي في الواقع بهدف التهرب الضريبي والتقليل من الضرائب الرسوم المكلفة بدفعها لإدارة الضرائب؛
- المؤسسة محل الدراسة التطبيقية لديها جزء من ممارساتها الجبائية الخاطئة المتمثلة في تخفيض الإيرادات وتضخيم التكاليف وهذا بهدف التهرب الضريبي؛
- يقوم التدقيق الجبائي بعملية التشخيص الجبائي للمؤسسة مما يساعدها على كشف ومعالجة الخطر وإيداع التصريحات الجبائية بكيفية شفافة وصادقة مع احترام الآجال القانونية.
- الخطر الجبائي المرتفع والمترتب عن الضريبة على أرباح الشركات بنسبة 53.94 % قد يعرقل المؤسسة من حيث إمكانية التوسع في النشاط وزيادة المنافسة.
- امتداد الخطر الجبائي للشركاء بصورة آلية نتيجة عدم الإفصاح عن الأرباح الحقيقية للشركة

توصيات الدراسة:

- على الشركة محل الدراسة التطبيقية التزام بقواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي SCF؛
- على الشركة محل الدراسة التطبيقية التزام بالقواعد الجبائية عند اعداد التصريحات الضريبة الخاصة بها؛
- على الشركة محل الدراسة التطبيقية الالتزام بتسديد مستحقاتها بواسطة البنك وعدم الاعتماد على الصندوق عندما يتعدى المبلغ أكثر من 100.000 دج وفقا لشروط قانون الرسم على القيمة المضافة بهدف الاستفادة من استرجاع الرسم على القيمة المضافة.
- - يجب على الشركات التحكم الجيد في التسيير الجبائي من مختلف الجوانب باعتبار أن الضريبة تكلفة يجب التخطيط لها عن طريق إلحاق الوظيفة الجبائية بوظيفة الرقابة الداخلية للشركة.
- يجب على الشركات إتباع قواعد الإفصاح التي تتوافق والتشريع المحاسبي والجبائي المعمول به تجنباً لتسجيل عمليات غير مقبولة جبائياً؛
- الالتزام بالتدقيق المحاسبي والجبائي الدوري والمنظم في الشركة مع والاستفادة من ملاحظات المدققين والالتزام بتوجيهات بتقرير المحافظ الخاص بالشركة.

المراجع المستعملة:

- الجريدة الرسمية العدد 64، المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ 2002/09/28، المادة 3 مكرر.
- 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، كلية العلوم الإدارية والمالية، العراق، 2011، ص 363.
- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، دوان المطبوعات الجامعي، 2005، الجزائر، ص 44.
- حنان رضوان حلوة، "النموذج المحاسبي المعاصر"، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2003، ص 445.
- خالد أمين عبد الله، "الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق المالية العربية"، المحاسب القانوني، العدد 92، 1995 ص 44.
- 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 دخلب، البلدة 2011/12/14، ص 1.

- سميرة بوعكاز، "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي"، رسالة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011-2012، ص84.
- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، دون طبعة، الجزائر، 2011، ص27.
- شاكر عبد الكريم البلداوي، "دور ديوان الرقابة المالية بالعراق في تعزيز الإفصاح والشفافية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، العدد 2012/90، سنة النشر 2012، ص93 .
- صبايحي نوال، "المعايير المحاسبية الدولية ودورها في جودة المعلومة المحاسبية"، الملتقى الدولي حول آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبية الدولية، عنوان المدخلة، أثر الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومة المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة الوادي، 2013، ص10.
- عبد المنعم عطا العلول، " دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة-فلسطين"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2004، ص33.
- لطيف زيود، عقيبة الرضا، رولا لابقة، "الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 39"، مقال منشور في مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، 2006، سوريا، مجلد 28 العدد 2.
- محمد المبروك أبو زيد، "المحاسبة الدولية وإنعكاستها على الدول العربية"، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص580.
- محمد مهدي ضيف الله، "الاتجاهات الحديثة لتطوير وظيفة الإفصاح في القوائم المالية وفق معايير المحاسبية والابلاغ المالي الدولية"، مداخلة المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل الأعمال الدولية، 04/ 05 ديسمبر 2012، جامعة المسيلة، الجزائر ص3.
- 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، ص119
- موقع المديرية العامة للضرائب، <https://www.mfdgi.gov.dz> تاريخ الاطلاع 2017/05/06، ساعة 21.30.
- وصفي عبد الفتاح، أبو المكارم، "دراسات متقدمة في مجال المحاسبة"، دار الجامعة الحديثة، الاسكندرية، مصر، 2002، ص95.
- وليد ناجي الحيايلى، رئيس الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، "نظرية المحاسبية"، من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الجزء الثاني، 2007، ص378.