

الرقم التسلسلي:

رقم التسجيل: DC/01/18

أطروحة

مقدمة لنيل شهادة

دكتوراه علوم

في: العلوم التجارية

تخصص: مالية ومحاسبة

العنوان

أثر الرقابة الجبائية على ممارسة المحاسبة الابداعية
- دراسة عينة من المؤسسات لدى مديرية الضرائب بولاية سطيف -

من إعداد:

قوشيش أمينة

تاريخ المناقشة:/...../.....

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

<u>الاسم واللقب</u>	<u>الرتبة العلمية</u>	<u>المؤسسة</u>	<u>الصفة</u>
.....	رئيسا
لقايطي الأخضر	أستاذ التعليم العالي	جامعة المسيلة	مشرقا و مقررا
.....	ممتحنا
.....	ممتحنا
.....	ممتحنا
.....	ممتحنا

السنة الجامعية: 2022/2021

شكر وتقدير

الإهداء

الفهرس

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
	شكر وتقدير
	الاهداء
	فهرس المحتويات
	فهرس الجداول
	فهرس الاشكال
	فهرس الملاحق
أ-ط	مقدمة عامة
الفصل الأول: النظام الجبائي الجزائري	
01	مقدمة الفصل
02	المبحث الأول: الاطار المفاهيمي للضريبة
02	المطلب الأول: ماهية الضريبة
03	المطلب الثاني: أهداف الضريبة
04	المطلب الثالث: أنواع الضرائب
08	المبحث الثاني: الاطار النظري للنظام الجبائي الجزائري
08	المطلب الأول: مفهوم النظام الجبائي
09	المطلب الثاني: خصائص النظام الجبائي الجزائري
10	المطلب الثالث: أهم الاصلاحات الجبائية
26	المبحث الثالث: التصريحات الجبائية
26	المطلب الأول: مفهوم التصريحات الجبائية وأهميتها
27	المطلب الثاني: أنواع التصريحات الجبائية
32	المطلب الثالث: المخاطر الجبائية
37	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الرقابة الجبائية	
38	مقدمة الفصل
39	المبحث الأول: الاطار النظري للرقابة الجبائية

39	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
40	المطلب الثاني: أسباب قيام الرقابة الجبائية وأهدافها
42	المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية
46	المبحث الثاني: خطوات سير عملية الرقابة الجبائية المعمقة
46	المطلب الأول: مراحل التدقيق المحاسبي
52	المطلب الثاني: مراحل التدقيق المصوب في المحاسبة
52	المطلب الثالث: مراحل التدقيق الجبائي المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
55	المبحث الثالث: آليات التدقيق المحاسبي
55	المطلب الأول: التدقيق المحاسبي من حي الشكل والمضمون
57	المطلب الثاني: خطوات التدقيق المحاسبي من حي المضمون
69	المطلب الثالث: التدقيق المحاسبي لعناصر الكشوف المالية
90	المطلب الرابع: الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية
94	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: ممارسات المحاسبة الإبداعية	
95	مقدمة الفصل
96	المبحث الأول: الإطار النظري لممارسات المحاسبة الإبداعية
96	المطلب الأول: التلاعب المحاسبي
102	المطلب الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية وعوامل ظهورها
105	المطلب الثالث: دوافع اللجوء إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية
110	المطلب الرابع: صور ممارسات المحاسبة الإبداعية
116	المبحث الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير المحاسبية الدولية
116	المطلب الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية في بيانات القوائم المالية
128	المطلب الثاني: الفجوات الموجودة في معايير المحاسبة الدولية لممارسات المحاسبة الإبداعية
139	المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية عن طريق عملية الإفصاح
141	المبحث الثالث: تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المحاسبية وإجراءات الحد منها
141	المطلب الأول: جودة المعلومة المحاسبية
143	المطلب الثاني: تأثير المحاسبة الإبداعية على الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية
145	المطلب الثالث: تأثير المحاسبة الإبداعية على مستخدمي المعلومة المحاسبية
146	المطلب الرابع: إجراءات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

158	خلاصة الفصل
	الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية
160	المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة- مديرية الضرائب لولاية سطيف
165	المبحث الثاني: نتائج التدقيق الجبائي المحاسبي لعينة من المؤسسات الخاضعة للتدقيق
200	المبحث الثالث: اثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية
206	خاتمة
210	قائمة المراجع

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
16	معدلات الضريبة على الدخل الاجمالي	1-1
34	العوبات المترتبة عن التأخر أو الامتناع في ايداع التصريحات الجبائية	2-1
36	عقوبات الغش في التصريحات	3-1
170	عينة المؤسسات الخاضعة للرقابة الجبائية	1-4
175	الرسم على النشاط المهني للحالة 01	2-4
175	الارياح المغفلة للحالة 01	3-4
176	الضريبة على أرباح الشركات للحالة 01	4-4
178	الضريبة على الدخل الاجمالي فئة ربوع رؤوس الاموال	5-4
179	رقم الاعمال المغفل للحالة 02	6-4
180	الرسم على النشاط المهني للحالة 02	7-4
180	الرسم على القيمة المضافة للحالة 02	8-4
181	الارياح الحقيقية للحالة 02	9-4
182	الضريبة على أرباح الشركات للحالة 02	10-4
183	الضريبة على الدخل الاجمالي فئة ربوع رؤوس الاموال	11-4
188	رقم الاعمال للحالة 03	12-4
189	الرسم على النشاط المهني للحالة 03	13-4
190	الرسم على القيمة المضافة للحالة 03	14-4
192	الارياح الحقيقية للحالة 03	15-4
193	الضريبة على الدخل الاجمالي 03	16-4
195	رقم الاعمال المغفل للحالة 04	17-4
196	الرسم على النشاط المهني للحالة 04	18-4
197	الرسم على القيمة المضافة للحالة 04	19-4
198	الارياح الحقيقية للحالة 04	20-4
201	رقم الاعمال المغفل للحالة 05	21-4
202	الرسم على النشاط المهني للحالة 05	22-4
202	الرسم على القيمة المضافة للحالة 05	23-4
203	الارياح الحقيقية للحالة 05	24-4

204	الضريبة على الدخل الاجمالي	25-4
-----	----------------------------	------

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
04	أنواع الضرائب	1-1
14	الضرائب حسب طبيعتها	2-1
15	اصناف ضريبة الدخل الاجمالي	3-1
28	التصريحات الجائبة الخاصة بالمكلف بنظام الضريبة الجزافية الوحيدة	4-1
31	التصريحات الجائبة الخاصة بالمكلف بنظام الضريبة الحقيقية	5-1
42	أشكال الرقابة الجبائية	1-2
44	الرقابة عل الوثائق	2-2
99	أشكال التلاعب المحاسبي	1-3
100	التلاعب المحاسبي والمرونة المحاسبية	2-3
169	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية سطيف	1-4

توطئة:

نظرا للأزمات الاقتصادية التي تعرضت لها العديد من الدول و انهيار عدد من الشركات العالمية الكبرى، جاء ضرورة التركيز على القضايا المحاسبية التي كان لها دور في تلك الأزمات، حيث أنه في ظل الدور الكبير للمحاسبة في تأمين المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بالنسبة للأطراف صاحبة المصلحة مع الشركة، مترافقا مع احتمالية قيام ادارة الشركات بالتلاعب بنتائج النشاط لدوافع متنوعة، ولجئها إلى بعض الإجراءات و السياسات المحاسبية من خلال الاستفادة من تعدد البدائل المتاحة في عملية القياس والافصاح المستخدمة في اعداد القوائم المالية دون اللجوء الى خرق القواعد والقوانين المحاسبية وهو ما يطلق عليه بممارسات المحاسبة الابداعية ، وهذا الأمر يؤدي تشويه الصورة الحقيقية للشركة وتضليل مستخدمي التقارير المالية ومنهم السلطة المالية المتمثلة في ادارة الضرائب من خلال التحريف الجوهري في رقم الأعمال والمدخيل المحققة أو الارياح ومن ثم التأثير على الوعاء الضريبي لمختلف الضرائب والرسوم المفروضة على هذه الشركات.

ونرى أن تداخل وتعارض الأهداف والغايات بين مستخدمي المعلومات المحاسبية فغنه من الصعب الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة مناسبة وكافية، فأصبح من الضروري على الاطراف المعنية البحث عن كيفية ضمان صدق وموضوعية هذه المعلومات ومدى سلامتها من الاخطاء والتجاوزات لأي سبب كان. وفي هذا الاطار تعددت الوسائل والأليات الرقابية التي تساعد بشكل كبير على ضمان وتوليد معلومات محاسبية تتمتع بالمصداقية والموضوعية للتعبير عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة المعنية، ونجد من هذه الوسائل الحتمية على كل مؤسسة اقتصادية الرقابة الجبائية التي تتضمن طرق وأليات تمكن من اكتشاف عديد من الأخطاء والانحرافات التي تتجر عن ممارسات بعض الاساليب المحاسبية ، على الرغم من أن مهمة الرقابة الجبائية ليس التأكد من جودة المعلومات المحاسبية بقدر ما هو البحث عن مستوى وحجم النشاط والنتيجة المحققة الفعلية واستخراج القيم الحقيقية لبعض العناصر، بغية فرض الضرائب والرسوم المناسبة وكذا الحد من التجنب الضريبي لهذه المؤسسات.

1. اشكالية الدراسة:

في ظل تلاعب الادارة بالقوائم المالية بهدف تحقيق بعض المكاسب الذاتية وتضليل الأطراف ذات المصلحة بشأن حقيقة الاداء الاقتصادي للمؤسسة ، أثيرت عدة تساؤلات حول الدور الذي تلعبه إدارة الضرائب في الحد من هذه الممارسات المحاسبية المضللة، يأتي طرح التساؤل التالي :

" كيف يمكن للرقابة الجبائية أن تؤثر في ممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية

الجزائرية ؟ "

2. الأسئلة الفرعية:

- من أجل معالجة الاشكالية يمكن طرح الاسئلة الفرعية التالية :
- هل هناك مؤشرات ذات دلالة احصائية على قيام الشركات الاقتصادية الجزائرية على قيامها بممارسات المحاسبة الابداعية ؟
- هل ممارسات المحاسبة الابداعية تؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة؟
- كيف يمكن للرقابة الجبائية أن تساهم في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية وتقليل مخاطرها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟

3. فرضيات الدراسة:

- توجد مؤشرات ذات دلالة احصائية على قيام الشركات الاقتصادية الجزائرية على قيامها بممارسات المحاسبة الابداعية.
- يمكن للرقابة الجبائية أن تكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية.
- تساهم الرقابة الجبائية في تقليل مخاطر ممارسات المحاسبة الابداعية.

4. أهمية الدراسة :

تتبع أهمية الدراسة من أهمية موضوع المحاسبة الابداعية كونها تمثل مشكلة هامة لاسيما في قيام العديد من الشركات في العالم بممارستها، وما نتج عنها من أزمات مالية و تشكيك بمهنة المحاسبة .

وجاء المشرع الجزائري بالزام المؤسسات الاقتصادية بضرورة تطبيق النظام المحاسبي المالي المقتبس من المعايير المحاسبة الدولية بحجة انها أكثر شفافية ووضوح من المعايير الوطنية السابقة لاظهار كشوف مالية ذات مصداقية والهروب من خطورة التلاعب المحاسبي بالكشوف المالية عن طريق المحاسبة الابداعية كونها تمل مشكلة في ظل تحديد الدخل الخاضع للضريبة، باستخدام أساليب وممارسات لتبيان صورة وهمية للوضع المالية للمؤسسة وتضليل أطراف المصلحة ومن بينهم ادارات الضرائب، وجاءت الرقابة الجبائية بدورها لكشف هذه الممارسات المضللة واعادة صياغة الدخل الخاضع لضريبة ،

ومما سبق جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على قدرة الرقابة الجبائية في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية على القوائم المالية والتقليل من مخاطرها.

5. أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة الى:

- معرفة أهم العوامل (الدوافع) التي تؤدي الى ممارسات المحاسبة الابداعية.
- التعرف على اساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة وتأثيرها على الوعاء الخاضع للضريبة.
- تحديد أثر الرقابة الجبائية في الكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الابداعية و مدى مساهمتها في تقليل مخاطرها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .

6. أسباب اختيار الموضوع :

- الأهمية التي يحظى بها موضوع المحاسبة الابداعية في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة التي يشهدها الاقتصاد العالمي .
- لاطلاع على مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية الاقتصادية للمحاسبة الابداعية في ظل تبنيها للنظام المحاسبي المالي الذي يعتمد على المعايير المحاسبية الدولية .
- تقديم اضافة في مجال المحاسبة من خلال دراسة دور الرقابة الجبائية في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية والتقليل من مخاطرها.
- تماشي الموضوع مع طبيعة تخصص الطالبة.

7. منهج الدراسة :

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياته تم استخدام :**المنهج الوصفي التحليلي** : عرض الجوانب المتعلقة بممارسات المحاسبة الابداعية و الدور الذي يمكن أن تلعبه الرقابة الجبائية في الكشف عنها وتقليلها، وذلك بالاعتماد على الدراسات والأدبيات التي تناولت هذا الموضوع ، ويتم تأكيد الفرضيات أو نفيها من خلال دراسة عينة من مؤسسات اقتصادية جزائرية خضعت للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف.

8. الدراسات السابقة :

أ. الدراسات باللغة العربية :

❖ دراسة محمد حسين عبد الرحمن 2004 بعنوان " الفحص المحاسبي للتغير الاختياري في السياسات المحاسبية في منشآت الأعمال المتعثرة بغرض خدمة مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية " : هدفت الدراسة إلى تحليل مشكلة منشآت الأعمال المتعثرة من حيث اسبابها ومظاهرها واثرها على نتائج الأعمال والمراكز المالية لتلك المنشآت ، تحديد وقياس المتغيرات والمحددات المقترحة والمؤثرة في قرارات الاختيار أو التغير الاختياري للسياسات المحاسبية في منشأة الأعمال المتعثرة .

توصلت الدراسة لعدة نتائج منها أن التغيير في السياسات المحاسبية قد صارت أمرا واردا ومحتملا ويعد مقبولا إذا ما رعبت مجموعة من الاعتبارات منها أن يكون ملحا.

إن التغييرات في السياسات المحاسبية بالقوائم المالية إما في الفترة الحالية فقط أو معالجتها بأثر رجعي من خلال إجراء بعض التسويات بالقوائم المالية السابق نشرها.

❖ دراسة جرار، 2006، بعنوان : " تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة العامة الأردنية "

هدفت الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية التي تستخدمها المنشآت التجارية المساهمة العامة الأردنية لغرض تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في هذه المنشآت التجارية .

خلصت الدراسة الى ان تطبيق الاساليب المحاسبية قائم بشكل متفاوت في تلك المنشآت بعناصر القوائم المالية وتمارس عمليات تضليل لمستخدميها . وأوصت الدراسة بضرورة الوعي الكافي حول المحاسبة الإبداعية بغرض بيان أضرارها و بالتالي الحد منها ومحايلتها بالوسائل الصحيحة و التركيز على تطوير وتدريب المدققين بشكل مستمر وتعريفهم بالمستجات في بيئة الأعمال . وإلى ضرورة وضع أسس حوكمة جديدة للشركات بدلا من المعايير الحالية والتي يجب أن تعتمد المعايير الجديدة على السلوك والإطار الأخلاقي في المعالجات المحاسبية

وخلصت الدراسة إلى أن ممارسي المحاسبة الإبداعية يمتلكون قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالأرقام وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه ، والحل لممارسات المحاسبة الإبداعية هو التحلي بالنزاهة و الأخلاق في كل عمل يقوم به المحاسبون والمدققون وحتى المديرون .

❖ دراسة المومني، 2006، بعنوان " تحليل وتقييم ممارسات الادارة في استغلال المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية لإدارة الأرباح ومدى وعي المستثمرين لها - دراسة تحليلية على شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان - "

هدفت الدراسة إلى اختبار تأثير العوامل التالية : (حجم الشركة، ربحيتها ، مديونيتها ، سيولتها ، التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية ، معدل نموها نسبة ملكية كبار المستثمرين ، ونوع تقرير المدقق في سلوك الادارة تجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية وخاصة إدارة الأرباح .

وخلصت الدراسة إلى أن غالبية الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان تمارس المحاسبة الإبداعية (ادارة الأرباح) من خلال استغلال المرونة المتاحة في المعايير المحاسبية.

❖ دراسة القطيش والصوفي، ، بعنوان " أساليب استخدام المحاسبة الابداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في المنشآت التجارية الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان "

تهدف الدراسة الى استعراض أهم الاساليب في المحاسبة الابداعية ، واثرها على موثوقية البيانات المحاسبية والتعرف على التوجهات والوسائل لكشف ممارسات المحاسبة الابداعية ومدى تقييدها لعملية التلاعب في القوائم المالية مع بيان دور المدقق في التعرف على ممارسات ونتائج المحاسبة الابداعية عند استخدامها على البيانات المالية في الكشف عن الوضع المالي للمنشآت التجارية.

وخلصت الدراسة الى أنه ليس هناك تلاعب في الالتزامات في المنشآت التجارية المساهمة العامة في الأردن وأنها لا تتلاعب في ايراداتها .

❖ دراسة مرزاقه وبوهرين فتيحة، 2010، بعنوان "الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية"

هدفت الدراسة الى إظهار الابداع في المجال المحاسبي من خلال ما يصدره مجلس المعايير المحاسبية الدولية سواء كانت معايير المحاسبة الدولية أو معايير التقارير المالية الدولية التي تشكل في مجملها ابداعا محاسبيا وتطورا في مجال المحاسبة.

وخلصت الدراسة ان مفهوم الابداع المحاسبي قديما مقارنة بتاريخ وجوده لكنه خضع لتطورات متعددة ، وتعتبر المعايير المحاسبية الدولية ابداعا محاسبيا نما وتطور نتيجة تطور السياسات الاقتصادية والمالية للمؤسسات مما تطلب من مجلس معايير المحاسبة الدولية مواكبة التطورات وادخال تحسينات على المعايير، اذ جعل المحاسبة تتلاءم مع خصائص ومكونات المؤسسة من خلال المعايير المحاسبية سيؤدي إلى تقليص التحايل و التلاعب المحاسبي وبالتالي تقليص سلبيات المحاسبة الابداعية.

❖ دراسة الحلبي،2009، " أساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة وآثارها في موقوفة البيانات المحاسبية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة وآثارها في موقوفة البيانات المحاسبية وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الابداعية وأثرها في موقوفية القياس المحاسبي والبيانات المالية المقدمة والوقوف على الدور الذي يقوم فيه مدققو الحسابات لتلك الشركات في الحد من إجراءات المحاسبة الاخلاقية التي تمارسها مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية في القوائم المالية المدققة.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات نذكر منها إن التحدي الأكبر للمحاسبة الإبداعية لا ينحصر في البعد الفني للمحاسبة وإنما يتجاوزها إلى البعد الاخلاقي للمحاسبين وهو أكثر خطورة على مستقبل مهنة المحاسبين وأن اكتشاف الأخطاء والتلاعب والغش هي من مسؤولية مدقق الحسابات وخاصة إذا لم ينفذ المهمة بالشكل المطلوب لأن التحدي الأكبر للمحاسبة الإبداعية لا ينحصر في البعد الفني للمحاسبة وإنما يتجاوزها إلى البعد الاخلاقي للمحاسبين وهو أكثر خطورة على مستقبل مهمة المحاسبة وتوصلا هذه الدراسة إلى مجموعة من التوصيات منها اصدار تشريعات حازمة تتضمن عقوبات رادعة لحالات التلاعب والتحرير في البيانات المالية وبما يحد من استخدام التقنيات غير الشرعية من اساليب المحاسبة الإبداعية وضرورة قيام ديوان المحاسبة وجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بتنظيم دورات تدريبية للمدققين لمتابعة التطورات التي تحدث في معايير المحاسبة والتدقيق الدولية وممارسات المحاسبة الإبداعية ووسائل الحد من آثارها من خلال استعراض تجارب الدول والشركات ومكاتب التدقيق في هذا المجال وضرورة تطوير التشريعات و الانظمة التي تنظم عمل المدققين الخارجيين ليتمكنوا من تنفيذ عملية التدقيق باستقلالية ومهنية عالية بعيدا عن تأثيرات وضغوط ادارات الشركات ويجاد مرجعية للمحاسبين تتمتع بالاستقلالية لحمايتهم من تدخلات الادارة التي قد تفرض عليهم لتجاوز المتطلبات القانونية والمحاسبية فضلا عن تأمين استقلاليتهم.

❖ دراسة سميرة بوعكاز، 2015، "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بمدينة الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعة بسكرة"

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 تبني 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.

❖ دراسة بن عثمان عائشة، 2019، " أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية التدقيق الجبائي"

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي على حالة الجزائر خلال الفترة 2005-2017.

وخلصت الدراسة إلى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي قد ساهم في تقليص عدد القضايا المراقبة مقارنة بعدد القضايا المراقبة خلال فترة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، ويعد التدقيق الجبائي في

المحاسبة والتدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة من بين أهم أشكال التدقيق الجبائي التي تنتجها الإدارة الجبائية في التأكد من صحة ومصداقية التصريحات الجبائية للمكلف.

❖ دراسة علاء بطو ، 2006، " أثر التحدي الاخلاقي للمحاسبة الابداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة"

هدفت الدراسة الى اعتماد أسلوب فني عبر استعراض الممارسات الي يحاول المحاسبون استخدامها عند تنظيم الحسابات وإعداد القوائم المالية بقصد تحديد الدخل الخاضع للضريبة (دخل المكلف) ، والمتمثلة في المحاسبة الابداعية للتوصل إلى مدى أخلاقية تلك الممارسات في ظل القواعد والقيم الاخلاقية المستمدة من الشريعة والبيئة الاجتماعية والمهنية.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات منها أن المحاسبة الابداعية حدثا من مواليد الثمانينيات عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود ولذا فإن المحاسبة الابداعية تعكس جانبا سلبيا لمفهوم الابداع عبر استغلال المهارات الفكرية في الوصول إلى أهداف لا تحقق العدالة التي تسعى إليها المحاسبة كما أوضحت الأدبيات المحاسبية أن هناك تباينا في الوسائل المستخدمة من دولة لأخرى نتيجة لاختلاف المرونة المتاحة للإدارة في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة لذلك أظهرت نتائج الدراسة أن إجراءات المحاسبة الابداعية تتوافق مع مسببات الفجوة الضريبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ويؤدي التمسك الاخلاقي إزاء المحاسبة الابداعية إلى التوافق وعدم التعارض مع المعايير المحاسبية وكذلك استخدام الموضوعية في تحديد الدخل للوحدات الاقتصادية الخاضعة للضريبة وتوصلت الدراسة إلى تفعيل دور المؤسسات العلمية والتعليمية في الجانب الاخلاقي عبر المناهج الدراسية منها الندوات، البرامج التدريبية والتطويرية ومد الجسور بين تلك المؤسسات والإدارة والدولة في وضع المقومات الأساسية لتطبيق السياسة الضريبية للدولة.

❖ دراسة (الأغا، 2011)، " دوافع الادارة من استخدام المحاسبة الابداعية المستخدمة وآثارها على موثوقية البيانات المالية في البنوك الفلسطينية"

هدفت الدراسة إلى التعرف على مبدأ الإفصاح والثقافة في حوكمة الشركات وآليات تحقيقه ودوره في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية في البنوك الفلسطينية وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات نذكر منها تعتبر المحاسبة الابداعية 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 وإن اساليب المحاسبة الابداعية تختلف باختلاف الهدف منها والفرص المتاحة أمام إدارة

المنشأة لممارستها وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من التوصيات نذكر من أهمها العمل على تقنين قدرة الإدارة من التلاعب في القوائم المالية وذلك من خلال وضع ضوابط كافية لاستخدام البدائل المحاسبية المتاحة في مجال القياس والافصاح ومن وضع ضوابط كافية لاستخدام كل بديل والعمل على تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في البنوك الفلسطينية وذلك من خلال عقد البرامج والدورات التدريبية التي تعكس مفاهيم وثقافة حوكمة الشركات وتطبيقها على أرض الواقع وضرورة قيام جمعيات التدقيق والمحاسبة بإقامة دورات متخصصة لأعضائها تتعلق بتوضيح التأثيرات السلبية لأساليب واجراءات المحاسبة الابداعية على مهنتي المحاسبة والتدقيق وبيان كيف تؤثر تلك الاساليب على حدوث الانهيارات المالية للشركات العالمية وايجاد آليات جديدة للتعزيز من مبدأ دور اصحاب المصالح في تقليص هيمنة مجلس الادارة والادارة التنفيذية على عمليات اتخاذ القرارات وايجاد آليات جديدة للتعزيز من مبدأ الافصاح والشفافية لكي يتم تحقيق قدر كبير من الاعلان عن أي ممارسات أو سلوك غير أخلاقي يصدر عن أي طرف من الاطراف ذات العلاقة والاهتمام بالإعداد الجيد للمدققين لما له من دور كبير للتأثير على كفاءتهم المهنية وبالتالي التقليل من المخاطر التي تتعرض لها التقارير.

ب. الدراسات باللغة الاجنبية :

❖ دراسة (Oliveras and Amat) , 2003 , بعنوان « Ethics and creative in Accounting :some empirical evidence on Accounting for intangibles Spain »

هدفت الدراسة إلى توضيح بعض الجوانب والأدلة على ممارسات المحاسبة الابداعية وعلاقتها بأخلاقيات ممارسة المحاسبة مهنة المحاسبة عند التعامل مع تقييم الأصول غير ملموسة في اسبانيا. وخلصت الدراسة إلى أن القوائم و التقارير المالية تصبح ذات صلة بواقع المنشأة وذلك بسبب زيادة الأصول غير الملموسة أو تخفيضها , كذلك أشارت الدراسة أن هذا النوع من الأصول يحتل مكانة استراتيجية في عمليات تقييم أداء المؤسسات .

❖ دراسة Gherai and Balaciu , 2011 , بعنوان " From creative Accounting " "Enron phenomenon to the Current financial crisis

هدفت هذه الدراسة إلى بيان ظاهرة المحاسبة الابداعية وممارساتها في كبرى الشركات العالمية و ربط هذه الظاهرة بالأزمة المالية العالمية , وتهدف كذلك إلى الإطلاع وتحليل أسباب انهيار شركة انرون الامريكية وكذلك شركة التدقيق العالمية آرث اندرسون لثبوت تورطها في التلاعبات المالية التي تمت في شركة إنرون .

وتوصلت الدراسة إلى أن اغلب الممارسات صممت بشكل متقن بهدف التلاعب واطهار القوائم المالية بشكل جيد يخدم مصالح خاصة , وابتعدت عن المنفعة العامة .

❖ دراسة Alessandro and Cimini ,2012 , بعنوان " How have the IAS/IFRS adoption affected earning management in EU ? the affect of the absence divergence of régulation and of légal enfoncement »

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على ادارة الارباح في الاتحاد الاوروبي. وخلصت الدراسة على أنه:

- توجد علاقة موجبة ذات دلالة احصائية بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتخفيض ممارسات ادارة الارباح .
- لا يوجد فرق كبير بين المعايير المحاسبية الدولية و المعايير المحاسبية الأوروبية.
- توجد علاقة موجبة بين تخفيض ممارسات ادارة الارباح ودرجة الزامية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في كل بلد من بلدان الاتحاد الاوروبي.

9. هيكل الدراسة:

يتناول في هذه الدراسة تحت عنوان أثر الرقابة الجبائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة "، ولهذا يمكن تقسيم هذه الدراسة إلى أربعة فصول حيث الفصول الثلاثة هي فصول نظرية، أما الفصل الرابع هو فصل تطبيقي:

الفصل الأول: النظام الجبائي الجزائري

الفصل الثاني : الرقابة الجبائية

الفصل الثالث: ممارسات المحاسبة الابداعية

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية – دراسة عينة من المؤسسات

بمديرية الضرائب لولاية سطيف.

الفصل الأول: النظام الجبائي الجزائري

مقدمة الفصل:

تعد الضريبة من أهم المصادر المالية التي تعتمد عليها الدولة في تمويل نفقاتها العامة والمتعددة، كما تعتبر كذلك وسيلة فعالة تمكنها من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية ومعالجة الازمات والاختلالات الاقتصادية، وهذا مرهون بمدى استجابة المكلفين بالضريبة لادا واجباتهم الضريبية، لكن هذه الاستجابة في معظمها تكون نسبية نتيجة للجدلية القائمة منذ القدم بين دفع الضريبة والتهرب منها وهذا باستغلال كل الوسائل الممكنة.

وبما أن النظام الجبائي الجزائري ذو طابع تصريحيين فالمكلف هو الذي يحدد الوعاء الضريبي وفقا للنصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها، لكن لم يصل المكلف بالضريبة غلى التجرد من أنانيته بصورة كاملة بحيث ينظر إلى الالتزام بدفع الضريبة على أنه عبء كبير على قدراته المالية، لذا فإننا نجد بعض المكلفين يتفادون دفع الضريبة بمختلف الطرق.

مما سبق سنتناول في هذا الفصل أهم المفاهيم والجوانب النظرية المتعلقة بالنظام الجبائي والضريبة، وسيتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالتالي:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة

المبحث الثاني: الاطار النظري للنظام الجبائي الجزائري

المبحث الثالث: التصريحات الجبائية

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة

لقيت الضريبة اهتماما كبيرا في أوساط الباحثين في المالية ، وهذا نظرا للدور المهم الذي تسعى إلى تحقيقه واء كان ماليا، اجتماعيا ، سياسيا أو اقتصاديا وهذا من جهة ومن جهة أخرى إلى الآثار الناجمة عن فرضها.

وفي هذا المبحث سيتم التطرق إلى النواحي النظرية الخاصة بالضريبة مع إعطاء جملة من التعاريف الخاصة بالضريبة ، خصائصها وأهدافها وكل المسائل الفنية المتعلقة بها.

المطلب الأول: ماهية الضريبة

أولا: تعريف الضريبة

تعددت التعاريف الخاصة بالضريبة فمنهم من نظر إليها من الناحية المالية ومنهم من نظر إليها من الناحية القانونية، ويمكن اعطاء لها تعاريف متعددة.

التعريف الأول: الضريبة مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بالضريبة حسب قدراتهم التساهمية، تقوم عن طريق سلطة، بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية¹.

التعريف الثاني: الضريبة هي اقتطاع مالي إلزامي ونهائي تحددته الدولة دون مقابل بغيرغرض تحقيق أهداف عامة.²

ثانيا: خصائص الضريبة

من التعريف السابقة نلاحظ أن للضريبة خصائص معينة نوجزها فيما يلي:

- 1. الضريبة اقتطاع مالي:** وذلك يعني أن الضريبة تؤدي للدولة في الغالب في صورة نقدية حيث لا يجوز أدائها في صورة خدمات شخصية أو عينية.
- 2. الضريبة ذات طابع اجباري:** يعتبر فرض الضريبة وجبايتها عملاً من أعمال السلطة العامة للدولة. ويترتب على ذلك أن الدولة هي التي تقنن الضريبة وهي التي تقوم بجبايتها عن طريق موظفيها في هذا الحقل، ولا يجوز فرض ضريبة إلا بقانون أو مرسوم.
- 3. الضريبة اقتطاع بصفة نهائية:** إن الضريبة يؤديها المكلف للدولة بدون أن يستعيدها مرة أخرى أي ليس لدفعها حق استرداد ما دفعه و لا أن يتقاضى عليه فوائد لأنه يدفعها مساهمة منه في النفقات العامة

¹ محمد عباس المحرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، ط3، 2004، ص13.

² حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 8.

الفصل الأول: النظام الجبائي الجزائري

التي تقوم بها الدولة. وهذا يميزها عن القروض العامة التي تقترضها الدولة من الأفراد و الشركات ثم تعيدها لهم.

4. بدون مقابل: إن الضريبة يؤديها المكلف للدولة بدون أن يتوقع أن يحصل على مقابل مباشر, على ما تم دفعه وهذا يميزها عن الرسم (الرسوم), حيث إن الرسم يعني دفع مبلغ معين للاستفادة من خدمة معينة وبصفة مباشرة. فكل فرد يعيش على أرض الدولة ويستظل بسماؤها مكلف بأداء الضريبة بوصفه عضواً في المجتمع.

5. تفرض لتحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية وسياسية: أصبح الاعتقاد السائد لدى الفكر المالي الحديث هو أن الهدف من فرض الضرائب ليس توفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة للدولة فحسب, بل أصبح الهدف منها هو تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والدينية للدولة. فالضريبة ليست هدفاً في حد ذاتها وإنما هي أداة متاحة للدولة لتحقيق الأغراض العامة.

6. الضرائب تفرض وفقاً لقواعد ومبادئ ومعايير أساسية محددة: ومن أهمها, العدالة واليقين والملائمة والاقتصاد في نفقات الجباية والمرونة والاستقرار.

المطلب الثاني: أهداف الضريبة

ويمكن إيجاز أهم أهداف الضريبة في الآتي¹:

- ❖ **أهداف مالية:** حيث تعتبر الضريبة مصدراً رئيسياً من مصادر إيرادات الدولة للمساهمة في تمويل جانباً من نفقاتها العامة, كما أن الضريبة أداة مساعدة لتنفيذ السياسات المالية المختلفة للدولة **مثل** سياسة معالجة التضخم النقدي وسياسة تغطية العجز في ميزان المدفوعات.
- ❖ **أهداف اقتصادية:** تحقيق التوازن الاقتصادي ويتم ذلك عن طريق:

- حماية الصناعات الوطنية من منافسة الصناعات الخارجية بفرض ضرائب على الاستيراد الخارجي.
- تشجيع الاستثمار الأجنبي وذلك بإعفاءها من الضرائب مثل الإعفاء الضريبي لمدة قد تكون 5 أو 10 سنوات أو تخفيض سعر الضرائب عليها.

- توجيه الموارد الاقتصادية المتاحة نحو استثمارات معينة وحجبه عن استثمارات أخرى.
- الحد من السلع الاستهلاكية وتوجيه فوائض الدخل للدخول للادخار وذلك بفرض ضرائب عالية على هذه السلع الاستهلاكية أو خفض سعر الفائدة على الادخار.

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص 12-13

الفصل الأول: النظام الجبائي الجزائري

- التأثير على المستوى العام للأسعار. وذلك في حالة التضخم تقوم الدولة بفرض ضرائب مرتفعة على السلع وفي حالة الكساد تقلل الضريبة.
- ❖ أهداف اجتماعية: حيث تسهم الضريبة في تحقيق بعض الأغراض الاجتماعية من أهمها:
 - الحد من التفاوت بين الدخل وذلك عن طريق تطبيق نظام الأسعار التصاعدي للضريبة على دخول الأفراد.
 - تشجيع النسل عن طريق منح إعفاءات ضريبة معينة عندما يزيد عدد أفراد الأسرة عن عدد معين, وفرض ضرائب بأسعار مرتفعة على الأعزب كما هو الحال في المملكة المتحدة.
 - إنفاق حصة الضريبة على التعليم, الصحة, الأمن بحيث يستفيد منها الفقراء و الأغنياء على السواء.
 - فرض ضرائب على السلع الضارة كالدخان وإنفاق الحصة لمكافحة التدخين أو مشاريع تفيد المجتمع.
- ❖ أهداف سياسية:

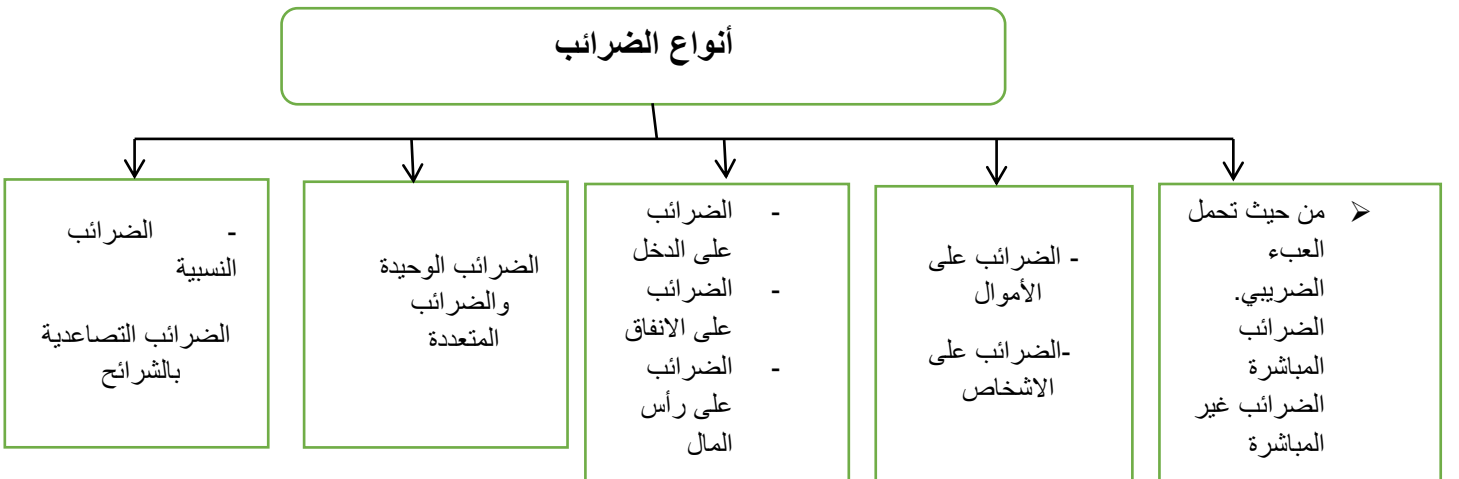
قد تستخدم الدولة الضريبة لتحقيق غرض سياسي مثل :

- تشجيع المعاملات مع دولة معينة صديقة دون غيرها, ويتم تنفيذ ذلك عن طريق الإعفاءات الجمركية وما في حكمها.
- كما تستخدمها الدول كأداة لتأكيد سيادتها وتبسيط نفوذها على كل ما يقع داخل حدودها الإقليمية.

المطب الثالث: أنواع الضرائب

تنقسم إلى عدة أنواع تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليها منها، والشكل الآتي يوضح ذلك

الشكل رقم(01): أنواع الضرائب



الفصل الأول: النظام الجبائي الجزائري

المصدر : من اعداد الباحثة ، بالاعتماد على كتاب جباية المؤسسات، حميد بوزيدة

أولاً: من حيث تحمل العب :تكون إما مباشرة أو غير مباشرة

1. الضرائب المباشرة : هي كل اقتطاع قائم مباشرة على الأشخاص أو على الممتلكات، و الذي يتم

تحصيله بواسطة قوائم أسمية، و التي تنتقل مباشرة من المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية مثلا

الضريبة على الدخل الاجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات¹.

أ- مزايا الضريبة المباشرة : ومن مزاياها نذكر

- ثبات حصيلتها : إذ تفرض على عناصر تتمتع بالثبات النسبي
- مرونتها : بالإمكان زيادة حصيلة هذا النوع من الضرائب كلما اقتضت الحاجة و ذلك يرفع سعر الضريبة.
- عدالتها : و ذلك من خلال توزيع الأعباء الضريبة وفقا لمقدرة المكلفين على الدفع.
- قلة تكاليف جبايتها : حيث أنها تفرض على عناصر يسهل حصرها و بالتالي لسنا بحاجة إلى وقت و جهد كبيرين للوصول إليها .
- إشعار المكلفين بواجبهم : إذ يتحدد شروط دفعها و مواعيد الدفع بما يتفق و ظروف الممول

ب-عيوب الضريبة المباشرة :

- بطء حصيلتها و مرور فترة بين استحقاق الضريبة و توريدها للخزانة .
- ضخامة العبء الضريبي بدفع المكلف إلى التهوب الضريبي.
- ت- الضرائب غير المباشرة : فهي تقع في معظم الأحيان على عناصر الاستهلاك أو الخدمات المؤداة وبالتالي يتم تسديدها بطريقة غير مباشرة، من طرف الشخص الذي يود استهلاك هذه الأشياء أو استعمال الخدمات الخاضعة للضريبة، مثل الضرائب على الواردات، لصنع، البيع، النقل...الخ، كما أن المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص خر مل الرسوم الجمركية والضرائب على الاستهلاك².
- أ. مزايا الضريبة غير مباشرة:

- مرونتها وارتفاع حصيلتها لاتساع نطاقها إذ تشمل الإنتاج، الاستهلاك ، المبيعات كما يساهم كافة المواطنين في أدائها جانب سهولة دفعها دون أن يشعر المواطن.
- السرعة تحصيلها و تدفقها المستمر خلال السنة المتعلقة بها، لأن الإنفاق تتداول بطريقة مستمر

لمدة سنة

¹ حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 21 .

² حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، مرجع سابق، ص 22.

الفصل الأول: النظام الجبائي الجزائري

ب. عيوب الضريبة غير مباشرة:

- عدم عدالتها لأن عبء الضرائب مباشرة بشكل عام أكبر على ذوي الدخل الصغيرة منه على ذوي الدخل المرتفعة، حيث يخصص الفقراء بنسبة أكبر من دخلهم على الاستهلاك، كما أن حصيلة الضرائب يستطيع التركيز على السلع الضرورية.
- ارتفاع تكاليف جبايتها - كي تجبي الضرائب غير مباشرة بحاجة إلى إجراءات تقدير و مراقبة و نفقات تحصيل... الخ.

ثانيا: من حيث المادة الخاضعة للضريبة

1. الضريبة على الأشخاص : المقصود بالضريبة على الأشخاص تلك الضريبة التي يكون مطردها الشخص ذاته و هي من أقدم الضرائب في التاريخ، و عرفتها الحضارات كافة و كان يطلق عليها سابقا "الضريبة على الرؤوس" و طبقها العرب تحت اسم " الجزية"¹ .
2. الضريبة على الأموال: فهي الضريبة التي تفرض على المال ذاته أو ما يطلق عليها ضريبة رأس المال حيث تصيب العقارات بحد ذاتها و ليس إيرادها و الأموال بذاتها و ليس ناتجها².

ثالثا: من حيث الواقعة المنشئة للضريبة

1. الضريبة على رأس المال: وهذا يشترط أن يكون الوعاء الضريبي رأس المال او الثروة وعرف احد الاقتصاديين رأس المال على أنه مجموع ما يملكه الشخص من أموال عقارية أو منقولة في لحظة زمنية معينة سواء منتجة لدخل أو غير منتجة ، وهنا نميز بين نوعين من الضرائب على رأس المال، الضريبة على رأس المال تدفع من الدخل والضريبة العرضية على رأس المال³.
2. الضريبة على الدخل: يعرف الدخل على أنه كل ما يحصل عليه الفرد أو المؤسسة بصفة دورية ومنتظمة من أموال وخدمات يمكن تقويمها بالنقود وهذا يشترط أن يكون الدخل هو الوعاء الأساسي لفرض الضريبة⁴.
3. الضريبة على الانفاق: عادة ما يطلق على الضرائب غير المباشرة بـضرائب الانفاق نظرا لكونها تفرض على الدخل بمناسبة انفاقه، أي أنها تصيب الدخل بطريقة غير مباشرة وتنقسم إلى ضرائب الاستهلاك مل الرسم على القيمة المضافة وضرائب على التداول مل " رسوم التسجيل"¹.

¹ محمد عباس محرزى ، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، 2008 ص 133 ،

² علي زغدود، المالية العامة، ص205.

³ محمد عباس محرزى ، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، 2008، ص209.

⁴ زينب حسن عوض الله، مبادئ المالية العامة، بيروت، 1994، ص142.

الفصل الأول: النظام الجبائي الجزائري

رابعاً: من حيث تحديد الوعاء الضريبي

إن الأخذ بنظام الضريبة الموحدة أو نظام الضريبة المتعددة من الأشياء التي تتعلق بالنظام الضريبي في الدولة ، فالدولة تبحث دائماً عن النظام الي يحقق لها أكبر قدر من الإيرادات.

1. الضريبة الوحيدة : فرض ضريبة موحدة من قبل الدولة على الدخل المتولد من مختلف المصادر بعد خصم جميع التكاليف اللازمة للحصول على الدخل وتتميز ب:

- تراعي حالة المكلف الشخصية لكونها توحد الأعباء الضريبة و بالتالي يستطيع المكلف التخفيف عن أعبائها عليه.
- نفقات الضريبة الوحيدة قليلة : فهي ضريبة بسيطة، تسمح للاقتصاد بتحقيقها و رقابتها و جبايتها، و هي بذلك سهلة التنظيم، والأقل حملاً للمكلف².

2. الضريبة المتعددة: في نظام الضرائب المتعددة يتم فرض أكثر من ضريبة أساسية واحدة على أنواع متعددة من الدخل و الأموال، وكلما زادت حاجة الدولة إلى المال، تزداد أنواع الضرائب المفروضة، وهنا النظام يختلف تطبيقية باختلاف الدولة و درجة تطورها.

- الضرائب المتعددة أكثر مراعاة لحالة المكلف لأن المكلف يدفع الضريبة على أكثر وعاء ضريبي دون أن يشعر بدفعها و بخاصة تلك التي يدفعها من ثمن السلع والخدمات، وتتميز ب:
- الضرائب المتعددة، تحد من ظاهرة التهرب الضريبي ففي نظام الصريبة الوحيدة إذا ما تم تهرب ضريبي ستكون النتيجة سيئة³.

خامساً : من حيث السعر

و تنقسم إلى⁴:

1. الضريبة النسبية : هي تلك الضرائب التي يبقي سعرها ثابت تغيير المادة الخاضعة للضريبة، كأن تفرض ضريبة على الدخل بسعر 10 % فهذا السعر ينطبق على جميع الدخل كبيرة كانت أم صغيرة.

2. الضريبة التصاعدية : و هي تلك الضرائب التي يزداد سعرها بازدياد المادة الخاضعة للضريبة، فتلاحظ أن معدل الضريبة يزيد كلما ازداد المبلغ الخاضع للضريبة و بالتالي تزيد حصيله الضريبة، هذا النوع من الضريبة تستخدمه معظم التشريعات الضريبة، خاصة التي تراعي العدالة الاجتماعية،

¹ محمد عباس محرزى ، مرجع سابق ، ص206.

² مرجع سابق ، ص223.

³ مرجع سابق ، ص61.

⁴ حميد بوزيدة ، مرجع سابق ، ص 22-23 .

الفصل الأول: النظام الجبائي الجزائري

فتمتاز الضرائب التصاعدية بتحقيق العدالة و المساواة لان أصحاب الدخل العالية يتحملون عبئا أكبر من أصحاب الدخل المتدنية كما تؤدي إلى إعادة توزيع الدخل و عدم تركزها على فئة قليلة من أفراد المجتمع .

المبحث الثاني: الاطار النظري للنظام الجبائي الجزائري

لا جدال اليوم عن المكانة التي تحتلها نظرية الجباية بين نظريات الاقتصاد العام، ولا يرجع ذلك باعتبار الجباية بند من بنود الإيراد العام، إنما إلى أهمية الدور الذي تلعبه الضريبة في تحقيق أغراض السياسة على مراحل متعددة ابتداء من ولادة التشريع، بل ما يسبق تلك الولادة من تحضير وتجهيز للمشروع الضريبي وحتى التحصيل النهائي ودخول الاقتطاع النقدي في خزينة الدولة، فالجباية لا بد أن تخضع لنظام يجمع وينظم العملية الطويلة والمعقدة ذات الأعباء المختلفة والمشكلات متعددة الآثار ذلك هو النظام الجبائي.

المطلب الأول: مفهوم النظام الجبائي

اختلفت المفاهيم المحددة للنظام الجبائي، فالبعض يرى أن مفهوم النظام الجبائي يتراوح بين مفهوم ضيق ومفهوم واسع.

أولاً: المفهوم الضيق للنظام الجبائي: يعرف على أنه " مجموعة من القواعد لقانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل"¹.

ثانياً: المفهوم الواسع للنظام الجبائي: ويعرف على أنه "مجموعة من العناصر الايديولوجية والاقتصادية والفنية والتي يؤدي ترابطها إلى كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة للنظام والذي تختلف ملامحه من مجتمع متقدم اقتصاديا عنه في مجتمع متخلف"².

وعرف النظام الجبائي على أنه " الإطار الذي ينظم مجموعة الضرائب المتكاملة والمتناسقة ويتم تحديدها استنادا إلى أسس اقتصادية ومالية وفنية وفي ضوء اعتبارات سياسية اقتصادية اجتماعية وإدارية"³.

من التعاريف السابقة فإننا نرى أن النظام الجبائي هو " تطبيق الادارة الضريبية للتشريعات في مجال الضريبة الموضوعة من طرف السلطات العامة وهذا بتطبيق السياسة الضريبية التي تهدف بصفة عامة إلى

¹ يونس أحمد بطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية الاسكندرية، 2005، ص19.
² سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشموي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية الاسكندرية، 2007، ص323.
³ صلاح زين الدين، الإصلاح الضريبي، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، القاهرة، 2000، ص46.

الفصل الأول: النظام الجبائي الجزائري

تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية وبصفة خاصة إلى تحصيل مختلف الضرائب من طرف الأشخاص الطبيعيين والمعنويين بطرق معينة ومحددة قانوناً.

➤ وفي ما يلي نشرح عناصر النظام الجبائي :

أ. **الهيكل الضريبي (إدارة الضرائب):** هو الجهاز الوظيفي على جميع مستوياته والذي يعمل على تنفيذ التشريعات والقوانين الضريبية مجهز بكل المعلومات الكافية من منشورات وتعليمات من أجل تحصيل الضرائب ومكافحة الغش والتهرب الضريبي.

ب. **التشريع الضريبي:** فهو عملية تقنية وفلسفة فرض الضرائب والمعاملات الضريبية بين الممولين والمكلفين من جهة والإدارة من جهة أخرى، في حين أن السياسة الضريبية هي الاجراءات التي تسهل عملية تنفيذ السياسة الاقتصادية من جهة وتحقيق أهداف النظام الضريبي من جهة أخرى.

المطلب الثاني : خصائص النظام الجبائي الجزائري

يتميز النظام الضريبي بخصائص تواكب وبصفة فعالة انتقال الاقتصاد الجزائري في حالة الاقتصاد الموجه إلى حالة اقتصاد السوق حيث اعتمد على الخصائص التالية¹:

1. **التحاور بين المكلف والإدارة الجبائية:** تحتوي على التصريحات التي يقوم بها المكلف والاقتراحات التي تفرضها الإدارة الجبائية بالإضافة إلى تقديم الطعون، لذا نجد التحاور بين المكلف والإدارة الضريبية يتم من خلاله حساب مبلغ الضريبة التي يستوجب دفعها. وبهذا التحاور يتم تصحيح وضعيته غير القانونية ويحق للمكلف الرد والتغيير في التصريحات، حيث يعتبر هذا التحاور الذي يقوم بين المكلف والإدارة الجبائية أهم رابط لمعالجة المشاكل القائمة بينهما.

2. **تصريح المكلف برقم أعماله بنفسه:** أعطى المشرع الجزائري للمكلف حق التصريح برقم أعماله بنفسه، بمجرد الحصول على نماذج التصاريح من طرف الإدارة الضريبية يقوم بملئها وإعادتها إلى الإدارة إلا أن هذه التقارير والتصريحات تكون في أغلب الأحيان غير واقعية مما يؤدي حتماً بالإدارة الضريبية إلى فحصها بحيث لا تعتبر الحرية الممنوحة للمكلف بالتصريح برقم أعماله حرة مطلقاً وإنما مقيدة بتبريرات من أجل أن تكون التصريحات ذو مصداقية وواقعية.

¹ بوعكاز سميرة، **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي**، رسالة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015، ص ص 4-5.

الفصل الأول: النظام الجبائي الجزائري

3. حق الإدارة الضريبية في الرقابة: تقوم الإدارة الضريبية بمراقبة ومتابعة جميع التصريحات المقدمة من قبل المكلفين من أجل تجنب أنواع الغش والتهرب، غير أن القانون منع الإدارة الجبائية من الاطلاع أو مراقبة التصريحات المعدلة بدون إعلام المكلف أو المصالح الأخرى بالسر المهني.

المطلب الثالث: أهم الإصلاحات الجبائية

عرف النظام الجبائي الجزائري عدة تغييرات نظرا للتغيرات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي عرفتھا البيئة المحيطة به، لكن مع إثر أزمة النفط في سنة 1986 شكلت لجنة وطنية للإصلاح الضريبي سنة 1987، حيث قدمت بعد سنتين تقريرا مفصلا حول الإصلاح الضريبي والذي دخل حيز التنفيذ سنة 1992¹.

وقصد التعرف على مبادئ الإصلاحات الضريبية الجذرية المطبقة ارتأينا إلى تقديم عرض موجز لهيكل النظام الضريبي السابق ثم معرفة أسباب إصلاحه وأهم ما جاء فيه.

أولا: تحديد النظام الضريبي السابق وأسباب إصلاحه

كان النظام الضريبي السابق لا يتلاءم مع المتطلبات الاقتصادية والاجتماعية لكونه يتضمن العديد من الضرائب والمعدلات الضريبية التي ساهمت في إعاقة التنمية الاقتصادية، ناهيك عن عدم تحقيق العدالة التي تعتبر من قاعدة الضريبة، ونظرا للتغيرات التي طرأت على الاقتصاد الوطني في مطلع التسعينيات أصبح النظام الضريبي السابق لا يتلاءم مع المستجدات بحيث لم يكن هناك تجانس ضريبي عقلاني، الشيء الذي لم يعط صورة واضحة للاستراتيجية الجبائية المتبعة من طرف الدولة².

1. بنية النظام الضريبي القديم

يحوي النظام الضريبي القديم على عدة أنواع من الضرائب والرسوم لتلك الفترة نجد من أهمها:

1.1. الضرائب على الدخل

يعتبر هذا النوع في العصر الحديث من أهم الضرائب، نظرا لمميزات الدخل من حيث الأوعية الضريبية وكثرة الحصيلة بصفة دورية، ومن أهم أنواع ضرائب الدخل سابقا نجد³:

- الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية (BIC)، التي تفرض على الأرباح المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين بمعدلات ضريبية تتراوح ما بين 6% إلى 55%.

¹ وسيلة الطالب، الضغط الضريبي والفعالية الضريبية حالة الجزائر، جامعة البليدة، مذكرة ماجيستر، تخصص نقود، مالية وبنوك 2004 ص 116.
² حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 36.
³ المواد من 54 إلى 79، من قانون الضرائب المباشرة لسنة 1987.

الفصل الأول: النظام الجبائي الجزائري

- الضريبة على الأرباح غير التجارية (BNC)، وتفرض على مداخيل وأرباح الأنشطة غير التجارية والتي لا تملك سجل تجاري كالمهن الحرة طبيب، محامي، محاسب.. وفقا لمعدل 25 %.
 - الضريبة على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة (IRC)، تفرض هذه الضريبة على الفوائد المحققة من مداخيل الأسهم والسندات العمومية و الودائع والكفالات وفقا لمعدل قدره 18 %.
 - الضريبة على الرواتب والأجور (ITS)، تخضع ضرائب وأجور العمال إلى ضريبة على شكل اقتطاعات من المصدر يدفعها رب العمل من حساب العمال والموظفين للدولة وفق سلم تصاعدي.
 - الضريبة التكميلية على الدخل (ICR)، تفرض هذه الضريبة على مداخيل أخرى للأشخاص الطبيعيين والمعنويين بعد خصم مبلغ الضرائب المدفوعة خلال السنة مثل العلاوات والتعويضات...
 - الضريبة على المساهمة الفلاحية الوحيدة (CUA)، والتي تم استحداثها بموجب المادة 64 المعدلة والمتممة من قانون المالية التكميلي لسنة 1990 بعدما كانت الأنشطة الفلاحية معفية من الضرائب.
- 2.1. الرسم على رقم الأعمال

إن الرسم على رقم الأعمال المطبق آنذاك لم يخدم الأفاق الاقتصادية والاجتماعية، والذي كان ممثلا في نوعين بهدف التمييز بين عمليات الإنتاج والبيع مع عمليات تأدية الخدمات:

- الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP)، يطبق هذا الرسم على عمليات الإنتاج والبيع التي تمارسها المؤسسة وفق عشر معدلات تتراوح ما بين 7 % إلى 80 % مصنفة حسب طبيعة السلعة.
 - الرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات (TUGPS)، يستحق هذا الرسم عند تأدية الخدمات وله طابع تراكمي وفق ثمانية معدلات تتراوح ما بين 5 % إلى 50 % مصنفة حسب طبيعة الخدمة المقدمة.
- 3.1. الضرائب والرسوم ذات الطابع المهني

- يفرض هذا النوع من الضرائب والرسوم على عوامل الإنتاج المختلفة ويمكن تلخيصها في:
- الرسم على النشاط الصناعي والتجاري (TAIC)، يفرض سنويا على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف المكلفين الخاضعين للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وفق معدل 2.55 %.
 - الرسم على النشاط غير التجاري (TANC)، يلتزم المكلفين الذين يمارسون نشاطات غير تجارية والخاضعون للضريبة على الأرباح غير التجارية بدفع رسم على رقم الأعمال بمعدل 6.05 %.
 - الدفع الجزافي (VF)، هذه الضريبة يتحملها أرباب العمل، وتحسب على أساس كتلة الرواتب والأجور المدفوعة للعمال أي أنها تعتبر مساهمة العنصر البشري في النشاط وفق معدل 6 %.

الفصل الأول: النظام الجبائي الجزائري

- الرسم العقاري (TF)، يؤسس سنويا على الممتلكات العقارية المبنية وغير المبنية المملوكة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، حسب المساحات العقارية وفق سلم ضريبي تصاعدي.

2. أسباب إصلاح النظام الضريبي السابق

تميز النظام الضريبي السابق بعدة نقائص نذكر أهمها في¹:

- عدم فعالية وملائمة النظام الضريبي لكونه معقدا باعتماده على ضرائب متعددة من حقول مختلفة.
- الضغط الجبائي المرتفع في السابق تزامنا مع أزمة النفط ألحقت أضرار كبيرة في خزينة الدولة.
- ضعف الأجهزة الضريبية وتذبذب النصوص التشريعية مع نقص الكفاءة المهنية للموارد البشرية.
- الوضعية الاقتصادية والاجتماعية الخائفة الي كانت تعيشها الجزائر خاصة بعد الأزمة العالمية للنفط سنة 1986، والتحول التي كان يعيشها الاقتصاد الوطني بسبب الانتقال من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق وعقد الشراكة مع الاتحاد الأوروبي جعلت النظام الضريبي الجزائري آنذاك لا يواكب هذه المستجدات،

➤ وعليه نجد أسباب كثيرة ساهمت في الإصلاح الضريبي نذكر أهمها:

- تعقد النظام الضريبي السابق وعدم استقرار التشريعات الضريبية كنتيجة للتغيرات المستمرة في مختلف القوانين مما جعل التحكم فيه صعب سواء من طرف الموظفين أو من طرف المكلفين.
- عدم تكيف التشريع الضريبي مع التحولات الاقتصادية وفعالية الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمار التي لم تشجع المستثمر على الجدية بل كانت العائق في جلب المستثمرين.
- ثقل العبء الضريبي على المؤسسات الاقتصادية خاصة منها الإنتاجية التي أصبحت غير قادرة على التنمية بسبب التعقيدات الضريبية فنجد مثلا معدل الضريبة على الأرباح وصل إلى 55%.
- التهرب الضريبي كان ملفت للانتباه في السابق مع عدم وجود أجهزة رقابية مختصة لمكافحته.

ثانيا: بنية النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاحات

عرف الاقتصاد الجزائري في مطلع التسعينات تحولات جوهرية في بنيته نتيجة الانتقال في النمط الاقتصادي، كما لا يمكن اجراء إصلاحات عميقة دون تأهيل المحيط الاقتصادي والمالي لاسيما فرض بيئة ضريبية ملائمة لذلك المحيط، ولهذا السبب قامت الجزائر بإصلاحات جذرية في النظام الضريبي المطبق في سنة 1992 انعكاسا للتغيرات الايديولوجية المحيطة به على المستويين المحلي والدولي.

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر 2003، ص12.

الفصل الأول: النظام الجبائي الجزائري

إن النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات مر بمرحلتين:

➤ المرحلة الأولى : تمثلت في اعتماده على (5) قوانين ضريبية تعتبر الركائز الأساسية له ويتم تحيينها بشكل دوري عن طريق مستجدات قوانين المالية، كما تم تدعيمه في سنة 2002 بقانون الاجراءات الجبائية المستوحى من القانون 01-21 الصادر في 2001/12/22 المتضمن لقانون المالية لسنة 2002، والذي ساهم بقسط وافر في كيفية التعامل مع المراحل الخاصة بالضريبة من البحث عن الأوعية الضريبية إلى كيفية التحصيل مع مجالات أخرى كالرقابة والمنازعات الجبائية وعليه التشريعات الضريبية اصبحت مجسدة في ستة (6) قوانين وهي:

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
 - قانون الرسم على رقم الأعمال؛
 - قانون الضرائب غير المباشرة؛
 - قانون الطابع؛
 - قانون التسجيل؛
 - قانون الإجراءات الجنائية.
- أما المرحلة الثانية الخاصة بالإصلاح الضريبي تتمثل في عصنة الإدارة الجبائية وجعلها تواكب التطورات الاقتصادية وقد تم إنجاز شطر منها، ومع بداية سنة 2006 انطلقت مديرية كبريات المؤسسات DGE في مباشرة العمل، واستحدثت هياكل ضريبية مثل مراكز الضرائب CDI والمراكز الضريبية الجوارية (CPI)، لكن رغم كل ذلك مازالت هناك نقائص وانتقادات لاذعة تتبع هذا النظام الضريبي ومن أهمها ظاهرة التهرب الضريبي التي زادت حدته كثيرا وألحقن أضرارا جسيمة بالخرزينة العمومية بشكل خاص والاقتصاد الوطني بشكل عام.

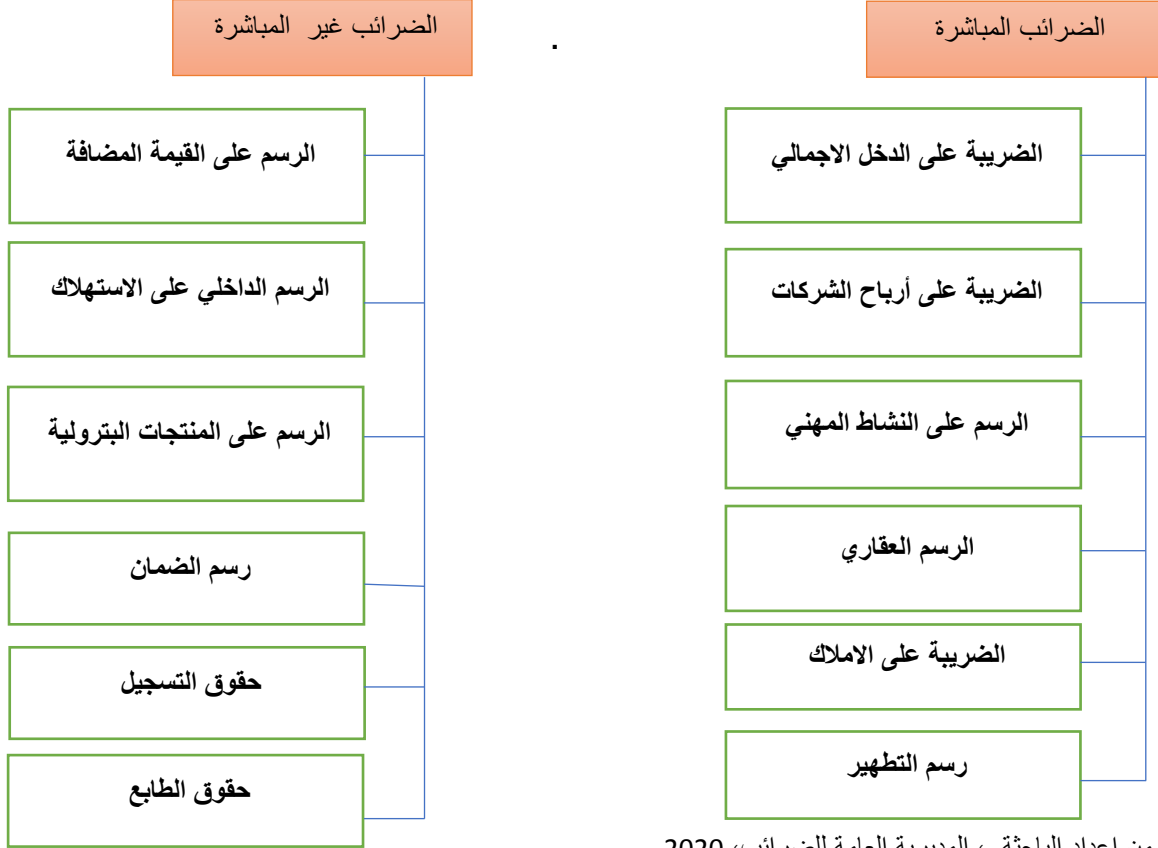
ثالثا: الضرائب والرسوم في النظام الضريبي الجديد

- ما يمكن رصده عن الإصلاح الضريبي الجديد الهادف لتبسيط الاجراءات وتقريب المكلف بالإدارة الجبائية مع زيادة الحصيلة، قد نكتفي بدراسة أهم ما تمخض به هذا الإصلاح والمتمثل في:
- القطيعة مع نظام الضرائب النوعية المفروضة على المداخيل والأرباح، بتجسيد مبدأ الفصل والتمييز الأشخاص الطبيعيين والمعنويين تم اختيار ضريبة وحيدة لكل صنف، الضريبة على الدخل الاجمالي على الأشخاص الطبيعيين، والضريبة على أرباح الشركات على الأشخاص المعنويين.

الفصل الأول: النظام الجبائي الجزائري

- استبدال الرسوم على رقم الأعمال السابقة بمعدلاتها الكثيرة برسم وحيد له فعالية كبيرة في اقتصاديات معظم دول العالم نظرا لوفرة الحصيلة الضريبية وهو الرسم على القيمة المضافة.
 - قبيل التطرق إلى أهم الضرائب التي اتاحها النظام الضريبي الجديد تصنف الضرائب حسب طبيعتها إلى : ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة
- وتتوضح حسب الشكل التالي:

الشكل رقم (02): الضرائب حسب طبيعتها في ظل النظام الضريبي الجديد



المصدر: من إعداد الباحثة ، المديرية العامة للضرائب، 2020..

من خلال الشكل رقم 02 أعلاه، نلاحظ أن هناك عدد من الضرائب المباشرة و غير المباشرة، سوف نقتصر في دراستنا على أهم الضرائب والرسوم التي لها تحصيل ضريبي معتبر.

الفصل الأول: النظام الجبائي الجزائري

1. الضريبة على الدخل الاجمالي (IRG):

تنص المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الاجمالي، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الاجمالي للمكلف بالضريبة"¹.

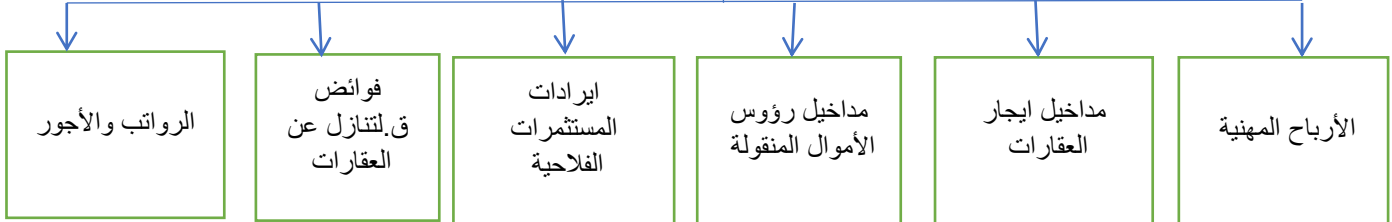
بناء على نص المادة نستنتج عدة خصائص أهمها أنها ضريبة سنوية، تصريحية، وحيدة، شاملة، تفرض على الأشخاص الطبيعيين، وتخضع لسلم ضريبي.

1.1. أصناف الدخل الاجمالي

قد حددت المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 0 أصناف الدخل الاجمالي نوجزها في الشكل التالي²:

الشكل رقم (03): أصناف الدخل الاجمالي

الضريبة على الدخل الاجمالي



المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على نص المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة ، المديرية العامة للضرائب، 2020، ص10.

2.1. مجال تطبيق الضريبة على الدخل الاجمالي:

حسب نصوص المواد 03، 04، 06 و 07 من نفس القانون:

➤ لكي يخضع الشخص الطبيعي لضريبة الدخل الاجمالي لا بد أن يكون له ومذن اعتيادي في الجزائر أو أن يكون له مدخولا من مصادر جزائرية³.

¹ المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، المديرية العامة للضرائب 2020، ص10.

² المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، المديرية العامة للضرائب ، 2020 ، ص 10 .

³ المادة 03 و 04 من نفس القانون ، ص 10.

الفصل الأول: النظام الجبائي الجزائري

➤ فالأشخاص الطبيعيون يخضعون للضريبة على الدخل الاجمالي سواء أكانوا يمارسون نشاطا مهنيا يعود عليهم بالدخل وذلك بصفتهن المنفردة وباسمهم الشخصي، أو بسبب مداخيلهم الشخصية ومداخيل أولادهم والأشخاص المكلفين بهم، الذين يقيمون معهم¹.

➤ ونلخص مجال تطبيق الضريبة على الدخل الاجمالي فيما يلي²:

- الأشخاص الطبيعيون؛
- أعضاء (شركاء) شركات الأشخاص؛
- الشركاء في الشركات المدنية المهنية؛
- أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها؛
- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع لها شركات التضامن.

3.1. المعدلات القابلة للتطبيق

حسب نص المادة 104 من نفس القانون ، تحسب الضريبة على الدخل الاجمالي وفقا للجدول

التالي³:

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)
%0	لايتجاوز 120.000
%20	من 120.001 إلى 360.000
%30	من 360.001 إلى 1.440.000
%35	أكثر من 1.440.000

¹ المادة 06 من نفس القانون ، ص 10.

² المادة 07 من نفس القانون، ص 10.

³ المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، المديرية العامة للضرائب 2020، ص24.

الفصل الأول: النظام الجبائي الجزائري

2. الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

تدعيما لمبدأ التفارقة القانونية بين مداخيل الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين جاءت المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تنص على "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين، وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات"¹.

ومن خلال النص نستنتج أن هذه الضريبة تتميز ببعض الخصائص منها: أنها ضريبة سنوية تفرض على الأشخاص المعنويين ، تصريحية، وحيدة شاملة وتحسب وفق نسبة مئوية.

1.2. مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

وفقا للمادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يخضع لهذه الضريبة كل الأشخاص المعنويين والممثلين في² :

• الشركات الخاضعة وجوبا للضريبة على أرباح الشركات

- شركات الأموال وهي: شركات الأسهم SPA، شركات المسؤولية المحدودة SARL، مؤسسات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة ، شركات التوصية بالأسهم؛
- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛
- الشركات المدنية المكونة على شكل اسهم.

• الشركات الخاضعة اختياريا للضريبة على أرباح الشركات:

بعض انواع الشركات تخضع في الاصل لضريبة الدخل الاجمالي (تفرض على الشركاء، إلا أن المشرع الجزائري سمح لها أن تختار الخضوع للضريبة على أرباح الشركات وذلك بتقديم طلب إلى مفتشية الضرائب مع التصريح السنوي، ان هذا الاختيار نهائي لا رجعة فيه طوال حياة الشركة وهي (شركات التضامن SNC؛ شركات التوصية البسيطة؛ الشركات المدنية التي لاتكون على شكل شركات أسهم).

¹ المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب 2020، ص 30.
² المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، لسنة 2020 ، المديرية العامة للضرائب ، ص30.

الفصل الأول: النظام الجبائي الجزائري

2.2. آلية حساب الضريبة على أرباح الشركات

يتمثل الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات في النتيجة المحققة من مختلف الأنشطة وهذا على

أساس مسك محاسبة قانونية منتظمة بعد خصم التكاليف القابلة للخصم إلى نسبة محددة¹:

- 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع ؛
- 23% بالنسبة لأنشطة البناء والاشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات ، باستثناء وكالات الأسفار.
- 26% بالنسبة لأنشطة الأخرى.

- أما الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات يتمثل في النتيجة الجبائية والتي تحسب كالتالي:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية - الأعباء القابلة للخصم + الأعباء غير القابلة للخصم.

3.2. دفع مستحقات الضريبة على أرباح الشركات

تتمثل كيفية دفع الضريبة على ارباح الشركات بصفة رئيسية من نظام الدفع التلقائي، والذي يقصد به

أن تحسب الضريبة من طرف المكلف لتدفع على شكل دفعات تلقائية بواسطة الوثيقة التصريحية G50 إلى

قايض الضرائب دون اشعار مسبق لجدول الضرائب، وتتضمن التسديدات دفع ثلاثة تسبيقات(30%) لكل

تسبيق خلال سنة الاقفال ثم يدفع رصيد التصفية في السنة الموالية لسنة الاقفال.

3. الرسم على القيمة المضافة (TVA):

الرسم على القيمة المضافة أو مما يعرف بالفرنسية La taxe sur la valeur ajoutée أو (TVA)

هو رسم حديث العهد وهي ثمرة تطور التقنيات الضريبية على مدى نصف قرن حيث ظهر للمرة الأولى سنة

1954 في فرنسا بفضل Maurice Lauré (موريس لوريه) الذي وضع قواعده الرئيسية سنة 1953، وجرى

تطبيقه بأشكال في بلدان عدة طبقا للمقتضيات الاقتصادية الخاصة بكل منها، وينتمي هذه الرسم إلى

¹ المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة ورسوم المماثلة ، معدلة بموجب المادة 10 من قانون المالية لسنة 2020 ، المديرية العامة للضرائب ، ص 36.

الفصل الأول: النظام الجبائي الجزائري

الضرائب غير المباشرة التي تتميز بخاصة ممنوحة من السلطة العامة إذ تدفع من قبل أشخاص يعلمون جيدا بأنهم لا يتحملونها بل يتحملها أشخاص لا يدلون بها (أي لا يصرحون بها).

ويعرف الرسم على القيمة على أنه " ضريبة تظهر بشكل مبلغ نقدي محدد على اساس حجم القيمة المضافة، يفرض على سبيل الالتزام على المنتجين والمقاولين والتجار وغيرهم كوسطاء لأن العبء يتحمله المستهلك النهائي"¹

1.3. خصائص الرسم على القيمة المضافة:

- ضريبة تدفع مجزأة عند كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية: وهذه من أهم ميزات هذا الرسم إذ يحصل ويدفع مجزا عند كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية (الانتاج، التوزيع، الاستهلاك) حيف يخص فقط القيمة المضافة الممنوحة للمنتوج؛
- ضريبة غير تراكمية إذ أن الرسم على القيمة المضافة يحتسب على سعر المبيع مجردا من قيمة الرسم المدفوع (خارج الرسم)، وذلك حتى آخر مرحلة عند استهلاك السلعة؛
- ضريبة نسبية القيمة: تحصل بنسبة قيمة المنتجات (وليس بالاستناد إلى النوعية المادية للمنتوج كالحجم والكمية)؛
- الرسم على القيمة المضافة محايد بالنسبة للمدنيين الشرعيين بما انه متحمل من طرف المستهلك النهائي؛
- تؤمن إيرادا ضريبيا وفيرا ومنتظما: إذ أنها تؤدي عدة مرات في السنة (مبدأ فصلية تأدية الرسم على القيمة المضافة) وتؤمن إيرادات وفيرة للخزينة؛
- ضريبة تداخلية لأن الدولة تتدخل بواسطتها في إطار سياستها المالية لتحفيز الاستثمار وجذب رؤوس الاموال. أو الحد من استهلاك السلع الكمالية وغير الصحية؛
- تشكل حافزا مهما للاستثمار نتيجة حسم الرسم فحيث أنها تفرض على الانفاق الاستهلاكي وليس الاستثماري. ولآلية الحسم أثران ايجابيان: الأول عائد إلى عدم زيادة كلف الاستثمار بفضل امكانية استرجاع المبالغ المدفوعة. والأثر الثاني متعلق بزيادة سيولة المستثمر الناتجة من المحافظة على الاموال المحصلة تأديتها.

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

¹ ميلود تومي، محاسبة الرسم على القيمة المضافة ، دار القدس للطباعة بسكرة، الجزائر، 2006، ص10.

الفصل الأول: النظام الجبائي الجزائري

بموجب المادة 01 من قانون الرسم على رقم الأعمال من قانون T.V.A تخضع للرسم على القيمة المضافة¹:

- أ. عمليات البيع والاعمال العقارية والخدمات (من غير تلك الخاضعة للرسم الخاصة)، التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، ويتم إنجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية.
 - ب. عمليات الاستيراد.
- ويطبق هذا الرسم، أيا كان:
- الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في انجاز الاعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى.
 - الشكل أو الطبيعة القانونية لتدخل هؤلاء الأشخاص.
- 3.3. أساس فرض الضريبة وكيفية حساب الرسم على القيمة المضافة:**

أساس فرض الضريبة أو الوعاء هو كل ما يشكل المقابل المحصل عليه أو الذي سيحصل عليه ممول السلع أو مؤدي الخدمات وهذا المقابل هو الثمن وهو ما يسمى رقم الأعمال. وبحسب ما جاء في المواد من 15 إلى 20 من قانون الرسم على القيمة المضافة يتم تحديد الوعاء الضريبي كما يلي:

• داخل الوطن:

يتكون الأساس الخاضع للرسم من ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما فيه كل المصاريف والحقوق والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة نفسه ويختلف بحسب طبيعة كل عملية:

أ. **بالنسبة للمبيعات:** وهي العمليات التي يقوم بها موردي السلع والذين هم:

المنتجون، تجار الجملة، تجار التجزئة فيكون من: مبلغ المبيعات (خارج الرسم HT):

وهي عند الوحدات X المبلغ الودودي، والتي يخصم منها ما يلي:

- التخفيضات التجارية والمالية.

- حقوق الطابع الضريبية.

- مبلغ الأمانات المدفوعة الخاصة بمواد التعبئة والتغليف المسترجعة.

ب. **الأشغال العقارية:** يتكون رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة من مقدار الصفقات

والمذكرات أو الفواتير دون التمييز بين مختلف العمليات التي ساعدت في تحقيق الأشغال باستثناء الرسم

على القيمة المضافة نفسه.

أو من المبلغ المقبوض (مبلغ متضمن الرسم TTC) بعد تحويله إلى مبلغ خارج الرسم (HT).

¹ المادة 01 من قانون الرسم على رقم الاعمال لسنة 2021 ، المديرية العامة للضرائب ، ص04 .

الفصل الأول: النظام الجبائي الجزائري

- ت. عمليات التسليم للذات للأموال المنقولة والعقارات: يتكون وعاء الرسم الخاضع للضريبة من:
- بالنسبة التسليم للذات للأموال المنقولة من ثمن البيع بالجملة للمنتجات المماثلة أو من ثمن التكلفة يضاف إليه ربح عادي للمنتج المصنع.
 - أما بالنسبة التسليم للذات المتعلقة بالعقارات من ثمن تكلفة الانتاج.
- ث. بالنسبة لمؤدي الخدمات: من مبلغ الخدمة خارج الرسم الوارد من الفاتورة، أو بتحويل مجموع الإيرادات المتحل عليها إلى خارج الرسم بتطبيق معامل التحويل.

• عند الاسترداد:

يتكون المبلغ الخاضع للرسم من قيمة الواردات عند الجمارك (ثمن الواردات + مصاريف النقل + مصاريف التأمين) بالدينار يضاف إليها الحقوق والرسوم الجمركية.

• عند التصدير:

يتكون المبلغ الخاضع للرسم من قيمة البضائع الموجهة للتصدير فيها الحقوق والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة.

ملاحظة: رقم أعمال المؤسسة هو مجموع مبيعات السلع وأداء الخدمات لتلك المؤسسة خلال دورة محاسبية ما. كما يمكن حساب أرقام الاعمال بشكل دوري (شهري أو ثلاثة أشهر) من أجل التصريح الجبائي مثلا.

4.3. معدلات الرسم على القيمة المضافة

إن المعدلات المفروضة لهذا الرسم فهي تناسب كل عملية خاضعة له، بحيث عند بداية الإصلاحات كانت أربعة (4) معدلات ثم تقلصت إلى ثلاثة (3)، و بموجب قانون المالية لسنة 2017 أصبح الرسم على القيمة المضافة يضم معدلين فقط العادي¹ : 19 %، والمخفض²: 9 % ، وهذا بهدف التأقلم مع التغيرات الراهنة ودفع عجلة التنمية الاقتصادية و بالمقابل تسهيل الإجراءات العملية الخاصة بهذا الرسم.

5.3. الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة:

¹ المادة 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال لسنة 2021 ، (المادة معدلة وفقا للمادة 26 من قانون المالية لسنة 2021) ، المديرية العامة للضرائب ، ص 11

² المادة 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال لسنة 2021 ، (المادة معدلة وفقا للمادة 40 من قانون المالية لسنة 2021) ، لمديرية العامة للضرائب ، ص 11.

الفصل الأول: النظام الجبائي الجزائري

الحدث المنشئ للضريبة هو الحدث الذي يولد ديون الملزم بالضريبة تجاه الخزينة، يختلف الحدث المنشئ حسب نوع العمليات المحققة سواء تمت في الداخل، عند الاستيراد أو التصدير.

وتتص المادة 14 من قانون الرسم على الأعمال على أن الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة يتكون من¹:

- بالنسبة للمبيعات والعمليات المماثلة: من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة. غير أنه بالنسبة لمبيعات الماء الصالح للشرب من طرف الهيئة الموزعة يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

- بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الصفقات العمومية: من التحصيل الكلي أو الجزئي. في غياب التحصيل، يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق الأداء بعد اجل سنة ابتداء من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

- بالنسبة للأشغال العمومية: من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

ويقصد بالقبض كل المبالغ المحصلة عن طريق صفقة أعمال مهما كان السند (تسبيق، دفعات، تسديدات لتصفيات).

بالنسبة للأشغال العقارية المنجزة من طرف مؤسسة الترقية العقارية فإن الحدث المنشئ للرسم بالتسليم القانوني أو المادي للمالك أو المستفيد.

➤ وفيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطها في الجزائر:

من القبض يتكون الحدث المنشئ للرسم من الكلي أو الجزئي للثمن، غير أنه عند انتهاء الأشغال يتكون الحدث المنشئ للرسم من الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة وهذا بمقدار الرسم المتبقي المستحق بعد هذا التاريخ.

- بالنسبة للتسليمات للذات:

فيما يتعلق بالمنقولات يتكون الحد المنشئ من التسليم باعتباره الاستخدام الأول للملك أو بداية الاستعمال الأولي.

فيما يخص الأملاك العقارية يتكون الحدث المنشئ من الاستعمال الأول لهذه الأملاك.

- الخدمات: من القبض الكلي أو الجزئي لثمن الخدمة.

- بالنسبة للواردات: من إدخال البضاعة للجمارك، والمدين بالرسم هو المصرح لدى الجمارك.

¹ المادة 14 من قانون الرسم على رقم الأعمال لسنة 2021 ، المديرية العامة للضرائب ، ص.09.

الفصل الأول: النظام الجبائي الجزائري

- بالنسبة للصادرات: من إدخال البضاعة للجمارك، والمدين هو المصرح لدى الجمارك.

6.3. الحق في خصم الرسم على القيمة المضافة

يعتبر الحق في الخصم ميزة رئيسية في الرسم على القيمة المضافة، وآلية من آليات حسابه، ويقوم نظام الخصومات على أساس أن الرسم الذي أثقل عناصر سعر التكلفة لعملية خاضعة للرسم يخصم من الرسم المطبق في هذه العملية.

أ. مجال تطبيق الحق في خصم رسم القيمة المضافة:

يقتصر الحق في الخصم على الخاضعين الذين يقومون بعمليات أو خدمات خاضعة للرسم. كما يخص أيضا الرسم الذي أقل عناصر العمليات التالية:

- السلع والمواد الأولية
- الخدمات
- الاستثمارات المنقولة والعقارية (إنشاء محلات، مستودعات، سيارات، آلات ومعدات.... الخ).

ب. اجراءات وشروط تطبيق آلية الحق في الخصم:

إن تطبيق الحق في الخصم يقوم على الجملة من الشروط والاجراءات هي:

- ان يرتبط رسم القيمة المضافة المراد خصمه بالنشاط المهني وهي تخص عناصر سعر التكلفة لعملية خاضعة للرسم، والاستثمارات وكذلك الخدمات المرتبطة باجبات الاستغلال.
- تبرير هذا الرسم بتقديم مستندات وفواتير يذكر فيها بوضوح رسم القيمة المضافة ومبلغه مثل سندات الاستيراد (التصريح الجمركي)، والفواتير المعدة حسب نموذج تحرير الفاتورة وفق المرسوم التنفيذي رقم: 05-468 (ج ر رقم: 80-2005) الخاص بشروط تحرير الفاتورة.
- التصريح بمبلغ الرسم المراد خصمه على الاستمارة الجبائية تصريح ج 50 في الخانات المخصصة لها.
- ان يتم الخصم بعنوان الشهر أو الفصل الذي تم خلاله دفع الرسم ولا يمكن أن يتم عندما يدفع مبلغ الفاتورة الذي يتجاوز مائة ألف دينار (100.000) دج على كل عملية خاضعة للضريبة نقدا.

4. الرسم على النشاط المهني

1.4. مفهوم الرسم على النشاط المهني:

يعتبر الرسم على النشاط المهني ضريبة من الضرائب المباشرة التي تفرض على رقم الاعمال المحقق في الجزائر.

2.4. مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني:

يطبق هذا الرسم على:

أ. الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للنظام الحقيقي الذين يمارسون نشاطا يحقق أرباحا مهنية خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG).

ب. الأشخاص المعنويين الخاضعين للنظام الحقيقي الذين يمارسون نشاطا يحقق أرباحا مهنية خاضعة للضريبة على أرباح الشركات (IBS).

وتوزع حصيلة "الرسم على النشاط المهني" على: البلدية، الولاية والصندوق المشترك للجماعات المحلي.

3.4. وعاء الرسم على النشاط المهني:

- هو رقم الأعمال أو الإيرادات الإجمالية خارج الرسم على القيمة المضافة.

4.4. معدل الرسم على النشاط المهني:

- قبل تعديل قانون المالية التكميلي 2015: يحدد المعدل العام ل"الرسم على النشاط المهني" ب 2 %.

يرفع المعدل إلى 3 % بالنسبة لنشاط نقل المحروقات عبر القنوات.

- بعد تعديل قانون المالية التكميلي 2015، حسب نص المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة¹:

يحدد معدل الرسم على النشاط المهني ب 02%

- يخفض معدل هذا الرسم إلى 1 % بدون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لنشاطات الإنتاج.
- فيما يخص نشاطات البناء والأشغال العمومية والرّي، تحدد نسبة الرسم ب 2 % مع تخفيض بنسبة 25 %.

- باقي الأنشطة (شراء- بيع، الخدمات) تخضع لنسبة 2 %.

¹ المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الممالة، لسنة 2021، المديرية العامة للضرائب، ص 51.

5.4. التخفيضات والإعفاءات

أ- التخفيضات:

يطبق على رقم الأعمال الخاضع ل "الرسم على النشاط المهني" التخفيضات التالية¹:
أولاً: تخفيض 30 % بالنسبة للنشاطات التالية:

- رقم الأعمال المحقق من عمليات البيع بالجملة بشرط إيداع جدول الزبائن، عدم إيداع الجدول يؤدي إلى فقدان التخفيض، أما الأخطاء والتصريح الكاذب فيعرض المكلف إلى غرامة من 1000 دج إلى 50.000 دج.

ثانياً: تخفيض 75 % بالنسبة ل رقم الأعمال المحقق من عمليات البيع بالتجزئة للبينين العادي والممتاز والمازوت.

ملاحظة: لا تمنح هذه التخفيضات (30 %، 75 %) إلا على رقم الأعمال المحصل بطريقة غير نقدية.

6.4. التصريح بالرسم على النشاط المهني وتسديده:

• التصريح الشهري:

يقوم المكلفون الخاضعون للنظام الحقيقي بدفع "الرسم على النشاط المهني" خلال ال 20 يوماً، وذلك عن طريق وثيقة . G50 أو G50 A

ملاحظة: يلزم المكلف بالتصريح بوثيقة ج 50 حتى ولو لم يحقق أي رقم أعمال أو إيرادات خلال الفترة المعنية بالتصريح، بإيداع تصريح بعلامة "لا شيء".

• مكان التصريح ودفع الرسم على النشاط المهني:

يتم دفع "الرسم على النشاط المهني" على مستوى قبضة الضرائب التي تنتمي إليها البلدية التي تقع فيها المؤسسة أو فروعها، أي أن كل فرع من فروع المؤسسة يقوم بدفع "الرسم على النشاط المهني" إلى قبضة الضرائب التي يقع في إقليمها.

من خلال ما سبق نلاحظ أن كل من الضرائب والرسوم التي تدفع لإدارة الضرائب لا بد أن تكون مصرح بها في نموذج يمنح من إدارة الضرائب، وهذا ما يسمى بالتصريحات الجبائية.

¹ لمادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021، المديرية العامة للضرائب، ص 50.

المبحث الثالث: التصريحات الجبائية

إن توفير وتقديم المعلومات الموجودة على مستوى التصريحات الجبائية لمستخدميها ليس هدفا في حد ذاته، وإنما ضرورة أن تكون هذه المعلومات ذات محتوى نافع، فالاستغلال والتحكم الأمثل في هذه المعلومات يحقق نجاحا وضمانا لاستمرار وتطور المؤسسات حيث أن جودة أي نظام تتحدد بدرجة كبيرة على موثوقية مخرجاته من.

المطلب الأول: مفهوم التصريحات الجبائية وأهميتها

أولا: تعريف التصريحات الجبائية

التعريف الأول : تعرف التصريحات الجبائية على أنها: "عبارة عن مجموعة من البيانات المعالجة والمنظمة التي باستطاعتها التأثير على وعاء الضريبة سواء بطرق مباشرة أو غير مباشرة"¹.

التعريف الثاني : كما تعرف على أنها: " الوثائق التي يستلمها المكلف من إدارة الضرائب من أجل التصريح فيها بمجموعة من البيانات مثل رقم أعماله أو أرباحه أو تكاليفه.....الخ في موعد يحدده القانون، ثم يقوم بإرجاعها إلى مصلحة الضرائب لتكون كدليل اثبات تستعين به هذه الأخيرة لتحديد مبلغ الضريبة المناسب للمكلف"².

من التعريفين السابقين يمكن استخلاص تعريف للتصريحات الجبائية على أنها: " الوثائق القانونية التي تربط بين المكلف بالضريبة ومصالح الإدارة الجبائية لتسهيل عملية الاتصال بينهما، وتحتوي هذه الوثائق على معلومات تعبر على الذمم المالية وأرقام الأعمال المحققة من قبل المكلف والتي تحدد أسس الأوعية الضريبية".

ثانيا: أهمية التصريحات الجبائية

تلعب التصريحات الجبائية أهمية بالغة سواء بالنسبة للمكلف أو للإدارة الضريبية يمكن تلخيصها فيما يلي³:

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب، دار هومة، 2008، ط4، ص 147 .

² محمد عباس محرز، مرجع نفسه، ص 147.

³ قلموش سمية ، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2013، ص 49.

الفصل الأول: النظام الجبائي الجزائري

- تعتبر التصريحات الوسيلة الأكثر سهولة بالنسبة للمكلف والتي تنمي له الشعور بالمشاركة في تحديد قيمة الضريبة المستحقة عليه؛
- تعطي التصريحات لإدارة الضرائب عن ميلاد ضريبة جديدة، حيث تصبح الإدارة على اطلاع بمكان مزاوله نشاط المكلف مما يتسنى لها مراسلته وحساب الضرائب وتحصيلها؛
- تسهل التصريحات العمل الملقى على كاهل الإدارة الضريبية من حيث الوقت والاجراءات كما يخفض من احتمال نشوء المناوعات والاعتراضات؛
- تساهم التصريحات في مكافحة أو الحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين.

المطلب الثاني: أنواع التصريحات الجبائية

تتضمن التصريحات الجبائية مجموعة من الأنواع والتي يلتزم المكلفون بالضريبة بالاكنتاب والتصريح فيها كل حسب تخصصه، محترمين بذلك مضمونها ومواعيد تسليمها للهيئة الجبائية المختصة، أما في حالة مخالفة ذلك يخضعون لعقوبات متفاوتة حسب نوعية المخالفة.

أولاً: إخضاع المكلف للنظام الضريبي :

وضع المشرع الجبائي الجزائري أنظمة جبائية لإخضاع المكلفين للضرائب والرسوم المختلفة، حيث وقبل قانون المالية 2015 كان يعتمد في الجزائر عند تقدير الوعاء الضريبي على ثلاثة أنظمة: نظام الريح الحقيقي، نظام الضريبة الجزافية الوحيدة والنظام المبسط، بحيث يتحدد مجال تطبيقها وفق القانون، ويتحدد الشخص التابع لكل نظام حسب معيار شكله القانوني ثم حسب معيار رقم الأعمال المحقق، لكن وبعد سنة 2015 تم الاستغناء عن النظام المبسط، وذلك كما يلي:

1. نظام الضريبة الجزافية الوحيدة:

حسب المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون والشركات المدنية ذات الطابع المهني التي تمارس نشاطا صناعيا وتجاريا وحرفيا، وكذا

الفصل الأول: النظام الجبائي الجزائري

التعاونيات الحرفية والصناعات التقليدية التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي أو إيراداتها المهنية السنوية خمسة عشر مليون دينار (15.000.000 دج) ما عدا تلك التي اختارت نظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي¹.

وحددت معدلات الضريبة الجزافية كما يلي²:

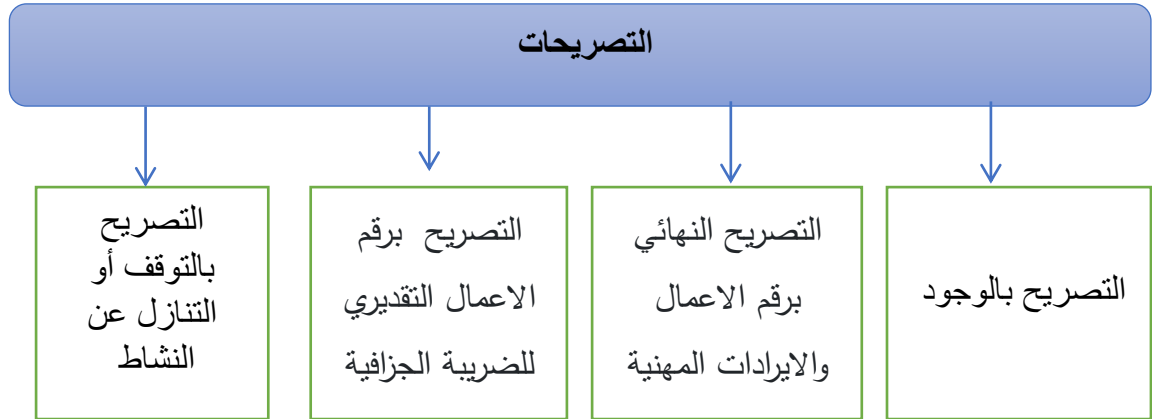
- 5 % فيما يخص أنشطة الانتاج وبيع السلع.
- 12 % بالنسبة للأنشطة الأخرى.

و حسب ما نص عليه المشرع هي ضريبة وحيدة تغطي كل الضرائب الأخرى (الضريبة على الدخل الاجمالي، الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني³).

1.1. التزامات المكلف بالضريبة في ظل نظام الضريبة الجزافية الوحيدة

يلتزم المكلفون الخاضعون لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اكتتاب عدد من التصريحات، نلخصها فيما يلي:

الشكل رقم (04): التصريحات الخاصة بالمكلف الخاضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على موقع المديرية العامة للضرائب، 2020.

أ. **التصريح بالوجود (ج 8):** يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة اكتتاب تصريح بالوجود لدى مفتشية الضرائب أو المركز الجوازي للضرائب التابعين له، خلال الثلاثين (30) يوما الأولى من بداية النشاط⁴.

¹ المادة 282 مكرر 1، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020، المديرية العامة للضرائب، ص 64.

² المادة 282 مكرر 4، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020، المديرية العامة للضرائب، ص 65.

³ المادة 282 مكرر، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020، المديرية العامة للضرائب، ص 64.

⁴ المادة 183، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020، المديرية العامة للضرائب، ص 43.

الفصل الأول: النظام الجبائي الجزائري

ب. التصريح برقم الاعمال التقديري للضريبة الجزائرية الوحيدة (ج 12): يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة اكتابة لدى مفتشية الضرائب أو المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط، تصريح تقديري برقم الأعمال أو الإيرادات المهنية وذلك قبل الثلاثين (30) من شهر جوان من كل سنة كحد أقصى¹.

ج. التصريح النهائي برقم الاعمال والإيرادات المهنية للضريبة الجزائرية الوحيدة (ج 12 مكرر):

حسب نص المادة 282 مكرر 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "يتعين على المكلفين بالضريبة المعنيين أن يكتبوا بحلول 20 جانفي على الأكثر، من السنة ن+1 تصريحا نهائيا يتضمن رقم الأعمال المحقق فعليا. و في حالة ما إذا تجاوز رقم الأعمال المحقق رقم الأعمال المصرح به بعنوان التصريح المؤقت، فإن المكلف بالضريبة عليه أن يسدد الضريبة التكميلية الموافقة عندما يقوم باكتابة التصريح النهائي.

عندما يتعدى رقم الأعمال المحقق عتبة خمسة عشر مليون دينار (15.000.000) دج، فإن الفارق بين رقم الأعمال المحقق ورقم الأعمال المصرح به يخضع للضريبة الجزائرية الوحيدة بالمعدلات الموافقة.

د. التصريح بالتناول أو التوقف: في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط يلزم المكلفون بالضريبة الخاضعة لنظام الجزائرية الوحيدة بإيداع تصريح التوقف عن النشاط لدى مفتشية الضرائب الذي يتبعونها وهذا في أجل عشرة 10 أيام²

• أما المكلفون بالضريبة الذين حققوا رقم أعمال يتعدى سقف الخضوع للضريبة الجزائرية الوحيدة، عند اختتام السنة المالية لتلك التي تم فيها تجاوز الحد المذكور أعلاه، فيتم تحويلهم إلى نظام الريح الحقيقي.

• يجب أن يبقى المكلفون بالضريبة المحولون إلى نظام الريح الحقيقي خاضعين لهذا الأخير مهما كان مبلغ رقم الأعمال المحقق بعنوان السنوات المالية اللاحقة"³.

➤ المكلفين بالضريبة الجدد:

¹ المادة 01 من قانون الاجراءات الجبائية ، 2020 ، المديرية العامة للضرائب، ص 06.

² الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، 2020، ص90.

³ المادة 282 مكرر 2 ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020، المديرية العامة للضرائب، ص65.

الفصل الأول: النظام الجبائي الجزائري

يتعن على المكلفين بالضريبة الجدد اكتابة التصريح النهائي ، وتسديد مبلغ الضريبة الجزائرية الوحيدة المستحقة تلقائيا. و يجب اكتابة هذا التصريح، وتسديد مبلغ الضريبة الجزائرية الوحيدة المستحق تلقائيا.

ويجب اكتابة هذا التصريح قبل 31 ديسمبر من سنة بداية نشاطهم، على الأكثر¹.

فضلا عن ذلك، يتعين عليهم مسك وتقديم، عند كل طلب من طرف الإدارة الجبائية²:

- سجل مرقيم وموقع من طرف المصالح الجبائية، ملخص بكل سنة، يتضمن تفاصيل مشترياتهم، مدعم بالفواتير وكل وثائق الإثبات ؛

- سجل مرقيم وموقع، يتضمن تفاصيل مبيعاتهم.

نلاحظ من خلال ما سبق أن المشرع الجزائري قام بتبسيط الاجراءات الخاصة بالتصريح بالضريبة الجزائرية الوحيدة، لتسهيل وتحفيز المكلف بها بالتصريح بها في وقتها القانوني، وكذلك التقليل من التلاعبات فيها والتهرب من دفعها.

2. للنظام الحقيقي

يفرض النظام الحقيقي بصفة إجبارية في حالة ما إذا تجاوز رقم الأعمال السنوي مبلغ 15.000.000 دج. ويمكن أن يختار المكلف بصفة اختيارية النظام الحقيقي وحتى ولم يتجاوز رقم اعماله 15.000.000 دج لكن دون رجعة فيه³.

1.2. التزامات المكلف بالضريبة في نظام الضريبة الحقيقي

يلتزم المكلفون الخاضعون لنظام الضريبة الحقيقي اكتابة عدد من التصريحات، نلخصها فيما يلي :

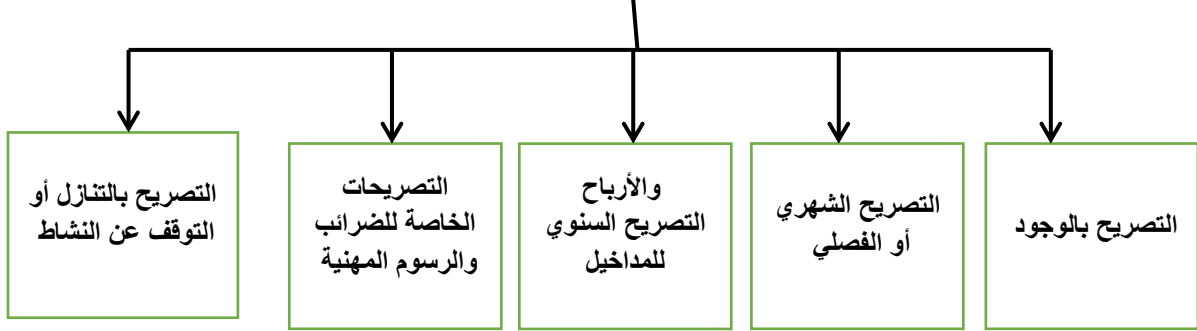
¹المادة 03 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية ، 2020 ، المديرية العامة للضرائب، ص 06.

² المادة 01 من قانون الاجراءات الجبائية ، 2020 ، المديرية العامة للضرائب، ص 06.

³ المديرية العامة للضرائب، <https://www.mfdgi.gov.dz> ، تاريخ الاطلاع 2021/06/02.

الشكل رقم (05) التصريحات الخاصة بالمكلف الخاضع لنظام الضريبة الحقيقية

أهم التصريحات في نظام الضريبة الحقيقي



المصدر: من اعداد الباحثة، بالاعتماد على موقع المديرية العامة للضرائب، <https://www.mfdgi.gov.dz> ، تاريخ الاطلاع 2021/06/02.

والخاضعين للضريبة على ارباح الشركات او للضريبة على الدخل الاجمالي او للضريبة الجزائرية ان قدموا في الثلاثين (30) يوما الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتشية الضرائب التابعين لها، تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة".¹

وفي حالة الامتناع عن تقديم التصريح بالوجود، تطبق غرامة جبائية تقدر ب 30.000 دج²

ب. التصريح الشهري G50 أو الفصلي:

هو تصريح وحيد يعتبر كجدول اشعار بالضريبة والرسوم نقدا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر (الرسم على النشاط المهني، التسيقات على الحساب للضريبة على أرباح الشركات ، الضريبة على الدخل الاجمالي، الضريبة على الدخل الاجمالي للأجور، الضريبة على الدخل الاجمالي لمداخيل القيم المنقولة، الرسم الداخلي على الاستهلاك، الرسم على القيمة المضافة)³.

يتعين على المكلفين بالضريبة والخاضعين لنظام الضريبة الحقيقي أن يكتبوا تصريح سلسلة G50 ، وإيداعه لدى قبضة الضرائب التابع لها مركز نشاطهم، في ال 20 يوما الأولى من الشهر⁴.

¹ لمادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، المديرية العامة للضرائب، 2020، ص43.

² المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2020 ص46

³ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، 2020، ص79.

⁴ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، نفس المرجع أعلاه، ص 80.

الفصل الأول: النظام الجبائي الجزائري

ح. التصريح السنوي بالمدخل والأرباح: يجب على المكلف أن يقدم تصريحا سنويا بحجم رقم أعماله وفقا للنموذج المقدم من الإدارة ، ويرسل على الأكر يوم 30 أفريل من كل سنة وعندنا ينتهي ايداع التصريح يوم عطلة قانونية يمدد أجل الاستحقاق إلى يوم مفتوح يليه ، ويقدم التصريح إلى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان تواجد موطنكم الجبائي¹.

والمكلفون المعنيون بحسب نوعية الضريبة هم:

• التصريح بالنسبة للمعنيين بالضريبة على الدخل الاجمالي:

ويقدم من طرف الأشخاص الطبيعيين الخاضعين لنظام الربح الحقيقي الذين يمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو فلاحيا ، والأشخاص الطبيعيين الذين يحققون مداخيل من ايجارات عقارية، والمستفيدين من مداخيل رؤوس الأموال المنقولة ، والأجراء الذين يتحصلون على مداخيل زيادة على أجرتهم الرئيسية (عدا النشاط العلمي) ، ويقدم التصريح في 01 أفريل في مطبوعة (سلسلة) G N 1 ، والأشخاص الطبيعيين الخاضعون للضريبة وفقا للنظام الحقيقي يصرحون بأرباحهم وفقا للوثيقة (GN 11)

• التصريح بالنسبة للمعنيين بالضريبة على أرباح الشركات : يجب على الشركات الخاضعة- للضريبة على أرباح الشركات، أو التي اختارت الخضوع لهذه الضريبة وفقا للمادة 136 من قانون الضرائب المباشرة اكتابة تصريح بمبلغ الربح خلال السنة المالية الماضية في أجل لا يتجاوز 01 أفريل من السنة الموالية ، وفقا للنموذج (GN4، رقم 01، 03، 02).

د. التصريح الخاص بالضرائب والرسوم المهنية:

اضافة إلى التصريح الاجمالي بالمدخل ، ينبغي اكتابة التصريح الخاص ، ويلزم بهذا التصريح المكلفون الذين يحققون ارباحا مهنية ، أو الذين يحققون أرباحا خاضعة للضريبة أرباح الشركات، والتصريح بالتملكات المبنية وغير المبنية(المادة 249 من ض م، والتصريح بالاملاك للذين لهم مقر جبائي في الجزائر ولهم ممتلكات بالجزائر أو خارجها.²

هـ- التصريح في حالة التنازل أو التوقف أو الوفاة

يجب التصريح بالتوقف عن النشاط أو التنازل أو الوفاة خلال 10 ايام من تاريخ التوقف ، ليتم فرض الضريبة المستحقة على الأرباح التي لم تفرض عليها الضريبة³، وينكفل بمهمة التصريح المداخيل المحصلة للمتوفي ورته أو ذو حقوقه في غضون 6 أشهر من وفاة المكلف⁴.

¹ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، نفس المرجع أعلاه ، ص 80.

² فاتح أحمية، محاضرات جبائية المؤسسة ، لطلبة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة جيجل، سنة 2007، ص 27.

³ انظر المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب ، 2020، ص 46.

⁴ انظر المادة 196 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب ، 2020، ص 47.

المطلب الثالث: المخاطر الجبائية

يعد النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي أوجب على المكلف التزامات جبائية محددة، ومن أهم هذه التصريحات الجبائية (التصريح بالوجود، التصريح بالمدخيل والارياح، التصريح بالتوقف....)، وعليه فإن المكلف قد يوضع تحت موضع خطر جبائي ناتج إما عن عدم الانتظام الضريبي أو عن الاختيارات الضريبية الخاطئة.

أولاً: تعريف الخطر الجبائي:

هو العبء الذي تتحمله المؤسسة (المكلف بالضريبة) بسبب عدم احترامه للقواعد الضريبية أو بسبب التعقيد والغموض في النظام الضريبي، وتتمثل هذه التكاليف في العقوبات والغرامات فقد يتعرض المكلف لخطر ضريبي بسبب احتمال ارتكابه لأخطاء ضريبية تعود أسبابها إلى التعقيد، التعدد في الالتزامات التي تقع على عاتقه، أو كفاءة مسيري الجباية من مصالح ومستشارين جبائيين¹.

و عليه فإن المؤسسة (المكلف بالضريبة) قد يوضع موضع خطر جبائي يؤدي به إلى تحمل تكاليف اضافية نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية المحددة، أو عدم استيفائها لشروط الاستفادة من امتيازات جبائية منتقاة، ومن أهم وضعيات هذا الخطر نجد²:

- الامتناع أو التأخير في ايداع التصريحات
- الغش في التصريح
- عدم مراقبة الاختيارات الجبائية

1. الامتناع أو التأخير في ايداع التصريحات الجبائية : حيث تلجأ المصالح الجبائية إلى تقدير الأسس بطريقة تلقائية مع تطبيق العقوبات المالية المنصوص عليها في التشريع الجبائي، وتتمثل أبرزها في:

¹ خالد أمين عبد الله، الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق المال العربية، المحاسب القانوني، العدد 92، 1995، ص 44.
² الحواس زواق، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، ملتقى دولي حول التسيير الفعال في المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، أبريل 2009، موقع الاطلاع <https://iefpedia.com> يوم 2020/02/15 على 22.07

الفصل الأول: النظام الجبائي الجزائري

الجدول رقم (01): العقوبات المترتبة عن الامتناع أو التأخر في ايداع التصريحات

التأخر في التصريح	انعدام التصريح	طبيعة التصريح
30.000 دج إذا كانت مدة التأخير شهر ¹	30.000 دج	التصريح بالوجود
<ul style="list-style-type: none"> - لا يتجاوز شهر: عقوبة 10% على الحقوق - يتجاوز الشهر وتقل عن شهرين عقوبة 20% على الحقوق . - يتجاوز شهرين عقوبة 25% على الحقوق. - الدفع المتأخر للحقوق تطبق عقوبة 10% مع زيادة 03% عن كل شهر حتى تصل إلى عقوبة قصوى 25%.³ 	<ul style="list-style-type: none"> الفرض التلقائي للضريبة بالإضافة إلى غرامة 25% على الحقوق (في حالة عدم تسوية وضعية وخطاره خلال 30يوم)² 	التصريح الشهري أو الفصلي
<ul style="list-style-type: none"> - مدة التأخير لا تتجاوز الشهر (تطبق عقوبة) 10% على الحقوق المستحقة. - مدة التأخير تتجاوز الشهر وتقل عن الشهرين تطبق عقوبة 20%. - مدة التأخير تتجاوز الشهرين تطبق عقوبة 25% (إذا يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره 30 يوماً اعتباراً من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع 	<ul style="list-style-type: none"> إخطار المؤسسة لتسوية وضعيتها في أجل أقصاه شهر وعند عدم التجاوب تلجأ الإدارة إلى الفرض التلقائي للضريبة مع تطبيق زيادة) 25% من الحقوق المستحقة كعقوبة. 	التصريحات السنوية الخاصة بالضريبة على الدخل الاجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات

¹ المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2020 ص46.

² المادة 192 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2020 ص45..

³ المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لسنة 2020 المديرية العامة للضرائب ، ص 72

الفصل الأول: النظام الجبائي الجزائري

إشعار بالتسلم الذي يقضي بموجب - تقديم هذا التصريح في هذا الأجل تطبق زيادة بنسبة.) 30 % ¹		
- التأخير مدة شهر 2500 دج - التأخير شهر ويقل عن شهرين 5000 دج - 10000 مدة التأخير تتجاوز الشهرين 10.000 دج) ²		التصريحات التي تحمل عبارة " لاشيء ةالمستفيدين من غفاء جبائي والذين يتحصلون على النتائج العاجزة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020 (المواد 192 ، 322)
2. الغش في التصريحات الجبائية:

يتمثل الغش في اخفاء جزء أو كل المبالغ المستحقة الدفع وجميع الأعمال التدليسية التي يقوم بها المكلف،
وتتمثل عقوبات هذه المخالفات في:

الجدول رقم (02): عقوبات الغش في التصريحات

عقوبات التدليس ⁴	عقوبات النقص في التصريحات ³
عند القيام بأعمال تدليسية يطبق زيادة موافقة لنسبة الاخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة . توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة، لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% ، وعندما	يزاد إلى مبلغ الحقوق التي تملص أو أخل بها نسبة: - 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه؛ - 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه. - 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

¹ المادة 192 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2020 ص45..

² المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لسنة 2020 المديرية العامة للضرائب ، ص 72.

³ المادة 193 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2020 ص45.

⁴ المادة 193 الفقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2020 ص45.

الفصل الأول: النظام الجبائي الجزائري

لايدفع أي حق تحدد ب 100%. - تطبيق نسبة 100% كذلك، عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.	
---	--

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020 (المادة 193)

3. التكاليف الناتجة عن اختيارات جبائية خاطئة:

عندما يتبين أن الاستثمارات الواردة في قرارات منح الامتيازات الجبائية لم تنفذ، أو عندما تكون الشروط التي منحت على أساسها هذه القرارات لم تستوف، فإن عدم التنفيذ هذا يؤدي إلى سحب الاعتماد وتجريد الاشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذي منحت لهم هذه الامتيازات الجبائية بموجب الاعتماد، من حق الاستفادة من الامتيازات، وتصبح الحقوق والرسوم والأتاوى التي تم إعفاؤهم منها مستحقة على الفور¹.
وكمثال: يتعين على المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من الاعفاء او التخفيض في اطار نظام دعم الاستثمار، إعادة استثمار حصة الأرباح الموافقة لهذه الاعفاءات أو التخفيضات في اجل 04 سنوات ابتداء من تاريخ اختتام السنة المالية التي تخضع نتائجها لنظام تحفيزي، ويترتب على عدم احترام هذه الأحكام استرداد التحفيز الجبائي مع تطبيق غرامة جبائية 30 %².

نلاحظ مما سبق ان المشرع الجبائي الجزائري وفي محاولة منه للحد من التلاعبات المحاسبية والتي هدفها التهرب الضريبي، قام بفرض غرامات وعقوبات على كل امتناع، تأخير أو تدليس في التصريح بالضرائب والرسوم المفروضة عليه، بالإضافة إلى التحفيز والتشجيع على التصريح بالضرائب في آجالها من خلال منح الحسم في الرسم على القيمة المضافة ومنح بعض الامتيازات الجبائية.

¹المادة 194 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020، المديرية العامة للضرائب، ص46.

² لمادة 21 الفقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2020 ص12.

خلاصة الفصل:

نستخلص من خلال هذا الفصل أن النظام الجبائي الجزائري سعى من خلال الإصلاحات المتعددة إلى زيادة الحصيلة الضريبية وكذلك تحسين جودة التصريحات الجبائية لأن النظام الجبائي مبني أساسه على تصريحات المكلفين ، وطالب المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة من خلال مختلف القوانين الجبائية بالتزاماتهم وواجباتهم الجبائية المتمثلة في التصريحات الجبائية التي يقدمها المكلف للإدارة الجبائية دوريا وبشكل مستمر وهذا تعبيرا عن نشاطاتهم ومداخيلهم المحققة، زفي حالة مخالفة القوانين الجبائية من خلال الامتناع عن التصريح أو الغش في التصريحات فالمشرع فرض العديد من العقوبات.

مقدمة الفصل:

يتميز النظام الجبائي الجزائري بصفة أساسية بطابعه التصريحي، حيث أن المكلفين بالضريبة يحددون بأنفسهم المصادر المتعلقة بفرض الضريبة المطالبين بدفعها تلقائيا للإدارة، يفترض أن المكلفون بالضريبة أصحاب نزاهة وأن تكون تصريحاتهم صادقة مدققة وتامة وأن يكون قادرين على تبرير المعلومات المصرح بها في حالة المطالبة بذلك.

وهنا تأتي الإدارة الجبائية التي تعمل على مراقبة التصريحات الجبائية المفترض أن تكون دقيقة ونزيهة وهذا للقيام بالتحقيق من ظاهرة الغش الضريبي، وفي هذا الإطار قامت الإدارة الجبائية بفرض قواعد وأحكام على المكلفين بالضريبة للالتزام بها والتي من دونها قد يكون المكلفون بالضريبة ضد دفع الضرائب بشكل كلي.

مما سبق سوف يتم التطرق إلى أهم الأدبيات التي تناولت الرقابة الجبائية وآليات تنفيذها، وتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث حيث :

- المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية
- المبحث الثاني: خطوات عملية الرقابة الجبائية.
- المبحث الثالث: آليات التدقيق الجبائي المحاسبي

المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية من أهم الحلقات المتممة لحلقات النظام العام للدولة الهادف للحد من ظاهرة الغش الضريبي لذا كان لزاما إعطاء الرقابة الجبائية صيغتها العامة ومفهومها الخاص، كباقي النظم المتعارف عليها مع تحديد الأهداف المرجوة منها حتى يكون الجميع على دراية بمحتواها.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

هناك عدة تعاريف للرقابة الجبائية، وبالرغم من هذا التعدد إلا أن مغزاها ينحصر في كونها تلك الاجراءات التي تقوم بها الادارة الجبائية بغرض التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، وقبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية يجب ان نتطرق أولا إلى مفهوم الرقابة .

❖ **تعريف الرقابة:** حسب هنري فايل الرقابة هي " التحقق من أن التنفيذ يتم طبقا للخطة المقررة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، فهي عملية اكتشاف ما إذا كان كل شيء يسير حسب الخطط الموضوعية وذلك لغرض الكشف عن ما يوجد هناك من نقاط ضعف والأخطاء ومعالجتها وتفاذي تكرارها"¹.

❖ **التعريف الأول:** تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة الأكثر نجاعة للكشف من موطن الغش والتهرب الضريبي حيث تعرف بأنها:

➤ " السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية لأجل متابعة ومراقبة مدى التزام المكلف بالضريبة بالنظام الجبائي السائد في البلاد بهدف التقليل ومحاولة الحد من التهرب الضريبي والمحافظة على موارد الخزينة العمومية وكذلك تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين بالضريبة"².

➤ **التعريف الثاني** " هي مجموعة العمليات التي تقوم بها الادارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها"³.

➤ **التعريف الثالث** " هي تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا مع الاثباتات والتصريحات المقدمة"⁴.

¹ حمدي سليمان، سحيمات القبيلات، الرقابة الادارية والمالية على الأجهزة الحكومية – دراسة تحليلية وتطبيقية- مكتبة دار الثقافة، 1998، ص13.

² عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار ، الجزائر، 2009 ص11.

³ نوي نجاة ، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2004، ص35.

⁴ ولهي بوعلام، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والدولة والحكومة العالمية، نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، مكتبة العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، يومي 20-21 / 2009/10، ص6.

➤ **التعريف الرابع** " فحص التصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحويها ملفاتهم الجبائية"¹.

مما سبق يمكن إعطاء تعريف شامل للرقابة الجبائية على أنها " مجموعة من الاجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات والمستندات المحاسبية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من الغش والتهرب الضريبي، وكل التجاوزات الجبائية المهددة للاقتصاد الوطني".

هنا نستنتج أن الرقابة الجبائية هي مراقبة سير النظام الجبائي التصريحي بهدف التقليل من الغش والتهرب الضريبي وكذا تحقيق العدالة بين المكلفين بالضريبة والمحافظة على موارد الخزينة.

المطلب الثاني: أسباب قيام الرقابة الجبائية وأهدافها

أولاً: أسباب قيام الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية عدة اسباب نجد من أهمها²:

1. الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية

تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للادارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه وضمان مصداقيتها وصحتها، كما تسمح ايضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

2. الرقابة الجبائية وسيلة لمكافحة التهرب الضريبي

نظرا لأسباب متعددة يلجأ المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والاساليب الشرعية وغير الشرعية، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الادارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تشمل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.

¹ سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع ، الجزائر، 2011، ص47.

² عوادي مصطفى، مرجع سابق ، ص11.

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية

هناك عدة أهداف للرقابة الجبائية وفي نواحي مختلفة ، إدارية ، مالية ، اقتصادية وغيرها، ومن أهم هذه الأهداف نذكر ما يلي¹:

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

2. الهدف الإداري: إذ تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ، ويمكن تحديدها في النقاط التالية:

- تساهم الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعلومات بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الاجراءات التصحيحية؛
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والالمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك؛
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الاحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

3. الهدف المالي والاقتصادي: حيث بهدف التدقيق الجبائي الى المحافظة على الاموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من الضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول لضمان دخول إيرادات اكبر للخرينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للانفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية.

4. الهدف الاجتماعي: تسعى الرقابة الجبائية 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.

نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة ماجستير ،تخصص علوم التسيير فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، 2003-2004¹، ص 36.

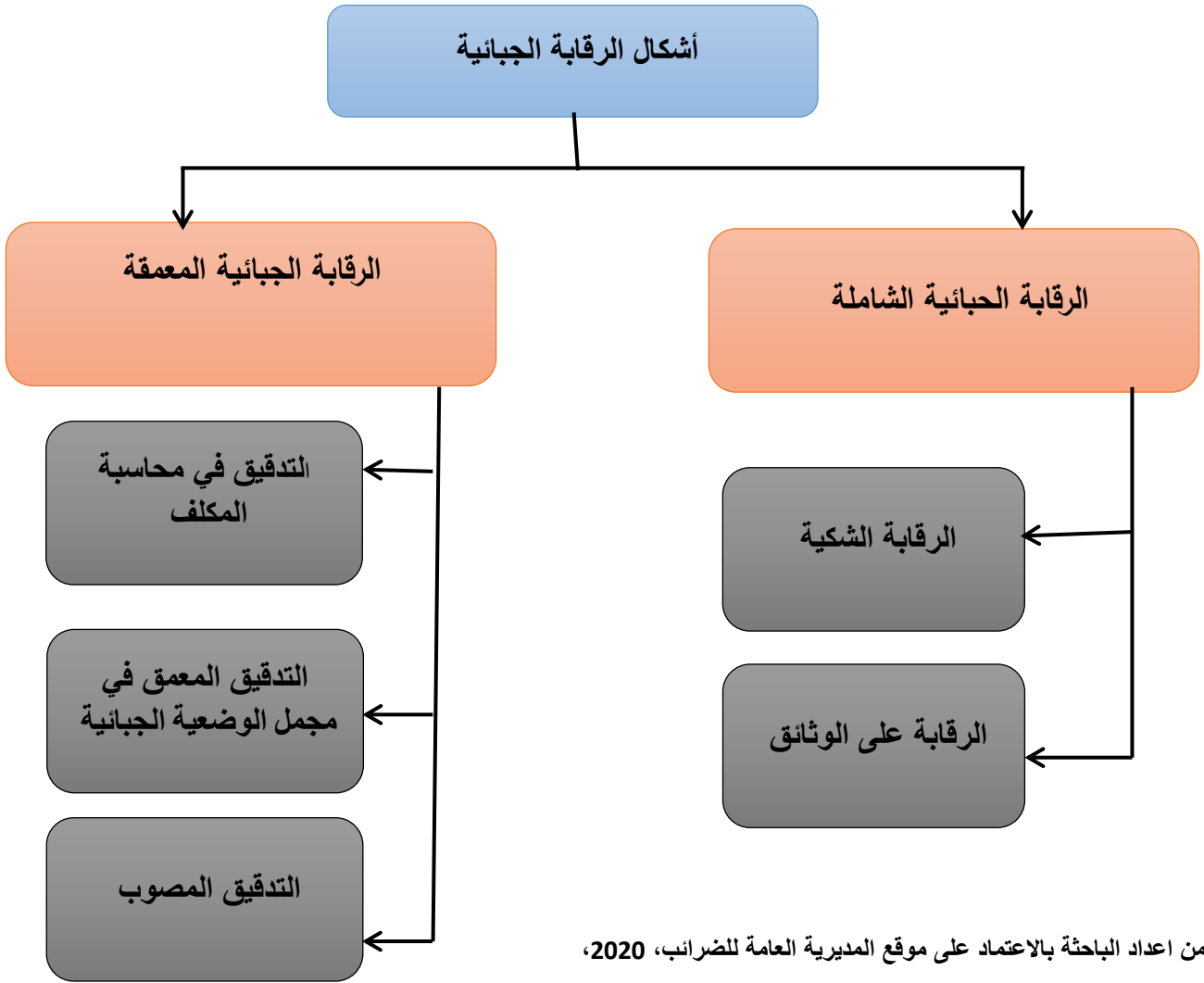
الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر

بما أن الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة هامة لكشف المناورات التدليسية ومكافحة العمليات غير القانونية والتي تلحق أضرار جسيمة بالخزينة العمومية والاقتصاد الوطني على حد سواء، فنجد أن المشرع الجبائي الجزائري أحدث عدة أشكال للرقابة الجبائية وكلها تتأسس على مقارنة المعلومات التي احتوتها الملفات الجبائية والمعطيات الخارجية الواردة لها.

ونلخص أشكال الرقابة الجبائية في الشكل التالي:

الشكل رقم (06): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على موقع المديرية العامة للضرائب، 2020،

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

إن الرقابة الجبائية الشاملة تتم داخل مكاتب مفتشيات الضرائب بشكل دوري دون تنقل او بحث خاص من طرف أعوان الادارة الجبائية، بل ينجز هذا العمل بالمفتشية التي بحوزتها الملف الجبائي وفي مكتب العون المكلف برقابة الملفات الجبائية خاصة منها الخاضعة للنظام الحقيقي كما لا يمكن استعمال التدقيق المعمق نظرا لحجم الملفات التي بحوزتها، أما الرقابة الجبائية الشاملة تتمثل في:

1. الرقابة الشكلية¹:

إن الرقابة الشكلية تغطي جميع التدخلات التي تهدف لتصحيح الاخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة وكذا التحقق من هوية المكلفين، كما تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات الجبائية والمعتمدة على القراءة السطحية لها، وتحدد بالخصوص في التحقق على المستوى الشكلي للمعلومات التي يجب أن يتضمنها التصريح، مثل الهوية الجبائية، امضاء وختم المكلف... أو تصحيح الأخطاء الحسابية التي تأتي من ترحيل المجاميع والأرصدة ، وعليه إن هذا النوع من الرقابة الجبائية يعتبر أساسي بهدف ضمان صحة وصدق التصريحات المقدمة دون التعمق في محتوياتها.

أما في حالة نقص المعلومات المقدمة من طرف المكلفين أو ظهور معطيات تثير الشك في مصداقية التصريحات يقوم المفتش بطلب المزيد من المعلومات والتوضيحات وذلك بالاتصال المباشر مع المكلف في أجل لا يقل عن 30 يوم لتقديم الرد.

تهدف الرقابة الشكلية الى تقديم فكرة أولية عن الملف الجبائي ليتم من خلاله إعطاء قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات سواء بقبوله أو بتحويله إلى الرقابة على الوثائق، أي الرقابة الاولية تعتبر تمهيدا للرقابة الجبائية الموالية.

2. الرقابة على الوثائق

على غرار الرقابة الشكلية التي تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين، فإن الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل، وهذا في مقر المفتشية أين يتواجد الملف الجبائي، بمقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة من مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة ومكتب البطاقيات المنتقاة من قنوات أخرى كالإدارات والهيئات العمومية، الجمارك، البنوك، المتعاملين وغيرها من الأطراف الأخرى.

¹ يحيى لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير ، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2006-2007، ص 18

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

ومنه نجد أن المفتش يقوم بتحليل وفحص كل النقاط المتضمنة في التصريحات مع دراسة مدى تزايد وتجانس الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة بالسنوات، بهدف اكتشاف الأخطاء والتلاعبات المسجلة، وفي حالة بقاء الغموض يحق للمفتش أن يطلب معلومات وتوضيحات إضافية من طرف المكلف بالضريبة¹. ونظرا لكثافة الملفات الجبائية يصعب على المفتش التدقيق بشكل معمق في التصريحات المقدمة ، فتلجأ الإدارة الجبائية إلى الرقابة المعقدة في عين المكان خارج عن نطاق المفتشية ليحول الملف إلى الهيئة المختصة، وعليه نجد أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء وتصحيح الأخطاء المرتكبة، كما تساعد في اختيار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعقدة من أجل تطهيرها.

الشكل رقم (07): الرقابة على الوثائق



¹ لباس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2009-2010 ، ص 22.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

يتناول هذا النوع من الرقابة الفحص الدقيق والمميز لمحتوى الملف الجبائي ويمكن مزاوله نشاط المكلف، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم اقرارها قانونا من طرف المصلحة. وهذا لإجراء معاينة ميدانية للتأكد من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة، أما الأعوان المكلفين بهذه المهمة يجب أن لا تقل رتبهم عن مفتش ضرائب¹. وتتمثل أشكال الرقابة الجبائية المعمقة في:

أ- التدقيق (التحقيق) في المحاسبة VC

ب- التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين. VASFE

ت- التدقيق المصوب في المحاسبة (تم استحدثه بموجب قانون المالية 2010) VCP

1. التحقيق في محاسبة المكلف (التدقيق المحاسبي)

يعد التحقيق في المحاسبة أحد وسائل الرقابة الجبائية لتقوم بفحص دقيق لمختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية شكلا ومضمونا بغية التأكد من مصداقية التصريحات الجبائية، ويعرف على أنه " مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا) والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها"²

وعليه فالتدقيق في المحاسبة يهدف إلى التأكد من صحة وصدق التصريحات المكتتبه بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية"³.

إن التدقيق المحاسبي يهتم بمختلف الضرائب والرسوم لكل المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي مع مسك محاسبة قانونية منتظمة بغض النظر عن الطبيعة القانونية للمكلف وهذا من أجل تنقيح وتطهير الملفات الجبائية من مختلف التجاوزات المستعملة من المكلفين سواء بقصد أو دون قصد.

2. التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية: عرفته المديرية العامة للضرائب على أنه: " مجموعة

العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة

¹ انظر المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية ، 2021 ، ص 10

² ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب ، مديريةية الابحاث والتدقيقات ، 2017 ، ص 08.

³ انظر المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية ، 2021 ، ص 10

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

عامة التأكد من التصريحات على الدخل الاجمالي (المداخيل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية...)¹،

يمكن برمجة التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية إثر القيام بالتدقيق المحاسبي، سواء باسم المستغل الشخصي صاحب المؤسسة أو الشركاء في الشركة أو كل شخص ملزم قانونا بتصريح مجمل دخله حتى ولو لا يملك ملف جبائي ولا سجل تجاري وهذا نظرا للثراء الملفت كامتلاك العقارات والمنقولات، أما نوع الضريبة المدقق فيها تتمثل في الضريبة على الدخل الاجمالي IRG فقط².

3. التدقيق المصوب في المحاسبة : تم استحداث مؤخرا شكل آخر من أشكال الرقابة الجبائية طبقا للمادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 والمسمى بالتدقيق المصوب في المحاسبة والمنصوص عليه في المادة 20 مكرر 01 من قانون الاجراءات الجبائية والذي يتميز بعدة خصائص عن سابقه ومن بينها نجد³:

- يمكن لأعوان الادارة الجبائية إجراء تدقيق في محاسبة المكلفين وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها لمدة تقل عن سنة جبائية واحدة.
- لا يخضع التدقيق المصوب في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل.
- لا يمكن تحت طائلة بطلان الاجراء، أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من شهرين.
- يمنح للمكلف أجل ثلاثين (30)يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسلم الاشعار بالتقويم.
- إن ممارسة التدقيق المصوب لا تمنع الادارة الجبائية من امكانية اجراء 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.

المبحث الثاني: خطوات سير عملية الرقابة الجبائية المعمقة

نظرا لعدم كفاية الرقابة الجبائية الشاملة، وبغرض حصر المكلفين الممارسين لعمليات التحايل والتلاعب المحاسبي في اطار ممارسات المحاسبة الابداعية ويهدف التهرب الضريبي، والتعرف عليهم

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضريب ، 2017 ، ص 19.

² نفس المرجع السابق، ، ص 19.

³ المادة 20 مكرر 01 من قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2020 ، المديرية العامة لضرائب، ص ص 11-12.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

أكثر، تلجأ الإدارة الجبائية لعملية تدقيق أكثر عمقا، من خلال التنقل إلى عين المكان وإجراء فحص ميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية، وكذا كشف الفروقات بين المداخل المصرح بها والمداخل الفعلية.

ومن خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى مراحل سير عملية التدقيق الجبائي بمختلف أنواعه :

المطلب الأول: مراحل التدقيق في محاسبة المكلف (التدقيق المحاسبي)

يتم التدقيق المحاسبي وفق ثلاثة مراحل مبينة كآآتي:

1. **مرحلة التحضير للتدقيق:** بعد أن يتسلم رئيس فرقة التدقيق الجبائية " المدير الفرعي للرقابة الجبائية" القائمة الاسمية للمكلفين الذي سيخضعون للتدقيق، يتم توزيع القضايا على الأعوان المدققين، ويجب على الأعوان المدققين وقبل التدخل المباشر بعين المكان أن يقوموا ببعض الاجراءات الأولية وهذا ليتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه وضمن الاطار القانوني المنصوص عليه من جهة، وأخذ صورة مستوفية عن المكلف المعني ومن هذه الاجراءات نجد:

1.1. سحب الملف الجبائي للمكلف من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف:

إذ يمثل المصدر الأول بالنسبة للمدقق، وهذا لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة، حيث يتضمن كل تصريحاته وكل الاتصالات والمراسلات الموجهة إليه، ويختلف الملف الجبائي في بياناته حسب طبيعة المكلف بالضريبة¹ :

• إذا كان الشخص طبيعي فإنه يتضمن: الحالة الشخصية، طبيعة النشاط الخاضع للفحص، الوضعية العائلية، مقر السكن، التصريحات.

• أما إذا كان الشخص معنوي فإنه يحوي: طبيعة نشاط الشركة، رأسمالها الاجتماعي، عنوان مقرها الرئيسي و وحداتها، اسم المسير وحصته في رأس المال.

2.1. إبلاغ المكلف بالضريبة:

لا يمكن الشروع في اجراء أي عملية تدقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق ارسال أو تسليم إشعار بالتدقيق بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المدقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الاشعار².

¹ نجاة نوي، " فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر ' 1999-2003 ، رسالة ماجستير غير منشورة في علوم التسيير ، كلية العلوم العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص65.

² قانون الاجراءات الجبائية ، مرجع سابق، المادة 20 الفقرة 4 ، ص 11.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

يجب أن يبين الاشعار بالتدقيق القاب وأسماء ورتب المدققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التدقيق فيها والحقوق والأتاوى المعنية وكذا كل الوثائق الواجب الاطلاع عليها وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الاجراء أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء اختيار عملية التدقيق، في حالة استبدال المدققين يجب اعلام المكلف بالضريبة بذلك، في حالة حدوث تدقيق مفاجئ يرمي على المعاينة المادية لعناصر الاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الاشعار بالتدقيق في المحاسبة عند بداية عمليات التدقيق¹.

3.1. ملء استمارات التحقيق: حيث يقوم العون المدقق بمأ جدولان هامان في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استلامها، وأهمية رأسمال الشركة وتطوراتها، وجميع الامكانيات التي تمتلكها المؤسسة ويتمثلان في²:

• **كشف المحاسبة Rélevé de comptabilité série K37 :** والذي يحتوي على ملخص حسابات النتائج لأربع (04) سنوات الماضية والتي سوف تكون محل التدقيق ، هذه الوثيقة تسمح بتقدير تطور رقم الاعمال والاعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة.

• **كشف الميزانيات المحاسبية série E31 bilans omptabilité desEtat c :** هذه الوثيقة تتضمن ملخص الميزانيات (الأصول والخصوم) للسنوات الاربعة قيد التدقيق وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة خاصة فيما يتعلق بالاهتلاكات، المؤونات، التثبيات ، المخزونات ... الخ.

4.1. القيام بالبحوث الخارجية: يقوم المدقق بالبحث على بعض المعلومات الخارجية والخاصة بالمكلف الخاضع للتدقيق عن طريق الاتصال بالمولين للمكلف ، الزبائن المتعاملين معه ، الادارات العمومية الخ ، ومنه فالعون المدقق من خلال هذه المرحلة التحضيرية يحاول جمع أكبر قدر ممكن من المعلومات التي بوسعها أن تسهل عملية التدقيق، وذلك باستغلال حق الاطلاع على مستوى المؤسسات العامة منها والخاصة³.

2.مرحلة مباشرة التدقيق: بعد انقضاء الآجال المحددة للتحضير وبوصول أول موعد تدخل مباشر بعين المكان، يذهب المدققون لمباشرة اعمالهم داخل المؤسسة قيد التدقيق فيها، لأنه قانونيا لا يسمح لهم بأخذ

¹ قانون الاجراءات الجبائية ، مرجع سابق، المادة 20 الفقرة 4 ، ص 11.

² Guide de vérificateur de comptabilité, Direction générale des impôts, Ministère des finances, direction de recherche et vérification , 2001,pp 31-33.

³ العثماني مصطفى ، نظام المعلومات في تفعيل الرقابة الجبائية- حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة يحي فارس، المدينة، 2008، ص175.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

الدفاتر والمستندات المحاسبية إلى مكاتبهم إلا في حالة ما إذا طلب المكلف المعني بذلك من المدير الولائي للضرائب، وهذا نظرا لعدم توفر الامكانيات اللازمة للقيام بالمهمة داخل المؤسسة أو اي سبب مقنع¹، وفي هذه الحالة يقوم المدققون بالتوقيع على تعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية من اجل فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة، وتكون عبر مرحلتين هما:

1.2. فحص المحاسبة من حيث الشكل: يتمثل في المعاينة المادية للدفاتر والوثائق المحاسبية الموضوعة تحت تصرف المدقق والخاصة بالسنوات محل التدقيق، من أجل التأكد من صحة وجود الدفاتر والوثائق المحاسبية الملزمة قانونيا.

2.2. فحص المحاسبة من حيث المضمون: والمقصود به هو قيام المدقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية وحساب النتائج ، وهذا ما سيتم التطرق إليه التفصيل لاحقا في المبحث الثالث تحت عنوان آليات التدقيق الجبائي المحاسبي

3. نتائج ونهاية التدقيق : بعد الفحص الدقيق للمحاسبة يعمد المدقق إلى استخلاص النتائج المتحصل عليها من خلال اقرار مدى صحة أو خطأ التصريحات مع ادراج التعديلات القانونية المحينة، قبول أو رفض المحاسبة واجراء تقويم وتسوية ضريبية في حالة تسجيل تجاوزات أو أخطاء². وفي كلتا الحالتين المدقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا فيها التجاوزات المكتشفة والطرق المعتمدة في إعادة حسابها.

1.3. قبول المحاسبة : قبول المحاسبة من طرف المدقق الجبائي يكون على شكلين³:

أ. قبول صريح: أي أن المدقق الجبائي مقتنع بدرجة كبيرة أن المحاسبة منتظمة، مثبتة وصادقة، وبالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التدقيق، وهذا دون اجراء أية تقويمات عن طريق اشعار بغياب التقويم.

ب. قبول نسبي: أي أن هناك ارتياب، وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم المدقق باللجوء إلى اجراءات الثنائي، والمقصود به أن يكون اتصال بين الخاضع للضريبة والمدقق الجبائي للنقاش و ابداء ملاحظات المكلف بالضريبة حول الانحرافات

¹ انظر المادة 20 -1 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 10.

² رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي- دراسة حالة الجزائر للفترة 1991-2002 ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ، الجزائر، 2002، ص192.

³ بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2011، ص134.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

المسجلة، ثم يقوم المدقق بإعادة التأسيس لرقم الاعمال ويجب عليه ابلاغ المكلف بهذا التقييم، وذلك عن طريق الاشعار بالتقويم الأولي، مع منح مدة 40 يوم للرد على هذا التقويم.

2.3. رفض المحاسبة : لا يمكن رفض المحاسبة عقب التدقيق فيها، إلا اذا اثبتت الإدارة طابعها غير المقنع وذلك عندما¹:

- يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام مواد القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها؛
- تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالمحاسبية.

➤ **إعادة تشكيل القاعدة الخاضعة للضريبة:** يلجأ المدقق بعد رفض المحاسبة إلى إعادة تأسيس رقم الاعمال الخاضع للضريبة، وتختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع ونشاط المؤسسة، ومن بين هذه الطرق نجد²:

- أ. **إعادة تشكيل رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي:** تعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق انتشارا واستعمالا من طرف المدققين، وذلك لبساطتها، ونجد أن أغلب النشاطات تخضع لهذه الطريقة ما عدا المهن الحرة، قطاع البناء والأشغال العمومية ... الح.
- ب. **إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الإيرادات:** حتى يمكن تحديد الإيرادات المحققة فعلا من طرف المؤسسة التي هي قيد التدقيق، يمكن استعمال الحساب المالي، والذي يشمل إجمالي مديونية الصندوق وكذا الأرصدة الدائنة للحسابات البنكية للمؤسسة، وذلك بأخذ حساب التغييرات في تسبيقات الزبائن وأرصدتهم من بداية الدورة حتى نهايتها.
- ج. **إعادة تأسيس رقم الأعمال على أساس الفوترة:** في مؤسسات الاشغال العمومية تعد الفوترة الأساس في مجال الضرائب المباشرة، وإعادة تأسيس الفواتير لا تكمن فقط في التدقيق في الأرصدة وتسبيقات الزبائن، وإنما كذلك التسديدات والفواتير المصرح بها.

¹ بن اعمارة منصور، الضرائب على الدخل الاجمالي، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 90-91.
² بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2011، ص 136.

4. نهاية التدقيق: إذ تعد هذه المرحلة خلاصة عمل التدقيق، حيث يقوم بابلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التدقيق المحاسبي وهذا عن طريق الابلاغ الأولي والنهائي، وكخطوة أخيرة يقوم بكتابة التقرير النهائي، الذي من خلاله يسجل كل المعلومات الخاصة بعملية التدقيق التي قام بها.

1. الابلاغ الأولي: يجب ان يكون هذا الاشعار مصاعا بطريقة جيدة بحيث تسمح للمكلف بالضريبة بفهمه وتسجيل ملاحظاته، ويجب أن يرسل هذا الاشعار على المكلف شخصيا مع وصل الاستلام، إضافة إلى أنه من الضروري أن يحتوي هذا الابلاغ الأولي على الطرق التي استعملت في التقييم والتي أدت إلى تعديل اسس الضريبة، أي يقوم المدقق من خلال هذا الابلاغ بتوضيح جميع التعديلات والتقويمات التي قام بها، وقد حدد المشرع مدة اربعين (40) يوما لتلقي الرد من المكلف على الابلاغ الأولي، والادارة الجبائية ملزمة بالرد على طلبات التوضيح أو التفسير من قبل المكلف.

2.4. الابلاغ النهائي: عند ارسال الابلاغ الأولي للمكلف هناك حالتين يمكن حدوثهما هما¹:

• المكلف لايرد على الاشعار أو يرد بعد الفترة القانونية (40 يوما)، في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها، والمدققين ليسوا مسؤولين عن إعلام المكلف، لأنهم يعتبرونه قبولا ضمنيا من المكلف.

• المكلف يرد على الابلاغ في المدة المحددة قانونيا، ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج التدقيق، أو لاعتراضه على الاسس المعدلة.

وبعد دراسة هذه الملاحظات والاعتراضات من قبل المدققين، يقررون قبولها أو رفضها في هذه الحالة يجب على المدققين أن يعلموا المكلف، وذلك عن طريق الابلاغ النهائي، ويجب كذلك أن يكون مفصلا بشكل جيد، أما في حالة الرد الايجابي للمكلف أي قبوله للتعديلات والاسس الجديدة للضريبة فإنه يعد قبولا صريحا ويصبح اساس فرض الضريبة المحدد نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن من قبل المكلف بالضريبة.

3.4. كتابة التقرير النهائي:

إن كتابة التقرير النهائي هو الملف الذي عن طريقه ينهي المدقق مهمته في التدقيق ويجب أن يتضمن هذا التقرير كل المعلومات والمبالغ التي تسمح بالتأكد من احترام الاجراءات وتقييم نتائج التدقيق، من خلال مجموعة من الوثائق التي يجب أن تكون ملحقة بنسخ التقرير موجهة على المديرية الجهوية للضرائب وكذا مديرية البحث والمراجعات، ومفتشية الوعاء للمقاطعة، والوثائق هي²:

¹ انظر المادة 20 -1 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 11.
² عبد الرزاق عباس، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص 89.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

- حالة مقارنة الميزانيات؛
- كشف المحاسبة؛
- نسخة من الاشعار بالتقويم؛
- نسخة من ردود المكلف؛
- الحالة التي تعكس طبيعة الضرائب ، والحقوق والعقوبات المثبتة.

المطلب الثاني: مراحل التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة

التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة هو عبارة عن تدقيق في المحاسبة يغطي واحدة أو العديد من الضرائب بالنسبة لفترة ولجزء من فترة غير متقادمة ، أو بالنسبة لمجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية التي تكون خلال فترة أقل من السنة الجبائية. ومنه نلاحظ أن التدقيق المصوب في المحاسبة يقتصر على نوع معين من الضرائب ولفترة كاملة أو جزء منها، وهذا مايسمح بتحليل وتشخيص سريع مع تجنب المحقون الاطالة في التدخلات¹.

التدقيق المحاسبي والتدقيق المصوب لهم نفس الاجراءات، حيث لا يمكن إجراء التدقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل اشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتخصيص، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الاشعار.

يخضع التدقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التدقيق المحاسبي، والمكلف بالضريبة محل التدقيق المصوب يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التدقيق المحاسبي.

المطلب الثالث: مراحل التدقيق الجبائي المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

يمثل التدقيق الجبائي المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة VASFE امتداد التدقيق المحاسبي، والهدف منه هو التأكد من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها مع الذمة المالية الاجمالية (المداخل الحقيقية) للمكلف (شخص طبيعي) .

أولاً: التخصيص التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

¹ زهرة محمد حبو، دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي، رسالة ماجستير في الاقتصاد، قسم الاقتصاد، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2010 ، ص ص 126 - 125 :

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

قبل البدء في عملية التحضير ل (VASFE) يتم إعداد برنامج التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، حيث يتم برمجة 5% من القضايا المقترحة للتدقيق في المحاسبة للتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، وهذه النسبة قابلة للزيادة حسب الكفاءات والامكانيات المتاحة لمصالح التدقيق ويتم اختيار الاشخاص الخاضعين ل VASFE عن طريق معايير ومؤشرات موضوعية وهادفة، منها¹:

- الأشخاص الذين سجلت في ملفاتهم عدم التوافق (عدم الانسجام)، وفروقات هامة بين المداخل المكتتية في التصريحات السنوية والنفقات المستعملة؛
- وجود قرائن قوية تدل على غش وتهرب ضريبي بعد أن أدت مراقبة النشاط إلى تسوية ضعيفة أو غير معتبرة؛
- غياب التصريح عن المداخل من قبل المواطنين التي أثبتت عناصر معيشتهم على وجود مداخل هامة غير خاضعة لضرائب ؛
- حصول المفتشية على مؤشرات ودلائل تضع التصريحات المقدمة في موضع شك للملف الذي بحوزتها.
- الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي وغير المحصين والذين تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخل هامة مخفية.

وباختيار مجموعة الملفات المراد التدقيق فيها تسند مهمة ذلك إلى الأعوان المدققين المختصين، ومع اتباع نفس مراحل خطوات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية يقوم هؤلاء الأعوان ب:

1. سحب الملف الجبائي للمكلف: وهذا على مستوى المفتشية التي يقيم بها، لفحص مختلف المعلومات التي يضمها، اضافة إلى امكانية فحصهم مختلف الملفات الجبائية للأشخاص الذين يعيشون مع هذا المكلف، ويكون فحص الملف الجبائي لغرض:

- أخذ فكرة عن الهوية والعنوان الحقيقي للشخص المراب؛
 - التأكد من وجود مجمل التصريحات السنوية للدخل واستخراج مؤشرات تحديد حالة الذمة المالية؛
 - تدقيق إن كان الخضوع للضريبة قد احتوى على مجمل المداخل وذلك بفحص كشوفات الضريبة ونسخ الانذارات المطلوبة من المكلف، والتأكد من أن كشوفات الربط قد استغلت بطريقة صحيحة.
- وهذه الدراسة تسمح للمدققين باستخراج مجمل التناقضات، بين المداخل المصرح بها والعناصر المعيشية للمكلف الخاضع للتدقيق.

¹ قسايسة عيسى، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، مذكرة ماجستير في الحقوق الإنسانية والعلوم السياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2012 / 2011 ، ص ص 84 - 83 :

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

2. **إبلاغ المكلف بالضريبة:** اذ يقوم المدقق الجبائي بإرسال أو تسليم اشعار بالتدقيق للمكلف المعني بعملية التدقيق، يعلمه فيه خضوعه للتدقيق، مع منحه خمسة عشر (15) يوما للتحضير، وهذا الاشعار يجب أن يرفق بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للتدقيق¹.

3. **جمع المعلومات من مصالح خارجية:** وهذا من أجل الحصول على معلومات غير موجودة في الوثائق والملفات التي تمتلكها الإدارة الجبائية، مثل فحص الحسابات البنكية للمكلف، كما أن هذا الفحص للحسابات البنكية يجب أن يطال جميع الاشخاص الذين يعيشون معه وعائلته مثل أولاده، أقاربه.... الخ، كما يتم مراقبة الأسهم التي يمتلكها في بعض الشركات، الاتصال بمصالح محافظة الشرطة لمعرفة عدد الرحلات نحو الخارج.... الخ².

4. **إعداد الميزان الشكلي:** بعد اجراء فحص الملف الجبائي وكذا المعلومات المتحصل عليها، يقوم المدقق بوضع ميزانية أولية تحتوي على مجمل المعطيات المتحصل عليها. هذه الميزانية لها دور أولي في تحديد درجة صدق التصريحات الجبائية عن طريق عمل مقارنات شكلية مع بعض المعلومات المتحصل عليها من أجل اظهار الدخول غير المصرحة. أما دورها الثاني فيتمثل في فحص تغيرات الذمة المالية للمكلف والمتاحات من جهة ومن جهة أخرى قروض الحسابات المالية.

ثانيا: سير التدقيق " (VASFE)

بعد انتهاء المدة المحددة للتحضير، تأتي عملية التدقيق المعمق التي تتم في مصالح الادارة الجبائية، إلا في حالة طلب المكلف أن تجرى في بيته أو في مكتب مستشاره.

حيث يقوم المدقق باستدعاء المكلف المعني بالتدقيق لتزويده بكشوفات الحسابات البنكية والبريدية، وبعد تسليم هذه الحسابات من قبل المكلف، فان المدقق يخوض في حوار مع هذا الاخير ليبين له أن هذا التدقيق نابع من ضرورة توضيح وضعيته الجبائية، وإنه يجب عليه أن يقدم كل المعلومات أو التوضيحات على حالته المدنية ، الأعباء العائلية وكذلك معلومات إضافية عن ذمته المالية ... الخ.

وبعد أن يحصل المدقق على مختلف المعلومات وكشوفات الحسابات، يقوم بفحصها، تحليلها ومقارنتها مع تلك التصريحات بهدف استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة. وفي حالة جمع المدقق عدة عناصر تثبت أن المكلف يحقق مداخل مهمة مقارنة بما صرح به، يمكنه طلب توضيحات وتبريرات حول ما صرح به كضريبة مقارنة بما حقه من مداخل.

¹ المادة 21-3 من قانون الاجراءات الجبائية ، لسنة 2020 ، ص 13.

² بشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 143.

ثالثا: نتائج التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية: (VASFE)

بعد انتهاء المدقق من عملية التدقيق والمقارنة، قد يتوصل إلى نتيجتين¹:

1. قبول أسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف، ومن ثم عليه إشعار هذا الأخير بغياب التقييم؛
 2. رفض اسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف، إذ علم أن ما هو مصرح به كمدخيل ليست حقيقية وغير مطابقة للواقع.
- وعليه يقوم بإعادة تكوين أسس الاخضاع وابلغ المكلف في وضعية الجبائية برسالة مضمونة مع اشعار بالاستلام، ويكون هذا الابلغ مفصلا بأرقام وجداول بطريقة تسمح له بفهم التقويمات المجراة حتى يتسنى له الرد عليها بملاحظاته أو قبوله، مع منحه لمهلة 40 يوما.
 - ويجب أن يحتوي الابلغ عن النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي، وعدم التوافق الملاحظ ما بين الدخول المصرحة وتلك المعاد تشكيلها مع اظهار مصدر وطبيعة المعلومة المستقلة، بالإضافة إلى طريقة وكيفية التقييم والتسويات المقترحة.
 - وبانقضاء أجل الرد هناك حالتين يمكن حدوثهما مثلما ذكرنا سابقا من خلال التدقيق المحاسبي وفي كليهما يكون المدقق ملزما بإعلام المكلف عن طريق الابلغ النهائي الذي يكون مفصلا بشكل جيد.
 - وأخيرا يقوم المدقق بإعداد التقرير النهائي للتدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، الذي يحمل جميع المعلومات والملاحظات المسجلة حول عملية التدقيق ثم يقوم بإرسال نسخ منه إلى الجهات المعنية.

المبحث الثالث: آليات التدقيق الجبائي المحاسبي

تشمل عمليات التدقيق في المحاسبة فحص محاسبة المكلف من ناحية الشكل والمضمون كما ذكرنا سابقا ، وسوف نتناولهم في هذا المبحث بشكل مفصل.

المطلب الأول: التحقيق المحاسبي من حيث الشكل والمضمون

أولا: التحقيق المحاسبي من حيث الشكل

يقوم هذا الاجراء على التأكد من مدى وجود واحترام التقييد بالعناصر التالية²

1. مسك السجلات المحاسبية

¹ المادة 21-5 من قانون الاجراءات الجبائية ، لسنة 2020 ، ص 13
² العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية ، حالة الجزائر، مذكرة ماجيستر في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبية، جامعة يحيى فارس المدية ، 2008، ص 176.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

يقصد بها دفتر اليومية ودفتر الجرد، حيث يجب أن تكون هذه السجلات مؤشرة ومصادق عليها من قبل الهيئات المختصة، كما يجب أن تكون ممسوكة يوماً بيوم، وبدون شطب ولا حشو أو كتابات على الهامش، بالإضافة إلى ضرورة حفظها بعناية لمدة عشر سنوات ابتداء من غلق آخر دورة¹.

2. مدى توفر دقة الوثائق الثبوتية

يجب على المكلف توفير الوثائق والمستندات التي تثبت قيامه بمختلف العمليات، خاصة فواتير الشراء والبيع، والمصاريف التي قام بها، حيث يسعى المحققون للتأكد من صحة البيانات المحاسبية من ناحية الدقة وصحة المجاميع.

ثانياً: التحقيق المحاسبي من حيث المضمون

المحقق الجبائي وفي إطار سعيه للتأكد من مدى جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها من قبل المكلفين، يركز على المعلومات المحاسبية التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة، وهي تتمثل في الغالب في المشتريات من المخزونات والخدمات والأشغال قيد التنفيذ، وفي مايلي نستعرض بعض من العمليات التي يمكن أن تتضمن أخطاء وثرغات والمتعلقة بالعناصر السابقة وماتحويه الكشوف المالية²:

- التسجيل المزدوج لفاتورة مشتريات واحدة؛
- تسجيل مشتريات وهمية "بوجود فاتورة أو عدم وجودها"؛
- نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء؛
- تقييم المخزونات بأقل من سعرها الحقيقي رغم أن الكميات حقيقية؛
- إخفاء جزء من المبيعات بعدم تحرير فواتير البيع لبعض المبيعات؛
- التحقق من قيمة فواتير البيع؛
- عدم تسجيل المبيعات من الفضلات والمهملات؛
- عدم تسجيل مقتنيات المكلف لحاجاته الخاصة من صندوق المؤسسة
- التأكد من الوجود المادي للثبوتات وهل هي مسجلة بتكلفة حقيقية أم لا؛
- الحركة التي تعرضت لها الثبوتات من شراء، تنازل، إعادة تقييم والتأكد من وجود الوثائق الثبوتية لذلك؛
- فحص إهلاكات الثبوتات والتأكد من مدى مطابقتها للنسب والقوانين المحاسبية والجبائية؛

¹ المادة 11-12 من القانون التجاري، 2007، ص4.
سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية- دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة ماجستير في علوم التسير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2011، ص ص 131-132.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

- التأكد من موضوعية مختلف المؤونات التي تم تكوينها؛
- الزبائن والموردين " عددهم، توزيعهم الجغرافي وطرق التسديد المتبعة معهم"؛
- طرق تحديد أسعار التكلفة وأسعار البيع؛
- الموظفون والعمال " عددهم، رتبهم...".
- فحص جميع التكاليف والمصاريف المحتسبة، والتأكد من موضوعيتها ومقارنتها بالواقع؛
- فحص جميع الإيرادات والتأكد من أنها سجلت بالمبالغ الحقيقية، والبحث عن الإيرادات التي لم تسجل نسيانا أو عمدا.

المطلب الثاني: خطوات التدقيق الجبائي المحاسبي من حيث المضمون

كما تطرقنا سابقا وقلنا أن المدقق يسعى إلى اكتشاف المعطيات المحاسبية الخاطئة والثغرات التي توجد بالكشوف المالية للمكلف، اذن قبل التطرق إلى معرفة خطوات التدقيق الجبائي في المحاسبة لابد من الاطلاع على هذه الكشوف المالية وكيفية تحديد النتيجة بها.

أولاً: الكشوف المالية حسب النظام المحاسبي المالي

حدد المشرع الجزائري مصطلح الكشوف المالية بدلا من القوائم المالية ، وهي العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية، وتشمل من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد أربعة (04) كشوف (الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة) ، وملاحق.

ونقتصر في دراستنا على الميزانية وحساب النتائج

1. الميزانية:

الميزانية عبارة عن جدول يعد في تاريخ معين ،يظهر عناصر كل من الأصول والخصوم للمؤسسة على أساس تصنيف محدد¹.

وهي المرآة العاكسة للوضع المالية والاقتصادية للمؤسسة، وتقدم موجودات (الاصول) والتزامات المؤسسة (الخصوم) في شكل واحد أو في شكلين منفصلين عن بعضهما البعض ، بحيث يقسم جانب الأصول إلى أصول غير جارية وأصول جارية ، كما يقسم جانب الخصوم إلى أموال خاصة وكذا خصوم غير جارية وخصوم جارية.

¹ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة (طبقا للمعايير المحاسبية الدولية)، ج1 ، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008 ، ص77.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

1.1. الأصول: تعرف الأصول حسب النظام المحاسبي المالي: "تتكون الأصول من الموارد التي يسيرها

الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية"¹.

و تصنيف الأصول إلى²:

أ- أصول غير جارية: وهي الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة (أي لفترة طويلة). وهذه الأصول تشمل:

- الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة الكيان وهي؛ الأصول المعنوية (مثل برامج الإعلام الآلي والمحل التجاري...) والأصول العينية (مثل المباني والمعدات الصناعية...).
- الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل الأجل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها (أي بيعها) خلال الإثني عشر شهرا ابتداء من تاريخ نهاية الدورة.

ب- أصول جارية : وهي الأصول التي تتوقع المؤسسة بأن يتم بيعها أو استهلاكها خلال دورة

الاستغلال العادية والتي تمتد بين تاريخ شراء المواد الأولية والبضائع وتاريخ بيع المنتجات.

كما تشمل الأصول غير الجارية . على الأصول التي تم شراؤها بهدف بيعها خلال الإثني عشرة شهرا

وكذا على الزبائن والنقديات (السيولة) .

2.1. الخصوم : " و هي الالتزامات الراهنة (الحالية) للمؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية، والتي

تتطلب عملية سدادها وتسويتها خروج موارد ممثلة في منافع اقتصادية"³.

و تنقسم الخصوم إلى :

أ. رؤوس الأموال الخاصة: أو الأموال الخاصة أو الرأسمال المالي هو فائض أصول الكيان عن

خصومه الجارية وغير الجارية⁴ .

ب. خصوم غير الجارية :وهي الالتزامات التي لا يتم تسديدها خلال الدورة العادية التشغيلية للمؤسسة،

أو التي لا تستحق خلال اثني عشر شهرا، أو تلك التي قد يكون للمؤسسة حق غير مشروط بتأجيل

سدادها لأكثر من اثني عشر شهرا، وكذلك الالتزام الذي يتوقع أن سيتم إعادة تمويله بموجب

تسهيلات قروض حالية حتى لو استحق خلال الإثني عشر شهرا⁵.

ج. الخصوم الجارية:

¹ المادة 20 من المرسوم التنفيذي المؤرخ في 26/05/2008 المتعلق بتطبيق أحكام القانون رقم 07/11 المؤرخ في 25/11/2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، الصادرة بتاريخ 28/05/2008، ص 13.

² المادة 21، المرجع السابق ذكره، ص 13

³ المادة 22، المرجع السابق ذكره، ص 13

⁴ المادة 24، نفس المرجع السابق، ص 13

⁵ المادة 23، نفس المرجع السابق، ص 13.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

هي الالتزامات التي يتوقع أن يتم تسويتها خلال دورة الاستغلال أو خلال الاثني عشر شهرا الموالية لتاريخ الإقفال، وتتضمن العناصر التالية - : الذم الدائنة: وهو ما على المؤسسة من التزامات تجاه الغير نتيجة لحصولها على البضائع بالأجل، أو حصولها على الخدمات بالأجل أيضا، وتتكون من الموردون، العاملون، ضرائب الدخل المستحقة - .القروض قصيرة الأجل: وهي القروض التي حصلت عليها من المؤسسات أو الأفراد ويتطلب تسديدها خلال فترة مالية¹.

2. حساب النتائج: هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المحققة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل والدفع ، ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية ربح أو خسارة باجراء عملية الطرح بين المنتجات والأعباء².

1.2. الأعباء: تتمثل أعباء سنة مالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول في شكل ظهور خصوم³.

2.2. المنتجات: تتمثل منتجات سنة مالية في تزايد المنافع الاقتصادية التي تحققت خلال السنة لمالية في شكل مداخيل أو زيادة الأصول أو انخفاض الخصوم⁴.

3. الدراسة التفصيلية لعناصر حساب النتائج (حسب الطبيعة) ⁵:

1.3 إنتاج السنة المالية (PRODUCTION DE L'EXERCICE): ويدخل في حسابه أربع حسابات (حسابات الإنتاج) وهي:

❖ د70: المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة

حيث: د70 هو حساب يتفرع إلى الحسابات الفرعية التالية:

د700: المبيعات من البضائع.

د701: المبيعات من المنتجات التامة المصنعة.

د702: المبيعات من المنتجات الوسيطة.

د703: المبيعات من المنتجات المتبقية.

د704: مبيعات الأشغال.

¹ المادة 22، المرجع السابق ، ص13.

² المادة 34، المرجع السابق ، ص14.

³ المادة 26، نفس المرجع السابق، ص 13.

⁴ المادة 25، نفس المرجع السابق، ص 13.

⁵ انظر القرار المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات (صادر في الجريدة الرسمية العدد 19 بتاريخ

25 مارس 2009م) المؤرخ في 26 جوان 2008م

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

د705: مبيعات لدراسات.

د706: تقديم الخدمات الأخرى.

د708: منتوجات الأنشطة الملحقة.

د709: التخفيضات والتتريلات والمحسومات الممنوحة.

❖ د72: الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون، أي أن هذا الحساب يمكن أن يكون موجبا أو سالبا وذلك حسب التغيير في المخزون بالزيادة أو النقصان .

د723: تغيير المخزونات الجارية.

د724: تغيير المخزونات من المنتجات.

❖ د73: الإنتاج المثبت، إلا أنه يتفرع إلى الحسابين التاليين:

د731: الإنتاج المثبت للأصول المعنوية.

د732: الإنتاج المثبت للأصول العينية.

❖ د74: إعانات الاستغلال، ويتفرع د74 إلى الحسابين التاليين:

741- إعانات التوازن.

748- إعانات أخرى للاستغلال.

ومما سبق فإن:

إنتاج السنة المالية = المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة + الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون + الإنتاج المثبت + إعانات الاستغلال.
إنتاج السنة المالية = د70 + د71 + د73 + د74.

2.3. إستهلاك السنة المالية (CONSOMMATION DE L'EXERCICE): ويدخل في

حسابه ثلاثة حسابات وهي:

❖ د60: المشتريات المستهلكة وتتفرع منه الحسابات التالية:

د600: مشتريات البضائع المباعة

د601: المواد الأولية المستهلكة

د602: التموينات الأخرى المستهلكة .

د603: تغييرات المخزونات.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

- د604: مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة.
- د605: مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال.
- د607: المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات.
- د608: مصاريف الشراء التابعة.
- د609: التخفيضات، والتتزيلات، والحسومات المتحصل عليها عن المشتريات.
- ❖ د61: الخدمات الخارجية، أي الخدمات المستلمة من الغير ويندرج تحته الحسابات التالية:
- د611: التقاويل العام.
- د613: الإيجارات.
- د614: الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة.
- د615: الصيانة والتصليلات، والرعاية.
- د616: أقساط التأمينات.
- د617: الدراسات والأبحاث.
- د618: التوثيق والمستجدات.
- د619: التخفيضات، والتتزيلات، والحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية.
- ❖ د62: الاستهلاكات الخارجية الأخرى، ويتفرع إلى الحسابات التالية:
- د621: العاملون الخارجيون عن المؤسسة.
- د622: أجور الوسطاء والأتعاب.
- د623: الإشهار والنشر والعلاقات العامة.
- د624: نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين.
- د625: التنقلات والمهمات والاستقبالات.
- د626: مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية.
- د627: الخدمات المصرفية وما شابهها.
- د628: الاشتراكات والمستجدات.
- د629: التخفيضات، والتتزيلات، والحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية.

الأخرى.

ومما سبق فإن:

استهلاك السنة المالية = المشتريات المستهلكة + الخدمات الخارجية +
الاستهلاكات الخارجية الأخرى.

استهلاك السنة المالية = د60 + د61 + د62

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

3.3. القيمة المضافة للاستغلال (VALEUR AJOUTEE D.EXPLOITATION) :وهي

عبارة عن الفرق بين إنتاج السنة المالية واستهلاك السنة المالية

$$\text{القيمة المضافة للاستغلال} = \text{إنتاج السنة المالية} - \text{استهلاك السنة المالية}$$
$$\text{القيمة المضافة للاستغلال} = 70د + 71د + 73د + 74د - (60د + 61د + 62د)$$

4.3 إجمالي فائض الاستغلال (EXCEDENT BRUT D.EXPLOITATION) وهو القيمة

المضافة للاستغلال مطروح منها أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة، أي:

$$\text{إجمالي فائض الاستغلال} = \text{القيمة المضافة للاستغلال} - 63/د - 64/ح$$

5.3. النتيجة العمليانية (RESULTAT OPERATIONNEL) : عبارة عن إجمالي فائض الاستغلال

مضافا إليه المنتجات العمليانية الأخرى ومطروحا منه الأعباء العمليانية الأخرى وكذا مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة ومضافا إليه استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات، أي أن:

$$\text{النتيجة العمليانية} = \text{إجمالي فائض الاستغلال} + 75د - 65د - 68د + 78د$$

6.3. النتيجة المالية: (RESULTAT FINANCIER) : وهي النتيجة التي تم تحقيقها من خلال

العمليات المالية التي تم القيام بها حيث تمثل الفرق بين المنتوجات المالية والأعباء المالية:

$$\text{النتيجة المالية} = 76د - 66د.$$

7.3. النتيجة العادية قبل الضرائب: (RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS) : وهي

مجموع كل من النتيجة العمليانية والنتيجة المالية.

$$\text{النتيجة العادية قبل الضرائب} = \text{النتيجة العمليانية} + \text{النتيجة المالية}$$

8.3. النتيجة الصافية للأنشطة العادية: (RESULTAT NET DES ACTIVITES

ORDINAIRES) : وذلك بعد طرح الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية والضرائب المؤجلة عن

النتائج العادية.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضرائب - د(695 و 698) - د(692 و 693)

3.9. النتيجة غير العادية: (RESULTAT EXTRAORDINAIRE): وهي عبارة عن الفرق بين د77 عناصر غير عادية (المنتجات) ود67 عناصر غير عادية (الأعباء) حيث يقابلها في المخطط المحاسبي القديم نتيجة خارج الاستغلال.

النتيجة غير العادية = د77 - د67.

10.3. صافي نتيجة السنة المالية: (RESULTAT NET DE L EXERCICE): وهي عبارة عن جمع أو طرح (حسب الحالة) النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية.

صافي نتيجة السنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية ± النتيجة غير العادية.

• النتيجة المحاسبية (نتيجة الدورة): يمكن حساب نتيجة الدورة انطلاقا من :

أ- الميزانية: وذلك بطرح مجموع عناصر الأصول من مجموع عناصر الخصوم، فغذا كان مجموع عناصر الأصول أكبر من مجموع عناصر الخصوم فالنتيجة ربح، وإذا كان العكس فالنتيجة خسارة.

ب- حساب النتائج: وذلك بطرح المنتجات من الأعباء بالاعتماد على مستويات نتائج مختلفة حتى الوصول إلى صافي نتيجة السنة المالية.

4. النتيجة الجبائية:

تحدد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية مع اجراء بعض التعديلات وذلك لعدم اعتبار القانون الجبائي لبعض الأعباء فيعاد ادماجها أو عدم اخضاع المؤسسة لبعض الايرادات فيعاد خصمها من النتيجة المحاسبية¹.

وعليه فإن النتيجة الجبائية والتي تهد بمثابة الوعاء الضريبي ، يكون وفق العلاقة التالية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + إعباء غير قابلة للخصم (الاستردادات) - أعباء قابلة للخصم التخفيضات

¹ Tayeb Zitouni, comptabilité des sociétés, Berti édition, Alger, 2003, p19.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

1.4. الاستردادات: هي اعباء غير قابلة للخصم، ممثلة في أعباء غير خاضعة أدرجت في تكاليف الربح المحاسبي إلا أن القانون الجبائي يرفضها نهائيا لأنها تعتبر مصاريف خارج الاستغلال أو يرفضها مؤقتا إلى حين تسديدها.

2.4. التخفيضات: هي أعباء قابلة للخصم ، عبارة عن تكاليف لم تدرج في حساب الربح المحاسبي ويعتبرها القانون الجبائي كتكاليف تطرح من ايرادات المؤسسة، هذه التكاليف تشمل خسائر سنوات ماضية ، اضافة إلى الجزء غير الخاضع للضريبة من فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيات وغيرها.

5. المعالجة الجبائية لعناصر النتيجة الجبائية:

سيتم التطرق إلى كيفية معالجة عناصر التخفيضات (أعباء قابلة للخصم) و عناصر الاستردادات (أعباء غير قابلة للخصم) حسب القانون الجبائي.

1.5. المعالجة الجبائية للأعباء القابلة للخصم (التخفيضات):

أ. شروط خصم الأعباء من الربح الخاضع للضريبة: يتم تخفيض الأعباء وخصمها من الربح الخاضع للضريبة وفق شروط معينة وهي كالتالي¹:

1.1. الشروط الشكلية:

- أن يكون العبء مؤكد وحقيقي: يجب أن يكون العبء فعلي ومؤكد حدوثه وليس محتمل الحدوث سواء كانت الأعباء مدفوعة أو مستحقة الدفع، ويجب أن تكون حقيقية أي ليست صورية أو وهمية تتحمل المؤسسة عبئها بغض النظر عن دفعها أم لا.
- أن يكون العبء مدعم ومؤيد بمبررات ووثائق ثبوتية: حتى يمكن خصم العبء، يجب أن يكون مدعم بالوثائق والمستندات تبرر حقيقة حدوثه، لذا يجب أن تبقى الوثائق والمستندات التي تبرر شرعية العبء في المؤسسة لمدة 10 سنوات على الأقل تحسبا لاي رقابة جبائية.
- إعداد الكشوف الخاصة ببعض الأعباء وهذا حسب نص المادة 152 والمادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2.1. الشروط الموضوعية:

- يجب أن يترتب عن العبء تخفيض في الأصول الصافية ؛
- أن يتم استغلال العبء في اطار التسيير العادي للمؤسسة ولمصلحتها؛
- أن يكون العبء مدرج ضمن اعباء السنة المالية التي استعمل فيها.

¹ بن توتة قندز، متطلبات تكيف النزام الجبائي لمسايرة النظام المحاسبي المالي، رسالة ماجستيرن تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2014، ص 92-93.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

ب. الأعباء القابلة للخصم كليا:

ب.1. الأعباء العامة: لم يتطرق المشرع الجبائي صراحة إلى إعطاء مفهوم للأعباء العامة ولكنه ذكر في المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹ يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف، وتتضمن هذه التكاليف على الخصوص :

* المصاريف العامة من أي طبيعة كانت، وأجور كراء العقارات التي تستأجرها المؤسسة، ونفقات المستخدمين واليد العاملة،...¹.

أي يمكن اعتبار الأعباء العامة كمصاريف ضرورية لسير عملية الاستغلال في إطار ممارسة النشاط، ونذكر منها ما يلي:

- أعباء السلع والمواد الاستهلاكية : تعتبر هذه الأعباء قابلة للخصم ويجب أن تقيد مشتريات البضائع والمواد الأولية في المحاسبة بتكلفة الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة زائد المصاريف الملحقة، مع الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات التجارية المتحصل عليها، أما فيما يخص تقييم المخزونات فيمكن للمؤسسة استعمال احد الطرق المتبعة في هذا لإعداد الجرد الدائم أو المتناوب لها.
- أعباء الخدمات : وتتمثل في²:

✓ مصاريف النقل : وهي تلك المصاريف المتعلقة بنقل البضائع للزبائن وكذا التنقل والمهمات في حالة ما تكون ناتجة عن التزامات مهنية، وتعتبر هذه النفقات قابلة للخصم إذا كانت مرفقة بأدلة كافية لقبول عملية الخصم.

- ✓ الإيجار و المصاريف المتعلقة به :لقد أباح المشرع خصم قيمة الإيجار المدفوع فعلا للمكان الذي تستعمله المؤسسة إذا كان العقار ملكا للغير، بشرط ألا يكون العقار موجها كليا أو جزئيا للاستخدام الشخصي حيث لا يدخل ذلك ضمن التكاليف الواجبة للخصم، وحسب ماجاء في نص المادة 169 الفقرة 1 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة¹ لا تكون قابلة للخصم من اجل تحديد الربح الجبائي الصافي مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني الغير مخصصة مباشرة للاستغلال³.
- ✓ مصاريف الصيانة والإصلاح :تكون هذه المصاريف القابلة للخصم إذا كانت مخصصة لصيانة عناصر الأصول وتجهيزات المؤسسة للحفاظ عليها دون أن ينتج عن هذه الصيانة فائض قيمة خاصة بالتجهيزات، أي تكون سببا في تمديد مدة استعمالها القانونية.

¹ المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020، المديرية العامة للضرائب، ص 32.
² بن ربيعة حنيقة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، والمعايير المحاسبية الدولية ، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، 2013، ص 83-285..

³ المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020، المديرية العامة للضرائب، ص 39.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

- ✓ أعباء الاشتراك في الدورات العلمية: بهدف مواكبة التطور التكنولوجي وتحسين أداء أدائها الانتاجي تخصص المؤسسة مصاريف اقتناء الكتب والمجلات والاشتراكات في الدورات العلمية ، وتعتبر هذه المصاريف من الناحية الجبائية قابلة للخصم إذا كانت مبررة بالوثائق المثبتة لها.
- **أعباء المستخدمين:** تعد مصاريف المستخدمين كالعلاوات والتعويضات والمساهمات الاجتماعية والمستحقات الجبائية المتعلقة بذلك وكذا عوائد الشركاء والمسيرين والأعباء الاجتماعية القابلة للخصم، وفيما يخص العوائد المدفوعة لغير الأجراء مثل الأتعاب والسمسرة وغير ذلك قابلة للخصم بشرط التصريح بها في أجل 30 يوم حسب نص المادة 176 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹.
 - **الأعباء الجبائية: (الضرائب والرسوم):** إن العبء الذي تتحمله المؤسسات هو قابل للخصم (مثل الرسم على النشاط المهني ، رسوم التسجيل وحقوق الطابع.....)، بحيث تتضمن هذه التكاليف على وجه الخصوص الضرائب الواقعة على عاتق المؤسسة والمحصلة خلال السنة المالية، ويستثنى من الخصم الرسم على القيمة المضافة المسترجع والضريبة على أرباح الشركات².
 - **الأعباء المالية:** كل المصاريف المالية الخاصة بالاقتراضات المبرمة داخل الجزائر، أي بالعملة الوطنية قابلة للخصم، وهذا حسب نص المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة" يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف، وتتضمن هذه التكاليف على وجه الخصوص الفوائد وأرباح الصرف وغيره من المصاريف المالية الخاصة بالاقتراضات المبرمة خارج الجزائر، وكذلك الأتاوى المستحقة عن البراءات ورخص الاستعمال وعلامات الصنع ومصاريف المساعدة التقنية والأتعاب المدفوعة بعملة أخرى غير العملة الوطنية، فان خصمها لفائدة المؤسسات التي تدفعها، مرهونة باعتماد التحويل الذي تسلمه السلطات المالية المختصة³.
 - **مصاريف التأمين:** تكون من المصاريف القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة كل التأمينات التي من شأنها ضمان عناصر الأصول من الأخطار المحتملة (حرائق ، فيضانات ، سرقة ..)، وتكون قابلة للخصم كذلك التأمينات المدفوعة لصالح الغير إذا كان هؤلاء المستخدمين أجراء في المؤسسة، وفي هذه الحالة يكون مبلغ التأمين في الأجرة، أما مصاريف التأمين الشخصية لمسير المؤسسة وكذلك التي لا تتعلق مباشرة بالاستغلال فيجب إعادة إدراجها⁴.

¹ المادة 176 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020، المديرية العامة للضرائب، ص 41- 42.

² المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020، المديرية العامة للضرائب، ص 33.

³ المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020، المديرية العامة للضرائب، ص 34.

⁴ بن ربعة حنيفة ، مرجع سابق، ص 285.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

• **مصاريق الأشهار:** تشمل جميع المصاريق المرتبطة بالدعاية للمؤسسة من اعلانات في الجرائد والمجلات والحملات الإعلامية المروجة للمنتوج والإعلانات الثابتة في شكل لوحات اشهارية تعتبر من بين الأعباء القابلة للخصم ما دامت متعلقة بالنشاط¹.

• مخصصات الاهتلاكات:

أقسام الاهتلاكات هي تكاليف قابلة للخصم من الأساس الخاضع للضريبة، فهي أعباء تتحملها المؤسسة ناتجة عن النقص الذي تتعرض له استثمارات (تثبيباتها المادية والمعنوية) بفعل الاستخدام أو التقدم التكنولوجي.

حسب المشرع الجبائي الجزائري هناك عدد من الشروط لخصم مخصصات الاهتلاكات، نوجزها فيما يلي²:

- يجب أن تطبق الاهتلاكات على عناصر الأصول الثابتة المعرضة قيمتها للانخفاض.
- أن تخصص الاهتلاكات فقط للاستغلال المباشر للنشاط.
- أن تسجل الاهتلاكات بقيمة التدهور الفعلي، ومعاينة العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز مبلغ 30.000 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم
- أن تسجل الاهتلاكات في محاسبة المؤسسة وفي الجدول الخاص
- يجب أن يحسب الاهتلاك على القواعد في حدود سعر الشراء أو التكلفة.
- قاعدة حساب الأقسام السنوية للاهلاك المالي القابلة للخصم ، تحدد فيما يخص السيارات السياحية بقيمة 1.000.000 دج
- كما أن سقف 1.000.000 دج لا يطبق إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة.
- ويحسب الاهتلاك المالي للتثبيات حسب النظام الخطي .غير أنه ، بإمكان المكلفين بالضريبة أن يطبقوا ضمن الشروط المحددة في المادة) 174 الفقرتين 2و3 الاهتلاك التنازلي أو الاهتلاك التصاعدي.
- في إطار عقد القرض الإيجاري يتم حساب الاهتلاك على أساس مرحلة تساوي مدة عقد القرض الإيجاري.

• المؤونات:

¹ بن ربيعة حنيفة ، مرجع سابق، ص96 .
² لمادة 141 الفقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020، المديرية العامة للضرائب، ص33.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

من شروط قابلية خصم المؤونات ما يلي¹:

- يجب أن تخصص المؤونات للخسائر أو التكاليف تكون المصاريف المتعلقة بها قابلة للخصم.
- يجب أن تكون الخسائر أو التكاليف محتملة الوقوع.
- يجب أن تتجر هذه الخسائر والتكاليف عن أحداث وقعت خلال السنة المالية المعنية.
- يجب أن تسجل المؤونة في محاسبة المؤسسة.
- بيان المؤونة في جدول المؤونات أي في الكشف الخاص بها.

ب.2. الأعباء غير القابلة للخصم كليا أو جزئيا:

ترفض الادارة الجبائية خصم بعض الأعباء وتتكون أساسا من الأعباء الآتية²:

- **أعباء العقارات (الاستثمارات غير المخصصة مباشرة للاستغلال):** تعتبر تكاليف ايجار العقارات غير المخصصة للاستغلال ومصاريف الصيانة المتعلقة بها من الأعباء غير القابلة للخصم ويجب دمجها في الربح الخاضع للضريبة.
- **الهياكل المختلفة** باستثناء تلك التي لها طابع اشهاري مالم تتجاوز قيمة كل وحدة منها مبلغ 500 دج والاعانات والتبرعات، ماعدا تلك الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الانساني، مالم تتجاوز مبلغا سنويا قدره مليون دينار 1.000.000 دج.
- **مصاريف حفلات الاستقبال** بما فيها الاطعام والفندقة باستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.
- **الاعباء التي تستوفي شروط الخصم** والتي تم تسديدها نقدا عندما يفوق مبلغ الفاتورة ثلاث مئة ألف دينار (300.000 دج) مع احتساب كل الرسوم.
- **مصاريف التكفل المدفوعة** من قبل المؤسسة بدل طرف ثالث دون أن يكون هذا التكفل له علاقة بالنشاط الممارس.
- **مصاريف الاشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب** ، قابلة للخصم في حدود 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين أو الطبيعيين وفي حد أقصاه ثلاثون مليون دينار (30.000.000 دج) ، وتستفيد كذلك من هذا الخصم النشاطات ذات الطابع الثقافي مثل ترميم التحف الأثرية، المتحفالخ.

¹ بن ربيع حنيفة وآخرون، مرجع سابق ، ص 287.

² المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020، المديرية العامة للضرائب، ص 39-40.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

- النفقات المتعلقة بالترويج الطبي للمواد الصيدلانية وشبه الصيدلانية لا تخصم الا في حدود 1% من رقم أعمالها السنوي.
 - تخصم مبلغ نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي أو التقني من أرباح السنة أو السنة المالية التي تتم فيها إنفاق هذه المصاريف، وذلك من أجل تحديد الضريبة، و تخصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية عشرة بالمائة % 10 من مبلغ هذا الدخل أو الربح، في حدود سقف يساوي مائة مليون دينار (100.000.000) دج النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمها في إطار هذا البحث¹.
- ج. المعالجة الجبائية لخسائر السنوات السابقة.

حسب نص المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " في حالة تسجيل عجز في السنة مالية ما فان هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية، ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية.

و إذا كان هذا الربح غير كافيا لتخفيض كل العجز، فان العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية، إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز²

المطلب الثالث: التدقيق الجبائي لعناصر الميزانية

وللتأكد من المعطيات التي تتضمنها الميزانية لابد من القيام بعملية التدقيق الجبائي، حيث يقوم المدقق الجبائي بتدقيق حسابات الميزانية والمتمثلة في الأصول والخصوم ، وحسب التسلسل المحدد من طرف النظام المحاسبي المالي، حيث يتم التركيز على تدقيق الحسابات التي يعمد المكلف فيها الى التلاعب في تسجيل العمليات المحاسبية هادفا الى تغليب الأطراف ذات المصلحة ومنهم إدارة الضرائب من اجل التهرب من دفع الضريبة.

أولاً: التدقيق الجبائي للأصول

يقوم المدقق الجبائي بفحص كل عناصر الأصول غير الجارية (التبيئات) والأصول الجارية.

أ- التدقيق الجبائي للأصول غير الجارية : تنقسم الأصول غير الجارية إلى تبيئات معنوية وتبيئات عينية وكذلك التبيئات المالية

¹ المادتين 170-171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020، المديرية العامة للضرائب، ص 40.

² المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020، المديرية العامة للضرائب، ص 35.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

1. التدقيق في حسابات التثبيبات المعنوية (غير الملموسة):

1.1. التدقيق الجبائي على حساب مصاريف التنمية القابلة للتثبيت وبرمجيات المعلومات: إن أهم ما يركز عليه المدقق الجبائي على هذه الحسابات ما يلي:

- التأكد من أن قيم الموجودات تمثل فعلا أصولا وليست مصاريف؛
- ضمان الاعتراف بتكاليف التطوير، على أن يتم حسابها خارج الرسم على القيمة المضافة، وأن تكون قابلة للاسترداد بحيث يمكن خصمها بصورة منتظمة؛
- الحصول على الوثائق التي تبرر نفقات البحث والتطوير؛
- التأكد من أن المصاريف الأولية المعترف بها كمصروفات في السنة التي تم تكبدها فيها؛
- وجود أصل ثابت مقابل عبء يتعلق بالسنة المالية؛
- وجود تثبيت غير مبرر،

2.1. التدقيق الجبائي على حساب الامتيازات، فارق الشراء والتثبيبات المعنوية الأخرى: إن أهم ما يركز عليه المدقق الجبائي على هذه الحسابات ما يلي:

- التحقق من أن مبالغ الأصول تم تسجيلها محاسبيا، وهي تتفق مع تكاليف اقتنائها، ناقصا منها أي تخفيض تجاري؛
- التحقق من تكاليف الإنتاج بما في ذلك الأعباء المباشرة في حالة قيام المؤسسة بإنشاء هذه الأصول غير الملموسة؛
- التحقق من أن الرسم على القيمة المضافة المتكبدة عند اقتناء هذه الأصول غير الملموسة قد استردت بانتظام؛
- التأكد من أن شهرة المحل المدرجة في أصول الميزانية كانت موضوع معاملة مع الغير وليست تثبيبات المؤسسة لنفسها؛
- التأكد من أن القيم المسجلة تحت هذا البند هي أصول غير ملموسة وليست تكاليف تأسيس.

2. التدقيق الجبائي على حساب التثبيبات العينية:

1.2. التدقيق الجبائي على حساب الأراضي: في البداية يجب التحقق من:

- الأراضي ليس لها نوعية السلع والخدمات،

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

- أنه تم الفصل في السعر الإجمالي بين سعر الأرض والمبنى، لأن المبنى هو خاضع للاهلاك، بينما الأرض لا تخضع للاهلاك،
- عدم انخفاض قيمة الأرض بشكل نهائي،
- حقوق التسجيل لتحويل الممتلكات المنقولة وغير المنقولة قد تم بشكل صحيح دفعها للخزينة،
- تقييم الأراضي بصفة مستقلة عن المنشآت والمباني المقامة عليها ويقوم المدقق بمايلي:
- مراقبة جرد الأراضي مع العقود الموثقة،
- مراقبة أثمان الشراء المسجلة في العقود مع تلك المسجلة في المحاسبة.
- التأكد من أن مصاريف الأراضي تم تسجيلها في مصاريف الاستثمار،
- في حال التنازل أثناء ممارسة النشاط، يجب تحديد مبلغ البيع أو التنازل وفقا للشروط التي يتضمنها العقد.

2.2. التدقيق الجبائي على حساب عمليات ترتيب وتهيئة الاراضي (ح/212): إن عمليات ترتيب وتهيئة الاراضي هي عبارة عن مجموعة ذات استخدام متخصص يمكن أن تشمل منشآت ومعاهد وقطع وعناصر أخرى، و إن كانت هذه الأشياء قابلة للانفصال بطبيعتها إلا أنها مترابطة فيما بينها بحيث يصبح اهلاكها بمعدل واحد. ويتم التأكد من صحة المنشآت الخاصة التي لا تقبل عناصرها الانفصال.

3.2. التدقيق الجبائي على حساب البناءات (ح/2013): تشمل البناءات على الاساسيات والأعمدة والجدران والأسطح وكذلك كل التهيئات التي تتصل بها باستثناء تلك التي يمكن أن تنفصل عنها بسهولة، وكذلك تتطلب طبعها أو أهميتها قيما متميزا.

ويتم التأكد من مراقبة:

- جرد المباني الصناعية، الادارية والتجارية،
 - أثمان الشراء للمشتريات الحديثة إذا كانت مطابقة مع الشروط المسجلة في العقود الموثقة،
 - أن قيمة المبنى منفصلة عن قيمة الأراضي المنشأة عليها.
- 4.2. التدقيق الجبائي حساب المنشآت التقنية والمعدات والتثبيات العينية الأخرى:** إن أهم ما يقوم به المدقق الجبائي فيما يخص هذه الحسابات هو التأكد من:
- استرداد الرسم على القيمة المضافة عند الاستحواذ، باستثناء السلع المستبعدة من حق الخصم،

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

• التصريح المتعلق بمخصصات السيارات السياحية، ومبلغ المصاريف التكميلية التي تشكل إيرادات موزعة،

• الوجود الفعلي للممتلكات وأن المؤسسة تمتلكها حقيقة،

• التخفيضات والتزيلات والحسومات القابلة للاسترداد لا يتم إدراجها ضمن قيمة التثبيات،

• أن التثبيات المسجلة لها طبيعة التثبيات المادية،

• الوجود الحقيقي للمعدات من خلال فواتير الشراء أو الاستئجار؛

3. التدقيق الجبائي لحساب التثبيات قيد التنفيذ (د/ 23) :

يتم فحص والتأكد من¹:

• عدم وجود أصول ثابتة متبقية (قيد التنفيذ) من الدورة الماضية ؛

• عدم وجود تسبيقات في حساب التسبيقات المستلمة (د/419) على التثبيات قيد التنفيذ؛

• التأكد من طرق واجراءات حساب مصاريف التثبيات قيد التنفيذ.

4. التدقيق الجبائي للتثبيات المالية (د/26 مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بالمساهمات، د/ 27

تثبيات مالية أخرى)

إن لحسابات التثبيات المالية خاصية معينة فيجب على المدقق أن يقوم بجمع المعلومات الكاملة والشاملة عن مختلف التدفقات ما بين المؤسسة الخاضعة للتدقيق الجبائي والمجمع التابعة له².

بحيث يتأكد المدقق من :

• عدم وجود اختلاف بين المبلغ المسجل في الاصول (القيمة المحاسبية) وسعر الشراء.

• الفوائد غير قابلة للخصم قد تم ادماجها.

5. التدقيق الجبائي لحساب اهتلاك التثبيات (د/28) :

يضم حساب الاهتلاك الحسابات الفرعية التالية:

د/280 اهتلاك التثبيات المعنوية

د/281 اهتلاك التثبيات العينية

د/282 اهتلاك التثبيات الموضوعية موضع امتياز

¹ Redha Khelassi, op,cit,p :438.

² منصور بن عمارة ، مرجع سابق ، ص ص 198-199.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

يعرف الإهلاك حسب النظام المحاسبي المالي على أنه "استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل مادي أو معنوي، ويتم تسجيله ضمن الأعباء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان بنفسه، حيث يتم توزيع مبلغ الأصل القابل للإهلاك على مدة منفعته مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في نهاية مدة منفعته إذا كان بالإمكان تحديدها بصورة صادقة"¹.
حيث يتأكد المدقق من :

- تكلفة التثبيت التي حسب على أساسها قسط الاهتلاك وهي في الأصل التكلفة التاريخية (وهي تكلفة الاقتناء).
 - التأكد من العمر الانتاجي للتثبيت وتاريخ الاقتناء.
 - التأكد من وجود قيمة متبقية للتثبيت أم لا.
 - التأكد أن طريقة حساب اقساط الاهتلاك لك تتغير خلال المدة الزمنية المهتلكة.
6. التدقيق الجبائي لحساب خسائر القيمة عن التثبيتات د/29

عرف النظام المحاسبي المالي الجزائري خسارة القيمة على أنها "مبلغ فائض القيمة المحاسبية الصافية للأصول على قيمتها الواجبة التحصيل"² ..
حيث : القيمة المحاسبية الصافية = القيمة المحاسبية - مجموع الاهتلاكات .

يتأكد المدقق الجبائي من أن مبلغ خسارة القيمة ققيم بصورة صادقة من خلال معرفة أن القيمة القابلة للتحصيل (القيمة السوقية) مزثوق فيها وقيمت من طرف خبراء و لها مبررات تثبت هذه الخسارة .
ب.التدقيق الجبائي للاصول الجارية :

تضم الاصول الجارية كل من :

- حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ
- حسابات الغير المدينة
- الحسابات المالية

1. التدقيق الجبائي للمخزونات والمنتجات قيد التنفيذ

¹ المادة 121 الفقرة 7 ، القرار المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، بتاريخ 26 حويلية 2008، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 2009/03/25، ص9.

² المحاسبة المالية المعمقة 2. الفصل الثاني محاسبة الإهلاكات المؤنات وخسارة القيمة: Available from:

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

حيث يقوم المدقق الجبائي بالتأكد من¹:

- التأكد من الوجود الفعلي للمخزون عن طريق الجرد المادي ، والملكية كما هو وارد بالميزانية ؛
- فحص الطريقة المتبعة في تقييم المخرجات من المخزونات هل بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CUMP) أو الوارد أولاً الصادر أولاً (FIFO)؛
- فحص الطريقة المتبعة في جرد المخزون والآلية التي تستخدمها المؤسسة لمحاسبة ورقابة المخزون؛
- التحقق من صحة تكلفة شراء المخزون (البضائع والمواد الاولية والمتوينات الأخرى) وكذلك تكلفة انتاج مخزون المنتجات التامة؛
- التحقق من أن الرسم على القيمة المضافة الموضح في فواتير الشراء هو نفسه الذي تم التصريح به وحسمه؛
- التدقيق في كمية المواد الاولية المستخدمة في الانتاج؛
- التحقق من التقدير السليم لخسائر القيمة عن المخزونات وهل هي بصورة صادقة وبكل عقلاني يتوافق مع طبيعة المخزون وظروف تخزينه، مع المتابعة المستمرة لتلك الخسائر (اعادة التقييم في نهاية الدورة).

2. التدقيق في حسابات الغير المدينة

1.2. التدقيق الجبائي لحسابات الزبائن والحسابات الملحقة (د/41)

يعتبر حساب الزبائن من أهم حقوق المؤسسة لدى الغير ولهذا وجب فحصه بدقة، حيث تتمثل محاور الفحص الجبائي في:

- التدقيق الخاص بهذا الحساب يبدأ بمقارنة الحسابات الفردية مع رصيد حساب الزبائن الاجمالي الظاهر بميزان المراجعة، ثم التأكد من صحة ذلك في يومية المبيعات، أما أهم اجراءات التدقيق فهي:²
- التحقق من صحة حساب مبالغ الفواتير المحررة للزبائن باعتبارها الاساس الخاضع للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة التي تؤثر على الحصيلة الضريبية.
- كشف المخالفات المتعلقة بالفواتير المحررة للزبائن الوهميين أو المدونين في قائمة المتهربين من الضريبة ، وبامكان العون المدقق التعرف عليهم بطلب مصادقات على تعاملاتهم وأرصدتهم.

¹ Redha Khelassi, op,cit,p :.447

² Guide de vérification de comptabilité, Op.Cit, p54.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

- التأكد من التخفيضات الممنوحة للزبائن ، والتسيبقات المقبوضة مع تسوية الفواتير قيد التحرير .
- الاطلاع على قائمة الزبائن المتعاملين معهم وهذا بتقديم هويتهم الجبائية الكاملة في التصريح السنوي.
- التأكد من وجود ديون مشكوك في تحصيلها ولا بد من دراسة تطورها وأحقيتها في تكوين خسارة القيمة عن الزبائن بموضوعية أما بالنسبة للديون المعدومة (الحقوق المعدومة) يجب التأكد من صحتها بناء على وثائق تدعمها.
- إذا كانت الزبون الاجنبي (عملية تصدير) فإنه يجب التحقق من وجود عقد أو فاتورة شكلية والوثائق الجمركية. أما إذا كانت التسيبقات على الحساب المستلمة فيجب مطابقة لشروط العقد أو للفاتورة الشكلية مع معرفة إذا كانت التسوية النهائية متسقة مع الوثائق الجمركية.

2.2. التدقيق الجبائي لخسارة القيمة عن حسابات الغير

يتمثل حساب خسائر القيمة عن حسابات الغير في تدني حقوق المؤسسة لدى الغير بسبب الوضعية المالية الصعبة أو الافلاس النهائي أو الوفاة حيث يقوم المدقق الجبائي بالتأكد من¹:

- أن خسارة القيمة عن حسابات الزبائن محسوبة بموضوعية ولها ما يبررها.
- دمج خسائر القيمة التي لم تتحقق فعلا بمعنى تم استرجاعها من طرف المؤسسة في النتيجة الجبائية.
- أن خسائر القيمة قابلة للخصم

3. التدقيق الجبائي للحسابات المالية:

- تتمثل الحسابات المالية في الغالب من المتاحات المالية والمتمثلة في البنوك والحسابات الجارية. حيث يقوم المدقق ب²:
- التأكد من عدم وجود دفع مزدوج لنفس الفاتورة بواسطة الحساب الجاري أو الحسابات البنكية والصندوق،
 - إجراء مقارنات بين حساب (ح/512 البنك) وكشوف المقاربة البنكية والكشوف الواردة من البنك،

¹ منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص209.

² سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي- دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 2015، ص 182.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

- يجب التحقق من أن رصيد حساب (ح/53 الصندوق) لدينا بمبالغ عمليات البيع نقداً،
- يجب الاطلاع على الوثائق المبررة للتسجيلات الدائنة في حساب الصندوق والتأكد من أنه لا يوجد تسجيل مزدوج لنفس الوثيقة، كما يجب التأكد من أن المصاريف الشخصية للمستغل أو الشركاء لا تقتطع من الصندوق،
- يجب إجراء مقارنة بين الفواتير المسددة عن طريق البنك والكشوفات البنكية،
- يجب على المدقق إجراء فحص للكشوفات البنكية ومعرفة مصادر الأموال الداخلة والتأكد من أنه تم أخذها بعين الاعتبار عند ملئ التصريحات الجبائية،
- التأكد من التناسب بين تواريخ قبض الأموال وتاريخ التصريح بها جبائياً خاصة إذا كان الحدث المنشئ للضريبة هو القبض الكلي أو الجزئي،
- التأكد من ترصيد حساب (ح/581 التحويلات الداخلية) في نهاية الدورة باعتباره حساب عبور.

ثانياً: التدقيق الجبائي لحسابات الخصوم

تتكون الخصوم من الحسابات الرئيسية التالية:

- حسابات رؤوس الاموال
- حسابات الخصوم غير الجارية : اقتراضات طويلة الأجل، الضرائب المؤجلة ،مؤونات الخسائر الأعباء.
- حسابات الخصوم الجارية: حسابات الغير الدائنة،

أ. التدقيق الجبائي لحسابات رؤوس الأموال:

1. التدقيق الجبائي لحساب رأس المال الصادر (101): رأس مال الصادر أو رأسمال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال الاستغلال يتم تعيينه في القانون الأساسي لكل شركة، حيث أنه يمثل القيمة الصافية للاسهم أو الحصص الاجتماعية للمساهمين أو الشركاء ويتألف من المساهمات المقدمة للشركة من طرف مساهميها أو شركائها نقداً أو عيناً، وعليه فإن من بين التحقيقات الجبائية التي يقوم بها المدقق الجبائي نجد¹:

- رأس المال يتوافق مع ما تم ذكره في القانون الاساسي للشركة في حالة تخفيض راس المال لتغطية الخسائر يجب الأخذ بعين الاعتبار الجانب الجبائي؛

¹ منصور بن عمارة ن مرجع سابق، ص 191.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

- الامتثال للأحكام القانونية ومدى التزام المؤسسة بها من زيادة أو تحويل لراس المال ، وكذا التأكد من تسجيله محاسبيا.
- 2. **التدقيق الجبائي لفارق إعادة التقييم (د/105):** وتتمثل التحقيقات الجبائية في¹:
 - التأكد من أن هذا الحساب لا يستخدم لتعويض الخسائر السابقة وأنه غير مدرج في المبلغ القابل للتوزيع؛
 - التحقق من إعادة تقييم القيم الحقيقية لعناصر معينة من الاستثمارات وفق الروط التي حددتها اللائحة التنظيمية ، قانون المالية لسنة 2011.
 - التحقق من أن فرق إعادة التقييم قد اعيد دمجها في تحديد النتيجة الجبائية.
- 3. **التدقيق الجبائي لحساب الاحتياطات (د/106):** تتمثل أهم التحقيقات الجبائية للاحتياطات بأنواعها (القانونية، الأساسية، العادية والمقننة) في التأكد من:
 - أنه في حالة تغيير راس المال أن نسبة الاحتياطات القانونية تمثل 10% من رأس المال الجديد.
 - التأكد من دفع أرباح الأسهم، كما أنه يجب الاطلاع على وضعية الشركة من خلال القانون الأساسي لها ومحاضر الاجتماعات لمعرفة ما هو متوقع أو مقرر لتشكيل الاحتياطات، وفي حالة التوقف عن النشاط فإن الاحتياطات تخضع إلى الضريبة على الدخل الاجمالي للشركاء مهما طالت المدة.
- 4. **التدقيق الجبائي لنتيجة الدورة (د/12):** وتتمثل أهم التحقيقات في التأكد من:
 - معرفة إذا كان تاريخ اقفال السنة المالية يتم اختياره قانونيا وفقا لدورة اقتصادية أو مالية للشركة؛
 - التحقق من أن الضريبة على الأرباح ادرجت في ربح السنة.
 - مقارنة النتيجة الجبائية للمؤسسة مع التي يمكن تحديدها من قبل ادارة الضرائب؛
 - استيفاء جميع الشروط من اجل توزيع الارباح.
 - أن مبلغ الارباح القابلة للتوزيع لا يمكن ان يتجاوز 10/1 بالنسبة لأعضاء مجلس الإدارة.
- 5. **التدقيق الجبائي للمنتوجات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال (د/13):** يجب على المدقق في مثل هذه التدعيمات الاستثمارية المقبوضة من قبل مؤسسات الدولة أن يتأكد من صحة توزيعها على نتائج السنوات المقبلة.
 - د/131: اعانات التجهيز.

¹ Réda Khelassi, op,cit, p :431.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

○ د/132: اعانات أخرى للاستثمار

حيث إعانات التجهيز هي الاعانات التي تستفيد منها المؤسسة من أجل اكتساب ممتلكات معينة أو إنشائها أما إعانات الاستثمار الأخرى فهي إعانات تستفيد منها المؤسسة لتمويل أنشطتها الطويلة الأجل، وعليه فإن التحقيقات الجبائية تتمثل في التأكد من¹:

- أصل وطبيعة الاعانة المتحصل عليها، حيث يتم أخذ هذين العنصرين في الاعتبار لتحديد العناصر الخاضعة للضريبة؛
- وجود جميع الوثائق التي تبرر الحصول على الاعانة والتحقق من محاسبتها؛
- الأصول الثابتة الممولة عن طريق الاعانات تكون مدرجة ضمن أصول الميزانية.

ب. التدقيق الجبائي لحسابات الخصوم غير الجارية:

1. التدقيق الجبائي لحساب مؤونات الاعباء - الخصوم غير الجارية (ح15): مؤونات الاعباء - خصوم غير

جارية - هي مبالغ مالية خصصت لمواجهة حوادث محتملة ومرتبطة بنشاط المؤسسة، وتتم بمرحلتين:

مرحلة تكوين المؤونة ومرحلة تسوية المؤونة، وأنه يتعين على المدقق أن يتأكد من صحة هذه المؤونات شكلا ومضمونا من حيث الغرض الذي خصصت من أجله. وفي هذه الحالة يطلب من المكلف بالضريبة اخضار جميع الوثائق التي تثبت ذلك ن كما يجب على المدقق خلال فحص هذه المؤونات أن يتأكد من أنها مسجلة بالميزانية ، والتي من غير مبرر أثناء السنة الموالية ، اذن لا بد أن تدمج في الربح الذي يخضع للضريبة على المداخل.

2. التدقيق الجبائي لحساب الاقتراضات والجيون المماثلة (د/16): تتمثل عمليات التدقيق الجبائية

الممكنة في هذا الحساب في² :

- التحقق من القروض وأقساط التسديد المدرجة؛
- التأكد من صحة المعلومات المذكورة في ملحق القروض ، والتحقق أن هذه المعلومات لها علاقة بالضمانات؛
- دراسة التسجيلات المحاسبية لتكاليف إصدار القروض ، والتحقق من القيد المحاسبي للقروض التي تم الحصول عليها بشروط معينة؛
- عدم وجود مخصصات لقروض بعملات أجنبية.

¹ منصور بن عمارة، مرجع سابق ، ص ص 191-192.

² Réda Khelassi, op,cit, p :434

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

ج. التدقيق الجبائي لحسابات الخصوم الجارية : ويتمثل أهم حساب في حسابات الغير الدائنة وأهم هم الموردون من المخزونات والخدمات:

1.التدقيق الجبائي لحساب الموردون (د/401موردو المخزونات والخدمات و د/404موردو التثبيات): ويتمثل التدقيق الجبائي للخصوم الجارية فيما يلي¹:

- التأكد من أن السلع والخدمات المشتراة على الحساب تخص نشاط استغلال المؤسسة،
- التأكد من أن جميع المشتريات من السلع والخدمات للفترة قد أخذت بعين الاعتبار؛
- في حالة وجود فاتورة قادمة من مورد أجنبي لابد من توفر: عقد أو فاتورة شكلية والوثائق البنكية والجمركية وأنها مطابقة للقوانين المعمول بها.
- القيام بالتدقيق المستندي لفواتير الشراء .
- التأكد من مطابقة أرصدة الدائنين في كشف الموردين مع أرصدة حسابتهم التي يظهرها دفتر الاستاذ لحساب الموردين.
- الحصول على كشف تفصيلي لجميع أوراق الدفع التي تستحق السداد بعد تاريخ إعداد القوائم المالية وتدقيق هذا الكشف مع يومية أوراق الدفع .

المطلب الرابع: التدقيق الجبائي لحساب النتائج

يضم حساب النتائج حسابات التسيير والمتمثلة في الأعباء والمنتجات

أولاً: التدقيق الجبائي للأعباء

يتطلب التدقيق الجبائي لحسابات الأعباء والتكاليف بجميع أنواعها التي تنفقها المؤسسة بأن تكون مبررة وأن تكون ضمن نشاطها العادي التي يخولها لها القانون.

1. التدقيق الجبائي على المشتريات المستهلكة (ح/60) وحساباته الفرعية:

المشتريات هي أعباء خاصة بدورة الاستغلال المتعلقة بالبضائع والمواد الأولية التي حصلت عليها المؤسسة خلال دورة استغلالها وهي تخص البضائع المباعة، ويمكن التسجيل المحاسبي فور الحصول على الفاتورة في انتظار عملية التسديد مع تسجيل تكلفة الشراء مضافا إليها كل المصاريف الملحقة بها ومخفضا

¹ منصور بن عمارة ، مرجع سابق ص206.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

مختلف التخفيضات الممنوحة من طرف الموردين¹. وللتأكد من عملية الاستهلاك الحقيقي ينبغي الرجوع إلى المخزونات ومراقبة مخزون أول المدة ومشتريات السنة، ومخزون نهاية المدة، وذلك من خلال العلاقة التالية:

$$\text{الاستهلاك الحقيقي} = \text{مخزون أول المدة} + \text{المشتريات} - \text{مخزون نهاية المدة}$$

حيث يتعين على المدقق الجبائي التأكد من²:

- الأعباء قابلة للخصم جبائيا حسب المواد ذات الصلة،
- مبالغ المشتريات لكل من ح/600 وح/601 مساوية على الترتيب للمجموع الدائن للحسابين ح/30 وح/31،

• المشتريات المقابلة للمصاريف المعترف بها تتعلق بالفترة التي صرفت فيها وفحصت تسجيلاتها المحاسبية،

• جميع وثائق الثبوتية للأعباء مع الانتباه لتطبيق مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية،

2. التدقيق الجبائي على حساب الخدمات الخارجية (ح/61) وحساباته الفرعية:

بالنسبة لهذه الحسابات على المدقق الجبائي أن يقوم بالتأكد من³:

- ضمان أن الشركة تميز بوضوح بين نفقات الاستثمار والصيانة والاصلاحات.
- أن الرسم على القيمة المضافة على الأعمال المتعلقة بالبضائع المستثناة من الحق في الاسترداد،
- أن الايجار المدفوع مقدما يمكن تحميله على دين الايجار المتكبدة فعليا لكي يتم قبوله كخصم،
- أن ايجار الأراضي والمباني والمعدات مرتبط بعملية الاستغلال ليتم قبولها كخصم،
- تسجيل نفقات صيانة الاصول،
- وجود رسوم لا تتناسب مع النفقات الفعلية.

أما فيما يخص الايجارات فعلى المدقق الجبائي التأكد من أن مبلغ الايجارات المهنية المستحقة، أو الجارية خلال الدورة من بين الأعباء القابلة للخصم ويتضمن هذا المبلغ الايجار والنفقات الملحقة به التي تتحملها المؤسسة وفق عقد الايجار غير أن هناك بعض الاستثناءات وهي:

- الايجارات المدفوعة مسبقا،

¹ رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحدي (جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)، الجزء الأول، دار هومة، ط3، الجزائر، 2012، ص46.

² منصور بن عمار، مرجع سابق، ص ص 213، 214.

³ Réda Khelassi, op,cit., p p 461- 462.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

- حق الدخول أو ثمن العتية.

أما حساب أقساط التأمينات فتعتبر قابلة للخصم إذا كانت هذه الأقساط موجهة لتغطية خطر يؤدي إلى حدوث خسارة أو تكلفة للمؤسسة.

3. التدقيق الجبائي على حساب الخدمات الخارجية الأخرى (ح/62):

على المدقق الجبائي التأكد من أجور الوسطاء والأتعاب أنها تخص مختلف المبالغ التي تدفعها المؤسسة لأصحاب المهن الحرة، أما فيما يخص التنقلات والمهمات والاستقبالات فيجب أن يتعلق الأمر بمختلف المصاريف المدفوعة لغرض تنقلات موظفي المؤسسة والمهمات الموكلة لهم وكذا مصاريف الاستقبال والتدفئة، وفيما يخص مصاريف الاستقبال فإنها تكون قابلة للخصم شريطة أن يتم إثباتها في حدود 1 % من الربح الجبائي للسنة الماضية وفي حد أقصاه 375000 دج.

4. التدقيق الجبائي على حساب أعباء المستخدمين (ح/63) وحساباته الفرعية:

حيث تكون هذه الحسابات مقبولة جبائياً (أي قابلة للخصم) وذلك من خلال توفر الشروط التالية:

- أن تتعلق بعبء فعلي وليس وهمي،
- أن يكون غير مبالغ فيها بالمقارنة مع نوع العمل،
- أن تنشأ عنها اشتراكات اجتماعية.

مع الملاحظة أن أجر المستغل غير قابلة للخصم في حين أن زوجة المستغل أو زوجات أحد الأعضاء فهي قابلة للخصم.

كما تعتبر كل الأعباء المترتبة عن الاشتراكات الاجتماعية التي تدفع عن طريق المؤسسات في إطار أنظمة التقاعد والمترتبة عن الالتزامات القانونية قابلة للخصم¹.

5. التدقيق الجبائي على حساب الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة (ح/64):

تكون الضرائب والرسوم قابلة للخصم عندما تكون مدفوعة للتحويل في الدورة المخصصة لها وتتمثل هذه الضرائب والرسوم في رسوم التسجيل، الرسم على النشاط المهني TAP، الرسوم الجمركية والضريبة العقارية المستحقة على المباني، أما الضريبة على أرباح الشركات IBS والضريبة على الدخل الجمالي IRG والرسم على القيمة المضافة TVA فهي غير قابلة للخصم.

¹ بوعلام ولهي، مرجع سابق، 2012، ص 64.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

ويقوم المدقق من التأكد من¹:

- تطبيق المعدلات الحقيقية حسب نوع الضريبة أو الرسم؛
 - العمليات الحسابية الخاصة بالتسوية والتعديل في الضرائب والرسوم؛
 - عدم تسجيل الضرائب على الأرباح في (ح/64) بل تم تسجيله في (ح/695).
6. التدقيق الجبائي على حساب الأعباء التشغيلية (العملياتية) الأخرى (ح/65):

فيما يخص الأعباء التشغيلية الأخرى فإن المدقق الجبائي يقوم بالتأكد من²:

- مراجعة محتوى الحساب (ح/65) الأعباء العملياتية الأخرى ولا سيما الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري؛
- انه في كل سنة لا يوجد هناك قيد على المبلغ الاجمالي للأعباء العامة المصرحة في الحالة الخاصة، وإذا كان الأمر كذلك فإنها قد تستخدم الاحتمالات اللاحقة للخصم؛
- أن الإتاوات المدفوعة للمديرين مبررة وطبيعية.

7. التدقيق الجبائي للأعباء المالية (ح/66):

تعتبر هذه المصاريف قابلة للخصم إذا كانت تخص مصاريف تسيير الحسابات الجارية للمؤسسة وفوائد الديون والقروض المستعملة في تمويل النشاط المهني للمؤسسة، أو تلك المستعملة في شراء أو إنشاء هياكل مخصصة لممارسة النشاط المهني للمؤسسة، غير أنه إذا كانت هناك مصاريف مالية متعلقة بقروض مقبوضة في الخارج فيشترط أن تكون مقرونة بوثيقة الاعتماد الخاصة بالتحويل الصادرة عن هيئة مؤهلة (بنك الجزائر)، وأن تكون مسجلة محاسبيا في سنة الاعتماد. وفيما يخص هذه المؤسسات نفسها تخصم مصاريف المقر في حدود 10 % من رقم الأعمال في مجرى السنة المالية المطابقة.

حيث يقوم المدقق من التأكد من³:

- التحقق إذا لزم الأمر، من إعادة إدراج المبلغ غير القابل للخصم من أتعاب أعضاء مجلس الإدارة في نتيجة السنة المالية؛
- التحقق من أن الفائدة المدفوعة تتطابق مع ديون الشركة أثناء فحص العقود المتعلقة بالقروض المتعاقد عليها؛

¹ منصور بين عمارة، مرجع سابق، ص215.

² Réda Khelassi, op,cit., p p 465.

³ Réda Khelassi, op,cit, p 466.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

- التحقق من أن الشركة تفي بجميع الالتزامات التي تقع عليها من حيث الاعلان أو مدفوعات الفائدة؛
 - التحقق من دقة ايرادات الفائدة المصرح عنها من خلال فحص جداول إطفاء القروض والعقود المترتبة عنها؛
 - التحقق من إذا كانت الفائدة على الحسابات الجارية ومنتجات الفهرسة تدرج ضمن نطاق القيود المتوقعة للخصم؛
 - التحقق من دقة الفوائد المصرح عنها بعد دراسة جداول استهلاك (إطفاء) القروض؛
 - التحقق من أسعار الصرف في نهاية السنة لضمان دقة خصم خسائر صرف العملات الأجنبية.
8. التدقيق الجبائي على حساب العناصر غير العادية (الأعباء) (ح/67):

العناصر غير العادية (الأعباء) وهي تخص المصاريف المرتبطة بالظروف الاستثنائية غير المتعلقة بالنشاط الحقيقي للمؤسسة غير المتوقعة مثل مصاريف الكوارث ونزع الملكية، ويشترط القانون الجبائي أن تكون مدرجة في قائمة منفصلة ملحقة بالميزانية الجبائية.

حيث يقوم المدقق الجبائي من¹:

- التأكد من احترام مختلف القواعد الجبائية من حيث التكاليف الاستثنائية المخصومة؛
 - العبء لا يأخذ خاصية الأصل المعنوي؛
 - العبء متعلق بنتائج النشاط وليس بنشاط دورة سابقة؛
 - يجب الالتزام بالنفقة في فائدة الاستغلال؛
 - التحقق من أن كل التسديدات التي وجهت إلى المؤسسة الجامعة تحت شكل إعانة هي مبررة عن طريق وصل محرر؛
 - العقوبات المسجلة في هذا الحساب قد تم إدماجها في القاعدة الضريبية.
9. التدقيق الجبائي على حساب المخصصات للإهلاكات والمؤنات وخسائر القيمة (ح/68):

تعرف المؤنات على أنها تلك الأرصدة المشككة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبنية بوضوح التي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في كتابات السنة المالية وتبينانها في كشف الأرصدة.

وعليه تتمثل أهم النقاط التي سوف يركز عليها المدقق الجبائي في التأكد من¹:

¹ منصور بن عمار، مرجع سابق، ص ص 216-217

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

- نقطة بداية احتساب اهتلاك التثبيات؛
- التأكد من أن المؤونات المخصصة للضرائب المؤجلة قد تم تسجيلها بشكل صحيح؛
- امتثال المؤسسة للشروط العامة لخصم الاهتلاك والمؤونات.

أما فيما يخص الاهتلاكات غير القابلة للخصم المتعلقة أساسا السيارة السياحية فيتم قبول مخصصات الاهتلاك كأعباء إذ يجب توفر الروط التالية:

- أن يكون العنصر قابلا للاهتلاك ومقيدا محاسبيا؛
- أن يحسب أساس الاهتلاك خارج الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للمكلفين الخاضعين لهذا الرسم؛
- أن تكون قاعدة الاهتلاك المالي للتثبيات المخصصة لنشاط غير خاضع للرسم على القيمة المضافة فيتم حسابها مع إدراج الرسم على القيمة المضافة؛
- يجب الانتباه إلى الحدود القصوى عندما يتعلق الأمر بالسيارات السياحية حيث يتم حساب الاهتلاك على أساس 1.000.000 دج، إذا كانت هذه السيارة لا تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة.
- يحسب الهتلاك المالي للتثبيات حسب النظام الخطي، غير أنه بإمكان المكلفين بالضريبة أن يطبقوا ضمن الشروط المحددة في المادة 174 (الفقرتين 2 و 3) الاهتلاط التنازلي أو الهتلاك التصاعدي.

أما فيما يخص خسائر السنوات المالية السابقة وحسب المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية يخفض من النتيجة الجبائية المحققة خلال نفس السنة المالية، و إذا كانت هذه النتيجة الجبائية غير كافية لتغطية كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية، إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز، وعلى المدقق الجائي التأكد من تبرير هذا العجز (خسارة) محاسبيا وذلك وفقا للإجراءات المحاسبية المعمول بها في وثائق ملحقة مع التصريح المقدم للإدارة الجبائية.

وعليه تتمثل التحقيقات العامة بالنسبة لحسابات الأعباء، والتي يعمل المدقق على التأكد منها هي:

- فحص أمكانية وجود تكاليف ناتجة من عمليات أجنبية والتي لن تكون قابلة للخصم في هذه الحالة؛
- أن الاعباء التي تعتبر ذات صلة بالسنة المالية، وأن هذه الأعباء هي التي سيتم نقلها إلى الصنف السادس (6)؛

¹ منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص ص 217-218.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

- أن تقدر إمكانيات إعادة الادماج في الربح الخاضع للضريبة الذي يمكن أن تسعى إليه الإدارة؛
- التحقق من أن الأعباء المعترف بها تتعلق بالسنة المالية المراجعة وذلك من خلال عرض الوثائق الداعمة؛
- عدم إدراج أعباء غير قابلة للصم أو التي تم تحديد سقف لها؛
- أن الضرائب والرسوم متعلقة بالاستغلال وأن تكون مسددة أو مثبتة محاسبيا في انتظار التسديد، وهي تخص الرسم على النشاط المهني (TAP)، حقوق الطابع (DT)، الرسم العقاري (TF) وحقوق التسجيل، غير أنها إذا منحت فيها تخفيضات فإن مبلغا يعتبر من إيرادات السنة.
- أما فيما يخص مصاريف المستخدمين على المدقق التأكد من شروط خصم هذه المصاريف وتتمثل هذه المصاريف وتتمثل هذه الشروط في أن:
 - تتعلق بعبء فعلي وليس وهمي؛
 - تكون غير مبالغ فيها مقارنة مع نوع العمل؛
 - أن تنشأ عنها اشتراكات اجتماعية.
- يجب التأكد من أن الرواتب التي يستفيد منها المسيرون مبررة وطبيعية؛
- يجب التحقق من العمليات الحسابية الخاصة بالتسوية والتعديل في الضرائب والرسوم؛
- يجب التأكد من تطبيق المعدلات الحقيقية حسب نوع الضريبة والرسم؛
- التأكد من عدم تسجيل الضرائب على الأرباح في الحساب (ح/64 ضرائب ورسوم) بل تم تسجيله في حساب (ح/695 ضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية)؛
- التأكد من أن الفوائد المالية المدفوعة تخص ديون على المؤسسة؛
- التأكد من صحة الفوائد المصرح بها وذلك من خلال الاطلاع على جداول اهتلاك القروض والعقود الخاصة بها؛
- مراقبة نقطة بداية احتساب اهتلاك التثبيات؛
- التحقق من جميع العناصر الداخلة في حساب قسط الاهتلاك، المعدل، مدة الاهتلاك، قيمة اكتساب الاستثمار، والمعامل المطبق في حالة الاهتلاك غير الخطي؛
- يجب التأكد من توفر وثائق اثبات الخطر المسبب لتكوين مؤونة في التاريخ الذي كونت فيه؛
- يجب التأكد من جميع الوثائق الثبوتية لأعباء مع الانتباه لتطبيق مبدأ استقلالية الدورات؛
- التحقق من عدم ادراج الأعباء الغير قابلة للخصم أو التي تم تحديد سقفا لها.

ثانياً: التدقيق الجبائي للإيرادات

تتمثل الإيرادات في حسابات الصنف السابع (7) وهي تمثل المبالغ التي تتحصل عليها المؤسسة من مبيعات منتجاتها بالإضافة إلى المنتجات التي بحوزتها وكذا الإيرادات الأخرى التي يمكن أن تكسبها وتشمل مايلي:

1. التدقيق الجبائي على حساب المبيعات من البضائع والمنتجات (ح/70) وحساباته الفرعية:

- حيث تتمثل أهم التحقيقات التي يقوم بها المدقق الجبائي في التأكد من أن¹:
- جميع الفواتير خارج الرسم على القيمة المضافة (TVA) مرفقة بجميع وثائق الاثبات؛
- المؤسسة قد قامت بتسجيل جميع الإيرادات؛
- يجب على المدقق إجراء عملية مقارنة بين المبالغ الموجودة على الفواتير المرسلة والمبالغ المسجلة محاسبياً؛
- يجب على المدقق الجبائي التأكد من قيمة الحسابات أن تكون غير متضمنة للرسم على القيمة المضافة؛
- يقوم بمراجعة الفواتير المسجلة محاسبياً أثناء عملية النشاط (في السنة) والتي تمت عملية التسليم في السنة المالية؛
- التأكد من صحة العمليات المحاسبية للفواتير وصحة تسجيلها المحاسبية؛
- تدقيق فواتير البيع الملغاة مع الاطلاع على أصل الفاتورة وصورتها مع معرفة سبب الالغاء للتأكد من جديته؛
- مطابقة صور فواتير البيع مع قيد دفتر يومية المبيعات؛

2. التدقيق الجبائي على حساب الانتاج المخزن (ح/72):

الانتاج المخزن أو المنتقص من التخزين وهذا يتعلق بالتغير الشامل للسلع والخدمات المنتجة من طرف المؤسسة وهذا خلال الدورة أي حسابي ح/723 و ح/724 أي الفرق بين المنتجات في بداية المدة والمنتجات في نهاية المدة وقد يكون هذا الفرق موجبا كما قد يكون سالبا، حيث أن هذا الرصيد هو الذي يمثل ما يسمى بالتغير في قيمة المخزون وهي مسجلة في حساب ح/72.

حيث يقوم المدقق من التأكد من أن رصيد هذا الحساب هو المتغير بين المخزون في افتتاح الدورة والمخزون في نهاية الدورة، وهذا التغير في المخزون يكون إما ايجابيا أو سلبيا، ويجب أن يكون على

¹ منصور بن عمار، مرجع سابق، ص ص 218-219.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

مستوى منتجات النشاط ولذلك يجب على المدقق أن يحضر أثناء الجرد المادي للمخزون والأعمال الجارية وهذا من أجل تجنب أي خطر زيادة أو نقصان في نتيجة نهاية السنة المالية¹.

3. التدقيق الجبائي على حساب الانتاج المثبت (ح/73):

الانتاج المثبت ويتم فيه تسجيل تكلفة انتاج العناصر من الأصول المادية والمعنوية المنجزة من طرف المؤسسة.

حيث يقوم المدقق الجبائي من التأكد من أن الحساب يسجل تكلفة الأعمال الموجهة للاستخدام الداخلي للمؤسسة، ويجب على المدقق مراجعة التقارير التقنية للإنتاج وكل الوثائق التي تبرر التكاليف الملتزم بها لإنتاج التثبيت لضمان التقييم الصحيح لهذه المنتوجات. كذلك يجب على المدقق فحص الوضع بالتفصيل للتثبيبات الموجودة في الأصل وإعادة مراجعة جميع الوثائق التي تبرر المداخل المتعلقة بدقة ربط هذه المنتجات بالدخل الخاضع للضريبة².

4. التدقيق الجبائي على حساب إعانات الاستغلال (ح/74):

ويقصد بإعانات الاستغلال تلك المساعدات المالية الممنوحة من طرف الدولة أو الجماعات المحلية أو حتى من أطراف أخرى لتعويض الخسائر التي تحملتها أو ستحملها المؤسسة.

حيث يقوم المدقق الجبائي بالتأكد من³:

- الاستلام الفعلي لإعانات الاستغلال والتوازن وذلك من خلال استشارة مجلة الاستلام، وهذا لضمان أنه عند ايداع العائد السنوي، يتم ارفاقه بتفاصيل هذه الاعانات المقدمة؛
- ضمان إدراج جميع إعانات الاستغلال والتوازن في القاعدة الضريبية للسنة، لغرض تلقيها لأن ضرائبها فورية؛
- وجود جزء من ايرادات رقم الأعمال غير المفوترة؛
- عدم تسجيل الشركة للأعمال التي قامت بهم لنفسها في الايرادات؛
- عدم تكامل التبرعات والاعانات المقدمة؛
- عدم احترام قواعد الفوترة؛
- عدم احترام مخصصات السنة؛

¹ Réda Khelassi, op,cit, p 472

² Réda Khelassi, op,cit, p 472

³ بوعلام ولهين مرجع سابق، 2018، ص57.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

5. التدقيق الجبائي على حساب المنتجات العملياتية الأخرى (ح/75) وحساباته الفرعية:

إذ يقوم المدقق الجبائي بالتأكد من¹:

- وجود تطابق بين المبالغ الموجودة في المحاسبة والتصريحات الجبائية؛
- أن المنتجات الاستثنائية المحصلة قد تم ضمها إلى النتيجة الخاضعة للضريبة.

أما فيما يخص حساب ح/752 حيث يجب تخفيض فوائض القيم التي هي جزء من الأصول المثبتة حسب ما كانت قصيرة أو طويلة، وتنتج فوائض القيم القصيرة الأمد من التنازل عن عناصرها مكتسبة ومحدثة منذ ثلاث (3) سنوات أو أقل، حيث يحسب مبلغا في حدود 70 % من الربح الخاضع للضريبة، أما فوائض القيم طويلة الأمد، فهي تلك التي تنتج عن التنازل عن عناصر مكتسبة أو محدثة منذ أكثر من ثلاث (3) سنوات، ويحسب مبلغا في حدود 35 % من الربح الخاضع للضريبة.

6. التدقيق الجبائي على حساب المنتجات المالية (ح/76) وحساباته الفرعية:

أي منتج يتعلق بالتسيير المالي للمؤسسة يتم تسجيله على مستوى حساب ح/76 المنتجات المالية، بغض النظر عن طبيعتها المعتادة أو الاستثنائية نظرا لأن الطبيعة المالية للعملية لها أسبقية على الطبيعة الاستثنائية.

ويقوم المدقق الجبائي من خلال هذه الحسابات بالتأكد من²:

- التحقق من التطبيق الصحيح على الدخل والمنتجات من الخارج، والاتفاقيات الدولية وهذا لتجنب الازدواج الضريبي؛
- التحقق من الشروط الدقيقة الواردة في اتفاقيات القروض وخاصة معدلات الفائدة المنصوص عليها، وكذلك الصلاحية القانونية للعقد؛
- تحقق من حساب إعادة الاستثناءات؛
- التحقق من الأحكام الواردة في اتفاقيات القرض، ولا سيما أسعار الفائدة المقررة والصلاحية القانونية للعقود؛
- دمج دخل حقوق الملكية من الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات في القاعدة الضريبية؛

¹ Réda Khelassi, op,cit, p 475

² Réda Khelassi, op,cit, p 475

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

- عدم الامتثال لشروط السوق للفائدة على القروض؛

7. التدقيق الجبائي على حساب العناصر غير العادية (المنتجات)(ح/77):

حيث يقوم المدقق الجبائي من التأكد من ضمان إدراج منتجات استثنائية من التطورات أو المباني المستأجرة في الأرباح الخاضعة للضريبة.

8. التدقيق الجبائي على حساب استرجاع الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات (ح/78):

إذ يقوم المدقق من التأكد من أن¹:

- المؤونات تم استعمالها لعناصر خاصة بالأصول؛
 - 9. التحقق من صحة استرجاع المبالغ المستردة عن المؤونات؛
 - 10. التأكد من الأحكام المتعلقة بالمؤونات التي تمت إزالتها من الأصول أو إلى المخاطر المتوسعة أنها أصبحت سارية المفعول خلال السنة المالية؛
 - 11. تحديد استرجاع الاستغلال عن المؤونات غير الخاضعة للضريبة؛
- وعليه يمكن تلخيص التحقيقات العامة لحسابات الإيرادات فيما يلي:

- يجب اجراء عمليات المقارنة بين المبالغ الموجودة على الفواتير المرسلة والمبالغ المسجلة محاسبيا؛
- يجب التحقق من أن جميع الفواتير خارج (TVA) مرفقة بوثائق الإثبات الجمركية والجبائية؛
- يجب التأكد من أن نظام الفوترة الخاص بالمؤسسة يتماشى مع المتطلبات والالتزامات القانونية فيما يخص (TVA)؛
- يجب التأكد من تسجيل جميع الإيرادات المحققة خلال الدورة؛
- يجبب التأكد من أن الاعانات المستلمة لا تمثل أداءا لخدمات وهمية أو تكملة لسعر بيع خاضع ل (TVA)؛
- يجب التأكد من وجود تطابق بين المبالغ الموجودة في المحاسبة والتصريحات الجبائية؛
- يجب التأكد من أن المنتجات الاستثنائية مثل تعويضات التأمين المحصلة قد تم ضمها إلى النتيجة الخاضعة للضريبة.

ثالثا: التدقيق الجبائي لمستويات النتائج

¹ Ibid, p476.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

ويجب على المدقق الجبائي فيما يخص النتيجة المحاسبية التأكد من كيفية تحديد النواتج والأعباء وذلك من خلال إجراء عمليات البحث اللازمة خاصة فيما يخص رقم الأعمال، والتأكد أيضا من¹:

- الأرباح المحققة خلال الدورة التي يمكن أن تكون مسجلة في حساب الهامش الاجمالي؛
- النتيجة الخاضعة للضريبة تم تحديدها وفقا للقانون (أي أن عملية خصم الأعباء القابلة للخصم تكون حسب القانون والاجراءات المعمول بها) وهي:
- الأعباء القابلة للخصم تدخل ضمن مصلحة المؤسسة مباشرة أو ضمن التسيير الحسن للمؤسسة؛
- ملائمة لعبء حقيقي ومثبت ومبرر بوثائق كافية (فواتير- عقود)؛
- الأعباء تخص دورة الاستغلال؛
- الإعانات المتحصل عليها والخاصة بالمعدات مسجلة خارج الرسم على القيمة المضافة (TVA Hors) وتكون من مكونات النتيجة الخاضعة للضريبة؛
- الخسائر الاستثنائية غير موجودة ضمن الأعباء القابلة للخصم؛
- ترحيل الخسائر مبرر (4 سنوات على الأكثر)؛
- تحقق ما إذا كانت المؤسسة قد استفادت من نظام الإعفاء الذي تعطيه قوانين الضرائب؛
- في حالة وجود خصم محاسبي للخسائر السابقة على الاحتياطات، يجب أن يظل تأجيل العجز الضريبي سليما.

المطلب الرابع: الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية في الجزائر

تضطلع بمهام الرقابة الجبائية أربعة أجهزة، تتمثل فيما يلي²:

- مصالح البحث والمراجعات التابعة لمديرية الابحاث والتدقيقات المتواجدة حاليا بالجزائر، وهران، قسنطينة؛
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة للمديريات الولائية للضرائب في اطار الاقليم الاداري للولاية؛
- المصلحة الرئيسية للمراقبة الجبائية التابعة لمركز الضرائب؛
- مديرية كبريات المؤسسات.

1. مصالح البحث والمراجعات التابعة لمديرية الابحاث والمراجعات:

¹ منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص220.

² ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مديرية الأبحا والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب، 2017، ص05.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

أنشأت مديرية الأبحاث والمراجعات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 1998/07/13، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية¹، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطائها، كما أن اختصاصها يمتد عبر التراب الوطني، وتتحصر مهامها في تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التدقيق من خلال برنامج مسبق لانتقاء الملفات الجبائية، وهذا باقتراح من مفتشات الضرائب المعنية بالملفات ثم المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية لتصادق على البرنامج المقترح أو تعديله.

كما تسند لمديرية الأبحاث والمراجعات DRV مهمة الرقابة الجبائية بتوفر شرط مستوى رقم الأعمال للأربع السنوات الأخيرة محل التدقيق، على أن يتجاوز 4.000.000 دج سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات، ورقم أعمال 10.000.000 دج سنويا بالنسبة للمؤسسات الأخرى.

تتكفل بمهمة الرقابة الجبائية المصالح الجهوية التابعة لها (مصالح البحث والمراجعات المتواجدة بولاية الجزائر، وهران، قسنطينة) والمكلفة بعدة مهام منها²:

ت. تنفيذ برنامج التحقيق والبحث مع مراقبة ومتابعة دورية للأنشطة والمداخل التي تضبطها المديرية المركزية؛

ث. تضمن تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي المختلفة عبر كامل التراب الوطني؛

ج. تنفذ كل عملية تدقيق يأمر به وزير المالية أو المدير العام للضرائب أو كل السلطات المختصة بالاتصال مع مختلف الهيئات، كما تطبق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لاختصاص مديريتين ولايتين للضرائب أو أكثر.

2. المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة للمديرية الولائية للضرائب

بالإضافة إلى مديرية الأبحاث والمراجعات، فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية بتكليف مديرية فرعية لها وهي (المديرية الفرعية للرقابة الجبائية)، إذ تعد الهيئة المختصة بهذه المهمة عبر إقليمها، والمكلفة بتطبيق برامج المراجعة المصادق عليها من مديرية الأبحاث والمراجعات والتي تكون في إقليم الولاية بشرط أن يكون المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية محققين رقم أعمال سنوي

المرسوم التنفيذي رقم 228-98، المؤرخ في 1998/07/13 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 95-95 المؤرخ في 1995/02/15 والمتعلق بتنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية رقم 51 الصادرة بتاريخ 1998/07/15، ص 12.
² المرسوم التنفيذي رقم 327/06، المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المؤرخ في 2006/09/18، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 59، الصادرة بتاريخ 2006/09/24، المادة 10، ص 09.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

أقل من 4.000.000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات ، ورقم أعمال سنوي أقل من 10.000.000 دج لباقي المؤسسات الأخرى.

وتتمثل مهامها في¹:

- إعداد بطاقيات لمختلف الإدارات والهيئات التي لديها معلومات عن تأسيس الوعاء الضريبي.
- برمجة التدخلات عن طريق فرق البحث والتدقيق والفرق المختلطة (الضرائب، التجارة والجمارك) قصد البحث عن المادة الخاضعة للضريبة؛
- تقييم أنشطة المفتشيات وتقديم اقتراحات من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة؛
- تقديم كل الاقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات واستغلالها مع مراقبة استعمالها؛
- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية ومتابعة مستمرة لإنجاز البرامج في الآجال المحددة.

3. المصلحة الرئيسية للمراقبة الجبائية التابعة لمركز الضرائب

مركز الضرائب هو مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي والمرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ، ولا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 100.000.000 دج ، بالإضافة إلى المهن الحرة .

- ويختص المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل وتكليفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحياته، ونظرا لقرب تواجد مراكز الضرائب للمكلفين فلها عدة مهام على المستويات نذكر²:

- التسيير والتكفل الحسن لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي.
- في حالة وجود تجاوزات خطيرة يحول الملف الجبائي إلى عملية التدقيق المعمق بهدف التطهير.
- القيام بالبحث عن المعلومات الجبائية والمادة الخاضعة للضريبة لجمعها واستغلالها بشكل أمثل.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج المحصلة
- التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوي الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تحت سلطتها.

4. مديرية كبريات المؤسسات

قرار وزاري المتعلق بتحديد الاختصاص الاقليمي للمدريات الجهوية والولائية وتنظيمها ز صلاحياتها، لوزارة المالية، بتاريخ 12/07/1998 ،
الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 79، الصادرة بتاريخ 25/10/1998، المواد من 52 الى 55، ص 23.

² مرسوم تنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 25 شعبان عام 1427 الموافق 18 سبتمبر سنة 2006 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 59، بتاريخ 24/09/2006، ص 11.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

أنشأت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 28/09/2002 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494/05 المؤرخ في 26/12/2005 ولها صلاحيات على المستوى الوطني لكونها مكلفة بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء إلى التحصيل وحتى الرقابة الجبائية والمنازعات¹. أما المكلفين بالضريبة والخاضعين لهذه المديرية هم مختلف الشركات العاملة في مجال المحروقات والشركات بمختلف طبيعتها القانونية التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها السنوي 100.000.000 دج . أما المهام المسندة لمديرية كبريات المؤسسات في مجال اختصاصها على المستوى الوطني ومدى حجم الملفات الجبائية التي بحوزتها نجدها عديدة نذكر منها²:

- مسك ومتابعة مستمرة ودقيقة لكل ملف جبائي خاص بالمكلفين المتواجدين تحت سلطتها.
- البحث عن المعلومات الجبائية من مختلف المصادر لجمعها وتبويبها بغرض الاستغلال الامثل.
- اعداد برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج.
- التحقيق في التظلمات والشكاوي ومعالجتها ضمن متابعة المنازعات الادارية منها والقضائية.

¹ مرسوم تنفيذي رقم 303-02 بتاريخ 28/09/2002 ، متعلق بتحديد تنظيم المصالح الخارجية للادارة الجبائية ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 64، الصادرة بتاريخ 29/09/2002 ، المادة 3 مكرر ،ص 13

² المديرية العامة للضرائب، المصالح الخارجية، على الموقع <https://www.mfdgi.gov.dz> تاريخ الاطلاع 2020/12/22 ،على الساعة

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

خلاصة الفصل:

وضع المشرع الجبائي جملة من الإجراءات وذلك لتنظيم العلاقة الرابطة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة وعلى أساس منح للإدارة الجبائية حق الرقابة، حي تعد من أهم الإجراءات من أجل التأكد من صحة التصريحات والتطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية. فللرقابة الجبائية دور في تصحيح الأخطاء والمخلفات والتجاوزات المطبقة من طرف المكلفين بالضريبة والتي يتوصلون إليها من خلال أشكال متعددة للرقابة الجبائية.

مقدمة الفصل

أدت الفضائح المالية التي عرفتها العديد من الشركات الدولية وما نتج عنها من حالات افلاس وانهيار إلى الحاجة لإعادة النظر في الجهات المسؤولة عن إعداد القوائم المالية ، ووجد أن سبب هذه الفضائح هو التلاعب بالبيانات المالية وإظهارها بغير شكلها الصحيح من خلال استغلال الثغرات التي تركتها المعايير المحاسبية في بعض المعالجات والسياسات المحاسبية وهذا التلاعب عرف بمصطلح "المحاسبة الإبداعية".

وفي هذا الفصل سيتم تناول ممارسات المحاسبة الإبداعية المحاسبية من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول : الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

المبحث الثاني : أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية في بيانات القوائم المالية

المبحث الثالث : ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير المحاسبية الدولية

المبحث الرابع : المنظور الأخلاقي لممارسات المحاسبة الإبداعية وإجراءات الحد منها

المبحث الأول : الاطار النظري لممارسات المحاسبة الإبداعية

نتيجة للأزمات الاقتصادية التي شهدتها بيئة الأعمال في السنوات الأخيرة، وانهيار العديد من الشركات الكبرى في العالم من أهمها شركة " انرون " Enron" ، فقد تبين للباحثين في مجال المحاسبة والاقتصاد أن المحاسبة هي المسؤولة عن هذه الانهيارات، من خلالها يستطيع المحاسب المحترف وبخبرته تحريف البيانات المالية والتلاعب بها من خلال استغلال الثغرات الموجودة في المبادئ والمعايير المحاسبية دون أن يخالفها وهذا ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية، هذه الممارسات أحيانا يمكن الكشف عنها وأحيانا أخرى يظل ذلك مستحيلا.

المطلب الأول : التلاعب المحاسبي

يستطيع المحاسب بدائه وخبرته أن يدمج المعطيات المحاسبية ليعطي انطباعا مخالفا لما هي عليه حقيقة المؤسسة وهذا لتحقيق مصالح الإدارة ، وهذا ما عرف بالتلاعب المحاسبي

1- مفهوم التلاعب المحاسبي

يرى كل من Meckling & Jensen في دراستهما عام 1976 " نظرية الوكالة" على أن المؤسسة هي "مجموعة من العقود بين الأطراف التي تقدم عوامل الإنتاج (الملاك، الدائنين، الإدارة، العاملين)، وتشير الدراسة إلى أن كل طرف يسعى إلى تحقيق مصالحه الذاتية والتي تتعارض مع مصالح الأطراف الأخرى ولهذا تنشأ صراعات وتضارب في المصالح، ونتيجة لهذه الصراعات ينشأ التلاعب المحاسبي من طرف الإدارة.

يمكن توضيح بعض أوجه التعارض بين أطراف علاقات التعاقد داخل المنشأة كما يلي:

- تتمثل دالة الهدف للإدارة عادة في اتباع الطرق المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة صافي الربح وبالتالي زيادة نصيبها من الحوافز ودعم مراكزها الوظيفية وتحقيق سمعة شخصية لأعضائها، في حين قد يتعارض ذلك مع دالة هدف حملة الأسهم لأنه يؤدي إلى زيادة التدفقات النقدية للأطراف الأخرى مثل زيادة الحوافز والمكافآت للإدارة والعاملين وزيادة مدفوعات الضرائب.

- يمكن أن يحدث تعارض بين الإدارة ومراقب الحسابات، وقد يحدث هذا التعارض نتيجة قيام مراقب الحسابات بكشف انتهازية أو مناورات الإدارة في استخدام الطرق والسياسات المحاسبية للتلاعب بالأرقام المحاسبية أو إخفاء بعض المعلومات الهامة عن الملاك.

• جاءت تعريفات عديدة للتلاعب المحاسبي منها :

الفصل الثالث: المحاسبة الإبداعية

- **التعريف الأول :** عرف الباحث **Copeland** " 1968 " وهو أول الباحثين أن التلاعب المحاسبي بأنه " القدرة على زيادة أو تخفيض صافي الدخل والناجمة عن إرادة شخصية معتمدة"¹.
- **التعريف الثاني:** عرف كل من " **stolowy & Breton** " 2003، أن التلاعب المحاسبي هو: " استخدام الإدارة للمجال الاختياري عند اختيار السياسات والمعالجات المحاسبية بحيث تؤثر على إمكانية نقل الثروة بين الشركة وجمهورها (التكاليف السياسية)، المساهمين (تكلفة رأس المال)، أو المديرين (تكلفة التعويضات أو الحوافز) "².
- **التعريف الثالث:** عرف حماد، 2005 ، بأن التلاعب المحاسبي هو : " خلق انطباع مختلف عن الحقيقة لدى مستخدمي القوائم المالية عن العائد والمخاطرة "³.
- ويرى حماد أن التلاعب المحاسبي يمارس بطرق مختلفة وهي :
- العمليات الحقيقية : كالتحكم في توقيت بعض الصفقات أو تكلفتها .
- العمليات المحاسبية : مثل اختيار سياسة محاسبية معينة أو تطبيقاتها أو تغيير السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة ، أو تبويب عناصر بيان الدخل بشكل معين من العمليات الوهمية كالغش والتزوير .
- **التعريف الرابع:** عرف Mamo "2014" and Aliaz بأنه " الاجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، والأداء المالي، مما يخلق انطباعا خاطئا عن القدرة المالية للمؤسسة"⁴.
- **التعريف الخامس:** عرفت صبايحي " 2015 " بأنه" الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنه بيانات مالية غير صحيحة ومضللة"¹

¹ Jonado Mamo , Ada Aliaz : **Accounting manipulation and its Effects in the Financial Statements of Albanian entities**, Interdisplinary journal of research and Development, Vol(I)? n° 2, " Alexander Moisiu" Durres, Albania, 2014, 2014, p:56.

² H.stolowy , G.Breton , **Accounts Manipulation : A Literature Review and Proposed Conceptual Framework**, Review of Accounting and Finance , Volume 3, Issue :1, United Kingdom, 2003, p:3 .

³ حماد طارق عبد العال، **حوكمة الشركات، المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف** ، الطبعة 01، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2005، ص53 .

⁴ Madan Lal Bhasin : **Accounting Manupulation Practices in Financial Statements, Experience of an Asian Economy**, Interdisciplinary Journal of Economies and Financial Research, Vol 2 , n°11, 2016, p:200.

الفصل الثالث: المحاسبة الإبداعية

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص مفهوم التلاعب المحاسبي على أنه : " التصريح بعائد الشركة (دخلها) و مخاطرها بصورة مضللة ، والتي تنشأ باستغلال المجال الاختياري المتاح عند اعداد قوائمها المالية بغرض تحقيق أهدافها الخاصة".

2- دوافع التلاعب المحاسبي :

يرى حماد، 2005، أن أهم دوافع التلاعب المحاسبي ما يلي:

- قد ترغب الإدارة عادة في زيادة الربح او تحقيق سلسلة مستقرة نسبيا من الأرباح على مدار عدة سنوات بغرض زيادة حوافزها ودعم مراكزها الوظيفية أو زيادة قيمة المنشأة في الأجل الطويل فمن المعروف أن التقلبات الكبيرة في الدخل تعني زيادة المخاطر وبالتبعية زيادة العائد المطلوب مقابل المخاطر المرتفعة، في حين يؤدي تخفيف التقلب في الدخل إلى تخفيض المخاطر وفي نفس الوقت زيادة قيمة المنشأة في الأجل الطويل.
- قد يضع عادة الدائنون والمقرضون شروطا في عقد الدين مثل عدم توزيع أرباح على المساهمين إلا في حالة زيادة معدلات العائد المحدد عن نسبة معينة، أو عدم الحصول على قروض جديدة إلا في ظل أوضاع معينة مرتبطة بالقوائم المالية، مثل نسبة الديون إلى حقوق الملكية أو نسبة التداول أو معدل تغطية الفوائد وغير ذلك من الشروط في حالة عدم تحقق هذه الشروط فإن الإدارة قد تقوم بالتلاعب في أرقام القوائم المالية لاستيفاء هذه الشروط والقيام مثلا بتوزيعات أرباح أو الحصول على قروض جديدة دون أن تنتهك شروط الدين.
- قد ترغب الإدارة في التلاعب في أرقام الدخل من خلال تخفيض ارقام الربح بغرض تجنب أي تكاليف سياسية قد تفرضها السلطات على المنشآت الكبيرة الحجم أو التي تحقق أرباحا كبيرة جدا ، كما أن الشركة قد تلجأ إلى تخفيض أرقام الربح لسداد ضرائب أقل، كذلك فإن الشركة قد تلجأ إلى هذا التصرف أيضا لتخزين الأرباح في السنوات المزدهرة لكي تقوم برفعها في السنوات الرديئة.
- قد تقوم الإدارة بالتلاعب في الدخل لاستخدامه كقناع لمشاكل الأداء الضعيف أو لتقديم القوائم المالية بصورة أقوى من الحقيقة للحصول على قروض من البنوك.

• أشكال التلاعب المحاسبي

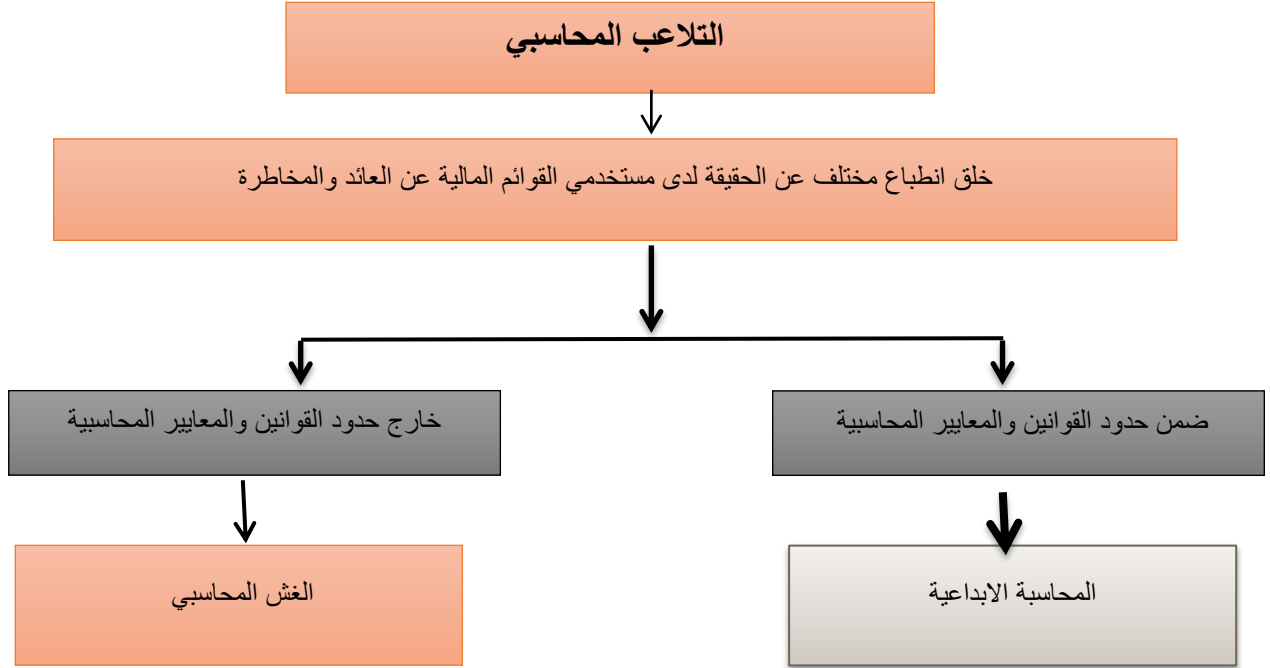
¹ صبايحي نوال، الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد الاقتصادي رقم 22 ، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2015، ص12.

الفصل الثالث: المحاسبة الابداعية

حسب ما يراه Balacui and all، 2009 " يمكن تصنيف التلاعب المحاسبي أو ما يسميه البعض بتحريف البيانات المالية إلى صنفين¹.

- التلاعب المحاسبي خارج حدود القوانين والمعايير المحاسبية.
- التلاعب المحاسبي ضمن حدود القوانين والمعايير المحاسبية.

الشكل رقم (3-1): أشكال التلاعب المحاسبي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق ذكره .

1.3. التلاعب المحاسبي خارج حدود القوانين والمعايير المحاسبية

ويسمى بالغش المحاسبي (Accounting fraud)، بحيث:

- يعرفه Hounnonandji، 2011 " على أنه ذلك السلوك الانتهازي المعتمد في الحذف والتحريف والذي يؤدي لتغليب الآخرين ويسبب خسارة لديهم ، ويحقق في المقابل الفائدة لممارسه"².

¹ Diana Balacui , Victoria Bbolgdan & alina Beatrice Vladu, **A brief review of creative accounting literature and its consequences in practice** , Annales universitatis apulensis series economica , volume 11 ; N°1 Romania , 2009,p172.

²Hounnongandji francis , **Histoires ordinaires de fraudes**, 1ére édition, éditions Eyrolles :paris, France , 2011 , pp 4-5 .

- و يعرفه كلا من Riley & Rezaee، 2010 " على أنه مصطلح عام يتضمن معان متنوعة، من خلاله يمكن لبراءة الفرد ورغبته في الحصول على منافع تميزه عن غيره يعمد تقديم حقائق كاذبة ومزيفة باستخدام الحيل ، الخداع، وخرق القانون للتحايل على الآخرين"¹.

2.3. التلاعب المحاسبي ضمن حدود القوانين والمعايير المحاسبية

يتمثل التلاعب المحاسبي ضمن حدود القوانين والمعايير المحاسبية في استغلال الثغرات الموجودة في السياسات المحاسبية وتعدد بدائلها (المرونة المحاسبية) ونقاط ضعفها في سبيل اظهار البيانات المالية بغير صورتها الحقيقية وبشكل يخدم فئة معينة مستفيدة من هذه الاجراءات على حساب باقي الفئات ذات المصلحة في الشركة ، ويسمى هذا الشكل من التلاعب المحاسبي ب : " المحاسبة الإبداعية "².

ويكمن الغرض الرئيسي للمحاسبة الإبداعية في إظهار الواجهة الزائفة عن عائد الشركة (أرباحها) وهيكل مخاطرها (الديون وحقوق الملكية)، ويمكن أن تستخدم في ذلك العديد من الطرق، ومن أبرزها ثلاث ممارسات شائعة الاستخدام في تحريف عائد الشركة وهي : إدارة الأرباح ، تمهيد الدخل، ومحاسبة التخلص من كل الخسائر في سنة رديئة.

وتختلف هذه الممارسات مع غش البيانات المالية في كون هذا الأخير يمارس بخرق القوانين والمعايير المحاسبية ومرتكبه يتابع قضائيا ، أما المحاسبة الإبداعية فتمثل استخدام المرونة المحاسبية على تعدد البدائل ، الطرق والسياسات المحاسبية، وتوفر منح الخيارات الأكبر للشركة لتختار ما يناسبها واطهار ادائها التشغيلي نهاية كل فترة على النحو الذي يتوافق مع أعمالها.

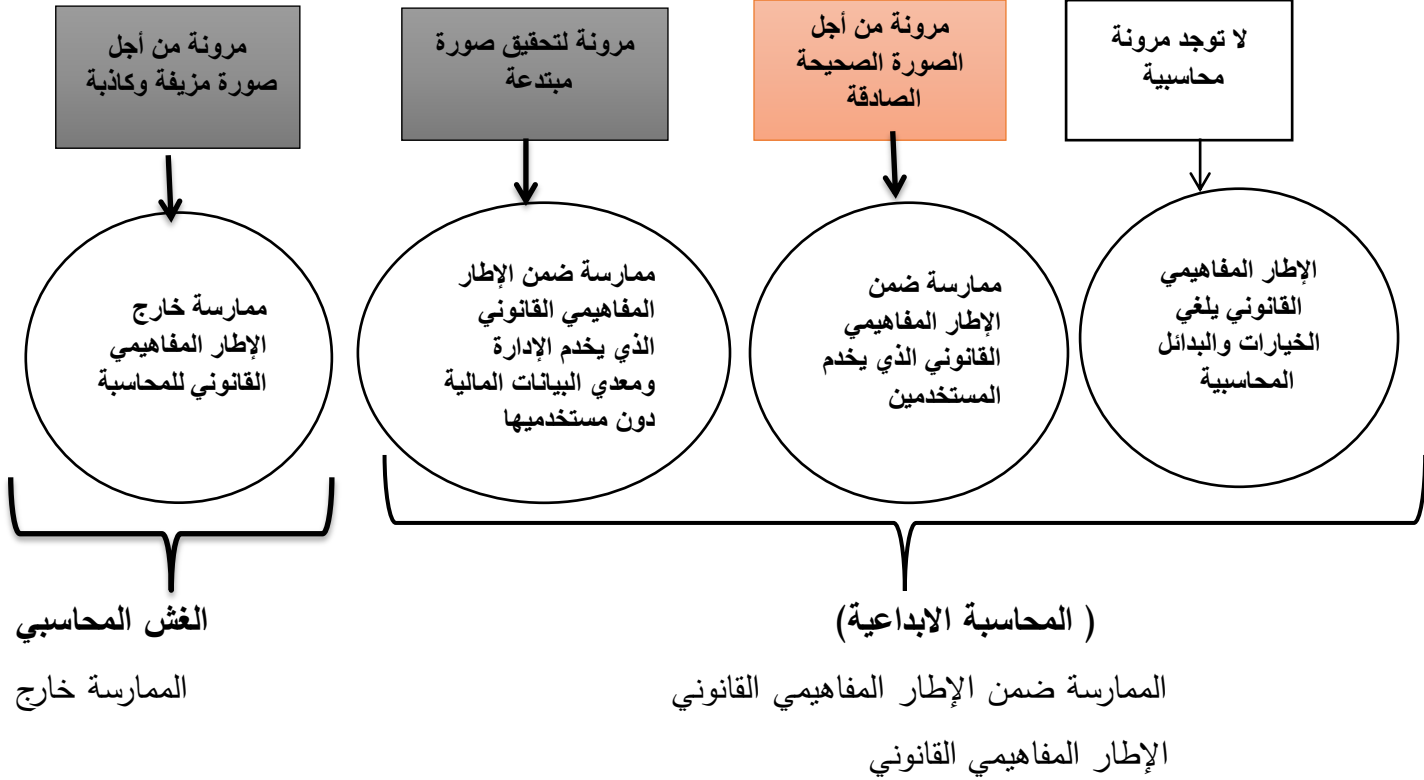
فمن ساهم في وجود هذه المرونة لم يضع في حسابه أنه يمكن استغلالها لتحميل البيانات المالية بما يناسب أهواء إدارات الشركات، والشكل الآتي يوضح الفرق بين المحاسبة الإبداعية وغش البيانات المالية من منظور المرونة المحاسبية والمقترح من طرف " Jones، 2011 "³.

¹ Rezaee Zabihollah, Riley Richard , **Financial statement Fraud , prevention & detection** , 2nd edition , John & Sons inc : new Jersey , Canada, 2010 , p15 .

² طارق عبد العال، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير المحاسبة** ، الطبعة 1، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر، 2005، ص65.

³ Michael John Jones . **Creative accounting , fraud and international accounting scandals** , 1st edition , John Wiley & Sons Ltd publication . chichester , England ,2011,p:7.

الشكل رقم (3-2) : التلاعب المحاسبي والمرونة المحاسبية



المصدر :

Michael John Jones, Creative accounting , fraud and international accounting scandals , 1st edition , John Wiley & Sons Ltd publication . chichester , England ,2011,p:7.

ويتضح من خلال الشكل رقم (3-2) أعلاه : أنه كلما زادت المرونة المحاسبية ضمن الإطار المفاهيمي القانوني للمحاسبة ، كلما اتجهنا نحو ممارسات المحاسبة الإبداعية تلبية لأغراض الإدارة ومعدّي القوائم المالية دون مستخدميها ، أما ممارسة غش البيانات المالية فإنها تمارس خارج الاطار المفاهيمي القانوني للمحاسبة سواء بتواجد المرونة المحاسبية أو غيابها¹ .

¹ Michael John Jones , OP .cit ,p:7.

المطلب الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية وعوامل ظهورها

أول ظهور لمصطلح المحاسبة الإبداعية في كتاب المفكر الانجليزي " Ian Griffiths " عام 1986م بعنوان " المحاسبة الإبداعية " ¹ ، ويمكن القول بأن المحاسبة الإبداعية تعد من مواليد الثمانينات فهي ليست حديثة النشأة، وظهرت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت بداية الثمانينات، ثم تطورت ممارستها لتكون مشكلة عصرية لاسيما بعد الانهيارات المالية الأخيرة التي ضربت العديد من الشركات الكبرى.

1. مفهوم المحاسبة الإبداعية

لم يتفق المفكرين والباحثين على تعريف واحد ومحدد لمصطلح المحاسبة الإبداعية إلا أنه يمكن تسليط الضوء على بعض منها:

- **التعريف الأول:** عرف Naser ، 1993 أن : " المحاسبة الإبداعية هي تحويل الأرقام من المحاسبة المالية من واقعها المعتاد إلى المرغوب فيه بانتهاز الفرصة واغتنامها أو تجاهل بعض منها " ² .
- **التعريف الثاني:** عرف amat & all ، 1999 أن " المحاسبة الإبداعية بأنها عملية تحويل القيم المحاسبة المالية من صورتها الحقيقية عما هي عليه إلى صورة مرغوبة حسب معيها ، حيث تعطي القيم الجديدة ميزة ايجابية للشركة دون المساس بأي من المبادئ والقواعد المحاسبية وذلك من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين والثغرات الموجودة أو تجاهل بعض منها " ³ .
- **التعريف الثالث:** عرف محمد مطر ، 2006 ، أن المحاسبة الإبداعية أو كما اطلق عليها المحاسبة الخلاقة على أنها " الاجراءات التي تقوم بها في بعض الأحيان أدارات الشركات من اجل تحسين صوري إما في ربحيتها أو مركزها المالي أو كلاهما معا، وذلك باستغلال الثغرات الموجودة في أساليب واختبارات التدقيق الخارجي، أو بالاستفادة من تعدد البدائل المتاحة في تطبيق السياسات المحاسبية التي تجيزها المعايير المحاسبة الدولية او غيرها مما يعرف بالمبادئ المتعارف عليها، سواء بشأن أساليب القياس أو أساليب الافصاح المتبعة عند إعداد البيانات المالية المنشورة، مما يؤثر سلبا على نوعية

¹ Michael John Jones , idem, p:05.

² Diana Balaciu , Victoria bogdan & alina Beatrice Vladu, Op , cit ,p:174

³ Amat orial , oliveras ester , **Ethics and creative accounting , some empirical evidence on accounting for intangibles in Spain** , working paper,1999, p :7 available from, <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstractid=563313>: 22/06/2015.

الفصل الثالث: المحاسبة الابداعية

الأرقام التي تظهرها تلك البيانات سواء بالنسبة للأرقام أو بالنسبة للمركز المالي، ومن ثم على مصداقية النسب المالية¹.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص مفهوم للمحاسبة الابداعية على أنها " العملية او الممارسة التي يستطيع المحاسب باستخدام معرفته بالقواعد والمبادئ المحاسبية استغلال الثغرات وتعدد البدائل المتاحة في تطبيق السياسات المحاسبية التي تجيزها معايير المحاسبة الدولية أو غيرها مما يعرف بالمبادئ المتعارف عليها لمعالجة البيانات المحاسبية أو التلاعب بها وعدم اظهارها في صورتها الحقيقية بقصد تحقيق أهداف محددة".

2. خصائصها

من خلال التعاريف السابقة الذكر يمكن استخلاص أن المحاسبة الابداعية تشترك في :

- المحاسبة الابداعية شكل من أشكال التلاعب والخداع في مهنة المحاسبة .
- أن ممارسي المحاسبة الابداعية يمتلكون قدرات مهنية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم المالية ويستطيعون تحويلها إلى الشكل المرغوب فيه .
- تعدد بدائل القياس المحاسبي ساعد على ظهور المحاسبة الابداعية.
- إن استخدام المحاسبة الابداعية لا يكون في الاجراءات والمبادئ المحاسبة بحد ذاتها ، وغنما في كيفية استخدامها وتوظيفها بغرض تحويل القوائم المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما هي من اجله لخدمة أغراض معينة .

3. العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الابداعية

يمكن تقسيم العوامل التي ساهمت في ظهور المحاسبة الابداعية إلى عوامل تتعلق بالبيئة المحاسبية وأخرى تتعلق بالنظام المحاسبي.

1.3 عوامل تتعلق بالبيئة المحاسبية: تتمثل هذه العوامل في²:

أ- ركود الأسواق المالية: في منتصف الثمانينات أين ساد الركود الاقتصادي، لم تجد المؤسسات ملجأ لها لتمويل حاجياتها سوى البنوك، ولما ظهر قانون منع الوساطة المالية عام 1984م ،

² محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني ، الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية ، الطبعة 1، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2006 ، ص 101 .

أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، 2014 ، رسالة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،، جامعة باجي مختار عنابة، ص ص 120-121.

اتجهت المؤسسات مباشرة نحو السوق المالي لتمويل احتياجاتها، ويزيادة عدد المستثمرين في المؤسسات المدرجة بالبورصة وسعي هؤلاء لرفع مردوديتهم المالية الاستثمارية، تطور مفهوم المحاسبة الابداعية لرفع الجودة الاستثمارية ، فكيف في حال ركود تلك المؤسسات تلبية حاجة مستثمريها كمعدل العائد على الاستثمار، فعليها تقديم الصورة الصحيحة والصادقة من خلال بياناتها المالية كأفضل وسيلة للتواصل بين المؤسسة وجمهورها، إلا أنها وأمام الضغوطات لم تجد سوى تقديم صورة نظرية بإظهار أرقام ونتائج تعبر عن أرباح أفضل ولا تطابق الواقع وبهذا ظهرت فكرة ابتداع الفن المالي، فإن كنت لا تستطيع تحقيق الأرباح، فإنك تستطيع على الأقل ابتداعها، وفي ذلك الوقت كسبت المحاسبة الابداعية الوقت الكافي في تلك المؤسسات لاسيما واستمرار ركودها لفترة طويلة.

ب- **تواطؤ مراجعي الحسابات وشركات التدقيق:** لكل شركة أهداف تسعى لتحقيقها، وإذا كان تحقيق تلك الأهداف يهتم بالدرجة الأولى المسيرين، الملاك والعمال، فهو يهتم أيضا كل المتعاملين معها من زبائن، موردين، سلطات عمومية، إدارات الضرائب.... الخ، وعليه من هذا المنطلق ينبغي تزويد تلك الأطراف بالمعلومات اللازمة حول هذه المؤسسة، وحتى تتال رضاهم لابد أن تكون بعيدة عن الشكوك وذلك بخضوعها لعملية المراجعة الخارجية المستقلة والمحايدة.

ت- **حالات عدم التأكد والمخاطر الناتجة عن زيادة التقلبات في بعد الأسواق:** مثل تقلب أسعار صرف العملات، ومعدل النمو، بالإضافة إلى زيادة معدل التضخم، وما إلى ذلك مما يضطر المؤسسات إلى تبني المحاسبة الابداعية للحد من هذه المخاطر وتجميل الأدوات المالية السنوية.

2.3. عوامل تتعلق بالنظام المحاسبي:

أشار Amat & all، 1999، بأن هناك عوامل تتعلق بالنظام المحاسبي ساعدت في ظهور المحاسبة الابداعية وهي كما يلي¹:

أ. حرية الاختيار بين المبادئ المحاسبية:

تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للشركة احيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية ، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار بين البدائل

¹ عماد سليم الاغا ، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية ، رسالة ماجستير ، 2011، جامعة الأزهر ، غزة ، ص ص 82- 84 .

الفصل الثالث: المحاسبة الإبداعية

المحاسبية المختلفة ، وهذا ما يترتب عليه اختيار الشركة للطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق افضل صورة لأداء الشركة .

ب. حرية التقديرات المحاسبية:

يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا ما يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقا ، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الانتاجي للاستثمارات بغرض احتساب الإهلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل الشركة ، وهذا ما يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التلاعب بشكل غير معلن ومن الصعب اكتشافه ، وهذا ما يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التلاعب بشكل غير معلن ومن الصعب اكتشافه ، ويتم ذلك عن طريق صياغته التقرير او التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها .

ج. توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:

يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للشركة ، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد توجّل تنفيذ بعض العمليات أو تعجل في تنفيذها ، وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة .

د. القيود المحاسبية المزيفة (المعاملات المصطنعة)

يمكن أن تستخدم للتلاعب في قيم الميزانية ونقل الأرباح بين الفترات المحاسبية ويتحقق ذلك من ادخال القيود المحاسبية ذات العلاقة بطرف ثالث مثل بيع أحد موجودات الوحدة الاقتصادية أو إعادة استئجارها حتى تنتهي مدة اندثارها.

المطلب الثالث: دوافع اللجوء إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية

إن الاعتراف بوجود ظاهرة المحاسبة الإبداعية متفق عليه، لكن هناك جدلا حول الدوافع المتعلقة بهذه الظاهرة، وهناك وجهات مختلفة حول دوافع قيام الإدارة بهذه الممارسات، الأولى هي وجهة النظر الانتهازية والتي تهدف الإدارة من خلالها إلى تضليل الأطراف ذات المصلحة حول الأداء الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة أو للتأثير على النتائج التعاقدية لها، وذلك بغرض تحقيق منافع ذاتية، أما الثانية هي وجهة النظر المعلوماتية فترى بأن الدافع من قيام الإدارة من استخدام المحاسبة الإبداعية هو التأثير على مستخدمي المعلومات المحاسبية عن طريق الكشف عن معلومات تتفق وتوقعاتهم بشأن التدفقات النقدية المستقبلية

الفصل الثالث: المحاسبة الابداعية

للمؤسسة وعندئذ يكون الدافع هو اظهار كفاءة المؤسسة. كما يقسم البعض دوافع ممارسة المحاسبة الابداعية إلى دوافع متعلقة بمصلحة المؤسسة و أخرى متعلقة بمصلحة الممارس نفسه ، وأن ممارسة أساليب المحاسبة الابداعية بدافع المصلحة الشخصية تواجه رفضا أكبر من ممارسة أساليب المحاسبة الابداعية بدافع تحسين المركز المالي للشركة¹.

كما قسمت الدوافع التي تتحكم باختيار الطريقة المحاسبية إلى دوافع تعاقدية (تتعلق بعقود التعويضات الادارية وموائيق الديون)، ودوافع قيمية (تتعلق بأسعار الأسهم وقيم الأصول)، ودوافع نظامية (تتعلق بالضرائب والتكاليف السياسية)²، ويمكن ايجازها فيما يلي:

1. الدوافع التعاقدية :

تستخدم المعلومات المحاسبية للمساعدة في رصد وتنظيم العقود بين المؤسسات والملاك المتعددين، حيث تنشأ عقود المكافآت الادارية الصريحة والضمنية للملاءمة بين مصالح الادارة وبين مصالح الأطراف الأخرى، فعندما يكون تعاقد بين المؤسسة والأطراف الأخرى مبنيا على النتائج المحاسبية، فإنه يتولد لدى الإدارة الدافع لممارسة المحاسبة الابداعية بما يحقق أهدافها وهذا ما يطلق عليه الدوافع التعاقدية والمتمثلة في : زيادة مكافآت وحوافز الادارة، موافقة شروط عقود الدين، اكتساب مزايا عند التفاوض مع نقابات واتحادات العمال، تحقيق الأمن الوظيفي³.

1.1. زيادة مكافآت الادارة:

يعتبر " Healy " من بين أول من اقترح أن أجور المدراء كانت حافزا لممارسة التلاعب المحاسبي، وأشار الباحث إلى أن المكافآت المتعلقة بالأداء كثيرا ما تستخدم لمكافأة أعضاء الإدارة، وقد أكدت الدراسات أن المؤسسات التي تطبق نظام المكافآت المتعلقة بالأداء تغير سياستها المحاسبية أكثر من المؤسسات التي لا تفعل ذلك، وقد تؤدي عمليات التلاعب بالبيانات المالية إلى زيادة كبيرة في المكافآت المرتبطة بالأداء كما بينت الدراسات أن المديرين الذي بلغوا الحد الأقصى من مكافآت يميلون إلى استخدام التلاعب للحد من

¹ Ester Oliveras and Oriol amat , 2004, Ethics 4 Oliveras and Oriol amat , 200 for intangibles in Spain , p8, from: www.ssrn.com , access date , october 2020

² جبر ابراهيم الداعور ، نواف عادل ، أثر السياسات المحاسبية لادارة المكاسب على أسعار اسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين الاوراق المالية ، مجلة الجامعة الاسلامية ، سلسلة الدراسات الانسانية المجلد رقم 17 العدد الاول ، غزة فلسطين ، 2009 ، ص ص 829-831

³ Scott B.jackson, Marshall K.Pitman: **Auditors and Earning Management**, A kroY weN lanruoj, N,17 LOV °7 The CPJuly 2001.:p 40

مستوى الأرباح التي يحققونها، وبالتالي فالإدارة يكون لها حافز التأثير في الأرباح كلما ارتبطت حوافز الإدارة بالمعلومات المحاسبية¹.

2.1. **اكتساب مزايا عند التفاوض مع النقابات :** تلجأ المؤسسات لأساليب المحاسبة الابداعية لتخفيض أرباحها قبل الدخول في مفاوضات بشأن رواتب الموظفين مع النقابات، فعادة ماتتفاوض الادارة مع ممثلي العمال حول أمور تتعلق بمصلحة العمال كرفع مستوى الأجور والمكافآت والمعاشات، ومن المرجح أن يركز ممثلو العمال على الأرباح المحققة من طرف المؤسسة لطلب زيادات في الأجور، في المقابل تسعى الادارة إلى الحصول على عقود عمل ميسرة تحاول من خلالها تخفيض أي زيادات مقترحة في الأجور، من جانب ممثلي العمال ، من خلال تبني ممارسة ادارة الأرباح وتخفيض صافي الربح في الفترة التي تسبق هذا التفاوض لتجنب تنفيذ هذه العقود بهدف ايهام هذه الاتحادات بعدم قدرة المؤسسة على ضمان أي زيادات في أجور العمال².

3.1. **مقابلة شروط الدين :** أثبتت الدراسات وجود علاقة بين استخدام المحاسبة الابداعية واحترام الشروط المالية للقروض، بهدف الحصول على التمويل في أفضل الشروط، فقد يميل المديرون إلى الاختيار بين السياسات المحاسبية لتقديم حالة أكثر ملاءمة للاقتراض، وبالتالي توفير خطر أقل للإفلاس، كما أكدت احدى الدراسات أن المؤسسات التي تأخذ قروض اجبارية هي أثر تلاعبا بحساباتها بهدف احترام الشروط³.

4.1. **المحافظة على سمعة المؤسسة في السوق المالي :** تستخدم أساليب المحاسبة الابداعية احيانا بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء المؤسسات والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية او الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل من ادارة المؤسسة ، واذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل الادارة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية تجاه السوق خصوصا امام مساهميها، لذلك فإن أحد دوافع استخدام أساليب المحاسبة الابداعية يكون هدفه التأثير الايجابي على سمعة المؤسسة⁴.

¹ Frédéric Demerens , jean Louis , jean Redis: **Investor skepticism and Creative accounting** : The Case of a French SME listed on Alternext International journal of business, 18(1), 2013, pp 60-61.

² Frédéric Demerens , jean Louis , jean Redis, *Ibid*

³ Frédéric Demerens , jean Louis , jean Redis, *Ibid*

⁴ عماد آغا، **المحاسبة الابداعية**، مجلة المال والأعمال، العدد02، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية، 2011-2012، ص19.

2. **الدوافع التقييمية (الدوافع المتعلقة بتوقعات وتقييم سوق المال):** أشارت الدراسات إلى أن الاستخدام السائد للمعلومات المحاسبية، من قبل المستثمرين والمحللين الماليين للمساعدة في تقييم الأسهم يمكن أن يولد دافعا أو حافزا للمديرين للتلاعب بالأرباح، وذلك محاولة منهم للتأثير على أداء سعر الأسهم في المدى القصير ومن ذلك دراسة "scott,2003" ، حيث بين أن حوافز المحاسبة الإبداعية المتعلقة بسوق رأس المال تنشأ عندما يكون لدى الإدارة تصور بوجود علاقة بين الأرباح المعلن عنها وتوقعات وقيمة الأسهم في السوق المالي، حيث تستخدم الإدارة أحكامها الشخصية والحرية المتاحة لها وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما للتلاعب بالأرقام المحاسبية المعلن عنها وتحسين صافي الربح، وذلك بهدف التأثير على أسعار الأسهم خاصة في الفترات التي تسبق طرح العروض العامة الأولية وعروض الأسهم التي تطرح لزيادة رأس مال المؤسسات القائمة، كما ترتبط دوافع إدارة الأرباح المتعلقة بالسوق المالي بتضخيم أرباح المؤسسة لتنسق مع تنبؤات المحللين الماليين أو تنبؤات الإدارة نفسها، وذلك لمنع حدوث أي تقلبات أو تذبذبات في أسعار أسهم المؤسسة في المدى القصير¹ ، وبالتالي الدوافع المتعلقة بسوق المال هي:

1.2. **التأثير على أسعار أسهم المؤسسة:** ترتبط العديد من حوافز المحاسبة الإبداعية بسبق الأوراق المالية، وخاصة الأسعار السوقية لأسهم الوحدة الاقتصادية، فتتدخل المحاسبة الإبداعية للتقرير عن الأرباح تتفق مع التنبؤات المنشورة من قبل المحللين في السوق ، أو لرفع أسعار الأسهم عندما تحدد تعويضاتها بناء على هذه الأسعار في تاريخ محدد، كما في حالة اختيارات الاسهم أو لزيادة الأسعار السوقية في حالة العروض الأولية للسهم² ، حيث تساعد المحاسبة الإبداعية المؤسسات في تعزيز سعر السهم، والتقليل من مستويات الإقراض، مما يقلل من المخاطر ويخلق اتجاه جيد للربح، وهذا يساعد المؤسسة في زيادة رأس المال من مساهمين جدد، وتفضيل أسهمهم في عروض أسعار الاستحواذ، ومقاومة الاستحواذ من قبل شركات أخرى.³

3. **موافقة توقعات المحللين الماليين أو تنبؤات الإدارة بشأن الأرباح المتوقعة:** تشكل تنبؤات الأرباح التي يصدرها المحللون في السوق ، أو التي تصدرها الإدارة نفسها أحد الأرقام المستهدفة بالنسبة للمحاسبة الإبداعية، فتهتم الإدارة بمحاولة التقرير عن أرقام الربح المحاسبي تتسق مع تلك التنبؤات أو يزيد

¹ Scott B.jackson, Marshall K.PitmanOp , t, cit.41.

² جبر ابراهيم الداور ، أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الحد من إدارة الأرباح " دراسة ميدانية " مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 2، غزة، 2013، ص 118-

³ Oriol Amat, Johnn blak,Jack dowds, the Ethics of Crative Accounting, Economics Working Paper , Journal of economic Literature, 1999,p 8.

الفصل الثالث: المحاسبة الإبداعية

عليها، وقد تعتمد الفكرة الرئيسية في ذلك على أنه إذا لم تقرر الإدارة أرباح تتفق مع التنبؤات، فإنها قد تواجه آثار سلبية قد تكون تكاليفها أكبر إذا كانت الأرباح المقرر عنها أقل مما هو متنبأ به، ولذلك تسعى الإدارة إلى تجنب حدوث انخفاض كبير في الأسعار السوقية للاسهم وذلك كرد فعل سلبي من قبل السوق¹.

3.2. تقوية فرص استفادة الإدارة من المعلومات الداخلية: إذا شارك أعضاء مجلس الإدارة في التعامل

الداخلي لأسهم المؤسسة فإنه يمكنهم استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية للسوق، وبالتالي تعزيز فرصهم في الاستفادة من المعلومات الداخلية للمؤسسة².

3. الدوافع التنظيمية: تمارس المؤسسات أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة لتضليل مستخدمي القوائم

المالية، وتعتبر الجهات الرقابية واحدة من أهم الأطراف المستخدمة للقوائم المالية، الأمر الذي يجعل المؤسسات تمارس

المحاسبة الإبداعية للحكم في الأرباح والعناصر الأخرى التي تزيد من التزاماتها اتجاه الأطراف الخارجية، وتتمثل الدوافع التنظيمية في:

1.3. تفادي التكاليف السياسية: تتمثل تلك التكاليف في الأعباء التي قد تتحملها الوحدات الاقتصادية

كبيرة الحجم، نتيجة القوانين والأنظمة التي تفرضها الدولة، مثل: قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الوحدات الاقتصادية بأعباء اجتماعية مرتفعة، لذلك قد تلجأ إدارة الوحدات الاقتصادية إلى اختيار سياسات محاسبية تؤدي إلى تخفيض الربح، وذلك لتجنب مثل تلك التكاليف³.

2.3. تخفيض المدفوعات الضريبية: أحد أهم الدوافع التي تتدرج ضمن الحوافز التنظيمية وهي دافع

التوفير في ضريبة الدخل، حيث تسعى المؤسسات عند اعداد تقاريرها الضريبية إلى التقليل من الضرائب الواجبة الدفع إلى أدنى حد ممكن من حيث الاختيار والمفاضلة بين الأساليب والطرق والسياسات المحاسبية المؤثرة على الدخل الخاضع للضريبة بما لا يتعارض مع القوانين الضريبية وتعرف هذه الممارسة بالتجنب الضريبي وتتميز عن ممارسة التهرب الضريبي أن الأولى قانونية بينما الأخيرة مخالفة للقانون، حيث أن تخفيض الضرائب هو من الحوافز الرئيسية للتلاعب

¹ جبر ابراهيم الداعور، نواف عادل، أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار اسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين الاوراق المالية، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الانسانية المجلد رقم 17 العدد الأول، غزة فلسطين، 2009، ص 118

² Oriol Amat, Johnn blak, Jack dowds, Op, cit, p8.

³ جبر ابراهيم الداعور، نواف عادل، أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار اسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين الاوراق المالية، ص 119.

المحاسبي وفي الواقع يرغب المديرين في تخفيض الضرائب على الأرباح من خلال إعلان تكاليف أعلى من المعتاد¹.

المطلب الرابع: صور المحاسبة الإبداعية:

يمكن أن تأتي ممارسات المحاسبة الإبداعية تحت صورتين التاليتين: الأولى إدارة الأرباح والثانية تمهيد الدخل، وهدهما الأساسيون تقديم صورة زائفة عن الوضعية المالية للمؤسسة وربحيته.

1- إدارة الأرباح: Management arningE

تعد إدارة الأرباح من أهم صور المحاسبة الإبداعية التي تم مناقشتها والاهتمام بها في أدبيات المحاسبة الحديثة.

لما كان ارتفاع صافي الربح مؤشرا هاما للمستثمر يعطي الانطباع عن حسن أداء الشركة وسلامة مركزها المالي، ويقلل من تخوفه من مستوى المخاطر المتعلقة بها، اهتمت الإدارة بتجميل هذا العنصر المحاسبي " صافي الربح" واتخذت الاساليب المحاسبية للتحكم بهذه الأرباح، وتوزيعها كما تراه مناسبا ضمن الإمكانيات، والاختيارات المحاسبية المتاحة لها².

أ- مفهوم إدارة الأرباح

لقد قدمت العديد م التعريفات لادارة الأرباح ، ونذكر منهم:

- تعريف Sun & Rath " ادارة الأرباح تعني التدخل المقصود من قبل الادارة بعملية اختيار البدائل والسياسات المحاسبية للتأثير على الأداء الاقتصادي للشركة من أجل تحقيق أهداف محددة"³.
- تعريف العتابي " إدارة الأرباح من أهم صور المحاسبة الإبداعية بأنها تدخل معتمد في عملية إعداد التقارير المالية بهدف الحصول على منافع خاصة وتضليل أصحاب المصالح بخصوص وضع الشركة الاقتصادي ومن ثم تشويه صور الأداء المالي الحقيقي بهدف التوصل إلى نتائج مرغوب بها"⁴.
- تعريف الداغور وعابد " ادارة الأرباح هي اختيار للسياسات المحاسبية من جانب الوحدة الاقتصادية لتحقيق اهداف معينة للادارة، وتحدث عندما يستخدم المديرين المرونة المتاحة لهم للاختيار بين الطرق والسياسات

¹ علاء فريد عبد الحد، أُر التحدي الأخلاقي في المحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة: دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب في العراق، أطروحة دكتوراه، جامعة البصرة، 2006، ص 130.

² عيد محمود، حميدة، أثر المعلومات المحاسبية على سلوك متخذ قرار الاستثمار في الأسهم- دراسة نظرية تطبيقية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 2، 2001.

³ Sun, L. & Rath .S, " Fundamental determinants Opportunistic Behavior and Signaling Mechanism :An Integration of earning Management Perspectives" , international Review of Business Reseach , Vol 4 , n 4.

⁴ العتابي، صادق جعفر كاظم، " أثر الأرباح في تحديد الحصيلة الضريبية- بحث تطبيقي في عينة من الشركات"، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية"، رسالة ماجستير، 2010 ، ص15.

الفصل الثالث: المحاسبة الإبداعية

المحاسبية، وكذلك حالات التقدير والحكم الشخصي لبعض البنود الظاهرة في التقارير المالية لهيكله الصفقات، لتعديل التقارير المالية، سواء اكانت لتضليل بعض أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي للوحدة الاقتصادية، أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بالتقارير¹.

• وبالاعتماد على التعاريف السابقة يمكن اعطاء تعريف شامل لإدارة الأرباح " هي ممارسات متعمدة تتبعها الإدارة عند اعدادة عرض القوائم المالية للشركة مستغلة المرونة المحاسبية والسلطة التقديرية الممنوحة لها في المبادئ والمعايير المحاسبية لتقدير بعض عناصر القوائم المالية بقصد التأثير على أرباح الشركة إما بالزيادة أو النقصان.

ب- أنواع إدارة الأرباح :

يشير " Parafet " إلى نوعين من ممارسات إدارة الأرباح، هما²:

- إدارة الأرباح السيئة
- إدارة الأرباح الجيدة

- بالنسبة لإدارة الأرباح السيئة فهي أداة لإدارة الأرباح تهدف لإخفاء الأداء التشغيلي الحقيقي للمؤسسة عن طريق ايجاد بعض العمليات الوهمية والقيود المحاسبية المصطنعة، مثل تشكيل احتياطات سرية، والاعتراف الخاطئ بالإيرادات، أو استخدام تقديرات مفرطة زغير منطقية عند ممارسة الاحكام المحاسبية مثل تخفيض مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها، ويمكن اعتبار ممارسات ادارة الأرباح السيئة غير منتجة ولا تحقق أي قيمة حقيقية للمؤسسة فهي تمثل عمليات احتيالية ، وغاليا ما تتطوي عل بعض الممارسات المحاسبية والادارية غير المقبولة وغير القانونية ، ويكون من الصعب اكتشافها، وإن ادراج الادارة للعمليات الوهمية والقيود المحاسبية المصطنعة لا يمثل ادارة سيئة فحسب وانما ادارة غير شرعية وغير قانونية للأرباح.

- أما بالنسبة لإدارة الأرباح الجيدة " هي كل عملية تسيير تقوم بها ادارة المؤسسة تهدف لتحسين أدائها وتحقيق أهدافها، لتتفاعل مع كل التهديدات المتوقعة، والفرص المتاحة، اذ تعترف بجميع الالتزامات المترتبة على المؤسسة في وقتها المحدد، وتستطيع خلق قيمة للمساهمين ن ومن ثم يمكن تعريف ادارة الأرباح الجيدة على أنها" ادارة الأرباح التشغيلية التي تحدث عندما تتخذ الادارة قرارات اختيارية من شأنها المحافظة على أداء

¹ جبر ابراهيم الداعور، محمد نواف عابد، " أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية: دراسة تطبيقية ، مجلة الجامعة الإسلامية ، سلسلة الدراسات الانسانية، المجلد رقم 17، العدد01 ، غزة، فلسطين، 2009، ص 823.

² William U. Parafet , « **Accounting Subjectivity and Earnings Management :A preparer perspective** ", Accounting Horizons, Vol 14 n°4, American Accounting Association , December 2000.); pp 485- 486.

الفصل الثالث: المحاسبة الإبداعية

مالي مقبول ومستقر للمؤسسة، فمثلاً قد تلجأ الإدارة إلى تقديم خصوصيات تجارية للعمليات وتعد هذه الممارسة مقبولة من الناحية القانونية.

وتكون ممارسات إدارة الأرباح عن طريق إدارة المستحقات أهم ممارسة حيث يرى " كمال محمد عيسى"، 2008 " أن نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق يتطلب وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، على المديرين القيام بوضع العديد من التقديرات المحاسبية التي لها تأثير جوهري على الأرباح المعلنة، ومن بين أحكام التقديرات المحاسبية التي يمكن أن تؤثر على الأرباح في اتجاه أو آخر ما يلي¹:

- تتطلب عقود الانشاءات طويلة الأجل تقديرات تتعلق بالتقدم في انجاز الأعمال وتكلفة هذا الانجاز، وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للتقدم في انجاز الأعمال وذلك بغرض تضخيم الأرباح؛
- يتطلب احتساب الاهتلاك تقدير العمر الانتاجي وقيمة الخردة للاصول القابلة للاهتلاك، وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للعمر الانتاجي وقيمة الخردة، وذلك لتدنية مصروف الاهتلاك بنية تضخيم الأرباح؛
- يجب أن يظهر حساب الزائن بالقيمة الصافية القابلة للتحقق، وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للقيم القابلة للتحصيل بغرض تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها، ومن ثم تضخيم الأرباح؛
- يجب تصنيف التكاليف إلى تكاليف انتاج وتكاليف فترية، ويمكن للمديرين أثناء فترات نمو المخزون تصنيف بعض التكاليف الهامية كتكاليف انتاج بدلاً من تكاليف فترية، مما يؤدي إلى تدنية المصروفات، ومن ثم تضخيم الأرباح؛
- يجب الاعتراف بأرباح بيع الأصول بالكامل في فترة البيع، ويمكن للمديرين التلاعب بتوقيت بيع الأصول كأوراق المالية والأصول الثابتة، مما يؤدي إلى تدعيم الأرباح.
- يجب اعتبار مصاريف الصيانة العادية مصاريف دورية تحمل على الدورة أما مصاريف الصيانة غير العادية فتعتبر مصروف رأسمالي تحمل على الأصل موضوع الصيانة، ويمكن للمديرين تدعيم الأرباح الخالية من خلال معالجة مصاريف الصيانة العادية كمصاريف غير عادية؛
- يمكن للمديرين تحفيز العملاء على التعجيل بالشراء عن طريق تخفيض السعر وذلك بغرض زيادة المبيعات ، ومن ثم زيادة الأرباح؛

¹ عيسى سمير كامل محمد، أثر جودة المراجعة الخارجية على عملية إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد رقم 45 العدد 02، الاسكندرية ، مصر ، 2008، ص ص 17-18.

- يجب أن يظهر المخزون بالدفاتر على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل، ويمكن للمديرين من خلال استخدام قيم سوقية متفائلة تخفيض قيمة المخزون، زمن ثم ممارسة إدارة الأرباح.
- حين يصبح سلوك إدارة الأرباح شائعا داخل الشركة ، يستفيد المديرين في المراكز العليا جزءا من الوقت لاجتاد الطرق التي تؤدي إلى استمرار الممارسات المخالفة، وحيث أن الأطراف الخارجيين غير قادرين على ملاحظة الأنشطة اليومية للمديرين، ينبغي على المراجعين والمحللين الماليين والمستثمرين البحث بعناية عن أي إشارة تحذيرية تشير إلى وجود إدارة الأرباح¹.

2- تمهيد الدخل

- هناك اختلاف بين الباحثين والكتاب حول مفهوم تمهيد الدخل من حيث الصياغة، إلا أنهم متفقين على مفهومه من ناحية المضمون، حيث أن غالبية الشركات تفضل أن تكون أرباحها ثابتة.
- تعريف Fudenberg & Tirole (1995) " تمهيد الدخل بأنه كل الأساليب والعمليات التي تستخدمها الإدارة في منظمات الأعمال لتقليل الدخل لأغراض الحد من درجة المخاطرة في استثمارات الشركة "².
- ويرى Belkaoui (2000) " إن تمهيد الدخل هو تسوية مقصودة للدخل المعلن بهدف الوصول إلى المستوى أو الاتجاه المرغوب ويعتبر عن الإدارة في تقليل الانحرافات غير الطبيعية في الدخل إلى الحد الممكن
- أو المسموح به في ظل مبادئ المحاسبة والإدارة المقبولة"³.
- تعريف Acharya (2011) " تمهيد الدخل هو مجموعة من الاجراءات التي تقوم بها الإدارة من خلال استغلال المرونة المتاحة لها في اختيار السياسات والاجراءات المحاسبية للحد من تقلبات الدخل عبر السنوات المتتالية، لأي لمحاولة إظهار الدخل أكثر استقرارا "⁴.
- هناك عدد من العوامل التي يمكن أن تؤثر في سلوك تمهيد الدخل منها نوع الملكية ومستوى الاداء والمدفوعات الضريبية والكثافة الرأسمالية للشركات، وحجم الشركة.

¹ عيسى سمير كامل محمد، نفس المرجع السابق، ص18.

² Fudenberg D . Tirole J , Atheory of income and dividend smoothing based incumbency rents, journal of political economy, vol 103 n°01; p p 75;93.

³ Belkhaoui Ahmed Riahi, Accounting theory , Thomaas learning, fifih edition, 2000, p

⁴ Acharya V. lambrecht B , Atheory of Income Smoothing When insiders Know More Than Outsiders, Working paper, national bureau of economic Research.

الطلب الرابع: المنظور الأخلاقي لممارسات المحاسبة الإبداعية

تعرف أخلاقيات المهنة حسب الشميري و العريفان ، 2008 ، على أنها " نظام المبادئ الأخلاقية وقواعد الممارسة التي أصبحت معيارا للسلوك المهني القويم "، فلكل مهنة أخلاقياتها التي تشكلت وتنامت تدريجيا مع الزمن إلى أن تم الاعتراف بها وأصبحت معتمدة أدبيا وقانونيا ، ونتيجة لذلك برزت الحاجة إلى وضع أنظمة لممارسة

المهن المختلفة منها المحاسبة، بحيث تتضمن هذه الأنشطة الأسس و الواجبات والحقوق و المحظورات التي يجب التقيد بها عند ممارسة عمل مهني محدد¹.

لقد أكدت جميع الهيئات الدولية والمحلية على قواعد السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة، ولعل دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بهذا الخصوص يلخص أهمية السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة من قبل الجهات الراعية والمنظمة لمهنة المحاسبة.

إن ما يميز مهنة المحاسبة قبولها لمسؤولية العمل بما يصب في المصلحة العامة، لذلك فإن مسؤولية المحاسب المهني لا تنحصر فقط في تلبية احتياجات العميل الفرد أو صاحب العمل، ويجب على المحاسب المهني أثناء عمله في سبيل المصلحة العامة أن يراعي قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، وإن امتنع المحاسب المهني من الامتثال لأجزاء معينة من هذه القواعد بموجب القوانين أو اللوائح التنظيمية، فعليه الامتثال لكافة الأجزاء الأخرى من هذه القواعد².

أوجب الاتحاد الدولي للمحاسبين على المحاسب المهني أن يلتزم بالمبادئ الأساسية التالية³:

- 1- النزاهة: وهو أن يكون أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية.
- 2- الموضوعية: أن لا يسمح بالتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير المفرط على الآخرين لتجاوز الأخكام المهنية أو التجارية.
- 3- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة أن يحافظ على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان أن يستلم العميل أة صاحب العمل خدمات مهنية كفوة مبنية على التطهؤات الخالية في الممارات والتشريعات والأساليب ،ان يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها.

¹ منيرة الشميري ، فاطمة العريفان ، دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية ، بحث مقدم إلى مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة ، الكويت، 2008، ص 36 .

² الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، " اصدارات معايير التدقيق الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة، دليل السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين ، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2010، عمان ، ص9.

³ نفس المرجع أعلاه ، ص10.

4- السرية: أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية وينبغي أن لايفصح عن أي من هذه المعلومات لأطراف ثالثة دون تفويض صحيح ومحدد إلا اذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالافصاح عنها. كما يجب ألا تستخدم المعلومات للمنفعة الشخصية للمحاسب المهني أو الأطراف الثالثة.

5- السلوك المهني: أن يلتزم بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، ويتجنب أي عمل يسيئ إلى سمعة المهنة.

ومما سبق يطرح التساؤل التالي " عما إذا كان المحاسب وهو يقوم بابتداع الأرقام والبيانات المالية قاصدا بذلك مخادعة الآخرين على خلاف أخلاقيات مهنة المحاسبة أم أنه يقوم بذلك بدافع المحافظة على مصالح المؤسسة التي ينتمي إليها؟"

والاجابة هي يعتبر سلوكا مهنيا لا أخلاقيا كل خروج للمحاسب عن مقتضيات الأمانة وأداء مهامه بالشكل الذي يخل بالثقة التي يوليها مستخدمو البيانات المالية لتلك القوائم ، كالتزوير أو تغيير السجلات أو الاختلاس ، حذف أو إلغاء نتائج العمليات من السجلات ، تسجيل عمليات وهمية عدم الارتباط السليم بالقواعد المحاسبية وغيرها ، سواء لمنفعة خاصة أو بهدف الانحياز لمصلحة طائفة بعينها عند إعداد وعرض المعلومات المفصح عنها بما يتعارض مع اعتبارات الموضوعية والاستقلال المهني ، فمجرد استخدام معيار التعمد بما يحمله من نوايا سيئة يمكننا الحكم على الجانب الأخلاقي لأي تصرف أو ممارسة من جانب الادارة¹.

و لقد أظهرت جميع التحليلات التي أجريت للتعرف على أساليب الانهيارات التي حدثت إلى وجود خلل رئيسي في أخلاقيات وممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق ، ومن الناحية الأكاديمية فقد أشار الباحثون إلى الآثار السلبية لاتباع أساليب المحاسبة الإبداعية ، أما على المستوى التنظيمي والتشريعي فقد اهتمت العديد من الجهات التشريعية والمهنية بأساليب المحاسبة الإبداعية وأصدرت العديد من القوانين للتصدي لممارسات المحاسبة الإبداعية ، كما دفع لجان اصدار المعايير المحاسبية إلى إعادة النظر في مدى صلاحية وفعالية معايير المحاسبة للتصدي لتلك الممارسات.

ولهذا فإن ممارسات المحاسبة الإبداعية يمكن اعتبارها سلوكا لا أخلاقيا لما لها من مخالفات جسيمة ينتهجها المحاسبين في مهنتهم ، وذلك لتحقيق غايات واهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات المستفيدة داخل وخارج الشركة ، مع العلم أن الاستفادة قد تكون فورية وقصيرة الأجل وستعود

¹ عبد الرحمان المخيزم ، دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية ، بحث مقدم إلى مسابقة البحوث

التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة ، الكويت، 2008، ص.22.

بالإساءة الكبيرة والتي لا تحمد عقباها لاحقا على تلك الفئة وباقي اصحاب المصالح ، لهذا يجب التصدي لهذه السلوكيات والممارسات حتى يتم الحصول على بيانات مالية على قدر عال من الشفافية والموثوقية¹ .

المبحث الثاني : أساليب المحاسبة الابداعية في ظل معايير المحاسبة الدولية

يتناول هذا المبحث أساليب المحاسبة الابداعية ثم يتم التطرق إلى أهم المعايير المحاسبية الدولية التي تركت فجوات لممارسة أساليب المحاسبة الابداعية .

المطلب الأول : أساليب المحاسبة الابداعية في بيانات القوائم المالية

1. أساليب المحاسبة الابداعية في بيانات جدول النتائج (قائمة الدخل)

تظهر أساليب المحاسبة الابداعية في جدول النتائج من خلال العناصر التالية² :

1.1. المبيعات

- اجراء صفقات بيع صورية في نهاية العام ليتم الغاءها بعد ذلك في العام التالي .
- اجراء صفقات بيع حقيقية بشروط بيع سهلة .
- تسجيل بضاعة الأمانة المرسلة للوكلاء كمبيعات .

2.4. تكلفة البضاعة المباعة

- تغيير غير مبرر في الطريقة المتبعة تقييم المخزون مثلا من طريقة إلى أخرى .
- تأجيل اثبات فواتير مشتريات تتم في نهاية العام الجاري إلى العام التالي .

1. مصاريف التشغيل

- إجراء تغيير غير مبرر في طرق اهلاك الأصول الثابتة .
- استخدام معدلات أو نسب الاهتلاك والمؤونات بأقل أو أكثر من تلك المتعارف عليها في القطاعات الاقتصادية التي تندرج الشركة في إطارها .

¹ الأغا ، عماد سليم، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الادراية ، جامعة الأزهر، غزة فلسطين ، 2011 ، ص108.
² مطر محمد، مرجع سبق ذكره ، ص 25 .

4.1. البنود الاستثنائية والبنود العادية

• تضمين الأرباح التشغيلية مكاسب ناتجة عن بنود استثنائية أو غير اعتيادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود .

• دمج نصيب المنشأة الأم في أرباح المنشأة التابعة لها دون الإفصاح عن ذلك .

تعد قائمة الدخل من أكثر القوائم المالية التي تمارس بها أساليب المحاسبة الإبداعية لما لها من أهمية في إثبات ربح أو خسارة الشركة من خلال ما يدرج بها من إيرادات ومصروفات تتعلق بكافة الأنشطة التي تمارسها الشركة خلال الفترة المالية .

لذا يتم عرض الطرق والأساليب المستخدمة في القائمة على النحو التالي¹ :

• **الطريقة الأولى : تسجيل الدخل بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك**

حسب ما يعرف فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة فقط وليس قبلها ولكن وفق هذه الطريقة فإنه يتم الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة ، وضمن هذه الطريقة هناك خمسة أساليب سيتم شرحها كما يلي :

أ. **تسجيل الإيرادات والاعتراف بها في حين أن الخدمات المترتبة على عملية البيع لم تقدم بعد**

إن تغيير أساليب الاعتراف بالدخل دفتريا في الوقت الذي لم يتم فيه تقديم الخدمة للزبون من شأنه أن يخفي العديد من المشكلات التي تواجهها الإدارة في بعض الفترات المالية .

ب. **تسجيل الإيرادات والاعتراف بها من قبل شحن البضاعة وقبل الموافقة عليها من قبل الزبون على**

الشراء

من المعروف محاسبيا أنه يتم إغلاق عملية البيع بعد شحن البضاعة وتسليمها من للزبون وضمن عدم ارجاعها لأي سبب كان ، إذ أن هناك بعض السلع تسمح قوانين السوق بإعادتها خلال فترة زمنية محددة إذا لم تنطبق عليها الشروط المتفق عليها، وعادة لا يتم الاعتراف بالإيراد خلال فترة زمنية محددة دون إغلاق عملية البيع نفسها التي نشأ عنها الإيراد، وهناك طريقتان لتسجيل الإيرادات قبل عملية الشحن ، الأولى

1 عماد سليم الأغا ، مرجع سابق ، ص ص 90-91 .

تدعى نسبة الاكتمال، والثانية تدعى تقديم الفاتورة وتجميد تحقق الإيرادات ، ففي الطريقة الاولى يتم تسجيل الإيرادات خلال عملية الانتاج وقبل شحن البضاعة على الزبون حسب المرحلة التي تم الوصول إليها في عملية الانتاج أو تقديم الخدمة عند تسجيل القيد ، ويطبق هذا الأسلوب فقط في الشركات التي تستغرق فترات زمنية معينة مثل صناعة الطائرات وغيرها من الصناعات الشبيهة ، وكذلك إجراء البحوث طويلة الأجل، فمبلغ وكمية الإيراد المعترف به دفتريا في ظل استخدام أسلوب نسبة الاكتمال يتفاوت حسب مرحلة الانتاج التي تم التوصل إليها ، لذلك فهذا الأسلوب يخلق فرصا للتلاعب بالحسابات ، أما في الطريقة الثانية فان الزبون يوافق على عملية الشراء على أن يتم دفع الثمن في المستقبل حيث تبقى البضاعة عند البائع حتى يتم شحن البضاعة إلى المشتري، وتكتمل عملية الشراء ويتم الدفع ومن ثم تسجيلها محاسبيا ، إذ يتم التعامل مع الاجراءات التي سبقت عملية الشحن والدفع بطريقة ادارية بحتة دون قيود محاسبية .

ج. تسجيل الإيرادات على الرغم من أن الزبون لم يلتزم بالدفع

لكي يتم الاعتراف بالإيراد يجب أن ينتقل العبء المالي من البائع إلى الزبون، ولكن التلاعب يظهر عندما يقوم البائع بتمويل الزبون من خلال تمديد شروط الدفع ، اضافة على وجود زبائن غير قادرين على الدفع، وتستخدم بعض الشركات هذا الاسلوب بهدف زيادة إيراداتها للسنة الجارية ، من خلال لجوئها إلى اقراض الزبائن بهدف شراء منتجاتها، وكذلك تمديد عمليات سداد ائمان البضاعة المباعة للفترة زمنية طويلة .

د. البيع لجهة قريبة هي ضمن مجموعة الشركة أو من شركائها الاستراتيجيين

تقوم بعض الشركات وبهدف زيادة إيراداتها لفترة مالية جارية ببيع بضاعة إلى شركات ترتبط معها بعلاقات استراتيجية أو جزء من مجموعتها، وينطبق هذا الأسلوب على الشركات التي تقوم بتنفيذ عمليات بيع مقابل عمليات شراء من الشركة نفسها .

هـ. تجميع الإيرادات

حيث تقوم بعض الشركات بزيادة إيراداتها من خلال تسجيل قيم اضافية زيادة على القيمة الفعلية ، وذلك بواسطة الاتفاق مع شركات أخرى تقدم سلعاً أو خدمات مكملة ، إذ يتم تجميع ائمان السلع والخدمات مع بعضها البعض ، ومن ثم يتم الفصل بينهما لصالح الشركتين ، وفي حالة رغبة احدى الشركتين وبخاصة التي تقوم بعملية التحصيل بزيادة إيراداتها بشكل كبير فإنها تقوم بتسجيل كامل الإيرادات لسنة مالية معينة لحسابها ، ويستخدم هذا النوع من الممارسات بشكل كبير في شركات السياحة عندما تقدم مجموعة خدمات متكاملة تقدمها جهات متعددة .

• الطريقة الثانية : تسجيل دخل مزيف

وتتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة ، ويندرج تحت هذه الطريقة خمس أساليب¹ :

أ. **تسجيل مبيعات ليس لها قيمة اقتصادية** : يعتبر هذا الأسلوب من أكثر الأساليب استخداما عندما ترغب الشركة في زيادة إيراداتها بأساليب ملتوية ، ويتمثل ذلك في اعداد جدول لمبيعات منتج معين لأحد الزبائن ، وهو غير ملتزم حتى تلك اللحظة بشراء السلعة او دفع ثمنها ، كذلك عقد اتفاقيات جانبية مع زبائن لتوريدهم بمنتجات معينة خلال فترات زمنية محددة دون الاتفاق على تفاصيل تسليمها ودفع قيمتها ، بمعنى أن الزبون لم يلتزم بالشراء وبالتالي تنفذ عملية البيع .

ب. **تسجيل النقد المستلم من عمليات الاقتراض باعتباره إيرادات** : إن النقد المتسلم من البنوك التي يتم التعامل معها على شكل اقتراض يختلف عن النقد المستلم نتيجة عمليات بيع السلع والخدمات ، حيث ان النوع الاول يسجل في بند الالتزامات وعلى المنشأة إعادة تسديده ، بينما النقد المستلم نتيجة عمليات البيع فيتم التعامل معه باعتباره إيرادات .

ج. **تسجيل الدخل الاستثماري باعتباره إيرادات** : إن أي دخل ناتج عن بيع موجودات أو اية عمليات استثمارية أخرى ، لا يتم التعامل معه باعتباره إيرادات إلا أن بعض الشركات التي ترغب في زيادة إيراداتها من خلال سنة مالية معينة تقوم بتسجيله كإيرادات .

د. **تسجيل العائدات الناشئة عن مردودات المشتريات باعتبارها إيرادات** : في بعض الحالات تقوم بعض الشركات بتسجيل العائدات الناجمة عن مردودات المشتريات باعتبارها إيرادات ، وذلك بهدف زيادة إيراداتها في سنة مالية معينة ، في حين أنه من المتعارف ان مردودات المشتريات قيود خاصة .

هـ. **الافرار بإيرادات غير حقيقية قبل عملية اندماج الشركات** : تقوم العديد من الشركات بزيادة إيراداتها خلال عملية اندماج الشركات مع بعضها البعض ، من خلال توفر فرص للتلاعب بالإيرادات وتضخيمها اثناء عملية الاندماج ، لاسيما عندما تكون السنوات المالية للشركات المندمجة مختلفة ، اذ ترغب كل شركة بزيادة حصتها من الإيرادات قبل عملية الدمج .

• الطريقة الثالثة : زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة

¹ عماد سليم الأغا، نفس المرجع السابق ، ص ص 93-96.

تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة الشركة بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة ، وتتم ممارسة هذا النوع من التلاعب من خلال استخدام أربعة أساليب يمكن لإدارة الشركة القيام بها ، وتعطي هذه الممارسات صورة ايجابية عن ادارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها وارباحها في الوقت الذي يكون فيه أداؤها سيئا ،وعادة ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائدات بالإشارة إلى أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية ، وتتمثل الأساليب الأربعة المستخدمة في إطار هذه الطريقة في¹ :

أ. زيادة الأرباح من خلال بيع أحد الأصول بسعر عال يكون مسجلا لديها بسعر منخفض

ويستخدم هذا النوع عادة من قبل ادارات بعض الشركات لزيادة إيراداتها وبالتالي أرباحها لفترة زمنية محددة ، ويستند هذا الأسلوب الى أن هناك بعض الأصول مثل العقارات والأراضي والأسهم وغيرها يكون سعرها مرتفعا مقارنة مع سعرال شراء ، فتلجأ لبيعه بشكل مفاجئ لتغطية ضعف إيراداتها خلال تلك الفترة .

ب. اعتبار عائدات الاستثمارات إيرادات تشغيلية

أشارت المبادئ المحاسبية المقبولة عموما إلى ضرورة فصل عائدات الاستثمارات عن العائدات التشغيلية في قائمة التدفقات النقدية ، إلا أن بعض الشركات التي تكون فيها عائداتها التشغيلية في سنة معينة منخفضة تقوم بخلطها مع العائدات الناجمة عن عائداتها الاستثمارية غير التشغيلية (كالأسهم والسندات) لتغطية ضعف أداؤها التشغيلي .

ج. تسجيل عائدات الاستثمار ومكاسبها باعتبارها تخفيضا للمصاريف التشغيلية

هناك حالات تجد إدارة الشركة نفسها بحاجة لتخفيض مصاريفها التشغيلية من خلال تسجيل عائدات الاستثمار ومكاسبه (إيرادات تشغيلية) باعتبارها تخفيضا لهذا النوع من المصاريف وهذه إحدى أساليب التلاعب التي يتم من خلالها زيادة الإيرادات التشغيلية ، بواسطة تخفيض المصاريف التشغيلية .

د. ابتداء دخل من خلال إعادة تصنيف حسابات الميزانية

نجد احيانا بعض الشركات نفسها بحاجة على زيادة عائدات استثماراتها محددة دون غيرها ، وبخاصة إذا كانت هناك عمليات تقدير لاستثمار ما أو نشاط معين مثل التخفيض الضريبي أو غيره ، لذلك تلجأ إلى إعادة تصنيف بعض الحسابات في الميزانية بطريقة تمكنها من تسجيل دخل لنوع محدد من الاستثمارات .

• الطريقة الرابعة : نقل المصروفات الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة

¹ عماد سليم الآغا، نفس المرجع السابق أعلاه ، ص ص 96-98 .

إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات ، حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة عن تنفيذ الأعمال تنقسم إلى قسمين ، الأول يؤدي تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل الايجارات والرواتب والاعلانات ، وهذا النوع من المصاريف يتم خصمه مباشرة من الإيرادات ، أما النوع الثاني والذي يؤدي إلى منافع طويلة الأجل مثل المباني والآلات فيتم التعامل معها كأصول ويتم خصمها اهلاكها على مدى طويل الأجل ، وهناك خمسة أساليب ف إطار هذه الطريقة تتمثل فيما يلي¹ :

أ. رسمة التكاليف التشغيلية وبخاصة تلك الناجمة عن تغييرات جديدة في المصاريف

ويتضمن هذا الأسلوب نقل المصاريف لفترات مالية مستقبلية ، حيث تجد بعض الشركات نفسها بحاجة لاختفاء مصاريف عالية ناجمة عن اهلاك اصل من الأصول ، أو حملة اعلامية ضخمة فيقوم برسمة هذه المصروفات .

ب. تغيير السياسات المحاسبية ونقل النفقات الجارية على فترات مالية سابقة

يمكن هذا الأسلوب الادارة من معالجة مشكلات النفقات الجارية من خلال اخفائها كلياً بترحيلها الى فترات مالية سابقة من خلال الاعلان عن تغيير سياستها المحاسبية المتعلقة بالمصاريف في الاسبوع الاخيرة من السنة المالية .

ج. احتساب الاهلاك بشكل بطيء

من المعروف ان مصاريف اهتلاك الاصول يتم خصمها على فترات مالية يتم تحديدها وفقاً لطبيعة كل اصل وحسب الطريقة التي تجدها الادارة مناسبة ، ولكن هذا الاسلوب يمكن المديرين من ابقاء هذه الاصول لاطول فترة ممكنة ، ومن ثم زيادة قيمة الأصول المسجلة في الميزانية وتخفيض المصاريف المترتبة على الشركة لزيادة أرباحها لاسيما على عدم الافصاح عن تغيير سياسات احتساب الاهتلاك .

د. التلاعب في تسجيل أو شطب الأصول التالفة

من المتعارف عليه أنه وعند تلف أي من الأصول المعمرة ، على الادارة أن تقوم بتسجيل ذلك بشكل فوري وليس تدريجياً ، إلا أنه ولغايات إدارية بحتة تقوم بعض الشركات باستخدام هذا الأسلوب ، وبخاصة عندما لا تتناسب قيمة الأصل التالف مع قيمته الحقيقية ، لأن الاعتراف بالأصل التالف وتسجيله يؤدي إلى

¹ عماد سليم الآغا، نفس المرجع السابق ، ص ص 98- 100

ظهور خسائر ، لذلك تبقية الإدارة كأصل ، الأمر الذي يؤدي إلى تراكمه مع الزمن وتصيح قيمة الأصول غير حقيقية ، ومن شأن تراكم هذه الأصول الوهمية خلق مصاعب للشركة يمكن أن تؤدي إلى انهيارها .

هـ. **تخفيض مخصصات الأصول** : من المعروف أنه على الشركات القيام بتعديل قيم بعض أصولها لتعكس قيمتها الحقيقية ، لذلك تقوم الشركات ببناء مخصصات متنوعة ، بحيث يتم تعديلها في كل فترة مالية ، مثل حسابات مخصصات الاهلاك ومخصصات الديون المشكوك فيها الخ) ، ووفق هذا الأسلوب تقوم بعض الشركات بزيادة أرباحها من خلال الاستمرار بتخفيض هذه المخصصات بشكل مستمر وبشكل لا يتناسب والقيمة الحقيقية لهذه الأصول.

• الطريقة الخامسة : تخفيض غير ملائم للالتزامات

تقوم ادارة الشركات في بعض الأحيان لغايات خاصة بها بالإفصاح المتحفظ عن التغيرات التي تحدث في حسابات الالتزامات ، ولإجراء ذلك تستخدم عدد من الأساليب تتمثل في الآتي¹ :

أ. **التلاعب في تسجيل المصروفات وبعض الالتزامات على الشركة**: يستخدمها الأسلوب لزيادة الدخل لان عدم اثبات المصروفات والالتزامات يؤدي بالضرورة إلى زيادة الدخل.

ب. تخفيض الالتزامات من خلال تغيير في سياسة تقدير بعض الحسابات

يستخدم هذا النوع من قبل بعض الشركات عاكسا المرونة في اختيار السياسات المحاسبية ، وبخاصة تلك المتعلقة بمنافع التقاعد وتعويضات نهاية الخدمة الخاصة بالموظفين ، حيث يؤدي هذا التغيير إلى تخفيض الالتزامات والمصاريف وتقدير الحسابات.

ج. تحرير ادخارات وتحويلها الى دخل

عادة ما تقوم الشركات بتأسيس حسابات ادخارية لأغراض التطوير والتحديث وغيرها من الاهداف، وهو ما يمكنها في أوقات محددة من استخدامها لزيادة الدخل من خلال تحرير هذه الادخارات وتحويلها إلى دخل.

د. **اختلاق خصومات وهمية** : تلجأ بعض الشركات وبهدف تخفيض المصروفات وتضخيم الأرباح ، إلى تسلم تنفيذ خصومات وهمية من قبل الموردين ، وعادة ما يتم ذلك بالتعاون مع الموردين أنفسهم .

¹ عماد سليم الآغا، نفس المرجع السابق أعلاه ، ص ص 100-101

الطريقة السادسة : نقل الإيرادات إلى فترة مالية لاحقة

تهدف هذه الطريقة على تخفيض الأرباح الجارية (الحالية) ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة إليها أكثر إلحاحا ، وعادة تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة السنة الجارية ممتازة ، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون صعبة ، ومن المعروف محاسبيا أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية تحققت واكتسبت فيها ، وفي اطار هذه الطريقة يستخدم أسلوبان¹:

أ. **انشاء حسابات ادخارية وتحريرها في فترات مالية لاحقة** : تقوم بعض الشركات وعندما يكون أداؤها وإيراداتها أعلى من المتوقع ، بإنشاء حسابات ادخارية خاصة بهدف تحريرها وتحويلها مرة أخرى إلى حسابات الإيرادات في فترات مالية لاحقة يمكن أن يكون أداؤها فيها صعبا .

ب. **امتلاك إيرادات قبل اتمام عملية الدمج** : تقوم العديد من الشركات بالاندماج مع بعضها البعض ، وتتم عمليات الدمج وفق شروط يتفق عليها الاطراف الراغبة بالاندماج ، تأخذ هذه الشركات فترة ومنية عادة ما تكون أشهراً لإتمام وتنفيذ عملية الاندماج الأمر الذي يوفر لأطراف الاندماج فرصا للتحويل على طرف أو أطراف أخرى من خلال امتلاكها لإيرادات يتم تحقيقها خلال فترة الاندماج ، وبالتالي يزيد حصتها المنفق عليها بين الأطراف المندمجة .

الطريقة السابعة : نقل المصروفات المترتبة عن الشركة في المستقبل إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة

تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركات اوقات صعبة ، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيزن أفضل ، بهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع ، وهناك ثلاثة أساليب تستخدم في اطار هذه الطريقة هي² :

أ. **القيام بتضخيم مبالغ بنود معينة في اطار ترتيبات خاصة** : حيث تقوم الشركات أحيانا بتضخيم المصروفات التشغيلية وتسجيلها في الفترة المالية الحالية ، مع أنها تخص أعمالا وخدمات مستقبلية .

¹ عماد سليم الآغا، نفس المرجع السابق، ص 102.

² عماد سليم الآغا، نفس المرجع السابق، ص ص 102-103 .

الفصل الثالث: المحاسبة الابداعية

ب. الشطب الغير ملائم لتكاليف عمليات التطوير والتدريب أثناء عمليات الدمج : بحيث تقوم ادارات بعض الشركات بعدم تسجيل او شطب تكاليف عمليات التطوير والتدريب اثناء عمليات الدمج بهدف تحقيق أغراض خاصة لا يستطيع المراجعون اكتشافها أو تبريرها .

ج. تسريع عملية تسجيل النفقات الاختيارية في لفترة الحالية : ويستخدم هذا الأسلوب في الأوقات التي تكون فيها الشركة قد حققت أهدافها المتوقعة للفترة المالية الجارية ، حيث تقوم الادارة بتسجيل بعض النفقات الخاصة بفترة مالية لاحقة في الفترة الحالية .

2. أساليب المحاسبة الابداعية في بيانات الميزانية (المركز المالي)

تظهر أساليب المحاسبة الابداعية في بيانات الميزانية من خلال العناصر التالية¹ :

1.2. الأصول الثابتة الغير ملموسة : وذلك من خلال

- المبالغة في تقييم بنود الأصول غير ملموسة مثل العلامات التجارية .
- الاعتراف المحاسبي بالأصول غير ملموسة ، بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة .
- إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الاطفاء(الاهتلاك) المتبعة في تخفيض هذه الأصول .
- التلاعب في نسب او معدلات إطفاء تلك الأصول عن طريق تخفيضها عن النسب أو المعدلات المتعارف عليها .

2.5. الأصول الثابتة المادية (الممتلكات ، المنشآت والمعدات) : وذلك من خلال

- عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية واتباع طريقة إعادة التقييم واطهار الفائض ضمن قائمة الدخل (جدول النتائج) بدلا من من اظهاره ضمن حقوق المساهمين .

¹ الحلبي حسن، محمد مطر ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات

المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، جامعة الشرق الاوسط للدراسات

العليا ، 2009، ص40-41 .

الفصل الثالث: المحاسبة الإبداعية

- التلاعب في نسب الاهلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق ، أو التغيير الغير مبرر في طرق الاهلاك مثلا من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص او العكس .
- التلاعب في تصنيف بعض الأصول بقصد التأثير على قسط الاهتلاك والقيم التي تدرج في الميزانية الاستثمارات طويلة الاجل وإعادة تصنيف الأراضي المملوكة إلى أراضي تحت التطوير .
- عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات لقروض او اصول مؤجرة

3.2.. لأصول المتداولة : وذلك من خلال ¹

- التلاعب في اسعار (قيم) السوق التي تستخدم في تقييم الأوراق المالية .
 - التلاعب في تصنيف الاستثمارات وذلك عن طريق تصنيف المتداولة منها إلى طويلة الأجل عند انخفاض اسعارها السوقية .
 - تخفيضات غير مبررة في مخصصات مؤونات تدني القيمة .
4. المخزونات : ويكون ذلك
- بتضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة (تدني القيمة) .
 - التلاعب في أسعار تقييم المخزون أو التغيير الغير مبرر في طريقة تسعير المخزون مثلا من طريقة الداخل أولا الخارج اولا FIFO إلى طريقة التكلفة المتوسطة أو العكس .
5. النقديات : وذلك من خلال
- عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة .
 - التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية .
6. الذمم المدينة (الحقوق)
- عدم الكشف عن الديون المتعثرة بقصد تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها .
 - تضمين رقم حساب المدينين ذمما مدينة لأطراف ذات صلة أو لشركات تابعة أو زميلة .
 - اجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة وذلك بمعاملة ذمم مدينة طويلة الأجل على أنها أصل متداول بقصد تحسين سيولة الشركة .

1 نفس المرجع أعلاه ، ص 42.

7. الموجودات الطارئة

وذلك من خلال اثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من شروط تحققها مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل اصدار الحكم فيه .

8. حقوق المساهمين : وذلك من خلال

- اضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري ، بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب باعتباره بندا من بنود سنوات سابقة .
- معالجة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بالعملات الأجنبية في حقوق المساهمين بدلا من قائمة الدخل (جدول النتائج) .
- معالجة المكاسب التي تنشأ عن ترجمة البيانات المالية للشركات التابعة المعدة بالعملات الأجنبية ضمن قائمة الدخل بدلا من معالجتها ضمن حقوق المساهمين .

9. الالتزامات الطويلة الاجل : وذلك من خلال

- الحصول على قروض طويلة الأجل بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة .
- اطفاء سندات قابلة للاستدعاء قبل موعد استحقاقها واطافة المكاسب المحققة إلى صافي الربح دون الإفصاح عنها ضمن البنود العادية .

10. الالتزامات المتداولة : وذلك من خلال

- عدم ادراج الاقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الاجل ضمن الالتزامات المتداولة بهدف تحسين نسب السيولة .
- تسدسد قرض طويل الاجل عن طريق الاقتراض قصير الاجل بقصد تحسين نسب السيولة .

ممارسة بعض شركات المقاولات عملية تأجيل تثبيت الدفعات المقبوضة مقدما من قبل العملاء بقصد تحسين نسب الرفع المالي للشركة.

3. أساليب المحاسبة الإبداعية في بيانات قائمة التدفقات النقدية

تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة ، ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة ، ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين والدائنين والدارسين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال

الفصل الثالث: المحاسبة الإبداعية

توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة ، وتظهر أساليب المحاسبية الإبداعية المستخدمة في بيان التدفقات النقدية كما يلي 1 :

- تصنيف النفقات التشغيلية : باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس ، وهذه الاجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية .
- دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وابعادها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية ، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة.
- التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب ، وذلك من خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية ، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية ، أو إضافة الخسائر قبل الضريبة على صافي الدخل أثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية أي يتم خصم التأثيرات الضريبة لهذه البنود من التدفقات النقدية التشغيلية .
- بالنسبة للعمليات غير المكتملة ، حيث أنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية ، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات التشغيلية ، إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها ، يتم اعتباره ناجماً عن نشاطات استثمارية ، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية ، يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها من الدخل الصافي .

11. التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة ، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهماً تجارية ، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات تجارية أو غير جارية اعتماداً على فترة الاحتفاظ بها .

4. أساليب المحاسبة الإبداعية في بيانات قائمة التغيرات في حقوق الملكية (الأموال الخاصة)

تحدد قائمة تغيرات حقوق الملكية من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية السنة المالية إلى نهايتها ، ويتم الاعتماد على عرضها على أساس الاستحقاق وتتكون هذه القائمة من ثلاث عناصر¹ :

1 ميساء سعد محمد أبو تمام ، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفق النقدي ، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط ، الأردن ، 2013 ، ص 60.

4.3. رأس المال المدفوع : وينقسم إلى رأس المال القانوني (القيمة الاسمية للسهم) و الرأس المال الصافي

علاوة أو خصم اصدار الأسهم) ، ويعرض رأس المال المدفوع إلى تغيرات تتمثل في زيادة رأس المال والناجئة عن استثمارات اضافية يقدمها المساهمون ، أو تخفيض رأس المال والناجئة عن توزيعات من رأس المال بحيث يكون التوزيع من رأس المال المدفوع .

2.2. رأس المال المكتسب (الأرباح المحتجزة) : وتتمثل التغيرات التي تحدث في ثلاث مصادر ، تتمثل في رصيد الأرباح المحتجزة أول الفترة المالية من تصحيح أخطاء سابقة وتوزيعات ارباح على المالكين والمساهمين وصافي الدخل الشامل .

4-3- رأس المال المحتسب : وتشمل التغيرات التي تحدث في ثلاث مصادر أيضا ، وتتمثل في مكاسب أو

وجميع بنود هذه القائمة معرضة لممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال اجراءات تغييرات وهمية في زيادة أو تخفيض عنصر من عناصر رأس المال .

المطلب الثاني : الفجوات التي أتاحتها المعايير المحاسبية الدولية لممارسات المحاسبة الإبداعية

1. مفهوم المعايير المحاسبية الدولية وأهميتها

نشأ مفهوم معايير المحاسبة الدولية في 1904، في المؤتمر الدولي الأول المنعقد في سانس لويس، وفي المؤتمر الدولي العاشر تبلورت هذه الفكرة بتشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC في سنة 1973 بقيادة هيئات محاسبية مهنية في تسع دول. وتعد الحاجة إلى معايير المحاسبة الدولية وليدة الظروف والتطورات الاقتصادية التي شهدتها العالم بحث ألزم وجود قواعد عامة تعالج المسائل المحاسبية المتشابهة، وذلك لتسهيل عملية القياس والافصاح المحاسبي ثم المقارنة بين القوائم المالية وتقييم أداء الوحدات الاقتصادية، وذلك يساهم في تسهيل عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية على النطاق الدولي ، ولم تقتصر محاولات توحيد الممارسة على المستوى القطري ، اذ

¹ محمد مطر، الحلبي ليندا حسن ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات العامة الأردنية ، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال ، التحديات ، الفرص ، الأفاق المنعقد يومي 10-11 نوفمبر 2009 ، كلية الاقتصاد ، جامعة الزيتونة ، عمان ، الأردن . ص 15 .

الفصل الثالث: المحاسبة الإبداعية

كان للاتحادات الإقليمية والتوسع في التجارة الخارجية والاستثمارات الدولية وانتشار المؤسسات المتعددة الجنسيات الأثر في اتساع قاعدة مستخدمي البيانات المحاسبية، لتضم بالإضافة إلى المستخدمين المحليين مستخدمين آخرين على نطاق دول¹.

وبناء على ما سبق وردت عدت تعاريف للمعايير المحاسبية :

• يعني المعيار في اللغة العربية " النموذج المعد مسبقا ليقاس على ضوئه وزن أو طول شيء معين أو درجة جودته"².

• عرف البارودي المعايير المحاسبية على أنها: "بيانات كتابية يصدرها جهاز أو هيئة تنظيمية محاسبية رسمية كانت أم مهنية تتناول تنظيم الأسلوب المناسب لتحديد وقياس وعرض عنصر محدد من عناصر القوائم المالية للوحدة الاقتصادية وذلك لأغراض تحديد نتائج الأعمال وبيان المركز المالي لتلك الوحدة بدرجة مناسبة من الدقة والموضوعية"³.

* يعرف أبو زيد المعايير المحاسبية على أنها" عبارة عن مجموعة من المقاييس والاشارات المرجعية الوضعية والمحددة يستند إليها المحاسب في انجاز عمله من قياس واثبات وافصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للوحدات الاقتصادية"⁴.

* وقد عرفت لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC المعايير المحاسبية على أنها " قواعد ارشادية يستند إليها المهنيون لدعم اجتهاداتهم واستلهم حكمتهم، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد، إنما هي وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولاً عاماً، وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المشابهة، وتعتمد كإطار عام لرفع نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية "⁵.

¹ أبو زيد، محمد المبروك، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، ايتراك للنشر والتوزيع، القاهرة ، 2005 ، ص 33 .

² سعيد يحي ، اوصيف لخضر ، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي ، مداخلة مقدمة مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية ، جامعة سعد دحلب ، البليدة ، يومي 13-14 ديسمبر ، ص 7

³ البارودي، شريف محمد، تحليل لأساليب التأثير على النتائج والمركز المالي وأثرها على جودة المعلومات المالية بالقوائم المالية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين الشمس العدد الأول، 2002، ص 30.

⁴ أبو زيد، مرجع سابق، ص 58.

⁵ بودلال علي ، مكوي المولودة ، لميوني سمية ، النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية ، جامعة سعد دحلب ، البليدة ، يومي 13-14 ديسمبر ، ص 4 .

2. أهمية المعايير المحاسبية الدولية

إن أهمية معايير المحاسبة الدولية تكمن في الدور الذي تلعبه في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي في سبيل الحصول على بيانات مالية تحوي على معلومات محاسبية تتصف بالملاءمة والموثوقية والثبات وقابلة للمقارنة وتساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة من قبل المستخدمين، اذن فهي ضرورية للأسباب التالية¹:

أ. **المقارنة:** تتطلب عملية اتخاذ القرارات المقارنة بين مجموعة من البدائل، وهذه العملية تتطلب القوائم المالية معدة وفق أسس موحدة، وبما أن هدف المحاسبة هو توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات، لذا فإن المعايير المحاسبية تسهل عملية المقارنة عن طريق توحيد الأسس التي تعد بموجبها تلك القوائم.

ب. **كلفة معالجة المعلومات المحاسبية:** إن توحيد الأسس لإعداد القوائم المالية ضروري لمتخذي القرارات، فإذا كانت القوائم المالية المحاسبية معدة وفق أسس مختلفة ومتعددة، ويحتاج متخذ القرار إلى طريقة معينة لتوحيد أسس إعدادها، وهذا من شأنه يكلف متخذ القرار كلفة إضافية لمعالجة القوائم المالية التي من الممكن الاستغناء عنها فيما إذا كانت الأسس موحدة عن طريق المعايير المحاسبية.

ج. **القدرة على فهم المعلومات:** معظم مستخدمي القوائم المالية لديهم قدرة محددة على فهم المعلومات المحاسبية، فإذا تم اعداد هذه القوائم المالية وفق أسس غير موحدة يكون من الصعب على مستخدمي هذه المعلومات الاستفادة منها بشكل فعال في اجراء المقارنات بين الوحدات أو بين المدد المالية للوحدة نفسها.

د. **الدعم المنطقي:** إن المعايير المحاسبية الدولية مدعومة منطقيا وتشير الى نقاط التقاء المحاسبين، لأنه لا بد من وجود نوع من الالتقاء بينهم في العمل، فالمعايير المحاسبية بمثابة نقطة التقاء حتى وان كانوا يعملون في وحدات اقتصادية مختلفة وفي بلدان مختلفة.

هـ. **انسيابية الاستثمار بين البلدان:** للمعايير المحاسبية أهمية كبيرة في جذب الاستثمار، فالمستثمر حتى يستثمر أمواله في وحدات اقتصادية معينة لا بد من أن يقوم بإجراءات المقارنة بين الوحدات الاقتصادية التي من الممكن الاستثمار فيها في مختلف الدول، وإن ما يسهل

¹ عبد الله، فيصل نجم الدين، التوافق بين القواعد المحاسبية العراقية والمعايير الدولية ودورها في تطوير مهنة المحاسبة في العراق- دراسة تحليلية مقارنة، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة صلاح الدين- أربيل، 2012، ص ص 37-38.

عملية المقارنة هو اتباع طرائق محاسبية موحدة عند إعداد القوائم المالية، وهذا ما توفره المعايير المحاسبية الموحدة.

2. أهم الفجوات الموجودة بالمعايير المحاسبية الدولية والتي تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية

يتم التطرق في هذا المطلب إلى أهم المعايير التي تحوي على ثغرات و التي من خلالها يمكن التغلغل لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية

1. المعيار المحاسبي رقم (1) " عرض القوائم المالية:

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (1) إلى وصف اسس عرض القوائم المالية المعدة للاستخدام العام، وذلك بهدف ضمان قابلية المقارنة للقوائم المالية لنفس الوحدات الاقتصادية عبر السنوات المالية المتتالية و المقارنة بين القوائم المالية مع الوحدات الاقتصادية الأخرى التي تعمل في نفس المجال وحتى تكون هذه القوائم ذات جودة عالية يجب أن تحوي على معلومات وبيانات ملائمة وذات مصداقية وموثوقية.

وبناء عليه فإن الأهداف الرئيسية للمعيار تتلخص فيما يلي:

- تحديد الأسس الواجب اتباعها لعرض القوائم المالية ذات الغرض العام.
- التأكيد على توفر خاصية المقارنة بين القوائم المالية للوحدة الاقتصادية نفسها عبر الفترات الزمنية المتتالية وبين القوائم المالية مع الوحدات الاقتصادية الأخرى التي تعمل في المجال نفسه.
- تحديد الاطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية ، وتحديد تأخذ الحد الأدنى من البيانات الواجب نشرها في القوائم المالية.

لم يحدد المعيار التفاصيل الخاصة بالاعتراف والقياس والافصاح عن عمليات دقيقة ومحددة، بل ترك هذه الأمور للمعايير الأخرى ، ويغطي المعيار فقط المحتويات والشكل الذي يتوجب أن تعرض به القوائم المالية ذات الغرض العام التي يتم إعدادها وعرضها طلقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (المعايير الدولية للتقارير المالية) ، ويقصد بالقوائم المالية ذات الغرض العام تلك القوائم التي تخدم مستخدمي القوائم المالية الذين لا يملكون السلطة أو التأثير في الحصول على بيانات أو قوائم تلبي حاجاتهم الخاصة من المعلومات¹.

2. المعيار المحاسبي رقم (2) "المخزون"

¹ أبو نصار وحميدات ، جمعة، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية- الجوانب النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، مطبعة دار الواصل، عمان- الأردن ، 2009، ص ص 20 – 21.

الفصل الثالث: المحاسبة الإبداعية

يتناول المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 "المخزون" وصف المعالجة المحاسبية للمخزون، ويشكل أساس تحديد مبلغ التكلفة التي يجب أن يعترف بها كموجود في الميزانية العامة تحت اسم المخزون حتى يتم الاعتراف بالإيرادات المتعلقة بها وذلك عندما يتم بيع ذلك المخزون¹.

يهدف المعيار المحاسبي رقم (2) إلى :

- وصف المعالجة المحاسبية للمخزون ، حيث يوفر المعيار الارشادات والقواعد التي تحدد تكلفة المخزون.
- وصف كيفية الاعتراف بالمخزون كموجود ثم كيفية الاعتراف به كمصرف لاحقاً.
- تبيان كيفية تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون.
- توضيح اساليب قياس تكلفة المخزون.

ونستخلص أهم الثغرات الموجودة بهذا المعيار والتي تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في :

عند إعداد القوائم المالية يتطلب هذا المعيار تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، وعند انخفاض المخزون عن مبلغ التكلفة يتم الاعتراف بالفرق كمصرف انخفاض أسعار المخزون، ويعترف به في قائمة الدخل، وبالتالي تحديد قيمة هذا الانخفاض تكون لدى المحاسب الحكم الشخصي والخبرة في التقييم.

وكذلك هناك حرية الاختيار للمحاسب لطريقة تقييم المخزون بطريقة الوارد أولاً الصادر أولاً أو طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة، وبالتالي تتأثر تكلفة المبيعات وتكلفة المخزون اخر المدة وكذلك صافي الأرباح.

3. المعيار المحاسبي رقم (07): قائمة التدفقات النقدية

يتناول المعيار المحاسبي رقم (07) متطلبات إعداد قائمة التدفقات النقدية ، وهي القائمة التي تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للوحدة الاقتصادية خلال فترة معينة، صنف المعيار التدفقات النقدية إلى تدفقات الأنشطة التشغيلية ، وتدفقات الأنشطة الاستثمارية ، وتدفقات من الأنشطة التمويلية، وقد عرق المعيار تلك النشاطات إلى:

- الأنشطة التشغيلية: هي النشاطات الرئيسية لتوليد الإيراد في الوحدة الاقتصادية والنشاطات الأخرى التي لا تعتبر من النشاطات الاستثمارية أو التمويلية.

¹ ابو نصار ،محمد حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية ، الجوانب النظرية والعلمية ، الطبعة الثانية، مطبعة دار وائل ، عمان ، الأردن ، 2009 ، ص ص 71-72.

الفصل الثالث: المحاسبة الابداعية

- النشاطات الاستثمارية: هي النشاطات المتمثلة في امتلاك الموجودات طويلة الأجل والتخلص منها، وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية.
 - النشاطات التمويلية: هي النشاطات التي تنتج عن تغيرات حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الاقتراض التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية.
- يهدف هذا المعيار إلى ضمان توفير المعلومات حول التغيرات في النقدية وما يعادلها للوحدة الاقتصادية بواسطة قائمة التدفقات النقدية، يصنف المعيار مصادر التدفقات النقدية إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية ، وذلك لمساعدة مستخدمي القوائم المالية بمعلومات لتقييم الوضع النقدي من حيث توفر السيولة وتوقيتها.
- إن نطاق هذا المعيار هو على الوحدة الاقتصادية إعداد قائمة التدفقات النقدية بموجب متطلبات هذا المعيار، وعرضها كجزء مكمل للقوائم المالية الأخرى لأي مدة تقدم عنها القوائم المالية¹.
- من هنا يمكن توضيح أهم الثغرات التي تسمح باستخدام اساليب المحاسبة الابداعية والتي تتوفر في هذا المعيار:
- تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخداماتها خلال مدة زمنية معينة، ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين والدائنين والمحللين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال مدة زمنية معينة مثل² :
- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الاجراءات لا تؤثر في القيم النهائية ولا تغيرها.
 - دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وابعادها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية ، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة .
 - التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب ، وذلك من خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية ، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية ، أو إضافة الخسائر قبل الضريبة على صافي الدخل أثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية أي يتم خصم التأثيرات الضريبة لهذه البنود من التدفقات النقدية التشغيلية .

¹ أبو نصار وحמידات ، جمعة، مرجع سابق ، ص 102.

² مطر محمد ، الحلبي ليندا حسن، دور مدقق الحسابات الخارجى فى الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط، الأردن ، 2009، ص ص 48- 49 .

- بالنسبة للعمليات غير المكتملة ، حيث أنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية ، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات التشغيلية ، إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها ، يتم اعتباره ناجما عن نشاطات استثمارية ، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية ، يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها من الدخل الصافي .
- التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهما تجارية ، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية اعتمادا على فترة الاحتفاظ بها .

4. المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) : السياسات المحاسبية ، والتغيرات في التقديرات المحاسبية

والأخطاء

تتمثل السياسة المحاسبية في القواعد والطرق والإجراءات المحاسبية التي يستعين بها المحاسب في تسجيل المعاملات وإعداد القوائم المالية ، ونظرا لتعدد بدائل السياسة المحاسبية يقع على عاتق الإدارة مسؤولية تحديد السياسة المحاسبية التي تتلاءم و ظروف الشركة ، وقد تقوم الشركة في بعض الأحيان بإحداث تغيير أو أكثر في سياساتها المحاسبية المتبعة في السنوات السابقة¹.

ويهدف هذا المعيار إلى زيادة شفافية وموثوقية البيانات المنشورة في القوائم المالية ، وجاء هذا المعيار بثلاث موضوعات رئيسية وهي أسس اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية والمعالجة المحاسبية لذلك ، والمعالجة المحاسبية للتغير في التقديرات المحاسبية ، وأخيرا تصحيح أخطاء المدة السابقة².

وأهم الثغرات التي تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في هذا المعيار

هناك خيار في يد المحاسب عند التغيير في التقديرات المحاسبية وفي السياسات المحاسبية، ومن هنا يمكنه التلاعب بالتقديرات المحاسبية في حالات كثيرة مثل تقدير العمر الانتاجي للمعدات والممتلكات ، وتقدير في التدفقات النقدية ، وتقدير في قيمة الديون القابلة للتحقق ، وتقدير في مخصصات توزيع

1 الشيرازي عباس مهدي ، مرجع سابق ، ص 101.

2 ابو نصار ، محمد حميدات ، مرجع سابق ، ص 133-134 .

تكلفة الموجودات الثابتة على أعمارها الانتاجية المقدرة ، الايرادات المستحقة ، وتقدير في الضرائب المؤجلة ، وتقدير في خسائر عقود المقاولات تحت التنفيذ للمشروعات ... الخ¹.

ومن هنا يمكن للمحاسب أن يعطي التقديرات المحاسبية بالشكل الذي ينسجم مع طبيعة الشركة وكل ذلك لتحقيق رغبة الادارة وتحقيق أهدافها ، ومن هنا تظهر تلك الثغرات في هذا المعيار التي تسمح للمحاسب باستخدام أساليب المحاسبة الابداعية .

5. المعيار المحاسبي رقم (10) : الأحداث اللاحقة لإعداد الميزانية

يعرف الحدث اللاحق لتاريخ اعداد الميزانية بأنه تلك الأحداث الايجابية والسلبية التي تحصل في المدة بين تاريخ الميزانية العمومية وقبل التاريخ المعتاد لإصدارها، والمعاملات ذات التأثير المادي على القوائم المالية والتي تحدث بشكل لاحق لتاريخ الميزانية العامة ولكن قبل اصدار القوائم المالية وتقرير المدقق².

والهدف من هذا المعيار هو وصف أنه متى يجب على الوحدة الاقتصادية تعديل البيانات المالية للأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية والإفصاحات التي يجب على الوحدة الاقتصادية إعطاؤها عن تاريخ المصادقة على البيانات المالية المصدرة وعن الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية. ويتطلب هذا المعيار عند إعداد القوائم المالية عديدا من المتطلبات المتعلقة بالأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء المدة المالية من حيث توقيتها وطبيعتها مثل " تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية" ولاعتراف والقياس والإفصاح. فيجب على الوحدة مهما كانت طبيعة الحدث الإفصاح عنه في القوائم المالية سواء كان بتعديل الموجودات والمطلوبات أو مجرد الإشارة إلى تلك الأحداث في الملاحظات، فضلا عن بيان تاريخ المصادقة على القوائم المالية وذلك للإشارة إلى أن القوائم المالية لا تعبر عن الأحداث التي تقع بعد تاريخ المصادقة، ومما لاشك فيه لا بد من التعرف على الأساليب المستخدمة للإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية³ .

أهم الثغرات والفجوات التي تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الابداعية والتي هي موجودة في هذا المعيار:

¹ حلس ، سالم عبد الله ، التقديرات المحاسبية والمشاكل الناجمة عن استخدامها وموقف مراجع الحسابات الخارجي

المستقل منها، مجلة تنمية الرافدين ، مجلد 24/3 ، عدد 69 ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة الموصل، 2002.

² باقر ، جنان عبد العباس، الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية وأثرها على مدى حقيقة القوائم المالية، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 7، العدد 26، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة كربلاء، 2010 ، ص 331.

³ باقر ، جنان عبد العباس، نفس المرجع السابق، ص ص 336-337 .

بإمكان المحاسب الاستفادة من أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب بالأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية و ذلك من خلال ظهورها أو عدم ظهورها و ذلك حسب ظروف الوحدة الاقتصادية لتحقيق أهداف الإدارة، وهذا من خلال وجود (الحدث المعدل و الحدث غير المعدل) والأمثلة على ذلك ما يأتي: الحدث المعدل مثل " خسائر الانخفاض الناتجة عن الهبوط الحاد في القيم القابلة للاسترداد للموجودات غير المتداولة، و خسائر الانخفاض التي تم الاعتراف بها سابقاً والتي تحتاج إلى تعديل، و الخسارة الناتجة عن دعوى قضائية تم مخصص لها، إعداد ديون مشكوك في تحصيلها، تحديد تكلفة موجودات بعد تاريخ إعداد الميزانية التي تم شراؤها قبل إعداد الميزانية، الأخطاء المحاسبية و التهرب الذي يدل على عدم صحة الأرقام الواردة في القوائم المالية"

و الحدث غير المعدل مثل " الخسائر الناتجة عن الحرائق و الزلازل والفيضانات، الإعلان عن توزيعات الأرباح، زيادة رأس المال، اقتناء وحدات اقتصادية تابعة أو استثمارات في وحدات اقتصادية زميلة، مكاسب و خسائر الاستثمارات المالية المشتركة للمتاجرة أو المتاحة للبيع".

6. المعيار المحاسبي رقم (12) ضريبة الدخل

تعتبر ضريبة الدخل واحدة من المواضيع الهامة ومصدر من مصادر الموازنة العامة للدولة حيث يتم تنظيم الضريبة بموجب قانون يصدر من طرف الدولة حتى تتم جبايتها من المكلفين فلا يمكن فرض أي ضريبة إلا بموجب قانون وتتم جبايتها من قبل وزارة المالية متمثلة بالهيئة العامة للضرائب تقوم باستيفائها طبقاً للقواعد المقررة ويتم بموجب قانون ضريبة الدخل ويتم تحديد الأشخاص الخاضعين ممن تفرض عليهم الضريبة حسب مصادر الدخل، وذلك تحديد الإعفاءات التي يحصل عليها الأفراد، وتفرض الضريبة لأغراض مالية واقتصادية واجتماعية.

ضرائب الدخل من المواضيع الهامة التي يتم تنظيم أمورها المحاسبية في الغالب بموجب تشريعات محلية، حيث تعتبر من الأمور السيادية المتعلقة بالدول والحكومات، وجاء هذا المعيار لتوحيد المعالجات المحاسبية فيما يتعلق بموجودات أو التزامات الضريبة المؤجلة وكيفية الاعتراف بالضريبة كمصروف، ومع ذلك فالمعيار تضمن خطوطاً عريضة يمكن الاسترشاد بها عند صياغة القوانين الضريبية المحلية وهذه العلاقة المتبادلة بين المعايير المحاسبية الدولية والقوانين المحلية هي علاقة مستمرة بهدف إيجاد ملاءمة بينهما¹.

7. المعيار المحاسبي الدولي رقم 18 " الاعتراف بالإيراد "

¹ الجعارات، خالد جمال، معايير التقارير المالية الدولية 2007، الطبعة الأولى، اثناء النشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص ص503-504.

الفصل الثالث: المحاسبة الإبداعية

عرف هذا المعيار الإيراد بأنه " التدفقات الداخلة الاجمالية من المنافع الاقتصادية خلال المدة ، والناشئة عن الأنشطة العادية للمنشأة عندما تتجم عنها زيادات في حقوق الملكية عدا تلك الزيادات المتعلقة بمساهمات اصحاب حقوق الملكية"¹. وحدد المعيار كيفية الاعتراف بالإيراد وتوقيته وكيفية قياسه.

ويتم الاعتراف بالإيراد عند توفر شرطين أساسيين، هما²:

- تدفق المنافع الاقتصادية للشركة.
- امكانية قياس هذه المنافع بموثوقية .

والثغرات الموجودة في هذا المعيار هي:

حيث أنه يتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون من المحتمل أن تتدفق منافع اقتصادية مستقبلية إلى الوحدة الاقتصادية ، ويكون من الممكن قياس هذه المنافع بشكل موثوق ، ومن هنا بإمكان المحاسب الاستفادة منها ، أي يأجل الاعتراف بالإيرادات التي يتوقع حصولها ومن المحتمل تحقيقها إلى المدة التي تحققها بشكل فعلي من قبل الوحدة الاقتصادية ، وايضا بإمكان المحاسب الاستفادة من الفجوات الموجودة في القياس والاعتراف بالإيراد ، وذلك من خلال تأجيل الاعتراف به من مدة إلى مدة اخرى وهذا للحصول على المنفعة لإدارة الشركة .

8. المعيار المحاسبي رقم (20): المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات الحكومية

يتم تقديم المنح الحكومية للوحدات الاقتصادية لتشجيعها على القيام بأنشطة وأعمال قد لا تنفذها دون وجود تلك المنح والتي تعمل في ظروف اقتصادية صعبة أو التي تعمل في مجالات استثمارية غير مرغوب فيها من قبل فئة كبيرة من المستثمرين. ويتخذ تشجيع ودعم الدولة عدة أشكال منها تقديم مساعدات نقدية أو عينية مباشرة، أو تخفيض الضرائب أو الاعفاء عنها لمدة محددة، أو تقديم قروض بفائدة متدنية أو بدون فوائد، أو المساعدة في توفير البنية التحتية وغيرها من أشكال المساعدات المختلفة، ونظرا لكون المساعدات الحكومية تشكل في بعض الأحيان مبالغ ذات أهمية نسبية عالية بالنسبة للوحدة الاقتصادية المستفيدة منها، ولكون تلك المساعدات مشروطة بشروط

¹ القاضي، حسين وحمدان ، مأمون ، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الثانية ، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص255 .

² الجعارات ، خالد جمال، معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS- 2007 ، الطبعة الأولى ، اثناء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008 ، ص 473 .

وهي الاعتراف والافصاح يتوجب أن تليها الوحدة الاقتصادية، فقد تم تخصيص المعيار رقم (20) ليعالج الجوانب المتعلقة بالمنح والمساعدات الحكومية، حيث يهدف المعيار إلى بيان كيفية المعالجة المحاسبية عن المنح الحكومية وكيفية الاعتراف بها، وكذلك يتطرق إلى متطلبات الافصاح عن المساعدات الحكومية¹.

وأهم الثغرات التي جاءت التي تسمح باستخدام أساليب المحاسبة والتي هي موجودة في هذا المعيار :

بإمكان المحاسب أن يستفيد من اختيار السياسة المحاسبية التي يمكن الافصاح بها عن المنح الحكومية في القوائم المالية والتي تتسجم مع الظروف الاقتصادية للوحدة الاقتصادية، أو محاولة تأجيل الاعتراف بهذه المساعدات والمنح ، أو بإمكان المحاسب أيضا أن يستفيد من تخفيض الضرائب والاعفاء لمدة محددة عن طريق ذلك التخفيض من الضرائب لتحويلها منفعة فعلية ومستفيدة للوحدة الاقتصادية.

9. المعيار المحاسبي الدولي رقم 23 " تكاليف الاقتراض "

يعالج هذا المعيار الفوائد البنكية التي تتحملها الشركة للحصول على قروض لتمويل شراء أو إنتاج أو انشاء موجودات تحتاج إلى مدة زمنية . ويهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، حيث يتم اعتبار تكاليف القروض التي تخصص مباشرة للاستغلال كمصاريف ، ولكن تكاليف القروض التي تخصص لإنتاج أو انشاء موجود (استثمار) طويل الأجل كتكاليف ترسمل وتتسب إلى تكاليف الانشاء ولا تعالج كمصروف².

وأهم ثغرة تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هي :

بما أن " الفائدة المدفوعة على عمليات الاقتراض من البنوك بما في ذلك حسابات السحب على المكشوف والاقتراض قصير و طويل الاجل " كلها تكاليف اقتراض فان المحاسب بإمكانه الاستفادة من هذه الثغرة و اعتبار مثلا تكاليف الاقتراض لإنشاء استثمار لمدة طويلة كمصروف والعكس يمكن انساب تكاليف الاقتراض من أجل الاستغلال إلى تكاليف ترسمل وتسند إلى تكلفة انشاء الاستثمار .

أي بمعنى آخر ترك قدر كبير من البدائل في معالجة تكاليف الاقتراض مصروف يحمل على الدورة التي تم فيها أو رسمة تكاليف الاقتراض .

¹ ابو نصار ، محمد حميدات ، مرجع سابق ، ص 347 .

² جربوع، يوسف محمود وحلس، سالم عبد الله، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2002، ص 342 .

10. المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) " انخفاض قيمة الأصول " الموجودات "

جاء هذا المعيار لبيان الاجراءات التي تطبقها الشركة لضمان تسجيل موجوداتها بما لا يزيد عن مبلغها القابل للاسترداد، ويكون الموجود مسجلا بما يزيد عن مبلغه القابل للاسترداد إذا كان مبلغه المسجل يزيد عن المبلغ الذي يتم استرداده خلال استعماله أو بيعه ، وإذا كان الحال كذلك يوصف الموجود بأنه انخفضت قيمته ، ويتطلب المعيار من الشركة الاعتراف بخسارة الانخفاض ، وكذلك تحديد إفصاحا معيناً للموجودات التي انخفضت قيمتها.

وأهم الثغرات التي تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في هذا المعيار :

بموجب هذا المعيار يجب على الشركة بيان الاجراءات التي تتبعها لضمان تسجيل قيمة موجوداتها بما لا يزيد عن قيمتها القابلة للاسترداد وهي " صافي سعر بيع الموجود او قيمة استخدامه ايهما اكبر " ، و من هنا بإمكان المحاسب أن يستفيد من تلك الاجراءات التي يجب ان يتبعها لضمان تسجيل قيمة موجوداتها¹.

11. المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) " التثبيتات المعنوية " الموجودات غير الملموسة "

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للموجودات غير ملموسة ويحدد كيفية قياس المبلغ المسجل لهذه الموجودات ويتطلب إفصاحات معينة بشأنها.

ومن أمثلة هذه الموجودات ما يلي: العلامات التجارية ، عناوين النشر ، برامج الحاسوب ، الرخص والامتيازات، حقوق الملكية الصناعية الخ².

ومن هنا يمكن للمحاسب أن يستغل هذا المعيار لتقدير وتسجيل الموجودات الغير ملموسة .

ملاحظة: معظم معايير المحاسبة الدولية تستخدم القيمة العادلة وهذا ما يشكل صعوبة ومشاكل عند تقدير القيمة العادلة في حالة وجود أسواق غير نشطة، لأنه في حالة وجود أسواق غير نشطة يتم اللجوء إلى طرق تقديرية مثل طريقة صافي القيمة الحالية المتوقعة للأصل.

المطلب الثالث : أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية عن طريق عملية الإفصاح

إن الإفصاح المحاسبي بمفهومه العام يعني " شمول البيانات المالية على كل المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدميها الصورة الواضحة والصحيحة عن الوحدة المحاسبية " ¹.

¹ حماد، طارق عبد العال، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعي ، الاسكندرية، 2006 ، ص 839.

² حماد ، طارق عبد العال، نفس المرجع أعلاه ، ص 959 .

الفصل الثالث: المحاسبة الإبداعية

حيث أنه يعرض السياسات المحاسبية التي اتبعتها ادارة الشركة في إعداد القوائم المالية وكذلك تحليلا للأرقام الاجمالية المعروضة بهذه القوائم .

والإفصاح الإبداعي يعد من مميزات المحاسبة الإبداعية، ويعرف كلا من " Matis , Vladu & Cuzdriorean " ، 2012 " أن الإفصاح الإبداعي هو عرض المعلومة المالية بأفضل صورة أو بأسوء صورة ممكنة وفقا لأهداف ودوافع الإدارة " ، ويرى كلا من Hildebrandt and Snyder ، أن الاطار المفاهيمي للإفصاح الإبداعي يتكون من مجموعة من العناصر وهي² :

- جعل المعلومة صعبة القراءة .
 - استخدام لغة الإقناع لتأكيد الأداء المالي المفصح عنه .
 - عرض الصورة الإبداعية المحرفة بكيفية ملفتة للانتباه بالنسبة للبنود المهمة .
 - مقارنة أداء الشركة حسب اختيارها للبدائل التي تصور الاداء المالي الحالي بأفضل وجه ممكن .
- وكل واحدة من تلك العناصر تستند إلى الموضوعية والتحيز في نفس الوقت .

ويكون الإفصاح الإبداعي من خلال³ :

1. عدم كفاية الإفصاح بتقرير مجلس الادارة

إذ تتطلب قوانين وقواعد قيد الأوراق المالية بالبورصة أن تقدم الشركة علاوة على القوائم المالية المدققة تقريراً من مجلس الإدارة يستعرض فيه الموقف المالي و التشغيلي للشركة وسياساتها المستقبلية والمخاطر المحيطة بأنشطتها ، حيث أن الالتزام بمعايير المحاسبة في الإعداد والعرض والإفصاح بالقوائم المالية قد لا يكون كافياً في حد ذاته لإعطاء الصورة الكاملة عن الموقف المالي والتشغيلي للشركة.

2. عدم الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة

¹ عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة ، الطبعة 1 ، ذات السلاسل للنشر والتوزيع ، الكويت ، 1991 ، ص 322 .

² Dumitru Matis , Alina Beatrice Vladu & Dan Dacian Cuzdriorean . Creative disclosure , feature of creative accounting , Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica , Volume 14 (N° 1) , Romania , 2012 , pp 75-76 .

³ مصطفى حسن بسيوني السعدي ، مدى ارتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات ، المؤتمر الدولي لمهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة ، المنعقد يومي 4-5 ديسمبر 2007 ، كلية الإدارة والإقتصاد ، جامعة الإمارات العربية المتحدة ، الإمارات العربية المتحدة ، ص32.

تتطلب معايير المحاسبة ، وكذلك القوانين والقواعد المنظمة لأسواق الأوراق المالية أن تفصح الشركة عن معاملاتها مع الأطراف ذوي العلاقة فضلا عن المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة والمديرين وأقاربهم وكل مساهم مستفيد يملك جزءا من الأسهم العادية لرأس مال الشركة ، فعدم كفاية الإفصاح عن تلك المعاملات قد يكون مؤشرا عن وجود ضعف في نظم الرقابة الداخلية وإجراءات الالتزام بقواعد حوكمة الشركات ، وفي بعض الحالات يقوم المسؤولون بالشركات بتنفيذ معاملات تقييم غير عادلة (مغالى فيها) بين الشركة وشركاتهم الخاصة ، أو شركات أقاربهم ، ويستولون من خلال تلك المعاملات على أموال الشركة أو يحققون منافع خاصة على حساب الشركة والمساهمين فيها ، ولا يتم الإفصاح عن هذه المعاملات .

3. التلاعب في إعلان نتائج الأعمال بالإصدارات الصحفية قبل نشر القوائم المالية

تقوم بعض الشركات بإصدار بيانات صحفية في نهاية كل فترة محاسبية لإعلان نتائج أعمالها وذلك قبل نشر القوائم المالية ، وفي بعض البيانات الصحفية يتم الإعلان عن مسميات للربح مختلفة عن المسميات المحددة بمعايير المحاسبة (مجمل الربح وصافي الربح) ومن المسميات صافي الربح قبل المصروفات غير العادية وصافي الربح قبل خصم مصروفات اهلاك الأصول الثابتة و الأصول الغير الملموسة ، وقد يترتب على ذلك التباس في سوق المال نظرا لأن الفرق بين قيمة الأرباح المعلنة بهذه المسميات وصافي الربح طبقا لقائمة الدخل قد يكون جوهريا.

المبحث الثالث: تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية

تؤثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية من خلال تأثيرها على طرق الإفصاح عن المعلومات، وتأثيرها في خصائص المعلومة المحاسبية، وما ينجم عنه من تأثيرات سلبية على مستخدمي تلك المعلومات.

المطلب الأول: جودة المعلومة المحاسبية

إن هدف مستخدمي المعلومات المحاسبية لا يكمن في الحصول على المعلومات وحسب بل يتعداها إلى جودة تلك المعلومات التي يتحصلون عليها، وقد حاولت العديد من الدراسات تحديد أهم الخصائص الواجب توفرها في المعلومة المالية حتى تكون ذات جودة عالية. وتعرف جودة المعلومة المحاسبية بأنها " دقة الإبلاغ المالي لإعلام المستثمرين بالتدفقات النقدية المستقبلية والمحتوى الذي تعكس به الأداء التشغيلي الحالي للوحدة الاقتصادية، والذي يفيد في الواقع الأداء المستقبلي لها ويساعد في تقييمها"¹.

¹ ,onderP, B, Measuring accounting quality , Strategic Finance, 2013,p18.

1.1 الخصائص النوعية للمعلومات المالية

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومة المالية مفيدة لمستخدميها ومن بين هذه الخصائص نجد:

أ. **القابلية للفهم:** إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر والجيد من قبل المستخدمين ، لهذا الغرض من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال الاقتصادية والمحاسبية كما ان لديهم القدرة على دراستها وتحليلها بقدر معقول من العناية¹.

ب. **الملائمة:** يقصد بها قدرة المعلومة على التأثير في القرار المتخذ من قبل مستخدميها أي ان لها القدرة على إحداث تغيير في قرار المستخدمين عما سيكون عليه في حالة غياب هذه المعلومات ، ويختلف مفهوم الملائمة من فئة لأخرى فملائمة المعلومة المالية من وجهة نظر المستثمرين تختلف ملائمتها من وجهة نظر الإدارة ، كل حسب اهدافه².

ج. **الموثوقية:** لكي تكون المعلومة مفيدة يجب ان يكون موثوق فيها ويعتمد عليها وقد عرفها FASB على أنها "خلو المعلومات بدرجة معقولة من الأخطاء والتحيز وتمثل بصدق ما تزعم تمثيله"³.

وتعتبر انعكاس للأدلة الموضوعية وأسس القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات.

لكي تتصف المعلومات المالية بالموثوقية ينبغي إرساء أسس ومبادئ محاسبية علمية ومقبولة تحكم إعداد و توصيل القوائم المالية.

وتتضمن هذه الخاصية الخصائص الفرعية التالية:

أ. **الصدق في التعبير:** يعني أن تكون المعلومات المالية معبرة بصدق وأمانة عن الحقائق و الأحداث الممثلة لها حيث تطابق

طبيعة العملية المالية أرقام المعلومات المقدمة عنها ، والعبرة هنا بصدق تمثيل جوهر العملية وليس شكلها (مبدأ الجوهر فوق الشكل).

ب. **القابلية للمقارنة**

¹ رضوان حلوة ، مدخل النظرية المحاسبية ، ط 1 ، دار وائل حلب ، 2005 ، ص70.

² حيدر محمد بني عطاء ، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة ، ط 1 ، دار الحامد ، عمان 2007 ، ص 96 .

³ محمود السيد الناغي ، اتجاهات معاصرة في نظرية المحاسبة ، المكتبة العصرية ، المنصورة ، 2007 ، ص 113.

تتطلب خاصية الثبات في اتباع الطرق المحاسبية حيث تكون المعلومة المالية ذات منفعة إذا كان بإمكان المستخدم مقارنتها مع نتائج سنوات سابقة لنفس المؤسسة، أو نتائج نفس السنة لعدة مؤسسات .

ج. الحياد

المعلومات المحايدة هي المعلومات التي تخلو من التحيز و تغليب مصلحة فئة على حساب فئة أخرى، وتعتبر خاصية الحياد مهمة على مستويين :

- مستوى الأجهزة المسؤولة عن وضع المعايير : حيث أنه يجب عند صياغة و تطبيق المعايير

التركيز

على ملائمة المعلومة المالية و إمكانية الاعتماد عليها و ليس على النتائج الاقتصادية المتوقعة من استخدام قاعدة محاسبية ما على صناعة أو مؤسسة معينة.

- مستوى المسؤولين عن إعداد القوائم المالية :يعني الحياد على هذا المستوى عدم اختيار الأسلوب و الإجراءات المحاسبية بصورة انتقائية تمكن من الوصول إلى نتيجة محددة مسبقا، أو تؤثر على فئة ما من فئات المستخدمين في اتجاه معين .

المطلب الثاني: تأثير المحاسبة الإبداعية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية يستخدم المحاسبون معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهدافها الخاصة على حساب باقي المستخدمين، وهذا ما يؤثر سلبا على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وبالتالي على جودتها، ومن أهم انعكاسات المحاسبة الإبداعية على بعض الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية تتجلى فيما يلي:

3. **الملاءمة:** تعتبر المعلومة ملاءمة إذا كانت تؤثر في القرارات المتخذة من طرف مستخدميها، حيث أنه من المعروف أن المعلومة المحاسبية تلعب دورا أساسيا في توجيه المستثمرين وتقييم اتجاهاتهم المستقبلية، فباستخدام مؤشرات الربحية والسيولة المستخلصة من البيانات المالية يتخذ المستثمرين قراراتهم الاستثمارية كسواء أسهم وحدة اقتصادية معينة أو بيع ما يملكونه من أسهم ، أو زيادة الاستثمار في وحدات اقتصادية ، اذ يعد قرار الاستثمار أهم وأصعب وأخطر القرارات التي يتخذها المستثمر، ويقوم هذا القرار على جملة من المبادئ والمقومات وتلعب المعلومة دورا في تنشيط سوق رأس المال وكذلك بالنسبة للمتعاملين في الكثير من الجهات والأفراد يحتاجون إلى هذه المعلومة لاستخدامها في اتخاذ القرار، فتوفر المعلومة وخاصة المعلومة المحاسبية يؤدي إلى زيادة حجم السوق والتخفيض المالي لتكلفة العمليات، غير

أن هذه المعلومات إذا كانت غير صحيحة ومتلاعب في قيمتها فإنها تقود المستثمر إلى اتخاذ قرارات غير سليمة¹.

ومن هذا المنطلق سنسرد باختصار مثال عن الأثر السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية في التأثير على خاصية الملاءمة في شركة انرون التي انعكست بدورها على قرار المستثمرين الذين بنوا توقعاتهم على معلومات غير ملائمة، حيث قاموا ببناء قراراتهم على أساس تمتع الشركة بذلك المركز المالي الي بدا قويا قبل تكتشف القضية، بسبب ما كانت تلجأ إليه من تلاعب بالأرباح من خلال مبتكراتها المالية ومبتكرات التمويل خارج الميزانية، التي أدت إلى تنامي سعر سهم شركة انرون على مدار السنوات من 7 دولار في التسعينيات حتى وصل إلى 90 دولارا منتصف عام 2000، ولكنه فقد قيمته فجأة ، لقد كانت نهاية مؤسفة لمساهمي تلك الشركة العملاقة وهم يشاهدون أصول شركتهم تهوي من آلاف الملايين من الدولارات إلى لا شيء تقريبا خلال فترة وجيزة، إعادة هيكلة قوائم الشركة جعل السوق يفقد الثقة بالشركة مما أدى إلى انهيارها بأقل من شهر وعلان افلاسها، مما تسبب في فصل حوالي خمسة آلاف موظف بها، وفقد أصحاب المعاشات وصغر المساهمين مدخراتهم التي استثمروها في اسهم الشركة.

3.2. **الموثوقية:** من أجل تقديم صورة عادلة على المعلومة المالية أن تكون كاملة حيادية وخالية من الأخطاء، وفي ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية لا يمكن للمعلومات المحاسبية أن تكون كذلك، باعتبار أن الظواهر الاقتصادية المتمثلة فيها تقاس عادة في ظل ظروف عدم التأكد، وتعدد الطرق والسياسات المحاسبية كما يستلزم اعدادها العديد من التقديرات والافتراضات، وهذا ما يستغله المحاسبون لممارسة المحاسبة الإبداعية وتجميل صورة الدخل أو المركز المالي واطهاره على غير حقيقته، وهذا ما يتناقض مع موثوقية المعلومات المحاسبية.

كما تتطلب الموثوقية أن تكون المعلومات المحاسبية حيادية ولكن تبقى الحيادية مسألة نسبية لا يمكن الوصول إليها بصورة مطلقة طالما أن هناك تضارب في المصالح للأطراف التي لها علاقة بالشركة فالإدارة من مصلحتها أن تظهر أعمالها على أحسن صورة وليس من مصلحتها الإفصاح عن إخفاقات تقع عليها مسؤولية تحملها، وبالتالي في ظل الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية يصعب أن تكون الإدارة غير متحيزة في عرض المعلومات المحاسبية، لذلك تبقى هذه الخاصية نظرية لأنه من أهم دوافع المحاسبة الإبداعية تحقيق مكاسب شخصية بالتعاون مع مدققي الحسابات الخارجيين زعلى حساب كافة الفئات ذات الصالح في الشركة، بل يكون أحيانا على حساب الاقتصاد والمجتمع ككل، كما ظهر ذلك بشكل واضح

¹ محمود حاسم محمد، منشد محمد أسعد، انعكاسات القواعد المحاسبية على ادارة الأرباح، ملة كلية التربية الأساسية، العدد 5، جامعة بابل، 2011 ، ص 445.

خلال الأزمة المالية العالمية التي أثبتت أن الإدارة كانت متحيزة في اعداد القوائم المالية من خلال ممارسة المحاسبة الإبداعية وهذا ما أثر سلبا على موثوقية المعلومات المحاسبية.

3.3. **القابلية للمقارنة:** في ظل وجود بدائل مختلفة للقياس والتقييم المحاسبي وتعدد السياسات والطرق المحاسبية، وحرية الإدارة في الاختيار بين تلك البدائل، والاختيار بين السياسات المحاسبية والطرق المحاسبية بما يتناسب ورؤية الإدارة وإمكانية تغييرها ، كل ذلك أدى إلى النظر للبيانات المالية بنوع من الشك حول قدرتها في اجراء مقارنات سليمة بين مختلف المؤسسات الاقتصادية وداخل المؤسسة نفسها. والختام نستخلص أن ممارسات المحاسبة الإبداعية لها تأثير يلبي على جودة المعلومات المحاسبية من خلال تأثيرها على الخصائص الأساسية للمعلومات وهي الملاءمة والموثوقية والقابلية للمقارنة، فإذا كانت المعلومات التي يتلقاها المستثمر من الشركة غير صحيحة ومتلاعب فيها فإنها بطبيعية الحال ستكون غير ملاءمة للقرارات المتخذة من قبله، بالإضافة أن انتاج المعلومات المحاسبية عادة ما يتم في ظروف عدم التأكد، وتعدد الطرق والسياسات المحاسبية كما يستلزم اعدادها العديد من التقديرات والافتراضات وهذا ما يستغله المحاسب المبدع لتضليل المركز المالي ونتيجة الاعمال، مما يؤثر سلبا على موثوقية المعلومات المحاسبية، ويجعلها غير قابلة للمقارنة خاصة في ظل وجود بدائل مختلفة للقياس والتقييم المحاسبي وحرية الإدارة في الاختيار بين تلك البدائل المختلفة، وما يتناسب ورؤية الإدارة وإمكانية تغييرها.

المطلب الثالث: تأثير المحاسبة الإبداعية على مستخدمي المعلومات المحاسبية

إن حرية الاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية وممارسة التقديرات لبعض عناصر القوائم المالية يتم استغلالها بطريقة انتهازية من طرف الإدارة وبشكل يؤدي إلى التأثير ايجابا أو سلبا على صافي ربح الفترة، بما يحقق أهدافها ويقابل توقعات الأطراف ذات المصلحة بشأن الأداء المالي للمؤسسة، وهو ما يعتبر تلاعب بالمعلومات المحاسبية وتضليل لمستخدميها، وبناء على ذلك تتمثل أهم انعكاسات ذلك التلاعب على مستخدمي المعلومات فيما يلي¹ :

1- **المستثمرون:** يعتبر المستثمرون من أهم مستخدمي المعلومات المحاسبية، ومن أجل التأثير عليهم ، تلجأ الإدارة إلى تمهيد الدخل، وذلك بنقل الأرباح من السنوات مرتفعة الدخل إلى السنوات المنخفضة، وذلك للقضاء على الزيادة في الدخل بشكل كبير، حيث تعمل الإدارة على تكوين مخصصات أكثر من اللازم في السنوات مرتفعة الدخل، حتى يتم استخدامها في السنوات

¹ Alexandru Sălceanu. "CREATIVE ACCOUNTING - BETWEEN THE TRUE PICTURE AND THE ACCOUNTING FRAUD". Anale. Seria Științe Economice. Timișoara 20:290-296. <https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=285092> , available 08/03/2019 , pp 292-293.

ذات الدخل الأقل، وذلك بهدف تحسين الصورة العامة للمؤسسة لدى المستثمرين، وهذا من شأنه أن يجعل هذه الفئة تتخذ قرارات غير سليمة بناء على هذه المعلومات.

2- **البنوك:** هناك فئة أخرى تستخدم المعلومات المحاسبية وهي البنوك، وذلك في محاولة لتقدير مخاطر القرض، ومدى قدرة المؤسسة على سداد سعر الفائدة ومبلغ القرض في تاريخ الاستحقاق، حيث أن القرض الذي يدفعه البنك للمؤسسة يكون متناسبا مع حجم المخاطر التي سيتحملها، لذلك فالإدارة تسعى لتقديم معلومات جيدة للبنك، حتى تساعد في الحصول على الائتمان المطلوب بشكل أفضل.

3- **مصلحة الضرائب:** تستخدم المعلومات المحاسبية أيضا من قبل مصلحة الضرائب، لذلك يسعى المحاسب المبدع إلى التقليل من الدخل والزيادة في المصاريف القابلة للخصم، ومن أكثر الطرق استخداما لتعظيم المصاريف هو التضخم الوهمي للديون المشكوك في تحصيلها بهدف تخفيض الوعاء الضريبي وبالتالي ضريبة الدخل المستحقة للدولة من الميزانية.

4- **الموظفون:** يهتم الموظفون في المؤسسة بمعلومات عن حجم واستقرار الأجور والتوقعات الوظيفية على المدى المتوسط والطويل، فالمدیر يقوم بتقييم الخسائر ومن أجل تبريرها يجب ضغط الأجور، حيث يقدم الوثائق المحاسبية اللازمة إلى مفتش العمل لا قناعه بأن تقليص الأجور هو الحل الوحيد لتقليل الخسائر، وفي ظل هذه الظروف فإن أغلب الموظفون يتفقون على أن فرصهم الوحيدة للبقاء في المؤسسة، هو القبول بالأجور الجديدة التي حددها المدير. ونستخلص أن الممارسات التي تقوم بها الإدارة لتحقيق أهدافها الخاصة ستؤثر على المعلومات المعروضة في القوائم المالية، وبالتالي ستتعرض على الأطراف الخارجية والداخلية التي تستخدم تلك المعلومات لاتخاذ قرارات مختلفة، سواء كان ذلك بشكل ايجابي أو سلبي.

المطلب الثاني : اجراءات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تعد مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة ، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات محاولة الحد منها ، وفيما يلي عرض لأهم الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها وذلك كالآتي¹:

¹ علي محمود الخشاوي ، محسن ناصر الدوسري ، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها ، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع القطاعات ، ديوان المحاسبة ، الكويت ، 2008 ، ص 4 .

المطلب الأول: دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

عندما قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها، وتغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية IFRS، كان يهدف من وراء هذا التغيير إلى عدة نقاط أهمها¹:

- التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية US GAAP .
- تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الأوروبي بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعدها على توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الاتحاد الأوروبي على غرار توحيد العملة الأوروبية.
- الأخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبة محلية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية.
- الحد من بعض التجاوزات والاستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كانت احد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية.

ومن هذا المنطلق فقد رأى مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية إدراج بعض التعديلات والتغييرات وذلك تلافياً للاستغلال السيئ للمعايير القديمة، وكذلك للقضاء على أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي ظهرت في ظل المعايير المحاسبية الدولية القديمة ، ومن أهم تلك التعديلات² :

- العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية) و(المعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الجديدة ، والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فسح المجال للاختيار بين عدة بدائل بحيث تستغل تلك البدائل في تجميل صورة الدخل أو تضخيم الأرباح أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط الشركة

¹ أبو طالب، يحيى محمد، المحاسبة الدولية وفقاً لأحدث إصدارات معايير المحاسبة المصرية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية في إطار النظرية المحاسبية ، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص106-107.

² مرزوقة صالح، بوهرين فتيحة، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية ، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير

التنظيمي في المنظمات الحديثة ، يومي 12 و 13 ماي 2010، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة سعد دحلب ، البليدة، ص12.

- إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي ، ويعتبر هذا الأمر من وجهة نظر الباحثين من أهم التغييرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة ، فقد اتضح ان هنالك صعوبات متعددة في التطبيق العملي للكثير من فقرات معايير المحاسبة ، حيث يصعب على الكثير من المتخصصين توضيح كيفية التطبيق السليم لغموض بعض الفقرات داخل المعيار الأمر الذي قد يستغله بعض ضعاف النفوس في القيام بعملية تلاعبات أو تحريفات لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار .
- العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة الى إزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير الأمر الذي يغلق الباب أمام من يريد ان يستغل تلك التناقضات أو الغموض الذي يكتنف بعض تلك المعايير .
- إدخال التفسيرات الملحقة بالمعايير الى داخل المعايير نفسها بدلا من فصلها في ملحق خاص بكل معيار .

1. دور النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

على الرغم من أن النظام المحاسبي المالي يتضمن بعض المداخل التي يمكن من خلالها ممارسة المحاسبة الإبداعية، إلا أن هذا لا يمنع من توفره على بعض القيود التي تحد من تلك الممارسات السلبية، وتتمثل في فرض قيود على تغيير السياسات المحاسبية، بالإضافة إلى الاهتمام بالإفصاح المحاسبي وأخيرا ادخال جدول تدفقات الخزينة ضمن القوائم المالية الأساسية، الذي يعتبر بمثابة المؤشر للكشف عن مدى استخدام الإدارة للمحاسبة الإبداعية.

1.2. الزامية عدم تغيير طرق التقييم المحاسبية: يعرف النظام المحاسبي المالي الطرق المحاسبية في المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 على أنها " مجموعة المبادئ والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية، والتي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض كشوفه المالية¹ "، وهذا التعريف لا يختلف كثيرا عن ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي الثامن الخاص بالسياسات المحاسبية، كما أنه وبالعودة إلى نفس القانون فإن النظام المحاسبي المالي قد ألزم المؤسسات وذلك وفق مبدأ الثبات بإتباع نفس طرق التقييم المعتمدة في المؤسسة من سنة إلى أخرى وهذا

¹ المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المتضمن للنظام المحاسبي والمالي، الجريدة الرسمية، العدد 27 المؤرخة ب 2008/05/27 ، ص 11.

الفصل الثالث: المحاسبة الإبداعية

للمحافظة على قابلية المعلومات المالية للمقارنة، حيث يلزم النظام المحاسبي المالي المؤسسات التي تنشط في الجزائر، وتدخل في حيز التطبيق على تكييف مبالغ السنة المالية مع مبالغ السنة التي تليها في حالة تغيير طرق التقييم والتسجيل، ونص النظام المحاسبي المالي على هذا المبدأ من خلال المادة 15 من نفس المرسوم، والتي جاء فيها ما يلي: "يقضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات. لا يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم"¹، وما يلاحظ أن النظام المحاسبي المالي استثنى مبدأ ثبات طرق التقييم في حالة الرغبة في تحسين نوعية القوائم المالية، ونص على هذا من خلال الفصل السادس للقانون 07-11 والذي جاء فيه ما يلي²:

- المادة 37: "يمكن أن تلجأ المؤسسة إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية القوائم المالية؛"
 - المادة 38: "يرتكز تغيير التقديرات المحاسبية على تغيير الظروف التي تم على أساسها التقدير، أو على أحسن تجربة أو على معلومات جديدة والتي تسمح بتقديم معلومات موثوقة أكثر والحصول عليها؛"
 - المادة 39: "تغيير الطرق المحاسبية يخص تغيير المبادئ والأسس والإتفاقيات والقواعد والممارسات الخاصة التي تطبقها المؤسسة بهدف إعداد وعرض القوائم المالية؛"
 - المادة 40: "لا يتم تغيير الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض القوائم المالية للمؤسسة المعنية، وعندما يتم تغيير الطرق لا بد من إيضاح ذلك لمساعدة متخذ القرار على القيام بالمقارنة"؛
- انطلاقاً من هذه المواد يمكن القول أن مبدأ الثبات يشكل عائقاً أمام ممارسات المحاسبة الإبداعية، باعتبار أنها تحتاج لمرونة عالية في تطبيق السياسات بما يتلاءم مع التغيرات في دوافع المسيرين والظروف المحيطة بالمؤسسة، كما أن تغيير السياسات والتقديرات المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي لا يكون إلا بهدف تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وهذا من شأنه أن يخفض من قدرة المسير على ممارسة المحاسبة الإبداعية، باعتبار أن السياسات المحاسبية هي الوسيلة الأساسية للقيام بذلك.

¹ المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المتضمن للنظام المحاسبي والمالي، الجريدة الرسمية، العدد 27 المؤرخة ب 2008/05/27، ص 12.

² القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي والمالي، الجريدة الرسمية، المؤرخة بتاريخ 2007/11/25، ص 06.

1.2. دور الإفصاح في الحد من المحاسبة الإبداعية: أولى النظام المحاسبي المالي أهمية كبيرة للإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة، حيث أن هيكل الملاحق يجب أن يضم قسم مخصص لعرض معلومات حول:

أ. أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية: حيث أنه من المهم بالنسبة للمستعملين أن يكون

على علم بطرق القياس المستخدمة (التكلفة التاريخية، القيمة القابلة للتحصيل، القيمة النفعية، أو القيمة العادلة) لأنها تشكل الأساس الذي يتم بموجبه إعداد القوائم المالية؛

ب. الإفصاح عن القواعد والطرق المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية: ينص النظام المحاسبي

المالي على ضرورة الإفصاح في الملحق عن السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية،

وهذا من شأنه أن يضيق المجال أمام المسيرين لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، وتتمثل هذه الإفصاحات فيما يلي¹:

• مدى مطابقة أو عدم مطابقة السياسة المحاسبية للقواعد المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي وكل مخالفة يجب تفسيرها وتبريرها؛

• بيان أنماط التقييم المطبقة على مختلف فصول القوائم المالية ولا سيما: طريقة الاهتلاك المتبعة، طريقة تقييم المخزونات، كيفية تقييم سندات المساهمة،... إلخ؛

• الإشارة إلى طرق التقييم المعتمدة أو الاختيارات المتبعة عندما تكون عدة طرق مقبولة في عملية ما؛

• تفسيرات حول وضع تغيير الطريقة وتبرير هذه التغييرات وتأثيرها على النتائج ورؤوس الأموال الخاصة في

السنة المالية الحاضرة والسنوات المالية السابقة وطريقة الإدراج في الحسابات.

ج. الإفصاح عن معلومات هامة لفهم القوائم المالية: كما ينص النظام المحاسبي المالي على ضرورة الإفصاح

الشامل عن كل المعلومات التي تساعد في فهم عناصر القوائم المالية، وهذا من شأنه التخفيف من ممارسة المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، لأن كل عنصر منها يجب أن يوضح كيفية الحصول عليه في الملحق،

الفصل الثالث: المحاسبة الإبداعية

وتتمثل أهم المعلومات في 1 :

• بيان الاهتلاكات وخسائر القيمة مع تبيان أنماط الحساب المستعملة والمخصصات والاستثناءات

التي تمت خلال السنة المالية؛

• ذكر ما يتعلق بالالتزامات المتخذة في مجال القرض الإيجاري : طبيعة الممتلكات، المعالجة

المحاسبية ؛ الاستحقاق والمبالغ؛

❖ توضيحات حول طبيعة الديون الخاصة غير محدّدة المدى ومبلغها ومعالجتها المحاسبية؛

❖ بيان المؤونات مع ذكر الطبيعة البحتة لكل مؤونة وتطورها؛

❖ بيان معلومات كافية عن القيم المعاد تقييمها؛

❖ بيان آجال استحقاق الحسابات الدائنة والديون في تاريخ وقف الحسابات (مع تمييز العناصر التي

يقبل أجل استحقاقها عن عام واحد ، والتي يتراوح أجل استحقاقها عن عام واحد وخمسة أعوام والتي

يفوق خمس سنوات)؛

❖ طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات ، وطريقة معالجة تغيرات القيمة السوقية بالنسبة إلى

التوظيفات المدرجة في الحسابات بقيمة السوق؛

❖ تقديم توضيحات تخص طبيعة خسائر القيمة ومبلغها ، وتطوراتها أو الاهتلاكات والمعالجة

المحاسبية :الشهرة، فوارق التحويل للعمليات بالعملة الأجنبية، العناصر غير عادية ، المنتجات

والأعباء القابلة

للانتساب إلى سنة مالية أخرى،... إلخ؛

❖ طبيعة و موضوع كل احتياط من الاحتياطات الواردة في رؤوس الأموال؛

3.2. دور قائمة التدفقات النقدية في الحد من المحاسبة الإبداعية : يعتبر جدول تدفقات الخزينة من

الجدول

الجديدة التي أتى بها النظام المحاسبي المالي نظرا لأهميته، فالميزانية لا تعبر بصدق عن كل الأحداث التي

تقع في المؤسسة خلال السنة المالية، بل تعطي صورة ملنقطة في تاريخ معين، وهذا ما يزيد من نسبة الخطأ

للمحلل المالي

عند اعتماده فقط على الميزانية، ويأتي جدول سيولة الخزينة لتوضيح الصورة أكثر له، لأنه يهدف إلى تقديم

قاعدة

لمستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة الكيان على توليد سيولة الخزينة، وما يعادلها، وكذلك معلومات حول

استعمال

هذه السبيلة؛

كما أنه ورغم أهمية قائمة الدخل في توفير معلومات مفيدة حول أداء المؤسسة، إلا أنها محل تحفظ بسبب اعتمادها أساس الاستحقاق وإجراء تقديرات خاصة للحصول عليها، وهو ما يزيد من احتمال لجوء المسيرين لإظهار مستحقات خاصة من أجل التأثير على الأرباح، وبالتالي فقد تحقق المؤسسة رقم مرتفع من صافي الدخل، ولا يعني ذلك تحقيق تدفق نقدي مرتفع، في المقابل يعتمد جدول تدفقات النقدية على الأساس النقدي وبالتالي فهو يتأثر بإمكانية وجود مستحقات خاصة، وبالتالي فإن استخدام جدول التدفقات النقدية إلى جانب قائمة الدخل يسمح

باكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث أن الارتباط السلبي بين المستحقات والتدفقات النقدية هو دليل على

وجود هذه الممارسات، فالمسيريون يحاولون تعويض ضعف التدفقات النقدية الداخلة بالزيادة في المستحقات، وقد

اعتبر المعيار المحاسبي الدولي السابع، بأن من بين وظائف جدول تدفقات النقدية فحص العلاقة بين الربحية وصافي التدفقات النقدية؛

حسب النظام المحاسبي المالي يجب أن تظهر قائمة التدفقات النقدية مبنية حسب طبيعة الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية، وكلما ازداد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية كلما انخفض احتمال وجود المحاسبة الإبداعية، وبالتالي تزداد جودة المعلومة المحاسبية؛ كما يفيد هذا التصنيف في اكتشاف أي وجود محتمل للممارسات الحقيقية للمحاسبة الإبداعية حيث تصبح ملاحظة أي خلل في التدفقات النقدية سهلاً وذلك بمقارنتها مع تدفقات السنوات الماضية أو الاطلاع على المعلومات حول هذه التدفقات في الملاحق.

2. الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية

ويتم ذلك عن طريق ما يلي¹ :

- سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها ، وفي هذا المجال فإنه عندما اتجه بعض محاسبو الشركات البريطانية للاستعانة بجزئية " بند الطوارئ " لحسابات الخسارة والربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل، ولهذا الأمر فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء " بند الطوارئ " بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ .

¹ علي محمود الخشاوي ، محسن ناصر الدوسري ، مرجع سابق ، ص 13.

- أما الطريقة الأخرى فهي عن طريق تفعيل فرضية " الثبات " ، ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية ، وهذا يعني انه متى ما اختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت ، وهنا تجدر الإشارة الى ان لا يعني انه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية ، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى وشريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات .

المطلب الثاني: تفعيل دور مراجع الحسابات ، حوكمة الشركات، أخلاقيات المهنة

ويكون ذلك من خلال¹ :

- التركيز على استقلالية وكفاءة المراجع الخارجي والداخلي.
- تصميم خطة مهام مكتوبة يكون من أهم أهدافها الكشف عن المحاسبة الإبداعية بوسائلها المتعددة .
- تقييم تقرير المدقق الخارجي لمرة واحدة على الأقل سنويا ، ومناقشة القوائم المالية الربع سنوية والسنوية مع كل من الادارة والمراجع المستقل ، بما في ذلك التطرق للآليات المتبعة من قبل الادارة في عملية الافصاح ن ومناقشة المواضيع المتعلقة بالدخل والآلية المتبعة من قبل الادارة في اختيار شكل ونوع تقديم القوائم .
- اختيار مكاتب تدقيق ذات كفاءة ومصداقية عالية ، حيث أن المراجع الكفاء والمتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها ، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية .
- تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية

ويتم هذا الأمر عن طريق أما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص ، وتتم عملية التثقيف عن طريق

¹ منيرة الشميمري ، فاطمة العريفان ، دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية ، بحث مقدم إلى مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة ، الكويت ، 2008 ، ص38 .

عرض برامج محاسبية تنقيفية وتعليمية أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة¹.

- تفعيل دور أخلاقيات الأعمال

لقد ركزت الكثير من الدراسات على أهمية المبادئ الأخلاقية في تطوير الأداء المهني، وتحسين جودته، حيث أن من أهم عوامل تطوير معايير الأداء المهني هو حتمية بناء قاعدة قوية من المبادئ الأخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق وأن تركز عليها في مواجهتها لظروف الواقع الحالي المحيطة². فلقد اتضح أنه من أسباب انهيار الشركات والمؤسسات هو شيوع الفساد الأخلاقي للقائمين بإدارة الشركات والمؤسسات سواء في الجوانب المالية أو المحاسبية أو الإدارية وافتقاد الممارسة السليمة للرقابة وعدم الاهتمام بسلوكيات وأخلاقيات الأعمال وآداب المهنة، وبالتالي ولكي تتسم الممارسات المحاسبية بالأمانة والصدق لابد أن تأخذ القيم الأخلاقية المستمدة من المجتمع والشريعة والمهنة سلوكاً لمزاولة المهنة، فظهور التلاعب المحاسبي جعل المهتمين يولون اهتمام أوسع اتجاه أخلاقيات المهنة، إذ تعد المحاسبة نظاماً يتوجب عليه عكس أنشطة الوحدة الاقتصادية، وحيثما الحقائق قائمة على علم الأخلاق فيجب على المحاسبة أن تكون قائمة على علم الأخلاق بعيداً عن تضليل الحقائق³.

ويكون ذلك عن طريق التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة، ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهني التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب ان يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد.

- تفعيل دور حوكمة الشركات

تساهم آليات حوكمة الشركات في تحجيم الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، مما ينعكس بطبيعة الحال على تحقيق الشفافية في الإفصاح المحاسبي ومن ثم عرض المعلومات المحاسبية بعدالة ودقة أكبر وبشكل يخدم الأطراف المتعاملة في الشركات أو معها ويؤثر في قراراتهم المختلفة وبشكل يستند على أساس إيجاد علاقات تبادلية بين الآليات المحاسبية للحوكمة (معايير المحاسبة والتدقيق، التدقيق الداخلي، لجان التدقيق

¹ علي محمود الخشاوي ، محسن ناصر الدوسري ، مرجع سابق ، ص 13.

² فيحاء عبد الخالق البكوع، انعكاسات الالتزامات الأخلاقية لمراقب الحسابات على أساليب إدارة الأرباح، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 35، العدد 114، 2013، ص117.

³ صبايحي نوال، الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد الاقتصادي (22)، جامعة زيان بن عاشور، الجلفة، 2015، ص 22-23.

الخارجي)، للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وبطبيعة الحال فإن النتيجة النهائية لتفعيل تلك الآليات المحاسبية للحوكمة بشكل متكامل تسهم في إنتاج معلومات محاسبية ذات فائدة لمختلف الأطراف ذات العلاقة بالشركة حيث يمكن الاعتماد على هذه المعلومات بشكل يعكس ثقة ذوي المصالح بالشركة وإدارتها، تعد حوكمة الشركات كنظام رقابي متكامل تحكمه مبادئ وآليات رقابية داخلية وخارجية من أهم الوسائل التي يمكن أن تشكل خطا دفاعيا للحد من ظاهرة المحاسبة الإبداعية والآثار التي تترتب عنها¹.

المطلب الثالث: دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

يلعب المحاسب القضائي دور اساس في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال التعامل مع القضايا التجارية التي تتعلق بالالتزام المهني والأخلاقي للمحاسبين لغرض تقييم الشركات والمنازعات القانونية ذات الطابع المالي والتحقق من الغش والتلاعب. ويمكن للمحاسب القضائي أن يقدم العديد من الخدمات للشركات مثل تحليل الخسائر الاقتصادية لكون المحاسب القضائي يعتبر خبيراً في الشؤون المالية والمالية وإعداد التقارير الضريبية وتقييم الأداء المالي للشركات لذلك اعتبرت الخدمات التي تقدمها المحاسبة القضائية في العديد من المجالات من ناحية التحقيقات المالية لبيان ودعم الدعاوي القضائية في مواقف مختلفة من خلال الاستعانة بالخبراء الاستشاريين والقانونيين والمدققين الداخليين وهناك العديد من المحاسبين وهناك العديد من الخدمات التي يقدمها المحاسب القانوني في حسم العديد من الدعاوي والتعاقدات وشهادات الخبرة والتسويات المالية للعديد من الشركات وتقييم الاعمال وشهادات الخبرة².

وهناك دور للمحاسب القضائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال التالي³:

- تتعامل المحاسبة القضائية مع القضايا التجارية التي تتعلق بالالتزام المهني للمحاسبين والمدققين من خلال تقييم الشركات والنزاعات القانونية ذات الطابع المالي.
- المحاسب القضائي يقدم خدمات للشركات مثل " تحليل الخسائر الاقتصادية وتقييم عمليات البيع والشراء وتقييم القيمة العادلة للشركات المندمجة.

¹ طلال سليمان جريزة، أثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- من وجهة نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين، المجلد 11، العدد 2، الأردن، المجلة الأردنية، 2015، ص 320.

² فضل فتية، عبد الله يحيى، دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات اساليب المحاسبة الإبداعية - دراسة حالة ديوان المراجع القومي، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة النيلين كلية التجارة، 2017، ص 96.

³ نمر ناهض، خالد محمد، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد السادس، 2014، ص 47-48.

الفصل الثالث: المحاسبة الإبداعية

- تهتم المحاسبة القضائية بالتحقيقات المتعلقة بالغش والتلاعب في السجلات المحاسبية والذي يؤدي إلى الافلاس للشركات.

- يهتم المحاسب القضائي في عملية التحقق لمراجعة الاستجابات وإعادة صياغة الاسئلة وإضافة أسئلة جديدة لاستكمال سير التحقيقات.

- المساهمة في عقد المناقشات والقضايا المتعلقة بالنزاعات التجارية.

هناك مجموعة من أساليب المحاسبة القضائية تكون كأساس في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وهي بالشكل التالي:

- إجراء الفحص لتحديد المخاطر الناتجة عن الغش والتلاعب في السجلات المحاسبية.
- المقابلة الشخصية مع المسؤولية في الشركات للحد من ممارسات أساليب التلاعب المحاسبية الإبداعية.
- الالتزام بالنظم والمعايير المحاسبية وانجاز التدقيق لكل عملية محاسبية خاصة بالدوائر الحكومية.
- إجراء التحريات اللازمة على الأنشطة الغير قانونية والمشكوك فيها.
- دعم الدعاوي القضائية في مواقع مختلفة من خلال الاستعانة بالخبراء الاستشاريين والمدققين الداخليين المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق.

يستنتج مما سبق أن المحاسبة القضائية تلعب دورا مهما في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال مجموعة من الاساليب والاجراءات المعتمدة في ذلك على مهارات التحري عن الغش والتلاعب والاحتيال في القوائم المالية كذلك بيان أهم التعديلات والطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة في المحاسبة الإبداعية كذلك بيان دور المحاسبة القضائية من خلال مهارات التحري عن الغش والاحتيال والمخالفات في التقارير المالية المنشورة والتغيير غير المبرر في بدائل القياس والسياسات المحاسبية المتاحة.

المطلب الرابع: دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

من بين أسباب اللجوء إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية هو التهرب الضريبي، ويقصد به تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي، أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية

أو الحركات المادية، وذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية والذي تستعمله الدولة لتغطية نفقاتها وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية¹.

ذكر المشرع الجزائري الطرق الاحتمالية التي يعتمدها المكلف للتهرب من الضريبة منها ما جاء في المادة 36 من قانون الاجراءات الجبائية، المادة 193 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال، المادة 530 و533 من قانون الضرائب الغير مباشرة، المادة 119 من القانون التجاري، والتي اتفقت كلها على اعتبار الطرق التالية طرق تدليسية واحتمالية كإخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضريبة، الاغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال أو التركات عن طريق الوفاة أو الوصية أو الهبة، استعمال فواتير أو الاشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات حقيقية أو البيع أو الشراء دون فواتير.

يسعى المكلفون بالضريبة عند إعداد تصريحاتهم الضريبية على التقليل من الضرائب الواجبة الدفع إلى أدنى حد ممكن من خلال الاختيار والمفاضلة بين الطرق المحاسبية المؤثرة على الدخل الخاضع للضريبة بما لا يتعارض مع القوانين الضريبية. والأساليب المستخدمة في المحاسبة الابداعية تتوافر فيها عنصرين مهمين، العنصر الأول التأثير على أرقام الكشوف المالية سواء بالزيادة أو النقصان، والعنصر الثاني توافر عنصر التعمد حيث تقوم الادارة بالجوء إلى تلك الاساليب بشكل متعمد لتحقيق أهداف محددة، وهما أسلوبان أساسيان يتلاعب في العمليات المحاسبية وهما²:

- تضخيم الأرباح عن طريق تضخيم ايرادات الفترة أو تخفيض التكاليف.
 - تخفيض أرباح العام الحالي عن طريق تخفيض الايرادات أو تضخيم التكاليف.
- يؤدي بالمكلفين الخاضعين اتباع الطرق والأساليب التي تحول دون دفعهم للضرائب.

لهذا تسن التشريعات والاليات الكفيلة بمحاربة مثل هذه الظواهر، ومن أهمها الرقابة الجبائية.

تعد الرقابة الجبائية من أهم الاجراءات التي حولت الادارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبة والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويم ولتحقيق الأهداف المرجوة. لكن المكلف بالضريبة يمارس أساليب المحاسبة الابداعية بسبب ضعف الاجراءات.

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات: دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2007، ص39.

² خضراوي الهادي، سعيداني محمد السعيد، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 2، جوان 2015.

خلاصة الفصل

من خلال دراسة هذا الفصل تم استخلاص أن المحاسبة الابداعية هي شكل من أشكال التلاعب المحاسبي الذي يمارس دون خرق القوانين والمعايير المحاسبية، بحث يقوم من خلالها المحاسب باستخدام معرفته بالقواعد والقوانين، المبادئ والمعايير المحاسبية لتحريف البيانات المالية وإظهارها في غير صورتها الحقيقية ويستخدم في ذلك مجموعة من الأساليب وهذا لتحقيق أهداف الإدارة، في حين تعتبر هذه الممارسة من جانبه ايجابية أما من ناحية أخلاقيات الأعمال فهي سلبية . وما يلاحظ أن هذه الممارسات من الصعب اكتشافها بسهولة ولكن تسعى جهات مختلفة لاكتشافها ووضع أساليب وتقنيات للحد منها.

مقدمة الفصل:

بعد التطرق الى الجانب النظري والذي من خلاله حاولنا الالمام بجوانب الموضوع من معرفة ماهي المحاسبة الابداعية وأساليبها، ومالها من آثار سلبية على مصداقية وجودة المعلومات المحاسبية ، وماهي الأسباب من وراء ممارستها ، وجدنا أن التهرب الضريبي من أسبابها، ومن جهة أخرى جاءت الرقابة الجبائية وهي من الاليات التي تساهم في الكشف عن هذه الممارسات المضللة و وضع العقوبات اللازمة للحد منها.

وعليه تدعيما للجانب النظري جاء هذا الفصل التطبيقي الذي يبين ما هو أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية وهذا عن طريق دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية التي خضعت للرقابة الجبائية بمركز الضرائب لولاية سطيف، ومحاولة دراسة التقارير التي صدرت عن عملية الرقابة الجبائية ، ومعرفة هل للرقابة الجبائية دور في اكتشافها وكيف تعمل على الحد منها وعدم تكرارها في المستقبل، وتدعيما للدراسة الميدانية ارتئينا أولا وضع استمارة استبيان وجهت للمحققين الجبائين لمعرفة خبرتهم في مجال المحاسبة والتدقيق الجبائي ، و كذا معرفة ماهي العناصر التي يتم التركيز عليها عند عملية الرقابة لاكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية

وقد تم تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- المبحث الأول: منهجية الدراسة
- المبحث الثاني: عرض النتائج وتحليلها
- المبحث الثالث: الاستنتاجات

المبحث الأول: منهجية الدراسة

يتم التطرق في هذا المبحث على التعريف بمنهجية الدراسة من خلال الدراسة الاحصائية بالاعتماد على استمارة استبيان وبالإضافة إلى الدراسة الميدانية لعدد من الحالات داخل مركز الضرائب لولاية سطيف .

المطلب الأول: منهجية إعداد استمارة الاستبيان

تم الاعتماد على استمارة استبيان لجمع المعلومات المتعلقة بأساليب ممارسات المحاسبة الابداعية من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، وكذا الدافع من ورائها ، ومعرفة الاجراءات التي يطبقها المدقق الجبائي لاكتشافها.

أولاً: تحضير استمارة الاستبيان

استكمالاً لمنهجية البحث وتحقيقاً لأغراضه، ولمعرفة أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية - دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بمركز الضرائب لولاية سطيف موضع البحث، صممت استمارة استبيان لجمع البيانات الخاصة بالبحث الميداني وهذا تدعيماً لدراسة الحالة، حيث تم إعداد هذا الاستبيان وتحيينه بعد الاطلاع على الأدبيات وبعض الدراسات السابقة ذات العلاقة.

وجاءت أسئلة هذا الاستبيان بصفة بسيطة وواضحة، حيث حاولنا فيها الابتعاد عن التعقيد حتى تكون قابلة للفهم من قبل الأفراد المستجوبين، وقد تضمن استبيان الدراسة قسمين، يتضمن القسم الأول أسئلة عامة عن المستوى التعليمي، الوظيفة والخبرة المهنية وبعض الأسئلة التي تعطي انطباع على مدى معرفة المجيب بمهنة المحاسبة والجبائية. أما القسم الثاني فلقد تضمن ثلاثة محاور تتضمن مجموعة من الأسئلة التي تناولت أساليب ممارسات المحاسبة الابداعية لممارسات المحاسبة الابداعية و أسباب اللجوء إلى هذه الممارسات ، وأهم الاجراءات التي يطبقها المدقق الجبائي لاكتشاف هذه الممارسات عند القيام بالرقابة الجبائية.

المطلب الثاني : هيكل استمارة الاستبيان

بعد تصميم استبيان الدراسة من خلال الأدبيات السابقة واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص في مجال المحاسبة والجبائية، سواء في الحقل الأكاديمي أو المهني بحيث يغطي بعض فرضيات وأهداف الدراسة، جاء في صورته النهائية كما هو مبين في قائمة الملاحق (الملحق رقم.....)، حيث يتكون هذا الاستبيان من جزأين رئيسيين وهما :

1- الجزء الأول : المعلومات العامة حول أفراد العينة

وهو عبارة عن السمات الشخصية لأفراد عينة الدراسة ، حيث تم جمع بيانات ديمغرافية عن مدققين الجبائيين في عينة الدراسة من خلال إجاباتهم على الاستبيان (الوظيفة ،المؤهل العلمي ، عدد سنوات

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

الخبرة المهنية ، الدورات التكوينية في مجال مهنة المحاسبة والجبائية)، وذلك للاطمئنان على توفر المعلومة اللازمة لدى المجيبين على محتويات الاستبيان وقدرتهم للإجابة على أسئلته.

الجزء الثاني : محاور الاستبيان

وتم تقسيم هذا الجزء إلى 03 محاور رئيسية

المحور الأول: مدى ممارسة أساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتأثيرها على الدخل الخاضع للضريبة ، وضم (11) فقرة .

• **المحور الثاني:** وتمثل في أسباب لجوء إدارات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى ممارسات المحاسبة الابداعية، وضم (6) فقرات .

المحور الثالث: الاجراءات التي يقوم بها المدقق الضريبي(المفتش) للكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية ، وضم (11) فقرة .

المبحث الثاني: دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية التي خضعت للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى دراسة لبعض المؤسسات التي خضعت للرقابة الجبائية ذات طابع اقتصادي مختلف وتمارس أنشطة مختلفة والخاضعة للنظام الجبائي الحقيقي، ومحاولة منا دراسة وتحليل التقارير الناتجة عن التدقيق الجبائي المحاسبي وتلخيص اهم ممارسات المحاسبة الابداعية التي توصلت اليها عملية الرقابة ومعرفة اهم العقوبات المطبقة عليها. وقسم هذا المبحث الى:

- المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة (مديرية الضرائب لولاية سطيف))
- المطلب الثاني: دراسة وتحليل التقارير الناتجة عن التدقيق الجبائي و المحاسبي لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية
- المطلب الثالث: النتائج التوصل اليها

المطلب الأول: : التعريف بالمؤسسة محل الدراسة (مديرية الضرائب لولاية سطيف)

1. مهام المديرية الولائية للضرائب :

تضمن المديرية الولائية للضرائب¹:

¹ المرسوم التنفيذي رقم 327/06، المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للادارة الجبائية وصلاحياتها، المؤرخ في 18/09/2006، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد59، الصادرة بتاريخ 24/09/2006، المادة 17، ص10،

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

- * ممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب؛
- * السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.

- وتتولى المديرية الولائية للضرائب على وجه الخصوص ما يلي:

❖ في مجال الوعاء:

- * تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية؛
- * إصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعابنها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية؛
- * تحليل وتقويم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، إعداد تلخيصا عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها؛

❖ في مجال التحصيل

- * الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى؛
- * مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك؛
- * متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل؛
- * ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين؛

❖ في مجال الرقابة

- * تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها؛
- * إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها؛
- * وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك؛

❖ في مجال المنازعات

- * دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة؛
- * متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة؛

❖ في مجال الوسائل

- * تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك؛
- * ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح؛
- * توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم؛

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

- * تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب؛
- * تكوّن رصيذا وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه؛
- * السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما السهر على صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها؛

❖ في مجال الاستقبال

- * تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
- * نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

3. الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب:

تتكون المديرية الولائية للضرائب من خمس (05) مديريات فرعية وفي مكاتب لا يتجاوز عددها أربعة (4) في كل مديرية فرعية¹:

1. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية²

وتكلف بـ:

- تنشيط المصالح و إعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار؛
- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و متابعتها ومراقبتها؛
- متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.

➤ وتتكون من 04 مكاتب³:
(أ) مكتب الجداول:

ويكلف بـ:

- التكفل بالجداول العامة والتصديق عليها؛
 - التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل.
- (ب) مكتب الإحصائيات:

¹ المرسوم التنفيذي رقم 327/06، المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المؤرخ في 18/09/2006، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 59، الصادرة بتاريخ 24/09/2006، المادة 18، ص 10،

² القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، الصادرة بتاريخ 29/03/2009، المادة 60، ص 17.

³ نفس المرجع أعلاه، المادة 61-62-63-64، ص ص 17-18.

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

ويكلف بـ:

- استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية؛
 - مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل؛
 - مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.
- (ج) مكتب التنظيم والعلاقات العامة

ويكلف بـ:

- استلام و دراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتمادات؛
- متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة و الامتيازية؛
- نشر المعلومة الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه و توجيهه.

(د) مكتب التنشيط والمساعدة:

ويكلف لا سيما، بضمان ما يأتي:

- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب و كذا بتنشيط المصالح المحلية
- ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل و انسجامها؛
- متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.

2. المديرية الفرعية للتحصيل¹:

وتكلف بـ:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات و مراقبتها و متابعتها و كذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم
- و كل ناتج آخر أو أتاوى؛
- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة؛
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل و تحليل النقائص لا سيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي؛

¹ نفس المرجع أعلاه، المادة 65، ص18. .

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

- مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.

➤ وتتكون من 03 مكاتب¹:

(أ) مكتب مراقبة التحصيل

ويكلف بـ:

- دفع نشاطات التحصيل؛

- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة و عند إرجاع فائض المدفوعات؛

- إعداد عناصر الجبائية الضرورية لوضع الميزانية و تبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.

(ب) مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله:

ويكلف بضمان:

- متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها؛

- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق و حركة الحسابات المالية و القيم غير النشطة؛

- التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها؛

- ضمان إعداد و تأشير عمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

(ج) مكتب التصفية:

ويكلف بضمان:

- مراقبة التكفل بالجداول العامة وسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات

الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية؛

- استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها؛

- مركزة حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة،

- التكفل بجداول القبول في الإجراء للمبالغ المتعذر تحصيلها و جدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل، و مراقبة كل ذلك.

3. المديرية الفرعية للمنازعات¹

¹ نفس المرجع أعلاه، المادة 66-67-68، ص 18.

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

وتكلف بضمان:

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية، وتبليغ القرارات المتخذة و الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة؛
- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة؛
- تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

➤ وتتكون من 04 مكاتب²:

(أ) مكتب الاحتجاجات:

➤ ويكلف بـ:

: - استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة.

- استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

(ب) مكتب لجان الطعن:

ويكلف بـ:

- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقدّمها للجان المصالحة و الطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة؛

- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.

(ج) مكتب المنازعات القضائية:

ويكلف بـ:

- إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة؛

- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.

(د) مكتب التبليغ والأمر بالصرف

¹ نفس المرجع أعلاه، المادة 69، ص18 .

² نفس المرجع أعلاه، المادة70-71-72-73 ، ص ص 18-19.

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

ويكلف بـ:

- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن؛
- الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.

4. المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية¹

وتكلف بـ:

- بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.

➤ تعمل على تسيير 04 مكاتب²:

- (أ) مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بـ:
 - تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة و مراقبتها و كذا تحصيلها؛
 - تنفيذ برامج التدخلات و البحث وكذا تنفيذ حق الإطلاع و حق الزيارة بالتنسيق مع المصالح و المؤسسات المعنية .
- (ب) مكتب البطاقيات والمقارنات،

ويكلف بـ :

- تكوين و تسيير مختلف البطاقيات الممسوكة؛
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة؛
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة و إعداد وضعيات إحصائية و حواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب .

(ج) مكتب المراجعات الجبائية: الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بضمان:

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة ؛
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة ؛
- إعداد الوضعيات الإحصائية و التقارير الدورية التقييمية.

(د) مكتب مراقبة التقييمات: الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف:

- استلام و استغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجاناً؛
- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية (التنظيف)؛
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

¹ نفس المرجع أعلاه، المادة 74 ، ص19.

² نفس المرجع أعلاه، المادة 75-76-77-78 ، ص19.

5. المديرية الفرعية للوسائل¹:

وتكلف بـ:

- تسيير المستخدمين و الميزانية والوسائل المنقولة و غير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب؛
- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها و كذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

➤ تعمل على تسيير 04 مكاتب² :

(أ) مكتب المستخدمين والتكوين:

ويكلف بـ:

- السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين؛
- إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل، التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

(ب) مكتب عمليات الميزانية :

ويكلف بـ:

- القيام في حدود صلاحياته، بتنفيذ العمليات الميزانية ؛
- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول له؛
- تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع، الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب ؛
- الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

(ج) مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف:

ويكلف بـ:

- تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات و أرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل و العتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

(د) مكتب الإعلام الآلي:

¹ نفس المرجع أعلاه، المادة 79 ، ص 19.

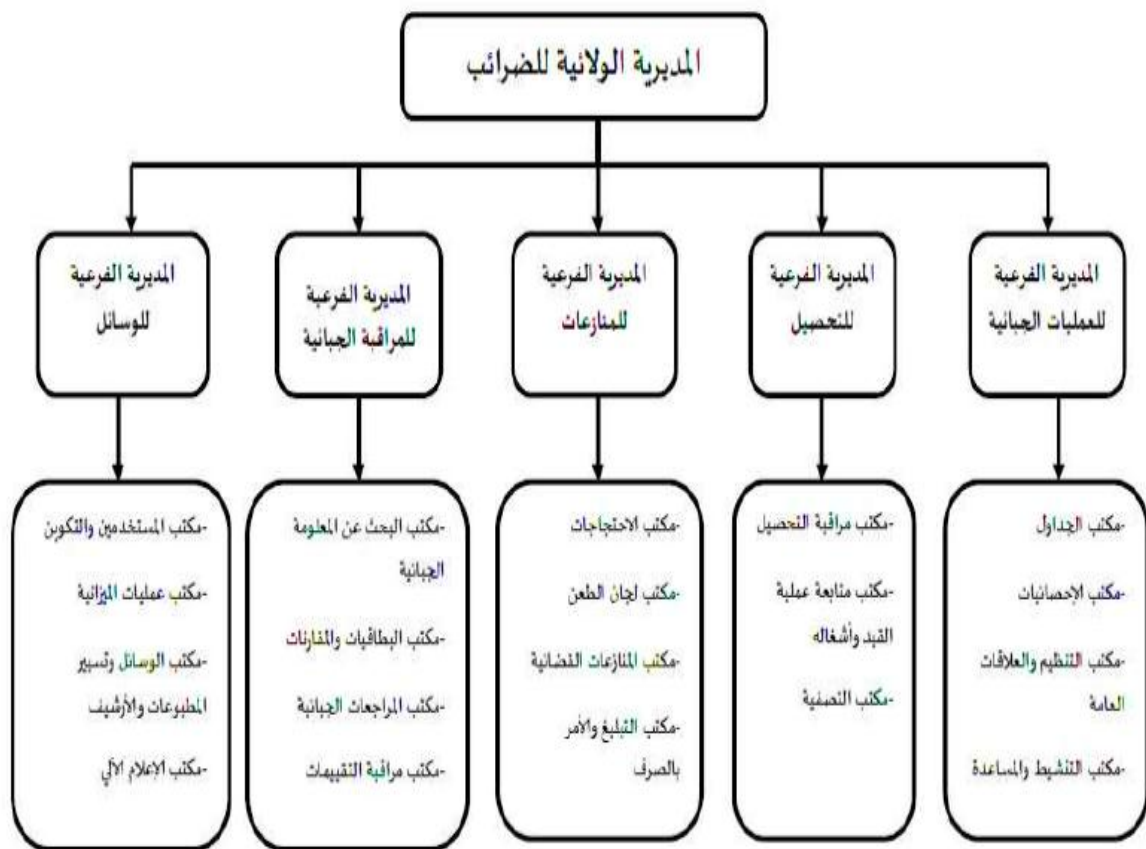
² نفس المرجع أعلاه، المادة 80-81-82-83 ، ص ص 19 - 20.

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

ويكلف بـ:

- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي؛
- المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

الشكل رقم (4-1): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية سطيف



المصدر: مديرية الضرائب لولاية سطيف

المطلب الثاني: دراسة وتحليل التقارير الناتجة عن التدقيق في المحاسبة لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية

تناولنا في هذا المطلب عدد من المؤسسات الاقتصادية الخاضعة لنظام الريح الحقيقي والتي خضعت للتدقيق الجبائي المحاسبي من طرف المديرية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف، وهي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-1): المؤسسات الخاضعة للرقابة الجبائية (عينة الدراسة)

الرقم	الطبيعة للمؤسسة	القانونية	النشاط	المقر
1	شركة ذات المسؤولية المحدودة	المسؤولية	الاستيراد والتصدير	سطيف
2	مؤسسة الشخص الواحد وذات المسؤولية المحدودة	الشخص الواحد	أشغال البناء	سطيف
3	مؤسسة الشخص الواحد	الشخص الواحد	الاشغال العمومية	سطيف
4	شركة التضامن	التضامن	الانتاج (صناعة البلاط)	سطيف
5	مؤسسة الشخص الواحد	الشخص الواحد	مخبر التحاليل الطبية	سطيف

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن المؤسسات المختارة للدراسة التطبيقية هي مختلفة النشاط وكذلك من حيث الطبيعة القانونية، ويعود سبب اختيار هذه المؤسسات إلى عدد من المبررات:

- اختلاف النشاط والطبيعة القانونية للمؤسسة؛
- اختلاف النشاط والطبيعة القانونية للمؤسسات يؤدي إلى اختلاف بعض الضرائب المطبقة ومعدلاتها، وكذلك التصريحات المقدمة؛

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

- اختلاف العناصر المكونة للقوائم المالية (الميزانية ، حساب النتائج) وهذا حسب نشاط كل مؤسسة؛ حاولنا من خلال تقارير الرقابة الجبائية (التدقيق الجبائي والمحاسبي) المتحصل عليها من المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث بمركز الضرائب لولاية سطيف، عرض أهم أساليب ممارسات المحاسبة الابداعية التي قامت بها هذه المؤسسات في قوائمها المالية ومن ثم فقدان القوائم المالية لمصداقيتها، ومحاولة عرض وتحليل العقوبات المطبقة على هذه الممارسات المضللة .

• الحالة الأولى:

شركة ذات المسؤولية المحدودة ، يتمثل نشاطها في التصدير والاستيراد ، تأسست سنة 1999، مقرها ولاية سطيف ، خضعت للتدقيق المحاسبي الجبائي للسنوات 2014، 2015، 2016، 2017.

1. عرض لممارسات المحاسبة الابداعية لسنوات التحقيق

ممارسات اساليب المحاسبة الابداعية	العقوبة المطبقة
سنة 2014	
• فواتير بيع وهمية : اظهر معلومات خاطئة حول الزبائن المتعامل معهم ولا غير مسجلين في مركز السجل التجاري وادارة الضرائب	• إعادة دفع التخفيض في مجال الرسم على النشاط المهني(02%) الذي تم الاستفادة منه (30 %) (المادة 219 من ق ض م) والمقدر ب 409.037.00 على قيمة المبيعات المقدر ب 68.172.889 دج .
• تضخيم تكلفة المشتريات: اضافة مصاريف التأخر في رفع الحمولة من الميناء (المصاريف الجمركية) الى تكلفة الشراء	• اضافة مبلغ المصاريف الجمركية إلى نتيجة الدورة والمقدرة ب 310.090.00دج.
• تسديد الأعباء الاجتماعية الخاصة بالشركاء CASNOS بالحساب ح/11 ترحيل من جديد	• اعتباره توزيع للأرباح (المادة 46 من ق ض م) ويخضع للضريبة على الدخل الاجمالي على رؤوس الاموال المنقولة IRG/RCM بمبلغ 1.219.722.00
• تضخيم الأعباء: تقييد المصاريف البنكية بكل الرسوم في ح/627 بمبلغ 1.481.846.00دج.	• اضافة مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدر ب 215.310.97دج إلى نتيجة الدورة. (ر.ق.م =17%)
سنة 2016	
• تضخيم الأعباء: مصاريف الايجار " ح/ 613 " تم تقييدها مرتين	• اضافة مبلغ فاتورة الايجار إلى نتيجة الدورة بقيمة 348.000.00 دج.
• تضخيم تكلفة المشتريات: اضافة الغرامات الجمركية الى تكلفة الشراء	• اضافة مبلغ الغرامات الجمركية إلى نتيجة الدورة والمقدرة ب 272.000,00دج.
سنة 2017	
• أقساط الاهتلاكات : هناك زيادة لمخصصات الاهتلاكات بمبلغ 369.583.00 دج ، قامت المؤسسة باهلاك تثبيات انتهى عمرها الانتاجي بتاريخ (05/05 / 2017) ، (تضخيم في	• اضافة المبلغ الزائد المقدر ب 369.583.00 دج إلى نتيجة الدورة (المادة 141 من ق ض م الفقرة 3)

المصدر: المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على التقرير الجبائي للمؤسسة، المديرية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

ملاحظة: لم يتم التطرق إلى نفس الممارسات التي اعتمدها المؤسسة في سنة 2015 ، 2016 ، 2017 لأنها نفسها لسنة 2014 ، ما يختلف إلا المبالغ، لكن تم التطرق إلى الممارسات التي فيها اختلاف وستوضح المبالغ عند حساب الحقوق المتملص منها (الضرائب والرسوم) لكل سنة .

• نلاحظ من خلال الجدول أعلاه رقم أن عملية التدقيق المحاسبي الجبائي أظهرت أن هناك ممارسات للمحاسبة الابداعية تمثلت في:

- وجود فواتير بيع وهمية لزيائن غير مصرح بهم لدى ادارة الضرائب (تزوير للفواتير) ، وعليه حرمان المؤسسة من التخفيض على مبلغ الرسم على النشاط المهني وهو 30% من رقم الأعمال واعدة استرجاعه ، وكذلك تطبيق غرامة على مخالفه التدليس والتزوير وهذا طبقا لنص المادة 193 من ق ض م).

- تضخيم لتكلفة شراء المخزونات(مخزونات البضائع) عن طريق اضافة مصاريف لا تدرج في حساب تكلفة الشراء واعتبارها كمصاريف شراء لكنها مصاريف استثنائية وهي مصاريف التأخر في رفع الحمولة من الميناء (المصاريف الجمركية).

- تسديد الأعباء الاجتماعية للشركاء بالنتيجة غير الموزعة وهذا في الاصل يعتبر توزيع للأرباح ويخضع للضريبة.

- تضخيم في بعض الاعباء عن طريق تقييدها متضمنة الرسم على القيمة المضافة (TTC) مثل المصاريف النكية ، وعدم تحية الرسم على القيمة المضافة وتسجيله في حسابه الخاص به(د/4456). وكذلك هناك تقييد مرتين لفاتورة الايجار .

- التلاعب في حساب اقساط الاهتلاكات عن طريق زيادة لمخصصات الاهتلاكات عن طريق اهتلاك تثبيات انتهى عمرها الانتاجي وهذا يعتبر تضخيم في الأعباء كذلك.

2. الضرائب والرسوم المتملص منها في اطار ممارسات المحاسبة الابداعية والعقوبات (الغرامات المطبقة

نتيجة للتحقيق المحاسبي الجبائي اتضح ان المؤسسة محل الدراسة قامت بمجموعة من ممارسات أساليب المحاسبة الابداعية والتي أدت إلى عدم مصداقية المعلومات المصرح بها في الكشوف المالية، ولهذا على ادارة الضرائب تصحيح كل الحسابات التي وجد بها خلل ومنها تصحيح الارباح (النتيجة) واعدة تطبيق ضريبة جديدة على مبلغ الأرباح المتملص منها، بالاضافة على فرض عقوبات تمثلت في غرامات جبائية نتيجة لهذه الممارسات المضللة، وفي ما يلي عرض لكيفية اعادة ايجاد اسس صحيحة للضرائب والرسوم.

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

1.2. حساب الرسم على النشاط المهني (المواد 217 إلى 228 و 193 من قانون الضرائب المباشرة الرسم المماثلة)

الجدول رقم (4-2): الرسم على النشاط المهني المغفل والعقوبات

البيان	2014	2015	2016	2017
مجموع رقم الأعمال المعترف به (الحقيقي)	424.280.549.00	572.312.627.00	531.987.981.00	555.809.803.00
مجموع رقم الأعمال المصرح به	424.280.549.00	572.312.627.00	531.987.981.00	555.809.803.00
رقم الأعمال المغفل	/	/	/	/
رقم الاعمال المغشوش	68.172.882.00	137.454.666.00	95.551.775.00	74.261.908.00
اعادة دفع مبلغ التخفيض (30%) على الرسم على النشاط المهني (02%) ¹	409.037.00	824.728.00	573.310.00	445.571.00
الغرامات (المادة 193 من ق ض م) ²	102.259.00 ^(%25)	206.182.00 ^(%25)	143.327.00 ^(%25)	111.393.00 ^(%25)
المجموع الكلي (الحقوق + الغرامات) (2+1)	511.296.00	1.030.310.00	716.637.00	556.964.00

المصدر: المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على التقرير الجبائي للمؤسسة، المديرية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

يتضح من خلال الجدول أعلاه رقم (4-2) أنه في حالة انجاز فواتير بيع وهمية وحصول المؤسسة على تخفيضات فيما يخص الرسم على النشاط المهني ، فإن ادارة الضرائب تسترجع التخفيض المتحصل عليه بالإضافة إلى تطبيق غرامات جبائية حسب مانصت عليه المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة، فنجد مثلا في سنة 2014 فإدارة الضرائب قامت بإعادة نسبة 30% من الرسم على النشاط المهني ، حيث بلغ رقم الأعمال المغشوش (مبلغ فواتير البيع الوهمية) 68.172.882 دج والرسم على النشاط المهني هو (68.172.882 * 0.02 = 1.363.457.64 دج) ، والتخفيض هو (1.363.457.64 * 0.3 = 409.037.00 دج) وهذا المبلغ يتم اعادة استرجاعه مع تطبيق غرامة تقدر

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

ب 25% من مبلغ التخفيض ($102.259.00 = 0.25 * 409.037.00$ دج) ، فيصبح المجموع المتحصل عليه من طرف ادارة الضرائب هو ($102.259.00 + 409.037.00 = 511.296.00$ دج).

2.2. حساب الأرباح المغفل عنها والارباح الحقيقية

الجدول رقم (4-3): الارباح الحقيقية

البيان	2014	2015	2016	2017
الربح المصرح به ¹	35.676.205.00	25.280.663.00	42.379.169.00	22.231.772.00
الادماجات ² (الاضافات)	مصاريف التأخر في رفع الحمولة	393.248.00	309.434.00	178.008.00
	تخفيض في الأعباء (المصاريف البنكية)	215.311.00	249.921.00	261.860.00
	غرامات الجمركية	/	272.000.00	250.000.00
	أعباء الايجار (تقييد مضاعف)	/	248.000.00	/
	أقساط الاهتلاكات	/	/	369.583.00
مجموع الادماجات	525.401.00	604.428.00	1.179.355.00	1.059.451.00
الربح الحقيقي (1+2)	36.201606.00	25.885.091.00	43.558.524.00	23.291.223.00
الربح المغفل (الربح الحقيقي - الربح المصرح به)	525.401.00	604.428.00	1.179.355.00	1.059.451.00

المصدر: المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على التقرير الجبائي للمؤسسة، المديرية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه رقم (4-3) أنه من خلال التدقيق الجبائي أعيد حساب مبلغ الأرباح الحقيقية (النتيجة الصافية) من خلال اضافة الأعباء التي ادرجت بدون ميرر أو ادرجت مرتين.

3.2. حساب الضريبة على أرباح الشركات المواد (136 ، 150 ، 193 ، 141) من قانون الضرائب المباشرة

الجدول رقم (4-4): الضريبة على أرباح الشركات غير المصرح بها

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

البيان	2014	2015	2016	2017
الربح المغفل	525.401.00	604.428.00	1.179.355.00	1.059.451.00
الحقوق (الضريبة على أرباح الشركات)	120.842.00 (%23)	157.151.00 (%26)	306.632.00 (%26)	275.451.00 (%26)
الغرامات	18.126.00 (%15)	23.272.00 ¹⁵⁾ (%)	76.658.00 (%25)	68.864.00 (%25)
المجموع	138.968.00	180.723.00	383.290.00	344.321.00

المصدر: المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على التقرير الجبائي للمؤسسة، المديرية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه رقم (4-4) أن إدارة الضريبة احتسبت الضريبة على ارباح الشركات للربح المغفل (غير المصرح به)، حيث طبقت لكل سنة نسبتها (23% فيما يخص سنة 2014 و26% فيما يخص سنة 2016، 2015، 2017)، و زيادة على مبلغ ضريبة الأرباح المتملص منها تم تطبيق غرامات وفقا لنص المادة 193 من ق ض م) واحتسبت على مبلغ الضريبة مثلا في سنة 2014 احتسبت نسبة 15% على مبلغ الضريبة على أرباح الشركات (18.126,00=0.15*120.842,00). ونلاحظ كذلك ان نسبة الغرامة الجبائية المطبقة تتزايد مع تزايد المبالغ المتملص من دفعها.

4.2. الضريبة على الدخل الاجمالي فئة ربوع رؤوس الأموال المواد 46 إلى 48، 104، 134، و 141 من قانون الضرائب المباشرة

الجدول رقم (4-5) : الضريبة على الدخل الاجمالي فئة ربوع رؤوس الأموال

البيان	2014	2015	2016	2017
الربح المغفل ¹	525.401.00	604.428.00	1.179.355.00	1.059.451.00
الضريبة على أرباح الشركات ²	120.842.00	157.151.00	306.632.00	275.451.00
الربح الصافي ⁽²⁻¹⁼³⁾	404.559.00	447.277.00	872.723.00	783.993.00
الارباح الموزعة غير الخاضعة ⁴	1.219.722.00	/	/	2.062.142.00

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

2.846.134.00	872.723.00	447.277.00	1.624.281.00	مجموع الأساس الخاضع (4+3=5)
284.613.00	87.272.00	44.727.00	162.428.00	الضريبة على الدخل الاجمالي (الحقوق) (10%) (5*10%)
71.153.00	21.818.00	11.182.00	40.607.00	الغرامات (25%)
355.766.00	109.090.00	55.909.00	203.035.00	المجموع

المصدر: المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على التقرير الجبائي للمؤسسة، المديرية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه (4-5) أن الربح الصافي غير المصرح به و الأرباح التي سددت منها الاشتراكات الاجتماعية ارباح موزعة على الشركاء فهي اذن مداخيل ولا بد أن تطبق عليها الضريبة على الدخل الاجمالي فئة ربيع رؤوس الأموال بحيث تم تطبيق نسبة الضريبة على الدخل الاجمالي والمقدرة 10% وهي بالنسبة لإدارة الضرائب حقوق متملص منها ، بالإضافة إلى تم تطبيق غرامة بنسبة 25% من مبلغ الحقوق المتملص منها وهذا وفقا لنص المادة 134 من قانون الضرائب المباشرة (الزيادات الخاصة بالضريبة على الدخل الاجمالي).

• الحالة الثانية:

شركة ذات الشخص الواحد وذات المسؤولية المحدودة (EURL)، يتمثل نشاطها في أشغال البناء في مختلف مراحلها، تأسست سنة 2011 ، مقره ولاية سطيف، خضعت للتدقيق المحاسبي الجبائي للسنوات 2015، 2016، 2017، 2018 .

1. عرض ممارسات المحاسبة الابداعية لسنوات التحقيق

العقوبة المطبقة	ممارسات اساليب المحاسبة الابداعية
سنة 2015	
<ul style="list-style-type: none"> • اضافة المبلغ المقدر ب 1.709.478,00 دج إلى نتيجة الدورة وتطبيق عليه الضريبة على أرباح الشركات. • اعادة دفع الرسم على القيمة المضافة المحسوبة في التصريحات بمبلغ 290.611,00 دج . (المادة 141 من ق ض م والمادة 41 من ق ر.ر.أ). 	<ul style="list-style-type: none"> • تسجيل الأعباء الشخصية على أنها اعباء الاستغلال(تشغيلية): اعتبار المشتريات المستهلكة من المواد الأولية واللوازم والمقدرة ب 1.709.478,00 دج على أنها استهلاكات تخص النشاط لكن ليس لها علاقة مع الاشغال المنجزة التي تبيينها وضعيات الاشغال المقدمة.
<ul style="list-style-type: none"> • اضافة مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدر ب 65.540.00 دج إلى نتيجة الدورة. 	<ul style="list-style-type: none"> • تضخيم الأعباء: تقييد المصاريف البنكية بكل الرسوم في ح/627 بمبلغ 451.075.00 دج.

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

<ul style="list-style-type: none"> • اضافة المبلغ الزائد المقدر ب 23.300.00 دج إلى نتيجة الدورة (المادة 141 من ق ض م الفقرة 3) 	<ul style="list-style-type: none"> • أقساط الاهتلاكات : هناك زيادة لمخصصات الاهتلاكات بمبلغ 23.300.00 (تضخيم في الأعباء)
<ul style="list-style-type: none"> • اضافة مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدر ب 187.463.00 دج إلى نتيجة الدورة. • اعتبار مبلغ المشتريات خارج الرسم المقدرة ب 1.103.786.00 دج مشتريات مغلقة (غير مصرح بها) ، ويطبق عليها معامل الربح المضاعف المصرح به المقدر ب 1,626 	<ul style="list-style-type: none"> • فواتير شراء وهمية: التصريح ببعض المشتريات ولكنها غير مقيدة محاسبيا عند المورد. بمبلغ 1.291.430 دج بكل الرسوم .
سنة 2016	
<ul style="list-style-type: none"> • اضافة مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدر ب 38.214.00 دج إلى نتيجة الدورة. 	<ul style="list-style-type: none"> • تضخيم الأعباء :تقييد المصاريف البنكية بكل الرسوم في ح/627 بمبلغ 263.002.00 دج.
<ul style="list-style-type: none"> • اضافة مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدر ب 41.726.00 دج إلى نتيجة الدورة. • اعتبار مبلغ المشتريات خارج الرسم المقدرة ب 245444.00 دج مشتريات مغلقة ، ويطبق عليها معامل الربح المضاعف المقدر ب 1.352 . 	<ul style="list-style-type: none"> • فواتير شراء وهمية: التصريح ببعض المشتريات ولكنها غير مقيدة محاسبي عند المورد. بمبلغ 287.169.00 دج بكل الرسوم .
سنة 2017	
<ul style="list-style-type: none"> • اضافة المبلغ المقدر ب 15.637.262.00 دج إلى نتيجة الدورة وتطبيق عليه الضريبة على أرباح الشركات. • مع اعادة دفع الرسم على القيمة المحسوبة في التصريحات بمبلغ 4.871.081.00 دج . (المادة 141 من ق ض م والمادة 41 من ق ر.ر.أ) 	<ul style="list-style-type: none"> • حساب المشتريات المستهلكة :وجود استهلاكات مقدرة ب 15.637.262.00 دج ليس لها علاقة مع الاشغال المنجزة التي تبينها وضعيات الاشغال المقدمة،، ومن هذا نرى أن المؤسسة اعتبرت أن الاستهلاكات (الأعباء الشخصية أعباء تشغيلية.
<ul style="list-style-type: none"> • اضافة مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدر ب 36.797.00 دج إلى نتيجة الدورة. 	<ul style="list-style-type: none"> • تقييد المصاريف البنكية بكل الرسوم في ح/627 بمبلغ 230.470.00 دج، وهذا يعتبر تضخيم للأعباء
<ul style="list-style-type: none"> • اضافة مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدر ب 59.833.00 دج إلى نتيجة الدورة. • اعتبار مبلغ المشتريات خارج الرسم المقدرة ب 374.745.00 دج مشتريات مغلقة ، ويطبق عليها معامل الربح المضاعف المقدر ب 1.352 . 	<ul style="list-style-type: none"> • المشتريات الوهمية: التصريح ببعض المشتريات ولكنها غير مقيدة محاسبيا عند المورد. بمبلغ 374.745.00 دج بكل الرسوم .

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

سنة 2018	
<ul style="list-style-type: none"> • حساب المشتريات المستهلكة :وجود استهلاكات مقدرة ب 27.526.949.00دج ليس لها علاقة مع الاشغال المنجزة التي تبينها وضعيات الاشغال المقدمة،، ومن هذا نرى أن المؤسسة اعتبرت أن الاستهلاكات (الأعباء) الشخصية أعباء تشغيلية. 	<ul style="list-style-type: none"> • اضافة المبلغ المقدر ب27.526.949.00دج إلى نتيجة الدورة وتطبيق عليه الضريبة على أرباح الشركات. • مع اعادة دفع الرسم على القيمة المحسوبة في التصريحات بمبلغ 5.230.120.00 دج . (المادة 141 من ق ض م والمادة 41 من ق ر.ر.أ)
<ul style="list-style-type: none"> • تضخيم الأعباء :تقييد المصاريف البنكية بكل الرسوم في ح/627 بمبلغ 132.075.00 دج. 	<ul style="list-style-type: none"> • اضافة مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدر ب 21.088.00 دج إلى نتيجة الدورة.

المصدر: المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على التقرير الجبائي للمؤسسة، المديرية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف.

- نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ، أن عملية التدقيق المحاسبي والجبائي أظهرت أن هناك ممارسات للمحاسبة الابداعية تمثلت في:
 - تسجيل أعباء لا تخص النشاط (أعباء شخصية) على أنها اعباء الاستغلال (تشغيلية):بحيث تم تقييد المشتريات المستهلكة من المواد الأولية واللوازم على أنها استهلاكات تخص النشاط لكن ليس لها علاقة مع الاشغال المنجزة التي تبينها وضعيات الاشغال المقدمة من طرف المؤسسة.
 - تسجيل فواتير شراء وهمية: بحيث المؤسسة صرحت بفواتير في التصريحات الجبائية الدورية خلال السنة لكن في التسجيلات المحاسبية بيومية المؤسسة لم تظهر (لم تسجل)، وعند التحقق منها من طرف المورد لم تقيد كذلك.
 - أقساط الاهتلاكات : هناك زيادة لمخصصات الاهتلاكات (تضخيم في الأعباء)، بحيث أن المشرع الجبائي ينص على أن السيارة السياحية لا يتعدى اهتلاكها الاجمالي (المتراكم) 1.000.000.00دج.
 - تضخيم في بعض الاعباء عن طريق تقييدها متضمنة الرسم على القيمة المضافة (TTC) مثل المصاريف النكية ، وعدم تحية الرسم على القيمة المضافة وتسجيله في حسابه الخاص به(د/4456).

2. الضرائب والرسوم المتملص منها في اطار ممارسات المحاسبة الابداعية والعقوبات (الغرامات) المطبقة

نتيجة للتحقيق المحاسبي الجبائي اتضح ان المؤسسة محل الدراسة قامت بمجموعة من ممارسات أساليب المحاسبة الابداعية والتي أدت إلى عدم مصداقية المعلومات المصرح بها في الكشوف المالية، ولهذا على ادارة الضرائب تصحيح كل الحسابات التي وجد بها خلل ومنها تصحيح الأرباح (النتيجة) واعداد تطبيق ضريبة جديدة على مبلغ الأرباح المتملص منها، بالإضافة إلى فرض عقوبات تمثلت في غرامات جبائية نتيجة لهذه الممارسات المضللة، وفي ما يلي عرض لكيفية اعادة ايجاد أسس صحيحة للضرائب والرسوم.

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

1.2. **حساب رقم الأعمال بعد التدقيق:** بما أن هناك تلاعب في حساب المشتريات فإن حساب رقم الاعمال غير صحيح، ولهذا لابد من إعادة حسابه.

الجدول رقم(4-6): رقم الأعمال بعد التدقيق

البيان	2015	2016	2017	2018
مشتريات المواد الأولية واللوازم المغفلة (1)	1.103.967.00	245.443.00	314.911.00	/
معامل الريح المضاعف (2)	1.626	1.352	1.351	1.378
رقم الأعمال المغفل (2*1=3)	1.795.000.00	331.839.00	425.444.00	/
رقم الأعمال المصرح به (4)	99.174.122.00	78.521.902.00	179.269.141.00	219.473.316.00
رقم الأعمال الحقيقي (4+3=5)	100.969.172.00	78.853.741.00	179.694.585.00	219.473.316.00

المصدر: المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على التقرير الجبائي للمؤسسة، المديرية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه رقم (4-6)، أن المؤسسة خلال السنوات الثلاث الأولى من سنوات التدقيق كان لها تلاعب في التصريح بالمشتريات حيث صرحت بمشتريات وهمية غير حقيقية ولم تسجل في الدفاتر المحاسبية (تقييدها في اليومية) وقامت بالتصريح بها ضمن التصريحات الجبائية (سلسلة G50)، وقامت باسترجاع الرسم على القيمة المضافة ولهذا قامت ادارة الضرائب باعتبارها مشتريات مغفلة ولم تسجل ولهذا اعتبرتها ضمن رقم الاعمال وطبقت عليها معامل الريح المضاعف المصرح به واعيد حساب رقم أعمال جديد.

2.2. حساب الرسم على النشاط المهني المغفل والعقوبات (تطبيق المواد 217 إلى 228 و 193 من قانون الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة)

كما رأينا سابقا أن ادارة الضرائب قامت بتعديل رقم الاعمال واطهار رقم أعمال مغفل، ولهذا فإن رقم الأعمال يخضع للرسم على النشاط المهني، كما هو موضح ادناه.

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

الجدول رقم. (4-7): الرسم على النشاط المهني والغرامات

البيان	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال المغفل (1)	1.795.000.00	331.839.00	425.444.00	/
الرسم على النشاط المهني 02%	35.901.00	6.637.00	8.509.00	/
الغرامات (2=3*10%)	3.590.00 (10%)	664.00 (10%)	851.00 (10%)	/
المجموع الكلي (الحقوق + الغرامات)	39.491.00	7.301.00	9.360.00	/

المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على التقرير الجبائي للمؤسسة، المصلحة الرئيسية للرقابة والبحث، مركز الضرائب سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه رم (4-7)، أن عملية التدقيق الجبائي أظهرت أن هناك رقم أعمال غير مصرح به، فكان لابد من حسابه وتطبيق عليه الرسم على النشاط المهني لأن الرسم يعد من حقوق الدولة التي لابد من استرجاعها، وكذلك تطبيق غرامة على مخالفة عدم التصريح عن رقم الأعمال الحقيقي وهذا طبقا لنص المادة 193 من ق ض م).

3.2. حساب الرسم على القيمة المضافة (تطبيق المواد 02- 16- 30- 41- 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال)

قامت ادارة الضرائب بتعديل رقم الاعمال واطهار رقم أعمال مغفل، ولهذا فإن رقم الأعمال يخضع للرسم على القيمة المضافة، كما هو موضح ادناه.

الجدول رقم(4-8): الرسم على القيمة المضافة والغرامات

البيان	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال المغفل (1)	1.795.000.00	331.839.00	425.444.00	/
الحقوق (الرسم على القيمة المضافة 17%، و 19%) (2=1*17%/19%)	305.159.00 (17%)	56.413.00 (17%)	80.835.00 (19%)	/
اعادة دفع ر ق م للمشتريات (3)	290.611.00	/	4.871.081.00	5.230.120.00

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

1.307.530 (%25)	1.237.979.00 (%25)	8.462.00 (%15)	148.942.00 (%25)	الغرامات = 4*(3+2) * نسبة الغرامة
6.537.650.00	6.189.895.00	64.875.00	744.712.00	المجموع الكلي (4+3+2)

المصدر: المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على التقرير الجبائي للمؤسسة، المديرية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه رقم (4-8)، ، نتيجة للتدقيق الجبائي واكتشاف لممارسات المحاسبة الابداعية على حساب رقم الاعمال وحساب المشتريات فإن رقم الاعمال المتلاعب فيه (غير المصرح به) يخضع للرسم على القيمة المضافة، وكذلك إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة للمشتريات المخصوص سابقا لأنها مشتريات شخصية ولا تتعلق بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة، بالإضافة إلى الغرامات على التلاعب في التصريحات الجبائية والتسجيلات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة وهذا حسب نص المادة 116 من ق.ر. ر.ق.

4.2. حساب الأرباح المغفل عنها :

بما أنه تم إعادة حساب رقم الاعمال جديد وكذلك هناك ممارسات للمحاسبة الابداعية فيما يخص الاعباء ولهذا فإن مبلغ الأرباح (النتيجة) يعاد حسابها من جديد، ، كما هو موضح أدناه.

الجدول رقم(4-9): الأرباح الحقيقية

2018	2017	2016	2015	البيان	
13.645.464.00	6.020.205.00	2.776.622.00	2.632.209.00	الربح المصرح به (1)	
/	425.444.00	331.839.00	1.795.000.00	رقم الاعمال المغفل	الادماجات (الاضافات)
21.088.00	36.797.00	38.214.00	65.540.00	تخفيض في الأعباء البنكية	
27.526.949.00	25.637.262.00	/	1.709.478.00	مشتريات لا تخص النشاط	
/	/	/	23.300.00	تخفيض أقساط الاهتلاكات	
27.548.037.00	26.099.503.00	370.052.00	3.953.368.00	مجموع الادماجات	

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

/	314.911.00	245.443.00	1.103.967.00	مشتريات مستهلكة مغلطة	التخفيضات
/	8.509.00	6.637.00	35.901.00	الرسم على النشاط المهني	
	323.420.00	252.080.00	1.138.868.00		مجموع التخفيضات
27.548.137.00	25.776.083.00	117.972.00	2.813.500.00	الفرق (مجع الادمجات - مجع التخفيضات) (2)	
41.193.501	31.796.288.00	2.894.594.00	5.445.709.00		الربح الحقيقي ²⁺¹⁼³
27.548.137.00	25.776.083.00	117.972.00	2.813.500.00	الربح المغفل (الربح الحقيقي - الربح المصرح به)	

المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على التقرير الجبائي للمؤسسة، المديرية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه رقم (4-9) أنه من خلال التدقيق الجبائي أعيد حساب مبلغ الأرباح الحقيقية (النتيجة) والربح غير المصرح به (المغفل) من خلال اضافة الأعباء التي ادرجت بدون مبرر وتخفيض في الإيرادات التي اضيفت من خلال ممارسات أساليب المحاسبة الابداعية.

2.4 حساب الضريبة على أرباح الشركات المواد (136 ، 150 ، 193 ، 141) من قانون الضرائب المباشرة

بما أنه أعيد حساب مبلغ الأرباح، واطهار قيمة الأرباح المغلطة فلا بد من حساب الضريبة على هذه الأرباح المغلطة (غير المصرح بها)، كما هو موضح أدناه.

الجدول (4-10): الضريبة على أرباح الشركات

البيان	2015	2016	2017	2018
الربح المغفل (1)	2.813.500.00	117.972.00	25.776.083.00	27.548.137.00
الضريبة على أرباح الشركات (2=1* نسبة الضريبة)	534.565.00 (%19)	22.415.00 (%19)	4.897456.00 (%23)	5.234.127.00 (%19)

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

1.308.532.00	1.224.364.00	2.242.00	133.641.00	الغرامات (2=نسبة الغرامة)
6.542.659.00	6.121.820.00	24.657.00	668.206.00	المجموع (3+2)

المصدر: المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على التقرير الجبائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن ادارة الضريبة احتسبت الضريبة على ارباح الشركات المتملص منها ، حيث طبقت لكل سنة نسبتها (19% فيما يخص سنة 2015، 2016، 2018 و 23% فيما يخص سنة 2017)، و زيادة على مبلغ الضريبة على الارباح المتملص منها تم تطبيق غرامات وفقا لنص المادة 193 من ق ض م)، ونلاحظ ان نسبة الغرامة تزيد مع تزايد الضريبة المتملص منها.

6.2. حساب الضريبة على الدخل الاجمالي فئة ريع رؤوس الأموال (تطبيق المواد 46 إلى 48

، 104، 134، و 141 من قانون الضرائب المباشرة)

بما أنه قمنا بحساب مبلغ الضريبة على أرباح الشركات، اذن يمكننا حساب الربح الصافي ، والربح الصافي يخضع للضريبة على الدخل الاجمالي فئة ريع رؤوس الأموال، كما هو موضح أدناه.

الجدول رقم(4-11): الضريبة على الدخل الاجمالي فئة ريع رؤوس الأموال والغرامات

البيان	2015	2016	2017	2018
الربح المغفل (1)	2.813.500.00	117.972.00	25.776.083.00	27.548.137.00
الضريبة على أرباح الشركات (2)	534.565.00	22.415.00	4.897456.00	5.234.127.00
الأساس الخاضع (الربح الصافي) (2-1=3)	2.278.935.00	95.557.00	20.878.627.00	22.313.910.00
الحقوق (الضريبة على الدخل الاجمالي فئة ريع رؤوس الأموال(4=3*نسبة الضريبة)	227.894.00 (%10)	9.557.00 (%10)	2.087862.00 (%10)	3.347.087.00 (%15)
الغرامات 4=5*ن الغرامة	56.973.00 (%25)	2.389.00 (%)	521.965.00 (%25)	836.772.00 (%25)
المجموع	284.867.00	11.945.00	2.609.827.00	4.183.859.00

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

المصدر: المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على التقرير الجبائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه رقم (4-11)، أنه تم تطبيق الضريبة على الدخل الاجمالي فئة ريع رؤوس الأموال وفقا للمادة 141 من قانون الضرائب المباشرة، بالإضافة الى غرامة بنسبة 25 % وفقا لنص المادة 134 من قانون الضرائب المباشرة (الزيادات الخاصة بالضريبة على الدخل الاجمالي).

• الحالة الثالثة:

مؤسسة الشخص الواحد، يتمثل نشاطها في أشغال البناء في مختلف مراحلها، تأسست سنة 1996 ، مقرها دائرة العلة ولاية سطيف، خضعت للتدقيق المحاسبي الجبائي للسنوات 2015، 2016، 2017، 2018 .

3. عرض ممارسات المحاسبة الابداعية لسنوات التحقيق

العقوبة المطبقة	ممارسات اساليب المحاسبة الابداعية
سنة 2015	
<ul style="list-style-type: none"> • الملغ 49.500.000,00 دج ، يدمج إلى نتيجة الدورة بحيث يعتبر مداخيل غير مصرحة يتم إخضاعها للضريبة على الدخل الاجمالي 	<ul style="list-style-type: none"> • التلاعب بمصدر تمويل حساب الصندوق: تحويل من حساب المستغل (ح /108) إل حساب الصندوق (ح /530) مبالغ مالية بتاريخ مختلفة واجمالها 49.500.000,00 دج ، دون تقديم مبرر عن مصدر تلك الاموال
<ul style="list-style-type: none"> • يتم إعادة دمج مبلغ 1.718.176,93 دج الى نتيجة الدورة 	<ul style="list-style-type: none"> • التلاعب بحساب اقساط الاهتلاكات: تبين انه قامت اهتلاك عتاد " BRISE ROCHE " بمبلغ 1.718.176,93 دج في حين ان تاريخ اقتنائه بتاريخ 2008/12/25 بمبلغ 2.095.915,00 دج مع عدم تسجيل الاهتلاكات للدورات السابقة(تضخيم في الاعباء)
<ul style="list-style-type: none"> • اعادة دفع الرسم على القيمة المضافة المسترجع مرتين. 	<ul style="list-style-type: none"> • التصريح بفاتورة شراء مرتين بمبلغ 863.941.00 دج خارج الرسم ومبلغ الرسم على القيمة المضافة مقدر ب 146.870,00 دج
<ul style="list-style-type: none"> • المبلغ 1.491.491,00 دج يعتبر رقم أعمال مغفل بمبلغ خارج الرسم قدره 1.274.779,00 دج (1.491.491,00 دج /1.17) و استهلاكات قدرها 767.939,00 دج (معامل هامش الربح 1.66) . 	<ul style="list-style-type: none"> • التلاعب بحساب الصندوق " ح 530 " تبين وجود حالات الصندوق دائنة caisse créditrice بمبلغ 1.491.491,68 دج .

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

<ul style="list-style-type: none"> • يعتبر المبلغ 175.881,24 دج ،نفقات غير مبررة يتم إدماجها ضمن الربح المصرح به . 	<ul style="list-style-type: none"> • خلق الحساب "د47" حساب الانتقالي (نفقات قيد التخصيص) بمبلغ 175.881,24 دج ، وعدم تسويته في نهاية الدورة.
<ul style="list-style-type: none"> • اضافة مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدر ب 201.589,00 دج إلى نتيجة الدورة. 	<ul style="list-style-type: none"> • تضخيم في الأعباء : تقييد المصاريف البنكية بكل الرسوم في د/627 بمبلغ 1.387.409,55 دج.
<ul style="list-style-type: none"> • إعادة إدماج مبلغ الاعباء الاجتماعية CASNOS المقدرة ب 259.200,00 دج الى نتيجة الدورة . 	<ul style="list-style-type: none"> • تسجيل الأعباء الشخصية على أنها اعباء الاستغلال(تشغيلية): تسجيل مبلغ الاعباء الاجتماعية CASNOS الخاصة بالشريك المقدرة ب 259.200,00 دج في حساب 636 أعباء اجتماعية أخرى ولكنها أعباء خاصة بالشريك و ليس لها علاقة بنشاط المؤسسة (المواد 141 و 169 من قانون الضرائب المباشرة).
<ul style="list-style-type: none"> • يتم إدماج 50 % من هذه المشتريات المستهلكة مع إعادة دفع 50% من مبلغ الرسم (كما يلي : - عدد البطاريات المقتناة : 470 بطارية - المبلغ خارج الرسم : 3.424.786,00 دج - المبلغ الذي يعاد دمجه 50% : 1.712.393,00 دج - مبلغ الرسم الكلي : 582.213,00 دج - مبلغ الرسم الذي يعاد دفعه 291.106,00 دج 	<ul style="list-style-type: none"> • تضخيم في الاستهلاكات: تبين تضخيم في استهلاكات البطاريات بوسائل النقل الموجودة بالمؤسسة ، حيث تم استهلاك 470بطارية.
سنة 2016	
<ul style="list-style-type: none"> • المبلغ 2.822.280,00 دج يعتبر مشتريات غير مصرح بها يتم احتساب معامل الربح المضاعف المصرح به المقدر ب 1.357 و عليه رقم الاعمال المغفل يقدر ب : 3.829.833,00 دج 	<ul style="list-style-type: none"> • فواتير شراء وهمية : التصريح بفاتورة شراء للمواد الاولية واللوازم في التصريحات الجبائية الدورية ولكنها غير مقيدة محاسبيا بمبلغ 2.822.280,00دج.

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

<ul style="list-style-type: none"> • يتم إعادة دمج مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدر ب 436.320,00 دج الى نتيجة الدورة . 	<ul style="list-style-type: none"> • التضخيم في الأعباء: تم تقييد اعباء الفوائد ح/661 بكامل الرسوم بمبلغ 3.002.906,00 دج .
<ul style="list-style-type: none"> • المبلغ 105.773,00 دج يعتبر رقم أعمال مغفل (غير مصرح به . 	<ul style="list-style-type: none"> • التلاعب في التصريح برصيد حساب البنك: بعد متابعة الكشف البنكي تبين وجود فرق في المقبوضات المصرح بها و المقبوضات الفعلية الخاصة لشهر ماي بحيث الفرق قدر ب: 105.773,00 دج .
سنة 2017	
<ul style="list-style-type: none"> • يعتبر الفرق المقدر ب 1.434.975,00 دج رقم أعمال مغفل غير مصرح به يتم إخضاعه للضرائب والرسوم، بحيث 	<ul style="list-style-type: none"> • التلاعب في التصريح برقم الاعمال: بعد متابعة المقبوضات البنكية و مقبوضات عن طريق الصندوق و التصريحات الدورية G50 تبين وجود فرق في التصريح برقم الاعمال يقدر ب 1.434.975,00 دج يعتبر رقم أعمال مغفل. - لمقبوضات البنكية / او عن طريق الصندوق خارج الرسم لكل السنة: 188.639.759,00 دج - التصريحات الدورية G50 خارج الرسم: 187.204.784,00 دج - الفرق: 1.434.975,00 دج
<ul style="list-style-type: none"> • يتم إعادة دمج مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدر ب 490.041,00 دج الى نتيجة الدورة 	<ul style="list-style-type: none"> • تضخيم في الأعباء : تقييد المصاريف البنكية بكل الرسوم في ح/627 بمبلغ 3.071.562,00 دج
2018	
<ul style="list-style-type: none"> • المبلغ 4.000.000,00 دج يعتبر رقم اعمال مغفل يتم احتساب الحقوق و الرسوم وعليه يتم احتساب معامل الربح المضاعف المصرح به المقدر ب 1.660 و عليه بضاعة مستهلكة بقيمة $(1.66/4.000.000,00) = 2.409.639,00$ دج . 	<ul style="list-style-type: none"> • التلاعب بمصدر تمويل حساب الصندوق: تحويل من حساب المستغل (ح /108) إل حساب الصندوق (ح / 530) مبلغ 4.000.000,00 دج ، دون تقديم مبرر عن مصدر تلك الاموال
<ul style="list-style-type: none"> • اعادة دفع الرسم على القيمة المضافة المقدر ب 	<ul style="list-style-type: none"> • التصريح بفاتورة شراء مرتين بمبلغ 913.1284.00 دج خارج

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

الرسم ومبلغ الرسم على القيمة المضافة مقدر ب 173.524,00 دج .	173.524,00 دج المسترجع مرتين
• تضخيم في الأعباء : تقييد المصاريف البنكية بكل الرسم في د/627 بمبلغ 1.939.267,32 دج.	• يتم إعادة دمج مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدر ب 309.631,00 دج الى نتيجة الدورة

المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على التقرير الجبائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

- نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ، أن عملية التدقيق المحاسبي والجبائي أظهرت أن هناك ممارسات للمحاسبة الابداعية لمؤسسة الأشغال العمومية، تمثلت في:
 - التلاعب في مصدر تمويل الخزينة (الصدوق) اي بمعنى توفير السيولة اللازمة عن طريق راس المال الخاص (د/108: حساب المستغل) دون تبرير مصدر هذه الأموال.
 - التلاعب في حساب اقساط الاهتلاكات حيث قامت المؤسسة باهلاك تبييت (عتاد) بمبلغ 1.718.176,93 دج في حين ان تاريخ اقتنائه بتاريخ 2008/12/25 بمبلغ 2.095.915,00 دج مع عدم تسجيل اقساط الاهتلاكات السنوية للدورات السابقة، وهذا يعتر عدم احترام مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية وتحميل العبء على دورة واحدة وهذا يعتر كذلك تضخيم للاعباء.
 - التلاعب في دفع الضرائب والرسوم حيث قامت المؤسسة بالتصريح بفاتورة شراء مرتين ضمن التصريحات الجبائية الدورية وهذا لاسترجاع الرسم على القيمة المضافة (التلاعب في دفع الضرائب والرسوم).
 - عدم تسوية بعض الحسابات في نهاية الدورة، مثل الحساب "د47" حساب الانتقالي (نفقات قيد التخصيص) ، بحي تعتبر نفقات غير مبررة.
 - تضخيم في بعض الاعباء عن طريق تقييدها متضمنة الرسم على القيمة المضافة (TTC) مثل المصاريف النكية
 - تسجيل أعباء لا تخص النشاط (أعباء شخصية) على أنها اعباء الاستغلال (تشغيلية): حيث تم تسجيل مبلغ الاعباء الاجتماعية CASNOS الخاصة بالشريك في حساب(د/636) أعباء اجتماعية أخرى ولكنها أعباء خاصة بالشريك و ليس لها علاقة بنشاط المؤسسة .
 - تسجيل فواتير شراء وهمية: بحيث المؤسسة صرحت بفواتير في التصريحات الجبائية الدورية خلال السنة لكن في التسجيلات المحاسبية بيومية المؤسسة لم تظهر (لم تسجل).
 - تضخيم في المشتريات المستهلكة: تبين تضخيم في استهلاكات البطاريات الخاصة بوسائل النقل حي أن استهلاك البطاريات مبالغ فيه بالمقارنة مع وسائل النقل المتوفرة بحساب بالمؤسسة .

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

- التلاعب في التصريح برقم الاعمال: بعد متابعة المقبوضات البنكية و مقبوضات عن طريق الصندوق و التصريحات الدورية G50 تبين وجود فرق في التصريح برقم الاعمال.

- التلاعب بالتصريح برصيد حساب البنك (السيولة المتوفرة)حي أنه تبين بعد متابعة الكشف البنكي وجود فرق في المقبوضات المصرح بها و المقبوضات الفعلية.

2. الضرائب والرسوم المتملص منها في اطار ممارسات المحاسبة الابداعية والعقوبات (الغرامات) المطبقة

نتيجة للتحقيق المحاسبي الجبائي اتضح ان المؤسسة محل الدراسة قامت بمجموعة من ممارسات أساليب المحاسبة الابداعية والتي أدت إلى عدم مصداقية المعلومات المصرح بها في الكشوف المالية، ولهذا على ادارة الضرائب تصحيح كل الحسابات التي وجد بها خلل ومنها تصحيح الأرباح (النتيجة) واعادة تطبيق ضريبة جديدة على مبلغ الأرباح المتملص منها، بالإضافة إلى فرض عقوبات تمثلت في غرامات جبائية نتيجة لهذه الممارسات المضللة، وفي ما يلي عرض لكيفية اعادة ايجاد أسس صحيحة للضرائب والرسوم.

1.2. حساب رقم الأعمال بعد التدقيق: بما أن هناك تلاعب في حساب المشتريات المستهلكة وكذلك رقم الاعمال المصرح به ، ، اذن لابد من إعادة حسابه.

الجدول رقم (4-12): رقم الأعمال بعد التدقيق

البيان	2015	2016	2017	2018
بضاعة مستهلكة مغفلة (1)	767.939,00	2.822.280,00	-	2.409.639,00
معامل الريح المضاعف (2)	1.66	1.357		1.660
رقم الأعمال المغفل (2*1=3)	1.274.779,00	3.829.833,00	-	4.000.000,00
رقم الأعمال مغفل غير مصرح به	-	105.773,00	1.434.975,00	-
مج رقم الاعمال مغفل غير مصرح به	1.274.779,00	3.935.606,00	1.434.975,00	4.000.000,00
رقم الأعمال المصرح به (4)	177.652.772,00	150.879.024,00	187.012.696,00	83.726.034,00

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

87.726.034,00	188.447.671,00	154.814.630,00	178.927.551,00	رقم الأعمال الحقيقي (4+3=5)
---------------	----------------	----------------	----------------	--------------------------------

المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على التقرير الجبائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه رقم(4-12)، أن المؤسسة خلال السنوات الثلاث الأولى من سنوات التدقيق كان لها تلاعب في التصريح بالمشتريات حيث صرحت بمشتريات وهمية غير حقيقية ولم تسجل في الدفاتر المحاسبية (تقييدها في اليومية) وقامت بالتصريح بها ضمن التصريحات الجبائية (سلسلة G50)، وقامت باسترجاع الرسم على القيمة المضافة ولهذا قامت ادارة الضرائب باعتبارها مشتريات مغلقة ولم تسجل ولهذا اعتبرت ضمن رقم الاعمال وطبقت عليها معامل الربح المضاعف المصرح به، وكذلك كان لها تلاعب باظهار ارصدة حساب البنك والصندوق وعدم التصريح بالمقبوضات الفعلية ولهذا اعيد دمجها على أنها رقم أعمال غير مصرح به، واعيد حساب رقم أعمال جديد.

2.3. حساب الرسم على النشاط المهني المغفل والعقوبات (تطبيق المواد 217 إلى 228 و 193 من قانون الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة)

كما رأينا سابقا أن ادارة الضرائب قامت بتعديل رقم الاعمال ، واطهار رقم الأعمال المغفل (غير المصرح به)، ولهذا فإن رقم الأعمال غير المصرح به يخضع للرسم على النشاط المهني، كما هو موضح ادناه.

الجدول رقم(4-13): الرسم على النشاط المهني والغرامات

البيان	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال المغفل ⁽¹⁾	1.274.779,00	3.935.606,00	1.434.975,00	4.000.000,00
الرسم على النشاط المهني 02%	25.496,00	78.712,00	28.699,00	80.000,00
الغرامات (2=3*ن الغرامة %)	2.550,00 (10%)	11.806,00 (15%)	2.870,00 (10%)	12.000,00 (15%)
المجموع الكلي (الحقوق + الغرامات)	28.046,00	90.518,00	31.569,00	92.000,00

المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على التقرير الجبائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن عملية التدقيق الجبائي أظهرت أن هناك رقم أعمال غير مصرح به، فكان لابد من حسابه وتطبيق عليه الرسم على النشاط المهني لأن الرسم يعد من حقوق الدولة التي لابد من استرجاعها، وكذلك تطبيق غرامة على مخالفة عدم التصريح عن رقم الأعمال الحقيقي وهذا طبقاً لنص المادة 193 من ق ض م).

3.3. حساب الرسم على القيمة المضافة (تطبيق المواد 02 - 16 - 30 - 41 - 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال)

قامت ادارة الضرائب بتعديل رقم الاعمال واطهار رقم أعمال مغفل، ولهذا فإن رقم الأعمال يخضع للرسم على القيمة المضافة ولهذا فلا بد من حسابه، كما هو موضح ادناه.

الجدول رقم(4-14): الرسم على القيمة المضافة والغرامات

البيان	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال المغفل (1)	1.274.779,00	3.935.606,00	1.434.975,00	4.000.000,00
الرسم على القيمة المضافة 17%، و 19% (2=17*19%)	216.712,00	669.053,00	272.645,00	760.000,00
إعادة دفع ر ق م للمشتريات المسترجعة على مرتين (3)	146.870,00	-	180.944,00	173.524,00
إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة تضخيم في المشتريات (4)	291.106,00	-	-	-
مج الحقوق (الرسم على القيمة المضافة)	654.688,00	669.053,00	453.586,00	933.524,00
الغرامات $5 = (4+3+2) * \text{نسبة الغرامة}$	163672,00 (25%)	167.263,00 (25%)	113.397,00 (25%)	233.381,00 (25%)
المجموع الكلي (4+5)	818.360,00	836.316,00	566.986,00	1.166.905,00

المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على التقرير الجبائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه رقم(4-14) ، نتيجة للتدقيق الجبائي واكتشاف لممارسات المحاسبة الابداعية على حساب رقم الاعمال وحساب المشتريات فإن رقم الاعمال المتلاعب فيه (غير المصرح

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

به (يخضع للرسم على القيمة المضافة، وكذلك إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة للمشتريات المخصوص سابقا لأنها خصمت على مرتين ، بالاضافة إلى التلاعب في حساب المشتريات التي تم تضخيم فيها، مع تطبيق الغرامات الجبائية الناتجة عن التملص من دفع الرسم على القيمة المضافة) التملص من دفع الضرائب) عن طريق التلاعب في التصريحات الجبائية والتسجيلات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة وهذا حسب نص المادة 116 من ق. ر. ر.ق.

4.3. حساب الأرباح المغفل عنها :

بما أنه تم إعادة حساب رقم الاعمال جديد وكذلك هناك ممارسات للمحاسبة الابداعية فيما يخص الاعباء ولهذا فإن مبلغ الأرباح (النتيجة) يعاد حسابها من جديد، كما هو موضح أدناه.

الجدول رقم(4-15): الأرباح الحقيقية

البيان	2015	2016	2017	2018
الربح المصرح به (1)	8.604.583,00	8.731.419,00	8.462.987,00	خسارة 10.461.077,00
رقم الاعمال المغفل	1.274.779,00	3.829.833,00	1.434.975,00	4.000.000,00
الادماجات (الاضافات)	201.589,00	436.320,00	490.041,00	309.631,00
تخفيض في الأعباء البنكية	1.712.393,00			
تضخيم المشتريات	175.881,00			
نفقات قيد التخصيص				
مجموع الادماجات	3.364.642,00	4.266.153,00	1.925.016,00	4.309.631,00
التخفيضات	767.939,00	2.822.280,0 0	-	2.409.639,00
مشتريات مستهلكة مغفلة				

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

80.000,00	28.696,00	78.712,00	25.496,00	الرسم على النشاط المهني
2.489.639,00	28.696,00	2.900.992,0	793.435,00	مجموع التخفيضات
		0		
1.819.992,00	1.896.320,00	1.365.161,00	2.571.207,00	الفرق (مج الادمجات - مج التخفيضات) (2)
خسارة 8.641.085,00	10.359.304,00	10.096.580,00	11.175.790,00	الربح الحقيقي ²⁺¹⁼³
-	1.896.320,00	1.365.161,0	2.571.207,00	الربح (الدخل) المغفل (الربح الحقيقي - الربح المصرح به)
		0		

المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على التقرير الجبائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه رقم(4-15) ، أنه من خلال التدقيق الجبائي أعيد حساب مبلغ الأرباح الحقيقية (الدخل) والربح غير المصرح به (المغفل) من خلال اضافة الأعباء التي ادرجت بدون مبرر وتخفيض في الإيرادات التي اضيفت من خلال ممارسات أساليب المحاسبة الابداعية.

6.3 حساب الضريبة على الدخل الاجمالي (تطبيق المواد 06 و 108 من قانون الضرائب المباشرة)

بما أنه قمنا بحساب مبلغ الدخل الاجمالي للمؤسسة ، وهي مؤسسة الخص الواحد فهي إذن تخضع للضريبة على دخل الاجمالي وليس الضريبة على ارباح الشركات ، اذ يمكننا حساب الضريبة كما هو موضح أدناه.

الجدول رقم(4-16): الضريبة على الدخل الاجمالي

البيان	2015	2016	2017	2018
الدخل المغفل	2.571.207,00	1.365.161,00	1.896.320,00	-
الحقوق الناتجة عن الدخل المصرح به	2.879.604,00	2.923.997,00	2.830.045,00	-
الحقوق الناتجة عن الدخل المعترف به	3.779.526,00	3.401.803,00	3.493.756,00	-

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

-	663.712,00	477.807,00	899.922,00	الحقوق الواجبة الدفع 1
-	165.928,00	119.451,00	224.980,00	الغرامات (1*25%)
-	829.638,00	597.258,00	1.124.902,00	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على التقرير الجبائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه رقم (4-16). أنه تم تطبيق الضريبة على الدخل الاجمالي وفقا للمادة 104 و المادة 108 من قانون الضرائب المباشرة، بالاضافة الى غرامة بنسبة 25 % وفقا لنص المادة 134 من قانون الضرائب المباشرة (الزيادات الخاصة بالضريبة على الدخل الاجمالي).

• الحالة الرابعة

شركة تضامن يتمثل نشاطها في صناعة البلاط ، تأسست سنة 2006، الكائن مقرها ولاية سطيف ، خضعت للتدقيق المحاسبي الجبائي للسنوات ، 2016، 2017، 2018، 2019

1. عرض ممارسات المحاسبة الابداعية لسنوات التحقيق

العقوبة المطبقة	ممارسات اساليب المحاسبة الابداعية
سنة 2016	
<ul style="list-style-type: none"> إعادة دفع الرسم على النشاط المهني والمقدر ب(45.233.569.00 * 0.75 * 1% = 339252.00 دج. 	<ul style="list-style-type: none"> التلاعب بكيفية حساب الاعفاءات فيما يخص الرسم على النشاط المهني الممنوحة من طرف الوكالة الوطنية لدعم الاستثمار، حيث منحت نسبة الاعفاء 25 % لكن المؤسسة طبقت 100% حيث رقم الاعمال السنوي المصرح ب 45.233.569.00 دج
<ul style="list-style-type: none"> إعادة دفع مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدر ب 128.520.00 دج وهو الفائض بين القيمة المضافة المحسوم في التصريح والمقدر ب 142.800.00 دج ، وبين الرسم المبين في الدفاتر المحاسبية والمقدر ب 14.280.00 دج. 	<ul style="list-style-type: none"> التلاعب بحساب المشتريات: تم التصريح بفاتورة شراء بقيمة أكبر من قيمتها المسجلة بالدفاتر المحاسبية وهذا أدى إلى فارق في الرسم على القيمة المضافة المحسوم
<ul style="list-style-type: none"> اعتبار مبلغ 22.044.188.00 دج نفقات غير مقيدة. 	<ul style="list-style-type: none"> حساب التسبيقات للموردين (د/409) لم يتم ترصيدها رغم نشأتها في السنوات السابقة والمقدر ب 22.044.188.00 دج.
سنة 2017	

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

<ul style="list-style-type: none"> • إعادة دفع الرسم على النشاط المهني والمقدر ب(53.819.710,00 * 0.75 * 1% = 403.648,00 دج. 	<ul style="list-style-type: none"> • التلاعب بكيفية حساب الاعفاءات فيما يخص الرسم على النشاط المهني الممنوحة من طرف الوكالة الوطنية لدعم الاستثمار، حيث منحت نسبة الاعفاء 25 % لكن المؤسسة طبقت 100% حيث رقم الاعمال السنوي المصرح ب 53.819.710,00 دج
<ul style="list-style-type: none"> • يعتبر المبلغ مقبوضات غير مصرح بها بكل الرسوم المبلغ خارج الرسم : 12.605.042,00 بضاعة مستهلكة : 8.069.809,00 دج معامل هامش الربح الخام المصرح به : 1.562 	<ul style="list-style-type: none"> • حساب تسبيقات الزبائن (د/419) لم يتم ترصيده رغم أن نشأته كانت في السنوات السابقة والمقدر ب12.605.042,00 دج .
سنة 2018	
<ul style="list-style-type: none"> • إعادة دفع الرسم على النشاط المهني والمقدر ب(11.444.570,00 * 0.75 * 1% = 85.834,00 دج. 	<ul style="list-style-type: none"> • التلاعب بكيفية حساب الاعفاءات فيما يخص الرسم على النشاط المهني الممنوحة من طرف الوكالة الوطنية لدعم الاستثمار، حيث منحت نسبة الاعفاء 25 % لكن المؤسسة طبقت 100% حيث رقم الاعمال السنوي المصرح ب 11.444.570,00 دج
سنة 2019	
<ul style="list-style-type: none"> • المبلغ المقدر ب 3.250.000,00 دج يعتبر نفقات غير مقيدة 	<ul style="list-style-type: none"> • التلاعب بحساب القروض البنكية طويلة الاجل (ح/ 164 الاقتراضات لدى مؤسسات القرض) لم يتم ترصيده المقدر ب 3.250.000,00 دج رغم نشأته في سنوات ماضية قبل سنة 2016، رغم تسديده في السنوات الماضية.
<ul style="list-style-type: none"> • المبلغ المقدر ب 16.175,00 دج يعتبر نفقات غير مقيدة 	<ul style="list-style-type: none"> • الحساب 467 الحسابات الاخرى الدائنة او المدينة الى غاية 2016/12/31 المقدر ب 16.175,00 دج تبين انه لم يتم ترصيده رغم ان نشأته كانت قبل سنة 2016

المصدر: المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على التقرير الجبائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ، أن عملية التدقيق المحاسبي والجبائي أظهرت أن هناك ممارسات للمحاسبة الابداعية تمثلت في:

- التلاعب في حساب الضرائب والرسوم ومحاولة التملص من دفع الضريبة والمتمثلة في الرسم على النشاط المهني بحي المؤسسة استفادت من اعفاء عن الرسم على النشاط المهني مقدر ب 25% لكن المؤسسة طبقت نسبة الاعفاء 100%. وهذا يعتبر التملص من تسديد الاعباء.

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

- ابقاء التسبيقات للموردين وتسبيقات الزبائن غير مرصدة رغم انشائها في سنوات ماضية حيث أن التسبيقات للموردين تعتبر نفقات غير مقيدة ، اما تسبيقات الزبائن فتعد مقبوضات غير مبررة.
3. الضرائب والرسوم المتملص منها في اطار ممارسات المحاسبة الابداعية والعقوبات (الغرامات) المطبقة

نتيجة للتحقيق المحاسبي الجبائي اتضح ان المؤسسة محل الدراسة قامت بمجموعة من ممارسات أساليب المحاسبة الابداعية والتي أدت إلى عدم مصداقية المعلومات المصرح بها في الكشوف المالية، ولهذا على ادارة الضرائب تصحيح كل الحسابات التي وجد بها خلل ومنها تصحيح الأرباح (النتيجة) واعادة تطبيق ضريبة جديدة على مبلغ الأرباح المتملص منها، بالإضافة إلى فرض عقوبات تمثلت في غرامات جبائية نتيجة لهذه الممارسات المضللة، وفي ما يلي عرض لكيفية اعادة ايجاد أسس صحيحة للضرائب والرسوم.

- 1.3. حساب رقم الأعمال بعد التدقيق: بما أن هناك تلاعب في حساب المشتريات وكذلك رقم الاعمال المصرح به، انن لابد من إعادة حسابه.

الجدول رقم (4-17): رقم الأعمال بعد التدقيق

البيان	2016	2017	2018	2019
بضاعة مستهلكة مغفلة (1)	/	8.069.809,00	-	-
معامل الريح المضاعف (2)	/	1.562	-	-
رقم الأعمال المغفل (2*1=3)	/	12.605.042,00	-	-
رقم الأعمال المصرح به (4)	51.321.739,00	53.819.710,00	38.617.463,00	37.404.670,00
رقم الأعمال الحقيقي (4+3=5)	51.321.739,00	66.424.752,00	38.617.463,00	37.404.670,00

المصدر: المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على التقرير الجبائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه رقم (4-17)، أن المؤسسة خلال سنة 2017 كان لها تلاعب في بالتصريح بتسبيقات الزبائن وعدم ترصيدها في نهاية السنة وفوترتها كمبيعات ولهذا اعتببتها ادارة الضرائب

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

مقبوضات غير مصرح بها ولهذا اعيد دمجها على أنها رقم أعمال غير مصرح به ، وطبقت عليها معامل الريح المضاعف المصرح به لايجاد قيمة المواد الاولية المستهلكة، واعيد حساب رقم أعمال جديد.

2.4. حساب الرسم على النشاط المهني المغفل والعقوبات (تطبيق المواد 217 إلى 228 و 193 من قانون الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة)

كما رأينا سابقا أن ادارة الضرائب قامت بتعديل رقم الاعمال ، واطهار رقم الأعمال المغفل (غير المصرح به)، ولهذا فإن رقم الأعمال غير المصرح به يخضع للرسم على النشاط المهني، كما هو موضح ادناه.

الجدول رقم(4-18): الرسم على النشاط المهني والغرامات

البيان	2016	2017	2018	2019
رقم الاعمال المغفل	لا شيء	12.605.042,00	-	-
الحقوق الناتجة	/	126.050,00		
رقم الاعمال المستفيد من الامتياز %100	45.233.569,00	53.819.710,00	11.444.570,00	لا شيء
حقوق ناتجة عن فائض في نسبة الامتياز	339.252,00	403.648,00	85.834,00	-
الحقوق الكلية	339.252,00	529.698,00	85.834,00	-
الغرامات	84.813,00	132.424,00	17.167,00	-
المجموع	424.065,00	662.122,00	103.001,00	-

المصدر: المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على التقرير الجبائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه رقم (4-18)، أن عملية التدقيق الجبائي أظهرت أن هناك رقم أعمال غير مصرح به، فكان لابد من حسابه وتطبيق عليه الرسم على النشاط المهني لأن الرسم يعد من حقوق الدولة التي لابد من استرجاعها، وكذلك تطبيق غرامة على مخالفة عدم التصريح عن رقم الأعمال الحقيقي وهذا طبقا لنص المادة 193 من ق ض م).

3.4. حساب الرسم على القيمة المضافة (تطبيق المواد 02 - 16 - 30 - 41 - 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال)

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

قامت ادارة الضرائب بتعديل رقم الاعمال واطهار رقم أعمال مغفل، ولهذا فإن رقم الأعمال يخضع للرسم على القيمة المضافة، كما هو موضح أدناه.

الجدول رقم(4-19): الرسم على القيمة المضافة والغرامات

البيان	2016	2017	2018	2019
رقم الأعمال المغفل (1)	لا شيء	12.605.042,00	-	-
الحقوق (الرسم على القيمة المضافة 17%، و 19%) (2=1*17%/19%)	128.520,00	2.394.957,00	-	-
الغرامات 2=3* نسبة الغرامة	19.278,00	598.739,00	-	-
المجموع الكلي 3+2	147.798,00	2.993.696,00	-	-

المصدر: المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على التقرير الجبائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه رقم(4-19)، نتيجة للتدقيق الجبائي واكتشاف لممارسات المحاسبة الابداعية على حساب رقم الاعمال ، فإن رقم الاعمال المتلاعب فيه (غير المصرح به) يخضع للرسم على القيمة المضافة.

4.4 حساب الأرباح المغفل عنها :

بما أنه تم إعادة حساب رقم الاعمال الجديد ، وكذلك هناك ممارسات للمحاسبة الابداعية فيما يخص الاعباء ولهذا فإن مبلغ الأرباح (النتيجة) يعاد حسابها من جديد، كما هو موضح أدناه.

الجدول رقم(4-20): الأرباح الحقيقية

البيان	2016	2017	2018	2019
الربح المصرح به (1)	-31.631.479,00	-	-	920.365,00
الادماجات (الاضافات)		12.605.042,00	-	-
تخفيض في الأعباء	339.252,00	403.648,00	85.834,00	-

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

3.250.000,00	-	-	-	ترصيد ح/164	
16.175,00	-	-	-	ترصيد ج/467	
-	-	-	22.044.188,00	ترصيد التسقيقات للموردين	
3.266.175,00	85.834,00	13.008.690,00	22.383.440,00	مجموع الادمجات	
-	-	8.069.809,00	-	مشتريات مستهلكة مغلقة	التخفيضات
--	-	126.050,00	-	الرسم على النشاط المهني	
-	-	8.195.959,00	-	مجموع التخفيضات	
3.266.175,00	85.834,00	4.812.831,00	22.383.440,00	الفرق (مج الادمجات - مج التخفيضات) (²)	
4.186.540,00	3.011.710,00	22658792,00-	-9.248.039,00	الربح الحقيقي ²⁺¹⁼³	
3.266.175,00	85.834,00	4.812.831,00	22.383.440,00	الربح المغفل (الربح الحقيقي - الربح المصرح به)	

المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على التقرير الجبائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية
بمديرية الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه رقم (4-20)، أنه من خلال التدقيق الجبائي أعيد حساب مبلغ الأرباح الحقيقية (النتيجة) والربح غير المصرح به (المغفل) من خلال اضافة الأعباء التي ادرجت بدون مبرر وتخفيض في الإيرادات التي اضيفت من خلال ممارسات أساليب المحاسبة الابداعية.

• الحالة الخامسة :

مؤسسة شخص واحد "مخبر التحاليل الطبية" يتمل نشاطها في التحاليل الطبية ، المقر ولاية سطيف، تأسست سنة 2010 ، خضعت للتدقيق المحاسبي الجبائي للسنوات 2015، 2016، 2017، 2018،

1. عرض ممارسات المحاسبة الابداعية لسنوات التحقيق

ممارسات أساليب المحاسبة الابداعية	العقوبة المطبقة
-----------------------------------	-----------------

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

سنة 2015	
<ul style="list-style-type: none"> • اعتبار مبلغ 289.710.00 دج كرقم أعمال مغفل حسب على أساس معامل الربح المضاعف المقدر ب 3.674 . • اعتبار مبلغ (289.710.00 / 3.674 = 79.438.00 دج) كبضاعة مستهلكة . 	<ul style="list-style-type: none"> • عدم التصريح ببعض المشتريات: هناك فواتير شراء والمقدرة ب 289.710.00 دج لم تقيد محاسبيا.
<ul style="list-style-type: none"> • اضافة (ادماج) مبلغ أعباء التأمين المقدرة ب 273.891.70 دج إلى نتيجة الدورة. 	<ul style="list-style-type: none"> • الأعباء الوهمية: تقييد أعباء التأمين في ح/616 وعدم تقديم أي فاتورة ثبوتية
<ul style="list-style-type: none"> • اضافة (ادماج) مبلغ 2.420.00 دج الخاصة بالغرامات والعقوبات الصادرة من صندوق الضمان الاجتماعي إلى نتيجة الدورة لأنها مصاريف غير قابلة للخصم (المادة 141 من ق ض م) . 	<ul style="list-style-type: none"> • تقييد الأعباء الاستثنائية على أنها أعباء عادية: تقييد مبلغ 2.420.00 دج غرامات وعقوبات صندوق الضمان الاجتماعي كونها أعباء خاصة بالنشاط العادي للمؤسسة.
<ul style="list-style-type: none"> • اضافة المبلغ المقدر ب 28.350.00 دج إلى نتيجة الدورة • مع اعادة دفع الرسم على القيمة المحسوبة في التصريحات بمبلغ 514.00 دج. (المادة 141 من ق ض م والمادة 41 من ق ر.ر.أ) 	<ul style="list-style-type: none"> • تسجيل الأعباء الشخصية على أنها اعباء الاستغلال) تشغيلية : تقييد مصاريف الهاتف بمبلغ 28.350.00 دج كمصاريف متعلقة بنشاط المؤسسة وهي مصاريف شخصية وهذا يعتبر تضخيم للأعباء.
<ul style="list-style-type: none"> • اضافة مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدر ب 4.915.00 دج إلى نتيجة الدورة. 	<ul style="list-style-type: none"> • تضخيم الأعباء: تقييد المصاريف البنكية بكل الرسوم في ح/627 بمبلغ 33.827.00.
سنة 2016	
<ul style="list-style-type: none"> • استبعاد مبلغ 101.535.00 من نتيجة الدورة وهي أعباء غير قابلة للخصم. 	<ul style="list-style-type: none"> • نقل المصاريف من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى : تقييد مصاريف أخرى ح/645 مبلغ الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2013 والمقدرة ب 101.535.00 دج إلى سنة 2016) عدم احترام مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية)
<ul style="list-style-type: none"> • اضافة المبلغ المقدر ب 289.064.00 دج إلى نتيجة الدورة (المادة 141 من ق ض م الفقرة 3) • اضافة المبلغ الزائد المقدر ب 200.000.00 دج إلى نتيجة الدورة (المادة 141 من ق ض م الفقرة 3) 	<ul style="list-style-type: none"> • التلاعب بأقساط الاهتلاكات : <ul style="list-style-type: none"> - قامت المؤسسة باهتلاك تشبيبات انتهى عمرها الانتاجي بمبلغ 289.064.00 دج ، (تضخيم في الأعباء) - هناك تسجيل لمخصصات الاهتلاكات مرتين بمبلغ 200.000.00 دج ، (سيارة تم اقتناؤها عن طريق القرض الايجاري تسجيل اهتلاك السيارة و اهتلاك قرض السيارة).
2017	
<ul style="list-style-type: none"> • اعادة دفع الرسم على القيمة لمضافة كونه غير قابل للاسترجاع بمبلغ 224.744.00 دج (المادة 41 الفقرة 2 و المادة 141 مكرر 3 من ق 	<ul style="list-style-type: none"> • التلاعب بمبلغ الضرائب والرسوم: تسجيل الرسم على القيمة المضافة غير قابل للاسترجاع على أنه قابل

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

دج	للاسترجاع لعملية التمويل الاجباري بمبلغ 224.744.00 (ض م)
<p>ملاحظة: لم يتم التطرق إلى الممارسات التي اعتمدها المؤسسة في سنة 2017 و 2018 لأنها نفسها لسنة 2016 هناك اختلاف في قيمة المبالغ فقط ، لكن الممارسات التي بها اختلاف تم التطرق إليها ، . وستوضح المبالغ عند حساب الحقوق المتملص منها (الضرائب والرسوم) لكل سنة.</p>	

المصدر: المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على التقرير الجبائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

• نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ، أن عملية التدقيق المحاسبي والجبائي لهذه المؤسسة، أظهرت أن هناك ممارسات للمحاسبة الابداعية تمثلت في:

- عدم التصريح ببعض المشتريات وعدم تقييدها محاسبيا رغم وجود وثائق اثباتها (فواتير شراء)
 - تقييد بعض الاعباء لكن لوجود لوثائق اثباتها (فواتير) وهذه تعد أعباء وهمية.
 - تقييد الأعباء الاستثنائية على أنها أعباء عادية: مثل الغرامات والعقوبات الخاصة بصندوق الضمان الاجتماعي كونها أعباء خاصة بالنشاط العادي للمؤسسة.
 - تسجيل الأعباء الشخصية على أنها اعباء الاستغلال (تشغيلية) مثل مصاريف الهاتف وهذا يعتبر تضخيم للأعباء.
 - تضخيم الأعباء: تقييد المصاريف البنكية بكل الرسوم .
 - نقل المصاريف من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى : بحيث تم تقييد مصاريف أخرى ح/645 مبلغ الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2013 إلى سنة 2016) عدم احترام مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية).
 - التلاعب بأقساط الاهتلاكات : بحيث قامت المؤسسة باهلاك تشييات انتهى عمرها الانتاجي بمبلغ وكذلك تسجيل لمخصصات الاهتلاكات مرتين حيث أن سيارة تم اقتناؤها عن طريق القرض الاجباري سجل لها اهتلاك السيارة و اهتلاك قرض السيارة.
 - التلاعب بمبلغ الضرائب والرسوم: تسجيل الرسم على القيمة المضافة غير قابل للاسترجاع على أنه قابل للاسترجاع لعملية التمويل الاجباري .
2. الضرائب والرسوم المتملص منها في اطار ممارسات المحاسبة الابداعية والعقوبات (الغرامات) المطبقة

نتيجة للتحقيق المحاسبي الجبائي اتضح ان المؤسسة محل الدراسة قامت بمجموعة من ممارسات أساليب المحاسبة الابداعية والتي أدت إلى عدم مصداقية المعلومات المصرح بها في الكشوف المالية، ولهذا على ادارة الضرائب تصحيح كل الحسابات التي وجد بها خلل ومنها تصحيح الأرباح (النتيجة) واعادة

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

تطبيق ضريبة جديدة على مبلغ الأرباح المتملص منها، بالإضافة إلى فرض عقوبات تمثلت في غرامات جبائية نتيجة لهذه الممارسات المضللة، وفي ما يلي عرض لكيفية اعادة ايجاد أسس صحيحة للضرائب والرسوم.

1.2. حساب رقم الأعمال بعد التدقيق: بما أن هناك تلاعب في حساب المشتريات فإن حساب رقم الاعمال غير صحيح، ولهذا لابد من إعادة حسابه.

الجدول رقم(4-21): رقم الأعمال بعد التدقيق

البيان	2015	2016	2017	2018
بضاعة مستهلكة مغفلة (غير مصرح بها)	79.438,00	/	/	/
معامل الربح المضاعف	3.647	/	/	/
رقم الأعمال المصرح به	5.127.492,00	14.723.126,00	22.725.576,00	18.137.383,00
رقم الأعمال المعترف به (الحقيقي)	5.417.202,00	14.723.126,00	22.725.576,00	18.137.383,00
رقم الأعمال المغفل (غير المصرح به)	289.710,00	0	0	0

المصدر: المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على التقرير الجبائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه رقم (4-21)، أن المؤسسة خلال سنة 2015 فقط، من سنوات التدقيق كان لها تلاعب في التصريح بالمشتريات حيث لم تصرح بمشتريات ولم تسجل في الدفاتر المحاسبية) تقييدها في اليومية، ولهذا قامت ادارة الضرائب باعتبارها رقم أعمال مغفل (غير مصرح به) ، وطبقت عليها معامل الربح المضاعف المصرح به واعيد حساب رقم أعمال جديد.

2.5. حساب الرسم على النشاط المهني المغفل والعقوبات (تطبيق المواد 217 إلى 228 و 193 من قانون الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة)

كما راينا سابقا أن ادارة الضرائب قامت بتعديل رقم الاعمال واطهار رقم أعمال مغفل، ولهذا فإن رقم الأعمال يخضع للرسم على النشاط المهني، كما هو موضح ادناه.

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

الجدول رقم(4-22): الرسم على النشاط المهني المغفل والعقوبات

البيان	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال المغفل	289.710,00	0	0	0
الحقوق (الرسم على النشاط المهني (%02	5.794,00	0	0	0
الغرامات (المادة 193 من ق ض م)	579,00	0	0	0
المجموع الكلي (الحقوق + الغرامات)	6.373,00	0	0	0

المصدر: المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على التقرير الجبائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه رقم (4-22)، أن عملية التدقيق الجبائي أظهرت أن هناك رقم أعمال غير مصرح به، فكان لابد من حسابه وتطبيق عليه الرسم على النشاط المهني لأن الرسم يعد من حقوق الدولة التي لابد من استرجاعها، وكذلك تطبيق غرامة على مخالفة عدم التصريح عن رقم الأعمال الحقيقي ودفع الرسم عليه وهذا طبقا لنص المادة 193 من ق ض م).

3.2. حساب الرسم على القيمة المضافة (تطبيق المواد 02 - 16 - 30 - 41 - 116 من قانون

الرسم على رقم الأعمال)

قامت ادارة الضرائب بتعديل رقم الاعمال واطهار رقم أعمال مغفل، ولهذا فإن رقم الأعمال يخضع للرسم على القيمة المضافة، كما هو موضح ادناه.

الجدول رقم(4-23): الرسم على القيمة المضافة والعقوبات

البيان	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال المغفل	289.710,00	0	0	0
الحقوق (الرسم على القيمة المضافة (%17 و %19)	49.251,00	-	-	-
اعادة دفع ر ق م للمشتريات	514,00	4.328,00	236.304,00	336.887,00
الغرامات	4.977,00	432,00	59.076,00	84.221,00
المجموع الكلي	54.742,00	4.761,00	295.380,00	421.108,00

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

المصدر: المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على التقرير الجبائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه رقم(4-23)، أن رقم الاعمال غير المصرح به يطبق عليه الرسم على القيمة المضافة وكذلك إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة للمشتريات المخصوم سابقا لأنها مشتريات شخصية وكذلك احتساب الرسم على القيمة المضافة غير قابل للاسترجاع ، بالإضافة إلى الغرامات على التزوير في التصريح حسب نص المادة 116 من ق ر ر. ق.

4.2. حساب الأرباح المغفل عنها

بما أنه تم إعادة حساب رقم الاعمال جديد وكذلك هناك ممارسات للمحاسبة الابداعية فيما يخص الاعباء ولهذا فإن مبلغ الأرباح (النتيجة) يعاد حسابها من جديد، كما هو موضح أدناه.

الجدول رقم(4-24): الأرباح الحقيقية

البيان	2015	2016	2017	2018
الربح المصرح به (1)	619.426,00	254.749,00	1.361.109,00	350.765,00
رقم الاعمال المغفل	289.710,00	0	0	0
مصاريف غير قابلة للخصم	2.420,00	101.535,00	/	20.440,00
مصاريف وهمية (مصاريف التأمين)	273.892,00	/	/	/
المصاريف الشخصية	28.350,00	28.350,00	147.298,00	44.071,00
تخفيض أقساط الاهتلاكات	/	489.064,00	/	65.600,00
المصاريف البنكية	4.915,00	3.814,00	2.942,00	11.436,00
الأعباء المسددة نقدا	/	/	/	3.583.663,00
مجموع الادمجات (2)	599.287,00	622.763,00	150.240,00	3.725.210,00

الفصل الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية

/	/	/	79.438.00	مستهلكة	بضاعة	التخفيضات
/	/	/	5.794.00	الرسم على النشاط المهني	مغفلة	
/	/	/	85.232.00	مجموع التخفيضات (3)		
4.075.975,00	1.511.349,00	877.512,00	1.133.481,00	الربح الحقيقي (3)-(2+1)		
3.725.210,00	150.240,00	622.763,00	514.055,00	الربح المغفل (الربح الحقيقي - الربح المصرح به)		

المصدر: المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على التقرير الجبائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه رقم (4-24)، أنه من خلال التدقيق الجبائي أعيد حساب مبلغ الأرباح الحقيقية (النتيجة) والربح غير المصرح به (المغفل) من خلال اضافة الأعباء التي ادرجت بدون مبرر وتخفيض في الايرادات التي اضيفت من خلال ممارسات أساليب المحاسبة الابداعية.

5.2. حساب الضريبة على الدخل الاجمالي (المادة 104 ، 193 قانون الضرائب المباشرة)

الجدول رقم (4-25) : الضريبة على الدخل الاجمالي المغفلة والعقوبات

البيان	2015	2016	2017	2018
الربح المغفل (الربح الحقيقي - الربح المصرح به)	514.055,00	622.763,00	150.240,00	3.725.210,00
الحقوق (الضريبة على الدخل الاجمالي)	154.217,00	176.304,00	48.637,00	1.248.438,00
الغرامات	23.133,00	26.445,00	4.863,00	312.110,00
المجموع (الحقوق + الغرامات)	177.350,00	202.749,00	53.500,00	1.560.548,00

المصدر: المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على التقرير الجبائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن ادارة الضريبة احتسبت الضريبة على الدخل الاجمالي لأن المؤسسة هي ملك لشخص طبيعي واحد وانطلاقا من مبلغ الربح المغفل (غير المصرح به) ، و زيادة على مبلغ ضريبة الدخل المتملص منها تم تطبيق غرامات وفقا لنص المادة 193 من ق ض م .

خاتمة :

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر الرقابة الجبائية على ممارسات أساليب المحاسبة الابداعية من خلال دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والتابعة لنظام الربح الحقيقي، حيث خضعت للرقابة الجبائية (التحقيق في المحاسبة) من طرف مركز الضرائب لولاية سطيف.

تعتبر الرقابة الجبائية والمتمثلة على وجه الخصوص في التدقيق المحاسبي على أنها الآلية التي تستعملها إدارة الضرائب لفحص مختلف التصريحات و المستندات والكشوف المالية وقدرتها على اكتشاف الثغرات والتلاعبات التي يعمد إليها المكلفين بالضريبة عن طريق مجموعة من الأساليب والممارسات المضللة والتي تمثلت في مصطلح المحاسبة الابداعية. ولقد تم من خلال هذه الدراسة الاجابة على الاشكالية المطروحة والمتمثلة في " ما هو أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟" واختبار الفرضيات كما يلي:

1. نتائج اختبار الفرضيات:

- الفرضية الأولى والتي تنص على " توجد مؤشرات ذات دلالة احصائية على قيام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على قيامها بممارسات المحاسبة الابداعية"، تم تأكيد هذه الفرضية وهي على أن هناك عدد من المؤسسات الاقتصادية تقوم بممارسات أساليب المحاسبة الابداعية باختلاف الهدف منها والظروف والفرص المتاحة للمحاسب، وتمثلت غالبيتها في:
 - التلاعب في تقييم أفساط الاهتلاكات من خلال زيادتها؛
 - تضخيم الاعباء من خلال الحاق المصاريف الشخصية وربطها بالاعباء التشغيلية للمؤسسة،
 - تسجيل فواتير شراء وبيع وهمية.
- الفرضية الثانية: والتي تنص على " ممارسات المحاسبة الابداعية هدفها الرئيسي التأثير على الوعاء الضريبي ومن ثم التهرب من دفع الضرائب والرسوم المفروضة على المكلفين بها"، حيث تم تأكيد هذه الفرضية عن طريق استجواب المحققين الجبائيين، وكذلك من خلال دراسة مجموعة من المؤسسات التي خضعت للرقابة الجبائية عن طريق التدقيق المحاسبي.
- الفرضية الثالثة: والمتمثلة في: " يمكن للرقابة الجبائية أن تكشف ممارسات المحاسبة الابداعية من خلال التدقيق الجبائي لمحاسبة المؤسسات " ، حيث تم تأكيد هذه الفرضية من خلال أن دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية مختلفة النشاط والطابع القانوني والتي

خضعت للتدقيق الجبائي في محاسبتها من خلال فحص التصريحات الجبائية والمستندات والكشوفات المالية لأربع سنوات متتالية.

-الفرضية الرابعة: والتي تنص على "يمكن للرقابة الجبائية أن تساهم في تقليل مخاطر ممارسات المحاسبة الابداعية" ، وكذلك تم تأكيد هذه الفرضية من خلال أنه للرقابة الجبائية أن تساهم في تقليل مخاطر ممارسات المحاسبة الابداعية من خلال اكتشاف التلاعبات والتجاوزات في التسجيلات المحاسبية بغية التهرب الضريبي ، ومن ثم فإن ادارة الضرائب تعاقب على كل ممارسة من شأنها أن تؤدي إلى عدم التصريح الفعلي بالضرائب والرسوم المفروضة، وتتمثل هذه العقوبات في إعادة دفع الضرائب والرسوم المتهرب منها وكذلك دفع غرامات نتيجة التهرب والتأخير، ونرى أن المكلف بالضريبة عند دفعه لمبالغ مالية معتبرة ففي المرات القادمة يكون على دراية بالمخاطر التي تلحقه فيحاول تجنب مثل هذه الممارسات المضللة.

2. نتائج الدراسة:

من خلال هذه الدراسة توصلنا على النتائج التالية:

- تعتبر ممارسات المحاسبة الابداعية شكلا من أشكال التلاعب المحاسبي والتي يستطيع المحاسب من خلال خبرته التلاعب بالتسجيلات المحاسبية والتقييم دون خرق القوانين المحاسبية.
- تلجأ المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى استخدام اساليب المحاسبة الابداعية عند اعداد القوائم المالية لعدة أسباب، ومن أهم هذه الأسباب نجد تقليل الأرباح بهدف تخفيض الوعاء الضريبي، ومن ثم التجنب الضريبي .
- تختلف اساليب ممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية باختلاف الهدف منها والظروف والفرص المتاحة للمحاسب، حيث نجد أن غالبية المؤسسات تستخدم أساليب متعددة وتهدف كلها إلى التهرب من دفع الضرائب والرسوم ، وأهم هذه الممارسات نجد:
 - ✓ التلاعب في تقييم أقساط الاهتلاكات من خلال زيادتها؛
 - ✓ تضخيم الاعباء من خلال الحاق المصاريف الشخصية وربطها بالاعباء التشغيلية للمؤسسة،
 - ✓ تسجيل فواتير شراء وهمية .

- تعتبر الرقابة الجبائية أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية و كذلك تعد من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والتجاوزات المسجلة في اطار ممارسة المكلف لأساليب المحاسبة الابداعية، وهذا بهدف تصحيحها وتقويمها ولتحقيق الأهداف المرجوة والمتمثلة عادة في تصحيح رقم الاعمال والمداخيل المصرح بها وتأسيس وعاء ضريبي تحدد انطلاقا منه الضرائب والرسوم المتهرب منها من طرف المكلف.
- يمكن الادارة الجبائية (ادارة التدقيق الجبائي) من خلال مفتشيها والمختصين في التدقيق الجبائي اكتشاف مختلف أساليب المحاسبة الابداعية وتطبيق العقوبات اللازمة.
- العقوبات التي نصت عليها القوانين الضريبية والجبائية تساعد في التقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية والحد من تكرارها مستقبلا.

3. التوصيات :

- من خلال النتائج المتوصل اليها يمكن اعطاء بعض التوصيات:
- ضرورة تضيق فجوة الفروقات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي وضرورة مسايرته للمستجدات الحاصلة للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية؛
- تفعيل دور الرقابية الجبائية بحوكمة الادارة الجبائية والنظام الجبائي لمحاربة ممارسات المحاسبة الابداعية ومن ثم محاولة الحد من التهرب الضريبي.؛
- حث ممارسي مهنة المحاسبة على التحلي بأخلاقيات المهنة عندا عداد القوائم المالية، وكذا المراجعين عند مراجعة هذه القوائم؛
- فرض عقوبات رادعة للحد من التلاعب في التصريحات الجبائية و القوائم المالية ومن بين هذه العقوبات نجد عقوبة الحبس المنصوص عليها في المادة 303 "العقوبات الجنحية" من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نظرا لما تخلفه عقوبة الحبس من تأثير معنوي في نفوس المكلفين، إذ يكون تأثيرها أكبر من الغرامات المالية التي تفرض على المكلفين، وكذلك للحد من هذه الممارسات مستقبلا.؛
- تفعيل دور الجهات الرقابية والاشرفية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية؛
- ابتكار وتطوير طرق للكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية عند ادارة الضرائب وخاصة لدى مصالح الرقابة والتدقيق.

- العمل على اجراء دورات تكوينية وتدريبية للمحققين الجبائين بهدف التعريف والاطلاع على المستجدات الاقتصادية والمالية في بيئة الاعمال، ومحاولة تبليغهم باليقظة المستمرة بكل ما يمكن أن يحصل من تجاوزات في المؤسسات الاقتصادية لهدف التهرب الضريبي.

4. آفاق الدراسة:

يمكن أن تكون هذه الدراسة انطلاق لدراسات ذات الصلة بالجوانب المختلفة لموضوع هذه الدراسة، ومن بينها:

- فعالية حوكمة النظام الجبائي الجزائري لتحسين الرقابة الجبائية والحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.
- أهمية المسؤولية الاجتماعية في ضبط العلاقة بين ممارسات المحاسبة الابداعية والتهرب الضريبي.
- دور التمكين في زيادة كفاءة المدققين الجبائين لاكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية .

قائمة المراجع:

أ. المراجع باللغة العربية:

1. الكتب:

1. أبو زيد، محمد المبروك، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، ايتراك للنشر والتوزيع، القاهرة ، 2005.
2. أبو طالب، يحيى مجمد، المحاسبة الدولية وفقا لأحدث إصدارات معايير المحاسبة المصرية المعدة وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية في إطار النظرية المحاسبية ، الدار الجامعية، الاسكندرية،مصر.
3. أبو نصار وحמידات ، جمعة، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية- الجوانب النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، مطبعة دار الوائل، عمان- الأردن ، 2009،
4. اعمارة منصور، الضرائب على الدخل الاجمالي، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
5. بن ربيعة حنيفة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، والمعايير المحاسبية الدولية ، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، 2013.
6. جربوع، يوسف محمود وحلس، سالم عبد الله، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2002.
7. الجعارات، خالد جمال، معايير التقارير المالية الدولية 2007، الطبعة الأولى، اثناء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
8. حماد طارق عبد العال، حوكمة الشركات، المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف، الطبعة 01، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر،
9. حماد، طارق عبد العال، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعي ، الاسكندرية، 2006
10. حمدي سليمان، سحيمات القبيلات، الرقابة الادارية والمالية على الأجهزة الحكومية - دراسة تحليلية وتطبيقية- مكتبة دار الثقافة، 1998.
11. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

12. حيدر محمد بني عطاء ، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة ، ط 1، دار الحامد ، عمان 2007.
13. رضوان حلوة ، مدخل النظرية المحاسبية ، ط 1 ، دار وائل حلب ، 2005.
14. زينب حسن عوض الله، مبادئ المالية العامة، بيروت، 1994.
15. سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب،الدار الجامعية الاسكندرية، 2007.
16. سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع ، الجزائر، 2011.
17. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة (طبقا للمعايير المحاسبية الدولية)، ج 1 ، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008 .
18. صلاح زين الدين ، الإصلاح الضريبي ، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، القاهرة، 2000.
19. طارق عبد العال، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير المحاسبة ، الطبعة 1، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر، 2005
20. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة ، الطبعة 1 ، ذات السلاسل للنشر والتوزيع ، الكويت ، 1991.
21. عبد الرزاق عباس، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012،
22. عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار ، الجزائر، 2009.
23. القاضي، حسين وحمدان ، مأمون ، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الثانية ، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011..
24. محمد عباس المحرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، ط3، 2004
25. محمد عباس محرزي ، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، 2008
26. محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني ، الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية ، الطبعة 1، دار وائل للنشر والتوزيع ،عمان ،الاردن ،2006.
27. محمود السيد الناغي ، اتجاهات معاصرة في نظرية المحاسبة ، المكتبة العصرية ، المنصورة ،

28. ميلود تومي، محاسبة الرسم على القيمة المضافة ، دار القدس للطباعة بسكرة، الجزائر، 2006،

29. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003،

30. يونس أحمد بطريق، النظم الضريبية ، الدار الجامعية الاسكندرية، 2005.

II. الملتقيات والمجلات:

1.

2. 1 حميد بوزيدة، جباية المؤسسات: دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2007، ص39.

3. 1 صبايحي نوال، الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد الاقتصادي (22)، جامعة زيان بن عاشور، الجلفة، 2015، ص 22-23.

4. البارودي، شريف محمد، تحليل لأساليب التأثير على النتائج والمركز المالي وأثرها على جودة المعلومات المالية بالقوائم المالية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين الشمس العدد الأول، 2002،

5. باسم محمد، منشد محمد أسعد، انعكاسات القواعد المحاسبية على ادارة الأرباح، مجلة كلية التربية الأساسية، العدد 5، جامعة بابل، 2011 ،

6. باقر ، جنان عبد العباس، الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية وأثرها على مدى حقيقة القوائم المالية، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 7، العدد 26، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة كربلاء، 2010

7. بودلال علي ، مكوي المولودة ، لميوني سمية ، النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية ، جامعة سعد دحلب ، البليدة ، يومي 13-14 ديسمبر.

8. جبر ابراهيم الداعور ،نواف عادل ، أثر السياسات المحاسبية لادارة المكاسب على أسعار اسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين الاوراق المالية ، مجلة الجامعة الاسلامية ، سلسلة الدراسات الانسانية المجلد رقم 17 العدد الاول ، غزة فلسطين ، 2009.

9. حلس ، سالم عبد الله ، التقديرات المحاسبية والمشاكل الناجمة عن استخدامها وموقف مراجع الحسابات الخارجي المستقل منها، مجلة تنمية الرافدين ، مجلد 24/3 ، عدد 69 ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة الموصل، 2002.

10. الحواس زواق ، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، ملتقى دولي حول التسيير الفعال في المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، أفريل 2009.
11. خالد أمين عبد الله، الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق المال العربية، المحاسب القانوني، العدد 92، 1995،
12. خضراوي الهادي، سعيداني محمد السعيد، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 2، جوان 2015.
13. سعيد يحي ، اوصيف لخضر، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي ، مداخلة مقدمة مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية ، جامعة سعد دحلب ، البليدة ، يومي 13-14 ديسمبر ،
14. صبايحي نوال، الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد الاقتصادي رقم 22 ، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2015.
15. طلال سليمان جريرة، أثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية- من وجهة نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدقي الحسابات الخارجيين، المجلد 11، العدد 2، الأردن ، المجلة الأردنية، 2015 ، ص320.
16. عماد آغا، المحاسبة الابداعية، مجلة المال والأعمال، العدد 02، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية، 2011-2012،
17. عيد محمود، حميدة، أثر المعلومات المحاسبية على سلوك متخذ قرار الاستثمار في الأسهم- دراسة نظرية تطبيقية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 2، 2001.
18. عيسى سمير كامل محمد، أثر جودة المراجعة الخارجية على عملية إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد رقم 45 العدد 02، الاسكندرية ، مصر، 2008.
19. فيحاء عبد الخالق البكوع، انعكاسات الالتزامات الأخلاقية لمراقب الحسابات على أساليب إدارة الأرباح، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 35، العدد 114، 2013، ص117.
20. محمد مطر، الحلبي ليندا حسن ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات العامة الاردنية ، المؤتمر

العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال ، التحديات ، الفرص ، الآفاق المنعقد يومي 10-11 نوفمبر 2009 ، كلية الاقتصاد ، جامعة الزيتونة ، عمان ، الأردن.

21. مرازقة صالح، بوهرين فتيحة، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية ، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة ، يومي 12 و 13 ماي 2010، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة سعد دحلب ، البليدة،

22. نمر ناهض ، خالد محمد، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات ، العدد السادس، 2014، ص 47- 48.

23. ولهي بوعلام، نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية ، مكتبة العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، يومي 20-21 /10/2009،

III. الأطروحات والرسائل الجامعية:

1. الأغا ، عماد سليم، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، جامعة الأزهر، غزة فلسطين ، 2011

2. أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، 2014 ، رسالة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،، جامعة باجي مختار عنابة.

3. بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2011.

4. بن توتة قندز، متطلبات تكيف النزام الجبائي لمسايرة النظام المحاسبي المالي، رسالة ماجستير تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسية بن بوعلي، الشلف، 2014.

5. بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015.

6. الحلي حسن، محمد مطر ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا ، 2009.
7. رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي- دراسة حالة الجزائر للفترة 1991-2002 ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ، الجزائر، 2002.
8. زهرة محمد حبو، دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي، رسالة ماجستير في الاقتصاد، قسم الاقتصاد، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2010 .
9. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية- دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011.
10. عبد الله ، فيصل نجم الدين، التوافق بين القواعد المحاسبية العراقية والمعايير الدولية ودورها في تطوير مهنة المحاسبة في العراق- دراسة تحليلية مقارنة، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة صلاح الدين- أربيل ، 2012،
11. العتايي، صادق جعفر كاظم، ، أثر الأرباح في تحديد الحصيلة الضريبية- بحث تطبيقي في عينة من الشركات، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية"، رسالة ماجستير، 2010.
12. العثماني مصطفى ، نظام المعلومات في تفعيل الرقابة الجبائية- حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة يحي فارس، المدينة، 2008
13. علاء فريد عبد الحد، أثر التحدي الأخلاقي في المحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة: دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب في العراق، أطروحة دكتوراه، جامعة البصرة، 2006.
14. عماد سليم الاغا ، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية ، رسالة ماجستير ، 2011، جامعة الأزهر ، غزة
15. فضل فتيحة، عبد الله يحيى، دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات اساليب المحاسبة الإبداعية - دراسة حالة ديوان المراجع القومي ، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة النيلين كلية التجارة ، 2017
16. قعموش سمية ، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2013.

17. قسايسة عيسى، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، مذكرة ماجستير في الحقوق الإنسانية والعلوم السياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بوقرة محند، بومرداس، الجزائر، 2012.
18. لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2009-2010.
19. مطر محمد، الحلبي ليندا حسن، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2009.
20. ميساء سعد محمد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحاسبين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفق النقدي، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2013.
21. نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2004.
22. وسيلة الطالب، الضغط الضريبي والفعالية الضريبية حالة الجزائر، جامعة البليدة، مذكرة ماجستير، تخصص نقود، مالية وبنوك 2004.
23. يحيى لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2006.

IV. القوانين والمراسيم والقرارات:

1. قانون الاجراءات الجبائية، 2020، المديرية العامة للضرائب.
2. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020، المديرية العامة للضرائب.
3. قانون الرسم على رقم الاعمال لسنة 2021، المديرية العامة للضرائب
4. قانون الضرائب المباشرة لسنة 1987.
5. المرسوم التنفيذي المؤرخ في 26/05/2008 المتعلق بتطبيق أحكام القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25/11/2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، الصادرة بتاريخ 28/05/2008
6. القرار المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات (صادر في الجريدة الرسمية العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009م) المؤرخ في 26 جوان 2008م.
7. القرار المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، بتاريخ 26 حويلية 2008، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25/03/2009

8. المرسوم التنفيذي رقم 98-228 ، المؤرخ في 13/07/1998 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15/02/1995 والمتعلق بتنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية رقم 51 الصادرة بتاريخ 15/07/1998 .
9. المرسوم التنفيذي رقم 06/327، المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للادارة الجبائية وصلاحياتها، المؤرخ في 18/09/2006، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 59، الصادرة بتاريخ 24/09/2006.
10. قرار وزاري المتعلق بتحديد الاختصاص الاقليمي للمديريات الجهوية والولائية وتنظيمها وصلاحياتها، لوزارة المالية، بتاريخ 12/07/1998 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 79، الصادرة بتاريخ 25/10/1998.
11. مرسوم تنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 25 شعبان عام 1427 الموافق 18 سبتمبر سنة 2006 ، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 59، بتاريخ 24/09/2006.
12. مرسوم تنفيذي رقم 02-303 بتاريخ 28/09/2002 ، متعلق بتحديد تنظيم المصالح الخارجية للادارة الجبائية ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 64، الصادرة بتاريخ 29/09/2002 .

V. مراجع أخرى:

1. فاتح أحمية، محاضرات جيباية المؤسسة ، لطلبة الماستر ، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة جيجل، سنة 2017..
 2. الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، 2020،..
 3. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب ، مديرية الابح والتدقيقات ، 2017
 4. منيرة الشميمري ، فاطمة العريفان ، دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الابداعية ، بحث مقدم إلى مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة ، الكويت ، 2008
- المحاسبة المالية المعمقة 2: الفصل الثاني محاسبة الإهلاكات المؤنات وخسارة القيمة .

Available from:

https://www.researchgate.net/publication/351094702_almhasbt_almalyt_almmq_2_alfsl_althany_mhasbt_alahlakat_almwwnat_wkhsart_alqymt

5. علي محمود الخشاوي ، محسن ناصر الدوسري ، المحاسبة الابداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها ، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع القطاعات ، ديوان المحاسبة ، الكويت ، 2008
6. منيرة الشميري ، فاطمة العريفان ، دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الابداعية ، بحث مقدم إلى مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة ، الكويت، 2008
7. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، " اصدارات معايير التدقيق الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة، دليل السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين ، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2010، عمان
- عبد الرحمان المخيزم ، دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الابداعية ، بحث مقدم إلى مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة ، الكويت، 2008،

ب. المراجع باللغة الأجنبية

I. Les ouvrages :

1. Tayeb Zitouni, comptabilité des sociétés, Berti édition, Alger, 2003,
2. Réda Khelassi , précis de l'audit fiscal de l'entreprise, Berti edition.
3. Hounnongandji francis , **Histoires ordinaires de fraudes**, 1ère édition, éditions Eyrolles :paris, France , 2011 .
4. Rezaee Zabihollah, Riley Richard , **Financial statement Fraud , prevention & detection** , 2nd edition , John & Sons inc : new Jersey , Canada, 2010 .
5. Michael John Jones . **Creative accounting , fraud and international accounting scandals** , 1st edition , John Wiley & Sons Ltd publication . chichester , England ,2011
6. Belkhaoui Ahmed Riahi, **Accounting theory** , Thomaas learning, fifih edition, 2000,

II. Les Articles :

1. Jonado Mamo , Ada Aliaj : **Accounting manipulation and its Effects in the Financial Statements of Albanian entities**, Interdisciplinary journal of research and Development, Vol(I)? n° 2, " Alexander Moisiu" Durres, Albania, 2014.
2. H.stolowy , G.Breton , **Accounts Manipulation : A Literature Review and Proposed Conceptual Framework**, Review of Accounting and Finance , Volume 3, Issue :1, United Kingdom, 2003..
3. Madan Lal Bhasin : **Accounting Manupulation Practices in Financial Statements, Experience of an Asian Economy**, Interdisciplinary Journal of Economies and Financial Research, Vol 2 , n°11, 2016.
4. Diana Balacui , Victoria Bbolgdan & alina Beatrice Vladu, **A brief review of creative accounting literature and its consequences in practice** , Annales universitatis apulensis series economica , volume 11 ; N°1 Romania , 2009..

5. Amat orial , oliveras ester , **Ethics and creative accounting , some empirical evidence on accounting for intangibles in Spain** , working paper,1999, available from, <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract id=563313>: 22/06/2019
6. B Scott.jackson, Marshall K.Pitman: **Auditors and Earning Management**, N,17 LOV °7 CP journal New York A The,july 2001:.
7. Frédéric Demerens , jean Louis , jean Redis: **Investor skepticism and Creative accounting** : The Case of a French SME listed on Alternext International journal of business, 18(1), 2013.
8. Oriol Amat, Johnn blak,Jack dowds, the Ethics of Crative Accounting, Economics Working Paper , Journal of economic Literature, 1999.
9. Sun, L. & Rath .S, “ **Fundamental determinants Opportunistic Behavior and Signaling Mechanism :An Integration of earning Management Perspectives**” , international Review of Business Reseach , Vol 4 , n ° 4.
10. William U. Parafet , « **Accounting Subjectivity and Earnings Management: A preparer perspective**, Accounting Horizons, Vol 14 n°4, American Accounting Association , December 2000.
11. Fudenberg D . Tirole J , **Atheory of income and dividend smoothing based incumbency rents**, journal of political economy, vol 103 n°01; p p 75;93.
12. Acharya V. lambrecht B , **Atheory of Income Smoothing When insiders Know More Than Outsiders**, Working paper, national bureau of economic Research.
13. ,Dumitru Matis , Alina Beattrice Vladu & Dan Dacian Cuzdriorean . **Creative disclosure , feature of creative accounting** , Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica , Volume 14 (N° 1) , Romania , 2012
14. Alexandru Sălceanu. "**CREATIVE ACCOUNTING - BETWEEN THE TRUE PICTURE AND THE ACCOUNTING FRAUD**". **Anale. Seria Științe Economice**. Timișoara 20:290-296.<https://www.cceol.com/search/article-detail?id=285092> , available 08/03/2019 .