

وزارة العليم العالى و البحث العلمى

جامعة 8 ماى 1945 قالمة

كلية العلوم الاقصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير



مذكرة تخرج مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر فى علوم المالية و المحاسبة

تخصص: مالية المؤسسة

تحت عنوان

آثر المحاسبة الإبداعية على الحصيلة الجبائية

– دراسة نماذج ميدانية بمركز الضرائب لولاية قالمة –

تحت إشراف الدكتور:

– لياس قلاب ذبيح

من إعداد الطلبة:

– معلالة توفيق

– بوعكاز طارق

السنة الجامعية:

2024 / 2023

شكر و تقدير

الحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه الحمد لله العلي القدير
الذي وفقنا وأعاننا على انجاز عملنا هذا أما بعد نتوجه بالشكر والتقدير إلى:
الدكتور المشرف الياس قلاب ذبيح الذي قدم لنا التوجيهات اللازمة
و لم ييخل علينا بأي مساعدة لإنجاز هذا العمل
كما نتقدم بالشكر إلى كل موظفي و عمال مركز الضرائب بقلمة
و نخص بالذكر السيد/ نعمان عبد الجليل الذي كان مرشدنا خلال فترة التربص
و لم ييخل علينا بأي معلومة كانت كما نتوجه بالشكر إلى كل من ساهم
من قريب أو من بعيد في إعداد هذا العمل.
والحمد لله رب العالمين.

الإهداء

الحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم

سلطانك

وبعد الصلاة والسلام على رسول الله صلى الله عليه وسلم أهدي هذا

العمل إلى

الوالد رحمه الله

الوالدة حفظها الله

زوجتي العزيزة و أبنائي

إخوتي و أخواتي

جميع الأهل و الأقارب

كل من ساعد في انجاز هذا العمل من قريب أو بعيد

في الختام أخص بالذكر الأستاذ الدكتور الياس قلاب ذبيح

و كذا زميلي طارق بوعكاز

و الله ولي التوفيق

معالجة توفيق

الإهداء

الحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم

سلطانك

وبعد الصلاة والسلام على رسول الله صلى الله عليه وسلم أهدي هذا

العمل إلى

الوالدين الكريمين

الزوجة العزيزة و أبنائي

إخوتي و أخواتي

جميع الأهل و الأقارب

كل من ساعد في انجاز هذا العمل من قريب أو بعيد

في الختام أخص بالذكر الأستاذ الدكتور الياس قلاب ذبيح

و كذا زميلي توفيق معلا

و الله ولي التوفيق

بوعكاز طارق

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
V - I	الفهرس
VI	فهرس الجداول
VII	فهرس الأشكال
VIII	قائمة الرموز
IX	قائمة الملاحق
أ - هـ	مقدمة
01	الفصل الأول: الإطار النظري المحاسبة الإبداعية
01	تمهيد
02	المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية
02	المطلب الأول: نشأة ومفهوم المحاسبة الإبداعية
02	الفرع الأول: نشأة المحاسبة الإبداعية
03	الفرع الثاني: تعريف المحاسبة الإبداعية
07	المطلب الثاني: العوامل المساعدة لظهور المحاسبة الإبداعية وخصائصها
07	الفرع الأول: العوامل المساعدة لظهور المحاسبة الإبداعية
08	الفرع الثاني: خصائص المحاسبة الإبداعية
09	المطلب الثالث: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية
09	الفرع الأول: أخلاقيات مهنة المحاسبة
10	الفرع الثاني: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية
12	المبحث الثاني: مختلف جوانب المحاسبة الإبداعية
12	المطلب الأول: أشكال ودوافع المحاسبة الإبداعية
12	الفرع الأول: أشكال المحاسبة الإبداعية
14	الفرع الثاني: دوافع المحاسبة الإبداعية

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
16	المطلب الثاني: مجالات وتقنيات المحاسبة الإبداعية
16	الفرع الأول: مجالات المحاسبة الإبداعية
17	الفرع الثاني: تقنيات المحاسبة الإبداعية
18	المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية ومخاطر وانعكاسات استخدامها
18	الفرع الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية
25	الفرع الثاني: مخاطر و انعكاسات استخدام المحاسبة الإبداعية
26	المبحث الثالث : تأثير استخدام المحاسبة الإبداعية
26	المطلب الأول: المعلومات المحاسبية و تأثير المحاسبة الإبداعية على جودتها
26	الفرع الأول: مفاهيم عامة حول المعلومات المحاسبية
27	الفرع الثاني: تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية
31	المطلب الثاني: القوائم المالية و تأثير المحاسبة الإبداعية على جودتها
31	الفرع الأول: مفاهيم عامة حول القوائم المالية
32	الفرع الثاني: تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية
36	المطلب الثالث: طرق اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية و الحد منها
37	الفرع الأول: الاتجاهات و الأساليب المتبعة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية و الحد منها
39	الفرع الثاني: المداخل الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
41	خلاصة الفصل الأول
42	الفصل الثاني: مساهمة المحاسبة الإبداعية في التأثير على الحصيلة الجبائية.
42	تمهيد
43	المبحث الأول : ماهية التحصيل الجبائي
43	المطلب الأول: مفهوم التحصيل الجبائي و قواعده
43	الفرع الأول: تعريف التحصيل الجبائي
44	الفرع الثاني: قواعد التحصيل الجبائي

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
44	المطلب الثاني: أهداف و أهمية و نطاق عملية التحصيل الجبائي
45	الفرع الأول: أهداف و أهمية التحصيل الجبائي
46	الفرع الثاني: نطاق عملية التحصيل الجبائي
53	المطلب الثالث: إجراءات و ضمانات عملية التحصيل الجبائي
53	الفرع الأول: إجراءات عملية التحصيل الجبائي
54	الفرع الثاني: ضمانات عملية التحصيل الجبائي
56	المبحث الثاني: الإطار العام للرقابة الجبائية.
56	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
56	الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية وأسباب القيام بها
57	الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية
58	المطلب الثاني: أشكال و إجراءات الرقابة الجبائية
58	الفرع الأول: أشكال الرقابة
61	الفرع الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية
64	المطلب الثالث: إجراءات سير عملية التحقيق في المحاسبة في إطار الرقابة الجبائية
64	الفرع الأول: التحقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل و المضمون
69	الفرع الثاني: تقييم عملية التحقيق و طرق إعادة تشكيل أسس الضريبة
73	المبحث الثالث: انعكاسات المحاسبة الإبداعية على الحصيلة الجبائية
73	المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي
74	الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي و أنواعه
76	الفرع الثاني: نطاق و أسباب التهرب الضريبي

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
78	المطلب الثاني: علاقة المحاسبة الإبداعية بالتهرب الضريبي والعقوبات الجبائية للوقاية منه
78	الفرع الأول: علاقة أساليب المحاسبة الإبداعية بالتهرب الضريبي
79	الفرع الثاني: العقوبات الجبائية للوقاية من التهرب الضريبي
87	المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي
87	الفرع الأول: الآثار المالية و الاقتصادية
89	الفرع الثاني: الآثار الاجتماعية و السياسية
92	خلاصة الفصل الثاني
93	الفصل الثالث: دراسة نماذج ميدانية بمركز الضرائب لولاية قالمة CDI
93	تمهيد
94	المبحث الأول: تقديم المديرية العامة للضرائب ومركز الضرائب (CDI) قالمة
94	المطلب الأول: تقديم المديرية العامة للضرائب
94	الفرع الأول: تأسيس المديرية العامة للضرائب
94	الفرع الثاني: تعريف المديرية العامة للضرائب و هيكلها التنظيمي
96	المطلب الثاني: مركز الضرائب (CDI) قالمة
96	الفرع الأول: نبذة عن مراكز الضرائب (CDI)
96	الفرع الثاني: مركز الضرائب لولاية قالمة (CDI)
97	المطلب الثالث: مصالح مركز الضرائب و مهامها
97	الفرع الأول: مصالح مركز الضرائب و الهيكل التنظيمي
99	الفرع الثاني: مهام المصالح الرئيسية لمركز الضرائب وفروعها
103	المبحث الثاني: كشف نماذج من ممارسات المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي
103	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة ونظامها الضريبي
103	الفرع الأول: التعريف بالمؤسسة محل التحقيق الجبائي
104	الفرع الثاني: النظام الجبائي الذي تخضع له المؤسسة

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
105	المطلب الثاني: نماذج عن أساليب المحاسبة الإبداعية المكتشفة
106	الفرع الأول: نماذج عن تضخيم الأعباء.
108	الفرع الثاني: نماذج عن تدنية الإيرادات و الاستفادة من مزايا جبائية
110	المطلب الثالث: تسوية الوضعية الجبائية للمكلف بعد التحقيق
110	الفرع الأول: تحديد الضريبة على الأرباح المصرح بها
110	الفرع الثاني: الاختلال المسجل في الوضعية الجبائية نتيجة ممارسة المحاسبة الإبداعية
112	المبحث الثالث: الحصيلة الجبائية المستدركة و تحصيلها
112	المطلب الأول: الحصيلة الجبائية بعد الرقابة الجبائية
112	الفرع الأول: الحصيلة الجبائية بعد الرقابة الجبائية
113	الفرع الثاني: العقوبات المطبقة نتيجة كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية
114	المطلب الثاني: تقييم الحصيلة الجبائية المستدركة
114	الفرع الأول: حساب الحصيلة الجبائية المستدركة
114	الفرع الثاني: تقييم الحصيلة الجبائية المستدركة
115	المطلب الثالث: التحصيل الجبائي من طرف قبضة المركز
115	الفرع الأول: تحديد طريقة تحصيل الضريبة من قبل القبضة و تبليغه
116	الفرع الثاني: تحصيل الضريبة من المؤسسة
117	خلاصة الفصل الثالث
118	الخاتمة
-	قائمة المراجع
-	الملاحق
-	الملخص

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
06	تعريفات المحاسبة الإبداعية من وجهات نظر مختلفة	01
109	الضريبة على الأرباح المصرح بها من قبل المؤسسة	02
110	إعادة تأسيس الربح الخاضع للضريبة	03
111	قيمة الضريبة المستدركة	04
112	الرسم على القيمة المضافة المستدرك	05
112	قيمة الغرامات المسجلة نتيجة المحاسبة الإبداعية	06
113	إجمالي الحصيلة الجبائية المستدركة	07

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
13	أشكال المحاسبة الإبداعية	01
24	أساليب المحاسبة الإبداعية	02
60	أشكال الرقابة الجبائية	03
94	الهيكل التنظيمي للمصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب	04
97	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية قالم	05

قائمة الرموز

قائمة الرموز

Centre des Impôts	مركز الضرائب	CDI
Impôt sur les Bénéfices des Sociétés	الضريبة على أرباح الشركات	IBS
impôt sur le Revenu Global/revenus des capitaux mobiliers	الضريبة على الدخل الإجمالي / الأرباح الموزعة	RCM
impôt sur le Revenu Global/salaire	الضريبة على الدخل الإجمالي / الأجور والمرتبات	IRGS
Taxe sur l'Activité Professionnelle	الرسم على النشاط المهني	TAP
Taxe sur Valeur Ajoutée	الرسم على القيمة المضافة	TVA

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
01	الملحق رقم: 01 - تصريح سلسلة G50.
02	الملحق رقم: 02 - تصريح سلسلة G 1.
03	الملحق رقم: 03 - سلسلة التصريح G2. (الميزانية).
04	الملحق رقم: 04 إشعار بالتحقيق في المحاسبة سلسلة O 4.
05	وثيقة بداية أشغال التحقيق سلسلة O 23.
06	تبليغ بالتسوية اثر عملية رقابة على المحاسبة سلسلة O 23.
07	تبليغ بتسوية نهائية للرقابة على المحاسبة سلسلة O 21 sexies .
08	تبليغ نهائي بالتسوية في حالة عدم الرد سلسلة O 21 octies.
09	استدعاء لعملية التحكيم سلسلة O 33.
10	وثيقة نهاية أشغال التحقيق سلسلة O 24.
11	تقرير مراقبة على المحاسبة سلسلة O 15.

المقدمة العامة

المقدمة

إن المحاسبة هي أحد مجالات المعرفة الإنسانية التي تعنى بتوفير و إنتاج البيانات و المعلومات ذات الخصائص القيّمة و هي تخدم جميع أصحاب المصالح، خاصة في مجال اتخاذ القرارات لما لها من تأثير اقتصادي على المؤسسات و المجتمع ، إلا أنه في الآونة الأخيرة أصبح الدور المتصور لمهنة المحاسبة موضع تساؤل و شك بسبب فشل العديد من أكبر الشركات في العالم و إفلاس البعض منها مثل شركة إنرون للطاقة و شركة آرثر أندرسن لمراجعة الحسابات، فضلاً عن الأزمات و الأحداث التي واجهتها مختلف الدول، مثل أزمة جنوب شرق آسيا و الأزمة المالية التي ضربت الولايات المتحدة الأمريكية في 2008 و التي أصبحت فيما بعد أزمة عالمية.

حيث تتفق أدبيات المحاسبة على أن بعض أسباب الفضائح المالية السابقة، بما في ذلك ضعف الإفصاح المحاسبي و الافتقار إلى شفافية المعلومات، و ضعف السياسات المحاسبية، و انعدام أخلاقيات مهنة المحاسبة و ميل الشركات إلى استخدام أساليب معقدة لتغيير القوائم المالية عما هي عليه، و ذلك من خلال استغلال الثغرات في القواعد المحاسبية أو الاستفادة من البدائل المتاحة في السياسات و الأساليب المحاسبية التي تسمح بها معايير المحاسبية و هذا ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية.

تهتم الحكومات بشكل متزايد بالضرائب كأداة للسياسة المالية لتحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية و المالية، و تعتبر الإدارة الضريبية أحد المستخدمين الرئيسيين للمعلومات المالية التي يقدمها المكلفون بالضرائب إلا أن هذه المعلومات غالباً ما يتم تعديلها أو عدم قبولها من قبل الإدارة الضريبية بسبب عدم موثوقيتها، و يرجع ذلك إلى الاعتماد على بعض الأساليب المحاسبية التي تهدف إلى تقليل الأرباح الخاضعة للضريبة.

ينعكس أثر المحاسبة الإبداعية سلبيًا بشكل مباشر على المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية و تؤثر على جودتها من خلال تحريف نتائج الأعمال و المركز المالي للمؤسسات و إخفاء الوضع الحقيقي، ما يؤدي إلى نقص في الوعاء الضريبي و منه بالسلب على حجم الحصيلة الجبائية، ما يحدث أضرار في الأداء السليم للدولة و يهدد قدرتها على تمويل نفقاتها الأساسية، و قد تزايدت هذه الظاهرة مع كبر حجم المعاملات الاقتصادية و تنوعها.

إشكالية البحث:

مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

- كيف تؤثر المحاسبة الإبداعية على الحصيلة الجبائية بمركز الضرائب لولاية قالمة؟.

و نجد من السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية الآتية:

- هل مخرجات النظام المحاسبي المالي تساهم في تحديد الأوعية الضريبية؟

- ما علاقة المحاسبة الإبداعية بظاهرة التهرب الضريبي؟

- كيف يؤثر التلاعب بأرصدة الحسابات على الحصيلة الجبائية.

فرضيات الدراسة:

- تساهم مخرجات النظام المحاسبي المالي بشكل كبير في تحديد الأوعية الضريبية عن طريق

التصريحات الجبائية.

- توجد علاقة مباشرة ما بين المحاسبة الإبداعية و التهرب الضريبي عن طريق ممارسة

أساليبها المختلفة.

- من أهم الحيل المحاسبية تضخيم المصاريف و تدنية الإيرادات بهدف التقليل من قيمة الضريبة

التي تؤثر سلبا على الحصيلة الجبائية.

أهمية الدراسة:

إن أهمية الدراسة تكمن في الاهتمام المتزايد بالمحاسبة الإبداعية من قبل المكلفين بالضريبة، و كذا مكانة

الحصيلة الجبائية بالنسبة للدولة، حيث أن الحصيلة الجبائية تعتبر أحد الأدوات الفعالة لتزويد الخزينة العمومية

بالموارد المالية لتغطية نفقاتها المختلفة، و الحصيلة الجبائية تتأثر بممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية التي

تستخدمها إدارة المؤسسات، و التي تحاول من خلالها إظهار نتائج أنشطتها في ما يحقق مصالحها، و كذا ما تقوم

به الدولة من أجل الحفاظ على حقوقها من هذا المكسب و تفادي التأثير من مثل هكذا ممارسات.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- التعريف بالمحاسبة الإبداعية و مختلف جوانبها.
- توضيح دوافع استخدام إدارة المؤسسات أساليب المحاسبة الإبداعية.
- إبراز الآثار السلبية لممارسة المحاسبة الإبداعية .
- توضيح مدى تأثير المحاسبة الإبداعية على الحصيلة الجبائية.

أسباب اختيار الموضوع

تتمثل أسباب اختيار الموضوع في ما يلي:

- التعرف أكثر على المحاسبة الإبداعية و مختلف أساليبها.
- الرغبة في التعرف على مدى القدرة على كشف أساليب المحاسبة الإبداعية.
- اعتبار أن تكون المحاسبة الإبداعية موضوع مفتوح.
- الوقوف على مدى أهمية الحصيلة الجبائية.

منهجية الدراسة:

يهدف الإجابة على الإشكالية المطروحة و التأكد من مدى صحة الفرضيات، سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري من خلال وضع التعريفات و المفاهيم العامة الأساسية المتعلقة بالدراسة و في الجانب التطبيقي سيتم الاعتماد أيضا على المنهج الوصفي التحليلي لدراسة نماذج لممارسات المحاسبة الإبداعية، من أجل ملاحظة النتائج المتوصل إليها.

حدود الدراسة:

سوف يتم التركيز في دراستنا على ممارسات المحاسبة الإبداعية المؤثرة على تحديد الأوعية الضريبية و التي تؤثر في النهاية على الحصيلة الجبائية، و قد تم في دراستنا التطبيقية دراسة عينة من نماذج لممارسة المحاسبة الإبداعية و مدى تأثيرها على الحصيلة الجبائية و التي اكتشفت بمؤسسة صناعية قامت مصالح مركز الضرائب لولاية قلمة بإجراء عملية الرقابة الجبائية عليها لسنوات من 2019 إلى سنة 2022.

دراسات سابقة.

الدراسة الأولى: إيمان زنودة، المحاسبة الإبداعية و إشكالية التسيير الضريبي، دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية طهراوي ولاية بسكرة للفترة (2002-2017)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث (LMD) تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2020/2019.

تهدف الدراسة إلى محاولة قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل إشكالية التسيير الضريبي العدواني في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، حيث قد تكون هذه الممارسات المحاسبية هي صورة لسلوكيات انتهازية لخدمة مصالح الأهداف المالية للمؤسسة مع الإضرار بالمجتمع.

و قد وجدت الدراسة أن أدوات المحاسبة الإبداعية قد تستخدم في التسيير الضريبي العدواني.

الدراسة الثانية: أسيا لعروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر "دراسة استطلاعية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة 2020/2019.

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهم الثغرات التي يتيحها النظام المحاسبي المالي لممارسة المحاسبة الإبداعية في الجزائر، و توضيح تأثير هذه الممارسات على جودة المعلومات المحاسبية.

و قد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير سلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية.

الدراسة الثالثة: أحلام سعيدي، أثر تفعيل نظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل مبادئ حوكمة الشركات-دراسة ميدانية-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث الشعبة علوم المالية و المحاسبة، التخصص محاسبة و مالية، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2024/2023.

توضح في هذه الدراسة أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على مصداقية القوائم المالية و كيفية تفادي الوقوع في فخ المحاسبة الإبداعية.

و قد توصلت في هذه الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها أن وجود نظام رقابة داخلية فعال في الشركة يؤدي إلى التقليل من فرص ممارسة المحاسبة الإبداعية.

محتوى الدراسة:

تتضمن الدراسة ثلاث فصول، تم التطرق في الفصل الأول إلى الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية و يحتوي على ثلاث مباحث الأول ماهية المحاسبة الإبداعية، الثاني مختلف جوانب المحاسبة الإبداعية، و الثالث تأثير استخدام المحاسبة الإبداعية، و بالفصل الثاني إلى مساهمة المحاسبة الإبداعية في التأثير على الحصيلة الجبائية و الذي يحتوي هو الآخر على ثلاث مباحث الأول ماهية التحصيل الجبائي، الثاني الإطار العام للرقابة الجبائية و الثالث انعكاسات المحاسبة الإبداعية على الحصيلة الجبائية، و تم في الفصل الثالث القيام بدراسة ميدانية بمركز الضرائب لولاية قلمة، و هذا الفصل يضم هو الآخر ثلاث مباحث الأول تقديم المديرية العامة للضرائب ومركز الضرائب (CDI) قلمة، الثاني كشف نماذج من ممارسات المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي، و الثالث الحصيلة الجبائية المستدركة و تحصيلها.

الفصل الأول

الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

الفصل الأول: الإطار النظري المحاسبة الإبداعية.

تمهيد:

تعمل الكثير من المؤسسات من أجل تحقيق أهداف معينة، ما قد يدفعهم في بعض من الأحيان إلى معالجة المعطيات المحاسبية عن طريق التلاعب بها أو ابتداع طرق و أساليب محاسبية غير ثابتة مستغلين الثغرات المتواجدة بالقوانين، و هذا ما يسمى "المحاسبة الإبداعية"، لغاية تحقيق الأهداف التي يرغبون بها سواء لتحسين صورة المؤسسة أو لغايات أخرى، و التي كانت على حساب مصداقية البيانات المحاسبية أو جودة القوائم المالية. لقد ارتبط مفهوم الإبداع و منطلقاته الفكرية بكل جوانب المعرفة، كما هو الحال بالنسبة لمجال المعرفة المحاسبية الذي لم يخلو من الإبداع و التفكير الإبداعي الذي أتاح له التكيف و التواصل مع المتغيرات و التطورات في مجالات الحياة المختلفة، إلا أن هذا التكيف و التواصل اقترن بشيء لا قيمة له بالنسبة للمجتمع ألا و هو التلاعب، و هو نقيض الإبداع، و ساهم في تراجع مهنة المحاسبة نتيجة الأزمات الاقتصادية التي مر بها عالم الأعمال في الآونة الأخيرة، و التي اهتمت المحاسبة من خلالها بشكل عام بالفشل في التعامل مع الديون المتعثرة، دون مراعاة تصرفات الإدارة المخططة لتحقيق أهداف محددة سلفاً، و ذلك باستغلال المرونة في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية، أو ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية.

إن المحاسبة الإبداعية ليست أسلوباً جديداً في المحاسبة، بل هي أسلوب مراوغة يسعى إلى إخفاء الحقائق المحاسبية و تحويلها إلى شكل يخدم المؤسسة و أصحابها بالتلاعب بالأرقام المحاسبية في إطار القواعد و المبادئ المحاسبية، و ذلك باستخدام معرفة المحاسب بالإجراءات و المعالجات البديلة التي تمكنه من تقديم نتيجة النشاط المطلوب، و من خلال هذا الفصل سنتناول كافة المفاهيم النظرية المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية.

سنتطرق لذلك من خلال ثلاث مباحث هي كالتالي:

- المبحث الأول ماهية المحاسبة الإبداعية.
- المبحث الثاني: مختلف جوانب المحاسبة الإبداعية.
- المبحث الثالث: تأثير استخدام المحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية.

تعتبر المحاسبة الإبداعية نوع من العمليات التي تستعمل لغايات تهدف إليها إدارة المؤسسات، أو المحاسبين بناء على اجتهاد منهم أو بطلب من الملاك أو المسيرين، و تختلف هذه الغايات التي تصب كلها في صالح المؤسسة.

المطلب الأول: نشأة و مفهوم المحاسبة الإبداعية.

الفرع الأول: نشأة المحاسبة الإبداعية:

إن بداية ظهور المحاسبة الإبداعية يرجع إلى عهد الثورة الصناعية، و ما رافقها من ظهور المؤسسات الصناعية الكبرى في صورة شركات الأموال التي تمتاز بالعدد الكبير للمساهمين لضخامة رؤوس الأموال، و التي نجم عنه انفصال الملكية عن الإدارة و حاجة الأخيرة إلى بيانات تفصيلية، حيث كانت عمليات التلاعب تتم أثناء إجراء عمليات حساب التكاليف، و التي تتطلب وجود موظفين متخصصين في ذلك، أين ظهرت محاسبة التكاليف التي تسعى إلى اعتماد نظام متطور للتكاليف يساهم في مساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات المناسبة و على الرغم من استخدامه من أجل أغراض إدارية، فقد كان موجهًا لخدمة التقارير المالية أصلا .

إن تلك المدة تميزت بضعف إستقلالية المحاسب عن الإدارة، حيث كان المديرون أصحاب الحق في تقييم الموجودات و تقدير الدخل، لذا إتجه سلوك المحاسب المهني إلى التأثر بالإستجابة لرغبات الإدارة، غير أن المحاسبة الإبداعية كأساليب لم تتضح إلا في عقد الثمانينات من القرن العشرين و ما تلاها، و يحتتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت المؤسسات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات، فلقد كانت هناك ضغوط كبيرة من أجل تحقيق أرباح أفضل رغم الصعوبات الموجودة من أجل ذلك.

عليه ظهرت فكرة إذا كنت لا تستطيع أن تكسب أرباحا فإنك إذن تستطيع على الأقل أن تبتدعها فلجأت الكثير من المؤسسات إلى الإعلان عن أرباح وهمية، و في ذلك الوقت منحت المحاسبة الإبداعية الوقت الكافي لبقاء المؤسسات و عدم الإعلان عن إفلاسها، و إستمر الركود فترة طويلة و أجبرت الكثير من المؤسسات التي أبلغت عن أرباح مبتدعة على التصفية و لكن في الحقيقة فهذا الركود يعد الوحيد الذي أفلست فيه الكثير

من المؤسسات الكبيرة و التي أظهرت أرباح مبتدعة، و في ضوء ذلك قال البعض عن هذه الظاهرة أن النمو الظاهري المبتدع في الأرباح في عقد الثمانينات كان نتيجة لحفة يد البراعة المحاسبية، و ليس نتيجة للنمو الإقتصادي الحقيقي، و ببساطة تستغل المحاسبة الإبداعية المرونة في المبادئ و الطرق المحاسبية المطبقة في معالجة العديد من العمليات المالية من أجل عرض نتائج النشاط بخلاف الواقع.

لقد طور الصحفيون ثم الأكاديميون هذا المفهوم لكن بدرجة أقل، و ظهر بشكل رئيسي من طرف الممارسين و المعلقين على نشاط السوق، و قد يطلق هذا المفهوم أيضا على بعض الإجراءات المحاسبية التي تلجأ فيها إدارات المؤسسات في بعض الأحيان سعيا وراء إحداث تحسين صورة ربحيتها أو مركزها المالي، و ذلك عن طريق استغلال الثغرات الموجودة في أساليب التدقيق الخارجي أو الاستفادة من تعدد البدائل المتوفرة في السياسات المحاسبية التي تتيح المعايير المحاسبية إتباعها في مجالات القياس و الإفصاح المتبعة في إعداد القوائم المالية، مما يؤثر سلبا على نوعية الأرقام التي تظهرها تلك القوائم سواء بالنسبة للأرباح، أو بالنسبة للمركز المالي، و من ثم على مصداقية النسب المالية.¹

الفرع الثاني: تعريف المحاسبة الإبداعية:

لقد قدمت العديد من التعاريف للمحاسبة الإبداعية و من بينها نذكر:

- **التعريف الأول:** عرفت المحاسبة الإبداعية "بأنها الإجراءات التي تمارسها الشركات بغية التقليل من أرباحها أو زيادتها، من خلال حساباتها التي تشكلها و التلاعب بها بشكل هادئ و بطريقة خفيفة للتغطية على المخالفات و الجرائم، و هي عملية خداع كبرى كونها طبخت بصورة دقيقة أو شويت بصورة كاملة حتى تقدم بمذاق شهوي و بصورة شرعية".²

1 أسيا لعروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر "دراسة استطلاعية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم

التجارية تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2020/2019، ص 23، 24.

2 سيد أحمد محمد شرين مامون، أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية- دراسة ميدانية على سوق الخرطوم للأوراق المالية- مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الإدارية، المجلد 07، العدد 01، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2020 ص 259.

- التعريف الثاني: عرفت المحاسبة الإبداعية بأنها "عملية تلاعب بالأرقام من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية و بدائل القياس و تطبيقات الإفصاح، لنقل الكشوف المالية مما يجب أن تكون عليه، إلى ما يفضل معد هذه الكشوف أن يبلغ عنه، و هي أيضا عملية تتم من خلالها هيكله المعاملات لكي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة، بدلا من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة و حيادية".¹

- التعريف الثالث: عرفت المحاسبة الإبداعية بأنها "عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و /أو تجاهل بعضها و /أو جميعها".²

- التعريف الرابع: عرفت المحاسبة الإبداعية بأنها "عملية تحويل القيم المحاسبية المالية غير الجيدة من صورتها الحقيقية إلى صورة أخرى مرغوبة لتعطي القيم الجديدة ميزة ايجابية للمؤسسة".³

- التعريف الخامس: عرفت المحاسبة الإبداعية بأنها "عبارة عن الممارسات التي يقوم بها المحاسبون لتضليل قارئ البيانات المالية لأي هدف من الأهداف سواء لتعزيز السهم في السوق أو تعظيم مكافآت مجلس الإدارة التنفيذيين أو غيره".⁴

لقد تناول العديد من الباحثين موضوع المحاسبة الإبداعية تحت مسميات مختلفة منها: المحاسبة التجميلية المحاسبة الإبداعية، المحاسبة الابتكارية، فن حساب الأرباح، لعبة الأرقام المالية، و أيا كانت هذه المسميات فجميعها يستغل الثغرات في السياسات المحاسبية و تعدد بدائلها ونقاط ضعفها المختلفة في سبيل تعديل الدخل و إظهار البيانات المالية بغير صورتها الحقيقية، و بشكل يخدم فئة معينة مستفيدة من هذه الإجراءات الصورية على حساب باقي الفئات ذات المصلحة بالوحدة الاقتصادية.

1 نوي الحاج، المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية بين المفهوم و التطبيق، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد 18، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2018، ص. 215.

2 المرجع نفسه، ص. 215.

3 علي بن موقفي، دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية، و انعكاساته على موثوقية القوائم المالية، مجلة إدارة الأعمال و الدراسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد 02، جامعة زيان عاشور الحلفة، 2019، ص. 73.

4 المرجع نفسه، ص. 73.

تعريفات أخرى للمحاسبة الإبداعية:

تعتبر المحاسبة الإبداعية شكلا من أشكال التلاعب المحاسبي الذي يهدف إخفاء الوضع الحقيقي للمؤسسات خدمة لمصالح فئة معينة على حساب باقي الفئات الأخرى، و بالتالي فهي تعكس جانبا سلبيا لمفهوم الإبداع عبر استغلال المهارات الفكرية الإبداعية للوصول إلى أهداف لا تحقق العدالة التي تسعى إليها المحاسبة فهي نوع من الجريمة التي لا تدين صاحبها.

إن أغلب الباحثين الذين أشاروا إلى بعض الممارسات الإيجابية للمحاسبة الإبداعية، مثل القضاء على الروتين اليومي، التأقلم مع التغييرات و المستجدات في البيئة المحيطة، و المحافظة على سمعة المؤسسة رغم وضعها المتدهور، إيجاد حلول و إجراءات محاسبية غير مألوفة تساعد على اتخاذ قرارات مفيدة و مجدية لمستعمليها، العمل على التجديد و التطوير في الطرق و الإجراءات المحاسبية، كلها إجراءات تهدف إلى خدمة المصلحة العامة للمؤسسة، و ليس تحقيقا لمصلحة جهة معينة، و بالتالي فإن كل هذه الإجراءات توضع تحت مفهوم الإبداع المحاسبي وليس المحاسبة الإبداعية، لأن هذه الأخيرة هدفها خدمة مصلحة فئة معينة على حساب باقي الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية.¹

كما أن هناك من يرى أنه يمكن النظر إلى مفهوم المحاسبة الإبداعية من زاويتين هما:²

- الزاوية الأولى الايجابية: و تتمثل في إيجاد حلول و إجراءات محاسبية غير مألوفة تساعد على اتخاذ القرارات كما يمكنها توفير معلومات ذات جودة عالية مفيدة و مجدية لمستعمليها، و تعمل على التجديد و التطوير في الطرق و الإجراءات المحاسبية.

- الزاوية الثانية السلبية: و تتمثل في أتباع حيل و أساليب التخليط و التلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف معينة أو إخفاء حقائق معينة.

1 أسيا لعروسي، مرجع سبق ذكره، ص 23، 24.

2 عبد القادر شيخ، و آخرون، أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية- دراسة استطلاعية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة- مجلة اقتصاديات المال و الأعمال، العدد 08، جامعة ميلة، 2018، ص 193.

– الجدول رقم: (01) – تعريفات المحاسبة الإبداعية من وجهات نظر مختلفة.

وجهة النظر	التعريف
محاسب مهني	يعرفها جيمسون Jameson من وجهة نظره كمحاسب إذ يقول تشمل العملية المحاسبية على معالجة العديد من قضايا الحكم و حسم الصراعات ما بين المناهج أو المداخر المتنافسة من أجل عرض نتائج الأحداث المالية و العمليات التجارية، و هذه المرونة توفر الفرص للتلاعب و الغش أو الخداع و التحريف أو سوء العرض و أصبحت الأنشطة التي ثمارها عناصر مهنة المحاسبة تعرف بالمحاسبة الإبداعية.
محاسبين أكاديميين	يعرفها phillips و آخرون من وجهة نظرهم كمحاسبين أكاديميين أنها: العملية التي يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات منشآت الأعمال.
محلل استثماري	يعرفها سميث smith من وجهة نظره كمحلل استثماري بأنها: النمو الظاهري في الأرباح الذي يحدث نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية و ليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي.
معجم أكسفورد	لقد عرف معجم أكسفورد لإدارة الأعمال المحاسبية الإبداعية على أنها: تلك الطرق المحاسبية التي يتم ابتكارها و تتفاعل مع النظام المحاسبي للمؤسسة بشكل يضمن المحافظة على الزبائن و بالغالب يتم استخدام المحاسبة الابتكارية في المراحل الأولى عند إنشاء الشركة.

المصدر: فاتح سردوك، أساليب المحاسبة الإبداعية و أثرها على مصداقية القوائم المالية – دراسة تحليلية من وجهة نظر معدي القوائم المالية و المستفيدين منها، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، المجلد 06، العدد 02، جامعة الوادي، 2021، ص 232.

المطلب الثاني: العوامل المساعدة لظهور المحاسبة الإبداعية و خصائصها.

الفرع الأول: العوامل المساعدة لظهور المحاسبة الإبداعية:

لقد ساعدت عدة عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية و هي كما يلي:¹

1- حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية: تسمح القواعد المحاسبية للمؤسسة أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة، و هذا يترتب عليه اختيار المؤسسة الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها التي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة، مثال ذلك أنه في كثير من البلدان يسمح لمؤسسات أن تختار ما بين سياسة إطفاء نفقات البحث و التطوير حال حدوثها أو رسملتها و إطفائها على مدى فترة حياة المشروع.

2- حرية التقديرات المحاسبية: يعرف التقدير المحاسبي بأنه مبلغ تقديري لنبذ في غياب القياس المحاسبي المحكم، تتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير و الحكم الشخصي و التوقع و هذا ما يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقا، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للموجودات بغرض احتساب الاهتلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل المؤسسة و هذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التلاعب بشكل غير معلن و من الصعب اكتشافه، و يتم ذلك عن طريق صياغة التقدير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجات الإدارة و رغبتها في التأثير على القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها.

3- توقيت تنفيذ العمليات: يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ و حدوث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات و القوائم المالية للمؤسسة، فإن ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها و ذلك لتحقيق أهداف و مكاسب معينة.

1 خير الدين داحو، نبيلة بومدين، عبد الخالق أودينة، أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، مجلة التكامل الاقتصادي المجلد 11، العدد 04، جامعة أحمد دراية أدرار، 2023، ص 364، 365.

الفرع الثاني: خصائص المحاسبة الإبداعية:

تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص نذكرها فيما يلي:

- ممارسات لا يمكن تجنبها بشكل مطلق.
 - ممارسات يمكن تقديم تأكيد معقول بخصوصها.
 - إن ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسات الخيار بين المبادئ و المعايير و القواعد المحاسبية المتعارف عليها، و بالتالي فهي ممارسات قانونية.
 - ممارسات استغلالية في إطار اختيار تقديرات محاسبية.
 - ممارسات احتيالية تعمل على تغيير الأرقام الحقيقية إلى أرقام غير حقيقية.
 - ممارسات ضارة بأطراف داخلية و خارجية.
- هذه الخصائص تبين لنا بدورها الخصائص التي يتميز بها المحاسب المبدع و المتمثلة في:
- قدرة المحاسب على التحليل و التجميع.
 - قدرة المحاسب على التخيل و الحدس.
 - أن يتمتع المحاسب بالشجاعة و الثقة بالنفس.
 - اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية و ليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية.
 - النقد الذاتي فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد و التهذيب و التقويم للأفكار و المعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها.¹

1 فاتح سردوك، مرجع سبق ذكره، ص234.

المطلب الثالث: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية.

الفرع الأول: أخلاقيات مهنة المحاسبة:

تعتبر المحاسبة مصدر المعلومات لاتخاذ مختلف القرارات، لذا وجب على ممارسيها الأخذ بعين الاعتبار أخلاقيات مهنة المحاسبة لما لها من أهمية كبيرة لمختلف الأطراف.

1- مفهوم أخلاقيات مهنة المحاسبة:

- **التعريف الأول:** تعرف أخلاقيات مهنة المحاسبة على أنها " مجموعة من المبادئ و المعايير التي تحكم سلوك الأفراد و الجماعات و تساعدهم على تحديد الشيء الصحيح و الخاطئ و من تم تحديد الكيفية التي يتم فيها إنجاز الأشياء الصحيحة".¹

- **التعريف الثاني:** تعرف أخلاقيات مهنة المحاسبة على أنها " مجموعة من الأصول المتعارف عليها عند أصحاب مهنة المحاسبة التي يلتزم فيها المحاسب سلوكا معيناً يقوم على المحافظة على مهنة المحاسبة و شرفها".²

2- مبادئ أخلاقيات مهنة المحاسبة:

تحكم مهنة المحاسبة مجموعة من المبادئ نلخصها فيما يلي:³

أ- **الموضوعية و الحياد:** يجب على المحاسب أن يبقى موضوعيا و متجردا من كل صراعات المصالح عند تنفيذ المسؤوليات المهنية، كما عليه أن يبقى على الحياد عند إبداء الرأي و عند تقديم خدماته لمختلف الأطراف التي يتعامل معها.

ب- **النزاهة:** يجب على المحاسب أن يكون أميناً صادقاً في جميع العلاقات التجارية و المهنية، و لا يجب أن يكون له علاقة مع التقارير و المعلومات و القوائم المالية التي تحتوي على معلومات خاطئة أو مضللة، عبارات غير مسؤولة أو غير مبررة.

1 عجيلة حنان، عجيلة محمد، متطلبات و مقومات ضبط مهنة المحاسبة في الجزائر- منظور الأخلاقيات-، مجلة إدارة الأعمال و الدراسات الاقتصادية المجلد 06، العدد 02، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2020، ص 553.

2 عجيلة محمد، قنبح أحمد، دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في تعزيز الإبداع المحاسبي، مجلة الدراسات المحاسبية و المالية المتقدمة، المجلد 03، العدد 02 جامعة زيان عاشور الجلفة، 2019، ص 114.

3 المرجع نفسه، ص 114، 115.

ج- الكفاءة المهنية: للمحاسب المهني وظيفة مستمرة للحفاظ على المعرفة المهنية أو المهارة عند المستوى المطلوب للتأكد من أن يتلقى الزبون أو صاحب العمل خدمات مهنية كافية معتمدة على التطورات الجارية في الممارسة أو التشريعات و التقنيات، أي أنه بوصفه قاعدة عامة لا يجوز للمحاسب أن يقبل أي عملية لا يستطيع إتمامها بدرجة عالية و معقولة من الكفاية المهنية، و إذا لم يتمكن المحاسب من أداء جزء من المهمة الموكلة إليه بكفاءة فإن عليه الاستعانة بالنصيحة الفنية من الخبراء الآخرين الذين يساعدونه للقيام بعمله بكفاءة و من هؤلاء الخبراء، الزملاء المحاسبون، الخبراء الإحصائيين و غيرهم.

د- السرية: و تعني التزام المحاسبين باحترام سرية المعلومات التي يحصلون عليها من أعمال العملاء، أو رب العمل أثناء قيامهم بمهامهم، و عدم استخدام هذه المعلومات لمصالحهم الخاصة، أو لصالح طرف آخر، إلا بعد الحصول على الموافقة من كل الأطراف ذات الصلة.

هـ- العناية المهنية: يجب على المحاسب أن يمارس العناية المهنية عند تنفيذ أعماله، و أثناء إعداد التقارير المتعلقة بها، كما أن عليه استخدام الطرق و الممارسات المحاسبية بأعلى جودة ممكنة بما يتوافق مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها.

الفرع الثاني: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية:

تزايد في السنوات الأخيرة الاهتمام بأخلاقيات المهنة في مجالات إدارة الأعمال و المحاسبة و التدقيق و الملاحظ أن في هذه المجالات قاسم مشترك يتمثل في وجوب التمييز بين السلوك المقبول و السلوك غير المقبول من الجانب الأخلاقي، و ذلك لكون العديد من النماذج السلوكية يصعب فيها التمييز الواضح فيما إذا كانت مقبولة أو غير مقبولة من الناحية الأخلاقية، و من هذه النماذج السلوكية المثيرة للجدل ما تتخذه الإدارة من قرارات تتحكم من خلالها في المعلومات المحاسبية من خلال أساليب و ممارسات المحاسبة الإبداعية.

إن الجانب الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية يعتبر موضوع خلاف كبير بين الباحثين، فنجد أن الاعتماد على ذلك يكون من خلال إذا ما كانت ممارستها مبررة أخلاقيا أم لا؟، و يوجد جدل كبير حول اعتبار المحاسبة الإبداعية عملا سلبيا يتنافى و أخلاقيات مهنة المحاسبة، أم أنها شكل ايجابي من الإبداع يستفيد من الثغرات التي توجد في المحاسبة المالية لتعديل و تغيير الأرقام بما يخدم مصلحة الإدارة أو المؤسسة.

فالمحاسبة كعلم اجتماعي هدفه الأول هو خدمة مستخدمي القوائم المالية من خلال تقديم معلومات تتميز بالمصداقية، يمكن خلال ذلك الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، والمحاسبة كمنشأ يقوم به المحاسبين يقدمون خدماتهم لأطراف أخرى تربطهم علاقة، هذا الأمر الذي من شأنه أن يؤثر على سلوك المحاسبين، و من هنا يبرز دور القيم الأخلاقية باعتبارها تمثل الضوابط للسلوك الإنساني لتوجيهه نحو ما يحقق المصلحة لكل من المحاسب و من يتعامل معه.

إن المدخل الأخلاقي للمحاسبة يقوم على:

- أن إجراءات المحاسبة يجب أن تُقدم معالجة عادلة لكل الأطراف ذات العلاقة.

- أن التقارير المالية يجب أن تُقدم الحقيقة و الكشف الدقيق دون تحريف.

فأخلاقيات المحاسبة تتجه نحو العدالة من خلال المعاملة الموضوعية لجميع الأطراف، و نحو الصدق من خلال تقديم التقارير و القوائم المالية دون تضليل يستهدف مصلحة طرف على حساب آخر.

إن المحاسبة الإبداعية كوسيلة للتلاعب في الأرقام المحاسبية يجعلها أكبر تحدي لمهنة المحاسبة، لأنه مجردا من الهدف الرئيسي الذي وجدت لأجله و المتمثل في توفير معلومات مفيدة تتصف بالموضوعية و الصدق و الحياد و لما تتضمن هذه العملية من ممارسة غير عادلة للأطراف ذات العلاقة و الصلة، و تضليل متعمد لهم و لا ينحصر التحدي الأكبر للمحاسبة الإبداعية في البعد الفني للمحاسبة فهو يتجاوز إلى البعد الأخلاقي للمحاسبين و هو أكثر خطورة على مستقبل مهنة المحاسبة.

كما انه يوجد من يرى أن المحاسبة الإبداعية تقع ممارستها ضمن نطاق القواعد و القوانين المحاسبية دون تجاوزها ما يعني بأنها ممارسات قانونية، غير أن الاستناد على المبادئ المحاسبية و المرونة التي أتاحتها للإدارة في اختيار الطرق المحاسبية كوسيلة لتبرير سلوك الإدارة في التلاعب بالأرقام المحاسبية غير مقبول من الناحية الأخلاقية إذ أن قواعد و أخلاقيات السلوك المهني تحتم على المحاسب أن يكون اختياره للطريقة المحاسبية نابعا عن قناعاته المهنية بأنها الأفضل، و ليس نابعا عن تعمده في اختيارها للوصول إلى نتائج محددة مسبقا لنتيجة النشاط أو التلاعب في عرض المركز المالي.

إن المحاسبة الإبداعية يمكن اعتبارها سلوك غير أخلاقي يتنافى و أخلاقيات المحاسبة، عندما تكون مبنية في الأساس على استخدام أساليب محاسبية بهدف خداع و تضليل أصحاب المصالح، و لا يمكن تقديم أي مبرر لممارستها لما لها من انعكاسات سلبية على مصداقية القوائم المالية.¹

المبحث الثاني: مختلف جوانب المحاسبة الإبداعية.

تعمل جميع المؤسسات من خلال ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية بمختلف أشكالها إلى تحقيق مختلف أهداف المؤسسة و تمارس هذه الأساليب في القوائم المالية للمؤسسة حسب الغاية المرجوة من هذه الممارسات فتقوم باختيار القواعد المحاسبية المناسبة التي تساعد في ذلك، و هذه الممارسات قد ينتج عنها مخاطر و انعكاسات على الواقع الحقيقي للمؤسسة.

المطلب الأول: أشكال و دوافع المحاسبة الإبداعية.

الفرع الأول: أشكال المحاسبة الإبداعية:

تأخذ المحاسبة الإبداعية أشكال نتطرق إليها فيما يلي:²

1- تمهيد الدخل: يستخدم تسهيل الدخل تقنيات المحاسبة الإبداعية لتسوية التقلبات في صافي الدخل من فترة إلى أخرى، و تقوم المؤسسات بهذه الممارسة كون المستثمرين بشكل عام على استعداد لدفع علاوة للأسهم ذات تدفقات الأرباح الثابتة و التي يمكن التنبؤ بها بدلا من الأسهم التي تخضع أرباحها لأنماط أكر تقلبا و التي يمكن اعتبارها أكثر خطورة، كما تعتبر قانونية لأنها تتبع المبادئ المقبولة عموما، و هذا نتيجة لخفة يد المحاسبين الذين يقومون بمثل هكذا أساليب في إطار الشرعية تماما.

2- إدارة الأرباح: هي استخدام تقنيات المحاسبة و استغلالها لتقدير بعض عناصر القوائم المالية قصد

التأثير على أرباح المؤسسة بالزيادة أو النقصان للتأثير على أصحاب المصلحة.

1 نوال كفوس، ريمة شيبوب، فعالية السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة آراء للدراسات الاقتصادية و الإدارية المجلد 03، العدد 02، المركز الجامعي أفلو الجزائر، 2021، ص 51، 52.

2 نزيان برحومة، أحمد حابي، أثر التحول الرقمي على ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبية، المجلد 08، العدد 01 جامعة المسيلة، 2023، ص 689، 690.

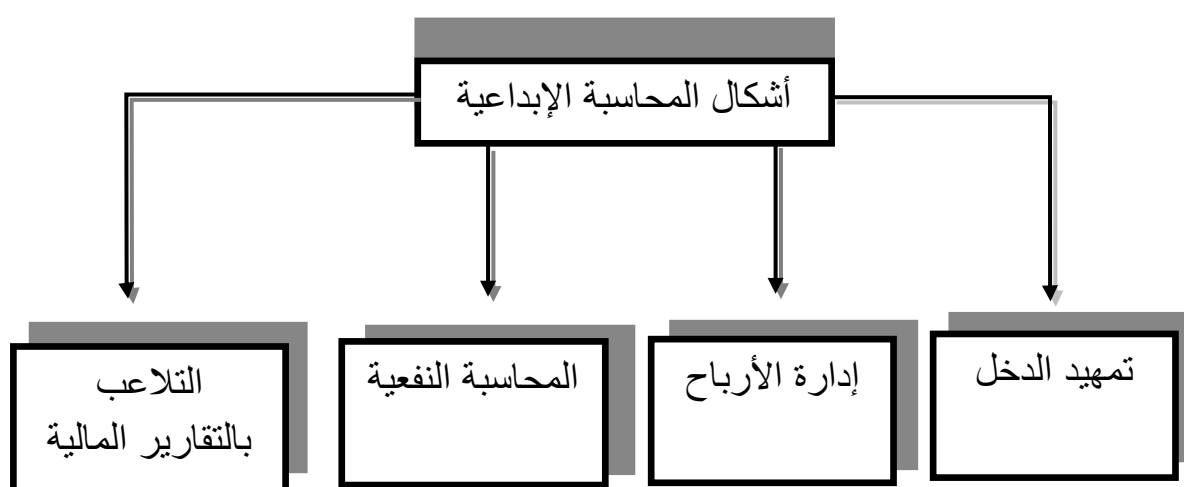
3- المحاسبة النفعية: تشير إلى الممارسات المحاسبية المصممة للمبالغة في تقدير الأداء المالي للمؤسسة

أي من الممكن تأخير أو التستر على الاعتراف بخسارة.

4- التلاعب بالتقارير المالية: الاحتيال في البيانات المالية هو تحريف متعمد للبيانات المالية للمؤسسة

سواء من خلال الإغفال أو المبالغة، لخلق انطباع أكثر إيجابية عن الوضع المالي للشركة و أدائها و تدفقها النقدي.

الشكل رقم 01: أشكال المحاسبة الإبداعية.



المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعطيات السابقة.

الفرع الثاني: دوافع المحاسبة الإبداعية:

توجد العديد من الدوافع التي جعلت من إدارة المؤسسات يسعون و يرغبون في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية و يمكن تلخيص هذه الدوافع فيما يلي:¹

1- التلاعب الضريبي أو التجنب الضريبي: إن الهدف الأساسي للمؤسسات عند إعدادها الإقرار الضريبي هو التقليل من الضرائب الواجبة الدفع إلى أدنى حد ممكن عن طريق الاختيار و المفاضلة بين الأساليب و الطرائق المحاسبية بما لا يتعارض مع القانون الضريبي، و تعرف هذه العملية بالتجنب الضريبي، و التي تكون تحت غطاء القانون.

يعد التجنب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستعمال المحاسبة الإبداعية من قبل المالكين الرئيسيين و بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي في بعض الأحيان عن طريق تخفيض الأرباح و الإيرادات و المبالغة في تقدير التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة، و إخفاء بعض أوجه النشاط و عدم ذكرها في الإقرار السنوي و ذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناء على قيمة هذا الوعاء.

2- التأثير الايجابي على سمعة الشركة في السوق المالي: تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية

أحيانا بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركات و التي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق التحسن بشكل طبيعي و دون تدخل من إدارة الشركة، و إذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة الشركة سوف تتأثر سمعتها بصورة سلبية تجاه السوق و خصوصا أمام مساهميها، و لذلك فإن أحد دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو التأثير الايجابي على سمعة المؤسسة.

3- الحصول على مكافآت للمديرين: حيث يقوم المديرين بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية و ذلك

لزيادة الأرباح و خاصة إذا كانت الحوافز و المكافآت الخاصة بهم مرتبطة بالأرباح.

1 أمينة قوشيش، الأخضر لقلطي، دور العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية سطيف-، مجلة الدراسات القانونية و الاقتصادية، المجلد 05، العدد 02، المركز الجامعي بريك، 2022، ص 545، 546.

4- تجنب التكلفة السياسية: تتمثل تلك التكلفة التي قد تتحملها الوحدات الاقتصادية كبيرة الحجم نتيجة القوانين الخاصة و الأنظمة التي تفرضها الدولة مثل قوانين زيادة معدلات الضريبة أو تحميل الوحدات الاقتصادية بأعباء اجتماعية مرتفعة، لذلك قد تلجأ إدارة الوحدات الاقتصادية إلى تبني إدارة الأرباح أو اختيار سياسات محاسبية تؤدي إلى تخفيض هذا الربح و ذلك لكي تتمكن هذه الوحدات من تجنب تلك التكلفة.

كما توجد من الدوافع أيضا وراء استخدام المحاسبة الإبداعية أيضا فيما يلي:

- الحصول على التمويل أو المحافظة عليه: تسعى المؤسسات إلى الحصول على التمويل اللازم بمختلف أشكاله، عندما تعاني من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية، و هنا تلجأ لإعادة تمويل نفقاتها و التزاماتها من خلال المؤسسات المالية، فتلجأ إلى أساليب المحاسبة لتحسين نتيجة النشاط و الوضعية المالية محاسبيا و ليس حقيقيا لتحقيق شروط التمويل المفروضة من قبل المؤسسات المالية.¹

- التأثير على سعر سهم المؤسسة في الأسواق المالية: إن تراجع القيم المالية للمؤسسات يؤثر سلبا في أسعار أسهمها في أعمال الأسواق المالية التي تتداول فيها الأسهم، و إن بقاءها كما هي يؤدي بالضرورة إلى انخفاض تلك الأسعار، لذلك فإن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية تهدف إلى تعظيم هذه القيم و من ثم تحسين أسعار أسهم تلك المؤسسات في الأسواق المالية.²

- تحسين الأداء المالي للمؤسسة بهدف تحقيق مصالح شخصية: تقوم إدارات العديد من المؤسسات بتحسين قيم المؤسسات التي تقوم بإدارتها لعكس صورة ايجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجلس الإدارة.³

1 سارة حدادي، عبد القادر نويبات، ممارسة المحاسبة الإبداعية، و أثرها على الوعاء الضريبي- دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية

البيورة- مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، المجلد 12، العدد 01، جامعة المسيلة، 2019، ص. 76.

2 عبد الحق سعدي، عبد القادر شيخ، المحاسبة الإبداعية و أثرها على جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة أوراق اقتصادية

المجلد 05، العدد 01، جامعة محمد الصديق بن يحيى- جيجل، 2021، ص.7.

3 المرجع نفسه، ص.7.

- **لغايات التصنيف المهني:** تتنافس المؤسسات العاملة في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجربها مؤسسات دولية متخصصة استنادا إلى مؤشرات و معايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية و نصف السنوية و ربع السنوية التي تعدها مؤسسات الأعمال، لذلك تلجأ هذه المؤسسات إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم.¹

المطلب الثاني: مجالات و تقنيات المحاسبة الإبداعية.

تتعدد مجالات و تقنيات ممارسة المحاسبة الإبداعية الممارسة من قبل إدارات المؤسسات أو المحاسبين، من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة من قبل إدارة المؤسسات، فتختار ما يساهم في تحقيق ذلك.

الفرع الأول: مجالات المحاسبة الإبداعية:

تشمل المجالات التي تمارس فيها المحاسبة الإبداعية بشكل عام:²

- نظام المعلومات المحاسبي.
 - المفاهيم، التعاريف، الفروض، المبادئ، الأسس، القواعد، و المعايير المختلفة للمحاسبة.
 - القياس المحاسبي (التقييم).
 - أساليب التسجيل أو التقييد و عرض البيانات المحاسبية، و القوائم المالية.
 - طرق توزيع أو تحميل المصاريف المختلفة.
 - أساليب إعداد و عرض التقارير.
 - أساليب التحليل المالي.
 - تطوير البرامج الآلية المحاسبية.
- يتضح مما سبق، أن ممارسة المحاسبة الإبداعية تقوم بالتغطية على أوجه مختلفة في المؤسسة، و هذا ما يؤثر على مصداقية أداؤها، و هذا راجع إلى إخفاء مشاكل الأداء و محاولة الخروج بصورة ترغب فيها المؤسسة، سواء في نتيجة الأعمال و المركز المالي، من خلال الإفصاح عما تراه مناسبا عن أرباحها أو خسائرها و كذا مركزها المالي.

1 عبد الحق سعدي، عبد القادر شيخ، مرجع سبق ذكره، ص7.

2 علي عبد الحسين هاني الزامل، انعكاسات ممارسة المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية (دراسة تحليلية نظرية)، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية العدد التاسع السنة التاسعة، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي الجزائر، 2018، ص12،13.

الفرع الثاني: تقنيات المحاسبة الإبداعية:

هناك عدة تقنيات للمحاسبة الإبداعية و التي يمكن تطبيقها، تتمثل في ما يلي:¹

1- الأنظمة المرنة: في الكثير من الأحيان تسمح القواعد التنظيمية للمحاسبة باختيار السياسة التي تساعد المؤسسات على أداء مهامها، على سبيل المثال وجود المرونة (عدة طرق) فيما يتعلق طريقة حساب إهلاك الأصول فيخلق إمكانية زيادة أو خفض قيمة صافي الأصول، و علاوة على ذلك يمكن تقييم الأسهم بطرق مختلفة و بالتالي قد تكون قيمتها مختلفة، مما سيكون له اثر على حسابات النتائج، هذه التغييرات أيضا تغيير حجم الأصول المتداولة و غير المتداولة، و هو ما يؤثر على التحليل عند حساب النسب المالية، إن التغيير في السياسات المحاسبية أو حتى الإبقاء على نفسها خلال عدة سنوات يعتبر أحد تقنيات المحاسبة الإبداعية و من السهل اكتشاف في أي سنة تم تغيير الطرق و لكن من الصعب أن تعرف من الوهلة الأولى آثار التغيير أو الإبقاء على نفس السياسات على النتائج التي تحققها المؤسسات.

2- قلة التنظيم: يقصد به عدم وجود أو النقص في القوانين التنظيمية، على سبيل المثال في كيفية تسيير المخزون، كإبراز بعض العناصر على أنها بضاعة راكدة و متقدمة إضافة إلى التلاعب في أسعار تقييمها.

3- الحكم الإداري: إن مجال تدخل الإدارة في التقديرات المحاسبية المستقبلية تعد أهم تقنيات المحاسبة الإبداعية و يعتبر تحديد الديون المعدومة من غيرها أو المخزون التالف أحد الأمثلة المشهورة على الحكم الإداري.

4- توقيت المعاملات: تأخير بعض المعاملات الحقيقية إلى وقت آخر لجعل الحسابات في المؤسسة كما يريد المديرون أو المساهمون يعتبر هو الآخر أحد تقنيات المحاسبة الإبداعية، ففي بعض الحالات يمكن الاعتراف بالإيرادات إما بشكل سريع أو بشكل بطيء و ذلك بتطبيق مبدأ الحيطة و الحذر.

5- التعاملات الاصطناعية: يمكن ضمها إلى المعاملات التي تقوم بتوزيع الأرباح و الخسائر بين عدة فترات محاسبية، و يتحقق ذلك عن طريق المشاركة في اثنين أو أكثر مع وجود طرف إلزامي عادة ما يتمثل في البنك.

1 محمد مشيد، الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية - دراسات اقتصادية-27 (1)، جامعة زيان عاشور بالحلقة، 2012، ص 341،340.

6- إعادة التصنيف و العرض: قد تشارك المؤسسات في التلاعب بعرض القوائم المالية، و ذلك عن طريق إعادة تصنيف بعض الحسابات للوصول إلى قيم قريبة من الواقع، لأن سلوك المدراء نابع من الفكرة السائدة و هي أن البشر قد يرون الربح مثلاً 201 مليون أكبر بشكل غير طبيعي من الربح 198 مليون.

المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية و مخاطر و انعكاسات استخدامها.

الفرع الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية:

إن هناك توافق لدى الباحثين على تقسيم ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى نوعين، الأولى الممارسات الحقيقية للمحاسبة الإبداعية، و الثانية الممارسات الوهمية أو المصطنعة، و عليه نذكر بعض الطرق و المداخل التي تقوم بها منظمات الأعمال عند ممارستها لعملية المحاسبة الإبداعية من خلال هذين النوعين فيما يلي:

1- الأساليب الحقيقية للمحاسبة الإبداعية:

من أهم أساليب المحاسبة الحقيقية للمحاسبة الإبداعية التي تستخدمها المؤسسات ما يلي:¹

أ- إدارة الإنتاج: يمكن للمؤسسات ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال التحكم في حجم الإنتاج، فزيادة الإنتاج يمكن لها تخفيض التكاليف الثابتة المحملة لكل وحدة منتج، و منه تخفيض تكلفة الوحدة و زيادة الإنتاج تنتج عنها عادة زيادة المخزون في نهاية السنة ما يؤدي إلى تخفيض تكلفة المبيعات، كل ذلك يقود إلى زيادة الأرباح، و من ثم الوصول إلى الربح المرغوب به.

كل ما سبق يؤثر سلباً على التدفقات النقدية حيث يتطلب ذلك شراء مواد خام، و ما يتبع ذلك من زيادة التدفقات النقدية الخارجة، و من ناحية أخرى فإن زيادة الإنتاج قد تؤدي إلى زيادة المشتريات بنسبة أعلى من زيادة المخزون آخر المدة، ما يقود هذا إلى زيادة تكلفة البضاعة و من ثم انخفاض الأرباح، كما أن زيادة المخزون ستؤدي إلى تحميل المؤسسة مصاريف تخزين مرتفعة، و قد يتعرض المخزون للتلف خاصة إذا عجزت المؤسسة عن تصريفه.

1 أسيا لعروسي، مرجع سبق ذكره، ص 45 ، 46

ب- إدارة المصروفات الاختيارية: يمكن لإدارة المؤسسة ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب في المصاريف الاختيارية مثل مصاريف البحث و التطوير، أين يمكن للمؤسسة الاختيار بين سياسة اعتبار هذه المصاريف مصاريف جارية في نفس سنة حدوثها أو رسمتها و استنفادها على فترات زمنية معينة و بالتالي فإنه بإمكان إدارة المؤسسة اختيار الطريقة التي تخدم أهدافها.

ج- إدارة المبيعات: تعتبر إدارة المبيعات من أهم الممارسات الحقيقية التي تستخدمها المؤسسة في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، و يقصد هنا القيام بمجموعة من الإجراءات التي تتخذها الإدارة للتحكم و التلاعب في عمليات البيع التي تقوم بها المؤسسة، و بالشكل الذي يؤثر على التدفقات النقدية، فمثلا تقوم إدارة المؤسسة بالتراخي في شروط البيع الآجل، أو منح خصم تجاري كبير بغرض زيادة المبيعات.

2- الأساليب الوهمية أو المصطنعة:

نذكر فيما يلي أهم أساليب المحاسبة الوهمية أو المصطنعة التي تمارسها المؤسسات فيما يلي:

أ- الأساليب الوهمية أو المصطنعة في إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

من الواضح أن عملية إعداد التقارير و القوائم المالية تحكمها المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما وعادة ما تقوم الهيئات العلمية و المهنية بصياغة تلك المبادئ المحاسبية بمرونة يمكن من خلالها تطبيق مجموعة من الطرق و السياسات لقياس بعض العمليات المالية، مما يتيح للإدارة حرية العمل بالطريقة التي تراها مناسبة لظروف المؤسسة و التي سوف تحقق من خلالها أهدافها وفقا للتقديرات الشخصية، و منه فإن مرونة صياغة المعايير تسمح للإدارة بتطبيق بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية دون أن تكون قد خالفت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، طالما أن صياغة المعايير تعطى الحق في ذلك، و تستطيع إدارة المؤسسة القيام بممارسة المحاسبة الإبداعية بحجة مرونة المبادئ المحاسبية في العديد من الجوانب من أهمها:¹

- إدارة المستحقات: تنشأ المستحقات عندما يكون هناك تباين بين توقيت حدوث التدفقات النقدية و توقيت الاعتراف المحاسبي بالعمليات و الأحداث التي تقوم بها المؤسسة خلال فترة معينة، و تتكون المستحقات من نوعين هما: الأولى المستحقات الاختيارية و الثانية المستحقات غير اختيارية حيث هذه الأخيرة تنشأ

1 أسيا لعروسي، مرجع سبق ذكره، ص 46 إلى 47.

نتيجة المعاملات التي تقوم بها المؤسسة في الفترة الحالية، و هذه طبيعية نظرا لمستوى أداء المؤسسة، استراتيجياتها اتفاقيات الصناعة و العوامل الاقتصادية الأخرى، و بالتالي لا يمكن التلاعب بها، أما المستحقات الاختيارية فهي تنشأ نتيجة عملية المفاضلة التي يقوم بها المسيرون عند اختيار البدائل المحاسبية و كذا نتيجة للتقديرات و الأحكام التي يصدرونها عند تطبيقها، حيث يعد التلاعب من خلال هذه المستحقات وسيلة مثيرة للاهتمام بالنسبة للإدارة فمن خلالها يمكن التلاعب في الحسابات بدلا من تغيير الطرق و المعالجات المحاسبية، إضافة إلى أن التأثير في قرارات الإدارة من خلال المستحقات أقل وضوحا لأن التغيير في المستحقات لا يمكن كشفه بسهولة مقارنة بتغيير الأساليب المحاسبية التي يمكن اكتشافها.¹

- اختيار توقيت ملائم لتطبيق سياسة محاسبية إلزامية: و تكون هذه الحالة عندما يصدر معيار محاسبي جديد، فإنه يتم تحديد ميعاد لاحق لصدوره كبدائية لتطبيقه، و مع ذلك فإنه عادة ما تسمح المعايير المحاسبية بالتطبيق المبكر لأي معيار عن الميعاد المحدد و يتاح للمؤسسات القيام بتطبيقه المبكر أو انتظار الميعاد المحدد للتطبيق.²

- التغيرات المحاسبية الاختيارية: إن اختلاف أسلوب الطرق المحاسبية المستخدمة من قبل إدارة المؤسسة يكون باختلاف الحوافز المؤدية لممارسة المحاسبة الإبداعية، فالإدارة تستخدم تغييرات محاسبية محددة، يتم اختيارها على أساس الدوافع الخاصة، فأنواع مختلفة من التغيير المحاسبي يمكن أن يكون لها نتائج مختلفة، و بشكل خاص تأثيرها بطريقة غير مباشر على التدفقات النقدية، و بالتالي على أرباح المؤسسة.

لذلك فإن مجموعات مختلفة من حوافز المحاسبة الإبداعية تؤدي بالنتيجة إلى إتباع أساليب مختلفة من التغيير المحاسبي، فالمؤسسة في بعض الأوقات تقوم بتغييرات محاسبية تؤثر على نتائجها المالية بشكل أو بآخر و تكون هذه التغييرات إما في السياسات المحاسبية المتبعة، أو التقديرات المحاسبية، أو التغيير في الوحدة المحاسبية و يعتبر تغيير الطرق المحاسبية التي تتبعها إدارة المؤسسة أشهر أدوات المحاسبة الإبداعية حيث تستغل الإدارة الاختيارات المتاحة في هذا المجال بما يتناسب مع أهدافها، و يمكن توضيح ذلك في ما يلي:

1 أسيا لعروسي، مرجع سبق ذكره، ص 47 إلى 48.

2 المرجع نفسه، ص 49.

* **التغيرات في السياسات المحاسبية:** حسب المعايير المحاسبية الدولية فإن السياسات المحاسبية هي مجموعة المبادئ المحددة و الاتفاقيات و القواعد، و الممارسات التي تطبقها المؤسسة عند إعداد، و تقديم البيانات المالية و إن تعدد بدائل السياسات المحاسبية بالإضافة إلى حرية الاختيار بين تلك البدائل المحاسبية يفتح الباب على مصراعيه أمام إدارة المؤسسات لممارسة المحاسبة الإبداعية، و التأثير في رقم الربح المحاسبي بصورة غير مبررة و من أهم الموضوعات التي تتعدد بدائلها و التي يمكن استغلالها في ممارسة المحاسبة الإبداعية ما يلي:

- اختيار أو تغيير طريقة تسعير المخزون حيث تتعدد الطرق المقبولة لتسعير المخزون كطريقة الوارد أولاً صادر أولاً، أو الوارد أخيراً صادر أولاً.

- اختيار أو تغيير طريقة المحاسبة عن نظم مزايا التقاعد.

- اختيار أو تغيير طريقة معالجة آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.

- اختيار أو تغيير سياسة الاعتراف بالإيراد، و تحديد التوقيت الذي يساعد الإدارة في تحديد رقم صافي

الربح الذي يحقق أهدافها.

* **التغيرات في التقديرات المحاسبية:** يوجد من عناصر القوائم المالية في بعض الأوقات ما لا يمكن

قياسه بدقة، و عليه تلجأ المؤسسات إلى قياس تلك العناصر تقديرياً بناءً على فروض يتم استنتاجها من

المعلومات المتاحة الموثوق بها من إدارة المؤسسة، و من أمثلة هذه العناصر ما يلي:

- تقدير مخزون نهاية الفترة.

- تقديرات العمر الإنتاجي للأصول الثابتة، و قيمتها في نهاية عمرها الإنتاجي.

- تقدير الديون المشكوك فيها و باقي المخصصات الأخرى المختلفة .

- تحديد توقيت الاعتراف بالإيرادات و المصروفات.

- تحديد القيمة العادلة للأصول و الالتزامات المالية الأخرى

مما يجب التطرق إليه أن ما يجعل المؤسسات تقوم بتقدير هذه العناصر، و غيرها هو ظرف عدم اليقين التي

تتصف بها بعض أنشطة المؤسسات، و باستخدام مدخل التقديرات المحاسبية تستطيع إدارة المؤسسات ممارسة

المحاسبة الإبداعية، بإتباع تقديرات مختلفة عن تلك التقديرات السابق تطبيقها في الفترات السابقة أو تطبيق

تقديرات متحيزة لتحقيق أهداف الإدارة، مما ينعكس في النهاية على صافي الربح بالزيادة أو النقصان و يصبح صافي الربح المعلن مختلف عن صافي الربح الحقيقي.

* **التغيرات في الوحدة المحاسبية:** و يتضمن التغيير في شكل الوحدة المحاسبية، و مثال ذلك حالات اندماج المؤسسات و ما يتطلبه من توحيد القوائم المالية، و تغيير في نسب الملكية التي تؤثر على السيطرة. على الرغم من أن التغييرات المحاسبية السابق ذكرها متاحة، و يمكن تطبيقها، إلا أن ذلك لا يعني انه يجوز تطبيقها بنية ممارسة المحاسبة الإبداعية أو التأثير على صافي الدخل بل يجب أن تكون السياسة الجديدة أفضل من القديمة، و مناسبة أكثر منها لأوضاع المؤسسة، و يجب توضيح سبب تفضيل السياسة الجديدة عند الإفصاح عن التغيير.¹

ب- الأساليب الوهمية أو المصطنعة خارج إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: إن ممارسات المحاسبة الإبداعية غالباً ما تكون في إطار المعايير و المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً غير أن هذه الممارسات ستعقد مع مرور الوقت إلى أن تصبح خارج إطار المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، و تسمى هذه الممارسات بالمحاسبة الاحتيالية، و من بينها التلاعب في توقيت الاعتراف بالإيراد، تسجيل مبيعات وهمية و كذا رسمة و تأجيل المصاريف إلى فترات لاحقة، عدم تسجيل الانخفاض الدائم في الأصول الثابتة و غير الملموسة و غيرها من الطرق.²

و نتطرق بالشرح لبعضها فيما يلي:³

- توقيت الاعتراف بالإيراد: حسب المعايير المحاسبية يتم الاعتراف بالإيراد، إثباته و تسجيله بالدفاتر المحاسبية و القوائم المالية إذا تم تحقيقه، و يكون الإيراد حقيقياً عند تسليم البضائع أو السلع أو تقديم الخدمة محل النشاط، و يتحقق بتحصيله أو التأكد من ذلك أيضاً، و تؤدي الممارسات المحاسبية الخاطئة إلى الاعتراف بالإيراد في فترة محاسبية معينة على الرغم من توافر شروط الاعتراف، و من بين تلك الممارسات ما يلي:

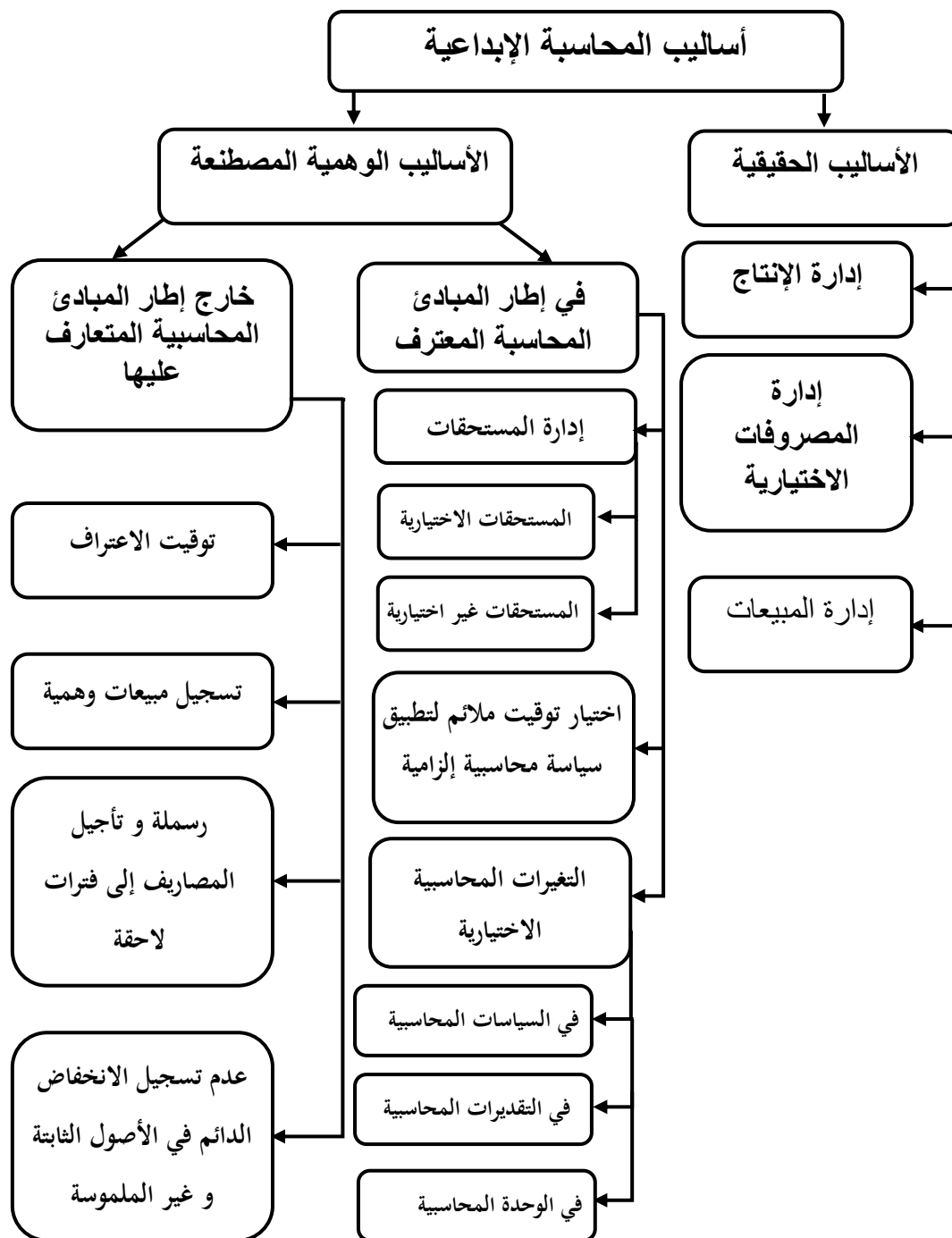
1 أسيا لعروسي، مرجع سبق ذكره، ص 49 إلى 51 .

2 المرجع نفسه ص، 51.

3 الموقع الإلكتروني <https://acc-youth.forumarabia.com/t160-topic> اطلع عليه بتاريخ: 2024/03/17 على الساعة: 00:50.

- تسجيل إيرادات بالفترة المحاسبية المنتهية عن عمليات بيع ستم في الفترة التالية لغرض تضخيم إيرادات تلك الفترة كي تتفق مع ما قد اعنت عليه إدارة المؤسسة من توقعات في هذا الشأن، و يتم بالتلاعب في تواريخ مستندات و سجلات شحن البضاعة المباعة خلال الفترة المحاسبية التالية كي تظهر على انه قد تم شحنها للعملاء خلال الفترة المنتهية و منه تسجيل الإيراد عن هذه الفترة.
- تسجيل إيرادات عن عمليات البيع غير تامة و بضاعة الأمانة.
- **تسجيل مبيعات وهمية:** تلجأ بعض المؤسسات التي تفشل في تحقيق إيرادات بتسجيل عمليات بيع وهمية في دفاتها، و ذلك لتضخيم إيراداتها و عادة ما تكون تلك المبيعات المسجلة متعلقة بأموال تم استلامها و لكن لا تعتبر كإيراد ناتج عن نشاط المؤسسة مثل إيرادات الاستثمارات.
- **رسملة و تأجيل المصاريف إلى فترات لاحقة:** تقوم بعض المؤسسات بالتلاعب في مصروفات الفترة بتسجيلها كأصول فيما يعرف برسملة المصروفات و ينتج عن ذلك تضخيم أرباح الفترة الحالية على حساب تخفيض أرباح الفترات اللاحقة و يتم من خلالها استنفاد هذه المصروفات، و من هذه الممارسات:
 - تسجيل بعض المصروفات التشغيلية كمصروفات رأسمالية.
 - إخفاء مستندات بعض المصروفات لتسجيلها في فترات لاحقة.
 - رسملة تمويل بعض الأصول الثابتة على الرغم من عدم توفر شروط الرسملة.
- **عدم تسجيل الانخفاض الدائم في الأصول الثابتة و غير الملموسة:** في هذه الحالة يتم تسجيل الأصول الثابتة و الأصول غير ملموسة بالتكلفة التاريخية و إن حدث انخفاض في قيمة الأصول نتيجة القدام أو الانخفاض الكبير في قيمتها الإنتاجية فإنه يجب تخفيض قيمة هذه الأصول مقابل تسجيل خسارة بقيمة هذا الانخفاض و قد لا تقوم المؤسسات بذلك.

- الشكل رقم (02): أساليب المحاسبة الإبداعية.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعطيات السابقة.

الفرع الثاني: مخاطر و انعكاسات استخدام المحاسبة الإبداعية:

إن ممارسة المحاسبة الإبداعية ينجم عنها انعكاسات و مخاطر تتجلى أهمها فيما يلي:¹

1- الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للمؤسسة: تتعرض المؤسسة بذلك إلى تخفيض في قيمتها، فتأجيل الاعتراف بالنفقات أو تأخير إجراؤها كنفقات بحوث التطوير أو إجراء الصيانة يؤدي ذلك إلى فشل الإنتاجي و خسارة حصة المؤسسة في السوق، كما أن تعجيل الإيرادات قد يفقد المؤسسة تحقيق شروط تصريف منتجاتها بصورة أفضل.

2- إخفاء مشكلات الإدارة التشغيلية: عند قيام إدارة المؤسسات بممارسة المحاسبة الإبداعية بهدف نيل مزايا متعددة مثل الترقية و تفادي الانتقاد و هذا ينتج عنه بقاء نفس الأخطاء كما هي دون تصحيح و انتقال نفس المشكلات لفترات لاحقة قد تمتد لفترات طويلة.

3- التعرض لعقوبات اقتصادية شديدة: من أمثلة هذا ما قامت به بورصة الأوراق المالية الأمريكية من فرض عقوبات صارمة على المؤسسات التي مارست المحاسبة الإبداعية، و منها مؤسسة W.R.Grance حيث وقعت عليها غرامة مالية قدرها مليون دولار و طلب منها إعادة حساب أرباحها و الإعلان عنها بشكل واضح بين عام 1990 -1992 و ذلك أن المؤسسة قامت بتخفيض أرباحها المعلنة و تسجيل احتياطات بقيمة 55 مليون دولار ثم قامت بين 1993 و 1994 بإعادة تلك لاحتياطات إلى الأرباح.

4- تلاشي المعايير الأخلاقية: إن عنصر التعمد الذي تلجأ إليه الإدارة من خلال استخدام بعض الأساليب و المتغيرات المحاسبية يهدف بالدرجة الأولى إلى التأثير على القوائم المالية، و ممارسة المحاسبة الإبداعية عادة ما تكون ممارسة مشكوكا فيها تتعارض مع المعايير الأخلاقية للأداء و هي تخفي في طياتها الحقيقة و تضلل الغير مما يولد مناخا غير أخلاقي لدى العاملين و يتيح لهم ممارسة أنشطة غير مقبولة تؤدي في النهاية إلى مخالفات جوهرية في القوائم المالية.

1 علي عبد الحسين هاني، نوال حربي راضي، المحاسبة الإبداعية و العوامل المؤثرة في ممارستها في الشركات العراقية، مجلة دراسات محاسبية و مالية المجلد 15 العدد 53، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة القادسية، ص 188، 189.

5- جودة الأرباح و تأثيراتها على الشركة: إن عدم وضوح قيمة الأرباح يشكل خطورة بالغة على رقم الأرباح الموزعة حيث انه في حالة عدم وجود دقة في قيمة الأرباح كما لو تم تضمينها المكاسب المتحققة من إعادة تقدير الأصول الرأسمالية أو استخدام أي من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تؤدي إلى زيادة قيمة الأرباح دون زيادة حقيقية فيه فإن الأرباح الموزعة في هذه الحالة تكون توزيعاً من رأس مال الشركة.

المبحث الثالث : تأثير استخدام المحاسبة الإبداعية.

إن ممارسة المحاسبة الإبداعية ينعكس أثرها مباشرة على المعلومات المحاسبية و التي تنتقل إلى القوائم المالية فتؤثر على جودة المعلومات المحاسبية، و منه إلى مصداقية القوائم المالية، فتكون المؤسسة قد قامت بتحريف نتائج أعمالها و الوضع الحقيقي لها، و بالتالي يتم تضليل مستخدمي القوائم المالية، و هناك بعض الإجراءات التي يتم العمل بها من أجل وضع حد لممارسة المحاسبة الإبداعية.

المطلب الأول: المعلومات المحاسبية و تأثير المحاسبة الإبداعية على جودتها.

إن المؤسسات في حاجة دائماً إلى المعلومات، نظراً لإسهامها في عمليات اتخاذ القرارات، و النظام المحاسبي يعتبر من أهم الأنظمة المقدمة للمعلومات من خلال مختلف بياناته، فأهمية المعلومات المحاسبية لها تأثير في مختلف القرارات، و كلما كانت المعلومات خالية من التلاعب كلما كانت أكثر جودة.

الفرع الأول: مفاهيم عامة حول المعلومات المحاسبية:

تعتبر المعلومات المحاسبية من المكونات الرئيسية لنظم المعلومات الإدارية، و المتضمنة كل الأنشطة و العمليات التي تهدف إلى إيصال المعلومات إلى مستخدميها سواء الداخليين في المؤسسة و الخارجيين عنها من مختلف المجالات، فالمعلومات المحاسبية لها أهمية لما تحققة من أهداف للمؤسسة أو حتى المجتمع.

1- تعريف المعلومات المحاسبية:

هناك عدة تعريفات نذكر منها:

تعرف المعلومات المحاسبية على أنها: كل المعلومات الكمية و غير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية و التي يتم معالجتها و التقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية و في خطط التشغيل و التقارير المستخدمة داخليا.¹

2- تعريف جودة المعلومات المحاسبية:

توجد لعدة تعريفات نذكر منها:

يقصد بجودة المعلومة المحاسبية: هي تلك الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات، و يؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية و إعداد القوائم المالية، كما تساعدهم في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج عن تطبيق الطرق و الأساليب المحاسبية البديلة.²

و عموما فإن جودة المعلومات المحاسبية تمل مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية و ما تحققه من منفعة للمستخدمين، و لتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف و التضليل و أن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية و المهنية و الفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها.³

الفرع الثاني: تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية:

المحاسبة الإبداعية لها تأثير على جودة المعلومات المحاسبية، فتؤثر على الإفصاح عن المعلومات و الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، و ما ينجم عنها أيضا من تأثيرات سلبية على مستخدمي تلك المعلومات.

1 صدام محمد محمود الحياي، و آخرون، أثر التجارة الإلكترونية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية و الاقتصادية، المجلد 2 العدد 3، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة تكريت، 2006 ص 133.

2 عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة و النشر و التوزيع، الكويت، 1990، ص 195.

3 عبد الحكيم سليمان، دور جودة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرار الاستثمار في ظل النظام المحاسبي و المالي الجديد- دراسة حالة مؤسسة اقتصادية- الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية، و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2019-2020، ص 154.

1- تأثير المحاسبة الإبداعية على الإفصاح عن المعلومات: يعبر الإفصاح المحاسبي عن قدرة التقارير المالية على مساعدة المستفيدين و المستخدمين على التعرف على الوضع الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة، من خلال توفر كل المعلومات اللازمة و الموثوق فيها عن الوضع المالي للمؤسسة و مستويات الأداء بها، إلى جانب المخاطر المتوقعة و فرص الاستثمار.

إن تأثيرات المحاسبة الإبداعية على الإفصاح عن المعلومات المحاسبية يمكن إدراجها ضمن الإفصاح الإبداعي و الذي عرف بأنه " عرض المعلومة المالية بأفضل صورة أو بأسوء صورة ممكنة وفقا لأهداف و دوافع الإدارة " أو " التركيبة المعقدة التي تتضمن دوافع التلاعب المحاسبي، أنواع المعلومات المصنف عنها، و الآليات المستخدمة في التلاعب و المتصلة بدقة عرض المعلومات " و يهدف الإفصاح الإبداعي إلى:

- جعل المعلومة المالية صعبة القراءة بالنسبة لمستخدميها.
- عرض الصورة الإبداعية المحرفة بكيفية ملفتة للانتباه بالنسبة للبنود المهمة.
- مقارنة أداء المؤسسة حسب اختيارها للبدائل التي تصور الأداء المالي الحالي بأفضل وجه ممكن.
- استخدام لغة الإقناع لتأكيد الأداء المالي المصنف عنه.¹

2- تأثير المحاسبة الإبداعية على الخصائص النوعية للمعلومات: يؤدي إلى تحديد الخصائص التي

تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية هذه المعلومات إلى مساعدة المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق المحاسبة بديلة، و من أهم الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية: الملاءمة القابلة للمقارنة، القابلية للفهم، الموثوقية.

في ظل ممارسة المحاسبة الإبداعية يقوم المحاسبون باستخدام معرفتهم بالقواعد و القوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهدافها الخاصة على حساب باقي المستخدمين، و هذا ما يؤثر سلبا على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية و بالتالي على جودتها، و عليه فإن أهم انعكاسات المحاسبة الإبداعية على بعض الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية تتجلى فيما يلي:²

1أسيا لعروسي، مرجع سبق ذكره، ص161، 162.

2المرجع نفسه، ص 163 إلى 165 .

أ- الملاءمة: إن المعلومات تكون ملاءمة إذا كانت تؤثر في القرارات المتخذة من طرف مستخدمي المعلومات المحاسبية، حيث أنه من المعروف أن المعلومات المحاسبية تلعب دوراً أساسياً في توجيه المستثمرين و تقييم اتجاهاتهم المستقبلية، و باستخدام مؤشرات الربحية و السيولة المستخلصة من البيانات المالية يتخذ المستثمرون قراراتهم الاستثمارية كإجراء أسهم مؤسسة اقتصادية معينة أو بيع ما يملكونه من أسهم، أو زيادة الاستثمار، و في حال ما كانت المعلومات غير صحيحة و متلاعب فيها فإنها تقود المستثمرين إلى اتخاذ قرارات غير سليمة.

ب- الموثوقية: تعتبر المعلومات المحاسبية هامة و مفيدة إذا أمكن للمحاسب الاعتماد عليها كمقياس للظروف و الأحداث الاقتصادية التي تمثلها، خاصة إذا توفر في هذه المعلومات قدراً من الموضوعية المتمثلة في عدم التحيز و الخلو من الأخطاء، و الأمانة في إعداد هذه المعلومات.

و نظراً لممارسات المحاسبة الإبداعية لا يمكن أن تكون المعلومات المحاسبية في صورة عادلة، باعتبار أن الظواهر الاقتصادية الممتلئة فيها تقاس عادة في ظروف عدم التأكد، و تعدد الطرق و السياسات المحاسبية كما يستلزم إعدادها العديد من التقديرات و الافتراضات، و هذا ما يستغله المحاسبون لممارسة المحاسبة الإبداعية و تحميل صورة الدخل أو المركز المالي و إظهاره على غير حقيقته، و هذا ما يتعارض مع موثوقية المعلومات المحاسبية.

ج- القابلية للمقارنة: تتمثل أهمية استخدام البيانات المالية في إجراء المقارنات بين المؤسسات الاقتصادية القائمة و المتشابهة في النشاط الاقتصادي و كذلك المقارنات داخل المؤسسة الاقتصادية نفسها، شرط عدم اختلاف أسس القياس المحاسبي سواء أكان على مستوى المؤسسات الاقتصادية المختلفة أم على مستوى المؤسسة الاقتصادية نفسها.

لكن مع وجود بدائل مختلفة للقياس و التقييم المحاسبي و تعدد السياسات و الطرق المحاسبية، و حرية الإدارة في الاختيار بين تلك البدائل، و الاختيار بين السياسات و الطرق المحاسبية بما يتناسب و رؤية الإدارة و إمكانية تغييرها كل ذلك أدى إلى النظر للبيانات المالية بنوع من الشك حول قدرتها في إجراء مقارنات سليمة بين مختلف المؤسسات الاقتصادية و داخل المؤسسة نفسها.

3- تأثير المحاسبة الإبداعية على مستخدمي المعلومات المحاسبية: إن حرية الاختيار بين الطرق و السياسات المحاسبية، و ممارسة التقديرات لبعض عناصر القوائم المالية يتم استغلالها بطريقة انتهازية من قبل الإدارة بما يحقق أهدافها، مما يؤثر على صافي الربح، و يقابل توقعات الأطراف ذات المصلحة بشأن الأداء المالي للمؤسسة، و هو ما يعتبر تلاعب بالمعلومات المحاسبية، و تضليل لمستخدمي القوائم المالية، و بناء على ذلك تتمثل أهم تأثيرات ذلك التلاعب على مستخدمي المعلومات المالية في ما يلي:¹

أ- المستثمرون: يعتبر المستثمرون من أهم مستخدمي المعلومات المحاسبية، و من أجل التأثير عليهم تلجأ الإدارة إلى تمهيد الدخل، و ذلك بنقل الأرباح من السنوات مرتفعة الدخل إلى السنوات المنخفضة و ذلك للقضاء على الزيادة أو النقصان في الدخل بشكل كبير، حيث تعمل الإدارة على تكوين مخصصات أكثر من اللازم في السنوات مرتفعة الأرباح، حتى يتم استخدامها في السنوات ذات الدخل الأقل، و ذلك بهدف تحسين الصورة العامة للمؤسسة لدى المستثمرين، و هذا من شأنه أن يجعل هذه الفئة تتخذ قرارات غير سليمة بناء على هذه المعلومات.

ب- البنوك: البنوك أيضا تستخدم المعلومات المحاسبية، و ذلك في محاولة لتقدير مخاطر القرض و مدى قدرة المؤسسة على سداد مبلغ القرض مع الفائدة في تاريخ الاستحقاق، حيث أن القرض الذي يقدمه البنك للمؤسسة يكون متناسبا مع حجم المخاطر التي سيتحملها، لذلك الإدارة تسعى لتقديم معلومات جيدة للبنك، حتى تساعدها في الحصول على الائتمان المطلوب بشكل أفضل.

ج- مصلحة الضرائب: تقوم مصلحة الضرائب باستخدام المعلومات المحاسبية، لذلك يسعى المحاسب المبدع إلى التقليل من الدخل و الزيادة في المصاريف القابلة للخصم، و من أكثر الطرق استخداما لتعظيم المصاريف هو التضخيم الوهمي للديون المشكوك في تحصيلها بهدف تخفيض الوعاء الضريبي و بالتالي ضريبة الدخل المستحقة للدولة من الميزانية.

1أسيا لعروسي، مرجع سبق ذكره، ص 165، 166.

د- الموظفون: يهتم الموظفون في المؤسسة بمعلومات عن حجم و استقرار الأجور و التوقعات الوظيفية على المدى المتوسط و الطويل، فالمدير يقوم بتقييم الخسائر و من أجل تبريرها يجب ضغط الأجور، حيث يقدم الوثائق المحاسبية اللازمة إلى مفتش العمل لإقناعه بأن تقليص الأجور هو الحل الوحيد لتقليل الخسائر، و في ظل هذه الظروف فإن أغلب الموظفون يتفقون على أن فرصتهم الوحيدة للبقاء في المؤسسة، هو القبول بالأجور الجديدة التي حددها المدير.

المطلب الثاني: القوائم المالية و تأثير المحاسبة الإبداعية على جودتها.

إن من أهداف المحاسبة الإبداعية إظهار القوائم المالية في صورة غير حقيقة، باستخدام أو القيام بتلاعب و عمليات تمس السياسات المالية المتبعة من قبل المؤسسة دون إظهارها أو الإشارة إليها في الوثائق و من هنا سنبرز أثر المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، لكن في أول الأمر سنقدم مفاهيم عامة حول القوائم المالية باختصار.

الفرع الأول: مفاهيم عامة حول القوائم المالية:

على كل مؤسسة مهما كان نشاطها أن تقوم بإعداد القوائم المالية و عرضها، و إظهارها للأطراف التي لها علاقة بها.

1- تعريف القوائم المالية: من بين التعريفات نذكر منها:

- "مجموعة كاملة و مترابطة من الوثائق المحاسبية و المالية و التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية و الأداء و التغيير في الوضعيات المالية في تاريخ إقفال الحسابات".¹

2- تعريف جودة القوائم المالية: ذكرت عدة تعريفات نذكر منها:

- تعرف على أنها "مصدقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية و ما تحققه من منفعة للمستخدمين و لتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف و التضليل و أن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية و الرقابية و المهنية و الفنية بما يحقق الهدف من استخدامها".²

1 أسيا لعروسي، مرجع سبق ذكره، ص 77.

2 عبد الحق سعدي، عبد القادر شيخ، مرجع سبق ذكره، ص8.

تمثل أنواع القوائم المالية في ما يلي:¹

- **المركز المالي (الميزانية):** تعرف بأنها "كشف شامل بأصول و خصوم المنشأة، مقوم بالقيم الحقيقية ليعبر عن المركز المالي للمنشأة و خصومها و حقوق الملكية الخاصة بها في تاريخ معين".
- **قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج):** تعرف بأنها "بيان الإيرادات و النفقات و صافي الربح أو صافي الخسارة الناتجة عن عمليات المنشأة خلال فترة مالية محددة أي أنها بمثابة قائمة للنشاط".
- **قائمة التدفقات النقدية:** إذا كانت الميزانية التي يتم من خلالها عرض المركز المالي للمنشأة في نهاية فترة زمنية معينة و قائمة الدخل هي الأداة التي تحدد نتيجة الأعمال خلال هذه الفترة، فإن قائمة التدفقات النقدية تعتبر الأداة المناسبة لتوضيح حجم سيولة المنشأة خلال نفس الفترة.
- **قائمة التغيرات في حقوق الملكية:** و تغطي هذه القائمة كافة مصادر التغير في حقوق الملكية الذي قد ينتج عن الاستثمارات الإضافية المقدمة من أصحاب رأس المال أو التوزيعات على أصحاب رأس المال بصورة أرباح.

الفرع الثاني: تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية:

إن التلاعب بالقوائم المالية يهدف إلى تضليل و خداع مستخدمي القوائم المالية و الغرض من ذلك تحقيق غايات و منافع غير مشروعة تقوم بها إدارة المؤسسات مستغلة موقعها الذي يؤهلها للقيام بتلك الممارسات:

1- أثر المحاسبة الإبداعية على المركز المالي (الميزانية):

يمكن أن تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تتم على قائمة المركز المالي فيما يلي:²

- أ- **الأصول المعنوية:** حيث يتم المبالغة في تقييم الأول المعنوية مثل العلامات التجارية أو الاعتراف بشهرة المحل الغير مشتراة بما يخالف الأصول و القواعد المنصوص عليها ضمن المعايير الدولية أو القيام بتغيير طرق الإطفاء بشكل غير مبرر في تخفيض هذه الأول.

1 حكيمة بوسلمة، نجوى عبد الصمد، أثر التقارير المالية المنشورة على أسعار أسهم الشركات المدرجة في بورصة تونس، دراسة ميدانية، مجلة العلوم

الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، المجلد 11 العدد 01، 2018، جامعة المسيلة، ص55 إلى 57.

2 جبار بوكثير، مصطفى عوادي، أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية، مجلة الدراسات المالية

المحاسبية و الإدارية، العدد01، 2014، جامعة أم البواقي، ص 71، 72.

- ب- الأصول الثابتة:** مثل عدم الالتزام بالتكلفة التاريخية في تقييم الأصول الثابتة، أو تغيير طريقة الإهلاك و معدلات الإهلاك بشكل غير مبرر.
- ج- الاستثمارات المتداولة:** حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، أو القيام بإجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار.
- د- النقدية:** يتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، و التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية .
- هـ- الذمم المدينة:** و ذلك يتم عن طريق عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، و إجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، مثل تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة.
- و- الاستثمارات طويلة الأجل:** تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل بشكل غير مبرر.
- ز- الموجودات الطارئة:** حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوة قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه.
- ح- المطلوبات المتداولة:** مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة.
- ط- المخزونات:** حيث يتم تضمين بضاعة راكدة و متقادمة في كشوفات الجرد، إضافة إلى التلاعب في أسعار تقييمها، و تغيير طريقة تقييم المخزونات بشكل غير مبرر.
- ي- حقوق المساهمين:** مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة، إلى صافي ربح العام الحالي، دون إدراجه ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، و باعتباره بندا من بنود سنوات سابقة.

2- أثر المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج):

يمكن ذكر بعض التلاعب الذي يمس قائمة الدخل فيما يلي:¹

- تسجيل إيرادات المبيعات مبكراً قبل أن تكتمل عملية البيع و قبل اكتمال عملية تبادل المنفعة.
- زيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة و يشمل زيادة الأرباح من خلال بيع أصل مقيم أقل من الحقيقية، و كذلك اعتبار عائد الاستثمار جزءاً من الإيرادات إضافة إلى تسجيل عائد الاستثمار باعتباره دخلاً تشغيلياً، و أخيراً ابتداء دخل من خلال إعادة تصنيف حسابات الميزانية.
- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة، و تشمل رسملة التكاليف التشغيلية العادية و تغيير السياسات المحاسبية إضافة إلى اهتلاك التكاليف بشكل بطيء جداً، و الفشل في تسجيل الأصول التالفة و تخفيض خدمات الأصول.
- نقل الإيرادات الحالية إلى فترات زمنية محاسبية لاحقة.
- نقل المصاريف المستقبلية إلى الفترة المحاسبية الحالية، و تشمل تسريع و زيادة المصاريف التي تعتمد على تقدير المرء في الفترة المرء في الفترة المحاسبية الحالية.

3- أثر المحاسبة الإبداعية على التدفقات النقدية:

من بين التلاعب الذي يتم في التدفقات النقدية نذكر ما يلي:²

- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية و العكس و هذه الإجراءات و الممارسات لا تؤثر و لا تغير في القيم النهائية.
- تستطيع المنشأة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي و تسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة، و نبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية، و بالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة.

1 أونيس عبد المجيد، زرقواد وسام، أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب بعناصر القوائم المالية و سبل الحد منها المجلة العلمية المستقبل

الاقتصادي، المجلد 07، العدد 01، 2019، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، ص 159، 160.

2 حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية

المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 27، 2011، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، ص 368، 369.

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

- التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، و ذلك لإزالة البنود غير متكررة، من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة، باعتبارها أسهم تجارية، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية اعتماداً على فترة الاحتفاظ فيها.

4- أثر المحاسبة الإبداعية على تغيرات قائمة حقوق الملكية:

بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية تتجلى فيما يلي:¹

- إجراء تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب و رأس المال المحتسب، و التي تمارس لغايات إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر السنوات السابقة، و أرصدة العملات الأجنبية.

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

المطلب الثالث: طرق اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية و الحد منها.

إن مجلس معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين عندما قرر إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها و تغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية، كان يهدف من وراء هذا التغيير إلى عدة نقاط من أهمها:¹

- الأخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة و التغييرات التي حدثت و خاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبة محلية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية.
- التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية.
- تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الأوروبي بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعد على توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الاتحاد الأوروبي على غرار توحيد العملة الأوروبية.
- حدوث بعض التجاوزات و الاستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عند استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بها و التي كانت أحد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية، و من هذا المنطلق فقد رأى المجلس إصدار و إدراج بعض التعديلات و التغييرات، و ذلك لتفادي الاستغلال السيئ للمعايير القديمة، و من أهم تلك التعديلات:

* العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية) و (المعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الجديدة و الاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة و ذلك بهدف توحيد المعالجات، و عدم فسح المجال للاختيار بين عدة بدائل بحيث تستغل تلك البدائل في تحميل صورة الدخل أو تضخيم الأرباح أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط الشركة.

* العمل على إلغاء التناقضات و التعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير، الأمر الذي يغلق الباب أمام من يريد أن يستغل تلك التناقضات أو الغموض فيها.

1 عادل نقموش، الأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية و الحد منها في الجزائر، دراسة ميدانية، مجلة العلوم الاقتصادية و التنسيير و العلوم التجارية، المجلد 12، العدد 02، 2019، جامعة المسيلة، ص 717، 718.

* إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي لتوضيح كيفية التطبيق العملي، و يعتبر هذا الأمر من أهم التغييرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة، فقد اتضح أن هناك صعوبات متعددة في التطبيق العملي للكثير من فقرات معايير المحاسبة، حيث تصعب على الكثير من المتخصصين توضيح كيفية التطبيق السليم لغموض بعض الفقرات داخل المعيار.

* إدخال التفسيرات الملحقّة بالمعايير إلى داخل المعايير نفسها بدلا من فصلها في ملحق خاص بكل معيار.

الفرع الأول: الاتجاهات و الأساليب المتبعة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية و الحد منها:

لا يعتبر الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية بالأمر الهين، و عليه فإن كل من له اهتمام بالموضوع يسعى دائما لمعرفة طرق ممارسة المحاسبة الإبداعية، و هذا لكشفها و العمل على الحد منها، و من أهم الاتجاهات و الأساليب المتبعة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، و الحد منها نذكره فيما يلي:

- ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، و التي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك، و هيئة سوق المال الأمريكية بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكوم مهمتها تعيين المراجع الخارجي و تحديد أتعابه و ذلك كمحاولة لزيادة استقلاليتها عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات، و لهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1967 جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للمراجعة، و في عام 1972 أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية توصيات بإلزام الشركات بإنشاء لجنة للمراجعة و سنة 1978 ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان مراجعة.

- بعد الانهيارات الاقتصادية و الأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق آسيا و أمريكا اللاتينية و روسيا في أواخر القرن العشرين، و الانهيارات المالية في العديد من أسواق المال، و كذلك في ظل انفتاح أسواق المال العالمية و عولمة الأسواق و الاعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي للعديد من دول العالم و التوسع الهائل في حجم تلك الشركات أصبحت هنالك حاجة ماسة إلى

وضع أسس و معايير أخلاقية جديدة، و قد أطلق على تلك المعايير و الأسس الأخلاقية ما يعرف الآن بمفهوم حوكمة الشركات، و ذلك للحد من ظواهر المحاسبة الإبداعية و الأضرار التي قد تنشأ من وجودها، و ذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة و التي من شأنها رفع مستوى الاقتصاديات العالمية و المحلية.

- خفض مجال اختيار البدائل و المعالجات المحاسبية عن طريق تقليل من عدد البدائل و المعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، و لهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية و في تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة، و وضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها و بتخفيض البدائل فإن ذلك سيؤدي إلى الشركة التي ستختار معالجة محاسبية معينة تنتج من خلالها صورتها المرغوب فيها في عام ستحجر فيما بعد على استخدام نفس المعالجة في الظروف المستقبلية الشبيهة تكون فيها النتيجة أقل إرضاء.

- الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، و يتم ذلك عن طريق ما يلي:

* سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها، و في هذا المجال فإنه عندما اتجه بعض محاسبو الشركات البريطانية للاستعانة بجزئية "بند الطوارئ" لحسابات الخسارة و الربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل، و لهذا الأمر فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء "بند الطوارئ" بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ.

* أما الطريقة الأخرى عن طريق تفعيل فرضية "الثبات" و يقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، و هذا يعني أنه متى ما اختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد السنوات فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في السنوات اللاحقة و التي ربما لا تناسبها تلك السياسات كما كانت، و تجدر الإشارة هنا إلى أنه لا يعني انه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حالة الضرورة القصوى و شريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة عن تغيير تلك السياسات.

- أما الوسيلة الأهم و الأقوى فهي يقظة و كفاءة المراجعين و المراقبين و لجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، و يتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة و المصدقية العالية، حيث أن المراجع الكفاء و المتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، و التي تعتبر جوهرية للقوائم المالية.

- تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين و المهتمين و مستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم و يتم هذا الأمر عن طريق إما التثقيف الذاتي الذي يقوم به المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي ، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة و شفافية القوائم المالية و ما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص، و تتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية و تعليمية أو إرسال رسائل توضيحية أ، عقد حلقات نقاش لمستخدمي المعلومات المالية تشرح فيها ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى بعض الشركات و أهم التطورات في مجال المراجعة و المحاسبة.

- تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة و المراجعة و وضع ميثاق السلوك المهني و تشكيل لجنة الأخلاق المهني و التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب و المراجع المعتمد.¹

الفرع الثاني: المداغل الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

تتمثل المداغل الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ما يلي:²

1- قانون سيرينس اوكسلي "sarbanes-oxley": صدر قانون sarbanes-oxley سنة 2002 في الولايات المتحدة الأمريكية بهدف تعزيز الرقابة في مكاتب المحاسبة و التدقيق من خلال ضرورة الالتزام بالبنود الواردة فيه، و منذ صدور هذا القانون تجلّى أثره على الممارسات المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية و ما يفيد دراستنا هو مساهمته في استبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية، حيث في دراسة قام بها حسين الدوغجي و آخرون بينت دور هذا القانون في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي حيث توصل الى مجموعة

1 حايي هدى، ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية و طرق اكتشافها، مجلة استراتيجيات التحقيقات الاقتصادية و المالية، المجلد 1 العدد 1، 2019، جامعة تيبازة ، ص 101 الى 104.

2 المرجع نفسه، ص 104، 105.

من النتائج أهمها أن قانون "أوكسلي" فعل الرقابة على مكاتب التدقيق و منع التواطؤ مع إدارات الشركات، كما قلل المخاطر في حال عدم اكتشاف الاحتمال و المخالفات في الوقت المناسب و بالتالي تخفيض حجم و حالات المخالفات المالية، من خلال هذا يتضح أن أهمية إصدار مثل هذه القوانين و اعتبارها مدخلا حديثا لتعزيز الثقة في مهنتي المحاسبة و التدقيق و المساهمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2- قانون بانفورد: يعد قانون بانفورد من المداخل الحديثة للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في الشركات

حيث في دراسة قام بها الجبوري و الخالدي: توصل الباحثان إلى أن هذا القانون يعتبر من بين أهم التقنيات الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية (الاحتيال المالي)، و في دراسة أخرى قام بها التميمي و الساعدي : توصل الباحثان إلى نتيجة مهمة مفادها: يعد قانون بانفورد أحد التقنيات الرقابية الحديثة التي تعزز من جودة التدقيق من خلال المساعدة على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح و السرعة في عمليات التدقيق لأنه لا يتطلب الكثير من الجهد و برامج معقدة.

3- أسلوب العصف الذهني: يعتبر أسلوب العصف الذهني م أكثر الأساليب المستخدمة في إيجاد

الحلول المناسبة و الفعالة للمشكلات في العديد من المجالات، و قد أطلق على العصف الذهني عدة مسميات أخرى و من أبرزها عصف الأفكار و عصف الدماغ، مهاجمة المشكلة ذهنيا، و يعرف العصف الذهني على انه " أسلوب علمي يعتمد على توليد أكبر ما يمكن من الأفكار الإبداعية التي يتوقع من خلالها المساهمة في تحديد مشكلة أو مشكلات معينة و من ثم التوصل إلى حلها من خلال المناقشة و تبادل الآراء".

و للاستفادة من هذا الأسلوب في مجال المحاسبة و التدقيق قام الباحثين رشيد و السقا: بدراسة مدى مساهمة هذا الأسلوب في الكشف عن الاحتيال في القوائم المالية حيث توصلت هذه الدراسة إلى أن استخدام تقنية العصف الذهني في الكشف عن الاحتيال يمكن أن يساهم في تقديم دليل لتحسين احتمالية اكتشاف المدققين لمجالات الاحتيال و يمكن أن يتم ذلك من خلال استخدام طريقة متعددة المراحل تعتمد على قيام المدققين بجمع المعلومات المرتبطة بخطر سوء التقدير المادي بسبب الاحتيال، و من ثم استخدام جلسات العصف الذهني لتحديد عوامل خطر الاحتيال، و استخدام هذه المعلومات لتطوير تقييم خطر الاحتيال، حيث يمكن أن يساهم ذلك في تغيير كادر العمل المشارك و تعديل التوقيت و مدى كفاية إجراءات التدقيق.

خلاصة الفصل الأول.

تعتبر المحاسبة الإبداعية التي يمارسها المحاسب في المؤسسات من أجل التلاعب بالحسابات، ناتج عن استغلال الثغرات الموجود في الضوابط المحاسبية، بطرق لا تمس المعايير المحاسبية و لا تخرق القانون، لكن هذه الممارسات قد تتطور و تخرج عن ذلك، و ممارسة المحاسبة يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية و القوائم المالية فتصبح مضللة لمستخدميها.

إن تعدد و مجالات و تقنيات و الأساليب المستعملة في ممارسة المحاسبة الإبداعية، من قبل المحاسب أو من الإدارة تكون استغلالاً أيضاً لما توفره مبادئ المحاسبة من مرونة و طرق مختلفة، تمارس على الحسابات، بما أن القانون لم يشرع ما يمنع ذلك، و عليه فإن ممارسة المحاسبة الإبداعية سيؤثر على جودة المعلومات المحاسبية، و كذا مصداقية القوائم المالية، و منه إخفاء حقيقة موقع المؤسسة خدمة لمصالحها، غير أن هذا لا يعتبر حل ايجابي للمؤسسة و قد ينتج عن ذلك خلق مخاطر تمسها و تعود بالسلب عليها، سواء على مكانتها في السوق أو إخفاء سوء التسيير من قبل الإدارة و قد تصل إلى حتى فرض عقوبات، نتيجة التلاعب في الحسابات المالية.

نظراً للنتائج التي تتركها المحاسبة الإبداعية فمن جهة تخدم مصالح المؤسسة، و من جهة أخرى تقوم بتغليب مستخدمي المعلومات المحاسبية و القوائم المالية، الأمر الذي جعل معظم الباحثين يجمعون على أن المحاسبة الإبداعية سلوك غير أخلاقي.

بما أن لممارسة المحاسبة الإبداعية سلبيات على مستخدمي المعلومات المحاسبية و القوائم المالية من خارج المؤسسة فلا بد من العمل على الكشف عن الطرق و الأساليب المختلفة و المتبعة لممارسة المحاسبة الإبداعية و العمل على الحد منها من أجل تجنب المخاطر التي تنجم عنها.

الفصل الثاني

مساهمة المحاسبة الإبداعية في التأثير

على الحصيلة الجبائية.

الفصل الثاني: مساهمة المحاسبة الإبداعية في التأثير على الحصيلة الجبائية.

تمهيد:

- إن التأثيرات التي تحدثها الأنظمة الجبائية على التوجه الاقتصادي، جعل من الدولة تولى أهمية لهذا الجانب، و لكونها رمز من رموز السيادة و السلطة، و هي متواجدة في كل النظم الاقتصادية الحديثة و لكن بأشكال و مضامين مختلفة و لكن متقاربة، غير أن الغاية واحدة وهي كونها أداة لتمويل الخزينة مصدر أساسي لإيرادات الدولة.

فالضرائب لها دور كبير في النهوض بالتنمية الاقتصادية، و تعتبر من أقدم و أهم مصادر إيرادات الدولة و كذا دورها الفعال في توازن السياسة المالية للدولة، من خلال مواجهة النفقات العامة و كذا إعادة توزيع الدخل و الثروة بين أفراد المجتمع.

تعمل الدولة على تحصيل إيرادات الضرائب بشتى أنواعها و المفروضة على الأشخاص سواء الطبيعيين أو المعنويين، من خلال أجهزتها المختصة.

كما يجب أن تقوم الدولة بجميع الإجراءات المناسبة من أجل تحصيل أكبر قدر ممكن من الإيرادات الضريبية، من خلال الرقابة على جميع الأنشطة، كي تكون الحصيلة الجبائية حقيقية و خالية من الأخطاء أو المغالطات التي يقوم بها المكلفين بالضريبة، و كي لا تتأثر الحصيلة الجبائية الحقيقية.

و سنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي:

المبحث الأول: ماهية التحصيل الجبائي.

المبحث الثاني: الإطار العام للرقابة الجبائية

المبحث الثالث: انعكاسات المحاسبة الإبداعية على الحصيلة الجبائية.

المبحث الأول: ماهية التحصيل الجبائي.

إن النظام الجبائي في الجزائر من بين أهم الأنظمة لما له من دور فعال في تحقيق العدالة و المساواة بين من جوانب عدة سواء الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية أو المالية، و يعتبر من الموارد المالية للخزينة العمومية، و حتى يكون هذه الموارد فعلي تقوم الإدارة الجبائية بعملية التحصيل الجبائي و التي تكون وفق لتشريع و الضوابط المنصوص عليها في القانون.

المطلب الأول: مفهوم التحصيل الجبائي و قواعده.

الفرع الأول: تعريف التحصيل الجبائي:

هناك العديد من التعريفات للتحصيل الجبائي نذكر منها:

- **التعريف الأول:** يعرف التحصيل الجبائي بأنه مجموعة من العمليات و الإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية و الضريبية المطبقة في هذا الصدد.¹

- **التعريف الثاني:** التحصيل الجبائي هو مجموعة من الإجراءات الإدارية و التقنية التي يتم بواسطتها تحويل قيمة الضريبة من ملكية المكلف بدفعها الى الخزينة العمومية.²

- **التعريف الثالث:** يقصد بالتحصيل الجبائي مجموعة العمليات التي تستهدف نقل قيمها من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية من أجل استيفاء حقها، و يرتبط تحصيل الضريبة بالواقعة المنشئة لها و السلطة المتخصصة بتحصيلها و طرق التحصيل و مواعيده و ضماناته، و يتم الدفع نقدا أو عن طريق البنك أو حوالة بريدية.³

1 محمد أمين كويدمي، سامية بوضيف، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف و الإدارة الضريبية، مجلة دراسات جبائية المجلد 8 ، العدد2، جامعة البليدة 2، 2019، ص 67.

2 سمية صلعة، وهيبة بوخودوني، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البيض، مجلة دراسات جبائية المجلد 09 العدد 01، جامعة البليدة 2، 2020، ص 75.

3 سعيدة سليمان، ملاك قارة، التحقيق المصوب في المحاسبة كآلية رقابية لمكافحة الغش الضريبي و تحسين التحصيل الجبائي - دراسة حالة تحقيق مصوب في المحاسبة على مستوى المديرية العامة للضرائب لولاية باتنة، مجلة دراسات جبائية، المجلد 12 العدد 22، جامعة البليدة 2، 2023، ص54.

الفرع الثاني: قواعد التحصيل الجبائي.

وضع المشرع قواعد محددة للتحصيل الجبائي، و تتمثل في:¹

1- الفعل المولد للضريبة: و نعني بها السلوك أو المناسبة المؤدية لحصول الدولة على الضريبة من قبل المكلف بها و يختلف الفعل المولد باختلاف نوع الضريبة.

2- الملاءمة في التحصيل: يقضي هذا المبدأ بضرورة تبسيط إجراءات التحصيل و اختيار الأوقات و الأساليب الملائمة لظروف المكلف لكي لا يرهق من الضريبة عندما يدفعها حتى أن ذلك يخفف من دفع الضريبة عليه، و كذا عدم تضرر الخزينة العمومية.

3- الاقتصاد في نفقات التحصيل الجبائي: أي أن تكون أعباء تكاليف التحصيل الجبائي أقل من عائد التحصيل، لأن الزيادة في أعباء التحصيل يقلل من المداخيل للخزينة العمومية، تحقيقا لهذا يجب على الإدارة الجبائية مراعاة ما يلي:

- توظيف الموظفين حسب الحاجة.

- استعمال تقنيات عالية و متطورة كالإعلام الآلي ربحا للوقت و المال و الجهد.

- حسن استعمال المطبوعات و المنشير المتعلقة بالضرائب عموما.

4- قاعدة السنوية: يتم فرض الضريبة سنويا بهدف تجنب تراكم الضريبة لعدة سنوات و لارتباطها بالفترة المالية للشركات الاستثمارية، حيث تحسب عادة كل سنة الأرباح التي حققتها، إضافة إلى ذلك هو الأنسب بالنسبة للدولة كون الضريبة من أهم الإيرادات العامة، هذا هو الأصل لكن هناك ما يسمى بالدفع الشهري و هذا خلال العشرين يوما الأولى للشهر الموالي للشهر الذي تستحق فيه الضريبة، كما يمكن أن تدفع خلال كل ثلاثي.

المطلب الثاني: أهداف و أهمية و نطاق عملية التحصيل الجبائي:

التحصيل الجبائي له من الأهداف و الأهمية التي تعود في الأساس للخزينة العمومية و الذي تقوم بها هيئات مختصة من المكلفين بالضريبة الذين يمارسون أنشطة مختلفة و يتم في زمن معين و مناسب.

1 محمد الصالح مباركي، أهمية التحصيل الضريبي واقع و آفاق، مجلة الإحياء، المجلد 21، العدد 29، جامعة باتنة 1، 2021، ص 1077، 1078.

الفرع الأول: أهداف و أهمية التحصيل الجبائي.

عملية التحصيل الجبائي لها أهداف و أهمية تتمثل فيما يلي:¹

1- أهداف التحصيل الجبائي:

تتمثل أهداف التحصيل الجبائي في:

- الحفاظ على الاقتصاد الوطني بالتمويل المتواصل لميزانية الدولة.
- تحصيل الضريبة سنويا كونها من أهم إيرادات الدولة التي تساهم في تحقيق التوازن بين الإيرادات العامة للدولة و نفقاتها.
- منع التهرب من دفعها عن طريق مختلف العقوبات التي تقرها الدولة.
- يساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية و ذلك بزيادة منسوب الادخار من خلال الحد من الاستهلاك غير ضروري بفرض ضرائب مرتفعة عليها، و تستعمل أيضا كأداة لتشجيع الاستثمار من خلال منح إعانات و تخفيضات.
- إخضاع بعض السلع الضارة بالصحة العمومية و المؤدية إلى أمراض مزمنة و خطيرة، إلى ضرائب مرتفعة بهدف الحد من استهلاكها.

2- أهمية التحصيل الجبائي:

عملية التحصيل الجبائي لها من الأهمية ما يلي:

- الضرائب تعد من أهم الموارد المالية لميزانية الدولة و الجماعات المحلية.
- تعد مرحلة التحصيل أهم مرحلة لسببين ففيها يتم جمع الحصيلة التي تم تقديرها سالفًا، كما أنها تجعل جميع الخطوات السابقة لها لا قيمة لها في حالة عدم إتمام عملية التحصيل، ومنه عجز الميزانية.
- تؤدي مرحلة التحصيل إلى اكتفاء ميزانية الدولة ذاتيا دونما حاجة إلى الاقتراض من الخارج، وفي ذلك مساس بالسيادة الوطنية وفرض لتوجيهات غير وطنية المنبع.
- نجاح عملية التحصيل تؤدي لتوجه الدولة إلى الاستثمارات التي تحقق رفاهية و تطور الدول.

1 محمد الصالح مباركي، مرجع سبق ذكره، ص 1078.

الفرع الثاني: نطاق عملية التحصيل الجبائي:

نطاق عملية التحصيل الجبائي المقصود به الهيئة المكلفة بالتحصيل، المكلفون بالضريبة، وكذا المصادر التي تعتمد عليها عملية التحصيل، و النطاق الزمني لعملية التحصيل.¹

1- الهيئة المختصة بعملية التحصيل الجبائي و المكلفون بالضريبة:

تتمثل الهيئة المختصة بعملية التحصيل الجبائي و المكلفون بالضريبة فيما يلي:²

أ- **الهيئة المختصة بالتحصيل الجبائي:** إن المصلحة المكلفة بعملية التحصيل الجبائي هي قباضات الضرائب أساساً، و هي من المصالح الخارجية للمديرية الولائية للضرائب، و تعمل تحت إشراف المديرية الجهوية للضرائب التي تعتبر مصلحة خارجية للمديرية العامة للضرائب و هذه الأخيرة تعمل تحت إشراف وزير المالية.

- **قباضة الضرائب:** تسهر هذه الهيئة على مسك الجداول الضريبية و سندات التحصيل المختلفة دورها الرئيسي هو القيام بتحصيل الضرائب و الرسوم و الغرامات و سندات التحصيل الأخرى التي حولها القانون بتحصيلها لفائدة الخزينة العمومية، و من مهام القابض القيام بالتالي:

* توزيع المهام بين الأعوان الخاضعين لسلطته.

* يشرف على حسن سير مصالح القباضة

* يتضمن تحصيل كافة الضرائب و الرسوم التي تم تحديدها.

* يصدر وضعيات إحصائية (شهرية، ثلاثية، سداسية و سنوية) يقدمها للمديرية الولائية للضرائب و لأمين الخزينة الولائية.

* في نهاية كل سنة يقوم مجرد عام لمجموع الضرائب و الرسوم و الغرامات و سندات التحصيل الأخرى التي لم يتم تحصيلها لترحل للسنة القادمة (حساب التسيير).

* يسعى إلى ضمان تحويل الأموال المحصلة إلى حساب أمين الخزينة الولائية.

1 محمد الصالح مباركي، مرجع سبق ذكره، ص 1079.

2 المرجع نفسه، ص 1079، 1080.

و تتكون القباضة من المصالح التالية:

- مصلحة الصندوق: هي المصلحة المكلفة بقبض النقود و الصكوك و الحوالات البريدية التي يدفعها أصحابها المكلفين بالضريبة تسديدا لديونهم الجبائية المختلفة، و يتسلمون لقاء ذلك وصلا يثبت عملية التسديد كما تقوم هذه المصلحة بتقديم شهادات عدم الخضوع للضريبة و مستخرجات الجداول سواء المصفاة منها أو غير المصفاة التي تكون قد أعدتها مصلحة المتابعة بناء على طلبهم.

- مصلحة المتابعة: تقوم هذه المصلحة بمسك و تحين البطاقات الفردية للديون الجبائية، و تستقبل الجداول الجماعية و الفردية للمكلفين بالضريبة و تسهر على الحفاظ عليها، يقوم أفرد مصلحة المتابعة بدوريات متابعة كلما استدعى الأمر ذلك، كما تقوم بتحرير الإشعارات و التنبيهات و الأخطار بالحجز ما لدى الغير و تحرير شهادات عدم الخضوع للضريبة و مستخرجات جداول الضرائب سواء المصفى منه و غير المصفى أي المثقل بالديون الجبائية، و يوجد في هذه المصلحة قسمين الأول مصلحة متابعة الضرائب و الثاني مصلحة متابعة الأحكام القضائية.

- مصلحة المحاسبة: تقوم هذه المصلحة بمتابعة صحة العمليات التي يقوم بها أمين الصندوق و مركزه هذه العمليات في الدفتر العام لليوميات و تفصيلها حسب الحسابات المعنية لها في دفتر اليوميات التفصيلي و في كل من الخامس و العشرين لكل شهر (عدا شهري ديسمبر لنفس السنة و شهر مارس من السنة الموالية للفترة التكميلية للسنة الماضية)، يقوم أمين المصلحة بإغلاق الدفتر العام و دفاتر اليوميات التفصيلي للقيام بعملية توزيع الحسابات المعنية بالتوزيع لفائدة الجماعات المحلية (البلدية، الولاية، الصندوق المشترك للجماعات المحلية) و الدولة.

ب- المكلفون بالضريبة: يمثل المكلفون بالضريبة أحد الأطراف الضريبية، فهو كل شخص ملزم بدفع ديونه من ضرائب و رسوم أمام قبضات الضرائب، و يمكن أن يكون هذا الأخير إما شخصا طبيعيا أو معنويا.

- المكلف شخص طبيعي: يمثل المكلف الفرد أو الشريك في شركة التضامن و شركة التوصية أو أي شركة يحددها القانون، و يشترط فيه أن يكون له ذمة مستقلة باستثناء شركة التضامن حيث يكون فيها الشركاء متضامنين، كما يشترط أن يكون كامل الأهلية و التمييز و الإرادة الواعية، و الأهلية المطلوبة هنا هي أهلية الأداء و ليس أهلية الوجوب.

- **المكلف شخص معنوي:** الأشخاص المعنوية الخاصة تخضع لقواعد القانون الخاص، فهو اجتماع عدة أشخاص لتحقيق هدف معين، فتمثل كل إدارة أو مؤسسة يمنحها القانون شخصية معنوية كالجمعيات و شركات المساهمة باختلاف أنواعها و كذا الشركات ذات المسؤولية المحدودة و شركات التوصية بالسهم و الشركات الأجنبية.

2- أهم مصادر التحصيل الجبائي و النطاق الزمني له:

أ- **أهم مصادر التحصيل الجبائي:** يختلف المكلفون بالضريبة باختلاف مصادر الأموال التي تفرض عليها الضريبة:

- **الضريبة على الدخل الإجمالي:** جاء التعريف التشريعي لها حسب المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى (الضريبة على الخل الإجمالي) و تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة المحدد وفق لأحكام المواد 85 إلى 89 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة".¹

حسب المادة 2 من نفس القانون "يتكون الدخل الصافي من مجموع المداخل الصافية للأصناف الآتية:

- أرباح صناعية و تجارية.
- أرباح المهن غير التجارية.
- أرباح فلاحية.
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية، و غير المبنية.
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة.
- المرتبات و الأجور و المعاشات و الريع العمرية.
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية، و الحقوق العقارية الحقيقية و كذا تلك الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة.²

1 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة. ق.م./2024 ص 12.

2 المرجع نفسه، ص 12.

- الضريبة على أرباح الشركات: كما عرف التشريع الضريبة على أرباح الشركات حسب المادة 135 من نفس القانون " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136. و تسمى هذه الضريبة على أرباح الشركات".¹

المادة 136 و المادة 136 مكرر من نفس القانون تطرقتا إلى الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات.

حيث المادة 136 " ورد فيها أنه تخضع للضريبة على أرباح الشركات:

1- الشركات مهما كان شكلها و غرضها باستثناء :

أ * شركات الأشخاص و شركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، و في هذه الحالة يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151، و لا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

ب * الشركات المدنية التي لم تتكون على شركة بالأسهم، باستثناء الشركات التي الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، و في هذه الحالة يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 و لا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

ج * هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة و المتعددة حسب الأشكال و الشروط المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الجاري بهما العمل.

2- المؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري.

- كما تخضع لهذه الضريبة:

1- الشركات التي تنجز العمليات و المنتجات المذكورة في المادة 12.

2- الشركات التعاونية و الاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138".²

تنص المادة 136 مكرر على أنه: لا تدرج ضمن مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات، التجمعات التي ينص القانون التجاري على إنشائها و تنظيمها و عملها.

1 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ق.م./2024، ص 43.

2 المرجع نفسه، ص 43، 44.

- تدرج الأرباح و الخسائر المحققة في إطار تنفيذ عقد التجمع، ضمن النتيجة الجبائية لكل شركة من الشركات الأعضاء بعنوان سنة تحقيقها، في حقوقها المحددة في عقد التجمع، أو إذا تعذر ذلك، بحصص متساوية.¹

- **الرسم على القيمة المضافة:** يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة عامة على الاستهلاك، و يعتبر من الضرائب غير المباشرة، تكون المؤسسة مطالبة بتسديدها بمجرد توليد الحدث المنشئ، الذي يختلف حسب نوع العمليات المحققة، سواء تمت في الداخل، عند الاستيراد، أو عند التصدير.²

العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة هي:³

* **العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة وجوبا:**

حسب المادة 2: تخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة:

1- المبيعات و التسليمات التي يقوم بها المنتجون، كما جاء تعريفهم في المادة 4.

2- الأشغال العقارية.

3- المبيعات و التسليمات على الحال الأصلي، من المنتوجات أو البضائع الخاضعة للضريبة و المستوردة و المنحزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين.

4- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة، كما جاء تعريفهم في المادة 5.

5- التسليمات لأنفسهم:

أ- لعمليات تثبيت القيم المنقولة التي يقوم بها الخاضعون للرسم.

ب- الأملاك غير تلك المثبتة التي يقوم بها الخاضعون للرسم، لأنفسهم، لتلبية حاجياتهم الخاصة أو

حاجيات مستثمراهم بموجب المختلفة، على ألا تستعمل هذه الأملاك لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تكون معفاة طبقا للمادة 9.

1 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ق.م./2024، ص 44.

2 لطفي شعباني، جباية المؤسسة- دروس مع أسئلة و تمارين محلولة، متيحة للطباعة، الجزائر، 2017، ص 185.

3 قانون الرسوم على رقم الأعمال. ق.م./2024، ص 5، 6.

- 6- عمليات الإيجار و أداء الخدمات و أشغال الخدمات و البحث و جميع العمليات من غير المبيعات و الأشغال العقارية.
- 7- أ- بيع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم و ذلك بصفة اعتيادية أو عرضية، قصد إعادة بيعها.
- ب- العمليات التي يقوم بها الوسيط لشراء أو بيع الأملاك المشار إليها في الفقرة السابقة.
- ج- عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء و بيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية، وفقا للشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.
- د - عمليات بيع العقارات ذات الاستعمال السكني أو الموجهة لإيواء النشاط المهني أو التجاري ، المنجزة في إطار نشاط الترقية العقارية كما هو محدد في التشريع الساري المفعول، و كذا تلك المتعلقة بعمليات بيع المحلات ذات الاستعمال الصناعي.
- 8- المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات، و المكونة كلياً أو جزئياً من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو أحجار كريمة طبيعية أو الأشياء المقيدة تحت الرقمين 01-71 و 02-71، من التعريفات الجمركية و كذا التحف الفنية الأصلية، و الأدوات العتيقة و الأشياء المشمولة في المجموعات المقيدة تحت الرقمين 06-99 و 07-99 من التعريفات الجمركية.
- 9- العمليات المحققة في إطار ممارسة مهنة حرة .
- 10- الحفلات الفنية و الألعاب التسلية بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص و لو تصرف تحت ستار الجمعيات الخاضعة للتشريع الجاري به العمل.
- 11- الخدمات المتعلقة بالهاتف و التلكس التي تؤديها إدارة البريد و المواصلات.
- 12- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى و نشاطات التجارة المتعددة و كذا تجارة التجزئة باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة.
- 13- العمليات التي تنجزها البنوك و شركات التأمين.
- 14- عمليات البيع المنجزة إلكترونياً.

* العمليات الخاضعة للضريبة اختياريًا:

المادة 3: يجوز للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم، أن يختاروا بناء على تصريح منهم، لاكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة على أن يزودوا بسلع أو خدمات:

- للتصدير.
- للشركات البتولية.
- للمكلفين بالرسم الآخرين.
- لمؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء المنصوص عليه في المادة 42 يخضع المعنيون وجوبا لنظام الريح الحقيقي.
- يمكن طلب الاختيار، في أي وقت من السنة و يجب أن ينهي الاختيار إلى علم مفتشية الرسوم على رقم الأعمال التي يتبع لها مكان فرض الضريبة، و يصبح نافذا اعتبارا من اليوم الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي يكتب في الاختيار.

- يمكن أن يشمل الاختيار كل العمليات أو جزء منها.

* ما لم يحمل تنازل أو توقف عن النشاط، يغطي الاختيار وجوبا فترة تنتهي في يوم 31 ديسمبر من السنة الثالثة التي تلي السنة التي بدأ فيها سريان الاختيار.

* و يحدد الاختيار ضمنيا، ما لم يحمل نقص صريح، يقدم في ظرف ثلاثة أشهر، قبل انقضاء كل فترة.

ب- النطاق الزمني للتحصيل الجبائي:

إن لعملية التحصيل الجبائي مواعيد قانونية كما لها أجال تقادم في حال لم يتم تحصيلها.¹

- **مواعيد التحصيل:** يحدد المشرع موعدا معينًا لتحصيل كل ضريبة، مراعيًا في ذلك مصلحة كل من الخزينة العمومية من جهة و مصلحة المكلفين بالضريبة من جهة أخرى، و تختلف مواعيد التحصيل باختلاف نوع الضريبة:

1 محمد الصالح مباركي، مرجع سبق ذكره، ص 1081.

* **الضرائب المباشرة:** تحصل في مرحلة معينة يحددها المشرع فتحصل قبل اليوم الأول من الشهر الثالث الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل.

* **الضرائب غير المباشرة:** ليس لها وقت محدد و حصيلتها موزعة على مدار السنة كالضرائب التي تفرض على المبيعات و الرسم على القيمة المضافة و الضرائب على الواردات و الإنتاج و الاستهلاك و مثال ذلك الضرائب على عمليات الاستيراد و التصدير التي تفرض عليها الضريبة حال مرورها بالحدود الإقليمية، إضافة إلى ضريبة الطابع التي تفرض وقت شراء الطابع و لصقه على المحررات المفروض عليها الطابع.

- **آجال التقادم:** يعتبر التقادم أحد أسباب انقضاء الالتزام، يوجه إلى الحق الموضوعي فيؤدي إلى سقوطه بانقضاء المدة المحددة في القانون، و هذا ما أخذ به المشرع في المجال الضريبي، فيفقد القابض حق المراجعة و تسقط كل دعوة يباشرونها في حالة عدم قيامهم بأي إجراء من إجراءات المتابعة ضد المكلف بالضريبة طيلة أربع سنوات متتالية ابتداء من يوم وجوب تحصيل الضريبة، أما بالنسبة للرسوم على المداخيل فيبدأ أجل التقادم اعتباراً من اليوم الأخير الذي تم فيه فرض هذه الرسوم، أما الغرامات الثابتة ذات الطابع الجبائي مدد الأجل فيبدأ التقادم فيها اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أثناءها المخالفة، أما في حالة إثبات التدليس من المكلف فيمدد الأجل بسنتين.

المطلب الثالث: إجراءات و ضمانات عملية التحصيل الجبائي.

الفرع الأول: إجراءات عملية التحصيل الجبائي:

بعد تحديد قيمة الضريبة المستحقة على المكلف، يتم العمل على تحصيلها و يكون ذلك وفق طريقتين أن تكون بالتراضي و التواد، أو بالتحصيل الجبري.¹

1- التحصيل الجبائي بالتراضي و التواد: إن النظام الضريبي نظام تصريحي، حيث يقوم المكلف بالضريبة بالتصريح طواعية بمداخيله و أرباحه لدى الإدارة الضريبية، و كذلك يقوم بدفع مستحقاته الضريبية لدى قباضة الضرائب طواعية، و يتم التحصيل الجبائي بالتواد بعدة طرق أهمها:

1 أحمد بساس، محمد دوة، أهمية التحصيل الجبري في تعظيم الحصيلة الضريبية - دراسة تحليلية لإجراءات التحصيل الجبري وفق النظام الضريبي الجزائري - مجلة القانون العقاري، العدد 15 (خاص)، جامعة البليدة 2، 2021، ص 121، 122.

أ- طريقة التوريد المباشر من قبل المكلف: حيث يقوم المكلف بتوريد الضريبة المستحقة في الأوقات المحددة للإدارة الضريبية، و قد يتم ذلك على قسط واحد، أو عدة أقساط يحددها القانون الضريبي كما يمكن أن يدفعها نقداً أو بشيكات مصرفية أو بحوالة بريدية إلى خزانة الدولة أو المحصل.

ب- طريقة الأقساط المقدمة: و هنا يقوم المكلف بتوريد الضريبة إلى خزانة الدولة عبر أقساط تتناسب مع دخله و مقدار الضريبة التي يتوقع أن يدفعها سنوياً، و في نهاية العام تتم التسوية فإذا كانت المدفوعات الضريبية أقل من دين الضريبة فإن المكلف يقوم بتسديد الفرق أما إذا كان إجمالي ما دفعه من أقساط يفوق مقدار الضريبة فإن الإدارة الضريبية تسارع برد المبالغ الزائدة.

ج- طريقة الحجز من المنبع: و هي أهم طرق التحصيل حيث تنعدم فرص التهرب الضريبي من قبل المكلف لأنه في الواقع يحصل على الدخل الصافي بعد أن تدفع الضريبة بواسطة شخص آخر أو جهة أخرى (المكلف بتوريد الضريبة) بالإضافة إلى ذلك فإن هذه الطريقة توفر على مصلحة الضرائب صرف تكاليف هامة لجباية هذه الضريبة، حيث يلتزم المكلف بدفعها لمصلحة التحصيل في الآجال القانونية و دون مقابل أو أجر.

2- التحصيل الجبري: في كثير من الأحيان يمتنع بعض المكلفين بالضريبة عن الامتناع عن دفعها لأسباب كثيرة مثل ضعف الوعي الضريبي لدى المكلف أو محاولة التهرب من دفعها، و في جميع الحالات تلجأ الإدارة الضريبية عندئذ لأسلوب التحصيل الجبري، و هو أسلوب قانوني تستخدمه الإدارة الضريبية لإجبار المكلفين العصاة على دفع مستحقاتهم الضريبية، و هو أسلوب يتم على مراحل متعددة تتفاوت فيما بينها في درجة الردع و العقوبة.

الفرع الثاني: ضمانات عملية التحصيل الجبائي:

حتى تضمن الدولة حقوق الخزانة العمومية من عائدات الجباية، فقد وضع المشرع عدة ضمانات تجعل دين الضريبة واجب الدفع من قبل المكلفين بالضريبة و من بين هذه الضمانات نذكر:¹

1 عيسى سماعين، تطبيقات طرق التحصيل الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مجلة القانون العقاري، العدد 15 (خاص)، جامعة البليدة 2021، ص 20، 21.

1- دين الخزينة له حق الامتياز: و يقصد بذلك أن دين الخزينة واجب الوفاء به، و له الأولوية في التحصيل قبل ديون أخرى، حيث أن للخزينة العمومية حق المتابعة من أجل ضمان تحصيل الضرائب، فمثلا لو أن شركة ما تعرضت للإفلاس و كان عليها ديون جبائية، فإن ديون الخزينة لها الأولوية على باقي الديون الأخرى.

2- دين الخزينة محمول لا مطلوب: إن الضرائب المستحقة على المكلفين بالضريبة تخضع لقاعدة دين الضريبة محمول لا مطلوب، و تعني ذلك أن القانون يجبر الأشخاص على حمل حقوق الخزينة إليها لدفعها و ليست الخزينة هي التي تنتقل إلى المكلفين لكي تطالبهم بدفعها، و ليس الواجب فقط على المكلفين بالضريبة دفع الديون الضريبية في أجلها المحددة، فالواجب أيضا حملها إلى الإدارة الجبائية من تلقاء أنفسهم.

3- المضايقات الإدارية: في هذه الحالة تقوم إدارة الضرائب بمضايقة المكلف بالضريبة إداريا و ذلك إذا لم يتم بدفع الضريبة في وقتها المحدد، حيث يمكن لإدارة الضرائب في هذه الحالة اللجوء إلى أمر بالحجز الإداري على أموال المتخلفين عن دفع دين الضريبة، كما قد تلجأ أيضا الإدارة الجبائية إلى العمل على تجميد حسابات المكلفين بالضريبة لدى المصارف و البنوك أو الحجز عند الموثق في حالة البيع الموثق، أو حتى غلق محلاته التجارية و المهنية، لفترة معينة للضغط عليه و إكراهه، لتسديد ما عليه من ديون جبائية، و يمكن للمشرع وضع قوانين مشددة على مخالفة أحكام التشريعات الضريبية كضمانات لتحصيل حقوق الدولة.

4- قاعدة الدفع ثم الاسترداد: إن الضريبة خاضعة لقاعدة الدفع ثم الاسترداد، أي أن المكلف بالضريبة يقوم بدفعها إلى الإدارة الجبائية، و يمكن له القيام بالطعن في فرضها أو قيمتها، بعدها يستطيع استرداد القيمة الباقية و الغرض من ذلك هو مراعاة مصلحة الخزينة العمومية، كي لا يستغل المكلفون بالضريبة فترة الطعن و بذلك التأخر في دفع دين الضريبة.

المبحث الثاني: الإطار العام للرقابة الجبائية.

من أهم وسائل الإدارة الجبائية التي تسعى بها للحفاظ على إيرادات الخزينة القيام بالرقابة الجبائية، و التي تعد من الأمور الضرورية نظرا لاحتمال حدوث أخطاء أو إهمال أو حتى رغبة في محاولة الغش و التهرب من الضريبة من قبل المؤسسات، حيث أن الرقابة الجبائية تمس العمليات المحاسبية التي تقوم بها و التي قد تكشف عن تلاعبات فيها و كذا الوقوف على ممارسة المحاسبة الإبداعية التي تقوم بها المؤسسات بغية التجنب أو التهرب من الضريبة.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية.

الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية و أسباب القيام بها.

للرقابة الجبائية تعاريف عدة كما لها أسباب للقيام بها على المكلفين بالضريبة.

1- تعريف الرقابة الجبائية:

نتطرق في أول الأمر إلى تعريف الرقابة بشكلها العام، و منه إلى مفهوم الرقابة الجبائية.

- **تعريف الرقابة:** يعرف الاقتصادي "فايولهنري" **FAYOL Henri** الرقابة على أنها: العملية التي

تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة و التعليمات الصارمة و القواعد المقررة أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من اجل تقويمها و منع تكرارها.¹

- **تعريف الرقابة الجبائية:** يوجد عدة تعريفات نذكر منها:

- تعرف الرقابة الجبائية بأنها "السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية لأجل متابعة و مراقبة مدى التزام المكلف

بالضريبة بالنظام الجبائي و الضريبي السائد للبلاد، بهدف التقليل و محاولة الحد من التهرب الضريبي و المحافظة على موارد الخزينة العمومية و كذلك تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين بالضريبة".²

- كما تم تعريفها أيضا على أنها " أداة من الأدوات القانونية التي تعينها السلطة المختصة للوقوف على

الأخطاء و تقويمها، و بما أن الإدارة الجبائية إحدى السلطات المختصة فإن رقابتها تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقيق بأن المكلفين ملزمين بأداء واجبهم و تصحيح الأخطاء".³

1 محمد القاسم القزويني، مهدي حسين زوييف، المفاهيم الحديثة للرقابة، دار النهضة العربية القاهرة مصر، 1993، ص.25

2 عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، مطبعة مزوار الجزائر، 2009، ص.11

3 منور اوسرير، محمد هجو، محاضرات في جباية المؤسسات، طبعة 1، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو الجزائر، 2009، ص.201.

- عرفت كذلك على أنها " مجموعة من العمليات التي تهدف إلى التحقيق في عين المكان من محاسبة المؤسسة، و مقابلتها هذه مع معطيات مادية و ذلك من أجل التأكد من صحة و مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين و تحرير التصحيحات المحتملة"¹

2- أسباب القيام بالرقابة الجبائية:

يوجد سببين لقيام الإدارة الجبائية بعملية الرقابة الجبائية هما:²

أ- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية: تعد الرقابة الجبائية وسيلة من قبل الإدارة الجبائية تقوم من خلالها بمتابعة النظام التصريحي للمكلفين بالضريبة، و هذا راجع لقيام المكلف نفسه بتحديد أسس فرض الضريبة و التصريح بها، و بعملية الرقابة الجبائية يتم التأكد من مدى صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة.

ب- الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي: نظرا للجوء بعض المكلفين بالضريبة إلى محاولة التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق و الأساليب الشرعية و غير الشرعية، لذلك فإن عملية التصدي لمثل هكذا ممارسات يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية، التي لها سلطة و صلاحيات قانونية تمارسها عن طريق تقنيات متعددة و مختلفة على المكلفين بالضريبة، و الرقابة الجبائية تعد الأداة الفعالة لذلك.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية:

تتمثل أهداف الرقابة الجبائية فيما يلي:³

1- الهدف القانوني و الهدف الإداري:

أ- الهدف القانوني يتمثل في التأكد من مدى مطابقة و مسايرة المكلفين بالضريبة للقوانين و الأنظمة الجبائية و تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية حيث أي مخالفة أو انحراف عن دفع المستحقات الضريبية ينتج عنه عقوبة للمكلف.

1 قروج شهبناز، محمد طويلب، الرقابة الجبائية كأداة لتشخيص الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة على مستوى المديرية الولائية للضرائب الجزائر غرب- مجلة المؤسسة، المجلد 10 العدد01، جامعة الجزائر 3، 2021، ص. 299

2 مصطفى عوادي، و آخرون، الرقابة الجبائية و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي و الغش الضريبي- دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالوادي- مجلة الاقتصاد و التنمية المستدامة، المجلد 02، العدد 01، جامعة الوادي، 2019، ص 76، 77.

3 شهبناز قروج، محمد طويلب، مرجع سبق ذكره، ص300.299.

ب- الهدف الإداري: تسمح عملية الرقابة من تقديم خدمات و معلومات من شأنها أن تساهم في زيادة الفعالية و الأداء من خلال اتخاذ الإجراءات التصحيحية فيما يخص النقائص في التشريعات المعمول بها و إن تحديد الانحرافات و كشف الأخطاء يساعد الإدارة في معرفة الأسباب و تقييم الآثار، بالإضافة إلى إحصائيات كنسب التهرب و الغش الضريبي.

2- الهدف المالي و الاقتصادي و الهدف الاجتماعي:

أ- الهدف المالي و الاقتصادي: تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما في المحافظة على أموال الخزينة العمومية من خلال محاربة الغش و التهرب الضريبي و كذا كل الممارسات التدليسية، و منه ضمان تحصيل صحيح للموارد الجبائية، ما يكون هناك زيادة في إيرادات الخزينة و منه زيادة الإنفاق العام ، و بالتالي زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية.

ب- الهدف الاجتماعي: يبرز هذا الهدف من خلال تجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة حيث يفرض هذا الأخير تقاسم التكاليف الجبائية بين جميع المكلفين، و هنا يبرز دور الدولة في التحقق من أن كل المكلفين قاموا بتسديد التزاماتهم الجبائية المفروضة من منظور ردعي أكثر منه عقابي.

المطلب الثاني: أشكال و إجراءات الرقابة الجبائية .

الفرع الأول: أشكال الرقابة:

تتمثل أشكال الرقابة فيما يلي:¹

1- الرقابة الجبائية العامة: وتتم على مستوى مراكز الضرائب و تتمثل في:

أ- الرقابة الشكلية: تعتبر الرقابة الشكلية كغطاء لجميع التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية التي يتم إيجادها عادة في التصريحات التي قدمها المكلفون بالضريبة، و يتم التحقق فيها من هوية المكلفين بها و هي أول عملية للرقابة تخضع لها التصريحات الجبائية و التي تعتمد على قراءة المعلومات السطحية و تتمثل بالخصوص في التحقق الشكلي للمعلومات التي يجب أن يتضمنها التصريح.

1 عفاف بولحية، و آخرون، أر الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي- دراسة حالة بمركز الضرائب جيبل- مجلة اقتصاديات الأعمال و التجارة، المجلد 07، العدد 02، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2022، ص238، 239.

ب- الرقابة على الوثائق: كون الرقابة الشكلية تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين بالضريبة فإن الرقابة على الوثائق يتم فيها القيام بفحص نقدي و شامل لتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين و هذا في مقر المفتشية، حيث يوجد الملف الجبائي ليتم مقارنتها مع جميع المعلومات و الوثائق المتوفرة في مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة و مكتب البطاقات المتحصل عليها من مصادر أخرى، كالإدارات و الهيئات العمومية، الجمارك، البنوك، المتعاملين و غيرهم.

2- الرقابة الجبائية المعمقة: يتم في الرقابة المعمقة قيام الأعوان المحققين بتدخلات مباشرة بأماكن تواجد نشاط المكلفين بالضريبة و تهدف هذه التدخلات للتأكد من مدى صحة و نزاهة ما قدمه المكلفين بالضريبة في التصريحات المكتتبه، كما يتم فحص ميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية مع التبريرات اللازمة، إن لم يمسهما التقادم و المحدد بأربعة (04) سنوات في محاولة للكشف عن أي محاولة للتهرب الضريبي، و نجد فيها:

أ- التحقيق في المحاسبة: إن التحقيق في المحاسبة هو محور العمليات التي يستهدف من ورائها مراقبة التصريحات المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة، و فحص محاسبته التأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

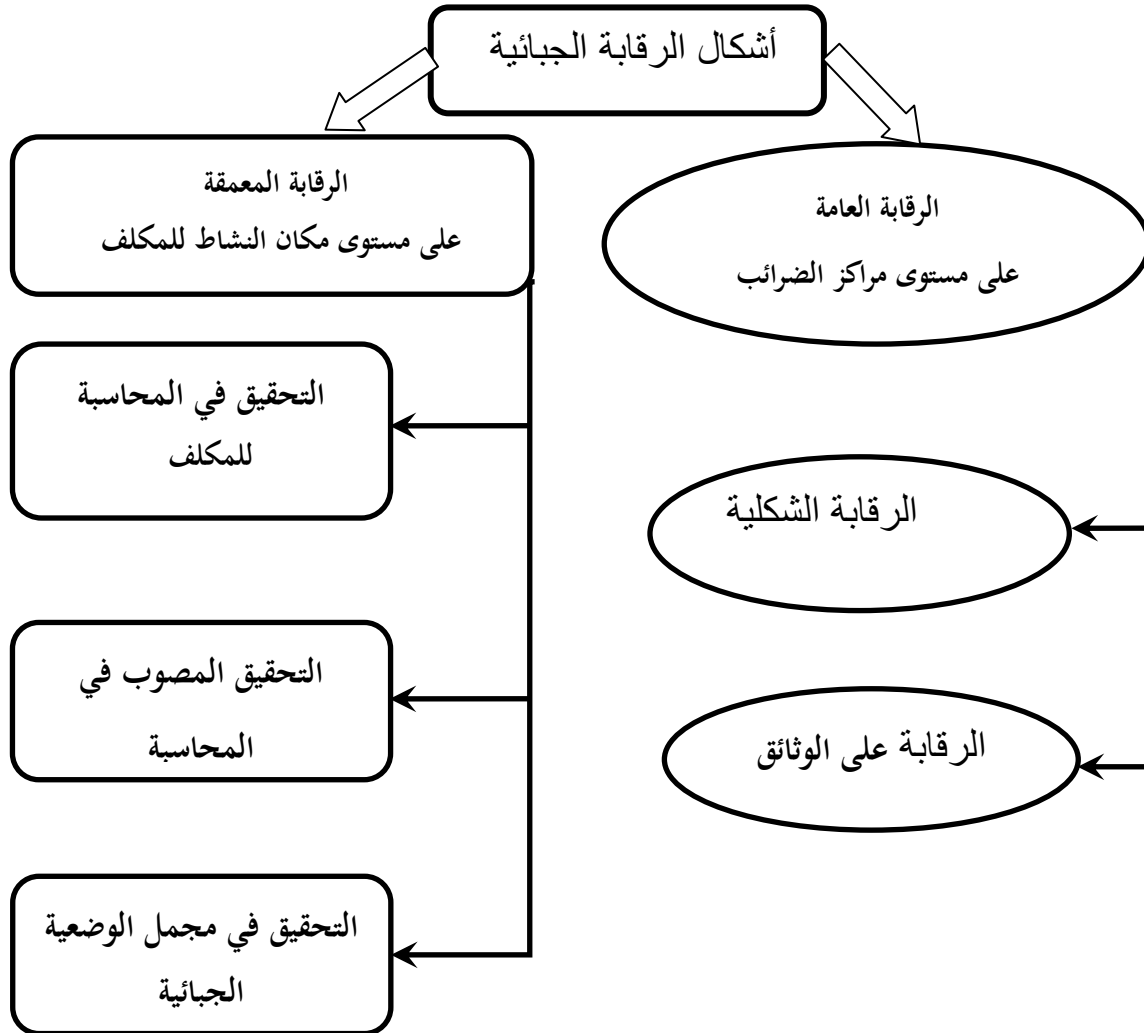
- و يعرف التحقيق المحاسبي بأنه " مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو فحص نشاط معين، و مقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة و دقة التصريحات المكتتبه، و يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة"¹.

ب- التحقيق المصوب في المحاسبة: يكون تحقيق مصوب في المحاسبة إذا تم إجراؤه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب، أو أن يشمل فترة غير متقادمة أو جزء منها، كما يمكن أن يتم على مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية.

ج- التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية: تم تعريفه من قبل المديرية العامة للضرائب على انه مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن الفرق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة و الدخل المصرح به أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام.

1 محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر. أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم تخصص علوم اقتصادية جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014 ص 92.

- الشكل رقم: 03 أشكال الرقابة الجبائية:



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعطيات السابقة.

الفرع الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية: عملية الرقابة الجبائية تمر بإجراءات نذكرها فيما يلي:¹

1- إعداد و انتقاء الملفات موضوع التحقيق: ويكون ذلك وفق ما يلي:

أ- إعداد برنامج التحقيق المحاسبي و الجبائي: و يكون ذلك من خلال ما يلي:

- قيام مصلحة الوعاء (مفتشية الضرائب) باقتراح ملف جبائي للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الموجودين في اختصاصها الإقليمي، و الذين يغطون عدة أنشطة و هذا وفق وثيقة للاقتراح، كما يمكن أن يكلف المحققين بالتنقل على مستوى المفتشيات و إملاء وثيقة الاقتراح للتحقيق للسنة المالية القادمة.

- تجميع مختلف وثائق اقتراح التحقيق الخاصة بكل مفتشية للضرائب على المستوى الولائي للحصول على قائمة اسمية مؤقتة، تتضمن مجموعة من الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين حيث تتم عملية التجميع و الترتيب و التنظيم للقضايا المقترحة للتحقيق على مستوى نيابة مديرية الرقابة الجبائية.

- يتم إرسال القائمة الاسمية المؤقتة إلى مديرية الأبحاث و المراجعات على المستوى المركزي الجزائر العاصمة هاته لها سلطة اعتماد القائمة النهائية للقضايا المقترحة كي تصبح برنامج للتحقيق المحاسبي و الجبائي للسنة n.

- استلام القائمة أو البرنامج النهائي من طرف نيابة مديرية الرقابة الجبائية الولائية لأجل البدء في تنفيذ برنامج التحقيق و السهر على حسن سير العملية.

- و باعتبار نيابة مديرية الرقابة الجبائية، لاسيما مكتب التحقيقات المحاسبية و الجبائية هو المسؤول عن التنفيذ فهو ملزم قانونا على مباشرة و السهر على سير عملية التحقيق، و كذا توزيع الملفات المقترحة على حسب عدد المحققين الجبائيين في المصلحة.

ب- معايير انتقاء الملفات: تتمثل هذه المعايير في:

- تكرار نتائج الخسارة لعدة سنوات مالية أو الربح الضعيف مقارنة بطبيعة النشاط الممارس و رقم الأعمال المصرح به.

- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين.

- ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط و ما هي عليه الأنشطة المماثلة.

1 عفاف بولحية، و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 239 إلى 241.

- تغييرات جد مهمة في رقم الأعمال و النتائج المصرح بها في مدة اربع (04) سنوات الأخيرة.
- أولوية البرمجة للتحقيق المحاسبي و الجبائي في محاسبة المؤسسات المهمة و التي لم يسبق لها أن خضعت للرقابة.

- أولوية البرمجة للتحقيق المحاسبي و الجبائي لنشاطات غير منتجة للثروة و التي تتميز في الغالب بالممارسات التدليسية و الاحتياالية.

- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين لا يحترمون في الغالب القانون الجبائي سواء من حيث إيداع التصريحات أو أجال الإيداع، و التي تغير من شكلها القانوني أو نوعية النشاط في كل فترة.

2- الإجراءات القانونية و العملية لعملية التحقيق: و تتضمن ما يلي:

أ- الإشعار بالتحقيق: لا يمكن للإدارة الجبائية الشروع أو مباشرة عملية التحقيق دون إعلام المكلف مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بذلك مقابل ، مرفق بميثاق حقوق و واجبات المكلفين بالضريبة، على أن يستفيد من أجل [عشرون (20) يوم]¹ ابتداء من تاريخ تسليمه هذا الإشعار، كما يجب أن تتضمن: أسماء و ألقاب و رتب المحققين تاريخ و ساعة أول تدخل، الفترة المعنية بالتحقيق و الحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المعنية الوثائق الواجب الاطلاع عليها.

ب- سحب الملف الجبائي و دراسته:

- سحب الملف الجبائي: قبل مباشرة عملية التحقيق الميداني يقوم المحقق الجبائي بسحب الملف الجبائي على مستوى مفتشية الضرائب ذات الاختصاص الإقليمي مكان تواجد المقر الاجتماعي أو عنوان النشاط للمكلف موضوع التحقيق الجبائي و المحاسبي وفق إجراء مكتوب يدعى تبرئة الذمة، مع وصل الاستلام أي تأشيرة رئيسة المفتشية على هذا الإجراء.

- دراسة محتوى الملف الجبائي: يقوم أعوان التحقيق و المراقبة بدراسة و تحليل الملفات الفرعية الموجودة في الملف الجبائي الرئيسي، كون الغاية من دراسة هذه الملفات هو أخذ فكرة حول النشاط الممارس و النتائج المصرح بها، كما يكمن الهدف في تجميع أكبر قدر ممكن من المعلومات حول موضوع التحقيق.

1 قانون الإجراءات الجبائية. ق.م./2024 المادة 20-04، ص 12.

ج- الأعمال الأولية لعملية التحقيق:

- الحالة المقارنة للميزانيات أين يتم إعداد وثيقة مقارنة الميزانيات السنوية المصرح بها و هذه الوثيقة تلخيصية و إدارية و تشمل مختلف بنود الميزانيات، أصول جارية و غير جارية، حقوق الملكية، خصوم جارية و غير جارية.
- يقوم المحقق بتسجيل كل البيانات و الأرقام الموجودة في الميزانية المصرح بها لمدة أربع (04) سنوات المراد التحقيق فيها، تضاف إليها سنة أخرى خامسة على سبيل المقارنة و تأسيس مرجع لتقارن معلومات الحسابات المدونة فيها مع معلومات حسابات سنوات التحقيق.
- كشف المحاسبة فيتم إعداد هذا الكشف أو البيان التلخيصي انطلاقاً من جدول حسابات النتائج للأربع (04) سنوات مالية المحقق فيها، و يضم لوائح حسابات النتائج الإيرادات و الأعباء و يظهر هذا الكشف لكل دورة مالية:

* رقم الأعمال المصرح به.

* الهامش الإجمالي و نسبته.

* نتيجة الاستغلال و النتيجة خارج الاستغلال.

* نسبة هامش الربح الصافي.

د- الأعمال الميدانية: و يكون هذا ب:

- **التدخل بعين المكان:** حيث يكون أول يوم لبداية التحقيق بعد [عشرون (20) يوم]¹ من تبليغ المكلف بالضريبة بإشعار التحقيق مقابل إشعار بالوصول، أين ينتقل المحققون إلى عين المكان لمباشرة أعمالهم الميدانية، و يمكن لهم كذلك التدخل المفاجئ في حالة إثبات أن المكلف يلجأ للطرق التدليسية.
- **جمع المعلومات:** بموجب القانون الجبائي بإمكان المحقق طلب المعلومات من المكلف بالضريبة حول عناصر احتواها التصريح المقدم من قبله، و قد يكون الطلب كتابي أو شفاهي، و في حال عدم امتثاله لذلك، يتم في هذه الحالة مراسلته كتابياً من الإدارة الجبائية تطلب توضيحات.²
- **إعداد المحاضر:** محضر معاينة المخزونات مثلاً.

1 قانون الإجراءات الجبائية. ق.م./ 2024 المادة 20-04، ص 12.

2 محمد لعلاوي، مرجع سبق ذكره، ص 92

المطلب الثالث: إجراءات سير عملية التحقيق في المحاسبة في إطار الرقابة الجبائية.

الفرع الأول: التحقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل و المضمون:

تم عملية الرقابة الجبائية على محاسبة المكلف من حيث الشكل و المضمون كما يلي:

1- التحقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل: إن المحاسبة هي ترجمة للوضع المالي للمؤسسة

وحتى تكون صادقة و مقبولة يجب عليها أن تكون حسب الشروط التالية:¹

أ- المحاسبة يجب أن تكون منتظمة: تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد

و الإجراءات المنصوص عليها قانونا، و أن تتوفر على كل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري.

و فيما يخص انتظام المحاسبة فيتمثل في:

- يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل و رقابة العمليات المنجزة من طرف المؤسسة.

- كل كتابة للمحاسبة ترفق بوثائق ثبوتية مؤرخة و ممضي عليها من طرف المسؤول عن العملية.

- يجب مسك الدفاتر بعناية و دون تحريف أو شطب أو ترك بياض... الخ.

- يجب أن تسجل مختلف العمليات المحاسبية بالعملة المحلية، مع احترام مبدأ القيد المزدوج.

ب- المحاسبة يجب أن تكون صادقة: و يعني هذا أن القيم المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق

المحاسبية قد تم تقييمها بطريقة صحيحة، فالمدقق يتحقق إذا كانت مجاميع الأرصدة و عمليات الترحيل صحيحة

و كذا من صحة المعلومات الملخصة و المكتوبة في الدفتر العام، دفتر اليومية، بالمقارنة مع ميزان الجرد، الدفاتر

المساعدة اليومية المساعدة كيومية المشتريات، المبيعات، الميزانية العامة.

ج- المحاسبة يجب أن تكون مقنعة: تكون المحاسبة مقنعة إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن

تبريرها بالمستندات و الوثائق التي تثبت ذلك، حيث على المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم

وثائق اسمية حقيقية و وثائق الجرد للمواد و المنتجات الموجودة في المخزن، و هذا شرط لصحة المحاسبة، حيث تبرر

المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد و التي يجب أن تكون مدعومة بوثائق و تبريرات كأصل الفاتورة

وصولات الصندوق، و صولات الاستلام، سجل الأجور... الخ.

1 بوعلام و لحي ، عائشة بن عثمان، فعالية التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة

جامعة محمد بوضياف المسيلة، العدد01، 2016، ص33، 34.

2- التحقيق في محاسبة المكلف من حيث المضمون: بعد القيام بالتحقيق في المحاسبة من حيث

الشكل يتم الانتقال إلى التحقيق فيها من حيث المضمون و يكون كما يلي.

أ- مراقبة حسابات الميزانية: حيث يقوم المحقق بالتحقيق في عناصر الأصول و عناصر الخصوم.¹

- مراقبة أصول الميزانية: و التي يقوم المحقق فيها بالتحقيق في مجموعة الاستثمارات، المخزونات

و مجموعة الحقوق.

* مجموعة الاستثمارات: و تتكون من المصاريف الإعدادية، القيم المعنوية، الاستثمارات قيد التنفيذ

و الاهتلاكات... الخ. و المحقق يجب عليه التأكد من:

- الوجود الفعلي و المادي للاستثمار عن طريق فحص بطاقات تقييم الاستثمارات سواء المنجزة من طرف

المؤسسة أو المبالغ المضخمة للاستثمارات التي تسمح بتحقيق هوامش اهتلاك كبيرة.

- مراقبة ملكية المؤسسة لهذه الاستثمارات، و ذلك بفحص الوثائق الثبوتية لاكتسابها أو إنشاء العقارات

و كذلك فحص وثائق تسديد حقوق التسجيل، و أن الاستثمار قد تم تسجيله في المحاسبة بسعر الاكتتاب أو

التكلفة خارج الرسم على القيمة المضافة.

- مراقبة معدلات الاهتلاك و مدى قانونيتها، أي مدى تطابقها مع المعدلات المحددة ضمن القانون

الجبائي.

* مجموعة المخزونات: هي جميع العناصر المادية التي تشتريها الشركة أو المؤسسة الإنتاجية و التي تحتفظ

بها في المخزن قصد استعمالها المباشر أو غير المباشر، و تتمثل مكونات المخزون من البضاعة، المواد و اللوازم

المنتجات ، و الأشغال قيد التنفيذ، و أغلفة غير مسترجعة، و التي قد تكون موضوع تلاعب من قبل المكلف

بالضريبة و على المحقق أن يراقبها بدقة، و يمثل دفتر الجرد الوثيقة الأساسية لإجراء عملية الرقابة على المخزون

و يمكن أن تظهر هذه الرقابة نوعين من الخلل:

- قد يظهر الكميات الحقيقية للمخزون و لكنها مسعرة بقيم أقل من السعر الحقيقي و ذلك من أجل

تخفيض المخزون.

1 سعاد صالح، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة القانون العام الجزائري و المقارن، العدد 04، جامعة جيلالي اليابس

سيدي بلعباس، 2016، ص 97 إلى 99 .

- قد لا يظهر الجرد جزء من المخزونات و ذلك أيضا من أجل تخفيض في كمية المخزون.

* **مجموعة الحقوق:** و هي جميع الحقوق التي تكتسبها المؤسسة عن طريق تعاملها مع الغير، و هنا يكمن دور المحقق في إجراء مقارنة بين اليومية المساعدة للمبيعات، و حسابات الموجودات، و ذلك ليتأكد من مطابقة الأرصدة و القيام بكشوفات ربط لدى العملاء لمراقبة شرعيتها و صحتها، كما على المحقق التأكد من مدى انسجام الحساب العام للعملاء مع دفتر الأستاذ، و مع ميزان المراجعة الفردي لحسابات العملاء مركزا في ذلك على التخفيضات الممنوحة خارج الفواتير، و كذا التسيقات و الدفعات على الطلبات، محاسبة الحقوق المذكورة بالعملة الصعبة بقيمتها بالدينار الجزائري، الفحص المادي للفواتير قيد الاستلام، الحركة بين حساب عميل و حساب جاري للشركاء، بالإضافة إلى مدى انسجام الحساب البنكي مع الكشف البنكي للمكلف بالضريبة و علاقته بحسابات المبيعات، و المعلومات الموجودة في الملف الجبائي.

- **مراقبة خصوم الميزانية:** يقوم هنا المحقق بتأكد من عناصر الخصوم المتمثلة في: الأموال الخاصة

و الديون.

* **الأموال الخاصة:** تتضمن وسائل التمويل الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة و تتجسد في

الأموال الاجتماعية، الاحتياطات، النتائج قيد التخصيص، مؤونة الأعباء و الخسائر، و يتأكد المحقق من:

- الزيادات و التخفيضات الطارئة على حساب الأموال الاجتماعية، و ذلك بطلبه للوثائق الثبوتية التي

يرى فيها ضرورة إجراء رقابته.

- التأكد ما إذا سحب المكلف بالضريبة أموالا شخصية أم لا و ذلك بإجراء مقارنة بين عمليات الحساب

الجاري و كذلك الحساب المستغل للمؤسسة.

- الاحتياطات و المؤونات التي أصبحت دون هدف أعيد إدماجها في حساب الأرباح لتخضع فيما بعد

للضريبة.

- التأكد من أن الأرباح المحجوزة لم يتم تخصيصها بعد، و قد اقتطعت منها الضرائب المستحقة.

* **الديون:** و هي مجمل الديون المترتبة على المؤسسة أثناء معاملاتها مع الغير، و على المحقق أن يتأكد من

الوجود الحقيقي لهذه الديون و صحة المبالغ المسجلة في المحاسبة.

ب- مراقبة حسابات التسيير: بعد أن يقوم المحقق بالرقابة على عناصر الميزانية العامة، يقوم بالتأكد من

صحة التسجيلات التي تضمنتها حسابات التسيير(حسابات التكاليف و حسابات الإيرادات) و هذا من أجل كشف التجاوزات و الأخطاء التي يمكن أن يلجأ إليها المكلف بالضريبة بغية التهرب و التجنب الضريبي خاصة في تضخيم المصاريف أو تخفيض الإيرادات.¹

- حسابات التكاليف: تتحمل المؤسسة خلال نشاطها تكاليف و نفقات حسب طبيعة و أهمية مستوى

النشاط و كذا رقم الأعمال المحقق، و من بين التحقيقات التي يقوم بها المحقق على مستوى حسابات التكاليف ما يلي:

* **مراقبة حسابات البضائع المستهلكة:** وذلك من خلال المقارنة بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة

و تلك المذكورة في الفواتير و هذا بهدف تحديد القيمة الحقيقية للكمية المستهلكة.

* **مراقبة أجور المستخدمين:** حيث يتم التحقق من تطابق مصاريف المستخدمين الموجودة في دفتر

الأجور و مقارنتها مع تلك المصرح بها جبائياً و التأكد من أن كل المبالغ المدفوعة فعلاً لأشخاص عاملين في المؤسسة.

* **مراقبة حسابات النفقات المالية:** وهذا للتحقق من أن الفوائد المسددة من طرف المؤسسة هي ناجمة

فعلاً عن القروض المقدمة لها من قبل المؤسسات المالية.

- حسابات الإيرادات: هي المبالغ المالية المحصلة أو التي ستحصل عليها مقابل المنتجات و الخدمات التي

قدمتها المؤسسة للغير أو دون مقابل مثل الإعانات المستلمة، كما تشمل هذه المجموعة على حسابات تكاليف الإنتاج و حساب الاسترجاع عن خسائر القيمة و المؤونات و هذه الحسابات الأخيرة لا تمثل مقبوضات نقدية.

1 سعاد مالح، مرجع سبق ذكره ص 100، 101.

و يقوم المحقق الجبائي بفحص مختلف الحسابات من مثل:

* حساب مبيعات البضائع و الإنتاج المباع: يقوم المحقق بمراقبة الوثائق من فواتير البيع، المخزون المتبقي و كذا التسديد من قبل الزبائن.

* حساب الإنتاج المخزن: حيث يقوم المحقق هنا بمجرد ما هو موجود بالمخزن و مقارنته بما هو مصرح به من قبل المؤسسة.

* حساب الخدمات المقدمة: يقوم المحقق بمراقبة فواتير الخدمة و الثمن المقبوض لإجراء المقارنة بينهما.

ج- مراقبة حسابات النتائج: يهدف المراقب من خلال مراقبة حسابات النتائج إلى معرفة القيمة المضافة و هامش الربح الخاص المؤسسة و تغيراتها خلال الفترة المراقبة لمعرفة وضعية المؤسسة و الحالة المالية لها قصد اكتشاف المكلفين الذين يصرحون بهامش ربح ضعيف أو بنتيجة خسارة و التأكد من صحة الوضعية المالية لهم.¹

- القيمة المضافة: تمثل الفرق بين الإنتاج الجمالي و الاستهلاكات و تحسب نسبة القيمة المضافة كما يلي:

$$\text{نسبة القيمة المضافة} = \frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{رقم الأعمال (الخدمات + الإنتاج)}}$$

حيث أن المحقق يستفيد من هذه النسبة لمعرفة تطور القيمة المضافة للمؤسسة من سنة إلى أخرى واكتشاف التلاعبات التي يمكن أن تحتوي عليها خلال فترة المراقبة.

- هامش الربح: يتم تحديد هامش الربح كما يلي:

$$\text{هامش الربح الخام للمشتريات} = \frac{\text{الربح الخام}}{\text{ثمن تكلفة البضاعة المباعة}} / 100$$

أما بخصوص حساب الربح الخام فإنه يختلف حسب طبيعة نشاط المؤسسة.

* بالنسبة للأنشطة التجارية: الربح الخام = المبيعات - (المشتريات + تغيرات المخزون).

* بالنسبة للأنشطة الصناعية: الربح الخام = (المبيعات + المنتجات المخزنة) - (مشتريات المواد

الأولية - تغيرات المخزون).

1 سعاد مالح، مرجع سبق ذكره ص 101، 102.

* بالنسبة لأنشطة تأدية الخدمة: الربح الخام = رقم الأعمال - الأعباء المباشرة.

إن قيام المحقق بحساب هذه النسب و المؤشرات يتأكد من صحتها و تطورها خلال السنوات الخاضعة للرقابة و بذلك يتمكن من اكتشاف التلاعبات التي يمكن أن يسلكها المكلف للتهرب من دفع الضريبة.

الفرع الثاني: تقييم عملية التحقيق و طرق إعادة تشكيل أسس الضريبة.

1- تقييم محاسبة المكلف: بعد القيام بعملية التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة يتوصل المحقق إلى

نتيجة هذه العملية و يقوم بإبداء رأيه سواء بالقبول أو بالرفض.¹

أ- قبول المحاسبة: إذا كانت محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية مطابقة لأحكام القانون التجاري

و مبادئ النظام المحاسبي الوطني، و صحيحة من حيث الشكل و المضمون، سيقبلها المحقق، و يمكن أن يكون هذا القبول صريح أو قبول ضمني.

حيث عند القبول الصريح يقوم المحقق بتبليغ نتائج التحقيق من دون إجراء أي تقويمات أما عن القبول الضمني فهنا يعني أنه يوجد ارتياب طفيف أو وجود بعض الانحرافات البسيطة و التي يستنتج المحقق بأنها غير ناتجة عن نية و قصد للتهرب من دفع الضريبة، يتم إخضاع المكلف إلى إجراءات التقويم، و المقصود به أن يكون اتصال بين الخاضع للضريبة و المحقق الجبائي للنقاش و إبداء ملاحظات المكلف بالضريبة حول هذه الانحرافات المسجلة، و بعدها يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال و يجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقويم.

ب- رفض المحاسبة: قد يصل المحقق الجبائي في بعض الحالات إلى رفض محاسبة المكلف نظرا لكثرة

الأخطاء التي وجدت فيها، و المشرع الجزائري وضع الحالات التي يمكن على أساسها يتم رفض المحاسبة و هذا لحماية المكلف بالضريبة من تعسف المحقق.

و حسب المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية " لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها، إلا إذا

أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع و ذلك عندما:

- يكون مسك الدفاتر و السندات المحاسبية و الوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد 9 إلى 11 من

القانون التجاري و للنظام المحاسبي المالي و غيرها من التشريعات و التنظيمات المعمول بها.

1 سعاد مالخ، مرجع سبق ذكره، ص 102، 103.

- تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة و متكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.¹

في حالة رفض محاسبة المكلف بالضريبة، فإن كامل حقوقه تسقط منه و لا يحق له التعقيب على قرار التحقيق، و يصبح خاضعا لنظام فرض الضريبة التلقائية، و هي "عبارة عن تقييم إداري للإيرادات المنجزة من طرف المؤسسة و هذا دون إشراك المكلف بالضريبة في المناقشة و إبداء الملاحظات" مع إلزامية المحقق بإبلاغ المكلف بنتائج التحقيق و ذلك بإرسال إشعار تقويم أولي مفصل مع منحه 40 يوم للرد.

بعد استلام المحقق ملاحظات المكلفين بالضريبة، يأتي هنا دور الإدارة الجبائية أو أعوان التحقيق في القيام بعملية تحرير التبليغ النهائي و الذي يكون مكتوبا و مفصلا بشكل جيد، إذ لا يمكن تعديله أو تغييره، إلا إذا كشف أن المكلف قد عمد إلى استعمال طرق احتيالية.

يقوم المحقق بعد إصدار الأوردة التي تبين حالة المكلف بالضريبة من حقوق و غرامات وقعة على عاتقه و بعد ذلك يتم إعداد التقرير النهائي الذي تعبر فيه الإدارة عن الموقف النهائي تجاه الأخطاء التي أحصاها المحققون خلال عملية الرقابة، و التي يتم من خلالها إقفال عملية التحقيق و الذي يجب أن يبين مجموع المعلومات و الأرقام التي تسمح بمعرفة مدى احترام المكلفين بالضريبة الإجراءات المنصوص عليها و كذا تقسيم نتائج التحقيق.

توضع بعدها نسخة من هذا التقرير النهائي في ملف المكلف و يتم إرجاعه إلى المفتشية التي سحب منها و ترسل نسخة منه إلى المديرية الجهوية و كذا مصلحة الأبحاث و المراجعات على المستوى المركزي.

2- طرق إعادة تشكيل أسس الضريبة:

في حال قيام المحقق برفض محاسبة المكلف بالضريبة، كونها غير مقنعة، يتم في هذه الحالة إعادة تأسيس رقم أعمال الخاضع للضريبة، و تكون هذه العملية وفق نوع و نشاط المؤسسة، فيتم اختيار الطريقة المناسبة من قبل المحقق بناء على المعلومات المتحصل عليها من المؤسسة.²

1 قانون الإجراءات الجبائية، ق.م./2024، ص 29.

2 لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية- دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي- مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010/2011، ص 76، إلى 78.

أ- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس فواتير البيع : يقوم المحقق بالاعتماد على جميع فواتير البيع خلال سنوات محل التحقيق، سواء بفحص دفتر المبيعات، و نسخ الفواتير المحررة، و كذا تصريحات المكلف و يتم اللجوء إلى إرسال طلبات للزبائن أو حتى القيام بزيارات ميدانية لمعرفة حجم المبيعات المحققة، و يكون اختيار الزبائن بواسطة جدول حالة الزبائن الملزم على المكلف بالضريبة بتقديمه مع الميزانية الجبائية في تصريحاته السنوية المقدمة.

ب- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس فواتير الشراء: يمكن للمحققين أيضا اللجوء إلى فواتير الشراء إذا لم يتمكنوا من كشف فواتير البيع، أو أن المكلف يقوم ببيع البضائع دون فواتير، و الغاية من ذلك كشف الحجم الحقيقي من المشتريات بإرسال طلبات إلى الموردين أو الاعتماد على مذكرة الربط، و الجرد المادي للمخزون لمعرفة باقي السلع غير المباعة، و عليه يتم استخراج الفرق الذي يمثل السلع المباعة المعبرة عن رقم الأعمال المحقق خلال الدورة مع إضافة هامش الربح لتكلفة الشراء.

ج- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات المحققة: حتى يتم الوصول إلى الإيرادات المحققة فعلا من طرف المكلف بالضريبة يمكن الاعتماد على الحساب المالي الذي يأخذ مجموع الأرصدة المدينة للصندوق و الحسابات البنكية و البريدية للمكلف مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات في تسيقات الزبائن، و أرصدهم في بداية و نهاية المدة، و منه تتم مقارنة رقم الأعمال المقدر مع المصرح به من أجل معرفة قيمة التخفيض في رقم الأعمال الذي قام به المكلف، و هذا مع طلب بعض التوضيحات من المكلف كالقيام بتحويلات داخلية تعويضات، استرجاع الشيكات... الخ

د- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس عناصر كمية المواد المستعملة: هذه الطريقة تتميز أنها تتلاءم مع معظم الأنشطة الإنتاجية، التي تستعمل المواد الأولية، على غير الأنشطة الأخرى كالخدمات و المهن الحرة إضافة إلى ذلك يصعب تطبيق هذه الطريقة على المؤسسات الكبيرة التي لها سلسلة جد متنوعة من المنتجات و التي تتحدد بسرعة، لأن التطبيق يتم على حساب المواد الأولية أو على عينة من المنتجات بشرط أن يكون لها طابع تمثيلي أما حساب استهلاكات المواد الأولية في النشاط الصناعي تتمثل في :

* الاستهلاكات الخامة من المواد الأولية = مخزون أول المدة + مشتريات الفترة - مخزون آخر المدة.

و منه: الإنتاج يمثل الاستهلاكات الصافية من المواد الأولية= الاستهلاكات الخامة- الفقدان أو الفضلات.
علما أن نسبة الفضلات أو الفقدان يمكن أن تتحدد على إثر تصريح المكلف أو دراسة تقنية من الهيئات المختصة أو القيام باختبار عينة من الإنتاج بناء على طلب المحقق و بحضور المكلف بالضريبة.

هـ- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس التكاليف: يمكن للمحقق إعادة تقدير الإيرادات أو رقم الأعمال بناء على بعض التكاليف المرتبطة بالنشاط، فمثلا نجد الأجور الموزعة على المستخدمين في عملية الإنتاج تعتبر وسيلة فعالة لإعادة تقدير رقم الأعمال المحقق، مع مراعاة حالة تغيير معدات الإنتاج، أو معطيات تقنية أخرى كتنوع المواد الأولية المستعملة، أو استهلاك البنزين لخدمات النقل البري، أو الكهرباء لمجال الاتصالات و الفندقية، أي في معظم الأحيان تكون قيمة التكاليف محددة للإيرادات، لأنه لا يعقل أن تبقى المؤسسة مستمرة في النشاط متحملة تكاليف أكثر من الإيرادات المحققة.

و- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس النسب: في كثير من المؤسسات ذات النشاط الصناعي نسب ثابتة و مدروسة بين مختلف العناصر المكونة لسعر تكلفة المنتج، و عند مقارنة هذه النسب مع الكميات و القيم المستخرجة من المعطيات المحاسبية نستطيع إعادة تقدير الكميات التي تم إخفاءها، و لإعادة تقدير رقم الأعمال المحقق يكفي إيجاد كمية المواد المستعملة و النسبة المئوية الموافقة لها مع سعر بيع الوحدة لإيجاد رقم الأعمال الفعلي.

ز- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس مؤشرات أخرى: المحقق يجوز على الكثير من المؤشرات التي يمكن أن تكون عناصر أساسية من أجل إعادة تقدير الإيرادات أو رقم الأعمال المحقق لكونه يتعامل مع كل ملف حسب الحالة التي يراها أنسب و قد يلجأ إلى طلب توضيحات من جهات مختلفة يراها مناسبة للحالة المدروسة فمثلا نجد يعتمد على سجل الشرطة في حساب عدد الزوار المقيمين بالفنادق، أو على عداد الحافلات و شاحنات النقل لمعرفة عدد الكيلومترات المقطوعة في مجال خدمة النقل، أو حجم مشتريات المشروبات بالنسبة للمطاعم و المقاهي، أو استخدام كمية المتفجرات في مجال المحاجر، و غيرها من المؤشرات التي تختلف من نشاط إلى آخر.

ح- التقدير التلقائي: توجد العديد من الحالات التي تعتمد على التقدير التلقائي لإعادة تأسيس القاعدة المنشئة للضريبة نذكر منها ما يلي:

- اعتراض عمل المحقق من طرف المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، أو عن طريق تدخل أشخاص آخرين، هذا الأمر يعتبر بمثابة عائق أمام مواصلة عملية الرقابة الجبائية.
 - عدم تقديم المكلف التصريحات المتعلقة بالدخل أو الأرباح المحققة في الآجال القانونية.
 - عدم تقديم المكلف محاسبة أصلاً أو تم رفضها لعدة أسباب موضوعية نذكر منها:
 - * مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق للأحكام المنصوص عليها في القانون التجاري.
 - * المحاسبة تحتوي على إغفالات أو معلومات غير صحيحة و متكررة أثناء عملية التسجيل.
 - * المحاسبة ليس لها قيمة مقنعة نظراً لغياب الوثائق الإثباتية المدعمة للتسجيلات المحاسبية.
- المشرع حول للمحقق كامل السلطة في اختيار العنصر الملائم و الذي يساعده في إعادة تقدير رقم الأعمال شرط أن يكون ذو دلالة على واقع و حقيقة النشاط الممارس من قبل المكلف، إضافة إلى أن إعادة التقدير تقتضي بالمقابل رفض المحاسبة من حيث الشكل و المضمون، و عليه يجب استعمال طرق مختلفة لمقارنة النتائج المتحصل عليها بهدف إقناع المكلف بالضريبة.

المبحث الثالث: انعكاسات المحاسبة الإبداعية على الحصيلة الجبائية.

باعتبار أن الضريبة وسيلة مالية من إيرادات الخزينة العمومية و التي تستخدمها الدولة من أجل تحقيق أهداف تمس الجانب الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي في المجتمع، و نظراً للنظرة السلبية للضريبة من قبل المكلفين بها فهم يلجؤون إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بغية التهرب الضريبي، ما يؤثر بالسلب على الحصيلة الضريبية بالتالي يكون انخفاض في إيرادات الخزينة العمومية.

المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي.

يعتبر التهرب الضريبي غاية من قبل المكلفون بالضريبة، و ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية هي من الطرق التي يقومون بها من أجل الوصول إلى هذا الهدف.

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي و أنواعه.

1- تعريف التهرب الضريبي:

توجد عدة تعاريف للتهرب الضريبي و نذكر من بينها:

- **التعريف الأول:** التهرب الضريبي هو " عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة لمصالح الضرائب، أو من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة، و بعبارة أخرى إن المكلف يتخلص من دفع الضريبة إما بشكل كلي أو جزئي".¹

- **التعريف الثاني:** التهرب الضريبي هو " جميع المخالفات القانونية التي تعني عدم الامتثال للتشريع الضريبي، أو استعمال الفجوات القانونية لصالح التملص من دفع الواجب الضريبي بجميع الوسائل و الأشكال سواء تعلق الأمر في الحركات المادية و العمليات المحاسبية بكل أو جزء المبلغ الواجب دفعه لخزينة الدولة الذي تستعمله الدولة من أجل تغطية نفقاتها الاجتماعية و أهدافها الاقتصادية، قصد الوصول بالمجتمع و الاقتصاد الوطني إلى التنمية".²

- **التعريف الثالث:** التهرب الضريبي هو " أن يتخلص المكلف من دفع الضريبة المتوجبة عليه كلياً أو جزئياً، دون أن يعكس عبئها على الغير، إلا انه يجب التمييز بين التهرب من الضريبة و الغش الضريبي فالغش ليس إلا حالة خاصة من التهرب، يتضمن مخالفة لأحكام القوانين و الأنظمة، و لذلك يطلق عليه أحيانا بالتهرب غير المشروع، و هو عكس التهرب المشروع الذي لا يتضمن أي مخالفة للقانون".³

2- أنواع التهرب الضريبي:

التهرب الضريبي نوعان تهرب مشروع و آخر غير مشروع.⁴

1 الجيلاني بلواضح، التحقيق المحاسبي كآلية للحد من التهرب الضريبي- دراسة نموذج حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة: ش.ذ.م.م. اكلوليكس للفترة 2017-2020، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، المجلد 15، العدد 01، جامعة المسيلة، 2022، ص.150

2 خولة حموش، أحمد بزايرية، التحقيق المحاسبي أثر التهرب الضريبي على إيرادات الجبائية العادية في الجزائر "دراسة حالة تقديرية للفترة 2005-2019"، المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 12، العدد 01، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2022، ص. 507.

3 حسين عوضة، عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، بيروت لبنان، 2013، ص.433.

4 حساني بن عودة، و آخرون، جهود الجزائر في مكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية الاقتصادية، مجلة الاقتصاد و إدارة الأعمال، مجلد 03 عدد 02، جامعة أحمد دراية ادرار، 2019، ص.58، 59.

أ- التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي): و هذا النوع هو الذي يعتمد على الثغرات القانونية الموجودة في القانون الضريبي للدولة، حيث يقوم المكلف بالضريبة بالاعتماد على مجموعة من الخبراء و التقنيين القادرين على تجنب الواقعة المنشئة للضريبة، و كمثل على ذلك قيام الشخص بالإقرار بمشروعين في نفس الصيغة ما يجعل نم فرض الضريبة على المشروعين يبدو كالأزدواج الضريبي، أو بتجنب الأسر استهلاك السلع و الخدمات التي يفرض عليها ضرائب.

غير أن الأصح من الناحية اللغوية أن يوصف في هذا التصنيف الضريبي بالتجنب الضريبي لأن العملية السابقة توحى إلى قانونية الفعل، في حين أن كلمة التهرب توحى إلى فعل غير قانوني و بالتالي فإن التجنب الضريبي أو التملص الضريبي صيغة أفضل لاصطلاح سليم لتجنب الواقعة المنشئة للفعل الضريبي.

كمثل واقعي على التهرب الضريبي قامت الشركات متعددة الجنسيات بالتمركز في الدول ذات النظام الضريبي المنخفض لتفادي زيادة التكاليف و هي العملية القانونية و المشروعة و التي أقرتها العديد من الدول في العالم، أو من خلال الالتفاف على الإعفاءات الضريبية الممنوحة على المشاريع المستحدثة، بحيث تقوم الشركات متعددة الجنسيات بتحويل المشاريع الاستثمارية القائمة إلى مشاريع جديدة (إغلاق المشاريع و إعادة تشغيلها من جديد).

هذا ما يؤكد أن الإعفاءات و التخفيضات الضريبية يمكن أن تشكل في مجموعها فرصة سانحة لقيام التهرب الضريبي للعديد من المؤسسات و الشركات سواء المحلية أو الأجنبية.

ب- التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي): وهذه العملية تقوم على مخالفة النظام الضريبي في الدولة بشكل متعمد و مقصود و غير قانوني، و بحيث يكون هذا الغش أحيانا بصفة مباشرة و أحيانا أخرى بصفة غير مباشرة، حسب طبيعة الفعل المنشئ للضريبة، مما يسبب في انخفاض الحصيلة الضريبية للدولة.

قد عرف بعض الخبراء التهرب الضريبي غير المشروع بأنه عمل مخالف للقانون سواء عند حصر المادة الخاضعة للضريبة بإخفائها، أو إخفاء مستندات لديه أو أن لا يقدم إقرارا ضريبيا معتمدا على الإهمال الملاحظ في الإدارة أو تقدير الأموال بأقل من قيمتها عند دفع الرسوم الجمركية أو تقديم فاتورة مزورة أو الغش في أنواع السلع.

الفرع الثاني: نطاق و أسباب التهرب الضريبي .

1- نطاق التهرب الضريبي.

أ- التهرب الضريبي الداخلي : و هو التهرب الذي يقع داخل حدود للدولة، حيث أن أفعال التهرب الضريبي التي يقوم بها المكلف لا تتعدى الحدود الجغرافية للدولة سواء باستغلال الثغرات القانونية الموجودة في النظام الجبائي أو بأساليب أخرى مثل التهرب عن طريق امتناع الفرد عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها.¹

ب- التهرب الضريبي الدولي: و يقصد به محاولة المكلف بالضريبة التخفيف من حدة العبء الضريبي بالطرق المشروعة أو غير المشروعة بنقل سلعة أو مكان إقامته إلى إقليم أجنبي لإمكانية التملص من الضريبة، و في هذه الحالة يستفيد من هذا الإقليم إما لانخفاض معدل الضريبة مقارنة بالبلد الأصلي، أو من الإعفاءات أو الامتيازات الضريبية الممنوحة له في الدول المضيفة.²

2- أسباب التهرب الضريبي:

إن التهرب الضريبي له عدة أسباب يمكن تصنيفها إلى:³

أ- أسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة: من بين أهم الأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي نجد غياب الوعي الضريبي لدى الأفراد و النظرة السلبية و الخاطئة لمفهوم الضريبة و التي تُظهر لهم أنهم يقومون بدفع أموال للدولة دون مقابل، و يمنح المكلف لنفسه براءة من سرقة الأموال العامة للدولة، باستخدام أساليب محاسبية تحايله بتضخيم النفقات و تخفيض الإيرادات، بحجة عدم إلحاق الضرر بالآخرين، و الذي يقلل شعورهم بواجبهم تجاه الدولة بتحملهم جزء من الأعباء العامة، كما تقود سوء الحالة المالية للمكلف في بعض الأحيان إلى التهرب الضريبي.

1 رمضان عيسى هاوكار، تحليل أسباب و آثار ظاهرة التهرب الضريبي و طرق معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة دهوك، المجلد 20 العدد 2، جامعة دهوك العراق، 2017، ص 139.

2 فاتح أحمية، أسباب و آليات التهرب الضريبي الدولي و طرق مكافحته، مجلة دراسات جبائية، المجلد 9، العدد 2، جامعة البليدة 2، 2020 ص 74.

3 الحسين مشقق، عبد المالك بشيش، إشكالية التحصيل الضريبي في الجزائر بين فعاليات الآليات و مخاطر التهرب الضريبي - دراسة حالة مديرية الضرائب بالمسيلة الفترة 2018-2022، مجلة آفاق علوم الإدارة و الاقتصاد، المجلد 07، العدد 02، جامعة المسيلة، 2023، ص 113، 114.

- ب- أسباب متعلقة بالنظام الضريبي:** إن النظام الضريبي يمكن أن يتيح مجالاً للتهرب الضريبي من خلال:
- التعقيد في التشريعات الضريبية و التي يستغل من خلالها المكلف بالضريبة غموضها و ما ينجم عنها من ثغرات قانونية تمكن من التهرب الضريبي.
 - النظام التصريحي للنظام الضريبي و انخفاض الوعي الضريبي و ضعف آليات الرقابة يفتح المجال للتلاعب بالمعلومات الضريبية عكس الضرائب التي تجبى من المصدر.
 - محاولات التشريع لتحقيق العدالة الضريبية من خلال سياسات التحفيزات و الإعفاءات الجبائية.
 - ارتفاع سعر و أوعية الضريبة، و سوء اختيار مواعيد دفعها بما لا يتلاءم و مقدرة المكلفين تزيد من الدافعية للتهرب الضريبي، أو محاولة تخفيضها من خلال تقليل الوعاء و الانتقال من شريحة إلى شريحة أقل، عادة لا تؤدي معدلات الضرائب المرتفعة بالضرورة إلى زيادة تحصيل الضرائب، و لكنها قد تؤدي على الأرجح إلى التهرب الضريبي.
 - ضعف الرقابة التي تؤدي إلى فرض عقوبات على المكلف، حيث أن شعور المكلف بضعف الرقابة يزيد من رغبته في التهرب، فيأخذ في الحسبان درجة الخطر و درجة العقاب، فإن كانت قيمة العقاب أكبر من المبلغ الذي يرغب في التهرب به فيبتعد عن التهرب، و العكس صحيح.
 - إن عدم استقرار التشريع الجبائي يخلق نوع من التذبذب في استمرارية المنظومة التشريعية الجبائية، حيث تفرض التعديلات المستمرة في القوانين المعدلة أو المكملة نوعاً من الضبابية و الغموض على النظام الضريبي.
 - بطء عملية التحول الرقمي للإدارة الجبائية و استعمال الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري.
- ج- أسباب متعلقة بالظروف الاقتصادية:** إن الأسباب الاقتصادية لها دور في تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي، بناءً على مجموعة من الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف من جهة و الظروف الاقتصادية العامة للدولة من جهة أخرى ما يؤدي بالمكلف اللجوء إلى التهرب الضريبي أو عدم القيام به كاملاً، و نذكر فيما يلي أهمها:¹

1 عائشة بوشيخي، فاطمة بوشيخي، أسباب التهرب الضريبي و أثره على الخزينة العامة في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، المجلد 3 العدد 1، جامعة البليدة 2، 2014، ص 156، 157.

- غالباً ما تكون الوضعية الاقتصادية للمكلف سبباً في لجوءه إلى إتباع طرق تدليسية خصوصاً في فترات الكساد و الأزمات المالية التي تمر بها المشاريع و ما ينجر عن ذلك من انخفاض في المداخيل فيلجأ المكلف إلى عدم دفع الضريبة خوفاً من اهتبار مشروعه الاقتصادي أو التجاري.
- يختلف كذلك نطاق التهرب الضريبي باختلاف الظروف الاقتصادية للدولة فيزداد التهرب في فترات الكساد و يقل في فترات الرخاء، حيث أنه في فترة الرخاء تزداد مداخيل الأفراد و تتحسن قدرتهم الشرائية و بالتالي يدرج العبء الضريبي في سعر السلع و الخدمات مما يقلل من التهرب الضريبي.
- انتشار الاقتصاد غير الرسمي بسبب القيود و القوانين الضريبية التي أصبحت تشكل عبء على الأفراد.

المطلب الثاني: علاقة المحاسبة الإبداعية بالتهرب الضريبي و العقوبات الجبائية للوقاية منه.

الفرع الأول: علاقة أساليب المحاسبة الإبداعية بالتهرب الضريبي:

تقوم إدارة المؤسسات باستخدام مختلف أساليب المحاسبة الإبداعية مستغلين الثغرات القانونية من أجل التصريح بدخل غير صحيح، بهدف تجنب دفع الضرائب و الرسوم المفروضة، و من بينها ما يلي:¹

1- تضخيم فواتير المصاريف و الأعباء و تدنية الإيرادات:

أ- تضخيم فواتير المصاريف و الأعباء: إن القوانين الجبائية و التشريعات سمحت للمكلف بالضريبة بخضم مختلف التكاليف و الأعباء ضمن شروط معينة، لتحديد الأساس الخاضع للضريبة، كما يجب أن تكون هذه الأعباء متعلقة بالنشاط الممارس من قبل المؤسسة مثبتة بوثائق معترف بها، و يجب أن تكون في الحدود المقبولة جبائياً و المسموح بها.

ب- تدنية الإيرادات: في هذه الحالة يلجأ المكلف بالضريبة إلى تخفيض الوعاء الضريبي و ذلك عن طريق البيع دون فواتير من أجل إخفاء جزء من رقم الأعمال، أو تخفيض أسعار البيع باتفاق مع الزبون عند تحرير الفاتورة و تسجيل بعض فواتير البيع المسترجعة الوهمية، و تخفيضات و خصومات تجارية بصورة وهمية، ما يؤدي هذا إلى عدم التصريح بهامش الربح الحقيقي.

2- نقل المصاريف و الأعباء التي تعود لسنوات سابقة أو مستقبلية إلى السنة الحالية: و الغاية من

هذه العملية هو تدنية الربح و منه تخفيض الوعاء الضريبي.

1 أمينة قوشيش، الأخضر لقلبي، مرجع سبق ذكره، ص 546، 547.

3- التلاعب بتقييم المخزونات و العمليات الوهمية:

- التلاعب بتقييم المخزونات: يعتمد المكلفين بالضريبة بغية التهرب الضريبي إلى تضخيم تكلفة شراء المخزونات و منه القيام بإعادة تقييمها في آخر السنة بإظهار خسائر القيمة على هذه المخزونات ما يؤدي إلى تسجيل محصص خسارة القيمة و الذي يعتبر من الأعباء و منها تقليل الربح.

ب- العمليات الوهمية: تقوم في هذه الحالة المؤسسات بالتصريح عن رواتب و أجور عالية للموظفين و لا تمثل هذه الرواتب و الأجور الحقيقية، و هذا من أجل زيادة المصاريف و منه تقليل الربح الخاضع للضريبة أو العكس بالتصريح برواتب منخفضة للموظفين عندما يتم خصم ضرائب على عليها، قد يتم اللجوء أيضا إلى إدراج رواتب وهمية لعمال لا وجود لهم.

الفرع الثاني: العقوبات الجبائية للوقاية من التهرب الضريبي:

1- العقوبات في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة:

حسب قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تطبق عقوبات جبائية على التهرب الضريبي نذكر منها:
تنص المادة 1:163- يعتبر المكلف بالضريبة الذي يقبض بصفة مباشرة أو غير مداخل خارج الجزائر و لا يشير إليها على انفصال في تصريحه طبقا لأحكام المادة 99-3 أنه قد أغفلها، و يتعين عليه دفع تكملة الضريبة المطابقة، و كذا الزيادة المضافة إلى الضريبة.

كما يترتب على إخفاء المداخل أو التقديم المتعمد لتصريحات غير صحيحة بشأنها، و كذلك في حالة العود، و على عدم تقديم الصريح بهذه المداخل، و كذا إغفال أو نقص في التصريح بها، تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادة 303.

2- يلزم كل مدين أو مستخدم لم يتم بالاقتطاعات المنصوص عليها في المواد 33،34،54،60،74، أو قام باقتطاعات غير كافية بدفع مبلغ الاقتطاعات غير المتممة تضاف إليه نسبة 25%.

و يترتب عن عدم إيداع جدول الإشعار بالدفع ووفاء الحقوق المطابقة في الآجال المحددة تطبيق غرامة على المدين تحدد بنسبة 10%.

و ترفع هذه العقوبة إلى نسبة 25% في حالة إعدار الإدارة الشخص الملزم بإجراء الاقتطاع بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام لتسوية وضعيته خلال شهر واحد.

يتعرض كل من تهرب أو حاول التهرب، كلياً أو جزئياً من وعاء الاقتطاعات أو من تصفية الاقتطاعات الواردة في المقطع الأول من هذه الفترة باستعماله لوسائل الغش، للزيادة المقررة في المادة 193-2 و للعقوبات المنصوص عليها في المادة 303.¹

تتضمن المواد 163-164-165 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ما يلي:²

فورد ضمن المادة 163:1- يترتب على عدم تقديم التصريح المنصوص عليه في المادة 162 - الفقرة

1 في الأجل المقرر في نفس المادة ، فرض غرامة قدرها (01) مليون دينار.

(02)- ترفع هذه الغرامة إلى 10 ملايين دينار، إذا لم يصل الكشف المفصل للمبالغ المدفوعة للغير، المشار

إليه في الفقرة الثانية من المادة 162 ضمن أجل ثلاثين (30) يوماً، ابتداء من تاريخ تبليغ الإنذار في ظرف موصى عليه يقضي بتقديم هذا الكشف في الآجال المحددة.

جاء في المادة 164: تطبق غرامة جبائية تتراوح من 1.000 دج إلى 10.000 دج، تفرض بقدر عدد

المرات التي يتم فيها الكشف عن إغفالات أو عدم صحة الوثائق و المعلومات المكتوبة المقدمة بموجب المادة 162.

أيضاً في المادة 165: تفرض العقوبات المنصوص عليها في المادة 134-2 على الأشخاص الذين لم

يدفعوا الضريبة ضمن الأجل المشار إليه في المادة 159 أو قاموا بدفع غير كاف.

غير أن المؤسسة الأجنبية مسؤولة سويًا و تضامنياً مع المؤسسة أو الهيئة صاحبة الإنجاز، عن الاقتطاعات

المستحقة و غير المدفوعة.

1 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ق.م./2024 ص 43.

2 المرجع نفسه ، ص 59.

تنص المادة 166: يترتب على كل نقص ملحوظ في رقم الأعمال الإجمالي، المصرح به حسب الكيفيات المنصوص عليها في المادة 162 و المحدد في المادة 156، فرض العقوبات التي تقرها المادة 165 على المؤسسة الأجنبية.¹

كذلك ورد في المادة 1:193- عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أحل بها نسبة:

- 10%، إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.

- 15%، إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج و يقل عن مبلغ 200.000 دج أو

يساويه.

- 25%، إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج .

(2)- عند القيام بأعمال تدليسية، تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة.

توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة.

لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50%. و عندما لا يدفع أي حق، تحدد النسبة بـ100%.

تطبق نسبة 100% كذلك، عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع

من المصدر.

يقصد بالأعمال التدليسية ، خاصة:

(أ)- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل

شخص مدين به، و خاصة المبيعات دون فاتورة.

(ب)- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض، أو إعفاء

أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة و إما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.

1 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ق.م./2024 ص59.

(ج) - القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية و دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها، لا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها.

(د) - قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.

(هـ) - كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب و الرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة.

(و) - ممارسة نشاط غير قانوني، يعتبر كذلك، كل نشاط غير مسجل و/أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة، تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي.

(3) - تجمع الزيادات المقررة في المقطع الأول من هذه المادة، عند الاقتضاء، مع تلك المقررة في المادة 192 (المقطعان الأول و الثاني).

(4) - يمكن أن يصحح تلقائيا تصريح المكلف بالضريبة الذي ارتكب مخالفة للتنظيم الاقتصادي خلال السنة السابقة و الخاص بفرض الضريبة. و في هذه الحالة، تطبق الزيادات المقررة في المقطع الأول أعلاه، على الحقوق المطابقة للزيادة.

(5) - كما تطبق الزيادات المقررة في هذه المادة و في المادة 192 في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط أو ممارسة المهنة.¹

و جاء في نص المادة 303: 1) فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كلياً أو جزئياً، بما يأتي:

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق التملص منها 100.000 دج.

1 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ق.م./2024/ص 69.

- الحبس من شهرين (02) إلى ستة (06) أشهر و غرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج و لا يتجاوز 1.000.000 دج.

- الحبس من ستة (06) إلى سنتين (02) و غرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج و لا يتجاوز 5.000.000 دج.

- الحبس من سنتين (02) إلى خمس (05) سنوات و غرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج و لا يتجاوز 10.000.000 دج.

- الحبس من خمس (05) سنوات إلى عشر (10) سنوات و غرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج.
(2)- تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم، مع مراعاة أحكام المادة 306 أدناه.

إن تعريف شركاء مرتكبي الجرائم و الجنح المحدد بموجب المادة 42 -2 من قانون العقوبات، يطبق على شركاء مرتكبي المخالفات المشار إليهم في الفقرة السابقة، و يعتبر على الخصوص كشركاء، الأشخاص:
- الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج.
- الذين قبضوا باسمهم قسائم يملكها الغير.

(3)- إن العود في أجل خمس سنوات تنتج عنه بحكم القانون، مضاعفة العقوبات، سواء أكانت جبائية أم جزائية المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولية، و ذلك دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى (المنع من ممارسة المهنة و العزل من الوظيفة و غلق المؤسسة... الخ).

...الخ.¹

1 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ق.م./2024، ص101، 102.

ورد في المادة 304: كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب، القيام بمهامهم، يعاقب بغرامة جبائية تبلغ من 10.000 دج إلى 30.000 دج. تحدد هذه الغرامة بـ 50.000 دج عندما يتم التأكد خلال المعاينة أن المحل مغلق لأسباب تهدف الى منع المصالح الجبائية من إجراء الرقابة.

في حالة إجراء معائنتين متتاليتين، يضاعف مبلغ الغرامة بثلاث (03) مرات. تكون هذه الغرامة مستقلة عن تطبيق العقوبات الأخرى الواردة في النصوص الجاري العمل بها، و ذلك كلما تسنى تقدير أهمية التدليس. في حالة العود، يجوز للمحكمة أن تقضي فضلا عن ذلك بعقوبة حبس مدتها من ستة (6) أيام إلى ستة (6) أشهر.

و إذا حصل اعتراض جماعي على إقرار أساس الضريبة، تطبق العقوبات القامعة للإخلال بحسن سير الاقتصاد الوطني المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات.¹

2- العقوبات في قانون الضرائب غير المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال:

أ- العقوبات في قانون الضرائب غير المباشرة:

كما أنه حسب قانون الضرائب غير المباشرة تطبق عقوبات جبائية أيضا على التهرب الضريبي نذكر منها: **المادة 532:** يعاقب كل من يستخدم طرقا احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب التي هو خاضع لها، بغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج و بالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط. غير أن هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء، إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج.²

1 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ق.م./2024، ص 102.

2 قانون الضرائب غير المباشرة ق.م./2024، ص 80.

نصت المادة 533: تعتبر طرقا احتيالية من أجل تطبيق أحكام المادة المذكورة أعلاه ما يلي:

- 1 - الإخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم التي هي مفروضة عليه.
- 2- تقديم الأوراق المزورة أو غير صحيحة كدعم للطلبات التي ترمي إلى الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو إرجاعها، و إما على الاستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.
- 3- استعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزورة أو التي قد تم استعمالها بعد، من أجل دفع جميع الضرائب، وكذلك البيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتجات التي تحمل تلك الطوابع.
- 4- الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير صحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و10 من قانون التجارة أو في الوثائق التي تقوم مقامه، و لا يطبق هذا التدبير إلا بالنسبة لعدم صحة السنوات المالية التي اختتمت كتابتها.
- 5- القيام بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية و التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة، غير قادرين على تأدية مهامهم.
- 6- القيام من قبل المكلف بتنظيم أسعار أو رفع العراقيل بطرق أخرى لتحميل كل الضريبة أو الرسم الذي هو مكلف به.¹

جاء ضمن المادة 537: يعاقب كل من يجعل، بأي وسيلة كانت، الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات لتشريع الضرائب، غير قادرين على تأدية وظائفهم، بغرامة جبائية من 50.000 دج إلى 200.000 دج. تعتبر الغرامة مستقلة عن تطبيق العقوبات الأخرى المنصوص عليها في النصوص السارية المفعول كلما أمكن تقدير أهمية الاحتيال.

و في حالة العود، يمكن للمحكمة فضلا عن ذلك أن تقرر عقوبة حبس تتراوح من شهرين (02) إلى سنة.

1 قانون الضرائب غير المباشرة ق.م./2024، ص 80.

و إذا كان هناك اعتراض جماعي على تأسيس وعاء الضريبة فتطبق العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات و التي تقمع المس بالسير الحسن للاقتصاد الوطني.¹

ورد في المادة 538: كل شخص أو شركة ترفض تقديم وثائق يوجب عليها تنظيم أو إتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، تعاقب بغرامة جبائية من 10.000 دج الى 100.000 دج. و يترتب أيضا على هذه المخالفة تطبيق إكراه مالي قدره 500 دج على الأقل من كل يوم تأخير يبتدئ من تاريخ المحضر المحرر من أجل إثبات الرفض و ينتهي في اليوم الذي يثبت فيه بيان مكتوب من قبل عون مؤهل في أحد دفاتر المعني بأن الإدارة قد مكنت للحصول على الوثائق المقررة.²

ب- العقوبات في قانون الرسوم على رقم الأعمال:

توجد كذلك عقوبات جبائية في قانون الرسوم على رقم الأعمال على التهرب الضريبي نذكر منها:
جاء في المادة 114: مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المادتين 115، 116 أدناه، يعاقب على كل المخالفات للأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، بغرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 500 و 2.500 دج.

في حالة استعمال طرق تدليسية، يحدد مبلغ هذه الغرامة بـ 1.000 دج إلى 5.000 دج. يترتب عن عدم وضع لوحات الهوية المنصوص عليها في المادة 60، تطبيق غرامة جبائية يحدد مبلغها بـ 1.000 دج، دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون و القابلة للتطبيق في حالة عدم مراعاة الالتزامات الجبائية.

كل مخالفة للإلتزامات المنصوص عليها في المادة 61 أعلاه، تطبق عليها مصلحة الرسوم على رقم الأعمال غرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 1.000 و 5.000 دج.³

1 قانون الضرائب غير المباشرة ق.م./2024، ص 81.

2 المرجع نفسه ، ص 81.

3 قانون الرسوم على رقم الأعمال ق.م./2024، ص 41، 42.

ورد ضمن المادة 116: أولاً- إذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المدين غير كاف، أو إذا طبق الخصم في غير محله، يضاف إليه مبلغ الرسوم المتملص منها، النسب الآتية:
- 10%، إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها المجموعة في السنة المالية أقل أو تساوي مبلغ 50.000 دج أو يساويه.

- 15%، إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 50.000 دج و يقل أو يساوي عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.
- 25%، إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 200.000 دج.
ثانياً- في حالة استعمال طرق تدليسية، تطبق غرامة 100%، على مجمل الحقوق.

و علاوة على ذلك يمكن للإدارة الجبائية أن تطلب تطبيق أحكام المادة 117 أدناه، في حالة تجاوز مبلغ الرسوم المغشوش فيها، نسبة 10% من مبلغ الرسوم المستحقة فعلاً.¹
المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي.

إن التهرب الضريبي نتيجة ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية يساهم في نقص الحصيلة الجبائية، التي تستخدمها الدولة لتحقيق مختلف أهدافها، ما ينج عن ذلك آثار مالية و اقتصادية و أخرى اجتماعية و سياسية.
الفرع الأول: الآثار المالية و الاقتصادية.

1- الآثار المالية: إن الإيرادات المالية التي تحققها الدولة من وراء فرضها للضريبة على اختلاف أنواعها هي التي تستخدمها من اجل تطبيق برامج الإنعاش الاقتصادي و لا يمكن العمل على ذلك دون إحداث الأثر التمويلي.

نظراً لأهمية الحصيلة الجبائية في تمويل الخزينة باعتبارها المورد الأساسي لها، فالتهرب الضريبي الناتج عن الأساليب المختلفة خاصة ممارسات المحاسبة الإبداعية، له الأثر المباشر على هذه الإيرادات، و بذلك تفوت الدولة جزء هاماً من هذه الحصيلة الجبائية، و بالتالي نقص التمويل للإنفاق على الوجه الأكمل.

1 قانون الرسوم على رقم الأعمال ق.م./2024، ص 42.

إن نقص موارد الأموال في الخزينة العمومية يؤدي ذلك إلى عجز الدولة في تنفيذ بعض المشاريع، و التي تسعى من خلالها إلى تحسين مسارها التنموي.

يؤدي نقص الإيرادات المالية كذلك إلى وقوع اختلال مالي و منه العجز في الميزانية العمومية، و التي تشترط أن تتوازن إيراداتها مع نفقاتها، خاصة في الدول النامية، التي تعتمد بصفة خاصة إلى الحصيلة الجبائية و أي تسجيل لعجز في الميزانية العامة للدولة قد يكون في أغلب الأحيان ناتج عن التهرب الضريبي.

قد يؤدي هذا العجز بالدولة اللجوء إلى مصادر تمويلية أخرى تؤثر على التنمية الاقتصادية مثل الإصدار النقدي أو الاقتراض لتعويض هذا العجز المسجل، و الذي ينتج عنه ظاهرة التضخم باختلاف أنواعها و ما يترتب عن هذه الظاهرة من تدهور في المستوى المعيشي للمواطنين بانخفاض قدراتهم الشرائية بسبب انتهاج سياسة التقشف بتقليص الإنفاق العام، و كذا تأجيل إنجاز بعض المشاريع، انخفاض الصادرات الذي يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الصعبة، و اختلال التوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع و ظهور السوق السوداء و يمثل عبء إضافي على ميزان المدفوعات، و ذلك في حالة السداد و تحمل الأجيال المستقبلية أعباء أخرى من القروض، إلا إذا استخدمت في المشاريع الاستثمارية، و يكون هنا العبء ضعيفا عليها.¹

2- الآثار الاقتصادية: كل حقيقة تقوم على تأثيرات متبادلة، فالتخلف الاقتصادي بإمكانه أن يكون

حاجزا دون فعالية تدخل الضريبة في الاقتصاد، كما أن الهيكل الضريبي يستطيع بدوره أن يساهم في التأخر الاقتصادي للبلاد فالضريبة تعتبر من الموارد الأساسية لخدمة الأهداف التنموية، فترتفع بارتفاع المداخيل و المبادلات، و تنخفض بانخفاضها و من الملاحظ أن الآثار المالية تترتب عنها آثار اقتصادية مدمرة التي تضعف إمكانية الادخار و الاستثمار و التقليل من فرص التنمية و الإخلال بمبدأ المنافسة.

حيث أن التهرب الضريبي لا يشجع مجهودات الرفع من الإنتاجية فالمكلف الذي يسعى للرفع من المداخيل بتحسين طرق الإنتاج وتسيير متقن يتردد لذلك في لحظة إدراكه لأكثر السبل التي يمنحها له التهرب الضريبي و من الأمثلة الواضحة التي يمكن الاستدلال بها تلك المتعلقة بالمؤسسات الخاصة التي يعمل أصحابها على التوجه نحو التهرب الضريبي، الذي يمكنهم من امتلاك رؤوس أموال ضخمة تساعدهم على التوسع في نشاطهم و ذلك

1 الجليلاني بلواضح، مرجع سبق ذكره، ص 154.

على حساب المؤسسات العمومية التي لا تملك أي مجال أو فرص للتهرب الضريبي، وهو ما ولد ظهور المنافسة غير الشريفة، غير القانونية و غير الشفافة، وهذا ما يجعل مؤسسات تتحمل ضغطا عاليا على حساب مؤسسات أخرى من خلال تجنب دفع الضرائب و الرسوم المفروضة عليها.

لذلك فإن السياسة الضريبية هي أداة تستخدمها الدولة لتحقيق برامج محددة في حقل النشاط الاقتصادي و تنفيذ المشاريع التنموية و تطوير الخدمات العامة، فالدولة يمكنها عند الضرورة الرفع في معدلات الضرائب الموجودة أو فرض ضرائب جديدة لتعويض النقص في مردودية الضرائب نتيجة التهرب و هذا الأسلوب له عوارض في الواقع فالمعدلات المرتفعة تعاقب المكلفين النزهاء الذين يتحملون الأعباء الضريبية و بالتالي تحويل الضغط الضريبي و وقعه عليهم مما يدفعهم و يزيد في رغبتهم للتهرب الضريبي فالتهرب يدعو للتهرب.¹

الفرع الثاني: الآثار الاجتماعية و السياسية.

1- الآثار الاجتماعية: الآثار الاجتماعية عديدة نذكر منها ما يلي:

- التهرب الضريبي قد يكون سببا في فقدان الثقة أثناء المعاملات المالية و التجارية و العقود و ما إلى ذلك من الممارسات القانونية التي تقتضيها مصالح الأفراد، حيث يعلم كل واحد منهم أن الطرف الآخر يمكنه القيام بتسجيلات خاطئة لأسباب ضريبية و بالتالي فالتهرب الضريبي يساهم في تقهقر أمانة الأعمال.
- يزيد التهرب الضريبي من وجود الظلم الاجتماعي، فكلما تفاقمت هذه الظاهرة كلما نقصت الإيرادات التي تحققها الخزينة العمومية، و للاحتفاظ بآمان تقوم الدولة بزيادة نسبة الاقتطاعات الضريبية، للحصول على إيرادات إضافية على أصحاب المداخل الضعيفة، الذين لا يستطيعون التهرب من دفع مستحقاتهم المفروضة عليهم ذلك لأنها تقتطع مباشرة من دخلهم (الاقتطاع من المصدر).
- المتهربين من الضرائب هم في أغلب الأحيان أفراد يتميزون بمستوى معيشي جيد، و يستفيدون بأموالهم لدى السلطات لعدم الوقوع في العقاب، الشيء الذي يزيدهم تلاحما، هذه الحالة أو الوضعية تثبت الفوارق بين المكلف "المتهرب" و المكلف "النزيه" و تزيد من حدتها.

1 الجيلاني بلواضح، مرجع سبق ذكره، ص 154، 155.

- انتشار التهرب و الخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس المدني بصفة عامة و الحس الضريبي بصفة خاصة، فلا يمكن تفضيل النفع العام عن الخاص إذا كان المكلف يقبل مبدئيا بإمكانية إنقاص أو تخفيض جزء من المساهمة المالية التي يجب أن يؤديها للمجتمع.

- التهرب الضريبي هو عامل من عوامل تلاشي و اندثار الحس المدني، و هكذا فالتهرب الضريبي يهدم سلطة الدولة و تعود المواطن على العيش بالمخالفة¹

2- الآثار السياسية:

تتمثل الآثار السياسية في:²

* تعتبر السياسة الجبائية العادلة من أهم مقومات الأساسية للديمقراطية الحديثة، و يتجسد ذلك من خلال المساواة أمام الضريبة، و هو ما يتأكد من خلال نص المادة [82 من دستور 2020]، و التي نصت على "لا تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون".

* كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة، و يحدد القانون حالات و شروط الإعفاء الكلي أو الجزئي منها.

* الضريبة من واجبات المواطنة.

* لا تحدث بأثر رجعي أية ضريبة، أو جباية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه.

* كل فعل يهدف إلى التحايل على مبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة، يعد مساسا بمصالح المجموعة الوطنية.

* يعاقب القانون على التهرب و الغش الضريبي.³

1 الجيلاني بلواضح، مرجع سبق ذكره، ص 155.

2 نادية بولجة، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية جامعة تيزي وزو، 2016، ص 41 إلى 43.

3 الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية/ العدد 82 بتاريخ: 15 جمادى الأولى عام 1442هـ، 30 ديسمبر 2020م ص 19.

يترتب عن التهرب الضريبي عدم احترام مبدأ المساواة أمام الضريبة، و يشكل هذا اعتداء على حقوق المجتمع، فكل نظام إنساني مهما كان نوعه ينحرف عن النظم القانونية السائدة و يفسح المجال لمنطق القوة و العنف ليسود في المجتمع، و لا يخرج التهرب الضريبي عن هذه القاعدة، فآثار الضغط الاجتماعي والاقتصادي الناتجة عن التهرب الضريبي تنعكس سلبا على استقرار الدولة، و أمنها السياسي خاصة مع تراجع روح المواطنة و ارتفاع نسب الهجرة غير الشرعية.

تسعى الأنظمة السياسية الحديثة لوضع نظام جبائي عصري يسمح بتحصيل الضريبة و تحقيق أهدافها التنموية و يضع لحالات التهرب الضريبي، و يسمح للدولة بتتبع سياسة اقتصادية سليمة تقوم على إعطاء تحاليل و إحصائيات حقيقية، ذلك أن التهرب الضريبي يعزز الصراع بين الحاكم و المحكوم الذي يتميز بحرص الدولة على فرض الضرائب، و تحصيلها و السعي الدائم للمكلف لتملص من الضريبة باستعمال طرق تدليسية احتيالية.

خلاصة الفصل الثاني.

إن عملية التحصيل الجبائي لها من الأهمية الكبيرة فهي مورد مالي مهم لميزانية الدولة، حيث أنها تعمل على حماية هذا المورد، خاصة و أن المكلفين بالضريبة يسعون دائما في محاولة منهم للتملص من الضريبة كليا أو جزئيا و بشتى الطرق، خاصة استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

تقوم الدولة من أجل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية و غير ذلك عن طريق الهيئات المختصة بعمليات الرقابة على محاسبة المكلفين، لمنع التهرب الضريبي الناتج عن ذلك و الذي يؤثر أساسا بالسلب على الحصيلة الجبائية التي هي إيرادات مالية للدولة و تمويل للخزينة العمومية، حيث تستخدم هذه الإيرادات في تحقيق الأهداف المختلفة للدولة، من تنمية اقتصادية و اجتماعية و غيرها.

الفصل الثالث

دراسة نماذج ميدانية بمركز الضرائب

لولاية قالمة CDI

الفصل الثالث: دراسة نماذج ميدانية بمركز الضرائب لولاية قالمة CDI.**تمهيد**

بعد التطرق لمختلف الجوانب النظرية للمحاسبة الإبداعية وللتدقيق الجبائي، سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجوانب النظرية على دور التدقيق الجبائي في التخفيف من سلبيات المحاسبة الإبداعية، وتحسين الأوعية الضريبية ومن ثم الحصيلة الجبائية في مركز الضرائب بولاية قالمة وذلك من خلال دراسة لمختلف مراحل عملية التدقيق المحاسبي واستدراك الحقوق الغير مصرح بها وذلك عن طريق التدقيق الجيد في ملفات المكلفين بالضريبة وللتعرف على هذه المراحل قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث.

- المبحث الأول: تقديم المديرية العامة للضرائب ومركز الضرائب (CDI) قالمة.
- المبحث الثاني: كشف نماذج من ممارسات المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي.
- المبحث الثالث: الحصيلة الجبائية المستدركة و تحصيلها.

المبحث الأول: تقديم المديرية العامة للضرائب ومركز الضرائب (CDI) قالمة.

المطلب الأول: تقديم المديرية العامة للضرائب.

إن المديرية العامة للضرائب تحت وصاية وزارة المالية.

الفرع الأول: تأسيس المديرية العامة للضرائب:

تأسست المديرية العامة للضرائب في 19 أبريل 1963، بمقتضى المرسوم رقم 63-127.¹

الفرع الثاني: تعريف المديرية العامة للضرائب و هيكلها التنظيمي.

1- تعريف المديرية العامة للضرائب : هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتنشط تحت وصاية وزارة المالية، وهي المسؤولة عن إدارة وتحصيل الضرائب في الجزائر، تشرف على تطبيق السياسات الضريبية وتنفيذ القوانين الضريبية المعمول بها بهدف ضمان الموارد المالية اللازمة للدولة وتمثل مهامها الرئيسية فيما يلي:²

- **تحصيل الضرائب:** جمع مختلف أنواع الضرائب مثل: ضريبة الدخل، والرسم على القيمة المضافة والضرائب على الشركات والضرائب العقارية، وغيرها من الضرائب.

- **مكافحة التهرب الضريبي:** العمل على تقليل التهرب الضريبي من خلال المراقبة والتدقيق و فرض العقوبات على المخالفين.

- **تقديم الخدمات للمكلفين بالضريبة:** من خلال توفير الإرشادات ومساعدة المكلفين بالضريبة لفهم الالتزامات الضريبية والإجراءات المتعلقة بها وكيفية الامتثال لها.

- **إدارة الديون الضريبية:** من خلال متابعة المستحقات الضريبية والتأكد من تحصيلها في الوقت المناسب.

- **تطوير النظام الضريبي:** من خلال اقتراح التعديلات والإصلاحات على القوانين والأنظمة الضريبية لتحسين كفاءة التحصيل ولتحقيق العدالة الضريبية ولضمان التحديث المستمر لنظام الضرائب بما يتناسب مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية.

1 الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب <https://www.mfdgi.gov.dz/about-us-ar/dgi#3>. اطع عليه بتاريخ: 2024/05/27 على

الساعة: 11:20.

2 المرجع نفسه.

2- الهيكل التنظيمي للمصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب:

حدد التنظيم الهيكلي ومهام المديرية بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 21-252 المؤرخ في 25 شوال عام 1442 الموافق 6 جوان سنة 2021، وفي الشكل الموالي الهيكل التنظيمي لمصالحها الخارجية.
الشكل رقم 04: الهيكل التنظيمي للمصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب.



المصدر: الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب <https://www.mfdgi.gov.dz/about-us-ar/dgi#3> عليه بتاريخ: 2024/05/27، على الساعة: 18:45.

المطلب الثاني: تقديم مركز الضرائب (CDI) قالمة.

الفرع الأول: نبذة عن مراكز الضرائب (CDI).

تعتبر مراكز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية و تحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة متوسطي الحجم الذين يفوق رقم أعمالهم السنوي 8 مليون دج ويقل عن 500 مليون دج.

تهدف مراكز الضرائب إلى تقديم خدمة نوعية، وتطوير شراكة مع المكلفين بالضريبة تقوم أساسا على التواجد، الاستماع، الاستجابة والمعالجة السريعة لكل احتياجاتهم، لكونه المكلف الوحيد بتسيير ملفاتهم الجبائية.

حيث تم افتتاح أول مركز ضرائب نموذجي في الروبية سنة 2009، كأول مرحلة والهدف الرئيسي من افتتاح هذا المركز هو السماح للإدارة الجبائية بتقييم فعالية تنظيم الأساليب وكذا الأدوات المحددة لعمل المركز، و قد سجل تطورا واعدة من حيث الأداء المالي، معالجة القضايا النزاعية، الرقابة والاستقبال.

ونظراً للنتائج الايجابية المسجلة، قامت المديرية العامة للضرائب في أواخر سنة 2011 بوضع حيز الخدمة ستة (06) مراكز ضرائب في كل من الولايات التالية مستغانم، سيدي بلعباس، معسكر، قالمة، أم البواقي سوق أهراس.

الفرع الثاني: مركز الضرائب لولاية قالمة (CDI).

يعتبر مركز الضرائب بقالمة تابع إداريا لمديرية الضرائب بقالمة، ويقع بحي قهدور الطاهر بلدية قالمة أنشأ و دشن بتاريخ : 2012/04/02. وهو المركز الوحيد على مستوى إقليم ولاية قالمة الذي من مهامه الأساسية مراقبة جميع المكلفين الخاضعين لنظام التصريح الحقيقي بإقليم الولاية.

المطلب الثالث: مصالح مركز الضرائب و مهامها.

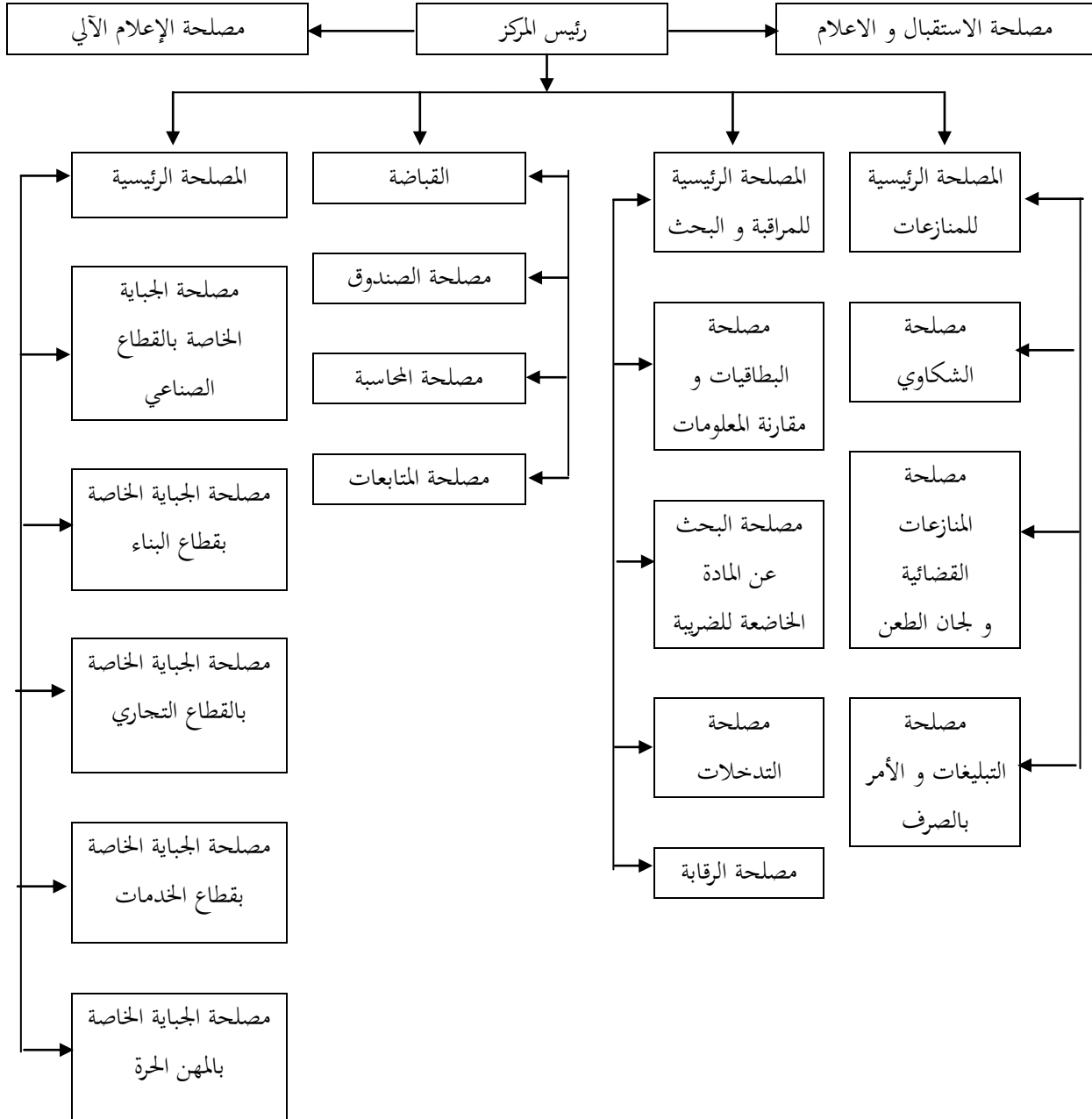
الفرع الأول: مصالح مركز الضرائب و الهيكل التنظيمي.

1- مصالح مركز الضرائب: يتوفر مركز الضرائب على ثلاثة مصالح رئيسية وقباضة ومصالحتين غير رئيسيتين حسب نص المادة: 88 من القانون، وسنحاول التطرق بالتفصيل لوظائف كل مصلحة من هذه المصالح أما الهيكل التنظيمي و أهم وظائفه سنوضحها من خلال الشكل الموالي :

- المصلحة الرئيسية للتسيير.
- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث.
- المصلحة الرئيسية للمنازعات.
- القباضة.
- مصلحة الاستقبال والإعلام والتوجيه.
- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل.

2- الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب:

الشكل رقم: 05 الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية قلمة.



المصدر : من مطبوعة تنظيم و مهام مركز الضرائب.

الفرع الثاني: مهام المصالح الرئيسية لمركز الضرائب وفروعها.

01- المصلحة الرئيسية للتسيير:

أ- المصلحة الرئيسية للتسيير: تتمثل مهامها في:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة (منح الامتيازات الجبائية ومراقبة الوعاء الضريبي للمكلفين).

- تسجيل و اقتراح المكلفين للمراقبة والمراجعة المحاسبية بنسبة 10% من مجموع عدد الكلفين بالمركز.

- تنظيم مخططات العمل وتجميع الإحصائيات الدورية الخاصة بكل مكلف أو ملف.

- مصادقة رئيس المركز على جداول الإيرادات.

ب- فروع المصلحة الرئيسية للتسيير: وتتكون من خمسة مصالح فرعية هي:

- المصلحة المكلفة بحماية القطاع الصناعي.

- المصلحة المكلفة بحماية قطاع البناء والأشغال العمومية.

- المصلحة المكلفة بحماية القطاع التجاري.

- المصلحة المكلفة بحماية قطاع الخدمات.

- المصلحة المكلفة بحماية المهن الحرة.

2- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث:

أ- : مهام المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث و تتكفل بما يلي:

- انجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية و معالجتها و تخزينها و توزيعها من اجل استغلالها.

- اقتراح عمليات مراقبة و انجازها بعنوان المراجعات في عين المكان و المراقبة على أساس المستندات

لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب مع إعداد جداول إحصائية و حواصل تقييميه دورية.

ب- فروع المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث وتشتمل المصلحة الرئيسية على أربع مصالح فرعية

و هي:

- مصلحة البطاقات والمقارنات: وتتكفل بما يأتي:

- تشكيل و تسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام و الاستعلام الخاصة بالوعاء الضريبي.

- مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية، وتخزينها و استردادها من اجل استغلالها.

- التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.

-انجاز البحث عن المعلومة الجبائية، معالجتها واستغلالها.

- إجراء المراقبة في عين المكان وعلى أساس المستندات المادية للمكلفين.

- مصلحة البحث عن المادة الضريبية: ومن مهامها ما يلي:

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

- اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات و في عين المكان انطلاقا من المعلومات

و الاستعلامات المجمعة.

- مصلحة التدخلات: وتتكفل بما يلي:

- برمجة و انجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق و حق الزيادة و المراقبة عند المرور و كذا انجاز في

عين المكان لكل المعائنات الضرورية لوعاء الضريبة و مراقبتها و تحصيلها.

- اقتراح مكلفين بالضريبة محاسبتهم أو للمراقبة على أساس المستندات انطلاقا من المعلومات

والاستعلامات المجمعة.

-مصلحة المراقبة: وتتكفل ب:

- انجاز برامج المراقبة على أساس المستندات و كذلك في عين المكان.

- إعداد إحصائيات وضيعيات دورية تتعلق بمردود انجاز برامج المراقبة.

3- المصلحة الرئيسية للمنازعات.

أ- : مهام المصلحة الرئيسية للمنازعات.

- إيداع ودراسة ومتابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية في بعض حالات التهرب و الغش الضريبيين .

- دراسة جميع الطعون النزاعية والبت فيها على مستوى مركز الضرائب مباشرة (عقوبات أو غرامات جبائية...).

ب- فروع المصلحة الرئيسية للمنازعات: و تتكون من ثلاثة مصالح فرعية هي:

- مصلحة الاحتجاجات: وتتكفل ب:

- استلام ودراسة الطعون لاسترجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة.

- استلام دراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

- مصلحة المنازعات القضائية و لجان الطعن:

* المنازعات القضائية: وتتكفل ب:

- إعداد و تكوين ملفات إيداع الشكاوي لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة .

- الدفاع أمام الهيئات القضائية المتخصصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض الضريبة.

* لجان الطعن: وتتكفل ب:

- دراسة الاحتجاجات والطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها إلى لجنة المصالحة أو الطعن.

- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابض الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل وإخلاء

المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم وكذلك الحقوق الغير قابلة للتحصيل وعرضها على لجان الطعن الإعفائي.

-مصلحة التبليغ والأمر بالصرف: و هي مكلفة ب:

- تبليغ المكلفين والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف تلك الطعون.

- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة وإعداد الشهادات الإدارية الخاصة بها.

4- مصلحة الاستقبال و الإعلام: وتقع تحت سلطة رئيس المركز مباشرة وتتكفل بما يلي:

- ضمان مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.

- التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء لا سيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل قوانينها

الأساسية.

- تنظيم وتسيير المواعيد الخاصة بين المكلفين مع المدققين أو رؤساء المصالح.

- نشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

5- مصلحة الإعلام الآلي و الوسائل: و تتكفل بما يلي:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها، وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها.

- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم، وكذا التكفل بصيانة التجهيزات، والإشراف على المهام

المتصلة بالنظافة وأمن المقرات.

6- القباضة:

أ- مهام القباضة: و تتكفل بما يلي:

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

العامّة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذلك متابعة وضعياتهم في مجال التحصيل.

- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الساري المفعول و المتعلقة بالتحصيل الجبري

للضريبة.

- مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة و تقديم حسابات التسيير المعدة الى مجلس المحاسبة.

ب- فروع القباضة: و تظم القباضة ثلاث مصالح هي:

- مصلحة الصندوق.
- مصلحة المحاسبة.
- مصلحة المتابعات.

المبحث الثاني: كشف نماذج من ممارسات المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي.

من أجل الكشف على الممارسات الإبداعية في المحاسبة المستخدمة من طرف المتعاملين الاقتصاديين و الخاضعين للنظام الحقيقي بغية التهرب من دفع الضرائب كلياً أو جزئياً، وذلك بالتأثير المباشر على الوعاء الضريبي المصرح به للمؤسسة أو بغرض التأثير على الربح الصافي الخاضع للضريبة.

قمنا بدراسة حالة للمؤسسة خضعت للتحقيق في المحاسبة لدى مصلحة الرقابة الجبائية بمركز الضرائب لولاية قالمة وهي عبارة عن مؤسسة تنشط في مجال المطحنة، والتي تحتوي على أكثر من نموذج للتحويل في مضمونها، حيث وبعد قيام مصالح الرقابة الجبائية بالتدقيق في الملف الجبائي للمكلف، لوحظ إخلاله بالالتزامات الجبائية والمحاسبية المتردية في ذمته بمقتضى العلاقة القانونية التي تجبره بالتصريح وتوضيح نتائج نشاطه خلال كل سنة مالية مدعماً ذلك بوثائق ثبوتية كالفواتير والسجلات المحاسبية (دفتر اليومية، دفتر الجرد،....).

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة ونظامها الضريبي.

الفرع الأول: التعريف بالمؤسسة محل التحقيق الجبائي: حفاظاً على سرية المعلومات الخاصة بالمؤسسة تم تسميتها ب: YYYYY.

- اسم الشركة: ش ذ م م YYYYY .
- النشاط الممارس: المؤسسة تمارس نشاط المطحنة.
- عنوان المؤسسة: إقليم ولاية قالمة.
- القطاع الخاضع للضريبة: هي مصنفة لدى مصلحة القطاع الصناعي لدى المصالح الضريبية.
- رقم السجل التجاري: مسجلة وفقاً للسجل التجاري قيد رئيسي.

- تاريخ بداية النشاط هو: 2010/02/20.

- العنوان الاجتماعي: المنطقة الصناعية بقالمة.

الفرع الثاني: النظام الجبائي الذي تخضع له المؤسسة:

تخضع المؤسسة لنظام التصريح الحقيقي للنشاط لدى مديرية الضرائب لولاية قالمة (مركز الضرائب قالمة) كما تخضع المؤسسة لإلزامية مسك الدفاتر المحاسبية بما فيها دفتر الجرد والأجور طبقا للمواد: 09، 10، و 11 من القانون التجاري الجزائري والمادة: 20 من النظام المحاسبي المالي (SCF)، وكذلك اعتماد التسجيل المحاسبي المركز للأرصدة في سجل اليومية إلى جانب جميع التسجيلات المحاسبية المساعدة.

وطبقا لإجراءات الرقابة الجبائية المعمول بها سيمس التحقيق في المحاسبة السنوات التالية: 2019، 2020، 2021 و سنة 2022.

وبالتالي الخضوع للالتزامات الجبائية التالية:

1- الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

طبقا لأحكام المواد من 135 إلى 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكذلك طبقا للمواد 150، 151 و 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (إلزامية التصريح السنوي قبل الفاتح ماي من كل سنة). وتخضع المؤسسة محل الدراسة إلى نسبة: 23 % كضريبة على أرباح الشركات.

2- الضريبة على الدخل الإجمالي / الأرباح الموزعة (RCM):

تخضع الأرباح الموزعة للاقتطاع الضريبي طبقا لأحكام المواد 45، 46، 54، و 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ونسبته: 15% لجميع سنوات التحقيق.

3- الضريبة على الدخل الإجمالي / الأجور والمرتبات (IRGS):

تخضع مرتبات وأجور عمال المؤسسة للاقتطاع الضريبي، طبقا لأحكام المواد 104، 75، 33 و 108 و من 128 إلى 130 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4- الرسم على النشاط المهني (TAP): تجدر الإشارة أنه تم إلغاء هذه الضريبة اعتباراً من سنة 2024 حسب قانون المالية لسنة 2024.

وتبلغ نسبته: 2% من رقم الأعمال (المعدل القانوني المفروض خلال تلك الفترة قبل التخفيض) حسب المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ويستحق الرسم في مكان تواجد المؤسسة حسب المواد من 217 إلى 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

5- الرسم على القيمة المضافة (TVA):

تخضع المؤسسة إجباري الرسم على القيمة المضافة طبقاً لأحكام المواد 1-1 و 2-6 من قانون الرسم على رقم الأعمال، غير أن رسوم المشتريات قابلة للحسم طبقاً لأحكام المواد من 29 إلى 41 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، والدفع يكون وفق النصوص والمواد من 76 إلى 82 من قانون الرسوم على رقم الأعمال تحت النسب التالية 09% و 19% بالنسبة لجميع سنوات التحقيق.

المطلب الثاني: نماذج عن أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة المكتشفة.

من أجل كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في المعلومات والوثائق المحاسبية التي قدمت من طرف المؤسسة الخاضعة للتحقيق، تقوم مديرية الضرائب بتكليف أحد أعضائها ضمن إقرار رسمي، إذ يقوم هذا الأخير بالإجراءات الأساسية، ثم إعداد بطاقة التحقيق ثم القيام بعملية التبليغ الأولي للمكلف.

حيث تم بتاريخ: 2022/07/04 مراسلة شركة ش ذ م م YYYYY، و المسيرة من طرف السيد: XXXX وإشعارها بالتبليغ تحت رقم 2022/128 و الذي يحمل في طيه إدراج الشركة ضمن برنامج التحقيقات بمصلحة المراقبة الجبائية لمركز الضرائب وذلك لسنوات: 2019، 2020، 2021، و 2022 وكذا التبليغ بالتقويم لنتائج التحقيق المحاسبي لتلك السنوات تحت رقم: 234 المسلم له في: 2022/09/29.

و تبعاً للرد المؤرخ في: 2022/11/09 و المسجل لدى مصالحنا تحت رقم: 331 بتاريخ: 2022/11/09 و المتضمن تبريرات حول العمليات المحاسبية المدرجة ضمن سنوات التحقيق.

و على اثر ذلك ومن منطلق أن التحايل المحاسبي المنبثق من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات و مروراً بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات وعدم التصريح بها وهو النموذج الأكثر استعمالاً من طرف المكلفين حيث يمكنهم أن يغشوا أو يزيفوا في محتوى التصريحات من اجل تحديد قيمة الأرباح الخاضعة للضريبة.

الفرع الأول: نماذج عن تضخيم الأعباء.

1- نموذج عن تضخيم أقساط الاهتلاكات:

تجدر الإشارة أن اعتماد المكلف بالضريبة ضمن محاسبته على تقنية الاهتلاك كأسلوب أو نموذج في تضخيم التكاليف، حيث يعرف الاهتلاك بأنه الإثبات الكتابي للنقص التدريجي الذي يصيب الموجودات الثابتة بفعل الزمن أو الاستغلال، و يحسب على أساس ثمن شراء الموجودات أو الاستثمارات من مباني و معدات وذلك بعد خصم الرسم على القيمة المضافة (TVA) المرتبطة بعملية الشراء ضمن معدل ثابت ومعين.

فقد يلجأ المكلف عن طريق تطبيق تقنية الاهتلاك على أساس ثمن الشراء مضاف إليه الرسم على القيمة المضافة، أو عن طريق تطبيق معدلات مرتفعة أو القيام بتغييرها على عكس المحددة قانوناً قصد تضخيم مخصصات الاهتلاك التي تخصم من قاعدة التأسيس.

و الحالة المكتشفة ضمن دراسة الحالة في شركة ش ذ م م YYYY قيامه بتغيير معدل الاهتلاك دون مبرر.

فبعد تغيير المتعامل الاقتصادي لمعدل الاهتلاك الخاص بالمباني في سنة 2020 و الذي أصبح (5% عوض 2%)، تم رفض ذلك التغيير لدى مصلحة الرقابة الجبائية وتم الإبقاء على معدل الاهتلاك 2% فقط و ذلك حسب جدول نسب الاهتلاك الخاصة بالمباني ويتم إدماج الفارق بين قيمة إهتلاك المباني بين نسبة 5% و 2% في النتيجة الجبائية.

أي $615\,700.00 - 246\,280.00 = 369\,420.00$ دج لسنوات 2020، 2021 و 2022 .

وعليه سوف يدرج هذا الفارق في النتيجة الجبائية مع عقوبات غرامة التأخير بالنسبة لسنوات التحقيق.

* مبلغ = $369\,420.00$ دج فارق في الأقساط الاهتلاكات.

* مبلغ = $293\,804.00$ دج غرامات التأخير .

2- نموذج عن تضخيم مصاريف الصيانة:

في غالب الأحيان تقوم المؤسسات بتسجيلات محاسبية غير المبررة لأعبائها والاعتماد بكثرة على الفوترة بالوصلات الظرفية كتعويض عن الفواتير الحقيقية و استعمال الدفع النقدي بكثرة لتجنب استعمال الشيكات البنكية.

بعد قيام مصالح الرقابة بالتدقيق تضمنت هاته الدراسة في مضمونها على احد النماذج المتكررة لدى العديد من المتعاملين الاقتصاديين، حيث لوحظ إخلال المكلف في إثبات قيامه بعمليات الصيانة و استهلاك قطع غيار خلال سنة 2020 لآلة إنتاج (طاحونة لمادة الفرينة 1 طن) بمبلغ: **730 388.00 دج** (أي عدم وجود فاتورة أداء الخدمة و فاتورة شراء قطع الغيار)، و كذا عمليات تسديد تلك المصاريف الخاصة بها و تقييدها صوريا باعتبارها أعباء خاصة بعملية الاستغلال و بنشاط المؤسسة دون وجه حق.

حيث لم تقدم أية إثباتات فعلية لأداء تلك الخدمات أو تسديدها بالطرق المشروعة و لم تظهر على الكشوف البنكية لتلك السنة المالية، و برر المكلف تلك الأعباء على أنها سددت نقدا من صندوق المؤسسة مباشرة. و عليه تم رفضها من طرف المدققين و تم تحديد الربح بإعادة إدماج تلك المبالغ للنتيجة الجبائية للمتعامل كما يلي:

* مبلغ = **730 388.00 دج** تسديدات أداء الخدمة و شراء قطع الغيار.

* مبلغ **182 597.00 دج** غرامات التأخير. $25\% \times 730\ 388.00$

3- نموذج عن تسجيل مصاريف غير متعلقة بالنشاط:

بعد التدقيق في دفتر الأستاذ الخاص بحساب الموردين لسنة 2022 تبين وجود مبلغ يساوي **1 200 234.00 دج** لحساب المورد ش ذ م م ZZ من ولاية سطيف، مقيد في حساب المؤسسة حسب اليومية العامة، هذا المورد قام بتوريد قطع غيار لسيارة سياحية، و بعد قيام مصالح الرقابة بطلب معلومات من مصالح مديرية التجارة لولاية سطيف على مدى صحة المعلومات المقدمة من قبل المكلف تبين في الرد أن هذا المورد الذي يعتبر حسب سجله التجاري يقوم بنشاط السمكرة و طلاء السيارات السياحية فقط عكس ما صرح به المكلف و تبين أن العملية تمت بغرض إصلاح سيارة خاصة بإبن صاحب المؤسسة، و كذا شراء قطع غيار لها.

و كذلك خلال سنة 2022 و بعد التدقيق في الدفاتر المحاسبية، و دفتر الأستاذ ضمن حساب الصندوق اتضح وجود تسديدات نقدية لفواتير فندقية لصالح مؤسسة فندق سيتي فيس 5 بنجوم مقابل فاتورة تحت رقم: 2022/235 على عاتق ابن صاحب الشركة موضوع التحقيق بمبلغ 98 000.00 دج باحتساب جميع الرسوم.

و من كل ما سبق فمجموع الأعباء التي قامت المؤسسة بخصمها لتحديد الربح هي مخالفة للأحكام المادة: 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث عند دمج كل هذه الأعباء فان النتيجة الجبائية لا تكون مطابقة للأحكام السابقة، و عليه فقد تم دمج تلك الأعباء الغير مبررة ضمن النتيجة الجبائية لسنة 2022.

و منه النتيجة الواجب استدراكها من هذا النموذج أي أعباء خارجة عن نشاط الشركة:

$$* 1\ 200\ 234.00 + 98\ 000.00 = 1\ 298\ 234.00 \text{ دج تدرج مباشرة كنتيجة جبائية.}$$

$$* \text{مبلغ} = 1\ 298\ 234.00 \times 25\% = 324\ 559.00 \text{ دج غرامات التأخير.}$$

الفرع الثاني: نماذج عن تدنية الإيرادات و الاستفادة من مزايا جبائية.

1- نموذج عن إخفاء إيرادات مبيعات:

بعد التدقيق في النتائج المحاسبية و أرقام الأعمال المقدمة من طرف المتعامل لسنوات التحقيق الأربعة و بتطبيق ما جاء ضمن رده على استفسارات المدققين حول وجود أرقام أعمال مغفلة و غير مصرح بها لعملية بيع مادة النخالة لسنتي 2021 و 2022 و التي قام بإدراجها ضمن حساب الفضلات و المهملات أي على أساس أنها من فضلات عملية إنتاج مادة الفرينة، و بتفحص معايير الإنتاج المقدمة أسبوعيا لمصالح مديرية التجارة و كذا الكميات المنتجة من مادة الفرينة المصرح بها، يتضح إغفال المكلف لكميات النخالة المستخرجة من نفس العملية و على أساس تلك التصريحات تكون قيمة مادة النخالة كما يلي:

تم تحديد قيمة مادة النخالة المستخرجة لسنة 2021 بمبلغ : 20 291 400.00 دج

و لسنة 2022 بمبلغ : 44 404 550.00 دج و التي تدرج في النتيجة الجبائية.

و لذا تم تطبيق العقوبات المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به و لاسيما المادة 193-1 من الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة والمادة 116 اولا من قانون الرسوم على رقم الأعمال ، و إدراج تلك الفوارق في أرقام الأعمال و تطبيق معدل فائدة 8% ضمينا على رقم الأعمال المغفل.

2- نموذج الاستفادة من مزايا جبائية عن مبيعات معفاة من الرسم على القيمة المضافة:

استنادا للمادة 30 من قانون المالية 2018 و المعدلة بموجب أحكام المادة 9 الفقرة 28 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، فان مادة النخالة الموجهة لتغذية المواشي معفاة من الرسم على القيمة المضافة لكن تطبيق هذا الإعفاء يكون وفقا للشروط المنصوص عليها في المادتين 6 و 7 من مرسوم تنفيذي رقم 18-212 المؤرخ في 4 ذي الحجة 1439 مع إلزامية تماشي الإعفاء مع الفلاحين فقط و البيع يكون بطريقة مباشرة لهم. و عليه تم تدارك مبالغ الرسم على القيمة المضافة الخاصة ببيع مادة النخالة غير المصرح بها لسنة 2021 و 2022 السالفة الذكر في النموذج السابق، و التي بيعت لغير الفئة المستفيدة من المزايا الجبائية ألا و هي فئة الفلاحين دون سواهم.

<p>الرسم على القيمة المضافة المستدرك على عملية بيع مادة النخالة من شهر أوت إلى شهر ديسمبر من سنة 2021 هو : $291\ 400.00 \times 19\% = 3\ 855\ 366.00$ دج</p>
<p>الرسم على القيمة المضافة المستدرك على عملية بيع مادة النخالة لسنة 2022 هو : $44\ 404\ 550.00 \times 19\% = 8\ 436\ 865.00$ دج.</p>
<p>تطبق على ذلك غرامة عدم التصريح بنسبة 25% كغرامة تأسيس حيث في: سنة 2021 تكون بمبلغ: 963 842.00 دج، و في سنة 2022 تكون بمبلغ: 2 109 216.00 دج.</p>

فالمعامل الاقتصادي في هذا النموذج أراد الاستفادة من قوانين الدعم الخاصة بفئة الفلاحين لإخفاء عمليات البيع لغير الفلاحين خلافا للإجراء المنصوص عليه في قانون المالية لسنة 2018، دون التصريح بها و إخفائها بشكل متعمد.

المطلب الثالث: تسوية الوضعية الجبائية للمكلف بعد التحقيق.

الفرع الأول: تحديد الضريبة على الأرباح المصرح بها:

تطبق على أرباح الشركة ضريبة تسمى الضريبة على أرباح الشركات للقطاع الصناعي بنسبة 23% .

الجدول رقم: 2 الضريبة على الأرباح المصرح بها من قبل المؤسسة.

البيان	2019	2020	2021	2022
الأرباح المصرح بها	4 770 851	4 043 861	10 118 816	12 533 386
الضريبة 23%	1 097 296	930 088	2 327 328	2 882 679
إجمالي الضريبة بالدينار الجزائري			7 237 391	

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معطيات النماذج المقدمة من مصلحة الرقابة بمركز الضرائب لولاية قالمة.

الفرع الثاني: الاختلال المسجل في الوضعية الجبائية نتيجة ممارسة المحاسبة الإبداعية:

كانت نتيجة التحقيق كما يلي:

1- سنة 2019:

بعد القيام بعملية الرقابة الجبائية في محاسبة المؤسسة لسنة 2019 لم تسجل قيامها بممارسات للمحاسبة

الإبداعية، حيث تم تقديم جميع التبريرات اللازمة للعمليات المحاسبية.

-2 سنة 2020، 2021، 2022 :

- تم إعادة تأسيس الربح الخاضع للضريبة بإعادة إدماج الاختلال المسجل وفق الجدول أدناه كما يلي:

الجدول رقم: 3 إعادة تأسيس الربح الخاضع للضريبة.

البيان	2019	2020	2021	2022
الأرباح المصرح بها	4 770 851	4 043 861	10 118 816	12 533 386
إيرادات غير مصرح بها			20 291 400	44 404 550
معدل الإخضاع	0	0	8%	8%
الإيرادات غير مصرح بها بمعدل الإخضاع	0	0	21 914 712	47 956 914
الأعباء غير مبررة	0	730 388	0	1 298 234
الاهتلاكات	0	369 420	0	0
الأرباح المعتمدة بالدينار الجزائري	4 770 851	4 774 249	32 033 528	61 788 534

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معطيات النماذج المقدمة من مصلحة الرقابة بمركز الضرائب لولاية قالمة.

المبحث الثالث: الحصيلة الجبائية المستدركة و تحصيلها.

إن المؤسسة محل التحقيق الجبائي بعد قيامها بالتصريحات الجبائية لدى مصالح مركز الضرائب تبين بعد إجراء عملية الرقابة الجبائية قيامها بممارسات للمحاسبة الإبداعية ما شكل وجود حصيلة جبائية وجب استدراكها، كما تم تطبيق غرامات جبائية عليها لتضاف إلى الحصيلة المصرح بها.

المطلب الأول: الحصيلة الجبائية بعد الرقابة الجبائية.

تكون الحصيلة الجبائية بعد الرقابة الجبائية بحساب الضريبة على الأرباح المصرح بها و الضريبة بعد الرقابة الجبائية مع إضافة الغرامات المطبقة.

الفرع الأول: الحصيلة الجبائية بعد الرقابة الجبائية.

1- الضريبة المستدركة: تطبق على هذا الفرق بين الأرباح المصرح بها و المعتمدة أيضا الضريبة على أرباح الشركات بنسبة 23%.

الجدول رقم: 4 قيمة الضريبة المستدركة.

البيان	2019	2020	2021	2022
الأرباح المصرح بها	4 770 851	4 043 861	10 118 816	12 533 386
الأرباح المعتمدة	4 770 851	4 774 249	32 033 528	61 788 534
الفرق بين الربحين	00	1 099 808	21 914 712	49 255 148
الضريبة المستدركة بالدينار الجزائري	00	252 956	5 040 384	11 328 684

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معطيات النماذج المقدمة من مصلحة الرقابة بمركز الضرائب لولاية قالمة.

2- الرسم على القيمة المضافة المستدرك: يستدرك الرسم على القيمة المضافة التي استفادت منه

المؤسسة كامتياز جبائي عن عملية بيع مادة النخالة لسنتي: 2021، 2022.

الجدول رقم: 5 الرسم على القيمة المضافة المستدرك.

2022	2021	2020	2019	البيان
8 436 865	3 855 366	00	00	الرسم على القيمة المضافة المستدرك بالدينار الجزائري

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معطيات النماذج المقدمة من مصلحة الرقابة بمركز الضرائب لولاية قالمة.

الفرع الثاني: العقوبات المطبقة نتيجة كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- الغرامات الجبائية المطبقة نتيجة ممارسة المحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم: 6 قيمة الغرامات المسجلة نتيجة المحاسبة الإبداعية.

2022	2021	2020	2019	البيان
3 552 364	1 623 312	0	0	معدل الإحضاع 8%
2 433 775	963 842	476 401	0	مجموع غرامات التأخير
5 986 139	2 587 154	476 401	0	المجموع بالدينار الجزائري

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معطيات النماذج المقدمة من مصلحة الرقابة بمركز الضرائب لولاية قالمة.

تجدر الإشارة إلى أنه تم تطبيق العقوبات المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به لا سيما المادة 192

الفقرة 1 و المادة 193 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المادة 116 أولا من قانون

الرسوم على رقم الأعمال.

المطلب الثاني: تقييم الحصيلة الجبائية المستدركة.

الفرع الأول: حساب الحصيلة الجبائية المستدركة.

- إجمالي الحصيلة الجبائية المستدركة:

الجدول رقم: 7 إجمالي الحصيلة الجبائية المستدركة.

2022	2021	2020	2019	البيان
11 328 684	5 040 384	252 956	00	الضريبة المستدركة
8 436 865	3 855 366	00	00	الرسم على القيمة المضافة المستدرك
5 986 139	2 587 154	476 401	0	الغرامات المطبقة
25 751 688	11 482 904	729 357	00	المجموع
37 963 949				مجموع الحصيلة بالدينار الجزائري

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معطيات النماذج المقدمة من مصلحة الرقابة بمركز الضرائب لولاية قالمة.

الفرع الثاني: تقييم الحصيلة الجبائية المستدركة.

تمثل قيمة الحصيلة الجبائية المستدركة نتيجة ممارسة المحاسبة الإبداعية من قبل المؤسسة خلال السنوات الثلاثة: 2020، 2021، 2022، بعد إجراء عملية الرقابة الجبائية من قبل مركز الضرائب بمبلغ: **37 963 949.00 دج**

تجدر الإشارة إلى أن سنة 2019 لم نسجل بها ممارسة للمحاسبة الإبداعية.

الحصيلة الجبائية المستدركة هي مبلغ معتبر مقارنة بالحصيلة الجبائية الناتجة عن التصريحات المقدمة من قبل

المؤسسة.

يتم تبليغ المؤسسة ش ذ م م YYYYY محل التحقيق الجبائي بالنتائج المتوصل إليها و إبلاغه بإشعار عن قيم التسويات المكتشفة نتيجة ممارسات المحاسبة الإبداعية و بإمكانه تقديم طعن عن ذلك لدى المصلحة الرئيسية للمنازعات بالمركز وفق الآجال المحددة قانونا.

المؤسسة ش ذ م م YYYYY تقدمت بطعن و بعد دراسته من طرف المصلحة تم رفض الطعن كون المبررات المقدمة من قبلها لم تكن مجدية و عليه تم تثبيت قيمة الضريبة الإجمالية للمؤسسة ش ذ م م YYYYY و التي بلغت في مجموعها من الضريبة المستدركة و قيمة الضريبة الناتجة عن التصريحات المقدمة .

$$37\ 963\ 949.00 + 7\ 237\ 391.00 = 45\ 201\ 340.00 \text{ دج.}$$

تجدر الإشارة إلى أن الإدارة الجبائية تحتفظ بحق تعديل الأسس المعتمدة في هذا التحقيق في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق وفق نص المادة 20 فقرة 8 من قانون الإجراءات الجبائية.

المطلب الثالث: التحصيل الجبائي من طرف قبضة المركز.

بعد تحديد قيمة الضريبة حسب التصريحات المقدمة من قبل المؤسسة ش ذ م م YYYYY و التي كانت قيمتها: 7 237 391.00 دج قام بتسديدها نقدا و ضمن الآجال القانونية في حين تبقى قيمة الضريبة المستدركة إلى غاية صدور الجدول الفردي الخاص بها بعد إعطائه الصيغة التنفيذية من طرف رئيس مركز الضرائب و من ثم إرساله إلى قبضة المركز من اجل التحصيل.

الفرع الأول: تحديد طريقة تحصيل الضريبة من قبل القبضة و تبليغه.

بعد ورود الجدول الفردي الخاص بالمؤسسة و المتضمن الحقوق الواجبة التسديد و المتمثلة في الحصيلة الجبائية المستدركة التي بلغت قيمتها: 37 963 949.00 دج يتم إدراج هذا الجدول الفردي على عاتق القبضة.

يتم بعد ذلك مراسلة المؤسسة و تبليغها بوجوب التقدم للقبضة من أجل تسديد المستحقات الواردة ضمن الجدول الفردي الصادر على عاتقها.

الفرع الثاني: تحصيل الضريبة من المؤسسة.

بعد تلقي المؤسسة المؤسسة ش ذ م م YYYY التبلغ المرسل من قبل قابض الضرائب المختص إقليميا في تحصيل الضريبة الجبائية تقدم مسير المؤسسة من القباضة قصد الوصول إلى اتفاق حول طريقة ميسرة ودية من أجل تسديد المستحقات الواردة ضمن جدول الفردي و المقدرة قيمتها ب: 37 963 949.00 دج على اعتبار عدم قدرته على التسديد الفوري لتلك المستحقات، و تجنب إجراءات التحصيل الجبري التي قد يتخذها القابض ضد المؤسسة.

تم التوصل إلى اتفاق بين الطرفين يقضي بالتعهد على التسديد وفق رزنامة دفع شهري على أقساط مداها الأقصى ثلاث (03) سنوات أي 36 شهرا.

بحساب القيمة على هذه المدة: 36 / 37 963 949.00 يكون القسط الشهري بقيمة: 1 054 555.00 دج.

خلاصة الفصل:

إن ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل المكلف بالضريبة من أجل التملص من الضريبة سواء كلياً أو جزئياً تكون معظمها في حسابات الأعباء و التكاليف بالزيادة و كذا تقليص الإيرادات ما يؤثر على الوعاء الضريبي، و هذا يؤدي إلى التأثير سلباً على الحصيلة الجبائية غير أنه و بإجراء عملية الرقابة الجبائية من قبل الهيئات المختصة يتم اكتشاف هذه الممارسات و من ثم تدارك الحصيلة الحقيقية مع فرض عقوبات و غرامات على ما تم تداركه من جراء ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الخاتمة

الخاتمة:

من خلال دراستنا لموضوع " أثار المحاسبة الإبداعية على الحصيلة الجبائية " اتضح أن المحاسبة الإبداعية تعد من بين ممارسات التلاعب المحاسبي الذي يستغل مرونة البدائل والطرق و السياسات المحاسبية للتأثير على جودة المعلومات المحاسبية و القوائم المالية بغرض تحريفها و بالتالي تضليل مستخدميها دون خرق للمعايير المحاسبية، فمن خلالها يستغل المحاسب الخاص بالمؤسسة هاته القوانين و المعايير للتلاعب بالقوائم المالية و يعطيها صورة مضللة عن نتائج أعمالها و ذلك باستخدام أساليب تهدف إلى تضخيم النفقات أو التقليلص المتعمد للأرباح، و هو ما يؤثر سلبا على الأوعية الضريبية المقدمة للإدارة الجبائية ضمن التصريحات السنوية وفق الآجال القانون، الأمر الذي يفضي إلى تقديرات سلبية لقيمة الحصيلة الجبائية.

قد سعينا من وراء البحث إلى اكتشاف مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على الحصيلة الجبائية من خلال تسليط الضوء على التحقيق الجبائي الذي أدرج على القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة الميدانية ومدى ممارستها للمحاسبة الإبداعية لغرض تخفيض الوعاء الضريبي وبالتالي التهرب الجبائي مع إظهار الحصيلة الجبائية نتيجة ذلك.

اختبار صحة الفرضيات:

- "تساهم مخرجات النظام المحاسبي المالي بشكل كبير في تحديد الأوعية الضريبية عن طريق التصريحات الجبائية.

في ختام هذه الدراسة يتضح أن مخرجات النظام المحاسبي المالي تلعب دورا محوريا في تحديد الأوعية الضريبية من خلال تحقيق الجودة في المعلومات المحاسبية و القوائم المالية المقدمة للمصالح الجبائية المتخصصة وفق التصريحات القانونية المعمول بها، و من خلال تحليل تلك البيانات المالية، يمكن تحديد الأوعية الضريبية بدقة، مما يسهم في التقليل من التهرب الضريبي، و يحسن من كفاءة النظام الجبائي.

-توجد علاقة مباشرة ما بين المحاسبة الإبداعية و التهرب الضريبي بواسطة أساليبها المختلفة.

تم إثبات وجود علاقة مباشرة ما بين المحاسبة الإبداعية و التهرب الضريبي عن طريق استغلال الجانب السلبي للمحاسبة الإبداعية من خلال ما تم دراسته في الجانب النظري و الجانب التطبيقي على المؤسسة موضوع التحقيق الجبائي، حيث استعملت ممارسات للمحاسبة الإبداعية بغية التملص من أداء واجباتها والتزاماتها الجبائية.

-من أهم الحيل المحاسبية تضخيم المصاريف و تدنية الإيرادات بهدف التقليل من قيمة الضريبة التي تؤثر سلبا على الحصيلة الجبائية.

من خلال الفصل المخصص للدراسة الميدانية، تم كشف المخالفات و الغش المحاسبي المرتكب من طرف المتعامل الاقتصادي الخاضع للتحقيق، و إعادة تقييم ذلك الاثر المستدرك للحقوق المغفلة و التي جاءت بحصيلة إضافية للخزينة العمومية و بنسبة كبيرة، نتيجة تضخيم المصاريف و تدنية الايرادات، حيث تبين أن المؤسسة تعتمد استعمال أسلوب المحاسبة الإبداعية بصفة كبيرة بغية إخفاء الصورة الحقيقية لقوائمها المالية.

بعد اختبار الفرضيات تم التوصل إلى أن أساليب المحاسبة الإبداعية تؤثر سلبا على التحصيل الجبائي لمركز الضرائب قلمة و ذلك من خلال استدراك ما قيمته: 37 963 949,00 دج و هو ما أوضحه تقرير محققي مصلحة الرقابة الجبائية لمركز الضرائب قلمة لاستخدام المؤسسة موضوع التحقيق لأساليب المحاسبة الإبداعية.

نتائج الدراسة:

- المحاسبة الإبداعية ممارسات مشروعة قانونا يستخدمها المحاسبون من أجل تحقيق مصلحة طرف أو عدة أطراف في المؤسسة على حساب حقوق الخزينة العمومية و أطراف آخرين.
- تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية والقوائم المالية ومخرجاتها على مستخدميها وعلى رأسهم الإدارة الجبائية.
- اعتماد المكلفين بالضريبة على المدققين والخبراء المحاسبين لممارسة المحاسبة الإبداعية بغية التهرب من أداء التزاماتهم الجبائية.

- اعتماد المكلفين على تسجيل أعباء غير مبررة عمدا و إخفاء أو تدنية إيرادات.
- المؤسسات التي تم كشف و ثبوت استعمالها للمحاسبة من أجل التهرب الضريبي معرضة لعقوبات مالية و كذا غرامات إضافية، و قد يصل الأمر إلى إدراجها في القائمة الوطنية للغشاشين.
- المحققين الجبائين هم الأداة المهمة في المنظومة الرقابية لدى الإدارة الجبائية لمحاربة ممارسات المحاسبة الإبداعية السلبية.
- نظرا للتطور الحاصل في الاقتصاد الوطني و مناخ الاستثمار السائد بالبلاد نجد أن المؤسسات المحلية تستعمل أساليب المحاسبة إبداعية لغرض التهرب الضريبي.
- نقص خبرة محاسبي المؤسسات الخاضعة و كذا أعوان الرقابة الجبائية في استعمال و فهم ممارسات المحاسبة الإبداعية، يؤدي إلى تأثر الحصيلة الجبائية.
- المحاسبة الإبداعية لها تداعيات و آثار على حصيلة الدولة من الضرائب، و كما لها انتشارا و استعمالا أكبر لدى الشركات الكبرى العالمية.

التوصيات

- القيام ببحوث علمية أكثر في المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بالحصيلة الجبائية.
- إجراء التكوين الدوري والمستمر لأعوان المصالح الضريبية من أجل التعرف على ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- الحملات التوعوية الدورية لصالح المحاسبين و المكلفين و إرشادهم بأهمية الإفصاح الحقيقي بكامل المعلومات المحاسبية دون تحريف.
- تكثيف دورات الرقابة على ملفات المكلفين و زيادة عددها.
- توظيف الإطارات الجامعية الكافية و المتخصصة للقيام بعمليات الرقابة.
- رفع كفاءة المدققين الجبائين لكشف أساليب المؤسسات المتعددة الجنسيات في التهرب الضريبي و نقل الأرباح.

-
- تدريس المحاسبة الإبداعية كمقياس والتدقيق الجبائي في الجامعات و المدارس العليا.
 - تدعيم و الإسراع في عملية رقمته القطاع الجبائي كأحد الحلول الرادعة للغش الضريبي وكأداة للتحكم الرقمي في ملفات المكلفين وكذا لتحسين الخدمة العمومية.
 - إصدار عقوبات أكثر ردية لمكاتب المحاسبة والمراجعة المتورطين في عملية التلاعب المحاسبي.
 - التطوير المستمر للبرامج المحاسبة المدققة في حواسيب المكاتب المحاسبية وإدارة الضرائب.
 - القيام بجملات توعية دورية لصالح المؤسسات المكلفة للإفصاح عن كامل المعلومات المحاسبية دون تلاعب.
 - تقديم الامتيازات الضريبية و الإعفاءات الجبائية للمؤسسات بغية التوسيع من الوعاء الضريبي للدولة و من ثم تضخيم إيراداتها من خلال أهم مورد لها.
 - الاعتماد على الجباية الرقمية و المحاسبة الرقمية الموحدة.
 - إجراء التكوين الدوري للمدققين وأعاون المصالح الجبائية من أجل كشف المحاسبة الإبداعية و التي هي في تطور مستمر و سريع.

قائمة المراجع

1- حسين عوضة، عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، بيروت لبنان، 2013.

2- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990.

3- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، مطبعة مزوار الجزائر، 2009.

4- لطفي شعباني، جباية المؤسسة- دروس مع أسئلة و تمارين محلولة، متيعة للطباعة، الجزائر، 2017.

5- محمد القاسم القزويني، مهدي حسين زوييف، المفاهيم الحديثة للرقابة، دار النهضة العربية القاهرة مصر، 1993.

7- منور اوسرير، محمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسات، طبعة 1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداوا الجزائر 2009.

رسائل الدكتوراه:

1- أسيا لعروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر "دراسة استطلاعية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة 2020/2019.

2- عبد الحكيم سليمان، دور جودة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرار الاستثمار في ظل النظام المحاسبي و المالي الجديد- دراسة حالة مؤسسة اقتصادية- الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية، و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2020-2019.

3- محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم تخصص علوم اقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014

رسائل الماجستير:

1- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية- دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي- مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010/2011.

2- نادية بولجة، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية جامعة تيزي وزو، 2016.

القوانين:

1- قانون الإجراءات الجبائية، ق.م/ 2024.

2- قانون الرسوم على رقم الأعمال، ق.م/ 2024 .

3- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، ق.م/ 2024.

4- قانون الضرائب غير المباشرة ق.م./2024

الجريدة الرسمية:

1- الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية/ العدد 82، بتاريخ: 15 جمادى الأولى عام، 1442هـ، 30 ديسمبر 2020م.

المجلات:

1- أحمد بساس، محمد دوة، أهمية التحصيل الجبري في تعظيم الحصيلة الضريبية - دراسة تحليلية لإجراءات التحصيل الجبري وفق النظام الضريبي الجزائري- مجلة القانون العقاري، العدد 15(خاص)، جامعة البليدة 2، 2021.

2- الجيلاني بلواضح، التحقيق المحاسبي كآلية للحد من التهرب الضريبي- دراسة نموذج حالة بمديرية الضرائب لولاية المسيلة: ش.ذ.م.م اكلوليكس للفترة 2017-2020، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية المجلد 15، العدد 01، جامعة المسيلة، 2022

- 3- الحسين مشقق، عبد المالك بشيش، إشكالية التحصيل الضريبي في الجزائر بين فعاليات الآليات و مخاطر التهرب الضريبي- دراسة حالة مديرية الضرائب بالمسيلة الفترة 2018-2022، مجلة آفاق علوم الإدارة و الاقتصاد المجلد 07، العدد 02، جامعة المسيلة، 2023.
- 4- أمينة قوشيش، الأخضر لقلطي، دور العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية سطيف- مجلة الدراسات القانونية و الاقتصادية المجلد 05، العدد 02، المركز الجامعي بريك، 2022.
- 5- أونيس عبد المجيد، زرقواد وسام، أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب بعناصر القوائم المالية و سبل الحد منها، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، المجلد 07، العدد 01، 2019، جامعة محمد بوقرة ، بومرداس.
- 6- بوعلام ولهي ، عائشة بن عثمان، فعالية التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة جامعة محمد بوضياف المسيلة، العدد 01، 2016.
- 7- جبار بوكثير، مصطفى عوادي، أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية، مجلة الدراسات المالية المحاسبية و الإدارية، العدد 01، 2014، جامعة أم البواقي.
- 8- حافي هدى، ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية و طرق اكتشافها، مجلة استراتيجيات التحقيقات الاقتصادية و المالية المجلد 1 العدد 1، 2019، جامعة تيبازة.
- 9- حساني بن عودة، و آخرون، جهود الجزائر في مكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية الاقتصادية مجلة الاقتصاد و إدارة الأعمال، مجلد 03، عدد 02، جامعة أحمد دراية ادرار، 2019.
- 10- حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العدد 27، 2011، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية.

- 11- حكيمة بوسلمة، نجوى عبد الصمد، أثر التقارير المالية المنشورة على أسعار أسهم الشركات المدرجة في بورصة تونس، دراسة ميدانية، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، المجلد 11، العدد 01 2018، جامعة المسيلة.
- 12- خولة حموش، أمحمد بزايرية، التحقيق المحاسبي أثر التهرب الضريبي على إيرادات الجباية العادية في الجزائر "دراسة حالة تقديرية للفترة 2005-2019"، المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 12، العدد 01 جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2022
- 13- خير الدين داحو، نبيلة بومدين، عبد الخالق أودينة، أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، مجلة التكامل الاقتصادي المجلد 11، العدد 04، جامعة أحمد دراية أدرار، 2023.
- 14- رمضان عيسى هاوكار، تحليل أسباب و آثار ظاهرة التهرب الضريبي و طرق معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة دهوك، المجلد 20، العدد 2، جامعة دهوك العراق، 2017.
- 15- سارة حدادي، عبد القادر نويبات، ممارسة المحاسبة الإبداعية، و أثرها على الوعاء الضريبي- دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية البويرة- مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، المجلد 12 العدد 01، جامعة المسيلة، 2019.
- 16- سعاد مالح، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة القانون العام الجزائري و المقارن العدد 04، جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس، 2016.
- 17- سعيدة سليمان، ملاك قارة، التحقيق المصوب في المحاسبة كآلية رقابية لمكافحة الغش الضريبي و تحسين التحصيل الجبائي - دراسة حالة تحقيق مصوب في المحاسبة على مستوى المديرية العامة للضرائب لولاية باتنة، مجلة دراسات جبائية، المجلد 12، العدد 22، جامعة البليدة 2 2023.
- 18- سمية صلعة، وهيبه بوخدوني، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البيض، مجلة دراسات جبائية المجلد 09 العدد 01، جامعة البليدة 2، 2020.

- 19- سيد أحمد محمد شرين مامون، أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية- دراسة ميدانية على سوق الخرطوم للأوراق المالية-، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الإدارية، المجلد 07، العدد 01، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2020.
- 20- صدام محمد محمود الحياي، و آخرون، أثر التجارة الإلكترونية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية و الاقتصادية، المجلد 2 العدد 3، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة تكريت.
- 21- عادل نقموش، الأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية و الحد منها في الجزائر، دراسة ميدانية، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، المجلد 12، العدد 02، 2019، جامعة المسيلة.
- 22- عائشة بوشیخي، فاطمة بوشیخي، أسباب التهرب الضريبي و أثره على الخزينة العامة في الجزائر، مجلة دراساتجبائية، المجلد 3 العدد1، جامعة البليدة 2، 2014.
- 23- عبد الحق سعدي، عبد القادر شيخ، المحاسبة الإبداعية و أثرها على جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة أوراق اقتصادية المجلد05، العدد 01، جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل، 2021.
- 24- عبد القادر شيخ، و آخرون، أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية- دراسة استطلاعية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة- مجلة اقتصاديات المال و الأعمال، العدد 08، جامعة ميلة.
- 25- عجيلة حنان، عجيلة محمد، متطلبات و مقومات ضبط مهنة المحاسبة في الجزائر- منظور الأخلاقيات- مجلة إدارة الأعمال و الدراسات الاقتصادية المجلد 06، العدد 02، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2020.
- 26- عجيلة محمد، قنيع أحمد، دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في تعزيز الإبداع المحاسبي، مجلة الدراسات المحاسبية، و المالية المتقدمة، المجلد 03، العدد 02 جامعة زيان عاشور الجلفة، 2019.

- 27- عفاف بولحية، و آخرون، أر الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي- دراسة حالة بمركز الضرائب جيجل- مجلة اقتصاديات الأعمال و التجارة، المجلد 07، العدد 02، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2022.
- 28- علي بن موقفي، دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية، و انعكاساته على موثوقية القوائم المالية، مجلة إدارة الأعمال و الدراسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد 02، جامعة زيان عاشور الخلفة 2019.
- 29- علي عبد الحسين هاني الزاملي، انعكاسات ممارسة المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية (دراسة تحليلية نظرية) مجلة الدراسات المالية و المحاسبية العدد التاسع السنة التاسعة، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي الجزائر 2018.
- 30- علي عبد الحسين هاني، نوال حربي راضي، المحاسبة الإبداعية و العوامل المؤثرة في ممارستها في الشركات العراقية، مجلة دراسات محاسبية و مالية، المجلد 15 العدد 53، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة القادسية.
- 31- عيسى سماعيلين، تطبيقات طرق التحصيل الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مجلة القانون العقاري، العدد 15 (خاص)، جامعة البليدة 2، 2021.
- 32- فاتح أحمية، أسباب و آليات التهرب الضريبي الدولي و طرق مكافحته، مجلة دراسات جبائية، المجلد 9 العدد 2، جامعة البليدة 2، 2020.
- 33- فاتح سردوك، أساليب المحاسبة الإبداعية و أثرها على مصداقية القوائم المالية - دراسة تحليلية من وجهة نظر معدي القوائم المالية و المستفيدين منها، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، المجلد 06، العدد 02، جامعة الوادي، 2021.

- 34- قروح شهيناز، محمد طويلب، الرقابة الجبائية كأداة لتشخيص الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة على مستوى المديرية الولائية للضرائب الجزائر غرب- مجلة المؤسسة، المجلد 10 العدد01، جامعة الجزائر 3، 2021
- 35- محمد الصالح مباركي، أهمية التحصيل الضريبي واقع و آفاق، مجلة الإحياء، المجلد 29، العدد 29، جامعة باتنة 1، 2021.
- 36- محمد أمين كويدي، سامية بوضياف، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف و الإدارة الضريبية، مجلة دراسات جبائية المجلد 8 ، العدد2، جامعة البليدة 2، 2019
- 37- محمد مشيد، الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية - دراسات اقتصادية-27 (1)، جامعة زيان عاشور بالجلفة،2012.
- 38- مصطفى عوادي، و آخرون، الرقابة الجبائية و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي و الغش الضريبي- دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالوادي- مجلة الاقتصاد و التنمية المستدامة، المجلد 02، العدد 01 جامعة الوادي، 2019.
- 39- نريمان برحومة، أحمد حابي، أثر التحول الرقمي على ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبية، المجلد 08، العدد 01 جامعة المسيلة، 2023.
- 40- نوال كفوس، ريمة شيبوب، فعالية السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة آراء للدراسات الاقتصادية و الإدارية المجلد03، العدد 02، المركز الجامعي أفلو الجزائر، 2021.
- 41- نوي الحاج، المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية بين المفهوم و التطبيق، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا المجلد 14، العدد 18، جامعة حسبية بن بوعلي الشلف.

المواقع الالكترونية:

1- الموقع الالكتروني <https://acc-youth.forumarabia.com/t160-topic>

2- الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب <https://www.mfdgi.gov.dz/about-us-ar/dgi#3>

المطبوعات و المطويات

1- مطبوعة تنظيم و مهام مركز الضرائب من مركز الضرائب.

الملاحق

حق الطابع			
Code	Opérations imposables	Chiffre d'affaires imposable	Montant à payer (en DA)
E2 E00	العمليات الخاصة للضريبة		
		%	
		%	
		%	
5	TOTAL		

الضرائب و الرسوم الغير وارثة أصلا			
Code	Opérations imposables	Chiffre d'affaires imposable	Montant à payer (en DA)
	العمليات الخاصة للضريبة		
		%	
		%	
		%	
6	TOTAL		

RECAPITULATION(EN DA)		تخصيص (دج)	تاريخ خاص بالمكلف بالضريبة	تاريخ خاص بقاصة الضرائب	إطار خاص بمصلحة الوعاء
1-TAP.	C/500026/A	يشهد بصحة و صدق محتوى هذا التصريح و تطابقه مع الوثائق المحاسبية.	Reçu - ce jour, la présente déclaration enregistrée sous le numéro.....	Declaracion enregistrée le:	
2-AP/BS.	C/201001/M1	Certifié sincère et véritable le contenu de la présente déclaration et conforme aux documents comptables.	payée-par chèque bancaire N°.....	Observations éventuelles :	
3.1-IRG salaires.	C/201001/100		du :		
3.2-IRG/Autres ret. sources.	C/201001/101/A/B/C		tiré sur l'Agence :		
3.3-JBS/Ret. à la source.	C/201001/M2 et 3		- par chèque postal N°.....		
-TIC.	C/201003/303/A/B		- en numéraire.....		
4-T.L.S.	C/.....		Prise en recette par quittance N°.....		
5-Droits de timbre.	C/201002/201		de ce jour.		
6-Autres.	C/.....		Ale.....		
7-TVA.	C/500020/A		Cachet, signature,		
MONTANT TOTAL A PAYER			Le receveur des impôts		
			Cachet, signature,		

IV- DETAIL PAR CATEGORIES DES REVENUS IMPOSABLES A- REVENUS ENCAISSES EN ALGERIE	Cadre réservé au service																		
1) BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX																			
<u>Activité exercée</u>	<u>Adresse du lieu d'exercice de l'activité</u>																		
Vous :																		
Conjoint :																		
Enfants à charge :																		
en DA																			
	<table border="1"> <thead> <tr> <th style="width: 33%;">Vous (1)</th> <th style="width: 33%;">Conjoint (2)</th> <th style="width: 33%;">Enfants à charge (3)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Bénéfice imposable</td> <td>.....</td> <td>.....</td> </tr> <tr> <td>Bénéfice exonéré.....</td> <td>.....</td> <td>.....</td> </tr> <tr> <td>Déficit de l'exercice</td> <td>.....</td> <td>.....</td> </tr> <tr> <td colspan="3" style="text-align: center;">Total des bénéfices imposables (1+2+3) (*)</td> </tr> <tr> <td colspan="3" style="text-align: center;">(total à reporter à la <u>partie VI, point 2.a</u>) de la récapitulation)</td> </tr> </tbody> </table>	Vous (1)	Conjoint (2)	Enfants à charge (3)	Bénéfice imposable	Bénéfice exonéré.....	Déficit de l'exercice	Total des bénéfices imposables (1+2+3) (*)			(total à reporter à la <u>partie VI, point 2.a</u>) de la récapitulation)		
Vous (1)	Conjoint (2)	Enfants à charge (3)																	
Bénéfice imposable																	
Bénéfice exonéré.....																	
Déficit de l'exercice																	
Total des bénéfices imposables (1+2+3) (*)																			
(total à reporter à la <u>partie VI, point 2.a</u>) de la récapitulation)																			
<p>(*) En cas d'imposition commune, mentionner les bénéfices perçus par le conjoint et les enfants à charge. - Le déficit n'est pas pris en compte pour le calcul des revenus imposables. NB : Si vous disposez de plusieurs activités, joindre un état sur papier libre, faisant ressortir distinctement les revenus réalisés au titre de chaque activité, suivant le même modèle.</p>																			
2) BENEFICES DES PROFESSIONS NON COMMERCIALES																			
<u>Profession exercée</u>	<u>Adresse du lieu d'exercice de la profession</u>																		
Vous :																		
Conjoint :																		
Enfants à charge :																		
en DA																			
	<table border="1"> <thead> <tr> <th style="width: 33%;">Vous (1)</th> <th style="width: 33%;">Conjoint (2)</th> <th style="width: 33%;">Enfants à charge (3)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Bénéfice imposable</td> <td>.....</td> <td>.....</td> </tr> <tr> <td>Bénéfice exonéré</td> <td>.....</td> <td>.....</td> </tr> <tr> <td>Déficit de l'exercice</td> <td>.....</td> <td>.....</td> </tr> <tr> <td colspan="3" style="text-align: center;">Total des bénéfices imposables (1+2+3) (*)</td> </tr> <tr> <td colspan="3" style="text-align: center;">(total à reporter à la <u>partie VI, point 2.b</u>) de la récapitulation)</td> </tr> </tbody> </table>	Vous (1)	Conjoint (2)	Enfants à charge (3)	Bénéfice imposable	Bénéfice exonéré	Déficit de l'exercice	Total des bénéfices imposables (1+2+3) (*)			(total à reporter à la <u>partie VI, point 2.b</u>) de la récapitulation)		
Vous (1)	Conjoint (2)	Enfants à charge (3)																	
Bénéfice imposable																	
Bénéfice exonéré																	
Déficit de l'exercice																	
Total des bénéfices imposables (1+2+3) (*)																			
(total à reporter à la <u>partie VI, point 2.b</u>) de la récapitulation)																			
<p>(*) En cas d'imposition commune, mentionner les revenus perçus par le conjoint et les enfants à charge. - Le déficit n'est pas pris en compte pour le calcul des revenus imposables NB : Si vous disposez de plusieurs professions, joindre un état sur papier libre, faisant ressortir distinctement les revenus réalisés au titre de chaque profession, suivant le même modèle.</p>																			

3) REVENUS AGRICOLES

Adresse de l'exploitation :

en DA

Revenu imposable.....

Revenu exonéré

	Vous (1)	Conjoint (2)	Enfants à charge (3)
Revenu imposable.....
Revenu exonéré
Total des revenus (1+2+3)(*) (à reporter à la partie VI point 2.c) de la récapitulation)

(*) En cas d'imposition commune, mentionner les revenus perçus par le conjoint et les enfants à charge.

NB : Si vous disposez de plusieurs exploitations, joindre un état sur papier libre, faisant ressortir distinctement les revenus réalisés au titre de chaque exploitation, suivant le même modèle.

4) REVENUS FONCIERS PROVENANT DES PROPRIETES BATIES ET NON BATIES LOUEES

Adresse du bien loué :

4-1. Revenus fonciers ayant donné lieu à une imposition libératoire (revenus n'intégrant pas la base imposable)

en DA

Vous (1)	Conjoint (2)	Enfants à charge (3)
.....
Total des revenus (1+2+3)(*) (à reporter à la partie VI point 1.a) de la récapitulation)	

4-2. Revenus fonciers ayant donné lieu à une imposition provisoire (Revenus intégrant la base imposable)

en DA

Vous (1)	Conjoint (2)	Enfants à charge (3)
.....
Total des revenus bruts (1+2+3)(*) (à reporter à la partie VI point 2.d) de la récapitulation)	
Abattement de 25% (pour la location à usage d'habitation)	
Revenu imposable	

(*) En cas d'imposition commune, mentionner les revenus perçus par le conjoint et les enfants à charge.

NB : - Les revenus tirés de la location d'un établissement commercial ou industriel muni du mobilier ou du matériel nécessaire à son exploitation doivent être déclarés à la catégorie des BIC.

- Si vous disposez de plusieurs biens loués, joindre un état sur papier libre, faisant ressortir distinctement les revenus réalisés au titre de chaque bien loué, suivant le même modèle.

	Cadre réservé au service																										
<p>5) REVENUS DES CAPITAUX MOBILIERS</p> <p>5-1. Revenus donnant lieu à une imposition libératoire</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 80%;"></th> <th style="width: 20%; text-align: center;">Montant brut en DA</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>a) Produits des valeurs mobilières, actions, parts de fondateurs, obligations, titres rente</td> <td style="text-align: center;">.....</td> </tr> <tr> <td>b) Tantièmes et jetons de présence (sauf lorsqu'ils présentent le caractère de salaires au point de vue fiscal)</td> <td style="text-align: center;">.....</td> </tr> <tr> <td>c) Parts des sociétés à responsabilité limitée</td> <td style="text-align: center;">.....</td> </tr> <tr> <td>d) Parts d'intérêts dans les sociétés de personnes ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux</td> <td style="text-align: center;">.....</td> </tr> <tr> <td>e) Produits des titres anonymes ou au porteur</td> <td style="text-align: center;">.....</td> </tr> <tr> <td>f) Fraction des intérêts inférieure ou égale à 50 000 DA, produits par les sommes inscrites sur les livrets ou comptes d'épargne des particuliers</td> <td style="text-align: center;">.....</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">Total des revenus n'intégrant pas la base imposable (Total Net à reporter à la partie VI, point 1.c) de la récapitulation)</td> <td style="text-align: center;">.....</td> </tr> </tbody> </table> <p>5-2. Revenus donnant lieu à un crédit d'impôt</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 80%;"></th> <th style="width: 20%; text-align: center;">Montant brut en DA</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>a) Revenus des créances, dépôts et cautionnement.....</td> <td style="text-align: center;">.....</td> </tr> <tr> <td>b) Fraction des intérêts supérieure à 50 000 DA, produits par les sommes inscrites sur les livrets ou comptes d'épargne des particuliers</td> <td style="text-align: center;">.....</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">(Art 104 du CIDTA)</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">TOTAL des revenus intégrant la base imposable (Total Net à reporter à la partie VI, point 2.e) de la récapitulation)</td> <td style="text-align: center;">.....</td> </tr> </tbody> </table> <p><small>NB : En cas d'imposition commune, inclure les revenus perçus par le conjoint et les enfants à charges. Un état sur papier libre, reprenant distinctement les revenus perçus par le conjoint et les enfants à charge, doit être joint à la présente déclaration, suivant le même modèle.</small></p>		Montant brut en DA	a) Produits des valeurs mobilières, actions, parts de fondateurs, obligations, titres rente	b) Tantièmes et jetons de présence (sauf lorsqu'ils présentent le caractère de salaires au point de vue fiscal)	c) Parts des sociétés à responsabilité limitée	d) Parts d'intérêts dans les sociétés de personnes ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux	e) Produits des titres anonymes ou au porteur	f) Fraction des intérêts inférieure ou égale à 50 000 DA, produits par les sommes inscrites sur les livrets ou comptes d'épargne des particuliers	Total des revenus n'intégrant pas la base imposable (Total Net à reporter à la partie VI, point 1.c) de la récapitulation)		Montant brut en DA	a) Revenus des créances, dépôts et cautionnement.....	b) Fraction des intérêts supérieure à 50 000 DA, produits par les sommes inscrites sur les livrets ou comptes d'épargne des particuliers	(Art 104 du CIDTA)		TOTAL des revenus intégrant la base imposable (Total Net à reporter à la partie VI, point 2.e) de la récapitulation)	
	Montant brut en DA																										
a) Produits des valeurs mobilières, actions, parts de fondateurs, obligations, titres rente																										
b) Tantièmes et jetons de présence (sauf lorsqu'ils présentent le caractère de salaires au point de vue fiscal)																										
c) Parts des sociétés à responsabilité limitée																										
d) Parts d'intérêts dans les sociétés de personnes ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux																										
e) Produits des titres anonymes ou au porteur																										
f) Fraction des intérêts inférieure ou égale à 50 000 DA, produits par les sommes inscrites sur les livrets ou comptes d'épargne des particuliers																										
Total des revenus n'intégrant pas la base imposable (Total Net à reporter à la partie VI, point 1.c) de la récapitulation)																										
	Montant brut en DA																										
a) Revenus des créances, dépôts et cautionnement.....																										
b) Fraction des intérêts supérieure à 50 000 DA, produits par les sommes inscrites sur les livrets ou comptes d'épargne des particuliers																										
(Art 104 du CIDTA)																											
TOTAL des revenus intégrant la base imposable (Total Net à reporter à la partie VI, point 2.e) de la récapitulation)																										
<p>6) TRAITEMENTS, SALAIRES, PENSIONS ET RENTES VIAGERES</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 40%; text-align: center;"><u>Professions exercées</u></th> <th style="width: 60%; text-align: center;"><u>Noms et adresses des employeurs</u></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Vous :</td> <td>.....</td> </tr> <tr> <td>Conjoint :</td> <td>.....</td> </tr> <tr> <td>Enfants à charge :</td> <td>.....</td> </tr> </tbody> </table>	<u>Professions exercées</u>	<u>Noms et adresses des employeurs</u>	Vous :	Conjoint :	Enfants à charge :																			
<u>Professions exercées</u>	<u>Noms et adresses des employeurs</u>																										
Vous :																										
Conjoint :																										
Enfants à charge :																										
en DA																											
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 30%;"></th> <th style="width: 20%; text-align: center;">Vous (1)</th> <th style="width: 20%; text-align: center;">Conjoint (2)</th> <th style="width: 30%; text-align: center;">Enfants à charge (3)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>- Revenus perçus en espèces (Montant brut)</td> <td style="text-align: center;">.....</td> <td style="text-align: center;">.....</td> <td style="text-align: center;">.....</td> </tr> <tr> <td>- Avantages en nature (Montant brut)</td> <td style="text-align: center;">.....</td> <td style="text-align: center;">.....</td> <td style="text-align: center;">.....</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">Total des revenus imposables (1+2+3) (*)</td> <td colspan="3" style="text-align: center;">.....</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">(total à reporter à la partie VI, point 2.f) de la récapitulation)</td> <td colspan="3" style="text-align: center;">.....</td> </tr> </tbody> </table>		Vous (1)	Conjoint (2)	Enfants à charge (3)	- Revenus perçus en espèces (Montant brut)	- Avantages en nature (Montant brut)	Total des revenus imposables (1+2+3) (*)			(total à reporter à la partie VI, point 2.f) de la récapitulation)									
	Vous (1)	Conjoint (2)	Enfants à charge (3)																								
- Revenus perçus en espèces (Montant brut)																								
- Avantages en nature (Montant brut)																								
Total des revenus imposables (1+2+3) (*)																										
(total à reporter à la partie VI, point 2.f) de la récapitulation)																										
<p><small>(*) En cas d'imposition commune, mentionner les revenus perçus par le conjoint et les enfants à charge.</small></p>																											

7) PLUS-VALUES DE CESSION A TITRE ONEREUX DES IMMEUBLES BATIS OU NON BATIS ET DES DROITS REELS IMMOBILIERS, AINSI QUE CELLES RESULTANT DE LA CESSION D'ACTION, DE PARTS SOCIALES OU DE TITRES ASSIMILES		Cadre réservé au service								
<p>7-1. Plus-values de cession à titre onereux des immeubles bâtis ou non bâtis et des droits reels immobiliers</p> <p style="text-align: right;">en DA</p> <table border="1"> <tr> <td>Montant brut des PVC</td> <td>.....</td> </tr> <tr> <td>Montant net (après application de l'abattement)</td> <td>.....</td> </tr> </table>		Montant brut des PVC	Montant net (après application de l'abattement)					
Montant brut des PVC									
Montant net (après application de l'abattement)									
<p>7-2. Plus-values de cession d'actions, de parts sociales ou de titres assimilés</p> <p style="text-align: right;">en DA</p> <table border="1"> <tr> <td>Montant net des PVC</td> <td>.....</td> </tr> </table>		Montant net des PVC							
Montant net des PVC									
<p>B- REVENUS ENCAISSES HORS D'ALGERIE, directement ou indirectement (joindre un état indiquant le montant des revenus par catégorie en suivant l'ordre des paragraphes précédents)</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Designation</th> <th>Montant en DA</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>REVENUS ENCAISSES HORS D'ALGERIE Total à reporter à la <u>partie VI point 2.g</u>) de la récapitulation</td> <td>.....</td> </tr> </tbody> </table>		Designation	Montant en DA	REVENUS ENCAISSES HORS D'ALGERIE Total à reporter à la <u>partie VI point 2.g</u>) de la récapitulation					
Designation	Montant en DA									
REVENUS ENCAISSES HORS D'ALGERIE Total à reporter à la <u>partie VI point 2.g</u>) de la récapitulation									
<p>NB : En cas d'imposition commune, inclure les revenus perçus par le conjoint et les enfants à charges. Un état sur papier libre, reprenant distinctement les revenus perçus par le conjoint et les enfants à charge, doit être joint à la présente déclaration, suivant le même modèle.</p> <p>V- CHARGES A DEDUIRE SUR LE REVENU GLOBAL (Art 85 du CIDTA)</p> <p>1- INTERETS DES EMPRUNTS ET DETTES CONTRACTEES AU TITRE DE L'ACQUISITION OU DE LA CONSTRUCTION DE LOGEMENTS, A LA CHARGE DU CONTRIBUABLE (*)</p> <p style="text-align: right;">en DA</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Organisme ou personne en bénéficiant</th> <th>Date et nature des contrats</th> <th>Intérêts payés à l'exclusion des annuités de remboursement</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td>Total des déductions (à reporter à la <u>partie VI point 3.a</u>) de la récapitulation)</td> <td>.....</td> </tr> </tbody> </table>		Organisme ou personne en bénéficiant	Date et nature des contrats	Intérêts payés à l'exclusion des annuités de remboursement					Total des déductions (à reporter à la <u>partie VI point 3.a</u>) de la récapitulation)
Organisme ou personne en bénéficiant	Date et nature des contrats	Intérêts payés à l'exclusion des annuités de remboursement								
	Total des déductions (à reporter à la <u>partie VI point 3.a</u>) de la récapitulation)								
<p>(*) A l'exception de ceux qui ont donné lieu à déduction au niveau de l'une des catégories de revenus, prévues dans les cadres précédents.</p>										

2- AUTRES DEDUCTIONS AUTORISEES PAR LA LOI (A l'exception des charges déduites des revenus catégoriels)		Cadre réservé au service
	Montant en DA	
- Pensions alimentaires	
- Police d'assurance contractée par le propriétaire bailleur	
- Cotisations d'assurances vieillesse et d'assurances versées à titre personnel.....	
- Montant de la marge bénéficiaire convenue d'avance dans le cadre d'un contrat « Mourabaha » contracté pour l'acquisition d'un logement, à la charge du contribuable	
TOTAL	
(Total à reporter à la partie VI point 3.b) de la récapitulation)		
VI- RECAPITULATION DES REVENUS ET DES CHARGES		Montant en DA
1- Revenus n'intégrant pas la base imposable :		
1.a) Revenus fonciers soumis à une imposition libératoire.....	
1.b) Plus-values de cession à titre onéreux.....	
1.c) Revenus des capitaux mobiliers soumis à une imposition libératoire	
2- Revenus intégrant la base imposable :		Montant en DA
2.a) Bénéfices industriels et commerciaux	
2.b) Bénéfices des professions non commerciales	
2.c) Revenus agricoles :.....	
2.d) Revenus fonciers soumis à une imposition provisoire.....	
2.e) Revenus des capitaux mobiliers ayant donné lieu à un crédit d'impôt.....	
2.f) Traitements, salaires, pensions et rentes viagères :	
2.g) Revenus encaissés hors d'Algérie, directement ou indirectement	
Total des revenus intégrant la base imposable	
3- Charges déductibles :		Montant en DA
3.a) Intérêts des emprunts et des dettes contractées au titre de l'acquisition ou de la construction de logements	
3.b) Déductions autorisées	
Total des charges	
REVENU NET GLOBAL (Total des revenus imposables - Total des charges déductibles)	
Abattement de 10% applicable aux contribuables ayant opté pour une imposition commune (Art 6 du CIDTA)	
REVENU NET GLOBAL IMPOSABLE	
A, Le, Signature du contribuable	A, Le, Cachet et signature du responsable du service concerné	

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F

Désignation de l'entreprise :

.....

Activité :

Adresse :

.....

Exercice clos le

BILAN (ACTIF)

Série G, n°2 (2011)

ACTIF	N			N - 1
	Montants Bruts	Amortissements, provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif			0,00	
Immobilisations incorporelles			0,00	
Immobilisations corporelles				
Terrains			0,00	
Bâtiments			0,00	
Autres immobilisations corporelles			0,00	
Immobilisations en concession			0,00	
Immobilisations encours			0,00	
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence			0,00	
Autres participations et créances rattachées			0,00	
Autres titres immobilisés			0,00	
Prêts et autres actifs financiers non courants			0,00	
Impôts différés actif			0,00	
TOTAL ACTIF NON COURANT	0,00	0,00	0,00	0,00
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours			0,00	
Créances et emplois assimilés				
Clients			0,00	
Autres débiteurs			0,00	
Impôts et assimilés			0,00	
Autres créances et emplois assimilés			0,00	
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants			0,00	
Trésorerie			0,00	
TOTAL ACTIF COURANT	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL GENERAL ACTIF	0,00	0,00	0,00	0,00

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F

Désignation de l'entreprise :

.....

Activité :

Adresse :

.....

Exercice clos le

BILAN (PASSIF)

PASSIF	N	N - 1
CAPITAUX PROPRES :		
Capital émis		
Capital non appelé		
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)		
Ecarts de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		
Autres capitaux propres - Report à nouveau		
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	0,00	0,00
PASSIFS NON-COURANTS :		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	0,00	0,00
PASSIFS COURANTS :		
Fournisseurs et comptes rattachés		
Impôts		
Autres dettes		
Trésorerie Passif		
TOTAL III	0,00	0,00
TOTAL PASSIF (I+II+III)	0,00	0,00

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F

Désignation de l'entreprise :.....

.....

Activité :.....

Adresse :.....

.....

Exercice du

au

COMPTES DE RESULTAT

Rubriques	N		N-1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises				
Production vendue	Produits fabriqués			
	Prestations de services			
	Vente de travaux			
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés				
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		0,00		0,00
Production stockée ou déstockée				
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation				
I-Production de l'exercice		0,00		0,00
Achats de marchandises vendues				
Matières premières				
Autres approvisionnements				
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations				
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats				
Services extérieurs	Sous-traitance générale			
	Locations			
	Entretien, réparations et maintenance			
	Primes d'assurances			
	Personnel extérieur à l'entreprise			
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires			
	Publicité			
Déplacements, missions et réceptions				
Autres services				
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
II-Consommations de l'exercice	0,00		0,00	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		0,00		0,00
Charges de personnel				
Impôts et taxes et versements assimilés				
IV-Excédent brut d'exploitation		0,00		0,00

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F

Désignation de l'entreprise :.....

 Activité :.....
 Adresse :.....

Autres produits opérationnels				
Autres charges opérationnelles				
Dotations aux amortissements				
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel		0,00		0,00
Produits financiers				
Charges financières				
VI-Résultat financier				
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		0,00		0,00
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (Charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats				
Impôts différés (variations) sur résultats				
IX - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		0,00		0,00

(*) À détailler sur état annexe à joindre.

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F

Désignation de l'entreprise :

.....

Activité :

Adresse :

.....

Exercice du

au

5/ Tableau des amortissements et pertes de valeurs :

Rubriques et Postes	Dotations Cumulées en début d'exercice	Dotations de l'exercice (1)	Diminutions éléments sortis	Dotations cumulées en fin d'exercice	Dotations fiscales de l'exercice (2)	Ecart (1) - (2)
Goodwill				0,00		0,00
Immobilisations incorporelles				0,00		0,00
Immobilisations corporelles				0,00		0,00
Participations				0,00		0,00
Autres actifs financiers non courants				0,00		0,00
TOTAL	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

6/ Tableau des immobilisations créées ou acquises au cours de l'exercice :

Rubrique (Nature des immobilisations créées ou acquises à détailler)	Montants bruts	TVA déduite	Montant net à amortir
Goodwill			0,00
Immobilisations incorporelles			0,00
Immobilisations corporelles			0,00
Participations			0,00
Autres actifs financiers non courants			0,00
TOTAL	0,00	0,00	0,00

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F

Désignation de l'entreprise :

.....

Activité :

Adresse :

.....

Exercice du

au

7/ Tableau des immobilisations cédées (plus ou moins value) au cours de l'exercice :

Nature des immobilisations cédées	Date acquisition	Montant net figurant à l'actif	Amortissements pratiqués	Valeur nette comptable	Prix de cession	Plus ou moins value	
						Plus value	Moins value
				0,00			
				0,00			
				0,00			
				0,00			
				0,00			
				0,00			
				0,00			

8/ Tableau des provisions et pertes de valeurs :

Rubriques et postes	Provisions cumulées en début d'exercice	Dotations de l'exercice	Reprises sur l'exercice	Provisions cumulées en fin d'exercice
-Pertes de valeurs sur stocks (à détailler pour chaque catégorie de stock sur état annexe)				0,00
-Pertes de valeurs sur créances (1)				0,00
-Pertes de valeurs sur actions et parts sociales (2)				0,00
-Provisions pour pensions et obligations similaires				0,00
-Provisions sur litiges				0,00
-Autres provisions liées au personnel				0,00
-Provisions pour impôts.				0,00
-Autres provisions à détailler sur états annexes				0,00
TOTAL	0,00	0,00	0,00	0,00

(1) A détailler en tableau 8/1

(2) A détailler en tableau 8/2

envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Référence N°

Lettre avec
A.R

N°

A

Le

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre le à H, à l'effet de vérifier au titre des exercices , , , l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés :

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

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

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

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

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

Rappel de certaines dispositions fiscales

Article 20-4 du Code des Procédures Fiscales: Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis.

L'avis de vérification doit préciser les noms, prénoms, grades des vérificateurs, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les droits, impôts, taxes et redevances concernées, les documents à consulter et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.

En cas de changement des vérificateurs, le contribuable est tenu informé.

En cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est remis au début des opérations de contrôle.

L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue du délai de préparation précité.

Article 20-5 du Code des Procédures Fiscales : Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois (3) mois, en ce qui concerne :

- les entreprises de prestations de services, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés ;
- toutes les autres entreprises, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 2.000.000 DA, pour chacun des exercices vérifiés.

Ce délai est porté à six (6) mois pour les entreprises ci-dessus, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas respectivement 5.000.000 DA et 10.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

Dans tous les autres cas, la durée de la vérification sur place ne doit pas dépasser neuf (9) mois.

La fin des travaux de vérification sur place doit être constatée par un procès-verbal, que le contribuable vérifié est invité à contresigner. Mention est faite éventuellement sur le procès-verbal en cas de refus de signature par ce dernier.

La durée de vérification sur place est prorogée du délai accordé au contribuable vérifié, en vertu des dispositions de l'article 20 ter du code des procédures fiscales, pour répondre aux demandes d'éclaircissement ou de justification lorsqu'il ya transferts indirects de bénéfices au sens des dispositions de l'article 141 bis du code des impôts directs et taxes assimilées.

La durée du contrôle sur place n'est pas opposable à l'administration pour l'instruction des observations ou des requêtes formulées par le contribuable après la fin des opérations de vérification sur place.

En outre, les durées de contrôle sur place fixées ci-dessus ne sont pas applicables dans les cas de manœuvres frauduleuses dûment établies ou lorsque le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification ou n'a pas répondu dans les délais aux demandes d'éclaircissement ou de justification prévues à l'article 19 ci-dessus.

Important !

Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le(s) vérificateur (s) vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Mr
Tél n°

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur
Tél n°

الملحق رقم: 05 وثيقة بداية أشغال التحقيق سلسلة 23 O.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série Q n° 23

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Fiche de début des travaux
de Vérification

Le

Numéro de l'affaire

Numéro d'identification Fiscale

Nom / Prénom ou raison sociale

Activité

Adresse Tel.

Avis de vérification N° du

Remis-le

Période à vérifier du au

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :
.....
.....

Date de début des travaux préparatoires

Date du contrôle inopiné (1)

Date d'intervention sur place (Contrôle au fond)

Chef de brigade

Non/ Prénom et grade des vérificateurs

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné

الملحق رقم: 06- تبليغ بالتسوية اثر عملية رقابة على المحاسبة سلسلة 23 O.

Serie O n° 21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTSوزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° du ,vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices , , , , se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés :

En conséquence ,nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certain impôts , droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôt pour les motifs exposés dans la présente notification .

Vous disposer, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de 40 jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressement envisagées. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art 20-6 du Code des Procédures Fiscales).

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de willaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi. Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Art 20-4 du Code des Procédures Fiscales).

La présente notification comporte.....feuilles y compris celui-ci.

Veillez agréer Madame, monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

الملحق رقم: 07 - تبليغ بتسوية نهائية للرقابة على المحاسبة سلسلة 21 sexies.

Serie O n° 21 sexies

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

**Notification de redressement définitive
Suite à la vérification de comptabilité
(Réponse aux observations du contribuable)**

Madame, Monsieur,.....

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du
et du en réponse à la notification de redressement N° du et la
notification complémentaire / rectificative N° du

Après un examen de ma part, je vous informe que :

- Les éléments qui ont été notifiés initialement sont abandonnés en totalité ;
 Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus partiellement ;
 Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus en totalité.

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

En cas de contestations de votre part, vous avez la possibilité d'introduire une requête, dans le
cadre du recours préalable, auprès de l'administration des impôts, selon le cas, au Directeur des
Grandes Entreprises ou au Directeur des Impôts de Wilaya, et ce conformément aux dispositions de
l'article 71 du Code des Procédures Fiscales.

La présente lettre comporte feuilles, y compris celle-ci.

Veuillez agréer, madame, monsieur, l'assurance de ma considération distinguée.

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade
des vérificateurs

الملحق رقم: 08 – تبليغ نهائي بالتسوية في حالة عدم الرد سلسلة O 21octies.

Serie O n°21 octies

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

**MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS**

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

.....

.....

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

**Notification de redressement définitive
Suite à la vérification de comptabilité
(Absence de réponse)**

Madame, Monsieur,.....

Nous avons constaté que vous n'avez pas répondu à la proposition de notification de redressement N° du à l'issu de l'expiration du délai réglementaire.

Je vous informe que les rectifications qui vous ont été proposées sont tacitement reconduites conformément à l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

En cas de contestations de votre part, vous avez la possibilité d'introduire une requête, dans le cadre du recours préalable, auprès de l'administration des impôts, selon le cas, au Directeur des Grandes Entreprises ou au Directeur des Impôts de Wilaya, et ce conformément aux dispositions de l'article 71 du Code des Procédures Fiscales.

La présente lettre comporte feuilles, y compris celle-ci.

Veuillez agréer, madame, monsieur, l'assurance de ma considération distinguée.

Chef de brigade

**Nom, Prénom et Grade
des vérificateurs**

الملحق رقم: 09 - استدعاء لعملية التحكيم سلسلة 33 .O

Serie O n° 33

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

CONVOCATION POUR ARBITRAGE

Conformément aux dispositions des articles 20-6 et 21-5 du Code des Procédures Fiscales, et suite à votre réponse à la notification de redressement du parvenue à mes services le dans laquelle vous sollicitez l'arbitrage auprès de

Nous avons l'honneur de vous inviter dans nos bureaux sis au le à H minute(s) pour assister à la réunion d'arbitrage.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix (Art 20-4 du Code des Procédures fiscales).

Veillez, agréer, Mme, Mr l'expression de notre parfaite considération.

Nom/prénom et qualité du signataire

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O n° 24

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Fiche de fin des travaux
de Vérification

Le

Numéro de l'affaire

Numéro d'identification Fiscale

Nom / Prénom ou raison sociale

Activité

Avis de vérification N° du

Date de fin des travaux sur place

Date de notification des résultats de la vérification

Date de notification de la position définitive de l'administration

Chef de brigade

Nom / Prénom et Grade des vérificateurs

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 15

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

Direction générale des impôts

[Blank input field]

[Blank input field]

IDENTIFIANT FISCAL

[Blank input field]

CODE TERRITOIRE

[Blank input field]

CODE ACTIVITE

[Blank input field]

NUMERO D'ARTICLE

[Blank input field]

RAPPORT DE VERIFICATION DE COMPTABILITE

N° [Blank input field] / [Blank input field]

Entreprise vérifiée : [Blank input field]

Brigade de vérification n°. [Blank input field]

Activité : [Blank input field]

Agents vérificateurs :.....

Adresse : [Blank input field]

[Blank input field]

A/ GENERALITES

1. Renseignements relatifs à l'entreprise vérifiée :

- Forme juridique :
- Date de création ou de passage à la forme juridique actuelle :
- Désignation de l'exploitant-directeur général :
- Situation du gérant, s'il s'agit d'une SARL :
 - Associé Majoritaire :
 - Associé Minoritaire :
 - Non Associé :
- Désignation des associés et répartition des actions ou des parts sociales :.....

- Adresse personnelle de l'exploitant ou de l'associé, gérant majoritaire :

B/ CONTROLE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE
(Direction régionale des impôts)

1°/ Date du contrôle du rapport de vérification :

2°/ Date de l'envoi à l'administration centrale de la fiche de synthèse :

3°/ Observations de la direction régionale des Impôts :.....

4°/ Réponse de la direction des Impôts de Wilaya :.....

5°/ Décision proposée par la D.R.I :.....

الملخص:

يهدف هذا البحث إلى معرفة مدى تأثير المحاسبة الإبداعية على الحصيلة الجبائية، و الممارسات التي تقوم بها المؤسسات الخاضعة من أجل التهرب الضريبي، حيث سعت الدراسة لاكتشاف أساليب التلاعب المستخدمة بدافع تخفيض الأوعية الضريبية.

و لمعرفة درجة هذا التأثير السلبي تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لمعالجة الجانب النظري للمحاسبة الإبداعية و مساهمتها في التهرب الضريبي و لتوضيح كيف يؤثر ذلك على الحصيلة الجبائية تم إجراء دراسة نماذج ميدانية على مستوى مركز الضرائب بقالمة.

و أظهرت الدراسة وجود نماذج بمؤسسة صناعية تنشط في مجال طحانة القمح اللين (مطحنة) خضعت للتحقيق و الرقابة الجبائية من قبل المصلحة المختصة بمركز الضرائب قالمة لفترة نشاطها الممتد من سنة 2019 إلى سنة 2022.

أين خلصت الدراسة إلى اكتشاف تخفيض في الوعاء الجبائي عن طريق تضخيم نفقات خاصة بالاستغلال و نفقات خارجة عنه، و إخفاء إيرادات مبيعات بالإضافة إلى الاستفادة من امتياز جبائي دون وجه حق و المتمثل في الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة على المبيعات، و هي نماذج للمحاسبة الإبداعية ممارسة من طرف المؤسسة بغية التملص من الضريبة و التي جاءت بدرجة كبيرة نسبيا، لكون الحصيلة الجبائية المستدركة ذات قيمة معتبرة مقارنة بالحصيلة الجبائية المصرح بها.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، التحصيل الجبائي، الرقابة الجبائية ، التهرب الضريبي.

Résumé:

Cette recherche vise à connaître l'étendue de l'impact de la comptabilité créative sur les recettes fiscales et les pratiques réalisées par les institutions sujettes à l'évasion fiscale, car l'étude cherchait à découvrir les méthodes de manipulation utilisées dans le but de réduire les bases fiscales.

Pour déterminer le degré de cet impact négatif, nous nous sommes appuyés sur l'approche analytique descriptive pour aborder l'aspect théorique de la comptabilité créative et sa contribution à l'évasion fiscale. Afin de clarifier comment cela affecte les recettes fiscales, une étude de modèles de terrain a été menée au niveau du centre des impôts de Guelma.

L'étude a montré l'existence d'exemples d'établissement industriel actif dans le domaine de la minoterie de blé tendre qui a fait l'objet d'une enquête et d'un contrôle fiscal de la part de l'autorité compétente au Centre des Impôts de Guelma pour la période de son activité s'étendant à partir de l'année 2019 jusqu'en 2022.

Où l'étude a-t-elle découvert une réduction de l'assiette fiscale en gonflant les dépenses liées à l'exploitation et les dépenses en dehors de celle-ci et en dissimulant les revenus des ventes en plus de bénéficier d'un avantage fiscal injustifié représenté par l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée sur les ventes, qui sont des exemples de comptabilité créative pratiquée par l'institution. Afin d'échapper à l'impôt, qui était relativement important, étant donné que les recettes fiscales récupérées ont une valeur significative par rapport aux recettes fiscales déclarées.

Mots-clés : comptabilité créative, perception des impôts, contrôle fiscal, évasion fiscale.