

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة

-القليعة-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم

المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة ومالية

العنوان:

دور الرقابة الجبائية في اكتشاف أساليب المحاسبة الابداعية

دراسة حالة مديرية الضرائب -بومرداس-

إعداد الطالب:

طراري ضياء الدين

زاويدي كريم

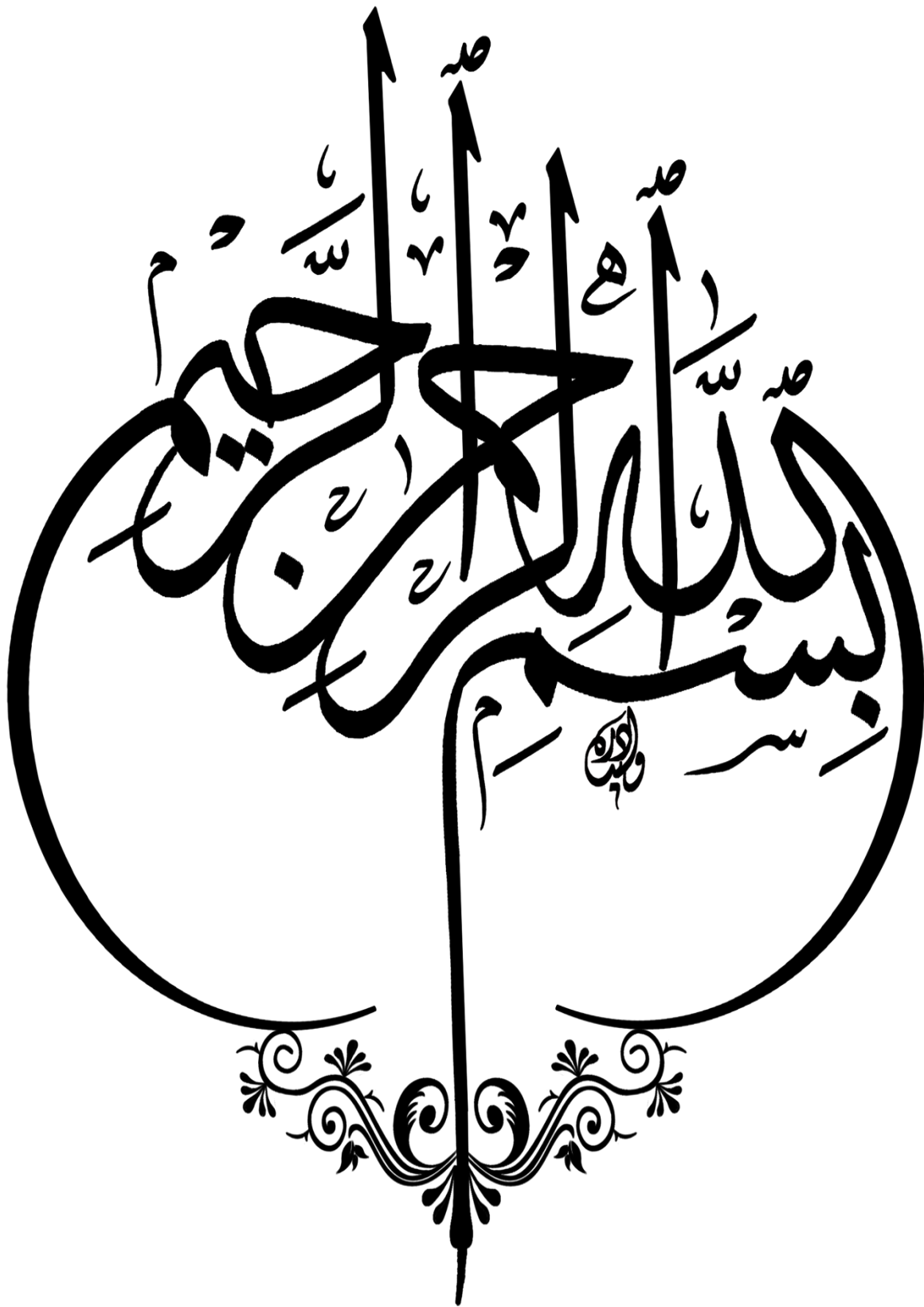
اشراف الاستاذ:

د. دحية عبد الحفيظ

مكان التربص: مديرية الضرائب لولاية بومرداس

فترة التربص: من 2021/04/22 الى 2021/05/24

السنة الجامعية: 2021/2020





# شكر وتقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، فالشكر اولا والحمد لله الذي أمدنا بالقوة و العزم على مواصلة مشوارنا الدراسي وفقنا في انجاز هذه المذكرة و اتمامها.

فنحمدك اللهم و نشكرك على نعمتك و فضلك و نسألك البر و التقوى و من العمل ما ترضى، و سلام على حبيبه و خليله الأمين عليه أزكى الصلاة و السلام.

اما بعد فلا يسعنا الا ان نتقدم بجزيل الشكر الى المشرف البروفيسور "دحية عبد الحفيظ" الذي لم يبخل علينا بإرشاداته و نصائحه القيمة، و الذي لم يتوانى في طلب المساعدة في اي وقت طلبناه.

كما نتقدم بالشكر و التقدير الى السيد المؤطر الاستاذ "خضير ناصر" و كل عمال مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

نتقدم ايضا بالشكر الى كل اساتذة المدرسة العليا للتجارة، بالأخص البروفيسور

"عبد الحفيظ بن نور".

والى كل موظفي المدرسة، و موظفي المكتبة، و الشكر موصول ايضا الى زملائنا في الدفعة خاصة الزميل "محمد ياسين"

الى كل من ساهم في هذا العمل لكم منا كل الاحترام و التقدير.





# إهداء

الحمد لله عظيم فضله وكثير عطائه والصلاة والسلام على أشرف خلقه سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

اهدي هذا الجهد الى قرّة عيني الى اعلی ما في الوجود الى الاقرب الى قلبي الى الوالدة امي الغالية اطال الله عمرها وجعلها نورا يضيء دربي.

الى صاحب الوجه الطيب والافعال الحسنة الى الذي لم يدخر جهدا لتربيتي والذي ان عبرت الكلمات لن تعبر عما يحمله قلبي له الى ابي الغالي.

الى النور الذي يضيء حياتي اخوتي "كمال، نذير، عماد، رزان، اباد".

الى ام محمد ياسين.

الى اعز ما املك في العائلة، الى اجدادي، الى اخوالي، اعمامي، الى "طيب، بن عيسى، صلاح، خالد، العبادي، محمد، عائشة، خديجة، اشراق" الى جميع الاهل والاقارب

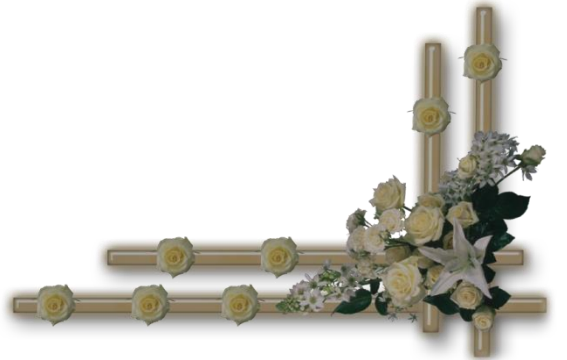
كل شيء كان من اجل العائلة

الى اصدقائي وجميع من وقفو بجانبني في اصعدة كثيرة " محمد ياسين، عبد الحليم، ابراهيم مصطفى، خالد، زكريا، عادل، محمد، عدلان، احمد، ايمن، حمزة، الخير، موسى، هاني، اكرم، نجيب، مروان، فريد، الياس، حسني "

الى من اذكركم في قلبي ولم يذكرهم قلبي.

اهديكم تخرجي وفرحتي، داعيا الله عز وجل أن يطيل في أعماركم ويرزقكم بالخيرات

# ضياء الدين





# إهداء

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهك و عظيم سلطانك، نحمد الله  
و نشكره لإتمام هذا العمل.

\*\*\*\*

اهدي هذا العمل المتواضع الى من قال فيهما المولى عز و جل " واخفض لهما جناح الذل من  
الرحمة و قل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا "

الوالدين الكريمين - حفظهما الله -

\*\*\*\*

الى اخي العزيز " محمد " و اخواتي العزيزات " صبرينة " و "حنان"

\*\*\*\*

الى كل اصدقائي في مسيرتي الدراسية خاصة " ضياء الدين "

\*\*\*\*

الى اصدقائي و رفقاء دربي في الحياة خاصة " سيداحمد " و " عبد الجبار "

\*\*\*\*

اهديكم تخرجي و فرحتي و كل من شاركني بالدعاء ، داعيا المولى عز و جل ان يطيل في  
اعماركم و يرزقكم بالخيرات.

و في الاخير نرجو من الله تعالى ان يجعل هذا العمل علما نافعا ينتفع به.

## كريم



# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

I.....	شكر وتقدير.....
II.....	إهداء.....
V.....	فهرس المحتويات.....
VII.....	قائمة الأشكال.....
VIII.....	قائمة الجداول.....
IX.....	قائمة الاختصارات والرموز.....
X.....	قائمة الملاحق.....
XI.....	الملخص:.....
ب.....	المقدمة العامة.....
1.....	الفصل الاول: الاطار النظري للرقابة الجبائية.....
2.....	تمهيد.....
3.....	المبحث الاول: ماهية الرقابة الجبائية.....
9.....	المبحث الثاني: أشكال الرقابة الجبائية واطارها القانوني.....
21.....	المبحث الثالث: الهيئات الجبائية المكلفة بالرقابة الجبائية.....
31.....	خلاصة الفصل.....
32.....	الفصل الثاني: الاطار النظري: المحاسبة الابداعية ودور الرقابة الجبائية في اكتشافها.....
33.....	تمهيد.....
34.....	المبحث الاول: ماهية المحاسبة الابداعية.....
44.....	المبحث الثاني: ممارسات المحاسبة الابداعية.....
52.....	المبحث الثالث: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.....
64.....	خلاصة الفصل.....
66.....	الفصل الثالث: الجانب التطبيقي: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بومرداس.....
66.....	تمهيد.....
67.....	المبحث الاول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس.....
72.....	المبحث الثاني: دراسة حالة ملف خاضع للتدقيق الجبائي.....
87.....	خلاصة الفصل.....
89.....	الخاتمة العامة.....
92.....	قائمة المراجع.....



# قائمة الأشكال والجداول



## قائمة الأشكال

- شكل 1 : أشكال الرقابة الجبائية.....9
- شكل 2 : الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والمراجعات.....22
- شكل 3 : الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.....23
- شكل 4 : الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب.....24
- شكل 5 : الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات.....26
- شكل 6 : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب.....27
- شكل 7 : دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر (Breton stolowy).....40
- شكل 8 : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس 2021.....71

## قائمة الجداول

- جدول 1 : آجال فترة الرقابة في عين المكان..... 19
- جدول 2: أهم التعريفات الإجرائية لموضوع المحاسبة الإبداعية..... 36
- جدول 3: تسوية ارقام الاعمال من حيث TVA و TAP..... 74
- جدول 4: استرجاعات السنة المالية 2017..... 75
- جدول 5: النتيجة الجبائية المصححة..... 76
- جدول 6: المجموع المسترجع لسنة 2015 و 2018 بالنسبة TVA على المشتريات..... 77
- جدول 7: الفرق المسترجع بالنسبة TVA على المبيعات..... 77
- جدول 8: التصريحات المصرحة بالنسبة TVA على المبيعات..... 78
- جدول 9: مراجعة اقساط التسديدات..... 79
- جدول 10: الفارق في معدل IBS لسنوات 2015، 2016، 2017، 2018..... 80
- جدول 11: التبليغ النهائي للرسم على القيمة المضافة TVA..... 82
- جدول 12: التبليغ النهائي للرسم على النشاط المهني TAP..... 83
- جدول 13: التبليغ النهائي للضرائب على ارباح الشركات IBS..... 84



# قائمة الاختصارات والرموز

قائمة الاختصارات والرموز

الرموز	المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الفرنسية
G50	التصريح الجبائي.	Déclaration fiscal
DRV	مديرية البحث والمراجعات.	Direction des Recherches et .Vérifications
DGE	مديرية كبريات المؤسسات.	Direction des grandes . entreprises
CDI	مراكز الضرائب.	Centre des impôts.
TVA	الرسم على القيمة المضافة.	Taxe sur la valeur ajoutée.
CA	رقم الاعمال.	Chiffre d'affaire.
TAP	الرسم على النشاط المهني.	Taxe sur l'activité professionnelle.
HT	خارج الرسم.	Hors Taxes.
TTC	متضمن الرسم.	Toutes Taxes Comprises.
IRG	الضريبة على الدخل الاجمالي.	Impôt sur le revenu global.
DT	حقوق الطابع.	Droits de Timbre.
R	النتيجة.	Résultat.
IBS	الضريبة على ارباح الشركة.	Impôt sur les bénéfices des sociétés.
CIDTA	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.	Code des impôts directs et taxes assimilées.

# قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

- 100..... الملحق 1: التحضير لعملية التحقيق
- 101..... الملحق 2: إرسال إشعار بالتحقيق
- 102..... الملحق 3: ميثاق المكلف
- 103..... الملحق 4: بداية عملية التحقيق في عين المكان
- 104..... الملحق 5: دعوة المكلف لحضور اجتماع اختتام أشغال التحقيق في المحاسبة
- 105..... الملحق 6: نهاية أشغال التحقيق في عين المكان
- 106..... الملحق 7: إرسال التبليغ الابتدائي الناتج عن عملية التحقيق المحاسبي
- 107..... الملحق 8: حالة رقم الاعمال CA
- 108..... الملحق 9: حالة النتيجة
- 109..... الملحق 10: حالة الرسم على القيمة المضافة TVA
- 110..... الملحق 11: حالة الضرائب على ارباح الشركات IBS
- 111..... الملحق 12: الرد عن التبليغ الابتدائي
- 112..... الملحق 13: التبليغ النهائي TVA وTAP
- 113..... الملحق 14: التبليغ النهائي IBS

# المُلخَص

**المخلص:**

تلجأ المؤسسة لاستخدام تقديرات محاسبية تخدم مصالحها بالتلاعب في التسجيلات المحاسبية، فتعمل على تخفيض نتيجتها المحاسبية وبالتالي تقليل الوعاء الضريبي؛ وزاد الاهتمام لمحاربة هذه الممارسات بتطبيق الرقابة الجبائية على محاسبة المؤسسات لاكتشاف التجاوزات المتعمدة. هدف الدراسة رصد أهم التجاوزات ومعالجتها من خلال مقارنة تسييرية تستخدمها إدارة الضرائب لولاية بومرداس باعتماد القوانين الجبائية والمحاسبية، وخلصنا إلى أن للرقابة الجبائية دور إيجابي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية إذ تحدد رقم الأعمال والربح الحقيقيين للذان يمثلان الصورة الصادقة للمؤسسة.

**كلمات مفتاحية:** الرقابة الجبائية، التحقيق المحاسبي، المحاسبة الإبداعية، الميزانية، حساب النتائج

**Abstract:**

The enterprise uses accounting estimates that serve its interests by manipulating accounting records, and works to reduce its accounting result and thus reduce the tax base; Attention has increased in fighting these practices by applying tax control on accountancy of enterprises to detect intentional excesses.

The study aims to monitor and address the most important abuses through a management approach uses by the tax administration of boumerdes province, based on tax and accounting laws; We concluded that tax control has a positive role in limiting creative accounting practices by determines the real turnover and profit that represents the true image of the enterprise.

**Keywords:** Tax control; Accounting audit; Creative accounting; Budget; Results statement.



# المقدمة

## المقدمة العامة

منذ القدم احتاج الانسان الى نظام لحفظ المعلومات ليساعده على اتخاذ القرارات الملائمة، فقد ورد في قوله تعالى في سورة يوسف عليه السلام "قال اجعلني على خزائن الارض اني حفيظ عليم" (55)، فهذا تعتبر المحاسبة من اقدم العلوم في تاريخ البشرية ، ومع مرور الزمن ومواكبة التقدم والتطور العلمي الذي شهدته العصور الحالية ازداد الاهتمام بمهنة المحاسبة من خلال ما تقدمه من معلومات وبيانات محاسبية ذات جودة ودقة واهمية كبيرة تساعد في اتخاذ القرارات و الادارة السليمة وذلك من خلال القوائم المالية.

كما انه من المعروف ان المحاسبة هي مبادئ ونظريات ومعايير، وفي نفس هي فن الالتزام بالقوانين المحلية والدولية، ولكن خلال السنوات الاخيرة ظهرت اتجاهات جديدة للمحاسبة نتيجة اختلاق توجهات المصالح بين الادارة والمستفيدين من القوائم المالية، بالإضافة الى مرونة تطبيق القواعد والمبادئ المحاسبية، ومن هنا بدأت الادارة بابتكار اساليب وطرق جديدة في المعالجات المحاسبية من اجل اظهار المؤسسة على غير حقيقتها لخدمة مصالحها وهذا ما يطلق عليه بالمحاسبة الابداعية والتي تعتبر فن من فنون التزيين او التمثيل.

اذا يثار الجدل حول اعتبار المحاسبة الابداعية نظاما سلبيا يتنافى مع اخلاقيات مهنة المحاسبة ام انها شكل ايجابي من الابداع يستفيد من خبرات المحاسب ومهاراته في علم المحاسبة من خلال رفع فعالية الاداء والتعبير عن صدق الافصاح بالقوائم المالية، ولكن غياب الاخلاق يمكن ان يستخدم المحاسب الابداع للتلاعب في الحسابات بغرض تحقيق نتائج نافعة للشركة.

ان دوافع الادارة لاستخدام المحاسبة الابداعية قد يكون بهدف التهرب الضريبي او تحقيق مكاسب شخصية، وقد تكون على حساب اصحاب المصالح في الشركة بل قد يكون احيانا على حساب الاقتصاد والمجتمع ككل، بتأثيرها على الاوعية الضريبية ومنه التأثير على الدخل الوطني، وعلى هذا الاساس رصدت مجموعة من الجهود الدولية والمحلية لمكافحة هذه الظاهرة، الجزائر سعت الى تحقيق اصلاح مالي شامل من خلال اصلاحات محاسبية وجبائية حيث نشطت الرقابة الجبائية التي تسعى من خلالها الى مراقبة المكلفين ضريبيا والتأكد من صحة التصريحات الجبائية.

### 1- الاشكالية

واستنادا لما سبق يمكن صياغة الاشكالية التالية:

**ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في اكتشاف والحد من ممارسات المحاسبة الابداعية؟**

على ضوء هذه الاشكالية الرئيسية يمكن ادراج التساؤلات الفرعية التالية:

- هل تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية؟
- ما هي العلاقة بين التهرب الضريبي والمحاسبة الابداعية؟
- كيف يمكن للمدقق الجبائي كشف التلاعبات الممارسة في القوائم المالية؟

## 2- فرضيات الدراسة

للإجابة على الاسئلة الفرعية ارتأينا ان نتبنى الفرضيات التالية:

- تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية فتجعلها محل شك من مختلف مستخدميها؛
- توجد علاقة وطيدة ومكاملة بين التهرب الضريبي والمحاسبة الإبداعية؛
- يمكن للمدقق الجبائي كشف التلاعبات في القوائم المالية من خلال التدقيق الجيد لكل قائمة من القوائم المالية الرئيسية.

## 3- اهمية الدراسة

تتبع اهمية الدراسة من ما يلي:

- اهمية موضوع المحاسبة الإبداعية باعتبارها من المواضيع المهمة والحديثة التي برزت في الأونة الاخيرة في البحوث المحاسبية وفي الساحة الاقتصادية، ولما لها من تأثير واضح على الوضع المالي للشركات؛
- خطورة التلاعب المحاسبي بالقوائم المالية عن طريق المحاسبة الإبداعية، كونها تمثل مشكلة هامة في ظل تحديد الدخل الخاضع للضريبة باستخدام اساليبها وممارساتها لإظهار صورة وهمية للوضع المالية للمؤسسة للتحقيق اهداف معينة؛
- ابراز الدور الذي يقوم به المدقق الجبائي للإعطاء صورة صادقة عن المؤسسة من جهة وخدمة مصلحة الضرائب من جهة اخرى؛
- يثار جدل كبير حول اعتبار المحاسبة الإبداعية شكل من اشكال التلاعب المحاسبي ام انها عمل اخلاقي يتماشى مع اخلاقيات مهنة المحاسبة، لذا فالدراسة الحالية تستمد اهميتها من دورها في تحديد الوجه الحقيقي للمحاسبة الإبداعية.

## 4- اهداف الدراسة

بناء على طبيعة مشكلة الدراسة، فان الدراسة هدفت بشكل عام على ابراز الدور الذي تؤديه الرقابة الجبائية في مواجهة والحد من اساليب المحاسبة الإبداعية وينبثق من هذا الهدف الاهداف الفرعية التالية :

- استعراض اهم الاساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية؛
- التعرف على دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية؛
- الامام بكافة المفاهيم المتعلقة بالرقابة الجبائية والمحاسبة الإبداعية؛
- الوقوف على مدى قدرة الرقابة الجبائية على الكشف ومواجهة مخاطر الممارسات الإبداعية ؛
- الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ذات الاثر الضريبي.

## 5- اسباب اختيار الموضوع

### 1-5 اسباب ذاتية

- الرغبة الشخصية في التعرف على المحاسبة الابداعية والالمام بها والتوسع في هاته الدراسة؛
- تماشى هذا الموضوع مع طبيعة التخصص؛
- الرغبة في اثراء مكتبة المدرسة بمرجع عن المحاسبة الابداعية؛
- فتح المجال امامنا كباحثين البحث في المستقبل في ميدان المحاسبة.

### 2-5 اسباب موضوعية

- ندرة الدراسات المتعلقة بهذا الموضوع؛
- انتشار المحاسبة الابداعية بشكل واسع وضرورة البحث عن حلول للحد منها؛
- ازدياد حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية؛
- كون الدراسة من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية حاليا.

## 6- موقفنا من الموضوع

نحن كطلبة باحثين نريد التطرق الى الجانب السلبي للمحاسبة الابداعية كونها ليست من اخلاقيات المهنة و الاعمال، و ما يمكن ان تسببه من ممارسات في اخفاء الصورة الصادقة للقوائم المالية من اجل تحسين صورتها امام المستفيدين، او التهرب عن أداء الضريبة عن طريق تخفيض الوعاء الضريبي من خلال استغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي بطريقة قانونية محاسبية، فلابد من التصدي لهذه السلوكيات حتى يمكن الحصول على الشفافية و الموثوقية الكاملة للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية ، وهنا تأتي دور الرقابة الجبائية في الحد من هذه التلاعبات .

### 7- حدود الدراسة

#### 1-7 الحدود الموضوعية

اقتصرت هذه الدراسة على شكل واحد من اشكال التلاعب المحاسبي وهو المحاسبة الابداعية والجانب السلبي لهذه الممارسات، كما اقتصرت ايضا على دراسة دور الرقابة الجبائية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية والحد منها.

#### 2-7 الحدود المكانية

جرت الدراسة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية بومرداس.

#### 3-7 الحدود الزمانية

امتدت دراستنا من بداية 2021 الى منتصف 2021 وهذا تزامنا مع دراستنا الميدانية والتي عرفت تعطل بسبب جائحة الكورونا.

## 8- منهجية الدراسة والادوات المستخدمة

### 1-8 منهجية الدراسة

لإعداد هذه الدراسة سنعتمد على المنهج الوصفي في استعراض الجوانب النظرية من البحث وكذا المنهج التاريخي لتتبع نشأة المحاسبة الابداعية والمنهج التحليلي في دراسة حالة وتحليل البيانات المتعلقة بالموضوع.

### 2-8 ادوات الدراسة

سوف نعتمد في هذه الدراسة على الكتب، المراسيم القانونية، الجرائد الرسمية، اطروحات دكتوراه، ورسائل ماجستير، المجالات العلمية،... الخ.

### 9- صعوبات الدراسة

اثناء معالجتنا للموضوع واجهتنا عدة صعوبات نذكر منها.

- قلة المراجع في كل من المحاسبة الابداعية والرقابة الجبائية خاصة من حيث الكتب التي تعتبر مصدر موثوق؛
- حداثة البحث بالنسبة لتخصص المحاسبة والمالية؛
- لم نجد دراسة حاولت تطبيق بعض اجراءات كشف اساليب المحاسبة الابداعية خلال مهمة الرقابة الجبائية ما شكل لنا صعوبة في صياغة الجانب الميداني؛
- حافظنا على سرية الوثائق والمعلومات الخاصة بالشركات المعنية بالدراسة نظرا لمبدأ السر المهني لم نستطع التعمق في بعض النقاط.

### 10- الدراسات السابقة:

من اهم الدراسات التي سوف يتم الاعتماد عليها:

- دراسة اسيا لعروسي، تأثير المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر "دراسة استطلاعية"، رسالة دكتوراه، جامعة المسيلة، 2019؛

تهدف الدراسة الى اظهار تأثير استخدام اساليب المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي دور مجلس معايير الحاسبة الدولية في الحد من اساليب المحاسبة الابداعية، وبيان الفجوات الموجودة في معايير المحاسبة الدولية التي تساعد في استخدام اساليب المحاسبة الابداعية، واستعراض اهم الاساليب المستخدمة في المحاسبة الابداعية؛

- دراسة خشاب ايمن، اثر المحاسبة الابداعية على الوعاء الضريبي "دراسة حالة مؤسسة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة للفترة 2014-2017"، جامعة المسيلة، 2020؛

تهدف هذه الدراسة الى تسليط الضوء على مفهوم ودوافع واساليب المحاسبة الابداعية، فضلا عن التعرف على مفهوم الوعاء الضريبي ومعرفة مدى تأثيره بممارسات المحاسبة الابداعية، وعلى

الاجراءات التي تطبقها الادارة الضريبية للكشف عن هذه الممارسات والحد منها والوصول الى التحديد العادل للوعاء الضريبي.

■ دراسة بوكرمة ريمة "دور التدقيق الجبائي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية دراسة حالة مديرية الضرائب البلدية 2020/2019"، جامعة البليدة.

هدفت هذه الدراسة الى ابراز الدور الذي يلعبه التدقيق الجبائي في الحد من اثار المحاسبة الابداعية على التصريحات الجبائية، حيث توصل الباحث الى ان التمكن من مبادئ المحاسبة يجعل المدقق الجبائي قادرا على اكتشاف مختلف الاساليب الابداعية التي تحتويها محاسبة الكلفين الخاضعين للتحقيق .

## 11- هيكل الدراسة

تم تقسيم الدراسة الى ثلاثة فصول، الفصل الاول والفصل الثاني متعلقين بالجانب النظري من الدراسة، حيث جاء الفصل الاول بعنوان الاطار النظري للرقابة الجبائية وفيه تطرقنا في محثه الاول الى ماهية الرقابة الجبائية لنسلط الضوء على المبحث الثاني أشكال الرقابة الجبائية واطارها القانوني ثم ابرزنا في المبحث الثالث الهيئات الجبائية المكلفة بالرقابة الجبائية، اما الفصل الثاني جاء بعنوان الجانب النظري للمحاسبة الابداعية ودور الرقابة الجبائية في اكتشافها وفيه تطرقنا في محثه الاول الى ماهية المحاسبة الابداعية لنسلط الضوء على المبحث الثاني ممارسات المحاسبة الابداعية ثم ابرزنا في المبحث الثالث مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، اما الفصل الثالث تطرقنا الى الجانب التطبيقي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بومرداس.



الفصل الاول: الجانب النظري  
للرقابة الجبائية

### تمهيد

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة التي يتبعها كل من المؤسسات الاقتصادية والإدارة الضريبية على حد سواء من أجل تحقيق أهدافهم المتعلقة بالجبائية، فالمؤسسات الاقتصادية تسعى جاهدة إلى تخفيض التكاليف الجبائية أما الإدارة الضريبية تطمح لتحسين التحصيل الجبائي الذي يعتبر المورد الأساسي لتمويل النفقات العمومية، فهي وسيلة فعالة تضمن مصلحة الخزينة العمومية من جهة ومن جهة أخرى لردع المكلفين و تحسيسهم بأن إدارة الضرائب ذات حضور دائم.

ويهدف توضيح ما سبق والتعرف أكثر على الرقابة الجبائية قسمنا هذا الفصل الى ثلاث مباحث رئيسية:

- المبحث الاول: ماهية الرقابة الجبائية؛
- المبحث الثاني: أشكال الرقابة الجبائية واطارها القانوني؛
- المبحث الثالث: الهيئات الجبائية المكلفة بالرقابة الجبائية.



## المبحث الاول: ماهية الرقابة الجبائية

ان للرقابة الجبائية اهمية كبيرة وذلك لمحفظاتها على مصالح الخزينة العمومية من خلال تحيد الوعاء الضريبي او بالنسبة للمؤسسات التي من خلالها تحدد نقاط قوتها وضعفها، لذا فهي تقوم على فحص الوضعية الجبائية للمؤسسات وفق نصوص واجراءات يحددها المشرع الجبائي.

وللتعمق أكثر فيه قسمنا هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب :

- المطلب الاول: عموميات حول الجبائية؛
- المطلب الثاني: مفهوم واهداف الرقابة الجبائية؛
- المطلب الثالث: أسباب إجراء الرقابة الجبائية ومبادئها.

## المطلب الاول: عموميات حول الجبائية

سنوضح ونشرح في هذا المطلب اهم العناصر التي ترتبط بمفهوم الجبائية، وذلك من خلال التطرق لتعريف الرسم ، الضريبة و الجبائية.

## الفرع الاول: الضريبة

### تعريف الضريبة

(1) تعرف الضريبة على أنها مساهمة نقدية على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة بشكل مالي وبدون مقابل نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة.<sup>1</sup>

(2) عرفها gastanjerz بانها "اقتطاع نقدي يلزم الأفراد بشكل اجباري ونهائي وبدون مقابل وذلك من اجل تغطية الأعباء العامة".<sup>2</sup>

(3) في تعريف آخر أكثر حداثة للأستاذ كاد من إذ عرفها " بأنها استقطاع سيادي عن طريق السلطات العامة لتحقيق أهداف عامة وتوزيع عبئها حسب الطاقة الضريبية للمواطن".<sup>3</sup>

## خصائص الضريبة

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص خصائص الضريبة على النحو التالي:<sup>4</sup>

- الضريبة لتحقيق المنفعة العامة : فهي لا تحصل لغرض الإنفاق على شيء معين بذاته بل لمواجهة نفقات عامة تخص جميع المواطنين و الدولة ، فمنفعتها عامة؛

1 - عوادي مصطفى، رحال نصر، عيدة انور، الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالوادي، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد: 02، العدد:01، 2019، ص70، جامعة الشهيد حمه لخصر، الوادي، الجزائر .

2 - د. خضراوي الهادي، أ. سعيداني محمد السعيد، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي، مجلة الدراسات القانونية و السياسية ، العدد: 02 ، جوان2015، جامعة الأغواط، الجزائر.

3 - ربيع ناقة، تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب أم البواقي خلال الفترة2008-2011، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير تخصص: مالية، تأمينات وتسيير مخاطر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر.

4 - عبد الله الصعيدي، علم المالية العامة ، دار النهضة العربية ، 2007، ص2، القاهرة ، مصر .

- الضريبة تدفع بصفة نهائية : أي أنها غير قابلة للاسترداد فهي ليست أمانة أو ودیعة يستردها صاحبها فيما بعد؛
- الضريبة اقتطاع نقدي، واكتسبت الضريبة هذه الخاصية منذ ظهور النقود بحيث كانت في القديم تدفع بشكل عيني؛
- الضريبة تدفع بصفة إجبارية و إلزامية : إن الضريبة شكل من أشكال إظهار سيادة الدولة فهي توضع و تحصل عن طريق السلطة و الإجبار؛
- الضريبة تدفع بدون مقابل : أي أن دافع الضريبة لا يعرف مقدار أو طبيعة المنفعة التي ستعود عليه من خلال النفع العام الذي تحققه الضريبة.

### الفرع الثاني: الرسم

#### تعريف الرسم

- (1) الرسم هو مبلغ من المال تحدده الدولة ويدفعه الفرد في كل مرة تؤدي إليه خدمة معينة، تعود عليه بنفع خاص وتنطوي في نفس الوقت على منفعة عامة.<sup>1</sup>
- (2) كما يمكن تعريفه: "هو مورد مالي تحصل عليه الدولة ممن يكون في حاجة إلى خدمة خاصة تنفرد الدولة بأدائها كالرسوم القضائية التي يدفعها من يطلب من الدولة إظهار حقه عن طريق القضاء، ورسوم تسيير سيارة لمن يطلب من الدولة الانتفاع بتسيير سيارته بالطرق العامة، أو رسوم التسجيل بالجامعة."<sup>2</sup>

#### خصائص الرسم

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص خصائص الضريبة على النحو التالي:

- يكون في شكل مبلغ من النقود.
- يدفع جبرا مقابل انتفاع الشخص بخدمة معينة.
- يحقق الرسم نفعاً خاصاً مباشراً إلى جانب نفع عام غير مباشر
- يدفع إلى الدولة أو غيرها من أشخاص القانون العام

<sup>1</sup> - هاجر دبالم، سعاد بلوناس، فعالية النظام الجبائي الجزائري في مجالي الوعاء والتحصیل دراسة حالة بقباضة الضرائب – جندل، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم مالية و محاسبة، 2016-2017، ص6، جامعة الجبالي بونعامه بخميس مليانة، الجزائر..

<sup>2</sup> -واعيل عبد القادر، عشيپ عبد الحمید، تقنيات التحقیق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية، مذكرة لنیل شهادة ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة، 2007-2008، ص4، المركز الجامعي يحي فارس بالمدينة، الجزائر.

## الفرع الثالث: الجبائية

### تعريف الجبائية

يمكن تعريف الجبائية:<sup>1</sup>

على أنها مجموع الاقتطاعات الإلزامية المفروضة من طرف الدولة والتي تضم كل من الضرائب والرسوم والإتاوات والمساهمات الاجتماعية، من هذا التعريف يتضح أن مفهوم الجبائية أوسع من مفهومي كل من الضرائب والرسوم.

فالجبائية وفق التعريف السابق تتضمن الضرائب والرسوم إضافة إلى الإتاوات والمساهمات الاجتماعية وتأخذ الضرائب حصة الأسد من الجبائية من حيث حجم المداخيل ومجال فرضها، ولأن الضريبة لا ترتبط بخدمة مباشرة (منفعة خاصة) يتلقاها المكلف نظير دفعه، إياها كما هو الشأن بالنسبة للرسم يؤدي بالمكلفين الخاضعين (الأشخاص الطبيعيين والمعنويين) إلى التهرب وإتباع الطرق والأساليب التي تحول دون دفعهم للضرائب لهذا تسن التشريعات والآليات الكفيلة بمحاربة مثل هذه الظواهر ومن أهمها الرقابة الجبائية.

### المطلب الثاني: مفهوم واهداف الرقابة الجبائية

#### الفرع الاول: مفهوم الرقابة الجبائية

مصطلح الرقابة بشكله العام من المفاهيم التي لها مكانة هامة في المجال الإداري والسياسي لأية دولة، وتعتبر من أهم الوسائل التي تلجأ إليها الدولة وتمارسها على مختلف هيئاتها ومصالحها لاسيما المحلية منها من أجل ضمان التطبيق السليم للقانون، وتصويب الأخطاء التي قد تقع فيها جهة الإدارة أثناء ممارستها لمهامها وتطبيقها لمختلف القوانين والتنظيمات.<sup>2</sup>

ومن ابرز تعريفات الرقابة الجبائية ما يلي:

**التعريف الاول:** حسب Claude Laurent فإن الرقابة الجبائية هي الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين بالضريبة ملتزمين في أداء واجباتهم وتسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة.<sup>3</sup>

**التعريف الثاني:** كما عرفها Valle et Bougo بأنها مراجعة نقدية للوضع الضريبي للشخص الطبيعي أو الاعتباري بهدف التقدير الجيد للوعاء الخاضع للضريبة.<sup>4</sup>

1 - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص55، الجزائر .  
2 - محمد قلي، فهمة بلول، الرقابة الجبائية، بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد:07، العدد:06، السنة2018، ص149-150، جامعة بومرداس، جامعة بجاية، الجزائر.

3 - أ/عياشي فاطمة الزهراء، د/ سماش كمال، الرقابة الجبائية كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة الباحث الاقتصادي (CHEEC) المجلد/6، العدد:1 جوان (2018)، ص277، جامعة 20 اوت 1955سككدة، الجزائر.

4 - كريمة توفيق، جامع زهرة، أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي في الجزائر -دراسة تحليلية قياسية خلال الفترة 2000-2018، مجلة معهد العلوم الاقتصادية ، المجلد 23، العدد2 ، 2020، ص1353، جامعة البويرة، الجزائر.

**التعريف الثالث:** وعرفها عبد المنعم فوزي على انها فحص لتصريحات وسجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذو شخصية طبيعية او معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الضريبية.<sup>1</sup>

**التعريف الرابع:** أما عند(Philippe Ecoline) فيعرفها بقوله "إن التحقيق في الوضعية الجبائية العامة هو مجموعة عمليات المراقبة التي تستهدف إلى وجود تناسق بين المداخل المصرح بها من جهة ومن جهة أخرى الذمة المالية من مختلف ممتلكات المكلف.<sup>2</sup>

مما سبق يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها مجمل العمليات التي تقوم بها الادارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها.<sup>3</sup>

### الفرع الثاني: اهداف الرقابة الجبائية

من خلال التعاريف السابقة للرقابة الجبائية يمكننا استخلاص بعض الاهداف التي تسعى الى تحقيقها و المتمثلة في:<sup>4</sup>

(1) **الهدف القانوني:** يتمثل في التأكد من مدى مطابقة و مسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين و الانظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة، تركز الرقابة الجبائية على مبدا المسؤولية و المحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات.

(2) **الهدف الاداري:** تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات و المعلومات التي تقدمها، والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية:

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه الى أوجه النقص و الخلل في التشريعات المعمول بها.
- تحديد الانحرافات ككشف الخطاء، و هذا يساعد الادارة الجبائية في المعرفة والالمام بأسبابها وتقييم اثارها.
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الاحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

(3) **الهدف المالي و الاقتصادي:** تهدف الرقابة الجبائية الى المحافظة على الاموال العامة من التلاعب، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الاشكال ، وهذا لضمان دخول ايرادات أكبر للخزينة العمومية ، و بالتالي زيادة الاموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي الى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.

1 - بن عثمان عائشة، د/ولهي بوعلام، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الاداء- دراسة حالة للرقابة الجبائية لولاية المسيلة للفترة 2011-2015، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلو التجارية، العدد17، 2017 ، ص147، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر.

2- العياشي عجلان، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحوكت أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر (مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 21/20 أكتوبر 2009، ص3، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر.

3 - صلعة سمية، بوخدوني وهيبة، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي : دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البيض، مجلة دراسات جبائية، المجلد9 / العدد: 1، 2020، ص75، جامعة البليدة 2لونيسسي علي، الجزائر.

4 - د. خضراوي الهادي، أ. سعيداني محمد السعيد، مرجع سابق، ص48.

#### 4) الهدف الاجتماعي: يتمثل في:

- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والاهمال، أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع.
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبادئ اساسية للإقطاعات والمتمثلة في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة امام الضريبة.

#### المطلب الثالث: أسباب إجراء الرقابة الجبائية ومبادئها

##### الفرع الاول: أسباب إجراء الرقابة الجبائية

يمكن إجمال أسباب لجوء الإدارة الضريبية إلى ممارسة هذه الرقابة إلى ما يلي:<sup>1</sup>

#### 1) انتشار ظاهرة التهرب الجبائي

لقد أثبت الواقع العملي أن الكثير من المكلفين بالضريبة يسعون إلى استعمال مختلف الحيل من أجل التملص عن دفع الضرائب، ويعود سبب انتشار هذه الظاهرة إلى وجود بعض الفراغات القانونية التي يستغلها هؤلاء من أجل عدم دفع الضرائب والى استعمال بعض الحيل لاسيما من طرف بعض الشركات التجارية والمؤسسات المهنية أين نجد أن ممثلي هذه المؤسسات يستعملون بعض التقنيات الحسابية ويصرحون بمدخيل غير حقيقية لضمان الحفاظ على أموالهم وعدم التنازل عنها لصالح الدولة.

#### 2) غياب الوعي الضريبي

إذا كانت طريقة دفع الضريبة لا تطرح إشكالا بالنسبة لبعض الفئات من المكلفين بالضريبة لاسيما فئة الموظفين العموميين لأنه يتم خصم مقدار الضريبة الواجبة الدفع آليا، فإن الإشكال يطرح بالنسبة للأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاطات ذات طابع مهني أو تجاري أو اقتصادي، أين يصعب على هؤلاء فهم معنى الضريبة والهدف من فرضها ودور الدولة في هذا المجال، مما يجعلهم لا يكثرثون بضرورة دفع الضريبة لآثار المترتبة عن ذلك، بدليل عدد النزاعات التي تُثار بين هذه الفئات والإدارة الضريبية.

#### 3) طبيعة النظام الضريبي التصريحي "الجزائري"

الذي يعني أن المكلف بالضريبة هو الذي ينتقل إلى إدارة الضرائب المختصة من أجل الإداء بتصريحاته حول مداخيله، لكي تتمكن الإدارة الضريبية من تحديد مقدار الضريبة الواجب دفعها، وأكد أن هناك بعض المكلفين الذين لا يقدمون تصريحات صحيحة من أجل تفادي دفع الضريبة كعدم التصريح ببعض المداخيل، وفي حالة شك إدارة الضرائب في هذه التصريحات تقوم بإجراءات الرقابة كما هي محددة في القانون.

<sup>1</sup> - محمد قلي، فهيمة بلول، الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص151-152.

## الفرع الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكال وخاصة التهرب الضريبي بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وتوجيهها لتحقيق أهداف الدولة المنشودة، ولكي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لا بد من توفر المبادئ الأساسية لها والمتمثلة في:<sup>1</sup>

### (1) إقامة نظام ضريبي محكم

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تتعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي، ولذلك فإن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال وهذا من خلال:

- تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه، إذ يجب أن تكوف القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب، إضافة إلى إدراج مذكرات توضيحية للقوانين كالنصوص التشريعية بلغة بسيطة وسهلة في متناول عامة المكلفين بالضريبة للتقليل من إحساسهم بتعقد التشريع الضريبي واقتناعهم به مما يؤدي بهم إلى الالتزام بواجباتهم الضريبية وعدم التهرب منها؛
- تحقيق العدالة الضريبية وذلك بتطبيق العدالة الأفقية ويقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساويين في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة ضريبية متساوية، وكذلك تجسيد العدالة العمودية والتي تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة.

### (2) ترقية وتطوير الإدارة الجبائية

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة، والتي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة إضافة إلى توفرها على الامكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الضرائب والرقابة الجبائية، إضافة إلى إجراء تربيصات لموظفي وأعوان الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي، كما تتمثل الامكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعطي انطبعا جيدا لدى الموظفين، إضافة إلى توفير أجهزة الاعلام الآلي ووسائل الاتصال الحديثة، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم وتوفير الخدمات اللازمة بهم.

<sup>1</sup> - ايت بلقاسم لامية، البات اجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير 2013، ص33، جامعة البويرة، الجزائر.

## المبحث الثاني: أشكال الرقابة الجبائية واطارها القانوني

لقد حدد المشرع الجبائي إطار تشريعي وقوانين للرقابة الجبائية من أجل الحفاظ على حقوق الخزينة من الضياع ، وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها القيام بمهمتها في شروط قانونية محددة.

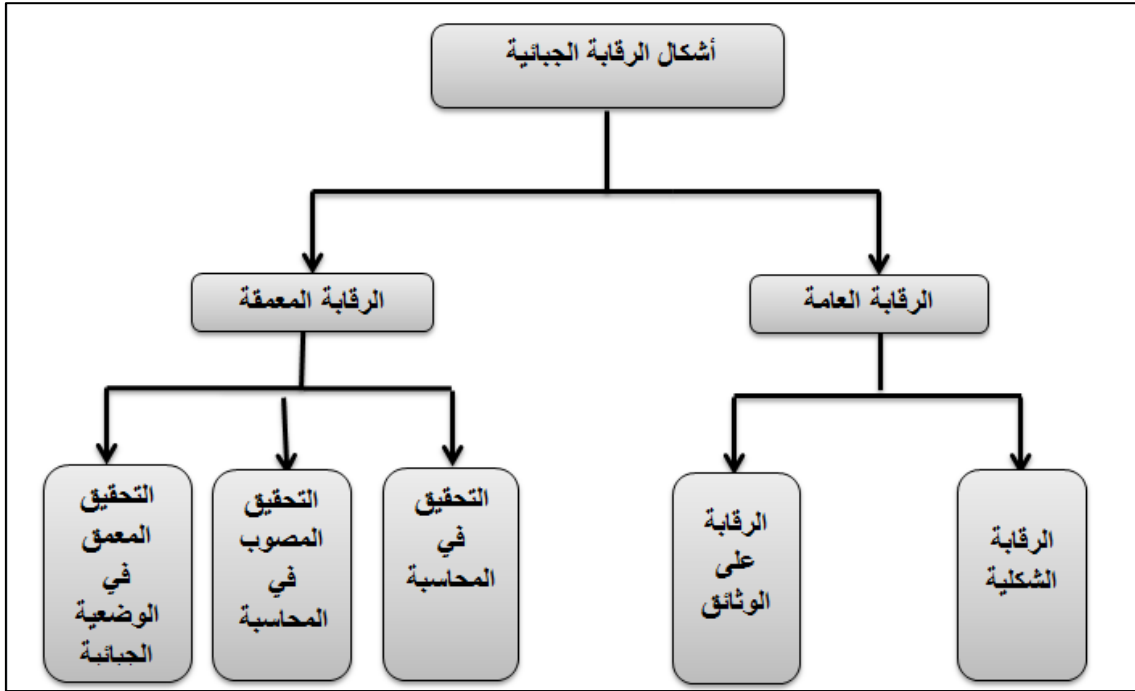
وللتعمق أكثر فيه قسمنا هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب :

- المطلب الاول: أشكال الرقابة الجبائية؛
- المطلب الثاني: حقوق الإدارة الجبائية؛
- المطلب الثالث: واجبات المكلفين بالضريبة وحقوقهم.

### المطلب الاول: أشكال الرقابة الجبائية

ان الرقابة الجبائية للتصريحات الجبائية تأخذ عادة أشكال متتابعة منها :

#### شكل 1: أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من اعداد الطلبة، بالاعتماد على، قانون الاجراءات الجبائية،ق/20/مكرر/20/21 2021 الفصل الاول والثاني والثالث لسنة 2021، الجمهورية الجزائرية، وبالاعتماد ايضا على المعلومات المقدمة من المديرية الولائية للضرائب لولاية بومرداس، والاعتماد على محمد قلي، فهيمة بلول، الرقابة الجبائية، مرجع سابق ص153-157.

## اولا: الرقابة العامة أو الشاملة

تتم على مستوى مفتشيات الضرائب ويمكن التميز بين نوعين من الرقابة العامة الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق وتتم هذه المراقبة على شكل فحص تمهيدي وهو ينجز من غير تنقل او اجراء اباحت خاصة<sup>1</sup>.

**1. الرقابة الشكلية:** تبدأ هذه الرقابة منذ استلام المصالح للتصريحات الجبائية الموزعة من طرف المكلفين، وتتم مراقبتها بطريقة منتظمة وجد انتظامية وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء إن وُجدت وتتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المدونة في التصريحات «G50A» و«G50» وتلك المذكورة في التصريح السنوي، ومع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوفات الربط وبطاقات المعلومات وقائمة الزبائن التي تمتلكها وتهدف إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات وذلك وفقا للإجراءات التالية<sup>2</sup>:

- **المكلف:** يجب أن يحتوي كل مكلف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات التالية: السجل التجاري، بطاقة إثبات الهوية، شهادة إقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الإحصائية.
- **النشاط:** يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي والتصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.
- **الأخطاء المادية:** التأكد من التصريحات الشهرية والثلاثية في حالتها المحددة، كما يتم أيضا التأكد من أن العمليات الحسابية المدونة في التصريحات لا يوجد فيها أخطاء.

**2. الرقابة على الوثائق:** تعني مجموعة الاعمال المنجزة والتي من خلالها تقوم مفتشيات الضرائب المعنية بانتهاج فحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتمادا على المعلومات المكونة للملف الجبائي، وبصفة خاصة تلك التي تمثل زيادة في رقم الاعمال، إذ تقارن كل محتويات التصريح بالوثائق الملحقة به ومجموع المعلومات التي هي بحوزة المصلحة، والتي تتحصل عليها من مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة على الوثائق، وذلك في إطار حق الاطلاع المخول لها. وما يمكن إبرازه حول هذا النوع من الرقابة أنه جاء منصوص عليه في قانون الاجراءات الجبائية، حيث تراقب الادارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو اتاوة، ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الضريبية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها<sup>3</sup>.

1 - بن عثمان عائشة، د/ولهي بوعلام، مرجع سابق، ص148.

2 - زيلاب نجية، حميدي فلة، دور الرقابة الجبائية في تحسين الإيرادات الضريبية دراسة حالة المركز الجواربي للضرائب بعين بسام، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة ماستر، تخصص: مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، 2017، ص5-6، جامعة اكلي محند اولحاج البويرة ، الجزائر.

3- أ. بلواضح الجبلاني، ا.د. سعدي يحيى، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007-2012، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد12/2014، ص37، جامعة المسيلة، الجزائر.



و من أمثلة على ذلك:<sup>1</sup>

-النشاطات الطبية و شبه الطبية، عيادات التوليد و قاعات العلاج تتعامل ادارة الضرائب بالتنسيق مع مصلحة الضمان الاجتماعي التي تقدم لها سنويا كشوفات فردية تين فيها عدد الفحوص المجراة من طرف كل طبيب مع توضيح المبالغ الاجمالية للأتعاب كماهي واردة في أوراق العلاج.

أما بالنسبة للمحامين، و ذلك بالتنسيق مع كتابة الضبط للمحكمة التي تقوم بتقديم كشوفات القضايا التي يترافع عنها كل محامي.

ان هذا النوع من الرقابة يهدف الى :<sup>2</sup>

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح؛
- معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة؛
- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب ؛
- وفي حالة وجود نقاط غامضة او مبهمه من طرف المراقب يحق له أن يطلب بعض المعلمات والتبريرات من طرف المكلف بالضريبة.

ثانيا: الرقابة المعمقة

تتم الرقابة المعمقة في أماكن مزاوله المكلفين بالضريبة لأنشطتهم، حيث تهدف إلى التأكد من صحة المعلومات المصرح بها عن طريق الفحص الميداني للوثائق والدفاتر المحاسبية، حيث تقوم مديرية البحث والمراجعات على المستوى المركزي ببرمجة المكلفين الخاضعين للرقابة على اقتراحات المديريات الولائية ومعلومات أخرى بحوزتها، ويتم انتقاء الملفات الواجب مراقبتها بناء على عدة مؤشرات، نذكر منها طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتج في السوق، مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل، أو المسير أو الشركاء، العجز (الخسارة) المتكرر، التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري، أهمية الأرباح والمداخل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة<sup>3</sup>.

ونميز حسب هذا النوع ثلاثة أشكال من الرقابة، وهي كالتالي :

**1. التحقيق في المحاسبة:** طبقا للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية تشرع إدارة الضرائب بإجراء التحقيق المحاسبي وفق الشروط التالية:<sup>4</sup>

**1/20-** يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

1 - عطاب تواتية، الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المالية والمحاسبة، تخصص: التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير، 2017، ص14، جامعة بن باديس، مستغانم، الجزائر.

2 - ولهي بوعلام، " نحو اطار مقترح لتفعيل اليات رقابة الجبائية للحد من اثار الأزمة ، حالة جزائر " ، مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الازمة مالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية ، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة فرحات عباس ، سطيف 20-21 أكتوبر 2009.

3 - أ/عياشي فاطمة الزهراء، د/ سماش كمال، مرجع سابق، ص279.

4 - الجمهورية الجزائرية، قانون الاجراءات الجبائية، الفصل الثاني التحقيقات الجبائية فت التصريحات ، القسم الأول التحقيق في المحاسبة، المادة20، ص8، 2021.

ان التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة.

يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف الضريبية يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.<sup>1</sup>

**2/20-** لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.<sup>2</sup>

**3/20-** 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.<sup>3</sup>

**2-** التحقيق المصوب في المحاسبة: نصت عليه المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية وفق الشروط التالية:<sup>4</sup>

**20م/1-** يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.

ويتم كذلك التحقيق عندما تشكل 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.

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. لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق، بأي حال من الأحوال، فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.<sup>5</sup>

**20م/3-** لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن ستفيد من أجل أدنى للتخصير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.<sup>6</sup>

1 - الجمهورية الجزائرية، قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع السابق، المادة 20 رقم 1، ص 8.

2 - قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع السابق، المادة 20 رقم 2، ص 8.

3 - قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع السابق، المادة 20 رقم 3، ص 8.

4 - الجمهورية الجزائرية، قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع السابق، القسم الثاني التحقيق المصوب في المحاسبة، المادة 20 مكرر، ص 9.

5 - قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع السابق، المادة 20 مكرر رقم 1، ص 9.

6 - قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع السابق، المادة 20 مكرر رقم 3، ص 9.

### 3- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: يستوفى الشروط التالية:

- لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي ، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه أجلا أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر 15 يوم، ابتداء من تاريخ الاستلام. يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وأن يشير صراحة ، تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو؛<sup>1</sup>
- مدة التحقيق في عين المكان لا بد أن لا تتجاوز سنة واحدة؛<sup>2</sup>
- تمنح إدارة الضرائب آجال 40يوما للتقديم للملاحظات فيما يخص الإشعار بالتقييم، و في هذه الحالة يحق للمكلف بالضريبة تقديم له جميع الشروحات الضرورية و أن يطلب مقابلة المسؤولين و إجراء اجتماعات عند اختتام الأشغال، كما يمكن للإدارة منحه 40يوما إضافية، في حالة ظهور عناصر جديدة؛<sup>3</sup>
- 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، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية.<sup>4</sup>

#### المطلب الثاني: حقوق الإدارة الجبائية

منح المشرع الجزائري عدة حقوق وصلاحيات للعون المدقق خلال تأدية مهام الرقابة الجبائية من أجل حماية تصرفاته والمتمثلة في:

#### 1- حق الرقابة

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية، حيث تراقب هذه الإدارة التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر، والتي تدفع أجور أو أتعاب أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.<sup>5</sup>

1 - الجمهورية الجزائرية، قانون الاجراءات الجبائية، نفس المرجع السابق، القسم الثالث التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، المادة 21 رقم 3، ص 11.

2 - د.لجناف عبد الرزاق، دور الرقابة الجبائية في تحسين أداء النظام الجبائي الجزائري، دراسة حالة نيابة مديرية الرقابة الجبائية لولاية تيبازة، ص 173، ج الجزائر 03، الجزائر.

3 - د.لجناف عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 17.

4 - قانون الاجراءات الجبائية، نفس المرجع السابق، المادة 20 رقم 6، ص 12.

5- بن التومي عادل، وهاب مباركة، الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي دراسة ميدانية بمقتضية الضرائب الحمادية برج بوعرييج، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2016، ص 13 جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر.

ومن اهم ما جاء به قانون الاجراءات الجبائية:<sup>1</sup>

- تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة؛
  - تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها؛
  - يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءا على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها؛
- وفي اطار ممارسة حق الرقابة فانه يمكن للإدارة الجبائية توجيه مطالب الى المكلفين من بينها:<sup>2</sup>
- يراقب المفتش التصريحات. وتطلب التوضيحات و التبريرات كتابيا. كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة؛
  - كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعاءهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية؛
  - عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابيا.

## 2- حق الاطلاع

يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية ، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق و المعلومات المنصوص عليها قانونا ، كما يمكن ممارسة مختلف حقوق الاطلاع على الوثائق المنصوص عليها لصالح الإدارات الجبائية من أجل مراقبة تطبيق التنظيم الخاص بالصرف ، و يخضع لحق الاطلاع كل من: الإدارات و الهيئات العمومية و المؤسسات الخاصة ، المؤسسات المالية و مؤسسات و شركات التأمين أو إعادة التأمين و وسطاء التأمين ، وكذلك الأشخاص و الشركات التي تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية.<sup>3</sup>

ولحق الاطلاع شكلين:<sup>4</sup>

1 - قانون الاجراءات الجبائية، نفس المرجع السابق، المادة18، ص8.

2 - قانون الاجراءات الجبائية، نفس المرجع السابق، المادة19، ص8.

3 - أ / تومي سمية، أ د/ بن عمارة منصور، فعالية الرقابة الجبائية في ظل التوجهات الاستراتيجية لعصرنة الإدارة الجبائية – دراسة حالة الجزائر-، مجلة دراسات جبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، العدد 12، جوان 2018، ص45، جامعة الطارف و جامعة عنابة، الجزائر.

4 - د. خضراوي الهادي، أ. سعيداني محمد السعيد، مرجع سابق، ص52.

## أ- حق الاطلاع لدى الإدارة العمومية

لا يمكن في اي حالة من الأحوال الادارية الدولية والولايات والبلديات وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة وكذلك جميع المؤسسات او الهيئات أيا كان نوعها ان تدفع بالسد المهني امام الأعوان للإدارة المالية الذين هم على الأقل في رتبة مراقب ويطلبون منها الاطلاع على وثائق الخدمة التي توحد في حوزتها.

## ب- حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاضعة

تسير المراقبة تصريحات الضرائب المكتوبة من قبل المعينين انفسهم ومن قبل الغير يتعين على جميع الحرفيين والمتصرفين في الأموال وغيرهم من التجار الذين تشمل مهمتهم في دفع ايرادات عن قيم منقولة او الذي تشمل مهنته بصفة ثانوية القيام بشي من هذا النوع وكذا جميع التجار.

## 3- حق استدراك الأخطاء الإدارية

يعني الامكانية الممنوحة للإدارة الجبائية في اعادة النظر في الاقطاع سواء بتعديله او انشاء اقطاع جديد، حيث أنه يجوز استدراك كسب خطأ يترتب من نوع الضريبة أو مكان فرضها ، بالنسبة لي كان من الضرائب و الرسوم. وقد حدد الاجل القانوني لاستدراك الخطاء بأربع سنوات سواء بالنسبة للضرائب المباشرة او الرسم على القيمة المضافة.<sup>1</sup>

نصّت المادة 327 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة يجوز استدراك كل خطأ يُرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأيّ كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، وذلك إلى غاية السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى.<sup>2</sup>

## 4- حق المعاينة

من أجل ممارسة الإدارة الجبائية حقها الرقابي ووجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية "يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص لأعوانها المؤهلين قانونا القيام بإجراءات المعاينة في كل المجالات قصد البحث والحصول على كل المستندات والوثائق والدعائم المادية، التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من تحديد الوعاء الضريبي، وتتم المعاينة وحجز الوثائق والأملاك التي تشكل أدلة على وجود ممارسات تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته، ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان المشاركين في العملية"<sup>3</sup>

1 - عتاب تواتية، مرجع سابق ص22.

2 - الجمهورية الجزائرية ، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2021 ، ص72، الجزائر.

3 - مالكي حنان، حوالي كنزة، دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة ميدانية في مركز الضرائب بالبويرة، مذكرة لنيل شهادة ماستر في مالية مؤسسة، 2018، ص23، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة اكلي محند اوحاج البويرة ، الجزائر.

كما لا يجوز الترخيص بحق إجراء المعاينة إلا من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير بطلب مقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل لذلك، ويحتوي الطلب على البيانات التي بحوزة الإدارة الجبائية لتبرر بها عملية المعاينة على ما يلي<sup>1</sup>:

- التعريف بالشخص المعنوي أو الطبيعي المعني بعملية المعاينة وعناوين الأماكن التي يتم معاينتها؛
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية ويتم البحث عن دليل عليها؛
- أسماء وألقاب الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم ويكون حاملين بطاقة الانتداب.

## 5-حق التقادم

نصت المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية التي حدّدت الأجل يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية والمحدودة (04)سنوات إلا في وجود مناورات تدليسية وهذا بالنسبة لما يأتي<sup>2</sup>:

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

## المطلب الثالث: واجبات المكلفين بالضريبة وحقوقهم

الزم المشرع الجبائي المكلف بالضريبة باكتتاب مجموعة من الواجبات، في المقابل السلطات القانونية المخولة للإدارة الجبائية في مجال الرقابة، منح المشرع للمكلف بالضريبة جملة من الضمانات والحقوق.

## الفرع الاول: واجبات المكلفين بالضريبة

يخضع المكلفين بالضريبة إلى نوعين من الواجبات أحدهما جبائية و الأخرى محاسبية.

## أولا: الواجبات الجبائية

يلزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة القيام بالتصريحات التالية:

**1- التصريح بالوجود:** يجب على المكلفين بالضريبة الجدد والخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الاجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين يوما الاولى من بداية نشاطهم تصريحا بالوجود الى مفتشية الضرائب التابعين له، وجيب أن يتضمن المعلومات التالية<sup>3</sup>:

1 - لياس فلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية ام البواقي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، 2009، ص35، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.

2 - قانون الاجراءات الجبائية، مرجع السابق، المادة 39، ص18.

3 - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص43.

- شهادة الميلاد الاصلية؛
- الاسم واللقب، العنوان بالجزائر بالنسبة للجزائريين وخارج الجزائر بالنسبة للأجانب؛
- نسخة طبق الاصل لعقود الدراسات أو الاشغال التي يتولى هؤلاء الاشخاص انجازها في الجزائر.

**2- التصريحات الشهرية أو الثلاثية لرقم الأعمال:** يجب على المكلفين الممارسين لنشاط ما، والخاضعين للضرائب و الرسوم التصريح برقم أعمالهم خلال كل شهر أو ثلاثي لدى المصالح المختصة إقليميا حسب طبيعة المؤسسة ونوع النشاط . يجب اكتتاب التصريح الشهري (سلسلة . G 50) بالنسبة للمؤسسات التابعة للنظام الحقيقي لفرض ضريبة في العشرين يوما الأولى للشهر الموالي ، كما يتعين على المكلفين بالضريبة في العشرين يوما الأولى للشهر الموالي، كما يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط اكتتاب تصريحاتهم فيما يخص الضريبة على الدخل (الإجمالي أجور)، و الرسم على النشاط المهني و كذا الرسم على القيمة المضافة خلال 20 يوم الأولى للشهر الموالي للثلاثي المدني الذي تم تحقيق رقم الأعمال حيث يتم تقديم هذا التصريح إلى قبضة الضرائب التي يتبع لها مقر المكلف بالضريبة ليتم من خلاله تحصيل دين الضريبة.<sup>1</sup>

**3- التصريح السنوي بالأرباح أو النتائج:** يجب على كل مكلف بالضريبة تقديم الميزانية الجبائية وملاحقها المرفقة، مع التصريح بالمداخيل والأرباح السنوية المحققة، من خلال ملئ نماذج واستمارات مقدمة من طرف الادارة الجبائية، ويقدم ذلك حتى في فترة التوقف المؤقت لان الادارة لم تعفيه من هذا الالتزام، كما يتم إيداع التصريحات السنوية بكل ملحقاتها القانونية ليستخرج الوعاء الخاضع للضريبة وهذا قبل الفاتح من شهر افريل للسنة الموالية من الدورة المقفلة المعنية بالتصريح.<sup>2</sup>

**4- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط:** في حالة التنازل أو التوقف عن جزء او كل النشاط الخاضع للنظام الضريبي المفروض على الربح الحقيقي يجب على المكلفون بالتصريح ان يشعروا مفتش الضرائب عن ذلك خلال 10 أيام ابتداء من تاريخ التوقف عن النشاط، وفي حالة التنازل يتم اكتتاب تصريح يتضمن تاريخ التنازل وبيانات المتنازلين، أما في حالة الوفاة على ذوي الفقيد التصريح بالمداخيل الخاضعة للضريبة في اجل 06 اشهر اعتبارا من تاريخ الوفاة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي، دراسة حالة بمقتضية الضرائب في – الأخضرية-، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة و المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2014، ص12، جامعة ألكلي محند أولحاج \_ البويرة، الجزائر.

<sup>2</sup> - لياس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص37.

<sup>3</sup> - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص46.

## ثانيا: الواجبات المحاسبية

قد حدد القانون التجاري حسب المادة 12 : "يجب الاحتفاظ بالدفاتر والوثائق المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية، لاسيما فواتير الشراء التي يمارس عليها حق المراقبة والاطلاع والتحقيق، لمدة عشر(10) سنوات وهذا ابتداء من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية"<sup>1</sup>

أما مسك وحفظ الدفاتر المحاسبية على المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي هي:<sup>2</sup>

### 1- مسك الدفاتر المحاسبية

ويتم ذلك حسب ما نصت عليه المواد من 09 الى 11 من القانون التجاري، وتتمثل في:

- دفتر اليومية؛
- دفتر الجرد.

### 2- حفظ الدفاتر ووسائل الإثبات

يتم الاحتفاظ بالدفاتر المذكورة ووسائل الإثبات لمدة عشرة سنوات، نظرا لأهمية هذه الوثائق في عملية التدقيق، ومساهمتها في المطابقة مع التصريحات وذلك حسب نص المادة 12 من القانون التجاري.

### الفرع الثاني: حقوق المكلفين بالضريبة

نتيجة الالتزام بالواجبات سابقة الذكر منح المشرع الجبائي مجموعة من الحقوق للمكلفين بالضريبة منها ما هو متعلق بإجراءات التحقيق ومنها ما هو متعلق بإجراءات التقويم.

### اولا: الضمانات المتعلقة بالتحقيق

يتمتع المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتحقيق يتوجب على المراقبين احترامها وعدم الاخلال بها، ومن اهمها ما يلي:<sup>3</sup>

**1- الإعلام المسبق "الإشعار بالتحقيق":** يجب إعلام المكلف بالضريبة مسبقا قبل الشروع في عملية التحقيق من خلال إرسال إشعار بالتحقيق، يرفق بميثاق المكلفين بالضريبة، والذي ينص على حقوقه وواجباته، على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة التحضير قدرها(10) أيام بالنسبة للتحقيق المحاسبي، و (15)يوم بالنسبة للتحقيق المحاسبي المعمق للوضعية الجبائية الشاملة، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

1 - قانون الاجراءات الجبائية، مرجع السابق، المادة 64، ص.

2 - بوكرمة ريمة، بومالحة سلمى، دور التدقيق الجبائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة حالة مديرية الضرائب -البلدية- ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة، 2020/2019، ص44، جامعة البلدية (2) لونيبي علي، البلدية، الجزائر.

3 - الجمهورية الجزائرية ، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات2017، ص20، بالضافة الى وثيقة ملخصة بطريقة جيدة وواضحة للقواعد الاساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين.



2- الحق في الاستعانة بوكيل أو مستشار: يعلم كل مكلف بالضريبة بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره قصد متابعة سير عمليات المراقبة و مناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب، وهذا مع بداية عمليات التحقيق عند إرسال الإشعار بإعادة التقويم.

3- عدم تجديد التحقيق المحاسبي: إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلقة بفترة معينة خاص بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب و الرسوم، وفيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرقا تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق، فان الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر، بخصوص نفس الضرائب و الرسوم بنفس المادة.

4- تحديد مدة التحقيق: لا يمكن تحت طائلة البطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات و الوثائق المحاسبية آجالا محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا و طبيعة نشاط المؤسسة، فمثلا بالنسبة للمؤسسة تادية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي المصرح به لا يتعدى 1000.000 دج، لكل سنة مالية تحدد بأربعة أشهر، أما إذا كان رقم أعمالها يتعدى 1000.000 دج وأقل من 5000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها فتحدد مدة التحقيق ب 6 أشهر. أما في حالة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية لا يمكن أن تمتد فترة التحقيق فوق سنة من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق إلا في حالة اكتشاف طرق و مناورات تدليسية.

#### جدول 1 : آجال فترة الرقابة في عين المكان.

طبيعة النشاط	مبلغ رقم الأعمال في كل سنة مالية محقق فيها (دج)	فترة المراجعة
مؤدي الخدمات	> 1.000.000	3 أشهر
	1.000.000 > رقم الأعمال > 10.000.000	6 أشهر
	< 5.000.000	لا تتجاوز 9 أشهر
كل المؤسسات الأخرى	2.000.000	3 أشهر
	> 2.000.000 > رقم الأعمال > 10.000.000	6 أشهر
	< 10.000.000	لا تتجاوز 9 أشهر

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المادة 20 الفقرة 5 منه، ص 8.

## ثانيا: الضمانات المتعلقة بإعادة التقويم

تمثل الضمانات المرتبطة بممارسة حق إعادة التقويم في إعلام المكلف بنتائج التحقيق و الحق في الرد أو الطعن.

**1- التبليغ بإعادة التقويم:** يجب على الإدارة الجبائية عند الانتهاء من عملية التحقيق إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق وذلك حتى في حالة غياب التقويمات، ويجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا بما فيه الكفاية بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة فهم إعادة تشكيل أساس فرض الضريبة المطبقة عليه للتمكن من الرد من خلال قبوله أو تقديم ملاحظاته.<sup>1</sup>

**2- حق الرد:** من المشرع المكلف الخاضع للرقابة الجبائية آجال أربعين (40) يوما ليرسل ملاحظاه او قبوله، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، كما يمكن للعون المحقق بعد الرد الاستماع إلى المكلف أو بإعطاء تفسيرات تكميلية، أما في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محددة نهائيا ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا أكتشف أن المكلف استعمل مناورات تدليسية أثناء عملية التحقيق.<sup>2</sup>

**3- حق الطعن:** لم يهمل المشرع هذا الجانب الذي يُعدّ حقاً من حقوق المكلف بالضريبة، لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الضريبية والمكلف حول نتائج التحقيق، لذا منح المشرع لهذا الأخير إمكانية الطعن، وتلك النتائج يطلب من خلاله التخفيض الجزئي أو الكلي والتعديل أو إعادة الحساب للنسب المطبقة وذلك بتقديم شكايات لدى الجهات المعنية، وهذا ما تناولته المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن حسب الحالة للمكلف بالضريبة الذي لم يعرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في المواد أدناه في أجل أربعة (04) أشهر ابتداءً من تاريخ استلام قرار الإدارة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - بن التومي عادل، وهاب مباركة، مرجع سابق، ص19.

<sup>2</sup> - حمداوي أمنة، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة لمديرية الضرائب أم البواقي، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي فرع علوم التسيير، تخصص: إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير والعلوم التجارية، ص36، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي - الجزائر.

<sup>3</sup> - زيلاب نجية، حميدي فلة، مرجع سابق، ص17.

### المبحث الثالث: الهيئات الجبائية المكلفة بالرقابة الجبائية

ترتكز مهام الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة الإدارية المخول لها قانونياً القيام بأداء هذه المهام على أكمل وجه وتمارسها بطريقة منظمة وفعالة، لذلك فقد خول المشرع الجزائري لأعوان هذه الأجهزة مجموعة من الصلاحيات والحقوق التي لا بد من الاستناد عليها لأداء مهمتهم الرقابية.

وللتعمق أكثر فيه قسمنا هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب :

- **المطلب الاول:** الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية في الجزائر؛
- **المطلب الثاني:** الهيئات المختصة حديثاً بالرقابة الجبائية في الجزائر؛
- **المطلب الثالث:** الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية في الجزائر.

### المطلب الاول: الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية في الجزائر

خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية عدة وسائل هيكلية متخصصة في مجال الرقابة الجبائية، وبواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي والمتمثلة في مديرية البحث و المراجعات وكذا المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ومفتشيات الضرائب.

### الفرع الاول: مديرية البحث والمراجعات Direction des Recherches et Vérifications

**1- تعريف مديرية البحث والمراجعات:** تسيير عمليات الرقابة الجبائية على المستوى المركزي عن طريق مديرية البحث والمراجعات (DRV)، وهي مصلحة مركزية لها صلاحيات وسلطات على المستوى الوطني، وتتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات (SRV) وأربع مديريات فرعية، حيث تنص المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم: 95-55 المؤرخ في 15/02/1995 والمعدلة والمتممة بموجب المادة الأولى من المرسوم التنفيذي -228/98 المؤرخ في 13/07/1998 على إحداث مديرية البحث والمراجعات تتبع المديرية العامة للضرائب، والتي تتضمن المديريات الفرعية التالية ما يلي:<sup>1</sup>

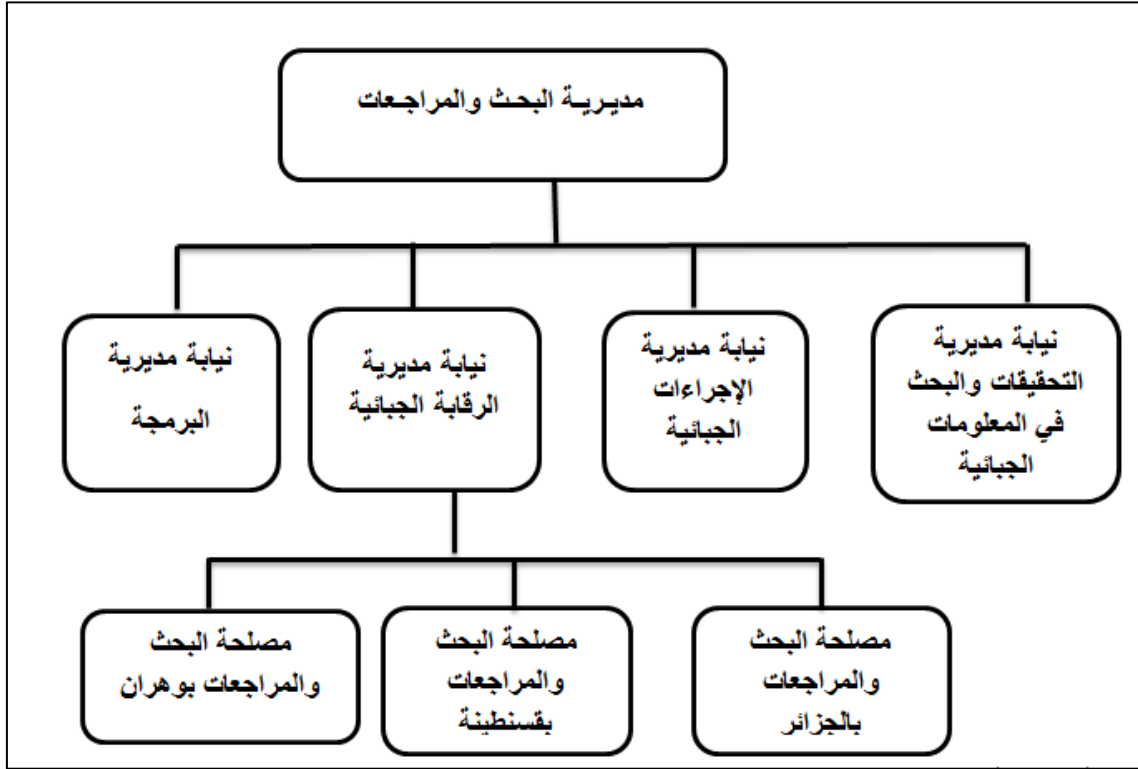
- المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية؛
- المديرية الفرعية للبرمجة؛
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية؛
- المديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات.

### 2-الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث و المراجعات

وفقا لما تم ذكره سابقا فالهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والمراجعات يكون على النحو التالي:

<sup>1</sup> سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2011-2012، ص87.

شكل 2 : الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والمراجعات.



المصدر: سليمان عتير، مرجع سابق، ص88.

3- مهام مديرية البحث والمراجعات

الهدف الرئيسي لمديرية البحث و المراجعات هو مكافحة التهرب الضريبي ، و لأجل ذلك قامت بوضع استراتيجية للمراقبة بغية تحقيق بعض الأهداف المساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي ومن بينها<sup>1</sup> :

- رفع نوعية التحقيق و الارتقاء به إلى مستويات أحسن؛
- تحسين نوعية الرقابة الجبائية؛
- الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية و المداخل الكبرى.

الفرع الثاني: المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية (SDCF)

إضافة إلى مديرية البحث و المراجعات فان المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، وتتكفل مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية بمهمة ذلك، إذ تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة، لذا تستند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق.<sup>2</sup>

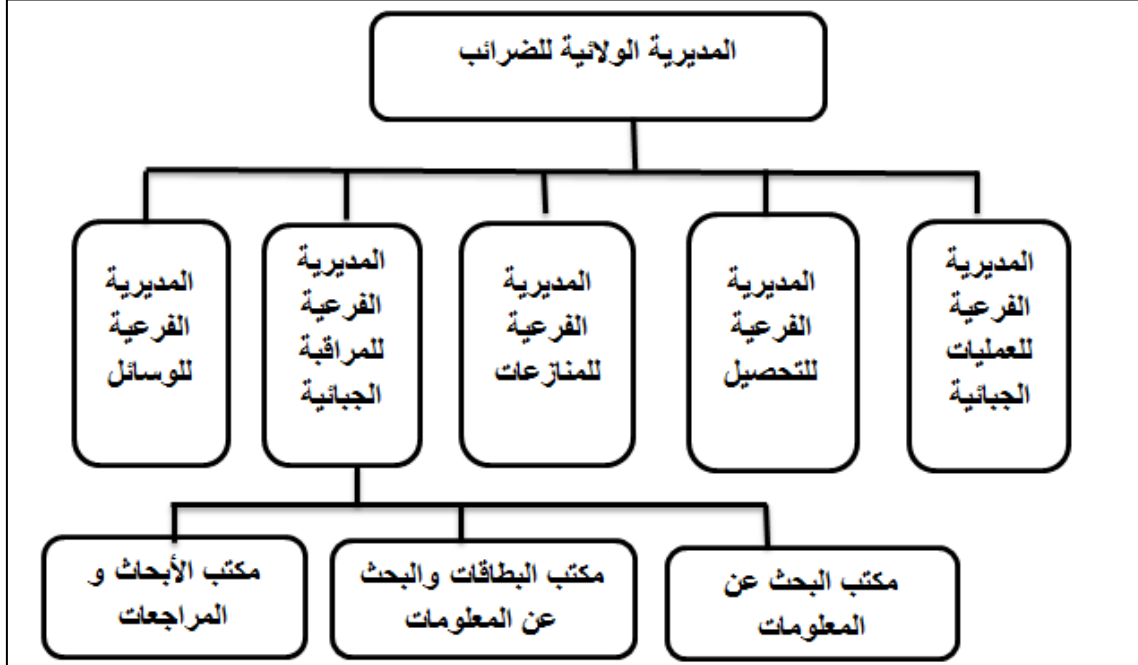
1 - نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، فرع مالية ونقود، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2003-2004، ص39-40، جامعة الجزائر، الجزائر.

2 - ايت بلقاسم لامية، مرجع سابق، ص44.

## 1- الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب

الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب، يأخذ الشكل التالي:

شكل 3: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.



المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على القرار وزارى مشترك المؤرخ في 25 صفر عام 1430 هـ الموافق ل 21 فبراير 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المواد من 59-79 منه، الجريدة الرسمية المؤرخة في 2 ربيع الثاني 1430 هـ الموافق ل 29 مارس 2009، العدد 20، ص 17-20.

## 2- مهام المديرية الولائية للضرائب

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بما يلي<sup>1</sup>:

- البرمجة والتحقق في كل نقطة من حدود الولاية، وكل التحريات والتحقيقات والأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي؛
- دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة؛
- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من خلال التحقيق، وكذا على وصول تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف؛
- تنفيذ الأعمال ذات الفائدة الجبائية؛
- تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية.

<sup>1</sup> - نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مرجع سابق، ص 45-46.

### الفرع الثالث : مفتشيات الضرائب

1- **التعريف بمفتشيات الضرائب:** تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها، ومراقبة التصريحات واصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل.<sup>1</sup>

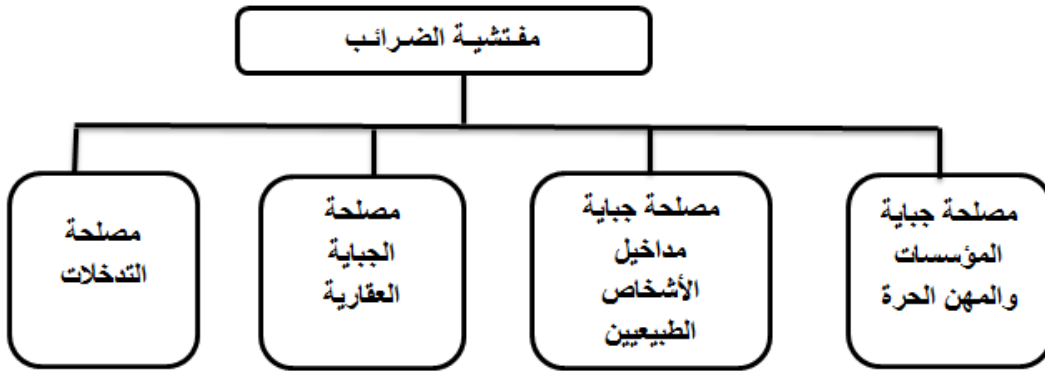
وتشكل المفتشيات حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية الساري العمل به إلى غاية هذا اليوم، فيما يخص الرقابة وتعتبر الحلقة الأكثر أهمية في النظام الجبائي الجزائري، وهي تنقسم إلى<sup>2</sup>:

- مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة؛
- مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين؛
- مصلحة الجباية العقارية؛
- مصلحة التدخلات.

### 2- الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب

انطلاقا من ما تم ذكره فالهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب يأخذ الشكل التالي:

### شكل 4: الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على التقسيم السابق الذكر

### 3- مهام مفتشية الضرائب: اعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بما يلي<sup>3</sup>:

- مراقبة التصريحات الشهرية أو الفصلية؛

<sup>1</sup> - سليمان عتير، مرجع سابق، ص111.

<sup>2</sup> - عوادي مصطفى، "الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية، 2009)" الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، ص38-39، الوادي، الجزائر .

<sup>3</sup> - عوادي مصطفى، "الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، مرجع سابق، ص39.

- المتابعة و المراقبة المستمرة للملفات الجبائية فيما يخص الثغرات التي تطرأ على طبيعة النشاط من جهة و على الطبيعة القانونية للمكلفين بالضريبة من جهة أخرى؛
- تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين الجدد، وإعادة تحديد الوعاء للذين ثبت عليهم نشاط أكبر من الذين صرحوا به؛
- تسجيل المنازعات و الطعون ،وتقديم الحلول المناسبة.

### المطلب الثاني: الهيئات المختصة حديثا بالرقابة الجبائية في الجزائر.

تبعا لمخطط عصرنة الإدارة الجبائية الذي يعتبر المرحلة الثانية من الإصلاحات الجبائية في الجزائر قامت المديرية العامة للضرائب بوضع مجموعة من النشاطات التي تهدف إلى تحقيق هذا الغرض والمتمثلة في إنشاء هياكل إدارية تنظيمية جديدة ابتداء من سنة 2002 وهي : مديرية كبريات المؤسسات DGE، مراكز الضرائب، CDI مراكز جوارية للضرائب CPI<sup>1</sup>.

### الفرع الأول: مديرية كبريات المؤسسات Direction des grandes entreprises

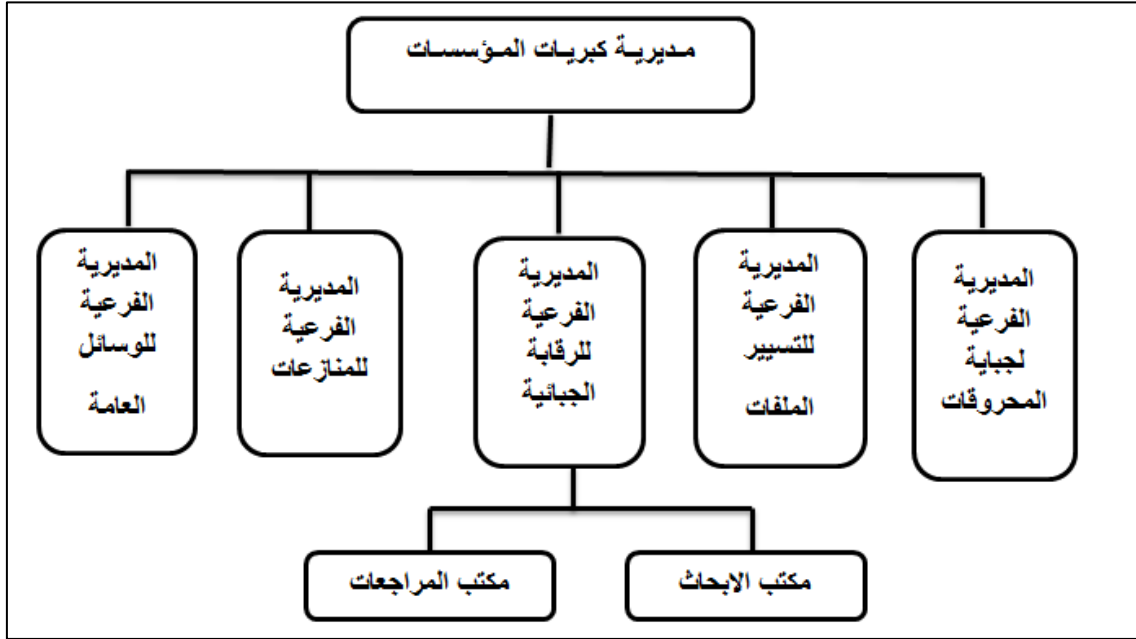
**1- التعريف بمديرية كبريات المؤسسات :** أنشئت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 2002/09/28 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494/02 المؤرخ في 2005/12/26 ولها صلاحيات على المستوى الوطني لكونها مكلفة بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء إلى التحصيل وحتى الرقابة الجبائية والمنازعات، أما المكلفين بالضريبة والخاضعين لهذه المديرية هم مختلف الشركات العاملة في مجال المحروقات والشركات بمختلف طبيعتها القانونية التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها السنوي مائة مليون دينار جزائري **100.000.000** دج ومن أهداف إنشاء هذه المديرية هو التحكم الجيد في تسيير الملفات الجبائية المهمة والمتمثلة في حجم نشاطات المكلفين بالضريبة من حيث الحصيلة الضريبية والتي تقارب نسبتها % 70 من الإيرادات الجبائية , مع متابعتها المستمرة والدقيقة لكونها تملك خيرة الأطارات والأعوان من أجل ضمان حصيلة أكبر والتخفي من حدة التهرب الضريبي.<sup>2</sup>

**2- الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات:** تتكون مديرية كبريات المؤسسات من (5)مديريات فرعية على النحو التالي:

<sup>1</sup> - عوادي مصطفى، نفس المرجع سابق، ص43.

<sup>2</sup> - نفطي فيصل، مسعودي رضا، شعباني محمد الناصر، عصرنة الإدارة الجبائية ودورها في تفعيل الرقابة الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، قسم العلوم المالية والمحاسبية، التخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمدة لخضر بالوادي، الجزائر. 2017-2018، ص20.

شكل 5: الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات.



المرجع: من اعداد الطلبة اعتمادا على: ربيع ناقه، تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر ، مرجع سابق، ص56.

3- مهام كبريات المؤسسات : المهام المسندة لمديرية كبريات المؤسسات في مجال اختصاصها على المستوى الوطني ومدى حجم الملفات الجبائية التي بحوزتها نجدها عديدة نذكر منها:<sup>1</sup>

▪ في مجال الوعاء:

✓ تراقب الملفات حسب كل وثيقة؛

✓ متابعة الملفات الجبائية المتواجدة تحت سلطتها.

▪ في مجال التحصيل:

✓ التكفل بالجداول و السندات و الإيرادات و تحصيل الضرائب و الرسوم؛

✓ التموين و مسك محاسبتها.

▪ في مجال الرقابة:

✓ تبحث عن المعلومات الجبائية و تجمعها و تشغيلها و تراقب التصريحات؛

✓ تعد و تنجز برامج التدخلات و المراقبة لدى المكلفين بالضرائب و تعميم نتائجها.

1 - لكحل كمال، لكحل إسماعيل، دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش و التهرب الضريبي دراسة حالة بمفتشية الضرائب سيدي عيسى، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية: تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، 2018-2019، ص41-42، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، الجزائر.



▪ في مجال المنازعات:

- ✓ تدرس التظلمات و تعالجها؛
- ✓ تتابع المنازعات الإدارية و القضائية؛
- ✓ تعالج طلبات التخفيض الإداري.

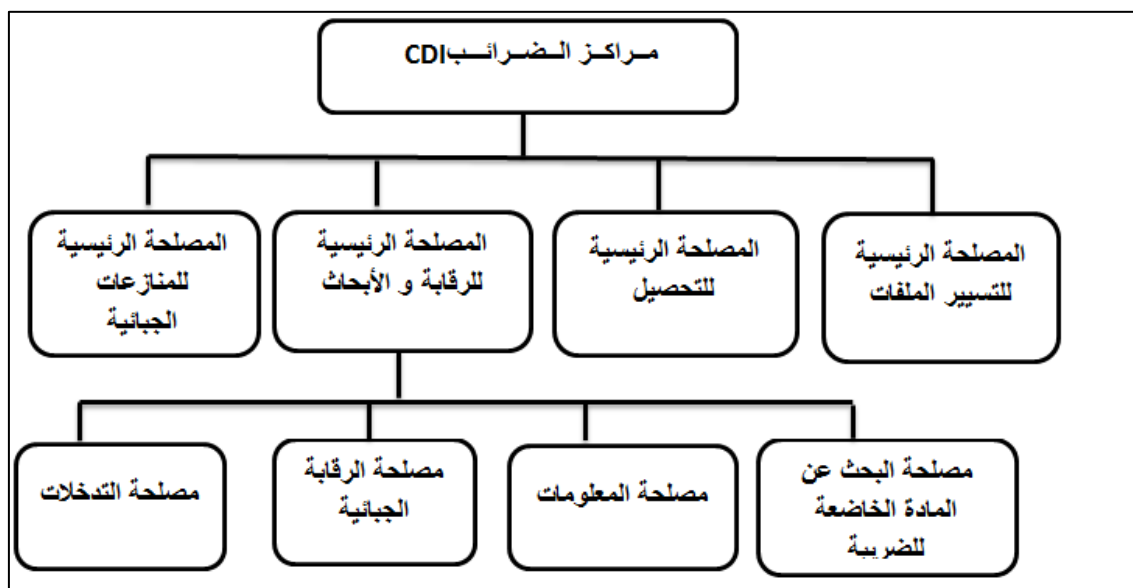
### الفرع الثاني: مراكز الضرائب CDI

1- **التعريف بمراكز الضرائب:** هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي و المرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي، ولا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 100.000.000 دج بالإضافة إلى المهن الحرة، يختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية و المنازعات في حدود صلاحيته<sup>1</sup>.

### 2- الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب

الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب يأخذ الشكل التالي:

شكل 6: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب.



**المرجع:** - سوداني فاطمة، بايدي عائشة، رحموني عبد الحمان، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مرجع سابق، ص8.

1 - سوداني فاطمة، بايدي عائشة، رحموني عبد الحمان، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية حالة مديرية الضرائب لولاية ادرار، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، قسم علوم التسيير، تخصص جبائية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، 2013-2014، ص8، جامعة ادرار، الجزائر.

### 3- مهام مراكز الضرائب: تنحصر هذه المهام في النقاط التالية<sup>1</sup>:

- التسيير و التكفل الحسن لملفات المكلفين و مراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي.
- تبحث عن المعلومات الجبائية و تجمعها و تستغلها و تراقب التصريحات.
- التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية و الشكاوي الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تحت سلطتها.

#### الفرع الثالث: المراكز الجوارية للضرائب

- 1- **التعريف بالمراكز الجوارية للضرائب:** من المصالح المستحدثة بالنظام الجبائي الجزائري، المراكز الجوارية للضرائب و هي بمثابة النموذج المصغر لمراكز الضرائب السابقة الذكر، فهي تتابع ملفات المكلفين الغير التابعين للهيئات الجبائية السابقة الذكر، والخاضعين للضريبة الجزافية، بالإضافة إلى إقامة مراكز متخصصة في متابعة الجبائية العقارية، المعادن النفيسة، الكحول، التبغ، و كذا الجبائية و المحلية الفلاحية<sup>2</sup>.
- 2- **مهام المراكز الجوارية للضرائب:** من بين المهام المسندة للمراكز الجوارية للضرائب<sup>3</sup>:

- تمسك و تسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصه؛
- تبحث عن المعلومات الجبائية و تجمعها و تشغلها؛
- تراقب التصريحات و تنظم التدخلات؛
- تدرس الشكاوي و تعالجها.

#### المطلب الثالث: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية في الجزائر.

القيام بعملية الرقابة الجبائية وكافة مراحل التحقيق يتطلب أن يكون الأشخاص الذين يقومون بهذه المهام أكفاء وذوي خبرة عالية تمكنهم من اكتشاف حالات التدليس الموجودة، وكذا أن يتمتعوا بسلوك حضاري وأن يكونوا ذوي أقدمية على الأقل ثلاث سنوات في الميدان، وهذا من أجل تسهيل عملية الرقابة ككل.

#### الفرع الاول: الأعوان المكلفون بالرقابة الجبائية

ويمكن ذكر الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية فيما يلي:

- 1- **نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية:** يعتبر نائب المدير هو الشخص المكلف بصفة مباشرة بإعداد برنامج المراجعات التي تقوم بها المصلحة كما يتولى مهمة مراقبة فرق التدقيق وكيفية قيامهم بعملهم، إلى جانب حرصه على سير عملية التدقيق بصفة قانونية منظمة، بالإضافة إلى أنه بإمكانه استقبال المكلفين الخاضعين للضريبة إن تطلب الأمر ذلك وكذا السهر على تطبيق ضمانات المكلفين وحقوقهم. كما أن نائب المدير يعني كذلك بالاجتماع برؤساء فرق التدقيق قصد دراسة

1 - ايت بلقاسم لامية، البات اجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص50

2 - لكحل كمال، لكحل إسماعيل، دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش و التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص44.

3 - - ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي، مرجع سابق، ص26.

الأعمال المنجزة مع تقديم الاقتراحات اللازمة، بالإضافة إلى تحويل التقارير المتوصل إليها للمديريات الجهوية للضرائب التابعة لها.<sup>1</sup>

**2- رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات:** إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة سنوات كمحقق جبائي، ويكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولاً عن النظام العام داخل فرقته ويسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم، وهو مسؤول أيضاً مع المحققين على القضايا المبرمجة لصالح فرقته، ويتدخل أحياناً عند أول تدخل في مناقشة نتائج التحقيق، وبصفة عامة كلما كان هناك تقييم نافع لضمان السير الحسن للأعمال في إطار ضمان تنفيذ برنامج التحقيق يستطيع رئيس فرقة التحقيق أن يقوم بمهمة أحد المحققين.<sup>2</sup>

**3- الأعوان المحققين:** حتى تسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الضريبية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين لرتبة مفتش وهذا التزاماً بالتشريع الجبائي، فكل عون للإدارة الجبائية الذي له رتبة مراقب على الأقل له الكفاءة لإجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية، كما يجب أن يكون المحقق حاملاً بطاقة انتداب تسلم لهم من المديرية العامة للضرائب تبين صفته، المحققين الذين تسند إليهم مهام التدخل، هم وحدهم المكلفين بأعمال التحقيق و مراقبة النتائج و حسابها، مع إرسال التقويمات، ومعالجة الملاحظات الاحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه، وإفقال التحقيق تحت إدارة وحضور رئيس فرقة التحقيقات مع الإشارة إلى أنه يجب أن تتم أعمال التحقيق في مقرات المكلفين، باستثناء حالات خاصة و مرخصة من طرف المدير تحت طلب من المكلف للقيام بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية.<sup>3</sup>

#### الفرع الثاني: مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية

بمجرد تعيين عون الإدارة الجبائية يخضع لعدد معين من الالتزامات المرتبطة بصفته كممثل للدولة، لذلك يتعين عليه احترام قواعد أخلاقيات المهنة، كما وضع المشرع الجزائري عدة التزامات مرتبطة بصفته كممثل للدولة نذكر منها:<sup>4</sup>

- وجوب الالتحاق بمنصب التعيين أو المنصب الذي نقل إليه؛
- الالتزام بتأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السلمية؛
- الالتزام بتأدية اليمين؛
- الالتزام بممارسة الوظيفة وحدها، أي يمنع منعاً باتاً الجمع بين وظيفته ونشاط آخر مريح؛
- الالتزام بالحياد اتجاه المكلفين بالضريبة؛

1 - مجدول محمد نجيب، يوسف إسلام، الرقابة الجبائية وأثرها على التحصيل الضريبي دراسة حالة مفتشية الضرائب البويرة 2015-2018، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة والمالية، تخصص: مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2018-2019، ص29، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، الجزائر.

2 - نطفي فيصل، مسعودي رضا، شعباني محمد الناصر، عصرنة الإدارة الجبائية ودورها في تفعيل الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص23.

3 - مبروك نور الإسلام، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية ام البواقي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص بنوك ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2014-2015، ص64، جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي، الجزائر.

4 - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب"، ص7-16 الباب الاول، الفصل الاول.

▪ الالتزام بممارسة الوظيفة بصفة شخصية؛

▪ الالتزام بالنزاهة والسر المهني احترام النظام الداخلي للإدارة.

اما المسؤوليات التي تترتب على الاعوان المكلفين بالرقابة الجبائية كما يلي:

**1- المسؤولية المدنية:** يتحمل عون الضرائب أو الإدارة، المسؤولية المدنية، عند إلحاق الضرر بالغير. وهي نتيجة لخطأ، عدم الانتباه أو إهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته أو قام بإتلاف أملاك تحت مسؤوليته و مما نتج عنه ضرر للغير.<sup>1</sup>

**2- المسؤولية الجزائية:** يمكن اعتبار الموظف مسؤولاً من الناحية الجنائية عندما يقوم بارتكاب جناية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات، ومن بين الأعمال التي تعتبر جنائية أو جنحة نجد منها: الرشوة، اختلاس الأموال، تزوير الوثائق استغلال النفوذ.<sup>2</sup>

**3- المسؤولية التأديبية:** يعتبر الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسؤولاً من الناحية التأديبية و يتعرض بالتالي للعقوبات المقررة في هذا الشأن.<sup>3</sup>

1 - دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق، ص22.

2 - مجدل محمد نجيب، يوسف إسلام، الرقابة الجبائية وأثرها على التحصيل الضريبي، مرجع سابق، ص30.

3 - دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق، ص26.

## خلاصة الفصل

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الأول أن الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها الى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم ، و العمل على اكتشاف كل الاخطاء و المخالفات المسجلة.

و لتحقيق الأهداف المرجوة فقد عمل المشرع الجزائري على سن جملة من القوانين التي تعد معلما موحدا في نفس الوقت بالنسبة لكل من المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية، وكما عمل المشرع على تنظيم مراحل سير عملية الرقابة، وكذلك تنظيم هيكل ادارية و أسند لكل من هذه المصالح مهام خاصة بها، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها مما ينتج عنه التقليل من ظاهرتي التهرب والغش الضريبي لتزداد بذلك موارد الدولة التي تمّول بها الخزينة، وهذا ما يساعد بدوره في دفع عجلة التنمية الاقتصادية للبلد.

الفصل الثاني: الجانب النظري:

المحاسبة الابداعية ودور

الرقابة الجبائية فى اكتشافها

## تمهيد

تعد المحاسبة من اهم الوسائل التي يعتمد عليها المديرون في اتخاذ القرارات، حيث تمثل المرآة العاكسة لوضعية اي مؤسسة من خلال عرض قوائمها المالية، وهذا لوجود عنصري الاختيار والمرونة التي تضبطها.

بعد تراجع مهنة المحاسبة نتيجة للالزامات الاقتصادية التي اتهمت هاته الاخيرة بالتقصير حول كيفية معالجة الديون المتعثرة، دون النظر الى تصرفات الادارة المخططة لتحقيق اهداف محددة مسبقا، وذلك باستغلال المرونة في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية، او ما يعرف بالمحاسبة الابداعية او المحاسبة الاحتيالية، الامر الذي ادى الى زعزعة ثقة مستخدمي القوائم المالية في مدى موثوقية ومصداقية هذه القوائم.

ويهدف توضيح ما سبق قسمنا هذا الفصل الى ثلاث مباحث رئيسية:

- المبحث الاول: ماهية المحاسبة الابداعية؛
- المبحث الثاني: ممارسات المحاسبة الابداعية؛
- المبحث الثالث: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

### المبحث الاول: ماهية المحاسبة الابداعية

اصبح لموضوع المحاسبة الابداعية اهمية كبيرة في الوقت الراهن على الرغم من عدم اخلاقياته الى انه اصبح محل اهتمام وتركيز العديد من المحاسبين والمدققين في السنوات الخيرة، بعد ظهور العديد من الصعوبات والمشاكل التي تواجه معظم المؤسسات والتي تحتاج الى حلول غير تقليدية او غير روتينية اصبح من الضروري للمحاسب او المسير ايجاد حلول ابداعية لمواجهة هذه المشاكل، لذلك بدا الاهتمام بالمحاسبة الابداعية يتزايد في السنوات الاخيرة.

ولهذا سنقوم بالتطرق خلال هذا المبحث الى:

- المطلب الاول: المحاسبة الابداعية، النشأة والمفهوم والخصائص

- المطلب الثاني: دوافع المحاسبة الابداعية

- المطلب الثالث: عوامل ظهور المحاسبة الابداعية ومجالاتها

### المطلب الاول: المحاسبة الابداعية، النشأة والمفهوم والخصائص

#### الفرع الاول: نشأة المحاسبة الابداعية

ان المحاسبة الابداعية تعد حدثا من مواليد الثمانينات ومن المحتمل ان تكون قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الفترة التي كان فيها الضغط لإنتاج ارباح افضل بينما كان من الصعب ايجاد ارباح من اي نوع، وعندما اكتشفت الشركات بان القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله، وليس ما تستطيع فعله فاذا كنت لا تستطيع ان تكسب الارباح فانك تستطيع على الاقل ان تبتدعها ولقد استمر الركود الاخير فترة طويلة مما تسبب في اجبار الكثير من الشركات التي ابلغت ارباح مبتدعة على التصفية.<sup>1</sup>

وخلال العقدين الماضيين اخذ المختصون في علم المحاسبة والتدقيق بدراسة هذه الظاهرة فتناولها البعض بمفردات مختلفة ولكنها تحمل نفس المفهوم، ومنها المحاسبة الابداعية، المحاسبة الابتداعية، المحاسبة الابتكارية، المحاسبة الاحتيالية، المحاسبة الخلافة، وقدموا خلال دراستهم وتحليلاتهم لهذه الظاهرة العديد من التعريفات التي وان اختلفت في التعبير الا انها اتفقت في المضمون.<sup>2</sup>

ويتم استخدام مصطلح المحاسبة الابداعية كأحد المصطلحات الدالة على عمليات التلاعب في إعداد البيانات المالية، وأصبح محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمدققين بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة، لاسيما بعد إحداث انهيار شركة أنرو ، Enron وتحمل شركة آرتراندرسون Arthur Andereron جزءا من مسؤولية هذا الانهيار لكونها الشركة المسؤولة

1 - د.شفيق عيسى، زغار يحي، فعالية لجان المراجعة للحد من اثار المحاسبة الابداعية، مجلة المؤسسة، العدد 4، 2015، ص66، جامعة الجزائر3، الجزائر.

2 - عماد الاغا، المحاسبة الابداعية، مجلة مال واعمال، العدد الثاني، 2012، ص17، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية، جامعة الازهر، غزة.



عن تدقيق حساباتها، واتهامها أيضا بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للوحدة الاقتصادية مستغلة بذلك بعض المعالجات والسياسات المحاسبية بغير شكلها الصحيح.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: مفهوم المحاسبة الإبداعية

إن المعنى الظاهري لمصطلح المحاسبة الإبداعية يبدو من الوهلة الأولى كما لو أنه نوع جديد من أنواع المحاسبة، في الوقت الذي لا يوجد في حقيقة الأمر تأهيل وتنظير علمي لهذا النوع من المحاسبة لأنه ظهر أساسا من خارج الوسط الأكاديمي للمحاسبة، وبشكل أساسي من قبل المهنيين والمحليلين الماليين في الأسواق المالية ليشير إلى أن المحاسبة تتضمن إبداعا في التحايل والتلاعب وتضليل المستثمرين ومستعملي المعلومات المحاسبية والمالية.<sup>2</sup>

ومن ابرز تعريفات المحاسبة الإبداعية ما يلي:

- **التعريف الأول:** عرفها سعد الساكني على أنها: " مصطلح يطلق على عملية المحاسبة المالية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معارفهم بالقواعد المحاسبية، للتلاعب في الأرقام الواردة في حسابات المؤسسة.<sup>3</sup>
- **التعريف الثاني:** بينما أشار Michael Jones أن المحاسبة الإبداعية هي "استخدام مرونة المحاسبة في الإطار التنظيمي لإدارة تقييم وعرض البيانات المحاسبية بصفة تعطي الأولوية لمصالح المعدين بدلا من مصالح المستخدمين".<sup>4</sup>
- **التعريف الثالث:** أما " الخشاوي والدوسري" فيعرفانها: "عبارة عن الممارسات التي يقوم بها المحاسبون لتضليل قارئ البيانات المالية لأي هدف من الأهداف سواء لتعزيز السهم في السوق أو تعظيم مكافآت مجلس الإدارة التنفيذيين أو غيره"<sup>5</sup>
- **التعريف الرابع:** كما عرفت المحاسبة الإبداعية بأنها عملية قيام الإدارة باستغلال الثغرات أو حالات الغموض في المعايير المحاسبية بهدف تقديم صور متحيزة عن الأداء المالي للشركة، وعادة ما يتم دون الإخلال بنصوص القواعد والمبادئ المحاسبية بل الإخلال بوجودها، كما وصفت المحاسبة الإبداعية بأنها عمل سيئ ينتج عنه تحريف نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي.<sup>6</sup>

1 - د.ربار نور الدين، دور ممارسي المهن المحاسبية في الحد من تطبيقات المحاسبة الإبداعية ومكافحة التهرب الضريبي، ص117، بدون سنة، جامعة البليدة02، الجزائر.

2 - اونيس عبد المجيد، زرقوادم وسام، اساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب بعناصر القوائم المالية وسبل الحد منها، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، المجلد07، العدد01، 2019، ص155، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر.

3 - زباني عبد الحق، مجدوب خيرة، دور التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الاستراتيجية والتنمية، لمجلد 10، العدد 1مكرر(الجزء الثاني)جانفي/ 2020، ص408، جامعة ابن خلدون تيارت، الجزائر.

4 - زباني عبد الحق، مجدوب خيرة، مرجع السابق، ص409

5 - علي بن موقفي، دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد05، عدد02، 2019، ص73، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجلفة، الجزائر.

6 - رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلة رقم 26-العدد الثاني، 2010، ص95، جامعة دمشق، سوريا.

■ **التعريف الخامس:** إذ أشار Griffiths أن المحاسبة الإبداعية مرادفا للمحاسبة المخادعة حيث تنطوي على تقنيات محاسبية تسمح للشركات بالإبلاغ عن نتائجها المالية بشكل لا يصور حقيقة نشاطاتها التجارية.<sup>1</sup>

■ **التعريف السادس:** ومن ضمن التعاريف كذلك للمحاسبة الإبداعية نجد : بأنها عملية معالجة الأرقام المحاسبية عن طريق استغلال الثغرات في المبادئ المحاسبية واختيار المقاييس والإيضاحات بهدف تحويل القوائم المالية عما يجب أن تكون عليه إلى الوضع الذي يفضل مستخدم القوائم المالية رؤيته، او هي العملية التي تنظم فيها الصفقات بشكل يترتب عليه نتائج محاسبية مطلوبة سلفا بدلا من ان تكون النتائج محايدة ومتسقة.<sup>2</sup>

ان هذه التعاريف وعلى الرغم من بعض الاختلافات الا انها تنبئ وجهة نظر واحدة وهي ان المحاسبة الابداعية عملية مخططة يقوم بها الخبراء في مجال المحاسبة باستغلال الثغرات القانونية ومرونة المبادئ والمعايير المحاسبية، وهذا من اجل خدمة الادارة بتحقيق اهدافها الخاصة.

فيما يلي أهم التعريفات الإجرائية ذات العلاقة بموضوع الدراسة:

**جدول 2: أهم التعريفات الإجرائية لموضوع المحاسبة الإبداعية.**

نوع التعريف	الشرح
المحاسبة النفعية	الاختيار المتعمد من بين التطبيقات المحاسبية النفعية المتعددة للمبادئ المحاسبية بقصد الوصول إلى نتائج محددة مسبقا، وغالبا ما تكون في صورة أرباح رقمية مرتفعة سواء تم إتباع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما أم لا
تلطيف الدخل	إدارة الأرباح المرغوبة لإزالة التذبذب في مسار الدخل الطبيعي، وعادة ما تتضمن خطوات لتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل المرتفع من أجل نقلها إلى السنوات ذات الدخل المنخفض
إدارة الأرباح	لتلاعب في الأرباح لتحقيق أهداف محددة بشكل مسبق من الإدارة أو توقعات تعد من المحللين أو قيم تتناغم مع تلطيف صورة الدخل والتوجه نحو مكاسب ثابتة
المحاسبة الإبداعية	عملية التلاعب في البيانات المالية المحاسبية الإبداعية باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية والتضليل في الإبلاغ المالي وأية خطوات متخذة اتجاه إدارة المكاسب أو تلطيف صورة الدخل

1 - علام محمد موسى حمدان، "دور التدقيق الخارجي في التنبؤ بالآزمات المالية"، رسالة دكتوراة، كلية العلوم الادارية والمالية، بدون سنة نشر، ص 04، الجامعة الأهلية، مملكة البحرين.

2 - مومن فاطمة الزهراء، مهاوات لعبيدي، اثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، العدد04، جوان2018، ص202، جامعة الوادي، الجزائر.

<p>إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد، أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، هذا النوع من التلاعب يعتبر عملاً منافياً للقانون</p>	<p><b>التلاعب بالتقارير المالية</b></p>
<p>عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوفات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضل معد هذه الكشوفات أن يبلغ عنه</p>	<p><b>المحاسبة المبدعة</b></p>
<p>إتباع بعض الحيل والأساليب المحاسبية لجعل الشركة المساهمة تبدو بشكل وصورة أفضل من الواقع، سواء كان ذلك من حيث قوة مركزها المالي و/أو حجم أرباحها الصافية و/أو وضعها التنافسي والمالي والتشغيلي</p>	<p><b>المحاسبة الخلافة</b></p>

المصدر: من اعداد الطلبة بالاستعانة الى: د/البرقي تيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد12، 2012، ص33، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1.

### الفرع الثالث: خصائص المحاسبة الإبداعية.

وحسب "محمد مطر وليندا حسن الحلبي" تتمثل خصائص المحاسبة الإبداعية في ما يلي:<sup>1</sup>

- المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ، المعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها وبالتالي فهي ممارسات قانونية؛
- ممارسي المحاسبة الإبداعية غالبا ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه.

### المطلب الثاني: دوافع المحاسبة الإبداعية.

أثبتت العديد من الدراسات وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية وانتشارها كلما أرادت المؤسسة أو واجهت قرارات مهمة وتنحصر دوافع الإدارة من استخدام المحاسبة الإبداعية بالنقاط التالية:

- **التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة في السوق:** تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحيانا بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركات والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل من إدارة الشركة، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة الشركة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية تجاه السوق

<sup>1</sup> - ، علي بن موفقي، مرجع سابق، ص73.

وخصوصا أمام مساهميتها؛ لذلك فإن أحد دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو التأثير إيجابيا على سمعة المؤسسة.<sup>1</sup>

■ **الحصول على التمويل أو المحافظة عليه:** غالبا ما تسعى إدارات المؤسسات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني المؤسسات من مشاكل في السيولة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحيانا لسداد التزاماتها، وهنا تلجأ لإعادة تمويل نفقاتها والتزاماتها باللجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبيا وليس حقيقيا لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية ، حيث يرتاح المستثمرين عندما يجدون أن مبيعات المؤسسة تزداد بشكل تدريجي ومتوقع من سنة إلى أخرى وما ينتج عنه من إبقاء الأرباح ضمن ما يتوقعونه، إن إظهار الوضع المالي بشكل أفضل مما هو في ارض الواقع دفع بعض المديرين إلى الاعتقاد بان المستثمرين يركزون على الأرباح قصيرة المدى، مما جعلهم يسعون إلى تعديل الأرباح المتعلقة من خلال تقنيات المحاسبة الإبداعية.<sup>2</sup>

■ **المحافظة على سمعة المؤسسة:** تُستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحيانا بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء المؤسسات والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل من إدارة المؤسسة ، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل الإدارة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية اتجاه السوق وخصوصا أمام مساهميتها ، لذلك فإن أحد دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية يكون هدفه التأثير إيجابيا على سمعة المؤسسة.<sup>3</sup>

■ **تفادي التكاليف السياسية:** تتمثل تلك التكاليف في الأعباء التي قد تتحملها الوحدات الاقتصادية كبيرة الحجم؛ نتيجة القوانين والأنظمة التي تفرضها الدولة، مثل: قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الوحدات الاقتصادية بأعباء اجتماعية مرتفعة، لذلك قد تلجأ إدارة الوحدات الاقتصادية إلى اختيار سياسات محاسبية تؤدي إلى تخفيض الربح؛ وذلك لتجنب مثل تلك التكاليف.<sup>4</sup>

■ **التلاعب الضريبي:** يستغل معدو البيانات المالية الذين يتورطون في المحاسبة الإبداعية بعض السياسات المحاسبية والثغرات القانونية من أجل تقديم انطباع "مضلل" عن الأرباح وذلك لخدمة مختلف أغراضهم وأهدافهم، وهناك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدم في إدارة الأرباح وتجميل صور الدخل يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية بمباركة المالكين الرئيسيين وبالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي؛ من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة في النفقات؛ وذلك من

1 - د/بالرقي تيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد12، 2012، ص33، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1.

2 - مومن فاطمة الزهراء، مهوات لعبيدي، اثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مرجع سابق، ص202/203.

3 - عماد آغا، مرجع سابق، ص19 .

4 - جبر إبراهيم الداعور، محمد نواف عابد: أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية "دراسة تطبيقية"، مجلة الجامعة الإسلامية ، المجلد17، العدد1، ص829، غزة، فلسطين.

أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الاقتراع الضريبي بناء على قيمة هذا الوعاء.<sup>1</sup>

- **لغايات التصنيف المهني:** تنافس العديد من منشآت الأعمال العاملة في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني (Rating) التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة استناداً إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربيع السنوية التي تعدها منشآت الأعمال، لذلك تلجأ هذه المنشآت إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم.<sup>2</sup>
- **زيادة الاقتراض من البنوك :** تستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير والمؤشرات الائتمانية بهدف تقييم أداء منشآت الأعمال كخطوة تسبق اتخاذ قرار منح القروض لهذه المنشآت، لذلك تلجأ تلك المنشآت إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين تلك المؤشرات والمعايير، الأمر الذي سيؤثر ايجابيا في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض.<sup>3</sup>

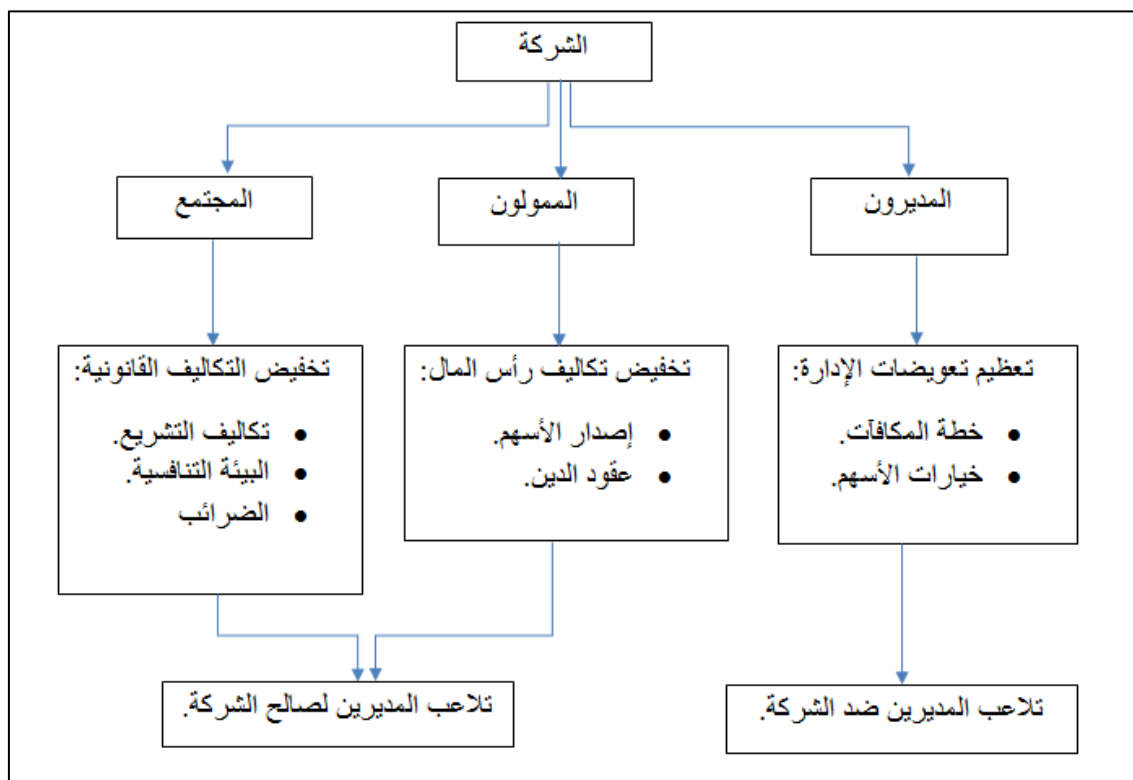
فيما يلي دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر (stolowy et Breton).

<sup>1</sup> - د /بالرقي تيجاني، مرجع سابق، ص37.

<sup>2</sup> - ليندا حسن نمر الحلبي، " دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة، 2009، ص24، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، عمان.

- علي بن موفقي، مرجع سابق، ص74. <sup>3</sup>

رسم توضيحي 7 : دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر (Breton stolowy).



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة بعنوان تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من أثارها، العدد السابع والاربعون، 2016، معهد الإدارة التقني .

نحاول تقديم شرح مختصر للشكل أعلاه من خلال ما يلي:<sup>1</sup>

- **علاقة الشركة بالمجتمع:** ونتيجة لهذه العلاقة فإنّ الشركة تتحمل مجموعة من التكاليف والتي يطلق عليها التكاليف السياسية و تتمثل في التكاليف التنظيمية، التكاليف البيئية، (متطلبات البيئة) والتكاليف الناتجة عن المنافسة و كذلك الضرائب التي تفرض عليها، وتهدف الإدارة إلى تخفيض هذه التكاليف، وبالتالي يكون التلاعب في مصلحة الشركة.
- **علاقة الشركة بالمولدين:** تنشأ هذه العلاقة نتيجة حاجة المؤسسة للحصول على التمويل اللازم لها بأقل التكاليف، ويتم ذلك عن طريق إصدارها حصص جديدة أو التمويل بالدين، وبالتالي يجب عليها أن تلتزم بمتطلبات الحصول على التمويل التي تفرضها المؤسسات المانحة والتي تتطلب وضعاً مالياً ممتازاً، ونلاحظ هنا أنّ التلاعب يكون في مصلحة الشركة.
- **علاقة الشركة بالإدارة:** حيث يهدف تلاعب الإدارة هنا من أجل تعظيم ثروتها فعندما تكون هناك خطة للحوافز والمكافآت المرتبطة برقم الربح الذي تحققه الإدارة تكون المحفزات

<sup>1</sup> - ليلي نجمي زغمار، "دور المراجعة الخارجية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية"، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة و مالية، 2015، ص54-55، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، الجزائر.

لإدارة الشركة للتلاعب وبالتالي يكون تلاعب الإدارة هنا ضد مصلحة الشركة بعكس الحالتين الأولى والثانية.

### المطلب الثالث: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية ومجالاتها

#### الفرع الأول: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية.

هناك عوامل ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية وهي كما يلي<sup>1</sup>.

- **حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية:** تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للوحدة الاقتصادية أحيانا ان تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في اعداد قوائمها المالية، اذ تسمح المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة وهنا يترتب عليه اختيار الوحدة الاقتصادية الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع اهدافها ورغباتها والتي تحقق افضل صورة لأدائها.
- **حرية التقديرات المحاسبية:** يتضمن اعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بشكل متفائل او متحفظ حسب احتياجاتها ورغبتها في التأثير على فقرات القوائم المالية من حيث التضخيم او التقليل من قيمتها بغرض الوصول الى الاهداف المحددة مسبقا .
- **توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:** يمكن ان يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية الى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية، فاذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد توجّل تنفيذ هذه العمليات او تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق اهداف ومكاسب معينة.

إضافة إلى<sup>2</sup>:

- المنافسة الشديدة بين الشركات المختلفة ومحاولة عكس صورة عن الشركة كأفضل الموجود في الساحة التنافسية حتى لو كان ذلك من خلال ابتداع أرباح مختلفة من قبل إدارة الشركة.
- ظهور مشكلة الوكالة و ذلك نتيجة فصل إدارة الشركة أي المنفذين عن ملكية الشركة أي المساهمين و ظهور اختلاف بالمصالح و الأهداف بين المدراء الذين يبحثون عن ثروات شخصية و الأمن الوظيفي و للحفاظ على مصالحهم فلا يرغبون في تحمل مخاطر كبيرة باستثمارات الشركة، و بين أصحاب الملكية أو المساهمين الذين يهدفون إلى تعظيم القيمة السوقية للسهم لشركتهم، مما أدى بالمساهمين إلى اللجوء إلى عوامل لتخفيف حدة مشكلة الوكالة هما:

أ- قوى السوق: إحدى قوى السوق المهمة من المساهمين الرئيسيين، مثل شركات التأمين، البنوك، المستثمرين الكبار و الذين هم يسعون إلى تعظيم قيمة السهم

1 - المدرس المساعد ايلي عبد الصاحب داخل، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء، معهد الإدارة التقني، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السابع والأربعون 2016، ص378.  
2 - اونيس عبد المجيد، زرقوادم وسام، مرجع سابق، ص157-158.

لشركتهم لتعظيم ثرواتهم عن طريق الضغط على إدارة الشركة لتعظيم القيمة السوقية للسهم لشركتهم.

**ب-** تكاليف الوكالة: ربط الحوافز المادية للإدارة بأرباح الشركة و تعظيم سعر السهم في السوق و بالتالي تعظيم ثروات المالكين أو المساهمين. و عليه فإن مشكلة الوكالة من الأسباب و العوامل التي أدت إلى ظهور الحاسبة الإبداعية و استعمالها إما للحفاظ على موقعها أو لزيادة المكاسب المرتبطة بنسبة من الأرباح، مما جعل الإدارة إلى ابتكار و ابتداع أرباح غير جوهرية.

### الفرع الثاني: مجالات المحاسبة الإبداعية.

تعطي المعايير المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الدولية مجالاً للاختيار بين بدائل محاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر في القوائم المالية وتقع هذه المهمة على عاتق الإدارة حيث تختار طريقة محاسبية من شأنها أن توفر المعلومات المفيدة لمستخدميها على اعتبار أنها أكثر فائدة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة. إلا أن اختيار الإدارة للطرائق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها يكون، في كثير من الأحيان، متأثراً بالأهداف الخاصة بالإدارة مما ينتج عنه آثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات المنشورة والمعلن عنها.<sup>1</sup>

ويمكن تعريف مجالات المحاسبة الإبداعية من خلال التصنيفات الثلاثة الآتية<sup>2</sup>:

**اولا- قائمة الدخل:** يمكن للإدارة أن تمارس سياسات المحاسبة الإبداعية في مجال التلاعب بأرقام قائمة

الدخل والتي تخص على سبيل المثال:

- مصاريف الاهتلاك عند التملك؛
- الاعتراف المبكر بالإيراد؛
- تقليل المصاريف مستحقة الدفع؛
- تضخيم المبيعات والربح الإجمالي؛
- تقييم الأرصدة بالعملات الأجنبية.

**ثانيا- قائمة المركز المالي:** وهي القائمة التي تطالها ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الإدارة وذلك من خلال قيامها ببعض الممارسات، منها على سبيل المثال:

- تضخيم مصاريف إعادة الهيكلة؛
- لتضخيم في حسابات الأصول المدنية؛

<sup>1</sup> - دهمش نعيم، أبو زر عفاف، أخلاقيات المحاسبة الإبداعية، عرض وتحليل، المؤتمر العلمي الأول لكلية العلوم الإدارية والمالية، 2005، ص2، جامعة الإسراء الأهلية، عمان/ الأردن.

<sup>2</sup> - د. رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة، دراسة ميدانية، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد26، العدد الثاني، 2010، ص97-98.



- تقليل الالتزامات؛
- تضخيم الممتلكات والمعدات؛
- تضخيم المستحقات الاختيارية؛
- زيادة الاحتياطات؛
- التلاعب في مخصصات الديون؛
- لتلاعب في طرائق تقييم الأدوات المالية.

### ثالثا- مجالات أخرى:

- (1) سوء استخدام مفهوم الأهمية النسبية؛
  - (2) لعمليات المتبادلة ما بين شركات المجموعة (القابضة والتابعة) ؛
  - (3) طرائق المحاسبة الإبداعية: بناء على ما سبق عرضه يمكن للباحث أن يميز بين ممارسات المحاسبة الإبداعية التي ينتج عنها نوعان من التلاعب، الأول: تلاعب محاسبي، والثاني: تلاعب غير محاسبي ويبين الآتي طرائق التلاعب لكل نوع على حدا.
- أ- طرائق التلاعب المحاسبي وتكون من خلال:
- ✓ استغلال فرصة اختيار الطرائق والسياسات المحاسبية البديلة مثال:
  - طرائق تقييم المخزون السلعي؛
  - معاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية.
  - ✓ استخدام التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية، مثال ذلك تقدير العمر الإنتاجي للأصل لأغراض الاهتلاك.
- ب- طرائق التلاعب غير المحاسبي وتكون من خلال:
- ✓ تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في الحسابات مثال: بيع الأصل وإعادة استئجاره إذا إن عائدات البيع يمكن أن تخفض أو ترفع بشكل غير حقيقي من خلال إجراء تسويات مع أقساط الإيجار؛
  - ✓ تغيير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لتحقيق هدف معين مثال: استثمار تكلفته التاريخية مليون وقيمته السوقية 3مليون عندئذٍ تستطيع الإدارة أن تختار السنة التي تعد فيها بأن الاستثمار قد تحقق لرفع الربح في العام الذي اختارته.

### المبحث الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية

إن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالأرقام وتحويلها وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه، ولكن تستطيع أن تخدع بعض الناس طول الوقت لكن لا تستطيع أن تخدع الناس كلهم. والحل للمحاسبة الإبداعية هو التحلي بالنزاهة والأخلاق في كل عمل يقوم به المحاسبون أو المديرون أو المدققون أو الموظفون والمسؤولون أو أي شخص كل حسب الدور الذي يقوم به.

ولهذا سنقوم بالتطرق خلال هذا المبحث الى:

- المطلب الاول: صور وأشكال المحاسبة الإبداعية ومنظورها الأخلاقي؛
- المطلب الثاني: طرق وأساليب المحاسبة الإبداعية؛
- المطلب الثالث: نتائج استخدام المحاسبة الإبداعية في المؤسسة، والاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف والحد منها.

### المطلب الاول: أشكال المحاسبة الإبداعية ومنظورها الأخلاقي

#### الفرع الاول: صور وأشكال المحاسبة الإبداعية.

عددت وأنواع التلاعب بالحسابات، وتباينت تصنيفاتها تبعاً لرؤية دارسي هذا الموضوع، إلا أن الملاحظ هو اشتراك كل هذه الدراسات في مفهومها لأهداف المحاسبة الإبداعية؛ يطلق على عملية التلاعب المحاسبي تسميات عديدة مثل تمهيد الدخل، إدارة الأرباح، المحاسبة التجميلية، تنظيف القوائم المالية و المحاسبة النفعية<sup>1</sup>.

فيما يلي، سنحاول التطرق إلى أهم الأشكال التي تنسب إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية و التي يمكن حصرها في:

1. **المحاسبة النفعية:** هي الاختيار المتعمد من بين التطبيقات المتعددة للمبادئ المحاسبية بقصد الوصول إلى نتائج محددة مسبقاً، وغالباً ما تكون في صورة أرباح رقمية مرتفعة سواء تم إتباع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أم لا<sup>2</sup>.
2. **التلاعب في التقارير المالية:** إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد أو حذف قيمة معينة بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، وهو عمل مخالف للقانون<sup>3</sup>.
3. **تلطيف صورة الدخل:** هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى السنوات ذات

1 - د أمقران مصطفى، راصدي صبرينة، المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، العدد 09، مخبر تحديات النظام الضريبي الجزائري في ظل التحولات الاقتصادية ص239-240، جامعة البليدة، الجزائر.

2 - أمينة فداوي فريد، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة الجامعة - العدد السادس عشر- المجلد الأول- فبراير- 2014م، ص، 252 جامعة باجي مختار- عنابة، الجزائر .

3 - ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى إدارة المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، مذكرة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، 2013، ص22، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

الدخل السيئ. يعد من أشكال التلاعب التي تعتمد على تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل والاحتفاظ فيها بشكل مخصصات للفترات الزمنية ذات الدخل السيئ.<sup>1</sup>

4. إدارة الأرباح : هي التلاعب في الأرباح لتحقيق أهداف محددة بشكل مسبق من الإدارة أو توقعات تعد من المحللين أو قيم تتناغم مع تلطيف صورة الدخل والتوجه نحو مكاسب ثابتة.<sup>2</sup>

5. ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية : يشير Bambooweb Dictionary إلى إن المحاسبة الإبداعية هي استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة، وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على أرباح صورية عن طريق التلاعب في قيم المصروفات والإيرادات.<sup>3</sup>

### الفرع الثاني: المنظور الاخلاقي للمحاسبة الإبداعية.

المحاسبة الإبداعية كظاهرة عالمية لاقت الكثير من الاهتمام في الفكر المحاسبي وتعالق الأصوات المؤيدة والمعارضة لتلك الظاهرة مما دفع العديد من الباحثين للبحث عن مدي أخلاقيات المحاسبة الإبداعية في ظل وجهات النظر المتباينة فيما يسمى "بالمنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية". المحاسبة كعلم اجتماعي هدفه الأساسي هو خدمة مستخدمي القوائم المالية في تقديم معلومات تتميز بالمصداقية والنزاهة بحيث يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، فمن المتعارف عليه أن كل المداخل النظرية للمحاسبة لها جانب أخلاقي يرتكز على ثلاث مبادئ أخلاقية هي كالآتي:<sup>4</sup>

(1) العدالةJustice: وتعني أن يكون هناك معايير وأسس عادلة للمعاملة بين كل الأطراف المستفيدة.

(2) الصدقTruth : ويعني المطابقة للحقيقة.

(3) عدم التحيزFairness : ويعني القيام بإعداد التقارير المحاسبية بطريقة تخدم جميع فئات مستخدمي المعلومات المحاسبية، دون تغليب فئة على حساب الفئات الأخرى.

وإن عدم الالتزام بهذه المبادئ يعتبر سلوك مهني لا أخلاقي، أي خروج المحاسب على مقتضيات الأمانة وأداء وظيفته بالشكل الذي يخل بالثقة التي يوليها مستخدمي القوائم المالية، كما في حالة التزوير أو تغيير السجلات أو الاختلاس أو حذف أو إلغاء نتائج العمليات من السجلات، أو تسجيل عمليات وهمية، أو عدم الارتباط بالسليم بالقواعد المحاسبية وغيرها، سواء لمنفعة خاصة أو بهدف الانحياز لمصلحة طائفة بعينها عند إعداد وعرض المعلومات المفصح عنها بالقوائم المالية بما يتعارض مع اعتبارات الموضوعية والاستقلال المهني.

1 - ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سابق، ص 22.

2 - أمينة فداوي فريد، مرجع سابق، ص 252.

3 - ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سابق، ص 22.

4 - د. علي عبد الحسين هاني الزاملي، انعكاسات ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية دراسة تحليلية نظرية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد التاسع، 2018، ص 15-16، جامعة الشهيد حمة لخضر-الوادي، الجزائر.

يمكن أن نستنتج مجموعة من الخصائص يجب أن يتسم بها الأسلوب المحاسبي في المحاسبة الإبداعية حتى يكون مقبولا من الناحية الأخلاقية وهي:<sup>1</sup>

- أن يحقق الأسلوب المستخدم تعديلا في رقم الدخل دون أن يدخل الشركة في أعمال غير مرغوب فيها مستقبلا؛
- ألا يحتاج الأسلوب المستخدم الى القيام بعمليات فعلية مع أطراف خارجية أخرى؛
- أن يتفق الأسلوب المستخدم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- أن تستمر الشركة في استخدام هذا الأسلوب خلال مجموعة من الفترات المتتالية .

### المطلب الثاني: طرق وأساليب المحاسبة الإبداعية.

#### الفرع الأول: طرق المحاسبة الإبداعية.

يمكن ان نميز بين ممارسات المحاسبة الإبداعية التي ينتج عنها نوعان من التلاعب، الأول تلاعب محاسبي والثاني تلاعب غير محاسبي ويبين الآتي طرائق التلاعب لكل نوع على حدٍ.<sup>2</sup>

#### 1. طرق التلاعب المحاسبي: وتكون من خلال:

- استغلال فرصة اختيار الطرق والسياسات المحاسبية البديلة، مثل: طرق تقييم المخزون السلعي؛
- استخدام التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية، مثل: تقدير العمر الانتاجي للأصل لغرض الامتلاك.

#### 2. طرق التلاعب غير المحاسبي: وتكون من خلال:

- تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في الحسابات، مثل بيع الأصول وإعادة استنجاهه اذ ان عائدات البيع يمكن ان تخفض أو ترفع بشكل غير حقيقي من خلال إجراء تسويات مع أقساط الأيجار؛
- تغيير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها الأرباح أو الخسائر لتحقيق هدف معين.

#### الفرع الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية.

إن جوهر المحاسبة الإبداعية يتمثل في الاستفادة من السياسات والبدائل والطرق المحاسبية التي يمكن تطبيقها للوصول إلى مجموعة من الأهداف المختلفة الخاصة بالإدارة، وبالتالي فإن الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية تتعدد وتتغير من مؤسسة إلى أخرى.

ومنه قدمت دراسات محاسبية بعض الأساليب في هذا المجال حسب ما يلي:<sup>3</sup>

1 - د /بالرقي تيجاني، مرجع سابق، ص41-42.

2 - علي عبد الصمد عمر: حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي، دار هومه، 2017، ص309-314، الجزائر.

3 - نقموش عادل، الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، مجلد12، العدد 2، 2019، ص715-714، الجزائر.

## أولاً- قائمة الدخل: وتنقسم إلى قسمين:

### 1. الإيرادات: تتم معالجة الإيرادات كما يلي:

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

### 2. المصروفات: تتم معالجة المصروفات كما يلي:

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

## ثانياً- قائمة المركز المالي: وتنفرع إلى:

1. **التثبيات المعنوية:** حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول المعنوية مثل العلامات التجارية إضافة الى الاعتراف المحاسبي بالأصول المعنوية، بما يخالف المبادئ والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة الغير مشتراه.
2. **التثبيات العينية:** حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية، كذلك يتم التلاعب في نسب الاهتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق.

3. **الاستثمارات طويلة الأجل:** كتغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل من طريقة التكلفة الى طريقة حقوق الملكية كمثال.

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

5. **حقوق المساهمين:** كتخفيض حقوق المساهمين وزيادة الاحتياطات.

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

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

ثالثاً- قائمة التدفقات النقدية: ويتم معالجتها كما يلي:

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

توفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، من خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية، كذلك الحال بالنسبة للعمليات المكتملة حيث انها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات، إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة او نتيجة للتخلص منها، يتم اعتباره ناجماً عن نشاطات استثمارية لذلك واثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي.

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

## المطلب الثالث: نتائج استخدام المحاسبة الابداعية في المؤسسة، والاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف والحد منها

### الفرع الاول: نتائج استخدام المحاسبة الابداعية

على الرغم من أن المديرين يدركون أن إدارة الأرباح وان كانت تحقق منافع للمنشأة في الأجل القصير، إلا أنها قد تؤدي الى مشاكل خطيرة في الأجل الطويل. ومن أهم هذه المشاكل

ما يلي:<sup>1</sup>

1. **تخفيض قيمة المؤسسة:** توجد العديد من قرارات التشغيل التي تتخذها المنشأة بغرض التأثير على الأرباح قصيرة الأجل، إلا أنها يمكن أن تؤدي في الأجل الطويل الى الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للمنشأة. فعلى سبيل المثال تعجيل الإيرادات قد يؤدي الى قيام المنشأة ببيع المنتج في 30 ديسمبر بشروط كان من الممكن أن تكون أفضل لو تم بيع ذات المنتج لذات العميل في 2 فيفري.

2. **إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية:** لا تتم ممارسة إدارة الأرباح على مستوى الإدارة العليا فقط، وإنما تمارس أيضاً على مستوى الإدارة التشغيلية. فمديري الإدارات التشغيلية يعالجون البيانات المالية بهدف الحصول على المكافآت، الفوز بالترقيات، أو تجنب انتقاد الأداء.

ومن أهم مخاطر إدارة الأرباح في المستويات الإدارية الدنيا، إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا، فتبقى الأخطاء بدون تصحيح والمشاكل بدون حلول لفترة زمنية طويلة.

3. **العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية:** في السنوات الأخيرة فرضت بورصة الأوراق المالية الأمريكية عقوبات صارمة على الشركات التي قامت بإدارة أرباحها، وحتى إذا لم تفرض بورصة الأوراق المالية غرامات أو عقوبات تأديبية أخرى، فإن مجرد إعادة احتساب الأرباح والإعلان عنها يمكن أن يكون في حد ذاته مكلفاً جداً للشركة.

بالإضافة الى:<sup>2</sup>

4. **تلاشي المعايير الأخلاقية :** إن الوضع الأخلاقي هو موضع خلاف ويعتمد على إذا ما كانت ممارستها مبررة أخلاقياً من عدمه ، وما إذا كانت الإدارة تقصد من وراء ذلك تحسيناً جوهرياً لبعض الجوانب المتعلقة باستراتيجيتها المستقبلية أم لغرض التضليل المتعمد للجهات ذات العلاقة وفي هذه الحالة فإن عنصر التعمد الذي تلجأ إليه الإدارة من خلال استخدام بعض الأساليب والمتغيرات المحاسبية يهدف بالدرجة الأولى إلى التأثير على اتجاه مستخدم القوائم المالية .

1 - سمير كامل د عيسى، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد 08، يونيو 2008، ص18-19، جامعة الاسكندرية.

2 - د . علي عبد الله أحمد شاهين، إدارة الأرباح ومخاطرها في البيئة المصرفية "دراسة تحليلية تطبيقية على المصارف الوطنية الفلسطينية، مجلة الجامعة الخليجية، المجلد 2011، 3، ص10، قسم العلوم الإدارية والمالية، البحرين.

**الفرع الثاني: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها**  
إن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالبا ما يمتلكون قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالأرقام وتحويلها أو تحويرها بالشكل الذي يرغبون فيه، وللمحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية يجب التحلي بالنزاهة والأخلاق في كل عمل يقوم به المحاسبون أو المديرون أو المدققون أو الموظفون والمسؤولون أو أي شخص كل حسب الدور الذي يقوم به.<sup>1</sup>

و من أهم الاتجاهات و الأساليب الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية نذكر :

**1. حوكمة الشركات:** يرى الباحث د. سيد عبدالرحمن عباس بله عطا على تطبيق حوكمة الشركات يساهم رفع كفاءة العمل وتحسين أداء الشركات الأمر الذي يكمن هذه الشركات من الاستمرارية والمنافسة في السوق ومواجهة الأزمات المالية والصمود أمامها، كما تعتبر آليات الحوكمة و الأسس الأخلاقية وميثاق العمل والشفافية التي تتضمنها مبادئ حوكمة الشركات لها دور مهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وبالتالي الحد من تأثيراتها السالبة على أرقام القوائم المالية حتى يتمكن المستخدمون لها من اتخاذ قراراتهم بصورة صحيحة.<sup>2</sup>

**2. إسهامات المعايير الدولية:** تتجلى إسهامات المعايير الدولية في عدة مجالات أين كان وما ازل الهدف منها هو توحيد الممارسات المحاسبية قصد العمل على وضوح الرؤية والرق الرؤية للقوائم المالية من طرف المستخدمين. يظهر هذا جليا من خلال:<sup>3</sup>

- سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها ولهذا رات هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء " بند الطوارئ " بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ؛
- تفعيل فرضية " الثبات "، ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية؛
- التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية لغرض توحيد محاسبي مستقبلي؛
- الأخذ بعين الاعتبار التطورات والتغيرات الاقتصادية وكذا إصدار معايير محاسبية تتناسب والخصوصيات المحلية؛
- إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي.

**3. ضرورة إنشاء لجنة التدقيق:** ظهرت فكرة لجان التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، و التي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك و هيئة سوق المال الأمريكية بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالمؤسسات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المدقق الخارجي

<sup>1</sup> - عيم توماس مرهون الزياي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية و الاقتصادية، المجلد 17، العدد 2، 2015، ص251.

<sup>2</sup> - د. سيد عبدالرحمن عباس بله، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسبير، العدد 12، 2012، الرياض -المملكة العربية السعودية.

<sup>3</sup> - د/ جعفر عمر، دور معايير التقارير المالية الدولية AS-IFRS في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، المشكاة رقم 2017/04، أستاذ محاضر بالمركز الجامعي بلحاج بوشعيب لعين تموشنت، الجزائر.



وتحديد أتعابه و ذلك كمحاولة لزيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات، و لهذا فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1967 جميع المؤسسات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للتدقيق، وفي عام 1972 أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية توصيات بإلزام المؤسسات بإنشاء لجنة للتدقيق، و في عام 1978 ألزمت بورصة نيويورك جميع المؤسسات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان تدقيق<sup>1</sup>.

4. **خفض مجال اختيار البدائل و المعالجات المحاسبية:** عن طريق تقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة، ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها. وبتخفيض البدائل فإن ذلك سيؤدي إلى أن الشركة التي ستختار معالجة محاسبية في فترة مالية معينة تنتج من خلالها صورتها المرغوب فيها ستجبر فيما بعد على استخدام نفس المعالجة في الظروف المستقبلية الشبيهة<sup>2</sup>.

5. **الحد من سوء استخدام بعض السياسات لمحاسبية،** ويتم ذلك عن طريق ما يلي<sup>3</sup>:

- سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها؛
- أما الطريقة الأخرى فهي عن طريق تفعيل فرضية " الثبات "، ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني انه متى ما اختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت، وهنا تجدر الإشارة إلى انه لا يعني انه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى.

6. **يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين** وتعتبر الوسيلة الأهم والأقوى في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار المراجع الكفوؤ والمتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة<sup>4</sup>.

1 - عبد الله علي المنيف، عبد الرحمن إبراهيم الحميد، مهام لجان التدقيق و معايير اختيار أعضائها : دراسة تطبيقية في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد و الإدارة، المجلد11، 1998، ص41، السعودية.

2 - ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية و أثرها على موثوقية البيانات المالية، المجلد التاسع العدد، الثاني و الثلاثون، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية و الإدارة، 2015، ص251

3 - ناظم شعلان جبار، مرجع سابق، ص251.

4 - أونيس عبد المجيد، زرقواد وسام، مرجع سابق، ص164.

### المبحث الثالث: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

تعد ممارسة المحاسبة الإبداعية في التصريحات الجبائية عادة بغرض التهرب والتملص من الدفع الكلي أو الجزئي للضريبة المفروضة على المكلف، وذلك من خلال اللجوء إلى بعض الخبراء في مجال المحاسبة بغية إيجاد حيل محاسبية تخفف الأعباء الضريبية التي على عاتق المكلف أو إعفائهم منها تماما.

ويقومون بهذه الممارسات اعتمادا على ضلوعهم في المجال المحاسبي من جهة وتعدد البدائل والثغرات القانونية في كل من المحاسبة والنظام الجبائي من جهة أخرى، فيتم التلاعب في العناصر الأساسية للربح والتمثلة في الأعباء والنواتج المباشرة أو العناصر الأخرى المكونة لكل منهما.

من خلال مبحثنا هذا سنحاول التطرق الى أهم البنود التي يجب على المدقق الجبائي التأكد منها في كل من:

– المطلب الاول: ظاهرة التهرب الضريبي وعلاقتها بالمحاسبة الإبداعية؛

– المطلب الثاني: إجراءات التحقيق في إطار الرقابة الجبائية لمعالجة التلاعب المحاسبي.

### المطلب الاول: ظاهرة التهرب الضريبي وعلاقتها بالمحاسبة الإبداعية

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.<sup>1</sup>

### الفرع الاول: تعريف وانواع التهرب الضريبي

#### 1. تعريف التهرب الضريبي

يعرف التهرب الضريبي على أنه " ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق التهرب يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة".<sup>2</sup>

كما يعرف أيضا بأنه: "سعي الملزم بالضريبة من التخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشأة للضريبة، فيعتمد على سلوك احتيالي للتخلص من عبئها أو أن الملزم يتخلص من دفعها دون ارتكاب أي مخالفة لتشريع الضريبي".<sup>1</sup>

1 - د. بربار نور الدين، دور ممارسي المهن المحاسبية في الحد من تطبيقات المحاسبة الإبداعية ومكافحة التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص122.

2 - صلعة سمية، بوخدوني وهيبية، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي : دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البيض، مجلة دراسات جبائية، المجلد9، العدد: 1، 2020، ص74، المركز الجامعي نور البشير، البيض، جامعة البليدة 2لونيسي علي، الجزائر.

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن التعاريف السابقة الذكر للتهرب الضريبي تشترك في النقاط التالية:<sup>2</sup>

- محاولة المكلف التخلص من دفع الضريبة؛
- التخلص من الضريبة يكون بشكل جزئي أو كلي؛
- يتبع المكلف أثناء عملي التهرب طرق مشروعة وغير مشروعة للتملص من أداء واجبه الضريبي.

## 2. أنواع التهرب الضريبي

هناك عدة أنواع للتهرب الضريبي نذكر منها:<sup>3</sup>

**(1) التهرب الضريبي المشروع:** هو التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة التشريعات الضريبية وذلك باستغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية الموجودة في التشريع الضريبي بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بدفعها، أي أن الشخص يتمكن من التخلص من الالتزام بدفع الضريبة دون أن يضع نفسه في مركز المخالف للقانون، أي يعمل في إطار قانوني.

**(2) التهرب الضريبي غير المشروع:** هو مخالفة المكلف للأحكام القانونية بوسائل الغش والاحتيال 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 لمسئولياته أو لجهله بالقانون، ويصعب تحديد الطرق التي يتبعها المكلف في سبيل ذلك.

**(3) التهرب الضريبي الداخلي:** يعد ظاهرة قديمة قدم الضريبة ذاتها، كما أنه الأكثر شيوعاً في العالم من التهرب الدولي، بل لا تكاد تخلو منه أية دولة في العالم مهما اختلفت درجة تقدمها ونموها، فلما تكون الأعمال التديسية داخل حدود الدولة أين المكلف يلجأ إلى طرق وأعمال غير شرعية لتجنب واجباته الضريبية المتعلقة بالبلد الذي ينتمي إليه.

**(4) التهرب الضريبي الخارجي:** هو التهرب الحاصل خارج حدود الدولة الواحدة نتيجة استفادة المكلف من مبدأ السيادة الضريبية للدولة، وقيامه باستغلال ارتباطه بعلاقة تبعية تربطه بعدة دول (سواء لحمله جنسية إحداهما أو بعضها، أو إقامته على أراضيها، أو ممارسة نشاط اقتصادي فيها) وذلك بهدف التخلص من التزاماته الضريبية.

<sup>1</sup> - بن التومي محمد، لعلاوي اكرم، الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية المسيلة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص: محاسبة وجبائية معمقة، كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم، 2020-2019، ص27، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر.

<sup>2</sup> - بن التومي محمد، لعلاوي اكرم، نفس المرجع السابق، ص27.

<sup>3</sup> - أ. بلواضح الجيلاني، ا.د. سعدي يحيى، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007-2012، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 12/2014، ص31، جامعة المسيلة، الجزائر.

## الفرع الثاني: أساليب التهرب الضريبي

تتمثل أساليب التهرب الضريبي فيما يلي:

### 1. التهرب عن طريق التحايل القانوني

يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالا و تنظيما و الأرقى تقنية فقد عرفها Brumo على أنها "العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية"<sup>1</sup>.

يمكن ذكر شكلين أساسيين للتحايل القانوني وهما:<sup>2</sup>

(1) **الإخفاء عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية:** و يتمثل هذا الإخفاء القانوني في تحريف حالة حقيقة بتزييف المكلف لحالة أو وضعية قانونية ما

خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى محل إخفاء و من الأمثلة عن ذلك:

- تغيير عقد البيع بجعله عقد هبة لتفادي دفع ضرائب على العقد الأول؛
- توزيع الشركة للأرباح على المساهمين في شكل رواتب و أجور لينخفض بذلك معدل الضريبة.

(2) **الإخفاء عن طريق عمليات وهمية:** يستعمل هذا النوع من الإخفاء غالبا في مجال الرسم على القيمة المضافة و الذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع و الشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من الحق في خصم الرسم على المشتريات حيث يلجأ إلى انتهاج مثل هذه التقنية ضنا منه أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة.

### 2. التهرب عن طريق العمليات المادية

يتمثل هذا التهرب في عدم التصريح القانوني للمواد و المنتجات و الأرباح التي تدخل في احتساب الإقطاع الضريبي، بحيث أن المكلف يقوم بتغيير واقعة مادية بطريقة غير قانونية، أي أن هذه الصورة من التحايل تتم عن طريق إخفاء المكلف بالضريبة للسلع و المنتجات و المواد الخاضعة للضريبة وجعلها بعيدة عن مراقبة إدارة الضرائب.<sup>3</sup>

ويمكن أن يكون التحايل جزئيا أو قد يكون كلياً:<sup>4</sup>

1 - خديجة شرفي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة الغش و التهرب الضريبيين دراسة حالة مفتشية الضرائب فرحاتي ولاية ام البواقي، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر أكاديمي في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، 2011-2012، ص48، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر.

2 - خديجة شرفي، نفس المرجع السابق، ص48.

3 - جلال مرزوقة، مساهمة فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب و الغش الضريبي دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية البويرة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، 2018-2019، ص17، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، الجزائر.

4 - جلال مرزوقة، نفس المرجع السابق، ص17-18.

**(1) الإخفاء الجزئي:** يكون الإخفاء جزئياً عندما يقوم المكلف بإخفاء جزء من بضاعته أو السلعة التي تكون من المفروض خاضعة للضريبة وذلك من أجل إعادة بيعها في السوق السوداء، كإخفاء بضائع مستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية والضريبة معاً، كما يظهر هذا الإخفاء أيضاً عندما يقوم المكلف بالإعلان عن قيمة أقل من القيمة الحقيقية للضريبة وإخفاء أملاكه أيضاً بصفة جزئية، كحالة المكلف الذي صدر في حقه أمر بالجزء على أمواله حتى تستوفي الإدارة الجبائية الضريبة الصادرة في حقه من ثمن بيع الأموال المحجوزة فيقوم المكلف في هذه الحالة من تدبير اعساره عن طريق إخفاء أمواله.

**(2) الإخفاء الكلي:** يكون الإخفاء كلياً عندما يسعى المكلف بالضريبة إلى التخلص من دفعها نهائياً، بحيث أن هذا النوع من التحايل يؤدي إلى إنشاء اقتصاد خفي غير مصرح به وغير قانوني وذلك في ظروف سرية عن طريق السوق السوداء، ويرجع ذلك إلى غياب الرقابة الجبائية في مواجهة هذا النوع من الغش نظراً لما يعترض الإدارة الجبائية من صعوبات في إخضاع التبادلات التي تتم في السوق السوداء.

### 3. التهرب عن طريق العمليات المحاسبية

تعدد طرق التهرب الضريبي والتي تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات أو الاستيراد دون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبياً مروراً بتضخم الأعباء القابلة للخصم.<sup>1</sup> حيث تتمثل فيما يلي<sup>2</sup>:

**(1) تضخيم الأعباء والتكاليف المحاسبية والجبائية:** لقد قام المشرع بتحديد التكاليف الواجب خصمها، فإن المكلفين يلجؤون إلى تضخيم النفقات والزيادة في التكاليف من الضريبة المفروضة ومن بين الطرق الأكثر استعمالاً نذكر ما يلي:

✓ **النفقات والمصاريف غير المبررة:** حيث يقوم المكلفين بالتصريح بنفقات أخرى خارج نشاط المؤسسة ويلحقونها بمصاريف متعلقة بأعباء المؤسسة ذاتها، مثل دفع فاتورة الهاتف الخاص لأحد مسيري المؤسسة وتسجيلها في نفقات وأعباء المؤسسة.

✓ **المستخدمون الوهميون:** في هاته الحالة المكلف يستعمل أجور ورواتب في السجلات المحاسبية لمستخدمين ليس لهم وجود أصلاً، وذلك لتضخيم الأعباء و التقليل من الضريبة.

**(2) تخفيض الإيرادات:** يتجسد هذا التخفيض في البيع بدون فواتير، حيث لا يتكأثر لأي عملية، كما يقوم المكلف بالاتفاق مع الزبون بتسجيل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية (إخفاء جزء كبير من رقم أعماله) ومن بين أهم الأساليب لتخفيض الإيرادات ما يلي:

✓ **التخفيض من مبلغ المبيعات محاسبياً** حيث يقوم المكلف بتسجيل بضائع مسترجعة وهمية، أو خصومات تجارية ممنوحة بشكل مبالغ مع أنه لم يكن هناك استرداد للبضاعة ولا خصم تجاري؛

<sup>1</sup> - د. بودلال علي، ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر وسياسات التعامل معها دراسة تحليلية، أستاذ محاضر بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، بدون تاريخ، ص 217.

<sup>2</sup> - مقراني إيمان، منلايخاف محمد أمين، الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر، تخصص تسيير مؤسسات، كلية الحقوق والعلوم السياسية قسم الحقوق، جامعة أحمد دراية - أدرار، الجزائر.

- ✓ التناسي العمدي لبعض المبيعات التي تتم يدا بيد أي دون فواتير، ويتم الدفع نقدا؛
- ✓ عدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة.

### الفرع الثالث: علاقة التهرب الضريبي بالمحاسبة الإبداعية

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 المهن المحاسبة لذلك هناك علاقة تكاملية بين تطبيق المحاسبة الإبداعية وزيادة حجم التهرب 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، فهناك القليل من الدراسات التي تناولت فرضية التلاعب المحاسبي لدافع التهرب الضريبي ومن ضمن هذه الدراسات نجد دراسة jennings وزملائه (1996) حيث بينت الدراسة أن طريقة تقييم المخزون تسمح بتخفيض الوعاء الضريبي عن طريق تمكين المسيرين الذين يرغبون في تخفيض قيمة الضرائب بتسجيل مصروفات مرتفعة عن العادية، غير أن هذا الحافز يمكن أن يكون محدود الأثر نتيجة لعملية المراقبة الجبائية<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: إجراءات التحقيق في إطار الرقابة الجبائية لمعالجة التلاعب المحاسبي.

التطرق إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية يكون من طرف محاسبين مختصين في هذا المجال، ويمكن هذا الاختصاص في بعض الأحيان إلى تعصي الرقابة الجبائية إلى معرفتها، إلا أنه لا ينطبق على جميع الممارسات إذ توجد طرق تمكن النظام الجبائي من الكشف عن هذه الممارسات الإبداعية.

ويكون ذلك عن طريق:<sup>2</sup>

### ❖ التحقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل

التحقيق المحاسبي شكلا هو معاينة وجود الدفاتر والوثائق المحاسبية، ثم فحصها للتأكد من أن المحاسبة منتظمة، صادقة ومثبتة؛ وتتمثل الدفاتر والوثائق المحاسبية في دفتر اليومية ودفتر الجرد (الدفاتر القانونية)، الميزانية المحاسبية وحساب النتائج (القوائم الختامية)، الفواتير، العقود، إيصالات التسديد وغيرها (الوثائق الإثباتية).

<sup>1</sup> - د. بربار نور الدين، دور ممارسي المهن المحاسبية في الحد من تطبيقات المحاسبة الإبداعية ومكافحة التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص125-126.

<sup>2</sup> - مريم بوعمامة، حنيفة بن ربيع، دور الرقابة الجبائية في الحد من التلاعب المحاسبي-مقاربة تسييرية لإدارة الضرائب لولاية سطيف، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد11، العدد01، جانفي2021، ص269، جامعة الجزائر03، الجزائر.

## ❖ التحقيق في محاسبة المكلف من حيث المضمون "التحقيق المعمق":

نظرا لكثرة الحسابات وتعدد فروعها سنركز على الحسابات التي عادة ما يكشف فيها عن تجاوزات ولذلك سوف نقوم بتقسيم هذا التحقيق الى ثلاث فروع:

- الفرع الاول: الفحص المعمق لحسابات الميزانية؛
- الفرع الثاني: الفحص المعمق لحسابات النتائج؛
- الفرع الثالث: فحص العناصر المكونة للربح.

### الفرع الاول: الفحص المعمق لحسابات الميزانية.

تعرف الميزانية على أنها كشف إجمالي لأصول وخصوم المؤسسة، وعليه فان تدقيق الميزانية يتضمن:<sup>1</sup>

- فحص حسابات الأصول؛
- فحص حسابات الخصوم.

### 1. فحص حسابات الأصول

التمثلة في التثبيات، المخزونات، والحسابات الجارية، حسابات الغير والحسابات المالية.<sup>2</sup> وسيتم التركيز على الحسابات البارزة والتي يمكن للمكلف ان يستغلها للتهرب من الضريبة.

**أولاً: التثبيات:** يمثل هذا الصنف على جميع ما تملكه المؤسسة بشكل دائم عن طريق الشراء او الانشاء او الحيازة، وتتركز عملية التحقيق على الحسابات التالية:

(1) ح/ 20 تثبيات معنوية: ويضم هذا الحساب جميع العناصر التي تملكها المؤسسة او تحصلت عليها كمصاريف التطوير الخاصة بالقيم الثابتة، أنظمة وبرامج الاعلام الآلي، شهرة المحل، براءات الاختراع، ومن اجل التأكد م التسجيلات بخصوص هذا الحساب.<sup>3</sup>

يقوم المحقق الجبائي بالتأكد من<sup>4</sup>:

- عدم تطبيق الاهتلاكات على بعض القيم المعنوية؛
- أن حصة استغلال الملكية الصناعية والتجارية لم تسجل في المصاريف، إذ بإمكان المكلف بالضريبة أن يقوم بذلك بهدف تخفيض الضرائب؛
- أن الربح الناتج عن بيع الرخصة قد أخضع للضريبة؛
- عدم تكوين مؤونة للقيم المعنوية؛

1 - صايم حداش ميرا، جدوي مريم، الرقابة الجبائية كأداة للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2019-2020، ص42، جامعة جيلالي ليايس سيدي بلعباس، الجزائر.

2 - صايم حداش ميرا، جدوي مريم، نفس المرجع السابق، ص42.

3 - عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، 2012، ص131، الجزائر

4 - بوكرامة ريمة، بومالحة سلمى، دور التدقيق الجبائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مرجع سابق، ص60.

- فحص عقود التوثيق والاتعاب؛
- تدقيق مبالغ الاقتناء مع المقارنة بين المبالغ المثبتة في العقود.
- (2) ح/ 211 الأراضي:** تقييم الأراضي بصورة مستقلة على المباني المقامة عليها باستعمال الوثائق والاثباتات التي تبين قيمة هذه الأراضي، ويسجل في هذا الحساب قيمة الأراضي التي يشتريها المكلف بالضريبة ويقوم المحقق الجبائي بفحص هذا الحساب من خلال<sup>1</sup>:
- التأكد من قيمة الأراضي المسجلة، وان سعر الأراضي غير مدمج في قيمة تكلفة البناء؛
- التأكد من عدم تخصيص مؤونة لتناقص قيمة الأراضي الا إذا تم تبرير ذلك.
- (3) ح/ 213 البناءات:** وهي العقارات المبنية التي بحوزة المكلف بالضريبة وتدخل ضمن نشاطه ويتأكد المحقق من النقاط التالي<sup>2</sup>:
- المبالغ المسجلة لقيمة المباني صحيحة وحقيقية؛
- أقساط الاهتلاك المسجلة للمباني تتعلق بالمباني التي هي ملك للمكلف وليست مؤجرة؛
- التأكد من عدم دمج اهتلاك المباني مع قيمة الأراضي التي هي عليها.
- (4) ح/ 28 الاهتلاكات:** يمثل الاهتلاك التكلفة السنوية لحيازة واستخدام أصل ثابت، ولا تطبق الاهتلاكات على التثبيات التي استأجرتها المؤسسة من الغير، ولا على الاستثمارات أي التثبيات التي لا تزال قيد الإنجاز والتي يمكن ان تكون لها خسارة قيمة. ومن الملاحظ ان مديرية الضرائب تقترح بدء عملية الاهتلاك من تاريخ استخدام التجهيزات أي ان المؤسسة لا تقوم باهتلاك معدات لم تبدأ باستخدامها بعد<sup>3</sup>.
- وبالتالي يقوم المحقق بالتأكد من المعدلات الخاصة بالاهتلاك صحيحة بحيث ان المكلف قد يقوم بتضخيم المعدلات وبالتالي تخفيض النتيجة أي التقليل من قيمة الضرائب المدفوعة. على المحقق أيضا التأكد من تسجيل التثبيات الجديدة في حساب خاص وعدم دمجها مع تثبيات قديمة<sup>4</sup>.
- ثانيا: المخزونات والحسابات الجارية:** تمثل المخزونات اصولا:
- تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يقم الكيان بعد باحتساب المنتوجات المناسبة له<sup>5</sup>؛
- هي مواد أولية او لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج او تقديم خدمات.
- على المحقق الجبائي التأكد من أن<sup>6</sup>:

1 - عباس عبد الرزاق، نفس المرجع اعلاه، ص132.

2 - واعيل عبد القادر واخرون، تقنيات التحقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة، 2007-2008، ص88، جامعة يحيى فارس المدينة، الجزائر.

3 - عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعقدة وفق النظام المحاسبي المالي، برج بوعرييج، 2011، ص13، الجزائر.

4 - صايم حداث ميرا، جدوي مريم، مرجع سابق، ص43.

5 - لنظام المحاسبي المالي، دار بلقيس، 2009، ص65، الجزائر.

6 - مريم بوعامة، حنيفة بن ربيع، دور الرقابة الجبائية في الحد من التلاعب المحاسبي، مرجع سابق، ص270.



- العناصر المسجلة في حساب المخزون هي قيم موجهة للاستغلال ومرتبطة بسنة النشاط بتاريخ الجرد؛
  - التقييد المحاسبي يكون خارج الرسم على القيمة المضافة بالنسبة لجميع طرق التقييد المحاسبي للمخزون؛
  - المؤسسة بررت استعمال أحد طرق التقييد المحاسبي المقبولة جبائياً.
- ثالثاً: حسابات الغير (الديون الدائنة): ويركز المحقق الجبائي في تدقيقه لهذا الصنف على الحسابات التالية:

**1) ح/ 41 الزبائن والحسابات الملحقة: وذلك بالتأكد من:**

- ترابط أو تطابق الحساب العام للزبائن في دفتر الأستاذ والميزانية، ووجود التوازن بينهما، ومحاولة تقريب الوثائق التبريرية للزبائن مع الميزانية واستخراج الفروق ان وجدت؛
- عدم فوترة بضائع الى زبائن وهميين، و اذا تبين أن الامر كذلك فعلى المحقق أن يتأكد من أن المكلف بالضريبة لا يستفيد من التخفيض الممنوح على الرسم على النشاط المهني المقرر في التشريع الجبائي، وتعتبر المبيعات المعنية مبيعات بدون فواتير؛
- إجراء بعض التحريات البسيطة للتأكد من عدم انتظام حسابات الزبائن، من بينها معرفة أن مدفوعات الزبائن للشهر الأول من الدورة ليست أكبر من المبيعات لنفس الشهر؛
- شخصية بعض الزبائن ومعرفة ارسدة المكلفين بالضريبة لديهم، اذ يجب اختيار بعض الزبائن وخاصة الذين يدفعون حقوقهم بواسطة الصندوق ومطالبتهم ببعض التفسيرات الكتابية؛
- إمكانية تخفيض حساب الزبائن في نهاية الدورة من الحقوق التي أصبحت جزئياً او كلياً غير قابلة للتحويل؛
- أن افلاس الزبائن حقيقي ومبرر بالوثائق اللازمة.

**2) ح/ 44 الدولة، والجماعات العمومية، ومنظمات دولية، والحسابات الملحقة: ويتم التركيز على الحساب الفرعي المتعلق بالرسم على القيمة المضافة ح/ 455 وذلك بـ:**

- التأكد من ان الرسم المسترجع في نهاية السنة مساوي للرسم على المشتريات الشهر الأخير وذلك عملاً بقاعدة الفرق الشهري المعمول به عند استرجاع الرسوم على المشتريات؛
- التحقق من ان المبالغ المسجلة تساوي المبالغ المسترجعة.

رابعاً: الحسابات المالية: ويركز المحقق الجبائي في تدقيقه لهذا الصنف على الحسابات التالية:<sup>1</sup>

(1) ح/ 50 قيم منقولة لتوظيف: ويتعلق الأمر بالأسهم والسندات التي تحوز عليها المؤسسة، حيث يتأكد المحقق من صحة التسجيلات المحاسبية وخاصة ما يتعلق بعمليات التنازل أذ تفرض ضرائب في حالة وجود فائض قيمة.

(2) ح 51 البنوك والمؤسسات المالية: تعتبر عملية فحص حساب البنك عملية بسيطة، وهذا لإمكانية معرفة أرقام حسابات المؤسسة في إطار حق الرقابة المعترف به للإدارة الجبائية، وفي هذا الصدد على المحقق أن يتأكد من:

- توافق التسجيلات المحاسبية والكشوفات البنكية، ويجب أن يتم هذا التحقيق على أطول مدة ممكنة؛
- عدم وجود عملية تحويل بين حسابات الشركة والحسابات الشخصية؛
- صحة الحسابات التي تم تسديدها عن طبق البنك؛
- وجود كل التسجيلات المتعلقة بتسديدات الزبائن.

(3) ح/ 53 الصندوق: حيث تكشف عملية التحقيق في هذا الحساب في اغلب الأحيان العديد من الأخطاء والتجاوزات، إذ يأخذ المحقق بعين الاعتبار في إمكانية ظهور الغش الحالتين التاليتين:

- تخفيض الفوائد، أي التأكد من ان حساب الصندوق يكون مدينا في حالة البيع النقدي وبالتالي تساوي المبالغ المحصلة مع المبيعات المسجلة في يومية المكلّف؛
- زيادة التكاليف، فتتم مراقبة التسجيلات الواردة في الجانب الدائن لحساب الصندوق وكذا التأكد من عدم وجود تسجيل مزدوج لوثيقة تبريرية واحدة.

## 2. فحص حسابات الخصوم

حسب النظام المحاسبي المالي فان هذا الجانب من الميزانية يقسم لثلاث مجموعات رئيسية هي:<sup>2</sup>

- الخصوم غير الجارية؛
- الخصوم الجارية.

أولاً: الخصوم غير الجارية: نركز على الحسابات الفرعية: رأس المال، الاحتياطات لحساب رؤوس الأموال.

(1) رأس المال: التأكد من أن عقود التأسيس، تغير رأس المال وتغيير الطبيعة القانونية مسجلة في الأجل القانونية، وأن سعر الحصص صحيحة لتفادي إعادة تقييم جبائي.

1 - نظامي بلال، دور التدقيق الجبائي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية التصريحات الجبائية، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ، 2015-2016، ص45، جامعة أحمد دراية، الجزائر.  
2 - مريم بوعامة، حنيفة بن ربيع، دور الرقابة الجبائية في الحد من التلاعب المحاسبي، مرجع سابق، ص270-271.

**2) الاحتياطات:** التأكد من تكوين الاحتياطات القانونية، توزيع الأرباح وفحص القانون الأساسي للشركة ومحاضر الجمعية العامة الخاصة بالاحتياطات المكونة.

**ثانياً: الخصوم الجارية:** نركز على حسابات الديون المتمثلة خصوصاً في الموردين.

▪ **التحقيق في حسابات الموردين:** التأكد من صحة الحساب بطلب معلومات ومقارنتها مع الرصيد النهائي وأنه مقيد بجميع الرسوم، وأن فواتير الشراء صحيحة ومحركة باسم الشركة.

### الفرع الثاني: الفحص المعمق لحسابات النتائج.

وهي تشمل الأعباء من تكاليف وخدمات تتحملها المؤسسة بالإضافة على الإيرادات التي تحصلت عليها خلال دورتها الاستغلالية والفرق بينهما يعطي نتيجة السنة المالية والمخالفات التي يمكن لأن يرتكبها المكلف بالضريبة في هذا المجال هي تضخيم النفقات وتخفيض قيمة الإيرادات وتنقسم حسابات التسيير إلى قسمين هما:<sup>1</sup>

- حسابات النفقات؛

- حسابات الإيرادات.

### 1. فحص حسابات النفقات

تكون عادة أرصدة حسابات الأعباء مدينة، وتضمن من خلال النظام المحاسبي المالي حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة، وذلك حسب طبيعة احتياجات المؤسسة، ولكن المؤسسات التي تقوم بإعداد حسابات النتائج حسب الوظيفة، ينبغي عليها إعداد جداول ملحقة تبين فيه الأعباء حسب طبيعتها، حيث يقوم المحقق التأكد من العمليات التالية:<sup>2</sup>

- يجب التأكد من أن المبالغ الموجودة في الحسابين (ح/600 مشتريات البضائع المباعة المستهلكة) و(ح/601 المواد الأولية المستهلكة) مساوية على الترتيب للمجموع الدائن للحسابين (ح/30 و ح/31 حسابي البضاعة والمواد الأولية على التوالي) ؛

- يجب التأكد من أن الرسم على القيمة المضافة المتعلق بعمليات لا تستفيد من حق الحسم لم تدرج في التصريح ضمن الرسوم القابلة للحسم الجبائي نموذج G50 ؛

- يجب التحقق من الوثائق الخاصة بتعويض مصاريف النقل؛

- يجب التأكد من أن المنح ذات الطابع المهني لم تدفع إلى المستخدمين خلال عطلة مدفوعة الأجر ولم تعالج كأجور؛

- يجب التأكد من تطبيق المعدلات الحقيقية حسب نوع الضريبة أو الرسم؛

1 - صاييم حداش ميرا، جدوي مريم، مرجع سابق، ص47.

2 - سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التعرب الضريبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، 2015/2014، ص182-183-184، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.

- التأكد من عدم تسجيل الضرائب على الأرباح في الحساب (ح/ 64 ضرائب ورسوم) بل تم تسجيله في حساب (ح/ 695 ضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية) ؛
- التأكد من أن الفوائد المالية المدفوعة تخص ديون على المؤسسة؛
- التأكد من صحة الفوائد المصرح بها وذلك من خلال الاطلاع على جداول اهتلاك القروض والعقود الخاصة بها؛
- يجب التأكد من جميع الوثائق الثبوتية للأعباء مع الانتباه لتطبيق مبدأ استقلالية الدورات.
- التحقق من جميع العناصر الداخلة في حساب قسط الإهلاك ، المعدل، مدة الإهلاك ، قيمة اكتساب الاستثمار ، والمعامل المطبق في حالة الإهلاك غير الخطي؛
- يجب التأكد من توفر وثائق إثبات الخطر المسبب لتكوين مؤونة في التاريخ الذي كونت فيه.

## 2. فحص حسابات الإيرادات

لتدقيق حسابات الإيرادات يقوم المدقق الجبائي بالعمليات التالية:<sup>1</sup>

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

## الفرع الثالث: فحص العناصر المكونة للربح

تمثل العناصر المكونة للربح في كل من المشتريات، المخزونات والمبيعات، إن التلاعبات في هذه الحسابات من طرف المكلف بالضريبة يؤدي على تخفيض نتيجة الربح المحققة وبالتالي التهرب ومن دفع الضرائب التي ستفرض عليهم . حيث يقوم المدقق بالتحقق في:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - سميرة بوعكاز ،مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التعرب الضريبي، مرجع سابق، 185.

<sup>2</sup> - نظامي بلال، دور التدقيق الجبائي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية التصريحات الجبائية، مرجع سابق، ص48-49.

### 1. مراقبة المشتريات

في غالب الأحيان يقوم المكلف بالضريبة بتضخيم قيمة المشتريات إلا أنه في بعض يقوم بتخفيض المشتريات حتى يخفي الإيرادات التي تنجم عن تحويل هذه المشتريات إلى منتوجات ومبيعات. لذا على المحقق القيام بالفحص الجيد للفواتير المقدمة والتأكد من قيمة وكمية المشتريات المسجلة فيها وما يقابلها في التسجيل المحاسبي، ويمكن للمحقق الاستعانة ببطاقات الموردين وكذا حق الاطلاع.

### 2. مراقبة المخزونات

أهم أشكال الهروب من دفع الضرائب عن طريق المخزونات هي تخفيض قيمتها وكميتها أو الاتنين معا ولكن في بعض الأحيان تكون هناك تسجيلات وهمية للمخزونات في المدة لإخفاء مبيعات البضائع المنتجة أو المشتريات. لذا على المحقق مراقبة قيمة الجرد لهذه المخزونات، لقد حدد المخطط المحاسبي ثلاثة طرق لتقييم المخزونات:

- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة؛
- طريقة الوارد أولا الصادر أولا؛
- طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا.

كما يراقب كميات المخزون عن طريق مقارنة الكميات المسجلة في المحاسبي مع موجود فعلا.

### 3. مراقبة المبيعات.

تعتبر المبيعات جوهر النشاط وأصل الايجابية للمؤسسة وتطبق مجمل الضرائب لذا يلجئ المكلفون بالضريبة إلى تخفيض هذه المبيعات بشتى العراقيل التدلسية، ومن أجل اكتشاف هذه المخالفات يجب على المحقق فحص كل ما لهم علاقة مباشرة بالمبيعات من فواتير البيع ووصلات التسليم وكذا التحقيق في دفتر المحاسبة للزبائن واستعمال حق الاطلاع وحصر مداخل المؤسسة الناتجة عن بيع منتجاتها بفحص الحسابات البنكية ومستعنيين في ذلك بالكشوفات المقدمة وكذلك بالاطلاع لدى البنوك.

### خلاصة الفصل

من خلال دراستنا لهذا الفصل يتضح لنا ان المحاسبة الإبداعية هي استخدام المحاسب الخبير لقدراته بأساليب وطرق قانونية، لكنها من ناحية أخرى غير أخلاقية، لتحسين صورة المؤسسة امام الغير (الأعوان الاقتصاديون)، باستثناء الرقابة الجبائية التي تعمل بشكل اساسي على كشف مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال التدقيق المعمق لمحاسبة المكلف. ويتعلق الأمر بالتدقيق في حسابات الميزانية من أصول وخصوم وبشكل مفصل، وكذا حسابات النتائج التي تشمل التكاليف الإيرادات التي تحصل عليها المكلف بالضريبة خلال دورة الاستغلال، والتأكد من عدم التضخيم في التكاليف او تدني الإيرادات، بالإضافة إلى فحص العناصر المكونة للربح من مشتريات ومبيعات ومخزونات.

بعد القيام بجميع هاته الخطوات يمكن للمحقق الجبائي الحد من مثل هذه الممارسات الغير الاخلاقية.

الفصل الثالث: الجانب  
التطبيقي: دراسة حالة مديرية  
الضرائب لولاية بومرداس

### تمهيد

بعد التطرق في الجانب النظري إلى ماهية الرقابة الجبائية والمحاسبة الإبداعية، محاولين من خلاله إظهار الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في اكتشاف الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية والحد منها، تطلب منا إجراء دراسة ميدانية لاختبار ما تم التوصل إليه نظريا وتطبيقه على الواقع. وللقيام بذلك تم اختيار مديرية الضرائب لولاية بومرداس، على مستوى مكتب التحقيقات المحاسبية والجبائية من أجل اظهار كافة الاجراءات المتبعة من قبل المحققين للكشف عن الممارسات الابداعية.

سوف نتناول في هذا الفصل ثلاث مباحث هم كالاتي:

- المبحث الاول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس؛
- المبحث الثاني: دراسة حالة ملف خاضع للتدقيق الجبائي.



### المبحث الاول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

المديرية الولائية للضرائب تعتبر السلطة التنفيذية للدولة لممارسة سيادتها الجبائية، كما تقوم المديرية بتنفيذ مختلف السياسات الجبائية للدولة من خلال تحصيل الضرائب، وإحصاء المكلفين لضريبة وإجراء عمليات الرقابة الجبائية للمكلفين الذين لهم تكلف جبائي لتلك الدولة:

تم تقسيم هذا المبحث الى ثلاث مطالب:

- المطلب الاول: تعريف موجز لمديرية الضرائب لولاية بومرداس؛
- المطلب الثاني: المديرية الفرعية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس؛
- المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

### المطلب الاول: تعريف موجز لمديرية الضرائب لولاية بومرداس

تأسست مديرية الضرائب لولاية بومرداس بمقتضى التقسيم الإداري الذي وضع في الفاتح جانفي 1985م بعدما تم ترقية بومرداس إلى ولاية جديدة تضاف إلى الولايات المتواجدة عبر التراب الوطني.

في بداية الامر كانت إدارة الضرائب لولاية بومرداس تخضع لنفس التقسيم الإداري الذي كان سائدا في ذلك الوقت، حيث كانت هذه الإدارة عبارة عن مصلحة من مصالح الولائية: تخضع في تسييرها للمديرية الولائية للتسيير المالي (DCF)، وهذه المصلحة تقوم بتسيير عدة إدارات تابعة لوزارة المالية المتواجدة في مقر كل ولاية وهي:<sup>1</sup>

- مصلحة الضرائب للولاية؛
- مصلحة أملاك الدولة؛
- مصلحة الخزينة العمومية؛
- مصلحة المراقبة العمومية.

لم يكن النظام الجبائي المتبع قبل 1992م من خلال مكوناته هيكلة ذو فعالية وكفاءة تذكر، وهذا بالنظر إلى الاهتمام الضئيل الذي كانت توليه السلطات الجبائية العادية، إلى جانب ما كان يتميز به من سلبات وتناقضات تقنية وهيكلية. حيث أصبح من الضروري معالجتها وتصحيحها لتكون السياسة الجبائية متلائمة مع الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها الجزائر للمرور إلى اقتصاد السوق.

في سنة 1992م، قامت الدولة بإصلاحات متعددة في قطاع الضرائب شملت عدة تعديلات، كما تم وضع تقسيم جديد لإدارة الضرائب الولائية، حيث أصبحت إدارة الضرائب قائمة بذاتها يطلق عليها اسم المديرية العامة للضرائب لولاية بومرداس، ومقرها نزل المالية ببومرداس.

<sup>1</sup> - المديرية الولائية للضرائب لولاية بومرداس، 2021.

**المطلب الثاني: المديريات الفرعية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس**  
تضم المديرية الولائية للضرائب لولاية بومرداس خمس مديريات فرعية، وكل مديرية فرعية تتضمن مكاتب وفيما يلي مهام كل مكتب لكل مديرية فرعية:<sup>1</sup>

**1. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية:** وتضم أربعة (04) مكاتب وهي:

**(1) مكتب الجداول:** وتتجسد مهامه في:

✓ التكفل بالجداول العامة وإصدارها؛

✓ التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل.

**(2) مكتب الاحصائيات:** وتتجسد مهامه في:

✓ استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية؛

✓ مركزة المنتجات الاحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل؛

✓ مركزة الوضعيات الاحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.

**(3) مكتب التنظيم والتنشيط والعلاقات العامة:** وتتجسد مهامه في:

✓ التكفل بتوزيع المذكرات والقرارات الصادرة عن جميع هياكل الدولة؛

✓ التنسيق في عمليات إعداد الضرائب والرسوم بن المفتشيات في إطار نظام الجزافي؛

✓ القيام بعمليات مراقبة ميدانية على مستوى المفتشيات للسهر على تطبيق الصارم للقوانين والاجراءات القانونية؛

✓ استقبال الجمهور وتوجيهه وإعطاء للمكلفين بالضريبة المعلومات الخاصة بالتشريع وتنظيم الجبائين.

**(4) مكتب التسجيل والطابع:** وتتجسد مهامه في:

✓ الاختصاص بأعمال مفتشيات التسجيل والطابع والبطاقات والمواريث؛

✓ السهر على مسك بطاقات الاملاك العقارية، ملخصات العقود وجداول الوفيات ومتابعة التصريحات بالوفيات مع المجالس الشعبية البلدية.

**2. المديرية الفرعية للتحصيل:** وتضم ثلاثة (03) مكاتب وهي:

**(1) مكتب مراقبة التحصيل:** وتتجسد مهامه في:

✓ دفع نشاطات التحصيل؛

<sup>1</sup> - نفس المرجع السابق، المديرية الولائية للضرائب لولاية بومرداس، 2021.

✓ المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات؛

✓ إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا هيئات معنية.

(2) مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات والهيئات العمومية المحلية: وتتجسد مهامه في:

✓ مراقبة الميزانيات الأولية والاضافية والتراخيص المتضمنة فتح الاعتماد المخصصة للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية التي تتكفل بتسييرها ماليا قابضات الضرائب الموجودة في الولاية؛

✓ مراقبة تنفيذ العمليات المقررة في ميزانيات تلك البلديات والمؤسسات العمومية.

(3) مكتب التصفية: وتتجسد مهامه في:

✓ مراقبة عمليات التكفل مستخلصات الاحكام القضائية والقرارات فيما يتعلق بالغرامات والعقوبات المالية؛

✓ تلي النتائج المتعلقة بالإحصائيات التي تعدها قبضات الضرائب وتقوم بتجميعها ماديا وإرسالها إلى الإدارة المركزية.

3. المديرية الفرعية للمنازعات: وتضم ثلاثة (03) مكاتب وهي:

(1) مكتب الشكايات

حيث يقوم باستقبال الشكاوي المقدمة من قبل المكلفين والسهر على متابعة القضايا المنازع فيها:

(2) مكتب المنازعات الإدارية ولجان الطعون

يعمل على استقبال الطعون المقدمة من قبل المكلفين والموجهة للجان الطعون.

(3) مكتب التبليغات والامر بالصرف

مهمته تبليغ المكلفين بقرارات المدير الولائي والمراقبة و المصادقة على شهادات التخفيض للضرائب و الرسوم الناتجة عن عمليات المنازعات.

4. المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: وتضم ثلاثة (03) مكاتب وهي:

(1) مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: وتتجسد مهامه في:

✓ برمجة التدخلات التي ستجرى على وجه الخصوص داخل اللجان والفرق المختصة؛

✓ البحث عن المادة الجبائية والسهر على إجراء هذه التدخلات في الأجل المحددة؛

✓ إرسال معلومات المحصل عليها إلى مكاتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.

(2) مكتب البطاقيات ومصادر المعلومات: وتتجسد مهامه في:

✓ تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة؛

✓ تصفية المعلومات وتوزيعها بن مفتشيات الضرائب المعنية باستغلالها.

### (3) مكتب المراجعات الجبائية: وتتجسد مهامه في :

✓ برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية ومتابعة إنجاز البرامج في الأجل المحددة؛

✓ متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة والسهر على إجراء هذا الفرق والتدخلات على احترام التشريع والتعظيم المعمول به؛

✓ المحافظة على مصالح الخزينة والسهر على تحصيل الضرائب والرسوم عن عمليات المراجعة و الإرسال المنتظم لتقارير المراجعة إلى الإدارة المركزية.

### 5. المديرية الفرعية للوسائل: وتضم أربعة (04) مكاتب هي:

#### (1) مكتب الموظفين والتكوين: وتتجسد مهامه في:

✓ تسيير المستخدمين ومتابعة مسارهم المهني؛

✓ تنظيم لجان المستخدمين واستدعائهم لاجتماع وتولي أمانتها؛

✓ المساهمة في إعداد وإنجاز برامج تحسين المستوى وتحديد معارف الأعوان الذين يزاولون نشاطاتهم.

#### (2) مكتب العمليات الميزانية: وتتجسد مهامه في:

✓ التكفل بدفع الرواتب وأجور المستخدمين؛

✓ تسديد نفقات الإدارة (الهاتف، البنزين، الكهرباء....).

#### (3) مكتب الوسائل: وتتجسد مهامه في:

✓ التكفل بجرد العتاد والوسائل ( شراء كل الوسائل التي تحتاجها إدارة الضرائب للولاية).

#### (4) مكتب متابعة المطبوعات: وتتجسد مهامه في:

✓ ضمان توزيع وتحويل المطبوعات إلى غاية التكفل من طرف المفتشيات والقباضات المعنية.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس

رسم توضيحي 8 : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس 2021.



المرجع: من اعداد الطلبة بالاعتماد على المديرية الولائية للضرائب لولاية بومرداس، 2021.

### المبحث الثاني: دراسة حالة ملف خاضع للتدقيق الجبائي

بعد التنقل إلى المديرية الولائية للضرائب ببومرداس، وتحديداً، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تم اختيار ملف جبائي للمكلف (sarl Karim) شركة ذات مسؤولية محدودة وتتبع جميع المراحل القانونية الخاصة بعملية التدقيق الجبائي للكشف عن مختلف الاساليب المحاسبية الابداعية المتبعة بداية بالإشعار بالتحقيق الى غاية التبليغ النهائي.

وسوف نتطرق في هذا المبحث الى:

- المطلب الاول: المرحلة التمهيدية وبداية التحقيق؛
- المطلب الثاني: المرحلة النهائية وارسال التبليغ للمكلف؛
- المطلب الثالث: تحليل وتفسير النتائج.

### المطلب الاول: المرحلة التمهيدية وبداية التحقيق

تأتي هذه المرحلة بعد اختيار الملفات الخاضعة للتدقيق الجبائي وتتضمن المراحل التالية:

#### 1. التعريف بالمؤسسة محل التحقيق المحاسبي

- اسم المؤسسة: مؤسسة sarl x
- الشكل القانوني: شخص معنوي، (شركة ذات مسؤولية محدودة).
- النشاط الممارس: بناءات، اشغال عمومية ونقل البضائع
- مقر المؤسسة: ولاية بومرداس

#### 2. التحضير لعملية التحقيق (انظر للملحق رقم 1)

عن طريق طلب معلومات من الجهات المختلفة والتي تعتبر كمصدر للمعلومات اللازمة كالبنوك لمعرفة جميع المقبوضات البنكية والاتصال بمورديه لمعرفة مشترياته والاتصال بالزبائن لمعرفة حجم مبيعاته والمحاكم للتأكد من الدفتر المحاسبية.

#### 3. إرسال إشعار بالتحقيق (انظر للملحق رقم 2)

يتضمن الإشعار ما يلي:

- اسم المؤسسة المعنية بالتحقيق: مؤسسة sarl x؛
- تاريخ الإشعار: 2019/10/17؛
- تاريخ بداية التحقيق في عين المكان: 2019/10/28؛
- السنوات المعنية بالتحقيق: 2015-2016-2017-2018؛
- الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق: TVA-TAP-IBS ؛
- اسم ولقب المحققين المحاسبين: كريم، سعيد؛
- ذكر رتبة المحققين المحاسبين: مفتش مركزي؛
- إمضاء المحققين ورئيس فرقة التحقيق.

#### 4. منح ميثاق المكلف لمسير المؤسسة (انظر للملحق رقم3)

تم منح ميثاق المكلف الخاضع للرقابة للمكلف من أجل ان يتعرف على سير عملية الرقابة .

#### 5. بداية عملية التحقيق في عين المكان (انظر للملحق رقم4)

بعد 40أيام من منح الإشعار تمت بداية عملية التحقيق المحاسبي في عين المكان ومن خلال عملية التحقيق تبين لنا ما يلي:

- استخدام التلاعب المحاسبي في معدل الضريبة على الارباح في خدمة النقل( IBS) بمعدل 23% بدل من 26%؛
- التلاعب المحاسبي في استرجاع الرسم على القيمة المضافة(TVA) للمشتريات التي تحضر المادة 30 من قانون المبيعات خصمها؛
- التلاعب المحاسبي في سنتي 2017 و2018، بين المقبوضات البنكية المسجلة مع تلك المصرحة في G50 (من حيث TVA و TAP) ؛
- التلاعب المحاسبي في تطبيق معدل الرسم على القيمة المضافة(TVA) خلال سنتي 2015 و 2017 التي تختلف مع تلك السارية في للوضعية الحالية؛
- خطأ في اقتطاع الضرائب؛
- اعباء السنوات السابقة المسجلة في سنة 2017 غير قابلة للخصم الجبائي من النتيجة؛
- التلاعب المحاسبي في عدم تسديد بعض المدفوعات المتعلقة بالضريبة على الارباح (IBS) بالإضافة الى مدفوعات اخرى ناقصة .

#### 6. دعوة المكلف لحضور اجتماع اختتام أشغال التحقيق في المحاسبة (انظر للملحق رقم5)

تم استدعاء المكلف محل التحقيق وذلك لأجل مناقشة الأسس الناتجة عن عملية التحقيق المحاسبي.

#### 7. نهاية أشغال التحقيق في عين المكان (انظر للملحق رقم6)

تمت نهاية أشغال التحقيق بمحضر وبحضور المكلف، وبموجب محضر نهاية أشغال التحقيق لا يمكن للإدارة الجبائية أن تشرع في تحقيق جديد لنفس السنوات التي كانت محل التحقيق إلا إذا كان المكلف قد أستعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة أثناء التحقيق.

#### 8. إرسال التبليغ الابتدائي الناتج عن عملية التحقيق المحاسبي (انظر للملحق رقم7)

تم تسليم التبليغ الابتدائي للمكلف من أجل الرد عليه بالوثائق الثبوتية في أجل أقصاه (40يوماً) ابتداء من تاريخ استلام التبليغ وفي حالة عدم الرد خلال المدة المحددة قانوناً يعتبر التبليغ الابتدائي مقبول ضمناً.

## 9. مضمون التبليغ الابتدائي ونتائج التحقيق

بعد مراجعتنا للتسجيلات المحاسبية ومقارنتها مع الوثائق الموجودة، سوف نقو اتضح لنا

اولا: حالة رقم الاعمال CA (انظر للملحق رقم8)

(1) الفوترة: ارقام الاعمال الموفوترة للسنوات 2015 2016 2017 و 2018 سيتم الحفاظ عليهم وفقا لظهور عناصر جديدة تسمح بتعديلهم.

(2) التحصيلات: ارقام الاعمال المحصلة والغير مصرح بها، سوف تخضع للتسوية من حيث الرسم على القيمة المضافة (TVA) والرسم على النشاط المهني (TAP)، التفاصيل على النحو التالي:

جدول 3: تسوية ارقام الاعمال من حيث TVA و TAP.

2018	2017	السنة
43547514,00	49798164,00	التحصيلات البنكية المسجلة TTC 19%
105032490,00	291866,00	التحصيلات البنكية المسجلة TTC 9%
36594549,00	41847196,00	التحصيلات البنكية HT 19%
96360082,00	267766,00	التحصيلات البنكية HT 9%
132954631,00	42114962,00	(1) مجموع التحصيلات البنكية HT
132122107,00	34962739,00	(2) التحصيلات المصرحة HT في G50 (TVA)
107257080,00	0,00	(3) التحصيلات المصرحة HT في G50 (TAP)
832524,00	7152223,00	(1-2) الفرق الخاضع للرسم على القيمة المضافة TVA
0,00	267766,00	حيث CA الخاضع بنسبة 9%
832524,00	6884457,00	CA الخاضع بنسبة 19%
25697551,00	42114962,00	(1-3) الفرق الخاضع للرسم على النشاط المهني TAP
	267766,00	حيث CA مع الخصم بنسبة 25%

المرجع: ملف داخلي



### ملاحظة

- يخضع رقم الاعمال لنشاط تقديم الخدمات للرسم على النشاط المهني TAP لمعدل 2% والرسم على القيمة المضافة بمعدل 19%؛
- يخضع رقم الاعمال لنشاط البناءات، الأشغال العمومية والانشطة الهيدروليكية للرسم على النشاط المهني TAP لمعدل 2% مع تخفيض بمعدل 25% والرسم على القيمة المضافة بمعدل 9%.

ثانيا: حالة النتيجة **Résultat** (انظر للملحق رقم 9)

تم تصحيح نتيجة السنة المالية 2017 بإضافة مصاريف السنوات السابقة المعلنة، وتفاصيلها كالتالي:

جدول 4: استرجاعات السنة المالية 2017.

رقم الفاتورة	الموردون	تاريخ التسجيل المحاسبي	المبلغ HT
رقم 2016/1600045°	Global Axix	2017/01/01	386141,00
رقم 2016/1607486°	Betonex	2017/01/01	64680,00
رقم 2016/1607620°		2017/01/01	64680,00
رقم 2016/1607703°		2017/01/01	64680,00
رقم 2016/1607959°		2017/01/01	74324,25
رقم 2016/1025°		2017/01/01	110964,00
رقم 2016/1159°	SARL AGREGAL	2017/01/01	198657,00
رقم 2016/1259°		2017/08/31	55046,00
رقم 2016/1786°		2017/11/30	161280,00
رقم 2016/1939°		2017/12/31	204144,00
رقم 2016/0354°		SARL HYDRO BAHI	2017/12/28
المجموع المسترجع			2204533,05

المرجع: ملف داخلي.

لا يمكن خصم اعباء السنوات السابقة من النتيجة الجبائية طبقا لمبدئ استقلالية الدورات وربط المصاريف بالدخل المنصوص عليه في المواد، المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 08-القانون رقم 156 المؤرخ في 26/05/2008 المتعلق بتنفيذ احكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007 بشأن النظام المحاسبي والمالي.

بعد التصحيح، النتيجة الجبائية المصححة تصبح كالتالي:

#### جدول 5: النتيجة الجبائية المصححة.

السنة	2017
النتيجة المصرحة	2169523,00
الاسترجاعات	2204533,00
<b>النتيجة المصححة</b>	<b>4374056,00</b>
ارتفاع النتيجة	2204533,00

المرجع: ملف داخلي

#### ثالثا: دراسة الضريبة على الدخل الاجمالي IRG وحقوق الطابع Droits de Timbre

الرقابة الجبائية لم تلاحظ اي استخدامات للمحاسبة الابداعية في ما يخص الحالة.

رابعا: حالة الرسم على القيمة المضافة TVA (انظر للملحق رقم 10)

#### 1 TVA على المشتريات

وفقا لأحكام المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الاعمال، سوف يتم تذكير مؤسسة كريم sarl بالرسم على القيمة المضافة التي فرضت على فواتيره، منذ استعمال التلاعب المحاسبي في هذه الفواتير، التي تفاصيلها كما يلي:

جدول 6: المجموع المسترجع لسنة 2015 و 2018 بالنسبة TVA على المشتريات.

رقم الفاتورة	الموردون	المبلغ خارج الرسم HT	الرسم على القيمة المضافة TVA	شهر الاسترجاع
رقم 01° 2015/04/30	دحماني عبد الرحمان	1320000,00	224400,00	15 افريل
رقم 02° 2015/05/31		1359829,05	231170,95	15 ماي
		<b>المجموع المسترجع في 2015</b>		
			<b>455570,95</b>	
رقم 04° 2018/12/15	بورحلة رياض	6294118,00	815882,00	18 ديسمبر
		<b>المجموع المسترجع في 2018</b>		
			<b>815882,00</b>	

المرجع: ملف داخلي

(1) الرسم على القيمة المضافة المفروضة على الفواتير المدفوعة نقدا غير قابلة للخصم بموجب المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.

(2) فاتورة تقديم الخدمات مدفوعة جزئيا، الرسم على القيمة المضافة المستحقة الدفع هي 1.195.882 في حين ان المبلغ المخصوم هو 815.882: رسم على القيمة المضافة غير مستحقة.

(2) TVA على المبيعات

▪ في سنة 2015: التحصيلات المصرحة بنسبة 7% بدلا من 17%:

وفقا لأحكام المادة 21 من قانون الرسوم على رقم الاعمال، تخضع تحصيلات المبيعات لتقديم الخدمات الى معدل الرسم على القيمة المضافة 17% وليس 7%.

جدول 7: الفرق المسترجع بالنسبة TVA على المبيعات.

الفرق المسترجع	TVA المصرحة في G50	TVA المحصلة	المبلغ خارج الرسم HT الرسم 17%	المبلغ المتضمن الرسم TTC	تاريخ التحصيل
932675,80		941609,52	5538879,50	6480489,02	2015/09/09 (1)
	652874,00	643940,28	3787884,00	4431824,28	2015/09/09 (2)
	<b>652874,00</b>	<b>1585549,80</b>	<b>9326763,50</b>		<b>المجموع</b>

المرجع: ملف داخلي.

(1) التحصيل المتعلق بفاتورة تقديم الخدمات رقم 04 بتاريخ 2015/06/30 لمؤسسة SARL CEDY (فاتورة بنسبة 17%).

(2) التحصيل المتعلق بالفاتورتين لمؤسسة كوسيدار: الفاتورة رقم 01 بتاريخ 2015/06/30 - المبلغ الخارج عن الرسم 724109 والفاتورة رقم 02 بتاريخ 2015/07/31 - المبلغ الخارج عن الرسم 3.063.775 (فاتورة بنسبة 17%).

■ في سنة 2017: التحصيلات المصرحة بنسبة 17% بدلا من 19%:

وفقا لأحكام المادة 21 من قانون الرسوم على رقم الاعمال، (المعدل بالمادة 26 من قانون المالية 2017)، فقط التحصيلات التي تمت خلال الفصل الاول من عام 2017 المتعلقة بالعقود المنجزة بالكامل قبل 2017/01/01 تخضع للضريبة بنسبة 17%. ومنه سوف يتم الكشف عن التلاعب المحاسبي، وذلك من خلال تصحيح المقبوضات النقدية المصرحة من شهر افريل بنسبة 17% وتطبيق معدل 19% عليها، على النحو التالي:

جدول 8: التصريحات المصرحة بالنسبة TVA على المبيعات.

شهر تصريح G50	رقم الاعمال المصرح HT	TVA 19%	TVA 17%	الفرق المسترجع
ماي	7180388,00	1364273,00	1220666,00	143607,00
جويلية	5609636,00	1830065,00	953638,00	112192,00
اوت	3985655,00	757274,00	677561,00	79713,00
ديسمبر	705149,00	133978,00	119875,00	14103,00
المجموع المسترجع				349615,00

المرجع: ملف داخلي.

(3) اقتطاع الرسم على القيمة المضافة précompte tva

لم يتم تبرير اصل اقتطاع الرسم على القيمة المضافة البالغة 969.928,00 دج التي تم ترحيلها الى تصريح G50 لشهر جوان 2015. ومنه نعلم مؤسسة كريم انه تم استخدام التلاعب المحاسبي بحيث لم يتم تسجيل أي تصريح G50 لعام 2014 نفس الشيء بالنسبة للأشهر من شهر جانفي الى ماي 2015 ما يجعل هذا الاقتطاع غير قانوني.

**خامسا: حالة الضرائب على ارباح الشركات IBS (انظر للملحق رقم 11)**

**1) مراجعة اقساط التسديدات**

يظهر تحليل الاقساط خلال الاعوام من 2015 الى 2018 ان مؤسسة كريم عجزت على تسديد اقساط معينة وسددت مدفوعات اقل من تلك المنصوص عليها في الفقرتين 2 و3 من المادة 356 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وبناء على ذلك، سيتم تحميل مؤسسة كريم زيادة بنسبة 10% وذلك لاستخدام المحاسبة الابداعية في التهرب عن تسديد المبالغ المستحقة، حسب ما نصت عليه الفقرة 8 من المادة المذكورة اعلاه، والتي نحددها على النحو التالي:

**جدول 9: مراجعة اقساط التسديدات.**

السنة	2017	2018
نتيجة السنة N-2	3549758,00	1865933,00
نتيجة السنة N-1	1865933,00	2169523,00
IBS السنة N-2 (26%)	922937,00	485142,00
IBS السنة N-1 (26%)	485142,00	564075,00
مبلغ التسديد الاول	276881,00	145542,00
القسط المدفوع	0,00	128500,00
المبلغ الغير مسدد	276881,00	145542,00
مبلغ التسديد الثاني	68620,00	192902,00
القسط المدفوع	257500,00	0,00
المبلغ الغير مسدد	-	192902,00
مبلغ التسديد الثالث	145542,00	169222,00
القسط المدفوع	125000,00	154816,00
المبلغ الغير مسدد	20542,00	14406,00
مجموع المبالغ الغير مسددة	297423,00	352850,00
زيادة بنسبة 10%	29742,00	35285,00

المرجع: ملف داخلي.

## (2) الفارق في معدل IBS

تقوم مؤسسة كريم بنشاطين: نشاط البناءات، الأشغال العمومية والأنشطة الهيدروليكية ونشاط تقديم الخدمات، حيث كلاهما خاضع للضريبة على الدخل الاجمالي IBS بمعدلات مختلفة (23% للنشاط الاول المذكور و26% للنشاط الثاني).

وفقا لأحكام المادة 150 من CIDTA في حالة الممارسة المتزامنة للعديد من الأنشطة، يجب على الأشخاص الاعتباريين الخاضعين لـ IBS الاحتفاظ بحسابات منفصلة لهذه الأنشطة، مما يسمح بتحديد حصة الارباح لكل نشاط ويجب تطبيق معدل IBS المناسب لكل نشاط، وسيؤدي عدم الاحتفاظ بحسابات منفصلة بشكل منهجي الى تطبيق معدل 26%.

طبقت المؤسسة معدلا واحدا (23%) على اجمالي رقم الاعمال المحقق وتلك التي تم التحقق منها على مدى اربع سنوات، مما ادى الى التعديلات التالية:

### جدول 10: الفارق في معدل IBS لسنوات 2015، 2016، 2017، 2018.

السنة	2015	2016	2017	2018
النتيجة المصرحة	3549758,00	1865933,00	2169523,00	17815617,00
الحقوق العادية 26%	922937,00	485142,00	564075,00	4632060,00
الحقوق المصرحة 23%	816444,00	429164,00	498990,00	4097591,00
الحقوق المذكورة	106493,00	55978,00	65085,00	534469,00

المرجع: ملف داخلي.

### 10. الرد عن التبليغ الابتدائي (انظر للملحق رقم 12)

تم الرد عن التبليغ الابتدائي ضمن الآجال المحددة قانونا في أجل أقصاه 10 يوما من تاريخ استلام التبليغ الابتدائي وذلك طبقاً للمادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية.

### 11. دعوة لحضور مناقشة التبليغ الابتدائي

تمت دعوة مسير المؤسسة وذلك من أجل حضور مناقشة التبليغ الابتدائي.

## المطلب الثاني: المرحلة النهائية وإرسال التبليغ للمكلف.

### 1. إرسال التبليغ النهائي للتقويمات

بعد مناقشة التبليغ الابتدائي مع مسير المؤسسة تم إعداد التبليغ النهائي لعملية التقويم وتم تسليمه لمسير المؤسسة.

#### ❖ مضمون التبليغ النهائي

تبعاً للتبليغ الابتدائي والذي تم من خلاله اقتراح الأسس الخاضعة لمختلف الضرائب والرسوم. وبعد ردكم الوارد ضمن الأجال القانونية. تمت دراسته بدقة حيث تبين أنه غير مقنع وعدم وجود وثائق ثبوتية تثبت عدم استخدام المحاسبة الإبداعية في مختلف التقويمات وبالتالي تم الكشف عن ممارسات التلاعب المحاسبي والإبقاء على نفس الفوارق المرسلة في التبليغ السابق بالإضافة الى فرض غرامات على التأخيرات في تسديد الضرائب والرسوم، الحالات التالية تمثل التقويمات النهائية للتبليغ :

#### اولاً: حالة الرسم على القيمة المضافة TVA

تبلغ نسبة الرسم على القيمة المضافة 7% و17% للسنتين الماليتين 2015 و2016 وبمعدل 9% و19% للسنتين الماليتين 2017 و2018 على مقدار رقم الاعمال المحقق وفق احكام المواد 21 و23 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.

الحقوق المسترجعة مصحوبة بعقوبات اساسية للإعلان غير الكافي وفقاً لأحكام المادة 116-1 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.

الجدول التالي يمثل التبليغ النهائي للرسم على القيمة المضافة TVA (انظر للملحق رقم 13)

**جدول 11: التبليغ النهائي للرسم على القيمة المضافة TVA**

السنة	2015	2017	2018
التحصيلات غير مصرحة بنسبة 19%	-	6884457	832524
التحصيلات غير مصرحة بنسبة 9%	-	267766	0
الحقوق العادية بنسبة 19%	-	1308046	158179
الحقوق العادية بنسبة 9%	-	24098	0
<b>TVA فارق الدفع</b>	932675	349615	-
<b>TVA على المشتريات المعاد دفعها</b>	455570	-	815882
الاقتطاع الغير مبرر	969928	-	-
<b>مجموع حقوق TVA</b>	<b>2358173</b>	<b>1681759</b>	<b>974061</b>
معدل الغرامة	%25	%25	%25
مبلغ الغرامة	589543	420439	243515
<b>المجموع الواجب الدفع</b>	<b>2947716</b>	<b>2102198</b>	<b>1217576</b>

المصدر: ملف داخلي.

**ثانيا: حالة الرسم على النشاط المهني TAP**

تبلغ نسبة الرسم على النشاط المهني 2% لنشاط تقديم الخدمات و2% مع تخفيض بنسبة 25% للبناءات، الاشغال العمومية والانشطة الهيدروليكية، وفق احكام المادة 222 لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (CIDTA) المعدلة بموجب احكام المادة 3 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

الحقوق المسترجعة مصحوبة بغرامات اساسية لإعلان غير الكافي وفقا لأحكام المادة 193-1 من CIDTA.

الجدول التالي يمثل التبليغ النهائي للرسم على النشاط المهني TAP (انظر للملحق السابق رقم 13)



**جدول 12: التبليغ النهائي للرسم على النشاط المهني TAP.**

السنة	2017	2018
التحصيلات الغير المصرحة لرسم على النشاط المهني TAP	42114962	20970407
التحصيل مع الخصم بنسبة 25%	267766	20970407
مبلغ الخصم	66941	5242601
<b>المجموع الخاضع للضريبة</b>	<b>42048021</b>	<b>15727806</b>
الحقوق العادية 2%	840960	314556
معدل العقوبة	25%	25%
مبلغ العقوبة	210240	78639
<b>اجمالي</b>	<b>1051200</b>	<b>393195</b>

المرجع: ملف داخلي.

**ثالثا: حالة الضرائب على ارباح الشركات IBS**

معدل الضريبة على ارباح الشركات المطبق للسنة المالية من 2015 الى 2018 هو 26% وفقا للمادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الحقوق المسترجعة مصحوبة بغرامات جبائية لعدم كفاية التصريحات تطبيقا لأحكام المادة 193-1 من نفس القانون.

الجدول التالي يمثل التبليغ النهائي للضرائب على ارباح الشركات IBS (انظر للملحق رقم 14)

**جدول 13: التبليغ النهائي للضرائب على ارباح الشركات IBS.**

السنة	2015	2016	2017	2018
ارتفاع النتيجة	-	-	2204533,00	-
خصم في TAP	-	-	846315,00	-
النتيجة الخاضعة للضريبة	-	-	1358218,00	-
الحقوق العادية 26%	-	-	353136,00	-
فارق في معدل الحقوق	106493,00	55978,00	65085,00	534469,00
مجموع الحقوق	106493,00	55978,00	418221,00	534469,00
معدل الغرامة	15%	15%	25%	25%
مبلغ الغرامة	15973,00	8396,00	104555,00	133617,00
ارتفاع في IBS	-	-	29742,00	35285,00
<b>المجموع الواجب الدفع</b>	<b>122466,00</b>	<b>64374,00</b>	<b>552518,00</b>	<b>703371,00</b>

المرجع: ملف داخلي.

**المطلب الثالث: تحليل وتفسير النتائج.**

بعد عرض الدراسة الميدانية، والمعلقة بمكاف خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي، يمكن استخلاص النتائج التالية:

**أولا: توفر المقومات اللازمة للتدقيق الجبائي.**

- 1- اعتماد العون المدقق على خطوات عملية في التدقيق وهذا استنادا الى القوانين التي ينص عليها التشريع الجبائي، من خلال ارسال الاشعار بالتحقيق؛
  - 2- ممارسة حق الاطلاع، من خلال طلب المعلومات من الجهات المختلفة والتي تعتبر كمصدر للمعلومات اللازمة، كالبنوك والموردين والزبائن؛
  - 3- ارسال الاشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق المكلف الخاضع للتدقيق، ضمانا لحقوقه وواجباته، مع انتظار المدة القانونية والتي تحدد ب عشرة أيام. بالإضافة الى توضيح السنوات والضرائب الخاضعة للتدقيق وكذا أسماء ورتب المحققين؛
  - 4- بداية التحقيق في عين المكان بعد استيفاء الأجل القانونية، حيث توصل العون المحقق في الملف محل الدراسة الى بعض المخالفات:
- تخفيض معدل الضريبة على ارباح الشركة IBS بداية من سنة 2015 الى 2018؛

- وجود عمليات خصم للرسم على القيمة المضافة TVA للمشتريات لسنة 2015 وسنة 2018؛
- عدم التناسق بين بين المقبوضات البنكية المسجلة مع تلك المصرحة في G50 (من حيث TVA و TAP) لسنوات 2017 و 2018؛
- تخفيض معدل الرسم على القيمة المضافة من بداية 2017؛
- تسجيل اعباء في سنة 2017 غير قابلة للخصم الجبائي ؛
- عدم تسديد بعض المدفوعات المتعلقة بالضريبة على الارباح (IBS) بالإضافة الى مدفوعات اخرى ناقصة لسنوات 2017 و 2018 .
- 5- بعد انتهاء التحقيق يتم تبليغ النتائج وارسالها للمكلف مع منحه حق الرد في أجل أقصاه أربعون يوماً وفي حالة عدم الرد تعتبر التبليغ مقبولاً. ويتضمن التبليغ جميع التجاوزات التي توصل لها العون المحقق، من خلال الفحص الدقيق للنظام المحاسبي للمكلف.

### ثانياً: استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في التصريحات

تضمن ملف المكلف الخاضع للتحقيق مجموعة من أساليب المحاسبة الإبداعية، تمثلت في:

- 1- استخدام معدل الضريبة على الارباح في خدمة النقل (IBS) بمعدل 23% بدل من 26% حيث تم اخفاء ما قيمته 106493,00 دج لسنة 2015، 55978,00 دج لسنة 2016، 65085,00 دج لسنة 2017 و 534469,00 دج لسنة 2018؛
- 2- تم استخدام عمليات خصم للرسم على القيمة المضافة TVA للمشتريات من قبل المؤسسة، حيث تم خصم ما قيمته 455570,95 دج لسنة 2015 و 815882,00 دج لسنة والتي تحضرها المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الاعمال 2018؛
- 3- تسجيل حسابات في المقبوضات البنكية مختلفة عن المصرحة في G50 بالنسبة لـ TVA حيث تم عدم تصريح في G50 ما قيمته 932657,80 دج لسنة 2015 وما قيمته 349615,00 دج لسنة 2017 ؛
- 4- تم تطبيق معدل الرسم على القيمة المضافة TVA بنسبة 7% بدلا من 17% لسنة 2015 حيث تم اخفاء ما قيمته 932657,80 دج، اما فيما يخص سنة 2017 تم استخدام معدل 17% بدلا من 19% حيث تم اخفاء ما قيمته 349615,00 دج؛
- 5- تم اقتطاع ما قيمته 969928,00 دج من الرسم على القيمة المضافة المنقول لتصريح G50 لجوان 2015؛
- 6- تم خصم اعباء السنوات السابقة من النتيجة الجبائية المسجلة في سنة في 2017 حيث بلغت قيمتها 2204533,05 دج؛
- 7- عدم تسديد بعض المدفوعات المتعلقة بالضريبة على الارباح IBS، ببلغ 297423,00 دج لسنة 2017 و مبلغ 352850,00 لسنة 2018؛

ثالثا: الاجراءات المتبعة من طرف الرقابة الجبائية للحد من هذه الممارسات للمحاسبة الإبداعية

- ❖ بالنسبة للرسم على القيمة المضافة، TVA تم تطبيق غرامة قدرت بقيمة 589543,00 دج لسنة 2015، 420439,00 دج لسنة 2017 و 243515,00 دج لسنة 2018؛
- ❖ بالنسبة للرسم على النشاط المهني TAP تم تطبيق غرامة قدرت بقيمة 210240,00 دج لسنة 2017 و 78639,00 دج لسنة 2018؛

❖ بالنسبة للضريبة على ارباح الشركات :

- تطبيق غرامة مالية قدرت بقيمة 15973,00 دج لسنة 2015، 8396,00 دج لسنة 2016، 104903,00 دج لسنة 2017 و 133617,00 دج لسنة 2018؛
- زيادة في IBS قدرت بقيمة 29742,00 دج لسنة 2017 و 35285,00 دج لسنة 2018.

## خلاصة الفصل

من خلال دراستنا للفصل الثالث، والذي تحور حول الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس، تمثلت في دراسة ملف لمكلف خاضع للتدقيق الجبائي. حيث جاء في بداية الفصل تقديم للمديرية الولائية للضرائب لولاية بومرداس، إذ تعتبر من اهم الإدارات التنفيذية في النظام الضريبي. ومديرية الضرائب لولاية بومرداس بدورها تحتوي مجموعة من المكاتب والمصالح تم توضيح مهامها واختصاصاتها.

كانت دراسة الحالة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، تمثلت في ملف لمكلف خاضع للضريبة على ارباح الشركات بحكم نشاطه البناءات، الاشغال العمومية والنقل، ويخضع هذا المكلف للرقابة الجبائية لأربع سنوات من 2015 الى 2018، حيث حرص العون المدقق على اتباع الخطوات القانونية الخاصة بإبلاغ المكلف انه خاضع للتدقيق، وذلك من خلال ارسال اشعار بالتحقيق مرفوقا بميثاق المكلف الخاضع للتحقيق وامهاله المدة القانونية المتمثلة في عشرة (10) أيام، بعد الانتقال الى التحقيق في عين المكان، يقوم العون المحقق بتدوين الملاحظات والملاحظات المتوصل اليها في محاسبة المكلف، ومراسلته بالتبليغ الابتدائي المتضمن نتائج التحقيق، إمهاله مدة أربعون (40) يوماً من أجل الرد وتوفير مختلف الوثائق الثبوتية.

توصل العون المدقق الى وجود ممارسات للمحاسبة الابداعية تتعلق بتضخيم التكاليف واخفاء بعض الإيرادات الهامة، وبعد استيفاء جميع الخطوات تم استرجاع حصيلة ضريبية معتبرة كانت محل الابداع المحاسبي.



# الخاتمة العامة

## الخاتمة العامة

بعدما عالجتنا في هذه الدراسة إشكالية المحاسبة الإبداعية التي تعتبر مجموعة من الإجراءات والممارسات المحاسبية، التي يمكن من خلالها التلاعب بالبيانات المحاسبية الحقيقية قصد تغييرها بما يخدم المصالح الخاصة للإدارة، وهذا ما ينتج عنها قوائم مالية وتصريحات جبائية غير صحيحة. توصلنا الى الدور الفعال للرقابة الجبائية في اكتشاف والحد من تلك الأخطاء والتلاعبات عن طريق التدقيق الجيد في التصريحات والبيانات الجبائية والمحاسبية وتطبيق القوانين، مما يتيح للمؤسسة تصحيحها وتجنب دفع غرامات مالية لإدارة الضرائب في المستقبل.

### 1- اختبار الفرضيات

بعد استعراض مختلف جوانب الموضوع من خلال الدراسة النظرية والدراسة الميدانية، تم التوصل الى نتائج خاصة باختبار الفرضيات كما يلي:

- **الفرضية الاولى:** تم اثبات ان هذه الفرضية صحيحة وصادقة، تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية وتقدح في مصداقيتها فتجعلها محل شك في مختلف مستخدميها؛
- **الفرضية الثانية:** تم التوصل الى انه هناك علاقة تكاملية بين تطبيق المحاسبة الإبداعية وزيادة حجم التهرب 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؛
- **الفرضية الثالثة:** تمحورت على إمكانية المدقق الجبائي من كشف التلاعبات في القوائم المالية وهذا اذا توفرت لديه الكفاءة العالية والخبرة والمسؤولية في أداء عمله وهذا ما يؤدي الى التدقيق الجيد لكل، بند من بنود القوائم المالية على حدى لاكتشاف الأخطاء.

### 2- نتائج الدراسة

بعد معالجتنا لمختلف جوانب الموضوع توصلنا الى النتائج التالية:

- ✓ تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة لكنها ممكنة ، تحتاج فقط الى أعوان أكفاء مكلفين بالتحقيق ويتميزون بالفطنة والذكاء؛
- ✓ أهم دافع لممارسة المحاسبة الإبداعية هو التهرب الضريبي؛
- ✓ التخطيط لعملية الرقابة يمكن المدقق الجبائي من التوصل الى نتائج إيجابية، بالاعتماد على دليل العون المحقق واحترام الأجل القانونية لتدخل بعين المكان وفحص محاسبة المكلف؛
- ✓ يعتبر التدقيق الجبائي بمثابة عملية وقائية لنسبة للمؤسسة لتفادي الغرامات المالية من طرف مفتشية الضرائب التي قد تنتج من خلال عملية التحقيق الجبائي؛
- ✓ المدقق الجبائي يجب ان يكون على دراية لنظام المحاسبي، حيث ان الجانب المحاسبي جزء لا يتجزأ من الجانب الجبائي؛
- ✓ التحكم في التقنيات القانونية والمحاسبية للتدقيق الجبائي يؤدي حتما الى كشف مختلف التلاعبات التي يحتويها ملف المكلف، وبالتالي يمكن من تقليص الفجوة بين توقعات الإدارة الضريبية وتصريحات المكلفين وزيادة الحصيلة الضريبية.

### 3- الاقتراحات والتوصيات

بناء على النتائج المتوصل اليها نقترح عدة توصيات واقتراحات:

- ✓ نشر الوعي الضريبي لدى كافة الأشخاص المكلفين بالضريبة؛
  - ✓ ضرورة اهتمام إدارة الضرائب بتدريب العاملين عليها بإجراء المحاسبة الإبداعية للتمكن من كشف التلاعبات الحاصلة في القوائم المالية والتصريحات الجبائية؛
  - ✓ ضرورة توظيف مدققين جبائيين داخليين في المؤسسة للحد من التلاعبات؛
  - ✓ تخصيص مقياس خاص لمحاسبة الإبداعية في مختلف الجامعات لتوعية الطلبة من التأثيرات السلبية للمحاسبة الإبداعية؛
  - ✓ تشديد الرقابة الجبائية ، وفرض عقوبات صارمة على المؤسسات التي تثبت استعمال أساليب المحاسبة الإبداعية؛
  - ✓ تخفيض نسب المعدلات لتفادي ظاهر التلاعب المحاسبي؛
  - ✓ ضرورة العمل على وضع قاعدة للبيانات والمعلومات الخاصة بالمكلفين، بهدف تسهيل الوصول الى معلومات المكلف وبالتالي سهولة عملية الرقابة من جهة وامكانية التدقيق في أكبر قدر من الملفات.
- 4- آفاق الدراسة**

اخيرا بالنظر للنتائج التي تم التوصل اليها من خلال المحاور التي تضمنتها الدراسة، نتمنى ان يكون هذا البحث قطة انطلاق فعلية للبحوث القادمة على النحو التالي:

- ✓ دور التحقيق الجبائي في اكتشاف التلاعب المحاسبي؛
- ✓ فعالية النظام الضريبي الجزائري أمام المحاسبة الإبداعية؛
- ✓ أثر المحاسبة الإبداعية على الوعاء الضريبي؛
- ✓ واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر.



# قائمة المراجع

## قائمة المراجع أولاً: قائمة الكتب

- 1- عبد الله الصعيدي، علم المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2007 .
- 2- محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2005.
- 3- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012.
- 4- عوادي مصطفى، "الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)" الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، .
- 5- علي عبد الصمد عمر، حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي، دار هومه، الجزائر، 2017 .
- 6- عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، برج بوعريبيج، الجزائر، 2011
- 7- النظام المحاسبي المالي، دار بلقيس، الجزائر، 2009.

## ثانياً: الاطروحات والرسائل

- 1- ربيع ناقة، تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير تخصص: مالية، تأمينات وتسيير مخاطر، الجزائر.
- 2- هاجر ديام، سعاد بلوناس، فعالية النظام الجبائي الجزائري في مجالي الوعاء والتحصيل، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم مالية و محاسبة، جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة، الجزائر، 2017.
- 3- واعيل عبد القادر، عشيظ عبد الحميد، تقنيات التحقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة، المركز الجامعي يحي فارس بالمدينة، الجزائر، 2008.
- 4- ايت بلقاسم لامية، اليات اجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة البويرة، الجزائر، 2013.
- 5- زيلاب نجية، حميدي فلة، دور الرقابة الجبائية في تحسين الإيرادات الضريبية، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة ماستر، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة اكلي محند اولحاج البويرة، الجزائر، 2017.
- 6- عتاب تواتية، الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المالية و المحاسبة، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2017.
- 7- بن التومي عادل، وهاب مباركة، الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016.

- 8- مالكي حنان، حوالي كنزة، دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة لنيل شهادة ماستر في مالية مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة اكلي محند أولحاج البويرة ، الجزائر، 2018.
- 9- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2009.
- 10- ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة و المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، الجزائر، 2014.
- 11- بوكرمة ريمة، بومالحة سلمى، دور التدقيق الجبائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة البليدة (2) لونيبي علي، البليدة، الجزائر، 2020.
- 12- حمداوي أمينة، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي ، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي ، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي ، الجزائر.
- 13- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012.
- 14- نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، فرع مالية ونقود، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.
- 15- نفطي فيصل، مسعودي رضا، شعباني محمد الناصر، عصرنة الإدارة الجبائية ودورها في تفعيل الرقابة الجبائية ، التخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، الجزائر، 2018.
- 16- لكحل كمال، لكحل إسماعيل، دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش و التهرب الضريبي ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة، تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة آكلي محند أولحاج البويرة، الجزائر، 2019.
- 17- سوداني فاطمة، باديدي عائشة، رحموني عبد الحمان، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص جباية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة ادرار، الجزائر، 2014.
- 18- مجدول محمد نجيب، يوسف إسلام، الرقابة الجبائية وأثرها على التحصيل الضريبي ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة والمالية، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند أولحاج البويرة، الجزائر، 2019.

- 19- مبروك نور الاسلام، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص بنوك ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي، الجزائر 2015.
- 20- علام محمد موسى حمدان، "دور التدقيق الخارجي في التنبؤ بالأزمات المالية"، رسالة دكتوراة، كلية العلوم الادارية والمالية، بدون سنة نشر، ص 04، الجامعة الأهلية، مملكة البحرين.
- 21- ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، عمان، 2009.
- 22- ليلي نجمى زغمار، دور المراجعة الخارجية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر ،تخصص محاسبة و مالية، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، الجزائر 2015.
- 23- ميساء محمد سعد أبوتمام، مدى إدارة المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2013.
- 24- بن التومي محمد، لعلاوي اكرم، الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة و جباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم ، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2020.
- 25- خديجة شرفي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر أكاديمي في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، 2012.
- 26- جلال مرزوقة، مساهمة فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، الجزائر، 2019.
- 27- مقراني إيمان، منلايخاف محمد أمين، الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر، تخصص تسيير مؤسسات، كلية الحقوق والعلوم السياسية قسم الحقوق، جامعة أحمد دراية – أدرا ر، الجزائر.
- 28- صايم حداش ميرا، جدوي مريم، الرقابة الجبائية كأداة للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي ليايس سيدي بلعباس، الجزائر، 2020.
- 29- واعيل عبد القادر واخرون، تقنيات التحقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة يحيى فارس المدية، الجزائر، 2008.

- 30- نظامي بلال، دور التدقيق الجبائي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية التصريحات الجبائية، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ، جامعة أحمد دراية، الجزائر، 2016.
- 31- سميرة بوعكاز ،مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التعرب الضريبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر 2015.

### ثالثا: المراسيم والقوانين

- 1- الجمهورية الجزائرية، قانون الاجراءات الجبائية، الفصل الثاني التحقيقات الجبائية في التصريحات ، القسم الأول التحقيق في المحاسبة، المادة، 18، 19، 20، 21، 2021.
- 2- الجمهورية الجزائرية ، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، الجزائر، 2021.
- 3- الجمهورية الجزائرية ، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، بالضافة الى وثيقة ملخصة بطريقة جيدة وواضحة للقواعد الاساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين، منشورات 2017.
- 4- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب"، الباب الاول، الفصل الاول، 202.
- 5- القانون التجاري الجزائري، المادة9، 11، 12.
- 6- الجريدة الرسمية ، العدد20، المواد من 59-79، المؤرخة في 2 ربيع الثاني 1430ه الموافق ل 29 مارس 2009.

### رابعا: المجالات والمقالات

- 1- عوادي مصطفى، رحال نصر، عيدة انور، الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي ، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد: 02، العدد01، جامعة الشهيد حمه لخصر، الوادي، الجزائر، 2019 .
- 2- 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، جامعة بومرداس، جامعة بجاية، الجزائر، 2018.
- 3- أعياشي فاطمة الزهراء، د/ سماش كمال، الرقابة الجبائية كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة الباحث الاقتصادي (CHEEC) المجلد/6، العدد: 1، جامعة 20 اوت 1955سكيكدة، الجزائر، 2018.
- 4- كرمية توفيق، جامع زهرة، أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة معهد العلوم الاقتصادية ، المجلد 23، العدد 2 ، جامعة البويرة، الجزائر، 2020.

- 5- بن عثمان عائشة، د/ولهي بوعلام، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الاداء، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد17، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017.
- 6- صلعة سمية، بوخدوني وهيبية، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ، مجلة دراسات جبائية، المجلد9 / العدد1 ، جامعة البليدة 2لونيسى علي، الجزائر، 2020.
- 7- أ. بلواضح الجيلاني، ا.د. سعدي يحيى، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي ، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد12، جامعة المسيلة، الجزائر، 2014.
- 8- أ / تومي سمية، أ د/ بن عمارة منصور، فعالية الرقابة الجبائية في ظل التوجهات الاستراتيجية لعصرنة الإدارة الجبائية ، مجلة دراسات جبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، العدد 12، جامعة الطارف و جامعة عنابة، الجزائر، جوان 2018.
- 9- د.شقيب عيسى، زغار يحيى، فعالية لجان المراجعة للحد من اثار المحاسبة الابداعية، مجلة المؤسسة، العدد 4 ، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2015.
- 10- عماد الاغا، المحاسبة الابداعية، مجلة مال واعمال، العدد الثاني، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية، جامعة الازهر، غزة، 2012.
- 11- د.بربار نور الدين، دور ممارسي المهن المحاسبية في الحد من تطبيقات المحاسبة الابداعية ومكافحة التهرب الضريبي، بدون سنة، جامعة البليدة02، الجزائر.
- 12- اونيس عبد المجيد، زرقوادم وسام، اساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة للتلاعب بعناصر القوائم المالية وسبل الحد منها، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، المجلد07، العدد01 ، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2019.
- 13- زياني عبد الحق، مجدوب خيرة، دور التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الاستراتيجية والتنمية، لمجلد 10، العدد 1مكرر(الجزء الثاني) ، جامعة ابن خلدون تيارت، الجزائر، 2020.
- 14- علي بن موقفي، دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد05، عدد02، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجلفة، الجزائر، 2019.
- 15- رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلة رقم -26العدد2 ، جامعة دمشق، سوريا، 2010.
- 16- مومن فاطمة الزهراء، مهاوات لعبيدي، اثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، العدد04، جامعة الوادي، الجزائر، 2018.
- 17- د /بالرقي تيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد12، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، الجزائر، 2012.

- 18- جبر إبراهيم الداغور، محمد نواف عابد: أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية "دراسة تطبيقية"، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 17، العدد 1، غزة، فلسطين.
- 19- المدرس المساعد ليلى عبد الصاحب داخل، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء، معهد الإدارة التقني، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السابع والاربعون 2016.
- 20- د. رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة، دراسة ميدانية، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2010.
- 21- د أمقران مصطفى، راصدي صبرينة، المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، العدد 09، مخبر تحديات النظام الضريبي الجزائري في ظل التحولات الاقتصادية، جامعة البليدة 2، الجزائر.
- 22- أمينة فداوي فريد، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة الجامعة - العدد السادس عشر- المجلد الأول، جامعة باجي مختار- عنابة، الجزائر، 2014.
- 23- د. علي عبد الحسين هاني الزالملي، انعكاسات ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية دراسة تحليلية نظرية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد التاسع، جامعة الشهيد حمة لخضر-الوادي، الجزائر، 2018.
- 24- نقموش عادل، الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 2، الجزائر، 2019.
- 25- سمير كامل د عيسى، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد 08، جامعة الاسكندرية، يونيو 2008.
- 26- د. علي عبد الله أحمد شاهين، إدارة الأرباح ومخاطرها في البيئة المصرفية "دراسة تحليلية تطبيقية على المصارف الوطنية الفلسطينية، مجلة الجامعة الخليجية، المجلد 3، قسم العلوم الإدارية والمالية، البحرين، 2011.
- 27- عيم تومان مرهون الزيايدي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 2، 2015.
- 28- د. سيد عبدالرحمن عباس بله، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، الرياض المملكة العربية السعودية، 2012.
- 29- د/ جعفري عمر، دور معايير التقارير المالية الدولية IAS-IFRS في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أستاذ محاضر بالمركز الجامعي بلحاج بوشعيب لعين تموشنت، الجزائر، 2017.
- 30- عبد الله علي المنيف، عبد الرحمان إبراهيم الحميد، مهام لجان التدقيق و معايير اختيار أعضائها، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد و الإدارة، المجلد 11، السعودية، 1998.

- 31- ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الابداعية و أثرها على موثوقية البيانات المالية، المجلد التاسع العدد، الثاني و الثلاثون، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية و الإدارة، 2015.
- 32- صلعة سمية، بوخدوني وهيبية، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ، مجلة دراسات جبائية، المجلد9، العدد1 ، المركز الجامعي نور البشير، البيض، جامعة البليدة 2لونيسي علي، الجزائر، 2020.
- 33- أ. بلواضح الجيلاني، ا.د. سعدي يحيى، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي ، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد12، جامعة المسيلة، الجزائر، 2014.
- 34- مريم بوعمامة، حنيفة بن ربيع، دور الرقابة الجبائية في الحد من التلاعب المحاسبي ، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد11، العدد01 ، جامعة الجزائر03، الجزائر، جانفي2021.

#### خامسا: البحوث والملتقيات

- 1- العياشي عجلان، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحوكت أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر (مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 20/21 أكتوبر2009.
- 2- ولهي بوعلام، " نحو اطار مقترح لتفعيل اليات رقابة الجبائية للحد من اثار الأزمة ، حالة جزائر " ، مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الازمة مالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية ، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة فرحات عباس ، سطيف 20-21 أكتوبر 2009.
- 3- د. بودلال علي، ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر وسياسات التعامل معها دراسة تحليلية، أستاذ محاضر بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، بدون تاريخ.



# قائمة الملاحق

## الملحق 1: التحضير لعملية التحقيق

## LISTE NON EXHAUSTIVE DES DOCUMENTS A FOURNIR

- ◆ Journal général
  - ◆ Livre d'inventaires
  - ◆ Livre de paie
  - ◆ Registre des personnels
  - ◆ Registre des congés payés
  - ◆ Journaux auxiliaires de ventes
  - ◆ Journaux auxiliaires d'achats
  - ◆ Journaux auxiliaires de caisse
  - ◆ Journaux auxiliaires de banque
  - ◆ Journaux auxiliaires des opérations diverses
  - ◆ Grand Livre des comptes généraux
  - ◆ Grand Livre des comptes auxiliaires
  - ◆ Balances des comptes généraux
  - ◆ Balances des comptes auxiliaires
  - ◆ Journaux de réouverture
  - ◆ Détails des inventaires physiques des stocks
  - ◆ Détails des inventaires des investissements
  - ◆ Tableaux détaillés des amortissements
- } imprimés par  
catégorie et non  
par mois
- } si ceux-ci ne figurent pas  
sur le livre d'inventaires
- ◆ Factures d'achats et/ou dossiers d'importation
  - ◆ Factures de ventes
  - ◆ Factures de charges
  - ◆ Relevés bancaires
  - ◆ Factures d'investissements (y compris des années prescrites)
  - ◆ Déclarations de cotisations CNAS, CASNOS, CACOBATPH
  - ◆ Déclarations mensuelles (série G50 et G50A)
  - ◆ Déclarations annuelles (bilans et pièces annexes)
  - ◆ Décisions ANDI ou autres avantages
  - ◆ Justificatifs de taxations des bénéfices et/ou des revenus (IBS - IRG)
  - ◆ Copies des rapports des commissaires aux comptes
  - ◆ Copies des statuts de création et actes modificatifs
  - ◆ Copies du registre de commerce et de la carte fiscale
  - ◆ Copies du ou des contrats de location ou acte de propriété des locaux
  - ◆ Copies des cartes grises du matériel roulant (originaux à présenter)
  - ◆ Copies des notifications de redressement transmises par l'inspection des impôts
  - ◆ Copies des rôles individuels de redressements
  - ◆ Copies des réclamations et décisions de dégrèvements ou de rejets
  - ◆ Toutes autres pièces jugées utiles

CD



## الملحق 2: إرسال إشعار بالتحقيق

Envoyer par messagerie

1

Imprimer le formulaire  
Série 0 n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS  
DIRECTION DES IMPOTS BOUMERDES

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب

Référence N° 1059/DIW35/SDCF/BVF

Monsieur SARL KARIM A  
E.T.B.P.H.et TPM  
.BOUMERDES

Lettre avec  
A.R  
N°

BOUMERDES Le 17/10/2019

**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 Société le 28/10/2019 à 09 H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2015 , 2016 , 2017 , 2018 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés :IBS,IRG,(RCM et salaires),TVA,TAP,DT,TA,TFPC,TF et autres

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.

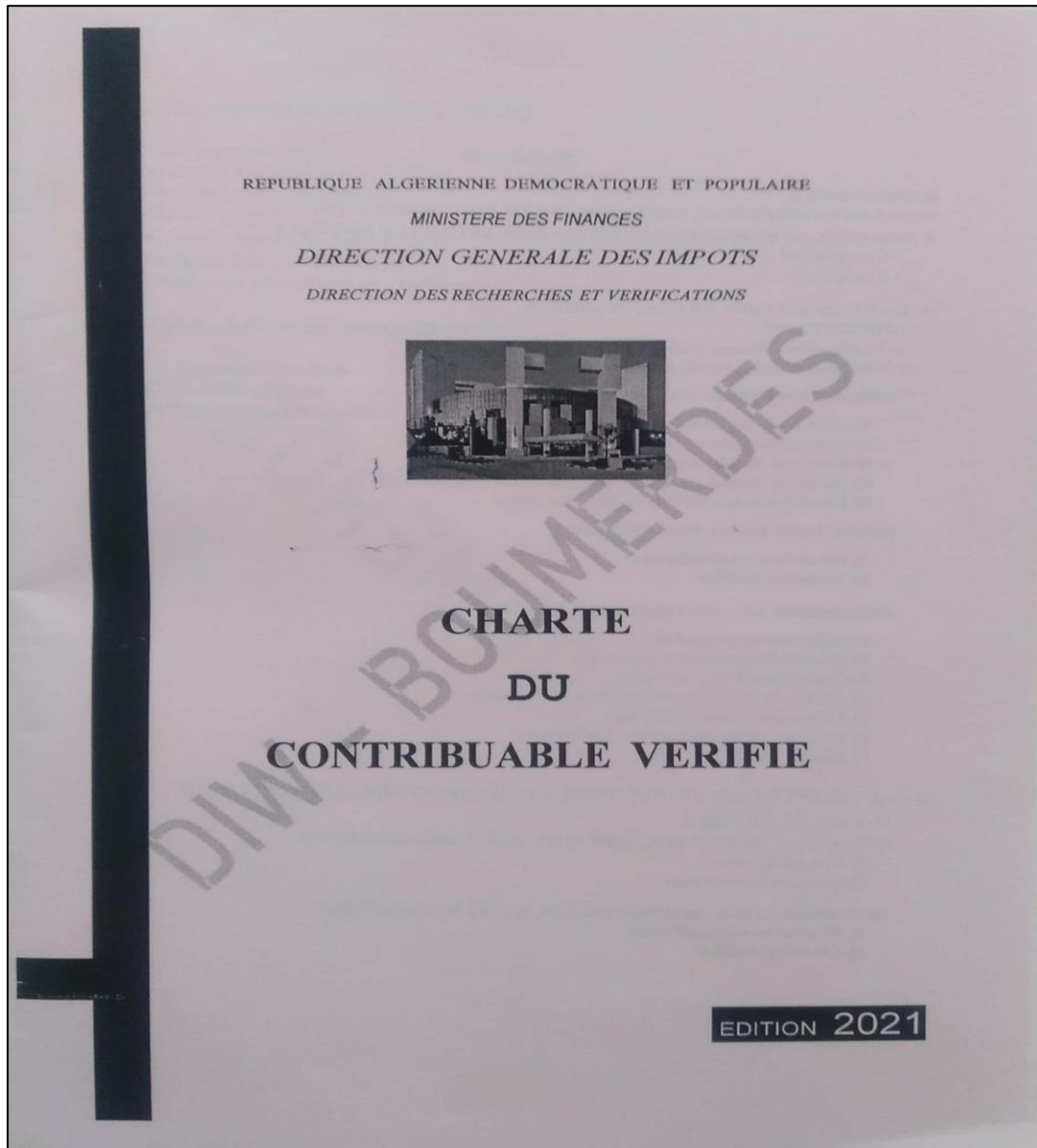
Veuillez agréer, Madame, Monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade  
ALI  
(Inspecteur Divisionnaire)

Nom, prénom et grade  
des vérificateurs  
KARIM (inspecteur central)  
SAID (inspecteur central)

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

الملحق 3: ميثاق المكلف



## الملحق 4: بداية عملية التحقيق في عين المكان

Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes Vérification n° XXX/2019 SARL KARIM Notification n°1342/DIW35/SDCF/BVF du 15/12/2019	Nombre de pages 10
---	-----------------------

♦ Grand livre des comptes généraux et auxiliaires des années 2015 à 2018.

**2) Journaux et livres auxiliaires :**

- ♦ Journal auxiliaire informatisé des achats des années 2015 à 2018.
- ♦ Journal auxiliaire informatisé de ventes des années 2015 à 2018.
- ♦ Journal auxiliaire informatisé de caisse des années 2015 à 2018.
- ♦ Journal auxiliaire informatisé de banque des années 2015 à 2018.
- ♦ Journal auxiliaire informatisé des opérations diverses des années 2015 à 2018.
- ♦ Balance générale des comptes principaux et auxiliaires des années 2015 à 2018.

**3) Autres pièces présentées:**

- ♦ Factures d'achats des années 2015 à 2018.
- ♦ Factures d'investissements des années 2015 à 2018.
- ♦ Factures de ventes des années 2015 à 2018.
- ♦ Factures de charges des années 2015 à 2018.
- ♦ Relevés bancaires des années 2015 à 2018.
- ♦ Déclarations de cotisations à la sécurité sociale des années 2015 à 2018.
- ♦ Copies des déclarations mensuelles (série G50) des années 2015 à 2018.
- ♦ Copies des déclarations annuelles (bilans) des années 2015 à 2018.

**B. Irrégularités :**

L'examen de votre comptabilité et de votre dossier fiscal a permis de relever, au titre des exercices 2015 à 2018, les irrégularités listées ci-dessous :

1. Application au bénéfice qui provient de l'activité de prestation de service (transport) d'un taux d'IBS de 23% au lieu de 26%.
2. Récupération d'une TVA sur achats dont la déduction est proscrite par l'article 30 du code des taxes sur le chiffre d'affaires (CTCA).
3. Différences constatées en 2017 et 2018, entre les encaissements bancaires comptabilisés et ceux déclarés sur G50 (en matière de TVA et TAP).
4. Application, au cours des années 2015 et 2017, des taux de TVA différents de ceux en vigueur (voir le détail en page.....).
5. Erreur dans le report de précompte.
6. les charges des exercices antérieurs comptabilisées en 2017 ne sont pas déductibles fiscalement du résultat.
7. Non-paiement de certains acomptes IBS et insuffisance sur d'autres.
8. Non-paiement de la Taxe d'apprentissage des années 2017 et 2018.

**C. Conclusion :**

A la lumière de ce qui précède et compte tenu des irrégularités citées ci-dessus, l'administration fiscale ne peut accepter vos déclarations des années 2015 à 2018. Ces dernières seront de ce fait rectifiées selon la procédure contradictoire de redressement, conformément aux dispositions de l'article 42 du code des procédures fiscales

3



## الملحق 6: نهاية أشغال التحقيق في عين المكان

Envoyer par messagerie	Imprimer le formulaire
الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE MINISTERE DES FINANCES DIRECTION GENERALE DES IMPOTS DIRECTION DES IMPOTS BOUMERDES	
وزارة المالية المديرية العامة للضرائب	
Série O n° 32	
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> <p><b>Procès Verbal</b> <b>De fin des travaux de vérification sur place</b></p> </div>	
<p>Nous soussignés, KARIM (Inspecteur Centrale), SAID (Inspecteur Centrale)          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 SARL KARIM exerçant          l'activité de E.T.B.P.H. et TPM          Sise au Boumerdes, 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° 1059/DIW35/SDCF/B du 17/10/2019</p>	
Fait à Boumerdes le 01/12/2019	
L'intéressé a signé : Oui <input checked="" type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/>	
Nom/prénom/qualité du signataire vérificateur (s)	Nom/Prénom/Grade de(s) KARIM inspecteur central  SAID Inspecteur central

## الملحق 7: إرسال التبليغ الابتدائي الناتج عن عملية التحقيق المحاسبي

Envoyer par message	Imprimer le formulaire Série G.n° 21
الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية	
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE	
MINISTRE DES FINANCES	وزارة المالية
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS	المديرية العامة للضرائب
Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes Sous-Direction du Contrôle Fiscal	
Référence N°: 329/DIW35/SDCF/BVF	A
Lettre avec A.R. N°	Monsieur SARL KARIM E.T.B.P.H.et TPM BOUMERDES
Boumerdes	Lc 15/12/2019
<b>Notification de Redressement Suite à la vérification de comptabilité</b>	
<p>Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° 1059 du 17 oct. 19, vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2015, 2016, 2017, 2018, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : TVA, IRG, TAP, DE, DT, TFPC, TA et autres droits et taxes auxquels vous êtes soumis.</p> <p>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.</p> <p>Vous disposez, 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).</p> <p>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 en vertu des dispositions l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.</p> <p>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.</p> <p>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).</p> <p>La présente notification comporte 10 feuillets y compris celui-ci.</p> <p>Veillez agréer Madame, monsieur l'expression de notre parfaite considération.</p>	
Chef de brigade	Nom, prénom et grade des vérificateurs
ALI (Inspecteur Divisionnaire)	KARIM (inspecteur central) SAID (inspecteur central)



## الملحق 8: حالة رقم الاعمال CA

Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes Vérification n° XXX/2019 ⚡ SARL KARIM Notification n°1342/DIW35/SDCF/BVF du 15/12/2019	Nombre de pages ⇨ 10 ⇩
---	---------------------------

III/ REGULARISATIONS :1) Chiffres d'affaires :a) Facturation :

Les chiffres d'affaires facturés des années 2015, 2016, 2017 et 2018 seront maintenus sous réserve d'apparition de nouveaux éléments permettant leurs régularisations.

- a) Encaissements: Les Chiffre d'affaires encaissés et non déclarés, feront l'objet de régularisation en matière de Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et la taxe sur l'Activité Professionnelle (TAP), le détail est le suivant :

Année	2017	2018
Encaissements bancaire comptabilisés en TTC à 19%	49 798 164,00	43 547 514,00
Encaissements bancaire comptabilisés en TTC à 9%	291 866,00	105 032 490,00
Encaissements bancaire en HT à 19%	41 847 196,00	36 594 549,00
Encaissements bancaire en HT à 9%	267 766,00	96 360 082,00
Total encaissements bancaires en HT (1)	42 114 962,00	132 954 631,00
Encaissements déclarés sur G50 en HT (TVA) (2)	34 962 739,00	132 122 107,00
Encaissements déclarés sur G50 en HT (TAP) (3)	0,00	107 257 080,00
Différence à imposer à la TVA (1-2)	7 152 223,00	832 524,00
Dont CA à imposer à 9%	267 766,00	0,00
CA à imposer à 19%	6 884 457,00	832 524,00
Différence à imposer à la TAP (1-3)	42 114 962,00	25 697 551,00
Dont CA avec un abattement de 25%	267 766,00	

NB :

- Le chiffre d'affaires de l'activité de prestation de services est imposé à la TAP au taux de 2% et à la TVA au taux de 19%.
- Le chiffre d'affaires des activités de bâtiment et travaux publics et hydraulique est imposé à la TAP au taux de 2% avec un abattement de 25% et à la TVA au taux de 9% (CA réalisé avec l'OPGI).

2) Résultats :

Le résultat de l'exercice 2017 a été rectifié en rajoutant à celui déclarés charges des exercices antérieurs, dont le détail est le suivant :

## الملحق 9: حالة النتيجة

Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes Vérification n° XXX/2019 SARL KARIM Notification n°1342/DIW35/SDCF/BVF du 15/12/2019	Nombre de pages 10
---	-----------------------

Désignation facture	Fournisseur	Date de comptabilisation	Montant HT
n°1600045/2016	Global Axix	01/01/2017	386 141,00
n°1607486/2016	Betonex	01/01/2017	64 680,00
n°1607620/2016		01/01/2017	64 680,00
n°1607703/2016		01/01/2017	64 680,00
n°1607959/2016		01/01/2017	74 324,25
n° 1025/2016	SARL AGREGAL	01/01/2017	110 964,00
n° 1159/2016		01/01/2017	198 657,00
n°1295 /2016		31/08/2017	55 046,00
n° 1786/2016		30/11/2017	161 280,00
n°1939 /2016		31/12/2017	204 144,00
n° 0354/2016	SARL HYDRO BAHY	28/12/2017	819 936,80
<b>Total à réintégrer</b>			<b>2 204 533,05</b>

Les charges des exercices antérieurs ne sont pas déductibles du résultat fiscal en application du principe d'indépendance des exercices et de rattachement des charges aux produits prévus par les dispositions combinées de l'article 141ter du C.I.D.T.A et de l'article 12 du décret exécutif n° 08-156 du 26/05/2008 portant application des dispositions de la loi n°07-11 du 25/11/2007 portant système comptable et financier.

Après correction, le résultat fiscal rectifié se présente comme suit :

Année	2017
Résultat déclaré	2 169 523,00
Réintégrations	2 204 533,00
<b>Résultat retenu</b>	<b>4 374 056,00</b>
Rehaussement sur résultat	2 204 533,00

**Remarque :** les résultats des années 2015, 2016 et 2018 seront retenus sous réserve d'apparition de nouveaux éléments permettant leurs régularisations.

- 3) Etude de l'IRG/salaires et Droits de Timbre: Ces contrôles n'appellent aucune remarque particulière.
- 4) Taxe sur la valeur ajoutée :

a) TVA sur achats :

En application des dispositions de l'article 30 du code des taxes sur le chiffre d'affaires, la TVA sur achat ayant grevé certains de vos factures vous sera rappelée, puisqu'indûment récupérée. Il s'agit des factures dont le détail est le suivant :

## الملحق 10: حالة الرسم على القيمة المضافة TVA

Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes Verification n° XXX/2019 SARL KARIM Notification n°1342/DIW35/SDCF/BVF du 15/12/2019		Nombre de pages 10	
---	--	-----------------------	--

Désignation de la facture	Fournisseur	MHT	TVA	Mois de récupération	
n°01 du 30/04/2015	DAHMANI	1 320 000,00	224 400,00	avr-15	(1)
n°02 du 31/05/2015	Abderrahmane	1 359 829,05	231 170,95	mai-15	
<b>Total à reverser en 2015</b>			<b>455 570,95</b>		
n°04 du 15/12/2018	BOURAHLA Riadh	6 294 118,00	815 882,00	déc-18	(2)
<b>Total à reverser en 2018</b>			<b>815 882,00</b>		

(1) La TVA ayant grevée les factures réglées en espèces n'est pas déductible en application des dispositions de l'article 30 du Code des TCA.

(2) Facture de prestation de service réglée partiellement, la TVA ayant grevée la facture est 1.195.882 alors que celle déduite est 815.882 : **TVA irrégulière.**

**b) TVA collectée :**

➤ **Année 2015 : encaissements déclarés à 7% au lieu de 17% :**  
En application des dispositions de l'article 21 du code des taxes sur le chiffre d'affaires, les encaissements des chiffres d'affaires prestations de services sont imposable à la TVA au taux normal de 17% et non à 7% :

	Date d'encaissement	Montant en TTC	Montant en HT 17%	TVA facturée	TVA déclarée sur G50 7%	Différence à réintégrer
(1)	09/09/2015	6 480 489,02	5 538 879,50	941 609,52	652 874,00	932 675,80
(2)	09/09/2015	4 431 824,28	3 787 884,00	643 940,28		
<b>Total</b>			<b>9 326 763,50</b>	<b>1 585 549,80</b>		

(1) C'est l'encaissement relatif à la facture de prestation de service n°04 du 30/06/2015 de SARL CEDY (facture à 17%).

(2) C'est l'encaissement relatif aux deux factures de COSIDER : n°01 du 30/06/2015- MHT : 724.109 et n°02 du 31/07/2015 – MHT : 3.063.775 (factures à 17%).

➤ **Année 2017 : encaissements déclarés à 17% au lieu de 19% :**  
En application des dispositions de l'article 21 du code des taxes sur le chiffre d'affaires (modifié par l'article 26 de la loi de finances pour 2017), seuls les encaissements effectués durant le premier trimestre de l'année 2017 et relatifs à des contrats entièrement achevés (service fait) avant le 01/01/2017 (exécutés, réalisés et facturés) sont imposables à 17%.  
A cet effet, les encaissements déclarés à compter du mois d'avril à 17%, seront de ce fait, corrigés en leur appliquant un taux de 19% comme suit :

Mois du G50	CA déclaré en (encaissements HT)	TVA à appliquée 19%	TVA appliquée 17%	Différence à réintégrer
Mai	7 180 388,00	1 364 273,00	1 220 666,00	143 607,00
Juillet	5 609 636,00	1 065 830,00	953 638,00	112 192,00
Août	3 985 655,00	757 274,00	677 561,00	79 713,00
Décembre	705 149,00	133 978,00	119 875,00	14 103,00
<b>Total à réintégrer</b>				<b>349 615,00</b>

6

**c) Précompte TVA :**

L'origine du précompte TVA d'un montant de **969.928,00** reporté sur la déclaration G50 du mois de juin 2015 n'a pas été justifié.

Nous vous informons que dans votre dossier fiscal, aucune déclaration G50 de l'année 2014 n'a été enregistrée, la même chose pour les mois de janvier à mai 2015, ce qui rend ce précompte TVA irrégulier.

## الملحق 11: حالة الضرائب على ارباح الشركات IBS

3) Impôt sur le Bénéfice des Sociétés :a) Examen des acomptes provisionnels :

L'analyse des acomptes provisionnels au cours des années 2015 à 2018 fait apparaître que vous avez omis de régler certains acomptes et procédé à des règlements inférieurs à ceux prévus par les dispositions des paragraphes 2 et 3 de l'article 356 du code des impôts directs et taxes assimilées.

Il vous sera donc appliqué la majoration de 10%, prévue au paragraphe 8 de l'article précité, qui est encourue pour non-paiement de sommes dues, et que nous déterminons comme suit :

Année	2017	2018
Résultat année N-2	3 549 758,00	1 865 933,00
Résultat année N-1	1 865 933,00	2 169 523,00
IBS année N-2 (26%)	922 937,00	485 142,00
IBS année N-1 (26%)	485 142,00	564 075,00
Montant du 1er acompte	276 881,00	145 542,00
Acompte versé	0,00	128 500,00
Somme non versée (1)	276 881,00	145 542,00
Montant du 2eme acompte	68 620,00	192 902,00
Acompte versé	257 500,00	0,00
Somme non versée (2)	-	192 902,00
Montant du 3eme acompte	145 542,00	169 222,00
Acompte versé	125 000,00	154 816,00
Somme non versée (3)	20 542,00	14 406,00
Total des sommes non versées (1+2+3)	297 423,00	352 850,00
Majoration 10%	29 742,00	35 285,00

8

IBS sur différence de taux :

Votre société exerce deux activités : l'activité de bâtiments et travaux publics et hydraulique et l'activité de prestation de service, les deux imposables à l'IBS à des taux différents (23% pour la première activité citée et 26% pour la deuxième).

Suivant les dispositions de l'article 150 du CIDTA « En cas de l'exercice concomitant de plusieurs activités, les personnes morales assujetties à l'IBS doivent tenir une comptabilité séparée pour ces activités, permettant de déterminer la quote-part des bénéfices pour chaque activité à laquelle le taux de l'IBS approprié doit être appliqué. Le non-respect de la tenue d'une comptabilité séparée entraîne systématiquement l'application du taux de 26% ».

Votre société a appliqué un seul taux (23%) à l'ensemble du chiffre d'affaires réalisés et ceux, pour les quatre années vérifiées, ce qui à engendrer les régularisations suivantes :

Année	2015	2016	2017	2018
Résultat déclaré	3 549 758,00	1 865 933,00	2 169 523,00	17 815 617,00
Droits simples 26%	922 937,00	485 142,00	564 075,00	4 632 060,00
Droits déclarés 23%	816 444,00	429 154,00	498 990,00	4 097 591,00
Droits à rappeler	106 493,00	55 978,00	65 085,00	534 469,00

## الملحق 12: الرد عن التبليغ الابتدائي

Par correspondance visée ci-dessus parvenue à nos services le 02/02/2020 en réponse à notre notification de redressement n°1342 du 15/12/2019, portant sur la vérification de comptabilité de votre société, vous contestez les impositions envisagées pour les exercices 2015 à 2018 en soulevant essentiellement les points ci-après :

- 1- Encaissements de l'année 2015 déclarés à 7% au lieu de 17%.
- 2- Charges des exercices antérieurs, réintégrées au bénéfice.

En réponse, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance qu'après étude des points contestés, il a été retenu ce qui suit :

- 1- Pour le premier point contesté, vous maintenez le fait que les encaissements en question sont soumis à une TVA de 7% au lieu de 17%. Pour cela, permettez-nous de vous confirmer que le redressement opéré sur la notification initiale n'est pas erroné, les encaissements en question concernent des factures de prestation de service établies avec un taux de 17% (taux appliqué pour ce genre d'activité, conformément aux dispositions de l'article 21 du code des taxes sur le chiffre d'affaires).  
Pour confirmation, se référer au journal de vente où sont comptabilisées les factures de prestations relatives à ces encaissements et qui sont :
  - Pièce comptable N°06 du 30/06/2015 : facture n°04 de la SARL CEDY : MTTC6.480.489,02 – MHT : 5.538.879,50.
  - Pièces comptables N°07 du 30/06/2015 et n°10 du 31/07/2015 : factures de COSIDER n°01 : MTTC 847.207,53 – MHT 724.109,00 et la n°02 : MTTC 3.584.616,75 – MHT 3.063.775,00.
- 2- Pour le deuxième point contesté, vous dites que les factures d'achat comptabilisées en 2017 sont exactes et conformes, et qu'il s'agit d'une erreur (de date et de numérotation) lors de l'établissement de ces derniers, seulement, aucune justification n'est produite pour confirmer vos dires.

En conclusion et à la lumière de ce qui précède, la situation des redressements et des impositions supplémentaires qui en découlent se présente comme suit :

## الملحق 13: التبليغ النهائي TVA وTAP

## IMPOSITIONS :

1) Taxe sur l'activité professionnelle :

Année	2017	2018
Encaissement non déclaré à la TAP (1)	42 114 962,00	20 970 407,00
Dont encaissement avec un abattement de 25%	267 766,00	20 970 407,00
Montant de l'abattement (2)	66 941,00	5 242 601,00
<b>Total imposable (1-2)</b>	<b>42 048 021,00</b>	<b>15 727 806,00</b>
Droits simples 2%	840 960,00	314 556,00
Taux de pénalité	25%	25%
Montant pénalité	210 240,00	78 639,00
<b>Total à payer</b>	<b>1 051 200,00</b>	<b>393 195,00</b>

Le taux de la Taxe sur l'Activité Professionnelle (TAP) est de 2% pour l'activité de prestation de service et 2% avec un abattement de 25% pour les activités de bâtiment et travaux publics et hydraulique, conformément aux dispositions de l'article 222 du code des impôts directs et taxes assimilées (CIDTA) tel que modifié par les dispositions de l'article 3 de la loi de finances complémentaire pour 2015.

Les droits rappelés sont assortis de pénalités d'assiette pour insuffisance de déclaration conformément aux dispositions de l'article 193-1 du CIDTA.

2) Taxe sur la Valeur Ajoutée :

Année	2015	2017	2018
Encaissements non déclarés à 19%	-	6 884 457,00	832 524,00
Encaissements non déclarés à 9%	-	267 766,00	0,00
Droits simples à 19%	-	1 308 046,00	158 179,00
Droits simples à 9%	-	24 098,00	0,00
TVA sur différence de taux	932 675,00	349 615,00	-
TVA sur achat à reverser	455 570,00	-	815 882,00
Précompte non justifié	969 928,00	-	-
<b>Total des droits TVA</b>	<b>2 358 173,00</b>	<b>1 681 759,00</b>	<b>974 061,00</b>
Taux de pénalité	25%	25%	25%
Montant pénalité	589 543,00	420 439,00	243 515,00
<b>Total à payer</b>	<b>2 947 716,00</b>	<b>2 102 198,00</b>	<b>1 217 576,00</b>

Le taux de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) est de 7% et 17% pour les exercices 2015 et 2016 et au taux de 9% et 19% pour les exercices 2017 et 2018 sur le montant des chiffres d'affaires réalisés conformément aux dispositions de l'article 21 et 23 du code des taxes sur le chiffre d'affaires.

Les droits rappelés sont assortis de pénalités d'assiette pour insuffisance de déclaration conformément aux dispositions de l'article 116-1 du CTCA.

## الملحق 14: التبليغ النهائي IBS

3) Impôt sur le Bénéfice des Sociétés :

Année	2015	2016	2017	2018
Rehaussement sur résultat	-	-	2 204 533,00	-
Déduction en cascade IAP	-	-	840 900,00	-
Résultat imposable	-	-	1 363 573,00	-
Droits simples 26%	-	-	354 528,98	-
Droits sur différence de taux	106 493,00	55 978,00	65 085,00	534 463,00
Total des droits à rappeler	106 493,00	55 978,00	419 613,00	534 463,00
Taux de pénalités	15%	15%	25%	25%
Montant pénalité	15 973,00	8 396,00	104 903,00	133 617,00
Majoration acompte IBS	-	-	29 742,00	35 285,00
<b>Total à payer</b>	<b>122 466,00</b>	<b>64 374,00</b>	<b>554 258,00</b>	<b>703 371,00</b>

Le taux de l'Impôt sur le Bénéfice des Sociétés applicable pour l'exercice 2015 à 2018 est de 26%, conformément à l'article 150 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées.

Les droits rappelés sont assortis de pénalités fiscales pour insuffisance de déclarations en application des dispositions de l'article 193-1 du même code.

4) Taxe d'Apprentissage :

Année	2017	2018
Base imposable	3 174 739,00	1 888 920,00
Taux	1%	1%
Droits simples	31 747,00	18 889,00
Taux de pénalités	25%	25%
Montant de pénalité	7 936,00	4 722,00
<b>Total à payer</b>	<b>39 683,00</b>	<b>23 611,00</b>

Les droits rappelés sont assortis d'une pénalité fiscale de 25% pour défaut de déclaration, en application des dispositions de l'article 192 du code des impôts directs et taxes assimilées.

Chef de BrigadeP/INoms et grades des Vérificateurs

AZZEDDINE Hamza CHOUIREF NacéraKHADIR Nacer  
(Inspecteur Divisionnaire) (Inspectrice Centrale)(Inspecteur central)

# الفهرس



## الفهرس

VII	قائمة الأشكال	.....
VIII	قائمة الجداول	.....
IX	قائمة الاختصارات والرموز	.....
XI	الملخص:	.....
ب	المقدمة:	.....
1	الفصل الاول: الجانب النظري للرقابة الجبائية	.....
3	المبحث الاول: ماهية الرقابة الجبائية	.....
3	المطلب الاول: عموميات حول الجبائية	.....
3	الفرع الاول: الضريبة	.....
4	الفرع الثاني: الرسم	.....
5	الفرع الثالث: الجبائية	.....
5	المطلب الثاني: مفهوم واهداف الرقابة الجبائية	.....
5	الفرع الاول: مفهوم الرقابة الجبائية	.....
6	الفرع الثاني: اهداف الرقابة الجبائية	.....
7	المطلب الثالث: أسباب إجراء الرقابة الجبائية ومبادئها	.....
7	الفرع الاول: أسباب إجراء الرقابة الجبائية	.....
8	الفرع الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية	.....
9	المبحث الثاني: أشكال الرقابة الجبائية واطارها القانوني	.....
9	المطلب الاول: أشكال الرقابة الجبائية	.....
13	المطلب الثاني: حقوق الإدارة الجبائية	.....
16	المطلب الثالث: واجبات المكلفين بالضريبة وحقوقهم	.....
16	الفرع الاول: واجبات المكلفين بالضريبة	.....
18	الفرع الثاني: حقوق المكلفين بالضريبة	.....
21	المبحث الثالث: الهيئات الجبائية المكلفة بالرقابة الجبائية	.....
21	المطلب الاول: الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية	.....
	الفرع الاول: مديرية البحث والمراجعات Direction des Recherches et	.....
21	Vérifications	.....

- 22..... الفرع الثاني: المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية (SDCF)
- 24..... الفرع الثالث : مفتشيات الضرائب
- 25..... المطلب الثاني: الهيئات المختصة حديثا بالرقابة الجبائية
- 25.. Direction des grandes entreprises الفرع الأول: مديرية كبريات المؤسسات
- 27..... الفرع الثاني: مراكز الضرائب CDI
- 28..... الفرع الثالث: المراكز الجوارية للضرائب
- 28..... المطلب الثالث: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية
- 28..... الفرع الاول: الأعوان المكلفون بالرقابة الجبائية
- 29..... الفرع الثاني: مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية
- 31..... خلاصة الفصل**
- 32..... الفصل الثاني: الجانب النظري: المحاسبة الابداعية ودور الرقابة الجبائية في اكتشافها....**
- 33..... تمهيد**
- 34..... المبحث الاول: ماهية المحاسبة الابداعية
- 34..... المطلب الاول: المحاسبة الابداعية، النشأة والمفهوم والخصائص
- 34..... الفرع الاول: نشأة المحاسبة الابداعية
- 35..... الفرع الثاني: مفهوم المحاسبة الابداعية
- 37..... الفرع الثالث: خصائص المحاسبة الابداعية
- 37..... المطلب الثاني: دوافع المحاسبة الابداعية
- 41..... المطلب الثالث: عوامل ظهور المحاسبة الابداعية ومجالاتها
- 41..... الفرع الاول: عوامل ظهور المحاسبة الابداعية
- 42..... الفرع الثاني: مجالات المحاسبة الابداعية
- 44..... المبحث الثاني: ممارسات المحاسبة الابداعية
- 44..... المطلب الاول: أشكال المحاسبة الإبداعية ومنظورها الأخلاقي
- 44..... الفرع الاول: صور وأشكال المحاسبة الإبداعية
- 45..... الفرع الثاني: المنظور الاخلاقي للمحاسبة الابداعية
- 46..... المطلب الثاني: طرق وأساليب المحاسبة الابداعية
- 46..... الفرع الاول: طرق المحاسبة الابداعية
- 46..... الفرع الثاني: أساليب المحاسبة الابداعية

المطلب الثالث: نتائج استخدام المحاسبة الابداعية في المؤسسة، والاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف والحد منها .	48.....
الفرع الاول: نتائج استخدام المحاسبة الابداعية.	49.....
الفرع الثاني: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها	50.....
المبحث الثالث: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.	52.....
المطلب الاول: ظاهرة التهرب الضريبي وعلاقتها بالمحاسبة الإبداعية.	52.....
الفرع الاول: تعريف وانواع التهرب الضريبي	52.....
الفرع الثاني: اساليب التهرب الضريبي	54.....
الفرع الثالث: علاقة التهرب الضريبي بالمحاسبة الإبداعية .	56.....
المطلب الثاني: إجراءات التحقيق في إطار الرقابة الجبائية لمعالجة التلاعب المحاسبي....	56.....
الفرع الاول: الفحص المعمق لحسابات الميزانية.	57.....
الفرع الثاني: الفحص المعمق لحسابات النتائج.	61.....
الفرع الثالث: فحص العناصر المكونة للربح.	62.....
<b>64..... خلاصة الفصل</b>	
<b>66..... الفصل الثالث: الجانب التطبيقي: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بومرداس</b>	
<b>66..... تمهيد</b>	
المبحث الاول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس.	67.....
المطلب الاول: تعريف موجز لمديرية الضرائب لولاية بومرداس	67.....
المطلب الثاني: المديريات الفرعية لمديرية الضرائب لولاية بومرداس.	68.....
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس	71.....
المبحث الثاني: دراسة حالة ملف خاضع للتدقيق الجبائي	72.....
المطلب الاول: المرحلة التمهيديّة وبداية التحقيق.	72.....
المطلب الثاني: المرحلة النهائية وارسال التبليغ للمكلف.	81.....
المطلب الثالث: تحليل وتفسير النتائج.	84.....
<b>87..... خلاصة الفصل</b>	
<b>89..... الخاتمة</b>	
<b>92..... قائمة المراجع</b>	