

الرقم التسلسلي:

رقم التسجيل:

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: 09/03/2023

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	المؤسسة	الصفة
أ.د. بلعجوز حسين	أستاذ التعليم العالي	جامعة المسيلة	رئيسا
أ.د. لقليطي الأخضر	أستاذ التعليم العالي	جامعة المسيلة	مشرقا و مقررًا
د. عريوة رشيد	أستاذ محاضر. أ	جامعة المسيلة	مناقشا
د. قمان عمر	أستاذ محاضر أ	جامعة الجلفة	مناقشا
د. ديلمي عمر	أستاذ محاضر. أ	جامعة سطيف	مناقشا
د. لطرش وليد	أستاذ محاضر. أ	جامعة تيبازة	مناقشا

السنة الجامعية: 2022/2023

شكر وتقدير

أشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل، لقوله تعالى:

"... لئن شكرتم لأزيدنكم " الآية 07 ، سورة ابراهيم

ولقول رسولنا الكريم عليه الصلاة والسلام: "مَنْ لَمْ يَشْكُرِ النَّاسَ لَمْ يَشْكُرِ اللَّهَ" رواه الترمذي.

لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والتقدير والعرفان إلى أستاذي ومرشدي الأستاذ

المشرف البروفيسور لقليطي الأخضر، الذي لم يبخل علي بنصائحه وتوجيهاته التي أفادني بها طيلة فترة إنجاز هذا العمل.

أتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة الموقرة على قبولهم مناقشة الأطروحة، وعلى

مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل أكبر استفادة من الدراسة.

كما أشكر الأستاذ الدكتور ولهي بوعلام على مده يد المساعدة خلال فترة إنجاز هذا العمل

والى مسؤولي المصالح الجبائية على مستوى (المديرية الجهوية للضرائب، المديرية الولائية

للضرائب بسطيف، مركز الضرائب بسطيف) على مساعدتي في إكمال الجانب التطبيقي لهذه

الدراسة، وأخص بالذكر: الأستاذ المفتش عرار حسان، زيتوني ...

أشكر كل هؤلاء على مدهم يد العون لي

الإهداء

أهدي هذا العمل إلى

"روح أمي" رحمها الله وأسكنها فسيح جنانه

"أبي الغالي" شفاك الله وأطال في عمرك

"زوجي العزيز" رفيق الدرب وسندي الذي شجعني

وصبر معي كثيرا لإنجاز هذا العمل

"أولادي الأحباء: رناد ، سراج ، مريم" حفظهم الله

إخوتي ، أخواتي وأولادهم وكل عائلتي

عائلة زوجي "حمر العين

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
–	شكر وتقدير
–	الاهداء
II	فهرس المحتويات
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
VII	قائمة المصطلحات
ب - ك	مقدمة عامة
الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الابداعية	
	مقدمة الفصل
2	المبحث الأول: الاطار النظري لممارسات المحاسبة الابداعية
2	المطلب الأول: التلاعب المحاسبي
7	المطلب الثاني: ماهية المحاسبة الابداعية و دوافع اللجوء إليها
15	المطلب الثالث: المنظور الأخلاقي لممارسات المحاسبة الابداعية
18	المبحث الثاني: أساليب المحاسبة الابداعية في بيانات القوائم المالية
18	المطلب الأول: أساليب المحاسبة الابداعية في عناصر حساب النتائج
25	المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الابداعية في عناصر الميزانية
28	المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الابداعية في بيانات قائمة التدفقات النقدية
29	المطلب الرابع: أساليب المحاسبة الابداعية في بيانات تغيرات حقوق الملكية
30	المبحث الثالث: ممارسات المحاسبة الابداعية في ظل المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي
30	المطلب الأول: الفجوات المتاحة بالمعايير المحاسبية الدولية لممارسة المحاسبة الابداعية
40	المطلب الثاني: ممارسات المحاسبة الابداعية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي
43	المطلب الثالث: تأثير المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المحاسبية ومستخدميها
48	المبحث الرابع: اجراءات الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية
48	المطلب الأول: دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية
49	المطلب الثاني: دور النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية
53	المطلب الثالث: تفعيل (دور مراجع الحسابات، حوكمة الشركات ، اخلاقيات المهنة) في الحد

	من ممارسات المحاسبة الابداعية
56	المطلب الرابع: دور المحاسبة القضائية والرقابة الجائبة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية
59	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية	
61	مقدمة الفصل
62	المبحث الأول: عموميات حول الرقابة الجبائية
62	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها
64	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية
68	المطلب الثالث: أجهزة الرقابة الجبائية
71	المبحث الثاني: صلاحيات وحقوق الادارة الجبائية
71	المطلب الأول: الحق في الاطلاع
72	المطلب الثاني: الحق في الرقابة
73	المطلب الثالث: الحق في المعاينة واستدراك الأخطاء
74	المبحث الثالث: واجبات و ضمانات المكلفين بالضريبة
74	المطلب الأول: المكلفين بالضريبة
83	المطلب الثاني : التزامات المكلف بالضريبة
90	المطلب الثالث: ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية
94	المبحث الرابع: التهرب الضريبي
94	المطلب الأول: التهرب الضريبي وأنواعه
96	المطلب الثاني: أساليب التهرب الضريبي وأسبابه
99	المطلب الثالث: اجراءات الحد من التهرب الضريبي
103	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: آليات واجراءات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الابداعية	
105	مقدمة الفصل
106	المبحث الأول: مراحل واجراءات عملية الرقابة الجبائية المعمقة
106	المطلب الأول: إعداد ، وتنفيذ برامج الرقابة
109	المطلب الثاني: مراحل تنفيذ التحقيق في محاسبة المكلف والمصوب في المحاسبة

115	المطلب الثالث: مراحل تنفيذ التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
117	المبحث الثاني: آليات التحقيق في محاسبة المكلف (التحقيق الجبائي المحاسبي)
118	المطلب الأول: التحقيق المحاسبي للمستندات المحاسبية من حيث الشكل
122	المطلب الثاني: التحقيق المحاسبي لعناصر الميزانية
132	المطلب الثالث: التحقيق المحاسبي لعناصر حساب النتائج
143	المبحث الثالث: نتائج التحقيق في المحاسبة وإعادة تشكيل رقم الأعمال
144	المطلب الأول: نتائج التحقي في المحاسبة
145	المطلب الثاني: طرق إعادة تشكيل رقم الأعمال
149	خلاصة الفصل
	الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية
153	مقدمة الفصل
154	المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة - مديرية الضرائب لولاية سطيف
154	المطلب الأول: مديرية الضرائب لولاية سطيف ومهامها
156	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية سطيف
159	المبحث الثاني: عرض وتحليل ممارسات المحاسبة الابداعية لعينة المؤسسات الخاضعة للرقابة الجبائية
159	المطلب الأول: عرض عينة المؤسسات الخاضعة للرقابة الجبائية
160	المطلب الثاني: دراسة وتحليل التقارير الناتجة عن التحقيق في المحاسبة لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية
198	المطلب الثالث: تقييم مساهمة الرقابة الجبائية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية
200	خلاصة الفصل
201	الخاتمة
206	المراجع
-	الملخص

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1-2	معدلات الضريبة على الدخل الاجمالي	77
2-2	العقوبات المترتبة عن التأخر أو الامتناع في ايداع التصريحات الجبائية	100
3-2	عقوبات الغش في التصريحات	101
1-4	المؤسسات الخاضعة للرقابة الجبائية	160
2-4	ممارسات المحاسبة الابداعية والاجراءات الجبائية المطبقة للمؤسسة 01	161
3-4	الرسم على النشاط المهني المغفل والعقوبات للمؤسسة 01	163
4-4	الأرباح المغفلة للمؤسسة 01	165
5-4	الضريبة على أرباح الشركات غير المصرح بها للمؤسسة 01	166
6-4	الضريبة على الدخل الاجمالي فئة ريوع رؤوس الأموال للمؤسسة 01	166
7-4	ممارسات المحاسبة الابداعية والاجراءات الجبائية المطبقة للمؤسسة 02	168
8-4	رقم الأعمال بعد التدقيق للمؤسسة 02	170
9-4	الرسم على النشاط المهني والغرامات للمؤسسة 02	171
10-4	الرسم على القيمة المضافة والغرامات للمؤسسة 02	172
11-4	الأرباح المغفلة للمؤسسة 02	173
12-4	الضريبة على أرباح الشركات للمؤسسة 02	174
13-4	الضريبة على الدخل الاجمالي فئة ريوع رؤوس الأموال والغرامات للمؤسسة 02	175
14-4	ممارسات المحاسبة الابداعية والاجراءات الجبائية المطبقة للمؤسسة 03	176
15-4	رقم الأعمال بعد التدقيق للمؤسسة 03	180
16-4	الرسم على النشاط المهني والغرامات للمؤسسة 03	181
17-4	الرسم على القيمة المضافة والغرامات للمؤسسة 03	181
18-4	الأرباح المغفلة للمؤسسة 03	183
19-4	الضريبة على الدخل الاجمالي للمؤسسة 03	184
20-4	ممارسات المحاسبة الابداعية والاجراءات الجبائية المطبقة للمؤسسة 04	185
21-4	رقم الأعمال بعد التدقيق للمؤسسة 04	187
22-4	الرسم على النشاط المهني والغرامات للمؤسسة 04	188
23-4	الرسم على القيمة المضافة والغرامات للمؤسسة 04	188
24-4	الأرباح الحقيقية للمؤسسة 04	189

191	الضريبة على الدخل الاجمالي و الغرامات للمؤسسة 04	25-4
192	ممارسات المحاسبة الابداعية والاجراءات الجبائية المطبقة للمؤسسة 05	26-4
194	رقم الأعمال بعد التدقيق للمؤسسة 05	27-4
195	الرسم على النشاط المهني المغفل والعقوبات للحالة 05	28-4
195	الرسم على القيمة المضافة والعقوبات للحالة 05	29-4
196	الارباح المغفلة للحالة 05	30-4
197	الضريبة على الدخل الاجمالي المغفلة والعقوبات	31-4

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	أشكال التلاعب المحاسبي	05
2-1	التلاعب المحاسبي والمرونة المحاسبية	07
1-2	أشكال الرقابة الجبائية	65
2-2	أصناف ضريبة الدخل الاجمالي	75
3-2	التصريحات الجبائية الخاصة بالمكلف بنظام الضريبة الجزافية الوحيدة	85
1-2	التصريحات الجبائية الخاصة بالمكلف بنظام الضريبة الحقيقي	88
1-3	مراحل التحقيق في محاسبة المكلف (التحقيق المحاسبي)	110
2-3	نتائج التحقيق في المحاسبة	143
1-4	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية سطيف	156

قائمة المختصرات

الرمز	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
IRG	Impot sur le Revenu Global	الضريبة على الدخل الإجمالي
IRG/RCM	Impot sur le Revenu Global /Les revenus des capitaux mobiliers	الضريبة على الدخل الإجمالي / ريع رؤوس الأموال المنقولة
IBS	Impôt sur les Bénéfices des Sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
TAP	Taxe sur l'Activité Professionnelle	الرسم على النشاط المهني
VASFE	La Vérification Approfondie sur la Situation Fiscale d'Ensemble	التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
VC	La vérification de la Comptabilité	التحقيق في المحاسبة
VP	La Verification Ponctuelle	التحقيق المصوب
SCF	.Le systeme Comptable et Financier	النظام المحاسبي المالي
IAS	International Accounting Standards	المعايير المحاسبية الدولية
IFRS	International financial reporting standards	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
FIFO	First In First Out	الوارد أولاً الصادر أولاً
CMP	Cout Moyen Pondéré	التكلفة الوسطية المرجحة

مقدمة عامة

تمهيد

نظرا للأزمات الاقتصادية التي تعرضت لها العديد من الدول وانهيار 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، ولجوءها إلى بعض الإجراءات و السياسات المحاسبية من خلال الاستفادة من تعدد البدائل المتاحة في عملية القياس والافصاح المستعملة في اعداد القوائم المالية دون اللجوء الى خرق القواعد والقوانين المحاسبية وهو ما يطلق عليه بممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا الأمر يؤدي إلى تشويه الصورة الحقيقية للشركة وتضليل مستخدمي التقارير المالية ومنهم السلطة المالية المتمثلة في ادارة الضرائب من خلال التحريف الجوهرى في رقم الأعمال والمداخل المحققة ومن ثم التأثير على الوعاء الضريبي لمختلف الضرائب والرسوم المفروضة على هذه الشركات.

ونرى أن تداخل وتعارض الأهداف والغايات بين مستعملي المعلومة المحاسبية، أدى إلى صعوبة الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة مناسبة وكافية، فكان بالضرورة على الأطراف المعنية البحث عن كيفية اللجوء إلى ضمان صدق وموضوعية هذه المعلومات ومدى سلامتها من الأخطاء لأي سبب كان.

وفي هذا الاطار تعددت الوسائل والاجراءات الرقابية التي تساعد بشكل كبير على ضمان وتوليد معلومات محاسبية تتمتع بالشفافية والموضوعية للتعبير عن الوضعية المالية الحقيقية للشركة المعنية، ونجد من هذه الاجراءات الاحتمية على كل مؤسسة اقتصادية في الجزائر الرقابة الجبائية والتي بدورها التي تحوي على طرق وآليات تمكن من اكتشاف العديد من الأخطاء والتجاوزات التي تنجر عن ممارسات بعض الأساليب المحاسبية المضللة، و البحث عن مستوى النشاط والنتيجة الفعلية المحققة، وإيجاد القيم الحقيقية لبعض العناصر، بهدف فرض الضرائب والرسوم المناسبة، وكذا الحد من التهرب الضريبي لهذه المؤسسات.

أولاً: اشكالية الدراسة

في ظل تلاعب ادارات المؤسسات ببيانات القوائم المالية بهدف تحقيق بعض المكاسب الذاتية وتضليل الأطراف ذات المصلحة بشأن حقيقة الأداء الاقتصادي للمؤسسة، أثبتت عدة تساؤلات حول الدور الذي تلعبه إدارة الضرائب من خلال آلية الرقابة الجبائية في الحد من هذه الممارسات المحاسبية المضللة، يأتي طرح التساؤل التالي: "إلى أي مدى يمكن لآليات الرقابة الجبائية أن تساهم في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية ومحاولة الحد منها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟".

ثانيا: الأسئلة الفرعية

- من أجل معالجة الاشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية :
- هل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تمارس أساليب المحاسبة الابداعية.
 - هل يمكن للرقابة الجبائية تساهم في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية ؟
 - هل هناك تقنيات وطرق تستعملها الادارة الجبائية لتصحيح التلاعبات والأخطاء الموجودة بمحاسبة المؤسسة.
 - هل الرقابة الجبائية تسمح بالتقليل من مخاطر ممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟

ثالثا: فرضيات الدراسة:

- الفرضية 01:** " تقوم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بممارسات أساليب المحاسبة الابداعية.
- الفرضية 02 :** يمكن للرقابة الجبائية أن تكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال التحقيق في المحاسبة .
- الفرضية 03:** " توجد مجموعة من التقنيات والطرق لتصحيح الأخطاء والتجاوزات في المحاسبية المستعملة في اطار ممارسات أساليب المحاسبة الابداعية، و إعادة تشكيل رقم أعمال جديد.
- الفرضية 04:** تسمح الرقابة الجبائية من خلال التحقيق في المحاسبة في تقليل مخاطر ممارسات المحاسبة الابداعية من خلال العقوبات المطبقة على ممارسيها.

رابعا: 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 لاطهار كشوف مالية ذات مصداقية والهروب من خطورة التلاعب المحاسبي بالكشوف المالية عن طريق المحاسبة الابداعية كونها تمثل مشكلة في ظل تحديد الدخل الخاضع للضريبة، باستخدام أساليب وممارسات لتبيان صورة وهمية للوضعية المالية للمؤسسة وتضليل أطراف المصلحة ومن بينهم ادارات الضرائب، وجاءت الرقابة الجبائية بدورها لكشف هذه الممارسات المضللة واعادة صياغة أسس ضريبية صحيحة، ومما سبق جاءت هذه

الدراسة لتلقي الضوء على قدرة الرقابة الجبائية من خلال التحقيق في المحاسبة على كشف ممارسات المحاسبة الابداعية في القوائم المالية والتقليل من مخاطرها.

خامسا: أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة الى:

- التعرف على أساليب 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 .

سادسا: أسباب اختيار الموضوع

- الأهمية التي يحظى بها موضوع المحاسبة الابداعية في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة التي يشهدها الاقتصاد العالمي .
- الاطلاع على مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية الاقتصادية للمحاسبة الابداعية في ظل تبنيتها 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.

سابعا: منهج الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياته تم استخدام :**المنهج الوصفي في الجانب النظري وهذا ل عرض** الجوانب المتعلقة بممارسات المحاسبة الابداعية والدور الذي تحتله الرقابة الجبائية في الكشف عنها وتقليلها، وذلك بالاعتماد على الدراسات والأدبيات التي تناولت هذا الموضوع، غير أنه من أجل التعمق في الدراسة أكثر والوصول إلى النتائج تم استخدام المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي من خلال حيث أخذ عينة من مؤسسات اقتصادية جزائرية خضعت للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف وتحليل التقارير المستخلصة من عملية الرقابة الجبائية .

ثامنا: حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة في:

1. الحدود الزمانية: تتمثل في فترة الدراسة التطبيقية وكانت من نوفمبر 2020 الى جانفي 2022 وكانت فترة نوعا ما طويلة وهذا بسبب تعطل مصلحة المراقبة الجبائية لمديرية الضرائب لأكثر من مرة بسبب اصابة الموظفين بفيروس كورونا (COVID 19) .

2. الحدود المكانية: بالنسبة للحدود المكانية فتم اجراء الدراسة على مستوى مديرية الضرائب لولاية سطيف.

تاسعا: الدراسات السابقة

1. الدراسات باللغة العربية :

❖ الدراسة الأولى: جرار، 2006، بعنوان : " تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الابداعية في شركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية "، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية، الأردن

هدفت الدراسة إلى اكتشاف أساليب المحاسبة الابداعية التي تستخدمها المنشآت التجارية المساهمة العامة الأردنية بهدف تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الابداعية في هذه المنشآت التجارية. خلصت الدراسة الى:

- تطبيق الأساليب المحاسبية قائم بشكل متفاوت في تلك المنشآت بعناصر القوائم المالية وتمارس عمليات تضليل لمستخدميها.
- ممارسي المحاسبة الابداعية يمتلكون قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالأرقام وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه ، والحل لممارسات المحاسبة الابداعية هو التحلي بالنزاهة و الأخلاق في كل عمل يقوم به المحاسبون والمدققون وحتى المديرون.

❖ الدراسة الثانية::دراسة المومني،2006، بعنوان " تحليل وتقييم ممارسات الادارة في استغلال المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية لإدارة الارباح ومدى وعي المستثمرين لها - دراسة تحليلية على شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان " ، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية، الأردن

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 الابداعية وخاصة إدارة الأرباح .

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

❖ الدراسة الثالثة: القطيش والصوفي، 2011، بعنوان " أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في المنشآت التجارية الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان "، مقال منشور بمجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية.

تهدف الدراسة الى تبيان أهم الأساليب في المحاسبة الإبداعية، وأثرها على مصداقية المعلومات المحاسبية، ومعرفة الاتجاهات والوسائل لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية ومدى تقييدها لعملية التلاعب في القوائم المالية مع اظهار دور المدقق في التعرف على ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية عند استخدامها على البيانات المالية في الكشف عن الوضع المالي للمنشآت التجارية. وخلصت الدراسة الى عدم وجود تلاعب في الالتزامات في المنشآت التجارية المساهمة العامة في الأردن وأنها لا تتلاعب في إيراداتها.

❖ الدراسة الرابعة: الحلبي ليندا ، 2009، بعنوان " دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الاردنية"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا كلية الأعمال.

تهدف الدراسة إلى معرفة أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية، وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، والتعرف على الدور الذي يقوم به مدققو حسابات تلك الشركات في الحد من إجراءات المحاسبة الخلاقة التي تمارسها مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية في القوائم المالية.

وقد خلصت الدراسة الى النقاط التالية من أهمها:

- المحاسبة الإبداعية هي "عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضله معد هذه البيانات"؛
- تؤثر أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية؛

- تمارس مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية لدى إعداد البيانات المالية الصادرة عن تلك الشركات . لكن وبالمقابل يقوم مدققو الحسابات بالإجراءات والاختبارات اللازمة للكشف عن هذه الممارسات.

❖ **الدراسة الخامسة: فداوي أمينة، 2014، بعنوان " دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة عينة من شركات المساهمة الفرنسية " ، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، غنابة.**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور ركائز حوكمة الشركات (إدارة المخاطر ، الإفصاح و الرقابة) في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، و ذلك من خلال دراسة عينة من شركات مساهمة فرنسية مسجلة بمؤشر SBF 250 خلال الفترة الممتدة من 2007 م إلى 2009 ، بحيث تم قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال قياس ممارسات إدارة الأرباح باستخدام نموذج ، Jones 1995 المعدل، و ممارسات تمهيد الدخل باستخدام نموذج "Eckel، 1981"، كما تم قياس جودة ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر ، الإفصاح و الرقابة لنفس العينة المدروسة باستخدام طريقة المتغيرات الوهمية "Dummy Variables" ، ومن ثم اختبار نموذج الدراسة المقترح من طرف الباحثة ليعكس الدور الذي تلعبه ركائز حوكمة شركات العينة المدروسة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وتوصلت الدراسة إلى أن العينة المدروسة من الشركات المساهمة الفرنسية تمارس المحاسبة الإبداعية من خلال استخدامها للمستحقات الاختيارية بشكل سالب هبوطا سعيا منها لتخفيف تقلبات الدخل بنقله من سنوات الدخل المرتفع إلى سنوات الدخل المتدني، و ذلك تفاديا لتأثيرات الأزمة المالية التي طبعت خلال نفس الفترة المدروسة . توصلت الدراسة أيضا إلى جودة ركائز حوكمة الشركات، إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة في العينة المدروسة ، وتواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركيزتي إدارة المخاطر والإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، في حين لا تتواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركيزة الرقابة في الحد من تلك الممارسات ، و يرجع ذلك لعدم الفصل بعدد معتبر من شركات العينة المدروسة بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة و المدير التنفيذي.

❖ **الدراسة السادسة: محمد صالح السياغي، 2018، دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليل مخاطرها- دراسة لعينة من المصارف السودانية"، أطروحة دكتوراه، تخصص فلسفة المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان .**

هدفت الدراسة في معرفة دور الأساليب الحديثة في الرقابة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في المصارف السودانية و توضيح أهمية استخدام الأساليب الحديثة في المصارف السودانية لتقليل المخاطر وموثوقية

المعلومات المحاسبية. وكذلك التعرف على الأسباب التي أدت إلى ظهورها والمزايا والفوائد التي يمكن أن تجنيها المصارف السودانية في حالة التزامها الأولية لمعايير الأساليب الحديثة في الرقابة.

توصلت الدراسة إل النتائج التالية:

- استخدام الأساليب الحديثة في الرقابة يساهم في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في المصارف السودانية؛
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الأساليب الحديثة في الرقابة وتقليل المخاطر في المصارف السودانية بولاية الخرطوم، والمصارف السودانية تضمن في هيكلها الإداري إدارة المخاطر.
- لجنة المراجعة تقوم بدراسة مؤهلات وكفاءة اداء واستقلالية مراجع الحسابات واقتراح تعيينه وتحديد اتعابه وعزله في شركات المساهمة السودانية.

❖ **الدراسة السابعة: علاء بطو ، 2006 ، " أثر التحدي الاخلاقي للمحاسبة الابداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة- دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب في العراق"، أطروحة دكتوراه، تخصص فلسفة في علوم المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة البصرة، بغداد.**

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 الأسس والقيم الاخلاقية المستوحاة من الشريعة والبيئة الاجتماعية والمهنية.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات منها أن المحاسبة الابداعية حدثا من مواليد الثمانينيات عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود ولذا فإن المحاسبة الابداعية تظهر جانبا سلبيا لمفهوم الابداع عبر استخدام المهارات الذهنية 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. أظهرت نتائج الدراسة أن:

- إجراءات المحاسبة الابداعية تتوافق مع مسببات الفجوة الضريبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة. -
- يؤدي التمسك الاخلاقي إزاء المحاسبة الابداعية إلى التوافق وعدم التعارض مع المعايير المحاسبية وكذلك استخدام الموضوعية في تحديد الدخل للوحدات الاقتصادية الخاضعة للضريبة.

❖ **الدراسة الثامنة: محمد الطيب فضل الله، 2018 ، "أثر جودة التحاسب الضريبي في الحد من الممارسات المهنية الخلاقة في إعداد التقارير المالية وتحسين نوعية المعلومات المحاسبية- دراسة**

ميدانية على ديوان الضرائب ولاية الخرطوم"، أطروحة دكتوراه، تخصص فلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين الخرطوم.

هدفت الدراسة إلى التعرف على كيفية تحقيق جودة التحاسب الضريبي والتعرف أيضا على أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية ومنه التطبيق الفعلي لمعرفة دور جودة التحاسب الضريبي في الحد من تلك الممارسات المهنية الخلاقة وتحسين نوعية المعلومات المحاسبية .

وخلصت الدراسة إلى نتائج متعددة منها:

- أن التحاسب الضريبي هو عملية البحث والتحري الموضوعي للإقرار الضريبي المقدم من الممول (المكلف) بهدف اثبات صحة البيانات المدرجة في ذلك الإقرار وفقا لما تتطلبه المحاسبة الضريبية.
- جودة التحاسب الضريبي تقوم على جودة وصدق المعلومات التي يتقدم بها المكلف،
- الإدارة الضريبية تعد من مستعملي القوائم المالية لذا فإن الدافع الأقوى لإتباع أساليب المحاسبة الخلاقة هو تدنية الأرباح بغية دفع ضريبة أقل عند التحاسب الضريبي.

❖ الدراسة التاسعة: صفاء محمد عمار، 2014، بعنوان "مدى تأثير استخدام المحاسبة الخلاقة على الحصول على الحصيلة الضريبية وإجراءات مأموري الضرائب في الكشف عنها"، مقال في المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 38، العدد 4، كلية التجارة، جامعة المنصورة..

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير أساليب المحاسبة الخلاقة على الحصيلة الضريبية وإجراءات مأموري الضرائب لاكتشافها،

توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها:

- الشركات الخاضعة للضريبة العامة تمارس أساليب المحاسبة الخلاقة بهدف التلاعب الضريبي.
- عدم إدراك مأموري الضرائب لطرق وأساليب الكشف عن ممارسات المحاسبة الخلاقة، حيث أنهم يعتمدون على مدى مخالفة الشركات للنصوص القانونية عند ربط الضريبة.
- تتأثر الحصيلة الضريبية كأهم مورد من موارد الموازنة العامة للدولة بأساليب المحاسبة الخلاقة.

❖ الدراسة العاشرة : دراسة سميرة بوعكاز، 2015، "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بمدينة الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعة بسكرة"، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، حمة لخضر، بسكرة.

الهدف من هذه الدراسة هو ايجاد العلاقة بين فعالية التدقيق الجبائي ومساهمته في الحد من التهرب الضريبي، اذ يعد التدقيق الجبائي فعال ضمن النظام الضريبي التصريحي ، وذلك بتسييره بعدالة وكفاءة و تتأسس على مدى صحة وشفافية المعلومات التي تقدم من طرف المكلف بالضريبة. وتوصلت الدراسة إلى أن التدقيق الجبائي يساهم في اكتشاف التلاعبات ولتجاوزات المرتكبة من طرف المكلف، ومحاولة دفعه إلى التصريح بالمعلومات الصحيحة والكافية عن مداخله التي يحققها والحد من التهرب الضريبي.

أ. الدراسات باللغة الاجنبية :

❖ الدراسة الأولى: دراسة (Oliveras and Amat) , 2003, بعنوان " Ethics and creative

«Accounting :some empirical evidence on Accounting for intangibles in Spain »

هدفت الدراسة إلى توضيح بعض الجوانب والأدلة على ممارسات المحاسبة الابداعية وعلاقتها بأخلاقيات ممارسة 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 .

❖ الدراسة الثانية: 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 الاطلاع وتحليل أسباب انهيار شركة انرون الامريكية وكذلك شركة التدقيق العالمية آرث اندرسون لتورطها في التجاوزات المالية التي تمت في شركة إنرون . وتوصلت الدراسة إلى أن اغلب الممارسات جاءت بشكل متقن بغية التلاعب في اظهار القوائم المالية بشكل جيد يخدم المنافع الشخصية، وابتعدت عن المنفعة العامة .

❖ الدراسة الثالثة : 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:

- هناك علاقة موجبة ذات دلالة احصائية بين استخدام المعايير المحاسبية الدولية وتخفيض ممارسات ادارة الارياح .

- لا يوجد فرق كبير بين المعايير المحاسبية الدولية و المعايير المحاسبية الأوروبية.

- توجد علاقة موجبة بين تخفيض ممارسات ادارة الارياح ودرجة الزامية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في كل بلد من بلدان الاتحاد الاوروبي.

❖ **التعقيب على الدراسات السابقة:** من خلال عرض ملخص لما تناولته الدراسات السابقة، نلاحظ أن هناك الكثير من هذه الدراسات عالجت موضوع المحاسبة الابداعية والرقابة الجبائية كمواضيع مستقلة عن بعضها، وكذلك نلاحظ أنه يوجد اختلاف في معالجة كل دراسة ونتائجها رغم اشتمال الدراسة على الموضوعين معا (الرقابة الجبائية والمحاسبة الابداعية).

❖ **ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:** هو أن الدراسة تناولت أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية من خلال دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية التي خضعت لعملية الرقابة الجبائية ومحاولة ابراز مختلف ممارسات المحاسبة الابداعية بها ، وكيف يمكن لعملية الرقابة الجبائية اكتشافها، وماهي العقوبات المطبقة عليها في حالة ايجاد هذه الممارسات المضللة.

عاشرا: صعوبات الدراسة

لقد واجه مسار هذه الدراسة عدة صعوبات نلخصها في:

- التعديلات الضريبية التي تحدث بشكل مستمر في مختلف القوانين والتشريعات المتعلقة بالجانب الضريبي.

- تفشي جائحة فيروس كورونا في البلاد، خاصة خلال فترة انجاز الجزء التطبيقي.

- صعوبة الحصول على المعلومات المتواجدة بالتقارير الجبائية النهائية بحجة السر المهني.

الحادي عشر: هيكل الدراسة

يتناول في هذه الدراسة تحت عنوان " أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الابداعية "، أربعة

فصول حيث الفصول الثلاثة الأولى هي فصول نظرية، أما الفصل الرابع فهو فصل تطبيقي:

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الابداعية

الفصل الثاني : الرقابة الجبائية

الفصل الثالث: آليات وإجراءات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية.

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية

مقدمة الفصل

نتيجة للأزمات المالية التي عرفتتها العديد من الشركات العالمية، وما تبعها من حالات افلاس وانحيار، أدى إلى ضرورة إعادة النظر في الآليات والجهات المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، ووجد أن سبب هذه الانهيارات 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 عناصر القوائم المالية

المبحث الثالث : ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي

المبحث الرابع : إجراءات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

المبحث الأول : الإطار النظري لممارسات المحاسبة الإبداعية

نتيجة للآزمات الاقتصادية التي شهدتها بيئة الأعمال في السنوات الأخيرة، وانهيار عدد من المؤسسات الاقتصادية 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.

المطلب الأول: التلاعب المحاسبي

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

أولاً: مفهوم التلاعب المحاسبي

يرى كل من Meckling & Jensen في دراستهما عام 1976 (نظرية الوكالة) على أن المؤسسة هي " مجموعة من الاتفاقيات بين الأطراف التي تقدم عوامل الإنتاج : الملاك، الدائنين، الإدارة، العاملين، وكل 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"¹.

يمكن توضيح بعض أوجه التعارض بين أطراف علاقات التعاقد داخل المنشأة كما يلي²:

- تتمثل دالة الهدف للإدارة عادة في زيادة الربح الصافي ومنه زيادة نصيبها من الحوافز ودعم مراكزها الوظيفية وتحقيق سمعة جيدة لأعضائها ويكون هذا عن طريق اتباع الطرق المحاسبية التي تؤدي إلى الغش وعدم المصادقية في النتائج المعروضة ، في حين قد يتعارض ذلك مع دالة هدف بالنسبة للمساهمين والشركات لأن هذا يؤدي إلى رفع التدفقات النقدية للأطراف الأخرى مثل زيادة الحوافز والمكافآت للإدارة والعاملين وارتفاع مدفوعات الضرائب.

¹ Jensen.M & H. Meckling , **Theory of Firm : Managerial Behavior , Agency Costs And Ownership Structure**, Journal of Finacial, Economics, n°03, North- Holland publishing Company, 1976, p 311 .

² حماد طارق عبد العال، **حوكمة الشركات - المفاهيم - المبادئ - التجارب**، الدار الجامعية ، الطبعة 01 ، الاسكندرية، مصر ، 2005، ص 53.

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الاداعية

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

• جاءت تعريفات عديدة للتلاعب المحاسبي منها :

- **التعريف الأول :** عرفه الباحث **Copeland " 1968 "** على أنه " القدرة على رفع أو تدنية الدخل الصافي والناجمة عن إرادة شخصية معتمدة"¹.

- **التعريف الثاني:** عرف كل من **"stolowy & Breton " 2003**، أن التلاعب المحاسبي هو: استخدام الادارة 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:** عرفه حماد، 2005 ، بأنه : " خلق انطباع لدى مستعملي الكشف المالية عن المردودية والمخاطرة يخالف الحقيقة والواقع "³.

- **التعريف الرابع:** عرفت صبايحي " 2015 " بأنه " هو انتاج معلومات مالية غير صادقة ومضللة باستخدام الممارسات للأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تسمح بالغش والتلاعب "⁴.

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

ثانيا: أشكال التلاعب المحاسبي

¹ Jonado Mamo , Ada Aliaj : **Accounting manipulation and its Effects in the Financial Statements of Albanian entities**, Interdisiplinary journal of research and Developement, Vol(1) 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 طارق عبد العال حماد ، مرجع ساق، ص 54 .

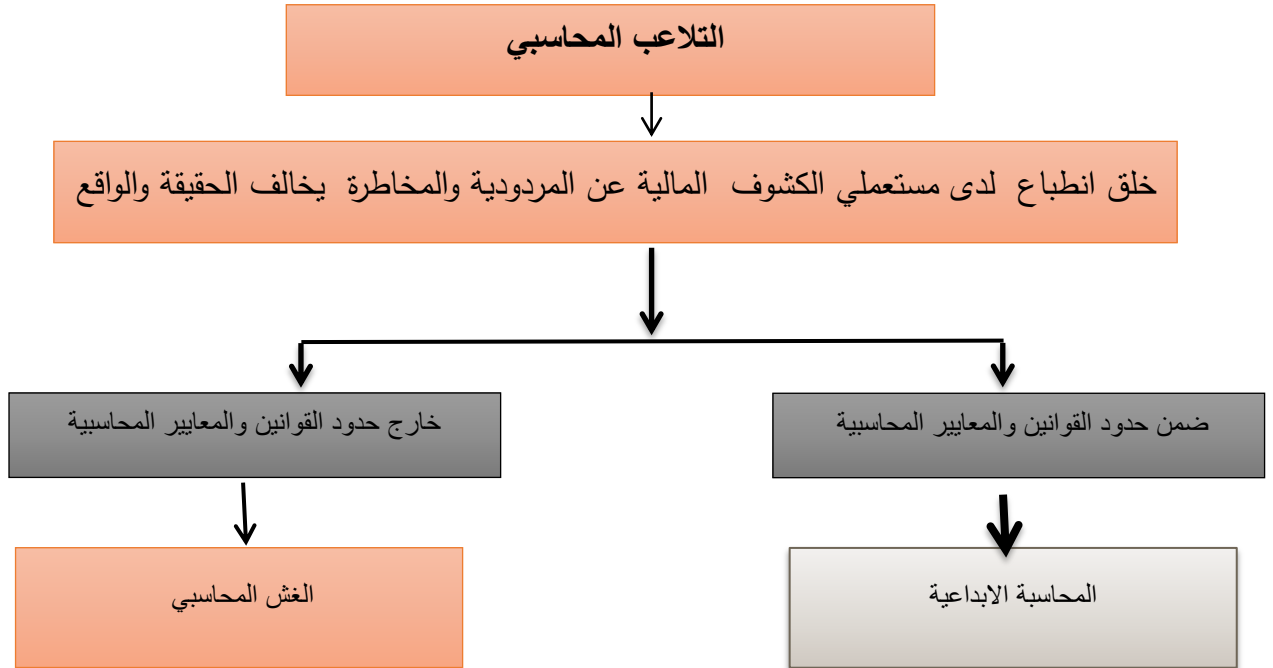
⁴ نوال صبايحي ، **الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي**، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد الاقتصادي رقم 22 ، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2015، ص12.

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية

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 (1-1): أشكال التلاعب المحاسبي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق ذكره .

1. 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 Beattrice 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.

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

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية

- 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. التلاعب المحاسبي ضمن حدود القوانين والمعايير المحاسبية

يتمثل التلاعب المحاسبي ضمن حدود القوانين والمعايير المحاسبية في استغلال الثغرات الموجودة في السياسات المحاسبية وتعدد البدائل المتاحة (المرونة المحاسبية) بهدف اظهار البيانات المالية على غير حقيقتها ، وبشكل يخدم طرف معين من هذه الاجراءات على حساب باقي الأطراف ذات المصلحة في الشركة ، ويسمى هذا الشكل من التلاعب المحاسبي ب : " المحاسبة الإبداعية "².

ويمكن الغرض الرئيسي للمحاسبة الإبداعية في إظهار الواجهة الزائفة عن عائد الشركة (أرباحها) وهيكّل 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 حسبان 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.

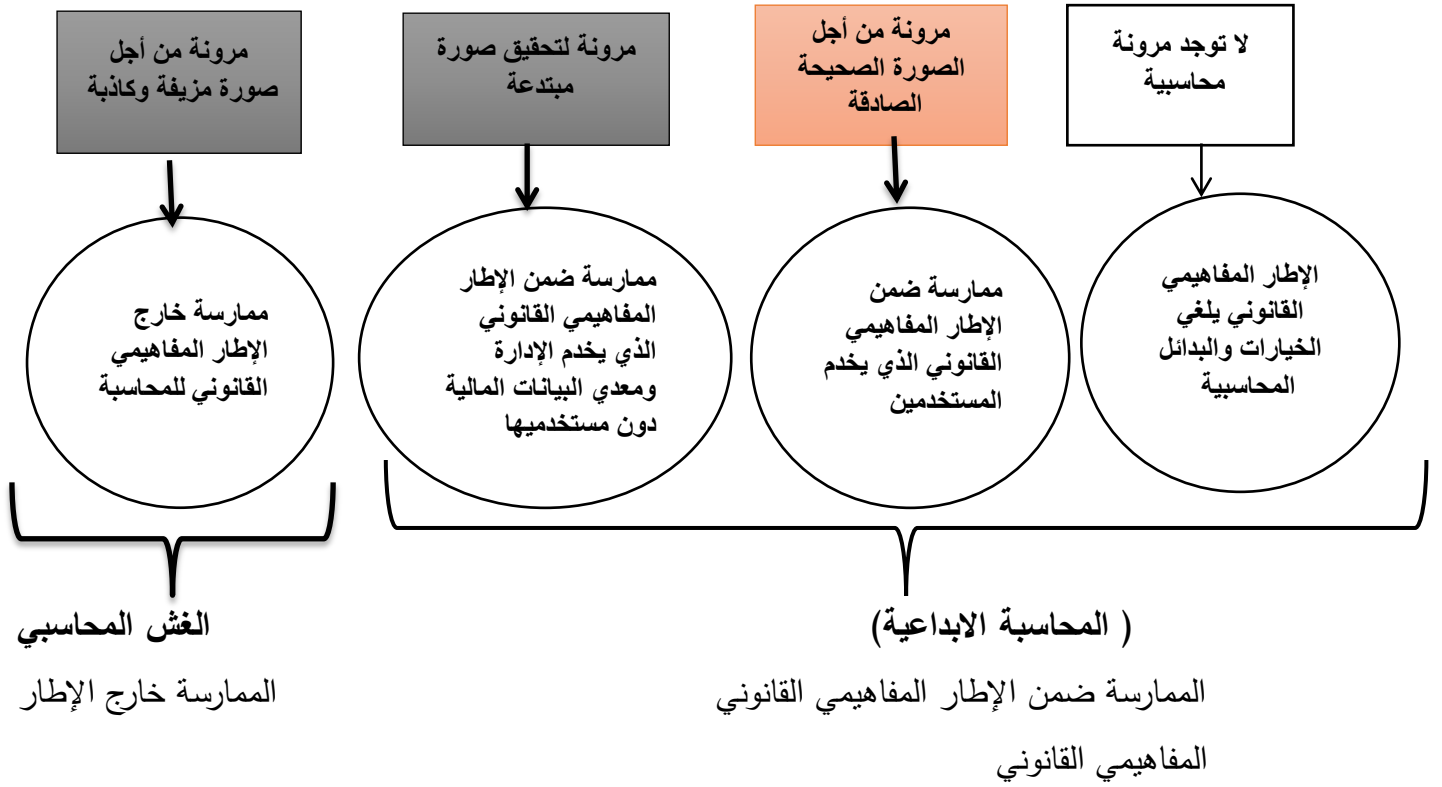
¹ Rezaee Zabihollah, Riley Richard , **Financial statement Fraud , prevention & detection** , 2nd edition , John & Sons inc : new Jersey, Canada, 2010 , p15 .

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.

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية

الشكل رقم (1-2): 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 (1-2) 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 الإطار المفاهيمي القانوني للمحاسبة سواء بتواجد المرونة المحاسبية أو غيابها¹ .

المطلب الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية ودوافع اللجوء إليها

أولاً: ماهية المحاسبة الإبداعية

أول ظهور لمصطلح المحاسبة الإبداعية في كتاب المفكر الانجليزي " Ian Griffiths " عام 1986م بعنوان " المحاسبة الإبداعية " ² ، ويربط الكير من الباحثين ظهور المحاسبة الإبداعية بمواجهة الشركات

¹ Michael John Jones, Ibid, p:7.

² ibid, p:05.

صعوبات خلال الأزمات التي عرفتها فترة الثمانينات من القرن الماضي، فنتج ضغط كبير على المحاسبين والمدققين لتضخيم الارباح وتوضيح الوضعية المالية للمؤسسة بصورة افضل¹.

1. مفهوم المحاسبة الابداعية

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

- **التعريف الأول:** عرف Naser ، 1993 أن : " المحاسبة الابداعية 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 الابداعية بأنها عملية تحويل القيم المحاسبة المالية من صورتها الحقيقية عما هي عليه إلى صورة مرغوبة حسب معديها ، 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 الابداعية أو كما اطلق عليها المحاسبة الخلاقة بأنها " الاجراءات التي تقوم بها ادارات الشركات من اجل تحسين صوري إما في ربحيتها أو مركزها المالي أو كلاهما معاً، 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 سلبي على نوعية الأرقام التي تظهرها تلك البيانات سواء بالنسبة للأرقام أو بالنسبة للمركز المالي، ومن ثم على مصداقية النسب المالية " ⁴ .

¹ حسان بوبعاية ، صالح سراي، دور وأهمية الابداع المحاسبي والمالي في عملية الافصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية داخل المؤسسة، مجلة البحوث في العلوم المالية والحاسبية، جامعة المسيلة، المجلد 01، العدد 01، 2016، ص 56.

² Diana Balaciu , Victoria bogdan & alina Beattrice 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.cfmabstractid=563313>; 22/06/2020.

² محمد مط، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والانتماني، الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية، الطبعة 1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2006، ص101.

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 .
- 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 ، وإنما في كيفية استخدامها وتوظيفها بهدف تحريف البيانات المالية مما يجب أن تكون عليه، ومن اجل خدمة 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 في¹:

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 ، اتجهت المؤسسات مباشرة نحو السوق المالي لتمويل احتياجاتها، وبزيادة عدد المستثمرين في المؤسسات المدرجة بالبورصة وسعي هؤلاء لرفع مردوديتهم المالية الاستثمارية، تطور مفهوم المحاسبة الابداعية لرفع الجودة

¹ أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، 2014 ، أطروحة دكتوراه ، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار عنابة، ص ص 120-121.

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية

الاستثمارية ، فكيف في حال ركود تلك المؤسسات تلبي 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، والتي تنص على أنه (إن كنت لا تستطيع تحقيق الأرباح، فإنك تستطيع على الأقل ابتداعها) ، وفي ذلك الوقت كسبت المحاسبة الإبداعية الوقت الكافي في تلك المؤسسات لاسيما واستمرار ركودها لفترة طويلة.

ب- **تواطؤ مراجعي الحسابات وشركات التدقيق:** لكل شركة أهداف ترغب في تحقيقها، وإذا كان تحقيق تلك الأهداف يهم بالدرجة الأولى المسيرين، الملاك والعمال، فهو أيضا يهم كل المتعاملين معها من زبائن، موردين، سلطات عمومية، إدارات الضرائب.... الخ، وعليه من هذا المنطلق لابد من تزويد تلك الأطراف بالمعلومات اللازمة حول الشركة ، 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 الإبداعية 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 الإبداعية وهي كما يلي¹:

أ. الحرية في الاختيار بين المبادئ المحاسبية:

تعطي المعايير والسياسات المحاسبية للشركة أحيانا الخيار بين عدد من القواعد المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية ، حيث تسمح العديد من السياسات المحاسبية بالاختيار بين البدائل المحاسبية المختلفة ، وهذا ما يجعل للشركة في الاختيار بين الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق فضل صورة لأداء الشركة.

ب. الحرية في التقديرات المحاسبية:

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

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية

عند القيام ببعض العمليات المحاسبية يدخل التقدير والحكم الشخصي والتوقع بدرجة كبيرة ، وهذا ما يسمح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بهدف الحصول النتائج المحددة مسبقا ، في بعض الحالات مثل تقدير المدة النفعية للاستثمارات بغرض احتساب الإهلاكات، احتساب قيمة المؤنات، وهذا عادة ما تتم هذه التقديرات من طرف ادارة الشركة، وهذا ما يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التلاعب بشكل غير معلن ومن الصعب اكتشافه ، ويتم ذلك عن طريق صياغته للتقرير او التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بيانات الكشوف المالية من حيث التضخيم أو التدنية من قيمتها .

ج. توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:

التحكم في توقيت تنفيذ وحدث العمليات الحقيقية يمكن أن يؤدي إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للشركة ، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تؤجل 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.

ثانياً: دوافع اللجوء إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية

هناك وجهات مختلفة حول دوافع قيام الادارة بممارسات المحاسبة الإبداعية، الأولى هي وجهة النظر الانتهازية والتي تهدف الادارة من خلالها إلى تضليل الأطراف ذات المصلحة حول الأداء الاقتصادي الحقيقي للشركة بغرض تحقيق منافع ذاتية، أما الثانية هي وجهة النظر المعلوماتية فترى بأن الدافع من قيام الادارة من استخدام المحاسبة الإبداعية هو التأثير على مستخدمي المعلومات المحاسبية عن طريق الكشف عن معلومات تتفق وتوقعاتهم بشأن التدفقات النقدية المستقبلية للشركة، وعندئذ يكون الدافع هو اظهار كفاءة المؤسسة. كما يقسم البعض دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية إلى دوافع متعلقة بمصلحة المؤسسة و أخرى متعلقة بمصلحة الممارس نفسه ، وأن ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع المصلحة الشخصية تواجه رفضاً أكبر من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع تحسين المركز المالي للشركة¹.

¹ Ester Oliveras & Oriol Amat, Ethics and creative accounting, some empirical evidence on accounting for intangibles in Spain, working paper available from:

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية

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)¹، ويمكن ايجازها فيما يلي:

1. الدوافع التعاقدية

تستخدم المعلومات المحاسبية للمساعدة في رصد وتنظيم العقود بين المؤسسات والملاك المتعدين، 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 الإبداعية 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 الوظيفي².

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 مستوى الأرباح التي يحققونها، وبالتالي فالإدارة يكون لها حافز التأثير في الأرباح كلما ارتبطت حوافز الإدارة بالمعلومات المحاسبية³.

2.1. اكتساب مزايا عند التفاوض مع النقابات : تلجأ المؤسسات لأساليب المحاسبة الإبداعية لتخفيض أرباحها قبل الدخول في مفاوضات بشأن رواتب الموظفين مع النقابات، فعادة ما تتفاوض الادارة مع

http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=563313: 30/04/2020, 1999, pp:6-7.

¹ جبر ابراهيم الداعور، عادل نواف، أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار اسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين الأوراق المالية، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الانسانية المجلد رقم 17 العدد الاول، غزة فلسطين، 2009، ص ص 829-831

² B Scott,jackson, Marshall K.Pitman: **Auditors and Earning Management**, A kroY weN lanruoj, N,17 LOV °7

The CPjuly 2001:p 40 .

³ 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.

نقابات العمال حول انشغالات ومصالح مصلحة العمال كرفع مستوى الأجور والمكافآت والمعاشات، ومن الغالب يركز ممثلو العمال على الأرباح المحققة للتفاوض حول الزيادات في الأجور، لكن بالمقابل تهدف ادارات المؤسسات إلى الحصول على عقود عمل سهلة تحاول من خلالها تدنية أي زيادات مقترحة في الأجور، من جانب ممثلي العمال ، من خلال تبني اساليب ادارة الأرباح وتدنية الربح لفترة قبل التفاوض لتجنب تنفيذ هذه العقود و بهدف ايهام هذه الاتحادات بعدم قدرة المؤسسة على ضمان أي زيادات في أجور العمال¹.

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 الشروط².

4.1. **المحافظة على سمعة المؤسسة في السوق المالي:** بغرض تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء المؤسسات والتي لا تسمح وضعيتها 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 المؤسسة³.

2. **الدوافع التقييمية (الدوافع المتعلقة بتوقعات وتقييمات السوق المالي):** يسمح الاستخدام السائد للمعلومات المحاسبية، من قبل المستثمرين والمحللين الماليين بالمساعدة في تقييم الأسهم ، وهذا يمكن أن يكون الدافع أو الحافز للادارة بأن تتلاعب في احتساب الأرباح، وذلك محاولة منها للتأثير على أداء سعر السهم في المدى القصير، ومن ذلك دراسة "scott,2003"، حيث بين أن حوافز المحاسبة الابداعية المتعلقة بسوق رأس المال تنشأ عندما يكون لدى الادارة تصور بوجود علاقة بين الأرباح المعلن عنها وتوقعات وقيمة الأسهم في السوق المالي، حيث تستخدم الادارة أحكامها الشخصية والحرية المتاحة لها وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما للتلاعب بالأرقام المحاسبية المعلن عنها وتحسين الربح الصافي ، وذلك

¹ Frédéric Demerens , jean Louis , jean Redis, **Ibid.** p61

² Ibid, p61.

³ عماد سليم آغا، المحاسبة الابداعية، مجلة المال والأعمال، العدد02، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية، 2011-2012، ص19.

بهدف التأثير على أسعار الأسهم ، كما ترتبط دوافع إدارة الأرباح المتعلقة بالسوق المالي بتضخيم أرباح المؤسسة لتتسق 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 بسوق الأوراق المالية، وخاصة الأسعار السوقية لأسهم المؤسسة، فتأتي المحاسبة الإبداعية للتقرير عن الأرباح التي تتفق مع تنبؤات المحللين الماليين في السوق، أو للرفع من سعر السهم عندما تحدد تعويضاتها بناء على هذه الأسعار في تاريخ معين ، 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 الإفراض، 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

2.2. موافقة توقعات المحللين الماليين أو تنبؤات الإدارة بشأن الأرباح المتوقعة: تعتبر 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 عليها، وقد تعتمد الفكرة الرئيسية في ذلك على أنه إذا لم تقرر الإدارة ارباح تتفق مع التنبؤات، فإنها قد تواجه آثار سلبية قد تكون تكاليفها أكبر إذا كانت الأرباح المقرر عنها أقل مما هو متبأ به، ولذلك تسعى الإدارة إلى تجنب حدوث انخفاض كبير في الأسعار السوقية للاسهم وذلك كرد فعل سلبي من قبل السوق.⁴

¹ Scott B.jackson, Marshall K.Pitma, op. cit,p41.

² جبر ابراهيم الداعور ، أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الحد من إدارة الأرباح " دراسة ميدانية " ، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، 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.

⁴ جبر ابراهيم الداعور ،نواف عادل مرجع سابق، ص 118

3.2. **تقوية فرص استفادة الادارة من المعلومات الداخلية:** إذا شارك أعضاء مجلس الادارة في التعامل الداخلي لأسهم المؤسسة فإنه يمكنهم استخدام أساليب المحاسبة الاداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية للسوق، وبالتالي تعزيز فرصهم في الاستفادة من المعلومات الداخلية للمؤسسة¹.

3. **الدوافع التنظيمية:** تمارس المؤسسات أساليب المحاسبة الاداعية المختلفة لتضليل مستخدمي القوائم المالية، وتعتبر الجهات الرقابية واحدة من الأطراف المهمة والمستخدم للقوائم المالية، الأمر الذي يؤدي بالمؤسسات إلى ممارسة المحاسبة الاداعية للتحكم في الأرباح والعناصر الأخرى التي تزيد من التزاماتها اتجاه الأطراف الخارجية ، وتتمثل الدوافع التنظيمية في:

1.3. **تفادي التكاليف السياسية:** تتمثل في الأعباء التي قد تتحملها المؤسسات الاقتصادية الكبرى، نتيجة التشريعات والأنظمة التي تضعها سلطات بلد معين مثل: قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل المؤسسات بأعباء اجتماعية مرتفعة، ولهذا تلجأ إدارة المؤسسات الاقتصادية إلى اختيار طرق محاسبية تؤدي إلى تدنية الأرباح، وذلك لتجنب مثل تلك التكاليف².

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 التخفيض من الضرائب الواجب دفعها إلى أدنى مستوى ممكن ، وهذا بالاختيار والمفاضلة بين الأساليب والسياسات المحاسبية المؤثرة على الدخل الخاضع للضريبة بما لا يتعارض مع التشريعات 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 المحاسبي وفي الواقع يرغب المديرين في تخفيض الضرائب على الأرباح من خلال إعلان تكاليف أعلى من المعتاد³.

المطلب الرابع: المنظور الأخلاقي لممارسات المحاسبة الاداعية

تعرف أخلاقيات المهنة حسب الشميري والعريفان ، 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

¹ Oriol Amat, Johnn blak, Jack dowds, Op. cit , p8.

² جبر ابراهيم الداعور ،نواف عادل ، مرجع سابق، ص 119.

³ علاء فريد عبد الحد، أثر التحدي الأخلاقي في المحاسبة الاداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة: دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب في العراق، أطروحة دكتوراه، جامعة البصرة، 2006، ص 130.

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية

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، و جاء دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بهذا الخصوص ليلخص 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 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:

- النزاهة: وهو أن يكون أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية.
- لموضوعية: أن لا يسمح بالتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير المفرط على الآخرين لتجاوز الأحكام المهنية أو التجارية.
- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة أن يحافظ على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان أن يستلم العميل أة صاحب العمل خدمات مهنية كفوة مبنية على التطهات الخالية في الممارات والتشريعات والأساليب، ان يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها.
- السرية: أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية وينبغي أن لا يفصح 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.

¹ منيرة الشميري ، فاطمة العريفة ، 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) ، " إصدارات 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.

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية

- 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 على خلاف أخلاقيات مهنة المحاسبة أم أنه يقوم بذلك بدافع المحافظة على مصالح المؤسسة التي ينتمي إليها ؟"

ومما سبق يعتبر ابتداء وتحويل الأرقام والبيانات المالية من طرف المحاسب بقصد مخادعة الآخرين، 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 الإدارة¹.

و لقد بينت معظم الدراسات التي أجريت للتعرف على أساليب الانهيارات التي حدثت إلى وجود خلل جوهري 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 الهيئات 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 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 والموثوقية².

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

² سليم عماد الآغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2011 ، ص108.

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية

المبحث الثاني : أساليب المحاسبة الإبداعية في بيانات القوائم المالية

يتناول هذا المبحث أساليب المحاسبة الإبداعية في مختلف القوائم المالية

المطلب الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية في عناصر حساب النتائج (قائمة الدخل)

تظهر أساليب المحاسبة الإبداعية في جدول النتائج من خلال العناصر التالية¹ :

1- المبيعات

- إجراء صفقات بيع صورية في نهاية العام ليتم اغاؤها بعد ذلك في العام التالي .
- إجراء صفقات بيع حقيقية بشروط بيع سهلة .
- تسجيل بضاعة الأمانة المرسلة للوكلاء كمبيعات .

2- تكلفة البضاعة المباعة

- تغيير غير مبرر في الطريقة المتبعة بتقييم المخزون مثلاً من طريقة إلى أخرى .
- تأجيل اثبات فواتير مشتريات تتم في نهاية العام الجاري إلى العام التالي .

3- 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 تدرج الشركة في إطارها .

4- 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 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 التالي² :

¹مطر محمد، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي و الائتماني ، مرجع سابق ، ص 25 .

²عماد سليم الأغا ، مرجع سابق ، ص ص 90-91 .

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الابداعية

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 :

1- تسجيل الايرادات 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 .

2- تسجيل الايرادات 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 وضمان عدم ارجاعها لأي سبب كان ، اذ أن هناك بعض السلع تسمح قوانين السوق بإعادتها خلال فترة زمنية محددة إذا لم تنطبق عليها الشروط المتفق عليها ، وعادة لا يتم الاعتراف بالايارد خلال فترة زمنية محددة دون إغلاق عملية البيع نفسها التي نشأ عنها الايراد ، وهناك طريقتان لتسجيل الايرادات قبل عملية الشحن ، الأولى تدعى نسبة الاكتمال ، والثانية تدعى تقديم الفاتورة وتجميد تحقق الايرادات ، ففي الطريقة الاولى يتم تسجيل الايرادات 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 الايراد المعترف به دفتريا في ظل استخدام أسلوب نسبة الاكتمال يتفاوت حسب مرحلة الانتاج التي تم التوصل اليها ، 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 ، اذ يتم التعامل مع الاجراءات التي سبقت عملية الشحن والدفع بطريقة ادارية بحتة دون قيود محاسبية .

3- تسجيل الايرادات 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 الأسلوب بهدف زيادة إيراداتها للسنة الجارية ، من خلال لجوئها إلى اقراض الزبائن بهدف شراء منتجاتها، وكذلك تمديد عمليات سداد ائتمان البضاعة المباعة للفترات زمنية طويلة .

4- 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 .

5- تجميع الإيرادات :

حيث تقوم بعض الشركات بزيادة إيراداتها من خلال تسجيل قيم إضافية زيادة على القيمة الفعلية ، وذلك بواسطة الاتفاق مع شركات أخرى تقدم سلعا أو خدمات مكملة ، إذ يتم تجميع ائتمان السلع والخدمات مع بعضها البعض ، ومن ثم يتم الفصل بينهما لصالح الشركتين ، وفي حالة رغبة إحدى 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 :

1- 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 .

2- 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

¹ عماد سليم الآغا، نفس المرجع السابق ، ص ص 93-96

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية

النوع الأول يسجل في بند الالتزامات وعلى المنشأة إعادة تسديده ، بينما النقد المستلم نتيجة عمليات البيع فيتم التعامل معه باعتباره إيرادات .

3- 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 .

4- 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 أن مردودات المشتريات قيود خاصة .

5- الإقرار 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 أثناء عملية الاندماج ، لاسيما عندما تكون السنوات المالية للشركات المندمجة مختلفة ، إذ ترغب كل شركة بزيادة حصتها من الإيرادات قبل عملية الدمج .

الطريقة الثالثة : زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة

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 إدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها 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 :

1- زيادة الأرباح من خلال بيع أحد الأصول بسعر عال يكون مسجلا لديها بسعر منخفض

ويستخدم هذا النوع عادة من قبل إدارات بعض الشركات لزيادة إيراداتها وبالتالي أرباحها لفترة زمنية محددة ، ويستند هذا الأسلوب إلى أن هناك بعض الأصول مثل العقارات والأراضي والأسهم وغيرها يكون سعرها مرتفعا مقارنة مع سعر الشراء ، فتلجأ لبيعها بشكل مفاجئ لتغطية ضعف إيراداتها خلال تلك الفترة .

¹ عماد سليم الأغا، نفس المرجع السابق، ص ص 96-98

2- اعتبار عائدات الاستثمارات ايرادات تشغيلية

أشارت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً 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 أدائها التشغيلي .

3- تسجيل عائدات الاستثمار ومكاسبها باعتبارها تخفيضاً للمصاريف التشغيلية

هناك حالات تجد إدارة الشركة نفسها بحاجة لتخفيض مصاريفها التشغيلية من خلال تسجيل عائدات الاستثمار ومكاسبه (ايرادات تشغيلية) باعتبارها تخفيضاً لهذا النوع من المصاريف وهذه إحدى أساليب التلاعب التي يتم من خلالها زيادة الإيرادات التشغيلية ، بواسطة تخفيض المصاريف التشغيلية .

4- ابتداء دخل من خلال إعادة تصنيف حسابات الميزانية

نجد أحياناً 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

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 الإيجارات والرواتب والإعلانات ، 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 إهلاكها على مدى طويل الأجل ، وهناك خمسة أساليب ف إطار هذه الطريقة تتمثل فيما يلي¹ :

1- رسملة 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 إهلاك أصل من الأصول ، أو حملة إعلانية ضخمة فيقوم برسملة هذه المصروفات .

¹ عماد سليم الآغا، نفس المرجع السابق ، ص ص 98-100

2- تغيير السياسات المحاسبية ونقل النفقات الجارية على فترات مالية سابقة

يمكن هذا الأسلوب الادارة من معالجة مشكلات النفقات الجارية من خلال اخفائها كليا بترحيلها الى فترات مالية سابقة من خلال الاعلان عن تغيير سياستها المحاسبية المتعلقة بالمصاريف في الاسبوع الاخيرة من السنة المالية .

3- احتساب الاهلاك بشكل بطيء

من المعروف ان مصاريف اهتلاك الاصول يتم خصمها على فترات مالية يتم تحديدها وفقا 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 .

4- 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 تدريجيا ، 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 ظهور خسائر ، لذلك تبقية الادارة كأصل ، الأمر الذي يؤدي إلى تراكمه مع الزمن وتصبح قيمة الأصول غير حقيقية ، ومن شأن تراكم هذه الأصول الوهمية خلق مصاعب للشركة يمكن أن تؤدي إلى انهيارها .

5- 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 فيهاالخ) ، 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 :

¹ عماد سليم الآغا، نفس المرجع السابق، ص ص 100-101

1- التلاعب في تسجيل المصروفات وبعض الالتزامات على الشركة : يستخدم ها الأسلوب لزيادة الدخل لان عدم اثبات المصروفات والالتزامات يؤدي بالضرورة إلى زيادة الدخل .

2- 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 .

3- 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 .

4- 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 .

الطريقة السادسة : نقل الايرادات إلى فترة مالية لاحقة

تهدف هذه الطريقة على تخفيض الأرباح الجارية (الحالية) ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة اليها 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 الايرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية تحققت واكتسبت فيها ، وفي اطار هذه الطريقة يستخدم أسلوبان¹ :

1- انشاء حسابات ادخارية وتحريرها في فترات مالية لاحقة : تقوم بعض الشركات وعندما يكون أداؤها

وايراداتها أعلى من المتوقع ، بإنشاء حسابات ادخارية خاصة بهدف تحريرها وتحويلها مرة أخرى إلى حسابات الايرادات في فترات مالية لاحقة يمكن أن يكون أداؤها فيها صعبا .

2- امتلاك ايرادات 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

¹ عماد سليم الآغا، نفس المرجع السابق، ص ص 102

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية

أطراف أخرى من خلال امتلاكها لإيرادات يتم تحقيقها خلال فترة الاندماج ، وبالتالي يزيد حصتها المتفق 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 أوقات 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 إطار هذه الطريقة هي ¹ :

- 1- القيام بتضخيم مبالغ بنود معينة في إطار ترتيبات خاصة : حيث تقوم الشركات أحيانا بتضخيم المصروفات التشغيلية وتسجيلها في الفترة المالية الحالية ، مع أنها تخص أعمالا وخدمات مستقبلية .
- 2- 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 .
- 3- 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 .

المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية في عناصر الميزانية

تظهر أساليب المحاسبة الإبداعية في بيانات الميزانية من خلال العناصر التالية ² :

أولاً: الأصول الثابتة الغير ملموسة (التثبيات المعنوية)

وذلك من خلال:

¹ عماد سليم الآغا، نفس المرجع السابق، ص ص 102-103

² محمد مطر ، الحلبي حسن ، 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، ص 40-41 .

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية

- المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية.
- الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، 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 إهلاك تلك الأصول عن طريق تخفيضها عن النسب أو المعدلات المتعارف عليها .

ثانيا: أصول الثابتة المادية (الممتلكات ، المنشآت والمعدات)

وذلك من خلال:

- عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية واتباع طريقة إعادة التقييم و اظهار الفائض ضمن قائمة الدخل (جدول النتائج) بدلا من من اظهره ضمن حقوق المساهمين .
- 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 الافصاح عن الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات لقروض او اصول مؤجرة

ثالثا: الأصول 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 تدني القيمة (خسارة القيمة).

1. المخزونات : ويكون ذلك

¹ نفس المرجع ، ص 42.

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية

- 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 المرجحة أو العكس .

2. النقديات : وذلك من خلال

- عدم الافصاح عن البنود النقدية المقيدة .
- التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية .

3. 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 .

4. 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 .

رابعا: 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 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 .

خامسا: الالتزامات الطويلة الاجل : وذلك من خلال

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية

- الحصول على قروض طويلة الأجل بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة .
- اطفاء سندات قابلة للاستدعاء قبل موعد استحقاقها وإضافة المكاسب المحققة إلى صافي الربح دون الإفصاح عنها ضمن البنود العادية .

سادسا: الالتزامات المتداولة

وذلك من خلال

- عدم إدراج الاقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات المتداولة بهدف تحسين نسب السيولة .
 - تسديد قرض طويل الأجل عن طريق الاقتراض قصير الأجل بقصد تحسين نسب السيولة .
- ممارسة بعض شركات المقاولات عملية تأجيل تثبيت الدفعات المقبوضة مقدما من قبل العملاء بقصد تحسين نسب الرفع المالي للشركة.

المطلب الثالث: 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 المستخدمين والدائنين والدارسين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة ، وتظهر أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في بيان التدفقات النقدية كما يلي 1 :

- تصنيف النفقات التشغيلية : باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس .
- دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وإبعادها 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

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.

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية

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 .
- 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 تجارية أو غير جارية اعتماداً على فترة الاحتفاظ بها .

المطلب الرابع: 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. رأس المال المدفوع : وينقسم إلى رأس المال القانوني (القيمة الاسمية للسهم) و الرأس المال الصافي

علاوة أو خصم اصدار الأسهم) ، وينعرض رأس المال المدفوع إلى تغيرات تتمثل في زيادة رأس المال والناجمة عن استثمارات اضافية يقدمها المساهمون ، أو تخفيض رأس المال والناجم عن توزيعات من رأس المال بحيث يكون التوزيع من رأس المال المدفوع .

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 ، الآفاق المنعقد يومي 10-11 نوفمبر 2009 ، كلية الاقتصاد ، جامعة الزيتونة ، عمان ، الأردن . ص 15 .

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 .

3. رأس المال المحتسب : وتشمل التغيرات التي تحدث في ثلاث مصادر أيضا ، وتتمثل في مكاسب أو جميع بنود هذه القائمة معرضة لممارسات المحاسبة الابداعية من خلال اجراءات تغييرات وهمية في زيادة أو تخفيض عنصر من عناصر رأس المال .

المبحث الثالث: ممارسات المحاسبة الابداعية في ظل المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي

المطلب الأول: الفجوات المتاحة بالمعايير المحاسبية الدولية لممارسة أساليب المحاسبة الابداعية

أولاً: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية وأهميتها

ظهر مفهوم المعايير المحاسبية 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 الدولي¹.

1. مفهوم المعايير المحاسبية الدولية

هناك عدة تعاريف للمعايير المحاسبية :

¹ أبو زيد، محمد المبروك، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، ايتراك للنشر والتوزيع، القاهرة ، 2005 ، ص 33 .

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية

- المعيار في اللغة العربية يعني " النموذج المعد مسبقا ليقاس على ضوئه وزن أو طول شيء معين أو درجة جودته"¹.
- 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"².
- 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"³.
- 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 "⁴.

¹ يحي سعيدي ، اوصيف لخضر، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي ، مداخله مقدمة مداخله مقدمة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية ، جامعة سعد دحلب ، البليدة ، يومي 13-14 ديسمبر 2010، ص 7.

² 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.

³ أبو زيد، مرجع سابق، ص 58.

⁴ علي بودلال ، مكوي المولودة ، لميوني سمية ، النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ، مداخله مقدمة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية ، جامعة سعد دحلب ، البليدة ، يومي 13-14 ديسمبر 2010، ص 4 .

2. أهمية المعايير المحاسبية الدولية

تكمن أهمية معايير المحاسبة الدولية في الدور الذي تلعبه في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي من أجل الوصول 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:

1.2. المقارنة: تتطلب عملية اتخاذ القرارات المقارنة بين مجموعة من البدائل، وهذه العملية تتطلب قوائم مالية 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.

2.2. 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.

3.2. 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.

4.2. الدعم المنطقي: إن المعايير المحاسبية الدولية مدعومة منطقيا وتشير إلى 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.

5.2. انسيابية الاستثمار بين البلدان: للمعايير المحاسبية أهمية كبيرة في جذب الاستثمار، فالمستثمر حتى يستثمر أمواله في وحدات اقتصادية معينة لابد من أن يقوم بإجراءات المقارنة بين الوحدات الاقتصادية التي من الممكن الاستثمار فيها في مختلف الدول، وإن ما يسهل عملية المقارنة هو اتباع طرائق محاسبية موحدة عند إعداد القوائم المالية، وهذا ما توفره المعايير المحاسبية الموحدة.

ثانيا: الفجوات المتاحة بالمعايير المحاسبية الدولية لممارسة المحاسبة الإبداعية

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.

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية

يتناول هذا المطلب أهم المعايير التي تحوي على ثغرات و التي من خلالها يمكن التغلغل لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية

1. المعيار المحاسبي رقم (2) "المخزون"

يتناول المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 "المخزون" وصف المعالجة المحاسبية للمخزون، وبشكل أساس تحديد قيمة التكلفة التي يجب أن يعترف بها كموجود في كشف الميزانية تحت اسم المخزون حتى يتم الاعتراف بالإيرادات المتعلقة بها وذلك عندما يتم بيع ذلك المخزون¹.

يهدف المعيار المحاسبي رقم (2) إلى :

- توضيح المعالجة المحاسبية للمخزون، اذ يهتم المعيار بتحديد الارشادات والقواعد التي تحدد تكلفة المخزون.
- توضيح كيفية الاعتراف بالمخزون كموجود ثم كيفية الاعتراف به كمصروف 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 كمصروف 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 اخراجات المخزون بطريقة الوارد أولاً الصادر أولاً أو طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة، وبالتالي تتأثر تكلفة المبيعات وتكلفة المخزون اخر المدة وكذلك صافي الأرباح.

2. 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

¹ ابو نصار ،محمد حميدات، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية ، الجوانب النظرية والعلمية ، الطبعة الثانية، مطبعة دار وائل ، عمان ، الأردن ، 2009 ، ص ص 71-72.

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية

إلى تدفقات الأنشطة التشغيلية ، وتدفقات الأنشطة الاستثمارية ، وتدفقات من الأنشطة التمويلية، وقد عرف المعيار تلك النشاطات إلى:

- الأنشطة التشغيلية: هي النشاطات الرئيسية لتوليد الإيراد في الوحدة الاقتصادية والنشاطات الأخرى التي لا تعتبر من النشاطات الاستثمارية أو التمويلية.
- 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 و عمليات 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 الإبداعية 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 تغييرها.

¹ أبو نصار وحמידات ، جمعة، مرجع سابق ، ص 102.

² 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، ص ص 48- 49 .

- دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وإبعادها 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 .
- 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 تجارية أو غير تجارية اعتماداً على فترة الاحتفاظ بها .

3. 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 ، ونظراً 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 ، وأخيراً 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 تكلفة

1 الشيرازي عباس مهدي ، مرجع سابق ، ص 101.

2 ابو نصار ، محمد حميدات ، مرجع سابق ، ص ص 133-134 .

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الابداعية

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 .

4. 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 لا شك 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 .

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية

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 الاقتصادية زميلة، مكاسب و خسائر الاستثمارات المالية المشتراة للمتاجرة أو المتاحة للبيع".

5. المعيار المحاسبي الدولي رقم 18 " الاعتراف بالإيراد "

عرف هذا المعيار الإيراد بأنه " التدفقات الداخلة الاجمالية من المنافع الاقتصادية خلال المدة، والناشئة عن الأنشطة العادية للمنشأة عندما تنجم 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 .

والشغرات 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،

¹ القاضي، حسين وحمدان، مأمون، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الثانية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 255.

² الجعارات، خالد جمال، معايير التقارير المالية الدولية 2007- IAS/IFRS، الطبعة 01، اثناء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 473.

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 أخرى وهذا للحصول على المنفعة لإدارة الشركة.

6. 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 وهي الاعتراف والافصاح يتوجب أن تلبى 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.

7. المعيار المحاسبي الدولي رقم 23 " تكاليف الاقتراض "

يعالج هذا المعيار الفوائد البنكية التي تتحملها الشركة للحصول على قروض لتمويل شراء أو انتاج 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

¹ ابو نصار ، محمد حميدات ، مرجع سابق ، ص ص 347 .

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الابداعية

تخصص لإنتاج أو انشاء موجود (استثمار) طويل الأجل كتكاليف ترسمل وتنسب إلى تكاليف الانشاء ولا تعالج كمصروف¹.

وأهم ثغرة تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الابداعية 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 رسملة تكاليف الاقتراض .

8. المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) " انخفاض قيمة الأصول " الموجودات

جاء هذا المعيار لبيان الاجراءات التي تطبقها المؤسسة لضمان تسجيل موجوداتها بما لا يزيد عن مبلغها القابل للاسترداد، ويكون الأصل 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 قيمتها².

وأهم الثغرات التي تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الابداعية 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 ايها اكبر " ، و من هنا بإمكان المحاسب أن يستفيد من تلك الاجراءات التي يجب ان يتبعها لضمان تسجيل قيمة موجوداتها³.

¹ جريوع، 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 .

² بوقرة رابح، عريوة محاد، أثر المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أدوات مراقبة التسيير لتحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، العدد 01، جوان 2014، ص 26 .

³ حماد، طارق عبد العال، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعي، الاسكندرية، 2006، ص 839.

9. المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) " التثبيطات المعنوية " الموجودات غير ملموسة"

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 الصناعيةالخ¹.

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 الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي

وضع المشرع الجزائري النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS هادفا إلى تحسين جودة المعلومة المالية، واهتم بعنصر المرونة الذي كان من وجهة نظره أنه سوف يحقق قدرا كبيرا من السماح للإدارة باستخدام أحكامها التقديرية بشأن العديد من المعالجات المحاسبية لضمان توفير معلومات مفيدة، وأيضا حتى يصبح متوافقا مع ظروف الشركة، إلا أن المساحة الممنوحة للاختيار والتقدير الشخصي للإدارة في العديد من الأمور المحاسبية قد تقود إلى تشويه عملية التوصيل المحاسبي حيث يتم التركيز على المنافع الشخصية للإدارة، ومن هنا وجدت العديد من الثغرات التي يمكن من خلالها ممارسة المحاسبة الإبداعية، وسنذكر بعضا منها:

1.3. المداخل المتعلقة بالمبادئ المحاسبية: جاء النظام المحاسبي المالي بالعديد من المبادئ المحاسبية

المعروفة في المرسوم التنفيذي 156-08 ، حيث أن البعض منها يفسح المجال أمام الإدارة لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، وتتمثل في:

- **مبدأ الاستحقاق:** وفقا لهذا المبدأ يتم الاعتراف وتسجيل مختلف الأحداث والعمليات المحاسبية، وقت التعاقد أي فور التعهد، ويتم اثباتها بوثيقة وتسجل محاسبيا، وجاء هذا المبدأ في المادة 6 من المرسوم التنفيذي 156/08 والتي تنص على: " تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس

¹ حماد ، طارق عبد العال، **نفس المرجع** ، ص 959 .

محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في القوائم المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها¹، ويتيح هذا الفرض العديد من الثغرات والتي تتعلق بمدى تحصيل الإيرادات فعليا أو دفع المصاريف لتطبيق ممارسات المحاسبة الابداعية.²

- **مبدأ الأهمية النسبية:** يقضي هذا المبدأ بأن البند يكون ذا أهمية نسبية إذا كان حذفه أو إهماله يؤثر على قرارات المستخدمين، أما المعلومات غير المهمة نسبيا فيتم عرضها في شكل مجامع على أساس خصائص متجانسة³. وبالتالي فإن النظام المحاسبي المالي قد أشار بشكل غير مباشر إلى عملية دمج المعلومات في التقارير المالية، والتي تهدف إلى تقليص البنود التي يتم الإفصاح عنها إلى أقل حد ممكن، وهذا لتخفيض تكاليف نشرها وتسهيل عملية قراءتها، مع الإشارة إلى أن عملية الدمج تخضع للتقدير الشخصي من طرف معدي التقارير المالية، وهذا بالنسبة لتحديد الأهمية النسبية للبنود المراد دمجها، وهذا ما يفسح المجال لممارسة أساليب المحاسبة الابداعية عن طريق التلاعب بمبدأ الأهمية النسبية ودمج المبالغ لخدمة أهداف الإدارة.

- **مبدأ الحيطة والحذر:** أشار النظام المحاسبي المالي إلى نقطة تتمثل في أن تطبيق هذا المبدأ يجب أن لا يؤدي إلى تكوين احتياطات سرية أو مؤونات مبالغ فيها⁴، و يعتبر هذا المبدأ من المبادئ المحاسبية التي تثير جدلا كبيرا وتفتح المجال واسعا لممارسة المحاسبة الابداعية نظرا لاعتمادها بدرجة كبيرة على التقدير الشخصي، ويتجلى تأثير هذا المبدأ خاصة على الديون والنتائج، وفي حالة وجود شكوك حول المستقبل، ويتجلى ذلك من خلال خلق احتياطات سرية أو مخصصات بأكثر مما يجب، أو التخفيض المعتمد للأصول والإيرادات، أو التضخيم المعتمد للخصوم والمصاريف.

2.3. المداخل المتعلقة بالمعالجة المحاسبية: أتاح النظام المحاسبي المالي هامشا من الحرية للمسير بهدف تمكينه من اختيار السياسات والبدائل الملائمة التي تعكس واقع المؤسسة، ومن الأمثلة على هذه البدائل ما يلي:

- **التغير في طرق اهتلاك التثبيات:** يسمح النظام المحاسبي المالي بين ثلاثة طرق للاهتلاك وهي: الطريقة الخطية، الطريقة التناقصية، طريقة وحدات الانتاج، وتكون الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من

¹ المادة 06، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق ل 26 مايو سنة 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2008، ص11.

² بدر الزمان خمقاني، مسعود صديقي، **واقع ممارسات المحاسبة الابداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، المجلد 4، العدد 08، 2008، ص 63.

³ المادة 11، المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سابق، ص12.

⁴ المادة 14، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق ل 26 مايو سنة 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، 2008، ص12.

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية

تحديد التطور بصفة صادقة، كما ينص على ضرورة دراسة طريقة الاهتلاك، المدة النفعية والقيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيات العينية، ففي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية عن تلك الأصول تعد التوقعات والتقديرية لكي يعكس هذا التغيير في الوتيرة، وإذا تبين أن مثل هذا التغيير أمر ضروري فإنه يدرج في الحسابات كما لو كان تغيير تقدير محاسبي ويضبط المبلغ المخصص للاهلاكات المالية والسنوات المستقبلية¹.

من هنا يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي قد ترك المجال مفتوح لمعدي القوائم المالية في الاختيار بين طرق الاهتلاك وفي تغيير تقدير العمر الانتاجي للأصول الثابتة، مما فتح المجال لممارسة المحاسبة الإبداعية، فقد تلجأ الشركات إلى استغلال اختيارية طريقة احتساب الاهتلاك، بما يتماشى مع مصلحة مركزها المالي.

ومن جهة أخرى، لا يتضمن النظام المحاسبي المالي على أية شروط تحدد الأعمار الانتاجية للأصول الأمر الذي يتيح للإدارة فرصة زيادة أو تخفيض أعمار الأصول حسب ميولاتها الشخصية أو المؤسسية، وإذا ظهرت الحاجة إلى الحكم الشخصي في تقدير عمر الأصل الانتاجي توفر للمديرين الفرصة أو الاختيارية في تمديد أو تقصير مدة الاهتلاك للحصول على مصروفات فترية أقل أو أكثر وبالتالي التحكم في الأرباح، ذلك أن القيمة الدفترية للأصل تتناسب طردياً مع عمرها، فزيادة مدة اهتلاك الأصل يعني تقليل معدل الاهتلاك، وبالتالي زيادة قيمة الأصل في قائمة المركز المالي، والعكس صحيح.

• **التغيير في سياسات تقييم مخزون آخر المدة:** يتيح النظام المحاسبي المالي أكثر من طريقة لتقدير مخزون آخر المدة، بحيث يترك الحرية للمسير في تطبيق إحدهما، حيث نجد طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً، وكذلك طريقة التكلفة الوسطية المرجحة²، وبالتالي يمكن تطبيق إحدى الأساليب السابقة للوصول إلى أرقام مختلفة لتكلفة مخزون آخر المدة، وتكلفة البضاعة المباعة، إلا إذا تم افتراض ثبات أسعار البضاعة وهو افتراض نادر الحدوث، وبالتالي فإن الإدارة تختار الطريقة الأكثر تناسبا مع أهدافها، وهذا ما يفسح المجال لممارسة المحاسبة الإبداعية.

¹ القرار رقم 71 المؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق ل 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات، 2009، ص 09.

² القرار رقم 71 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات، مرجع نفسه، ص 12-13.

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية

- السياسات المتعلقة بالعقود طويلة الأجل: ألزم النظام المحاسبي المالي المؤسسات المعنية بمعالجة العقود طويلة الأجل وفق طريقة التقدم في الانجاز، إلا أنه سمح للمؤسسات بتطبيق طريقة الاتمام إذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة التقدم في الانجاز أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة ، غير أن الإدارة يمكنها أن تتلاعب في هاتين الطريقتين وتختار الطريقة التي تحقق لها أهدافها الخاصة على باقي الأطراف الأخرى¹.

المطلب الثالث: تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية ومستخدميها

تؤثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية من خلال تأثيرها على طرق الإفصاح عن المعلومات، وتأثيرها في خصائص المعلومة المحاسبة، وما ينجم عنه من تأثيرات سلبية على مستخدمي تلك المعلومات.

أولاً: جودة المعلومة المحاسبية

جودة المعلومة المحاسبية التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية هو ما تحققه من منفعة للمستخدمين ، وذلك من خلال خلوها من التحريف والتضليل وأن تكون معدة في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية².

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"³.

1. الخصائص النوعية للمعلومات المالية

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومة المالية مفيدة لمستخدميها ومن بين هذه الخصائص نجد:

- أ. القابلية للفهم: تعد من بين الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر والجيد من قبل مستخدميها، ولهذا من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من

¹ نفس المرجع، ص18.

² طلال زغبة، حسين الأمين شريط، أهمية التدقيق الداخلي كأداة لقياس جودة القوائم المالية- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، العدد 05، 2018، ص198.

³ Ponder.B, Measuring accounting quality , Strategic Finance, 2013,p18.

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية

المعرفة بالأعمال الاقتصادية والمحاسبية كما ان لديهم القدرة على دراستها وتحليلها بقدر معقول من العناية¹.

ب. **الملائمة:** يقصد بها قدرة المعلومة على إحداث تغيير في قرار المستخدمين عما سيكون عليه في حالة غياب هذه المعلومات والتأثير في القرار المتخذ من قبل مستخدميها ، ويختلف مفهوم الملائمة من فئة لأخرى فملائمة المعلومة المالية من وجهة نظر المستثمرين تختلف ملائمتها من وجهة نظر الادارة ، كل حسب اهدافه².

ج. **الموثوقية:** لكي تكون المعلومة مفيدة يجب ان يكون موثوق فيها بمعنى " خلوها 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**

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،

¹ رضوان حلوة ، مدخل النظرية المحاسبية ، ط 1 ، دار وائل حلب ، 2005 ، ص 70.

² طويرات رابح، علاقة المعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح في القوائم المالية، رسالة ماجستير تخصص دراسات مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2014، ص 58.

³ محمود السيد الناعي ، اتجاهات معاصرة في نظرية المحاسبة ، المكتبة العصرية ، المنصورة ، 2007، ص 113.

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الابداعية

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 .

ثانيا: تأثير المحاسبة الابداعية على المعلومات المحاسبية

في ظل ممارسات المحاسبة الابداعية يستخدم المحاسبون معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الارقام 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 الابداعية على بعض الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية تتجلى فيما يلي:

1. **الملاءمة:** تعتبر المعلومة ملائمة 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 كإشراء 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.

2. **الموثوقية:** من أجل تقديم صورة عادلة على المعلومة المالية أن تكون كاملة حيادية وخالية من الأخطاء، وفي ظل ممارسات المحاسبة الابداعية 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

¹ محمود حاسم محمد، منشد محمد أسعد، انعكاسات القواعد المحاسبية على إدارة الأرباح، ملة كلية التربية الأساسية، العدد 5، جامعة بابل، 2011 ، ص 445.

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية

يستلزم اعدادها العديد من التقديرات والافتراضات، وهذا ما يستغله المحاسبون لممارسة المحاسبة الإبداعية وتجميل صورة الدخل أو المركز المالي وإظهاره 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 مدقي الحسابات الخارجيين زعلى حساب كافة الفئات ذات الصالح في الشركة، بل يكون أحيانا على حساب الاقتصاد والمجتمع ككل، كما ظهر ذلك بشكل واضح 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. **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.

وفي الختام 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 ملائمة 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.

ثالثاً: 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 ايجاباً أو سلباً 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 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 متناسباً 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 أيضاً من قبل مصلحة الضرائب، لذلك يسعى المحاسب المبدع إلى التقليل من الدخل والزيادة في المصاريف القابلة للخصم، ومن أكثر الطرق استخداماً 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 تقلص الأجور هو الحل الوحيد لتقليل الخسائر،

¹ 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 , pp 292-293.

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.

المبحث الرابع : اجراءات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تمثل اجراءات مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من المعضلات التي يصعب حلها ، ولذلك لابد على المهتمين بمجال مكافحة هذه الممارسات المضللة السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بهذه الاخيرة، وذلك لكشفها ومحاولة الحد منها.

وفيما يأتي عرض لأهم الوسائل والأساليب المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

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 الأوربي بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعد على توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الاتحاد الأوربي 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.

¹ 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، ص 106- 107.

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية

ومن هذا المنطلق فقد رأى مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية أدراج 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 التعديلات¹ :

- 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 ؛
- 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 .
- إدخال التفسيرات الملحقة بالمعايير الى داخل المعايير نفسها بدلاً من فصلها في ملحق خاص بكل معيار.

المطلب الثاني: 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 أنه يتوفر على قيود تحد من تلك الممارسات السلبية، وتتمثل في فرض قيود على تغيير

¹ 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، ص12.

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. **الزامية عدم تغيير طرق التقييم المحاسبية:** تعرف الطرق المحاسبية في النظام المحاسبي المالي في المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 على أنها " مجموعة المبادئ والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية، والتي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض كشوفه المالية"¹ ، 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 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"²، 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 يلي³:

- 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 والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخاصة التي تطبقها المؤسسة بهدف إعداد وعرض القوائم المالية"؛

¹ المادة 05 ، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المتضمن للنظام المحاسبي والمالي، الجريدة الرسمية، العدد 27 المؤرخة ب 2008/05/27 ، ص 11.

² المادة 15 ، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المتضمن للنظام المحاسبي والمالي، الجريدة الرسمية، العدد 27 المؤرخة ب 2008/05/27 ، ص 12.

³ القانون 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي والمالي ، الجريدة الرسمية ، المؤرخة بتاريخ 2007/11/25، ص 06.

- المادة 40: "لا يتم تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض القوائم المالية للمؤسسة المعنية، وعندما يتم تغيير الطرق لابد 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 يقلل من ممارسة المحاسبة الإبداعية، باعتبار أن طرق التقييم المحاسبية هي الأكثر شيوعاً والتي تسمح بإتاحة الفرصة لهذه الممارسات.

2. دور الإفصاح في الحد من المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي: 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 المعتمدة عند إعداد القوائم المالية: حيث أنه من الضروري بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية أن يكونوا على دراية بطرق القياس المعتمدة (التكلفة التاريخية، القيمة القابلة للتحويل، القيمة النفعية، أو القيمة العادلة) لأنها تشكل الأساس الذي يتم بموجبه إعداد بيانات الكشف المالية.
- ب. القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة 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 الإدارة لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، وتتمثل هذه الإفصاحات فيما يلي:

- مدى مطابقة أو عدم مطابقة السياسة المحاسبية للقواعد المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي وكل مخالفة يجب أن تفسر وتبرر؛
- تبيان طرق التقييم المطبقة على مختلف بيانات القوائم المالية مثل : 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 الدورة المالية الحالية والدورات المالية السابقة وطريقة الإدراج في الحسابات.

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية

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، وتتمثل أهم المعلومات في:

- بيان الاهتلاكات وخسائر القيمة مع تبيان أنماط الحساب المستعملة والمخصصات 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 محددة 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 يقل 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. دور قائمة التدفقات النقدية في الحد من المحاسبة الإبداعية

تعتبر قائمة التدفقات النقدية إحدى القوائم المالية الأساسية الملزم إعدادها من طرف المؤسسة الاقتصادية، والتي تتميز بأنها تعد وفق للأساس النقدي الذي يوضع بالتفصيل حجم التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من المؤسسة، في حين أن باقي القوائم المالية خصوصاً قائمتي الدخل والمركز المالي التي تعد على أساس الاستحقاق الذي يخص الإيرادات والمصروفات سواء تم استلامها أو دفعها أولاً¹.

¹ صلاح الدين شريط ، دور قائمة التدفقات النقدية في دعم عملية اتخاذ القرار في ظل المعيار المحاسبي الدولي IAS07، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة ، جامعة محمد بوضياف المسيلة- الجزائر، العدد 05، 2018، ص81.

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية

فالميزانية لا تعبر بصدق عن كل الأحداث التي تقع في المؤسسة خلال السنة المالية، بل تعطي صورة ملتقطة في تاريخ معين، وهذا ما يزيد من نسبة الخطأ للمحلل المالي عند اعتماده فقط على الميزانية، وأتى كشف تدفقات الخزينة لإظهار الصورة بأكثر وضوح، لأنه يهدف إلى تقديم بيانات لمستخدمي القوائم المالية لدراسة وتحليل مدى استطاعة المؤسسة على توفير السيولة للخزينة وما يعادلها، وكذلك معلومات حول استعمال هذه السيولة.

كما أنه ورغم أهمية كشف حساب النتائج في توليد معلومات حول أداء الكيان، إلا أنها محل تحفظ بسبب اعتمادها أساس الاستحقاق وإجراء تقديرات خاصة للحصول عليها، وهو ما يزيد من احتمالية لجوء الإدارة لتسجيل مستحقات خاصة من أجل التأثير على الأرباح، وبالتالي فقد يحقق الكيان دخل مرتفع وهذا لا يمثل في الحقيقة تدفقا نقديا مرتفعا، في المقابل يعتمد كشف التدفقات 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، فالإدارة تحاول تعويض نقص التدفقات النقدية الواردة بالزيادة في المستحقات، وقد اعتبر المعيار المحاسبي الدولي السابع، بأن من بين وظائف كشف تدفقات النقدية هو فحص العلاقة القائمة بين الربحية وصافي التدفقات النقدية؛

حسب النظام المحاسبي المالي يجب أن تظهر قائمة التدفقات النقدية مبوبة حسب طبيعة الأنشطة التشغيلية والاستثمارية 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 سهلا وذلك بمقارنتها مع تدفقات السنوات الماضية أو الاطلاع على المعلومات حول هذه التدفقات في الملاحق.

المطلب الثالث: تفعيل دور مراجع الحسابات ، حوكمة الشركات، أخلاقيات المهنة

أولا: تفعيل دور مراجع الحسابات

ويكون ذلك من خلال¹ :

- التركيز على استقلالية وكفاءة المراجع الخارجي والداخلي.

¹ منيرة الشميمري ، فاطمة العريفان ، مرجع سابق، ص 38 .

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية

- 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 الإدارة والمراجع المستقل ، بما في ذلك التطرق للآليات المتبعة من قبل الإدارة في عملية الإفصاح ن ومناقشة المواضيع المتعلقة بالدخل والآلية المتبعة من قبل الإدارة في اختيار شكل ونوع تقديم القوائم .
- اختيار مكاتب تدقيق ذات كفاءة ومصداقية عالية ، حيث أن المراجع الكفاء والتمكن 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 التدقيق 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 التدقيق عن طريق 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.

ثانيا: 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 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

¹ علي محمود الخشاوي ، محسن ناصر الدوسري ، مرجع سابق ، ص 13.

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.

ثالثا: تفعيل دور أخلاقيات المهنة

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 هو انتشار ظاهرة الفساد الأخلاقي للقائمين بإدارة الشركات 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 لا بد أن تأخذ القيم الأخلاقية المستمدة من المجتمع والشريعة والمهنة سلوكا لمزاولي المهنة ، فظهور التلاعب المحاسبي جعل المهتمين يولون اهتمام أكبر لأخلاقيات المهنة، إذ تعد المحاسبة نظاما يتوجب عليه الحقائق ، وحيثما الحقائق قائمة على علم الأخلاق فيجب على المحاسبة أن تكون قائمة على علم الأخلاق بعيدا عن تضليل الحقائق³.

ويكون ذلك عن طريق التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ، ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب ان يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد.

¹ طلال سليمان جريرة، 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، ص320.

² فيحاء عبد الخالق البكوع، انعكاسات الالتزامات الأخلاقية لمراقب الحسابات على أساليب إدارة الأرباح، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 35، العدد 114، 2013، ص117.

³ نوال صباحي ، الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد الاقتصادي (22)، جامعة زيان بن عاشور، الجلفة، 2015، ص 22-23.

المطلب الرابع: دور المحاسبة القضائية والرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الاداعية

أولاً: دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الاداعية

يلعب الخبير القضائي في المحاسبة دور اساسي في الحد من ممارسات المحاسبة الاداعية 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 الخبير 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 الخبرة¹.

وهناك دور للمحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الاداعية من خلال²:

- تتعامل المحاسبة القضائية مع القضايا التجارية التي تتعلق بالالتزام المهني للمحاسبين والمدققين من خلال تقييم الشركات والنزاعات القانونية ذات الطابع المالي.
- الخبير القضائي يقدم خدمات للشركات مثل " تحليل الخسائر الاقتصادية وتقييم عمليات البيع والشراء وتقييم القيمة العادلة للشركات المندمجة.
- تهتم المحاسبة القضائية بالتحقيقات المتعلقة بالغش والتلاعب في السجلات المحاسبية والذي يؤدي إلى الافلاس للشركات.
- يهتم الخبير القضائي في عملية التحقق لمراجعة الاستجابات وإعادة صياغة الاسئلة وإضافة أسئلة جديدة لاستكمال سير التحقيقات.

¹ فضل فتيحة، عبد الله يحيى، دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات اساليب المحاسبة الاداعية – دراسة حالة

ديوان المراجع القومي ، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة النيلين كلية التجارة ، 2017 ، ص 96.

² نمر ناهض ، خالد محمد، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الاداعية والحد من آثارها على القوائم المالية، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات ، العدد السادس، 2014، ص 47- 48.

الفصل الأول: ممارسات المحاسبة الابداعية

- المساهمة في عقد المناقشات والقضايا المتعلقة بالنزاعات التجارية.

هناك مجموعة من أساليب المحاسبة القضائية تكون كأساس في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية وهي بالشكل التالي:

- اجراء الفحص لتحديد المخاطر الناتجة عن الغش والتلاعب في السجلات المحاسبية.
- المقابلة الشخصية مع المسؤولية في الشركات للحد من ممارسات أساليب التلاعب المحاسبة الابداعية.
- الالتزام بالنظم والمعايير المحاسبية وانجاز التدقيق لكل عملية محاسبية خاصة بالدوائر الحكومية.
- اجراء التحريات اللازمة على الأنشطة الغير قانونية والمشتوك فيها.
- دعم الدعاوي القضائية في مواقع مختلفة من خلال الاستعانة بالخبراء الاستشاريين والمدققين الداخليين المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق.

يستنتج من خلال ما سبق أن المحاسبة القضائية تلعب دورا مهما في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية 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 الابداعية ، 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.

ثانيا: دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

من بين أسباب اللجوء إلى ممارسات المحاسبة الابداعية هو التهرب الضريبي، ويقصد به "تلك التجاوزات المتمثلة في عدم الامتثال للتشريعات الضريبية، أو الثغرات الموجودة في هذه التشريعات من أجل التملص من أداء الضرائب الواجبة بجميع الوسائل والأشكال ، سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية، وذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية"¹.

ذكر المشرع الجزائري الطرق الاحتيالية التي يعتمد عليها 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 و 533 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، الاغفال أو التقليل عن قصد في التصريح

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق ، ص39.

برقم الأعمال أو التركات عن طريق الوفاة أو الوصية أو الهبة، استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات حقيقية أو البيع أو الشراء دون فواتير.

يسعى المكلفون بالضريبة عند إعداد تصريحاتهم الضريبية إلى التخفيض من مبلغ الضرائب المفروضة عليهم إلى أدنى حد ممكن، وهذا عن طريق الاختيار والمفاضلة بين الطرق المحاسبية المؤثرة على الدخل الخاضع للضريبة بما لا يتعارض مع التشريعات الضريبية. والأساليب المستخدمة في المحاسبة الابداعية تتوافر فيها عنصرين مهمين، العنصر الأول التأثير على أرقام الكشف المالية سواء بالزيادة أو النقصان، والعنصر الثاني توافر عنصر التعمد حيث تقوم الإدارة باللجوء إلى تلك الأساليب بشكل متعمد لتحقيق أهداف محددة، وهما أسلوبان أساسيان يتلاعب في العمليات المحاسبية وهما¹:

- تضخيم الأرباح عن طريق تضخيم إيرادات الفترة أو تخفيض التكاليف.
 - تخفيض أرباح العام الحالي عن طريق تخفيض الإيرادات أو تضخيم التكاليف.
- يؤدي بالمكلفين الخاضعين اتباع الطرق والأساليب التي تجنبهم دفع الضرائب.

ولهذا توضع قوانين وآليات تسعى لمكافحة مثل هذه الظواهر، ومن أهمها آلية الرقابة الجبائية.

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة، كما أنها أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها مراقبة الخاضعين للضريبة في تأدية واجباتهم الضريبية والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة في كل الوثائق والمستندات المحاسبية بهدف تصحيحها وتقويمها وتحقيق الأهداف المرجوة.

¹ الهادي خضراوي ، محمد السعيد سعيداني ، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 2، جوان 2015.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل نستخلص أن المحاسبة الابداعية هي شكل من أشكال التلاعب المحاسبي الذي يمارس دون خرق القوانين والمعايير المحاسبية، بحيث 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 ومن بينها الرقابة الجبائية.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

مقدمة الفصل:

يتميز النظام الجبائي الجزائري بطابع تصريحي، حيث أن المكلفين بالضريبة يحددون بأنفسهم المصادر المتعلقة بفرض الضريبة المطالبين بدفعها تلقائيا للإدارة، ويفترض النظام الجبائي كذلك أن المكلف بالضريبة ذو نزاهة وأن تصريحاته صادقة مدققة وتامة ، وله القدرة على تبرير المعلومات المصرح بها في حالة مطالبة.

وهنا تأتي الادارة الجبائية التي تعمل على مراقبة التصريحات الجبائية ومختلف المستندات المحاسبية المفترض أن تكون صادقة وهذا للقيام بالتحقيق من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي ، وفي هذا الاطار قام المشرع بفرض قواعد وأحكام على المكلفين بالضريبة للالتزام بها والتي من دونها قد يكون المكلفون بالضريبة ضد دفع الضرائب بشكل كلي أو جزئي، كما منح مجموعة من الصلاحيات والحقوق للإدارة الجبائية للقيام بأداء مهام ال رقابة على أحسن وجه.

و هذا ما سنتناوله في هذا الفصل بشكل مفصل: حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث حيث يتناول:

❖ المبحث الأول: عموميات حول الرقابة الجبائية

❖ المبحث الثاني: صلاحيات وحقوق الادارة الجبائية

❖ المبحث الثالث: واجبات و ضمانات المكلفين بالضريبة

❖ المبحث الرابع: التهرب الضريبي

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

المبحث الأول: عموميات حول الرقابة الجبائية

تعتبر عملية الرقابة الجبائية من أهم الآليات الرامية إلى الحد من ظاهرة الغش الضريبي، ولهذا لابد من إعطاء لعملية الرقابة الجبائية صيغتها العامة ومفهومها الخاص، مع تحديد الأهداف المرجوة منها حتى يكون الجميع على دراية بمحتواها.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها

أولاً: مفهوم الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية عدة تعاريف، وبالرغم من هذا التعدد إلا أن مغزاها ينحصر في كونها تلك الاجراءات التي تقوم بها المصلحة الجبائية بهدف التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، وقبل تحديد مفهوم الرقابة الجبائية يجب أن نحدد أولاً مفهوم مصطلح الرقابة.

❖ **تعريف الرقابة:** حسب هنري فايل الرقابة هي "التحقق من أن التنفيذ يتم طبقاً للخطّة 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 وتقادي تكرارها"¹.

❖ **التعريف الأول:** "تعد الرقابة الجبائية الوسيلة الأكثر نجاعة للكشف عن موطن الغش والتهرب

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

❖ **التعريف الثاني:** "هي مجموعة من الاجراءات التي تقوم بها الادارة الجبائية بهدف التأكد من صحة

ومصادقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التدليسية الرامية إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها"³.

¹ سليمان حمدي، سحيقات القبيلات، الرقابة الادارية والمالية على الأجهزة الحكومية - دراسة تحليلية وتطبيقية - مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص13.

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

³ الجيلالي بلواضح، يحي سعيدي، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة (2007-2012)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، المجلد 07، العدد 12، 2014، ص35.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

❖ **التعريف الثالث:** "هي تحليل لمحتوى التسجيلات المحاسبية ودراسة مدى ملاءمتها لقانون الجبائي والتأكد من صحتها ، وهذا مع الاثباتات والتصريحات المقدمة"¹.

❖ **التعريف الرابع:** "فحص التصريحات وكل التسجيلات والوثائق والمستندات للمكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين وذلك بغية التأكد من مصداقية المعلومات التي تحويها ملفاتهم الجبائية"².

من خلال التعاريف السابقة ، يمكن إعطاء تعريف شامل للرقابة الجبائية على أنها " مجموعة من الاجراءات التي تقوم بها الادارة الجبائية ممثلة في أجهزتها المكلفة بالرقابة الجبائية للتحقق من صحة التصريحات والمستندات المحاسبية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة في إطار قوانين محددة تهدف إلى الحد من الغش والتهرب الضريبي، واكتشاف كل التجاوزات الجبائية المهددة للاقتصاد الوطني".

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية

هناك عدة أهداف للرقابة الجبائية وفي نواحي مختلفة ، إدارية ، مالية ، اقتصادية وغيرها، ومن أهم هذه الأهداف نذكر ما يلي³:

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 الادارة الجبائية على اتخاذ الاجراءات التصحيحية؛
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والالامام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تتجمل عن ذلك؛

¹ بوعلام ولهي ، نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، مداخلة في الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية ، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، يومي 20-21 / 10/2009، ص6.

² سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع ، الجزائر، 2011، ص47.

¹ نجاة نوي ، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة ماجستير ، تخصص علوم التسيير فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 36.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الاحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

3. **الهدف المالي والاقتصادي:** حيث بهدف التحقيق الجبائي الى الحفاظ على الاموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من الضياع بأي طريقة من الطرق ، وهذا من أجل ضمان تحصيل إيرادات اكبر للخرينة العمومية، ومنه زيادة الأموال زيادة الموارد للأنفاء العام مما يؤدي إلى تطور الوضعية الاقتصادية للمجتمع، حيث أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية تتواجد 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.

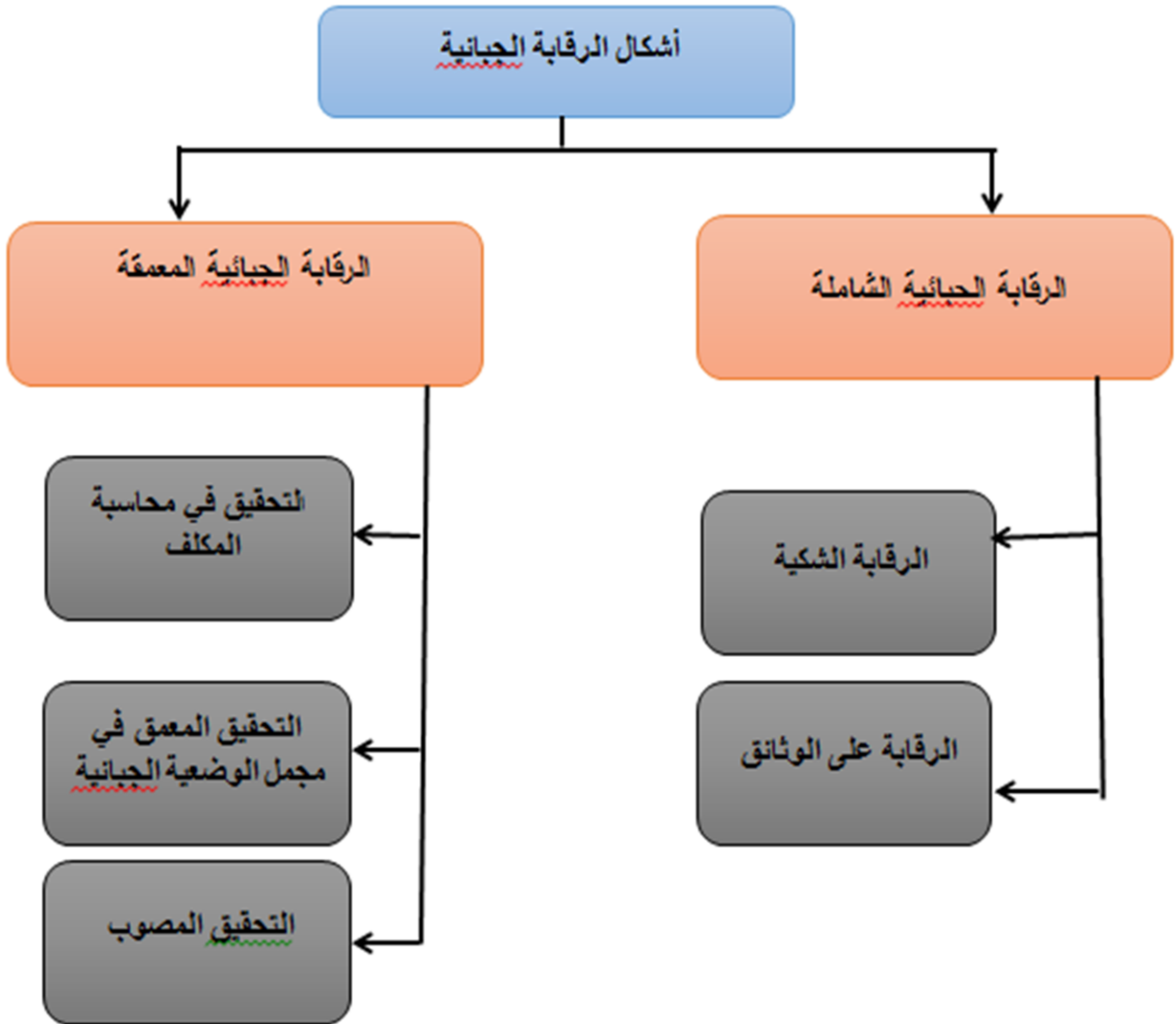
المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية آلية مهمة لكشف التجاوزات والأعمال التدليسية ومكافحة العمليات غير القانونية والتي تلحق أضرار معتبرة بالخرينة العمومية والاقتصاد الوطني ككل ، ولهذا نجد أن المشرع الجبائي الجزائري أحدث عدة أشكال للرقابة الجبائية وحدد الأجهزة المكلفة بها وهذا لمقارنة المعلومات التي احتوتها الملفات الجبائية والمعطيات الخارجية الواردة لها.

ونلخص أشكال الرقابة الجبائية في الشكل التالي:

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

الشكل رقم (1.2): اشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من اعداد الطالبة ، بالاعتماد على معلومات من موقع المديرية العامة للضرائب ،
<https://www.mfdgi.gov.dz/ar/#> ، تاريخ الاطلاع 2020/12/02 ، على الساعة 15.30 .

أولاً: الرقابة الجبائية الشاملة (العامة)

وتسمى الرقابة الداخلية العامة لأنها تتم بداخل ادارات الضرائب المختصة في الرقابة ، وهي نوعين¹:

¹ عبد الرحمان مغاري، بلال شيخي، دور الادارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية، مجلة دراسات جبائية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة لونيبي علي ، البليدة ، العدد 01 ، المجلد 02، جوان 2013، ص 33.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

1. **الرقابة الشكلية :** وتعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كفاءة تقديم المعطيات والمعلومات التي تحملها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أية مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية.

2. **الرقابة 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 انطلاقاً من ملفاتهم الخاصة. وبالتالي تتطلب هذه الرقابة إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية والتي من خلالها تقوم المصالح المعنية بانتهاج فحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتماداً على المعلومات المشكلة للملف الجبائي ومقارنة محتويات التصريح بالوثائق المرفقة له وبمجموع المعلومات التي بحوزة هذه المصالح والمتحصل عليها من مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلف.

ونظراً لكثافة الملفات الجبائية يصعب على المفتش التحقيق 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 التجاوزات المرتكبة، كما تساعد في اختيار الملفات التي تشكل موضوعاً للرقابة المعقدة من أجل تطهيرها.

ثانياً: الرقابة الجبائية المعقدة

يتناول هذا النوع من الرقابة الفحص الدقيق والمميز لمحتوى الملف الجبائي وبمكان مزاولة نشاط المكلف، ماعداً في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابياً وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانوناً 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 المعقدة في ثلاثة أنواع وهي:

أ- التحقيق (التحقيق) في المحاسبة VC

ب- التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين. VASFE

ت- التحقيق المصوب في المحاسبة (تم استحداثه بموجب قانون المالية 2010) VCP

¹ المادة 20 ، قانون الإجراءات الجبائية ، 2020 ، ص 10

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

1. التحقيق في محاسبة المكلف (التحقيق المحاسبي)

يعد التحقيق في المحاسبة أحد اجراءات الرقابة الجبائية لتقوم بفحص دقيق لمختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية شكلا ومضمونا بغرض التأكد من مصداقية التصريحات الجبائية، ومهما كانت طريقة حفظ المحاسبة ، حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا ، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها¹

وعليه فالتحقيق في المحاسبة يهدف إلى التأكد من صحة وصدق التصريحات المكتتبة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية².

إن التحقيق 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 المرتكبة من طرف المكلفين سواء عن قصد أو دون قصد.

2. **التحقيق 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 عامة التأكد من التصريحات على الدخل الاجمالي (المداخل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية...) "³.

يمكن برمجة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية إثر القيام بالتحقيق 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 فقط⁴.

3. **التحقيق المصوب في المحاسبة :** تم استحداثه مؤخرا وهو شكل آخر من أشكال الرقابة الجبائية وهذا طبقا للمادة 24 من قانون المالية لسنة 2010، والمنصوص عليه في المادة 20 مكرر 01 من قانون الاجراءات الجبائية والذي يتميز بعدة خصائص عن سابقه ومن بينها نجد⁵:

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب ، مديرية الابحاث والتحقيقات ، 2017 ، ص 08.

² المادة 20، قانون الاجراءات الجبائية ، ص 10

³ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب ، 2017 ، ص 19.

⁴ نفس المرجع ، ص 19.

⁵ المادة 20 مكرر 01 ، قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2020 ، المديرية العامة لضرائب، ص ص 11-12.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

- يمكن لأعوان الادارة الجبائية إجراء تدقيق مصوب في محاسبة المكلفين وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها لمدة تقل عن سنة جبائية واحدة.
- لا يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل.
- لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق 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.
- للإدارة الجبائية امكانية القيام بالتحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا عند القيام بإجراء التحقيق المصوب مسبقا (من قبل) .

المطلب الثالث: أجهزة الرقابة الجبائية

- تضطلع بمهام الرقابة الجبائية أربعة أجهزة، تتمثل فيما يلي¹:
- مصالح البحث والمراجعات التابعة لمديرية الابحاث والتحقيقات 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:

أنشأت مديرية الابحاث والمراجعات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13/07/1998، والمتضمن التنظيم الاداري المركزي لوزارة المالية²، 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 التحقيق 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.

¹. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مديرية الأبحاث والتحقيقات ، المديرية العامة للضرائب، 2017، ص05.

³. المرسوم التنفيذي رقم 228-98 ، 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، ص 12.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

كما تسند لمديرية الأبحاث والمراجعات DRV مهمة الرقابة الجبائية بتوفر شرط مستوى رقم الأعمال للأربع السنوات الأخيرة محل التحقيق، 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 منها¹:

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

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

ت. 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 ولأئيتين للضرائب أو أكثر.

2. المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة للمديريات الولائية للضرائب

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 أقل من 4.000.000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات ، ورقم أعمال سنوي أقل من 10.000.000 دج لباقي المؤسسات الأخرى. وتتمثل مهامها في²:

- إعداد بطاقيات لمختلف الإدارات والهيئات التي لديها معلومات عن تأسيس الوعاء الضريبي؛
- برمجة التدخلات عن طريق فرق البحث والتحقيق والفرق المختلطة (الضرائب، التجارة والجمارك) قصد البحث عن المادة الخاضعة للضريبة؛
- تقييم أنشطة المفتشيات وتقديم اقتراحات من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة؛

¹ المادة 10، 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، ص 09.

² المواد من 52 الى 55، القرار الوزاري المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية وتنظيمها وصلاحياتها، لوزارة المالية، بتاريخ 1998/07/12، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 79، الصادرة بتاريخ 1998/10/25²، ص 23.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

- 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، 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 نذكر¹:

- التسيير والتكفل الحسن لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي؛
- في حالة وجود تجاوزات خطيرة يحول الملف الجبائي إلى عملية التحقيق المعمق بهدف التطهير؛
- القيام بالتحري 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

أنشأت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 2002/09/28 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494/05 المؤرخ في 2005/12/26 ولها صلاحيات على المستوى الوطني لكونها مكلفة بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء إلى التحصيل وحتى الرقابة الجبائية والمنازعات². 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 منها¹:

¹ المادة 03 مكرر، المرسوم التنفيذي رقم 06-327، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، مؤرخ في 25 شعبان عام 1427 الموافق ل 09/18/2006، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 59، الصادرة بتاريخ 2006/09/24، ص 11.

² المرسوم التنفيذي رقم 02-303، متعلق بتحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، بتاريخ 2002/09/28، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 64، الصادرة بتاريخ 2002/09/29، ص 13

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

- 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.

المبحث الثاني: صلاحيات وحقوق الادارة الجبائية

تتمتع الإدارة بعدة امتيازات منحها لها المشرع في قانون الإجراءات الجبائية ومختلف التشريعات الجبائية تسمح لها من التحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها وقانونيتها، ومراقبة العناصر الخاضعة للضريبة والتي من خلالها يمكن تحديد مختلف الضرائب المتملص من دفعها من طرف المكلفين بها مع ضمان تحصيلها.

وبهذه الحقوق والصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية يتسنى لها تحقيق غايتها وأهدافها، ومن هذه الحقوق نجد:

المطلب الأول: الحق في الاطلاع

سمح المشرع للإدارة الجبائية الاطلاع على مختلف الوثائق والمعلومات لعدد من الهيئات، وهذا قصد تأسيس وعاء الضريبة، ومراقبتها². و يجب أن يخضع لهذا الحق كلا من:

- **الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات:** منح المشرع للإدارة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي الحق في الاطلاع لدى كل الإدارات العمومية (دولة - ولاية - بلدية) أو الهيئات المشرفة عنها وبصفة عامة كل الهيئات الخاضعة للسلطة الإدارية لها مهما كان نوعها، على مختلف الوثائق والمستندات والتي تكون بحوزتها من أجل تأسيس الوعاء الضريبي فإنه لا يمكن للإدارات الدولة، الولايات والبلديات ، وكذا جميع المؤسسات أن تدفع بالسر المني أمام أعوان الإدارة الجبائية. وعلى سبيل المثال لا الحصر فإنه يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب على كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعدة طبيب، بكشف فردي يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم، الشهر الذي دفعت فيه الأتعاب والمبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب، كما هي واردة في أوراق العلاج ، وكذا مقدار المبالغ المراجعة من قبل الهيئة إلى المؤمن له. كما يجب أن تصل

¹ المديرية العامة للضرائب، المصالح الخارجية، على الموقع <https://www.mfdgi.gov.dz> تاريخ الاطلاع 2020/12/22، على الساعة 22.13 .

² المادة 45 ، قانون الاجراءات الجبائية ، 2020، ص 21.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

الكشوف التي تعد على نفقة الهيئات المذكورة أعلاه قبل 31 ديسمبر من كل سنة إلى مدير الضرائب بالولاية قبل أول أفريل من السنة الموالية¹.

- **السلطة القضائية:** لقد منح المشرع للإدارة الجبائية الحق في الاطلاع على عناصر من ملفات الدعاوى القضائية مهما كان نوعها جزائية أو إدارية، وامدادها بمختلف البيانات، والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش أو محاولة غش أو تدليس ضريبي، إلا أننا نلاحظ في النص القانوني أنه في بدايته جعل الأمر جوازي بالنسبة للنيابة العامة ثم جعله إجباريا بالنسبة لجميع السلطات القضائية دون استثناء بما فيها النيابة العامة².

- **المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين:** يعتبر حق الاطلاع لدى المؤسسات المالية (البنوك الخاصة، شركات التأمين وإعادة التأمين) أكثر أهمية منه لدى المؤسسات والإدارات العمومية، وذلك نظر للعلاقة ما بين هذه المؤسسات والمكلفين، ولذلك فإن إدارة البنك والشركات التأمين ملزمة بتقديم كل الكشوف والمستندات التي يطلبها المراجع الجبائي³.

- **المؤسسات الخاصة:** كما يمتد حق الاطلاع على المؤسسات الخاصة وهو الأصل بالاطلاع على الوثائق والمستندات والمحاسبة التي بحوزة المؤسسة ولها علاقة بالخاضع للضريبة محل المراقبة⁴.

المطلب الثاني: الحق في الرقابة

حسب نص المادة 18 من قانون الاجراءات الجبائية فقد أعطى المشرع للإدارة الجبائية الحق في إجراء الرقابة على جميع المؤسسات والهيئات مهما كان نوعها، والتي تتمتع بصفة التاجر، وذلك من خلال مراقبة التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والمنشآت التي ليس لها صفة التاجر التي تدفع أجورا وأتعابا أو مرتبات مهما كان نوعها. وعلى أن تتم الرقابة في عين المكان والتقييد بالأوقات التي تكون فيها هذه المؤسسات والمنشآت مفتوحة للجمهور⁵.

¹ المادة 46، نفس المرجع، ص 21.

² المادة 47، نفس المرجع، ص 22.

³ المواد 51 و 51 مكرر 1-2-3-4 والمادة 52 والمادة 52 مكرر 1، نفس المرجع، ص 22-23.

⁴ المادة 46 مكرر 01، نفس المرجع، ص 21.

⁵ المادة 18، قانون الاجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2020، ص 08.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

المطلب الثالث: الحق في المعاينة واستدراك الأخطاء

لقد منح المشرع للإدارة الجبائية الحق في إجراء مختلف المعاينات واستدراك أي أخطاء تكتشفها.

أولاً: الحق في المعاينة

كأصل عام يجوز لأعوان الضرائب إجراء مختلف المعاينات في المحلات المهنية من أجل تحديد أو مراقبة الوعاء الضريبي¹، خلال الأوقات المنصوص قانوناً سواء كانت معاينات النشاط، أو التوطين أو معاينة المخزونات أو غيرها من المعاينات العادية، بشرط توفر في الأعوان المعاينين رتبة مراقب ضرائب على الأقل وأداء اليمين وبطاقة الانتداب من وزير المالية. إلا أنه وفي حالات المعاينات غير العادية التي تكون مصحوبة بالدقيقات و التفتيش و التحريات ، والتي تكون نتيجة لوجود قرائن عن تدليسات وتكون مصحوبة بالحجز للوثائق أو المستندات أو العناصر المادية.

و تتمثل الممارسات التدليسية فيما يلي:

- ممارسة نشاط ير مصرح به ؛

- انجاز عمليات شراء وبيع السلع والخدمات دون فاتورة خاصة بها؛

- تسليم فواتير وسندات تسليم أو أية وثيقة لا تتعلق بعملية حقيقية؛

- نقل تقييدات محاسبية خاطئة ووهمية عمدا في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها اجباراً بمقتضى القانون التجاري؛

و نظراً لخطورة الإجراءات ألزم المشرع الإدارة الجبائية إلى اصدار ترخيص مسبق من السلطات القضائية ، و أن تكون تحت رقابتها².

أما فيما يخص محاضر معاينة التلبس الجبائي فألزم المشرع موافقة السلطات المركزية³.

ثانياً: الحق في استدراك الأخطاء :

حق استدراك الأخطاء هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية لإجراء تقويمات النفس المدة و نفس الضرائب عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة ، وهذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد ، إذ يمكن استدراك الاغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق

¹ المادة 22، نفس المرجع، ص 14.

² المادة 35، نفس المرجع، ص 15.

³ المادة 20 مكرر 03 ، نفس المرجع، ص 12.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

من الضرائب والرسوم، وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة ، من طرف إدارة الضرائب وحددت الآجال الممنوحة للإدارة الضريبية بأربعة سنوات للقيام بمختلف أعمالها ، سواء الإخضاع أو الرقابة أو التحصيل التي يقتضها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في الوعاء الضريبي¹.

حيث تنص المادة 39 من قانون الاجراءات الجبائية على² : "يحدد الأجل الذي يتقدم فيه عمل الإدارة ، بأربع سنوات ، إلا في حالة وجود مناورات تدليسيه وهذا بالنسبة لما يأتي :

- تأسيس الضرائب والرسوم، وتحصيلها؛
- القيام بأعمال الرقابة؛
- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.

المبحث الثالث: واجبات وضمانات المكلفين بالضريبة

أعطى المشرع للمكلف بالضريبة ضمانات تحميه من تعسف إدارة الضرائب عند قيامها بمهامها وبالتالي خلق توازن بين الالتزامات المفروضة عليه والامتيازات التي منحت للإدارة.

وقبل التطرق إلى واجبات وضمانات المكلفين بالضريبة لابد من معرفة من هو المكلف بالضريبة، وأي ضرائب تطبق عليه.

المطلب الأول: المكلفين بالضريبة

لم يحدد المشرع الجبائي الجزائري تعريفا صريحا للمكلف بالضريبة من خلال النصوص التشريعية التي أصدرها، لكن مصطلح المكلف يطلق على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بدفع الضريبة ، أو اقتطاعها، أو توريدها يعتبر مكلفا.

من خلال ما سبق نلاحظ أن الادارة الجبائية تميز بين نوعين من المكلفين، وذلك حسب الطبيعة القانونية للشخص (شخص طبيعي ، شخص معنوي).

أولاً: الشخص الطبيعي

الشخص الطبيعي هو الانسان، فتبدأ الشخصية القانونية له بتمام ولادته حيا، يتمتع بكامل الحقوق التي يحددها القانون المدني.

¹ المادة 105 والمادة 106 ، نفس المرجع، ص36.

² المادة 39، نفس المرجع، ص 19.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

أما بالنسبة للقانون الجبائي الشخص الطبيعي هو الشخص الذي يتمتع بكامل الحقوق وكذلك يتمتع بأهلية أداء كاملة.

و يقصد بأهلية الأداء هي صلاحية الشخص لاكتساب الحقوق وتأدية التزاماته، ومن ين التزاماته دفع الضريبة.

1. الضرائب الملزمة للشخص الطبيعي

1.1. الضريبة على الدخل الاجمالي (IRG):

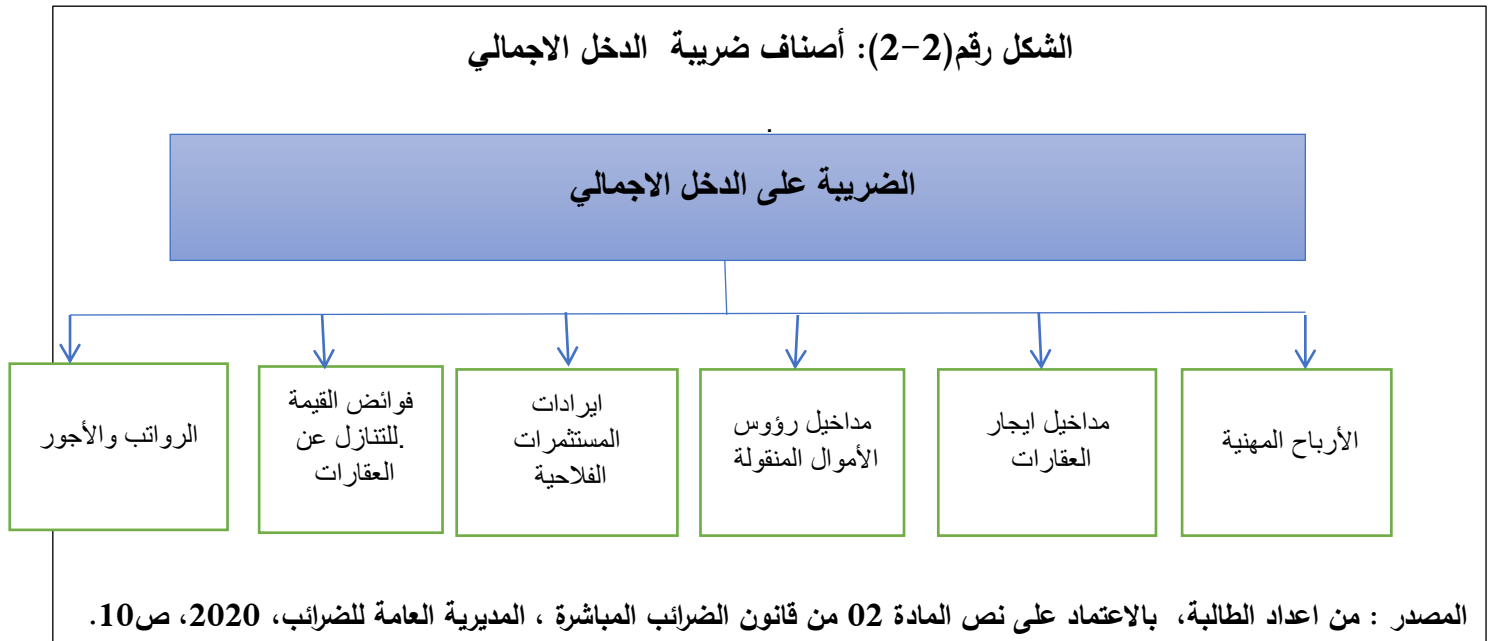
تنص المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة « تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الاجمالي، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الاجمالي للمكلف بالضريبة»¹.

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

• أصناف الدخل الاجمالي

قد حددت المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أصناف الدخل الاجمالي نوجزها في

الشكل التالي²:



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

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

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

• مجال تطبيق الضريبة على الدخل الاجمالي:

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

- لكي يخضع الشخص الطبيعي لضريبة الدخل الاجمالي لابد أن يكون موطن اعتيادي في الجزائر أو أن يكون له مدخولا من مصادر جزائرية¹.
- فالأشخاص الطبيعيون خاضعين للضريبة على الدخل الاجمالي سواء أكانوا يمارسون نشاطا مهنيا يعود عليهم بالدخل وذلك بصفتهم المنفردة وباسمهم الشخصي، أو بسبب مداخيلهم الشخصية ومداخيل أولادهم والأشخاص المكلفين بهم، الذين يقيمون معهم².
- ونلخص مجال تطبيق الضريبة على الدخل الاجمالي فيما يلي³:

- الأشخاص الطبيعيون؛
- الشركاء في 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.

• المعدلات القابلة للتطبيق

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

التالي⁴:

¹المادة 03 و 04، نفس المرجع، ص 10.

² المادة 06 ، نفس المرجع ، ص 10.

³ المادة 07 ، نفس المرجع ، ص 10.

⁴ المادة 104 ، نفس المرجع ، ص 24.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

الجدول رقم (2-1) : الضريبة على الدخل الاجمالي

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

المصدر: من اعداد الطالبة، بالاعتماد على نص المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2020، ص 24 .

2. الرسم على النشاط المهني :

يمثل الرسم على النشاط المهني ضريبة من الضرائب المباشرة، والتي تفرض على رقم الأعمال المحقق داخل الجزائر.

• مجالات 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 المعنويون الخاضعين للنظام الحقيقي الذين يمارسون نشاطا يحقق أرباحا مهنية خاضعة للضريبة على أرباح الشركات (IBS).

• وعاء الرسم على النشاط المهني:

ويتمثل في رقم الأعمال (قيمة المبيعات) أو الإيرادات الإجمالية خارج الرسم على القيمة المضافة.

• 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.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

- بعد تعديل قانون المالية التكميلي 2015، حسب نص المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة¹:
- يحدد معدل الرسم على النشاط المهني ب 02%
- فيما يخص نشاطات الإنتاج يخفض معدل هذا الرسم إلى 1 % بدون الاستفادة من التخفيضات.
- فيما يخص نشاطات البناء والأشغال العمومية والري، تحدد نسبة الرسم ب 2 % مع تخفيض بنسبة 25 %.
- باقي الأنشطة (شراء- بيع، الخدمات) تخضع لنسبة 2 %.

• التخفيضات والإعفاءات

أ- التخفيضات:

- يطبق على رقم الأعمال الخاضع ل "الرسم على النشاط المهني" التخفيضات التالية²:
- 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.
- تخفيض 75 % بالنسبة ل رقم الأعمال المحقق من عمليات البيع بالتجزئة للبنزين العادي والممتاز والمازوت.
- ملاحظة: لا تمنح هذه التخفيضات (30 %، 75 %) إلا على رقم الأعمال المحصل بطريقة غير نقدية.

3. الرسم على القيمة المضافة (TVA):

ويعرف الرسم على القيمة على أنه: " ضريبة تظهر بشكل مبلغ نقدي محدد على أساس حجم القيمة المضافة، يفرض على سبيل الالتزام على المنتجين والمقاولين والتجار وغيرهم كوسطاء لأن العبء يتحمله المستهلك الأخير"³.

¹ المادة 222 ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2021، المديرية العامة للضرائب، ص 51.

² المادة 219، نفس المرجع ، ص 50.

³ ميلود تومي، محاسبة الرسم على القيمة المضافة ، دار القدس للطباعة بسكرة، الجزائر، 2006، ص10.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

• العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة:

بموجب المادة 01 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ، تخضع للرسم على القيمة المضافة¹:

- أ. عمليات البيع والاعمال العقارية والخدمات (من غير تلك الخاضعة للرسوم 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 الاخرى.
 - الشكل أو الطبيعة القانونية لتدخل هؤلاء الأشخاص.
 - معدلات الرسم على القيمة المضافة
 - إن المعدلات المفروضة لهذا الرسم فهي تتناسب 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 العادي² : 19 %، والمخفض³: 9 % ، وهذا بهدف التأقلم مع التغيرات الراهنة ودفع عجلة التنمية الاقتصادية و بالمقابل تسهيل الإجراءات العملية الخاصة بهذا الرسم.

4. الرسم العقاري: يطبق الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية رسم سنوي يُطبَّق على الملكيات غير المبنية بجميع أنواعها، الواقعة علي التراب الوطني، باستثناء تلك المعفية صراحة من الضريبة.

كما تطبق أيضا لاسيما على الأراضي الكائنة في القطاعات العمرانية أو القابلة للتعمير

ثانيا : المكلف شخص معنوي

1. تعريف الشخص الاعتباري

هو "مجموعة الأشخاص والأموال التي تهدف إلى تحقيق غرض معين، ويعترف القانون لها بالشخصية القانونية بالقدر اللازم لتحقيق ذلك الغرض"

¹ المادة 01، قانون الرسم على رقم الأعمال، 2021، المديرية العامة للضرائب ، ص 04 .

² المادة 21 ، نفس المرجع ، ص 11

³ المادة 23 ، نفس المرجع ، ص 11.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

وحسب نص المادة 49 من القانون المدني¹ حدد الاشخاص المعنوية (الاعتبارية كل من " الدولة ، الولاية ، البلدية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري، الشركات المدنية والتجارية، الجمعيات والمؤسسات، الوقف، كل مجموعة من أشخاص أو أموال يمنحها القانون شخصية قانونية" ، حيث في دراستنا نهتم بالشركات ذات الطابع التجاري ونميز شركات الاموال وشركات الأشخاص.

- **شركات الأموال:** هي الشركات التي تعتمد على رأس المال أساسا لا على الاشخاص أصحاب رأس المال ، عكس شركات الأشخاص. في شركات الأموال نجد أن خروج المساهم من الشركة لا يؤثر تأثيراً كبيراً على عقد الشركة ، في حين أن خروج الشريك في شركات الأشخاص قد يترتب عليه حل الشركة نظراً للاعتبار الشخصي الذي تقوم عليه .

ولا يعني ذلك أن المساهم في شركات الأموال ليس له وزن اقتصادي أو مالي ، فقد تتأثر الشركة بخروج المساهم ولكن تأثر الشركة شيء وتأثير ذلك على عقد الشركة شيء آخر والدليل ذلك أن خروج مساهم يحوز عدد كبيراً من الأسهم قد يؤدي إلى ارتباك الشركة مالياً مما يؤدي إلى إنهيارها اقتصادياً أو تجارياً وقد تنتهي هذا بالشركة إلى الحل والانقضاء ولكنه لا يؤدي بطبيعة الحال إلى فسخ عقد الشركة ولا يؤدي خروج المساهم أو الشريك في شركة الأموال إلى حل الشركة إلا إذا ترتب على خروجه أن قل عدد الشركاء عن الحد الأدنى المنصوص عليه في القانون التجاري.

وتتخصر شركات الأموال حسب القانون التجاري في: شركة المساهمة، شركة التوصية بالأسهم، الشركة ذات المسؤولية المحدودة.

وبمجرد تصريح هذه الشركات بالوجود خلال 30 يوما من بداية النشاط تخضع إلى الضرائب التالية:

1. الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

تدعيما لمبدأ التفرقة القانونية بين مداخل الاشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين جاءت المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تنص على «تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين، وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات»².

¹ المادة 49 من القانون المدني ، سنة 2007 ، ص 10.

² المادة 135 ، نفس المرجع، ص 30.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

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 في ¹ :

• 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:

هناك انواع من 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، حيث يعتبر هذا الاختيار نهائي ولا يمكن الرجوع فيه طوال حياة الشركة وهي (شركات التضامن SNC؛ شركات التوصية البسيطة؛ الشركات المدنية التي لا تكون على شكل شركات أسهم).

1.1. آلية حساب الضريبة على أرباح الشركات

يتمثل الربح الخاضع للضريبة في أرباح المؤسسات في النتائج المحققة من مختلف الأنشطة وهذا على أساس مسك محاسبة قانونية منتظمة بعد خصم التكاليف القابلة للخصم إلى نسبة محددة²:

- 19% بالنسبة لأنشطة انتاج السلع؛

¹ المادة 136، نفس المرجع ، ص30.

² المادة 150، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،2020، المديرية العامة للضرائب، ص 36.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

- 23 % بالنسبة لأنشطة البناء والاشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار.

- 26 % بالنسبة لأنشطة الأخرى.

- الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح المؤسسات و يتمثل في النتيجة الجبائية ..
- إذا كانت الشركة الأجنبية شركة أموال وتمتلك منشأة دائمة بالجزائر فتعامل نفس معاملة الشركات الوطنية، إلا فيما يخص تحويل الأرباح إلى الخارج فتخضع لضريبة الاقتطاع من المصدر بنسبة 15%.
- أما إذا كانت الشركة لا تمتلك من شاة دائمة بالجزائر وتمارس أنشطة تتعلق بتأدية الخدمات فتخضع للضريبة على أرباح الشركات، أو تختار نظام فرض الضريبة للنظام العام بد لا من نظام الاقتطاع من المصدر، وذلك بإرسال طلب الاختيار حسب الحالة، إلى مديرية كبريات المؤسسات أو المدير الولائي
- للضرائب أو رئيس مركز الضرائب، المختصين إقليميا، في أجل لا يتعدى 15 يوما ، من تاريخ العقد¹.
- بالإضافة غل الضريبة على أباح الشركات نجد كذلك الرسم القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني ، الرسم العقاري.

2. شركات الأشخاص: هي الشركات التي تقوم على الاعتبار الشخصي للشركاء، حيث يعتبر الشركاء متضامنين عن ديون الشركة، ويسأل فيها الشركاء عن ديون الشركة تجاه الغير حيث تتعدى إلى أموالهم الشخصية (الخاصة)، إذا لم يكف رأس مال الشركة ، وهي تتكون من عدد قليل من الأشخاص، تربطهم صلة معينة، كصلة القرابة أو الصداقة . وما يميزها عن شركات الأموال بالإضافة إلى ما سبق أنها تتأثر بانتماء الشريك إليها أو خروجه منها نتيجة وفاته أو انسحابه أو الحجر عليه أو إفلاسه أو اعساره² .

وتتخصر شركات الأموال حسب القانون التجاري في : شركات التضامن، شركات التوصية البسيطة، شركة المحاصة.

تخضع هذه الشركات للضريبة على الدخل الإجمالي المطبق على الأرباح الصناعية والتجارية، الرسم على القمة المضافة، الرسم على النشاط المهني، والرسم العقاري.

¹ المادة 104 من انون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020، المديرية العامة للضرائب، ص 24.

² مصطفى كمال طه، الشركات التجارية الاحكام العامة في الشركات، شركات الأشخاص، شركات الأموال، الطبعة الأولى، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، - مصر، 1998 ، ص. 61 .

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

إذا كانت الشركة الأجنبية شخصيا طبيعيا أو شركة أشخاص، وتمتلك منشأة دائمة بالجزائر، فهي تعامل وفق القانون العام وكأنها شركة جزائرية وتخضع للضرائب السابقة، أما إذا كانت الشركة أجنبية ولا تمتلك منشأة مهنية دائمة بالجزائر، وتمارس أنشطة تتعلق بتأدية الخدمات فهي تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي¹.

المطلب الثاني : التزامات المكلف بالضريبة

لقد أوجب القانون على المكلفين بالضريبة مقابل كل الحقوق والضمانات واجبات ملزمين بالقيام بها، ويمكن تقسيم هذه الالتزامات إلى نوعين طبقا للقوانين المطبقة عليها.

أولا: الالتزامات ذات الطابع الجبائي

ألزم المشرع الجزائري على مختلف المؤسسات مهما كان نوعها إلتزامات جبائية يتم فيها الإلتزام بتقديم مختلف التصريحات الإلجبارية وفقا لما جاء في مختلف القوانين الجبائية، وفق ما هو محدد قانونا سواء من حيث أجال الإيداع والشكليات ووقت وطريقة إيداعها أو التأخير في إيداعها ، وبل التطرق إلى مختلف التصريحات الواجبة على المكلف ارتأينا اعطاء مفهوم التصريحات الجبائية وأهميتها:

1. التصريحات الجبائية

بما أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، فلا بد من معرفة ما المقصد من التصريحات الجبائية، وكذلك معرفة أهميتها.

1.1. تعريف التصريحات الجبائية

هناك العديد من التعريفات للتصريحات الجبائية يمكن ذكر منها:

❖ **التعريف الأول :** تعرف التصريحات الجبائية على أنها: " مجموعة من البيانات المعالجة والمنظمة التي

باستطاعتها التأثير على وعاء الضريبة سواء بطرق مباشرة أو غير مباشرة"².

❖ **التعريف الثاني :** كما تعرف على أنها: " الوثائق التي يتحصل عليها المكلف من إدارة الضرائب من

أجل التصريح فيها بمجموعة من البيانات مثل رقم أعماله أو أرباحه أو تكاليفهالخ في موعد

يحدده القانون، ثم يقوم بإرجاعها إلى مصلحة الضرائب لتكون كدليل اثبات تسترشد به هذه الأخيرة

لتحديد مبلغ الضريبة المناسب للمكلف"³.

¹ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة 2020 - ، مرجع سابق، ص ص 5 ، 6 .

² محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب، دار هومة، الجزائر ، الطبعة 2008، 4، ص 147 .

³ محمد عباس محرز ، نفس المرجع، ص 147.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

من التعريفين السابقين يمكن استخلاص تعريف للتصريحات الجبائية على أنها: " هي مجموعة من الوثائق القانونية الرابطة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، لتمكين عملية الاتصال بينهما، وتحتوي هذه الوثائق على معلومات تعبر على الذم المالية وأرقام الأعمال المحققة من قبل المكلف والتي تحدد أسس الأوعية الضريبية ".

2.1. أهمية التصريحات الجبائية

- تلعب التصريحات الجبائية أهمية بالغة سواء بالنسبة للمكلف أو للإدارة الضريبية يمكن تلخيصها فيما يلي¹:
- تعتبر التصريحات الوسيلة الأكثر سهولة بالنسبة للمكلف والتي تنمي له الشعور بالمشاركة في تحديد قيمة الضريبة المستحقة عليه؛
- توعي التصريحات لإدارة الضرائب عن نشوء ضريبة جديدة، حيث تصبح الإدارة على اطلاع بموطن مزاوله نشاط المكلف وهذا يسمح ويسهل لها لها مراسلته وحساب قيمة الضرائب وجبايتها؛
- تسهل التصريحات العمل الملقى على كاهل الإدارة الضريبية من حيث الوقت والاجراءات كما يخفض من احتمال نشوء المناوعات والاعتراضات؛
- تساهم التصريحات في مكافحة و الحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين.

2. أنواع التصريحات الجبائية

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

1.2. اخضاع 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 الربح الحقيقي، نظام الضريبة الجزافية الوحيدة والنظام المبسط، بحيث يتحدد مجال تطبيقها وفق القانون، ويتحدد الشخص التابع

¹ سمية قحموش ، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2013، ص 49.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

لكل نظام حسب معيار شكله القانوني ثم حسب معيار رقم الأعمال المحقق، لكن وبعد سنة 2015 تم الاستغناء عن النظام المبسط، وذلك كما يلي:

1.1.2. نظام الضريبة الجزائية الوحيدة:

حسب المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "يخضع لنظام الضريبة الجزائية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون والشركات المدنية ذات الطابع المهني التي تمارس نشاطا صناعيا وتجاريا وحرفيا، وكذا التعاونيات الحرفية والصناعات التقليدية التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي أو إيراداتها المهنية السنوية خمسة عشر مليون دينار (15.000.000 دج) ماعدا تلك التي اختارت نظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي"¹.

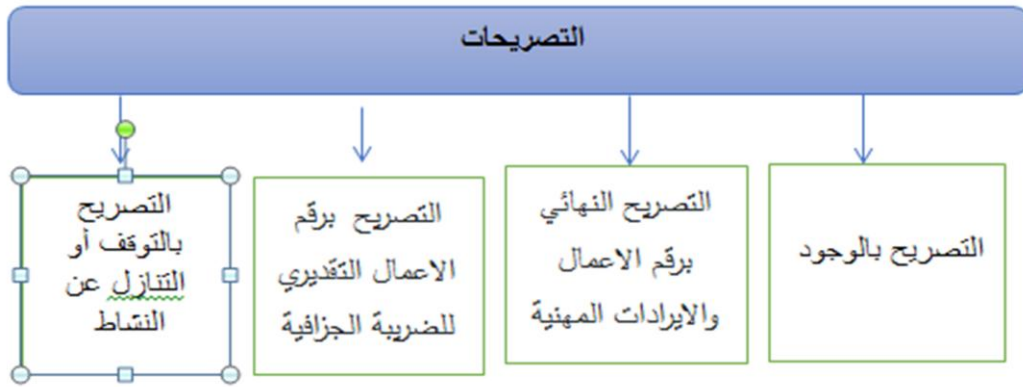
وحددت معدلات الضريبة الجزائية كما يلي²:

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

❖ التزامات المكلف بالضريبة في ظل نظام الضريبة الجزائية الوحيدة

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

الشكل رقم (2-3): التصريحات الخاصة بالمكلف الخاضع لنظام الضريبة الجزائية الوحيدة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020

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

² المادة 282 مكرر 4 ، نفس المرجع، ص 65.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

أ. التصريح بالوجود (ج8): لابد على الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة اكتتاب تصريح بالوجود لدى مفتشية الضرائب أو المركز الجواني للضرائب التابعين له، خلال الثلاثين (30) يوما الأولى من بداية النشاط¹.

ب. التصريح برقم الاعمال التقديري للضريبة الجزافية الوحيدة (ج12): لابد على الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اكتتاب لدى مفتشية الضرائب أو المركز الجواني للضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط، تصريح تقديري برقم الأعمال أو الإيرادات المهنية وذلك قبل الثلاثين (30) من شهر جوان من كل سنة كحد أقصى².

ج. التصريح النهائي برقم الاعمال والإيرادات المهنية للضريبة الجزافية الوحيدة (ج12 مكرر):

ألزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة الجزافية الوحيدة في نص المادة 282 مكرر 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن على أن يصرحوا برقم الأعمال المحقق فعلياً للسنة النشاط (السنة N) ، ويكون الاكتتاب قبل 20 جانفي من السنة ((N+1)).

وعندما يتجاوز رقم الأعمال المحقق رقم الأعمال المصرح به في التصريحات التقديرية، فعلى المكلف أن يسدد الفارق (الضريبة التكميلية) عند اكتتاب التصريح النهائي.

عندما يفوق رقم الأعمال المحقق عتبة خمسة عشر مليون دينار (15.000.000) دج، فإن الفارق بين رقم الأعمال المحقق ورقم الأعمال المصرح به يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة بالمعدلات الموافقة³.

د. التصريح بالتنازل أو التوقف: يلزم المكلفون بالضريبة الخاضعة لنظام الجزافية الوحيدة بإيداع تصريح التوقف أو التنازل عن النشاط لدى مفتشية الضرائب الذي يتبعونها وهذا في أجل عشرة 10 أيام⁴.

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

¹ المادة 183 ، نفس المرجع، المديرية العامة للضرائب، ص43

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

³ المادة 282 مكرر 02، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020، المديرية العامة للضرائب، ص64

⁴ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، 2020، ص90.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

- يجب أن يبقى المكلفون بالضريبة المحولون إلى نظام الربح الحقيقي خاضعين لهذا الأخير مهما كان مبلغ رقم الأعمال المحقق بعنوان السنوات المالية اللاحقة"¹.

➤ **المكلفين بالضريبة الجدد:** يتعين على المكلفين بالضريبة الجدد اكتتاب التصريح النهائي ، وتسديد مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة المستحقة تلقائيا. و يجب اكتتاب هذا التصريح، ودفع قيمة الضريبة الجزافية الوحيدة المستحقة تلقائيا.

ويجب اكتتاب هذا التصريح قبل 31 ديسمبر من سنة بداية نشاطهم، على الأكثر².

بالاضافة الى ذلك، لابد عليهم من مسك وتقديم، عند كل طلب من طرف المصلحة الجبائية³:

- سجل مرقم وموقع من طرف الادارة الجبائية، ملخص بكل سنة، يتضمن تفاصيل المشتريات ، مدعم بالفواتير وكل وثائق الإثبات ؛
- سجل مرقم وموقع، يتضمن تفاصيل المبيعات .

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

2.1.2. النظام 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 فيه⁴.

¹ المادة 282 مكر 2 ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، ص 65.

² المادة 03 مكرر، قانون الاجراءات الجبائية ، 2020 ، المديرية العامة للضرائب، ص 06.

³ المادة 01 ، نفس المرجع ، 2020 ، المديرية العامة للضرائب، ص 06.

⁴ المديرية العامة للضرائب ، <https://www.mfdgi.gov.dz> ، تاريخ الاطلاع 2021/06/02.

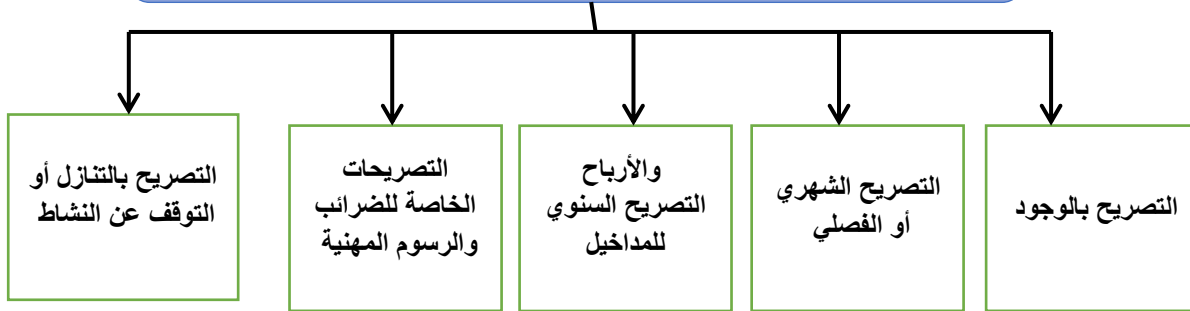
الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

❖ التزامات المكلف بالضريبة في نظام الضريبة الحقيقي

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

الشكل رقم (2-4): التصريحات الخاصة بالمكلف الخاضع لنظام الضريبة الحقيقي

أهم التصريحات في نظام الضريبة الحقيقي



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

أ. **التصريح بالوجود:** هو عبارة عن إعلان من طرف المكلف ببدء نشاطه التجاري والدخول تحت طائلة الاخضاع الضريبي، ويلزم المشرع الجبائي المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو للضريبة على الدخل الاجمالي بتقديم تصريحا يدعى التصريح بالوجود ويكون مقدما من الادارة الجبائية زيسلم إلى مفتشية الضرائب التابعين لها إقليميا ، وهذا وفقا لنص المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.¹

وفي حالة الامتناع عن تقديم التصريح بالوجود، تطبق غرامة جبائية تقدر ب 30.000 دج.²

ب. **التصريح الشهري G50 أو الفصلي:** يعد تصريح شامل وحوصلة لمختلف الضرائب والرسوم المحصلة فورا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر (الرسم على النشاط المهني، التسبيقات على الحساب للضريبة على أرباح الشركات ، الضريبة على الدخل الاجمالي، الضريبة على الدخل الاجمالي للأجور،

¹ المادة 183 ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، ص43

² المادة 194، نفس المرجع ، ص46

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

الضريبة على الدخل الاجمالي لمداخل القيم المنقولة، الرسم الداخلي على الاستهلاك، الرسم على القيمة المضافة)¹.

يتعين على المكلفين بالضريبة والخاضعين لنظام الضريبة الحقيقي أن يكتتبوا تصريح سلسلة G50 ، وإيداعه لدى قبضة الضرائب التابع لها مركز نشاطهم، في الـ 20 يوما الاولى من الشهر².

ج. **التصريح السنوي بالمداخل والأرباح:** "يجب على المكلف أن يقدم تصريحا سنويا بحجم رقم أعماله وفقا للنموذج المقدم من الادارة ، 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 ادارة الضرائب التي يتبع لها مقر تواجد موطن المكلف"³.

والمكلفون المعنيون بحسب نوعية الضريبة هم⁴:

- **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 مداخل من ايجارات عقارية، والمستفيدون من مداخل رؤوس الأموال المنقولة ، والأجراء الذين يتحصلون على مداخل 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 التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات أن تكتتب تصريح بمبلغ الربح خلال السنة المالية الماضية في أجل لا يتجاوز 01 أفريل من السنة المالية ، وفقا للنموذج (GN4 ، رقم 01 ، 03 ، 02)⁵.

د. **التصريح الخاص بالضرائب والرسوم المهنية:** اضافة إلى التصريح الاجمالي بالمداخل ، ينبغي اكتاب 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 بالأموال للذين لهم مقر جبائي في الجزائر ولهم ممتلكات بالجزائر أو خارجها.

¹ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، 2020، ص79.

² نفس المرجع أعلاه، ص 80.

³ نفس المرجع أعلاه ، ص 80.

⁴ فاتح أحمية، **محاضرات جباية المؤسسة** ، لطلبة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة جيجل، سنة 2017، ص27

⁵ المادة 136، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، ص30.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

هـ. التصريح في حالة التنازل أو التوقف أو الوفاة: يجب التصريح بالتوقف عن النشاط أو التنازل أو الوفاة خلال 10 ايام من تاريخ التوقف ، لئتم فرض الضريبة المستحقة على الأرباح التي لم تفرض عليها الضريبة¹، ويتكفل بمهمة التصريح المداخل المحصلة للمتوفي ورثته أو ذو حقوقه في غضون 6 أشهر من وفاة المكلف².

ثانيا: الإلتزامات ذات الطابع المحاسبي

لقد ألزم المشرع الجزائري المؤسسات الخاضعة للقانون الخاص بمسك الدفاتر المحاسبية بشكل إجباري وفقا للمواد من 09 إلى 12 من القانون التجاري، وكذا مسك محاسبة وفق النظام المحاسبي المالي، ويشترط الاحتفاظ بها مع الإثباتات القانونية لها، مثل الفواتير والمراسلات الرسمية...الخ.

يجب على المؤسسات الإحتفاظ بكل الوثائق المحاسبية، والإثباتية مدة 10 سنوات خصوصا بالنسبة للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي. وأهمها:

- الدفاتر اليومية و دفاتر الجرد .

بالإضافة إلى إجبارية خضوعها للشكليات والإجراءات والشروط القانونية كالتوقيع من المحكمة والدقة وعدم الشطب أو الحشو إلى غير ذلك مما نص عليه القانون³ .

المطلب الثالث: ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية

1.1. الاشعار بالتحقيق (الإعلام المسبق) : هو من أهم الإجراءات التي تسبق كل التحقيقات، والذي بموجبه يتم إعلام المكلف بالضريبة بخضوعه للتحقيق في الضرائب والرسوم لسنوات محددة وفق ما جاء في قانون الإجراءات الجبائية.

ويتم ذلك عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق معه، ويستفيد من أجل للتحضير تبدأ من تاريخ إستلام إشعار بالتحقيق مقيد بشروط وشكليات حددها القانون ، الإخلال بها تؤدي إلى بطلان الإجراءات وبالتالي سقوط التحقيق ككل⁴.

2.1. الإستعانة بمستشار: للمكلف إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره⁵(محاسبيا، أو جبائيا أو محاميا أو أو غير ذلك)، فالمشرع أبقاءه دون تحديد ولا بيان العدد وذلك قصد متابعة سير عمليات المراقبة، ومناقشة

¹ المادة 195 ، نفس المرجع ، المديرية العامة للضرائب ، 2020، ص 46.

² المادة 196 ، نفس المرجع ، ص 47.

³ لياس قلاب ذبيح، مرجع سابق ، ص 36.

⁴ المادة 20 والمادة 20 مكرر 1 و المادة 21 ، نفس المرجع ، ص 10-13.

⁵ المادة 19، نفس المرجع، ص 08.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

الاقتراحات التي تطرحها الإدارة الجبائية. بالإضافة إلى ذلك فيجب الإشارة إلى ذلك في مختلف الإشعارات المرسلة للمكلف بالضريبة.

3.1. تحديد مدة الرقابة: لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق بعين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية المدة المحددة قانون (ثلاثة أشهر) وذلك فيما يخص¹:

- مؤسسة تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، يحدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر إذا كان رقم أعمالها المحقق لا يتجاوز 5.000.000 دج.
- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، يمدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر إذا كان رقم أعمالها المحقق لا يتجاوز 10.000.000 دج.

وفي أي حال من الأحوال لا يمكن أن تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان تسعة (09) أشهر، ونشير إلى أنه لا تطبق مدد المراقبة بعين المكان المحددة سابقا في حالة استعمال مناورات تدليسية أو عند تقديم معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو في حالة لم يتم الرد في الآجال المحددة عن طلبات التوضيح أو التبريرات، المنصوص عليها في القانون².

بالإضافة إلى ما سبق تمديد الآجال بستة (06) أشهر عندما توجه الإدارة الجبائية طلبات المعلومات في إطار المساعدة الإدارية، وذلك في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات³.

بالنسبة للتحقيق المصوب في المحاسبة لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة | التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق، أكثر من شهرين (02)، وتعاين نهاية عملية التحقيق في عين المكان عن طريق محضر يستدعي المكلف للتأشير عليه⁴.

بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، لا يمكن أن يمتد التحقيق طيلة فترة تفوق سنة واحدة، اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق، إلى غاية الإشعار بإعادة النقوم، ويحدد هذا الأجل بثلاثين (30) يوما عند الاقتضاء وبناء على

طلب المكلف عندما يكون تبرير الأرصدة ومداخل الأرصدة من الخارج، وفي حال فشل المكلف في الحصول على التبريرات من الخارج، تمديد الفترة السابقة ثلاثين (30) يوما أخرى خاصة بالإدارة بغية الحصول على

¹ المادة 20 الفقرة 05، نفس المرجع، ص10.

² المادة 20 الفقرة 05، نفس المرجع، ص11.

³ المادة 20 الفقرة 05، نفس المرجع، ص11.

⁴ المادة 20 الفقرة 05، نفس المرجع، ص12.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

كشوفات الحساب، وذلك ابتداء من طلب الإدارة الحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية، وتمدد المدة المذكورة سابقة (سنة) إلى سنتين (02) في حالة اكتشاف نشاط خفي¹.

يعد تحديد مدة التحقيق من الضمانات القليلة التي رتب المشرع على مخالفتها البطلان المطلق للتحقيق الجبائي، وذلك سعياً منه لحماية المكلف من مبالغة الإدارة واستمرارها في التحقيق لمدة قد تطول مما تسبب للمكلف ضرراً أو إزعاجاً²، من شأنه عرقلة نشاطه هذا من جهة، ومنعاً لتعسف أعوان الرقابة الجبائية من خلال إطالة مدة التحقيق للضغط على المكلف من جهة أخرى.

4.1. عدم إمكانية تجديد عملية الرقابة:

في حالة الانتهاء من عملية التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة، بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب، وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطي معلومات غير كاملة أو خاطئة أثناء التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية، فواتير أو مذكرات، بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم، وبالنسبة لنفس الفترة³.

فيما يخص التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز للإدارة الجبائية، بعد ذلك، الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق خاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية⁴. كما أن خضوع المكلف للتحقيق المصوب في المحاسبة لا يمنع الإدارة من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لاحقاً والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها لنتيجة لإعادة التقييم المتمم عن التحقيق المصوب⁵.

5.1. تبليغ المكلف بنتائج التحقيق: بعد استنفاد المدة الممنوحة للمكلف، تأتي مرحلة التدخل بعين المكان، والتي بموجبها تبدأ دراسة الملفات والفحص المحاسبي، وتعد مرحلة التدخل بعين المكان خطوة مهمة في التنسيق بين الرقابة المحاسبية على مستوى المكاتب، والرقابة المادية المنجزة بعين المكان، ولمقارنة مدى مطابقة

¹ المادة 21 الفقرة 04، نفس المرجع، ص13.

² سيد امير حمادة، الضمانات الممنوحة للمكلف بالتصريح أثناء فترة التحقيق الجبائي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 13، العدد 2، جامعة غرداية، 2020 ص 511.

³ المادة 20 الفقرة 08، قانون الاجراءات الجائية، مرجع سابق، ص 11.

⁴ المادة 21 الفقرة 06، قانون الاجراءات الجائية، نفس المرجع، ص 14.

⁵ المادة 20 الفقرة 06 مكرر، قانون الاجراءات الجائية، نفس المرجع، ص12.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

التصريحات المقدمة وواقع المؤسسة، بعد انتهاء عملية التحقيق بعين المكان يتم تحرير محضر معاينة وتسلم للمكلف نسخة منه وهذا حتى يظهر احترام فترة التحقيق في عين المكان.¹

بعد انتهاء عملية المعاينة يتم تسليم جميع الوثائق المحاسبية للمحققين، وكل وثيقة من شأنها أن تبرر الإيرادات والمصاريف، وتوفير مكتب ملائم لقيامهم بعملية التحقيق لأنها يجب أن تتم بمقر ممارسة نشاط المكلف، وهذا لخلق جو للمناقشة بين المحقق والمكلف بالضريبة². ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة الذي يوجهه كتابيا لمصلحة الضرائب، وفي حال قبوله، أو في حالة قوة قاهرة تحول دون ممارسة الرقابة بعين المكان، يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة، بحيث يمكن للمحققين أخذ الوثائق لفحصها في مكاتبهم³، وعلى المحققين في هذه الحالة تسليم المكلف وثيقة تثبت الوثائق المسلمة بالتفصيل سواء من حيث عددها وطبيعتها، من خلال التحقيق والفحص الدقيق لمختلف الوثائق المحاسبية، والدفاتر التجارية شكلا ومضمونا، يقوم المحققون بالحكم على المحاسبة الممسوكة ويكون الحكم بالرفض أو قبول المحاسبة، وفي كلا الحالتين وجب تبليغ المكلف بالنتائج المتوصل إليها.

6.1. الإشعار بإعادة التقييم : يتعين على الإدارة إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق ، وذلك بواسطة إرسال إشعار إعادة التقييم وهذا حتى في حالة غياب إعادة التقييم أو في حالة قبول المحاسبة، ويجب أن يرسل التبليغ برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام، بحيث يكون الإشعار مفصلا بقدر كاف ومعل"، بطريقة تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقدم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها⁴.

7.1. حق الرد : بعد تبليغ المكلف بنتائج التحقيق، يحق للمكلف الاعتراض بتقديم التبريرات والملاحظات، وذلك في أجال أربعين (40) يوما، إلا أنه في حالة عدم الرد في الآجال المحددة يعتبر التقييم مقبولا ضمنا، أما في حالة القبول يصبح أساس فرض الضريبة محددة نهائية ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة اكتشاف استعمال مناورات تدليسية أثناء التحقيق⁵.

8.1. حق الطعن : في حالة عدم اقتناع المكلف بنتائج الرقابة يحق له طلب التحكيم، وذلك من أجل مناقشة أي سؤال متعلق بالوقائع أو بالقوانين التي أبدى عدم موافقته عليها"، بحضور المكلف أو ممثله القانوني، إذا لم يقتنع المكلف يمكنه أيضا التظلم عن طريق إتباع إجراءات المنازعات الجبائية، كما نصت عليه المادة 70 من

¹ المادة 20 الفقرة 05 ، ، نفس المرجع، ص 11.

² كواشي مراد، جمعة شرقي، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، دراسة حالة قضية تحقيق محاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية تبسة، مجلة النفاق للدراسات الاقتصادية، المجلد 02، العدد 01، جامعة العربي تبسي، تبسة، 2017، ص 169.

³ المادة 20 الفقرة 01 ، قانون الاجراءات الجبائية ، مرجع سابق، ص 10.

⁴ المادة 20 الفقرة 06، نفس المرجع، ص 11.

⁵ نفس المرجع، نفس الصفحة.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

قانون الإجراءات الجبائية: " تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استرداد الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي"¹.

نستنتج أنه بدون كل أو بعض هذه الضمانات تصبح الرقابة غير مقبولة شكلاً، إذ يحق للمكلف أن يطالب بإلغاء نتائجها لكون المحقق لم يحترم الطريقة والإجراءات المنصوص عليها قانونياً.

المبحث الرابع: التهرب الضريبي و المخاطر الجبائية الناتجة عنه

تعد ظاهرة التهرب الضريبي مشكلة تعاني منها مختلف اقتصاديات بلدان العالم سواء المتقدمة أو النامية لأنها تحد من توفير الإيرادات التمويلية اللازمة لتنفيذ السياسة الاقتصادية للبلد، ولهذا تسعى كل البلدان للحد من هذه الظاهرة بمختلف الوسائل من خلال القوانين الضريبية و زيادة نر الوعي الضريبي لدى المكلفين ، وكذلك تسليط طرق رقابية متعددة وغيرها من الوسائل.

وفي هذا المبحث سنحاول اعطاء تعريفا للتهرب الضريبي، اسبابه، والمخاطر الناتجة عنه وطرق معالجته.

المطلب الأول: التهرب الضريبي وأنواعه

أولاً: تعريف التهرب الضريبي

هناك عدة تعاريف للتهرب الضريبي:

- **التعريف الأول:** التهرب الضريبي هو « تخلص المكلف كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة ، دون نقل عبئها إلى غيره، وهذا يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها»².
- **التعريف الثاني:** التهرب الضريبي هو « افلات الممول أو المكلف من دفع الضريبة المفترضة عليه عن طريق الغ ومحاولة مخالفة القانون»³.
- **التعريف الثالث:** التهرب الضريبي هو « الفعل الذي يؤدي بالخاضع للضريبة إلى عدم تسديد مستحقاته الضريبية والمقررة عليه جزئياً أو كلياً، ولتحقيق هذا التهرب يتخذ العديد من الأساليب التي قد تكون مشروعة أو غير مشروعة»¹.

¹ المادة 70، نفس المرجع، ص26.

² خالد شحادة الخطيب، الأصول العلمية والعملية في المحاسبية الضريبية، دار الحامد، عمان، الاردن، 2008، ص 160.

³ علي عزوز ، " آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي - الواقع والتحديات، اطروحة دكتوراه ، جامعة حسنية بين بوعلي الف، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، 2014/2015، ص 33.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

- من خلال التعاريف السابقة الذكر، يمكن اعطاء تعريف للتهرب الضريبي: هو «استعمال المكلف طرق مشروعة والمتمثلة في استغلال الثغرات الموجودة في النظام والقوانين الضريبية أو استعمال طرق طريق احتيالية وتدليسية وهذا للتهرب من دفع الضريبة المستحقة كليا أو جزئيا».

ثانيا: أنواع التهرب الضريبي

من خلال إعطاء تعريفا للتهرب الضريبي وجدنا أنه يتم وفق نوعين إما باستعمال طرق مشروعة أو طرق غير مشروعة، ومنها نجد ان هناك:

1. التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي):

وهو استغلال المكلف لبعض النقائص و الغموض الموجود في التشريعات الجبائية بهدف عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صادقة وعدم الالتزام بدفعها، أي أن المكلف يستطيع من التخلص من دفع الضريبة دون أن يضع نفسه في وضعية مخالفة للقانون، ويمكن أن يحدث التهرب المشروع عن طرق طبيعية وذلك بتجنب الواقعة المنشئة للضريبة².

ومن صور التهرب المشروع نجد الامتناع عن توجيه الأموال إلى الأنشطة الخاضعة للضريبة واستثمارها في أنشطة أخرى غير خاضعة للضريبة أو التي تتمتع بمعاملة ضريبية خاصة، وبهذا يكون قد تجنب الضرائب كليا أو جزئيا كما قد تكون مثل هذه النتائج مقصودة، فقد يسعى المشرع من ورائها إلى التمييز في المعاملة الضريبية بين أوجه النشاط المختلفة إلى اجتذاب الأفراد نحو نشاط معين سعيا لتحقيق بعض الأغراض الاقتصادية والاجتماعية، كما يمكن للمكلف الاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص في استتباب طرق التحايل مستندين في ذلك إلى ثغرات في القواعد القانونية الضريبية بسبب عدم دقتها وإحكام صياغتها مما يمكن المكلف تفسيرها لصالحه دون أن يخالفها.

2. التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي):

عرفه العديد من الاقتصاديون على أنه:

¹ ناصر مراد ، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص6.

² لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية - دراسة حالة مديرية الضرائب لأم البواقي - ، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2009-2010، ص 12.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

- تعريف الاقتصادي Camille Rosier فقد عرف الغش الضريبي لكونه « يضم كل حركة مادية، كل التدابير أو المناورات التي يلجأ إليها المكفون أو الغير للتخلص من الضرائب و المساهمات»¹.
 - كما عرف على أنه " المخالفة الصريحة لأسس القانون الجبائي، وذلك باستعمال الوسائل المالية والعمليات المحاسبية والتصرفات القانونية التي يستغلها المكفون من أجل عدم دفع الضريبة جزئيا أو كليا سواء أكانت ضرائب مباشرة أو غير مباشرة"².
- و يمكن استخلاص تعريف للغش الضريبي على أنه : «استخدام طرق تدليسية ووسائل مختلفة قصد التخلص أو التقليل من الأساس الخاضع للضريبة».

المطلب الثاني: أساليب التهرب الضريبي وأسبابه

أولاً: أساليب التهرب الضريبي

يلجأ المكلف بالضريبة إلى التهرب عن طريق استخدام طرق متعددة لا يمكن حصرها كلها، ومن بينها³:

1. الإخفاء المحاسبي :

يظهر الإخفاء المحاسبي من خلال التلاعب بالتصريحات التي يقدمها الخاضع للضريبة، كالجوء مثلاً إلى تخفيض الإيرادات، أو إلى الرفع من التكاليف (الأعباء) بتسجيل مصاريف غير مبررة ، أو السهو العمدي عن تسجيل بعض الإيرادات، أو عدم التسجيل المحاسبي لبعض العمليات.... الخ.

2. الإخفاء المادي :

ويتمثل هذا في إخفاء المكلف لأملكه بصفة جزئية أو كلية حتى يبقى بعيداً عن كل اقتطاع ضريبي.

3. الإخفاء القانوني :

ويتمثل في البحث وإيجاد وضعيات قانونية تسمح للمكلف بالاستفادة من مزايا ليس لديهم الحق في الاستفادة منها، ومن الأمثلة الواضحة في الميدان نجد تحويل التجهيزات والمواد التي من المفروض أن توجه إلى

¹ محمد طالبي ، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1995 - 1999 ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2001/2002 ، ص 54.

² عيسى براق، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي، رسالة ماجستير ، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر ، 2001 ، ص 65.

³ العياشي عجلان، بوعلام ولهي، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، المجلد 08، العدد 08 ، 2008 ، ص 150-151.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

جهاز الإنتاج إلى البيع، مع العلم أنها معفاة من الرسم على القيمة المضافة، بالنظر إلى قرارات الاستفادة من الامتيازات الجبائية.

4. بعض الطرق الأخرى :

- الاعتماد على زبائن قليلين في حالة الفوترة، وفي بعض الأحيان معظمهم مجهولي الهوية.
- استخدام فواتير وهمية ومزورة للاستفادة من حق التخفيض للرسم على المشتريات خصوصا في قطاع الأشغال العمومية والبناء.
- البيع والشراء بدون فاتورة
- التسديد نقدا بواسطة الصندوق
- التغير المستمر للقوانين الأساسية للشركات والسجلات التجارية المتعددة
- ممارسة الأنشطة التجارية في مناطق غير مؤهلة حضريا.

ثانيا: أسباب التهرب الضريبي

تفشي ظاهرة التهرب الضريبي تعود لعدة أسباب منها ما يتعلق: بالمكلف نفسه، النظام الضريبي السائد، ادارة الضرائب ، الظروف الاقتصادية السائدة، ويمكن ايجازها فيما يلي:

1. الاسباب المرتبطة بالمكلف: هذه الاسباب ترجع للعوامل النفسية لهذا الأخير ومدى تقبله للضريبة (

مستوى الوعي الضريبي لديه)، فكلما تدنى مستوى الوعي الضريبي لديه كلما أدى هذا الى زيادة ميوله للتهرب الضريبي، وهذا راجع للاعتقادات التالية¹:

- الاعتقاد بأن الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل (منفعة).
- الاعتقاد بعدم شرعية الضريبة من الناحية الدينية عكس الزكاة التي تعد من أركان الاسلام.
- نتيجة لسوء السياسات الانفاقية للدولة ، جعله يشعر بالظلم واحساسه بتبذير أمواله بما لا يعود عليه بالمنفعة العامة وهذا ما يدفعه إلى التهرب الضريبي كوسيلة للدفاع عن هذا الظلم.

2. الأسباب المرتبطة بالإدارة الضريبية:

لازالت الإدارة الضريبية الجزائرية تعاني من ضعف الأداء الضريبي وهي بعيدة عن المعايير الدولية، ومن أسباب ذلك ما يلي¹ :

¹ العياشي عجلان ، ولهي بوعلام، مرجع سابق ، ص 151.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

- غياب الاجراءات الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية مثل روح التسويق، العلاقات العامة، التسيير بالأهداف، إلى غير ذلك.
- غياب الجهود الحقيقية للتعريف بالنظام الضريبي عن طريق وسائل الاتصال المختلفة بغية نشر الوعي الضريبي والتحضر الجبائي للمكلفين.
- ضعف التكوين في المجال الضريبي، والاعتماد الكلي على مضامين النظام الجبائي الفرنسي دون سواه.
- سيادة الأساليب الكلاسيكية في معالجة الملفات الإدارية، إذ لازالت أغلب المصالح تعتمد على الطريقة اليدوية البطيئة .
- لم تستطع إدارة الضرائب اعتماد فكرة الزبونية في علاقتها مع المكلفين ، إذ لازالت ترى في كل مكلف محتالاً ضريبياً محتملاً، ولهذا أصبحت العلاقة تصادمية ومبنية على الشك.
- مما سبق نستنتج أن كل تلك الاسباب من شأنها أن تساهم في زيادة التهرب الضريبي.
- 3. الأسباب المرتبطة بالنظام والتشريع الضريبي: سوف نركز على
 - تعقد النظام الضريبي: وذلك راجع إلى تعدد وتنوع الضرائب مما يؤدي إلى ارهاق المكلف .
 - عدم استقرار التشريع الجبائي: إن عدم الاستقرار سببه التغير المستمر في مجال التقنين ، مما خلق نوعاً من التذبذب والصعوبة على المكلفين مسايرة التغيرات التي تطرأ على المنظومة التشريعية الجبائية، ومن جهة أخرى تؤدي إلى خلق حساسية من الضريبة، تؤدي بهم إلى رفض كل مشروع لإصلاح ضريبي وبالتالي زيادة توجههم للتهرب الضريبي².
- 4. الأسباب الاقتصادية: تلعب الأسباب الاقتصادية دوراً هاماً في عملية التجنب الضريبي ، حيث اذا كانت الوضعية الاقتصادية للمكلف متدنية ، كان التهرب الضريبي كبيراً والعكس صحيح. إذ أن الحالة الاقتصادية للمكلف تنعكس بشكل كبير في أداء واجباته الضريبية³.

¹ نفس المرجع ، ص 152.

² سميرة بوعكاز ، مرجع سابق، ص30.

³ نفس المرجع ، ص 35.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

المطلب الثالث: اجراءات الحد من التهرب الضريبي

هناك العديد من الاجراءات لمكافحة التهرب الضريبي، يمكن ايجازها فيما يلي:

أولاً: الاجراء الوقائي: يتمثل الاجراء الوقائي في محاولة منع حصول التهرب الضريبي، ويتحقق ذلك عن طريق إزالة أو على الأقل تخفيف الأسباب الرئيسية المؤدية إلى التهرب الضريبي، وتستخدم الدولة في هذا المجال الوسائل التالية¹:

- تبسيط النظام الضريبي عن طريق منع التعقيد وتعدد الضرائب، يؤدي إل فهم واقناع المكلف بوجوب دفع الضريبة وحثه على عدم التهرب منها؛
- زيادة كفاءات الإدارة الضريبية تنظيمًا وأداءً كي تتمكن من مباشرة الرقابة الجبائية بشكل أكثر فاعلية
- إنشاء قاعدة بيانات وشبكة معلومات واسعة ودقيقة (رقمنة النظام الضريبي) مع وضع برامج وتدخلات ميدانية؛
- تشديد الرقابة الجبائية على المكلفين مما يشعر هؤلاء بهذه الرقابة فيتخوفون من التهرب الضريبي؛
- تكريس حق الاطلاع على كل الدفاتر والمستندات والوثائق التي لها علاقة بتحديد الوعاء الضريبي؛
- إشراك وتحميل محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين على مسؤولية تطبيق القوانين الضريبية؛
- إنماء الوعي والحس الضريبي عن طريق نشره بهدف تقوية الثقة المتبادلة بين الدولة والمكلفين؛
- تخفيض معدلات الضرائب تزامناً مع زيادة الأوعية الضريبية وزيادة عدد المكلفين بالضريبة؛
- توسيع دائرة التعاون بين مختلف الهيئات من جهات قضائية، مصالح الأمن.....، لتنسيق برامج التدخل في الميدان.

ثانياً: الاجراء العقابي:

تبقى الإجراءات الوقائية التي تهدف إلى منع حدوث التهرب الضريبي غير كافية، مما تضطر الدول إلى فرض عقوبات صارمة على المتهربين من الضريبة تؤدي إلى امتناع البعض عن التهرب أو على الأقل يجعلهم يترددون في الإقدام عليه، في حين العقوبات هي طريقة ردعية بشرط أن تطبق بصرامة، وقد تكون هذه العقوبات مالية وجزائية لكون العقوبات المالية هي الأكثر شيوعاً والمتمثلة في الزيادات والغرامات في حالة كشف تجاوزات وإغفالات يقصد من ورائها التهرب من الضريبة، وقد تلجأ بعض التشريعات إلى تقرير عقوبات جزائية في الحالات ذات الأبعاد الخطيرة والتي تصاحبها أعمال احتيالية كإخفاء بعض الأنشطة، أو تقديم وثائق مزورة

¹ خالد الخطيب، مرجع سابق، ص171.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

تأكيدا لتسجيلاته كالقيام بتسجيل مشتريات أو مبيعات بأسماء وهمية مع إثبات نية التهرب الضريبي مع نوع الجرم المقترف¹.

ونجد من أهم هذه العقوبات ما يلي:

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

الجدول رقم(2-2):العقوبات المترتبة عن الامتناع أو التأخر في ايداع التصريحات

طبيعة التصريح	انعدام التصريح	التأخر في التصريح
بالوجود التصريح	30.000 دج	30.000 دج إذا كانت مدة التأخير شهر ²
الفصلي التصريح الشهري أو	الفرض التلقائي للضريبة بالإضافة إلى غرامة 25% على الحقوق (في حالة عدم تسوية وضعية واطارته خلال 30يوم) ³	- 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%. ⁴

¹ لياس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص 15.

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

³المادة 192 الفقرة 01 ، نفس المرجع، ص45.

⁴ المادة 322 ، نفس المرجع، ص 72

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

- مدة التأخير لا تتجاوز الشهر تطبق عقوبة (% 10) على الحقوق المستحقة. - مدة التأخير تتجاوز الشهر ونقل عن الشهرين تطبق عقوبة (% 20). - مدة التأخير تتجاوز الشهرين تطبق عقوبة. % 25 - إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره 30 يومًا اعتبارًا من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالتسلم الذي يقضي بموجب - تقديم هذا التصريح في هذا الأجل تطبق زيادة بنسبة. % 30 ¹	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.	الدخل الاجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات التصريحات السنوية الخاصة بالضريبة على
- التأخير مدة شهر 2500 دج - التأخير شهر ويقل عن شهرين 5000 دج - 10000 مدة التأخير تتجاوز الشهرين 10.000 دج (²)		لا شيء عبارة " التي تحمل التصريحات

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020 (المواد 192 ، 322)

2. في حالة 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 (2-3) : 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	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 ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.

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

² المادة 322، نفس المرجع، ص 72.

³ المادة 193 الفقرة 01، نفس المرجع، ص 45.

⁴ المادة 193 الفقرة 02، ، نفس المرجع، ص 45.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.	عن 50% ، وعندما لا يدفع أي حق تحدد ب 100%.
	- تطبق نسبة 100% كذلك، عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.

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

3. في حالة اختيارات جبائية خاطئة:

في حالة عدم القيام بالاستثمارات التي وردت في قرارات منح الامتيازات الجبائية ، أو في حالة أن هذه الاستثمارات لم تستوف الشروط التي منح على أساسها هذا الامتياز، فهذا يؤدي إلى سحب الاعتماد الممنوح وتجريد الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين من حق الاستفادة من الامتيازات، وتصبح الحقوق والرسوم والأتاوى التي تم إعفاؤهم منهم مستحقة على الفور¹.

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

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

خلاصة الفصل

تسعى الإدارة الجبائية من خلال عملية الرقابة الجبائية إلى تحقيق عدد من الأهداف ولعل أهمها الحد من الغش والتهرب الضريبي.

وتعرف عملية الرابة الجبائية على أنها مجموعة من الاجراءات تسمح بالتأكد من صحة التصريحات المودعة من طرف المكلفين بالضريبة، ولها عدة أشكال (شاملة ومعمقة).

وتتقسم الرقابة الجبائية المعمقة بدورها إلى:

- التحقيق ف مجمل الوضعية الجبائية المعمقة ويخص هذا النوع الأشخاص الطبيعيين.
- -التحقيق ي محاسبة المكلف ويدعى كذلك التحقيق المحاسبي ويخص هذا النوع الأشخاص المعنويين .
- التحقيق المصوب ويخص ضريبة معينة أو نوعين لسنة أو لعدد من السنوات .

ونجد أن المشرع الجبائي منح للإدارة الجبائية مجموعة من الصلاحيات والحقوق عند القيام بالرقابة الجبائية والمتمثلة في: (حق الرقابة ، حق الاطلاع، ح المعاينة، حق الاستدراك)، وذلك لتمكين المكلفين بالرقابة (أعوان الرقابة) بتأدية مهامهم بكل فاعلية.

بالمقابل يتمتع المكلفين بالضريبة بمجموعة من الحقوق والضمانات وذلك لحمايتهم من أي تعسف أو تجاوز يصدر من أعوان الرقابة.

كما يلتزم هؤلاء المكلفون بالضريبة بمجموعة من الالتزامات تمثلت في التزامات جبائية (التصريحات المختلفة)، وكذلك التزامات محاسبية (دفتر اليومية، دفتر الجرد).

ولهذا جاءت عملية الرقابة الجبائية لمعرفة مدى التزام المكلف بهذه التصريحات الجبائية والمستندات المحاسبية ، وفي حالة مخالفة ما نص عليه المشرع الجبائي يتعرض المكلف إلى عقوبات.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

مقدمة الفصل

تأخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال وهي الرقابة الجبائية الشاملة (العامة) حيث تشتمل على الرقابة على الوثائق والرقابة الشكلية، بينما الرقابة الجبائية المعمقة فتشتمل على التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين، والتحقيق المصوب في المحاسبة، بالإضافة إلى التحقيق في المحاسبة والذي يكون من خلال فحص محاسبة المكلف شكلا ومضمونا بهدف اكتشاف الأخطاء والتجاوزات المرتكبة في كل التسجيلات والمستندات المحاسبية.

وحتى تتم عملية الرقابة الجبائية على احسن وجه وتحقيق الأهداف والنتائج المرجوة منها، وضع المشرع الجبائي جملة من الاجراءات ونص على ضرورة اتباعها.

و نظرا لعدم كفاية الرقابة الجبائية الشاملة، وبغرض حصر المكلفين الممارسين لعمليات التحايل والتلاعب المحاسبي في اطار ممارسات المحاسبة الابداعية وبهدف التهرب والغش الضريبي، والتعرف عليهم أكثر، تلجأ الادارة الجبائية لعملية تدقيق أكثر عمقا، من خلال التنقل إلى عين المكان واجراء فحص ميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية، وكذا كشف الفروقات بين المداخل المصرح بها والمداخل الفعلية.

ولمعرفة هذه الاجراءات ومساهمتها في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية لأجل الحد من التهرب والغش الضريبي ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: مراحل واجراءات عملية الرقابة الجبائية المعمقة

المبحث الثاني: تقنيات التحقيق في محاسبة المكلف لاكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية .

المبحث الثالث: مساهمة آليات الرقابة الجبائية في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

المبحث الأول: مراحل وإجراءات عملية الرقابة الجبائية المعمقة

تقوم مصالح الرقابة الجبائية بتنظيم عمليات التحقيق الثلاثة (التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية، التحقيق المصوب، التحقيق المحاسبي)، وذلك عن طريق إعداد برنامج (الرقابة) التحقيق والمصادقة عليه، وبعد ذلك تأتي عمليات دراسة الملفات، وذلك للشروع في عملية التحقيق والتدخل بعين المكان لاجراء التحقيقات والفحوصات اللازمة من أجل القيام بعملية التقويم إن وحدث، واتباع الاجراءات التي تلي التقويم وصولا إلى العمليات الختامية لعملية التحقيق، والمتمثلة في التبليغات واقفال عملية التحقيق.

المطلب الأول: إعداد ، وتنفيذ برامج الرقابة

تقوم الادارة الجبائية باقتراح برنامج الرقابة وذلك بالاعتماد على معايير خاصة، منها الشك في امكانية تهرب أحد المكلفين بالضريبة ، ثم تأتي عملية إعداد البرامج على مستويين مركزي ومحلي ، ثم يشرع في تنفيذ ومراقبة تنفيذ برامج التحقيق بعد المصادقة عليها.

أولا: اقتراح برنامج الرقابة

قبل الشروع في عملية الرقابة وجب اعداد وبرمجة قائمة المكلفين بالضريبة الذين ستقوم المصلحة بالتحقيق سواء تحقيق معمق لمجمل الوضعية الجبائية أو تحقيق مصوب أو تحقيق في محاسبتهم، ويقوم مكتب التحقيقات على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بإعداد كل المعلومات والمعطيات التي ستدخل ضمن التحقيق، ومن جانب آخر يتم إعداد برامج التحقيق انطلاقا من سلسلة الاقتراحات من طر الهيئات التابعة للادارة الجبائية، وذلك بالاعتماد على معايير خاصة لاختيار الملفات الواجب اخضاعها للرقابة¹.

1. اقتراح ملفات للرقابة

تعد مرحلة اقتراح الملفات الواجب التحقيق فيها، قاعدة أساسية لإعداد برامج الرقابة ، حيث تقوم مفتشية الضرائب بانتقاء أولي للملفات الخاضعة للتحقيق وذلك بالاعتماد على معايير معينة، نشير إليها لاحقا.

بعدها يتم إرسال القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب للقيام بانتقاء ثاني للملفات بالاعتماد على معايير خاصة وبعد إرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب، تقوم هذه الأخيرة باختيار الملفات الواجب البحث فيها. وذلك للحصول على القائمة المؤقتة للمكلفين بالضريبة ثم يتم تحويلها إلى مديرية البحث والمراجعات وبالضبط إلى

¹ عباس عبد الرزاق ، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية ، دار الهدى، عين مليلة الجزائر، 2012، ص 59.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

المديرية الفرعية للبرمجة التي تقوم بدراسة وتحليل الاقتراحات معتمدة في ذلك على معايير معينة خاصة رقم الأعمال.

كما يدخل في برامج التحقيق الملفات التي تقترحها الفرق المختلفة وكذا الملفات التي تقترحها المديرية العامة للضرائب الخاصة ببعض المكلفين خارج البرنامج إذا رأت ضرورة لذلك مع تقديم الوثائق التبريرية اللازمة. إلى جانب ذلك، وقبل إرسال القائمة النهائية للمكلفين بالضريبة المقترحين للتحقيق إلى المديرية العامة على رئيس مكتب التحقيقات بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية التأكد من إقامة المكلفين في العناوين المتوفرة عند المصالح الجبائية، وذلك لدى المفشيات المعنية، علما أن القائمة المقترحة يجب أن ترسل إلى مديرية البحث والمراجعات قبل 20 نوفمبر من كل سنة.

2. معايير اختيار الملفات

عملية اختيار الملفات لا تعتمد على معايير ثابتة مع هذا، فقد نصت مذكرات مديرية الضرائب على بعض الخصائص التي تخدم إدارة الضرائب من أجل زيادة الحصيلة الضريبية والتخفيض من حالات الغش والتهرب نذكر منه¹:

- أهمية رقم الأعمال المصرح به للسنتين الأخيرتين؛
- تكرار التصريح بالخسارة في نتائج المكلفين بالضريبة؛
- الزيادة السريعة في مستوى معيشة مسير المؤسسة وغيرا لمطابقة للدخل المصرح به؛
- ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش العادي المطبق في النشاط؛
- عدم خضوع المؤسسة للتحقيق منذ مدة طويلة؛
- التحقيق بشكل أكبر في القطاعات الأكثر توسعا أين تظهر حالات شائعة من الغش والتهرب الضريبي مثلا قطاع الاستيراد والتصدير؛
- وكذا حسب الأولوية، إدراج الملفات التي تم إعدادها ولم يتم التحقيق فيها خلال السنة الماضية؛
- تخضع مؤسسات المهن الحرة إلى التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إذا كانت المعلومات متوفرة وتسمح بمعرفة القيمة الحقيقية لرقم الأعمال.
- وتبقى هذه المعايير مذكورة على سبيل المثال وليس الحصر، فالقائمون باختيار الملفات لهم الحرية في اقتراح الملفات التي يرونها ضرورية لإخضاعها إلى التحقيق.

¹ نفس المرجع السابق، ص 61.

ثانيا: اعداد وتنفيذ برامج الرقابة

وتتم العملية كالتالي¹ :

1. اعداد برامج الرقابة

عند حصول مديرية البحث والمراجعات على الملفات المقترحة للتحقيق وبعد دراستها تقوم المديرية الفرعية للبرمجة بتقسيم الملفات إلى:

. برامج تحقيق محلية، يتم تنفيذها على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمديريات الولائية للضرائب ومراكز الضرائب.

. برامج تحقيق مركزية، والمنفذة من طرف مصلحة البحث والمراجعات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات.

وتجدر الإشارة إلى أنه لا يمكن الشروع في برامج التحقيق قبل مصادقة المديرية المركزية عليها، والتي يجب أن تتدخل قبل 15 ديسمبر.

2. تنفيذ برامج التحقيق ومراقبتها

بعد إعداد برامج التحقيق والموافقة عليها من طرف المديرية المركزية يشرع في تنفيذها من طرف هيئات محلية أو مركزية حسب اختصاص كل منها.

تتم المراقبة الجبائية من طرف هيئتين مكلفتين بالتحقيق الجبائي هما

. المديرية الفرعية للرقابة الجبائية .

* مصلحة البحث والمراجعات

يتم تنفيذ برامج التحقيق على مستويين

أ. على المستوى المحلي

يتم تنفيذ برامج التحقيق من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية المتواجدة على مستوى مديرية الضرائب الولائية ومراكز الضرائب .

حيث تتم عمليات التحقيق عن طريق تكوين فرق تحقيق على مستوى مفيشيات الضرائب وتتكون كل فرقة من محققين اثنين ورئيس فرقة تسند لكل فرقة من 3 إلى 4 عمليات تحقيق سنويا.

¹ نفس المرجع السابق، ص 62.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

كل فرقة تحقيق مطالبة بتنفيذ العمليات المسندة إليها، وكذلك احترام إجراءات التحقيق وحقوق المكلفين بالضريبة، فضلا عن مسك بطاقة المكلف التي يتم فيها تسجيل كل المعلومات الخاصة به وإرسال هذه البطاقات شهريا إلى المديرية الجهوية للضرائب..

أما فيما يخص رئيس فرقة التحقيق، فيتم اختياره من بين المفتشين الرئيسيين الجامعين الشروط، أما بالنسبة للهيئات التي لا تتوفر على الكفاءات اللازمة فيمكن اختيار رئيس الفرقة من بين الموظفين الحاملين لرتبة مفتش وخبرة 6 سنوات على الأقل بصفته محقق.

ب. على المستوى المركزي

تقوم مديرية البحث والمراجعات بعملية تنفيذ برامج التحقيق عن طريق المصالح التابعة لها، وهذا بعد قبول البرنامج من طرف المديرية المركزية.

ولتنفيذ البرنامج يتم تشكيل فرق لهذا الغرض على مستوى الثلاثة مصالح الجهوية وهي الجزائر، وهران، قسنطينة ، على رأس كل فرقة رئيس يتم اختياره من بين المفتشين المركزيين.

وتلتزم الفرق المركزية بمسك بطاقات المكلفين بالضريبة التي ترسل شهريا إلى مديرية البحث والمراجعات.

أما بخصوص مراقبة تنفيذ برامج التحقيق ، تتم على مستويين من طرف مديرية البحث والمراجعات والمديرية المركزية.

المطلب الثاني: مراحل تنفيذ التحقيق في محاسبة المكلف (VC) والمصوب في المحاسبة (VCP)

يتم التحقيق المحاسبي وفق ثلاثة مراحل مبينة في الشكل التالي:

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

الشكل رقم (3-1): مراحل التحقيق في محاسبة المكلف (التحقيق المحاسبي)



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على : **Guide de vérificateur de comptabilité, Direction générale des impôts**, Ministère des finances, direction de recherche et vérification , 2001, pp 31-33.

أولاً: مرحلة التحضير للتدقيق

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

بعد أن يتسلم رئيس فرقة التحقيق 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. 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،¹ :

2. إبلاغ المكلف بالضريبة

لا يمكن البدء في اجراء أي عملية تدقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق ارسال أو تسليم إشعار بالتحقيق 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 الاشعار.²

يجب أن يظهر الاشعار بالتحقيق القاب وأسماء ورتب المدققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق 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 التحقيق، في حالة استبدال المدققين يجب اعلام المكلف بالضريبة بذلك، في حالة حدوث تدقيق مفاجئ يرمي غلى المعاينة المادية لعناصر الاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الاشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات التحقيق.³

3. ملء استمارات التحقيق: حيث يقوم العون المدقق بملأ جدولان هامان في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استلامها، وأهمية رأسمال الشركة وتطوراتها، وجميع الامكانيات التي تمتلكها المؤسسة ويتمثلان في:⁴

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.

³ قانون الاجراءات الجبائية ، مرجع سابق، المادة 20 الفقرة 4 ، ص 11.

⁴ Guide de vérificateur de comptabilité, Direction générale des impôts, Ministère des finances, direction de recherche et vérification , 2001,pp 31-33.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

أ. كشف المحاسبة **Relevé de comptabilité série K37** : والذي يحتوي على ملخص حسابات النتائج لأربع (04) سنوات الماضية والتي سوف تكون محل التحقيق ، هذه الوثيقة تسمح بتقييم تطور رقم الاعمال والاعباء وكذلك النتيجة الصافية المحققة لكل سنة.

ب. كشف الميزانيات المحاسبية **série E31 bilans omptabilité desEtat c** : هذه الوثيقة تتضمن ملخص الميزانيات (الأصول والخصوم) للسنوات الاربعة قيد التحقيق وتشمل دراسة التغيرات الواردة في أصول وخصوم المؤسسة مثل الاهتلاكات، المؤونات، التثبيات ، المخزونات ... الخ.

4. 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 ، ولهذا فالمدقق من خلال هذه الخطوة التحضيرية يحاول الالمام بأكثر عدد ممكن من المعلومات التي بوسعها أن تسهل عملية التحقيق، وهذا باستعمال حق الاطلاع على مستوى المؤسسات العامة منها والخاصة¹.

ثانيا: مرحلة مباشرة التحقيق

بعد انقضاء الآجال المحددة للتحضير وعند وصول أول يوم تدخل مباشر بذات المكان، يباشر المدققون اعمالهم داخل المؤسسة محل التحقيق فيها، لأنه قانونيا لا يسمح لهم بأخذ السجلات 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 مقنع²، وفي هذه الوضعية يقوم المدققون بالإمضاء على تعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية من أجل فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة، وتكون عبر خطوتين هما:

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

2. فحص المحاسبة من حيث المضمون: والمقصود به هو قيام المدقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية وحساب النتائج .

¹ العثماني مصطفى ، نظام المعلومات في تفعيل الرقابة الجبائية- حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التدبير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة يحي فارس، المدية، 2008، ص175.

² انظر المادة 20 -1 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 10.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

وهذا ما سيتم التطرق إليه بالتفصيل لاحقا في المبحث الثاني تحت عنوان آليات التحقيق في محاسبة المكلف (التحقيق الجبائي المحاسبي).

ثالثا: نتائج ونهاية التحقيق

بعد الانتهاء من الفحص المعمق للمحاسبة يقوم المدقق بطرح 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 أخطاء¹. وفي كلتا الوضعتين لابد على المدقق أن يقوم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف الخاضع للتدقيق مبينا فيها التجاوزات المكتشفة والآليات المستعملة في إعادة احتسابها.

رابعا: مرحلة نهاية التحقيق

تعتبر آخر مرحلة لعملية التحقيق، اذ يقوم المدقق بإبلاغ الخاضع للتدقيق بنتائج التحقيق المحاسبي، وذلك عن طريق الابلاغ الأولي والنهائي، والخطوة الأخيرة يقوم بكتابة التقرير النهائي، الذي يسجل فيه كل المعلومات الخاصة بعملية التحقيق التي قام بها.

1. **الابلاغ الأولي:** يجب ان يكون هذا الاشعار مصاعا بطريقة جيدة بحيث تسمح للمكلف الخاضع للتدقيق بفهمه وتسجيل ملاحظاته، ولابد أن يرسل هذا الاشعار إلى المكلف شخصا مع وصل الاستلام، والاضافة إلى ذلك لابد أن يحتوي الابلاغ الأولي على الطرق التي استعملت في التقييم والتي أدت إلى تعديل اسس الضريبة، حيث يقوم المدقق بتوضيح جميع التعديلات والتقويمات التي قام بها من خلال هذا الابلاغ ، وقد حددت قانونيا مدة اربعين (40) يوما لتلقي الرد من المكلف على الابلاغ الأولي، والمدقق ملزم بالرد على طلبات التوضيح أو التفسير من قبل المكلف الخاضع للتدقيق.

2. **الابلاغ النهائي:** عند ارسال الابلاغ الأولي للمكلف هناك حالتين يمكن حدوثهما هما²:

- المكلف يرد بعد الفترة القانونية (40 يوما) أو لا يرد على الاشعار اطلاقا ، في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها، والمدقق ليس مسؤول عن إبلاغ المكلف، لأنه يعتبره قبولا ضمنيا من المكلف.
- المكلف يرد على الابلاغ في المدة المحددة قانونيا، ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج التحقيق، أو لاعتراضه على الاسس المعدلة.

¹ 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.

² المادة 20 - 1 ، قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 11.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

وبعد دراسة هذه الملاحظات والاعتراضات من قبل المدققين، يقررون قبولها أو رفضها في هذه الحالة يجب على المدققين أن يعلموا المكلف، وذلك عن طريق الإبلاغ النهائي، بحيث يجب أن يكون مفصلاً بشكل جيد، أما في حالة الرد الإيجابي للمكلف والمتمثل في قبول التعديلات والاسس الجديدة للضريبة فإنه يعد قبولاً صريحاً ويصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائياً، ولا يمكن لمصلحة الضرائب الرجوع فيه، ولا يمكن للمكلف بالضريبة الاعتراض عليه عن طريق الطعن.

3. كتابة التقرير النهائي:

إن كتابة التقرير النهائي هو الملف الذي بواسطته ينهي المدقق مهمته ، حيث يتضمن هذا التقرير كل المعلومات والمبالغ التي تسمح بالتأكد من احترام الاجراءات وتقييم نتائج التحقيق، من خلال مجموعة من الوثائق التي يجب أن تكون ملحقة بنسخ التقرير موجهة إلى المديرية الجهوية للضرائب وكذا مديرية البحث والمراجعات، ومفتشية الوعاء للمقاطعة، والوثائق هي¹:

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

❖ خطوات التحقيق المصوب في المحاسبة

التحقيق الجبائي المصوب في المحاسبة هو عبارة عن تدقيق في المحاسبة يغطي واحدة أو العديد من الضرائب بالنسبة لفترة أو لجزء من فترة غير متقدمة، أو بالنسبة لمجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية التي تكون خلال فترة أقل من السنة الجبائية. حيث نلاحظ أن التحقيق المصوب في المحاسبة يقتصر على نوع معين من الضرائب ولفترة كاملة أو جزء منها، وهذا مايسمح بتحليل وتشخيص سريع مع تجنيب المحققون الاطالة في التدخلات².

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

¹ عبد الرزاق عباس، مرجع سابق ،، ص 89.

² زهرة محمد حبو، دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي، رسالة ماجستير في الاقتصاد، قسم الاقتصاد، كلية

الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2010 ، ص ص. 125-126.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

المطلب الثالث: مراحل تنفيذ التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

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

ويمر التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية(VASFE) لنفس الخطوات التي تمر بها التحقيقات السالفة الذكر، لكن هذا النوع يخص التحقيق في الوضعية المالية الاجمالية للشخص الطبيعي، حيث يتم اختياره للتدقيق بالنظر إلى اسس معينة:

- الأشخاص الذين سجلت في ملفاتهم عدم التوافق (عدم الانسجام)، وفروقات هامة بين المداخل المكتتبة 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 المحصيين والذين تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخل هامة مخفية.
- و بانتقاء مجموعة من الملفات المراد التحقيق فيها تسند مهمة ذلك إلى المدققين المختصين، ومع اتباع نفس مراحل خطوات التحقيق المحاسبي للأغراض الجبائية يقوم هؤلاء المدققين ب:

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

- أخذ فكرة عن الهوية والعنوان الحقيقي للشخص المراقب؛
- 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، والتأكيد من أن كشوفات الربط قد استغلت بطريقة صحيحة.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

وهذه الدراسة تسمح للمدققين باستخراج مجمل الفوارق ، بين المداخل المصرح بها والعناصر المعيشية للمكلف الخاضع للتدقيق.

2. **إبلاغ المكلف بالضريبة:** اذ يقوم المدقق الجبائي بإرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق للمكلف المعني بالتحقيق، يبلغه فيه خضوعه للتدقيق، مع منحه خمسة عشر (15) يوما للتحضير، وهذا الإشعار لابد 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 يجب أن يطال كل الأشخاص 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.

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

ثانيا: سير التحقيق " (VASFE)

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

حيث يقوم المدقق باستدعاء المكلف المعني بالتحقيق لتزويده بكشوفات الحسابات البنكية والبريدية، وبعد تسليم هذه الحسابات من قبل المكلف، فإن المدقق يقوم بحوار مع هذا الأخير ليبين له أن هذا التحقيق نابع من ضرورة توضيح وضعيته الجبائية، وأنه يجب عليه أن يقدم كل المعلومات أو التوضيحات على حالته المدنية ، الأعباء العائلية وكذلك معلومات إضافية عن ذمته المالية ... الخ.

وبعد حصول المدقق على مختلف المعلومات وكشوفات الحسابات، يقوم بفحصها، تحليلها ومقارنتها مع تلك التصريحات بهدف استخراج التجاوزات والأخطاء المرتكبة. وإذا قام المدقق بجمع عدة عناصر تثبت أن

¹ المادة 21-3 ، قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق ، ص 13.

² عبد الغني بشرى ، مرجع سابق ، ص 143.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

المكلف يحقق مداخل مهمة مقارنة بما صرح به، يمكنه طلب توضيحات وتبريرات حول ما صرح به كضريبة مقارنة بما حقة من مداخل.

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

بعد انتهاء من عملية الفحص والمقارنة، يتوصل المدقق إلى نتيجتين¹:

1. قبول أسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف، ومن ثم عليه إشعار هذا الأخير بغياب التقويم؛
 2. رفض اسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف، إذ اكتشف أن ما هو مصرح به كمداخل ليست حقيقية وغير مطابقة للواقع.
- وعليه يقوم بإعادة تكوين أسس الاختصاص وإبلاغ المكلف في وضعية الجبائية برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام، ويكون هذا الإبلاغ مفصلا بأرقام وجدول بطريقة تسمح له بفهم التقويمات المجرة حتى يتمكن من الرد عليها بملاحظاته أو قبوله، مع اعطائه مهلة 40 يوما.
- ويجب أن يحتوي الإبلاغ عن النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي، وعدم الانسجام ما بين الدخول المصرحة وتلك المعاد تشكيلها مع اظهار مصدر وطبيعة المعلومة المستقلة، بالإضافة إلى طريقة وكيفية التقويم والتسويات المقترحة.

وبانقضاء أجل الرد هناك حالتين يمكن حدوثهما مثلما ذكرنا سابقا من خلال التحقيق المحاسبي وفي كليهما يكون المدقق ملزما بإعلام المكلف عن طريق الإبلاغ النهائي الذي يكون مفصلا بشكل جيد.

وأخيرا يقوم المدقق بإعداد التقرير النهائي للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، الذي يحمل جميع المعلومات والملاحظات المسجلة حول عملية التحقيق ثم يقوم بإرسال نسخ منه إلى الجهات المعنية.

المبحث الثاني: آليات التحقيق في محاسبة المكلف (التحقيق الجبائي المحاسبي) وإعادة تشكيل رقم الأعمال

تتمثل آليات التحقيق في المحاسبة في فحص محاسبة المكلف من ناحية الشكل والمضمون وفي حالة وجود اغفالات وتجاوزات خطيرة يعاد تأسيس رقم أعمال جديد كما ذكرنا سابقا ، وسوف نتناولهم في هذا المبحث بشكل مفصل .

¹ المادة 21-5 ، قانون الاجراءات الجبائية ، لسنة 2020 ، ص 13

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الابداعية

وقد قمنا بالتركيز على آلية التحقيق في محاسبة المكلف لأن هذا النوع يهتم بدراسة وتحليل الوضعية الجبائية للشخص المعنوي عن طريق فحص كل المستندات والوثائق المحاسبية والتي تهدف إلى اكتشاف كل التجاوزات في التسجيلات المحاسبية التي من شأنها أن تؤدي إلى التهرب والغش الضريبي عن طريق ممارسات أساليب المحاسبة الابداعية وهي محل دراستنا.

المطلب الأول: التحقيق المحاسبي للمستندات المحاسبية من حيث الشكل

حتى تكون المحاسبة مقبولة من الناحية الشكلية لا بد من التأكد من وجود ¹:

أولاً: محاسبة كاملة ومنتظمة

يجب أن تحتوي على مجمل الدفاتر والمستندات الاجبارية الوثائق التبريرية المبينة في القانون التجاري في المواد 9 و 10 و 11 و 12 و القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

1. مسك الدفاتر المحاسبية الاجبارية

تتمثل هذه السجلات في دفتر اليومية ودفتر الجرد، بحيث لا بد أن تكون هذه السجلات مؤشرة ومصادق عليها من قبل الهيئات المختصة ، ولا بد 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 دورة². وإذا كانت المحاسبة ممسوكة بأنظمة الاعلام الآلي وجب نقلها على الدفاتر المحاسبية وفقاً للشروط المنصوص عليها أعلاه ، وكل نص لهذه الالزامية يؤثر على مصداقية ونزاهة المحاسبة.

1.1. دفتر اليومية:

هو سجل كتابات للمعطيات المحاسبية، وقيود التدفقات المسجلة بتسلسل زمني، حيث لكل يد تاريخ، حساب دائن وآخر مدين، مجاميع لكل حساب وكذا شرح العمليات".

2.1. دفتر الجرد: حسب المادة 10 من القانون التجاري، يسجل في دفتر الجرد عمليات الجرد التي تتمثل في إحصائيات دقيقة لعناصر أصول وخصوم المؤسسة، فهو إذن سجل يرحل إليه حسابات الميزانية وحسابات النتائج.

في حالة عدم التسجيل لبعض عناصر المخزونات بالقيمة أو الكمية على دفتر الجرد يلزم تسجيلها في سجل آخر أوبيان منفصل، حيث تحفظ بنفس طريقة حفظ الوثائق المحاسبية.

¹ مصطفى العثماني ، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية ، حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة يحيى فارس المدية ، 2008، ص 176.

² المادة 11-12 ، القانون التجاري، 2007، ص4.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

2. الوثائق التبريرية: ويقصد بها الدفاتر أو السجلات الوثائق أو المستندات التي يمارس عليها حق الإطلاع والمراقبة من طرف الإدارة الجبائية والتي يجب أن تحفظ لمدة 10 سنوات انطلاقاً من تاريخ آخر عملية مقيدة في الدفاتر والوثائق

ولهذه الوثائق بعض الخصائص الإجبارية كما هو الحال وخصوصاً للفواتير والتي يجب أن تشمل بصفة عامة التاريخ طبيعة العمليات ومقدارها بالقيمة والكمية وتنقسم هذه الوثائق إلى:

1.2. الوثائق القاعدية : هي الوثائق التي تبرر عملية محاسبية واحدة والتي تصدر عن الأصل (داخلية) كنسخ الفواتير، كشف رواتب العاملين ... إلخ، وأخرى خارجية مثل عقود عامة اتفاقيات إلخ.

في حالة عدم التسجيل لبعض عناصر المخزونات بالقيمة أو الكمية على دفتر الجرد يلزم تسجيلها في سجل آخر أوبيان منفصل، حيث تحفظ بنفس طريقة حفظ الوثائق المحاسبية

2.2. الوثائق المجملية: هي وثائق تبرر مجموعة من العمليات شرط أن تكون من نفس النوع ومنجزة في نفس المكان واليوم.

3. العلاقة بين الدفاتر الإجبارية والوثائق التبريرية

حسب ما سبق ذكره يستند التسجيل المحاسبي لأي عملية على الوثائق التبريرية والواجب حفظها خلال نفس المدة (10 سنوات) مما يلزم المحقق القيام بـ

. دراسة صحة التسجيلات الأولية ومقارنتها بالوثائق التبريرية القاعدية. . مراقبة صحة التسجيلات المحولة إلى الحسابات، اعتماداً على الوثائق التبريرية والتحقق من صحتها . التأكد من الانسجام بين العمليات المدونة في اليوميات مقارنة بحسابات دفتر الأستاذ.

4. مسك المحاسبة وفقاً لشروط وكيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي

يلزم المكلف بالضريبة بمسك المحاسبة وفقاً لشروط وكيفيات تطبيق المخطط الوطني المحاسبي والمتمثل في :

- أن تكون المحاسبة مفصلة بما فيه الكفاية، مما يسمح بتسجيل ومراقبة العمليات المنجزة في المؤسسة وكذا إعداد الملفات الختامية.
- إسناد كل قيد محاسبي إلى وثيقة تبريرية مؤرخة، وتتضمن إمضاء أو تأشيرة مسؤول العمليات.
- تسجيل العمليات دون تغيير أو تزوير وحالة تعديل أصل التسجيلات يلزم المشرع من بقائها واضحة وقابلة للقراءة
- مسك الدفاتر أو الوثائق المحاسبية وفقاً للشكل وبكل الوسائل أو المعاملات المناسبة شرط أن تكون معطيات السجلات المساعدة أو الوثائق الممسوكة في الدفاتر الإجبارية من جهة وأن تكون الطريقة المستعملة تتمتع بالمطابقة مع القيود المحاسبية من جهة أخرى.
- الاحتفاظ بالوثائق الإجبارية والمستندات التبريرية لمدة 10 سنوات على الأقل من تاريخ إقفال الدورة

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

ثانيا: محاسبة دقيقة

في هذه الحالة على المحقق أن يتأكد من دقة البيانات المقدمة وليس صدق المحاسبة، إذ يتضمن هذا الفحص ضبط يرتكز على المراجعة المحاسبية وهذا بمطابقة القيود المسجلة في اليومية العامة مع دفتر الأستاذ، كما على المحقق التأكد من صحة الترحيلات ومطابقتها للوثائق التبريرية والدفاتر المحاسبية.

1. فحص ميزاني الجرد والمراجعة : فحص الدقة الحسابية للبيانات المحاسبية يتم بالتأكد من تساوي مجموع الرصيد الدائن ومجموع الرصيد المدين لليومية العامة وكذلك تساويهما مع جانبي دفتر الأستاذ . ويتم التأكد من هذه المساواة بمساعدة ميزان التحقيق المبرمج قبل تسجيل قيود الجرد و ميزان الجرد المعد بعدها. ومنه نستنتج أن تطابق الميزانين مع دفتر الأستاذ من جهة، ومجاميع الميزان مع اليومية العامة من جهة أخرى، يعطي للمحقق شبه تأكد من نظامية الإنقالات من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ. وعندما يتعلق الأمر بعدم دقة الميزان يستدعى العون المحقق المحاسب أو المكلف للبحث عن أصل التناقضات الملاحظة، وعند وضوح حالة الغش ترفض المحاسبة.

2. المطابقة بين الوثائق التبريرية والمستندات المحاسبية (الحسابات المالية)

تتمثل هذه العملية في إجراء مقارنات بين الكتابات المحاسبية المسجلة وأصلها بغرض تبرير القيود ، والحسابات الخاضعة لهذه العملية هي:

1.2. حساب البنك والحساب البريدي

تتجزأ المطابقة بين كشوفات الحسابات المقدمة من طرف البنك المصاريف مركز الحسابات البريدية، هذا بعد التأكد من صحتها.

كما على المحقق مراجعة هذه الوثائق حسب الترتيب الزمني (يوم ، وتاريخ التحصيل..... إلخ). وليس حسب الأرصدة المتتابعة (حالة شك، اختلاس لبيانين متعاقبين يحملان نفس المبلغ).

2.2. حالة خاصة لحساب الصندوق

التحقيق في هذا الحساب يجرى بإتباع الترتيب الآتي:

- التأكد أولا أنها ممسوكة يوميا.
- التحقيق في المستندات المحاسبية إذا كانت المبالغ هامة (الأجور، تحركات الأموال)، وأنها مسجلة في تاريخها الحقيقي
- مراقبة أرصدة الشهر لكشف الأرصدة الدائنة، وإذا كررت الأرصدة الدائنة أثناء الفترة المحقق فيها، يؤدي ذلك إلى حالة رفض المحاسبة.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

ملاحظة: جمع التوضيحات الهامة فيما يخص الإقتطاعات النقدية من طرف المستغل تحسب دفعة واحدة وفي نهاية السنة، والتي تشكل عدم تنظيم .

إن وجدت مساهمات نقدية تقارب هذه المبالغ بالحسابات الخاصة ويجب تبريرها كما يجب التحقق من أن هذه الحسابات لا تغطي صندوق الدائن

3. محاسبة مقنعة (صادقة)

تكون المحاسبة مقنعة أو صادقة، إذا استطاعت المؤسسة تبرير كل العمليات المسجلة في الدفاتر، إذ تختلف التبريرات حسب طبيعة العمليات والمتمثلة في:

1.3. المبيعات والخدمات والأشغال

المكلف عليه أن يبرر كل عملياته، سواء تعلق الأمر بمبيعات بضائع مواد أولية على حالها أو بعد تحويلها، وكذا تقديم الخدمات بفاتورة فالمورد ملزم بإعداد الفاتورة عند البيع أو الانتهاء من تقديم الخدمات ويسجل عليها ما يلي :

- الاسم اللقب أو المقر الاجتماعي
- المنتج الموزع أو مؤدي الخدمات.
- الهيئة القانونية للمؤسسة المقر أو طبيعة النشاط الممارس.
- رأس المال الاجتماعي للشركات ذات المسؤولية المحدودة أو ذات مساهمة
- العنوان كما هو معرف قانونيا، ومرتببط بطبيعة النشاط أو الشكل القانوني لعملها الممارس.
- رقم وتاريخ التسجيل أو الترخيم المذكور من طرف التشريع والقوانين الموضوعة لكل نشاط.

يجب أن تسمح الفواتير بإظهار طبيعة المبيعات أو الخدمات المنجزة، كما يجب أن يجمع أصل ونسخ الفواتير في رزم حسب الترتيب الزمني ويحفظ الأصل من طرف الزبون ويحتفظ المورد بنسخة.

رقم السجل التجاري ، رقم التعريف الجبائي

- تأشيرة العون الاقتصادي وكذا إمضاؤه.

2.3. المشتريات ، المصاريف وأعباء

بصفة عامة المشتريات تبرر بنسخة من الفواتير المحررة من طرف المورد فالدفاتر المساعدة للمشتريات غير المستندة على فواتير لا تحمل الصفة المقنعة، كما يجب إسناد الأعباء والمصاريف إلى التبريرات الآتية:

- الفواتير الأصلية.
- مستندات الصندوق
- إيصالات.
- دفتر الأجور.

3.3. المخزونات واشغال قيد التنفيذ

حسب المادة 10 من القانون التجاري على كل تاجر أن يقوم بعملية الجرد السنوي لعناصر أصول وخصوم مؤسسته بطريقة مفصلة وواضحة وليس بطريقة تقديرية والمحاسبة لا تكون كاملة إذا لم تحتوي على جرد للبضائع المنتجات وأشغال قيد التنفيذ عملية الجرد يجب أن تتم في تاريخ أقرب لغلق الفحص، وأن تبين المستندات التبريرية المحفوظة من قبل المؤسسة المواد الأولية والمنتجات بالمخزن عند تاريخ الغلق، كما يجب أن يسمح أيضا بمعرفة الأسعار المفصلة المتعلقة بكل منتج ومادة.

الأشغال الجارية يجب أن تقيم بالتفصيل، وذلك بـ:

- تحديد المنتجات المستعملة (الطبيعة، الكمية، سعر البيع الوحدوي)
- مجموع التكاليف المباشرة لليد العاملة
- توزيع العناصر غير المباشرة ... إلخ.

ومن جهة أخرى، فإن المؤسسة غير ملزمة بتحويل جرد المخزونات إلى دفتر الجرد أن الدفاتر المشكلة لجرد المواد والمنتجات بالمخزن وجب مطابقتها لنصوص القانون التجاري وحفظها لإظهارها عند طلب أعوان الإدارة الجبائية.

بحيث أن التنظيمات المحاسبية والجبائية والقانون التجاري لا تحدد شكلا لعملية جرد البضائع المخزنة ولكن يجب على المؤسسات إعداد وحفظ دفتر مفصل ومقدر للمواد والمنتجات المتواجدة بالمخازن.

المطلب الثاني:التحقيق الجبائي المحاسبي لعناصر الميزانية

وللتأكد من المعطيات التي تتضمنها الميزانية لابد من القيام بعملية التحقيق 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 يعتمد المكلف فيها الى التلاعب في تسجيل العمليات المحاسبية هادفا الى تغليب الأطراف ذات المصلحة ومنهم إدارة الضرائب من اجل التهرب من دفع الضريبة.

1. التحقيق الجبائي للأصول

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

1.1. التحقيق الجبائي للأصول غير الجارية : تنقسم الأصول غير الجارية إلى تثبيات معنوية وتثبيات عينية وكذلك التثبيات المالية

أ. التحقيق في حسابات التثبيات المعنوية (غير الملموسة):

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

❖ **التحقيق الجبائي على حساب مصاريف التنمية القابلة للتثبيت وبرمجيات المعلومات:** إن أهم ما يركز عليه المدقق الجبائي على هذه الحسابات ما يلي¹:

- 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 تثبت غير مبرر.

❖ **التحقيق الجبائي على حساب الامتيازات، فارق الشراء والتثبيات المعنوية الأخرى:** إن أهم ما يركز عليه المدقق الجبائي على هذه الحسابات ما يلي²:

- 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 المنكبة عند اقتناء هذه الأصول غير الملموسة قد استردت بانتظام؛
- التأكد من أن شهرة المحل المدرجة في أصول الميزانية كانت موضوع معاملة مع الغير وليست تثبيات المؤسسة لنفسها؛
- التأكد من أن القيم المسجلة تحت هذا البند هي أصول غير ملموسة وليست تكاليف تأسيس.

ب. **التحقيق الجبائي على حساب التثبيات العينية:**

- ❖ **التحقيق الجبائي على حساب الأراضي:** في البداية يجب التحقق من³:
- أنه تم الفصل في السعر الإجمالي بين سعر الأرض والمبنى، لأن المبنى هو خاضع للاهلاك، بينما الأرض لا تخضع للاهلاك،

¹ Réda Khelassi, **précis d'audit fiscal**, Berti édition, Alger, 2013, p: 436.

² Ibid, p438.

³ منصور بن عمارة، **أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية**، دار هومة، ط 02، الجزائر، 2016، ص ص 195-196.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

- عدم انخفاض قيمة الأرض بشكل نهائي،
 - حقوق التسجيل لتحويل الممتلكات المنقولة وغير المنقولة قد تم بشكل صحيح دفعها للزينة،
 - تقييم الأراضي بصفة مستقلة عن المنشآت والمباني المقامة عليها ويقوم المدقق بما يلي:
 - 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.
- ❖ **التحقيق 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 اهتلاكها بمعدل واحد. ويتم التأكد من صحة المنشآت الخاصة التي لا تقبل عناصرها الانفصال¹.
- ❖ **التحقيق الجبائي على حساب البناءات (ح/213):** تشمل البناءات على الاساسيات والأعمدة والجدران والأسطح وكذلك كل التهيئات التي تتصل بها باستثناء تلك التي يمكن أن تنفصل عنها بسهولة، وكذلك تتطلب طبيعتها أو أهميتها قيما متميزا.
- ويتم التأكد من²:

- 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.
- **التحقيق الجبائي حساب المنشآت التقنية والمعدات والتثبيات العينية الأخرى:** إن أهم ما يقوم به المدقق الجبائي فيما يخص هذه الحسابات هو التأكد من³:
- استرداد الرسم على القيمة المضافة عند الاستحواذ، باستثناء السلع المستبعدة من حق الخصم،
- التصريح المتعلق بمخصصات السيارات السياحية، ومبلغ المصاريف التكميلية التي تشكل إيرادات موزعة،
- الوجود الفعلي للممتلكات وأن المؤسسة تمتلكها حقيقة،

¹ نفس المرجع، ص 196.

² نفس المرجع، ص 196

³ Réda Khelassi, *op.cit.*, p : 437

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

- 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.

❖ التحقيق 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.

ج. لتحقيق 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 مابين 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.

د. التحقيق الجبائي لحساب اهتلاك التثبيات (د/28) :

يضم حساب الاهتلاك للحسابات الفرعية التالية:

د/280 اهتلاك التثبيات المعنوية

د/281 اهتلاك التثبيات العينية

د/282 اهتلاك التثبيات الموضوعية موضع امتياز

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

¹ Ibid , p:438.

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

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

أنتجه الكيان بنفسه، حيث يتم توزيع مبلغ الأصل القابل للإهلاك على مدة منفعة مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في نهاية مدة منفعة إذا كان بالإمكان تحديدها بصورة صادقة¹. حيث يتأكد المدقق من²:

- تكلفة التثبيت التي حسب على أساسها قسط الاهتلاك وهي في الأصل المبلغ القابل للاهلاك (وهي تكلفة الاقتناء - القيمة المتبقية).
- طريقة الاهتلاك المطبق؛
- أن المعدلات المطبقة موافقة لطبيعة الاستثمار؛
- التأكد من العمر الانتاجي للتثبيت وتاريخ الاقتناء.
- التأكد من وجود قيمة متبقية للتثبيت أم لا.
- الاعتراف بالاهتلاك الخاص بكل دورة.
- التأكد أن طريقة حساب اقساط الاهتلاك لم تتغير خلال المدة الزمنية المهتلكة.

هـ.التحقيق 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 التحصيل³ .. "

حيث : القيمة المحاسبية الصافية = القيمة المحاسبية - مجموع الاهتلاكات .

يتأكد المدقق الجبائي من أن مبلغ خسارة القيمة قيم بصورة صادقة من خلال معرفة أن القيمة القابلة للتحصيل (القيمة السوقية) موثوق فيها وقيمت من طرف خبراء و لها مبررات تثبت هذه الخسارة .

1.2. التحقيق الجبائي للأصول الجارية

تضم الاصول الجارية كل من :

- حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ
- حسابات الغير المدينة

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 25/03/2009، ص9.

² منصور بن عمار، مرجع سابق، ص ص 199-200.

³ المحاسبة المالية المعمقة 2: الفصل الثاني محاسبة الإهلاكات المؤنات وخسارة القيمة : Available from:

https://www.researchgate.net/publication/351094702_almhasbt_almalyt_almmqt_2_alfsl_althany

[mhasbt_alahtlakat_almwwnat_wkhsart_alqymt](#)، تاريخ الاطلاع 2020/12/30.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

• الحسابات المالية

أ. التحقيق الجبائي للمخزونات والمنتجات قيد التنفيذ

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 الأولية 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؛
- التحقيق في كمية المواد الأولية 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).

ب. التحقيق في الحسابات المدينة

❖ التحقيق الجبائي لحسابات الزبائن والحسابات الملحقه (د/41)

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

- التحقيق 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 التحقيق فهي:²

¹ Redha Khelassi, op.cit, p :.447

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

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

- التحقق من صحة حساب مبالغ الفواتير المحررة للزائن باعتبارها الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة التي تؤثر على الحصيلة الضريبية.
- كشف المخالفات المتعلقة بالفواتير المحررة للزائن الوهميين أو المدونين في قائمة المتهربين من الضريبة ، وبإمكان العون المدقق التعرف عليهم بطلب مصادقات على تعاملاتهم وأرصدتهم.
- التأكد من التخفيضات الممنوحة للزائن ، والتسبيقات المقبوضة مع تسوية الفواتير قيد التحرير .
- الاطلاع على قائمة الزائن 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 الزائن 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 التسبيقات على الحساب المستلمة فيجب مطابقة لشروط العقد أو للفاتورة الشكلية مع معرفة إذا كانت التسوية النهائية متسقة مع الوثائق الجمركية.

❖ التحقيق 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 الزائن 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

ج. التحقيق الجبائي للحسابات المالية

تتمثل الحسابات المالية في الغالب من المتاحات المالية والمتمثلة في البنوك الحسابات 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، ص 209.

² سميرة بوعكاز، مرجع سابق ، ص 182.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

- 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: التحقيق 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،
1. التحقيق الجبائي لحسابات رؤوس الأموال:

1.1. التحقيق 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 للاسهام 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 الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

- الامتثال للأحكام القانونية ومدى التزام المؤسسة بها من زيادة أو تحويل لرأس المال ، وكذا التأكد من تسجيله محاسبيا.

2.1. التحقيق 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.

3.1. التحقيق الجبائي لحساب الاحتياطات (د/106): تتمثل أهم التحقيقات الجبائية للاحتياطات

بأنواعها (القانونية، الأساسية، العادية والمقننة) في التأكد من:

- أنه في حالة تغيير رأس 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 طاللت المدة.

4.1. التحقيق 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.

5.1. التحقيق 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.

○ 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.

2. التحقيق الجبائي لحسابات الخصوم غير الجارية:

1.2. التحقيق 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 المالية ، اذن لابد أن تدمج في الربح الذي يخضع للضريبة على المداخل.

2.2. التحقيق الجبائي لحساب الاقتراضات والديون المماثلة (د/16): تتمثل عمليات التحقيق 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 الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

3. التحقيق الجبائي لحسابات الخصوم الجارية : ويتمثل أهم حساب في حسابات الغير الدائنة وأهمهم هم الموردون من المخزونات والخدمات:

1.3. التحقيق الجبائي لحساب الموردون (د/401 موردو المخزونات والخدمات و د/404 موردو التثبيات): ويتمثل التحقيق 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 بالتحقيق المستندي لفواتير الشراء .
- التأكد من مطابقة أرصدة الدائنين في كشف الموردين مع أرصدة حساباتهم التي يظهرها دفتر الأستاذ 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 الثالث: التحقيق المحاسبي لعناصر حساب النتائج

يضم حساب النتائج حسابات التسيير والمتمثلة في الأعباء والمنتجات

1. التحقيق الجبائي للأعباء

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

1.1. التحقيق 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 المبيعة، ويمكن التسجيل المحاسبي فور الحصول على الفاتورة في انتظار عملية التسديد مع تسجيل تكلفة الشراء مضافا إليها كل المصاريف الملحق بها ومخفضا

¹ منصور بن عمارة ، مرجع سابق ، ص206.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

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،

2.1. التحقيق 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،
- حق الدخول أو ثمن العتبة.

¹ رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري (جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)، الجزء الأول، دارهومة، ط3، الجزائر، 2012، ص 46.

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

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

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

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

3.1. التحقيق 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.

4.1. التحقيق 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.

5.1. التحقيق 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.

ويقوم المدقق من التأكد من¹:

¹ بوعلام ولهي، مرجع سابق، 2012، ص 64.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

- تطبق 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).
- 6.1. التحقيق 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.
- 7.1. التحقيق 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 ببن عمارة، مرجع سابق، ص 215.

² Réda Khelassi, op,cit., p p 465.

³ Réda Khelassi, Ibid, p 466.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

- التحقق من أن الشركة تفي بجميع الالتزامات التي تقع عليها من حيث الاعلان أو مدفوعات الفائدة؛
- التحقق من دقة إيرادات الفائدة المصرح عنها من خلال فحص جداول إطفاء القروض والعقود المترتبة عنها؛
- التحقق من إذا كانت الفائدة على الحسابات الجارية ومنتجات الفهرسة تتدرج 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.

8.1. التحقيق 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 المخصصة؛
- 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.

9.1. التحقيق الجبائي على حساب المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة (ح/68):

تعرف المؤونات على أنها تلك الأرصدة المكونة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو الزائن غير المبنية بوضوح التي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في حسابات السنة المالية وتبيانها في كشف الأرصدة.

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

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

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

• 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 مبلغ الاهتلاك من مبلغ التثبيت 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 السيارات لا تشكل الأداة الأساسية لنشاط المؤسسة.

- يحسب الاهتلاك المالي للتثبيات حسب النظام الخطي، غير أنه بإمكان المكلفين بالضريبة أن يطبق ضمن الشروط المحددة في المادة 174 (الفقرتين 2 و 3) الاهتلاك التنازلي أو الاهتلاك 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 الجبائي 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 الأعباء 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 الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

- 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 بالنشاط الاستغلالي وأن تكون مسددة أو مسجلة 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 المديرون 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 إدراج الأعباء الغير قابلة للخصم أو التي تم تحديد سقفا لها.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

2. التحقيق الجبائي المحاسبي للإيرادات (المنتجات)

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:

1.2. التحقيق 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 الإثبات؛
- المؤسسة قد قامت بتسجيل جميع الإيرادات؛
- يجب على المدقق إجراء عملية مقارنة بين المبالغ الموجودة على الفواتير المرسلة والمبالغ المسجلة محاسبيا؛
- يجب على المدقق الجبائي التأكد من قيمة الحسابات أن تكون غير متضمنة للرسم على القيمة المضافة؛
- يقوم بمراجعة الفواتير المسجلة محاسبيا أثناء عملية النشاط (في السنة) والتي تمت عملية التسليم في السنة المالية؛
- التأكد من صحة العمليات المحاسبية للفواتير وصحة تسجيلها المحاسبي؛
- تدقيق فواتير البيع الملغاة مع الاطلاع على أصل الفاتورة وصورتها مع معرفة سبب الإلغاء للتأكد من جديته؛
- مطابقة فواتير البيع مع قيد دفتر يومية المبيعات.

2.2. التحقيق 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 مستوى

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

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

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.

3.2. التحقيق 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 المنتجات. كذلك يجب على المدقق فحص الوضع بالتفصيل للتبثبات الموجودة في الأصل وإعادة مراجعة جميع الوثائق التي تبرر المداخل المتعلقة بدقة ربط هذه المنتجات بالدخل الخاضع للضريبة².

4.2. لتحقيق 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 إيرادات رقم الأعمال غير المفوترة؛
- عدم تسجيل الشركة للأعمال التي قامت بهم لنفسها في الإيرادات؛
- عدم تكامل التبرعات والاعانات المقدمة؛

¹ Réda Khelassi, op,cit, p 472

² Ibid, p 472

³ بوعلام ولهي، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد - حالة الجزائر - أطروحة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2012، ص57.

- عدم احترام قواعد الفوترة؛
- عدم احترام مخصصات السنة؛

5.2. التحقيق الجبائي على حساب المنتجات التشغيلية الأخرى (ح/75) وحساباته الفرعية:

إذ يقوم المدقق الجبائي بالتأكد من¹:

- وجود توافق بين المبالغ المسجلة محاسبيا و المسجلة في التصريحات الجبائية؛
- أن المنتجات الاستثنائية المحصلة قد تم دمجها في 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.

6.2. التحقيق 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؛
- عدم الامتثال لشروط السوق للفائدة على القروض؛

¹ Réda Khelassi, op,cit, p : 475

² Ibid, p : 475

7.2. التحقيق 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.

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

إذ يقوم المدقق من التأكد من أن¹:

- المؤونات تم استعمالها لعناصر خاصة بالأصول؛
- التحقق من صحة استرجاع المبالغ المستردة عن المؤونات؛
- التأكد من الأحكام المتعلقة بالمؤونات التي تمت إزالتها من الأصول أو إلى المخاطر المتوسعة أنها أصبحت سارية المفعول خلال السنة المالية؛
- تحديد استرجاع الاستغلال عن المؤونات غير الخاضعة للضريبة؛

3. التحقيق الجبائي لمستويات النتائج

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 من²:

- 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 (Hors TVA) وتكون من مكونات النتيجة الخاضعة للضريبة؛
- الخسائر الاستثنائية غير موجودة ضمن الأعباء القابلة للخصم؛
- ترحيل الخسائر مبرر (4 سنوات على الأكثر)؛

¹ Ibid, p:476.

² منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص220.

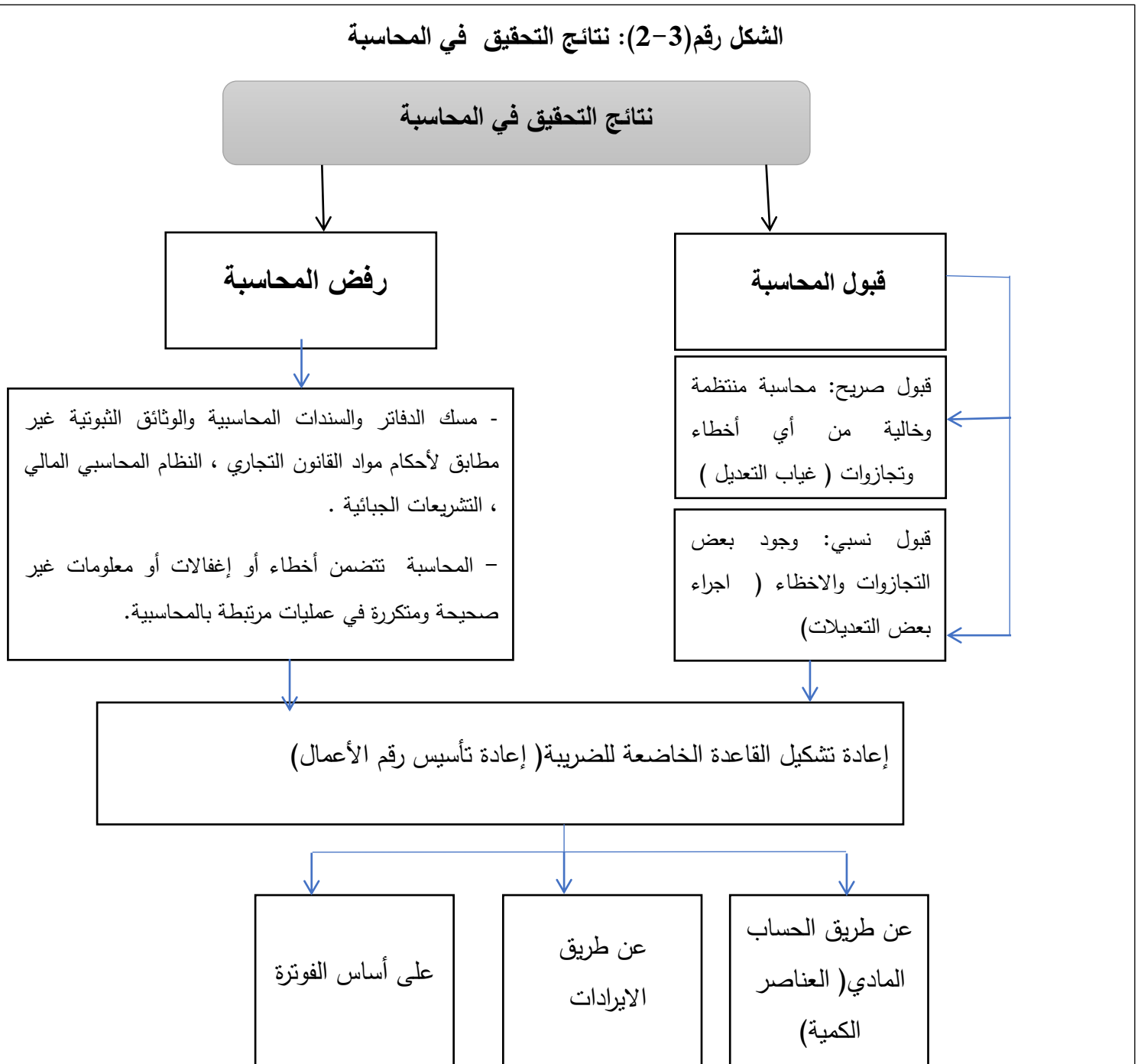
الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الابداعية

- 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 سليماً.

المبحث الثالث: نتائج التحقيق في المحاسبة وإعادة تشكيل رقم الأعمال

عندما ينتهي المحقق من فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون يتوصل إلى نتائج لا بد من إرسالها إلى المكلف . ونلخص هذه النتائج في الشكل التالي :

الشكل رقم(3-2): نتائج التحقيق في المحاسبة



الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

من خلال الشكل رقم (3-2) أعلاه، نلاحظ أنه عند قبول المحاسبة قبول نسبي أو رفضها ، يلجأ المدقق إلى إعادة تشكيل القاعدة الخاضعة للضريبة (إعادة تأسيس رقم الاعمال) عن طريق مجموعة من الطرق، سوف نتناولها بشكل من التفصيل في المبحث اللاحق.

وبعد إعادة تأسيس رقم الاعمال الخاضع للضريبة ينتهي التحقيق وكتابة التقرير النهائي الذي من خلاله يسجل كل المعلومات الخاصة بعملية التحقيق التي قام بها، ويرسله إلى المكلف الخاضع لعملية التحقيق،

المطلب الأول: نتائج التحقيق في المحاسبة

وضع المشرع شروطا لتبليغ المكلف إما بالقبول أو الرفض وذلك بهدف حماية المكلفين بالضريبة من أي تجاوزات قد تصدر عن المحققين عند اتخاذ هذا القرار.

أولاً: قبول المحاسبة : تكون من طرف المدقق على شكلين¹:

1. قبول صريح : أي أن المدقق الجبائي وجد أن المحاسبة منتظمة، مثبتة وصادقة، ومطابقة لنصوص وقواعد النظام المحاسبي والمالي، والمواد 9، 10 من القانون التجاري، وبالتالي لا بد عليه بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق ، وذلك بعدم اجراء أية تعديلات عن طريق اشعار بغياب التعديل.

2. قبول نسبي: أي أن هناك خلل ، 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 الخاضع للضريبة حول الانحرافات المسجلة، وبعدها يقوم المدقق بإعادة التأسيس لرقم الاعمال، وكذلك عليه بإبلاغ الخاضع للضريبة بهذا التقييم، وهذا عن طريق الاشعار بالتقويم الأولي، مع إعطاء مدة 40 يوم للرد على هذا التقويم.

ثانياً: رفض المحاسبة

لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها، إلا اذا اثبتت الإدارة طابعها غير المقنع وذلك عندما²:

- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري ولشروط وقواعد تطبيق النظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها ؛
- عندما لاتحوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية.

¹ بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2011، ص 134.

² بن اعمارة منصور، الضرائب على الدخل الاجمالي، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 90-91.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

- المحاسبة تتضمن أخطاء وإغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات التسجيل. وفي حالة اكتشاف أن هناك نقائص ، أخطاء ، إغفالات أو إخفاء في العمليات التي تقوم على أساسها الضريبة وهنا يكون قبول نسبي للمحاسبة أو رفضها رفضا مطلقا. فنقوم الادارة الجبائية بإعادة تشكيل رقم الأعمال الخاضع للضريبة عن طريق عددا من الطرق.

المطلب الثاني: طرق إعادة تشكيل رقم الأعمال

هناك عدة ذرق لتأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة ، وتختلف حسب أهمية المؤسسة وطبيعية نشاطها الممارس، وعلى المحقق الجبائي أن يختار الطريقة المناسبة والأكثر فعالية إضافة إلى المعلومات المحصل عليها.

1. إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقا من العناصر الكمية (المادية)

تستعمل هذه الطريقة في الغالب نظرا لبساطتها، ومعظم النشاطات تتعلق هذه الطريقة إلا في حالة المهن الحرة والأشغال العمومية والمؤسسات الكبرى التي تملك تشكيلة منتجات واسعة والتي تجدد بسرعة. تعتمد هذه الطريقة على مخزون الاستهلاكات والمشتريات، وتتم حسب نشاط المؤسسة.

أ- مؤسسة تجارية

يتم تشكيل رقم الأعمال كما يلي:

استخراج الفرق بين الاستهلاك المشكل والاستهلاك المصرح.

- الاستهلاك المشكل: وهو الاستهلاكات المتوصل إليها خلال عملية التحقيق.
- الاستهلاك المصرح: هو المقدم أو المصرح به من طرف المكلف بالضريبة

المخزون الأولي
(+) المشتريات
(-) المخزون النهائي
= الاستهلاك المؤسس (المقدر)
(-) الاستهلاك المصرح
= الاخفاء في الاستهلاك (الفرق)
معامل الاخفاء (هو النسبة بين الفرق في الاستهلاك والاستهلاك المصرح)
معامل الاخفاء = الفرق في الاستهلاك / الاستهلاك المصرح

وبعدها يقوم المحقق باستخراج رقم الأعمال المخفض ، لايجاد رقم الأعمال المشكل وحساب مختلف الضرائب

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

المشكلة للتبليغ بالتقويم المرسل للمكلف بالضريبة، ويتم ذلك كما يلي:

رقم الأعمال المخفض = رقم الأعمال المصرح × معامل الاختفاء
رم الأعمال المشكل = رقم الأعمال المصرح + رقم الأعمال المخفض

ب. المؤسسات الانتاجية

عملية تشكيل رقم الأعمال تتم وفقا للمعادلة الآتية

المخزون الأولي للمواد الأولية
+ المشتريات من المواد الأولية
- المخزون النهائي للمواد الأولية
= الاستهلاك الصافي
+ المخزون الأولي للمنتجات تامة الصنع
= الاستهلاك المشكل
- الاستهلاك المصرح به
= فرق الاستهلاك

2. اعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقا من الايرادات والفوترة

تعتمد هذه الطريقة على الحسابات البنكية، البريدية، الصندوق، وكذا تسبيقات الزبائن وتطبق على المؤسسات التي تستعمل الفواتير.

أ. اعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقا من الايرادات (المقبوضات) :

لتحديد الايرادات المحققة فعلا من طرف المؤسسة موضوع التحقيق، بإمكان المحقق إعداد حساب حالي يشمل مجمل المبالغ المدينة للصندوق، وكذا الأرصدة الدائنة للحساب البنكي للمؤسسة لدى البنك، والأخذ بعين الاعتبار تغيرات تسبيقات الزبائن والأرصدة في بداية ونهاية الدورة.

يقدم الحساب المالي على الشكل التالي:

الصندوق (مجموع المبالغ المدينة)

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

(+) الحسابات البنكية (المبالغ المدينة لحساب المؤسسة أو الدائنة لدى البنك)
(=) المجموع
(+) تسبيقات الزبائن في 01 جانفي
(-) تسبيقات الزبائن في 31 ديسمبر
(-) رصيد الزبائن في 01 جانفي
(+) رصيد الزبائن في 31 ديسمبر
= رقم الأعمال المؤسس

يقارن رقم الاعمال المشكل برقم الأعمال المصرح لاكتشاف النقص المحتمل والحصول على الفرق الذي يمثل التعديلات التي يقوم بها المحقق على الوعاء الضريبي، وعند إعداد الحساب المالي فإن المحقق ملزم بطلب استفسارات من المكلف بالضريبة عند وقوع تناقضات.

ب. اعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقا من الفوترة:

في مؤسسات الأشغال العمومية تشكل الفوترة قاعدة في حساب الضرائب المباشرة وتؤدي إعادة تشكيل الفواتير إلى مراجعة الأرصدة وتسبيقات الزبائن من جهة، والفواتير والتحصيلات المصرح بها من جهة أخرى.

3. إعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقا من أعباء الإنتاج

انطلاقا من بعض الأعباء المتعلقة الانتاج، يمكن للمحقق لإعادة تشكيل رقم الأعمال المؤسس ما إذ تشكل القوة المحركة والأجور الموزعة على العاملين في الانتاج والخدمات الوسيلة الناجعة لإعادة تشكيل رقم الأعمال، حيث يقارن المحقق بين الأجور المدفوعة ورم الأعمال المصرح به ، كما يجب لايجاد نفس التبرير لكل سنة إلا في حالة تغير تجهيزات الانتاج.

تستخدم هذه الطريقة فقط في المؤسسات المستهلكة للطاقة الكهربائية، وتلك التي تستعمل يد عاملة كبيرة.

3. اعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقا من النسب (المعدلات):

يوجد في العديد من المؤسسات علاقة ثابتة بين العناصر المكونة لسعر العائد وبقارنة هذه العلاقة، فالقيمة والكمية مع تلك الناتجة عن المعطيات المحاسبية يمكن إعادة تشكيل الكميات المخفأة، ومن أجل إعادة تشكيل الإيرادات يكفي ضرب كمية المواد المستعملة ي سعر البيع الوحدوي.

الفصل الثالث: آليات الرقابة الجبائية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

إلا أن هذه الطريقة لا تستعمل في تستعمل في تجارة التجزئة، حيث يفضل أن تستعمل في هذا النوع طريقة نسب الاستغلال التي تعتمد على مقارنة النسب المحددة انطلاقاً من المعطيات المحاسبية مع تلك العفاة بعد فحص الوثائق التبريرية.

4. إعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقاً من دراسة السعر:

يمكن إعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقاً من المشتريات، التغيرات في المخزون وزيادة الربح الخام، وذلك وفقاً للمعادلة الآتية:

مخزون أولي
(+) مشتريات
(-) مخزون نهائي
= مشتريات لإعادة البيع
(+) الربح الخام
= رقم الأعمال خارج الرسم
(+) الرسم على القيمة المضافة
= رقم الأعمال (بما فيه الرسم)

إن تحصيل المعلومات من الموردين يستعمل كأداة للتأكد من أن كل المشتريات قد تم تسجيلها محاسبياً، وفي حالة اكتشاف المحققين لمواد أولية غير مسجلة عند التحصيل، وجب تقديرها كإنتاج مباع باستعمال العلاقة التالية:

$$ع = \text{انتاج الدورة} / \text{مواد ولوازم مستهلكة}$$

وقيمة المواد واللوازم ير المصرحة ها مضروبة في النسبة (ع) تسمح بتحديد مقدار رقم الأعمال المطابق للكميات ير المصرحة.

$$\text{فرق الأعمال} = \text{مواد ولوازم غير مصرحة} \times ع$$

إلا أنه يؤخذ بعين الاعتبار أعلى نسبة ربح خام للأربع سنوات المعنية بالتحقيق.

خلاصة الفصل:

تلعب الرقابة الجبائية دور مهم في تصحيح الأخطاء والتجاوزات في التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، وأمام تنامي هذه التصرفات تستعمل مصالح الرقابة الجبائية مجموعة من التقنيات للكشف والبحث عن مواطن الغش المستعمل خاصة عن طريق ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية. حيث يتم اكتشاف هذه الممارسات عن طريق فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون، بحيث يعتمد التحي في المحاسبة من حيث الشكل على التأكد من أن المحاسبة كاملة ومنظمة، دقيقة ومقنعة. أما من حيث المضمون يتم فحصها بدء من المعطيات المحاسبية، حسابات الميزانية، حسابات التسيير. وبعدها يتم اتخاذ قرار بشأن عملية التحقيق المحاسبي إما بالقبول وإما بالرفض والتالي التصحيح التلقائي أو الحضور لقواعد فرض الضريبة. وي الأخير يتم إعادة تشكيل رقم الأعمال استنادا إلى الطريقة المناسبة للنشاط الممارس من قبل المؤسسة موضوع التحقيق.

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

مقدمة الفصل:

بعد التطرق إلى 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 أهم أسبابها، ومن جهة أخرى وجدنا أن الرقابة الجبائية من الآليات التي تساهم في الكشف عن هذه الممارسات المضللة ووضع العقوبات اللازمة للحد منها.

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 بمديرية الضرائب لولاية سطيف، ومحاولة دراسة التقارير التي صدرت عن عملية الرقابة الجبائية (التدقيق في المحاسبة)، وكذا معرفة ماهي العناصر التي يتم التركيز عليها عند عملية الرقابة لاكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية. ومعرفة هل للرقابة الجبائية دور في اكتشافها وكيف تعمل على الحد منها وعدم تكرارها في المستقبل.

وقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة " المديرية الولائية للضرائب لولاية سطيف"
- المبحث الثاني: عرض وتحليل ممارسات المحاسبة الابداعية لعينة المؤسسات الخاضعة للرقابة الجبائية
- المبحث الثالث: تقييم مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية من خلال العقوبات المطبقة

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة - مديرية الضرائب لولاية سطيف

تمت الدراسة بالمديرية الولائية للضرائب التي تعتبر أكبر وأعلى هيئة جبائية متواجدة على مستوى الولاية، فتقوم بمختلف السياسات الجبائية للدولة، من خلال تحصيل الضرائب وإحصاء المكلفين بالضريبة والرقابة وكذا كشف الأخطاء والممارسات التدلسية من أجل تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

المطلب الأول: مديرية الضرائب لولاية سطيف ومهامها

أولاً: التعريف بمديرية الضرائب لولاية سطيف

تعتبر المديرية الولائية للضرائب أحد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وهذا حسب ما جاء في القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية لإدارة لجبائية وصلاحياتها، وفيما يلي سنتناول التعريف بالمديرية الولائية للضرائب والمهام الموكلة.

للمديرية الولائية دور مهم وستوري في النظام الجبائي على مستوى الولاية، فتعد الهيئة الجبائية العليا فيها، حيث توجد في كل ولاية مديرية ضرائب واحدة ما عدا الجزائر العاصمة التي توجد بها ست (6) مديريات وكذا وهران توجد بها مديريتان وهذا راجع إلى حجم نشاط لولائتان، فكل مديرية ولائية تتبثق منها خمس (5) مديريات فرعية وكذا توجد ولايات بها ثالث مديريات فرعية وهذا نظر لصغر حجمها.

تتكون مديرية الضرائب لولاية سطيف من خمس مديريات فرعية وكل مديرية فرعية تحتوي على مكاتب.

ثانياً: مهام المديرية الولائية للضرائب

تضمن المديرية الولائية للضرائب¹:

- 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:

¹ 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 17، ص 10،

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

❖ في مجال الوعاء:

- * تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية؛
- * إصدار الجداول وقوائم المنتجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعابنها وتصادق عليها وتقوّم النتائج وتعدّ الحصيلة الدورية؛
- * تحليل وتقوّم 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 وتقوّم 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؛
- * تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب؛
- * تكوين رصيда وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه؛
- * السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما السهر على صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها؛

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

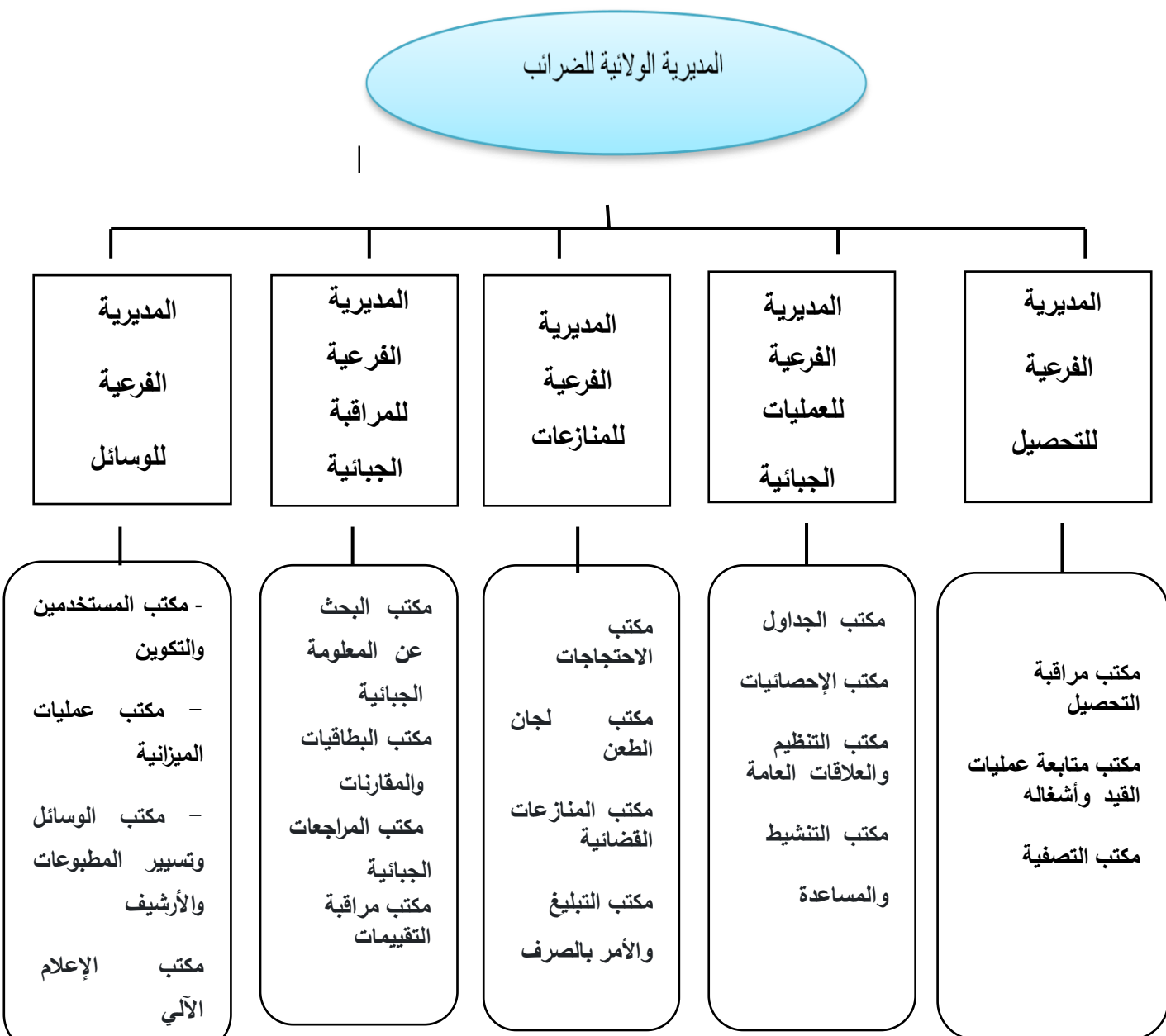
❖ في مجال الاستقبال

- * تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
- * نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية سطيف

تتكون المديرية الولائية للضرائب من خمس (05) مديريات فرعية وفيها مكاتب لا يتجاوز عددها أربعة (4) في كل مديرية فرعية¹ كما هو موضح في الشكل رقم (4-1)

الشكل رقم (4-1): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بسطيف



المصدر: المديرية الولائية للضرائب بسطيف

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

وفيما يلي شرح لمهام كل مديرية:

أولاً: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية¹

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 مكاتب²: مكتب الجداول، مكتب الإحصائيات، مكتب التنظيم والعلاقات العامة، مكتب التنشيط والمساعدة

ثانياً: المديرية الفرعية للتحصيل³:

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؛
- مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.

➤ وتتكون من 03 مكاتب⁴: مكتب مراقبة التحصيل، مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله، مكتب التصفية

¹ القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، الصادرة بتاريخ 2009/03/29، المادة 60، ص 17.

² نفس المرجع أعلاه، المادة 61-62-63-64، ص ص 17-18.

³ نفس المرجع أعلاه، المادة 65، ص 18.

⁴ نفس المرجع أعلاه، المادة 66-67-68، ص 18.

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

ثالثا: المديرية الفرعية للمنازعات¹

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: مكتب الاحتجاجات، مكتب لجان الطعن، مكتب المنازعات القضائية، مكتب التبليغ والأمر بالصرف

رابعا: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية³

وتكلف بـ:

- بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها. تعمل على تسيير 04 مكاتب⁴:
- (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 البطاقات والمقارنات،

ويكلف بـ :

- تكوين و تسيير مختلف البطاقات 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:

¹ نفس المرجع أعلاه، المادة 69، ص 18. .

² نفس المرجع أعلاه، المادة 70-71-72-73 ، ص ص 18-19.

³ نفس المرجع أعلاه، المادة 74 ، ص 19.

⁴ نفس المرجع أعلاه، المادة 75-76-77-78 ، ص 19.

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

- 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 مجانا؛
 - المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية (التطبيق)؛
 - متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

خامسا: 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: مكتب المستخدمين والتكوين، مكتب عمليات الميزانية ، مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف، مكتب الإعلام الآلي.

المبحث الثاني: عرض وتحليل ممارسات المحاسبة الابداعية لعينة المؤسسات الخاضعة للرقابة الجبائية

سيتم التطرق في هذه الدراسة الميدانية إلى بعض 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 أهم ممارسات المحاسبة الابداعية التي توصلت إليها عملية الرقابة (التدقيق الجبائي المحاسبي) ومعرفة أهم العقوبات المطبقة عليها.

المطلب الأول: عرض عينة المؤسسات الخاضعة للرقابة الجبائية

حاولنا انتقاء عدد من المؤسسات الاقتصادية الخاضعة لنظام الربح الحقيقي والتي خضعت للتدقيق الجبائي المحاسبي (التحقيق في المحاسبة) من طرف المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف، وهي موضحة في الجدول التالي:

¹ نفس المرجع أعلاه، المادة 79 ، ص 19.

² نفس المرجع أعلاه، المواد من 80 إلى 83، ص ص 19 - 20.

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

الجدول رقم (4-1): المؤسسات الخاضعة للرقابة الجبائية

الرقم	الطبيعة القانونية للمؤسسة	النشاط	المقر
1	شركة ذات المسؤولية المحدودة	الاستيراد والتصدير	سطيف
2	مؤسسة الشخص الواحد وذات المسؤولية المحدودة	أشغال البناء	سطيف
3	مؤسسة الشخص الواحد	الأشغال العمومية	سطيف
4	شركة التضامن	الانتاج (صناعة البلاط)	سطيف
5	مؤسسة الشخص الواحد	مخبر التحاليل الطبية	سطيف

المصدر: من إعداد الطالبة

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؛
 - اختلاف العناصر المكونة للقوائم المالية (الميزانية ، حساب النتائج) وهذا حسب نشاط كل مؤسسة.
- حاولنا من خلال تقارير الرقابة الجبائية (التدقيق في المحاسبة) المتحصل عليها من المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث بمديرية الضرائب لولاية سطيف، عرض واستخلاص أهم أساليب ممارسات المحاسبة الابداعية التي قامت بها هذه المؤسسات في قوائمها المالية، والتي تؤدي إلى فقد مصداقية المعلومات المحاسبية المعروضة بها، وكذلك محاولة عرض وتحليل الاجراءات الجبائية المطبقة على هذه الممارسات المضللة .

المطلب الثاني: دراسة وتحليل التقارير الناتجة عن التحقيق في المحاسبة لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية

من خلال الحصول على مجموعة من التقارير النهائية الصادرة عن التدقيق في محاسبة المؤسسات

الاقتصادية السابقة الذكر، والتي لخصت أهم التجاوزات ومحاولة تقويمها و إعادة تأسيس وعاء ضريبي جديد،

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

وكذلك اصدار مختلف العقوبات المتمثلة في إعادة دفع مبلغ الضرائب المتملص منها بالإضافة إلى الغرامات المالية.

حاولنا من خلال هذه التقارير استخراج التجاوزات المحاسبية والمتمثلة في ممارسات المحاسبة الابداعية في بيانات الميزانية وحساب النتائج، ومحاولة معرفة ماهي الاجراءات العقابية التي طبقتها الإدارة الجبائية لمحاولة التقليل منها في المستقبل من خلال عرض كيفية إعادة حساب مختلف الضرائب والرسوم المتملص منها عن طريق هذه الممارسات المضللة.

❖ المؤسسة 01 : نشاط الاستيراد والتصدير

شركة ذات المسؤولية المحدودة، يتمثل نشاطها في التصدير والاستيراد ، تأسست سنة 1999، مقرها ولاية سطيف ، خضعت للتدقيق المحاسبي الجبائي للسنوات 2014، 2015، 2016، 2017.

➤ وكانت نتائج التحقيق كما يلي:

✓ **من حيث الشكل:** اتضح من خلال عملية التحقيق أن محاسبة المكلف ممسوكة بشكل مقبول وفقا للمواد 9 إلى 11 من القانون التجاري الجزائري، ووفقا للنظام المحاسبي المالي المعمول به قانونا.

✓ **من حيث المضمون:** فإن عملية التحقيق أسفرت على أن المحاسبة تحتوي بعض النقائص والتجاوزات، فسنركز في دراستنا هذه على أساليب ممارسات المحاسبة الابداعية.

أولا: عرض ممارسات المحاسبة الابداعية لسنوات التحقيق

الجدول رقم (4-2): ممارسات المحاسبة الابداعية والاجراءات الجبائية المطبقة

ممارسات اساليب المحاسبة الابداعية	الاجراء المطبق
سنة 2014	
• فواتير بيع وهمية : اظهار معلومات خاطئة حول الزبائن المتعامل معهم وغير 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 المقدرة ب 68.172.889 دج .
• تضخيم تكلفة المشتريات: اضافة مصاريف التأخر في رفع الحمولة من الميناء (المصاريف الجمركية) الى تكلفة الشراء والمقدرة ب 310.090.00دج.	• 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

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

• تضخيم الأعباء: تقييد المصاريف البنكية بكل الرسوم في ح/627 بمبلغ 1.481.846.00 دج.	• اضافة مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدّر ب 215.310.97 دج 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 272.000,00 دج.
سنة 2017	
• أقساط الاهتلاكات : هناك زيادة لمخصصات الاهتلاكات بمبلغ 369.583.00 دج ، قامت المؤسسة باهلاك تنبيئات انتهى عمرها الانتاجي بتاريخ (05/05 /2017) ، (تضخيم في الأعباء)	• اضافة المبلغ الزائد المقدّر ب 369.583.00 دج إلى نتيجة الدورة (المادة 141 من ق ض م الفقرة 3)

المصدر: من إعداد الطالبة، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

ملاحظة : لم يتم التطرق إلى نفس الممارسات التي اعتمدتها 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 الجدول أعلاه ، أن عملية التحقيق 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 واعادة استرجاعه، وكذلك تطبيق غرامة على مخالفه التدليس والتزوير وهذا طبقا لنص المادة 193 من ق ض م).
- تضخيم تكلفة 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.

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

- تضخيم في بعض الأعباء عن طريق تقييدها متضمنة الرسم على القيمة المضافة (TTC) مثل المصاريف النكية، وعدم تنحية 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 تنهيات انتهى عمرها الانتاجي وهذا يعتبر تضخيم في الأعباء كذلك.

ثانيا: الضرائب والرسوم المتملص منها في اطار ممارسات المحاسبة الابداعية والعقوبات (الغرامات) المطبقة

نتيجة للتحقيق المحاسبي الجبائي اتضح أن المؤسسة محل الدراسة قامت بمجموعة من ممارسات أساليب المحاسبة الابداعية والتي أدت إلى عدم مصداقية المعلومات المصرح بها في الكشف 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، بالاضافة إلى فرض عقوبات تمثلت في غرامات جبائية نتيجة لهذه الممارسات المضللة، وفي ما يلي عرض لكيفية اعادة ايجاد أسس صحيحة للضرائب والرسوم المتملص منها.

1. الرسم على النشاط المهني (TAP) :

الجدول رقم(4-3): الرسم على النشاط المهني المغفل (المتملص منه) والعقوبات

البيان	2014	2015	2016	2017
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 = (1 * نسبة الغرامة)	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: من إعداد الطالبة، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

يتضح من خلال الجدول أعلاه، أنه في حالة تحرير فواتير بيع وهمية وحصول المؤسسة على تخفيضات فيما يخص الرسم على النشاط المهني (30%)¹، فإن إدارة الضرائب تسترجع التخفيض المتحصل عليه بالإضافة إلى تطبيق غرامات جبائية حسب مانصت عليه المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة²، فنجد مثلاً في سنة 2014 إدارة 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 $(68.172.882 * 0.02 = 1.363.457.64 \text{ دج})$ ، والتخفيض هو $(1.363.457.64 * 0.3 = 409.037.00 \text{ دج})$ وهذا المبلغ يتم إعادة استرجاعه مع تطبيق غرامة تقدر بـ 25% من مبلغ التخفيض $(409.037.00 * 0.25 = 102.259.00 \text{ دج})$ ، فيصبح المجموع المتحصل عليه من طرف إدارة الضرائب هو $(102.259.00 + 409.037.00 = 511.296.00 \text{ دج})$.

وما يلاحظ كذلك أن إدارة الضرائب تركز إلا على التجاوزات التي من شأنها تخفيض الوعاء الضريبي ومن ثم التهرب الضريبي وتقليل قيمة التحصيل لخزينة الدولة، فمثلاً في هذه الحالة التي كان لها زيادة في رقم الأعمال بصفة وهمية أدى بالمؤسسة إلى نشأة ضرائب ورسوم واجبة الدفع (الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني وكذلك الضريبة على أرباح الشركات نتيجة زيادة رقم الأعمال الذي يؤدي إلى زيادة النتيجة الصافية) إلى إدارة الضرائب ومن ثم زيادة التحصيل بالنسبة لخزينة الدولة، ففي هذه المحقق الجبائي لم يهتم بالضرائب المدفوعة لكن يهتم إلا بالعناصر التي تقلل الوعاء الضريبي.

¹ انظر المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة، ص 50، "..... يؤسس الرسم على المبلغ الإجمالي للمداخل المهنية الإجمالية، أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة. يستفيد من تخفيض قدره 30% مبلغ عمليات البيع بالجملة؛....."،

² انظر المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة، ص 45 "عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلاً أو ربحاً ناقصاً أو غير صحيح، يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أدخل بها نسبة: 25 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

2. الأرباح المغفلة (المتخلص منها)

الجدول رقم (4-4): الأرباح المغفلة

2017	2016	2015	2014	البيان
22.231.772.00	42.379.169.00	25.280.663.00	35.676.205.00	الربح المصرح به ¹
178.008.00	309.434.00	393.248.00	310.090.00	مصاريف التأخر في رفع الحمولة
261.860.00	249.921.00	211.180.00	215.311.00	الرسم على القيمة المضافة للمصاريف البنكية
250.000.00	272.000.00	/	/	غرامات جمركية
/	248.000.00	/	/	أعباء الإيجار (تقييد مضاعف)
369.583.00	/	/	/	أقساط الإهلاكات
1.059.451.00	1.179.355.00	604.428.00	525.401.00	مجموع الإدماجات ² (الإضافات)
23.291.223.00	43.558.524.00	25.885.091.00	36.201606.00	الربح الحقيقي (2+1)
1.059.451.00	1.179.355.00	604.428.00	525.401.00	الربح المغفل (الربح الحقيقي - الربح المصرح به)

المصدر: من إعداد الطالبة، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

من خلال ما سبق، أعيد حساب مبلغ الأرباح الحقيقية عن طريق إضافة الأعباء التي سجلت في محاسبة المؤسسة وكان إدراجها متلاعب فيه ولا يتوافق مع القواعد المحاسبية وكان الهدف منه الزيادة في قيمة الأعباء ومن ثم تخفيض مبلغ الأرباح والذي يؤدي إلى تخفيض الضريبة على الأرباح (النتائج).

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

3. الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

الجدول رقم (4-5): الضريبة على أرباح الشركات غير المصرح بها

البيان	2014	2015	2016	2017
الربح المغفل	525.401.00	604.428.00	1.179.355.00	1.059.451.00
الضريبة على أرباح الشركات (الحقوق)	120.842.00 (23%)	157.151.00 (26%)	306.632.00 (26%)	275.451.0 (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: من إعداد الطالبة، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

يتبين من الجدول أعلاه، أن إدارة الضرائب احتسبت الضريبة على أرباح الشركات للربح المغفل (غير المصرح به)، حيث طبقت لكل سنة نسبتها (23%) فيما يخص سنة 2014 و (26%) 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) وطبقت غرامة 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 أن نسبة الغرامة الجبائية المطبقة تتزايد مع تزايد المبالغ المتملص من دفعها¹.

4. الضريبة على الدخل الاجمالي فئة ربوع رؤوس الأموال المنقولة (IRG/RCM)

الجدول رقم (4-6): الضريبة على الدخل الاجمالي فئة ربوع رؤوس الأموال المنقولة

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 المغفل ⁽²⁻¹⁼³⁾	404.559.00	447.277.00	872.723.00	783.993.00
الأرباح الموزعة غير الخاضعة ⁴	1.219.722.00	/	/	2.062.142.00

¹ انظر المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص45.

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من 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%) (10*5%)
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: من إعداد الطلبة، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول السابق ، أن الربح الصافي المغفل (غير المصرح به) و الأرباح التي سددت المؤسسة منها الاشتراكات الاجتماعية الخاصة بالشركاء اعتبرت إدارة الضرائب أرباح موزعة على الشركاء، فهي إذن مداخل موزعة. ولابد أن تطبق عليها الضريبة على الدخل الاجمالي فئة ريع رؤوس الأموال المنقولة¹، بحيث تم تطبيق نسبة الضريبة على الدخل الاجمالي والمقدرة 10% وهي بالنسبة لإدارة الضرائب حقوق متملص منها ، بالإضافة إلى ذلك تم تطبيق غرامة بنسبة 25 % عن مبلغ الحقوق المتملص منها².

➤ ما نستخلصه من عملية التحقيق في المحاسبة أن المحقق الجبائي (المفتش) يركز على بصفة أكثر على العناصر التي لها تأثير على الوعاء الضريبي ففي هذه المؤسسة الخاصة بالتصدير والاستيراد فاهتم برقم الأعمال، إذ أن مبلغ الضرائب والرسوم المتملص من دفعها في عنصر رقم الأعمال تعتبر مبالغ ضخمة نتيجة لممارسات اساليب المحاسبة الابداعية ، حيث بلغت خلال الأربع سنوات محل التحقيق 3.691.762.00 دج ، أما بالنسبة للغرامات المطبقة عليها قدرت ب 894.841.00 دج وهي تمثل تقريبا نسبة 25% من قيمة الضرائب المتهرب من دفعها.

❖ المؤسسة 02: نشاط الأشغال العمومية

شركة ذات الشخص الواحد وذات المسؤولية المحدودة (EURL)، يتمثل نشاطها في أشغال البناء في مختلف مراحلها، تأسست سنة 2011 ، مقرها ولاية سطيف، خضعت للتدقيق المحاسبي الجبائي للسنوات 2015، 2016، 2017، 2018.

➤ وكانت نتائج التحقيق كما يلي:

¹ انظر المادة 46 من قانون الضرائب المباشرة ، " ريع رؤوس الأموال المنقولة: المداخل الموزعة"، مرجع سابق، ص 15.
² انظر المادة 134 من قانون الضرائب المباشرة ، " الزيادات الخاصة بالضريبة على الدخل الاجمالي"، مرجع سابق، ص 26.

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

✓ من حيث الشكل: اتضح من خلال عملية التحقيق أن محاسبة المكلف ممسوكة بشكل مقبول وفقا للمواد 9 إلى 11 من القانون التجاري الجزائري، ووفقا للنظام المحاسبي المالي المعمول به قانونا.

✓ من حيث المضمون: فإن عملية التحقيق أسفرت على أن المحاسبة تحتوي بعض النقائص والتجاوزات، فسنركز في دراستنا هذه على أساليب ممارسات المحاسبة الابداعية.

أولاً: عرض ممارسات المحاسبة الابداعية لسنوات التحقيق

الجدول رقم (4-7): ممارسات المحاسبة الابداعية والاجراءات الجبائية المطبقة

ممارسات اساليب المحاسبة الابداعية	الاجراءات المطبقة
سنة 2015	
• تسجيل الأعباء الشخصية على أنها اعباء الاستغلال(تشغيلية): اعتبار مشتريات مستهلكة 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 الأشغال المقدمة و الأشغال قيد الإنجاز والمتمثلة في التهيئة واشغال الطرق.	• 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).
• تضخيم الأعباء: تقييد المصاريف البنكية بكل الرسوم في ح/627 بمبلغ 451.075.00 دج.	• اضافة مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدر ب 65.540.00 دج إلى نتيجة الدورة.
• فواتير شراء وهمية: التصريح ببعض المشتريات ولكنها غير مقيدة محاسبيا عند المورد. بمبلغ 1.291.430 دج بكل الرسوم .	• 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 مغفلة(غير مصرح بها) ، ويطبق عليها معامل الربح المضاعف المصرح به المقدر ب 1,626
سنة 2016	
• تضخيم الأعباء: تقييد المصاريف البنكية بكل الرسوم في ح/627 بمبلغ 263.002.00 دج.	• اضافة مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدر ب 38.214.00 دج إلى نتيجة الدورة.
• فواتير شراء وهمية: التصريح ببعض المشتريات ولكنها غير مقيدة محاسبيا عند المورد. بمبلغ 287.169.00 دج بكل الرسوم .	• 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 مغفلة ، ويطبق عليها معامل الربح المضاعف المصرح المقدر ب 1.352 .

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

سنة 2017	
تسجيل الأعباء الشخصية على أنها اعباء الاستغلال (تشغيلية): اعتبار المشتريات المستهلكة من المواد الأولية واللوازم والمقدرة ب 15.637.262.00 دج على أنها استهلاكات تخص النشاط لكن ليس لها علاقة مع الأشغال المنجزة التي تبينها وضعيات الأشغال المقدمة و الأشغال قيد الإنجاز والمتمثلة في التهيئة واشغال الطرق.	إضافة المبلغ المقدّر ب 15.637.262.00 دج إلى نتيجة الدورة وتطبيق عليه الضريبة على أرباح الشركات. مع إعادة 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)
تضخيم للأعباء : تقيد المصاريف البنكية بكل الرسوم في ح/627 بمبلغ 230.470.00 دج.	إضافة مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدّر ب 36.797.00 دج إلى نتيجة الدورة.
المشتريات الوهمية: التصريح ببعض المشتريات ولكنها غير مقيدة محاسبيا عند المورد. بمبلغ 374.745.00 دج بكل الرسوم .	إضافة مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدّر ب 59.833.00 دج إلى نتيجة الدورة. اعتبار مبلغ المشتريات خارج الرسم المقدرة ب 374.745.00 دج مشتريات مغفلة ، ويطبق عليها معامل الريح المضاعف المصرح المقدّر ب 1.352 .
سنة 2018	
تسجيل الأعباء الشخصية على أنها اعباء الاستغلال (تشغيلية): اعتبار مشتريات لمستهلكة من المواد الأولية واللوازم والمقدرة ب 27.526.949.00 دج على أنها استهلاكات تخص النشاط لكن ليس لها علاقة مع الأشغال المنجزة التي تبينها وضعيات الأشغال المقدمة و الأشغال قيد الإنجاز والمتمثلة في التهيئة واشغال الطرق	- إضافة المبلغ المقدّر ب 27.526.949.00 دج إلى نتيجة الدورة وتطبيق عليه الضريبة على أرباح الشركات. - مع إعادة 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)
تضخيم الأعباء :تقيد المصاريف البنكية بكل الرسوم في ح/627 بمبلغ 132.075.00 دج.	إضافة مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدّر ب 21.088.00 دج إلى نتيجة الدورة.

المصدر: من إعداد الطالبة، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه، أن عملية التدقيق المحاسبي والجبائي أظهرت أن هناك ممارسات للمحاسبة الإبداعية تمثلت في:

- تسجيل أعباء لا تخص النشاط (أعباء شخصية) على أنها اعباء الاستغلال (تشغيلية): بحيث تم تقيد المشتريات المستهلكة من المواد الأولية واللوازم على أنها استهلاكات تخص النشاط لكن ليس لها علاقة مع الأشغال المنجزة التي تبينها وضعيات الأشغال المقدمة من طرف المؤسسة.

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

- 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 مورد المؤسسة لم تقيد كذلك.

- تضخيم في بعض الاعباء عن طريق تقييدها متضمنة الرسم على القيمة المضافة (TTC) مثل المصاريف البنكية ، وعدم تحية الرسم على القيمة المضافة وتسجيله في حسابه الخاص به(د/4456).

ثانيا: 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. رقم الأعمال بعد التدقيق: بما أن هناك تلاعب في حساب المشتريات فإن حساب رقم الاعمال غير صحيح، ولهذا لابد من إعادة حسابه.

الجدول رقم(4-8): 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: من إعداد الطالبة، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه، 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

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

المحاسبية) تقيدها في اليومية) وقامت بالتصريح بها ضمن التصريحات الجبائية (سلسلة G50) وكذلك عند الاتصال بموردي المؤسسة للمشتريات المصرح بها وجد انها غير مسجلة عندهم كمبيعات ولهذا فهي فواتير شراء وهمية وكان الهدف منها تخفيض قيمة الرسم على القيمة المضافة، وقامت باسترجاع الرسم على القيمة المضافة ولهذا فادارة الضرائب اعتبارتها مشتريات مغفلة وكان الاجراء ضمها الى رقم الاعمال وطبقت عليها معامل الربح المضاعف المصرح به واعيد احساب رقم أعمال جديد.

2. الرسم على النشاط المهني (TAP):

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.

الجدول رقم. (4-9): 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 (الحقوق) 02% (2=1*2%)	35.901.00	6.637.00	8.509.00	/
الغرامات (3=2*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 الطالبة، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه، أن عملية التحقيق المحاسبي والجبائي 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 برقم الأعمال الحقيقي¹.

3. الرسم على القيمة المضافة (TVA):

قامت ادارة الضرائب بتعديل رقم الاعمال واطهار رقم أعمال مغفل، ولهذا فإن رقم الأعمال يخضع للرسم على القيمة المضافة، كما هو موضح أدناه.

¹ انظر المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص45.

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الجدول رقم(4-10): 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%) ($17\% \times 17\% = 2\%$)	305.159.00 (17%)	56.413.00 (17%)	80.835.00 (19%)	/
إعادة دفع رقم للمشتريات (3)	290.611.00	/	4.871.081.00	5.230.120.00
الغرامات $4 = (3+2) \times$ نسبة الغرامة	148.942.00 (25%)	8.462.00 (15%)	1.237.979.00 (25%)	1.307.530 (25%)
المجموع الكلي $(4+3+2)$	744.712.00	64.875.00	6.189.895.00	6.537.650.00

المصدر: من إعداد الطالبة، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ، نتيجة للتدقيق الجبائي واكتشاف لممارسات المحاسبة الإبداعية 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 بالمؤسسة¹.

4. الأرباح المغفل عنها : بما أنه تم إعادة حساب رقم الاعمال جديد وكذلك هناك ممارسات للمحاسبة الإبداعية فيما يخص الأعباء ولهذا فإن مبلغ الأرباح (النتيجة) يعاد حسابها من جديد ، كما هو موضح أدناه

¹ المادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، ص 29، " إذا إذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المدين، غير كاف، أو إذا طبق الخصم في غير محله، يضاف إلى مبلغ الرسوم المتمثل منها، النسب الاتية:

- 10 %، إذا كان مبلغ الرسوم المتمثل منها المجموعة في السنة المالية أقل أو تساوي مبلغ 50.000 دج أو يساويه
- 15 %، إذا كان مبلغ الرسوم المتمثل منها في السنة المالية يزيد على مبلغ 50.000 دج ويقل أو يساوي عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه
- 25 %، إذا كان مبلغ الرسوم المتمثل منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 200.000 دج؛

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

الجدول رقم(4-11): الأرباح المغفلة

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	
27.548.037.00	26.099.503.00	370.052.00	3.953.368.00	مجموع الادماجات	
/	314.911.00	245.443.00	1.103.967.00	مشتريات مستهلكة مغفلة	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 (مج الادماجات - مج التخفيضات) ⁽²⁾	
41.193.501	31.796.288.00	2.894.594.00	5.445.709.00	²⁺¹⁼³ الربح الحقيقي	
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 الطالبة، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية
الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ، أنه أعيد حساب مبلغ الأرباح الحقيقية (النتيجة الجبائية) والربح
غير المصرح به (المغفل) من خلال اضافة الأعباء التي ادرجت بدون مبرر بهدف التلاعب في مبلغ
الأرباح وتخفيض في الايرادات التي اضيفت من خلال ممارسات أساليب المحاسبة الابداعية.

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

5. الضريبة على أرباح الشركات:

بما أنه أعيد حساب مبلغ الأرباح، واطهار قيمة الأرباح المغفلة فلا بد من حساب الضريبة على هذه الأرباح المغفلة (غير المصرح بها)، كما هو موضح أدناه.

الجدول (4-12): 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 (1=2 * نسبة الضريبة)	534.565.00 (%19)	22.415.00 (%19)	4.897456.00 (%23)	5.234.127.00 (%19)
الغرامات (2=3 * نسبة الغرامة)	133.641.00	2.242.00	1.224.364.00	1.308.532.00
المجموع ⁽³⁺²⁾	668.206.00	24.657.00	6.121.820.00	6.542.659.00

المصدر: من إعداد الطالبة، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه، أن إدارة الضريبة احتسبت الضريبة على أرباح 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 الأرباح المتملص منها (الحقوق) تم تطبيق غرامات جبائية ونسبة الغرامة تزيد مع تزايد الضريبة المتملص منها¹.

6. حساب الضريبة على الدخل الاجمالي فئة ريع رؤوس الأموال المنقولة:

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 المنقولة، كما هو موضح أدناه.

¹ انظر المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص45.

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الجدول رقم(4-13): الضريبة على الدخل الاجمالي فئة ربيع 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 ربيع 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 (%25)	521.965.00 (%25)	836.772.00 (%25)
المجموع	284.867.00	11.945.00	2.609.827.00	4.183.859.00

المصدر: من إعداد الطالبة، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ خلال الجدول ، أنه تم تطبيق الضريبة على الدخل الاجمالي فئة ربيع رؤوس الأموال¹، بالإضافة الى غرامة بنسبة 25 % (الزيادات الخاصة بالضريبة على الدخل الاجمالي).

❖ ما نستخلصه من عملية التحقيق في المحاسبة لهذه المؤسسة أن مبلغ الضرائب والرسوم المتملص من دفعها تعتبر مبالغ ضخمة نتيجة ممارسات اساليب المحاسبة الإبداعية حيث يلاحظ أن المدقق الجبائي ركز على المشتريات من المواد الأولية واللوازم (المخزونات) والمشتريات المستهلكة من المواد الأولية واللوازم (الاستهلاكات) لأنها تأخذ مبالغ مهمة الميزانية وحساب النتائج لتكوين الربح الصافي.

❖ المؤسسة 03: نشاط أشغال البناء

مؤسسة الشخص الواحد، يتمثل نشاطها في أشغال البناء في مختلف مراحلها، تأسست سنة 1996 ، مقرها دائرة العلمة ولاية سطيف، خضعت للتدقيق المحاسبي الجبائي للسنوات 2015، 2016، 2017، 2018 .
➤ وكانت نتائج التحقيق كما يلي:

✓ من حيث الشكل: اتضح من خلال عملية التحقيق أن محاسبة المكلف ممسوكة بشكل مقبول وفقا للمواد 9إلى 11 من القانون التجاري الجزائري، ووفقا للنظام المحاسبي المالي المعمول به قانونا.

¹ انظر المادة 46 ص 15. والمادة 141 ص 32 من قانون الضرائب المباشرة ،" ربيع رؤوس الأموال المنقولة:".
¹ انظر المادة 134 من قانون الضرائب المباشرة ، " الزيادات الخاصة بالضريبة على الدخل الاجمالي"، مرجع سابق، ص26.

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

✓ من حيث المضمون: فإن عملية التحقيق أسفرت على أن المحاسبة تحتوي بعض النقائص والتجاوزات، فسنركز في دراستنا هذه على أساليب ممارسات المحاسبة الابداعية.

أولاً: عرض ممارسات المحاسبة الابداعية لسنوات التحقيق

الجدول رقم (4-14): ممارسات المحاسبة الابداعية والاجراءات الجبائية المطبقة

ممارسات اساليب المحاسبة الابداعية	الاجراء المطبقة
سنة 2015	
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	الملغ 49.500.000,00 دج ، يدمج إلى نتيجة الدورة بحيث يعتبر مداخيل غير مصرحة يتم إخضاعها للضريبة على الدخل الاجمالي
تضخيم في الاعباء (تحميل ونقل أعباء دورات سابقة إلى الدورة الحالية): وهذا عن طريق التلاعب بحساب اقساط الاهتلاكات: حيث قامت باهلاك 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 (تحميل أعباء	يتم إعادة دمج مبلغ 1.718.176,93 دج الى نتيجة الدورة
التصريح بفاتورة شراء مرتين بمبلغ 863.941.00 دج خارج الرسم ومبلغ الرسم على القيمة المضافة مقدر ب 146.870,00 دج	اعادة دفع الرسم على القيمة المضافة المسترجع مرتين.
التلاعب بحساب الصندوق " ح 530 " تبين وجود حالات الصندوق دائنة caisse creditrice بمبلغ 1.491.491,68 دج .	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) .
انشاء الحساب "ح47" حساب الانتقالي (نفقات قيد التخصيص) بمبلغ 175.881,24 دج ، وعدم تسويته في نهاية الدورة.	يعتبر المبلغ 175.881,24 دج ،نفقات غير مبررة يتم إدماجها ضمن الربح المصرح به .
تضخيم في الأعباء : تقييد المصاريف البنكية بكل الرسوم في ح/627 بمبلغ 1.387.409,55 دج.	اضافة مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدر ب 201.589,00 دج إلى نتيجة الدورة.
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	إعادة إدماج مبلغ الاعباء الاجتماعية CASNOS المقدرة ب 259.200,00 دج الى نتيجة الدورة .

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

	ليس لها علاقة بنشاط المؤسسة (المواد 141 و 169 من قانون الضرائب المباشرة).
• 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 دمج 50% : 1.712.393,00 دج - مبلغ الرسم الكلي : 582.213,00 دج - مبلغ الرسم الذي يعاد دفعه 291.106,00 دج	• تضخيم في المشتريات المستهلكة (الاستهلاكات): تبين تضخيم في استهلاكات البطاريات بوسائل النقل الموجودة بالمؤسسة ، حيث تم استهلاك 470 بطارية.
سنة 2016	
• 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	• فواتير شراء وهمية : التصريح بفاتورة شراء للمراد الاولى واللوازم في التصريحات الجبائية الدورية ولكنها غير مقيدة محاسبيا بمبلغ 2.822.280,00 دج.
• يتم إعادة دمج مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدر ب 436.320,00 دج الى نتيجة الدورة .	• التضخيم في الأعباء: تم تقييد اعباء الفوائد ح/661 بكامل الرسوم بمبلغ 3.002.906,00 دج .
• المبلغ 105.773,00 دج يعتبر رقم أعمال مغفل (غير مصرح به.	• 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	
• يعتبر الفرق المقدر ب 1.434.975,00 دج رقم أعمال مغفل غير مصرح به يتم إخضاعه للضرائب والرسوم، بحيث	• 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

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

• تضخيم في الأعباء : تقييد المصاريف البنكية بكل الرسوم في د/627 بمبلغ 3.071.562,00 دج • يتم إعادة دمج مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدر ب 490.041,00 دج الى نتيجة الدورة	
2018	
• 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 • 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 .	• التصريح بفاتورة شراء مرتين بمبلغ 913.1284.00 دج خارج الرسم ومبلغ الرسم على القيمة المضافة مقدر ب 173.524,00 دج .
• اعادة دفع الرسم على القيمة المضافة المقدر ب 173.524,00 دج المسترجع مرتين • يتم إعادة دمج مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدر ب 309.631,00 دج الى نتيجة الدورة	• تضخيم في الأعباء : تقييد المصاريف البنكية بكل الرسوم في د/627 بمبلغ 1.939.267,32 دج.

المصدر: من إعداد الطالبة، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي 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 (الصندوق) 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 للأعباء.
 - 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.

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

- 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 .
- 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.

ثانيا: 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 الكشف 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 رقم الأعمال بعد التدقيق: بما أن هناك تلاعب في حساب المشتريات المستهلكة وكذلك رقم الأعمال المصرح به، اذن لابد من إعادة حسابه.

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الجدول رقم (4-15): رقم الأعمال بعد التدقيق

البيان	2015	2016	2017	2018
تحويلات للصندوق دون مبرر ⁽¹⁾	767.939,00	2.822.280,00	-	2.409.639,00
معامل الربح 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 الأعمال 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
رقم الأعمال الحقيقي ⁽⁴⁺³⁼⁵⁾	178.927.551,00	154.814.630,00	188.447.671,00	87.726.034,00

المصدر: من إعداد الطالبة، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ، أن المؤسسة كان لها تلاعب في التصريح بمصدر المبالغ المحولة لحساب الصندوق حيث يحول من حسا المستغل مباشرة، وكذلك كان لها تلاعب بإظهار ارصدة حساب البنك والصندوق وعدم التصريح بالمقبوضات الفعلية ولهذا اعيد دمجها على أنها رقم أعمال غير مصرح به، واعد حساب رقم أعمال جديد.

2. الرسم على النشاط المهني

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.

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الجدول رقم(4-16): الرسم على النشاط المهني والغرامات

2018	2017	2016	2015	البيان
4.000.000,00	1.434.975,00	3.935.606,00	1.274.779,00	رقم الأعمال المغفل (1)
80.000,00	28.699,00	78.712,00	25.496,00	الرسم على النشاط المهني 02% (%2*1=2)
12.000,00 (%15)	2.870,00 (%10)	11.806,00 (15%)	2.550,00 (%10)	الغرامات (3=2*ن الغرامة %)
92.000,00	31.569,00	90.518,00	28.046,00	المجموع الكلي (الحقوق + الغرامات)

المصدر: من إعداد الطالبة، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

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 الحقيقي¹.

3. الرسم على القيمة المضافة

قامت إدارة 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(4-17): الرسم على القيمة المضافة والغرامات

2018	2017	2016	2015	البيان
4.000.000,00	1.434.975,00	3.935.606,00	1.274.779,00	رقم الأعمال المغفل (1)
760.000,00	272.645,00	669.053,00	216.712,00	الرسم على القيمة المضافة 17%، و 19% (%19/%17*1=2)
173.524,00	180.944,00	–	146.870,00	اعادة دفع رقم للمشتريات المسترجعة على مرتين (3)

¹ انظر المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص45.

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

-	-	-	291.106,00	إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة تضخيم في المشتريات (4)
933.524,00	453.586,00	669.053,00	654.688,00	مج الحقوق (الرسم على القيمة المضافة)
233.381,00 (%25)	²⁵⁾ 113.397,00 (%)	²⁵⁾ 167.263,00 (%)	^(%25) 163672,00	الغرامات $5 = (4+3+2) * \text{نسبة الغرامة}$
1.166.905,00	566.986,00	836.316,00	818.360,00	المجموع الكلي (5+4)

المصدر: من إعداد الطالبة، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه، نتيجة للتدقيق الجبائي واكتشاف لممارسات المحاسبة الابداعية على مجموعة من العناصر من بينها (رقم الأعمال و المشتريات من المواد الأولية)، فإن رقم الاعمال المتلاعب فيه (غير المصرح به) يخضع للرسم على القيمة المضافة، وكذلك إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة للمشتريات المخصوص سابقا لأنها خصمت على مرتين ، بالإضافة إلى التلاعب في حساب المشتريات التي تم التضخيم فيها، مع تطبيق الغرامات الجبائية الناتجة عن التملص من دفع الرسم على القيمة المضافة عن طريق التلاعب في التصريحات الجبائية والتسجيلات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة .

4. 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.

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

الجدول رقم(4-18): الأرباح المغفلة

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
تخفيض في الأعباء البنكية	201.589,00	436.320,00	490.041,00	309.631,00
تضخيم في المشتريات	1.712.393,00	/	/	/
نفقات قيد التخصيص	175.881,00	/	/	/
مجموع الادماجات	3.364.642,00	4.266.153,00	1.925.016,00	4.309.631,00
مشتريات مستهلكة مغفلة	767.939,00	2.822.280,00	-	2.409.639,00
الرسم على النشاط المهني	25.496,00	78.712,00	28.696,00	80.000,00
مجموع التخفيضات	793.435,00	2.900.992,00	28.696,00	2.489.639,00
الفرق (مج الادماجات - مج التخفيضات) ⁽²⁾	2.571.207,00	1.365.161,00	1.896.320,00	1.819.992,00
الربح الحقيقي ²⁺¹⁼³	11.175.790,00	10.096.580,00	10.359.304,00	خسارة 8.641.085,00
الربح المغفل (الربح الحقيقي - الربح المصرح به)	2.571.207,00	1.365.161,00	1.896.320,00	-

المصدر: من إعداد الطالبة، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية
بمديرية الضرائب لولاية سطيف

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ، أنه من خلال التدقيق الجبائي أعيد حساب مبلغ الأرباح الحقيقية (الدخول) والربح غير المصرح به (المغفل) من خلال اضافة الأعباء التي ادرجت بدون مبرر وهذا للتأثير على الوعاء الضريبي والمتمثل في النتيجة، وتخفيض في الإيرادات التي اضيفت والتي في الأصل لا تمثل إيرادات حقيقية، وهذا من خلال استعمال عددا من أساليب المحاسبة الإبداعية.

5. الضريبة على الدخل الاجمالي :

بما أنه قمنا بحساب مبلغ الدخل الاجمالي للمؤسسة ، وهي مؤسسة الشخص الواحد فهي إذن تخضع للضريبة على الدخل الاجمالي وليس الضريبة على أرباح الشركات ، اذ يمكننا حساب الضريبة كما هو موضح أدناه

الجدول رقم(4-19): 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 (1)	2.879.604,00	2.923.997,00	2.830.045,00	-
الحقوق الناتجة عن الدخل الحقيقي (2)	3.779.526,00	3.401.803,00	3.493.756,00	-
الحقوق الواجبة الدفع (1-2=3)	899.922,00	477.807,00	663.712,00	-
الغرامات (3* نسبة الغرامة)	224.980,00 (25%)	119.451,00 (25%)	165.928,00 (25%)	-
المجموع	1.124.902,00	597.258,00	829.638,00	-

المصدر: من إعداد الطالبة، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ، أنه تم تطبيق الضريبة على الدخل الاجمالي وفق السلم المنصوص عليه في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹. بالإضافة الى غرامة جبائية على الحقوق المتملص من دفعها (الزيادات الخاصة بالضريبة على الدخل الاجمالي)².

¹ انظر المادة 104 ص 24 والمادة 108 ص 25 من قانون الضرائب المباشرة ، مرجع سابق.
² انظر المادة 134 من قانون الضرائب المباشرة ، " الزيادات الخاصة بالضريبة على الدخل الاجمالي"، مرجع سابق، ص26.

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

❖ ما نستخلصه من عملية التحقيق في المحاسبة لهذه المؤسسة أن مبلغ الضرائب والرسوم المتملص من دفعها تعتبر مبالغ ضخمة نتيجة ممارسات أساليب المحاسبة الابداعية حيث يلاحظ أن المدقق الجبائي ركز على مصادر المقبوضات (المداخل الفعلية لحساب النك والصندوق) لأنها تأخذ مبالغ مهمة في الميزانية وحساب النتائج لتكوين الدخل الصافي.

❖ المؤسسة 04: نشاط انتاجي(صناعي)

شركة تضامن يتمثل نشاطها في صناعة البلاط، تأسست سنة 2006، الكائن مقرها ولاية سطيف، خضعت للتدقيق المحاسبي الجبائي للسنوات ، 2016، 2017، 2018، 2019.

➤ وكانت نتائج التحقيق كما يلي:

✓ **من حيث الشكل:** اتضح من خلال عملية التحقيق أن محاسبة المكلف ممسوكة بشكل مقبول وفقا للمواد

9 إلى 11 من القانون التجاري الجزائري، ووفقا للنظام المحاسبي المالي المعمول به قانونا.

✓ **من حيث المضمون:** فإن عملية التحقيق أسفرت على أن المحاسبة تحتوي بعض النقائص والتجاوزات،

فسنركز في دراستنا هذه على أساليب ممارسات المحاسبة الابداعية .

أولا: عرض ممارسات المحاسبة الابداعية لسنوات التحقيق

الجدول رقم (4-20): ممارسات المحاسبة الابداعية والاجراءات الجبائية المطبقة

ممارسات اساليب المحاسبة الابداعية	الاجراء المطبق
سنة 2016	
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	إعادة دفع الرسم على النشاط المهني والمقدر ب(45.233.569.00 * 0.75 * 1% = 339252.00 دج.
التلاعب بحساب المشتريات: تم التصريح بفاتورة شراء بقيمة أكبر من قيمتها المسجلة بالدفاتر المحاسبية وهذا أدى إلى فارق في الرسم على القيمة المضافة المحسوم	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.
حساب التسيقات للموردين (د/409) لم يتم ترصيدا رغم نشأتها في السنوات السابقة والمقدر ب 22.044.188.00 دج.	اعتبار مبلغ 22.044.188.00 دج نفقات غير مقيدة.
سنة 2017	
التلاعب بكيفية حساب الاعفاءات فيما يخص الرسم على	إعادة دفع الرسم على النشاط المهني والمقدر

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

النشاط المهني الممنوحة من طرف الوكالة الوطنية لدعم الاستثمار، حيث منحت نسبة الاعفاء 25 % لكن المؤسسة طبقت 100% ، حيث رقم الاعمال السنوي المصرح ب 53.819.710,00دج	ب(00)53.819.710 * 0.75 * 1% = 403.648,00دج.
- حساب تسبيقات الزيائن (د/419) لم يتم ترصيده رغم أن نشأته كانت في السنوات السابقة والمقدر ب12.605.042,00دج . - يعتبر المبلغ مقبوضات غير مصرح بها بكل الرسوم المبلغ خارج الرسم : 12.605.042,00 - بضاعة مستهلكة : 8.069.809,00دج - معامل هامش الربح الخام المصرح به : 1.562	
سنة 2018	
- 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 11.444.570,00دج - إعادة دفع الرسم على النشاط المهني والمقدر ب(00)11.444.570 * 0.75 * 1% = 85.834,00دج.	
سنة 2019	
- التلاعب بحساب القروض البنكية طويلة الاجل (ح/ 164 الاقتراضات لدى مؤسسات القرض) لم يتم ترصيده المقدر ب 3.250.000,00دج رغم نشأته في سنوات ماضية قبل سنة 2016، رغم تسديده في السنوات الماضية. - المبلغ 3.250.000,00دج يعتبر نفقات غير مقيدة	
- الحساب 467 الحسابات الاخرى الدائنة او المدينة الى غاية 2016/12/31 المقدر ب 16.175,00دج تبين انه لم يتم ترصيده رغم ان نشأته كانت قبل سنة 2016 - المبلغ المقدر ب 16.175,00دج يعتبر نفقات غير مقيدة	

المصدر: من إعداد الطالبة، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي 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 بحى 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: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من 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.

ثانيا: 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. رقم الأعمال بعد التدقيق: بما أن هناك تلاعب في حساب المشتريات وكذلك رقم الاعمال المصرح به، اذن لابد من إعادة حسابه.

الجدول رقم (4-21): 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: من إعداد الطالبة، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من الجدول أعلاه رقم، أن المؤسسة خلال سنة 2017 كان لها تلاعب في بالتصريح بتسبيقات الزبائن وعدم ترصيداها في نهاية السنة و فوترتها كمبيعات ولهذا اعتبرتھا ادارة الضرائب مقبوضات غير

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

مصرح بها ولهذا اعيد دمجها على أنها رقم أعمال غير مصرح به، وطبقت عليها معامل الربح المضاعف المصرح به لإيجاد قيمة المواد الأولية المستهلكة، وأعيد حساب رقم أعمال جديد.

2. الرسم على النشاط المهني المغفل والعقوبات

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(4-22): 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: من إعداد الطالبة، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

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 الحقيقي¹.

¹ انظر المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص45.

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

3. الرسم على القيمة المضافة:

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 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=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: من إعداد الطلبة، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ، نتيجة للتدقيق الجبائي واكتشاف لممارسات المحاسبة الابداعية على حساب رقم الأعمال، فإن رقم الاعمال المتلاعب فيه (غير المصرح به) يخضع للرسم على القيمة المضافة.

4. 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(4-24): الأرباح المغفلة

البيان	2016	2017	2018	2019
الربح المصرح به أو الخسارة (1) +	-31.631.479,00	- 27.471.623,00	- 3.097.544,00	920.365,00
رقم الاعمال المغفل	-	12.605.042,00	-	-
تخفيض في الاعباء	339.252,00	403.648,00	85.834,00	
الادماجات (الاضافات)				

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

3.250.000,00	-	-	-	ترصيد ح/164	
16.175,00	-	-	-	ترصيد ج/467	
-	-	-	22.044.188,00	ترصيد التسيقات للموردين	
3.266.175,00	85.834,00	13.008.690,00	22.383.440,00	مجموع الادماجات	
-	-	8.069.809,00	-	مشتريات مستهلكة مغفلة	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 الادماجات - مج التخفيضات) (2)	
4.186.540,00	-3.011.710,00	22.658.792,00-	-9.248.039,00	الربح الحقيقي أو الخسارة 2+1=3	
3.266.175,00	-	-	-	الربح المغفل (الربح الحقيقي - الربح المصرح به)	

المصدر: من إعداد الطالبة، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول ، 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. الضريبة على الدخل الاجمالي و الغرامات المطبقة: بما أن الشركة هي شركة تضامن فالشريك في الشركة

له مسؤولية شخصية بمعنى كل شخص يتحمل الربح والخسارة بقدر حصته في رأس مال الشركة .

في هذه الشركة هناك 03 شركاء حصصهم على التوالي (33% ، 33% ، 34%) .

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

الجدول رقم(4-25): الضريبة على الدخل الاجمالي و الغرامات

2019			2018	2017	2016	البيان
الشريك 03	الشريك 02	الشريك 01				
3.266.175,00			-	-	-	الدخل المغفل
1.110.500,00	1.077.838,00	1.077.838,00	-	-	-	الضريبة على الدخل الاجمالي (الحقوق)
261.578,00	250.851,00	250.851,00	-	-	-	الغرامات
65.395,00	62.713,00	62.713,00	-	-	-	المجموع
326.973,00	313.564,00	313.564,00	-	-	-	

المصدر: من إعداد الطالبة، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الدخل المغفل يخضع للضريبة على الدخل الاجمالي ، وخلال السنوات (2016، 2017، 2018) فإن الدخل المغفل نتيجة سالبة(خسارة) فلا تطبق الضريبة ، ماعدا سنة 2019 فإن الدخل المغفل قدر ب 3.266.175.00 دج ووزع على الشركاء الثلاثة حسب مساهمتهم في الشركة ، وكل شريك يتحمل دفع الضريبة والغرامة حسب نسبة مساهمته في راس مال الشركة.

❖ المؤسسة 05: نشاط خدماتي

مؤسسة الشخص الواحد "مخبر التحاليل الطبية" يتمثل نشاطها في التحاليل الطبية ، المقر ولاية سطيف، تأسست سنة 2010، خضعت للتدقيق المحاسبي الجبائي للسنوات 2015، 2016، 2017، 2018.

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

أولاً: عرض ممارسات المحاسبة الإبداعية لسنوات التحقيق

الجدول رقم (4-26): ممارسات المحاسبة الإبداعية والاجراءات الجبائية المطبقة

ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية	الاجراء المطبق
سنة 2015	
• عدم التصريح ببعض المشتريات: هناك فواتير شراء والمقدرة بـ 289.710.00 دج لم تقيد محاسبياً.	• اعتبار مبلغ 289.710.00 دج كرقم أعمال مغفل حسب على أساس معامل الربح المضاعف المقدّر بـ 3.674 . • اعتبار مبلغ (289.710.00 / 3.674 = 79.438.00 دج) كبضاعة مستهلكة .
• الأعباء الوهمية: تقييد أعباء التأمين في ح/616 وعدم تقديم أي فاتورة ثبوتية	• اضافة (ادماج) مبلغ أعباء التأمين المقدرة بـ 273.891.70 دج إلى نتيجة الدورة.
• تقييد الأعباء الاستثنائية على أنها أعباء عادية: تقييد مبلغ 2.420.00 دج غرامات وعقوبات صندوق الضمان الاجتماعي كونها أعباء خاصة بالنشاط العادي للمؤسسة.	• 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) .
• 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.	• اضافة المبلغ المقدّر بـ 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)
• تضخيم الأعباء: تقييد المصاريف البنكية بكل الرسوم في ح/627 بمبلغ 33.827.00.	• اضافة مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدّر بـ 4.915.00 دج إلى نتيجة الدورة.
سنة 2016	
• نقل المصاريف من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى : تقييد مصاريف أخرى ح/645 مبلغ الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2013 والمقدرة بـ 101.535.00 دج إلى سنة 2016) عدم احترام مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية)	• استبعاد مبلغ 101.535.00 من نتيجة الدورة وهي أعباء غير قابلة للخصم.
• التلاعب بأقساط الاهتلاكات : قامت المؤسسة باهلاك تشييتات انتهى عمرها الانتاجي بمبلغ 289.064.00 دج ، (تضخيم في الأعباء) • هناك تسجيل لمخصصات الاهتلاكات مرتين بمبلغ 200.000.00 دج لسيارة .	• اضافة المبلغ المقدّر بـ 289.064.00 دج إلى نتيجة الدورة (المادة 141 من ق ض م الفقرة 3) • اضافة المبلغ الزائد المقدّر بـ 200.000.00 دج إلى نتيجة الدورة (المادة 141 من ق ض م الفقرة 3)
2017	

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

• التلاعب بمبلغ الضرائب والرسوم: تسجيل الرسم على القيمة المضافة غير قابل للاسترجاع على أنه قابل للاسترجاع لعملية التمويل الايجاري بمبلغ 224.744.00 دج	• 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 ض م)
<u>ملاحظة:</u> لم يتم التطرق إلى الممارسات التي اعتمدتها المؤسسة في سنة 2017 و 2018 لأنها نفسها لسنة 2016 هناك اختلاف في قيمة المبالغ فقط ، لكن الممارسات التي بها اختلاف تم التطرق اليها ، . وستوضح المبالغ عند حساب الحقوق المتملص منها (الضرائب والرسوم) لكل سنة.	

المصدر: من إعداد الطالبة، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي 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 تثبيطات انتهى عمرها الانتاجي ، وكذلك تسجيل لمخصصات الاهتلاكات مرتين لسيارة .
- التلاعب بمبلغ الضرائب والرسوم: تسجيل الرسم على القيمة المضافة غير قابل للاسترجاع على أنه قابل للاسترجاع لعملية التمويل الايجاري .

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

ثانياً: الضرائب والرسوم المتملص منها في اطار ممارسات المحاسبة الابداعية والعقوبات 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 الكشف 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. رقم الأعمال بعد التدقيق: بما أن هناك تلاعب في حساب المشتريات فإن حساب رقم الاعمال غير صحيح، ولهذا لابد من إعادة حسابه.

الجدول رقم(4-27): 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: من إعداد الطالبة، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ، 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.

1. الرسم على النشاط المهني المغفل والعقوبات

كما رأينا سابقاً 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: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

الجدول رقم(4-28): الرسم على النشاط المهني المغفل والعقوبات

البيان	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال المغفل (1)	289.710,00	0	0	0
الرسم على النشاط المهني 02% (الحقوق) $0.02 \times 1 = 2$	5.794,00	0	0	0
الغرامات $2=3$ * نسبة الغرامة	579,00	0	0	0
المجموع الكلي (الحقوق + الغرامات)	6.373,00	0	0	0

المصدر: من إعداد الطالبة، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

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 ودفع الرسم عليه ¹.

2. الرسم على القيمة المضافة

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(4-29): 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

المصدر: من إعداد الطالبة، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

¹ انظر المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص45

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه، 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 التصريح¹.

4. 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(4-30): الأرباح المغفلة

2018	2017	2016	2015	البيان	
350.765,00	1.361.109,00	254.749,00	619.426,00	الربح المصرح به ⁽¹⁾	
0	0	0	289.710,00	رقم الاعمال المغفل	الادماجات (الاضافات)
20.440,00	/	101.535,00	2.420,00	مصاريف غير قابلة للخصم	
/	/	/	273.892,00	مصاريف وهمية (مصاريف التأمين)	
44.071,00	147.298,00	28.350,00	28.350,00	المصاريف الشخصية	
65.600,00	/	489.064,00	/	تخفيض أقساط الاهتلاكات	
11.436,00	2.942,00	3.814,00	4.915,00	المصاريف البنكية	
3.583.663,00	/	/	/	الأعباء المسددة نقدا	
3.725.210,00	150.240,00	622.763,00	599.287,00	مجموع الادماجات ⁽²⁾	
/	/	/	79.438,00	بضاعة مستهلكة	التخفيضات

¹ المادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، ص 29.

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

مغفلة				
الرسم على النشاط المهني	5.794.00	/	/	/
مجموع التخفيضات (3)	85.232.00	/	/	/
الربح الحقيقي (2+1)-(3)	1.133.481.00	877.512,00	1.511.349.00	4.075.975,00
الربح المغفل (الربح الحقيقي - الربح المصرح به)	514.055.00	622.763,00	150.240.00	3.725.210,00

المصدر: من إعداد الطالبة، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ، 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. الضريبة على الدخل الاجمالي :

الجدول رقم (4-31) : 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: من إعداد الطالبة، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن إدارة الضريبة احتسبت الضريبة على الدخل الاجمالي لأنها مؤسسة الشخص الواحد وكان الوعاء الضريبي هو الربح المغفل فقط، و زيادة على مبلغ ضريبة الدخل المتملص منها تم تطبيق غرامات¹.

المطلب الثالث: تقييم مساهمة الرقابة الجبائية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية

من خلال دراسة التقارير النهائية للتدقيق الجبائي في المحاسبة لعدد من المؤسسات المختلفة النشاط والطبيعة القانونية، توصلنا إلى مجموعة من النتائج فيما يخص ممارسات المحاسبة الإبداعية والاجراءات التي طبقتها إدارة الضرائب على هذه الممارسات المضللة، يمكن ايجازها فيما يلي:

1. تختلف العناصر التي تركز عليها إدارة الضرائب عند عملية التدقيق فمثلا في المؤسسات الانتاجية تركز على مشتريات المواد الاولية واللوازم وكيفية استهلاكها، وفي المؤسسات الخاصة بالتصدير والاستيراد يتم التركيز خاصة على تكلفة السلع المستوردة وكيفية تسجيلها والمصاريف المدمجة في التكلفة، أما في المؤسسات الخدماتية يتم التركيز على المقبوضات والمدفوعات لحساب البنك والصندوق... الخ.

2. الإدارة الجبائية اكتشفت عددا من ممارسات المحاسبة الإبداعية بهذه المؤسسات ، وفي غالب الأحيان هي ممارسات متكررة خلال عدد من السنوات ، وفي معظم المؤسسات ومن بينها:

- التلاعب في حساب المخزونات خاصة عن طريق بتسجيل فواتير شراء وهمية، أو تسجيل فواتير شراء لا تخص النشاط الاستغلالي للمؤسسة (مشتريات شخصية)، وهذا كله لاسترجاع جزء من الرسم على القيمة المضافة؛

- التلاعب في حساب مبلغ مخصصات الاهتلاك بالنسبة للتبنيات، وهذا لتضخيم الأعباء ومن ثم تقليل مبلغ الارباح وهذا للتملص من دفع الضرائب على النتائج (الأرباح) المحققة؛

- تسجيل بعض الأعباء (المصاريف) الشخصية على أنها أعباء استغلال خاصة في مؤسسات الشخص الواحد؛

- التلاعب بالتصريح فيما يخص المقبوضات والمدفوعات النقدية (حساب الصندوق).

3. نلاحظ أن إدارة الضرائب خلال اكتشافها لهذه الممارسات المضللة والهادفة في الغالب إلى تخفيض الوعاء الضريبي وخاصة النتيجة ، والتي تبررها على أن الدافع من ورائها هو التهرب الضريبي تلجأ إلى إعادة صياغة أسس ضريبية جديدة مثلا إعادة تشكيل رقم أعمال جديد وكذلك احتساب مبلغ جديد للأرباح وتطبيق الضريبة على الاساس الجديد، بالإضافة إلى منح عقوبات مالية (غرامات جبائية) مختلفة النسب وهذا

¹ انظر المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 45.

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

حسب المبالغ المتملص من دفعها، ويلاحظ أنها مبالغ معتبرة من شأنها أن تؤثر في المستقبل على سلوك المؤسسة بالإيجاب عند القيام بالتسجيلات المحاسبية واعداد الكشف المالية.

خلاصة الفصل

جاء هذا الفصل التطبيقي الذي هدف إلى دراسة مساهمة الرقابة الجبائية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية ومحاولة الحد منها ، وكان ذلك من خلال عرض وتحليل التقارير النهائية الصادرة عن التدقيق في المحاسبة لمجموعة من المؤسسات مختلفة النشاط أو الطبيعة القانونية لمعرفة أهم الممارسات المحاسبية الضللة ومعرفة كيف تتعامل معها الادارة الجبائية والمتمثلة هنا في المديرية الولاية للضرائب لولاية سطيف.

وتوصلت الدراسة إلى وجود ممارسات لأساليب المحاسبة الابداعية ومعظمها يهدف إلى التهرب والتملص من دفع الضرائب المطبقة ، ومن جهة اخرى أكدوا أن هذه الممارسات لايمكن اكتشافها إلا عن طريق تدقيق شامل للمحاسبة من خلال جميع المستندات والوثائق المحاسبية والمتمثل في التحقيق في المحاسبة (التحقيق الجبائي في المحاسبة) .

وبينت التقارير أنه عند وجود تجاوزات وتسجيلات مضللة يكون هناك اجراء تصحيحات على التجاوزات المحاسبية واعادة فرض مختلف انواع الضرائب المتملص منها بالإضافة إلى العقوبات الجبائية (الغرامات) وهذا لمحاولة المساهمة في التقليل من هذه الممارسات المضللة في المستقبل.

الفصل الرابع: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الخاتمة

الخاتمة:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر الرقابة الجبائية على ممارسات أساليب المحاسبة الابداعية من خلال دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والتابعة لنظام الريح الحقيقي، حيث خضعت للرقابة الجبائية (التحقيق في المحاسبة) من طرف مديرية الضرائب لولاية سطيف.

تعتبر الرقابة الجبائية والمتمثلة على وجه الخصوص في آلية التحقيق المحاسبي على أنها الآلية التي تستعملها إدارة الضرائب لفحص مختلف التصريحات و المستندات المحاسبية 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 " إلى أي مدى يمكن لآليات الرقابة الجبائية أن تساهم في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية ومحاولة الحد منها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟"، واختبار الفرضيات كما يلي:

1. نتائج اختبار الفرضيات:

- **الفرضية الأولى** والتي تنص على: "تقوم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بممارسات أساليب 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 الأعباء من خلال الحاق المصاريف الشخصية وربطها بالاعباء التشغيلية للمؤسسة،
- تسجيل فواتير شراء وبيع وهمية.

الفرضية الثانية : والمتمثلة في "يمكن للرقابة الجبائية أن تكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، 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 الثالثة: والتي تنص على "توجد مجموعة من التقنيات والطرق لتصحيح الأخطاء والتجاوزات في المحاسبية في طار ممارسات أساليب المحاسبة الابداعية، و إعادة تشكيل رقم أعمال جديد".

- **الفرضية الرابعة** "يمكن للرقابة الجبائية أن تساهم في تقليل مخاطر ممارسات المحاسبة الابداعية" ، وكذلك تم تأكيد هذه الفرضية حيث أن 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 مالية، 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 معظمها إلى التهرب من دفع الضرائب والرسوم ، وأهم هذه الممارسات نجد:
 - ✓ التلاعب في تقييم أقساط الاهتلاكات من خلال زيادتها؛
 - ✓ تضخيم الأعباء من خلال الحاق المصاريف الشخصية وربطها بالاعباء التشغيلية للمؤسسة؛
 - ✓ التقليل في التصريح بالاياردات الفعلية خاصة المبيعات
 - ✓ 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 وتقييمها 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 وإعادة استرجاع الحقوق المتملص منها.

- يمكن للادارة 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 الرقابة 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 والاشرافية 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 الجبائيين بهدف التعريف والاطلاع على المستجدات الاقتصادية والمالية في بيئة الاعمال، ومحاولة تبليغهم بالليظة المستمرة بكل ما يمكن أن يحصل من تجاوزات في المؤسسات الاقتصادية لهدف التهرب الضريبي.

4. آفاق الدراسة:

يمكن أن تكون هذه الدراسة انطلاقا 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 .

المراجع

أ. المراجع باللغة العربية:

1. الكتب:

1. أبو زيد، محمد المبروك، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، إيتراك 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. حسين القاضي، حمدان مأمون ، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الثانية ، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
5. حماد طارق عبد العال، حوكمة الشركات، المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف ، الطبعة 01، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2005.
6. حماد، طارق عبد العال، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعي ، الاسكندرية، 2006
7. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
8. حنيفة بن ربيعة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، والمعايير المحاسبية الدولية ، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، 2013.
9. حيدر محمد بني عطاء ، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة ، ط 1، دار الحامد ، عمان 2007.
10. خالد جمال الجعارات ، معايير التقارير المالية الدولية 2007، الطبعة الأولى، اثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
11. خالد شحادة الخطيب، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية، دار الحامد، عمان، الاردن، 2008.
12. رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحدي (جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)، الجزء الأول، دارهومة، ط3، الجزائر، 2012
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. سليمان حمدي ، سحيمات القبيلات، الرقابة الادارية والمالية على الأجهزة الحكومية - دراسة تحليلية وتطبيقية - مكتبة دار الثقافة، 1998.
17. سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع ، الجزائر، 2011.
18. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة (طبقا للمعايير المحاسبية الدولية)، ج 1 ، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008 .
19. صلاح زين الدين ، الاصلاح الضريبي ، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، القاهرة، 2000.
20. طارق عبد العال، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير المحاسبة ، الطبعة 1، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر، 2005
21. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة ، الطبعة 1 ، ذات السلاسل للنشر والتوزيع ، الكويت ، 1991.
22. عبد الرزاق عباس، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012،
23. علي زغودود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005.
24. القاضي، حسين وحمدان ، مأمون ، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الثانية ، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011..
25. محمد عباس المحرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، ط3، 2004
26. محمد عباس محرزي ، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، 2008
27. محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني ، الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية ، الطبعة 1، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2006.
28. محمود السيد الناغي ، اتجاهات معاصرة في نظرية المحاسبة ، المكتبة العصرية ، المنصورة ،
29. مصطفى عوادي ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار ، الجزائر، 2009.
30. منصور بن اعمارة ، الضرائب على الدخل الاجمالي، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
31. ميلود تومي، محاسبة الرسم على القيمة المضافة ، دار القدس للطباعة بسكرة، الجزائر، 2006.
32. ناصر مراد ، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.

33. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003.
34. يوسف جريوع ، محمود حلس، سالم عبد الله، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2002.
35. يونس أحمد بطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية الاسكندرية، 2005.

II. الملتقيات والمجلات:

1. السعيد بن لخضر، أحمد بريك، دور النظام الضريبي في تعزيز البصمة الثقافية، مجلة اقتصاديات الاعمال والتجارة، جامعة محمد بوضياف المسيلة- الجزائر، المجلد 06، العدد 02.
2. الجيلالي بلواضح ، سعدي يحيى، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهريب الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة (2007-2012)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، العدد 12.
3. 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، موقع الاطلاع <https://iefpedia.com> ، صفحة موسوعة الاقتصاد والتمويل الاسلامي.
4. الهادي خضراوي ، محمد السعيد سعيداني ، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهريب الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 2، جوان 2015.
5. باسم محمد، منشد محمد أسعد، انعكاسات القواعد المحاسبية على ادارة الأرباح، مجلة كلية التربية الأساسية، العدد 5، جامعة بابل، 2011 .
6. بوعلام ولهي ، ، نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية ، مكتبة العلوم العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، يومي 20-21 / 10 / 2009.
7. بوعلام ولهي ، العياشي عجلان ، التهريب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، العدد 08 ، 2008.
8. توفيق تمار ، مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية، على القوائم المالية، مجلة الاصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد 15، العدد 02 ، المدرسة العليا للتجارة،

9. جبر ابراهيم الداعور ، "أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الحد من إدارة الأرباح " دراسة ميدانية" ، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، المجلد 21، العدد 2، غزة، 2013.
10. 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.
11. جنان عبد العباس باقر ، 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
12. صالح سراي ، حسان بوبعاية ، دور وأهمية الابداع المحاسبي والمالي في عملية الافصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية داخل المؤسسة، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة المسيلة، المجلد 01، العدد 01، 2016
13. خالد أمين عبد الله، الافصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق المال العربية، مجلة المحاسب القانوني، العدد 92، 1995،
14. رابح بوقرة ، محاد عريوة ، أثر المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أدوات مراقبة التسيير لتحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، العدد 01، جوان 2014.
15. رشيد عريوة، دور الضرائب المؤجلة في تقليص الفجوة بين المحاسبة والجباية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، المجلد 13 العدد 01، 2020
16. سالم عبد الله حلس، 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.
17. سعيد يحي، أوصيف لخضر، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي ، مجلة " الأبحاث الاقتصادية " لجامعة سعد دحلب البليدة - العدد 1، جامعة سعد دحلب ، البليدة.

18. شريف محمد البارودي ، 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،
19. صالح مرزقة ، فتحة بوهرين ، 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.
20. طلال سليمان جريرة، أثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- من وجهة نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققى الحسابات الخارجيين، المجلد 11، العدد 2، الأردن ، المجلة الأردنية، 2015 ، ص320.
21. علي بودلال ، 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.
22. عماد سليم الآغا، المحاسبة الإبداعية، مجلة المال والأعمال، العدد 02، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية، 2011-2012،
23. 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.
24. فيحاء عبد الخالق البكوع، انعكاسات الالتزامات الأخلاقية لمراقب الحسابات على أساليب إدارة الأرباح، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 35، العدد 114، 2013، ص117.
25. محمد مطر، الحلبي ليندا حسن ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية 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.
26. محمود عيد ، أثر المعلومات المحاسبية على سلوك متخذ قرار الاستثمار في الأسهم- دراسة نظرية تطبيقية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 2، 2001.
27. 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.

28. نوال صبايحي ، الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد الاقتصادي رقم 22 ، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2015.
29. يحي سعيدي ،لخضر اوصيف ، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي ، مداخله مقدمة مداخله مقدمة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية ، جامعة سعد دحلب ، البليدة ، يومي 13-14 ديسمبر 2010.

III. الأنطولوجات والرسائل الجامعية:

1. 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.
2. بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2011.
3. بوعلام ولهي، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد - حالة الجزائر - أطروحة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2012.
4. حسن الحلبي، 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.
5. رابح طويرات، علاقة المعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح في القوائم المالية، رسالة ماجستير تخصص دراسات مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2014.
6. 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.
7. زهرة محمد حبو، دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي، رسالة ماجستير في الاقتصاد، قسم الاقتصاد، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2010 .
8. سليم عماد الآغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، جامعة الأزهر، غزة فلسطين ، 2011.

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. سمية قحموش ، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.
11. سميرة بوعكاز ، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015.
12. صادق جعفر كاظم العتابي، أثر الأرباح في تحديد الحصيلة الضريبية - بحث تطبيقي في عينة من الشركات، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية"، رسالة ماجستير، 2010.
13. 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.
14. علاء فريد عبد الحد، أثر التحدي الأخلاقي في المحاسبة الابداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة: دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب في العراق، أطروحة دكتوراه، جامعة البصرة، 2006.
15. علي عزوز ، " آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي - الواقع والتحديات، اطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، جامعة حسيبة بين بوعلي الشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، 2015/2014
16. عماد سليم الأغا ، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، جامعة الأزهر، غزة فلسطين ، 2011
17. عيسى براق ، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2001.
18. عيسى قسايسة ، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، مذكرة ماجستير في الحقوق الإنسانية والعلوم السياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بوقرة محند، بومرداس، الجزائر، 2012.
19. فتيحة فضل ، عبد الله يحيى، دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات اساليب المحاسبة الابداعية - دراسة حالة ديوان المراجع القومي ، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة النيلين كلية التجارة ، 2017 ،

20. قنذر بن توتة ، متطلبات تكيف النظام الجبائي لمسايرة النظام المحاسبي المالي، رسالة ماجستير تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2014.
21. لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2009-2010.
22. محمد طالبي ، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1995 - 1999 ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2001/2002.
23. محمد مطر ، 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
24. مصطفى العثماني ، نظام المعلومات في تفعيل الرقابة الجبائية - حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة يحي فارس، المدية، 2008
25. 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
26. نجاه نوي ، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2004.
27. وسيلة الطالب، الضغط الضريبي والفعالية الضريبية حالة الجزائر ، مذكرة ماجستير، تخصص نفود، مالية وبنوك ، جامعة البليدة ، 2004.
28. يحيى لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير ، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2006-2007.

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 الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، الصادرة بتاريخ 2009/03/29،
7. القرار المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات (صادر في الجريدة الرسمية العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009م) المؤرخ في 26 جوان 2008م.
8. القرار المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها، بتاريخ 26 حويلية 2008، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 2009/03/25
9. المرسوم التنفيذي رقم 98-228 ، المؤرخ في 1998/07/13 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 1995/02/15 والمتعلق بتنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية رقم 51 الصادرة بتاريخ 1998/07/15 .
10. 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.
11. قرار وزاري المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية وتنظيمها وصلاحياتها، لوزارة المالية، بتاريخ 1998/07/12 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 79، الصادرة بتاريخ 1998/10/25.
12. 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 2006/09/24.
13. المرسوم التنفيذي رقم 02-303 بتاريخ 2002/09/28 ، متعلق بتحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 64، الصادرة بتاريخ 2002/09/29 .

v. مراجع أخرى:

1. فاتح أحمية، محاضرات جبائية 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 للضريبة ، مديرية الأبحاث والتدقيقات ، 2017

4. 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
- المحاسبة المالية المعقدة 2: الفصل الثاني محاسبة الإهلاكات المؤنات وخسارة القيمة Available .
from:
https://www.researchgate.net/publication/351094702_almhasbt_almalyt_almqmqt_2_alfsl_althany_mhasbt_alahltakat_almwwnat_wkhsart_alqymt
5. 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 ،
6. 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
7. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، " إصدارات 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 الإبداعية ، بحث مقدم إلى مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة ، الكويت، 2008.

ب. المراجع باللغة الأجنبية

1. Les ouvrages :

1. Belkhaoui Ahmed Riahi, **Accounting theory** , Thomaas learning, fifth edition, 2000.
2. Hounnongandji francis , **Histoires ordinaires de fraudes**, 1ère édition, éditions Eyrolles :paris, France , 2011 .
3. Michael John Jones . **Creative accounting , fraud and international accounting scandals** , 1st edition , John Wiley & Sons Ltd publication . chichester , England ,2011

4. Rezae Zabiollah, Riley Richard , **Financial statement Fraud , prevention & detection** , 2nd edition , John & Sons inc : new Jersey , Canada, 2010
5. Réda Khelassi , précis de l'audit fiscal de l'entreprise, Berti edition.,2005.
6. Tayeb Zitouni, comptabilité des sociétés, Berti édition, Alger, 2003.

II. **Les Articles :**

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 .
2. 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.
3. Acharya V. Iambrecht B , **Atheory of Income Smoothing When insiders Know More Than Outsiders**, Working paper, national bureau of economic Research..
4. Diana Balacui , Victoria Bbolgdan & alina Beattrice 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. 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.
6. 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.
7. M.Jensen & H. Meckling , **Theory of Firm : Managerial Behavior , Agency Costs And Ownership Structure**, Journal of Financial Economics, n°03, North-Holland publishing Company, 1976.
8. 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.
9. 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.
10. 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.
11. Oriol Amat, Johnn blak,Jack dowds, the Ethics of Crative Accounting, Economics Working Paper , Journal of economic Literature, 1999.
12. 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.
13. Scott.jackson, Marshall K.Pitman: **Auditors and Earning Management**, °7 VOL 71,N ,journal New York A The CPjuly 2001:.

14. William U. Parafet , « **Accounting Subjectivity and Earnings**

Management: A preparer perspective, Accounting Horizons, Vol 14 n°4,
American Accounting Association , December 2000.

المخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أثر الرقابة الجبائية على ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث تعتبر الرقابة الجبائية من بين الآليات التي تحاول الحد من هذه الممارسات المضللة من خلال التحقيق الجبائي في محاسبة المكلف.

وتتمحور إشكالية الدراسة في تحديد أثر مساهمة الرقابة الجبائية ومن بينها التحقيق في المحاسبة على ممارسات المحاسبة الإبداعية وهذا عن طريق دراسة تطبيقية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية التي خضعت للتحقيق الجبائي في المحاسبة من طرف مديرية الضرائب لولاية سطيف وهذا لاستخلاص مختلف التلاعبات في التسجيلات المحاسبية و بيانات الكشوف المالية ومعرفة الاجراءات المطبقة لاكتشافها وهذا لتصحيح كل الحسابات التي بها تجاوزات في اطار ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية والعقوبات المطبقة. وخلصت هذه الدراسة إلى أن ادارة الضرائب من خلال التحقيق الجبائي في المحاسبة يمكن أن تكتشف هذه الممارسات المضللة والهادفة إلى التهرب من دفع الضريبة، وتقوم بمجموعة من الاجراءات لتصحيح الانحرافات وإعادة صياغة أسس ضريبية صحيحة لاسترجاع مختلف الضرائب والرسوم المتملص من دفعها من طرف المؤسسات الاقتصادية، بالإضافة إلى تطبيق غرامات جبائية بنسب مختلفة حسب المبالغ المتملص منها، مما يجعل سلوك المؤسسات في المستقبل يتجه نحو التقليل من هذه الممارسات المضللة.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية، التحقيق في المحاسبة، ممارسات المحاسبة الإبداعية، المؤسسات الاقتصادية.

Résumé :

Cette étude vise à mettre en évidence l'impact du contrôle fiscal sur les pratiques de la comptabilité créative dans les entreprises économiques algériennes, où le contrôle fiscal fait partie des mécanismes qui tentent de réduire ces pratiques trompeuses à travers la vérification fiscale dans la comptabilité du contribuable.

La problématique de l'étude est de déterminer l'impact de la contribution du contrôle fiscal, y compris la vérification de la comptabilité sur les pratiques de la comptabilité créatives, à travers une étude appliquée d'un échantillon d'entreprises économiques qui ont fait l'objet d'une enquête fiscale en comptabilité par la Direction des impôts de Sétif.

Il s'agit d'extraire diverses manipulations dans les registres comptables et les états financiers et de connaître les procédures appliquées pour les détecter, et il s'agit de corriger tous les comptes qui présentent des excès dans le cadre de la pratique des méthodes comptables créatives et des pénalités appliquées.

Cette étude a conclu que l'administration fiscale, grâce à une enquête fiscale en comptabilité, peut détecter ces pratiques trompeuses visant à l'évasion fiscale, et prendre un ensemble de mesures pour corriger les écarts et reformuler des assiettes fiscales correctes pour récupérer divers impôts et taxes

éludés paiement par les institutions économiques, en plus d'appliquer des amendes fiscales à des taux différents en fonction des montants éludés, ce qui rend le comportement des institutions à l'avenir.

Mots clés: Contrôle fiscal, Vérification de la Comptabilité, Pratiques de la comptabilité créatives, Les entreprises économiques.

Abstract :

This study aims to highlight the impact of tax control on creative accounting practices by Algerian economic institutions, where tax control is among the mechanisms that try to reduce these misleading practices through the tax investigation in the taxpayer's accounting.

The problem of the study is to determine the impact of the contribution of tax control, including the investigation of accounting on creative accounting practices, through an applied study of a group of economic institutions that have been subjected to tax investigation in accounting by the Tax Directorate of Setif.

This is to extract various manipulations in accounting records and financial statements and to know the procedures applied to detect them, and this is to correct all accounts that have excesses in the framework of the practice of creative accounting methods and applied penalties.

This study concluded that the tax administration, through a tax investigation in accounting, can detect these misleading practices aimed at tax evasion, and take a set of measures to correct deviations and reformulate correct tax bases to recover various taxes and fees evaded payment by economic institutions, in addition to applying tax fines at different rates according to the amounts evaded, which makes the behavior of institutions in the future.

Key words: tax control, audit of accounting, creative accounting practices, economic enterprises.