

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أمحمد بوقرة بومرداس



كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه

من إعداد: زرقواد وسام

شعبة: علوم التسيير

تخصص: محاسبة و تدقيق

دور المراجعة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
- دراسة ميدانية -

لجنة المناقشة:

رئيسة	جامعة بومرداس	أستاذة التعليم العالي	شنايت صباح
مشرفا و مقررا	جامعة بومرداس	أستاذ محاضر أ	شعباني لطفي
مشرفا مساعدا	جامعة بومرداس	أستاذ التعليم العالي	خنفري خيضر
أستاذة محاضرة أ	جامعة بومرداس	أستاذة محاضرة أ	هبري نصيرة
أستاذ التعليم العالي	جامعة البليدة 02	أستاذ التعليم العالي	لعراي حمزة
أستاذ التعليم العالي	جامعة الجزائر 03	أستاذ التعليم العالي	حواس صلاح

يقول العماد الأصفهاني:

" إني رأيت أنه لا يكتب أحدا كتابا في يومه إلا قال في غده: لو غير هذا لكان أحسن، و لو قدم هذا لكان أفضل، و لو ترك هذا لكان أجمل، و هذا من أعظم العبر، و هو دليل على استيلاء النقص على جملة البشر و أن الكمال لله العزيز المقتدر "

كتاب خريدة القصر و جريدة العصر

كلمة الشكر و التقدير



شكر و تقدير



مازالت الكتابة تسجل بألفاظها خلجات النفوس لذلك كان لابد من كتابة هاته العبارات التي نبدأها بحمد الله تعالى و شكره بأن وهبنا نعمة العقل الذي يسر طريقنا و هدانا إلى نور العلم ووفقني في إتمام هذه الأطروحة، فيا رب لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك و عظيم سلطانك.

كما أنقدم بوافر الشكر والتقدير لجامعة بومرداس لإتاحتها لي فرصة النهل من معين علمها الذي لا ينضب طيلة الأطوار الثلاث، كما أوجه شكري لكل أساتذتي الأجلاء الذين قدموا لي مناهل علمهم الكثير، وفقهم الله وجعلهم نبراسا يضيء طريق العلم والمعرفة لطلابهم.

كما يسعدني أن أنقدم بوافر الشكر وأجزل الثناء للدكتور "شعباني لطفي" على تكريمه مشكورا بالإشراف على هذه الأطروحة، فتحملني لعدم معرفتي فأضاف وأرضى وأوفى وكفى، ولم يبخل علي بجهده و نصائحه وتوجيهاته، فلسيادته خير الدعاء.

في نفس السياق يطيب لي أن أتوجه بجزيل الشكر و الامتنان لأساتذتي الأجلاء أعضاء فريق التكوين بالدكتوراه تخصص محاسبة و تدقيق الذين تابعوا أعمالنا و لم ييخلوا علينا بوقتهم الثمين و كذا بتوجيهاتهم السديدة، و على رأسهم الأستاذ الدكتور "خنفري خيضر" رئيس فرقة التكوين، الذي كان لي عظيم الشرف لقبوله مشاركة الإشراف على أطروحتي فكانت لتوجيهاته السديدة و أفكاره البناءة أكبر الأثر في إخراج هذا العمل إلى حيز الوجود.

كما أنقدم بالشكر والاحترام للسادة الأفاضل الذين تفضلوا بقبول مناقشة هذه الدراسة واقتطعوا لها جزءا من وقتهم الثمين، وما بذلوه من جهد في قراءتها وتحمل عناء تصحيحها وتصويبها، متشرفة بمناقشتهم راجية من المولى عز وجل أن يوفقني للعمل بتوجيهاتهم وإرشادهم والاستفادة من ملاحظاتهم الثمينة وخبرتهم الواسعة. سائلة الله أن يجزيهم جميعا أحسن الجزاء على حسن الفضل والعطاء.

أنقدم بجزيل الشكر و التقدير لمفتشي الضرائب بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس على جميل استقبالهم و حسن عطائهم و على ما قدموه لي من مساعدة، و تيسير حصولي على البيانات اللازمة التي أسهمت في إنجاز هذا العمل.

أسأل الله أن تكون جهود هؤلاء جميعا في سجل حسناتهم "يوم تجد كل نفس ما عملت من خير محضرا"

" و الله في عون العبد ما دام العبد في عون أخيه "

الإهداء



الإهداء



إلى والديّ الغاليين
إخوتي الأعزاء

إلى من أحبا أن يرانى فى هذا المقام
إلى أغلى الناس على قلبي

إلى من انتهى إليه دربي.. و توقفت عنده غايتي.. صاحب القلب الطيب.. سندي و صديقي و رفيقي
زوجي الحبيب

إلى شعاع النور الذي اخترق بيتنا، إلى زهرة الأمل، رمز البراءة و برعمة العائلة إبنتي "آنيـا"
إلى من أرى التفاؤل بعينيها، و السعادة في ضحكتها، إلى شعلة الذكاء و النور، الكتكوتة "إلين ملاك"

إهداء خاص إلى:

الطاقم الإداري و البيداغوجي لإدارة الكلية و أقسامها و على رأسهم عميد الكلية؛
أعضاء لجنة التكوين، أساتذتي المشرفين، و كل أساتذتي طيلة مشواري الدراسي؛
صديقاتي الذين أحاطوني بالحب والوفاء؛
كل طالب علم يرغب في إكمال المسيرة؛
كل الزملاء و الزميلات في طور الدكتوراه؛
و كل من مد لي يد العون ولو بكلمة طيبة.

إلى كل هؤلاء اهدي عملي هذا الذي أتمنى أن يكون عملا مفيدا
راجية من الله عز و جل أن يوفقنا ويهدينا لما فيه الخير و الصلاح
و يحقق كل أمانينا و آمالنا وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين

محتوى المذكرة

العنوان: دور المراجعة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
- دراسة ميدانية -

مقدمة عامة

الفصل الأول

المحاسبة الإبداعية وعلاقتها
بالتهرب الضريبي

الفصل الثاني

المراجعة الجبائية كألية للحد من
ممارسات المحاسبة الإبداعية
ومكافحة التهرب الضريبي

الإطار المنهجي

-تمهيد
-الإشكالية
-الأسئلة الفرعية
✓ الأسئلة الخاصة بالجانب النظري
✓ الأسئلة الخاصة بالجانب التطبيقي
-فرضيات الدراسة
-أهمية الدراسة
-الهدف من الدراسة
-مبررات اختيار الموضوع
-منهج الدراسة
-مصادر جمع البيانات
-حدود الدراسة
-صعوبات الدراسة
-هيكل الدراسة
الدراسات السابقة

تمهيد

-المبحث الأول: الإطار الفكري
لممارسات المحاسبة الإبداعية
-المبحث الثاني: تقديم عام للنظام
الجبائي الجزائري مع الإشارة
لأهمية الجبائية العادية في تمويل
ميزانية الدولة
-المبحث الثالث: علاقة ممارسات
المحاسبة الإبداعية بظاهرة التهرب
الضريبي

خلاصة الفصل

تمهيد

-المبحث الأول: الإطار المفاهيمي
والقانوني للمراجعة الجبائية في الجزائر
-المبحث الثاني: مراحل سير عملية
المراجعة الجبائية
-المبحث الثالث: فعالية المراجعة الجبائية
في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي

خلاصة الفصل

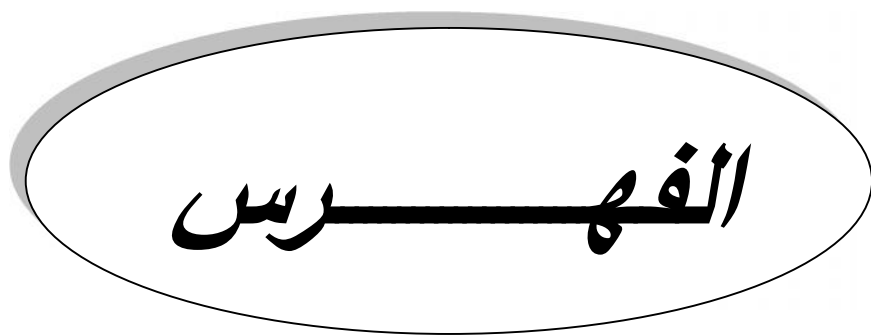
الفصل الثالث

دراسة ميدانية لاكتشاف دور المراجعة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة

تمهيد

- المبحث الأول: تمهيد الدراسة الميدانية على مستوى مديرية الضرائب
لولاية بومرداس
-المبحث الثاني: وصف إجراءات مهمة المراجعة الجبائية و مختلف
الوثائق المستخدمة خلال مراحلها على مستوى مديرية الضرائب
-المبحث الثالث: أثر المحاسبة الإبداعية على تحديد قيمة الوعاء
الضريبي

خلاصة الفصل



الصفحة	العنوان
	الشكر والتقدير
	الإهداء
III-I	فهرس المحتويات
IV	نموذج الدراسة
V	قائمة الأشكال
VIII-VI	قائمة الجداول
IX	قائمة الملاحق
X	قائمة أهم المصطلحات المستخدمة
XII -XI	الملخص
أ - ج ج	المقدمة العامة
الفصل الأول: المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بالتهرب الضريبي	
1	تمهيد الفصل
2	المبحث الأول: الإطار الفكري لممارسات المحاسبة الإبداعية
3	المطلب الأول: تحديد مفهوم المحاسبة الإبداعية
7	المطلب الثاني: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية، أسبابها ودوافع ممارستها
15	المطلب الثالث: التقنيات والأساليب المستخدمة ضمن إطار المحاسبة الإبداعية
28	المبحث الثاني: تقديم عام للنظام الجبائي الجزائري مع الإشارة لأهمية الجباية العادية في تمويل ميزانية الدولة
29	المطلب الأول: ماهية الجباية
34	المطلب الثاني: بنية النظام الجبائي الجزائري
40	المطلب الثالث: أهمية الجباية العادية في تمويل ميزانية الدولة الجزائرية
46	المبحث الثالث: علاقة ممارسات المحاسبة الإبداعية بظاهرة التهرب الضريبي
47	المطلب الأول: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، مع ذكر أنواعها

50	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي والآثار المترتبة عنه
56	المطلب الثالث: أثر المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي
60	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: المراجعة الجبائية كآلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومكافحة التهرب الضريبي	
61	تمهيد الفصل
62	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي والقانوني للمراجعة الجبائية في الجزائر
63	المطلب الأول: المراجعة الجبائية، مفهومها، أسباب إجرائها، وأهدافها
67	المطلب الثاني: أشكال المراجعة الجبائية في ظل النظام الجبائي الجزائري
78	المطلب الثالث: الإطار القانوني للمراجعة الجبائية في الجزائر
85	المبحث الثاني: مراحل سير عملية المراجعة الجبائية
86	المطلب الأول: إجراءات برمجة عمليات المراجعة الجبائية في مديرية الضرائب
90	المطلب الثاني: مراحل سير عملية التحقيق الجبائي في المحاسبة والتحقق المصوب
100	المطلب الثالث: مراحل سير عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
103	المبحث الثالث: فعالية المراجعة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي
103	المطلب الأول: تشخيص فعالية المراجعة الجبائية
106	المطلب الثاني: مساهمة المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي
107	المطلب الثالث: مساهمة المراجع الجبائي في الحد من التهرب الضريبي
109	خلاصة الفصل الثاني
الفصل الثالث: دراسة ميدانية لاكتشاف دور المراجعة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	
110	تمهيد الفصل
111	المبحث الأول: تمهيد الدراسة الميدانية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس
112	المطلب الأول: تقديم الهيئة المستقبلة للدراسة الميدانية (مديرية الضرائب لولاية بومرداس) (مكان إجراء التبرص)
115	المطلب الثاني: مقابلة مع المفتشين المكلفين بإجراء عمليات المراجعة الجبائية
120	المطلب الثالث: اختيار عينة الدراسة الميدانية

123	المبحث الثاني: وصف إجراءات مهمة المراجعة الجبائية و مختلف الوثائق المستخدمة خلال مراحلها على مستوى مديرية الضرائب
123	المطلب الأول: الأعمال الأولية "قبل البدء في التحقيق" المرحلة الأولية مع مختلف الوثائق المستخدمة
126	المطلب الثاني: مرحلة التحقيق مع مختلف الوثائق المستخدمة
127	المطلب الثالث: المرحلة النهائية "عند الانتهاء من التحقيق" مع مختلف الوثائق المستخدمة
129	المبحث الثالث: أثر المحاسبة الإبداعية على تحديد قيمة الوعاء الضريبي
129	المطلب الأول: دراسة حالة التحقيق المحاسبي
177	المطلب الثاني: دراسة حالة التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة
193	المطلب الثالث: حوصلة عن التقنيات المحاسبية المستخدمة من طرف المؤسسات محل الدراسة للتهرب من الضرائب
199	الخاتمة العامة
205	قائمة المراجع
213	الملاحق

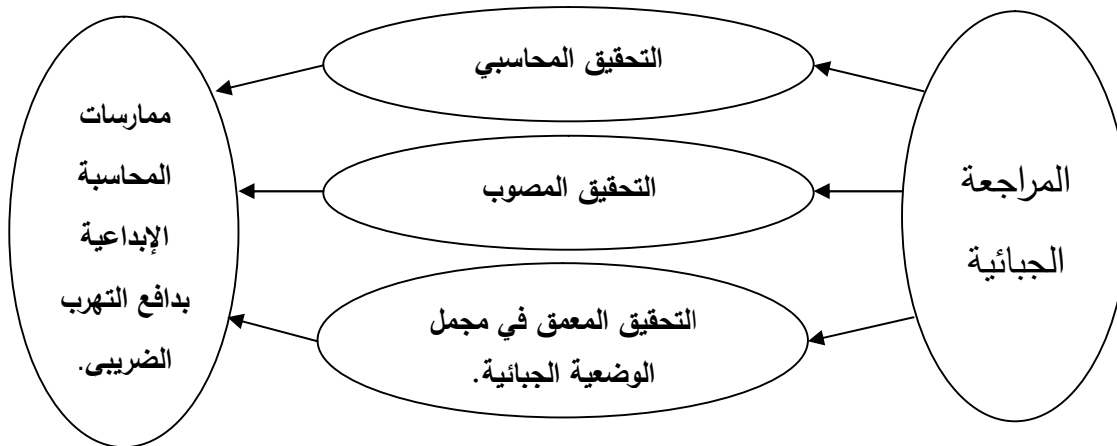
نموذج الدراسة:

المتغير المستقل: يتمثل في المراجعة الجبائية.

المتغير التابع: يتمثل في ممارسات المحاسبة الإبداعية بدافع التهرب الضريبي.

و يمكن توضيحها من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (01): نموذج الدراسة



قائمة الأشكال

قائمة الأشكال:

الرقم	عنوان الشكل	رقم الصفحة
(01)	نموذج الدراسة	IV
(01-01)	العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة	6
(02-01)	العوامل المسببة لظهور المحاسبة الإبداعية	10
(03-01)	عناصر النظام الجبائي	35
(04-01)	نسبة مساهمة كل إيراد في ميزانية الدولة لسنة 2020	43
(01-02)	المراجعة الجبائية	64
(02-02)	أشكال المراجعة الجبائية	67
(03-02)	الرقابة على الوثائق	72
(04-02)	مدة إجراء التحقيق في عين المكان	77
(05-02)	إجراءات البرمجة في المديرية العامة للضرائب	87
(06-02)	مقارنة بين التحقيق المحاسبي و التحقيق المصوب و التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية	99
(01-03)	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس	113
(02-03)	الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية	114
(03-03)	نموذج الدراسة التطبيقية (الميدانية)	121

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	رقم الصفحة
(01)	تفريغ الدراسات السابقة	م
(02)	حوصلة عن الدراسات السابقة الجزائرية	ت ت
(03)	تناول موضوع المحاسبة الإبداعية ضمن الدراسات الجزائرية	ث ث
(01-01)	أسوء الفضائح المحاسبية لشركات عالمية حدثت بسبب ممارسات المحاسبة الإبداعية	25
(02-01)	مقارنة بين الضريبة والرسم	32
(03-01)	الإيرادات العادية المطبقة في ميزانية الدولة (الجزائر) لسنة 2020	33
(04-01)	الإيرادات الإجمالية المطبقة في ميزانية الدولة (الجزائر) لسنة 2020	42
(05-01)	نسبة مساهمة كل نوع من الإيرادات في ميزانية الدولية لسنة 2020	43
(01-03)	ملخص المعلومات الخاصة بعينات الدراسة التطبيقية	121
(02-03)	قائمة المقبوضات المسجلة في د/ الشركاء بدلا من د/ الزبائن سنة 2013	132
(03-03)	جدول مخصصات اهتلاك الآلتين لسنة 2016	134
(04-03)	حساب الأثر على رقم الأعمال	137
(05-03)	إجمالي الإضافات في نتيجة المؤسسة	138
(06-03)	المقبوضات من الزبائن المسجلة في حساب الشركاء	138
(07-03)	تكاليف الإيجار	139
(08-03)	مخصصات الإهلاك	140
(09-03)	تصحيح قيم خروج المخزون	141
(10-03)	تصحيح رصيد حساب الإنتاج المخزن و الخارج من المخزن	141
(11-03)	النتيجة المصححة	142
(12-03)	الغرامات الناتجة عن عدم كفاية التصريح بالضريبة على أرباح الشركات	143
(13-03)	الغرامات الناتجة عن عدم دفع الرسم على النشاط المهني لرقم الأعمال	144
(14-03)	الغرامات الناتجة عن عدم كفاية التصريح بالرسم على القيمة المضافة	145
(15-03)	تفاصيل الإشعارات	150
(16-03)	أرقام الأعمال المقبوضة الغير مصرح بها كرقم أعمال لدفع الرسم على	152

	النشاط المهني	
153	رقم الأعمال المعاد تشكيله	(17-03)
153	تفاصيل الصندوق المدين	(18-03)
154	رقم الأعمال الإجمالي	(19-03)
154	تفاصيل فواتير المورد الغير محصي من طرف مصلحة الضرائب للمدية	(20-03)
155	النتيجة المخفأة	(21-03)
156	المبلغ الإجمالي للدفع بخصوص الرسم على القيمة المضافة	(22-03)
165	الفرق بين الاهتلاك المطبق و الاهتلاك المسموح به	(23-03)
165	المشتريات الغير قابلة للخصم	(24-03)
166	حوصلة الإضافات	(25-03)
166	حوصلة النتائج	(26-03)
167	الرسم على القيمة المضافة على المشتريات	(27-03)
168	الغرامات الناتجة عن الرسم على القيمة المضافة	(28-03)
168	الضريبة على أرباح الشركات	(29-03)
169	الضريبة على الدخل الإجمالي	(30-03)
170	الرسم على التكوين المهني	(31-03)
170	الضريبة التدريبية	(32-03)
172	الزيادة في رقم الأعمال	(33-03)
172	ملخص المبيعات الخاضعة للرسم على النشاط المهني	(34-03)
173	رقم الأعمال الغير مستفيد من الإعفاء المفوتر سنة 2014	(35-03)
174	حوصلة الإضافات	(36-03)
174	عدم التصريح بالضمانات المحتجزة كرقم أعمال	(37-03)
175	الإهلاكات الغير مسموح بها من طرف الإدارة الجبائية	(38-03)
178	تحديد إيرادات المكلف بالضريبة المعني بمهمة التحقيق المعمق	(39-03)
179	تحديد مصاريف المكلف الخاضع للتحقيق المعمق	(40-03)
180	إجراء عملية المقارنة بين المداخل والمصاريف المصرح بها	(41-03)
181	تطبيق الغرامات على المداخل غير المصرح بها من طرف المكلف X	(42-03)

183	تحديد مصاريف المكلف بالضريبة المعني بالتحقيق المعمق	(43-03)
185	أتعاب الموثق	(44-03)
186	حقوق التسجيل	(45-03)
186	ضريبة الإشهار	(46-03)
190	وعود البيع المتخذة كموارد	(47-03)
190	رصيد الحساب البنكي	(48-03)
191	القواعد الخاضعة للضريبة	(49-03)
192	التحصيلات (المبلغ الإجمالي للدفع)	(50-03)

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق:

رقم الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
213	Fiche début de travaux وثيقة بدء الأشغال	(01)
214	Avis de vérification الإشعار بالتحقيق	(02)
217	PV de constat de matériel des éléments physique محضر المعاينة	(03)
218	Mise en demeure إنذار	(04)
219	PV de fin des travaux محضر انتهاء الأشغال	(05)
220	Notification de redressement initial التبليغ الأولي للمكلف	(06)
222	Notification de redressement définitive التبليغ النهائي	(07)

قائمة أهم المصطلحات المستخدمة:

بالعربية	الترجمة بالفرنسية	الترجمة بالإنجليزية
المحاسبة الإبداعية	La Comptabilité créative	Creative Accounting
الجبائية	La Fiscalité	Taxation
النظام الجبائي	Le système fiscal	The tax system
الإدارة الجبائية	L'administration fiscale	Tax administration
التشريع الجبائي	La législation fiscale	Tax legislation
الوعاء الجبائي	L'assiette fiscale	The tax base
المكلف بالضريبة	Le contribuable	Taxable
التهرب الضريبي	L'évasion fiscale	Tax evasion
الرقابة (المراجعة) الجبائية	Le contrôle fiscal	Tax audit
مفتشية للضرائب	L'inspection des impôts	Inspectorate of Taxes
مديرية الأبحاث و المراجعات	Direction des recherches et vérifications	Research and Verification Department
مديرية كبريات المؤسسات	Direction des grandes entreprises	Direction of major institutions
المديرية الولائية للضرائب	Direction des impôts de wilaya	State Tax Department/Direction
قانون الإجراءات الجبائية	Code des procédures fiscales	Tax Procedures Code
قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة	Code des impôts directs et taxes assimilées	Direct Tax Law and Similar Fees
التحقيق في المحاسبة	Vérification de la comptabilité	Accounting investigation
التحقيق المصوب في المحاسبة	Vérification ponctuelle de comptabilité	Accounting investigation
التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية	Vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble	Investigation of the overall tax situation
الرقابة الشكلية	Le contrôle formel	Formal control
الرقابة على الوثائق	Le contrôle sur pièces	Control of documents
الالتزامات الجبائية	Les obligations fiscales	Tax obligations
الرسم على النشاط المهني	Taxe sur l'activité professionnelle	Tax on professional activity
الضريبة على الدخل الإجمالي	Impôt sur revenu globale	L'income tax
الضريبة على أرباح الشركات	Impôt sur le bénéfice des sociétés	Tax on corporate profits
الضريبة الجزافية الوحيدة	Impôt forfaitaire unique	Single flat tax
الرسم على القيمة المضافة	Taxe sur la valeur ajoutée	Value added tax
رقم الأعمال	Chiffre d'affaires	Sales

المُلخَص

الملخص:

الدراسة عبارة عن ربط بين المراجعة الجبائية و ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث هدفت إلى دراسة العلاقة بين المحاسبة الإبداعية و التهرب الضريبي و كذلك التعرف على مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تتم بهدف التقليل من الوعاء الجبائي في المؤسسات الجزائرية، و هذا من أجل معرفة مدى مساهمة المراجعة الجبائية في الكشف و الحد من هذه الممارسات السلبية و قد اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي من خلال استعراض مختلف المفاهيم النظرية في الجانب النظري، وأيضا ضمن الجانب التطبيقي عند وصف إجراءات عملية المراجعة الجبائية، و المنهج التحليلي في الجزء التطبيقي من خلال تحليل الممارسات المحاسبية في ملفات المكلفين المعنيين بالدراسة، كما تم القيام بمقابلة مع المفتشين بمديرية الضرائب و ذلك لاختبار مدى صحة الفرضيات المطروحة، و من بين أهم النتائج المتوصل إليها هي أن المحاسبة الإبداعية تعمل عكس التسلسل المنطقي لإعداد المعلومات المالية، و بالتالي تغليف الحقيقة الإقتصادية للمؤسسة، كما أنها تنتهك حق الخزينة العمومية في الحصيلة الضريبية من خلال تخفيض الوعاء الضريبي و عليه أوصت الدراسة بضرورة أن يولي المراجعين عند تنفيذ عملية التحقيق المحاسبي الاهتمام الكافي بجميع عناصر القوائم المالية للتعرف و الكشف على كافة ممارسات و أساليب المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها من خلال تجربتهم في الميدان.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، الجبائية، الإدارة الجبائية، المراجعة الجبائية، التهرب الضريبي، التصريحات الضريبية، المكلفين، الوعاء الضريبي.

Abstract:

The present study is an attempt to link tax-auditing to creative accounting practices. It aims to study the relationship between creative accounting and tax evasion, as well as to identify the various creative accounting practices that are carried out for reducing the tax base in Algerian institutions. This is in order to recognize the extent to which tax-audit contributes in detecting and limiting these negative practices.

The study relies on the descriptive approach when reviewing various theoretical concepts, and also when describing the procedures of the tax audit process. Moreover, it relies on the analytical approach by analyzing the accounting practices in the files of the taxpayers involved in the study. Furthermore, an interview is conducted with the inspectors of the Tax Directorate in order to test the validity of the hypotheses set.

The study reveals that creative accounting works against the logical sequence of preparing the financial information, and thus covers the economic reality of the institution, as it violates the right of the public treasury to the tax proceeds by reducing the tax base. Accordingly, the study recommends the auditors, when implementing the accounting investigation process, to pay sufficient attention to all elements of the financial statements in order to identify and disclose all practices and methods of creative accounting likely to be applied through their experience in the field.

Key words: Creative accounting, taxation, tax management, tax audit, tax evasion, tax declaration, taxpayers, and tax base.

Résumé:

Cette étude vise à faire le lien entre le contrôle fiscal et les pratiques comptables créatives, étant donné que l'objectif principal est d'analyser la relation entre la comptabilité créative et l'évasion fiscale, ainsi qu'à identifier les différentes pratiques comptables, menées dans le but de diminuer l'assiette fiscale dans les entreprises algériennes. Il s'agit surtout de déterminer dans quelle mesure le contrôle fiscal contribue à détecter et à limiter ces pratiques négatives.

Dans cette étude, nous nous sommes appuyés sur l'approche descriptive, en passant en revue différents concepts dans l'aspect théorique et en décrivant les procédures du processus d'audit fiscal dans l'aspect pratique. Ainsi que la démarche analytique dans la partie pratique, en analysant les pratiques comptables dans les dossiers des contribuables concernés par l'étude. Des entretiens ont été également menés avec les inspecteurs de la Direction des Impôts afin de tester la validité des hypothèses avancées.

Parmi les résultats les plus importants, il ressort que la comptabilité créative vient à l'encontre de la séquence logique de préparation des informations et des états financiers, et dissimule ainsi la réalité économique de la société, mais aussi viole le droit du trésor public à percevoir des recettes d'impôts en réduisant la base d'imposition (l'assiette fiscale). Par conséquent, l'étude recommande que les auditeurs, durant le processus de vérification comptable, prêtent une attention particulière à tous les éléments des états financiers afin d'identifier et de divulguer toutes les pratiques et méthodes comptables créatives qui peuvent être appliquées, grâce à leur expérience sur le terrain.

Mots clef: Comptabilité créative, fiscalité, l'administration fiscale, le contrôle fiscal, l'évasion fiscale, déclaration fiscale, les contribuables, l'assiette fiscale.

المقدمة العامة

مقدمة عامة

أولاً: الإطار المنهجي

تمهيد

إعداد القوائم المالية ليس هدفاً بحد ذاته و إنما وسيلة لتحقيق الهدف الأساسي للمحاسبة، و المتمثل في تقديم المعلومات المحاسبية اللازمة للأطراف ذوي المصلحة، و على هذا الأساس فإن الأهداف تستمد جذورها من احتياجات المستخدمين للحصول على المعلومات المحاسبية.

ينقسم مستخدمي المعلومات المحاسبية من حيث ارتباطهم بالمؤسسة إلى مجموعتين أساسيتين لكل منهما أهداف و أغراض محددة من تلك المعلومات، كما أن لكل طرف صلاحيات معينة في الحصول على حجم و نوع هذه المعلومات، تضم المجموعة الأولى المستخدمين من داخل المؤسسة والمتمثلين في الأطراف الذين لهم علاقة مباشرة و يومية مع نشاطاتها، أما المجموعة الثانية فتضم المستخدمين من خارج المؤسسة و المتمثلين في الأطراف الذين ليست لديهم علاقة يومية و مباشرة مع نشاطها.

من بين هؤلاء المستخدمين نجد الإدارة الجبائية حيث تعد ضمن الفئات الأساسية المستخدمة للمعلومات المحاسبية، فهي تمثل أحد أبرز المستخدمين للقوائم المالية للمؤسسات المكلفة بأداء الضريبة، بل أنها في كثير من الحالات تشكل الطرف الوحيد الذي يتم إعداد القوائم المالية لأجله تنفيذاً لأحكام التشريع الجبائي.

هذا التشريع الذي يمنح للإدارة الجبائية الحق بمراقبة التصريحات المحاسبية للمكلفين، و من هنا تبرز العلاقة بين المحاسبة و الجباية، فالمحاسبة وسيلة لخدمة أطراف متعددة و منها الإدارة الجبائية، وقد ارتبط تطور المحاسبة بتطور وظيفتها في تلبية حاجات و أغراض مستخدمي المعلومات المحاسبية و أن الحاجة إلى المحاسبة لتحديد الوعاء الضريبي تعد أحد الحاجات الملحة لها، حيث أن هناك اتفاق عام في مجال المحاسبة و المالية على أهمية العلاقة بين المحاسبة و الجباية على المستوى الفكري والتطبيقي، و ما يعزز هذه العلاقة هو أن المحاسبة تختص بتحديد الوعاء الضريبي وبالتالي مساهمة المكلف في الأعباء العامة للدولة، بما يساعدها في تحقيق أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية.

إلا أن هذه المساهمة قد تكون نسبية نوعاً ما و هذا نتيجة الجدلية القائمة منذ القدم بين دفع الضريبة والتهرب منها، حيث يرى المكلفون في الضريبة تقييداً لحريتهم و أن الدولة تشاركهم في أرباحهم ولهذا يحاولون التهرب منها باستغلال كل الطرق الممكنة.

إلا أنه في الواقع يجب أن تكون هذه العلاقة مبنية على التعاون الإيجابي المثمر، بما أن الجباية العادية من أهم الموارد المالية للدولة لتمويل نفقاتها العمومية، و تمثل المصدر المستقر و الدائم في ظل تباين حصيلة الجباية البترولية، ووسيلة فعالة تمكنها من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، لذلك فإن ديمومة هذا المفهوم واستمراره مرهون بمدى استجابة والتزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية.

فضلا عن أن القوائم المالية و على الرغم من قيام مراقب الحسابات أو المدقق بتدقيقها فإنه غالبا ما يتم تعديلها أو عدم قبولها من قبل الإدارة الجبائية لأسباب تسندها لعدم الانتظام أو عدم أمانتها بما ينطوي عليه ذلك من تلاعب في المعلومات الواردة في القوائم المالية من خلال استخدام بعض الممارسات المحاسبية التي تهدف إلى تغيير الحقائق المحاسبية و هذا هو المفهوم الأساسي لدراستنا و المتمثل في ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يكون الهدف منها تخفيض النتيجة وبالتالي تخفيض الدخل الخاضع للضريبة (الوعاء الضريبي).

لقد تزايدت في الآونة الأخيرة الأصوات المنادية بضرورة كبح عمليات المحاسبة الإبداعية لما لها من عواقب وخيمة على مستخدمي البيانات المالية فلقد بات من المعلوم لدى الجميع بأن معظم المؤسسات تمارس عمليات التلاعب في المحاسبة بشكل أو بآخر و هذا ليس بالأمر السري أو الجديد، بل أغلب المؤسسات قامت بالتلاعب بحساباتها لفترات طويلة من الزمن حتى ظهرت فضائرها المالية للعلن، وما نتج عنها من حالات الإفلاس، وهذا ما حدث أثناء كشف الستار عن بعض الفضائح المالية التي عرفتها كبريات الشركات، مثل شركة إنرون (سنة 2001) الأمريكية للطاقة التي كانت تقوم بعمليات تجميلية على قوائمها المالية، كتسجيل الأرباح المتوقعة من أي مشروع على قائمة الدخل قبل تحقيقه الفعلي، و إذا ما جاءت الأرباح الفعلية أقل كانت تؤسس شركة أخرى و تنقل الخسائر إليها إلى جانب إخفاء ديونها في شركات صورية، نذكر كذلك شركة هيوستن للتجارة العامة و النفائات (سنة 1998) والتي قامت بالادعاء بتحقيقها أرباحا قدرها 1.7 مليار دولار، لكنها في الواقع أرباحا وهمية حيث كانت تقوم بتغيير الفترة الزمنية للاهلاك بجعلها أطول من الفترة الحقيقية، كذلك شركة وورلد كوم للاتصالات اللاسلكية (سنة 2002)، و التي قامت بتضخيم أصولها إلى 11 مليار دولار أمريكي من خلال رسملة تكاليف خطوط الإنتاج بدلا من تحميلها على المصاريف والذي انعكس على حجم الأرباح من خلال قيود وهمية. و لقد أصبحت عمليات التلاعب المحاسبي معروفة جيدا في الأدبيات المحاسبية رغم أنها ظهرت تحت مسميات عديدة مثل إدارة الأرباح، تلطيف الدخل، المحاسبة الإبداعية....

ومن هنا تأتي هذه الدراسة للتفكير في أنجع الآليات لمعالجة الانحرافات الممكنة للمحاسبة الإبداعية و لو نسبيا، خاصة أن الجباية لها دور أساسي في تعبئة الموارد المالية للدول، و بما أن

المراجعة الجبائية تشمل مجموعة الإجراءات و التقنيات التي تستعملها الإدارة الجبائية للتأكد من مصداقية البيانات و الأرقام التي تتضمنها تصريحات المكلفين أثّرت عدة تساؤلات حول الدور الذي تلعبه في التقليل من هذه الممارسات المحاسبية المضللة.

❖ الإشكالية

في ظل هذا الطرح و بناء على ما تم تناوله في تمهيد الدراسة و نظرا لاهتمام الكثير من الباحثين للبحث في طبيعة الممارسات التي تقوم بها المؤسسات و أثرها على النتائج المحاسبية، يبقى السؤال الأساسي الذي يطرح نفسه في هذه الحالة هو:

ما مدى مساهمة آليات المراجعة الجبائية المطبقة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس في الكشف عن الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية ؟ وهل لها دور في التقليل منها؟

❖ الأسئلة الفرعية

استكمالا لمتطلبات البحث في الإشكالية الرئيسية و رغبة في تسليط الضوء على ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تتم بهدف التهرب الضريبي و محاولة معرفة مدى إدراك الإدارة الجبائية لمثل هذه الممارسات و هل تمثل محل اهتمام من طرف المراجعين الجبائيين خلال إنجازهم لمهامهم، تمت صياغة الأسئلة الفرعية المكملة لمتطلبات دراسة هذه الإشكالية كما يلي:

- فيما تتمثل الثغرات الممكن استغلالها من طرف المحاسبة الإبداعية للتهرب من الضرائب في المؤسسات الجزائرية؟
- ما مدى إدراك المراجعين الجبائيين لممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارس بهدف التهرب الضريبي؟ و هل ينظر إليها على أنها ممارسات قانونية أم احتيالية؟
- ما مدى توفر الإدارة الجبائية على الإمكانيات اللازمة لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، و هل تتخذ التدابير اللازمة للكشف ؟
- هل تساهم آليات المراجعة الجبائية المطبقة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية (التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية)؟ و هل لها دور في التقليل منها؟

❖ فرضيات الدراسة

كإجابات أولية للأسئلة التي تم طرحها ارتأينا طرح الفرضيات التالية:

• الفرضية الرئيسية

" المراجعة الجبائية ليست فعالة بالقدر الكافي للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية "

• الفرضيات الفرعية

- تتمثل الثغرات الممكن إستغلالها من طرف المحاسبة الإبداعية في المرونة المتاحة في السياسات المحاسبية؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يقوم بها المكلفين بالضريبة يتم اكتشافها من قبل المراجعين الجبائيين على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس؛
- تعتبر ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تتم بهدف التهرب الضريبي أنها ممارسات تتم في إطار قانوني؛
- تملك الإدارة الجبائية الوسائل و الإمكانيات اللازمة لكشف مثل هذه الممارسات؛
- المراجعة الجبائية أداة في يد الإدارة الجبائية للتحقق من صحة تصريحات المكلفين و بالتالي تساهم في اكتشاف الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، و تعمل على التقليل منها عن طريق تضيق الخيارات أمام المكلفين.

❖ أهمية الدراسة

- تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية الجباية العادية كونها مورد هام في تمويل الخزينة العمومية وبديلا ضروريا يجب المحافظة عليه فهي محل اهتمام الدولة و التي من أهدافها إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية و هذا نظرا لطبيعة الاقتصاد الوطني الغير متنوع و الذي يعتمد على قطاع المحروقات و هو قطاع متذبذب يتأثر بالعوامل الخارجية و أسعاره تعرف عدة تقلبات، فقد وصل سعر البرميل في مارس 2020 إلى أقل من 32 دولار و برميل النفط يساوي 159 لتر بمعنى سعر 01 لتر بترول يساوي 0.20 دولار أي 23 دينار جزائري يعني أقل من لتر ماء و هذا جراء تفشي فيروس كورونا المستجد و الذي أظهر هشاشة النظام الاقتصادي و ارتكازه على الربيع النفطي، و بالتالي أصبح من غير الممكن الاعتماد على الجباية البترولية بشكل كبير في تمويل ميزانية الدولة و من

الضروري إعادة ترتيب أولويات الاقتصاد من خلال دعم الجباية العادية لتدعيم ميزانية الدولة والتحرر من تذبذب أسعار البترول.

- كما تتجلى أهمية هذه الدراسة كذلك من الاهتمام المتزايد بموضوع المحاسبة الإبداعية و من آثارها السلبية و تطور الأفعال الاحتياطية بشكل مذهل و تأثيرها في تخفيض النتيجة الجبائية و تحديد الوعاء الضريبي من خلال التلاعب بالقوائم المالية وذلك عن طريق تظليل المستفيدين من القوائم المالية مما يعطي صورة غير صادقة للجهات الضريبية و التي تشكل أخطارا مؤكدة على موارد الدولة، والتي جعلت أموالا ضخمة تتداول بكل حرية وبدون اقتطاع وحرمان الخزينة العمومية منها في ظل البحث المتزايد من طرف سلطات الدولة للرفع من الموارد الجبائية العادية، مما يستدعي ضرورة كشف هذه الممارسات ومجابهتها للحد من هذه الظاهرة وهذا من خلال المراجعة الجبائية التي تهدف إلى الحد أو حتى التخفيف من حدة هذه المشكلة ذات الأبعاد الخطيرة.

❖ الهدف من الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- بحث أشكال و ممارسات المحاسبة الإبداعية في محاسبة المؤسسات الجزائرية و التي تؤدي أساسا إلى تخفيض الوعاء الضريبي، و تحديد الدور الذي يمكن أن تساهم به الإجراءات التي تتخذها الإدارة الجبائية من خلال عملية المراجعة الجبائية في تخفيض الأثر السلبي للمحاسبة الإبداعية على الوعاء الضريبي.
- بمعنى توضيح العلاقة بين المراجعة الجبائية و المحاسبة الإبداعية و تأثيرها في تحديد الوعاء الضريبي و بالتالي على الحصيلة الضريبية، في ظل النظام الضريبي التصريحي المعتمد و القوانين المعمول بها، كذلك محاولة الوصول إلى دور المحقق الجبائي في التعرف على تلك الممارسات لغرض الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- محاولة تغيير النظرة السلبية الشائعة لدى المكلفين حول موضوع دفع الضرائب و التأكيد على أهميتها في تمويل خزينة الدولة.
- أردنا كذلك من خلال هذه الدراسة محاولة معرفة هل الإدارة الجبائية مدركة لمثل هذه الممارسات، وهل لديها الإمكانيات اللازمة لاكتشافها، و هل تتخذ التدابير اللازمة للحد منها.

❖ مبررات اختيار الموضوع

إن اختيارنا لهذا الموضوع بالتحديد دون غيره من المواضيع المقترحة ضمن مشروع الدكتوراه تخصص محاسبة و تدقيق كان للمبررات التالية:

- قلة البحوث و الدراسات التي تناولت موضوع المحاسبة الإبداعية في الجزائر و هذا ما تم توضيحه بالتفصيل في العنصر الخاص بالدراسات السابقة، ما دفعنا للرجوع في البحث فيه و إثراء المكتبة بمرجع جديد عن هذا الموضوع، كما أن المحاسبة الإبداعية أصبحت مؤخرا من أهم مواضيع الساعة على المستويين الدولي و الوطني خاصة بعد الأزمة المالية لسنة 2008؛
- التحولات الاقتصادية الأخيرة التي أصبحت تستدعي الاعتماد أكثر على الجباية العادية كمورد هام لتغذية خزينة الدولة و بديلا للجباية البترولية التي عرفت تذبذبا مؤخرا و المتوقفة على أسعار السوق البترولية العالمية لاسيما في الآونة الأخيرة بسبب جائحة كورونا، ما أثبت هشاشة النظام الاقتصادي الجزائري و ارتكازه على الربيع النفطي، كما أن الحفاظ على الجباية العادية يدخل ضمن اهتمامات مخبر البحث المتبني للتخصص و الذي ينشط في مجال مستقبل الاقتصاد الجزائري خارج المحروقات؛
- المبرر الثالث لاختيارنا لهذا الموضوع دون غيره هو كون أن جل الدراسات السابقة ركزت على المحاسبة الإبداعية من جانب تضخيم النتائج لزيادة قيمة الأسهم و هذا ما يتنافى نوعا ما مع طبيعة المؤسسات الجزائرية كونها مؤسسات غير مدرجة في البورصة؛
- و رابع مبرر هو توضيح العلاقة بين المحاسبة الإبداعية و التهرب الضريبي أي الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على خزينة الدولة من خلال التهرب الضريبي، والتي برغم الإجراءات الرقابية المطبقة لازالت هذه الظاهرة في نمو مستمر، هذا ما قادنا للبحث في فعالية المراجعة الجبائية في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

❖ منهج الدراسة

نظرا لطبيعة الموضوع ومتطلباته تم المزج بين عدة مناهج لما تتطلبه دراسة الفرضيات المطروحة ومختلف الأسئلة و التي تعكس إشكالية الدراسة و الإلمام بمختلف حيثياتها و لتحقيق الأهداف المذكورة أعلاه اعتمدنا على المزج بين المنهج الوصفي والتحليلي، وذلك بجمع المعلومات من مختلف المراجع والدراسات ذات الصلة بالموضوع محل الدراسة.

المنهج الوصفي من خلال استعراض مختلف المفاهيم النظرية الأساسية المتعلقة بمختلف الكلمات المفتاحية للدراسة، وأيضاً ضمن الجانب التطبيقي عند وصف إجراءات عملية المراجعة الجبائية التي يقوم بها المحققون في محاسبة المكلف، أما المنهج التحليلي فقد تم الاعتماد عليه في دراسة دور المراجعة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تتم بصفة أساسية للتهرب من الضرائب و هذا من خلال تحليل الممارسات المحاسبية في محاسبة المكلفين المعنيين بالدراسة الميدانية و الهادفة أساساً للتقليل من الوعاء الضريبي و استخلاص أهم النتائج.

❖ مصادر جمع البيانات

أما عن الأدوات التي استعنا بها في دراستنا فتمثلت في:

- الكتب و المقالات المتخصصة في مواضيع المحاسبة الإبداعية و المراجعة الجبائية و التهرب الضريبي؛
- مختلف القوانين و التشريعات الجبائية خاصة تلك المتعلقة بالإجراءات الجبائية و مختلف القوانين التي تحكم تنظيم الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و كذا الرسوم على رقم الأعمال، و مختلف المراسيم و القرارات والتعليمات المتعلقة بالرقابة الجبائية؛
- المقابلة مع المحققين بمديرية الضرائب لولاية بومرداس؛
- الملفات الخاصة بالمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية.

❖ حدود الدراسة

سنعرض في هذا العنصر الحدود المكانية التي تمت فيها الدراسة الميدانية، الحدود الزمانية، إضافة إلى الحدود الموضوعية التي أطرّت الدراسة:

• الحدود المكانية

تمت الدراسة الميدانية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة لمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

• الحدود الزمانية

بخصوص الحدود الزمانية قمنا بدراسة حالات المراجعة الجبائية لأربع سنوات لكل حالة، إلا أن إختيار السنوات المختارة راجع للمعلومات المتوفرة المقدمة من طرف الإدارة الجبائية و كذا قصد التنويع في الحالات المدروسة.

• الحدود الموضوعية

تتخصر هذه الدراسة ضمن دراسة أساليب المحاسبة الإبداعية السلبية التي تهدف إلى تخفيض النتيجة وإظهارها بصورة غير صادقة قصد تخفيض الوعاء الضريبي و دفع أقل قدر من الضرائب.

❖ صعوبات الدراسة

تمثلت صعوبات الدراسة في تعارض آراء الباحثين من مقال إلى آخر و من دراسة إلى أخرى حول الإطار الفكري و النظري للمحاسبة الإبداعية و اختلاف وجهات نظرهم حول مفهومها، أشكالها وممارساتها، مما دفعنا في الكثير من الأحيان لتقديم وجهة نظرنا الخاصة، فهناك من يصنفها على أنها محاسبة احتيالية بحتة و هناك من يصنفها على أنها ممارسات قانونية و فيها جوانب ايجابية و تتم لمصلحة المؤسسة، و هناك من صنفها على أنها أعمال غش تضر المؤسسة و المستخدمين على حد سواء.

❖ هيكل الدراسة

تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول رئيسية تسبقهم مقدمة و تليهم خاتمة حيث اشتملت المقدمة على تمهيد لموضوع الدراسة لنتمكن بعدها من طرح إشكالية دراستنا و إرفاقها بجملة من الأسئلة الفرعية المكملة لمتطلبات البحث في الإشكالية، ليتم بعدها صياغة مجموعة فرضيات كإجابات مؤقتة عن الأسئلة المطروحة التي يمكن أن تؤكد أو تنفي مع تطور البحث في الموضوع و الوصول إلى النتائج النهائية، لنأتي إلى محاولة إعطاء فكرة حول أهمية هذا الموضوع و ضرورة البحث فيه، لنصل إلى تحديد الأهداف الأساسية من إجراء هذه الدراسة، قمنا بعدها بضبط الحدود المكانية و الزمانية و الموضوعية حتى نتمكن من وضع الدراسة في إطار يحدد مسارها، قمنا خلال المقدمة أيضا بتوضيح المنهج المستخدم في البحث و أدوات الدراسة و مصادر جمع المعلومات، و كأى بحث علمي فإن موضوعنا يستند إلى دراسات سابقة قمنا بسردها و تحليلها لتوضيح ما تم تناوله من قبل في هذا الموضوع و ما سوف يميز دراستنا عنهم

وهو الهدف من دراستنا، عند الانتهاء من المقدمة و الدراسات السابقة نأتي إلى عرض الدراسة التي ارتأينا تقسيمها إلى ثلاثة فصول وفق ما يتوافق و الإشكالية، خصصنا **الفصل الأول** لدراسة المحاسبة الإبداعية و علاقتها بظاهرة التهرب الضريبي و تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث كان أولهم عبارة عن الإطار الفكري لممارسات المحاسبة الإبداعية، ليليها تقديم عام للنظام الجبائي الجزائري ضمن ثاني مبحث لنختم الفصل بعلاقة ممارسات المحاسبة الإبداعية بظاهرة التهرب الضريبي، بخصوص **الفصل الثاني** والمتمثل في ثاني فصل يعالج الجانب النظري من الدراسة فقد تم تخصيصه لمتغير مهم في دراستنا و هو المراجعة الجبائية باعتبارها آلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية و مكافحة التهرب الضريبي، لينسجم بدوره لثلاثة مباحث أيضا، أول مبحث خصصناه للإطار المفاهيمي والقانوني للمراجعة الجبائية في الجزائر، ثاني مبحث تناولنا من خلاله مختلف مراحل سير عملية المراجعة الجبائية بأنواعها الثلاثة، وآخرهم كان ربط بين فعالية المراجعة الجبائية و ظاهرة التهرب الضريبي، لنختم به الجزء النظري من الدراسة، لنصل **للفصل الثالث** و المتمثل في الدراسة الميدانية التي تمت على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس، لنختم بخاتمة مشتملة على النتائج و التوصيات التي خرجت بهم الدراسة لنفتح الآفاق لبحوث أخرى مستقبلية للتعمق في الموضوع أكثر.

ثانيا: الدراسات السابقة

تمهيد:

تعتبر الدراسات السابقة الركيزة الأساسية التي يقوم عليها موضوع البحث لتكوين إطار فكري ومفاهيمي تستند إليه الدراسة الحالية في توضيح الجوانب الأساسية لموضوعها خاصة وأن مفهوم المحاسبة الإبداعية يعتبر من المفاهيم الحديثة التي ظهرت على الساحة المعرفية خلال السنوات الأخيرة واختلف الكثير من الباحثين في تحديد مفهومها، ومنه أسفرت جهود الباحثين على ظهور عدة دراسات تناولت هذا الموضوع من خلال ربطه بعدة متغيرات سنذكرها عند سرد محتوى هذه الدراسات، وعليه سنقدم عرضا للدراسات التي سبق أن تناولت موضوع دراستنا أو بعض جوانبه من خلال العنصر الموالي، على أن يتم بعد ذلك التعليق عليها من خلال تحديد أوجه الاتفاق والاختلاف بينها مع بيان الفجوة العلمية التي تعالجها الدراسة الحالية، وذلك من خلال التعرف على اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة، وجوانب الاستفادة من الدراسات السابقة فيها.

❖ عرض الدراسات السابقة

خلال هذا العنصر سيتم عرض الدراسات السابقة لموضوعنا، كما نود أن نشير إلى أن الدراسات التي سوف يتم استعراضها جاءت في الفترة الزمنية بين 2006 و2018، وشملت جملة من الأقطار والبلدان مما يشير إلى تنوعها الزمني والجغرافي، هذا وقد تم تصنيف وترتيب هذه الدراسات حسب المتغيرات الرئيسية للدراسة إلى ثلاثة تصنيفات بداية بالدراسات التي تناولت إدارة الأرباح تليها الدراسات التي لها علاقة بالمحاسبة الإبداعية، مروراً بالدراسات التي تدرس موضوع المراجعة الجبائية وعلاقتها بالتهرب الضريبي، وهذا بناء على تسلسلها الزمني من الأحدث إلى الأقدم.

تجدر الإشارة أيضاً إلى أنه خلال قيامنا بعملية المسح المكتبية لم نلتقي بأي دراسة سابقة (على حد علمنا) لها علاقة مباشرة بموضوع دراستنا، حيث تناولت معظم الدراسات التي وجدناها موضوع المحاسبة الإبداعية من زوايا أخرى من خلال ربطها بمتغيرات أخرى كالحكومة، محافظة الحسابات، المراجعة الخارجية، وجودة البيانات المالية.

• دراسات سابقة تناولت موضوع إدارة الأرباح

كما سبق وذكرنا أن الدراسات السابقة تم تصنيفها على حسب متغيرات الدراسة، وعليه سنقدم فيما يلي بعض من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع إدارة الأرباح، من خلال ذكر عنوان الدراسة، الجامعة، السنة التي تمت فيها، أهدافها وأهم النتائج التي توصلت إليها، إضافة إلى التوصيات التي خرجت بها.

➤ حمزة بوسنة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح: دراسة عينة من

المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية¹

الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة على مستوى جامعة سطيف بالجزائر سنة 2012م، هدفت إلى فحص سلوك إدارة الأرباح المحاسبية داخل عينة مكونة من 60 مؤسسة فرنسية مسجلة بمؤشر SBF250 واتجاه هذا السلوك خلال الفترة الممتدة من 2007م إلى 2009م، بحيث تم تطبيق نموذج جونز المعدل لقياس ممارسات إدارة الأرباح، كما تم اختبار مدى الدور الذي يلعبه محافظ

¹ حمزة بوسنة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح: دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية

الجزائرية والفرنسية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2012.

الحسابات في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، وذلك من خلال استبيان يحتوي 39 بنداً تم توزيعه على عينة مكونة من 137 محافظ حسابات فرنسي.

توصلت الدراسة إلى أن المؤسسات الفرنسية تستخدم المستحقات الاختيارية بشكل سالب بهدف تخفيض النتيجة المحاسبية، وأن هناك علاقة عكسية بين مستوى أداء عملية التدقيق واتجاه المؤسسات نحو تبني سلوك إدارة الأرباح.

➤ محمد عبد الله المومني، تحليل وتقييم ممارسات الإدارة في استغلال المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية لإدارة الأرباح ومدى وعي المستثمرين لها، دراسة تحليلية على الشركات المساهمة العامة المدرسة في بورصة عمان¹

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه مقدمة على مستوى جامعة عمان العربية بالأردن سنة 2006، هدفت الدراسة إلى تحليل وتقييم ممارسات الإدارة في استغلال المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية لإدارة الأرباح على كافة قطاعات العمل الاقتصادية، وكذا إلى اختبار مدى الوعي لدى فئتي المستثمرين، ولتحقيق هذه الأهداف قام الباحث بدراسة ميدانية من خلال توزيع استبانة على 64 من المستثمرين، توصلت الدراسة إلى أن غالبية شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان تمارس إدارة الأرباح من خلال استغلال المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية، وكذا وجود علاقة طردية بين ربحية المؤسسة وإدارة الأرباح باستثناء قطاع البنوك، كما يتميز المستثمرين بدرجة وعي متوسطة لدوافع إدارة الأرباح، في ظل هذه النتائج أوصى الباحث بضرورة إيلاء الجهات المهنية بجودة المعلومات المحاسبية والاهتمام بالأبعاد السلوكية للإدارة للحد من تدخلها بعمليات القياس المحاسبي.

¹ محمد عبد الله المومني، تحليل وتقييم ممارسات الإدارة في استغلال المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية لإدارة الأرباح ومدى وعي المستثمرين لها، دراسة تحليلية على الشركات المساهمة العامة المدرسة في بورصة عمان، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية، الأردن، 2006.

• دراسات تناولت موضوع المحاسبة الإبداعية:

سنقدم بعض من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع المحاسبة الإبداعية:

➤ محمد الطيب الياس فضل الله، أثر جودة التحاسب الضريبي في الحد من الممارسات المهنية الخالقة في إعداد التقارير المالية وتحسين نوعية المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية على ديوان الضرائب والية الخرطوم:¹

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه مقدمة على مستوى جامعة النيلين بالسودان سنة 2018، هدفت الدراسة إلى معرفة دور جودة المحاسبة الضريبية في الحد من تلك الممارسات المهنية الخالقة، وتوصلت الدراسة إلى أن المحاسبة الضريبية هي عملية البحث والتقصي الموضوعي للتصريحات الجبائية بهدف التحقق من صدق بياناتها، تساعد جودة المحاسبة الضريبية في الحد من الممارسات المهنية الخالقة وزيادة الشفافية في المعلومات المالية. أوصت الدراسة بالاهتمام المستمر بالممارسات المهنية الخالقة وأساليب تطبيقها وطرق اكتشافها والوسائل التي تساعد من حدها عند إجراء المحاسبة الضريبية.

➤ عادل خالدي، الإبداع المحاسبي و تأثيره بالاستراتيجية المالية للمؤسسة:²

الدراسة عبارة رسالة ماجستير قدمت بجامعة الجزائر سنة 2017، هدفت الدراسة إلى معرفة العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والاستراتيجية المالية للمؤسسة لجميع المؤسسات الفرنسية المسجلة بمؤشر CAC40 للفترة الممتدة من سنة 2011 إلى 2014، عن طريق استخدام نموذجين رئيسيين للدراسة، حيث يقيس النموذج الأول وهو نموذج جونز المعدل 1995، مدى استخدام المؤسسات الفرنسية محل الدراسة لممارسات المحاسبة الإبداعية، واتجاه هذا السلوك خلال فترة الدراسة، أما النموذج الثاني فهو يقيس مدى تأثير الاستراتيجيات المالية للمؤسسة على ممارستها لأساليب المحاسبة الإبداعية، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن المؤسسات الفرنسية تلجأ إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية للتأثير على استقرار الدخل وذلك للعديد من الدوافع التي أهمها مصلحة ذاتية للإدارة، بالإضافة إلى دوافع المصالح

¹ دراسة محمد الطيب الياس فضل الله، أثر جودة التحاسب الضريبي في الحد من الممارسات المهنية الخالقة في إعداد التقارير المالية وتحسين نوعية المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية على ديوان الضرائب والية الخرطوم، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، 2018.

² عادل خالدي، الإبداع المحاسبي وتأثيره بالاستراتيجية المالية للمؤسسة، أطروحة دكتوراه، جامعة يحي فارس المدينة، 2017.

الضريبية وتفادي التكاليف السياسية وتكاليف عقود الدين. كما توصلت إلى وجود تأثير لسياسة لتوزيعات الأرباح المتوقعة على المطلقة للمستحقات الاختيارية.

➤ راصدي صبرينة، أثر المحاسبة الإبداعية على قياس وتقييم أداء المؤسسات:¹

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه قدمت بجامعة البليدة سنة 2017، هدفت الدراسة للتعرف على مدى ممارسة المؤسسات لإجراءات المحاسبة الإبداعية وأهمية خاصة الموثوقية ودورها في تقييم أداء المؤسسات واتخاذ القرارات، قامت الدراسة على تسليط الضوء على حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في هذا المجال خلال الفترة الممتدة من 2011 إلى 2014، وانعكاساتها على تقييم أداؤها.

وبعد تحليل النتائج المتوصل إليها، يمكن التحقق من أن مؤسسات ولاية بجاية تتلاعب فعلا بأرباحها تجاه تخفيضها لتحقيق بعض النتائج المستهدفة والمتمثلة أساسا في التهرب الضريبي، ولا تؤثر ممارسة هذه المؤسسات لتقنيات المحاسبة الإبداعية على قياس أداؤها، وأوصت الدراسة بضرورة زيادة تفعيل الدور الرقابي للدولة وكذلك المدقق الخارجي للحد من عمليات ممارسات المؤسسات للتلاعب المحاسبي.

➤ خمقاني بدر الزمان، نحو نموذج لاكتشاف واستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية في ظل النظام المحاسبي المالي:²

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه مقدمة على مستوى جامعة ورقلة سنة 2016، هدفت الدراسة إلى تحليل ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات البترولية بالجزائر ومحاولة استبعادها من التقارير المالية، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث ببناء نموذج يتضمن المستحقات الاختيارية كمؤشر على ممارسات المحاسبة الإبداعية ومجموعة من الإجراءات المقترحة التي تخص الأرباح، التدفقات النقدية والأرصدة الوسيطة للتسيير، وقد تم تطبيقه على خمسة شركات سنتي 2012 و 2013، توصل الباحث إلى عدة نتائج أهمها وجود مرونة في السياسات المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي

¹ راصدي صبرينة، أثر المحاسبة الإبداعية على قياس وتقييم أداء المؤسسات، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 02، 2017/2016.

² خمقاني بدر الزمان، نحو نموذج لاكتشاف واستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، 2016/2015.

والمالي واستغلال هذه المرونة من قبل الشركات المدروسة، ثم مساهمة إجراءات النموذج المقترح في استبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية، في ظل هذه النتائج أوصت الدراسة بضرورة تضيق الخيارات المتاحة في السياسات المحاسبية للنظام المالي، وكذا الاستفادة من الإجراءات المقترحة.

➤ العجلوني أصل سليمان سالم، دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية الخدمية:¹

الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة على مستوى جامعة جرش بالأردن سنة 2015، هدفت للتعرف على دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بموثوقية البيانات المالية، وكذا الإجراءات والأساليب المتبعة في ذلك، ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبانة على عينة مكونة من 136 موظفاً من أعضاء لجان التدقيق، وتوصلت إلى أن هناك دوراً ملموساً للجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بموثوقية البيانات المالية، كما توصلت إلى أن لجان التدقيق تمارس إجراءات وأساليب للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأوصت الدراسة بضرورة إعطاء لجان التدقيق دوراً فاعلاً لما تقدمه من وظائف إشرافية ورقابية تساهم في ترشيد القرارات لأطراف مختلفة، وتقدم تأكيدات معقولة حول عدم وجود تلاعب في البيانات المالية.

➤ نفاع علاء مصطفى أحمد، أثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:²

الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة على مستوى جامعة جرش بالأردن سنة 2015، هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر التزام المدقق الخارجي بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، ولتحقيق هذا الهدف تم جمع البيانات الأولية من خلال استبانة وزعت على 80 مدققاً خارجياً في الأردن، كما استخدم الباحث بعض المقاييس الإحصائية لبيان أهمية متغيرات الدراسة ولإثبات الفرضيات وتفسير النتائج، وقد توصلت الدراسة إلى أن المدققين الخارجيين يعتبرون التزام المدقق الخارجي بالإجراءات التحليلية يحد من ممارسات المحاسبة

¹ العجلوني أصل سليمان سالم، دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية الخدمية، رسالة ماجستير، جامعة جرش، الأردن، 2015.

² نفاع علاء مصطفى أحمد، أثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، رسالة ماجستير، جامعة جرش، الأردن، 2015.

الإبداعية بدرجة عالية عند الالتزام في تطبيقها على قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل وقائمة التغير في حقوق الملكية، وأوصت الدراسة إجراء المزيد من الدراسات المستقبلية تتعلق بالإجراءات التحليلية والمحاسبة الإبداعية.

➤ فداوي أمينة، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:¹

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه قدمت بجامعة عنابة سنة 2014، هدفت الدراسة إلى التعرف على دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على عينة مكونة من 50 شركة مساهمة فرنسية، بحيث تم قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية باستخدام نموذج Jones 1995 المعدل، ونموذج Eckel 1981، وتوصلت الدراسة إلى أن العينة المدروسة تمارس المحاسبة الإبداعية من خلال استخدامها للمستحقات الاختيارية بشكل سالب هبوطاً سعياً منها لتخفيف تقلبات الدخل بنقله من سنوات الدخل المرتفع إلى سنوات الدخل المتدني، توصلت الدراسة إلى تواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركيزة الرقابة في الحد من تلك الممارسات، ويرجع ذلك لعدم الفصل بعدد معتبر من شركات العينة المدروسة بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي، أوصت الدراسة بتفعيل ركيزة إدارة المخاطر من خلال إنشاء خلية مختصة بدراسة محيط المؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار خطر المحاسبة الإبداعية.

➤ أحمد عماد الدين رزق دفع الله، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية بالتطبيق على شركات التأمين السودانية:²

الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير قدمت على مستوى جامعة النيلين بالسودان سنة 2014، هدفت إلى اختبار ما إذا كانت شركات التأمين السودانية تمارس المحاسبة الإبداعية، استخدم الاستبيان في جمع البيانات من شركات التأمين السودانية، توصلت الدراسة إلى أن هناك بعض شركات التأمين بالسودان تمارس ممارسات المحاسبة الإبداعية، خصائص جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة تؤثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بشركات التأمين السودانية، تتحكم شركات التأمين بالسودان

¹ فداوي أمينة، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة والتسويق في المؤسسة، جامعة باجي مختار عنابة، 2014/2013.

² أحمد عماد الدين رزق دفع الله، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية بالتطبيق على شركات التأمين السودانية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، 2014.

في التقديرات المحاسبية لمبالغ مخصص تقلبات معدلات الخسائر، بناء على نتائج الدراسة أوصت الدراسة بضرورة بث الوعي لتوضيح المحاسبة الإبداعية وبيان أضرارها، بالإضافة إلى ضرورة الاهتمام بالتنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية، ضرورة مراجعة السياسات المحاسبية البديلة التي بها مرونة.

➤ الجنائدة عصام علي أحمد، أثر التجارة الإلكترونية في زيادة استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية في البنوك التجارية الأردنية من وجهة نظر المدقق الخارجي:¹

الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة على مستوى جامعة السليمانية سنة 2013، هدفت الدراسة إلى إبراز تأثير استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية ودور مجلس معايير المحاسبة الدولية في الحد منها، لتحقيق هذا الهدف قامت الباحثة بتصميم استبانة وتوزيعها، توصلت الدراسة إلى وجود أهمية لاستخدام معايير المحاسبة الدولية في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تظهر في تطبيق المعايير الدولية لإنتاج معلومات محاسبية ذات جودة عالية. في ظل هذه النتيجة أوصت الدراسة بضرورة العمل على بث الوعي الكافي حول المحاسبة الإبداعية ومحاربتها بالوسائل الصحيحة، كما أوصت بسرعة إصدار القوانين والتشريعات اللازمة التي تكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتساعد على الحد منها.

➤ محمد محمود محمد بني هاني، دور محاسبة المسؤولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البنوك:²

الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة على مستوى جامعة جرش بالأردن سنة 2013، هدفت الدراسة إلى التعرف على دور مقومات محاسبة المسؤولية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في البنوك الأردنية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع (83) استبانة على المديرين ورؤساء الأقسام والموظفين في البنوك الأردنية، وتوصلت الدراسة إلى أن كل من (الهيكل التنظيمي، نظام المعلومات المحاسبي، نظام لتقارير الأداء، نظام فعال للحوافز) تحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في البنوك الأردنية بشكل

¹ الجنائدة عصام علي أحمد، أثر التجارة الإلكترونية في زيادة استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية في البنوك التجارية الأردنية من وجهة نظر المدقق الخارجي، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الأردن، 2008.

² محمد محمود محمد بني هاني، دور محاسبة المسؤولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البنوك، رسالة ماجستير، جامعة جرش، الأردن، 2013.

عالي، بينما المقوم (نظام معياري يركز على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية) يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البنوك الأردنية بشكل متوسط، وأوصت الدراسة بضرورة توعية المجتمع وأصحاب المصالح بموضوعي المسؤولية والمحاسبة الإبداعية.

➤ العازمي يوسف مرضي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي:¹

الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير قدمت بجامعة عمان العربية سنة 2013، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور مدقق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من خلال استبانة وزعت على عينة متكونة من (07) شركات، تم التوصل إلى عدة نتائج كان أهمها أنه توجد علاقة ذات دلالة للإجراء التنظيمي لأداء مدقق الحسابات وممارسات المحاسبة الإبداعية، كما توجد علاقة للشك المهني لمدقق الحسابات وممارسات المحاسبة الإبداعية، توجد فروق ذات دلالة إحصائية لدور مدقق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزي إلى الخصائص الديموغرافية لمدقق الحسابات، ومنه أوصت الدراسة بتوجيه المدققين نحو المنهجية الملائمة للتعرف على الممارسات الإبداعية في الشركات محل التدقيق، ضرورة عدم التزام مكتب التدقيق مع الشركات محل التدقيق لفترات طويلة، كما أن تنوع الحالات التي يتعامل معها المدقق تساهم في توسيع إدراكه على المستوى المهني وبالتالي المساهمة في الحد من الممارسات الإبداعية.

➤ باخجة عبد الله محمد طالب، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبية الدولية:²

الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير قدمت بجامعة السليمانية بالعراق سنة 2013، هدفت إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة من قبل الشركات المساهمة العامة الأردنية، ولتحقيق

¹ العازمي يوسف مرضي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، الأردن، 2013.

² باخجة عبد الله محمد طالب، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبية الدولية، رسالة ماجستير، جامعة السليمانية، العراق، 2013.

هذا الهدف، قام الباحث بتطوير استبانة وتوزيعها على عينة مكونة من 164 مدققاً قانونياً و 73 شركة أردنية مساهمة عامة، **وتوصلت الدراسة** إلى أن الشركات الأردنية تمارس مختلف أساليب المحاسبة الإبداعية بدرجات متفاوتة، كذلك فإنها تتلاعب بالإيرادات والدخول والمصاريف والالتزامات والأصول، **واستناداً للنتائج** التي تم التوصل إليها، تم تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية في الشركات الأردنية، **وأوصت الدراسة** ببحث المحاسبين القانونيين على تطبيق الإستراتيجية المقترحة، وضرورة العمل على تطوير التشريعات والأنظمة التي تنظم عمل المحاسبين القانونيين الخارجيين ليتمكنوا من ممارسة أعمالهم باستقلالية بعيداً عن تأثيرات مديري الشركات وضغوطهم.

➤ **ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي:**¹

الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير قدمت بجامعة الشرق الأوسط بالأردن سنة 2013، **هدفت الدراسة إلى** التعرف على نطاق المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية، وذلك من خلال دراسة ميدانية، **ولتحقيق هدف الدراسة** تم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة الدراسة المتكونة من (261) مستجيباً، **وأشارت نتائج الدراسة إلى** وجود تأثير لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية بيانات قائمة التدفقات النقدية، كما تبين أنه يوجد إدراك لدى المحاسبين والمدققين لأساليب المحاسبة الإبداعية، وعلى ضوء النتائج **أوصت الدراسة** بضرورة إيلاء إجراءات المحاسبة الإبداعية ما تستحقه من الاهتمام، وإصدار المزيد من القوانين الحازمة التي تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفرض العقوبات الشديدة على معدي القوائم المالية الذين يقومون بممارسات المحاسبة الإبداعية.

¹ ميساء محمد سعد أبو تمام، **مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي**، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2013.

➤ عماد سليم الآغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية:¹

الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة على مستوى جامعة الأزهر بغزة سنة 2011، والتي هدفت إلى التعرف على دور مبادئ حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية وذلك بإسقاطها على حالة البنوك الفلسطينية، ولتحقيق هذا الهدف تم استخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات من أفراد مجتمع الدراسة المكون من مدققي الحسابات الداخليين والخارجيين للبنوك الفلسطينية وكذا مفتشي سلطة النقد، ولغرض تحليل البيانات واختبار الفرضيات استخدمت الدراسة برنامج الحزمة الإحصائية SPSS، وتوصلت الدراسة إلى أن مبادئ حوكمة الشركات والمتمثلة في مبدأ حقوق المساهمين، المعاملة المتكافئة للمساهمين، حقوق أصحاب المصالح، الإفصاح والشفافية، مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة، ضمان الأساس اللازم لتفعيل إطار الحوكمة، يلعب كل منها دوراً فاعلاً في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن البنوك الفلسطينية.

➤ القضاة علاء محمد، مدى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المدققين الخارجيين:²

الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير قدمت بجامعة اليرموك سنة 2011، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية وكذلك معرفة أثر بعض المتغيرات الديمغرافية والوظيفية والمؤسسية على تقدير المدققين الخارجيين لمدى استخدام الشركات لأساليب المحاسبة الإبداعية في إعداد قوائمها المالية، وتم تطوير استبانة لغايات تحقيق أهداف الدراسة، وتوزيعها على عينة عشوائية بلغ قوامها 160 مدققاً خارجياً، وتوصلت الدراسة إلى أن هنالك درجة تطبيق متدنية لأساليب المحاسبة الإبداعية من قبل الشركات المساهمة العامة الأردنية في جميع قوائمها المالية وذلك من وجهة نظر المدققين الخارجيين، وبناء على ذلك، أوصت الدراسة بضرورة أن يولي المدققون الخارجيون جميع عناصر ومكونات قائمة الميزانية العمومية وقائمة

¹ عماد سليم الآغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية، مذكرة ماجستير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2011.

² القضاة علاء محمد، مدى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المدققين الخارجيين، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، الأردن، 2011.

الدخل وقائمة التدفقات النقدية الاهتمام الكافي للتعرف على أية ممارسات لأساليب المحاسبة الإبداعية وضرورة قيام جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بتنظيم دورات تدريبية للمدققين لمتابعة التطورات التي تحدث في معايير المحاسبة والتدقيق الدولي والممارسات الدالة على المحاسبة.

➤ ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية¹

الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة على مستوى جامعة الشرق الأوسط بالأردن سنة 2009، **هدفت** الدراسة لمعرفة هل تمارس إدارة الشركات المساهمة العامة الأردنية أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية عند إعداد البيانات العامة وكذا لمعرفة دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثارها على موثوقية البيانات المالية، كما سعت لتبيان أهمية خاصة موثوقية البيانات المالية ودورها في اتخاذ القرارات، بالإضافة إلى التعرف على أشكال التحيز في القياس المحاسبي، لتحقيق ذلك تم استطلاع آراء أفراد عينة الدراسة والمتمثلة في المدققين والمحاسبين وموظفي الشركات، **توصلت الدراسة** إلى أن التحدي الأكبر للمحاسبة الإبداعية لا ينحصر في البعد الفني للمحاسبة وإنما يتجاوز إلى البعد الأخلاقي للمحاسبين وهو أكثر خطورة على مستقبل مهنة المحاسبة، وأهم ما **أوصت به الدراسة** ضرورة أن يولي المدققين الخارجيين الاهتمام الكافي بجميع عناصر ومكونات القوائم المالية للتعرف على كافة الممارسات المحتمل تطبيقها.

➤ عدي منذر لطفي جرار، تطوير إستراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية²

الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة بجامعة عمان العربية بالأردن سنة 2006، **هدفت** الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة من قبل شركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر مديري وموظفي أقسام المحاسبة، ومدققي الحسابات القانونيين، وتطوير

¹ ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2009.

² عدي منذر لطفي جرار، تطوير إستراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية، الأردن، 2006.

استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام هذه الأساليب، ولتحقيق هذه الأهداف قام الباحث بتطوير استمارة تم توزيعها على عينة الدراسة، توصلت الدراسة إلى أن الشركات الأردنية المساهمة تمارس مختلف أساليب المحاسبة الإبداعية بدرجات متفاوتة، كما تتلاعب هذه الشركات بالإيرادات والمصاريف والأصول، إضافة إلى ممارستها عمليات تضليل في قائمة الدخل والميزانية وقائمة التدفقات النقدية، ومنه قام الباحث باقتراح مجموعة من الخطوات لتطبيقها من قبل المحاسبين للحد من الآثار السلبية لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، كما أوصت الدراسة بحث المحاسبين القانونيين على تطبيق الإجراءات المقترحة، وضرورة إصدار تشريعات وأنظمة تدفع الشركات لفصل الملكية عن الإدارة.

• دراسات سابقة تناولت موضوع المراجعة الجبائية والتهرب الضريبي:

فيما يلي سنقدم بعض من الدراسات السابقة التي تناولت متغير المراجعة الجبائية والتهرب الضريبي من خلال ذكر عنوان الدراسة، الجامعة، السنة التي تمت فيها، أهدافها وأهم النتائج التي توصلت إليها، إضافة إلى التوصيات التي خرجت بها.

➤ رواد داود، تقييم دور الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي:¹

الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة على مستوى كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، الجمهورية العربية السورية سنة 2015، هدفت الدراسة إلى تقييم واقع الرقابة الضريبية في الدوائر الضريبية في سوريا وأثر ذلك على التهرب الضريبي، من هذا المنطلق تم تقييم إجراءات الرقابة في الدوائر الضريبية للحد من التهرب الضريبي، باستخدام مؤشرات فيتو تانزي لقياس فعالية نظام الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، لغرض الوصول للنتائج تم تصميم استبانة كأداة لجمع البيانات، توصلت الدراسة إلى أن إجراءات الرقابة الضريبية غير مكتملة التطبيق، كما أن المطبق منها غير فعال إذ أن قلة كفاءة الإدارة الضريبية وقلة عناصرها وضعف تجهيزاتها يساهم في ضعف إجراءات الرقابة الضريبية، والتي بدورها تؤثر في تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي، فإجراءات الرقابة الضريبية تتميز بنقص الفعالية في مكافحة التهرب الضريبي، نظرا لعدم تطابقها مع مؤشرات الجودة والفعالية لفيتو تانزي.

¹ رواد داود، تقييم دور الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، الجمهورية العربية السورية، 2015.

➤ أحمد بساس، أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر¹

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه مقدمة على مستوى جامعة الأغواط بالجزائر سنة 2013، والتي هدفت إلى توضيح أثر الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية بالجزائر، استخدم الباحث كل من المنهج الوصفي والتحليلي وكذا المنهج التطبيقي ضمن الدراسة الميدانية، كان من أبرز نتائجها أن المراقبة الجبائية تعتبر الوسيلة الأولى لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، من خلال مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة الضريبية وتحمي المكلفين، إلا أن فعالية النظام الضريبي الجزائري تصطدم بعدم تمكنه من إيجاد حل ناجع للمعاملات الالكترونية، كما توصلت الدراسة إلى أن المشرع الجزائري استطاع تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي من خلال استخلاص النتيجة الجبائية من النتيجة المحاسبية، أوصت الدراسة بالتوسع في أسلوب الاقتطاع من المصدر كوسيلة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، إضافة إلى ضرورة وضع استراتيجية وطنية لمكافحة التهرب الضريبي من خلال دراسات كمية.

➤ قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين²

الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة على مستوى جامعة المدية سنة 2009، والتي هدفت إلى إبراز الأجهزة المكلفة بالقيام بالرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الضريبي، مع أهم الوسائل والإجراءات المتخذة لذلك، إضافة إلى إبراز المعوقات التي تحد من كفاءتها، ولتحقيق ذلك قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي والمنهج الاستقرائي إضافة إلى المنهج التحليلي، وكان من أبرز نتائج الدراسة أن الرقابة الجبائية تتميز بنقص الفعالية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي نظرا لعدم تطابقها مع مؤشرات فيتو تانزي، وعليه أوصت الدراسة بوضع نظم رقابية فعالة تمتاز بالدقة والسرعة واكتشاف المخالفات المرتكبة مع تقرير عقوبات شديدة على المكلفين المتهربين.

¹ أحمد بساس، أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الأغواط، 2013/2014.

² قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، رسالة ماجستير، جامعة المدية الجزائر، 2008/2009.

➤ بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية:¹

الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة على مستوى جامعة الجزائر سنة 2014، والتي هدفت إلى تناول أشكال الرقابة الجبائية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية بالإضافة إلى إبراز أهمية نتائج الرقابة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المكتتبه، وكان من أبرز النتائج أن هناك نظرة سلبية للمكلف إتجاه الإدارة الجبائية على أنها تنتقص من حقوقهم المالية وبأنها مجرد إدارة تسلط الجزاءات، من أجل ذلك أوصت الدراسة بضرورة فتح مجال للتواصل الدائم بينهم وكذلك توعية المكلفين بحقوقهم.

خلاصة:

تم خلال هذا العنصر عرض الدراسات السابقة الخاصة بموضوعنا من خلال تصنيفها حسب متغيرات الدراسة بدءا بالدراسات التي تناولت موضوع إدارة الأرباح ، لتليها الدراسات التي تناولت موضوع المحاسبة الإبداعية ، لنختم بالدراسات التي تناولت موضوع المراجعة الجبائية و التهرب الضريبي، وهذا تمهيدا للعنصر الموالي الخاص بتفريغ وتحليل الدراسات السابقة.

❖ تفريغ وتحليل الدراسات السابقة

بعد عرض الدراسات السابقة، سنقوم بتفريغها ضمن جدول يتضمن اسم الباحث والبلد وسنة الدراسة، المشكلة البحثية، الهدف من الدراسة، المنهجية المتبعة وأدوات الدراسة، إضافة إلى أهم النتائج المتوصل إليها والتوصيات، لنصل بعد ذلك إلى استخلاص أوجه الاختلاف والاتفاق بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

• تفريغ الدراسات السابقة

بعد الانتهاء من عرض الدراسات السابقة، ندرج الجدول التالي لتوضيح أهم النقاط الموجودة في كل دراسة من الدراسات السابقة لنتمكن من استقراءها لتكوين قاعدة وخلفية نظرية لموضوعنا الحالي:

¹ بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2014/2013.

الجدول رقم (01): تفريغ الدراسات السابقة

الباحث/سنة الدراسة/ البلد	المشكلة البحثية عنوان الدراسة	هدف الدراسة	منهجية و أسلوب الدراسة الأدوات	أهم النتائج	التوصيات
محمد الطيب الياس فضل الله دكتوراه 2018 السودان	أثر جودة التحاسب الضريبي في الحد من الممارسات المهنية الخلاقة في إعداد التقارير المالية وتحسين نوعية المعلومات المحاسبية.	معرفة دور جودة المحاسبية الضريبية في الحد من تلك الممارسات المهنية الخالقة.		تساعد جودة المحاسبة الضريبية في الحد من الممارسات المهنية الخلاقة وزيادة الشفافية في المعلومات المالية.	الاهتمام المستمر بالممارسات المهنية الخلاقة وأساليب تطبيقها وطرق اكتشافها والوسائل التي تساعد من حدها عند إجراء المحاسبة الضريبية.
راسدي صبرينة دكتوراه 2017 الجزائر	أثر المحاسبة الإبداعية على قياس و تقييم أداء المؤسسات.	تحليل مدى أهمية لجوء إدارة المؤسسات الجزائرية لممارسة المحاسبة الإبداعية وانعكاساتها على تقييم أدائها.	تحليل بيانات مجموعة من المؤسسات في ولاية بجاية خلال الفترة من 2011 إلى 2014،	مؤسسات ولاية بجاية تتلاعب فعلا بأرباحها تجاه تخفيضها لتحقيق بعض النتائج المستهدفة والمتمثلة أساسا في التهرب الضريبي، لا تؤثر هذه الممارسات على قياس الأداء.	ضرورة زيادة تفعيل الدور الرقابي للدولة وكذلك المدقق الخارجي للحد من عمليات ممارسات المؤسسات للتلاعب المحاسبي.
عادل خالدي أطروحة دكتوراه 2017 الجزائر	الإبداع المحاسبي و تأثيره بالإستراتيجية المالية للمؤسسة.	معرفة العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والاستراتيجية المالية لجميع المؤسسات الفرنسية المسجلة بمؤشر CAC40 للفترة الممتدة من سنة 2011 إلى 2014.	استخدام نموذج جونز المعدل يقيس مدى استخدام المؤسسات محل الدراسة للمحاسبة الإبداعية، النموذج الثاني يقيس مدى تأثير الاستراتيجيات المالية للمؤسسة على ممارستها لأساليب المحاسبة الإبداعية.	المؤسسات الفرنسية تلجأ إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية للتأثير على استقرار الدخل، لمصلحة ذاتية للإدارة، لدوافع المصالح الضريبية، تفادي التكاليف السياسية وتكاليف عقود الدين.	
خمقاني بدر الزمان دكتوراه 2016 الجزائر	نحو نموذج لاكتشاف واستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية في ظل النظام المحاسبي المالي.	تحليل ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات البترولية العاملة بالجزائر ومحاولة استبعادها من التقارير المالية.	بناء نموذج يتضمن المستحقات الإختبارية كمؤشر على ممارسات المحاسبة الإبداعية و قد تم تطبيقه على خمسة شركات سنتي 2012 و 2013	استغلال المرونة الموجودة في السياسات المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي والمالي من قبل الشركات المدروسة، مساهمة إجراءات النموذج المقترح في	بضرورة تضيق الخيارات المتاحة في السياسات المحاسبية للنظام المالي، وكذا الاستفادة من الإجراءات المقترحة.

	استبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية.				
نفاع علاء مصطفى أحمد الأردن 2015	أثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	التعرف على أثر التزام المدقق الخارجي بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.	استبانة وزعت على 80 مدققاً خارجياً في الأردن. استخدم الباحث بعض المقاييس الإحصائية.	المدققين الخارجيين يعتبرون التزام المدقق الخارجي بالإجراءات التحليلية يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بدرجة عالية عند الالتزام في تطبيقها على القوائم المالية.	إجراء المزيد من الدراسات المستقبلية تتعلق بالإجراءات التحليلية والمحاسبة الإبداعية.
العلجوني أسال سليمان سالم ماجستير الأردن 2015	دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية الخدمية.	للتعرف على دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بموثوقية البيانات المالية.	استبانة على عينة مكونة من 136 موظفاً من أعضاء لجان التدقيق.	هناك دوراً ملموساً للجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بموثوقية البيانات المالية.	ضرورة إعطاء لجان التدقيق دوراً فاعلاً لما تقدمه من وظائف إشرافية ورقابية تساهم في ترشيدها القرارات لأطراف مختلفة.
فداوي أمينة دكتوراه الجزائر 2014	دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	التعرف على دور ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	إسقاط الدراسة النظرية على عينة مكونة من 50 شركة مساهمة فرنسية مسجلة بمؤشر SBF250 خلال الفترة الممتدة من 2007م إلى 2009م.	العينة المدروسة تمارس المحاسبة الإبداعية من خلال استخدامها للمستحقات الاختيارية بشكل سالب هبوطاً سعياً منها لتخفيف تقلبات الدخل بنقله من سنوات الدخل المرتفع إلى سنوات الدخل المتدني، جودة ركائز حوكمة الشركات في العينة المدروسة.	تفعيل ركيزة إدارة المخاطر من خلال إنشاء خلية مختصة بدراسة محيط المؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار خطر المحاسبة الإبداعية.
أحمد عماد الدين رزق دفع الله. ماجستير السودان 2014	دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية بالتطبيق على شركات التأمين السودانية.	اختبار ما إذا كانت شركات التأمين السودانية تمارس المحاسبة الإبداعية.	الاستبيان في جمع البيانات من شركات التأمين السودانية.	هناك بعض شركات التأمين بالسودان تمارس ممارسات المحاسبة الإبداعية. تتحكم شركات التأمين بالسودان في التقديرات المحاسبية لمبالغ مخصص تقلبات	ضرورة بث الوعي لتوضيح المحاسبة الإبداعية و بيان أضرارها، بالإضافة إلى ضرورة الاهتمام بالتنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني، ضرورة مراجعة السياسات المحاسبية

البديلة التي بها مرونة.	معدلات الخسائر.				
بضرورة إعطاء لجان التدقيق دوراً فاعلاً لما تقدمه من وظائف إشرافية ورقابية تساهم في ترشيد القرارات لأطراف مختلفة.	هناك دوراً ملموساً للجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بموثوقية البيانات المالية، لجان التدقيق تمارس إجراءات وأساليب للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	توزيع استبانة على عينة مكونة من 136 موظفاً من أعضاء لجان التدقيق.	التعرف على دور مقومات محاسبة المسؤولية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في البنوك الأردنية.	دور محاسبة المسؤولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البنوك.	محمد محمود محمد بني هاني. ماجستير الأردن 2013
ضرورة إيلاء إجراءات المحاسبة الإبداعية ما تستحقه من الاهتمام والدراسة، وذلك بغية المحافظة على سلامة البيانات المالية للشركات وحفظ أموالها.	وجود تأثير لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية بيانات قائمة التدفقات النقدية، كما تبين أنه يوجد إدراك لدى المحاسبين والمدققين ومستخدمي البيانات المالية لذلك.	تصميم استبانة وتوزيعها على عينة الدراسة المتكونة من (261) مستجيباً.	بالتعرف على ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية، وذلك من خلال دراسة ميدانية في الشركات الصناعية.	مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي.	ميساء محمد سعد أبو تمام. ماجستير الأردن 2013
بتوجيه المدققين نحو المنهجية الملائمة للتعرف على الممارسات الإبداعية في الشركات محل التدقيق، تنويع الحالات التي يتعامل معها المدقق.	توجد علاقة ذات دلالة للإجراء التنظيمي لأداء مدقق الحسابات وممارسات المحاسبة الإبداعية، توجد علاقة للشك المهني لمدقق الحسابات و ممارسات المحاسبة الإبداعية،	استبانة وزعت على عينة مكونة من (7) شركات، اشتملت وحدة المعاينة على (120) فرداً،	التعرف على دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية الكويتية.	دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتية.	العازمي يوسف مرضی الأردن ماجستير 2013
تم تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، شملت مجموعة من الخطوات والإجراءات المقترحة تطبيقها.	الشركات الأردنية المساهمة العامة تمارس مختلف أساليب المحاسبة الإبداعية بدرجات متفاوتة،	تطوير استبانة تتضمن فقرات تمثل مجمل أساليب المحاسبة الإبداعية المتوقع ممارستها، وتوزيعها على عينة مكونة من 164 مدققاً قانونياً و 7 شركة	التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة من قبل الشركات المساهمة العامة الأردنية.	تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبية الدولية.	باخجة عبد الله محمد طالب. ماجستير العراق 2013

		أردنية مساهمة عامة.			
القضاة علاء محمد ماجستير الأردن 2011	مدى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المدققين الخارجيين.	التعرف على مدى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المدققين الخارجيين، أثر بعض المتغيرات على تقدير المدققين الخارجيين.	تطوير استبانة لغايات تحقيق أهداف الدراسة، وتوزيعها على عينة عشوائية بلغ قوامها 160 مدققاً.	هنالك درجة تطبيق متدنية لأساليب المحاسبة الإبداعية من قبل الشركات المساهمة العامة الأردنية في جميع قوائمها المالية.	ضرورة أن يولي المدققون الخارجيون عند تنفيذ عملية التدقيق الاهتمام الكافي للتعرف على أية ممارسات لأساليب المحاسبة الإبداعية وضرورة قيام جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بتنظيم دورات تدريبية للمدققين لمتابعة التطورات التي تحدث.
ليندا حسن نمر الحلبي ماجستير الأردن 2009	دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية	معرفة هل تمارس إدارة الشركات المساهمة العامة الأردنية أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية عند إعداد البيانات العامة وكذا لمعرفة دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثارها على موثوقية البيانات المالية.	استطلاع آراء أفراد عينة الدراسة والمتمثلة في المدققين والمحللين وموظفي الشركات.	التحدي الأكبر للمحاسبة الإبداعية لا ينحصر في البعد الفني للمحاسبة وإنما يتجاوز إلى البعد الأخلاقي للمحاسبين وهو أكثر خطورة على مستقل مهنة المحاسبة.	ضرورة أن يولي المدققين الخارجيين الاهتمام الكافي بجميع عناصر ومكونات القوائم المالية للتعرف على كافة الممارسات المحتمل تطبيقها.
الجنابدة عصام علي أحمد الأردن 2008	أثر التجارة الالكترونية في زيادة استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية في البنوك التجارية الأردنية من وجهة نظر المدقق الخارجي.	إبراز تأثير استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية ودور مجلس معايير المحاسبة الدولية في الحد منها ومن ثم بيان الفجوات الموجودة في المعايير المحاسبية .	بتصميم وتوزيع استبانة على عينة من المحاسبين والمدققين.	وجود أهمية لاستخدام معايير المحاسبة الدولية في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تظهر في تطبيق المعايير الدولية لإنتاج معلومات محاسبية ذات جودة عالية. في ظل هذه النتيجة	ضرورة العمل على بث الوعي الكافي حول المحاسبة الإبداعية وممارستها بالوسائل الصحيحة، بسرعة إصدار القوانين والتشريعات اللازمة التي تكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتساعد على الحد منها.
عدي منذر لطفي جرار رسالة ماجستير الأردن	تطوير إستراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات	التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة من قبل شركات المساهمة	تطوير استمارة وتوزيعها على عينة الدراسة.	الشركات الأردنية المساهمة تمارس مختلف أساليب المحاسبة الإبداعية	باقتراح مجموعة من الخطوات لتطبيقها من قبل المحاسبين للحد من الآثار السلبية لاستخدام أساليب

2006	المساهمة العامة الأردنية.	العامة الأردنية من وجهة نظر مديري و موظفي أقسام المحاسبة، و مدققي الحسابات القانونيين.	بدرجات متفاوتة، كما تتلاعب هذه الشركات بالإيرادات والمصاريف والأصول.	المحاسبة الإبداعية، حيث المحاسبين القانونيين على تطبيق الإجراءات المقترحة.
عماد سليم الآغا رسالة ماجستير فلسطين 2011	دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية.	التعرف على دور مبادئ حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية.	تطوير استبانة وتوزيعها على عينة الدراسة.	مبادئ حوكمة الشركات تلعب دورا فاعلا في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية.

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الدراسات السابقة المعروضة.

• أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

بعد تفريغ محتوى الدراسات السابقة ضمن الجدول السابق نصل الآن إلى تحديد أوجه الاختلاف بينها و بين الدراسة الحالية.

✓ دراستنا الحالية وما يميزها عن الدراسات السابقة

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة هو أنها تحاول ربط مفهوم وممارسات المحاسبة الإبداعية بظاهرة التهرب الضريبي التي أنهكت الاقتصاد الوطني في ظل غياب الوعي لدى المكلفين بضرورة المساهمة في تمويل ميزانية الدولة التي كانت في وقت مضى تعتمد بصفة كبيرة على عوائد النفط، وعند استقراء وتحليل الدراسات السابقة نجد أنها ركزت على استخدام تلك الممارسات لتضخيم الأرباح وهو ما لا يتماشى كثيرا مع طبيعة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية غير المدرجة في البورصة فتضخيم الأرباح وزيادة قيمة الأسهم بصفة وهمية ليس من أهدافها الأساسية، كذلك قامت الدراسات السابقة بتناول متغير المحاسبة الإبداعية من خلال ربطه بمتغيرات أخرى كجودة البيانات، الحوكمة، المراجعة الخارجية، بينما دراستنا ركزت على ربطه بظاهرة التهرب الضريبي ودور المراجعة الجبائية في الكشف عن تلك الممارسات والحد منها.

✓ أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

وقد اختلفت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة من حيث:

- اختلاف الأهداف التي سعت لتحقيقها

فمن هذه الدراسات من سعت للتعرف على دور لجان التدقيق وكذا المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأخرى هدفت إلى معرفة العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والاستراتيجية المالية، ومنها ما سعى إلى معرفة مدى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة من قبل المؤسسات والتعرف على تلك الأساليب في مختلف القوائم المالية، وهناك من تناولت دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، بينما الهدف من دراستنا هو بحث أشكال وممارسات المحاسبة الإبداعية في محاسبة عينة من المؤسسات الجزائرية والتي تؤدي أساساً إلى تخفيض الوعاء الضريبي، وكذلك توضيح العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والمراجعة الجبائية وتحديد الدور الذي يمكن أن تساهم به هذه الأخيرة في تخفيض هذا الأثر السلبي على الوعاء الضريبي واسترجاع ولو جزء من حقوق الخزينة العمومية.

- اختلاف المضمون

تتميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة من حيث المضمون، حيث أن الدراسات السابقة بعضها بحث في موضوع المراجعة الجبائية وعلاقتها بالتهرب الضريبي وأخرى بحثت بالمحاسبة الإبداعية، وهدفت إلى تسليط الضوء على هذه المواضيع بشكل منفرد، أما هذه الدراسة فتبحث في الموضوعين (المحاسبة الإبداعية والمراجعة الجبائية) بشكل متزامن ومتربط فهي تبحث السبب والأثر من حيث تركيزها على أثر المراجعة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وهذا ما يميزها عن الدراسات السابقة الأخرى.

- اختلاف الزمان والمكان (البيئة)

يكمن الاختلاف كذلك في مكان وزمان الدراسة مقارنة بالدراسات السابقة.

- اختلاف التوجه

بمقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة، نجد أن جميعها تطرقت لموضوع المحاسبة الإبداعية من جانب الزيادة في حجم الأرباح وتضخيمها، أما الدراسة الحالية فقد تطرقت للممارسات التي تتم بهدف التقليل من الأرباح وبوجه الخصوص تخفيض الوعاء الضريبي.

كما لاحظنا قيام كثير من الدراسات بربط موضوع الحوكمة مع ممارسات المحاسبة الإبداعية بوجه عام دون الخوض في تفاصيل تلك الممارسات والهدف منها، أما الدراسة الحالية فقد تطرقت بوجه الخصوص إلى الممارسات السلبية التي تتم بهدف التقليل من النتيجة وبالتالي الوعاء الضريبي والتهرب من الضرائب.

وهنا يمكن القول بأن ما يميز هذه الدراسة أنها جاءت موضحة للدور الفعال الذي تقوم به المراجعة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية المؤدية للتقليل من الوعاء الضريبي.

❖ تأثير ندرة الدراسات السابقة على الدراسة الحالية

ندرة الدراسات السابقة شكل لنا جانبين إحداها سلبي وهو ندرة المراجع وعدم القدرة على تكوين خلفية كبيرة حول الموضوع في البيئة الجزائرية رغم أن الممارسات موجودة منذ القدم إلا أن ظهور هذا المصطلح خارج الوسط الأكاديمي جعل القليل من الباحثين يهتمون بالبحث فيها فالأغلبية يتوجهون للمواضيع التي لها خلفية كبيرة حتى يسهل عليهم البحث، الجانب الإيجابي هو حداثة الموضوع خاصة مع الأحداث الأخيرة التي تعرفها الجزائر وما أثبتته جائحة فيروس كورونا التي أظهرت للعلن هشاشة النظام الاقتصادي الريعي والذي تأثر كثيرا بانهيار أسعار البترول التي عرفت انتكاسة تاريخية خاصة خلال شهر مارس وأفريل وماي من عام 2020 ما جعل الجزائر تعيد حساباتها من جديد إضافة إلى تخفيض ميزانية سوناطراك إلى النصف، وهذا ما جعله موضوع الساعة إن صح التعبير وموضوع يلقي اهتمام كبير فالمحاسبة الإبداعية ليست مقياس يدرس كالمحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية وإنما هو نتاج ممارسات تراكمت على مر الزمان و كل وضعية ينتج عنها ممارسات تختلف عن وضعية أخرى وهذا باختلاف أهداف المعدين للقوائم المالية.

❖ نظرة عن الدراسات الجزائرية حول موضوع المحاسبة الإبداعية

بما أن دراستنا قدمت من طرف طالبة جزائرية على مؤسسات في بيئة اقتصادية جزائرية ووفقا للقوانين الجبائية الجزائرية ارتأينا إحصاء الدراسات التي تناولت موضوع المحاسبة الإبداعية في الجزائر من خلال إجراء مسح على مستوى موقع البوابة الوطنية للإشعار على مواضيع الدكتوراه Pnst.

وكانت نتيجة البحث في الدراسات الجزائرية ما يلي:

الجدول رقم (02): حوصلة عن الدراسات السابقة الجزائرية

الإسم و اللقب	العنوان	نوع الدراسة	الجامعة	السنة	مناقشة أم لا
1 سبيعة ناهد	دور حوكمة الشركات في الحد من سلبات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية	دكتوراه	جامعة بسكرة	2012	لا
2 راصدي صبرينة	أثر المحاسبة الإبداعية على قياس وتقييم أداء المؤسسات	دكتوراه	جامعة البليدة	2018	نعم
3 أمينة فداوي	دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	دكتوراه	جامعة عنابة	2014	نعم
4 ياسين بشير	دور الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة حالة-	دكتوراه	جامعة سطيف	2017	لا
5 حيرش يونس	المراجعة الداخلية كآلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتعزيز حوكمة الشركات	دكتوراه	جامعة الجزائر 3	2016	لا
6 سعدي فارس	ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الاقتصادية الجزائرية وأثرها على موثوقية وملائمة المعلومات المالية في ظل توجه نحو تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية	دكتوراه	جامعة البليدة	2019	لا
7 حداي سارة	دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المالية دراسة حالة مجموعة من شركات محافظة الحسابات والشركات الجزائرية.	دكتوراه	جامعة مسيلة	2016	لا
8 لعروسي آسيا	تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر	دكتوراه	المسيلة	2016	لا
9 مومن فاطمة الزهرة	أثر الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي على مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية-	دكتوراه	جامعة الواد	2018	لا
10 زنودة إيمان	المحاسبة الإبداعية وإشكالية التسيير الضريبي دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية.	دكتوراه	جامعة بسكرة	2018	لا
11 طالب فاتح	مدى إدراك المدقق الخارجي لممارسات المحاسبة الإبداعية والإجراءات المناسبة للكشف عنها.	دكتوراه	جامعة بومرداس	2018	لا
12 أمينة قوشيش	أثر الرقابة الجبائية على ممارسة المحاسبة الإبداعية- دراسة عينة من	دكتوراه	جامعة	2019	لا

		المسيلة		المؤسسات لدى مديرية الضرائب بولاية سطيف-		
لا	2019	جامعة البويرة	دكتوراه	فعالية التدقيق الخارجي في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين في الجزائر -	حلاسي خولة	13
لا	2019	تيسمسيلت	دكتوراه	دور آليات الحوكمة في تأطير المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات التأمين - دراسة حالة -	بغداد امحمد	14
لا	2019	جامعة بسكرة	دكتوراه	استخدام آليات حوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.	عوادي عبد القادر	15

المصدر: من إعداد الطالبة استناد إلى موقع البوابة الوطنية للإشعار عن الأطروحات:

<https://www.pnst.cerist.dz/>

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن تناول موضوع المحاسبة الإبداعية في الدراسات الجزائرية حديث، حيث تعود أول دراسة إلى أطروحة دكتوراه علوم مسجلة سنة 2012 غير مناقشة لغاية اليوم، تليها ثاني أطروحة في الموضوع سنة 2014، لتليها تسجيلات أخرى من 2016 إلى 2020، ومن بين 16 موضوع في الجزائر حول المحاسبة الإبداعية تمت مناقشة عمليين فقط، وبالتالي الأطروحات السابقة لنا في الموضوع هي دراستين فقط كما أنها تشترك مع دراستنا في متغير واحد فقط ألا وهو المحاسبة الإبداعية.

ما نلاحظه خلال هذا الجدول أيضا هو أنه لا توجد ولا أطروحة جزائرية من الدراسات السابقة لموضوعنا تناولت الربط بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وإشكالية التهرب الضريبي، فعند استقراء الجدول نجد أن أغلب الدراسات ربطت المحاسبة الإبداعية بالحوكمة (06 من 16 أطروحة)، وبالتالي هو ربط جديد بين متغيرين لم يسبق الإشارة لهما، فيما يخص الدراسات التي تم تسجيلها بعد 2017 يعني بعد تسجيلنا للموضوع، صحيح أنها لا تدخل ضمن الدراسات السابقة كونها لم تسبق موضوعنا ولم تناقش بعد، لكن ارتأينا أنه ممكن الإشارة إليها لتكوين نظرة عن اهتمام الباحثين بهذا الموضوع في السنوات الأخيرة حيث نجد أنه حسب التسلسل الزمني يمكن استنتاج ما يلي:

الجدول رقم (03): تناول موضوع المحاسبة الإبداعية ضمن الدراسات الجزائرية

السنوات	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
عدد الدراسات	01	00	01	00	03	01	04	05

المصدر: استنادا إلى موقع البوابة الوطنية للإشعار عن الأطروحات:

<https://www.pnst.cerist.dz/>

وهذا إن دل على شيء فإنه يدل على أن الموضوع لا يزال حديث والاهتمام بالبحث فيه يتزايد في السنوات الأخيرة في الجزائر، حيث نلاحظ تسجيل 05 مواضيع في المحاسبة الإبداعية سنة 2019.

تجدر الإشارة إلى القول أن أغلبية ما تم تقديمه في موضوع المحاسبة الإبداعية عبارة عن مقالات وليس دراسات أكاديمية في إطار التحضير للدكتوراه، وهذا ما يميز موضوعنا ويجعله يتسم بالحدثة ويستحق البحث فيه و تناوله من عدة جوانب يمكن أن يفتحها بحثنا كآفاق لبحوث أخرى في المستقبل يستفيد منها الطلبة المهتمين بموضوع المحاسبة الإبداعية ويكون هذا البحث كدراسة سابقة لهم لاكتشاف اتجاهات أخرى يمكن البحث فيها أو التعمق في نفس الموضوع على عينات أخرى أو في مكان وزمان مختلف.

الجانِب النظري

الفصل الأول

المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بالتهرب الضريبي

تمهيد

المبحث الأول: الإطار الفكري لممارسات المحاسبة الإبداعية

المبحث الثاني: تقديم عام للنظام الجبائي الجزائري مع الإشارة لأهمية

الجباية العادية في تمويل ميزانية الدولة

المبحث الثالث: علاقة ممارسات المحاسبة الإبداعية بظاهرة التهرب الضريبي

خلاصة الفصل الأول

الفصل الأول: المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بالتهرب الضريبي

تمهيد:

يمكن التعبير عن الجباية بعلاقة تعاقدية غير رسمية قائمة بين المؤسسة والمجتمع والمشرع، وهذا قصد تحقيق التوازن للأهداف المتعارضة لكل طرف منهم، حيث نجد أن المشرع يهدف إلى إحداث الإصلاح الاقتصادي واستقطاب الاستثمار، بينما تبحث الإدارة الجبائية على زيادة حصيلتها الجبائية، في حين أن المؤسسة الاقتصادية تسعى إلى التمتع بالإعفاءات الجبائية وكذا تخفيض وعائها الجبائي. وعليه، ومن أجل تحقيق الهدف المراد تلجأ المؤسسة إلى تقادي الضريبة كليا أو على الأقل التقليل من نطاق الاقتطاع الضريبي المفروض عليها. ولتحقيق ذلك، تقوم باستخدام جملة من الأساليب من بينها الأساليب المحاسبية التي تهدف إلى التلاعب بالحسابات قصد تغيير الحقائق وتخفيض الوعاء الضريبي، هذه الأساليب اصطلح عليها مصطلح المحاسبة الإبداعية.

وعليه، نستهل هذا الفصل بالإطار الفكري لممارسات المحاسبة الإبداعية، يليه تقديم عام للنظام الجبائي الجزائري ضمن ثاني مبحث، وآخر مبحث خصص لتشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، وهذا قصد إظهار العلاقة بينها وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول: الإطار الفكري لممارسات المحاسبة الإبداعية

لقد اختلف تعريف المحاسبة الإبداعية باختلاف توجهات الباحثين والكتاب من خلال دراساتهم وتحليلهم، لكن الجدير بالذكر أن المحاسبة الإبداعية ليست فرعاً من فروع المحاسبة مثل (المحاسبة الإدارية، المحاسبة-- المالية، محاسبة التكاليف...) وإنما هي مجموعة من الأساليب التي يبتدعها المحاسب من خلال ممارسته العملية وخبرته في المجال المحاسبي، حتى تظهر المبالغ الواردة في الكشوفات المالية بشكل يعكس مصالح طرف دون الأطراف الأخرى التي تتعامل مع المؤسسة مستغلاً في ذلك عدة أمور، كالخبرة المتراكمة نتيجة ممارسة العمل المحاسبي، و المرونة التي وفرتها المبادئ المحاسبية في الاختيار بين الطرائق والإجراءات المحاسبية الواجبة الإلتباع وغيرها.

وقد اصطلح مهنياً على تسمية الإجراءات الخفية للتلاعب في الكشوفات المالية بالعديد من المسميات، وذلك حسب ما جاء في أدبيات هذا المجال، فمنها على سبيل المثال مصطلح إدارة الأرباح، الهندسة المالية، تمهيد الدخل، المحاسبة التجميلية، وأخيراً المحاسبة الابتكارية أو المحاسبة الإبداعية، حيث يعتبر المصطلح المفضل في الولايات المتحدة الأمريكية وبشكل أكثر تحديداً في الأدبيات المتعلقة بالموضوع هو "إدارة الأرباح"، أما في أوروبا فالمصطلح المفضل هو "المحاسبة الإبداعية" و هو المصطلح الذي تبنيه خلال دراستنا، والذي سوف نعرضه في هذا المبحث من خلال ثلاثة مطالب مكملة لبعضها البعض قصد توضيح المفاهيم المتعلقة بالموضوع.

سنتناول في أول مطلب مفهوم المحاسبة الإبداعية، بينما نقدم خلال المطلب الثاني العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية، وأسباب ودوافع ممارستها، أما آخر مطلب فتم تخصيصه لذكر التقنيات والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية.

المطلب الأول: تحديد مفهوم المحاسبة الإبداعية

مثلاً تم ذكره سابقاً في تمهيد المبحث الأول، فإن هناك اختلاف في تعريف المحاسبة الإبداعية من قبل الباحثين والمختصين، وهذا راجع لاختلاف وجهات نظر كل منهم، وكذا كون أن هذا المصطلح ظهر خارج الوسط الأكاديمي للمحاسبة. وعليه، سنقوم مبدئياً بعرض مجموعة من التعاريف المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية، على أن يتم في الأخير تقديم تعريف شامل من وجهة نظرنا، والذي نتخذه كتعريف إجرائي للمحاسبة الإبداعية خلال دراستنا هذه.

من أبرز هذه التعاريف نذكر:

" المحاسبة الإبداعية مصطلح أطلق من طرف المهنيين والمعلقين (الصحفيين) بسوق الأوراق المالية، حيث تتجسد هذه الممارسات باستخدام المعايير المحاسبية بطريقة غير صحيحة بهدف تظليل المستثمرين من خلال إظهار النتائج التي يتوقعون رؤيتها، مثل النمو المتناسق للأرباح " ¹.

كما يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية على أنها " تحويل أرقام المحاسبة المالية مما هي عليه فعلياً إلى ما يرغب فيه المعد من خلال الاستفادة من القواعد الحالية و/أو تجاهل بعض هذه القواعد أو كلها " ².

كما تم تعريفها على أنها " تستغل الثغرات في السياسات المحاسبية وتعدد بدائلها ونقاط ضعفها المختلفة في سبيل إظهار البيانات المالية بغير صورتها الحقيقية، وبشكل يخدم فئة معينة مستفيدة من هذه الإجراءات الصورية على حساب باقي الفئات ذات المصلحة بالشركة، ولاسيما الإفصاح عن البيانات المالية " ³.

¹ Hervé stolowy, yuan ding, georgeos langlois, **Comptabilité et analyse financière – une perspective globale**, 4^e édition, de boeck supérieur s.a, 2017, p: 846.

² Ashok kumar gupta, **Creative accounting**, Indian journal of management science (IJMS), vol V, issue 2, decembre 2015, p: 58.

³ عباس حميد يحيى التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، **إدارة الإرباح**، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2015، ص ص: 32، 33.

وهناك من يرى أن " تقنيات وممارسات المحاسبة الإبداعية تؤدي إلى تغيير في الواقع بحيث تفي لأغراض معينة ".¹

إضافة إلى التعاريف المذكورة، فهناك من ينص على أن " المحاسبة الإبداعية مصطلح يطلق على عملية المحاسبة المالية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معارفهم بالقواعد المحاسبية، للتلاعب في الأرقام الواردة في حسابات المؤسسة ".²

وكتعريف أخير، فإن " المحاسبة الإبداعية هي ممارسات محاسبية تعمل على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم مرغوب فيها، ولكن تنحصر في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات في إطار قانوني لكنها قد تكون غير أخلاقية، إذا خرجت عن إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها تفقد صفة الإبداع وتصبح مجرد عمليات غش واحتيال. وتصبح تسمية المحاسبة الابتداعية أنسب لها من المحاسبة الإبداعية ".³

من خلال بحثنا وقراءتنا حول موضوع المحاسبة الإبداعية صادفتنا العديد من التعاريف الأخرى يصعب ذكرها جميعاً، تعبر عن وجهات نظر أصحابها فالمحاسبة الإبداعية من المفاهيم التي تختلف العديد من الباحثين في تحديدها، كما أن هناك من تطرق لها من جانب إيجابي و المتمثل في التطوير من خلال إيجاد حلول مبتكرة تساعد على توفير معلومات محاسبية صحيحة و فاعلة لخدمة المستفيدين منها، إلا أننا حصرنا التعريفات المقدمة ضمن الشكل السلبي لها حتى لا نخرج من الإطار الموضوعي لدراستنا.

¹ Radu vasile pop, The impact of creative accounting on financial audit, studia universitatis, economics series, vol 23, issue 4, 2013, p: 57.

² حسن عمر محمد، سعد الساكني، معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان الأردن، 2014، ص: 111.

³ عبد الله عبد الحكيم المبروك سالم، معايير التقارير المالية الدولية وممارسات المحاسبة الإبداعية، أطروحة دكتوراه، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، الأردن، 2012، ص: 43.

إلا أن المفاهيم التي يجمع عليها معظم المعرفين هي:

- تعد المحاسبة الإبداعية شكلا من أشكال التلاعب والاحتيال في ممارسات مهنة المحاسبة تقوم بتغيير القيم الحقيقية إلى قيم غير حقيقية وهذا ما يتنافى مع مبادئ إعداد القوائم المالية والخصائص النوعية* للمعلومة المالية؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية هي ممارسات تنحصر في إطار الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، لكنها تعتبر ممارسات غير أخلاقية؛
- يمتلك الممارسون للمحاسبة الإبداعية غالبا خبرة طويلة وقدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم المالية بالشكل الذي يرغبون فيه؛
- يتم اللجوء لهذه الممارسات لتحقيق أهداف محددة أو لخدمة فئة معينة مستفيدة من هذه الإجراءات وبالتالي فهي عملية مخططة لتحقيق أهداف خاصة.

في ضوء قراءة ما جاء في التعاريف المذكورة أعلاه والتي تعبر عن وجهات نظر وآراء مختلفة. يمكن القول أن المحاسبة الإبداعية عبارة عن تلك: " الممارسات العامة والشائعة، المعقدة والمبتكرة، والتي تتصف ظاهريا بتطبيق القوانين والمبادئ والمعايير المحاسبية، إلا أنها تعتبر استغلالية حيث يقوم المحاسبون من خلالها باستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسة والتلاعب بها قصد تحقيق أهداف محددة، سواء بزيادة الربح أو تخفيضه على حسب الغرض المراد من هذا التلاعب ".

في مقدمة هذا الفصل تم التطرق إلى مصطلح " إدارة الأرباح " على أنه المصطلح الشائع في الولايات المتحدة، وعليه يجب الوقوف عليه لشرحه أكثر حتى يتسنى للقارئ التمييز بين مختلف المصطلحات المستخدمة، من هنا يمكن القول أن مصطلح إدارة الأرباح " يقصد به تحكم (تلاعب) المديرين بالأرباح لتحقيق أهداف خاصة، وعدم إظهار الصورة الحقيقية عن الدخل، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى تقديم أرقام محاسبية قد تختلف بشكل أساسي عما يمكن أن تكون عليه في غياب التلاعب " ¹.

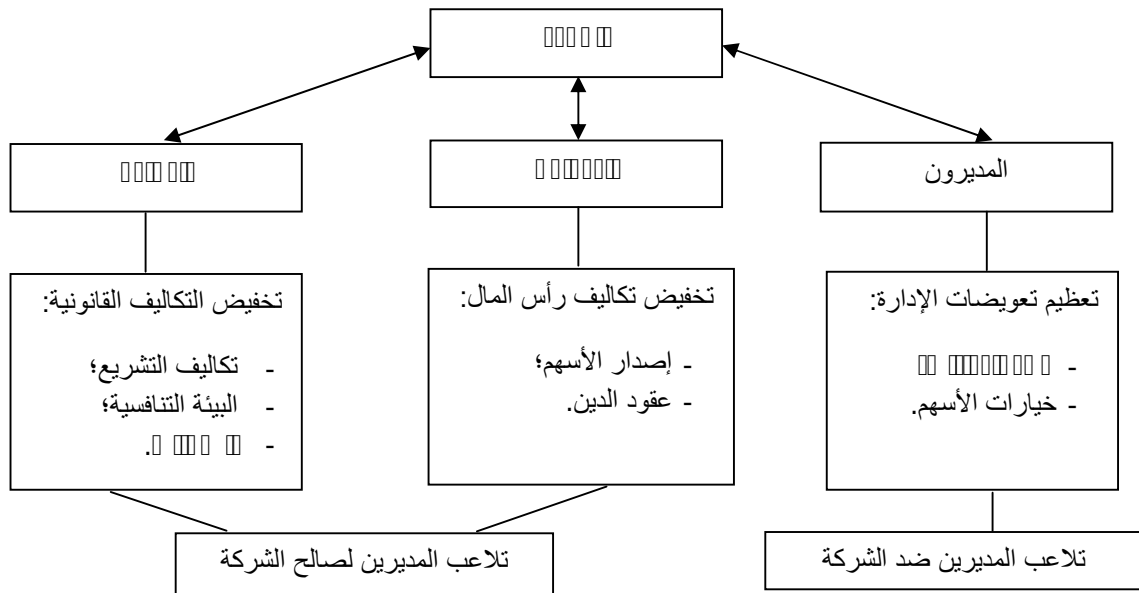
* سيتم التعرض للخصائص النوعية للقوائم المالية في نفس هذا المبحث ضمن العنصر الخاص بأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية.

¹ عبد المجيد الطيب الفار، إدارة الأرباح، الطبعة الأولى، دار جليس زمان للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2010، ص: 23.

في الأخير يمكن القول أن ممارسات المحاسبة الإبداعية أصبحت سمة من سمات المؤسسات التي تسير بطريق الإخفاق وهذا نظرا للفضائح المالية التي شهدتها العالم، حيث تعتبر وسيلة لحجب الرؤيا عن النتائج الفعلية للمؤسسة وتظليلا للمستخدمين خاصة المستثمرين من أجل الحفاظ على المركز الانتماني ولو بصورة غير حقيقية فعلا، وهي صفة من صفات الإدارة التي لا تقبل الإخفاق، لكنها تقبل خداع نفسها.¹

ولمزيد من التوضيح، يتم تقديم الشكل الموالي لإظهار العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية ومختلف الأطراف ذوي المصلحة (مستخدمي المعلومات المالية).

الشكل رقم (01-01): العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة



Source: Balaciu Diana, **Is creative accounting a form of manipulation**, university of oradea, faculty of economies, journal accredited CNCSIS B+, Tom XVII volume III, 2008, p: 936.

وكخلاصة لما تم سرده خلال هذا المطلب المخصص لتحديد مفهوم المحاسبة الإبداعية، يمكن القول أنه حتى لو اختلفت التعريفات السابقة الذكر في التعبير إلا أنها اتفقت في المضمون حول استخدام أساليب وممارسات احتيالية للتأثير على نتائج الأعمال بالقوائم المالية.

أما عن المطلب الموالي سيتم تخصيصه لذكر العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية، وأسباب ودوافع ممارستها.

¹ حسن عمر محمد، سعد الساكني، مرجع سبق ذكره، ص: 112. (بتصرف)

المطلب الثاني: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية، أسبابها ودوافع ممارستها

بعد تحديد مفهوم المحاسبة الإبداعية في المطلب السابق، سيتم من خلال هذا المطلب عرض العوامل التي أدت إلى ظهورها وكذا دوافعها وأسباب ممارستها. حيث هناك العديد من الأسباب تجعل المديرين والمحاسبين ومختلف الأطراف في المؤسسة يلجؤون إلى استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا راجع أساساً لتضارب المصالح لكل منهم، فمصلحة المدراء في تخفيض الوعاء الضريبي لدفع أقل قدر من الضرائب، ومصلحة حملة الأسهم التي تكمن في تعظيم العائد على أسهمهم، أما مصلحة الموظفين فهي في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة. تعدد هذه المصالح كما تم توضيحه في الشكل السابق (الشكل 01، المطلب 01)، أدى إلى ظهور استخدام ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية والتي تمثل محتوى هذا المطلب، لكن قبل هذا، سيتم أولاً ذكر العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية.

أولاً: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية

هناك مجموعة من العوامل ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية وهي:

1. حرية اختيار المبادئ المحاسبية:

نظراً لمرونة القواعد والسياسات المحاسبية فإنها تسمح للمؤسسة أحياناً أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية الاختيار والمفاضلة بين مختلف البدائل المحاسبية، وهذا يترتب عليه اختيار المؤسسة للطرق المحاسبية التي تتلاءم أكثر مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء المؤسسة إذا كان هدفها الرفع من الأرباح، والعكس إذا كان هدفها تخفيض الأرباح، وهذا حسب الهدف المراد.¹

ولعلا البدائل المحاسبية هي أوضح تطبيقات المحاسبة الإبداعية وأكثرها استخداماً لتحقيق الموثوقية واستخدامها كمجال للتلاعب، وتقسم البدائل المحاسبية إلى قسمين رئيسيين:²

أ. **بدائل العرض:** أي إمكانية عرض المعلومات في القوائم المالية بأكثر من طريقة، ومن أمثلتها:

¹ ليلي عبد الصاحب داخل، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 47، العراق، 2016، ص: 378. (بتصرف)

² خالد جمال الجعارات، دينا سليمان أبو خليفة، المحاسبة الإبداعية بين الموثوقية والتلاعب اقتراح نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 01، 2015، ص ص: 24، 25.

- عرض قائمة المركز المالي باستخدام مداخل مختلفة: كمدخل السيولة، أو مدخل المتداول - غير المتداول، أو مدخل غير المتداول - المتداول، أو مدخل رأس المال العامل، أو مدخل التمويل طويل الأجل؛
- عرض قائمة الدخل الشامل ضمن بديلين: قائمة الدخل الشامل ذات المرحلة الواحدة، وقائمة الدخل الشامل ذات المرحلتين؛
- عرض قائمة التدفقات النقدية باستخدام الأسلوب المباشر أو الأسلوب غير المباشر.
- وليس ثمة مشكلة ببدائل العرض، كون الأرقام المالية هي ذاتها، حيث يكون الاختلاف في العرض فقط.
- ب. بدائل المعالجة:** وهي معالجة البيانات المحاسبية وفق سياسات محاسبية مختلفة، ويترتب عليها في الغالب التوصل إلى أرقام مختلفة نتيجة المعالجة، ومن أمثلة هذه البدائل:
- قياس المخزون بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل؛
- قياس المنصرف من المخزون استناداً إلى أسس التسعير المختلفة: كالوارد أولاً صادر أولاً، والمتوسط المرجح والتشخيص العيني (التكلفة الفعلية)، وما يقابلها من أسس لقياس المخزون المتبقي؛
- قياس القيمة القابلة للاسترداد من أجل فحص الانخفاض بالقيمة في الاستخدام أو القيمة العادلة ناقصاً مصروفات البيع المتوقعة أيهما أعلى؛
- مداخل قياس القيمة العادلة، وهي ثلاث مداخل:
- **مدخل التكلفة:** حيث يتم تحديد القيمة العادلة في إطار التكلفة كالتكلفة التاريخية أو تكلفة الاستبدال أو التكلفة المطفأة، أو سعر الدخول؛
- **مدخل السوق:** ويتم تحديدها استناداً إلى الأسعار السوقية كثن البيع وسعر الخروج والقيمة القابلة للتحقق؛
- **مدخل التدفقات النقدية المخصومة.**
- مستويات قياس القيمة العادلة، والتي يتم تحديدها ضمن ثلاثة مستويات في هيكل القيمة العادلة، يؤدي كل مستوى إلى الوصول إلى قيمة مختلفة، وهذه المستويات هي:
- القيمة العادلة للأصل ذاته أو الأصل المشابه في سوق نشط؛
- القيمة العادلة للأصل المطابق في سوق نشط أو الأصل المشابه في سوق غير نشط؛

- القيمة العادلة التي يتم تحديدها بناء على مجموعة من الافتراضات.

وكثيرة هي البدائل المحاسبية الممكن استخدامها لتحقيق أفضل صورة للمركز المالي ونتيجة الأعمال وحقيقة التدفقات النقدية على خلاف حقيقتها، أو استخدامها بموثوقية دون تحريف أو تضليل أو تشويه.

2. حرية التقديرات المحاسبية:

ترتكز طبيعة النظام المحاسبي بدرجة كبيرة على التقدير والحكم الشخصي والتوقع، هذا ما تستغله الإدارة عند إعداد بعض العمليات المحاسبية من خلال التحايل في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقا حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للموجودات بغرض حساب الاهتلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل المؤسسة، وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التحايل بشكل غير معلن يصعب اكتشافه عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات.¹

3. توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:

يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها، وذلك لتحقيق أهداف وأرباح معينة، فمثلاً لو أن المؤسسة لديها استثمار معين بقيمة مليون وحدة نقدية وذلك بالقيمة الحالية، ففي هذه الحالة يكون أحياناً أمام مدراء المؤسسات الحرية في اختيار السنة التي يرغبون فيها بيع هذا الاستثمار وهذا بالتأكيد سينعكس على زيادة أو تقليل الربح في الحسابات الختامية.²

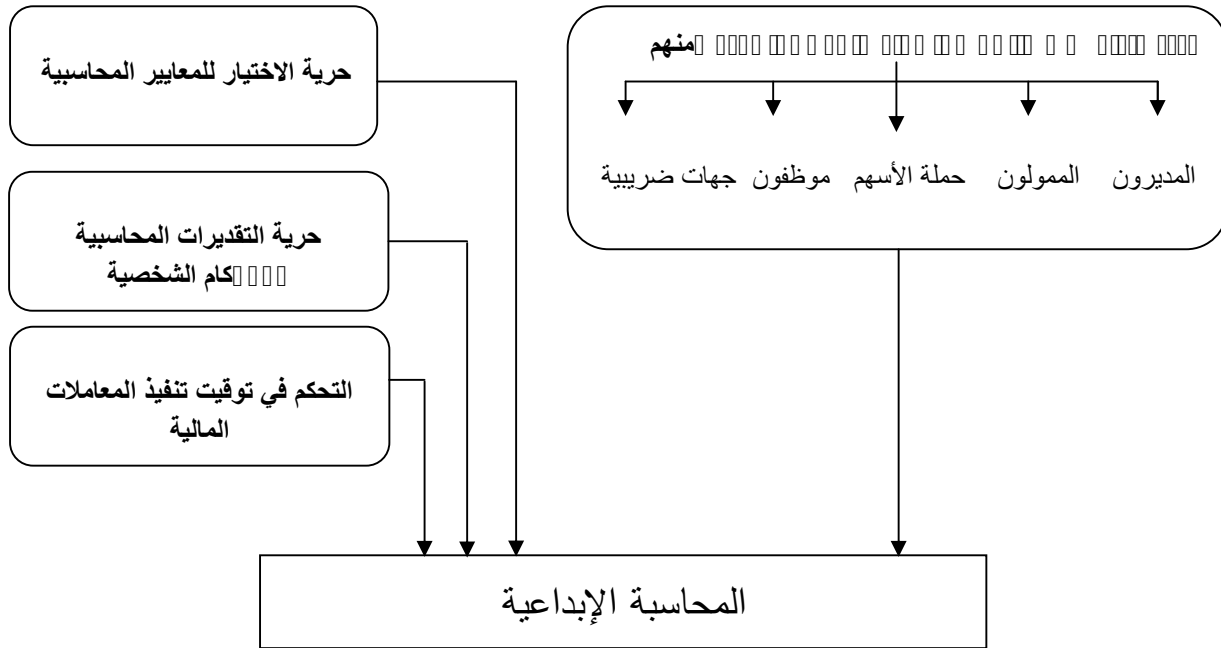
ويمكن تلخيص جملة العوامل التي أدت إلى ظهور المحاسبة الإبداعية وانتشار ممارساتها ضمن

الشكل التالي:

¹ ليلي عبد الصاحب داخل، مرجع سبق ذكره، ص: 378. (بتصرف)

² ليلي عبد الصاحب داخل، نفس المرجع السابق، ص: 378. (بتصرف)

الشكل رقم (01-02): العوامل المسببة لظهور المحاسبة الإبداعية



المصدر: منال حسين لفته صالح، استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة

الإبداعية وتأثيراتها على القوائم المالية، مجلة الدنانير، العدد الثامن، العراق، 2016، ص: 585.

بعد عرض العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية، سيتم من خلال العنصر الموالي تقديم دوافع ممارسة الإدارة للمحاسبة الإبداعية، حيث عندما تسعى هذه الأخيرة -الإدارة- لإعداد القوائم المالية فإنها تخطط لهذا الأمر. " بحيث تستهدف من جهة البقاء واستمرار الوحدة الاقتصادية في سوق المنافسة، وكذا تحقيق منافع ذاتية للإدارة ".¹

ثانيا: أسباب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية

من بين الأسباب والدوافع التي أدت إلى إتباع ممارسات المحاسبة الإبداعية ما يلي:

1. تمهيد الدخل:

يقصد بتمهيد الدخل محاولة تثبيت الدخل السنوي حتى لا يكون متذبذبا من عام لآخر، وهذا الثبات سوف ينعكس على ثبات أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية، ويتم التمهيد من خلال زيادة الاحتياطات

¹ سالم بن سعيد باعجاجة، محمود البدري شاكر خليفة، أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على متخذي القرارات الاستثمارية في سوق رأس المال السعودي، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، السعودية، 2015، ص:

وعمل المخصصات في السنوات التي تحققت فيها أرباح، وتقليل ذلك في السنوات الأخرى التي تحققت فيها خسائر.¹

2. التأثير على سمعة المؤسسة إيجاباً في السوق:

تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحياناً بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء المؤسسات التي لا تسمح لها ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي دون التدخل من إدارة المؤسسة، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة المؤسسة سوف تتأثر بسمعة سلبية تجاه السوق،² وتجاه مؤسسات التمويل، وذلك بإظهارها على أنها في مخاطر أقل إذا ما قورنت بالأعوام السابقة.³

3. إثبات صدق التنبؤات:

تلجأ الإدارة إلى التلاعب بقيمة الأرباح بحيث يتوافق مع التنبؤات المسطرة من قبلها، وبذلك تكون قد حققت الهدف المرسوم من خلال التنبؤات، وحققت وفورات كبيرة للمؤسسة، الأمر الذي يؤكد ظاهرياً دقة القائمين على صياغة هذه التنبؤات أي التوقعات.⁴

هناك ما يسميها بانسيابية الدخل بمعنى التلاعب بالريح لغرض ربطه بالتوقعات أو التنبؤات، ففي بعض الشركات التي تميل إلى تعميم السياسات المحاسبية ضمن القواعد المحاسبية الاعتيادية التي من شأنها مقابلة أو مطابقة الأرباح المسجلة مع تنبؤات الأرباح، إذ تقوم هذه الشركات بحجز أو الاحتفاظ بجزء كبير من الأرباح إلى السنوات المستقبلية لغرض تغطية التكاليف الكامنة المحتملة، وهذه السياسة المحاسبية المتحفظة جداً تعني سهولة التنبؤ بالأرباح المستقبلية.⁵

¹ مصطفى محمد جمعة أبو عمارة، ناصر خليفة عبد المولى، عبد الله بن إبراهيم المشيقح، سبل تطوير دور المراجع الداخلي للحد من الغش في القوائم المالية دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية، مركز البحوث في عمادة كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة القصيم، السعودية، 2013، ص: 12، 13.

² مومن فاطمة الزهراء، مهاوت لعبيدي، أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي الجزائر، العدد 04، جوان 2018، ص: 202. (بتصرف)

³ مصطفى محمد جمعة أبو عمارة، ناصر خليفة عبد المولى، عبد الله بن إبراهيم المشيقح، مرجع سبق ذكره، ص: 12، 13. (بتصرف)

⁴ مصطفى محمد جمعة أبو عمارة، ناصر خليفة عبد المولى، عبد الله بن إبراهيم المشيقح، نفس المرجع السابق، ص: 12، 13. (بتصرف)

⁵ جمانة حنظل التميمي، البطاط عدي صفاء الدين، تعارض ممارسات المحاسبة الإبداعية مع الأخلاق المهنية للمحاسبة، مجلة الاقتصادي الخليجي مركز دراسات الخليج العربي جامعة البصرة، العدد 14، العراق، 2007، ص:

4. التأثير على القرارات الحكومية:

هناك بعض المؤسسات الناشطة في مجال الخدمات العامة مثل الكهرباء والمياه تخضع لسلطة الحكومة التي تحدد أسعار هذه الخدمات أو تحدد الحد الأقصى لسعرها، ولو أظهرت هذه المؤسسات أرباحا عالية فسوف تقوم الحكومة بتخفيض أسعار خدماتها، وبالتالي تلجأ هذه الأخيرة إلى تطبيق طرق المحاسبة الإبداعية التي تساعد في تخفيض الأرباح الواردة في تقاريرها المالية.¹

5. المحافظة على سمعة المؤسسة في السوق:

عادة ما تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء المؤسسات حتى لا تظهر صورة سلبية عن المؤسسة أمام منافسيها.²

6. زيادة مكافآت المديرين:

أحيانا يكون هناك ارتباط بين مقدار المكافآت التي يحصل عليها المديرين والأرباح المحققة، وبالتالي يعمل هؤلاء المديرين على التأثير على المحاسبين لاختيار الطرق المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الأرباح وزيادة مكافآتهم التي عادة ما تكون في شكل نسبة مئوية من الربح، فإذا كانت هناك حدود قصوى ودنيا للأرباح التي تحسب على أساسها المكافآت فإن سلوك هؤلاء المديرين سيكون كالاتي:³

أ. إذا كان مبلغ الربح يقع بين الحدين الأقصى والأدنى فإن المديرين سيختارون الطرق المحاسبية التي تجعل الربح قريبا من الحد الأقصى.

ب. إذا كان الربح أقل من الحد الأدنى فسوف يختارون الطرق المحاسبية التي تجعل الربح يصل إلى ذلك الحد.

ج. أما إذا كان الربح أعلى من الحد الأقصى فسوف يختارون الطرق المحاسبية التي تخفض الربح حتى يصل للحد الأقصى.

¹ مصطفى محمد جمعة أبو عمارة، ناصر خليفة عبد المولى، عبد الله بن إبراهيم المشيقح، مراجع سبق ذكره، ص ص: 12، 13.

² عادل خالدي، الإبداع المحاسبي وتأثيره بالإستراتيجية المالية للمؤسسة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، قسم علوم تجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة يحي فارس، المدينة، الجزائر، 2017، ص: 25.

³ مصطفى محمد جمعة أبو عمارة، ناصر خليفة عبد المولى، عبد الله بن إبراهيم المشيقح، مراجع سبق ذكره، ص ص: 12، 13.

7. لغايات التصنيف المهني:

وذلك للحصول على تصنيف متقدم للشركة على منافسيها من الشركات التي تعمل في مجال العمل نفسه الذي تجريه بعض المؤسسات الدولية والمحلية بالاستناد إلى العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية ووضع الشركة من ناحية القوة المالية ولهذا تلجأ العديد من الشركات إلى تحسين قوائمها المالية باستخدام أساليب* المحاسبة الإبداعية المختلفة.¹

8. زيادة المنفعة المترتبة على عقود المشاركة في الأرباح:

قد يتم التعاقد مع إحدى الشركات لإدارة مرفق من مرافق الشركة مقابل حصة معينة أو نسبة مئوية من أرباح المرفق، في هذه الحالة قد يلجأ محاسبو الشركة المؤجرة إلى الأساليب التي تقلل من الأرباح، وعلى العكس قد يلجأ محاسبو المستأجر إلى الطرق التي تزيد من الأرباح، ولذلك لن تحل هذه المشكلة إلا إذا تم الاتفاق على مبلغ ثابت نظير الإدارة بغض النظر عن نتيجة الأعمال.²

9. التوافق مع شروط عقد الدين:

عادة ما تلجأ المؤسسات لطلب قروض من المؤسسات البنكية، هذه القروض تنجر عنها شروط معينة حتى تضمن المؤسسة المالية قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها، حيث يحتوي عقد الدين (القرض) على قيود على تصرفات المؤسسة منها وضع قيود على توزيعات الأرباح، ونسب المديونية، والمحافظة على مستوى معين لرأس المال العامل، وتعتمد معظم هذه القيود على الأرقام المحاسبية الواردة بالقوائم المالية، الأمر الذي قد يدفع إدارة المؤسسة إلى استخدام وسائل وأساليب المحاسبة الإبداعية للوفاء بمتطلبات الحصول على القروض وإظهار مركز مالي قوي يوضح مقدرتها على السداد، حيث أن المؤسسات التي أوشكت على عدم الوفاء بشروط المديونية تميل إلى المحاسبة الإبداعية أكثر من غيرها من المؤسسات التي لا تعاني من ضغوط ناتجة عن عقود المديونية، حيث يترتب على عدم الوفاء إعطاء الحق للدائن في اتخاذ ما يراه مناسباً من تصرفات للحفاظ على أمواله مثل طلب السداد الفوري للقروض

* سنتطرق بالتفصيل لهذه الأساليب المستخدمة في كل قائمة مالية على حدى ضمن العنصر الخاص بأساليب المحاسبة الإبداعية.

¹ بتول محمد نوري مجيد، تحدي مراقب الحسابات لممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد 96، 2013، ص: 193.

² مصطفى محمد جمعة أبو عمارة، ناصر خليفة عبد المولى، عبد الله بن إبراهيم المشيقح، مرجع سبق ذكره، ص: 12، 13.

أو الحجز على الضمانات الخاصة بهذه القروض أو فرض قيود جديدة تحد من حرية المؤسسة في اتخاذ القرارات التي تتعلق بالاستثمار والتمويل، هذا بالإضافة إلى خضوع المؤسسة للمراقبة من قبل الدائنين.¹

10. التهرب من الضرائب:

تعد الضرائب من أهم العوامل المؤثرة في اللجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية التي تتم بهدف تخفيض الأرباح، حيث تقوم المؤسسة بالتلاعب بصافي الربح عن طريق تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة المصاريف بهدف تخفيض الهامش الضريبي. وذلك من خلال المفاضلة بين الأساليب والطرق المحاسبية المؤثرة على الوعاء الضريبي* بما لا يتعارض مع القوانين الضريبية.²

يعد السبب الأخير موضوع بحثنا، كون أن أغلب المؤسسات التي تلجأ لممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر تكون غالبا لسبب واحد ووحيد والمتمثل في التهرب من تسديد الضرائب عن طريق السعي قدر الإمكان لتخفيض الوعاء الضريبي، وبالأخص المؤسسات الخاصة منها، وهذا نظرا لذهنية المكلفين الذين ينظرون للضريبة على أنها عبء ثقيل، وأن الدولة تشاركهم في أرباحهم دون النظر إلى أهمية الضريبة العادية في تمويل ميزانية الدولة*.

بعد ذكر عوامل ظهور ممارسات المحاسبة الإبداعية وأسباب ودوافع ممارساتها، سنتناول في المطلب الموالي أهم التقنيات والأساليب المستخدمة في ذلك.

¹ عادل خالدي، مرجع سبق ذكره، ص: 24. (بتصرف)

* يقصد بالوعاء الضريبي المادة الخاضعة للضريبة.

² بتصرف استنادا إلى: عمر إقبال توفيق، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية و فقدان الموثوقية في البيانات المالية من وجهتي مدققي الحسابات و الأساتذة الجامعيين، مجلة العلوم الإدارية و الاقتصادية، اليمن،

2011، ص: 87. و ليلى عبد الصاحب داخل، مرجع سبق ذكره، ص: 379.

* سنوضح أهمية الجباية العادية في تمويل ميزانية الدولة لاحقا.

المطلب الثالث: التقنيات والأساليب المستخدمة ضمن إطار المحاسبة الإبداعية

تستخدم المحاسبة الإبداعية للتلاعب بالعناصر الخاصة بالقوائم المالية، قصد إظهارها بغير صورتها الحقيقية. وللقيام بذلك، تعتمد المؤسسة على مجموعة من التقنيات والأساليب التي تعد موضوع مطلبنا هذا.

أولاً: التقنيات المستخدمة ضمن إطار المحاسبة الإبداعية

يمكن حصر التقنيات المستخدمة ضمن إطار المحاسبة الإبداعية في أربعة تقنيات أساسية هي:¹

- تسمح بعض معايير المحاسبة للمؤسسة باختيار أساليب مختلفة، الأمر الذي يسمح للمؤسسات اختيار أساليب وسياسات محددة بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة عن المؤسسة، ولمواجهة وتقليل فرص استخدام الأساليب المحاسبية في المؤسسة الواحدة.

- تعتمد بعض العمليات المحاسبية بشكل كبير على درجة تقدير وتوقع الأشخاص مثل تقدير فترة عمر الأصول اللازم لحساب اهتلاكها، وهذه التقديرات عادة يتم إنجازها داخل المؤسسة، وهنا تكون إمكانية التلاعب بتقدير عمر هذه الأصول. وفي هذه الحالات التي تكون فيها الجهة المقدره لعمر الأصول خارجية، فإن المؤسسة تقوم باختيار المقدرين لديها من قبل، وبالتالي تعمل على التأثير على تقديراتهم بما يتلاءم وأهدافها، ولمواجهة وتقليل فرص التلاعب بقيم الأصول وتقدير عمرها، تعمل هيئات المحاسبة الدولية على تقليل مجالات التقدير لصالح اعتماد القيم الفعلية.

- القيود المحاسبية المزيفة، يمكن أن تستخدم للتلاعب في قيم الميزانية ونقل الأرباح بين الفترات المحاسبية، ويمكن تحقيق ذلك من خلال إدخال القيود المحاسبية ذات العلاقة بتعاون طرف ثالث. فعلى سبيل المثال، يمكن بيع أحد الأصول التابعة للمؤسسة وإعادة استئجارها من قبل المؤسسة حتى تنتهي فترة اهتلاكها. إن سعر البيع المشروط بإعادة التأجير يمكن أن يكون أعلى أو أقل من القيمة الفعلية للأصل، بحيث يستخدم القيود المحاسبية المزيفة للتلاعب بالبيانات المحاسبية تشجع الهيئات المحاسبية الدولية على تصميم واستخدام نماذج خاصة تسجل فيها القيود وتفصيلها.

- القيود المحاسبية الحقيقية، يمكن أن توظف لإعطاء صورة وانطباع جيدين عن الحسابات، فعلى سبيل المثال، يوجد لدى المؤسسة أحد الأصول الذي تم شراؤه في فترات سابقة بقيمة (1000) دينار، وأصبحت قيمته السوقية (3000) دينار ويمكن بيعه في أي وقت، فإن الإدارة تمتلك الحق في بيعه في أي فترة

¹ عبد الله عبد الحكيم المبروك سالم، مرجع سبق ذكره، ص ص: 59، 60.

زمنية تتلاءم مع رغباتهم لتحسين صورة الأداء من خلال تسجيل الأرباح للأصل في الفترة الزمنية التي تراها مناسبة ولمواجهة وتقليل فرص استخدام هذا النوع من القيود للتلاعب في البيانات المحاسبية تطالب بعض المنظمات المحاسبية الدولية بإعادة تقييم الأصول بين الحين والآخر.

- استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع أن يتلاعب بالقيمة إما عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع مجمل للتقييم أو عن طريق اختيار مثنى أو مقيم معروف باتخاذها اتجاهها تفاؤليا أو تشاؤميا حسب رغبة المحاسب.¹

ولأكثر تفصيل نذكر الأمثلة الآتية عن الممارسات المستخدمة ضمن إطار المحاسبة الإبداعية:²

- تغيير طريقة الاهتلاك الخاصة بالأصول الثابتة؛
- تغيير العمر الافتراضي المستخدم في حساب الأصول الثابتة؛
- تغيير أساس احتساب مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها بالنسبة لحسابات العملاء والقروض؛

- تغيير أساس احتساب مخصص التزامات الضمانات؛

- تقدير نسبة الإلتزام للعقود في نشاط المقاولات؛

- تقدير نسبة الانخفاض في قيمة الأصول.

إضافة إلى ما تم ذكره سابقا، يمكن سرد:³

- التعجيل في تسجيل الإيرادات؛ " الاعتراف بإيرادات المبيعات قبل أن تكتمل عملية تبادل المنفعة بشكلها النهائي مما يزيد في الإيراد المعترف به ".⁴

- تسجيل إيرادات وهمية؛ " فمثلا تقوم بتسجيل مبيعات صورية في نهاية الفترة المحاسبية وإلغاؤها في بداية الفترة المحاسبية التالية، أو الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالمبيعات قبل أن تكتمل العملية ذاتها

¹ عمر إقبال توفيق، مرجع سبق ذكره، ص: 87.

² وسيم أبو عريش، إدارة الأرباح، دار من المحيط إلى الخليج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016، ص: 06.

³ عباس حميد يحيى التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص: 31.

⁴ عبد الحميد مانع الصيغ، إشكالية المحاسبة الإبداعية وأثر المعايير الدولية للتقارير المالية عنها، أبحاث المؤتمر العلمي الدولي حول الإبداع والابتكار في منظمات الأعمال، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية رماح، الأردن، 2016، ص: 77.

- على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة ¹.
- زيادة الدخل لمرة واحدة عن طريق الأنشطة غير المستمرة؛
- تحويل المصاريف الحالية إلى مدة لاحقة؛ " وذلك لرفع قيمة الربح في هذه السنة لأي سبب مثل أصول لم تعد تدر دخل يتم الاستمرار في استهلاكها على مدى فترات متتالية بدلا من إقبالها مصروف مباشرة " ².
- توظيف تقنيات أخرى لإخفاء المصاريف أو الخسائر؛
- تحويل الدخل الحالي لمدة لاحقة؛
- تحويل النفقات المستقبلية لمدة مبكرة سابقة للمستقبل؛ " وذلك بهدف تخفيض الربح لأكثر من سبب مثل اعتقاد الإدارة أن السنة القادمة سيكون وضعها غير مناسب للشركة وبالتالي تنقل جزء من أرباح هذه الفترة للفترة التالية، أو التأثير سلبا على أسعار أسهم الشركة في سوق الأوراق المالية أو التأثير على ضريبة الدخل.. إلخ " ³.
- ولمزيد من التفاصيل سيتم التعرض في العنصر الموالي للأساليب المستخدمة في القوائم المالية كل على حدى: قائمة الدخل (حسابات النتائج)، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية للخرينة، قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

¹ سالم بن سعيد باعجاجة، محمود البدرى شاكى خليفة، مرجع سبق ذكره، ص: 17.

² عبد الحميد مانع الصبح، مرجع سبق ذكره، ص: 78.

³ نفس المرجع السابق، ص: 78.

ثانياً: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية

من الممكن أن تمارس المحاسبة الإبداعية في كل القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة، وذلك بهدف التأثير على بنودها خدمة للهدف المسطر من إدارتها. وعليه، سيتم ذكر ضمن هذا العنصر أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية، لكن قبل ذلك يجب تحديد مفهوم القوائم المالية، الهدف من إعدادها، إضافة إلى خصائصها النوعية، كما يلي:

1. مفهوم القوائم المالية:

" تمثل القوائم المالية وسيلة الإدارة الأساسية، في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة. فمن خلال القوائم المالية يمكن لتلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمؤسسة، وما حققته من نتائج. وتمثل القوائم المالية الناتج النهائي للعملية الحسابية، والتي تصف العمليات المالية للمؤسسة، وتتعلق كل قائمة مالية، بتاريخ معين، أو تغطي فترة معينة، من نشاط الأعمال".¹

2.1. الهدف من إعداد القوائم المالية:

الهدف الرئيسي من إعداد القوائم المالية للشركة يتركز في عرض المعلومات المتعلقة بالموقف المالي ونتائج الأعمال والتغيرات في المركز المالي من أجل استخدام هذه المعلومات في اتخاذ بعض القرارات الاقتصادية لمستخدمي هذه القوائم.

3.1. الخصائص النوعية للقوائم المالية:

تعتبر القوائم المالية مصدر أساسي للمعلومات، لذلك الخصائص النوعية تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، وبالتالي فإن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية والمعايير المحاسبية المناسبة يترتب عليه عادة قوائم تظهر بصورة صادقة وعادلة. تتمثل تلك الخصائص فيما يلي:

- الصورة العادلة (التمثيل الصادق):

يتم عادة وصف القوائم المالية بأنها تظهر بصورة صحيحة وعادلة، أو تمثل بعدالة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي، وتؤدي عملية تطبيق الخصائص النوعية الأساسية والمعايير

¹ حسين عبد الجليل آل غزوي، التقارير المالية في المنشآت الصغيرة، الطبعة الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن، 2017، ص: 46.

المحاسبية المناسبة إلى وجود قوائم مالية تقدم الصورة الصحيحة والعادلة للمعلومات والأحداث الاقتصادية.¹

فحتى تكون المعلومات المالية موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت في المؤسسة أو من المتوقع أن تعبر عنها بمعقولية.²

- الملاءمة:

يجب أن تكون المعلومات ملائمة لحاجة متخذي القرارات، وتكتسب المعلومات خاصية الملاءمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستفيدين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم الماضية.³

- الجوهر فوق الشكل:

من الضروري أن تكون الأحداث والعمليات المالية قد عرضت وتم المحاسبة عنها طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية، وليس شكلها القانوني فقط وذلك بسبب أن جوهر العمليات المالية والأحداث الأخرى غير متوافق دائماً مع الشكل القانوني لتلك العمليات.⁴

- الحياد:

اصطلاح يصف عدم التحيز وهذه الصفة تتفق مع مستنديه المعلومات لأن المعلومات المتحيزة - بحكم طبيعتها - معلومات لا يمكن الثقة بها أو الاعتماد عليها. وتساعد المعلومات المحاسبية التي تتصف بالنزاهة أنها تخدم احتياجات متخذي القرار.⁵

- الحيطة والحذر:

تعني هذه الخاصية وجود درجة من الحذر في اتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة في ظل حالات عدم التأكد، ويجب أن تكون ممارسة الحذر بدرجة معقولة دون مبالغة.⁶

¹ عطا الله احمد الحسبان، نظم المعلومات المحاسبية، دار اليازوري العلمية، عمان الأردن، 2013، ص: 29.

² نفس المرجع السابق، ص: 28.

³ مجدي أحمد السيد الجعبري، وليد ناجي الحياي، الإطار النظري للمحاسبة في ظل عمليات التجارة الإلكترونية، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان الأردن، 2017، ص: 72.

⁴ عطا الله احمد الحسبان، مرجع سبق ذكره، ص: 28.

⁵ لقنيطي الأخضر، دراسات في المالية والمحاسبة، دار حميثرا للنشر والترجمة، القاهرة، مصر، 2018، ص: 148.

⁶ عطا الله احمد الحسبان، مرجع سبق ذكره، ص: 28.

- الاكتمال:

يجب أن تكون المعلومات الواردة في البيانات المالية كاملة ضمن الحدود المادية والتكلفة، يعني أنه أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة وبالتالي تصبح غير موثوقة.

2. أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في كل قائمة من القوائم المالية:

بعد التطرق لمفهوم القوائم المالية وخصائصها النوعية سنقوم في هذا العنصر بعرض أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في كل قائمة من القوائم المالية على حدى.

1.2. أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل:

قبل عرض أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل نقوم في بادئ الأمر بالتعرف على قائمة الدخل.

1.1.2. تعريف قائمة الدخل:

هي قائمة أو تقرير مالي يظهر نتائج العمليات للمؤسسة وتظهر فيها جميع إيرادات المؤسسة والمصروفات المترتبة عليها، ويمثل الفرق بينهما صافي الربح أو الخسارة خلال فترة زمنية معينة.¹ تظهر قائمة الدخل تفاصيل الإيرادات والمصروفات خلال فترة زمنية محددة تكون في الغالب سنة مالية، فإذا زاد مجموع الإيرادات عن المصروفات فتكون نتيجة النشاط ربح، وإذا كان العكس تكون النتيجة خسارة.² وعليه، نعرض فيما يأتي أساليب التلاعب في قائمة الدخل من خلال الإيرادات والمصروفات.

¹ عدي مندر لطفي جرار، تطوير إستراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات

المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية، الأردن، 2006،

ص: 30.

² مومن فاطمة الزهراء، مهاوات لعبيدي، مرجع سبق ذكره، ص: 204.

2.1.2. أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة فيها:

يمكن ذكر الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية فيما يلي:¹

2.2. أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي:

قبل عرض أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي نقوم في بادئ الأمر بالتعرف على هذه القائمة.

1.2.2. تعريف قائمة المركز المالي:

هي بيان يظهر المركز المالي للمؤسسة في تاريخ محدد وتتكون من موجودات المؤسسة بمختلف أنواعها والالتزامات المترتبة عليها وحقوق الملكية في تاريخ محدد، بحيث تظهر مختلف الموجودات والاهتلاكات المترتبة عليها وحقوق الملكية.²

وبالتالي فهي عبارة عن ملخص للمركز المالي للمؤسسة في لحظة زمنية معينة، حيث تتضمن ملخصاً للاستثمارات الإجمالية (الأصول) ولكيفية تمويل تلك الأصول (الالتزامات وحقوق الملكية) وبشكل مبسط.³

2.2.2. أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة فيها:

يمكن للإدارة استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لإظهار أرقام المركز المالي التي تحتوي حجم موارد المؤسسة والتزاماتها اتجاه الملاك والمقرضين فضلاً عن دورها في المساعدة في التنبؤ بمواعيد ومبالغ التدفقات النقدية و ذلك كي تظهر للمستخدم البيانات التي ترغب الإدارة في إيصالها.⁴

تتمثل ممارسات المحاسبة الإبداعية للتلاعب ببند قائمة المركز المالي بالآتي:⁵

- **النقدية:** يتم التلاعب ببند النقدية عن طريق عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيد وكذلك التلاعب بأسعار الصرف المعتمدة في ترجمة النقد المتوفر من العملات الأجنبية.

¹ ليلي عبد الصاحب داخل، مرجع سبق ذكره، ص: 380.

² عدي منذر لطفي جرار، مرجع سبق ذكره، ص: 30.

³ سلمان حسين الحكيم، تحليل القوائم المالية: مدخل صناعة القرارات الاستثمارية والائتمانية، دار ومؤسسة رسلان للطباعة والنشر والتوزيع، دمشق، سوريا، 2017، ص: 34.

⁴ مومن فاطمة الزهراء، مهاوات لعبيدي، مرجع سبق ذكره، ص: 205.

⁵ منال حسين لفقة صالح، استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيراتها على القوائم المالية، مجلة دنانير، العدد 08، العراق، 2016، ص: 590.

- **المدينون:** يتجسد التلاعب في بند المدينين من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وكذلك إجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات المدينين كتصنيف المدينين طويلي الأجل على أنها موجودات متداولة بهدف تحسين السيولة.
- **المخزون:** تكثر عمليات التلاعب في هذا البند من قائمة المركز المالي، إذ تتمثل ممارسات المحاسبة الإبداعية بتضمين كشوفات الجرد بضاعة راكدة ومتقادمة فضلاً عن عمليات التلاعب في أسعار تقييمها وكذلك التغييرات غير المبررة في الطرق المستخدمة لتقييم المخزون.
- **الاستثمارات المتداولة:** تتمثل عمليات التلاعب في هذا البند بتغيير أسعار السوق المستخدمة في تقييم محفظة الأوراق المالية فضلاً عن إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصص هبوط أسعار الاستثمارات.
- **الموجودات المحتملة:** يتمثل التلاعب هنا بإثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها كإثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه.
- **الاستثمارات طويلة الأجل:** تتجسد عمليات التلاعب بهذا البند بتغيير الطرق المحاسبية المتبعة للمحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، مثل التغيير من طريقة الكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.
- **الموجودات الثابتة:** يتركز التلاعب في هذا البند بعدم الالتزام بمبدأ الكلفة التاريخية في تحديد قيمته في قائمة المركز المالي، أو إعادة تقدير الموجودات الثابتة بهدف تضخيم قيمتها، فضلاً عن التلاعب بنسب الاندثار المعتمدة وذلك بتخفيضها دون النسب المستخدمة في السوق.
- **الموجودات غير الملموسة:** هنا يتم المبالغة في تقييم بنود الموجودات غير الملموسة مثل العلامات التجارية إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالموجودات غير الملموسة بما يخالف الأصول والقواعد الواردة ضمن المعايير المحاسبية الدولية كالاعتراف بالشهرة غير المقتناة وإجراء تغييرات غير مبررة في طرق إطفاء هذه الموجودات.
- **المطلوبات المتداولة:** يمكن أن يكون التلاعب في هذا البند مثلاً بعدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة وكذلك التخفيض غير الملائم للالتزامات أو الإخفاق في تسجيلها حيث تقوم إدارة بعض الشركات وفق هذا النوع من التلاعب ولغايات خاصة كارتباط الالتزامات بشؤون قضائية أو الالتزامات بالشراء، بالإفصاح المتحفظ عن التغييرات التي تحصل في حسابات الالتزامات.

- **المطلوبات طويلة الأجل:** وهنا يتم الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، كأحد ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة.

- **حقوق المساهمين:** تتمثل ممارسات المحاسبة الإبداعية في هذا البند بإضافة أرباح متحققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح السنة الجارية بدلا من معالجتها ضمن الأرباح المحتجزة كما هو معروف باعتباره بنداً من بنود سنوات سابقة.

3.2. أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية للخرينة:

قبل عرض أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية للخرينة نقوم في بادئ الأمر بالتعرف على هذه القائمة.

1.3.2. تعريف قائمة التدفقات النقدية للخرينة:

هي بيان تظهر فيه جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للمنشأة خلال فترة زمنية محددة مصنفة وفقا للأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.¹

تعرض قائمة الدخل جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين والدائنين والدارسين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات خلال فترة زمنية معينة.²

2.3.2. أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة فيها:

من أوجه حالات التلاعب بقائمة التدفقات النقدية للخرينة ما يلي:³

- قيام المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية وهذه الإجراءات لا تؤثر في القيم النهائية.

¹ عدي منذر لطفي جرار، مرجع سبق ذكره، ص: 30.

² مومن فاطمة الزهراء، مرجع سبق ذكره، ص: 206.

³ قاسم محمد عبد الله البعاج، المحاسبة الإبداعية وأثرها في الدخول الخاضعة للضريبة، مجلة المثلى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد الرابع، العدد العاشر، 2014، ص: 23.

- إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب الضريبي من خلال عدم دفع الضرائب من خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية.

- التلاعب بالدخل الخاضع للضريبة من خلال العمليات المستمرة وذلك عن طريق إزالة القيود غير المتكررة وذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهم تجارية حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات تجارية أو غير تجارية اعتماداً على فترة الاحتفاظ فيها.

4.2. أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

قبل عرض أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية نقوم في بادئ الأمر بالتعرف على هذه القائمة.

1.4.2. تعريف قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

تعد قائمة التغيرات في حقوق الملكية حلقة الربط بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها، ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق.¹

2.4.2. أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة فيها:

تتعرض جميع بنود قائمة التغيرات في حقوق الملكية لممارسات المحاسبة الإبداعية بإجراء تغييرات وهمية لزيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه وكذلك رأس المال المكتسب أو المحتسب، ويتم إجراء هذه التغييرات بإعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.² فيما يلي سنقدم ملخص عن ممارسات المحاسبة الإبداعية على مر العصور التي نتج عنها أسوء الفضائح المحاسبية لشركات عالمية.

¹ مجبل دواي اسماعيل، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية بحث تطبيقي في أحد المصارف الحكومية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 3، العراق، 2014، ص: 247.

² منال حسين لفتة صالح، مرجع سبق ذكره، ص: 591.

الجدول رقم (01-01): أسوء الفضائح المحاسبية لشركات عالمية حدثت بسبب ممارسات

المحاسبة الإبداعية

الفضيحة والسنة	الشركة	ما حدث:	اللاعبين الرئيسيين	كيف فعلوا ذلك	كيف تم كشفهم	العقوبات
فضيحة إدارة النفائات سنة 1998	هيوستن للتجارة العامة وإدارة النفائات.	قامت الشركة بالإدعاء بتحقيقها أرباحاً وقدرها 1.7 مليار دولار، ولكنها في الواقع أرباحاً وهمية.	المؤسس المدير التنفيذي، رئيس مجلس الإدارة، وكبار المسؤولين التنفيذيين الآخرين. بالإضافة إلى شركة آرثر أندرسن (المراجعين).	قامت الشركة بتزوير الفترة الزمنية لاستهلاك ممتلكاتهم والآلات والمعدات وذلك بجعلها أطول من الفترة الحقيقية في الميزانيات العمومية.	من خلال توجه فريق المدير التنفيذي والإدارة الجديدة إلى دفاتر الحسابات.	تم الحكم في دعوى جمعية المساهمين للمطالبة بـ 457 مليون دولار. حيث قامت هيئة البورصة بتغريم شركة آرثر أندرسن (المراجعين) بـ 7 ملايين دولار.
فضيحة إنرون سنة 2001	شركة هيوستن للطاقة والخدمات.	خسر المساهمون 74 مليار دولار، فقد الآلاف من الموظفين والمستثمرين حسابات التقاعد الخاصة بهم وخسر العديد من الموظفين وظائفهم.	المدير التنفيذي والمدير التنفيذي السابق.	أبقى على ديون ضخمة في ميزانيتها. أسعار أسهم الشركة أدى لزيادة الشكوك الخارجية.	عن طريق أحد المخبرين الداخليين كما أن ارتفاع أسعار أسهم الشركة أدى لزيادة الشكوك الخارجية.	توفي المدير التنفيذي السابق قبل المحاكمة بينما تم الحكم بالسجن لمدة 24 عام على المدير التنفيذي السابق.
فضيحة وورلد كوم سنة 2002	شركة اتصالات لاسلكية	تم تضخيم الأصول إلى 22 مليار دولار أمريكي، مما أدى إلى فقد 30 ألف فرصة عمل، بالإضافة إلى 180 مليون دولار كخسائر للمستثمرين.	المدير التنفيذي.	قام برسملة تكاليف خطوط الإنتاج بدلا من تحميلها على المصاريف الذي انعكس على حجم الأرباح من قيود وهمية.	دائرة التدقيق الداخلي في (وورلد كوم) كشفت احتيالا بمبلغ 3.8 مليار دولار.	طرد المدير المالي، والمراقب قدم استقالته، الشركة أفلسست حكم على المدير التنفيذي لمدة 25 عام بتهمة الاحتيال والتآمر وتقديم وثائق مزورة للمراقبين.
فضيحة تايكو سنة 2002	شركة أنظمة الأمن السويسرية الممتازة	المدير التنفيذي والمدير المالي قامو بسرقة 150 مليون دولار، وتضخيم دخل الشركة بـ 500 مليون دولار.	المدير التنفيذي والمدير المالي السابق.	تم اختلاس الأموال من خلال القروض غير الموافق عليها. والاحتيال على الشركة تحت غطاء المكافآت التنفيذية أو الحوافز.	هيئة البورصة الأمريكية ومائتاهتان من خلال تحقيقات مشتركة كشفت من خلالها ممارسات محاسبية مشكوك فيها، بما في ذلك القروض الكبيرة الممنوحة لكوزلوفسكي التي تم تجاهلها.	حكم كل من (كوزلوفسكي) و(سواترز) من 8-25 سنة في السجن كما وأن هناك دعوى رفعت ضد الشركة أجبرتها على دفع 292 مليار دولار كتعويض للمستثمرين.

فضيحة هيلث سنة 2003.	أكبر شركة رعاية صحية تجارية عامة في الولايات المتحدة	كانت أرقام الأرباح مضخمة بـ 1.4 مليار دولار لتلبية توقعات المساهمين.	المدير التنفيذي ريتشارد سكروشي	زعم بأنه أخير مرؤوسيه بتعويض الأرقام والمعاملات خلال الفترة بين عامي 1996-2003.	الشركة باعت أسهما قيمتها 75 مليون دولار قبل يوم واحد من تسجيل الشركة لخسائر فادحة مما أثار الشكوك لدى هيئة البورصة (SEC).	برئ سكرووتشي من جميع تهمة الاحتيال المحاسبي الـ 36 الموجهة إليه، ولكنه أدين بتهمة رشوة حاكم ولاية ألاباما، وعوقب بالسجن لمدة 7 سنوات.
فضيحة فريدي ماك سنة 2003.	شركة عملاقة مدعومة فيدراليا لتمويل الرهن العقاري.	أرباح بـ 5 مليار دولار كانت تشوبها أخطاء محاسبية.	رئيس/ مدير العمليات، رئيس مجلس الإدارة، الرئيس التنفيذي المدير المالي السابق فون كلارك	تعمدو تشويه الأرباح لتقليلها في الدفاتر المحاسبية.	من خلال تحقيق لهيئة البورصة الأمريكية.	125 مليون دولار كغرامات و طرد كل من غلين كلارك وبريندسيل.
فضيحة بنك ليتمان براندرز 2008.	شركة خدمات مالية عالمية.	اختفاء أكثر من 50 مليار دولار من القروض تحت غطاء المبيعات.	المدرء التنفيذيين في بنك ليتمان ومراجعي حسابات الشركة.	الادعاء ببيع أصول رديئة للبنوك في جزيرة كايمان مع الاتفاق أن يتم إعادة شرائها مرة أخرى. هذا خلق انطباعاً بأن ليتمان حصل على زيادة في النقدية بمقدار 50 مليار دولار وتقليل الأصول الرديئة بمقدار 50 مليار دولار وهذا لم يحصل فعليا.	الشركة تعرضت للإفلاس.	تم إجبارهم على إعلان إفلاسهم الذي يعتبر الأكبر في تاريخ الولايات المتحدة. لم تم تقم الهيئة الأمريكية للبورصة بأي محاكمة بسبب نقص الأدلة.
فضيحة ساتيام سنة 2009.	شركة خدمات تكنولوجيا المعلومات الهندية وشركة محاسبة مكاتب الدعم.	الإيرادات بمقدار 1.5 مليار دولار	المؤسس رئيس راما لينجا راجو	تزييف الإيرادات والهوامش إضافة للأرصدة النقدية لتصل قيمتها في النهاية إلى 50 مليار روبية	تم الاعتراف بالغش برسالة إلى مجلس إدارة الشركة.	تم اتهام الرئيس بخيانة الأمانة والتآمر والغش وتزوير السجلات أفرج عنه بعد فشل مكتب التحقيقات المركزي بتوجيه الاتهامات.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الموقع <https://www.syr-res.com/article/5722.html>، تاريخ

20:43 على 2019/06/14

من خلال هذا المبحث الموسوم بالإطار الفكري لممارسات المحاسبة الإبداعية، حاولنا كأول خطوة تحديد مفهوم المحاسبة الإبداعية كونها إحدى متغيرات الدراسة وإحدى كلماتها المفتاحية مما يستوجب الوقوف عند هذا المصطلح وتحديد مفهومه الذي ظهر خارج الوسط الأكاديمي للمحاسبة، والتي استنتجنا أنها ممارسات استغلالية يقوم المحاسبون من خلالها باستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسة والتلاعب بها قصد تحقيق أهداف محددة، قمنا كذلك خلال هذا المبحث بذكر العوامل التي أدت إلى ظهور المحاسبة الإبداعية ودوافع ممارستها والتمثلة أساسا حسب بحثنا في التهرب من دفع الضرائب كليا أو جزئيا من خلال التخفيض في أرباح المؤسسات كون أن المكلف الجزائري ينظر إلى الضرائب على أنها عبء ثقيل وأن الدولة تنقسم معه أرباحه، كما لا يمكن تحديد مفهوم المحاسبة الإبداعية دون الوقوف عند مختلف التقنيات والأساليب المستخدمة فيها، والتي استخلصنا أنها تختلف باختلاف نوع القائمة المالية وبنودها، أي أن لكل قائمة مالية ممارسات خاصة بها. وبما أن موضوع دراستنا يدرس علاقة المحاسبة الإبداعية بالضرائب والتهرب منها فإننا لا يمكننا معرفة هذه الضرائب ودراساتها دون المرور على تقديم النظام الجبائي الجزائري والذي هو موضوع مبحثنا الموالي.

المبحث الثاني: تقديم عام للنظام الجبائي الجزائري مع الإشارة لأهمية الجباية العادية في تمويل ميزانية الدولة

لا جدال اليوم عن أهمية المكان الذي تحتله الجباية كونها بند من بنود الإيراد العام، إضافة إلى أهمية الدور الذي تلعبه في تطبيق مختلف سياسات الدولة.

تعد عملية التحصيل الجبائي آخر مرحلة في الجباية، فقبل ذلك تمر بمجموعة من المراحل بدءا من تجهيز المشروع الضريبي إلى ولادة التشريع إلى أن نصل إلى التحصيل النهائي، وبالتالي تعتبر هذه العملية طويلة ومتسلسلة، وعليه لا بد أن تخضع لنظام يقيتها وينظمها من قواعد قانونية ونصوص تشريعية وتقنيات حسابية، ذلك هو النظام الجبائي لأي دولة.

ينمو النظام الجبائي ويتطور وفقا للمحيط الاقتصادي والاجتماعي والسياسي الذي ينشأ فيه، ومن هنا يتبين لنا أن هناك اختلاف في النظم الجبائية من دولة إلى أخرى، وعليه فإن للجزائر نظاما جبائيا خاص بها، وهذا ما يتم توضيحه من خلال مطالب هذا المبحث.

سيتم التعرض في أول مطلب إلى ماهية الجباية، بينما نتعرض من خلال المطلب الثاني إلى بنية النظام الجبائي الجزائري إضافة إلى ذكر الالتزامات الجبائية الجزائرية كون أن دراستنا الميدانية تخص المؤسسات الجزائرية، أما آخر مطلب فسيخصص لأهمية الجباية العادية في تمويل ميزانية الدولة.

المطلب الأول: ماهية الجباية*

تعتبر الجباية العادية من الإيرادات العامة في ميزانية الدولة والمتمثلة في مختلف الضرائب والرسوم والإتاوات ومختلف العناصر المستحقة على الأفراد للدولة بحكم سلطتها على أراضيها وممتلكاتها، وبالتالي فهي تحتل مكانة بارزة كونها تعتبر من أهم الموارد المالية لخزينة الدولة على غرار الجباية البترولية والمستعملة في تسيير إداراتها وتغطية نفقاتها العامة وتلبية حاجياتها، وكذا نظرا لإلزاميتها القانونية، والأهداف التي تصبو لتحقيقها. و هذا هو موضوع هذا المطلب والذي نستله بمفهوم الجباية.

أولا: مفهوم الجباية (العادية)

يعود أصل كلمة جباية للكلمة اللاتينية "Fiscus" والتي تعني كل من الخزنة الإمبراطورية والضريبة في آن واحد،¹ ويستخدم اصطلاح "الجباية" باختصار للإشارة إلى مجموع الوسائل المادية والبشرية والتنظيمية المسخرة لفرض، ربط، تقدير، وتحصيل الضرائب على اختلاف أنواعها. وتقتضي ضرورة التحليل الاقتصادي عادة استخدام لفظ مرافق لكلمة جباية دلالة على تنظيم هذه الضريبة، مصدر حصيلتها أو إيراداتها، مثال: جباية عادية وغير عادية، جباية بترولية جباية خارج البترول، جباية محلية ووطنية أو دولية، جباية المؤسسات والأفراد... إلخ. تجدر الإشارة إلى أن هذه المسميات لا تعدو إلا أن تكون للدلالة على مصدر الإيرادات الضريبية أو الهيآت التي يحق لها الاستفادة من إيراداتها واستخدامها كما هو الحال بالنسبة للجباية المحلية.²

كما يقصد بالجباية مجمل الاقتطاعات الإجبارية المطبقة على مداخيل الأفراد وأرباح المؤسسات المؤدية لفائدة الدولة وإداراتها العمومية من أجل تمويل المشاريع لخدمة الصالح العام،³ بمعنى أنها مبلغ مالي تتقاضاه الدولة من الأشخاص والمؤسسات بهدف تمويل نفقات الدولة. أي بهدف تمويل كل

* **الجباية:** هي اقتطاعات نقدية تقوم بها الدولة على الأفراد لتغطية نفقاتها وتكون على شكل ضريبة أو رسم أو إتاوة، تشمل جميع الموارد والاقتطاعات التي تمول ميزانيات الجماعات الإقليمية وبالتالي مصطلح الجباية هو مفهوم أوسع واشمل من مفهوم الضريبة. بينما **الضريبة** فهي جزء من الجباية. ولذلك اخترنا أن نستعمل في بحثنا مصطلح الجباية بدل الضريبة لأنه أشمل.

¹ Pascal cornu, **Entreprise agricole et optimisation fiscales**, 1^{er} édition, Edition France agricole, Paris, 2004, p: 20.

² حميد عبد الله الحرتسي، **تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي**، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2012، ص: 23.

³ محمد عباس محرز، **المدخل إلى الجباية والضرائب**، دار النشر: international trade customs and invest Services(ITCIS)، الجزائر، 2010، ص: 05.

القطاعات التي تصرف عليها الدولة كالتعليم متمثلاً في المدارس ورواتب المدرسين والوزارات ورواتب عمالها وصولاً إلى عمال النظافة الحكومية والسياسات الاقتصادية كدعم سلع وقطاعات معينة أو الصرف على البنية التحتية كبناء الطرقات والسدود أو التأمين على البطالة.¹

1. ماهية الضرائب والرسوم:

تشمل الجباية مجموع الضرائب والرسوم، وعليه سيتم فيما يلي تعريف كل منهما:

1.1. الضريبة:

سيتم التعرض فيما يلي إلى تعريف الضريبة ومبادئها.

أ. تعريف الضريبة:

يمكن تعريف الضريبة على أنها "قيمة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى الهيئات المحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة".²

كما تعرف أيضاً أنها اقتطاع سيادي عن طريق السلطات العامة لتحقيق أهداف عامة، وتوزيع عبئها حسب الطاقة الضريبية للمواطن،³ بمعنى أنها اقتطاع مالي إلزامي ونهائي تحدده الدولة ودون مقابل بغرض تحقيق أهداف عامة.⁴

¹ محسن حسن المعموري، مبادئ علم الاقتصاد، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص: 150، 151.

² سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات حلبي الحقوقية، دمشق، 2003، ص: 15.

³ أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008، ص: 124.

⁴ بوزيدة حميد، جباية المؤسسة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص: 08.

ب. مبادئ الضريبة:

هناك العديد من المبادئ والتي أطلقها المفكر الاقتصادي آدم سميث حول الضريبة، والمتمثلة فيما يلي:¹

- مبدأ العدالة:

يجب أن يشترك كافة رعايا الدولة في تحمل نفقات الدولة وحسب قدرتهم أي بنسبة دخله الذي يحصل عليه.

- مبدأ اليقين:

أن تكون الضريبة الملزم بدفعها المكلف محدودة على سبيل اليقين ودون غموض أو اجتهاد شخصي، بحيث يكون ميعاد دفع الضريبة، وطريقة الدفع، والمبلغ الواجب دفعه واضحا ومعلوماً للمكلف. والهدف من ذلك هو حماية المكلف من التعسف، ويتطلب هذا المبدأ وضع تشريعات قانونية تتميز بالاستقرار النسبي والوضوح في النصوص التشريعية.

- مبدأ الملاءمة في التحصيل:

يعني هذا المبدأ أن يتم تحصيل الضرائب في الأوقات الملائمة للمكلف مثل دفع الضريبة بعد إقرار البيانات المالية للشركة وكذلك تسهيل إجراءات تسديد الضريبة.

- مبدأ الاقتصاد في النفقة:

يكون ذلك من خلال تطبيق الضريبة وتحصيلها بطريق لا ترهق المكلف ولا تتطلب نفقات كبيرة على السلطة مقابل حصرها وتحصيلها، لأن زيادة في نفقات التحصيل تنعكس سلباً على مقدار الضريبة المحصلة، وإن هذا المبدأ يتطلب فرض الضرائب التي تكثر إيراداتها وتقل نفقات تحصيلها.

¹ محمد الخصاونة، المالية العامة: النظرية والتطبيق، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص ص: 92، 93.

2.1. الرسم:

الرسم هو مبلغ نقدي يدفعه الفرد جبرا للدولة، أو إحدى مؤسساتها العمومية مقابل منفعة خاصة يحصل عليها الفرد إلى جانب منفعة عامة تعود على المجتمع.¹ كما عرف في نفس السياق أيضا على أنه مبلغ من المال تحدده الدولة ويدفعه الفرد في كل مرة تؤدي إليه خدمة معينة تعود عليه بنفع خاص. وتتطوي في نفس الوقت على منفعة عامة غالبا.²

الجدول رقم (01-02): مقارنة بين الضريبة والرسم

الرسم	الضريبة
- يدفع بصفة إجبارية و نهائية؛	- تدفع بصفة إجبارية و نهائية؛
- يدفع الرسم نقدا؛	- تدفع الضريبة نقدا؛
- يدفع لتمويل ميزانية الدولة؛	- تدفع لتمويل ميزانية الدولة؛
- لا تأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكاليفية للفرد؛	- تفرض غالبا على أساس المقدرة التكاليفية للفرد؛
- تهدف الدولة من خلاله إلى تعزيز الخزينة العمومية بالموارد المالية، و تنظيم الانتفاع بخدمات بعض الهيئات و الإدارات العامة.	- تستهدف أغراضا مالية، و اجتماعية، و اقتصادية، وذات منفعة عامة.

المصدر: شعباني لطفي، جباية المؤسسة، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2017، ص: 19.

جل هذه الضرائب والرسوم يصنفها الجدول "أ" في الموازنة العامة للدولة الجزائرية وفق التصنيف

التالي:

- الضرائب المباشرة؛
- حقوق التسجيل والطابع؛
- الضرائب غير المباشرة؛
- الضرائب على رقم الأعمال*؛
- الحقوق الجمركية**.

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص: 132.

² عبد الحميد عبد المطلب، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، الجزائر، 2008، ص: 132.

* تفرض على مجموع المواد الاستهلاكية وبالتالي هي ضرائب غير مباشرة على الاستهلاك.

** يخضع لهذا الرسم جميع الموارد الموجهة للاستيراد والتصدير.

وهي موضحة في الجدول التالي المتعلق بالإيرادات المطبقة في ميزانية الدولة من قانون المالية لسنة 2020:

الجدول رقم (01-03): الإيرادات العادية المطبقة في ميزانية الدولة (الجزائر) لسنة 2020

إيرادات الميزانية	المبالغ (بآلاف دج)
1. الموارد العادية	
1.1. الإيرادات الجبائية:	
201-001- حواصل الضرائب المباشرة.	1.428.440.000
201-002- حواصل التسجيل و الطابع.	93.944.000
201-003- حواصل الضرائب المختلفة على الأعمال.	1.182.631.000
(منها الرسم على القيمة المضافة المطبق على المنتوجات المستوردة).	(444.471.000)
201-004- حواصل الضرائب غير المباشرة.	47.159.000
201-005- حواصل الجمارك.	294.691.000
المجموع الفرعي (1)	3.046.865.000

المصدر: الجدول "أ"، قانون رقم 19-14 مؤرخ في 14 ربيع الثاني عام 1441 الموافق لـ 11 ديسمبر سنة 2019، المتضمن قانون المالية لسنة 2020، الجريدة الرسمية عدد 81، 03 جمادى الأولى عام 1441، الموافق لـ 30 ديسمبر 2019، ص: 50.

المطلب الثاني: بنية النظام الجبائي الجزائري

سيتم في هذا المطلب التطرق لبنية النظام الجبائي الجزائري، لكن لا يمكن الحديث عن النظام الجزائري إلا بالتطرق لمفهوم النظام وكذا النظام الجبائي بصفة عامة.

أولاً: مفهوم النظام والنظام الجبائي

أول عنصر من هذا المطلب سيخصص لتعريف النظام أولاً، ثم النظام الجبائي.

1. تعريف النظام:

يعرف النظام على أنه مجموعة من الأجزاء أو العناصر التي تعمل معا حسب إجراءات وقواعد محددة لتحقيق أهداف معينة.¹

2. تعريف النظام الجبائي:

أما النظام الجبائي فيمثل مجموع الضرائب، الاقتطاعات والموارد الأخرى للموازنة العامة للدولة التي يراد باختيارها وإنشائها في مجتمع وزمن معينين تحقيق السياسة الجبائية للدولة وبذلك يعتبر الترجمة العملية للسياسة الجبائية.²

كما يعرف على أنه: " الإطار الذي ينظم مجموعة الضرائب المتكاملة والمتناسقة ويتم تحديدها استنادا إلى أسس اقتصادية ومالية وفنية في ضوء اعتبارات سياسية اقتصادية اجتماعية وإدارية ".³

ويعرف أيضا أنه: " يتمثل النظام الجبائي لبلد ما في مجموع الضرائب ومختلف علاقات التوازن بينها، تختلف خصائص النظم الضريبية باختلاف البيانات الاجتماعية والسياسية والاقتصادية للبلد ".⁴

"النظام الجبائي هو مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكبها إلى كيان ضريبي معين، وذلك الكيان الذي يمثل الواجهة للنظام والذي تختلف ملامحه بالضرورة من مجتمع

¹ بابكر إبراهيم الصديق، محاسبة الضرائب، الطبعة الأولى، منشورات جامعة السودان المفتوحة، السودان، 2006، ص: 40.

² حميد عبد الله الحرتسي، مرجع سيق ذكره، ص: 57.

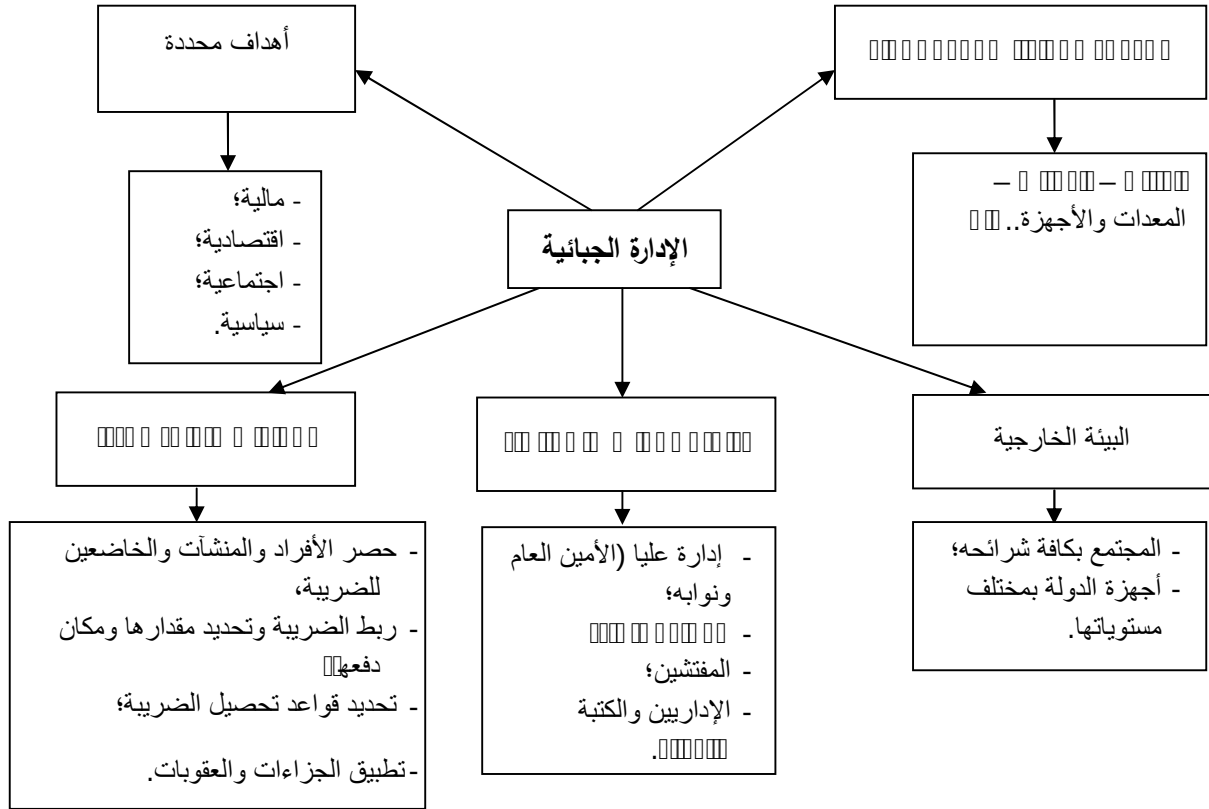
³ صلاح زين الدين، الإصلاح الضريبي، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2000، ص: 46.

⁴ Hamid fall, La fiscalité dans tous ses états, l'harmattan, Sénégal, 2017, p: 16.

رأسمالي إلى مجتمع اشتراكي كما تختلف صورته من مجتمع متقدم اقتصاديا عن مجتمع متخلف اقتصاديا".¹

كما يمكن تلخيص عناصر النظام الجبائي فيما يأتي:

الشكل رقم (01-03): عناصر النظام الجبائي



المصدر: بابر إبراهيم الصديق، محاسبة الضرائب، الطبعة الأولى، منشورات جامعة السودان المفتوحة، السودان،

2006، ص: 41.

¹ خالد شحاتة الخطيب، نادية فريد طافش، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية، دار الحامد، عمان، الأردن،

2008، ص: 25.

3. تعريف بنية النظام الجبائي:

يمكن تقسيم الأسس التي تعتمد عليها بنية النظام الجبائي إلى ثلاثة أسس وهي السياسة الضريبية، التشريع الضريبي، والإدارة الضريبية، والتي سنشرحها فيما يأتي:

1.3. السياسة الضريبية:

تعبّر عن مجموع التدابير ذات الطابع الضريبي قصد تغطية النفقات العمومية من جهة والتأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي حسب التوجيهات العامة للاقتصاد من جهة ثانية، ويعتبر النظام الضريبي صياغة فنية للسياسة الضريبية للمجتمع فهو يصمم من أجل تحقيق أهدافها، بالنظر إلى المبادئ العامة التي تحكم توجهات الدولة ولاسيما المبادئ المسطرة في الدستور وهي: الخطوط الكبرى التي ترسم السياسات الاقتصادية والتي يستوجب أن تصاغ كل المخططات التي تنظم اقتصاد البلد طبقاً لها.¹

2.3. التشريع الضريبي:

هو عبارة عن صياغة لمبادئ وقواعد السياسة الضريبية في شكل قوانين وهذا من أجل تحقيق أهدافها، ويجب أن تتم صياغة التشريع الضريبي بشكل جيد لسد منافذ التهرب أمام المكلف، كما يجب أن تكون القوانين الضريبية مرنة حتى تتكيف والظروف الاقتصادية للدولة، كما يجب أن تكون صارمة للحد من مظاهر الغش الضريبي.²

3.3. الإدارة الضريبية:

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، فهي ذلك الجهاز الفني والإداري المسؤول عن تنفيذ التشريع للضريبي وذلك من خلال فرض الضرائب وجبايتها، ويعني هنا جميع الهياكل المعنية من المديرية العامة للضرائب إلى مركز الضرائب.³

¹ بن غماري ميلود، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، أطروحة دكتوراه، تخصص قانون عام، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان الجزائر، 2017-2018، ص: 51.

² نفس المرجع أعلاه، 2017-2018، ص: 51.

³ نفس المرجع أعلاه، 2017-2018، ص: 52.

ثانيا: الالتزامات الجبائية* في الجزائر

تخضع المؤسسات الاقتصادية في الجزائر إلى مجموعة من الالتزامات الجبائية نظير مزاوله نشاطها، وهذا ما سيتم تفصيله في هذا العنصر.

1. إذا كانت شركة أموال:

فإنها تخضع:

- للضريبة على أرباح الشركات المطبقة على كل المداخل المحققة في إطار الاستغلال بما في ذلك الأرباح الاستثنائية؛ تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات " ¹.
- للرسم على النشاط المهني؛ " يستحق الرسم بصدد رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح المهنية أو للضريبة على أرباح الشركات " ².
- للرسم العقاري؛ " يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات المبنية، مهما تكن وضعيتها القانونية، الموجودة فوق التراب الوطني، باستثناء تلك المعفاة من الضريبة صراحة" ³. "كما تنص المادة 261-د من نفس القانون على أنه يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات غير المبنية بجميع أنواعها، باستثناء تلك المعفية صراحة من الضريبة " ⁴.
- للرسم على القيمة المضافة؛
- للرسم على السيارات.

* نقصد بالالتزامات الجبائية في الجزائر مجموع الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسات التي تنشط في التراب الجزائري، وهي متاحة بالتفصيل في الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة المتاح على موقع المديرية العامة للضرائب:

<https://www.mfdgi.gov.dz/>

¹ المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020، ص: 29.

² المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020، ص: 50.

³ المادة 248 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020، ص: 54.

⁴ المادة 261 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020، ص: 56.

2. إذا كانت شركة أجنبية:

وهنا يوجد صنفين من الشركات الأجنبية، الشركات الأجنبية التي تملك مؤسسة دائمة في الجزائر والشركات الأجنبية التي لا تملك مؤسسة مهنية دائمة بالجزائر وتمارس أنشطة تتعلق بتأدية الخدمات.

1.2. إذا كانت الشركة الأجنبية تملك مؤسسة دائمة في الجزائر:

1.1.2. إذا كانت الشركة الأجنبية شركة أموال:

تخضع للضرائب الآتية:

- الضريبة على أرباح الشركات؛ " تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 وتسمى بالضريبة على أرباح الشركات " ¹.
- الرسم العقاري؛
- الرسم على القيمة المضافة.

2.1.2. إذا كانت الشركة الأجنبية شخصا طبيعيا أو شركة أشخاص:

فهي تخضع للضرائب الآتية:

- الضريبة على الدخل الإجمالي المطبقة على أرباح الصناعية والتجارية؛
- الرسم على النشاط المهني؛
- الرسم على القيمة المضافة. " تتمثل القيمة المضافة في الفرق بين قيمة الإنتاج الكلي للوحدة الإنتاجية وقيمة مستلزمات الإنتاج الوسيطة التي حصلت عليها، واستخدامها في عملياتها الإنتاجية خلال فترة محددة من الزمن " ².

¹ المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020، ص: 29.

* الرسم بصفة عامة هو المبلغ الذي تجبیه الدولة جبرا مقابل خدمة خاصة تقدمها لهم أو مقابل نفع خاص يعود عليهم بالخدمة. مقابل انتفاع الشخص بخدمة معينة.

² حسام داود، مبادئ الاقتصاد الكلي، الطبعة الثالثة، دار المسيرة، عمان الأردن، 2005، ص: 55.

2.2. إذا كانت الشركة الأجنبية لا تملك منشأة مهنية دائمة بالجزائر وتمارس أنشطة تتعلق بتأدية الخدمات:

1.2.2. إذا كانت الشركة الأجنبية هي شركة أموال:

تخضع للضريبة على أرباح الشركات.

2.2.2. إذا كانت الشركة الأجنبية شخصا طبيعيا أو شركة أشخاص:

تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي.

المطلب الثالث: أهمية الجباية العادية في تمويل ميزانية الدولة الجزائرية

الجبابة العادية من الكلمات المفتاحية في دراستنا وهي محور الموضوع محل الدراسة، ولا يتسنى تقديم دراسة حول الممارسات المحاسبية التي تستخدم بهدف التهرب من الجبابة، دون إظهار الأهمية التي تكتسبها في تمويل ميزانية الدولة الجزائرية، فالكثير منذ وقت قريب كان يظن أن الجبابة البترولية تحتل حصة الأسد في تمويل ميزانية الدولة الجزائرية كون أن قطاع المحروقات من أبرز القطاعات التي يبنى عليها الاقتصاد الجزائري، وعليه يتم عرض هذا المطلب لتأكيد أو نفي هذا الاعتقاد من خلال تحليل جدول الإيرادات الإجمالية المطبقة في ميزانية الدولة الجزائرية لسنة 2020 كونها أحدث سنة حسب دراستنا، لكن قبل هذا سنقدم لكحة عن مكونات الإيرادات العامة لميزانية الدولة الجزائرية في أول عنصر من هذا المطلب.

1. مكونات الإيرادات العامة لميزانية الدولة الجزائرية:

تصنف الإيرادات العامة في ميزانية الدولة الجزائرية إلى قسمين إيرادات ضريبية وأخرى غير ضريبية.

1.1. الإيرادات الضريبية (الجبابة):

تتمثل في إيرادات الجبابة العادية و الجبابة البترولية.

1.1.1. الجبابة العادية:

و تتكون من مختلف الضرائب و الرسوم التي يبوبها الجدول أ في الموازنة العامة (الجدول الموالي 01-04)

1.1.2. الجبابة البترولية:

تتكون من مجموع اقتطاعين و هما:

- ضريبة على إنتاج البترول السائل و الغاز؛
- ضريبة مباشرة على الأرباح الناتجة عن النشاطات البترولية المتعلقة بالبحث و الاستغلال و النقل عبر القنوات.

2.1. الإيرادات غير الضريبية:

و هي تشمل العناصر التالية:

1.2.1. إيرادات أملاك الدولة (الدومين):

و التي تتمثل في حصيلة استغلال أو تأجير أو بيع أملاك الدولة كالإتاوات المحصلة من الشركات والأشخاص الذين يستغلون المناجم و المحاجر التي تعود ملكيتها للدولة، و كذا المكافآت التي تحصل عليها الدولة من جراء تخصيص المباني العامة لمصالح البريد والمواصلات.

2.2.1. الإيرادات المختلفة للميزانية:

كإيرادات بيع المجلات و المنشورات، و بعض الرسوم التي تحصل عليها الدولة من المتاحف، و المناطق الأثرية.

3.2.1. الإيرادات الاستثنائية:

و تتمثل في مساهمة الدفع التي يقدمها البنك المركزي و حقوق الدخول، و الهبات المقدمة من الخارج.¹

2. تحليل جدول الإيرادات الإجمالية المطبقة في ميزانية الدولة الجزائرية لسنة 2020:

قبل البدء في تحليل الإيرادات الإجمالية المطبقة في ميزانية الدولة الجزائرية نقدم فيما يلي الجدول الخاص بالإيرادات المطبقة في ميزانية الدولة (الجزائر) لسنة 2020:

¹ عنتره برياش، محمد خليل بوحلايس، قراءة تحليلية لتطور الإيرادات العامة في الجزائر للفترة 1990-2017، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، 2018، ص: 54، 55.

الجدول رقم (01-04): الإيرادات الإجمالية المطبقة في ميزانية الدولة (الجزائر) لسنة 2020

المبالغ (بآلاف دج)	إيرادات الميزانية
	1. الموارد العادية:
	1.1. الإيرادات الجبائية:
1.428.440.000	201-001- حواصل الضرائب المباشرة.
93.944.000	201-002- حواصل التسجيل والطابع.
1.182.631.000	201-003- حواصل الضرائب المختلفة على الأعمال.
444.471.000	(منها الرسم على القيمة المضافة المطبق على المنتوجات المستوردة).
47.159.000	201-004- حواصل الضرائب غير المباشرة.
294.691.000	201-005- حواصل الجمارك.
3.046.865.000	المجموع الفرعي (1)
	2.1. الإيرادات العادية:
35.047.000	حواصل و مداخيل أملاك الدولة
174.436.000	الحواصل المختلفة للميزانية
50.000	الإيرادات النظامية
209.533.000	المجموع الفرعي (2)
	الإيرادات الأخرى:
833.000.000	الإيرادات الأخرى
833.000.000	المجموع الفرعي (3)
4.089.398.000	مجموع الموارد العادية
2.200.325.000	الجبائية البترولية
6.289.723.000	المجموع العام للإيرادات

المصدر: الجدول "أ"، قانون رقم 19-14 مؤرخ في 14 ربيع الثاني عام 1441 الموافق لـ 11 ديسمبر سنة

2019، المتضمن قانون المالية لسنة 2020، الجريدة الرسمية عدد 81، 03 جمادى الأولى عام 1441، الموافق لـ 30 ديسمبر 2019، ص: 50.

من خلال هذا الجدول نقوم بحساب نسبة مساهمة كل نوع من إيرادات ميزانية الدولة لإجمالي

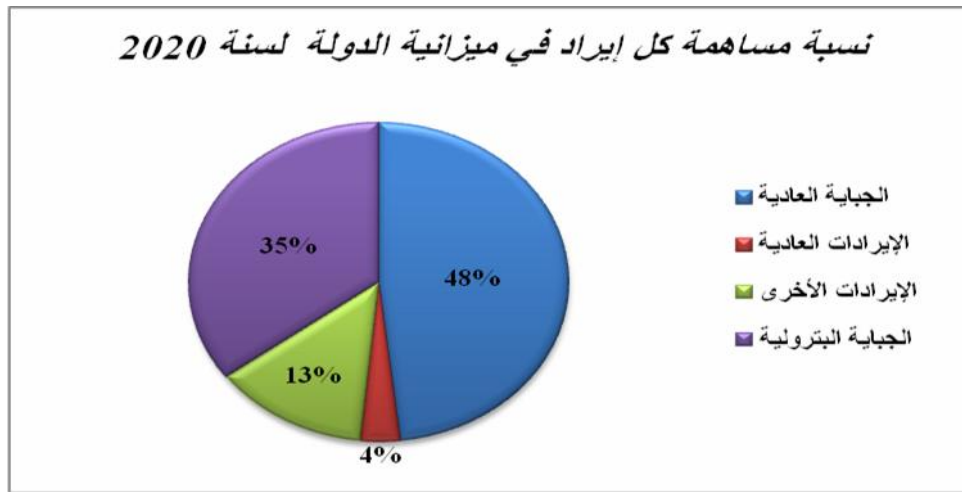
الإيرادات وهذا ما نقدمه خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (01-05): نسبة مساهمة كل نوع من الإيرادات في ميزانية الدولة لسنة 2020

الجبابة	الجبابة العادية	الإيرادات العادية	الإيرادات الأخرى	الجبابة البترولية	المجموع
النسبة	%48	%3.33	%13.24	%34.98	%100
النسبة	%64.57				%34.89
					%100

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى معطيات الجدول السابق (الجدول "أ"، قانون رقم 19-14 مؤرخ في 14 ربيع الثاني عام 1441 الموافق لـ 11 ديسمبر سنة 2019، المتضمن قانون المالية لسنة 2020).

الشكل رقم (01-04): نسبة مساهمة كل إيراد في ميزانية الدولة لسنة 2020



المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى معطيات الجدول السابق.

1.2. قراءة أرقام الجدول:

يوضح هذا الجدول نسبة مساهمة كل نوع من إيرادات ميزانية الدولة الجزائرية في تمويل نفقاتها، حيث يسجل أن الجبابة العادية تمثل ما نسبته 48% من إجمالي الإيرادات، تليها الجبابة البترولية بنسبة 34.98% ضمن ثاني مرتبة، في ثالث مرتبة نجد خانة الإيرادات الأخرى، وآخر مرتبة من نصيب الإيرادات العادية التي تشمل حواصل ومداخل أملاك الدولة، الحواصل المختلفة للميزانية، الإيرادات النظامية والمقدرة بنسبة 03.33%.

2.2. تحليل بيانات الجدول:

يلاحظ من خلال معطيات الجدول السابق أن الجباية العادية تحتل حصة الأسد في تمويل ميزانية الدولة بأكبر نسبة، مقارنة مع الجباية البترولية التي يمكن ترجيحها إلى تذبذب أسعار البترول في السنوات الأخيرة وانخفاضها والتي أثرت سلبا على عوائد الجباية البترولية، ومنه احتلت الجباية العادية الصدارة في نسبة التمويل، ورغم أن النسبة جيدة ويمكن القول أنها مقبولة عموما إلا أنه يجب أن لا ننسى أن جزءا كبيرا من الجباية يوجد خارج التحصيل الضريبي نظرا لوجود إشكالية التهرب من دفع الضرائب والتقليل من وعائها من طرف المكلفين، كما أن نسبة وحصيلة الجباية البترولية قريبة نوعا ما من نسبة الجباية العادية نظرا لطبيعة الاقتصادي الوطني الريعي وهيمنة قطاع المحروقات على الاقتصاد الوطني وضعف التنوع الاقتصادي خاصة في مجال الصناعة الزراعة حيث تعاني الجزائر من نقص كبير في الإيرادات المتأتية من هذه المجالات فإيرادات الدولة لا تزال تعتمد بشكل ملحوظ على عوائد قطاع المحروقات، وهذا ما يؤدي للقول أنه رغم احتلال الجباية العادية المرتبة الأولى في تمويل ميزانية الدولة وهذا ما يؤكد أهميتها، إلا أنه لا يزال نقائص في تحصيل الضرائب نظرا لعدم تنوع الاقتصاد الجزائري وكذا لوجود ظاهرة التهرب الضريبي، كما يجب أن لا يعتمد كثيرا من الآن فصاعدا على قطاع المحروقات الذي يعاني تذبذبا كبيرا خاصة مع انتشار فيروس كورونا سنة 2020 والتي أثرت في سعر برميل البترول ليتدهور في شهر مارس إلى 36 دولار أمريكي وهو ما يدق ناقوس الخطر في البلدان التي تعتمد في إيراداتها على عوائد المحروقات مثل الجزائر.

تم التعرض من خلال هذا المبحث للنظام الجبائي الجزائري كون أن دراستنا الميدانية تخص المؤسسات التي تنشط في التراب الوطني الجزائري وتخضع لأحكام القوانين الجبائية الجزائرية، وعليه خصصنا أول مطلب لماهية الجباية من خلال تقديم مفهوم الجباية التي تشمل مجموع الضرائب والرسوم، لتوضيح فيما بعد الفرق بين كل من الرسم والضريبة. كما لا يمكن التكلم عن الضرائب دون الإشارة للمبادئ الكلاسيكية للضريبة التي أطلقها المفكر الاقتصادي آدم سميث. في خطوة ثانية تم تناول مفهوم النظام الجبائي الجزائري المتمثل في الإطار الذي ينظم مجموع الضرائب ومختلف علاقات التوازن بينها، والذي يبنى على ثلاثة أسس وهي السياسة الضريبية، التشريع الضريبي، والإدارة الضريبية، للوصول إلى تفصيل الالتزامات الجبائية في الجزائر حتى يتسنى استخدامها في الجانب الميداني من عملنا، وآخر عنصر في هذا المبحث خصصناه لإبراز أهمية الجباية العادية في تمويل ميزانية الدولة ومن أجل ذلك قمنا بتحليل جدول الإيرادات الإجمالية المطبقة في ميزانية الدولة والتي أظهرت أن الجباية العادية تمول ميزانية الدولة بما معدله 48%. وهي نسبة ليست بالضئيلة خاصة مع مشكل التهرب الضريبي الذي جعل موارد الدولة خارج دائرة التحصيل الضريبي نتيجة الممارسات التي يقوم بها المكلفون للتقليل من حجم الوعاء الضريبي، وهذا ما يتم التعرض إليه من خلال مبحثنا الموالي المخصص لتشخيص ظاهرة التهرب الضريبي ودراسة علاقتها بممارسات المحاسبة الإبداعية.

المبحث الثالث: علاقة ممارسات المحاسبة الإبداعية بظاهرة التهرب الضريبي

التهرب من دفع الضرائب ليس بالشيء الجديد علينا، فالحساسية من الضرائب والتهرب منها ظاهرة عالمية تتواجد حيثما تواجدت الضريبة، كما تعتبر من أخطر الآفات التي تصيب الاقتصاد، كونها تستنزف الموارد الجبائية التي من المفروض أنها كانت ستفقها الدولة فيما يحقق المنفعة العامة، بدلا من ذهابها في قنوات مجهولة، هذه الظاهرة التي توصف بالخطيرة لما لها من آثار وخيمة على عدة مستويات تتطلب دراسة واهتمام أكثر من أي وقت مضى.

تعددت الأساليب والصور المعتمدة للتهرب من الضرائب، ونظرا لارتباط مختلف العمليات الجبائية مع التطبيقات المحاسبية للمؤسسة، وكذا كون أن المحاسبة نظام له العديد من المستخدمين ومن ضمنهم الإدارة الجبائية التي تستخدمها في تحديد الوعاء الضريبي للمؤسسة، أصبحت بعض المؤسسات تعمل على التلاعب بمخرجات النظام المحاسبي لها والعمل على التغيير في الحقائق بقوة القانون قصد التقليل من الوعاء الضريبي وبالتالي التهرب من دفع الضرائب، أهم هذه الصور والأساليب نجدها ضمن ممارسات المحاسبة الإبداعية التي هي بدورها تعددت أهدافها ووسائلها، لكن من خلال الاطلاع على بعض ملفات المؤسسات الجزائرية بالأخص التي تنشط ضمن القطاع الخاص، استنتجنا أن من الأهداف الرئيسية للجوء لمثل هذه الممارسات هو التهرب من دفع الضريبة سواء كليا أو جزئيا من خلال تخفيض الوعاء الضريبي.

لذا أصبح من اللازم مكافحتها وهذا لا يتم إلا عن طريق تشخيصها ومعرفة أنواعها والأسباب المؤدية لها للتمكن من التعرف على هذه الظاهرة ومكافحتها بطريق فعالة، وهذا ما سيتم عرضه في هذا المبحث من خلال ثلاثة مطالب، المطلب الأول مخصص لتشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وذكر أنواعها، أما في المطلب الثاني للأسباب المؤدية لهذه الظاهرة والآثار المترتبة عنها، أما المطلب الثالث فسيتم تخصيصه لربط العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي.

المطلب الأول: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، مع ذكر أنواعها

يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة قديمة ظهرت منذ فرض الضرائب وتنظيمها كونها تعتبر عبئا من وجهة نظر المكلفين بها، ولذلك يعملون على مقاومتها قدر الإمكان، إلا أن هذه الظاهرة في تزايد مستمر حيث أصبحت تهدد النظام الضريبي بشكل كبير لما لها من أثر على خزينة الدولة والمال العام، وبالتالي على التنمية الاقتصادية الوطنية، وعليه سيقسم هذا المطلب إلى عنصرين، العنصر الأول لتشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، أما العنصر الثاني لذكر أنواع التهرب الضريبي.

أولاً: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي

لقد اختلف الفقهاء والباحثون في تعريف التهرب الضريبي، باختلاف وجهات نظر وتوجهات كل باحث، فمن وجهة نظر القانونيين يلاحظ أن جل التعاريف تؤكد على مشروعية أو عدم مشروعية الطرق المستعملة للتهرب من دفع الضرائب، بينما الاقتصاديين يركزون على أثر التهرب على خزينة الدولة مهما كانت الطرق والأساليب المستعملة في ذلك.

وقبل التطرق لتقديم التعاريف الخاصة بالتهرب الضريبي، نستهل حديثنا بالتذكير بالمادة 78 من الدستور والتي تنص على ما يلي:

المادة 78: " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة. ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية. لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون. ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي، أية ضريبة، أو جباية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه. كل عمل يهدف إلى التحايل في المساواة بين المواطنين والأشخاص المعنويين في أداء الضريبة يعتبر مساساً بمصالح المجموعة الوطنية ويقعده القانون. يعاقب القانون على التهرب الجبائي وتهريب رؤوس الأموال ¹."

وعليه سيتم تقديم في مطلبنا هذا بعض التعاريف الخاصة بالتهرب الضريبي كما يلي:

التعريف الأول: " التهرب الضريبي بمفهومه العام والاصطلاحي هو التخلص من التزام دفع الضريبة بصفة كلية أو جزئية قبل نشوء هذا الالتزام أو بعد نشوئه ²."

¹ المادة 78 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية رقم 76 المؤرخة في 8 ديسمبر 1996 معدل ب القانون رقم 16-01 المؤرخ في 06 مارس 2016 الجريدة الرسمية رقم 14 المؤرخة في 7 مارس 2016.

² حميد عبد الله الحرتسي، مرجع سبق ذكره، ص: 61.

التعريف الثاني: " ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة ".¹

التعريف الثالث: " التهرب الضريبي هي ظاهرة يحاول المكلف بالضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً بعد تحقق واقعتها المنشئة ".²

التعريف الرابع: " تخلص المكلف من دفع الضريبة المفروضة عليه كلياً أو جزئياً و يتم التهرب قبل بدء فترة الدفع أو خلالها باستخدام وسائل معينة غير مشروعة ".³

التعريف الخامس: " يعرف التهرب الضريبي على أن يسعى الملزم بالضريبة للتخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، فيعتمد على سلوك احتيالي للتخلص من عبئها ".⁴

رغم تأييدنا لمعظم ما جاء في التعاريف السابقة الذكر، إلا أننا نقدم كتعريف شامل لما سبق من وجهة نظرنا، ما يلي:

التهرب الضريبي ظاهرة اقتصادية خطيرة تتمثل في سعي المكلف لعدم الدفع الكلي أو الجزئي للضريبة المستحقة عليه مستعينا في ذلك بطرق وأساليب مشروعة وغير مشروعة قانوناً، ينتج عنها عدم قيامه بسداد التزاماته الضريبية لخزينة الدولة، مما يؤدي إلى ضعف حصيلة الدولة وعدة آثار سلبية أخرى منها صعوبة التمويل.

وعلى هذا الأساس يمكن استخلاص أنه يوجد نوعين من أنواع التهرب الضريبي، لذا سيتم إلقاء الضوء عليهما في العنصر الموالي.

¹ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص: 06.

² عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد، الأردن، 2003، ص: 123.

³ محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للطباعة والنشر، الأردن، 2010، ص: 118.

⁴ علي زغدود، المالية العامة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص: 209.

ثانيا: أنواع التهرب الضريبي

بناء على ما سبق سرده في العنصر السابق من هذا المطلب فإن التهرب الضريبي يمكن أن يمارس بطريقة مشروعة أو غير مشروعة، وهذا ما سيشرح فيما يلي:

1. التهرب الضريبي المشروع:

يعني مخالفة المكلف لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة دقيقة وعدم الالتزام بدفعها، وغالبا ما يستعين المكلف بأهل الخبرة والاختصاص لكي يتفادى دفع الضريبة بطريقة لا يعاقب عليها القانون.¹

ومن أبسط تعاريفه أيضا " هو الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية معتمدة على حرية التسيير، تسمح له باختيار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة".²

والمقصود من خلال ما سبق سرده هو ما يلجأ إليه المكلفون بالضريبة أحيانا بالاستفادة من الثغرات والفراغات التي يتيحها القانون، ومن أمثلة ذلك عدم تقديم الإقرار الضريبي، أو تقديم بيانات غير صحيحة في الإقرار.³

وسمي بالتهرب المشروع كون أنه لا جرم فيه، حيث يتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية، وذلك بالابتعاد عن مواطن التكليف أو الاستفادة من بعض الثغرات الموجودة في القانون، والتهرب المشروع يقوم من خلاله المكلف باستغلال بعض الثغرات القانونية للتوصل إلى عدم الالتزام بدفع الضريبة المترتبة عليه.⁴

* كما يوجد في مراجع أخرى تحت مسمى التجنب الجبائي، لكن حتى لو ظاهره مشروع إلا أنه يستعمل طرق تحايلية في ذلك.

¹ محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، الطبعة الأولى، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2010، ص: 246.

² CHARLES ROBBEZ MASSON, La notion d'évasion fiscale en droit interne français, L.GAJ, paris, France, 1990, p: 81.

³ حسن محمد القاضي، الإدارة المالية العامة، الطبعة الأولى، الأكاديميون للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2014، ص: 60. (بتصرف).

⁴ أحمد زهير شامية، خالد شحادة الخطيب، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2005، ص: 215.

2. التهرب الضريبي غير المشروع:

ينطوي تحته كل طرق الغش المالي، مثل إخفاء المكلف لأمواله.¹ وهو عبارة عن مخالفة المكلف للأحكام القانونية بوسائل الغش والاحتتيال للتخلص من دفع الضريبة، فوسائل التهرب غير المشروع هي مخالفات يعاقب عليها القانون، وفي أغلب الأحيان تكون هذه المخالفة صريحة ومقصودة وتتضمن نية المكلف في التهرب من الضريبة وقد تكون في أحيان أخرى نتيجة لعدم إدراك المكلف لمسؤولياته أو لجهله بالقانون، ويصعب تحديد الطرائق التي يتبعها المكلف في سبيل ذلك.²

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي والآثار المترتبة عنه

تختلف أسباب التهرب الضريبي من دولة لدولة تبعا لمستوى الوعي الضريبي، وكذا سلامة التشريع الضريبي وعدالته، سيتم ذكر خلال هذا المطلب الأسباب العامة التي تؤدي عادة لمثل هذا السلوك، كالأسباب الإدارية، الأسباب الاقتصادية، والأسباب السياسية، بالإضافة إلى الآثار المترتبة عن هذه الظاهرة.

أولاً: أسباب التهرب الضريبي

لكل ظاهرة سلبية أسباب أدت إليها، وبالوقوف عند ظاهرة التهرب الضريبي نجد أسباب عدة أدت إليها، نوجزها فيما يأتي:

1. الأسباب الإدارية:

من أهم أسباب انتشار التهرب الضريبي بصورة غير طبيعية، هي الأسباب الإدارية التي تتعلق بعمل الإدارة الضريبية التي يقع على عاتقها مهمة تنفيذ التشريعات الضريبية التي تصدر من السلطة التشريعية، فضلا عن أن التأكد من الموازنة بين حقوق المكلفين من جهة وحقوق الدولة في التحصيل من جهة أخرى.³

¹ حسن محمد القاضي، مرجع سبق ذكره، ص: 60.

² خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد الثاني، 2000، ص: 163.

³ محمد فؤاد طلب، مفهوم التهرب الضريبي و أثره في المجتمع دراسة قانونية تحليلية، مجلة كلية العلوم الإسلامية، المجلد العاشر، العدد 18، 2018، ص: 482.

بخصوص الأسباب الإدارية، فهي تتعلق بالإدارة الضريبية في كل دولة خاصة الدول المتخلفة ومن أمثلة هذه الأسباب:¹

- عدم توافر العناصر الفنية والإدارية الماهرة خاصة في مجال المحاسبة الضريبية، قصور أدوات ووسائل الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي نتيجة لقلة الإمكانيات المادية والفنية وتخلف نظم المعلومات وعدم توافر الإحصائيات والبيانات اللازمة، ضيق نطاق التعاون وعدم التنسيق بين الجهاز الضريبي وسائر الجهاز الإداري للدولة؛
- وكذلك غياب المتابعة والرقابة مما يؤدي إلى تقصير العاملين في وظيفتهم، قلة الإمكانيات المادية والفنية وقصور أدوات ووسائل الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي، ضعف أجور ومرتببات العاملين في قطاع الضرائب نظرا لانخفاض مستويات الأجور بصفة عامة في الدول النامية مع غلاء الأسعار وزيادة أعباء المعيشة؛
- وأخيرا تعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بتقدير الضريبة وربطها وتحصيلها مما يكلف الممول كثيرا من الوقت والمال، فيكره الضريبة وهذا ما يدفعه للتهرب منها.

2. الأسباب الاقتصادية:

تؤثر كل من الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف والظروف الاقتصادية العامة على التهرب الضريبي ونطاقه.

تتمثل الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف في درجة غنى المكلف، فكلما زاد دخله كلما قل محاولته للتهرب من الضريبة، أما سوء المركز المالي للمكلف فهذا يدفعه إلى محاولة التهرب دفاعا عن وجوده واستمراره.

كما أن المقارنة بين ما يحصل عليه المكلف من منفعة وما يتعرض له من مخاطر بسبب تهريبه من الضريبة، يلعب دورا مهما في ذلك، إذ يزيد ميل المكلف نحو التهرب كلما زاد عبء الضريبة الملقى عليه، كما أن تقرير عقوبات شديدة على التهرب من الضريبة يجعل المكلف لا يفكر في التهرب خوفا من التعرض لهذه العقوبات.

¹ رانيا محمود عمارة، المالية العامة: الإيرادات العامة، الطبعة الأولى، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2015، ص ص: 183، 184، 185.

أما بالنسبة للظروف الاقتصادية العامة، فإن نطاق التهرب يختلف باختلاف هذه الظروف، فيزيد في حالة الكساد حيث تقل دخول الأفراد وترتفع درجة حساسيتهم إزاء الضرائب المفروضة عليهم.

أما في حالة الرخاء حيث تزداد دخول الأفراد وتنخفض درجة مقاومتهم للضرائب المفروضة عليهم فيقل التهرب الضريبي.

كذلك أن التهرب الضريبي يزيد في الدول الزراعية، حيث يصعب رقابة الدخل الزراعية. أما في الدول الصناعية يزيد درجة تركيز النشاط الاقتصادي الصناعي فتقل نسبة التهرب الضريبي.

3. الأسباب السياسية:

تؤدي سياسة الإنفاق العام في الدولة دوراً أساسياً في التهرب الضريبي، فكلما أحسنت الدولة استخدام الأموال العامة قلّ ميل المكلفين نحو التهرب من الضريبة. إذ أن استخدام الضريبة في أغراض غير مالية أو اقتصادية يجعل الطبقات التي تتحمل من الضرائب أكثر من غيرها تشعر بالظلم مما قد يدفعها إلى التهرب كوسيلة لمقاومة هذا الظلم. ولقد دافع بعضهم عن التهرب في هذه الحالات باعتباره الوسيلة الوحيدة المتاحة لمقاومة الظلم الذي يعدّ تقديره مسألة شخصية بالدرجة الأولى حيث لا توجد معايير موضوعية متفق عليها في هذا الشأن، كما أن عدم الاستقرار الاجتماعي والاقتصادي للدولة يؤدي إلى التهرب من الضرائب، ويساعد عدم الترابط بين أجهزة الدولة وتضارب البلاغات بين الوزارات المختلفة في التهرب الضريبي.¹

باختصار يمكن أن تعزى إلى ثلاثة عوامل رئيسية:²

⌈ عيوب التشريع الضريبي: تعقد التشريعات الضريبية، مثل الإعفاءات والتخفيضات والإضافات

في سعر، وينطوي تحت هذا العامل أيضاً المغالاة في تعدد الضرائب.

⌈ عيوب الإدارة المالية: وذلك من حيث الصعوبة في تقدير الوعاء الضريبي وعدم المساواة في

التطبيق، إضافة لذلك تعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بتحصيل الضرائب.

⌈ العامل النفسي: فكلما زاد الوعي المالي ضعف الباعث على التهرب، وبالعكس كلما ضعف

الوعي المالي كان التهرب قويا وملموسا.

¹ خالد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص: 166.

² حسن محمد القاضي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 60، 61.

والمقصود بالوعي الضريبي شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من توضيحات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء.¹

ثانياً: آثار التهرب الضريبي

يترتب على ظاهرة التهرب الضريبي العديد من الآثار الضارة سواء من الناحية المالية أو من الناحية الاقتصادية أو من الناحية الاجتماعية، مما يؤثر على اقتصاد البلد بصورة مباشرة أو غير مباشرة، و يمكن إيجاز هذه الآثار على النحو الآتي:

1. الآثار المالية للتهرب الضريبي:²

إن الضريبة هي المصدر الأساسي لخزينة الدولة لذلك تعد ظاهرة التهرب من دفعها ظاهرة خطيرة فالمكلفين المتهربين يشكلون خسارة كبيرة على الدولة والمجتمع لأنهم يفوتون جزءاً كبيراً من الأموال على الخزينة العامة مما يؤدي إلى عجز الدولة جزئياً عن تنفيذ المشاريع النافعة والتي تساهم في عملية التنمية الاقتصادية بصفة خاصة، فالدولة تحتاج إلى دخول وموارد مالية لتغطية نفقاتها، ومن أبرز الآثار المالية للتهرب الضريبي ما يلي:

- إن أخطر نتائج التهرب الضريبي هي من خلال الإضرار بالخزينة العامة للدولة وذلك بسبب انخفاض حصيلة الضرائب مما سيؤدي إلى عجز الموارد التي تعتمد عليها الدولة في تغطية نفقاتها العامة، الأمر الذي يدفعها إلى العمل على تدبير موارد جديدة قد تتمثل في فرض ضرائب جديدة أو رفع أسعار الضرائب المالية.
- قد تلجأ الدولة إلى الاقتراض أو إلى الإصدار النقدي نتيجة النقص الحاصل في الإيرادات الضريبية بسبب التهرب الضريبي، كما أن التهرب قد يهدد الاستقلال السياسي والاقتصادي للدولة.
- قد تلجأ الدولة في بعض الأحيان في سبيل مكافحة التهرب الضريبي إلى الكثير من النفقات العامة بدلاً من توجيهها إلى تحقيق المزيد من الخدمات العامة والمشروعات الاقتصادية والاجتماعية التي تعود بالنفع على جميع أفراد المجتمع وخاصة الطبقات الفقيرة التي تسعى الدولة لتحقيق الرفاهية الاجتماعية لأفراد المجتمع فالدولة قد تستعين بالأموال المخصصة لتمويل مشاريع التنمية الاقتصادية

¹ ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وآثاره على الاقتصاد الوطني، مجلة دراسات اقتصادية، العدد 14، ص: 09.

² عباس ناصر سعدون، أثر مكافحة التهرب الضريبي في الحد من البطالة دراسة تحليلية في العراق، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الرابع عشر، العدد الثالث، 2017، ص ص: 99، 100.

يسد العجز الظاهر في الميزانية بسبب التهرب الضريبي فالاعتماد على هذه المبالغ قد تؤدي إلى ظهور مشاكل كثيرة منها تعميق الضغوط التضخمية، وإيقاف تنفيذ مشاريع الخطة الإنتاجية.

2. الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي:¹

يؤدي التهرب الضريبي إلى آثار خطيرة على الاقتصاد الوطني، إذ أنه يقلل من الإيرادات وبالتالي من الإنفاق العام وهذا بدوره يؤدي إلى الإقلال من الاستثمار وزيادة الإنتاج ثم إلى كساد اقتصادي.² يشكل التهرب الضريبي أحد المعوقات المهمة للوصول إلى التنمية الاقتصادية والاجتماعية خاصة في الدول النامية.

فنقص الحصيلة الضريبية نتيجة للتهرب يؤدي إلى إضعاف قدرة الدولة على تمويل الاستثمارات اللازمة للتنمية، وكذلك لا تتحقق العدالة في توزيع الدخل نتيجة لهذا التهرب.

كما أن زيادة التهرب في نشاط اقتصادي معين يؤدي إلى جذب الأفراد والأموال إلى هذا النشاط رغم من عدم أهميته في بعض الأحيان بالنسبة للمجتمع، ولكن الأفراد يلجئوا للاستثمار فيه لما يتميز من إمكانية التهرب من الضريبة.

كما يؤدي التهرب الضريبي إلى الإخلال بشروط المنافسة بين المشروعات، فتكون الفرص أكبر بالنسبة للمشروعات الأكثر قدرة على التهرب الضريبي على الرغم من وجود مشروعات أخرى أكثر كفاءة وأحسن تنظيماً وفائدة للاقتصاد الوطني وتقوم بالتزاماتها الضريبية.

يؤدي التهرب الضريبي إلى انخفاض حصيلة الضرائب فتزيد أسعارها أو تفرض الدولة ضرائب جديدة، مما يؤثر ذلك سلباً على الاقتصاد الوطني ويضعف حافز الاستثمار في مجال الإنتاج.

وأخيراً يؤدي التهرب الضريبي إلى زيادة إنفاقهم الاستهلاكي على شراء السلع الأجنبية، وهذا يقضي على مستقبل الصناعة الوطنية ويؤدي أيضاً إلى زيادة التضخم وارتفاع الأسعار وتدهور قيمة النقود.

¹ رانيا محمود عمارة، المالية العامة: الإيرادات العامة، الطبعة الأولى، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، 2015، ص ص: 186، 188.

² عباس ناصر سعدون، مرجع سيق ذكره، ص: 101.

3. الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي:¹

يعد التهرب الضريبي أحد مظاهر الإخلال الخطير بمبدأ التضامن الاجتماعي، وإهدار العدالة الاجتماعية كقاعدة أساسية لفرض الضرائب، ذلك لأن الإخلال بالتضامن الاجتماعي بين أفراد الدولة يمس السلام الاجتماعي والرضا السياسي.

كما أن التهرب يؤدي إلى المزيد من التهرب من ضرائب أخرى بالنسبة للمكلف الواحد وبالنسبة أيضاً لباقي المكلفين، فتنفس الأخلاق ويفقد المكلفين ملتزمين ثقتهم في الجهاز الضريبي مما يدفعهم أيضاً إلى التهرب الضريبي.

وهذا يضر بالدولة على استخدام الضريبة كأداة لتوزيع الأعباء القومية بين المواطنين وتحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي، مما يدفع بالدولة إلى اختلال التوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع. ويترتب على ذلك تدهور في مستوى معيشة أصحاب الدخل الثابتة والمحدودة والتي تمثل الغالبية العظمى في الدول المتخلفة، وفي النهاية يؤدي ذلك التدهور إلى إضعاف دور الدولة وهيبتها واستقرار النظام السياسي القائم.

كما يتسبب التهرب الضريبي في إضعاف أخلاق الجماعة وفي أضعاف علاقة التضامن بين أفراد الأمة الواحدة، ويلاحظ أن زيادة الأعباء الملقاة على المكلفين غير المتهربين قد يدفعهم بدورهم إلى التهرب بسبب شعورهم بالغبن وهكذا قد تشيع روح الغش في الجماعة وهو أمر خطير.²

فالمجتمع الذي لا مساواة فيه في توزيع ثمار عملياته الاقتصادية ينتهي به الحال إلى إنكار الحرية كقاعدة لوجوده، وتضحى فرصته للاشتراك في أعبائه غير متكافئ بسبب تعارض المصلحة الخاصة مع العامة.³

¹ رانيا محمود عمارة، مرجع سبق ذكره، ص: 186، 188.

² خالد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص: 171.

³ محمد فؤاد طلب، مرجع سبق ذكره، ص: 486.

المطلب الثالث: أثر المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي

تعتبر المحاسبة بمثابة نظام إعلامي وتقنية كمية من تقنيات التسيير في المؤسسة لها العديد من المستخدمين ومن ضمنهم الدولة والتي تستخدمها في تحديد الوعاء الضريبي للمؤسسة، لهذا أصبحت بعض المؤسسات والمحاسبين يعملون على التلاعب بمخرجات المحاسبة قصد التهرب من الالتزامات المفروضة عليهم بقوة القانون ومن ضمن هذه الالتزامات نجد الضرائب والتي تسعى الكثير من المؤسسات إلى التهرب منها وهو ما يطلق عليه التهرب الضريبي.¹

أولاً: علاقة المحاسبة الإبداعية بالتهرب الضريبي

لا شك أن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية تحركها دوافع وحوافز معينة (كما تم التعرض إليه سابقاً في المطلب الخاص بدوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية)، فهي تعمل على توجيه المؤسسة لتحقيق أهداف محددة، وبطبيعة الحال فإن هذا الأمر ينطبق على الممارسات التي تقوم بها المؤسسة تجاه حجم الأرباح المستهدفة، ومن بين هذه الأهداف، دافع تخفيض الضرائب من خلال التقليل من الوعاء الضريبي، حيث تعد المدفوعات الضريبية على دخل المؤسسات من العوامل المؤثرة في سلوك الإدارة باختيارها للطرائق والسياسات المحاسبية الهادفة للتقليل من الدخل المحاسبي المعلن قصد التقليل من قيمة الضريبة. يعتبر هذا التخفيض الضريبي من الحوافز الرئيسة للتلاعب بالحسابات خاصة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تنشط في القطاع الخاص أين يعد المديرين المساهمين الرئيسيين، حيث أنه من بين الأهداف الرئيسية في إعداد القوائم المالية هو تحديد الوعاء الضريبي الذي تخضع له المؤسسة، وبناء على ذلك يمكن للمؤسسة التصريح برقم الأرباح الذي يؤدي إلى الحد بالقدر المرغوب من قيمة الضرائب المدفوعة.²

تجدر الإشارة إلى أنه في حالة تمتع المؤسسة بإعفاءات ضريبية سواء تعلق الأمر بأنشطة محددة، بمناطق معينة أو بفترات زمنية خاصة (عند بداية النشاط مثلاً أو بموجب اتفاقيات دولية) فإن المؤسسة في هذه الحالة تميل أكثر إلى زيادة أرباحها لجذب المستثمرين (خاصة بالنسبة للشركات المكتتبة في

¹ بربار نور الدين، دور ممارسي المهن المحاسبية في الحد من تطبيقات المحاسبة الإبداعية ومكافحة التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 06، العدد 01، ص: 122.

² أمقران مصطفى، راصدي صبرينة، المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، العدد 2016/09، جامعة لونيبي علي - البليدة 02-، ص ص: 88، 89. (بتصرف)

البورصة*)، وفي حالة انتهاء الإعفاءات الضريبية (أو عدم تمتعها بمثل هذه الإعفاءات) فإنها تميل إلى تخفيض أرباحها لتجنب العبء الضريبي. حيث تسعى المؤسسات، عند إعداد إقراراتها الضريبية، إلى التقليل من الضرائب الواجبة الدفع إلى أدنى حد ممكن من خلال الاختيار والمفاضلة بين الأساليب والطرق المحاسبية المؤثرة على الدخل الخاضع للضريبة بما لا يتعارض مع القوانين الضريبية، وتتميز عن ممارسة الغش بدافع التهرب الضريبي أن الأولى قانونية بينما الأخيرة غير قانونية.¹

حيث يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية بمباركة المالكين الرئيسيين، وتعتبر ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة اقتصادية وضريبية خطيرة تتمثل في تقليل جزءا من العبء الضريبي للمكلف من خلال إتباع أساليب وأعمال تخالف القانون مما يؤثر على الضريبة العامة للدولة. وتعد الوفورات الضريبية من الدوافع الهامة لقيام الإدارة بالتلاعب في الدخل الخاضع للضريبة وذلك لتجنب الخضوع للضريبة وتتمكن الإدارة من الإعفاءات الضريبية تحقيق وفورات ضريبية عن طريق تأجيل بعض النفقات الخاضعة للضريبة مثال على ذلك تستطيع الإدارة أن تختار طريقة لاحتساب الاندثار للموجودات غير المتداولة الخاضعة للاندثار الذي يؤدي إلى زيادة الاندثار للسنة الحالية وذلك يقود إلى تقليل الدخل الخاضع للضريبة، وبالتالي تقليل الدخل الذي تخضع له الشركة. إن ضعف الوعي الضريبي لدى المواطنين وخاصة في البلدان النامية يعتبر من الأسباب الرئيسية للتهرب الضريبي لذلك لما يكون الوعي الضريبي لدى المواطنين ضعيفا تزداد عملية التهرب الضريبي، وأن الدولة غير رشيدة في طريق الإنفاق للأموال العامة مما يؤدي ذلك إلى زيادة التهرب الضريبي.²

تهدف المؤسسة من خلال تطبيقات المحاسبة الإبداعية إلى محاولة التقليل من حجم الوعاء الضريبي قدر الإمكان وهي بذلك تعتبر أحد المداخل المهمة التي تستخدمها المؤسسات للقيام بعملية التهرب الضريبي مستغلة في ذلك كل الإجراءات والطرق حتى لا يمكن الكشف عنها من قبل مصالح الضرائب وحتى ممارسي مهن المحاسبة لذلك هناك علاقة تكاملية بين تطبيق المحاسبة الإبداعية وزيادة حجم التهرب

* يجب التنويه إلى أن هذا النوع من الممارسات لا يدخل ضمن الحدود الموضوعية المسطرة لدراستنا هذه.

¹ أمقران مصطفى، راصدي صبرينة، مرجع سبق ذكره، ص: 88، 89. (بتصرف)

² قاسم محمد عبد الله البعاج، مرجع سبق ذكره، ص: 30.

الضريبي، فالمؤسسات تسعى إلى التقليل من حجم الضرائب من خلال المفاضلة بين الأساليب والطرق المحاسبية المؤثرة على الدخل الخاضع للضريبة بما لا يتعارض مع القوانين الضريبية.¹

ثانياً: تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي²

تسعى المؤسسات عند إعداد إقراراتها الضريبية إلى التقليل من الضرائب الواجبة الدفع إلى أدنى حد ممكن من خلال الاختيار والمفاضلة بين الأساليب والطرق المحاسبية المؤثرة على الدخل الخاضع للضريبة بما لا يتعارض مع القوانين الضريبية. إلا أن هذا التقليل خصوصاً إذا كان بنسب عالية ينتج عنه إثارة شكوك القائمين على تحصيل الضريبة للأسباب الآتية:

- زيادة المصروفات والتكاليف على نحو وهمي، إذ يتم زيادة تكلفة المواد والمستلزمات السلعية بقصد تقليص الأرباح ظاهرياً.
- تخفيض سعر مبيعات السلع والخدمات ما أمكن، أي تخفيض الإيرادات، إضافة إلى تزوير الفواتير إذ تسهل هذه العملية إلى حد كبير ويلجأ لها مستوردو السلع.
- تقديم بيانات خسارة، أو أرباح قليلة لتأخير دفع الضريبة ما أمكن إلى حين قيام الإدارة الضريبية بمراجعتها وقبولها شكلاً ورفض نتائجها وتكليف المكلف على وفق مبدأ التقدير المباشر. وعليه فإن المحاسبة الإبداعية تعمل بشكل ابتكاري في تقديم حلول ومعالجات محاسبية لمشاكل قائمة أو محتملة من أجل إكساب القوائم المالية صورة قد تغاير الحقيقة والواقع لأهداف محددة، يتأثر بها الدخل المحاسبي بصفة عامة والدخل الضريبي بصفة خاصة.

¹ أمقران مصطفى، راصدي صبرينة، مرجع سبق ذكره، ص: 245.

² ليلي عبد الصاحب داخل، مرجع سبق ذكره، ص: 383.

من خلال المبحث الثالث تمت محاولة ربط ظاهرة التهرب الضريبي بممارسات المحاسبة الإبداعية لكن قبل ذلك قمنا بتشخيص ظاهرة التهرب الضريبي والتي تعتبر ظاهرة اقتصادية خطيرة تتمثل في سعي المكلف لعدم الدفع الكلي أو الجزئي للضريبة المستحقة عليه، ينتج عنها عدم قيامه بسداد التزاماته الضريبية لخزينة الدولة، ومنه توصلنا أن للتهرب الضريبي نوعين وهما التهرب المشروع والتهرب غير المشروع، ليتم التعرض فيما بعد لأسباب التهرب الضريبي والتي انقسمت بدورها إلى أسباب إدارية والتي تتعلق بعمل الإدارة الضريبية وأسباب اقتصادية فالظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف تؤثر على تهربه من الضرائب وأسباب سياسية، أما بالنسبة للظروف الاقتصادية العامة، فإن نطاق التهرب يختلف باختلاف هذه الظروف، فيزيد في حالة الكساد حيث تقل دخول الأفراد وترتفع درجة حساسيتهم إزاء الضرائب المفروضة عليهم، أما في حالة الرخاء فتتخفض درجة مقاومتهم للضرائب المفروضة عليهم فيقل التهرب الضريبي، وذكر كذلك الأسباب السياسية حيث كلما أحسنت الدولة استخدام الأموال العامة قلّ ميل المكلفين نحو التهرب من الضريبة، ومهما كانت الأسباب التي أدت إلى هذه الظاهرة إلى أن آثارها وخيمة سواء على الجانب المالي، أو الاقتصادي، أو الاجتماعي، وقصد ربط مطالب الدراسة بالموضوع الأساسي المتعلق بممارسات المحاسبة الإبداعية التي تهدف لتخفيض الوعاء الضريبي وبالتالي التهرب من الضرائب ارتأينا تخصيص المطلب الأخير من هذا المبحث لشرح علاقة التهرب الضريبي بالمحاسبة الإبداعية فكما تم التوضيح سابقا فإن للمحاسبة الإبداعية دوافع وحوافز معينة تحركها ومن بين هذه الأهداف هي دافع تخفيض الضرائب والتي هي موضوع الدراسة، حيث يسعى المكلفون بالضريبة عند إعداد تصريحاتهم الضريبية إلى التقليل من الضرائب الواجبة الدفع إلى أدنى حد ممكن من خلال الاختيار والمفاضلة بين الطرق المحاسبية المؤثرة على الدخل الخاضع للضريبة والتأثير على أرقام الكشف المالية بشكل متعمد لتحقيق أهداف محددة.

خلاصة الفصل الأول:

يمكن القول من خلال هذا الفصل أن الجباية العادية أداة مهمة من أدوات السياسة المالية فهي تمثل مورد هام من موارد الدولة مثلما تم توضيحه في المبحث الثاني من هذا الفصل من خلال تحليل جدول الإيرادات الإجمالية المطبقة في ميزانية الدولة والتي أظهرت بالنسبة لسنة 2020 أنها تمثل 48 % من إجمالي الإيرادات.

إلا أنه تبين من خلال ما تم سرده في مباحث هذا الفصل أن كل مكلف يعمل جاهدا للتخلص من العبء الضريبي بكافة السبل والممارسات سواء على شكلها القانوني أو غير القانوني، من بين هذه السبل يوجد اللجوء إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية ومحاولة الاستفادة من كل الثغرات الممكنة من خلال تطبيق تقنياتها على مختلف القوائم المالية كما تم ذكره في المطلب الثالث من المبحث الأول، وهذا لتفادي دفع الضريبة كلياً أو للتقليل من نطاق الاقتطاع الضريبي المفروض عليه، وبالتالي تعد الضرائب أحد أهم العوامل المؤثرة في اللجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية.

هذه الممارسات حالت دون تحقيق الجباية لأهدافها حيث أن التشريع لوحده أصبح لا يكفي بل لابد من احترامه وتطبيقه على أكمل وجه، أي عدم اللجوء للممارسات المحاسبة الإبداعية بنية التهرب الضريبي، لما ينجر عنه من الآثار الضارة سواء من الناحية المالية كالإضرار بخزينة الدولة وبالتالي عجز الموارد التي تعتمد عليها في تغطية نفقاتها العامة، أو من الناحية الاقتصادية كنفص القدرة على تمويل الاستثمارات اللازمة للتنمية، أو من الناحية الاجتماعية كالإخلال بمبدأ التضامن الاجتماعي، مما يؤثر على استقرار البلد وبنهك اقتصاده ويعيق التطبيق الجيد لنظامه الضريبي.

كما تم الاستنتاج من خلال هذا الفصل أن للتهرب الضريبي عدة أسباب فمنها ما هي إدارية تتعلق بالإدارة الجبائية من خلال تعقد إجراءاتها، ومنها ما يتعلق بطبيعة الظروف الاقتصادية، ومنها ما يختص بالمكلف بالضريبة ومدى فعالية التشريع الضريبي، إضافة إلى الأسباب السياسية فكلما أحسنت الدولة استخدام الأموال العامة قل ميل المكلفين نحو التهرب من الضريبة، غير أنه مهما كان السبب وراء التهرب الضريبي فإن النتيجة واحدة، وتتمثل في الآثار السلبية التي تخلفها هذه الظاهرة على عدة مستويات.

الفصل الثاني

المراجعة الجبائية كآلية للحد من ممارسات
المحاسبة الإبداعية ومكافحة التهرب الضريبي

تمهيد

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي والقانوني للمراجعة الجبائية في الجزائر

المبحث الثاني: مراحل سير عملية المراجعة الجبائية

المبحث الثالث: فعالية المراجعة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب

الضريبي

خلاصة الفصل الثاني

الفصل الثاني: المراجعة الجبائية كآلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومكافحة التهرب الضريبي

تمهيد:

في الفصل الثاني من هذه الدراسة واستكمالا لما تم تناوله في الفصل السابق بعد استعراض أهداف المحاسبة الإبداعية والتي استنتجنا أنها تتم بصفة أساسية للتهرب من الضرائب والتقليل قدر الإمكان من حجم الوعاء الضريبي*، وبعد التعرض لموضوع التهرب الضريبي، الذي يعتبر من أخطر الظواهر التي تنتهك الاقتصاد الوطني بصفة عامة، والنظام الضريبي بصفة خاصة وتعيق التطبيق الجيد له وتقف حائلا دون تحقيق أهدافه المسطرة، ونظرا لتفشي هذه الظاهرة الخطيرة استوجب على مختلف الدول ومنها الجزائر العمل على مكافحتها بشتى الطرق التشريعية والتنظيمية قصد حماية المال العام.

من بين أهم هذه الوسائل يوجد المراجعة (الرقابة) الجبائية بمختلف هياكلها وآلياتها والتي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في مراقبة التصريحات** المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة، والتي يتم من ورائها محاولة كشف كل النقائص والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف، وبالتالي فهي الوسيلة التي تحسسه بالوجود الدائم للإدارة الجبائية، وهذا ما سوف يتم توضيحه في الفصل الثاني من هذه الدراسة والموسوم بالمراجعة الجبائية كآلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومكافحة التهرب الضريبي من خلال ثلاثة مباحث.

نستهل فصلنا بدراسة المراجعة الجبائية من خلال تحديد إطارها المفاهيمي و القانوني في الجزائر، يليه تقديم لمراحل سير عملية المراجعة الجبائية ضمن ثاني مبحث، وآخر مبحث سنخصصه لفعالية المراجعة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

* يقصد بوعاء الضريبة المادة الخاضعة للضريبة، كما يقصد بوعاء الضريبة في العصر الحديث الثروة، لذا يعرف البعض وعاء الضريبة بأنه الثروة التي تخضع للضريبة والتي تقاس بها.

** يقصد بالتصريحات الجبائية الوثائق القانونية التي تربط بين المكلف بالضريبة ومصالح الإدارة الجبائية، تحتوي على بيانات معالجة تعبر عن الذمة المالية للمكلف والتي يحدد على أساسها الوعاء الضريبي.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي والقانوني للمراجعة الجبائية في الجزائر

نظرا لاستفحال ظاهرة التهرب الضريبي مثلما تم شرحه في الفصل السابق والتي حرمت الخزينة العمومية* من أموال طائلة، كان لزاما على الإدارة الجبائية تكثيف عمليات المراجعة الجبائية بمختلف آلياتها وهياكلها والتي تعتبر إلى حد ما الوسيلة الردعية الأكثر ملائمة لمكافحة التهرب الضريبي، والتي تسعى الإدارة الجبائية من ورائها للكشف عن التجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف، ولاسترجاع المال العام محل التهرب ولو بصفة جزئية والمحافظة على حقوق الخزينة العمومية، و بما أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، فإن حرية التصريح التي يتمتع بها المكلف تجعله يحدد أساس الإخضاع الجبائي بنفسه، وبالتالي لا يمكن التأكد من مدى مصداقية هذه التصريحات إلا من خلال عملية المراجعة اللاحقة من طرف الإدارة الجبائية للمعلومات والبيانات المصرح بها، وعليه تم تخصيص هذا المبحث لدراسة مفهوم المراجعة الجبائية وأسباب إجرائها ضمن أول مطلب، بينما يتم التعرض من خلال المطلب الثاني لأشكال المراجعة الجبائية في الجزائر، إضافة إلى الإطار القانوني لها في آخر مطلب.

* الخزينة العمومية جهاز هام أنشئ خصيصا لمسايرة التنمية الوطنية، ويعتبر صندوق الدولة وممولها، وهو الذي يحفظ التوازنات المالية من خلال مختلف العمليات التي يقوم بها، يبين المداخل العامة للدولة والتزاماتها، كما يعمل على تأمين دفع النفقات المحددة في قوانين المالية.

المطلب الأول: المراجعة الجبائية، مفهومها، أسباب إجرائها، وأهدافها

تعد المراجعة الجبائية أحد وسائل الرقابة التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة تصريحات المكلفين ومكافحة التهرب الضريبي. وعليه، يوجد في الترجمات أن معظم الكتابات تسميها بالرقابة الجبائية لكن مهما اختلفت المسميات سواء مراجعة فحص تدقيق أو رقابة إلا أن المفهوم يبقى تقريبا يصب في معنى واحد*، و بما أن التسمية المستخدمة تختلف باختلاف التخصص نجد أن خبراء المالية والمحاسبة يستعملون عادة مصطلح المراجعة، أما أصحاب القانون فيستعملون مصطلح الرقابة استنادا إلى قانون الإجراءات الجبائية، وعليه سيتم في دراستنا تبني مصطلح المراجعة الجبائية كونه الأقرب إلى تخصصنا**.

وعليه سيتم فيما يلي تناول مفهوم المراجعة الجبائية (الرقابة الجبائية) مع ذكر أسباب إجرائها، وأهم أهدافها.

أولا: مفهوم المراجعة الجبائية

يمكن تعريف المراجعة الجبائية على أنها العملية التي تقوم بها السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات الجبائية والمحاسبية والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا وأتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها¹، وبالتالي فهي السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية بتعديل الأخطاء والنقائص أو أخطاء الإخفاء المرتكبة من طرف المكلفين.²

* نظرا لتعدد المفاهيم الجبائية المتداولة كما تم ذكره في تمهيد هذا المطلب، فإنه من الضروري رفع اللبس عن ذلك، فالفحص الجبائي عبارة عن مجموعة من العمليات تقوم بها الإدارة الجبائية ترمي إلى مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين، كما لا يهدف الفحص فقط إلى رقابة الوضعية الجبائية للمؤسسة بل يسمح بإعلام المؤسسة بواجباتها الجبائية، أما عمل المراجعة يرتبط بالمعلومات المحاسبية، فالاهتمام هنا ينصب حول مقارنة ما إذا كانت المعلومات المصرح بها تعبر عن حقيقة الوقائع الاقتصادية التي حدثت خلال الفترة المحاسبية فالمراجعة تتضمن كل العمليات التي يقوم بها المراقب للتأكد من مدى مطابقة القوائم المالية والعمليات المحاسبية للقواعد القانونية والمعايير المعمول بها، أما مصطلح الرقابة الجبائية فهي قبل كل شيء مفهوم قانوني.

** تخصص الطالبة محاسبة وتدقيق.

¹ مصطفى عوادي، نصر رحال، التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد الأول، العدد الأول، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، ديسمبر 2016، ص: 32.

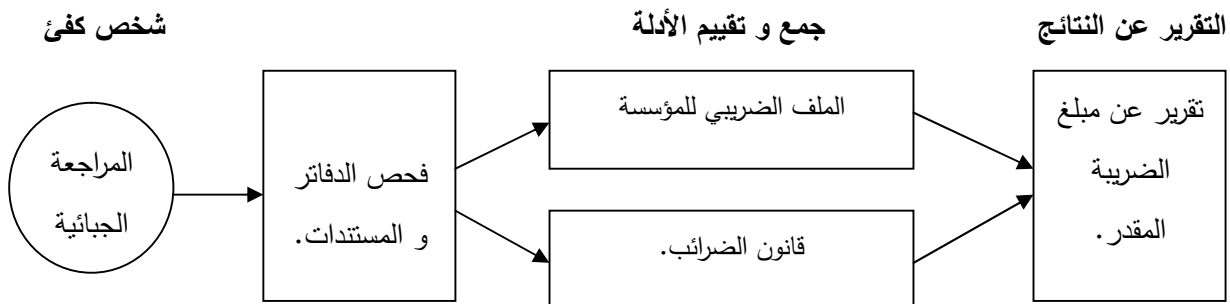
² Marc lero, Le contrôle fiscal: Une approche cognitive de la décision administrative, édition L'HARMATTAN, collection logiques sociales, Paris, 1993, p: 43.

في كتابات أخرى تم تعريفها على أنها: " تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة " ¹.

كما عرفت على أنها الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء وتقويمها وبما أن الإدارة الجبائية إحدى هذه السلطات المختصة فإن رقابتها تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية و تصحيح الأخطاء الملاحظة. ²

من خلال التعاريف السابقة المذكورة في هذا المطلب يستنتج كتعريف شامل للمراجعة الجبائية من وجهة نظرنا بأنها: مجموع الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية بهدف اكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا فحص المحاسبة والتأكد من مصداقيتها، وتماشيا مع التشريعات والقوانين الضريبية، بهدف الحد من التهرب الضريبي وضمان مصلحة الخزينة العمومية، وهذا ما سيتم توضيحه في النقطة الموالية حول أسباب إجراء عملية المراجعة الجبائية، أما الشكل الموالي فهو شرح لمفهوم المراجعة الجبائية.

الشكل رقم (02-01): المراجعة الجبائية



المصدر: أرنيز ألفين لوبك، المراجعة: مدخل متكامل، دار المريخ، عمان الأردن، 2001، ص: 22.

¹ Ahmed hamini, L'audit comptable et financier, Edition Berti, Algérie, 2001, p: 172.

² Claude laurent, Contrôle fiscale-la vérification personnelle, Bayeusaine, France, 1995, p: 13.

ثانيا: أسباب إجراء عملية المراجعة الجبائية

يمكن اختصار هذا العنصر في سببين رئيسيين فيما يلي:

1. المراجعة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

بما أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، فإن للمكلف الحرية في تحديد أسس فرض الضريبة وقيمة الضرائب الواجبة الدفع لإدارة الضرائب، وعليه فإن المراجعة الجبائية تعد وسيلة لمراقبة صحة هذه التصريحات وضمان مصداقيتها، كما أنها تسمح بتجسيد مبدأ العدالة¹ أمام الضريبة.

2. المراجعة الجبائية كوسيلة لمكافحة الغش و التهرب الضريبي:

قد يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التخلص أو تخفيض العبء الضريبي وذلك لأسباب متعددة^{*}، باستعمال شتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية وهي ما تعرف بظاهرة الغش والتهرب الضريبي، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الأساليب يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية، والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة وعلى مختلف أصناف المكلفين، والتي من بينها المراجعة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة هذه الظاهرة وضمان مصلحة الخزينة العمومية.²

ثالثا: أهداف المراجعة الجبائية

تشكل عملية المراجعة الجبائية هدفا خاصا وأساسيا للإدارة الضريبية. فبما أن الضريبة تحدد على أساس التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، فإنه يتعين على الإدارة الضريبية مهمة مراجعة هذه التصريحات بهدف التأكد من احترام المكلف لالتزاماته وفقا للقوانين الجبائية.³ وذلك لتحقيق أهدافها التي يمكن تقسيمها إلى نوعين:⁴

^{*} مبدأ العدالة يعد من أهم مبادئ الضريبة ويعني التزام الدولة عند فرض الضرائب على المكلفين بتحقيق مبدأ العدالة والمساواة، كما صنفه آدم سميث على رأس قائمة مبادئ الضريبة، فقد ذكر في كتابه ثروة الأمم أنه يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقا لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي بنسبة الدخل الذي يتمتع به كل منهم في حماية الدولة.

¹ مصطفى عوادي، نصر رحال، **مرجع سيق ذكره**، ص: 32. (بتصرف)

^{*} تم التطرق لأسباب لجوء المكلفين إلى التهرب الضريبي ضمن المطلب الثاني، المبحث الثالث، الفصل الأول.

² حامد نور الدين، **أثر إصلاح النظام الضريبي**، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2017، ص: 74. (بتصرف)

³ Marc leroy, **Le contrôle fiscal: une approche cognitive de la décision administrative**, édition L'HARMATTAN, collection logiques sociales, , Paris, 1993, p: 16.

⁴ حامد نور الدين، **مرجع سيق ذكره**، ص ص: 72، 73، 74.

1. الأهداف العامة:

يمكن تقسيمها إلى ثلاث نقاط كما يلي:

- **قمع التملص الجبائي:** يجب أن تعمل الرقابة على اكتشاف الأشخاص المنحرفين، ومنه فكل شخص سواء كان طبيعياً أو معنوياً إذا حقق دخلاً أو ربحاً عليه دفع ضريبة؛
- **قمع التهرب الضريبي:** بهدف الوصول إلى مكاسب جبائية يلجأ المكلفون بالضريبة إلى أعمال غير شرعية، من خلال القيام بتصريحات كاذبة بغرض تخفيض القاعدة الخاضعة للضريبة، لهذا فالرقابة تعمل في هذا الإطار على تقويم هؤلاء الأشخاص أو المكلفين، وهذا بفضل حق الرقابة الممنوح للإدارة الجبائية.
- **حماية الموارد الجبائية لميزانية الدولة:** هذا النجاح يشكل مؤشر لنجاح أو فشل الإدارة الجبائية في تحقيق المهمة التي أسندت إليها.

2. الأهداف الخاصة:

وضعت الإدارة الجبائية عدداً من الأهداف المهنية الخاصة والمتمثلة في:

- **التأكد من إيداع التصريحات الجبائية:** لتحقيق هذا الهدف تستعمل وسائل مختلفة، سواء عن طريق معرفة وتمييز المكلفين بالضريبة، عن طريق الإتصال بمختلف الهيئات والمؤسسات.
- **التحقق من دقة وصحة التصريحات المودعة من طرف المكلفين:** وذلك بتطبيق نوعين من الرقابة.
- **التحقيق في الوثائق والمستندات.**
- **التحقيق على أساس المعلومات المتوفرة في الملف الجبائي:** مثل مداخيل الأموال المنقولة، المداخيل العقارية... إلخ.
- **ضمان متابعة المكاسب الجبائية:** قدر التشريع الجبائي الجزائري عدداً معيناً من المكاسب الجبائية والمالية في إطار ترقية الاستثمارات.

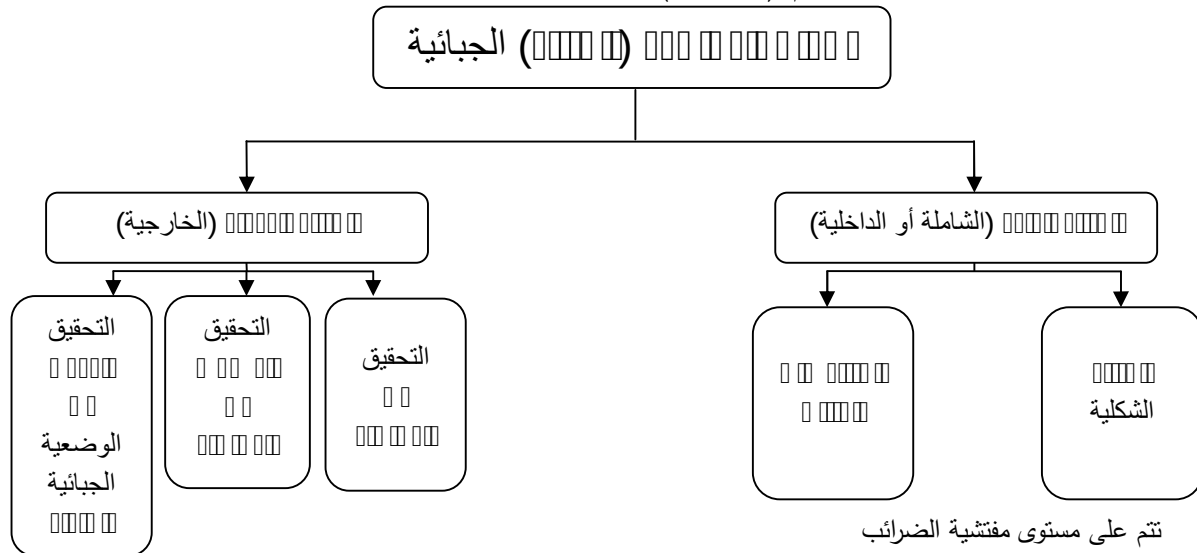
في الواقع فإن الغاية المرجوة الوصول إليها من خلال تحقيق هذه الأهداف العامة والخاصة هو ضمان تغطية الديون الجبائية الخاصة بالخزينة العمومية، وكذا دفع المستحقات.

المطلب الثاني: أشكال المراجعة الجبائية في ظل النظام الجبائي الجزائري

بما أن المراجعة الجبائية تعتبر وسيلة هامة لكشف المناورات التدليسية ومكافحة العمليات غير القانونية والتي تلحق أضرارا جسيمة بالخزينة العمومية والاقتصاد الوطني على حد سواء، يظهر أن فعالية المراجعة الجبائية تتأسس على مقارنة المعلومات التي احتوتها الملفات الجبائية والمعطيات الخارجية الواردة لها لتمارس بشكل سليم وشامل على مستوى مفتشيات الضرائب أو على مستوى المراجعة الجبائية المعمقة التي تتم في المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة والمسندة إلى عدة أجهزة مختصة في هذا المجال.¹

يبين لنا الشكل الموالي أشكال المراجعة الجبائية وفقا للنظام الضريبي الجزائري.

الشكل رقم (02-02): أشكال المراجعة الجبائية



تتم على مستوى نيابة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

المصدر: سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة

بسكرة، 2012/2011، ص: 113.

¹ لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، تخصص علوم التسيير،

2010/2011، ص: 21.

تمثل المراجعة الجبائية الوجه المغاير للنظام التصريحي. يتم حساب الضريبة انطلاقا من التصريحات المكتتة من طرف المكلفين بناء على العناصر التي يقررون اعتمادها، وعليه يحق للإدارة الجبائية القيام بالرقابة البعدية للعناصر المصرح بها.¹

1. الرقابة الجبائية العامة أو الداخلية (الشاملة):

تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب، حيث يقوم مدير المفتشية بفحص ومراقبة تصريحات المكلف بالضريبة دون التنقل إلى مقر نشاطه، وتشمل كل من الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق،² بمعنى هي الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتب بناء على الوثائق التي في حوزتها.³

1.1. الرقابة الشكلية:

تبدأ الرقابة الشكلية منذ استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المرسلة أو المودعة من قبل المكلفين، سواء التصريحات الشخصية أو التصريحات المهنية،⁴ تغطي هذه الرقابة جميع التدخلات التي تهدف لتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة وكذا التحقق من هوية المكلف،⁵ وعليه سيتم في هذا العنصر تناول مفهوم الرقابة الشكلية وآلياتها.

1.1.1. مفهوم الرقابة الشكلية:

تعتبر أول عملية رقابة تقوم بها مصالح إدارة الضرائب عن طريق مراقبة التصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة من حيث مدى صحتها أو مدى وجود أخطاء في التصريحات، وتتميز هذه الرقابة بالبساطة لأنها تتم فقط للتأكد من الهوية الجبائية، وختم وتوقيع المكلف، أو تصحيح الأخطاء المادية في

¹ <https://www.mfdgi.gov.dz/> Date: 29/01/2020, Heure: 23h54.

² ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، يومي 20 و 21 أكتوبر 2009، ص: 06.

³ عوادي مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية، مطبعة سخري، 2011، ص: 12.

⁴ حامد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص: 75.

⁵ خلادي راضية، مساهمة الرقابة الجبائية في معالجة ظاهرة التهرب الضريبي لتحقيق التنمية المستدامة في الجزائر، مجلة المستقبل الاقتصادي، مخبر مستقبل الاقتصاد الجزائري خارج المحروقات، العدد 05، ديسمبر 2017، ص: 68.

حالة وجودها،¹ 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

يعتبر هذا النوع من الرقابة أساسي بهدف ضمان صحة وصدق التصريحات المقدمة دون التعمق في محتوياتها، أما في حالة نقص المعلومات المقدمة من طرف المكلفين أو ظهور معطيات تثير الشك في مصداقية التصريحات يقوم المفتش بطلب المزيد من المعلومات والتوضيحات وذلك بالاتصال المباشر مع المكلف في أجل لا يقل عن 30 يوم لتقديم الرد، بهدف تقديم الرقابة الشكلية فكرة أولية عن الملف الجبائي ليتم من خلاله إعطاء قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات سواء بقبوله أو بتحويله إلى الرقابة على الوثائق³، ومنه يستنتج أن الرقابة الشكلية تعتبر تمهيدا للرقابة على الوثائق و التي ستكون موضوع العنصر الثاني من أنواع المراجعة الجبائية الداخلية.

2.1.1. آليات الرقابة الشكلية:⁴

- تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية العمدية والغير عمدية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين (مثل أخطاء الجمع وأخطاء التحويل والترحيل...) من دون القيام بالمقارنة بين المعلومات الموجودة لدى الإدارة (المعروفة باسم bulletins de recoupement) وهي عبارة عن كشوفات تتضمن المبالغ المقبوضة أو الشراء والذي يتم مراقبتها مع التصريحات المودعة وإذا كانت غير مصرح بها يتم استرجاع الحقوق والضرائب التي تترتب عليها مع تطبيق الغرامات والزيادات المقررة قانونا عن طريق إشعار بإعادة التقويم يشرح فيه المفتش أسباب استرجاع الحقوق وذكر المواد القانونية وطريقة الحساب والمجموع من أجل منح فرصة للمكلف بالضريبة للتصريح بها، فهذا النوع من الرقابة يعالج المعلومات التي تتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير انتقائية، تغطي جميع التدخلات التي تهدف لتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة، وكذا التحقق من البيانات التي يستوجب ملؤها من طرف المكلف.

- كذلك تهدف إلى التأكد من هوية المكلف بالضريبة وعنوانه ورقم التعريف الجبائي NIF.

¹ محمد قلي، فهمية بلول، الرقابة الجبائية: بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 07، العدد 06، 2018، ص: 153.

² ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص: 45.

³ خلوفي سفيان، بوجريو عبد الرؤوف، دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المجلد 05، العدد 01، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة، جوان 2019، ص: 203.

⁴ بن غماري ميلود، مرجع سبق ذكره، ص: 172.

- وتحاول في هذه المرحلة إدارة الضرائب كشف المعلومات والعناصر المهمة واستدعاء المكلف بالضريبة للحضور وملء وتصحيح جميع هذه الإغفالات حتى يكون الملف مقبولا شكلا، ويجدر التنويه إلى أن هذا النوع من الرقابة لا يأخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات بل تهتم بالشكل الذي قدمت به هذه المعلومات وتعتبر مرحلة سابقة للرقابة التي تليها والتي تكون على الوثائق.

من العيوب التي توجه لهذا النوع من الرقابة أنه لا يعتمد على صحة الأرقام المصرح بها بقدر ما يعتمد على الكيفية التي تم بها ملء هذه التصريحات وما تحتويه من معلومات تعريفية بالمكلف، ومحاسبية، أي أن هذه الرقابة تهدف إلى النظر في الشكل الذي جاءت به التصريحات والتي يتم معاينتها في المرحلة الثانية دون تصحيح ما صرح به المكلف، فالرقابة الشكلية ما هي إلا فحص شكلي لجميع التصريحات المقدمة من قبل المكلفين.¹

في حالة اكتشاف أخطاء أو الشك في عدم صحة التصريحات، بعد الانتهاء من الرقابة الشكلية من طرف الإدارة الضريبية، تقوم الإدارة الضريبية باستدعاء المكلف وطلب تقديم التوضيحات اللازمة والوثائق الثبوتية، أي الانتقال لثاني مرحلة من عملية الرقابة الجبائية، ألا وهي الرقابة على الوثائق، والتي سنتناولها في العنصر الموالي.

2.1. الرقابة على الوثائق:

تتشارك هذه الرقابة مع النوع السابق الذكر في أنها تتم في نفس المكان أي بمقر مفتشية الضرائب، إلا أنها تختلف معها كون أن الرقابة الشكلية تهتم بالفحص السطحي للتصريحات عكس الرقابة على الوثائق التي تقوم بفحص انتقادي للتصريحات الجبائية وهذا ما سيوضح فيما يلي من خلال ذكر مفهومها وآلياتها:

1.2.1. مفهوم الرقابة على الوثائق:

تتمثل في فحص دقيق للتصريحات الجبائية من خلال استغلال الوثائق التي يتضمنها الملف الجبائي للمكلف بالضريبة (معاينات، معلومات محصل عليها) وتحليل البيانات الواردة في التصريحات الجبائية المكتتبة. غير أن هذا التحقيق يمكن أن يدفع بالمسير في بعض الحالات، إلى تقديم الوثائق

¹ محمد زرقون، سليمان عتير، جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة البديل الاقتصادي، العدد 01، جوان 2014، ص: 43.

المحاسبية التي من شأنها تبرير عمليات محددة.¹ كما يمكنه الاستماع للمعنيين عندما يتبين أن سماعهم ضروري أو عندما يتطلب تقديم توضيحات شفوية.²

وبالتالي تتطلب هذه الرقابة إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية والتي من خلالها تقوم المصالح المعنية بانتهاج فحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتمادا 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.³

2.2.1. آليات الرقابة على الوثائق:⁴

- التحقيق في جميع الأنشطة التي يمارسها المكلف؛
- إجراء تحقيق دقيق وشامل لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلفين عن طريق القيام بمقارنات مع المستندات والمعلومات التي توجد بحوزة مفتشية الضرائب؛
- تحليل ومقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها مع تطور الذمة المالية للمكلف من سنة إلى أخرى، وهذا ما يسمح باكتشاف الثغرات في حالة وجودها؛
- طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة مرفقة بكل التبريرات والتوضيحات الضرورية فيما يخص الرسوم المحسوبة والمتعلقة أساسا بالرسم على القيمة المضافة؛
- التأكد من صحة العمليات والمعدلات الضريبية المطبقة عليها.

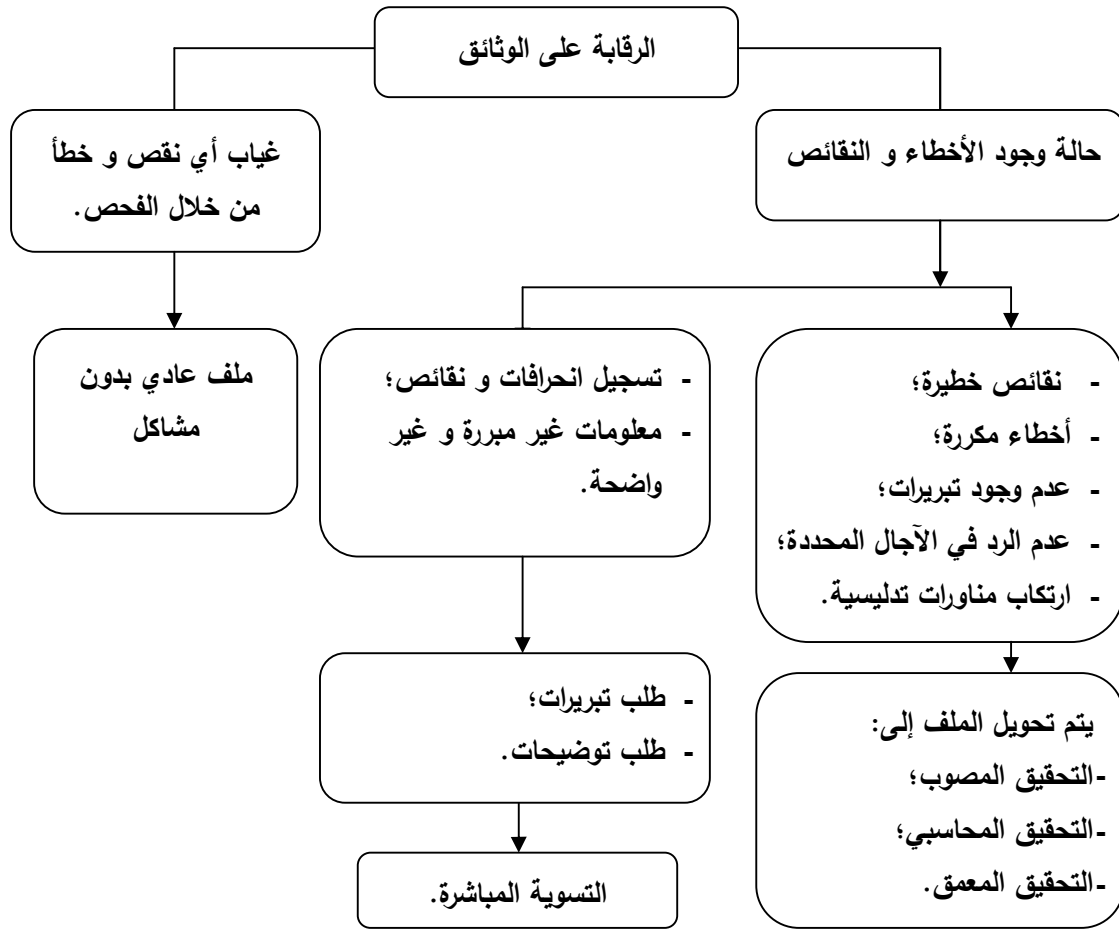
¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب، سنة 2019، العنصر السابع: مراقبة الضريبة.

² نفس المرجع السابق (دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب).

³ مغاري عبد الرحمان، شيخي بلال، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية، مجلة دراسات جبائية، العدد 02، جوان 2013، ص: 33.

⁴ محمد زرقون، سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص: 44.

الشكل رقم (02-03): الرقابة على الوثائق



المصدر: بن غماري ميلود، مرجع سبق ذكره، 2017/2018، ص: 175.

2. الرقابة الجبائية المعمقة (الخارجية):

على عكس الرقابة الشاملة (الداخلية) التي تتم على مستوى مصالح الضرائب، فإن الرقابة المعمقة تتم من خلال التدخلات المباشرة لأعوان الإدارة الجبائية لأماكن تواجد نشاطات المكلفين قصد المعاينة الميدانية، والتي تهدف للتأكد من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة. والتي تنقسم بدورها إلى ثلاثة أشكال، تشرح فيما يلي:

- التحقيق في المحاسبة؛
- التحقيق المصوب في المحاسبة؛
- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

1.2. التحقيق في المحاسبة (و يخص كل المؤسسات بكافة أنواعها):

وهو أول أشكال الرقابة الجبائية المعمقة أو الخارجية، والتي سيتناول مفهومها وآلياتها فيما يلي:

1.1.2. مفهوم التحقيق في المحاسبة:

تتعلق هذه الرقابة بالأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون بعض النشاطات التي تحتاج إلى التدقيق في العمليات الحسابية في عين المكان، وتعرف على أنها مجموعة العمليات التي تهدف إلى التحقيق بعين المكان في محاسبة المؤسسة ومطابقة مؤشرات بعض المعطيات المحصلة من داخلها وخارجها من أجل مراقبة صحة ومصداقية التصريحات المسجلة.¹

تعتبر هذه الرقابة أهم من الرقابة الشاملة المتعلقة بالتصريحات، لأن التحقيق في المحاسبة لا يهدف فقط إلى الحصول على ما يبرر العناصر المصرح بها بل يهدف إلى إعادة تشكيل الضريبة بناء على الأسس التي تكشفها التحريات الضرورية.²

ووفقا للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية فإن التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مقفلة. كما يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا.³

ومنه فالتحقيق المحاسبي يهدف إلى التأكد من:⁴

- صحة الإقرارات الضريبية المقدمة؛

- صدق المحاسبة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية وكما هو معلوم أن التحقيق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف.

¹ محمد قلي، فهيمة بلول، مرجع سبق ذكره، ص: 154.

² محمد قلي، فهيمة بلول، نفس المرجع السابق، ص: 155.

³ المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20 الفقرة الأولى، نشرة 2019، ص: 11.

⁴ خلوفي سفيان، بوجريو عبد الرؤوف، مرجع سبق ذكره، ص: 204.

2.1.2. آليات التحقيق في المحاسبة:¹

- التأكد من وجود السجلات التجارية والوثائق التبريرية؛
- التأكد من التسجيل التسلسلي للعمليات الاقتصادية؛
- يبحث في إمكانية مقارنة المعلومات المحاسبية عبر الزمن (من دورة أخرى) لنفس المؤسسة محل التحقيق، لملاحظة التطورات والتغيرات التي تحدث؛
- تركيز التحقيق على المعلومات المحاسبية التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة، وهي تتمثل في الغالب في المشتريات، المخزونات، والأشغال قيد التنفيذ و المبيعات.

2.2. التحقيق المصوب في المحاسبة:

هو ثاني نوع من أنواع الرقابة الجبائية المعمقة، وفيما يلي مفهوم هذا النوع من التحقيق وآلياته:

1.2.2. مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة:

نصت المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع واحد أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.²

كما يتم كذلك التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.³

كما تذكر المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 " أن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب ".⁴

¹ محمد زرقون، سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص: 46.

² المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20 مكرر 01، نشرة 2020، ص: 11.

³ المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20 مكرر 01، نشرة 2020، ص: 11.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 09-09 المتضمن قانون المالية لسنة 2010، المادة 24، ص: 10.

يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق و الضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق. لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق، بأي حال من الأحوال، فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.¹

يعتبر هذا الإجراء أقل إلزاما بالنسبة للمكلف بالضريبة حيث لا يجبر هذا الأخير على تقديم كل الوثائق المحاسبية لتبرير أرقام الأعمال والنتائج المصرح بها، إذ يطلب المكلف بالضريبة بتقديم الوثائق التي تخص عناوين الضرائب للفترة المستهدفة بالرقابة.²

2.2.2. آليات التحقيق المصوب في المحاسبة:

- أثناء هذا التحقيق، يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق؛³
- تقليص فترة التحقيق، وهذا لأن عملية الفحص تقتصر على عينة فقط، مما يؤدي إلى توفير في الوقت والجهد بالنسبة للإدارة الجبائية والمكلف محل التحقيق على حد سواء؛⁴
- اقتصار التحقيق على عينة يزيد في دقته واكتشافه لأغلب الأخطاء والثغرات التي تحتويها التصريحات الضريبية، وبالتالي تزيد مردودية التحقيق.⁵

3.2. التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (يخص الأشخاص الطبيعيين):

هذا النوع من التحقيق يخص الأشخاص الطبيعيين دون سواهم، وفي كثير من الأحيان يكون تحقيقا مكملا للتحقيق في المحاسبة، والتحقيق المصوب في المحاسبة. وفيما يلي سيتم ذكر مفهوم هذا التحقيق وآلياته.

¹ بن غماري ميلود، مرجع سيق ذكره، ص: 185.

² خلوفي سفيان، بوجريو عبد الرؤوف، مرجع سيق ذكره، ص: 205.

³ المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20 مكرر 01، نشرة 2020، ص: 11.

⁴ محمد زرقون، سليمان عتير، مرجع سيق ذكره، ص: 47.

⁵ محمد زرقون، سليمان عتير، نفس المرجع السابق، ص: 47.

1.3.2. مفهوم التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

يعرف هذا الإجراء على أنه " مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة تصريحات المداخيل الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وبمقارنة المداخيل المصرح بها مع إجمالي المداخيل المحققة ".¹

حيث نصت في هذا السياق المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية بأنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة. وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى، ويمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائياً، وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة.²

كما تذكر نفس المادة في جزئها الثاني، أنه لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل.³

عملياً، يعتبر هذا التحقيق من أهم وأخطر أنواع الرقابة على أساس أنه يمتد إلى تحقيق شامل لوضعية المكلف عن طريق التحقيق في حالته المادية و المعيشية له ولأفراد أسرته من أجل البحث عن مصادر ثروته، خاصة عندما يظهر نوع من عدم التطابق بين تصريحاته الجبائية وحالته المعيشية، التي تفيد بوجود أرباح لم يتم بالتصريح بها من أجل التهرب عن دفع مبالغ إضافية.⁴

¹ محمد قلي، فهيمة بلول، مرجع سبق ذكره، ص: 156.

² المديرية العامة للضرائب، المادة 21-01 من قانون الإجراءات الجبائية، نشرة 2020، ص: 13.

³ المديرية العامة للضرائب، المادة 21-02 من قانون الإجراءات الجبائية، نشرة 2020، ص: 13.

⁴ محمد قلي، فهيمة بلول، مرجع سبق ذكره، ص: 156.

2.3.2. آليات التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية:¹

- الإطلاع على الملف الجبائي للمكلف المعني بهذا التحقيق؛
- الإطلاع على كل الملفات التي بحوزة الإدارة الجبائية، والتي تخص أفراد عائلة المكلف المعني والمؤسسات التي لها علاقة به (كشريك أو متعامل معها)؛
- البحث عن المعلومات تخص المكلف المعني لدى أطراف أخرى (وفقا لحق الإطلاع)، باستعمال كشوف الربط وبطاقات المعلومات.

يوضح الشكل الموالي مدة إجراء التحقيق في عين المكان لكل شكل من أشكال المراجعة الجبائية:

الشكل رقم (02-04): مدة إجراء التحقيق في عين المكان

نوع التحقيق	رقم الأعمال للسنة المالية	المدة (على الأكثر)
التحقيق المصوب	/	(02) شهرين
التحقيق المحاسبي (VC)	مؤسسة تأدية الخدمات	رقم الأعمال $\geq 1.000.000$ دج (03) أشهر
		$1.000.000$ دج > ر ع $\geq 5.000.000$ دج (06) أشهر
		رقم الأعمال < $5.000.000$ □ □ (09) أشهر
	المؤسسات الأخرى	رقم الأعمال $\geq 2.000.000$ دج (03) أشهر
		$2.000.000$ دج > ر ع $\geq 10.000.000$ دج (06) أشهر
		رقم الأعمال < $10.000.000$ □ □ (09) أشهر
التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة	/	(01) سنة

المصدر: راشدي أمين، دور التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي الجزائر، العدد 12، جوان 2017، ص: 503. استنادا على المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

¹ محمد زرقون، سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص: 48.

المطلب الثالث: الإطار القانوني للمراجعة الجبائية في الجزائر

تعتبر المراجعة الجبائية أداة هامة للإدارة الجبائية وإجراء أولويات في مكافحة التهرب الضريبي وذلك لضمان مصلحة الخزينة العمومية وموارد الدولة، لهذا فإن المشرع الجزائري قد نظمها ضمن إطار قانوني يحدد صلاحيات وسلطات الإدارة الجبائية، إضافة إلى حقوق المكلف ضمن هذه العملية، وهذا ما سيتم عرضه في هذا المطلب.

1. سلطات وحقوق الإدارة الجبائية:

لقد خول القانون الجبائي للإدارة الجبائية العديد من السلطات يمكن أن توجز فيما يلي:

1.1. حق الإدارة الجبائية في الرقابة:

هذا الحق نصت عليه المادة 01-18 من قانون الإجراءات الجبائية: " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة ".

كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.

يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.¹

المادة 02-18: " تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها " ².

2.1. حق المعاينة والحجز:

هذا الحق تنص عليه المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية، فعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة.³

¹ المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 01-18، نشرة 2020، ص: 08.

² المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 02-18، نشرة 2020، ص: 08.

³ المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 34، نشرة 2020، ص: 16.

3.1. حق الإطلاع*

في إطار البحث عن المعلومة الجبائية، كلف المشرع الجبائي السلطات الجبائية بجمع كل المعلومات الضرورية لعمليات التحقيق والرقابة لدى الإدارات والهيئات، والمؤسسات العمومية والمؤسسات الخاصة، والتي تفرض عليها عقوبات في حال رفض حق الإطلاع، والمعلومات المجمعة عن طريق هذا الحق يمكن أن تستعمل من أجل تحديد الوعاء الضريبي ومراقبة كل ضريبة على عاتق المكلف.¹

في هذا الإطار تنص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: " يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه ".²

4.1. حق إجراء البحث والتحقيق:

بهذا الخصوص نصت المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية على إلزام كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، بتقديم كل المبررات اللازمة لتحديد رقم أعماله سواء على مستوى مؤسسته الرئيسية أو فروعها أو وكالاتها، إلى أعوان الضرائب المعنيين بالأمر وكذا إلى أعوان المصالح المالية الأخرى المعنيين، بالنسبة لكل فئة من الخاضعين للضريبة، بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.³

5.1. حق التقادم (أو الأجل العام):

تحدد المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية الأجل الذي تتقادم فيه عمل الإدارة، بأربع (04) سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وهذا بالنسبة لما يأتي:⁴

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

* لمزيد من التفاصيل حول حق الاطلاع يرجى الاطلاع على المواد من 45 إلى 59 من قانون الإجراءات الجبائية نشرة 2020، من ص: 21 إلى ص: 24.

¹ مصطفى عوادي، نصر رحال، مرجع سبق ذكره، ص: 35.

² المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 45، نشرة 2020، ص: 21.

³ لمزيد من التفاصيل يرجى الاطلاع على نص المادة 33 كاملا من قانون الإجراءات الجبائية، نشرة 2020، ص: 15.

* يقصد بحق التقادم الحق الممارس من طرف الإدارة الجبائية من أجل تصحيح حالات النسيان أو نقائص في التصريحات الجبائية.

⁴ المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 39، نشرة 2020، ص: 19، 20.

أما المادة 40 فتتص على أن كل إغفال أو خطأ أو نقص في فرض الضريبة يتم اكتشافه إثر تحقيق جبائي مهما كانت طبيعته، يمكن، دون المساس بالأجل المحدد في المادة 39 أعلاه، تسويته قبل انقضاء السنة الأولى التي تلي سنة تبليغ اقتراح الرفع في الضريبة بالنسبة للسنة المالية المتقادمة.¹

2. حقوق المكلف الخاضع لعملية المراجعة الجبائية (الرقابة):

تم في العنصر السابق ذكر الصلاحيات والسلطات الممنوحة للإدارة الجبائية عند ممارستها للمراجعة الجبائية، لكن هذا لا ينفي أن النظام الضريبي أو المشرع الجبائي قد منح مقابل ذلك للمكلفين بالضريبة الخاضعين لعملية المراجعة الجبائية حقوق و ضمانات نذكرها فيما يلي:

1.2. حق الإعلام المسبق وأجل التحضير:

حسب المادة 20-03 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه " لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة أيام، ابتداءً من تاريخ استلام هذا الإشعار ".²

يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها، والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها، وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة.

في حال استبدال المحققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك.

في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة.

لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة.³

¹ المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 40، نشرة 2020، ص: 20.

² المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20-03، نشرة 2020، ص: 12.

³ المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20-03، نشرة 2020، ص: 12.

كما نصت المادة 21-03 من نفس القانون على أنه " لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، مرفوقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه أجلاً أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر (15 يوماً)، إبتداءً من تاريخ الاستلام".¹

2.2. حق الاستعانة بمستشار:

استناداً إلى المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية ضمن فقرتها الثالثة فإنه يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو.²

3.2. السر المهني:

في هذا الصدد تنص المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية أنه: " يلزم بالسر المهني، بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات، ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به".³

4.2. حق اللجوء للنزاع قصد تصحيح أخطاء:

إن تصرفات وسلوكيات المكلفين ذوي السلوك الجبائي السيئ دائماً مطالبون من قبل الإدارة الجبائية بتسديد الضريبة والعقوبات التأخيرية، وبسبب هذه السلوكيات فإن القانون الجبائي منح لهذا النوع من المكلفين وتحت طائلة بطلان الإجراءات بعض الحقوق والضمانات في حال خضوع المكلف للرقابة الجبائية، حيث يوجد أحياناً بعض الضرائب المؤسسة من قبل المفتش المحقق قد يحتج عليها المكلف، وخول المشرع الجبائي للمكلف اللجوء إلى السلطات الأعلى (مديرية الولاية) واستئناف الإجراءات الاعتراضية.⁴

¹ المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 21-03، نشرة 2020، ص: 13.

* المستشار يمكن أن يكون محامي، أو محاسب أو مستشار جبائي...

² المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 21-03، نشرة 2020، ص: 13.

³ المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 65، نشرة 2020، ص: 25.

⁴ مصطفى عوادي، نصر رحال، مرجع سيق ذكره، ص: 38.

وبهذا الخصوص نصت المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، بأن " تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي " ¹.

5.2. حق الإعفاء أو التخفيف من الضرائب والغرامات:

بالرجوع لنص المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاء من الضريبة المفروضة قانونا أو التخفيف منها في حالة عوز أو ضيق الحال الذي يضعهم في حالة عجز على إبراء ذمتهم إزاء الخزينة.

ويمكنهم أيضا أن يلتمسوا الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية.

يجب إرسال الشكاوى إلى مدير الضرائب بالولاية التي يتبع لها مكان فرض الضريبة وإرفاقها بالإنذار. وفي حالة عدم تقديم هذه الوثيقة، يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكاوى. ²

6.2. حق التبليغ بإعادة التقييم:

يجب على التبليغ بإعادة التقييم: ³

- أن يسمح للمكلف بالاطلاع على نتائج التحقيق في المحاسبة؛
- أن يرسل للمكلف ولو في غياب التقييمات أو في حالة رفض المحاسبة؛
- أن يرسل عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل بالاستلام؛
- أن يكون مفصلا ومبررا بكيفية من شأنها أن تسمح بإعادة تشكيل قواعد فرض الضريبة؛
- أن يطلعكم أنه بإمكان المكلف أن يلتمس في رده، التحكيم فيما يخص المسائل الفعلية والقانونية، حسب الحالة، من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس مصلحة البحث والتحقيق.

¹ المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 70، نشرة 2020، ص: 26.

² المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 93، نشرة 2020، ص: 33. ولأكثر تفصيل حول طلبات المكلفين يرجى الاطلاع على الفصل الأول من الباب الثاني من قانون الإجراءات الجبائية نشرة 2020، ص: 33.

³ <https://www.mfdgi.gov.dz/>, date : 29/01/2020 heure : 23h:30.

3. التزامات المكلف الخاضع للمراجعة الجبائية:

من أجل الاستفادة من كل الحقوق والضمانات التي نص عليها القانون يجب على المكلفين أن يستوفوا بشكل كامل للالتزامات ذات الطابع المحاسبي من خلال مسك الدفاتر المحاسبية حسب ما تنص عليه قواعد القانون التجاري والقانون الجبائي، بالإضافة إلى أداء الالتزامات الجبائية المتمثلة على الخصوص في تقديم التصريحات في آجالها المحددة، تسديد الضرائب، تقديم المعلومات المطلوبة من طرف إدارة الضرائب... الخ.¹

يقصد بالالتزام الضريبي من الناحية النظرية الالتزام بالقوانين الضريبية والتي تختلف من بلد إلى آخر، حيث أن هدف الإدارة الضريبية هو تشجيع وتعزيز الامتثال الضريبي الطوعي، وبالتالي تقليل الفجوة الضريبية.²

حيث تنص المواد 09 و 10 من القانون التجاري على ما يلي:

- كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر لليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقولة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا.³
- يجب عليه أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج. وتنسخ بعد ذلك الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد.⁴
- كما يتعين على المكلفين استيفاء التزاماتهم، لاسيما اكتاب التصريحات في الآجال القانونية.
- يجب تقديم يد المساعدة للأعوان المحققين من أجل أن يجري التحقيق في أحسن الظروف.
- كما يتعين على المكلفين إبلاغ المحقق بالمحاسبة ومجمل الوثائق المحاسبية (الفواتير، المذكرات، السجلات الإضافية... إلخ)
- الاستجابة لطلبات المحقق التي تدخل في إطار إتمام مهامه؛

¹ أحمد بساس، أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم، تخصص علوم التسيير، جامعة عمار تليجي الأغواط، 2014/2013، ص: 145.

² Lumumba omweri marti, Migwi wanjohi, Obara mogutu, and John mageto mokoro, taxpayers' attitudes and tax compliance behavior in Kenya, African journal of business & management, april 2010, p: 114.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، المادة 09، ص: 04.

⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، المادة 10، ص: 04.

- حضور اختبارات الإنتاج والوزن والجرد المادي والمعاينة المادية لوجود عناصر الاستغلال من أجل تجنب أي طعن احتمالي للعمل من طرف المحققين؛
- الوضع في متناول الإدارة كل النسخ وكل دعامات الوثائق التي تستخدم في أساس المحاسبة بنظام الإعلام الآلي. (في حالة مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي).¹

تم خلال المبحث الأول من الفصل الثاني تناول الإطار المفاهيمي والقانوني للمراجعة الجبائية، فكما يعلم الجميع أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي وبالتالي لا يمكن التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة إلا من خلال عملية المراجعة اللاحقة من طرف الإدارة الجبائية للمعلومات المصرح بها من طرف المكلفين. وعليه، ارتأينا تقديم مفهوم المراجعة الجبائية وأسباب إجرائها وأهدافها ضمن المطلب الأول، حيث يمكن تعريف المراجعة الجبائية على أنها العملية التي تقوم بها السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات الجبائية والمحاسبية والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة، ويتم إجرائها عادة لمتابعة التصريحات الجبائية وكذا كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي، فهي تهدف أساسا لقمع التهرب الضريبي وحماية الموارد الجبائية لميزانية الدولة، كما تنقسم بدورها إلى نوعين رئيسيين مراجعة عامة تتم على مستوى مفتشية الضرائب، وأخرى معمقة تتم من خلال التدخل المباشر لأعوان الإدارة الجبائية لأماكن تواجد نشاط المكلفين، كما أن للمراجعة الجبائية إطار قانوني وضعه المشرع الجزائري لتنظيمها وتحديد صلاحيات وسلطات الإدارة الجبائية أثناء عملية المراجعة كحق الرقابة، وحق المعاينة، وحق الإطلاع، وكذا البحث والتحقيق وغيرها من الحقوق، كما تحدد حقوق المكلف الخاضع للمراجعة من خلال الإعلام المسبق وأجل التحضير وحق الاستعانة بمستشار وضمان السر المهني وغيرها من الحقوق، إلا أنه يجب عليه أن يستوفي بشكل كامل الالتزامات التي ينص عليها القانون حتى يتسنى له الاستفادة من تلك الحقوق، تتمثل الالتزامات أساسا في مسك الدفاتر المحاسبية وتقديم التصريحات في آجالها المحددة وتسديد الضرائب وكذا تقديم المعلومات المطلوبة من طرف الإدارة الجبائية.

¹ <https://www.mfdgi.gov.dz/> Date: 30/01/2020, Heure: 15h:52.

المبحث الثاني: مراحل سير عملية المراجعة الجبائية

تتمتع الإدارة الجبائية بصلاحيات الرقابة على تصريحات المكلفين بالضريبة مثلاً تم شرحه في المبحث الأول من هذا الفصل، حيث يتم إجراء عملية المراجعة الجبائية بصفة دورية على حسب شكل المراجعة المطبق كلما اقتضى ذلك، فمبدئياً تعتبر تصريحات المكلفين صحيحة، ودليل عدم صحتها يقع على عاتق الإدارة الجبائية، ومنه يتضح أن المراجعة الجبائية وسيلة هامة في يد الإدارة الضريبية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، والتأكد من مدى التزامهم بالخضوع للضرائب المحددة قانوناً، وعليه جاء المبحث الموالي ليوضح مراحل سير عملية المراجعة الجبائية في مديرية الضرائب، من خلال ثلاثة مطالب، أولهم خصص لإجراءات برمجة عمليات المراجعة الجبائية في مديرية الضرائب، بينما يتعرض المطلب الثاني إلى مراحل سير عملية التحقيق الجبائي في المحاسبة والتحقيق المصوب، أما عن مراحل سير عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة فهي موضوع آخر مطلب.

المطلب الأول: إجراءات برمجة عمليات المراجعة الجبائية في مديرية الضرائب

تتم عملية برمجة الملفات الخاضعة للمراجعة في مديرية الضرائب من خلال مجموعة من الإجراءات و التي تمثل موضوع مطلبنا هذا الذي سينقسم بدوره لمجموعة من العناصر و هذا من خلال التعرض كنقطة أولى للمقاييس المتبعة في اختيار الملفات الخاضعة للمراجعة الجبائية و التي تعتبر أساس برمجة أي عملية مراجعة، ليأتي فيما بعد الدور للحديث عن أهمية برنامج المراجعة ضمن ثاني عنصر.

أولاً: المقاييس المتبعة في اختيار الملفات الخاضعة للمراجعة الجبائية

يتم إعداد برامج التحقيق انطلاقاً من سلسلة اقتراحات الهيئات التابعة للإدارة الجبائية، وذلك اعتماداً على معايير خاصة لاختيار الملفات الواجب إخضاعها للتحقيق.¹ وهذا ما سيتم تناوله في العنصر الموالي من خلال ذكر معايير اختيار ملفات التحقيق:²

- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين؛
- تكرار الخسارة والربح الضعيف مقارنة مع النشاط المزاول؛
- ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط المزاول؛
- ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش العادي المطبق في النشاط؛
- تغيرات جد مهمة في رقم الأعمال والنتائج المصرح بها لمدة (04) سنوات؛
- ملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي أو محاولة اللجوء للغش الضريبي؛
- التحسن المعيشي السريع للمكلف دون تطابق ذلك مع تصريحاته، وعدم معرفة مصدر العائد.

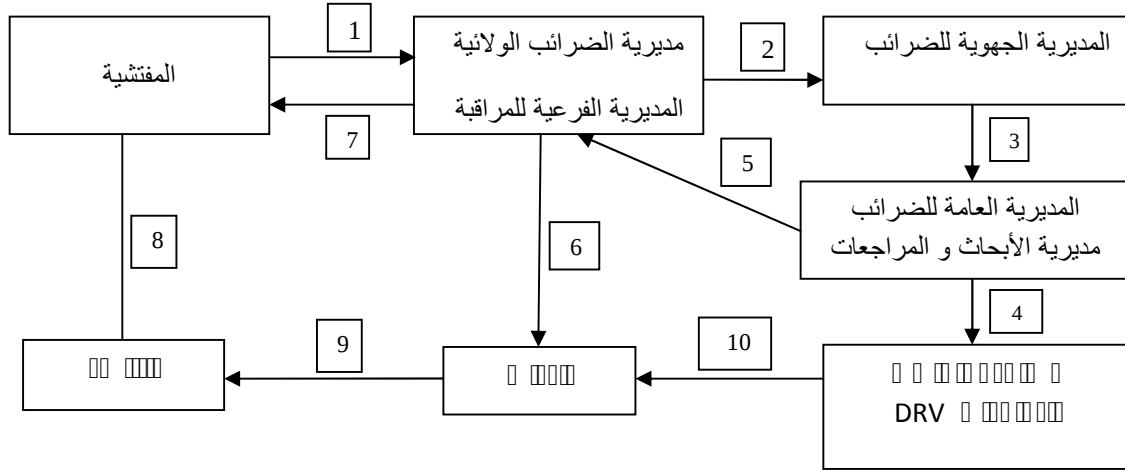
¹ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للنشر، عين مليلة الجزائر، 2012، ص ص: 56،

57.

² بن غماري ميلود، مرجع سبق ذكره، ص: 2019.

الشكل الموالي يوضح إجراءات برمجة عمليات المراجعة الجبائية.

الشكل رقم (02-05): إجراءات البرمجة في المديرية العامة للضرائب



المصدر: أحمد بساس، مرجع سبق ذكره، 2014/2013، ص: 177.

وتعتبر الأرقام من 01 إلى 10 عن مراحل* برمجة الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي والتحقيق

المعمق للوضعية الجبائية الشاملة، ويمكن توضيحها على النحو التالي:¹

01- اقتراح ملفات المكلفين للمراقبة على مستوى المفتشية، ثم ترسل إلى المديرية الولائية للضرائب؛

02- إرسال قائمة برامج المراقبة إلى المديرية الجهوية للضرائب؛

03- إرسال قائمة برامج المراقبة إلى مديرية الأبحاث والمراجعات من أجل الموافقة؛

04- تنفيذ برامج المراقبة عن طريق المديرية الولائية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية؛

05- تنفيذ المراقبة لدى المكلفين عن طريق نيابة مديرية الرقابة الجبائية؛

06- إعداد الجداول (Les rôles) بعد اعتماد نتائج التحقيق؛

07- إرسال الجداول إلى القباضة للتحويل؛

08- تسديد الحقوق و الغرامات من طرف المكلف.

ثانيا: أهمية برنامج المراجعة

* سيتم التعرض بالتفصيل لهذه المراحل ضمن الفصل الثالث الخاص بالدراسة الميدانية.

¹ أحمد بساس، مرجع سبق ذكره، ص: 177.

كما تجدر الإشارة إلى أن نجاح عملية المراجعة الجبائية مرهون بمدى فعالية التخطيط لبرنامج المراجعة، فلهذا الأخير أهمية بالغة يمكن اختصارها في النقاط الآتية:¹

- تعزيز الالتزام الضريبي الطوعي:

إن الدور الرئيسي لبرنامج المراجعة الجبائية هو تعزيز الالتزام الضريبي الطوعي بالقوانين الضريبية من قبل دافعي الضرائب، وهي تسعى لتحقيق هذا الهدف من خلال تذكير المكلفين بمخاطر عدم الالتزام، وتوليد الثقة في المجتمع ككل وذلك من خلال قدرة القانون الضريبي على كشف الانتهاكات الضريبية الخطيرة، وفرض العقوبات المناسبة.

- توضيح مجالات القانون غير الواضحة:

يمكن للمراجعة الجبائية أن توضح مجالات القانون الضريبي التي تسبب مشاكل لأعداد كبيرة من المكلفين بالضريبة، وبالتالي بذل المزيد من الجهود من قبل المصالح الضريبية لتوضيح متطلبات وحاجات القوانين الضريبية، أو لتوعية المكلفين بطرق مثلى على ما يجب القيام به للالتزام الضريبي مستقبلاً، من هذا المنظور برنامج المراجعة الجبائية يمثل استثمار استراتيجي كبير يملئ ضرورة وضع سياسات وممارسات الإدارة السليمة.

- جمع المعلومات:

برنامج المراجعة يمكنه الحصول على الكثير من المعلومات اللازمة والمهمة، التي يمكن أن تبلغ إدارة الضرائب للممارسات التي قد تهدد التوافق والالتزام وتحصيل الإيرادات.

- توضيح القانون وتعليم المكلفين بالضريبة:

برنامج المراجعة يلعب دوراً مهماً في توضيح القانون وتوعية دافعي الضرائب على تدابير الالتزام الضريبي المناسبة، مثل الإيداع القانوني للتحصيلات، الخصم من النفقات، وتحسين مسك السجلات، والتوجيه المباشر لدافعي الضريبة أثناء نشاط المراجعة، هذا يمكنه أن يساهم في تحسين الالتزام الضريبي من قبل المكلفين مستقبلاً.

¹ سمية قحموش، المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد السادس، جامعة أم البواقي، ديسمبر 2016، ISSN: 2352-9822، ص ص: 298، 299.

ثالثاً: التوصيات المعتمدة عند إعداد برنامج المراجعة¹

عند إعداد برنامج المراجعة الجبائية يجب مراعاة النقاط التالية:

- يجب أن يتوافق إعداد برنامج التحقيقات مع عدد المحققين على أساس عدد متوسط الملفات يتراوح ما بين 07 إلى 08 لكل مهمة تحقيق؛
- إعطاء الأولوية للملفات المتبقية من برنامج السنة السابقة؛
- يجب مراعاة التوزيع الجغرافي للمنطقة عند إعداد برنامج التحقيق مع إعطاء الأولوية للأنشطة التي تحتوي على مؤشرات قوية للتهرب الضريبي؛
- اعتماد التنوع في اختيار الأنشطة المراد مراقبتها؛
- تبرير إعادة اختيار الملفات التي سبقت برمجتها خلال مدة تقل عن 04 سنوات، مع إعطاء الأولوية للملفات التي لم يسبق برمجتها؛
- تجنب برمجة المؤسسات التي كانت محل تسوية بسيطة على مستوى المفتشية في إطار برنامج الرقابة على المستندات؛
- يستحسن برمجة المهن الحرة في إطار التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في ظل غياب معطيات واضحة بخصوص رقم الأعمال المحقق.

¹ لكصاسي إبراهيم، بوعزة عبد القادر، فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن مظاهر التهرب الجبائي، التكامل الاقتصادي، المجلد 04، العدد 02، أدرار، جوان 2016، ص ص: 294، 295.

المطلب الثاني: مراحل سير عملية التحقيق الجبائي في المحاسبة والتحقيق المصوب

يتعلق الأمر بتحقيق في عين المكان في الوثائق المحاسبية للمؤسسة مع مقارنتها مع بعض المعطيات القانونية أو المادية، وهذا قصد مراقبة التصريحات المتعلقة بسنوات مالية مقفلة من أجل البحث عن الاختلالات الداخلية والخارجية واستنباط انعكاساتها في المجال الجبائي.¹

يمس هذا الشكل من الرقابة بصفة عامة مجموع القدرات غير المتقادمة ويترتب عنه فحص منظم ومنهجي للضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف بالضريبة.²

يفرض هذا النوع من التحقيقات على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، ويتم مراجعة المحاسبة ومطابقتها مع الالتزامات القانونية من حيث الاحترام والامتثال، وغالبا ما يفرض على الأنشطة التجارية و الصناعية و الخدمية و الحرفية، أما المهن الحرة فلا تخضع لهذا النوع.³

أولا: إجراءات عملية التحقيق الجبائي في المحاسبة

التحقيق في المحاسبة هو شكل من أشكال المراجعة التي تقوم به الإدارة الجبائية بهدف التحقيق في محاسبة المكلفين، ومن أجل تنفيذ هذه العملية يجب إتباع جملة من الإجراءات كما هو موضح فيما يلي:

1. مرحلة التحضير للتحقيق في المحاسبة وإشعار المكلف:

التحضير للتحقيق هو الإجراء الأول الذي تقوم به المصلحة المختصة في الإدارة الجبائية وفق قواعد إجرائية ومعايير يتفق عليها الأعوان المكلفون بالتحقيق، تركز على الاستدلالات والخبرة والحنكة التي يتمتع بها المراجع في اختيار وترتيب الملفات* المراد التحقيق والبحث فيها، حيث يتجه المحقق إلى مركز الضرائب التابع له المكلف لسحب ملفه والاطلاع على الوثائق الموجودة فيه في إطار جمع كل المعلومات الداخلية والخارجية الموجودة لدى الغير (مؤسسات مالية، إدارات شبه ضريبية، الممونين، الزبائن...الخ).⁴

¹ المديرية العامة للضرائب، دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب، 2019، العنصر السابع: مراقبة الضريبة.

² المديرية العامة للضرائب، دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب، 2019، العنصر السابع: مراقبة الضريبة. نفس المرجع السابق.

³ بن توتة قندوز، محمد راتول، تفعيل النظام الجبائي كآلية للحد من انتشار الأنشطة غير الرسمية مقارنة على حالة الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 10، العدد 03، 2019، جامعة خميس مليانة، ص: 190.

* الملفات الجبائية تتضمن كل الوثائق والتصريحات والإشعارات والمراسلات الخاصة بالمؤسسة.

⁴ بن غماري ميلود، مرجع سبق ذكره، ص: 217.

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة أيام، ابتداءً من تاريخ استلام هذا الإشعار...¹

يتضمن الإشعار السنوات التي ستخضع للتحقيق ومختلف الضرائب والرسوم التي سيخضع لها المكلف أثناء فترة التحقيق.²

ومنه نستنتج أن مرحلة التحضير تشمل إرسال الإشعار بالتحقيق للمكلف المعني بالتحقيق مع استفادته من أجل 10 أيام للتحضير، وسحب ملفه والاطلاع على الوثائق الموجودة فيه، بالإضافة إلى جمع كل المعلومات الخارجية الموجودة لدى الغير.

2.1. التدخل في عين المكان:

بعد انتهاء المرحلة التحضيرية وانقضاء الأجل (10 أيام)، تأتي مرحلة تنفيذ مهمة التحقيق عن طريق تدخل الأعوان المكلفين بالتحقيق في عين المكان، وإجراء أول مقابلة مع المكلف، " هذه المقابلة في غاية الأهمية كونها تسمح للمراجع بتكوين فكرة عن المكلف وتسجيل العديد من الملاحظات ".³ في هذا السياق، تنص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي:⁴

1- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة بوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانوناً من طرف المصلحة.

¹ المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20-04، نشرة 2020، ص: 10.

² مراد كواشي، جمعة شرقي، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، العدد الثاني، 2017، ص: 169.

³ Colin philippe, La vérification fiscale, édition economica, paris France, 2000, p: 40.

⁴ لمزيد من التفاصيل يرجى الاطلاع على قانون الإجراءات الجبائية.

2- لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.

3- تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات.

إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية.

يمكن أن تتم عملية التحقيق إما في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي ملك المكلف بالضريبة، أو على مستوى المصلحة، بناء على طلب صريح من المكلف بالضريبة، كما هو منصوص عليه في أحكام المادة 20-01 أعلاه.

في هذه الحالة، يجب على المكلف بالضريبة أن يضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي.

3.1. البدء بعملية التحقيق الجبائي في المحاسبة:

يقوم هذا الفحص على التأكد من مدى وجود واحترام التقيد بالعناصر الآتية:¹

✓ التحقيق من حيث الشكل:

أ. مسك السجلات التجارية:

يقصد بها دفتر اليومية ودفتر الجرد، حيث يجب أن تكون هذه السجلات مؤشرة ومصادق عليها من قبل الهيئات المختصة، كما يجب أن تكون ممسوكة يوما بيوم، وبدون شطب ولا حشو أو كتابات على الهامش.

ب. دقة و وفرة الوثائق المحاسبية:

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

¹ مراد كواشي، جمعة شرقي، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، العدد الثاني، 2017، ص ص: 169، 170.

✓ التحقيق من حيث المضمون:

يسعى المحقق في إطار عملية التحقيق إلى التركيز على النقاط التي لها تأثير على تحديد النتيجة، ومن أهم هذه النقاط:¹

- التسجيل المزدوج لفاتورة مشتريات واحدة؛
- تسجيل مشتريات وهمية " بوجود فاتورة أو عدم وجودها "؛
- نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء؛
- التحقق من قيمة فواتير البيع؛
- عدم تسجيل المبيعات من الفضلات والمهمات؛
- التأكد من الوجود المادي للثبittات وهل هي مسجلة بتكلفة حقيقية أم لا؛
- الحركة التي تعرضت لها الثبittات من شراء، تنازل، إعادة تقييم والتأكد من وجود الوثائق الثبوتية لذلك؛
- فحص إهلاكات الثبittات والتأكد من مدى مطابقتها للنسب والقوانين المحاسبية و الجبائية؛
- التأكد من موضوعية مختلف المؤونات التي تم تكوينها؛
- الزبائن والموردين " عددهم، توزيعهم الجغرافي وطرق التسديد المتبعة معهم "؛
- فحص جميع التكاليف والمصاريف المحتسبة، والتأكد من موضوعيتها ومقارنتها بالواقع؛
- فحص جميع الإيرادات والتأكد من أنها سجلت بالمبالغ الحقيقية، والبحث عن الإيرادات التي لم تسجل نسياناً أو عمداً.

¹ مراد كواشي، جمعة شرقي، نفس المرجع السابق، ص ص: 169، 170.

4.1. تقييم المحاسبة:

عند الانتهاء من التحقيقات اللازمة يقوم الأعوان المكلفين بالتحقيق بإعطاء تقييمهم حول محاسبة المكلف وفقا للنصوص التشريعية والتنظيمية وينتج عن هذا التقييم إما قبول المحاسبة أو رفضها وهذا ما سيوضح فيما يلي:

✓ قبول المحاسبة:

في حالة مطابقة محاسبة المكلف للأحكام القانونية ومبادئ النظام المحاسبي المالي، يتم قبول محاسبة المكلف، إلا أن هذا القبول ممكن أن يكون صريحا مثلما يمكن أن يكون نسبيا:

- القبول الصريح لمحاسبة المكلف:

في هذه الحالة تكون محاسبة المكلف مقنعة بدرجة كبيرة ومنتظمة وبالتالي فانه يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة دون إجراء أي تقييم عن طريق تسليم إشعار بغياب التقييم. وفي حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محدد نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة.¹

- القبول النسبي للمحاسبة:

أي أن هناك ارتياب، وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم المراجع باللجوء إلى إجراءات التقييم الثنائي، والمقصود به أن يكون اتصال بين الخاضع للضريبة والمدقق الجبائي للنقاش وإبداء ملاحظات المكلف بالضريبة حول هذه الانحرافات المسجلة، ثم يقوم المدقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم، وذلك عن طريق الإشعار بالتقييم الأولي، مع منحه مدة 40 يوم للرد على هذا التقييم.²

¹ المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20-07، نشرة 2020، ص: 11.

² ولهي بوعلام، بن عثمان عائشة، فعالية التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية في ظل تبنى النظام المحاسبي المالي، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد 01، 2016، ص: 34.

✓ رفض المحاسبة:

لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة مراقبة تصريح جبائي أو محاسبة إلا في الحالات الآتية:

- عندما يكون مسك الدفاتر الحسابية غير مطابق لأحكام المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري و التي تنص على:

المادة 09: كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر لليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاول أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا.¹

المادة 10: يجب عليه أيضا أن يجري سنويا جرد لعناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يقلل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد.²

المادة 10 مكرر: تهدف حسابات وحواصل التجار إلى ضبط تطور عناصر الذمة المالية للمؤسسة بطريقة موضوعية وطبقا للتقنيات التطبيقية.

بالإضافة إلى ذلك، يلزم الأشخاص المعنويين التجاريون بالقيام أو بتكليف شخص آخر للقيام بالتحقيق في حساباتهم وحواصلهم والمصادقة عليها حسب الأشكال التي نص عليها القانون والقيام بعملية النشر المنصوص عليها قانونا تحت مسؤوليتهم المدنية والجزائية.³

إن الإعلانات المنشورة بانتظام هي وحدها التي لديها حجية أمام المحاكم والإدارات العمومية.

المادة 11: يمسك دفتر اليومية ودفتر الجرد بحسب التاريخ وبدون بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش.

وترقم صفحات كل من الدفترين ويوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد.⁴

¹ المادة 09 من القانون التجاري الجزائري.

² المادة 10 من القانون التجاري الجزائري.

³ المادة 10 مكرر من القانون التجاري الجزائري.

⁴ المادة 11 من القانون التجاري الجزائري.

كما قد يخلص المحقق في بعض الأحيان لرفض المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء الموجودة فيها وهذا من أجل حماية المكلف بالضريبة من تعسف وتمادي العون المحقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة من خلال رفضه للمحاسبة.¹

بعد أن يتم رفض المحاسبة من قبل العون المحقق، يتم إعادة تشكيل القاعدة الخاضعة للضريبة، من خلال إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة، وتختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع ونشاط المؤسسة، ومن بين هذه الطرق يوجد:²

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

2.1. انقضاء إجراء مراقبة الوثائق عند انتهاء التحقيق في المحاسبة:

عند انقضاء إجراء مراقبة كل الوثائق يقوم المحققون بالإدلاء برأيهم بخصوص نتائج التحقيقات عن طريق تلخيص ذلك في تقرير نهائي والذي يجب أن يركز على ما يلي:³

- الإشعار بالتحقيق مرسل عن طريق البريد أو يتم تسليمه إلى المكلف مباشرة؛
- تحديد الفترة الإضافية بالنسبة لبداية التحقيق بعين المكان، وكذلك الأسباب التي منعت الأعوان من مباشرة مهامهم في الوقت المناسب؛

¹ ولهي بوعلام، بن عثمان عائشة، مرجع سبق ذكره، ص: 34.

² نفس المرجع السابق.

³ عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص: 89.

- طبيعة المخالفات المكتشفة، وكذلك العقوبات المطبقة مع النصوص القانونية والمواد المقررة، كما يجب وبصفة إلزامية أن تلحق الملفات الآتية إلى نسخ تقرير التحقيق الموجه إلى مديرية البحث والمراجعات، والمديرية الجهوية للضرائب والمفتشية المختصة إقليمياً؛
- نسخة أو صورة عن الإشعار بالتحقيق؛
- حالة مقارنة الميزانيات؛
- كشف المحاسبة؛
- نسخة من التبليغ بالتقويم؛
- نسخة من إجابة المكلف بالضريبة؛
- توضيحات حول طبيعة الضرائب والعقوبات المطبقة؛
- نسخة من الجدول أو الورد النهائي.

عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة، بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب، باستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية، فواتير أو مذكرات بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم، وبالنسبة لنفس الفترة.¹

2. التحقيق المصوب في المحاسبة:

هو تحقيق يسمح للأعوان المحققين بفحص محاسبة خاصة بضريبة أو عدة ضرائب وتمس كل أو جزء من الفترة غير المتقادمة أو مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية تتعلق بفترة تقل عن سنة جبائية.²

- الإشعار بالتحقيق المصوب:

لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق والتزامات

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب، سنة 2019، العنصر السابع: مراقبة الضريبة.

² وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب، سنة 2019، العنصر السابع: مراقبة الضريبة.

المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل تحضير مدته عشر (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.¹

يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، توضيح خاصية التحقيق المصوب للتعرف على طبيعة العمليات المحقق فيها.²

لا يمكن خلال هذا التحقيق مطالبة المكلفين بالضريبة إلا بوثائق تبريرية بسيطة مثل الفواتير والعقود وصولات الطلب أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق.³

لا يمكن أن يؤدي هذا التحقيق، في أي حال من الأحوال، إلى فحص معمق وصارم لمجموع المحاسبة. يخضع التحقيق المصوب لنفس القواعد المطبقة في حالة التحقيق العام.⁴

يتميز هذا التحقيق بأنه إجراء بحث مصوب عن باقي طرق الرقابة لكونه يتسم بتشخيص سريع وفعال تجنب التمديد في التحقيقات ويستحسن من طرف المكلفين، كونه يمتاز بالخفة وهو أقل شمولية وأكثر سرعة وأقل اتساعا يتضمن مراقبة الوثائق الثبوتية والمحاسبية ويتعلق بفترة تقل عن سنة.⁵

يجدر التوضيح في هذا الشأن أن ممارسة تحقيق مصوب لا يحرم الإدارة الجبائية من إمكانية القيام في وقت لاحق بتحقيق معمق في المحاسبة بما في ذلك الفترة التي تم التحقيق فيها، غير أنه يجب في هذه الحالة الأخذ في الحسبان الحقوق المطالب بها نتيجة لعمليات إعادة التقييم التي تم إجراؤها على إثر التحقيق المصوب.⁶

¹ المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20 مكرر 03، نشرة 2020، ص: 12.

² المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20 مكرر 03، نشرة 2020، ص: 12.

³ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب، سنة 2019، العنصر السابع: مراقبة الضريبة.

⁴ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب، سنة 2019، العنصر السابع: مراقبة الضريبة.

⁵ بن توتة قندوز، محمد راتول، مرجع سبق ذكره، ص: 190، 191.

⁶ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب، سنة 2019، العنصر السابع: مراقبة الضريبة.

1.1. مرحلة التحضير للتحقيق في المحاسبة وإشعار المكلف:

كما لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعال بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة أيام، ابتداءً من تاريخ استلام هذا الإشعار.¹

الشكل رقم (02-06): مقارنة بين التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

أشكال الرقابة	التنفيذ في عين المكان	شخص طبيعي	شخص معنوي	نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم	كل الضرائب والرسوم	فترة كاملة غير متقادمة	جزء من فترة غير متقادمة	فحص كل المحاسبة	فحص بعض العمليات المحاسبية
التحقيق المحاسبي	X		X		X	X		X	
التحقيق المصوب المحاسبي	X		X	X			X		X
التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية	X	X							

المصدر: من إعداد الطالبة استناداً إلى ما سبق سرده في تعريف أشكال المراجعة الجبائية ومراحل تنفيذها.

¹ المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20-04، نشرة 2020، ص: 10.

المطلب الثالث: مراحل سير عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة يعتبر من الطرق الأساسية المعتمدة في المراجعة الجبائية، حيث تم إنشاؤه تدعيما للتحقيق في المحاسبة، وهدفه التأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكتتبين.

في هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى.¹

أولا: إجراءات عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

نصت المادة 21-01 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.

وفي هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى، وهذا حسب المادتين 06 و 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ويمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا، وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة.²

كما يعرف هذا النمط من التحقيق، على أنه يشمل جميع عمليات التحقيق المعمق التي تهدف إلى العمل على البحث في مدى التطابق والانسجام بين ما صرح به المكلف بالضريبة من جهة وبين ما هو موجود في أرض الواقع من جهة أخرى، وذلك بالتأكد من الوضعية المالية للمكلف بالضريبة ونمط معيشتة، ويعتمد في ذلك على المقارنة بين جميع هذه العناصر بجمع كل المعلومات التي تخص المكلف عن طريق الأبحاث الخارجية المعمقة.³

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب، سنة 2019، العنصر السابع: مراقبة الضريبة.

² المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 21-01، نشرة 2020، ص: 13.

³ فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص: 199.

ويعتبر هذا النوع من التحقيق مكملًا للتحقيق المحاسبي، إذ يقوم على مراقبة مدى التوافق بين المداخل المصرح بها من قبل المكلف وما هو موجود على أرض الواقع، وذلك من خلال التأكد بأن تطور ونمو أمواله وأملكه و حياته المعيشية يتوافق مع الإقرارات المقدمة للإدارة الجبائية.¹

1. الإشعار بالتحقيق:

قبل الشروع في عملية التحقيق يقوم المحققان بتسليم يد بيد إلى الشخص الطبيعي الخاضع للرقابة إشعار بالتحقيق على الأقل أسبوعين قبل البدء في مهمتهما، مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف تحت الرقابة الذي يعطيه الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره، بالإضافة إلى استمارة الوضعية المالية من أجل ملئها لكي يتسنى لهما معرفة كل ممتلكاته العقارية والمنقولات وكذا مختلف حساباته البنكية من أجل تسهيل تحديد الوعاء الضريبي.²

في هذا السياق تنص المادة 21 في عنصرها الثالث أنه لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، مرفوقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه أجلاً أدنى يقدر بخمسة عشر (15) يوماً، ابتداءً من تاريخ الاستلام.³

2. انقضاء إجراء مراقبة الوثائق عند انتهاء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

عندما يتم الانتهاء من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز للإدارة الجبائية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق خاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة.⁴

¹ لكصاسي إبراهيم، بوعزة عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص: 283.

² حمادي مليكة، موسي نصيرة، دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الكشف عن التهرب والغش الضريبي، مجلة المشكاة في الاقتصاد والتنمية والقانون، المجلد 01، العدد 06، 2017، ص: 126.

³ المادة 21-03 من قانون الإجراءات الجبائية، نشرة 2020، ص: 13.

⁴ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب، سنة 2019، العنصر السابع: مراقبة الضريبة.

3. إقفال التحقيق:

بعد إعداد الإشعار وتحديد النتائج النهائية لعملية التحقيق من خلال التقويم النهائي للأسس واستخلاص الضرائب والرسوم المطبقة يقوم المحقق بإعداد الورد الضريبي، الذي يتضمن الحقوق والعقوبات الخاصة بالمكلف ويتم إرساله للمدير العام للمصادقة عليه كونه الأمر بالصرف حتى تصبح الحقوق والعقوبات التي على عاتق المكلف قابلة للتحصيل.¹

تم تخصيص المبحث الثاني من هذا الفصل لتفصيل مراحل سير عملية المراجعة الجبائية، لكن قبل ذلك ارتأينا تقديم المقاييس المتبعة في اختيار الملفات الخاضعة للمراجعة الجبائية في أول مطلب كتمهيد للمطالب المالية والتي تمثلت بصفة أساسية في حجم رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين وحجم الربح مقارنة مع النشاط، إضافة إلى الخسارات المتكررة أي مختلف المقاييس التي تثير شكوك الإدارة الجبائية، بعد الانتهاء من مرحلة تحديد الملفات الخاضعة للمراجعة تأتي مرحلة التنفيذ بدءا بمرحلة التحضير وإشعار المكلف مرورا بمرحلة التدخل في عين المكان والبدء في عملية التحقيق، عند الانتهاء من التحقيقات اللازمة يتم إعطاء تقييم حول محاسبة المكلف وفقا للنصوص التشريعية والتنظيمية وينتج عن هذا التقييم إما قبول المحاسبة أو رفضها.

¹ راشدي أمين، مرجع سبق ذكره، ص: 500.

المبحث الثالث: فعالية المراجعة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي

آخر مبحث من هذا الفصل سيتم تخصيصه لفعالية المراجعة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب ففعالية المراجعة الجبائية هي التي تحكم على مدى نجاح عملية المراجعة الجبائية من خلال تحقيق الأهداف التي وجدت من أجلها مع مراعاة مصلحة الأطراف المعنية بالضريبة و المتمثلة في الدولة التي تسعى لاسترداد الأموال المتهرب بها و المكلف و كذا المجتمع الذي يطمح من خلال الحصيلة الضريبية تحسين الخدمات التي تقدمها الدولة، و من أجل هذا تم تقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب، أولهم خصص لتشخيص

المطلب الأول: تشخيص فعالية المراجعة الجبائية

خلال هذا المطلب سيتم التعرض إلى شرح مفهوم فعالية الرقابة الجبائية إضافة إلى تشخيصها.

أولاً: تعريف فعالية المراجعة الجبائية

قبل التعرض إلى فعالية المراجعة الجبائية، نقدم تعريف موجز عن الفعالية* والتي عرفت في علم الاقتصاد على أنها: " قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها التشغيلية ".¹

وعليه يقصد بفعالية المراجعة الجبائية مدى قدرتها على تحقيق أهدافها، وبالتالي فهي مؤشر مهم للحكم على نجاح عملية المراجعة الجبائية، وهذا ما سيوضح ضمن العنصر الموالي.

ثانياً: تشخيص فعالية المراجعة الجبائية

يتم تحديد مدى جودة وفعالية الرقابة الجبائية من خلال إسقاط مؤشرات* فيتو تانزي** الثمانية لاكتشاف مدى جودة وفعالية نظام ضريبي معين والمتمثلة في:²

* المعنى اللغوي للفعالية هو القدرة على التأثير.

¹ أبو قحف عبد السلام، اقتصاديات الأعمال والاستثمار الدولي، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003، ص: 223.

* هي عبارة عن اختبارات تشخيصية وضعها الدكتور فيزو تانزي لاكتشاف مدى جودة وفعالية نظام ضريبي معين.

** تلقى الدكتور فيتو تانزي شهادة الدكتوراه في الاقتصاد في جامعة هارفارد قبل الانضمام إلى صندوق النقد الدولي عام 1974، حيث كان يعمل كمدير لإدارة الشؤون المالية، وأستاذ ورئيس قسم الاقتصاد في الجامعة الأمريكية، كما كان عضو هيئة التدريس في جامعة جورج واشنطن، ومستشارا للبنك الدولي ومنظمة الأمم المتحدة ومنظمة الدول الأمريكية ومعهد ستانفورد للأبحاث، وقد نشرت له العديد من الكتب منها: الضريبة على الدخل الفردي والنمو الاقتصادي، التضخم وضريبة الدخل الشخصي، الاقتصاد السري في الولايات المتحدة والخارج، الضرائب والتضخم وأسعار الفائدة، المالية العامة في البلدان النامية والعديد من المؤلفات الأخرى.

² عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص ص:

1. مؤشر التركيز:

هذا المؤشر يجيب على السؤال التالي: هل يأتي جزء كبير من الإيرادات الضريبية من عدد ضئيل نسبيا من الرقابة الجبائية؟

الجواب على هذا السؤال يكون نسبيا، حيث يمكن أن يكون عدد قليل من الرقابة الجبائية المطبقة يأتي بإيرادات ضريبية مرتفعة، لكونها استطاعت التوصل بدقة إلى الحالات المتهربة، وفي الحالة العكسية يمكن أن عدد كبير من الرقابة المطبقة يأتي بحصيلة ضئيلة من الإيرادات كونها لم تتمكن من الوصول بدقة إلى مواطن التهرب الضريبي.

2. مؤشر التشتت:

يجيب هذا المؤشر على السؤال التالي: هل هناك رقابة مزعجة أو بغیضة قليلة الإيراد، وهل عددها قليل جدا إن وجدت؟

تكاد تكون كل أنواع الرقابة الجبائية المطبقة مزعجة بالنسبة للمكلفين بالضريبة خصوصا الرقابة المعقدة في مجمل الوضعية الجبائية، لأنها تمس الذمة المالية الشخصية لهم، لذا فإن عددهم قليل.

3. مؤشر التآكل:

يجيب هذا المؤشر على السؤال التالي: هل الرقابة الجبائية المطبقة قريبة بما فيه الكفاية إلى حالات التهرب الممكنة؟

يمكن القول أن الرقابة الجبائية المطبقة بعيدة عن حالات التهرب الممكنة فالكثير من النشاطات المتهربة لم تطلها المراقبة، فنسبة الملفات المعالجة في أنواع الرقابة تمثل نسبة ضئيلة جدا بالمقارنة مع عدد المكلفين بالضريبة، هذا دون إحصاء الأنشطة التي لم يتم التصريح بها على الإطلاق والتي تتم في ظل الاقتصاد السري، بالإضافة إلى نمو معدلات التجارة الالكترونية التي فتحت بابا واسعا أمام التهرب الضريبي.

4. مؤشر تأخر التحصيل:

يجيب هذا المؤشر على السؤال التالي: هل تدفع المستحقات الضريبية المعاد تأسيسها من جانب المكلف بالضريبة دون تأخر؟

المكلف بالضريبة يسعى دوما لتخفيض المستحقات الضريبية المفروضة عليه، وبالتالي في الكثير من الأحيان يتأخر عن تسديد المستحقات المعاد تأسيسها، نظرا لخوضه دائرة المنازعات الجبائية.

5. مؤشر التحديد:

يجيب هذا المؤشر على السؤال التالي: هل يعتمد نظام الرقابة الجبائية على أقل عدد ممكن من الرقابة المحددة؟

يعتمد نظام الرقابة الجبائية في الجزائر على نوعين من الرقابة، التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، إضافة إلى بعض التحقيقات التي تتم على مستوى المفتشيات.

6. مؤشر الموضوعية:

يجيب هذا المؤشر على السؤال التالي: هل تنفذ معظم الرقابة الجبائية وفقا لمقاييس أو معايير موضوعية؟

الإجابة تكون لا، فقد تكون بعض الملفات المنتقاة لا تستمد إلى معايير موضوعية لاختيارها.

7. مؤشر التنفيذ:

يجيب هذا المؤشر على السؤال التالي: هل نظام الرقابة الجبائية منفذ بالكامل وبفعالية؟ لا يمكن الحكم على نظام الرقابة الجبائية بأنه منفذ بالكامل وبفعالية، نظرا لانعدام الإحصائيات التي تمكننا على الأقل من إعطاء نظرة حول الانجازات المطبقة ومقارنتها بالتقديرات.

8. مؤشر تكلفة التحصيل:

يجيب هذا المؤشر على السؤال التالي: هل تكلفة تحصيل الموارد الضريبية المتهرب من دفعها على المالية العامة أقل ما يمكن؟

نظرا لغياب المعطيات فإنه لا يمكن معرفة التكلفة الحقيقية لتحصيل الموارد الضريبية المتهرب من دفعها على المالية العامة هي أقل ما يمكن أو لا.

المطلب الثاني: مساهمة المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

تعتبر المراجعة الجبائية من الآليات الهامة ضمن النظام الضريبي كونها إجراء رقابيا يهدف إلى التأكد من صدق و سلامة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين قصد ضمان مصلحة الخزينة العمومية.

إن النهوض بالعمل الجبائي أساسه النهوض بالمراجعة الجبائية بالقيام بأعمال التدقيق الجبائي بدرجة عالية من الجودة بتكلفة فعالة على أساس قواعد العدالة و الموضوعية و تخفيض العبء الضريبي و ذلك بالإستخدام الأمثل لعناصر الوقت و الجهد و التكلفة و الحد من الضغط النفسي على المكلفين سيؤدي إلى تخفيض معدلات التهرب الضريبي و بالتالي زيادة الإيرادات العامة في إطار نظام ضريبي كفاء يحوز على ثقة المكلفين و دعمهم من خلال تحديد الضريبة الصحيحة و تكون أقل تكلفة لكي تعزز الثقة العامة في الخدمة.¹

تعتبر التقويمات التي تقوم بها الإدارة الجبائية عند نهاية عملية الرقابة إجراءات قانونية نص عليها التشريع الجبائي صراحة و تطبيق هذه الإجراءات حسب وضعية المكلف اتجاه التزاماته الجبائية. في حالة امتثال المكلف بالضريبة لالتزاماته الجبائية و المحاسبية تطبق عليه إجراءات التقويم العادي وفق القانون العام.

أما في حالة لجوء المكلف إلى عمليات الغش والتدليس كغياب أو عدم تقديم التصريحات أو عدم صحة مضمونها فتتبع الإدارة الجبائية في هذه الحالة إجراءات خاصة و استثنائية للقاعدة العامة و المتمثلة في إجراءات التقويم الأحادي.²

¹ سميرة بوعكاز ، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014، ص: 216.

² بن غماري ميلود، مرجع سبق ذكره، ص: 245.

المطلب الثالث: مساهمة المراجع الجبائي في الحد من التهرب الضريبي¹

على المراجع الجبائي أن يكون على علم بكل المعايير و القواعد المتعارف عليها في علمي المحاسبة و التدقيق و ذلك من أجل الوصول إلى تقديم رأيه بشكل محايد عن عدالة البيانات المالية وذلك كخطوة أولى من أجل الحد من التهرب الضريبي.

و الجزائر بدورها عرفت إدارتها الضريبية تحولات عديدة منذ الاستقلال، ساعية للتحسين في أدائها في مختلف مستوياتها حيث مست هذه الإصلاحات جانب الوسائل التي كانت تعاني منه كثيرا المديرية العامة للضرائب و كذلك فرضت الاهتمام بالموارد البشري تكوينا من خلال إنشاء و التعاقد مع مراكز ومدارس وطنية و دولية و ذلك للوصول إلى كفاءة الأداء والفعالية في تحقيق الأهداف المنوط بها وتحسين جودة الخدمة العمومية، فانعدام التأهيل المهني و الكفاءة خاصة لدى الموظفين المكلفين بالوعاء و الذين يفترض أنهم متحكمون في تقنيات فرض الضرائب و الرسوم مهما كان نوعها، و التقنيات المحاسبية فضلا عن النظام المحاسبي الجديد الذي يركز على المعايير الدولية للمحاسبة من أجل تتبع نشاطات المكلفين بالضريبة بشكل معمق و بلغة الأرقام الدقيقة، يتسبب في ازدياد التهرب الضريبي وإضعاف فعالية أدوات محاربتة.

¹ سميرة بوعكاز ، مرجع سبق ذكره، ص ص: 215، 216.

من خلال هذا المبحث الموسوم بفعالية المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي تم التطرق أولاً إلى فعالية المراجعة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، من خلال تشخيصها و تحديد مدى جودتها من خلال إسقاط مؤشرات* فيتو تانزي** الثمانية المتمثلة في مؤشر التركيز، مؤشر التشتت، مؤشر التآكل، مؤشر تأخر التحصيل، مؤشر التحديد، مؤشر الموضوعية، مؤشر التنفيذ، و مؤشر تكلفة التحصيل، لنأتي فيما بعد لمساهمة المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، و التي تعتبر إجراء رقابيا يهدف إلى التأكد من صدق و سلامة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين قصد ضمان مصلحة الخزينة العمومية، أما آخر نقطة تمت معالجتها ضمن آخر مطلب فتتمثلت في مساهمة المراجع الجبائي في الحد من التهرب الضريبي و الذي يجب أن يكون على علم بكل المعايير و القواعد المتعارف عليها حتى يتمكن بدوره من إعطاء رأي محايد.

* هي عبارة عن اختبارات تشخيصية وضعها الدكتور فيزو تانزي لاكتشاف مدى جودة وفعالية نظام ضريبي معين.

** تلقى الدكتور فيتو تانزي شهادة الدكتوراه في الاقتصاد في جامعة هارفارد قبل الانضمام إلى صندوق النقد الدولي عام 1974، حيث كان يعمل كمدير لإدارة الشؤون المالية، وأستاذ ورئيس قسم الاقتصاد في الجامعة الأمريكية، كما كان عضو هيئة التدريس في جامعة جورج واشنطن، ومستشارا للبنك الدولي ومنظمة الأمم المتحدة ومنظمة الدول الأمريكية ومعهد ستانفورد للأبحاث، وقد نشرت له العديد من الكتب منها: الضريبة على الدخل الفردي والنمو الاقتصادي، التضخم وضريبة الدخل الشخصي، الاقتصاد السري في الولايات المتحدة والخارج، الضرائب والتضخم وأسعار الفائدة، المالية العامة في البلدان النامية والعديد من المؤلفات الأخرى.

خلاصة الفصل الثاني:

بعدما استنتجنا من خلال الفصل الأول لهذه الدراسة أن من أسباب ممارسات المحاسبة الإبداعية التهرب من الضرائب أو التقليل منها قدر الإمكان، و بالتالي فإن مكافحة هذه الظاهرة ليس بالأمر الهين نظرا للتقنيات المختلفة المتبعة من طرف المكلفين كما تم شرحه في الفصل السابق، و عليه جاء الفصل الثاني للتطرق لموضوع المراجعة الجبائية التي تعتبر من بين الآليات التي تعتمد عليها الإدارة الضريبية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي و بالتالي محاربة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

و عليه يمكن القول من خلال هذا الفصل أن المراجعة الجبائية هي العملية التي تقوم بها السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات الجبائية والمحاسبية والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة و تمثل أيضا السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية بتعديل الأخطاء والنقائص أو أخطاء الإخفاء المرتكبة من طرف المكلفين.

كما تم الاستنتاج من خلال هذا الفصل أن المراجعة الجبائية حظيت باهتمام كبير و هذا محاولة منها لاسترجاع أكبر قدر ممكن من الموارد المالية لهذا منح لها المشرع إطارا قانونيا و مفاهيميا و هو ما شكل موضوع المبحث الأول لهذا الفصل و المتمثل خصوصا في الحقوق التي خولها القانون الجبائي للإدارة الجبائية كحق الرقابة، حق المعاينة والحجز، حق الإطلاع، و حق إجراء البحث والتحقيق، و كذا جملة القوانين التي سنها بهدف تنظيم العلاقة بين المكلف و الإدارة الجبائية.

كما أن عملية الرقابة الجبائية تسعى إلى جعل الخزينة العمومية تستوفي حقها القانوني وذلك من خلال استرجاعها للمبالغ المهربة و هذا مرورا بمجموعة من المراحل تسيير وفقها، و التي تتم من بداية سحب ملف المعني، وإعادة تشكيل القاعدة الضريبية إلى غاية كشف الأخطاء، وصولا إلى نهاية مهمة التحقيق و هو ما شكل محتوى المبحث الثاني لهذا الفصل.

و منه يمكن الاستنتاج أن المراجعة الجبائية تشكل إحدى الإجراءات الفعالة للإدارة الجبائية كونها تقوم بمراقبة التصريحات و معاينة الأخطاء و النقائص لضمان مصلحة الخزينة العمومية وتحسيس المكلفين بالحضور الدائم للإدارة الجبائية، و هذا ما سوف نحاول دراسته ضمن الدراسة الميدانية في الفصل الموالي من خلال إسقاط الجانب النظري على الحالات محل الدراسة.

الجانِب التَطْبِيقِي

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية " دراسة ميدانية لاكتشاف دور المراجعة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "

تمهيد:

تدعيما لما تم تناوله خلال دراستنا النظرية لموضوع المراجعة الجبائية و ومدى فعاليتها (دورها) في الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تتم بهدف التقليل من الوعاء الضريبي و بالتالي التهرب من الضرائب، و ذلك من خلال التطرق لمختلف المفاهيم النظرية لمتغيرات الدراسة، إلا أنه لا يمكن الوصول إلى نتائج ملموسة دون دراسة ميدانية لتوضيح نطاق هذا الموضوع، من خلال إسقاط المعرفة النظرية على ما هو موجود في الواقع العملي و اختبار صحة الفرضيات المطروحة للدراسة، ولذلك تم اختيار مصلحة من المصالح الجبائية و المتمثلة في مديرية الضرائب لولاية بومرداس أين يتم جمع المعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة، و متابعتهم وكذا السهر على تطبيق القوانين الضريبية حسب التشريع المعمول به، و عليه ارتأينا أن نسلط الضوء على عينة من الملفات كنموذج للتحقيقات الجبائية، وذلك من خلال تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي:

المبحث الأول: تمهيد الدراسة الميدانية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس

المبحث الثاني: وصف إجراءات مهمة المراجعة الجبائية ومختلف الوثائق المستخدمة خلال مراحلها على مستوى مديرية الضرائب

المبحث الثالث: أثر المحاسبة الإبداعية على تحديد قيمة الوعاء الضريبي

المبحث الأول: تمهيد للدراسة الميدانية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس

قصد القيام بدراسة و معالجة الإشكالية المطروحة ضمن دراستنا و للإجابة على مختلف الأسئلة الفرعية و اختبار فرضيات الدراسة، ارتأينا التنقل إلى مديرية الضرائب لولاية بومرداس كونها أعلى هيئة جبائية متوفرة على مستوى الولاية مكلفة باحترام النظام والتشريع الجبائي، أين قمنا بالتعرف على المديرية ومختلف فروعها، و القيام بمقابلة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مع المفتشين المكلفين بمهام المراجعة قصد التعرف على عملهم عن قرب، كما تم القيام باختيار عينة من الملفات من قائمة المكلفين المبرمجين لإجراء مراجعة جبائية عليهم، قصد حصر الممارسات التي يقوم بها المكلفون للتهرب من الضرائب و تحليل التقنيات المحاسبية المستخدمة في ذلك، وعليه سنخصص أول مطلب كبطاقة تعريفية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس و كذا بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية، ثاني مطلب سنخصصه للمقابلة التي تم القيام بها مع المفتشين، أما آخر مطلب فسنخصصه لتوضيح كيفية اختيار عينة الدراسة الميدانية.

المطلب الأول: تقديم الهيئة المستقبلية للدراسة الميدانية (مديرية الضرائب لولاية بومرداس)

أشرنا فيما سبق ضمن المقدمة العامة للدراسة إلى الحدود المكانية للدراسة التطبيقية والتي تمت على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة لمديرية الضرائب لولاية بومرداس و المتواجدة بنزل المالية بالقرب من المحكمة الابتدائية، و عليه سنقدم في هذا المطلب تعريفا موجزا عن المديرية الولائية للضرائب لإعطاء نظرة عن المهام الموكلة إليها بصفتها المسؤول الأول على تسيير الضرائب في ولاية بومرداس.

أولا: نشأة مديرية الضرائب لولاية بومرداس

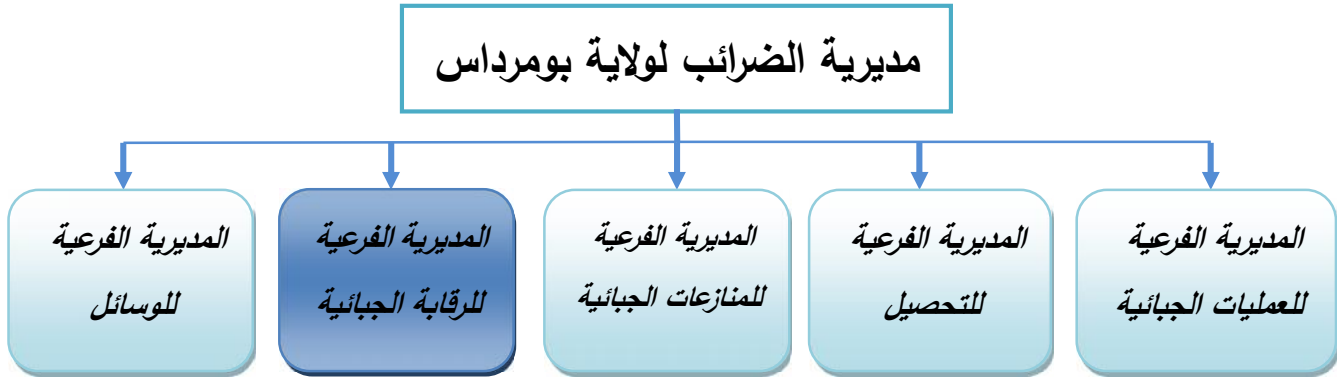
تأسست المديرية الولائية للضرائب ومن بينها مديرية الضرائب لولاية بومرداس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 12 فيفري 1991، المتضمن تنظيم و اختصاصات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية المعدل و المتمم، وهي الهيئة التي تقوم بمراقبة ومتابعة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها ومراقبة كافة المكلفين بالضريبة على مستوى الولاية ومن الأسباب التي أدت إلى نشأة هذه المديرية تقرب الإدارة الجبائية من المواطن وزيادة الأنشطة الصناعية، التجارية والخدمية على مستوى الولاية وتتضمن هذه المديرية خمس مديريات فرعية و هي:¹

- ✓ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛
- ✓ المديرية الفرعية للتحويل؛
- ✓ المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية؛
- ✓ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية؛
- ✓ المديرية الفرعية للوسائل.

¹ معلومات مقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب ببومرداس.

الشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

الشكل رقم (03-01): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

ثانيا: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

بما أن الدراسة التطبيقية تمت على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة لمديرية الضرائب لولاية بومرداس فإننا سنستغني في تقديمنا على مختلف المديريات الفرعية الأخرى (المديرية الفرعية للعمليات الجبائية، المديرية الفرعية للتحصيل، المديرية الفرعية للمنازعات، المديرية الفرعية للوسائل) حتى لا نطيل في هذا المطلب على حساب الدراسة الميدانية التي تخدم الإشكالية البحثية.

تتكون المديرية الفرعية للرقابة الجبائية من أربع مكاتب وهي:

1. مكتب البحث على المعلومة الجبائية:

يعمل هذا المكتب في شكل فرق ويكلف بالمهام التالية:

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

2. مكتب البطاقات والمقارنات:

يهتم هذا المكتب بالمهام التالية:

- ✓ تكوين وتسيير مختلف البطاقات المسوكة؛
- ✓ التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة؛
- ✓ مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحوصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

3. مكتب المراجعات الجبائية:

وتتمثل مهامه في النقاط التالية:

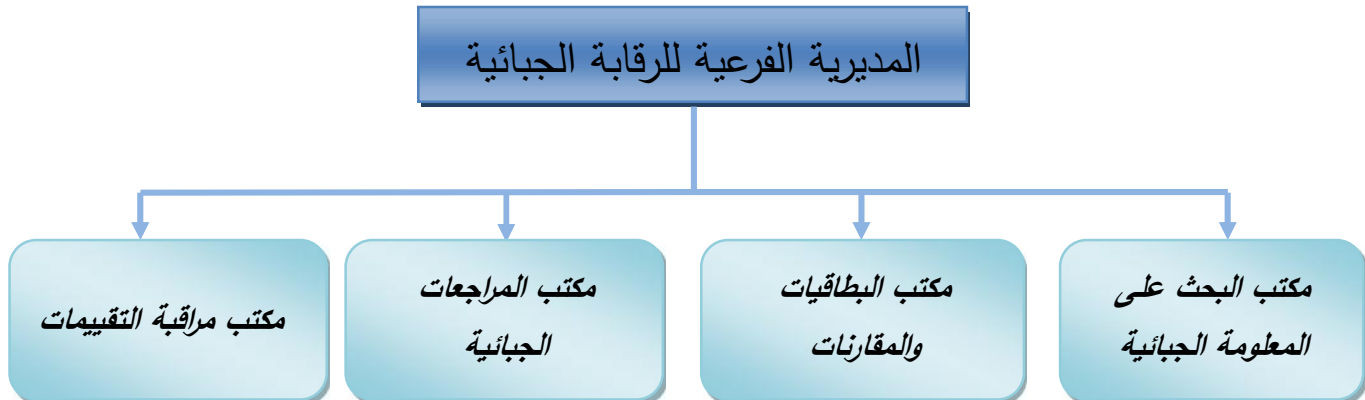
- ✓ متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة؛
- ✓ تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة؛
- ✓ إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

4. مكتب مراقبة التقييمات:

من مهام هذا المكتب ما يلي:

- ✓ استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا؛
 - ✓ المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية؛
 - ✓ متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.
- باختصار يوضح الشكل الموالي الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

الشكل رقم (03-02): الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

المطلب الثاني: مقابلة مع المفتشين المكلفين بإجراء مهام المراجعة الجبائية

بعد التعرف على المديرية الولائية للضرائب و مختلف المديريات الفرعية التابعة لها، تم الاستنتاج أن مهام المراجعة الجبائية موكلة بصفة أساسية للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية، و التي تنقسم بدورها إلى أربعة مكاتب، مكتب البحث على المعلومة الجبائية، مكتب البطاقات والمقارنات، مكتب المراجعات الجبائية، مكتب مراقبة التقييمات، أين تم التعرف على مهام هذه المديرية و التي حاولنا من خلال مقابلة المفتشين العاملين فيها التطرق إلى مختلف جوانب إشكاليتنا من خلال طرح جملة من الأسئلة التي تخدم موضوع بحثنا، تم استخدام تقنية المقابلة ضمن هذا المطلب كونها التقنية الأفضل لتوفير الإجابات اللازمة لمختلف تساؤلاتنا، خاصة كونها تتم مع المعنيين بالأمر مباشرة و ووجها لوجه.

و التي يمكن تلخيص مضمونها فيما يلي:

❖ أول سؤال قمنا ببدء المقابلة به هو معرفة الهدف من قيام المحققين بالمراجعة الجبائية، بمعنى هل الهدف منها هو الكشف عن التهرب الضريبي مهما كان شكل المراجعة المطبق.

☑ الإجابة على هذا السؤال كانت بنعم، أي أن الهدف الأساسي من تدخلات المحققين في إطار مهمة المراجعة الجبائية سواء في التحقيق المحاسبي أو التحقيق المصوب أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية هو التأكد من صحة تصريحات المكلفين ومحاولة الكشف عن أي تهريات تم القيام بها.

❖ السؤال الثاني، هل تفرق المراجعة الجبائية بين تقنيات المحاسبة الإبداعية في التملص من الضرائب وما يستعمل من غش لنفس الهدف؟

☑ مع الأسف لا، في إطار مهمة المراجعة كل التلاعبات سواء كانت محاسبية أو تدليسية أو متعلقة بإعداد وشراء الفواتير نعتبرها تهربا ضريبيا دون الخوض في طبيعة التقنية المستخدمة في ذلك.

❖ السؤال الثالث، هل يتوفر لدى المراجع الجبائي المعرفة الكافية بتقنيات المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتقليل من الوعاء الضريبي؟

☑ قانون الإجراءات الجبائية ينظم طريقة العمل والتدخل والأمور الإدارية لكن يبقى اكتشاف التهرب الضريبي راجع لكفاءة وخبرة واجتهاد المحققين، فمثلا ملف واحد لو يتدخل فيه محققين مختلفين وكانت النتيجة مختلفة في أغلب الأحيان.

❖ السؤال الرابع، تعمل فرقة المحققين على الالتزام بالإجراءات اللازمة لتنفيذ مهمة التحقيق حسب ما تنص عليه الإجراءات والقوانين الجبائية؟
☒ نعم.

❖ السؤال الخامس، تحرص الإدارة الجبائية على توفير التكوين والتدريب اللازمين للمحققين وتطوير أدائهم للرفع من كفاءتهم المهنية حتى يتمكنوا من اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في ملفات المكلفين.

☒ لا يقوم الأعوان بأي تكوينات أو تدريبات متخصصة في مثل هذه التقنيات فإكتشافها يكون نتيجة الاجتهاد الشخصي والخبرة في الميدان.

❖ السؤال السادس، تتوفر سياسات وإجراءات مكتوبة وواضحة تساهم في تنفيذ عملية التحقيق والكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا للمتطلبات المهنية.
☒ لا.

❖ السؤال السابع، يبذل المحقق جهده للكشف عن وجود تحريفات ناتجة عن قيام الإدارة بتحريف القوائم المالية بهدف التقليل من الأرباح وبالتالي التأثير على الوعاء الضريبي.
☒ نعم، وهو الهدف من القيام بالتحقيق المحاسبي.

❖ السؤال الثامن، ما هي الآلية الأكثر استعمالا لمكافحة التهرب الضريبي؟

☒ التحقيق المحاسبي كونه يشمل كل الضرائب والرسوم لمدة أربعة سنوات، عكس التحقيق المصوب الذي يشمل بعض الضرائب فقط، والمعمق الذي يخص الأشخاص الطبيعيين.

❖ السؤال التاسع، على أي أساس يتم اختيار ملفات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية؟
 (معايير اختيار ملفات التحقيق؟)

☒ كل مكلف معرض للخضوع للتحقيق بعد مرور أربع سنوات من مزاويلته للنشاط، إلا أن الاختيار يتم عادة عند ملاحظة بعض الشكوك في تصريحات المكلفين كعدم انسجام رقم الأعمال مع طبيعة النشاط، أو التصريح بأرقام أعمال متفاوتة جدا، الخسارات المتكررة سنة تلو الأخرى، وهذه المرحلة تكون عند الرقابة على الوثائق.

❖ السؤال العاشر، على أي أساس يتم اختيار المراجعين التي توكل لهم مهمة المراجعة الجبائية لمكلف ما؟

✓ عادة يتم تقسيم المراجعين إلى فرق متكونة من محققين أو ثلاثة محققين، و يتم توزيع المؤسسات المبرمجة للتحقيق عليهم عن طريق القرعة، أو من خلال قرب المسافة لكان السكن بما أنو المراجعين ينتقلون بوسائلهم الخاصة.

❖ السؤال الحادي عشر، هل يتم توفير وسائل النقل اللازمة للمفتشين أثناء تأدية مهامهم وتنقلهم لدى المكلفين؟

✓ مع الأسف لا، فالمحققين ينتقلون لمقر المكلفين بوسائلهم الخاصة مهما كانت بعيدة عن مقر عملهم أو سكانهم وهذا ما يؤثر سلبا أحيانا على مردوديتهم.

❖ السؤال الثاني عشر، هل تتوفر المديرية على الوسائل المادية اللازمة لإجراء العمل؟ توفر الإدارة الضريبية الأدوات والوسائل اللازمة للقيام بعملية المراجعة بجميع مراحلها؟

✓ مع الأسف لا، فالمحققون يستعملون حواسيبهم الخاصة وإمكانياتهم الخاصة أثناء أدائهم لمهامهم.

❖ السؤال الثالث عشر، هل تعرضتم فيما سبق أثناء عمليات التحقيق إلى مضايقات أو ابتزازات أو اقتراح رشوات أثناء عملكم؟

✓ مضايقات قليلة لكن اقتراح الرشاوي تكون في بعض الأحيان.

❖ السؤال الرابع عشر، هل عندكم علم بتقنيات المحاسبة الإبداعية؟

✓ المحاسبة الإبداعية كمصطلح غريب علينا ولا نستعمله أثناء مهامنا أو تقاريرنا إلى أن بعض التقنيات نعلم بها بحكم الخبرة في الميدان لكن نعتبرها ممارسات احتيالية و تدليسية.

❖ السؤال الخامس عشر، حسب وجهة نظركم هل تعتبر ممارسات المحاسبة الإبداعية ممارسات قانونية؟

✓ لا، فهدفها الخروج عن الأصل في وجود محاسبة المتمثل في إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، وبالتالي فهي تلاعبات محاسبية تحت غطاء المحاسبة الإبداعية.

❖ السؤال السادس عشر، هل يعتبر استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية كتهرب ضريبي؟

✓ نعم.

في حالة الإجابة بنعم، هل يتم معاقبة المؤسسات التي تلجأ لمثل هذه التقنيات للتهرب من الضرائب؟

✓ نعتبرها مثلها مثل التقنيات الاحتيالية والتدليسية ويخضع مرتكبها لغرامات نتيجة ممارساتها تناسبا مع حجم المبلغ المتهرب منه.

❖ السؤال السابع عشر، هل هناك صلاحيات كافية لمراجعة ملفات وسجلات المكلفين بالضريبة للوصول إلى المعلومات التي بحوزة دافعي الضرائب وغيرهم من الأطراف الداخلية والخارجية؟
☒ نعم، فللمحققين كل الصلاحيات للولوج لأي ملف من ملفات المكلفين بأي طريقة كانت، كما يمكنها طلب التوضيحات والمعلومات من البنوك التي يتعامل معها المكلف و حتى الموردين.

حوصلة عن المقابلة وأجوبة المحققين:

من خلال المقابلة التي تم القيام بها مع المحققين المكلفين بمهام المراجعة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب و استنادا إلى الأسئلة الفرعية السابق طرحها في مقدمة البحث، نستنتج أن الهدف الأساسي من تدخلات المحققين في إطار مهمة المراجعة الجبائية مهما كان شكلها هو التأكد من صحة تصريحات المكلفين ومحاولة الكشف عن أي تهريات تم القيام بها. كما توصلنا إلى أن كل التلاعبات سواء كانت محاسبية أو تدليسية أو متعلقة بإعداد وشراء الفواتير يعتبرها المحققون تهريا ضريبيا دون الخوض في طبيعة التقنية المستخدمة في ذلك، كما أن اكتشاف مثل هذه المخالفات ترجع لكفاءة واجتهاد المحققين، غير أنه لا توجد أي تكوينات أو تدريبات متخصصة في مثل هذه التقنيات، كما لا تتوفر أي سياسات وإجراءات مكتوبة وواضحة تساهم في تنفيذ عملية التحقيق والكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا للمتطلبات المهنية. كما وضحت المقابلة أن التحقيق المحاسبي يمثل الآلية الأكثر استعمالا لكشف التهرب الضريبي و هذا ما سوف نتأكد منه من خلال الدراسة الميدانية، كما وضحت لنا هذه المقابلة كيفية اختيار الملفات التي تخضع للرقابة فكل مكلف معرض للخضوع للتحقيق بعد مرور أربع سنوات من مزاولته نشاطه، إلا أن الاختيار يتم عادة عند ملاحظة بعض الشكوك في تصريحات المكلفين كعدم انسجام رقم الأعمال مع طبيعة النشاط، أو التصريح بأرقام أعمال متفاوتة جدا، و أيضا الخسارات المتكررة سنة تلو الأخرى، كما نستنتج من خلال هذه المقابلة نقطة ضعف كبيرة على مستوى الإدارة الجبائية و التي من الممكن أن تؤثر سلبا على نتائج التحقيقات و المتمثلة في عدم توفير وسائل النقل اللازمة للمحققين أثناء تأدية مهامهم وتقلهم لدى المكلفين، كما أن الإدارة الجبائية لا توفر أية وسائل مادية للعمل فالمحققون يعملون بوسائلهم الخاصة.

و كنقطة أساسية لهذه المقابلة و التي كانت إن صح القول الهدف الرئيسي من إجرائها هي محاولة معرفة مدى علم المحققين بتقنيات المحاسبة الإبداعية، فحسب قولهم فإن هذا المصطلح دخیل عليهم، لكن عند شرحنا للتقنيات المستعملة، استنتجنا أن المحققين على علم بكل التقنيات بحكم خبرتهم في الميدان كما يتم

اعتبارها كممارسات احتيالية و تدليسية، و تخالف المبدأ الأساسي للمحاسبة و هو إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، كما أنها تستعمل أساساً للتهرب من الضرائب، و يخضع صاحبها حين اكتشافها من طرف المحققين إلى مختلف العقوبات و الغرامات التي تنص عليها القوانين الجبائية.

المطلب الثالث: اختيار عينة الدراسة الميدانية

خلال هذا المطلب سنوضح المعايير التي اعتمدنا عليها في اختيار عينة الدراسة والتي تمثلت في معيار تنوع النشاط، حجم رقم الأعمال، حادثة التحقيق المحاسبي، درجة الشك في الملفات الخاضعة لمراقبة الوثائق، و كذا اختلاف الطبيعة القانونية التي يكتسبها المكلف.

تكونت العينة من أربعة مؤسسات جزائرية خاضعة للقانون الجبائي الجزائري تنشط ضمن القطاع الخاص لدراسة حالة التحقيق المحاسبي، وشخصين طبيعيين لدراسة حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

تمثل نشاط مؤسسات عينة التحقيق المحاسبي فيما يلي: مؤسسة لتحويل المواد الأولية إلى البلاستيك، مؤسسة أشغال البناء، مؤسسة لتصنيع وتركيب المسابح، مؤسسة الإنشاءات المعدنية والجلفنة بالغمس الساخن للمعادن.

الشكل الموالي يبين نموذج الدراسة الميدانية:

الشكل رقم (03-03): نموذج الدراسة التطبيقية (الميدانية)



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على العينات المختارة

الجدول رقم (03-01): ملخص المعلومات الخاصة بعينات الدراسة التطبيقية

المكلف الأول	المكلف الثاني	المكلف الثالث	المكلف الرابع	المكلف الخامس	المكلف السادس	
مؤسسة ذات مسؤولية محدودة (SARL)، "تحويل المواد الأولية إلى البلاستيك".	مؤسسة ذات مسؤولية محدودة (SARL)، أشغال البناء.	مؤسسة ذات مسؤولية محدودة (SARL)، تصميم و تصنيع المسابح.	مؤسسة ذات مسؤولية محدودة (SARL)، الإنشاءات المعدنية و الجلفنة بالغمس الساخن للمعادن	شخص طبيعي	شخص طبيعي	طبيعة النشاط
2014، 2015، 2016، 2017.	2014، 2015، 2016، 2017.	2014، 2015، 2016، 2017.	2014، 2015، 2016، 2017.	2013، 2014، 2015، 2016.	2013، 2014، 2015، 2016.	سنوات التحقيق

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على العينات المختارة

يعتبر المبحث الأول تمهيدا للدراسة الميدانية التي تم القيام بها على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس، أين تم القيام كخطوة أولى بالتعرف على المديرية و التي تمثل الهيئة التي تقوم بمراقبة ومتابعة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها ومراقبة كافة المكلفين بالضريبة على مستوى الولاية، إضافة إلى التعرف على مختلف فروعها المتمثلة في المديرية الفرعية للعمليات الجبائية، المديرية الفرعية للتحصيل، المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية، المديرية الفرعية للوسائل، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، التي تنقسم بدورها إلى مكتب البحث على المعلومة الجبائية، مكتب البطاقات والمقارنات، مكتب المراجعات الجبائية، ومكتب مراقبة التقييمات، كما تم خلال هذا المبحث عرض المقابلة التي قمنا بها مع المفتشين المكلفين بإجراء مهام المراجعة الجبائية، و آخر عنصر في هذا المطلب تمثل في توضيح المعايير التي تم الإعتماد عليها في اختيار عينة الدراسة والتي تمثلت في معيار تنوع النشاط، حجم رقم الأعمال، حداثة التحقيق المحاسبي، درجة الشك في الملفات الخاضعة لمراقبة الوثائق، و كذا اختلاف الطبيعة القانونية التي يكتسبها المكلف.

المبحث الثاني: وصف سير مهمة المراجعة الجبائية ومختلف الوثائق المستخدمة خلال مراحلها

خلال تمهيد الفصل الثالث ارتأينا دراسة حالة عينة من ملفات المكلفين الذين خضعوا لعملية التحقيق المحاسبي، وعليه سنعرض في هذا المبحث مراحل سير عملية التحقيق في محاسبة المكلفين مع ذكر الوثائق المستخدمة في كل مرحلة من المراحل، لننتقل فيما بعد لدراسة حالة العينة التي أجرينا عليها دراستنا الميدانية وهذا من خلال حصر الممارسات المحاسبية التي قام بها المكلفون بهدف التقليل من الوعاء الضريبي وبالتالي التهرب من الضرائب.

سنخصص أول مطلب للمرحلة الأولية التي تسبق عملية البدء في التحقيق، أما ثاني مطلب فنعرض من خلاله ثاني مرحلة و هي مرحلة التحقيق، أما آخر مطلب فسنخصصه للمرحلة النهائية لعملية التحقيق.

المطلب الأول: المرحلة الأولية " قبل البدء في التحقيق "

سنخصص أول مطلب من هذا المبحث للأعمال الأولية التي يقوم بها المحقق قبل التدخل الميداني على مستوى مقر المكلف المعني بالتحقيق المحاسبي، و اخترنا هذا النوع من التحقيق كونه الأكثر تعمقا، لأنه يختص بالتحقيق في كل المحاسبة وفي جميع الضرائب و الرسوم لمدة أربع سنوات، عكس التحقيق المصوب الذي يختص بجزء من الضرائب فقط كما سبق و أن شرحنا ذلك في الجانب النظري من الدراسة، والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي لا يحتوي على تحقيق في محاسبة المكلف كونه يخص الأشخاص الطبيعيين فقط، كما أن عملية التحقيق المحاسبي تعتبر عملية تتطلب كفاءة واجتهاد عاليين من طرف المحققين حتى يتمكنوا من اكتشاف كل التلاعبات التي يقوم بها المكلفون بهدف التهرب من الضرائب.

1. تحديد الملفات الخاضعة للتحقيق:

تقوم مفتشيات الضرائب بالقيام بعملية الرقابة الشكلية* على مختلف ملفات المكلفين، في حالة ظهور بيانات تثير الشك في جودة التصريحات تقوم باقتراح الملفات لعملية التحقيق المحاسبي قصد كشف مدى مصداقيتها و خلوها من الأخطاء و التلاعبات، إضافة إلى إمكانية اختيار وزارة المالية للملفات التي يجب خضوعها لتحقيق محاسبي، و بناء على ذلك يتم دراسة هذه الاقتراحات على مستوى مديرية الضرائب لتحديد قائمة الملفات الواجبة الخضوع للتحقيق آخذين بعين الاعتبار جملة من المعايير كأهمية رقم الأعمال المصرح به، الخسارات المتكررة لعدة سنوات، حجم الرسم على القيمة المضافة...، ومن ثم توزيع البرنامج على الأعوان المحققين للمباشرة بتنفيذ بمهامهم، كما يتضمن البرنامج نوع التحقيق الواجب الخضوع له.

2. دراسة أولية للملفات الواجبة الخضوع للتحقيق و إشعار المكلف:

عند الانتهاء من إعداد البرنامج السنوي للملفات الواجبة الخضوع للتحقيق و توزيعه على المحققين، يقوم المحققين من جهتهم بالشروع في دراسة أول ملف، من خلال إحضار الملف الجبائي الخاص بالمكلف المعني بعملية التحقيق لأربع سنوات بما أن عملية التحقيق تشمل الأربع سنوات الأخيرة التي تسبق سنة التحقيق، يقوم المحققون بالتعرف على الملف و التحقق من مختلف التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين خلال الأربع سنوات الأخيرة، بالإضافة إلى إعداد ملخص عن ملف المكلف يحدد الضرائب الواجب التحقيق فيها و كذا إعداد كشف مقارنة بين الميزانيات و حسابات النتائج التي تدخل ضمن فترة التحقيق (أنظر الملحق رقم 01) « Fiche début de travaux ».

بعد الانتهاء من عملية الدراسة الأولية للملف يقوم المحققون بإعداد الإشعار* لتبليغه للممثل القانوني للمؤسسة (Représentant légal) متضمنا تحديد الضرائب و الرسوم المراد التحقيق فيها، مرفوقا بميثاق

* تم التطرق بالتفصيل لمفهوم الرقابة الشكلية في الفصل الثاني من الدراسة ضمن العنصر الخاص بأشكال المراجعة الجبائية.

* الإشعار عبارة عن وثيقة لإعلام المؤسسة المكلفة بأنها ستخضع لعملية التحقيق المحاسبي، يشار فيه إلى الضرائب والرسوم المعنية وكذا السنوات المعنية بالتحقيق.

المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة* و الذي يحتوي على حقوقه و واجباته، مع إبلاغه بأجل تحضير محاسبته و هو (10) عشرة أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار، (أنظر الملحق رقم 02).

في نفس يوم التبليغ يقوم المحققون بمعايينة ممتلكات المكلف (آلات، معدات، مخزونات..) وإعداد محضر المعاينة PV de constat de matériel des éléments physique، (أنظر الملحق رقم 03).

في حالة غياب الممثل القانوني للمؤسسة يقوم المحققون بترك الاستدعاء له مع إعداد محضر الغياب.

خلال العشرة أيام يقوم المحققون بدورهم بتحضير أنفسهم لعملية التدخل في عين المكان، من خلال إعداد ملخص عن الملف الجبائي للأربع سنوات الخاضعة للتحقيق.

عند انقضاء أجل التحضير و المقدّر بعشرة أيام، تنتج ثلاثة حالات، الحالة الأولى هي غياب الممثل القانوني للمؤسسة مرة أخرى في هذه الحالة يقوم المحققون بترك إنذار له (Mise en demeure) (أنظر الملحق رقم 04) مع ترك أجل 08 أيام أخرى، الحالة الثانية و هي حالة عدم وجود محاسبة، في هذه الحالة يلجأ المحققون لتغريمه تلقائياً*** (Taxation d'office)، الحالة الثالثة و هي حالة وجود الممثل القانوني عند الإشعار الأول ووجود محاسبة، في هذه الحالة يشرع المحققون بتنفيذ مهمتهم و هذا ما سنتطرق إليه في العنصر الثاني من هذا المطلب.

* آخر تحديث لميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة كان سنة 2017، يحتوي على حقوق و واجبات المكلفين.

*** فرض الضريبة تلقائياً تنص عليه المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية (2020) "يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها، دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في نصوص أخرى : عندما تستحيل المراقبة أو التحقيق أو حق المعاينة بسبب فعله أو فعل الغير، في حالة عدم مسكه لمحاسبة قانونية أو للسجل الخاص بالمنصوص عليه في المادتين 66 و 69 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الذي يسمح بإثبات رقم الأعمال المصرح به، في حالة عدم اكتتابه كشوف رقم الأعمال المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الرسوم على رقم الأعمال بعد شهر واحد على الأقل من إعداده المصلحة له عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، يتسوية وضعيته، في حالة عدم التصريح و كذا إذا لم يرد على طلبات التوضيح و التبرير التي قدمها المفتش، عندما لا تقدم المحاسبة بعد انقضاء أجل 8 أيام....

المطلب الثاني: مرحلة التحقيق

أثناء هذه المرحلة تنطلق عملية التحقيق، حيث يقوم المحققون بالتنقل لمقر المؤسسة محل التحقيق، في أول مرحلة يقوم المحققون بالتأكد من وجود الدفاتر القانونية الواجب مسكها من طرف المكلف مرقمة ومختوم عليها من طرف المحكمة، والمتمثلة في:

- دفتر اليومية؛
- دفتر الجرد؛
- دفتر الرواتب والأجور.

إضافة إلى الموازنات المتضمنة أرصدة الحسابات لأربع سنوات، مختلف الجداول المساعدة (مشتريات، مبيعات، الأجور، الصندوق، البنك...)، كشوفات الحسابات البنكية، كما يطلع المحققون على تقارير محافظ الحسابات، كما يقوم المحققون بطلب كل الوثائق التي يمكن أن تساعد في عملية التحقيق كمختلف فواتير الشراء و البيع، تصريحات الضمان الاجتماعي وغيرها.

بعد قيام المحققين بكل التحقيقات اللازمة في محاسبة المكلف واكتشاف كل الحالات التي أدت إلى التهرب الكلي أو الجزئي من الضرائب (مدة التحقيق 9 أشهر)، يقوم المحققون بإعادة تأسيس رقم الأعمال وتشكيل رقم الأعمال المخفي والنتيجة، وإعادة احتساب كل الضرائب و الرسوم المتهرب منها و احتساب كل الغرامات اللازمة، بعد ذلك يقوم المحققون بتحرير التبليغات اللازمة و هي موضوع العنصر الموالي.

المطلب الثالث: المرحلة النهائية "عند الانتهاء من التحقيق"

بعد قيام المكلفين بكل التحقيقات اللازمة في محاسبة المكلف و اكتشاف كل الحالات التي أدت إلى التهرب الكلي أو الجزئي من الضرائب، يتم تحرير محضر إنتهاء الأشغال (أنظر الملحق رقم 05)، يقوم المحققون بإعادة تأسيس رقم الأعمال و تشكيل رقم الأعمال المخفي و النتيجة، و إعادة احتساب كل الضرائب و الرسوم المتهرب منها و احتساب كل الغرامات اللازمة، بعد ذلك يقوم المحققون بتحرير التبليغ الأولي للمكلف (Notification de redressement initial) (أنظر الملحق رقم 06)، مع منح المكلف مهلة 40 يوم للقيام بالتبريرات اللازمة، عند انتهاء أجل 40 يوم، في حالة الرد من طرف المكلف يقوم المحققون بدراسة الإجابات و تحرير الإبلاغ النهائي، في حالة انقضاء المدة والمكلف لم يقم بالإجابة فإن ذلك يعتبر حسب القانون موافقة ضمنية للتصحيحات المقدمة من طرف المحققين، في هذه الحالة يقوم المحققون بتحرير التبليغ النهائي (Notification de redressement définitive) مما يلزم المكلف بتسديد المبالغ الواجبة عليه. (أنظر الملحق رقم 07)

بعد ذلك يتم تحرير التقرير عن التحقيق المحاسبي، ويتم بذلك تحويل الملف للمفتشية لمتابعة عملية تسديد قيمة المبلغ المتهرب به والغرامات من طرف المكلف.

هذه المراحل السابقة الذكر عبارة عن وصف لعملية أو منهجية المراجعة الجبائية التي يقوم بها المحققون الجبائيون في محاسبة المكلف مهما كان نشاطه، ارتأينا أن نقدمها بالتفصيل كتمهيد حتى يتسنى للقارئ فهم المطلب الموالي و حتى لا نعيد منهجية التحقيق في كل مرة كونها ليست الأساس في موضوع دراستنا، و إنما الأساس يتمثل في تحليل النتائج المتوصل إليها خلال عملية التحقيق و تحليل التقنيات التي تم التهرب من خلالها، و التي تمثل موضوع مطلبنا الموالي المتعلق بدراسة العينة المختارة للدراسة الميدانية والتي مرت عملية التحقيق في محاسبتها بنفس المنهجية السابقة الذكر.

المبحث الثاني من هذا الفصل عبارة عن وصف لسير مهمة المراجعة الجبائية، بدءاً بالأعمال الأولية التي يقوم بها المحققون قبل التدخل الميداني على مستوى مقر المكلف المعني بالتحقيق المحاسبي، والمتمثلة في تحديد الملفات الخاضعة للتحقيق، الدراسة الأولية للملفات الواجبة الخضوع للتحقيق و إشعار المكلف، وصولاً لمرحلة التحقيق أين يقوم المحققون بالتنقل لمقر المؤسسة للقيام بالتحقيقات اللازمة واكتشاف الحالات التي أدت إلى التهرب من الضرائب، أين يقوم المحققون بإعادة تأسيس رقم الأعمال وتشكيل رقم الأعمال المخفي والنتيجة، و إعادة احتساب كل الضرائب و الرسوم المتهرب منها و احتساب كل الغرامات اللازمة، بعد ذلك يقوم المحققون بتحرير التبليغات اللازمة و التي تمثل المرحلة النهائية للتحقيق أين يتم تحرير التقرير عن التحقيق المحاسبي، ويتم بذلك تحويل الملف للمفتشية لمتابعة عملية تسديد قيمة المبلغ المتهرب به والغرامات من طرف المكلف.

المبحث الثالث: أثر المحاسبة الإبداعية على تحديد قيمة الوعاء الضريبي

خلال هذا المبحث سنحاول دراسة أثر المحاسبة الإبداعية على تخفيض النتيجة و بالتالي التأثير سلبا على الوعاء الضريبي، و هذا من خلال تحليل عمليات عينة من المكلفين الخاضعين لعملية المراجعة الجبائية و محاولة التوصل إلى كل التقنيات المستخدمة للتهرب من الضرائب.

المطلب الأول: دراسة حالة التحقيق المحاسبي

سيتم خلال هذا المطلب دراسة الحالات الخاصة بالتحقيق المحاسبي و المتمثلة في أربعة مؤسسات، المؤسسة الأولى محل التحقيق مختصة في تحويل المواد الأولية إلى البلاستيك، المؤسسة الثانية مختصة في أشغال البناء، المؤسسة الثالثة مختصة في تصميم و تصنيع المسابح، أما رابع مؤسسة فهي مختصة في الإنشاءات المعدنية و الجلفنة بالغمس الساخن للمعادن، و هذا بإتباع خطوات التحقيق المحاسبي.

أولا: دراسة حالة المؤسسة الأولى

المكلف بالضريبة الأول في دراستنا والذي كان محل تحقيق محاسبي هو مؤسسة ذات مسؤولية محدودة (SARL)، مختصة في "تحويل المواد الأولية إلى البلاستيك" مقرها ببلدية تيجلابين ولاية بومرداس وتخص أربع سنوات و هي 2014، 2015، 2016، 2017 للضرائب والرسوم التالية:

I. الوضعية الجبائية للمكلف الأول:

قبل الشروع في أي عملية تحقيق من طرف المراجعين الجبائيين يتوجب أولا معرفة الوضعية الجبائية للمكلف، وعليه بالنظر لطبيعة نشاط المؤسسة والتي تعتبر كمؤسسة إنتاجية، وبناءا على الطبيعة القانونية للشركة، فهي تخضع للضرائب والرسوم التالية:

1. الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

بالنسبة لعنصر الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن المؤسسة محل الدراسة تخضع:

♦ للضريبة على أرباح الشركات بمعدل 23 % □□ □□ لسنة 2014، ومعدل 19 % بالنسبة للسنوات من 2015 إلى 2017 بعنوان الأرباح المحققة، وهذا طبقا للمواد 136 و 150 □□ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

♦ للرسم على النشاط المهني بمعدل 02 % على قيمة رقم الأعمال المحقق، ومعدل 01 % sans bénéfice de réfaction ابتداءً من أوت 2015 (المواد 217 إلى 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة).

♦ الضريبة على الدخل الإجمالي فيما يتعلق بالأجور (المواد 01-75 إلى 01-129، و 02-130 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة).

♦ الضريبة على الدخل الإجمالي فيما يتعلق بالأرباح الموزعة على المساهمين، تماشياً مع المواد 01 إلى 45 و 46 إلى 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2. حقوق الطابع:

حقوق الطابع على قيمة المبيعات المفوترة والمسددة نقداً (المادة 100 من قانون الطابع).

3. الرسوم على رقم الأعمال:

تخضع هذه المؤسسة للرسم على القيمة المضافة بقيمة 17% على قيمة رقم الأعمال المحقق خلال السنوات 2014 و 2016، ومعدل 19% لسنة 2017 (المادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال).

4. الرسم على التكوين المهني المتواصل والضريبة التدريبية:

الضريبة على التكوين المهني المتواصل (TFPC)، الضريبة التدريبية (TD)، وهذا تماشياً مع متطلبات القانون رقم 97-02 المؤرخ بـ 1997/12/31.

II. فحص المحاسبة:

عند الانتهاء من التعرف على الوضعية الجبائية للمكلف وفهم كل الالتزامات التي تطرأ عليه تأتي مرحلة فحص المحاسبة، خلال هذه المرحلة يتم التحقق في بادئ الأمر من وجود كل الدفاتر القانونية والثانوية لدى المكلف والتي تمثلت لديه في:

1. الدفاتر القانونية: Livres légaux

والمتمثلة في:

♦ دفتر اليومية Le journal؛

♦ دفتر الجرد Livre d'inventaire؛

♦ دفتر الأجور Livre de paie؛

♦ دفتر الأستاذ Grand livre .

2. الدفاتر الثانوية: Journaux et livres auxiliaires

- ◆ دفتر المشتريات للسنوات 2014-2017.
- ◆ دفتر المبيعات للسنوات 2014-2017.
- ◆ دفتر النقدية للسنوات 2014-2017.
- ◆ دفتر الحساب البنكي (BEA) للسنوات 2014-2017.
- ◆ دفتر العمليات المختلفة للسنوات 2014-2017.
- ◆ دفتر المنتجات المخزنة للسنوات 2014-2017.
- ◆ دفتر الأجور للسنوات 2014-2017.
- ◆ ميزان المراجعة للحسابات الرئيسية للسنوات 2014-2017.

3. وثائق أخرى مقدمة:

- ◆ فواتير الشراء للسنوات 2014-2017.
 - ◆ فواتير البيع للسنوات 2014-2017.
 - ◆ فواتير المصاريف للسنوات 2013-2016.
 - ◆ فواتير الاستثمارات للسنوات 2014-2017، وكذا للفترة المتقادمة.
 - ◆ كشوف الحسابات البنكية للسنوات 2014-2017.
 - ◆ نسخ من التصريحات الشهرية للضرائب (série G50) □ □ □ □ 2014-2017.
 - ◆ نسخ من التصريحات السنوية للقوائم المالية للسنوات 2014-2017.
- كل الدفاتر والوثائق السابقة الذكر تدخل ضمن متطلبات إجراء التحقيق وفحص محاسبة المكلف.

III. التحقيق المحاسبي في محاسبة المكلف الأول: (مع تحليل كل عملية)

خلال التحقيق في محاسبة المكلف للأربع سنوات تم تسجيل بعض التجاوزات التي قام بها بهدف التأثير على النتيجة وبالتالي على الوعاء الضريبي مما قلل من حجم الضرائب الواجبة الدفع، وهذا ما سوف نحاول دراسته خلال هذا العنصر وتحليل طبيعة كل عملية تم القيام بها لنتمكن من تصنيفها، وهي كالآتي:

العملية الأولى:

- تسجيل محاسبي غير مبرر خلال سنة 2013 لمقبوضات ضمن حساب الشركاء (د/45)؛

تحليل العملية:

بعد تحليل كشف الحساب البنكي للمؤسسة تبين أن هذه المقبوضات تم استلامها من طرف الزبائن التالي ذكرهم:

الجدول رقم (02-03): قائمة المقبوضات المسجلة في د/ الشركاء بدلا من د/ الزبائن سنة 2013
(الوحدة (دج))

بيان الزبون	تاريخ الدفع	مبلغ المدفوع	مبلغ المدفوع
MELLALI	14/08/2013	500 000,00	427 350,43
EL AINDANI	14/08/2013	500 000,00	427 350,43
BEN HAMA	14/08/2013	600 000,00	512 820,51
MEBAREK	14/08/2013	400 000,00	341 880,34
AKLOUCHE	14/08/2013	997 000,00	852 136,75
المجموع		2 997 000,00	2 561 538,46

المصدر: الكشف البنكي للمؤسسة محل التحقيق.

أظهر الحساب البنكي للمؤسسة أن هذه التسيبقات أتت من الزبائن السالف ذكرهم في الجدول أعلاه، بمعنى أن هذه المبالغ كان من المفروض تسجيلها في حساب الزبائن، لكن المؤسسة قامت بتسجيلها في حساب الشركاء، وهذا ما يكشف أن العملية عبارة عن تحايل محاسبي من طرف المؤسسة من أجل عدم التصريح برقم الأعمال الذي ينجر عنه دفع الرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني وأيضا للزيادة في رقم الأعمال الذي يؤثر فيما بعد على النتيجة النهائية للمؤسسة وبالتالي على حجم الوعاء الضريبي بخصوص حجم الضريبة على أرباح الشركات، هذه العملية التي كان من المفترض أن تفتقر وتسجل في حساب الزبائن ويصرح بقيمتها التي بلغت مليونين و تسعمائة و سبعة وتسعون ألف دينار جزائري في التصريح الشهري للمؤسسة G50 و تضاف لرقم الأعمال السنوي.

العملية الثانية:

- التسجيل المحاسبي خلال سنة 2015 لعدة تعويضات من الصندوق، لتسبيقات زبائن ح/419 خلال سنتي 2013 و 2014، بدون وثائق تبريرية بقيمة 4.547.480,00 دج متضمن الرسم، (HT=3.886.735,00)؛

تحليل العملية:

في هذه العملية قامت المؤسسة بتسجيل محاسبي لبعض التسبيقات، لتقوم بعد سنتين من ذلك بتسجيل تعويضات بنفس المبالغ لكن دون وثائق ثبوتية و لا وصل تسديد نقدي، هذا إن دل على شيء فإنه يدل على أن التسبيقات لم تكن أصلية من الأساس بل تحايل من طرف المؤسسة لتغذية الحساب البنكي كونها تتعامل مع موردين أجانب مما يلزمها ضرورة توفر حساب بنكي مغذى لتتمكن من إتمام إجراءات الشراء و الإسترداد من الخارج، نظرا أن المؤسسة تباع نقدا في بعض الأحيان و الذي يؤدي إلى عدم تحرير الفاتورة و تضخيم الصندوق عكس ما هو مصرح به في المحاسبة (Caisse noire)، و هنا نستنتج أن هناك مخالفتين، الأولى هي البيع نقدا بدون فاتورة بقيمة تفوق المبلغ المسموح به قانونا و الذي لا يصل إلى 100.000,00 دج كون أن المؤسسة تتعامل أحيانا مع أشخاص طبيعيين لا يملكون سجلا تجاريا، و الثانية هي من أجل تغذية الحساب البنكي بطريقة تحايلية، لنصل إلى مشكل التعويضات الذي قامت بها المؤسسة سنة 2015 و الذي يكشف صحة تحايلها، بمعنى أنه بعد مرور سنتين على استلام التسبيقات (على حد قولهم) أصبح الحساب غير مرصد و هي وضعية غير عادية للحساب ح/419، هنا وجدت المؤسسة نفسها في موقفين إما الفوترة والتصريح برقم الأعمال، أو التعويض و ترصيد الحساب الذي بقي معلقا، هنا المؤسسة بدلا من الفوترة والتصريح برقم الأعمال و دفع كل ما ينجر عنه من رسوم و ضرائب، اختارت تسجيل العملية على أنها تعويض، لكن ما ينفي صحة العملية هو عدم وجود أي وثيقة تبريرية تثبت صحة هذا التعويض، هنا نعود إلى بداية التحليل و هو أن التسبيقات من الأساس لم تكن من زبائن فعليين بل عملية وهمية اختلقها الشركة لتغذية الحساب البنكي.

العملية الثالثة:

- عدم احترام مبدأ الفصل بين السنوات المالية عند التسجيل المحاسبي للمصاريف الناتجة عن عقد إيجار، وكذا اهتلاكات المعدات المقتناة سنة 2016؛

تحليل العملية:

قامت المؤسسة بالتحويل في عملية تسجيل عقد الإيجار الخاص بالمصنع الذي تنشط فيه ضمن أعباء السنة الجارية والتي تعلقت بسنة 2016 رغم أن العقد تم إمضاؤه في أواخر سنة 2016، و بالتالي عوض أن يتم تحميل السنة الجارية بالتكاليف الخاصة بها فقط، قامت المؤسسة بتسجيل قيمة الإيجار الإجمالية ضمن سنة واحدة وهذا بهدف تضخيم تكاليف السنة و التقليل من النتيجة و التي بالضرورة تؤدي إلى خفض الوعاء الجبائي.

بخصوص اهتلاك المعدات عند تحليل العملية وجدنا أن المؤسسة قامت باقتناء آلة إنتاجية في 23 من شهر أوت إلا أن تسجيل مخصصات الاهتلاك لم يكن لأربعة أشهر (سبتمبر، أكتوبر، نوفمبر، ديسمبر) مثلما هو مفروض أن يكون، بل قامت بتضخيمه و تسجيل اهتلاك ثمانية أشهر بهدف زيادة التكاليف والتأثير على النتيجة، نفس المبدأ اتخذته بالنسبة للآلة الثانية التي تم اقتناؤها في 06 أفريل و التي من المفترض أن تسجل إهلاك 09 أشهر إلا أن المؤسسة قامت بتضخيمه إلى سنة كاملة (12 شهرا) و هذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (03-03): جدول مخصصات اهتلاك الآتين لسنة 2016

الوحدة (دج)

Les annuités d'amortissement à constater		
Nature de l'immobilisation طبيعة التثبيت	Presse à mouler	Chariot élévateur
Date d'acquisition تاريخ الاقتناء	23/08/2016	06/04/2016
Base amortissable أساس الإهلاك	18 484 500,00	1 923 076,00
Taux d'amortissement appliqué معدل الإهلاك المطبق	10%	15%
Annuité à constater مخصص الإهلاك الواجب تسجيله	616 150,00	216 346,05
Annuité constatée مخصص الإهلاك المسجل	1 232 300,00	288 461,40
Différence à réintégrer	616 150,00	72 115,35
Total à réintégrer	688 265,35	

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس بناء على المعلومات المقدمة من طرف

المؤسسة

العملية الرابعة:

- عدم التسجيل المحاسبي لرقم الأعمال لفاتورة (N°272/2017 du 28/11/2017)، بيع بمبلغ 3.362.809,73 خارج الرسم.

تحليل العملية:

عدم التسجيل المحاسبي للفواتير كرقم أعمال يعتبر تهرب صريح دون اللجوء إلى أساليب محاسبية للتحايل على إدارة الضرائب، فعدم تسجيل الفاتورة هو تهرب من دفع الرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني و كذا الضريبة على أرباح الشركات من خلال التخفيض في حساب النواتج و بالتالي تخفيض النتيجة.

أما بخصوص مبلغ الفاتورة المستلم فقد تم تسجيله كنواتج استثنائية ضمن حساب (د/757 produits exceptionnels)

فاتورة البيع رقم (N°272/2017 du 28/11/2017) المحررة لفائدة الزبون kuzu بقيمة 3.362.809,7 دج خارج الرسم لم تسجل محاسبيا كرقم أعمال. رغم قبض المبلغ عن طريق البنك بتاريخ 2017/12/31 بقيمة 4001743.58 دج متضمن الرسم، و الذي تم تسجيله كنواتج استثنائية في حساب (د/757) بقيمة 3.015.025,64 دج أما المبلغ المتبقي و المقدر بـ 986.717,94 دج، فتم تسجيله كرصيد لحساب الزبون المعني.

العملية الخامسة:

- التسجيل المحاسبي خلال سنة 2017 لنواتج (إيرادات) لعدة تسبيقات مستلمة من طرف زبائن خلال سنتي 2015 و 2016 بدون وثائق تبريرية.

تحليل العملية:

في هذه العملية تم تسجيل تسبيقات الزبائن في الحساب د/75 نواتج استثنائية بدلا من فوترتها و تسجيلها كرقم أعمال.

العملية السادسة:

- قيمة المنتوجات الخارجة من المخزن سنتي 2016 و 2017 تفوق قيمة الإنتاج المباع و هذا إن دل على شيء فإنه يدل على أن هناك بضاعة خرجت من المخزن دون فاتورة.

تحليل العملية:

في هذه العملية قامت المؤسسة بإخراج بضاعة أكثر مما تم بيعه، و هذا إن دل على شيء فإنه يدل على أن البضاعة التي خرجت من المخزن تم بيعها دون فوترة أو تم التلاعب بكمية البضاعة المباعة بهدف عدم التصريح برقم الأعمال الذي ينجر عنه عدم دفع الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة و بالتالي الضريبة على أرباح الشركات.

الخلاصة:

كانت نتيجة التحقيق في محاسبة هذا المكلف هي رفض التصريحات الجبائية للأربع سنوات نتيجة التجاوزات التي اكتشفت أثناء عملية التحقيق المحاسبي، هذه التجاوزات سيتم تصحيحها وفقا للإجراء التناقصي لإعادة التقييم تماشيا مع متطلبات المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية. فيما يخص السنة السابقة للسنوات المعنية بالتحقيق، تم التحقيق فيها بهدف مراقبة الخسارة المصرح بها والمنقولة للسنوات غير المتقدمة و هذا وفقا لمتطلبات المادة 41* من قانون الإجراءات الجبائية.

التقويمات و التصحيحات:**1. إعادة تقدير رقم الأعمال:**

بعد الأعمال التحايلية التي قامت بها المؤسسة محل الدراسة في محاسبتها لإظهار وضعيتها المالية بغير صورتها الحقيقية من خلال تخفيض أرقام الأعمال المصرح بها خلال سنوات التحقيق، تم إعادة تقدير رقم الأعمال من خلال تصحيحه كما يلي:

* يمكن أن تكون العمليات و البيانات و الأعباء متعلقة بسنوات مالية متقدمة، و لكن ذات تأثير على سنوات مالية غير متقدمة، محل مراقبة و تسوية بعنوان السنوات غير المتقدمة فقط.

الجدول رقم (03-04): حساب الأثر على رقم الأعمال

الوحدة (دج)

السنة	2014	2017
رقم الأعمال المصرح به	30 963 249.00	84 926 184.00
قيمة الفاتورة الغير مصرح بها	-	3 362 809.73
تعويض تسبيقات غير مبررة	3 706 632.48	13 555 555.56
رقم الأعمال بعد التقويم	34 669 881.48	101 884 549.29
الأثر على رقم الأعمال	3 706 632.48	16 918 365.29

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس بناء على وثائق المؤسسة

- التعويضات النقدية من الصندوق للزبائن الذين قدموا تسبيقات سنتي 2013 و 2014، و المسجلة محاسبيا خلال سنة 2015 و الغير مؤسسة على وثائق ثبوتية صحيحة، تعتبر كرقم أعمال غير مسجل محاسبيا و سوف يضاف لرقم الأعمال السنوي لسنة تحصيلهم، أما بخصوص التسبيقات المستلمة سنتي 2015 و 2016 و المسجلة محاسبيا خلال سنة 2017 كنواتج استثنائية Produits exceptionnels، ستضاف لرقم أعمال سنة 2017.

- فاتورة البيع رقم (N°272/2017 du 28/11/2017) المحررة لفائدة الزبون kuzu بقيمة 3.362.809,73 دج خارج الرسم لم تسجل محاسبيا كرقم أعمال. رغم قبض المبلغ عن طريق البنك بتاريخ 2017/12/31 بقيمة 4001743.58 دج متضمن الرسم، و الذي تم تسجيله كنواتج استثنائية في حساب (د/757) بقيمة 3.015.025,64 دج أما المبلغ المتبقي و المقدّر بـ 986.717,94 دج، فتم تسجيله كرسيد لحساب الزبون المعني.

2. تصحيح نتيجة المؤسسة:

النتائج تم تصحيحها بناء على ما تم التصريح به من طرف المكلف من إيرادات غير مسجلة محاسبيا وكذا التكاليف الغير مقبولة جبائيا (des produits non comptabilisés mais aussi des charges (non déductibles fiscalement)، تفاصيل الحساب و مبرر الزيادة في رقم الأعمال (الإضافة) موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (03-05): إجمالي الإضافات في نتيجة المؤسسة

الوحدة (دج)

Récapitulation des réintégrations						
Point	Désignation البيان	2013	2014	2015	2016	2017
1	Ventes non comptabilisées مبيعات غير مسجلة محاسبيا.	6 448 273,50	3 706 632,48		-	347 784,09
2	Charges de loyer ne concernant pas l'exercice. أعباء الإيجار التي لا تخص السنة	-	-	-	-	1 000 000,00
3	Amendes et pénalités. غرامات	-	99 442,80	-	-	-
4	TA-TFPC الضريبة على التكوين المهني و الضريبة التدريبية	-	-	86 110,00	-	-
5	Annuités d'amortissement ne concernant pas l'exercice. مخصصات الإهلاك	-	-	-	688 265,35	
6	Correction compte 72 (production stockée/déstockée) تصحيح حساب 72	-	-	-	38 818 237,00	16 687 839,00
Total des réintégrations		6 448 273,50	3 806 075,28	86 110,00	39 506 502,35	18 035 623,09

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس بناء على وثائق المؤسسة

1. فيما يخص المبيعات الغير مسجلة محاسبيا:

سنة 2013: يتعلق الأمر بـ:

أ. المقبوضات من الزبائن و الموجودة في كشف الحساب البنكي و المسجل في حساب الشركاء
compte courant des associés و التي قمنا بشرحها في تحليل العملية سابقا:

الجدول رقم (03-06): المقبوضات من الزبائن المسجلة في حساب الشركاء

الوحدة (دج)

Désignation du client	Date de versement	Montant TTC	Montant HT
MELLALI	14/08/2013	500 000,00	427 350,43
EL AINDANI	14/08/2013	500 000,00	427 350,43
BEN HAMA	14/08/2013	600 000,00	512 820,51
MEBAREK	14/08/2013	400 000,00	341 880,34
AKLOUCHE	14/08/2013	997 000,00	852 136,75
Total		2 997 000,00	2 561 538,46

المصدر: كشف الحساب البنكي للمؤسسة

ب. تعويضات الزبائن عن طريق الصندوق المتعلقة بالتسبيقات المستلمة سنة 2013 و الغير مستندة على إثباتات صحيحة بقيمة 4.547.480.00 دج متضمن الرسم (HT= 3.886.735).

سنة 2014:

يتعلق الأمر بالتعويضات النقدية (par caisse) لتسبيقات الزبائن المستلمة خلال سنة 2014 و الغير مدعومة بوثائق ومستندات صحيحة بمبلغ إجمالي 4.336.760,00 دج.

سنة 2015:

يمثل المبلغ 347,784 دج جزء من المبلغ خارج الرسم المتعلق بفاتورة البيع رقم 2017/272، أين كان المنتج مدمج مسبقا بقيمة 3015025 في نتيجة السنة (3.362.809-3.015.025=347.784).
2. تكاليف الكراء مسجلة محاسبيا بقيمة 2000000 دج بدل 3000000 دج، محسوبة كما يلي:

الجدول رقم (03-07): تكاليف الكراء

الوحدة (دج)

Charge de loyer à constater	
Du 01/01 au 20/10/2017 (150 000 DA*10)	1 500 000,00
Du 21/10 au 31/12/2017 (250 000 DA*2)	500 000,00
Charge à constater (1)	2 000 000,00
Charge constatée (2)	3 000 000,00
Différence à réintégrer (2-1)	1 000 000,00

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس بناء على الوثائق

المقدمة من طرف المؤسسة محل التحقيق

3. الغرامات و الجزاءات غير مقبولين جبائيا و هذا طبقا للمادة 141-06 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4. الضريبة على التكوين المهني و الضريبة التدريبية غير قابلة للخصم الجبائي (ne sont pas déductibles fiscalement) بتطبيق 55 و 56 من المرسوم رقم 97-02 المؤرخ 1997/12/31 المتضمنة قانون المالية لسنة 1998.

5. مخصصات اهتلاك التثبيات المقتناة خلال سنة 2016 و محسوبة كآلاتي:

مخصصات الإهلاك (08-03):

الوحدة (دج)

Les annuités d'amortissement à constater		
Nature de l'immobilisation طبيعة التثبيت	Presse à mouler	Chariot élévateur
Date d'acquisition تاريخ الاقتناء	23/08/2016	06/04/2016
Base amortissable أساس الإهلاك	18 484 500,00	1 923 076,00
Taux d'amortissement appliqué معدل الإهلاك المطبق	10%	15%
Annuité à constater مخصص الإهلاك الواجب تسجيله	616 150,00	216 346,05
Annuité constatée مخصص الإهلاك المسجل	1 232 300,00	288 461,40
Différence à réintégrer ﷲﷲﷲ	616 150,00	72 115,35
Total à réintégrer ﷲﷲﷲﷲﷲ	688 265,35	

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس بناء على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل التحقيق

6. فحص و تحليل الحساب 72 (72-production stockée et déstockée) يظهر بعض الأخطاء عند التسجيل المحاسبي للإنتاج الخارج من المخزن Production déstockée خلال سنتي 2016 و 2017. حيث يسجل هذا الحساب في الجانب الدائن **Crédit** قيمة الإنتاج للسنة بتطبيق التكلفة الوحودية بـ 240 دج/ كلغ لسنة 2016، و 252 دج/كلغ لسنة 2017 للكمية المنتجة.

إلا أن القيم المحددة لتسجيل الإنتاج الخارج من المخزن (Débit du compte 72) مختلف عن القيمة المسجل بها الإنتاج المخزن (Les valeurs de sortie sont supérieures aux valeurs d'entrée) و هذا ما أدى إلى رصيد دائن غير عادي Anormalement débiteur. و بالتالي رصيد حساب 72 خاطئ.

وعليه، سيتم تصحيح قيم خروج المخزون من خلال الاحتفاظ بنفس تكلفة إنتاج الوحدة المستخدمة أثناء التخزين (دخول المنتج إلى المخزن) من أجل تحديد قيمة إزالة المخزون المقابلة للإنتاج المباع. ولتحقيق ذلك، يتم تحديد قيمة المخزون المطلوب الاحتفاظ به على أساس الكميات المباعة بالكيلوغرام التي تم تحريرها من فواتير المبيعات المقدمة.

الجدول رقم (09-03): تصحيح قيم خروج المخزون

الوحدة (دج)

السنة	2016	2017
الكمية المباعة بالكلغ	371 031	320 178
تكلفة الوحدة للإنتاج (بالدج)	240	252
قيمة المخرجات من المخزن المصححة valeur de déstockage rectifié	98 047 440,00	80 684 856,00
قيمة المخرجات من المخزن المسجلة محاسبيا valeur de déstockage comptabilisé	127 865 677,00	97 372 695,00
الفرق	-38 818 237,00	-16 687 839,00

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس بناء على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل التحقيق

رصيد حساب 72 « 72-production stockée ou déstockée »

رصيد حساب "72 الإنتاج المخزن أو المعاد تخزينه" الذي كان يجب الإعلان عنه في حساب النتائج (بيان الدخل) على، محدد على النحو التالي:

الجدول رقم (10-03): تصحيح رصيد حساب الإنتاج المخزن و الخارج من المخزن

الوحدة (دج)

Rectification du solde la production stockée/déstockée		
Exercice	2016	2017
Production stockée déclarée (crédit compte 72)	111 254 215,00	84 549 780,00
Production déstockée rectifiée (débit compte 72)	89 047 440,00	80 684 856,00
Solde rectifié (créditeur)	22 206 775,00	3 864 924,00
Solde déclaré (débitteur)	- 16 611 462,00	-12 822 915,00
Rehaussement sur le résultat	38 818 237,00	16 687 839,00

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس بناء على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل التحقيق.

ملخص عن عملية التحقيق الجبائي للمكلف الأول:

الجدول رقم (11-03): النتيجة المصححة

الوحدة (دج)

Résultat rectifié					
Désignation	2013	2014	2015	2016	2017
Résultat fiscal de l'exercice déclaré	-13 005 012	3 703 823	5 134 891	4 904 226	2 251 078
Déficit reporté	- 19 582 792,00	- 23 738 706,00	-20 505 127,00	-3 954 796,00	528 819,00
Résultat fiscal déclaré	- 32 587 804	-20 034 883	-15 370 236	949 430	2 779 897
Total des réintégrations	6 448 274	3 806 075	86 110	39 506 502	18 035 623
Report déficitaire reconnu	- 14 389 602	-20 946 340	-9 757 401	-4 536 400	-
Résultat reconnu	- 20 946 340	-13 436 442	- 4 536 400	39 874 328	20 286 701
Résultat Dissimulé	11 641 464	6 598 441	10 833 836	38 924 898	17 506 804

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس بناء على ملف المؤسسة

محل التحقيق

ملاحظة:

1. الخسائر المرحلة التي أظهرتها السنة المالية 2013 مؤلفة من الخسارة المرحلة من السنة المالية 2010 بمبلغ 11.188.939 و سنة 2011 و المقدرة بمبلغ 3.200.663 الخسارة المرحلة التي عرفتھا السنة المالية 2015 مؤلفة من الخسائر السابقة المرحلة بقيمة (13.436.442) (3.679.040+9.757.401) متضمن جزء العجز من السنة المالية 2010 (3.367.040) و الذي لا يمكن ترحيله إلى ما بعد السنة المالية 2014 وفقاً في المادة 147 من الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

2. يمثل مبلغ 528.819,00 دج (السنة المالية 2017) تصحيحاً للخسارة المرحلة التي تم تطبيقها على الميزانية الجبائية.

3. التصويبات المدرجة على النتيجة الضريبية للسنة المالية 2013 تمت وفقاً لأحكام المادة 41 من قانون الإجراءات الجبائية.

3. دراسة الضريبة على الدخل الإجمالي و حقوق الطابع:

مراقبة الضريبة على الدخل الإجمالي، الأجر و حقوق الطابع، لم تظهر أي تجاوز أو تلاعب محاسبي يذكر.

الضرائب المفروضة: IMPOSITIONS

بعد القيام بالتحقيقات الواجبة نقدم فيما يلي الضرائب الواجبة الدفع:

1. الضريبة على أرباح الشركات:

يبلغ معدل ضريبة الدخل على أرباح الشركات المطبقة 19٪ للسنتين الماليتين 2016 و 2017، وفقا للمادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. وتقترن الحقوق المستدعاة بعقوبات ضريبية لعدم كفاية التصريح و هذا طبقا للمادة 193-01 من نفس القانون.

الجدول رقم (03-12): الغرامات الناتجة عن عدم كفاية التصريح بالضريبة على أرباح الشركات

الوحدة (دج)

Désignation	2016	2017
Résultat fiscal reconnu	39 874 328	20 286 701
(-) Déductions en cascade TAP	-	169 184
Résultat fiscal taxable	39 874 328	20 117 517
Résultat fiscal déclaré	949 430	2 779 897
Rehaussement sur résultat	38 924 898	17 337 620
Taux IBS	19 %	19 %
Droits simples	7 576 122	3 822 328
Droits déclarés	180 392	528 180
Droits rappelés	7 395 731	3 294 148
Pénalités (25%)	1 848 933	823 537
Total à payer	9 244 663	4 117 685

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس بناء على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل التحقيق

2. الضريبة على الدخل الإجمالي/الدخل من رأس المال المنقول:

تكنم الزيادة على النتيجة من تصحيح تقلبات الإنتاج المخزن، رسوم الإيجار و الاهتلاكات، وكونها رسوم لا تؤدي إلى أي Désinvestissement هذه الأخيرة لن تكون خاضعة للضريبة على IRG / RCM على أنها دخل موزع بشكل غير منتظم.

3. الرسم على النشاط المهني:

معدل الضريبة على النشاط المهني هو 2% على حجم المبيعات المحقق و 1% بدون تخفيض (sans bénéfice de réfaction) اعتباراً من أوت 2015 (المواد من 217 إلى 222 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة). الحقوق الناتجة عن رقم الأعمال الغير مصرح به تخضع لغرامات و ذلك تطبيقاً للمادة 193-1 من نفس القانون بمعنى سنة 2014 يتم تطبيق غرامة ب 2 % أما سنة 2017 فيتم تطبيق غرامة 1% على رقم الأعمال الغير مصرح به.

الجدول رقم (03-13): الغرامات الناتجة عن عدم دفع الرسم على النشاط المهني لرقم الأعمال

الوحدة (دج)

Exercice	2014	2017
Chiffre d'affaires dissimulé الغير مصرح به	3 706 632,48	16 918 365
Taux	2%	1%
Droits simples الحقوق العادية	74 132,65	169 183,65
Taux pénalités	15%	15%
Pénalités	11 119,90	25 377,55
Total du	85 252,55	194 561,20

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس بناء على ملف المؤسسة محل التحقيق.

4. الرسم على القيمة المضافة:

بخصوص الرسم على القيمة المضافة فيقدر بنسبة 17 % على رقم الأعمال المحقق بالنسبة لسنة 2014 وبنسبة 19 % لسنة 2017 (المادة 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال)، الحقوق الناتجة عن عدم كفاية التصريح تخضع للغرامات المنصوص عليها في المادة 116-1 من نفس القانون.

الجدول رقم (03-14): الغرامات الناتجة عن عدم كفاية التصريح بالرسم على القيمة المضافة

الوحدة (دج)

Exercice	2014	2017
Chiffre d'affaires dissimulé	3 706 632,48	16 918 365
Taux	17%	19%
Droits simples	630 128	3 214 489
Taux pénalités	25%	25%
Pénalités (25%)	157 532	803 622
Total du	787 659	4 018 112

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس بناء على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل التحقيق

ثانيا: دراسة حالة المؤسسة الثانية

المكلف بالضريبة الثاني في دراستنا و الذي كان محل تحقيق محاسبي هو مؤسسة ذات مسؤولية محدودة (SARL) (ETB) مختصة في "أشغال البناء" وتخص السنوات 2014، 2015، 2016، 2017.

I. الوضعية الجبائية للمكلف الثاني:

قبل الشروع في أي عملية تحقيق من طرف المراجعين الجبائيين يتوجب أولا معرفة الوضعية الجبائية للمكلف، و عليه بالنظر لطبيعة نشاط المؤسسة و طبيعتها القانونية، فهي تخضع للضرائب والرسوم التالية:

1/ الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة:

بالنسبة لعنصر الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإن المؤسسة محل الدراسة تخضع:

♦ للضريبة على الدخل الإجمالي للمداخل المحققة وفقا لمتطلبات المواد 01 و 11 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

♦ للرسم على النشاط المهني بمعدل 2% (من جانفي 2013 إلى جوان 2015) و بخصم 25%

(ابتداء من جويلية 2015) على قيمة رقم الأعمال المحقق (المستلم encaissement)، (المواد

217 إلى 224 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة).

♦ الضريبة على الدخل الإجمالي فيما يتعلق بالأجور (المواد 01-75، 01-129، و 02-130 من

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة).

2/ حقوق الطابع:

حقوق الطابع على قيمة المبيعات المفوترة و المسددة نقدا (المادة 100 من قانون الطابع).

3/ الرسوم على رقم الأعمال:

تخضع هذه المؤسسة للرسم على القيمة المضافة بقيمة 07% و 17% على قيمة رقم الأعمال المحقق (المستلم) (المادة 21 و 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال).

4/ الرسم على التكوين المهني المتواصل و الضريبة التدريبية:

الضريبة على التكوين المهني المتواصل (TFPC)، الضريبة التدريبية (TD)، و هذا تماشيا مع متطلبات القانون رقم 97-02 المؤرخ ب 1997/12/31.

II. فحص المحاسبة:

عند الانتهاء من التعرف على الوضعية الجبائية للمكلف و فهم كل الالتزامات التي تطرأ عليه تأتي مرحلة فحص المحاسبة، خلال هذه المرحلة يتم التحقق في بادئ الأمر من وجود كل الدفاتر القانونية والثانوية لدى المكلف و التي تمثلت لديه في:

1. الدفاتر القانونية: Livres légaux

و المتمثلة في:

- ♦ دفتر اليومية مختوم و موقع من طرف محكمة بومرداس في 2009/08/05، و المتضمن 47 ورقة.
- ♦ دفتر الجرد مختوم و موقع من طرف محكمة بومرداس في 2009/08/05، و المتضمن 48 ورقة.
- ♦ دفتر الأجور مختوم و موقع من طرف محكمة بومرداس في 2009/08/05، و المتضمن 47 ورقة، يحتوي على التسجيلات من 2007 إلى 2016.
- ♦ دفتر أجور ثاني مختوم و موقع من طرف محكمة بومرداس في 2017/07/20، و المتضمن 47 ورقة، يحتوي على التسجيلات من جانفي 2017.
- ♦ دفتر الأستاذ متضمن الحسابات العامة و الثانوية.

2. الدفاتر الثانوية: Journaux et livres auxiliaires

و المتمثلة في:

- ♦ دفتر المشتريات للسنوات 2012-2016.
- ♦ دفتر المبيعات (Travaux) للسنوات 2012-2016.
- ♦ دفتر النقدية للسنوات 2012-2016.

- ◆ دفتر الحساب البنكي (BEA) للسنوات 2012-2016.
- ◆ دفتر العمليات المختلفة للسنوات 2012-2016.
- ◆ ميزان المراجعة للحسابات الرئيسية للسنوات 2012-2016.

3. وثائق أخرى مقدمة:

- ◆ فواتير الشراء للسنوات 2012-2016.
- ◆ فواتير البيع (situations de travaux) للسنوات 2012-2016.
- ◆ كشوف الحسابات البنكية للسنوات 2012-2016.
- ◆ نسخ من التصريحات الشهرية للضرائب (série G50) للسنوات 2012-2016.
- ◆ نسخ من التصريحات للضمان الاجتماعي للسنوات 2013-2016.
- ◆ نسخ من التصريحات السنوية للقوائم المالية للسنوات 2012-2016.

كل الدفاتر و الوثائق السابقة الذكر تدخل ضمن متطلبات إجراء التحقيق و فحص محاسبة المكلف.

III. التحقيق المحاسبي في محاسبة المكلف الثاني: (مع تحليل كل عملية)

خلال التحقيق في محاسبة المكلف للأربع سنوات تم تسجيل بعض التجاوزات التي قام بها بهدف التأثير على النتيجة وبالتالي على الوعاء الضريبي مما قلل من حجم الضرائب الواجبة الدفع، وهذا ما سوف نحاول دراسته خلال هذا العنصر وتحليل طبيعة كل عملية تم القيام بها لنتمكن من تصنيفها، وهي كالآتي:

العملية الأولى:

- تباين بين رقم الأعمال المصرح به في وثيقة G50 لدفع الرسم على القيمة المضافة ورقم الأعمال المصرح به لدفع الرسم على النشاط المهني؛

تحليل العملية:

عند تصريح المؤسسة بمبيعاتها فإنه من المفترض أن يكون رقم الأعمال المصرح به لدفع الرسم على القيمة المضافة، هو نفسه رقم الأعمال المصرح به لدفع الرسم على النشاط المهني، إلا أن التحقيق المحاسبي أظهر عكس ذلك، فالمؤسسة محل التحقيق قامت بالتحايل في فواتير البيع و إخفاء جزء من رقم أعمالها حتى تقلل من حجم الوعاء الضريبي.

العملية الثانية:

- العثور على فاتورة تم استرجاع الرسم على القيمة المضافة فيها رغم أن التسديد تم نقداً؛

تحليل العملية:

عند قيام المؤسسة بتسديد قيمة فاتورة ما نقداً فإنها تفقد الحق في إسترجاع الرسم على القيمة المضافة مثلما تنص عليه القوانين الجبائية المعمول بها، إلا أن ملف المؤسسة محل التحقيق أظهر عكس ذلك حيث قامت باسترجاع قيمة ضريبة ليست من حقها.

العملية الثالثة:

- استرجاع الرسم على القيمة المضافة لفاتورة تم تسديدها نقداً، و قيمتها تفوق 100000 دج (المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال)؛

تحليل العملية:

نفس التقنية مع العملية السابقة.

العملية الرابعة:

- عدم تبرير المساهمات المسجلة سنة 2013 بقيمة 19500000 دج؛

تحليل العملية:

قامت المؤسسة بتسجيل مساهمات قيمتها 19500000 دج دون تقديم أية تبريرات عن مصدرها.

العملية الخامسة:

- وجود العديد من المصاريف المتعلقة بالسنوات (2011-2012) مسجلة محاسبياً سنة 2013

تحليل العملية:

العملية عبارة عن تحايل محاسبي قامت به المؤسسة بهدف تضخيم حساب المصاريف لسنة 2013 وتخفيض النتيجة، و ذلك من خلال إلحاق مصاريف خاصة بسنوات أخرى و هي 2011 و 2012.

العملية السادسة:

- وجود فرق بين قيمة فاتورة شراء بين ما هو مسجل لدى المكلف و بين ما صرح به المورد.

تحليل العملية:

قامت المؤسسة بتسجيل فاتورة مشتريات بقيمة تختلف عن ما صرح به المورد التابع لمديرية الضرائب لولاية بويرة.

العملية السابعة:

- معلومات واردة من مديرية الضرائب لولاية المدية تفيد أن عدة فواتير شراء و فواتير مناوله قدمها المكلف تحتوي على تجاوزات خطيرة، التفاصيل في الجدول التالي:

- Fournisseur: **S. Tayeb**, quincaillerie, cité des jardins – MEDEA.
G. Nouredine, vente en gros de matériaux de construction, Djouab – MEDEA.

فواتير هاذين الموردين لم يتم التعرف عليهم أو تأكيدهم من طرف المصالح الجبائية لولاية المدية، فحسب المعلومات الواردة فإنهم موردين مجهولين إطلاقا (مؤسسات وهمية) و ليسو محصيلين من طرف الإدارة الجبائية لولاية المدية.

- Fournisseur: **L. Fateh**
Location de matériels et engins pour bâtiment et travaux publics (**Activité sur facture**) Souagui – MEDEA.

بخصوص هذا المكلف و المحصى تحت الرقم التعريفي الموجود على الفاتورة على أساس أن نشاطه هو كراء المعدات و الرافعات للبناء و الأشغال العمومية، في حقيقة الأمر نشاطه الحقيقي هو تجارة الجملة للمواد الغذائية، و بالتالي النشاط الوارد على الفاتورة ليس له أساس من الصحة.

العملية الثامنة:

معلومات واردة لمصالح الإدارة الضريبية من عدة مؤسسات بنكية، تثبت أن عدة إشعارات avis de débit (reçus de versements d'espèces) المقدمة من طرف المكلف للمحققين لتبرير تسديدات الموردين، واسترجاع الرسم على القيمة المضافة على المشتريات، مغشوشة و مزورة (Falsifiés).
تفاصيل هذه الإشعارات في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03-15): تفاصيل الإشعارات

الوحدة (دج)

Référence des factures		Fournisseur	Montant TTC	N° Bordereau de versement			
				N°	Date	Banque	
03/2012 30/09/2012	du	B. Rachid	5.000.000,00	0048257	20/11/2012	CPA Bouira	
01/2012 31/07/2012	du	B. Rachid	5.000.000,00	0048238	20/11/2012	CPA Bouira	
02/2012 28/08/2012	du						
15/2012 26/06/2012	du	G.Noureddine	3.985.020,00	0415521	23/12/2012	CPA Bouira	
06/2012 25/05/2012	du	G. Noureddine	3.451.500,00	0415478	23/12/2012	CPA Bouira	
28/2012 25/06/2012	du	N. Aissa	5.885.100,00	0416012	27/12/2012	CPA Bouira	
18/2012 30/04/2012	du	N.Aissa	3.650.400,00	0415978	27/12/2012	CPA Bouira	
23/2012 05/05/2012	du	B. Ahmed	4.317.300,00	0415521	24/12/2012	CPA Bouira	
45/2012 05/05/2012	du	S. Ahmed	4.822.740,00	0415839	26/12/2012	CPA Bouira	
24/2012 31/08/2012	du	G.Noureddine	3.744.000,00	741263	04/12/2012	BEA Rouiba	(1)
29/2012 15/09/2012	du	G. Noureddine	3.346.200,00	741263	23/12/2012	BEA Rouiba	(1)
35/2012 30/10/2012	du	N. Aissa	5.066.100,00	89413	04/12/2012	BEA Agha	(1)
32/2012 21/10/2012	du	N. Aissa	4.761.900,00	73874	18/10/2012	BEA Agha	(1)
47/2016 03/05/2016	du	H. Bachir	4.548.960,00	96426	25/07/2016	BEA Agha	(2)
48/2016 31/05/2016	du	H.Bachir	2.018.250,00	96413	25/07/2016	BEA Agha	(2)
35/2016 10/04/2016	du	H. Bachir	5.243.940,00	96493	25/07/2016	BEA Agha	(2)
387/2016 25/11/2016	du	T. SEDDIKI	2.787.525,00	89433	08/12/2016	BEA Agha	(2)
172/2015 01/06/2015	du	L. Fatah	3.088.800,00	70576	02/08/2015	BEA Agha	
01/2016 30/11/2016	du	H. Bachir	6.879.600,00	89479	06/12/2016	BEA Agha	(3)
02/2016 30/11/2016	du	H. Bachir	5.503.680,00	89681	08/12/2016	BEA Agha	(3)
03/2016 30/11/2016	du	H. Bachir	2.751.840,00	87619	07/12/2016	BEA Agha	(3)

- (1) Factures pour lesquelles la TVA n'a pas été récupérée au cours de la période contrôlée.
- (2) Factures pour lesquelles la TVA a été récupérée suivant la déclaration G50 du mois de mai 2017.
- (3) Factures pour lesquelles la TVA a été récupérée suivant la déclaration G50 du mois de juin 2017.

المصدر: وثائق المؤسسة.

العملية التاسعة:

خزينة سالبة مسجلة سنة 2015.

العملية العاشرة:

إيرادات معلقة في انتظار التخصيص بقيمة 686218.05 دج، الرصيد لا يزال موجودا بتاريخ 2016/12/31.

تحليل العملية:

قامت المؤسسة بتسجيل إيرادات في حساباتها إلا أن مصدر هذه الأخيرة لا يزال مجهولا حيث لم تحدد بعد وجهتها.

العملية الحادي عشر:

عدم دفع الضريبة التدريبية La taxe d'apprentissage لسنة 2015.

تحليل العملية:

هذا يعتبر تهرب صريح من طرف المؤسسة من خلال عدم دفع الضريبة التدريبية و التي هي من حق خزينة الدولة.

الخلاصة:

في ضوء ما تم اكتشافه أثناء عملية التحقيق المحاسبي في محاسبة هذا المكلف، الإدارة الجبائية لم تقبل التصريحات المقدمة خلال السنوات 2012 إلى 2016، وعليه سيتم تصحيح ذلك وفقا لمتطلبات المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية.

التقويمات والتصحيحات:

1. إعادة تقدير رقم الأعمال:

بعد الأعمال التحايلية التي قامت بها المؤسسة محل الدراسة في محاسبتها لإظهار وضعيتها المالية بغير صورتها الحقيقية من خلال تخفيض أرقام الأعمال المصرح بها خلال سنوات التحقيق، تم إعادة تقدير رقم الأعمال من خلال تصحيحه كما يلي:

(أ). **المقبوضات:** أرقام الأعمال المقبوضة الغير مصرح بها كرقم أعمال لدفع الرسم على النشاط المهني، يتم تصحيحها على النحو التالي:

الجدول رقم (03-16): أرقام الأعمال المقبوضة الغير مصرح بها كرقم أعمال لدفع الرسم على النشاط

المهني

الوحدة (دج)

السنة	2013	2014	2015	2016
رقم الأعمال المقبوض المصرح به للـ TVA	54 010 289	40 077 169	68 429 512	48 540 260
رقم الأعمال المقبوض المصرح به للـ TAP	19 121 796	4 102 063	13 073 679	30 756 564
رقم الأعمال المقبوض الغير مصرح به للـ TAP	34 888 493	35 975 106	55 355 833	17 783 696

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس بناء على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل التحقيق

(ب). **الفوترة:** تم تصحيح أرقام الأعمال للسنوات 2014 و 2015، من خلال إضافة رقم الأعمال المحدد من خلال المشتريات غير المصرح بها سنة 2014، والرصيد المدين للصندوق لسنة 2015، كالتالي:

الجدول رقم (03-17): رقم الأعمال المعاد تشكيله

الوحدة (دج)

Désignation	Montant
Achats recoupement en HT	24 821 095,00
Achats déclarés en HT المشتريات المصرح بها خارج الرسم	5 847 073,00
Achats dissimulés en HT المشتريات المخففة خارج الرسم	18 974 022,00
Coefficient de Valeur Ajoutée معامل الرسم على القيمة المضافة	2,36
Chiffre d'Affaires reconstitué رقم الأعمال المعاد تشكيله (تكوينه)	44 778 691,00

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس بناء على الوثائق

المقدمة من طرف المؤسسة محل التحقيق

ملاحظة: معامل الرسم على القيمة المضافة المطبق، و المستخرج من قائمة المركز المالي الخاصة بالمؤسسة كالتالي:

$$2,36 = 16.023.709,00 / 37.751.560,00 = (\text{القيمة المضافة} / \text{القيمة المدفوعة})$$

ج). تفاصيل الصندوق المدين:

الجدول رقم (03-18): تفاصيل الصندوق المدين

الوحدة (دج)

Désignation	Montant
Réouverture au 01/01/2015	1 879 041,00
Alimentations de caisse du 01.01 au 30/11/2015 تغذية الخزينة من 01.01 إلى 30/11/2015	38 666 000,00
Dépenses caisse du 01/01 au 30/11/2015	43 137 327,00
Solde de la caisse au 30/11/2015 en TTC	(2 592 286,00)
Montant de la caisse créditrice en HT	(2 215 629,00)

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس بناء على الوثائق

المقدمة من طرف المؤسسة محل التحقيق

الجدول رقم (19-03): رقم الأعمال الإجمالي

Année		2014	2015
Chiffre d'affaires déclaré	رقم الأعمال المصرح به	37 751 560,00	54 349 280,00
Chiffre d'affaires dissimulé	□ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □	44 778 691,00	2 215 629,00
Chiffre d'affaires reconnu	□ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □	82 530 251,00	56 564 909,00

2. تصحيح نتيجة المؤسسة:

الجدول رقم (20-03): تفاصيل فواتير المورد الغير محصى من طرف مصلحة الضرائب للمدية

Date Facture	N° Facture	Fournisseur	Montant Hors Taxe	Observation
25/05/12	06	G.Noureddine	2 950 000,00	Contribuable non recensé et inconnu par les services des impôts de MEDEA. (Les Factures numéro 19 et 21 n'ont pas été présentées à ce jour)
26/06/12	15		3 406 000,00	
31/08/12	24		3 200 000,00	
15/09/12	29		2 860 000,00	
15/07/12	19		2 920 000,00	
30/07/12	21		2 420 000,00	
Total à réintégrer en 2012			17 756 000,00	

154

و منه فإن النتيجة المخفاة تظهر في الجدول الموالي:

الجدول رقم (21-03): النتيجة المخفاة

الوحدة (دج)

Année	2012	2013	2014	2015	2016
Résultat déclaré النتيجة المصرح بها	5 212 981,00	5 267 538,00	1 508 336,00	2 994 195,00	3 922 471,00
Chiffre d'affaires dissimulé النتيجة المخفاة	-	-	44 778 691,00	2 215 629,00	-
(-) Consommation accordée	-	-	18 974 022,00	-	-
Charges à réintégrer المصاريف المضافة	17 756 000,00	822 611,00	-	2 640 000,00	4 288 500,00
Recettes en instance d'affectation المدفوعات المستحقة	-	-	-	-	686 218,00
Apports non justifiés مساهمات غير مبررة	-	19 500 000,00	-	-	-
Résultat Reconnu النتيجة بعد التصحيح	22 968 981,00	25 590 149,00	27 313 005,00	7 849 824,00	8 897 189,00
Résultat Dissimulé النتيجة المخفاة	17 756 000,00	20 322 611,00	25 804 669,00	4 855 629,00	4 974 718,00

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس بناء على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل التحقيق

في ظل غياب مبرر لأصل المساهمات، المسجلة محاسبيا في الجانب المدين لحساب الصندوق، بقيمتي 8.500.000,00 دج و 11.000.000,00 دج، (بتاريخ 2013/01/02)، و بالتالي يتم اعتبارهم كدخل، و يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي.

(3). دراسة الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور:

مراقبة الضريبة على الدخل الإجمالي، الأجور و حقوق الطابع، لم تظهر أي تجاوز أو تلاعب محاسبي يذكر.

4. دراسة الرسم على القيمة المضافة:

الجدول رقم (03-22): المبلغ الإجمالي للدفع بخصوص الرسم على القيمة المضافة
الوحدة (دج)

Année	2012	2014	2015	2016
CA dissimulé	-	44 778 691,00	2 215 629,00	-
Droits simples 17% الحقوق العادية	-	7 612 377,00	376 656,00	-
TVA/Achat rejetée	5 972 155,00	-	448 800,00	-
Total des droits simples إجمالي الحقوق العادية				14 409 988,00
Précompte détenu au 31/12/2016				7 527 802,00
Droits dus				6 882 186,00
Amende (100%) (100%)				6 882 186,00
Total à payer				13 764 372,00

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس بناء على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل التحقيق

ثالثا: دراسة حالة العينة الثالثة

المكلف بالضريبة الثالث في دراستنا و الذي كان محل تحقيق محاسبي هو مؤسسة ذات مسؤولية محدودة (SARL)، مختصة في "تصميم و تصنيع المسابح , Conception et réalisation de piscines, traitement de l'eau et service après vente ولاية وتخص السنوات 2014، 2015، 2016، 2017 للضرائب والرسوم التالية:

I. الوضعية الجبائية للمكلف الثالث:

قبل الشروع في أي عملية تحقيق من طرف المراجعين الجبائيين يتوجب أولا معرفة الوضعية الجبائية للمكلف، و عليه بالنظر لطبيعة نشاط المؤسسة، و بناء على الطبيعة القانونية لها، فهي تخضع للضرائب والرسوم التالية:

1/ الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة:

بالنسبة لعنصر الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإن المؤسسة محل الدراسة تخضع:

♦ للضريبة على أرباح الشركات بمعدل 19% بالنسبة لسنة 2013، و معدل 23% بالنسبة لسنة 2014، 2015، 2016.

♦ للرسم على النشاط المهني بمعدل 2% على قيمة رقم الأعمال المحقق و الخدمات المصرح بها وفقا للمادة 217 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

- ♦ الضريبة على الدخل الإجمالي فيما يتعلق بمدخيل المساهمين بمعدل 10% للسنوات من 2013 إلى 2016 و هذا بتطبيق تعليمات قانون المالية لسنة 2008 و تماشيا مع المواد 09 إلى 11، و 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- ♦ الضريبة على الدخل الإجمالي فيما يتعلق بمجمل الأجور المقدمة للموظفين (المواد 66، إلى 76، و 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة).

2/ حقوق الطابع:

المؤسسة ملزمة أيضا بدفع حقوق الطابع على قيمة الخدمات المفوترة و المسددة نقدا و هذا طبقا المادة 100 من قانون الطابع).

3/ الرسوم على رقم الأعمال:

تخضع هذه المؤسسة للرسم على القيمة المضافة بقيمة 17% على قيمة رقم الأعمال المحقق خلال السنوات الخاضعة للتحقيق و هذا وفقا للمواد من 02 إلى 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

II. فحص المحاسبة:

عند الانتهاء من التعرف على الوضعية الجبائية للمكلف و فهم كل الالتزامات الواجبة عليه تأتي مرحلة فحص المحاسبة، خلال هذه المرحلة يتم التحقق في بادئ الأمر من وجود كل الدفاتر القانونية والثانوية لدى المكلف و التي تمثلت لديه في:

1. الدفاتر القانونية: Livres légaux

و المتمثلة في:

- ♦ دفتر اليومية.
- ♦ دفتر الجرد.
- ♦ دفتر الأجور.
- ♦ □□□□ □□□□.

2. الدفاتر الثانوية : Journaux et livres auxiliaires

و المتمثلة في:

- ♦ دفتر المشتريات للسنوات 2014-2017.
- ♦ دفتر المبيعات للسنوات 2014-2017.

- ◆ دفتر النقدية للسنوات 2014-2017.
- ◆ دفتر الحساب البنكي (BEA) للسنوات 2014-2017.
- ◆ دفتر العمليات المختلفة للسنوات 2014-2017.
- ◆ دفتر المنتوجات المخزنة للسنوات 2014-2017.
- ◆ دفتر الأجور للسنوات 2014-2017.
- ◆ ميزان المراجعة للحسابات الرئيسية للسنوات 2014-2017.

3. وثائق أخرى مقدمة:

- ◆ فواتير الشراء للسنوات 2014-2017.
- ◆ فواتير البيع للسنوات 2014-2017.
- ◆ فواتير المصاريف للسنوات 2013-2016.
- ◆ فواتير الاستثمارات للسنوات 2014-2017، و كذا للفترة المتقدمة.
- ◆ كشوف الحسابات البنكية للسنوات 2014-2017.
- ◆ نسخ من التصريحات الشهرية للضرائب (série G50) للسنوات 2014-2017.
- ◆ نسخ من التصريحات السنوية للقوائم المالية للسنوات 2014-2017.

كل الدفاتر و الوثائق السابقة الذكر تدخل ضمن متطلبات إجراء التحقيق و فحص محاسبة المكلف.

III. التحقيق المحاسبي في محاسبة المكلف الثالث: (مع تحليل كل عملية)

خلال التحقيق في محاسبة المكلف للأربع سنوات تم تسجيل بعض التجاوزات التي قام بها بهدف التأثير على النتيجة و بالتالي على الوعاء الضريبي مما قلل من حجم الضرائب الواجبة الدفع، و هذا ما سوف نحاول دراسته خلال هذا العنصر و تحليل طبيعة كل عملية تم القيام بها لنتمكن من تصنيفها، وهي كالآتي:

العملية الأولى:

- عدم التوافق بين رصيد حساب الزبائن و تسبيقات الزبائن بين ما هو مصرح به في الميزانية وبين الرصيد الموجود في ميزان المراجعة، و أيضا بين الميزانية الختامية لسنة 2013 والميزانية الافتتاحية لسنة 2014.

العملية الثانية:

- رصيد زبائن دائن غير عادي، و كذا رصيد موردين مدين (رصيد غير منطقي)، تم اكتشافهم ضمن ميزان المراجعة لسنة 2013.

العملية الثالثة:

- تسبيقات للموردين مسجلة ضمن عدة حسابات مثل 404 و 409 و 2013.

العملية الرابعة:

خلل في التسجيل المحاسبي لعدة مقبوضات موجودة ضمن الحساب الجاري البريدي لسنة 2013 منها بـ 553143 غير مسجل محاسبيا و غير مبرر لحد اليوم، غير أن

تحليل العملية:

قامت المؤسسة بإخفاء جزء من رقم أعمالها من خلال عدم التسجيل المحاسبي لعدة مقبوضات، وهذا قصد التأثير على النتيجة النهائية وبالتالي على قيمة الوعاء الضريبي إضافة إلى عدم دفعها للرسوم الناشئة عن رقم الأعمال كالرسم على القيمة المضافة وكذا على الرسم على النشاط المهني.

العملية الخامسة:

- عدم التسجيل المحاسبي لعدة فواتير بيع لسنة 2013 بمبلغ إجمالي متراكم قدره 3 724 744 دج.

تحليل العملية:

قامت المؤسسة بعدم التصريح بعدة فواتير بيع لسنة 2013 و التي تم تقديرها بـ 3 724 744 دج، و هذا ما يؤثر على نتيجة المؤسسة و كذا على الرسوم المفروض دفعها على رقم الأعمال محقق، و عليه فإن رقم الأعمال الغير مسجل محاسبيا سيخضع لغرامات من حيث الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني، الرسم على أرباح الشركات، و كذا الضريبة على الدخل الإجمالي.

العملية السادسة:

عدم التصريح بفاتورة بيع بقيمة 809250 دج خارج الرسم، وعدم كفاية التصريح بفاتورة البيع رقم 7 بقيمة 1250569 دج خارج الرسم، خلال السنة المالية 2013، والتي خضعت للتسجيل المحاسبي

لتسوية حساب 411، وعليه سيخضع رقم الأعمال للضريبة على أرباح الشركات وكذا على الضريبة على الدخل الإجمالي.

العملية الثامنة:

- مقبوضات غير مصرح بها على وثيقة التصريح الشهري G50.

تحليل العملية:

العملية الثامنة عبارة عن مقبوضات قامت المؤسسة باستلامها إلا أنها لم تصرح بها في وثيقة التصريح الشهري G50، و عليه سيخضع هذا الفرق لغرامات تتعلق بالرسم على القيمة المضافة و كذا الرسم على النشاط المهني.

العملية التاسعة:

- تباين بين رقم الأعمال المصرح على G50 الخاص بالرسم على القيمة المضافة و الفرق بينه وبين الرسم على النشاط المهني.

تحليل العملية:

تبين خلال عملية التحقيق أن هناك فرق بين رقم الأعمال المصرح به على وثيقة G50 الخاص بالرسم على القيمة المضافة و ذلك المصرح به بخصوص الرسم على النشاط المهني كون أن الرسم على النشاط المهني يخص البلدية المتواجد بها المشروع و بالتالي تختلف المفتشيات المكلفة باستقبال التصريحات على رقم الأعمال الخاصة بالرسم على النشاط المهني، قدر هذا الفرق بـ 28 536 637 دج.

الخلاصة:

كانت نتيجة التحقيق في محاسبة هذا المكلف هي رفض التصريحات الجبائية للمكلف للأربع سنوات نتيجة التجاوزات التي اكتشفت أثناء عملية التحقيق المحاسبي.

3/ الرسوم على رقم الأعمال:

تخضع هذه المؤسسة للرسم على القيمة المضافة بقيمة 17% على قيمة رقم الأعمال للسنوات 2015 و 2016 و نسبة 19% لسنة 2017 على قيمة رقم الأعمال (المادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال).

4/ الرسم على التكوين المهني المتواصل و الضريبة التدريبية:

الضريبة على التكوين المهني المتواصل (TFPC)، الضريبة التدريبية (TD)، و هذا تماشيا مع متطلبات القانون رقم 97-02 المؤرخ ب 1997/12/31.

II. فحص المحاسبة:

عند الانتهاء من التعرف على الوضعية الجبائية للمكلف و فهم كل الالتزامات التي تطرأ عليه تأتي مرحلة فحص المحاسبة، خلال هذه المرحلة يتم التحقق في بادئ الأمر من وجود كل الدفاتر القانونية والثانوية لدى المكلف و التي تمثلت لديه في:

1. الدفاتر القانونية: Livres obligatoires

و المتمثلة في:

- ♦ دفتر اليومية ممضي من طرف محكمة روية بتاريخ 2012/05/27، يحتوي على 96 ورقة.
- ♦ دفتر الجرد ممضي من طرف محكمة روية بتاريخ 2012/05/27، يحتوي على 96 ورقة.
- ♦ دفتر الأجور ممضي من طرف محكمة روية بتاريخ 2012/05/27، يحتوي على 96 ورقة.
- ♦ دفتر أجور ثاني ممضي من طرف محكمة روية بتاريخ 2015/05/04، يحتوي على 96 ورقة.
- ♦ □□□□ □□□□ للحسابات العامة و الثانوية لسنة 2014.

2. الدفاتر الثانوية: Journaux et livres auxiliaires

و المتمثلة في:

- ♦ دفتر المشتريات للسنوات 2014 ل 2017.
- ♦ دفتر المبيعات للسنوات 2014 ل 2017.
- ♦ دفتر النقدية للسنوات 2014 ل 2017.
- ♦ دفتر الحساب البنكي (BEA) للسنوات 2014 ل 2017.
- ♦ دفتر العمليات المختلفة للسنوات 2014 ل 2017.

♦ ميزان المراجعة للحسابات الرئيسية و الثانوية للسنوات 2014 ل 2017.

3. وثائق أخرى مقدمة:

♦ فواتير الشراء للسنوات 2014 ل 2017.

♦ فواتير البيع للسنوات للسنوات 2014 ل 2017.

♦ فواتير المصاريف للسنوات 2014 ل 2017.

♦ فواتير الاستثمارات للسنوات 2014 ل 2017، و كذا للفترة المتقادمة.

♦ كشوف الحسابات البنكية للسنوات 2014 ل 2017.

♦ نسخ من التصريحات الشهرية للضمان الاجتماعي (série G50) للسنوات 2014 ل 2017.

♦ نسخ من التصريحات الشهرية للضرائب (série G50) للسنوات 2014 ل 2017.

♦ نسخ من التصريحات السنوية للقوائم المالية للسنوات 2014 ل 2017.

كل الدفاتر و الوثائق السابقة الذكر تدخل ضمن متطلبات إجراء التحقيق و فحص محاسبة المكلف.

III. التحقيق المحاسبي في محاسبة المكلف الرابع: (مع تحليل كل عملية)

خلال التحقيق في محاسبة المكلف تم تسجيل بعض التجاوزات التي قام بها بهدف التأثير على النتيجة و بالتالي على الوعاء الضريبي مما قلل من حجم الضرائب الواجبة الدفع، و هذا ما سوف نحاول دراسته خلال هذا العنصر و تحليل طبيعة كل عملية تم القيام بها لنتمكن من تصنيفها، وهي كالاتي:

العملية الأولى:

- استرجاع الرسم على القيمة المضافة دون وجه حق.

تحليل العملية:

قامت المؤسسة بعملية استرجاع قيمة الرسم على القيمة المضافة على عدة مشتريات تم تسديدها نقدا، في حين أن عملية الاسترجاع غير مرخصة في حالة الدفع نقدا و هذا طبقا للمادتين 30 و 41 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

العملية الثانية:

- التسجيل المحاسبي لفاتورة شراء لا تعود للمؤسسة، فاتورة شراء خارج الاستغلال، و فاتورة أخرى تعود لسنة 2012.

تحليل العملية:

- بهدف تضخيم المصاريف قامت المؤسسة بالتسجيل المحاسبي لمجموعة فواتير شراء غير قانونية، ويتعلق الأمر بفاتورة شراء لا تعود أصلا للمؤسسة محل التحقيق، فاتورة ثانية خارج الإستغلال، و أخرى قديمة تعود لسنة 2012 و لا تخص السنة المالية المسجلة بها.

العملية الثالثة:

- التسجيل المحاسبي في حساب الاستهلاك لفاتورة شراء (معفاة من الرسم على القيمة المضافة) موجهة للتثبيات الجارية (Immobilisations en cours).

العملية الرابعة:

- عدم إحترام سقف إهلاك السيارات السياحية المقدر بـ 1000000 دج (المادة 141-03 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة)

العملية الخامسة:

- عدم التصريح بالرسم على التكوين المهني و رسم التمهين و عدم دفعها.

تحليل العملية:

- ينص القانون 97-02 الصادر بـ 31.12.1997، على وجوب التصريح بالرسم على التكوين المهني و رسم التمهين و دفعهم لمصلحة الضرائب، إلا أن المكلف لم يقم بذلك و هو ما يعتبره المشرع تهرب صريح من الضرائب.

الخلاصة:

- في ضوء ما تم إكتشافه، كانت نتيجة التحقيق في محاسبة هذا المكلف هي رفض التصريحات الجبائية للأربع سنوات، هذه التجاوزات سيتم تصحيحها وفقا للإجراء التناقصي لإعادة التقييم تماشيا مع متطلبات المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية.

التقويمات و التصحيحات:

1. تصحيح النتيجة:

تم تصحيح النتيجة بإضافة الرسوم المعلنة غير القابلة للخصم، والتي تكون تفاصيلها كما يلي:
أ. الاهتلاكات:

يبلغ سقف الاهتلاك لمركبات الركاب المرخصة بـ 1,000,000 دينار جزائري ، وفقاً لأحكام المادة 141-3 من قانون الضرائب المباشرة والضرائب المماثلة (CIDTA)

الجدول رقم (03-23): الفرق بين الاهتلاك المطبق و الإهلاك المسموح به

الوحدة (دج)

Désignation	Date d'acquisition تاريخ الاقتناء	Valeur d'acquisition قيمة الاقتناء	Amortissement appliqué الاهتلاك المطبق	Amortissement autorisé الاهتلاك المسموح به	Différence à réintégrer الفرق بين الاهتلاك المطبق و الإهلاك المسموح به
Citron C3 1.6 HDI	03/01/2013	1 655 000.00	331 000.00	200 000.00	131 000.00
Renault	12/11/2012	1 827 500.00	365 500.00	200 000.00	165 500.00
Polo 1.4 essence 85 CH	Année 2013	6 754 000.00	1 349 000.00	1 000 000.00	349 000.00
Nouvelle PASSAT 2.0 TDI 140 CH	24/04/2013	3 399 000.00	679 800.00	200 000.00	479 800.00
Total amortissement à réintégrer					1 125 300.00

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بناء على وثائق المؤسسة

ب. المشتريات الغير قابلة للخصم:

الجدول رقم (03-24): المشتريات الغير قابلة للخصم

الوحدة (دج)

البيان	البيان	البيان
Facture n°81 du 07/12/2014	EURL CP IMPORT EXPORT	945 984.70
Facture n°153 du 27/12/2014	SARL SALAMA TRADING	8 953 221.00
Facture n°452 du 01/05/2014	SARL EUROPANNEAUX	2 349 600.00
Facture n°114 du 02/09/2012	SNC FAMESID	265 200.00
Achats à réintégrer		12 514 005.70

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بناء على وثائق المؤسسة

- الفاتورة رقم 81 لـ EURL CP IMPORT EXPORT تم رفضها من طرف الإدارة الجبائية كونها لا تعود للمؤسسة. (Facture libellée au nom de la EURL A N S).
- الفاتورة رقم 153 لـ SARL SALAMA TRADING تم رفضها من طرف الإدارة الجبائية كونها تخص مشتريات خارج استغلال ونشاط المؤسسة (أكسسوار سيارات)؛
- الفاتورة رقم 452 لـ SARL EUROPANNEAUX تم رفضها من طرف الإدارة الجبائية كون هذه العملية تم القيام بها من خلال شهادة شراء خالية من الرسم القيمة المضافة (Attestation d'achat en franchise de TVA) في إطار l'ANDI موجهة للإنشاءات في قيد الانجاز و عليه كان من المفترض تسجيلها في حساب Immobilisations en cours وليس في حساب المصاريف؛
- الفاتورة رقم 114 لـ SNC FAMESID تم رفضها كونه (بين السنوات) (Non respect du principe comptable et fiscal de séparation des exercices).

2. حوصلة الإضافات:

الجدول رقم (03-25): حوصلة الإضافات

الوحدة (دج)

المبلغ Montant	Récapitulation des réintégrations حوصلة الإضافات
1.125.300,00	Amortissements non déductible الإهلاكات المضافة
12.514.005,00	Achats non déductible المشتريات المضافة
13.639.305,00	Total des réintégrations

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية استنادا على ملف المؤسسة محل التحقيق

حوصلة النتائج:

الجدول رقم (03-26): حوصلة النتائج

البيان	المبلغ Montant
Résultat déclaré النتيجة المصرح بها	18 674 640.00
Charges à réintégrer	13 639 305.00
Résultat reconnu النتيجة	32 313 945.00
Rehaussement sur résultat الزيادة على النتيجة	13 639 305.00

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية استنادا على ملف المؤسسة محل التحقيق

3. دراسة الضريبة على الدخل الإجمالي و حقوق الطابع:

مراقبة الضريبة على الدخل الإجمالي - الأجور و حقوق الطابع لم تظهر أي تجاوز أو تلاعب محاسبي يذكر.

4. دراسة الرسم على القيمة المضافة على المشتريات:

بتطبيق أحكام المادتين 30 و 41 من قانون الضريبة على رقم الأعمال، سيتم تذكيركم بقيمة الرسم على القيمة المضافة على المشتريات التي أثرت على العديد من الفواتير، حيث تم استرجاعها دون وجه حق. تفاصيل هذه الفواتير كما يلي:

الجدول رقم (03-27): الرسم على القيمة المضافة على المشتريات

الوحدة (دج)

البيان Désignation	Nom du fournisseur الاسم التجاري	Montant HT المبلغ قبل الضريبة	TVA	Mois de récupération
Facture n°81 du 07/12/2014	EURL CP IMPORT EXPORT	954 984,70	160 817,40	Déc 14
Facture n°153 du 27/12/2014	SARL SALAMA TRADING	8 953 221,00	1 522 047,57	Déc 14
Facture n°21 du 21/12/2013	TMR CHENNOUF	6 330 000,00	1 076 100,00	Jan 14
Total TVA à réintégrer			2 758 964,97	

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية استنادا على ملف المؤسسة محل التحقيق.

- سبب رفض الفاتورتين رقم 81 و 153، تم شرحهم في العنصر السابق و بالتالي الرسم على قيمة مشتريات هاذين الفاتورتين سيتم رفض استرجاعهم و هذا وفقا لمتطلبات المادة 41 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

- الفاتورة رقم 21 للمورد TMR CHENNOUF تتعلق بفاتورة نقل لم يتم تسديدها، وبالتالي الرسم على القيمة المضافة لهذه الفاتورة سيتم إعادة فرضها و هذا تماشيا مع نص المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

5. التحصيلات : IMPOSITIONS

1.5. الرسم على القيمة المضافة:

الجدول رقم (28-03): الغرامات الناتجة عن الرسم على القيمة المضافة

الوحدة (دج)

البيان	المبلغ
TVA sur achats à reverser	2 758 964,00
Montant pénalité 25%	689 741,00
Total à payer	3 448 705,00

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية استنادا على ملف المؤسسة محل التحقيق

- تخضع الحقوق المستردة للغرامات الجبائية بموجب المادة 116 من نفس القانون. (قانون الرسم على رقم الأعمال).

2.5. الضريبة على أرباح الشركات:

الجدول رقم (29-03): الضريبة على أرباح الشركات

الوحدة (دج)

البيان	المبلغ
Résultat reconnu	32 313 945,00
Résultat déclaré	18 674 640,00
Rehaussement sur résultat	13 639 305,00
Droits simples	7 432 207,00
Droits constatés	4 295 167, 00
Droits à payer	3 137 040,00
Montant pénalité 25%	784 260,00
Total à payer	3 921 300,00

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس بناء على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل التحقيق.

3.5. الضريبة على الدخل الإجمالي: (عوائد الأسهم أو الحصص الاجتماعية و العوائد المماثلة)

الزيادة في النتيجة الصافية IBS يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي باعتباره دخل غير موزع

بصفة منتظمة على المساهمين، وذلك وفقا لأحكام المادة 46 من C.I.D.T.A.

الجدول رقم (30-03): الضريبة على الدخل الإجمالي

الوحدة (دج)

البيان	المبلغ
Rehaussement sur résultat	13 639 305,00
(-) Rehaussement non imposable	3 740 100,00
(-) IBS correspondant	2 276 817,00
Rehaussement sur résultat net	7 622 388,00
Taux IRG	10%
Droits simples	762 238,00
Pénalité 25%	190 559,00
Total à payer	952 797,00

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس بناء على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل التحقيق

الزيادة في النتيجة الغير خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي مكونة من: الإهلاكات، مصاريف السنوات السابقة إضافة إلى فاتورة الاستثمار المسجلة محاسبيا كمصاريف.

يتم احتساب الضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل 10 % كما هو منصوص في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والضرائب المماثلة. تخضع الحقوق المستردة للعقوبات الضريبية، وفقاً لأحكام المادة 193 من نفس القانون.

4.5. الرسم على التكوين المهني المتواصل و الضريبة التدريبية:

بتطبيق المادتين 55 و 56 من القانون رقم 97-02 المؤرخ 31 ديسمبر 1997 و كذلك أحكام المراسيم التنفيذية رقم 98-149 بتاريخ 13.05.1998 ورقم 09-262 بتاريخ 24.08.2009 يجب أن يخضع إجمالي الرواتب (كتلة الأجور) إلى الرسم على التكوين المهني المتواصل بمعدل 01٪، بالإضافة إلى الضريبة التدريبية بنسبة 01٪ أيضاً.

تخضع الحقوق المستردة للغرامات الضريبية بموجب المادة 193 من نفس القانون.

- الرسم على التكوين المهني المتواصل:

الجدول رقم (31-03): الرسم على التكوين المهني

البيان	المبلغ
Base imposable	8 905 960,00
Droits simples 1%	89 059,00
Pénalités 25%	22 264,00
Total à payer	111 323,00

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس بناء على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل التحقيق.

- الضريبة التدريبية:

الجدول رقم (32-03): الضريبة التدريبية

البيان	المبلغ
Base imposable	8 905 960,00
Droits simples 1%	89 059,00
Pénalités 25%	22 264,00
Total à payer	111 323,00

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس بناء على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل التحقيق.

هذا فيما يخص المحاسبة الخاصة بسنة 2014 و التي تم التحقيق فيها بصفة فردية حتى لا ينطبق عليها مبدأ التقادم.

و فيما يلي نذكر التقنيات المكتشفة في إطار المراجعة الجبائية و الخاصة بمحاسبة السنوات من 2015 إلى 2017:

العملية الأولى:

عدم الامتثال لمبدأ استقلالية السنوات المالية وإلحاق الأعباء بالإيرادات، كما هو منصوص في المادتين 6 و 12 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 بتاريخ 2008/26/05 الذي يطبق أحكام القانون رقم 07-11 (المتضمن للنظام المحاسبي والمالي)،

العملية الثانية:

التسجيل المحاسبي لأعباء خارج الإستغلال.

العملية الثالثة:

عدم الامتثال لسقف إهلاك السيارات السياحية وهو 1.000.000 دينار جزائري (المادة 141-3 من قانون الضرائب المباشرة والضرائب المماثلة) ،

العملية الرابعة:

تطبيق الإعفاء الضريبي المقدم في إطار L'andi على كل رقم الأعمال المحقق رغم أن قرار ANDI يتعلق فقط بنشاط "طلاء ومعالجة المعادن". دون الأنشطة الأخرى الخاضعة للضريبة، فرقم الأعمال الناتج عن النشاط غير معفى من الضرائب.

العملية الخامسة:

استرجاع قيمة الرسم على القيمة المضافة على مشتريات لا يجوز خصمها بموجب المادة 41 من قانون ضريبة المبيعات.

العملية السادسة:

تطبيق معدل الرسم على القيمة المضافة خلال السنة المالية 2017 بنسبة 17% بدلاً من 19%.

العملية السابعة:

عدم التصريح بالرسم على التكوين المهني و رسم التمهين و عدم دفعها.

الخلاصة:

في ضوء ما سبق و في ظل المخالفات المذكورة أعلاه، لا يمكن لإدارة الضرائب قبول التصريحات الخاصة بالسنوات من 2015 إلى 2017. وبالتالي سيتم تصحيحها وفقاً لإجراء التعديل المتناقض، وفقاً لأحكام المادة 42 من قانون الإجراءات الضريبية.

التصويبات:

1. رقم الأعمال:

تم تصحيح قيمة رقم الأعمال المصرح به لسنة 2016، بإضافة الضمانات الغير مسجلة محاسبيا في الحساب 70، بالنسبة لرقم الأعمال للسنوات 2015 و 2017 يتم الاحتفاظ بهما إلى حين ظهور معطيات جديدة.

الجدول رقم (03-33): الزيادة في رقم الأعمال

الوحدة (دج)

2016	Année
936 927 879,00	رقم الأعمال المصرح به خارج الرسم Chiffre d'affaires déclaré HT
5 064 497,00	الضمانات الغير مسجلة محاسبيا Retenues de garantie non comptabilisées HT
941 992 376,00	Chiffre d'affaires reconnu
5 064 497,00	الزيادة في رقم الأعمال Rehaussement sur chiffre d'affaires

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المؤسسة.

بالإضافة إلى ذلك، فإن فحص الإقرارات الضريبية يظهر تطبيق الإعفاء، في مسائل معدل الربح السنوي، على إجمالي قيمة المبيعات المحققة أو أن قرار منح المزايا الضريبية ANDI (تاريخ الدخول في عمل في 2015/11/01) تتعلق فقط بنشاط "طلاء ومعالجة المعادن". دون الأنشطة الأخرى لا يزال خاضعا للضريبة بموجب شروط القانون العام. تبدو هكذا:

ملخص المبيعات الخاضعة للرسم على النشاط المهني:

الجدول رقم (03-34): ملخص المبيعات الخاضعة للرسم على النشاط المهني

الوحدة (دج)

السنوات	2015	2016	2017
رقم أعمال مفوتر لم يستفد من الإعفاء	268463808.00	131891461.00	72082017.00
(-) رقم الأعمال الغير خاضع للرسم على النشاط المهني	769795.00	1300000.00	13164767.00
(+) رقم الأعمال المفوتر سنة 2014 و المستلم سنة 2015 لا يستفيد من الإعفاء	31592192.00	-	-
رقم الأعمال الخاضع لـ 01 %	37248854.00	109030734.50	15556314.00
رقم الأعمال الخاضع لـ 02 %	262037351.98	21560726.80	43361027.59

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على معطيات المؤسسة.

ملاحظة:

- رقم الأعمال الغير خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي، هو رقم أعمال فواتير خدمات النقل الغير مقبوضة بعد، و كذا الفاتورة رقم 2017/831 المصرح بها في وثيقة G50 لشهر جانفي 2018.
- تفصيل (détail) رقم الأعمال الغير مستفيد من الإعفاء المفوتر في 2014، و المقبوض سنة 2015 والمصرح به في وثيقة G50 لسنة 2015 هو كالتالي:

الجدول رقم (35-03): رقم الأعمال الغير مستفيد من الإعفاء المفوتر سنة 2014

الوحدة (دج)

N° facture	Nom du client	Montant HT
233/2014	FCC CONS	317 520.00
077/2014	BEN ACEUR	3 819 000.00
208/2014	SAL SARE	273 000.00
211/2014	SOCOR	2 020 000.00
223/2014	PETRO	380 000.00
224/2014	PETRO	1 106 400.00
225/2014	PETRO	320 800.00
134/2014	AMINA WAY	1 555 000.00
168/2014	ESPLOIT AGR	250 000.00
052/2014	SPA BENAMA	925 000.00
065/2014	AVN VAUGNERY	5 640 000.00
143/2014	GESI	7 949 172.00
151/2014	T-FILTRANS	256 000.00
232/2014	S-LE INFERAT	6 570 300.00
232/2014	S-LE INFERAT	210 000.00
Total		31 592 192.00

المصدر: معطيات المؤسسة محل التحقيق.

- رقم الأعمال الناتج عن نشاط الإنتاج خاضعة للرسم على النشاط المهني بمعدل 01%، باستثناء المفوترة قبل شهر جويلية 2015 و التي تخضع لمعدل 02%.
- رقم الأعمال الناتج عن النشاطات الأخرى (بيع و خدمات) خاضعة للرسم على النشاط المهني بمعدل 02%.

2). النتائج:

تم تصحيح النتائج بالإضافة إلى تلك المعلنة، الإيرادات الغير خاضعة للضريبة والمصاريف غير القابلة للخصم جبائيا، والتي تكون تفاصيلها كما يلي:

الجدول رقم (36-03): حوصلة الإضافات

الوحدة (دج)

البيان	2015	2016	2017
Retenues de garanties مخصصات الإهلاك الغير قابلة للخصم	-	5 064 497,10	-
Annuité d'amortissement non déductible مخصصات الإهلاك الغير قابلة للخصم	1 276 400,01	1 293 716,67	2 949 200,00
Charges des exercices antérieurs مخصصات الإهلاك الغير قابلة للخصم	4 660 304,00	1 941 860,00	506 318,55
Charges hors exploitation مخصصات الإهلاك الغير قابلة للخصم	1 538 400,00	-	-
	7 475 104,01	8 300 073,77	3 455 518,55

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس.

بخصوص مبلغ 5 064 497,10 دج الخاص بالضمانات المحتجزة على فواتير البيع و التي لم يتم تسجيلها محاسبيا كرقم أعمال بهدف تخفيض النتيجة، يتم إضافتهم عند إعادة تقدير رقم الأعمال، تفاصيل تلك الفواتير في الجدول الموالي:

الجدول رقم (37-03): عدم التصريح بالضمانات المحتجزة كرقم أعمال

الوحدة (دج)

المبلغ خارج الرسم HT	التاريخ Date	فاتورة رقم Facture n°
941 154,20	31/05/2016	495/2016
1 836 668,90	31/07/2016	591/2016
2 286 674,00	30/09/2016	756/2016
5 064 497,10		Total

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على معطيات المؤسسة

أما بخصوص مبلغ الإهلاكات الغير قابلة للخصم، فكما ذكرنا سابقا فإن سقف الإهلاك لمركبات الركاب المرخصة بـ 1.000.000 دينار جزائري، وفقا لأحكام المادة 141-3 من قانون الضرائب المباشرة والضرائب المماثلة (CIDTA)، و عليه توضح الجداول الموالية الإهلاكات الغير مسموح بها من طرغ الإدارة الجبائية و التي يجب إضافتها للنتيجة الجبائية:

الجدول رقم (38-03): الإهلاكات الغير مسموح بها من طرف الإدارة الجبائية
سنة 2015

2015					
Désignation	Date d'acquisition	Valeur d'acquisition	Amortissement pratiqué	Amortissement autorisé	Différence à réintégrer
Renault	12/11/2012	1 827 500,00	365 500,00	200 000,00	165 500,00
Citroën	03/01/2013	1 655 000,00	331 000,00	200 000,00	131 000,00
Volkswagen polo	19/04/2013	1 349 000,00	269 800,00	200 000,00	69 800,00
Volkswagen polo	19/04/2013	1 349 000,00	269 800,00	200 000,00	69 800,00
Volkswagen polo	19/04/2013	1 349 000,00	269 800,00	200 000,00	69 800,00
Volkswagen polo	05/06/2013	1 349 000,00	269 800,00	200 000,00	69 800,00
Volkswagen polo *	19/04/2013	1 349 000,00	134 900,00	100 000,00	34 900,00
Volkswagen Pasat	19/04/2013	3 399 000,00	679 800,00	200 000,00	479 800,00
Volkswagen polo	17/02/2015	1 279 000,00	213 166,67	166 666,67	46 500,00
Volkswagen polo	17/02/2015	1 279 000,00	213 166,67	166 666,67	46 500,00
Volkswagen polo	17/02/2015	1 279 000,00	213 166,67	166 666,67	46 500,00
Volkswagen polo	17/02/2015	1 279 000,00	213 166,67	166 666,67	46 500,00
Total			3 443 066,68	2 166 666,67	1 276 400,01

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بناء على وثائق المؤسسة

سنة 2016:

2016					
Désignation	Date d'acquisition	Valeur d'acquisition	Amortissement pratiqué	Amortissement autorisé	Différence à réintégrer
Renault	12/11/2012	1 827 500,00	365 500,00	200 000,00	165 500,00
Citroën	03/01/2013	1 655 000,00	331 000,00	200 000,00	131 000,00
Volkswagen polo	19/04/2013	1 349 000,00	269 800,00	200 000,00	69 800,00
Volkswagen polo	19/04/2013	1 349 000,00	269 800,00	200 000,00	69 800,00
Volkswagen polo	19/04/2013	1 349 000,00	269 800,00	200 000,00	69 800,00
Volkswagen polo	05/06/2013	1 349 000,00	269 800,00	200 000,00	69 800,00
Volkswagen Pasat	19/04/2013	3 399 000,00	679 800,00	200 000,00	479 800,00
Volkswagen polo	17/02/2015	1 279 000,00	255 800,00	200 000,00	55 800,00
Volkswagen polo	17/02/2015	1 279 000,00	255 800,00	200 000,00	55 800,00
Volkswagen polo	17/02/2015	1 279 000,00	255 800,00	200 000,00	55 800,00
Volkswagen polo	17/02/2015	1 279 000,00	255 800,00	200 000,00	55 800,00
Renault Expression	22/11/2016	1 450 500,00	24 175,00	16 666,67	7 508,33
Renault Expression	23/11/2016	1 450 500,00	24 175,00	16 666,67	7 508,33
Total			3 527 050,00	2 233 333,33	1 293 716 ,67

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بناء على وثائق المؤسسة

سنة 2017

2017						
Désignation	Date d'acquisition	Valeur d'acquisition	Amortissement pratiqué	Amortissement autorisé	Différence à réintégrer	Observation
Renault	12/11/2012	1 827 500,00	365 500,00	200 000,00	165 500,00	
Citroën	03/01/2013	1 655 000,00	331 000,00	200 000,00	131 000,00	
Volkswagen polo	19/04/2013	1 349 000,00	269 800,00	200 000,00	69 800,00	
Volkswagen polo	19/04/2013	1 349 000,00	269 800,00	200 000,00	69 800,00	
Volkswagen polo	19/04/2013	1 349 000,00	269 800,00	200 000,00	69 800,00	
Volkswagen polo	05/06/2013	1 349 000,00	269 800,00	200 000,00	69 800,00	
Volkswagen Pasat	19/04/2013	3 399 000,00	679 800,00	200 000,00	479 800,00	
Volkswagen polo	17/02/2015	1 279 000,00	255 800,00	200 000,00	55 800,00	
Volkswagen polo	17/02/2015	1 279 000,00	255 800,00	200 000,00	55 800,00	
Volkswagen polo	17/02/2015	1 279 000,00	255 800,00	200 000,00	55 800,00	
Volkswagen polo	17/02/2015	1 279 000,00	255 800,00	200 000,00	55 800,00	
Renault Expression	22/11/2016	1 450 500,00	290 100,00	200 000,00	90 100,00	
Renault Expression	23/11/2016	1 450 500,00	290 100,00	200 000,00	90 100,00	
Renault Extreme	23/03/2017	1 539 500,00	230 925,00	150 000,00	80 925,00	
Renault Essentiel	30/03/2017	1 319 500,00	197 925,00	150 000,00	47 925,00	Cédé le 17/12/17
Renault Essentiel	30/03/2017	1 319 500,00	197 925,00	83 333,33	114 591,67	Cédé le 27/08/17
Renault Essentiel	30/03/2017	1 319 500,00	197 925,00	50 000,00	147 925,00	Cédé le 22/06/17
Renault Essentiel	30/03/2017	1 319 500,00	197 925,00	33 333,33	164 591,67	Cédé le 12/06/17
Renault Essentiel	30/03/2017	1 319 500,00	197 925,00	33 333,33	164 591,67	Cédé le 08/06/17
Renault Essentiel	30/03/2017	1 319 500,00	197 925,00	150 000,00	47 925,00	Cédé en 2018
Renault Essentiel	30/03/2017	1 319 500,00	197 925,00	50 000,00	147 925,00	Cédé en 06/2017
Renault Essentiel	30/03/2017	1 319 500,00	197 925,00	50 000,00	147 925,00	Cédé en 06/2017
Renault Essentiel	30/03/2017	1 319 500,00	197 925,00	50 000,00	147 925,00	Cédé en 06/2017
Renault Essentiel	30/03/2017	1 319 500,00	197 925,00	50 000,00	147 925,00	Cédé en 06/2017
Renault Essentiel	31/05/2017	1 334 500,00	155 691,67	16 666,67	139 025,00	Cédé en 06/2017
Renault Essentiel	31/05/2017	1 334 500,00	155 691,67	16 666,67	139 025,00	Cédé en 06/2017
Total			4 058 900,00	2 600 000,00	2 949 200,00	

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بناء على وثائق المؤسسة

المطلب الثاني: دراسة حالة التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة VASFE

في هذا المطلب سنتناول نوع آخر من أنواع المراجعة الجبائية والمتمثل في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة من خلال دراسة ميدانية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس، و بما أن هذا النوع من التحقيق يخص الأشخاص الطبيعيين فقط ولا يشمل الأشخاص المعنويين مثلما تم توضيحه في الجزء النظري الخاص بأشكال المراجعة الجبائية، فإن الضريبة على الدخل الإجمالي هي الضريبة الوحيدة محل التحقيق. و عليه سنتناول في هذا المطلب دراسة حالة شخصين طبيعيين من خلال التطرق إلى الإجراءات الأولية لعملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، و كذا لسير عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

❖ الحالة الأولى الخاصة بعملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

أولاً: الإجراءات الأولية لعملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

سنحاول خلال هذا العنصر تقديم الإجراءات التي تمت بها عملية التحقيق ميدانيا من خلال إسقاط ما تم تناوله نظريا في الجزء الخاص بسير عملية المراجعة الجبائية، فبعد موافقة مديرية الضرائب لولاية بومرداس على ملف المكلف المعني بالتحقيق بعد أن ثبتت عليه بعض التعاملات المالية التي تثير شكوك حول إمكانياته المالية، تكفل رئيس مديرية الرقابة الجبائية بتنفيذ هذه المهمة من خلال توكيلها إلى عونين محققين للقيام بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، حيث شملت الفترة محل التحقيق السنوات 2013، 2014، 2015، 2016.

لتنفيذ هذه المهمة قام المحققين ببعض الإجراءات الأولية للتحضير لعملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة و التي تختلف عن إجراءات التحضير لعملية التحقيق المحاسبي، و التي كانت كالآتي:

- تم سحب الملف الجبائي الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي IRG من مفتشية الضرائب التي يتواجد في محيطها مقر سكن المكلف المعني بالتحقيق؛
- قامت الفرقة بالاطلاع على الملف فيما يخص التصريحات الضريبية على الدخل الإجمالي المقدمة من طرف المكلف؛

- تم إرسال الإشعار بالتحقيق مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة ومنحه مهلة لا تقل عن 15 يوم، وهذا طبقا للمادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية *؛
- بعدها قام أعوان التحقيق بتحليل كل مداخل ومصاريف المكلف المصرح بها الخاصة بالفترة المعنية بالتحقيق، وكل ما يتعلق بنمط حياته و معيشتة؛
- يتضمن كذلك الإشعار الأولي المدة التي يستغرقها التحقيق وهي سنة واحدة، إلا في حالة نقص المعلومات أو إذا كانت المعلومات المصرح بها خاطئة، أو في حالة اكتشاف محاولات تدليسية يمكن أن تمتد فترة التحقيق لآجال أكثر (أكثر من سنة واحدة).²

ثانيا: سير عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

بعد الانتهاء من الإجراءات الأولية لعملية التحقيق المعمق يشرع العونين المحققين في إجراءات سير التحقيق ووضع التسويات إن وجدت الخاصة بالوضعية الجبائية المصرح بها من طرف المكلف X، وذلك باعتماد المحققين على المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، وذلك بطريقة إعادة تشكيل ميزانية الإيرادات والنفقات.

أ. تحديد الإيرادات:

لتحديد الإيرادات المكلفة بالضريبة تم الأخذ بعين الاعتبار ماييلي:

_ المداخل المعترف بها (التقاعد)؛

_ أرصدة الحسابات البنكية.

الجدول رقم (03-39): تحديد إيرادات المكلف بالضريبة المعني بمهمة التحقيق المعمق
الوحدة (دج)

السنة	2013	2014	2015	2016
الإيرادات				
مداخل التقاعد	636216.60	678490.64	719349.44	739561.00
رصيد الحسابات البنكية بالعملة الأجنبية المحولة 01/01	1951616.89	39046.91	463354.05	35017.73
رصيد الحسابات البنكية بالدينار الجزائري 01/01	10434677.00	19386181.22	27938064.73	497281.46

* تم شرح هذا العنصر بالتفصيل من قبل في الجانب النظري للدراسة و سرد محتوى المادة.

² المقابلة الشخصية مع السيدة رئيسة مكتب المراجعات الجبائية بن منصور آسيا و السيدة شويرف نصيرة في المديرية الولائية للضرائب ببومرداس بتاريخ 2020/02/06.

1271860.19	29120768.22	20103718.83	13022510.49	مجموع المداخل
------------	-------------	-------------	-------------	---------------

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المكلف المعني المقدمة من طرف مديرية الضرائب لبومرداس.

ب. تحديد النفقات:

لإعادة تحديد مصاريف المكلف بالضريبة تم الأخذ بعين الاعتبار المصاريف المالية التالية:

- أرصدة الحسابات البنكية 12/31؛

- شراء قطعة أرض؛

- شراء فيلا؛

- حقوق التسجيل المدفوعة،

- رسوم الإشعار العقاري؛

- أتعاب الموثق.³

- المصاريف اليومية:

- مصاريف الأكل؛

- مصاريف اللباس؛

- مصاريف الهاتف؛

- مصاريف الكهرباء والغاز.

الجدول رقم (03-40): تحديد مصاريف المكلف الخاضع للتحقيق المعمق

السنة	2013	2014	2015	2016
المصاريف				
رصيد الحسابات بالبنكية بالعملة الأجنبية المحولة 12/31	39046.91	463354.05	35017.73	35017.73
رصيد الحسابات بالبنكية بالعملة الوطنية 12/31	19386181.28	27938064.73	497281.46	116469.12
شراء أرض	-	480600.00	-	-
شراء فيلا	-	-	85000000.00	-

³ المقابلة الشخصية مع السيدة رئيسة مكتب المراجعات الجبائية بن منصور آسيا في المديرية الولائية للضرائب ببومرداس بتاريخ 2019/04/14.

12015.00	1312500.00	-	-	حقوق التسجيل
529806.00	-	-	-	رسوم الإشهار العقاري
-	540000.00	-	-	أتعاب الموثق
284000.00	284000.00	284000.00	284000.00	المصاريف اليومية
977307.85	87668799.19	29166018.78	19709228.19	مجموع المصاريف

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لبومرداس

ج. المقارنة بين الإيرادات والمصاريف:

من خلال النتائج المذكورة سابقا المتوصل إليها من خلال عملية التحقيق، وبناء على الأحكام والقوانين المعمول بها قام المحققين بإجراء حوصلة لمجمل التغيرات المتحصل عليها وذلك بمقارنة إيرادات ومصروفات المكلف (X) واستخراج الأوقات وإعادة تقييمها، كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (03-41): إجراء عملية المقارنة بين المداخل والمصاريف المصرح بها

البيان	2013	2014	2015	2016
المداخل المعترف بها (التقاعد)	636216.60	678490.64	719349.44	739561.00
رصيد الحسابات البنكية في 01/01	12386293.89	19425228.19	28401418.78	532299.19
مجموع المداخل (1)	13022510.49	20103718.83	29120768.22	1271860.19
رصيد الحسابات البنكية 12/31	19425288.19	28401418.78	532299.19	151486.85
شراء أرض	-	480600.00	-	-
شراء فيلا	-	-	85000000.00	-
حقوق التسجيل	-	-	1312500.00	12015.00
رسوم الإشهار العقاري	-	-	-	529806.00
أتعاب الموثق	-	-	540000.00	-
المصاريف اليومية	284000.00	284000.00	284000.00	284000.00
مجموع المصاريف (2)	19709228.19	29166018.78	87668799.19	977307.85
الرصيد (1)-(2)	(-) 6686171.70	(-) 9062299.95	(-) 59548030.97	(+) 294552.34

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لبومرداس

نلاحظ من خلال الجدول وجود مداخيل غير المصرح بها وذلك في السنوات 2013، 2014، 2015 فالرصيد السابق يعني أن مصاريف المكلف (X) فاقت مداخيله المصرح بها و ذلك راجع لحدوث تهرب جبائي، حيث يجب إخضاع هذه المصاريف إلى الضريبة على الدخل الإجمالي ذلك مع تطبيق غرامات مالية طبقا للمادة 193 و 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، عندما يصرح المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس والعناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها بنسبة:

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50000 دج أو يساويه؛

- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق مبلغ 50000 دج ويقل عن مبلغ 200000 دج أو يساويه؛

- 20% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200000 دج.

نستنتج من نص المادة السابقة الذكر أنه يتم فرض نسبة الغرامات 25% على جميع السنوات 2013، 2014، 2015 على المداخيل غير المصرح بها من طرف المكلف (X) الموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (03-42): تطبيق الغرامات على المداخيل غير المصرح بها من طرف المكلف (X)

السنة	2013	2014	2015
الدخل المخفي	6686717.00	9062299.00	58548030.00
الدخل المصرح به	-	-	-
الدخل المشكل	6686717.00	9062299.00	58548030.00
الحقوق العادية	2208350.00	3039804.00	20359810.00
الحق المتضمن	-	-	-
الحق المهرب	2208350.00	3039804.00	20359810.00
نسبة الغرامات	25%	25%	25%
الغرامات	552087.00	759951.00	5089952.00
إجمالي المبلغ الواجب الدفع	2760437.00	3799755.00	25449762.00

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لبومرداس

ثالثاً: نتائج ونهاية التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة

أ. نتائج التحقيق:

- بعد دراسة المسائل موضوع النزاع وقرارات الاجتماع والتحكيم مع السيد مدير الضرائب لولاية بومرداس الذي حضره المكلف (X) بتاريخ 2017/12/07 تم الاتفاق على ما يلي:
- يطلب من المكلف (X) إيداع التصريح الضريبي قبل 30 أفريل من كل سنة حسب دخل الموظفون الذين يتقاضون راتباً واحداً حسب المادة 99-01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
 - يسمح لأعوان الضرائب إجراء التحقيقات الشاملة وهذا ينطبق على المكلف لأنه لديه التزامات بموجب IRG في الجزائر حسب المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.⁴
 - يدعي المكلف بأنه مقيم جبائياً في الجزائر في 2015/12/23 وهذا تاريخ اقتناء المنزل الخاص بالمكلف ولكن قبل هذا التاريخ ولديه منزل آخر ببومرداس من 2008/04/20؛
 - يملك المكلف إرث (قطعة أرض) واقتناء قطعة أرض ثانية ويتقاضى تقاعده في الجزائر (موظف في سوناطراك)؛
 - المكلف (X) يستوفي شروط الأشخاص المقيمين جبائياً في الجزائر حسب المادة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
 - _ المكلف ملزم بتصريح دخله الإجمالي المجمع في الجزائر والخارج؛
 - _ إعلام المكلف أنه لا يوجد اتفاقية ضريبية بين الجزائر والسودان؛
 - _ فيما يتعلق بإعادة تقييم شراء الفيلا فإن القيمة التي يتم الاحتفاظ بها لإنشاء رصيد نقدي للمكلف هي القيمة التي استبعدت من خلال دراسة وضعيتك.

ب. الإشعار النهائي للوضعية الجبائية للمكلف:

بعد 40 يوم من إرسال المحضر قام هذا الأخير بإرسال إجابته إلى المديرية الولائية للضرائب لبومرداس، وبعد دراسة إجابته تبين أنه لم يقدم أدلة تفيد عكس ما توصل إليه المحققون لهذا يبقى التقييم السابق على حاله ويرسل إلى المكلف إشعار بالدفع من أجل تسوية وضعيته.

⁴ المقابلة الشخصية مع السيدة رئيسة مكتب المراجعات الجبائية بن منصور آسيا في المديرية الولائية للضرائب ببومرداس بتاريخ 2020/02/06.

❖ الحالة الثانية الخاصة بعملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

لتوضيح الرؤيا أكثر حول عملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إرتأينا دراسة حالة ثانية حتى يتسنى لنا إصدار حكم حول هذا النوع من التحقيق، المكلف محل الدراسة في الحالة الثانية خضع للتحقق من صدق المداخل المصرح بها للسنوات 2013، 2014، 2015، 2016.

هذه المهمة و غيرها من مهمات التحقيق المعمق تخضع لمنهجية محددة مثلما تم دراستها في الجانب النظري، أي بنفس مراحل العينة السابقة و عليه و تقاديا للتكرار سيتم عرض نتائج التحقيق مباشرة.

- نتائج عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف الثاني:

أ. تحديد الإيرادات:

لتحديد الإيرادات المكلفة بالضريبة تم الأخذ بعين الاعتبار مايلي:

- المقتنيات من أراضي و عقارات:

الجدول رقم (03-43): تحديد مصاريف المكلف بالضريبة المعني بالتحقيق المعمق

الوحدة (دج)

N°	السنة	Désignation البيان	Prix Retenu	مجموع المصاريف للسنة
01	2013	Lot de terrain 820 m ² (B07) DELLYS	10.660.000,00/4 = 2.665.000,00	8.007.500,00
02	2013	Lot de terrain 820 m ² (B06) DELLYS	10.660.000,00/4 = 2.665.000,00	
03	2013	Lot de terrain 446.25 m ² Dellys Est	2.677.500,00	
04	2014	Lot de terrain 330,48 m ² DELLYS	8.262.000,00/3 = 2.754.000,00	2.754.000,00
05	2015	Lot de terrain 3154 m ² DELLYS	19.370.000,00/6 = 3.228.333,00	10.728.333,00
06	2015	Lot de terrain 1900 m ² DELLYS	15.000.000,00/2 = 7.500.000,00	
07	2016	Lot de terrain 334 m ² DELLYS	6.680.000,00/3 = 2.226.666,00	2.226.666,00

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المكلف المقدمة من طرف مديرية الضرائب لبومرداس

➤ الحصة الأولى lot N°01 مقتناة في الشيوخ مع ثلاثة أشخاص آخرين، مبلغ 2.665.000,00 دج يمثل ¼ من سعر اللجنة الولائية، بتاريخ 2016/04/18.

و بالتالي يصبح السعر المعتمد 10.660.000,00 دج بدل 8.000.000,00 دج المصرح به.

➤ الحصة الثانية lot N°02 مقتناة في الشيوخ مع ثلاثة أشخاص آخرين، مبلغ 2.665.000,00 دج يمثل ¼ ربع السعر المحدد من طرف مصلحة التقييم لمديرية الضرائب لولاية بومرداس، بتاريخ 2017/09/27.

و بالتالي يصبح السعر المعتمد 10.660.000,00 دج بدل 8.000.000,00 دج المصرح به.

➤ الحصة الثالثة مقتناة من طرف المكلف وحده. مبلغ 2.677.500,00 دج يمثل المحدد من طرف مصلحة التقييم لمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

و بالتالي يصبح السعر المعتمد 2.677.500,00 دج بدل 1.918.875,00 دج المصرح به.

➤ الحصة الرابعة مقتناة في الشيوخ مع شخصين آخرين. مبلغ 2.754.000,00 دج يمثل 3/1 ثلث السعر المحدد من طرف مصلحة التقييم لمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

و بالتالي يصبح السعر المعتمد 8.262.000,00 دج بدل 4.960.000,00 دج المصرح به.

➤ الحصة الخامسة مقتناة في الشيوخ مع خمسة أشخاص آخرين، مبلغ 3.228.333,00 دج يمثل 6/1 سدس السعر المحدد من طرف مصلحة التقييم لمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

و بالتالي يصبح السعر المعتمد 19.370.000,00 دج بدل 15.000.000,00 دج المصرح به.

➤ الحصة السادسة مقتناة في الشيوخ مع شخصين آخرين. مبلغ 7.500.000,00 دج يمثل ½ السعر المصرح به من طرف المكلف. (تم أخذ نصف السعر لأن المكلف يملك قطعتين من أربع قطع الموجودة في الحصة).

➤ الحصة السابعة مقتناة في الشيوخ مع شخصين آخرين. مبلغ 2.226.666,00 دج يمثل 3/1 ثلث السعر المصرح به.

- أتعاب الموثق:

الجدول رقم (44-03): أتعاب الموثق

الوحدة (دج)

Année	Désignation	Prix déclaré	Honoraires	Observation
2013	Lot de terrain 820 m ² (B07) DELLYS	8.000.000,00/4 = 2.000.000,00	23.750,00	1/4 des honoraires
2013	Lot de terrain 820 m ² (B06) DELLYS	8.000.000,00/4 = 2.000.000,00	23.750,00	1/4 des honoraires
2013	Lot de terrain 446.25 m ² Dellys Est	1.918.875,00	34.188,00	/
Total année 2013			81.688,00	
2014	Lot de terrain 330,48 m ² DELLYS	4.960.000,00/3 = 1.653.333,00	21.533,00	1/3 des honoraires
Total année 2014			21.533,00	
2015	Lot de terrain 3154 m ² DELLYS	15.000.000,00/6 = 2.500.000,00	27.500,00	1/6 des honoraires
2015	Lot de terrain 1900 m ² DELLYS	15.000.000,00/2 = 7.500.000,00	82.500,00	1/2 des honoraires
Total année 2015			110.000,00	
2016	Lot de terrain 334 m ² DELLYS	6.680.000,00/3 = 2.226.666,00	27.266,00	1/3 des honoraires
Total année 2016			27.266,00	

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس

في ظل غياب الوثائق التي تبرر دفع مستحقات إبرام العقود عند الموثق، تم حسابه بتطبيق السلم المنصوص عليه في المرسوم التنفيذي رقم 08-243 المؤرخ بتاريخ 2008/08/03 و المحدد لأتعاب الموثق.

- حقوق التسجيل:

الجدول رقم (03-45): حقوق التسجيل

الوحدة (دج)

السنة	البيان	التمن المصرح به	قيمة الحقوق	ملاحظة
2013	Lot de terrain 820 m ² (B07) DELLYS	8.000.000,00/4 = 2.000.000,00	50.000,00	1/4 des droits
2013	Lot de terrain 820 m ² (B06) DELLYS	8.000.000,00/4 = 2.000.000,00	50.000,00	1/4 des droits
2013	Lot de terrain 446.25 m ² Dellys Est	1.918.875,00	47.971,00	/
Total année 2013			147.971,00	
2014	Lot de terrain 330,48 m ² DELLYS	4.960.000,00/3 = 1.653.333,00	41.333,00	1/3 des droits
Total année 2014			41.333,00	
2015	Lot de terrain 3154 m ² DELLYS	15.000.000,00/6 = 2.500.000,00	62.500,00	1/6 des droits
2015	Lot de terrain 1900 m ² DELLYS	15.000.000,00/2 = 7.500.000,00	187.500,00	1/2 des droits
Total année 2015			250.000,00	
2016	Lot de terrain 334 m ² DELLYS	6.680.000,00/3 = 2.226.666,00	55.666,00	1/3 des droits
Total année 2016			55.666,00	

المصدر: الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

يتعلق الأمر بحقوق التسجيل المدفوعة و المذكورة في المستندات المقدمة للإدارة الجبائية، 2.5٪ على عاتق المشتري، و 2.5٪ على عاتق البائعين.

- ضريبة الإشهار:

الجدول رقم (03-46): ضريبة الإشهار

الوحدة (دج)

تاريخ العقد	البيان	التمن المصرح به	قيمة الضريبة	ملاحظة
2013	Lot de terrain 820 m ² (B07) DELLYS	8.000.000,00/4 = 2.000.000,00	20.000,00	1/4 de la taxe
2013	Lot de terrain 820 m ² (B06) DELLYS	8.000.000,00/4 = 2.000.000,00	20.000,00	1/4 de la taxe
2013	Lot de terrain 446.25 m ²	1.918.875,00	19.188,00	/

	Dellys Est			
Total année 2013			59.188,00	
2014	Lot de terrain 330,48 m ² DELLYS	4.960.000,00/3 = 1.653.333,00	16.533,00	1/3 de la taxe
Total année 2014			16.533,00	
2015	Lot de terrain 3154 m ² DELLYS	15.000.000,00/6 = 2.500.000,00	25.000,00	1/6 de la taxe
2015	Lot de terrain 1900 m ² DELLYS	15.000.000,00/2 = 7.500.000,00	75.000,00	1/2 de la taxe
Total année 2015			100.000,00	
2016	Lot de terrain 334 m ² DELLYS	6.680.000,00/3 = 2.226.666,00	22.266,00	1/3 de la taxe
Total année 2016			22.266,00	

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ببومرداس.

يتعلق الأمر هنا بضريبة الإشهار العقاري المدفوعة من طرف المكتتبين، و المذكورة على نسخ العقود المقدمة للمحققين.

- مصاريف البناء:

من أجل تقييم مصاريف البناء، على مستوى قطعة الأرض المقدرة بـ 330.48 م² و المتواجدة بـ « Cité les jardins, Dellys »، تم الأخذ بعين الاعتبار سعر التكلفة المقدّر بـ 40.000,00 دج للمتر المربع الواحد. و هذا في ظل غياب الوثائق المبررة من طرف المكلف (فواتير شراء مواد البناء، أو أي وثائق تبرر مصاريف البناء...))

هذا السعر (40.000,00 دج للمتر المربع الواحد) منقول من طرف مهنيين في ميدان البناء (منهم مرقبين عقاريين متواجدين على مستوى ولاية بومرداس، و كذا من طرف المديرية الولائية لقطاع البناء) كما تم تقدير المصاريف كما يلي:

البناية مكونة من الطوابق التالية:

Sous-Sol :	230,00 m ²	} La superficie globale
Rez-de-chaussée :	171,47 m ²	
Entresol :	170,67 m ²	
1 ^{er} étage :	182,52 m ²	
2 ^{ème} étage :	182,52 m ²	
3 ^{ème} étage :	182,52 m ²	} est donc de 1.617,69 m ²
4 ^{ème} étage :	182,52 m ²	
5 ^{ème} étage :	182,52 m ²	
Combles :	132,95 m ²	

سعر التكلفة الوحدوي الخاص بـ Terrasses على مستوى مختلف الطوابق، تم الحصول عليه من خلال تطبيق تخفيض بنسبة 80% معترف به في قواعد تقييم المباني، ولهذا، مساحات هذه الأخيرة تم خصمها بنسبة 20% فقط.

كما تم تقييم نسبة التقدم في الإنجاز بـ 60% مثل ما تم تقديره من طرف مصلحة المقيمين. بهذه الطريقة يكون التقدير الإجمالي لتكلفة هذه البناية كما يلي:

$$1.617,69 \text{ m}^2 \times 40.000,00 \text{ DA} \times 60\% = \mathbf{38.824.560,00 \text{ DA}}$$

و عليه، المبلغ الذي يقع على المكلف هو ثلث التكلفة الإجمالية (ثمن اقتناء الأرض و البناء لثلاثة أشخاص):

$$38.824.560,00 / 3 = \mathbf{12.941.520,00 \text{ DA}}$$

سيتم توزيع هذا المبلغ بالتساوي (حسب عدد الأشهر) بين 2015.03.05 (تاريخ الحصول على رخصة البناء) و 2017.09.18 (تاريخ تدخل مصلحة التقييم المتخصصة). لذلك سيتم خصمها كما يلي:

10 mois en 2015

12 mois en 2016

(سنة غير معنية بالمراجعة الجبائية) 09 mois en 2017

Nombre total des mois : **31.**

و بالتالي، فإن متوسط تقديرات مصاريف البناء شهرياً هو:

$$12.941.520,00 \text{ DA} / 31 \text{ mois} = 417.468,39.$$

و بالتالي، فإن المصاريف التي سيتم تضمينها في الرصيد النقدي (La balance de trésorerie) للسنوات المعنية بالمراجعة الجبائية من دخل المكلف هي كما يلي:

Année 2015 : $417.468,39 \times 10 \text{ mois} = 4.174.683,00 \text{ DA}$

Année 2016 : $417.468,39 \times 12 \text{ mois} = 5.009.620,00 \text{ DA}$

- معدات النقل: Matériel roulant:

شراء سيارة من نوع Citroën Picasso لعام 2002، تم شراؤها سنة 2016 بقيمة: 800.000,00

- نفقات نمط الحياة:

نفقات نمط الحياة المحتفظ بها، تتمثل فيما يلي:

للشهر لكل فرد (فردين منذ جوان 2016)	5000 دج	نفقات الأكل :
للسنة لكل فرد (فردين منذ جوان 2016)	20000.00 دج	نفقات اللباس :
للسنة	24000.00 دج	نفقات الهاتف :
للسنة	20000.00 دج	الكهرباء و الغاز :

مما يعطينا إجمالي المصاريف السنوية كالتالي:

2013:	124.000,00 دج
2014:	124.000,00 دج
2015:	124.000,00 دج
2016:	169.000,00 دج

- نشاط صناعة القهوة:

الدخل الوحيد المعروف، يتم الحصول عليه من رقم الأعمال المعلن، خلال سنة 2016، و المقدّر بـ 400.000,00 دج، (نظام الضريبة الجزائية الوحيدة)

Revenu à retenir : $400.000,00 \times 20\% = 80.000,00 \text{ DA}$ (au titre de l'année 2016)

- وعود البيع المتخذة كموارد:

الجدول رقم (03-47): وعود البيع المتخذة كموارد

الوحدة (دج)

Date	Nom et Prénom	Montant total	2013	2015	2016
24/06/2015	B/Belkacem	3.500.000,00	/	1.750.000,00/3 = 583.333,00	875.000,00/3 = 291.666,00
24/07/2016	G.R	2.000.000,00	/	/	2.000.000,00/3 = 666.666,00
26/10/2015	K. S	2.500.000,00	/	2.500.000,00/3 = 833.333,00	/
22/09/2016	H. S	2.500.000,00	/	/	2.500.000,00/3 = 833.333,00
04/06/2015	H. O	3.000.000,00	/	3.000.000,00/4 = 750.000,00	/
20/09/2015	B.G	2.500.000,00	/	1.800.000,00/4 = 450.000,00	700.000,00/4 = 175.000,00
27/08/2015	B.R	2.500.000,00	/	2.500.000,00/4 = 625.000,00	/
26/12/2013	L.F	2.500.000,00	2.500.000,00/4 = 625.000,00	/	/
26/07/2015	G.M	2.500.000,00	/	1.750.000,00/4 = 437.500,00	750.000,00/4 = 187.500,00
21/02/2016	L.H	2.000.000,00	/	/	2.000.000,00/4 = 500.000,00
25/09/2016	B. Y	4.500.000,00	/	/	4.500.000,00/4 = 1.125.000,00
Total des quotes-parts qui vous reviennent (après partage – Indivision)			625.000,00	3.679.166,00	3.779.165,00

الحسابات البنكية:

الجدول رقم (03-48): رصيد الحساب البنكي

Désignation	2013	2014	2015	2016
Solde au 01.01 des comptes bancaires (BADR Dellys)	/	/	0,00	235.000,00
Solde au 31.12 des comptes bancaires (BADR Dellys)	/	/	235.000,00	41.400,00

المصدر:

بعد عدم إبداء أي تفسير للمبلغ المودع بقيمة 8.000.000,00 دينار جزائري بتاريخ 2015/11/10 على أصل الأموال المودعة في البنك، ثم سحبها ، و بالتالي سيتم إدراجها من طرف المراجعين نقوم بإدراجها (Dans la balance de trésorerie) كمصاريف غير مبرر لعام 2015.

II. تحديد القواعد الخاضعة للضريبة:

مما سبق ووفقاً لأحكام المادة 21 من قانون الإجراءات الضريبية ، فإن مراقبة التناسق بين الدخل المصرح به من جهة، والوضع المالي والوضع النقدي و عناصر نمط حياة من جهة أخرى (بموجب المادة 06 من قانون الضرائب المباشرة والضرائب المماثلة) ، أظهر الأرصدة التالية:

الجدول رقم (03-49): القواعد الخاضعة للضريبة

Année Disponibilités dégagées	2013	2014	2015	2016
➤ Revenu activité IFU	/	/	/	80.000,00
➤ Promesses de vente	625.000,00	/	3.679.166,00	3.779.165,00
➤ Solde banque au 01/01	/	/	/	235.000,00
TOTAL DES RESSOURCES (1)	625.000,00	0,00	3.679.166,00	4.094.165,00
A N N E E Disponibilités employées	2013	2014	2015	2016
➤ Solde banque au 31/12	/	/	235.000,00	41.400,00
➤ Dépôt occulte en banque	/	/	8.000.000,00	/
➤ Achat de matériel roulant	/	/	/	800.000,00
➤ Achat de biens immobiliers	8.007.500,00	2.754.000,00	10.728.333,00	2.226.666,00
➤ Honoraires notaire	81.688,00	21.533,00	110.000,00	27.266,00
➤ Droits d'enregistrement	147.971,00	41.333,00	250.000,00	55.666,00
➤ Taxe de publicité foncière	59.188,00	16.533,00	100.000,00	22.266,00
➤ Frais de construction	/	/	4.174.683,00	5.009.620,00
➤ Dépenses de train de vie	124.000,00	124.000,00	124.000,00	169.000,00
TOTAL DES EMPLOIS (2)	8.420.347,00	2.957.399,00	23.722.016,00	8.351.884,00
SOLDE (1) – (2)	(-) 7.795.347,00	(-) 2.957.399,00	(-) 20.042.850,00	(-) 4.257.719,00

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على معطيات الحالة المدروسة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

ستخضع الأرصدة السلبية الناتجة عن الرصيد أعلاه، سيتم إخضاعها للضريبة على الدخل الإجمالي وفقا للمقياس المعمول به، و هذا وفقا للمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. الحقوق المتهرب منها سوف تكون مصحوبة بغرامات جبائية، تطبيقا للمادة 193-01 من نفس القانون (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة).

التحصيلات : IMPOSITIONS

الجدول رقم الجدول رقم (03-50): التحصيلات (المبلغ الإجمالي للدفع)

□□ □	2013	2014	2015	2016
الدخل الخفي	7.795.347,00	2.957.399,00	20.042.850,00	4.257.719,00
الدخل المصرح به	/	/	/	/
الدخل المعاد تكوينه	7.795.347,00	2.957.399,00	20.042.850,00	4.257.719,00
الحقوق البسيطة	2.596.371,00	903.089,00	6.882.997,00	1.358.201,00
الحقوق المتهربة	2.596.371,00	903.089,00	6.882.997,00	1.358.201,00
معدل الغرامة	25%	25%	25%	25%
قيمة الغرامة	649.92,00	225.772,00	1.720.749,00	339.550,00
المبلغ الإجمالي للدفع	3.245.463,00	1.128.861,00	8.603.746,00	1.697.751,00

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الحالة المدروسة عل مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

المطلب الثالث: حوصلة عن التقنيات المحاسبية المستخدمة من طرف المؤسسات محل الدراسة للتهرب من الضرائب

نستنتج من خلال دراسة العينات السابقة أن المؤسسات محل الدراسة قامت بالعديد من الأساليب التحايلية تحت غطاء المحاسبة من خلال تسجيل عمليات محاسبية لا تعبر عن الواقع بصفة، بل الهدف منها تظليل الإدارة الضريبية و إظهار صورة غير حقيقية عن نتيجة المؤسسة و هذا من خلال التلاعب بالنتيجة وتخفيضها قصد التأثير على الوعاء الضريبي و التهرب من دفع الضرائب أحيانا، و أحيانا أخرى للتقليل منها، هذه التقنيات آلت لرفض المحاسبة من طرف المراجعين الجبائيين و القيام بالتصحيحات اللازمة في الإيرادات و المصاريف و مختلف الحسابات المتلاعب فيها قصد الوصول إلى نتيجة حقيقية و كذا فرض الغرامات اللازمة مثلما تم توضيحه في التحقيق المحاسبي قصد استرجاع حق الخزينة المتهرب منه.

وكحوصلة لما قامت به تلك المؤسسات من عمليات و تقنيات نذكر ما يلي:

❖ التقنيات المستخدمة في المؤسسة الأولى:

- التسجيل المحاسبي لمقبوضات تم استلامها من طرف زبائن ضمن حساب الشركاء (د/45) بدلا من حساب الزبائن (د/411)؛
- التسجيل المحاسبي لتسبيقات زبائن ضمن د/419 و تسجيل تعويضها بعد سنتين من الصندوق من د/53 إلى د/419؛
- تحميل تكاليف الإيجار للفترة من نوفمبر 2016 إلى نوفمبر 2017 ضمن سنة واحدة و هي 2016 بهدف تضخيم التكاليف و التأثير على الوعاء الضريبي، بدل من تحميل الشهور الخاصة بالسنة فقط؛
- تسجيل مخصصات اهتلاك سنة كاملة لمعدات تم اقتنائها خلال السنة، عوض من تحميل الشهور المتعلقة بالاهتلاك فقط؛
- عدم التسجيل المحاسبي لرقم الأعمال لفاتورة بيع؛
- تسجيل تسبيقات الزبائن في الحساب 75 نواتج استثنائية بدلا من فوترتها و تسجيلها كرقم أعمال؛
- قيمة الإنتاج المباع المسجل محاسبيا تفوق قيمة المنتوجات الخارجة من المخزن.

❖ التقنيات المستخدمة في المؤسسة الثانية:

- تباين بين رقم الأعمال المصرح به في وثيقة G50 لدفع الرسم على القيمة المضافة ورقم الأعمال المصرح به لدفع الرسم على النشاط المهني، بمعنى التحايل في فواتير البيع و إخفاء جزء من رقم الأعمال للتقليل من حجم الوعاء الضريبي؛
- إسترجاع الرسم على القيمة المضافة على فواتير تم تسديدها نقدا؛
- تسجيل مساهمات قيمتها 19500000 دج دون تقديم أية تبريرات عن مصدرها؛
- تضخيم حساب المصاريف لسنة 2013 وتخفيض النتيجة من خلال تسجيل مصاريف متعلقة بسنوات سابقة ضمن سنة 2013
- تسجيل فاتورة مشتريات بقيمة تختلف عن ما صرح به المورد؛
- التسجيل المحاسبي لفواتير وهمية (موردين مجهولين و غير محصيين من طرف الإدارة الجبائية)
- تسجيل إيرادات من مصدر مجهول؛
- عدم دفع الضريبة التدريبية La taxe d'apprentissage لسنة 2015.

❖ التقنيات المستخدمة في المؤسسة الثالثة:

- عدم التوافق بين رصيد حساب الزائن و تسبيقات الزائن بين ما هو مصرح به في الميزانية وبين الرصيد الموجود في ميزان المراجعة، و أيضا بين الميزانية الختامية لسنة 2013 والميزانية الإفتتاحية لسنة 2014؛
- رصيد زائن دائن غير عادي، و كذا رصيد موردين مدين (رصيد غير منطقي)، تم اكتشافهم ضمن ميزان المراجعة لسنة 2013؛
- تسبيقات للموردين مسجلة ضمن عدة حسابات مثل 404 و 409 خلال سنة 2013؛
- إخفاء جزء من رقم الأعمال من خلال عدم التسجيل المحاسبي لعدة مقبوضات موجودة ضمن الحساب الجاري البريدي لسنة 2013، منها مبلغ بقيمة ب 553143 دج، غير مسجل محاسبيا و غير مبرر لحد اليوم، غير أن المؤسسة تعتبره كرقم أعمال محقق ضمن السنة؛
- عدم التسجيل المحاسبي و عدم التصريح بعدة فواتير بيع لسنة 2013 بمبلغ إجمالي متراكم قدره 3 724 744 دج.

- عدم التصريح بفاتورة بيع بقيمة 809250 دج خارج الرسم، وعدم كفاية التصريح بفاتورة بيع بقيمة 1250569 دج خارج الرسم، خلال السنة المالية 2013، والتي خضعت للتسجيل المحاسبي لتسوية حساب 411.
- مقبوضات غير مصرح بها على وثيقة التصريح الشهري G50.
- تباين بين رقم الأعمال المصرح على G50 الخاص بالرسم على القيمة المضافة و ذلك المصرح به

❖ التقنيات المستخدمة في المؤسسة الرابعة:

بخصوص محاسبة المكلف لسنة 2014 تم اكتشاف ما يلي:

- استرجاع قيمة الرسم على القيمة المضافة على مشتريات تم تسديدها نقدا، في حين أن عملية الاسترجاع غير مرخصة في حالة الدفع نقدا؛
- بهدف تضخيم المصاريف قامت المؤسسة بالتسجيل المحاسبي لمجموعة فواتير شراء غير قانونية، ويتعلق الأمر بفاتورة شراء لا تعود أصلا للمؤسسة محل التحقيق، فاتورة ثانية خارج الإستغلال، وأخرى قديمة تعود لسنة 2012 و لا تخص السنة المالية المسجلة بها؛
- التسجيل المحاسبي في حساب الاستهلاك لفاتورة شراء (معفاة من الرسم على القيمة المضافة) موجهة للتثبيات الجارية (Immobilisations en cours)
- عدم إحترام سقف إهلاك السيارات السياحية المقدر بـ 1000000 دج (المادة 141-03 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة)؛

أما بخصوص محاسبة المكلف الخاصة بالسنوات 2015، 2016، و 2017 فتمثلت فيما يلي:

- عدم الامتثال لمبدأ استقلالية السنوات المالية وإلحاق الأعباء بالإيرادات؛
- التسجيل المحاسبي لأعباء خارج الإستغلال؛
- عدم الامتثال لسقف إهلاك السيارات السياحية وهو 1.000.000 دينار جزائري (المادة 141-3 من قانون الضرائب المباشرة والضرائب المماثلة)؛
- تطبيق الإعفاء الضريبي المقدم في إطار L'andi على كل رقم الأعمال المحقق رغم أن قرار ANDI يتعلق فقط بنشاط "طلاء ومعالجة المعادن". دون الأنشطة الأخرى الخاضعة للضريبة، فرقم الأعمال الناتج عن النشاط غير معفى من الضرائب؛

- استرجاع قيمة الرسم على القيمة المضافة على مشتريات لا يجوز خصمها بموجب المادة 41 من قانون ضريبة المبيعات؛
- التحايل في معدل الضريبة من خلال تطبيق معدل الرسم على القيمة المضافة خلال السنة المالية 2017 بنسبة 17% بدلاً من 19%؛
- عدم التصريح بالضمانات المحتجزة (Retenue de garantie) كرقم أعمال.

خلاصة الفصل الثالث:

جاء الفصل الثالث من هذه الدراسة مدعما و موضحا لما تم التطرق إليه نظريا حول المراجعة الجبائية ودورها في الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تتم بهدف التقليل من الوعاء الضريبي من خلال دراسة ميدانية قصد اختبار صحة الفرضيات المطروحة، تمت الدراسة على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس من خلال عينة من الملفات كنموذج للتحقيقات الجبائية، قصد حصر الممارسات التي يقوم بها المكلفون للتهرب من الضرائب و تحليل التقنيات المحاسبية المستخدمة في ذلك، تم في بادئ الأمر التعرف على المديرية، ثم وصف مختلف إجراءات مهمة المراجعة الجبائية و الوثائق المستخدمة خلال مراحلها على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس، تم أيضا القيام بمقابلة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مع المفتشين المكلفين بمهام المراجعة قصد التعرف على عملهم عن قرب، و التطرق إلى مختلف جوانب إشكاليتنا من خلال طرح جملة من الأسئلة التي تخدم موضوع بحثنا، تم استخدام تقنية المقابلة كونها التقنية الأفضل لتوفير الإجابات اللازمة لمختلف تساؤلاتنا، خاصة كونها تتم مع المعنيين بالأمر مباشرة و ووجها لوجه.

من خلال المقابلة التي تم القيام بها تم الإستنتاج أن الهدف الأساسي من تدخلات المحققين في إطار مهمة المراجعة الجبائية هو التأكد من صحة تصريحات المكلفين ومحاولة الكشف عن أي تهريات تم القيام بها. كما توصلنا إلى أن كل التلاعبات سواء كانت محاسبية أو تدليسية أو متعلقة بإعداد و شراء الفواتير يعتبرها المحققون تهريا ضريبيا دون الخوض في طبيعة التقنية المستخدمة في ذلك، كما أن اكتشاف مثل هذه المخالفات ترجع لكفاءة واجتهاد المحققين، غير أنه لا توجد أي تكوينات أو تدريبات متخصصة في مثل هذه التقنيات، كما لا تتوفر أي سياسات وإجراءات مكتوبة وواضحة تساهم في تنفيذ عملية التحقيق والكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا للمتطلبات المهنية. كما وضحت المقابلة أن التحقيق المحاسبي يمثل الآلية الأكثر استعمالا لكشف التهرب الضريبي و هو ما تم التأكد منه من خلال الدراسة الميدانية، كما وضحت لنا هذه المقابلة كيفية اختيار الملفات التي تخضع للرقابة فكل مكلف معرض للخضوع للتحقيق بعد مرور أربع سنوات من مزاوله نشاطه، إلا أن الاختيار يتم عادة عند ملاحظة بعض الشكوك في تصريحات المكلفين كعدم انسجام رقم الأعمال مع طبيعة النشاط، أو التصريح بأرقام أعمال متفاوتة جدا، و أيضا الخسارات المتكررة ، كما تم إستنتاج نقطة ضعف كبيرة على مستوى الإدارة الجبائية و التي من الممكن أن تؤثر سلبا على نتائج التحقيقات و المتمثلة في عدم توفير أية وسائل مادية للعمل فالمحققون يعملون بوسائلهم الخاصة.

و كنقطة أساسية للمقابلة محاولة معرفة مدى علم المحققين بتقنيات المحاسبة الإبداعية، فحسب قولهم فإن هذا المصطلح دخیل علیهم، لكن عند شرحنا للتقنيات المستعملة، استنتجنا أن المحققين علی علم بكل التقنيات بحكم خبرتهم فی الميدان كما يتم اعتبارها كممارسات احتيالية و تدلیسية، و تخالف المبدأ الأساسي للمحاسبة و هو إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، كما أنها تستعمل أساساً للتهرب من الضرائب.

بعد الإنتهاء من التعرف علی المديرية و نشاطها و القيام بالمقابلة مع المفتشين، إنتقلنا لاختيار عينة الدراسة الميدانية و التي تكونت من ستة مؤسسات، أربعة منها تنشط ضمن القطاع الخاص لدراسة حالة التحقيق المحاسبي، و شخصين طبيعيين لدراسة حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

تم وصف سير مهمة المراجعة الجبائية، بدءاً بالأعمال الأولية التي يقوم بها المحققون قبل التدخل الميداني علی مستوى مقر المكلف المعني بالتحقيق المحاسبي، وصولاً لمرحلة التحقيق أين يقوم المحققون بالتنقل لمقر المؤسسة للقيام بالتحقيقات اللازمة واكتشاف الحالات التي أدت إلى التهرب من الضرائب، أين يقوم المحققون بإعادة تأسيس رقم الأعمال وتشكيل رقم الأعمال المخفي والنتيجة، و إعادة احتساب كل الضرائب و الرسوم المتهرب منها و احتساب كل الغرامات اللازمة، ليقوم المحققون بتحرير التبليغات اللازمة و التي تمثل المرحلة النهائية للتحقيق أين يتم تحرير التقرير عن التحقيق المحاسبي، ويتم بذلك تحويل الملف للمفتشية لمتابعة عملية تسديد قيمة المبلغ المتهرب به والغرامات من طرف المكلف.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة دراسة الدور الذي تلعبه المراجعة الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال دراسة ميدانية على مستوى مديرية الضرائب بولاية بومرداس باعتبارها أعلى هيئة جبائية على مستوى الولاية، تم التركيز في الجانب النظري على شرح مختلف المفاهيم النظرية المتعلقة بالموضوع، والتعرض كذلك إلى العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي. أما في الجانب التطبيقي ركزت الدراسة على مختلف التقنيات التي تستعملها المؤسسات محل الدراسة من أجل التخفيض من الوعاء الضريبي.

بعد تناول الموضوع نظريا وتطبيقيا وبناء على الأهداف المسطرة للدراسة والأسئلة المطروحة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج التي قمنا بتقسيمها وفقا لتسلسل الدراسة بدء بالإجابة على الأسئلة الخاصة بالجانب النظري وصولا إلى الإجابة على الأسئلة الخاصة بالجانب التطبيقي للوصول في الأخير لاختبار الفرضيات المطروحة وإقتراح التوصيات.

نتائج الدراسة:

فيما يخص الإجابة على الأسئلة المطروحة ضمن المقدمة والخاصة بالجانب النظري، تلخص فيما يلي:

- بخصوص السؤال الأول المتمثل في أشكال وممارسات المحاسبة الإبداعية ذات الأثر الضريبي في القوائم المالية والتي تؤدي إلى تخفيض الأوعية الضريبية، فتم استخلاص أنها تختلف باختلاف نوع القائمة المالية وبنودها، أي أن لكل قائمة مالية ممارسات خاصة بها؛
- أما بخصوص مدى أهمية الجباية العادية في تمويل ميزانية الدولة، فقد التوصل إلى أن للجباية العادية دورا هاما في تمويل الإيرادات العامة للدولة الجزائرية مقارنة مع الجباية البترولية التي يمكن أن تزول بزوال البترول، فمن خلال ما تم استنتاجه من دراسة الفصل النظري بالنسبة لسنة 2020 أنها تمثل ما نسبته 48% من إجمالي الإيرادات مقارنة مع الجباية البترولية التي مثلت 34.98%، لذا يجب إيلائها أهمية كبيرة من خلال الحد من ظاهرة التهرب وزيادة التحصيل ورفع الوعي الضريبي لدى المكلف.
- أما ما يتعلق بأشكال المراجعة الجبائية المطبقة على مستوى الإدارات الجبائية في الجزائر، فقد تبين أن للمراجعة الجبائية ثلاثة أشكال تتمثل في التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، كما يعتبر التحقيق في المحاسبة أهم أشكالها.

اضافة إلى ما سبق، تم التوصل من خلال الدراسة التطبيقية إلى ما يلي:

- تكتسي المراجعة الجبائية أهمية بالغة نظرا لكون النظام الضريبي الجزائري تصريحيا، فهي تشكل الأداة القانونية في يد الإدارة الجبائية التي تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الجبائية، والعمل على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها؛
- تعمل المحاسبة الإبداعية عكس التسلسل المنطقي لإعداد المعلومات المالية، حيث تبدأ بتصميم أرقام القوائم المالية لتتلوها عملية ترتيب الحقائق المزعومة التي تدعم الأرقام المرغوبة للقوائم المالية، فهي تقوم بالتلاعب في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه وليس ما يجب أن تكون عليه؛
- تختلف أساليب المحاسبة الإبداعية باختلاف الهدف منها والظروف والفرص المتاحة أمام المؤسسة لممارستها؛
- بعد استعراض ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية يلاحظ أن كل بند من بنودها معرض للتلاعب به لتحقيق غرض معين يندرج ضمن المحاسبة الإبداعية، هذا ما يؤدي إلى إضعاف مصداقيتها وتضليل مستخدمي القوائم المالية لتحقيق أغراض معينة تخدم مصالح فئة أو أكثر دون الفئات الأخرى؛
- هناك عدة مبررات للجوء المؤسسات إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية منها تمهيد الدخل وزيادته والمحافظة على سعر سهم المؤسسة أو زيادته. إلا أن المؤسسات الجزائرية كونها غير مدرجة في البورصة، فإنها تلجأ لهذه الممارسات بغرض التلاعب الضريبي والتأثير الإيجابي على سمعة الشركة والحصول على التمويل وإخفاء بعض الالتزامات وغيرها، مما يجعل القوائم المالية لهذه الشركات عرضة لممارسات المحاسبة الإبداعية وبكل بنودها بما يتلاءم والغرض المنشود؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية لا تتوافق مع المنظور الأخلاقي، وذلك عن طريق قيام المحاسبين باستغلال الثغرات المتاحة، معتمدين في ذلك على قدراتهم الذهنية وخبرتهم المهنية، عن طريق تقديم معلومات محاسبية خاطئة وذلك لطمس الحقائق بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية خاصة الدولة (مصلحة الضرائب).

• النتائج الخاصة بالجانب التطبيقي:

أما ضمن الجانب التطبيقي فقد تم التوصل إلى النتائج التالية بخصوص الأسئلة المطروحة:

- بخصوص السؤال الخاص بالثغرات الممكن استغلالها من طرف المحاسبة الإبداعية للتهرب من الضرائب في المؤسسات الجزائرية، فقد توصلنا من خلال الدراسة الميدانية التي تم القيام بها على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس، أن أهم الثغرات تمثلت في تحميل التكاليف التي تكون على سنتين ضمن سنة واحدة كتكاليف الإيجار والتأمين، إضافة إلى تحميل مخصصات اهتلاك سنة كاملة لمعدات تم اقتنائها خلال السنة، هذا من جانب تضخيم التكاليف. أما من جانب تخفيض الإيرادات، فتقوم بتسجيل تسبيقات الزبائن ضمن حساب النواتج الاستثنائية عوض تسجيلها كرقم أعمال، كما تم الاستنتاج كذلك أن بعض العمليات المحاسبية تعتمد بشكل كبير على درجة تقدير وتوقع الأشخاص مثل تقدير فترة عمر الأصول اللازم لحساب اهتلاكها، وهذه التقديرات عادة ما يتم إنجازها داخل المؤسسة، وهنا تكون إمكانية التلاعب بتقدير عمر هذه الأصول تغيير العمر الافتراضي المستخدم في حساب الأصول الثابتة؛

- بخصوص مدى إدراك المراجعين الجبائيين لممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارس بهدف التهرب الضريبي، وهل ينظر إليها على أنها ممارسات قانونية أم احتيالية، فقد استنتجنا أنه عند ممارسة عملية التحقيق الجبائي لا يأخذ بعين الاعتبار المراجعين الجبائيين إن كان التهرب تم عن طريق تقنيات محاسبية أو عن طريق الغش وعدم التصريح، فتعتبر حسب وجهة نظرهم كلها تهرب ضريبي ينجر عنه نفس الغرامات بخصوص رقم الأعمال المخفي الذي يتم استخراجه بعد نهاية التحقيق من قبل المحققين؛

- أما بخصوص مساهمة آليات المراجعة الجبائية المطبقة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والمتمثلة في التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب، والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، فقد تم التوصل إلى أن عملية التحقيق المصوب لا تساهم بشكل كبير في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية كونها لا تختص بكل الضرائب بل تكون مصوبة نحو ضرائب معينة. أما التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وعلى الرغم من أهميته إلا أنه وسيلة منقوصة الفعالية، فهو لا يساهم في الكشف عن تلك الممارسات كونه يختص بالتحقيق في مداخل الأشخاص الطبيعيين فقط، وبالتالي في الضريبة على الدخل الإجمال IRG فقط، وهذا ما تم توضيحه من خلال المطلب الثاني من المبحث الثالث الخاص

بالدراسة الميدانية. أما التحقيق المحاسبي، فيساهم بشكل كبير في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية كونه يهتم بالتحقيق في كل الضرائب والرسوم مهما كان نوعها في فترة أربعة سنوات، كما لها دور في الحد منها من خلال فرض غرامات وزيادات على المبالغ المتهرب منها قصد ردع المكلفين ومحاولة الحد من تلك الممارسات السلبية واسترجاع ما يمكن استرجاعه لفائدة خزينة الدولة؛

- أما بخصوص توفر الإدارة الجبائية على الإمكانيات اللازمة لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، فالإجابة هي "لا"، فالإدارة الجبائية تشهد نقصا فادحا في عدد المحققين وعدم تأهيل البعض فيهم مما أثر على عدم تناسب توسع الأنشطة مع برامج التحقيق، كما أنها لا تتوفر على أبسط الإمكانيات المادية لممارسة التحقيق (المحققون يتنقلون للمؤسسات بإمكانياتهم الخاصة، إضافة إلى استعمالهم حواسيبهم الشخصية)، إضافة إلى أن المؤسسة التي يتم برمجةها قد لا يعاد برمجتها سنوات طويلة أو مدى حياتها، إضافة إلى أن عدم تحديث معايير اختيار المؤسسات القابلة للتحقيق تماشيا مع تطور تقنيات التحايل القانوني من دفع الضرائب خصوصا مع تطور التكنولوجيا وتطور المعاملات الالكترونية.

كما تم الاستنتاج أيضا من خلال الدراسة التطبيقية أن:

- مكافحة التهرب الضريبي بشتى أشكاله ليس بالأمر الهين، نظرا للتقنيات المختلفة المتبعة من طرف المكلفين بالضريبة؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية الهادفة لتخفيض النتيجة لا ينحصر أثرها على الضريبة على أرباح الشركات فقط وإنما يشمل مجل الضرائب والرسوم المقرنة بالتصريحات الشهرية مثلما تم توضيحه من خلال الحالات المدروسة بمديرية الضرائب لبومرداس بإتباع منهجية المراجعة الجبائية؛
- هناك عدة أساليب للمحاسبة الإبداعية تؤثر على النتيجة من خلال التأثير على الإيرادات والمصروفات وهذا ما يؤثر في خفض الدخل الخاضع للضريبة وبالتالي على الحصيلة الضريبية؛
- تعد المحاسبة الإبداعية كتقنية للتهرب الضريبي ونظرا للآثار السلبية التي تعود لتنامي هذه الظاهرة، تسعى الإدارة الجبائية للحد أو على الأقل التخفيف منها كونها تنتهك حق الخزينة العمومية في الحصيلة الجبائية وتعرقل نشاطات الدولة في تنفيذها لمختلف سياساتها التنموية؛
- تشكل ممارسات المحاسبة الإبداعية تحدياً كبيراً لمهنة المحاسبة وممتهنيها كونها تدخل في صلب التطبيقات والممارسات المحاسبية التي تستند إلى المبادئ والمعايير المحاسبية؛

- كما نستنتج أن ممارسات المحاسبة الإبداعية بكل أبعادها لا تعدو كونها عملية غش وتلاعب يتم فيها استخدام وتوظيف القوائم المالية لوضع وهم مضمونه أن المؤسسة في وضع مغاير عن الوضع الذي هي عليه.

❖ اختبار صحة الفرضيات:

من خلال المقدمة العامة تم تقديم خمس فرضيات سيتم التذكير بها قصد الحكم على إثباتها أو نفيها:

الفرضية الأولى:

- تتمثل الثغرات الممكن استغلالها من طرف المحاسبة الإبداعية في المرونة المتاحة في السياسات المحاسبية؛ صحيحة

الفرضية الثانية:

- ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يقوم بها المكلفين بالضريبة يتم اكتشافها من قبل المراجعين الجبائيين على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس؛ صحيحة نسبيا

فقد تبين من خلال الدراسة التطبيقية أن عملية التحقيق المحاسبي قادرة على كشف التجاوزات والتلاعبات التي يقوم بها المحاسبون قصد التلاعب بالنتيجة وتخفيض الوعاء الضريبي للتقليل من حجم الضرائب الواجبة الدفع لخزينة الدولة واسترجاع ما يمكن استرجاعه، لكن تم اضافة مصطلح نسبيا لكون أن ظاهرة التهرب الضريبي في تزايد مستمر نظرا لأن الإدارة الجبائية محدودة نوعا ما ولا تستطيع الوصول إلى كافة الخاضعين للضريبة من أجل التحقيق في محاسبتهم، إضافة إلى أنه عند برمجة مكلف ما للتحقيق من الممكن ألا تعاد برمجته أبدا أو بعد سنوات طويلة، كما أن زيادة التهرب الضريبي من الممكن أن يعود للاقتصاد الخفي الذي يعمل خارج نطاق القانون وبالتالي لا يمكن إحصاءه ومراقبتهم من طرف الإدارة الجبائية.

الفرضية الثالثة:

- تعتبر ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارس بهدف التهرب الضريبي أنها ممارسات تتم في إطار قانوني؛ خطأ

تبين من خلال الدراسة أن الهدف من تلك الممارسات هي تغيير الحقيقة وإظهار الوضعية المالية بغير صورتها الحقيقية فهي تعتبر ممارسات غير قانونية وتتدخل ضمن الممارسات الاحتيالية التي يعاقب عليها القانون الجبائي من خلال رفض المحاسبة وإصدار الغرامات.

الفرضية الرابعة:

- المراجعة الجبائية أداة في يد الإدارة الجبائية للتحقق من صحة تصريحات المكلفين وبالتالي تساهم في اكتشاف الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية وتعمل على التقليل منها عن طريق تضيق الخيارات أمام المكلفين؛ صحيحة

التذكير بالفرضية الخامسة:

- تملك الإدارة الجبائية الوسائل و الإمكانيات اللازمة لكشف مثل هذه الممارسات؛ خاطئة

❖ التوصيات:

نظرا للآثار السلبية المترتبة عن ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وبناء على النتائج السابقة، تم التوصل إلى التوصيات الآتية:

- ضرورة أن يولي المراجعين عند تنفيذ عملية التحقيق المحاسبي الاهتمام الكافي بجميع عناصر القوائم المالية للتعرف والكشف على كافة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها من خلال تجربتهم في الميدان؛
- نظرا لما تم استنتاجه من أهمية للجباية العادية في تمويل إيرادات الدولة فإنه يجب إيلائها أهمية كبيرة من خلال الحد من ظاهرة التهرب وزيادة التحصيل ورفع الوعي الضريبي لدى المكلف؛
- تشديد الرقابة وفرض إجراءات ردية على المؤسسات التي يثبت تورطها في اللجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في الدخول الخاضعة للضريبة لغرض التهرب الضريبي؛
- إصدار تشريعات صارمة تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتلزم الإدارة التقيد بأخلاقيات المهنة؛

- ضرورة التركيز أثناء تكوين المختصين في مجال المحاسبة على الجانب الأخلاقي قصد رفع مستوى الالتزامات الأخلاقية لدى طلاب المحاسبة للحد من وقوع المحاسبين في التقنيات غير اللائقة والتي منها ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- ضرورة الاهتمام بنشر الوعي والحس الضريبي لدى المكلفين وهذا كي تتجسد فيهم روح التعاون وضرورة مساهمة الضرائب في التنمية الوطنية، وهذا من خلال وسائل الإعلام ومواقع التواصل الاجتماعي.

و بهذا نكون قد أتينا إلى نهاية هذه الدراسة التي نرجو أن نكون قد وفقنا فيها إلى حد ما في الإجابة عما طرحناه من تساؤلات، فإن كان كذلك فله الحمد والشكر، و إن لم يكن فحسبي أنني حاولت و الله الموفق إلى سواء السبيل.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:**المراجع باللغة العربية:****الكتب:**

1. أبو قحف عبد السلام، اقتصاديات الأعمال والاستثمار الدولي، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003.
2. أحمد زهير شامية، خالد شحادة الخطيب، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2005.
3. أرنيز ألفين لوبك، المراجعة: مدخل متكامل، دار المريخ، عمان الأردن، 2001.
4. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008.
5. أنيا محمود عمارة، المالية العامة: الإيرادات العامة، الطبعة الأولى، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، 2015.
6. بابكر إبراهيم الصديق، محاسبة الضرائب، الطبعة الأولى، منشورات جامعة السودان المفتوحة، السودان، 2006.
7. بوزيدة حميد، جباية المؤسسة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
8. حامد نور الدين، أثر إصلاح النظام الضريبي، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2017.
9. حسام داود، مبادئ الاقتصاد الكلي، الطبعة الثالثة، دار المسيرة، عمان الأردن، 2005.
10. حسن عمر محمد، سعد الساكني، معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان الأردن، 2014.
11. حسن محمد القاضي، الإدارة المالية العامة، الطبعة الأولى، الأكاديميون للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2014.
12. حسين عبد الجليل آل غزوي، التقارير المالية في المنشآت الصغيرة، الطبعة الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن، 2017.
13. حميد عبد الله الحرتسي، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2012.

14. خالد شحاتة الخطيب، نادبة فريد طافش، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية، دار الحامد، عمان، الأردن، 2008.
15. رانيا محمود عمارة، المالية العامة: الإيرادات العامة، الطبعة الأولى، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2015.
16. سلمان حسين الحكيم، تحليل القوائم المالية: مدخل صناعة القرارات الاستثمارية والائتمانية، دار ومؤسسة رسلان للطباعة والنشر والتوزيع، دمشق، سوريا، 2017.
17. سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات حلبى الحقوقية، دمشق، 2003.
18. شعباني لطفي، حياة المؤسسة، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2017.
19. صلاح زين الدين، الإصلاح الضريبي، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2000.
20. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد، الأردن، 2003.
21. عباس حميد يحيى التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، إدارة الأرباح، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2015.
22. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للنشر، عين مليلة الجزائر، 2012.
23. عبد الحميد عبد المطلب، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، الجزائر، 2008.
24. عبد المجيد الطيب الفار، إدارة الأرباح، الطبعة الأولى، دار جليس زمان للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2010.
25. عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
26. عطا الله احمد الحسبان، نظم المعلومات المحاسبية، دار اليازوري العلمية، عمان الأردن، 2013.
27. علي زغودود، المالية العامة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
28. عوادي مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية، مطبعة سخري، 2011.

29. فضيل كوسة، الدعوى الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
30. لقليطي الأخضر، دراسات في المالية والمحاسبة، دار حميثرا للنشر والترجمة، القاهرة، مصر، 2018.
31. مجدي أحمد السيد الجعبري، وليد ناجي الحياي، الإطار النظري للمحاسبة في ظل عمليات التجارة الإلكترونية، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان الأردن، 2017.
32. محسن حسن المعموري، مبادئ علم الاقتصاد، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2014.
33. محمد الخصاونة، المالية العامة: النظرية والتطبيق، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.
34. محمد خالد المهايبي، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، الطبعة الأولى، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2010.
35. محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للطباعة والنشر، الأردن، 2010.
36. محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
37. محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار النشر: international trade customs and invest Services(ITCIS)، الجزائر، 2010.
38. ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.
39. وسيم أبو عريش، إدارة الأرباح، دار من المحيط إلى الخليج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016.

المقالات/المجلات:

40. أمقران مصطفى، راصدي صبرينة، المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، العدد 2016/09، جامعة لونيبي علي - البلدية 02 -.
41. بتول محمد نوري مجيد، تحدي مراقب الحسابات لممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد 96، 2013.

42. بربار نور الدين، دور ممارسي المهن المحاسبية في الحد من تطبيقات المحاسبة الإبداعية ومكافحة التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 06، العدد 01.
43. بن توتة قندوز، محمد راتول، تفعيل النظام الجبائي كآلية للحد من انتشار الأنشطة غير الرسمية مقارنة على حالة الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 10، العدد 03، جامعة خميس مليانة، 2019.
44. جمانة حنظل التيمي، البطاط عدي صفاء الدين، تعارض ممارسات المحاسبة الإبداعية مع الأخلاق المهنية للمحاسبة، مجلة الاقتصادي الخليجي مركز دراسات الخليج العربي جامعة البصرة، العدد 14، العراق، 2007.
45. حمادي مليكة، موسي نصيرة، دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الكشف عن التهرب والغش الضريبي، مجلة المشكاة في الاقتصاد والتنمية والقانون، المجلد 01، العدد 06، 2017.
46. خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد الثاني، 2000.
47. خالد جمال الجعارات، دينا سليمان أبو خليفة، المحاسبة الإبداعية بين الموثوقية والتلاعب اقتراح نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 01، 2015.
48. خلادي راضية، مساهمة الرقابة الجبائية في معالجة ظاهرة التهرب الضريبي لتحقيق التنمية المستدامة في الجزائر، مجلة المستقبل الاقتصادي، مخبر مستقبل الاقتصاد الجزائري خارج المحروقات، العدد 05، ديسمبر 2017.
49. خلوفي سفيان، بوجريو عبد الرؤوف، دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المجلد 05، العدد 01، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة، جوان 2019.
50. راشدي أمين، دور التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي الجزائر، العدد 12، جوان 2017.

51. سالم بن سعيد باعجاجة، محمود البدري شاكر خليفة، أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على متخذي القرارات الاستثمارية في سوق رأس المال السعودي، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، السعودية، 2015.
52. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، 2012/2011.
53. سمية قحموش، المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد السادس، جامعة أم البواقي، ديسمبر 2016.
54. عباس ناصر سعدون، أثر مكافحة التهريب الضريبي في الحد من البطالة دراسة تحليلية في العراق، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الرابع عشر، العدد الثالث، 2017.
55. عبد الحميد مانع الصيحي، إشكالية المحاسبة الإبداعية وأثر المعايير الدولية للتقارير المالية عنها، أبحاث المؤتمر العلمي الدولي حول الإبداع والابتكار في منظمات الأعمال، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية رماح، الأردن، 2016.
56. قاسم محمد عبد الله البعاج، المحاسبة الإبداعية وأثرها في الدخول الخاضعة للضريبة، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد الرابع، العدد العاشر، 2014.
57. قاسم محمد عبد الله البعاج، المحاسبة الإبداعية وأثرها في الدخول الخاضعة للضريبة، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد الرابع، العدد العاشر، 2014.
58. لكصاسي إبراهيم، بوعزة عبد القادر، فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن مظاهر التهريب الجبائي، التكامل الاقتصادي، المجلد 04، العدد 02، أدرار، جوان 2016.
59. ليلي عبد الصاحب داخل، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 47، العراق، 2016.
60. مجبل دواي اسماعيل، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية بحث تطبيقي في أحد المصارف الحكومية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 3، العراق، 2014.
61. محمد زرقون، سليمان عتير، جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة البديل الاقتصادي، العدد 01، جوان 2014.

62. محمد فؤاد طلب، مفهوم التهرب الضريبي و أثره في المجتمع دراسة قانونية تحليلية، مجلة كلية العلوم الإسلامية، المجلد العاشر، العدد 18، 2018.
63. محمد قلي، فهيمة بلول، الرقابة الجبائية: بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 07، العدد 06، 2018.
64. مراد كواشي، جمعة شرقي، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، العدد الثاني، 2017.
65. مصطفى عوادي، نصر رحال، التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد الأول، العدد الأول، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، ديسمبر 2016.
66. مصطفى محمد جمعة أبو عمارة، ناصر خليفة عبد المولى، عبد الله بن إبراهيم المشيقح، سبل تطوير دور المراجع الداخلي للحد من الغش في القوائم المالية دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية، مركز البحوث في عمادة كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة القصيم، السعودية، 2013.
67. مغاري عبد الرحمان، شيخي بلال، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية، مجلة دراسات جبائية، العدد 02، جوان 2013.
68. منال حسين لفته صالح، استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيراتها على القوائم المالية، مجلة الدنانير، العدد الثامن، العراق، 2016.
69. مومن فاطمة الزهراء، مهاوات لعبيدي، أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي الجزائر، العدد 04، جوان 2018.
70. ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وآثاره على الاقتصاد الوطني، مجلة دراسات اقتصادية، العدد 14.
71. ولهي بوعلام، بن عثمان عائشة، فعالية التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد 01، 2016.

المداخلات/ الملتقيات:

72. ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، يومي 20 و 21 أكتوبر 2009.

الأطروحات و الرسائل:

73. أحمد بساس، أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم، تخصص علوم التسيير، جامعة عمار ثلجي الأغواط، 2013/2014.

74. بن غماري ميلود، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، أطروحة دكتوراه، تخصص قانون عام، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان الجزائر، 2017/2018.

75. سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014/2015.

76. عادل خالدي، الإبداع المحاسبي وتأثره بالإستراتيجية المالية للمؤسسة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، قسم علوم تجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر، 2017.

77. عبد الله عبد الحكيم المبروك سالم، معايير التقارير المالية الدولية وممارسات المحاسبة الإبداعية، أطروحة دكتوراه، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، الأردن، 2012.

78. عدي منذر لطفي جرار، تطوير إستراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية، الأردن، 2006.

79. لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، تخصص علوم التسيير، 2010/2011.

القوانين:

80. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 09-09 المتضمن قانون المالية لسنة 2010.

81. قانون رقم 19-14 مؤرخ في 14 ربيع الثاني عام 1441 الموافق لـ 11 ديسمبر سنة 2019، المتضمن قانون المالية لسنة 2020، الجريدة الرسمية عدد 81، 03 جمادى الأولى عام 1441، الموافق لـ 30 ديسمبر 2019.
82. المادة 09 من القانون التجاري الجزائري.
83. المادة 10 مكرر من القانون التجاري الجزائري.
84. المادة 11 من القانون التجاري الجزائري.
85. المادة 78 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية رقم 76 المؤرخة في 8 ديسمبر 1996 معدل بـ القانون رقم 16-01 المؤرخ في 06 مارس 2016 الجريدة الرسمية رقم 14 المؤرخة في 7 مارس 2016.
86. المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 18-01، نشرة 2020.
87. المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 18-02، نشرة 2020.
88. المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20 مكرر 01، نشرة 2020.
89. المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20 مكرر 03، نشرة 2020.
90. المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20-03، نشرة 2020.
91. المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20-04، نشرة 2020.
92. المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20-07، نشرة 2020.
93. المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 21-01، نشرة 2020.
94. المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 21-03، نشرة 2020.
95. المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 39، نشرة 2020.
96. المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 40، نشرة 2020.
97. المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 45، نشرة 2020.
98. المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 65، نشرة 2020.
99. المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 70، نشرة 2020.
100. المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 93، نشرة 2020.
101. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب، سنة 2019.

المواقع الإلكترونية:

102. الموقع: <https://www.syr-res.com/article/5722.html>

103. الموقع: <https://www.mfdgi.gov.dz/>

المراجع باللغة الفرنسية:

1. Ahmed hamini, **L'audit comptable et financier**, Edition Berti, Algérie, 2001.
2. Ashok kumar gupta, **Creative accounting**, Indian journal of management science (IJMS), vol V, issue 2, decembre 2015.
3. Balaciu Diana, **Is creative accounting a form of manipulation**, university of oradea, faculty of economies, journal accredited CNCSIS B+, Tom XVII volume III, 2008.
4. CHARLES ROBBEZ MASSON, **La notion d'évasion fiscale en droit interne français**, L.GAJ, paris, France, 1990.
5. Claude laurent, **Contrôle fiscale-la vérification personnelle**, Bayeusaine, France, 1995.
6. Colin philippe, **La vérification fiscale**, édition economica, paris France, 2000.
7. Hamid fall, **La fiscalité dans tous ses états**, l'harmattan, Sénégal, 2017.
8. Hervé stolowy, yuan ding, georgeos langlois, **Comptabilité et analyse financière – une perspective globale**, 4^e édition, de boeck supérieur s.a, 2017.
9. Lumumba omweri marti, Migwi wanjohi, Obara mogutu, and John mageto mokoro, **taxpayers' attitudes and tax compliance behavior in Kenya**, African journal of business & management, april 2010.
10. Marc leroy, **Le contrôle fiscale**: Une approche cognitive de la décision administrative, édition L'HARMATTAN, collection logiques sociales, Paris, 1993.
11. Pascal cornu, **Entreprise agricole et optimisation fiscales**, 1^{er} édition, Edition France agricole, Paris, 2004.
12. Radu vasilie pop, **The impact of creative accounting on financial audit**, studia universitatis, economics series, vol 23, issue 4, 2013.

الملحق رقم (01): وثيقة بدء الأشغال Fiche début de travaux

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série 0 n° 23

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Fiche de début des travaux de Vérification

..... Le

Numéro de l'affaire

Numéro d'identification Fiscale

Nom / Prénom ou raison sociale

Activité

Adresse Tel

Avis de vérification N° du

Remis-le

Période à vérifier du au

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :
.....
.....

Date de début des travaux préparatoires

Date du contrôle inopiné (1)

Date d'intervention sur place (Contrôle au fond)

Chef de brigade

Nom/ Prénom et grade des vérificateurs

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné

الملحق رقم (02): الإشعار بالتحقيق

Series 0 n° 4 100

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

Avis de contrôle ponctuel de comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votrele àH, pour procéder à des opérations de contrôle portant suret concernant les années , , en vertu des dispositions de l'article 20 bis du Code de Procédures Fiscales.

Nous vous saurions gré de bien vouloir tenir à notre disposition les documents comptables et pièces justificatives inhérents aux droits, impôts, taxes et redevances concernés par la vérification dont la présentation est obligatoire conformément aux dispositions de l'article 20 bis-1 du Code des Procédures Fiscales.

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix et demander les précisions sur la conduite de cette vérification ponctuelle.

Si le contrôle fiscal envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle de tiers, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44-1 du Code des Procédures Fiscales à l'évaluation d'office de vos bases d'impositions sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié.

Veuillez agréer, Madame, Monsieur, l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

Série O.n°4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre le à H, à l'effet de vérifier au titre des exercices , , , l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés :

Nous vous saurons gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives et dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données et traitements visés à l'article 20-3 du Code des Procédures Fiscales.

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix et de demander toutes les précisions sur la conduite de cette vérification.

Si le contrôle fiscal envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle de tiers, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44-1 du Code des Procédures Fiscales à l'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

- ☐ (1) Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé dès la remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques et de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du Code des Procédures Fiscales).

Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié.

Veuillez agréer, Madame, Monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

Serie 0 n°5

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

Avis de Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble

Nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que nous envisageons de procéder à la vérification approfondie de votre situation fiscale d'ensemble. Cette vérification concerne l'ensemble des revenus dont vous avez disposé durant la période du au

Au cours de ce contrôle, nous aurons à analyser la concordance entre les revenus que vous avez déclarés au cours de cette période et la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments de train de vie des membres de votre foyer fiscal au sens de l'article 21-1 du Code des Procédures Fiscales.

A l'effet d'exercer ce contrôle, votre concours sera sollicité verbalement ou par écrit, sur des points précis retracés dans vos différentes déclarations.

Pour vous permettre de réunir tous les documents et justificatifs nécessaires, vous disposer d'un délai minimum de préparation de quinze (15) jours à compter de la réception ou de la remise du présent avis de vérification (Article 21-3 du Code des Procédures Fiscales).

Votre attention est appelée sur le fait que le contrôle qui sera effectué portera sur l'ensemble des comptes financiers de votre foyer fiscal, l'origine des fonds dont vous avez disposés, leur composition et les variations de votre patrimoine.

La durée du contrôle est fixée à une (01) année, toutefois cette durée n'est pas applicable dans les cas de manœuvre frauduleuses, de renseignements incomplets ou inexacts ou en cas de défaut de réponse aux demandes d'éclaircissements ou de justifications conformément à l'article 21-4 du Code des Procédures Fiscales.

Vous avez la faculté de vous faire assister, au cours de ce contrôle, par un conseil de votre choix.

Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié.

Veuillez agréer, Madame, Monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

الملحق رقم (03): محضر المعاينة PV de constat de matériel des éléments physique

Série O n° 19 ter

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Le

**Procès Verbal de Constat
Matériel des Eléments Physiques d'Exploitation
(Art. 20/4 CPF)**

Nous soussigné (s)

Nous nous sommes rendus en date du à Heures minutes

dans les locaux professionnels de sise au

..... représentée par monsieur

..... en sa qualité de

Suite à la remise, contre accusé de réception, de l'avis de vérification N°.....

du nous l'avons informé que nous allons procéder à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation y annexés.

L'intéressé (e) a assisté (e) à ce contrôle inopiné : Oui ☐ Non ☐

Nom/ Prénom du gérant ou de son
représentant légal (1)

Nom/ Prénom et Grade
des vérificateurs

(1) Mention doit être portée sur le PV en cas de refus de signature.

Mise en demeure الملحق رقم (04): إنذار

Serie O n° 27

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le.....

MISE EN DEMEURE

Par avis de vérification de comptabilité N° du dont vous avez accusé réception le vous êtes dans l'obligation de produire l'ensemble de vos livres et documents comptables.

En conséquence, et conformément aux dispositions de l'article 20-9 du Code des Procédures Fiscales, un procès-verbal portant N° du constate le défaut de présentation de ces documents.

A cet effet, pour nous permettre d'effectuer ce contrôle, je vous invite à la mise à disposition de ces documents dans un délai de huit (08) jours à partir de la date de réception de cette lettre.

Le non respect de cette obligation conduira l'administration Fiscale à procéder à une taxation d'office à votre encontre, conformément aux dispositions de l'article 44 du Code des Procédures Fiscales.

Je vous prie de recevoir, Madame/Monsieur l'assurance de ma considération distinguée.

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

PV de fin des travaux الملحق رقم (05): محضر إنتهاء الأشغال

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série Q n° 32

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Procès Verbal

De fin des travaux de vérification sur place

Nous soussignés, _____

Vérificateur (s) de comptabilité dressons par le présent, un PV de constat de fin des travaux de vérification sur place au nom de l'entreprise _____ exerçant l'activité de _____

Sise au _____, conformément aux dispositions des articles 20/5 et 20/4 bis du Code des Procédures Fiscales, portée à sa connaissance suivant avis de vérification N° _____ du _____

Fait à _____ le _____

L'intéressé a signé : Oui ☐ Non ☐

Nom/prénom/qualité du signataire
vérificateur (s)

Nom/Prénom/Grade de(s)

الملحق رقم (06): التبليغ الأولي للمكلف Notification de redressement initial

Serie O n°21 ter

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.

N°

A

Le

Notification de Redressement suite Au contrôle ponctuel de comptabilité

Suite à l'envoi de l'avis de contrôle ponctuel N° du, vous avez fait l'objet d'une vérification ponctuelle de comptabilité au titre de(s) exercice(s) se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés :

En conséquence, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certains impôts, droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôts pour les motifs exposés dans la présente notification.

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de trente (30) jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressements envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Article 20 bis-5 du code des procédures fiscales).

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi.

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de wilaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications conformément aux dispositions de l'article 20 bis-2 du Code des Procédures Fiscales.

Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Article 20 bis-2 du Code des Procédures Fiscales).

La présente notification comporte feuillet (s), y compris celui-ci.

Veuillez agréer, Madame, Monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

Serie O n° 21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

**Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité**

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° du ,vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices , , , , se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés :

En conséquence ,nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certain impôts , droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôt pour les motifs exposés dans la présente notification .

Vous disposer, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de 40 jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressement envisagées. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art 20-6 du Code des Procédures Fiscales).

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de willaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi. Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Art 20-4 du Code des Procédures Fiscales).

La présente notification comporte.....feuillets y compris celui-ci.

Veuillez agréer Madame, monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

الملحق رقم (07): التبليغ النهائي

Série O n° 21 series

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

Notification de redressement définitive
Suite à la vérification de comptabilité
(Réponse aux observations du contribuable)

Madame, Monsieur,.....

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du
et du..... en réponse à la notification de redressement N° du et la
notification complémentaire / rectificative N°..... du

Après un examen de ma part, je vous informe que :

- ☐ Les éléments qui ont été notifiés initialement sont abandonnés en totalité ;
- ☐ Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus partiellement ;
- ☐ Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus en totalité.

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

En cas de contestations de votre part, vous avez la possibilité d'introduire une requête, dans le cadre du recours préalable, auprès de l'administration des impôts, selon le cas, au Directeur des Grandes Entreprises ou au Directeur des Impôts de Wilaya, et ce conformément aux dispositions de l'article 71 du Code des Procédures Fiscales.

La présente lettre comporte feuilles, y compris celle-ci.

Veuillez agréer, madame, monsieur, l'assurance de ma considération distinguée.

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade
des vérificateurs

Série O n° 21 septies

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

Notification de redressement définitive suite au contrôle ponctuel de comptabilité
(Réponse aux observations du contribuable)

Madame, Monsieur,.....

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date
du et du en réponse à la notification de redressement
N° du et la notification complémentaire / rectificative
N° du

Après un examen de ma part, je vous informe que :

- ☐ Les éléments qui ont été notifiés initialement sont abandonnés en totalité ;
- ☐ Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus partiellement ;
- ☐ Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus en totalité.

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

En cas de contestations de votre part, vous avez la possibilité d'introduire une requête, dans le cadre du recours préalable, auprès de l'administration des impôts, selon le cas, au Directeur des Grandes Entreprises ou au Directeur des Impôts de Wilaya, et ce conformément aux dispositions de l'article 71 du Code des Procédures Fiscales.

La présente lettre comporte feuilles, y compris celle-ci.

Veuillez agréer, madame, monsieur, l'assurance de ma considération distinguée.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

Notification de redressement définitive
Suite à la Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble
(Réponse aux observations du contribuable)

Madame, Monsieur,.....

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du et du....., en réponse à la notification de redressement N° duet à la notification complémentaire / rectificative N° du

Après un examen de ma part, je vous informe que :

- ☐ Les éléments qui ont été notifiés initialement sont abandonnés en totalité ;
- ☐ Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus partiellement ;
- ☐ Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus en totalité.

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

En cas de contestations de votre part, vous avez la possibilité d'introduire une requête, dans le cadre du recours préalable, auprès du Directeur des impôts de wilaya et ce conformément aux dispositions de l'article 71 du Code des Procédures Fiscales.

La présente lettre comporte Feuilles, y compris celle-ci.

Veuillez agréer, madame, monsieur, l'assurance de ma considération distinguée.

Chef de brigade

Nom/ Prénom et Grade
des vérificateurs