**جامعة غردايةـ الجزائرـ**

**كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية**

**قسم العلوم المالية والمحاسبة**

****

**مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي**

**في ميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية**

**فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص: محاسبة وتدقيق**

**بعنوان:**

**دور التدقيق الجبائي في التخفيف من أساليب المحاسبة الإبداعية ــ دراسة حالة في مركز الضرائب (CDI) بولاية غرداية.**

**من إعداد الطالبة: تحت إشراف الأستاذ:**

**ــ ميرة براهمي ــ د. محمد عجيلة**

**نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 11/06/2025**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **الصفة** | **الجامعة** | **الرتبة** | **الإسم واللقب** |
| **رئيسا** | **غرداية** | **أستاذ محاضر أ** | **إسماعيل بيشي** |
| **مشرفا ومقررا** | **غرداية** | **أستاذ** | **محمد عجيلة** |
| **مناقشا وممتحنا** | **غرداية** | **أستاذ محاضر أ** | **عبد القادر قطيب** |

**السنة الجامعية:2024/2025**

**جامعة غردايةـ الجزائرـ**

**كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية**

**قسم العلوم المالية والمحاسبة**

****

**مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي**

**في ميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية**

**فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص: محاسبة وتدقيق**

**بعنوان:**

**دور التدقيق الجبائي في التخفيف من أساليب المحاسبة الإبداعية ـ دراسة حالة بمركز الضرائب (CDI) بولاية غرداية.**

**من إعداد الطالبة: تحت إشراف الأستاذ:**

**ـ ميرة براهمي ـ د. محمد عجيلة**

**نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 11/06/2025**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **الصفة** | **الجامعة** | **الرتبة** | **الإسم واللقب** |
| **رئيسا** | **غرداية** | **أستاذ محاضر أ** | **إسماعيل بيشي** |
| **مشرفا ومقررا** | **غرداية** | **أستاذ** | **محمد عجيلة** |
| **مناقشا وممتحنا** | **غرداية** | **أستاذ محاضر أ** | **عبد القادر قطيب** |

**السنة الجامعية:2024/2025**

بسم الله الرحمن الرحيم

" قالو سبحانك لا علم لنا الا ما علمتنا إنك انت العليم الحكيم"

صدق الله العظيم

**سورة البقرة الآية "31"**

**الإهــــــــداء**

ما سلكنا البدايات إلا بتيسيره وما بلغنا النهايات إلا بتوفيقه وما حققنا الغايات إلا بفضله

فالحمد لله الذي وفقني لتثمين هذه الخطوة في مسيرتي الدراسية

أهدي ثمرة تخرجي

إلى نفسي الطموحة جدا التي لم تخذلني إلى من تمنيت أن يشهد تخرجي الى من أحمل اسمه بكل فخر " أبي الغالي رحمة الله عليه" ها أنا أكتب لك من عالم الأحياء ومازالت دعواتي تصلك كل يوم هذا النجاح هو جزء من ميراثك في قلبي أهديه إليك لعله يكون دعاء آخر يرفع بإسمك إلى السماء.

و" أمي نور دربي حفظها الله وأطال الله بعمرها " إلى من كان دعاؤها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي داعمي الأول ووجهتي التي أستند منها القوة أسال الله أن يجازيكي خير الجزاء وأن يجعل هذا العمل في ميزان حسناتك

إلى من ساندوني في جميع الأوقات فكانوا ينابيع أرتوي منها إلى خيرة أيامي وصفوتها إلى قرة عيني " إخوتي ضلعي الثابت وأمان أيامي"

شكرا لوجودكم الدائم بجانبي، ولحبكم الذي يمنحني القوة. حفظكم الله ووفقكم.

إلى صديقتي في المواقف والسنين، شريكة الدرب الطويل، كانت في سنوات العجاف سحابا

ممطرا "حفيظة"

إلى كل عضو في هيئة التدريس كان لي خير معلم، وساهم في بلوغي لهذا الهدف

فالحمد لله على ما وهبني

وأن يجعلني مباركا وأن يُعنني أينما كنت فمن قال أنا لها نالها

وأنا لها وان أبت رغما عنها أتيت بها

فالحمد لله شكرا وحبا وامتنانا على البدء والختام

وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين.

**شكــــــــــر وعـــــــــرفان**

نحمد الله الذي وفقنا في إتمام هذه الرسالة والذي ألهمنا الصحة والعافية والعزيمة والصبر

فالحمد لله حمدا كثير طيبا مباركا

نتقدم بجزيل الشكر للبروفيسور المشرف **"محمد عجيلة"** على كل ما قدمه لنا من توجيهات ساهمت في إثراء موضوع رسالتنا سائلين المولى أن يجزيه خيرا الجزاء وجعلها الله في ميزان حسانته.

والدكتور" **كريم هندي"** الذي لم يبخل علينا بالإرشادات والتوجيهات والنصائح طوال فترة إنجاز المذكرة.

كما أتقدم بالشكر للأستاذ " **العيد غشي**" على مساعدته ومجهوداته خلال فترة إنجاز هذه المذكرة.

كما لا ننسى جميع من ساهم بمعلومة أو نصح توجيهي أو حتى بالدعاء.

**الملخص:**

**Summary**

This study aims to This study aims to highlight the role of tax auditing in limiting creative accounting practices, ensuring tax transparency and fairness, and protecting public funds from manipulation. To achieve this objective, we presented various theoretical aspects of both tax auditing and creative accounting, as well as the different techniques used in the tax auditing process. To further illustrate this role, we conducted a case study at the Tax Center of the Wilaya of Ghardaia. We adopted a descriptive and analytical approach, applying the study to a tax file of a taxpayer subject to tax auditing.

The study reached several findings, the most important of which are:

* Tax auditing contributes to limiting unlawful creative accounting practices by examining the institution's compliance and uncovering manipulations in the financial statements.

**Key Words:** creative accounting, fiscal audit, audit.

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور التدقيق الجبائي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية وضمان الشفافية والعدالة الجبائية وحماية المال العام من التلاعب ولتحقيق هذا الهدف لقد قمنا بعرض مختلف الجوانب النظرية لكل من التدقيق الجبائي والمحاسبة الإبداعية، وكذا عرض مختلف التقنيات المستخدمة في عملية التدقيق الجبائي، ولإبراز هذا الدور قمنا بدراسة حالة على مستوى مركز الضرائب لولاية غرداية وقد إعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم إسقاط الدراسة على ملف جبائي لمكلف خاضع للتدقيق الجبائي ولقد تم توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها:

ـــــ إن التدقيق الجبائي يساهم في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية غير المشروعة، من خلال فحص مدى إلتزامات المؤسسة وكشف التلاعبات في القوائم المالية.

**الكلمات المفتاحية**: محاسبة الإبداعية، تدقيق جبائي، تدقيق، أساليب المحاسبة الإبداعية، ممارسات المحاسبة الإبداعية.

**قــــــائــــمــة المحتويــــــــــــات**

**قائمة المحتويات**

|  |  |
| --- | --- |
| **العنوان** | **الصفحة** |
| **الإهداء** | **V** |
| **شكر وعرفان** | **VI** |
| **الملخص** | **VII** |
| **الفهرس** |  |
| **قائمة الجداول والأشكال** | **XI-XII** |
| **قائمة الاختصارات والرموز** | **XIV** |
| **قائمة الملاحق** | **XV** |
| **مقدمة عامة** | **أ ــ ه** |
| **الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية والتدقيق الجبائي والدراسات السابقة** |  |
| **تمهيد** | **7** |
| **المبحث الأول: الإطار النظري والمفاهيمي للمحاسبة الإبداعية والتدقيق الجبائي** | **8** |
| المطلب الأول: عموميات المحاسبة الإبداعية | **8 ــ30** |
| المطلب الثاني: ماهية التدقيق الجبائي | **30ــ 51** |
| المطلب الثالث: العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والتدقيق الجبائي | **51ــ 54** |
| **المبحث الثاني: الدراسات السابقة** | **54** |
| المطلب الأول: الدراسات المحلية | **54ــ 58** |
| المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية | **58ـ 63** |
| المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة | **63ــ 66** |
| **خلاصة الفصل** | **67** |
| **الفصل الثاني: دراسة حالة بمركز الضرائب (CDI) بولاية غرداية** |  |
| **تمهيد** | **69** |
| **المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية غرداية** | **70** |
| المطلب الأول: المديرية العامة للضرائب | **70 ــ 75** |
| المطلب الثاني: تقديم المديرية الولائية للضرائب | **75 ــ82** |
| المطلب الثالث: تقديم مركز الضرائب (CDI) | **82 ــ 84** |
| **المبحث الثاني: دراسة حالة لمكلف بمركز الضرائب في ظل وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية** | **85** |
| المطلب الأول: الإجراءات الأولية للتدقيق الجبائي | **85 ــ 86** |
| المطلب الثاني: تصنيف التبليغات الجبائية | **86 ــ 100** |
| المطلب الثالث: تحليل النتائج | **100ــ 102** |
| **خلاصة الفصل** | **103** |
| **الخاتمة** | **105ـــ 115** |
| **المراجع** | **109ــ 114** |
| **الملاحق** | **117ــ 128** |

**قائـمة الجداول والاختصارات والمـــلاحــق**

**قائمة الجداول**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **الرقم** | **العنوان** | **الصفحة** |
| 01 | الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي | 34 ــ 35 |
| 02 | مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات المحلية | 64 |
| 03 | مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات الأجنبية | 65 ــ 66 |
| 04 | الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب | 76 ــ 77 |
| 05 | الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب | 77 |
| 06 | تقدير الوعاء الضريبي والمبالغ المستحقة بعد التدقيق الجبائي لسنة 2020 | 88 |
| 07 | النتائج الجبائية المعدلة 2020 | 90 |
| 08 | تعديل النتيجة الجبائية لسنة 2022 بعد اكتشاف فرق في رقم الأعمال المصرح به | 91 |
| 09 | الفارق بين TAPوTVA | 92 |
| 10 | جدول التعديلات والضرائب المفروضة على الشرك (EURL GIM) لسنة 2023 | 93 |
| 11 | المجاميع النهائية لسنة 2023 | 94 |
| 12 | الغرامات والضرائب المفروضة | 96 |
| 13 | تحليل الرسم على النشاط المهني لسنة 2020 | 97 |
| 14 | تحليل الرسم على النشاط المهني لسنة 2021 | 98 ــ 99 |
| 15 | تحليل الرسم على النشاط المهني لسنة 2022 | 99 |
| 16 | تحليل النتائج النهائية ( المقارنة بين السنوات الثلاث) | 99 |

**قائمة الأشكال**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **الرقم** | **العنوان** | **الصفحة** |
| 01 | أشكال التدقيق الجبائي في الجزائر | 39 |
| 02 | الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب | 71 |
| 03 | الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب | 73 |

**قائمة الاختصارات والرموز**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **الرموز** | **الدلالة باللغة الأصلية** | **الدلالة باللغة العربية** |
| **G50** | Déclaration mensuelle unifiée | التصريح الشهري |
| **CA** | Chiffre d’affaires | رقم الأعمال |
| **TVA** | Taxe sur la valeur ajoutée | الرسم على القيمة المضافة |
| **TAP** | Tax sur l’activité professionnelle | الرسم النشاط المهني |
| **IBS** | Impôt sur les bénéfices des sociétés | الضريبة على أرباح الشركات |
| **IRG** | Impôt sur le revenue | الضريبة على الدخل الإجمالي |

**قائمة الملاحق**

|  |  |
| --- | --- |
| الرقم | العنوان |
| 01 | التبليغ الأولي خاص لسنة 2020 |
| 02 | التبليغ الأولي |
| 03 | التبليغ النهائي |
| 04 | التبليغ النهائي |

**المـــــقـــدمــــــة**

**توطئة**

أصبحت المحاسبة اليوم من أهم الأدوات التي تعتمد عليها المؤسسات لتقديم صورة دقيقة عن وضعها المالي ومع تطور المعايير بالتقنيات المحاسبية، ظهرت ممارسات جديدة تُعرف ب " المحاسبة الإبداعية" وهي طرق يتم من خلالها التلاعب بالقوائم المالية بشكل يبدو قانونيا، لكنه يخفي الحقيقة، خاصة بهدف تحسين صورة المؤسسة أو تقليل العبء الضريبي، وتكمن خطورة المحاسبة الإبداعية في أنها قد تُستخدم للتحايل على الإدارة الجبائية، من خلال تقليل الأرباح المُصرح بها، وبالتالي تخفيض قيمة الضرائب الواجبة الدفع وعلى الرغم من أن هذه الممارسات لا تكون دائما غير قانونية، إلا أنها تؤدي إلى نتائج سلبية، مثل ضعف العدالة الجبائية، وتشويه مبدأ المنافسة بين المؤسسات، إضافة إلى التأثير السلبي على مداخيل الدولة.

وفي هذا الإطار يظهر التدقيق الجبائي كآلية من آليات الرقابة الفعالة تهدف إلى فحص وتقييم مدى صحة المعلومات المالية والجبائية المُقدمة من طرف المؤسسات والتأكد من احترامها للقوانين والأنظمة المعمول بها، فالتدقيق الجبائي لا يقتصر على اكتشاف الأخطاء والمخالفات فقط لا بل يتعدى ذلك إلى كشف الأساليب الإبداعية التي تستخدم للتلاعب في القوائم المالية.

إن هذه الظاهرة منتشرة في عدة دول، سواء المتقدمة أو النامية، لكن الفرق هو أن الدول المتقدمة مثل ألمانيا والولايات المتحدة وكندا طورت أنظمة رقابة قوية، مثل التدقيق الجبائي مما ساعدها على الحد من هذه الممارسات أما في الدول النامية مثل الجزائر لا زالت تعاني من بعض الصعوبات وضعف الرقابة مما يزيد من تأثيرات الناجمة عن المحاسبة الإبداعية على مداخيل الدولة.

1. **طرح الإشكالية:**

**إلى أي مدى يمكن للتدقيق الجبائي أن يساهم في الحد من أساليب المحاسبية الإبداعية التي تؤثر سلبا على مصداقية التصريحات الجبائية؟**

وتتفرع تحت هذه الإشكالية:

1. الأسئلة الفرعية التالية:

* ما هي ممارسات المحاسبة الإبداعية وما السبب في استخدامها؟
* كيف يتم التقليل من أساليب المحاسبة الإبداعية عن طريق التدقيق الجبائي؟
* ما مدى فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التلاعبات المحاسبية داخل المؤسسات؟

1. **فرضيات الدراسة:**

بغية الإجابة عن هذه الإشكالية تكون من خلال تقديم الفرضيات التالية:

* التدقيق الجبائي يساهم في الحد من المحاسبة الإبداعية داخل المؤسسات الاقتصادية؛
* تأهيل المدققين الجبائيين يمكن أن يعزز من قدرتهم على كشف الممارسات المحاسبية الإبداعية؛
* تكمن أهمية التدقيق الجبائي في مدى صحة التقارير المقدمة من قبل المكلفين.

1. **مبررات ودوافع اختبار موضوع الدراسة:**

* **أــ دوافع ذاتية:**
* **ـ** سعي لربط الجانب النظري الذي درسته في المحاسبة والجباية بتطبيقات واقعية تُظهر تداخل الاختصاصات
* **ـ** اعتقادي بأن الموضوع يُشكل اهتماماً واسعا يساهم في تطوير مهاراتي البحثية والتحليلية.
* **ب ــ دوافع الموضوعية:**
* **ـــ** أهمية التدقيق الجبائي كوسيلة فعالة للحد من التلاعبات المحاسبية وتحقيق العدالة الجبائية؛
* الحاجة الملحة إلى تطوير آليات الرقابة الجبائية، ونقص الكفاءات المتخصصة في التدقيق الجبائي في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة؛
* **ـــ** أهمية تدقيق الشفافية المالية ومكافحة الفساد المالي، مما يجعل الموضوع راهنيًا ومواكبًا للتطوير؛
* **ـــ** التطورات والمواكبات الجبائية التي تشهدها الدول المتقدمة في مجال الرقابة الجبائية.

1. **أهمية الدراسة:**

إن أهمية هذه الدراسة من الواقع العملي الذي تعيشه المؤسسات، حيث يكثر استخدام المحاسبة الإبداعية وهو يخلق فجوة بين ما هو قانوني وما هو أخلاقي. كما أن تدعيم قدرات المفتشين الجبائيين يُعد ضرورة لضمان عدالة الجباية وزيادة مداخيل الدولة. وبالتالي، تسعى هذه الدراسة إلى المساهمة في النقاش حول كيفية تحسين فعالية التدقيق الجبائي في هذا المجال الحساس.

1. **أهداف الدراسة:**

إن الغرض لا يخرج من هذا البحث عن كونه محاولة لتحقيق الأهداف التالية:

* إبراز أهمية التدقيق الجبائي كوسيلة رقابية؛
* تقديم إقتراحات لتطوير فعالية التدقيق الجبائي في مواجهة المحاسبة الإبداعية، خاصة في الجزائر؛
* تحليل العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والتدقيق الجبائي؛
* التعرف على التحديات التي تواجه المدققين الجبائيين.

1. **منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة:**

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي في الدراسة النظرية حيث تم إجراء مسح نظري في الأدبيات المتعلقة بمتغيرات الدراسة إتبعنا المنهج التحليلي كأدوات بحث من أجل استخلاص النتائج المتوصل إليها.

1. **صعوبات الدراسة:**

خلال انجازنا لهذا البحث الأكاديمي اعترضتنا بعض الصعوبات من أهمها ما يلي:

* تشابه المصطلحات بين المحاسبة الإبداعية والتلاعب المحاسبي؛
* قلة الفهم لمصطلح المحاسبة الإبداعية لدى مراكز الضرائب.

1. **حدود الدراسة:**

لن تركز دراستي على كل ممارسات المحاسبة الإبداعية وإنما على أساليب هذه الممارسات والتي من خلالها تضر بالرقابة الجبائية، وكحدود مكانية للدراسة سوف نسقط الجوانب النظرية للموضوع على دراسة ميدانية بمركز الضرائب لولاية غرداية، أما الحدود الزمانية فتمتد لتدقيق الفترة ما بين 23 فيفري و15 مارس.

**10ــ نموذج الدراسة:**

**1ـ المتغير المستقل:** التدقيق الجبائي

**2ـ المتغير التابع:** المحاسبة الإبداعية

**11ــ تقسيمات البحث:**

من أجل معالجة هذا الموضوع تم تقسيمه على النحو الآتي:

خصصا الفصل الأول والمعني بالإطار النظري والدراسات السابقة، بالتطرق إلى 3مباحث ففقي المبحث الأول تناولنا **الإطار النظري والمفاهيمي للمحاسبة الإبداعية والتدقيق الجبائي،** والذي تطرقنا فيه إلى المطلب الأول والذي كان بعنوان عموميات المحاسبة الإبداعية، المطلب الثاني الذي كان بعنوان ماهية التدقيق الجبائي، أما المطلب الثالث الذي احتوى على العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والتدقيق الجبائي، **أما المبحث الثاني** فهو تحت عنوان **الدراسات السابقة**، والذي تطرقنا من خلاله إلى الدراسات المحلية والدراسات الأجنبية السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة وإجراء المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة أما الفصل الثاني المعني بـ: **دراسة تطبيقية**، حيث تضمن المبحث الأول **تقديم مديرية الضرائب لولاية غرداية**، أما المبحث الثاني، **دراسة حالة لمكلف بمركز الضرائب في ظل وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية**، وفي الأخير نختتم موضوعنا هذا بتلخيص واختبار للفرضيات التي طرحت في مقدمة البحث، ثم عرض للنتائج المتوصل إليها، وأخيرا قمنا بتقديم اقتراحات وتوصيات بناء على النتائج المتوصل إليها، إضافة إلى أفاق البحث.

**الفصل الأول**

**الإطار النظري والدراسات السابقة**

**تمهيد:**

في ظل تعقيد الأنظمة المالية والتشريعات الضريبية أصبحت الشركات تسعى إلى تحقيق التوازن بين الامتثال للمعايير المحاسبية وتحقيق اقصى قدر من المكاسب المالية. ومن هنا ظهرت المحاسبة الإبداعية كأداة تستخدمها بعض المؤسسات للتلاعب بالأرقام المالية بطرق قانونية ولكن بذكاء محاسبي، بهدف تحسين الصورة المالية للشركة امام المستثمرين او تقليل العبء الضريبي، وبرغم ان هذه الممارسات قد تكون قانونية في بعض الحالات، إلا أنها قد تثير تساؤلات أخلاقية ومخاطر قانونية إذا تم استخدامها بشكل مفرط. من جهة أخرى يلعب التدقيق الجبائي دورا محوريا في ضمان الامتثال الضريبي وكشف أي ممارسات غير قانونية أو تلاعبات محتملة فهو أداة تستخدمها الجهات الضريبية لمراجعة القوائم المالية والتأكد من صحة البيانات المقدمة، مما يعزز من شفافية النظام الضريبي والحد من التهرب الضريبي.

حيث ينقسم هذا الفصل الى مبحثين:

* **المبحث الأول:** الإطار النظري ولمفاهيمي للمحاسبة الإبداعية والتدقيق الجبائي؛
* **المبحث الثاني:** الدراسات السابقة.

**المبحث الأول: الإطار النظري والمفاهيمي للمحاسبة الإبداعية والتدقيق الجبائي**

سنتطرق من خلال هذا البحث الى عموميات المحاسبة الإبداعية في المطلب الأول أما في المطلب الثاني تطرقنا إلى ماهية التدقيق الجبائي وفي المطلب الثالث علاقة التدقيق الجبائي بالمحاسبة الإبداعية.

**المطلب الأول: عموميات المحاسبة الإبداعية**

أصبحت المحاسبة الإبداعية سمت من سمات المؤسسات التي تتبع سبلا ملتوية في قياس عملياتها، حيث تعتبر المحاسبة الإبداعية وسيلة لتضليل مستخدمي القوائم المالية

**الفرع الأول: تعريف المحاسبة الإبداعية**

توجد العديد من التعريفات للمحاسبة الإبداعية ولقد تم تعريفها حسب وجهات نظر مختلفة ومن بين هذه التعريفات ما يلي:

حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف لمصطلح المحاسبة الإبداعية، ونظرا لاختلاف توجيهات هؤلاء الباحثين والكتاب فقد ظهرت العديد من التعريفات وقد بنيت تلك التعريفات كل حسب وجهة نظر من وضعها، وفيما يلي: سوف نقوم بعرض العديد من التعاريف المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية فيما يلي:

يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية أنها " مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة أصحاب المؤسسة وللمحاسبة الإبداعية مظهر قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات

الخارجي عن الاستفادة من الثغرات والقوانين والبدائل المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة، ومظهر غير قانوني ينتج عنه تواطؤ مدقق الحسابات الخارجي وتتضمن تلاعب والتحريف في الأرقام المحاسبية".[[1]](#footnote-1)

يقدم (Naser) تعريفه عن المحاسبة الإبداعية من وجهة أكاديمية بأنها هي " عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا الى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/ أو تجاهل بعضها و/ أو جميعها".

ويعرف (Amat) المحاسبة الإبداعية بأنها " العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال".

ويقدم (Phillips) مفهومه عن المحاسبة الإبداعية بكونها عبارة عن " وصف شامل وعام لعملية التلاعب بالمبالغ أو العرض المالي لدوافع داخلية".

ويعطي (Mulford) تعريفه عن المحاسبة الإبداعية بأنها عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية باستخدام وممارسات المبادئ المحاسبية، أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل[[2]](#footnote-2).

ومنه نستنتج أن المحاسبة الإبداعية هي عملية استخدام أساليب قانونية لكن بطرق غير تقليدية لتجميل القوائم المالية وإظهار الشركة بأحسن مما هي عليه فعليا.

**أولا: أهم المصطلحات المختلفة لمفهوم المحاسبة الإبداعية:**

* **المحاسبة الابتكارية:** هي كافة الأساليب التي تقوم بها الإدارة للتأثير على القوائم المالية بهدف تحقيق أهدافها الذاتية على حساب أصحاب المصالح الأخرى وقد تتفق تلك الأساليب مع المبادئ أو المعايير المحاسبية أو تخالفها أو تطبقها بشكل تعسفي.
* **المحاسبة المتعسفة:** هي اختيار وتطبيق معتمد لمبادئ محاسبية معينة في محاولة لتحقيق نتائج مرغوبة، هذه النتائج عادة ما تكون أرباح أعلى، سواء كانت هذه الممارسات المتبعة مطابقة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) أم غير مطابقة.
* **المحاسبة الخلاقة:** هي إتباع بعض الحيل والأساليب المحاسبية لجعل الشركة المساهمة تبدو بشكل وصورة أفضل من الواقع، سواء كان ذلك من حيث قوة مركزها المالي أو حجم أرباحها الصافية أو وضعها التنافسي المالي والتشغيلي.
* **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:** 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.[[3]](#footnote-3)

**ثانيا: التطور التاريخي ومفهوم المحاسبة الإبداعية**

* تم تقديم مصطلح " المحاسبة الإبداعية" لأول مرة في لبيئة الأنجلوساكسونية، وكان يستخدمه أولئك الذين أشرفوا على أنشطة الصحفيين والمحللين الماليين في أسواق رأس المال وعلقوا عليها، بعد ذلك تم استخدامها في مفردات البلدان الأخرى، حيث الباحث Ionscu Ion سنة 2003 يرى أن المناقشات حول هذا الموضوع قد اشتدت في ظل الفضائح التي هزت عالم الأعمال وسوف تستمر مستقبلا. ينظر العديد من الباحثين الى أن الإبداع خط أحمر في تطور المحاسبة (red line in the evolution of Accounting)، ويمكن رؤية ذلك من منظورين مختلفين، الأول الجانب الإيجابي وهو مصدر التطور في مهنة المحاسبة باعتبار أن لطالما كان تعقيد عالم الأعمال يمثل تحديا للمحترفين والمهنيين، وابداعهم سمح للمحاسبة بالتطور الى شكلها الحالي، بينما الجانب الثاني يعتبر المحاسبة الإبداعية ساهمت في خلق المنافسة في عالم الاعمال والجشع نحو خلق الثروة، ثم تطورت هذه الدوافع الى أهداف واستراتيجيات أدت الى تقنيات مختلفة[[4]](#footnote-4).
* كما يرى بعض الباحثين المحاسبين أن البداية الفعلية لظهور ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية أو الابتكارية الاحتيالية، يعود الى سنوات الثمانينات من القرن الماضي ومن بعدها خاصة بعد أحداث سنة 2002 والتي تمثلت في افلاس العديد من الشركات العالمية بسبب لجوئها الى استخدام مجموعة من الأساليب الخاصة للتأثير على تقاريرها المالية مستفيدة من بعض الثغرات وعدم التزام بعض الأطراف المباشرة وغير المباشرة بالمعايير المهنية الأخلاقية، حيث شكلت هذه الظاهرة المتبعة من قبل بعض الشركات العالمية أزمة حقيقية في الاقتصاد العالمي، خاصة بعد افلاس وانهيار أربع شركات أمريكية معروفة عالميا، وهم شركة ENRON المختصة في مجال الطاقة وشركة WORLDCOM المختصة في مجال الاتصالات وشركة HARKIN المختصة في مجال أجهزة النسخ وشركة MERILL ENDIC المختصة في مجال الأدوية، اذا قامت تلك الشركات وبالتواطؤ مع شركة التدقيق الأمريكية المشهورة ARTHUR ANDERSON بإحداث تدليس وتحريف في نتائج عملها ومركزها المالي، الشيء الذي أدى الى هبوط كبير في أسعار أسهمها في البورصة.[[5]](#footnote-5)

**ثالثا: أسباب ظهور المحاسبة الإبداعية:**

يعتبر تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة المصدر الرئيس لظهور المحاسبية الإبداعية. فمصلحة المديرين في تقليل الضرائب والأرباح الموزّعة، ومصلحة حملة الأسهم في تعظيم العائد

على استثماراتهم، ومصلحة الموظّفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة، والمسؤولين في تحصيل ضرائب أكثر.

وتعدد المصالح ــ رغم تعارضهاـــ هو ما تسبب في انتشار المحاسبة الإبداعية، وقد ذكر (Revsine) هذا الأمر في بداية التسعينات الميلادية، أي قبل انهيار شركة (Enron)، كما أن الاختيارية في المحاسبة الإبداعية المتمثلة في بدائل القياس المحاسبي والتقدير والإفصاح التي نتيجتها المعايير المحاسبية، والتي تؤثر على مخرجات نظام المحاسبية سواء بالشكل أو المضمون، إضافة إلى الثغرات الموجودة في أساليب التدقيق الخارجي، كلها ساهمت في إنتشار ظاهرة المحاسبية الإبداعية.

إضافة إلى أن الحاجة إلى التوقعات المستقبلية، والحاجة إل التقدير والحكم الشخصي وإختلافات توقيت بعض التعاملات المالية، واختلافات تصنيف القوائم المالية، كلها عوامل منحت المديرين الفرص لابتداع الأساليب المحاسبية القادرة على تعظيم المنافع المؤسسية أو الشخصية أو كليهما مع[[6]](#footnote-6)

ــــ ضعف القواعد التنظيمية: في هذا المجال أغلب الدول تعاني من العديد من مواطن الضعف في القواعد المحاسبية، فمثلا في بعض الدول هناك متطلبات إلزامية تتعلق بخيارات الأسهم ومعاشات التقاعد.[[7]](#footnote-7)

**رابعا: خصائص المحاسبة الإبداعية:**

تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص يبين من خلالها الخصائص التي يتميز بها المحاسب

المبدع والمتمثلة في النقاط التالية:

* قدرة المحاسب على التحليل والتجميع؛
* قدرة المحاسب على التخيل والحدس؛
* أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس؛
* اعتماد المحاسب على التعليمات المبينة على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية؛
* ممارسات استغلالية في إطار اختبار تقديرات محاسبية؛
* ممارسات ضارة بأطراف داخلية وخارجية؛
* ممارسات احتيالية تعمل تغير الأرقام الحقيقة الى أرقام غير حقيقية؛
* ان ممارسات المحاسبية الإبداعية تنحصر في إطار ممارسات الخيار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية؛
* النقد الذاتي، فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتهذيب والتقويم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليلي التي يستخدمها؛[[8]](#footnote-8)
* شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة والمراجعة والضرائب
* أن إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هي عملية هو الوصول برقم صافي الربح إلى رقم معين يحقق مصالح لإدارة الشركة ومصالح غير مباشر للشركة في الأجل القصير؛
* أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية ويستخدمها المحاسبون الذين يمتلكون قدرات مهنية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحريرها بالشكل الذين يرعبون فيه؛
* ينمو في بيئتها التلاعب، الغش، الخدع، التحريف، أو سوء العرض وخفة يد المحاسبية.[[9]](#footnote-9)

**خامسا: أهداف المحاسبة الإبداعية:**

هناك عدة أهداف تظهر من خلال تطبيق المحاسبة الإبداعية أهمها:

* تجميل صورة البنوك التجارية في السوق من خلال تحسين نتائج الأداء الواردة في القوائم المالية، أو الوصول إلى مرتبة جيدة في سلم التصنيف بين المنافسين والتي تعتمد على الجوانب المالية؛
* تحسين الأداء المالي بغية تحسين الصورة أمام مجلس إدارة البنوك التجارية وتحسين مجلس الإدارة أمام الجمعية العامة للمساهمين؛
* تحسين دفع أسهم البنوك التجارية من خلال تخفيض مستوى الاقتراض بهدف اصدار أسهم جديدة في سوق الأوراق المالية؛
* تحسين نتيجة النشاط بهدف الحصول على قروض من المصارف؛
* التهرب الضريبي وذلك بإخفاء أنشطة معينة أو تأخير دفع الضرائب؛
* الإفصاح عن المعلومات في مستوى ثابت بدلا من حالة التذبذب، من خلال عمل مخصصات بمبالغ كبيرة أو قليلة بحسب الهدف.[[10]](#footnote-10)

**سادسا: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية:**

يمكن استعراض دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية فيما يلي:

* التأثير الإيجابي على سمعة البنوك التجارية بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء البنوك التجارية؛
* التأثير على سعر سهم البنوك التجارية في الأسواق المالية، بهدف تعظيم القيمة المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك البنوك في الأسواق المالية؛
* زيادة الاقتراض من البنوك الأمر الذي سيؤثر إيجابيا في عملية اتخاد القرار الائتماني يمنح القروض؛
* لغايات التلاعب الضريبي من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات، بتخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عليها؛
* تحسين الأداء المالي للبنوك التجارية بهدف تحقيق مصالح شخصية؛
* لغايات التصنيف المهني للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها مؤسسات دولية.[[11]](#footnote-11)

**سابعا: أشكال المحاسبة الإبداعية**

تأخذ المحاسبة الإبداعية اشكالا عدة، لكنها تبقى في النهاية تلاعبا وتزييفا في الأرقام الحقيقة تهدف إلى تجميل المركز المالي، ويمكن حصر هذه الأشكال في:

* **المحاسبة النفعية:** تعتمد على اختيار وتطبيق أساليب محددة لتحقيق أهداف مرغوبة، كتحقيق أرباح عالية سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة الى المبادئ المحاسبية المتعرف عليها ام لا.

**إدارة الدخل:** أي التلاعب في الدخل بهدف الوصول الى هدف محدد بشكل مسبق من قبل الإدارة، أو متنبأ به من قبل المحللين أو ليكون متوافقا مع مسارات ذات الدخل السيء.

* **تلطيف صورة الدخل:** هو تسوية مقصودة للدخل المعلن بهدف الوصول إلى المستوى، أو الاتجاه المرغوب، ويعبر عن رغبة الإدارة في تقليل الانحرافات غير الطبيعية في الدخل الذي يشكل الحد الممكن أو المسموح به في ظل المبادئ المحاسبية.
* **التلاعب بالتقارير المالية:**

يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه إظهار بيانات خاطئة بشكل معتمد، أو حذف قيم معينة أو اخفائها في البيانات المالية، بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، وهذا النوع من التلاعب يعتبر عملا مخالفا للقانون.[[12]](#footnote-12)

* **تعجيل الإيرادات:** هناك طريقتان لتعجيل الإيراد هما:

ــــ حجز مبلغ معين بوصفه مبيعات جارية، عندما يكون تقديم الخدمات يمتد لأكثر من سنة أي تسجيل الدفعة الكاملة من المبيعات في نفس الفترة التي تم استلامها فيها، مع أنها تخص أكثر من سنة مالية؛

ــــ أما الطريقة الأخرى فهي، أن يرسل الصانع هنا شحنة كبيرة للموزع في نهاية الربع الأخير من السنة، ويقيدها في خانة المبيعات بالرغم من أنها ليست مبيعات فعلية.

* **تأجيل المصروفات:** حيث تقوم بعض الشركات برسملة مصاريف تخص السنة الحالية وتحميلها لعدد من السنوات القادمة، بدلا من استنزالها من دخل السنة التي حدث فيها.
* **لمصروفات غير المتكررة:** حيث تم إدراج هذه المصاريف العادية والمتكررة، والذي يؤدي بدورها إلى تشويه حسابات الدخل من العمليات الجارية.
* **إيرادات أو مصروفات وهمية:** تقوم بعض الشركات بإدراج بعض الإيرادات أو المصاريف الوهمية وذلك لغرض تضخيم الأرباح أو لتقليل الخسائر.

* **خطط التقاعد:** يمكن للشركات التي تعمل داخل الأسواق الذي ترتفع فيها الأسعار، أن تحسن من إيراداتها عن طريق خفض مصاريف التقاعد، وخاصة إذا كانت الاستثمارات في الخطة تنمو بسرعة أكبر من توقعات الشركة.
* **الإيجارات المصطنعة:** يمكن إستخدام الإيجار المصطنع لحجب تكلفة مبنى جديد من الظهور ضمن ينود الميزانية، حيث يتم إبرام عقد إيجار طويل الأجل، تدفع بموجبه الشركة مصاريف إيجار ثابتة سنويا، وبالتالي تتخلص الشركة من المبلغ الضخم المتعلق بالمبنى، مستخدمة مصاريف الإيجار كبديل عنه.
* **المحاسبة العدوانية:** هي استغلال الخيارات والتطبيقات المتعددة للمبادئ المحاسبية بشكل معتمد، للوصول إلى نتائج محددة بشكل مسبق، وعادة ما تكون على شكل مكاسب حالية مرتفعة.
* **تنظيف القوائم المالية:** تظهر هذه الممارسة عندما تتوقع الشركة ظهور مصاريف كبيرة فترة الانخراط في تغيرات هيكلية، والتي تمتد إلى عدة سنوات، بدلا عن الاعتراف بهذه المصاريف بمجرد ظهورها، حيث ينتج عن ذلك تخفيض الدخل بإجمالي المصروفات المتوقعة في سنة واحدة والنتيجة من ذلك تعزيز داحل السنوات التالية.
* **إدارة الأرباح:** يقصد بإدارة الأرباح " التحريف المعتمد للأرباح الأمر الذي يفضي بدوره إلى أرقام محاسبية تختلف بشكل أساسي عما يمكن أن تكون عليه في غياب التلاعب، وذلك عندما يتخذ المديرون قرارات لا تخضع لأسباب استراتيجية بل لمجرد التعديل على الأرباح.[[13]](#footnote-13)

**ثامنا: تقنيات المحاسبة الإبداعية:**

إن هناك عدة تقنيات للمحاسبة الإبداعية والتي تصنف عدة اعتبارات وفي تصنيفات نذكر منها:

* جدول حساب النتائج والمبادئ المحاسبية وذلك حسب الاستعمال الداخلي والخارجي، استعمال عقود الايجار التمويلية، تقييم الإنتاج، مخصصات المخزونات؛
* جدول حسابات النتائج والسياسات المحاسبية وذلك فيما يخص تغييرات النتيجة؛
* جدول حسابات النتائج وقرارات التسيير من خلال تحسين النتيجة؛
* عمليات على الميزانية: رؤوس الأموال، الديون الدائمة واحتياجات رأس مال العام بالإضافة إلى تمويل الخزينة؛

كما صنفها آخرون كما يلي:

* تقنيات لها تأثير على محددات النتيجة؛
* تقنيات لها تأثير على عرض جدول حسابات النتائج؛
* تقنيات لها تأثير على عرض الميزانية؛

ويتبين مما سبق أن التقنية المحاسبية عبارة عن تلك التطورات الحاصلة في المجال المحاسبي من حيث الاتصال، القياس، العرض والإفصاح المحاسبي في القوائم والتقارير المالية التي وضعت من أجلها لجنة مجلس معايير المحاسبة الدولية معايير خاصة بها[[14]](#footnote-14)

**الفرع الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية:**

أهم أساليب المحاسبة الإبداعية الموجودة في القوائم المالية:

* **أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل:**

أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في إطار المحاسبة الابداعية هي:

* تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك؛
* إيراد مزيف تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة؛
* تسجيل زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة؛
* نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة.
* **أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل:**
* ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزامها تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية بإستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:
* الأصول غير الملموسة: حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة مما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالهرة غير المشترات؛
* الأصول الثابتة: حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية؛
* الاستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق

المالية؛

* النقدية: يتم هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المفيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.
* **أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية:**

تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخدامها خلال فترة زمنية معينة، ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين والدائنين والدارسين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات خلال فترة زمنية معينة، وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية بإستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية.

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

* تستطيع المنشأة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالية وتسجلها بإعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات الخارجة التشغيلية، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة؛
* تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث أنها تؤثر في التدفقات النقدية
* التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية.[[15]](#footnote-15)

**أولا: الإجراءات المستخدمة في المحاسبة الإبداعية:**

عند تطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الدولية نجد أن هناك مجالا للاختبار بين بدائل محاسبية لكثير من عناصر القوائم المالية، والقرار في اختبار أحدها يعود على عاتق الإدارة التي تختار بدورها البديل المحاسبي الأكثر مساعدة لها في اتخاد القرارات الاقتصادية الرشيدة مما يؤثر على شفافية ونوعية المعلومات المنشورة المعلن عنها، المحاسبة الإبداعية عبارة عن أساليب تستخدم بهدف تحويل أرقام البيانات المالية مما هي عليه فعليا الى ما يرغب فيه معدو البيانات عن طريق استغلال القواعد الحالية أو اهمال بعضها منها أو جميعا ويمكن حصر الأساليب والممارسات المتبعة.

* اختيار أساليب محاسبية مختلفة بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة، على سبيل المثال يسمح لمنشآت الأعمال في عدد من الدول أن تختار بين سياسة حذف نفقة التطور كما تحدث واستهلاكها على حساب عمر المشروع المتعلقة به؛
* التلاعب بتقدير عمر الموجودات بسبب ارتباطها بالتقييم والتنبؤ، فعند تقييم عمر أحد الأصول ـ مثلاـ من أجل حساب مخصصات الإهتلاك فانه عادة ما تتم هذه التقييمات داخل المنشأة وتتيح للمحاسب المبدع أن يتلاعب في التقييم؛
* القيود المحاسبية المزيفة للتلاعب بالقيم في قائمة المركز المالي أو تحريك الأرباح بين مختلف الفترات
* خلال السنة والتلاعب بقيم قائمة الدخل؛
* الصفقات بغرض التلاعب بحسابات المركز المالي أو تحريك الأرباح بين الفترات؛
* التلاعب في توقيت الصفقات التي توظف لإعطاء انطباع جيد للحسابات.[[16]](#footnote-16)

**ثانيا: مجالات المحاسبة الإبداعية:**

يأخذ الإبداع المحاسبي بشكل عام مجالات عدة، فقد يكون إبداعا إداريا، جذريا، مخططا، جوهريا، تنظيميا، فرديا، جماعيا، داخليا، أو خارجيا، غير أن مجالات الإبداع المحاسبي يمكن ذكرها على سبيل المثال في المجالات التالية:

* نظام المعلومات المحاسبي، المفاهيم، التعاريف، الفروض، الأسس والقواعد والمعايير المختلفة

للمحاسبة، القياس المحاسبي (التقييم)، أساليب التسجيل أو التقييد وعرض البيانات المحاسبية والقوائم المالية، طرق توزيع أو تحميل المصاريف المختلفة، أساليب إعداد وعرض التقارير، أساليب التحليل المالي، تطوير البرامج المالية المحاسبية.[[17]](#footnote-17)

**ثالثا: أسباب اللجوء للمحاسبة الإبداعية:**

يعتمد الجهاز الإداري إلى استخدام العديد من السلوكيات والتصرفات سواء كانت محاسبية أو غير محاسبية،

التي تهدف في النهاية إلى تحسين صورة الشركة أمام مختلف أطراف المجتمع، أو إظهار المنافسين في صورة سيئة، بهدف استقطاب الموردين والعملاء والمساهمين والصحافة ودفعتهم للتعامل مع الشركة وجعلهم يخدمون مصالح الشركة كل في مستواه.

* **حجب المعلومات الداخلية عن الأطراف الخارجية:** في بعض الحالات تسمح القوانين للمدراء وموظفو المؤسسة بتداول أسهم مؤسستهم بحرية كباقي المساهمين ففي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المدراء باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية إلى السوق، الأمر الذي يقوي فرصتهم من الاستفادة بالمعرفة الداخلية لأخبار المؤسسة.
* **ترقية التصنيف المهني:** ذلك للحصول على التصنيف متقدم للمؤسسة في مجال معين، مثل الحصول على شهادة (Iso)، رخصة استغلال سياحي، وغيرها الذي تجريه بعض المؤسسات إلى تحسين قوائمها المالية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة مثل تضخيم رقم الأعمال بشكل وهمي، اكتساب عتاد بشكل صوري لتضخيم قائمة العتاد، توظيف وهمي للإطارات من أجل زيادة عدد العمال، تحويل مخزونات إلى استثمارات.
* **تضخيم مكافآت المديرين:** يقوم المديرون باستخدام هذه الممارسات فالتكنولوجيا الجديدة وأساليب العمل تتطور بشكل أسرع من التشريعات والقواعد المحاسبية، هذه الأخيرة تعاني من عدم تمكنها من مواكبة التطور بشكل يوازي التقدم بأساليب العمل، أي التشريعات المحاسبية تتأخر في تلبية تلك المستجدات مما يتيح الفرصة لإستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.
* **تخفيض تقلبات الدخل:** تزيد المخاطر كلما زاد التقلب في الدخل، فهناك علاقة طردية بين دالة المخاطر وزيادة التقلب، ولذلك تعمل إدارة المؤسسات للحفاظ على سلسلة مستقرة من الأرباح وأي
* ارتفاعات كبيرة في الربح، وفي سبيل ذلك إذا وجدت سنة فيها أرباح كبيرة عن المعتاد فإنها تعمل على التحفظ بشكل أفضل، بحيث تقلل من هذه الأرباح وتقوم بتخزينها للسنوات التي ينخفض بها مستوى الربح على المستوى العادي.
* التصريح بأرباح وهمية لإغراء المساهمين بزيادة الاستثمار في الشركة؛
* إيهام الموردين بملاءة الشركة وقدرتها على التسديد من أجل زيادة قيمة المشتريات غير مسددة فورا.[[18]](#footnote-18)

**رابعا: أساليب الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:**

لقد تنوعت أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية، وهو ما ندت به العديد منم الأصوات في مجال المحاسبة. ومن أهم الأساليب المستخدمة للحد من تلك الممارسات وتقديم قوائم مالية ذات جودة قيمة وتوفير المعلومات الكافية لمستعمليها، وهي ما يلي:

**1)ـالمراجع الخارجي:**

تعد مسؤولية المراجع عن إكتشاف الغش والمخالفات والتقرير عنها أحد الأسباب الهامة التي ساعدت على ضهور فجوة التوقعات في مهنة المراجع الخارجي حيث يعتقد معظم مستخدمي القوائم المالية أن التقرير النظيف يعني أن المراجع قد إكتشف كل الأخطاء المادية الناتجة عن الغش أو المخالفات التي قد تكون حدثت أثناء السنة المالية محل المراجعة. ومنه فإن مستخدمي القوائم المالية توقعاً عالياً بأن يقوم المراجع بإكتشاف الغش والمخالفات وذلك للهدف الضروري لعملية المراجعة في حين تختلف المعايير المهنية والتوصيات الصادرة عن

الهيئات والمنظمات المهنية، حيث قللت المعايير والتوصيات من درجة مسؤولية المراجع بشأن إكتشاف الغش والمخالفات وذلك للإشارة إلى أن الإدارة هي المسؤولة في المقام الأول عن الغش وبالتالي فهي المسؤولة عن منع تلك المخالفات من خلال وسائل الرقابة الداخلية.

**2)ـ قانون (سار بينزـ أوكسلي):**

كان لإنهيارات كبرى الشركات الأمريكية (إنرون ووورلد كوم) إثر سلبي على الاقتصاد الأمريكي وعلى مهنة المحاسبة وفقدان الثقة في تقارير المراجعة الخارجية الصادرة عن مكاتب التدقيق مما دعا إلى إيجاد قواعد رسمية مكتوبة تنظم مهن المحاسبة أكثر وتعمل على إستبعاد بعض الممارسات المحاسبية التي من شأنها تضليل مستخدمي القوائم المالية ومنح ثقة أكبر لهم فما يخص ملائمة وموثوقية المعلومات التي تم الإفصاح عنها بالقوائم المالية.

**3)ـ قانون بانفورد:**

يتضمن الإحتيال أفعال تنطوي على ممارسة الخداع من قبل أطراف متعددة داخل وخارج الشركات بقصد الحصول على منافع اقتصادية مقابل إلحاق الضرر بتلك الشركات، إذ يتم ارتكاب عمليات الإحتيال عند توافر ثلاث عوامل تتمثل بوجود الفرض والدوافع والتبرير، وإن إكتشاف عمليات الاحتيال يرتبط بضرورة وجود عمليات الاحتيال المالي ضمن السجلات المحاسبية للشركة وهو ما يوفر جهد والوقت اللازم لاكتشاف عمليات الاحتيال والحد منه.

**4)ـــ التدقيق الجبائي:**

**5) ــ أسلوب العصف الذهني:** يعد العصف الذهني من أكثر الأساليب المستخدمة في تحفيز الإبداع والمعالجة الإبداعية للمشكلات في حقول التربية والتجارة والصناعة والسياسة.[[19]](#footnote-19)

**خامسا: نتائج ممارسة المحاسبة الإبداعية:**

تكمن الأساليب الحقيقية للمحاسبة الإبداعية في تضارب المصالح بين الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية، فالمسيرون يهدفون الى دفع ضرائب أقل وبالتالي الإعلان عن أرباح أقل، في حين يهتم المساهمون بالحصول على مزيد من الأرباح، أما السلطات الضريبية فتسعى الى جمع المزيد من الضرائب في حين يهتم الموظفون بالحصول على راتب أعلى وحصة أفضل من الأرباح، ولكن المحاسبة الإبداعية تلبي مصلحة فئة معينة على حساب باقي الفئات، ففي خطاب للجمعية الأسترالية للمحاسبين أكدت أن البيانات المالية التي تضخم أداء المؤسسات عن طريق التلاعب بالأرقام تضع المستثمرين ومختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية في صعوبات كبيرة للتمييز بين المؤسسات الناجحة حقا وتلك المزيفة، فمن المعلوم أن اهتمام هذه الفئة ينصب على صافي الدخل باعتباره المؤشر الدال على المقدرة الكسبية للمؤسسة والذي يؤدي إرتفاعه الى زيادة مقدرتها الكسبية وزيادة أسعار أسهمها، لذلك تهتم الإدارة بتعظيم صافي الدخل الذي ينعكس على شكل توزيعات الأرباح على المساهمين مما يجذب مساهمين جدد ويؤدي الى زيادة سعر سهم المؤسسة، لذلك تلجأ الإدارة الى العديد م الممارسات التي تؤدي الى زيادة صافي الدخل إلا أن هذه الممارسات لا ينتج عنها أية تدفقات نقدية تشغيلية

داخلة أو خارجة، وعلى الرغم من توجهات الإدارة في ممارسة المحاسبة الإبداعية وتحقيق منافع للمؤسسة في الأجل القصير إلا أن الأساليب المستخدمة فيها، وذلك لأغراض التأثير على أرقام القوائم المالية زيادة أو نقصاً إلى جانب توفر عنصر التعمد يجعل من تلك الممارسات أمراً غير مقبول أخلاقياً ويؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية. [[20]](#footnote-20)

* **تخفيض قيمة المؤسسة:** توجد العديد من قرارات التشغيل التي تتخذها المؤسسة بغرض التأثير على الأرباح قصيرة الأجل، إلا أنها يمكن أن تؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بالكفاءة الاقتصادية لها. فعلى سبيل المثال تعجيل الإيرادات قد يؤدي إلى قيام المؤسسة ببيع المنتج في 30 ديسمبر بشروط كان من الممكن أن تكون أفضل لم يتم بيع ذات المنتج العميل في 2 يناير، كذلك فإن تأخير
* المصروفات الإختيارية يمكن أن يؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بأداء المؤسسة، تأخير الصيانة، البحوث والتطوير، تدريب العاملين قد يؤدي إلى فشل المعدات، خسارة حصة المؤسسة في السوق، وتخفيض الإنتاجية.
* **تلاشي المعايير الأخلاقية:** حتى وإن كانت المحاسبة الإبداعية لا تنتهك المعايير المحاسبية بشكل واضح، فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية، فالمؤسسة التي تدير أرباحها ترسل رسالة للعاملين بها بأن إخفاء وتضليل الحقيقة هي ممارسة مقبولة، ويخلق المديرون الذين يتحملون خطر هذه الممارسة مناخا أخلاقيا يسمح بوجود أنشطة أحرى مشكوك فيها، فالمدير الذي يطلب من موظفي
* المبيعات تعجيل المبيعات في أحد الأيام، يخسر السلطة الأخلاقية التي تمكنه من انتقاد خطط المبيعات المشكوك فيها في يوم آخر، وأيضا يمكن أن تصبح المحاسبة الإبداعية منحدرا زلقا جدا، فأساليب التحايل المحاسبية البسيطة نسبيا تصبح معقدة أكثر فأكثر إلى أن تؤدي إلى خلق مخالفات جوهرية في القوائم المالية.[[21]](#footnote-21)

**المطلب الثاني: ماهية التدقيق الجبائي**

يعد التدقيق الجبائي من الأدوات الأساسية التي تعتمدها الإدارة الضريبية لضمان الامتثال الضريبي والحد من التهرب الجبائي، حيث يهدف الى فحص وتحليل الوضعية الجبائية للمؤسسات والأفراد من أجل التأكد من

صحة ودقة التصريحات الضريبية. ومع تزايد تعقيد الأنظمة الضريبية وتنامي ظاهرة التهرب الضريبي، أصبح التدقيق الجبائي ضرورة ملحة لتعزيز الشفافية المالية وتحقيق العدالة الضريبية.

ومن خلال هذه الدراسة سنتطرق الى مختلف الجوانب المتعلقة بالتدقيق الجبائي.

**الفرع الأول: ـ تعريف التدقيق الجبائي**:

التدقيق الجبائي هو عبارة عن الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة مدى إحترام القوانين الجبائية من جهة، وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى، وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية[[22]](#footnote-22)

كما يعرفه البعض الآخر على أنه: فحص التقارير الضريبية المقدمة من المكلفين والمعززة بالقوائم مالية فحصا انتقاديا في ضوء المعلومات والبيانات الإضافية المتعلقة بهم لغرض الوصول إلى الدخل الخاضع لضريبة الدخل في مدة زمنية معينة عادة ما تكون سنة وفق البادئ المحاسبية وقانون ضريبة الدخل والتعليمات النافدة.[[23]](#footnote-23)

وقد عرفه الدكتور عبد المنعم فوزي على أنه: " فحص التصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة، سوآءا كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الضريبية.[[24]](#footnote-24)

ويمكن كذلك تعريف التدقيق الجبائي على أنه: " فحص للتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يقوم الشخص المكلف بهذه العملية بالإستعلام، والإستفسار عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها"[[25]](#footnote-25)

هو عملية منهجية ومنظمة لجمع أكبر قدر ممكن من الأدلة وقرائن الإثبات التي تمكن من الفاحص الجبائي من إبداء رأيه الفني والمحايد عن صحة وعدالة الإقرارات الجبائية المقدمة من المكلفين سواء أشخاص، مؤسسات ...إلخ بهدف التأكد من صدقها.[[26]](#footnote-26)

ويمكن تعريف التدقيق الجبائي على أنه " هو أحد الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة القيود الحسابية الواردة في دفاتر المكلف ومستنداته، للوصول إلى الدخل الحقيقي الذي تسعى الإدارة إلى معرفته، وهو يتضمن فحص القوائم المالية للمكلفين التي سبقت أن تم تنظيمها وصياغتها ونشرها بما فيها الميزانية العامة والحسابات الختامية، وللمدقق الضريبي أن يطلب السجلات والمستندات للجهة المفحوصة ضريبيا، ويشمل التدقيق الضريبي المكلفين الطبيعيين والمعنويين، والهدف من التدقيق هو التأكد من سلامتها من حالات الغش والتهرب الذي يقوم بها المكلفين بقصد الوصول إلى الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة".[[27]](#footnote-27)

التدقيق الجبائي يعطي للمؤسسة القابلة استعمال الجباية لفائدتها الخاصة بها حيث تساهم في

* الأمن الجبائي للمؤسسة من الناحية القانونية
* تحسين التسيير الجبائي داخل المؤسسة[[28]](#footnote-28)

من خلال هذه التعاريف نتوصل الى تعريف شامل هو " عملية فحص وتحليل السجلات المالية والمحاسبية للمؤسسات أو الأفراد من قبل الجهات الضريبية وكشف أي أخطاء أو تلاعبات قد تؤدي إلى تهرب ضريبي. يساعد هذا التدقيق في ضمان صحة التصريحات الضريبية وحماية حقوق الدولة والمكلفين بالضريبة "

**أولا: أنواع التدقيق الجبائي:**

يعتبر التدقيق الجبائي الأداة الأساسية في إعادة تشخيص المؤسسة، وبالتالي فهو يضم مهمة احتياطية تهدف إلى التحكم في الجانب الجبائي لها الأمر الذي أدى إلى بروز بنوعين من التدقيق الجبائي:

* **التدقيق الجبائي الداخلي:** هي نشاط تقويمي مستقل يوجد في داخل الوحدة لفحص وتقويم أنشطتها كخدمة للمنشأة ذاتها، والمدقق الداخلي هو موظف بالمنشأة التي تخضع أنشطتها لفحص والتقويم، وهو لا يتمتع بالاستقلال الذي يتمتع به المدقق الخارجي، حيث تربطه بإدارة الوحدة علاقة تبعية وظيفة إلا أنه لا يمكن اتخاد بعض الإجراءات لمنح المدقق درجة معينة من الاستقلال، حيث يمكن

مثلا أن يرفع المدقق الداخلي تقريره مباشرة إلى رئيس مجلس الإدارة.

والتدقيق الداخلي هو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني، يحتم القيام به وانما تطلبه المؤسسة خاصة المؤسسات الاقتصادية وشركات الأشخاص.[[29]](#footnote-29)

* **التدقيق الجبائي الخارجي:** هو عبارة عن مهمة تمارس من طرف شخص مستقل عن المؤسسة بصفة متقطعة أو دائمة (مستمرة) حيث تكون مهمته في بعض الأحيان عبارة عن تكملة لمهام التدقيق الداخلي، كما يمكن أن تكون ذات طابع تعاقدي مثل أن تلجأ المؤسسة إلى مكتب التدقيق لغرض انجاز هذه المهمة في إطار عقد يربطها بهذا المكتب [[30]](#footnote-30)

نظرا لأهمية التدقيق الجبائي فإن

**الجدول رقم (01): يوضح الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **معيار التفريق** | **التدقيق الداخلي** | **التدقيق الخارجي** |
| نوع القائم | موظف من داخل الهيئة التنظيمية للمؤسسة ويعين بواسطة الإدارة | شخص مهني مستقل من خارج الوحدة الاقتصادية يعين بواسطة الملاك |
| درجة الاستقلال | يتمتع باستقلال جزئي ويحدم رغبات وحاجات الإدارة | يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية فحص والتقويم وإبداء الرأي |
| المسؤولية | مسئول أمام رئيس مجلس إدارة الشركة أو الإدارة العليا أو لجنة التدقيق التابعة لجلس الإدارة | الجمعية العامة أمام مسئول للمساهمين |
| نطاق العمل | الإدارة هي التي تقوم بتحديد نطاق العمل | الأعراف السائدة والمعايير المهنية وما تنص عليه القوانين والأنظمة |
| توقيت العمل | الفحص بشكل مستمر خلال السنة المالية | الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية. |
| التعيين والتبعية | موظف يتبع مستوى إداري معين ( الإدارة العليا) | متعاقد مهني مستقل تماما عن الشركة. |
| الجهة المستفيدة | الإدارة العليا للشركة والمستويات الإدارية المختلفة ولجنة التدقيق بشكل مباشر ويستفيد المساهمون من تحسن الأداء بشكل غير مباشر | المساهمين بالإضافة للأطراف الخارجية المختلفة. |

المصدر: قعر المثرد محمد العيد، كرمادي محمد رضوان، مرجع سبق ذكره، ص06.

**ثانيا: مبادئ التدقيق الجبائي:**

يسعى التدقيق الجبائي لتحقيق المبادئ التالية:

* **الصدق الجبائي:** حيث تسمح صحة التصريحات الجبائية بطمئنة المؤسسة حول وضعيتها الجبائية مما يجعلها مستعدة لمواجهة المخاطر الجبائية الناتجة عن عملية الرقابة الجبائية.
* **التدقيق الجبائي مهمة مصوبة:** حيث يسعى التدقيق الجبائي لتقليل عوائق الامتثال للأحكام الجبائية.
* **التدقيق الجبائي وسيلة لتوقع وتقليل المخاطر الجبائية:** فهو يسمح بالتسيير الجيد لجباية المؤسسة من جهة وقياس الخطر الجبائي الناتج عن خضوعها للرقابة الجبائية من جهة أخرى، حيث يتعلق الخطر الجبائي بسلوك المؤسسة تجاه الالتزامات نحو الضريبة، فهو يتولد من عدم تقيد المؤسسة بالتزاماتها الجبائية المحددة في التشريع الجبائي، أو عدم الفهم الجيد أو سوء ترجمة نصوص التشريع الجبائي أو حتى بغرض الغش والتهرب الضريبي. الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة علاوة على تشويه سمعتها أمام إدارة الضرائب إلى تكبدها أعباء إضافية تتمثل في الغرامات والعقوبات، فضلا عن الوقت الضائع الذي يحسب عليها في حالة كونها هدفا للمراقبة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الجبائية، وتتنوع مصادره بين مصادر داخلية (مخاطر مرتبطة بالأفرادــ مخاطر مرتبطة بتنظيم المؤسسة)، ومصادر خارجية (مصادر ناتجة عن تعقد النظام الجبائي ـــ مصادر ناتجة عن الاختلاف بين المحاسبة والجباية ــ مصادر ناتجة عن الفقه الإداري).
* **التدقيق الجبائي أداة في خدمة المؤسسة:** فهو يمكن من إكتشاف نقاط القوة والضعف في المؤسسة من الناحية الجبائية مما يسمح بتخفيض تكاليفها الجبائية دون التعرض لمخاطر جبائية محتملة.
* **التدقيق الجبائي يمكن المؤسسة من الامتثال لالتزاماتها الجبائية:** على تبسيط وتفسير القوانين الجبائية المعقدة مما يمكن المؤسسة من أداء التزاماتها الجبائية من جهة والاستفادة من الامتيازات الجبائية التي يوفرها التشريع الجبائي من جهة أخرى.[[31]](#footnote-31)

**ثالثا: أهمية وأهداف التدقيق الجبائي:**

**أ): أهمية التدقيق الجبائي:**

تكمن أهمية التدقيق الجبائي في كونه وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة الإدارة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق المكلفين والدولة معا، بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له وزيادة الحصيلة الضريبي وكلها تساند لنظام الضريبي في تحقيق أهدافه المالية والاقتصادية والاجتماعية.[[32]](#footnote-32)

التدقيق الجبائية يسمح بتقييم النجاعة الجبائية للمؤسسة ويسمح كذلك بوضع الخطوط العريضة للاستراتيجية الجبائية للمؤسسة وإقتراح الحلول التي تجعل الأداء في التسيير الجبائي أكبر لإنقاص التكلفة الجبائية والمراقبة القانونية الجبائية وتفرض دراية ومعرفة لترجمة القوانين والقرارات والمراسيم والبيانات.[[33]](#footnote-33)

**ب): أهداف التدقيق الجبائي:**

تنقسم أهداف التدقيق الجبائي إلى أهداف رئيسية وأخرى ثانوية وتتمثل فيما يلي:

* **الأهداف الرئيسية:**

**ـ** التحقق من صدق وعدالة الإقرارات الضريبية والقوائم المالية للمكلف؛

ـ تحققي الوفرة المالية بتحصيل الضريبة في الوقت المناسب؛

ـ تعزيز الامتثال الطوعي للمكلفين؛

ـ تقليل الثغرات الضريبية بين ما يدفعه المكلف وما يجب أن يدفعه.

* **الأهداف الثانوية:**

ــ ـ هدف إداري عن طريق بناء الإدارة الضريبية المختصة والقادرة على قيادة النظام الضريبي بشكل يخلق التآلف بين الإدارة الضريبية وجمهور المكلفين؛

ـــــ تحقيق العدالة الضريبية عن طريق خلق المنافسة العادلة والشريفة بين الذين يدفعون نصيبهم من العبء الضريبي والذين لا يدفعون؛

ــــ المساهمة في حوكمة الشركات وتعزيز أخلاقيات العمل المحاسبي؛

ــــ فرض هيبة الإدارة الضريبية وإثبات قدرتها وكفاءتها في إكتشاف الغش والتزوير ومن خلال ذلك تنشأ ثقافة إحترام النظام والقانون.

**رابعا: أشكال التدقيق الجبائي في الجزائر**

تبقى هذه الأشكال خاصة بالإدارة الجبائية كونها الطرق الأكثر قياما بعملية التدقيق الجبائي، أما إذا أخد بعين الإعتبار المؤسسات كبيرة الحجم والتي تراعي الخطر الجبائي وتسعى لتوفير أمن جبائي يحميها من تحمل تكاليف جبائيه إضافية، يتفرع التدقيق الجبائي في هذه الحالة إلى نوعين هما التدقيق الجبائي الداخلي والتدقيق الجبائي الخارجي

للتدقيق الجبائي عدة أشكال تنفد حسب الأعمال التي يقوم بها المدقق وذلك يكون حسب الشكل التالي:

**الشكل رقم (01): أشكال التدقيق الجبائي في الجزائر**

التدقيق على الوثائق

التدقيق الجبائي المعمق

التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

**المصدر:** من إعداد الطالبة إعتمادا على قانون الإجراءات الجبائية.

**1ـ التدقيق الجبائي الشامل:**

عادة ما ينطوي هذا الشكل على فحص شامل لجميع المعلومات المتعلقة بدفع الضريبة الملزم بها المكلف لفترة معينة، الهدف من ذلك هو تحديد الضريبة الصحيحة الملزم بها، في بعض البلدان ينفد التدقيق الجبائي الشامل كجزء من برامج التدقيق العشوائي، والذي يستخدم لجميع بيانات حسب نطاق وطبيعة المميزات الخاصة بمخاطر الالتزام الضريبي، ونظرا لاتساع نطاقه يكون التدقيق الكامل مكلف فإجراء برنامج كبير من عمليات التدقيق يتطلب موارد كبيرة وتقليص معدل تغطية دافعي الضرائب. [[34]](#footnote-34)

ويتمثل في:

**أـ التدقيق الشكلي:** يبدأ التدقيق الشكلي منذ استلام المصالح المعينة للتصريحات الجبائية المرسلة أو المودعة من قبل المكلفين، سواء التصريحات الشخصية أو التصريحات المهنية، ويتم تدقيقها بطريقة منظمة وغير انتقائية وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء والتجاوزات إن وجدت، وتتم عن إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G50) و(G50A) وتلك المذكورة في التصريح السنوي مع المعلومات وقوائم العملاء التي تمتلكها. ويهدف هذ التدقيق إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات، ويسمح أيضا بالمساعدة في برمجة الملفات لتدقيق المعمق فيها بعد.

**ب ـ التدقيق على الوثائق:** يشرط هذا النوع من التدقيق ضرورة وجود الوثائق والسجلات المحاسبية. لأن العملية الرقابية تكون على هذه الوثائق، حيث يتم مقارنة التصريحات المقدمة مع كل الوثائق والسجلات المحاسبية المرفقة معها وكذلك مقارنتها مع الوثائق الموجودة لدى مصلحة الضرائب.

حيث تتركز أهداف التدقيق على الوثائق:

ـــــ فحص جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب؛

ــــ قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبة والمقدمة من طرف المكلفين بالضريبة من خلال مقارنتها بالوثائق والمعلومات التي تملكها الإدارة عن لوضعية الحقيقة للمكلف؛

ــــ تحليل ومقارنة إضافية من المكلف بالضريبة عن طريق دراسة ترابطها وتطور الذمة المالية لكل مكلف من سنة إلى أخرى.[[35]](#footnote-35)

**2ـ التدقيق الجبائي المعمق:** يتمثل التدقيق الجبائي المعمق في التدخلات المباشرة للأعوان المدققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبة من طرفهم كما يتم الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللازمة وهذا لأربعة سنوات لم يمسها التقادم لمحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي.

كما يتناول التدقيق الجبائي المعمق الفص الدقيق والمميز لمحتوى الملف الجبائي سواء على مستوى نيابة المديرية الولائية للتدقيق الجبائي أو المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات حسب الإختصاص ممثلة في عدة فرق مختصة.

**أـ التدقيق المحاسبي:**

حسب المادة 20ـ1 من قانون الإجراءات الجبائية لإن التحقيقي المحاسبي هو عبارة عن مجموعة العمليات الإلزامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مقفلة حيث يجب التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة، حيث لا يمكن إجراء تحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، وتقبله المصلحة أو حالة قوة قاهرة يتم إقرارها

قانونا من طرف المصلحة، حيث لا يمكن إجراء تحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.[[36]](#footnote-36)

**ب ـ التدقيق المصوب:** يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء التدقيق المصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو لمعطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، كما أنه يتم في حالة شك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الإتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.[[37]](#footnote-37)

**ج ـ التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة E.F.S.A.V:**

يمكن للأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديه إلتزامات متعلقة بالضريبة وفيه يتأكد الأعوان الحقيقيون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة والحالة المالية من جهة أخرى، ولا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لإلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل بحيث يتوجب عليهم إعلان المكلف مسبقا بهذا التحقيق من خلا إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالإستلام مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة ومنحه أجلا أدنى للتحضير لمدة 15 يوما إبتداء من تاريخ الإستلام ولا يمكن أن يمتد التحقيق طيلة فترة تفوق سنة واحدة.[[38]](#footnote-38)

**خامسا: مقومات التدقيق الجبائي:**

يتبع المدقق خطوات منتظمة من أجل إبداء رأيه الفني المحايد بكل نزاهة وإستقلالية إنطلاقا من تقييم أنظمة الرقابة الداخلية التي كان الاهتمام بها كبيرا، إلى التفحص الجيد لكل السجلات والمستندات إعتمادا على أدلة إثبات وتتمثل مقومات التدقيق الجبائي فيما يلي:

**سادسا: مهام التدقيق الجبائي:**

تتمثل مهمه التدقيق الجبائي في القيام بتشخيص للوضع الجبائي للشركة، فيما يتعلق بالقواعد المعمول بها تتم هذه المهمة وفقا لتقنيات معينة، وبالاعتماد على نقاط محددة، حيث يتطلب التدقيق الجبائي معرفة عامة بالشركة، ويتم تحديد بانتظام، ويتضمن ملفاً قانونيا وملفاً جبائياً. كما يجب أن يعرف أيضاً جميع المعلومات المتعلقة بالنظام الجبائي للشركة. يتم استخدام هذه البيانات لتجميع ملف جبائي دائم، بما في ذلك جميع المستندات الضريبية المتعلقة بالشركة الخاضعة للتدقيق (القوانين، إعلان الوجود، المستندات المتعلقة بالمزايا الاجتماعية..... إلخ)

كما يتضمن التدقيق الجبائي أيضا تقييما للرقابة الداخلية للشركة من أجل تخديد نوع معالجة المشكلات الجبائية. يتم ذلك عن طريق جمع المعلومات المتعلقة بالوظيفة الجبائية للشركة الخاضعة للتدقيق (وجود وظيفة جبائية، ونطام معلومات جبائية، وكفاءة وتدريب الأشخاص المسؤولين عن القضايا الجبائية، وما ذلك)

مما سبق يمكن تلخيص مهام وتقنيات التدقيق الجبائي في النقاط التالية:

* فهم المنشأة وبيئتها وتكوين الملف الجبائي الدائم؛
* تقييم الرقابة الداخلية ونظام المعلومات؛
* تدقيق الانتظام الجبائي للشركة؛
* تدقيق الكفاءة الجبائية للشركة.[[39]](#footnote-39)

**الفرع الثاني: مراحل سير عملية التدقيق الجبائي**

إن عملية التدقيق الجبائي تمر بمراحل عدة وهي تتمثل في:

**المرحلة الأولى: مرحلة الإعداد**

وهي المرحلة التي يقوم فيها المدقق بجمع المعلومات الخاصة بالمؤسسة والتعرف على المخاطر التي يمكن أن تصادفها، وتنقسم هذه المرحلة إلى:

* **مرحلة التحضير:** وتتمثل هذه المرحلة في عملية جمع المعلومات الخاصة بالمؤسسة وكذلك جميع الموارد المادية والبشرية اللازمة وهذا وفقا لمعايير التدقيق المتفق عليها بالإضافة إلى بحث السوابق الجبائية لها.
* **مرحلة التخطيط:** في هذه المرحلة يتم وضع الأهداف المراد الوصول إليها بكفاءة وفعالية.

**المرحلة الثانية: التعرف على المؤسسة**

هذه الخطوط تسمح للمراجع بدراسة البيئة الداخلية المؤسسة من الناحية القانونية الاجتماعية والاقتصادية، ونشاط المؤسسة والتنظيم العام للمؤسسة خاصة الشكل العام وكل وما يخص اتفاقيات والتزامات المؤسسة والامتيازات الجبائية المستفادة منها وجل الوضعية الجبائية للمؤسسة، تعتبر هذه المرحلة أهم ما يقوم به المدقق، لأنها تحدد نقاط القوة والضعف للمؤسسة كما تعمل على تقييم الإجراءات المطبقة ومدى فعاليتها، وتتمثل في خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية بصفة عامة في:

* جمع الإجراءات: استعمال خرائط تتابع الوثائق ما بين المصالح؛
* ـملخصات الإجراءات، ملخصات الأدلة الكبيرة؛
* اختبارات تطابق الفهم: تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام وحقيقته؛
* ـ اختبارات الاستمرارية: اختبارات للتأكد من نقاط القوة في الواقع؛
* تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية: ـ نقاط قوة النظام؛
* ضعف في تصور النظام ـ وثائق الحوصلة.

**المرحلة الثالثة: التحقق من العمليات ذات الطابع الجبائي**

تتم من خلال:

* **الاطلاع على الوثائق الأساسية:** والمتمثلة في كل من التصريحات الجبائية والوثائق المحاسبية ودفتر اليومية والجرد والدفتر الكبير وكل مراسلات الإدارة الجبائية.
* **برامج العمل:** هو عبارة عن خطة عمل يقوم بوضعها المدقق لتنفيذ مهمته والتي تتضمن مجموعة من الإجراءات المتبعة في صورة خطوات متتالية تصل إلى تحقيق أهدافها.

**المرحلة الرابعة: مرحلة إعداد التقرير**

يقوم المدقق بإعداد تقرير يتضمن النتائج المتوصل إليها خلال التحقيق بحيث يحتوي هذا التقرير على:

* تقييم الأخطار الجبائية ومدى تأثيرها على المؤسسة.
* اقتراحات حول الامتيازات التي يمكن أن تستفيد منها المؤسسة.

توجيه وتوصيات إلى المسيرين، تقسم هذه التوصيات إلى:

* توصيات علاجية: يهدف هذا النوع إلى تصحيح الأخطاء المكتشفة سواء المحاسبية أو الجبائية.
* توصيات وقائية: الهدف منها قدرة المؤسسة على تبرير موقفها في حالة إخضاعها لمراقبة جبائية من طرف إدارة الضرائب وإعطاء نصائح حول كيفية تجنب المخاطر والاختلالات.[[40]](#footnote-40)

**أولا: إجراءات وعقوبات التدقيق الجبائي**

إن هذه الإجراءات والعقوبات المطبقة على كل من يخاف قانون الأعمال الضريبي.

### **إجراءات التنسيق بين الإيرادات**

إن مستوى الإدارة الجبائية وحدها دون غيرها من الإدارة الحكومية لا يكفي لتمكينها من تطبيق أحكام قوانين الضرائب المختلفة على أكمل، فيتطلب وجود تعاون وثيق بين الإدارة الجبائية وغيرها من الإدارة كالجمارك ومديرية التجارة وهذا من أجل تحقيق مردود أفضل، وذلك من خلال إطلاعها على المعلومات التجارية وفي هذا الصدد وضعت سياسة منسجمة تقوم عل التنسيق بين الإيرادات المعنية (ضرائب، جمارك، تجارة،) وذلك بتأسيس لجان التنسيق بين الإدارات الثلاثة على مستوى المركزي والجهودي والمحلي والتكلفة مباشرة بتطبيق برنامج مكافحة الغش والتهرب الضريبي.

**تنسيق الرقابة بين الإدارات (جبائية، تجارية، جمركية):**

نظرا لتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي في وقتنا الحالي ما ينتج عنه خسائر كبيرة للخزينة العامة، الذي سلبا على الاقتصاد الوطني، لا سيما وأن الجزائر شرعت في تطبيق نظام اقتصاد السوق الذي يتأسس على حرية التجارة مما زاد في عدد المستوردين، وقصد زيارة مردودية الإدارة الجبائية إعطائها وتيرة تسمح لها بمسايرة التحولات الاقتصادية، والدور المنوط بها في التنمية الاقتصادية وفي إطار دعم مكافحة التهرب الضريبي

1. **أشكال التنسيق بين الإدارات الجبائية والإدارات الأخرى**

إن نقص أو غياب المعلومات أو البيانات الخاصة ببعض المكلفين يعد سببا يعرقل الإدارة الجبائية في تأدية مهامها على أحسن وجه ومن أجل توجيه البحث والمراقبة أصبح توطيد العلاقة بين الإدارات أو الهيئات الأخرى أمرا حتميا ذلك يرجع إلى أن هذه الإدارات أو الهيئات يمكن أن تساعد في تبادل المعلومات الموجودة بحوزتهم ووضعها تحت خدمة المصالح الجبائية المختصة.

إن وضع سياسة لمحاربة التهرب الضريبي يتطلب التنسيق بين الإدارات المعنية التي يتم من خلالها التنسيق في برامج التدخل بعين المكان، خاصة في إطار تدخل الفرق الموحدة ضرائب، جمارك، تجارة ومصالح الأمن، وهذا الإجراء يعد ضروريا خاصة عندما يتعلق الأمر بالبحوث الخارجية المنظمة لكشف الأنشطة المخفاة والأشخاص الذين يمارسونها، هذا التدخل المشترك يمكن أن يفسر عن نتائج إيجابية إنطلاقا من المعلومات المجمعة لدى كل هيئة أو إدارة يمكن استغلالها بنتيجة مشتركة ومقنعة، التي تلعب دور هام في تشخيص المتهربين الموجودين ويكون هذا التنسيق كما يلي:

* **التنسيق بين إدارة الجبائية ومصالح الجمارك:** باعتبار مصالح الجمارك حلقة وصل بين الداخل والخارج ولها إمكانيات استقصاء المعلومات بشأن حركة رؤوس الأموال والتحويلات.
* **التنسيق مع مصالح التجارة:** قصد إيجاد تجاوب من شأنه أن يقلل من حالات التهرب وتساعدها في تبليغ عن المخالفات التي يرتكبها بعض المكلفين.[[41]](#footnote-41)

## **الغرامات والعقوبات**

فرض المشرع الضريبي الجزائري عدة إجراءات عقابية كل من يخالف قانون الأعمال الضريبي لضمان التحصيل الجيد للضريبة، وزيادة مردوديتها، وهته الأخيرة يمكن إيجازها فيما يلي:

تمثل العقوبات الجبائية في فرض زيادات مالية على المكلف المعني، ويختلف حجم هذه الزيادات على المكلف المعني، ويختلف حجم هذه الزيادات حسب طبيعة المخالفة ويتضح كما يلي:

حسب نص المادة 194 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة:

* يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود، المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون بدفع غرامة جبائية محددة ب 30.000 دج وهذا دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون.
* يخضع الأشخاص المعنويين الأخرين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات الذين يدفعون إما مباشرة أو عن طريق الغير، إلى أشخاص لا يكشفون عن هويتهم ضمن الشروط المقررة لدفع غرامة جبائية
* تحسب بتطبيق ضعف النسبة القصوى للضريبة على الدخل الإجمالي على المبالغ المدفوعة أو الموزعة.
* يعاقب بغرامة تقدر ب 5.000 دج المكلفين بالضريبة المنتمين للنظام الجزافي أو التقدير الإداري والذين لا يمسكون الدفاتر المرقمة والمسجلة والمنصوص عليها في المادتين 15ـ12 و30 من هذا القانون.[[42]](#footnote-42)
* تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم صاحب التصريح السنوي، حسب الحالة إما بصدد الضريبة على الدخل وأما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%، وتخفض هذه الزيادة إلى 10% أو 20%، وإذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره 30 يوما اعتبارا من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالإستلام والقاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في هذا الأجل، تطبق نسبة 35%.
* يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الآجال المحددة، أو عند إثبات تصريحه، الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب المواد 152ـ153ـ180 من القانون، دفع غرامة جبائية قدرها 1.000 دج وهذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها.
* في حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل 30 يوما إبتداء من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعني بالأمر، في ظرف موصى عليه مع إشعار بالإستلام، تفرض الضريبة تلقائيا ويضاعف مبلغ الحقوق إلى غاية 25%، كما يترتب عبء تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المطلوبة خلال أجل قدره 30 يوما إبتداء من تاريخ التبليغ، في ظرف موصى عليه مع إشعار بالإستلام، تطبيق غرامة بمبلغ 500.000 دج إذا لم تحترم المؤسسة إلزامية التصريح وتعرضت للمراقبة، فإنه زيادة على الغرامة السالفة الذكر، يتم
* فرض غرامة إضافية تساوي 25% من الأرباح المخولة بطريقة غير مباشرة.[[43]](#footnote-43)

**المطلب الثالث: العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والتدقيق الجبائي**

تتمثل المحاسبة الإبداعية تحديا كبيرا لجودة المعلومات، حيث أن معظم الشركات تستغل الثغرات ضمن الإطار المحاسبي القانوني عبر تقديرات لتحقيق أهداف مثل تخفيضات الأرباح أو التهرب الضريبي، ومن هنا يأتي دور التدقيق الجبائي لفحص وتدقيق في سجلات والبيانات المالية المقدمة للجهات الضريبية والكشف عن الممارسات الغير القانونية التي تُقلل من الوعاء الضريبي.

ومن هنا تشير الدراسات إلى أن هناك وجود علاقة عكسية بينهما وعلاقة تكاملية.

الرأي الأول: العلاقة عكسية

تُعد المحاسبة الإبداعية أداة تستغل الثغرات القانونية والمعايير المحاسبية لتحقيق أهداف معينة، غالبًا لتقديم صورة مالية محسنة عن وضع المؤسسة بالرغم من أن بعض أساليبها قانونية، إلا أن العديد منها يُستخدم لتحقيق التهرب أو التحايل الضريبي، مما يؤدي إلى تقليص القاعدة الضريبية التي تعتمد عليها الدولة في تمويل سياساتها الاقتصادية.

ومن هنا يأتي دور التدقيق الجبائي كوسيلة مهمة لكشف هذه الممارسات، إذ يعتمد على نماذج تحليلية مثل نموذج Beneish ونموذج Modified Jones اللذين يساعدان في كشف التحريفات المعتمدة في القوائم المالية. هذه النماذج تُمكن المدققين من تتبع المؤشرات غير الطبيعية في البيانات المالية والتي قد تكون دليلاً على

استخدام المحاسبة الإبداعية لأغراض غير مشروعة.

ومنه فإن التدقيق الجبائي يُعد أداة رقابية فعالة لمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تؤثر سلبًا على النظام الضريبي، وتُضعف العدالة الجبائية، وتُفقد الدولة جزءًا من إيراداتها، كما تضر بمبدأ المنافسة العادلة بين المؤسسات.[[44]](#footnote-44)

نستنتج من العلاقة بين التدقيق الجبائي والمحاسبة الإبداعية أنها علاقة عكسية أي كلما زادت ممارسات المحاسبة الإبداعية، ازدادت الحاجة إلى تعزيز التدقيق الجبائي، والعكس صحيح.

الرأي الثاني: علاقة تكاملية

إن تعقيد الأنظمة المالية وتزايد الضغوطات على المؤسسات لتحقيق نتائج مالية إيجابية، لقد أصبحت المحاسبة الإبداعية ممارسة تهدف إلى التلاعبات القانونية بالأرقام المحاسبية لتقديم صورة جيدة عن وضعها المالي، مما جعل التدقيق الجبائي ضرورة مُلحة فهو لا يكتفي عن التلاعب المحاسبي وإنما يُعد شريكٌ رقابي في ضبط السلوك المالي والضريبي لدى المؤسسات.

لقد أكدت نتائج الدراسة الميدانية بمركز الضرائب بالجلفة على وجود علاقة تكاملية بين وظيفة التدقيق الجبائي ودور المحاسب، حيث أن التدقيق الجبائي له أهمية بالغة في إكتشاف مواطن إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بغرض التهرب الضريبي، ولقد يبرز هذا التكامل في مهارة وكفاءة وخبرة المدقق الجبائي في كشف مختلف التلاعبات التي يحتويها ملف المكلف بالضريبة.[[45]](#footnote-45)

ومنه نقول بأن وجود التنسيق بين المدققين الجبائيين والإدارات الضريبية لتحقيق العدالة الجبائية وتعزيز شفافية وموثوقية القوائم المالية، فإن المحاسبة الإبداعية فإذا لم تكن دائما احتيالية إلا أنها تستوجب وجود رقابة متخصصة تُحد من الانحرافات والمخالفات المتوقعة.

الرأي الثالث: رأيي شخصي

إن معظم التحديات المتزايدة التي قد تواجهها الأنظمة المالية والضريبية، لقد أصبحت المحاسبة الإبداعية أداة تستخدم في بعض المؤسسات لتعديل نتائجها المالية بطرق قانونية إلا أنها تكون مضللة بهدف تحسين وتجميل الصورة المالية لدى المؤسسة من أجل تقليل العبء الضريبي، وهذا ما يُفرض الحاجة إلى استعمال أدوات رقابية ذات كفاءة وفعالية، ومن هنا يأتي دور التدقيق الجبائي الذي يهدف إلى تدقيق من صحة وشفافية المعلومات الضريبية والمالية المقدمة من قبل المؤسسة.

من وجهة نظري، فإن العلاقة بين التدقيق الجبائي والمحاسبة الإبداعية ليست علاقة تضاد أو صراع، وإنما علاقة تكاملية تهدف إلى تحقيق التوازن والتكامل بين المؤسسات في استخدام الأساليب المحاسبية القانونية

وضرورة الإلتزام بالمعايير والقوانين الضريبية المطبقة، حيث أن تدقيق جبائي هو أداة رقابية تعمل على كشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي قد تؤدي إلى تقديم معلومات أو قوائم مالية مضللة أو تهرب ضريبي. فإن تعزيز التدقيق الجبائي يساهم في شفافية ومصداقية الأنظمة المالية والضريبية ككل.

**المبحث الثاني: الدراسات السابقة**

سنتطرق من خلال هذا البحث إلى عرض أهم الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث من خلال دراسة المتغيرات ذات العلاقة بالموضوع الحالي، بحيث اختلفت وتباينت الدراسات في معالجة مواضيعها بغية التوصل إلى النتائج المرجوة. ومن خلال هذا المبحث يتم التعرف على الجوانب التي تم التركيز عليها في تلك الدراسات، والمنهجيات المعتمدة والنتائج التي توصلت إليها.

**المطلب الأول: دراسات المحلية**

حيث يركز هذا المبدأ على أهم الدراسات المحلية والوطنية والتي لها علاقة " بدور التدقيق الجبائي في التخفيف من أساليب المحاسبة الإبداعية"

**1ــ دراسة دنيا عيفة ــ أسماء جابوري، بعنوان:"** دور التدقيق الجبائي كوظيفة استشارية في تحسين الوضعية الجبائية في المؤسسة الاقتصاديةــ دراسة حالة: مؤسسة موبيليس ـ وحدة ورقلةـ خلال السنوات 2017ـ2019، " مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر الأكاديمي، الطور الثاني في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، تخصص: محاسبة وجباية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ـ ورقلة، 2021/2022

تتمحور إشكالية هذه الدراسة في السؤال التالي: **كيف يمكن أن يسهم التدقيق الجبائي كوظيفة استشارية في**

**تحسين الوضعية الجبائية للمؤسسة الاقتصادية؟**

ولمعالجة الإشكال المطروح تم تقسيم الموضوع إلى فصلين، الفصل الأول الإطار النظري للتدقيق الجبائي واحتوى على ثلاث مباحث، المبحث الأول: ماهية التدقيق الجبائي، اما المبحث الثاني تسيير الخطر الجبائي، اما المبحث الثالث فقد خصصه للدراسات السابقة، أما الفصل الثاني الدراسة الميدانية والذي كان يحتوي على ثلاث مباحث، في المبحث الأول كان عن تقديم لمؤسسة موبيليس أما المبحث الثاني تقديم مصلحة الدراسة أما المبحث الثالث سير مهمة التدقيق الجبائي على مستوى مؤسسة موبيليس

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور التدقيق الجبائي كوظيفة استشارية في تحسين الوضعية الجبائية للمؤسسة الاقتصادية من خلال دراسة حالة لمؤسسة موبيليس ـ وحدة ورقلةـ خلال السنوات 2017/2019. حيث يعتبر التدقيق الجبائي من بين الأدوات التي تعتمد عليها المؤسسة من اجل الكسف عن وضعيتها الجبائية الحقيقية وتساعد في إعطاء إرشادات وحلول تساهم في عملية اتخاد القرار. حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي للوصول للنتائج المحققة. وقد خلصت الدراسة إلى أهمية الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي لأجل تقديم حلول واستشارات التي لها دور كبير في تحسين قدرة إدارة المخاطر وسيريها، وبالتالي ضمان فعالية جبائية المؤسسة.

ولقد توصلوا الباحثات إلى جملة من النتائج أهمها:

* التدقيق الجبائي يمكن المؤسسة من معرفة نقاط قوتها وضعفها من الناحية الجبائية.
* يعتبر التدقيق الجبائي عملية تساعد المؤسسة على اكتشاف أخطائها وتفادي المخاطر المحتملة الوقوع ذات الطابع الجبائي قدر الإمكان.
* يسعى المدقق الجبائي للتحقق من مدى سلامة التسيير الجبائي للمؤسسة، ومدى احترام القوانين والتشريعات
* الجبائية، وكذا تنفيذ كل الالتزامات الجبائية التي تقع على عاتقها.
* المدقق الجبائي (المستشار الجبائي) الذي تعينه المؤسسة يجب أن يكون عند الثقة الموضوعية فيه، حيث يستوجب أن تتوفر فيه مجموعة من المتطلبات المهنية والأخلاقية، والقدرة على التسيير بما يسمح له الإحاطة بالخطر الجبائي من جهة، وتقديم نصائح تسمح باستغلال الفرص الجبائية المتاحة من جهة أخرى.

**2ـ دراسة قبال زينب، ديفني حياة، بعنوان: "دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ــ دراسة عينة لمدققي الحسابات لولاية أدرارـ** مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، ميدان علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، شعبة علوم التسيير، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة أحمد درايةـ أدرارـ الجزائر، في 2015/2016.

تتمحور إشكالية هذه الدراسة في السؤال التالي: ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

ولمعالجة الإشكال المطروح تم تقسيم الموضوع إلى ثلاث فصول، الفصل الأول الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي واحتوى على مبحثين الأول ماهية التدقيق الخارجي، الثاني منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية، أما الفصل الثاني: لإطار النظري للمحاسبة الإبداعية واحتوى على مبحثين الأول ماهية المحاسبة الإبداعية، الثاني الإجراءات المطبقة للحد من المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها، أما الفصل الثالث والذي كان دراسة ميدانية وانقسم إلى مبحثين الأول لإجراءات وأساليب المتبعة في الدراسة الميدانية، المبحث الثاني عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المحاسبة الإبداعية وبيان أهم الدوافع والأسباب التي أدت بالإدارة للجوء إليها وكذا أساليبها والإجراءات المطبقة من قبل المدقق الخارجي للحد منها.

وتم التوصل إلى النتائج التالية:

* تعتبر حرية الاختيار للمبادئ المحاسبة عامل أساسي لاستخدام المحاسبة الإبداعية.
* من بين دوافع لجوء الإدارة إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية تجد تحسين الأداء المالي لتحقيق مصالح شخصية وكذا التأثير الإيجابي على سمعتها؛
* الإفصاح عن طبيعة المخاطر المواجهة للمؤسسة، وكذا الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية يسهمان في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
* تعتبر لجنة التدقيق ضرورة حتمية يجب اللجوء إليها، كونها تساهم في تحسين ودعم نظام الرقابة الداخلية الذي بفعاليته نحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
* الاطلاع المستمر على مستجدات المعايير المحاسبية الدولية وكذا تمنية الثقافة المحاسبية لكل المتهمين بالقوائم المالية يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ا**لفرع الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية**

**مكاحلية محي الدين، لرادي سفيان**، " **The contribution if tax audit as factor in curbing tax evasion behavior: a case in Tebessa Tax Direction**

**نوع الدراسة:** مجلة دراسات جبائية، جامعة العربي التبسي، المجلد 11، العدد 1، 2020.

لقد تمحور إشكالية هذه الدراسة في السؤال التالي: كيف يمكن للتدقيق الجبائي مجابهة التهرب الضريبي؟

ولقد هدفت هذه الدراسة إلى تبيان الكيفية التي من خلالها يمكن للتدقيق الجبائي حماية المال العام من الضياع.

ولقد تم التوصل إلى جملة من النتائج التالية:

* تعتمد وظيفة التدقيق الجبائي بصفة أساسية على جملة من الإجراءات والقوانين التي تتولى تطبيق هيئات وأجهزة مختصة، كما يعمل على حماية المكلفين بالضريبة؛
* التهرب الضريبي ظاهرة عالمية وليست مقتصرة فقط على الجزائر، تؤثر بشكل كبير على النمو الاقتصادي للدول؛
* تساهم عمليات التدقيق الجبائي المختلفة في استرجاع حقوق الخزينة العمومية من خلال الكشف عن مواطن الأخطاء في تصريحات المكلفين بالضرائب والرسوم والحد من التجاوزات المرتكبة؛
* رغم نتائج التدقيق الجبائي المحققة من حيث المبالغ المسترجعة والمحصل عليها من طر إدارة الضرائب فهي لا تعبر في دلالتها سوى وجود تهرب ضريبي واسع، يتطلب من الإدارة البحث في الطرق والأساليب التي تعمل على تجسيد نجاعة التحقيق واسترداد أكبر عدد من الحقوق أو التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي؛
* ضعف وغياب التنسيق بين إدارة الضرائب وكل الإدارات وهياكل المراقبة الاقتصادية المتواجدة، وضعف تبادل المعلومات بينها وبين هذه الهيئات لاعتبارهم أن ظاهرة الغش والتهرب الجبائي وتداعيتها هي مسؤولية السلطة الجبائية.

**المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية**

**الفرع الأول: الدراسات باللغة العربية**

1ـ **دراسة سليمان الدالي، ورواد داوود:** دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي ــــ دراسة ميدانيةــــ في مديريات المال بمحافظة اللاذقية، سوريا، 2015:

**نوع الدراسة:** مقال بمجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية سنة 2015.

**تتمحور إشكالية هذه الدراسة في** السؤالين التاليين: ما آلية ممارسة التدقيق الضريبي في سورية؟ وما دور عملية التدقيق الضريبي بمختلف مراحلها في إكتشاف ظاهرة التهرب الضريبي في سورية؟

لقد هدفت هذه الدراسة إلى تبيان واقع إجراءات التدقيق الضريبي في الدوائر الضريبية في سورية وأثر ذلك على التهرب الضريبي.

لقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة:

* يتم القيام بعملية التخطيط لأعمال التدقيق من قبل الإدارة الضريبية قبل البدء بتلك العملية. حيث إن وضع خطة سليمة، وشاملة، وموثوقة، ومبين فيها طبيعة ونطاق وزمن الفحص الضريبي، الذي سيقوم بإجرائه، بالإضافة إلى إلمام الفاحص بطبيعة نشاط وعمل المكلف، يساعده في الكشف عن التهرب الضريبي.
* يجب أن يتم دراسة وتحليل وتقييم القوائم المالية للمنشأة محل التدقيق، وذلك بالاستناد على مواد القانون الضريبي ووفق للقواعد والأصول والمبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها مهنياَ، من أجل التأكد
* من صحة البيانات المالية المقدمة في البيان الضريبي المعد من قبل المكلف والمعتمد من قبل المحاسب القانوني. وإن ضعف الالتزام بتلك الإجراءات يسهم في عدم دقة مخرجات عملية التدقيق الضريبي، الأمر الذي يؤدي في نهاية إلى عدم الكشف عن حالات التهرُب الضريبي والحد منه.
* لو التزمت الإدارة الضريبية وفرضت عقوبات بحق معدي ومقدمي القوائم المالية المتضمنة أخطاء، فإن المحاسب القانوني بدوره سيسعى لتقديم قوائم صحيحة تجنباً للعقوبات والمفروضة من جهة، وحفاظا على سمعته المهنية من جهة أخرى.
* إن تدعيم مصداقية التدقيق الضريبي من خلال جمع عدد كافٍ من الأدلة والقرائن يساعد مراقب الدخل في الكشف والحد من التهرب الضريبي.
* إن مراقب الدخل يقوم ببعض الإجراءات، مثل: زيادة إجراءات التحقق إلى درجة كافية في حال ثبات انخفاض معدلات امتثال المكلفين، أو ظهور الشك في ذلك وجمع أدلة الإثبات الملائمة والكافية لاستخلاص النتائج وتحديد الالتزامات الضريبية الحقيقية للمكلفين.

**2ــ دراسة عمار عصام السامرائي، نادية عبد الجبار الشريدة، "** دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره على تقرير مراقبي الحسابات ــ دراسة تطبيقية لعدد من الشركات السعودية المساهمة في سوق الأوراق المالية"

**نوع الدراسة:** مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، كلية العلوم الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية، مملكة البحرين، المجلد الخامس، العدد الثامن، أبريل 2021م.

لقد تمحورت إشكالية هذه الدراسة في السؤال التالي: ما أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية؟

لقد تم الاعتماد على المناهج المتبعة وهي المنهج الوثائقي التاريخي والمنهج الميداني والاستكشافي والمنهج الإحصائي.

ولقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة لدى الشركات المساهمة في سوق الأوراق المالية من خلال الدراسة وكذلك هدفت إلى محاولة الاستفادة من التجارب العالمية لكبرى الشركات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والتعرف على مفاهيم وأسباب المحاسبة الإبداعية.

ولقد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

أهمية البعد الأخلاقي للمحاسبين نظرا لما يبنى من القرارات على نتائج ممارسات المحاسبة الإبداعية ولأهمية المصداقية في القوائم المالية وهذا لا يعني عدم أهمية البعد الفني لمهنة المحاسبة؛

* إن الأساليب المتبعة في المحاسبة الإبداعية في الشركات موضوع الدراسة ذات أهمية نسبية كبيرة على مصداقية القوائم المالية حسب المعيار المستخدم بالدراسة؛
* لوحظ التقارب في التوافق على أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن أسليب المحاسبة الإبداعية لها أثر على مصداقية القوائم المالية وأنه لا يوجد تشتت كبير في إجابات أفراد العينة وهذا يدل على الأثر السلبي عللا الشركات والاقتصاد بشكل عام جراء هذه الممارسات؛
* تدني الأهمية النسبية لإعداد مدققي الحسابات كشفا بأعمار المدينين واختبار نسبة مخصص الديون إلى إجمالي المدينين. مما أدى إلى ضعف إستخدام هذا الأسلوب في تحديد مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بإجراء الاختبارات اللازمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها الشركات
* السعودية المساهمة.

**الفرع الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية**

3ـــ دراسة  **AIAMIREW AGUMAS MERAT**

INPCT OF TAX AUDT ON IMPROVING TAX PAYERS COMPLIANCE EMPERICAL Evedence from Ethipian at federal Level

**نوع الدراسة**: مقال بالمجلة الدولية للبحوث المحاسبة (IJAR)، كلية الأعمال والاقتصاد، جامعة بحر دار، أثيوبيا، العدد 12، السنة 2015.

لقد تمحورت إشكالية هذه الدراسة في السؤال المطروح: ما أثر تدقيق حسابات الضرائب على تحسين الامتثال الضريبي في أثيوبيا؟

لقد تم اعتماد المنهج التحليلي مدعوم باستبيان وذلك لا جل اختبار فرضيات الدراسة والوصول إلى النتائج التفسيرية للمشكلة المدروسة.

لقد هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مدى مساهمة التدقيق الضريبي في تحسين إدارة الضرائب وذلك عن طريق زيادة امتثال دافعي الضرائب من دفع ضرائبهم، حيث أنه يجب على إدارة الضرائب تطبيق برنامج التدقيق الضريبي، بإتباع سبل حكيمة ومتماسكة في فحص ما إذا كان دافع الضرائب قد ابلغ عن مسؤوليته الضريبية بشكل صحيح وأوفى بالتزاماته، وكذلك مدى مساهمته في اكتشاف الاختلافات ما بين تم الإعلان عليه من طرف دافع الضرائب وما هو مدون في الوثائق الثبوتية.

لقد تم التوصل إلى جملة من النتائج وهي:

* إن التدقيق الضريبي هو فحص مستق لحسابات دافعي الضرائب دافع يمكن أن يلعب دورا رئيسيا في تحسين إدارة الضرائب على زيادة امتثال دافعي الضرائب، بالإضافة إلى جمع إيرادات مباشرة من أنشطة التدقيق الضريبي، ومن خلال تم اكتشاف الاختلالات في التصريحات الضريبية، وأن تطبيق نظام العقوبات المناسبة ونشر نتائج أنشطة التدقيق بصفة عامة أو خاصة يساهم في كشف حالات الغش والتهرب. كما أن وجود برنامج منظم لتدقيق حسابات الضرائب، يمكن أن يقدم دعما قيما في جمع معلومات عن صحة النظام الضريبي بما في ذلك أنماط وسلوكيات دافعي الضرائب وتحسين
* امتثالهم، وأن ارتفاع عدد الملفات المدقق فيها من مصلحة الضرائب له دور في زيادة امتثال دافعي الضرائب، بالإضافة أن زيادة كفاءة ومؤهلات الموظفين تلعب دور في زيادة امتثال المكلفين.

**المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسات الحالية والدراسات السابقة**

يركز هذا المطلب على المقارنة بين الدراسات الحالية والدراسات السابقة من خلال ذكر أهم أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بين دراستنا ودراسات السابقة التي تم ذكرها سابقا.

**الفرع الأول: المقارنة بين الدراسات المحلية والدراسة الحالية**

**الجدول رقم (02): مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات المحلية**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **الدراسات** | **أوجه التشابه** | **أوجه الاختلاف** |
| **دراسة دنيا عيفة ــ أسماء جابوري** | نلاحظ تشابه الدراسة الحالية والدراسة السابقة من حيث الهدف وهو إبراز أهمية التدقيق الجبائي وكذلك في المناهج المتبعة. | يكمن الاختلاف في كون إجراء دراسة ميدانية السابقة على مستوى مؤسسة موبيليس وأما الحالية على مستوى مركز الضرائب وأيضا يكمن الاختلاف من ناحية أهمية الدراسة |
| **دراسة قبال زينب، ديفني حياة** | تشابه دراستين من ناحية الهدف والمنهج المتبع وهو المنهج الوصفي ومن ناحية معالجة موضوع المحاسبة الإبداعية. | اهتمت الدراسة الحالية بدراسة عينة لملفات مكلفين خاضعين لعملية التحقيق الجبائي أما الدراسة السابقة اعتمدت على مجموعة من محافظي الحسابات ومساعديهم. |
| **مكاحلية محي الدين، لرادي سفيان** | نلاحظ تشابه الدراسة السابقة مع الدراسة الحالية من حيث معالجة المتغير المستقل" التدقيق الجبائي" | اختلفت الدراسة السابقة مع دراستنا من حيث المتغير التابع حيث أن دراستنا كان متغيرها التابع " المحاسبة الإبداعية" أما الدراسة السابقة " التهرب الضريبي". |

**المصدر: من إعداد الطالبة بناء على دراسة المقارنة**

**الفرع الثاني: المقارنة بين الدراسات الأجنبية والدراسة الحالية.**

**الجدول رقم (03): مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات الأجنبية.**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **الدراسات** | **أوجه التشابه** | **أوجه الاختلاف** |
| **دراسة سليمان الدالي، ورواد داوود** | تشابهت الدراسة الحالية من حيث المناهج المتبعة أي المنهج الوصفي التحليلي و الموضع المعالج للمتغير المستقل، بالإضافة إلى دراسة الميدانية. | اهتمت الدراسة الحالية بدراسة عينة لملفات مكلفين خاضعين لعملية التدقيق الجبائي أما الدراسة المقارنة فقد اعتمدت على عينة من أفراد مؤهلين المعنيين بعملية التدقيق وجمع المعلومات |
| **دراسة عمار عصام السامرائي، نادية عبد الجبار الشريدة** | نلاحظ تشابه دراستنا مع الدراسة السابقة في معالجة الموضوع للمتغير التابع المحاسبة الإبداعية. | اختلفت الدراسة السابقة مع دراستنا من حيث المناهج المتبعة، حيث أن دراستنا اعتمدت على منهج الوصفي التحليلي، والدراسة السابقة اعتمدت على المنهج الوثائقي والتاريخي والإحصائي، وأن دراستنا اعتمدت على دراسة حالة لملفات مكلفين خاضعين لعملية التدقيق الجبائي، أما الدراسة السابقة اعتمدت على دراسة لعدد من الشركات السعودية المساهمة في سوق الأوراق المالية. |
| Alamirew AGUMAS MERATU | تشابهت الدراسة من حيث معالجة المتغير المستقل وأيضا في المنهج الوصفي التحليلي. | كان جمع المعلومات في الدراسة السابقة بناء على احصائيات مأخوذة من مصالح الضرائب والموظفين الذين يشتغلون بها في أثيوبيا مع الاعتماد على برنامج تحليل الإحصائي لتحليل هذه البيانات المجمعة وفي دراسة المتغير المستقل، أما الدراسة الحالية اعتمدت على دراسات ملفات لمجموعة من المكلفين الخاضعين لعملية التدقيق. |

**المصدر: من إعداد الطالبة بناء على دراسة المقارنة**

**خلاصة الفصل:**

نستخلص من دراستنا لهذا الفصل أن المحاسبة الإبداعية في الغالب هي عملية تلاعبات بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرص للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية عما يجي أن تكون عليه، رغم أن الإصلاحات الضريبية التي شهدتها الإدارة الجبائية الجزائرية ورغم عصرنتها ودعمها بالتكنولوجيا المناسبة وما نتج عنها إلا أن ذلك لم يقضي على المحاسبة الإبداعية لاعتبارها داء تشكو منه جميع اقتصاديات العالم.

ومنه فإن التدقيق الجبائي هو مكمل للمحاسبة الإبداعية هي حيث أنها علاقة تكاملية وتتسم بالتأثير المتبادل، رغم أن المحاسبة الإبداعية ما قد تمحله من جوانب قانونية في بعض الحالات، كثيراً ما تُستغل كأداة للتلاعب في القوائم المالية، حيث أن تعزيز كفاءة وصرامة التدقيق الجبائي يُعد من أبرز وأهم الحلول لمواجهة مخاطر المحاسبة الإبداعية والحدّ من أساليبها على المالية العمومية.

**تمهيد:**

بعد الإنتهاء من الجانب النظري والذي تم التطرق فيه إلى التدقيق الجبائي والحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، ومحاولة منا لإسقاط الجانب النظري على الواقع الميداني قمنا بإجراء دراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب لولاية غرداية، باعتبارها أحد الفاعلين الأساسيين في المنظومة الجبائية، والمسؤول المباشر عن متابعة التصريحات الجبائية للمكلفين، ومراقبة مدى مطابقتها للتشريعات المعمول بها.

كما تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين استهللناه بتقديم مبحثين بتقديم مديرية الضرائب لولاية غرداية ومختلف مصالحه، ونشاطاتها مركزين على مكتب الأبحاث والمراجعات لكونه حقل البحث في الدراسة الميدانية وبالتالي تم تسليط الضوء لكل متطلبات البحث. أما المبحث الثاني تم تناول فيه جميع الإجراءات التي تمر بها الملفات الخاضعة لعملية التدقيق الجبائي والمحاسبي على مستوى مكتب التحقيقات وذلك لاستخلاص النتائج المرجوة.

**المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية غرداية**

تعد مديرية الضرائب لولاية غرداية أعلى هيئة جبائية على مستوى الولاية بكونها السلطة التنفيذية التي تمارس بها الدولة سيادتها الجبائية من خلال المهام الموكلة لها والمتمثلة في إحصاء المكلفين ومتابعة وتسيير ملفاتهم الجبائية ومراقبتها والقيام بتحقيق فيها حالة وجود تجاوزات الجبائية بالإضافة إلى عملية التحصيل.

**المطلب الأول: المديرية العامة للضرائب**

تعد المديرية العامة للضرائب اعلى هيئة ضريبية

تتواجد على مستوى وزارة المالية والتي تعتمد عليها الحكومة في تنفيذ خططه وسياساتها الجبائية بالإضافة الى مسؤوليتها على ادارة النظام الضريبي والتحكم في كل جوانبه.

تسهر المديرية العامة على دراسة واقتراح واعداد النصوص التشريعية والتنظيمية وكدا تنفيذ التدابير الضرورية لأعداد وعاء الضرائب وتصفيتها وتحصيل الضرائب والرسوم والحقوق الجبائية والشبه الجبائية، من خلال تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي، وحل النزاعات الادارية والقضائية المتعلقة بالضرائب، وذلك بتوفير ادوات تحليل ومراقبة تسيير ومردودية مصالح الادارة الجبائية.[[46]](#footnote-46)

وكان اول ظهور لمديرية العامة للضرائب كجهاز مستقل سنة 1982 وذلك وفق المرسوم رقم 238 والمؤرخ في 17 جويلية 1982 المتعلق بتنظيم الادارة الضريبية في وزارة المالية حيث 1982 تم انشاء مديريتين مستقلتين هما المديرية العامة للضرائب وادارة اعمال املاك الدولة[[47]](#footnote-47)، حيث اصبحت المديرية العامة تضم سبعة مديريات فرعية وهي

كالتالي المديرية الفرعية للدراسات الجبائية ،المديرية الفرعية للتشريع والتنظيم المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية ،المديرية الفرعية للإحصائيات الجبائية ، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية ،المديرية الفرعية للبحث والمراجعة ،وفي سنة 1985 تم انشاء مديريتين مركزيتين في الادارة الجبائية ودالك وفق المرسوم رقم 202 المؤرخ في 06اوت 1985 وهم مديرية الدراسات والتشريع الجبائي ومديرية الرقابة الجبائية، وفي سنة 200 تم اعادة هيكلة المديرية العامة للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم :07 – 36والمؤرخ في 28 نوفمبر 2007 اصبحت المديرية العامة تضم تمانيه مديريات رئيسة، وهي موضحة كالتالي:

**الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب**

**المديرية العامة (DGI)**

**مديرية العلاقات العمومية والاتصال**

**المديرية الفرعية للمنشورات ذات الطابع الجبائي**

**الخاصة**

**المديرية الفرعية للعلاقات العامة والاتصال**

**المديرية الفرعية للعرائض الجبائية**

**مديرية الاعلام الالي والتنظيم**

**المديرية الفرعية للتنظيم والمناهج**

**المديرية الفرعية لتطوير انظمة الاعلام الالي**

**الخاصة**

**مديريه الفرعية**

**لتطبيق انظمة الاعلام الالي**

**الخاصة**

**مديرية ادارة الوسائل المالية**

**المديرية الفرعية للمنشآت القاعدية**

**الخاصة**

**المديرية الفرعية للتكوين**

**المديرية الفرعية للوسائل**

**المديرية الفرعية للمستخدمين**

**مديرية العمليات الجبائية والتحصيل**

**المديرية الفرعية للضمان والانظمة الجبائية الخاصة**

**المديرية الفرعية للتحصيل**

**المديرية الفرعية للتقييمات الجبائية**

**المديرية الفرعية للإحصائيات والتلخيص**

**مديرية الأبحاث والتدقيقات**

**المديرية الفرعية**

**للأبحاث و**

**التحقيقات الجبائية**

**الخاصة**

**المديرية الفرعية**

**للرقابة الجبائية**

**المديرية الفرعية للبرمجة**

**المديرية الفرعية للمحاربة الغش**

**الخاصة**

**مديرية الاعلام والوثائق الجبائية**

**المديرية الفرعية لتنظيم دائرة المعلومات**

**الخاصة**

**المديرية الفرعية لمعالجة المعلومات وتحليلها**

**الخاصة**

**المديرية الفرعية للبحت عن المعلومات والوثائق الخاصة**

**المديرية الفرعية للعلاقات الجبائية الدولية**

**المديرية الفرعية للحوافز الجبائية والانظمة**

**مديرية التشريع والتنظيم الجبائيين**

**المديرية الفرعية للتشريع والتنظيم والإجراءات الجبائية**

**المديرية الفرعية للدراسات الجبائية**

**مديرية المنازعات**

**المديرية الفرعية للمنازعات الادارية والقضائية**

**المديرية الفرعية للجان الطعن**

**المديرية الفرعية لمنازعات الضريبية على الدخل**

**المديرية الفرعية لمنازعات الرسم على القيمة المضافة**

**المصدر:** من إعداد الطالبة بناء على المرجع: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 07ــ 364 المؤرخ في 28/12/2007 ص 15ــ20.

**الفرع الأول: المديرية الجهوية للضرائب**

تعتبر المديرية الجهوية للضرائب في كونها امتداد المستوى المحلي للإدارة المركزي حيث ان دورها الاساسي يتمثل في اعطاء دفع قوي وفعال لمديريات الضرائب الولائية الواقعة تحت دائرة اختصاصها الاقليمي، وتسهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الادارة المركزية وفي هذا الإطار فهي مكلفة بالإنعاش والتنسيق والتوجيه والمراقبة للنشاطات المصالح الجبائية المتواجدة في حدود اقليمها.

حيث تتولى المديرية الجهوية للضرائب المهام التالية:[[48]](#footnote-48)

\* تسهر على احترام ادوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية وطرقه واجراءاته؛

\* تعد بصفة دورية حصائل وملخصات عن اعمال المصالح الجبائية؛

\* تقدم أي اقتراح لتكييف التشريع الجبائية؛

\* تقدر ما تحتاج اليه المصالح الجهوية من وسائل بشرية ومادية وتقنية وتعد تقريرا دوريا عن ظروف سير هذه الوسائل واستعمالها؛

\* تنظم اشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار، والتي تنشا في المستوى الجهوي؛

\* توافق على استفادة المكلفين بالضريبة من نظام الشراء بالإعفاء حسب الشروط التي ينص عليها التشريع المعمول به

وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006 المعدل والمتمم يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، بحيث تضم المديريات الجهوية للضرائب والبالغ عددها 9 مديريات جهوية للضرائب في كل من: الشلف، بشار، البليدة، الجزائر، سطيف، عنابة، قسنطينة، ورقلة، ووهران. وهي مسؤولة عن 54 مديرية والتي يتحدد اختصاصها الاقليمي بموجب قرار وزاري.

وتتكون المديرية الجهوية للضرائب من أربع مديريات فرعية ولكل مديرية فرعية 04 مكاتب وهي موضحة كالتالي:

**الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب**

**المديرية الجهورية للضرائب IRG**

**المديرية**

**الفرعية للرقابة**

**المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل**

**المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل**

**المديرية**

**الفرعية للتكوين**

**مكتب**

**الدعائم البيداغوجية**

**مكتب الاحصائيات والتلاخيص**

**مكتب متابعة المنازعات**

**مكتب تحليل تقاري المراجعة الجبائية والتقييم**

**مكتب مراجعة برامج الأبحاث والمراجعات الجبائية والتقييم**

**مكتب مراقبة استعمال الوسائل**

**مكتب مراقبة النشاط**

**مكتب**

**التنظيم والاعلام الالي**

**مكتب التنشيط وتنظيم العلاقات العامة**

**مكتب المستخدمين**

**مكتب التكوين الاولي والمتواصل**

**مكتب المطبوعات**

**المصدر:** من إعداد الطالبة بناء على المرجع: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المواد من 25 إلى 41 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21/02/2009، ص14ــ16.

**الفرع الثاني: المديرية الولائية للضرائب**

في سنة 1974 تم اعادة هيكلة الادارة الجبائية في الجزائر بعدما كانت تعتمد على تلات دوائر جهوية  
 في كل من وهران والجزائر وقسنطينة حيث تم انشاء مديرية فرعية على مستوى كل ولاية في مديرية التنسيق المالي التي تجمع كل الادارات المتعلقة بوزارة المالية على المستوى الولائي ( الضرائب ،الحزينة ،املاك الدولة) والتي كانت تهدف لمراقبة العمليات والتنسيق مع المصالح القاعدية لقمع التهرب الضريبي ومع بداية الثمانينات تم انشاء مديرية فرعية مكلفة بالوعاء الضريبي ومديرية فرعية مكلفة بالتحصيل على مستوى كل ولاية ، ومع صدور القرار المؤرخ في 11 أفريل 1991 تم الغاء هذا التنظيم وتحويل صلاحياته الى المديريات الولائية للضرائب والتي كان عددها 51 مديرية ولائية حيث ان ولاية الجزائر مكونة من ثلاث مديريات ووهران مكونة من مديريتين .

وبعد المرسوم التنفيذي رقم 179 والمؤرخ في 25 اكتوبر 1998 ارتفع عدد المديريات الى 54 مديرية ولائية مع تقسيم ولاية الجزائر الى 06 مديريات وهي الجزائر وسط سيدي محمد الحراش بئر مراد رايس والرويبة والشراقة.[[49]](#footnote-49)

وتقوم المديرية الولائية بضمان[[50]](#footnote-50) ممارسة السلطة السلمية على مراكز الضرائب والمراكز الجوارية و قابضات الضرائب وكدلك هي مسؤولة على السهر على احترام التنظيم والتشريع ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح   
و تحقيق الأهداف المحددة لها .

وتتكلف المديرية الولائية للضرائب بالمهام التالية:[[51]](#footnote-51)

ضمان المديريات الولائية للضرائب بممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب؛

\* السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.

\* تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية، وإصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها وتقوّم النتائج وتعد الحصيلة الدورية؛

\* تحليل وتقوّيم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، إعداد تلخيصا عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها، واعداد الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى؛

\* مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك ومتابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل وضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين؛

\* تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها وإعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقوّيم نتائجها؛

\* وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك، دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة؛

\* متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة و تقدّير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك، و تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛   
و نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

\* ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات اﻟﻤﺨصصة لهذه المصالح وتوظيف وتعيّين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم؛

\* تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب تكوّين رصيدا وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه؛

\* السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما السهر على صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها؛

**المطلب الثاني: تقديم المديرية الولائية للضرائب بغرداية:**

تلعب مديرية الضرائب لولاية غرداية دورا محوريا في النظام الجبائي على مستوى الولاية ، حيث تعد أداة غير ممركزة تابعة للوزارة المالية كما انها ذات شخصية معنوية و ذات مهام ووظائف سيادية متمثلة في تحديد الوعاء الضريبي   
و حساب الضريبة و تحصيلها و الرقابة على التصريحات وفق القوانين الجبائية السارية المفعول .

والمديرية الولائية للضرائب بغرداية هي امتداد للمديرية الجهوية للضرائب بورقلة والتي بدورها تتبع للمصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات الواقع مقرها بالجزائر.

**الفرع الأول: لمحة عن المؤسسة**

**أولا: نشأة مديرية الضرائب لولاية غرداية (مجتمع الدراسة):** تأسست مديرية الضرائب لولاية غرداية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91- 60 والصادر بتاريخ 23/02/1991 والمتعلق بتنظيم صلاحيات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، حيث انها اشتملت على مديريتين مركزيتين وهما مديرية الوسائل العامة وتضم مكتب الوسائل والرقابة الجبائية ومديرية التحصيل وتضم تلاث مكاتب وهما مكتب التحصيل الجبائي ومكتب العمليات الجبائية ومكتب المنازعات.

وفي سنة 1996 اصبحت تضم تلاث مديريات وهي مديرية الوسائل العامة ومديرية الرقابة الجبائية والتحصيل والعمليات.

ولكن في سنة 2002 اصبحت تتكون من 05 مديريات ممثله في مديرية الوسائل العامة ومديرية الرقابة الجبائية ومديرية التحصيل الجبائي ومديرية العمليات الجبائية ومديرية المنازعات

تضم المديرية الولائية 296 موظف منها 230 يشتغلون بصفة دائمة.

**ثانيا: توزيع الوظائف في المديرية**

تتوزع الوظائف في المديرية كما هي موضحة في الجدول التالي في:

**الجدول رقم** (04): **الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| سلك المفتشين | سلك المراقبين والمحللين | وظائف اخرى | سلك الصيانة و الاعلام الالي |
| مفتش رئيسي | مراقب ، محلل جبائي | متصرف | مهندس دولة في المخبر والصيانة |
| مفتش قسم | محلل جبائي | محاسب اداري | مهندس رئيسي في المخبر والصيانة |
| مفتش مركزي |  | كاتب مديرية | مهندس رئيسي في الاعلام الالي |
| مفتش رئيسي |  | عون معاينة | مهندس دولة في الاعلام الالي |
| مفتش |  | عون حفظ البيانات | مهندس تطبيقي في الاعلام الالي |
| - |  | سائق | تقني سامي في الاعلام الالي |
| - |  | حاجب | تقني في الاعلام الالي |
|  |  | حارس | عون حجز رئيسي في الاعلام الالي |
|  |  |  | عون حجز في الاعلام الالي |

**المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المتحصل عليها من مصلحة الموارد البشرية لمديرية الضرائب لسنة 2018.**

ويتوزع الموظفين الدائمين كالتالي:

**الجدول رقم (05): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| مفتش  رئيسي | مفتش قسم | مفتش مركزي | مفتش  ضرائب | مراقب ضرائب | محلل جبائي | عون معاينة | وظائف اخرى  (سلك مشترك ،الاعلام الالي) |  |
| 16 | 28 | 30 | 34 | 32 | 01 | 45 | 44 |

**المصدر: الشكل من اعداد الطالبة بناء على المعلومة المتحصل عليها من مصلحة الموارد البشرية لمديرية الضرائب لسنة 2018.**

**الفرع الثاني: المصالح الداخلية التابعة للمديرية الولائية لغرداية**

تتكون مديرية الضرائب لولاية غرداية من خمس (05) مديريات فرعية وهي كالتالي:

**أولا: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية**: وتضم

**1- مكتب الجداول**: من مهامه المصادقة على الجداول التي تمت تصفيتها من الضرائب والرسوم عن طريق مركز الإعلام الآلي، إعداد نسخ ثانية من الإنذارات وتسليمها، تحضير العناصر الضرورية لإعداد الميزانيات الأولية للجماعات المحلية وإبلاغها

**2 -مكتب الإحصائيات**: من مهامه جمع الحالات الإحصائية الدورية وإرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب المختصة بتثبيتها.

**3- مكتب التنظيم والتشطيب والعلاقات العامة**: من مهامه توزيع العمليات والمناشير والمذكرات الواردة للإدارة المركزية والمديرية الجهوية المتعلقة بتطبيق التشريع والتنظيم الجبائيين، متابعة ومراقبة تنفيذ برنامج عمل المفتشيات والوعاء فيما يحص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية والإحصاء الدور ي للمكلفين بالضريبة وعمليات الرقابة الدورية، استقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه، وإعطاء المكلفين بالضريبة المعلومات الخاصة بالتشريع وتنظيم الجبائيين

**4-مكتب التسجيل والطابع:** من مهامه، تقييم أعمال مفتشيات التسجيل والطابع، وتقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين مهام هذه المفتشيات، والإشراف على عمليات المراقبة المتعلقة بضريبة الطابع على العموم وبكل الإعلانات واقتراح كل التدابير التي من شأنها أن تساهم في الإجراءات الخاصة بالتسجيل والطابع.

**ثانيا: المديرية الفرعية للتحصيل:**

**1- مكتب مراقبة التحصيل**: ومن مهامه؛ متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة، وفحص وضعية الآخرين المتأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية، واتخاذ الإجراءات اللازمة ضدهم والتدابير الإلزامية للتنمية السريعة لأقساط الضريبة غير المحصلة، مراقبة حالة تصفية محاصيل الخزينة والسجل الخاص بترحيل المبالغ.

**2- مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية والمحلية**: ومن مهامه مراقبة الميزانيات الأولية والإضافية والتراخيص المتضمنة فتح الاعتماد المخصصة للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية التي تتكفل بتسييرها ماليا قابضات الضرائب الموجودة في الولاية ومراقبة تنفيذ العمليات المقررة في ميزانيات تلك البلديات والمؤسسات العمومية.

**3-مكتب التصفية:** من مهامه؛ مراقبة عمليات التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية والقرارات فيما يتعلق بالغرامات والعقوبات المالية، تلقي النتائج المتعلقة بالإحصائيات التي تعهدها قبضات الضرائب وتقوم بتجميعها ماديا وتضمن إرسالها إلى الإدارة المركزية

**ثالثا: المديرية الفرعية للمنازعات:** تتكفل هذه المديرية بالمنازعـات بـين إدارة الضـرائب والمكلفـين بالضـريبة، ولأن القـوانين الجبائيـة كلهـا تـنص علـى أنـه مـن بـين حقـوق المكلفين حق الطعن في الضرائب المفروضة، وهذه الطعون لا تقبل إلا بعد تقـديم شـكاية في إطـار الـتظلم أمـام المـدير الـولائي للفصـل فيهـا، وهذا ما يسمى بالطعن الإداري. والمكلف ليس له الحق بتقديم الطعن أمام العدالـة إذ لم يقدمـه أمـام المـدير الولائي، وتتكـون هـذه المديريـة مـن ثـلاث مكاتـب وهـي: مكتـب النزاعات القضائية ولجان الطعن، مكتب الشكايات، مكتب التبليغات والأمر بالصرف

**رابعا: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:** تتلخص مهامها الأساسية في التحقيق في المحاسبة الجبائية وضمان حسن تبادل المعلومات ذات الطابع الجبائي والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة، وتتكون هذه المديرية من03 مكاتب هي:

**1- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية:** ومن مهامه، برمجة التدخلات التي ستجري على وجه الخصوص داخل اللجان والفرق المختصة، قصد البحث عن المادة الجبائية والسهر على إجراء هذه التدخلات في الآجال المحددة وإرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.

**2-مكتب البطاقات ومصادر المعلومات** : ومن مهامه تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب و المصالح  
 المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتصفيتها وتوزيعهـا بين مفتشيات الضرائب المعنية باستغلالها.

**3ــ مكتب التدقيقات أو المراجعات الجبائية**: ومن مهامه برمجة القضايا الخاضـعة للمراجعـة السـنوية، ومتابعـة إنجـاز الـبرامج في الآجـال المحـددة متابعـة ومراقبـة عمـل فـرق المراجعـة، والسـهر علـى إجـراء هـذه الفـرق والتــدخلات علـى احــترام التشـريع والتنظـيم المعمـول بــه، وكـذا حقـوق المكلفـين بالضـريبة الـذين خضــعوا للمراجعـة، والمحافظـة علـى مصـالح الخزينـة، السـهر علـى تحصـيل الضـرائب والرسـوم الناتجـة عـن عمليـات المراجعـة والإرسـال المنـتظم لتقـارير المراجعة إلى الإدارة المركزية

**خامسا: المديرية الفرعية للوسائل**: وتتكون من:

**1- مكتب الموظفين والتكوين:** ومن مهامه تسيير المستخدمين ومتابعة مسارهم المهني، تنظيم لجان المستخدمين واستدعائها للاجتماع وتولي أمانتها، المساهمة في إعداد وإنجاز برامج تحسين المستوى وتحديد معارف الأعوان الذين يزاولون نشاطاتهم

**2-مكتب عمليات الميزانية:** يتكفل هذا المكتب بدفع الرواتب وأجور المستخدمين، وكذا تسديد نفقات الإدارة (الهاتف، البنزين)

**3-مكتب الوسائل:** يتكفل بجرد العتاد والوسائل (شراء كل الوسائل التي تحتاجها إدارة الضرائب للولاية)

4- **مكتب متابعة المطبوعات**: من مهامه ضمان توزيع وتحويل المطبوعات إلى غاية التكفل من طرف المفتشيات والقابضات المعنية وتقديم الاقتراحات الخاصة بإلغاء أو تعديل محتوى المطبوعات الجبائية إلى المديرية الجهوية للضرائب.

**الفرع الثالث: المصالح الخارجية التابعة للمديرية الولائية لغرداية**

وتشرف مديرية الضرائب لولاية غرداية على مصالح خارجية ممثلة في المفتشيات والقابضات على مستوى التراب الولائي، وهي موزعة كالتالي:

**أولا: مفتشيات الضرائب:** تضم مديرية الضرائب لولاية غرداية على 11 مفتشية منها 8 مفتشيات ضرائب موزعة على مستوى البلديات كالتالي:

1- مفتشية الضرائب اول نوفمبر: تضم حي الثنية وحي مليكة العليا والسفلى وحي الحاج مسعود وبوهراوة وحي نشو تابعة لبلدية غرداية.

2- مفتشية الضرائب محمد خميستي: تضم وسط المدينة وجزء من حي مرماد التابع لبلدية غرداية.

3- مفتشية الضرائب الواحة: تضم حي بن سمارة وحي العين وشعبة النيشان وحي بلمغنم التابعة لبلدية غرداية وبلدية الضاية.

4- مفتشية الضرائب بنورة: تضم بلدية لعطف وبلدية بنورة.

5- مفتشية الضرائب بريان: تضم بلدية بريان

6- مفتشية الضرائب متليلي: تضم كل من بلدية متليلي، زلفانة: سبب، المنصورة، حاسي لفحل.

7- مفتشية الضرائب القرارة: بلدية القرارة.

8- مفتشية الضرائب المنيعة: تضم بلدية المنيعة وبلدية حاسي القارة

وتلاث مفتشيات اخرى ممثلة مفتشية الضمان-وعاء ومفتشية الضمان وهما مفتشيتان جهويتان تغطي خمس ولايات: ورقلة، غرداية، الأغواط، إليزي، تمنراست

ومفتشية التسجيل والطابع

**ثانيا: قباضات الضرائب:** وتضم مديرية الضرائب على07 قبضات وهي موزعة كالتالي:

1- قباضة الضرائب القرارة بلدية القرارة.

2- قباضة الضرائب بريان: تضم بلدية بريان

3- قباضة الضرائب غرداية أول نوفمبر: بلدية غرداية

4- قباضة الضرائب غرداية محمد خميستي: بلدية غرداية

5- قباضة الضرائب بنورة: تضم بلدية العطف وبنورة

6- قباضة الضرائب متليلي: تضم كل من بلدية متليلي، زلفانة، سبب، المنصورة، حاسي لفحل.

7- قباضة الضرائب المنيعة: تضم كل من بلدية المنيعة وبلدية حاسي القارة.

**المطلب الثالث: مركز الضرائب CDI**

**الفرع الأول: تعريف مركز الضرائب CDI**

يعد مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة متوسطي الحجم الخاضعين للنظام الحقيقي والذين رقم أعمالهم السنوي يفوق أو يساوي 15 مليون دج والذين لا يدخلون ضمن اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، وكذا المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزائي والتي تختار الخضوع للضريبة حسب النظام الحقيقي ( المديرية العامة للضرائب دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز، كما يتكون مركز الضرائب من ثلاث (03) مصالح رئيسية و قباضة و مصلحتين وهي كالتالي :

ـــ المصلحة الرئيسية لتسيير: تكلف بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء، والمراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية

ـــ المصلحة الرئيسة للمراقبة والبحث: تكلف بإنجاز البحث عن المعلومات الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من اجل استغلالها

ـــ المصلحة الرئيسية للمنازعات: تكلف بدراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب، وناتج عن فرض الضرائب او زيادات او غرامات او عقوبات قررها المركز، وكذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة

ـــ القباضة: تكلف بالتكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم او الجداول العامة والفردية لتي تصدر في حقهم وكذا متابعة في مجال التحصيل.

ـــ مصلحة الاستقبال والاعلام: تكن تحت سلطة رئيس المركز، وتكلف بتنظيم استقبال المكلفين بالضريبة واعلامهم وكذا نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

ـــ مصلحة الاعلام الآلي والوسائل: تكلف باستغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها.

**الفرع الثاني: نشأة مركز الضرائب CDI غرداية:**

تم انشاء مركز الضرائب لولاية غرداية في 01 نوفمبر 2019 تحت اشراف مدير الضرائب لولاية غرداية، يقع مقره في بلدية بوهراوة -غرداية.

**الفرع الثالث: مهام مركز الضرائب CDI:**

* تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة الغير خاضعة لمجال الاختصاص.
* مسك وتسيير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.
* مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة والخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية.
* اصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء او التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها.
* اصدار الجداول والسندات والايرادات وتحصيل الضرائب والرسوم.
* تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود.
* دراسة الشكوى ومعالجتها.
* تتابع المنازعات الإدارية والقضائية.
* البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات.
* اعداد وانجاز برامج تدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجه.

**الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب**

رئيس المركز

المصلحة الرئيسية للمنازعات

المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث

المصلحة الرئيسية لتسيير

المصالح المشتركة

القباضة

مصلحة البطاقات والمقارنات

مصلحة الاستقبال والاعلام

المصلحة المكلفة بجباية القطاع الجبائي

مصلحة الصندوق

مصلحة الاحتياجات

مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية

المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء الاشغال العمومية

مصلحة الاعلام الآلي والوسائل

مصلحة المحاسبة

مصلحة البحث عن المادة الضريبة

مصلحة التبليغ والامر بالدفع

مصلحة المتابعات

مصلحة المراقبة

مصلحة التدخلات

المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات

المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري

المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة

**المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف مركز الضرائب**

**المبحث الثاني: دراسة حالة لمكلف بمركز الضرائب في ظل وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية.**

في إطار دراستي لموضوع التدقيق الجبائي وعلاقته بممارسات المحاسبة الإبداعية، لاحظت أن الإدارات الجبائية أصبحت تولي أهمية بالغة لدور المكلفين بمراكز الضرائب في مراقبة مدى مصداقية التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة، فمع إنتشار وتزايد أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية، التي تسعى في كثير من الأحيان إلى تضخيم وتحريف النتائج المالية بغية أهداف معينة، ومنه أصبحت مهمة المكلفين أكثر تعقيدا ودقة.

ولقد تبين لي أن المحاسبة الإبداعية تقع في منطقة رمادية بين الممارسة القانونية والانحراف الإحتيالي، وهذا ما يجعل من الضروري على المكلفين بإكتساب مهارات تحليلية وذات دقة عالية لإكتشاف هذا النوع من الثغرات والممارسات، ومن خلال هذا أسعى إلى تسليط الضوء على كيفية تعامل المكلفين بمراكز الضرائب مع هذه الظاهرة.

**المطلب الأول: الإجراء الأولية للتدقيق**

يتم التدقيق المحاسبي على مستوى الملف في قسم التسيير يأخذ سنويا 10 % من مجموع الملفات الموجودة، لتتم دراستها بشكل دقيق ووقع الإختبار على ملف المكلف بالضريبة (X)، وتم تكليف المدققين بالأمر بالمهمة الممضاة من طرف المدير الولائي للضرائب، وتم تكليفهم بالتدقيق ويكون عبر مراحل متعددة تبدأ بالإشعار الأولي للتحقيق لتنتهي بالتبليغ النهائي.

**أولا: التعريف بالمؤسسة محل التدقيق المحاسبي:**

ـــ **الشكل القانوني:** شخص معنوي

**ــ اسم المؤسسة:** مؤسسة (X)؛

**ــ مقر المؤسسة:** ولاية غرداية؛

**ــ العمال:**

**ــ الموردين:** مختلف الموردين داخل الوطن؛

**ــ الزبائن:** مختلف الزبائن داخل الوطن؛

**ــ رقم الأعمال:**

**ثانيا: الإشعار بالتدقيق**

تم إشعار المؤسسة محل التدقيق حسب الإجراءات القانونية بتاريخ:01/01/2020عن طريق إشعار بالتدقيق رقم (12) وهذا لسنوات الأربع التالية: 2020،2021،2022،2023 ويتضمن هذا الإشعار كل المعلومات طبقا لنصوص أحكام الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الإسم واللقب، نشاط المكلف ، العنوان، رقم الإشعار، تاريخ إرسال الإشعار، أنواع الضرائب الخاضعة للتدقيق، سنوات التدقيق، عبارة تجدون رفقة هذا الإشعار ميثاق المكلف بالضريبة، وعبارة لكم الحق في اختبار مستشار جبائي، إمضاء المحققان ورئيس فرقة التدقيقات كما هو موضح في الملحق رقم(01).

**ثالثا: تحديد الضرائب والرسوم المدقق فيها**

تتمثل الضرائب والرسوم محل التدقيق حسب الإشعار بالتدقيق فيما يلي:

ـــ الرسم على القيمة المضافة؛

ـــ الرسم على النشاط المهني؛

ــ الضريبة على أرباح الشركات؛

ــ الضريبة على الدخل الإجمالي؛

صنف الأموال المنقولة؛

الضريبة على الدخل الإجمالي؛

صنف المرتبات الأجور؛

رسم الطابع.

**المطلب الثاني: التبليغات الجبائية**

**أولا: التبليغ الجبائي لسنة 2020:**

في إطار التحقيق الذي أجرته مصالح الضرائب في الوضعية الجبائية لسيد مدير المؤسسة بولاية غرداية والذي يزاول نشاط وكالة إشهار وتركيب شبكات ومعالجة المعطيات بسجل تجاري، تم إخضاعه للنظام الجزافي عن الفترة ما بين 2020 و2023، وفي إطار التحقيق الضريبي تم الكشف عن وجود إيداع نقدي غير مبرر في حساب البنكي لدى بنك التنمية المحلية، بمبلغ قدره 5.000.000 دج في 11/10/2020، وهو مبلغ تجاوز بكثير المداخيل المصرح بها. وبعد إجراء جلسة نقاش بتاريخ 24/12/2024 بمقر مركز الضرائب، تم تقديم بعض التوضيحات والوثائق المتعلقة بنمط المعيشة ومستوى المداخيل، ورغم ذلك لك يتم تقديم أي مستند يبرر الإيداع المذكور.

**التحليل**:

حسب ما ورد في تبليغ تم إخضاع النشاط إلى النظام الجزافي بين 2020 و2023

إذن المعنى خاضع للنظام الجزافي (IFU) وليس للنظام الحقيقي، ومنه فإن في النظام الجزافي (IFU) المكلف لا يطالب بمايلي:

ــ لا يصرح برقم أعمال مفصل شهريا؛

ــ لا يطالب بفواتير الشراء؛

ـــ لا يخضع ل(TVA) الرسم على القيمة الضافة؛

ـــ لا يخضع لضريبة على أرباح الشركات؛

1. **ــ رقم أعمال المصرح:**

حسب الوثيقة 140.000 تم التصريح به ضمن النظام الجزافي ودفعت عنه 16800 ومنه نستنتج أن:

نسبة الضريبة كانت 12% لأن (140000×12%)= 16800

* **رقم أعمال المعاد تقديريه:** بسبب إيداع بنكي غير مبرر بقيمة 5.000.000 إعتبرته الإدارة رقم أعمال مخفي، ومنه فإن الضريبة المفروضة على هذا الرقم الجديد حسب التبليغ تقدر بــ 1.618.000 أي ما يعادل تقريبا 32,36% وهذا يشير إلى أنهم طبقوا ضريبة خارج النظام الجزافي أي أنهم ألغو الوضعية الجزافية واعتبروا المكلف في خالة تعرب، ففرضوا عليه الضريبة كأنه في النظام الحقيقي.

ومنه نحسب ما يلي:

ـــ الضريبة الجزافية المسددة:

المبلغ: 16800 ونسبة 12% من 140000 ومنه فإن العقوبة المضافة هي: 400300دج (تعادل 25%من الوعاء الضريبي تقريبا تصنف كعقوبة إعادة تقييم) ومنه فإن المبلغ الإجمالي المطلوب هو:

نجمع المبلغ الصافي من الضريبة + العقوبة= 1601200+ 400300= 2001500

ومنه تحديد الوعاء المعاد تقديره:

الإيداع النقدي غير المبرر: 5.000.000 هذا هو رقم أعمال الجديد الذي اعتبرته إدارة الضرائب وعاء ضريبيا حقيقيا لأن المكلف لم يبرره

ومنه IRG الضريبة على الدخل الإجمالي:

حسب التبليغ تبين أنه تم فرض ضريبة قدرها 1.618.000 وهذا يمثل الضريبة الناتجة عن وعاء 5.000.000 حسب نسبة الضريبة المطبقة (يحتمل أنهم استخدموا نسبة تصاعدية أو معدل جزافي خاص).

نلخص ما يلي في هذا الجدول التالي:

**الجدول رقم (06):** تقدير الوعاء الضريبي والمبالغ المستحقة بعد التدقيق الجبائي لسنة 2020.

|  |  |
| --- | --- |
| البيان | المبالغ |
| الوعاء المعاد تقديره | 5.000.000 |
| الضريبة على الدخل الإجمالي(IRG) | 1.618.000 |
| خصم الضريبة المدفوعة (IFU) | 16800- |
| الضريبة الإضافية الواجب دفعها | 1.601.200 |
| العقوبة الجبائية | 400300 |
| المجموع الكلي | 2.001.500 |

**المصدر**: من إعداد الطالبة بناء على الوثائق المحاسبية والجبائية المقدمة من طرف مركز الضرائب.

نلاحظ من خلال الجدول أن وجود فرق كبير بين ما صرّح به المعني كمداخيل بقيمة 140.000دج وبين ما توصلت إليه الإدارة من خلال التدقيق 5.000.000دج خاصة بعد إكتشاف عملية دفع نقدي لم يتم تبريرها إن هذا الفرق أدى إعادة الضريبة، حيث تم فرض ضريبة على الدخل الإجمالي تقدر بــ 1.618.000دج، في حين أن الضريبة التي سبق دفعها في النظام الجزافي لم تتجاوز 16.800دج، من خلال هذا الجدول تبين أنه يمكن اختلاف المعلومات بين التصريحات الرسمية والمعطيات الحقيقية أن يؤدي إلى ضرائب إضافية وعقوبات مالية، مما يؤكد على أهمية الرقابة الجبائية عن الفوارق والتلاعبات المحاسبية.

**ثانيا: التبليغ الأولي:**

في إطار هذه الدراسة لقد تم إجراء تحليل جبائي آخر لمؤسسة (EURL GIM) بناء على التبليغ الجبائي الصادر من مصالح الضرائب والذي يخص الفترة 01/01/2020 إلى 31/12/2023.

وقد أسفر هذا التحقيق عن معاينة عدد من المخالفات الجبائية والمحاسبية التي أثرت بشكل مباشر على النتيجة الجبائية وعلى الضرائب والرسوم المستحقة، ومنه يمكن تلخيصها كما يلي:

**سنة 2020**:

لقد تم تسجيل فواتير مشتريات مدفوعة نقدًا تفوق السقف القانوني، مما أدى إل رفض استرجاع الرسم على القيمة المضافة، ومنه وفقا لأحكام المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال، وكما قد تم تسجيل إسهام نقدي من أحد الشركاء بقيمة 2.000.000دج دون تقديم تبرير لمصدره وهو ما أدى إلى اعتباره إيردًا غير مصرح به ودمجه ضمن النتيجة الجبائية.

التحليل:

1ـ فاتورتين مشتريات:

المخالفة (01): وجود فواتير مشتريات مدفوعة نقداً (أكثر من الحد القانوني لها):

المبالغ: 280000دج و248478دج خارج الرسم ومنه مجموع الرسوم المفوترة هي: 53200+47400=100600

ومنه القرار هو استرجاع (TVA) بقيمة 100600 لأنها لم تحترم المادة (30) من قانون الرسم على رقم الأعمال يمنع استرجاع TVA إذ تم الدفع نقدًا (لأسباب تتعلق بمصداقية والشفافية لتفادي التهرب الضريبي).

لا يحق للشركة خصم هذا المبلغ من (TVA)، لذلك يتم استرجاع (TVA) بقيمة (100600دج) من الشركة وتفرض عرامة بنسبة 15% ومنه فإن قيمة الغرامة: (100600×15%=15090)

2ــ مساهمات نقدية:

المخالفة (02): تم تسجيل إسهام نقدي من الشريك بــ (2.000.000) دون تبرير مصدره، ولقد تم إعتباره إيراد غير مصرح به (أي كأن الشركة كسبت مالا ولم تصرح به)

ومنه تم قرار إدماجه ضمن النتائج

الضرائب المفروضة عليه قدرت بـــ:

(2.000.000×15%=15352دج) ضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) وتفرض عليها غرامة بنسبة 10% أي (15352×10%=1535دج)

النتيجة النهائية لسنة 2020 نستخلصها في الجدول التالي:

**الجدول رقم (07):** النتائج الجبائية المعدلة 2020.

|  |  |
| --- | --- |
| البيان | المبالغ |
| استرجاع (TVA) | 100600 |
| غرامة على (TVA) | 15090 |
| ضريبة (IRG)على 2.000.000 دج | 15352 |
| غرامة (IRG) | 1535 |
| المجموع الإجمالي للضرائب والغرامات | 132577دج |

**المصدر**: من إعداد الطالبة بناء على الوثائق المحاسبية والجبائية المقدمة من طرف مركز الضرائب.

نلاحظ من خلال الجدول أن النتائج الجبائية لوضعية الشركة لسنة 2020، نلاحظ أنها وقعت في بعض الأخطاء التي أثّرت على وضعيتها الجبائية أولا، ولقد تم تسجيل فواتير الشراء مدفوعة نقدًا وهو ما يخالف القوانين الجبائية الخاصة بالمادة (30) من قانون الرسم على القيمة المضافة الذي بلغت قيمتها 100600دج بالإضافة إلى فرض غرامة تقدر بـــ 15090دج.

ثانيا: لقد سُجّل مبلغ 2.000.000دج في حساب أحد الشركاء كإسهام نقدي من أحد الشركاء، لكن الشركة لم تقدم أي وثيقة تثبت مصدر هذا المبلغ ولهذا قد تم اعتباره كإيراد غير مصرح به وخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 15% أي ما يقارب 15352دج مع غرامة قدرها 1535دج، ومنه بسبب هذه المخالفات أصبح على الشركة دفع مجموع الضرائب والغرامات التي قدرت حوالي 132577دج.

**سنة 2021**: **لا توجد أي ملاحظات تخص بهذه السنة**

**سنة 2022**:

عند مراجعة التصريحات الجبائية الشهرية (G50) لقد تبين أن الشركة صرّحت برقم أعمال سنوي قدره: 5274000دج، لكن عندما تم فحص دفتر اليومية والميزانية العامة للمؤسسة وُجد أن رقم الأعمال المدوّن فيهما هو فقط: 4278400دج.

إذًا يوجد فارق غير مبرر بقيمة:

(5274000-4278400=995600) إن هذا الفارق معناه أن المؤسسة صرّحت في (G50) بمبيعات أكثر مما سجلته في حساباتها المحاسبية.

لقد تم إضافة مبلغ قدره 995600دج إلى النتيجة الجبائية لسنة 2022 باعتباره إيرادًا غير مصرح به، ورغم إضافة هذا المبلغ بقيت النتيجة الجبائية سالبة (أي أن الشركة في وضعية عجز).

ومنه نستنتج أن النتيجة الجبائية المصححة: (-463057دج) وهذا معناه أن الشركة لن تدفع ضرائب لأنها لم تحقق أي أرباح

**الجدول رقم (08):** تعديل النتيجة الجبائية لسنة 2022 بعد اكتشاف فرق في رقم الأعمال المصرّح به.

|  |  |
| --- | --- |
| البيان | المبالغ |
| رقم الأعمال المصرح به (G50) | 5274000 |
| رقم الأعمال المسجل محاسبيا | 4278400 |
| الفارق غير المصرح به | 995600 |
| النتيجة المحاسبية المصرح بها | 274133 |
| ترحيل العجز من السنوات السابقة | 1732790- |
| النتيجة الجبائية المصححة | 463057- |
| الضريبة على الأرباح (IBS) | لا يوجد |
| غرامات | لا يوجد |

**المصدر**: من إعداد الطالبة بناء على الوثائق المحاسبية والجبائية من طرف مركز الضرائب.

من خلال هذا الجدول نستخلص أن الشركة قامت بالتصريح برقم أعمال أكبر من الرقم المسجل محاسبيا، حيث أن مبلغ الفارق لقد بلغ (995600دج) وقد تم اعتباره بمثابة إيراد غير مصرح به ولقد تم إدراجه إلى النتيجة الجبائية المحاسبية قصد تصحيح النتيجة الجبائية، ورغم ذلك لم تحقق نتيجة إيجابية أن هذا الوضع يبرز تأثير العجز المرحل على التخفيف من الأعباء الجبائية كما يُظهر كيف يمكن أن تؤثر الفروقات بين التصريحات المحاسبية والجبائية على تعديل النتائج الجبائية دون أن يؤدي ذلك بالضرورة على ضرائب المستحقة.

**سنة 2023**:

خلال التدقيق الجبائي الذي شمل هذه السنة لقد لاحظت الإدارة الجبائية وجود اختلاف بين رقم الأعمال المصرح به في كل من الرسم على النشاط المهني (TAP) والرسم على القيمة المضافة (TAP).

1ـــ الفارق في رقم الأعمال بين (TAP) و (TVA):

**الجدول رقم (09):** الفارق بين TAPو TVA.

|  |  |
| --- | --- |
| نوعية الرسم | رقم الأعمال المصرح به |
| TAP | 3765000دج |
| TVA | 6115000دج |
| الفارق | 2350000دج |

**المصدر**: من إعداد الطالبة بناء على الوثائق المحاسبية والجبائية المقدمة من طرف مركز الضرائب.

2ــ حساب الرسم على النشاط المهني (TAP):

تم فرض رسم بنسبة 1,5%% على المبلغ غير المصرح به: (2350000×1,5%=35250)، كما تم فرض غرامة بنسبة 10% ومنه قيمة الغرامة هي: (35250×10%= 3525)

3ـــ النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية:

النتيجة المحاسبية المصرح بها قدرت بـــ: 624655دج والعجز المرحل من السنوات السابقة قدر بــ: -463057دج والنتيجة الجبائية المصححة 126358دج ومنه بما أن النتيجة الجبائية كانت موجبة فإن فرض الضرائب كانت كالآتي:

4ـــ الضرائب المفروضة:

ضريبة على أرباح الشركات (IBS) بمعدل 19%: (126358×19%=24008 دج) وغرامتها 10% وتقدر بـــ: (24008×10%=2400).

الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) بنسبة 15%: (126358×15%=15352دج) وغرامتها قدرت بنسبة 10%: (15352×10%=1535دج).

**الجدول رقم (10):** جدول التعديلات والضرائب المفروضة على الشركة (EURL GIM) لسنة 2023.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| الشرح | البيان | المبالغ |
| الأرباح المصرح بها في التصريح السنوي | النتيجة المحاسبية المصرح بها | 624655 |
| عجز جبائي مترتب عن سنوات السابقة | العجز المرحل من سنة 2022 | 436057- |
| بع إضافة الفارق أصبحت النتيجة الجبائية موجبة. | النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة | 126358 |
| فرق غير مصرح به في رقم الأعمال بينTVA) و(TAP | الفارق في رقم الأعمال (TAP-TVA) | 2350000 |
| 1.5% من الفارق غير مصرح به | الرسم المستحق (TAP) | 35250 |
| عقوبة جبائية على عدم التصريح بالفارق بنسبة (10%) | غرامة | 3525 |
| نتيجة تحقيق على الأرباح المصححة | الضريبة على أرباح الشركات (IBS) | 24008 |
| غرامة تأخير بنسبة (10%) | غرامة (IBS) | 2400 |
| فرض (IRG) على الأرباح المكتسبة | الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) | 15352 |
| 10% كغرامة تأخير | غرامة (IRG) | 1535 |

**المصدر**: من إعداد الطالبة بناء على الوثائق المحاسبية والجبائية المقدمة من طرف مركز الضرائب.

الملاحظة:

من خلال هذا الجدول نلاحظ أن سنة 2023 سُجلت الشركة نتيجة محاسبية إيجابية لأول مرة خلال الفترة محل التدقيق، حيث أنها بلغت حوالي 624665 دج، وبعد خصم العجز المرحل من سنة 2022 والمقدرة بــ 463057 دج هذا التحسن في النتائج جعل الشركة خاضعة لعدة ضرائب، ومن خلال مراجعة التصريحات الجبائية تبين وجود فرق في رقم الأعمال بين ما صُرّح به في الرسم على النشاط المهني (TAP) والمصرح به في الرسم على القيمة المضافة (TVA)، حيث أن الفارق بلغ 2350000 دج لم يُصرح به في TAP وبناء على ذلك تم فرض ضريبة النشاط المهني بنسبة 1,5%، أي 35250دج إضافة إلى غرامة قدرها 3525دج، وبما أن النتيجة الجبائية كانت موجبة فُرضت كذلك ضريبة على أرباح الشركات (IBS) بنسبة 19%، أي 24008 دج مع غرامة 2400 دج، كما فُرضت أيضًا ضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) بنسبة 15%، أي 15352 دج مرفقة بغرامة 1535دج.

**الجدول رقم (11): المجاميع النهائية لسنة 2023**

|  |  |
| --- | --- |
| البيان | المبالغ |
| مجموع الضرائب ( الحقوق) | 175.210 |
| مجموع العقوبات | 22.550 |
| المجموع العام | 197.760 |

**المصدر**: من إعداد الطالبة بناء على الوثائق المحاسبية والجبائية المقدمة من طرف مركز الضرائب.

تُظهر المجاميع النهائية لسنة 2023 أن المؤسسة مطالبة بتسديد مبلغ إجمالي قدره 197.760دج، منها 175210دج تمثل ضرائب مستحقة و22.550دج تمثل غرامات وهذا يدل على الأثر المالي المباشر لعدم التصريح الصحيح بالمداخيل، مما يؤكد على أهمية واحترام القوانين والتنظيمات الجبائية لتفادي العقوبات الجبائية.

**ثالثا: تحليل التبليغ النهائي الصادر عن الإدارة الجبائية بخصوص نتائج التحقيق المحاسبي والجبائي لمؤسسة (EURL GIM) يبرز عدة نقاط مهمة تؤثر على الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال الفترة 2020 ــ 2023.**

**سنة 2020:**

لقد تم تسجيل فاتورتين مشتريات تم تسديدها نقدا بمبالغ فيها (TVA) وهذا يخالف القوانين لأنه لا يمكن خصم (TVA) في حال تم نقداً، كذلك تم تسجيل مبلغ 2.000.000دج في الصندوق كمساهمة من الشريك، لكن دون تقديم أي وثيقة تبريرية مما جعل تعتبرها إيرادات غير مصرح بها.

بناء على هذا تم استرجاع (TVA) المخصومة خطأ مع فرض غرامة ولقد تم إدماج المساهمة ضمن النتيجة الجبائية.

ومنه نستنتج بأن هذا يدل على ضعف في تنظيم وتسيير في العمليات المالية داحل المؤسسة، حيث كان من الممكن تجنب هذه الأخطاء بتوثيق العمليات بشكل قانوني خاصة مصادر الأموال المدخلة للصندوق.

سنة 2021:

لم تسجل الإدارة الجبائية أي ملاحظات أو فروقات

**سنة 2022**:

لقد تم إكتشاف فرق بين التصريحات الشهرية (G50) ورقم الأعمال المصرح به بمبلغ حوالي (5274000دج)، وبين ما هو مسجل في اليومية والميزانية للمؤسسة حوالي (4278400دج) أي بفارق 995600دج، إن هذا الفارق أُعتبر كإيرادات غير مصرح بها ودمجها في النتيجة الجبائية.

ومنه نستنتج أن الفارق ضهر نتيجة وجود خلل في التسيير والتنسيق بين المحاسبة والتصريحات، وكما يمكن تداركه بمراجعة البيانات والقوائم المالية بدقة قبل التصريح.

**سنة 2023:**

تم التصريح برقم أعمال مختلف بين (TVA) (6115000دج) و (TAP) (3765000دج) بفارق يقدر بــ (2350000دج)، بناء على هذا نقول بأنها فُرضت ضريبة النشاط المهني على الفارق، إضافة إلى فرض ضريبة أرباح (IBS) وضريبة دخل (IRG) مع غرامات.

ومنه نستنتج بأن المؤسسة بدأت في تحقيق أرباحا فعلية في هذه السنة، لكن عدم التنسيق والانسجام بين التصريحات أدى إلى فرض ضرائب إضافية، هذا ما يدل على ضعف التدقيق والمتابعة الجبائية.

**الجدول رقم (12): الغرامات والضرائب المفروضة**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **السنة** | **الضرائب المسترجعة** | **الغرامات** | **المجموع** |
| 2020 | 100600دج | 15090دج | 115690دج |
| 2021 | / | / | / |
| 2022 | / | / | / |
| 2023 | 74610دج | 7460دج | 82070دج |
| المجموع | 175210دج | 22550دج | 197760دج |

**المصدر**: من إعداد الطالبة بناء على الوثائق المحاسبية والجبائية المقدمة من طرف مركز الضرائب.

نلاحظ من خلال هذا الجدول بأن المؤسسة تعرض لضرائب وغرامات بسبب أخطاء وتلاعبات في التصريحات الجبائية، هذا يدخل ضمن ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية حيث يحاول المسيرون التلاعب في الأرقام لتقليل الضرائب، لكن بعد قيام مصالح الضرائب بالتدقيق، هذا يبين أن المحاسبة الإبداعية قد تُفيد المؤسسة مؤقتًا لمنها تعرضها لعقوبات مالية عند إكتشافها.

**رابعا: تبليغ نهائي الثاني**

هذا التبليغ يُعد تبليغا نهائيا من مصالح الضرائب ويتعلق بنتائج التدقيق الجبائي الذي خضعت له مقاولتك خلال الفترة من 01/01/2020 إلى 31/12/2023. وفيما تحليل مفصل لمحتوى التبليغ.

الصيغة العامة للتبليغ:

مرجع التبليغ الأولي: تم توجيهه إليك بتاريخ 25/03/2024

طبيعة التحقيق: تحقيق محاسبي وجبائي مصوب

النشاط المعني: مقاولة الأشغال العمومية والبناء، الموقع: حي القمقومة، بلدية متليلي. الفترة المعنية: 2020،2021،2022 (غير متقادمة)

سبب التبليغ النهائي

لم يرد التبليغ الأولي في الآجال القانونية، بموجب المادة 20 مكرر، الفقرة 5: عدم الرد يُعتبر قبولا ضمنيًا للنتائج.

بالتالي: تبقى النتائج كما هي دون تغيير.

نتائج التحقيق (حسب كل سنة):

**سنة 2020**:

ـــــ حساب نسبة العقوبة:

بما أن الرسم غير المسدد= 190.712دج والعقوبة= 28.606دج

فإن نسبة العقوبة هي (28.606دج×190.712دج) ×100=15%

**الجدول رقم (13): تحليل الرسم على النشاط المهني لسنة 2020**

|  |  |
| --- | --- |
| **البيان** | **المبالغ** |
| مجموع المقبوضات المصرح بها | 987.370 |
| المقبوضات المسدد عليها الرسم | 361.723 |
| الفرق غير المسدد | 9.535.647 |
| الرسم الغير المسدد | 190.712 |
| نسبة العقوبة | 10% |
| العقوبة | 28.606 |
| المجموع | 219.318 |

**المصدر**: من إعداد الطالبة بناء على الوثائق المحاسبية والجبائية من طرف مركز الضرائب.

من خلال الجدول نقول بأن هناك وجود فارق كبير بين المقبوضات المصرح بها والمبالغ المسدد عليها الرسم حيث أنها لم تُسدد سوى نسبة ضئيلة جدًا من المداخيل. هذا يشير إلى مخالفات في التصريح الشهري(G50) تخص الرسم على النشاط المهني، ويُظهر خللاً في الالتزام الجبائي علما أن نسبة الرسم كانت (2%) طُبقت بشكل قانوني، والعقوبة بقيت منخفضة نظرًا لإنخفاض مبلغ الرسم الأساسي.

**سنة 2021**:

ــــ حساب نسبة العقوبة:

الرسم الغير المسدد: 1.309.328دج والعقوبة: 327.332دج

فإن نسبتها هي(327.332/309.328دج) ×100=25%

**الجدول رقم (14): تحليل الرسم على النشاط المهني لسنة 2021**

|  |  |
| --- | --- |
| **البيان** | **المبالغ** |
| مجموع المقبوضات المصرح بها | 65.466.442 |
| المقبوضات المسدد عنها الرسم | / |
| الفارق غير المسدد | 65.466.442 |
| الرسم غير المسدد (2%) | 1.309.328 |
| نسبة العقوبة | 25% |
| العقوبة المطبقة | 327.332 |
| المبلغ الإجمالي المستحق | 1.636.660 |

**المصدر**: من إعداد الطالبة بناء على الوثائق المحاسبية والجبائية المقدمة من طرف مركز الضرائب.

من خلال الجدول تبين أنه لم يتم تسديد أي مبلغ من الرسم على النشاط المهني رغم تسجيل رقم أعمال مرتفع يفوق 65 مليون دج، مما كشف عن غياب تام للتصريحات الشهرية. وتُعد هذه السنة الأكثر خرقًا للواجبات الجبائية مقارنة بالسنة الماضية، حيث أنه تم ارتفاع العقوبة الجبائية بشكل واضح، مما يعكس فشل المؤسسة في ضبط ومسك السجلات المحاسبية والجبائية بإنتظام.

**سنة 2022:**

**ــــ** حساب نسبة العقوبة:

الرسم الغير المسدد: 1.829.897 والعقوبة: 457.474دج

لحساب نسبة العقوبة(457.474دج/1.829.897دج) ×100=25%

**الجدول رقم (15): تحليل الرسم على النشاط المهني لسنة 2022**

|  |  |
| --- | --- |
| **البيان** | **المبالغ** |
| مجموع المقبوضات المصرح بها | 121.933.158 |
| المقبوضات المسدد عليها الرسم | / |
| الفارق غير المسدد | 121.933.158 |
| الرسم الغير المسدد (1.5%) | 1.829.897 |
| نسبة العقوبة | 25% |
| العقوبة الطبقة | 457.474 |
| المبلغ الإجمالي المستحق | 2.287.371 |

**المصدر**: من إعداد الطالبة بناء على الوثائق المحاسبية والجبائية المقدمة من طرف مركز الضرائب.

من خلال الجدول تبين أنه هذه السنة الأكثر تسجيلا للمقبوضات حيث أنه قد بلغ رقم الأعمال أكثر من 121 مليون دج. رغم أنه لم تُسدد المؤسسة أي رسم على النشاط المهني هذا ما دل على استمرار الممارسات نفسها في السنة الماضية وربما محاولة متعمدة لتجنب الضريبة، لكن الذي لفت في هذه السنة أنه يوجد تخفيض نسبة TAP من 2% إلى 1.5%، وهو ما يعكس تعديلاً استفادت منه المؤسسة رغم عدم إلتزامها.

**الجدول رقم (16): تحليل النتائج النهائية (المقارنة بين السنوات الثلاث)**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| السنة | غير المسدد TAP | العقوبة | المجموع |
| 2020 | 190712دج | 28606دج | 219318دج |
| 2021 | 1309328دج | 327332دج | 1636660دج |
| 2022 | 1829897دج | 457474دج | 2287271دج |

**المصدر**: من إعداد الطالبة بناء على الوثائق المحاسبية والجبائية المقدمة من طرف مركز الضرائب.

تبين من خلال الجدول أنه يوجد تراكماً مستمرا خلال السنوات الثلاث في التهرب الضريبي، يتجلى في عدم التصريح الصحيح أو عدم تسديد (TAP) رغم تضاعف رقم الأعمال. إن هذا الوضع يبين ضعف الرقابة الداخلية داخل المؤسسة وغياب المدقق الجبائي، مما أدى إلى تراكم الرسوم والعقوبات، وأعطى تبريرات للإدارة الجبائية لتسليط نتائج التدقيق دون الرجوع للمؤسسة (وهذا بسبب عدم الرد على التبليغ الأولي).

**الجدول رقم (12): مجموع الحقوق والعقوبات المستحقة**

|  |  |
| --- | --- |
| **البيان** | **المبالغ** |
| مجموع الحقوق | 3.329.937 |
| مجموع العقوبات | 813.412 |
| المجموع الكلي | 4.143.349 |

**المصدر**: من إعداد الطالبة بناء على الوثائق المحاسبية والجبائية المقدمة من طرف مركز الضرائب.

لقد تبين من خلال هذا الجدول أن مجموع الحقوق الجبائية غير المسددة من طرف المؤسسة بلغت أكثر من 3.3 مليون دج، بالإضافي إلى عقوبات مالية قدرت حوالي 813 ألف دج، هذا ما يعكس على وجود خلل واضح في الإلتزام الجبائي سواء من حيث التصريح أو التسديد، وهذا ما يدل على تضخم المبالغ المستحقة للإدارة الجبائية.

**المطلب الثالث: تحليل النتائج**

**الفرع الأول: تحليل الحالة (01)**

**مما سبق يمكن** القول من خلال هذه الحالة، ملاحظة أن التدقيق الجبائي لقد شكل أداة فعالة لكشف التحايل الضريبي الناتج عن المحاسبة الإبداعية، حتى في ظل غياب المحاسبة المنتظمة (النظام الجزافي)، حيث أنه إعتمدت الإدارة الجبائية على مصادر خارجية (الحساب البنكي)، وبالتالي فإنه التدقيق الجبائي لقد ساهم بشكل مباشر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والغش والتهرب الضريبي، كما أنه قد يعزز من مصداقية وشفافية النظام الجبائي.

ومن خلال دراسة هذا التبليغ تبين أن الإدارة الجبائية قامت بتدقيق معمق في الوضعية الجبائية للسيد مدير الشركة، حيث لاحظت وجود فرق كبير بين المداخيل التي صرّح بها تقدر بــ (140.000دج) والمبالغ التي تم التعامل بها فعليا خاصة التي دفعت نقدا قدر بـــ 5.000.000دج لم يتم تبريرها بناء على هذا وطبقًا للمادة 40 من قانون الإجراءات الجبائية، اعتبرت الإدارة الجبائية أن هذه العملية تمثل وعاءً ضريبيا غير مصرح به، ويُعد هذا التبليغ خطوة أولى في إطار متابعة الوضعية الجبائية للمعني، في انتظار التحقيق لبقية السنوات، مما يعكس على حرص الإدارة على مطابقة التصريحات مع الواقع المالي الحقيقي المطبق.

إن هذا التبليغ يهدف إلى إعادة تقييم الوضعية الجبائية للمكلف الخاضع للنظام الجزافي بناء على التدقيق الجبائي الذي استند من المادة (40) من قانون الإجراءات الجبائية فإن قد تم فرض ضريبة جديدة تتناسب مع الوضعية المالية الحقيقة للمكلف، مع فرض غرامات لعدم الإلتزام بالقوانين الضريبية المتضمنة بالإفصاح عن المداخيل.

**الفرع الثاني: الحالة (02):**

الإستنتاج:

بناء على نتائج التحقيق المحاسبي والجبائي الذي يشمل الفترة الممتدة من سنة 2020 إلى 2023، نلاحظ أنه يوجد عدة مخالفات متعلقة بعدم إحترام قواعد التصريح الجبائي من بينها وجود إيرادات غير مبررة، وفروقات في رقم الأعمال المصرح به، واسترجاع غير قانوني للضريبة على القيمة المضافة. ولقد تم تسجيل هذه المخالفات في غياب تبريرات أو وثائق داعمة للمؤسسة. وتبين أن المؤسسة لم تحترم مبدأ الشفافية الجبائية في عدة مناسبات سواء من خلال تسجيل إيرادات غير مبررة، أو التصريح الناقص برقم الأعمال مما أدى إلى إعادة تقييم القواعد الخاضعة للضريبة، وكنتيجة لذلك وجهت الإدارة الجبائية تبليغا أوليا للمؤسسة وفقا للإجراءات القانونية، تطلب فيه تقديم رد كتابي أو تبريرات خلال الآجال المحددة وإلا سيتم إعتماد النتائج كقبول ضمني واعتبارها نهائية.

**الفرع الثالث** ا**لحالة (03):**

الإستناج 01:

من خلال هذا التبليغ لاحظنا أن أغلب الأخطاء ناتجة عن ضعف التسيير المحاسبي والجبائي، وغياب الإنسجام والتنسيق بين المحاسبة والتصريحات الجبائية، كما أن غياب الرد على التبليغ الأولي زاد من حدة الوضع، لأن المؤسسة خسرت فرصة الدفاع عن نفسها أو توضيحها بعض النقاط.

ومنه يمكن القول إن احترام الإجراءات وتوفير الوثائق وتنسيق المعلومات بدقة وشفافية بين الإدارة والمحاسب ضروري جدا لتفادي الأخطاء والغرامات والمشاكل الجبائية

الإستناج 02:

نستنتج أن الإدارة الجبائية تعتبرك لم تسدد الرسم على النشاط المهني (TAP) بشكل كامل أو لم تصرح به في بعض الحالات، تجاهلك للتبليغ الأولي جعل النتائج نهائية ولا يمكن الطعن فيها إداريًا الآن إلا بالطريق القضائية، عليك تسوية هذا المبلغ إجبارياً أو التوجه للطعن القضائي (إذا كنت ترى أن هناك خطأ). عدم تسديد الرسم على النشاط المهني (TAP)، بالنسبة للمقبوضات المصرح بها على مستوى مقر المؤسسة، غياب التصاريح الجبائية (G50) المتعلقة بالرسم على النشاط المهني للمداخيل المحققة خارج مقر المؤسسة، تطبيق النسب القانونية للرسم (2% لسنتي 2020و 2021و 1.5% لسنة 2022) على الفروقات غير المسددة.

يعكس هذا التبليغ النهائي عدة ملاحظات هامة ذات صلة بموضوع البحث:

قصور في التسيير الجبائي داخل المؤسسة، خاصة ما تعلق بغياب التصاريح والتسديدات في آجالها.

عدم التفاعل مع التبليغ الأولي أدى إلى تثبيت النتائج الضريبية دون أي مراجعة أو دفاع، ما يُعد خطأ إداريا ومحاسبيا، واستخدام النسب المتغيرة في احتساب الرسم يعكس تطور النصوص الضريبية من سنة لأخرى ويؤكد ضرورة المتابعة المستمرة للتشريعات الجبائية.

**خلاصة الفصل:**

إن الهدف من خلال دراستنا لهذه الحالة التطبيقية هو إبراز دور التدقيق الجبائي والمحاسبي في اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية والإجراءات المستخدمة، حيث تطرقنا إلى مبحثين الأول خاص بتقديم المديرية العامة للضرائب لولاية غرداية أما المبحث الثاني خصصناه لدراسة ملف لمكلف بمركز الضرائب في ظل وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ولقد كشفت نتائج التحليل عن هذه الممارسات، رغم مظهرها في إطار قانوني ظاهر إلا أنها أضعفت من مصداقية التصريحات الجبائية، ولقد أثر على قدرة الإدارة الجبائية على تحصيل الإيرادات المستحقة، كما أن التدقيق الجبائي يلعب دوراً مهما في رصد هذه الممارسات وكشف الثغرات من قبل المكلف، حيث أنه أتاح التدقيق فحصًا للوثائق والمستندات المحاسبية، مما أمكن من إعادة التقدير للوعاء الضريبي بشكل أكثر فعالية ودقة.

ومن أهم الإستناجات المتوصل إليها من خلال الدراسة التطبيقية، أنه كلما كان التدقيق الجبائي أكثر دقة وفعالية كلما تراجعت فرص المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي، وأن ضرورة تكوين المراقبين الجبائيين بشكل مستمر لمواكبة تطورات المحاسبة الإبداعية وأساليبها المتجددة.

ومنه فإن التدقيق الجبائي يعمل على إكتشاف المخالفات القائمة ومعرفة الالتزامات لتفادي الأخطاء والتهرب من دفع الضرائب.

إن التطورات المتسارعة التي شهدتها البيئة الاقتصادية والمالية، لقد أصبحت المحاسبة الإبداعية من الظواهر المثيرة جدًا للجدل إذ أنها تتأرجح بين الإبداع المشروع والتلاعب الممنهج، مما يجعل وضع رقابة صارمة لضمان المصداقية والشفافية في التقارير المالية، ومن هنا يبرز الدور المهم للتدقيق الجبائي كأداة فعالة لا تقتصر على كشف الأخطاء والإنحرافات فقط وإنما تتجاوز ذلك إلى تعزيز ثقافة الإمثتال والشفافية داخل المؤسسة.

ومنه يبقى الرهان القائم على تطوير أنظمة التدقيق الجبائي من حيث الفعالية والدقة، الكفاءات، الوسائل التكنولوجية حيث أنها تلعب دور جد مهم في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية، حيث أن هذه الأنظمة تؤدي بدورها بكفاءة وضمان عدالة النظام الجبائي.

وهذا ما تم التأكد منه خلال نتائج الفرضيات التالية:

1ـــ يساهم التدقيق الجبائي في الحد من المحاسبة الإبداعية، لقد تم إكتشاف تلاعبات واضحة في التصريحات الجبائية (إيرادات غير مبررة، وفواتير مخالفة....) ولقد تم فرض ضرائب وغرامات، مما يدل على أن التدقيق الجبائي حدّ من هذه الأساليب، وهو ما يؤكد صحة هذه الفرضية.

2ــــ تأهيل المدقيقين الجبائيين يعزز من قدرتهم على كشف المحاسبة الإبداعية، إن تحليل النتائج أظهر أن المدققين لقد استخدموا أدوات جيدة ودقيقة مما ذل على قدراتهم وكفاءتهم ومهنيتهم في كشف التلاعبات بشكل فعّال ذو مصداقية، وهو ما يؤكد صحة هذه الفرضية.

3ــــ تكمن أهمية التدقيق الجبائي في مدى صحة الفرضيات التقارير المقدمة من قبل المدققين، لقد أثبتت الدراسة التطبيقية أن التدقيق الجبائي يُعد أداة فعالة في ضمان مطابقة التصريحات الجبائية مع الواقع، وبالتالي يُعزز من الشفافية والمصداقية داخل المنظومة الجبائية، وهذا ما يؤكد صحة هذه الفرضية.

نتائج الدراسة:

* إن التدقيق الجبائي يساهم في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية غير المشروعة، من خلال فحص مدى إلتزامات المؤسسة وكشف التلاعبات في القوائم المالية؛
* المدقق الجبائي يلعب دورا مهما وتوجيهياً ورقابيًا إذ أنه لا يقتصر على الرقابة البعدية بل إنه يمتد إلى تقديم توصيات وتوجهات تصحيحية تساعد المؤسسات على تحسين نظامها الجبائي؛
* إن التخطيط لعملية الرقابة يمكن المدقق الجبائي من التوصل إلى نتائج إيجابية، بالإعتماد على أدلة العون المحقق واحترام الآجال القانونية لتدخل بعين المكان وفحص محاسبة المكلف؛
* التحكم من خلال التقنيات القانونية والمحاسبية للتدقيق الجبائي قد يؤدي حتما إلى كشف التلاعبات التي يحتويها ملف المكلف، حيث أنه يمكن من تقليص الفجوة بين توقعات الإدارة الضريبية وتصريحات المكلفين وزيادة الحصيلة الضريبية؛
* المبادئ المحاسبية تجعل المدقق الجبائي قادراً على اكتشاف الأساليب الإبداعية التي قد تحتويها محاسبة المكلفين الخاضعين للتحقيق، كما أن إخفاء الإيرادات والتضخيم في التكاليف وكل ما يتعلق بالربح الخاضع للضريبة؛
* لا يمكن للتدقيق الجبائي والمحاسبي تحقيق الأهداف المرجوة منه إلا بوجود تكامل بين المهارات والتقنيات والأساليب التي يستخدمها المدقق أثناء عملية التدقيق؛
* لقد أظهرت الدراسة التطبيقية أن هناك علاقة ارتباط واضحة بين ضعف التدقيق الجبائي وارتفاع مؤشرات التلاعب في التصريحات الجبائية، وهو ما يدل على الانعكاس السلبي للعدالة الجبائية والموارد المالية.

التوصيات والاقتراحات

* إن تعزيز وتكوين وتأهيل المدقيقين الجبائيين من خلال برامج وتدريبات مستمرة تشمل آخر التطورات والمواكبات في معايير المحاسبة وأساليب التلاعب الحديثة، هو ما يرفع من كفاءتهم وقدرتهم في اكتشاف هذه التلاعبات؛
* يجب تحديث المنظومة القانونية والجبائية تشمل نصوصًا أكثر دقة ووضوحًا بخصوص التلاعبات المحاسبية وتحديد عقوبات مناسبة لتفادي هذه المخالفات؛
* لتحقيق تكامل أكبر بين هيئات الرقابة المالية والجبائية يضمن تبادل المعلومات ومقاطعة البيانات بين مختلف الجهات الرقابية مما يجعل رؤية أوضح وأشمل حول الوضعية المالية الشاملة للمؤسسة؛
* نشر الوعي الجبائي في المؤسسات بطريقة سهلة وبسيطة
* مكافحة الفساد الإدارية خاصة ما يتعلق بالرشوة، وذلك لمراجعة أجور الموظفين وتوفير إمتيازات وتحفيزات بهدف تشجيعهم على العمل وإبعادهم عن الإغراءات.

آفاق الدراسة:

* إجراء دراسة مقارنة بين نظم التدقيق الجبائي في بلدان المتقدمة بهدف إستخلاص آليات فّعالة للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية؛
* دراسة آثار إستخدام التكنولوجيا والذكاء الإصطناعي في تطوير أداء وفعالية المدققين الجبائيين؛
* تحليل التعاون بين أنظمة الرقابة المالية والضريبية في بناء نظام رقابي ذو كفاءة ودقة للقدرة على مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
* استشراف دور الرقمنة الجبائية كأداة لبناء إدارة إلكترونية جبائية عصرية في دعم شفافية التصريحات المالية والتقليل من الإنحرافات الناتجة عن المحاسبة الإبداعية.

**المراجع باللغة العربية:**

**الكتب:**

1. أحمد محمد علوان الهلباوي، إبراهيم جابد السيد أحمد، **" المحاسبة الإبداعية"،** سلسلة المحاسبة، دار العلم والإيمان لنشر والتوزيع، دار الجديد لنشر وتوزيع. سنة 2019.
2. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جريد، عمان، 2011.

**المذكرات:**

1. آسيا لعروسي، "**تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائرـــ دراسة** **استطلاعية**"، أطروحة دكتوراه مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف ـــ المسيلة ـــ الجزائر، 24/11/2019.
2. بلال نظامي، "**دور التدقيق الجبائي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية التصريحات** **الجبائية ـــ دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أدر**ار"، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرارـــ الجزائر، في 2015/2016.
3. بلواهري سماعيل، بن حمود محمود، **" التدقيق الجبائي وأثره على إيرادات المؤسسة وفق النظام المحاسبي ــ دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية برج بوعريريج"،** مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج، الجزائر، في 2022.
4. بوسماحة هشام، بلعيدي محمد الحبيب، " **التدقيق الجبائي للمؤسسات الاقتصادية ـــ دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية تلمسان"**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة آبي بكر بلقايد ــ تلمسان، 2015/2018.
5. دنيا عيفة، أسماء جابوري، **" دور التدقيق الجبائي كوظيفة استشارية في تحسين الوضعية الجبائية في المؤسسة الاقتصادية ــ دراسة حالةــ مؤسسة موبيليس وحدة ورقى خلال السنوات 2017/2019"،** مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ـت ورقلة، في 2021/2022.
6. زنودة إيمان،**" المحاسبة الإبداعية وإشكالية التسيير الضريبي ــ دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية طهراوي ولاية بسكرة للفترة 2002ــ2017"،** أطروحة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، في 2019/2020.
7. سارة مهماه، محمد أمين جويني، "**أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية في البنوك التجارية دراسة ميدانية لوكالات البنوك العمومية الجزائرية ــ تبسة**"، مذكرة ماستر في علوم مالية ومحاسبة، تخصص مالية مؤسسة، جامعة العربي التبسي، تبسة، في 2018/2019.
8. ــ سمير بوعكاز، " **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي للحد من التهرب الضريبي ــ دراسة حالة بمديرية الضرائب ــ بسكرة"**"، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضرــ بسكرة، الجزائر، في 2014/2015.

11ــ صويلح لبنى، راشدي نورهان، **" مساهمة التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي ـــ دراسة حالة بمديرية الضرائب بميلة “**، مذكرة ماستر بالعلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم المالية والمحاسبة، تخصص مالية مؤسسة، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة، في 2023/2024.

12ـ غزة مبروك، **" فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد في التهرب الضريبي"،** مذكرة ماستر في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016.

13ــ عفاف شراد، " **دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ـــ دراسة ميدانية لآراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب ولاية ورقلة خلال شهر ماي 2022**"، مذكرة مقدمة لإستكمال شهادة الماستر، ميدان علوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة ورقلة، في 2020/2021.

14ــــ فتيحة بيقة، **" إجراءات التدقيق الجبائي للضريبة على أرباح الشركات ــ دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أدرار خلال الفترة (2011ــ2014)"،** مذكرة ماستر، شعبة علوم التسيير، تخصص جبائية مؤسسة، جامعة أحمد دراية أدرارــ الجزائر، في 2015/2016.

15ــ قبال زينب، ديفني حياة، "**دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ــ دراسة عينة لمدققي الحسابات لولاية أدرار"،** مذكرة ماستر في ميدان العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، شعبة علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة أحمد دراية ـت أدرار، الجزائر، في 2015/2016.

**16ــ** قحموش سمية، **"دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات ـــ دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة للفترة 2009ـــ 2010"،** رسالة ماجيستير في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وجباية، جامعة محمد خيضر بسكرة، في 2011/2012.

17ــ قعر المثرد، محمد العيد، بلقط عبد الغني، كرمادي محمد رضوان، " **التدقيق الجبائي كأداة للحد من مخاطر الجبائية للمؤسسة ـــ دراسة حالة مؤسسة عويمر لتغذية الأنعام والدواجن"،** جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، في 2017/2018.

18ــ ليندا حسن نمر الحلبي، **" دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية (على خط)"،** رسالة ماجيستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، في 2009.

19ــ منصور راضية، قريرة نجاة، **" دور المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر مدققي الحسابات بالجزائر"،** مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة محمد خيضرـــ بسكرة، في 2021/2022.

20ــ ميسون بنت محمد بن علي القري، **" دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية ــ دراسة ميدانية"،** رسالة ماجيستير في المحاسبية، كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيزـــ السعودية، في ربيع الثاني 1431ه ــ أبريل 2010م.

**المجلات:**

**21ــ** سلمان دالي، ورواد داوود، **" دور التدقيق الضريبي في إكتشاف التهرب الضريبي ــ دراسة ميدانية ـ في مديريات المال بمحافظة اللاذقية،** مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، في 2015.

**22ــ** سامي محمود عبد الحميد مراد، **إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية ــ دراسة حالة مصرية"،** المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، مصر، العدد السابع عشر، في يناير 2017.

**23ــ** سردوك فاتح، **" أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على مصداقية القوائم المالية ــ دراسة تحليلية من وجهة نظر معدي القوائم المالية والمستفيدين منها"،** مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة الوادي ــ الجزائر، المجلد 06، العدد 02، في 2021.

**24ــ** شعباني آمال، مزيود إبراهيم، **" دور التدقيق الجبائي في تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات الاقتصادية "،** مجلة دراسات جبائية، جامعة المدية، المجلد 11، العدد 2، في 2022.

**25ــ شيخ عبد القادر، زعرور نعيمة، بوقناديل محمد، "أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية ــ دراسة استطلاعية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة"،** مجلة إقتصاديات المال والأعمال، جامعة بسكرة، العدد، الثامن، في ديسمبر2018.

**26ــ** عبد الحميد مانع الصيح، **" إشكالية المحاسبة الإبداعية وأثر المعايير الدولية للتقارير المالية عليها"،** مجلة الإدارة والإقتصاد، جامعة صناءــ اليمن، المجلد 41، العدد 115، في 2018.

**27ــ** عبد الرحيم لواج، فيصل بوزيان، وليد حمياني**،** " **دور التدقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة ـــ دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتدقيق المحاسبي**"، مجلة شعاع الدراسات الاقتصادية، جامعة تيسمسيلت، المجلد 05/العدد 01، في 2021.

28ــ **سعيدي أحلام، بن موقفي علي**، " دور التدقيق الجبائي في تحسين الأداء الجبائي للشركة ــ دراسة حالة "، **ملجة قبس للدراسات الإنسانية والاجتماعية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، المجلد 05/ العدد 02، في 2022.**

29**سعيدي فارس، العربي حمزة**، "تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مبدأ الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الإبداعية والإبلاغ المالي الدولية ــ دراسة حالة للآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين"، **ملجة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة البليدة 2، مخبر تسيير الجامعات المحلية ودورها في تحقيق التنمية، المجلد 12/ العدد 03، في 2020.**

30**ـــ عماد توفيق محمد، إيمان شاكر محمد،** " الفحص الضريبي على الدخل لتحقيق وعاء مقبول في ضوء تمسك المكلفين بحسابتهم ــ دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب"، **مجلة دراسات محاسبة ومالية، جامعة بغداد ــ العراق، المجلد 06/ العدد 15، في 2011.**

31ــ **عمار أحمد حسن أبو الخير**، "دور معيار المراجعة الدولي الخاص بأدلة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ــ دراسة ميدانية"، **مجلة جامعة الملكة أروى العلمية المحكمة، اليمن، في (يوليوــ ديسمبر)** 2020.

32ــ **عمار عصام السامرائي، نادية عبد الجبار الشريدة**، " دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره على تقرير مراقبي الحسابات ــ دراسة تطبيقية لعدد من الشركات السعودية المساهمة في سوق الأوراق المالية**"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، كلية العلوم الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية، مملكة البحرين، المجلد 05/ العدد 08، في أبريل 2021.**

33ــ **عمر عطا الله، مومن فاطمة الزهراء، جرموني أسماء**، "دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "، **مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي ــ الجزائر، المجلد 01/ العدد 01، في ديسمبر 2007.**

**34ــ** فضيلة زواوي**، "تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية من منظور معايير المحاسبة الدولية"، م**جلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بومرداس ـ الجزائر، المجلد 07/العدد 01، في جوان 2022**.**

**35ـ** معمر قربة، شهرزاد بودربالة، **حمزة طيبي،" قراءة في نماذج لممارسات المحاسبة الإبداعية في بعض الدول العالم ــ مقاربتها بالممارسات في الجزائر"،** مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، العدد الثامن، في 2017.

**36ــ** ميسرية مليكة، د، حمازي عتيبي، شهرة بودربالة، **" قراءة في نماذج لممارسات المحاسبة الإبداعية في بعض دول العالم ومقارنتها بالممارسات في الجزائر"،** مجلة الدراسات المالية والمحاسبة، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي ــ الجزائر، العدد الثامن، في 2017**.**

**37ــ** يحي سعيدي، الجيلالي بلواضح**،" فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي ـ دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007م2012"،** مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، العدد 12، في 2014.

**المحاضرات:**

**38ــ** المحاضرة الأولى في مادة التدقيق الجبائي في مادة التدقيق الجبائي، تم الإطلاع عليه في 03 جوان.

**39ــ** بلواضح الجيلالي**، "محاضرات في مقياس الرقابة الجبائية"،** جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2015/2016.

**الملتقيات، والمؤتمرات:**

**40ــ** قاسم حدة، جرد نور الدين**، " مساهمة التدقيق الجبائي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية ــ دراسة حالة بمركز الضرائب بالجلفة"،** الملتقى الوطني حول ممارسات المحاسبة الإبداعية وسبل الحد منها (الإفصاح ــ القياس ــ جودة المعلومة المحاسبية)، جامعة زيان عاشور، الجلفة، يوم 13 أكتوبر 2022.

**41ــ** مرازقة صالح، بوهرين فتيحة**،" الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية"،** الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة البليدة، في 2011.

**القوانين والمراسيم:**

**42ـــ** الجريدة الرسمية، المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 327ـــ 06، المؤرخ بتاريخ 18/09/2006.

**43ــ** الجريدة الرسمية، المادة 05، من المرسوم التنفيذي رقم 07ـــ 364، المؤرخ في 28/12/2007.

**44ــ** الجريدة الرسمية، المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 327ــ 06، المؤرخ في 18/09/2006، العدد 59 المؤرخة في 24/09/2006.

**المراجع باللغة الأجنبية:**

**45- Mekahli, M Lerradi “The Contribution if tax audit as factor in cubing tax evasion behavior: a case in Tebessa Tax Direction" Journal of tax studies University of Larbi Tbessi ـــ Tebessa11, Issue 1, 2022.**

**ــ46Roman Blazek, Creative Accounting as Global too for tax Optimization she webs of conterences vol 92, globalization and itsــــ socio economic consequences 2020.**

**ــ47AIAMIREW AGUMAS MERAT, INPCT OF TAX AUDT ON IMPROVING TAX** **PAYERS COMPLIANCE EMPERICAL Evedence from Ethipian at federal Level,Article in the International Journal of Accounting Research (IJAR)، Faculty of Business and Economics, Bahir Dar University, Ethiopia, Issue No. 12, Year 2015.**

**المواقع الإلكترونية:**

**48ــ** وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، Www. Mfiilgi. Gof. Dz

Https: // www. Scribd. Com/ document/ 614661924**49ــ**

**الملحق رقم (01): التبليغ أولي خاص 2020**

DIW de: Ghardaïa.

Vérification N° 01/VASFE /2024 AHMED MEDJOUDJ HAMMOU B/MOHAMMED

Notification N° : 01/CDI/SPCR/SC/ du : 29/12/2024

Nombre de Pages: 03 Pages.

## **تـبـلـيـــغ أولي خاص بسنة 2020**

تبعا للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخصكم السيد: احمد **مجوج حمو بن محمد** المولود بتاريخ :04/09/1981، الساكن بحي المؤذن بالقرارة ولاية غرداية، للسنوات غير المتقادمة من 01/01/2020 إلى 31/12/2020 في انتظار استكمال عملية التحقيق للسنوات 2021-2022-2023. حيث إنكم تمارسون نشاط تركيب الشبكات ومعالجة المعطيات – وكالة اشهار بسجل تجــــــــاري رقم:12أ 4331251 الخاص والتي تم إخضاعها إلى النظام الجزافي بين 2020 و2023.

ومن خلال المعطيات التي قدمتموها، حيث صرحتم بوجود حساب بنكي لدى بنك التنمية المحلية تحت رقم 00500125223657405026.

وبعد جلسة النقاش التي أجريت معكم بتاريخ 24/12/2024 بمقر مركز الضرائب والتي قدمتم خلالها بعض التوضيحات والوثائق المتعلقة بنمط معيشتكم ومستوى مداخيلكم وعلاقتها بعمليات السحب التي قمتم بها على مستوى حسابكم البنكي.

اما بخصوص عملية دفع نقدي بتاريخ 11/10/2020 بمبلغ 5.000.000 دج تبقى بدون تبرير وبناءا على "**المادة 40"** من قانون الإجراءات الجبائية فإن الأسس الضريبية المقترحة تبقى مؤسسة وهي كما يلي:

|  |  |
| --- | --- |
| **السنوات** | **2020** |
| الوعاء | 5.000.000 دج |
| الضريبة على الدخل الإجمالي | 1.618.000 دج |
| المداخيل المصرح بها | 140.000 دج |
| - مبلغ الضريبة المسددة IFU | 16.800 دج |
| مبلغ الضريبة الواجب الدفع | 1.601.200 دج |
| عقوبة الوعاء | 400.300 دج |
| المجموع | 2.001.500 دج |

**المحققـــون:**

**ــ ع، س**

**ـــ خ، م**

**الملحق رقم (02): تبليغ أولي**

DIW de : Ghardaïa.

Vérification N° :04/2eme –tr /2024/ EURL GIM

Notification N° :15 /CDI/SPCF/SC/ 01/12/2024.

Nombre de Pages :04 Pages.

## **تـبـلـيـــغ أولي**

تبعا للتحقيق المحاسبي والجبائي الذي خضعت له مؤسستكم"EURL GIM “المتمثل نشاطها في الخراطة الصناعية الواقع مقرها بارقدان بلدية الضاية بن ضحوة ولاية غرداية للفترة غير المتقادمة الممتدة من 01/01/2020 إلى غاية 31/12/2023 والذي شمل جميع الدفاتر المحاسبية والوثائق الإثباتية وكذا التصريحات الجبائية وسمح لنا بمعاينة العيوب والنقائص التالية:

**سنة 2020:**

* فاتورة مشتريات من المورد sarl mmcn بتاريخ 10/08/2020 بمبلغ 280.000 دج خارج الرسم و53.200 دج رسم القيمة المضافة سددت نقدا عن طريق الصندوق.

وكذلك فاتورة مشتريات بتاريخ 17/09/2020 من المورد sarl k2 steel بمبلغ 249.478 دج خارج الرسم و47.400 دج رسم القيمة المضافة سددت نقدا عن طريق الصندوق.

وطبقا لأحكام المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال سيتم استرجاع الرسم على القيمة المضافة

للفاتورتين مع العقوبة.

* معاينة إسهامات نقدا في حساب الصندوق من الشريك خنان عبد العزيز سجلت في الحساب 455 بمبلغ إجمالي 2.000.000 دج غير أنكم لم تقدموا عليه أي تبريرات عن مصدره وعليه سيعاد دمج هده المبلغ في حساب النتائج باعتباره إيرادات غير مصرحة

**سنة 2021: بدون** ملاحظ­­­ة.

**سنة2022:**

فحص التصاريح الشهرية (G50) تبين أنكم صرحتم برقم أعمال سنوي بمبلغ 5.274.000 دج غير انه في يومية المبيعات والميزانية العامة صرحتم برقم أعمال 4.278.400 دج أي بفارق 995.600 دج لم تصرح في الميزانية.

وعليه سيعاد دمج هذا المبلغ في حساب النتائج لسنة 2022 باعتباره إيرادات غير مصرحة.

**سنة2023:**

فحص التصاريح الشهرية (G50) تبين تصريح برقم أعمال فيما يخص الرسم على النشاط المهني TAP

بمبلغ إجمالي 3.765.000 دج وتصريح برقم أعمال إجمالي فيما يخص الرسم على القيمة المضافة TVA بمبلغ اجمالي6.115.000 دج أي ب فارق2.350.000 دج لم يتم التصريح بها فيما يخص الرسم على النشاط المهني طبقا لأحكام المادة 217 و222 من قانون الضرائب المباشرة. وعليه سيتم إخضاع هدا الفرق لرسم TAP بمعدل 1.5% كمايلي:

2.350.000 دج ×1.5% =.35.250 دج

**جدول تصحيح حساب النتائج:**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| السنوات | 2020 | 2021 | 2022 | 2023 |
| النتائج المحاسبية المصرحة | 436.776 دج | 756.826 دج | 274.133 دج | 624.665 دج |
| ترحيل العجز | - 4.926.393 دج | - 2.489.616 دج | - 1.732.790 دج | - 463.057 دج |
| النتيجة الجبائية المصرفية | 4.489.616 دج | / | / | / |
| إسهامات غير مبررة | 2.000.000 دج | / | / | / |
| الزيادة على رقم الأعمال | / | / | 995.600 دج | / |
| التخفيض التلقائي لـ TAP | / | / | / | 35.250 دج |
| النتيجة الجبائية المصححة | - 2.489.616 دج | -1.732.790 دج | - 463.057 دج | 126.358 دج |

**جدول الحقوق المستدركة والعقوبات:**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| السنوات | 2020 | 2021 | 2022 | 2023 | المجموع |
| الرسم ن المهني TAP | / | / | / | 35.250 دج | 35.250 دج |
| الـــــعقــــــــــــــــوبة | / | / | / | 3.525 دج | 3.525 دج |
| استرجاع الرسم TVA | 100.600 دج | / | / | / | 100.600 دج |
| الـــــعقـــــــــــــــوبة | 15.090 دج | / | / | / | 15.090 دج |
| الضريبة / الأرباح IBS | / | / | / | 24.008 دج | 24.008 دج |
| العقوبة | / | / | / | 2.400 دج | 2.400 دج |
| الضريبة على الدخل IRG 15% |  |  |  | 15.352 دج | 15.352 دج |
| العقوبة |  |  |  | 1.535 دج | 1.535 دج |
| المجــموع الحقوق | 100.600 دج | / | / | 74.610 دج | 175.210 دج |
| مجموع العقوبات | 15.090 دج | / | / | 7.460 دج | 22.550 دج |
| المجموع العام | 115.690 دج | / | / | 82.070 دج | 197.760 دج |

**جدول تجميع الحقوق والعقوبات:**

|  |  |
| --- | --- |
| المجموع العــــــــــــــــــــــــام للحقوق | 175.210 دج |
| المجمــــــــــــــــــوع العام للعــــــــــــــــــقوبات | 22.550 دج |
| المــــــــــــجموع | 197.760 دج |

**المحققــــون:**

**ـــ م، ع**

**الملحق رقم (03): تبليغ نهائي**

DIW de : Ghardaïa.

Vérification N° :04/2eme –tr /2024/ EURL GIM

Notification N°026 : /CDI/SPCF/SC/ 19/01/2025.

Nombre de Pages :04 Pages.

## **تـبـلـيـــغ نهائي**

تبعًا للتبليغ الأولي رقم:15/2024 بتاريخ 01/12/2024 و المتضمن لنتائج التحقيق المحاسبي و الجبائي الذي خضعت له مؤسستكم"EURL GIM "المتمثل نشاطها في الخراطة الصناعية الواقع مقرها بارقدان بلدية الضاية بن ضحوة ولاية غرداية للفترة غير المتقادمة الممتدة من 01/01/2020 إلى غاية 31/12/2023 و الذي شمل جميع الدفاتر المحاسبية و الوثائق الإثباتية و كذا التصريحات الجبائية و في غياب أي رد على النتائج المبلغة إليكم و نظرا لانقضاء الآجال القانونية للرد طبقا لنص المادة : **20** الفقرة **06** من **ق** إ **ج** ، فإنه يعد قبول ضمني لهذه النتائج وعليه ستبقى دون تغيير وهي كالتالي

**سنة 2020:**

* فاتورة مشتريات من المورد sarl mmcn بتاريخ 10/08/2020 بمبلغ 280.000 دج خارج الرسم و53.200 دج رسم القيمة المضافة سددت نقدا عن طريق الصندوق.

وكذلك فاتورة مشتريات بتاريخ 17/09/2020 من المورد sarl k2 steel بمبلغ 249.478 دج خارج الرسم و47.400 دج رسم القيمة المضافة سددت نقدا عن طريق الصندوق.

وطبقا لأحكام المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال سيتم استرجاع الرسم على القيمة المضافة

للفاتورتين مع العقوبة.

* معاينة إسهامات نقدا في حساب الصندوق من الشريك خنان عبد العزيز سجلت في الحساب 455 بمبلغ إجمالي 2.000.000 دج غير أنكم لم تقدموا عليه أي تبريرات عن مصدره وعليه سيعاد دمج هده المبلغ في حساب النتائج باعتباره إيرادات غير مصرحة

**سنة 2021: بدون** ملاحظ­­­ة.

**سنة2022:**

فحص التصاريح الشهرية (G50) تبين أنكم صرحتم برقم أعمال سنوي بمبلغ 5.274.000 دج غير انه في يومية المبيعات والميزانية العامة صرحتم برقم أعمال 4.278.400 دج أي بفارق 995.600 دج لم تصرح في الميزانية.

وعليه سيعاد دمج هذا المبلغ في حساب النتائج لسنة 2022 باعتباره إيرادات غير مصرحة.

**سنة2023:**

فحص التصاريح الشهرية (G50) تبين تصريح برقم أعمال فيما يخص الرسم على النشاط المهني TAP

بمبلغ إجمالي 3.765.000 دج وتصريح برقم أعمال إجمالي فيما يخص الرسم على القيمة المضافة TVA بمبلغ اجمالي6.115.000 دج أي ب فارق2.350.000 دج لم يتم التصريح بها فيما يخص الرسم على النشاط المهني طبقا لأحكام المادة 217 و222 من قانون الضرائب المباشرة. وعليه سيتم إخضاع هدا الفرق لرسم TAP بمعدل 1.5% كمايلي:

2.350.000 دج ×1.5% =.35.250 دج

**جدول تصحيح حساب النتائج:**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| السنوات | 2020 | 2021 | 2022 | 2023 |
| النتائج المحاسبية المصرحة | 436.776 دج | 756.826 دج | 274.133 دج | 624.665 دج |
| ترحيل العجز | - 4.926.393 دج | - 2.489.616 دج | - 1.732.790 دج | - 463.057 دج |
| النتيجة الجبائية المصرفية | 4.489.616 دج | / | / | / |
| إسهامات غير مبررة | 2.000.000 دج | / | / | / |
| الزيادة على رقم الأعمال | / | / | 995.600 دج | / |
| التخفيض التلقائي لـ TAP | / | / | / | 35.250 دج |
| النتيجة الجبائية المصححة | - 2.489.616 دج | -1.732.790 دج | - 463.057 دج | 126.358 دج |

**جدول الحقوق المستدركة والعقوبات:**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| السنوات | 2020 | 2021 | 2022 | 2023 | المجموع |
| الرسم ن المهني TAP | / | / | / | 35.250 دج | 35.250 دج |
| الـــــعقــــــــــــــــوبة | / | / | / | 3.525 دج | 3.525 دج |
| استرجاع الرسم TVA | 100.600 دج | / | / | / | 100.600 دج |
| الـــــعقـــــــــــــــوبة | 15.090 دج | / | / | / | 15.090 دج |
| الضريبة / الأرباح IBS | / | / | / | 24.008 دج | 24.008 دج |
| العقوبة | / | / | / | 2.400 دج | 2.400 دج |
| الضريبة على الدخل IRG 15% |  |  |  | 15.352 دج | 15.352 دج |
| العقوبة |  |  |  | 1.535 دج | 1.535 دج |
| المجــموع الحقوق | 100.600 دج | / | / | 74.610 دج | 175.210 دج |
| مجموع العقوبات | 15.090 دج | / | / | 7.460 دج | 22.550 دج |
| المجموع العام | 115.690 دج | / | / | 82.070 دج | 197.760 دج |

**جدول تجميع الحقوق والعقوبات:**

|  |  |
| --- | --- |
| المجموع العــــــــــــــــــــــــام للحقوق | 175.210 دج |
| المجمــــــــــــــــــوع العام للعــــــــــــــــــقوبات | 22.550 دج |
| المــــــــــــجموع | 197.760 دج |

**المحققــــون:**

**ــ م، ع**

**الملحق رقم (04): تبليغ نهائي**

DIW de : Ghardaïa.

Vérification N° 03 /2024 RECIOUI ABDEREZAK.

Notification N° : 07 /DIW/C D I /SPCR/SC : du 15/09/2024

Nombre de Pages :03 Pages.

## **تـبـلـيـــغ نهائي**

تبعا للتبليغ الأولي المرسل إليكم بتاريخ.25/03/2024 المتضمن نتائج التحقيق المحاسبي والجبائي المصوب(ponctuelle) الذي خضع له نشاطكم المتمثل في مقاولة الاشغال العمومية والبناء الواقع مقره بحي القمقومة بلدية متليلي للفترة غير المتقادمة الممتدة من 01/01/2020 إلى غاية 31/12/2022 ونظرا لعدم الرد عليه في الآجال القانونية طبقا لأحكام المادة 20 مكررا الفقرة 5 فان هدا يعتبر قبول ضمني لنتائج التحقيق الأولي وعليه فان نتائجه تبقى دون تغيير كما يلي:

ـــــ فحص التصاريح الشهرية G50 اظهر عدم تسديدكم للرسم على النشاط المهني TAP للمقبوضات المصرحة على مستوى مقر مؤسستكم كما انكم لم تقدموا اي تصريح G50 يخص تسديد الرسم على النشاط المهني خارج مقر مؤسستكم.

وعليه سيتم احتساب الرسم غير المسدد للسنوات 2020/2021/2022 طبقا لأحكام المادة 221 مكرر و222 من قانون الضرائب المباشرة كما يلي:

**سنة 2020:**

* مجموع المقبوضات المصرحة TAP = 9.897.370 دج خارج الرسم.
* مجموع المقبوضات المصرحة المسدد عليها الرسم = 361.723 دج خارج الرسم
* الفـــــــــــــــــــــــــــــرق =9.535.647 دج خارج الرسم

الرسم غير المسدد = 9.535.647 دج ×2% =190.712 دج

**سنة 2021:**

مجموع المقبوضات غير المصرحة في الرسم على النشاط المهني TAP = 65.466.442 دج

الرسم المسدد TAP = /

الـــــــــــــــــــفرق = 65.466.442 دج

الرسم على النشاط المهني غير المسدد TAP = 65.466.442 دج ×2% =1.309.328 دج

**سنة 2022:**

مجموع المقبوضات المصرحة على النشاط المهني TAP =121.993.158 دج

الرسم المسدد TAP = /

الفــــــــــــــــــــرق =121.993.158 دج

الرسم غير المسدد = 121.993.158 دج × 1.5% = 1.829.897 دج

**جدول الحقوق المستدركة والعقوبات:**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| السنوات | 2020 | 2021 | 2022 |
| الرسم على النشاط المهني TAP | 190.712 دج | 1.309.328 دج | 1.829.897 دج |
| العـــقـــوبة | 28.606 دج | 327.332 دج | 457.474 دج |
| المجمـــوع | 219.318 دج | 1.636.660 دج | 2.287.371 دج |

مجمــــــوع الحقوق = 3.329.937دج

العقـــــــــــــــــوبات = 813.412 دج

**المجموع = 4.143.349 دج**

**المحقــق:**

* **أولاد العربي جلول م ق.**

1. شيخ عبد القادر، زعرور نعيمة، بوقناديل محمد، " **أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية ــ دراسة استطلاعية** **لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة"،** مجلة اقتصاديات المال والأعمال (JFBE)، جامعة بسكرة، العد: الثامن، السنة: ديسمبر 2018، ص193. [↑](#footnote-ref-1)
2. عمر عطا الله، مومن فاطمة الزهراء، جرموني أسماء، "**دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"،** مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، الجزائر، المجلد 01، العدد 01، في ديسمبر2007، ص 367. [↑](#footnote-ref-2)
3. عمار أحمد حسن أبو الخير، **" دور معيار المراجعة الدولي الخاص بأدلة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)"،** مجلة جامعة الملكة أروى العلمية المحكمة ــ اليمن، العدد 25، (يوليوـــ ديسمبر) 2020، ص 67 ـــ68. [↑](#footnote-ref-3)
4. زنودة ايمان **" المحاسبة الإبداعية واشكالية التسيير الضريبي ـ دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية طهراوي ولاية بسكرة للفترة 2002ـ 2017** أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، في 2019/2020، ص03. [↑](#footnote-ref-4)
5. معمر قربة، شهرزاد بودربالة، حمزة طيبي، **قراءة في نماذج لممارسات المحاسبة الإبداعية في بعض دول العالم، ومقاربتها بالممارسات في الجزائر**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، العدد الثامن من سنة 2017، ص512. [↑](#footnote-ref-5)
6. ميسون بنت محمد بن علي القري، **" دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية ــ دراسة ميدانية"،** بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبية، كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيزــ السعودية، ربيع الثاني 1431هــ ـــ أبريل 2010م، ص10ــــ 11. [↑](#footnote-ref-6)
7. سردوك فاتح، **" أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على مصداقية القوائم المالية ـــ دراسة تحليلية من وجهة نظر معدي القوائم المالية والمستفيدين منها"،** مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة الوادي ــ الجزائر، المجلد 06، العدد 02، 2021، ص237. [↑](#footnote-ref-7)
8. مرزاقة صالح، بوهرين فتيحة، "**الابداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية**" الملتقى الدولي حول الابداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة البليدة، سنة 2011، ص 12. [↑](#footnote-ref-8)
9. سامي محمود عبد الحميد مراد، **" إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية ــ دراسة الحالة المصرية"،** المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة ــ جامعة الأزهرــ مصر العدد السابع عشر، يناير 2017، ص134ــــ135. [↑](#footnote-ref-9)
10. عبد الحميد مانع الصيح، **"إشكالية المحاسبة الإبداعية وأثر المعايير الدولية للتقارير المالية عليها "** مجلة الإدارة والاقتصاد المجلد 41، العدد 115، صنعاء ــ اليمن، في 2018، ص 209ـــ 210. [↑](#footnote-ref-10)
11. سارة مهماه، محمد أمين جويني، "**أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية في البنوك التجارية دراسة ميدانية لوكالات البنوك العمومية الجزائريةـ تبسةـ "** مذكرة ماستر في علوم مالية ومحاسبة، تخصص: مالية مؤسسة، جامعة العربي التبسي، تبسة، في 2018ـ2019، ص7ـ8. [↑](#footnote-ref-11)
12. ليندا حسن نمر الحلبي، **" دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية (على خط)،** رسالة ماجيستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا،2009، ص18. [↑](#footnote-ref-12)
13. ميسرية مليكة، حمازي عتيبي، شهرة بودربالة، **" قراءة في نماذج لممارسات المحاسبة الإبداعية في بعض دول العالم ومقارنتها بالممارسات في الجزائر"،** مجلة الدراسات المالية والمحاسبة، جامعة الشهيد حمة لخضر ــ الوادي، الجزائر، العدد: الثامن، السنة: 2017، ص 518ــ ــــ519. [↑](#footnote-ref-13)
14. عفاف شراد، **" دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ـــ دراسة ميدانية لآراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب ولاية ورقلة خلال شهر ماي 2022"،** مذكرة ماستر، ميدان علوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة ورقلة، 2020/2021، ص 07. [↑](#footnote-ref-14)
15. شيرين مامون سيد أحمد حمد، **" أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية على سوق الخرطوم للأوراق المالية)"،** مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، كلية الفجر للعلوم والتكنولوجيا ــ السودان، المجلد: 07، العدد: 01، جوان 2020، ص260ــ261. [↑](#footnote-ref-15)
16. بلال نظامي، "**دور التدقيق الجبائي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية التصريحات الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية ادرار**"، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة احمد دراية، ادرار الجزائر، في 2015ـ2016، ص27. [↑](#footnote-ref-16)
17. أحمد محمد علوان الهلباوي، إبراهيم جابد السيد أحمد،" كتاب “**المحاسبة الإبداعية"**، سلسلة المحاسبة، دار العلم والإيمان لنشر والتوزيع، دار الجديد لنشر والتوزيع ص (57ـ 58). [↑](#footnote-ref-17)
18. فضيلة زواوي، **" تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية"،** مجلة التنمية والإستشراف للبحوث والدراسات، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بومرداس (الجزائر)، المجلد 07، العدد 01، جوان 2022، ص187. [↑](#footnote-ref-18)
19. سعيدي فارس، العرابي حمزة، **" تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مبدأ الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية ـ دراسة حالة لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين"،** مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة البليدة 2، مخبر تسيير الجامعات المحلية ودورها في تحقيق التنمية، المجلد 12/ العدد: 03 (2020)، ص400ـ 401. [↑](#footnote-ref-19)
20. آسيا لعروسي، **"تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر "دراسة استطلاعية**"، أطروحة دكتوراه مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف ـــ المسيلة ـــ الجزائر، 24/11/2019، ص 59ــــ60. [↑](#footnote-ref-20)
21. منصور راضية، قريرة نجاة، **" دور المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر مدققي الحسابات بالجزائر"،** مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة حمة خيضر بسكرة، 2021/2022، ص12. [↑](#footnote-ref-21)
22. فتيحة بيقة،**" إجراءات التدقيق الجبائي للضريبة على أرباح الشركات ـــ دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أدرار خلال الفترة (2011 ـــ2014)”، مذكرة** مقدمة ضمن نيل شهادة الماستر، شعبة علوم التسيير، تخصص جباية مؤسسة، جامعة أحمد دراية أدرارــــ الجزائر، 2015/2016، ص07. [↑](#footnote-ref-22)
23. عماد توفيق محمد، إيمان شاكر محمد، **" الفحص الضريبي على الدخل لتحقيق وعاء مقبول في ضوء تمسك المكلفين بحساباتهم ـــ دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب"،** مجلة دراسات محاسبة ومالية، جامعة بغداد ــ العراق، المجلد 06، العدد 15، 2011، ص04. [↑](#footnote-ref-23)
24. يحي سعيدي، الجيلاني بلواضح، "**فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي ـــ دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007ـــ2012"**مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد 12، 2014، ص54. [↑](#footnote-ref-24)
25. ناصر مراد، **" فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بليدة، الجزائر، 2016، ص19. [↑](#footnote-ref-25)
26. المحاضرة الأولى في مادة التدقيق الجبائي في مادة التدقيق الجبائي، متاحة على الرابط في 03 جوان

    Https:// www. Scribd. com/ document/ 614661924/ [↑](#footnote-ref-26)
27. عبد الرحيم لواج، فيصل بوزيان، وليد حمياني، **" دور التدقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة ـــ دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتدقيق المحاسبي"،** مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، جامعة تيسمسيلت، المجلد 05، العدد 01، 2021، ص73. [↑](#footnote-ref-27)
28. سميرة بوعكاز، مذكرة دكتوراه، **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي للحد من التهرب الضريبي**، جامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2014، ص:82. [↑](#footnote-ref-28)
29. قعر المثرد محمد العيد، بلقط عبد الغني، كرمادي محمد رضوان، **"التدقيق الجبائي كأداة للحد من مخاطر الجباية للمؤسسةـ دراسة حالة مؤسسة عويمر لتغذية الأنعام والدواجن**"، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حمة لخضرـ الوادي، في 2017/2018، ص: 04ـ ص05. [↑](#footnote-ref-29)
30. بوسماحة هشام، بلعيدي محمد الحبيب، **" التدقيق الجبائي للمؤسسات الاقتصادية ـــ دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية تلمسان"،** مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة آبي بكر بلقايد ــ تلمسان، 2015/2018، ص80. [↑](#footnote-ref-30)
31. شعباني أمال، مزيود إبراهيم، **" دور التدقيق الجبائي في تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات الاقتصادية"**، مجلة دراسات جبائية، جامعة المدية، المجلد 11، العدد 2، 2022، ص52ـــ53. [↑](#footnote-ref-31)
32. عماد توفيق محمد، إيمان شاكر محمد، مرجع سبق ذكره، ص05. [↑](#footnote-ref-32)
33. سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص82. [↑](#footnote-ref-33)
34. قحموش سمية،**" دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات ـ دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة للفترة 2009ـ 2010"،** رسالة ماجيستير غي العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة محمد خيضر بسكرة، في 2011/2012، ص 22 ـ 23. [↑](#footnote-ref-34)
35. صويلح لبنى، راشدي نورهان، **" مساهمة التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي ــ دراسة حالة بمديرية الضرائب بميلةــ"،** مذكرة ماستر بالعلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، شعبة العلوم المالية والمحاسبة، تخصص مالية مؤسسة، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة، 2023/2024، ص6ـــ7. [↑](#footnote-ref-35)
36. المادة 20، من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب،2019. [↑](#footnote-ref-36)
37. المادة 20مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2019. [↑](#footnote-ref-37)
38. المادة 21، من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب،2019. [↑](#footnote-ref-38)
39. سعيدي أحلام، بن موفقي علي، **" دور التدقيق الجبائي في تحسين الأداء الجبائي للشركة: دراسة حالة"،** مجلة قبس للدراسات الإنسانية والاجتماعية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، المجلد 06، العدد 02، 2022، ص 1063 ــــ 1064. [↑](#footnote-ref-39)
40. بلواهري سماعيل، بن حمود محمود،**" التدقيق الجبائي وأثره على إيرادات المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي ـ دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية برج بوعريريج"،** مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج، الجزائر، 2022، ص16ــ 17. [↑](#footnote-ref-40)
41. غزة مبروك، **" فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد في التهرب الضريبي"ــــ دراسة حالة لمديرية الضرائب ــ بسكرة"،** مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص: فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016، ص 53ــــ 54. [↑](#footnote-ref-41)
42. المادة 194 من **"قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة"، 2019، ص**89. [↑](#footnote-ref-42)
43. المادة 192 **" قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة"،** 2019، ص86 ــــ87 [↑](#footnote-ref-43)
44. Roman Blazek. Creative Accounting as a Global Tool for Tax Optimization. SHS web of Conferences, Vol,92, Globalization and its Socio- Economic consequences 2020, EDP sciences.2021; p 5\_6. [↑](#footnote-ref-44)
45. قاسم حدة، جرد نور الدين، **" مساهمة التدقيق الجبائي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية ــ دراسة حالة بمركز الضرائب بالجلفة"**، الملتقى الوطني حول ممارسات المحاسبة الإبداعية وسبل الحد منها (الإفصاح ـــ القياس ــ جودة المعلومة المحاسبية)، جامعة زيان عاشور، الجلفة، يوم 13 أكتوبر 2022، ص18. [↑](#footnote-ref-45)
46. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 13/05/2018، www. Mfiilgi. Gof. Dz [↑](#footnote-ref-46)
47. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، المادة 05، من المرسوم التنفيذي رقم 07ــــ 364 المؤرخ في 28/12/2007 ص 15ـــ 20. [↑](#footnote-ref-47)
48. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 06ــــ 327، المؤرخ بتاريخ 18/09/2006، مرجع سبق ذكره، ص 08. [↑](#footnote-ref-48)
49. بلواضح الجيلالي، محاضرات في مقياس الرقابة الجبائية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، في 2015/2016، ص42. [↑](#footnote-ref-49)
50. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جريد، عمان 2011، ص286. [↑](#footnote-ref-50)
51. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 06ـ327، المؤرخ في 18/09/2006، العدد 59 المؤرخة في 24/09/2006، مرجع سبق ذكره، ص19. [↑](#footnote-ref-51)