

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف، المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير



جامعة محمد بوضياف - المسيلة  
Université Mohamed Boudiaf - M'sila

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

رقم: .....

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

بعنوان:

## أثر المحاسبة الإبداعية على الوعاء الضريبي

دراسة حالة مؤسسة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة

للفترة 2014-2017

إعداد الطالب(ة): خشاب أيمن

إشراف: ا. د. ولهي بوعلام

طيايبة اسامة

لجنة المناقشة:

رئيسا

جامعة المسيلة

اسم ولقب الأستاذ

مقررا

جامعة المسيلة

اسم ولقب المشرف

مناقشا

جامعة المسيلة

اسم ولقب الأستاذ

السنة الجامعية: 2019/2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ

أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ ۗ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ﴾ (١١) \*

صدق الله العظيم

## شكر وإهداء

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان والامتنان العظيم والتقدير العميق الى استاذي الفاضل  
المشرف البروفيسور ولهي بوعلام لما منحه من وقته وجهد وارشاد، وكذلك الدكتور  
شتيح أكرم على المرافقة والتشجيع الدائمين، وأتقدم بجزيل الشكر إلى أساتذتي  
الأفاضل في جميع الأطوار التعليمية لما قدموه من جهد وتعب للوصول إلى ما نحن  
عليه.

إلى من أفضلهم عن نفسي اللذان سانداني طوال عمري وضحيا من أجلي ولم يدخرا  
جهدا لإسعادي " أبي الحبيب وأمي الحبيبة " أطال الله في عمريهما.  
إلى إخواني، أخواتي، أصدقائي وجميع من وقف بجانبني وساعدني.  
أهدي اليكم هذا الجهد المتواضع سائلا المولى عز وجل أن ينفع به وأن يجعله نبراسا  
لكل طالب.

## المخلص:

اهتمت هذه الورقة البحثية بدراسة الاثر الذي تلعبه المحاسبة الابداعية على الوعاء الضريبي لمختلف الضرائب والرسوم مما يقلل من مصداقية القوائم المالية المعدة للأغراض الضريبية. وتعد عملية الرقابة الجبائية احدى الوسائل التي تستطيع من خلالها الادارة الجبائية الكشف عن ممارسات وأساليب المحاسبة الابداعية مستهدفة بذلك محاربة التهرب الضريبي، ولقد تبين ذلك من خلال الدراسة الميدانية لمؤسسة اخضعت للرقابة الجبائية للفترة 2014-2017. وقد توصلت هذه الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها ان المحاسبة الإبداعية تؤثر سلبا على الوعاء الضريبي وتساهم في التقليل من الإيرادات الجبائية من خلال استخدامها للمستحقات الاختيارية بشكل سالب، سعيا منها لتخفيف تقلبات الدخل بنقله من سنوات الدخل المرتفع الى سنوات الدخل المتدني، كما توصلت الدراسة الى الدور الكبير الذي ادته معايير المحاسبة الدولية إضافة الى جهود الدولة في مكافحة مثل هذه الممارسات وذلك بتفعيل الرقابة الجبائية المعقدة، وعلى هذا الأساس تم تقديم بعض التوصيات التي تحد من ممارسات المحاسبة الابداعية ذات الأثر الضريبي.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة الإبداعية، التصريحات الجبائية، التلاعب الضريبي، الرقابة الجبائية.

**Summary:**

This research paper focused on studying the impact that creative accounting plays on the tax base of various taxes and fees, which reduces the reliability of financial statements prepared for tax purposes. The process of tax control is one of the means by which the tax administration can uncover creative accounting practices and methods, aiming to combat tax evasion, and this has been shown through the field study of an institution that was subjected to tax control for the period 2014-2017. This study has reached a set of results, the most important of which is that creative accounting negatively affects the tax base and contributes to reducing tax revenues through its negative use of optional entitlements, seeking to reduce income fluctuations by moving it from high income years to low income years, as the study found The great role played by international accounting standards in addition to the state's efforts in combating such practices by activating in-depth tax oversight, and on this basis some recommendations were made that limit creative accounting practices with a tax impact.

**Key words:** creative accounting, tax declarations, tax manipulation, tax control.

## فهرس المحتويات.

الصفحة	المحتوى
	الاهداء والشكر.
أ	الملخص.
ب-ج	فهرس المحتويات.
د	قائمة الأشكال.
د	قائمة الجداول.
هـ-ط	المقدمة.
26-1	الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية والوعاء الضريبي.
1	تمهيد.
9-2	المبحث الأول: السياق النظري للمحاسبة الإبداعية.
3-2	المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية (تعريف، نشأة وخصائص).
5-4	المطلب الثاني: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية.
9-6	المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية.
16-10	المبحث الثاني: الإطار التقني والمفاهيمي للوعاء الضريبي.
10	المطلب الأول: مفهوم الوعاء الضريبي.
12-11	المطلب الثاني: طرق تحديد الوعاء الضريبي.
16-13	المطلب الثالث: أنظمة الاخضاع الضريبي وفق التشريع الجبائي الجزائري.
25-17	المبحث الثالث: الوعاء الضريبي في ضل ممارسات المحاسبة الإبداعية.
22-17	المطلب الأول: ماهية التلاعب الضريبي (تعريف، أنواع وأسباب).
25-23	المطلب الثاني: الاتجاهات الدولية والمحلية للحد من اثار المحاسبة الإبداعية.
26	خلاصة الفصل الأول.
45-27	الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة.
27	تمهيد.
30-28	المبحث الأول: التعريف بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
28	المطلب الأول: نشأة المديرية الفرعية منذ نشأة المديرية الولائية للضرائب.
29	المطلب الثاني: مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

30	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
38-31	المبحث الثاني: أثر الرقابة الجبائية في كشف اساليب المحاسبة الابداعية للتأثير على الاوعية الضريبية.
32-31	المطلب الاول: التعريف بالمؤسسة الخاضعة للرقابة الجبائية.
33	المطلب الثاني: أثر الرقابة الجبائية على التثبيات.
36-34	المطلب الثالث: أثر الرقابة الجبائية على الأعباء.
38-37	المطلب الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ارقام الاعمال.
45-39	المبحث الثالث: اعادة حساب الضرائب والرسوم والعقوبات المترتبة عنها.
41-39	المطلب الاول: اعادة حساب الرسم على النشاط المهني.
43-42	المطلب الثاني: اعادة حساب الضريبة على الدخل الإجمالي.
45-44	المطلب الثالث: اعادة حساب الرسم على القيمة المضافة.
45	خلاصة الفصل الثاني.
48-46	الخاتمة.
51-49	قائمة المراجع.

## قائمة الأشكال والجداول:

الصفحة	قائمة الاشكال	الرقم
5	علاقة المحاسبة الإبداعية بالأطراف ذوي المصلحة	1
8	منظور واسع من تمهيد الدخل	2
20	أشكال التهرب الضريبي	3
30	الهيكل التنظيمي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية	4

الصفحة	قائمة الجداول	الرقم
23	الوسائل الردعية والعقابية لظاهرة التهرب الضريبي	1
33	فائض القيمة غير المصرح به	2
34	الأعباء المرفوضة المترتبة عن استهلاكات المعدات ولوازم الكهرباء	3
34	الأعباء المرفوضة المترتبة عن استهلاكات البلاط	4
35	الأعباء المرفوضة المترتبة عن استهلاكات قنوات الاسمنت	5
35	الأعباء المرفوضة المترتبة عن استهلاكات غطاءات البالوعات الحديدية	6
36	دراسات الأعباء الأخرى	7
37	أثر الرقابة الجبائية على رقم الاعمال	8
38-37	أثر الرقابة الجبائية على رقم الاعمال المقبوض	9
38	المقبوضات غير المصرح بها	10
39	كشف بنكي للقرض الشعبي الجزائري	11
40	كشف بنكي بنك التنمية المحلية	12
40	حساب الرسم عن النشاط المهني	13
40	حساب الضريبة على الدخل الإجمالي	14
44	حساب الرسم على القيمة المضافة	15

**مقدمة:**

من المعروف أن المحاسبة هي مبادئ ومعايير ونظريات، لكن في نفس الوقت هي فن والتزام بالقوانين المحلية والدولية، حيث يستطيع المحاسب بناء على رغبة الإدارة أن يتلاعب بالقوائم المالية للمؤسسة، وذلك من خلال عكس الصورة الحقيقية لهذه الأخيرة، وهوما يعرف بالمحاسبة الإبداعية (creative accounting). إن دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية قد يكون بهدف التهرب الضريبي أو تحقيق مكاسب شخصية، وعلى حساب كافة الفئات ذات المصالح في الشرطة بل يكون أحيانا على حساب الاقتصاد و المجتمع ككل، بتأثيرها على الأوعية الضريبية ومنه التأثير على الدخل الوطني، و على هذا الأساس رصدت مجموعة من الجهود الدولية و المحلية لمكافحة هذه الظاهرة، الجزائر على غرار باقي دول العالم سعت إلى تحقيق إصلاح مالي شامل، من خلال إصلاحات محاسبية وجبائية حيث فعلت الرقابة الجبائية التي تعتبر أداة قانونية تسعى من خلالها الإدارة إلى مراقبة المكلفين ضريبيا و التأكد من صحة التصريحات الجبائية.

**أولاً~ إشكالية البحث:**

ما هو تأثير المحاسبة الإبداعية على الوعاء الضريبي؟

على ضوء هذه الإشكالية الرئيسية يمكن الإشارة إلى مجموعة من الاهتمامات الأخرى المتعلقة بالموضوع منها:

- كيف تساهم الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- هل تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية سلبا على الوعاء الضريبي؟
- ما مدى مساهمة التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في تنمية الإيرادات الضريبية؟

**ثانياً~ فرضيات البحث:**

- الفرضية الرئيسية:
  - يوجد تأثير لممارسات المحاسبة الإبداعية على الوعاء الضريبي.
- الفرضيات الفرعية:
  - تساهم الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
  - تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية سلبا على الوعاء الضريبي.
  - يساهم التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في تنمية الإيرادات الضريبية.

**ثالثاً~ حدود البحث:**

- الحدود الزمنية: امتدت فترة الدراسة من سنة 2014 سنة 2017.

- الحدود المكانية: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة.

#### رابعاً- أهمية البحث:

تكمن أهمية هذا البحث في خطورة التلاعب المحاسبي بالقوائم المالية عن طريق المحاسبة الإبداعية، كونها تمثل مشكلة هامة في ضل تحديد الدخل الخاضع للضريبة باستخدام أساليبها وممارساتها لإظهار صورة وهمية للوضع المالية للمؤسسة لتحقيق أهداف معينة.

#### خامساً- أهداف البحث:

1. استعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية.
2. التعرف على دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية.
3. إبراز العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والوعاء الضريبي.
4. الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ذات الأثر الضريبي.

#### سادساً- الدراسات السابقة:

##### أولاً- العربية:

- 1- دراسة الدكتور عادل نقموش 2019 بعنوان " الأساليب الحديثة لكشف ممارسات لمحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر " ، حيث تحاول هذه الدراسة التعرف على الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر، وتهدف هذه الدراسة إلى توضيح بداية وكيفية نشوء وأيضاً التعرف على مفهوم " المحاسبة الإبداعية " بالإضافة الى تحليل أساليبها وكذلك إيجاد الوسائل والأساليب الحديثة لكشفها والحد منها.
- 2- دراسة حدادي سارة 2019 بعنوان "دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المالية"، حيث اهتمت هذه الدراسة بالترام محافظ الحسابات بالمعرفة التامة للقواعد والمعايير المحاسبية وقواعد السلوك المهني، والالمام بالممارسات المحاسبية المضللة، التي من الممكن أن يعتمدها المحاسب بتوجيه من الإدارة أو أحد الأطراف ذات العلاقة، واتباع آليات مناسبة للحد من تلك الممارسات لإضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المالية
- 3- دراسة ليلي عبد الصاحب 2016 بعنوان " تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها، وتهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مفهوم ودوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية، فضلا عن التعرف على مفهوم الوعاء الضريبي ونظريات تحديد الدخل

وتأثيرات المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي، وتتركز مشكلة البحث في أن المحاسبة الإبداعية تؤثر سلبا في تحديد الوعاء الضريبي.

- 4- دراسة قاسم محمد عبد الله البعاج 2016 بعنوان " المحاسبة الإبداعية وأثرها في الدخل الخاضعة للضريبة، تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية وأثرها على الدخل الخاضع للضريبة من خلال التلاعب بالقوائم المالية وكذلك الدوافع التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها من جراء هذا التلاعب وبيان دور المدقق الداخلي والمخمن.
- 5- دراسة حدادي سارة ونوبيات عبد القادر، 2019/06/14 بعنوان ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على الوعاء الضريبي، وتهدف هذه الدراسة الى تسليط الضوء على مفهوم ودوافع أساليب المحاسبة الإبداعية، فضلا عن التعرف على مفهوم الوعاء الضريبي ومعرفة مدى تأثيره بممارسات المحاسبة الإبداعية، وعلى الإجراءات التي تطبقها الإدارة الضريبية للكشف عن هذه الممارسات والحد منها والوصول الى التحديد العادل للوعاء الضريبي.

#### ثانياً~ الأجنبية:

- أ- 1 Ntiedo John Umoren و Essien Ekerette Akpanuko 2017/2016 بعنوان تأثير الابداع المحاسبي على مصداقية التقارير المحاسبية، والغرض من هذه الدراسة هو مدى تقديم التقارير المحاسبية والافصاحات للمساهمين والمهتمين الآخرين، حيث أن الإدارة تسعى إلى الارتقاء إلى أعلى مستوى من حيث التوقعات والإبداع المحاسبي، وترى هذه الدراسة أن هذه الممارسة غير أخلاقية ويجب إيقافها حيث يعترف آخرون على الرغم من ذلك بأنها تساهم في فشل المشاريع وفقدان الاستثمارات والمساهمة في حدوث أزمة اقتصادية، وتهدف هذه الدراسة إلى تقييم مدى مساهمة هذا الابداع في فشل المؤسسات.
- ب- Vidhi Bhargava و Suppriya Khaneja 2017/2016 بعنوان مراجعة شاملة للأدب حول الابداع المحاسبي ويظهر هذا البحث العديد من فضائح المحاسبة في العقد الماضي والمحاسبة الإبداعية هي السبب الجذري ، حيث يتم اكتساب فهم معمق للمحاسبة الإبداعية من خلال الاطلاع على مختلف الكتب والمقالات البحثية ، المواقع الالكترونية ، ويتم اكتشاف الادبيات المتاحة بشكل مكثف حول الموضوع وفهمه بوضوح ، والدوافع والقضايا ودور المدققين والاخلاقيات والمعايير في تأثيرهم على البيانات المالية والمستثمرين.
- ج- Fizza Tassadaq و Qaisar Ali Malik المجلة الدولية للاقتصاد والمالية مجلد 5 العدد 2 2015 بعنوان المحاسبة الإبداعية والتقارير المالية نموذج التطوير والاختبار التجريبي، تبحث هذه الدراسة تجريبيا ودقيقا ف قضية المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية، انه لا يحال فقط

المسؤولية الأخلاقية للمحاسبة الإبداعية ولكنه يركز أيضا على العوامل الأخرى التي تؤثر على التقارير المالية مثل دور المراجعين ودور اللوائح الحكومية او المعايير الدولية ، وتأثير السلوكيات المتلاعبة والقيم الأخلاقية للفرد ، حيث تم جمع البيانات من خلال استبيان منظم من القطاع الصناعي وتم استخدام الاحصائيات الوصفية والاستدلالية لتعميم النتائج، وخلصت الدراسة الى ان الشركة متورطة في عمليات احتيال او فضائح بسبب عدة عوامل مثل السلوكيات الغير أخلاقية.

د- 2016 Theresia Trisanti بعنوان هل كان لإصلاح حوكمة الشركات تأثير على ممارسات المحاسبة الإبداعية في الاقتصادات الناشئة؟ الهدف الأساسي من هذا البحث هو الإجابة عن السؤال ما اذا كان لاصلاح حوكمة الشركات CG تأثير كبير على ممارسات المحاسبة الإبداعية، مثل ممارسات تمهيد الدخل IS من بين الشركات الإندونيسية المدرجة، وخلصت هذه الدراسة الى وجود اختلاف كبير في ممارسات تنظيم الدولة بعد اصلاح حوكمة الشركات مقارنة بالفترة السابقة، ثلاثة مستقلون من التغيرات : الربحية ، جودة المراجع الخارجي وتمويل الديون ، لديها تأثير كبير على ممارسات نظم المعلومات ، ومتغيرين مستقلين اخرين : لجان مجلس الإدارة المستقلة ولجان المراجعة المستقلة.

بالاستناد إلى الدراسات السابقة، منها العربية والأجنبية، عملت دراستنا على تبين أثر المحاسبة الإبداعية على الوعاء الضريبي ومدى مكافحة هذا الأثر من طرف الإدارة الجبائية التي تستعمل عملية الرقابة كأداة قانونية في هذا المجال.

### سابعا~ منهج وأدوات البحث:

تحتاج الدراسة الى استخدام عدة مناهج تتجاوب مع طبيعة الموضوع، حيث سيتم اعتماد المنهج الوصفي في الجانب النظري، واعتماد منهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي للوقوف على أثر المحاسبة الإبداعية على الوعاء الضريبي.

### ثامنا~ هيكل البحث:

من اجل الإجابة على إشكالية البحث تم تقسيمه الى فصلين، حيث يتناول الفصل الأول الجانب النظري للمحاسبة الإبداعية والوعاء الضريبي، حيث أن المبحث الأول تناول السياق النظري للمحاسبة الإبداعية والمبحث الثاني الإطار التقني والمفاهيمي للوعاء الضريبي أما المبحث الثالث فقد تناول الوعاء الضريبي في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية، بينما يتناول الفصل الثاني الجانب التطبيقي لدراسة حالة مؤسسة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة. حيث قدمنا في المبحث الأول تعريفا بالمديرية الفرعية للرقابة

الجبائية والمبحث الثاني أثر الرقابة الجبائية في كشف أساليب المحاسبة الإبداعية للتأثير على الأوعية الضريبية، أما المبحث الثالث فقمنا بإعادة حساب الضرائب والرسوم والعقوبات المترتبة عنها.

### تاسعا~ صعوبات البحث:

- قلة المراجع المرتبطة بهذا البحث
- صعوبة اجراء الدراسة الميدانية
- حداثة البحث بالنسبة لتخصص المحاسبة والجباية

## الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية والوعاء الضريبي.

### تمهيد:

تمثل المحاسبة المالية المرآة العاكسة لوضعية أي مؤسسة، من خلال عرض قوائمها المالية، نظرا لوجود عنصري الاختيار والمرونة في القوانين التي تضبط هذه الأخيرة، استخدمها بعض الخبراء في مجال المحاسبة لمصلحة الإدارة او الملاك، وهو ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية.

باعتبار ان المحاسبة تعد فرعا من فروع المعرفة التي تدرج ضمن العلوم الاجتماعية، حيث تتضمن جوانب سلوكية واخلاقية، يجب مراعاة هذه الجوانب من قبل القائمين على المحاسبة من خلال الابتعاد عن الأدوات والوسائل المحاسبية التي تؤدي الى تضليل مستخدمي القوائم المالية بهدف اظهار وضعية معينة تخدم مصالح معينة، من خلال التلاعب بالبيانات المحاسبية للمؤسسة مستغلا بعض الثغرات والمعالجات التي تظهر المخرجات المحاسبية بغير حقيقتها، سعيا لتحسين الوضع المالي او لتحقيق اهداف ذاتية معينة.

ولذلك سوف يتم تقسيم هذا الفصل الى المباحث التالية:

المبحث الاول: السياق النظري للمحاسبة الإبداعية.

المبحث الثاني: الإطار التقني والمفاهيمي للوعاء الضريبي.

المبحث الثالث: الوعاء الضريبي في ضل ممارسات المحاسبة الإبداعية.

## المبحث الأول: السياق النظري للمحاسبة الإبداعية:

ارتبطت المحاسبة الإبداعية بمشاكل محاسبية تواجهها المؤسسة ومحاولة إيجاد حلول لها سواء كانت هاته الحلول ابداعا او احتيالا كما تم تسميتها، لهذا ارتأينا ان نتعرض في هذا المبحث الى ماهية المحاسبة الإبداعية في المطلب الاول، ودوافع استخدام الادارة للمحاسبة الإبداعية في المطلب الثاني، واساليب المحاسبة الإبداعية في المطلب الثالث.

### المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية (تعريف، نشأة، خصائص).

أولاً~ تعريف المحاسبة الإبداعية: تعددت تعريف المحاسبة الإبداعية تبعا لتعدد الباحثين في هذا المجال ونذكر منها:

- استخدام المحاسب المبدع لأساليب او طرق او إجراءات جديدة غير مألوفة يمكن استخدامها لتفسير او تحليل او حل مشكلة محاسبية تواجه الإدارة، او قصد تجميل البيانات والتلاعب بالأرقام المالية<sup>1</sup>.
- تعرف بأنها تلك الممارسات الغير أخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرص التلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة<sup>2</sup>.
- المحاسبة الإبداعية هي الاستخدام المتعمد لأدوات المحاسبة العدوانية الاحتياطية بإعطاء صورة محسنة للشركة، على الرغم من انها قانونية ولكن ضد روح المحاسبة وتضليل مستخدم المحاسبة<sup>3</sup>.
- المحاسبة الإبداعية هي ممارسة تمهيد الدخل التي تقوم فيها إدارة الشركة اتخاذ خطوات لتخزين الأرباح خلال الفترة الجيدة وتأجيلها للاستخدام خلال سنوات التراجع الاقتصادي او العكس، وهناك نوعين مختلفين من تدفقات الدخل السلس: تلك التي ممهدة بشكل طبيعي وتلك التي عمدا من قبل الادارة<sup>4</sup>.

✓ من خلال المفاهيم السابقة يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها عملية مخططة يقوم به الخبراء في مجال المحاسبة باستغلال الثغرات القانونية ومرونة المبادئ والمعايير المحاسبية للتأثير على نتائج المؤسسة، وهذا لخدمة الإدارة بتحقيق أهدافها الخاصة.

<sup>1</sup> زرقواد وسام وشعباني لطفي، ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر، في ظل قوانين وأخلاقيات المهنة، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد (1)35، 2019، ص 406، الجزائر.

<sup>2</sup> ليلي عبد الصاحب، تأثير المحاسبة الإبداعية .، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 47، 2016، ص377، العراق.

<sup>3</sup> Vidhi Bhargava و Supriya Khaneja مراجعة شاملة للأدب حول الابداع المحاسبي، 2017/2016، الهند، ص46.

<sup>4</sup> Theresia Trizanti، هل كان لإصلاح حوكمة الشركات تأثير على ممارسات المحاسبة الإبداعية في الاقتصادات الناشئة؟، 2016، ص52، كلية الاقتصاد، جامعة يوجيا كارتا ، جالان سيتوران، إندونيسيا.

**ثانياً~ النشأة:** يعتقد بعض الباحثين عن بداية ظهور ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية يعود إلى الثمانينيات من القرن الماضي، إذ أصبح مصطلح المحاسبة الإبداعية أو الابتكارية أو الاحتياالية كما يسميها البعض موضع تركيز واهتمام من قبل العديد من الباحثين المحاسبين ومدققين بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة خصوصاً بعد أحداث عام 2002 التي تمثلت في إفلاس وانهيار 4 شركات أمريكية معروفة عالمياً، وهم شركة "أنرون" المختصة في مجال الطاقة وشركة "وورلدكوم" المختصة في مجال الاتصالات وشركة "زيروكس" المختصة في مجال أجهزة النسخ وشركة "ميرس" المختصة في مجال الأدوية، إذ قامت تلك الشركات إما بالتواطؤ المباشر مع مدقق حساباتها متمثلين بشركة التدقيق الشهيرة في الولايات المتحدة الأمريكية وهي "Arthur Anderson"، أو بسبب إهمال جسيم من قبل هؤلاء المدققين بإحداث تدليس وتحريف في نتائج عملها ومراكزها المالية، وهو ما يتركب عليه تضليل كبير في معلوماتها المالية المنشورة وأدى إلى هبوط كبير في أسعار أسهمها في السوق المالي، وبالتالي حدوث خسائر جسيمة تكبدها مساهمو تلك الشركات ودائنوها.

### ثالثاً~ خصائص المحاسبة الإبداعية: تتصف المحاسبة الإبداعية بمجموعة من الخصائص أهمها<sup>1</sup>:

- هي شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة والتدقيق.
- هي عملية مخططة تقوم بها إدارة المؤسسة لتحقيق أهداف خاصة بها.
- الوصول إلى رقم صافي ربح أو نتيجة مالية معينة تحقق مصالح لإدارة الشركة في الأجل القصير.
- يقوم بها الخبراء المحاسبين في إطار الخيار بين المبادئ والمعايير المحاسبية.
- التأثير على مصداقية وموثوقية البيانات بالقوائم المالية.
- تتصف ببيئتها بالتلاعب في أرقام الحسابات والغش والتحريف وخفة يد المحاسبة.

<sup>1</sup> سامي محمود عبد الحميد مراد، إحباط الأثر الضريبي...، المجلة العلمية لقطاع كلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد 17، 2017، ص134-135، مصر.

## المطلب الثاني: دوافع استخدام الإدارة للمحاسبة الإبداعية.

اختلفت دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية نظرا للظروف والعوامل التي اتاحت لها المرونة وحرية الاختيار بين البدائل، ونذكر أهم هذه الدوافع:

- التهرب الضريبي: يستغل معدو البيانات المالية الذين يتورطون في المحاسبة الإبداعية بعض السياسات المحاسبية والثغرات القانونية، من أجل تقديم انطباع مضلل عن الأرباح وذلك لخدمة مختلف اغراضهم واهدافهم ، وهناك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدم في إدارة الأرباح وتجميل صور الدخل ، ويعد التهرب الضريبي من الدوافع الرئيسية للإدارة وذلك باستخدام المحاسبة الإبداعية بمباركة المالكين الرئيسيين وبالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي ، من خلال تخفيض الأرباح الارادات وزيادة في النفقات ، وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي<sup>1</sup>.
- الحصول على التمويل اللازم: تستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير والمؤشرات الائتمانية بهدف تقييم أداء منشآت الاعمال كخطوة تسبق اتخاذ قرار منح القروض لهذه المنشآت، لذلك تلجا تلك المؤسسات الى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين تلك المؤشرات والمعايير، الامر الذي سيؤثر ايجابيا في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض<sup>2</sup>.
- التصنيف المهني: وذلك للحصول على تصنيف متقدم للمؤسسة على منافسيها من المؤسسات في نفس المجال، الذي تجريه بعض المؤسسات الدولية والمحلية بالاستناد الى العديد من المعايير، من ضمنها تقييم القيمة المالية، ووضع المؤسسة من ناحية القوة المالية، ولهذا تلجا العديد من المنشآت الى تحسين قوائمها المالية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية<sup>3</sup>.
- ضعف الرقابة الخارجية أو تواطؤها مع الإدارة يؤدي ذلك إلى عمليات التلاعب بالقوائم المالية ويمكن لمدقق الحسابات الخارجية الاستفادة من هذا التلاعب والتحريف في الأرقام المحاسبية لإظهارها كما يفضل أن تكون عليه الحسابات، بالإضافة الى الخلل في هيكله الرقابة الداخلية نتيجة لارتباطها بالإدارة باعتبارها من صنعها وليس رقبيا عليها مما يجعل الإدارة تمارس عمليات الاحتيال والتلاعب بشكل مباشر أو غير مباشر في السجلات المحاسبية واعداد بيانات مالية احتيالية من خلال تجاوز أنظمة رقابة تعمل بفاعلية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> بالرقي تيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2012، ص 37، جامعة سطيف 1، الجزائر.

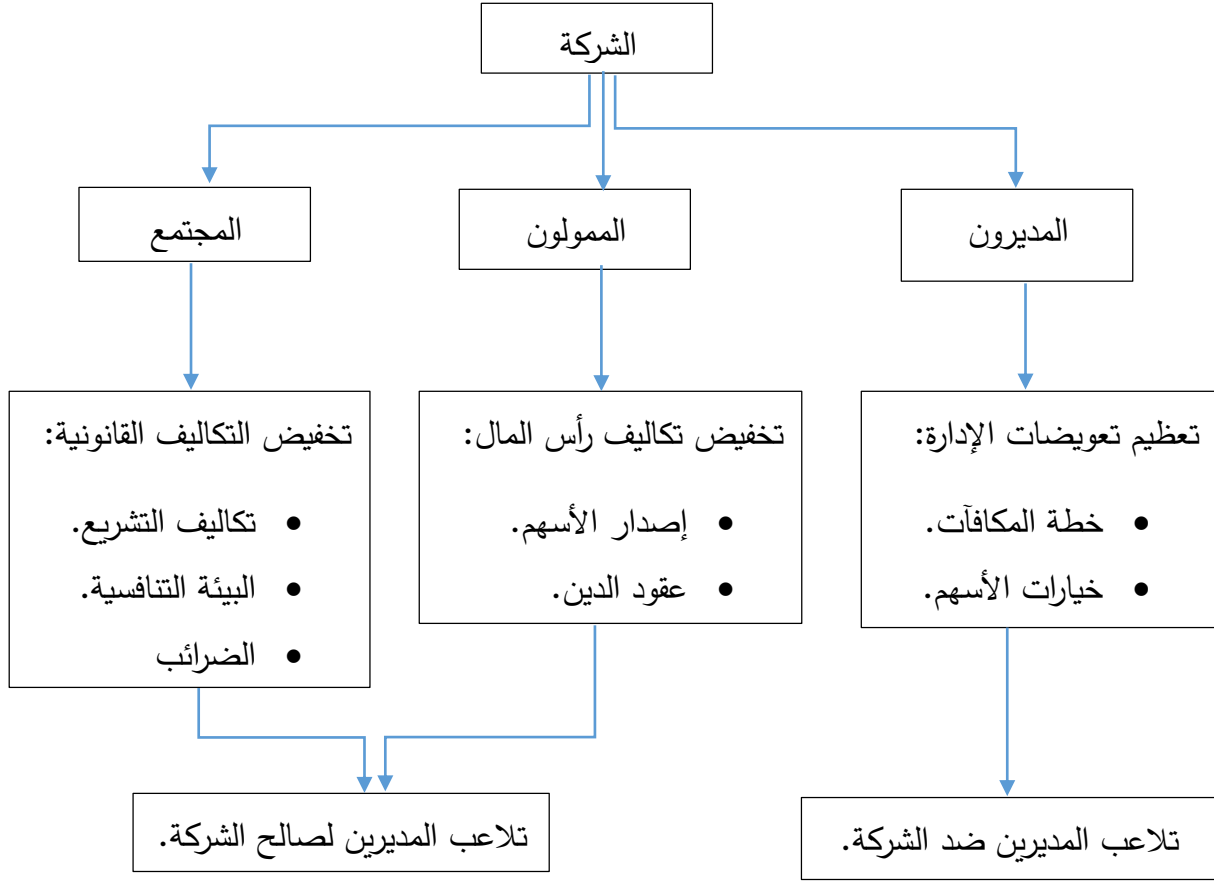
<sup>2</sup> علي بن موفقي، دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد 5 العدد 2، 2019، ص 74، الجزائر.

<sup>3</sup> مومن فاطمة الزهراء، مهاوي العبيدي، أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، العدد 4، جوان 2018، ص 203، الجزائر.

<sup>4</sup> قاسم محمد عبد الله البعاج، المحاسبة الإبداعية وأثرها في الدخول الخاضعة للضريبة، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 4، العدد 10، 2014، ص 8، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم العلوم المالية، العراق.

- التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة في السوق.
- ربح ثقة البنوك من أجل رفع نسبة الاقتراض، والحصول على التمويل اللازم

الشكل (01): علاقة المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة:



المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة بعنوان تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها، صفحة 379، معهد الإدارة التقني. الشكل أعلاه يوضح ممارسات المحاسبة الإبداعية من طرف الإدارة وعلاقتها بالأطراف ذوي المصلحة.

## المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية.

لتحقيق دوافع المحاسبة الإبداعية هناك بعض الإجراءات والطرق المتبعة، حيث قدمت دراسات محاسبية بعض الأساليب في هذا المجال ومنه<sup>1</sup>:

**أولاً- قائمة الدخل:** وتنقسم إلى قسمين:

**أ- الإيرادات:** تتم معالجة الإيرادات كما يلي:

- تسجيل الإيراد بشكل سريع في حين عملية البيع لا تزال موضع شك، حسب المبادئ المحاسبية بين تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل ان تكتمل هذه الأخيرة ذاتها على ارض الواقع وقبل إتمام عملية تبادل المنفعة.
- تسجيل ايراد مزيف حيث تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة.
- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة، تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة شركة ما بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة، حيث تتم ممارسة هذا النوع من التلاعب من خلال استخدام أساليب يمكن لإدارة شركة القيام بها وتعتبر من أساليب التلاعب الشائع اذ تعكس هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها في الوقت الذي يكون فيه أداؤها سيئا وعادة ما يتم التعاون مع هذا النوع من العائدات بالإشارة إلى أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية.
- نقل الإيرادات الحالية الى فترات زمنية محاسبية لاحقة.

**ب- المصروفات:** تتم معالجة المصروفات كما يلي:

- نقل المصاريف الجارية الى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة وتشمل رسمة تكاليف التشغيلية العادية وتغيير السياسات المحاسبية إضافة الى اهتلاك التكاليف بشكل بطيء جدا والفسل في تسجيل الأصول التالفة وتخفيض خدمات الأصول.
- نقل المصاريف المستقبلية الى الفترة المحاسبية الحالية، وهي تشمل تسريع وزيادة المصاريف التي تعتمد على تقدير المرء في الفترة المحاسبية الحالية،
- تسجيل مصروف مزيف وتتمثل هذه الطريقة في تسجيل مصاريف وهمية أو مزيفة.
- تسجيل مصاريف المشتريات مبكرا قبل ان تكتمل عملية الشراء وقبل إتمام عملية تبادل المنفعة.
- تسجيل المصاريف المستحقة قبل عملية التسديد او الدفع.

<sup>1</sup> نقموش عادل، الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، مجلد 12، العدد 2، 2019، ص714 - 715، الجزائر.

## ثانياً- قائمة المركز المالي: وتتفرع إلى:

أ- **التثبيتات المعنوية:** حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول المعنوية مثل العلامات التجارية إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول المعنوية، بما يخالف المبادئ والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة الغير مشتراة.

ب- **التثبيتات العينية:** حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية، كذلك يتم التلاعب في نسب الاهتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق.

ج- **الاستثمارات طويلة الأجل:** كتغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الاجل من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية كمثال.

د- **الاستثمارات المتداولة:** حيث يتم التلاعب بأسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية إضافة إلى اجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار النقدية ويتم في هذا البند على عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.

هـ- **حقوق المساهمين:** كتخفيض حقوق المساهمين وزيادة الاحتياطات.

و- **المخزون:** في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد، بنود بضاعة راكدة ومتقدمة، إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون.

- تضخيم المستحقات الاختيارية والتلاعب في مخصصات الديون.
- التلاعب في طرق تقييم الأدوات المالية.

## ثالثاً- قائمة التدفقات النقدية: ويتم معالجتها كما يلي:

يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.

توفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، من خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية، كذلك الحال بالنسبة للعمليات المكتملة حيث انها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات، إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة او نتيجة للتخلص

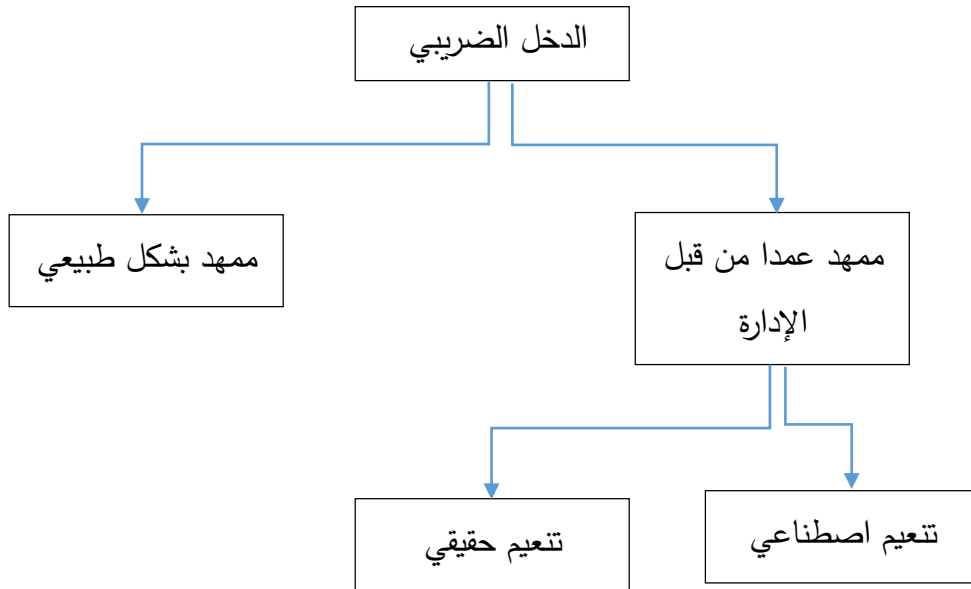
منها، يتم اعتباره ناجما عن نشاطات استثمارية لذلك واثاء حساب التدفقات النقدية التشغيلية يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي.

**رابعاً- قائمة التغير في حقوق الملكية:** إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء تغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب، ورأس المال المحتسب، والتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات السابقة.

إضافة على ذلك هناك بعض السلوكيات والتصرفات التي تقوم بها الإدارة في مجال المحاسبة الإبداعية<sup>1</sup>:

- التصريح بأرباح وهمية للإغراء المساهمين بزيادة الاستثمار في الشركة.
- إيهام الموردين بملاءة الشركة وقدرتها على التسديد من أجل زيادة قيمة المشتريات الغير مسددة فورا.
- تغليب العملاء بضمانات بيع وهمية لاستقطابهم.
- تقديم رشاي وعمليات للصحفيين من أجل ترغيبهم في نقل أخبار جيدة حول الشركة وتقادي الأخبار السيئة.
- تغليب المجتمع بمشاريع ومنجزات وهمية من تمويل الشركة من أجل تخفيض هامش الربح وبالتالي تقليل قيمة الضرائب المسددة.

الشكل (02): منظور واسع من تمهيد الدخل:



<sup>1</sup> مصطفى عوادي، رشيد مراوي، عبد القادر عوادي، أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على... مجلة الدراسات المالية المحاسبة الإدارية، المجلد 6، العدد 1، جوان 2019، ص 30-31، الجزائر.

يتم عرض سلوك التنعيم بشكل تخطيطي في الشكل أعلاه، من هذا الرسم التخطيطي يتم تصنيف الدخل المتعمد إلى نوعين من التجانس الاصطناعي، وتجانس تمهيد حقيقي.

المصدر: Theresia Trizanti هل كان لإصلاح حوكمة الشركات تأثير على ممارسات المحاسبة الإبداعية في الاقتصادات الناشئة ؟ 2016، ص 54، كلية الاقتصاد، جامعة يوجيا كارتا جالان سيتوران اندونيسيا .

## المبحث الثاني: الإطار التقني والمفاهيمي للوعاء الضريبي.

يعتبر الوعاء الضريبي تنظيماً فنياً للضريبة بتحديد الإجراءات والوضعيات الفنية المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها وفق التشريعات الجبائية المطبقة، لذا سنتطرق في المطلب الأول إلى تعريف الوعاء الضريبي، والمطلب الثاني إلى طرق تحديد الوعاء الضريبي والمطلب الثالث إلى أنظمة إخضاع الضريبي وفق التشريع الجزائري.

### المطلب الأول: مفهوم الوعاء الضريبي.

تعددت تعريفات الوعاء الضريبي إلى عدة مفاهيم، منها ما يلي:

- ❖ يقصد بوعاء الضريبة المادة أو العنصر أو الشيء التي تفرض عليه الضريبة، والوعاء قد يكون شخصاً أو مالاً، كشخص مكلف أو رأس ماله أو دخله أو السلع، حيث يتمتع بأهمية بالغة في سياسة الدولة الضريبية إذ تتوقف عدالة الضريبة ووفرة حصيلتها على حسن اختيار وعائها<sup>1</sup>.
  - ❖ كما عرف المشرع الجزائري أن الوعاء هو المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة وأنه المنبع الذي تقتطع الدولة منه الضرائب المختلفة<sup>2</sup>.
- من خلال التعاريف السابقة يمكن القول إن الوعاء الضريبي هو المادة أو الدخل الذي تفرض عليه الضريبة أو بعبارة أخرى هو ما يخضع للضريبة.

<sup>1</sup> ليلي عبد الصاحب، مرجع سابق ذكره، ص 381.

<sup>2</sup> موقع cte.univ \_ etif. Dz. Couraïette لدراسات

## المطلب الثاني: طرق تحديد الوعاء الجبائي.

لتحديد الوعاء الجبائي هناك طريقتين، طريقة التقدير بواسطة الإدارة وطريقة التقدير المباشر ومنه<sup>1</sup>:

أولاً~ طريقة التقدير بواسطة الإدارة: بموجب هذه الطريقة تقوم الإدارة الضريبية نفسها بتقدير المادة الخاضعة للضريبة، ومن أجل ذلك تستخدم الطرق التالية:

أ- التقدير بواسطة المظاهر الخارجية: حسب هذه الطريقة يتم تقدير قيمة وعاء الضريبة على أساس عدد من المظاهر الخارجية التي تعبر عن درجة يسر المكلف أو درجة رواج نشاطه فمثلاً: الاستدلال بالقيمة الإيجارية لسكن الممول، أو محل عمله، عدد العمال، وعدد السيارات التي يملكها... تمتاز هذه الطريقة بالسهولة في التطبيق والتقليل من حالة الغش والتهرب من دفع الضريبة خصوصاً، إذا أحسن اختيار المظاهر الخارجية.

ويعاب عليها انها تؤدي الى فرض الضريبة على أساس يبعد عن الواقع، كما أن التساوي في المظاهر الخارجية قد يؤدي الى فرض ضريبة متساوية بالنسبة للأشخاص وذلك بالرغم من اختلاف ظروفهم ومداهيلهم.

ب- التقدير الجزافي: حسب هذه الطريقة يتم تقدير الوعاء الضريبي بطريقة جزافية بالاستناد الى بعض القرائن والأدلة التي لها صلة وطيدة بالمادة الخاضعة للضريبة. عن القرائن التي يعتمد عليها التقدير الجزافي قد تكون قانونية يحددها النظام الضريبي، ويقنصر دور الإدارة الضريبية على تطبيق تلك القواعد، ومن ذلك تقدير الأرباح التجارية للممول بنسبة معينة من رقم الاعمال وهذا ما يسمى بالجزاف القانوني Forfait Légal.

أما إذا ترك تقدير الوعاء الضريبي للاتفاق بين الممول والإدارة الضريبة على رقم معين يمثل مقدار دخله، فهذا يسمى بالجزاف الاتفاقي Forfait Conventionnel، وفي بعض الأحيان بالجزاف الإداري Forfait Administratif، ويعاب على هذه الطريقة عدم قيامها على أساس التحديد الدقيق ومن ثم بعدها عن الحقيقة والعدالة.

<sup>1</sup> حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007، ص 31-32-33-34.

## ثانياً~ التقدير المباشر: وينقسم الى قسمين:

أ- **التقدير بواسطة المكلف:** حسب هذه الطريقة يلتزم المكلف بتقديم إقرار للإدارة الضريبية عن

نتيجة أعمالها كما هو مثبت في دفاتره ومستنداته.

وتصطدم هذه الطريقة بإمكانية لجوء المكلف للتقليل من قيمة المادة الخاضعة للضريبة المصرحة، وبذلك يتهرب جزئياً من الضريبة، وعليه يخضع القانون الضريبي تصريحات المكلفين لرقابة الإدارة الضريبية للتأكد من صحتها.

وفي هذا السياق يخول القانون الضريبي الجزائري لأعوان الإدارة الضريبية برتبة مراقب على الأقل، حق الاطلاع على محاسبة المكلفين، وطلب الكشوف المفصلة لدى الإدارات العمومية والخاصة بالمكلفين الذين هم محل رقابة ضريبية<sup>1</sup>.

ب- **التصريح المقدم من الغير:** بمقتضى هذه الطريقة تلزم الإدارة الضريبية شخصا آخر غير مكلف

بتقديم تصريح يحدد فيه مقدار دخل المكلف الأصلي الخاضع للضريبة، والاصل في ذلك أن يكون هذا الغير مدينا للممول بمبالغ تعتبر من ضمن الدخل الخاضع للضريبة فمثلا:

- حالة صاحب العمل الذي يقدم تصريحا عن قيمة ما يدفعه للموظفين والعمال من رواتب وأجور، والمستأجر الذي يقدم تصريحا عن قيمة الايجار الذي يدفعه لصاحب العقار.
- وفي هذا الصدد نجد في القانون الضريبي الجزائري ما يلي " يلزم سنويا كل شخص طبيعي أو معنوي فيما يتعلق بالعمليات التي تتم وفق شروط البيع بالجملة، تقدم الى مفتش الضرائب المباشرة كشف مفصل عن زياتهم رفقة بيان أسمائهم، ألقابهم، عناوينهم، أرقام تسجيلهم في السجل التجاري، وكذا مبلغ العمليات المحققة مع كل واحد منهم<sup>2</sup>."

<sup>1</sup> قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادتين 304، 309.

<sup>2</sup> قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 224.

## المطلب الثالث: أنظمة الإخضاع الضريبي وفق التشريع الجبائي الجزائري.

يتمشى الإخضاع الضريبي وفق التشريع الجبائي الجزائري مع عدة أنظمة تتمثل في:

### أولاً- نظام الضريبة الجزافية الوحيدة: تعريفها ومجال تطبيقها<sup>1</sup>:

**تعريف:** عرفها قانون المالية على أنها ضريبة سنوية تؤسس على الأشخاص الطبيعيين الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 15 000 000 دج، وتسمى هذه الضريبة " الضريبة الجزافية الوحيدة".

**مجال تطبيقها:** بموجب الأحكام الجديدة لنص المادة 282 مكرر 1، ينحصر مجال تطبيق الضريبة مقتصرًا فقط على الأشخاص الطبيعيين ومن ثم تستثني الأشخاص المعنويين من هذا النظام الضريبي، وتصبح خاضعة إجبارًا للنظام الضريبي وفق الربح الحقيقي.

**ثانياً- فرض الضريبة حسب نظام الربح الحقيقي:** يعتبر من أهم أنظمة فرض الضريبة التي تحدد الربح الجبائي وفق أحكام القانون الجبائي وذلك وفق قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>2</sup>.

وتحدد الضرائب حسب نظام الربح الحقيقي كما يلي:

### أ- الضريبة على أرباح الشركات: المفهوم والخصائص ومجال التطبيق<sup>3</sup>:

**التعريف:** انطلاقًا من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وحسب نص المادة 135 " تؤسس الضريبة السنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، وتسمى هذه الضريبة "الضريبة على أرباح الشركات".

**الخصائص:** نستنتج من خلال المفهوم السابق الخصائص التالية:

- ضريبة سنوية لأن مبدأ الدورات، وعائها يتضمن ربح سنة واحدة.
- ضريبة وحيدة لأن الأشخاص المعنويين ملزمين بدفع ضريبة واحدة على أرباحهم.
- ضريبة عامة لأنها شاملة لمختلف الأرباح دون التمييز لطبيعتها.
- ضريبة نسبية لكونها تعتمد على معدل واحد يفرض على الربح الضريبي.
- ضريبة تصريحية لكون المكلفين بها ملزمين بالتصريح على الربح السنوي.

<sup>1</sup> قانون المالية 2020، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 81، 30 ديسمبر 2019، ص 6.

<sup>2</sup> قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020، المواد: 20\19\18\17.

<sup>3</sup> ولهي بوعلام، جباية المؤسسة، دار الهدى، الجزء الأول، عين مليلة، الجزائر، 2018، ص 53-54-55.

**مجال التطبيق:** حسب نص المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تخضع للضريبة على أرباح الشركات:

الشركات مهما كان شكلها وغرضها، باستثناء:

- شركات الأشخاص وشركات المساهمة، بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وفي هذه الحالة يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151، ولا رجعة في هذا الاختيار مدى الحياة.
- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، باستثناء شركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وفي هذه الحالة يجب ان يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151، ولا رجعة في هذا الاختيار مدى الحياة.
- هيئات التنظيم الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما.

**ب- الضريبة على الدخل الإجمالي:** تعريفها، خصائصها ومجال تطبيقها<sup>1</sup>:

**تعريف:** وفق المادة رقم 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتسمى ضريبة على الدخل الإجمالي، حيث تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة."

**خصائصها:** استقراء للتعريف السابق يمكن ايجاز خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي في ما يلي:

- تطبق على دخل الأشخاص الطبيعيين.
- تعتبر ضريبة سنوية أي تؤسس كل سنة على الأرباح أو المداخيل التي يحققها المكلفون بالضريبة أو التي يحصلون عليها خلال سنة معينة.
- تعد ضريبة اجمالية أي شاملة لكل المداخيل حيث تمس الدخل الصافي الإجمالي وهذا يعد خصم الأعباء المحددة قانونا.
- تعد ضريبة وحيدة بمعنى أنها تضم كل أصناف الدخل.
- تعتبر ضريبة تصريحية بمعنى انها واجبة التصريح من طرف المكلف بها.

**مجال التطبيق:** إن الأرباح المهنية هي تلك الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون والناجمة عن ممارسة مهنة تجارية أو صناعية أو حرفية، وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية، كما يندرج ضمنها أرباح الأشخاص الطبيعيين الذين:

<sup>1</sup> حجار مبروكة، محاضرات في القانون الجبائي، جامعة محمد بوضياف المسيلة، قسم العلوم المالية، 2018/2017، ص 37-38-39، الجزائر.

- يقومون بعمليات الوساطة من أجل شراء عقارات أو محلات تجارية وبيعها، أو يشترون باسمهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها، يستفيدون من وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بعقار، ويقومون بسعي منهم اثناء بيع هذا العقار بالتجزئة أو التقسيم بالتناسب عن الاستفادة من الوعد بالبيع إلى شاري كل جزء أو قسم.
- يؤجرون المؤسسات التجارية أو صناعية بما فيها من اثاث أو عتاد لازم لاستغلالها سواء كان الايجار يشتمل على كل العناصر غير المادية للمحل التجاري أو الصناعي او جزء منها أم لا.
- يحققون أرباحا من أنشطة تربية الدواجن والأرانب عندما تكتسي هذه الأنشطة طابعا صناعيا.
- يحققون إيرادات من استغلال الملاحات أو البحيرات المالحة أو الممالح.
- المداخيل المحققة من قبل التجار، الصيادين، الربابنة الصيادين، مجهزي السفن ومستغلي قوارب الصيد.
- يحققون مكاسب صافية من رأس المال، بمناسبة عملية التنازل عن القيم المنقولة والحقوق الاجتماعية لقاء عوض.

حسب نص المادة 224من قانون المالية 2020: "بالنسب للأشخاص الطبيعيين وما شابههم الذين يمارسون مهنة تخضع أرباحها للضريبة على الدخل الإجمالي ضمن فئة الأرباح غير التجارية في حالة تعدد المؤسسات يصرح بالرسم ويحدد في مكان تواجد المؤسسة الرئيسية".

### ج- الرسم على القيمة المضافة<sup>1</sup>: المفهوم، الخصائص ومجال التطبيق.

**المفهوم:** يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تفرض على الانفاق الإجمالي أو الاستهلاك الإجمالي، ويطبق على العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا.

**الخصائص:** يتميز الرسم على القيمة المضاف بالخصائص التالية:

- ضريبة عامة لأنها تخضع لها كافة السلع والخدمات المحلية والمستوردة.
- ضريبة حقيقية لأنها تمس استعمال الدخل، أي عملية الانفاق أو الاستهلاك النهائي للسلع والخدمات.
- ضريبة غير مباشرة لأنها لا تدفع مباشرة إلى الخزينة عن طريق المستهلك النهائي الذي يعتبر المكلف الحقيقي.
- ضريبة متعلقة بالقيمة حيث تحسب على أساس قيمة المنتج بغض النظر عن طبيعته ونوعيته وكميته.
- ضريبة حيادية لأنها لا تؤثر على المكلفين القانونيين.
- ضريبة تصريحية حيث يقوم المكلف بالتصريح بها كل شهر.

**مجال التطبيق:** يتم تطبيق الرسم على القيمة المضافة على النحو التالي:

<sup>1</sup> ولهي بوعلام، مرجع سابق ذكره، ص 90-91-92.

العمليات الخاضعة للرسم وجوبا، وهي تضم ما يلي:

- العمليات المتعلقة بالنشاط الصناعي أو التجاري أو الحرفي، المنجزة من طرف الخاضعين للرسم.
- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين.
- العمليات المحققة عند ممارسة نشاط حر.
- المبيعات حسب شروط البيع بالجملة.
- العمليات المتعلقة بالأشغال العقارية.
- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى والنشاطات التجارية المتعددة، وكذا تجارات التجزئة باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة للنظام الجزافي.

العمليات الخاضعة للرسم اختياريا، وتضم ما يلي:

- العمليات الموجهة للتصدير.
- العمليات المحققة لفائدة المكلفين الآتي ذكرهم:
  - الشركات البترولية.
  - المكلفين بالرسم الاخرين.
  - المؤسسات التي تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء.

د- الرسم على النشاط المهني<sup>1</sup>: يستحق الرسم على النشاط المهني على:

- الإيرادات الاجمالية المحققة من طرف المكلفين بالضريبة الذين يملكون منشأة مهنية دائمة في الجزائر، ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي / فئة الأرباح غير التجارية باستثناء المسيرين ذوي الأغلبية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة.
- رقم الأعمال المحقق في الجزائر من طرف المكلفين بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي / فئة الأرباح الصناعية التجارية أو ضريبة على أرباح الشركات.

<sup>1</sup> ولهي بوعلام، مرجع سابق ذكره، ص 121.

## المبحث الثالث: الوعاء الضريبي في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية.

مما لا شك فيه ان الدور الذي تؤديه ممارسات المحاسبة الإبداعية، وبالرغم من تعدد دوافعها إلا أن أهمها يتمثل في التأثير على الوعاء الضريبي وتخفيضه وهذا ما يسمى بالتلاعب الضريبي، وبالتالي يتم السعي للكشف عن هاته الممارسات والحد منها للوصول الى تحديد العادل للوعاء الضريبي لهذا تناولنا في المطلب الأول ماهية التلاعب الضريبي وفي المطلب الثاني أسباب التلاعب الضريبي والمطلب الثالث الاسهامات والجهود في الحد من هاته الممارسات.

### المطلب الأول: ماهية التلاعب الضريبي (تعريف، أنواع، أسباب).

يتفق الكثير من الباحثين على تعريف التلاعب كما يلي:

**أولاً- تعريف التلاعب الضريبي:** يعتبر الكثيرين أن الضريبة عبء إضافي يضاف إلى الأعباء التي يتحملونها بشكل عام، لذلك فإنهم يحاولون التخلص من هذا العبء بأي شكل كان.

عرفه Tax Evasion في علم المالية العامة بأنه تخلص الافراد من الالتزام بدفع الضريبة جزئيا أو كليا بعد تحقق الواقعة المنشأة له<sup>1</sup>.

وقد تم النظر إليه من قبل فقهاء الاقتصاد للتهرب الضريبي بمدى تأثيره الاقتصادي على الخزينة العمومية فعرفه البعض بأنه: عدم قيام الممول بأداء الضريبة المستحقة عليه في الميعاد أو التخلص من دفعها سواء باستعمال طرق مشروعة أو غير مشروعة<sup>2</sup>.

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف التلاعب الضريبي على أنه تملص الفرد من دفع الضريبة بطرق غير مشروعة أو دون ارتكاب أي مخالفة للنص التشريعي الضريبي القائم.

### ثانياً- أنواع التلاعب الضريبي: هناك عدة أنواع للتلاعب الضريبي، منها:

أ- **التهرب الضريبي:** لقد تعددت الآراء حول مفهوم التهرب الضريبي، ويعود هذا التعدد الى اختلاف الأسباب والدوافع ومنه يعرف كالاتي<sup>3</sup>:

✓ اعتداء غير مباشر على القوانين المنظمة للضريبة باستعمال وسائل معينة تمكن المكلف بالضريبة من عدم دفع جزء أو كل الضريبة.

<sup>1</sup> المنارة المجلد 19 العدد 2\_ 2013 التهرب الضريبي واسبابه واشكاله وطرق الحد منه، خالد عيادة علميات

<sup>2</sup> المجلد 08 مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، التهرب الضريبي بين العقاب والصلح في التشريع الجزائري.

<sup>3</sup> سعدان شبايكي، ملاك قارة، التهرب الضريبي، جامعة الجزائر، جامعة قسنطينة، 2004، ص 164، قسنطينة الجزائر.

ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير

مشروعة، وعلى هذا الأساس يمكن التمييز بين شكلين من التهرب الضريبي:

✓ تهرب ضريبي بدون انتهاك القانون الجبائي وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي.

✓ تهرب ضريبي بانتهاك القانون الجبائي وهو ما يعرف بالغش الضريبي.

**ب- التجنب الضريبي:** وهو ما يعرف بالتهرب الضريبي المشروع وذلك بالتخلص من دفع الضريبة دون مخالفة التشريعات الجبائية، أي أنه يكون في إطار قانوني يسمح للمكلف بالتخلص من أداء الضريبة بطريقة غير مخالفة للقانون، ويعد كل من النظام الجبائي المعقد وعدم الصياغة الجيدة لقوانينه أهم عاملين يمكنان المكلف من الاستفادة من الثغرات الموجودة التي تمكنه من التخلص من الضريبة.

فبالرغم من توفر سوء نية المكلف بالضريبة إلا أنه لا يعاقب عليها قانونا، وذلك طبقا لما نصت عليه المادة 01 من قانون العقوبات "لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون"، ويبقى التجنب الضريبي يشكل خطرا على موارد الدولة الضريبية، حيث يجب على المشرع تدارك الأمر وسد الثغرات القانونية، وصياغة النصوص بشكل بسيط وواضح، وألا يمنح إعفاءات أو خيارات إلا من خلال خطة مدروسة أو متكاملة، ومن أبرز صور التجنب الضريبي:

✓ الامتناع عن استيراد سلعة من الخارج لفرض ضرائب جمركية وبالتالي تجنبها.

✓ ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة من طرف الأشخاص، وذلك لاعتبارات

اقتصادية واجتماعية مختلفة، لدفع الأفراد مثلا إلى التقليل من استهلاك سلعة ما أو تشجيعها

لإنتاج سلعة بديلة لها أو الحد من استهلاكها حفاظا على المصلحة العامة.

✓ التهرب من تصاعدية ضريبة الدخل وذلك بتجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانونا

وبالترخيص من القانون التجاري مثلا، حيث هذا النوع يخص أشخاص طبيعيين.

نلاحظ أن التجنب الضريبي لا يعتبر تهربا حقيقيا، وذلك نظرا لعدم التجسيد المادي للواقعة المنشئة

للضريبة القانونية، لذلك يسعى المكلف لاستغلال الأساليب التي تمكنه من تقليل العبء الضريبي<sup>1</sup>.

**ج- الغش الضريبي:** وهو ما يعرف بالتهرب غير المشروع وذلك بالتخلص من دفع الضريبة بطرق

غير مشروعة أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي، فهو (تخلص من الضريبة وإعطاء عرض

مخالف للواقع، أو تفسير مظل)، ومن أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش، مرتكبا بذلك جرائم

مالية يعاقب عليها القانون، وفي هذا المجال توجد عدة صور للغش الضريبي تتمثل فيما يلي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> حجار مبروكة، مرجع سابق ذكره، ص 22، 23.

<sup>2</sup> ناصر مراد، إشكالية التهرب الضريبي، البليلة، 2010، ص 163، الجزائر.

- ✓ إدخال السلع المستوردة من الخارج خفية أي عدم التصريح بها لدى الجمارك حتى لا يدفع عليها ضريبة جمركية.
- ✓ تقديم المكلف بالضريبة تصريح ضريبي لدى إدارة الضرائب مخالف للحقيقة حتى تفرض عليه ضريبة أقل مما يجب، كأن يذكر في تصريحه دخلاً أقل من دخله الحقيقي أو يذكر قيمة السلعة المستوردة أقل من قيمتها الحقيقية.
- ✓ المبالغة في تقدير التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة، مما يؤدي إلى تقليص الأرباح المفروضة عليها الضريبة وبالتالي تخفيض الضريبة المستحقة.
- ✓ إخفاء أو تهريب أموال المكلف بالضريبة حتى لا يدفع أي ضريبة بحيث يتعذر على إدارة الضرائب الحصول على مستحقاتها اتجاهه.



لتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف عجة أساليب التي قد تكون مشروعة أو غير مشروعة، وعلى هذا الأساس يمكن التمييز بين شكلين من التهرب الضريبي، الأول يكون بدون انتهاك للقانون الجبائي وهو ما يعرف بالتهرب الضريبي، والثاني يكون بانتهاك القانون الجبائي، وهو ما يعرف بالغش الضريبي.

### أسباب التلاعب الضريبي:

أ- النفسية ( الأخلاقية ): كثير من دول العالم ترى بأن الشعور الأخلاقي اتجاه الالتزام الضريبي

مازال ضعيفا لدرجة أن الاعتقاد السائد كما يقول Charles Lamb "أن المدلس (الغشاش) (

الضريبي هو سارق نزيه لأنه لا يسرق إلا الدولة التي تعتبر شيئا مجردا " ، أضف إلى ذلك فإن تهرب بعض الافراد من الضريبة إنما يؤدي الأمانة الذين يؤدون ما عليهم من الضرائب على أحسن وجه فضلا أن يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي على هؤلاء الأمانة تعويضا للحصيلة الضريبية التي تم التهرب منها ، كما أن للعوامل النفسية أثر كبير في تحديد حجم التهرب الضريبي ، فكلما زاد الوعي الضريبي ضعف الباعث النفسي إلى التملص من دفع الضريبة ، للمحافظة على كيان الدولة والعكس صحيح<sup>1</sup> .

ب- أسباب متعلقة بطبيعة النظام الجبائي: تؤثر طبيعة النظام الجبائي في انتشار ظاهرة التهرب

الضريبي، وذلك من تعقد النظام الجبائي، وعدم استقرار تشريعاته، ويمكن توضيح ذلك كالاتي<sup>2</sup>:

✓ **تعقد النظام الجبائي:** في هذا الصدد يؤكد الباحث عبد الحميد محمد القاضي " أنه كلما

كانت صياغة معقدة يكون القانون أقل وضوحا، ويترك مجالا واسعا لتدخل الإدارة في تحديد الإعفاءات والتخفيضات، هذا ما يؤدي إلى عدم قناعة المكلف بالضريبة المفروضة عليه وبالتالي يحاول التهرب منها، حيث يتميز النظام الضريبي القديم قبل إصلاحات 1992 بتعدد الضرائب وكثرة معدلات حيث ترتب على ذلك تعقد النظام الضريبي الذي أثر سلبا على المؤسسة كما أنه شكل صعوبة في تسيير جباية المؤسسة، وكذا صعوبة مهمة موظفي إدارة الضرائب.

✓ **عدم استقرار التشريعات الجبائية:** لقد تميز القانون الجبائي الجزائري بعدم الاستقرار نتيجة

التغيرات والتقلبات المتعددة الحاصلة في قوانين المالية والقوانين المالية التكميلية، حيث هذه التغيرات المستمرة سمحت بحدوث تغيرات ومنه انتشار التهرب الضريبي.

<sup>1</sup> بوزيد سفيان، التهرب الضريبي مفهوم وقياس، مجلة التهرب الضريبي مفهوم وقياس، العدد 15، جوان 2015، جامعة مستغانم، الجزائر.

<sup>2</sup> حجار مبروكة، مرجع سابق ذكره، ص 25.

إن بروز القطاع غير الرسمي في الاقتصاد الجزائري أدى إلى عدم ضبط سوق السلع والخدمات بالإضافة إلى بروز ما يسمى بفوضى الاستيراد، هذين العاملين ساهما بشكل واضح في زيادة حجم التهرب الضريبي.

### ج- الأسباب الاقتصادية: إن فترات الكساد والأزمات التي تشهدها الدولة تعمل على انتشار التهرب

الضريبي وزيادته بسبب قلة النقود وانخفاض دخول المكلفين وتدهور القدرة الشرائية للإفراد وبالتالي زيادة حساسيتهم لارتفاع الأسعار مما يصعب على المنتجين نقل عبء الضريبة ، لذا يدفعهم التهرب الضريبي باستعمال مختلف الطرق المتاحة بينما في فترات الرخاء والانتعاش الاقتصادي يقل ميل المكلفين للتهرب الضريبي بسبب كثرة النقود وارتفاع الدخل و تحسن القدرة الشرائية للأفراد ، مما يسمح للمنتجين بنقل عبء الضريبة إلى المستهلكين عن طريق رفع أسعار منتجاتهم ،لذا يكون الدافع النفسي للتهرب لدى المكلف منخفضا .

كما أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشار الاقتصاد الموازي يؤدي إلى استمرارية وزيادة حجم التهرب الضريبي وذلك بسبب عدم ضبط السوق للسلع والخدمات ، وكذلك عدم ضمان حرية المنافسة التي تعتبر من أهم شروط شفافية المعاملات ، بالإضافة إلى ذلك فإن القطاع الموازي لا يعمل على دفع الضرائب فقط ، وإنما يجعل إجراءات التحريض الجبائي عديمة الجدوى ، وبالتالي فإن مبالغ نقدية هامة تتداول بحرية دون أن تخضع للمنطق العام للسياسة الاقتصادية ، ولا يمكن للدولة محاربة هذا القطاع بصفة كلية لأنه يساهم في امتصاص نسبة ظاهرة البطالة ، وكذا التخفيض من بعض الضغوط الاجتماعية<sup>1</sup>.

### خلاصة حول مطلب الأول:

تعتبر الضرائب من أهم موارد الخزينة العمومية وهي وسيلة لتمويل مختلف الأنشطة الاقتصادية، حيث تعتبر هذه الأخير عائقا بالنسبة للمكلف القانوني، لذا نجده يلجأ على التخلص الجزئي او الكلي من الضريبة، وهو ما يعرف بالتهرب الضريبي الذي بدوره يشمل التجنب الضريبي، حيث يكون تهرب مشروع دون انتهاك القانون الجبائي، والغش الضريبي، حيث يكون تهرب غير مشروع وذلك بانتهاك القانون الجبائي

<sup>1</sup> ناصر مراد، مرجع سابق ذكره، ص122.

## المطلب الثاني: الاتجاهات الدولية والمحلية للحد من اثار المحاسبة الإبداعية:

تعتبر معايير المحاسبة الدولية بانها نماذج وارشادات عامة تؤدي الى توجيه وترشيد الممارسة العملية للمحاسبة، والتي ساهمت بشكل كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، في حين يعمل النظام الجبائي الجزائري على تقادي الخطر الجبائي المتمثل في المحاسبة الإبداعية من اجل حماية الاقتصاد الوطني وذلك كما يلي:

**أولاً- قانون Sox:** من بين الأساليب والقوانين التي تعزز الرقابة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية قانون Sarbanes Oxley الذي ظهر في 2002 في أمريكا والذي يلزم ضرورة الالتزام بالبنود الواردة فيه سعياً إلى<sup>1</sup>:

أ- الشفافية والافصاح في تقديم المعلومات المالية: وذلك بدراسة القوائم والتقارير المالية السنوية قبل الاعتماد عليها والافصاح عنها لغرض الوصول الى قناعة تامة بأنها لا تتضمن اي بيانات او عبارات غير صحيحة وان تكون ذات اهمية نسبية والتأكد من انه لم يحذف من هذه القوائم أي معلومات او بيانات او مبالغ من شأنها أن تجعلها مضللة.

ب- التحقق من صحة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في الشركة ومدى فعاليته في الحد من عمليات الغش والأخطاء ومدى ثباته.

ج- دراسة السياسات المحاسبية التي تتبناها الشركة: وأي تغيير في هذه السياسات المتبعة، والأخذ بعين الاعتبار مدى ملائمة هذه السياسات لطبيعة عمل الشركة وأثرها على المركز المالي ونتائج أعمالها.

د- الاشراف على عمليات التقصي والبحث عن الغش والاختفاء التي من شأنها أن تحدث في الشركة.

هـ- دراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المحاسب القانوني والأخذ بالآراء الواردة فيها.

و- التحقق من استقلالية مدققي الحسابات الداخليين، ووضع نظام للتدقيق الداخلي في الشركة ونطاق

الفحص والتقارير الصادرة عنها.

ز- تقديم الاقتراحات التي من شأنها تأكيد الاستقلالية لمدققي الحسابات الداخليين والرفع من كفاءة ما

يقومون به من الاعمال.

ح- اتخاذ التدابير اللازمة في حالة مخالفة احدى الشركات للأنظمة والقوانين حيث تفرض أشد العقوبات

على المدراء والرؤساء وفرض اجراءات صارمة على جميع الخدمات المقدمة من المدققين.

<sup>1</sup> مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 8 العدد 29، الدور الوسيط لمتطلبات قانون SOX في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره على موثوقية التقارير المالية \_ دراسة تحليلية لآراء عينة من العاملين في المصارف العراقية ، ص 187 جامعة الفرات الأوسط ،المعهد التقني الديوانية

## ثانياً~ إسهامات معايير المحاسبة الدولية: لقد ساهمت المعايير الدولية في ارشاد وتوجيه الممارسات

العملية في المحاسبة، إذ تسعى هذه المعايير المحاسبية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف ننجزها فيما يلي<sup>1</sup>:

- ✓ التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية لغرض توحيد محاسبي مستقبلي.
- ✓ الأخذ بعين الاعتبار التطورات والتغيرات الاقتصادية وكذا إصدار معايير محاسبية تتناسب مع الخصوصيات المحلية.
- ✓ العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية والمعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الجديدة.
- ✓ إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي.
- ✓ العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض قد يشوب تلك المعايير.

## ثالثاً~ جهود الدولة في محاربة التهرب الضريبي: يعمل النظام الجبائي الجزائري على تفادي الخطر

الجبائي وهذا من أجل حماية الاقتصاد اوطني، ولضمان هذا الجانب اعتمدت الدولة على مجموعة من

الميكانيزمات التي تحد من مثل هذه الممارسات<sup>2</sup>:

- ✓ إعادة النظر في تحسين وتبسيط التشريعات الضريبية.
- ✓ العمل على صياغة قوانين ضريبية أكثر عدالة.
- ✓ تعزيز الموارد المالية والبشرية للإدارة الجبائية.
- ✓ وضع نظام جبائي وطني (Nis).
- ✓ تفعيل الرقابة الجبائية للمصالح المختصة.
- ✓ تفعيل التحقيقات الجبائية لمفتشي مديرية الضرائب المحلية.
- ✓ تحين العلاقة بين الإدارة والمكلف.
- ✓ تفعيل لجان المراجعة.
- ✓ تفعيل حوكمة الشركات لجميع المؤسسات وعلى جميع المستويات.
- ✓ نشر الوعي الضريبي لدى كافة الأشخاص المكلفين بالضرائب.

<sup>1</sup> جعفري عمر، دور معايير التقارير المالية الدولية ifrs/ias في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، العدد 4، سنة 2017، المركز الجامعي بلحاج شعيب، عين تموشنت ص 29، 28، الجزائر.

<sup>2</sup> حساني بن عودة، بن ديبية يمينة، عبد الرحمان عبد القادر، جهود الجزائر في مكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية الاقتصادية، مجلة الاقتصاد وإدارة الاعمال، مجلد 3، عدد 2، ديسمبر 2019، جامعة تيارت، جامعة احمد دراية ادرار، جامعة احمد دراية ادرار، الجزائر.

حيث أضاف المشرع حسب الجدول رقم (01) مجموعة من الوسائل الردعية والعقابية نذكر منها:  
هناك أيضا عقوبات إلى جانب الوسائل الوقائية التي تكون سبابة لحدوث ظاهرة التهرب الضريبي

الحبس	الغرامة المالية	الحقوق المخفية	نوع التهرب
-	من 50 ألف - 100 ألف دج	من 0 - 100 ألف دج	الضرائب المباشرة
من 2 - 6 أشهر	من 100 ألف - 500 ألف دج	من 100 ألف - مليون دج	والرسوم المماثلة
من 6 أشهر - عامين	من 500 ألف - 2 مليون دج	من مليون - 5 مليون دج	م 303 الرسوم على
من 2 سنة - 5 سنوات	من 2 مليون - 5 مليون دج	من 5 مليون - 10 مليون دج	رقم الأعمال
من 5 سنوات - 10 سنوات	من 5 مليون - 10 مليون دج	أكثر من 10 مليون دج	
	العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات م 209 م 210	دون ذكر المبلغ	الضرائب غير المباشرة م 530
من 1 سنة - 5 سنوات	من 50 ألف - 200 ألف دج	أن يتجاوز الإخفاء 1/10 المبلغ الخاضع للضريبة أو 10 الاف دج	م 531 م 532
-	30 ألف دج	-	عدم التصريح بالوجود
-	مدة شهرين 2500 دج أكثر من شهرين 5 الاف دج عدم التصريح 10 الاف دج	-	تأخير التصريح السنوي
-	10% حقوق مستحقة + أتعاب	-	التأخر عن دفع الضريبة

المصدر: مرسلتي عبد الحق، الهمال حمزة، التهرب الضريبي بين العقاب والصلح في التشريع الجزائري، مجلة الاجتهاد للدراسات العليا القانونية والاقتصادية، مجلد 8، عدد 2، 2019، ص 162، 166، 168. المركز الجامعي تمنراست، الجزائر.

**خلاصة حول المطلب:** تعتبر معايير المحاسبة الدولية من أهم الوسائل الناجعة للحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية، فتطبيق هذه المعايير يضمن جودة وشفافية القوائم المالية نظرا لتضائل فرص استعمال الاحتيال المحاسبي في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية، بالإضافة الى مساهمة النظام الجبائي الجزائري في الحد من مثل هذه الممارسات التي تضر وتتخر بالاقتصاد الوطني.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال دراستنا لهذا الفصل يتضح لنا ان المحاسبة الإبداعية هي استخدام المحاسب الخبير لقدراته بأساليب وطرق قانونية، لكنها من ناحية أخرى غير أخلاقية، لتحسين صورة المؤسسة امام الغير (الأعوان الاقتصاديون) باستثناء الإدارة الجبائية التي تسعى المؤسسة الى تجنب اعباءها الواجبة الدفع، ومن ثم استنتاج الدور التي تؤديه الجهود الدولية والمحلية لمحاربة التضييلات والتحايلات المحاسبية والجبائية، بتفعيل الرقابة الجبائية والفحص العميق والتدقيق الجبائي وسن قوانين تنظيمية وأخرى عقابية ردعية للحد من مثل هذه الممارسات.

## الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة.

### تمهيد:

تعد الجبائية من وسائل التحكم في أي دولة، نظرا لزيادة إيرادات الخزينة العمومية من خلال فرض مجموعة من الضرائب والرسوم، ونظرا لعدة أسباب فان العديد من المكلفين بالضريبة يتهربون من تسديد واجباتهم الجبائية، ولمحاربة هذه الظاهرة عمل المشرع الجزائري على مجموعة من الوسائل القانونية من بينها الرقابة الجبائية حيث تعتبر هذه الأخيرة من اهم الإجراءات والطرق للتأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدم من طرف المكلفين القانونيين، كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة، إذ تسعى من خلالها الى مراقبة المكلفين ضريبيا و العمل على اكتشاف الأخطاء و المخالفات المسجلة بهدف تصحيحها ومعالجتها وتحقيق العدالة الضريبية والوصول للأهداف المسطرة من قبل الإدارة الجبائية.

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، اخترنا حالة من الحالات ضمن التحقيق المحاسبي والجبائي. ولذلك سوف يتم التطرق في هذا الفصل الى المباحث التالية:

#### المبحث الأول: التعريف بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية

المبحث الثاني: أثر الرقابة الجبائية في كشف اساليب المحاسبة الابداعية للتأثير على الاوعية الضريبية.

المبحث الثالث: اعادة حساب الضرائب والرسوم والعقوبات المترتبة عن الرقابة الجبائية.

## المبحث الأول: التعريف بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية

تعتبر مديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة من الهيئات التابعة لمديرية الضرائب بولاية المسيلة، وهذا راجع لنشاطها في مجال البحث عن المعلومة الجبائية ومتابعتها وكذا استغلالها، وعلى هذا الأساس سنتطرق في هذا المبحث إلى تقديم شامل لهذه المديرية من خلال نشأتها والتطرق إلى مهامها وهيكلها التنظيمي.

### المطلب الأول: نشأة المديرية الفرعية منذ نشأة المديرية الولائية للضرائب.

بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في: 2009/02/21 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها أصبحت المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة تضم خمس مديريات فرعية، تتولى كل واحدة منها مهام كون ضمن اختصاصها، هذه المهام توزع على المكاتب التابعة لها والتي تسهر على تأديتها بشكل فعال، وهي محل الدراسة التطبيقية وهي تحوي على 4 مكاتب كآلاتي<sup>1</sup>:

- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية.
- مكتب البطاقات والمقارنات.
- مكتب المراجعات الجبائية.
- مكتب مراقبة التقييمات.

والتي تكلف بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.

### المطلب الثاني: مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية، مارس 2009، العدد 20، المادة 74، ص 19.

وتشمل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التي كانت مكان التبرص على 4 مكاتب:

**1- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية:** الذي يعمل في شكل فرق ويكلف بما يلي:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها.
- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

**2- مكتب البطاقات والمقارنات:** الذي يقوم بما يلي:

- تكوين وتسيير مختلف البطاقات الممسوكة.
- تكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

**3- مكتب المراجعات الجبائية:** الذي يعمل على شكل فرق ويقوم بما يلي:

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة.
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.
- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

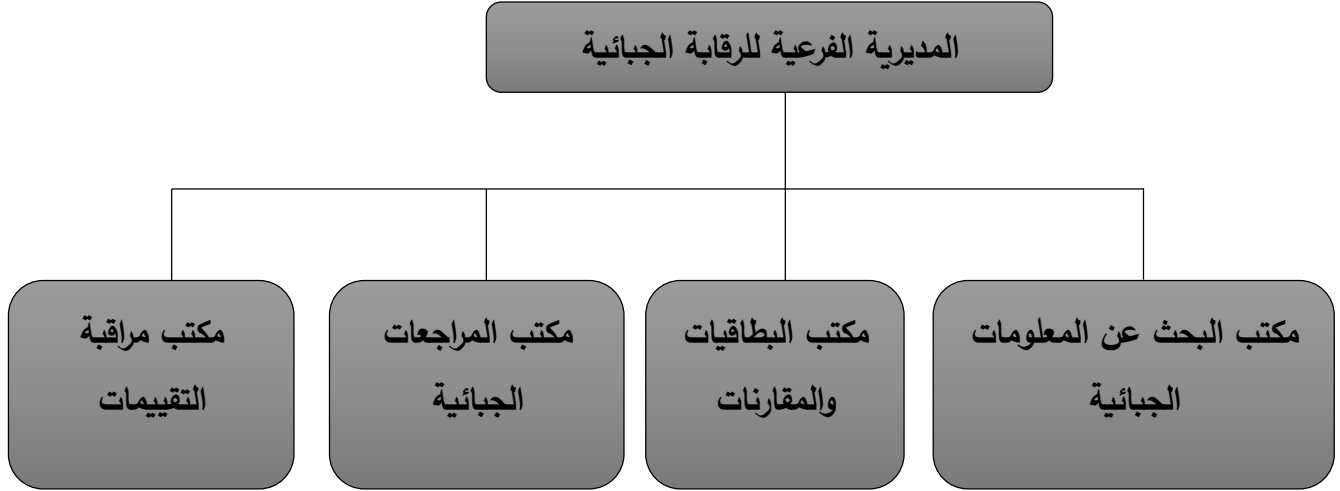
**4- مكتب مراقبة التقييمات:** الذي يعمل في شكل فرق ويقوم بما يلي:

- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا.
- المشاركة في أشغال التجبين للمعايير المرجعية.
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

**المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.**

يمكن تقديم الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية وذلك وفقا لما جاءت به الجريدة الرسمية مارس 2009 العدد 20 كما يلي:

شكل رقم (04): يمثل الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.



المصدر: من إعداد الطالب بناء على القرار وزاري مشترك مؤرخ في: 2009/09/21 يحدد تنظيم مصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

المبحث الثاني: أثر الرقابة الجبائية في كشف اساليب المحاسبة الابداعية للتأثير على الاوعية الضريبية.

يعمل النظام الضريبي لأي دولة على مكافحة أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث تفعل الرقابة الجبائية لكشف مثل هذه الممارسات للتقاضي المبكر لحدوث ظاهرة التهرب الضريبي أو معالجتها باسترجاع الحقوق المخفية مع فرض عقوبات.

## المطلب الاول: التعريف بالمؤسسة الخاضعة للرقابة الجبائية.

### اولاً- التعريف بالمؤسسة:

حسب السجل التجاري رقم: 00/28-2836094أ04 هي مؤسسة فردية مختصة في الاشغال العقارية بالعنوان التجزئة الترايبية 401 قطعة محمد بوضياف محل رقم: 01 بلدية برهوم دائرة مقررة ولاية المسيلة وتابع اداريا لإقليم مفتشية الضرائب المتعددة مقررة تحت رقم المادة الخاضعة 28120941461 والرقيم الجبائي 197728120008631  
ملف المؤسسة مدرج ضمن النظام التفضيلي الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI

### ثانياً- الاخضاع الجبائي للمؤسسة والدفاتر محاسبية

#### الضرائب المباشرة:

المكلف يخضع للضريبة على الدخل الاجمالي الارباح المهنية حسب المواد 1-2-3 104-85 و 190 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة اضافة الى الرسم على حجم المعاملات وفقا للمواد 217-219- 357 من نفس القانون ولكون نشاط المكلف يشغل عمالا فهو خاضع لضريبة على الدخل الاجمالي فئة الرواتب والأجور حسب المواد من: 66 الى 75 من نفس القانون المذكور اعلاه  
الرسم على رقم الاعمال:

كما يخضع نشاط المكلف اجباريا الى الرسم على القيمة المضافة وهذا نظرا لطبيعة النشاط الممارس طبقا للمواد: 4-14 ولمعدل الرسم للمواد 21 و 23 من قانون الرسم على رقم الاعمال مع حق خصم الرسم على المشتريات حسب المادة 29 و 30-42 وما يلها من قانون الرسم على رقم اعمال

### الدفاتر المحاسبية الممسوكة من طرف المكلف:

دفتر اليومية: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة مقررة بتاريخ: 14/02/2004 ويحتوي على 47 ورقة

دفتر الجرد: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة مقرة بتاريخ: 14/02/2004 ويحتوي على  
46 ورقة

دفتر الأجور: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة مقرة بتاريخ: 14/02/2004 ويحتوي على  
46 ورقة

الدفاتر المساعدة: هذه الدفاتر ممسوكة بطريقة الاعلام الآلي وهي دفتر المشتريات، دفتر المبيعات،  
دفتر البنك، دفتر الصندوق ودفتر العمليات المختلفة.

## المطلب الثاني: أثر الرقابة الجبائية على التثبيات.

من خلال دراسة التثبيات العينية المدونة والمصرح بها في الكتابات المحاسبية واصل المؤسسة تبين وجود عتاد متنازل عليه في أواخر سنة 2017 (سيارة سياحية) حسب تصريح المكلف تم التنازل عنها بدون التصريح به وتطبيقا لأحكام المواد 172 و173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تم تسوية فائض القيمة غير مصرح به كالتالي:

الجدول رقم (02) فائض القيمة غير المصرح به.

البيان / السنوات	2017
مبلغ اقتناء الاستثمار	1 630 000
قسط الاهتلاك المتراكم	570 500
القيمة المحاسبية الصافية	1 059 500
سعر البيع	1 250 000
فائض القيمة	190 500
تخفيض 30 %	57 150
فائض القيمة الخاضع 70 %	133 350

المصدر: من اعداد الطالب بناء على المعلومات المتحصل عليها من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

ملاحظة: السيارة السياحية تم الاحتفاظ بها اقل من ثلاث سنوات أي تتعلق بفوائض القيمة قصيرة الأمد.

## المطلب الثالث: أثر الرقابة الجبائية على الأعباء.

### اولاً~ دراسة الاستهلاكات

من خلال دراسة للاستهلاكات المواد الاولية ومطابقتها بما هو مصرح على مستوى كشوف الربط وهذا لكل سنة تبين ما يلي:

الجدول رقم (03) الاعباء المرفوضة المترتبة عن استهلاكات المعدات ولوازم الكهرباء:

2014		المادة الأولية
0	مخزون أولي	معدات ولوازم الكهرباء
1260430	مشتريات	
0	مخزون نهائي	
1260430	استهلاكات	
625000	استهلاكات كشف الربط	
635430	الفارق	

المصدر: من اعداد الطالب بناء على المعلومات المتحصل عليها من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية  
الجدول رقم (04) الاعباء المرفوضة المترتبة عن استهلاكات البلاط 33\*33.

2015		المادة الأولية
0	مخزون أولي	البلاط 33*33
25401	كمية المشتريات م <sup>2</sup>	
0	مخزون نهائي	
25401	كمية الاستهلاك م <sup>2</sup>	
21305	كمية الاستهلاك كشف الربط م <sup>2</sup>	
4096	الفارق في الكميات م <sup>2</sup>	
%15	نسبة الخسارة	
3482	الفارق في الكميات بعد الخسارة م <sup>2</sup>	
280	سعر م <sup>2</sup>	
974848	المبلغ الزائد	

المصدر: من اعداد الطالب بناء على المعلومات المتحصل عليها من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

الجدول رقم (05): الاعباء المرفوضة المترتبة عن استهلاكات قنوات الاسمنت

2017		المادة الأولية
0	مخزون أولي	قنوات الاسمنت بقطر 500/300
756439	كمية المشتريات	
82600	مخزون نهائي	
673839	استهلاكات	
261600	كمية الاستهلاك كشف الربط	
412239	الفارق في الكميات	

المصدر: من اعداد الطالب بناء على المعلومات المتحصل عليها من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

الجدول رقم (06): الاعباء المرفوضة المترتبة عن استهلاكات غطاء البالوعات الحديدية

2016		المادة الأولية
0	مخزون أولي	غطاء البالوعات الحديدية TAMPON
757	كمية المشتريات بالوحدة	
0	مخزون نهائي	
757	كمية الاستهلاك بالوحدة	
630	كمية الاستهلاك كشف الربط بالوحدة	
127	الفارق في الكميات بالوحدة	
6999	السعر بالوحدة	
280	سعر م <sup>2</sup>	
888834	المبلغ الزائد	

المصدر: من اعداد الطالب بناء على المعلومات المتحصل عليها من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

## ثانياً- دراسة الاعباء الاخرى الغرامات الاخرى

تم دمج هذا العباء طبقاً لأحكام المادة: 141 الفقرة -6- من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

الجدول رقم (07): دراسة الاعباء الاخرى الغرامات الاخرى

البيان/السنوات	2015	2016	2017	سبب الرفض
الأعباء المخصومة	30926	9400	150782	الأعباء المخصومة
الأعباء الفعلية	0	-	0	الأعباء الفعلية
الفارق	30926	9400	150782	/

المصدر: من اعداد الطالب بناء على المعلومات المتحصل عليها من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

## المطلب الرابع: أثر الرقابة الجبائية على ارقام الاعمال

تم الاعتماد في مراجعة ارقام الاعمال على الكشف البنكي بالنسبة للمقبوضات ووضعيات الاشغال بالنسبة للفترة والمعلومات المتوفرة بالملف الجبائي وكذا المراسلات التي قمنا بها اثناء التحقيق وتتبع حركة الكشوف البنكية المعتمدة من طرف المكلف التي تم احضارها من الوكالات البنكية.

### اولا- أثر الرقابة على رقم الاعمال المفوتر

الجدول رقم (08): أثر الرقابة على رقم الاعمال المفوتر

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
رقم الاعمال المفوتر المستخرج	30014940	144588135	90094824	566013405
رقم الاعمال المصرح TCR	30014940	144588135	90094824	566013405
الفارق	0	0	0	0

المصدر: من اعداد الطالب بناء على المعلومات المتحصل عليها من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

### ثانيا- أثر الرقابة الجبائية على رقم الاعمال المقبوض

الجدول رقم (09): أثر الرقابة الجبائية على رقم الاعمال المقبوض

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
رقم الاعمال المقبوض المستخرج 07%	8482000	93043485	24483270	9567700
رقم الاعمال المصرح G50 بمعدل 07%	8482000	93043485	24483270	9567700
الفارق بمعدل 07%	0	0	0	0
رقم الاعمال المقبوض المستخرج 17%	16985813	56025750	64188960	29114200
رقم الاعمال المصرح G50 بمعدل 17%	16814890	56025750	64003440	29114200
الفارق بمعدل 17%	170923	0	185250	0
رقم الاعمال المقبوض المستخرج 19%	0	0	0	20390500
رقم الاعمال المصرح G50 بمعدل 19%	0	0	0	20390500
الفارق بمعدل 19%	0	0	0	0

59072400	88671959	149069235	25467813	رقم الاعمال المقبوض المستخرج الإجمالي
59072400	88486710	149069235	25296890	رقم الاعمال المقبوض المصرح به الإجمالي
0	185249	0	170923	الفارق في رقم الاعمال

المصدر: من اعداد الطالب بناء على المعلومات المتحصل عليها من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

### ثالثاً~ المقبوضات غير المصرح بها

هذه الفوارق هي عبارة عن مقبوضات غير مصرح بها ضمن التصريحات الشهرية ج50 والمبينة في الجدول ادناه بعد دراسة الكشوف البنكية ومطابقتها مع التصريحات الشهرية  
الجدول رقم (10): المقبوضات غير المصرح بها

الوكالة البنكية	المبلغ خارج الرسم	المبلغ بكل الرسوم	تاريخ القبض
BDL/MSILA	185250	216742	2016/09/07
BDL/MSILA	170923	199980	2014/06/30

المصدر: من اعداد الطالب بناء على المعلومات المتحصل عليها من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

## المبحث الثالث: اعادة حساب الضرائب والرسوم والعقوبات المترتبة عنها.

### المطلب الاول: اعادة حساب الرسم على النشاط المهني.

اولاً- استرجاع مبلغ التخفيض على الرسم على النشاط المهني TAP للأشهر من جانفي الى جوان.

في سنة 2015 تم التصريح بمقبوضات اشهر جانفي و فيفري ، مارس وافريل ،ماي وجوان في التصريحات الشهرية ج 50 في شهري نوفمبر وديسمبر واستفاد المكلف من التخفيض الممنوحة في الرسم على النشاط المهني والمقدر ب 25% المنصوص عليه في المادة:03 في قانون المالية التكميلي 2015 الصادر بتاريخ: 23/07/2015 التي تعدل المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بالنسبة لمقبوضات فيفري ومارس وافريل وماي وجوان وجويلية التي تخاضع كليا ولا تستفيد من التخفيض والجدول التالي يوضح المقبوضات وتواريخ قبضها ضمن الكشوف البنكية كشف البنك لقرض الشعبي الجزائري.

الجدول رقم (11) كشف البنك لقرض الشعبي الجزائري.

المبلغ خارج الرسم	معدل الرسم	المبلغ بالرسم	تاريخ القبض
2851111	7%	3050689	2015/01/14
2755000	7%	2947850	2015/01/22
4494000	7%	4808580	2015/02/23
19097241	7%	20434048	2015/03/02
4633467	7%	4957810	2015/30/08
2420350	17%	2831810	2015/04/06
9234860	17%	10804786	2015/04/23
2036692	7%	2179260	2015/04/28
6744940	17%	7891580	2015/05/26
4577800	17%	5356026	2015/06/03
58845461	-	65262438	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب بناء على المعلومات المتحصل عليها من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

الجدول رقم (12): كشف البنكي بنك التنمية المحلية

المبلغ خارج الرسم	معدل الرسم	المبلغ بالرسم	تاريخ القبض
9736187	7%	10417720	2015/01/07
8614327	7%	9217330	2015/04/15
469500	17%	549315	2015/05/26
5592817	7%	5984314	2015/06/18
9065000	17%	10606050	2015/06/25
2420350	17%	2831810	2015/04/06
35898181	-	39606539	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب بناء على المعلومات المتحصل عليها من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

### ثانياً- حساب الرسم على النشاط المهني عن الفوارق في ارقام الاعمال.

الجدول رقم (13): إعادة حساب الرسم على النشاط المهني.

2017	2016	2015	2014	البيان /السنوات
59 072 400	88 671 959	149 069 235	25467813	رقم الاعمال المقبوض المستخرج
59 072 400	88 486 710	149 069 235	25 296 890	رقم الاعمال المصرح G 50
-	-	23685910	-	المبلغ الخاضع بدون تخفيض 25%
-	185 249	23 685 911	170 923	الفارق
2%	2%	2%	2%	معدل الرسم
-	3 705	473 718	3 418	مبلغ الرسم
10%	10%	25%	10%	معدل العقوبة
-	370	118 430	342	عقوبة
-	4 075	592 148	3 760	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب بناء على المعلومات المتحصل عليها من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

من خلال النشاط الممارس من قبل المؤسسة، سيتم اخضاع رقم الاعمال المفوتر للفترة محل الدراسة للرسم على النشاط المهني حسب المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بمعدل 2% من 2014/01/02 الى 2017/12/31.

والجزء غير المصرح به يخضع لضرائب مالية حسب المادة 139 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

نلاحظ ان الفارق بين رقم الاعمال المستخرج ورقم الاعمال المصرح به في G50 سنة 2014 170923 دج ارتفع في السنة الموالية الى 23685911 دج، ثم بدأ بالنزول في السنتين الأخيرتين الى أن انعدم، نظرا لفعالية الرقابة أو الخوف من ان يكتشف.  
بالنسبة للعقوبة المفروضة على الجزء غير المصرح به فإنها تحسب تناسبيا مع هذا الأخير.

## المطلب الثاني: اعادة حساب الضريبة على الدخل الاجمالي

بعد رفض الإدارة الجبائية للمحاسبة الخاصة بالمكلف بالضريبة فإن الضريبة على الدخل الإجمالي سيعاد تأسيسها وفقا للجدول التالي:

الجدول رقم (14): حساب الضريبة على الدخل الإجمالي.

البيان /السنوات	2 014	2015	2016	2017
الفارق في رقم الاعمال المفوتر	0	0	0	0
غرامات التأخير	0	30 926	9 400	150 782
الاعباء المرفوضة	635 430	974 848	888 834	412 239
الاهتلاك المرفوض	0	0	0	50 000
فائض القيمة الخاضع	0	0	0	133 350
الاعباء قابل للخصم	3 418	473 718	3 705	0
الربح المصرح به	2 215 701	8 073 381	4 208 716	2 831 926
الربح المستخرج	2 847 713	8 605 437	5 103 245	3 578 297
الضريبة المستخرجة	864 699	2 879 903	1 654 136	1 120 404
الضريبة المصرح بها	643 495	2 693 683	1 341 051	859 174
الفارق (1)	221 204	186 220	313 085	261 230
نسبة العقوبة	25%	15%	25%	25%
العقوبة (2)	55 301	27 933	78 271	65 307
المجموع العام (1+2)	276 505	214 152	391 356	326 537

المصدر: من اعداد الطالب بناء على المعلومات المتحصل عليها من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

بما أن المؤسسة فردية ومختصة في الاشغال العقارية فإنها تصنف ضمن الأرباح المهنية حسب نص المادة 12 من ق ض م، تطبق عليها الضريبة على الدخل الإجمالي وبعد رفض المحسبة الخاصة بالمكلف نظرا لوجود رقابة ابتداء من 2014/01/02 الى 2017/12/31، تم إعادة تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي من طرف المصالح الجبائية، حيث نلاحظ ما يلي:

لا يوجد فرق في رقم الاعمال المفوتر حيث كان الفارق في هذا الأخير منعدم خلال السنوات الأربعة إلا ان المكلف وقع في خطر التأخير بالتصريح برقم الاعمال مما نتج عنه غرامات، حيث في سنة 2014 وفي

سنة 2015 تقدر ب 30926 دج ثم انخفض في السنة الموالية الى 9400 دج ثم ارتفعت الى أن وصلت 150782 دج.

بالنسبة للأعباء المرفوضة فإنها كانت تزداد من سنة لأخرى حيث قدرت في سنة 2014 ب 635430 دج ثم ارتفعت في السنة الموالية الى 974848 دج وزادت ارتفاعا في سنة 2016 الى ان وصلت 888834 دج، حيث كانت سنة 2016 تمثل الذروة وفي سنة 2017 انخفضت الى 412239 دج.

الاهتلاك المرفوض كان منعدم في السنوات الثلاثة الأولى وظهر في سنة 2017 بمبلغ 50000 دج.

تعامل المكلف مع فائض القيمة الخاضع بنفس التعامل مع الاهتلاك، حيث الثلاث سنوات الأولى منعدم وفي سنة 2017 قدر ب 133350 دج.

بالنسبة للأعباء القابلة للخصم فإن المكلف تعامل معها عكس التعامل مع الاهتلاك وفائض القيمة، حيث في السنوات الثلاثة الأولى بدأ بالارتفاع الى ان وصل الذروة سنة 2015 ثم بدأ بالنزول الى ان انعدم في السنة الأخيرة.

نلاحظ أن الفارق بين الضريبة المستخرجة والضريبة المصرح بها قدرت سنة 2014 ب 221204 دج ثم انخفضت في السنة الموالية الى 186220 دج ثم عادت للارتفاع في سنة 2016 ب 313085 دج وكانت هذه الأخيرة تمثل الذروة حيث انخفضت سنة 2017 و قدرت ب 261230 دج.

## المطلب الثالث: اعادة حساب الرسم على القيمة المضافة.

بعد رفض المحاسبة الخاصة بالمكلف من قبل إدارة الضرائب فإنه يعاد تأسيس الرسم على القيمة المضافة وذلك حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (15): إعادة حساب TVA الرسم على القيمة المضافة.

المجموع	2017	2016	2015	2014	البيان /السنوات
135 576 456	9 567 700	24 483 270	93 043 485	8 482 000	رقم الاعمال المقبوض المستخرج 7%
135 576 455	9 567 700	24 483 270	93 043 485	8 482 000	رقم الاعمال المصرح G50 بمعدل 7%
1	0	0	0	0	الفارق بمعدل 7 %
166 629 606	29 429 350	64 188 694	56 025 750	16 985 813	رقم الاعمال المقبوض المستخرج 17%
165 958 280	29 114 200	64 003 440	56 025 750	16 814 890	رقم الاعمال المصرح G50 بمعدل 17%
671 327	315 150	185 254	0	170 923	الفارق بمعدل 17 %
20 390 500	20 390 500	0	0	0	رقم الاعمال المقبوض المستخرج 19%
20 390 500	20 390 500	0	0	0	رقم الاعمال المصرح G50 بمعدل 19%
0	0	0	0	0	الفارق بمعدل 19 %
322 596 562	59 387 550	88 671 963	149 069 235	25 467 813	رقم الاعمال المستخرج الاجمالي
321 925 235	59 072 400	88 486 710	149 069 235	25 296 890	رقم الاعمال المصرح به الاجمالي
671 327	315150	185 254	0	170 923	الفارق
60 550	0	31 493	0	29 057	مجموع الحقوق الواجبة التسديد
715 784	70 081	371 956	165 724	108 023	الرسم القابل للدمج
0	0	0	0	0	الرسم القابل للخصم
776 334	70 081	403 450	165 724	137 080	الرسم الواجب الدفع
25%					العقوبة
194 084					مبلغ العقوبة
970 418					المجموع العام

المصدر: من اعداد الطالب بناء على المعلومات المتحصل عليها من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

نلاحظ أنه في السنوات الأربع لا يوجد فرق بين رقم الأعمال المقبوض المستخرج ورقم الأعمال المصرح به في G50 والخاضع للمعدل المخفض 7%، حيث يستثنى من الفارق الأنشطة الخاضعة لمعدل المخفض المتعلقة بالثلاثي الأخير من سنة 2017.

بالنسبة للفرق بين ارقام الاعمال المصرح به G50 والمقبوض المستخرج بمعدل 17% فإنه في سنة 2014 قدر بـ 170923 دج ثم انعدم في السنة الموالية ثم عاد للارتفاع سنة 2016 بـ 185254 دج الى ان وصل الى اعلى مستوى في سنة 2017 بمبلغ 315150 دج.

الفرق بين ارقام الاعمال المستخرج المقبوض والمصرح بيه فإنه منعدم خلال الثلاثي الأخير من سنة 2017.

بالنسبة للرسوم الواجبة الدفع تبدأ بالارتفاع ابتداء من سنة 2014 التي تقدر بـ 137080 دج الى 2016 سنة الذروة بمبلغ 403450 دج ثم انخفض سنة 2017 بمبلغ 70081 دج. وفي الأخير تقدر العقوبة على الرسم الواجب الدفع نسبة 25%.

### خلاصة الفصل الثاني:

تم التطرق في هذا الفصل الى التحليل الدقيق في الوضعية الجبائية للمكلف، حيث اكتشفنا من خلال الرقابة المعمقة عدة أساليب وممارسات تثبت تحايل المكلف بالضريبة على إدارة الضرائب الا ان هذه الأخيرة كانت له بالمرصاد واحبطت محاولته المتمثلة في التهرب الضريبي عن طريق المحاسبة الإبداعية، ومن خلال تحليل الدراسة تم التوصل الى ان الرقابة الجبائية لها دور كبير للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية وتقليلها.

## الخاتمة:

هدفنا من خلال دراسة أثر المحاسبة الإبداعية على الوعاء الضريبي إلى التعرف على المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية والوعاء الضريبي والجهود المبذولة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية المأثرة على الوعاء الضريبي، بالإضافة إلى توجهات الجزائر نحو الإصلاح بتفعيل عملية الرقابة الجبائية، وتحسين فعالية وكفاءة القائمين عليها.

### أولاً~ الإجابة عن الفرضيات:

سمح لنا هيكل الدراسة بالوصول إلى العديد من النتائج حيث كانت كما يلي:

نتائج اختبار الفرضيات: تمكنا فيما سبق من اختبار صحة فرضيات الدراسة، وفيما يلي نتائج اختبارها:

### بالنسبة للفرضية الرئيسية:

خلال الفصل وبعد تقديم مفاهيم المحاسبة الإبداعية والوعاء الضريبي تمكنا من:

- تقديم تعريف مقترح للمحاسبة الإبداعية
  - التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية ودوافع الإدارة لاستخدامها
  - تقديم تعريف للوعاء الضريبي
  - طرق تحديد الوعاء الضريبي والأنظمة الخاضعة له
  - تعريف التهرب الضريبي وأشكاله
- تطبيقاً لهذه المكتسبات مرت الفرضية الرئيسية على اختبارين، الأول: في ظل دراسة أثر المحاسبة الإبداعية على الوعاء الضريبي. والثاني: كيفية الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ذات الأثر الضريبي.

وبناء على نتائجهما تقرر قبول الفرضية الرئيسية التي كان مفادها كالتالي:

يوجد تأثير لممارسات المحاسبة الإبداعية على الوعاء الضريبي.

في سياق اختبارنا للفرضية الرئيسية تمكنا من تحقيق أهداف الدراسة التالية:

- التعرف على مفاهيم المحاسبة الإبداعية والوعاء الضريبي والعلاقة بينهما
- إبراز أهمية الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ذات الأثر الضريبي

### بالنسبة للفرضية الفرعية الأولى:

- تساهم الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك بعمليات الفحص المعمقة والمتواصلة ومن ثم تغريم المتهربين جبائياً.

**بالنسبة للفرضية الفرعية الثانية:**

- تؤثر المحاسبة الإبداعية سلبا على الوعاء الضريبي حيث يقوم المكلف بتضخيم الأعباء ومنه تتخفص النتيجة أو الوعاء.

**بالنسبة للفرضية الفرعية الثالثة:**

- يساهم التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في استرجاع الحقوق المخفية ومنه تنمية الإيرادات الضريبية.

**ثانياً~ النتائج:**

- 1- تعتبر المحاسبة الإبداعية شكلا من اشكال التلاعب المحاسبي الذي يمارس دون خرق القوانين والمعايير المحاسبية، بحيث يقوم من خلالها المحاسب باستخدام معرفته بالقواعد والقوانين، المبادئ والمعايير المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات والتلاعب بها لتقديم انطباع مضل من عائد الشركة ومخاطرها، ويستخدم في ذلك مجموعة من الأساليب أبرزها: تخفيف تقلبات الدخل، التخلص من خسائر السنة الرديئة، تمهيد الدخل، تضخيم وتقليص الأرباح.
- 2- يساهم التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في استرجاع الحقوق المخفية ومنه تنمية الارادات الجبائية.
- 3- تؤثر المحاسبة الإبداعية سلبا على الوعاء الضريبي، حيث كلما زادت الأعباء نقص الوعاء الضريبي
- 4- كلما كان هناك تطبيق كامل للقواعد والتنظيمات المحاسبية أمكن التقليل من حدة ظاهرة التهرب الضريبي إلى أقصى حد ممكن، نتيجة إمكانية تتبع مصالح الرقابة الجبائية للأثر.
- 5- تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة حيث تحتاج إلى مهنيين أكفاء يتميزون بالفطنة والذكاء ومتمرسين في المهنة نظرا لدورهم المحوري في الكشف عن هذه الممارسات.

**ثالثاً~ توصيات:**

- 1- تخفيض نسب المعدلات لتفادي ظاهرة التهرب الضريبي.
- 2- إقامة التعاون بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات مما ينتج عن ذلك التزود بمعلومات وتوضيحات حول أنشطة المكلفين.
- 3- العمل على سد الثغرات عن طريق تطوير القوانين والتشريعات مما يحد من استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- 4- فرض عقوبات رادعة لحالات التلاعب والتحريف في البيانات المالية والتصريحات الجبائية.

- 5- ضرورة اهتمام إدارة الضرائب بتدريب العاملين عليها بإجراء المحاسبة الإبداعية للتمكن من كشف التلاعبات الحاصلة في القوائم المالية والتصريحات الجبائية.
  - 6- نشر الوعي الضريبي لدى كافة الأشخاص المكلفين بالضريبة.
  - 7- تحسين العلاقة بين الإدارة والضريبة والمكلف.
- اعداد نظام جبائي وطني إلكتروني يعتمد على التقنيات الحديثة في مجال الاعلام والاتصال.

#### رابعاً- آفاق الدراسة:

أخيراً نتمنى م يكون هذا البحث نقطة إنطلاق فعلية للبحوث القادمة على النحو التالي:

- 1- المحاسبة الإبداعية في ضل معايير المحاسبة الدولية.
- 2- إحياء التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على الوعاء الضريبي.
- 3- فعالية النظام الضريبي الجزائري أمام المحاسبة الإبداعية.

## المراجع:

## أولاً~ الكتب:

- ولهي بوعلام، جباية المؤسسة، دار الهدى، الجزء الأول، عين مليلة، الجزائر، 2018.

## ثانياً~ الرسائل:

- حدادي سارة، دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المالية، 2019، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة.

## ثالثاً~ المجلات:

- زرقواد وسام وشعباني لطفي، ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر، في ظل قوانين وأخلاقيات المهنة، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد 35(1)، 2019، الجزائر.
- ليلي عبد الصاحب، تأثير المحاسبة الإبداعية ..، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 47، 2016، العراق.
- سامي محمود عبد الحميد مراد، إحباط الأثر الضريبي..، المجلة العلمية لقطاع كلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد 17، 2017، مصر.
- بالرقي تيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2012، جامعة سطيف 1، الجزائر.
- علي بن موققي، دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد 5 العدد 2، 2019، الجزائر.
- مومن فاطمة الزهراء، مهاوي العبيدي، أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، العدد 4، جوان 2018، الجزائر.
- قاسم محمد عبد الله البعاج، المحاسبة الإبداعية وأثرها في الدخل الخاضعة للضريبة، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 4، العدد 10، 2014، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم العلوم المالية، العراق.
- نقموش عادل، الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، مجلد 12، العدد 2، 2019، الجزائر.
- مصطفى عوادي، رشيد مراوي، عبد القادر عوادي، أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على..، مجلة الدراسات المالية المحاسبة الإدارية، المجلد 6، العدد 1، جوان 2019، الجزائر.
- Vidhi Bhargava و Supriya Khaneja مراجعة شاملة للأدب حول الإبداع المحاسبي، 2017/2016، الهند.

- Theresia Trizanti ، هل كان لإصلاح حوكمة الشركات تأثير على ممارسات المحاسبة الإبداعية في الاقتصادات الناشئة؟، 2016، كلية الاقتصاد، جامعة يوجيا كارتا ، إندونيسيا.
- Ntiedo John Umoren 1 و Essien Ekerette Akpanuko 2017/2016 بعنوان تأثير الابداع المحاسبي على مصداقية التقارير المحاسبية
- Fizza Tassadaq و Qaisar Ali Malik المجلة الدولية للاقتصاد والمالية مجلد 5 العدد 2 2015 بعنوان المحاسبة الإبداعية والتقارير المالية نموذج التطوير والاختبار التجريبي
- جعفري عمر، دور معايير التقارير المالية الدولية ifrs/ias في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، العدد 4، سنة 2017، المركز الجامعي بلحاج شعيب، عين تموشنت، الجزائر.
- المنارة المجلد 19 العدد 2\_ 2013 التهرب الضريبي واسبابه واشكاله وطرق الحد منه، خالد عيادة علميات
- مرسلي عبد الحق، الهمال حمزة، التهرب الضريبي بين العقاب والصلح في التشريع الجزائري، مجلة الاجتهاد للدراسات العليا القانونية والاقتصادية، مجلد 8، عدد 2، 2019، ص 162، 166.المركز الجامعي تمنراست، الجزائر.
- بوزيد سفيان، التهرب الضريبي مفهوم وقياس، مجلة التهرب الضريبي مفهوم وقياس، العدد 15، جوان 2015، جامعة مستغانم، الجزائر.
- سهام جبار مزهر، صادق جعفر كاظم، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 8 العدد 29، الدور الوسيط لمتطلبات قانون SOX في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره على موثوقية التقارير المالية \_ دراسة تحليلية لآراء عينة من العاملين في المصارف العراقية، جامعة الفرات الأوسط، المعهد التقني الديوانية.
- حساني بن عودة، بن ديبة يمينة، عبد الرحمان عبد القادر، جهود الجزائر في مكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية الاقتصادية، مجلة الاقتصاد وإدارة الاعمال، مجلد 3، عدد 2، ديسمبر 2019، جامعة تيارت، جامعة احمد دراية ادرار، جامعة احمد دراية ادرار، الجزائر.
- دراسة الدكتور عادل نقموش 2019 بعنوان " الأساليب الحديثة لكشف ممارسات لمحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر "
- دراسة ليلي عبد الصاحب 2016 بعنوان " تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من أثارها
- دراسة قاسم محمد عبد الله البعاج 2016 بعنوان " المحاسبة الإبداعية وأثرها في الدخول الخاضعة للضريبة

- دراسة حدادي سارة ونوبيات عبد القادر، 2019/06/14 بعنوان ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على الوعاء الضريبي

#### رابعاً~ القوانين والتشريعات:

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادتين 304، 309.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 224.
- قانون المالية 2020، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 81، 30 ديسمبر 2019.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020، المواد: 20\19\18\17.
- الجريدة الرسمية، مارس 2009، العدد 20، المادة 74، ص 19.

#### خامساً~ الدلائل والمطبوعات:

- حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007.
- سعدان شبايكي، ملاك قارة، التهرب الضريبي، جامعة قسنطينة، 2004، قسنطينة الجزائر.
- ناصر مراد، إشكالية التهرب الضريبي، البلدة، 2010، الجزائر.
- حجار مبروكة، محاضرات في القانون الجبائي، جامعة محمد بوضياف المسيلة، قسم العلوم المالية، 2018/2017، الجزائر.

#### سادساً~ مواقع انترنت:

- موقع cte.univ \_ etif. Dz. Couraiette لدراسات.