

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة 08 ماي 1945 قالمة

كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية و علوم التسيير



جامعة 8 ماي 1945 قالمة

UNIVERSITE 8 MAI 1945 GUELMA

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية

تخصص مالية المؤسسة

بعنوان

دور ممارسات المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي

دراسة ميدانية بمركز الضرائب لولاية قالمة

للفترة الممتدة من 2015 إلى 2018

إشراف الأستاذ:

بن جدو عبد السلام

إعداد الطلبة:

رواح رضا

سلوقي وليد

السنة الجامعية: 2023/2022

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

" یرفع اللّٰه الذین آمنوا منکم و الذین أوتوا

العلم درجات و اللّٰه بما تعملون خیر "

صدق اللّٰه العظیم

شكر و تقدير

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: "من لا يشكر الناس لا يشكر الله".

وقال " من صنع إليكم معروفا فكافنوه، فإن لم تجدوا ما تكافنونه فادعوا له

حتى تروا أنكم قد كافأتموه".

وعملا بهذا الحديث و اعترافا بالجميل نحمد الله عز وجل على أن وفقنا لإتمام

هذا العمل المتواضع.

و نتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ المشرف "بن جعد محمد السلام" الذي رافقنا طيلة

هذا البحث و أمدنا بالمعلومات والنصائح القيمة واجبين من الله عز وجل أن يسدد

خطاه و يحقق مآه فجزاه الله عن كل خير.

إلى السيد "مسعاد مراد" مفتش قسم بمركز الضرائب قائمة على التسميات

المقدمة لنا و المعلومات القيمة التي وظفناها في بحثنا فجزاه الله خيرا.

إلى العائلة الكريمة التي ساندتنا طيلة فترة الدراسة

و في الأخير لا ننسى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا البحث المتواضع

الفهارس

فهرس المحتويات

| الصفحة | المحتوى |
|--|---|
| | الإهداء والشكر |
| | فهرس المحتويات |
| | قائمة الأشكال |
| | قائمة الجداول |
| أ-و | المقدمة |
| الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية | |
| 8 | تمهيد |
| 9 | المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية |
| 9 | المطلب الأول: نشأة المحاسبة الإبداعية و عوام تطورها |
| 12 | المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة الإبداعية |
| 18 | المبحث الثاني: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية، مجالاتها و أساليبها |
| 18 | المطلب الأول: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية و أساليبها |
| 22 | المطلب الثاني: مجالات المحاسبة الإبداعية |
| 23 | المطلب الثالث: أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية |
| 36 | المبحث الثالث: المخاطر المترتبة على إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية و الأساليب المستخدمة للحد منه |
| 36 | المطلب الأول: المخاطر المترتبة على إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية |
| 37 | المطلب الثاني: الأساليب المتبعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية |
| 41 | خلاصة الفصل |
| الفصل الثاني: التهرب الضريبي و دور المحاسبة الإبداعية في تفاقمه | |
| 43 | تمهيد |
| 44 | المبحث الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي |
| 44 | المطلب الأول: الوعاء الضريبي و طرق تقديره |
| 49 | المطلب الثاني: ماهية التهرب الضريبي |
| 57 | المبحث الثاني: مساهمة ممارسات المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي |
| 57 | المطلب الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية على النفقات والإيرادات |

فهرس المحتويات

| | |
|--|--|
| 61 | المطلب الثاني: طرق التهرب الضريبي في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية و آثاره |
| 65 | المبحث الثالث: الآليات الوقائية و الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي |
| 65 | المطلب الأول: الآليات الوقائية للتهرب الضريبي |
| 67 | المطلب الثاني: الآليات الرقابية على التهرب الضريبي |
| 74 | خلاصة الفصل |
| الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمركز الضرائب قالمة | |
| 76 | تمهيد |
| 77 | المبحث الأول: تقديم عام للهيئة المستقبلية مركز الضرائب قالمة CDI |
| 77 | المطلب الأول: تقديم عام لمديرية الضرائب لولاية قالمة |
| 81 | المطلب الثاني: تقديم عام لمركز الضرائب قالمة |
| 85 | المبحث الثاني: كشف التهرب الضريبي الناتج عن ممارسات المحاسبة الإبداعية |
| 85 | المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة و نظامها الضريبي |
| 86 | المطلب الثاني: سير الرقابة و التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة |
| 105 | المبحث الثالث: تأثير التلاعب المحاسبي و مقداره |
| 105 | المطلب الأول: التمييز بين أساليب المحاسبة الإبداعية والغش المحاسبي |
| 106 | المطلب الثاني: حساب المبالغ الإجمالية للتلاعب المحاسبي ومقارنتها |
| 109 | خلاصة الفصل |
| 110 | الخاتمة |
| | المصادر و المراجع |
| | الملاحق |
| | الملخص |

فهرس الأشكال

| الصفحة | قائمة الأشكال | الرقم |
|--------|---|-------|
| 14 | العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية و الأطراف ذوي الصلة | (1-1) |
| 15 | أشكال التلاعب المحاسبي | (2-1) |
| 34 | القوائم المالية الأساسية و بيانها و المأثرة بممارسات المحاسبة الإبداعية | (3-1) |
| 53 | أشكال التهرب الضريبي | (1-2) |
| 69 | شكل مختصر للرقابة الجبائية | (2-2) |
| 80 | الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية قالمة | (1-3) |
| 84 | الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب قالمة | (2-3) |
| 90 | منحنى بياني مقارنة للربح الخاضع برقم الأعمال المصرح به لسنوات التحقيق | (3-3) |
| 107 | التمثيل البياني لنسب صوريي التلاعب المحاسبي | (4-3) |

فهرس الجداول

| الصفحة | قائمة الجداول | الرقم |
|--------|---|--------|
| 16 | الفرق بين المحاسبة الإبداعية و الغش المحاسبي | (1-1) |
| 35 | أهم استخدامات أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية | (2-1) |
| 46 | نسبة الضريبة على الدخل الإجمالي | (1-2) |
| 58 | خاص ببعض معدلات إهلاك الأصول | (2-2) |
| 60 | الفرق بين الربح الحقيقي و الربح المصرح به مع معدل ربح صافي مختلف | (3-2) |
| 60 | الفرق بين الربح الحقيقي و الربح المصرح به مع معدل ربح صافي متساوي | (4-2) |
| 71 | بعض الاتفاقيات الثنائية بين الجزائر و دول أخرى لمكافحة التهرب الضريبي | (5-2) |
| 89 | مقارنة الربح المصرح به مع رقم الأعمال لسنوات التحقيق | (1-3) |
| 91 | تفصيل مشتريات ح/ 321 لسنة 2015 تخص سنة 2014 | (2-3) |
| 91 | تفصيل مقبوضات غير مبررة ح/ 512 | (3-3) |
| 92 | فرق مبالغ مسجلة في ح/ 421 و غير مبررة | (4-3) |
| 92 | فرق مبالغ مسجلة في ح/ 431 غير مبررة | (5-3) |
| 93 | فرق مبالغ مسجلة في ح/ 601 غير مبررة | (6-3) |
| 93 | فرق مبالغ أعباء مسجلة في ح/ 631 غير مبررة | (7-3) |
| 94 | فرق الأعباء مسجلة في ح/ 635 غير مبررة | (8-3) |
| 95 | فرق مبالغ مسجلة في ح/ 421 غير مبررة | (9-3) |
| 95 | فرق مبالغ مسجلة محاسبيا في ح/ 431 غير مبررة | (10-3) |
| 96 | فرق مبالغ فعلية في ح/ 631 غير مبررة | (11-3) |
| 96 | فرق مبالغ فعلية في ح/ 635 غير مبررة | (12-3) |
| 97 | الرسوم المسترجعة على المشتريات بطريقة غير مبرر مخالفتها | (13-3) |
| 98 | الرسوم المسترجعة على المشتريات غير مبرر مخالفتها | (14-3) |
| 98 | الرسوم على المشتريات المعدل في حالة عدم التبير | (15-3) |
| 100 | حساب الرسم على النشاط المهني TAP المستدرك | (16-3) |
| 101 | حساب الضريبة على أرباح الشركات IBS المستدركة | (17-3) |

فهرس الجداول

| | | |
|-----|---|--------|
| 102 | حساب الضريبة على الدخل الإجمالي / الأرباح الموزعة RCM | (18-3) |
| 102 | حساب الضريبة على الدخل الإجمالي / أجور المستخدمين IRG | (19-3) |
| 103 | رصيد الرسم على القيمة المضافة TVA في 2018/12/31 | (20-3) |
| 104 | نسبة الحقوق المتهرب منها | (21-3) |
| 107 | نسب صوري التلاعب المحاسبي | (22-3) |

المقدمة العامة

تمهيد

يعتبر المال أحد أهم ركائز الدولة والمجتمع، لذلك كان من البديهي أن تهتم الدول من خلال تشريعاتها بمصادر دخلها والعمل المستمر على ملء خزينتها العمومية من هذه الإيرادات المالية، والتي سوف تنفقها الدولة في سد حاجيات المجتمع والدولة المختلفة، وبما ان التحصيل الضريبي يعتبر احد أهم الروافد المالية للخزينة العمومية، وجب على الدولة الحرص كل الحرص على أداء المكلفين بالضريبة أفرادا كانوا أو مؤسسات لواجباتهم الجبائية مع التأكد من عدم تخلفهم عن تأديتها أو لجوئهم إلى التهرب الضريبي الذي سيؤثر سابا على تحصيلات الخزينة العمومية وبالتالي الحد من النفقات العمومية على المجتمع، أو حتى العجز المالي للدولة وبالتالي توجيهها إلى الاستدانة الخارجية وما ينجر عن ذلك من نتائج وعواقب وخيمة وللتجربة الجزائرية مع صندوق النقد الدولي في سنوات التسعينات من القرن الماضي المثال السيء على ذلك.

ويعد التهرب الضريبي ظاهرة قديمة جديدة، ورغم جهود الدولة في تشديد تشريعاتها الجبائية، إلا أن المؤسسات خاصة الكبيرة منها محلية كانت أو دولية ما انفكت تستعمل أساليب وممارسات حديثة للتهرب الضريبي والتي منها ممارسات المحاسبة الإبداعية، أين وضفت تلك المؤسسات هذه الأساليب من أجل تضليل مستعملي قوائمها المالية و من بينهم الإدارة الجبائية.

مشكلة الدراسة

ما هو دور ممارسات المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي ؟

ويقودنا هذا التساؤل الرئيسي إلى طرح بعض التساؤلات الفرعية التي يمكن صياغتها كالتالي:

- ما المقصود بالمحاسبة الإبداعية؟
- ما هو الدور الذي تساهم به المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي؟
- هل تمارس المؤسسة موضوع الدراسة أساليب المحاسبة الإبداعية لغرض التهرب الضريبي؟

الفرضيات

ومن أجل حل هذه الاشكالية يمكننا اعتماد الفرضية الرئيسية التالية:

- تساهم ممارسات المحاسبة الإبداعية في تفشي ظاهرة التهرب الضريبي

و تتركز هذه الفرضية على فرضيات فرعية هي كما يلي:

- المحاسبة الإبداعية هي محاسبة التلاعب في القوائم المالية وتضليل مستخدميها.

- تساهم الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية إلى جانب الغش المحاسبي بدور كبير في التهرب

الضريبي.

- ممارسة المؤسسة موضوع الدراسة للمحاسبة الإبداعية لغرض التهرب الضريبي ضعيفة مقارنة بالغش

المحاسبي.

أهداف الدراسة

- التعرف على المحاسبة الإبداعية وعلى أهم أساليب لجوء المحاسبين والمؤسسات لممارستها.

- معرفة مدى تأثير المحاسبة الإبداعية على الوعاء الضريبي.

- الوقوف على درجة ممارسة المؤسسة موضوع الدراسة للمحاسبة الإبداعية لغرض التهرب الضريبي.

أهمية الموضوع

تتجلى أهمية الموضوع من خلال الاحاطة بمفهوم المحاسبة الإبداعية كصورة من صور التهرب الضريبي

التي أصبحت تلجأ إليها مختلف المؤسسات خاصة منها العابرة للقارات وهذا من أجل تحقيق أهدافها

ولوكان ذلك على حساب الإدارة الجبائية كأحد مستخدمي قوائمها المالية بما تمارسه من تضليل لغرض

تحديد الوعاء الضريبي عند أدنى حد ممكن ومن ثم التهرب الضريبي الذي يؤدي إلى تراجع حصيلة الخزينة

من مداخيل الضرائب، أمام تزايد النفقات العامة وبالتالي عجز الميزانية (حالة الجزائر في نوفمبر 2007).

أسباب اختيار الموضوع

- الرغبة الشخصية في توسيع المعارف وتعميق التخصص خاصة وأن ممارسات المحاسبة الإبداعية من الموضوعات المستحدثة التي لم تتجلى جوانبها السلبية إلا بعد انفجار الأزمات المالية الدولية المتعاقبة في العقود السابقة والتي كانت الأزمة المالية الأمريكية لسنة 2008 والأكثر حدة فيهم.
- حداثة وجدية الموضوع مع عدم تناوله بالقدر الكافي من قبل الباحثين خاصة في علاقته مع التهرب الضريبي.

منهجية الدراسة

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة والتساؤلات المنبثقة عنها، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لتشخيص وضعية مؤسسة خدمات تحاليل طبية (المؤسسة موضوع الدراسة)، أين تم الاعتماد في الجانب الوصفي على المقابلات مع مفتش قسم المكلف بالتحقيق في المؤسسة وبعض الأعوان المساعدين، والملاحظة من خلال تسجيل جميع المعلومات وبدقة لوثائق و بيانات المؤسسة، أما من جانب التحليل فقد تم الاعتماد على المقارنة الاحصائية للنسب المثوية للحقوق المغفلة الناتجة عن التهرب الضريبي جراء استعمال الممارسة السلبية للمحاسبة الإبداعية.

حدود الدراسة

سوف تركز الدراسة على الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية دون الإيجابية والتركيز بالنسبة لهذه الأخيرة على ما يؤثر على مصلحة الإدارة الضريبية فقط دون أصحاب المصلحة الأخرى، حيث امتدت دراستنا التطبيقية لمدة أربعة (04) سنوات من سنة 2015 الى سنة 2018 وهي فترة التحقيق في محاسبة مؤسسة خدماتية مختصة في التحاليل الطبية وتصفية الدم بلدية قالمة.

هيكل الدراسة

لقد قمنا بتقسيم منهجية دراستنا العلمية إلى ثلاثة فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي، بحيث تناولنا في كل فصل ما يلي:

- الفصل الاول: المحاسبة الإبداعية، ماهيتها وتأثيرها على جودة القوائم المالية وكذا أساليبها وكيفية الحد منها.

- الفصل الثاني: التهرب الضريبي، ما هيته، أسبابه وعلاقته بممارسات المحاسبة الإبداعية.

- الفصل الثالث: دراسة تطبيقية حالة مؤسسة تنشط في المجال الخدماتي تصرح بنشاطها لدى مركز الضرائب قالمة.

دراسات سابقة

- خشاب أيمن و طيايية أسامة " أثر المحاسبة الابداعية على الوعاء الضريبي-دراسة حالة

مؤسسة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة للفترة 2014-2017"

اهتمت هذه الدراسة البحثية بالاثر الذي تلعبه المحاسبة الابداعية على الوعاء ضريبي لمختلف الضرائب و الرسوم مما يقلل من مصداقية القوائم المالية المعدة للأغراض الضريبية و تعد عملية الرقابة الجبائية احدى الوسائل التي تستطيع من خلالها الادارة الجبائية الكشف عن ممارسات و أساليب المحاسبة الابداعية مستهدفة بذلك محاربة التهرب الضريبي، و لقد تبين ذلك من خلال الدراسة الميدانية لمؤسسة خضعت للرقابة الجبائية للفترة 2014-2017. وقد توصلت هذه الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها أن المحاسبة الابداعية تؤثر سلبا على الوعاء الضريبي وتساهم في التقليل من ايرادات الجبائية من خلال استخدامها للمستحقات الاختيارية بشكل سالب، سعيا منها لتخفيف تقلبات الدخل بنقله من سنوات الدخل المرتفع الى سنوات الدخل المتدني، كما توصلت الدراسة الى دور الكبير الذي ادته معايير المحاسبة الدولية اضافة الى جهود الدولة في مكافحة مثل هذه الممارسات و ذلك بتنفيذ الرقابة الجبائية المعمقة.

- مصطفى أمقران و راصدي صبرينة " المحاسبة الابداعية و التهرب الضريبي "

هدفت هذه الدراسة الى العلاقة التي تربط المحاسبة الابداعية بالتهرب الضريبي في شكل نظري، حيث تطرق في الدراسة الى الاطار النظري للمحاسبة الابداعية، ذلك من خلال تعريفها و ابراز أهم أشكالها و مجالاتها و تأثيرها على التهرب و التجنب الضريبي، كما تطرقت الدراسة إلى أساليب الحد من المحاسبة الابداعية في جملة من النقاط، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية: المحاسبة الإبداعية لا تتوافق مع المنظور الأخلاقي، إلا أنها قانونية في بعض الأحيان، و ذلك عن طريق استغلال الادارة البدائل في المعالجات المحاسبية، و كذا قدرتهم الذهنية و خبرتهم في المجال المحاسبي، وهذا من أجل تشويه القوائم المالية و تضليل المستخدمين لها و خدمة طرف على حساب أطراف أخرى في المؤسسة.

- علي عبد الحسين هاني و نوال حربي راضي " المحاسبة الإبداعية و العوامل المؤثرة في ممارستها في الشركات العراقية "

تهدف الدراسة إلى التعريف بالمحاسبة الإبداعية و العوامل المؤثرة أو المساعدة على ممارستها في الشركات العراقية، و تم طرح فرضتين الأولى مفادها أنه يوجد أثر ذو دلالة معنوية لعدد من العوامل في توجيهات الادارات في الشركات العراقية لممارسة المحاسبة الابداعية، و تم اختيار تسعة عوامل يعتقد الباحثان أنها الأكثر تأثيراً، و الثانية أنه توجد أهمية ذات دلالة معنوية لعدد من الطرق أو الأساليب لمنع أو مكافحة المحاسبة الابداعية، و لغرض اختبار الفرضيتين تم تصميم استبانة وزعت على عينة شملت ثمانية و أربعون فرد من الممارسين للمحاسبة في الشركات العراقية و مراقبي الحسابات الذين يتولون تدقيق حسابات تلك الشركات، و بعد تحليل الاستجابات كانت أهم النتائج التي تم التوصل إليها:

1- ان العوامل التي تم اختيارها كمؤثرات في تطبي المحاسبة الابداعية في الشركات العراقية لها أثر ذو دلالة معنوية، وأنها تتفاوت في درجة تأثيرها.

2- ان الطرق أو الأساليب التي تم اختيارها لها أهمية ذات دلالة معنوية في منع أو مكافحة المحاسبة الابداعية و بالإمكان تفعيلها في هذا المجال.

3- هناك مخاطر جمة لا يمكن تجنبها في حالة عدم اكتشاف أساليب المحاسبة الابداعية ومكافحتها.

صعوبات الدراسة

- قلة المراجع المتعلقة بهذا الموضوع في المكتبة
- الصعوبة في إيجاد مكان القيام بالدراسة الميدانية وخاصة أن رغبة الباحثين في دراسة مؤسسة كبيرة أو دولية.
- عدم توفر الوقت لدى أعوان الرقابة الجبائية لإمدادنا بكل المعلومات اللازمة.
- الموضوع مجاله واسع جدا والوقت المحدد له غير كافي.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

تمهيد:

ما انفك الإنسان خلال تطور حياته عبر الزمن في ابتكار حلول لجميع الأزمات والمعوقات التي واجهت مسار تطوره على هذه الأرض، إذ وصل إلى حد الإبداع في تطبيق هذه الحلول، هذا الإبداع المنبثق من الميولات الوجدانية والقدرات العقلية التي يمتلكها الشخص، والتي تمكنه من إنتاج أفكار إبداعية توظف في مجالات عدة، ومن بين المجالات المهمة بالنسبة للأفراد والمؤسسات نجد مجال المحاسبة، وبما أن هذه الأخيرة عبارة عن نظام للمعلومات، فقد احتاج هذا النظام إلى إبداع، قصد توصيل معلومات دقيقة، صحيحة وذات مصداقية للأطراف ذات الصلة، من أجل اتخاذ القرارات، ومن هنا ظهر مصطلح المحاسبة الإبداعية، والتي بدورها تعتبر من الاتجاهات الحديثة للمحاسبة، فقد برزت بشكل لافت بعد تفاقم المشاكل المحاسبية التي أصبحت تواجه المؤسسات وملاكها، لذلك ارتأينا أن نتعرض في هذا الفصل إلى التعريف بالمحاسبة الإبداعية، وكان ذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية (نشأة، تعريف وخصائص)

المبحث الثاني: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية، مجالاتها وأساليبها

المبحث الثالث: المخاطر المترتبة على إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية والأساليب المستخدمة للحد منها

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

للتعرف على المحاسبة الإبداعية و جب أولاً معرفة تاريخ نشأتها و كذا مراحل تطورها

المطلب الأول: نشأة المحاسبة الإبداعية وعوامل تطورها

الفرع الأول: نشأة المحاسبة الإبداعية ومراحل تطورها

أولاً: نشأة المحاسبة الإبداعية:

يعود تاريخ استخدام عمليات التلاعب بالقيم المحاسبية للشركات في إطار المبادئ ، المعايير والقواعد المحاسبية المعترف بها إلى بداية عهد الثورة الصناعية، إذ كانت تتم عملية التلاعب أثناء إجراء حسابات التكاليف، وبالتالي ضرورة وجود موظفين مختصين في ذلك، وفي ذلك الوقت كانت لكل شركة أو مؤسسة كامل الحرية في اختيار المبادئ المحاسبية التي تراها مناسبة لاحتياجاتها، ولكن درجة تأثير المحاسب في إعداد القوائم المالية ضعيفة، أين انحصر سلوك المحاسب في الاستجابة لرغبات المدير صاحب الحق في تقييم الموجودات، وتقدير الدخل¹.

كما يرى بعض الباحثين المحاسبين أن البداية الفعلية لظهور ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية أو الابتكارية أو الاحتيالية، يعود إلى سنوات الثمانينيات من القرن الماضي وما بعدها خاصة بعد أحداث سنة 2002 والتي تمثلت في إفلاس العديد من الشركات العالمية بسبب لجوئها إلى استخدام مجموعة من الأساليب الخاصة للتأثير على تقاريرها المالية مستفيدة من بعض الثغرات وعدم التزام بعض الأطراف المباشرة وغير المباشرة بالمعايير المهنية والقيم الأخلاقية، حيث شكلت هذه الظاهرة المتبعة من قبل بعض الشركات العالمية أزمة حقيقية في الاقتصاد العالمي، خاصة بعد إفلاس وأهتار أربع شركات أمريكية معروفة عالمياً، وهم شركة ENRON المختصة في مجال الطاقة وشركة WORLDCOM المختصة في مجال الاتصالات وشركة HARKIN المختصة في مجال أجهزة النسخ وشركة MERILL ENDIC المختصة في مجال الأدوية، إذ قامت تلك الشركات وبالتواطؤ مع شركة التدقيق الأمريكية المشهورة ARTHUR ANDERSON بإحداث تدليس وتحريف في نتائج عملها ومركزها المالي، الشيء الذي أدى إلى هبوط كبير في أسعار أسهمها في البورصة، وبالتالي حدوث خسائر جسيمة تكبدها مساهمو تلك الشركات ودائنوها.²

¹ عدي منذر، لطفي جرار، (تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية)، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة، كلية الدراسات الإدارية و المالية العليا، جامعة عمان للدراسات العليا، الأردن، 2006، ص 38

² معمر قربة، شهرزاد بودريالة، حمزة طيبي، قراءة في نماذج لممارسات المحاسبة الإبداعية في بعض دول العالم، ومقاربتها بالممارسات في الجزائر، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، العدد الثامن، سنة 2017، ص 512

ثانياً: مراحل تطور المحاسبة الإبداعية

مر الفكر المحاسبي بثلاثة مراحل لتطور المحاسبة الإبداعية:¹

1- مرحلة التقديرات المحاسبية (Accounting Estimates)

سادت هذه المرحلة قبل العقد التاسع من القرن العشرين، أين تضمن الفكر المحاسبي في هذه المرحلة الكثير من المصطلحات العلمية والتي تعبر عن طبيعتها، وكيفية الاهتمام بالأرباح خلالها مثل: البدائل المحاسبية، الاختيارات المحاسبية، السياسات المحاسبية، التغييرات بين الطرق المحاسبية في الاختيار بين الطرق المحاسبية عند إعداد القوائم المالية، وعرض المعلومات المحاسبية بالشكل الذي يحقق الهدف من ذلك.²

2- مرحلة تمهيد الدخل

تم استخدام مصطلح (تمهيد الدخل) كمقابل للمصطلح الإنجليزي (Income smoothing)، حيث سادت هذه المرحلة بشكل ملحوظ خلال العقدين التاسع والعاشر من القرن العشرين، وهي امتداد للمرحلة السابقة مع زيادة انغماس الإدارة في ممارسات إعداد المعلومات المحاسبية، وتسمى أيضاً بمرحلة التلاعب المحاسبي أو تقلبات الأرباح.

3- مرحلة المحاسبة الإبداعية

لقد ظهرت هذه المرحلة بوضوح مع بداية القرن الواحد والعشرون وحتى الآن، وتسمى مرحلة إدارة المستحقات (Accruals management)، أو المحاسبة الابتكارية (Creative Accounting)، أو محاسبة الاغتسال الكبير (Big bath accounting)، ولا تنفصل هذه المرحلة عن الثانية، كما تتميز بأن تدخلات الإدارة في تحديد الأرباح بدأت تأخذ بعداً جديداً يعبر عن دوافعها المختلفة للقيام بذلك.³

الفرع الثاني: العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية

يعبر تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالمؤسسة، المصدر الرئيسي لظهور المحاسبة الإبداعية، فمصلحة المديرين تكمن في تقليل الضرائب والأرباح الموزعة ومصلحة حملة الأسهم تكمن في

¹ بويكر رزيقات، محمد السعيد سيعداني، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة لعينة من المؤسسات المسعرة ببورصة باريس، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية AREDK، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2021، ص 207

² محمد أحمد إبراهيم خليل، مؤشرات المحاسبة الإبداعية في الوحدات الاقتصادية، وكيفية الحد من سلبيتها، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد 02 جامعة القاهرة، مصر، 2005، ص 220

³ محمد أحمد إبراهيم خليل، القياس المحاسبي لممارسات المحاسبة الإبداعية بمنظمات الأعمال و سبل معالجتها، دورية الإدارة العامة، المجلد 52 العدد 01، السعودية، 2011، ص 62

تعظيم العائد على استثماراتهم، ومصصلحة الموظفين تتمثل في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة، وأما مصلحة المسؤولين الحكوميين فتكمن في تحصيل ضرائب أكثر.

وفيما يأتي نعرض أهم عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية:¹

أولاً: البدائل والتقديرات المحاسبية

1- حرية الاختيار للبدائل المحاسبية

وهذا يترتب عليه اختيار الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء المؤسسة، ومثال ذلك أنه في الكثير من البلدان يسمح للمؤسسات الاقتصادية أن تختار ما بين سياسة إطفاء نفقات البحث والتطوير حال حدوثها، رسملتها، أو إطفائها على مدى فترة حياة المؤسسة.

2- حرية التقديرات المحاسبية

يعرف التقدير المحاسبي بأنه مبلغ تقريبي لبند في غياب القياس المحاسبي المحكم.

إذ يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع، وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً، ففي بعض الحالات مثل: تقدير العمر الإنتاجي للأصول بغرض احتساب الاهتلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل المؤسسة، وهذا ما يتيح الفرصة للمحاسب المبدع بالتلاعب في مبالغها ومن الصعب اكتشاف ذلك.

ثانياً: توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية

يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً، فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل في تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.

ثالثاً: ركود الأسواق المالية

وهذا أدى إلى تطور مفهوم المحاسبة الإبداعية، حيث أن هذه المؤسسات لم تجد سوى تقديم صورة نظرية، بإظهار أرقام ونتائج تعبر عن أرباح أفضل، وهكذا ظهرت فكرة ابتداء الفن المالي، وظهرت فكرة الهندسة المالية.

¹نور الدين أحمد قايد، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، المؤتمر العلمي الثالث، الاتجاهات الحديثة للمحاسبة- مقاربات علمية-، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، سنة 2017، ص 65

رابعاً: تواطؤ مدققي الحسابات وشركات التدقيق

أظهرت الإحصائيات أن المداخيل السنوية التي تحصلها كبرى مكاتب تدقيق الحسابات في العالم، تراوحت ما بين 21 مليار دولار إلى 42 مليار دولار، كما قدرت حصة شركات التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية ما بين 11% إلى 21% من المداخيل الإجمالية للمؤسسة، وهذه الحصة الخيالية هي خير دليل على أن أغلب المؤسسات كانت تتواطأ مع مدققي الحسابات للتستر على تلاعبها بالبيانات المالية.

المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة الإبداعية

تعتبر المحاسبة الإبداعية من الاستراتيجيات المحاسبية التي يتسم بها السلوك الإداري عند تحرير التقرير والإفصاح عن نتائج أعمال المؤسسات، والتي عن طريقها تتمكن الإدارة من إظهار أرقام محاسبية مستهدفة مقدما ضمن المعلومات المنشورة عن أداء تلك الشركة لغرض تحقيق أهداف محددة، وتعتقد الإدارة عند استخدامها استراتيجية المحاسبة الإبداعية لغرض تحقيق أهدافها المعلنة أو الغير المعلنة بعدم قدرة القارئ للقوائم المالية المعبرة عن أعمال تلك الشركة في كشف مدلول الأرقام المتضمنة في تلك القوائم، وعليه يمكننا تعريف المحاسبة الإبداعية كالتالي.¹

الفرع الأول: تعريف المحاسبة الإبداعية

لقد حاول العديد من الباحثين المحاسبين والمختصين وضع تعريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية، ونظرا لاختلاف توجهات هؤلاء الباحثين فقد ظهرت العديد من التعريفات لهذا المفهوم، والتي سوف نوجز البعض منها كما يلي:²

- تعرف المحاسبة الإبداعية بأنها " إمكانية استخدام الإدارة للمستحقات بغرض الحصول على بعض المكاسب الخاصة"³.

- وقدم كل من RONEN et YAARI تعاريف مختلفة للمحاسبة الإبداعية، نذكر منها:⁴

هي عبارة عن الاستفادة من المرونة في اختيار المعالجة المحاسبية للإشارة إلى المعلومات الخاصة بالمدير بشأن التدفقات المستقبلية؛

وكذلك بأنها ممارسة واستخدام الحيل Tricks لتحريف أو تقليل شفافية التقارير المالية؛

¹سامح محمد رضا رياض، دور حوكمة في الحد من المحاسبة الإبداعية، دراسة تطبيقية على شركة الأدوية المصرية، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 07، العدد 01، البحرين، ص 11

² معمر قريبة، شهرزاد بودربالة، حمزة طيبي، مرجع سابق، ص 512

³Ahmed balkaoui, Accounting theory, 5th ed, Business press thomson learning, USA, 2004, p 457

⁴عباس حميد يحيى التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، المحاسبة الإبداعية، عوامل نشوئها وأساليبها و سبل الحد منها، دار غيداء للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2015، ص 21

كما عرفا المحاسبة الإبداعية بأنها "عملية التلاعب في إعداد الحسابات التي هي تحت نطاق المبادئ المحاسبية المقبولة".

- كما عرف الباحث سامي محمود¹ المحاسبة الإبداعية عن طريق الأخذ بآراء كل من: AMAT.O and BLAKE.J اللذين عرفا المحاسبة الإبداعية بأنها "العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات منشآت الأعمال"² وقدم NASER.K and PEND LEBURY تعريفه للمحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أكاديمية " عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو جميعها"³ أو هي عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبة أو إجراء أو خطوة باتجاه إدراج الأرباح أو تمهيد الدخل Mulford ,C.E⁴ comisky

من خلال قراءة التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج مجموعة من القواسم المشتركة لممارسات المحاسبة الإبداعية والتي نذكر منها:⁵

- المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب في مهنة المحاسبة؛
 - إن ممارسي المحاسبة الإبداعية يملكون قدرات مهنية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم المالية ويستطيعون تحويلها إلى الشكل المرغوب فيه؛
 - ممارسات المحاسبة الإبداعية تهدف إلى تحويل الأرقام المحاسبية الواقعية إلى ما يرغب به المستفيدون؛
 - فعل متعمد يهدف من خلال ممارسة طرقه وأساليبه لخداع الأطراف التي لها علاقة بالقوائم المالية؛
 - تحريف منهجي للدخل الحقيقي وأصول الشركات؛
 - استغلال المرونة الموجودة في المبادئ المحاسبية بما يخدم الشركة لتحقيق مكاسب شخصية.
- مما سبق يمكننا إعطاء تعريف كلي وموجز للمحاسبة الإبداعية، والمحدد بأنه:

عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية، من خلال استغلال المرونة الموجودة في المعايير المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل القوائم المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضل معد هذه القوائم

¹ سامي محمود عبد الحميد مراد، إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة العلمية لقطاع كلية التجارة، جامعة الأزهر العدد 17، مصر، جانفي 2017، ص ص 133،134

²AMAT.O and BLAKE.J, the ethics of creative accounting, 1999, journal of economic literative, vol 62, p22

³NASER.K and PEND LEBURY, A note on the use of creative financial accounting, British accounting review 24, London, 1993,p 4

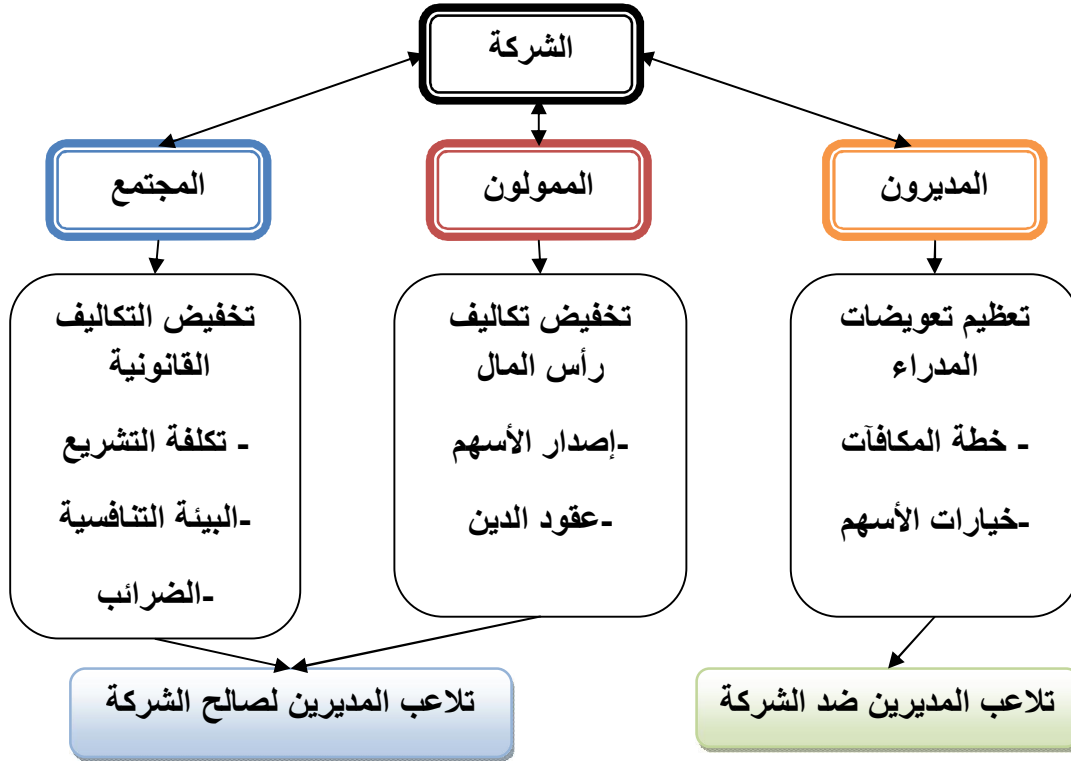
⁴Mulford,C.Ecomisky, the financial numbers game detecting creative accounting practices, John wiley and sons inc

⁵معمر قريه، شهرزاد بودربالة، حمزة طيبي، مرجع سابق، ص 513

والتقارير أن يبلغ عنه، أي يتم خلالها هيكله المعاملات لكي تظهر نتائج محاسبية مطلوبة بدلا من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة عادلة وحيادية، لصالح الأطراف ذوي المصلحة من مسيرين (لصالح المؤسسة أو ضدها)، أو المسؤولين.

والشكل الموالي يوضح هذه العلاقة.

الشكل رقم: (1-1) العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة



المصدر: رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 02، دمشق، سوريا، 2010م، ص 96.

من خلال الشكل الماضي يمكن استخلاص أن جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة لها دافع منفعي لاستعمال المحاسبة الإبداعية.

الفرع الثاني: الفرق بين المحاسبة الإبداعية والغش المحاسبي

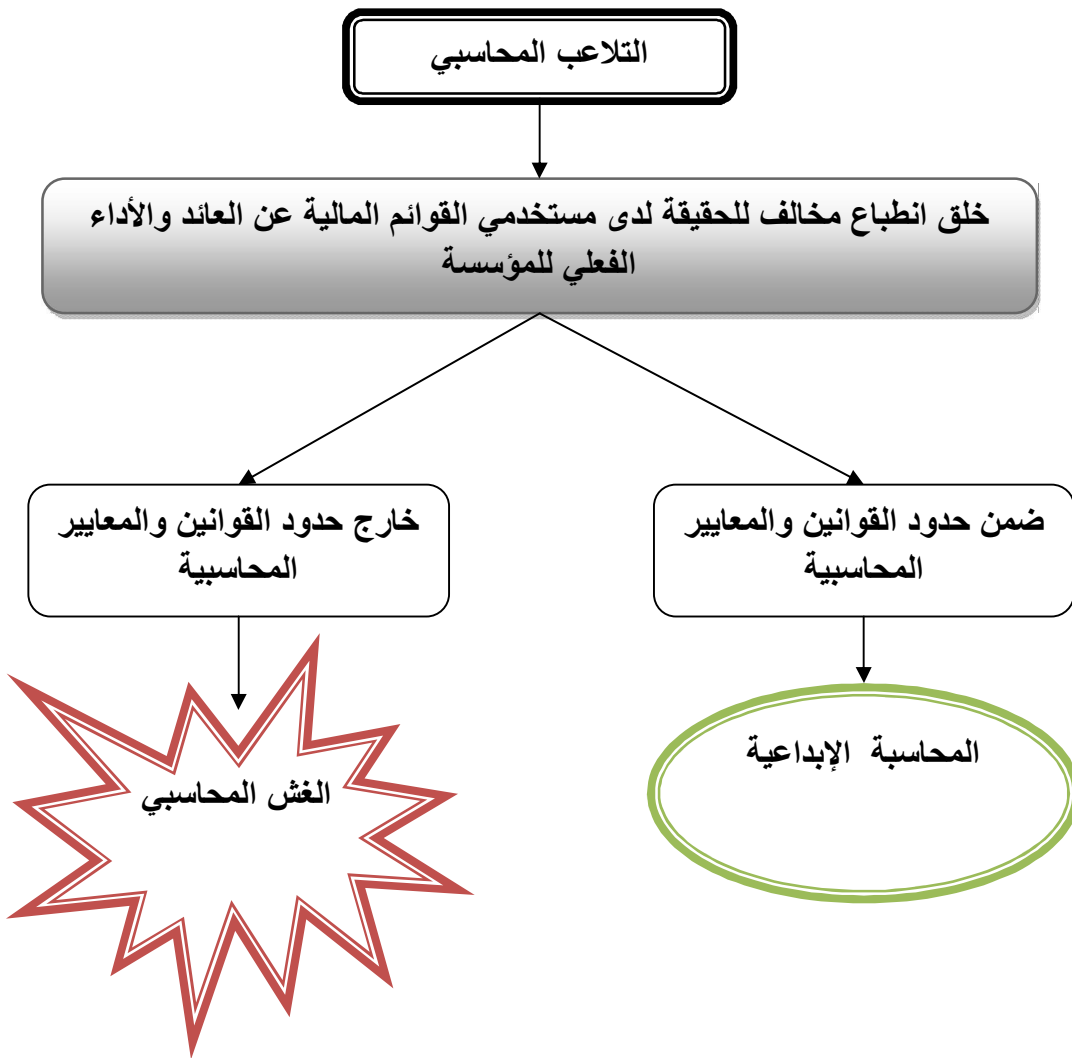
إن المحاسبة الإبداعية والغش المحاسبي نوعين من التلاعب المحاسبي، وحتى لا يكون هناك لبس في مفهومهما، أوضحنا الفرق بينهما من خلال ما يلي:

أولاً: أشكال التلاعب المحاسبي

- 1- المحاسبة الإبداعية: وهو الذي عرف على أنه الممارسات الغير أخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة، التي تتيح فرصة للتلاعب مما ينتج عنه بيانات مالية غير صحيحة ومضللة.
- 2- الغش المحاسبي: وعرف على أنه التلاعب في الدفاتر والسجلات بقصد إخفاء عجز أو اختلاس أو بقصد إساءة استعمال أحد الموجودات.

و لتوضيح أشكال التلاعب المحاسبي بصورة مبسطة يمكن الاستعانة بالشكل التالي:

والشكل رقم: (1-2) يوضح أشكال التلاعب المحاسبي



أنس العاسمي، المحاسبة الإبداعية www.school and college listing 15 فيفري 2023

و هذا يقودنا إلى أنه هناك نوعين من التلاعب المحاسبي، ما هو غير قانوني (غش محاسبي) و آخر

قانوني (محاسبة إبداعية)

ثانيا: الفرق بين أشكال التلاعب المحاسبي

و للفرقة بين الغش المحاسبي و المحاسبة الإبداعية نستعمل الجدول التالي للمقارنة بينهما:

الجدول رقم (1-1): الفرق بين المحاسبة الإبداعية والغش المحاسبي

| المحاسبة الإبداعية | الغش المحاسبي |
|--|--|
| <p>1- تستغل الطابع غير الدقيق وغير المكتمل من القواعد المحاسبية.</p> <p>2- إذا كانت هناك أكثر من طريقة لحل مشكلة معينة فإن المحاسب يختار الطريقة التي تؤدي إلى النتائج التي ترغب فيها المؤسسة</p> <p>3- تغيير الواقع المحاسبي دون اختراق القوانين المحاسبية.</p> <p>4- عندما تستخدم بحسن نية فإنها تمثل أداة ضرورية للبناء ولإبراز الصورة الحقيقية للبيانات المالية.</p> <p>5- تمثل سلسلة من التقنيات للتلاعب بالبيانات المالية وتجميل صورة المؤسسة وجعلها أكثر جاذبية لدوي العلاقة بالبيانات المالية.</p> <p>6- التقنيات والممارسات التي تقدمها المحاسبة الإبداعية تؤدي إلى تغيير واقع المعلومات من أجل خدمة أهداف معينة.</p> | <p>1- سلبي وغير قانوني</p> <p>2- ينطوي على تزوير أو تغيير لتسجيلات المحاسبية والوثائق الداعمة والتي على أساسها يتم صياغة البيانات المالية.</p> <p>3- تفسير خاطئ أو إغفال متعمد لأحداث، معاملات، أو معلومات ذات أهمية للبيانات المالية</p> <p>4- تطبيق مقصود غير صحيح لسياسات محاسبية مرتبطة بالتقييم، الاعتراف، التمثيل أو وصف المعاملات.</p> <p>5- التقارير المالية الاحتمالية يمكن أن تحصل كنتيجة للضغط الذي تتعرض له الإدارة سواء من داخل المؤسسة أو خارجها لتحقيق هدف الربح المتوقع.</p> <p>6- تتضمن إجراءات مثل تحريفات تحصل نتيجة للتقرير وإجراءات تحدث نتيجة لاختلاق المالية الاحتمالية للأصول.</p> |

نقلا عن الموقع الالكتروني www.school and college listing بتاريخ 15 فيفري 2023

الفرع الثالث: خصائص المحاسبة الإبداعية

تتصف المحاسبة الإبداعية بمجموعة من الخصائص أهمها:¹

- المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة؛
- المحاسبة الإبداعية عملية مخططة تقوم بها إدارة المؤسسة لتحقيق أهداف خاصة بها؛
- المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية؛
- مارسوا المحاسبة الإبداعية غالباً مل يملكون قدرات مهنية محاسبية عالية، تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية عامة وشائعة؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية لا يمكن تجنبها بشكل مطلق؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية استغلالية وغير أخلاقية؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية ضارة بأطراف داخلية وخارجية؛
- التأثير على مصداقية وموثوقية البيانات والقوائم المالية؛
- إن استخدام المحاسبة الإبداعية لا يكون في الإجراءات والمبادئ المحاسبية بحد ذاتها، وإنما في كيفية استخدامها وتوظيفها بغرض تحويل القوائم المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما هي معدة من أجله.

¹سليم الأغا عماد، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2011 ، ص 82

المبحث الثاني: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية، مجالاتها وأساليبها

للإلمام أكثر بالمحاسبة الإبداعية وجب التطرق إلى الدافع الأساسي لاستعمالها و كذا مجالاتها والأساليب التي تستخدمها

المطلب الأول: دوافع المحاسبين والإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية

هناك عدة دوافع لاستخدام المحاسبة الإبداعية من طرف الشركات، حيث توجد دوافع تؤدي لتضخيم الأرباح عند حاجة المؤسسة للتمويل ودوافع تؤدي إلى التقليل من الأرباح لغرض التهرب الضريبي وهناك دوافع أخرى.

من خلال الشكل رقم (1-1) السابق نورد بعض الأسباب والدوافع التي جعلت إدارات الشركات والمحاسبين يسعون إلى التلاعب بالحسابات وهي:¹

الفرع الأول: دوافع الإدارة

أولاً: تعظيم الأرباح وتحسين صورة المؤسسة

1- تمهيد الدخل: Income smoothing

تفضل الشركات بشكل عام التسجيل في تقاريرها اتجاهها ثانياً للنمو في الأرباح بدلا من إظهار أرباح متقلبة من سلسلة الارتفاعات والانخفاضات الكبيرة في هذا المجال، ويمكن تحقيق ذلك بإجراء مخصصات بمبالغ مرتفعة وغير ضرورية للالتزامات، وكذلك في قيم الأصول في السنوات الجديدة، الأمر الذي يساعد في إمكانية تخفيض هذه المخصصات في السنوات غير الجيدة مما يؤدي إلى تحسين الأرباح المعلن عنها في تلك السنوات.²

كما يرتاح المستثمرون عندما يجدون مبيعات الشركة تزداد بشكل تدريجي ومتوقع من سنة لأخرى، وما ينتج عنه من إبقاء الأرباح ضمن ما يتوقعون.

ويميز عدد من الباحثين أمثال (Van pray , Dahran, Trueman) بين مفهوم تمهيد الدخل وإدارة الأرباح، فالأول يعبر عن رغبة الإدارة في تقليل الانحرافات غير المتوقعة في الدخل إلى أدنى حد ممكن، في حين يعبر الثاني عن رغبة الإدارة في الوصول إلى أهداف معينة منها زيادة الحوافز الإدارية أو تقليل المدفوعات الضريبية أو تكاليف الاقتراض... إلخ.

¹ دهمش نعيم، أبوزر عفاف، أخلاقيات المحاسبة الإبداعية- عرض و تحليل-، المؤتمر العلمي الأول لكلية العلوم الإدارية و المالية، جامعة الإسراء الأهلية، عمان، الأردن، مارس 2005، ص 29-31

² الملجي عبد الرؤوف صالح أحمد، إبراهيم جابر السيد أحمد، إدارة الأرباح، دار العلم و الإيمان للنشر و التوزيع، دار الجديد للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2013، ص 244.

وتعرف إدارة الأرباح بأنها تدخل مقصود من قبل الإدارة في عملية القياس والإبلاغ المالي الخارجي بقصد الحصول على مكاسب خاصة للشركة أو إدارتها.¹

2- التصنيف المهني: (Rating) وذلك للحصول على تصنيف متقدم للمؤسسة على منافسيها من المؤسسات في نفس المجال، الذي تجرّبه بعض المؤسسات الدولية بالاستناد إلى العديد من المعايير، من ضمنها تقييم القيمة المالية، وضع الشركة من ناحية القوة المالية، ولهذا تلجأ العديد من المنشآت إلى تحسين قوائمها المالية باستخدام المحاسبة الإبداعية.²

3- إظهار الوضع المالي للشركة بشكل أفضل عما هو في الواقع: مما لا شك فيه أن المعلومات المحاسبية للقوائم المالية المنشورة في السوق المالي مصدرا هاما ومفيدا للاعتماد عليها من قبل المستثمرين والمحللين الماليين في اتخاذ قراراتهم، فاعتقاد بعض المدراء أن المستثمرين يركزون فقط على النتائج المالية في الأمد القصير، دفع بهم إلى السعي لتعديل الأرباح من خلال التقنيات الشرعية للمحاسبة الإبداعية، كما أن الأمر ولد حافزا لهم للتلاعب في الأرباح في محاولة للتأثير على تقييم سعر السهم بما يتوافق مع توقعات هؤلاء المحللين، ويظهر ذلك بصفة جلية عند اعتزام الشركة إصدار أسهم جديدة بهدف زيادة سعرها.³

كما تقوم الشركات التي تواجه سنة مالية سيئة بتحميل نفس السنة مبالغ كبيرة من المصروفات غير العادية بهدف تحقيق أرباح كبيرة في السنوات القادمة، وهو ما يعرف بالغسيل الكبير (Big bath) والذي عادة ما يتم إجراؤه عند تغيير الإدارة العليا بغرض تطهير الميزانية استعدادا لبداية جديدة.⁴

4- رغبة الإدارة في المحافظة على سعر السهم أو زيادته: من خلال دراسة تأثير الطريقة المحاسبية التي تقيم الأصول وتكلفة رأس المال، تم التوصل إلى أن تراجع أداء الشركة واضطرابه، من شأنه التأثير على أسعار أسهمها في السوق، وحيث تعتمد القيمة السوقية للسهم الجديد على توقعات النمو المستقبلي للشركة المصدرة، وبما أن المستثمر الذي يرغب في شراء الأسهم يكون معتمدا على المعلومات المالية التي تنشرها المؤسسة، فهنا يتدخل المحاسب (الإدارة) في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية عند إعداد القوائم المالية وذلك برفع النتائج الايجابية لفتح شهية المستثمر المالي في شراء أسهم الشركة.⁵

¹Schipper,K, Commentary on earnings management accounting horizons, vol 11, 1989, p 92

² مومن فاطمة الزهراء، مهاوي العبيدي، أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، العدد 4، الجزائر، جوان 2010، ص 203

³Thomsett michael, Getting started in options, John wiley and sons, 2005, p 185

⁴ Scott, B.Jacobson and M.K Pitman, Auditors and Earning management available from, 2005, www.nysscpa.org/cpajournal/2002/0802/features/of085002.htm

⁵ ميسون بنت محمد بن علي القرني، دوافع و أساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة المالية الاقتصادية و الإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2010م، ص 30

كما يلجأ بعض المحاسبين إلى تخفيض المستويات الواضحة للاقتراض، وبذلك تظهر الشركة على أنها عرضة لمخاطر أقل واتجاه جديد للربح، مما يساعد الشركة في إصدار جديد للأسهم.¹

ثانيا : استخدام البيانات المحاسبية والمالية لصالح المؤسسة

1- الحصول على القروض والتمويل اللازم

فعندما تعاني الشركة من السيولة اللازمة لتسيير عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحيانا لسداد التزاماتها، تلجأ إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نشاطها وموقفها المالي محاسبيا وليس حقيقيا، لأن البيانات المحاسبية تستخدم كأساس للاعتماد عليها للحصول على القروض.²

وكذلك تستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير والمؤشرات الائتمانية بهدف تقييم أداء منشآت الأعمال كخطوة تسبق اتخاذ قرار منح القروض لهذه المنشآت، لذلك تلجأ تلك المؤسسات إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين تلك المؤشرات والمعايير، الأمر الذي سيؤثر إيجابا في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القرض.³

2- التهرب الضريبي: يستغل معدو البيانات المالية الذين يمارسون المحاسبة الإبداعية بعض السياسات المحاسبية والثغرات القانونية، من أجل تقديم انطباع مضلل عن الأرباح الحقيقية وذلك لخدمة أغراضهم وأهدافهم، ويعد التهرب الضريبي من الدوافع الرئيسية للإدارة وذلك باستخدام المحاسبة الإبداعية بمباركة المالكين الرئيسيين وبالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي، وهذا من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات، وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي.⁴

ويعتبر هذا التخفيض الضريبي من الحوافز الرئيسية للتلاعب المحاسبي، خاصة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أين يعد المسيرين هم المساهمين الرئيسيين في المؤسسة، كما أن الأهداف الرئيسية من إعداد القوائم المالية هو تحديد الوعاء الضريبي، الذي تخضع له المؤسسة، وبناء على ذلك يمكن للمؤسسة التصريح بالقدر المرغوب من رقم الأعمال، الذي يؤدي إلى دفع ضريبة أقل ما يمكن، مع الإشارة إلى أنه يمكن اعتبار النظام الضريبي، بأنه عبارة عن علاقة تعاقدية غير رسمية بين المؤسسة والإدارة الضريبية والحكومة، بهدف تحقيق توازن نسبي للأهداف المتعارضة لكل هذه الأطراف، فالحكومة تهدف إلى إحداث الإصلاح الاقتصادي وجلب الاستثمار، والإدارة الضريبية تهدف إلى زيادة الحصيلة الضريبية، في حين أن المؤسسة

¹المليجي عبد الرؤوف صالح أحمد ، إبراهيم جابر السيد أحمد، مرجع سابق، ص 244

²Sweeney.A, Debtcoenant viola on and Mangers AccountingResponses journal of accounting and Economics ; 1994, p 281

³ علي بن موفي، دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية و انعكاسه على موثوقية القوائم المالية ، مجلة إدارة الأعمال و الدراسات الاقتصادية، مجلد 5، العدد 2، الجزائر، 2019، ص 74
⁴بالرقي تيجاني، المحاسبة الإبداعية – المفاهيم و الأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل-، مجلة كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2012، ص 37

تهدف إلى تخفيض وعاءها الضريبي أو الحصول على إعفاءات ضريبية، تجدر الإشارة في حالة تمتع المؤسسة بالإعفاءات الضريبية، فإن المؤسسة تميل أكثر إلى زيادة أرباحها من أجل جذب المستثمرين، خاصة المؤسسة المسعرة في البورصة، وفي حالة انتهاء التمتع بهذه الإعفاءات، فإن المؤسسة تميل أكثر إلى تخفيض أرباحها إلى أقصى حد ممكن، وبذلك التقليل من المدفوعات الضريبية، من خلال المفاضلة بين الطرق المختلفة للمحاسبة الإبداعية المؤثرة على الدخل الخاضع للضريبة.¹

ثالثا: خدمة مصلحة المسيرين الإداريين ومجلس الإدارة

1- زيادة مكافآت وحوافز الإدارة: لقد أثبتت التجارب أن المديرين وإدارة المؤسسات تعمل على تعظيم منفعتها الشخصية على حساب مصلحة المساهمين، وبالتالي تحويل جزء من الربح المخصص للمساهمين إلى المديرين ومسيري الإدارة، وبما أنهم كلهم أطراف ذو مصلحة في الشركة (الشكل رقم 01 السابق ذكره)، فقد احتاط المساهمين ووضعوا أساليب تحد من قدرة الإدارة والمسيرين على تعظيم منفعتهم الشخصية، ومن بين هذه الأساليب نجد عقود الحوافز، وهي عقود مبرمة بين طرفين (الإدارة والمساهمين)، تتضمن تحقيق أداء معين (مقياس) للمديرين والمسيرين يجب الوصول إليه كصافي الدخل أو معدل العائد على حقوق الملكية مقابل الحصول من طرف الإدارة على منافع معينة (مكافآت نقدية سنوية، نسبة مئوية من الأرباح المحققة...)، ومن هنا يقوم الجهاز المحاسبي والإداري للمؤسسة باختيار الممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمكنها من الرفع من قيمة الأرباح حتى تحصل على أعلى مكافآت من المساهمين.²

وباختصار ربط مكافآت المديرين والمسيرين أو تحسين أوضاعهم الوظيفية بالأرباح المحققة، فضلا عن تحقيق مزايا أخرى تتعلق بالأمان الوظيفي واكتساب مزايا إضافية عند التعارض مع النقابات وغيرها.³

2- دافع الأمان الوظيفي للإدارة: يعتبر الأمان الوظيفي من بين العوامل التي تحفز الإدارة على استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية، فالإدارة السيئة للشركة التي تحقق خسائر يزيد من احتمالية شطبها وتغييرها، إذ أن ملاك الشركة يشعرون بالأمان والثقة تجاه الإدارة التي تحقق الأرباح، ويعتبر تقييم الإدارة هو المؤثر الذي يعتمد عليه المساهمون في تقييم الإدارة وإقرار تنحية الإدارة أو بقائها.⁴

¹مصطفى أمقران، رصدي صبرينة، المحاسبة الإبداعية و التهرب الضريبي، مجلة دراسات جباتية، المجلد 05 ، العدد02، مخبر

تحديات النظام الضريبي الجزائري في ظل التحولات الاقتصادية، جامعة البليدة 02 ، البليدة، الجزائر، 2016، ص 244
² حمزة بوسنة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على ادارة الأرباح- دراسة عينة من المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و الفرنسية-، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2012/2011، ص 84

³Healy.P and James M. wahlen, Areview of Earnings Management literature and its implication for standard setting, Accounting Horizon, vol 13 n°04, 1999, p 365

⁴ خالد وليد الدوري، دور سياسة تمهيد الدخل في استقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2015م، ص 41

3- تقوية فرص استفادة الإدارة من المعلومات الداخلية (تأخير نشر المعلومات): لأغراض السوق، قد يرغب أعضاء مجلس الإدارة (مجلس المديرين) الانخراط في صفقات أو معلومات داخلية في أسهم شركاتهم، فيستخدموا المحاسبة الإبداعية لتأخير نشر المعلومات لأغراض السوق، ومن ثم يحسنون من فرصهم من الاستفادة من المعرفة بالمعلومات الداخلية وتحقيق الأهداف التي يسعون لتحقيقها.¹

المطلب الثاني: مجالات ممارسة المحاسبة الإبداعية

ويمكن إيجازها من خلال فرعين هما:

الفرع الأول: القوائم التي تمارس عليها المحاسبة الإبداعية

يمكن ملاحظة مجالات المحاسبة الإبداعية من خلال قائمتين:

أولاً: قائمة الدخل

حيث يمكن للإدارة أن تمارس سياسات محاسبية إبداعية في مجال التلاعب بأرقام قائمة الدخل، والتي تخص على سبيل المثال:²

- مصاريف الإهلاك عند التملك؛
- الاعتراف المبكر بالإيرادات؛
- تقليل المصاريف مستحقة الدفع؛
- تضخيم المبيعات والربح الإجمالي؛
- تقييم الأرصدة بالعملة الأجنبية.

ثانياً: قائمة المركز المالي

وهي القائمة التي تظاها ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الإدارة وذلك من خلال قيامها بالممارسات التالية:³

- تضخيم مصاريف إعادة الهيكلة؛
- التضخيم في حسابات الأصول المدينة؛
- تقليل الالتزامات؛
- تضخيم الممتلكات والمعدات؛
- زيادة الاحتياطات؛

¹ المليجي عبد الرؤوف صالح أحمد، إبراهيم جابر السيد أحمد، مرجع سابق، ص 245

² المرجع نفسه، ص 245

³ المرجع نفسه، ص 246

- التلاعب في محصنات الديقون؛

- التلاعب في طرق تقييم الأدوات المالية.

الفرع الثاني: الإدارات التي تمارس بها المحاسبة الإبداعية

يمكن توضيح مجالات المحاسبة الإبداعية من خلال الإدارات التالية:¹

أولاً: إدارة المبيعات: يمكن لإدارة المبيعات التلاعب بأرقام المبيعات باستخدام الممارسات التالية:

- تقديم خصومات مرتفعة على المبيعات؛

- تخفيض معدل الفائدة على المبيعات الآجلة؛

- تخفيض قيمة المبلغ المقدم وزيادة مدة الائتمان الممنوح عند البيع الآجل.

ثانياً: إدارة الإنتاج: يمكن للإدارة من خلال زيادة الإنتاج تخفيض متوسط تكلفة الوحدة من التكاليف الثابتة، حيث أن تخفيض تكلفة الوحدة إلى جانب زيادة الإنتاج تؤدي إلى زيادة المخزون في نهاية المدة، ويترتب على ذلك تخفيض تكلفة البضاعة المباعة، وبالتالي زيادة الأرباح ومن ثم الوصول إلى رقم الربح المرغوب فيه، والعكس صحيح في حالة الرغبة في تخفيض الأرباح.

ثالثاً: إدارة النفقات الاختيارية: وهي التأثير على الأرباح من خلال التحكم في النفقات الاختيارية، مثل نفقات البحوث والتطوير وكذلك المصروفات الإدارية والعمومية.

المطلب الثالث: أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية

للمحاسبة الإبداعية مجموعة من الوسائل والأساليب التي تستخدمها إدارة الشركة من أجل تحويل أرقام البيانات مما هي عليه إلى ما ترغب فيه الإدارة أو المعدون عن طريق استغلال القواعد الحالية في المعايير المحاسبية الدولية أو إهمال بعضها أو جميعها²

وعليه سوف نستعرض أهم تلك الأساليب المحاسبية المضللة التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية،

قصد تحريف القوائم المالية وهي كالتالي:³

¹ أنس العاسمي، المحاسبة الإبداعية الموقع الإلكتروني، 2023/02/26 college listing www.school.and

² Amat.O and Braek.J and Dowas .J, the creative accounting, journal of economic lite rative , vol62, 1999 ,p11

³ المليجي عبد الرؤوف صالح أحمد، إبراهيم جابر السيد أحمد، مرجع سابق ص 230

الفرع الأول: أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي " الميزانية "

قائمة المركز المالي عبارة عن قائمة أو جدول أو ميزانية تتكون من جزأين رئيسيين متساويين في القيمة، يضم الجزء الأول ما يسمى الأصول والجزء الثاني الخصوم، وهي ملخص مبوب للأرصدة المدينة والدائنة، بالإضافة لحساب صافي الأرباح وصافي الخسارة.¹

وتتجلى قائمة المركز المالي بأهمية كبرى لما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم المواد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها اتجاه المقرض والمالكين كما تساعد في التنبؤ بمبالغ والتدفقات المالية المستقبلية، وفيما يلي ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:²

أولاً : التثبيتات

1- المعنوية: حيث يتم المبلغة في تقييم الأصول المعنوية أو غير الملموسة مثل العلامات التجارية أو الاعتراف المحاسبي بالأصول المعنوية التي لا تتوفر فيها المبادئ والشروط والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة الغير مشتراة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول.³

2- المادية: حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية، كذلك يتم التلاعب في تقدير العمر الإنتاجي للأصول بغرض تخفيض مصروفات الفترة الحالية، وهذا ما يتعارض مع مبادئ ومعايير المحاسبة الدولية الخاصة بتوزيع القيمة القابلة للاهلاك على مدار الحياة الإنتاجية للأصل، وأن تعكس طريقة الاهلاك المستخدمة نمط استفادة المؤسسة من المنافع الاقتصادية للأصل.⁴

ثانياً: الاستثمارات

1- المتداولة: أين يتم التلاعب بأسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار النقدية.⁵

2- طويلة الأجل: وذلك بإدراجها ضمن الاستثمارات المتداولة بهدف زيادة رأس المال العامل، أو تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في الاستثمارات طويلة الأجل وذلك من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.⁶

¹ وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية، ج 1 من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 304
² بالرقى تيجاني و صلاح الدين بولعراس، أثر الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في مجال المعرفي في شركة إنرون، مجلة العلوم الاقتصادية و التسبير و العلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، المجلد 6، العدد 10، 2013، ص 115
³ على عبد الحسين هاني، نوال حربي راضي: المحاسبة الإبداعية و العوامل المؤثرة في ممارساتها في الشركات العراقية، مجلة 15، العدد 53، العراق، 2020، ص 188

⁴ Joel, seige : Financial Analysis Aprogrammed Approach, printice- hall linc, new York, 1985, p 76

⁵ على عبد الحسين هاني، نوال حربي راضي: مرجع سابق، ص 188

⁶ Oliver K, DeamG, clarkeby, Fcorporace collapse: Accounting, regulatory and ethical Failure amaxoca, 1989, p70

ثالثا: المخزونات

عدم الدقة في تقييم المخزون من خلال المبالغة في التقييم من أجل تحسين الوضع المالي للشركة وزيادة أرباحها أو تخفيض المخزون مخالفا المعايير المحاسبية، أو قد تهدف الإدارة بتعظيم قيمة المخزون، بتضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة إضافة إلى التلاعب بأسعار تقييمها من سنة إلى أخرى دون مبرر.¹

رابعا: الذمم المدينة

يتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها وإجراء أخطاء متعددة في تصنيف حسابات الذمم المدينة كتصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المؤسسة.²

خامسا : الموجودات المحتملة (الطارئة)

حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها مثل إثبات الإيرادات المستحقة والمتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه.

سادسا: النقدية

ويكون ذلك عن طريق عدم الإفصاح على البنود النقدية المقيدة والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.

سابعا: حقوق الملكية: ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في هذا البند يكون من خلال إضافة الأرباح المحققة في السنوات السابقة إلى صافي ربح العام الحالي بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة أو ضمن أرباح سنوات السابقة والهدف زيادة أرباح العام الحالي.

كذلك القيام بمعالجة أرباح وحسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بالمعاملات التي تتم بالعملات الأجنبية في حقوق الملكية، بدلا من قائمة الدخل.³

ثمنا: الديون:

وتشمل نوعين من الالتزامات

¹المرجع نفسه ص ص 73-76

²Joel,seige ..p78

³حسين فلاح مفلح القطيش: أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، العدد 27، 2011، ص 368

1- الالتزامات المتداولة (قصيرة الأجل): مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل، ضمن الالتزامات المتداولة لتحسين نسب السيولة.¹

2- الالتزامات طويلة الأجل: مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل بهدف تحسين نسب السيولة.²

الفرع الثاني: أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمه الدخل (جدول حساب النتائج)

قائمه الدخل هي إحدى القوائم المالية التي من خلالها يتم تحديد صافي الربح أو صافي الخسارة لفترة محاسبية، وذلك بمقابلة إيرادات نفس الفترة بالمصروفات التي ساهمت في تحقيق هذه الإيرادات، وعند إعداد هذه القائمة يجب التفرقة بين قسميها أي الإيرادات والمصروفات، والأساليب المحاسبية الإبداعية المتبعة خلالها كالتالي:³

أولاً: الإيرادات:

ويتم التلاعب في قائمة الدخل من ناحية قسم الإيرادات بعد الطرق مسجل منها

1- تسجيل الإيرادات بشكل عاجل فيما عملية البيع لا تزال موضع شك

حسب المبادئ المحاسبية المتبعة والمعايير الدولية، فإن عملية تسجيل الدخل (البيع) تتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، إلا أنه في بعض الشركات يتم الاعتراف محاسبياً ودفترياً بالدخل المترتب عن عملية البيع قبل أن تكتمل العملية أو قبل حدوثها واقعياً وعملية التسجيل هاته يمكن أن تأخذ عدة أشكال هي:⁴

أ- تسجيل الإيرادات فيما عملية البيع لم تتم بعد: اشتهرت هذه العمليات في الشركات الأمريكية، أي الاعتراف بعملية البيع وتسجيلها دفترياً والخدمة الفعلية لم تتم بعد، والغرض من ذلك إخفاء بعض المشكلات التي تواجهها الإدارة في بعض الفترات المالية، أو رغبة منها في إلهاء المستثمرين عن الأخبار السيئة مثل ما حدث في 1991 أو ما قامت به شركة **K.Mart** الأمريكية، حيث يتابعها هذا

¹ إسماعيل مجبل دواي: أثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية- بحث تطبيقي في أحد المصارف الحكومية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، القادسية، المجلد 16، العدد 03، العراق، 2016، ص 247

² ليندا حسن نمر الحلبي: دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير، كلية الأعمال قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2009، ص 42

³ نقموش عادل: الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، مجلد 12، العدد 2، الجزائر، 2019، ص ص 714-715

⁴ سليم الأغا عماد: مرجع سابق، ص ص 91، 92

الأسلوب أضافت إيراداتها أرباح الربع السنوي 30% من قيمته لتغطية على خبر تراجعها كأكبر شركة بيع للتجزئة في الولايات المتحدة الأمريكية من المركز الأول إلى المركز الثاني.¹

ب- تسجيل الإيرادات قبل شحن وموافقة الزبون على البضاعة المباعة: من المتعارف عليه أن إغلاق التسجيل لعملية البيع يتم بتسليم البضاعة للزبون وموافقة هذا الأخير عليها وذلك بمطابقة هذه البضاعة لكم ومواصفات الطلبية، وإلا سوف يتم إرجاعها وبذلك تغلق نهائياً عملية البيع، ويعترف بالإيراد ضمن القوائم المالية وتحقيقه لشرط المنفعة الاقتصادية للمؤسسة.²

ج- تسجيل الإيراد رغم أن الزبون لم يقيم بعملية التسديد: ليتم الاعتراف بالإيراد يجب أن يدفع ويسدد الزبون ما عليه من الالتزامات ومستحقات لصالح المؤسسة، وعملية التلاعب تحدثها المؤسسة بتمديد شروط الدفع للزبائن خاصة منهم الغير القادرين على الدفع (نوع من أنواع السياسة التسويقية) مع قيام المحاسب بالتسجيل المحاسبي لإيراد هذه العملية فعليا بهدف زيادة إيراداتها للسنة الجارية، وهو أسلوب متبع كثيرا في الدول الغربية خاصة شركات الولايات المتحدة الأمريكية.³

د- تسجيل إيراد عملية بيع مقابل عملية شراء ضمن مجموعة الشركة الأم: تقوم بعض الشركات بهدف زيادة إيراداتها لفترة مالية محددة في التعجيل لعملية بيع بضاعة ما إلى شركة ثانية ضمن نفس مجموعة الشركة الأم مقابل عملية شراء آجلة من الشركة نفسها.⁴

هـ- تسجيل إيرادات إضافية من خلال تسجيل قيم زائدة عن القيم الفعلية: وهو اتفاق بين شركتين (أو أكثر) تعملان في نفس المجال، أين يتم تجميع إيرادات السلع والخدمات مع بعضها البعض في بند نقدية إحدى الشركتين إلى حين الفصل في هذه النقدية لكليهما وهنا يكون التلاعب المحاسبي، فإذا رغبت إحدى الشركتين وخاصة الشركة التي جمعت فيها النقدية في زيادة إيراداتها فتقوم بتسجيل كافة الإيرادات المالية في حسابها من سنة مالية محددة، ويستخدم هذا النوع من الممارسات المحاسبية عادة في الشركات السياحية بما أن خدماتها تكمل بعضها أو شركات التجزئة التي تسوق وتشهر لبعضها.⁵

¹ المليجي عبد الرؤوف صالح أحمد، إبراهيم جابر السيد أحمد: مرجع سابق، ص 234

² خالد جمال الجعرات، دنيا سليمان أبو خليفة: المحاسبة الإبداعية بين الموثوقية و التلاعب- إقتراح نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الإبداعية-،المجلة الجزائرية للدراسات المالية و المحاسبية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، المجلد 01، العدد01، الجزائر، 2015، ص26

³ سليم الأغا عماد: مرجع سابق، ص 93

⁴ المرجع نفسه، ص 93

⁵ أمينة فداوي: دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة عينة من شركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم المالية كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، جامعة باجي مختار عنابة، عنابة، الجزائر، 2014/2013، ص 161

2- تسجيل إيرادات وهمية ضمن إيرادات الفترة: Recording Bogus Revenue

هناك بعض الشركات التي تفشل تماما في تحقيق أية إيرادات (نشاط جديد)، أو تحقيق إيراد معين، فتقوم بتسجيل عمليات بيع وهمية في دفاتها وذلك لتضخيم إيرادات، وعادة ما تكون تلك الإيرادات المسجلة لا تتعلق بالعملية التشغيلية، والتي نذكر منها:¹

أ- تسجيل إيراد مبيعات ليس لها أثر اقتصادي على الشركة: من أجل رفع أرقام إيراداتها، تعتمد بعض الشركات إلى جدولة مبيعات منح معين لصالح زبون معين رغم أن هذا الأخير غير ملتزم بأية صفة حتى تلك اللحظة بشراء ذلك المنتج أو دفع ثمنه، أو عقد اتفاقيات ثانوية مبهمه مع زبائن محددین لتزويدهم بمنتجات معينة خلال فترة مقصودة، دون الاتفاق على تفاصيل تنفيذ هذه الاتفاقيات ويتم تسجيل إيراداتها رغم أن الزبائن لم يلتزموا بالشراء والدفع.

ب- تسجيل النقدية المستلمة من عمليات الاقتراض على أنها إيرادات: تقوم بعض الشركات بتسجيل إيراد عمليات بيع وهمية، إذ بعد حصولها على قروض مالية الممنوحة لها من طرف البنوك، تقوم بتسجيلها كإيراد مبيعات بدل من تسجيلها في بند الالتزامات الواجب سدادها عند نهاية مدة القرض والغرض من كل ذلك هو تضخيم الإيرادات.

ج- تسجيل كإيراد عمليات التنازل عن الأصول الاستثمارية: تقوم بعض الشركات باعتبار عملية التنازل عن التثبيتات كإيراد بيع لعملية تشغيلية، وتقوم بتسجيل هذه عملية البيع الوهمية في دفاتها وذلك لتضخيم إيرادات رغم أنها عملية غير تشغيلية.

كما تقوم كذلك بإعادة تقييم بعض أرصدة الميزانية لخلق تلك الإيرادات الوهمية.

د- تسجيل كإيراد مردودات المشتريات على أنها عائد: في بعض الأحيان تقوم بعض الشركات بتسجيل المردودات من المشتريات على أنها عملية بيع (بيع وهمي) وتسجل كعائد وهذا لزيادة إيراداتها في السنة المالية المعنية.

ه- تسجيل إيرادات غير حقيقية لتشجيع عمليات الاندماج: تقوم بعض الشركات الطامحة في عمليات الاندماج ولتحسين فرصه لهذا الغرض، تقوم بتسجيل مبيعات وهمية لزيادة إيراداتها غير الحقيقية بغية الإسراع في عملية اندماج الشركات.

¹ليندا حسن نمر الحلبي : مرجع سابق، ص ص 30-31

3- تسجيل إيرادات نتيجة تخفيض غير ملائم للالتزامات:

من أجل زيادة دخلها، تقوم بعض المؤسسات، بالتحفظ عن المتغيرات التي قد تحدث في حسابات التزاماتها وذلك باستخدامها:¹

أ- التلاعب وعدم تسجيل بعض المصروفات والالتزامات لتضخيم الإيرادات: وهو تلاعب في عمليات محاسبية تستعمل عادة لزيادة الدخل أو الإيرادات، بحيث أن عدم تسجيل المصروفات والالتزامات يؤدي بالضرورة إلى زيادة وتضخيم للإيرادات ومثل ذلك ما قامت به الشركة الأمريكية RENT WAY المختصة في التأجير العقاري، أين توقفت مصلحة المحاسبة والمالية عن تسجيل حسابات الالتزامات والمصروفات قبل ثلاثة أسابيع من نهاية السنة المالية لسنة 1999م بما مجموعه 28,30 مليون دولار أمريكي، وفي نهاية الموالية 2000م خفضت ما مجموعه 99 مليون دولار، ثم أفصحت الشركة عن مصروفات إضافية في سنة 2001م أين حملت المصاريف غير المسجلة للسنتين السابقتين على عاتق هذه السنة، الأمر الذي أحر بصورة هذه الشركة في البورصة وخفض سعر أسهمها بـ 72%.

ب- خلق حسومات وهمية: بهدف تخفيض المصروفات وزيادة الإيرادات تقوم بعض الشركات وبالتعاون التام مع الموردين بتنفيذ خصومات وهمية من طرفهم لصالح الشركة في هذه السنة ضمن اتفاق مسبق تسوى هذه الخصومات بتعويض خصم وهمي آخر لصالح المورد في السنة القادمة.

ج- التلاعب في التقديرات المالية للالتزامات: وهي تقديرات وتغيرات لالتزامات مالية تعتمد عليها المحاسبة على أساس الاستحقاق²، وتكوين بعض الاحتياطات والمخصصات التي يترتب عليها ما يعرف بالمغالاة في تكوين الاحتياطات والتي تستخدم لاحقاً لتعزيز الإيرادات، أو مثل ما تعتمد عليه بعض الشركات فيما يخص تعويضات نهاية الخدمة الخاصة بموظفيها أين تعتمد هذه الشركات على أسلوب التغيير في التسجيل المؤدي إلى تخفيض المصاريف والالتزامات.

د- تسجيل إيرادات مع بقاء الالتزامات في المستقبل: ومعناها استلام نقدية وتسجيل إيرادات في السنة الحالية مقابل التزامات مترتبة عنها خدمات ومصروفات مستقبلية أي تمتد لأكثر من عام.

4- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة:

وتسمح هذه الطريقة بزيادة الإيرادات في الفترات التي يكون فيها دخل الشركات شيء أو غير متوقع، وهذا اعتماد على:³

¹سليم الأغا عماد: مرجع سابق، ص ص 100-102

²عيسى سمير كامل محمد: أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية- مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد 02، الإسكندرية، مصر، 2008م، ص 16

³Howard: Financial shenanigans, 2 edition, 2002, p 97

أ-زيادة الإيراد من خلال بيع أصل بسعر مرتفع يكون مستحيلا بسعر منخفض: وتستخدم الشركات هذا الأسلوب على العقارات والأسهم التي يصادف ويكون في بعض الأحيان سعرها مرتفع مقارنة مع سعر الشراء فتلجأ الشركة إلى بيعه لتغطية ضعفها.

ب- تضخيم الإيرادات التشغيلية من عائدات الاستثمار: لتغطية ضعف الإيرادات التشغيلية تقوم بعض الشركات بضم العائدات الناتجة عن الاستثمارات إلى العائدات التشغيلية، أي تقوم بتسجيل عائد الاستثمار على أنه دخلا تشغيليا أو تضخيم الإيرادات بأرباح رأسمالية غير متكررة وغير ناتجة عن نشاط الشركة الحقيقي، مثل إيرادات بيع أصول ثابتة والغرض من هذه الممارسات منح صورة إيجابية عن إدارة الشركة بزيادة إيراداتها وأرباحها، في الوقت الذي يكون فيه أداء الشركة التشغيلي سيئا.

ج-ابتداع دخل من خلال إعادة تصنيف حسابات الميزانية: في بعض الأحيان تجد بعض الشركات نفسها بحاجة إلى زيادة عائدات استثمارية معينة كتقدير لنشاط معين أو استثمار محدد.

د- إعادة تقييم مخزون آخر المدة: باستخدام قيم سوقية متفائلة، تقوم الشركة بإعادة تقييم مخزون آخر المدة بحيث ينجم عنه تخفيض تكلفة البضاعة المباعة وبالتالي تضخيم الأرباح والإيرادات.¹

5- نقل الإيرادات جارية إلى فترات لاحقة:

تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية ونقلها إلى فترة مالية لاحقة، تكون هذه الحاجة لها أكثر إلحاحية، وعادة ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون عصبية²، وأن هذا الأسلوب يغطي انطباعا أن الشركة دائما ما تحافظ على ثبات مستوى إيراداتها المحققة على مدار عدة سنوات، وتظهر هذه الطريقة جليا فيما يلي:³

أ- إنشاء حسابات ادخارية لغرض تحريرها في فترات مالية لاحقة: تقوم بعض الشركات في السنوات التي يكون أداؤها وأرباحها جيدة جدا وزائدة عن ما كانت تتوقعه، تقوم بترحيل هذه الفوائض المالية إلى حسابات ادخارية، على أن تحولها إلى إيرادات في السنوات المالية الصعبة من ناحية الإيرادات.

ب- تجميع وامتلاك إيرادات لغرض إتمام عملية الاندماج : في حالة الشركات التي تتبنى وترحب بفكرة اندماج الشركات ولغرض إظهار مركزها المالي جيد دائما أو لعدة سنوات محددة تقوم بتجميع الإيرادات الفائضة ثم توزيعها على هذه السنوات لتسهيل لصالحها عملية الاندماج.

¹Oliver: previous reference, p 76

²Howard : previous reference, p 148

³أمينة فداوي: مرجع سابق، ص 168

ثانيا: المصروفات

ويتم التلاعب في قائمة الدخل من ناحية قسم المصروفات بعدة طرق، نسجل منها:

1- نقل المصاريف الجارية إلى فترات مالية سابقة أو لاحقة

وتستعمل هذه الطريقة للتقليل من المصاريف المبالغ فيها ونذكر منها:¹

أ- التحكم في التكاليف التشغيلية خاصة تلك الناتجة عن مصاريف جديدة: نظرا لضرور السوق المتغيرة قد تحدث أو تظهر مصاريف جديدة تؤثر على التكاليف التشغيلية صعودا، مما لا يتماشى وسياسة بعض الشركات من الناحية التسويقية لمنتجات خاصة الجديدة، فتلجأ إلى ترحيل هذه المصاريف إلى سنوات المالية التالية وبذلك تتم عملية إخفاء هذه المصاريف العالية.

ب- نقل النفقات الجارية إلى فترات مالية سابقة: وتتم هذه العملية بنقل المصروفات الجارية إلى فترات سابقة عندما تغير بعض الشركات السياسات المحاسبية المستخدمة لترحيل المصروفات لأعوام سابقة وهذا عن طريق تقليل الاحتياطات والمخصصات.²

ج- احتساب الإهلاك بشكل بطيء: تعتبر الاهتلاكات من المصاريف المخصومة على فترات مالية محددة حسب طبيعة كل أصل، إلا أن هذا الأسلوب " الإهلاك البطيء " يعتمد المدراء العمل به لإبقاء الأصول لفترات طويلة لغرض زيادة الأصول المسجلة في الميزانية.

د- تخفيض مخصصات الاهتلاك: بغرض زيادة الأرباح تقوم بعض الشركات بتخفيض مخصصات الاهتلاك، وهذا عن طريق إعادة تقييم الأصول بقيمة أقل من قيمتها الحقيقية.

و- التلاعب في تسجيل مصروفات الأصول التالفة: في حالة تلف إحدى الأصول وجب على الإدارة تسجيل ذلك فورا مرة واحدة وليس تدريجيا، وتستخدم الإدارة هذا الأسلوب عندما تلاحظ أن تسجيل القيمة الحقيقية للأصل التالف تحقق خسارة أكيدة، لذلك تتحايل وتبقيه كأصل في الميزانية.

2- نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا إلى الفترات الجارية

وتستعمل هذه الطريقة عدة أساليب منها:³

أ- تضخيم المصاريف الجارية: أين تقوم الشركة ولغرض ما بتضخيم المصاريف الجارية، وهذا بتسجيل مصاريف دورات مستقبلية إلى الدورة الحالية.

¹ أمينة فداوي: مرجع سابق ، ص 165

² شريف البارودي: تحليل أساليب التأثير على النتائج و المراكز المالية و أثرها على جودة المعلومات بالقوائم المالية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، العدد الأول، جامعة عين شمس القاهرة، مصر، 2002، ص 73

³ ليندا حسن النمر الحلبي: مرجع سابق، ص 36

ب- تسجيل نفقات خاصة بفترات لاحقة في الفترة الحالية: ويكون هذا الأسلوب في الفترات التي تكون فيه الشركة قد حققت أهدافها المتوقعة.

ج- ترحيل مصاريف خاصة مستقبلية لغرض إتمام عملية الدمج: ونذكر منها تكاليف التطوير والتدريب.

د- تخفيض الإيرادات بزيادة التكاليف: وتستعمل هذه الطريقة لغرض التهرب الضريبي وتخفيض الدخل المحاسبي وبالتالي تخفيض الوعاء الضريبي، أي مبلغ ضريبة أقل يفرض على الشركة¹.

الفرع الثاني: تأثير المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية وحقوق الملكية

أولاً: قائمة التدفقات النقدية:

توضح قائمة التدفقات النقدية قيمة ومصادر التدفقات النقدية الداخلة والخارجة بالنسبة للشركة خلال فترة محددة، وبيان أثر تلك التدفقات على الأرصدة النقدية.

في تلك الفترة، يمكن اختصار التلاعبات المحاسبية التي تمارسها مختلف الشركات حتى تكون هذه القائمة على غير حقيقتها، كما يلي²:

1- التلاعب بتصنيف بنود الأنشطة الداخلية والخارجية

يقوم المحاسب بالتلاعب في قائمة التدفقات النقدية من خلال اعتبار الأنشطة التمويلية أو الاستثمارية على أنها أنشطة ونفقات تشغيلية أو العكس حسب رغبة المؤسسة، ولكن هذا التلاعب يكون في التصنيف فقط، حيث لا يؤثر ذلك في القيم النهائية.

2- التلاعب في التدفقات النقدية الاستثمارية

ويكون عن طريق تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية مثلاً، أو العكس عن طريق الرفع من خسائر بيع الاستثمارات، مما يؤدي إلى انخفاض الربح الخاضع للضريبة.

3- التلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية ومحاولة تخفيضها

بهدف التقليل من عبأ الضرائب، تقوم بعض الشركات باحتساب عمليات تشغيلية مكتملة على أنها عمليات غير مكتملة وبالتالي التخفيض من التدفقات النقدية التشغيلية لهذه العمليات غير المكتملة وبالتالي التأثير سلباً على الدخل الصافي.

¹نور الدين بربار: دور ممارسي المهن المحاسبية في الحد من تطبيقات المحاسبة الإبداعية و مكافحة التهرب الضريبي، مجلة الدراسات الجبائية جامعة البليدة 2 البليدة، الجزائر، المجلد 06، العدد 02، ص 122

²حسن فليح مفلح القطيش: أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، بغداد، العراق، العدد 27، 2011، ص 368

4- التلاعب في التدفقات النقدية

ويكون هذا من خلال زيادة التدفقات النقدية الداخلية أو تقليل التدفقات الخارجة من خلال تأجيل دفع الضرائب المستحقة.

5- طريقة توزيع الأرباح المحتجزة الضخمة

يلجأ مسيرو الشركات التي تحتوي على أرباح متراكمة ضخمة إلى أنواع المساهمين بتحويل هذه الأرباح وتوزيعها في شكل أسهم بدل نقدا، والغرض تعزيز مركزها المالي في السوق.

6- التلاعب بزيادة التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة

وهي التدفقات النقدية الخاصة بالموردين بموجب كمبيالات أو شيكات مؤجلة الدفع.

ثانيا: قائمة حقوق الملكية تعتبر قائمة التغيرات في حقوق الملكية حلقة الربط بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وهي تحدد من خلال رصد وتسوية بنود حقوق الملكية بين آخر الفترة المالية وبدايتها¹. وتتعرض هذه القائمة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء تغيرات وهمية في رأس المال كالتالي:²

1- رأس المال المدفوع ورأس المال المكتسب

أ- رأس المال المدفوع: يتكون أساسا من رأس المال القانوني، أي زيادة أو تخفيض في هذا الأخير يعرض رأس المال المدفوع إلى تغيرات

ب- رأس مال المكتسب: ويتكون أساسا من ثلاث مصادر هي تصحيح أخطاء سابقة، توزيع الأرباح وصافي الدخل الشامل.

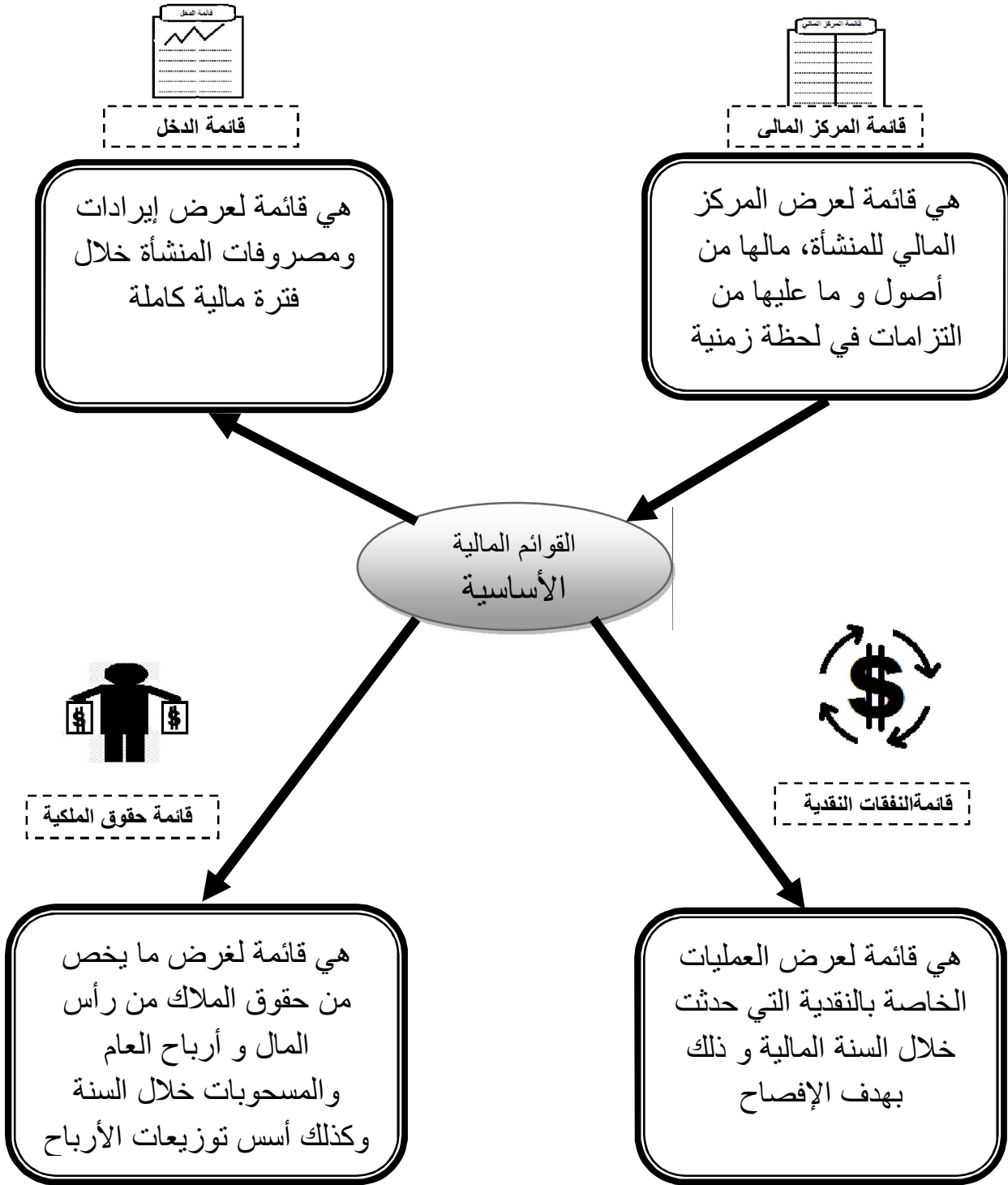
2- رأس المال المحتسب

ويشمل التغيرات التي تحدث في مكاسب أو خسائر إعادة التقييم وكذا في مكاسب أو خسائر أسعار الصرف المرتبطة بالعملات الأجنبية في نهاية السنة المالية.

من خلال ما سبق نستطيع تحميل أهم عناصر في الشكل والجدول التاليين:

¹ عابدة محمد فيصل: تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد و عرض القوائم المالية في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر 2016-2017، ص 115
² أحمد فايد نور الدين، لبنى بن زاف: أثر المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، المؤتمر العلمي الدولي الثالث، الاتجاهات الحديثة للمحاسبة-مقاربات علمية و عملية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2017، ص 72

الشكل (1-3): يوضح القوائم المالية الأساسية وبيانها والمتأثرة بممارسات المحاسبة الإبداعية



شكل توضيحي من إعداد الطالبين

ولشرح الشكل السابق يمكن استعمال الجدول التالي لمعرفة استخدامات المحاسبة الإبداعية على قوائم المالية

الجدول رقم (1-2): أهم استخدامات أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

| قائمة الدخل | قائمة المركز المالي | قائمة التدفقات النقدية | قائمة حقوق الملكية |
|--|--|---|---|
| تسجيل الإيرادات بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك | المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية | تصنيف النفقات التشغيلية على أنها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية | زيادة أو تخفيض رأس المال المدفوع |
| تسجيل إيراد مزيف | عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة في الميزانية | احتساب عمليات تشغيلية غير مكتملة على أنها عمليات مكتملة لغرض التهرب الضريبي | تغيرات في رأس المال المكتسب مثل توزيعات الأرباح |
| زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة | التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة | زيادة التدفقات النقدية الداخلة من خلال تأجيل دفع الضرائب | تغيرات في رأس المال المحتسب |
| نقل الإيرادات الجارية إلى فترة لاحقة | تغيير الطرق المحاسبية المتبعة " الاهتلاك " | توزيع الأرباح المتراكمة في شكل أسهم لتعزيز المركز المالي | / |
| نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة ولاحقة | التغيير في طرق تقييم المخزون | التلاعب بزيادة التدفقات النقدية التشغيلية كاشيكات المؤجلة | / |
| تخفيض غير ملائم للالتزامات | التلاعب في الذمم المدينة كالزبون المتعثر | / | / |
| نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية | تغيير طرق حساب الديون الدائنة بين طويلة وقصيرة | / | / |
| / | إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى سنة جارية | / | / |
| / | الحصول على قروض قبل عملية الدمج | / | / |

ملخص من إعداد الطالبين

المبحث الثالث: المخاطر المترتبة على إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية والأساليب المستخدمة للحد منها

إن التطبيق المبالغ فيه لممارسات المحاسبة الإبداعية حتما سوف تنبثق منه انعكاسات سلبية على المنشآت وقوائمها المالية، مما أوجب إيجاد حلول للحد منها.

المطلب الأول: المخاطر المترتبة على إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية

يؤدي في الأجل الطويل، تضليل مستخدمي القوائم المالية إلى حدوث مشاكل خطيرة أهمها ما يلي:¹

الفرع الأول: مخاطر مالية

وهي المخاطر التي تمس بالجانب المادي للشركة والمتمثلة في:

أولاً: تخفيض قيمة الشركة

أي الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للشركة مما يؤدي إلى تخفيض قيمة الشركة، حيث تأجيل الاعتراف بالنفقات أو تأخير إجرائها كنفقات بحوث التطوير أو إجراء الصيانة يؤدي إلى فشل الأداء الإنتاجي وخسارة حصة الشركة في السوق، كما أن تعجيل الإيرادات قد يفقد الشركة تحقيق شروط منتجتها بصورة أفضل.

ثانياً: التعرض لعقوبات اقتصادية ومالية شديدة

ومن أمثلة ذلك ما قامت به بورصة الأوراق المالية الأمريكية، أين فرضت عقوبات صارمة على الشركات التي هكذا ممارسات محاسبية إبداعية، ومنها شركة W.R Grance، حيث سلطت عليها غرامة مالية قدرها واحد مليون دولار وطلب منها إعادة احتساب أرباحها والإعلان عنها بشكل واضح بين عام 1990 و1992، وذلك لأن الشركة قامت بتخفيض أرباحها المعلنة وتسجيل احتياطات بقيمة 55 مليون دولار، ثم قامت بين سنتي 1993 و1994 بإعادة تلك الاحتياطات إلى الأرباح.

ثالثاً: جودة الأرباح وتأثيرها على الشركة

إن غياب دقة الأرباح يشكل خطورة بالغة على مبلغ الأرباح الموزعة على المساهمين، حيث أنه في حالة عدم دقة هذه الأرباح (مثل تضمينها المكاسب المتحققة من إعادة تقدير الأصول الرأسمالية، أو استخدام أي من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تؤدي إلى زيادة رقم الأرباح دون زيادة حقيقية فيه)، فإن الأرباح الموزعة في هذه الحالة تكون توزيعاً من رأس مال الشركة.

¹ على عبد الحسين هاني، نوال حربي راضي: مرجع سابق ص 188

الفرع الثاني: مخاطر معنوية

وهي تلك المخاطر الغير المادية التي تمس بالأطراف ذات الصلة بالشركة

أولاً: إخفاء مشكلات الإدارة الدنيا (الإدارة التشغيلية)

حيث أن لجوء هذه الإدارة إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية بغرض الحصول على مزايا إضافية والفوز بالترقيات وتجنب الانتقاد، يؤدي إلى إبقاء الأخطاء كما هي دون تصحيح، وكذلك تأجيل المشكلات لفترات زمنية طويلة.

ثانياً: تلاشي المعايير الأخلاقية

إن الوضع الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية هو موضع خلاف ودراسة، ويعتمد على إذا ما كانت ممارستها مبررة أخلاقياً أولاً، وما إذا كانت الإدارة تقصد من وراء ذلك تحسيناً جوهرياً لبعض الجوانب المتعلقة باستراتيجيتها المستقبلية أم لغرض التضليل المتعمد للجهات ذات العلاقة.¹

إن ممارسات المحاسبة الإبداعية عادة ما تكون ممارسة مشكوك فيها، وتتعارض مع المعايير الأخلاقية للأداء، حيث أنها ترسل للعاملين بأنها تخفي الحقيقة وتضلل الغير، مما يولد مناخاً غير أخلاقي لدى العاملين ويتيح لهم ممارسة أنشطة غير مقبولة وتؤدي في نهاية إلى مخالفات جوهريّة في القوائم المالية.²

المطلب الثاني: الأساليب المتبعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

إن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا وجب على المهتمين بهذا المجال السعي باستمرار لمواكبة التطورات الحاصلة بالمحاسبة الإبداعية، وذلك لكشف تلك الممارسات، ومن ثم محاولة الحد منها، وبما أن علم المحاسبة مثله مثل أغلب العلوم له بعد مادي (محاسبي مالي) وآخر معنوي (أخلاقي)، فسنبين أهم الأساليب المتبعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال هادين المنظورين:³

¹ أبو علفية عماد محمد على، حمدان علام محمد مرسى: أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح، (دليل من الأردن)، الملحق العلمي الدولي حول الأزمة المالية، و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، كلية الاقتصاد و علوم التسبير، الجزائر، 2009، ص 05

² ليلي أحمد مرعي: تقييم مدى جودة الأرباح المحاسبية الصادرة من الشركات المساهمة المصرية من منظور ممارسات إدارة الأرباح، مجلة الدراسات المالية و التجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 03، سنة 2002، ص 78

³ طارق حماد المبيضين، أسامة عبد المنعم: دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية و فقدان الموثوقية في البيانات المالية، مجلة أبحاث إدارية و اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، المجلد 4، العدد 2، ديسمبر 201، ص 90

الفرع الأول: المنظور المادي (المنظور المحاسبي البحت)

ويتم ذلك بالاعتماد على:

أولاً: خفض مجال البدائل لمعايير المحاسبة

1- خفض مجال البدائل والمعالجات المحاسبية: ويمكن تجسيده عن طريق تقليل عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة، أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولهذا لجأت لجنة المعايير الدولية للمحاسبة في تعديلاتها الأخيرة إلى إلغاء معايير المعالجة البديلة، ووضعت معايير معالجة محاسبية قياسية.

2- الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية: ويتم ذلك عن طريق:

- سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها وكمثال على ذلك عندما أقدم محاسبو بعض الشركات البريطانية على الاستعانة محاسبياً ببند (الطوارئ)، فقد رأت هيئة المعايير البريطانية إلغاء هذا البند بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ.

- تفعيل مبدأ الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني أنه ما إن تختار الشركة سياسة محاسبية تناسبها فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في جميع السنوات المالية.

ثانياً: تشجيع المستثمرين على ثقافة المحاسبة والتدقيق المحاسبي

1- تنمية الثقافة المحاسبية: غرس ثقافة المحاسبة لدى المستثمرين ورجال الأعمال مستخدمي المعلومات المحاسبية، من خلال برامج ودورات تكوينية متخصصة وندوات وغيرها والتي من شأنها توعية هذه الفئة ورفع مستواها الثقافي، خاصة من خلال شرح وتوضيح ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات.

2- تنمية العنصر البشري في مجال التدقيق: التأكيد على امتلاك مكاتب المراجعة والتدقيق المحاسبي على عناصر بشرية ذات درجة عالية من الكفاءة والنزاهة واليقظة، إذ أن المدقق الكفء والمتمرس يمكنه الحد من التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها.

3- دراسة الجانب التطبيقي للمحاسبة الإبداعية: تشجيع زيادة اهتمام المحللين الماليين بجوانب التطبيق المحاسبي الإبداعي.

ثالثا: تشديد العقوبات الردعية على ممارسي المحاسبة الإبداعية

1- عقوبات من بورصة الأوراق المالية: تبني وتسييل بورصة الأوراق المالية عقوبات ردعية للشركات التي ثبت تورطها لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في إعداد قوائمها المالية المضللة لرؤوس الأموال أو المستخدمين لهذه القوائم.

2- وضع أسس ومعايير مهنية وأخلاقية جديدة: في أواخر القرن العشرين وبعد الانهيارات الاقتصادية لعديد الدول (الأرجنتين مثلا) والأزمات المالية التي لحقت بدول أخرى كدول شرق آسيا (دول نمور آسيا مثلا) والهزات الكارثية لبعض أسواق المال العالمية (أزمة 2008 بنيويورك) وتغول شركات القطاع الخاص بعد زيادة معدلات النمو لديها وكبر حجمها بشكل مريب، أصبحت هنالك حاجة ماسة لوضع أسس ومعايير مهنية وأخلاقية جديدة وهو ما حدث تحت مفهوم حوكمة الشركات corporate governance وذلك قصد الحد من ظاهرة المحاسبة الإبداعية والأضرار التي قد تحدث لعدم وجود الشفافية اللازمة والتي من شأنها رفع المستوى الاقتصادي العالمية والمحلية.

3- عقوبات من المنظمات المهنية للمحاسبة: التأكيد على المنظمات المهنية للمحاسبة على تشديد العقوبات ضد المحاسبين والمدققين المتواطئين مع إدارات الشركات في تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرع الثاني: المنظور المعنوي (المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية)

فيما يتعلق بالمنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية، يمكن ربطها باعتبارين مهمين هما:

أولا: إلزام المحاسبين بالانصياع للقانون: إشراك نظام العمل المحاسبي في نظم قيم قانون العمل المنصاع والمحترم، والتي كانت محل نقاش من طرف الباحث Lyons سنة 1984 والذي خلص إلى اعتبار احترام القانون عنصرا أخلاقيا هام، فعلى سبيل المثال يمكن أن تعمل الإجراءات والقوانين الموضوعية بشكل جيد على تشجيع احترام القانون ومن ثم طاعة القانون وهو المراد والشيء الجيد¹، والعكس صحيح، إذ أن صياغة هذه النظم بشكل سيء يقود إلى عدم الاحترام للقانون مما يترتب عليه فشل المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية، والتالي التلاعب الكبير والصغير في البيانات والقوائم المالية.

ثانيا: ربط المنظور الأخلاقي بالمسؤولية الفردية: وهي تنقسم بدورها إلى شقين من أنواع الأفراد المعنيين بعمل الشركة وهم:

1- المدراء وحاملي الأسهم: فقد ناقش الباحث Revsine افتراضات أو نظريات التمثيل المالي الخاطئ الانتقائي²، أين اعتبر أن المشكلة تتعلق بكل من المدراء وحاملي الأسهم، حيث أن كل منهما

¹Lyons. D : Ethics and the rule of law, Cambridge university press, Cambridge, 1984, p 196.

²Revsine. L : the selective Financial Misrepresentation Hypothesis, Accounting Horizons, 1991, pp 16-27

يمكنه أن يستفيد من المعايير المحاسبية الغير مصاغة بشكل محكم، مما يسمح بحرية التصرف في تحديد وقت وزمن الدخل والأرباح (تلاعب المدراء بالأرباح لتسوية الدخل وبالتالي زيادة قيمة أسهم المستثمرين) وهو ما يعتبر تلاعبا وخداعا متعمدا.

2- المسؤولية الفردية للمدققين ومكاتب المراجعة: إن مسؤولية المدقق مسؤولية أساسية خاصة من الناحية الأخلاقية وهي تتمثل في أن يوضح بشكل جلي في تقريره رأيه للأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية عما إذا كانت القوائم المالية التي تتضمن مزاعم الإدارة قد عرضت بشكل صادق عادل أم لا، وكذلك وجود أي تجاوزات أو تحريفات وأنها لا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل اتضح جليا بأن المحاسبة الإبداعية تعد من أهم وأحدث ممارسات التلاعب المحاسبي الذي يمارس باستغلال المرونة المحاسبية، حيث تعتبر المحاسبة الإبداعية من أشكال التلاعب المحاسبي الذي يمارس دون خرق للقوانين والمعايير المحاسبية، أين يقوم المحاسب باستخدام معرفته بالقواعد، المبادئ والمعايير المحاسبية بمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات والتلاعب بها لتقديم انطباع مضلل عن عائد الشركة ومخاطرها، ويستخدم في ذلك مجموعة من الأساليب أبرزها التضخيم والتقليل المتعمد للأرباح، تخفيف تقلبات الدخل، التخلص من خسائر السنة السيئة.

كما يمكن القول أن لممارسات المحاسبة الإبداعية جانبان، جانب إيجابي وآخر سلبي وذلك حسب الطرق والأساليب المتبعة، لذلك نستطيع القول أنه إن ارتبطت هذه الأخيرة بحفاء والسرية في الممارسات المستخدمة فإنها توصف بالسلبية مع توافر التلاعب والذي سيقود إلى خدمة طرف على حساب أطراف أخرى، لكن إن تم الإيضاح عن الممارسات التي تم اتخاذها عند إعداد البيانات المالية، فإنها تصبح غير سلبية خاصة إذا كانت لمصلحة الشركة بشكل عام، مما سيلغي فكرة استفادة طرف على حساب أطراف أخرى.

وبالتالي فإن المحاسبة الإبداعية هي عبارة عن سلاح ذو حدين فإن استخدمت بشكل صحيح ومسؤول، فإنها ستعود بفوائد عظيمة على المؤسسة والاقتصاد الكلي للدولة، وإن أسيء استخدامها فإنها ستسبب في أذى وخسائر للمؤسسة وما قد يتبعها من أزمات مالية للدولة ككل.

الفصل الثاني

التهرب الضريبي و دور المحاسبة

الإبداعية في تفاقمه

تمهيد:

إن التخوف، عدم الرضى والقبول بالضريبة فعل سلبي متحكم في نفسية المجتمعات خاصة طبقة رأس المال و المستثمرين، مما يتولد عنه محاولة التهرب من دفع قسط الضريبة المستحقة عليهم بكل الطرق، وهو ما يعرف بالتهرب الضريبي، الذي يعتبر من أخطر الآفات التي تصيب الحصيلة الضريبية بصفة خاصة (أحد مداخيل الخزينة العمومية) و الاقتصاد الوطني بصفة عامة، لكونه يؤدي إلى استنزاف الموارد المالية للدولة التي كانت ستوجه لخدمة المشاريع التنموية والخدماتية للدولة والمجتمع، فالضرائب المتهرب منها هي تلك الضرائب التي لا يمكن للمكلف بها نقل عبئها للغير، فالضرائب المباشرة يشعر بعبئها عكس الضرائب الغير المباشرة التي تحمل إلى الغير إلى ان تصل إلى آخر حلقة وهو المستهلك.

وعليه تناولنا في دراستنا لهذا الفصل موضوع التهرب الضريبي من جوانب مختلفة مقسمة إلى ثلاثة

مباحث هي:

المبحث الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي

المبحث الثاني: مساهمة ممارسات المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي

المبحث الثالث: الآليات الوقائية و الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي

المبحث الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي

تعتبر الضريبة من بين الموارد الأساسية التي تعتمد عليها الدولة في تمويل خزينتها، وهي تقتطع بقوة القانون من مداخيل الأفراد و المؤسسات، و كما هو معروف فإن الخاضعين لها أو المكلفين بها كالمؤسسات عادة ما يحاولون التخلص من هذا العبء الضريبي وهو ما يعرف بالتهرب الضريبي.

المطلب الأول: الوعاء الضريبي و طرق تقديره

لوصول إلى تعريف التهرب الضريبي يجب المرور أولاً على تعريف الوعاء الضريبي

الفرع الأول: الوعاء الضريبي

أولاً: تعريف الوعاء الضريبي

للعاء الضريبي عدة تعاريف نذكر منها:

- يقصد بالوعاء الضريبي المادة أو العنصر أو الشيء الذي يفرض عليه الضريبة، والوعاء قد يكون مالا (رأس مال الشخص أو دخله)، أو سلعة، و هو يتمتع بأهمية بالغة في سياسة الدولة الضريبية إذ تتوقف عدالة الضريبة و وفرة حصيلتها على حسن اختيار وعائها¹.

- و عرف الوعاء الضريبي أيضا " هو المادة الخاضعة للضريبة و هذا الوعاء قد يكون إيراد شخص أو المال بحد ذاته، وقد يكون واحدا أو متعددا"².

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن الوعاء الضريبي هو المادة أو الدخل الذي تفرض عليه الضريبة، أو بعبارة أخرى هو ما يخضع للضريبة.

ثانياً: تعدد الأوعية

تحدد الأوعية الضريبية حسب نوع الضريبة المفروضة عليها، فالضرائب المباشرة تفرض على الدخل ورأس المال (أرباح الشركات) أما الضرائب المباشرة فتفرض على كل من الإنفاق و عمليات التداول.

1- المباشرة: وتخص نوعين هما: الضريبة على أرباح الشركات IBS والضريبة على الدخل الإجمالي IRG

أ- الضريبة على أرباح الشركات IBS: والتي عرفها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020 المادة 135 ب: "تؤسس الضريبة السنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات

¹ليلي عبد الصاحب: تأثير المحاسبة الإبداعية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 47، العراق، 2016، ص 381
²خالد خطيب شحادة، شامية أحمد زهير: أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة 1، 2003، ص 160

وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136"، وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات، وهي تشمل عدة خصائص نذكر منها:

- ضريبة سنوية (مبدأ الدورات)، و عائدها يتضمن ربح سنة واحدة.

- ضريبة وحيدة (الشخص المعنوي ملزم بدفع ضريبة واحدة على الأرباح).

- ضريبة عامة (شاملة لمختلف الأرباح).

- ضريبة نسبية (معدل واحد يفرض على الربح الضريبي).

- ضريبة تصريحية (المكلف ملزم بالتصريح على الربح السنوي).

الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات:

الربح الجبائي = مجموع رقم الأعمال - مجموع الأعباء المقبولة جبائيا

أما معادلات الضريبة على أرباح الشركات (المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ص 39)

- معدل 19% لأنشطة إنتاج السلع.

- معدل 23% لأنشطة البناء والأشغال العمومية، الري، السياحة والحمامات.

- معدل 26% للأنشطة الأخرى.

ب- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG: حسب المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم

المماثلة " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين و تسمى ضريبة على الدخل

الإجمالي، حيث تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة".

وهي تمتاز بعدة خصائص نذكر منها:¹

- تطبق على دخل الأشخاص الطبيعيين.

- تؤسس كل سنة على الأرباح أو المداخل المحصل عليها خلال سنة معينة.

- تعد ضريبة إجمالية تمس الدخل الصافي الإجمالي وهذا بعد خصم الأعباء المحددة قانونا.

- تعد ضريبة وحيدة (تضم كل أصناف الدخل).

¹حجار مبروكة: محاضرات في القانون الجبائي جامعة محمد بوضياف، المسيلة، قسم العلوم المالية 2017/2018، الجزائر، ص ص 39-37

- تعد ضريبة تصريحية واجبة على المكلف بها.

تحديد الأساس الخاضع للضريبة:

الربح الخاضع للضريبة (ربح جبائي) = مجمع الإيرادات - مجموع الأعباء المقبولة جبائيا

أما جدول حساب الضريبة على الدخل الجمالي فهو كالتالي:

الجدول رقم(2- 1): نسبة الضريبة على الدخل الإجمالي

| المبلغ الشهري الخاضع للضريبة على الدخل IRG | نسبة الضريبة على الدخل الاجمالي |
|---|---------------------------------|
| أقل من 20.000 دج | 0% |
| 20.001 إلى 40.000 دج | 23% |
| 40.001 إلى 80.000 دج | 27% |
| 80.001 إلى 160.000 دج | 30% |
| 160.001 إلى 320.000 دج | 33% |
| أكثر من 320.000 دج | 35% |

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 100 الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2021 ص12

ج- الضريبة على الدخل الإجمالي / الأرباح الموزعة RCM : تخضع رؤوس الأموال المنقولة الناتجة

عن الأرباح الموزعة، لاقتطاع محرر من الضريبة على الدخل الإجمالي طبقا لأحكام المواد 46،45،54،

104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، والت تحدد نسبتها ب:

10% من قيمة الأرباح الموزعة إلى غاية نهاية 2016.

و 15% من قيمة الأرباح الموزعة بداية من 2017

2- الغير المباشرة: وتخص نوعين هما: الرسم على القيمة المضافة TVA والرسم على النشاط

المهني TAP

أ- الرسم على القيمة المضافة **TVA**: يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تفرض على الإنفاق الإجمالي أو الاستهلاك الإجمالي، ويطبق على العمليات التي تكتسي طابع صناعيا، تجاريا أو حرفيا ويتم الرسم على القيمة المضافة بعدة خصائص نذكر منها:¹

- ضريبة عامة (تخضع لها كافة السلع و الخدمات المحلية و المستوردة).
 - ضريبة حقيقية (تمس الدخل الناجم عن الاستهلاك النهائي للسلع و الخدمات).
 - ضريبة غير مباشرة (لا تدفع مباشرة إلى الخزينة من طرف المستهلك).
 - ضريبة متعلقة بقيمة المنتج (بغض النظر عن طبيعته، نوعيته و كميته).
 - ضريبة حيادية (لا تؤثر على المكلفين القانونيين).
 - ضريبة تصريحية شهرية.
- وهي ضريبة تتركز على ميكانيزم الخصم: حيث أنه يجب على المكلف بما أن يقوم بحساب مايلي:

الرسم على رقم الأعمال (المبيعات)

الرسم على المشتريات

الرسم الواجب الدفع = الرسم على رقم الأعمال - الرسم على المشتريات

الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة

هو رقم الأعمال الناتج عن ثمن البضائع أو ثمن الأشغال أو الخدمات أي المبلغ الجمالي للمبيعات مضروب في أحد المعدلات التالية:

-9% معدل منخفض (كل عمل اقتصادي، اجتماعي أو ثقافي لصالح الدولة)

-19% معدل مرتفع ماعدا ذلك (أنشطة أخرى)

ب - الرسم على النشاط المهني **TAP**: الرسم على النشاط المهني هو رسم يفرض على رقم الأعمال (خارج الرسم) الذي تحققه الشركات والمؤسسات الممارسة لنشاط صناعي أو تجاري والخاضعة للنظام الجبائي الحقيقي، توزع حصيلته على البلديات والولايات والصندوق المشترك للجماعات المحلية.

وللرسم على النشاط المهني عدة خصائص نذكر منها:²

- ضريبة نسبية (1.5% حسب المادة 59 من قانون المالية 2022)

¹ ولهي بوعلام: مرجع سابق، ص ص 90-92
² المرجع نفسه، ص 121

- تدفع الضريبة شهريا إلى مصالح الضرائب (يصبح الرسم على النشاط المهني مستحقا للدفع بعد فترة سنة واحدة من تاريخ التسليم القانوني أو المادي بالنسبة للبضائع).

- ينشأ هذا الرسم عن عمليات البيع (التسليم المادي للبضائع) وكذا عن الأشغال العقارية (التحصيل الكلي أو الجزئي للصفقة) وكذلك الخاضعين للضريبة الجزافية الموحدة وكذا شركات الإنتاج حسب المادة 59 من قانون المالية 2022

الفرع الثاني: طرق تحديد الوعاء الضريبي

أولا: الطريقة الغير المباشرة

وفيها يتم التقدير وفقا لأمر خارجية تستند إليها الإدارة كدليل إجراء التقدير، ويمكن أن يتم بإحدى الطريقتين:¹

1- التقدير بواسطة المظاهر الخارجية: حسب هذه الطريقة يتم تقدير قيمة الوعاء الضريبي على أساس عدد من المظاهر الخارجية التي تعبر عن درجة يسر المكلف أو درجة رواج نشاطه، مثلا مقدار ما يدفعه الشخص كإيجار لمسكنه يمكن أن يعبر عن حجم دخله، كذلك الأمر بالنسبة لنوع التجارة التي يمارسها المكلف، وعدد الآلات في الورشة، عدد العمال، عدد السيارات التي يملكها، إلا أن هذه الطريقة وإن كانت لا تصلح لتقدير دخل المكلف بالشكل الحقيقي وعادل، فهي تصلح للاستدلال والتحقق في بعض الأحيان وليس بصفة أساسية من صحة الإقرار الضريبي، وكأداة للرقابة على إقرارات المكلفين مداخلهم الخاضعة للضريبة.

2- التقدير الجزافي: وتقوم هذه الطريقة على استخدام القرائن القانونية التي يقرها المشرع في تحديد دخل المكلف، كأن يحتسب الربح المحقق مثلا على أساس نسبة من رقم الأعمال، أو تقدير دخل الطبيب على أساس ساعات العمل، فهي تقوم على إجراء التقدير بشكل تخميني، وذلك في حالة عدم قيام المكلف بتقديم إقرار عن دخله. وهي أقرب إلى الواقع من المظاهر الخارجية، إلا أنه ينبغي عدم التوسع بها، نظرا لعدم دقتها بشكل يتضمن معها حق الخزينة بالكامل، أو يضمن العدالة الكاملة للمكلف.

ثانيا: الطريقة المباشرة

وتسمى كذلك بطريقة " الإقرارات الضريبية"، ووفقا لهذه الطريقة يتم التعرف على الوعاء الضريبي عن طريق تصريح المكلف نفسه أو تصريح الغير.

¹ سمر عبد الرحمان محمد الدحلة: النظم الضريبية بين الفكر المعاصر و الفكر المالي الإسلامي، دراسة تحليلية مقارنة، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، نابلس، فلسطين، 2004، ص 40

1- الإقرار من المكلف: وفيه يقوم المكلف بتقديم إقرارا سنوي يحدد فيه الوعاء الضريبي ومصادر دخله الخاضع للضريبة، وتأخذ كثير من التشريعات الضريبية بهذه الطريقة، نظرا لقرابها من العدالة، وتتيح الفرصة للوصول للدخل الحقيقي بشكل أدق، وتصطدم هذه الطريقة بإمكانية لجوء المكلف للتقليل من قيمة الوعاء الضريبي المصرح به، وبذلك يتهرب جزئيا من الضريبة، وعليه يخضع القانون الجبائي لتصريحات المكلفين لرقابة الإدارة الضريبية للتأكد من صحتها.

2- الإقرار من الغير: وفيها يلزم المشرع الضريبي غير المكلف بتقديم إقرار عن المكلف يحدد دخله الخاضع للضريبة، مثل تصريحات صاحب العمل عن قيمة ما يدفعه للموظفين والعمال من رواتب وأجور، أو المستأجر الذي يقدم تصريحا عن قيمة الإيجار الذي يدفعه لصاحب العقار، أو إلزام المؤسسات والشركات، عند قيامهم بشراء السلع والخدمات، بتقديم بيانات عن المكلفين الذين يتعاملون معهم، مما يساعد الإدارة في تحديد مقدار مداخيلهم.¹

المطلب الثاني: ماهية التهرب الضريبي

الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي

أولا: تعريف التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي عدة تعريفات نذكر منها:

- التعريف الأول " التهرب الضريبي ظاهرة يحاول المكلف بها عدم دفعها كليا أو جزئيا بعد تحقق واقعها المنشئة"².

- التعريف الثاني " يقصد بالتهرب الضريبي تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي، أو الاستفادة من الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل، و ذلك بكل أو جزء من المبلغ الواجب الدفع للخرينة العمومية"³.

- التعريف الثالث " التهرب الضريبي يعني أن يتخلص المكلف من دفع الضريبة الواجبة عليه كليا أو جزئيا، دون أن يعكس عبأها على الغير، كما أنه يجب التمييز بين التهرب من الضريبة والغش الضريبي، فهذا الأخير ليس إلا حالة من التهرب، يتضمن مخالفة لأحكام القوانين والأنظمة، ولذلك يطلق عليه أحيانا بالتهرب غير المشروع و هو عكس التهرب المشروع الذي لا يتضمن أي مخالفة للقانون"⁴.

¹رحمة نابتي: النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر و الفكر المالي الإسلامي- دراسة مقارنة- مذكرة ماجستير، تخصص إدارة مالية، جامعة قسنطينة، 2013/2014، ص 23

²عادل فليح العلي: المالية العامة و التشريع المالي الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2007، ص 123

³حميد بوزيدة: جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2010، ص 39

⁴حسين عوضة، عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، بيروت، لبنان، 2013، ص 433

وعليه يمكن القول و من خلال التعاريف السابقة أن التهرب الضريبي هو عبارة عن محاولة المكلف بالضريبة استغلال الثغرات القانونية أو مخالفة القانون الضريبي مثل عدم التصريح بالمداخيل المحققة أو التصريح الخاطئ، من أجل التخلص من دفع الضريبة المفروضة عليه كلياً أو جزئياً.

ثانياً: أبعاد التهرب الضريبي

تنقسم أبعاد التهرب الضريبي جغرافياً إلى قسمين هما:

1- البعد المحلي: هو ذلك التهرب الذي يقع داخل جغرافيا الدولة، وهو الأكثر انتشاراً في معظم دول العالم خاصة الدول النامية أو الدول التي تتحكم فيها البيروقراطية والفساد الإداري، وهذا النوع من التهرب الضريبي يمكن تتبعه و مكافحته¹.

2- البعد الدولي: نظراً لاختلاف السياسات الضريبية من دولة لأخرى، يقوم بعض الأفراد أو الشركات بتجنب الخضوع لضرائب دول ذات نسب أو ضغط جبائي مرتفع و تفضيل الدول ذات الضغط المنخفض وينقلوا أموالهم أو استثماراتهم إليها خاصة إذا كانت في هذه الدول تشريعات تحفيزية لجذب رؤوس الأموال والتي منها الإعفاءات أو المزايا التفضيلية في المجال الجبائي المقدمة للمستثمرين الدوليين وهو ما يعرف بالجنات الضريبية، إلى جانب أنه في القانون الدولي لا يوجد مانع لاختيار مكان الإقامة أين تكون الضرائب ملائمة أو منخفضة².

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي

من خلال مفهومنا للتهرب الضريبي بأنه محاولة للمكلف التخلص من الضريبة المفروضة عليه بصفة كلية أو جزئية، فتصرفه هذا يمكن أن يأخذ أحد الشكلين، التخلص بطريقة قانونية أو الغير القانونية.

أولاً: التجنب الضريبي: وقد عرفه MARGIRESZ بأنه " محاولة التخلص من الضريبة في حدود القانون" ويتجلى ذلك من خلال سلسلة الإعفاءات والتخفيضات الدائمة أو المؤقتة والتي تمس فروع إنتاجية أو قطاعات اقتصادية أو مناطق جغرافية. ويمكن تلخيصها في:

1- الجنات الضريبية: و هي مجموعة الدول المنتشرة عالمياً، والتي تعتمد في نظمها الجبائية على المرونة التحفيزية والامتيازات ذات النسب و الضغط المنخفض الجاذب لرؤوس الأموال الدولية، بحيث تكون فيها الضريبة على الأرباح أو المداخيل أقل بكثير من المعارف عليها في الدول الأخرى العادية.

¹ عبد الله شببان، سعيد الشهراني: الأسباب الإدارية للتهرب الضريبي و الحلول المقترحة، مذكرة درجة ماجستير في الإدارة العامة، كلية العلوم الإدارية، جامعة الملك سعود، الرياض، السعودية، 2004، ص 14

² إيمان بوقرو، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية، مذكرة شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة، الجزائر، 2010/2009، ص 27

ومن أجل هذه السياسة الجبائية الخاصة المتبعة في دول الجنات الضريبية فقد انتقلت أموال ضخمة إليها (التهرب الضريبي)، حيث تباينت التقديرات المالية العالمية حول حجم هذه الأموال، ولكن الأكيد أنها أرقام كبيرة في جميع الحالات، إذ يقدر أحد التقارير أن المبلغ يتراوح بين 7,6 و 8,9 تريليون دولار (حوالي 9% من الثروة المالية العالمية) كان يحتفظ به في ملاذات ضريبية في نهاية 2013¹.

و تقرير حددها بين 24 و 36 تريليون دولار عام 2015².

و الأخطر في ذلك و المتفق عليه بين هذه الآراء، أن مقدار الثروة (نتيجة التجنب الضريبي) المحتفظ بها في الخارج آخذة في النمو، وحدد معدلها المتوسط بـ 16% في الفترة من عام 2004 و 2014³.

ويمكن تصنيف دول الجنات الضريبية إلى ثلاثة أصناف هي:

- دول تمنح إعفاء ضريبي على المداخل ذات المصدر الأجنبي مثل بنما، فينزويلا، هايتي، المغرب.
- دول تمنح امتياز ضريبي على المداخل و هي دول صغيرة الجغرافيا و النسمة مثل سويسرا و لكسمبورغ.
- دول لا تفرض أية ضريبة على مداخل الشركات سواء كانت ذات مصدر محلي أو أجنبي مثل إمارة موناكو.

2- التركات (الإرث): و من الأمثلة الواضحة للتجنب الضريبي هو ضريبة التركات (الإرث) إحدى أشكال ضرائب الثروة، والتي تفرض على عملية انتقال تركة الموفي إلى ورثته، حيث يقوم المالك بغرض التجنب الضريبي بتقسيم ثروته على كل الورثة الشرعيين وهو على قيد الحياة في شكل هبات حتى لا تخضع أمواله لضريبة التركة.

3- التسعير التحويلي (نقل الأرباح): و هو أحد الأساليب الشائعة لتجنب الشركات (خاصة بالأجنبية) في دفع الضرائب هو " تحويل وجهة صافي أرباح أو خسائر الشركة" إلى شركات تابعة لها موجودة في ملاذات ضريبية⁴. ويخص الشركات و فروعها الداخلية أو الخارجية والشركات المتعددة الجنسيات وهو فعل خطير جدا على التوازن المالي للدول خاصة النامية، فإذا كان التهرب الضريبي مخالف للتشريع الضريبي بطريقة غير مباشرة فإن التجنب الضريبي يستعمل أساليب معقدة يصعب إثبات أنها مخالفة للقوانين و اللوائح الضريبية، وأحد الأساليب الشائعة لتجنب الشركات (خاصة بالأجنبية) في دفع الضرائب هو " تحويل وجهة الأرباح" إلى شركات تابعة لها موجودة في ملاذات ضريبية⁵.

¹G. Zucman, "Taxing across borders : tracking personal wealth and corporate profits ", journal of economic perspectives, vol 28, n 4, p 139

²أحمد شوقي إسماعيل، مرجع سابق، ص 208

³ المرجع نفسه، ص 209

⁴المرجع نفسه، ص 211

⁵المرجع نفسه ، ص 211

ثانيا: **الغش الضريبي**: يعرف الغش الضريبي أو الاحتيال الضريبي بأنه اتخاذ إجراءات مخالفة للقانون ومتمعمة من خلال تقديم معلومات خاطئة من قبل فرد أو شركة بهدف الإخلال في الإقرار الضريبي، بحيث يعد الغش الضريبي عملا غير قانوني، إذ أنه يهدف بشكل متمعد إلى عدم تسديد العبء الضريبي، كما يتسبب الغش الضريبي في إحداث خسارة كبيرة بالنسبة لدخل الحكومة.

أو هو تلك السلوك الهادفة لمخالفة القانون والتي يستعملها المكلف من أجل التهرب من أداء الضريبة كليا أو جزئيا، ويعتمد هذا النوع على عنصر القصد لمخالفة القانون.

واختصارا هو التصريح الضريبي المقرون بالتزوير و استعمال المزور في الوثائق المحاسبية القانونية بغية تضليل الإدارة الجبائية أو تقديم صورة مخالفة للإدارة الجبائية عن الواقع¹.

ويمكن إعطاء بعض الصور من الغش الضريبي كالتالي:²

- عدم تقديم تصريح كلي أو جزئي عن العمليات الخاضعة للضريبة.

- عدم مسك محاسبة منتظمة أو الدفاتر المحاسبية القانونية.

- البيع بدون فواتير.

- التخلف المتمعد عن تقديم تقارير ضرائب الرواتب.

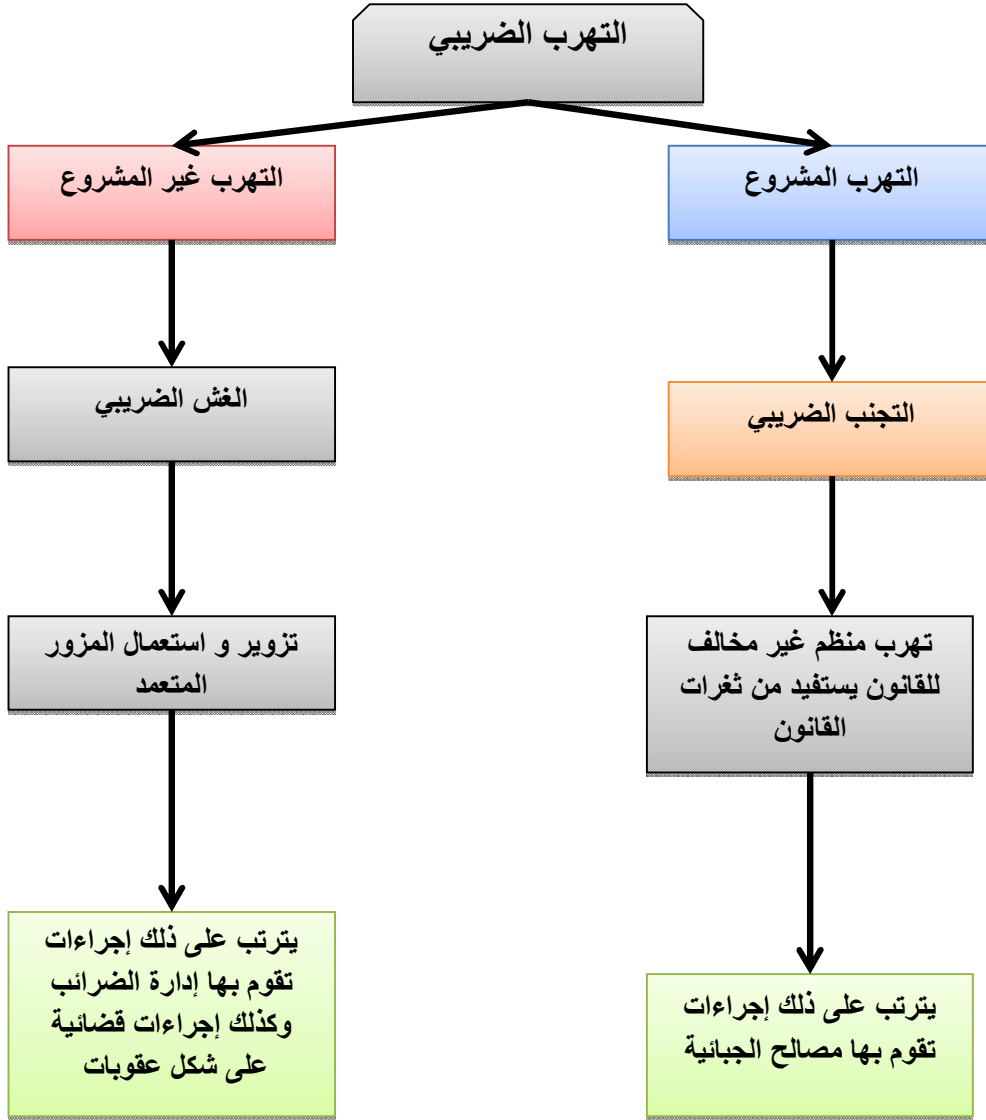
- التخلف عن الإبلاغ أ تسديد الضرائب المستقطعة من الرواتب.

والشكل الموالي يبين التهرب الضريبي من حيث مشروعيته (قانوني ، غير قانوني)

¹رشيد ونادي، الاندماج الاقتصادي للسياسات المالية، أطروحة شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2014، ص 119

² سليمان عتير: دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة شهادة الماجستير في علوم التسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012، ص 75

الشكل رقم (2-1): أشكال التهرب الضريبي



من إعداد الطالبين بالاعتماد على: سعدان شبايكي، ملاك قارة، التهرب الضريبي، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2004، ص 164

نستنتج من هذا الشكل أن التهرب الضريبي نوعان تهرب مشروع (التجنب الضريبي) و تهرب ضريبي غير مشروع (العش الضريبي).

الفرع الثالث: أسباب التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي أسباب عدة نذكر منها:

أولاً: الأسباب التشريعية و النظم الجبائية

قد تساعد القوانين الضريبية في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك من خلال تعقد النظام الجبائي، وعدم استقرار التشريع الجبائي، ويمكن توضيح ذلك كالتالي:¹

1- تعقد النظام الجبائي: قال الباحث عبد الحميد محمد القاضي " أنه كلما كانت صياغة النظام الجبائي معقدة يكون القانون أقل وضوحاً"²، إذن فتعقد التشريعات الضريبية (كثرة القوانين وتداخلها، تعدد الإعفاءات والتخفيضات) يدفع العاملين بمصلحة الضرائب إلى التأويل الشخصي لهذه القوانين، كما يساعد المكلف بالضريبة على إيجاد ثغرات ينفذ منها للتخلص من دفعها³، وبالتالي يحاول التهرب منها، وهو الشأن الذي كان يميز النظام الجبائي الجزائري القديم قبل إصلاحات 1992.

2- عدم استقرار التشريعات الجبائية: لقد تميز القانون الضريبي الجزائري بعدم الاستقرار نتيجة التغيرات والتقلبات المتعددة مثل تعدد الحكومات و تغير التشريع الضريبي من حكومة لأخرى وكذا تعدد القوانين المالية السنوية والقوانين المالية التكميلية، كل هذه التعديلات المستمرة تفتح المجال للغموض وعدم الدقة وصعوبة الفهم و بالتالي فتح المجال للتهرب الضريبي.⁴

وعليه فإن كثرة الضرائب و ارتفاع نسبتها (عدم العدالة في السلم الضريبي)، يجعل وطأتها تشتد على المكلف، فيكون ذلك حافزاً له للتهرب من دفع الضرائب أي التهرب الضريبي.⁵

ثانياً: الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ للتشريع الضريبي و عنصر مهم للحصول الجبائي، لذلك كلما كانت الإدارة ضعيفة الكفاءة ومشكوك في نزاهتها، استفحل فعل التهرب الضريبي. فالتأثير السيئ لضعف الإمكانيات المادية للإدارة، وكذا نقص الأيدي الفنية العاملة المتخصصة وانتشار المحسوبية في تشغيل موظفي هذه الإدارة، كلها عوامل مشجعة على استفحال ظاهرة التهرب

¹ بوزيد سفيان: التهرب الضريبي - مفهوم و قياس - مجلة التهرب الضريبي، العدد 15، جامعة مستغانم، جوان 2015، ص 123

² عبد الحميد محمد القاضي: مبادئ المالية العامة - دراسة في الاقتصاد - دار الجامعات المصرية للطباعة و النشر، الاسكندرية، مصرن 2003، ص 354

³ طارق الحاج: المالية العامة، دار صفاء للطباعة و النشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009، ص 84

⁴ فاطمة السويسي: المالية العامة، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، لبنان، 2005، ص 231

⁵ سليمان عتير: دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة شهادة الماجستير في علوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012، ص 77

الضريبي، و خاصة الرشوة كأفة خطيرة ناتجة عن ضعف أجرة عاملي القطاع المالي ككل في الجزائر، برر تقاعس العاملين وتورطهم في إضعاف التحصيل الضريبي وبالتالي تغول التهرب الضريبي¹.

- ومن أجل تخطي هذه المعضلة الكارثية للصيقة بالإدارة الضريبية و القضاء عليها يجب توفير ما يلي:²
- إدماج العناصر الفنية الكفؤة، المؤهلة و المدربة جيدا.
 - التطوير المستمر لنظام الرقابة الجبائية.
 - فرض العقوبات الردعية على العمال المخالفين للقوانين.
 - توفير الأجور المناسبة للموظفين التي تغنيهم عن الرشوة.
 - تحديث الإدارة بالأجهزة الالكترونية.
 - تبسيط أحكام قوانين الضرائب.
 - حسن الأخذ و الرد مع المكلفين.
- فكل إجراء يساهم في القضاء على التهرب الضريبي هو إجراء محمود.

ثالثا: الأسباب الاقتصادية

من الثابت أنه في فترة الأزمات الاقتصادية و المالية الدورية التي تصيب من فترة إلى أخرى دول العالم، نلاحظ انتشار التهرب الضريبي على نطاق واسع لدى المكلفين والشركات بسبب قلة المعروض النقدي وانخفاض المدخول المالي للمكلفين بالضريبة وكذا تدهور القدرة الشرائية للأفراد المستهلكين، وبالتالي زيادة حفيظتهم لارتفاع أسعار منتجات هذه الشركات، وحتى لا تفلس هذه المؤسسات فهي ترفض نقل أي عبء ضريبي في هذه الفترة للمستهلك (أي رفض زيادة أسعار منتجاتها)، وبالتالي فهو يعتمد إلى التهرب الضريبي باستعمال كل الطرق المتاحة، بينما في فترات الانتعاش الاقتصادي والرخاء المالي للأفراد المستهلكين، فإنهم لا يشتكون أو يعارضون أي زيادة في أسعار المنتجات مما يسهل نقل العبء الضريبي إليهم، وبالتالي يقل فعل التهرب الضريبي وتنتعش خزينة الدولة.

ويبقى انتشار الاقتصاد الموازي (60 مليار دولار في الجزائر) هو أحد أكبر المستفيدين من التهرب الضريبي، فعجز الدولة عن محاربة نشاط هذا الاقتصاد الموازي شجع الأفراد والمؤسسات للهروب إليه للاستفادة من التهرب الضريبي و من ثم التسبب في تقليص مداخيل الخزينة العمومية، لذلك وجب على الدولة التدخل لإيجاد وسيلة تشجيع هذه السوق للدخول في النظام الضريبي مع محافظتها على الكم الهائل من اليد العاملة النشطة ضمن هذا الاقتصاد الموازي³.

¹ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 157

²يونس أحمد البطريق و آخرون، المالية العامة (الضرائب و النفقات العامة) الدار الجامعية بالإسكندرية، الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر، ص 145

³ناصر مراد: مرجع سابق، ص 159

رابعاً: الأسباب الاجتماعية

إن عدم توفير الدولة للخدمات الاجتماعية المطلوبة من طرف المواطنين كالصحة والتعليم وغيرها بشكل متواصل وعادل، يعتبر حافزاً للتهرب من دفع الضريبة، فالمواطن المستهلك الذي ما عليه من ضرائب لصالح الدولة دائماً ينتظر منها أن تقابله بتوفير الخدمات الاجتماعية المرضية لسيرورة حياته ورفاهية، و أي عمل تقصيري أو مشكوك فيه من طرف الدولة تجاه خدمة المواطن، تجعله يتوجس خيفة منها ويضن السوء بها عند شيخوخته ومرضه أو فقدان منصب عمله، مما سيدفعه لتوفير ضمانات شخصية ذاتية عن طريق تهريب على الأقل جزء من دخله وبالتالي التهرب الضريبي، والذي يعزز هذه النظرة هو متابعة المواطن بواسطة وسائل الاتصال الحديثة لما تفعله الدول الغربية لصالح مجتمعاتها عكس الدول العربية والإفريقية.

وعليه نرى أن النظرة الاجتماعية تلعب دور رئيسي في عملية التهرب الضريبي كونها توفر الغطاء الأخلاقي إما لصالح التهرب الضريبي أو الدفع الضريبي¹.

خامساً: الأسباب النفسية

هناك عوامل نفسية تؤثر على المكلف مما يؤدي به إلى عدم دفع الضرائب والتهرب منها لاعتقاده بعدم عدالة الضريبة المفروضة عليه، وأسباب أخرى نذكر منها:²

- الاعتقاد أن الضريبة أداة اغتصاب لثروة الشعوب و وسيلة لإفقارهم، والتهرب منها وعدم دفعها هو نوع من أنواع المقاومة (أوريا في القرون الوسطى).
- سوء فهم و نقص الوعي لمصطلح الاقتطاع الضريبي الذي يراه البعض مجرد أموال ضائعة بدون مردودية وهي خسارة شخصية.
- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة، وبأنها بعيدة كل البعد عن عقيدة الزكاة التي تعتبر أحد أركان الإسلام.

سادساً: الأسباب السياسية

والمقصود بها سياسة الإنفاق العام، فكلما استخدم الحكام الأموال العامة في طرق صرفها المشروعة تقبل المكلف مبدأ الدفع الضريبي، وأما إذا رأى الأفراد النهب للأموال العامة علناً فسوف يتشجعون ويلجئون إلى التهرب الضريبي كمفهوم حتى لا تسرق أموالهم³.

¹ طارق حمدي حمدان أوسنسنة: العوامل المؤثرة في التهرب الضريبي و علاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق و المحاسبة و كذا الشكل القانوني للشركة الصناعية، درجة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الإدارية و المالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا 2008، ص ص 37-38

² سميرة بوعكاز: مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015/2014، ص ص 33-34

³ زينب حسين عوض الله: أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 185.

المبحث الثاني: مساهمة ممارسات المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي

إن تحديد الوعاء الضريبي وبالتالي المبلغ المستحق للدولة، اعتمد التشريع الضريبي على ما يصرح به المكلف في إقرار ضريبي من الأنشطة الربحية الخاضعة للضريبة، وهنا يظهر إبداع المكلف في اعتماده على ممارسات المحاسبة الإبداعية للاستفادة من التهرب الضريبي، فيقدم للإدارة الجبائية إقرارات ضريبية تعتمد على إثباتات محاسبية مضللة وغير صحيحة (تتكون من فواتير، سندات طلب، إيصالات توريد، نسخ من فواتير البيع...إلخ)، مع الحرص على تطابقها مع القيود المحاسبية، وهدفه من ذلك إما تضخيم نفقاته أو تخفيض إيراداته، وهما الصورتين العاكستين للتهرب الضريبي والمعرفتين كالتالي¹:

المطلب الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية على النفقات والإيرادات

الفرع الأول: تضخيم النفقات

ومن أجل التهرب الضريبي يعتمد المكلفون لإدخال تكاليف ليس لها علاقة بنشاط المؤسسة أو متلاعب فيها محاسبيا بغية التخفيف من قيمة الضريبة على الأرباح، والتي سوف نذكر أهمها استعمالا من طرف المكلفين كالتالي:²

أولا: عن طريق المستخدمين الوهميين وتضخيم الأجور

1- المستخدمين الوهميين: يلجأ المكلف من خلالها إلى تسجيل أجور ورواتب في الكشوف المحاسبية لعمال لا وجود لهم في الأصل و بالتالي تضخيم الأعباء والنفقات، وهذا يعني تقليص مبلغ الضريبة المدفوعة للدولة.

الأثر الضريبي: من اجل تأكيد مصلحة الضرائب عليها مثلا بالزيارة الفجائية للشركة ميدانيا وأي مخالفة تعاقب المكلف على ذلك.

2- تضخيم الأجور: يلجأ المكلف من خلالها إلى الرفع في أجور ورواتب المستخدمين بطريقة لا تتماشى مع الجهد الحقيقي المبذول من طرفهم على غير العادة، أي أجور مبالغ فيها قصد تضخيم الأعباء وبالتالي تقليص العبء الضريبي.

الأثر الضريبي: على إدارة الضرائب الرجوع إلى التصريحات المكلف لدى هيئات الضمان الاجتماعي للعمال الأجراء والقيام بالمقارنة معها مثلا وأي خطأ متعمد يتابع قانونيا.

¹ نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة – حالة ولاية الوادي، مذكرة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2007/2006، ص 61

² حميد بوزيدة: مرجع سابق، ص ص 46-48

ثانيا: عن طريق التلاعب بنوع و فترة المصاريف

1- النفقات و المصاريف غير المبررة: يذهب بعض المكلفين إلى تسجيل نفقات شخصية لهم على حساب الشركة وتسجيلها في دفاترها المحاسبية على أنها ضمن نفقات تسيير المؤسسة مثل أعباء صيانة السيارة الشخصية لمسير الشركة أو مصاريف استهلاك الماء والكهرباء والغاز و تحميلها كلها على عاتق المؤسسة بغية تضخيم الأعباء وبالتالي التهرب الضريبي.

الأثر الضريبي: على أعوان مصلحة الضرائب التدقيق جيدا في أوراق الملكية والفصل بين ما تملكه المؤسسة و ما يملكه المكلف أو المسير وفي حالة المخالفة القانونية يكون الردع الفوري والقانوني.

2- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة: من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال مقبول تسجيلها كأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة مثل الإيجار والرواتب والإعلانات و التي يمكن للمكلف بسهولة أن يغالي فيها وتمديد فترة العمل بها.

الأثر الضريبي: على مصلحة الضرائب التأكد جيدا من ذلك والقيام بتحميل كل سنة مالية بما يخصها من مصروفات وذلك بخصمها من الوعاء الضريبي أو ردها إليه حسب الحالة.

ثالثا: تقنية الاهتلاكات

يتعمد المكلف بعدم التقيد بحياة الأصول و الخلط المتعمد بين مدة حياة المباني مثلا مع مدة حياة وإهلاك السيارات والآلات لذلك وضع المشرع الجزائري جدول خاص بالاهتلاكات لكل نوع من أنواع الأصول والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (2-2) خاص ببعض معدلات إهلاك الأصول

| الأصل | مدة الاستخدام بالسنوات | معدل الاهتلاك |
|---------------|------------------------|---------------|
| مباني صناعية | 100-50 | 1%-2% |
| مباني إدارية | 50-25 | 2%-5% |
| معدات و أدوات | 20-10 | 10%-20% |
| معدات النقل | 05-04 | 20%-25% |
| تجهيزات أخرى | 10 سنوات | 10% |

المصدر: حميد بوزيدة: جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، ص 47

و بالرغم من هذه المعدلات التي قام المشرع بوضعها وحاول المكلف التلاعب في مدتها، فقد أضاف تلاعبا محاسبيا آخرًا و هو إضافة الرسم على القيمة المضافة إلى ثمن الشراء و حسابه في مبلغ الاهتلاك لتضخيم الأعباء كالتالي:

$$\text{قسط الإهلاك} = (\text{ثمن الشراء} + \text{TVA}) \times \text{معدل الإهلاك}$$

رغم أن الصيغة الصحيحة للعلاقة هي:

$$\text{قسط الإهلاك} = (\text{ثمن الشراء HT}) \times \text{معدل الإهلاك}$$

كما يمكننا سرد بعض المصاريف المضخمة الخاصة بممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ذات الأثر الضريبي في الجدول رقم (2-5).

الفرع الثاني: تخفيض الإيرادات

وهي الصورة الأكثر شيوعًا، إذ يلجأ المكلف إلى عدم التصريح بكل أو جزء من الإيرادات التي تدخل في حساب الأرباح الخاضعة للضريبة و التي نذكر أهمها:¹

أولاً: عمليات البيع

1- عدم تسجيل صفقات بيع سلع: وكذلك عدم تسجيل المبالغ الناتجة عن التخفيضات للمعاملات النقدية الفورية لرقم الأعمال والتي تتم نقداً بين الممون أو المورد والزبون والتي لا يكون لها أي أثر في السجل المحاسبي.

الأثر الضريبي: في حالة تأكد المصالح الضريبية من ذلك يعاد رفع الوعاء الضريبي وبالتالي القيمة المدفوعة من المكلف.

2- البيع دون فوتر: وهو فعل متعمد لتخفيض الإيرادات الناتجة عن المبيعات (رقم الأعمال الخاضع) ومن ثم عدم تقيدها محاسبيا و بالتالي مسح آثار العمليات المحققة.

الأثر الضريبي: على إدارة الضرائب الإلحاح في استعمال الفوترة للبائع والمشتري للتأكد من جميع البيانات.

3- تخفيض قيمة المبيعات: أي تسجيل المبيعات بأقل من قيمتها الحقيقية باتفاق البائع مع الزبون لتصبح في صورة منح وهبات.

¹ محمد نور الدين البريم: حوكمة الشركات و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، درجة الماجستير، كلية الاقتصاد و العلوم الادارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2016، ص 48

ويظهر التلاعب بوضوح لما يتم تحقيق قيمة تؤدي إلى تباين في الربح الإجمالي ونسبة بين الحالة الحقيقية والمصرح بها وكمثال على ذلك نأخذ الجدول التالي:

الجدول رقم (2-3): الفرق بين الربح الحقيقي و الربح المصرح به مع معدل ربح صافي مختلف

| البيان | الحالة الحقيقية | الحالة المصرح بها |
|-------------------|-----------------|-------------------|
| سعر البيع | 5.000.000 | 4.500.000 |
| سعر التكلفة | 4.200.000 | 4.200.000 |
| الربح الصافي | 800.000 | 300.000 |
| معدل الربح الصافي | 16% | 6,66% |

في هذا المثال يتبين أن الفرق في معدل الربح بين الحالة الحقيقية ز المصرح بها قد بلغ 9.34%، وهي نسبة كبيرة بإمكان المصالح الضريبية أن تلاحظها بسهولة.

على عكس المثال التالي الذي يظهر فيه المكلف بالحسابات بطريقة تجعل معدل صافي الربح في الحالتين متساوي كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-4): الفرق بين الربح الحقيقي و الربح المصرح به مع معدل ربح صافي متساوي

| البيان | الحالة الحقيقية | الحالة المصرح بها |
|-------------------|-----------------|-------------------|
| سعر البيع | 2.000.000 | 1.900.000 |
| سعر التكلفة | 1.500.000 | 1.425.000 |
| الربح الصافي | 500.000 | 475.000 |
| معدل الربح الصافي | 25% | 25% |

ثانيا: عمليات ممارسة نشاطات أخرى

1- عدم التصريح بالنشاطات الموازية للمكلف: قد تكون للمكلف نشاطات موازية أو ثانوية أو نشاطات مكتملة لعمله الأصلي إلا أنه يعتمد إخفاءها و عدم التصريح بها في إقراراته الضريبية وهذا بغية عدم تضخيم الإيرادات (مثل استعمال وسائل نقل البضائع للشركة في أعمال أخرى غير مصرح بها) الأثر الضريبي: رغم أنها صعبة التحقيق، إلا أن على المصالح الجبائية إيجاد طريقة للتحقق من تصريحات المكلف.

2- عدم تصريح المكلف بالمهن الحرة (الفكرية): من بين الفئات المكلفة بالتصريح الضريبي والتي تلجأ إلى استعمال أسلوب التهرب الضريبي أكثر، هم أصحاب المهن الحرة ذات العمل الفكري كالمحامين، أطباء الأسنان، المهندسون، المستشارون الجبائيون وغيرهم من المهن الفكرية، إذ نجد هذه الفئة غالبا لا تصرح بالرقم الحقيقي لمداخيلهم، فمثلا لا يصرح المحامي بعدد الملفات المدروسة، وكذلك عدد المرضى المعالجين لدى طبيب الأسنان وبذلك تكون إقراراتهم الضريبية منقوص فيها مبلغ مداخيلهم وهو التهرب الضريبي المنتشر بكثرة.

الأثر الضريبي: لتأكد المصالح الجبائية من تصريحاتهم، يتم اللجوء من طرفهم حسب ما نص عليه القانون إلى مصالح الضمان الاجتماعي لموافاتهم سنويا بكشوفات فردية لهذه النوعية من المكلفين خاصة الأطباء (تعويضات أوراق العلاج مثلا) أو أي كشف يساعد على التحري حول حقيقة تصريحاتهم الضريبية.

المطلب الثاني: طرق التهرب الضريبي في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية و آثاره

الفرع الأول: طرق التهرب الضريبي

نجد هنا التهرب الضريبي عن طريق العمليات المادية والقانونية و التي لا تقل أهمية عن الأسلوب المحاسبي.

أولا: التهرب عن طريق العمليات المادية (أعمال و نشاطات أخرى)

و هو عدم التصريح بنشاطات المكلف الأخرى (نشاطات ثانوية أخرى جزئية أو كلية).

1- حالة إخفاء النشاط الثانوي الجزئي: أي ممارسة نشاط خفي إلى جانب النشاط الرئيسي مثل أن يكون المكلف عامل في شركة صباحا بوضعية قانونية جبائية صحيحة، و مزاوله مهنة سائق سيارة أجرة غير نظامية مساء.

2- حالة إخفاء النشاط الثانوي الكلي: و تتمثل في ممارسة و إنشاء مشاريع صغيرة في المناطق الريفية أو الصعب الوصول إليها، والتي ينتج عن ممارستها إنتاج بضاعة أو سلعة يسوقها في السوق الموازية دون فواتير بعيدا عن أعين الرقابة الجبائية.

ثانيا: التهرب عن طريق العمليات القانونية

ويكون بخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية الحقيقية، على إثر عملية وهمية تقوم على أساس المطابقة للكتابات والوثائق المحاسبية المقدمة من خلال إعداد فواتير مزيفة يستفيد من خلالها المكلف على حق خصم الرسم على القيمة المضافة و بذلك يكون قد تهرب ضريبيا بناء على تقديم محاسبة بفواتير وهمية لكنها شرعية وقانونية بعيدا عن الرقابة¹.

أو كأن يقوم المكلف بتزييف وضعية خاضعة للضريبة إلى وضعية معفاة أو أقل اقتطاعا².

و قد نجد طرقا قانونية أخرى للتهرب الضريبي و التي تستغل مرونة المعايير الدولية و الثغرات القانونية، و تتمثل هذه الطرق في ممارسات المحاسبة الإبداعية و التي سنتطرق لها في المبحث الثاني من هذا الفصل.

الفرع الثاني: آثار التهرب الضريبي

من المتعارف عليه أن التحصيل الضريبي يعد من المنابع الأساسية التي ترتوي منها خزينة الدولة و التي كلما زاد امتلاءها عما الرخاء كامل جوانب حياة المجتمع كما يعد التهرب الضريبي أسوء شيء قد يحصل للاقتصاد ككل فهو يعمل تدمير هذا الرخاء النماء لما له من آثار وخيمة على الجانب المادي، الاقتصادي والاجتماعي للدولة و المجتمع والتي نذكرها كما يلي:

أولا: الآثار المالية

يعتبر المال الدم في شريان حياة أي دولة وأي ضرر أو أثر سلبي يمسه يعود بالسلب على كامل أوجه حياة الدولة ومن بين هذه الآثار المالية السلبية نتيجة التهرب الضريبي نذكر ما يلي:³

- النقص في التدفقات المالية الناجمة عن الإيرادات الضريبية إذ تؤكد التقارير المالية العالمية أن البلدان المتقدمة و البلدان النامية على سواء تتكبد خسائر في الإيرادات الجبائية تقدر ب 250-300 مليار دولار سنويا⁴.

¹عباس عبد الرزاق: التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، دار الهدى للنشر، الجزائر، 2012، ص 108
²عوادي مصطفى، رجال ناصر: الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن موسى للنشر و التوزيع، الوادي، الجزائر، 2010/2011، ص 52

³ سميرة بو عكاز: مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014/2015، ص 36
⁴أحمد شوقي إسماعيل: مرجع سابق، ص 212

- عدم تحقيق الضريبة للهدف التي أنشئت من أجله " تحويل خزينة الدولة " وبالتالي عدم القدرة على تحويل نفقات الدولة العمومية.
- اختلال توازن ميزانية الدولة.
- عدم التوازن في الميزانية قد يحتم على الدولة إلى طباعة النقود والإصدار النقدي أي التضخم في المعروض النقدي والمالي.
- لامتناس هذا التضخم النقدي قد تلجا الدولة إلى زيادة معدلات الضرائب على المكلفين المنتظمين الصغار مما يؤثر سلبيا على الفئات الضعيفة و بالتالي تشجيعهم على التهرب الضريبي بطريقة غير مباشرة.
- الاستدانة المالية من الخارج كسد العجز المالي الداخلي وبالتالي رهن مستقبل الأجيال الناشئة.

ثانيا: الآثار الاقتصادية

- نتيجة للتهرب الضريبي وتأثير ذلك على المالية تنشأ آثار اقتصادية سلبية نذكر منها:¹
- التأثير السلبي على الاستثمارات و المشاريع الاستثمارية، فالتهرب المؤدي إلى نقص الإيرادات يحتم على الدولة التقليل من مشاريعها الاستثمارية كما يستدعيها إلى تأجيل أخرى قد تكون مهمة في ترابط سلسلة الاقتصاد ككل وبالتالي تباطؤ نمو الاقتصاد الوطني.
- التأثير السلبي على نمو الشركات الناشئة وكذلك الصغيرة و المتوسطة، فمن المعروف ان هذا النوع من الشركات ورافد وحاضن مهم للعمالة " اليد العاملة"، إلا أنه شديد الحساسية والتأثر بالنماء السلبي للاقتصاد الوطني مما ينجر عنه ازدهار سوق البطالة وما ينجر عنها من آفات.
- انتشار المنافسة غير العادلة بين الشركات في السوق، فالشركات المتهربة من الضريبة تستغل مركزها المالي الجيد وتطرح في السوق منتوجات أكثر تنافسية نسبة لمنتوجات الشركات الأخرى التي تدفع التزامها الضريبية وبالتالي إمكانية إفلاس هذه الأخيرة.
- ازدهار اقتصاد الظل أو الاقتصاد الموازي فعدم المساواة أمام الإدارة الضريبية نتيجة التهرب الضريبي ينتج عنه انتشار عدوى عدم الالتزام الجبائي وبالتالي دخول الشركات الصغيرة والمتوسطة إلى السوق الموازية، فقد رفع المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائري تقرير إلى الحكومة في ديسمبر 2021 أكد فيه أن رأس مال

¹ سليمان الدالي، رواد داود: دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي، مجلة جامعة تشرين للبحوث و الدراسات العليا، سلسلة العلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد37، العدد 01، سوريا، 2005، ص 286

السوق الموازية الجزائرية قد يصل إلى 100 مليار دولار وبالتالي فهي غير خاضعة للنظام الضريبي والتحصيل الجبائي مما يؤثر سلبا على خزينة الدولة و الاقتصاد الوطني ككل¹.

ثالثا: الآثار الاجتماعية

كما أكدنا سابقا فإن ضعف التحصيل الضريبي سيقبل من المداخيل المالية للحكومة وبالتالي إضعاف إنفاقها على الاقتصاد وكذا الشؤون الاجتماعية و بالتالي التأثير مباشرة وسلبا على الخدمات التي تقدمها الدولة للمجتمع من سكن وصحة و تعليم وخاصة إن لجأت الدولة إلى الاستدانة الخارجية " كمثل الجزائر وشروط صندوق النقد الدولي سنة 1993" والتي نشأ عنها الإحالة على البطالة لنصف مليون عامل بعد غلق مؤسساتهم أو الشركات التي كانوا يعملون بها مما ساعد على انتشار السريع للآفات الاجتماعية في المجتمع كالفقر والافتقر، انتشار المخدرات السرقة، الهجرة الجماعية للشباب خاصة منهم اليد العاملة الفنية أو ذات التحصيل العلمي العالي، وغيرها من الآثار السلبية الهادمة للمجتمع وبالتالي الدولة ككل².

¹ ايمن عويمر: التهرب الضريبي – أفة مالية تترصد بالاقتصاد الوطني- تقرير اقتصادي في القناة الالكترونية " عربية Independent "2021/12/27
² أحمد شوقي إسماعيل: مرجع سابق، ص ص 224-225

المبحث الثالث: الآليات الوقائية و الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي

بما أن التهرب الضريبي آثار وخيمة و خطيرة على التوازن المالي والاقتصادي للدول وكذا تماسك الكيان الاجتماعي للمجتمع، لذلك لجأت كل الدول بما فيها الجزائر عن طريق نظامها الجبائي المعتمد، إلى اتخاذ إجراءات وإتباع آليات لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي وهو ما سوف نستعرضه في هذا المبحث الثالث، والذي سوف نوجزه في ثلاث مطالب هي:

المطلب الأول نتكلم فيه عن آليات الوقاية من التهرب الضريبي

المطلب الثاني نسرده فيه آليات الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي

المطلب الثالث نتكلم فيه عن الآليات العقابية لمجابهة التهرب الضريبي.

المطلب الأول: الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي

إن مقولة (الوقاية خير من العلاج) هي خير مقولة يمكن تطبيقها لمحاربة التهرب الضريبي، وهذا من خلال تفعيل ميكانيزمات و آليات وقائية للحد منها أو التقليل من آثارها السلبية. وبما أن إجراءاتها غير مكلفة مليا أو ماديا، لذلك تعتمد النظم الجبائية كثيرا والتي نذكر منها:¹

الفرع الأول: آليات ذات علاقة بالمنظومة الجبائية

أولا: العمل على التحسين التشريعي الجبائي الدائم و الحرص على استقراره

إن اعتماد الدولة على التشريع الضريبي مواكب للتطورات الاقتصادية و المالية المستوحات والملبية لحاجات البلاد، يعد أمرا ضروريا لسد الثغرات أمام عمليات التهرب الضريبي، حيث أن التشريع الجبائي المبسط، والسهل فهمه من طرف المؤلفين يمكن أن يجدي نفعا بنسبة كبيرة خاصة إذا حافت الدولة على تطبيقه لأطول فترة ممكنة وتغييره فقط أثناء ظهور الأزمات المالية والاقتصادية المحلية أو الدولية وعدم ربطه بتغير الحكومات والنظرات السياسية الضيقة للأحزاب الحاكمة، لذلك ودائما يعد التشريع الضريبي والمستقر، حافزا مشجعا محليا ودوليا لجميع أنواع الاستثمارات صغيرة كانت أم كبيرة وكذلك نمو ورفاهية الاقتصاد والدولة والمجتمع ككل.²

¹ حيدر عودة كاظم: دوافع التهرب الضريبي في العراق، مجلة القادسية للعلوم الادارية و الاقتصادية، جامعة القادسية، المجلد 18، العدد 2، العراق، 2016، ص 237.

² حساني بن عودة، بن دبية يمينة، عبد الرحمان عبد القادر: جهود الجزائر في مكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية الاقتصادية، مجلة الاقتصاد و إدارة الأعمال، المجلد 3، العدد 2، جامعة تيارت، جامعة أحمد دراية أدرار، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، ديسمبر

ثانيا: الإشهار بعدالة النظام الضريبي لتنمية ثقافة الالتزام الجبائي للمواطنين

تقول الوثيقة رقم 20 (الموثقة E/C.12/GC/20) الصادرة عن اللجنة الدولية الخاصة بالحقوق الاقتصادية والاجتماعية والثقافية أن " المساواة وعدم التمييز عنصران أساسيان في القانون الدولي لحقوق الإنسان ولا غنى عنهما لممارسة الحقوق الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والتمتع بها"¹.

من خلال هذا المبدأ و حسب التجارب التاريخية للإنسانية نؤكد أن المساواة و عدم التمييز وإحساس الإنسان بالعدالة تجعله شديد التطبيق لالتزاماته بما فيها إقراراته و تصريحاته الضريبية، فكلما أحسن المكلف عدالة النظام الضريبي المطبق عليه وعلى غيره من المكلفين محليا كان أو دوليا، ظهرت نتائج الإيجابية على مبالغ التحصيلات لصالح خزينة الدولة وبالتالي مردودية نفقات هذه الأخيرة مما ينتج عنه الانتشار الواسع لمبدأ الالتزام الضريبي للمواطن والمكلفين.

الفرع الثاني: آليات المتعلقة بالممارسات الإدارية

أولا: عدم المغالاة في نسب ومبالغ الضريبة و تبسيط الإجراءات الإدارية

كما نوهنا و أكدناه سابقا، فإن المكلف و خاصة المستثمر بما فيه الشركات الكبرى، كلهم يهتمهم بالدرجة الأولى ومصالحهم المالية فإذا لاحظوا وتأكدوا أن نسب ومبالغ الضريبة المفروضة عليهم مبالغ فيها لجأوا إلى التهرب الضريبي أو خفضوا استثماراتهم أو ألغوها تماما " كمثل على ذلك غياب الاستثمارات في ولاية قالمة نتيجة هذه الأسباب". كما نذكر كذلك أن التعقيدات الإدارية أو بالأحرى البيروقراطية عامل سلبي ومنفر للمكلف والمستثمرين وعليه وجب:

- التحسين المستمر للنسب الضريبية و جعلها تحفيزية دون الإضرار بالتوازنات المالية للدولة.
- تبسيط الإجراءات التصريفية و التحصيلية.
- إبعاد الأساليب البيروقراطية تماما.
- حسن التواصل مع المكلفين².

ثانيا: إصلاح التنظيم الإداري الجبائي (المادي و البشري)

إن الإصلاح المستمر للتنظيم الإداري الجبائي والاستخدام العقلاني والفعال للمواد المادية والبشرية، أمور أساسية لمكافحة التهرب الضريبي، لذلك نؤكد على:³

¹ أحمد شوقي إسماعيل: مرجع سابق، ص ص 215-217

² La lettre de DGI, bulletin d'information de la direction générale des impôts, N° 69/2013, p 7

³ أحمد شوقي إسماعيل: مرجع سابق، ص 221

- توظيف العمال الأكفاء.
- التكوين قصير المدى للموظفين مع إقامة التربصات الدورية لهم.
- تطوير نظام الرقابة الداخلية.
- تحسين سلم الأجور للعمال.
- تنشيط العمل بالمكافآت المالية التحفيزية للموظفين الجيدين.
- تزويد الإدارة بالأجهزة الالكترونية الحديثة اللازمة.
- تدعيم العمال بأي وسائل مادية مساعدة لأداء مهامهم.

المطلب الثاني: الآليات الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي

وتتمثل أساسا في الفحص والرقابة على الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين ومقارنتها مع ما هو مسطر من طرف المصلحة ومن هذه الآليات نذكر:

الفرع الأول: الرقابة و التحقيق الجبائي

وتتمثل أساسا في الرقابة الجبائية أولا ثم التحقيق المحاسبي ثانيا

أولا- الرقابة الجبائية: الرقابة الجبائية هي فحص للتصريحات وكل مجلات ووثائق المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية¹.

أو هي السلطة أو القوة الممنوحة لأعوان الإدارة لمراقبة التصريحات و الوثائق المستعملة المحددة لمبلغ ونوع الضريبة او الرسم و يمكن حصرها في:²

- الرقابة الشكلية وهي تتمثل في نوع التصريح أهو شهري "G50" أو سنوي "G50A" والمقارنة بينهما.

- الرقابة على الوثائق الداعمة لتصريح المكلف والمفروض على الأعوان فحصها جيدا ومقارنتها مع تصريحات المؤسسات والهيئات التي يتعامل معها المكلف مثل مصلحة الضمان الاجتماعي.

¹ بوعلام ولهي: نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار اللازمة - حالة الجزائر- ، الملتقى العلمي الدولي : الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر أيام 20-21 أكتوبر 2009، ص 05
² عوادي مصطفى، زين بونس: الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة 2، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2010-2011، ص 12

ثانيا- الرقابة المحاسبية (التحقيق المحاسبي): و يقصد به جميع العمليات و التحقيقات الهادفة إلى مراقبة التصريجات الجبائية المدونة من طرف المكلفين بالضريبة وفحص محاسبتهم والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية حتى يتم التأكد من مدى مصداقيتها¹.

مع العلم انه لا يمكن للإدارة الجبائية ممارسة التحقيق المحاسبي إلا على المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية حسب القانون التجاري و الجبائي، وهو تحقيق لا يباشره إلا أعوان الإدارة الجبائية المؤهلين لهكذا عمل تدقيقي، ومن بين الوثائق والمستندات الأكثر فحصا محاسبيا هي :

- ميزانيات المؤسسة.

- جدول حسابات النتائج.

- رقم الأعمال المعلن عنه ورقم الأعمال المعفى، التخفيضات كما يمكن لأعوان الإدارة الاستعانة بالبحوث الخارجية مثل:

- الكشوفات البنكية (مراقبة حركة الأرصدة).

- التصريجات الجمركية (المؤسسات المصدرة و المستوردة).

- الإدارات العمومية " الضمان الاجتماعي".

في حالة ظهور تشوهات خطيرة في الملف المحاسبي للمكلف أو تأكد المحقق بوجود محاسبة متلاعب فيها، هنا المحقق قد يلجأ إلى التحقيق الإضافي والمعمق يبدأ بإرسال إشعار بالتحقيق الميداني في أجل مدته 10 أيام من تاريخ إرسال الإشعار²، المدون فيه:

- تاريخ ووقت بداية التحقيق

- مدة التحقيق

- الوثائق المحاسبية المرغوب في لاطلاع عليها.

وكذلك يمكن اللجوء إلى الزيارات المفاجئة لأماكن الإنتاج، التخزين³، المحلات المهنية والتجارية بغية التأكد من:

- النشاط الرئيسي والثانوي للمؤسسة.

- سعر التكلفة والبيع.

¹ سهام كرودي: الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دار النشر و التوزيع، الجزائر، 2011، ص 67
² بن عمارة منصور: إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2011، ص 24
³ المرجع نفسه، ص 25

- وسائل الإنتاج المستعملة.

- الزبائن والموردين.

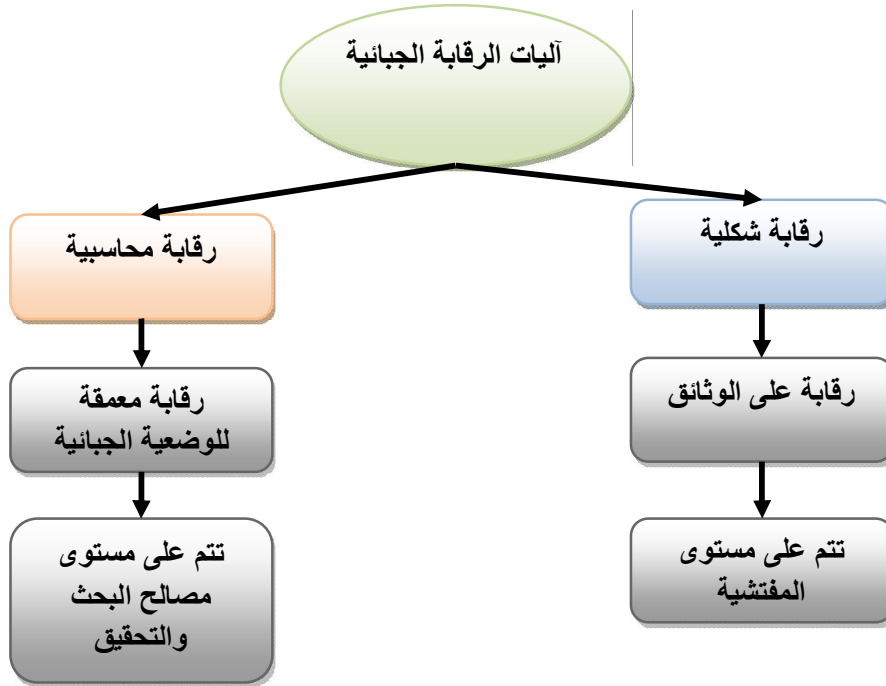
- صلة المؤسسة الأم وفروعها.

إن عملية جمع المعلومات والبيانات المساعدة في التحقيق المحاسبي، الغرض منها هو تصويب تصريح المكلف بالضريبة، وعلى المحققين إظهاره بوضوح في إشعار التحقيق المرسل إلى المكلفين بالإضافة إلى العناصر سابقة الذكر، حتى يكون هناك تعاون إيجابي من طرف المكلفين¹.

هذا ويبقى الغرض النهائي من مجموع هذه العمليات هو كشف الفارق الموجود بين الدخل المصرح به والدخل الحقيقي للمكلف الخاضع².

ويمكن اختصار مطلب الرقابة في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-2) شكل مختصر للرقابة الجبائية



للمصدر: بوعلام ولهي: نحو إطار مقترح لتنفيذ آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الازمة - حالة الجزائر-، الملتقى العلمي الدولي: الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر أيام 20-21 أكتوبر 2009، ص 06

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2015، ص 13
² سهام كرودي: مرجع سابق، ص 68

الفرع الثاني: التنسيق بين إدارة الضرائب و الإدارات الأخرى

- تعد الاستعانة أثناء التحقيقات الجبائية، بالوثائق والعدارات الخارجية، عملية إيجابية وذات موثوقية كأدلة تحقيق تستعين بها إدارة الضرائب ومن أهم هذه العدارات التي يستحسن التنسيق معها هي:¹
- إدارة الجمارك " معرفة بدقة قيمة السلع المصدرة والمستوردة"
 - إدارة البنوك من خلال الاستعانة بالكشوفات وجداول التقارب البنكي للمؤسسات المعنية وكذلك حسابات الإيداع والسندات أو أي حسابات أخرى تسيرها هذه المؤسسات.
 - إدارة ومصالح التجارة سواء عن طريق مكتب السجل التجاري أو التحري لديها عن فواتير البيع والشراء المخالفة للقانون إن وجدت.
 - الجهات القضائية إذ يمكن الاستفادة من أي معلومات قضائية تخص هذه المؤسسات من عقوبات أو مخالفات قضائية.

الفرع الثالث: المساعدة و التعاون الدولي

- إن اتساع نطاق التهرب الضريبي على المستوى الدولي جعل من التعاون بين الدول ضرورة حتمية لمكافحة هذه الظاهرة المستنزفة للمالية العامة.
- لذلك وجب على الدول التطبيق الصارم لميثاق الأمم المتحدة والخاصة بهذا الجانب²، إذ تستطيع الدول تقديم المساعدة و التعاون فيما بينها بسهولة لو شاءت وهذا من خلال توفير المعلومات عن الأشخاص أو الشركات المشكوك في مصدر أموالهم " تبيض الأموال"، وكذلك تتبع الأموال العامة المسروقة وكذا أفعال التهرب الضريبي³.
- كذلك وجب المصادقة وتفعيل المعاهدات الثنائية بين الدول في مجال محاربة الغش والتهرب الضريبي للأشخاص وشركات الأعمال، وذلك من خلال تبادل المعلومات اللازمة والضرورية لتطبيق أحكام هذه المعاهدات أو تلك المتعلقة بالتشريع الضريبي الداخلي للدول المتعاقدة⁴، وفي مايلي بعض الاتفاقيات الثنائية التي صادقت عليها الجزائر لمكافحة التهرب الضريبي، موضحة في الجدول التالي:

¹ عباس عبد الرزاق: التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي - من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن- دار الهدى للنشر و التوزيع - الجزائر ، 2012، ص ص 72-72

² المادة 55 و 56 من ميثاق الأمم المتحدة، مشاريع المواد المتعلقة بمسؤولية الدول عن الأفعال غير المشروعة دوليا "الوثيقة A/56/10"

³ أحمد شوقي إسماعيل: مرجع سابق، ص 223

⁴ La lettre de DGI, bulletin d'information de la direction générale des impôts, N° 53/2011, p 1

الجدول رقم(2-5) : بعض الاتفاقيات الثنائية بين الجزائر و دول أخرى لمكافحة التهرب الضريبي

| المرسوم الرئاسي | الطرف الثاني للاتفاقية | مضمون الاتفاقية | الجريدة الرسمية |
|---|------------------------|--|-------------------|
| 2000/95 المؤرخ في 24 محرم 1421 هـ الموافق ل 04 ماي 2000 م | جنوب إفريقيا | تجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل و الثروة الموقعة مبدئيا في الجزائر يوم 1998/04/28 | العدد 26 سنة 2000 |
| 2000/364 المؤرخ في 2 شعبان 1421 هـ الموافق ل 16 نوفمبر 2000 م | كندا | تجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل و الثروة | العدد 68 سنة 2000 |
| 2000/427 المؤرخ في 1421 هـ الموافق ل 17 ديسمبر 2000 م | الأردن | تجنب الازدواج الضريبي و تفادي التهرب الضريبي و الغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل و الثروة | العدد 79 سنة 2002 |
| 2002/121 المؤرخ في 24 محرم 1423 هـ الموافق ل 17 أبريل 2002 م | فرنسا | تجنب الازدواج الضريبي و تفادي التهرب الضريبي و الغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل و الثروة و الشركة | العدد 24 سنة 2002 |
| 2003/64 المؤرخ في 07 ذي الحجة 1424 هـ الموافق ل 08 فيفري 2003 م | سلطنة عمان | تجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي بالنسبة للضريبة على الدخل | العدد 10 سنة 2003 |
| 2003/142 المؤرخ في 22 محرم 1424 هـ الموافق ل 25 مارس 2003 م | مصر | تجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل و رأس المال | العدد 23 سنة 2003 |
| 2003/164 المؤرخ في 05 صفر 1424 هـ موافق ل 07 أبريل 2003 | الإمارات العربية | تجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي | العدد 26 سنة 2003 |
| 2003/276 | البحرين | تجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي | العدد 50 سنة 2003 |
| 2005/78 | اليمن | تجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي | العدد 16 سنة 2005 |
| 2008/355 بتاريخ 20 أبريل 2008 م | الكويت | تجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي | العدد 66 سنة 2008 |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الجريدة الرسمية الالكترونية للجمهورية الجزائرية

المطلب الثالث: الآليات العقابية لمكافحة التهرب الضريبي

و يمكن تقسيمها إلى 03 أقسام وهي الآليات الجبائية ، المهنية والجزائية، والتي نعرفها كالتالي:

الفرع الأول: العقوبات الجبائية

وهي الغرامات واجبة الدفع على المكلف المتملص منه، من الضريبة واجبة الدفع (الحقيقية) وتختلف العقوبات من نص لآخر مضمونا و مقدارا و نسبة كالتالي:¹

أولاً- في مجال قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة: عندما يكون تصريح المكلف ناقص (مبلغ التهرب) يزداد مبلغ الحقوق المتملص منها كآلاتي:

- نسبة 10% إذا كان المبلغ المتملص أو المتهرب منه ≥ 50.000 دج

- نسبة 15% إذا كان المبلغ يفوق 50.000 دج و ≥ 200.000 دج

- نسبة 25% إذا كان المبلغ < 200.000 دج

- نسبة 100% إذا كان المبلغ $\geq 5.000.000$ دج

- نسبة 200% إذا كان المبلغ $< 5.000.000$ دج

ومن 10.000 دج إلى 30.000 دج لكل شخص يعرقل عمل الأعوان².

و من 1.000 دج إلى 3.000 دج لكل شخص يشارك في هذا العمل³.

و غيرها من العقوبات و الغرامات.

ثانياً- في مجال الضرائب غير المباشرة: و هي تختلف من عقوبات ثابتة من 5.000 دج إلى 25.000 دج⁴ وتتعدى إلى عقوبات نسبية حسب نصوص القانون⁵.

كما تحدد المادة 537 المبلغ من 10.000 دج إلى 100.000 دج للأشخاص المعرقلين لعمل عمال الضريبة و ب 1.000 دج إلى 10.000 دج للشخص المتلف للوثائق المحاسبية.

وغيرها من القوانين الردعية.

- في مجال الرسم على القيمة المضافة

¹المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

²المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

³المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

⁴المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة

⁵المادة 524 من قانون الضرائب غير المباشرة

حسب المادة 114 يعاقب المكلف المدلس بغرامة من 500 دج إلى 2.500 دج في حالة الخطأ و1.000 دج إلى 5.000 دج في حالة التدليس.

أما المادة 116 فحددت نسبة:

-10% للمبلغ المتهرب ≥ 50.000 دج

-15% للمبلغ المتهرب < 50.000 دج

و غيرها من المواد المدعمة لقانون العقوبات الجبائية.

كما توجد عقوبات تشمل مجالات أخرى مثل قانون الطابع، قانون التسجيل ورفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات وغيرها كثيرا، وهي كلها موضوعة لمكافحة التهرب الضريبي.

الفرع الثاني: العقوبات المهنية

رغبة من المشرع في دعم وحماية حقوق الخزينة العمومية تعدد في الإجراءات والأساليب الردعية لمواجهة التهرب الضريبي والتي منها العقوبات المهنية الموجهة ضد المكلف وهي:¹

- الغلق المؤقت أو حسب المدة المحددة.

- وضع المكلفين المتهربين في البطاقة الوطنية السوداء.

- تجميد الحسابات البنكية والمالية.

- سحب التوظيفين المصريين للمستوردين.

- الحرمان من المشاركة في الصفقات العمومية.

الفرع الثالث: العقوبات الجزائية

في حالة لجأت الإدارة الضريبية إلى القضاء لتابعة المكلفين الذين رفضوا جميع الإجراءات والتسويات مع الغدارة الجبائية، وثبت عليهم الفعل المخالف للقانون، هنا قد يحكم عليهم القضاء بالحبس حسب نصوص القانون القضائي.

¹طورش بتاتة: مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة قسنطينة 1، الجزائر، 2011/2012، ص186

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل يتضح لنا أن المحاسبة الإبداعية هي استخدام المحاسب الخبير لأساليب قانونية لتضليل و تحسين صورة المؤسسة أمام الغير " الأعدان الاقتصاديون"، باستثناء الإدارة الجبائية التي تسعى جاهدة للتدقيق وفحص إقرارات المكلفين " المؤسسات"، وبذل كل الطرق لمحاربة أية تضليلات أو تحايلات محاسبية و جبائية، و بالتفعيل المستمر لأدوات وأساليب الرقابة الجبائية يمكن مكافحة التهرب الضريبي و الحد من آثاره السلبية.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية بمركز الضرائب قالمه

تمهيد:

من خلال الجانب النظري في الفصلين السابقين، توصلنا إلى قناعة أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تهدف بالأساس إلى تحقيق الأهداف المالية للملاك والمساهمين، وأن هذا الأسلوب قد يؤثر سلباً على الأوعية الضريبية، عن طريق لجوء المكلف إلى التهرب الضريبي، مما يجعله عرضة إلى الاتهامات والغرامات من طرف السلطات الضريبية، وهو مبتغى هذه الدراسة الميدانية التي سوف نحاول فيها إسقاط الجانب النظري على واقع مؤسسة خدماتية هي محل هذه الدراسة، ولذلك سوف يتم التطرق في هذا الفصل إلى الباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم عام للهيئة المستقبلية مركز الضرائب قالمة (مقر إجراء دراسة الحالة التطبيقية)

المبحث الثاني: كشف التهرب الضريبي الناتج عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

المبحث الثالث: تأثير التلاعب المحاسبي ومقداره

المبحث الأول: تقديم عام للهيئة المستقبلية مركز الضرائب قالمة CDI

للقيام بالدراسة التطبيقية المتوافقة و عنوان مذكرتنا، قدمنا طلب رسميا بذلك إلى مديرية الضرائب قالمة، و في انتظار الرد الايجابي لطلبنا، واجهنا بعض الصعوبات الإدارية بهذه الهيئة، و المهم أنه بعد فترة انتظار، تم قبول طلب و توجيهنا كتابيا إلى مفتشية الضرائب 20 أوت 1955 الكائن مقرها بدائرة وادي الزناتي، أين تم إعلامنا هناك بأن الملفات الجبائية المدروسة من قبل المفتشية تخضع فقط لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة و عليه يكون موضوع دراستنا(التابع لنظام الضريبة الحقيقي) غير قابل للتطبيق في هذه المفتشية و بعدها تم توجيهنا شفويا إلى مركز الضرائب ببلدية قالمة لأنه مركز مختص، و هو ما حدث فعلا، فقد استقبلنا إطار عامل بالمركز " وهو مشكور على ذلك" وزودنا بالملف الجبائي للمؤسسة محل الدراسة في هذا الفصل التطبيقي الذي خصصنا مبحثه الأول للتقييم العام للهيئة المستقبلية وهي أولا مديرية الضرائب لولاية قالمة وثانيا مركز الضرائب لبلدية قالمة.

المطلب الأول: تقديم عام لمديرية الضرائب لولاية قالمة

والتي نعرفها على النحو التالي:

الفرع الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية قالمة

أولا: النشأة و المقر

أنشأت مديرية الضرائب لولاية قالمة بنشأة الولاية و يقع مقرها بحي 80 مكتب بارة لخضر بلدية قالمة ولاية قالمة.

ثانيا: المديرية الفرعية المنظمة لمديرية الضرائب

تنظم و تنشق عن مديرية الضرائب خمس (05) مديريات فرعية هي:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية
- المديرية الفرعية للتحصيل
- المديرية الفرعية للمنازعات
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية
- المديرية الفرعية للوسائل

الفرع الثاني: مهام المديرية الفرعية و مكاتبه

أولاً: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

1- مهامها:

- إعداد الإحصائيات وتجميعها

- متابعة ومراقبة طلبات الشراء المعفاة من TVA

- متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية

2- مكاتبها: و تتكون من أربعة مكاتب

- مكتب الجداول: ويتكفل بالجداول العامة ومصفوفاتها وسندات التحصيل

- مكتب الإحصائيات: يتكفل باستلام وحركة الإحصائيات الدورية مع ضمن إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب

- مكتب التنظيم والعلاقات العامة: يتكفل بالتنظيم العام بما فيها إعلام الجمهور

- مكتب التنشيط: ويتكفل بتنشيط المصالح المحلية وتحسين مناهج العمل

ثانياً: المديرية الفرعية للتحصيل

1- مهامها:

- مراقبة جداول الإيرادات (تحصيل الضرائب والرسوم و نواتج أخرى)

- مراقبة مصالح التحصيل (القباضة، تصفية الحسابات، التحصيل الجبري للضريبة)

- تقييم وضعية التحصيل و تحليل النقائص

- مراقبة القباضات

2- مكاتبها: وتتكون من ثلاثة مكاتب هي:

- مكتب مراقبة التحصيل: يتكفل بدفع نشاطات التحصيل إلى مصالح الخزينة مع إعداد الميزانية الجبائية وتبليغها للهيئات المعنية

- مكتب متابعة عمليات القيد: يتكفل بالتأثير على جداول الإيرادات، مراقبة حركة الحسابات المالية و التأشير على تسليم المهام بين المحاسبين.

- مكتب التصفية: يتكفل بمراقبة الجداول العامة للإيرادات، المصادقة على إحصائيات قابضي الضرائب ومراقبة جدول تصفية منتجات الخزينة.

ثالثا: المديرية الفرعية للمنازعات

1- مهامها:

- معالجة الاحتجاجات وتبليغ القرارات المتخذة

- معالجة طلبات استرجاع TVA

- معالجة ملفات التظلمات والطعون المرفوعة أمام الهيئات القضائية.

2- مكاتبها: وتتكون من أربعة مكاتب هي:

- مكتب الاحتجاجات: دراسة الطعون و طلبات استرجاع TVA

- مكتب لجان الطعن : دراسة الاحتجاجات وتقديمها للجان المصلحة والطعن وتلقي طلبات قابضو الضرائب المتعلقة بمسؤولية ومشاكل التحصيل

- مكتب المنازعات القضائية: ويتكفل بالملفات المودعة لدى الهيئات القضائية

- مكتب التبليغ والأمر بالصرف: تبليغ المكلفين بالقرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة.

ربعا: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية

1- مهامها:

- إعداد برامج البحث و مراجعة و مراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها

2- مكاتبها: و تتكون من أربعة مكاتب هي:

- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: يتكفل بتشكيل فهرس مصادر معلومات الوعاء الضريبي (المراقبة، التحصيل والتنسيق مع المؤسسات).

- مكتب البطاقات و المقارنات: يتكفل ببطاقة NIF و NIS للمكلفين.

- مكتب مراقبة التقييمات: مراقبة وتقييم عقود نقل الملكية والخبرة

خامسا: المديرية الفرعية للوسائل

1- مهامها:

- تسيير المستخدمين و وسائل المديرية

- السهر على إبقاء المنشآت التحتية في حالة تشغيل

2- مكاتبها: وتتكون من أربعة مكاتب هي:

- مكتب المستخدمين والتكوين: يتكفل بتسيير الموارد البشرية والتكوين.
- مكتب عمليات الميزانية: تنفيذ الميزانية والإعداد السنوي للحسابات الإداري.
- مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف.
- مكتب الإعلام الآلي.

ويمكن تلخيص ما سبق في الشكل التالي:

الشكل رقم (3-1) الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية قالمة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مقدمة من مركز الضرائب

المطلب الثاني: تقديم عام لمركز الضرائب قالمة

يعتبر مركز الضرائب قالمة تابع إداريا لمديرية الضرائب قالمة

الفرع الأول التعريف بمركز الضرائب قالمة

أولاً: أنشأ وودشن مركز الضرائب قالمة بتاريخ 2012/04/02 بحى قهدور الطاهر بلدية قالمة وهو المركز الضريبي الوحيد على مستوى كامل إقليم ولاية قالمة ومهمته الأساسية المراقبة الجبائية على جميع المكلفين الخاضعين لنظام التصريح الحقيقي.

ثانياً: المصالح المنظمة لمركز الضرائب

تنظم و تنبثق عن مركز الضرائب ثلاثة مصالح رئيسية وقباضة ومصالحتين غير رئيسيتين وهم:

- المصلحة الرئيسية للتسيير
- المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث
- المصلحة الرئيسية للمنازعات
- القباضة
- مصلحة الاستقبال والإعلام (مصلحة غير رئيسية)
- مصلحة الاعلام الآلي والوسائل (مصلحة غير رئيسية)

الفرع الثاني: مهام المصالح الرئيسية و فروعها

أولاً: المصلحة الرئيسية للتسيير

1- مهامها:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين (مراقبة الوعاء الضريبي ومتابعة الامتيازات الجبائية)
- مصادقة رئيس المركز على جداول الإيرادات
- اقتراح تسجيل المكلفين للمراقبة و المراجعة المحاسبية
- تجميع الإحصائيات و تنظيم مخطط العمل

2- مصالحتها الفرعية: وتتكون من خمسة مصالح فرعية هي:

- المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي

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

ثانيا: المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث

1- مهامها:

- إنجاز البحث عن المعلومة الجبائية، معالجتها واستغلالها
- إجراء المراقبة في عين المكان وعلى أساس المستندات المادية للمكلفين

2- مصالحها الفرعية: وتتكون من أربعة مصالح فرعية هي:

- مصلحة البطاقيات والمقارنات
- مصلحة البحث عن المادة الضريبية
- مصلحة التدخلات
- مصلحة المراقبة

ثالثا: المصلحة الرئيسية للمنازعات

1- مهامها:

- دراسة كل طعن نزاعي (زيادة ضرائب أو غرامات أو عقوبات ...)
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.

2- مصالحها الفرعية: وتتكون من ثلاثة مصالح فرعية هي:

- مصلحة الاحتجاجات
- مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية
- مصلحة التبليغ والأمر بالدفن

رابعاً: القابضة

1- مهامها:

- تحصيل تسديدات المكلفون بالضريبة التلقائية
- التحصيل الجبري للضريبة
- مسك المحاسبة وتقديم حسابات التسيير لمجلس المحاسبة

2- مصالحها الفرعية: تضم ثلاثة مصالح فرعية هي:

- مصلحة الصندوق
- مصلحة المحاسبة
- مصلحة المتابعات

خامساً: المصلحتين غي الرئيسيتين: هما

1- مصلحة الاستقبال والإعلام: تحت سلطة رئيس المركز وتكلف بما يلي:

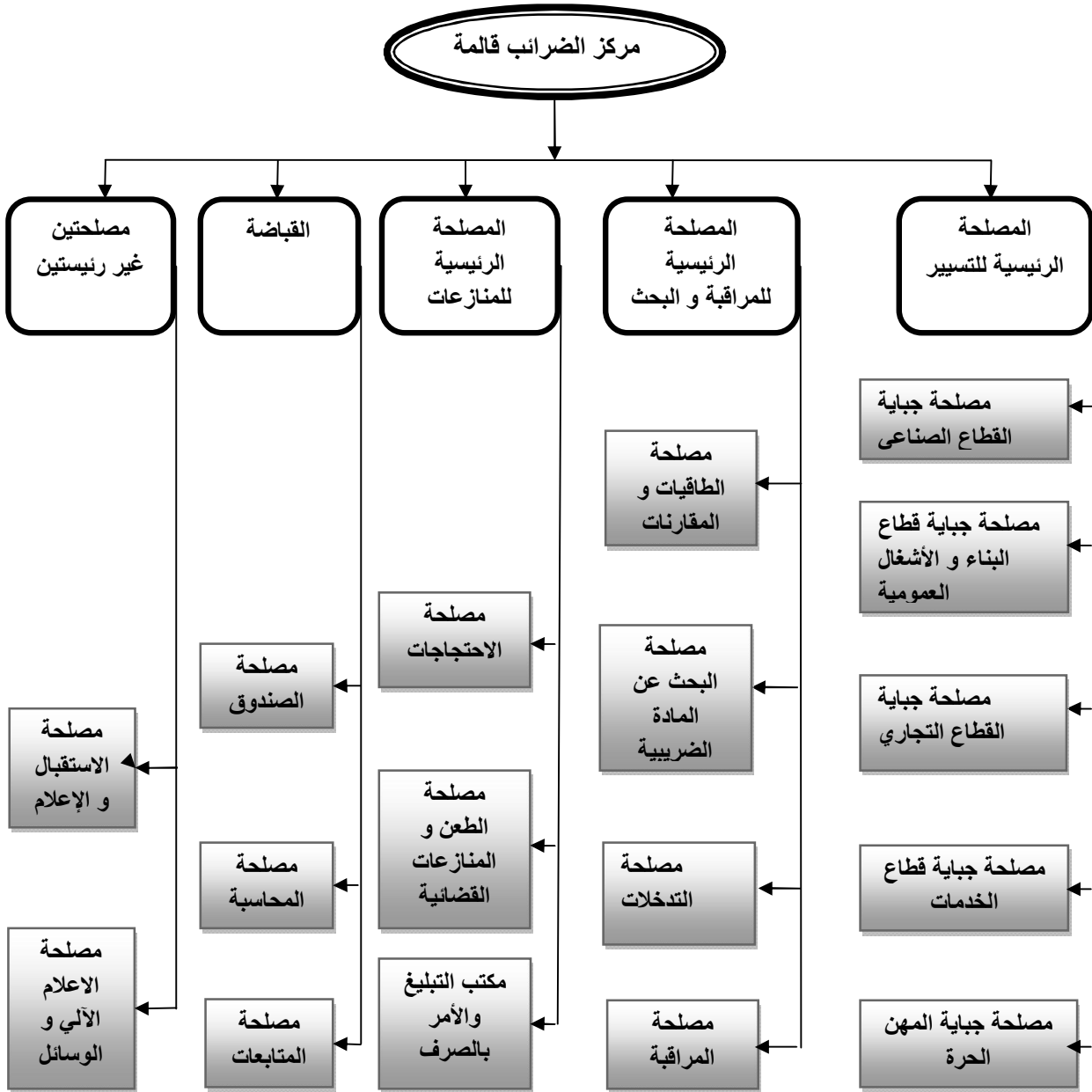
- استقبال المكلفين بالضريبة وتوجيههم
- إعلام المكلفين بحقوقهم وواجباتهم

2- مصلحة الاعلام الآلي و الوسائل: وتكلف بما يلي:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وتسيير رخص الدخول لها
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم وكذا صيانة التجهيزات
- الإشراف على أمن المقرات

و يمكن تلخيص ما سبق في الشكل التالي:

الشكل رقم (3-2): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب قالمة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مقدمة من مركز الضرائب

المبحث الثاني: كشف التهرب الضريبي الناتج عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

من أجل التعرف على ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة تطبيقيا وعمليا من طرف المكلف بالضريبة بغرض التأثير على الريح الصافي الخاضع بالانخفاض (الوعاء الضريبي المصرح به)، وبالتالي التهرب من دفع الضرائب ولو جزئيا، قمنا بدراسة حالة لمؤسسة خضعت للتحقيق والرقابة الجبائية وهي عبارة عن مؤسسة تنشط في مجال الخدمات.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة و نظامها الضريبي

الفرع الأول: التعريف بالمؤسسة

المؤسسة تمارس نشاط تصفية الدم و التحاليل الطبية ببلدية قالمة و هي مصنفة ضمن قطاع الخدمات لدى المصالح الضريبية.

- تاريخ بداية النشاط هو: 2012/05/23 طبقا للسجل التجاري الممنوح لها رقم XXX/XX

الصادر بتاريخ: 2012/05/23

- العنوان الاجتماعي: قالمة.

الفرع الثاني: النظام الجبائي الذي تخضع له المؤسسة: تخضع المؤسسة لنظام التصريح الحقيقي لنشاط لدى مديرية الضرائب لولاية قالمة (مركز الضرائب قالمة).

تخضع المؤسسة لالزامية مسك الدفاتر المحاسبية بما فيها دفتر الجرد و الأجور طبقا للمواد 9،10،11 من القانون التجاري الجزائري و المادة 20 من النظام المحاسبي المالي.

وكذلك اعتماد التسجيل المحاسبي الممرز للأرصدة في سجل اليومية مع مسك التسجيلات المساعدة.

وتمس التحقيق في المحاسبة للسنوات 2015، 2016، 2017 و 2018 وهذا طبقا لإجراءات الرقابة الجبائية.

و بالتالي الخضوع للالتزامات الجبائية التالية:

أولا- الضريبة على أرباح الشركات IBS:

طبقا لأحكام المواد من 135 إلى 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وطبقا 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 26% كضريبة على أرباح الشركات.

ثانيا- 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.

ونسبتها 10% لسنوات 2015 و 2016، ونسبة 15% لسنة 2017 و 2018

ثالثا- الضريبة على الدخل الإجمالي / الأجور و المرتبات IRG:

تخضع مرتبات و أجور عمال المؤسسة للاقتطاع الضريبي، و المؤسسة مدينة بهذا الاقتطاع للخرينة العمومية طبقا لأحكام المواد 104، 75، 33، 108 و 128 إلى 130 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

رابعا- الرسم على النشاط المهني TAP:

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

خامسا- الرسم على القيمة المضافة TVA:

تخضع المؤسسة إجباريا لرسم على القيمة المضافة طبقا لأحكام المواد 1-1، 2-6 م قانون الرسم على رقم الأعمال، غير أن رسوم المشتريات قابلة للحسم طبقا لأحكام المواد من 29 إلى 41 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، و الدفع يكون وفق الإجراءات المنصوص عليها في المواد من 76 إلى 82 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

و التي كانت نسبتها 7% و 17% لسنوات 2015 و 2016، ونسبة 9% و 19% لسنوات 2017 و 2018

المطلب الثاني: سير الرقابة و التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة

من أجل كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في المعلومات والوثائق المحاسبية التي قدمتها المؤسسة ضمن إقراراتها الجبائية، تقوم مديرية الضرائب بتكليف أحد أعوانها (مفتش) بالتحقيق في محاسبة المؤسسة، إذ يقوم هذا الأخير بالإجراءات الأساسية، ثم إعداد بطاقة التحقيق ثم القيام بعملية التبليغ الأولي للمكلف

مع انتظار رد في الفترة الممنوحة له ثم التبليغ النهائي بعد التعديلات في المحاسبة محل التحقيق، أي أن الإجراءات العملية تمر بثلاث مراحل كالتالي:

الفرع الأول: المرحلة التمهيديّة: وهي مرحلة تمر بخطوتين

أولاً: سحب الملف و تكليف عون محقق: هو الإجراء الذي يتم بموجبه سحب ملف المكلف محل التحقيق، والذي عادة يكون دورياً للمكلفين التابعين إقليمياً لهذا المركز، ثم تكليف عون من أعوان التحقيق ذات كفاءة مهنية بدراسة هذا الملف والتي يكون تحت مسؤوليته الشخصية

ثانياً: إرسال إشعار بالتحقيق في المحاسبة إلى المكلف المعني (الملحق رقم 3)

يقوم المحقق بتبليغ المكلف عن طريق إرسال إشعار إلى المكلف بالضريبة (المؤسسة)، وهذا الإشعار بالتحقيق المحاسبي والتقويم.

يكون في نسختين، الأولى يحتفظ بها المعني والثانية ترجع إلى فرقة التحقيق بعد المصادقة عليها وتدوين تاريخ استلامها من قبل المكلف بالضريبة، وأهم المعلومات التي يتضمنها هذا الإشعار حسب (الملحق رقم 3) هي:

- اسم و عنوان المكلف
- طبيعة النشاط الممارس
- تاريخ إرسال الإشعار
- تاريخ استلام الإشعار
- سنوات محل التحقيق، 2015، 2017، 2016 و 2018 م
- تشكيلة الضرائب و الرسوم المعنية بالتحقيق فيها (IBS,RCM,IRG,TAP,TVA).

الفرع الثاني: مرحلة العمل الميدان

أولاً: نتيجة التحقيق من حيث الشكل و المضمون: إن عملية التحقيق أظهرت بعض ملاحظات التالية:

1- من حيث الشكل: على مدقق في محاسبة المكلف التأكد من أنه تم:

- إيداع التصريجات السنوية والميزانيات الجبائية لسنوات 2015، 2016، 2017 و 2018 في آجالها القانونية.

- إعداد تصريحات الشهرية المحصلة فورا لمختلف الضرائب والرسوم G50 لسنوات التحقيق بانتظام.
- مسك جميع الدفاتر المحاسبية الإلزامية المنصوص عليها في القانون التجاري.

2- من حيث المضمون:

أ- الاطلاع على الكشوفات المالية و مقارنة الربح الخاضع برقم الأعمال

- قبل المرور إلى مراجعة محاسبة المؤسسة لسنوات التحقيق يقوم المحقق بالاطلاع على الجداول المالية للمؤسسة والتي من خلالها يقوم بدراسة مقارنة بين الربح الخاضع ورقم الأعمال المصرح به الذي من خلاله يمكن تقديم انطباع أولي لمدى وجود تهرب ضريبي من عدمه.
- وتتمثل الجداول المالية (كشوفات رئيسية و أخرى مساعدة) في:

- ميزانية الأصول : (الملحق رقم 4)

- ميزانية الخصوم: (الملحق رقم 5)

- جدول حساب النتائج: (الملحق رقم 6) وهي القائمة المالية المهمة في عملية التحقيق من طرف عون الإدارة، لذلك وجب عليه التحقق جيدا المدعومة بالوثائق في جميع بيانات الإيرادات والمصروفات المنشأة للحدث الضريبي.

- جدول حركة المخزونات: (الملحق رقم 7)

- جدول تدفق المنتج المخزن: (الملحق رقم 7)

- أعباء المستخدمين، ضرائب، رسوم وخدمات أخرى: (الملحق 8)

- أعباء أخرى ومنتجات عملياتية: (الملحق 8)

- جدول الاهتلاكات وحسائر القيمة: (الملحق رقم 9)

- جدول الاستثمارات المقتناة أو المنشأة: (الملحق رقم 9)

- جدول الاستثمارات المباعة " فائض أو ناقص القيمة": (الملحق رقم 10)

- جدول المؤونات و حسائر القيمة: (الملحق رقم 10)"كشف تدني قيمة المدينين و كشف تدني قيمة الأسهم أو الحصص الاجتماعية (الملحق رقم 11)"

- جدول تحديد النتيجة الجبائية: (الملحق رقم 12)

- جدول توجيه النتيجة و الاحتياطات: (الملحق رقم 13)

- جدول المساهمات: (الملحق رقم 13)

- العملات: (الملحق رقم 14)

- الرسم على النشاط المهني TAP: (الملحق رقم 14)

و من خلالها نقوم بمقارنة مختصرة للربح المصرح به الخاضع والمقارنة تخص سنوات التحقيق 2017، 2016، 2015 و 2018، ويمكن للمحقق وبطريقة شخصية اعتماد جدول مختصر سهل الملاحظة للتنبؤ باستعمال المكلف لأساليب التهرب الضريبي من خلال مقارنة الربح المصرح به مع رقم الأعمال للسنوات التحقيق والمحدد في الجدول التالي:

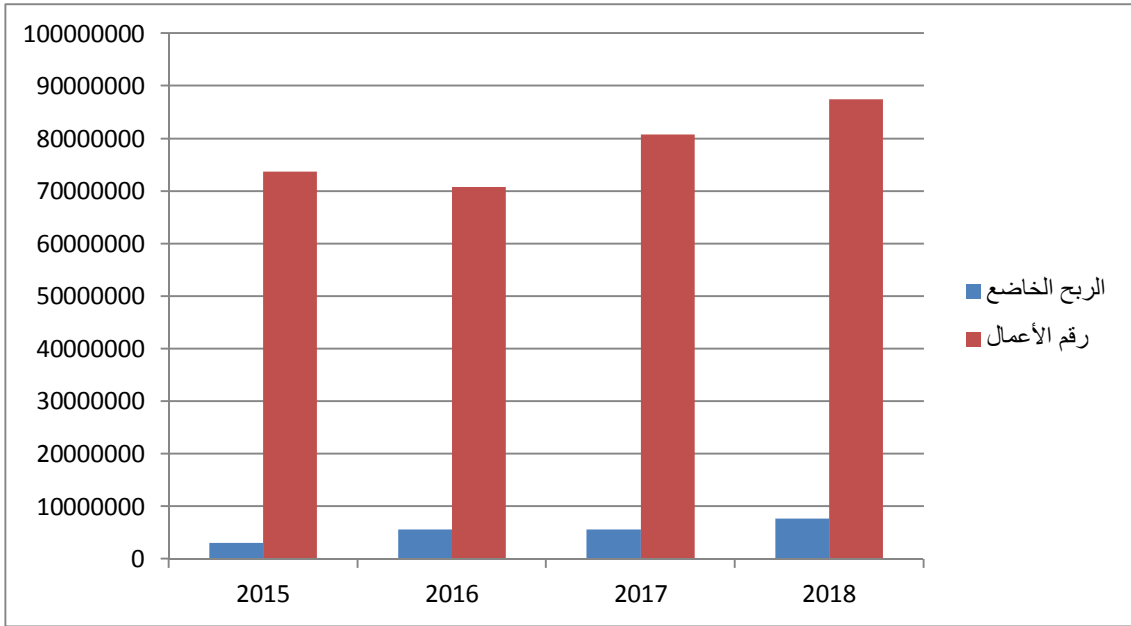
الجدول رقم (3-1): مقارنة الربح المصرح به مع رقم الأعمال لسنوات التحقيق

| البيان | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|------------------------|---------------|--------------|------------|------------|
| رقم الأعمال المصرح به | 73.703.153,00 | 70.762.551 | 80.766.278 | 87.490.538 |
| الربح المصرح به الخاضع | 3.141.392,00 | 5.661.004,00 | 5.653.639 | 7.743.263 |
| نسبة الربح الخاضع | 4.26% | 7.99% | 6.99% | 8.85% |
| الضريبة IBS 26% | 816.762 | 1.471.861 | 1.469.946 | 2.013.248 |
| الربح اصافي | 2.324.630 | 4.189.143 | 4.183.693 | 5.730.015 |
| نسبة الربح الصافي | 3.15% | 5.92% | 5.18% | 6.55% |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على كشف مقارن لجدول حسابات النتائج للسنوات المعنية (الملحق رقم 1) وكذا كشف مقارن لميزانيات نفس السنوات (الملحق رقم 2).

من خلال الجدول أعلاه، و باعتماد المحقق على حساب نسبة الربح الخاضع و رقم الأعمال المصرح به لسنوات التحقيق المحددة في الشكل التالي:

الشكل رقم (3-3): تمثيل بياني مقارنة للربح الخاضع برقم الأعمال المصرح به لسنوات التحقيق



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات الجدول السابق

حيث أخذت النسب المئوية السنوية للربح الخاضع مسارا تصاعديا من 4,26% لسنة 2015 إلى غاية 8,85% لسنة 2018، وهذا يدل أن نشاط المؤسسة في تزايد و نمو و عليه تعتبر هذه المؤسسة الخدماتية ذات مردودية مالية و اقتصادية تحقق أهداف المكلف.

إلا أنه من جهة أخرى يمكننا أن نلاحظ أن جميع هذه النسب المئوية لم تتجاوز 10% فرغم أن مبالغ رقم الأعمال المصرح بها تعتبر كبيرة، إلا أن مبالغ الربح الخاضع صغيرة نوعا ما خاصة وأن هذا النوع من المؤسسات يتسم بمعدل دوران الأصول منخفض لأن المصروفات المصرح بها كبيرة جدا وهو ما يقودنا مباشرة إلى الشك في أن المكلف اعتمد أسلوب تضخيم المصروفات وهو إحدى ممارسات المحاسبة الإبداعية و الغرض من ذلك تخفيض الوعاء الضريبي و هذا ما سوف نتأكد منه.

ب - مراجعة المحاسبة المقدمة لسنوات التحقيق

- بالنسبة لسنة 2015

في حسابات الأصول هناك ح/ 321 المواد القابلة للاستهلاك

تم قيد مشتريات المواد القابلة للاستهلاك و التي تخص سنة 2014 في محاسبة 2015 حسب

الجدول التالي:

الجدول رقم (2-3): تفصيل مشتريات ح/ 321 لسنة 2015 تخص سنة 2014

| المبلغ TTC | TVA 17% | المبلغ HT | التاريخ | القاعدة |
|---------------------|-------------------|---------------------|------------|---------|
| 22.784,28 | 3.310,54 | 19.473,74 | 2014/10/07 | 1111 |
| 466.492,72 | 67.780,99 | 398.711,73 | 2014/11/11 | 2222 |
| 1.685.174,40 | 244.854,40 | 1.440.320,00 | 2014/11/17 | 3333 |
| 2.812,10 | 408,60 | 2.403,50 | 2014/12/07 | 4444 |
| 2.177.263,50 | 316.354,53 | 1.860.908,97 | | المجموع |

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم (15-2)

في حالة عدم التبرير سوف يعاد دمج العبء 1.860.908,97 دج من الريج المصرح به لسنة 2015. في حسابات التسيير نفس القيد يؤثر على ح/ 602 التموينات الأخرى المستهلكة بنفس المبلغ.

- بالنسبة لسنة 2016

في حسابات الأصول هناك ح/ 512 بنوك الحسابات الجارية

تم إغفال قيد مقبوضات واردة في الكشف البنكي في محاسبة 2016 حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (3-3): تفصيل مقبوضات غير مبررة ح/ 512

| المبلغ HT | TVA 17% | المبلغ المقبوض TTC | التعيين | تاريخ المخالصة |
|-------------------|------------------|--------------------|----------------|----------------|
| 324.294,39 | 22.700,60 | 346.995,00 | إشعار شيك بنكي | 2016/04/13 |
| 26.242,99 | 1.837,00 | 28.080,00 | إشعار شيك بنكي | 2016/08/17 |
| 294.200,93 | 20.594,06 | 314.795,00 | إشعار شيك بنكي | 2016/12/29 |
| 644.738,31 | 45.131,66 | 689.870,00 | | المجموع |

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم (15-3)

في حالة عدم التبرير سوف يعاد المبلغ 644.738,31 دج ضمن رقم الأعمال المعتمد لسنة 2016 في حسابات التسيير نفس القيد يؤثر على ح/ 706 تقديم خدمات أخرى بنفس المبلغ.

- بالنسبة لسنة 2017

في حسابات الأصول هناك:

ح/381 مشتريات مواد أولية و اللوازم المخزنة مفصلة كالتالي:

المبلغ الكلي للمشتريات لسنة 2017 هو: 6.693.383,21 دج

الجزء المبرر بفواتير شراء للمورد SARL Z: 5.446.326,76 دج

الفرق الغير المبرر بالفواتير هو: 1.247.056,45 دج

ح/421 المستخدمين (الأجور المستحقة)

تم قيد فرق مبالغ غير مبررة مسجلة محاسبيا في السنة 2017 حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (3-4): فرق مبالغ مسجلة في ح/421 و غير مبررة

| الفترة | المبلغ المقيد (1) | المبلغ المبرر بالوثائق(2) | الفرق(1)-(2) |
|------------------------------|-------------------|---------------------------|---------------------|
| مارس 2017 | 426.992,00 | 422.442,00 | 4.550,00 |
| جويلية 2017 | 430.402,00 | 454.972,00 | (24.570,00) |
| من سبتمبر إلى ديسمبر 2017 | 3.101.526,00 | 2.065.946,00 | 1.035.580,00 |
| مجموع الفرق الغير المبرر | | | 1.015.560,00 |

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم (15-2)

ح/431 الضمان الاجتماعي

تم قيد فرق مبالغ غير مبررة مسجلة محاسبيا في سنة 2017 حسب الجدول التالي:

الجدول رقم: (3-5) فرق مبالغ مسجلة في ح/431 غير مبررة

| تصريح شهر | المبلغ المقيد (1) | المبلغ المبرر بالوثائق(2) | الفرق(1)-(2) |
|------------------------------|-------------------|---------------------------|-------------------|
| مارس 2017 | 181.020,00 | 179.270,00 | 1.750,00 |
| جويلية 2017 | 179.900,00 | 189.350,00 | (9.450,00) |
| من سبتمبر إلى ديسمبر 2017 | 1.298.150,00 | 899.850,00 | 398.300,00 |
| مجموع الفرق الغير المبرر | | | 390.600,00 |

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم (15-2)

في حسابات التسيير ح/601 مشتريات المواد الأولية المستهلكة لسنة 2017

الجدول رقم: (3-6) فرق مبالغ مسجلة في ح/601 غير مبررة

| | | | | | | |
|--------------|---|---------|----------|--------|-------|------|
| 6.693.383,21 | المبلغ الكلي لمشتريات ح/601 خارج الرسم | | | | | |
| 5446.326,76 | رقم: | المبررة | الفواتير | لمجموع | الرسم | خارج |
| | 043675/040118/0390375/038015/035543/032932/032364 | | | | | |
| 1.247.056,45 | الفرق غير المبرر HT | | | | | |

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم (15-4/3)

ح/615 الصيانة و التصليحات و الرعاية

تم قيد مبلغين غير مبررين بالفواتير بمجموع 203.547,30 دج (HT)

ح/631 أجور المستخدمين كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم: (3-7) فرق مبالغ أعباء مسجلة في ح/631 غير مبررة

| الفرق (1)-(2) | المبلغ المبرر بالوثائق (2) | المبلغ المقيّد الفعلي (1) | تصريح شهر |
|---------------|---|---------------------------|---------------------------|
| 5.000,00 | 512.200,00 | 517.200,00 | مارس 2017 |
| 27.000,00 | 541.000,00 | 514.000,00 | جويلية 2017 |
| 1.138.000,00 | 2.571.000,00 | 3.709.000,00 | من سبتمبر إلى ديسمبر 2017 |
| 1.116.000,00 | مجموع الفرق الغير المبرر الفعلي المعتمد | | |

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم (15-3)

ملاحظة: يؤخذ في حسابان التحقيق الجبائي مبلغ 1.116.000,00 دج المسجل ضمن الأعباء (مدفوعات حقيقية) ح/631 و ليس مبلغ 1.015.560,00 دج المسجل ضمن ح/421 المسجل حسابيا فقط.

ح/635 الاشتراكات المدفوعة لهيئة الضمان الاجتماعي

الجدول رقم: (3-8) فرق الأعباء مسجلة في ح/ 635 غير مبررة

| الفرق (1)-(2) | المبلغ المبرر المدفوع (2) | المبلغ المقيد المدفوع = 26% من كتلة الأجر ح/631 (1) | تصريح شهر |
|-------------------|--|---|---------------------------|
| 1.300,00 | 133.172,00 | 134.472,00 | مارس 2017 |
| (7.020,00) | 140.660,00 | 133.640,00 | جويلية 2017 |
| 295.880,00 | 668.460,00 | 964.340,00 | من سبتمبر إلى ديسمبر 2017 |
| 290.160,00 | مجموع الفرق الغير المبرر الفعلي المعتمد | | |

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم (15-4)

و عليه مجموع الأعباء المعتمدة بعد التحقيق و الواجب على المؤسسة تبريرها و إلا تم دمجها ضمن الربح المصرح به لسنة 2017 هي:

| | |
|--------------|-------|
| 1.247.056,45 | ح/601 |
| 203.547,30 | ح/615 |
| 1.116.000,00 | ح/631 |
| 290.160,00 | ح/635 |

مجموع الأعباء المعتمدة في التحقيق = **2.856.763,75** دج

– بالنسبة لسنة 2018

في حسابات الأصول

ح/ 321 المواد القابلة للاستهلاك لسنة 2018

قيد لمشتريات بمبلغ 13.767.119,02 دج في محاسبة 2018، جزء منه 6.347.233,63 دج لفواتير مسددة بواسطة إيداعات نقدية في حساب للمورد SARL W عناية.

ملاحظة: الإيداعات النقدية غير قابلة للحسم في القانون الجبائي طبقا للمادة 169 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (المصدر: تقرير التبليغ الأولي ص 7).

ح/ 421 المستخدمون - الأجور المستحقة

قيد فارق مبالغ غير مبررة مسجلة محاسبيا لسنة 2018 حسب الجدول التالي:

الجدول رقم: (3-9) فرق مبالغ مسجلة في ح/ 421 غير مبررة

| الفترة | المبلغ المقيد محاسبيا (1) | المبلغ المبرر محاسبيا (2) | الفرق (1)-(2) |
|----------------------------|---------------------------|---------------------------|---------------|
| الثلاثي 1 | 1.730.776,00 | 1.672.536,00 | 58.240,00 |
| الثلاثي 2 | 1.587.466,00 | 1.570.176,00 | 17.240,00 |
| الثلاثي 4 | 15.940.031,00 | 1.540.031,00 | 14.400.000,00 |
| المجموع الفرق الغير المبرر | | | 14.475.530,00 |

المصدر: من إعداد الطلبة الملحق رقم (15-2)

ح/ 431 الضمان الاجتماعي

قيد فرق مبالغ غير مبررة مسجلة محاسبيا في السنة 2018 حسب الجدول التالي:

الجدول رقم : (3-10) فرق مبالغ مسجلة محاسبيا في ح/431 غير مبررة

| الفترة | المبلغ المقيد محاسبيا (1) | المبلغ المبرر محاسبيا (2) | الفرق (1)-(2) |
|----------------------------|---------------------------|---------------------------|---------------|
| الثلاثي 1 | 757.820,00 | 735.420,00 | 22.400,00 |
| الثلاثي 2 | 698.390,00 | 691.740,00 | 6.650,00 |
| المجموع الفرق الغير المبرر | | | 29.050,00 |

المصدر: من إعداد الطلبة الملحق رقم (15-2)

في حسابات التسيير

ح/602 التموينات الأخرى المستهلكة

قيد مشتريات لفواتير مسددة إيداعات نقدية بمبلغ 6.347.233,63 دج في ح/321 لسنة 2018

ح/ 615 الصيانة و التصليحات و الرعاية

قيد مبالغ غير مبررة بالفواتير بمجموع 744.116,53 دج

ح/622 أجور الوسطاء و الأتعاب

قيد مبالغ غير مبررة بالفواتير بمجموع 720.325,40 دج

ح/ 631 أجور المستخدمين

الجدول رقم: (3-11) فرق مبالغ فعلية في ح/631 غير مبررة

| الفترة | المبلغ المقيد الفعلي(1) | المبلغ المبرر الفعلي(2) | الفرق (1)-(2) |
|----------------------------|-------------------------|-------------------------|----------------------|
| الثلاثي 1 | 2.165.200,00 | 2.101.200,00 | 64.000,00 |
| الثلاثي 2 | 1.995.400,00 | 1.976.400,00 | 19.000,00 |
| الثلاثي 4 | 16.248.000,00 | 1.848.000,00 | 14.400.000,00 |
| المجموع الفرق الغير المبرر | | | 14.483.000,00 |

المصدر: من إعداد الطلبة الملحق رقم (15-4)

ح/635 الاشتراكات المدفوعة لهيئة الضمان الاجتماعي لسنة 2018

الجدول رقم (3-12) فرق مبالغ فعلية في ح/635 غير مبررة

| الفترة | المبلغ المقيد المدفوع =26% من كتلة الأجور ح631(1) | المبلغ المبرر المدفوع(2) | الفرق (1)-(2) |
|----------------------------|--|--------------------------|------------------|
| الثلاثي 1 | 562.952,00 | 546.312,00 | 16.640,00 |
| الثلاثي 2 | 518.804,00 | 513.864,00 | 4.940,00 |
| المجموع الفرق الغير المبرر | | | 21.580,00 |

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم (15-4)

وعليه مجموع لأعباء المعتمدة بعد التحقيق و الواجب تبريرها هي:

| | |
|---------------|--------|
| 6.347.233,63 | 602/> |
| 744.116,53 | 615 /> |
| 720.325,40 | 622/> |
| 14.483.000,00 | 631/> |
| 21.580,00 | 635/> |

مجموع الأعباء المعتمدة في التحقيق = 22.316.255,56 دج

في حالة عدم التبرير سوف يتم دمجها ضمن الربح الخاضع.

- بالنسبة للرسم على القيمة المضافة (تصريجات G50)

استرجاع رسوم على المشتريات بطريقة غير مبرر مخالفتها بمجموع 819.367,42 دج لسنة 2015 موضحة كالتالي:

الجدول رقم:(3-13) الرسوم المسترجعة على المشتريات بطريقة غير مبرر مخالفتها لسنة 2015

| الفااتورة | التاريخ | المورد | المبلغ HT | TVA | المبلغ TTC |
|-----------|------------|----------------|--------------|------------|--------------|
| 1 | 2015/02/19 | SARL T | 1.196.603,80 | 127.326,40 | 1.323.430,20 |
| 2 | 2015/03/07 | SARL T | 1.028.625,80 | 115.770,14 | 1.144.395,94 |
| 3 | 2015/05/02 | SARL T | 908.270,60 | 111.821,00 | 1.020.091,60 |
| 4 | 2015/06/01 | L'ALGERIE POUR | 68.376,06 | 11.623,93 | 79.999,99 |
| 5 | 2015/06/01 | L'ALGERIE POUR | 68.376,06 | 11.623,93 | 79.999,99 |
| 6 | 2015/06/18 | SARL T | 845.651,80 | 99.985,81 | 945.637,61 |
| 7 | 2015/07/18 | SARL T | 804.347,80 | 107.286,63 | 911.634,43 |
| 8 | / | AMRANI | 67.900,00 | 11.543,00 | 79.443,00 |
| 9 | 2015/11/28 | ETS MOH | 1.700.807,11 | 31.588,37 | 1.732.395,48 |
| 10 | 2015/05/26 | ALGERIENNE D | 116.230,40 | 14.819,17 | 131.049,57 |
| 11 | 2015/06/15 | ALGERIENNE D | 117.450,00 | 19.966,50 | 137.416,50 |
| 12 | 2015/12/08 | SARL | 1.267.945,22 | 156.012,54 | 1.423.957,76 |
| | | | | 819.367,42 | المجموع |

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم (15-6)

واسترجاع الرسوم على المشتريات بطريقة غير مبرر مخالفتها بمجموع 134.216,73 دج لسنة 2018 موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-14): الرسوم المسترجعة على المشتريات غير مبرر مخالفتها

| المبلغ TTC | TVA | المبلغ HT | المورد | التاريخ | الفاخرة |
|------------|------------|------------|---------|------------|---------|
| 496.888,48 | 34.000,03 | 462.888,45 | ETS MOH | 2017/11/16 | 1 |
| 188.268,83 | 30.059,73 | 158.209,10 | INCIDKL | 2018/01/03 | 2 |
| 213.313,81 | 34.058,51 | 179.255,30 | INCIDKL | 2018/08/31 | 3 |
| 226.090,36 | 36.098,46 | 189.991,90 | INCIDKL | 2018/12/31 | 4 |
| | 134.216,73 | | | | المجموع |

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم (15-6)

لذا يكون جدول الرسوم على المشتريات المعدل في حالة عدم التبرير كما يلي :

الجدول رقم: (3-15) الرسوم على المشتريات المعدل في حالة عدم التبرير

| البيان | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|-----------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| الرصيد الأولي | 7.283.526,00 | ... | ... | ... |
| الرسوم المصرحة | 8.952.254,00 | 4.015.469,00 | 5.070.399,00 | 4.457.852,00 |
| الحقوق المغفلة | 00 | 45.132,00 | 00 | 00 |
| رسوم مرفوضة للاسترجاع | 819.367,00 | 00 | 00 | 134.217,00 |

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم (15-7)

ثانيا. التبليغ الأولي للمكلف:

بعد دراسة محاسبة المؤسسة يقوم المحقق بتبليغ أولي للمكلف بالتقويم لنتائج التحقيق في المحاسبة لسنوات التحقيق من 2015 إلى 2018 لضرائب و الرسوم الخاضعة التالية:

الضريبة على أرباح الشركات

الضريبة على الدخل الإجمالي (أرباح موزعة)

الضريبة على الدخل الإجمالي

الرسم على النشاط المهني

الرسم على القيم المضافة

و يمنح المكلف المدة المحددة قانونا لإبداء ملاحظاته "منح المشرع الجزائري مهلة محددة بـ 40 يوما إبتداء من تاريخ استلام المكلف للتبليغ بالتقويم لإبداء ملاحظاته و إن غياب الرد خلال هذه المدة يعني القبول الضمني من طرف المكلف حسب المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية مع التذكير بالعقوبات الجبائية المحددة قانونا".

وقبل انقضاء أجل الرد 40 يوما، يمكن طلب كل التفسيرات و التوضيحات الشفوية المفيدة حول مضمون هذا التبليغ، كما يمكن للمكلف الاستعانة بمستشار مناقشة هذه التقويمات و الرد عليها وكذا طلب التحكيم أمام السيد رئيس مركز الضرائب قالمة

ثالثا: المرحلة النهائية

تبعاً للتبليغ الأولي بالتقويم نتائج التحقيق، استطاعت المؤسسة تبرير بعض المصاريف و الأعباء المقيدة، ولم تستطع تبرير أخرى. وعليه يجرى تبليغ نهائي للمكلف يشمل ما يلي:

1- التحديد النهائي للمبالغ المستدركة

بعد حذف المبالغ المبررة تحدد نهائيا المبالغ المستدركة

أ. تحديد المبالغ المتهرب منها (جدول حساب النتائج)

- بالنسبة لسنة 2015 (ربح مستدرك)

عدم استطاعة المؤسسة تبرير عبء المشتريات وعليه يكون المبلغ 1.860.908,97 دج ربح مستدرك

- بالنسبة لسنة 2016 (رقم الأعمال مستدرك)

عدم استطاعة المؤسسة تبرير إيرادات خدمات أخرى، وعليه يكون المبلغ 644.738,31 دج رقم أعمال مستدرك.

- بالنسبة لسنة 2017 (ربح مستدرك)

المبلغ الأولي غير المبرر 2.856.763,75 دج

ح/615 المبلغ الذي استطاعت تبريره المؤسسة (203.547,30 دج)

المبلغ الباقي النهائي للاستدراك = 2.653.216,45 دج

– بالنسبة لسنة 2018 (ربح مستدرك)

المبلغ الأولي غير المبرر 22.316.255,56 دج

ح/615 المبلغ الذي استطاعت المؤسسة تبريره (744.116,53 دج)

ح/622 المبلغ الذي استطاعت المؤسسة تبريره (720.325,40 دج)

المبلغ الباقي النهائي للاستدراك = 20.851.814,00 دج

ب – تحديد الرسوم المتهرب منها (G50 – TVA)

– بالنسبة لسنة 2015

بعد عدم التبرير حددت الرسوم المرفوضة، والخاضعة للاسترجاع بـ 819.367,00 دج

– بالنسبة لسنة 2016

يتم استدراك الرسم على القيمة المضافة بـ 45.131,66 دج الناتجة على رقم الأعمال المستدرك

– بالنسبة لسنة 2018

بعد عدم التبرير، حددت الرسوم المرفوضة والخاضعة للاسترجاع بـ 134.217,00 دج

2- حساب الحقوق و العقوبات الناجمة عن المبالغ المستدركة

بعد تحديد المبالغ المستدركة نهائيا يتم حساب مبالغ الضرائب و الرسوم المتهرب منها

أ- الرسم على النشاط المهني TAP

الجدول رقم: (3-16) حساب الرسم على النشاط المهني TAP المستدرك

| البيان | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|-------------------------------------|------|------------|------|------|
| رقم الأعمال المعتمد المستدرك (1) | 0 | 644.738,00 | 0 | 0 |
| TAP %2 (2)=(1)x2% | 0 | 12.895,00 | 0 | 0 |
| العقوبات 10% (3) | 0 | 1.290,00 | 0 | 0 |
| المجموع (2)+(3) | 0 | 14.185,00 | 0 | 0 |

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم (16-7)

ب- الضريبة على أرباح الشركات IBS

الربح المعتمد الخاضع = الربح المصرح + الأعباء المعاد دمجها + الفرق في رقم الأعمال - الرسم على النشاط المهني

الجدول رقم: (3-17) حساب الضريبة على أرباح الشركات IBS المستدركة

| البيان | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|--|--------------|--------------|--------------|---------------|
| الربح المصرح به (1) | 3.141.392,00 | 5.661.004,00 | 5.653.639,00 | 7.743.263,00 |
| الأعباء المعاد دمجها (2) | 1.860.909,00 | 00 | 2.653.216,00 | 20.851.814,00 |
| الفرق في CA المستدرك (3) | 00 | 644.738,00 | 00 | 00 |
| TAP (4) = 2x(3) % | 00 | 12.895,00 | 00 | 00 |
| الربح المعتمد الخاضع (5) = (1) + (2) + (3) + (4) | 5.002.301,00 | 6.292.847,00 | 8.306.855,00 | 28.595.077,00 |
| الفرق المستدرك (6) = (5) - (1) | 1.860.909,00 | 631.843,00 | 2.653.216,00 | 20.851.814,00 |
| الحقوق المستدركة IBS (7) = 26x(6) % | 483.836,00 | 164.279,00 | 689.836,00 | 5.421.472,00 |
| العقوبات (8) = x(7) | 120.959,00 | 24.642,00 | 172.459,00 | 1.355.368,00 |
| (25.25.15.25) % | | | | |
| المجموع (7) + (8) | 604.795,00 | 188.921,00 | 862.295,00 | 6.776.840,00 |

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم (16-8)

ج- الضريبة على الدخل الإجمالي / الأرباح الموزعة RCM

RMC = 10 % إلى غاية 2016 و تساوي 15 % ابتداء من 2017

الجدول رقم: (3-18) حساب الضريبة على الدخل الإجمالي / الأرباح الموزعة RCM

| 2018 | 2017 | 2016 | 2015 | البيان |
|---------------|--------------|------------|--------------|-----------------------------------|
| 20.851.814,00 | 2.653.216,00 | 631.843,00 | 1.860.909,00 | فرق الأرباح المستدركة (1) |
| 5.421.472,00 | 689.836,00 | 164.279,00 | 483.836,00 | IBS المستدركة (2) |
| 15.430.342,00 | 1.963.380,00 | 467.564,00 | 1.377.073,00 | الربح الموزع المستدرك (2)-(1)=(3) |
| %15 | %15 | %10 | %10 | الضريبة |
| 2.314.551,00 | 294.507,00 | 46.756,00 | 137.707,00 | RMC المستدركة المعدل X(3)=(4) |
| 578.638,00 | 73.627,00 | 11.689,00 | 34.427,00 | العقوبات (4) % 25 = (5) |
| 2.893.189,00 | 368.134,00 | 58.445,00 | 172.134,00 | المجموع (4)+(5) |

المصدر: من إعداد الطلبة الملحق رقم (9-16)

د- الضريبة على الدخل الإجمالي / أجور المستخدمين IRG

الجدول رقم: (3-19) حساب الضريبة على الدخل الإجمالي / أجور المستخدمين IRG

| 2018 | 2017 | 2016 | 2015 | البيان |
|--------------|--------------|--------------|--------------|----------------------|
| 7.066.150,00 | 6.102.642,00 | 5.993.751,00 | 6.270.810,00 | كتلة الأجور المعتمدة |
| 7.066.150,00 | 6.102.642,00 | 5.993.751,00 | 6.270.810,00 | كتلة الأجور المصرحة |
| 0 | 0 | 0 | 0 | الفرق المستدرك |
| 0 | 0 | 0 | 0 | الحقوق المستدركة |

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم (9-16)

هـ - الرسم على القيمة المضافة TVA

يكون الرصيد الجديد للقرض بعد استرجاع الرسوم المرفوضة كما يلي:

الجدول رقم: (3-20) رصيد الرسم على القيمة المضافة TVA في 2018/12/31

| البيان | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|--|---------------|---------------|---------------|---------------|
| رصيد أولي مرحل من السنة (ن-1) (1) | 7.283.526,00 | 10.696.097,00 | 9.678.350,00 | 7.075.587,00 |
| رسوم مصرحة "مبيعات" (2) | 8.952.254,00 | 4.015.469,00 | 5.070.399,00 | 4.457.852,00 |
| رسوم مرفوضة "للاسترجاع" (3) | 819.367,00 | 00 | 00 | 134.217,00 |
| مجموع الرسوم " قابلة للحسم" (4)=(1)-(2)-(3) | 15.416.413,00 | 14.711.566,00 | 14.748.749,00 | 11.399.222,00 |
| رسوم محسومة فعلا (5) | 4.720.316,00 | 4.988.084,00 | 7.673.162,00 | 7.874.148,00 |
| رسوم للقرض (6)=(4)-(5) | 10.696.097,00 | 9.723.482,00 | 7.075.587,00 | 3.525.074,00 |
| الحقوق المغلقة (7) | 00 | 45.132,00 | 00 | 00 |
| الحقوق المستدركة (8) | 00 | 00 | 00 | 00 |
| العقوبة (9) | 00 | 00 | 00 | 00 |
| الرصيد النهائي المرحل للسنة ن+1 (10)=(6)-(7)-(8)-(9) | 10.696.097,00 | 9.678.350,00 | 7.075.587,00 | 3.525.074,00 |

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم (16-7)

ملاحظة: الرصيد النهائي للرسم على القيمة المضافة (رصيد دائن لصالح المؤسسة) أصبح في نهاية سنة 2018 مبلغ 3.525.074,00 دج بدلا من 4.523.803,00¹ دج

¹ أنظر إلى الملحق رقم (16-7)

3- مجموع التهرب من الضرائب و الرسوم خلال سنوات التحقيق في المحاسبة والإبلاغ بها

أ- مجموع العقوبات والحقوق المتهرب من دفعها لمصلحة الضرائب و نسبتها

الجدول رقم (3-21) يحدد نسبة العقوبات والحقوق المتهرب منها

| البيان | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|--|--------------|--------------|--------------|---------------|
| الحقوق المتهرب منها من TAP (1) | 0 | 14.185,00 | 0 | 00 |
| الحقوق المتهرب منها من IBS (2) | 604.795,00 | 188.921,00 | 862.295,00 | 6.776.840,00 |
| الحقوق المتهرب منها من RCM (3) | 172.134,00 | 58.445,00 | 368.134,00 | 2.893.189,00 |
| المجموع الفعلي الواجب على القابض تحصيله من المؤسسة (4)=(1)+(2)+(3) | 776.929,00 | 261.551,00 | 1.230.429,00 | 9.670.029,00 |
| الرسوم TVA مسترجعة (5) | 819.367,00 | (45.132,00) | 00 | 134.217,00 |
| المجموع الكلي للحقوق المتهرب منها (6)=(4)+(5) | 1.596.296,00 | 216.419,00 | 1.230.429,00 | 9.804.246,00 |
| الربح المعتمد الخاضع الجديد (7) | 5.002.301,00 | 6.292.847,00 | 8.306.855,00 | 28.595.077,00 |
| نسبة التهرب = $100 \times \frac{(6)}{(7)}$ | %31,91 | %3,43 | %14,81 | %34,28 |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على البيانات السابقة

يمثل الجدول أعلاه الحقوق المتهرب منها من الضرائب و نسبتها إلى الربح الخاضع المعتمد الجديد الناتجة عن التلاعب المحاسبي لسنوات التحقيق من 2015 إلى 2018 التي بلغت نسبتها على التوالي: 31,91%، 3,43%، 14,81%، 34,28% إذ نلاحظ أنها كانت كبيرة في سنة 2015 و 2018 ونسب منخفضة في سنة 2016 و 2017 وهذا راجع للطريقة المحاسبية المعتمدة من أجل التهرب الضريبي.

ب- تقييد المبلغ المتهرب منه لدى مصلحة القباضة

بانتهاؤ عملية حساب مبالغ الحقوق المستدركة (بما فيها العقوبات المالية) الواجب دفعها من طرف المؤسسة، يتم إرسال كشف إلى القابض من أجل تحصيل مبلغ 11.938.938,00 دج وهو مجموع الحقوق المستدركة لسنوات التحقيق 2015، 2016، 2017 و 2018 أي على التوالي مجموع (776.929,00 دج، 261.551,00 دج، 1.230.429,00 دج، 9.670.029,00 دج) والتي يتم تسجيلها في الورد (ROLE) الفردي الخاص بالمؤسسة كنتيجة للتحقيق الواجب تحصيلها لصالح مصلحة الضرائب قالمة.

المبحث الثالث: تأثير التلاعب المحاسبي و مقداره

تتجلى مظاهر التلاعب المحاسبي في صورتين هي المحاسبة الإبداعية والغش المحاسبي، الذين يمكن تمييزهما في التلاعبات التي مارستها المؤسسة محل الدراسة خلال فترة التحقيق وسنحددها كالتالي:

المطلب الأول: التمييز بين أساليب المحاسبة الإبداعية والغش المحاسبي

ينقسم التلاعب المحاسبي إلى تلاعبات قانونية (محاسبة إبداعية) وتلاعبات غير قانونية (غش محاسبي)

الفرع الأول: مبالغ التهرب الناتجة عن المحاسبة الإبداعية

أولاً- بالنسبة لسنة 2015:

إدراج أعباء بقيمة 1.860.908,97 دج لسنة 2014 و دمجها في أعباء سنة 2015.

وهي صورة من صور المحاسبة الإبداعية و تمثلت في تمهيد الدخل لسنة 2014 عن طريق زيادة الأرباح و تخفيض الأعباء و بالتالي تحسين صورة المؤسسة أمام الهيئات المالية" البنوك" للحصول على قروض، مما انعكس على زيادة مصاريف سنة 2015 و عليه محاولة تخفيض الوعاء الضريبي و بالتالي دفع ضرائب أقل في سنة 2015.

ثانياً- بالنسبة لسنة 2016

أين تم إغفال قيد مقبوضات بنكية واردة في الكشف البنكي بمبلغ 644.738.31 دج(HT) كرقم الأعمال.

وهي صورة من صور المحاسبة الإبداعية و متمثلة في عدم تسجيل رقم أعمال مبيعات والغرض من ذلك تخفيض رقم الأعمال و بالتالي الربح الخاضع مما يؤدي إلى التهرب الضريبي، وكذلك زيادة مبلغ الأرباح الموزعة على المساهمين لاحتقال تسديد بعض ديونهم.

ثالثاً- بالنسبة لسنة 2017

لا يوجد ممارسات محاسبة إبداعية في هذه السنة.

رابعاً- بالنسبة لسنة 2018

في ما يخص جزء من المشتريات مسدد بإيداعات نقدية بقيمة 6.347.233,63 دج هي غير قابلة للخصم، و بذلك فهي صورة من صور المحاسبة الإبداعية و تتمثل في تحميل أعباء غير قابلة للخصم و الغرض منها تضخيم المصروفات و بالتالي تخفيض الوعاء الضريبي المؤدي إلى دفع ضرائب أقل من طرف المؤسسة.

الفرع الثاني: مبالغ التهرب الناتجة عن الغش المحاسبي

أولاً- بالنسبة لسنة 2015:

لا يوجد غش محاسبي في هذه السنة

ثانياً- بالنسبة لسنة 2016

لا يوجد غش محاسبي في هذه السنة

ثالثاً- بالنسبة لسنة 2017

تتمثل في أعباء غير مبررة بقيمة 2.653.216,45 دج وتعتبر غش محاسبي للتقليل من الربح الخاضع بالتالي التهرب الضريبي.

رابعاً- بالنسبة لسنة 2018

يحدد المبلغ المتبقي والمقدر بـ 14.504.580,00 دج كأعباء غير مبررة وتصنف كغش محاسبي أستعمل للتهرب الضريبي.

المطلب الثاني: حساب المبالغ الإجمالية للتلاعب المحاسبي ومقارنتها

الفرع الأول: حساب مبالغ الإجمالية للتلاعب المحاسبي

أولاً: حساب مجموع مبالغ المحاسبة الإبداعية

يكون المبلغ الإجمالي المتأثر بممارسات المحاسبة الإبداعية لكامل فترة التحقيق كالتالي:

2015 1.860.909,00 دج

2016 644.738,00 دج

2017 00,00 دج

2018 6.347.234,00 دج

المجموع 8.852.881,00 دج

ثانياً: حساب مجموع مبالغ الغش المحاسبي

يكون المبلغ الإجمالي المتأثر بممارسات الغش المحاسبي لكامل فترة التحقيق كالتالي:

| | |
|------|------------------|
| 2015 | 00,00 دج |
| 2016 | 00,00 دج |
| 2017 | 2.653.216,00 دج |
| 2018 | 14.504.580,00 دج |

المجموع 17.157.796,00 دج

الفرع الثاني: مقدار صورتي التلاعب المحاسبي و تحليله

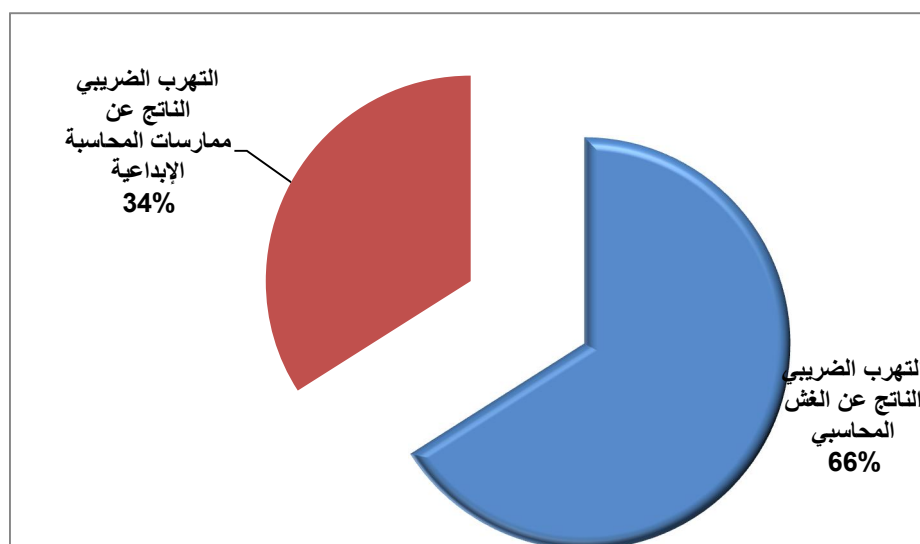
أولاً: مقدار التلاعب المحاسبي

الجدول رقم (3 . 22): نسب صورتي التلاعب المحاسبي

| النسبة | المبلغ | البيان |
|--------|---------------|----------------|
| 34% | 8.852.881,00 | محاسبة إبداعية |
| 66% | 17.157.796,00 | غش محاسبي |
| 100% | 26.010.677,00 | المجموع |

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على النتائج السابقة

الشكل رقم (3 4): التمثيل البياني لنسب صورتي التلاعب المحاسبي



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول السابق

ثانيا: التعليق على النسب المتحصل عليها

من خلال النسب المتوصل إليها نستخلص أن المؤسسة لم تستعمل ممارسات المحاسبة الإبداعية بشكل واسع حيث استخدمت ما معدله 34 % فقط من المبالغ المتهرب منها وهذا ربما يعود إلى عدة أسباب مهمة نوجزها في ما يلي:

. صغر حجم المؤسسة و محدودية نشاطها لأن مثل هذه الممارسات يخدم أكثر المؤسسات الدولية وكبرى الشركات.

- عدم اعتماد المؤسسة على خبراء محاسبين أكثر دراية بأساليب المحاسبة الإبداعية.
- عدم رغبة الملاك في التوغل أكثر في مثل هذه الممارسات نظرا لقناعتهم بسلبياتها أكثر من الإيجابيات.

- الخوف من العقوبات الردية التي قد تطبق عليها في حالة كشف تلاعبات أكثر.
و أما بالنسبة لممارسات الغش المحاسبي و الذي بلغت نسبته 66% فهذا راجع للأسباب التالي:

- الاعتماد الغالب لمثل هذه المؤسسات لتسجيل المحاسبي الغير المبررة لأعبائها
- الاعتماد بكثرة الفوترة بالوصلات الظرفية كتعويض عن الفواتير الحقيقية
- استعمال الدفع النقدي بكثرة
- التجنب و الخوف من استعمال الشيكات البنكية
- عدم المعرفة الجيدة للمحاسبين المعتمدين لدى المؤسسة بأساليب المحاسبة الإبداعية

خلاصة الفصل

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها في مركز الضرائب لولاية قالمة (المراقبة الجبائية) تبين لنا أن التحقيق الدوري في محاسبة المؤسسات والشركات آلية فعالة لاكتشاف التلاعب المحاسبي وكذلك اكتشاف التهرب الضريبي الذي ينتج عن استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما تبين لنا أن المؤسسات ومن أجل التهرب الضريبي تلجأ كثيرا إلى استخدام أسلوب تخفيض الإيرادات (من خلال عدم التصريح بكامل المبيعات و المداخل) أو استخدام أسلوب تضخيم المصروفات والأعباء، وهو أسلوب يحتم على مصلحة الضرائب، من أجل مكافحته، الاعتماد في التحقيق على الأعوان المفتشين المحققين ذوي الخبرة والكفاءة المهنية وبالتالي الحد من الآثار السلبية لهذه الآفة المضرة بمالية واقتصاد الدولة ككل.

من خلال دراستنا لهذا الموضوع " دور ممارسات المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي " اتضح جليا أن المحاسبة الإبداعية تعد من أحدث ممارسات التلاعب المحاسبي الذي يستغل مرونة البدائل والطرق والسياسات المحاسبية للتأثير على جودة المعلومات والقوائم المالية بغرض تحريفها وبالتالي تضليل مستخدمي هذه القوائم دون خرق للقوانين والمعايير المحاسبية، فمن خلالها يعتمد المحاسب المتمكن من القواعد والقوانين و المعايير المحاسبية من التلاعب في حسابات الشركات وإعطاءها انطباع مضلل عن نتائج أعمالها وذلك باستخدام أساليب تستهدف التضخيم أو التقليل المتعمد للأرباح، وهي أساليب تتضرر منها الإدارة الجبائية عندما يفضي إلى تقليل الأرباح الخاضعة للضريبة من خلال تقليل الإيرادات أو تضخيم الأعباء أو الأثنين معا، الامر الذي يترتب عنه ظاهرة التهرب الضريبي.

وقد سعينا من وراء البحث إلى اكتشاف مدى مساهمة ممارسات المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي من خلال تسليط الضوء على التحقيق في محاسبة المؤسسة محل الدراسة الميدانية و ما مارسته من تلاعب محاسبي لغرض تخفيض الوعاء الضريبي وبالتالي التهرب الجبائي مع إظهار النسب المئوية المؤثرة على ذلك.

اختبار صحة الفرضيات

أولا: الفرضية الرئيسية " تساهم ممارسات المحاسبة الإبداعية في تفشي ظاهرة التهرب الضريبي

تم إثبات صحة هذه الفرضية من خلال قيامنا بالدراسة الميدانية، حيث تبين من خلال تقرير التحقيق في محاسبة المؤسسة الخاضعة، لأنها تستعمل أساليب المحاسبة الإبداعية التي ساهمت ولو بشكل ضعيف في قيمة الحقوق الواجبة الدفع للإدارة الجبائية.

ثانيا: اختبار الفرضيات الفرعية

1- الفرضية الفرعية الأولى: " المحاسبة الإبداعية هي محاسبة التلاعب في القوائم المالية

وتضليل مستخدميها"

تم اثبات صحة الفرضية من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها، حيث لاحظنا أن المؤسسة المكلفة قائمة بإعداد قوائم مالية موجهة لإدارة الضرائب في شكل تصريحات مضللة لأعوان الضرائب مثل تسجيل فواتير غير مبررة أو تنتمي لسنة مالية سابقة و يرغب في تحميلها على عاتق السنة الحالية.

2- الفرضية الفرعية الثانية: " تساهم الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية إلى جانب

الغش المحاسبي بدور كبير في التهرب الضريبي "

تم إثبات صحة هذه الفرضية من خلال أولا الجزء النظري و هذا في الفصل الثاني حيث تبين أنه يتم استغلال الجانب السلبي للمحاسبة الإبداعية جنبا إلى جنب مع الغش المحاسبي من أجل التهرب الضريبي، كما تم إثبات ذلك في الجانب التطبيقي على المؤسسة موضوع الدراسة أين استعملت المؤسسة مزيجا بين الممارسات السلبية والغش المحاسبي لغرض التهرب الضريبي.

3- الفرضية الثالثة: " ممارسة المؤسسة موضوع الدراسة للمحاسبة الإبداعية لغرض التهرب

الضريبي ضعيفة مقارنة بالغش المحاسبي "

تم إثبات صحة هذه الفرضية من خلال الفصل المخصص للدراسة الميدانية، حيث تم التمييز في مجمل التهرب الضريبي الذي قامت به المؤسسة موضوع الدراسة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية و الغش المحاسبي وتقديرهما بنسبة مئوية، ليتبين أن المؤسسة لا تعتمد أسلوب المحاسبة الإبداعية بصفة كبيرة للتهرب الضريبي و هذا راجع لصغر حجمها.

نتائج الدراسة:

- المحاسبة الإبداعية هي مجموعة الممارسات المشروعة قانونا التي يستخدمها المحاسبون من أجل تحقيق مصلحة طرف معين في المؤسسة على حساب أطراف و جهات أخرى.
- تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية و مخرجاتها، ولها جانب تضليلي كبير على مستخدمي هذه القوائم و على رأسهم الإدارة الجبائية.
- ممارسة المكلفين بالضريبة المحاسبة الإبداعية من أجل التهرب الضريبي والاعتماد على المدققين الخارجيين و خبراء محاسبين لتخطيط الأرباح أي قيامهم بمساعدة المؤسسة على دفع أقل ما يمكن من ضرائب.
- اعتماد المكلفين المتهربين كثيرا على التلاعب في قائمة الدخل خصيصا جانب تخفيض الإيرادات وتسجيل أعباء غير مبررة إضافية.

- المحاسبة الإبداعية مضرّة بصورة المؤسسة التي تم كشف استعمالها لممارسات هذا النوع من المحاسبة و سوف تكون عرضة لعقوبات مالية، وقد يصل الأمر إلى إدراجها في قائمة سوداء.
- المحققون الجبائيون يعتمدون في تحقيقهم كثيرا على قائمة الدخل دون قائمة المركز المالي (الميزانية).
- كفاءة المفتشين والمحققين الجبائيين أهم وسيلة لمحاربة ممارسات المحاسبة الإبداعية السلبية التي تظهر الأرباح بأقل من قيمتها الحقيقية وتمكن من تهرب ضريبي قانوني.
- نظرا لصغر حجم المؤسسات المحلية فهي تستعمل أسلوب الغش المحاسبي أكثر منه أسلوب محاسبة إبداعية لغرض التهرب الضريبي.
- نقص خبرة محاسبي المؤسسات الخاضعة وكذا أعوان الرقابة الجبائية في استعمال و فهم ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- المحاسبة الإبداعية أكثر استعمالا وانتشارا لدى الشركات العابرة للقارات.

التوصيات

- التعريف و تدريس المحاسبة الإبداعية كمقياس في الجامعات والدارسات العليا.
- إجراء البحوث العلمية أكثر في المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بالتهرب الضريبي.
- إجراء التكوين الدوري و المستمر لأعوان المصالح الضريبية من أجل التعرف على ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- زيادة عدة الدورات المبرمجة للرقابة على ملفات المكلفين خاصة المشكوك فيهم.
- زيادة نسبة التوظيف للإطارات الجامعية تخصص محاسبة و ضرائب.
- إصدار عقوبات أكثر ردية لمكاتب المحاسبة و المراجعة المتورطين في عملية التلاعب المحاسبي.
- التطوير المستمر للبرامج المحاسبة المدققة في حواسيب المكاتب المحاسبية وإدارة الضرائب.
- القيام بعمليات توعية دورية لصالح المؤسسات المكلفة للإفصاح عن كامل المعلومات المحاسبية دون تلاعب.
- تشجيع المكلفين الصغار بالإعفاءات و الامتيازات الضريبية.

- رفع كفاءة المدققين الجبائين لكشف أساليب المؤسسات المتعددة الجنسيات في التهرب الضريبي ونقل الأرباح.

- الاعتماد على الجباية الرقمية بالموازاة مع المحاسبة الرقمية.

قائمة المراجع

أولاً: القوانين و التشريعات

- La lettre de DGI, bulletin d'information de la direction générale des impots
 - المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
 - المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
 - المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
 - المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة
 - المادة 524 من قانون الضرائب غير المباشرة
 - المادة 55 و 56 من ميثاق الأمم المتحدة، مشاريع المواد المتعلقة بمسؤولية الدول عن الأفعال غير المشروعة دولياً "الوثيقة A/56/10"

ثانياً: الكتب

- بن عمارة منصور: إجراءات الرقابة المحاسبية والجباية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2011.
- حسين عوضة، عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، بيروت، لبنان، 2013.
- حميد بوزيدة: جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2010.
- خالد خطيب شحادة، شامية أحمد زهير: أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة 1، 2003.
- زينب حسين عوض الله: أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، 2006.
- سهام كرودي: الرقابة الجباية بين النظرية و التطبيق، دار النشر و التوزيع، الجزائر، 2011.
- طارق الحاج: المالية العامة، دار صفاء للطباعة و النشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009.
- عادل فليح العلي: المالية العامة و التشريع المالي الضريبي، دار الحامد للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2007.
- عباس حميد يحيى التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، المحاسبة الإبداعية، عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها، دار غيداء للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2015.
- عباس عبد الرزاق: التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي - من خلال عملية الرقابة الجباية على ضوء التشريع الجباية الجزائري والمقارن - دار الهدى للنشر و التوزيع - الجزائر، 2012.
- عبد الحميد محمد القاضي: مبادئ المالية العامة - دراسة في الاقتصاد - دار الجامعات المصرية للطباعة و النشر، الاسكندرية، مصر، 2003.
- عوادي مصطفى، رحال ناصر: الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن موسى للنشر و التوزيع، الوادي، الجزائر، 2011/2010، ص 52
- عوادي مصطفى، زين يونس: الرقابة الجباية على المكلفين بالضريبة في النظام الجباية الجزائري، الطبعة 2، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2010-2011.
- فاطمة السويسي: المالية العامة، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، لبنان، 2005.
- محمد أحمد إبراهيم خليل، القياس المحاسبي لممارسات المحاسبة الإبداعية بمنظمات الأعمال وسبل معالجتها، دورية الإدارة العامة، المجلد 52 العدد 01، السعودية، 2011.

قائمة المراجع

- المليجي عبد الرؤوف صالح أحمد، إبراهيم جابر السيد أحمد، إدارة الأرباح، دار العلم و الإيمان للنشر و التوزيع، دار الجديد للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2013.
- ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- يونس أحمد البطريق و آخرون، المالية العامة (الضرائب و النفقات العامة) الدار الجامعية بالإسكندرية، الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر.
- **ثالثا: المذكرات والرسائل**
- أمينة فداوي، دور ركائن حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة عينة من شركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم المالية كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، جامعة باجي مختار عنابة، عنابة، الجزائر، 2014/2013.
- إيمان بوقرو، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في اطار الاتفاقيات الجبائية الدولية، مذكرة شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة، الجزائر، 2010/2009.
- حمزة بوسنة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على ادارة الأرباح - دراسة عينة من المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و الفرنسية -، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2012/2011.
- خالد وليد الدوري، دور سياسة تمهيد الدخل في استقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2015م.
- رحمة نابي: النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر و الفكر المالي الإسلامي - دراسة مقارنة - مذكرة ماجستير، تخصص إدارة مالية، جامعة قسنطينة، 2014/2013.
- رشيد ونادي، الاندماج الاقتصادي للسياسات المالية، أطروحة شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2014.
- سليم الأغا عماد، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2011 .
- سليمان عتير: دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة شهادة الماجستير في علوم التسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012.
- سميرة بوعكاز: مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015/2014.
- طارق حمدي حمدان أوسنسنة: العوامل المؤثرة في التهرب الضريبي و علاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق و المحاسبة و كذا الشكل القانوني للشركة الصناعية، درجة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الادارية و المالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008.
- طورش بتاتة: مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة قسنطينة 1، الجزائر، 2012/2011.

قائمة المراجع

- عايدة محمد فيصل، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد و عرض القوائم المالية في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر 2016-2017.
- عبد الله شيبان، سعيد الشهراني: الأسباب الإدارية للتهرب الضريبي و الحلول المقترحة، مذكرة درجة ماجستير في الإدارة العامة، كلية العلوم الإدارية، جامعة الملك سعود، الرياض، السعودية، 2004.
- عدي منذر، لطفي جرار، (تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية)، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة، كلية الدراسات الإدارية و المالية العليا، جامعة عمان للدراسات العليا، الأردن، 2006.
- ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية الأعمال قسم المحاسبة، عمان، الأردن، 2009.
- محمد نور الدين البريم: حوكمة الشركات و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، درجة الماجستير، كلية الاقتصاد و العلوم الادارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2016.
- ميسون بنت محمد بن علي القرني، دوافع و أساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة المالية الاقتصادية و الإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2010م.
- نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة - حالة ولاية الوادي-، مذكرة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2006/2007.

رابعا: المجالات

- إسماعيل مجبل دواي، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية- بحث تطبيقي في أحد المصارف الحكومية-، مجلة القادسية للعلوم الإدارية و الاقتصادية، القادسية، المجلد 16، العدد 03، العراق، 2016.
- بالرقمي تيجاني و صلاح الدين بولعراس، أثر الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في مجال المعرفي في شركة إنون، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، المجلد 6، العدد 10، 2013.
- بالرقمي تيجاني، المحاسبة الإبداعية - المفاهيم و الأساليب المبتكرة لتحميل صورة الدخل-، مجلة كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2012.
- بوبكر رزيقات، محمد السعيد سبيداني، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة لعينة من المؤسسات المسعرة ببورصة باريس، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية AREDK، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2021.
- بوزيد سفیان: التهرب الضريبي - مفهوم و قياس - مجلة التهرب الضريبي، العدد 15، جامعة مستغانم، جوان 2015.
- حساني بن عودة، بن دبية مبنة، عبد الرحمان عبد القادر: جهود الجزائر في مكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية الاقتصادية، مجلة الاقتصاد و إدارة الأعمال، المجلد 3، العدد 2، جامعة تيارت، جامعة أحمد دراية أدرار، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، ديسمبر 2019.

قائمة المراجع

- حسن فليح مفلح القطيش، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، بغداد، العراق، العدد 27، 2011.
- حيدر عودة كاظم: دوافع التهرب الضريبي في العراق، مجلة القادسية للعلوم الإدارية واقتصادية، جامعة القادسية، المجلد 18، العدد 2، العراق، 2016.
- خالد جمال الجعارات، دنيا سليمان أبو خليفة، المحاسبة الإبداعية بين الموثوقية و التلاعب - إقتراح نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الإبداعية-، المجلة الجزائرية للدراسات المالية و المحاسبية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، المجلد 01، العدد 01، الجزائر، 2015.
- رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد 26، العدد 02، دمشق، سوريا، 2010م.
- سامح محمد رضا رياض، دور حوكمة في الحد من المحاسبة الإبداعية، دراسة تطبيقية على شركة الأدوية المصرية، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 07، العدد 01، البحرين.
- سامي محمود عبد الحميد مراد، إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة العلمية لقطاع كلية التجارة، جامعة الأزهر العدد 17، مصر، جانفي 2017.
- سليمان الدالي، رواد داود: دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي، مجلة جامعة تشرين للبحوث و الدراسات العليا، سلسلة العلوم الاقتصادية و القانونية ، المجلد 37، العدد 01، سوريا، 2005.
- شريف البارودي، تحليل أساليب التأثير على النتائج و المراكز المالية و أثرها على جودة المعلومات بالقوائم المالية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، العدد الأول، جامعة عين شمس القاهرة، مصر، 2002.
- طارق حماد المبيضين، أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية و فقدان الموثوقية في البيانات المالية، مجلة أبحاث إدارية و اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، المجلد 4، العدد 2، ديسمبر 2010.
- على عبد الحسين هاني، نوال حربي راضي، المحاسبة الإبداعية و العوامل المؤثرة في ممارستها في الشركات العراقية، مجلة 15، العدد 53، العراق، 2020.
- علي بن موفقي، دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية و انعكاسه على موثوقية القوائم المالية ، مجلة إدارة الأعمال و الدراسات الاقتصادية، مجلد 5، العدد 2، الجزائر، 2019.
- عيسى سمير كامل محمد، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية- مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد 02، الإسكندرية، مصر، 2008م.
- ليلي أحمد مرعي، تقييم مدى جودة الأرباح المحاسبية الصادرة من الشركات المساهمة المصرية من منظور ممارسات إدارة الأرباح، مجلة الدراسات المالية و التجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 03، سنة 2002.
- ليلي عبد الصاحب: تأثير المحاسبة الإبداعية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 47، العراق، 2016.
- محمد أحمد إبراهيم خليل، مؤشرات المحاسبة الإبداعية في الوحدات الاقتصادية، و كيفية الحد من سلبيتها، مجلة الدراسات و البحوث التجارية، العدد 02 جامعة القاهرة، مصر، 2005.

قائمة المراجع

- مصطفى أمقران، رصدي صبرينة، المحاسبة الإبداعية و التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 05 ، العدد 02، مخبر تحديات النظام الضريبي الجزائري في ظل التحولات الاقتصادية، جامعة البليدة 02 ، البليدة، الجزائر، 2016.
- معمر قرية، شهرزاد بودريالة، حمزة طيبي، قراءة في نماذج لممارسات المحاسبة الإبداعية في بعض دول العالم، ومقارنتها بالممارسات في الجزائر، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، العدد الثامن، سنة 2017.
- مومن فاطمة الزهراء، مهاوي العبيدي، أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، العدد 4، الجزائر، جوان 2010.
- نقموش عادل، الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية و الحد منها في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، مجلد 12، العدد 2، الجزائر، 2019.
- نور الدين بربار، دور ممارسي المهن المحاسبية في الحد من تطبيقات المحاسبة الإبداعية و مكافحة التهرب الضريبي، مجلة الدراسات الجبائية جامعة البليدة 2 البليدة، الجزائر، المجلد 06، العدد 02.

خامسا: مؤتمرات علمية

- أبو علجية عماد محمد على، حمدان علام محمد مرسي، أثر الحوكمة المؤسساتية على إدارة الأرباح، (دليل من الأردن)، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية، و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، كلية الاقتصاد و علوم التسيير، الجزائر، 2009.
- أحمد فايد نور الدين، لبنى بن زاف، أثر المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، المؤتمر العلمي الدولي الثالث، الاتجاهات الحديثة للمحاسبة-مقاربات علمية و عملية، جامعة العربي بن مهدي، أم البواقي، الجزائر، 2017.
- بوعلام وهي: نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الازمة - حالة الجزائر -، الملتقى العلمي الدولي : الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر أيام 20-21 أكتوبر 2009.
- حجار مبروكة: محاضرات في القانون الجبائي جامعة محمد بوضياف، المسيلة، قسم العلوم المالية 2017/2018، الجزائر.
- دهمش نعيم، أبوزر عفاف، أخلاقيات المحاسبة الإبداعية- عرض و تحليل-، المؤتمر العلمي الأول لكلية العلوم الإدارية و المالية، جامعة الإسراء الأهلية، عمان، الأردن، مارس 2005.
- سمر عبد الرحمان محمد الدحلة: النظم الضريبية بين الفكر المعاصر و الفكر المالي الإسلامي، دراسة تحليلية مقارنة، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، نابلس، فلسطين، 2004.
- نور الدين أحمد قايد، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، المؤتمر العلمي الثالث، الاتجاهات الحديثة للمحاسبة- مقاربات علمية-، جامعة العربي بن مهدي، أم البواقي، الجزائر، سنة 2017.
- وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية، ج 1 من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

سادسا: مواقع انترنت

- www.nysscpa.org/cpajournal/2002/0802/features/of085002.htm
- أنس العاسمي، المحاسبة الإبداعية الموقع الإلكتروني، college listing www.school and
- إيمان عويمر: التهرب الضريبي – آفة مالية تترصد بالاقتصاد الوطني – تقرير اقتصادي في القناة الالكترونية " عربية
2021/12/27 "Independent

المراجع باللغة الأجنبية

First : Books

- Ahmed balkaoui, Accounting theory,5thed, Business press thomson learning, USA, 2004.
- Cunningham, David H, Financial statements demystified, Allen and un win, 2007
- Healy.P and James M. wahlen, Areview of Earnings Management literature and its implication for standard setting, Accounting Horizon, vol 13 n°04, 1999
- Howard: Financial shenanigans, 2 edition, 2002
- Joel,seige : Financial Analysis Aprogrammed Approach, printice- hall linc, new York, 1985
- Mulford,C.Ecomisky, the financial numbers game detecting creative accounting practices, John wiley and sons inc
- NASER.K and PEND LEBURY, A note on the use of creative financial accounting, British accounting review 24, London, 1993.
- Oliver K,DeamG,clarkeby,Fcorporace collapse: Accounting, regulatory and ethical Failure amaxoca,1989
- Revsine. L : the selective Financial Misrepresentation Hypothesis, Accounting Horizons, 1991
- Schipper,K, Commentary on earings management accounting horezons, vol 11, 1989
- Scott, B.Jacobson and M.K Pitman, Auditors and Earning management aviablefrom, 2005
- Thomsett michael, Getteng started in options, John wiley and sons, 2005

Second : Journals

- AMAT.O and BLAKE.J, the ethics of creative accounting, 1999, journal of economic literature, vol 62
- Amat.O and Braek.J and Dowas.J, the creative accounting, journal of economic literature, vol 62, 1999
- dowds,O,a,theethics of creative accounting, journal of economic literature classification vole41, N3 ,December 1999.
- G. Zucman, "Taxing acrossborders : tracking personal wealth and corporate profits ", journal of economic perspectives, vol 28, n 4
- Lyons. D : Ethics and the rule of law, Cambridge university press, Cambridge, 1984.
- Sweeney.A, Debtcocenant viola on and Mangers Accounting Responses journal of accounting and Economics ; 1994

الملاحق

TABLEAU DES RESULTATS

CONCERNANT

| RUBRIQUES | | DU | DU | DU | DU | OBSERVATIONS |
|---|---|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|--------------|
| | | 01/01/2015 | 01/01/2016 | 01/01/2017 | 01/01/2018 | |
| | | AU | AU | AU | AU | |
| | | 31/12/2015 | 31/12/2016 | 31/12/2017 | 31/12/2018 | |
| Ventes de marchandises | | | | | | |
| | Produits fabriqués | | | | | |
| Production Vendue | | 73 703 153 | 70 762 551 | 80 766 278 | 87 490 538 | |
| | Prestation de services | | | | | |
| | Vente de travaux | | | | | |
| produits annexes | | | | | | |
| | Rabais ,remises,restournes accordés | | | | | |
| Chiffre d'affaires net des Rabais,remises,ristournes | | 73 703 153 | 70 762 551 | 80 766 278 | 87 490 538 | |
| Production stockée ou déstockée | | | | | | |
| Production stockée ou déstockée | | | | | | |
| Production immobilisée | | | | | | |
| Subventions d'exploitation | | | | | | |
| I-Production de l'exercice | | 73 703 153 | 70 762 551 | 80 766 278 | 87 490 538 | |
| Achats de marchandises vendues | | | | | | |
| Matières Premières | | 59 853 759 | 54 558 063 | 61 652 505 | 48 797 538 | |
| Autres approvisionnements | | | 70 303 | 76 222 | | |
| Variation des stocks | | | | | | |
| Achats d'études et de prestation de services | | | | | | |
| Autres consommation | | | | | 670 972 | |
| Rabais,remise,ristornesobtenus sur achats | | | | | | |
| | Sous traitance générale | | | | | |
| | Location | | | | | |
| Services extérieurs | Entretien, réparations et maintenance | | | 563 887 | 744 117 | |
| | Primes d'assurance | | | | | |
| | Personnel extérieur à l'entreprise | | | | | |
| | Rémunération d'intermédiaires et honoraires | | 296 648 | 168 630 | 2 078 310 | |
| | Publicité | | | | | |
| | Déplacement, missions et réception | | | | | |
| | Autre services | | 2 802 | 2 383 | 30 918 | |
| Rabais,remise,ristornes obtenus sur services extérieurs | | | | | | |
| II-Consommations de l'exercice | | 59 853 759 | 54 927 816 | 62 463 627 | 52 321 854 | |
| III- Valeur ajoutée d'exploitation-(I-II) | | 13 849 394 | 15 834 735 | 18 302 651 | 35 168 684 | |
| | Charge de personnel | 8 682 660 | 8 298 486 | 9 883 692 | 24 525 612 | |
| | Imports et taxes et versement assimilés | 1 474 061 | 1 415 245 | 1 615 320 | 1 749 809 | |
| IV- Excédent brut d'exploitation | | 3 692 673 | 6 121 004 | 6 803 639 | 8 893 263 | |
| | Autre Produit opérationnels | | | | | |
| | Autre charge opérationnels | | | | | |
| | Dotations aux amortissements | 551 281 | 460 000 | 1 150 000 | 1 150 000 | |
| | Provision | | | | | |
| | Pertes de valeur | | | | | |
| | Reprise sur pertes de valeur et provision | | | | | |
| v-Resultat operationnel | | 3 141 392 | 5 661 004 | 5 653 639 | 7 743 263 | |
| Produits financiers | | | | | | |
| Charge financiers | | | | | | |
| VI- Resultat financier | | 0 | 0 | 0 | 0 | |
| VII- Resultat ordinaire (V+VI) | | 3 141 392 | 5 661 004 | 5 653 639 | 7 743 263 | |
| Elements extraordinaires (produits) | | | | | | |
| Elements extraordinaires (Charge) | | | | | | |
| VIII- Resultat Extraordinaires | | 0 | 0 | 0 | 0 | |
| Impots exigibles sur resultats | | 816 762 | 1 471 861 | 1 469 946 | 2 013 248 | |
| Impots differes(Variations) sur resultats ordinaires | | | | | | |
| IX-Resultat de l'exercice | | 2 324 630 | 4 189 143 | 4 183 693 | 5 730 014 | |

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
ETATS COMPARATIF DES BILANS
CONCERNANT

| ACTIF | AU 31/12/2014 | AU 31/12/2015 | AU 31/12/2016 | AU 31/12/2017 | AU 31/12/2018 | Observations |
|--|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|--------------|
| ACTIFS NON COURANTS | | | | | | |
| <i>Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif</i> | | | | | | |
| <i>Immobilisations incorporelles</i> | | | | | | |
| <i>Immobilisations corporelles</i> | | | | | | |
| <i>Terrains</i> | | | | | | |
| <i>Amortissements,provisions et pertes de valeurs</i> | | | | | | |
| <i>Bâtiments</i> | 23 000 000 | 23 000 000 | 23 000 000 | 23 000 000 | 23 000 000 | |
| <i>Amortissements,provisions et pertes de valeurs</i> | 383 333 | 843 333 | 1 303 333 | 2 453 333 | 3 603 333 | |
| <i>Autres immobilisations corporelles</i> | 10 709 917 | 10 709 917 | 10 709 917 | 10 709 917 | 10 709 917 | |
| <i>Amortissements,provisions et pertes de valeurs</i> | 10 618 635 | 10 709 916 | 10 709 916 | 10 709 916 | 10 709 916 | |
| <i>Immobilisations en concession</i> | | | | | | |
| <i>Amortissements,provisions et pertes de valeurs</i> | | | | | | |
| Immobilisations encours | | | | | | |
| <i>Amortissements,provisions et pertes de valeurs</i> | | | | | | |
| Immobilisations financières | | | | | | |
| <i>Titres mis en équivalence</i> | | | | | | |
| <i>Autres participations et créances rattachées</i> | | | | | | |
| <i>Autres titres immobilisés</i> | | | | | | |
| <i>Prêts et autres actifs financiers non courants</i> | | | | | | |
| <i>Impôts différés actif</i> | | | | | | |
| TOTAL ACTIF NON COURANT | 22 707 949 | 22 156 668 | 21 696 668 | 20 546 668 | 19 396 668 | |
| ACTIFS COURANTS | | | | | | |
| <i>Stocks et encours</i> | 0 | 16 408 836 | 11 833 824 | 1 137 200 | 0 | |
| <i>Créances et emplois assimilés</i> | | | | | | |
| <i>Clients</i> | 0 | 6 708 929 | 6 178 435 | 0 | 0 | |
| <i>Autres débiteurs</i> | | | | | | |
| <i>Impôts et assimilés</i> | 7 283 526 | 11 075 536 | 10 993 924 | 8 624 755 | 4 523 803 | |
| <i>Autres créances et emplois assimilés</i> | | | | | | |
| <i>Disponibilités et assimilés</i> | | | | | | |
| <i>Placements et autres actifs financiers courants</i> | | | | | | |
| <i>Trésorerie</i> | 3 794 587 | 570 466 | 5 019 581 | 5 712 468 | 24 109 311 | |
| TOTAL ACTIF COURANT | 11 078 113 | 34 763 767 | 34 025 764 | 15 474 423 | 28 633 114 | |
| TOTAL GENERAL ACTIF | 33 786 062 | 56 920 435 | 55 722 432 | 36 021 091 | 48 029 782 | |
| PASSIF | | | | | | |
| CAPITAUX PROPRES | | | | | | |
| <i>Capital émis</i> | 200 000 | 200 000 | 200 000 | 200 000 | 2 000 000 | |
| <i>Capital non appelé</i> | | | | | | |
| <i>Primes et réserves-Réserves consolidées (1)</i> | | | | | | |
| <i>Ecart de réévaluation</i> | | | | | | |
| <i>Ecart d'équivalence (1)</i> | | | | | | |
| <i>Résultat net-Résultat net part du groupe (1)</i> | 4 801 519 | 2 324 631 | 4 189 143 | 4 183 693 | 5 730 014 | |
| <i>Autres capitaux propres-Report à nouveau</i> | 8 309 575 | 13 111 094 | 15 435 725 | 19 624 868 | 23 808 561 | |
| <i>Part de la société consolidante (1)</i> | | | | | | |
| <i>Part des minoritaires (1)</i> | | | | | | |
| TOTAL I | 13 311 094 | 15 635 725 | 19 824 868 | 24 008 561 | 31 538 575 | |
| PASSIFS NON COURANTS | | | | | | |
| <i>Emprunts et dettes financières</i> | | | | | | |
| <i>Impôts (différés et provisionnés)</i> | | | | | | |
| <i>Autres dettes non courantes</i> | 17 000 000 | 28 340 134 | 25 000 000 | 6 000 000 | 6 000 000 | |
| <i>Provisions et produits constatés d'avance</i> | | | | | | |
| TOTAL II | 17 000 000 | 28 340 134 | 25 000 000 | 6 000 000 | 6 000 000 | |
| PASSIFS COURANTS | | | | | | |
| <i>Fournisseurs et comptes rattachés</i> | 1 796 881 | 11 725 524 | 8 636 434 | 2 843 944 | 8 144 657 | |
| <i>Impôts</i> | 1 434 219 | 816 761 | 1 471 861 | 1 469 946 | 2 181 349 | |
| <i>Autres dettes</i> | 243 868 | 402 291 | 789 169 | 1 698 540 | 165 200 | |
| <i>Trésorerie passif</i> | | | | | | |
| TOTAL III | 3 474 968 | 12 944 576 | 10 897 464 | 6 012 430 | 10 491 207 | |
| TOTAL PASSIF (I+II+III) | 33 786 062 | 56 920 435 | 55 722 332 | 36 020 991 | 48 029 782 | |

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
CDI GUELMA

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°

Lettre avec
AR
N°

EURL XXXXXX
PRESTATION SE SERVICE
CITE YYYY LOT XXX GUELMA

02/01/2019

Le GUELMA

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 bureau le 18 janv. 20 210 H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2015 '2016 '2017 '2018 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés :IBS .TAP.TVA. IRG/SALAIRE. IRG /RCM

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) Préablement 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.

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 |

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) | | |
| Ecart 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

Désignation de l'entreprise :

 Activité :
 Adresse :

Exercice du au

COMPTE 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 |

Désignation de l'entreprise 1.....

 Activité 1.....
 Adresse 1.....

| | | | | |
|--|--|------|--|------|
| 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.

Désignation de l'entreprise :
 Activité :
 Adresse :

Exercice du au

8/1 Relevé des pertes de valeurs sur créances :

| Désignation des débiteurs | Valeur de la créance | Perte de valeur constituée |
|---------------------------|----------------------|----------------------------|
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |

8/2 Relevé des pertes de valeurs sur actions et parts sociales :

| Filiales | Valeur nominale au début de l'exercice | Perte de valeur constituée | Valeur nette comptable |
|----------|--|----------------------------|------------------------|
| | | | 0,00 |
| | | | 0,00 |
| | | | 0,00 |
| | | | 0,00 |

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLEN.I.F.

Désignation de l'entreprise :.....

Activité :.....

Adresse :.....

Exercice du

au

12/ Commissions et courtages, redevances, honoraires, sous-traitance, rémunérations diverses et frais de siège :

| Désignation des personnes bénéficiaires | Numéro d'identifiant fiscal | Adresse | Montant perçu |
|---|-----------------------------|---------|---------------|
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |

13/ Taxe sur l'activité professionnelle :

| Lieu de paiement de la TAP | Chiffre d'affaires imposable Par commune | Chiffre d'affaires exonéré | TAP acquittée |
|----------------------------|--|----------------------------|---------------|
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |

قائمة في:

ش ذ ش و ذ م س س س س س س

EURL XXXXX

خدمات

التحصيل الترقوي YYYYY حصص رقم XXX
قائمة

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية قائمة

مركز الضرائب قائمة

المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث

مصلحة المراقبة

رقم: 00/م ض ق/م ر م ب/م 2019/م

وصل الاستلام:

تبلغ بالتقويم لنتائج
التحقيق في المحاسبة

سيدي المسير:

تبعاً للإشعار رقم 2019/00 بتاريخ 2019/01/02، النشاط المهني لشركتكم كان موضوع تحقيق في المحاسبة من 2019/01/18 خص الفترة من 2015/01/01 إلى 2018/12/31 للضرائب والرسوم التالية:

- 1) الضريبة على أرباح الشركات
- 2) الضريبة على الدخل الإجمالي/أرباح موزعة
- 3) الضريبة على الدخل الإجمالي/أجور
- 4) الرسم على النشاط المهني
- 5) الرسم على القيمة المضافة

وعليه، نبلغكم أن الإدارة الجبائية تعتزم تغيير العناصر التي تدخل في أسس حساب بعض الضرائب والرسوم ومطالبكم بمبالغ تكميلية تبعاً للأسباب الموضحة في هذا التبليغ الجزئي. ولكم مهلة (40) يوماً ابتداءً من تاريخ استلامكم هذا التبليغ بالتقويم لإبداء ملاحظاتكم أو قبولكم. وإن غياب الرد خلال هذه المدة يعني قبولاً ضمناً من طرفكم (المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية). ونلفت انتباهكم أن الحقوق الناتجة عن هذا التقويم تكون متبوعة بعقوبات جبائية محددة قانوناً. وقبل انقضاء أجل الرد (40 يوماً)، يمكنكم طلب كل التفسيرات والتوضيحات الشفوية المفيدة حول مضمون هذا التبليغ. كما يمكنكم الاستعانة بمستشار من اختياركم لمناقشة هذه التقويمات والرد عليها. كما يمكنكم، من خلال ردكم، طلب التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون أمام السيد رئيس مركز الضرائب قائمة (المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية).

هذا التبليغ يحتوي على (09) أوراق ملحقية.
تقبلوا سيدي فائق عبارات التقدير والاحترام.

المحققون

إن التحقيق المحاسبي والجبائي في نشاطكم المهني لسنوات 2015، 2016، 2017 و 2018 المباشر فيه بتاريخ 2019/01/18 تبعا للإشعار رقم 2019/00 المرسل لكم في 2019/01/02 بالبريد المضمون رقم 000000 مع وصل استلام مرفقا بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، سمح بملاحظة ما يلي:

- نشاط الشركة يتمثل في خدمات بلدية قالمة وفق السجل التجاري رقم 12 ب 0382663 بتاريخ 2012/05/23.
- الملف الجبائي للشركة مسير في نظام الربح الحقيقي بمركز الضرائب قالمة.

الالتزامات الجبائية:**الضرائب المباشرة:****الضريبة على أرباح الشركات:**

إن الأرباح الصافية الناتجة عن ممارسة نشاطكم تخضع للضريبة على أرباح الشركات طبقا لأحكام المواد من 135 إلى 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وفق المعدل المنصوص عليه في المادة 150 من نفس القانون. وعليه فمسير الشركة ملزم باكتتاب تصريح سنوي بأرباح الشركة مرفقا بالميزانية الجبائية قبل الفاتح ماي من كل سنة طبقا للمادتين 151 و 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الضريبة على الدخل الإجمالي/صنف رؤوس الأموال المنقولة (الأرباح الموزعة):

تخضع رؤوس الأموال المنقولة الناتجة عن الأرباح الموزعة، لاقتطاع محرر من الضريبة على الدخل الإجمالي طبقا لأحكام المواد 45، 46، 54 و 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الضريبة على الدخل الإجمالي/صنف المرتبات والأجور:

إن المرتبات والأجور التي تدفعها الشركة لعمالها تخضع لاقتطاع من المصدر للضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور. لذا فإن الشركة مدينة بهذا الاقتطاع للخزينة العمومية طبقا لأحكام المواد 33، 75، 104، 108 و 128 إلى 130 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الرسم على النشاط المهني:

يستحق هذا الرسم بصدد رقم الأعمال الناتج عن ممارسة نشاطكم، وفق معدل 2% طبقا للمادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. ويفرض الرسم في مكان تواجد ورشاتكم طبقا لأحكام المواد من 217 إلى 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. أما طريقة الدفع فتؤدى وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 359 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الرسوم على رقم الأعمال:**الرسم على القيمة المضافة:**

نشاط الشركة من العمليات الخاضعة إجباريا للرسم على القيمة المضافة طبقا لأحكام المواد 1-1 و 2-6 من قانون الرسوم على رقم الأعمال. غير أن الرسوم التي أثقلت المشتريات قابلة للحسم تبعا للشروط المحددة في المواد من 29 إلى 41 من قانون الرسوم على رقم الأعمال. أما كيفية التصريح والدفع فتكون وفق إجراءات النظام العام المنصوص عليها في المواد من 76 إلى 82 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

الملاحظات المسجلة على الملف الجبائي:

- إيداع التصريحات السنوية والميزانيات الجبائية لسنوات 2015، 2016، 2017 و 2018 في الأجل القانونية.
- اكتتاب تصريحات الدفع الفوري G50 لسنوات 2015، 2016، 2017 و 2018 بانتظام.

الملاحظات المسجلة على المحاسبة:**من حيث الشكل:**

- مسك الدفاتر المحاسبية الإلزامية المنصوص عليها في المواد 9، 10 و 11 من القانون التجاري والمادة 20 من النظام المحاسبي المالي.
- اعتماد التسجيل المحاسبي المركز للأرصدة في سجل اليومية العامة مع مسك الدفاتر والسجلات المساعدة.

من حيث المضمون:

بعد مراجعة المحاسبة المقدمة لسنوات 2015، 2016، 2017 و 2018 تبين ما يلي:

ح/4451 رسوم على المشتريات: لم نسجل أي ملاحظة.

ح/512 بنوك الحسابات الجارية: إغفال قيد مقبوضات واردة على الكشف البنكي في محاسبة 2016 حسب الجدول التالي:

| المبلغ دون الرسم | المبلغ المقبوض | التعيين | تاريخ المخالصة |
|------------------|----------------|------------------|----------------|
| 324 294,39 | 346 995,00 | AVIS SORT CHQUE | 2016/04/13 |
| 26 242,99 | 28 080,00 | ENCAISSEMENT CHQ | 2016/08/17 |
| 294 200,93 | 314 795,00 | AVIS SORT CHQUE | 2016/12/29 |
| 644 738,31 | 689 870,00 | المجموع | |

ح/53 الصندوق: لم نسجل أي ملاحظة.

حسابات الخصوم:

ح/101 رأس مال الشركة: لم نسجل أي ملاحظة.

ح/11 الترحيل من جديد: لم نسجل أي ملاحظة.

ح/401 موردو المخزونات والخدمات: لم نسجل أي ملاحظة.

ح/4453 رسوم على المبيعات: لم نسجل أي ملاحظة.

حسابات التسيير:

ح/601 مشتريات المواد الأولية المستهلكة: قيد مشتريات غير مبررة بالفواتير بمبلغ 1 247 056,45 دج في ح/321 المواد

القابلة للاستهلاك لسنة 2017.

ح/602 مشتريات التموينات الأخرى المستهلكة:

* قيد مشتريات تخص سنة 2014 في ح/321 المواد القابلة للاستهلاك لسنة 2015 حسب الجدول التالي:

| المبلغ مع الرسم | الرسم | المبلغ دون الرسم | التاريخ | الفاتورة |
|-----------------|------------|------------------|------------|----------|
| 22 784,28 | 3 310,54 | 19 473,74 | 2014/10/07 | 1111 |
| 466 492,72 | 67 780,99 | 398 711,73 | 2014/11/11 | 2222 |
| 1 685 174,40 | 244 854,40 | 1 440 320,00 | 2014/11/17 | 3333 |
| 2 812,10 | 408,60 | 2 403,50 | 2014/12/07 | 4444 |
| 2 177 263,50 | 316 354,53 | 1 860 908,97 | المجموع | |

* قيد مشتريات لفواتير مسددة بواسطة إيداعات نقدية بمبلغ 6 347 233,63 دج في ح/321 المواد القابلة للاستهلاك لسنة

2018.

ح/615 الصيانة والتصليحات والرعاية:

* قيد مبلغين غير مبررين بالفواتير 180 236,80 دج و 23 310,50 دج في محاسبة 2017.

* قيد مبالغ غير مبررة بالفواتير بمجموع 744 116,53 دج في محاسبة 2018.

ح/622 أجور الوسطاء والأتعاب: قيود غير مبررة بالفواتير لمبلغ 147 928,20 دج ومبلغ 34 500,00 دج ومبلغ

33 700,00 دج ومبلغ 33 250,00 دج ومبلغ 34 150,00 دج ومبلغ 179 255,30 دج ومبلغ 34 300,00 دج ومبلغ

33 250,00 دج ومبلغ 189 991,90 دج في محاسبة 2018.

ح/631 أجور المستخدمين:

* قيد مبلغ زائد بمقدار 5 000,00 دج في محاسبة 2017 (شهر مارس).

المبلغ المقيد: 517 200,00 دج - المبلغ المبرر بالوثائق: 512 200,00 دج - الفرق الزائد: 5 000,00 دج

* قيد مبلغ ناقص بمقدار 27 000,00 دج في محاسبة 2017 (شهر جويلية).

المبلغ المقيد: 514 000,00 دج - المبلغ المبرر بالوثائق: 541 000,00 دج - الفرق الناقص: 27 000,00 دج

* قيد مبالغ غير مبررة بمجموع 1 138 000,00 دج في محاسبة 2017 (أشهر سبتمبر، أكتوبر، نوفمبر وديسمبر).

مجموع المبالغ المقيدة: 3 709 000,00 دج - مجموع المبالغ المبررة بالوثائق: 2 571 000,00 دج

الفرق غير المبرر: 1 138 000,00 دج

2- قدمتم لتبرير مبلغ المشتريات 6 577 058,63 دج ضمن المبلغ مجمل القيد في ح/602 مشتريات التموينات الأخرى المستهلكة لسنة 2018 13 767 119,02 دج الفواتير رقم 38933 و 71621 و 80310 و 81001 و 82113 للمورد SARL WWWWWW Annaba بمجموع 6 577 058,63 دج، مسددة بواسطة إبداعات نقدية.

في حين أن:

- 1- مبالغ المقبوضات الواردة على الكشف البنكي مغفلة القيد في محاسبة 2016 بمجموع 689 870,00 دج لم يقدم بشأنها أي توضيح.
- 2- مجموع المبلغين غير المبررين بالفواتير في ح/615 الصيانة والتصليحات والرعاية لسنة 2017 203 547,30 دج لم يتم تبريره.
- 3- مجموع المبالغ غير المبررة في ح/631 أجور المستخدمين لسنة 2017 1 116 000,00 دج لم يتم تبريره.
- 4- مجموع المبالغ غير المبررة في ح/635 الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية لسنة 2017 290 160,00 دج لم يتم تبريره.
- 5- مجموع المبالغ غير المبررة بالفواتير في ح/615 الصيانة والتصليحات والرعاية لسنة 2018 744 116,53 دج لم يتم تبريره.
- 6- مجموع المبالغ غير المبررة بالفواتير في ح/622 أجور الوسطاء والأتعاب لسنة 2018 720 325,40 دج لم يتم تبريره.
- 7- مجموع المبالغ غير المبررة في ح/631 أجور المستخدمين لسنة 2018 14 483 000,00 دج لم يتم تبريره.
- 8- مجموع المبالغ غير المبررة في ح/635 الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية لسنة 2018 21 580,00 دج لم يتم تبريره.

وعند إجراء اجتماع مناقشة أشغال التحقيق بتاريخ 2019/06/11 بحضور السيد (ع ع ع ع "مساعد مدير غير شريك") ومستشار الشركة السيد (ف ف ف ف) تم إبلاغكم بمجمل العيوب والإغفالات المحاسبية والجبائية المذكورة آنفا والتي عجزتم عن تقديم التوضيحات والتبريرات الضرورية بشأنها في ردكم على طلب التوضيحات رقم 2019/78 أولا، وخلال هذا الاجتماع لاحقا. لذا سيتم قبول المحاسبة المقدمة من حيث الشكل والمضمون لسنوات 2015، 2016، 2017 و 2018 مع استدراك العيوب والإغفالات المسجلة عليها بإجراء التصحيحات التالية:

رقم الأعمال المعتمد:

تم اعتماد أرقام أعمال الشركة لسنوات 2015، 2016، 2017 و 2018 بناء على المعلومات الواردة من ص ص ص ص ص ص وكالة قالمة بعد مقارنتها مع تصريحاتكم الجبائية كما يلي:

| البيان | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|---------------------|------------|------------|------------|------------|
| رقم الأعمال المعتمد | 73 703 153 | 71 407 289 | 80 766 278 | 87 490 538 |
| رقم الأعمال المصرح | 73 703 153 | 70 762 551 | 80 766 278 | 87 490 538 |
| الفرق | 0 | 644 738 | 0 | 0 |

الرسم على القيمة المضافة:

رقم الأعمال:

| البيان | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|--|------------|------------|------------|------------|
| رقم الأعمال المعتمد الخاضع لمعدل 7% و 9% | 67 433 085 | 71 903 079 | 86 540 516 | 87 490 538 |
| رقم الأعمال المصرح الخاضع لمعدل 7% و 9% | 67 433 085 | 71 258 341 | 86 540 516 | 87 490 538 |
| الفرق الخاضع | 0 | 644 738 | 0 | 0 |
| الحقوق المغفلة | 0 | 45 132 | 0 | 0 |

ش ذ ش و ذ م س س س س س

EURL XXXXXX

خدمات

التحصيل الترقوي : قطعة حصة رقم 01
قالمة

مديرية الضرائب لولاية قالمة

مركز الضرائب قالمة

تحقيق رقم: 2019/00

تبليغ بالتقويم رقم: 2019/00 بتاريخ: 2019/06/20

عدد الصفحات: 09

الرسوم على المشتريات:

:2015

استرجاع 819 367,42 دج مجموع مبالغ الرسوم على المشتريات المحسومة للفواتير التي لم يتم تبرير طرق مخالفتها كما يلي:

| المبلغ مع الرسم | الرسم | المبلغ دون الرسم | المورد | التاريخ | الفاخرة |
|-----------------|-------------------|------------------|-----------------|------------|---------|
| 1 323 930,20 | 127 326,40 | 1 196 603,80 | SARL tttttttttt | 2015/02/19 | 01 |
| 1 144 395,94 | 115 770,14 | 1 028 625,80 | SARL tttttttttt | 2015/03/07 | 02 |
| 1 020 091,60 | 111 821,00 | 908 270,60 | SARL tttttttttt | 2015/05/02 | 03 |
| 79 999,99 | 11 623,93 | 68 376,06 | L'ALGERIE POUR | 2015/06/01 | 04 |
| 79 999,99 | 11 623,93 | 68 376,06 | L'ALGERIE POUR | 2015/06/01 | 05 |
| 945 637,61 | 99 985,81 | 845 651,80 | SARL tttttttttt | 2015/06/18 | 06 |
| 911 634,43 | 107 286,63 | 804 347,80 | SARL tttttttttt | 2015/07/18 | 07 |
| 79 443,00 | 11 543,00 | 67 900,00 | AMRANI | | 08 |
| 1 732 395,48 | 31 588,37 | 1 700 807,11 | ETS MOHAMED | 2015/11/28 | 09 |
| 131 049,57 | 14 819,17 | 116 230,40 | ALGERIENNE DES | 2015/05/26 | 10 |
| 137 416,50 | 19 966,50 | 117 450,00 | ALGERIENNE DES | 2015/06/15 | 11 |
| 1 423 957,76 | 156 012,54 | 1 267 945,22 | SARL tttttttttt | 2015/12/08 | 12 |
| | 819 367,42 | المجموع | | | |

:2018

استرجاع 134 216,73 دج مجموع مبالغ الرسوم على المشتريات المحسومة للفواتير التي لم يتم تبرير طرق مخالفتها كما يلي:

| المبلغ مع الرسم | الرسم | المبلغ دون الرسم | المورد | التاريخ | الفاخرة |
|-----------------|-------------------|------------------|-------------|------------|----------|
| 496 888,48 | 34 000,03 | 462 888,45 | ETS MOHAMED | 2017/11/16 | 2933 |
| 188 268,83 | 30 059,73 | 158 209,10 | INCIDKL | 2018/01/03 | 2017/444 |
| 213 313,81 | 34 058,51 | 179 255,30 | INCIDKL | 2018/08/31 | 394 |
| 226 090,36 | 36 098,46 | 189 991,90 | INCIDKL | 2018/12/31 | 587 |
| | 134 216,73 | المجموع | | | |

لذا يكون جدول الرسوم على المشتريات كما يلي:

| 2018 | 2017 | 2016 | 2015 | البيان |
|------------|------------|------------|------------|-------------------------|
| 7 075 587 | 9 678 350 | 10 696 097 | 7 283 526 | الرصيد الأولي |
| 4 457 852 | 5 070 399 | 4 015 469 | 8 952 254 | رسوم مصرحة |
| 134 217 | 0 | 0 | 819 367 | رسوم مرفوضة، للاسترجاع |
| 11 399 222 | 14 748 749 | 14 711 566 | 15 416 413 | رسوم معتمدة قابلة للحسم |
| 7 874 148 | 7 673 162 | 4 988 084 | 4 720 316 | رسوم محسومة فعلا |
| 0 | 0 | 0 | 0 | رسوم للاستدراك |
| 3 525 074 | 7 075 587 | 9 723 482 | 10 696 097 | رسوم للقرض |

وعليه تكون وضعيتكم اتجاه الرسم على القيمة المضافة كما يلي:

| | | | | |
|-----------|-----------|-----------|------------|------------------|
| 0 | 0 | 45 132 | 0 | الحقوق المغفلة |
| 0 | 0 | 0 | 0 | رسوم للاستدراك |
| 3 525 074 | 7 075 587 | 9 723 482 | 10 696 097 | رسوم للقرض |
| 0 | 0 | 0 | 0 | الحقوق المستدركة |
| 0 | 0 | 0 | 0 | العقوبة |
| 3 525 074 | 7 075 587 | 9 678 350 | 10 696 097 | الرصيد النهائي |

ملاحظة:

الرصيد النهائي للرسم على القيمة المضافة في 2018/12/31 أصبح 3 525 074 دج بدلا من 4 523 803 دج.

الرسم على النشاط المهني:بلدية قالة:

| 2018 | 2017 | 2016 | 2015 | البيان |
|------------|------------|------------|------------|----------------------------|
| 87 490 538 | 86 540 516 | 71 903 079 | 67 433 085 | رقم الأعمال المعتمد الخاضع |
| 87 490 538 | 86 540 516 | 71 258 341 | 67 433 085 | رقم الأعمال المصرح المخضع |
| 0 | 0 | 644 738 | 0 | الفرق |

مراجعة الاخضاعات:

| 2018 | 2017 | 2016 | 2015 | البيان |
|-----------|-----------|-----------|-----------|------------------|
| 1 749 811 | 1 730 810 | 1 438 062 | 1 348 662 | الحقوق الواجبة |
| 1 749 811 | 1 730 810 | 1 425 167 | 1 348 662 | الحقوق المثبتة |
| 0 | 0 | 12 895 | 0 | الحقوق المستدركة |
| 0 | 0 | 1 290 | 0 | العقوبة |
| 0 | 0 | 14 185 | 0 | المجموع |

الأرباح المهنية: تم تحديد الأرباح المهنية لسنوات 2015، 2016، 2017 و 2018 بدمج:2015:

الأعباء غير القابلة للخصم المتمثلة في مجموع مبالغ مشتريات سنة 2014 المقيدة في ح/602 مشتريات التموينات الأخرى المستهلكة 1 860 908,97 دج للربح المصرح.

2016:

الفرق في رقم الأعمال غير المصرح به 644 738,31 دج للربح المصرح.

2017:

الأعباء غير المبررة للربح المصرح، وهي:

* مبلغ المشتريات غير المبررة بالفواتير المقيدة في ح/601 مشتريات المواد الأولية المستهلكة 1 247 056,45 دج.

* مجموع المبالغ غير المبررة بالفواتير المقيدة في ح/615 الصيانة والتصليحات والرعاية 203 547,30 دج.

* مجموع المبالغ غير المبررة المقيدة في ح/631 أجور المستخدمين 1 116 000,00 دج.

* مجموع المبالغ غير المبررة المقيدة في ح/635 الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية 290 160,00 دج.

2018:

الأعباء غير المبررة وغير القابلة للخصم للربح المصرح، وهي:

* مبلغ 6 347 233,63 دج مشتريات الفواتير المسددة بواسطة إيداعات نقدية المقيدة في ح/602 مشتريات التموينات الأخرى

المستهلكة غير القابلة للخصم وفق نص المادة 169 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ش ذ ش و ذ م س س س س س س

EURL XXXXXX

خدمات

التحصيل الترقوي 310 قطعة حصة رقم 310

قائمة

مديرية الضرائب لولاية قالمة

مركز الضرائب قالمة

تحقيق رقم: 2019/00

تبلغ بالتقويم رقم: 2019/00 بتاريخ: 2019/06/20

عدد الصفحات: 09

* مجموع المبالغ غير المبررة بالفواتير المقيدة في ح/615 الصيانة والتصليلات والرعاية 744 116,53 د.ج.

* مجموع المبالغ غير المبررة بالفواتير المقيدة في ح/622 أجور الوسطاء والأتعاب 720 325,40 د.ج.

* مجموع المبالغ غير المبررة المقيدة في ح/631 أجور المستخدمين 14 483 000,00 د.ج.

* مجموع المبالغ غير المبررة المقيدة في ح/635 الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية 21 580,00 د.ج.

الضريبة على أرباح الشركات:الأرباح الصناعية والتجارية:

الربح المعتمد الخاضع = الربح المصرح + الأعباء المعاد دمجها + الفرق في رقم الأعمال - الرسم على النشاط المهني المستدرك.

| 2018 | 2017 | 2016 | 2015 | البيان |
|------------|-----------|-----------|-----------|----------------------------------|
| 7 743 263 | 5 653 639 | 5 661 004 | 3 141 392 | الربح المصرح |
| 22 316 256 | 2 856 764 | 0 | 1 860 909 | الأعباء المعاد دمجها |
| 0 | 0 | 644 738 | 0 | الفرق في رقم الأعمال |
| 0 | 0 | 12 895 | 0 | الرسم على النشاط المهني المستدرك |
| 30 059 519 | 8 510 403 | 6 292 847 | 5 002 301 | الربح المعتمد الخاضع |
| 7 743 263 | 5 653 639 | 5 661 004 | 3 141 392 | الربح المصرح المخضع |
| 22 316 256 | 2 856 764 | 631 843 | 1 860 909 | الفرق |

مراجعة الإخضاعات:

| 2018 | 2017 | 2016 | 2015 | البيان |
|-----------|-----------|-----------|-----------|------------------|
| 7 815 475 | 2 212 705 | 1 636 140 | 1 300 598 | الحقوق الواجبة |
| 1 489 804 | 1 469 946 | 1 471 861 | 816 762 | الحقوق المثبتة |
| 6 325 671 | 742 759 | 164 279 | 483 836 | الحقوق المستدركة |
| 1 581 418 | 185 690 | 24 642 | 120 959 | العقوبة |
| 7 907 089 | 928 449 | 188 921 | 604 795 | المجموع |

الضريبة على الدخل الإجمالي/صنف رؤوس الأموال المنقولة (الأرباح الموزعة):

| 2018 | 2017 | 2016 | 2015 | البيان |
|------------|-----------|---------|-----------|--------------------------------|
| 22 316 256 | 2 856 764 | 631 843 | 1 860 909 | فرق الأرباح الخاضع للض أش (1) |
| 5 802 227 | 742 759 | 164 279 | 483 836 | حقوق ض أش المستدركة عليه (2) |
| 16 514 029 | 2 114 005 | 467 564 | 1 377 073 | الربح الموزع المعتمد (1) - (2) |
| 0 | 0 | 0 | 0 | الربح الموزع المصرح |
| 16 514 029 | 2 114 005 | 467 564 | 1 377 073 | الفرق |
| %15 | %15 | %10 | %10 | معدل الضريبة |

مراجعة الإخضاعات:

| 2018 | 2017 | 2016 | 2015 | البيان |
|-----------|---------|--------|---------|------------------|
| 2 477 104 | 317 101 | 46 756 | 137 707 | الحقوق الواجبة |
| 0 | 0 | 0 | 0 | الحقوق المثبتة |
| 2 477 104 | 317 101 | 46 756 | 137 707 | الحقوق المستدركة |
| 619 276 | 79 275 | 11 689 | 34 427 | العقوبة |
| 3 096 380 | 396 376 | 58 445 | 172 134 | المجموع |

| 2018 | 2017 | 2016 | 2015 | البيان |
|-----------|-----------|-----------|-----------|------------------------------|
| 7 066 150 | 6 102 642 | 5 993 751 | 6 270 810 | كتلة الأجور المعتمدة الخاضعة |
| 7 066 150 | 6 102 642 | 5 993 351 | 6 270 810 | كتلة الأجور المصرحة المخضعة |
| 0 | 0 | 400 | 0 | الفرق |

مراجعة الإخضاعات:

| 2018 | 2017 | 2016 | 2015 | البيان |
|---------|---------|---------|---------|------------------|
| 838 788 | 585 288 | 658 610 | 786 933 | الحقوق الواجبة |
| 838 788 | 585 288 | 658 610 | 786 933 | الحقوق المثبتة |
| 0 | 0 | 0 | 0 | الحقوق المستدركة |
| 0 | 0 | 0 | 0 | العقوبة |

ملاحظة:

- 1) تم تطبيق العقوبات المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به لا سيما المادتين 134 فقرة 2 و 193 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- 2) تحتفظ الإدارة بحق تعديل الأسس 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.

قائمة في:

ش ذ ش و ذ م س س س س س س
EURL XXXXX
خدمات
التحصيل الترقوي YYYX حصة رقم XXX
قائمة

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب لولاية قالمة
مركز الضرائب قالمة
المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث
مصلحة المراقبة
رقم: 00 / م ض ق / م ر م ب / م / 2019
وصل الاستلام:

التبليغ النهائي

الموضوع: التحقيق في المحاسبة
المرجع: التبليغ بالتقويم رقم: 00 بتاريخ: 2019/08/02

سيدي المسير:

تبعاً للتبليغ بالتقويم المشار إليه في المرجع أعلاه، يشرفنا إبلاغكم بالأسس المعتمدة نهائياً للسنوات 2015، 2016، 2017 و 2018 فيما يخص الضرائب والرسوم التالية:

- (1) الضريبة على أرباح الشركات
- (2) الضريبة على الدخل الإجمالي/أرباح موزعة
- (3) الضريبة على الدخل الإجمالي/أجور
- (4) الرسم على النشاط المهني
- (5) الرسم على القيمة المضافة

هذا التبليغ يحتوي على (09) أوراق ملحقة.
تقبلوا سيدي فائق عبارات التقدير والاحترام.

المحققون

تبعاً لردكم المودع لدى مصالحننا بتاريخ 2019/07/25 على التبليغ بالتقويم لنتائج التحقيق في محاسبتكم للسنوات 2015، 2016، 2017 و 2018 رقم 2019/00 المسلم لمساعد المسير السيد ع ع ع ع في 2019/06/20 مقابل بيان بالاستلام، حيث أديتم الملاحظات التالية:

2017:

1- قدمتم لتبرير فرق المشتريات 1 247 056,45 دج في ح/601 مشتريات المواد الأولية المستهلكة جدولاً مرفقاً بالفواتير (FE170751 - CCC - 03/07/2017) و (FE170758 - CCC - 04/07/2017) المقيمة محاسبياً بصفة عادية و (FE171386 - CCC - 31/10/2017) المقيمة محاسبياً بصفة عادية، وغياب الفاتورتين (FC2957 - ETS. MOHAMMED - 10/12/2017) و (FC2789 - ETS. MOHAMMED - 22/03/2017). مجموع الفواتير الخمسة على الجدول 1 247 931,40 دج؟

2- قدمتم لتبرير المبلغين المقيدين في ح/615 الصيانة والتصليلات والرعاية 180 236,80 دج و 23 310,50 دج الفاتورتين (194 - INCIDKL - 07/06/2017) و (400 - INCIDKL - 07/12/2017).

3- أشرتم أن مجموع المبالغ غير المبررة في ح/631 أجور المستخدمين 916 000,00 دج؟ هو الفرق بين مجموع المبالغ المقيمة محاسبياً 7 844 200,00 دج ومجموع مبالغ تصريحات اشتراكات الضمان الاجتماعي 6 928 200,00 دج؟ وأنه يمثل المنح العائلية غير الخاضعة لاشتراكات الضمان الاجتماعي والضريبة على الدخل الإجمالي.

4- أقرتم أن مجموع المبالغ غير المبررة في ح/635 الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية 238 160,00 دج؟ الناتج عن الفرق بين مجموع المبالغ المقيمة محاسبياً 2 039 492,00 دج ومجموع مبالغ تصريحات اشتراكات الضمان الاجتماعي (26%) 1 801 332,00 دج؟ هو خطأ تسجيل محاسبي.

2018:

5- قدمتم كل الفواتير المقيمة في ح/615 الصيانة والتصليلات والرعاية بمجموع مبالغ 744 116,53 دج.

6- قدمتم لتبرير مجموع مبالغ مقيمة في ح/622 أجور الوسطاء والأتعاب 720 325,40 دج الفواتير المطلوبة.

7- أشرتم أن مجموع المبالغ غير المبررة في ح/631 أجور المستخدمين 916 000,00 دج؟ يمثل المنح العائلية غير الخاضعة لاشتراكات الضمان الاجتماعي والضريبة على الدخل الإجمالي.

8- أقرتم أن مجموع المبالغ غير المبررة في ح/635 الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية 21 580,00 دج هو خطأ تسجيل محاسبي.

بعد دراسة ملاحظتكم تقرر:

2017:

1- رفض تبريركم لفرق المشتريات 1 247 056,45 دج في ح/601 مشتريات المواد الأولية المستهلكة:

1-1 لأن الفواتير (FE170758 - CCC - 04/07/2017) و (FE170751 - CCC - 03/07/2017) و (FE171386 - CCC - 31/10/2017) مقيمة محاسبياً بصفة عادية.

2-1 لعدم تقديم الفاتورتين (FC2957 - ETS. MOHAMMED - 10/12/2017) و (FC2789 - ETS. MOHAMMED - 22/03/2017).

3-1 لأن مجموع الفواتير الخمسة على الجدول هو 1 247 931,40 دج وليس 1 247 056,45 دج.

2- قبول تبريركم للمبلغين المقيدين في ح/615 الصيانة والتصليلات والرعاية 180 236,80 دج و 23 310,50 دج بالفاتورتين (194 - INCIDKL - 07/06/2017) و (400 - INCIDKL - 07/12/2017).

3- رفض تبريركم فيما يخص المبالغ المقيمة في ح/631 أجور المستخدمين:

1-3 لأن مجموع المبالغ غير المبررة في هذا الحساب هو 1 116 000,00 دج وليس 916 000,00 دج كما ورد في ردكم. وهو الفرق بين مجموع المبالغ المقيمة محاسبياً 7 844 200,00 دج ومجموع مبالغ تصريحات اشتراكات الضمان الاجتماعي المثبتة أيضاً في سجل الأجرة 6 728 200,00 دج وليس 6 928 200,00 دج كما ورد في ردكم.

2-3 لأن ادعاءكم أن هذا الفرق يمثل المنح العائلية غير الخاضعة لاشتراكات الضمان الاجتماعي والضريبة على الدخل الإجمالي لا دليل يثبتته على الإطلاق، لا من ناحية سجل الأجرة ولا من ناحية الوثائق المقدمة من طرفكم طول فترة التحقيق.

4- تثبتت التسويات الناتجة عن مجموع المبالغ غير المبررة في ح/635 الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية 290 160,00 دج وليس 238 160,00 دج كما ورد في ردكم. وهو الفرق بين مجموع المبالغ المقيمة محاسبياً 2 039 492,00 دج ومجموع مبالغ تصريحات اشتراكات الضمان الاجتماعي (26%) 1 749 332,00 دج وليس 1 801 332,00 دج كما ورد في ردكم.

2018:

- 5- قبول تبريركم لمجموع المبالغ المقيدة في ح/615 الصيانة والتصليلات والرعاية 744 116,53 دج بالفواتير المقدمة.
- 6- قبول تبريركم لمجموع مبالغ 720 325,40 دج مقيدة في ح/622 أجور الوسطاء والأتعاب بالفواتير المقدمة.
- 7- رفض تبريركم لمجموع مبالغ للتسوية في ح/631 أجور المستخدمين 14 483 000,00 دج وليس 916 000,00 دج كما ورد في ردكم، بوصفها منحا عائلية غير خاضعة لاشتراكات الضمان الاجتماعي والضريبة على الدخل الإجمالي، لأن لا دليل يثبت على الإطلاق، لا من ناحية سجل الأجرة ولا من ناحية الوثائق المقدمة من طرفكم طول فترة التحقيق.
- 8- تثبيت التسويات الناتجة عن مجموع المبالغ غير المبررة في ح/635 الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية 21 580,00 دج.

الالتزامات الجبائية:الضرائب المباشرة:الضريبة على أرباح الشركات:

إن الأرباح الصافية الناتجة عن ممارسة نشاطكم تخضع للضريبة على أرباح الشركات طبقا لأحكام المواد من 135 إلى 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وفق المعدل المنصوص عليه في المادة 150 من نفس القانون. وعليه فمسير الشركة ملزم باكتتاب تصريح سنوي بأرباح الشركة مرفقا بالميزانية الجبائية قبل الفاتح ماي من كل سنة طبقا للمادتين 151 و152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الضريبة على الدخل الإجمالي/صنف رؤوس الأموال المنقولة (الأرباح الموزعة):

تخضع رؤوس الأموال المنقولة الناتجة عن الأرباح الموزعة، لاقتطاع محرر من الضريبة على الدخل الإجمالي طبقا لأحكام المواد 45، 46، 54 و104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الضريبة على الدخل الإجمالي/صنف المرتبات والأجور:

إن المرتبات والأجور التي تدفعها الشركة لعمالها تخضع لاقتطاع من المصدر للضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور. لذا فإن الشركة مبدية الاقتطاع للخرينة العمومية طبقا لأحكام المواد 33، 75، 104، 108 و128 إلى 130 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الرسم على النشاط المهني:

يستحق هذا الرسم بصدد رقم الأعمال الناتج عن ممارسة نشاطكم، وفق معدل 2% طبقا للمادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. ويفرض الرسم في مكان تواجد ورشاتكم طبقا لأحكام المواد من 217 إلى 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. أما طريقة الدفع فتتولى وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 359 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الرسوم على رقم الأعمال:الرسم على القيمة المضافة:

نشاط الشركة من العمليات الخاضعة إجباريا للرسم على القيمة المضافة طبقا لأحكام المواد 1-1 و2-1 و6-2 من قانون الرسوم على رقم الأعمال. غير أن الرسوم التي أثقلت المشتريات قابلة للحسم تبعا للشروط المحددة في المواد من 29 إلى 41 من قانون الرسوم على رقم الأعمال. أما كيفية التصريح والدفع فتكون وفق إجراءات النظام العام المنصوص عليها في المواد من 76 إلى 82 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

الملاحظات المسجلة على الملف الجبائي:

- إيداع التصريحات السنوية والميزانيات الجبائية لسنوات 2015، 2016، 2017 و2018 في الأجال القانونية.
- اكتتاب تصريحات الدفع الفوري G50 لسنوات 2015، 2016، 2017 و2018 بانتظام.

الملاحظات المسجلة على المحاسبة:من حيث الشكل:

- مسك الدفاتر المحاسبية الإلزامية المنصوص عليها في المواد 9، 10 و11 من القانون التجاري والمادة 20 من النظام المحاسبي المالي.
- اعتماد التسجيل المحاسبي الممرکز للأرصدة في سجل اليومية العامة مع مسك الدفاتر والسجلات المساعدة.

* قيد مبلغ زائد بمقدار 6 650,00 دج في محاسبة 2018 (الثلاثي الثاني).
المبلغ المقيد: 698 390,00 دج - المبلغ المبرر بالوثائق: 691 740,00 دج - الفرق الزائد: 6 650,00 دج
ح/4451 رسوم على المشتريات: لم نسجل أي ملاحظة.
ح/512 بنوك الحسابات الجارية: إغفال قيد مقبوضات واردة على الكشف البنكي في محاسبة 2016 حسب الجدول التالي:

| تاريخ المخالصة | التعيين | المبلغ المقبوض | المبلغ دون الرسم |
|----------------|------------------|----------------|------------------|
| 2016/04/13 | AVIS SORT CHQUE | 346 995,00 | 324 294,39 |
| 2016/08/17 | ENCAISSEMENT CHQ | 28 080,00 | 26 242,99 |
| 2016/12/29 | AVIS SORT CHQUE | 314 795,00 | 294 200,93 |
| | المجموع | 689 870,00 | 644 738,31 |

ح/53 الصندوق: لم نسجل أي ملاحظة.

حسابات الخصوم:

ح/101 رأس مال الشركة: لم نسجل أي ملاحظة.
ح/11 الترحيل من جديد: لم نسجل أي ملاحظة.
ح/401 موردو المخزونات والخدمات: لم نسجل أي ملاحظة.
ح/4453 رسوم على المبيعات: لم نسجل أي ملاحظة.

حسابات التسيير:

ح/601 مشتريات المواد الأولية المستهلكة: قيد مشتريات غير مبررة بالفواتير بمبلغ 1 247 056,45 دج في ح/321 المواد القابلة للاستهلاك لسنة 2017.
ح/602 مشتريات التموينات الأخرى المستهلكة:

* قيد مشتريات تخص سنة 2014 في ح/321 المواد القابلة للاستهلاك لسنة 2015 حسب الجدول التالي:

| الفاتورة | التاريخ | المبلغ دون الرسم | الرسم | المبلغ مع الرسم |
|----------|------------|------------------|------------|-----------------|
| 1111 | 2014/10/07 | 19 473,74 | 3 310,54 | 22 784,28 |
| 2222 | 2014/11/11 | 398 711,73 | 67 780,99 | 466 492,72 |
| 3333 | 2014/11/17 | 1 440 320,00 | 244 854,40 | 1 685 174,40 |
| 4444 | 2014/12/07 | 2 403,50 | 408,60 | 2 812,10 |
| المجموع | | 1 860 908,97 | 316 354,53 | 2 177 263,50 |

* قيد مشتريات لفواتير مسددة بواسطة إيداعات نقدية بمبلغ 6 347 233,63 دج في ح/321 المواد القابلة للاستهلاك لسنة 2018.

ح/615 الصيانة والتصليحات والرعاية:

* قيد مبلغين غير مبررين بالفواتير 180 236,80 دج و 23 310,50 دج في محاسبة 2017.

* قيد مبالغ غير مبررة بالفواتير بمجموع 744 116,53 دج في محاسبة 2018.

ح/622 أجور الوسطاء والأتعاب: قيود غير مبررة بالفواتير لمبلغ 147 928,20 دج ومبلغ 34 500,00 دج ومبلغ 33 700,00 دج ومبلغ 33 250,00 دج ومبلغ 34 150,00 دج ومبلغ 179 255,30 دج ومبلغ 34 300,00 دج ومبلغ 33 250,00 دج ومبلغ 189 991,90 دج في محاسبة 2018.

ح/631 أجور المستخدمين:

* قيد مبلغ زائد بمقدار 5 000,00 دج في محاسبة 2017 (شهر مارس).

المبلغ المقيد: 517 200,00 دج - المبلغ المبرر بالوثائق: 512 200,00 دج - الفرق الزائد: 5 000,00 دج

* قيد مبلغ ناقص بمقدار 27 000,00 دج في محاسبة 2017 (شهر جويلية).

المبلغ المقيد: 514 000,00 دج - المبلغ المبرر بالوثائق: 541 000,00 دج - الفرق الناقص: 27 000,00 دج

* قيد مبالغ غير مبررة بمجموع 1 138 000,00 دج في محاسبة 2017 (أشهر سبتمبر، أكتوبر، نوفمبر وديسمبر).
مجموع المبالغ المقيدة: 3 709 000,00 دج - مجموع المبالغ المبررة بالوثائق: 2 571 000,00 دج
الفرق غير المبرر: 1 138 000,00 دج

* قيد مبلغ زائد بمقدار 64 000,00 دج في محاسبة 2018 (الثلاثي الأول).
المبلغ المقيد: 2 165 200,00 دج - المبلغ المبرر بالوثائق: 2 101 200,00 دج - الفرق الزائد: 64 000,00 دج

* قيد مبلغ زائد بمقدار 19 000,00 دج في محاسبة 2018 (الثلاثي الثاني).
المبلغ المقيد: 1 995 400,00 دج - المبلغ المبرر بالوثائق: 1 976 400,00 دج - الفرق الزائد: 19 000,00 دج

* قيد مبلغ غير مبرر 14 400 000,00 دج في محاسبة 2018 (الثلاثي الرابع).
المبلغ المقيد: 16 248 000,00 دج - المبلغ المبرر بالوثائق: 1 848 000,00 دج
الفرق غير المبرر: 14 400 000,00 دج

ح/635 الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية:

* قيد مبلغ زائد بمقدار 1 300,00 دج في محاسبة 2017 (شهر مارس).
المبلغ المقيد: 134 472,00 دج - المبلغ المبرر بالوثائق: 133 172,00 دج - الفرق الزائد: 1 300,00 دج

* قيد مبلغ ناقص بمقدار 7 020,00 دج في محاسبة 2017 (شهر جويلية).
المبلغ المقيد: 133 640,00 دج - المبلغ المبرر بالوثائق: 140 660,00 دج - الفرق الناقص: 7 020,00 دج

* قيد مبالغ غير مبررة بمجموع 295 880,00 دج في محاسبة 2017 (أشهر سبتمبر، أكتوبر، نوفمبر وديسمبر).
مجموع المبالغ المقيدة: 964 340,00 دج - مجموع المبالغ المبررة بالوثائق: 668 460,00 دج
الفرق غير المبرر: 295 880,00 دج

* قيد مبلغ زائد بمقدار 16 640,00 دج في محاسبة 2018 (الثلاثي الأول).
المبلغ المقيد: 562 952,00 دج - المبلغ المبرر بالوثائق: 546 312,00 دج - الفرق الزائد: 16 640,00 دج

* قيد مبلغ زائد بمقدار 4 940,00 دج في محاسبة 2018 (الثلاثي الثاني).
المبلغ المقيد: 518 804,00 دج - المبلغ المبرر بالوثائق: 513 864,00 دج - الفرق الزائد: 4 940,00 دج

ح/64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة: لم نسجل أي ملاحظة.

ح/706 تقديم الخدمات الأخرى: إغفال قيد مقبوضات وارادة على الكشف البنكي في محاسبة 2016 حسب الجدول التالي:

| تاريخ المخالصة | التعيين | المبلغ المقبوض | المبلغ دون الرسم |
|----------------|------------------|----------------|------------------|
| 2016/04/13 | AVIS SORT CHQUE | 346 995,00 | 324 294,39 |
| 2016/08/17 | ENCAISSEMENT CHQ | 28 080,00 | 26 242,99 |
| 2016/12/29 | AVIS SORT CHQUE | 314 795,00 | 294 200,93 |
| | المجموع | 689 870,00 | 644 738,31 |

وقد تم قبول المحاسبة المقدمة من حيث الشكل والمضمون لسنوات 2015، 2016، 2017 و 2018 مع استدراك العيوب والإغفالات المسجلة عليها بإجراء بعض التصحيحات.

لذا تكون النتائج النهائية للتحقيق في محاسبتكم للسنوات 2015، 2016، 2017 و 2018 كما يلي:

رقم الأعمال المعتمد:

تم اعتماد أرقام أعمال الشركة لسنوات 2015، 2016، 2017 و 2018 بناء على المعلومات الواردة من ص ص ص ص ص ص ص
ص ص ص وكالة قالمة بعد مقاربتها مع تصريحاتكم الجبائية كما يلي:

| البيان | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|---------------------|------------|------------|------------|------------|
| رقم الأعمال المعتمد | 73 703 153 | 71 407 289 | 80 766 278 | 87 490 538 |
| رقم الأعمال المصرح | 73 703 153 | 70 762 551 | 80 766 278 | 87 490 538 |
| الفرق | 0 | 644 738 | 0 | 0 |

ش ذ ش و ذ م س س س س س س

EURL XXXXXXX

خدمات

التحصيل الترقوي رقم 110
قطعة حصة رقم 110
قائمة

مديرية الضرائب لولاية قالة

مركز الضرائب قالة

تحقيق رقم: 2019/00

تبلغ بالتقويم رقم: 2019/00 بتاريخ: 2019/08/02

عدد الصفحات: 09

الرسوم على القيمة المضافة:

رقم الأعمال:

| 2018 | 2017 | 2016 | 2015 | البيان |
|------------|------------|------------|------------|--|
| 87 490 538 | 86 540 516 | 71 903 079 | 67 433 085 | رقم الأعمال المعتمد الخاضع لمعدل 7% و 9% |
| 87 490 538 | 86 540 516 | 71 258 341 | 67 433 085 | رقم الأعمال المصرح الخاضع لمعدل 7% و 9% |
| 0 | 0 | 644 738 | 0 | الفرق الخاضع |
| 0 | 0 | 45 132 | 0 | الحقوق المغفلة |

الرسوم على المشتريات:

2015:

استرجاع 819 367,42 دج مجموع مبالغ الرسوم على المشتريات المحسومة للفواتير التي لم يتم تبرير طرق مخالفتها كما يلي:

| المبلغ مع الرسم | الرسم | المبلغ دون الرسم | المورد | التاريخ | الفاخرة |
|-----------------|-------------------|------------------|------------------|------------|---------|
| 1 323 930,20 | 127 326,40 | 1 196 603,80 | SARL ttttttttttt | 2015/02/19 | 01 |
| 1 144 395,94 | 115 770,14 | 1 028 625,80 | SARL ttttttttttt | 2015/03/07 | 02 |
| 1 020 091,60 | 111 821,00 | 908 270,60 | SARL ttttttttttt | 2015/05/02 | 03 |
| 79 999,99 | 11 623,93 | 68 376,06 | L'ALGERIE POUR | 2015/06/01 | 04 |
| 79 999,99 | 11 623,93 | 68 376,06 | L'ALGERIE POUR | 2015/06/01 | 05 |
| 945 637,61 | 99 985,81 | 845 651,80 | SARL ttttttttttt | 2015/06/18 | 06 |
| 911 634,43 | 107 286,63 | 804 347,80 | SARL ttttttttttt | 2015/07/18 | 07 |
| 79 443,00 | 11 543,00 | 67 900,00 | AMRANI | | 08 |
| 1 732 395,48 | 31 588,37 | 1 700 807,11 | ETS MOHAMED | 2015/11/28 | 09 |
| 131 049,57 | 14 819,17 | 116 230,40 | ALGERIENNE DES | 2015/05/26 | 10 |
| 137 416,50 | 19 966,50 | 117 450,00 | ALGERIENNE DES | 2015/06/15 | 11 |
| 1 423 957,76 | 156 012,54 | 1 267 945,22 | SARL ttttttttttt | 2015/12/08 | 12 |
| | 819 367,42 | المجموع | | | |

2018:

استرجاع 134 216,73 دج مجموع مبالغ الرسوم على المشتريات المحسومة للفواتير التي لم يتم تبرير طرق مخالفتها كما يلي:

| المبلغ مع الرسم | الرسم | المبلغ دون الرسم | المورد | التاريخ | الفاخرة |
|-----------------|-------------------|------------------|-------------|------------|----------|
| 496 888,48 | 34 000,03 | 462 888,45 | ETS MOHAMED | 2017/11/16 | 2933 |
| 188 268,83 | 30 059,73 | 158 209,10 | INCIDKL | 2018/01/03 | 2017/444 |
| 213 313,81 | 34 058,51 | 179 255,30 | INCIDKL | 2018/08/31 | 394 |
| 226 090,36 | 36 098,46 | 189 991,90 | INCIDKL | 2018/12/31 | 587 |
| | 134 216,73 | المجموع | | | |

لذا يكون جدول الرسوم على المشتريات كما يلي:

| 2018 | 2017 | 2016 | 2015 | البيان |
|------------|------------|------------|------------|-------------------------|
| 7 075 587 | 9 678 350 | 10 696 097 | 7 283 526 | الرصيد الأولي |
| 4 457 852 | 5 070 399 | 4 015 469 | 8 952 254 | رسوم مصرحة |
| 134 217 | 0 | 0 | 819 367 | رسوم مرفوضة، للاسترجاع |
| 11 399 222 | 14 748 749 | 14 711 566 | 15 416 413 | رسوم معتمدة قابلة للحسم |
| 7 874 148 | 7 673 162 | 4 988 084 | 4 720 316 | رسوم محسومة فعلا |
| 0 | 0 | 0 | 0 | رسوم للاستدراك |
| 3 525 074 | 7 075 587 | 9 723 482 | 10 696 097 | رسوم للقرض |

وعليه تكون وضعيتكم اتجاه الرسم على القيمة المضافة كما يلي:

| | | | | |
|-----------|-----------|-----------|------------|------------------|
| 0 | 0 | 45 132 | 0 | الحقوق المغفلة |
| 0 | 0 | 0 | 0 | رسوم للاستدراك |
| 3 525 074 | 7 075 587 | 9 723 482 | 10 696 097 | رسوم للقرض |
| 0 | 0 | 0 | 0 | الحقوق المستدركة |
| 0 | 0 | 0 | 0 | العقوبة |
| 3 525 074 | 7 075 587 | 9 678 350 | 10 696 097 | الرصيد النهائي |

ملاحظة:

الرصيد النهائي للرسم على القيمة المضافة في 2018/12/31 أصبح 3 525 074 دج بدلا من 4 523 803 دج.

الرسم على النشاط المهني:

بلدية قالمة:

| 2018 | 2017 | 2016 | 2015 | البيان |
|------------|------------|------------|------------|----------------------------|
| 87 490 538 | 86 540 516 | 71 903 079 | 67 433 085 | رقم الأعمال المعتمد الخاضع |
| 87 490 538 | 86 540 516 | 71 258 341 | 67 433 085 | رقم الأعمال المصرح المخضع |
| 0 | 0 | 644 738 | 0 | الفرق |

مراجعة الإخضاعات:

| 2018 | 2017 | 2016 | 2015 | البيان |
|-----------|-----------|-----------|-----------|------------------|
| 1 749 811 | 1 730 810 | 1 438 062 | 1 348 662 | الحقوق الواجبة |
| 1 749 811 | 1 730 810 | 1 425 167 | 1 348 662 | الحقوق المثبتة |
| 0 | 0 | 12 895 | 0 | الحقوق المستدركة |
| 0 | 0 | 1 290 | 0 | العقوبة |
| 0 | 0 | 14 185 | 0 | المجموع |

الأرباح المهنية: تم تحديد الأرباح المهنية لسنوات 2015، 2016، 2017 و 2018 بدمج:

2015:

الأعباء غير القابلة للخصم المتمثلة في مجموع مبالغ مشتريات سنة 2014 المقيدة في ح/602 مشتريات التموينات الأخرى المستبكرة 1 860 908,97 دج للربح المصرح.

2016:

الفرق في رقم الأعمال غير المصرح به 644 738,31 دج للربح المصرح.

2017:

الأعباء غير المبررة للربح المصرح، وهي:

* مبلغ المشتريات غير المبررة بالفواتير المقيدة في ح/601 مشتريات المواد الأولية المستهلكة 1 247 056,45 دج.

* مجموع المبالغ غير المبررة المقيدة في ح/631 أجور المستخدمين 1 116 000,00 دج.

* مجموع المبالغ غير المبررة المقيدة في ح/635 الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية 290 160,00 دج.

2018:

الأعباء غير المبررة وغير القابلة للخصم للربح المصرح، وهي:

* مبلغ 6 347 233,63 دج مشتريات الفواتير المسددة بواسطة إيداعات نقدية المقيدة في ح/602 مشتريات التموينات الأخرى

المستهلكة غير القابلة للخصم وفق نص المادة 169 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

* مجموع المبالغ غير المبررة المقيدة في ح/631 أجور المستخدمين 14 483 000,00 دج.

* مجموع المبالغ غير المبررة المقيدة في ح/635 الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية 21 580,00 دج.

الضريبة على أرباح الشركات:**الأرباح الصناعية والتجارية:**

الربح المعتمد الخاضع = الربح المصرح + الأعباء المعاد دمجها + الفرق في رقم الأعمال - الرسم على النشاط المهني المستدرك.

| 2018 | 2017 | 2016 | 2015 | البيان |
|-----------------------|-----------|-----------|-----------|----------------------------------|
| 7 743 263 | 5 653 639 | 5 661 004 | 3 141 392 | الربح المصرح |
| 20 851 814 | 2 653 216 | 0 | 1 860 909 | الأعباء المعاد دمجها |
| 0 | 0 | 644 738 | 0 | الفرق في رقم الأعمال |
| 0 | 0 | 12 895 | 0 | الرسم على النشاط المهني المستدرك |
| 28 595 077 | 8 306 855 | 6 292 847 | 5 002 301 | الربح المعتمد الخاضع |
| 7 743 263 | 5 653 639 | 5 661 004 | 3 141 392 | الربح المصرح المخضع |
| 20 851 814 | 2 653 216 | 631 843 | 1 860 909 | الفرق |

مراجعة الإخضاعات:

| 2018 | 2017 | 2016 | 2015 | البيان |
|----------------------|-----------|-----------|-----------|------------------|
| 7 434 720 | 2 159 782 | 1 636 140 | 1 300 598 | الحقوق الواجبة |
| 1 489 804 | 1 469 946 | 1 471 861 | 816 762 | الحقوق المثبتة |
| 5 421 472 | 689 836 | 164 279 | 483 836 | الحقوق المستدركة |
| 1 355 368 | 172 459 | 24 642 | 120 959 | العقوبة |
| 6 776 810 | 862 295 | 188 921 | 604 795 | المجموع |

الضريبة على الدخل الإجمالي/صنف رؤوس الأموال المنقولة (الأرباح الموزعة):

| 2018 | 2017 | 2016 | 2015 | البيان |
|-------------------|------------------|----------------|------------------|--------------------------------|
| 20 851 814 | 2 653 216 | 631 843 | 1 860 909 | فرق الأرباح الخاضع للاض أش (1) |
| 5 421 472 | 689 836 | 164 279 | 483 836 | حقوق ض أش المستدركة عليه (2) |
| 15 430 342 | 1 963 380 | 467 564 | 1 377 073 | الربح الموزع المعتمد (2) - (1) |
| 0 | 0 | 0 | 0 | الربح الموزع المصرح |
| 15 430 342 | 1 963 380 | 467 564 | 1 377 073 | الفرق |
| %15 | %15 | %10 | %10 | معدل الضريبة |

ش ذ ش و ذ م س س س س س س

EURL XXXXXX

خدمات

التحصيل الترقوي [] قطعة حصة رقم
قائمة

مديرية الضرائب لولاية قالمة

مركز الضرائب قالمة

تحقيق رقم: 2019/00

تبلغ بالتقويم رقم: 2019/00 بتاريخ: 2019/08/02

عدد الصفحات: 09

مراجعة الإخضاع:

| 2018 | 2017 | 2016 | 2015 | البيان |
|-----------|---------|--------|---------|------------------|
| 2 314 551 | 294 507 | 46 756 | 137 707 | الحقوق الواجبة |
| 0 | 0 | 0 | 0 | الحقوق المثبتة |
| 2 314 551 | 294 507 | 46 756 | 137 707 | الحقوق المستدركة |
| 578 638 | 73 627 | 11 689 | 34 427 | العقوبة |
| 2 893 189 | 368 134 | 58 445 | 172 134 | المجموع |

الضريبة على الدخل الإجمالي/صنف المرتبات والأجور:

| 2018 | 2017 | 2016 | 2015 | البيان |
|-----------|-----------|-----------|-----------|------------------------------|
| 7 066 150 | 6 102 642 | 5 993 751 | 6 270 810 | كتلة الأجور المعتمدة الخاضعة |
| 7 066 150 | 6 102 642 | 5 993 351 | 6 270 810 | كتلة الأجور المصرحة المخضعة |
| 0 | 0 | 400 | 0 | الفرق |

مراجعة الإخضاع:

| 2018 | 2017 | 2016 | 2015 | البيان |
|---------|---------|---------|---------|------------------|
| 838 788 | 585 288 | 658 610 | 786 933 | الحقوق الواجبة |
| 838 788 | 585 288 | 658 610 | 786 933 | الحقوق المثبتة |
| 0 | 0 | 0 | 0 | الحقوق المستدركة |
| 0 | 0 | 0 | 0 | العقوبة |

ملاحظة:

(1) تم تطبيق العقوبات المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به لا سيما المادتين 134 فقرة 2 و 193 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(2) تحتفظ الإدارة بحق تعديل الأسس 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.

الملخص

سعت هذه الدراسة البحثية إلى التعرف إن كان هناك ممارسات محاسبة إبداعية لدافع التهرب الضريبي في المؤسسات الخاضعة، و لاكتشاف أساليب التلاعب من أجل تخفيض الأوعية الضريبية وعلى رأسها الربح الخاضع، وللتأكد من درجة هذا التأثير السلبي تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليل الإحصائي لدراسة ممارسة مؤسسة خدمات طبية خضعت للتحقيق والرقابة الجبائية من قبل محقق جبائي بمركز الضرائب قالمة لمدة أربعة سنوات للفترة الممتدة من 2015 إلى 2018، وقد خلصت الدراسة إلى أنه هناك تخفيض في الوعاء عن طريق تضخيم النفقات أو تخفيض الإيرادات، وإلى أن مستوى أهمية ممارسات المحاسبة الإبداعية لرفع التهرب الضريبي للمؤسسة موضوع الدراسة جاءت بدرجة منخفضة نسبياً.

الكلمات المفتاحية: التلاعب المحاسبي، المحاسبة الإبداعية، الغش المحاسبي، التهرب الضريبي، الرقابة الجبائية.

Summary

This research study sought to identify whether there are creative accounting practices for the motive of tax evasion in the subjected institutions, and to discover methods of manipulation in order to reduce tax bases, especially the subjected profit, and to ascertain the degree of this negative effect. The descriptive approach and statistical analysis were used to study the practice of a service institution A medical examination that was subjected to fiscal investigation and control by a fiscal investigator at the Guelma Tax Center for a period of four years for the period from 2015 to 2018. The study concluded that there is a reduction in the base by inflating expenses or reducing revenues, and that the level of importance of creative accounting practices to raise tax evasion for the institution The subject of the study was relatively low.

Key words: Accounting manipulation, creative accounting, accounting fraud, tax evasion, fiscal control.