

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 8 ماي 1945 قالمة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير



مذكرة تخرج مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: مالية المؤسسة

تحت عنوان:

دور التدقيق الجبائي في التخفيف من سلبيات المحاسبة الإبداعية
دراسة ميدانية بمركز الضرائب CDI ولاية -قالمة-

الأستاذ المشرف:

د/ عبد السلام بن جدو

من إعداد الطلبة:

• هديل نواورية

• هودة طراد

السنة الجامعية: 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

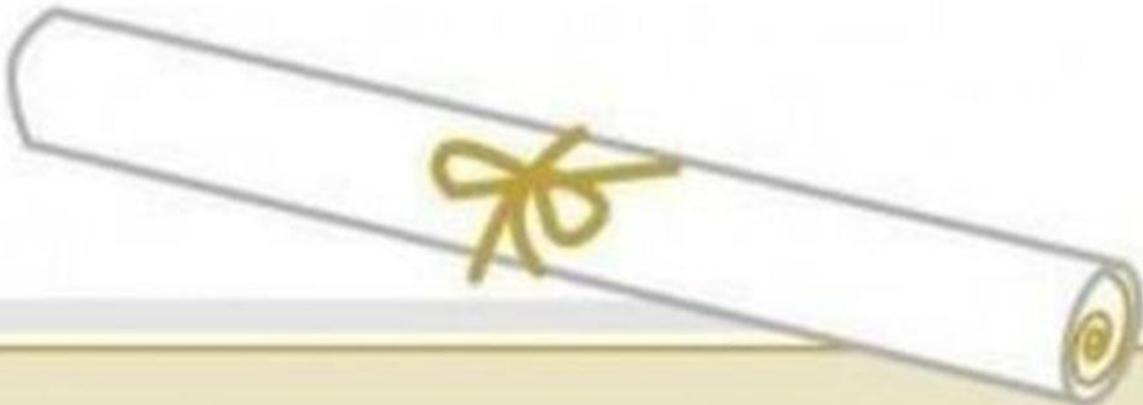


شكر و عرفان

قال تعالى: «وَإِذ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ»
هذا العمل هو تتويج للعمل الجاد والكثير من التضحيات.
نتقدم بالشكر الجزيل أولاً وقبل كل شيء إلى خالق الكون
الذي أعطانا القوة والشجاعة لإنجاز هذا العمل المتواضع.
نود أن نشكر عائلاتنا وأصدقائنا وكل من ساعدنا من بعيد
أو قريب لتطوير هذا العمل.

كما نود أن نعرب عن شكرنا للأستاذ المشرف عن العمل

"بن جدو عبد السلام"



إهداء

أولاً و قبل كل شيء أشكر الله تعالى الذي وفقني
إلى أن أصل إلى ما أنا عليه الآن
إلى من بنورها أسير دربي، إلى من منحني الأمان
في هاته الدنيا ...أمي " نادية"
إلى نبض قلبي، معلمي و كل شيء، رزقه و أمي دوام الصحة و العافية ... أبي
"سليمان نواورية".

إلى أبي الثاني، الحنون إلى من يسندني وقت سعادتني و حزني ...
عمي البروفيسور " نواورية محمد صالح".
إلى سندي في هذه الأيام وفي حياتي القادمة إن شاء الله...
زوجي أدامه الله لي

إلى من تشرفت بتأطيره لعلمي هذا الأستاذ " بن جدو عبد السلام" وفقه الله
إلى الشموع المنيرة إلى من بفضلهم وصلت إلى هذه الدرجة من العلم
أساتذتي جزاهم الله ألف خير وشكر

إلى من لا يعوضهم أحد، أحبباء قلبي وسندي ... إخوتي
إلى الأيادي الصادقة والقلوب النقية التي ساندتني طوال مسيرتي
صديقاتي ... جزاهن الله ووفقهن في حياتهن.

أقدم عملي هذا المتواضع.

"هديل نواورية"





إهداء

إلى أسمى شيء في الوجود إلى اللذان
أنارا دربي ورفعا شأني وجعلا من حياتي
مملكة أضوائها السعادة والحب.

أهدي عملي هذا إلى والداي العزيزين
أطال الله في عمرهما.

إلى من منحني القوة والدعم والإستمرارية

إلى زوجي وقرة عيني حفظه الله لي.

إلى عائلتي الصغيرة إبناتي **ندي** و**هناء** حفظهما الله.

إلى عائلتي الكبيرة أخواتي وأبنائهم وإلى أخي إلياس

حفظهم الله.

إلى عائلة زوجي كبيرا وصغيرا، وزملائي في العمل

وعلى رأسهم السيدة المديرية حفظهم الله.

إلى كل من أحترمهم وأقدرهم.

"طراد هودة"



فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
-	شكر
-	إهداء
I - V	فهرس المحتويات
VI - VII	قائمة الجداول
VIII - XI	قائمة الأشكال
X - XI	قائمة الملاحق
XII - XIII	قائمة الرموز
أ - د	مقدمة
28 - 1	الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية
2	مقدمة الفصل
3	المبحث الأول: عموميات المحاسبة الإبداعية
3	المطلب الأول: نشأة ومفهوم المحاسبة الإبداعية
4	أولاً : نشأة المحاسبة الإبداعية
5	ثانياً: مفهوم المحاسبة الإبداعية
7	المطلب الثاني: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية وأهدافها
7	أولاً: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية
9	ثانياً: أهداف المحاسبة الإبداعية
10	المطلب الثالث: خصائص وصور المحاسبة الإبداعية
10	أولاً: خصائص المحاسبة الإبداعية
11	ثانياً: صور المحاسبة الإبداعية
13	المبحث الثاني: عموميات حول المحاسبة الإبداعية وأساليب استخدامها
13	المطلب الأول: مجالات المحاسبة الإبداعية

فهرس المحتويات

15	المطلب الثاني: ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية
15	أولاً: تقسيم التلاعبات في المحاسبة الإبداعية
16	ثانياً: مواطن التلاعب في المحاسبة الإبداعية
20	ثالثاً: أساليب أخرى في المحاسبة الإبداعية
21	المطلب الثالث: أثر المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية
21	أولاً: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل
22	ثانياً: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية
23	ثالثاً: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي
27	رابعاً: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية
28	خاتمة الفصل
78 - 29	الفصل الثاني: التدقيق الجبائي ودوره في تخفيف سلبيات المحاسبة الإبداعية
30	مقدمة الفصل
31	المبحث الأول: ماهية التدقيق والتدقيق الجبائي
31	المطلب الأول: ماهية التدقيق
31	أولاً: نشأة ومفهوم التدقيق
36	ثانياً: أهداف وأهمية التدقيق
38	ثالثاً: أنواع التدقيق
43	المطلب الثاني: ماهية التدقيق الجبائي
43	أولاً: تعريف التدقيق الجبائي
45	ثانياً: أهمية وأهداف التدقيق الجبائي
46	ثالثاً: أشكال التدقيق الجبائي في الجزائر
49	المطلب الثالث: مقومات التدقيق الجبائي
49	أولاً: مهام التدقيق الجبائي

فهرس المحتويات

50	ثانيا: معايير التدقيق الجبائي
51	ثالثا: مراحل سير عملية التدقيق الجبائي
54	المبحث الثاني: دور التدقيق الجبائي في التخفيف من سلبيات المحاسبة الإبداعية
54	المطلب الأول: الإطار القانوني للتدقيق الجبائي
54	أولا: الأعوان المكلفون بالتدقيق الجبائي
55	ثانيا: الدعائم القانونية للتدقيق الجبائي
58	المطلب الثاني: مرتكزات التدقيق الجبائي التي تساهم في كشف سلبيات المحاسبة الإبداعية
58	أولا: برنامج التدقيق الجبائي
59	ثانيا: مؤهلات المدقق الجبائي
60	ثالثا: تأثير جودة التدقيق على المحاسبة الإبداعية ودورها في حدوث فجوة التوقعات
63	المطلب الثالث: مهارات المدقق الجبائي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية
63	أولا: كشف أساليب تقليص الإيرادات
65	ثانيا: كشف أساليب تضخيم الأعباء
67	المطلب الرابع : وسائل وأساليب الكشف عن الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية
67	أولا: وسائل الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية
69	ثانيا: التدقيق المحاسبي للكشف عن الإختلاف بين الربحيين الضريبي والمحاسبي
76	ثالثا: الإجراءات التي يطبقها المدقق الجبائي للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل
78	خاتمة الفصل
104 – 79	الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمركز الضرائب لولاية قالمة CDI
80	مقدمة الفصل
81	المبحث الأول: تقديم المديرية العامة للضرائب مركز الضرائب (CDI) -قالمة

فهرس المحتويات

81	المطلب الأول: النظام الضريبي الجزائري
82	المطلب الثاني: المديرية العامة للضرائب
82	أولاً: مديرية كبريات المؤسسات
83	ثانياً: مراكز الضرائب
83	ثالثاً: المركز الجوي للضرائب CPI
84	المطلب الثالث: مركز الضرائب (CDI) - قائمة
89	المبحث الثاني: دراسة ملف لمكلف بمركز الضرائب
89	المطلب الأول: الإجراءات الأولية للتدقيق
89	أولاً: التعريف بالمؤسسة محل التدقيق المحاسبي
90	ثانياً: الإشعار بالتدقيق
90	ثالثاً: تحديد الضرائب والرسوم المدقق فيها
91	المطلب الثاني: مراحل التدقيق المحاسبي
95	المطلب الثالث: المرحلة النهائية لعملية التدقيق ونتائجه
95	أولاً: التبليغ النهائي
95	ثانياً: نتائج التدقيق النهائي
102	ثالثاً: تحرير الورد الفردي
104	خاتمة الفصل
105	خاتمة
109	قائمة المراجع
-	الملاحق
-	الملخص

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
25	أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة المركز المالي	01
37	أهمية مهنة التدقيق بالنسبة للأطراف المستفيدة منه	02
39	التمييز بين التدقيق الداخلي والخارجي	03
90	رقم الأعمال للمؤسسة Y للفترة بين 2017 و 2020	04
93	مجموع الرسم على القيمة المضافة لفواتير النقل	05
94	الرسم على المشتريات لفاتورة دائن	06
95	الرسوم المستدركة للمشتريات الخاصة بسنة 2018	07
96	جدول تحديد الفرق بين رقم الأعمال المعتمد والمصرح به	08
96	الحقوق المغفلة المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة	09
97	الرسوم المسترجعة على المشتريات لفاتورة دائن لسنة 2018	10
98	نتائج الرسم على المشتريات.	11
99	الإخضات الخاصة بالرسم على النشاط المهني	12
99	عقوبة الرسم على النشاط المهني	13
100	الربح المعتمد الخاضع للضريبة على أرباح الشركات	14
101	الإخضاعات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات	15
101	الإخضاعات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات صنف رؤوس الأموال المنقولة	16
102	الورد الفردي للمكلف بالضريبة Y	17

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
42	تصنيفات التدقيق	01
46	أشكال التدقيق الجبائي	02
53	التدقيق الجبائي	03
85	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية قالمة	04

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

العنوان	الرقم
إشعار بالتحقيق في المحاسبة	01
مناقشة اختتام أشغال التحقيق	02
تبلغ بالتقويم تبعا للتحقيق في المحاسبة	03
طلب توضيحات	04
التبلغ النهائي	05
جدول الورد الفردي	06
جدول الورد الفردي للضريبة على أرباح الشركات	07
الرد على التقويم 01	08
الرد على التقويم 02	09

قائمة الرموز

قائمة الرموز

المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية	الإختصار
First in first out	الوارد أولاً صادر أولاً	FIFO
Weighted rate	المعدل الموزون	WA
Vérification Approfondie de Situation Fiscale d'Ensemble	التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية	VASFE
Droit de timbre	حقوق الطابع	DT
Direction Générale des Impôts	المديرية العامة للضرائب	DGI
Centre des Impôts	مركز الضرائب	CDI
Centre Proximité des Impôts	المركز الجوارى للضرائب	CPI
Hors- taxe	خارج الرسم	HT
Taxe sur Valeur Ajoutée	الرسم على القيمة المضافة	TVA
	مبلغ متضمن الرسم	TTC
Impôt sur les Bénéfices des Sociétés	الضريبة على أرباح الشركات	IBS
impôt sur le Revenu Global	الضريبة على الدخل الإجمالي	IRG
Taxe sur l'Activité Professionnelle	الرسم على النشاط المهني	TAP
Impôt sur les Bénéfices Minière	الضريبة على الأرباح المنجمية للشركات	IRGM
Vérifications Ponctuelle	التحقيق المصوب	VP
Taxe sur la Valeur Ajoutée	الرسم على القيمة المضافة	TVA
Direction des Grandes Entreprises	مديرية كبريات المؤسسات	DGE

المقدمة العامة

تسعى معظم الدول إلى عدة سياسات إقتصادية فعالة لتحقيق التوازن الإقتصادي لرفع مستوى التقدم والتنمية مع تجنب المخاطر والأزمات المالية والحصول على سياسات فعالة ولتوفير احتياجاتها من الأموال لتمويل خزنتها.

لذا تلجأ إلى عدة مصادر تعتمد عليها وأهمها الضرائب المفروضة على المكلفين إذ تعتبرها من أهم الموارد المالية لكنها مرهونة بمدى إستجابة وإلتزام المكلفون بالضريبة لواجباتهم؛ غير أنهم يستعملون كل الطرق والأساليب للتهرب من الإلتزام بها من خلال تدني الوعاء الضريبي.

وذلك بإتخاذ بعض التلاعبات المحاسبية من طرف خبراء في المجال يسعون إلى تعديلها كما هي عليه، وتعرف بالمحاسبة الإبداعية حيث يتمثل هدفها من ذلك في التخفيض من العبء الضريبي جزئياً أو كلياً لذا عمد المشرع الجزائري على إيجاد أجهزة مختصة للتمكن من التدقيق من صحة التصريحات الجبائية من خلال أجهزة حددها القانون ذلك بإنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على المستوى الولائي ومفتشيات الضرائب على المستوى الإقليمي ومديرية البحث والمراجعات بالإضافة إلى إنشاء جهاز جديد يتمثل في كبريات المؤسسات.

إشكالية البحث:

انطلاقاً مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

كيف يساهم التدقيق الجبائي في التخفيف من سلبات المحاسبة الإبداعية بمركز الضرائب لولاية قالمة؟

وتتفرع عن هذا السؤال الرئيسي جملة من التساؤلات الفرعية:

- ماهي ممارسات المحاسبة الإبداعية وما السبب في إستخدامها؟
- ماهي أهمية التدقيق الجبائي؟
- كيف يتم تخفيف سلبات المحاسبة الإبداعية عن طريق التدقيق الجبائي؟

فرضيات الدراسة:

- تتمثل ممارسات المحاسبة الإبداعية في التلاعب في مختلف القوائم المالية بهدف زيادة أو تخفيض النتيجة المحاسبية.

- تكمن أهمية التدقيق الجبائي في مدى صحة التقارير المقدمة من قبل المكلفين.
- يعمل التدقيق الجبائي على التخفيف من سلبيات المحاسبة الإبداعية من خلال تفعيل النظام الرقابي على مستوى مصلحة الضرائب.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية البحث في المكانة التي تحتلها الضريبة في الإقتصاد الوطني لتمويل الخزينة العمومية، لذا لجأت الدولة إلى الرقابة الجبائية بصفة عامة والتدقيق بصفة خاصة للحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية للتخفيف منها من خلال تفعيل نظام التدقيق الجبائي، وجعل التصريحات الجبائية ذات مصداقية عالية، كما تكمن أهمية الموضوع في الدور الذي يمكن أن يلعبه التدقيق الجبائي في التخفيف من سلبيات المحاسبة الإبداعية.

أهداف الدراسة:

- تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف تتمثل في:
- تسليط الضوء على ممارسات المحاسبة الإبداعية في التصريحات الجبائية للحد منها؛
- محاولة الكشف عن مختلف الممارسات التي تهدف لتقليص الضريبة أو عدم دفعها خاصة في الجانب المحاسبي؛
- إبراز مراحل التدقيق الجبائي وفق النظام الضريبي الجزائري؛
- إبراز دور التدقيق الجبائي في التخفيف من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

أسباب إختيار الموضوع:

- تتمثل أسباب إختيار الموضوع في ما يلي:
- أهمية التدقيق الجبائي في كشف الممارسات التدليسية في التصريحات الجبائية للمكلفين؛
- السعي وراء كشف الممارسات التدليسية في التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة في ما يخص النتيجة المحاسبية؛
- الميول الشخصي لمجال التدقيق كونه عملا مشوقا يعود بالإيجاب على كافة المستخدمين؛

- رغبة الطالبتين بالتطلع على الجانب العملي في الإدارة الجبائية وربط التطبيق بالجانب النظري من طرف الدارسين خاصة في ما يتعلق بآثارها السلبية على مصالح الإدارة الجبائية؛
- حداثة موضوع المحاسبة الإبداعية وعدم تناولها بما فيه الكفاية.

المنهج المتبع وأدوات الدراسة:

بهدف الإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات، سيتم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري من خلال إستعراض التعريفات والمفاهيم الأساسية المتعلقة بمتغيرات الدراسة، وفي الدراسة الميدانية إتبعنا المنهج التحليلي المقابلة والملاحظة كأدوات بحث من أجل إستخلاص النتائج المتوصل إليها.

حدود الدراسة:

لن نركز دراستنا على كل ممارسات المحاسبة الإبداعية وإنما على سلبيات هذه الممارسات والتي من خلالها تضر بمصلحة الإدارة الجبائية؛ وكحدود مكانية للدراسة سوف نسقط الجوانب النظرية للموضوع على دراسة ميدانية بمركز الضرائب لولاية قالمة، أما الحدود الزمنية فتمتد لتدقيق الفترة ما بين سنة 2017 و سنة 2020.

محتوى الدراسة:

تتضمن الدراسة ثلاثة فصول، تناولنا في الفصل الأول وعنوانه، الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية ويتكون من مبحثين الأول ماهية المحاسبة الإبداعية والثاني عموميات حول المحاسبة الإبداعية وأساليب إستخدامها؛ أما في ما يخص الفصل الثاني عنوانه، التدقيق الجبائي ودوره في تخفيف سلبيات المحاسبة الإبداعية ويتكون من مبحثين، الأول عنوانه ماهية التدقيق والتدقيق الجبائي أما المبحث الثاني عنوانه دور التدقيق الجبائي في التخفيف من سلبيات المحاسبة الإبداعية، في حين تناولنا في الفصل الثالث دراسة ميدانية بمركز الضرائب بولاية قالمة ويتكون بدوره من مبحثين المبحث الأول تمحور حول تقديم المديرية العامة للضرائب ومركز الضرائب CDI قالمة أما المبحث الثاني عنوانه دراسة حالة لمكلف في مركز الضرائب لولاية قالمة.

صعوبات الدراسة:

- عدم فهم موضوع المحاسبة الإبداعية من قبل مصلحة الضرائب والقبول الصعب لإجراء زيارة ميدانية؛
- عدم التمكن من الحصر الجيد لأساليب المحاسبة الإبداعية فكل باحث قسمها بطريقة مختلفة عن الآخر؛
- صعوبة إيجاد الثغرات والتلاعبات من قبل المكلفين بالضريبة وكذا كافة مستخدمي المحاسبة الإبداعية.

الفصل الأول

الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

مقدمة الفصل:

لكي تتسم ممارسات المحاسبة بالأمانة، والصدق لابد من أن تأخذ طابع القيم والأخلاق المستمدة من الشريعة، والمجتمع، والمهنة، والبيئة الداخلية، والبيئة الخارجية لتكون سلوكا عند من يمارس المهنة. الغش أو التلاعب المالي هو أن يأخذ أحد ما شيء ليس من حقه كالسرقة مثلا حيث يعتبر مشكل في أي شركة، لذا لا بد من العمل على الكشف عن هذه التلاعبات، حيث أن التلاعب له عدة أشكال يبدأ من بين الموظفين الصغار مثل سرقة المخزون أو تحرير فواتير وهمية أو تعيين في الشركة موظف وهمي، ثم ينتقل إلى المديرين وغالبا ما يهدفون إلى إظهار القوائم المالية بشكل جيد، وإظهار الأرباح أعلى من قيمتها لأجل الحفاظ على سعر السهم في البورصة أو أن علاواتهم معتمدة على الأرباح. المحاسبين عندما يصدرن القوائم المالية يصدرونها بأسلوب إبداعي خلاق، ومنه يسهل عليهم كثيرا أن يغيروا فيها كما يريدون وهذا الأسلوب يسمى المحاسبة الإبداعية ويكون ذلك في إطار المرونة التي يمنحها النظام المحاسبي والضريبي.

المحاسبة الإبداعية هي المصطلح الشامل والمعبر عن هذا الغش والتلاعب، حيث تعد المحاسبة الإبداعية وسيلة يمكن استعمالها للتلاعب في العناصر الخاصة بالقوائم المالية، ولوصف حالات إظهار الدخل، الموجودات والالتزامات بصورة غير صادقة وغير حقيقية.

لذا سنقوم في هذا الفصل بالتطرق إلى مبحثين:

- ماهية المحاسبة الإبداعية؛
- عموميات حول المحاسبة الإبداعية وأساليب إستخدامها.

المبحث الأول: عموميات المحاسبة الإبداعية

إن الهدف الأسمى للمحاسبة وبشكل عام هو تقديم صورة صادقة للمؤسسة من خلال قوائمها المالية السليمة، ومن ثمة المساعدة على إتخاذ قرارات استشارية رشيدة لتحقيق الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة. كما أن للمحاسبة مبادئ مرنة تعتمد في بعضها على الاختيارات والتقدير الشخصي، ومستخدمي المعلومات المالية هم أصحاب المصالح مع المنظمة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة مثل المساهمين الحاليين والمتوقعين، إدارة الشركة، الدائنين والهيئات الحكومية وخاصة دوائر الضرائب والموظفين، والعملاء والموردين هذا ما شجع مستخدميها من محاسبين ومديرين تنفيذيين على استغلالها للتأثير على عناصر قياس الأداء، وتحسين المركز المالي للمؤسسة وإدارة أرباحها مما يعظم منافع الشركة أو منافع المديرين في حد ذاتهم، وذلك من خلال ممارسة أساليب جديدة مبتدعة وهي ما تسمى بالمحاسبة الإبداعية. هي استعمال أساليب وإجراءات المحاسبة وبعض السياسات والثغرات في القوانين من أجل تقديم انطباع مضلل عن الأرباح وذلك لخدمة مختلف أغراضهم وأهدافهم، وكان أول ظهور لها في الثمانينيات وذلك بسبب الركود الإقتصادي الناتج في تلك الفترة والضغوطات التي واجهت الشركات لتحسين أرباحها لتظهر في الأسواق المالية بأحسن صورة؛ وسوف نتطرق في هذا المبحث إلى ثلاث مطالبات كما يلي:

- نشأة ومفهوم المحاسبة الإبداعية؛
- دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية وأهدافها؛
- خصائص وأشكال المحاسبة الإبداعية.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم المحاسبة الإبداعية

المحاسبة الإبداعية تعني بالضرورة أن المحاسب المالي يكون مبدعا بشكل إيجابي، بفهم جميع مفاهيم المحاسبة وتطبيق مبادئها وهذا من روح المحاسبة وليس من نصوص قواعدها وقوانينها، ومن ثم يقدمها سليمة للمدقق ليبيد رأيه حول سلامتها وصحتها، بعد أن إستخدم المحاسب إبداعاته، لكن في بعض الحالات يتطور هذا الإبداع إلى إخفاء حقائق مالية مثلا في ما يخص تدهور بعض النسب المالية أو إخفاقاتها، ومن هنا يثار الجدل حول إعتبار المحاسبة الإبداعية نظام سلبي يتنافى مع أخلاقيات مهنة المحاسبة أم شكل إيجابي من الإبداع وذلك إعتقادا على الثغرات في المحاسبة المالية لما يخدم القوائم المالية.

أولاً : نشأة المحاسبة الإبداعية

تعد المحاسبة الإبداعية Accounting Creative أو ما تسمى بالمحاسبة الإحتيالية حدثاً ظهر في ثمانينيات القرن العشرين، ومن المحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي بدأت في الثمانينيات، إذ كان هناك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي كان صعب جداً إيجادها في نوع آخر من المحاسبة، ومنه إكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله، لذا فقد رأت الشركات بأنها إذا كانت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنها تستطيع على الأقل أن تبتدعها¹.

ومنه تم تقديم مصطلح المحاسبة الإبداعية لأول مرة في البيئة الأونجلوسكسونية، وكان يستخدمه أولئك الذين أشرفوا على أنشطة الصحفيين والمحليين الماليين في أسواق رأس المال وعلقوا عليها، بعد ذلك تم استخدامها في مفردات البلدان الأخرى حيث يرى الباحث لون لوناكو سنة 2003 أن المناقشات حول هذا الموضوع قد اشتدت في ظل الفضائح التي هزت عالم الأعمال وسوف تستمر مستقبلاً. ينظر العديد من الباحثين Creativity is a red line in the evolution of accounting إلى أن الإبداع خط أحمر في تطور المحاسبة، ويمكن رؤية ذلك من منظورين مختلفين، الأول الجانب الإيجابي وهو مصدر التطور في مهنة المحاسبة بإعتبار أنه لطالما كان تعقيد عالم الأعمال يمثل تحدياً له للمحترفين والمهنيين، وبإبداعهم سمح للمحاسبة بالتطور إلى شكلها الحالي، بينما الجانب الثاني يعتبر المحاسبة الإبداعية ساهمت في خلق المنافسة في عالم الأعمال والجشع نحو خلق الثروة، ثم تطورت هذه الدوافع إلى أهداف واستراتيجيات أدت إلى تقنيات مختلفة².

¹ حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، " أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، مجلة كلية بغداد، العدد 27، 2011، ص368.

² زنودة إيمان، "المحاسبة الإبداعية وإشكالية التسيير الضريبي -دراسة حالة المؤسسة الإقتصادية طهراوي ولاية بسكرة للفترة 2017،2002"، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2019-2020،

إن مصطلح المحاسبة الإبداعية ينظر له من زاويتين الأولى إيجابية والثانية سلبية، كذلك في الممارسة العملية عادة ما يكون له أيضا دلالة سلبية، ويسمى أيضا تمهيد الضرائب *smoothing tax*، تمهيد الدخل *smoothing income*، المحاسبة التجميلية. و منه المحاسبة الإبداعية لا تعني بالضرورة خرق اللوائح القانونية والتشريعات المهنية، لذا يمكن القول أن هناك المحاسبة الإبداعية الإيجابية والمحاسبة الإبداعية السلبية لذا سنحاول تقديم تعريف حول المحاسبة الإبداعية.

ثانيا: مفهوم المحاسبة الإبداعية

- يعطي مولفورد **MULFORD** تعريفه عن المحاسبة الإبداعية بأنها عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، أو أي إجراء أو خطوة بإتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل¹.
- يقدم ناصر **NASER** تعريفه عن المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أكاديمية بأنها "عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال إستغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو جميعها"².
- يعرف أمات **AMAT**: المحاسبة الإبداعية بأنها "العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بمعايير المحاسبة الدولية والقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال".
- كما عرفت المحاسبة الإبداعية على أنها بعض أو كل الخطوات المستخدمة لممارسة لعب الأرقام المالية متضمنة الاختيار التعسفي لتطبيقات المبادئ المحاسبية، والاحتيايل في التقرير المالي وأي خطوات أخرى متخذة في سبيل إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل³.

¹ المليجي عبد الرؤوف صالح أحمد، إبراهيم جابر السيد أحمد، "إدارة الأرباح"، الطبعة الأولى، دار العلم والإيمان، 2019، ص226.

² سالم بن سعيد باعجاجة، محمود البديري شاكرك خليفة، "أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على متخذي القرارات الإستثمارية في سوق رأس المال السعودي"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد 1، 2015، ص10.

³ بالرقى التيجاني، "المحاسبة الإبداعية المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2012، ص33.

- كما عرفها الخشاوي وآخرون: "عملية تلاعب بالأرقام من خلال انهيار الفرص للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح، لنقل الكشوف المالية مما يجب أن تكون عليه، إلى أن ما يفضل معد هذه الكشوف أن يبلغ عنه، وهي أيضا عملية تتم من خلالها هيكله المعاملات لكي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة، وذلك بدلا من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة وحيادية¹.
- ومنه المحاسبة الإبداعية تركز على قيام الشركة باستخدام الطرق والإجراءات المحاسبية لتجنب التقرير عن التقلبات الحادثة في دخلها حيث تقوم بتشكيل مخصصات غير ضرورية في السنوات ذات الأداء المالي الجيد وتقوم باستخدامها في تخفيض مصاريف السنوات التي تعاني من ضعف في الأداء المالي وكذلك تزيد من دخل هذه السنوات، وهذا ما يزيد من ثقة المساهمين.
- أما في قاموس المحاسبة فتم تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها مفهوم عام عن تنظيم الحسابات إذ تعطي فوائد غير قانونية أو مشكوك فيها للحفاظ على كيان الحسابات.
- وعرف (Whelance & McBarnet) المحاسبة الإبداعية هي الاستعمال القانوني للمبادئ والقواعد المحاسبية بطريقة ما لتحريف وتزييف القوائم المحاسبية².
- أما في ما يخص التعريف الأكاديمي عرفت المحاسبة على "أنها عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال، الاستفادة من القوانين الموجودة، تجاهل بعضها، أو جميعها معا أو أحدهم.
- كذلك عرفت المحاسبة الإبداعية من قبل المحاسب المهني Jameson – 1988 "العملية المحاسبية تتم على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات بين المناهج أو المداخل المنافسة من أجل عرض نتائج الأحداث المالية والعمليات التجارية. وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب والغش أو الخداع

¹ نوي الحاج، "المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية بين المفهوم والتطبيق"، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد 18، جامعة الشلف، الجزائر، 2018، ص2015.

² علي عبد الأمير كاظم، "علاقة المحاسبة الإبداعية في تعظيم الرباح وأثرها زيادة القيمة السوقية للسهم (دراسة في عينة في الشركات المساهمة المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية)", مذكرة ماجستير في التدقيق المحاسبي، الجامعة الإسلامية، لبنان، 2017، ص30.

والتحريف أو سوء العرض. وأصبحت هذه الأنشطة التي ثمارها عناصر مهنة المحاسبة تعرف بالمحاسبة الإبداعية¹.

ومنه نستخلص من التعاريف السابقة بعض النقاط المشتركة وهي:

- ✓ المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والإحتيال في مهنة المحاسبة.
- ✓ إن إنتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية يؤثر سلبا على جودة المعلومات المحاسبية، الأمر الذي يؤدي إلى فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية.
- ✓ ممارسة المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم والمعطيات المحاسبية إلى أخرى غير حقيقية.
- ✓ ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسة الخيار ما بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي يمكن إعتبارها ممارسة قانونية.
- ✓ إن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالبا ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحريرها بالشكل الذي يرغبون فيه².

المطلب الثاني: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية وأهدافها

تتعدد العوامل والدوافع وراء إستخدام أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية لتعديل الأرباح وتعظيم الربحية وذلك إما لتحسين صورة المؤسسة أو لغايات أخرى.

أولا: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

تختلف دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية وأساليبها ومن أحد أهم الدوافع هو إظهار الوضع المالي للمؤسسة بشكل أفضل مما هو عليه؛ كما تنحصر أهم دوافع المحاسبة الإبداعية في النقاط التالية:

¹ بلال نظامي، "دور التدقيق الجبائي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية التصريحات الجبائية. دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أدرار"، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار الجزائر، 2015/2016، ص25.

² ليندا حسن نمر الحلبي، "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية الأعمال، عمان، الأردن، 2009، ص21.

- 1- التأثير الايجابي على سمعة الشركة في السوق: بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء شركات الأعمال؛
- 2- التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية: بهدف تعظيم القيم المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية؛
- 3- لغايات التلاعب الضريبي: من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عليه؛
- 4- تحسين الأداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية: وذلك بتحسين قيم الشركات التي تقوم بالإدارة لعكس صورة إيجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة؛
- 5- تحقيق مكاسب شخصية: تعد المكاسب الشخصية من أهم دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي وعلى حساب كافة الفئات ذات المصالح في الشركة، بل يكون أحياناً على حساب الاقتصاد والمجتمع ككل كما ظهر ذلك بشكل واضح خلال الأزمة المالية العالمية 2008؛
- 6- لغايات التصنيف المهني: للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة استناداً إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربيع السنوية التي تعدها شركات الأعمال، لذلك تلجأ هذه الشركات إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم¹.
- 7- التهرب الضريبي: يعد التهرب الضريبي من أهم الدوافع الأساسية للإدارة الرئيسية لإستخدام المحاسبة الإبداعية وهذا بتزكية المساهمين وبالتعاون مع مدققي الحسابات الخارجيين².

¹ عماد الأغا، "المحاسبة الإبداعية"، مجلة مال وأعمال، العدد 02، كلية العلوم التطبيقية، جامعة الأزهر، غزة، 2012، ص20.

² بدر الزمان خمقاوي، مسعود صديقي، "واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية- دراسة حالة عينة من الشركات البترولية للفترة 2013/2012"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 08، 2015، ص62.

ثانياً: أهداف المحاسبة الإبداعية

تتمثل أهداف المحاسبة الإبداعية في ما يلي:

- 1- **زيادة الربح:** في معظم الحالات يكون الهدف هو زيادة الأرباح، وقيم الأصول المتضخمة، والخصوم المقدره بأقل من قيمتها وكذا قيمة المساهمين المبالغ فيها.
 - 2- **الدافع الإداري:** يتمثل دافع أعضاء الإدارة والمحاسبين في المكافآت والترقية، زيادة الرواتب ... إلخ.
 - 3- **البحث عن الترقّيات:** هي جزء من دافع الإدارة، لذا يؤدي معظم المديرين والمحاسبين دوراً معيناً لمدة عامين أو ثلاثة سنوات قبل السعي للحصول على الترقية. لذا طول تلك المدة يكون لديهم الحافز لإظهار زيادات في الربحية أي نمو سنة بعد سنة. وينتج عن هذا شكل من أشكال المحاسبة الإبداعية التي تسهل الدخل والتكاليف بحيث تكون النتيجة خلال فترة السنتين أو الثلاث سنوات نمواً في الأرباح.
 - 4- **الإستحواذ:** عمليات الإستحواذ والاندماج تخلق بدورها فرصاً للمحاسبة الإبداعية فمثلاً في سنة مالية ما أراد المحاسب والإدارة الإستحواذ لذا يجب عليهم أن يظهرون صورة كئيبة (أرباح منخفضة، قيم أصول ضئيلة، مخصصات متضخمة، قيم أسهم متأثرة).
- وفي السنوات التي تلي عملية الإستحواذ يمكن للمحاسب والإدارة إعادة تضخيم الأصول، وإلغاء المخصصات وخسائر القيمة، وهذا يعمل على زيادة الأرباح وصورة توهم الأطراف المستفيدة أن الإدارة تعمل بشكل جيد.

- وهناك أيضاً أهداف أخرى للمحاسبة الإبداعية نذكر منها:
- إبقاء النتائج المالية للشركة ضمن الحدود المتفق عليها التي وضعها الدائنون؛
- تلبية متطلبات الإدراج العام؛
- المساعدة في المفاوضات مع المنظمين؛
- دفع ضرائب أقل؛
- دفع الشركة نحو الإفلاس¹.

¹ الموقع: <http://motaber.com>، تم الاطلاع عليه في 2023/06/04، على الساعة 22:25.

المطلب الثالث: خصائص وصور المحاسبة الإبداعية

المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام وإسغلال الثغرات في القوانين للوصول لنتيجة مخطط لها، لذا فلها عدة خصائص وصور .

أولاً: خصائص المحاسبة الإبداعية

المحاسبة الإبداعية يمارسها محاسباً مبدعاً تتوفر لديه مجموعة من الخصائص والمميزات المتمثلة في ما يلي:

- قدرة المحاسب على التحليل والتجميع والتخيل والحدس؛
- أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس؛
- اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية؛
- النقد الذاتي، فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتهديب والتقويم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها.
- ومن صفات المحاسبة الإبداعية ما يلي:
- المحاسبة الإبداعية مصطلح يصف مجموعة من الممارسات وإجراءات المحاسبة التي تستعمل في التحايل والتضليل المالي في القوائم المالية؛
- تمثل المحاسبة الإبداعية حدث واقع وشائع، وتعتبر ممارسات وإجراءات خادعة وغير مرغوب بها، وأنها شكل من أشكال التلاعب والإحتيال في مهنة المحاسبة؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية الجوهرية الحقيقة إلى قيم غير حقيقية، وتتحصر في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية؛
- غالباً ما يمتلك ممارسوا المحاسبة الإبداعية قدرات مهنية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم المالية وتحويلها وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه؛

- تتعدد بدائل القياس في النظام المحاسبي والمرونة التي وفرتها المبادئ والمعايير المحاسبية وحرية الإختيار بين البدائل ساعد على ظهور المحاسبة الإبداعية؛

- إن إستعمال المحاسبة الإبداعية لا يكون في الإجراءات والأساليب المحاسبية في حد ذاتها، وإنما في كيفية إستعمالها وتوظيفها بغرض تحويل القوائم المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ماهي معدة من أجله لتحقيق أهداف معينة، وأن استعمال أساليب المحاسبة الإبداعية عملية مخططة تقوم بها الإدارة لتحقيق أهداف معينة ومن شأنها أن تؤثر على مصداقية وموثوقية البيانات المالية وبالتالي يقلل من ثقة المستخدمين في المعلومات الواردة بهذه القوائم¹.

ثانياً: صور المحاسبة الإبداعية

تتعدد صور وأشكال التلاعب بالحسابات وتتباين تصنيفاتها تبعاً لرؤية دراسية لهذه الظاهرة، ولعل من أبرز الذين درسوا هذه الظاهرة Mulfurd و Comiskey وفي ما يلي عرض لصور التلاعب بالحسابات وصورها:

1- إدارة الأرباح: يعتقد الكثير من الباحثين أن السياسة المحاسبية تعد المحور الأساسي الذي تدور فيه ممارسات إدارة الأرباح، لذا كان من الصعب عليهم وضع تعريف لها لوحدها وعزلها عن السياسة المحاسبية التي تمثل بدورها مجموعة أدوات التطبيق العملي التي تستخدمها الإدارة في إنتاج وتوصيل المعلومات المالية، ويخصوص أدوات التطبيق العملي فهي "مجموعة القواعد والأسس والطرق والإجراءات التي يستعين بها المحاسب في مجال عمله".

تعرف إدارة الأرباح بأنها التدخل المقصود من قبل الإدارة بعملية إختيار البدائل، والسياسات المحاسبية للتأثير على الأداء الإقتصادي للشركة من أجل تحقيق أهداف محددة، لما كان ارتفاع صافي الربح مؤشراً هاماً للمستثمر يعطي الانطباع عن حسن أداء الشركة وسلامة مركزها المالي ويقلل بدوره من تخوفه من مستوى المخاطرة المتعلق بها.

¹ علي عبد الأمير كاظم، مرجع سبق ذكره، 2017، ص38-39.

وعرفها كذلك Bhundia 2012 أنها إتخاذ خطوات متعمدة ضمن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً لجعل الأرباح المعلن عنها مطابقة لتلك المرغوبة، وبخصوص أدوات التطبيق العملي هي "مجموعة القواعد والأسس والطرق والإجراءات التي يستعين بها المحاسب في مجال عمله".

عرف أيضاً Mulford and Comiskey سنة 2002 أن إدارة الأرباح هي التلاعب في النتائج المحاسبية بهدف خلق انطباع مغاير حول أداء الشركة¹.

عرف البروفيسور (Partha P2003) إدارة الأرباح "أنها التحريف المعتمد للأرباح، الأمر الذي يفضي بدوره إلى أرقام محاسبية تختلف بشكل أساسي عما يمكن أن تكون عليه في غياب التلاعب، وذلك عندما يتخذ المديرين قرارات لا تخضع لأسباب إستراتيجية بل لمجرد التعديل على الأرباح " وليس ضرورياً أن يكون التعديل لزيادة الأرباح، فهناك العديد من الحالات التي يحرف فيها المديرين الأرباح بالتخفيض، وهذا يحدث بصورة خاصة عندما تكون الشركات بعيدة جداً عن المستهدف سواء إلى الأعلى أو إلى الأسفل².

عرف (Kieso and others 2012) التوقيت المخطط للإيرادات والمصاريف والمكاسب والخسائر لتمهيد الارتفاع والانخفاض في الدخل³.

2- تمهيد الدخل Income Smoothing:

يسمى أيضاً تلطيف صورة الدخل إذ يعد تخفيض تقلبات الدخل واستقرار نموه أحد أهم أهداف المدير التنفيذي، ويكون ذلك إستناداً على الاعتقاد السائد بأن تذبذب معدل نمو الدخل يرفع من حجم المخاطرة، إذ أن الشركة ذات معدل النمو الثابت أو المتقارب على المدى الطويل هي أقل مخاطرة لهذا تسعى بعض الشركات قدر الإمكان أن تخفض من هذه المخاطر بأساليب محاسبية مقبولة تسمى تمهيد الدخل.

¹ عبد الناصر إبراهيم نور، حنان العواودة، "إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية دراسة إختيارية على الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 13، العدد 2، 2017، ص165.

² عبد المجيد الطيب الفار، "إدارة الأرباح"، الطبعة الأولى، دار جليس الزمان، عمان، 2011، ص28.

³ عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، "إدارة الأرباح عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها"، الطبعة الأولى، دار، 2015، ص21.

ومنه يعرف تمهيد الدخل على أنه: "أحد أشكال إدارة الأرباح، مصمم لإزالة انحرافات سلسلة الأرباح الطبيعية بما في ذلك خطوات تقليل أو حفظ المكاسب خلال السنوات الجيدة لاستخدامها في غيرها من السنوات".

يحصل الدخل الممهد بطريقتين الأولى تكون طبيعية ناتجة عن الأعمال التشغيلية، والثانية مفتعلة ناتجة عن تدخل الإدارة تهدف عموماً إلى تحقيق الإستقرار في نمو الدخل.

تتدخل الإدارة في تمهيد الدخل بأسلوبين هما التمهيد الحقيقي Real Smoothing، والتمهيد الغير حقيقي وهو ما يسمى بالتمهيد المحاسبي أو التمهيد الاصطناعي Artificial Smoothing.

3- المحاسبة النفعية: هي الاصرار على إختيار وتطبيق أساليب محاسبة محددة لتحقيق أهداف مرغوبة منها تحقيق أرباح عالية، سواء أكانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا.

4- التلاعب بالتقارير المالية: يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد، أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية، بهدف تظليل مستخدمي البيانات المالية، وهذا النوع من التلاعب يعتبر عملاً مخالفاً للقانون¹.

المبحث الثاني: عموميات حول المحاسبة الإبداعية وأساليب إستخدامها

المحاسبة الإبداعية هي استعمال أساليب وإجراءات المحاسبة وبعض السياسات والثغرات في القوانين من أجل تقديم إنطباع مضلل عن الأرباح وذلك لخدمة مختلف أغراضهم وأهدافهم، لذا فلها العديد من المجالات والأساليب سنقوم بالتطرق إليها.

المطلب الأول: مجالات المحاسبة الإبداعية

تعطي المعايير المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الدولية مجالاً للإختيار بين بدائل المحاسبة لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر في القوائم المالية وتقع هذه المهمة على عاتق الإدارة حيث تختار طريقة محاسبية من شأنها أن توفر المعلومات المفيدة لمستخدميها على إعتبار أنها كثيرة الفائدة

¹ ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 23-24.

لمساعدتهم في إتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة إلا أن إختيار الإدارة للطرائق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها يكون متأثر بالأهداف الخاصة بالإدارة مما ينتج عنه أثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات المنشورة والمعلن عنها ويمكن التعرف على مجالات المحاسبة الإبداعية من خلال التصنيفات التالية:

1- المجالات المتعلقة بجدول حسابات النتائج: يمكن التلاعب بأرقام وحسابات قائمة الدخل من خلال ممارسة سياسات المحاسبة الإبداعية ونذكر مثلا ...

- التقليل من مصاريف مستحقات الدفع، لزيادة النتيجة والعكس عندما يكون الهدف هو تخفيض النتيجة
- يتم الزيادة في المصاريف لأهداف عدة كالتهرب الضريبي مثلا؛
- تضخيم المبيعات والربح الإجمالي؛
- الاعتراف المبكر بالإيراد؛
- مصاريف الامتلاك عند التملك؛
- تغيير غير مبرر في الطريقة المتبعة في تقويم المخزون؛
- إدراج مكاسب البنود غير العادية والاستثنائية ضمن الربح التشغيلي؛
- رسملة مصروف إيرادي لا تنطبق عليه شروط الرسملة.

2- المجالات المتعلقة بالميزانية: تعتبر الميزانية التي يطلق عليها أيضاً قائمة المركز المالي، من القوائم المالية الهامة التي يعتمد عليها المستثمرون ومستخدموا القوائم المالية في أعمالهم، إذ يجب أن تعكس الميزانية صورة صحيحة وصادقة للوضع المالي للمنشأة بتاريخ نهاية السنة المالية ويكون التلاعب في بعض البنود منها:

- التلاعب في مخصصات الديون وطرق تقييم الأدوات المالية؛
- تقليل الالتزامات وتضخيم في حسابات الأصول المدينة؛
- تضخيم الممتلكات والمعدات، المستحقات الاختيارية وزيادة الاحتياطات؛
- التلاعب في مخصصات الديون؛

- التلاعب في طرائق تقييم الأدوات المالية¹.
- وهناك مجالات أخرى للمحاسبة الإبداعية: كما ذكرها مرازقة وبوهرين ولخصها Amat كالآتي:
- نظام المعلومات المحاسبي؛
- القياس المحاسبي؛
- طرق توزيع أو تحميل المصروفات المختلفة؛
- الأساليب المختلفة لعرض القوائم والتقارير المالية والمحاسبية؛
- أساليب التحليل المالي؛
- تطوير البرامج الآلية المحاسبية².

المطلب الثاني: ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية

اختلف الباحثون في ما يخص موضوع المحاسبة الإبداعية وكذا النظرة إليها فمنهم من يراها سلوك إيجابي يحسن من صورة المؤسسة بشكل عام ومنهم من يراها سلوك سلبي كأن يعود بالسلب والتقليل من إيرادات المصلحة الضريبية بسبب النتيجة المنخفضة لذا سنقوم بتقسيم ممارسات المحاسبة الإبداعية في ما يلي:

أولاً: تقسيم التلاعبات في المحاسبة الإبداعية

قسمت رشا حمادة التلاعب الناتج عن ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى نوعين:

- 1- **تلاعب محاسبي** من خلال هذا التلاعب يتم استغلال الفرص في إختيار السياسات المحاسبية البديلة، مثل طرق تقييم المخزون السلعي، معاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية، التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية للعمر الإنتاجي.

¹ أونيس عبد المجيد، زرقواد وسام، "أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب بعناصر القوائم المالية وسبل الحد منها"، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، المجلد 07، العدد 01، جامعة أمحمد بوقرة، ص 159.

² ميساء محمد سعد أبو تمام، "مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي"، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2012/2013، ص 25.

2- تلاعب غير محاسبي كتغيير التصنيفات وما ينتج عنها من تلاعبات في عناصر البيانات المالية، مثلا عند بيع الموجودات أو الأصول وإعادة استئجارها فإن الرغبة في ذلك يكون عن طريق إجراء تسويات مع أقساط الايجار، الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالخسائر أو الأرباح لتحقيق هدف معين حسب رغبة المحاسب المبدع أو الإدارة.

ثانيا: مواطن التلاعب في المحاسبة الإبداعية

يمكن حصر أساليب المحاسبة الإبداعية بحسب المجالات المحاسبية، لذا تم تقسيم أساليبها من قبل الباحثين كل حسب وجهة نظره منهم من قسمها إلى أساليب إبداعية في المحاسبة، وأخرى في الإفصاح، والأخيرة في المراجعة. كذلك منهم من يقسمها حسب ارتباطها بالعناصر المحاسبية إلى أساليب المحاسبة الإبداعية في المصروفات، والأخرى ترتبط بالإيرادات وكذلك في تبويب المعلومات (البيانات) المالية، وأساليبها في الإيضاحات المتممة للبيانات المالية، وفي تقرير مراجع الحسابات.

في حين أن هناك من المحاسبين من يقسم أساليب المحاسبة الإبداعية بطريقة تساعدهم على كشف التلاعبات في الممارسات من قبل مستخدمي القوائم المالية، ويكون ذلك عن طريق حصرها في ثلاث مجموعات رئيسية باعتبار قياس النفقات والإيرادات والخصوم والأصول. لكن من المتعارف عليه عموما أن أساليب التلاعب من خلال المحاسبة الإبداعية يكون في أربع مواطن وهي : التلاعب في الإفصاح، التوقيت، التقدير أو التصنيف أي التبويب.

1- أساليب المحاسبة الإبداعية في الإفصاح:

أ- التمويل خارج الميزانية: يعرف التمويل خارج الميزانية أو التمويل الخفي أنه "تمويل أو إعادة تمويل عمليات الشركة دون أن يظهر ذلك في ميزانيتها، بوجود المبتكرات المحاسبية ويكون ذلك دون الخروج عن المتطلبات النظامية".

ومنه تلجأ بعض الشركات إلى الإفصاح بطريقة مباشرة أو عدم الإفصاح عن عمليات تمويلها ذات الأهمية البالغة أو النسبية، دون أن تظهر ذلك في الميزانية، وهذا صورة من صور التمويل خارج الميزانية ولا نخفي أيضا أن هذه الطريقة تعرض الشركة إلى مشكلات مفاجئة لأن إخفاء الالتزامات أو الأصول لا يضمن التحول الفعال للمخاطر ومن أبرز صورته:

- عقود الإيجار: تتجلى صور التمويل خارج الميزانية في عقود الإيجار طويلة الأجل بأنواعها (الرأسمالي والشغيلي) وهو غير قابل للإلغاء، يسجل في الدفاتر المحاسبية للشركة على أنه عقد إيجار تشغيلي وذلك لأنه لا يستوفي الشروط اللازمة لاعتباره عقد إيجار رأسمالي. ويترتب على ذلك عدم ظهور قيمة العقد الحالية في قائمة المركز المالي وكذلك لا يتوجب إطفاء قيمة الأصل المستأجر كما يكون مطلوب في عقد الإيجار الرأسمالي.

- منشآت الغرض الخاص: تتجلى منشآت الغرض الخاص في قيام الشركة الأم بإنشاء منشأة تابعة لها لتمارس نشاط معين وتقوم بتحويل بعضا من أصولها والتزاماتها إلى المنشأة التابعة لها دون أن تدمج في القوائم المالية للشركة الأم ويكون ذلك عن طريق قيامها ببعض الأساليب للتهرب من شروط إدماجها. ويكون هدف إنشاء هذا النوع من المنشآت هو :

✓ هدفها الأول هو إدارة المخاطر.

✓ الحصول على تمويل منخفض القيمة.

✓ التجنب الضريبي أو الحصول على مكاسب صورية وذلك من خلال بيع أصول الشركة الأم على الشركات التابعة، مما يخلق مكاسب للشركة كما لو أنه تم بيع أي أصل لأي شركة أخرى.

ب- التغييرات المحاسبية: تعتمد المؤسسات أو المنشآت بعض التغييرات المحاسبية في بعض الأحيان التي تؤثر بدورها على نتائجها المالية بشكل أو بآخر، وقد تكون تلك التغييرات في السياسات المحاسبية المعتمدة أو التغيير في الوحدة المحاسبية ويعتبر هذا التغيير في الطرق المحاسبية المتبعة من قبل إدارة الشركة أشهر أدوات إدارة الأرباح حيث تستغل الإدارة الاختيارات المتاحة في هذا المجال بما يتناسب مع أهدافها.

- التغييرات في التقديرات المحاسبية: تغيير التقدير المحاسبي مثاله أن يتم تغيير الظروف الاقتصادية المحيطة باستخدام الأصل، أو تستجد الأمور التي لم يكن من الممكن التنبؤ بها أو لم تكن معروفة. كذلك يمكن أن تتوسع مدارك المدراء وتتطور قدراتهم في الحكم والتقدير. وكل هذه التقديرات التي ذكرناها تتطلب من إدارة المنشأة إعادة النظر في إحتساب التقديرات المختلفة كأن يتم تقدير قيمة الأصل وعمره الإنتاجي وقيمة الخردة في نهاية عمرها الإنتاجي.

- التغييرات في السياسات المحاسبية: ينص معيار العرض والإفصاح العام على أنه إذا طرأ تغيير على السياسة المحاسبية فإنه يجب تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر رجعي، ويكون ذلك بتعديل القوائم المالية لكل السنوات المالية المعروضة إلا في الظروف التي يتعذر فيها تحديد البيانات المالية الضرورية للتعديل بصورة معقولة.

- التغييرات في الوحدات المحاسبية: يتضمن التغيير في شكل الوحدة المحاسبية مثل إندماج الشركات وما يتطلبه من توحيد القوائم المالية، وكذلك التغييرات في نسب الملكية التي تؤثر على سيطرة الشركات¹.

2- أساليب المحاسبة الإبداعية في التوقيت؛ تتجلى في:

أ- الاعتراف بالإيرادات: إن التلاعب في الإيرادات يعتبر من أكثر المخالفات التي كشفت عنها هيئة بورصة الأوراق المالية في نيويورك SEC، وتتراوح المؤسسات والشركات في الاعتراف بإيراداتها بين المدخل المحافظ وغير المحافظ حيث في المدخل المحافظ تؤجل الشركة تسجيل الإيراد إلى حين التأكد من تحققه وفي المدخل الثاني الغير محافظ لا يتعلق بمفهوم التوقيت فقط بل يتعلق بمفهوم تحول المخاطر مما يجعله من الأساليب الأكثر خطورة على الشركة.

ب- الاعتراف بالمصاريف: تعد المحاسبة عن المصروفات من المجالات المحاسبية الأكثر اعتماداً على التوقعات والتقديرات القائمة على الحكم الذاتي، وهذا ما يجعل الشركات تتحكم في أرقامها للتحصل على أرباح أكثر أو أقل حسب المصلحة. حيث أكثر الأساليب المتعلقة بالاعتراف بالمصروف هي نقل المصروفات إلى فترات محاسبية لاحقة أو سابقة².

3- أساليب المحاسبة الإبداعية في التقدير:

تتمثل أساليب التقدير في عناصر عديدة نذكر منها :

✓ مصاريف البحث والتطوير، تعتبر مصاريف البحث والتطوير وتكاليف السيطرة، مصروفات الدعاية والإشهار ... وغيرهم من المصاريف من الأصول الغير ملموسة الناشئة ذاتياً في القوائم المالية كما هو

¹ ميسون محمد علي القري، "دوافع وأساليب المحاسبة ابداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية- دراسة ميدانية"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2010، ص-ص، 54-61.

² بلال نظامي، مرجع سبق ذكره، ص 31.

متعارف عليه وهي أحد مواضع تلاعب الشركات في المصروفات وهذا يتم نظرا لجواز رسملتها واستفادتها لأنها تعتبر مصاريف إيرادية.

✓ اهتلاك الأصول الثابتة، تستغل الشركات كونها مخيرة في إعتقاد الطريقة الأنسب في احتساب اهتلاك أصولها، وهذا بما يتماشى مع مركزها المالي. ومن المتعارف عليه في المبادئ والطرق المحاسبية هو أن يتم تحميل السنوات الأولى قسطا أكبر من الإهلاك بطريقة قسط الإهلاك المتناقص، أو طريقة القسط الثابت، حيث توزع التكلفة بالتساوي على سنوات العمر الإنتاجي.

✓ إطفاء الشهرة والعلامة التجارية: الشهرة تحتل تباينا كبيرا في المعالجة، لأن أعمار الأصول غير الملموسة طبعاً تكون مختلفة من شركة لأخرى وبهذا القدر من الاختيارية والمرونة، فقد يتم اختيار فترة إطفاء طويلة قد تكون تزيد عن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس ومنه فإن هذه الفترة تقلل من مصروف الإطفاء وبالتالي يزيد ذلك من إيرادات الفترة.

✓ المدينون، من خلال المدينين تدير الشركة إيراداتها، وليس فقط تتلاعب في الاعتراف بالإيراد، وكذلك تقويم حسابات المدينين بحيث تقدر الحسابات المدينة وفقا لمبدأ الحيطة والحذر بإنشاء مخصص للحسابات المشكوك في تحصيلها يطرح من إجمالي المدينين.

✓ المخزون السلعي: المبالغة في تقدير المخزون يقلل من تكلفة البضاعة المباعة وهذا يزيد من صافي الدخل. وهناك الكثير من الأساليب والمداخل التي توصل إلى هذه المبالغة، ومن أبسط أمثلتها المبالغة في العدد الفعلي لعناصر المخزون، إذ أنها تعد احتيايلا صريحا.

4- أساليب المحاسبة الإبداعية في التصنيف والعرض:

أ- قائمة الدخل: إن قائمة الدخل تحتوي على أرقام أساسية لأعراض التحليل المالي مثل الأرباح التشغيلية وصافي الربح وغيرها. فكما تدور المحاسبة الإبداعية حول تأخير أو تعجيل الإيرادات أو المصروفات أو المكاسب أو الخسائر، أي نقلها بين الفترات المحاسبية، ومنه يتم ذلك في قائمة الدخل من خلال التلاعب في التصنيفات والإيضاحات في قائمة الدخل في الفترة المراد تغييرها. إذ أن قائمة الدخل تعد من أهم القوائم المالية على الأقل بالنسبة للمستثمر حيث أن التلاعب فيها يكون إما تلاعبا بالإفصاح أو بالتصنيف أو كلاهما.

أما في ما يخص بالتلاعب في تصنيف عناصر قائمة الدخل مثلا في تصنيف العناصر غير العادية أو العناصر غير المتكررة التي قد تكون ضمن عناصر قائمة الدخل، وتدخّل من ضمنها الخسائر التي تنشأ عن الكوارث الطبيعية، أو التغييرات المحاسبية الناتجة عن تبديل السياسات المحاسبية أو تغيير التقديرات أو تصحيح الأخطاء المحاسبية.

ب- الاستثمارات: وكمثال عن الاستثمارات هو اعلان إحدى الشركات التي أفلست بسبب استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية عام 2001، 2002 عن مخالفات محاسبية بمبالغ ضخمة وأشارت نتائج التحقيق الأولية إلى أن هذه الشركة مارست عمليات تحويل بين حسابات داخلية أبرزها تسجيل تكاليف تشغيل رسوم استخدام شبكات شركات اتصالات أخرى، باعتبارها إستثمارات رأس مالية طويلة الأمد في خطوة مكنتها من إخفاء جانب من نفقاتها وبذلك تضخيم تدفقاتها المالية وإظهار أرباح غير حقيقية¹.

ثالثا: أساليب أخرى في المحاسبة الإبداعية

1. أحيانا تتيح القواعد المحاسبية للشركة الإختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية: فعلى سبيل المثال، يسمح للشركة في عدد من الدول أن تختار بين سياسة حذف نفقة التطوير كما تحدث واستهلاكها على حساب عمر المشروع المتعلقة به، ولذلك يمكن للشركة أن تختار السياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة عنها.

2. استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ: ففي بعض الحالات عند تقييم عمر أحد الأصول من أجل حساب الإهلاك فإنه عادة ما تتم هذه التقييمات داخل العمل وتتاح للمحاسب المبدع الفرصة لأن يخطئ من ناحية الحذر أو التفاؤل في هذا التقييم، وفي بعض الحالات الأخرى عادة يمكن توظيف خبير خارجي لعمل التقييمات، فعلى سبيل المثال يمكن أن يقوم خبير إحصائي بتقييم الالتزام المالي المستقبلي للمعاشات، في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع أن يتلاعب بالقيمة إما عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع مجمل للتقييم أو عن طريق اختيار مثنى أو مقيم معروف باتخاذها تفاؤليا أو تشاؤميا حسب رغبة المحاسب.

¹ ميسون محمد علي القرى، مرجع سبق ذكره، صص-64-73.

3. يمكن إدخال الصفقات الإصطناعية إما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية: ويتحقق ذلك عن طريق الدخول في صفتين أو أكثر متصلتين مع طرف ثالث ميلا للمساعدة، فعلى سبيل المثال لنفترض أنه تم عمل ترتيبات لبيع أحد الأصول لبنك ما بدلا من تأجير هذا الأصل لبقية عمره الافتراضي بحيث يمكن أن يطرح سعر بيع هذا الأصل بموجب (البيع والتأجير المرتد) أعلى أو أقل من قيمة الأصل الحالية لأنه يمكن التعويض عن فارق السعر بواسطة التأجير المنخفض أو الزائد.

4. **التلاعب في توقيت الصفقات:** بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب وخصوصا في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية¹.

المطلب الثالث: أثر المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية

سننظر في ما يلي إلى آثار المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية:

أولا: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل

قائمة الدخل هي بيان مالي لأي مؤسسة توضح بها أرباحها وخسائرها وذلك عن طريق إظهار الإيرادات مطروحا منها المصروفات، وتسمى أيضا بقائمة الأرباح والخسائر، لهذا سوف نوجز كيفية التلاعب في مبلغ صافي الدخل في النقاط التالية:

- 1- تسجيل إيرادات المبيعات مبكرا وقبل شحنها أو تسجيلها قبل التزام الزبون بدفع ثمنها؛
- 2- زيادة الدخل وذلك من خلال عائد لمرة واحدة، وهو يشمل زيادة الأرباح من خلال بيع أصل مقيم أقل من الحقيقة وكذلك اعتبار عائد الاستثمار جزءا من الإيرادات، إضافة إلى تسجيل عائد الاستثمار باعتباره دخلا تشغيليا وأخيرا ابتداع دخل من خلال إعادة تصنيف حسابات الميزانية؛
- 3- الإقرار بإيراد عملية البيع قبل أن تكتمل، أو إثبات مبيعات الفترة التالية ضمن مبيعات هذه الفترة المنتهية؛

- 4- تسجيل إيرادات وهمية ضمن إيرادات الفترة، أو نقلها من فترة محاسبية حالية إلى فترة لاحقة؛

¹ المليجي عبد الرؤوف صالح أحمد، إبراهيم جابر السيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 230، 231.

- 5- عدم اهتلاك الأصول التالفة؛
- 6- تسجيل عائد استثمار باعتباره دخلاً تشغيلياً؛
- 7- ابتداء دخل من خلال إعادة تصنيف حسابات بيان المركز المالي؛
- 8- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية لاحقة أو سابقة، وتشمل كذلك رسملة التكاليف التشغيلية العادية وتغيير السياسات المحاسبية إضافة إلى اهتلاك التكاليف ببطء كبير، والفشل في تسجيل الأصول التالفة، وتخفيض خدمات الأصول؛
- 9- نقل مصاريف مستقبلية إلى فترة مالية حالية، وهي تشمل تسريع وزيادة المصاريف التي تعتمد على تقدير المرء في الفترة المحاسبية الحالية.

ثانياً: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية

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

أما في ما يخص منافع عرض قائمة التدفقات النقدية تتمثل في :

- توفير معلومات إضافية لمستخدمي القوائم المالية عن السيولة والقدرة على توليد النقدية وتوقيت التدفقات النقدية لأجل التكيف مع التغيرات في الظروف والفرص؛
- تعزيز المعلومات لأغراض تقييم التغييرات في الأصول والالتزامات وحقوق الملكية ؛
- تعزيز القابلية للمقارنة للأداء التشغيلي لمختلف المنشآت لأنها تستبعد آثار استخدام معالجات محاسبية مختلفة، بالنسبة لصفقات متمثلة؛
- تعمل كمؤشر لمبلغ وتوقيت وتأكد التدفقات النقدية¹.

ومن أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:

¹ طارق عبد العال حماد، "معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها"، الطبعة الأولى الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص94.

1- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية، ويمكن كذلك تصنيف التدفقات النقدية التمويلية باعتبارها تدفقات تشغيلية، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية؛

2- تستطيع المنشأة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة؛

3- تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب الجزئي من دفع الضرائب، لذا تقوم ببعض الممارسات تدرج تحت باب المحاسبة الإبداعية، وذلك يكون من خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، كتخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية أو بعض المعدات من الدخل الصافي أثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية وكذلك تتم إضافة الخسائر قبل الضريبة على صافي الدخل أثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، أي يتم خصم التأثيرات الضريبية لهذه البنود من التدفقات النقدية التشغيلية. إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها، يتم اعتباره ناتجا عن نشاطات استثمارية لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العملية التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي؛

4- التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهما تجارية، حيث يمكن أن تصنف كإستثمارات جارية أو غير جارية اعتمادا على فترة الاحتفاظ فيها¹.

ثالثا: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي

يمكن التلاعب في قائمة المركز المالي في البنود التالية:

1- **النقدية:** يتم في بند النقدية عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب بأسعار الصرف التي يتم استخدامها في ترجمة البنود النقدية المتوفرة في العملات الأجنبية؛

¹ حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، مرجع سبق ذكره ، ص368،369.

2- المدينون: يكون التلاعب في الذمم المدينة من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، وذلك يهدف إلى تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها وكذا عدم الكشف عن الحسابات الثابتة، كذلك يتم إجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف ذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة؛

3- المخزون: تتركز في هذا البند عمليات التلاعب وتطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون من طريقة تسعير المخزون من طريقة FIFO إلى WA؛

4- الاستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، وكذا إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار¹؛

5- الأصول غير ملموسة: يتم المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة كبراءة الاختراع، برامج المعلوماتية والعلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بها وهذا يتنافى مع الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتركة؛

6- الأصول الثابتة: لا يتم الإلتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الأصول الثابتة المدرجة في الميزانية، كما يتم التلاعب في نسب الاهتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق²؛

7- الموجودات الطارئة: حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيها؛

¹ منال حسين لفتة صالح، "استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيراتها على القوائم المالية"، مجلة دنانير، مصر، العدد 8، 2017، ص589.

² شيرين مامون سيد أحمد محمد، "أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية -دراسة ميدانية على سوق الخرطوم للأوراق المالية"، مجلة الدراسات المالية المحاسبية والإدارية، كلية الفجر للعلوم والتكنولوجيا، السودان، المجلد 07، العدد 01، 2020، ص261.

- 8- الاستثمارات طويلة الأجل: تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية¹؛
- 9- المطلوبات المتداولة: يتم التلاعب هنا من خلال عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، وذلك بهدف تحسين نسب السيولة؛
- 10- المطلوبات طويلة الأجل: تحصل إدارات المنشأة على قروض طويل الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل وهذا لتحسين نسب السيولة؛
- 11- حقوق المساهمين: يتم التلاعب في حقوق المساهمين إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري مثلاً، وذلك بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما ينبغي، باعتباره بندا من بنود سنوات سابقة، إضافة إلى ذلك يمكن ممارستها من خلال تقلب أسعار الصرف المرتبطة بالمعاملات التي تتم بالعملة الأجنبية في حقوق المساهمين بدلا من قائمة الدخل.
- والجدول التالي يمثل تلخيص لأهم أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة المركز المالي من قبل إدارة الشركات:

الجدول رقم (01): أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة المركز المالي

البند	إجراءات المحاسبة الإبداعية
النقدية	- عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة. - التلاعب بأسعار الصرف عند ترجمة المعاملات بعملة أجنبية.
الاستثمارات المتداولة	- التلاعب في أسعار السوق عند تقويم محفظة الأوراق المالية . - التلاعب في تصنيف الاستثمارات مثل تصنيف المتداولة منها إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها. - تخفيض غير مبرر في مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية.

¹ ناظم شعلان جبار، "أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية -دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية"، مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة القادسية، العراق، المجلد 09، العدد 32، 2015، ص246.

<p>- عدم الكشف عن الديون الراكدة والديون المتعثرة بقصد تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها.</p> <p>- تضمين رقم المدينين ذمما مدينة للأطراف ذات الصلة أي زميلة أو تابعة.</p> <p>- خطأ متعمد في تصنيف الذمم المدينة بتحويل الذمم طويلة الأجل إلى قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة.</p>	<p>الذمم المدينة</p>
<p>- تضمين كشوف الجرد بنود بضاعة راكدة أو متقادمة.</p> <p>- تعمد التلاعب بالأسعار.</p> <p>- تغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون من FIFO إلى WA.</p>	<p>المخزون</p>
<p>- تغيير طريقة المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل من طريقة الكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.</p> <p>- تجنب إظهار نصيب الشركة الأم في خسائر الشركة التابعة أو الزميلة.</p> <p>- عدم استبعاد أثر المعاملات المتبادلة بين الشركة القابضة والتابعة.</p>	<p>الاستثمارات طويلة الأجل</p>
<p>- تخفيض نسب الاهتلاك عن النسب المتعارف عنها في السوق.</p> <p>- إجراء تغيير غير مبرر في طريقة الإهلاك.</p> <p>- عدم التزام بمبدأ الكلفة التاريخية واعتماد إعادة التقويم بالقيمة السوقية وإظهار الفائض في قائمة الدخل بدلا من حقوق الملكية.</p> <p>- إعادة تصنيف بعض الأصول بين الموجودات الثابتة والمتداولة والاستثمارات طويلة الأجل.</p> <p>- عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة كضمانات للقروض.</p>	<p>الأصول الثابتة (الممتلكات المنشآت والمعدات).</p>
<p>- إثبات الأصول غير الملموسة غير المشتريات.</p> <p>- المبالغة في تقويم الأصول غير الملموسة الناشئة عن الاندماج.</p> <p>- تخفيض نسب إطفاء الأصول غير الملموسة عن المعدات المتعارف عليها.</p>	<p>الأصول غير الملموسة</p>
<p>- سداد قرض قصير الأجل عن طريق الاقتراض طويل الأجل لتحسين نسب السيولة.</p> <p>- عدم إدراج الأقساط المستحقة من القروض طويلة الأجل لتحسين نسب السيولة.</p> <p>- تأجيل إثبات استلام الدفعات المقدمة لتحسين نسب الرفع المالي.</p>	<p>المطلوبات المتداولة</p>

<p>- إطفاء سندات قابلة للإستدعاء قبل استحقاقها وإضافة مكاسب ذلك إلى صافي الربح وليس البنود غير العادية.</p> <p>- الحصول على قرض طويل الأجل قبل نهاية السنة المالية لسداد قرض قصير الأجل لتحسين نسب السيولة.</p>	<p>المطلوبات طويلة الأجل</p>
<p>- إدراج مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف في حقوق الملكية بدلا من قائمة الدخل.</p> <p>- إضافة مكاسب سنوات سابقة إلى أرباح السنة الحالية بدلا من إدراجه ضمن الأرباح المحتجزة.</p> <p>- إدراج مكاسب أو خسائر ترجمة القوائم المالية في قائمة الدخل بدلا من حقوق الملكية.</p>	<p>حقوق المساهمين</p>
<p>- إهمال الإفصاح عن الالتزامات الطارئة أو المشروطة.</p> <p>- إثبات موجودات محتملة قبل اكتسابها كالإيراد المتوقع تحصيله من الدعاوي القضائية قبل إصدار الحكم فيها.</p>	<p>الموجودات والالتزامات الطارئة أو المشروطة.</p>

المصدر: ليندا حسن نمر الحلبي، "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية الأعمال، عمان، الأردن، 2009، ص 44-46.

رابعاً: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية

إن حلقة الربط بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي تتمثل في قائمة تغيرات حقوق الملكية، ويتم تحديدها إنطلاقاً من رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية إلى حين إنتهائها، ويتم الإعتماد في في عرضها على أساس الإستحقاق Accrual Basis. كل بنود هذه القائمة معرضة لإستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو يتم تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب والتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية¹.

¹ ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 49.

خاتمة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل للإطار النظري للمحاسبة الإبداعية حيث تم التعريف بالمحاسبة الإبداعية كما حاولنا إبراز أهميتها وأهدافها، وأن لها مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمد المحاسبون عليها لتحقيق مصلحة معينة والعمل على تجميل وتغيير الأرقام بحسب ما يرغبون فيه وتأخذ عدة صور منها إدارة الأرباح، تمهيد الدخل، المحاسبة النفعية، التلاعب في التقارير المالية.

ومنه توصلنا إلى أن المحاسبة الإبداعية فن من فنون التلاعب في القوائم المالية، يمارسها شخص متمهن يعرف القوانين والمبادئ وما يجب فعله والثغرات الموجودة بها، لأغراض عدة منها التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة، الغش الضريبي، التصنيف المهني، تحقيق مكاسب شخصية، التأثير على سعر السهم ...

ومنه عرفنا أن لها عدة أساليب بعضها يتعلق بالإفصاح والتقدير والبعض الآخر يتعلق بالتصنيف وعرض البيانات المالية وهناك أساليب أخرى.

إذا للمحاسبة الإبداعية تأثيرات سلبية على مختلف القوائم المالية على المدققين الكشف عنها وذلك وفق طرق وأساليب مختلفة سنتطرق لها في الفصل الثاني.

الفصل الثاني

التدقيق الجبائي ودوره في تخفيف

سلبات المحاسبة الإبداعية

مقدمة الفصل:

ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في التصريحات الجبائية يعد أسلوبا من أساليب التهرب والغش لتقليل قيمة الضريبة المدفوعة أو إلغائها، من خلال إستغلال الثغرات في القوانين المحاسبية والجبائية لذا على الإدارة الجبائية التحقق من هذه التصريحات من خلال التدقيق الجبائي في القوائم المالية.

لذا يعتبر التدقيق الجبائي وفق الصلاحيات والقوانين الإجراء الأنسب والضروري لمنع تأثير عدة عوامل على نتيجة المؤسسة، التي تسعى دائما لتحقيق أكبر عائد لمساهميها لضمان عدم تسديد الضرائب ويكون ذلك بتسجيل أدنى قيمة لإيراداتها، وهذه الأخيرة تؤثر بشكل مباشر على إيرادات الخزينة العمومية، ومن هذا المنظور نجد أن الإيرادات تتأثر بالعبء الضريبي وأن هدف التدقيق الجبائي هو التحكم في العبء الضريبي وتجنب المخاطر الجبائية بالتالي التقليل من الأعباء المالية الإضافية الخاصة بالمؤسسة.

لذا سنقوم في هذا الفصل بالتطرق إلى مبحثين كما يلي:

- ماهية التدقيق والتدقيق الجبائي.
- دور التدقيق الجبائي في التخفيف من سلبيات المحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول: ماهية التدقيق والتدقيق الجبائي

مهنة التدقيق تعتبر بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية، حيث يعمل المدقق على معرفة صحة عمل المحاسب وقيم التقارير المالية من حيث صحتها وصدقها؛ في حين أن التدقيق الجبائي يعمل على معرفة صحة التصريحات الجبائية المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة. لذا قسمنا هذا المبحث إلى ثلاث مطالب كما يلي:

- ماهية التدقيق.

- التدقيق الجبائي.

- مقومات التدقيق الجبائي.

المطلب الأول: ماهية التدقيق

يقتضي الإلمام بموضوع التدقيق التطرق لمختلف الجوانب النظرية المتعلقة به من التطور التاريخي والأهداف وغيرها، وعلى هذا الأساس في البداية سيتم التطرق إلى مفهوم التدقيق وتطوره التاريخي وأنواعه وأهدافه.

أولاً: نشأة ومفهوم التدقيق

1- نشأة التدقيق:

استمدت مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع. وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحوكمات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حوكمات المصريين القدامى واليونانيين كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة. وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها لذا نجد كلمة تدقيق "Auditing" مشتقة من الكلمة اللاتينية "Audire" ومعناها "يستمع"¹.

وبعدها شمل نطاق التدقيق وحدات القطاع الخاص الإقتصادية، من مشاريع ومنشآت مختلفة، وذلك بعد الحدث الذي وقع في علم المحاسبة بإتباع "مبدأ القيد المزدوج" سنة 1494م، وأدت سهولة إستعمال مبدأ القيد المزدوج إلى انتشار تطبيقه هذا ساعد على إنتشار مهنة المحاسبة والتدقيق، كما أن

¹ خالد أمين عبد الله، "التدقيق والرقابة في البنوك"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 1998، ص3.

الفصل الثاني: التدقيق الجبائي ودوره في تخفيف سلبيات المحاسبة الإبداعية

انتساع حجم المؤسسات وما صاحبه من انفصال للملكية عن الإدارة أدى بالمساهمين إلى تعيين مدققي حسابات، كوكلاء عنهم للقيام بمراقبة الإدارة، حيث ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في "فيينا" بإيطاليا عام 1581م¹. وكانت تتطلب ست سنوات تمرينية بجانب النجاح في الإمتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة. وقد أصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669م شرطا من شروط مزاوله مهنة التدقيق. ثم اتجهت الدول الأخرى إلى هذا التنظيم المهني بعد أن كانت بريطانيا سباقة في ذلك. حيث أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشأت "جمعية المحاسبين القانونية" عام 1854².

ومع صدور قانون الشركات عام 1862م الذي ينص على "إلزامية التدقيق بغرض حماية المستثمرين من تلاعب المؤسسات بأموالهم" حيث ساعد صدور هذا القانون على الاهتمام بمهنة التدقيق وانتشارها في العديد من الدول: فرنسا 1881م، الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1882م، والتي تم بعدها إنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AISPA) سنة 1912م، ألمانيا سنة 1896م، كندا سنة 1902م، أستراليا سنة 1904م، وفرنلندا في 1911م³.

وظيفة التدقيق الداخلي وظيفة حديثة نسبيا يعود ظهورها إلى الأزمة الاقتصادية لعام 1929م في الولايات المتحدة الأمريكية⁴.

إن تطور المهنة في كل من البلدان سابقة الذكر مدين للسياسات المالية والضريبية فيها، لأن تطور السياسة المالية للدولة وأخذها بأسلوب فرض الضرائب على الدخل قد أظهر نوعا جديدا من الرقابة هو الرقابة الضريبية، ومن أدواتها التدقيق الضريبي والذي خلق الحاجة إلى خدمات مدققي الحسابات⁵.

¹ بوسنة حمزة، "دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية"، أطروحة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2011/ 2012، ص3.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص3.

³ بوسنة حمزة، مرجع سبق ذكره، ص4.

⁴ Louis Gallois, **Théorie et pratique de l'audit interne**, septième édition, groupe eyrolles, Germain, Paris ,2010, P35.

⁵ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص4.

أما في ما يخص ظهور مهنة التدقيق أو محافظة الحسابات في الجزائر فكانت مقيدة بالقوانين الفرنسية إلى غاية 1975، فقد مرت بالعديد من المراحل نتيجة للتحويلات في الجوانب السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وافصالات الاقتصادية المنتهجة بداية الثمانينيات، والإنتاح على العالم الخارجي في ظل التجارة الخارجية والإستثمار الأجنبي والملاحظ أنه لا تزال إلى حد الآن المهنة تعاني من سوء التنظيم، فمثلا قرار 2014/02/12 الذي حدد كفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات ومقرر 002 قي 2016/02/14 الذي تضمن وضع حيز التنفيذ 04 معايير جزائرية للتدقيق (210، 505، 560، 580) تنتظر التطبيق في الواقع الميداني¹.

2- مفهوم التدقيق:

أ- تعريف التدقيق:

- هناك مفهومين للتدقيق المفهوم الأول (مفهوم حرفي): ويقصد به فحص البيانات والسجلات والأرقام بقصد التحقق من صحتها، والمفهوم الثاني (مفهوم مهني): ويقصد به الفحص الانتقادي المنظم للبيانات المحاسبية المثبتة في السجلات والدفاتر والقوائم المالية للوحدة التي تدقق حساباتها².

- أما في ما يخص المفهوم المهني للتدقيق يتمثل في "الفحص الانتقادي المنظم للبيانات المحاسبية المثبتة في السجلات والدفاتر والقوائم المالية للوحدة التي تدقق حساباتها بقصد إبداء رأي فني ومحايد على مدى صحة ودقة وصدق البيانات ودرجة الاعتماد عليها، وعن مدى دلالة القوائم المالية والحسابات الختامية التي أعدتها الوحدة عن نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة وعن مركزها المالي عن الفترة التي تناولتها عملية الفحص والتدقيق"³.

- حسب جمعية المحاسبين الأمريكيين "التدقيق عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".

¹ قاسمي السعيد، حيرش أحمد، "محاولة تقييم لواقع مهنة التدقيق في الجزائر على ضوء دراسة حالة مكاتب التدقيق بولاية المسيلة الجزائرية"، مجلة الأسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 01، العدد 01، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017، ص344.

² علي عبودي نعمه الجبوري، أحلام زواوية، "دور المدقق في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 07، العدد 01، 2020، ص 435، 434.

³ عبد الرزاق محمد عثمان، "أصول التدقيق والرقابة الداخلية"، الطبعة الأولى، الدار النموذجية، لبنان، 2011، ص11.

الفصل الثاني: التدقيق الجبائي ودوره في تخفيف سلبيات المحاسبة الإبداعية

- أما بالنسبة لمصف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي، فإن التدقيق هو "فحص من مهني مؤهل ومستقل، لإبداء رأي حول إنتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما"¹.

- هو مجموعة من الإجراءات والخطوات التي تتخذ من قبل المدقق للتحقق من البيانات الختامية وقائمة المركز المالي، تعكسان الوضع المالي ونتيجة الأعمال بوضوح، وأنها أعدت بشكل يتفق والأصول المحاسبية المتعارف عليها وإن تطبق بشكل متناسق من سنة إلى أخرى وإعطاء رأي فني محايد استنادا إلى ذلك.

- ويعرف خالد أمين التدقيق كالاتي: "يقصد بتدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق عبارة فحصا إنتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة"².

المدقق: "هو الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لإنجاز تدقيق البيانات المالية سواء أكان شخصا طبيعيا يزاول باسمه أو لحساب شركة مهنية وتقع على عاتقه مسؤولية عملي التدقيق وإبداء الرأي حول مدى تمثيلها بصحة وعدالة للمعلومات المالية للشركة مكان التدقيق"³.

وعرفه Alvin A. Arens على أنه: "جمع وتقييم الأدلة حو المعلومات المحاسبية، للتحديد والإبلاغ عن دقة التطابق بين المعلومات والمعايير المنصوص بها، ويتم ذلك بواسطة شخص مختص ومستقل"⁴.

¹ محمد سمير الصبان وآخرون، "المراجعة بين النظري والتطبيقي"، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص18.

² خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية"، الطبعة الرابعة، دار وائل للطباعة والنشر، الأردن، 2007، ص13.

³ كامل ممدوح كامل التكريتي، "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية المساهمة العامة من وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين"، أطروحة ماجستير في العلوم المالية، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2022، ص12.

⁴ Arens Alvin A and others, Auditing and Assurance Services, Person Education, Inc, 9Ed. 2003, P9.

- ومنه يمكننا القول أن التدقيق: "هو عملية منظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها ومعرفة مدى سلامة وصحة القوائم المالية وإبداء الرأي حولها وذلك وفقا لمعايير ومبادئ، بهدف إيصالها لمستخدميها".

- ومن التعاريف السابقة نستنتج أن للتدقيق ثلاث عناصر رئيسية وهي:

الفحص: فحص المستندات، السجلات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها، تبويبها أي فحص القياس المحاسبي (الكمي، النقدي).
التحقيق: هو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المؤسسة عن فترة زمنية معينة.

إن الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان إذ تمكننا المدقق من إبداء رأيه وذلك من خلال إثبات صورة عادلة لنتيجة المؤسسة ومركزها المالي.

التقرير: هو ختام عملية التدقي، فهو بلورة حقيقية لنتائج عملية الفحص والتحقيق في شكل التقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها¹.

ب- التمييز بين التدقيق والمحاسبة، التدقيق والمراجعة:

- التمييز بين التدقيق والمحاسبة:

علم المحاسبة هو مجموعة النظريات والمبادئ التي تحكم تسجيل العمليات المختلفة التي يجريها المشروع وتبويبها ثم عرضها في قوائم مالية.

أما التدقيق هو مجموعة النظريات والمبادئ التي تنظم فحص البيانات المسجلة بالدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من صحة هذه البيانات ودرجة الإعتماد عليها.

حيث يبدأ عمل المدقق من مخرجات عمل المحاسب، كما أن علم المحاسبة علم إنشائي يبدأ بالعديد من العمليات التي يجريها المشروع ليخلص منها بقوائم مالية، أما علم التدقيق علم تحليلي يبدأ بالقوائم المالية ويعود إلى الدفاتر والسجلات والمستندات المؤيدة لها، وذلك بهدف التأكد من صحتها².

¹ سميرة بوعكاز، "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي - دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة"، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015/2014، ص 64،65.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص16.

- التمييز بين التدقيق والمراجعة:

يذهب البعض إلى أنه لا يوجد فرق بين التدقيق والمراجعة، فكلاهما كلمات مترادفة لترجمة المصطلح الانجليزي "Auditing"، وفي بعض الدول تستخدم كلمة "تدقيق" وفي البعض الآخر تستخدم كلمة "مراجعة"، فعلى سبيل المثال يستخدم مصطلح المراجعة في مصر وليبيا وغيرهما، بينما يستخدم مصطلح التدقيق في العراق والأردن.

وهناك من يذهب إلى أن هناك فرق بين التدقيق والمراجعة من حيث مستوى التوكيد والإجراءات المتبعة من قبل القائم بالعملية بل أن هناك فرق حتى من حيث مستوى الأجور.

ثانيا: أهداف وأهمية التدقيق

1- أهداف التدقيق:

من خلال التطور التاريخي الذي شهدته مهنة التدقيق يمكن للباحثين أن يلاحظوا التغيير الذي طرأ على الأهداف، قديما كانت عملية التدقيق مجرد وسيلة للإكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش وتلاعب وتزوير. لكن مع التطور التاريخي له تغيرت النظرة لمهنة التدقيق من إكتشاف الأخطاء إلى التأكد من صدق السجلات والقوائم المالية، لذا أصبح دور المدقق يتجلى في القيام بمراجعة إنتقادية منظمة للدفاتر والسجلات ومنه يمكننا ذكر أهداف التدقيق في النقاط التالية:

- التحقق من إثبات صحة المعلومات الواردة في القوائم المالية من خلال الجرد الفعلي أو المادي؛
- التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والأصول هي إلتزام عليها؛
- التأكد من سلامة كل الوثائق المحاسبية، وكذا صحة القيود المحاسبية أو خلوها من الخطأ أو التزوير أو الغش، التواطئ مع تقليص فرص إرتكابها؛
- تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها؛
- التقرير حول المشاهد المرتبطة بالواقع الفعلي للمؤسسة والمؤثرة على درجة مصداقية عناصر القوائم المالية المفصوحة؛
- الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال عرضها والإفصاح عنها؛

الفصل الثاني: التدقيق الجبائي ودوره في تخفيف سلبيات المحاسبة الإبداعية

- تحرير تقرير يبدي فيه المدقق رأيه الفني والمحايد، الذي يرتبط بدوره بالواقع الفعلي للمؤسسة¹.

2- أهمية التدقيق:

التدقيق وسيلة وليس غاية فهو يخدم ويوجه أطرافا عديدة ويمكنها من اتخاذ القرارات وذلك بناء على بيانات تمت مراجعتها وتدقيقها من قبل هيئات مهنية مستقلة ومحايدة، ومن أمثلتهم المديرين والمستثمرين الحاليين والمستقبليين، والبنوك ورجال الأعمال، والاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة، ونقابات العمال وغيرها وسنقوم بتلخيص أهمية التدقيق بالنسبة لكل مستفيد في ما يأتي²:

الجدول رقم (02): أهمية مهنة التدقيق بالنسبة للأطراف المستفيدة منه

الأطراف المستفيدة	أهمية مهنة التدقيق ومخرجاتها لها
المساهمون	يحتاجون إلى المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات، خاصة التي تتعلق بالأداء المالي للمؤسسة.
المستثمرون الحاليون والمحتملون	يحتاج المستثمرون الحاليون والمحتملون المعلومات عن أسهم المؤسسة، خاصة عن درجة المخاطرة المتعلقة بالاستثمار في الأسهم، العائد الحالي والمتوقع للسهم، والأداء المالي للمؤسسة، فالنقرير عن تدقيق القوائم المالية سوف يدعم ثقتهم فيما تقدمه هذه المعلومات.
هيئة سوق المال	المؤسسات المقيدة بالبورصة والمؤسسات العاملة في مجال الأوراق المالية ملزمة بتقديم صورة من قوائمها المالية ونقرير مدقق الحسابات للهيئة العامة لسوق المال.
المؤسسات الاستثمارية والتمويلية	تعتمد المؤسسات التمويلية خاصة البنوك والمؤسسات الاستثمارية على المعلومات المالية للشركات المقترضة ومدى الإعتماد عليها والثوق بها، في إتخاذ قرارات منح الائتمان وتشكيل محافظ الإستثمار في الأوراق المالية.
الدائنون	يمكنهم تقرير المدقق السليم من معرفة قدرة المؤسسة على سداد الديون المستحقة عليها في المواعيد ومن ثم إمكانية التوسع في المعاملات التجارية.

¹ محمد محمد الفيومي، عوض لبيب، "أصول المراجعة"، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 1998، ص88.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص8.

الفصل الثاني: التدقيق الجبائي ودوره في تخفيف سلبيات المحاسبة الإبداعية

المدينون (العملاء)	يعرفون من خلال هذا التقدير مدى إستمرارية المؤسسة خاصة عندا يرتبطون معها بعملية طويلة الأجل كأن تكون المؤسسة مورد رئيسي للعميل.
الإدارات والهيئات الحكومية	يساعد الإدارات كإدارة الضرائب، وزارة المالية، وغيرها على معرفة نشاطات المؤسسات ووضع السياسات الضريبية وإعداد إحصائيات متعلقة بالدخل القومي وغيرها، التخطيط والرقابة...
اتحاد ونقابات العمال	يعتمد المستشار المالي لنقابة العمال، على المعلومات الخاصة بقدرة المؤسسة على دفع مستحقات العمال، والتقارير سوف يدعم إعتمادهم مثل هذه المعلومات وتقتهم فيها.
المنظمات المهنية	متابعة مدى إلتزام المدقق المنتمي إليها بمعايير إعداد وعرض التقرير، ضمن إستمرار تحقيق التقرير لأهدافه، تحديد الحاجة إلى إصدار توجيهات وإرشادات حول تطوير التقرير وتعديله.
المجتمع	يساعد هذا التقرير في تعزيز الثقة بالبيانات المالية الخاصة بالأنشطة الإجتماعية للوحدات الإقتصادية المختلفة.

المصدر: (قاسمي السعيد، حيرش أحمد، "محاولة تقييم لواقع مهنة التدقيق في الجزائر على ضوء دراسة حالة مكاتب التدقيق بولاية المسيلة الجزائرية"، مجلة الأسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 01، العدد 01، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017، ص 337، 338) بتصرف.

من خلال الجدول أعلاه تظهر أهمية التدقيق لأطراف متعددة وهي معنية بالقوائم المالية، فرأي المدقق الفني المحايد، عن سلامة القوائم المالية وصحة المركز المالي للمؤسسة، مهم للغاية لذا لا بد من أن تتوفر فيه كامل شروط ومعايير مهنة التدقيق.

ثالثا: أنواع التدقيق

نظرا لأهمية مهنة التدقيق بالنسبة لكافة العناصر المستفيدة منه، أوجب على المشرعين تقسيمه بطريقة مفصلة وحسب عدة مجالات ومنه يمكن تقسيم أنواع التدقيق إلى:

1- من حيث القائم بعملية التدقيق

أ- التدقيق الخارجي: يتم بواسطة مهني مستقل عن المؤسسة.

الفصل الثاني: التدقيق الجبائي ودوره في تخفيف سلبيات المحاسبة الإبداعية

ب- التدقيق الداخلي: وظيفة مستقلة تعمل داخل المؤسسة¹.

الجدول رقم(03): التمييز بين التدقيق الداخلي والخارجي

من حيث:	المدقق الداخلي	المدقق الخارجي
الهدف	يخدم الجهة التي قامت بتعيينه عن طريق إبداء الرأي حول سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة. يكتشف الأخطاء والغش في حدود ما يؤثر بالقوائم المالية والتقارير.	خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة.
القائم بالتدقيق	شخص مهني مستقل عن المؤسسة التي يدقق في حساباتها لا يجب أن تكون له أي قرابة بالمؤسسة ويعين من طرف الملاك أو أي جهة معنية بالتدقيق.	موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
الاستقلالية	إستقلال كامل عن الإدارة في عمليات الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	مستقل جزئياً.
المسؤولية	مسؤول أمام الملاك، أو الجهة المعنية كالإدارة الجبائية بحيث يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية إلى الملاك.	مسؤول أمام الإدارة، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص والدراسة إلى مستويات الإدارة العليا.
نطاق العمل	يحدده أمر التعيين والعرف السائد ومعايير التدقيق المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال التدقيق.	يحدد نطاق عمل المدقق الداخلي من قبل الإدارة.
التوقيت	يتم الفحص في الغالب مرة واحدة في نهاية السنة المالية، وقد يكون في بعض الأحيان على فترات متقطعة خلال السنة.	يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة.

المصدر: بوسنة حمزة، "دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011/2012، ص17.

¹ محمد سمير الصبان، "نظرية المراجعة وآليات التطبيق"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص30.

2- من حيث الالتزام

يقسم التدقيق من حيث الالتزام إلى تدقيق إلزامي وتدقيق اختياري:

أ- **التدقيق الإلزامي:** هو التدقيق الذي يفرض على المؤسسة بقوة القانون، بحيث يلزم القانون المؤسسات على تعيين مدقق للحسابات من أجل المصادقة على قوائمها المالية ويتم تعيين المدقق عن طريق الجمعية العامة أو عن طريق المحكمة أو عن طريق وزير المالية حسب الحالات.

ب- **التدقيق الاختياري:** يتم هذا النوع دون وجود إلزام قانوني يحتم على المؤسسة تعيين مدقق للحسابات، لكن تتم الإستعانة بمدقق للحسابات من أجل مراجعة حسابات المؤسسة بسبب المصادقية التي يضيفها المدقق على هاته الحسابات، الأمر الذي من شأنه أن يطمأن المساهمين على حقوقهم¹.

3- من حيث مجال أو نطاق التدقيق:

من حيث المجال يتفرع التدقيق إلى تدقيق كامل وتدقيق جزئي.

أ- **التدقيق الكامل:** يخول للمدقق إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الجهة المعينة أية قيود على مجال عمله، دون المساس بمعايير المهنة للتوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية².

ب- **التدقيق الجزئي:** هو تدقيق جزء محدد من عمليات المشروع وذلك بتكليف خطي من قبل إدارة المشروع فمما تتفق الإدارة مع المدقق على تدقيق مستندات عملية معينة أو فحص عمليات جزء محدود من الفترة المالية أو فحص عمليات قسم من أقسام المؤسسة. تكون مسؤولية المدقق محدودة بنطاق عملية التدقيق فقط وفيما قدم إليه من بيانات ومعلومات لذا يجب تحديد نطاق المراجعة الجزئية مع الجهة التي كلفت المدقق بهذه العملية وعلى المدقق أن يبين في تقريره النتائج التي وصل إليها خلال قيامه بعملية التدقيق³.

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 31، 32.

² لياس قلاب ذبيح، " مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية -دراسة حالة بديرية الضرائب لولاية أم البواقي"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010/2009، ص 47.

³ مصطفى يوسف كافي، "تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية و إقتصاد المعرفة"، الطبعة الأولى، دار الرواد للنشر، عمان، الأردن، 2014، ص 36.

4- من حيث مدى الفحص أو حجم الإختبارات:

وفق حجم الاختبارات يقسم التدقيق إلى:

أ- **التدقيق التفصيلي:** أي أن تشمل العملية جميع الدفاتر والسجلات والأعمال التي تمت خلال السنة، لكنه يتطلب الكثير من الوقت والجهد وبالتالي تكلفة أكبر. ويستخدم هذا النوع غالباً في المؤسسات صغيرة الحجم.

ب- **التدقيق الإختباري:** حسب هذا النوع يقوم المدقق بفحص جزء من الكل، حيث يقوم بإختيار عينة من العمليات من أجل إخضاعها للفحص وتعميم النتائج على باقي المفردات. وظهر هذا النوع نتيجة كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها وكذا إهتمامها بنظام الرقابة الداخلية. ويتوقف حجم العينة على مدى متانة نظام الرقابة الداخلية أي أنه في حالة إحتوائه على عدد كبير من الإنحرافات ونقاط الضعف يتم توسيع العينة والعكس¹.

5- من حيث توقيت التدقيق:

أ- **التدقيق النهائي:** يتم هذا النوع من التدقيق في نهاية الفترة المالية بعد إقفال جميع حسابات المؤسسة، بحيث يقلل من إحتمال حدوث التلاعبات كتعديل للبيانات بعد تدقيقها كما يضعف من إحتتمالات السهو من جانب القائمين بالتدقيق في تتبع العمليات وإجراء الإختبارات المختلفة. لكن ما يعاب على هذا النوع قصر الفترة الزمنية التي يتم فيها إضافة إلى أن تدقيق الحسابات في نهاية الفترة وبعد إقفال الحسابات قد يؤدي إلى عدم الإهتمام بمخرجات التدقيق من طرف القائمين بالأعمال.

ب- **التدقيق المستمر:** تتم عمليات التدقيق على مدار السنة المالية وفق برنامج يوضع مسبقاً بفترات زمنية محددة على أن يبرمج فحص نهائي في آخر الفترة، ويتبع هذا الأسلوب في المؤسسات والشركات ذات الحجم الكبير، ويمتاز بتوفر الوقت اللازم للقيام بعمليات التدقيق، كما أن التردد المستمر للمدقق يساهم في إنتظام العمل وسرعة إكتشاف الإنحرافات وتصحيحها قبل إستفحالها. إلا أن هذا التردد على المؤسسة قد ينتج عنه تكوين علاقات بين المدقق والعاملين بالمؤسسة الأمر الذي يؤثر على موضوعية المدقق، كما قد يتم التلاعب بالأعمال التي سبق تدقيقها².

¹ محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 34.

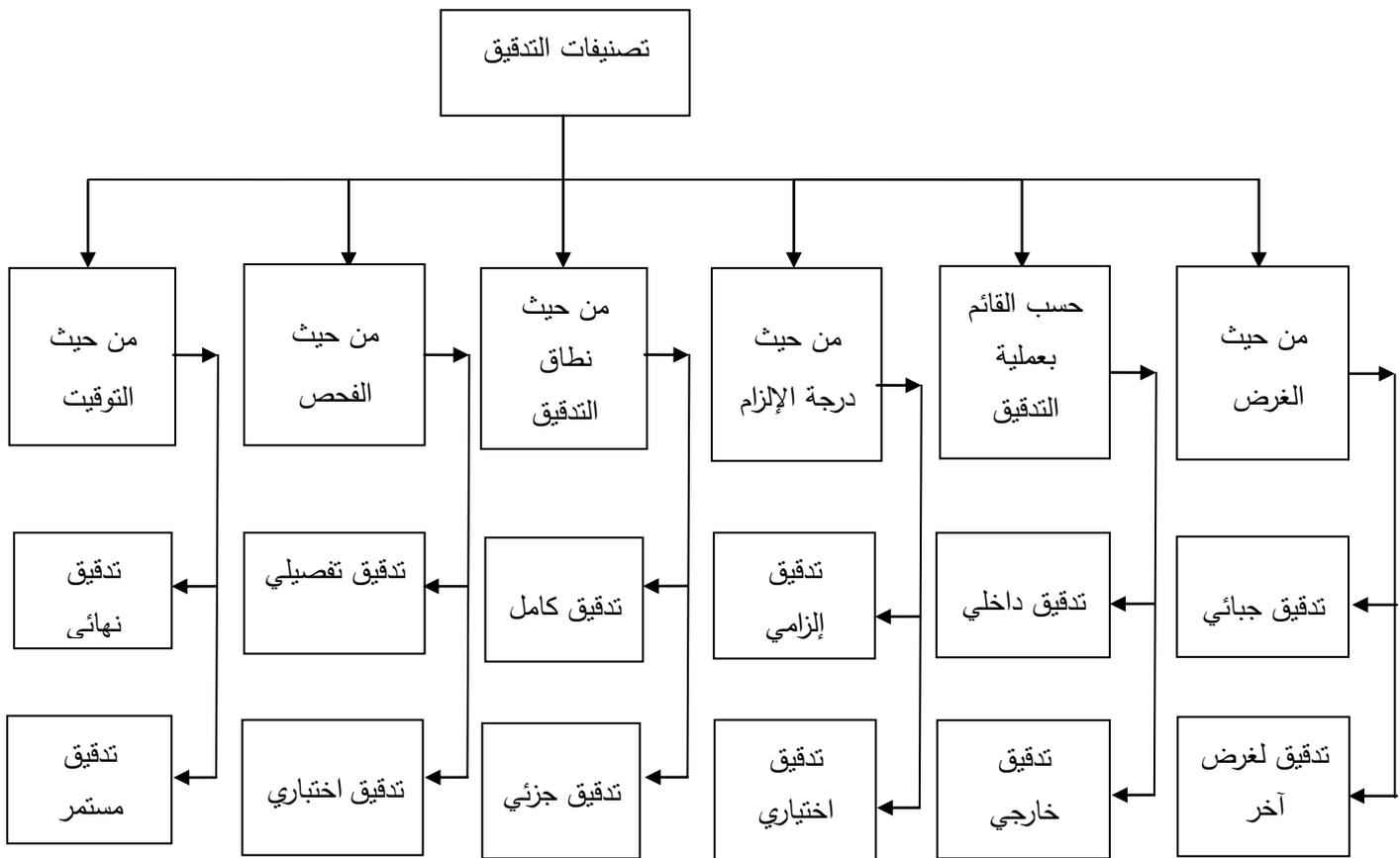
² سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص، 67، 68.

الفصل الثاني: التدقيق الجبائي ودوره في تخفيف سلبيات المحاسبة الإبداعية

6- من حيث الغرض: نجد من هذه الأنواع ما يلي:

- أ- التدقيق الجبائي: هو عملية منهجية منظمة لجمع أكبر قدر من الأدلة والتحقق من أن ما تم إدخاله في قائمة الأرباح والخسائر هي نفقات فعلية معقولة مقبولة ضريبيا.
- ب- التدقيق لغرض آخر: قد يكون التدقيق لأغراض أخرى حسب الجهة المستفيدة وطبيعة العمل الخاضع للتدقيق، مثل التدقيق المحاسبي المالي، تدقيق الجودة، التدقيق الإداري، التدقيق الاجتماعي، تدقيق الإعلام الآلي، تدقيق نظم المعلومات، التدقيق التجاري، الصحي، تدقيق الموارد البشرية، التدقيق التسويقي، البيئي، تدقيق الأداء، الطاقة، الإنتاج، الاستثمار¹.

الشكل رقم (01): تصنيفات التدقيق



المصدر: لياس قلاب ذبيح، "التدقيق المالي"، محاضرات في مقياس مالية المؤسسة، قسم علوم التسيير كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قلمة، الجزائر، 2020/2019، ص14.

¹ لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 47.

المطلب الثاني: ماهية التدقيق الجبائي

يعتبر التدقيق الجبائي حديث العهد إذا ما قورن بالتدقيق العملي، ذلك أن هذا النوع من التدقيق ظهر مع تزايد أهمية الضريبة كمصدر أساسي لمداخل الدولة، بسبب كبر حجم العمليات التي تقوم بها المؤسسة، الأمر الذي يستدعي التأكد من سلامة وصحة الأرقام المصرح بها بغية ضمان حماية الموارد الجبائية للخزينة العامة من جهة والحد من مظاهر التهرب الضريبي من جهة أخرى. وعليه فإن هذه العملية يتطلب القيام بها إتباع منهجية منظمة من أجل التنفيذ وكذا التوافر مجموعة من المقومات والصفات المتعلقة بشخص القائم بعملية التدقيق الجبائي. وسيتضمن هذا المطلب مفهوم التدقيق الجبائي وأنواعه، وأشكاله، المعايير، المهام، الأهمية، الأهداف.

أولاً: تعريف التدقيق الجبائي

هناك عدة تعريفات للتدقيق الجبائي وعلى الرغم من تعدد هذه المفاهيم إلا أنها تسعى إلى مفهوم واحد وهو فحص ومراقبة التصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وكذا التأكد من صحتها. فيعرفه البعض بأنه: "فحص التصريحات والسجلات، الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة مهما كانت شخصيتهم الجبائية، وذلك بهدف التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية ومقارنة كل التصريحات وكل والمعلومات المحصل عليها مع مصادر أخرى ومع الوضعية المالية والمعيشية للمكلف¹.

1- التدقيق الجبائي هو فحص التقارير الضريبية المقدمة من المكلفين والمعززة بقوائم مالية فحصاً انتقادياً في ضوء المعلومات والبيانات الإضافية المتعلقة بهم لغرض الوصول إلى الدخل الخاضع لضريبة الدخل في مدة زمنية معينة عادة تكون سنة وفق المبادئ المحاسبية وقانون ضريبة الدخل والتعليمات النافذة².

¹ رضا خلاصي، "تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2017/2018، ص 186.

² عماد توفيق محمد، إيمان شاكر محمد، "الفحص الضريبي على الدخل لتحقيق وعاء مقبول في ضوء تمسك المكلفين بحساباتهم- دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 06، العدد 15، 2011، ص 4.

2- كما يعرفه البعض الآخر على أنه: " الفحص الشامل للوضع الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام 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 العمومية¹.

3- ويعرف على أنه: "تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة"².

4- وقد عرفه الدكتور عبد المنعم فوزي على أنه: "فحص التصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الضريبية"³.

5- هو مهام تهدف إلى المصادقة على العبء الجبائي للمؤسسة، كذلك التحديد الكمي للمخاطر الجبائية التي يمكن أن تصادف أو تتعرض لها المؤسسة نتيجة عدم احترام القواعد الجبائية، كما عرف على أنه المحور الرئيسي للأمن الجبائي للمؤسسة، يسمح للمؤسسة بمواجهة الأخطار الجبائية غير المتحكم بها وتحديدها بطريقة عقلانية وقياس درجة مطابقتها مع القوانين الجبائي⁴.

6- ويمكن كذلك تعريف التدقيق الجبائي أنه " فحص للتصريحات وكل السجلات 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"⁵.

¹ بوعلام ولهي، "أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي -حالة الجزائر"، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص09.

2 A. Hamini, l'audit comptable et financier, Ed Berti, Algérie, p172.

³ يحيى سعدي، الجيلاني بلواضح، "فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي-دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007-2012"، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد 12، 2014، ص54.

⁴ مالك رحمان، عيسى بولخوخ، "دور التدقيق في التقليل من المخاطر الجبائية في الجزائر"، مجلة الاقتصاد الصناعي، جامعة باتنة، الحاج لخضر، الجزائر، المجلد 11، العدد 01، 2021، ص288.

⁵ ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بليدة، الجزائر، 2016، ص19.

ثانيا: أهمية وأهداف التدقيق الجبائي

1- 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 معاً، بالإضافة إلى زيادة مستوى الإلتزام بأحكام التشريع الضريبي والإمتثال له وزيادة الحصيلة الضريبي وكلها تساند لنظام الضريبي في تحقيق أهدافه المالية والاقتصادية والاجتماعية¹.

التدقيق الجبائي يسمح بتقييم النجاعة الجبائية للمؤسسة ويسمح كذلك بوضع الخطوط العريضة للإستراتيجية الجبائية للمؤسسة وإقتراح الحلول التي تجعل الأداء في التسيير الجبائي أكبر لإنقاص التكلفة الجبائية والمراقبة القانونية الجبائية وتفرض دراية ومعرفة لترجمة القوانين والقرارات والمراسيم والبيانات².

2- أهداف التدقيق الجبائي:

تنقسم أهداف التدقيق الجبائي إلى أهداف رئيسية وأخرى ثانوية وتتمثل في مايلي:

أ- الأهداف الرئيسية:

- التحقق من صدق وعدالة الإقرارات الضريبية والقوائم المالية للمكلف؛
- تحققي الوفرة المالية بتحصيل الضريبة في الوقت المناسب؛
- تعزيز الإمتثال الطوعي للمكلفين؛
- تقليل الثغرات الضريبية بين ما يدفعه المكلف وما يجب أن يدفعه.

ب- الأهداف الثانوية:

- هدف إداري عن طريق بناء الإدارة الضريبية المختصة والقادرة على قيادة النظام الضريبي بشكل يخلق التآلف بين الإدارة الضريبية وجمهور المكلفين؛
- تحقيق العدالة الضريبية عن طريق خلق المنافسة العادلة والشريفة بين الذين يدفعون نصيبهم من العبء الضريبي والذين لا يدفعون؛
- المساهمة في حوكمة الشركات وتعزيز أخلاقيات العمل المحاسبي؛

¹ عماد توفيق محمد، إيمان شاكر محمد، مرجع سبق ذكره، ص 5.

² سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص 82.

الفصل الثاني: التدقيق الجبائي ودوره في تخفيف سلبيات المحاسبة الإبداعية

- فرض هيبة الإدارة الضريبية وإثبات قدرتها وكفاءتها في إكتشاف الغش والتزوير ومن خلال ذلك تنشأ ثقافة إحترام النظام والقانون¹.

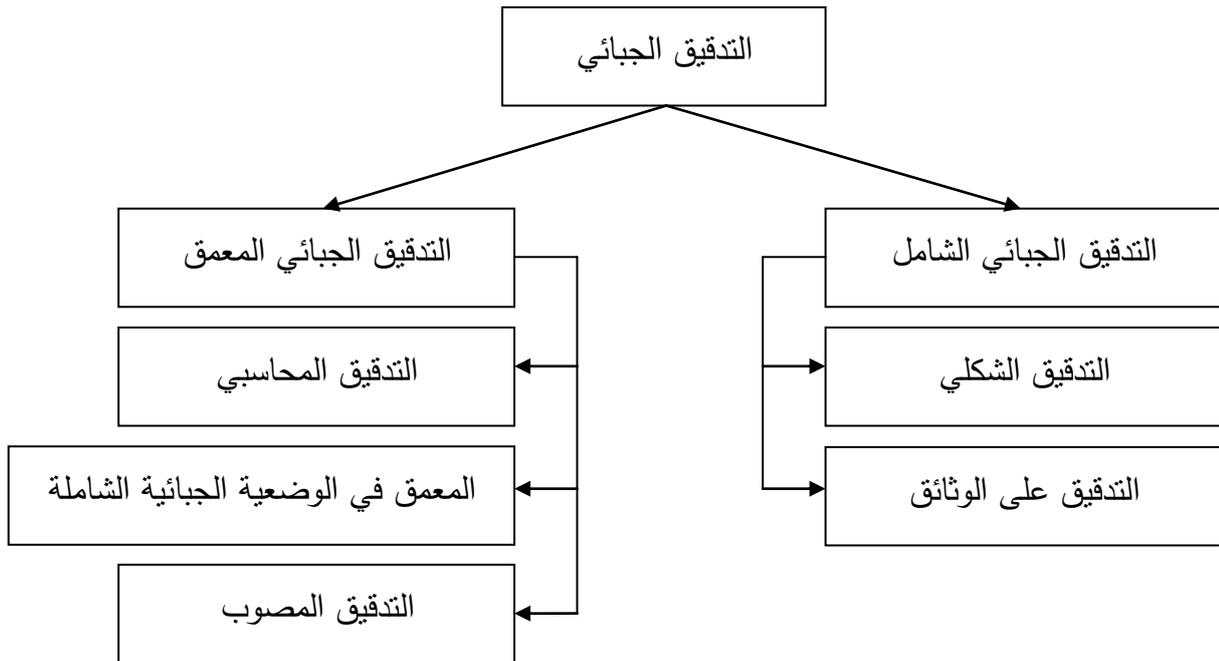
ثالثاً: أشكال التدقيق الجبائي في الجزائر

تبقى هذه الأشكال خاصة بالإدارة الجبائية كونها الطرف الأكثر قياماً بعملية التدقيق الجبائي، أما إذا أخذ بعين الإعتبار المؤسسات كبيرة الحجم والتي تراعي الخطر الجبائي وتسعى لتوفير أمن جبائي يحميها من تحمل تكاليف جبائية إضافية، يتفرع التدقيق الجبائي في هذه الحالة الى نوعين هما التدقيق الجبائي الداخلي والتدقيق الجبائي الخارجي.

للتدقيق الجبائي عدة أشكال تنفذ حسب الأعمال التي يقوم بها المدقق وذلك يكون حسب الشكل

التالي:

الشكل رقم (02): أشكال التدقيق الجبائي



المصدر: من إعداد الطالبتان إعتامدا على قانون الإجراءات الجبائية.

وتتمثل هذه الأشكال في:

¹ شمسان على محمد ثابت القطوي، " دور الفحص الضريبي في تحقيق أهداف الضرائب - دراسة حالة الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين صناعاً"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، أكاديمية السودان للعلوم المصرفية والمالية، السودان، 2017، ص43.

1- 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 ينفذ التدقيق الجبائي الشامل كجزء من برامج التدقيق العشوائي، والذي يستخدم لجمع بيانات حسب نطاق وطبيعة المميزات الخاصة بمخاطر الالتزام الضريبي، ونظرا لإتساع نطاقه يكون التدقيق الكامل مكلف فإجراء برنامج كبير من عمليات التدقيق يتطلب موارد كبيرة وتقليص معدل تغطية دافعي الضرائب، ويتمثل في¹:

أ- **التدقيق الشكلي**: يبدأ التدقيق الشكلي منذ استلام المصالح المعنية 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 أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G50) و(G50A) وتلك المذكورة في التصريح السنوي مع العلوامات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية ن كشوفات الربط، بطاقات المعلومات وقوائم العملاء التي تمتلكها. ويهدف هذا التدقيق إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات، ويسمح أيضا بالمساعدة في برمجة الملفات لتدقيق المعمق فيما بعد.

ب- **التدقيق على الوثائق**: يهتم هذا الشكل من التدقيق بفحص الملف الجبائي للمكلف فحصا شاملا وانتقاديا، إذ يقوم المحقق بتصحيح الأخطاء الظاهرة في التصريحات والعاجزين عن الوفاء منه، بالإعتماد على المعلومات والتبريرات الشفوية أو الكتابية المقدمة إلى الإدار الجبائية بحيث يراقب المفتش التصريحات ويطلب التبريرات.

تجري الرقابة على الوثائق المعمقة في مكاتب الإدارة الجبائية وهي مرفقة بمجموعة التحقيقات المتعلقة بفحص نقدي للتصريحات بمساعدة المعلومات والمستندات الواردة في ملف المكلف بالضريبة والمنتقات من قبل، حسب معايير موضوعة من طرف إدارة الضرائب².

¹ قحوش سمية، "دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية- دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة للفترة 2009-2010"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012، ص22.

² سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره ، ص89.

2- 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 المكتتبه من طرفهم كما يتم الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللازمة وهذا لأربعة سنوات لم يمسهما التقادم لمحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي.

كما يتناول التدقيق الجبائي المعمق الفحص الدقيق والمميز لمحتوى الملف الجبائي سواء على مستوى نيابة المديرية الولائية للتدقيق الجبائي أو المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات حسب الإختصاص ممثلة في عدة فرق مختصة¹.

أ- التدقيق المحاسبي:

حسب المادة 1-20 من قانون الإجراءات الجبائية إن التحقيق المحاسبي هو عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مقللة حيث يجب التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة بوجهه 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 الأقل².

ب- التدقيق المصوب:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء التدقيق المصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو لعدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات 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 الجبائية³.

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

ويتمثل في مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام، ومنه نوع الضريبة المدقق بها هي الضريبة على الدخل الإجمالي IRG فقط.

¹ لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 47.

² المادة 20، من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2023.

³ المادة 20 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2019.

ويمكن 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 المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة والحالة المالية من جهة أخرى، ولا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل بحيث يتوجب عليهم إعلان المكلف مسبقا بهذا التحقيق من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالإستلام مرفوقا بميثاق حق وواجبات المكلف بالضريبة ومنحه أجلا أدنى للتحضير لمدة 15 يوما إبتداء من تاريخ الإستلام ولا يمكن أن يمتد التحقيق طيلة فترة تفوق سنة واحدة¹.

المطلب الثالث: مقومات التدقيق الجبائي

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

أولا: مهام التدقيق الجبائي

تتمثل مهمة التدقيق الجبائي في القيام بتشخيص للوضع الجبائي للشركة، فيما يتعلق بالقواعد المعمول بها تتم هذه المهمة وفقاً لتقنيات معينة، وبالإعتماد على نقاط محددة. حيث يتطلب التدقيق الجبائي معرفة عامة بالشركة وتشكيل ملف جبائي دائم وبالتالي، يجب أن يكون لدى المدقق دليل جبائي للشركة، ويتم تحديثه بانتظام، ويتضمن ملفاً قانونيا وملفاً جبائياً. كما يجب أن يعرف أيضاً جميع المعلومات المتعلقة بالنظام الجبائي للشركة. يتم إستخدام 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 تحديد نوع معالجة المشكلات الجبائية. يتم ذلك عن طريق جمع المعلومات المتعلقة بالوظيفة الجبائية للشركة الخاضعة

¹ المادة 21، من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2019.

للتدقيق (وجود وظيفة جبائية، ونظام معلومات جبائية، وكفاءة وتدريب الأشخاص المسؤولين عن القضايا الجبائية، وما إلى 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 للشركة¹.

ثانيا: معايير التدقيق الجبائي

يخضع التدقيق الجبائي لمعايير التدقيق التي سنتها اللجنة الدولية لمهنة التدقيق التابعة للإتحاد

الدولي للمحاسبين حيث قسمت معايير التدقيق المتفق عليها إلى ثلاث مجموعات تتمثل في ما يلي:

1- المعايير العامة أو الشخصية: تتعلق هذه المعايير بشخص مدقق الحسابات من ناحية تأهيله علميا وعمليا، وهي ثلاث معايير كما يلي:

أ- التعليم، التدريب، اكتساب الخبرة.

ب- استقلال المدقق في ممارسة عمله.

د- بذل العناية المهنية الواجبة من قبل مدقق الحسابات الخارجي المستقل من أجل انجاز عملية التدقيق بحيث تحوز الثقة من جميع الأطراف وكتابة تقرير التدقيق.

2- معايير العمل الميداني: وهي أيضا ثلاثة معايير حسب ما يلي:

أ- تخطيط عملية التدقيق والإشراف التام على المساعدين.

ب- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

ج- الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة.

3- معايير إعداد التقرير: وهي أربعة معايير حسب التالي

أ- يجب أن يوضح التقرير فيما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما بكل أبعادها المادية.

¹سعيد أحلام، بن موقفي علي، "دور التدقيق الجبائي في تحسين الأداء الجبائي للشركة: دراسة حالة"، مجلة قيس للدراسات الإنسانية والاجتماعية، المجلد 06، العدد 02، 2022، ص، 1063، 1064.

ب- يجب أن يبين التقرير بأن تلك المبادئ مطبقة بثبات وتجانس من فترة إلى أخرى أو الإشارة إلى غير ذلك.

ج- يجب أن يبين التقرير إفصاحا كاملا عن الحقائق المالية أو الإشارة إلى غير ذلك.

د- يجب أن يبين التقرير رأي مدقق الحسابات الخارجي المستقل على القوائم المالية كوحدة واحدة، وعندما لا يستطيع المدقق أن يبين رأيه على تلك القوائم كوحدة واحدة، في هذه الحالة على المدقق أن يوضح الأسباب التي أدت إلى ذلك، وفي جميع الأحوال عندما يقترن اسم مدقق الحسابات بالقوائم المالية يجب أن يوضح التقرير طبيعة عمل المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها¹.

ثالثا: مراحل سير عملية التدقيق الجبائي

تمر عملية التدقيق الجبائي بمراحل عدة تتمثل في ما يلي:

المرحلة الأولى: الإعداد للمهمة:

يقوم المراجع في هذه المرحلة بالتأكد من:

- الحصول على قائمة أعضاء مجالس إدارة الشركة الحليفة، وقائمة شركات الحصص العينية،
- إذا كان سيعوض زميل معزولا، عليه التأكد من إن العزل لم يكن مبالغا فيه،
- عليه التأكد من مكتبه لديه الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة المسند إليه على أحسن وجه؛
- التأكد أيضا من أنه سيؤدي مهمته بإسقاطية تامة وخاصة إتجاه مسؤولي الشركة التي سوف يراقبها؛

وبعد قبول المهمة، يقوم المراجع بإعداد تسمى "رسالة قبول المهمة"، تضم العناصر التالية:

- الإلتزام المتبادل بين الطرفين؛
- نطاق العمل الذي يتعين أدائه والهدف من المهمة؛
- الضرائب والرسوم موضوعة في المراجعة؛
- الآجال القانونية الواجب الإلتزام بها؛

¹ سماح أسامة النعسان، "العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجية-دراسة ميدانية Influencing Factors on Audit Quality from the Viewpoint of External Auditors- A Field Study"، رسالة ماجستير في برنامج المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2018، ص، 31، 32.

- تحديد الأتعاب، مبلغها وأجال تسديدها¹.

المرحلة الثانية: التعرف على المؤسسة

تعتبر هذه الخطوة أهم ما يقوم بيه 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 من خلال: استعمال خرائط تتابع الوثائق ما بين المصالح؛ ملخصات الإجراءات، ملخصات الأدلة الكبيرة؛

- اختبارات تطابق الفهم: تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام وحقيقته.

- تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية: معرفة نقاط قوة وضعف النظام.

- اختبارات الإستمرارية: للتأكد من نقاط القوة في الواقع.

- تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية: نقاط قوة النظام، ضعف في تصور النظام، وثائق

الحوصلة².

المرحلة الثالثة: التحقيق من العمليات ذات الطابع الجبائي

حيث تتم من خلال:

- الإطلاع على الوثائق الأساسية: التي يجب أن تكون تحت تصرف المراجع:

- التصريحات الجبائية المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركة، الرسم على النشاط المهني، بالإضافة

إلى الضريبة على القيمة المضافة، والضريبة على الدخل الإجمالي للسنوات غير المتقدمة؛

- الوثائق المحاسبية (فواتير الشراء والبيع، الكشف البنكي... إلخ)؛

- دفتر اليومية، دفتر الجرد، الدفتر الكبير؛

- المراسلات المتحصل عليها من قبل الإدارة الجبائية.

¹ طيب عبد السلام، وآخرون، "دور المراجعة الجبائية في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية -دراسة حالة بمدينة الضرائب ولاية الوادي"، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 02، العدد 04، 2019، ص 49، 50.

² بلهوال سماعيل، بن حمود محمود، "التدقيق الجبائي وأثره على إيرادات المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي -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، ص 16.

الفصل الثاني: التدقيق الجبائي ودوره في تخفيف سلبيات المحاسبة الإبداعية

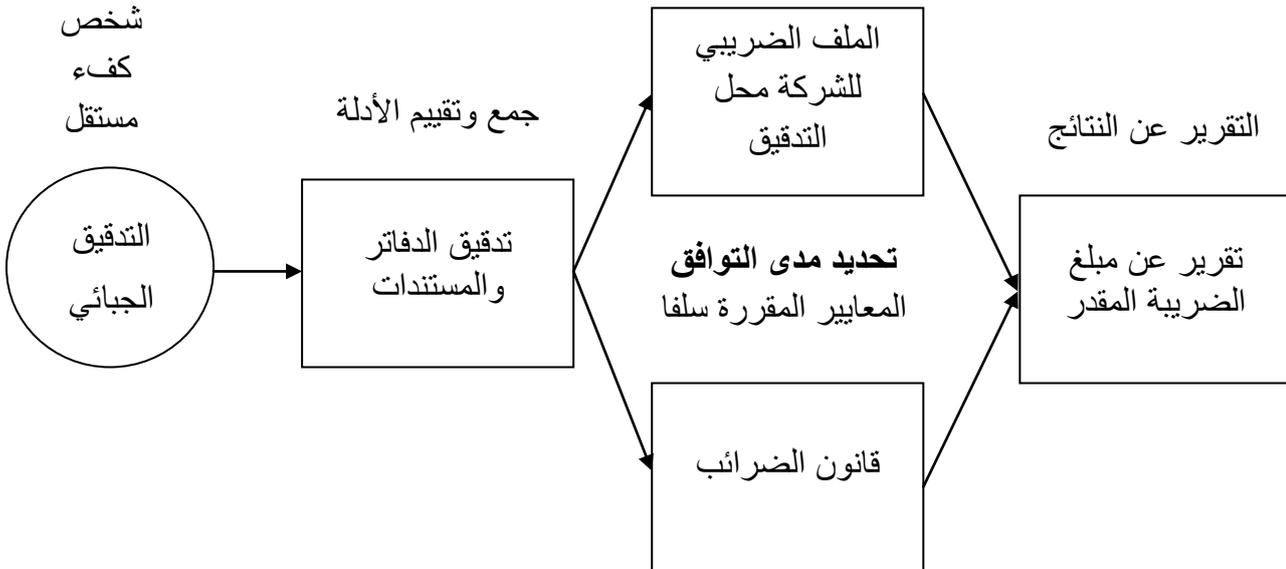
- برامج العمل: من الأمور الهامة والتي تساعد المراجع على النجاح في إدارة مهمته بكفاءة وفعالية ضرورة التخطيط لمهمة المراجعة عن طريق قيام المراجع بوضع وتحديد الإستراتيجية الشاملة لهذه المهمة وما هو متوقع أن يتم الإجراءات وخطوات لتنفيذها على أكمل وجه.

المرحلة الرابعة: إعداد التقرير:

يعتبر إعداد التقرير المراجعة بمثابة الخطوة الأخيرة لعملية المراجعة الجبائية، فلا يمكن للمراجع إعداد التقرير إلا بعد إستكمال جميع إجراءات المراجعة وإختبارات الفحص الأساسية وتحديد النتائج التي توصل إليها من خلال الفحص والتقييم¹.

الشكل رقم (03): التدقيق الجبائي

المعلومات



المصدر: ألفين أرنيز، "جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002، ص22.

يلخص الشكل الأفكار الأساسية لعملية التدقيق الجبائي والإجراءات التي يقوم بها المدقق الجبائي، حيث يتمثل الهدف في تحديد ما إذا كان صافي الدخل الخاضع للضريبة قد تم التوصل إليه بما يتفق مع مواد قانون الضرائب².

¹ طيب عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص51.

² ألفين أرنيز، "جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002، ص22.

المبحث الثاني: دور التدقيق الجبائي في التخفيف من سلبيات المحاسبة الإبداعية

النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي يمنح الحرية النسبية للمكلف بالضريبة بتقديم تصريحات مكتتبه حول رقم أعمالهم الذي يمكن تحقيقه خلال الدورة، لتقوم الإدارة الضريبية بدورها بتدقيق هذه التصريحات المقدمة ومعرفة مدى صحتها ففي أغلب الأحيان تحتوي على أخطاء مقصودة وغير مقصودة.

الجباية من أدوات التحكم في إقتصاد الدولة فهي المورد الأساسي للخرينة العمومية في الجزائر، لذا عليها التأكد من صدق التصريحات الجبائية من خلال التدقيق الجبائي للتخفيف من الإحتيال والغش لذا سنتطرق في هذا المبحث إلى أربعة مطالب وهي:

- الإطار القانوني للتدقيق الجبائي؛
- مرتكزات التدقيق الجبائي التي تساهم في الكشف عن سلبيات المحاسبة الإبداعية؛
- مهارات المدقق الجبائي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية،
- وسائل وأساليب الكشف عن الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

المطلب الأول: الإطار القانوني للتدقيق الجبائي

إن التدقيق الجبائي يخضع لقواعد القانون الجبائي ويحفظ الحقوق ومسؤوليات و ضمانات الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة ويتمثل الإطار القانوني له في ما يلي:

أولاً: الأعوان المكلفون بالتدقيق الجبائي

ينكفل بعملية التدقيق في مختلف أجهزة الرقابة مجموعة من الأعوان يتمتعون بالتأهيل العلمي والعملية الكافيين من أجل إتمام المهام المسندة إليهم.

إذ أن الرقابة الجبائية من حق الإدارة الجبائية وحدها، والتي تمارس من طرف موظفيها من خلال إجراء التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل عمليات الفحص الضرورية للوعاء ومراقبة الضريبة، ويتمثلون الأعوان المكلفون بالتدقيق الجبائي في:

1- نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية: هو المسؤول المباشر عن إعداد برنامج المراجعات الممنوحة للمصلحة كما يراقب أعمال فرق التدقيق الجبائي، ويستقبل في بعض الحالات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بصفته ممثل الإدارة ويحرص على ضمان إجراء التدقيق وفقاً للأسس القانونية والسهر على مدى تطبيق الضمانات الممنوحة للمكلفين في إطار عمليات التدقيق الجبائي والمحاسبي.

2- رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات: يستوجب القانون أن يكون لرئيس مكتب الأبحاث والمراجعات على الأقل رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة سنوات كمدقق جبائي، كما يكون تحت سلطته فرق التدقيق كونه مسؤولاً عن النظام العام داخل هذه الفرق ويسهر على مواظبة وحضور الأعوان مع العمل على التكفل بالقضايا المبرمجة والسهر على تنفيذها¹.

3- الأعوان المدققين: حسب المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية " لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل"². جاء في دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب مجموعة من المسؤوليات تقع على عاتق الموظفين، وتشمل هذه المسؤوليات الأعوان القائمين بعملية التدقيق الجبائي. وتتمثل هذه المسؤوليات في ثلاث مسؤوليات:

- مسؤولية مدنية.
- مسؤولية جزائية.
- مسؤولية تأديبية.

ثانياً: الدعائم القانونية للتدقيق الجبائي

تحتوي الدعائم القانونية للتدقيق الجبائي مجموعة من الحقوق والمسؤوليات والضمانات التي يتقاسمها كل من الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.

1- حقوق الإدارة الضريبية:

لكي تمارس إدارة الضرائب مهامها المكلفة بها فإنها تتمتع بالسلطات وحقوق واسعة تمكنها بمهمتها في شروط قانونية محددة، فهي تتمتع بسلطة الفحص والرقابة وتضمن تحصيل المبالغ الضريبية من المكلفين بها³.

أ- حق المراقبة: بموجب المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية "تراقب الإدارة الجبائية لتصرّيات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على

¹ نوي نجا، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2004، ص44.

² المادة 21، من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2023.

³ زعزعة فاطمة، "الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة"، أطروحة دكتوراه في القانون العام، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2013، ص63.

المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها"¹.

ولا ينحصر الأمر على الرقابة فقط وإنما صخر المشرع الجزائري إلى إدارة الضرائب مجموعة أخرى من السلطات التي تمكنهم من إجراء الرقابة الجبائية بشكل مضمون².

ب- **حق استدراك الأخطاء الإدارية:** للإدارة الضريبية الحق في إعادة النظر في فرض الضريبة وذلك بتعديلها أو فرض ضرائب جديدة.

ج- **حق الإطلاع:** هو وسيلة قانونية منحها المشرع لأعوان الإدارة الجبائية بموجب المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية" يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها" فبواسطته يمكنهم الإطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف الخاضع للتدقيق بغرض الحصول على أكبر قدر من الأدلة و القرائن³.

د- **حق المعاينة:** من أجل ممارسة هذا الحق، وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص للأعوان المكلفين الذين لهم رتبة مفتش والمؤهلين قانونا القام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول على المستندات والوثائق والدعائم او العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء ودفع الضريبة⁴.

هـ- **الحق في الفحص الدقيق:** يمنح الإدارة الضريبية التأكد ن سلامة وصحة الإقرار الضريبي، بعد تقديم الإقرار الضريبي من قبل المكلفين، ولتأكد من صحة وسلامة البيانات الموجودة في الإقرار الضريبي حيث تقوم الإدارة الضريبية بربط الضريبة لتحصيل المبالغ المقررة، فإذا رفض المكلف تسديد هذه الضرائب إن الإدارة الضريبية تقوم بفرض مبالغ إضافية كجزاء على هذا التأخير، فإذا رفض المكلف ذلك، تقوم الإدارة الضريبية باستخدام سلطاتها في هذا المجال، حيث إن القانونلضريبي يعطي، الإدارة الضريبية سلطات واسعة لضمان حق الخزنة⁵.

¹ المادة 18، من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2023.

² زعزوعة فاطمة، "المرجع أعلاه"، ص63.

³ المادة 45، من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2023.

⁴ المادة 34، من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2023.

⁵ أحلام الشيخ، "العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية ودورها في تحسين سياسات الفحص الضريبي- دراسة ميدانية على الفاحصين الضريبيين في بعض مديريات المال بسورية"، مجلة جامعة حمادة، المجلد 01، العدد 05، سوريا، 2018، ص120.

2- حقوق والتزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم:

أ- حقوق المكلفين بالضريبة:

تتمثل حقوق المكلفين الذين يخضعون للرقابة الجبائية في ما يلي:

- الإعلام المسبق: لا يمكن القيام بإجراءات الرقابة الجبائية من دون إعلام مسبق للمكلف المعني بهذه الرقابة، حيث يجب إرسال إشعار للمكلف الذي سيخضع للرقابة الجبائية مرفوقا بوصول لتأكيد استلام الإشعار.

- الاطلاع على ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية: قبل الخضوع في عمليات التحقيق يجب إجبارا على المراقب إرسال أو منح المكلف ميثاق المكلفين المراقبين، وهي وثيقة ملخصة بطريقة جيدة وواضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين، حيث يقوم المراقب بمنح هذه الوثيقة مرفوقة بالإشعار بالتحقيق إلى المكلف المراقب في أول يوم لتدخله.

- إمكانية الاستعانة بمستشار جبائي: تحت طائلة الإجراءات يجب الإشارة صراحة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة للاستشارة به أو الإنابة عنه. لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها.

- حق الاطلاع والرد على نتائج الرقابة الجبائية: من حق المكلف الذي يخضع لإجراءات الرقابة الجبائية بأنواعها، أن يطلع على نتائج هذه الرقابة وبشكل مفصل، في هذا الإطار يجوز له إبداء كل الملاحظات والانتقادات التي يراها ضرورية حول هذه النتائج في غضون 40 يوما¹.

ب- الالتزامات:

- الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي: وهو بيان مالي يقر فيه المكلف بأمواله المالية من إيرادات ونفقات وإعفاءات وصافي الدخل الخاضع للضريبة.

- الالتزام بدفع الضريبة: هو التزام جوهري ومتبادل بين كل من طرفي العلاقة فالنسبة للمكلف يقع عليه التزام دفع الضريبة، وهو بالمقابل يضع إلزاما على عاتق الإدارة الضريبية بأن تقوم بتحصيل الضريبة².

¹ سليمان عتير، "دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012، ص86،85.

² أحلام الشيخ، مرجع سبق ذكره، ص120،119.

- الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة:

تتمثل الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة في ما يلي:

- ضمان عدم إفشاء أسرار المكلفين؛
- التزام الإدارة الضريبية بإبلاغ المكلف بنتائج التدقيق التي توصلت إليها؛
- ضمان توصيل المعلومات الضريبية للمكلفين بوسائل إعلام مختلفة؛
- الحد الأدنى اللازم للمعيشة: المبالغ التي يسمح المشرع بخصمها من دخل المكلف قبل حساب الضريبة عليه¹.

المطلب الثاني: مرتكزات التدقيق الجبائي التي تساهم في كشف سلبيات المحاسبة الإبداعية

إن لمرتكزات التدقيق الجبائي برنامج يساهم في كشف سلبيات المحاسبة الإبداعية عن طريق مدقق جبائي كفاء ذات تأهيل علمي وعملي، كما يجب أن يتمتع بالإستقلالية ويتسم بالعناية المهنية اللازمة لإصدار تقرير ذو جودة عالية، وتقادي عدم حدوث فجوة توقعات بينه وبين المساهمين.

أولاً: برنامج التدقيق الجبائي

تسمى هذه الخطوة في الجزائر ببرمجة المكلفين الذين سيخضعون لعمليات تدقيق جبائي، ويخضع إلى قواعد إجرائية، وإلى معايير انتقاء محددة من قبل الإدارة المركزية، وإعداد هذه البرامج ومتابعة تنفيذها تتم من قبل المديرية الجهوية للضرائب والمصالح المركزية للمديرية العامة للضرائب. ويتضح للباحث بأن عملية التدقيق الجبائي تتصف بطبيعة خاصة حيث أن لدى الإدارة الضريبية مئات أو آلاف من ملفات وإقرارات المكلفين بالضريبة، إذ أن مراجعتها بالكامل تكون ذات تكاليف عالية من جهة، وبصبح في حكم المستحيل في ظل اتساع المؤسسات وفي ظل التطورات الالكترونية، وأن لدى الإدارة نوعين من الإقرارات الضريبية النوع الأول الإقرارات المقدمة في الموعد القانوني، وهو ما يتطلب استخدام آلية واضحة لاختيار عينة من هذه الإقرارات للتدقيق الجبائي بواسطة الحاسوب، أما النوع الثاني في الإقرارات المقدمة في غير الموعد القانوني فيتم إضافتها إلى العينة لمختارة للتدقيق الجبائي مباشرة، فقد لوحظ بأنه يتم القيام بدراسة وتحليل إقرار ضريبة الأرباح التجارية المقدم من المكلف في الموعد

¹ سهام محمد جاسم، "العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي- دراسة حالة العراق"، مجلة الإقتصاد الخليجي، العدد 19، كلية الإدارة والإقتصاد جامعة البصرة، العراق، 2011، ص13.

القانوني، أو ما يسمى بالتدقيق الجبائي المكتبي، والتقارير بقرار قبول الإقرار أو إحالته إلى التدقيق الجبائي الشامل أو الجزئي الموجه¹.

ثانيا: مؤهلات المدقق الجبائي

تكون مهمة المدقق الجبائي أكثر دقة ومسؤولية نتيجة قيامه بتدقيق وفحص حسابات تم تدقيقها من قبل محاسب قانوني، وبالتالي لا بد من أن يكون على قدر من التأهيل والكفاءة لذا تتمثل مؤهلات المدقق الجبائي في ما يلي:

1- التأهيل العلمي والعملية: ليمارس المدقق مهنة التدقيق لا بد أن يكون محاسبا ذو خبرة مهنية، ولا بد له من الإلمام بجميع فروع المحاسبة، وأن كل مدقق هو بالأصل محاسب قانوني، وهذا ما يزيد من أهمية إكتساب المدقق الجبائي مهارات أكثر من غيره كونه يواجه أكثر من تحدي، وما دامت المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها من إعداد الإدارة ومسؤولياتها فيتعين على المدقق الجبائي الإلمام بعلم الإدارة.

حيث أصبحت المعرفة بتكنولوجيا المعلومات والتشغيل الإلكتروني للبيانات المالية من أهم المهارات التي يجب أن يتمتع بها التدقيق الجبائي وتبدو أهمية المدقق الجبائي المؤهل بقيامه بالتخطيط والتنظيم والتنفيذ، كما يجب أن تتوافر فيه معرفة ضريبية عميقة ومهارات مرتفعة حتى يمكن أن يقوم بعمله على نحو فعال².

2- استقلالية المدقق الجبائي:

الاستقلالية تعني أن يقوم المدقق بالعمل في جميع مراحل التدقيق بكل أمانة وإستقامة وموضوعية ودون أي تحيز لجهة معينة وهذا يعني أن المدقق مستقلا، من الناحيتين الفعلية والذهنية، حيث أن الناحية الذهنية هي الأهم لكن لا تتحقق إلا بالاستقلالية المادية.

الاستقلالية والحياد يمثلان حجر أساس مهنة التدقيق أي قدرة المدقق على العمل بنزاهة وموضوعية³.

¹ شمسان علي محمد ثابت القطوي، مرجع سبق ذكره، ص 84.

² بن حركو غنية، زواش زهير، "دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات"، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 29، العدد 02، 2018، ص 180.

³ لياس ذبيح قلاب، "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية -دراسة حالة بديرية الضرائب لولاية أم البواقي"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2009/2010، ص 49.

3- بذل المدقق الجبائي العناية المهنية اللازمة:

يقصد بالعناية المهنية أن يعمل المدقق ما يجب عليه وأداء عمله فكل فرد يقدم خدمات للمجتمع يجب أن يتحمل مسؤولية أداء مهمته كمهني بنفس درجة المهارة العادية المتوافرة بشكل عام لدى غيره، ويجب عليه بذل العناية المهنية في جميع مراحل التدقيق حتى يحمي نفسه من المساءلة التي قد يتعرض لها ويجب عليه الإلتزام ببذل عنايته المهنية في ضوء المعايير الملزمة لإنجاز العمل المكلف به ويتعين عليه بذل قصار جهده خلال مرحلة التخطيط الفحص التقرير وتحديد النتيجة النهائية بشكل واضح¹.

4- المؤهلات الفنية للمدقق الجبائي :

إن المدقق الجبائي يتلقى مجموعة من العلوم في مرحلة التعليم الجامعي حول التدقيق ووسائله، ولكن مع فارق مرور الزمن بين مرحلة التعليم ومرحلة التطبيق يكون قد غفل عن الكثير من الجانب النظري الذي تلقاه، إذ لا بد من عمل دورات تكون بمثابة استرجاع لما سبق أن تعلمه مع التحديث بالواقع المعاصر متضمنة بتطبيقات تكون بمثابة استرجاع لما سبق أن تعلمه مع التحديث بالواقع المعاصر متضمنة بتطبيقات عملية، وكذا مواكبة الأساليب الحديثة في التدقيق، وهذا ما يجعلها ذات أهمية.

ومن أهم الدورات التي يحتاجها المدقق الجبائي هي التحليل المالي، فهو يستخدم عند بداية التدقيق الجبائي في مرحلة تحليل بيانات الإقرارات المقدمة، وأثناء التدقيق الجبائي الميداني.

إن انتشار استخدام الحاسوب جعل من الضروري على ال، أن يلم باستخدامه كي يتمكن من تقييم نظم الرقابة الداخلية وتحديد حجم الاختبارات وكيفية جمع أدلة الإثبات والدخول إلى برامج العملاء، للتأكد من عدالة الإفصاح الذي تقدمه القوائم المالية، التي تمثل مخرجات المحاسب الإلكتروني، بالإضافة إلى إمكانية استخدام الحاسوب في تصميم برامج التدقيق².

ثالثاً: تأثير جودة التدقيق على المحاسبة الإبداعية ودورها في حدوث فجوة التوقعات

1- تأثير جودة التدقيق على المحاسبة الإبداعية:

إن فاعلية التدقيق وقدرته في تقييد إدارة الأرباح تتفاوت طبقاً لجودة عمل مراقب الحسابات. ويستطيع المدققون الذي ينفذون التدقيق بالجودة العالية على الأرجح من إكتشاف الأساليب المحاسبية المشكوك فيها، والتي عندما يتم إكتشافها فهي إما أن تخضع لتصرفهم الشخصي Object to their use

¹ بوسنة حمزة، مرجع سبق ذكره، ص 25.

² شمسان علي محمد ثابت القطوي، مرجع سبق ذكره، ص 79.

وطلبهم من الإدارة في تعديلها أو أنها تكون مادة لكتابة تقرير التدقيق المتحفظ. وهكذا فإن أداء التدقيق عالي الجودة يعد عائق فعال لإدارة الأرباح، لأن سمعة الإدارة من المحتمل أن تتضرر أو تنهار بقوة وتخفض قيمة الشركة إذا ما تم اكتشاف التلاعب بالإبلاغ المالي Misreporting لذا فمن المتوقع أن يكون حجم إدارة الأرباح في الشركات ذات المدققين الأقل جودة عنه في الشركات التي تنفذ التدقيق بالجودة العالية¹.

2- دور المحاسبة الإبداعية في حدوث فجوة التوقعات:

هي الفجوة التي تقع بين فهم تصورات مستخدمي القوائم المالية وبين فهم تصورات المدقق والمسؤوليات المتعلقة به. هذا معناه أن المدقق يقوم بتقديم رأي نظيف عن أعمال الشركة وقوائمها المالية وبعد فترة تعلن الشركة عن إفلاسها، في هذه الحالة يقومون المستثمرون بالإدعاء أن المدقق لم يحم ببذل العناية المهنية الكافية وفقا للأسس والمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها².

لهذا فإن دور المحاسبة الإبداعية في ظهور فجوة التوقعات ينظر له من الجانب المحاسبي المتعلق بالمؤسسة من خلال استخدامات المحاسب الإبداعية وكذا من جانب التدقيق من خلال الإخلال بأخلاقيات المهنة، أي التغاضي عن الأخطاء والتلاعبات وإبداء رأي يعكس وضعية جيدة لمركز المؤسسة المالي، وفي مقابل ذلك مستخدمي القوائم المالية من مستثمرين ومساهمين جدد، بنوك، مؤسسات حكومية، دائنون يتوقعون أن تعبر التقارير عن الوضعية المالية الصادقة للمؤسسة. وقد برز دور المحاسبة الإبداعية في ظهور الفجوة من خلال ما يلي:

- العمل على تحسين القوائم المالية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من أجل الحصول على تصنيف متقدم من بين المؤسسات التي تنشط في نفس المجال، ومنه أن هذا التصنيف يعمل على جذب العملاء والمستثمرين وبالتالي إنهم يرسمون توقعاتهم بناء على تلك التصنيفات؛
- تزيين الأداء المالي بالمؤسسة والذي لا تسمح به الظروف التشغيلية للمؤسسة، ومنه العمل على رسم صورة إيجابية للمؤسسة في السوق؛

¹ عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص114.

² صبيحة برزان العبيدي، "العوامل التي تؤدي إلى حدوث فجوة التوقعات بين مستخدمي المعلومات المحاسبية وأداء المدققين الخارجيين وطرق تضيق تلك الفجوة"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 18، 2016، ص189.

الفصل الثاني: التدقيق الجبائي ودوره في تخفيف سلبيات المحاسبة الإبداعية

- التلاعب بالإيرادات والنفقات بغية التقليل من العبء الضريبي في حين أن إدارة الضرائب تضع بعض التوقعات فيما يخص الإيرادات الضريبية، لكن القيام بهذه الممارسات يخلق فجوة بينما تتوقعه الإدارة الضريبية وما تقوم بيه المؤسسة من تلاعب¹.

3- دور التدقيق الجبائي في تقليص فجوة التوقعات:

من المعروف في تاريخ المحاسبة والمراجعة افلاس أربعة من أكبر وأشهر الشركات أبرزها شركة "انرون" المتخصصة في مجال الطاقة وهذا بسبب اعتمادها أساليب المحاسبة الإبداعية لكن هذا الإفلاس لم تقع مسؤوليته على تلك الشركات فقط بل تعدت إلى شركة "آرثر آندرسون" وهي من أكبر شركات التدقيق والتي كانت تعمل على تدقيق حسابات شركة "انرون"، وهذا دليل قاطع على وجود تواطئ بين الشركات والقائمين على التدقيق.

- إلزام المدقق بقواعد السلوك المهني للمحاسبين وهي: النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية والسلوك المهني؛

- مسؤولية منع الغش وإكتشافه تقع على عاتق الإدارة والمكلفين بالمراقبة ومسؤولية المدقق هي إكتشاف الأخطاء الجوهرية بسبب الغش والإحتيال وذلك من خلال إلزامه بموقف الشك المهني طيلة عملية التدقيق؛

- يجب على المدقق أن يراعي الأنظمة والقوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية في حين الإدارة مسؤولة عن التأكد من أن فعاليات المؤسسة تسير حسب القوانين والأنظمة؛

- تقدير المخاطر والرقابة الداخلية من خلال توفير إرشادات للمدقق تساعد في فهم النظم المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وعليه استخدام مجهوده المهني لتقدير مخاطر التدقيق؛

- يجب على الإدارة توفير أدلة الإثبات اللازمة الكافية والملائمة للمدقق؛

- تقرير المدقق يساعد على إضفاء الثقة على البيانات المالية وهو لا يضمن إستمرارية المؤسسة

مستقبلاً؛

¹ بلال نظامي، مرجع سبق ذكره، ص 35-38.

الفصل الثاني: التدقيق الجبائي ودوره في تخفيف سلبيات المحاسبة الإبداعية

- تقرير المدقق حول البيانات المالية وتوضيحها ويجب أن يتضمن تفسيرات لمسؤولية المدقق مقابل مسؤوليات الإدارة، مما يساعد على زيادة فعالية الإتصال وتحسين مستوى الإبلاغ عن واجبات ومسؤوليات المدقق¹؛
- التحديد الواضح لدور ومسؤوليات المدقق، إذ أن إعداد التقارير المالية ليست مسؤولية المدقق بل محاسب المؤسسة؛
- المدقق ليس مسؤولاً عن إكتشاف كل الأخطاء والتجاوزات فقد لا يحصل على المعلومات الكافية لممارسة عملية التدقيق بشكل أفضل؛
- يجب على المدقق إبداء رأيه الفني والمحايد طبقاً للمعلومات المتوفرة وعدم إبداء رأيه في حالة عدم توفرها.

المطلب الثالث: مهارات المدقق الجبائي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

- تمارس طرق وأساليب المحاسبة الإبداعية بمهارة عالية وليس بالأمر السهل إكتشافها لذا لا بد على المدقق أن يتمتع بمهارات عالية للكشف عنها.
- أولاً: كشف أساليب تقليص الإيرادات

ترغب الإدارة الضريبية في بعض الحالات بنشر تقارير تعكس مستوى أداء أدنى من مستوى الأداء الفعلي للمؤسسة، غير أن هذه الحالات قليلة الظهور لذا سنركز هنا على عمليات تقليص الأداء. تظهر حاجة ماسة للتدقيق الجبائي في الدول التي تتسم أسواقها المالية بالضعف لأن حاجة الشركات لتحميل أدائها المالي تتنفي في هذه الحالة وتميل أكثر إلى تخفيض أدائها ويشير صاحب كتاب نظرية المحاسبة إلى أن الشركات الكبيرة تميل إلى تخفيض أدائها لتخفيض وعائها الضريبي على عكس الشركات الصغيرة التي تهتم أكثر بتحسين المظهر للحصول على قروض.

إن تعديل رقم في أي مكان في السجلات المحاسبية لا بد وأن ينعكس على مكان آخر في تلك السجلات، إذ تؤدي تقليص الأرباح في قائمة الدخل بمقدار ما، على سبيل المثال، إلى إنخفاض الأصول أو زيادة الخصوم في الميزانية بنفس المقدار؛ لهذا السبب يمكننا البحث دوماً على حالات التزوير

¹ بن حركو غنية، زواش زهير، مرجع سبق ذكره، ص 188-190.

الفصل الثاني: التدقيق الجبائي ودوره في تخفيف سلبيات المحاسبة الإبداعية

المحتملة في كافة أرجاء السجلات المحاسبية، تعد الملاحظات المرفقة بالتقارير المحاسبية المنشورة مصدرا خصبا للمعلومات لأن كل عبارة فيها تبين المعلومات التي تطالب بها القوانين¹.

1- تقليص الإيرادات التشغيلية:

تعتبر الإيرادات التشغيلية ومعدل نموها أكثر المتغيرات الأساسية أهمية عند تقييم الأداء المالي لإحدى الشركات، ذلك أنها المتغير الذي يمثل هدفا لثلاث محاولات التزوير.

أ- تحقق إيراد:

تتم عملية التحقق من حدوث الإيراد في الدفاتر، وهي مسألة تحكمها قواعد دقيقة جدا، حيث يتحقق الإيراد في حال تسليم المنتج أو تقديم الخدمة بالتنسيق مع الزبون الذي يقبل السعر ويوافق دون شروط على المديونية المالية المترتبة عليه ويبدو أنه قادر على الإيفاء بها.

وهناك ثلاث أساليب لتخفيض الإيرادات للتوصل لنتيجة منخفضة لدفع ضرائب أقل تتمثل في:

- نقل الإيرادات من فترة إلى أخرى يتم ذلك عموما من خلال نقل إيراد يجب أن يكون في الفترة الحالية إلى فترة مستقبلية- إيراد محقق غير مسجل؛

- عدم تسجيل مبيعات قد حصلت ؛

- إعتبار إيراد تشغيلي من ضمن الإيرادات غير التشغيلية- إيراد مصنف بشكل خاطئ.

- يمكن الإيرادات من فترة حالية إلى فترة مستقبلية عن طريق تعديل التواريخ، تقليص الإيرادات،

عدم تسجيل إيراد رغم تسلمه، عدم تسليم البضاعة رغم طلبها من قبل الزبون.

ب- عدم تسجيل إيرادات قد حصلت:

يعد عمد تسجيل المبيعات طريقة أكثر ضررا من نقل الإيرادات من الفترة الحالية إلى الفترة لاحقة

إذ يكون للمبيعات غير المسجلة وجود إقتصادي وتكون قد حصلت نقدا ولم تسجل محاسبيا.

2- متوسط فترة التحصيل:

تتشترك الإيرادات المزيفة المضغوطة على إختلاف أشكالها بصفة واحدة وهي أنها لا تولد النقدية

لذلك تنعكس على رصيد حسابات المدينين في الميزانية. على هذا الأساس يمكن من خلال التدقيق

¹ سيارن ولشن، "أهم النسب والمؤشرات في عالم المال والأعمال"، ترجمة محمود فتوح، دار شعاع للنشر والعلوم، حلب، سوريا، 2010، ص356.

الجبائي لحسابات المدينين أو التطورات التي تطرأ على متوسط فترة التحصيل اكتشاف العديد من حالات المحاسبة الإبداعية.

تبين الانخفاض غير الاعتيادي في أرصدة حسابات المدينين أو في متوسط فترة التحصيل إلى شيء مريب يجب اكتشافه.

3- القدرة الكلية على تحقيق المبيعات:

يمكن في بعض الحالات اكتشاف حالات تقليل الإيرادات من خلال تحديد ما إذا كانت لدى الشركة الطاقة الإنتاجية الكافية لتحقيق المبيعات المعلنة. حيث يمكن لنسبة المبيعات إلى الأصول والمبيعات إلى الأصول الثابتة لدى الشركات المشابهة أن تسلط الضوء على مثل هذه الحالات¹.

4- التدفق النقدي: عندما تتبع التدفقات النقدية اتجاه الأرباح يكون ذلك إشارة قوية على وجود حالات إنخفاض الإيرادات إذ لا يجب أن يكون معدل نمو التدفق النقدي على المدى البعيد قريباً من معدل نمو الأرباح.

حتى يتمكن المدقق من اكتشاف عمليات الإحتيال المالي وتقييم الأداء التشغيلي للمنشأة بكفاءة عالية، ينبغي عليه أن يتنبه على المشاكل المرتبطة بالتدفق النقدي التي قد تؤدي إلى حسابه بطريقة خاطئة وتقوده إلى نتائج مظلمة².

ثانياً: كشف أساليب تضخيم الأعباء

1- التكاليف التشغيلية:

يمثل قسم التكاليف التشغيلية في حساب الأرباح والخسائر مجالاً خصباً لعمليات تحسين الصورة يأتي بعد الإيرادات من حيث الأهمية.

رغم تعدد القواعد التي تحكم إصدار التقارير المالية يبقى هناك عدد من العناصر التي يتفق عليها الكثيرون على أن المؤسسة هي الوحيدة القادرة على التعامل معها. لهذا يفتح المجال أمام الإدارة لتحديد بعض القيم الواردة في القوائم المالية منها المخزون، الأصول الثابتة³.

¹ سيارن ولشن، مرجع سبق ذكره، ص 358-362.

² محمد سيف قحطان، "دور مؤشرات قائمة التدفقات النقدية في اكتشاف الإحتيال المالي- دراسة تطبيقية"، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الإقتصادية، العدد 04، 2018، ص 68.

³ سيارن ولشن، المرجع أعلاه، ص 363.

2- الاهتلاك والإطفاء:

تتباين الشركات بشدة في المداخل التي تتبعها في إختيار فترات ملائمة التي يجب إهتلاك الأصول الثابتة على أساسها.

لذا يمكن للإدارة باتباعها مدخلا متحفظا أو غير متحفظ في احتساب أعباء الاهتلاك التأثير بشدة على الربحية. لكن رغم ذلك لدى المدقق كمية لا بأس بها من المعلومات المتاحة لمساعدته على تقييم الحالة.

تتضمن الملاحظات المرافقة للتقارير المحاسبية قسما يختص بسياسة الاهتلاك المعمول بها، كما تتضمن قسما آخر يبين الفئات الرئيسية للأصول لثابتة وحجم الاهتلاك الخاص بكل منها.

يمكن للمدقق استخدام المعلومات الواردة في هذين القسمين للتحقق من دقة أعباء الاهتلاك المحتسبة. يجب على المدقق الجبائي الإهتمام بأي إشارة إلى تغير في سياسة الإهتلاك أو أسلوب تطبيقها لأن هذا كان في السابق أحد أساليب إخفاء النتائج المالية الضعيفة¹.

3- خصم التكاليف الرأس مالية من الإيرادات:

تكلفة رأس المال هي مقدار ما تدفعه المؤسسة من أجل الحصول على الأموال من مصادرها المختلفة لذا عندما تقوم الشركة بأداء دفعة نقدية أو تزيد رصيد أحد الخصوم فإن ذلك يجب أن ينعكس على القيم الواردة في حساب أرباح وخسائر أو الميزانية.

فإذا قامت الشركة بمبلغ معين كأجور للعاملين لديها فسينعكس ذلك على جدول حساب النتائج أما لو دفعت ذات المبلغ لشراء تجهيزات فسينعكس ذلك على الميزانية.

تنتهي كل تكلفة إذا في جدول حساب النتائج أو الميزانية، لذلك يمكن تخفيض الربحية من خلال نقل قسم من التكاليف الرأسمالية لنفقات البحث والتطوير أو الاعلان من الميزانية إلى جدول حساب النتائج².

¹ سيارن ولشن، مرجع سبق ذكره، ص364.

² غربي حمزة، بدروني عيسى، "العوامل المحددة لحساب تكلفة رأس المال في المؤسسة"، مجلة الحوكمة المسؤولة الإجتماعية والتنمية المستدامة، المجلد 01، العدد 02، 2019، ص147،148.

4- استخدام المؤونات:

تقوم المؤسسات بتكوين مؤونات عديدة لحماية نفسها من الخسائر المستقبلية المحتملة، ومنها مؤونة الديون المشكوك فيها التي تقابل حسابات المدينين ومؤونة إنخفاض قيمة البضائع. لإنشاء مؤونة جديدة أو زيادة المؤونة الحالية نقوم بتحميل تكلفة معينة على حساب أرباح وخسائر، أما عند تخفيضها أو إلغائها فنقوم برد القسم الملغى من الاحتياطات إلى حساب أرباح وخسائر. هناك أنواع عدة من المؤونات منها مؤونات الضرائب ويسجل ضمن هذا الحساب كل التوقعات التي تجعل المؤسسة ستدفع أكثر من الضرائب المتوقعة.

تمثل المؤونات بطبيعتها تقديرات تترك للإدارة حرية تحديدها وتحديد حجم الأعباء التي سيتم تحميها على حساب أرباح وخسائر مقابلها. لذلك تمثل المؤونات مجالا لتزوير الأرقام وتستحق بالتالي بعض الإهتمام من المدقق الخارجي.

يجب تفحص الأرصدة الختامية لحسابات المؤونات ومراقبة العمليات التي طالتها دخولا وخروجا بحذر شديد، كذلك يجب توخي الحذر عند الإعلان عن تخفيض أحد المؤونات إذ يمكن استخدام مثل هذا الإجراء لتخفيض الأرباح¹.

المطلب الرابع : وسائل وأساليب الكشف عن الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية

المحاسبة الإبداعية ممارسة سلبية تطبقها المؤسسات للوصول لغايات مرغوبة قد تعود سلبا على باقي المستخدمين لقوائمها المالي لذا لابد لممارسة وسائل وأساليب للحد منها.

أولا: وسائل الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية

تعتبر مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية أمرا صعبا ومعقدا على المدققين والمسؤولين، لأن ممارسيها يمتلكون قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالأرقام وتحويلها بالشكل الذي يرغبون به، لذا على المهتمين بمكافحتها السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها لذا سنقوم بالتطرق للاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

¹ حسام الدين حليلو، "التمويل الذاتي وأثره في توليد وتجديد التثبيات- دراسة تطبيقية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار ENSP"، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص مالية المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012-2013، ص8.

- ظهرت فكرة لجان التدقيق في أمريكا بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) وهيئة سوق المال الأمريكية (SEC) بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المدقق وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة إستقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات، ولهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1967م جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للتدقيق، وفي عام 1972م أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) توصيات بإلزام الشركات بإنشاء لجنة للتدقيق، وفي عام 1978م ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان التدقيق¹.

- أما الطريقة الأخرى فهي عن طريق تفعيل فرضية "الثبات" ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني أنه متى ما اختارت أية شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة قد لا تناسب تلك السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى وشريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات.

- خفض الخيارات المحاسبية: وتكون عن طريق التقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولهذا الأمر فإن لجنة المعايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها ألغت في معاييرها المعالجة البديلة، ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها.

- وأهم وسيلة هي يقظة وكفاءة المدققين والمراقبين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض².

¹ حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، مرجع سبق ذكره، ص، 369، 370.

² جرار، "تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات العامة الأردنية، 2006، ص76.

ثانيا: التدقيق المحاسبي للكشف عن الإختلاف بين الربحين الضريبي والمحاسبي

يختلف الريح المحاسبي عن الريح الضريبي فالريح المحاسبي هو الناتج من قائمة الدخل ويتم تحديده في ضوء المعايير والسياسات المحاسبية أما الريح الضريبي فإنه يتحدد طبقا للأحكام والقوانين الضريبية لذا سنتطرق في هذا المطلب إلى كيفية تدقيق عناصر الميزانية والعناصر المكونة للريح، وعناصر حسابات النتائج.

1- التدقيق المعمق لعناصر الميزانية، والعناصر المكونة للريح:

أ- التدقيق المعمق لعناصر الميزانية:

تتكون الميزانية من جانبين، جانب الأصول يمثل ما تمتلكه المؤسسة وجانب الخصوم يمثل ما عليها ويتم التدقيق في حساباتها كما يلي:

- **حسابات الأصول:** تمثل الموجودات الدائمة للمكلف من ممتلكات ومستخدمات وتضم ثلاث مجموعات: التثبيتات، المخزونات والحسابات الجارية، حسابات الغير والحسابات المالية، وسنذكر بعض الحسابات وكيفية التدقيق فيها:

• ح/20 تثبيات معنوية: تضم جميع العناصر التي تملكها المؤسسة بطرق شتى، كالإنشاء الشراء والحيازة ويتم التدقيق فيها من خلال:

- التأكد من عدم تكوين مؤونة للقيم المعنوية؛

- التأكد من أن الريح الناتج عن بيع الرخصة قد أخضع للضريبة؛

- التأكد من عدم تطبيق إهتلاكات على القيم المعنوية.

• ح/ 211 الأراضي: تقيم الأراضي بصورة مستقلة على المباني المقامة عليها بإستعمال الوثائق والإثباتات التي تبين قيمة هذه الأراضي ويسجل في هذا الحساب قيمة الأراضي التي يشتريها المكلف بالضريبة ويتم فحص هذا الحساب من خلال:

- التأكد من قيمة الأراضي المسجل وأن سعر الأراضي غير مدمج في قيمة تكلفة البناء؛

- التأكد من عدم تخصيص مؤونة لتناقص قيمة الأراضي إلا إذا تم تبرير ذلك¹.

¹ عبد الرحمان عطية، "المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي"، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011، ص13.

- ح/ 213 البناءات: "تشكل الأراضي والمباني أصولا متميزة وتعالج كلا على حدة في المحاسبة حتى ولو تم إقتناؤها معا فالبناءات هي أصول قابلة للاهلاك، بينما تعد الأراضي على العموم أصولا غير قابلة للاهلاك"¹ يتم التأكد من صحتها من خلال النقاط التالية :
 - المبالغ المسجلة لقيمة المباني صحيحة وحقيقية،
 - التأكد من عدم دمج إهلاك المباني مع قيمة الأراضي التي هي عليها.
- ح/ 2186 الأغلفة المتداولة، تثبت الأغلفة المتداولة التي تعيرها المؤسسة للغير عن طريق فاتورة.
- ح/ 28 الإهلاكات: الإهلاك هو التكلفة السنوية لحيازة أصل ثابت مقسوما على المدة النفعية له، ولا يطبق على التثبيات التي إستأجرتها المؤسسة من الغير، ولا على الإستثمارات أي التثبيات التي لا تزال قيد الإنجاز والتي يمكن أن تكون لها خسارة قيمة².
- حسابات المخزون:
 - التأكد من الوجود والملكية، لسلع المخزون مطابقا لما هو وارد بالميزانية مما يتطلب إجراء جرد فعلي لحصر المخزون السلعي في نهاية الفترة، لأن الدليل الوحيد لإثبات الوجود الفعلي هو الجرد المادي؛
 - فحص النظام المتبع في جرد المخزون والآلية التي تستخدمها المؤسسة لمحاسبة ورقابة المخزون؛
 - التأكد من صحة تقييم المخزون مع إستمرارية ذلك وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
 - التحقق من التقدير السليم لمؤونات تدني قيمة عناصر المخزون بشكل عقلاني يوافق طبيعة السلعة وظروف تخزينها، مع المتابعة المستمرة لتلك المؤونات³.
- تدقيق حسابات الغير: تضم حسابات الغير كل شخص طبيعي أو معنوي خارجي يتعامل مع المؤسسة، من موردين، زبائن، والحسابات الملحقة والحسابات المتعلقة بأجور المستخدمين، وحسابات الهيئات الإجتماعية والحسابات الخاصة للدولة والجماعات المحلية والهيئات الخاصة بالمجموعة والشركاء والأعباء والإيرادات المسجلة مقدما ولمعرفة مدى صحة وصدق هذه الحسابات يعمل المدقق على ما يلي:

¹ الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة في 25/03/2009، ص 09.

² بلال نظامي، مرجع سبق ذكره، ص 43.

³ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 202.

الفصل الثاني: التدقيق الجبائي ودوره في تخفيف سلبيات المحاسبة الإبداعية

- يجب التأكد أن السلع والخدمات المقتناة على الحساب تخص نشاط استغلال المؤسسة؛
- في حالة شراء السلع والخدمات وكان الدفع بالأجل بواسطة السفتجة أو السند الأذن، يجب التأكد من أن كليهما يحمل البيانات الكافية والموضحة في القانون التجاري الجزائري؛
- التأكد من أن التثبيبات المقتناة لا تضم السيارة وعربات نقل الأشخاص إلا إذا كانت أداة رئيسية في استغلال المؤسسة وذلك فيما يخص خصم الرسم على القيمة المضافة.
- أما في ما يخص حسابات الزبائن والحسابات الملحقة فيجب التحقق من حالة فواتير تخص زبائن من خارج الوطن يجب على المدقق التأكد من :
 - وجود عقد أو فاتورة شكلية أو وثائق جمركية ومطابقتها للقوانين؛
 - التطابق بين التسبيقات والدفعات المستلمة وما هو متفق عليه في العقد أو الفاتورة الشكلية؛
 - يجب التأكد من أن أرصدة حسابات الزبائن تعكس الحقيقة¹.

• تدقيق حسابات النقدية:

- القيام بجرد النقدية لأنها تعتبر من أكثر الأصول المعرضة إلى النقص، الاختلاس والسرقة، وهذا بتجهيز محظر الجرد يتضمن فئات النقد وكمياتها من أجل المقارنة النقدية لاستخراج الفروق؛
- في حالة عجز الصندوق يتم التأكد من أن كل العمليات سجلت وإذا لم يكتشف السبب يتم معالجته؛

- تدقيق مستندي لدفتر النقدية الخاصة بالقبض والصرف من الناحيتين الشكلية والموضوعية؛
- الحصول على كشف مفصل لحساب البنك لإعداد جدول المقارنة البنكية وإجراء التسوية اللازمة؛
- القيام بمراجعة قياسية للوقوف على تطور الأرصدة خلال الفترة خاصة منها العمليات من الخارج، بالعملة الصعبة، كما يجب التأكد من أسعار الصرف والفروق الناتجة عن ذلك من أجل التسوية².

- تدقيق حسابات الخصوم: تعبر عن إلتزامات المؤسسة وتتمثل في ما يلي:
- تدقيق رؤوس الأموال الخاصة: في ما يخص بتدقيق الأموال الخاصة المكونة من ح/ 10 رأس المال وحسابات أخرى فرعية له ويتم تدقيقه كالاتي:

¹ سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص 180، 181.

² لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 54.

الفصل الثاني: التدقيق الجبائي ودوره في تخفيف سلبيات المحاسبة الإبداعية

- الالتزامات قصيرة الأجل:

- القيام بالتدقيق المستندي لفواتير لشراء أو الإشعارات والمردودات عن طريق يومية المشتريات؛
- الحصول على مصادقات من الدائنين ومقارنتها مع أرصدة الحسابات الفردية المسجلة بالدفاتر؛
- الإطلاع على كشف تفصيلي لأوراق الدفع المحررة والتي تستحق السداد بعد تاريخ إعداد الميزانية؛

- طلب كشف تفصيلي لكل الأعباء مستحقة الدفع والإيرادات المقبوضة مقدما للتأكد من صحة تقييمها؛

- متابعة الرسم على القيمة المضافة المحصلة من المبيعات لتخفيض حق الإسترجاع ودفع المستحقات؛

- دراسة القوائم المالية للشركات الحليفة والفروع في حالة ما إذا كانت الشركة الأم هي محل التدقيق¹.

ب- تدقيق حسابات النتائج:

- **تدقيق حسابات الأعباء:** تكون عادة أرصدة حسابات الأعباء مدينة، وتصنف من خلال النظام المحاسبي المالي حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة، وذلك حسب طبيعة إحتياج المؤسسة ويقوم المدقق بالتحقق من سلامة حسابات الأعباء كآآتي:

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

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

- يجب التحقق من الوثائق الخاصة بتعويض مصاريف النقل؛

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

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص248.

- يجب التأكد من أن الرواتب التي يستفيد منها المسيرون مبررة وطبيعية؛
 - يجب التحقق من العمليات الحسابية الخاصة بالتسوية والتعديل في الضرائب والرسوم؛
 - يجب التأكد من تطبيق المعدلات الحقيقية حسب نوع الضريبة أو الرسم؛
 - التأكد من عدم تسجيل الضرائب على الأرباح في الحساب (د/64 ضرائب ورسوم) تم تسجيله في حساب (د/695 ضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية)؛
 - التأكد من أن الفوائد المالية المدفوعة تخص ديون على المؤسسة؛
 - التأكد من صحة الفوائد المصرح بها وذلك من خلال الإطلاع على جداول إهلاك القروض والعقود الخاصة بها؛
 - التحقق من جميع العناصر الداخلة في حساب قسط الإهلاك، الإهلاك المعدل، مدة الإهلاك، قيمة إكتساب الإستثمار، والمعامل المطبق في حالة الإهلاك غير الخطي؛
 - يجب التأكد من توفر وثائق إثبات الخطر المسبب لتكوين مؤونة في التاريخ الذي كونت فيه¹؛
 - يجب التأكد من جميع الوثائق الثبوتية للأعباء مع الإنتباه لتطبيق مبدأ استقلالية الدورات؛
 - التحقق من أن جميع هذه الأعباء حقيقية وتخص استغلال المؤسسة ولا تهدف إلى تضخيم المصاريف لغرض تقليص الضريبة على الأرباح، أو بالعكس تقليص الأعباء بغرض زيادة الأرباح لتضليل المساهمين، والإنتباه إلى مصاريف المستخدمين بحيث تكون قابلة للخصم إذا توفرت فيها الشروط المناسبة؛
 - التأكد من أن الضرائب والرسوم متعلقة بالاستغلال وأن تكون مسددة أو مثبتة محاسبيا في انتظار التسديد، وهي تخص الرسم على النشاط المهني TAP، الرسم العقاري TF، حقوق الطابع DT، غير أنه إذا منحت فيها بعد تخفيضات في هذه الضرائب فإن مبلغها يدخل ضمن إيرادات السنة التي تم خلالها إشعار المؤسسة².
- **تدقيق حسابات الإيرادات:** يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية الإيرادات على أنها "النفقات الداخلة إلى الوحدة المحاسبية أي زيادة أصولها أو تخفيض إلتزاماتها أو (كليهما معا) والتي تنشأ خلال الدورة

¹ سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص 182، 183.

² المادة 196، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2015.

الفصل الثاني: التدقيق الجبائي ودوره في تخفيف سلبيات المحاسبة الإبداعية

- عن إنتاج السلع أو بيعها أو تأدية خدمة أو أية أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسية المعتادة والمتكررة في الوحدة المحاسبية"، ومنه يقوم المدقق بالتأكد من صحة بنودها كما يلي¹:
- يجب إجراء عمليات المقارنة بين المبالغ الموجودة على الفواتير المرسلة والمبالغ المسجلة محاسبيا؛
- يجب التحقق من أن جميع الفواتير خارج الرسم على القيمة المضافة مرفقة بوثائق الإثبات الجمركية والجبائية؛
- يجب التأكد من أن نظام الفوترة الخاص بالمؤسسة يتماشى مع المتطلبات والالتزامات القانونية فيما يخص الرسم على القيمة المضافة؛
- يجب التأكد من تسجيل جميع الإيرادات المحققة خلال الدورة؛
- يجب التأكد من أن الإعانات المستلمة لا تمثل أداء لخدمات مموهة أو تكملة لسعر بيع خاضع للرسم على القيمة المضافة TVA؛
- يجب التأكد من وجود تطابق بين المبالغ الموجودة في المحاسبة والتصريحات الجبائية؛
- يجب التأكد من أن المنتجات الاستثنائية مثل تعويضات التأمين المحصلة قد تم ضمها إلى النتيجة الخاضعة للضريبة².

ج- تدقيق العناصر المكونة للربح:

تمثل العناصر المكونة للربح في كل من المشتريات، المخزونات والمبيعات، إن التلاعب في هذه الحسابات من طرف المكلف بالضريبة يؤدي إلى تخفيض نتيجة الربح المحققة وبالتالي التهرب من دفع الضرائب التي ستفرض عليهم.

• مراقبة المشتريات:

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

¹ لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 55.

² سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص 185.

• مراقبة المخزونات:

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

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

كما يراقب كميات المخزون عن طريق مقارنة الكميات المسجلة في السجلات المحاسبية مع دفتر الجرد موجودة فعلا.

• مراقبة المبيعات:

تعتبر المبيعات جوهر النشاط وأصل الإيجابية للمؤسسة وتطبق مجمل الضرائب لذا يلجئ المكلفون بالضريبة إلى تخفيض هذه المبيعات بشتى العراقيل التدليسية، ومن أجل إكتشاف هذه المخالفات يجب على المحقق فحص كل ما لهم علاقة مباشرة بالمبيعات من فواتير البيع ووصلات التسليم وكذا التدقيق في دفتر المحاسبة للزبائن وإستعمال حق الإطلاع وحصر مداخيل المؤسسة الناتجة عن بيع منتجاتها بفحص الحسابات البنكية ويستعنون في ذلك بالكشوفات المقدمة وكذلك بالإطلاع لدى البنوك¹.
ثالثا: الإجراءات التي يطبقها المدقق الجبائي للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل، قائمة المركز المالي

1- قائمة الدخل: من الإجراءات المضادة لأساليب المحاسبة الإبداعية التي على المدقق القيام بها:

- رقم المبيعات: التحقق من فواتير البيع وخصوصا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة والزميلة؛
- تكلفة البضاعة المباعة: التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية؛
- مصروفات التشغيل: التحقق من مدى توافر شروط الرسمية في ذلك المصروف؛

¹ المادة 196، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2015.

الفصل الثاني: التدقيق الجبائي ودوره في تخفيف سلبيات المحاسبة الإبداعية

- نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة: إستبعاد تلك البنود من الربح التشغيلي.
- 2- قائمة المركز المالي: تتمثل إجراءات المدقق المضادة المطبقة للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي في ما يلي:
 - النقدية: إستبعاد النقدية المقيدة عند إحتساب السيولة؛
 - الإستثمارات المتداولة: التحقق من صحة الأسعار المستخدمة؛
 - المخزون السلعي: فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن؛
 - الإستثمارات طويلة الأجل: التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير مدقق الحسابات والآثار المترتبة في قائمة الدخل والمركز المالي،
 - الأصول طويلة الأجل: التحقق من نسبة الإستهلاك وتعديل مصروف الإستهلاك؛
 - الأصول غير الملموسة: التحقق من صحة الأسس في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة؛
 - الإلتزامات المتداولة: التحقق من إثبات تلك الأقساط ضمن الإلتزامات المتداولة وإعادة إحتساب نسبة السيولة؛
 - الإلتزامات طويلة الأجل: التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل إنتهاء النسبة لسداد قرض قصير الأجل¹.

¹ ناظم شعلان جبار، مرجع سبق ذكره، ص253،252.

خاتمة الفصل:

نستخلص من خلال دراسة الفصل الثاني أن تقنيات التدقيق الجبائي تعمل على التخفيف من سلبيات المحاسبة الإبداعية من خلال التدقيق في مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية، وذلك عن طريق تدقيق حسابات الميزانية وحسابات التسيير والعناصر المكونة للريح لتفادي التلاعب وإدراج عناصر تخفض من النتيجة الضريبية كالحسومات والإهلاكات. وكذا معرفة طرق الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية عن طريق مجلس المعايير الدولية وتطبيق القواعد والقوانين بشكل سليم. وكيفية التقليص من فجوة التوقعات التي تقع نتيجة تقرير المدقق الجبائي وإتجاهات المستخدمين حوله من خلال إلتزامه بكافة المبادئ والأسس والمعايير.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية بمركز الضرائب

لولاية قالمة CDI

مقدمة الفصل:

بعد التطرق لمختلف الجوانب النظرية للمحاسبة الإبداعية والتدقيق الجبائي، سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجوانب النظرية على دور التدقيق الجبائي في التخفيف من سلبيات المحاسبة الإبداعية، وتحسين الحصييلة الضريبية في مركز الضرائب بولاية قالمة وذلك من خلال دراسة لمختلف مراحل عملية التدقيق المحاسبي وإستدراك الحقوق والضرائب الغير مصرح بها وذلك عن طريق التدقيق الجيد في ملفات المكلفين بالضريبة وللتعرف على هذه المراحل قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين.

- تقديم المديرية العامة للضرائب ومركز الضرائب (CDI) - قالمة.

- دراسة ملف لمكلف بمركز الضرائب.

المبحث الأول: تقديم المديرية العامة للضرائب مركز الضرائب (CDI) -قالمة

عرف النظام الضريبي الجزائري تطورا منذ تأسيسه لذا سنقوم من خلال هذا المبحث بالتعرف على النظام الضريبي وتقديم المديرية العامة للضرائب ومركز الضرائب لولاية قالمة.

المطلب الأول: النظام الضريبي الجزائري

القانون الجبائي الجزائري هو مجموعة قواعد قانونية تتضمن العلاقة بين المكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا والإدارة الضريبية وهو أحد فروع القانون العام، أما الضريبة هي مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية وقد قسم القانون الجزائري النظام الضريبي الجزائري إلى قسمين هما:

1- النظام الجزائي: يضم هذا النظام كل من أصحاب النشاط التجاري والإنتاجي والخدمي، الذين يقل رقم أعمالهم عن 8000000 دينار جزائري. حيث يطبق على أصحاب النشاط الإنتاجي والتجاري ضريبة بمعدل 5% من رقم الأعمال، في حين أصحاب النشاط الخدمي يطبق عليهم معدل 12% من رقم الأعمال المصرح به، حيث يقوم المكلف بالضريبة بالتصريح برقم الأعمال التقديري قبل 30 جوان كحد أقصى من كل سنة¹، وفق وثيقة تسمى G12 كتصريح تقديري لسنة و N إذا تم تحقيق رقم أعمال أكبر من رقم الأعمال التقديري يقوم المكلف بتقديم وثيقة G12 BIS خاصة بتقدير نهائي لسنة N - أضيفت في قانون المالية 2020- من 1 جانفي إلى 20 جانفي من السنة الموالية ويسمى رقم الأعمال التكميلي.

2- النظام الحقيقي: يكون التصريح وفق النظام الحقيقي كل شهر في العشرين يوما الأولى من الشهر الموالي من خلال وثيقة G50 ينتمون لهذا النظام الأشخاص المعنويين الذين يحققون رقم أعمال يفوق 8000000 دينار جزائري أما الأشخاص الطبيعيين المنتمين للنظام الجزائي يمكنهم الإنتماء إلى النظام الحقيقي بطلب لكن هذا الإنتماء لا رجعة فيه².

¹ المادة 1، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2023.

² المادة 3، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2023.

المطلب الثاني: المديرية العامة للضرائب

تم إنشاء هياكل جديدة على مستوى المصالح الخارجية تتمثل في مديرية كبريات الشركات، مراكز الضرائب، والمراكز الجوارية للضرائب، هدفها تجميع المفتشيات والقباضات حسب طبيعة المكلفين بالضريبة. حيث تتكفل هذه الهياكل بمهام جديدة تتمثل في التسيير والرقابة والبحث في المنازعات المتعلقة بالفئات الجبائية التي تخضع لها وتتكون من:

أولاً: مديرية كبريات المؤسسات

يندرج مسار مديرية كبريات المؤسسات المنشأة بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002، في إطار البرنامج الشامل لتحديث الإدارة الجبائية سواء من الناحية التنظيمية أو العملية. ومن المنتظر أن تساهم عملية إعادة هيكلة المصالح الجبائية في استكمال إصلاح القانون الجبائي، الذي شرع فيه في بداية عام 1992، هي السنة التي ميزتها بالخصوص تأسيس ضرائب ذات طابع دولي (الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة)، توحيد المصالح والملفات الجبائية وكذا تبسيط وتوحيد الإجراءات المتعلقة بالتصريح ودفع الضرائب والرسوم (إنشاء التصريح الجبائي G50)¹.
تقوم مديرية كبريات المؤسسات، التي تم فتحها للجمهور بتاريخ 02 جانفي 2006، بتسيير أساساً الملفات الجبائية المتعلقة بالمؤسسات التابعة للقانون الجزائري/ الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات التي يفوق رقم أعمالها 100 مليون دينار جزائري، الشركات البترولية وكذا الشركات الأجنبية التي ليس لها إقامة مهنية في الجزائر. وتتكفل هذه المديرية بما يلي:

- ✓ تقوية الضمانات للمكلفين بالضريبة المعترف بها؛
- ✓ توسيع طرق الطعن؛
- ✓ تحديث وتبسيط الإجراءات؛
- ✓ وضع جهاز متكامل للتسيير للمعلوماتي للضريبة؛
- ✓ تحسين نوعية الخدمات المقدمة للمؤسسات بواسطة المحادث الجبائي الوحيد.

¹ المادة 32، قانون المالية، وزارة المالية، 2002.

ثانيا: مراكز الضرائب

يعتبر مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية تحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة متوسطي الحجم. يطمح مركز الضرائب المنشأ بهدف تقديم خدمة نوعية ، إلى تطوير شراكة جديدة تجمعها بالمكلفين بالضريبة تقوم أساسا على التواجد، الاستماع، الاستجابة، ومعالجة سريعة لكل الطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة. يمثل مركز الضرائب بالنسبة للمكلف بالضريبة المحور الجبائي الوحيد المكلف بالتسيير العرضي لملفه.

شكل افتتاح مركز الضرائب النموذجي لروبية في 2009، أول مرحلة رئيسية يتم تخطيطها في إطار هذا المشروع الطموح والهدف الرئيسي من افتتاح هذا المركز هو السماح للإدارة الجبائية بتقييم فعالية تنظيم الأساليب وكذا الأدوات المحددة لعمل المركز.

على الرغم من تجربته القصيرة، سجل المركز النموذجي لروبية تطورا واعدة من حيث الأداء المالي، معالجة القضايا النزاعية، الرقابة، الاستقبال.

مع هذه العودة الإيجابية للغاية للخبرة، قامت المديرية العامة للضرائب في أواخر سنة 2011 بوضع حيز العمل ستة مراكز للضرائب في كل من الولايات التالية مستغانم، سيدي بلعباس، معسكر، قالمة، أم البواقي، سوق أهراس.

ثالثا: المركز الجوّاري للضرائب CPI

يمثل إطلاق المركز الجوّاري للضرائب مرحلة الانتهاء من برنامج عصرنة هياكل الإدارة الجبائية إجراءات تسييرها الذي تم الانطلاق فيه سنة 2006 من خلال افتتاح مديرية كبريات المؤسسات ووضع حيز العمل بعد ذلك لمراكز الضرائب.

يعتبر المركز الجوّاري للضرائب مصلحة عملية جديدة للمديرية العامة للضرائب، مخصصة حصريا لتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة في فئة واسعة ممثلة أساسا في المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجرافية الوحيدة.

يهدف إنشاء المركز الجوي للضرائب الذي يحل محل الهياكل المتواجدة حاليا (المفتشيات والقباضات) إلى ضمان تقديم أحسن خدمة نوعية للمكلفين بالضريبة وذلك من خلال تبسيط وتنسيق وعصرية الإجراءات.

على غرار الهياكل الجديدة المنشأة حديثا كالمديرية وكبريات المؤسسات ومركز الضرائب، يمثل المركز الجوي للضرائب المتميز بنفس كيفية التنظيم التشغيل لهذه الأخيرة، المحور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة إذ يضع تحت تصرفهم هيكل وحيد مختص، يتولى جميع المهام الجبائية الممارسة من قبل المفتشيات والقباضات لتمكينهم من أداء جميع واجباتهم الجبائية.

المطلب الثالث: مركز الضرائب (CDI) - قالمة

1- تقديم مركز الضرائب (CDI) - قالمة:

عرف النظام الجبائي في الجزائر عدة إصلاحات، تهدف عموما إلى تطوير هياكل الإدارة الجبائية، ومن مميزات التنظيم الجديد لهياكل الإدارة الجبائية ما يلي¹:

✓ إنشاء مديرية العلاقات العمومية والاتصال، ومديرية الإعلام والتوثيق من أجل تحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.

✓ إنشاء مصلحة التحريات الجبائية والتي تتكون من خمس مديريات جهوية بهدف تدعيم أجهزة الرقابة على مستوى المديريات الجهوية والولائية.

✓ إنشاء المراكز الجهوية (CPI)، مراكز الضرائب (CDI) لتحقيق إدارة جبائية مركزة على المكلفين بالضريبة.

سنحاول التعريف بمركز الضرائب (CDI)، الذي قمنا بالزيارة الميدانية على مستواه في ما يخص موضوع بحثنا.

تم إنشاء مركز الضرائب بولاية قالمة حسب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في: 21 فيفري 2009، يتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، بهذا الصدد يشكل مركز الضرائب المحور

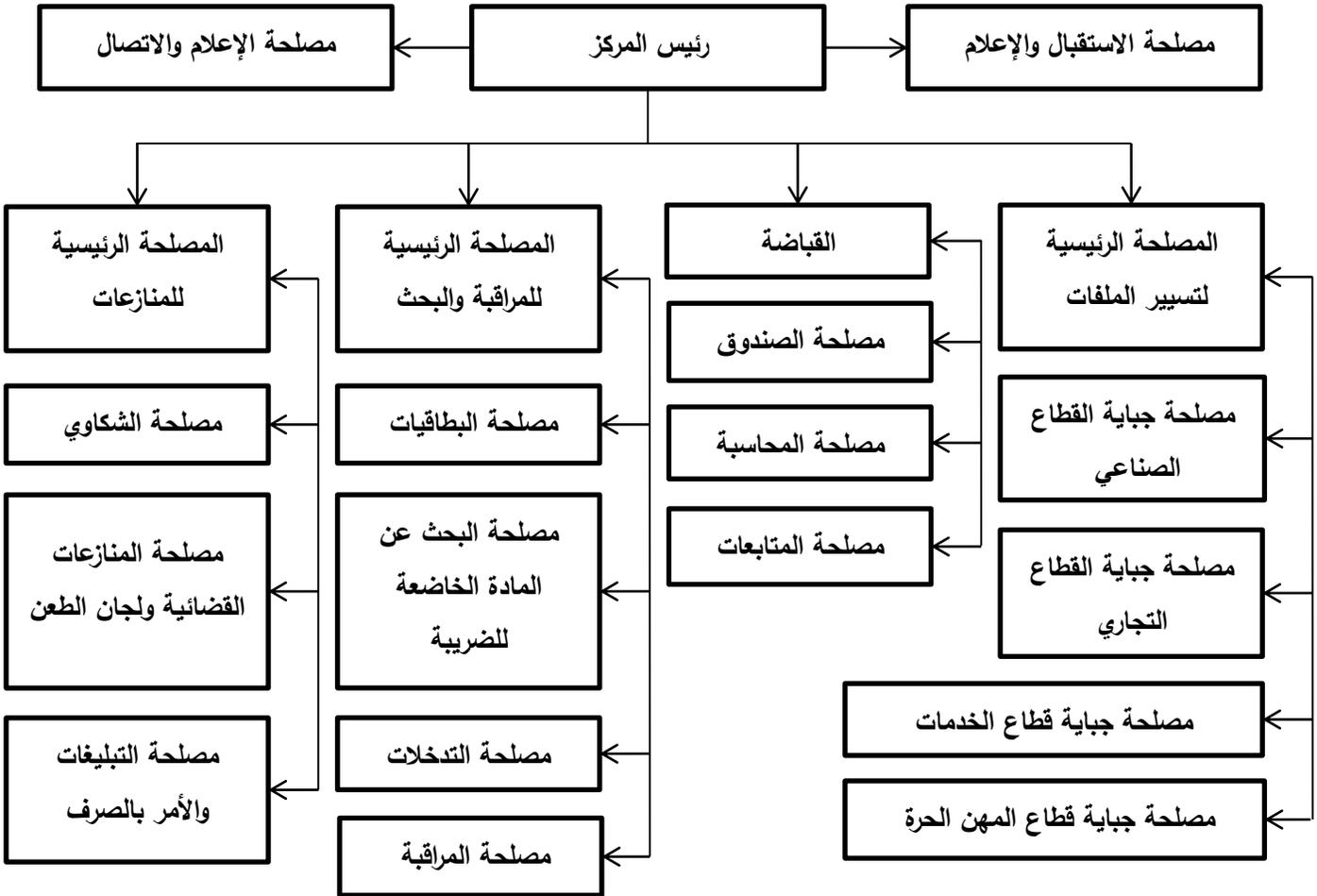
¹ معلومات صادرة عن المديرية العامة للضرائب.

الجبائي الوحيد للمكفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي التابعين لمجال اختصاصه، وهو مركز تسيير موحد يعمل تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير والتحصيل والمراقبة والمنازعات.

2- الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب وأهم وظائفه:

حسب نص المادة 88 من قانون المالية، نظم مركز الضرائب في ثلاث مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين، سنحاول التطرق بالتفصيل لوظائف كل مصلحة من هذه المصالح أما الهيكل التنظيمي سنوضحه من خلال الشكل التالي¹:

الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية قالمة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المعلومات المقدمة من قبل مركز الضرائب لولاية قالمة.

¹ المادة 88، قانون المالية، وزارة المالية، 2020.

1. المصلحة الرئيسية للتسيير، تتكفل في مايلي:

- ✓ التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب، في مجال الوعاء والمراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية والاحتجاجات.
- ✓ المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها بصفته وكيل مفوضا للمدير الولائي للضرائب.

✓ اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس السندات أو المراجعة المحاسبية.

يندرج ضمن هذه المصلحة الرئيسية خمس مصالح فرعية وهي:

- المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية.
- المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري.
- المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات.
- المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة.

2. المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: تتمثل مهامها في ما يلي؛

- ✓ إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها.
- ✓ اقتراح عمليات مراقبة وانجازها بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب مع إعداد جداول إحصائية وحوصل تقييمية دورية.
- وتشتمل هذه المصلحة الرئيسية على أربع مصالح فرعية:
- **مصلحة البطاقات والمقارنات، وتكلف بما يلي:**

- ✓ تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والاستعلام الخاصة بوعاء الضريبة وكذا مراقبتها وتحصيلها.

✓ مركز المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية، وتخزينها واستردادها من أجل استغلالها.

✓ التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.

• **مصلحة البحث عن المادة الضريبية، التي من مهامها ما يلي:**

- ✓ إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الإطلاع.

✓ اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات في عين المكان انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة.

• **مصلحة التدخلات**، وتكلف بما يأتي:

✓ برمجة وانجاز التدخلات بعنوان وتنفيذ الحق في التدقيق وحق الزيادة و المراقبة عند المرور وكذا انجاز في عين المكان لكل المعايينات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها.

✓ اقتراح المكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو للمراقبة على أساس المستندات انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة.

• **مصلحة المراقبة**، من مهامها مايلي:

✓ إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات في عين المكان.

✓ إعداد وضعيات وإحصائيات دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقديم مردودها.

3. **المصلحة الرئيسية للمنازعات**، وتتمثل مهامها في ما يلي:

✓ دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب، ناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز، وكذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

✓ متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.

✓ ويندرج ضمن هذه المصلحة ثلاث مصالح فرعية هي:

• مصلحة الاحتجاجات.

• مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية.

• مصلحة التبليغ والأمر بالدفع.

4. **القباضة وتكفل ب:**

✓ التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم، أو الجداول

العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل.

✓ تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري

للضريبة.

✓ مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

وتضم القبضة ثلاث مصالح وهي:

- مصلحة الصندوق.
- مصلحة المحاسبة.
- مصلحة المتابعات¹.

5. مصلحة الاستقبال والإعلام تحت سلطة المركز، وتتكفل بما يلي:

- ✓ تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- ✓ نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

6. مصلحة الإعلام الآلي والوسائل وتتكفل بما يلي:

- ✓ استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها، وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها.
- ✓ إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى، وكذا التكفل بصيانة التجهيزات.
- ✓ الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة وأمن المقرات.

المصلحة الرئيسية للمراقبة والتسيير تتكون من:

- 1- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية؛
- 2- مكتب البطاقات والمقارنات؛
- 3- مكتب المراجعات الجبائية؛
- 4- مكتب مراقبة التقييمات.

¹ سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص112.

المبحث الثاني: دراسة ملف لمكلف بمركز الضرائب

بعد التنقل إلى مركز الضرائب لولاية قالمة، الكائن بحي قهدور الطاهر، وبالتحديد في المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث تم إختيار ملف جبائي لمكلف (Y) وتمت دراسة جميع المراحل القانونية الخاصة بعملية التدقيق الجبائي بداية بالإشعار بالتدقيق والتبليغ الأولي إلى غاية التبليغ النهائي. حيث قامت فرقة التدقيق يوم 2021/09/16 التابعة لمصلحة المراقبة بمركز الضرائب، بالقيام بمراسلة المصلحة الرئيسية للتسيير التي تقوم بمتابعة ملف المكلف بالضريبة (Y) لجلب الملف الجبائي للقيام بالمعاينة الأولية للمعلومات الخاصة والمبرمجة لعملية التدقيق.

المطلب الأول: الإجراءات الأولية للتدقيق

يتم التدقيق المحاسبي على مستوى الملف في قسم التسيير ويأخذ سنويا 10% من مجموع الملفات الموجودة، ليتم دراستها بشكل جيد فوق الإختيار على ملف المكلف بالضريبة (Y)، ثم تم تكليف المدققين بالأمر بالمهمة ممضاة من طرف المدير الولائي للضرائب، ويتم تكليفهم بالتدقيق ويكون عبر مراحل متعددة تبدأ بالإشعار الأولي للتحقيق لتنتهي بالتبليغ النهائي.

أولاً: التعريف بالمؤسسة محل التدقيق المحاسبي:

- الشكل القانوني: شخص معنوي (مؤسسة ذات المسؤولية المحدودة)؛
- إسم المؤسسة: مؤسسة (Y) ؛
- النشاط: تجارة بالجملة لمواد التنظيف؛
- مقر المؤسسة: ولاية قالمة؛
- العمال: متغير 8 عمال؛
- الموردين: مختلف الموردين داخل الوطن؛
- الزبائن: مختلف الزبائن داخل الوطن؛
- رقم الأعمال:

الجدول رقم (04): رقم الأعمال للمؤسسة Y للفترة بين 2017 و 2020

السنة	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال	113.093.093	135.958.676	239.341.918	234.296.375

المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على ملف المكلف بالضريبة.

ثانيا: الإشعار بالتدقيق

تم إشعار المؤسسة محل التدقيق حسب الإجراءات القانونية بتاريخ: 2021/09/26 عن طريق إشعار بالتدقيق رقم 2021/154 و هذا للسنوات الأربع التالية: 2017، 2018، 2019، 2020 ويتضمن هذا الإشعار كل المعلومات طبقا لنصوص أحكام قانون 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 اختيار 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 في ما يلي:

- الرسم على القيمة المضافة؛
- الرسم على النشاط المهني؛
- الضريبة على أرباح الشركات؛
- الضريبة على الدخل الإجمالي؛
- صنف الأموال المنقولة؛
- الضريبة على الدخل الإجمالي؛
- صنف المرتبات الأجور؛
- رسم الطابع؛

المطلب الثاني: مراحل التدقيق المحاسبي

إن التدقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة من العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة.

أولاً: مراحل التدقيق المحاسبي:

يمر التدقيق المحاسبي بعدة مراحل تتمثل في ما يلي:

1- مرحلة تبليغ المكلف بالضريبة: حسب المادة 20 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية " لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته"¹ فبعد إستلام المكلف بالضريبة الإشعار بالتدقيق يوم 2021/09/26 تمنحه إدارة الضرائب مدة 10 أيام لتحضير كافة الأوراق والتقارير المالية الخاصة بالتدقيق المحاسبي.

2- مرحلة التدقيق في عين المكان: طبقاً للمادة 20 الفقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية "لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة أشهر... كما يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان، في جميع الحالات الأخرى، تسعة أشهر"، فبعد منح المكلف بالتدقيق مدة 10 أيام لتحضير كافة الأوراق والسجلات الخاصة بالتدقيق، تنتقل فرقة التدقيق المكونة من رئيس الفرقة والمدققين إلى العنوان المدون في الإشعار بالتدقيق إلى المؤسسة المعنية بعملية التدقيق وتمارس هذه العملية لمدة تتراوح من ستة إلى تسعة أشهر حسب أهمية التدقيق، وذلك بالقيام بمعاينة أولية لمكان نشاط المؤسسة واستبيان المواد الموجودة فيه، وإحضار الوثائق المطلوبة في الإشعار وإذا تم إيجاد الوثائق المطلوبة يتم مباشرة المراقبة في عين المكان ذلك بتفقد الكشوفات البنكية لأربع سنوات 2017، 2018، 2019، 2020 ومقارنتها مع التصريحات الشهرية G50.

3- دعوة المكلف لحضور إختتام أشغال التدقيق المحاسبي: يتم إستدعاء المكلف بالضريبة محل التدقيق وذلك لأجل مناقشة النتائج المتحصل عليها خلال عملية التدقيق وإبراز النقاط الموجودة وكذا المواضيع الغير مفهومة من قبل الإدارة الجبائية وطلب تفسيرها (الملحق رقم 02).

¹المادة 20، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2023.

4- نهاية التدقيق في عين المكان: عند الإنتهاء من التدقيق في عين المكان تقوم الإدارة الجبائية بإصدار تبليغا بالتقويم -التبليغ الأولي وترسله للمكلف بالضريبة يحتوي على الملاحظات المسجلة والوضعية الجبائية للمكلف وكافة نتائج التدقيق ويمكنه تقديم ردا عليه خلال 40 يوما من تاريخ إرساله (الملحق رقم 03).

5- مرحلة الإعداد والتدقيق: تضمن التبليغ الأولي للمكلف بالضريبة بتاريخ 2023/02/12 مجموعة من النتائج تمثلت في ما يلي:

أ- الوضعية الجبائية للمكلف: من خلال التدقيق في عين المكان كانت الوضعية الجبائية بالنسبة للسنوات 2017، 2018، 2019، 2020 تبين مايلي:

- الضريبة على أرباح الشركات: الأرباح الصافية الناتجة عن ممارسة نشاطكم تخضع للضريبة على أرباح الشركات وطبقا لأحكام المواد من 35 إلى 149 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لذا أنتم ملزمون بإكتتاب تصريح بمبلغ الربح الخاضع للضريبة قبل 01 ماي للسنة بمكان تواجد مقر نشاطكم الرئيسي طبقا للمادتين 151، 152 من نفس القانون؛

- الضريبة على الدخل الإجمالي صنف رؤوس الأموال المنقولة: (الأرباح الموزعة) تخضع بالنسبة للأشخاص المقيمين في الجزائر الإقتطاع من المصدر بمعدل 15%؛

- الرسم على النشاط المهني: طبقا للمادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يستحق الرسم على النشاط المهني على رقم الأعمال الناتج عن ممارسة نشاط تخضع أرباحه للضريبة على أرباح الشركات لمعدل الربح بمعدل 2%¹؛

- الضريبة على الدخل الإجمالي/ صنف مرتبات وأجور: إن المرتبات والأجور التي تدفعونها إلى عمالكم تخضع لإقتطاع من المصدر للضريبة على الدخل الإجمالي، لذا يتعين عليكم إجراؤه تبعا لأحكام المواد من 66 إلى 76، ومن 128 إلى 130 من قانون الضرب المباشرة والرسوم المماثلة.

- الرسم على القيمة المضافة: إن نشاطكم يعد من العمليات الخاضعة إجباريا للرسم على القيمة المضافة طبقا لأحكام المواد 1 فقرة 12 من قانون الرسوم على رقم الأعمال². كيفية التصريح تكون تبعا لإجراءات النظام العام المنصوص عليها في المواد من 76 إلى 82 ممن قانون الرسوم على رقم الأعمال.

¹ المادة 222، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2023.

² المادة 1، قانون الرسوم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، 2023.

- رسم الطابع: تخضع السندات بمختلف أنواعها المتضمنة إيرادات واثبات التسديدات أو المبالغ المدفوعة لرسم طابع مختلفة تحدد حصته بنص المادة 100 من قانون الطابع، يستحق هذا الرسم بالنسبة لكل عقد أو إيصال أو مخالفة أو إبراء وفق نص المادة 101 من نفس القانون. أما طريقة تحصيل الرسم فتكون وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادتين 419 من القانون ذاته.

ب- الملاحظات المسجلة: تم تسجيل الملاحظات التالية:

- التصريحات الجبائية الشهرية والسنوية مكتتبه بصفة منظمة؛
- تم تعديل أسس وقواعد الإخضاع لسنة 2018، وبالتالي توجد فواتير بيع خاصة بسنة 2017 ضمن رقم الأعمال المصرح به سنة 2018؛
- الاستهلاكات الخاصة بسنة 2017 يجب أن تدرج في حسابات نتائج الميزانية 2017؛
- هناك فاتورة دائن لسنة 2017+2018 في حساب جدول نتائج الميزانية لسنة 2019؛
- تبين بعد إجراء عملية التدقيق أن هناك فواتير لم يتم تقييدها محاسبيا؛
- هناك عمليات بيع تمت بسعر بيع أقل من سعر التكلفة الحقيقي في سنتي 2019، 2020؛
- عدم تقييد بعض فواتير التخفيضات الخاصة بالمبيعات لسنة 2018 كعبء لتحديد النتيجة؛
- هناك فارق غير مبرر في التصريحات الفورية G50 والتصريحات السنوية G11 لسنتي 2019، 2020؛
- بناء على ما ذكر سابقا تتم التسوية لسنة 2018 ورفض المحاسبة لسنتي 2019، 2020.

ج- نتائج التبليغ الأولي: تتمثل بعض نتائج سنة 2018 في ما يلي:

- الرسم على القيمة المضافة: تتعلق بمبلغ 146110 لفواتير النقل المتعلقة ب ب/آ لغياب الأثر المالي لعملية التسديد لسنة 2018.

الجدول رقم(05): مجموع الرسم على القيمة المضافة لفواتير النقل

البيان	HT	TVA	TTC
المجموع	769.000	146.110	915.110

المصدر: التبليغ النهائي المحرر من طرف مصلحة الضرائب.

من خلال الجدول تبين أن مجموع الرسم على القيمة المضافة لفواتير النقل هو 146.110. - الرسم على المشتريات: بمبلغ 979.144 دج لفاتورة دائن لم يتم التصريح بها في التصريحات الفورية، لأن التخفيض في المشتريات ينتج عنه تخفيض في الرسم على القيمة المضافة على المشتريات، وبالتالي يتم الإسترجاع في حالة عدم التصريح بهذه التخفيضات في التصريحات الفورية.

الجدول رقم(06): الرسم على المشتريات لفاتورة دائن

المبالغ	فاتورة دائن
11.298.628,70	المصرح بها في G50 لسنة 2018
59.765,39	الفواتير المتعلقة بسنة 2017
542.424	تم حسنها مرتين في G50 أبريل وماي 2018
4.599.639,5	المصرح بها في الميزانية 2019 في خانة الحسومات
155.296.078,81	الفواتير المراقبة المصرح بها
20.449.471,51	قصاصة المعلومات الواردة من المورد x
5.153.392,70	الفرق
979.144,61	الرسم على المشتريات المسترجع

المصدر: التبليغ الأولي المحرر من قبل الإدارة الضريبية.

الفرق = الفواتير المراقبة المصرح بها - قصاصات المعلومات الواردة من المورد x

نلاحظ من خلال الجدول أن إسترجاع الرسم على القيمة المضافة المتعلق بالمشتريات تم إتقال الأعباء بها بمبلغ المبين في الفرق أعلاه، هذا ما يؤدي إلى إنقاص من قيمة النتيجة تخفيض مبلغ الضرائب والرسوم المدفوعة.

وعليه تكون العقوبة كما يلي:

الجدول رقم(07): الرسوم المستدركة للمشتريات الخاصة بسنة 2018

البيان	2017	2018	2019	2020
الحقوق المغفلة	0	0	4.703.459	2.731.469
الرسوم المستدركة	0	0	0	1.034.740
العقوبة	0	0	0	258.685
الرصيد	0	0	0	1.293.425

المصدر: التبليغ الأولي المحرر من قبل الإدارة الضريبية.

من خلال الجدول تبين أن هناك معلومات الواردة من هيئات المصالح الجبائية لم يتم المكلف بالضريبة بالتصريح بها حيث ظهر الفرق بمبلغ قدره 5.153.392,7 دج.

1- دعوة المكلف لحضور مناقشة التبليغ الأولي: تقوم الإدارة بإستعداد المكلف بالضريبة لمناقشة النتائج وطلب توضيحات في ما يخص العناصر الموجودة (الملحق رقم 04).

المطلب الثالث: المرحلة النهائية لعملية التدقيق ونتائجه

أولا التبليغ النهائي: بعد مناقشة إختتام الأشغال للتبليغ الأولي يتم تحديد التبليغ النهائي للمكلف وإرساله للمؤسسة (الملحق رقم 05).

ثانيا: نتائج التدقيق النهائي: آخر مرحلة في عملية التدقيق المحاسبي هي التبليغ النهائي حيث تحتوي على الضرائب والرسوم الواجبة الدفع و المستدركة خلال عملية التدقيق وتتمثل في ما يلي:

1- رقم الأعمال المراقب: في ما يخص الرسم على القيمة المضافة على المبيعات لسنتي 2019، 2020 هناك خطأ جوهري في رقم الأعمال حيث بيعت البضائع بقيمة أقل من قيمتها الحقيقية مما أدى إلى غياب القيمة المضافة للمبيعات.

الجدول رقم (08): جدول تحديد الفرق بين رقم الأعمال المعتمد والمصرح به

2020	2019	2018	2017	البيان/السنوات
231.976.609	236.972.196	0	0	المشتريات المستهلكة
2.319.766	2.369.722	0	0	هامش 0,01
234.296.375	239.341.918	135.958.676	113.093.093	رقم الأعمال المعتمد
219.920.220	214.586.868	135.958.676	113.093.093	رقم الأعمال المصرح
14.376.155	24.755.050	0	0	الفرق

المصدر: التبليغ النهائي المصدر من طرف الإدارة الجبائية.

رقم الأعمال المعتمد = المشتريات المستهلكة × الهامش

$$1,01 \times 23.972.196 =$$

$$239.341.918 =$$

من خلال الجدول أعلاه يظهر أن في سنتي 2017، 2018 تم إعتداد رقم الأعمال للمبيعات على أساس فواتير البيع، حيث لا توجد حقوق مغفلة ورقم الأعمال المعتمد هو رقم الأعمال المصرح به، أما في ما يخص سنتي 2019، 2020 كان هناك فرق في رقم الأعمال بقيمة 4.703.459، 2.731.469 دج على التوالي.

2- الرسوم على رقم الأعمال:

أ- الرسم على القيمة المضافة:

الجدول رقم (09): الحقوق المغفلة المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة

2020	2019	2018	2017	البيان
234.296.375	239.341.918	135.958.676	113.093.093	رقم الأعمال المعتمد الخاضع %19
219.920.220	214.586.868	135.958.676	113.093.093	رقم الأعمال المصرح به الخاضع %19
14.376.155	24.755.050	0	0	الفرق
2.731.469	4.703.459	0	0	الحقوق المغفلة

المصدر: التبليغ النهائي المحرر من قبل الإدارة الجبائية.

تبين من خلال الجدول أعلاه أنه خلال سنتي 2017، 2018، لا توجد حقوق مغفلة في ما يخص الرسم على القيمة المضافة أما خلال سنة 2019، 2020 قدرت ب 4.703.459، 2.731.469 على التوالي.

ب- الرسم على المشتريات :

جدول رقم (10): الرسوم المسترجعة على المشتريات لفاتورة دائن لسنة 2018

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	مبلغ خارج الرسم	TVA	المبلغ الإجمالي
351	2018/01/21	54.691,62	10.391,41	65.083,03
94	2018/01/21	101.564,21	19.297,20	120.861,41
...
1832	2017/12/14	655,70	124,58	780,28
1816	2017/12/14	245.488,12	46.642,74	292.130,86
1791	2017/12/14	60.495,08	11.494,07	71.989,15
المجموع	-	5.004.083,08	950.775,60	5.954.857,68

المصدر: التبليغ النهائي المحرر من قبل الإدارة الجبائية.

من خلال الجدول أعلاه تظهر المبالغ 5.004.082,08 دج، 950.775,60 دج، 5954857,68 دج تتمثل في مبلغ خارج الرسم، الرسم على القيمة المضافة التي لم يتم التصريح بها في التصريحات الفورية، لأن التخفيض في المشتريات ينتج عنه تخفيض في الرسم على القيمة المضافة على المشتريات، وبالتالي يتم الإسترجاع في حالة عدم التصريح بهذه التخفيضات في التصريحات الفورية.

ج- الرسم على القيمة المضافة على المشتريات:

الجدول رقم(11): نتائج الرسم على المشتريات

2020	2019	2018	2017	البيان
3650162	10027549	794.811.5	145.222.8	الرصيد
386.093.02	40007253	295.3582.7	279.835.56	الرسم على المشتريات
0	0	162.424.4	0	حسم الرسم على المشتريات فاتورة دائن
422.594.64	50034802	358.596.98	294.357.84	مجموع الرسم المحسوم
401.109.49	41681181	258.321.48	214.876.69	الرسوم على المبيعات
273.146.9	4703459	0	0	الحقوق المغفلة
0	(3650162)	(100.275.49)	(794.811.5)	رسوم القرض
582.954	0	0	0	الحقوق المستدركة
145.739	0	0	0	العقوبة
728.693	0	0	0	المجموع

المصدر: التبليغ النهائي المحرر من قبل الإدارة الجبائية.

من خلال الجدول أعلاه تبين أن الرصيد أصبح 00 دج سنة 2020 بدلا من الرصيد المصرح به 847.622.2 دج، هذا راجع إلى الإغفالات التي تم التدقيق فيها.

3- الضرائب المباشرة:

أ- الرسم على النشاط المهني:

- رقم الأعمال المعتمد هو نفسه رسم الأعمال المصرح به بالنسبة لسنة 2018.

- أما سنتي 2019 و2020 تم إستدراك الرسم على النشاط المهني بالنسبة لرقم الأعمال المراقب المغفل.

- يحصل أصحاب المؤسسات التي تمارس نشاط البيع بالجملة على تخفيض في رقم الأعمال الخاضع للضريبة بنسبة 30%، وذلك مقابل تقديم معلومات حول زبائنهم في ما يخص فواتير البيع لمعرفة رقم أعمالهم الحقيقي بسهولة ومقارنته برقم الأعمال الذي يصرحون به.

الجدول رقم (12) : الإخضاعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني

البيان	2017	2018	2019	2020
الحقوق الواجبة	1.583.302	1.903.421	3.350.787	3.280.149
الحقوق المثبتة	1.583.302	1.903.421	3.071.245	2.955.544
الحقوق المستدركة	0	0	279.542	324.606
العقوبة	0	0	69.885	81.151
المجموع	0	0	349.427	405.757

المصدر: التبليغ النهائي المصدر من قبل الإدارة الجبائية.

- من خلال جدول الإخضاعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني تبين أن خلال سنة 2017، 2018 لا توجد إغفالات أما خلال سنتي 2019، 2020 كانت قيمة الحقوق المستدركة مع العقوبة هي 349.427، 405.757 دج على التوالي.

الحقوق المستدركة = الحقوق الواجبة - الحقوق المثبتة

$$= 3350787 - 3071245$$

$$= 27954$$

الجدول رقم (13): عقوبة الرسم على النشاط المهني

المبلغ	من 0 إلى 50.000	من 50.001 إلى 20.000	أكبر من 20.000
عقوبة الرسم على النشاط المهني	10%	15%	25%

الوحدة بالدينار الجزائري.

المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على قانون العقوبات الجبائية.

العقوبة = الحقوق المستدركة × 25%

$$= 0,25 \times 279542$$

$$= 69885$$

ب- الضريبة على أرباح الشركات:

الربح المعتمد = الربح المصرح + رقم الأعمال المغفل + الأعباء الغير قابلة للخصم

- في ما يخص سنة 2018 إعادة إدماج المبالغ التالية:

- مبلغ 315.414 دج الناتج عن الفرق بين كتلة الأجور ومصاريف النقل مع أمر بالدفع.

- مبلغ 3.544.572 دج متمثل في فاتورة دائن غير مصرح بها.

- في ما يخص سنة 2019، 2020 تم اعتماد هامش 2% من رقم الأعمال المعتمد لتحديد الربح

المعتمد الخاضع ليكون الربح المعتمد الخاضع.

الجدول رقم (14): الربح المعتمد الخاضع للضريبة على أرباح الشركات

2020	2019	2018	2017	البيان
3.186.813	3.852.486	3.332.260	2.826.330	النتيجة المصرح بها
4.685.928	4.786.838	0	0	الربح المعتمد الخاضع 2% من رقم الأعمال المعتمد
0	0	315.414	0	الفرق في مصاريف العمال والنقل
0	0	3.544.572	0	فاتورة دائن
0	0	2.800.939	0	فواتير المبيعات الخاصة بالتخفيضات
4.685.928	4.786.838	4.391.407	2.826.330	الربح المعتمد الخاضع

المصدر: التبليغ النهائي المحرر من طرف مصلحة الضرائب.

- يظهر من خلال الجدول أعلاه أن الربح المعتمد الخاضع للسنوات المدقق فيها كما يلي بمبلغ

2.826.330، 4.391.407، 4.786.838، 4.685.928 دج على التوالي.

وعليه تكون الإخضاع كما يلي:

الجدول رقم(15): الإخضاعات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات

البيان	2017	2018	2019	2020
الحقوق الواجبة	734.846	1.141.766	1.244.578	1.218.341
الحقوق المثبتة	543.786	866.388	1.001.646	828.571
الحقوق المستدركة	191.060	275.378	242.932	389.770
العقوبة	28.659	68.845	60.733	97.442
المجموع	219.719	344.223	303.665	487.212

المصدر: التبليغ النهائي المحرر من طرف مصلحة الضرائب.

من خلال الجدول أعلاه تبين أن الضرائب والرسوم الخاصة ب أرباح الشركات تم تحصيلها في جميع سنوات التدقيق وهذا راجع إلى إغفال بعض الأعباء من طرف المكلف بالضريبة الشيء الذي أثر على النتيجة الجبائية.

ج- الضريبة على الدخل الإجمالي صنف رؤوس الأموال المنقولة:

الجدول رقم(16): الإخضاعات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات صنف رؤوس الأموال المنقولة

البيان	2017	2018	2019	2020
الربح المعتمد الخاضع	2.826.330	4.391.407	4.786.838	4.685.928
الربح المصرح الخاضع	2.826.330	3.332.260	3.852.486	3.186.813
الفرق	000	1.059.147	934.352	1.499.115
الضريبة على أرباح الشركات	00	275.378	242.932	389.770
الفرق الخاضع المعتبر موزع	00	783.769	691.421	1.109.345
معدل الضريبة	00	%15	%15	%15
الحقوق المستدركة	00	117.565	103.713	166.402
العقوبة	00	29.391	25.928	41.600
المجموع	00	146.957	129.641	208.002

المصدر: التبليغ النهائي المحرر من طرف مصلحة الضرائب.

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن المصالح الجبائية إقتطعت الضريبة على الدخل صنف الأموال المنقولة من المصدر وهي خاصة بالأشخاص المساهمين في هذه المؤسسة.

د- الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات أجور:

كتلة الأجور المصرح بها هي نفسها كتلة الأجور المعتمدة وبالتالي لا توجد حقوق مستدركة.

4- رسم الطابع: يفرض رسم الطابع على الفواتير المسددة نقداً ومن خلال التدقيق تبين أنه لا توجد فواتير مسددة نقداً.

ملاحظة:

- تحتفظ الإدارة بحق تعديل الأسس في حالة استعمال مناورات تدليسية أو أعطيت معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال عملية التدقيق المادة 20 ف8 من قانون الإجراءات الجبائية تلك المقدمة أثناء التدقيق.

- تم تطبيق العقوبات المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به المادة 193 ف1 من الضرائب والرسوم على رقم الأعمال.

ثالثاً: تحرير الورد الفردي: يتضمن جميع الضرائب والرسوم مع غرامات التأخير الواجب دفعها (الملحق رقم 06).

الجدول رقم (17): الورد الفردي للمكلف بالضريبة Y

الضرائب والرسوم	السنة	قاعدة الضريبة	الربح المصرح به	النسبة	التخفيض	مجموع الحقوق المستدركة	نسبة العقوبة	مبلغ العقوبة	مجموع الحقوق المستدركة العقوبات
IBS	2018	4391407	3332260	26	0	275378	25	68845	344223
IRG	2018	783769	0	15	0	117565	25	29391	146956
TAP	2019	167539343	153562245	2	0	279542	25	69886	349428
IBS	2019	4786838	3852486	26	0	242932	25	60733	303665
IRGM	2019	691421	0	15	0	103713	25	25928	129641
TAP	2020	164007463	147777181	2	0	324606	25	81152	405758
TVA	2020	582954	0	100	0	582954	25	145739	728693
IBS	2020	4685928	3186813	26	0	389770	25	97443	487213
IRGM	2020	1109345	0	15	0	166402	25	41601	208003
المجموع العام									
						2482862		8 62071	3103580

المصدر: الملف الجبائي للمكلف بالضريبة.

- من خلال الجدول أعلاه تبين أن الإدارة الجبائية قامت بتحرير الورد الفردي rôle يتضمن جميع الضرائب والرسوم الواردة في التبليغ النهائي المبين في مجمل الجداول المبينة أعلاه.
- توصلنا من خلال الدراسة الميدانية بمركز الضرائب إلى ما يلي:
 - في عملية التدقيق لا يتم الأخذ بعين الإعتبار الطرق والأساليب المحاسبية المستخدمة ما دامت قانونية إنما يتم رصد التجاوزات الغير قانونية فقط؛
 - يتم فحص الوثائق على مستوى المصلحة والتطرق إلى محاسبة المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق؛
 - غياب تام لمفهوم المحاسبة الإبداعية لدى قسم الرقابة الجبائية؛
 - كل التجاوزات التي تم إكتشافها من قبل المدقق هي غير قانونية تدخل في نطاق التهرب والغش الضريبي، في حين أن المحاسبة الإبداعية ما هي إلا تلاعبات في الخيارات المحاسبية بطرق قانونية.

خاتمة الفصل:

من خلال دراسة الفصل الثالث الذي خص دراسة ميدانية في مركز الضرائب لولاية قالمة حيث تطرقنا إلى مبحثين الأول خاص بتقديم المديرية العامة للضرائب ومركز الضرائب CDI قالمة أما المبحث الثاني خصصناه لدراسة ملف لمكلف بمركز الضرائب تم إختياره من طرف المدقق الجبائي يخص مؤسسة ذات مسؤولية محدودة تمارس نشاطا تجاريا للبيع بالجملة.

قمنا بفحص وتحليل مراحل عملية التدقيق المحاسبي الجبائي التي قامت الإدارة الجبائية عبر كل الخطوات التي يتبعها العون المدقق والنتائج التي توصل إليها وقد تم تفسيرها وتحليلها. وتؤكد لنا هذه النتائج وفق الحصيلة الضريبية المترتبة عن عملية التدقيق المحاسبي الجبائي أن التدقيق الجبائي له دور هام في كشف سلبيات المحاسبة الإبداعية.

وتبين لنا دور التدقيق الجبائي في كشف تجاوزات المكلفين بالضريبة وإستدراك الحقوق المغفلة من قبل مصلحة الضرائب، وإكتشاف عنصر في الميزانية يتمثل في الحسومات المقدمة من قبل المكلف مما سبب في تخفيض النتيجة وبالتالي إنخفاض الضريبة، ومنه فإن التدقيق الجبائي يعمل على إكتشاف التجاوزات القائمة وإستدراك الحقوق ومعرفة الإلتزامات لتفادي التهرب من دفع الضرائب.

الخاتمة العامة

على ضوء دراستنا لموضوع التدقيق الجبائي ودوره في التخفيف من سلبيات المحاسبة الإبداعية، تبين أن للتدقيق الجبائي أهمية بالغة تكمن في التأكد من صحة التصريحات الجبائية من طرف المكلفين بالضريبة والكشف عن الإغفالات والتجاوزات المقصودة ومعرفة الثغرات والخلل من خلال تطبيق الإجراءات اللازمة والتشريعات الجبائية والفحص الدقيق للدفاتر والوثائق المحاسبية شكلا ومضمونا والتأكد من مدى صحة المعطيات المادية مع القواعد المحاسبية والجبائية لذا يتطلب على المدقق الجبائي كفاءة ومهارة عالية في المحاسبة والجبائية وعليه أن يحترم إجراءات التدقيق التي ينص عليها القانون من جهة ومن جهة المحافظة على حقوق المكلف بالضريبة؛ وعلى الإدارة الجبائية تسخير كل الوسائل المتاحة للهيئات المكلفة بالتدقيق الجبائي وهذا بهدف استرجاع حقوق الخزينة العمومية ومحاولة الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية.

ترتبط نجاح عملية التدقيق بتمكن المدقق القائم بها من تقنيات التدقيق الجبائي القانونية والمحاسبية باحترام مختلف المراحل القانونية لضمان الحقوق والالتزامات للمكلف والإدارة الجبائية، كما يجب عليه التحكم في المبادئ المحاسبية بهدف التوصل إلى مختلف الأساليب الإبداعية في التصريحات واسترجاع الحقوق الضريبية في حالة وجود تلاعبات وتقديم رأي إيجابي حول صحة التصريحات في الحالة المعاكسة وبالتالي إعطاء المصادقية لهذه التصريحات.

نتائج البحث:

بعد دراسة الجوانب النظرية لكل من المحاسبة الإبداعية والتدقيق الجبائي وكذا إبراز دور التدقيق الجبائي في التخفيف من سلبيات المحاسبة الإبداعية من خلال دراسة تطبيقية بمركز الضرائب لولاية قالمة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- سلبيات المحاسبة الإبداعية من وجهة النظر الجبائية تتمثل في اختيار سياسات ومعالجات محاسبية تهدف لتحديد الأوعية الضريبية بأدنى من قيمتها وبالتالي التخفيض من مبلغ الضريبة الواجبة الأداء.
- استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في تحريف التصريحات الجبائية يفقدها مصداقيتها ويظهر ذلك من خلال الفرق الناتج بين ما يصرح به المكلف وما يتوصل إليه التدقيق الجبائي.
- التدقيق الجبائي أحد أهم الإجراءات المخولة للإدارة الجبائية من أجل التأكد من صدق التصريحات الجبائية المقدمة من قبل المكلفين؛

- يعتبر التدقيق الجبائي إجراء ردعياً (وقائياً) للتخفيف من سلبيات المحاسبة الإبداعية أكثر منه إجراء علاجياً؛
- عملية التدقيق الجبائي تقوم على مجموعة من الإجراءات والقوانين التي تطبقها هيئات وأجهزة مختصة تعمل على حماية المكلفين بالضريبة وأي مخالفة تؤدي إلى عقوبات؛
- جودة التدقيق الجبائي تعتمد على عدة عوامل كبرنامج التدقيق الجبائي الفعال والمحكم وكفاءة ومؤهلات واستقلالية المدقق الجبائي؛
- يحتاج المدقق الجبائي لمعرفة جيدة بأساليب المحاسبة الإبداعية لكشف الممارسات السلبية وأي تلاعب في تخفيض الإيرادات أو تضخيم المصاريف بهدف التقليل من حجم النشاط والأرباح لإلغاء الضريبة أو التخفيف منها؛
- ساهم التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة إلى تقليص عدد القضايا المراقبة المرتبطة بالتدقيق الجبائي في المحاسبة كما يعد من أفضل أشكال التدقيق الجبائي حيث يتميز بالسرعة وأقل اتساعاً وشمولية من التدقيق الجبائي في المحاسبة.
- ومن النتائج السابقة نجد أن التدقيق الجبائي يخفف من سلبيات المحاسبة الإبداعية، حيث تأكد أن إجراءات المحاسبة الإبداعية تتمثل التلاعب في مختلف القوائم المالية بهدف زيادة أو تخفيض النتيجة المحاسبية وبالتالي صحة الفرضية الأولى، أما في ما يخص الفرضية الثانية فهي خاطئة وتأكدنا أن التدقيق الجبائي هو فحص وثائق ومستندات المكلفين بالضريبة إلى جانب إقراراتهم الضريبية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها تصريحاتهم الجبائية، في حين الفرضية الثالثة فيتم التخفيف من سلبيات المحاسبة الإبداعية من خلال التدقيق الجيد لمختلف الوثائق الخاصة بالمكلف.

التوصيات:

- إصدار المشرع الجبائي لقوانين تسد الثغرات التي يستغلها المكلف للتلاعب في التصريحات الجبائية؛
- نشر الوعي الجبائي في المؤسسات بطرق سهلة وبسيطة؛
- تضيق فجوة الفروقات بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

- تحسين كفاءة المحققين من خلال الملتقيات التكوينية الدورية لرفع كفاءتهم ومواكبة التغيرات الحاصلة على نظام الرقابة وعلى أدوات التكنولوجيا المتطورة وأهم من ذلك أن يكون المراقبين على دراية كاملة بالمحاسبة وتقنياتها؛
- مكافحة الفساد الإداري خاصة مايتعلق بالرشوة، وذلك بمراجعة أجور الموظفين وتوفير إمتيازات ومكافآت بهدف تشجيعهم على العمل وإبعادهم عن الإغراءات؛
- يجب مراعاة الدقة في تحديد معدلات الضريبة ولا يجب أن تكون مرتفعة مما يؤدي إلى التلاعب؛
- عصرنة الإدارة الجبائية المكلفة بالرقابة الجبائية من حيث الهياكل والموارد البشرية وخاصة ضرورة تزويدها لشبكة معلومات واسعة بين كل من المستخدمين في مجال التدقيق؛
- إعادة النظر في الجزاءات المقررة على المتهربين وذلك لحثهم على أداء الإلتزام الضريبي، وإنشاء محاكم مختصة في المجال الجبائي بضمان السير الحسن لإجراءات المتابعة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولا : المراجع باللغة العربية

- الكتب:

- 1- ألفين أرنيز، "جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002.
- 2- جرار، "تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات العامة الأردنية، 2006.
- 3- طارق عبد العال حماد، "معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
- 4- محمد الفاتح محمود بشير المغربي، "حوكمة الشركات"، الطبعة الأولى، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، مصر، 2020.
- 5- محمد محمد الفيومي، عوض لبيب، "أصول المراجعة"، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 1998.
- 6- محمد سمير الصبان وآخرون، "المراجعة بين النظري والتطبيق"، الدار الجامعية، بيروت، 1990.
- 7- محمد سمير الصبان، "نظرية المراجعة وآليات التطبيق"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- 8- المليجي عبد الرؤوف صالح أحمد، إبراهيم جابر السيد أحمد، "إدارة الأرباح"، الطبعة الأولى، دار العلم والإيمان، 2019.
- 9- مصطفى يوسف كافي، "تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية وإقتصاد المعرفة"، الطبعة الأولى، دار الرواد للنشر، عمان، الأردن، 2014.
- 10- ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بليدة، الجزائر، 2016.
- 11- سيارن ولشن، "أهم النسب والمؤشرات في عالم المال والأعمال"، ترجمة محمود فتوح، دار شعاع للنشر والعلوم، حلب، سوريا، 2010.

قائمة المراجع

- 12- عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، "إدارة الأرباح عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها"، الطبعة الأولى، دار، 2015.
- 13- عبد المجيد الطيب الفار، "إدارة الأرباح"، الطبعة الأولى، دار جليس الزمان، عمان، 2011.
- 14- عبد الرزاق محمد عثمان، "أصول التدقيق والرقابة الداخلية"، الطبعة الأولى، الدار النموذجية، لبنان، 2011.
- 15- عبد الرحمان عطية، "المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي"، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011.
- 16- خالد أمين عبد الله، "التدقيق والرقابة في البنوك"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 1998.
- 17- خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية"، الطبعة الرابعة، دار وائل للطباعة والنشر، الأردن، 2007.

- المذكرات والرسائل:

- 18- بوسنة حمزة، "دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية"، أطروحة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2011/2012.
- 19- بوعلام ولهي، "أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي -حالة الجزائر"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.
- 20- بلال نظامي، "دور التدقيق الجبائي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية التصريحات الجبائية. دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أدرار"، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار الجزائر، 2015/2016.
- 21- بلهوال سماعيل، بن حمود محمود، "التدقيق الجبائي وأثره على إيرادات المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي- دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية برج بوعريريج"، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجبائية معمقة، جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج، الجزائر، 2022.

قائمة المراجع

- 22- زنودة إيمان، "المحاسبة الإبداعية وإشكالية التسيير الضريبي -دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية طهراوي ولاية بسكرة للفترة 2017،2002"، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2019-2020.
- 23- زعزوعة فاطمة، "الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة"، أطروحة دكتوراه في القانون العام، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2013.
- 24- حسام الدين حليلو، "التمويل الذاتي وأثره في توليد وتجديد التثبيات- دراسة تطبيقية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار ENSP"، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص مالية المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012-2013.
- 25- كامل ممدوح كامل التكريتي، "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية المساهمة العامة من وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين"، أطروحة ماجستير في العلوم المالية، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2022.
- 26- لياس قلاب ذبيح، "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية -دراسة حالة بديرية الضرائب لولاية أم البواقي"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2009/2010.
- 27- ليندا حسن نمر الحلبي، "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية الأعمال، عمان، الأردن، 2009.
- 28- ميساء محمد سعد أبو تمام، "مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي"، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2012/2013.

قائمة المراجع

- 29- ميسون محمد علي القري، "دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية- دراسة ميدانية"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2010.
- 30- نوي نجا، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2004.
- 31- سليمان عتير، "دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012.
- 32- سماح أسامة النعسان، "العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدقي الحسابات الخارجية-دراسة ميدانية **Influencing Factors on Audit Quality from the Viewpoint of External Auditors- A Field Study**"، رسالة ماجستير في برنامج المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2018.
- 33- سميرة بوعكاز، "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي- دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة"، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015/2014.
- 34- علي عبد الأمير كاظم، "علاقة المحاسبة الإبداعية في تعظيم الرباح وأثرها زيادة القيمة السوقية للسهم (دراسة في عينة في الشركات المساهمة المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية)"، مذكرة ماجستير في التدقيق المحاسبي، الجامعة الإسلامية، لبنان، 2017.
- 35- عفاف شراد، "دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة ميدانية لآراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب ولاية ورقلة"، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2022/2021.

قائمة المراجع

- 36- قحموش سمية، "دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية- دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة للفترة 2009-2010"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012.
- 37- رضا خلاصي، "تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2017/2018.
- 38- شمسان على محمد ثابت القطوي، "دور الفحص الضريبي في تحقيق أهداف الضرائب- دراسة حالة الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين صنعاء"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، أكاديمية السودان للعلوم المصرفية والمالية، السودان، 2017.

- القوانين والدلائل:

- 39- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2015.
- 40- قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2019.
- 41- قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2023.

- المراسيم والقرارات:

- 42- الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة في 25/03/2009.

- المجالات والجرائد:

- 43- أونيس عبد المجيد، زرقواد وسام، "أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب بعناصر القوائم المالية وسبل الحد منها"، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، المجلد 07، العدد 01، جامعة أمحمد بوقرة.
- 44- أحلام الشيخ، "العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية ودورها في تحسين سياسات الفحص الضريبي- دراسة ميدانية على الفاحصين الضريبيين في بعض مديريات المال بسورية"، مجلة جامعة حمادة، المجلد 01، العدد 05، سوريا، 2018.

قائمة المراجع

- 45- بالرقى التيجاني، "المحاسبة الإبداعية المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2012.
- 46- بدر الزمان خمقاوي، مسعود صديقي، "واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية- دراسة حالة عينة من الشركات البترولية للفترة 2012/2013"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 08، 2015.
- 47- بن حركو غنية، زواش زهير، "دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات"، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 29، العدد 02، 2018.
- 48- حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، "أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، مجلة كلية بغداد، العدد 27، 2011.
- 49- طيب عبد السلام، وآخرون، "دور المراجعة الجبائية في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية -دراسة حالة بمديرية الضرائب ولاية الوادي"، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 02، العدد 04، 2019.
- 50- يحيى سعيدي، الجيلاني بلواضح، "فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي-دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007-2012"، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد 12، 2014.
- 51- مالك رحمانى، عيسى بولخوخ، "دور التدقيق في التقليل من المخاطر الجبائية في الجزائر"، مجلة الاقتصاد الصناعي، جامعة باتنة، الحاج لخضر، الجزائر، المجلد 11، العدد 01، 2021.
- 52- محمد سيف قحطان، "دور مؤشرات قائمة التدفقات النقدية في إكتشاف الإحتيال المالي- دراسة تطبيقية"، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الإقتصادية، العدد 04، 2018.
- 53- منال حسين لفته صالح، "استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيراتها على القوائم المالية"، مجلة دنانير العدد 8.

قائمة المراجع

- 54- ناظم شعلان جبار، "أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية -دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية"، مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة القادسية، العراق، المجلد 09، العدد 32، 2015.
- 55- نوي الحاج، "المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية بين المفهوم والتطبيق"، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد 18، جامعة الشلف، الجزائر، 2018.
- 56- سالم بن سعيد باعجاجة، محمود البدري شاكر خليفة، "أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على متخذي القرارات الإستثمارية في سوق رأس المال السعودي"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد 1، 2015.
- 57- سهام محمد جاسم، "العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي -دراسة حالة العراق"، مجلة الإقتصادي الخليجي، العدد 19، كلية الإدارة والإقتصاد جامعة البصرة، العراق، 2011.
- 58- سعيدي أحلام، بن موفقي علي، "دور التدقيق الجبائي في تحسين الأداء الجبائي للشركة: دراسة حالة"، مجلة قيس للدراسات الإنسانية والاجتماعية، المجلد 06، العدد 02، 2022.
- 59- عبد الناصر إبراهيم نور، حنان العواودة، "إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية دراسة إختيارية على الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 13، العدد 2، 2017.
- 60- علي عبودي نعمه الجبوري، أحلام زواوية، "دور المدقق في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 07، العدد 01، 2020.
- 61- عماد الأغا، "المحاسبة الإبداعية"، مجلة مال وأعمال، العدد 02، كلية العلوم التطبيقية، جامعة الأزهر، غزة، 2012.
- 62- عماد توفيق محمد، إيمان شاكر محمد، "الفحص الضريبي على الدخل لتحقيق وعاء مقبول في ضوء تمسك المكلفين بحساباتهم -دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 06، العدد 15، 2011.

قائمة المراجع

- 63- صبيحة برزان العبيدي، "العوامل التي تؤدي إلى حدوث فجوة التوقعات بين مستخدمي المعلومات المحاسبية وأداء المدققين الخارجيين وطرق تضيق تلك الفجوة"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 18، 2016.
- 64- قاسمي السعيد، حيرش أحمد، "محاولة تقييم لواقع مهنة التدقيق في الجزائر على ضوء دراسة حالة مكاتب التدقيق بولاية المسيلة الجزائرية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 01، العدد 01، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017.
- 65- شيرين مامون سيد أحمد محمد، "أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية -دراسة ميدانية على سوق الخرطوم للأوراق المالية"، مجلة الدراسات المالية المحاسبية والإدارية، كلية الفجر للعلوم والتكنولوجيا، السودان، المجلد 07، العدد 01، 2020.
- 66- غربي حمزة، بدروني عيسى، "العوامل المحددة لحساب تكلفة رأس المال في المؤسسة"، مجلة الحوكمة المسؤولة الاجتماعية والتنمية المستدامة، المجلد 01، العدد 02، 2019.

- المحاضرات:

- 67- لياس قلاب ذبيح، "التدقيق المالي"، محاضرات في مقياس مالية المؤسسة، قسم علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قالمة، الجزائر، 2020/2019.

- المواقع:

- 68- الموقع: <http://motaber.com>، تم الاطلاع عليه في 2023/06/04، على الساعة 22:25.
- 69- فارس النفيعي، 18 /11/2010، 20:37، أطلع عليه يوم www.hrdiscussin.com، تم الاطلاع يوم 2023/04/04، على الساعة 20:00.

قائمة المراجع

- المراجع الأجنبية:

- 70- Hamini, l'audit comptable et financier, Ed Berti, Algérie.
- 71- Arens Alvin A and others, Auditing and Assurance Services, Person Education, Inc, 9Ed. 2003.
- 72- Louis Gallois, **Théorie et pratique de l'audit interne**, septième édition, groupe eyrolles, Germain, Paris ,2010.

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION REGIONALE ANNABA

DIRECTION DES IMPOTS GUELMA- CDI

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

استلمت يوم 20/09/21

Référence N°

154/2021

Lettre avec

A.R.

N°

Le 26 sept. 21

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre ETABLISSEMENT le 10 oct. 21 à 10 H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2017, 2018, 2019, 2020 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés : TVA, TAP, IRG/rem, IBS, TIMBRE

Nous vous saurons gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives et dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données et traitements visés à l'article 20-3 du Code des Procédures Fiscales.

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix et de demander toutes les précisions sur la conduite de cette vérification.

Si le contrôle fiscal envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle de tiers, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44-1 du Code des Procédures Fiscales à l'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

- (1) Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé dès la remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques et de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du Code des Procédures Fiscales).

Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié.

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

الملحق رقم 02

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

قائمة في: 0.0 نوفمبر 2022

وزارة المالية
مديرية الضرائب لولاية قالمة
مركز الضرائب قالمة
المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث
فرقة التحقيقات

رقم: 157 /م ض ق/ م ص رب /ف ت/ 2022

الموضوع: مناقشة اختتام أشغال التحقيق

المرجع: المادة 06/20 من قانون الإجراءات الجنائية

تبعاً للإشعار رقم 2021/154 بتاريخ 2021/09/26، كانت مؤسستكم محل تحقيق في المحاسبة من 2021/11/07 والذي خص الفترة الممتدة من 2017/01/01 إلى 2018/12/31. لذا يشرفني أن أدعوكم لحضور اجتماع مناقشة اختتام أشغال التحقيق الذي سينعقد بمركز الضرائب قالمة الكائن بحي قهدور قالمة بتاريخ 2021/11/10. ويمكن لكم الاستعانة بمستشار من اختياركم.

المحققون:



مفتش في المحاسبة
مفتش مركزي

مفتش في المحاسبة
مفتش مركزي

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

قائمة في: 20 يونيو 2021

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الجهوية عنابة
مديرية الضرائب لولاية قالمة
مركز الضرائب قالمة
المصلحة الرئيسية لمراقبة والبحث
فرقة التحقيقات
رقم : 326 /م ض 24/م ر م ب/ف ت/2021

**تبلغ بالتقويم تبعا للتحقيق
في المحاسبة لسنة 2017**

تبعا للإشعار بالتحقيق رقم 2021/154 بتاريخ: 2021/09/26 كنتم موضوع تحقيق في المحاسبة من 2021/10/10 إلى 21 /12/ 2021 هذا التحقيق خص الفترة 2017/01/01 إلى 31 /12/ 2017 للضرائب التالية:

- 1 - الرسم على القيمة المضافة
- 2 - الرسم على النشاط المهني.
- 3 - الضريبة على أرباح الشركات
- 4 - الضريبة على الدخل الإجمالي/صنف الأموال المنقولة
- 5 - الضريبة على الدخل الإجمالي/صنف الأموال المنقولة
- 6 - رسم الطابع

وعليه نبلغكم أن الإدارة تعترم تغيير العناصر التي تدخل في الأسس لحساب بعض الضرائب و الرسوم ومطابقتكم بضرائب تكملية تبعا للأسباب الموضحة في الملحق و لكم مهلة (40) يوما ابتداء من تاريخ استلامكم هذا التبليغ بالتقويم لإبداء ملاحظتكم أو قبولكم ، و ان غياب الرد خلال هذه المدة يعني قبول ضمني من طرفكم (المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية) ، و نلفت انتباهكم أن الحقوق الناتجة عن هذا التصحيح تكون متبوعة بعقوبات جبائية محددة قانونا و قبل انقضاء أجل الرد (40 يوما) يمكنكم طلب كل التفسيرات و التوضيحات الشفوية المفيدة حول مضمون هذا التبليغ ، كما يمكنكم الاستعانة بمستشار من اختياركم لمناقشة هذه التصحيحات و الرد عليها
(المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية) كما يمكنكم الطلب في ردكم التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون أمام السيد رئيس مركز الضرائب لولاية قالمة

هذا التبليغ يحتوي على (05) أوراق ملحقه.
تقبلوا سيدي فائق عبارات التقدير والاحترام.

رئيس فرقة التحقيق



محقق في المحاسبة

المدير العام للمحاسبة

قائمة في: 13 نوفمبر 2022

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الجهوية عنابة
مديرية الضرائب لولاية قالمة
مركز الضرائب قالمة
المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث
فرقة التحقيقات

رقم 158 / م ض ق م ر م ب / ف ت / 2022

التبليغ بالتقويم تبعا للتحقيق في المحاسبة لسنتي
2017 و 2018

سيدي

تبعا للإشعار بالتحقيق رقم 2021/154 بتاريخ 2021/09/26 كنتم موضوع تحقيق في المحاسبة من 2021/11/07
هذا التحقيق خص الفترة من 2017/01/01 إلى 2018/12/31 للضرائب التالية:

- (1) - الرسم على القيمة المضافة؛
- (2) - الرسم على النشاط المهني؛
- (3) - الضريبة على أرباح الشركات؛
- (4) الضريبة على الدخل الدخل الإجمالي/صنف الأموال المنقولة؛
- (5) الضريبة على الدخل الدخل الإجمالي/صنف المرتبات والأجور؛
- (6) رسم الطابع.

وطيه نبلغكم أن الإدارة تعتمد تغيير العناصر التي تدخل في الأسس لحساب بعض الضرائب والرسوم ومطالبكم بضرائب
تكميلية تبعا للأسباب الموضحة في الملحق، ولكم مهلة (40) يوما ابتداء من تاريخ استلامكم هذا التبليغ بالتقويم لإبداء ملاحظاتكم
أو قبولكم، و إن غياب الرد خلال هذه المدة يعني قبول ضمنى من طرفكم (المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية)، وتلفت
انتباهكم أن الحقوق الناتجة عن هذا التصحيح تكون متبوعة بعقوبات جبائية محددة قانونا، وقبل انقضاء أجل الرد (40 يوما)
يمكنكم طلب كل التفسيرات والتوضيحات الشفوية المفيدة حول مضمون هذا التبليغ، كما يمكنكم الاستعانة بمستشار من اختياركم
لمناقشة هذه التصحيحات والرد عليها (المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية)، كما يمكنكم في ردكم طلب التحكم بالنسبة
للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون أمام السيد رئيس مركز الضرائب لولاية قالمة.

هذا التبليغ يحتوي على (08) أوراق ملحقه.
تقبلوا سيدي فائق عبارات التقدير والاحترام.

المحققون:

محقق في المحاسبة

رئيس فرقة التحقيق

محقق في المحاسبة
مركز الضرائب
(12)

مفتش مركزي

مفتش مركزي

قائمة في: 12 جدي 2023

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الجهوية عنابة
مديرية الضرائب لولاية قالمة
مركز الضرائب قالمة
المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث
فرقة التحقيقات
رقم: 1/1 م/ض ق/م ر م/ب/ف/ت/2023

15-02-2023

تبليغ بالتقويم تبعاً للتحقيق في المحاسبة
لسنوات 2018-2019-2020

سيدي

تبعاً للإشعار بالتحقيق رقم 2021/154 بتاريخ 2021/09/26 كنتم موضوع تحقيق في المحاسبة من 2022/11/07. هذا التحقيق خص الفترة من 2018/01/01 إلى 2020/12/31 للضرائب التالية:

- (1) - الرسم على القيمة المضافة؛
- (2) - الرسم على النشاط المهني؛
- (3) - الضريبة على أرباح الشركات؛
- (4) الضريبة على الدخل الدخلى الإجمالي/صنف الأموال المنقولة؛
- (5) الضريبة على الدخل الإجمالي/صنف المرتبات والأجور؛
- (6) رسم الطابع.

وعليه نبلغكم أن الإدارة تعتزم تغيير العناصر التي تدخل في الأسس لحساب بعض الضرائب والرسوم ومطالبتكم بضررائب تكميلية تبعاً للأسباب الموضحة في الملحق، ولكم مهلة (40) يوماً ابتداء من تاريخ استلامكم هذا التبليغ بالتقويم لإبداء ملاحظاتكم أو قبولكم، و إن غياب الرد خلال هذه المدة يعني قبول ضملي من طرفكم (المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية)، ونلفت انتباهكم أن الحقوق الناتجة عن هذا التصحيح تكون متبرعة بمقويات جبائية محددة قانوناً، وقبل انقضاء أجل الرد (40 يوماً) يمكنكم طلب كل التفسيرات والتوضيحات الشفوية المفيدة حول مضمون هذا التبليغ، كما يمكنكم الاستعانة بمستشار من اختياركم لمناقشة هذه التصحيحات والرد عليها (المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية)، كما يمكنكم في ردكم طلب التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون أمام السيد رئيس مركز الضرائب لولاية قالمة.

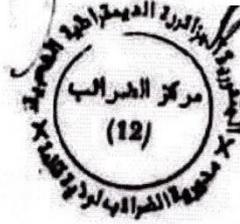
هذا التبليغ يحتوي على (08) أوراق ملحقة.
تقبلوا سيدي فائق عبارات التقدير والاحترام.

المحققون:

رئيس فرقة التحقيق

محقق في المحاسبة

محقق في المحاسبة



مفتش مركزي

مفتش مركزي

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

قائمة في: 14 JUL. 2022

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب
المديرية الجهوية للضرائب عنابة
مديرية الضرائب قالمسة
مركز الضرائب قالمسة
المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث
رقم: 77/م ض ق/م ب م م / 2022

الموضوع: طلب توضيحات

المرجع: الإشعار بالتحقيق في المحاسبة رقم 2021/154 بتاريخ 2021/09/26

تبعا لأحكام المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، يشرفنا أن نطلب منكم موافقتنا بالتوضيحات والتبريرات التالية :

أولاً- سنة 2018:

- 1) يتم إعادة إجماع مبلغ - 2.241.000 دج - أعباء مصاريف النقل - لعدم تسديدها فعلياً خلال هذه السنة وهذا ما يخالف أحكام المادة 141 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وعليه يجب تقديم شيك يؤكد التسديد الفعلي لهذه الأعباء.
- 2) يتم استرجاع الرسم على القيمة المضافة المحسوم بالنسبة لفواتير النقل الخاصة بكل من: بوشاهد آسيا وبوشندق جابر ومناوي بدر الدين لغنياب طريقة التسديد طبقاً للمادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

ثانياً- سنة 2019 :

من خلال الفحص والتدقيق في التصريحات السنوية، المطلوب منكم تقديم الوثائق التبريرية المفصلة للمبالغ التالية :

- 1- مبلغ - 233.943.010 دج المشتريات المصرح بها في حركة المخزونات - حساب 38 -
- 2- مبلغ - 236.972.196 دج المشتريات المستهلكة وذلك بتحديد الكمية المستهلكة x ثمن الشراء بعد التخفيض
- 3- مبلغ - 38.213.467 دج التخفيضات المملوكة
- 4- يتم إعادة إجماع مبلغ - 2.457.000 دج - أعباء مصاريف النقل - لعدم تسديدها فعلياً خلال هذه السنة وهذا ما يخالف أحكام المادة 141 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وعليه يجب تقديم شيك يؤكد التسديد الفعلي لهذه الأعباء.
- 5- يتم استرجاع الرسم على القيمة المضافة المحسوم بالنسبة لفواتير النقل الخاصة بكل من: بوشاهد آسيا وبوشندق جابر ومناوي بدر الدين لغنياب طريقة التسديد طبقاً للمادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

ثالثاً- سنة 2020 :

من خلال الفحص والتدقيق في التصريحات السنوية، المطلوب منكم تقديم الوثائق التبريرية المفصلة للمبالغ التالية :

- 1- مبلغ - 228.368.604 دج المشتريات المصرح بها في حركة المخزونات - حساب 38 -
- 2- مبلغ - 231.976.609 دج المشتريات المستهلكة وذلك بتحديد الكمية المستهلكة x ثمن الشراء بعد التخفيض
- 3- مبلغ - 28.318.814 دج التخفيضات المملوكة
- 4- يتم إعادة إجماع مبلغ - 3.024.000 دج - أعباء مصاريف النقل - لعدم تسديدها فعلياً خلال هذه السنة وهذا ما يخالف أحكام المادة 141 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وعليه يجب تقديم شيك يؤكد التسديد الفعلي لهذه الأعباء.
- 5- يتم استرجاع الرسم على القيمة المضافة المحسوم بالنسبة لفواتير النقل الخاصة بكل من: بوشاهد آسيا وبوشندق جابر ومناوي بدر الدين لغنياب طريقة التسديد طبقاً للمادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.



محقق في الجامعة

مفتش مركزي

مفتش مركزي

مفتش مركزي

الملحق رقم 01-05

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

25 DEC. 2022 قائمة في:

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الجهوية للضرائب عناية
مديرية الضرائب لولاية قالمة
مركز الضرائب قالمة
المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث
فرقة التحقيقات
رقم: 218 / م ض ق / م ر م ب / ف ت / 2022
وصل الاستلام:

التبليغ النهائي لسنة
2017

الموضوع: التحقيق في المحاسبة

المرجع: الإشعار بالتقويم رقم 158 بتاريخ 2022/11/13

سيدي،

إضافة للإشعار بالتقويم المنار إليه في المرجع أعلاه، يشرفنا بإعلامكم بالأسس المعتمدة نهائيا فيما يخص الضرائب التالية:

- (1) الرسم على النشاط المهني؛
- (2) الرسم على القيمة المضافة؛
- (3) الضريبة على أرباح الشركات؛
- (4) الضريبة على الدخل الإجمالي - صنف المرتبات والأجور؛
- (5) الضريبة على الدخل الإجمالي - صنف رؤوس الأموال المنقولة؛
- (6) رسم الطابع .

أخيرا تقبلوا، منا سيدي فائق الاحترام والتقدير.
يحتوي هذا التبليغ على (03) أوراق.

المحققون:

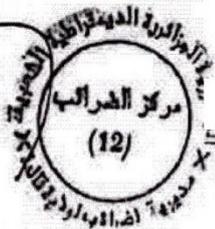
محقق في المحاسبة

مفتش مركزي

محقق في المحاسبة

مفتش مركزي

رئيس فرقة التحقيق



Ministère des Finances

Centre de Impôts de: GUELMA
DIW Guelma
CDI GUELMA

NIF: 00162403833137800000

AVIS A PAYER DU ROLE N°:553482

Nom / RS:

Adresse:

N° Rôle:

Motif Rôle: VÉRIFICATION DE COMPTABILITÉ

Date de Mise en: 09.05.2023

Demeure: 09.05.2023

Date d'Exigibilité: 09.05.2023

Type de recette	Clé de période	Base Taxable	Base Imposée ou Déclarée	Taux	Déductions	Montant des droits rappelés	Taux Pénalités/Majoration	Montant des Pénalités/Majoration	TOTAL des droits et pénalités
IBS	2018	4.391.407	3.332.260	26	0	275.378	25	68.845	344.223
IRG	2018	783.769	0	15	0	117.563	25	29.391	146.956
TAP	2019	167.539.343	153.562.246	26	0	279.542	25	69.886	349.428
IBS	2019	4.786.838	3.852.486	26	0	242.932	25	60.733	303.665
IRGM	2019	691.421	0	15	0	103.713	25	25.928	129.641
TAP	2020	164.007.463	147.777.181	26	0	324.606	25	81.152	405.758
TVA	2020	582.954	0	100	0	582.954	25	145.739	728.693
IBS	2020	4.685.928	3.186.813	26	0	389.770	25	97.443	487.213
IRGM	2020	1.109.345	0	15	0	166.402	25	41.601	208.003
TOTAL GENERAL DU ROLE:						2.482.862		620.718	3.103.580

الملحق رقم 07

لمديرية العامة للضرائب
DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

Ministère des Finances

Centre de Impôts de: GUELMA
DIW Guelma
CDI GUELMA

NIF:

Nom / RS:

Adresse:

N° Rôle:

Motif Rôle:

Date de Mise en

Demeure:

Date d'Exigibilité:

VERIFICATION DE COMPTABILITÉ

25.12.2022

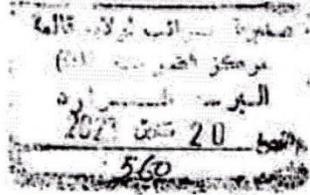
24.01.2023

AVIS A PAYER DU ROLE N°:

Type de recette	Clé de période	Base Taxable	Base Imposée ou Déclarée	Taux	Déductions	Montant des droits rappelés	Taux Pénalités/Majoration	Montant des Pénalités/Majoration	TOTAL des droits et pénalités
IBS	2017	2.826.330	2.091.485	26	0	191.060	15	28.659	219.719
TOTAL GENERAL DU ROLE:						191.060		28.659	219.719

قالمة في 2023/03/18

إلى السيد رئيس مركز الضرائب قالمة



الموضوع: رد على التقييم

سيدي

ردا على مراسلتكم رقم 11/ م ض ق / م ر م ب / ف ت / 2023 المؤرخة في 2023/02/12 و عملا بحق الرد طبقا الى احكام المادة رقم 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية.

يشرفنا بان نتقدم الى سيادتكم بهذه التفسيرات والتوضيحات من اجل اعادة النظر في التقييم المنجز من طرفكم والمتعلق بالنقاط التالية:

1. فواتير النقل المتعلقة ببوشاهد أسيا
2. الضريبة على ارباح الشركات

فيما يخص اعادة ادماج فواتير النقل الخاصة بالمتعامل ببوشاهد أسيا بمبلغ قدره 769000.00 دج خارج الرسم لغياب الاثر المالي لعملية التمسيد فهناك اتفاق على عدم الاستفادة من الرسم على القيمة المضافة والمقدرة ب 146110.00 دج حتى يتم تسديد الفواتير وهذا طبقا الى التشريع المعمول بيه و لا تتفق من جهة ثانية في عدم احتسابها في الاعباء و هذا استنادا الى المبادئ و المفاهيم الأساسية للمحاسبة من حيث الاطار التصوري الذي ينظم المفهوم العام للمحاسبة. كما هو مبين في الفقرة 111-4 من النظام المحاسبي المالي الملحق الاول الباب الاول وقواعد تقييم الاصول و الخصوم و الاعباء و المنتوجات و إدراجها في الحسابات.

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19 المؤرخ بتاريخ 28 ربيع الاول عام 1430 هـ الموافق ل 25 مارس سنة 2009 م .

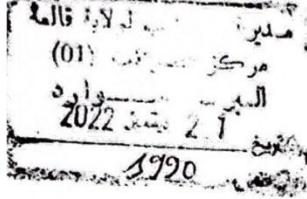
قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق ل 26 يوليو سنة 2008 م الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها هذا من جهة و المادة رقم 141 من قانون الضرائب و الرسوم المعاملة التي تحدد بوضوح كيفية حساب النتيجة الصافية و كذا المادة 169 من نفس القانون و التي تستثنى الاعباء التي لا تدرج في حساب النتيجة الصافية.

كما نحيط سيادتكم علما بان الأعباء لا تعتمد من حيث تسديدها وإنما من حيث موضوعها و يأخذ في الحسابات تاريخ وقوعها و ليس تاريخ تسديدها هذا طبقا لأحكام الإطار التصوري الذي يحدد المفاهيم الأساسية للمحاسبة المالية باعتبارها *comptabilité d'engagement*.

قائمة في 2022/12/12

إلى السادة المحققين

مركز الضرائب-قائمة



إلى السيد: رئيس مركز الضرائب - قائمة

الموضوع: رد على التقويم

سيدي،

تبعاً لمراسلاتكم رقم 158/م ص ق/م ر م ب/ ف ت/ 22 والمؤرخ بتاريخ 3 نوفمبر 2022
وعملاً بحق الرد طبقاً إلى أحكام (المادة رقم 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية) يشرفنا بأن نتقدم إلى
سيادتكم بهذه التفسيرات والتوضيحات من أجل إعادة النظر في التقويم المنجز من طرفكم والمتعلق
بالنقاط الآتية:

- الرسم على القيمة المضافة.
- الرسم على النشاط المهني.
- الضريبة على أرباح الشركات.
- الضريبة على الدخل الإجمالي/ صنف الأموال المنقولة.
- الضريبة على الدخل الإجمالي/ صنف المرتبات و الأجر.
- رسم الطابع.

2022/12/21
6-12

المخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور التدقيق الجبائي في التخفيف من سلبيات المحاسبة الإبداعية، خاصة وأن المؤسسات أصبحت تتلاعب بالقوائم المالية لأغراض مختلفة، من بينها تخفيض نتيجتها المحاسبية من أجل تخفيض قيمة الضريبة المستحقة.

لتحقيق أهداف الدراسة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي لمعالجة مختلف الجوانب النظرية لتأثير المحاسبة الإبداعية السلبية على الأوعية الضريبية، ودور التدقيق الجبائي في التخفيف من حدة المشكلة. ولإبراز هذا الدور تم إجراء دراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب لمعرفة مراحل عملية التدقيق ودوره في مراقبة التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن التدقيق الجبائي له دور إيجابي في تحقيق الفعالية الجبائية وحماية الأوعية الضريبية، من خلال القدرة على اكتشاف التلاعبات وردع المكلفين على القيام بها، وبالتالي التخفيف من سلبيات المحاسبة الإبداعية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الجبائي، المحاسبة الإبداعية، تحقيق محاسبي، مكلفين بالضريبة، أوعية ضريبية.

Summary:

This study aims to know the role of fiscal auditing in mitigating the disadvantages of creative accounting, especially since institutions have become manipulating financial statements for various purposes, including reducing their accounting result in order to reduce the value of the tax due.

To achieve the objectives of the study, we relied on the analytical descriptive approach to address the various theoretical aspects of the negative impact of creative accounting on tax bases, and the role of fiscal auditing in alleviating the problem. In order to highlight this role, a field study was conducted at the level of the tax center to know the stages of the audit process and its role in monitoring the tax declarations of those charged with the tax.

The study concluded that fiscal auditing has a positive role in achieving fiscal efficiency and protecting tax bases, through the ability to detect manipulations and deter taxpayers from carrying out them, thus mitigating the negatives of creative accounting.

Keywords: tax audit, creative accounting, accounting investigation, taxpayers, tax bases.