

ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على الوعاء الضريبي-دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية البويرة-

Creative accounting practices and their impact on the tax base -case study of the sub-directorate of the fiscal control of the state of Bouira-

ط.د. حدادي سارة^{1*}، د. نويبات عبد القادر^{†2}

¹University of M'sila sara.haddadi@univ-msila.dz

² University of M'sila abdelkader.nouibat@univ-msila.dz

تاريخ النشر: 2019/06/14

تاريخ القبول: 2019/05/26

تاريخ الاستلام: 2019/01/12

ملخص

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على مفهوم ودوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية، فضلا عن التعرف على مفهوم الوعاء الضريبي ومعرفة مدى تأثيره بممارسات المحاسبة الإبداعية، وعلى الإجراءات التي تطبقها الإدارة الضريبية للكشف عن هذه الممارسات والحد منها للوصول إلى التحديد العادل للوعاء الضريبي من خلال الدراسة التطبيقية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية البويرة. توصلت الدراسة إلى أن رغم تعدد الدوافع التي تحفز المكلفين بالضريبة إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، إلا أن أهمها يتمثل في تقليل الضرائب الواجبة الدفع من خلال التأثير على الأرباح الخاضعة للضريبة.

كلمات مفتاحية: المحاسبة الإبداعية؛ المعلومة المالية؛ الوعاء الضريبي؛ الإدارة الجبائية.

تصنيف JEL: H71, H2, M41.

Abstract :

The study focuses on the concept of motivation and the methods of creative accounting, as well as on the identification of the concept of the tax base and the extent to which it has been influenced by creative accounting practices. Also it deals with the procedures applied by the tax administration to detect and reduce these practices in order to achieve a fair identification of the tax base. The organization chosen to conduct the field study was the sub-directorate of the fiscal control of the state of Bouira. The study found that, despite the many incentives supplied by the tax administration to stimulate taxpayers to apply creative accounting methods, the most important finding was the reduction of taxes was done through the effect on taxable profits.

Keywords: creative accounting; financial information; the tax base; the tax administration.

Jel Classification Codes: M41, H2, H71.

Résumé :

L'étude met l'accent sur le concept, les motivations et les méthodes de comptabilité créative ainsi que sur l'identification du concept de l'assiette fiscale et dans quelle mesure il est influencé par les pratiques de comptabilité créative, ainsi que les procédures appliqués par l'administration fiscale pour détecter et réduire ces pratiques et parvenir à une identification juste de l'assiette fiscale à travers l'étude appliquée réalisée par la sous-direction du contrôle fiscal de la wilaya de Bouira. L'étude a révélé que, malgré les nombreuses motivations qui stimulent les contribuables à appliquer des méthodes de comptabilité créatives, mais le plus important est de réduire les impôts dus par l'effet sur les bénéfices imposables.

Mots-clés: comptabilité créative, information financière, assiette fiscale, administration fiscale.

Codes de classification de Jel: M41, H2, H71.

* حدادي سارة sara.haddadi@univ-msila.dz عضو في مخبر الاستراتيجيات والسياسات الاقتصادية في الجزائر University of M'sila

† نويبات عبد القادر abdelkader.nouibat@univ-msila.dz

1. المقدمة

لقد تزايد اهتمام الحكومات باختلاف أنظمة الحكم فيها بالضرائب كأحد أدوات السياسة المالية بهدف السعي إلى أن تحقق من خلالها أهداف اقتصادية، اجتماعية ومالية. تمثل الإدارة الضريبية أحد أبرز المستخدمين للمعلومات المالية التي يقدمها المكلفين بأداء الضريبة، إلا أن غالبا ما يتم تعديلها أو عدم قبولها من قبل الإدارة الضريبية لأسباب تسندها لعدم موثوقيتها وذلك راجع إلى اعتماد بعض الأساليب المحاسبية التي تسعى إلى تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة من خلال المفاضلة بين البدائل والطرق المحاسبية وهو ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية.

وبناء على ما سبق، تتمحور إشكالية هذه الدراسة في السؤال الجوهرى الآتى:

ما تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين بالضريبة؟

على ضوء الإشكالية الرئيسية يمكن الإشارة إلى مجموعة من الأسئلة التي تشكل الاهتمامات الأخرى المتعلقة بالموضوع

منها:

- فيما تتمثل دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟
- ما هي الأساليب المعتمدة من قبل المكلفين بالضريبة للتهرب منها؟
- هل باستطاعة التدقيق الجبائي على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية البويرة اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يقوم بها المكلفين بالضريبة؟

فرضيات الدراسة

للإجابة عن الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم الاعتماد على جملة الفرضيات الآتية:

- يعتبر التهرب الضريبي من بين أهم دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية لتقليل من الربح الخاضع للضريبة.
- تتعدد الأساليب المعتمدة من قبل المكلفين بالضريبة للتهرب منها .
- ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يقوم بها المكلفين بالضريبة يتم اكتشافها من قبل التدقيق الجبائي على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية البويرة.

أهمية الدراسة

تستمد الدراسة أهميتها من الاهتمام المتزايد بموضوع المحاسبة الإبداعية الذي يتمثل في قيام إدارة المؤسسات باستخدام أساليب متعددة لإظهار نتيجة النشاط والوضعية المالية التي تحقق أهدافهم، وتتجلى أهمية هذه الدراسة في أهمية الضرائب كأحد الأدوات الفعالة في تزويد خزينة الدولة بموارد مالية لتغطية نفقاتها المختلفة وهذه الأخيرة تتأثر بممارسات المحاسبة الإبداعية ويؤدي ذلك إلى عدم تطبيق إحدى أهم قواعد الضريبة وهي العدالة.

أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- بيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.
- محاولة تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي ومدى تأثيرها بالتطورات الاقتصادية والاجتماعية والمالية ووضع الحلول والمقترحات الناجمة لمعالجتها.
- إظهار أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على عملية تحديد الوعاء الضريبي.
- محاولة معرفة قدرة الإدارة الجبائية على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

مناهج الدراسة

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري والتطبيقي كطريقة للتفسير بشكل علمي منظم من خلال جمع المعلومات النظرية والبيانات الميدانية عن المشكلة موضوع الدراسة، ثم تصنيفها وتحليلها للوصول إلى النتائج المرجوة.

الدراسات السابقة

فيما يلي نشير إلى أهم الدراسات التي سيتم تناولها:

- دراسة محمد الطيب الياس فظل الله، أثر جودة التحاسب الضريبي في الحد من الممارسات المهنية الخلاقية في إعداد التقارير المالية وتحسين نوعية المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية على ديوان الضرائب ولاية الخرطوم)، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، 2018، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة كيفية تحقيق جودة المحاسبة الضريبية والتعرف أيضا على أساليب ممارسة المحاسبة الخلاقية، ومن ثم التطبيق العملي لمعرفة دور جودة المحاسبة الضريبية في الحد من تلك الممارسات المهنية الخلاقية، وتوصلت الدراسة إلى نتائج عديدة منها أن المحاسبة الضريبية هي عملية البحث والتقصي الموضوعي للتصريحات الجبائية التي يقدمها الممول بهدف التثبيت من صدق البيانات المدرجة في تلك التصريحات، تساعد جودة المحاسبة الضريبية في الحد من الممارسات المهنية الخلاقية وزيادة الشفافية في المعلومات المالية، وأوصت الدراسة الاهتمام المستمر بالممارسات المهنية الخلاقية وأساليب تطبيقها وطرق اكتشافها والوسائل التي تساعد من حدها عند إجراء المحاسبة الضريبية.

- دراسة محمد حلو داود الخرسان، م.د.عبد الرضا حسن سعود، مدى تأثير نظام التحاسب الضريبي في العراق بالمحاسبة الإبداعية دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب، مجلة جامعة ذي قار، المجلد 9، العدد 3، أيلول 2014، يتمحور موضوع الدراسة حول معرفة مدى تأثير نظام المحاسبة الضريبية بسبب الإجراءات والأساليب والسياسات التي تعتمد عليها المحاسبة الإبداعية، توضيح لمفهوم ومقومات نظام المحاسبة الضريبية في العراق وتوصلت الدراسة إلى أن هناك ارتباط معنوي موجود بين المحاسبة الإبداعية ونظام المحاسبة الضريبية ما يقارب 25 % من الشركات عينة البحث تمارس نوع أو أكثر من أساليب المحاسبة الإبداعية، وأهم ما أوصت به الدراسة ضرورة اهتمام الإدارة الضريبية بتدريب العاملين في قسم الشركات بإجراءات المحاسبة الإبداعية للتمكن من معرفة الكشوف المالية التي تنطوي على حالات من ممارستها.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أنه ركزت الدراسات السابقة على جودة التحاسب الضريبي ونظام التحاسب الضريبي وعلاقتها بممارسات المحاسبة الإبداعية، في حين لم تدرس في أي من الدراسات السابقة آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية على الوعاء الضريبي والإجراءات المتخذة من قبل الإدارة الجبائية لاكتشافها والحد منها، وهذا ما سوف يتناوله في هذه الدراسة.

2. مفهوم المحاسبة الإبداعية

ظهرت عدة تعريفات للمحاسبة الإبداعية في الأدبيات المحاسبية، نذكر منها ما يلي:

عرفت المحاسبة الإبداعية بأنها الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، من خلال الاستفادة من البدائل والمبادئ المحاسبية، وأي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل (إبراهيم، 2016، صفحة 35)، كما أن التعريف الأكثر شمولية لمفهوم المحاسبة الإبداعية يتمثل في كونها مجموعة الأساليب والإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في المؤسسة، وأن للمحاسبة الإبداعية مظهرين أولهما قانوني يصادق عليه المدقق الخارجي وينتج من الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة، وثانيتها غير قانوني يصادق عليه المدقق الخارجي تواطئا مع إدارة الشركات ينتج من التلاعب والتحرير في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه وليس ما يجب أن تكون عليه (الحلي، 2009، الصفحات 8-9)، كذلك يقصد بها إتباع بعض التجاوزات المحاسبية التي تجعل الشركة المعنية تبدو أفضل من الواقع سواء من حيث قوة المركز المالي أو حجم الأرباح وقد يحدث أحيانا العكس فتستخدم في تخفيض حجم الأرباح وذلك للتهرب من الضرائب (Barnea, 1976, p. 87).

ومن خلال ما تقدم يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها الممارسات غير الأخلاقية من قبل إدارة المؤسسات وذلك باستغلال عنصر المرونة والاختيار في المبادئ والطرق المحاسبية من أجل تحقيق أهداف معينة، مما ينتج عنها معلومات مالية غير موثوقة بها.

لقد ساعدت عدة عوامل على ظهور المحاسبة الإبداعية من بينها:

- حرية القياس المحاسبي والذي يتيح للإدارة إمكانية التلاعب للوصول إلى أهداف معينة.
- حرية اختيار إدارة المؤسسات التوقيت المناسب لتنفيذ بعض العمليات.

3.دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

تتعدد الدوافع وراء استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل إدارة المؤسسات نبرز أهمها فيما يلي (صديقي، 2015، صفحة 62) :

- تحقيق أرقام محددة للأرباح: قد تلجأ المؤسسات إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع تحقيق رقم أرباح محدد تسعى إليه، أو أرباح تعادل توقعاتها المنشورة حول أرباح المؤسسة أو توقعات المحللين الماليين في السوق.
- الحصول على التمويل أو المحافظة عليه: غالبا ما تسعى إدارات المؤسسات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني المؤسسات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية، وهنا تلجأ لإعادة تمويل نفقاتها والتزاماتها من خلال المؤسسات المالية باللجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة النشاط والوضعية المالية محاسبيا وليس حقيقيا لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية.
- التأثير على سمعة المؤسسة ايجابيا في السوق: تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحيانا بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء المؤسسات والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي، ودون تدخل من إدارة المؤسسة، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة المؤسسة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية تجاه السوق وخصوصا أمام مساهمها، لذلك فإن أحد دوافع المؤسسة استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو التأثير ايجابيا على سمعة المؤسسة.

- التهرب الضريبي: يعد من أهم الدوافع الأساسية للإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية وهذا بتزكية المساهمين وبالتعاون مع المدققين الخارجيين.

إن 61% من عمليات الاحتيال في الكثير من المؤسسات العالمية، كانت هدفها إخفاء الأرباح وذلك للتهرب من دفع الضريبة أو تقليل مبلغ الضريبة، وأشار (ZACK, 2013, pp. 240-241) إلى أهم الطرق التي تلجأ إليها إدارة بعض المؤسسات للتلاعب في المعلومات المالية المصرح بها والمقدمة للإدارة الجبائية من بينها:

- تضخيم التكاليف التي أنفقتها المؤسسة لمزاولة نشاطها، وإدراج تكاليف أخرى (شخصية) لا تتعلق بنشاط المؤسسة، كذلك التلاعب في معدلات الاهتلاك للتثبيات وتقليل حجم المبيعات.

- سجلات متعددة: هناك أسباب تلجأ إليها الإدارة لتنظيم مجموعتان من السجلات المحاسبية وتقوم في بعض الأحيان إدارة المؤسسات بتقديم سجلات غير صحيحة وغير مشروعة إلى الإدارة الجبائية من أجل التهرب من الضريبة.

مما سبق يتبين أن المحاسبة الإبداعية تعد سلوكا غير أخلاقي من قبل المحاسبين وذلك لتحقيق أهداف معينة لخدمة فئة معينة على حساب باقي الفئات المستفيدة من المعلومات المالية للمؤسسات، نظرا لاستفحال ظاهرة التهرب الضريبي فمن الضروري فهم طبيعتها وأسبابها، والإلمام بمختلف الطرق التي تؤثر بالأرباح (الإيرادات والتكاليف) التي تعتبر الوعاء الضريبي الذي على أساسه يتم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي.

4. عموميات حول الوعاء الضريبي، التهرب الضريبي، الرقابة الجبائية

تعتبر الضرائب من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة للدول، ففي هذا العنصر سيتم عرض أهم المفاهيم المتعلقة بها.

1.4 مفهوم الوعاء الضريبي

قبل التطرق إلى مفهوم الوعاء الضريبي لابد من تعريف الضريبة، حيث تعرف الضريبة على أنها إستقطاع نقدي جبري يدفعه الشخص الطبيعي والاعتباري للدولة بصورة نهائية وبدون مقابل حتى تتمكن من القيام بوظائفها المختلفة (فضل الله، 2018، صفحة 97) والجبائية أوسع من مفهومي كل من الضرائب والرسوم، فالجبائية تتضمن الضرائب والرسوم إضافة إلى الإتاوات والمساهمات الاجتماعية، ومن يمكن استخلاص خصائص الضريبة المتمثلة في:

- الضريبة اقتطاع نقدي ليس عيني.
 - الضريبة إجبارية ذات طابع إلزامي.
 - يخضع لها الشخص الطبيعي والاعتباري.
 - الضريبة تدفع بصورة نهائية غير قابلة للاسترجاع.
 - تؤدي للدولة.
 - الغرض من تحصيلها للإنفاق العام.
- يقصد بوعاء الضريبة المادة أو العنصر الذي تفرض عليه الضريبة، واختيار وعاء الضريبة يتمتع بأهمية بالغة في سياسة الدولة الضريبية إذ تتوقف عدالة الضريبة ووفرة حصيلتها على حسن اختيار وعاتها، وعرف الوعاء الضريبي بأنه المادة الخاضعة للضريبة وهذا الوعاء قد يكون إيراد شخص أو المال بحد ذاته، وقد يكون واحدا أو متعددا (داخل، 2016، صفحة 381)، ويشمل الوعاء الضريبي الجوانب الآتية (عبد المجيد، 2011، الصفحات 45-51):
- اختيار أساس فرض الضريبة: أي الشيء الذي يتم إخضاعه للضريبة كالأفراد، الثروة، الدخل، النشاط أو المنتج ومن ثم يعبر عن العنصر الاقتصادي الذي يخضع للضريبة.
 - تحديد الواقعة المنشئة للضريبة: تعبر الواقعة المنشئة للضريبة عن الحدث الذي بموجبه يتم إنشاء الدين الضريبي، أي الوقت الذي يمكن فيه للسلطة المالية إلزام الأفراد على التنازل على جزء من المادة التي تم اختيارها أساسا لفرض الضريبة وفق مبدأ الملائمة في التحصيل.
 - تحديد المادة الخاضعة للضريبة: وهذا من خلال التعرف على حدود هذه المادة باستبعاد ما يسمح القانون باستبعاده حتى لا يخضع للضريبة، بمعنى آخر تقدير المادة الخاضعة للضريبة كليا تمهيدا لحساب مبلغ الضريبة.
- هنالك العديد من الطرق التي يتم استخدامها في سبيل تقدير الوعاء الخاضع للضريبة منها طرق غير مباشرة (التقدير التقريبي) التي تقوم بالتقدير بصورة تقريبية استنادا مثلا للمظاهر الخارجية وقرائن معينة، وطرق مباشرة (التقدير الحقيقي) وهي تلك الطرق التي تقوم بتقدير الدخل بصورة حقيقية ووفقا للواقع.
- #### 2.4 ماهية التهرب الضريبي
- يقصد بالتهرب الضريبي 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 والاجتماعية (بوزيدة، 2007، صفحة 39).
- المشروع الجزائري ذكر بعض الطرق الاحتمالية التي يعتمد عليها المكلف للتهرب من الضريبة منها ما جاء في المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية، المادة 193 الفقرة 02 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 واحتيالية كإخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضريبة، الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال أو التراكات عن طريق الوفاة أو الوصية أو الهبة، استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات حقيقية أو البيع أو الشراء دون فواتير.
- ويمكن إرجاع ظاهرة التهرب الضريبي لعدة أسباب منها الأسباب المتعلقة بالمكلف والتي تندرج في إطار ذاتية نفسية أخلاقية أو حتى عقائدية، أسباب متعلقة بالإدارة الجبائية والأسباب المتعلقة بالمنظومة الجبائية والوضعية الاقتصادية للدولة والتي لها تأثير كبير على الحالة الاقتصادية للمكلف وانعدام الاستقرار السياسي داخل الدولة.

3.4 علاقة المحاسبة الإبداعية بعملية تحديد الوعاء الضريبي

يسعى المكلفون بالضريبة عند إعداد تصريحاتهم الضريبية إلى 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 (داخل، 2016، صفحة 383)، والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية تتوافر فيها عنصرين مهمين، العنصر الأول التأثير على أرقام الكشوف المالية سواء بالزيادة أو النقصان والعنصر الثاني توافر عنصر التعمد حيث تقوم الإدارة باللجوء إلى تلك الأساليب بشكل متعمد لتحقيق أهداف محددة، وهناك أسلوبان أساسيان للتلاعب في العمليات المحاسبية وهما (سعود، 2014، الصفحات 8-9):

- تضخيم الأرباح عن طريق تضخيم إيرادات الفترة أو تخفيض تكاليف الفترة.
 - تخفيض أرباح العام الحالي عن طريق تخفيض الإيرادات أو تضخيم التكاليف.
- يؤدي بالمكلفين الخاضعين (الأشخاص الطبيعيين والمعنويين) إتباع الطرق والأساليب التي تحول دون دفعهم للضرائب، لهذا تسن التشريعات والآليات الكفيلة بمحاربة مثل هذه الظواهر، ومن أهمها الرقابة الجبائية.

4.4 الرقابة الجبائية

عرفت الرقابة الجبائية على أنها عملية قد تكون داخل المؤسسة المعنية أو عملية نقل مختلف الوثائق والسجلات المتعلقة بالمحاسبة من طرف المراقبين إلى إدارة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وهذا بإرادة من المؤسسة بحيث لا تتجاوز هذه المراقبة 6 أشهر، كما تقتضي عملية المراقبة الجبائية التأكد من صحة المعلومات المصرح بها وبالتالي قمع عمليات التهرب الضريبي أو محاولة التقليل منها (السعيد، 2015، صفحة 48)، الرقابة الجبائية تعد أداة الإدارة الجبائية التي منحت لها من قبل القانون تتيح لها التأكد من صدق التصريحات المقدمة من قبل المكلفين، والتحقق من كل المعلومات لاكتشاف وتصحيح الأخطاء والمخالفات المرتكبة. وفقا للنظام الجبائي الجزائري يمكن تقسيم الرقابة الجبائية إلى (بلال، 2013، الصفحات 32-35):

- رقابة داخلية تتم على مستوى المفتشية وتشمل على الرقابة الشكلية التي تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، دون إجراء أية مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية، والرقابة على الوثائق وتتم هذه المرحلة على مستوى مصلحة التحقيق والتي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الضريبية المكتتبه من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الجبائية.

- رقابة خارجية تتم على مستوى نيابة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تشمل الفحص المحاسبي وهو عبارة عن مجموعة من العمليات التي تهدف إلى فحص في عين المكان للملفات المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال للتأكد من صحة التصريحات الجبائية بمقارنتها بالعناصر الخارجية كالدفاتر المحاسبية وتطبق خصوصا على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة، والفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية وهي مجموع العمليات والأبحاث التي تهدف إلى كشف الفارق الموجود والمتوقع بين الريح المصرح به والريح الحقيقي، الرقابة على التقييم ويخص الرقابة على تقييم العقارات، حيث تؤدي الرقابة الخارجية إلى انتقال أعوان لا تقل رتبته عن مراقب إلى مكان مزاولة المكلف بالضريبة لنشاطه لإجراء معاينة ميدانية تأكدا من صحة المعلومات الواردة في التصريحات المقدمة للإدارة الجبائية.

5. الدراسة التطبيقية

تم إجراء دراسة تطبيقية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية البويرة، واختيار حالة من ضمن التحقيق المحاسبي والجبائي التي أجريت في المديرية.

1.5 تقديم المديرية الولائية للضرائب

تأسست المديرية الولائية للضرائب ومن بينها مديرية الضرائب لولاية البويرة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60

المؤرخ في 23 فيفري 1991 المتضمن لتنظيم واختصاصات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية المعدل والمتمم. وتضم هذه المديرية خمس مديريات فرعية هي:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
- المديرية الفرعية للتحصيل.
- المديرية الفرعية للمنازعات.
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- المديرية الفرعية للوسائل.

وبالإضافة إلى 11 مفتشية و23 قباضة منها 8 قباضات للتحصيل و15 قباضة للتسيير.

تضم المديرية العامة للضرائب تسع مديريات جهوية، وتضم كل مديرية جهوية على مديريات ولائية فالمديرية الجهوية

لسطيف تضم خمس مديريات ولائية وهي:

- المديرية الولائية للضرائب سطيف.
- المديرية الولائية للضرائب بجاية.
- المديرية الولائية للضرائب البويرة.
- مديرية الولائية للضرائب برج بوعريج.
- المديرية الولائية للضرائب المسيلة.

مديرية الضرائب لولاية البويرة من حيث تدرجها الإداري تابعة للمديرية الجهوية لسطيف وهذه الأخيرة هي إحدى المديريات الجهوية التابعة للمديرية العامة للضرائب، تراقب المديرية العامة للضرائب وتشرف على المديريات الجهوية والتي تقوم بدورها بمتابعة المديريات الولائية للضرائب التي تنفذ السياسة المالية للدولة وتقوم بتحصيل الضرائب. المديرية الفرعية للرقابة الجبائية هي إحدى خمس المديريات الفرعية لمديرية الضرائب لولاية البويرة وهي محل الدراسة التطبيقية ويكمن عمل هذه المديرية في مراقبة المكلفين بالضريبة ما بين المفتشية والقباضة، تضم هذه المديرية ثلاث مكاتب، مكتب البحث عن المعلومات، مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات، مكتب التحقيقات الجبائية.

هي مكلفة بـ:

- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.
- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.

2.5 التحقيق المحاسبي والجبائي لمؤسسة أشغال البناء SARL

تحقيق حول نشاط السيد x لسنة 2015، تبعا للتحقيق المحاسبي والجبائي لنشاط شخص طبيعي يمارس أعمال البناء (مؤسسة أشغال البناء) بالبويرة، والتي بدأ التحقيق فيها تبعا لإشعار بالتحقيق المحاسبي رقم 104 في تاريخ 2015/09/11، والمسلم له في اليد بنفس التاريخ، ويمتد التحقيق من 2011/01/01 إلى 2014/12/31. وبعد دراسة الملفات الجبائية للمؤسسة وانتهاء المدة القانونية المحددة للإشعار بالتحقيق تبدأ عملية التحقيق وتدوم 10 أيام، حيث يقوم بها مراقب ورئيس الفرقة، خلال عملية التحقيق المحاسبي يقوم المحقق بمراقبة التصريحات الخاصة بنشاط المكلف والتي تخص السنوات 2011، 2012، 2013، 2014 بغية التحقيق في مدى صدق المعلومات المالية المصريح بها من قبل المكلف يقوم المحقق بإعداد كشفان وهما عبارة عن نموذجان معدان من طرف الإدارة الجبائية، أحدهما يلخص عناصر أصول وخصوم ميزانيات السنوات المعنية بعملية التحقيق لإجراء مقارنات لعناصر الميزانية عبر السنوات ويسمح بالوقوف على التغيرات والثغرات التي قد تحدث لبعض عناصر الميزانية، أما الآخر فيتضمن بعض المعلومات المالية وخاصة تلك المتعلقة بالنتائج الوسيطة والنهائية المحققة خلال السنوات المعنية بالتحقيق، ويتم تحرير محضر النقائص والتلاعبات وإعادة تقويم الوضعية الجبائية للمكلف حسب

النتائج المتوصل إليها، وتقوم بإرساله للمكلف تعطى مهلة 40 يوما للمكلف بالضريبة ابتداء من أول يوم من استلامه للتبليغ لتقديم ملاحظته وأرائه حول نتائج التقييم، وله الحق في الاستعانة بمستشار قانوني لمساعدته ويخول له القانون النقاش لكن في حدود الشرع، ثم يتم تحرير التقرير النهائي مع إنشاء رقم الأعمال والأرباح وفرض الضرائب المستحقة والعقوبات المفروضة ضمن جداول مفصلة. نشاط مؤسسة أشغال البناء تخضع إلى الضرائب الآتية: الرسم على النشاط المهني (TAP)، الرسم على القيمة المضافة (TVA)، الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، يجب على المكلف في النظام الحقيقي احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتقيدها حتى تكون المعلومات ذات مصداقية وهذا وفقا للنظام المحاسبي المالي، وألزم أن تتضمن المحاسبة المقدمة جميع الوثائق والدفاتر المحاسبية المفروضة في القانون التجاري من خلال المادتين 09، 10 وأهم الدفاتر دفتر الأجور، دفتر الجرد، الدفتر المركزي. إن عمليات التحقيق المحاسبي والجبائي للوثائق والسجلات المحاسبية أظهرت نقائص وأخطاء التي بإمكانها المساس بمصداقية وموثوقية المعلومات المالية المقدمة، والتي تتمثل في:

● من حيث الشكل

- غياب التسجيلات المحاسبية في الدفتر المركزي للسنوات 2013، 2014.
- غياب السجلات الثانوية: البيع، الشراء، البنك، الصندوق، للسنوات 2013، 2014.
- غياب بعض وضعيات الأشغال لسنة 2011، وغياب كلي لوضعيات الأشغال للسنوات 2012، 2013، 2014.
- إخفاء حساب بنكي BNA.

● من حيث المضمون

- قرض بنكي مسجل في الدفاتر المحاسبية لسنة 2011 غير مبرر بمقدار 1.553.143 دج.
- عدم توافق بين رقم الأعمال المصرح به للرسم على النشاط المهني والرقم المصرح به للرسم على القيمة المضافة.
- عدم التصريح بالمداخيل البنكية للسنوات الأربعة، وهذا ما تبينه الجداول.
- سنة 2011: بعد معاينة الحسابات البنكية، تم وضع جدول للمداخيل البنكية كمايلي:

الجدول رقم 01: جدول كشف حساب لدى البنك لسنة 2011-BADR-CPA

حساب BADR		حساب CPA		التاريخ
HT 17%	TTC	HT 17%	TTC	
/	/	4.866.665	5.693.999	فيفري
/	/	4.866.665	5.693.999	مارس
/	/	/	/	ماي
3.450.000	4.036.500	/	/	جويلية
750.000	877.500	1.377.560	1.611.746	سبتمبر
76.855	89.921	/	/	أكتوبر
/	/	135.821	158.911	نوفمبر
/	/	3.064.306	3.585.238	//
5.190.484	6.072.867	/	/	ديسمبر
9.467.339	11.076.788	14.311.017	16.743.893	مجموع 2011

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مديرية الضرائب بالبويرة.

بعد عمليات المقارنة بين جدول المداخيل البنكية والتصريحات 50 تم استنتاج عدم التوافق بينهما كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم 02: جدول المقارنة البنكية لسنة 2011

البيان	مبلغ TTC	مبلغ HT%17	مبلغ 7 HT%
التحصيل البنكي	27.820.681	23.778.356	/
رقم الأعمال المصرح به (G 50)	21.498.984	18.375.200	/
الفرق بينهما	6.321.697	5.403.156	/

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مديرية الضرائب بالبويرة.

- سنة 2012: بعد معاينة الحسابات البنكية، تم وضع جدول للمداخيل البنكية كمايلي:

الجدول رقم 03: جدول كشف حساب البنك لسنة 2012-BADR-CPA

التاريخ	حساب CPA		حساب BADR	
	HT 17%	TTC	TTC	HT 17%
جانفي	100.000	85.470	/	/
أفريل	/	/	/	/
جوان	5.791.500	4.950.000	/	/
جويلية	/	/	/	/
أوت	/	/	/	/
أكتوبر	/	/	/	/
نوفمبر	/	/	3.036.769	3.553.020
مجموع 2012	5.891.500	5.035.470	3.036.769	3.553.020

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مديرية الضرائب بالبويرة.

تم استنتاج عدم التوافق بين جدول المداخيل البنكية وبين تصريحات G 50 وتم إعداد جدول المقارنة الآتي:

الجدول رقم 04: جدول المقارنة البنكية لسنة 2012

البيان	مبلغ TTC	مبلغ HT%17	مبلغ 7 HT%
التحصيل البنكي	9.424.520	8.072.239	/
رقم الأعمال المصرح به (G 50)	15.417.388	13.177.255	/
الفرق بينهما	5.992.868	5.105.016	/

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مديرية الضرائب بالبويرة.

ملاحظة: الفرق بمبلغ 5.105.016 دج، هو رقم الأعمال المفوتر ولكن غير مصرح به.

الجدول رقم 05: جدول المقارنة البنكية لسنة 2013

البيان	مبلغ TTC	مبلغ HT%17	مبلغ 7 HT%
التحصيل البنكي	18.085.003	9.073.037	6.984.188
رقم الأعمال المصرح به (G 50)	16.007.599	7.297.477	6.980.889
الفرق بينهما	2.077.404	1.775.560	3.299

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مديرية الضرائب بالبويرة.

الجدول رقم 06: جدول المقارنة البنكية لسنة 2014

البيان	مبلغ TTC	مبلغ HT%17	مبلغ 7 HT%
التحصيل البنكي	44.547.921	36.935.400	1.224.389
رقم الأعمال المصرح به (G 50)	35.413.088	29.147.855	1.224.390
الفرق بينهما	9.134.833	7.787.545	/

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مديرية الضرائب بالبويرة.

- كشف حساب لدى BNA غير مصرح بها لسنة 2011، 2012، 2013، 2014 ومبينة في الجدول الآتي:
الجدول رقم 07: جدول كشف حساب لدى BNA

2014		2013		2012		2011		البيان
HT 17%	MT TTC	HT 17%	MT TTC	HT 17%	MT TTC	HT 17%	MT TTC	
341.880	400.000	/	/	/	/	/	/	فيفري
/	/	341.780	399.883	/	/	/	/	مارس
/	/	/	/	341.880	400.000	/	/	أفريل
/	/	/	/	/	/	341.880	400.000	ماي
/	/	/	/	512.820	600.000	/	/	أوت
/	/	51.2820	600.000	427.350	500.000	/	/	أكتوبر
513.623	600.400	/	/	/	/	/	/	نوفمبر
/	/	/	/	/	/	512.820	600.000	ديسمبر
855.503	1.000.400	854.600	999.883	1.282.050	1.500.000	854.700	1.000.000	المجموع

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مديرية الضرائب بالبويرة.

- فواتير الشراء من موردين متهربين من الضريبة لسنة 2012، 2013 و تم وضع أسماء مستعارة وهذا تجنباً للوقوع في التشهير المعاقب عليه قانوناً بالمواد 303 مكرر و 303 مكرر من القانون 23/06 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006، وفي مادة 39 من دستور 1996. والمبينة في الجدول الآتي:

الجدول رقم 08: جدول فواتير الشراء لسنة 2012-2013

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المورد	مبلغ HT	مبلغ TVA
1	2012/01/15	سلامي لعزازي	8.800.000	1.496.000
مجموع سنة 2012				
1	2013/01/03	ETB- SEDDIKI AHMED - DJOUAB	577.500	98.175
2	2013/01/14	// //	575.400	97.818
3	2013/01/25	// //	573.160	97.437
5	2013/02/05	// //	577.500	98.175
15	2013/04/11	// //	475.000	80.750
41	2013/05/24	// //	555.000	93.500
مجموع سنة 2013				
			3 333 560	565 855

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مديرية الضرائب بالبويرة.

تبعا لما سبق فإن المحاسبة المقدمة من المكلف بالضريبة قد رفضت تماما، لجميع النشاطات التي خاضت للتحقيق المحاسبي والجبائي. بعد رفض محاسبة المكلف، سيتم إعادة تأسيس رقم الأعمال للسنوات المعنية بالمراقبة.

الجدول رقم 09: جدول إعادة تأسيس رقم الأعمال

البيان	2011	2012	2013	2014
رقم الأعمال المصرح به HT	18.375.200	13.177.255	14.278.366	30.372.245
رقم الأعمال غير مصرح به HT	5.403.156	/	1.778.859	7.487.545
رقم الأعمال الإجمالي HT	23.778.356	13.177.255	16.057.225	37.859.790

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مديرية الضرائب بالبويرة.

إعادة حساب الضرائب المصححة

- الرسم على النشاط المهني

الجدول رقم 10: جدول حقوق الرسم على النشاط المهني

2014	2013	2012	2011	البيان
37.859.790	16.057.225	13.177.255	23.778.356	رقم الأعمال المعترف به
30.372.245	14.278.366	13.177.255	18.375.200	رقم الأعمال المصرح به والخاضع للرسم على النشاط المهني
7.487.545	1.778.859	/	5.403.156	الزيادة (Rehaussement)
149.750,9	35.577,18	/	108.063,12	معدل الرسم على النشاط المهني 2%
15%	15%		15%	معدل الضريبة
22.462,63	5.336,57	/	16.209.46	مبلغ الضريبة
172.213,53	40.913,75	/	124.272,58	مجموع الرسوم

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مديرية الضرائب بالبويرة.

من خلال النشاط الممارس من قبل المؤسسة، سيتم إخضاع رقم الأعمال المفوتر للفترة للرسم على النشاط المهني حسب المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة بمعدل 2% من 2011/01/01 إلى 2014/12/31 والجزء غير مصرح به يخضع إلى ضرائب مالية حسب المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة.

- الضريبة على أرباح الشركات

بعد رفض المحاسبة الخاصة بالملكف، فإن الضرائب على الأرباح ستعاد تأسيسهم، بتطبيق معدل الهامش الصافي 12% لرقم الأعمال المفوتر الإجمالي للسنوات المعنية بالتحقيق، والمبينة في الجدول الآتي:

الجدول رقم 11: جدول إعادة تأسيس الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات

2014	2013	2012	2011	البيان
37.067.131	15.245.099	13.177.255	18.375.200	رقم الأعمال المفوتر HT
/	/	5.105.016	/	رقم الأعمال المفوتر غير مصرح به HT
37.067.131	15.245.099	18.282.271	18.375.200	رقم الأعمال المعترف به HT
12%	12%	12%	12%	معدل الهامش الصافي
maintenu	1.829.411	2.193.872	2.205.024	الربح المعترف به (1)
7.080.491	خسارة -3.124.963	225.561	213.686	الربح المعترف به (2)
/	1.829.411	1.968.311	1.991.338	الفرق الخاضع للضريبة (2-1)

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مديرية الضرائب بالبويرة.

- الضريبة على الدخل الإجمالي / على النشاط الصناعي والتجاري

الجدول رقم 12: جدول الضريبة على الدخل الإجمالي / على النشاط الصناعي والتجاري

2013	2012	2011	البيان
1.829.411	2.193.872	2.205.024	الربح المعترف به
508.293	635.855	639.758	الحقوق المقابلة (1)
-3.124.963	225.561	213.686	الربح خاضع للضريبة
00	21.112	18.737	الحقوق المقابلة (2)
508.293	614.742	621.021	الفرق / حقوق IRG (2-1)

25%	25%	25%	معدل الضريبة
127.073	153.685	155.255	مبلغ الضريبة
635.366	768427	776.276	إجمالي الرسوم المستحقة

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مديرية الضرائب بالبويرة.

- الرسم على القيمة المضافة

من خلال النشاط الممارس من قبل المؤسسة المتمثل في أعمال البناء، سيتم إخضاع رقم الأعمال المفوتر للفترة للرسم على القيمة المضافة إجباريا بمعدل 7% و 17%.

الجدول رقم 13: جدول استخراج الرسم على القيمة المضافة

2014	2013	2012	2011	البيان
4.624.190	1.693.274	1.967.875	2.671.096	الرسم على القيمة المضافة القابلة للخصم / G50
3.128.190	1.693.274	1.967.875	2.105.241	الرسم على القيمة المضافة القابلة للخصم/ الفواتير
1.496.000	/	/	565.855	الفرق

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مديرية الضرائب بالبويرة.

الجدول رقم 14: جدول حقوق الرسم على القيمة المضافة

2014	2013	2012	2011	البيان
1.224.390	6.984.188	/	/	رقم الأعمال المعترف به الخاضع للمعدل 7%
36.935.400	9.073.037	13.177.255	23.778.356	رقم الأعمال المعترف به الخاضع للمعدل 17%
38.159.790	16.057.225	13.177.255	23.778.356	مجموع رقم الأعمال المعترف به
1.224.390	6.980.889	/	/	رقم الأعمال المصرح به الخاضع للمعدل 7%
29.147.855	7.297.477	13.177.255	18.375.200	رقم الأعمال المصرح به الخاضع للمعدل 17%
30.372.245	14.278.366	13.177.255	18.375.200	مجموع رقم الأعمال المصرح به
/	3.299	/	/	Rehaussement à 7%
7.787.545	1.775.560	/	5.403.156	Rehaussement à 17%
7.787.545	1.778.859	/	5.403.156	مجموع الزيادة
/	230,93	/	/	TVA %7
1.323.882,65	301.845,2	/	918.536,52	TVA%17
1.496.000	/	/	565.855	achats à rappeler / المشتريات TVA
2.819.882,65	302.076,13	/	1.484.391,52	مجموع رسوم TVA
25%	25%	%	25%	معدل الضريبة
704.970,66	75.519	/	371.097,88	مبلغ الضريبة
3.524.853,31	377.595,13	/	1.855.489,4	إجمالي الرسوم المستحقة

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مديرية الضرائب بالبويرة.

النتائج والتوصيات

النتائج

تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- تلجأ إدارة المؤسسات إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية إما لتضخيم الأرباح بهدف زيادة نصيب الإدارة من الأرباح وسهولة الحصول على قروض أو تخفيض الأرباح بهدف التهرب من الضرائب.
- يقوم المكلف بالضريبة في سبيل التخلص من العبء الضريبي المفروض عليه بإتباع عدة أساليب تمكنه من التخلص من التزاماته الجبائية كتضخيم الأرباح عن طريق تضخيم إيرادات الفترة أو تخفيض تكاليف الفترة أو تخفيض أرباح العام الحالي عن طريق تخفيض الإيرادات أو تضخيم التكاليف.
- إن التهرب الضريبي هو عدم التزام المكلف بالضريبة ومحاولة التخلص من دفعها فالأسباب التي تؤدي إلى التهرب ومهما كانت طبيعتها سواء التي تعود إلى الاقتصاد أو إلى النظم الضريبية أو أسباب ذاتية تعود إلى المكلف نفسه فإنها تلحق آثار سلبية بالدولة وبالمكلف نفسه.
- تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي حولت الإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها ولتحقيق الأهداف المرجوة، لكن المكلف بالضريبة يمارس أساليب المحاسبة الإبداعية بسبب ضعف إجراءات التدقيق في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية البويرة.
- بغية التحقيق في مدى صدق المعلومات المالية المصرح بها من قبل المكلف يقوم المحقق بإعداد كشفان، أحدهما يلخص عناصر أصول وخصوم ميزانيات السنوات المعنية بعملية التحقيق لإجراء مقارنات لعناصر الميزانية عبر السنوات ويسمح بالوقوف على التغيرات والثغرات التي قد تحدث لبعض عناصر الميزانية، أما الآخر فيتضمن بعض المعلومات المالية وخاصة تلك المتعلقة بالنتائج الوسيطة والنهائية المحققة خلال السنوات المعنية بالتحقيق، ويتم تحرير محضر النقائص والتلاعبات وإعادة تقويم الوضعية الجبائية للمكلف حسب النتائج المتوصل إليها.
- من خلال التحقيقات التي قامت بها المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية البويرة تم اكتشاف فواتير شراء من موردين متهربين من الضريبة، وتلاعبات مختلفة على حسابات المكلف بالضريبة، حيث تم رفض محاسبته وإعادة تأسيس كل من رقم الأعمال والأرباح وتم إخضاعه للعقوبات المنصوص عليها في القانون.

التوصيات

- من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم بعض التوصيات التي نوجزها في ما يلي:
- تفعيل دور الجهات الرقابية والإشرافية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- توعية وتحسيس المكلف بدور الضريبة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية وبدوره اتجاه هذه التنمية.
- قدرة الإدارة الجبائية على فرض الرقابة على مجمل الأداء المالي والمحاسبي للمكلفين بالضريبة، بما يحقق المحافظة على الحصيلة الضريبية من الضياع.
- الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملية للمراقبين لدى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية البويرة بشكل مستمر للتمتع بالوعي المهني والثقافة والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية والمستجدات في بيئة الأعمال.
- تطوير الطرق المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية البويرة.

قائمة المراجع باللغة العربية

- بدر الزمان خمقاني، مسعود صديقي، واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية دراسة حالة عينة من الشركات البترولية للفترة 2012-2013، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، (08)، 2015.
- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات: دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2007.
- خضراوي الهادي، سعيداني محمد السعيد، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، (2)، جوان 2015.
- قدي عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، الأردن: دار جرير للنشر والتوزيع، 2011.
- كمال أحمد يوسف، كفاح صالح إبراهيم، أثر محاسبة القيمة العادلة على المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية، مجلة الدراسات العليا، 5 (20)، 01/07/2016.
- ليلى عبد الصاحب داخل، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، (47)، 2016.
- محمد الطيب الياس فضل الله، أثر جودة التحاسب الضريبي في الحد من الممارسات المهنية الخلاقية في إعداد التقارير المالية وتحسين نوعية المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية على ديوان الضرائب ولاية الخرطوم)، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، 2018.
- محمد حلو داود الخرسان، عبد الرضا حسن سعود، مدى تأثير نظام التحاسب الضريبي في العراق بالمحاسبة الإبداعية دراسة تطبيقية، مجلة جامعة ذي قار، 9 (3)، أيلول 2014.
- محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، المؤتمر العلمي الدولي السابع، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، 10-11 نوفمبر 2009.
- مغاري عبد الرحمان، شيخي بلال، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، (2)، جوان 2013.

قائمة المراجع باللغة الأجنبية

- Barnea, A. J, Classificatory Smoothing of Income With Extraordinary Items, The Accounting Review, 51 (1), 1976.
- ZACK, G. M, Financial Statement Fraud, (I. John Wiley & Sons, Éd.) Hoboken New Jersey, 2013.