

جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني
في ميدان : علوم إقتصادية والتسيير وعلوم التجارية
فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق
بعنوان :

دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية لآراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب ولاية ورقلة خلال شهر ماي 2022

من إعداد الطالبة : عفاف شراد

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 2022 / 06 / 12 أمام اللجنة المكونة من السادة :
أ. إلياس بدوي (أستاذ محاضر "أ"، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا
أ. أسية قمو (أستاذة محاضرة "أ"، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا
أ. أحمد بضياف (أستاذ محاضر "أ"، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية : 2022/2021

قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني
في ميدان : علوم إقتصادية والتسيير وعلوم التجارية
فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق
بعنوان :

دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية لآراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب ولاية ورقلة خلال شهر ماي 2022

من إعداد الطالبة : عفاف شراد
نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 12 / 06 / 2022 أمام اللجنة المكونة من السادة :
أ. إلياس بدوي (أستاذ محاضر "أ"، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا
أ. آسية قمو (أستاذة محاضرة "أ"، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا
أ. أحمد بضياف (أستاذ محاضر "أ"، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية : 2022/2021



الإهداء

إلى نبع الحنان والعطاء والتضحية
أمي وأبي، رزقهم الله دوام الصحة والعافية
إلى من كانوا عوناً وسنداً لي في حياتي
إخوتي، جزاهم الله عني خير الجزاء
إلى الشموع التي أنارت لنا الطريق وأرشدتنا إلى الضياء
أساتذتي الكرام، سدد الله خطاهم
إلى كل يد صادقة إمتدت لمساعدتي
أصدقائي وزملائي، أثار الله طريقهم
أهدي ثمرة جهدي المتواضع



الشكر

سبحانك ربنا لك الحمد والشكر حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه
اللهم لك الحمد والشكر كما ينبغي لجلال وجهك و عظيم سلطانك وعلو مكانك
نحمدك يا الله على توفيقك لنا لإتمام هذا العمل المتواضع.
كما أتوجه بأسمى عبارات الشكر والإمتنان لمن كان لها الفضل بعد الله عزوجل
في إتمام هذه الأطروحة الأستاذة آسية قمو لقبولها الإشراف عليها
وعلى توجيهاتها ونصائحها الدائمة لمواصلة المشوار بالتمسك بحبل النجاح
لها أدين بوافر التقدير وأسأل الله أن يوفقها لأعلى المراتب بدوام الصحة والعافية
إن شاء الله.

كما لا أنسى أن أشكر كل من يعمل في مديرية الضرائب ولاية ورقلة والمفتشيات
التابعة لها لتسهيلهم إجراء عمل الدراسة، وخاصة الأستاذ حجاج رضوان على توجيهاته
ونصائحه القيمة.

وإلى كل من قدم لي يد المساعدة من قريب أو بعيد في سبيل إتمام هذه الدراسة
جزاكم الله عني خير الجزاء.

الملخص:

الهدف من هذه الدراسة هو إبراز الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، خاصة أن المؤسسات أصبحت تتلاعب في القوائم المالية من أجل تخفيض نتائجها المحاسبية وبالتالي تخفيض نتائجها الجبائية أي تقليص الوعاء الضريبي.

ولتحقيق أهداف البحث إتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي لمعالجة مختلف الجوانب النظرية لكل من المحاسبة الإبداعية والرقابة الجبائية، وكذا تقنيات الرقابة الجبائية المعتمدة في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتم تصميم إستبيان مكون من 30 عبارة، تم توزيعه على مجتمع الدراسة المتمثل في المفتشين بمديرية الضرائب ولاية ورقلة، لنتمكن في الأخير من إعتداد 37 إستمارة صالحة للتحليل الإحصائي، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :

- ✓ تعتمد الرقابة الجبائية على تقنية التحقيق المحاسبي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تهدف للتهرب من الضريبة بثتى الأساليب؛
- ✓ إتفاق عينة الدراسة على دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الكلمات المفتاحية: ممارسات محاسبة إبداعية، رقابة جبائية، مكلفين بالضريبة، تحقيق محاسبي.

Summary :

The aim of the study is to clarify the role of tax control in limiting creative accounting practices, Especially since institutions have become misleading in their financial statements, By reducing the accounting result and reducing the tax result to evade paying tax.

To achieve the objectives of the research, we adopted the descriptive approach in the theoretical aspects of both creative accounting and tax control, As well as the tax control techniques used to reveal creative accounting practices, A questionnaire consisting of 30 sentences is designed, We distributed it to the study community consisting of inspectors in the Tax Directorate in the Wilaya of Ouargla, In the end, we were able to adopt 37 valid questionnaires for statistical analysis

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

- Tax control depends on accounting investigation to reveal innovative accounting practices aimed at tax evasion

- The approval of the study sample members on the role of financial control in limiting creative accounting practices

key words : Creative Accounting Practices, tax control, taxpayer, accounting investigation

قائمة المحتويات

الصفحة	المحتويات
III	الإهداء
IV	الشكر
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
IX	قائمة الملاحق
X	قائمة الإختصارات والرموز
أ-د	مقدمة
1	الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة الإبداعية والرقابة الجبائية
2	المبحث الأول : الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية والرقابة الجبائية
76	المبحث الثاني : مراجعة الدراسات السابقة
86	الفصل الثاني: دراسة ميدانية لأراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب ولاية ورقلة
88	المبحث الأول : الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية
97	المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة ومناقشتها
115	الخاتمة
119	قائمة المراجع والمصادر
128	الملاحق
163	الفهرس

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
20	أهم أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي	(1 - 1)
36	أوجه التشابه والاختلاف بين الرقابة الجبائية والمراجعة الجبائية	(2 - 1)
75	الموارد والمدخيل الشخصية للمكلف	(3 - 1)
82	مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة	(4 - 1)
89	الإحصائيات الخاصة بقائمة الإستبيان	(1 - 2)
90	محاور الإستبيان وعدد عباراته	(2 - 2)
90	إتجاه الرأي لمقياس ليكارت الثلاثي	(3 - 2)
91	معامل الارتباط بيرسون لعبارات المحور الأول	(4 - 2)
92	معامل الارتباط بيرسون لعبارات المحور الثاني	(5 - 2)
93	معامل الارتباط بيرسون لعبارات المحور الثالث	(6 - 2)
94	الإتساق البنائي لأداة الدراسة	(7 - 2)
95	إختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبيان	(8 - 2)
97	وصف خصائص عينة الدراسة	(9 - 2)
100	إجابات عينة الدراسة حول مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي	(10 - 2)
104	إجابات عينة الدراسة حول دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية خاصة من الناحية الجبائية	(11 - 2)
108	إجابات عينة الدراسة حول تقنيات الرقابة الجبائية المعتمدة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	(12 - 2)
112	إختبار T – Test للفرضية الأولى	(13 - 2)
113	إختبار T – Test للفرضية الثانية	(14 - 2)
113	إختبار T – Test للفرضية الثالثة	(15 - 2)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
8	العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة	(1 - 1)
13	دور الإلتزام بقواعد السلوك الأخلاقي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	(2 - 1)
34	أنواع الرقابة الجبائية	(3 - 1)
41	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات	(4 - 1)
42	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	(5 - 1)
43	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	(6 - 1)
44	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	(7 - 1)
88	نموذج ومتغيرات الدراسة	(1 - 2)
98	تمثيل توزيع عينة الدراسة وفق متغير العمر	(2 - 2)
99	تمثيل توزيع عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(3 - 2)
99	تمثيل توزيع عينة الدراسة وفق متغير الخبرة المهنية	(4 - 2)

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
129	إشعار بداية التحقيق	الملحق 01
130	بطاقة نهاية أشغال التحقيق	الملحق 02
131	التقرير النهائي	الملحق 03
133	التصريح بالوجود G08	الملحق 04
134	التصريح الشهري G05	الملحق 05
136	التصريح السنوي	الملحق 06
143	قائمة المحكمين لأداة الدراسة (الإستبيان)	الملحق 07
144	الإستبيان	الملحق 08
148	مخرجات برنامج SPSS	الملحق 09

قائمة الاختصارات والرموز

الإختصار / الرمز	المصطلحات باللغة الأجنبية	المصطلحات باللغة العربية
VC	Vérification de comptabilité	التحقيق المحاسبي
VP	Vérification Ponctuelle	التحقيق المصوب في المحاسبة
VASEF	Vérification Approfondie de Situation Fiscale d'Ensemble	التحقيق المعمق على مجمل الوضعية الجبائية
IRG	Impôt sur Revenu Global	الضريبة على الدخل الإجمالي
IBM	Impôt sur les Bénéfices des Sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
DRV	Direction des Recherches et Vérifications	مديرية الأبحاث والمراجعات
SRV	Services de Recherches et Vérifications	مصالح الأبحاث والمراجعات
DWI	Direction de Wilaya des Impôts	المديرية الولائية للضرائب
S/DCF	La sous Direction des contrôles Fiscal	المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية
DGE	Direction des Grandes Entreprises	مديرية كبريات المؤسسات
CDI	Le Centre Des Impôts	مركز الضرائب
CPI	Le Centre De Proximité	المراكز الجوارية للضرائب
DGI	Direction Générale des Impôts	المديرية العامة للضرائب

مقدمة

1. توطئة :

إتسمت الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي في العقد الأخير من القرن العشرين بالعديد من التحولات والتغيرات الجذرية المتسارعة، وذلك تماشياً مع التغيرات التي فرضها المحيط الإقتصادي الدولي، الأمر الذي فتح المجال أمام العديد من الشركات الكبرى لسعي لتحقيق الأرباح وتعظيم قيمتها بتحسين وضعيتها المتمثلة في القوائم المالية المحددة لنتيجة الشركة، إلا أن غالباً ما تلجأ لبعض الممارسات لتغيير الحقائق التي ستخدمها مستقبلاً، وذلك لتأثير على مستويات الأرباح وإعطاء إنطباع مضلل عن حقيقة مركزها المالي وهو ما أصطلح عليه بالمحاسبة الإبداعية.

حيث أن ممارسات المحاسبة الإبداعية ترمي إلى تعظيم الربح السنوي لتحقيق منافع بجذب المستثمرين المحتملين، أما إذا كانت غايتها التهرب الضريبي فهي تتلاعب في المحاسبة بتخفيض الأرباح وزيادة الأعباء وبالتالي تقليص الوعاء الضريبي، بحيث يعتمد المتهربون من أداء الضريبة على إستغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي، سواء من الناحية القانونية أو الناحية المحاسبية أو المادية ذلك أن العلاقة الموجودة بين المحاسبة والضريبة تكمن في أن الإدارة الجبائية تعتمد على مخرجات المحاسبة في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، وعليه يستغل المكلفون هذه العلاقة من خلال تدنية الوعاء اعتماداً على تلاعبات محاسبية تمارس من قبلهم أو من خلال اللجوء إلى خبراء في المجال المحاسبي، فيعملون على تعديل الأحداث المحاسبية عما هي عليه إلى ما يرغب فيه المكلف، وغالباً ما تهدف هذه الممارسات إلى التخلص الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة المستحقة أو الإستفادة من وفيات جبائية أكثر.

أحد أهم دوافع إستخدام المحاسبة الإبداعية هو التهرب الضريبي، والجزائر كباقي الدول حاولت الحد منها، وذلك بعد تسجيل المصالح المختصة الأموال الضخمة التي حرمت من الخزينة العمومية، نتيجة عدم التصريح الفعلي بحجم أموال بعض المؤسسات المتهربة وهو ما يعد فعلاً نزيفاً كبيراً وحاداً لمورد هام من موارد الخزينة، وسعيها من الدولة للمحافظة على مواردها، لجأ النظام الجبائي إلى اعتماد ما يسمى بالرقابة الجبائية، والتي تمارس من طرف أجهزة متمكنة تملك التأهيل العلمي والمهني وتتمتع بمجموعة من الحقوق والواجبات التي يكفلها القانون، وبالتالي فهي تعمل على كشف الأخطاء والتلاعبات أي العمل على حماية الإيرادات العامة من جهة والعمل على إعطاء نوع من المصداقية على تصريحات المكلفين وذلك بتأكد من صحة القوائم المالية.

ولهذا يتمثل محور دراستنا في معالجة الجانب الجبائي من إستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك بإبراز الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في محاربة الإبداع المحاسبي المستعمل سلباً، خصوصاً في ظل إرتفاع نسبة التهرب الضريبي في البلاد، وذلك من خلال دراسة ميدانية لآراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب ولاية ورقلة.

2. إشكالية الدراسة : من خلال ما سبق فإن السؤال الجوهرى الذي نحاول إيجاد إجابة له هو كالتالى

- هل يمكن لإجراءات الرقابة الجبائية أن تساهم في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية ؟
- تقودنا هذه الإشكالية الرئيسية للبحث عن إجابات الأسئلة الفرعية المنبثقة عنها وهي كما يلي :
- ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي ؟
- ما الدافع من إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية ؟
- فيما تتمثل تقنيات الرقابة الجبائية المعتمدة في معالجة ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟

3. فرضيات الدراسة : قصد الإجابة على التساؤلات المطروحة قمنا بصياغة الفرضيات الموالية :

- الفرضية الأولى : الرقابة الجبائية تساهم في عملية التحصيل الجبائي بشكل كبير.
- الفرضية الثانية : يعتبر التهرب الضريبي من أهم دوافع إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

- **الفرضية الثالثة** : تقنيات الرقابة الجبائية المعتمدة في معالجة ممارسات المحاسبة الإبداعية تلك التي توجد في أشكال الرقابة الجبائية المعمقة (الخارجية).

4. **مبررات إختيار موضوع الدراسة** : تعود أسباب إختيار موضوع الدراسة للإعتبرات التالية :
مبررات ذاتية : تتمثل فيما يلي :

- الميول الشخصي لموضوع المحاسبة الإبداعية والرغبة في البحث فيه.
 - إرتباط موضوع الدراسة بالتخصص العلمي الذي ندرس فيه.
 - ندرة الدراسات التي تناولت دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- مبررات موضوعية** : تتمثل في

- إبراز أهمية الرقابة الجبائية في حماية موارد الخزينة التي على أساسها توضع برامج الدولة.
- محاولة توضيح العلاقة الرابطة بين الجباية والمحاسبة، فالتحديد الوعاء الضريبي يعتمد في أساسه على مخرجات النظام المحاسبي.
- السعي وراء إكتشاف التلاعبات في تصريحات المكلفين خاصة ما يتعلق بالجانب المحاسبي.
- الرغبة في إستطلاع آراء عينة الدراسة حول دور الرقابة الجبائية في إكتشاف التلاعبات المحاسبية.

5. **أهداف الدراسة** : تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف تتمثل كما يلي :

- ✓ إستعراض أهم الجوانب النظرية والتطبيقية للموضوع.
- ✓ العمل على كشف مختلف الممارسات الهادفة إلى التهرب الضريبي خاصة في الجانب المحاسبي.
- ✓ تحقيق هدف علمي وهو إضافة مرجع جديد في هذا المجال، خصوصا أنه يعرف ندرة في المراجع.
- ✓ الإلمام بمفاهيم الرقابة الجبائية كأحد آليات محاربة سلبيات المحاسبة الإبداعية وبلوغ أهداف كل من النظام المالي المحاسبي والنظام الجبائي على حد سواء.
- ✓ إستقصاء آراء عينة الدراسة عن فعالية الرقابة الجبائية في كشف التلاعبات المحاسبية على مستوى الوعاء الضريبي.

6. **أهمية الدراسة** : تستمد هذه الدراسة أهميتها من خلال تناولنا لموضوع الرقابة الجبائية باعتبارها الحل الأنسب للحفاظ على موارد الخزينة العمومية بمساهمتها في محاربة التهرب الضريبي التي تعتمد المؤسسات بإستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، لذا تلجأ إدارة الضرائب للرقابة الجبائية للحد من هذه التلاعبات المحاسبية من خلال إجراءات التحقيق الجبائي والمحاسبي.

7. **حدود الدراسة** : قد تم تناول موضوع الدراسة من خلال الإطار الآتي :

- **الحدود المكانية** : تم إجراء الدراسة الميدانية بإستبيان لآراء عينة من المفتشين بديرية الضرائب ولاية ورقلة.
- **الحدود الموضوعية** : تم تسليط الضوء من خلال هذه الدراسة على إبراز الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- **الحدود الزمنية** : معطيات الدراسة تم جمعها من خلال إجراء إستبيان خلال شهر ماي 2022.

8. **المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة** :

منهج الدراسة : قصد الحصول على إجابة للإشكالية وتحقيق الأهداف المرجوة، وكذا إختيار صحة الفرضيات الموضوعية تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لمعالجة الجانب النظري وذلك لوصف ظاهرة ممارسات المحاسبة الإبداعية والتطرق إلى مفاهيم الرقابة الجبائية لمعالجة هذه الممارسات خصوصا المتعلقة بالإيرادات الضريبية. أما الجانب التطبيقي فقد إعتدنا على الإستبيان لإيجاد مدى فعالية الرقابة الجبائية في إكتشاف التجاوزات وكيفية معالجتها من خلال آراء عينة من المفتشين بديرية الضرائب ولاية ورقلة .

الأدوات المستخدمة : إعتدنا في معالجة الجانب النظري على المسح المكتبي لمختلف المراجع ذات صلة بموضوع الدراسة من كتب، مجلات، ملنقيات ورسائل جامعية، وأبحاث علمية. أما الجانب التطبيقي إعتدنا على الإستبيان.

9. مرجعية الدراسة :

تتشكل مرجعية الدراسة التي قمنا بها من الرسائل الجامعية والكتب والملنقيات العلمية والمجلات والأبحاث.

10. صعوبات الدراسة :

- إعترضت هذه الدراسة صعوبة تتمثل في منع التربصات على مستوى مديرية الضرائب ولاية ورقلة، لأن إجراء التربص كان سيعطي نتائج أكثر لهذه الدراسة.

11. هيكل الدراسة :

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة وتساؤلاتها تم تقسيم البحث إلى فصلين بعد المقدمة، حيث تمثل الجانب النظري من الدراسة في فصل واحد بعنوان الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة الإبداعية والرقابة الجبائية، مقسم إلى مبحثين، الأول يخص الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية والرقابة الجبائية ويتفرع بدوره إلى ثلاث مطالب، المطلب الأول يتضمن مدخل عام للمحاسبة الإبداعية والثاني قدمنا فيه عموميات حول الرقابة الجبائية، والمطلب الثالث خصصناه لدراسة تقنيات الرقابة الجبائية ودورها في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، أما المبحث الثاني يتضمن مراجعة الدراسات السابقة ويتفرع إلى ثلاث مطالب، الأول للدراسات السابقة المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية والثاني خصصناه للدراسات السابقة المتعلقة بالرقابة الجبائية، أما المطلب الثالث فقدمنا فيه مقارنة بين دراستنا والدراسات السابقة، أما عن الجانب التطبيقي من الدراسة، أيضا تمثل في فصل واحد بعنوان دراسة ميدانية لآراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب ولاية ورقلة، مقسم إلى مبحثين، الأول يوضح الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية وهذا من خلال ثلاث مطالب، المطلب الأول يبين مجتمع وعينة الدراسة، والثاني خصصناه لشرح أداة الدراسة الميدانية، والثالث حددنا فيه الأدوات الإحصائية المستخدمة في التحليل، أما المبحث الثاني يخص عرض نتائج الدراسة ومناقشتها، ويتفرع إلى ثلاث مطالب، الأول لعرض ومناقشة النتائج الخاصة بأفراد عينة الدراسة، والثاني لدراسة نتائج آراء عينة الدراسة، أما الثالث خصصناه لإختبار صحة فرضيات الدراسة، لنصل في الأخير إلى خاتمة تتضمن مجموعة من النتائج مع تأكيد صحة الفرضيات وكذا مجموعة من التوصيات مع بيان آفاق الدراسة.

الفصل الأول : الأدبيات
النظرية والتطبيقية
للمحاسبة الإبداعية والرقابة
الجبائية

تمهيد:

تهتم المحاسبة بتسجيل وتبويب العمليات المحاسبية من أجل إعطاء صورة حقيقية عن وضعية المؤسسة اعتمادا على مجموعة من المعايير والأخلاقيات التي تضبطها، ولكن هذا المفهوم كاد أن يتغير عقب ثورة الصناعية إذ تطورت المحاسبة لتصل الى حد الابداع، حيث أصبح مديرو الأعمال يلجؤون إلي تجميل البيانات المالية سعيا منهم الي تجميل صورة المؤسسة أمام مستخدميها، أما من حيث المركز المالي او الربحية لتحقيق اهداف ذاتية خفية عن طريق استغلال البدائل المحاسبية المتاحة للمحاسبين، الأمر الذي يؤثر سلبا على مصداقية القوائم المالية، وهو ما يدعى بالمحاسبة الإبداعية.

ومن ممارسات المحاسبة الإبداعية التهرب من دفع المستحقات الجبائية، حيث يتم التلاعب في العناصر الأساسية للربح والتمثلة في الأعباء والنواتج المباشرة أو العناصر الأخرى المكونة لكل منهما، وبالتالي هذا يؤدي إلى تخفيض الموارد المالية للدولة، الأمر الذي أدى إلى الإهتمام المتزايد للمنظومة الجبائية بهذه الظاهرة، وحفاظا على هذه الموارد التي تعد موردا هاما لخزينة الدولة إعتمدت عدة إجراءات أهمها الرقابة الجبائية حيث تكتسي أهمية كبيرة في كشف الأخطاء والتلاعبات المحاسبية.

ومن خلال هذا الفصل قمنا بالإلمام بمفاهيم كل من المحاسبة الإبداعية والرقابة الجبائية حيث تم تقسيمه إلى مبحثين كما يلي :

- **المبحث الأول :** الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية والرقابة الجبائية.
- **المبحث الثاني :** مراجعة الدراسات السابقة.

المبحث الأول : الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية والرقابة الجبائية

أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل إهتمام كبير جدا من قبل الباحثين المهتمين بميادين المعرفة المالية والمحاسبية، وبمدى مساهمة إجراءات الرقابة الجبائية في الحد من ممارساتها بتلاعب في القوائم المالية بهدف التهرب الضريبي، وفي هذا المبحث سنتطرق إلى التعرف على الإطار النظري لكل من المحاسبة الإبداعية والرقابة الجبائية وإظهار الدور الذي يمكن أن تقوم به الرقابة الجبائية في الحد من الممارسات المحاسبية الخاصة بالوعاء الضريبي، وذلك من خلال ثلاث مطالب.

المطلب الأول : مدخل عام للمحاسبة الإبداعية

من خلال هذا المطلب سنستعرض بدايات ممارسة المحاسبة الإبداعية وخلقتها للجدل الواسع في عالم الأعمال إلى غاية بداية إنتهاج المداخل الحديثة للمساهمة في الحد منها.

الفرع الأول : ماهية المحاسبة الإبداعية

سنحاول من خلال هذا المطلب تقديم نظرة تعريفية شاملة عن المحاسبة الإبداعية.

أولاً : الإبداع في الفكر المحاسبي

يعرف الإبداع على أنه مزيج من القدرات ووحدة متكاملة من العوامل الذاتية والموضوعية التي تقود لبينة مناسبة يمكن أن ترقى بالعمليات العقلية لتؤدي إلى إنتاجات أصيلة ومفيدة سواء بالنسبة لخبرات الفرد السابقة أو خبرات الشركة أو المجتمع أو العالم بإنتاجات إبداعية في أحد ميادين الحياة، والإبداع هو استحداث فكرة أو نظرية أو افتراض علمي جديد أو أسلوب جديد لإدارة المنظمة وإن الإبداع يختلف حسب الجوانب والمداخل والأهداف التي يراد تحقيقها¹. ونظرا لتطور الهائل في تكنولوجيا المعلومات وتزايد الكبير للمعرفة كان لابد من تطوير الفكر المحاسبي لرفع كفاءة وفاعلية المحاسبة، وعليه أصبح الإبداع المحاسبي مطلبا ضروريا في تطور أي شركة تريد الحفاظ على مكانتها في السوق والحصول على حصص أكبر بالمقارنة بالمنافسين².

من خلال ذلك يتبين أن الإبداع المحاسبي هو التطوير والتجديد في تقديم المعلومات المحاسبية في شكل معلومات ذات جودة عالية، متمثلة في التقارير المالية ليتم توصيل المعلومات للجهات المستفيدة لإستخدامها في إتخاذ القرارات، كما يتضمن الإبداع المحاسبي جانب الموارد المادية كالتهيزات الآلية والبرمجة المالية والمحاسبية اللازمة للأداء المحاسبي المتطور³.

وبما أن الإبداع في المجال المحاسبي تنعكس آثاره في التقارير المالية بعد عمليتي القياس والإفصاح للبيانات والمعلومات المحاسبية، فلا بد من التعرف على طبيعة نتائج تلك الآثار، إيجابية كانت أم سلبية مع التركيز على العامل الأخلاقي بصفته الأهم شرعيا وسلوكيا ومهنيا، لأن هناك مفهوم محاسبي أخذ يتداول بشكل واسع نسبيا بين الوسط المحاسبي المهني، بتفسيراته الفكرية والنظرية، والمتمثل بالمحاسبة الإبداعية، ليصبح تحد أخلاقي للمحاسبة بشكل عام والمحاسبة الضريبية بشكل خاص من خلال تأثيره في تحديد الدخل الخاضع للضريبة⁴.

ثانياً: نشأة وتطور المحاسبة الإبداعية

¹ فتحي عبد الرحمان جروان، الإبداع مفهومه وتدريبه، طبعة 01، دار الفكر والطباعة لنشر وتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص 22.
² سعدي فارس، تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على كفاية الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية وسبل الحد منها – دراسة حالة لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين بالجزائر ومصر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2020/2021، ص 21.
³ السباغي محمد محمود أحمد صالح، دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية على عينة من المصاريف السودانية)، مذكرة دكتوراه في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2018، ص 105.
⁴ بالرقي تيجاني، المحاسبة الإبداعية : المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مقال، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف 02، 2012، ص 30.

اختلفت آراء الباحثين حول تحديد بدايات المحاسبة الإبداعية، إلا أنه من المؤكد أن العمل وفق مبادئ المحاسبة الإبداعية كان منذ أكثر من 500 عام في البيئة الأنجلو سكسونية، ويعد عالم الرياضيات الإيطالي لوكا بيسولي (1494) هو من وضع القواعد الأساسية للمحاسبة¹. بحيث في ذلك الوقت كان سجل المعلومات يكتب بالريشة والحبر وكان يطرح الحبر على الكتب من أجل جعل الإدخالات غير مقروءة، ويوضح هذا المثال أن التلاعب سلوك التجار أو رجال الأعمال وليس ظاهرة جديدة ويعود إلى قرون مضت، وأشار باحثين أن مصطلح المحاسبة الإبداعية ظهر من قبل بروكس في 1968 حيث بين أنه على الرغم من أن مفاهيم المحاسبة الإبداعية أو إدارة الأرباح أصبحت شعبية في العقدين الأخيرين من الزمن، إلا أنه كانت هناك دائما الرغبة في التعامل مع الأرقام بين رجال الأعمال والتلاعب بها للحصول على الانطباع الإيجابي منذ تاريخ طويل². وبعدها انتشر بمفهومه المستحدث وذلك في أوساط الصحفيين المختصين في المجال المالي والذين يشتغلون أساسا في مجال التعليق على نشاط السوق المالية، وذلك من خلال تحليلهم للمعلومات الواردة ومحاولة تفهمهم للدوافع المؤسسات إلى اللجوء لمثل هذه التقنية بقصد تضليل المستثمرين³.

كما أن فترة الركود في ثمانينات القرن التاسع عشر ساهمت في الضغط على الشركات لإنتاج أكبر وأرباح أكبر وهنا كانت صعوبة في تحقيق أرباح من أي نوع، وهناك اكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله، أي إذا كنت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنك تستطيع على الأقل أن تبتدعها، ومع إستمرار هذا الركود أجبرت الشركات التي أبلغت عن أرباح مبتدعة على التصفية⁴. وبعدها إنتشرت ظاهرة إندماج عدة شركات مكونة شركة واحدة ضخمة وأصبح استخدام نظام محاسبي أكثر تطورا ضروريا وذلك لتفادي الأخطاء المحاسبية، وامتلاك القدرة على تحديد الثروة في أي وقت، وكان تنوع و تعارض أساليب تقييم الموجودات التي كانت مستخدمة في ذلك الوقت من أهم صفات المحاسبة آنذاك وقد رافق عملية تطوير هذه الإجراءات المحاسبية أساليب وطرق خفية للتلاعب بالبيانات المحاسبية في إطار القواعد والمبادئ والمعايير المحاسبية⁵. ومن هنا ظهرت أساليب جديدة للمحاسبة تمثلت في إستغلال المرونة في معايير المحاسبة من خلال التلاعب بطرق تحديد الأرباح والخسائر وإثبات الإيرادات ومن هنا ظهرت المحاسبة تحت تسميات هي المحاسبة الإبداعية⁶.

وبعد هذه التطورات لقد اصطلح مهنيا على تسمية التلاعبات المحاسبية بالعديد من المسميات، وذلك حسب ما جاء في أدبيات هذا المجال من علم المحاسبة، فمنها على سبيل المثال مصطلح إدارة الأرباح، الهندسة المالية، تهديد الدخل، المحاسبة التجميلية، المحاسبة الإبداعية، أو المحاسبة الخلاقة⁷. وكانت تسمى في اليابان (محاسبة غير صحيحة، تزيين النوافذ، المبيعات الفارغة)، وفي أستراليا (معادلة الربح الإبداعي)،

¹ أمقران مصطفى، راصدي صبرينة، المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، العدد 09، مخبر تحديات النظام الضريبي الجزائري في ظل التحولات الاقتصادية، جامعة البليدة 02. 2016، ص 236.

² Turker Sumsos, Dilek Demirhan, Creative accounting : abrief history and conceptual drone work, academic view, HAKIM international social science, university of economics and entrepreneurship TURKISH world, Celalabat, KYRGYZSTAN, 2013, n° 38, p03

³ زنودة إيمان، المحاسبة الإبداعية وإشكالية التسيير الضريبي - دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية طهراوي ولاية بسكرة للفترة 2007/2017، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2019/2020، ص 3.

⁴ نظامي بلال، دور التدقيق الجبائي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية التصريحات الجبائية - دراسة حالة بمديرية الضرائب ولاية أدرار، مذكرة ماستر في تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دارية أدرار، 2016، ص 24.

⁵ عماد سليم أغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر غزة، 2011، ص 77.

⁶ سعدي فارس، مرجع سبق ذكره، ص 23.

⁷ بربار نور الدين، دور ممارسي المهن المحاسبية في الحد من تطبيقات المحاسبة الإبداعية ومكافحة التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، مجلد 6، العدد 1، البليدة 2، 2017، ص 116.

وفي الولايات المتحدة الأمريكية (المحاسبة التلاعبية والوحشية)، أما هولندا (طبخ الكتب الأرقام الملققة، عبث الأرقام، إدارة الأرباح) ¹.

برز مصطلح المحاسبة الإبداعية كأحد المصطلحات الدالة على عمليات التلاعب في إعداد البيانات المالية، حيث أصبح محل اهتمام المحاسبين والمدققين بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة لاسيما بعد الانهيارات لعدد من دول شرق آسيا عام 1997، وانهيار شركة (Enron) لتسويق الكهرباء والغاز الطبيعي عام 2001 في الولايات المتحدة الأمريكية وأزمة شركة (Worldcom) الأمريكية للاتصالات و غيرها من الشركات العالمية، وتبعها تصفية شركة المراجعة ((Arthur Anderson لتحميلها المسؤولية كونها المسؤولة عن مراجعة حسابات شركة Enron إذ اتهمت بالتواطؤ لإظهار القوائم المالية لمعلومات غير دقيقة وغير صحيحة مستغلة بدائل المعالجات المحاسبية المتاحة ².

ثالثا: مفهوم المحاسبة الإبداعية في الفكر المحاسبي

يعد مصطلح المحاسبة الإبداعية من المصطلحات التي تستخدم في تجميل دخل الشركة، وذلك من خلال إظهار ربحية غير حقيقية أو مركز مالي غير حقيقي للشركة لأهداف مختلفة كتشجيع المستثمرين باتخاذ القرارات الاستثمارية في الشركة، أو طمأنة المقرضين أن الشركة في وضع مالي جيد تمكنها من سداد الالتزامات المترتبة عليها في الوقت المحدد، أو لأجل الحصول على تسهيلات مالية على البنوك، وأيضا كانت هذه الأهداف فإن المحاسبة الإبداعية تستغل الثغرات في السياسات المحاسبية وتعدد بدائلها لإظهار البيانات المالية بصورة غير حقيقية، وبشكل يخدم فئة معينة على باقي الفئات الأخرى ³.

1- تعريف المحاسبة الإبداعية:

لقد قدم الكثير من الباحثين والمختصين والكتاب من خلال دراساتهم وتحليلاتهم العديد من التعريفات التي إن اختلفت في التعبير إلا أنها إتفقت في المضمون ومن أبرزها ما يلي:

التعريف الأول: تعرف المحاسبة الإبداعية أنها عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال الأخذ بمزايا الغموض في القواعد واختيار ممارسات الإفصاح والقياس من بين هذه القواعد التغيير القوائم المالية مما هي عليه ⁴.

التعريف الثاني: يتمثل الإبداع المحاسبي في تقديم المعلومات المحاسبية في شكل معلومات ذات جودة عالية، يمكن للمستفيدين من حسن استخدامها ويجعل المستفيدين يبحثون دائما عنها ويرغبون في الحصول عليها مما يضفي على زيادة قيمة هذه المعلومات ⁵.

التعريف الثالث: أسلوب حديث مبتكر من قبل الإدارة في شكل تلاعبات في القوائم المالية نتيجة النشاط وقائمة المركز المالي و التدفقات النقدية، ويقوم بممارستها غالبا من يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية جدا لتحسين صورة المؤسسة وذلك عن طريق تمكنهم من التحكم والتلاعب بالقيم وتحويلها وتحريرها بالشكل الذي يتلاءم مع رغبات الإدارة و تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية، إذا كان ذلك ضمن ما تسمح به المبادئ والمعايير المحاسبية أم خلاف ذلك ⁶.

¹ OYEFEMI ISMAIL OYETUNJI, ADEOLA ADEBAYO ADEKOLA, *The Menace of Creative Accounting AMONG The Accountants*, International Journal of Financial Management Research and Development, Volume 3, Number 1, Department of Finance Accountancy, the Polytechnic Ibadan Oyo State, 2013, Nigeria, p 29.

² عفيفي هلال عبد الفتاح، العلاقة بين جودة المراجعة والمحاسبة الإبداعية "دراسة إختيارية على الشركات المساهمة التركية، ورقة بحثية للماجستير في المحاسبة، معهد الدراسات والبحوث الآسيوية، جامعة الزقازيق، بدون سنة، ص 04.

³ جريدة طلال سليمان وآخرون، أثر الآليات المحاسبية للحكومة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققى الحسابات الخارجيين، مقال مقبول النشر، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، مجلد 11، العدد 2، 2015، ص 231.

⁴ أحمد محمد علوان الهلباوي، إبراهيم جابر السيد أحمد، المحاسبة الإبداعية، زردة الجزائر، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع، 2019، ص 55.

⁵ المرجع نفسه.

⁶ سردوك فاتح، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على مصداقية القوائم المالية -دراسة تحليلية من وجهة نظر معدي القوائم المالية والمستفيدين منها، مقال مقبول النشر، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، المجلد 06، العدد02، جامعة الوادي، 2021، ص 232.

التعريف الرابع : يقصد بالمحاسبة الإبداعية أو إدارة الأرباح أسلوب من أساليب التلاعب في الحسابات الممارسة لإخفاء الأداء الفعلي للشركات بغرض تحقيق نتائج نافعة للشركة، توصف بأنها محاسبة إبداعية إذا ما تمت ممارستها دون تجاوز المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإنما باستغلال عنصري المرونة والإختيار في تلك المعايير والمبادئ 1.

التعريف الخامس : ومن وجهة نظر " Belkaoui " فإن المحاسبة الإبداعية تستخدم لإظهار النتائج المالية المعدة من قبل المحاسب بصورة أفضل مما تكون عليه أصلا، أي أنها عملية تحويل الأرقام المحاسبية من وضعها الحقيقي إلى ما ترغب فيه الإدارة باستخدام العديد من الوسائل للتأثير في الدخل المحاسبي 2.

التعريف السادس : المحاسبة الإبداعية هي عملية تتضمن الإختيار المبتكر لقواعد القياس المحاسبي أو إعداد التقارير في نمط معين، ويكون تأثيرها هو الإبلاغ عن تدفق الدخل مع إختلاف أقل عن الإتجاه مما كان سيظهر لولا ذلك 3.

من خلال التعاريف السابقة يمكننا القول أن مفهوم المحاسبة الإبداعية يمكن النظر إليه من زاويتين إيجابية وسلبية فهذا أيضا أكدته دراسة جواد وشيا (2015)) بأن عند سؤال ما إذا كانت المحاسبة الإبداعية سيئة أو جيدة تكمن إجابته في الغرض الذي تستخدم من أجله والطريقة كذلك أي هي سلاح ذو حدين 4. لذا نجد :

زاوية إيجابية : وتتمثل في إيجاد حلول وإجراءات محاسبية غير مألوفة تساعد على إتخاذ القرارات، كما يمكنها أن توفر معلومات محاسبية ذات جودة عالية مفيدة ومجدية لمستعملها، وتعمل على التجديد والتطوير في الطرق والإجراءات المحاسبية.

وزاوية سلبية : وتتمثل في إتباع الحيل وأساليب التخليط والتلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف معينة أو إخفاء حقائق معينة 5.

وإضافة للتعريفات السابقة ترى الباحثة أن للمحاسبة الإبداعية تعريف آخر والمتمثل في أن :
المحاسبة الإبداعية تعني إستغلال الثغرات الموجودة في كل من النظام المحاسبي والنظام الجبائي وإختيار السياسات والبدائل المحاسبية وذلك لتغيير الصورة الحقيقية للوضع المالية للشركة كما هي عليه إلى صورة مزيفة الحقائق ذات إنطباع مفضل وذلك لإظهار الشركة في أفضل أحوالها، وهذا من أجل الإستفادة من إمتيازات محاسبية وجبائية.

2- خصائص المحاسبة الإبداعية :

- تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص والتي تبين بدورها خصائص المحاسب والمتمثلة كما يلي 6 :
- العقلية المحاسبية والمالية المتسائلة؛
 - قدرة المحاسب على التحليل والتجميع؛

¹ خلافي زوليخة وآخرون، أثر المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية وتحديد الوعاء الضريبي، مقال مقبول النشر، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد 01، العدد 01، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2017، ص 138.

² Belkaoui Ahmed, "Accounting Theory", 5th ed australia : thomsom learning, Inc, 2004, p59

³ Essien Ekerette Akpanuko, Ntied John Umoren, The influence of creative accounting on the credibility of accounting reports, Journal of Financial Reporting and Accounting, Volume 16, Issue 2, University of Uyo, Nigeria, 2018, p 5

⁴ Madan LaL BHSIN, Creative Accounting Practices : An Empirical Study of INDIA, European Journal of Accounting Finance and Business, Volume 4, Issue 1, Accountancy, College of Business Universiti Utara .Malaysia, Sintok, Kedah Darul Aman, Malaysia 2016، p 12

⁵ أحمد محمد علوان الهلباوي، إبراهيم جابر السيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 56.

⁶ تقارير يزيد وآخرون، دور المراجعة الخارجية آلية خارجية لحوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية، المؤتمر العلمي الدولي حول الإتجاهات الحديثة للمحاسبة المنعقد يومي 24 و 25 أكتوبر 2017، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن لمهيدي، أم البواقي، ص 429.

- قدرة المحاسب على التخيل والحدس؛
 - أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس؛
 - إعتدالم المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس تلك المستمدة من المراكز الإدارية؛
 - النقد الذاتي، فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتهديب والتقويم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها.
- إضافة لهذا هناك بعض الخصائص المستمدة من التعريفات السابقة للمحاسبة الإبداعية وهي كما يلي :¹
- المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة؛
 - ممارسة المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسة الخيار ما بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليه، وبالتالي يمكن إعتبارها ممارسة قانونية؛
 - المحاسبة الإبداعية تمارس غالبا من طرف محاسبين يمتلكون قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها بشكل الذي يرغبون فيه.

3- تقنيات المحاسبة الإبداعية :

- إن هناك عدة تقنيات للمحاسبة الإبداعية والتي تصنف حسب عدة اعتبارات وفي تصنيفات نذكر منها :²
- جدول حسابات النتائج والمبادئ المحاسبية وذلك حسب الاستعمال الداخلي والخارجي، استعمال عقود الإيجار التمويلية، تقييم الإنتاج، مخصصات المخزونات.
 - جدول حسابات النتائج والسياسات المحاسبية وذلك فيما يخص تغييرات النتيجة؛
 - جدول حسابات النتائج وقرارات التسيير من خلال تحسين النتيجة؛
 - عمليات على الميزانية: رؤوس الأموال، الديون الدائمة واحتياجات رأس مال العام بالإضافة إلى تمويل الخزينة.

كما صنفها آخرون كما يلي :

- تقنيات لها تأثير على محددات النتيجة؛
 - تقنيات لها تأثير على عرض جدول حسابات النتائج؛
 - تقنيات لها تأثير على عرض الميزانية؛
- ويتبين مما سبق أن التقنية المحاسبية عبارة عن تلك التطورات الحاصلة في المجال المحاسبي من حيث الاتصال، القياس، العرض والإفصاح المحاسبي في القوائم والتقارير المالية التي وضعت من أجلها لجنة مجلس معايير المحاسبة الدولية معايير خاصة بها³.

رابعا : العوامل التي ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية ومجالاتها

1- عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية :

يعتبر تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة المصدر الرئيسي لظهور المحاسبة الإبداعية، فمصلحة المديرين في تقليل الضرائب والأرباح الموزعة، ومصلحة حملة الأسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم، ومصلحة الموظفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة، والمسؤولين في تحصيل ضرائب أكثر.

وتعدد المصالح رغم - تعارضها - هو ما تسبب في انتشار المحاسبة الإبداعية⁴. حيث يمكن بيان هذا التضارب أكثر من خلال الجدول الموالي :

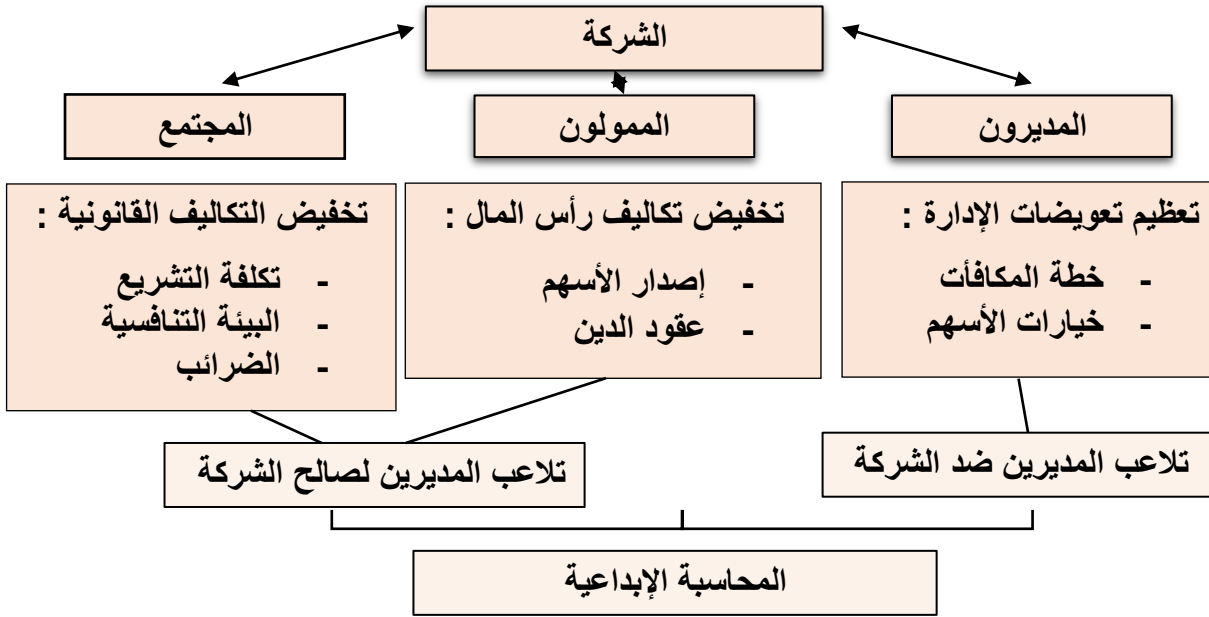
الشكل رقم (1-1) : العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة

¹ عبد الناصر حسني وآخرون، دور المسؤولية الأخلاقية والقانونية للمراجع الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية - دراسة حالة ميدانية، مذكرة ماستر في تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2016/2017، ص 30.

² السباغي محمد حمود أحمد صالح، مرجع سبق ذكره، ص 112.

³ بربار نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 121.

⁴ فارس زين العابدين سعيد حسن وآخرون، إطار مقترحة لتفعيل دور لجنة المراجعة في الحد من المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية، مقال ، مجلة البحوث المالية والاقتصادية، العدد 01، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، مصر، 2019، ص 8.



Source : Balaciu, Diana, Is Creative Accounting A form manipulatio, Journal accredited, Volume III University of Oradea, Faculty of Economics, Department of Finance Accounting, p 936,2008

وإنطلاقاً من فكرة تعارض المصالح ساهمت عدة عوامل في إنتشار المحاسبة الإبداعية، متمثلة في إختيارات عن بدائل القياس المحاسبي والتقدير والإفصاح التي تتيحها المعايير المحاسبية والتي تؤثر على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية بأي شكل من الأشكال إضافة إلى الثغرات الموجودة في أساليب التدقيق الخارجي فضلاً عن الحاجة إلى التوقعات المستقبلية، التقدير، الحكم الشخصي، اختلاف توقيت بعض التعاملات المالية واختلافات في تصنيف القوائم المالية¹. ومن هذه العوامل ما يلي :

- حرية الإختيار للمبادئ المحاسبية :

إن الإختيار بين البدائل المحاسبية يؤثر في نوعية المعلومات المحاسبية بتالي في إتخاذ القرارات، كما تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للشركة أحياناً أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية ، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة وهذا يترتب عليه اختيار الشركة الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة، مثلاً في الكثير من البلدان يسمح للشركات أن تختار ما بين سياسة إلغاء نفقات البحث والتطوير حال حدوثها أو رسملتها وإطفائها على مدى حياة المشروع².

- حرية التقديرات المحاسبية :

يعرف التقدير المحاسبي بأنه عبارة عن القيمة التقديرية للعنصر في ضوء غياب القياس المحاسبي المحكم، حيث يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا يتيح للإدارة التحايل في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للموجودات يفرض احتساب الإهلاكات، عادة ما تتم هذه التقديرات داخل المؤسسة، وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التحايل بشكل غير معلن ومن الصعب إكتشافه ويتم ذلك عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل أو متحفظ حسب إحتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها³. فالمحاسبة المبنية

¹ سعدي فارس، مرجع سبق ذكره، 29.

² مباركي عبد الكريم وآخرون، أثر المحاسبة الإبداعية على مهام المراجع في المحاسبة - دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات لولاية الوادي 2018، مذكرة ماستر في المحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2017/2018، ص 9.

³ ندير بشير، بلقاسم بن خليفة، أثر تطبيق معايير التدقيق الجزئي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مقال منشور، مجلة البحوث الإقتصادية المتقدمة، المجلد 06، العدد 01، جامعة الوادي، ص 248 و 249.

على أساس الاستحقاق تعتمد على الكثير من التقديرات المحاسبية والتي يجب أن تحسب وتسجل بناء على أحداث أو صفقات في السنة المالية الجارية وتترتب عليها التزامات سوف يتم دفعها مستقبلاً وتتطلب تقديراً من الإدارة، إلا أنه لا يمكن معرفة المستقبل على وجه الدقة واليقين ويكون هناك عدة تقديرات ممكنة والإدارة ستختار التقدير الذي يحقق أهدافها، ومثال ذلك تكوين الاحتياطات والمخصصات وتقدير نسب الإنجاز في عقود طويلة الأجل وتقدير العمر الإنتاجي للأصول¹.

- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية :

توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للشركة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً، فقد تؤول تنقياً هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة². فامتثالاً لتلجأ الشركة إلى تقديم صورة معينة في الحسابات ذات أهمية لأصحاب القرارات مثل القيام بتأجيل الاعتراف بالخسائر وتعجيل الاعتراف بالإيراد، فلو وصل استثمار ما بقيمة مليون دولار بالتكلفة التاريخية فإنه من الممكن أن يباع بالقيمة الحالية بمبلغ ثلاثة ملايين، ويعود الاختيار المطلق للسنة التي يرغب المدراء في بيع هذا الاستثمار لهم حيث يعد وقت التنفيذ عاملاً مؤثراً في خفض أو زيادة الربح³.

وأيضاً كما لخصها (علي عبد الحسن هاني، 2020) كالآتي :⁴

- المرونة في تطبيق المبادئ والقواعد والمعايير المحاسبية؛
- عدم تطبيق آليات حوكمة الشركات؛
- ضعف دور المدقق في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والثغرات الموجودة في أساليب التدقيق الخارجي؛
- عدم اهتمام المحللين الماليين الاهتمام الكافي بجوانب تطبيقات المحاسبة الإبداعية؛
- عدم وجود عقوبات واضحة على المحاسبين والمدققين المتواطئين مع إدارات الشركات في ممارسة المحاسبة الإبداعية؛
- عدم التشديد في العقوبات على الشركات التي يثبت ممارستها للمحاسبة الإبداعية؛
- عدم تفعيل التنظيمات المهنية لمهنة المحاسبة والمراجعة لوضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية.

2/- مجالات المحاسبة الإبداعية :

يمكن حصر مجالات المحاسبة الإبداعية فيما يلي :⁵

✓ قائمة الدخل؛

✓ قائمة المركز المالي؛

✓ قائمة التدفقات النقدية.

بالإضافة إلى ذلك تتمثل مجالات المحاسبة الإبداعية في كل من : نظام المعلومات المحاسبي، القياس المحاسبي، طرق توزيع أو تحميل المصروفات المختلفة، الأساليب المختلفة لعرض القوائم والتقارير المالية والمحاسبية، أساليب التحليل المالي، تطوير البرامج الآلية المحاسبية⁶.

¹ هاني علي عبد الحسن، ونوال حربي راضي، المحاسبة الإبداعية والعوامل المؤثرة في ممارستها في الشركات العراقية، مقال، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مجلد 15، العدد 53، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، ص 185.

² حافي هدى، ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية وكرق إكتشافها، مقال منشور، مجلة إستراتيجيات التحقيقات الاقتصادية والمالية، المجلد 1، العدد 1، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019، ص 93.

³ عبد الله محمود عبد الله النمرين، ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على ربحية السهم في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان - الأردن، 2019، ص 19.

⁴ هاني علي عبد الحسن، نوال حربي راضي، مرجع سبق ذكره، 148 و 145.

⁵ أمقران مصطفى، راصدي صبرينة، مرجع سبق ذكره، ص 241 و 242.

⁶ حافي هدى، مرجع سبق ذكره، ص 94.

من خلال ما سبق، يتبين أن الساحة الرئيسية لممارسات المحاسبة الإبداعية تتمثل في القوائم المالية، وذلك بتلاعب والإبداع في الأرقام المالية الأمر الذي يؤثر بشكل كبير على شفافية المعلومات المالية والمحاسبية.

خامسا : فن التلاعب بالحسابات

هناك عدة أشكال للممارسات المحاسبية، منها التي تتلاعب في مضمون القوائم سواء كانت ممارسات متحايلة دون تجاوز القوانين وذلك عن طريق استغلال الثغرات الموجودة في القوانين والمعايير المحاسبية بهدف إعطاء انطباع مفضل لمستخدمي القوائم المالية للشركة، وقد يكون التلاعب في شكل غير قانوني وهو ما يسمى بالغش المحاسبي الذي ينطوي على استعمال طرق وأساليب تخرج عن إطار القوانين والمعايير المحاسبية والأخلاقيات المهنية للمحاسبة وأخلاقياتها وهو فعل يعاقب عليه القانون¹.
من أبرز أشكال المحاسبة الإبداعية ما يلي :

1. التلاعب بالتقارير المالية (Fraudulent Financial Reporting) : عبارة عن تحريف متعمد في القوائم المالية، أو حذف قيم معينة أو عدم الإفصاح عن معلومات ضرورية في القوائم المالية، بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، وهذا النوع من التلاعب يعتبر عملا مخالفا للقانون².

2. إدارة الأرباح (Earnings Management) : هي التلاعب في الأرباح لتحقيق أهداف محددة بشكل مسبق من الإدارة أو توقعات تعد من المحللين أو قيم تتناغم مع إظهار الأرباح بالصورة التي ترغب الإدارة في إظهارها، وتعد إدارة الأرباح من أهم صور المحاسبة الإبداعية التي تم مناقشتها في أدبيات المحاسبة وتأتي على نوعين : الإدارة الحقيقية للأرباح والتي تؤثر على التدفقات النقدية، وإدارة الأرباح من خلال إدارة المستحقات المحاسبية وذلك بالتغيير في التقديرات والسياسات المحاسبية، والأكثر إنتشارا هو النوع الثاني لأنه يطبق مفهوم المحاسبة الإبداعية، وتشير بعض الدراسات إلى أن المؤسسات التي تلجأ إلى هذا النوع من التلاعب عادة لتخفيض تكاليف البحث والتطوير والحد من النفقات الإدارية والعمامة، تزامنا مع رفع حجم المبيعات عن طريق اللجوء إلى تخفيضات للزبائن أو عن طريق إضفاء مرونة أكبر على شروط تقديم الائتمان (البيع بالقرض)، وكذلك عن طريق اللجوء إلى تسجيل فوائض في الإنتاج مع الإشارة إلى أنه من الصعب اكتشاف ممارسات الإدارة الحقيقية للأرباح عن طريق اللجوء للنشاط الحقيقي للمؤسسة بحيث أن كثيرا ما ترتبط هذه الممارسات بالنية الحقيقية للمؤسسة وفي ظل عدم وجود قرائن دقيقة يصعب إثبات ذلك³.

3. تمهيد الدخل (Income Smoothing) : تمهيد الدخل هو شكل من أشكال التلاعب بالدخل، بحيث يتم تحريك الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى، ويشمل ذلك تخفيض أو تخزين الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد إلى السنوات ذات الدخل السيئ، ويعتبر من أشكال التلاعب يتم خلاله تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل لفترات ذات الدخل العالي والاحتفاظ بها على شكل مخصصات الفترات الزمنية ذات الدخل السيئ⁴.

ويعتبر الهدف الأساسي لتمهيد الدخل هو إظهار أرباح أكثر استقرارا وثباتا، والذي بدوره يعطي انطباع قوي عن انخفاض المخاطر المحيطة بالشركة، وتشير غالبية الدراسات إلى أنه يمكن للإدارة التدخل في تمهيد الدخل بأسلوبين : التمهيد الحقيقي Real Smoothing والتمهيد غير الحقيقي ، وهو ما يسمى بالتمهيد المحاسبي أو التمهيد الاصطناعي (Artificial Smoothing). أما التمهيد الحقيقي، فينتج عن تبادلات تجارية حقيقية وقرارات تشغيلية تستلزم مصاريف معينة أو تنتج أرباح معينة، وتنفذها الإدارة بهدف تقليل تقلبات التدفقات النقدية. بينما يكون التمهيد الاصطناعي بواسطة التلاعب في التقرير عن الأرباح

¹ سعدي فارس، مرجع سبق ذكره، ص 31.

² Charles Mulford, Eugene Comiskey, The Financial Number Game, Detecting Creative Accounting Practices, John Wiley and Sons, Inc, New Jersey, United state, 2002., p 03

³ بربار نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 119.

⁴ أحمد قايد نور الدين، بن زاف لبنى، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية، المؤتمر العلمي الدولي حول الإتجاهات الحديثة للمحاسبة المنعقد يومي 24 و25 أكتوبر 2017، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2017، ص 64.

أو المصروفات، وتأجيل أو تعجيل الاعتراف بها بين الفترات المحاسبية، وجميع المتغيرات المحاسبية التي ينتج عن التحكم بها دخلا مستقرا دون التأثير المباشر على التدفقات النقدية، ولذلك يطلق عليه البعض التمهيد المحاسبي¹.

4. المحاسبة النفعية (Aggressive Accounting) : هي الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبية محددة لتحقيق أهداف مرغوبة فيها تحقيق أرباح عالية، سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا².

5. ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting Practices) : وتشمل أي وكل الممارسات المستخدمة في لعبة الأرقام المالية المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة، بحيث تتميز هذه الممارسات بالحدائث والتعقيد والإبتكار للحصول على أرباح صورية من خلال التلاعب في قيم المصاريف والإيرادات³.

سادسا : المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

يعتبر عامل الاستقلالية إلى جانب الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة من أهم الضوابط التي تحكم عمل المحاسب، وتمكنه من أداء أعماله بكل أريحية وموضوعية وبعيدا عن كل تحيز حتى يتمكن من تقديم معلومات يفترض فيها أن توفر خصائص المصدقية والموثوقية وتمكن مستعمليها من اتخاذ قرارات تتميز بالرشادة.

1. السلوك الأخلاقي للمحاسبين :

طبقا لتعريف مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين يقصد بأخلاقيات مهنة المحاسبة بأنها : مجموعة من المبادئ والقواعد والأحكام و التفسيرات التي تمثل نصوصا تعبر عن (المسؤوليات) التي تشكل إطارا عاما للقواعد التي تحكم السلوك المهني وتعطي وصفا دقيقا للسلوك الذي يخل بالمسؤوليات المذكورة ضمن المبادئ، إضافة لمجموعة من التفسيرات حول نطاق تطبيق القواعد⁴.

كما تمثل أخلاقيات مهنة المحاسبة الخطوط توجيهية للمحاسبين في أداء أعمالهم، وأن أهميتها تزداد بالتناسب مع آثار ونتائج العمل، فكلما كان نشاط المحاسب أكثر تأثيرا ازدادت أهمية أخلاقيات تلك المحاسب، وفي مجال المحاسبة تكون الأخلاقيات بمثابة مقاييس ومعايير القيم والسلوكيات الأخلاقية والتي تحكم العمل المحاسبي الذي يتم تنفيذه في بيئة العمل⁵.

ومن أجل النهوض بهذه السلوكيات الأخلاقية بغية رفع أعمال المحاسبين لأعلى مستوى من الأداء، يتوجب أربع متطلبات أساسية هي : المصدقية لدى المحاسب، المهنية في العمل، جودة الخدمات التي يقدمها، الثقة في الخدمات المقدمة منه⁶.

¹ ميسون بنت محمد بن علي القري، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية – دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الملك عبدالعزيز، 2010، ص 15.

² أحمد بريك، زبيدة عونبة، دور محافظ الحسابات في الحد من الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، سطيف، 2018/2019، ص 19.

³ ليلي نجمة ز غمار، دور المراجعة الخارجية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية - دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF 250، مذكرة ماستر في المحاسبة والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن لمهيدي، أم البواقي، 2014/2015، ص 65.

⁴ محمد المعزز، ياسر الماوري، مقومات مهنة المحاسبة وعلاقتها بالمحاسبة الإبداعية في الدول العربية، مجلة الأندلس للعلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 15، العدد 12، جامعة الأندلس للعلوم التقنية، صنعاء، اليمن، 2014، ص 147.

⁵ خالد عثمان، عبد الرحمان عبد الله، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية – دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين في السودان، مجلة العلوم الإدارية، العدد 02، جامعة إفريقيا العالمية، السودان، 2018، ص 184.

⁶ سعدي فارس، مرجع سبق ذكره ، ص 36.

ومن خلال ما سبق ترى الباحثة أن إلتزام المحاسب بقواعد السلوك المهني سوف ينعكس بدوره على مستقبل الشركة، فقد يساهم في توسع نشاطها في حين إن حدث العكس ستكون مقبلة على تصفية الحسابات.

2. النظرة الأخلاقية للممارسات المحاسبية الإبداعية :

تمر مهنة المحاسبة بأزمة عميقة يمكن التعبير عنها بأزمة أخلاقيات نابعة من الجشع وتضارب المصالح بين الاطراف ذوي العلاقة داخل الشركة، ورغم أنه هناك تباين واضح في الآراء حول مدى سلبية وإيجابية أساليب التأثير على القوائم المالية، وأن الرأيين لهما من يدافع عنهما بوجهة نظر وحجته المؤثرة، إلا أن كل المداخل النظرية لعلم المحاسبة لها جانب أخلاقي يركز على ثلاث مبادئ أخلاقية وتتمثل في : العدالة، والصدق، وعدم التحيز¹.

لكن من منظور أخلاقي يمكن اعتبار هذه التلاعبات مكروهة ومحرمة أخلاقية، فهي ليست عادلة للمستخدمين؛ حيث تتضمن ممارسة غير عادلة للسلطة وتعمل على إضعاف سلطة المنظمين وأيضا تعتبر تعديا على قواعد السلوك المهني المنظمة للمهنة، حين يتم خرق النظم والقوانين دون عقوبة؛ الأمر الذي يترتب على ذلك قلة احترام لهاو وإجراءاتها، وبشكل أساسي فإنه من الحكمة والمنطق التساؤل بشأن صلاحية الأنشطة المتورطة في إخفاء البيانات المالية السليمة لتقديم صورة لا يستطيع النشاط الاقتصادي الضمني تبريرها كاملة².

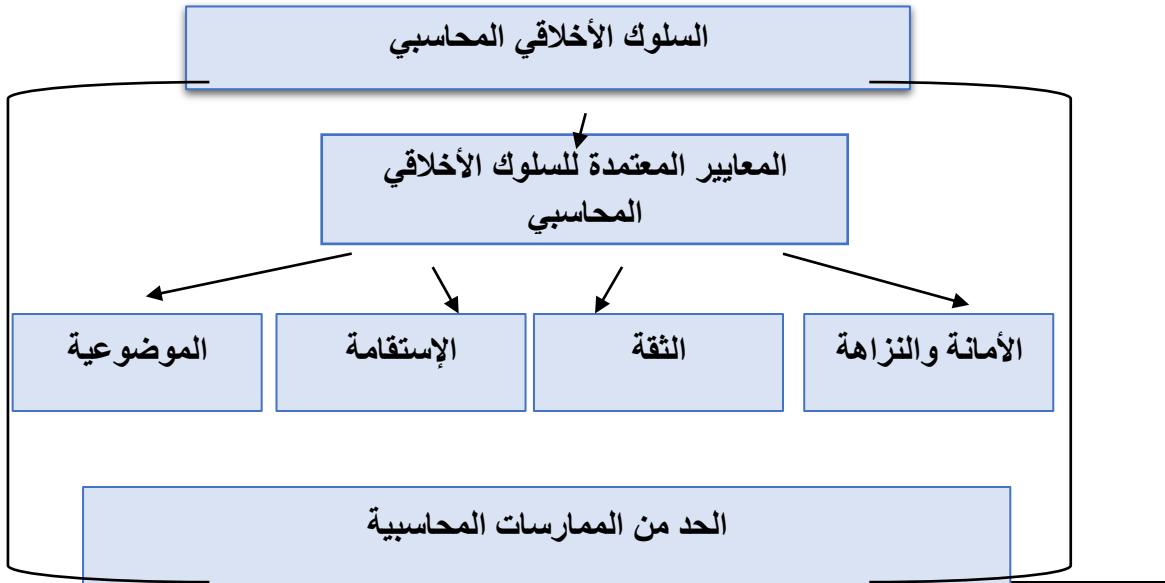
ترى الباحثة أن المحاسبة الإبداعية لا تتوفر فيها أخلاقيات المهنة، بالتالي هي عمل مهني غير أخلاقي حتى لو كانت ضمن المجال القانوني ونطاق المبادئ المحاسبية هذا لا يبرر أنها تستخدم في التضليل والتزييف بتغييرها للوضع الحقيقية للمركز المالي للشركة ذلك لتحقيق منافع مختلفة من خلال تقديمها قوائم مالية مضللة.

وفي ضوء ذلك، يمكن القول أن هناك مجموعة من الخصائص يجب أن يتسم بها الأسلوب المحاسبي في المحاسبة الإبداعية حتى يكون مقبولا من الناحية الأخلاقية وهي :³

- ألا يحتاج الأسلوب المستخدم إلى القيام بعمليات وهمية من أطراف خارجية أخرى؛
- أن يتفق الأسلوب المستخدم مع المبادئ المتعارف عليها؛
- أن تستمر المنشأة في استخدام هذا الأسلوب خلال مجموعة من الفترات المتتالية.

كما أن الإلتزام بقواعد السلوك المهني يساهم بنسبة كبيرة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية وهو ما يدينه الشكل الموالي :

الشكل رقم (1- 2) : دور الإلتزام بقواعد السلوك الأخلاقي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية



¹ بالرقمي تيجاني، مرجع سبق ذكره، ص 41.

² نفس المرجع السابق، ص 39.

³ نجمي عبد الغني وآخرون، دور التدقيق الداخلي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، 2017/2018، ص 34.

المصدر : محمد ظافر عبد الخالق الغضنفر، إسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية – دراسة إستطلاعية في كلية الإدارة والاقتصاد، مقال منشور، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 35، العدد 114، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2013، ص 53.

الفرع الثاني : دوافع إستخدام المحاسبة الإبداعية وممارساتها

سننتظر من خلال هذا الفرع إلى تحديد أهم الدوافع التي تقود إدارة الشركة إلى إستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية، وكذا إلى تبيين الأساليب لكل ممارسة محاسبية إبداعية.

أولاً: دوافع إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية

لا شك أن ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية تحركها دوافع وحوافز معينة تعمل على توجيه الشركة لتحقيق أهداف محددة، وتتمثل هذه الدوافع فيما يلي :

1. التلاعب الضريبي : أحد أهم دوافع إستخدام الممارسات المحاسبية التي تقوم بها الشركة تجاه حجم الأرباح المستهدفة، دافع تخفيض الضرائب المدفوعة على الدخل إلى أدنى حد ممكن، حيث تعد المدفوعات الضريبية على دخل الشركات من العوامل المؤثرة في سلوك الإدارة باختيارها للطرائق والسياسات المحاسبية الهادفة لتقليل من الدخل المحاسبي المعلن قصد التقليل من المدفوعات الضريبية¹. وتعرف هذه الممارسة بالتجنب الضريبي وتتميز عن ممارسة التهرب الضريبي أن الأولى قانونية بينما الأخيرة مخالفة القانون، ويوجد التجنب الضريبي على نوعين، الأول في الإستفادة من الثغرات الموجودة في القوانين والمعايير أما الثاني في تجنب الحادثة التي تسبب الخضوع للضريبة².

وتؤدي ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى تآكل الأوعية الضريبية بسبب غياب أخلاقيات المهنة عند البعض الذي يرغب في تحقيق أهداف محددة سواء من أعضاء مجلس الإدارة أو من ملاك الشركات أو من أصحاب المصالح³. لكن التغير المستمر في المعدلات الضريبية المفروضة قد يؤدي إلى زيادة ما يسمى بالضغط الضريبي على المكلف بالضريبة، وهو ما قد يدفع المكلف إلى محاولة التخفيف من هذا الضغط عن طريق استغلال كل ما هو متاح في مجال المحاسبة، ويعود استخدام الشركة الممارسات المحاسبية الإبداعية إلى التعارض الحاصل في المصالح بين كل من إدارة الشركة والملاك الذين يودون التقليل من حجم الضرائب المفروضة وبين مصلحة الضرائب التي تود الحصول على إيرادات ضريبية أكبر لتمويل الميزانية العامة وبشكل تتعارض أحد أهم الدوافع استخدام الشركة الممارسات المحاسبية الإبداعية⁴.

وضمن نفس السياق قد تمتد ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى حجم الزكاة المفروضة، حيث تفرض بعض الدول مثل السعودية والكويت الزكاة على المقيمين بينما تفرض الضريبة على الأرباح على غير المقيمين، وتعد القوائم المالية المنشورة الأصل لتحديد حجم الوعاء الذي يتم وفقه احتساب حجم الزكاة المفروضة على المكلفين بها، وعليه فقد تلجأ الشركات المكلفة إلى استخدام الممارسات المختلفة للمحاسبة الإبداعية للتخفيض من حجم وعاء زكاة خاصة وأن تحديد هذا الوعاء يعتمد بشكل كبير على الأحداث التي

⁵⁰ أمقران مصطفى، راصدي صبرينة، مرجع سبق ذكره، ص 243.

⁵¹ ميسون بنت محمد بن علي القري، مرجع سبق ذكره، ص 47.

⁵² سامي محمود عبد الحميد مراد، مرجع سبق ذكره، ص 121.

⁵³ سعدي فارس، مرجع سبق ذكره، ص 60.

تقع في المستقبل والتي تكون غير واضحة المعالم ويتم إستبعادها عند إحتساب في وعاء الزكاة المفروضة¹

يعتبر دافع التلاعب الضريبي من الدوافع التي تسعى الرقابة الجبائية إلى إكتشاف أساليبه والحد منها خاصة أنه من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تكون في المجال الجبائي.

2. التأثير الإيجابي على سمعة الشركة : بعض الشركات التي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق تحسن في القيمة المالية المتعلقة بأدائها بشكل طبيعي مما يؤثر سلبيا على صورتها أمام مساهميها، فتتدخل إدارة الشركة من خلال استخدام أساليب المحاسبية الإبداعية بهدف التأثير إيجابيا على سمعتها².

3. الحصول على تمويل أو المحافظة عليه : عندما تعاني الشركات من مشاكل في السيولة اللازمة تسعى إدارتها إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحيانا لسداد التزاماتها، ويشترط قبل الموافقة على منح هذا التمويل أن يكون نتيجة النشاط والوضع المالي للشركة خلال الفترة من استلام التمويل لغاية سداده يسمح بسداد أصل التمويل والفوائد المترتبة عليه ويتم ذلك من خلال قراءتها وتحليلها الوضع المالي السابق لهذه الشركات طالبة التمويل، وهنا تلجأ الشركات إلى استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين قيمتها الأمر الذي سيؤثر على اتخاذ القرار الائتماني³.

4. لغايات التصنيف المهني : تلجأ العديد من الشركات إلى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم على منافسيه وذلك حسب التصنيف الدولي بمعايير مثلا حسب القيمة المالية وقوة الشركة وهذا من خلال بيانات القوائم المالية للشركات لهذا تلجأ الشركات إلى إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة⁴.

5. تحسين الأداء المالي لتحقيق مكاسب شخصية (مشاكل الوكالة): حيث يقوم المديرون بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية لزيادة الأرباح وخاصة إذا كانت الحوافز والمكافآت الخاصة بهم مرتبطة بتلك الأرباح⁵. وهنا نعني بمشاكل الوكالة حين يعين الملاك والمساهمين وكيفا من مجلس الإدارة للقيام بأعمالهم بدلا عنهم مقابل مكافأة لكن التضارب بينهما يقود المدراء إلى تغيير التقارير المالية لتقديم تصور خاطئ عن الأعمال التجارية لأنهم يميلون إلى تحقيق أهداف العمل التي تجلب مكافآت مربحة⁶.

6. تجنب التكلفة السياسية : تتمثل تلك التكلفة في الأعباء التي قد تتحملها الشركات كبيرة الحجم نتيجة القوانين والأنظمة والمتطلبات التي تفرضها الدولة مثل قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الوحدات الاقتصادية بأعباء اجتماعية مرتفعة⁷.

7. محاولة إلقاء اللوم على الإدارة القديمة : تقوم بعض الإدارات الحديثة بمحاولة تشوية صورة الإدارة القديمة وذلك بإظهار الوضع المالي الحالي أفضل عما كان في ظل الإدارة القديمة⁸.

⁵⁴ نفس المرجع السابق، ص61.

⁵⁵ شيرين مأمون سيد أحمد محمد، أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية على سوق الخرطوم للأوراق المالية)، مقال منشور، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 07، العدد 01، كلية الفجر للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2020، ص 260.

³ سامي محمود عبد الحميد مراد، إحياء الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة الحالة المصرية، مقال منشور، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد 17، جامعة الأزهر، القاهرة، مصر، 2017، ص137.

⁴ بالرقى تيجاني، مرجع سبق ذكره، ص37.

⁵ طارق حماد المبيضين، أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية وفقدان الوثوقية (من وجهة مدققى الحسابات والأساتذة الجامعيين)، ورقة بحثية، أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد 08، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010، ص 89.

⁶ Ibtihal Ahed and others, Creative Accounting Determinants and Financial Reporting Qualit : Systematic Literature Review, Academic Editor Mogens Steffensen, MDPI Academic Open Access Publishing Risks, 10 (4), 2022, p 4.

⁷ فارس زين العابدين سعيد حسن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 9.

⁸ نفسه.

8. تحقيق أرقام محددة للأرباح : تمارس الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع تحقيق رقم أرباح محدد تسعى إليه، إما بهدف تحقيق أرباح تعادل توقعاتها المنشورة حول أرباح الشركة، أو توقعات المحللين في السوق، أو الوصول إلى مستوى أرباح السنة المالية السابقة على الأقل، أو تقادي الخسائر، وتواجه الإدارة ضغط لمواجهة التوقعات المستقبلية عندما يكون لديها توصيات ببيع أسهمها، كما يزداد هذا الضغط عند قيامها بنشر التوقعات المستقبلية لمبيعاتها وربحية السهم الواحد بصورة ربع أو نصف سنوية¹.

9. التأثير على سعر السهم : تسعى إدارة الشركات إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية بدافع تحقيق استقرار الأداء الاقتصادي والمالي أي جعل أرباحها أقل تقلباً، الذي يؤثر تأثيراً مباشراً إيجابياً في أسعار أسهم الشركة الأمر الذي من شأنه تحفز إدارة الشركات في مرحلة الاكتتاب الأولي للشركة إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية².

10. مواجهة تكاليف الديون وتخفيض إنتهاك عقد الدين : تخضع الشركات عند الاقتراض من المؤسسات المالية إلى اتفاقيات ومواريث تعاقدية مختلفة تهدف إلى ضمان تسديد الدين. ويفترض الباحثون قيام إدارة الشركات باختبار أو تغيير الطرائق المحاسبية للتأثير على الأرقام التي تدور حولها لك العقود في سبيل تخفيض حجم المخاطر التي تواجه الشركة، عن طريق خلق انطباع جيد عن مستويات الربح وتخفيض مستويات الإقراض³.

من القيود التي غالباً ما يضعها الدائنون مثل قيود على التوزيعات المدفوعة، أو إعادة شراء الأسهم أو إصدار ديون إضافية إلى غير ذلك من الشروط، وهذه القيود في الغالب يعبر عنها على شكل نسب أو أرقام محاسبية مثل مستويات رأس المال العامل أو معدلات تغطية الفوائد، أو صافي حقوق الملكية، لهذا أحيانا تقوم الإدارة في المنشآت التي ترتفع فيها نسبة الديون إلى حقوق الملكية- أي تزداد فيها نسبة الرفع المالي - إلى استخدام الطرق والسياسات المحاسبية التي من شأنها زيادة الأرباح لتجنب ما يسمى بالتقصير الفني في اتفاقيات الديون⁴.

على كل حال فإن هناك إتجاهين أساسيان لممارسة المحاسبة الإبداعية، الأول يتعلق بتحقيق منافع ذاتية للإدارة، أما الثاني فيتعلق بالتأثير على مستخدمي المعلومات المحاسبية من خلال إظهار كفاءة الشركة بهدف بقاءها وإستمراريتها في سوق المنافسة⁵.

ثانياً : ممارسات المحاسبة الإبداعية

تتضمن كل ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية أساليب متعددة خاصة بها، ولهذه الأساليب تأثيرات مختلفة سواء على تحديد الوعاء الضريبي للدخل أو على الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية...، فهي تؤثر على كل ما يمكن تغيير حقائقه، ومبدأ عمل هذه الممارسات يتجلى في النقاط التالية :

1- الإجراءات المستخدمة في المحاسبة الإبداعية :

المحاسبة الإبداعية عبارة عن أساليب تستخدم بهدف تحويل أرقام البيانات المالية مما هي عليه فعلياً إلى ما يرغب فيه عدو لبيانات عن طريق استغلال القواعد الحالية أو إهمال بعضها أو جميعها ويمكن حصر الأساليب والممارسات المتبعة في ما يلي: ⁶

¹ الأمين ماهر عياش، دور مدقق الحسابات الخارجي في قياس العلاقة بين أساليب ودوافع المحاسبة الإبداعية في الشركان المساهمة السورية - دراسة، مقال منشور، مجلة جامعة تشرين للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37، العدد 6، جامعة تشرين، 2015، ص 16.

² ليلى عبد الصاحب، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها، مقال، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 47، جامعة بغداد، 2016، ص 378.

³ الأمين ماهر عياش، مرجع سبق ذكره، ص 16 .

⁴ حافي هدى، مرجع سبق ذكره، ص 94.

⁵ هاني علي عبد الحسن، نوال حربي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 187.

⁶ ليلى نجمة زغمار، مرجع سبق ذكره، ص 70.

- اختيار أساليب محاسبية مختلفة بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة، على سبيل المثال يسمح لمنشأة الأعمال في عدد من الدول أن تختار بين سياسة حذف نفقة التطور كما تحدث واستهلاكها على حساب غير المشروع المتعلقة بها؛
- التلاعب بتقدير عمر الموجودات بسبب ارتباطها بالتقييم والتنبؤ، فقد تقيم عمر أحد الأصول - مثلا من أجل حساب مخصصات الإهلاك فإنه عادة ما تتم هذه التقييمات داخل المنشأة وتتيح للمحاسب المبدع ان يتلاعب في هذا التقييم؛
- القيود المحاسبية المزيفة للتلاعب بالقيم في قائمة المركز المالي لو تحريك الأرباح بين مختلف الفترات خلال السنة والتلاعب في قائمة الدخل؛
- الصفقات المصطنعة بغرض التلاعب بحسابات المركز المالي او تحريك الأرباح بين الفترات؛
- التلاعب في توقيت الصفقات التي توظف لإعطاء انطباع جيد للحسابات.

2- أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية وأثرها الضريبي :

يمكن تصنيف أساليب المحاسبة الإبداعية في أربع مجموعات رئيسية تبعاً للتقرير المستهدف بالتلاعب، وهي على مستوى كل من : قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغير في حقوق الملكية.

أ - قائمة الدخل :

تعد قائمة الدخل من أهم القوائم المالية، على الأقل بالنسبة للمستثمرين، والتلاعب فيها يكون إما تلاعباً بالإفصاح أو بالتصنيف أو كلاهما، أما التلاعب في تصنيف عناصر قائمة الدخل، فمثاله التلاعب في تصنيف العناصر غير العادية أو العناصر غير المتكررة التي قد تتضمنها قائمة الدخل، وتدخل من ضمنها الخسائر التي تنشأ عن الكوارث الطبيعية، أو أثر التغييرات المحاسبية الناتجة عن تبديل السياسات المحاسبية أو تغيير التقديرات أو تصحيح الأخطاء المحاسبية¹.

استناداً لذلك يمكن استعراض أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في إطار المحاسبة الإبداعية بالأساليب الآتية :

1. تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك : حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبياً ودفترياً بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة، هذه الطريقة ذات أثر ضريبي ولذلك يجب تصحيح الوضع بالإضافة أو الخضم لمعالجة أثره على الوعاء الضريبي، وإستناداً لهذه الطريقة هناك ستة أساليب المحاسبة الإبداعية هي :²

الأسلوب الأول : تسجيل الإيرادات والاعتراف فيها في حين أن الخدمات المترتبة على عملية البيع لم يتم تقديمها بعد بل سيتم تقديمها في المستقبل³.

الأسلوب الثاني : تسجيل الإيرادات والاعتراف فيها قبل شحن البضاعة، وقبل الموافقة النهائية من قبل الزبون على الشراء.

الأسلوب الثالث : تسجيل الإيرادات على الرغم من أن الزبون لم يلتزم بالدفع.

¹ سعيدي فارس، مرجع سبق ذكره، ص 65.

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 في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص 27 - 29.

³ Ismail Zeyad Ramadan, Creative Accounting : Theoretical framework for dealing With its determinants and institutional investors involvement, A thesis submitted to Cardiff Metropolitan University in Partial fulfilment of the requirements for the degree of doctor of philosophy (PHD), 2017, p 30

الأسلوب الرابع : البيع لجهة قريبة ضمن مجموعة الشركة أو لشركائها الاستراتيجيين.

الأسلوب الخامس : إعطاء الزبون جزءا من القيمة على شكل مقايضة.

الأسلوب السادس : تجميع الإيرادات.

2. تسجيل إيراد مزيف : ويندرج تحت هذه الطريقة الأساليب والإجراءات التالية :¹

الأسلوب الأول : تسجيل مبيعات ليست لها قيمة اقتصادية.

الأسلوب الثاني : تسجيل النقد المستلم من عمليات الإقراض بإعتباره إيرادات.

الأسلوب الثالث : تسجيل الدخل الإستثماري بإعتباره إيرادات.

الأسلوب الرابع : تسجيل العائدات الناشئة عن مردودات المشتريات بإعتباره إيرادات.

الأسلوب الخامس : الإقرار بأي إيرادات غير حقيقة قبل عملية إندماج الشركات.

3. زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة : تتم ممارسة هذا النوع من التلاعب من خلال إستخدام أربع أساليب، يمكن لإدارة الشركة القيام فيها وهي تعتبر من أساليب التلاعب الشائعة، إذ تعطي صورة إيجابية عن الشركة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها في الوقت الذي يكون فيه أداؤها سيئا، هذه الطريقة ذات أثر ضريبي فيجب معرفة وضع الإيراد من حيث خضوعه للضريبة، وفيما يلي عرض لأساليب هذه الطريقة :²

الأسلوب الأول : زيادة الأرباح من خلال بيع أحد الأصول بسعر عال يكون مسجلا لديها بسعر منخفض.

الأسلوب الثاني : تضمين عائدات الإستثمارات وإعتبارها إيرادات.

الأسلوب الثالث : تسجيل عائدات الإستثمار مكاسبها، بإعتبارها تخفيضا للمصاريف التشغيلية.

الأسلوب الرابع : ابتداء دخل من خلال إعادة تصنيف حسابات الميزانية.

4. نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة : إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل الإيجارات والرواتب والإعلانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل مثل المباني والآلات التي تعد أصولا يحسم إهلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعليا، وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة، وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل، وهذه الطريقة ذات أثر ضريبي وذلك لأنه يجب تحميل كل سنة مالية بما يخصها من مصروفات وخصمها من الوعاء الضريبي أوردها إليه³. وفيما يلي عرض لبعض الأساليب المستخدمة في هذه الطريقة :⁴

الأسلوب الأول : رسملة التكاليف التشغيلية العادية وخاصة تلك الناجمة عن تغييرات جديدة في المصاريف.

الأسلوب الثاني : تغيير السياسات المحاسبية ونقل النفقات الجارية إلى فترات مالية سابقة.

الأسلوب الثالث : إحتساب الإهلاك بشكل بطيء.

¹ سعيدي فارس، مرجع سبق ذكره، ص 96 و70.

² عماد سليم الأغا، مرجع سبق ذكره، ص 96 – 98.

³ حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب إستخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 27، كلية بغداد للعلوم الإدارية والمالية، 2011، ص366.

⁴ ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 33 و34.

الأسلوب الرابع : الإخفاق في تسجيل أو شطب الأصول التالفة.

الأسلوب الخامس : تخفيض مخصصات الأصول.

5. الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للإلتزامات : تقوم إدارة بعض الشركات في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها مثل ارتباط الإلتزامات بشؤون قضائية، أو الإلتزامات بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغيرات التي تحدث في حسابات الإلتزامات، قد لا يكون لهذه الطريقة أثر ضريبي لكن قد تؤثر على حقوق المساهمين الحاليين والمستثمرين المترقبين لهذا هنا يجب ضبط المجتمع الضريبي. ومن الأساليب التي تستخدم حسب هذه الطريقة ما يلي :¹

الأسلوب الأول : الإخفاق في تسجيل المصروفات وبعض الإلتزامات عند وجود التزامات على الشركة، وهذا لزيادة الدخل.

الأسلوب الثاني : تخفيض الإلتزامات من خلال تغيير الإفتراضات المحاسبية وسياسات تقدير بعض الحسابات وذلك لعكس المرونة في إختيار السياسات المحاسبية.

الأسلوب الثالث : تحرير إدخارات وتحويلها إلى دخل.

الأسلوب الرابع : إختلاق حسومات وهمية، بهدف تخفيض المصروفات وتضخيم الأرباح.

الأسلوب الخامس : تسجيل الإيراد عند تسلم النقد مع بقاء الإلتزامات المستقبلية.

6. نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة : تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر، وعادة ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة، فنقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون عصبية، وهذه الطريقة ذات أثر ضريبي. وفي إطارها يستخدم أسلوبان هما :²

الأسلوب الأول : إنشاء حسابات إدارية وتحريرها في فترات مالية لاحقة.

الأسلوب الثاني : إمتلاك إيرادات قبل إتمام عملية الدمج.

7. نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة : تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركات أوقات الصعبة، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل، وبهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع، وهذه ذات أثر ضريبي. ومن بين الأساليب المستخدمة في هذه الطريقة ما يلي :³

الأسلوب الأول : القيام بتضخيم مبالغ بنود معينة في إطار ترتيبات خاصة مثلا، تضخيم المصروفات التشغيلية وتسجيلها للفترة المالية الحالية مع أنها تخص خدمات مستقبلية.

الأسلوب الثاني : تسريع عملية تسجيل النفقات الإختيارية في الفترة الجارية.

الأسلوب الثالث : تقليص مبالغ الدخل بشكل غير صحيح وقبل إتمام عملية الدمج.

الأسلوب الرابع : الشطب غير الملائم لتكاليف عمليات التطوير والتدريب من عمليات الدمج.

ب - قائمة المركز المالي :

¹ .Howard Schilit, *Financial Shenanigans*, 2 nd edition, Mc Grow – hill, united states, 2002., p 137

².Ibid., p 157 – 160

³.Charles Mulford, Eugene Comiskey, Op Cit., p 210

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، إن المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات، يأتي في مقدمتها أن أغلب الأصول والالتزامات تقيم بالتكلفة التاريخية، كما أنها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين¹

والجدول الآتي يبين أهم أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة المركز المالي :

الجدول رقم (1-1) : أهم أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي

البند	أساليب المحاسبة الإبداعية
الأصول غير الملموسة	1- المبالغة في تقويم الأصول المرهونة كضمانات القروض. 2- إثبات الأصول غير الملموسة غير المشتراة. 3- تخفيض نسب إطفاء الأصول غير الملموسة عن المعدلات المتعارف عليها.
الممتلكات والمنشآت والمعدات (الأصول الثابتة)	1- عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية واعتماد إعادة التقويم بالقيمة والمنشآت السوقية وإظهار الفائض في قائمة الدخل بدلاً من حقوق الملكية، وهنا يوجد أثر ضريبي يتمثل في التهرب الضريبي. 2- تخفيض نسب الاهتلاك عن النسب المتعارف عنها في السوق. 3- إجراء تغيير غير مبرر في طريقة الاهتلاك. 4- إعادة تصنيف بعض الأصول بين الموجودات الثابتة والمتداولة والاستثمارات طويلة الأجل. 5- عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة كضمانات القروض.
الإستثمارات طويلة الأجل	1- تغيير طريقة المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية. 2- تجنب إظهار نصيب الشركة الأم في خسائر الشركة التابعة أو الزميلة. 3- عدم استبعاد أثر لمعاملات المتبادلة بين الشركة القابضة والتابعة.
النقدية	1- عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة. 2- التلاعب بأسعار صرف عند ترجمة المعاملات بعملة أجنبية.
الإستثمارات المتداولة	1- التلاعب في أسعار السوق عند تقويم محافظة الأوراق المالية. 2- التلاعب في تصنيف الاستثمارات مثل تصنيف المتداولة منه إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها. 3- تخفيض غير مبرر في مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية.
الذمم المدينة	1- عدم الكشف عن الديون الراكدة و الديون المتعثرة بقصد تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها. 2- تضمين رقم المدينين ذمماً مدينة لأطراف ذات صلة (تابعة أو زميلة). 3- خطأ متعمد في تصنيف الأمم المدينة بتحويل الذمم طويلة الأجل إلى قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة.
المخزون	1- تضمين كشوف الجرد بنود بضاعة راكدة أو متقدمة. 2- تعمد التلاعب بالأسعار.

¹ حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، مرجع سبق ذكره، ص 367.

3- تغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون من FIFO إلى WA.	
1- عدم إدراج الأقساط المستحقة من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة. 2- سداد قرض قصير الأجل عن طريق الاقتراض طويل الأجل لتحسين نسب السيولة. 3- تأجيل إثبات استلام الدفعات المقدمة لتحسين نسب الرفع المالي.	المطلوبات المتداولة
1- الحصول على قرض طويل الأجل قبل نهاية السنة المالية لسداد قرض قصير الأجل لتحسين نسب السيولة. 2- إطفاء سندات قابلة للاستدعاء قبل استحقاقها وإضافة مكاسب ذلك إلى صافي الربح وليس البنود غير العادية	المطلوبات طويلة الأجل
1- إضافة مكاسب سنوات سابقة إلى أرباح السنة الحالية بدلا من إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة. 2- إدراج مكاب أو خسائر تقلب أسعار الصرف في حقوق الملكية بدلا من قائمة للخل. 3- إدراج مكاسب أو خسائر ترجمة القوائم المالية في قائمة الدخل بدلا من حقوق الملكية.	حقوق المساهمين
1- إثبات موجودات محتملة قبل اكتسابها كالإيراد المتوقع تحصيله من الدعوى القضائية قبل إصدار الحكم فيها. 2- إهمال الإفصاح عن الالتزامات الطارئة أو المشروطة.	الموجودات والالتزامات الطارئة أو المشروطة

المصدر : ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص 44 و 45 و 46.

ت - قائمة التدفقات النقدية :

تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين والدائنين والدارسين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة تتضمن قائمة التدفقات النقدية ثلاثة أنشطة رئيسية وهي الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية. وتهدف الإدارة إلى التلاعب في قائمة التدفقات النقدية إلى إعطاء انطباع مزيف عن القدرة المالية للشركة عن طريق تصنيف بنودها بغرض التأثير على الرصيد النهائي للتدفقات النقدية ومن أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة التدفقات النقدية ما يلي :¹

- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.
- تستطيع الشركة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة.
- تتوافر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث إنها تؤثر في التدفقات

¹ مومن فاطمة الزهراء، مهاورات لعبيدي، أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، العدد 04، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2018، ص 206.

النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها، يتم اعتباره ناجمة عن نشاطات استثمارية، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي.

- التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة، وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للشركة باعتبارها أسهم تجارية، حيث يمكن تصنيفها كأصول جارية أو غير جارية اعتمادا على فترة الاحتفاظ فيها.

ث - قائمة التغير في حقوق الملكية :

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية، حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق. إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتب ورأس مال المحتسب، والتي تمارس علي إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية¹.

ومن الجدير بالذكر أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تحركها دوافع إدارية مختلفة حسب إختلاف طبيعة وحجم الشركة و حصتها السوقية وحسب طبيعة العلاقة بين الملاك والإدارة ومدى مساهمة الإدارة في ملكية الشركة، فضلا عن تمهيد الدخل وإعتقاد الإدارة بمدى ملائمته مع توقعات مستخدمي القوائم المالية بغرض تحسين صورة الأداء وإتباع الأساليب المختلفة التي تعمل على تعديل وتطوير الدخل في فترات مختلفة.

الفرع الثالث : المخاطر المترتبة على إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيراتها

قد لا يعلم ممارسو أساليب المحاسبة الإبداعية أن مفعولها في تزييف الحقائق في القوائم المالية لا يدوم طويلا، لأن الأمر سيزداد سوءا بعد فترة معينة عندما لا يستطيعون تحقيق ما غيره من الحقائق المضللة، وهذا الفرع سيبين أكثر أضرار ممارسة المحاسبة إبداعية.

أولاً: مخاطر إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية

على الرغم من توجهات الإدارة في ممارسة المحاسبة الإبداعية وتحقيق منافع للشركة في الأجل القصير، إلا أن الأساليب المستخدمة فيها (مثل التقديرات المحاسبية والتغيرات المحاسبية والاختيارية البديلة) لأغراض التأثير على أرقام القوائم المالية زيادة أو نقصانا الى جانب توفر عنصر التعمد يجعل من تلك ممارسات أمر غير مقبول أخلاقيا ويؤدي إلى تضليل مستخدمي تلك القوائم ويؤدي في الأجل الطويل الي حدوث مشاكل خطيرة أهمها ما يلي : 2

- **الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للشركة :** وذلك مما يؤدي إلى تخفيض قيمة الشركة حيث أن تأجيل الاعتراف بالنفقات أو تأخير إجراءها كنفقات بحوث التطوير او إجراء الصيانة يؤدي الى فشل الأداء الإنتاجي وخسارة حصة الشركة في السوق ، كما أن تعجيل الإيرادات قد يفقد الشركة تحقيق شروط تصريف منتجاتها بصورة أفضل.
- **إخفاء مشكلات 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 بدون تصحيح وترحيل المشكلات لفترات زمنية طويلة.

¹ حافي هدى، مرجع سبق ذكره، ص 37.

² هاني علي عبد الحسن، مرجع سبق ذكره، ص 188 و189.

- **التعرض لعقوبات اقتصادية شديدة :** ومن الأمثلة على ذلك ما قامت به بورصة الأوراق المالية الأمريكية من فرض عقوبات صارمة على الشركات التي مارست المحاسبة الإبداعية ومنها شركة W.R. Grace ، حيث وقعت عليها غرامة قدرها مليون دولار وطلب منها إعادة احتساب أرباحها والإعلان عنها بشكل واضح بين عام 1990-1992 ، وذلك لأن الشركة قامت بتخفيض أرباحها المعلنة وتسجيل احتياطات بقيمة 50 مليون دولار ثم قامت بين عامي 1993 و 1994 بإعادة تلك الاحتياطات الى الأرباح .
- **تلاشي المعايير الأخلاقية :** أن الوضع الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية هو موضع خلاف ويعتمد على إذا ما كانت ممارستها مبررة أخلاقيا من عدمه، وما إذا كانت الإدارة تقصد من وراء تلك تحسينا جوهريا لبعض الجوانب المتعلقة باستراتيجيتها المستقبلية أم لغرض التضليل المتعمد للجهات ذات العلاقة، وفي هذه الحالة فإن عنصر التعمد الذي تلجأ اليه الإدارة من خلال استخدام بعض الأساليب والمتغيرات المحاسبية يهدف بالدرجة الأولى الى التأثير على اتجاه مستخدم القوائم المالية، إن ممارسة المحاسبة الإبداعية عادة ما تكون ممارسة مشكوكا فيها وتتعارض مع المعايير الأخلاقية للأداء، حيث انها ترسل رسالة للعاملين بانها تخفي الحقيقة وتضلل الغير مما يولد مناخا غير أخلاقي لدى العاملين ويتيح لهم ممارسة أنشطة غير مقبولة وتؤدي في النهاية لي مخلفات جوهرية في القوائم المالية.
- **جودة الأرباح وتأثيراتها على الشركة :** إن غياب دقة الأرباح يشكل خطورة بالغة في رقم الأرباح الموزعة، حيث انه في حالة عدم دقة هذه الأرباح كما لو تم 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 توزيعا من رأس مال الشركة.

ثانيا : تأثيرات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية والوعاء الضريبي :

- يلجأ المكلفون بالضريبة سواء الطبيعيين أو المعنويين إلى إستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك بالتلاعب في المعلومات المصرح بها لإدارة الضرائب، وذلك بهدف التملص الكلي أو الجزئي من دفع الضرائب، صور التلاعب نجدها في القوائم المالية وفي تحديد الوعاء الضريبي للدخل.
- عدم إظهار الحسابات المستحقة المدومة مما يؤدي إلى تضخيم الأرباح والموجودات المتداولة وتضخيم حقوق الملكية والموجودات المتداولة.
- اعتماد تقديرات الإدارة للمخزون والبضائع وعدم تحقق مدقق الحسابات القانوني منها، وهذا يؤدي إلى تضخيم الأرباح والموجودات المتداولة.
- تضمين المبيعات عقود بيع غير مؤكدة مما يؤدي إلى تضخيم المبيعات والأرباح.
- تسجيل جزء من المبيعات في الفترة اللاحقة و/أو الماضية مما يؤدي إلى التأثير على النتائج والأرباح.
- عدم استبعاد مبيعات ما بين الشركات التابعة والشقيقة مما يؤدي إلى تضخيم المبيعات.
- إعادة التقييم للموجودات الثابتة مما يؤدي إلى تضخيم الموجودات وحقوق المساهمين.
- تصنيف الشركات التابعة والخاسرة منها كاستثمار وعدم دمج حساباتها مع الشركة الأم مما يؤدي إلى إظهار جزء من الخسائر بنسبة الاستثمار المسجل.
- زيادة توزيعات أرباح الشركات التابعة إلى الشركة الأم مما يؤدي إلى تضخيم أرباح الاستثمارات.
- تحويل الأعمال الخاسرة إلى شركة تابعة مما يؤدي إلى إظهار جزء من الخسائر بنسبة الاستثمار المسجل في دفاترها المحاسبية.
- تسجيل بعض الإيرادات و/أو المصاريف غير العادية في الاحتياطات الخاصة وليس في قائمة الدخل مما يؤدي إلى التأثير إيجابا أو سلبا على الأرباح.

- - تخفيض المخزون بشكل غير عادي في نهاية الفترة مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمخزون.
- - تسريع تحصيل المدينين وتأخير دفع الدائنين في نهاية الفترة مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمدينين والدائنين.
- - تأخير عمليات الشراء وتسريع إصدار الفواتير في نهاية الفترة مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمدينين والدائنين وتحسين النتائج النهائية وبالتالي صافي الأرباح المحققة.

تأثيرات المحاسبة الإبداعية السلبية على مدى طويل حتى لو حققت الشركة أرباح في المدى القصير :¹

- كلما زاد استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، كلما إنخفض مستوى الإفصاح المحاسبي فيها، والعكس صحيح.
- عدم دقة المعلومات المحاسبية وتوفير قوائم مالية مضللة، مما يؤدي إلى فقدان ثقة المستثمرين في التقارير والقوائم المالية.
- مشكلة عدم تماثل المعلومات وذلك بسيطرة الإدارة عليها مقارنة بالملاك والمصالح الأخرى، وتغيير السياسات المحاسبية يجعل عملية المقارنة غير ممكنة وغير عادلة.
- تلاشي المعايير الأخلاقية نتيجة قيام الشركة التي تدير أرباحها بإرسال رسالة للعاملين مفادها أن إخفاء أو تضليل الحقيقة هي ممارسات مقبولة.
- تعرض الشركات في الكثير من الحالات للدعاوى القضائية وإظهار الشركة على غير حقيقتها ومن ثم اتخاذ قرارات غير رشيدة، مما يلحق الضرر بأصحاب المصالح، ومما يؤدي في النهاية إلى تعرض الشركة للإفلاس والانهيار.
- تخفيض جودة المعلومات وتشويه قرارات الاستثمار، ما يدفع الشركة إلى الانحراف عن المستوى الأمثل للاستثمار، مما يؤدي لسوء تخصيص موارد الشركة.

ب. تأثيرات ممارسات المحاسبة الإبداعية على تحديد الوعاء الضريبي للدخل :

تسعى الشركات عند إعداد اقراراتها الضريبية الى التقليل من الضرائب الواجبة الدفع الى أدنى حد ممكن من خلال الاختيار والمفاضلة بين الأساليب والطرق المحاسبية المؤثرة على الدخل الخاضع للضريبة بما لا يتعارض مع القوانين الضريبية، وبالتالي تلجأ الشركة إلى تخفيض رقم الدخل و دافعها سداد ضرائب أقل وتظهر الفجوة الضريبية من خلال ما يلي :²

- زيادة المصروفات والتكاليف على نحو وهمي، اذ يتم زيادة تكلفة المواد والمستلزمات السلعية بقصد تقليص الأرباح ظاهريا.

- تخفيض سعر مبيعات السلع والخدمات ما أمكن، أي تخفيض الإيرادات، اضافة الى تزوير الفواتير اذ تسهل هذه العملية الى حد كبير ويلجأ لها مستوردو السلع.

- تقديم بيانات خسارة، او ارباح قليلة لتأخير دفع الضريبة ما أمكن إلى حين قيام الادارة الضريبية بمراجعة الحسابات بعد قبولها شكلا بحيث بعد المراجعة يتم رفض الحسابات ضمنيا ويتم ذلك وفق طريقة التقدير المباشر من طرف مصالح الإدارة الضريبية.

إن إدارة المؤسسات تتحكم في أرباحها تجاه تخفيضها بهدف تخفيض العبء الضريبي الملقى على عاتقها، ومن بين الطرق المستخدمة لتخفيض المدفوعات الضريبية طريقة تقييم المخزون السلعي و التي تؤدي إلى إحداث تغييرات في التدفقات النقدية للمؤسسة، وعادة ما تستخدم في فترات التضخم طريقة FIFO لتضخيم النتائج المحاسبية الواردة في القوائم المالية مما يؤدي الى زيادة الضرائب وتخفيض التدفقات النقدية،

¹ سعدي فارس، مرجع سبق ذكره، ص 211.

² خلادي زولبخة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 143.

بينما تستخدم طريقة LIFO لتخفيض الدخل و الذي بدوره يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي وبالتالي زيادة التدفقات النقدية للمؤسسة¹.

الفرع الرابع : مداخل ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية

يوفر النظام المحاسبي المالي عدة مداخل يمكن أن يستغلها معدي القوائم المالية في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وهي كما يلي :

- أساس الإستحقاق :

وفقا لهذا الفرض يتم الإعتراف وتسجيل مختلف الأحداث والعمليات المحاسبية، وقت التعاقد أي فور التعهد بها ويتم إثباتها بوثيقة وتسجل محاسبيا، وجاء هذا في المادة 06 من المرسوم التنفيذي 156-08 والتي تنص على : " تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الإلتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في القوائم المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها " ويتيح هذا الفرض العديد من الثغرات والتي تتعلق بمدى تحصيل الإيرادات فعليا أو دفع المصاريف لتطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية².

- تغيير التقديرات والطرق المحاسبية :³

يقضي مبدأ الثبات على طرق التقييم بإتباع نفس طرق التقييم المعتمدة في المؤسسات من سنة إلى أخرى وهذا للمحافظة على قابلية المعلومات المالية للمقارنة، ويلزم النظام المحاسبي المؤسسات التي تنشط في الجزائر، وتدخل في حيز التطبيق على تكييف مبالغ السنة المالية مع مبالغ السنة التي تليها في حالة تغيير لطرق التقييم والتسجيل، ونص النظام السياسي المالي على هذا المبدأ من خلال المادة 15 من المرسوم التنفيذي 08 - 156 والتي جاء فيها ما يلي :

- يقضي انسجام المعلومات المالية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات.

- لا يبرر أي إستثناء عن مبدأ ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم.

إلا أن النظام المحاسبي المالي إستثنى مبدأ ثبات طرق التقييم في حالة الرغبة في تحسين نوعية القوائم المالية، ونص على هذا من خلال الفصل السادس للقانون 07 - 11 والذي جاء فيه ما يلي :

- يمكن أن تلجأ المؤسسة إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية القوائم المالية؛

- يركز تغيير التقديرات المحاسبية على تغيير الظروف التي تم على أساسها التقدير، أو على أحسن تجربة أو على معلومات جديدة والتي تسمح بتقديم معلومات موثوقة أكثر والحصول عليها؛

- تغيير الطرق المحاسبية يخص تغيير الميادين والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخاصة التي تطبقها المؤسسة بهدف إعداد وعرض القوائم المالية؛

¹ أمقران مصطفي، راصدي صبرينة، مرجع سبق ذكره، ص 244.

² آسيا لعروسي، السعيد قاسمي، قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية بإستخدام المستحقات الإختيارية – دراسة حالة بعض المؤسسات المدرجة ببورصة الجزائر، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 06، جامعة المسيلة، الجزائر، 2016، ص 63.

³ . خمقاني بدر الزمان، صديقي مسعود، واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات إستيعادها من التقارير المالية "دراسة حالة عينة من الشركات البترولية للفترة 2012-2013، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 08، مخبر التمويل ومالية الأسواق ومالية المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح 2015، ص 240

- لا يتم تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض القوائم المالية للمؤسسة المعنية، وعندما يتم تغيير الطرق لابد من إيضاح ذلك لمساعدة متخذ القرار على القيام بالمقارنة؛

إذا بهذا الإستثناء يتيح النظام المحاسبي المالي مرونة في تغيير طرق التقييم أمام معدي القوائم المالية بما يتماشى مع الشركات.

✓ النتيجة غير العادية :

في جدول حسابات النتائج حسب النظام المحاسبي المالي نلاحظ أن النتيجة الغير عادية جاءت بعد فرض الضريبة على النتائج، بالإضافة إلى هذا فإن النظام المحاسبي المالي لم يحدد المصاريف والإيرادات الغير عادية، وعليه تعتبر هذه ثغرة من الثغرات أما معدي القوائم المالية لتضخيم الإيرادات ومن ثم تضخيم الأرباح المفصح عنها¹.

✓ دمج المعلومات في التقارير المالية :

قبل الإفصاح عن المعلومات المالية يقوم معدو التقارير المالية بعملية دمج المعلومات في التقارير المالية والتي تهدف إلى تقليص البنود التي يتم الإفصاح بها إلى أقل حد ممكن وهذا لتخفيض تكاليف نشرها وتسهيل عملية قراءتها مع الإشارة إلى أن عملية الدمج تخضع إلى التقدير الشخصي لمعدي التقارير المالية، وهذا سواء بالنسبة لتحديد الأهمية النسبية للبنود المراد دمجها أو لمستوى الدمج نفسه، وقد نص النظام المحاسبي المالي على هذه العملية من خلال المادة 11 من المرسوم التنفيذي 08 - 156 التي جاء من بين ما جاء فيها " يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة "².

الفرع الخامس : أهمية وطرق إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية

على أعقاب الانهيارات العديدة التي تعرضت لها كبرى الشركات العالمية وعلى رأسها أنرون للطاقة واكتشاف وجود تلاعبات مالية في حسابات الشركة وتنامي ظاهرة التلاعب في إعداد القوائم المالية تعالت الأصوات المنادية لضرورة إيجاد آليات من شأنها أن تعمل على الكشف والحد من التأثيرات السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية بما ينعكس بالإيجاب على إعطاء صورة صادقة عن حقيقة المركز المالي للشركة.

أولا : أهمية اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية :

يعد الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية أحد أبرز التهديدات التي تواجه مهنة المحاسبة نتيجة لما شهده العالم من انهيار شركات عملاقة بسبب فضائح مالية، وهو ما أدى إلى ضعف ثقة المستخدمين فيما تقدمه الشركات من معلومات حول حقيقة مركزها المالي، ونظرا لما يمكن أن تخلفه المحاسبة الإبداعية من تأثيرات سلبية تؤدي إلى تظليل المستخدمين وبسبب تعقد هذه الممارسات وتطورها يوما بعد يوم فإنه أصبح لزاما إيجاد طرق للكشف عن هذه الممارسات ومن ثم العمل على الحد منها. كما تجدر الإشارة أن ممارسات المحاسبة الإبداعية قد تختلف من دولة لأخرى ومن قطاع لأخر وبالتالي فلا يوجد طرق موحدة وصالحة للاستعمال على مستوى كل الشركات وإنما هذا يتوقف على مستوى طبيعة النظام المحاسبي السائد وعلى خبرة المراقبين والمراجعين بدرجة الأولى، إن اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية يساعد في توجيه الإنتباه إلى نقاط معينة في القوائم المالية والتي تكون أكثر عرضة لممارسات المحاسبة الإبداعية³.

¹ آسيا لعروسي، السعيد قاسمي، مرجع سبق ذكره، ص 63.

² خمقاني بدر الزمان، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 241.

³ ياسر السيد كساب، تقدير مدى تأثير الإدارة في الأرباح المحاسبية المنشورة بإستخدام أساس الإستحقاق ودوافعها ورد فعل السوق : نموذج مقترح ودراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2008، ص 92.

ثانيا : اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية :

نظرا لتعدد ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة عند إعداد القوائم المالية فإن هذا يتطلب إيجاد طرق عديدة للكشف عنها مع الأخذ بعين الاعتبار اختلاف البيئة المحاسبية من بلد لآخر وخصوصية كل قطاع، وفيما يلي نستعرض بعض الطرق لاكتشاف ممارسة المحاسبة الإبداعية من عدمه والتي تتلخص فيما يلي :¹

- ✓ **استخدام المؤشرات كمية :** وتتمثل هذه العوامل الكمية فيما يلي :
- ارتفاع كبير في المبيعات السنوية يتبعه انخفاض شديد؛
 - ارتفاع كبير في حسابات المدينين (العملاء) مقارنة بالمبيعات؛
 - الارتفاع الكبير في الإيرادات المؤجلة؛
 - الارتفاع الكبير في المخزون مقارنة بالمبيعات وتكلفة المبيعات؛
 - وجود عمليات مالية مرتفعة القيمة أو غير عادية مع نهاية السنة المالية؛
 - الارتفاع الكبير في المبيعات مع نهاية السنة المالية.
- ✓ **استخدام المؤشرات الوصفية :** وتتمثل هذه العوامل فيما يلي:

- التغيير المستمر للمراجع الخارجي؛
 - محدودية الإفصاح المحاسبي؛
 - ضعف نظام الرقابة الداخلية؛
 - وجود حجم كبير للتعاملات مع الشركات الزميلة أو ذات العلاقة؛
 - التغيير في تصنيف الحسابات؛
 - تقديم تسهيلات كبيرة للعملاء من خلال تمديد فترات الائتمان؛
 - التلاعب في إعادة تصنيف الحسابات.
- كما قامت إحدى الدراسات بوضع مجموعة من الإجراءات التي يمكن من خلالها اكتشاف ممارسة المحاسبة الإبداعية من عدمه، وتتضمن هذه الإجراءات ما يلي :²
- مقارنة السياسات المحاسبية المستخدمة في السنة المالية الحالية والسياسات المستخدمة في السنوات المالية السابقة؛
 - مقارنة السياسات والطرق المحاسبية بتلك المستخدمة من المنافسين؛
 - تحليل الآراء المتحفظة للمراجع إن وجدت؛
 - فحص الدفاتر المحاسبية؛
 - تحليل البنود غير العادية في قائمة الدخل الخاصة بالعام الحالي وتحليل البنود غير العادية بقوائم الدخل للأعوام السابقة؛
 - تحليل معدل تحصيل العملاء؛
 - تحليل المعاملات مع الشركات ذات العلاقة؛
 - تحليل حركة حسابات الاحتياطات والمخصصات؛
- ✓ **استخدام المؤشرات المالية** وتتضمن المؤشرات المالية للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية المؤشرات التالية :

1. كشف الإيراد الوهمي :

قد تتلاعب إدارة الشركة في عمليات الإيرادات عن طريق إدراج عمليات بيع وهمية لعملاء حقيقيين أو غير حقيقيين للرفع من رقم الأعمال صوريا، ويمكن كشف تلاعبات الإدارة في حجم الإيرادات من خلال :

¹ سعبيدي فارس، مرجع سبق ذكره، ص 213.

²Laura Maria Popescu, ILeana Ashrafzadeh, Detecting Creative Accounting Practices and their Impact on the Quality of Information Presented in Financial Statements, Journal of Knowledge .Management, Economics and Information Techonlogy, Vol 03, Iss 06, Romania, 2014., p 08

- استخدام نسبة "معدل دوران العملاء" (صافي المبيعات / العملاء) وحساب متوسط فترة التحصيل حيث انه كلما قل معدل دوران العملاء وزادت فترة التحصيل مقارنة بالقيمة المتوقعة يدل ذلك على وجود إيراد وهمي.

- استخدام نسبة (المصروفات / صافي المبيعات) فإذا وجد أن هذه النسبة تتجه نحو الانخفاض دل ذلك على وجود مبيعات وهمية.

- استخدام نسبة (تكلفة النقل / صافي المبيعات) فإذا وجد أن القيمة تتجه نحو الانخفاض دل ذلك على وجود مبيعات وهمية لوجود علاقة طردية بين قيمة المبيعات وتكاليف النقل.

2. تسجيل الإيرادات أو المصروفات في غير وقتها :

تفرض النظرية المحاسبية مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات لتحميل كل سنة مالية الإيرادات والمصروفات الخاصة بها، وتقوم الإدارة ولدوافع مختلفة بالتلاعب في تسجيل الإيرادات والمصروفات في غير وقتها فتقوم في بعض الأحيان بالاعتراف السريع بالمصروفات مع تأجيل الإيرادات لتحميل السنة المالية أعباء أكبر وبالتالي تحقيق أرباح عالية والعكس صحيح ويتم هذا بالتلاعب في بعض الأحيان بمبدأ الحيطة والحذر (التحفظ المحاسبي) لتحقيق مصالح مختلفة. هذا ويمكن اكتشاف تلاعب الإدارة في توقيت تسجيل الإيرادات والمصروفات من خلال ما يلي :

- استخدام نسبة (مصاريف الإهلاك / الأصول) فإذا وجد أن هذه النسبة في انخفاض بالمقارنة مع السنوات المالية السابقة دل ذلك بأن الإدارة تقوم بتأجيل الاعتراف بالمصروفات ويتم ذلك من خلال التلاعب بطرق الإهلاك وحسابه على فترات طويلة والعكس صحيح في حالة ما إذا كانت هذه النسبة في ارتفاع بشكل مبالغ فيه بالمقارنة مع السنوات السابقة دل ذلك على أن الإدارة ولمصالح ذاتية قد تخدم مصالح المسيرين في الحصول على مكافآت وحوافز أكبر بتحميل السنة المالية الحالية بمصروفات أكبر وبالتالي زيادة في الأرباح وقد يتم هذا أيضا بالتلاعب في طرق الإهلاك واعتماد طريقة الإهلاك المتناقص بدلا من طرق أخرى أكثر واقعية.

4. اكتشاف التبويب الخاطئ للأصول :

تقوم إدارة الشركة في بعض الأحيان بالمغالاة في تقييم أصولها لتحسين الوضعية المالية الشركة بغية الحصول على استشارات أكبر أو قروض جديدة من البنوك، بحيث تقوم الإدارة بتبويب عناصر الأصول على أنها أصول متداولة بدلا من اعتبارها أصول ثابتة لتحسين نسبة التداول والتي تقيس مدى قدرة الأصول المتداولة للشركة على مواجهة التزاماتها القصيرة الأجل من خصوم متداولة، ويمكن اكتشاف ذلك من خلال ما يلي:

- استخدام نسبة التداول (الأصول المتداولة / الخصوم المتداولة) فإذا وجد ارتفاع كبير لهذه النسبة دل ذلك على وجود أصول متداولة عالية مجمدة داخل الشركة وارتفاع كبير لقيمة الأصول المتداولة داخل الشركة لإعطاء انطباع كبير على سلامة المركز المالي للشركة، كما قد يدل أيضا على وجود تبويب خاطئ لبعض عناصر الأصول من خلال التلاعب في طرق تقييمها وتبويبها.

الفرع السادس : الإتجاهات والمداخل الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

لا شك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة ، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها.

أولا : الإتجاهات الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

1- ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) وهيئة سوق المال الأمريكية (SEC) بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليتها عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات، ولهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1967 جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1972 أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) توصيات بإلزام الشركات بإنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1978 ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان مراجعة¹.

2- بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين والانهيارات المالية في العديد من أسواق العالم، وكذلك في ظل إنفتاح أسواق المال العالمية وعولمة الأسواق والاعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي للعديد من دول العالم والتوسع الهائل في حجم تلك الشركات أصبحت هنالك حاجة ماسة إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة، وقد أطلق على تلك المعايير والأسس الأخلاقية ما يعرف الآن مفهوم حوكمة الشركات (CORPORATE GOVERNANCE) وذلك للحد من ظواهر المحاسبة الإبداعية والأضرار التي قد تنشأ من وجودها وذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة والتي من شأنها رفع مستوى الاقتصاديات العالمية والمحلية².

3- خفض مجال إختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، وهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة، ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها. وبتخفيض البدائل فإن ذلك سيؤدي إلى أن الشركة التي ستختار معالجة محاسبية معينة تنتج من خلالها صورتها المرغوب فيها في عام ستجبر فيما بعد على استخدام نفس المعالجة في الظروف المستقبلية الشبيهة تكون فيها النتيجة أقل إرضاء³.

4- الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، ويتم ذلك عن طريق ما يلي :⁴

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

ب. أما الطريقة الأخرى فهي عن طريق تفعيل فرضية " الثبات "، ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية ، وهذا يعني أنه متى ما اختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تعليقها في الأعوام اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت ، وهنا تجدر الإشارة إلى أن لا يعني أنه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية ، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى وشرطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات.

5- أما الوسيلة الأهم والأقوى فهي يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصدقية العالية، حيث ان المراجع الكفو والمتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول

¹ أحمد قايد نور الدين، بن زاف لبني، مرجع سبق ذكره، ص 73.

² عبد الله محمود عبد الله النمرين، مرجع سبق ذكره، ص 31.

³ المرجع نفسه.

⁴ حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، مرجع سبق ذكره، ص 369.

على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة¹.

6- تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم، ويتم هذا الأمر عن طريق أما الشقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بما من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال المراجعة والحاسبة².

7- تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني و تشكيل لجنة الأخلاق المهني التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد³.

8. تفعيل دور الجهات الرقابية: تلعب الجهات الإشرافية والرقابية مثل الجهات المسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية، مصالح الضرائب وخاصة الرقابة الجبائية، إدارة البورصة وغيرها من الجهات المسؤولة على الإشراف والرقابة على عمل الشركات دورا مهما في عملية الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال توفير الإطار القانوني الذي يحكم هذه الممارسات وإلزام الشركات المتداولة في البورصة بتوفير قوائم مالية ذات شفافية ومصداقية تساعد على تنشيط التداول⁴.

ثانيا : المداخل الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

من أهم المداخل التي تعمل على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية ما يلي :

1- قانون Sarbanes- Oxley : صدر قانون Sarbanes-Oxley سنة 2002 في الولايات المتحدة الأمريكية بهدف تعزيز الرقابة في مكاتب المحاسبة والتدقيق من خلال ضرورة الالتزام بالبنود الوارد فيه، ومنذ صدور هذا القانون على أثره على الممارسات المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية، وهو يساهم في استبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية، حيث جاء في الدراسات أن قانون Sarbanes- Oxley له دور في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي حيث توصلوا إلى مجموعة من النتائج أهمها أن قانون ساربينز أوكسلي فعل الرقابة على مكاتب التدقيق ومنع التواطؤ مع إدارات الشركات، كما قلل المخاطر في حال عدم اكتشاف الاختلاس والمخالفات في الوقت المناسب وبالتالي تخفيض حجم وحالات المخالفات المالية، وبالتالي أهمية إصدار مثل هذه القوانين بإعتبارها مدخلا حديثا لتعزيز الثقة في مهنتي المحاسبة والتدقيق والمساهمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية⁵.

2- قانون بانفورد : يعد قانون بانفورد من المداخل الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات وحسب الدراسات السابقة يعتبر من بين أهم التقنيات الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية (الاحتيال المالي)، وأنه يعتبر أحد التقنيات الرقابية الحديثة التي تعزز من جودة التدقيق من خلال المساعدة على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والسرعة في تنفيذ عملية التدقيق لأنه لا يتطلب الكثير من الجهد وبرنامج معقدة⁶.

4- أسلوب العصف الذهني : يعتبر أسلوب العصف الذهني من أكثر الأساليب المستخدمة في إيجاد الحلول المناسبة و الفعالة للمشكلات في العديد من المجالات، وقد أطلق على العصف الذهني عدة مسميات أخرى

¹ أحمد محمد علوان الهلباوي، إبراهيم جابر السيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 158.

² حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، مرجع سبق ذكره، ص 370.

³ طارق حماد المبيضين، أسامة عبد المنعم، مرجع سبق ذكره، ص 92.

⁴ سعدي فارس، مرجع سبق ذكره، ص 244.

⁵ خمقاني بدر الزمان، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 64.

⁶ المرجع نفسه.

ومن أبرزها عصف الأفكار وعصف الدماغ، مهاجمة المشكلة ذهنياً، ويعرف العصف الذهني على أنه : " أسلوب علمي يعتمد على توليد أكبر ما يمكن من الأفكار الإبداعية التي يتوقع من خلالها المساهمة في تحديد مشكلة أو مشكلات معينة ومن ثم التوصل إلى حلها من خلال المناقشة وتبادل الآراء"، وحسب الدراسات السابقة حول هذا الأسلوب في مجال المحاسبة والتدقيق، أن استخدام تقنية العصف الذهني في كشف الاحتيال يمكن أن يساهم في تقديم دليل لتحسين احتمالية اكتشاف المدققين لحالات الاحتيال¹.

هناك العديد من الإتجاهات والمداخل الحديثة التي تعمل على المساهمة في وضع حد لممارسات المحاسبة الإبداعية، لكن من الناحية الجبائية نجد أن الرقابة الجبائية هي المساهم الأول في حماية الإيرادات الضريبية للدولة.

المطلب الثاني : عموميات حول الرقابة الجبائية

أحد الطرق الأكثر استعمالاً والمعتمدة في الجزائر في تحصيل الضرائب من قبل المكلفين بها، طريقة التصريحات الجبائية، غير أن بعض المكلفين بدفع الضرائب يسلكون كل السبل والطرق التي تحول دون دفعهم للضرائب أو محاولة التقليل منها، لهذا السبب وغيره من الأسباب وضع المشرع الضريبي الأدوات والآليات التي من شأنها مكافحة مثل هذه الظواهر وعلى رأسها الرقابة الجبائية². وفي ما يلي سنتطرق لمفاهيم أولية أساسية للرقابة الجبائية.

الفرع الأول : ماهية الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية مثلها مثل أنواع الرقابة الأخرى لها مفهومها وأهدافها ولها عدة إجراءات والتي سوف نتناولها في ما يلي :

أولاً : مفهوم الرقابة الجبائية

هناك عدة تعريفات للرقابة الجبائية منها :

- ❖ عرفها "كلود لوران Claud Laurent" على أنها «مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من المصدقية وصحة التصريحات المكتبة من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها³.
- ❖ إن المشرع الجبائي الجزائري لم يعط تعريفاً صريحاً للرقابة الجبائية، بل حدد مهمة الإدارة الجبائية في الرقابة بنص المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية : "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو اتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجوراً أو أتعاباً أو مرتبات مهما كانت طبيعتها"، وتستخدم في عملها التحقيق في المحاسبة وهو : "مجموعة العمليات التي تستهدف منها مراقبة التصريحات الإجمالية المكتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها"⁴.
- ❖ عرف "فايول" الرقابة الجبائية على أنها «التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيين نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها»⁵.

¹ حافي هدى، مرجع سبق ذكره، ص 105.

² عتير سليمان، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011 / 2012، ص 80

³ المرجع السابق، ص 82.

⁴ المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، الجزائر، 2016، ص 13.

⁵ ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الأزمة، مداخلة حول الملتقى العلمي حول الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحكومة العالمية، كلية العلوم الإنسانية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر.

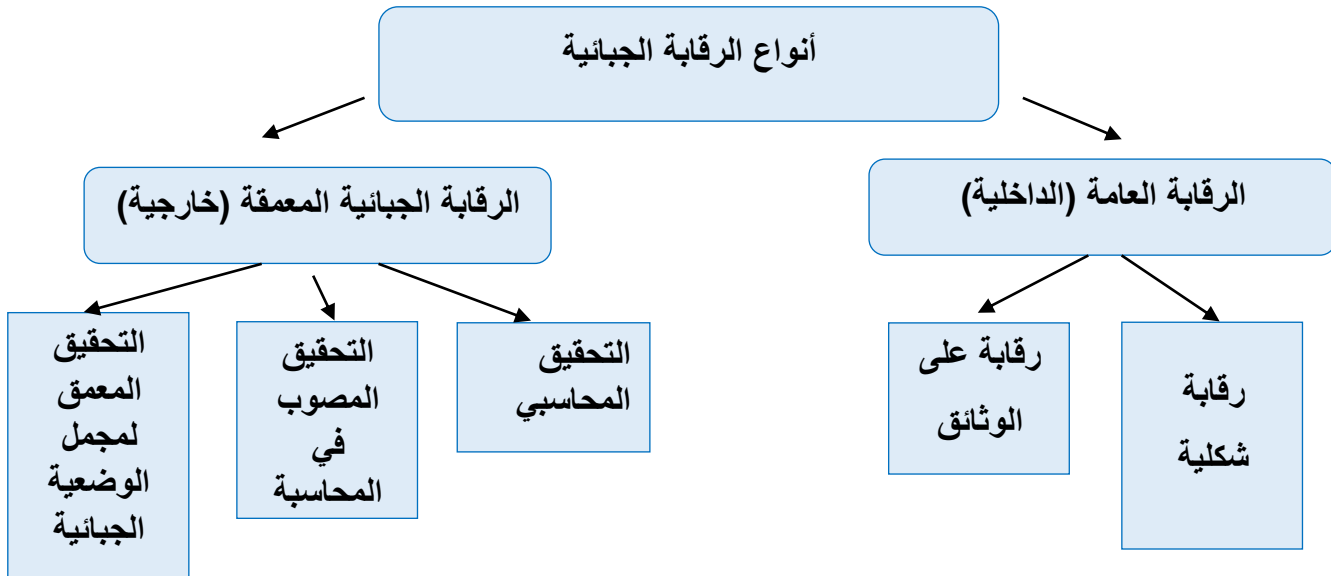
- ❖ وقد عرفها كولين فيليب Colline Fillipe " على أنها «هي الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة وتشكل شرطا من الشروط الرئيسية والفعالة لتحقيق المنافسة الشريفة والعدالة بين المؤسسات»¹.
- ❖ وهناك من يعرفها بأنها «فحص التصريحات وكل السجلات والوثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذو أشخاص طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية»².

من خلال ما سبق يمكن تعريف الرقابة الجبائية بأنها مجموع الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية، في إطار سلطة قانونية منحها إيها المشرع، للتحقق من صحة ومصداقية جميع التصريحات الجبائية والمحاسبية للمكلفين بالضريبة، والعمل على تصحيح الأخطاء الموجودة، من أجل الحد من التلاعبات المحاسبية، ورفع الإيرادات الجبائية.

ثانياً : أشكال الرقابة الجبائية

تأخذ الرقابة الجبائية خلال تنفيذها أشكالاً عدة وهذا حسب أعمال المراقب والإدارة الضريبية، وذلك حسب الشكل الآتي :

الشكل رقم (1 - 3) : أنواع الرقابة الجبائية



¹ دريد موسى، دور المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية – دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية باتنة، مذكرة ماستر في المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، ص 63.

² المرجع نفسه.

المصدر : من إعداد الباحثة إعتداع على الدارسات السابقة.

وتتمثل هذه الانواع فيما يلي :

1. الرقابة الجبائية العامة : وتتم على مستوى مديرية الضرائب، حيث يقوم المراقب الجبائي بفحص ومراقبة تصريحات المكلف بالضريبة دون التنقل إلى مقر نشاطه، وتشمل كل من الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق¹.

■ الرقابة الشكلية :

وتعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المهمة من طرف المكلف، حيث تتم مراقبتها بصفة منتظمة وغير إنتقائية وذلك من خلال الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها، وتقتصر على تصحيح الأخطاء المادية أثناء تقديم المكلف لتصريحاته بالإضافة إلى المقارنة بين التصريحات الشهرية (G50)، (G50 A) والتصريحات السنوية بالمعلومات المتوفرة لدى الإدارة الجبائية، وكذلك رقابة على ملف المكلف بالضريبة².

■ الرقابة على الوثائق :

هو ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية بعكس هذه الأخيرة، فهنا يتم فحص الملف الجبائي للمكلف فحصا شاملا وانتقاديا، ويتطلب الأمر احضار الوثائق والسجلات المحاسبية وتهدف إلى اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات المطبقة ومساعدة الإدارة الضريبية في اختيار الملفات التي ستخضع للرقابة المعمقة لاحقا، حيث يمكن للمحقق طلب تبريرات أو توضيحات من المكلف إذا ستوجب الأمر ذلك³. تعتبر هذه الرقابة أبسط أشكال الرقابة وأكثرها شيوعا، خاصة بالنسبة للأفراد في معظم الأحيان، ويتم إعلام الفرد بها إلا إذا كان ملفه يطرح مشاكل⁴.

2. الرقابة الجبائية المعمقة : وتتمثل الرقابة الخارجية في جملة الإجراءات التي يقوم بها المراقبون الجبائيين من خلال التدخلات المباشرة للأماكن التي يزاول فيها المكلفون نشاطهم، من أجل التأكد من صحة ومطابقة ما صرح به المكلفون مع ما هو موجود على أرض الواقع، وذلك من خلال الفحص الميداني لدفاتر المحاسبية وجميع الوثائق الملحقة. ويتم إجراء هذا النوع من الرقابة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية. حيث تعتبر هذه الطريقة أكثر فعالية، حيث تسمح بمراقبة دقيقة لحقيقة النشاط الممارس من طرف المؤسسة محل المراقبة والتحقيق، وذلك بالتعرف على مختلف وسائل الإنتاج وطرق إستعمالها بالإضافة إلى درجة تأهيل العمال المستخدمين لهذه الوسائل. ولقد كرس النظام الجبائي الجزائري هذا النوع من الرقابة ليشمل هذا التحقيق ثلاثة وسائل وهي :⁵

- التحقيق المحاسبي؛

- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية؛

- لتحقيق المصوب في المحاسبة.

■ التحقيق المحاسبي VC :

نصت المادة 20 - 01 من قانون الإجراءات الجبائية «يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها»

¹ دريد موسى، مرجع سبق ذكره، 61.

² قويدري عبد الحاكم، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي، مذكرة ماستر في القانون الإداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2014-2015، ص 10.

³ نظامي بلال، مرجع سبق ذكره، ص 13.

⁴Himrane Mohamed, Larioui Abde rezak, Le contrôle Fiscal en Algérie, quel est l'impact des reformes ? Tax contral in Algeria, What is the reforms impact ?, Journal of Advanced Economic Research, Volume 5, Issue 1, Université de Jijel (Algérie), 2020, p 138

⁵ دريد موسى، مرجع سبق ذكره، ص 67.

¹ أي تلك العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية والتحقق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان والتي تهدف للبحث إذا كانت النتائج مطابقة للقواعد المحاسبية والجبائية حيث يقوم المحقق بإعداد بطاقة بداية أشغال التحقيق وفق مرحلتين :

- **من حيث الشكل :** وهو معاينة وجود الدفاتر والوثائق المحاسبية، ثم فحصها للتأكد من أن المحاسبة منتظمة، صادقة ومثبتة، وتمثل الدفاتر والوثائق المحاسبية في دفتر اليومية ودفتر الجرد (الدفاتر القانونية)، الميزانية المحاسبية وحساب النتائج (القوائم الختامية)، الفواتير، العقود، إيصالات التسديد وغيرها (الوثائق الإثباتية).
- **من حيث المضمون :** وذلك من خلال التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية من خلال عدة إجراءات والتي سنتطرق لها بالتفصيل في المطلب الثالث من هذا المبحث.

إن الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي، هو إبراز كل الأخطاء المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الرسوم والضرائب المستحقة التي قدمتها المحاسبة².

▪ التحقيق المصوب في المحاسبة VA :

وهو تحقيق جزئي ينصب على جزء من المحاسبة، كأن يكون قاصرا على نوع معين من الضرائب التي تحدد على أساس هذه المحاسبة، ولا يجوز فيه سوى مراقبة أو طلب وثائق توضيحية عالية كالفواتير، العقود، وصول الطلبات، ولا يجوز بأي حال من الأحوال فحص معمق وانتقادي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة. وتم إضافة هذا الإجراء بعد تعديل قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 22 من الأمر 02-08 الذي يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، وحسب نص المادة 20 مكرر، فإنه يمكن للأعوان إدارة الضرائب القيام بهذه الرقابة عن طرق طلب تقديم توضيحات عالية مثل : الفواتير، والعقود³.

▪ التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASEF :

عرفته المديرية العامة للضرائب على أنه «مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به»⁴. عرفها الاقتصادي "تيريير لامبرت Thierry Lambert" «بأنها مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة تصريحات الدخل الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل مقارنة بالدخل المصرح بها مع إجمالي الدخل المحققة»، وحسب نص المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن مهمة العون المكلف بهذا التحقيق، هو التأكد من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، كما اشترط نص المادة 21 أن يكون العون المكلف بالتحقيق على الأقل رتبة مفتش، ولا يمكن أن تتجاوز مدة التحقيق سنة واحدة⁵.

يمكن برمجة التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية VASFE إثر القيام بالدقيق المحاسبي سواء باسم المستغل الشخصي صاحب المؤسسة أو الشركاء في الشركة أو كل شخص ملزم قانونا بتصريح مجمل دخله حتى ولو لا يملك ملف جبائي ولا سجل تجاري وهذا نظرا للثراء الملتصق بامتلاك العقارات و المنقولات، أما نوع الضريبة المدقق فيها تتمثل في الضريبة على الدخل الإجمالي IRG فقط⁶.

ثالثا : الفرق بين المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية

¹ المادة 20 – 1 قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2022، ص 13.

² نظامي بلال، مرجع سبق ذكره، ص 14.

³ دريد موسى، مرجع سبق ذكره، ص 68.

⁴ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب DGI، وزارة المالية، ص 19.

⁵ المادة 21، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 14.

⁶ قلاب ذبيح لياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية – دراسة حالة بـمديرية الضرائب ولاية أم البواقي، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2011، ص 25.

الرقابة الجبائية والمراجعة الجبائية هما نفس الشيء فحص وتصحيح الأخطاء وتأكيد من مدى صحة المعلومات، لكن هناك فروقات كبيرة بينهما رغم تقارب المفهوم، والجدول التالي يبين أهم أوجه التشابه والإختلاف بينهما.

الجدول رقم (1-2) : أوجه التشابه والإختلاف بين الرقابة الجبائية والمراجعة الجبائية

أوجه التشابه والإختلاف	الرقابة الجبائية	المراجعة الجبائية
أوجه الإختلاف		
من حيث المنفذ للعملية	إدارة الضرائب	من طرف موظف كفى تابع للمؤسسة أو مهني متخصص مستقل عن المؤسسة بموجب عقد بين الطرفين
من حيث الإلزامية	إلزامية بقوة القانون	غير إلزامية وإنما حسب إدارة المؤسسة
من حيث قواعد التنظيم	حسب قانون الإجراءات الجبائية	حسب قواعد مهنية مستوحاة من معايير المراجعة فيما يخص التحضير لها
من حيث الهدف	- حماية حقوق الخزينة العمومية - تعظيم التحصيل الجبائي	- تخفيض التكاليف الجبائية من خلال تحسين التسيير الجبائي وإكتشاف المخاطر لتجنب الغرامات والعقوبات
من حيث الإجراء	إجراء عقابي	إجراء وقائي
أوجه التشابه		
من حيث مكان التدخل	إن المراجعة الجبائية تتم دائما على مستوى المؤسسة للتحقق من سلامة الجانب المحاسبي و الجانب الإجرائي لتنفيذ الإلتزامات الجبائية أما الرقابة الجبائية يمكن أن تتم على مستوى المؤسسة في حالة التحقيق المحاسبي.	
من حيث طريقة التحقيق الجبائي	تتشارك في التقنيات المستعملة في التحقيق الجبائي، حيث المراجعة الجبائية إستمدتها من الرقابة الجبائية لأن الإدارة الضريبية تعتبر أكثر إلماما بهذه التقنيات.	
من حيث التأثير على المكلفين	إذا كان تحسين التسيير الجبائي للمؤسسات الإقتصادية هو الهدف الرئيسي للمراجعة الجبائية لكن الرقابة الجبائية تهدف عكس ذلك تماما، يمكن للمكلفين بالضريبة أن يستفيدوا من تدخل الإدارة الضريبية سواء بالأمثلة أو ملاحظات المراقبين الجبائيين وهذا لتدارك النقائص الموجودة في التسيير الجبائي الخاص بها.	
من حيث الوثائق المستعملة	كلاهما تعتمدان على محاسبة المكلفين بالضريبة للتحقق من مدي صحة التصريحات الجبائية حيث تعتبر المرجع الأساسي في عملية المراجعة والرقابة.	

المصدر : من إعداد الباحثة إعتقاد على إيدير مصطفى، تقييم فعالية المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية في البيئة الجزائرية – دراسة ميدانية من وجهة نظر عينة من المؤسسات الإقتصادية وإدارة الضرائب بولاية ورقلة، مذكرة ماستر في المحاسبة والجبائية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2018/1017، ص 14 – 15، بتصرف.

رابعا : مراحل تنفيذ الرقابة الجبائية

إن إجراءات تنفيذ الرقابة الجبائية تم تحديدها من طرف المشرع أي عبارة عن قواعد قانونية يمكن أي إخلال بها أن يبطل عملية الرقابة الجبائية لذا على المراقب الجبائي احترامها وتتبعها بدقة و تتمثل في أربع خطوات كما يلي :¹

1/- تحضير التحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق على مجمل الوضعية الجبائية : بعد تحديد المكلف الذي سيتم إخضاعه للرقابة الجبائية واعطائه إشعار بالتحقيق وهذا 10 أيام قبل بدأ عملية الرقابة في حالة التحقيق في المحاسبة و 15 يوم في حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASFE، (الملحق رقم 01)، يقوم المراقب في هذه المدة ببعض الإجراءات التمهيدية التي تسبق عملية الرقابة منها :

- سحب ودراسة الملف الجبائي : يقوم المراجع بفحص الوثائق ومختلف التصريحات التي يتضمنها الملف الجبائي مع التركيز على مواعيد الاكتتاب والمقارنة فيما بين التصاريح ومدى ترابطها والوقوف على مدى نزاهة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلف ومن ثم التأكد من رقم الأعمال المصرح به.

- دراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني : إن الوثائق التقنية المهنية التي يمكن للمراجع أن يطلع عليها قبل بداية أعمال التحقيق هي أساسية بل تساعده في الحصول على معلومات تتعلق بموضوع نشاط المكلف خاصة التعرف على مداخل الإنتاج ، الآلات المستعملة التكنولوجية المستعملة، العلاقات بين مختلف المواد الداخلة في التصنيع، نسب الضياع المقبولة، نسب الأرباح العادية.

2/- تحضير الوثائق المعتمدة في الرقابة الجبائية : إن الأعمال الأولية التي يقوم بها المراقب الجبائي تسمح له بمعرفة العناصر المهمة التي تتمحور حولها الرقابة وبالتالي التركيز عليها فمثلا التدقيق ومتابعة الإيرادات المصرح بها على اعتبار أن المراقب عند دراسته الملف الجبائي لاحظ وجود خسارة متكررة، خزينة دائنة باستمرار، غير أنه إذا تم اكتشاف أخطاء أثناء الأعمال الأولية لا يمكن الاعتماد عليها لإصدار حكم مسبق عن قانونية المحاسبة، لكن يجب الفحص بدقة في تفاصيل المحاسبة والسماع لشروحات المكلف لذا على المراقب تحضير الوثائق التالية :

- جدول لمقارنة الميزانيات يحتوي على الأصول والخصوم للسنوات الأربعة التي لم يمسهما التقادم بالإضافة إلى السنة الأخيرة المتقدمة التي يجب أن تنقل معلوماتها للاستفادة من أرصدها؛
- كشف محاسبي لجدول النتائج؛
- كشف مفصل للمصاريف المخصومة من نتائج المؤسسة، هذا الكشف يسمح بمتابعة التغيرات السنوية للمصاريف؛
- كشف تجميعي لتفاصيل الأسس الخاضعة تشتمل على النتيجة المحاسبية المصرح بها.

3/- الإشعار بالرقابة الجبائية والتدخل بعين المكان : قبل البدء في عملية الرقابة تقوم الإدارة بإرسال إشعار بالرقابة مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته ثم يقوم المراقب بفحص الوثائق المحاسبية في مكان الاستغلال ولا يمكن نقلها إلى مكتبه إلا بقبول كتابي من طرف المكلف وإفشاء مصداقية على عملية الرقابة الجبائية وتفادي عدم رضا المكلف لنتائج الرقابة الجبائية و هذا من خلال المناقشة مع المكلف وطلب تبريرات لكل الاختلالات التي يكتشفها خلال مرحلة الرقابة و التحقيق للحصول على الإجابات و التبريرات اللازمة للنفاض، كما يجب أن تكون الاستفسارات و التبريرات مكتوبة والهدف من ذلك دعم ملف الرقابة بالدلائل اللازمة التي يمكن اللجوء إليها عند تحديد الأوعية الضريبية وحساب الضرائب والرسوم أو عند تحرير تقرير التحقيق، كما يجب إشعار المكلف أو المحاسب عند نهاية الرقابة بعين المكان وكذا الضمانات المخولة له قانونا والتمثلة في اللجوء إلى المساعدة أو النزاع عندما ينتج عن الرقابة حقوق مطلوبة.

¹ إيدير مصطفى، تقييم فعالية المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية في البيئة الجزائرية – دراسة ميدانية من وجهة نظر عينة من المؤسسات الاقتصادية وإدارة الضرائب بولاية ورقلة، مذكرة ماستر في المحاسبة والجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2018/1017، ص 12 – 13 .

4/- إجراءات إقفال التحقيق المحاسبي : تتمثل في الإجراءات التالية :

- **تبليغ النتائج :** إن نتائج التحقيق يجب أن تبلغ إلى المكلف حتى في حالة غياب التعديل و عدم التبليغ أو عدم صحته يؤدي إلى عدم صحة إجراءات التحقيق.
- **رد المكلف على التبليغ :** يجب أن لا تتجاوز فترة الرد 40 يوما والتي تبدأ من تاريخ الاستلام الفعلي للإشعار.
- **التبليغ النهائي للنتائج :** بمجرد تقديم المكلف لملاحظاته في الأجل المحدد يبدأ المحقق في دراستها ثم تحرير التبليغ النهائي.
- **إقفال الرقابة الجبائية :** إقفال الرقابة الجبائية متعلق بتدوين الأوعية الضريبية المصرح بها و المتحصل عليها بالإضافة إلى إعداد تقرير التحقيق الذي به بلورة نتائج الرقابة وهو عبارة عن الوثيقة التي من خلالها يختم بها المراقب نهائيا عملية التحقيق. حسب (الملحق رقم 02 و الملحق رقم 03).

خامسا : أسباب إجراء الرقابة الجبائية

هناك سببين رئيسيين لقيام الرقابة الجبائية في الجزائر و الذي يمكن تلخيصهما فيما يلي :¹

1- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية :

تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي، لأن الملف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، و عن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتبة وضمنان مصداقيتها وصحتها، كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

2- الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي :

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بثتى الطرق والأساليب الشرعية و غير الشرعية، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التعليمية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.

من خلال ما سبق يتضح لنا أن للرقابة الجبائية أهمية خاصة في المجال الجبائي، باعتبارها المقوم لتصرفات المكلفين بالضريبة الذين قد يخالفون القانون الضريبي ويتمصون عن دفع الضرائب، مما يسمح للإدارة الضريبية للتدخل من أجل اتخاذ إجراءات التحقيق وإعادة تقويم الضريبة الواجبة الدفع².

سادسا : أهداف ومبادئ الرقابة الجبائية

1. أهداف الرقابة الجبائية :

الرقابة الجبائية ليست غاية في حد ذاتها بقدر ما هي أداة تسعى الجهات المختصة في الدولة من ورائها إلى تحقيق جملة من الأهداف، والتي يمكن حصرها كما يلي :

✓ **الهدف القانوني :** ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين الجبائية المختلفة، وبناءا على ذلك تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية

¹ قلاب ذبيح لباس، مرجع سبق ذكره، ص 20.

² قلي محمد، فهمية بلول، الرقابة الجبائية : بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مقال، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والإقتصادية، المجلد 07، العدد 06 ، جامعة بومرداس وجامعة بجاية، 2018، ص 152.

والمحاسبة لمعاقبة المكلفين على ارتكاب أية مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية

- ✓ **الهدف الإداري :** تلعب الرقابة الجبائية دورا أساسيا بالنسبة للإدارة الضريبية على أساس المقومات التي تقدمها والتي بدورها تساهم في زيادة المردودية من خلال كشف الأخطاء والتجاوزات التي تساعدها في معرفة الحقائق والإحصائيات كنسب التهرب الضريبي، مما يساعد على الإدارة الضريبية على إتخاذ الإجراءات التصحيحية، كما تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها².
- ✓ **الهدف المالي والإقتصادي :** تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ككل³.
- ✓ **الأهداف الإجتماعية :** تتمثل في هدفين رئيسيين هما :⁴

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للإقتطاعات والتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة؛

- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع.

2. مبادئ الرقابة الجبائية :

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الإيرادات العامة المختلفة، ولهذا لا بد من توغر المبادئ الأساسية لها والتمثلة في :

- إقامة نظام ضريبي محكم :

تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة و من بينها النظام الضريبي و لذلك فان تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال وذلك بتبسيط وتحسين التشريع الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية⁵.

- ترقية وتطوير الإدارة الجبائية :

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة، و التي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة إضافة إلى توفرها على إمكانيات بشرية ومادية لازمة، و التي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، ومن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين و تكوين إطارات متخصصة في مجال الضرائب والرقابة الجبائية، بالإضافة لإجراء تربصات لموظفي و أعوان الإدارة و وضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي، كما تمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية لإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعطي انطبعا جيدا لدى الموظفين، إضافة إلى توفير أجهزة الإعلام الآلي و وسائل الاتصال الحديثة، كما ينبغي تحضير موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم كتوفير الخدمات اللازمة لهم⁶.

¹ منى مقلاتي، دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي، مداخلة في الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر يومي 18 و 29 أكتوبر 2015، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2015/2016، ص 3.

² المرجع نفسه.

³ عتير سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 82.

⁴ نفس المرجع السابق، ص 83.

⁵ لكحل كمال، لكحل إسماعيل، دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش والتهرب الضريبيين "دراسة حالة بمفتشية الضرائب سيدي موسى، مذكرة ماستر في المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ألكلي محند أولحاج، البويرة، 2018-2019، ص 29.

⁶ دريد موسى، مرجع سبق ذكره، ص 72.

الفرع الثاني : الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية أداة فعالة لضمان امتيازات الخزينة العمومية، لهذا قد حدد القانون الجبائي إطار تنظيمي للرقابة الجبائية متمثل في هياكل متخصصة وأعاون ذو كفاءة وهذا لضمان عملية تسيير الرقابة الجبائية على أكمل وجه.

أولاً : التنظيم الهيكلي لمصالح الرقابة الجبائية

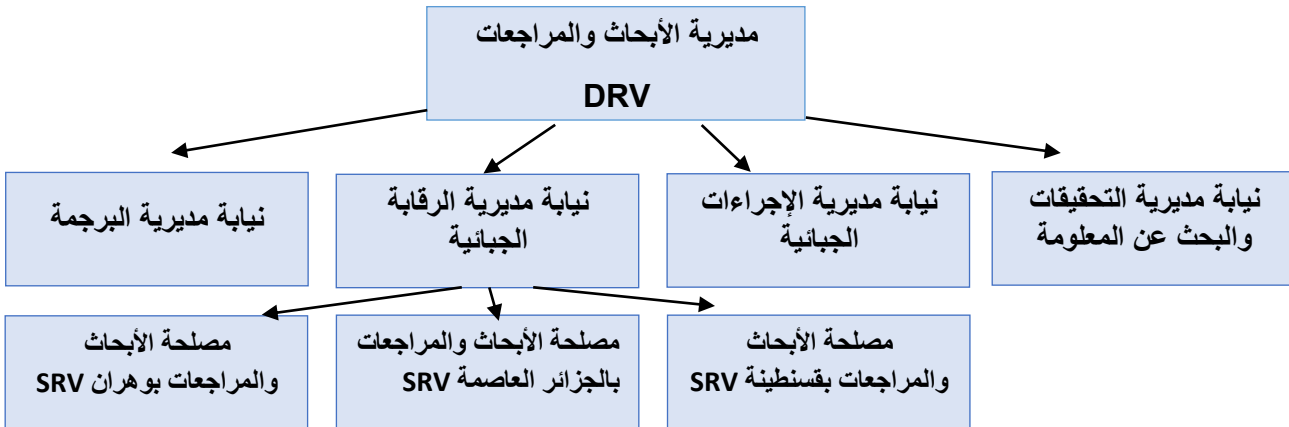
ترتكز مهام الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل و الأجهزة الإدارية المخول لها قانونيا للقيام بأداء هذه المهام على أكمل وجه وتمارسها بطريقة منظمة وفعالة، كما خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية عدة وسائل هيكلية متخصصة في مجال الرقابة الجبائية، منها من يمارسها حالياً ومن يدخل ضمن إعادة هيكلة مصالح الإدارة الجبائية التي بواسطتها تنفذ البرامج المسطرة من الإدارة المركزية.

1- الهياكل المختصة حالياً بالرقابة الجبائية :

أ. مديرية الأبحاث والمراجعات :

أنشئت هذه المديرية المركزية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98/228 الصادر في 13/07/1998، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطائها، كما أن اختصاصها يمتد عبر التراب الوطني، وتنحصر مهامها في تحديد إختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التدقيق من خلال برنامج مسبق لانتقاء الملفات الجبائية، وهذا باقتراح من مفتشيات الضرائب المعنية بالملفات ثم المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية لتصادق على البرنامج المقترح أو تعديله، والهدف الرئيسي لهذا الجهاز هو سد منافذ التهرب الضريبي و إسترجاع حقوق الخزينة العمومية بوضع إستراتيجية عمل تضمن تحقيق ذلك¹.

الشكل رقم (1-4) : الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات



المصدر : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 59 ، المؤرخة في 2006/09/24، ص 9.

ب. المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية SDCF :

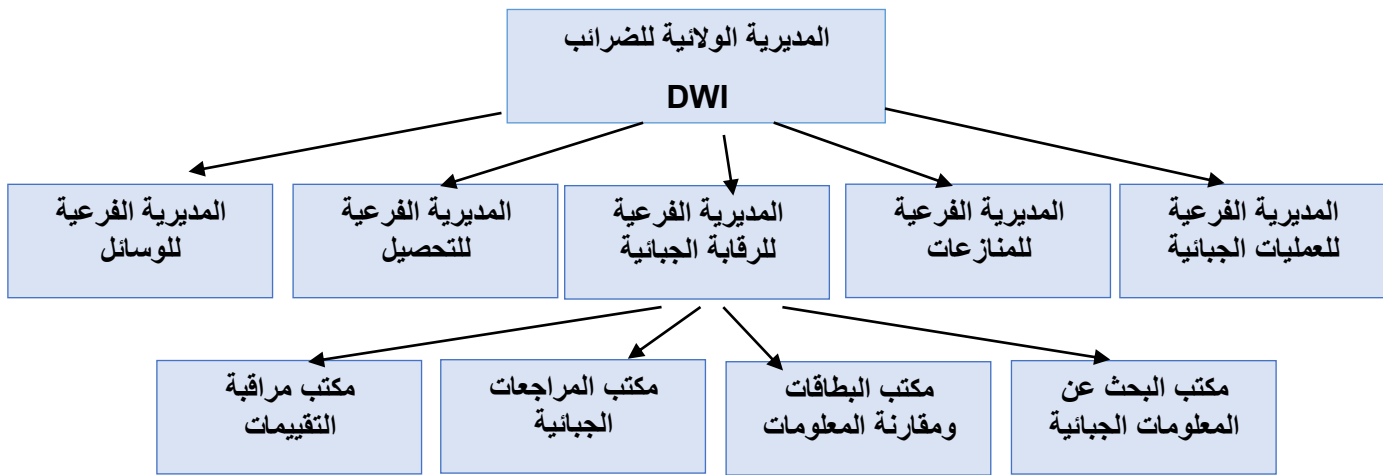
¹ بوربيع موسى، عيروج طارق، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية – دراسة ميدانية لمركز الضرائب لولاية جيجل من 2015 و2016، مذكرة ماستر في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2019/2020، ص 27.

إضافة إلى مديرية الأبحاث والمراجعات على المستوى المركزي، فإن المديرية الولائية للضرائب على المستوى المحلي هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية بتكفل المديرية الفرعية المهتمة بهذا المجال، إذ تعد الهيئة المختصة بهذه المهمة عبر إقليمها، من أبرز المهام المستندة إليها ما يلي: ¹

- إعداد بطاقيات لمختلف الإدارات والهيئات التي لديها معلومات عن تأسيس الوعاء الضريبي؛
- برمجة التدخلات عن طريق فرق البحث والتحقيق والفرق المختلطة؛
- تقييم أنشطة المفتشيات وتقديم اقتراحات من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة الضريبية؛
- تقديم كل الاقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات واستغلالها مع مراقبة استعمالها؛
- الحرص على تحصيل مختلف الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة ومتابعتها باستمرار؛
- متابعة ومراقبة عمل فرق التحقيق والسهر على تنفيذ تدخلاتهم وفقا لنصوص القانونية المعمول بها.

وفيما يلي الشكل رقم (5) يوضح الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية لضرائب :

الشكل رقم (5-1) : الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 43، المؤرخة في 2005/06/22، ص 20.

2- الهياكل المختصة الحديثة بالرقابة الجبائية :

بهدف مواكبة التطورات الحديثة والتحكم بشكل فعال في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة قامت الإدارة بالتكيف مع المعطيات الجديدة و وضعت قواعد سير متجانسة وحديثة على المستوى التشريعي والتنظيمي، وبهذا قامت الإدارة الجبائية بعصرنة مخططها الهيكلي والذي يدخل ضمن الإصلاحات الجبائية في الجزائر، حيث قامت المديرية العامة للضرائب بوضع مجموعة من النشاطات التي تهدف إلى تحقيق هذا الغرض، والمتمثلة في إنشاء هياكل إدارية تنظيمية جديدة ابتداءا من سنة 2002، وتتمثل في مديرية كبريات المؤسسات "DGE"، مركز الضرائب "CPI" مراكز الجوارية للضرائب، "CDI" ².

أ. مديرية كبريات المؤسسات DGE :

أنشأ هذا الجهاز بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02/303 المؤرخ في 28/09/2002 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 02/494 المؤرخ في 26/12/2005، ولها صلاحيات على المستوى الوطني لكونها مكلفة بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء إلى التحصيل وحتى الرقابة الجبائية والمنازعات، أما المكلفين

¹ قلاب ذبيح لياس، مرجع سبق ذكره، ص 27-28.

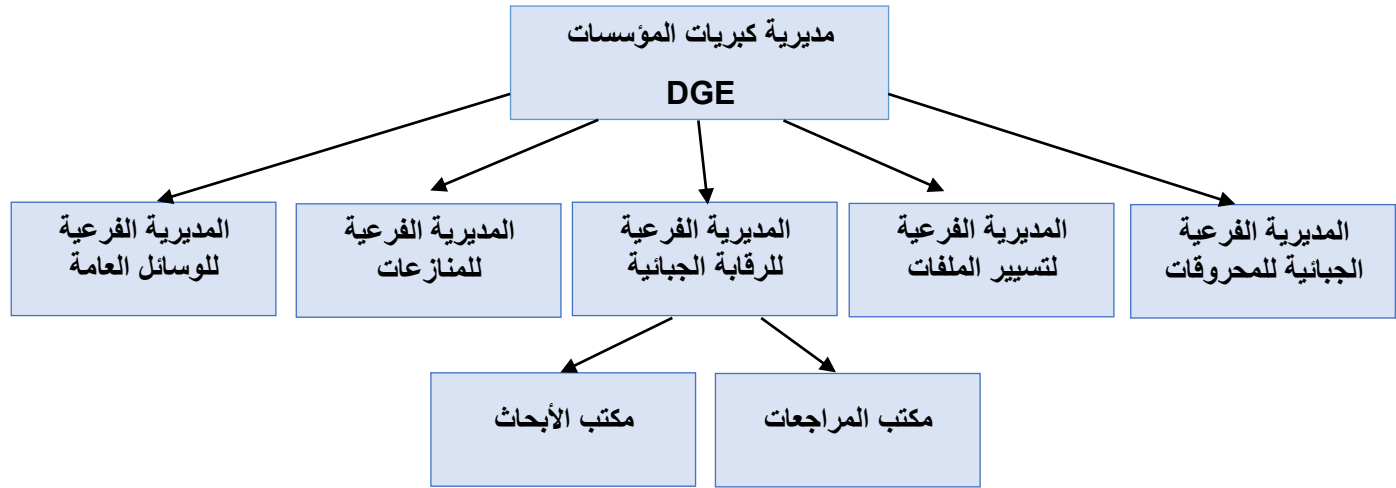
² دريد موسى، مرجع سبق ذكره، ص 86.

بالضريبة والخاضعين لهذه المديرية هم مختلف الشركات الكبرى العاملة في مجال المحروقات، وشركات بمختلف طبيعتها القانونية التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها السنوي 100 000 000 دج، ومن أهداف إنشاء هذه المديرية هو التحكم الجيد في تسيير الملفات الجبائية المهمة مع متابعتها المستمرة والدقيقة، وكذلك التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي، أما المهام المستندة لهذا الجهاز في مجال اختصاصه على المستوى الوطني هي كالتالي :¹

- مسك والمتابعة المستمرة والدقيقة لكل ملف جبائي خاص بالمكلفين المتواجدين تحت سلطتها؛
- البحث عن المعلومات الجبائية من مختلف المصادر لجمعها وتبويبها بغرض الاستغلال الأمثل؛
- إعداد وإنجاز برنامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين مع تقييم النتائج؛
- التحقيق في التظلمات والشكاوي ومعالجتها ضمن متابعة المنازعات الإدارية والقضائية

وفيما يلي الشكل رقم (6) يوضح الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية لضرائب :

الشكل رقم (6-1) : الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 59، المؤرخة في 2006/09/24، ص 10.

ب. مركز الضرائب "CDI" :

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي، ولا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 100 000 000 دج بالإضافة إلى المهن الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحياته.²

ومن بين المهام الرئيسية لمركز الضرائب نذكر منها :³

- التسيير والتكفل الحسن لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار لتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي؛
- في حالة وجود تجاوزات خطيرة يحول الملف الجبائي إلى عملية التحقق المعمق بهدف التطهير؛
- القيام بالبحث عن المعلومات الجبائية والمادة الخاضعة للضريبة لجمعها واستغلالها بشكل أمثل؛
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج المحصلة؛

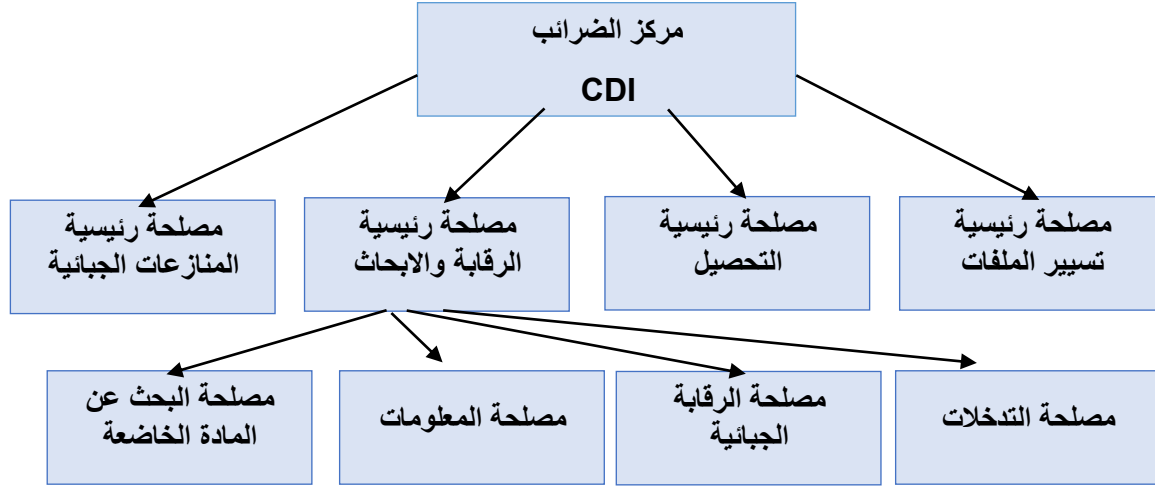
¹ قلاب ذبيح لباس، مرجع سبق ذكره، ص 29.

² ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي - دراسة حالة بمفتشية الضرائب في الأخصرية، مذكرة ماستر في المحاسبة، جامعة أكلي محند أو الحاج، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم المحاسبة والمالية، البويرة، الجزائر، 2015، ص 25.

³ قلاب ذبيح لباس، مرجع سبق ذكره، ص 30.

- التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوي الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي هيا تحت سلطتها. وفيما يلي الشكل رقم (7) الذي يوضح الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب :

الشكل رقم (7-1) : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد59 ، المؤرخة في 2006/09/24، ص22 .

ج. المراكز الجوارية للضرائب "CPI" :

هي مصلحة مستحدثة بالنظام الجزائري، وتعتبر نموذج مصغر لمركز الضرائب، فهي تتابع ملفات المكلفين الخاضعين للضريبة الجزائرية بالإضافة إلى تخصصها في متابعة الجبائية العقارية وكذا الجبائية المحلية ومن بين مهامها :¹

- مسك وتسيير ملفات المكلفين التابعين لإختصاصها؛
- ترأقب التصريحات وتنظم التدخلات؛
- تبحث عن المعلومة الجبائية بغية استغلالها.

ثانيا : الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية

لأداء مهام الرقابة الجبائية وفرت إدارة الضرائب الإمكانيات البشرية اللازمة لتمارس مهامها على أكمل وجه والتي خول لها القانون معايير انتقاء الموارد البشرية التي تمتاز بالخبرة والكفاءة المهنية العالية، كما حدد المشرع الجبائي مسؤولياتهم تجاه الإدارة الجبائية وتجاه المكلفين بالضريبة.

1. الأعراف المكلفين بالرقابة الجبائية :

أ- نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية :

وهو المسؤول المباشر عن إعداد برنامج المراجعات الممنوحة للمصلحة، كما يراقب أعمال فرق التدقيق الجبائي، ويستقبل في بعض الحالات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بصفته ممثل الإدارة، كما

¹ دريد موسى، مرجع سبق ذكره، ص 89.

يحرص على ضمان إجراء التدقيق وفقا للأسس القانونية، ويسهر على مدى تطبيق الضمانات الممنوحة للمكلفين في إطار مجالات التحقيق المحاسبي والجبائي، بالإضافة إلى ذلك يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التحقيق للقيام بدراسة الأعمال المنجزة والمبرمجة للتقديم ملاحظات والاقتراحات اللازمة بهدف تحسين شروط العمل بشكل تنظيمي، كما يعمل على نقل تقارير المراجعات للمديرية الجهوية للضرائب التابعة لها إقليميا¹.

ب- رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات :

إن القانون يستوجب أن يكون لرئيس مكتب الأبحاث والمراجعات على الأقل رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة(6) سنوات كمحقق جبائي، كما يكون تحت سلطته فرق لتحقيق لكونه مسؤولا عن النظام العام داخل فرق التحقيق ويسهر على حضور ومواظبة الأعوان المحققين في أماكن عملهم، مع مسؤولية التكفل بالقضايا المبرمجة والسهر على تنفيذها، كما يتدخل أحيانا في مناقشة نتائج التحقيق مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية وتقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الأعوان المحققين².

ج- الأعوان المحققين :³

حتى تستند مهمة التحقيق للأعوان الإدارة الجبائية، يجب على الأقل أن يكون حاملي :

- رتبة مراقب وهذا إلزاما بالتشريع الجبائي، فكل عون للإدارة الجبائية الذي له رتبة مراقب على الأقل له كفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية؛
- بطاقة انتداب تسلم لهم من المديرية الضرائب تبين صفتهم؛
- كما يستد للأعوان المحققين مهام التدخل وأعمال التحقيق بكل مراحلها.

مع الإشارة أنه يجب أن تنجز مهامهم في مقرات المكلفين بإستثناء الحالات الخاصة، والتي هي مرخصة من طرف المدير الولائي تحت طلب المكلف بالضريبة مع ذكر سبب مقنع للقيام بعملية التحقيق خارج مقره والتي تتم على مستوى مكاتب الأعوان المحققين.

2. مسؤوليات الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية :

كما يترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات ملخصة فيما يلي :⁴

- المسؤولية المدنية :

يتحمل عون الضرائب المسؤولية المدنية، عند إلحاق الضرر بالغير وهي نتيجة لخطأ أو عدم الإنتباه أو إهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته وهذا بمقتضى أحكام المادة 129 من لقانون المدني الجزائري ولا يكون كل موظف أو عون عمومي مسؤولا شخصيا عن عمله الذي أضر بالغير إذا قام به تنفيذا لأوامر صدرت إليه من رئيسه الإداري.

- المسؤولية الجنائية :

يمكن إعتبار الموظف مسؤولا من الناحية الجنائية عندما يقوم بارتكاب جناية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات، ويلغى الإجراء الجنائي المتخذ تجاه العون أليا الإجراء التأديبي، ومن بين الأعمال

¹ نفس المرجع السابق.

² قلاب ذبيح لباس، مرجع سبق ذكره، ص 32.

³ المرجع نفسه.

⁴ دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، ص 22-23-26.

التي تعتبر جنائية أو جنحة نجد منها : التعسف في استعمال المنصب، استغلال النفوذ، الرشوة، إختلاس الأموال، تزوير وثائق...

- المسؤولية التأديبية :

يعتبر الموظف الذي يقوم بإرتكاب خطأ مهني مسؤولاً من الناحية التأديبية ويتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ المرتكب والمصنفة بأربعة (04) درجات مختلفة، وهذا حسب درجة الخطأ المرتكب أما العقوبات التي حددها القانون نجد : التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ، التوقف المؤقت عن العمل، التنزيل من الدرجة، النقل الجبري إلى غاية التسريح.

الفرع الثالث : الإطار القانوني للرقابة الجبائية

حدد النظام الضريبي الجزائري إطار تشريعياً للرقابة الجبائية، حيث منح لإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بقيام مهمتها في شروط قانونية محددة، وكما طالب المكلفين بالضريبة بعدة التزامات وفي المقابل منح لهم عدة ضمانات من أجل حمايتهم من تعسف الإدارة والتجاوزات المحتملة.

أولاً : الحقوق الممنوحة لإدارة الجبائية

1- حق الإطلاع :

وهي وسيلة قانونية منحها المشرع الضريبي للأعوان الإدارة الجبائية، فبواسطتها يمكن الإطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف الذي هو بصدد التحقيق معه، بغية الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات الكافية للأداء مهمة التحقيق، وطبقاً للمادة 45 من القانون الإجراءات الجبائية الجزائري يسمح حق الإطلاع للأعوان الإدارة الضريبية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها¹. ويمكن للأعوان المحققين أن يمارسوا هذا الحق على كل المؤسسات التي يمكن أن تفيدهم وتساعدهم في الحصول على المعلومات اللازمة لسير المحكم لمهامهم ومن بينهم :

- حق الإطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية و المؤسسات الخاصة :

طبقاً للمادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذلك المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات، وكذلك كل المؤسسات أو الهيئات أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد بحوزتها².

- حق الإطلاع لدى المؤسسات المالية و المكلفين بالضريبة الآخرين :

طبقاً للمادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية، يجب على المؤسسات أو الشركات والقائمين بأعمال الصرف والمصرفيين وأصحاب العمولات وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، أن يرسلوا إشعاراً خاصاً للإدارة الضريبية، بفتح أو إقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيروها مؤسساتهم في الجزائر، كما يمس هذا الالتزام خصوصاً البنوك وشركة البورصة والدواوين العمومية والخزائن الولائية ومركز الصكوك البريدية والصندوق الوطني لتوفير وصناديق القرض التعاوني وصناديق الإيداع والكفالات³. ولذا فقد فرض المشرع عقوبة رفض حق

¹ المادة 45، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 26.

² المادة 46، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 26.

³ المادة 51، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 28.

الإطلاع من خلال نص المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية: "يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5 000 دج إلى 50 000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الأجل المحددة لحفظها"¹.

2- حق الرقابة :

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الضريبية، حيث تراقب هذه الإدارة تصريحات المكلف والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر، والتي تدفع أجورا وأتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الضريبية بناءا على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها، وتتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها².

3- حق استدراك الأخطاء :

ويتمثل هذا الحق الممنوح للإدارة الضريبية في فرض الضريبة، وذلك بتعديلها أو فرض ضرائب جديدة في حالة تقديم المكلف لمعلومات ناقصة أو خاطئة، وقد نصت المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق جداول، وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها قرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى"³.

4- حق المعاينة :

في إطار مباشرة البحث عن المعلومات الجبائية والشك في وجود عمليات تدليسية وبغية التأكد من صحة المعلومات المصرح بها، يرخص المشرع الضريبي للإدارة الضريبية الحق في الزيارة والمعاينة الميدانية كما يمكنها حجز كل الوثائق والمستندات والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرز التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة⁴. إلا أنه لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا⁵.

ثانيا : التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم

يخضع المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية للإلتزامات عديدة، يجب أن يكون على دراية تامة بها ومن جهة أخرى منح المشرع الجبائي الجزائري للمكلف ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الجبائية عند استخدامها لحقوق التي صالحها، وهذا بهدف خلق نوع من التوازن بين الطرفين.

1- إلتزامات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية :

على المكلفين بالضريبة إحترام الإلتزامات الموجهة إليهم سواء كانت ذات طابع محاسبي أو ذات طابع جبائي وهذا تقاديا لفرض عقوبات جبائية عليهم و تتمثل هذه الإلتزامات فيما يلي:

أ. إلتزامات ذات طابع محاسبي :

¹ المادة 62، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 30.

² المادة 18، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 09.

³ المادة 327-01، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مديرية الضرائب العامة، وزارة المالية، الجزائر، 2022، ص 97.

⁴ المادة 34، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 18.

⁵ المادة 35، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 18.

يجب على المكلفين بالضريبة احترام المبادئ المحاسبية والتقييد بها من خلال مسك محاسبة صحيحة ودقيقة طبقاً للنظام المحاسبي المالي، كما أوجب المشرع الجزائي على كل من يزاول نشاطاً تجارياً إمساك الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري، لأن دافعي الضرائب مطالبون بدفع الضرائب على أساس محاسبتهم¹. وتتمثل هذه الدفاتر في :

- دفتر اليومية :

وهو عبارة عن دفتر مرقم ومختوم من قبل المحكمة المختصة، تسجل فيه العمليات التي تقوم بها المؤسسة بتاريخ متتابعة، حيث نصت المادة 09 من القانون التجاري أنه : "يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يقيد فيه يوماً بيوم عمليات المقاول أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهرياً بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يومياً"².

- دفتر الجرد :

يجب على التاجر القيام بجرد عناصر الأصول والخصوم السنوية بصفة مدققة، حيث تنص المادة 10 من القانون التجاري أنه : "يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي يحمل صفة التاجر أن يجري سنوياً جرداً لعناصر الأصول وخصوم مقاولته وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج في دفاتر الجرد"³.

- حفظ الدفاتر المحاسبية ووسائل الإثبات :

نصت المادة 12 من القانون التجاري أنه : "يجب الاحتفاظ بالدفاتر والمستندات المشار إليها في المادتين 9 و10 لمدة 10 سنوات كما يجب أن ترتب وتحفظ المراسلات الواردة ونسخ الرسائل الموجهة طيلة نفس المدة"⁴.

ب. التزامات ذات طابع الجبائي :

وهي الإلتزامات التي فرضها المشرع الجبائي قصد تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة وتتنحصر هذه الإلتزامات في عدة تصريحات نذكر أهمها بإيجاز :

- التصريح بالوجود G8 :

يخضع لهذا التصريح المكلفين بالضريبة الجدد والذين يخضعون للضريبة الجزافية الوحيدة والضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، ويتم اكتتاب التصريح بالوجود في أجل أقصاه 30 يوماً من بداية النشاط، حيث يتم التصريح لدي مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط

¹ Charles Guandara Kamau et al, Tax Avoidance and Evasion as a Factor Influencing Creative Accounting Practice Among Companies in Kenya, Journal of Business Studies Quarterly, Volume 4, Number 2, Jomo Kenyatta University of Agriculture & Technology, Kenya (2012), p 1.

² المادة 09، القانون التجاري، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، 2007، ص 04.

³ المادة 10، القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص 04.

⁴ المادة 12، القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص 05.

ويجب أن يتضمن المعلومات التالية: الاسم، اللقب، عنوان المكلف، إضافة إلى المعلومات الضرورية لطبيعة نشاطه والمقر الرئيسي للدخل¹. (الملحق رقم 04).

- التصريح الشهري G50 :

على كل شخص خاضع للضريبة سواء أكان طبيعي أم معنوي أن يقدم تصريحا شهريا وقبل 20 يوما الأول من الشهر إلى مفتشية الضرائب، فمثلا اكتب التصريح الشهري ببيان فيه من جهة مبلغ العمليات المنجزة خلال الشهر السابق، ومن جهة أخرى تفصيل بالعمليات الخاصة بالرسم على النشاط المهني والتي تسدد في نفس الوقت مع تقديم هذا الكشف، وفي حالة التوقف عن النشاط نهائيا أو مؤقتا فإن الشركة ملزمة بتقديم تصريح في العشر الأيام الأولى التي تلي التوقف إلى مكتب المفتشية الذي يتلقى التصريحات². (الملحق رقم 05).

- التصريح السنوي للمداخيل والنتائج :

على كل شخص خاضع للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة إكتتاب تصريح بمداخيله وذلك لكل سنة وهذا من خلال نموذج استمارة مقدمة من قبل مديرية الضرائب، وقد خصت المادة 151 الأشخاص الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات "IBS"، يتعين على كل الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 136 أن يكتبوا قبل 30 أبريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتشية الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها، تصريحا بمبلغ الربح الخاضع لضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة إذا سجلت المؤسسة عجزا يتم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط السابقة الذكر³.

أما بالنسبة للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي "IRG"، حتى يتسنى إقرار أساس هذه الضريبة، أن يكتبوا ويرسلوا، على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة إلى مفتشية الضرائب المباشرة لمكان إقامتهم، تصريحا بدخلهم الإجمالي الذي تقدم مطبوعته من قبل الإدارة الجبائية⁴. (الملحق رقم 06)

كما يجب أن ترفق هذه التصريحات بوثائق ثبوتية المتعلقة بنشاطات السنة السابقة.

- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة :

في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط لمكلف خاضع للنظام الحقيقي، تؤسس الضريبة المستحقة على الأرباح التي مازالت لم تفرض عليها الضريبة. يتوجب على المكلف تقديم قبل (10) أيام طبقا للمادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي⁵ :

▪ تصريح بإجمالي المداخيل؛

▪ تصريح خاص لكل صنف من المداخيل.

أما في حالة وفاة المستغل أو المكلف بالضريبة، يقدم ذوي حقوق الفقيه، في هذه الحالة المعلومات اللازمة لتأسيس الضريبة المستحقة في أجل ستة (6) أشهر من تاريخ الوفاة⁶.

- تدوين رقم التعريف الجبائي :

¹ المادة 183، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 57.

² نفس المرجع السابق.

³ المادة 151، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 47.

⁴ المادة 99-01، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 28.

⁵ المادة 195، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 61.

⁶ المادة 132-05، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 36.

يجب أن يرفق كل عقد أو تصريح أو تسجيل أو عملية تتم لدى مصلحة تابعة للإدارة الجبائية برقم تعريف وهذا بهدف تسهيل التسيير الجبائي لملفات المكلفين.

2- الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة :

لقد منح المشرع الجبائي الجزائري مجموعة من الضمانات والحقوق للمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، وهذا مقابل للحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية لممارسة مهامهم، بهدف خلق جو من التفاهم والتراضي بين المكلفين من جهة وأعوان الرقابة من جهة أخرى وهذا حفاظا على حقوقهم من التعسف الإداري، وتتنحصر الضمانات الممنوحة للمكلفين بمجموعة من الحقوق والتوصيات منها ما يرتبط بسير عملية التحقيق ومنها ما متعلق بإجراءات التقييم.

أ. الضمانات المتعلقة بسير التحقيق :

تتمثل الضمانات المتعلقة بسير التحقيق فيما يلي :

- الإشعار المسبق و أجل التحضير :

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقق دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، ويبلغ هذا الأخير عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، كما يجب أن يرفق هذا الإشعار بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، ويجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ما يلي :¹

- القاب وأسماء ورتب المحققين؛
- تاريخ و ساعة أول تدخل؛
- الفترة التي يتم فيها التحقيق؛
- الحقوق والضرائب والرسوم والإتاوات، وكذلك الوثائق الواجب الإطلاع عليها؛
- توضيح طابع التصويب إذا كان بصدد تحقيق مصوب في المحاسبة؛
- وفي حالة استبدال المحققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك.

كما يستفيد المكلف بالضريبة من أجل أدنى للتحضير قبل البدء في عملية التحقيق، وتختلف هذه الأجال باختلاف شكل الرقابة الجبائية، وذلك بأن التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب في المحاسبة عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ إستلام الإشعار، أما بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة خمسة عشرة (15) يوما ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.

ولا يمكن البدء في عملية الرقابة إلا بعد مرور الأجال القانونية لتحضير، كما يمكن للإدارة الجبائية القيام بعملية الرقابة المفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، وفي هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق عند بداية عملية الرقابة.

- الإستعانة بمستشار أو وكيل :

يكون للمكلف بالضريبة حق في الاستعانة بمستشار يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة للإستشارة به أو الإنابة عنه². عليه فالمكلف يستطيع الإستعانة بأي شخص يمكنه تقديم يد العون والمساعدة،

¹ المادة 20-04، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 11.

² المرجع نفسه.

والذي قد يكون محاسبا، غير أن حضوره ليس ضروريا أثناء الرقابة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد من قيمتها في حالة إذا ما تم تأجيلها¹.

- تحديد مدة التحقيق :

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (3) أشهر فيما يخص² :

- مؤسسة تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1 000 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛
- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2 000 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها ويعد هذا الأجل إلى ستة (6) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5 000 000 دج و10 000 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛
- يجب ألا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة (9) أشهر؛
- لا تطبق مدد المراقبة في عين المكان المحدد أعلاه في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا³.

- عدم إمكانية إعادة الرقابة :

عند انتهاء التحقيق الخاص بفترة معينة لا يمكن للإدارة الجبائية إجراء تحقيق جديد لنفس الفترة أو لنفس الضرائب والرسوم إلا في حالة وجود معلومات ناقصة أو خاطئة أثناء التحقيق أو إكتشاف استعمال المكلف لطرق ومناورات تدليسية.

ب. الضمانات المتعلقة بإعادة التقييم :

وتتمثل الضمانات المتعلقة بإعادة التقييم فيما يلي :

- التبليغ بإعادة التقييم :

يجب على الإدارة الجبائية عند الانتهاء من عملية التحقيق إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق وذلك حتى في حالة غياب التقييمات، ويجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا بما فيه الكفاية بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة فهم إعادة تشكيل أساس فرض الضريبة المطبقة عليه، لتمكن من الرد من خلال قبوله أو تقديم ملاحظاته⁴.

- حق الرد :

منح المشرع الضريبي المكلف في إطار الرقابة الجبائية أجل أربعين (40) يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله، وبعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمنى⁵. كما يمكن للبعون المحقق بعد الرد الإستماع إلى المكلف أو إعطاء تفسيرات تكميلية، أما في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محدد نهائيا ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا أكتشف أن المكلف استعمل مناورات تدليسية أثناء عملية التحقيق⁶.

- حق الطعن :

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 09.

² المادة 05-20، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 11-12.

³ المادة 08-20، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 13.

⁴ المادة 06-20، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 12.

⁵ المرجع نفسه.

⁶ المادة 07-20، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 12.

لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة حول نتائج عملية التحقيق منح المشرع للمكلف إمكانية الطعن بهدف إستدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، والاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، وذلك بتقديم شكاوي أو الإحتجاج لدى الجهات المعنية بالمنازعات حسب التدرج وهي :¹

- الطعن أمام إدارة الضرائب؛
- الطعن أمام اللجان الإدارية؛
- الطعن أمام الجهات القضائية.

الفرع الرابع : الآليات العقابية للرقابة الجبائية

وضع المشرع الجزائري عدة إجراءات عقابية لكل من يخالف القوانين الجبائية وذلك لضمان التحصيل الجيد للضريبة، ويوجد نوعين من العقوبات : العقوبات الجبائية والعقوبات الجزائية.

أولا : العقوبات الجبائية

تتمثل العقوبات الجبائية في فرض الغرامات الجبائية و تطبيق عملية المصادرة، كما يلي :

1- الغرامات الجبائية : تتمثل الغرامات الجبائية في فرض زيادات مالية على المكلف المعني، ويختلف حجم هذه الزيادات على المكلف المعني بحسب طبيعة المخالفة. ويتضح ذلك كما يلي :

أ. غرامة عدم التصريح بالوجود :

إن أول غرامة جبائية قد يتعرض لها المكلف بالضريبة تلك المتعلقة بعدم تقديم التصريح بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من نفس القانون، وذلك بدفع غرامة مالية محددة ب 30 000 دج².

ب. الغرامات المتعلقة بالتصريح السنوي :

حسب المادة 192 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة فإنه "تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل، وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25 %"³.

ج. غرامات التأخير في عدم التصريح :

✓ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة :

يترتب التأخير في إيداع التصريح الضريبي عن المواعيد المحددة قانونا، دفع غرامات مالية قيمتها تتغير حسب مدة التأخير وطبيعة الضريبة المستحقة، بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات حيث الغرامة المالية كما يلي :⁴

- 10 % إذا لم تتعدى مدة التأخير الضريبة المستحقة؛
- 20% إذا زادت فترة التأخير عن شهر واحد؛
- 25 % إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة ضمن أجل 30 يوما من تاريخ التبليغ.

¹ المادة 70، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 33.

² المادة 194، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 60.

³ المادة 192-01، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 59.

⁴ نفس المرجع السابق.

كما يترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات التي تحمل عبارة "لا شيء" والتصريحات التي تكتب من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاء جبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة، تطبق الغرامات الآتية: ¹

- 2 500 دج عندما تكون مدة التأخر شهرا واحدا؛
- 5 000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرا واحدا ويقل عن شهرين؛
- 10 000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرين.

وحسب المادة 192-01 من القانون السابق: إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره ثلاثين (30) يوما اعتبارا من تاريخ التبليغ، تطبق زيادة بنسبة 35%.

✓ قانون الرسم على رقم الأعمال:

بالنسبة للرسم على القيمة المضافة وحسب المادة 115 من هذا القانون، فإنه يترتب عن الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال تطبيق غرامة نسبتها 10% وترفع هذه الغرامة إلى 25% بعد قيام الإدارة الجبائية بإعذار المدين بالضريبة عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل إستلام بتسوية وضعيته في أجل شهر واحد ².

د. الغرامة بسبب النقص في التصريح:

✓ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

حسب الفقرة الأولى من المادة 193 من هذا القانون، فإنه عندما بصرح المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، ويزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها نسبة: ³

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50 000 دج أو يساويه؛
- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50 000 دج ويقل عن مبلغ 200 000 دج أو يساويه؛
- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200 000 دج.

✓ قانون الرسم على رقم الأعمال:

نصت المادة 114 من هذا القانون على معاقبة كل من يقوم بمخالفات للأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، بغرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 500 و 2500 دج، وفي حالة استعمال طرق تدليسية، يحدد مبلغ هذه الغرامة ب 1000 إلى 5000 دج. كما نصت المادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال أنه إذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المدين، غير كاف، أو إذا طبق الخصم في غير محله، يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها، النسب الآتية: ⁴

- 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها المجموعة في السنة المالية أقل أو يساوي مبلغ 50000 دج أو يساويها؛
- 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 50 000 دج ويقل أو يساوي عن مبلغ 200 000 دج أو يساويها؛

¹ المادة 322، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 96.

² المادة 115، قانون الرسم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2022، ص 34.

³ المادة 193-01، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 59.

⁴ المادة 116، قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص 35-34.

- 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 200 000 دج؛
- وفي حالة إستعمال طرق تدليسية، تطبق غرامة بنسبة 100% على مجمل الحقوق.
- ✓ **قانون الضرائب غير المباشرة :**

العقوبات الثابتة حسب المادة 523 من هذا القانون، يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة بغرامة جبائية من 5 000 إلى 25 000 دج دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القانون العام، لاسيما بالنسبة للمسحوق وحق ضمان المعادن الثمينة، ومع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد من 524 إلى 527 من نفس القانون¹.

العقوبات النسبية حسب المادة 524 من نفس القانون في حالة التملص من الحقوق، يعاقب بغرامة جبائية مساوية لمبلغ الضريبة غير المسددة أو الرسم الذي كان تحصيله محل شبهة نتيجة عدم مراعاة إجراء قانوني أو تنظيمي، دون أن يقل مبلغ الغرامة عن 25 000 دج. في حالة استعمال طرق احتيالية، ومهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش وكذا في الحالة المنصوص عليها في المادة 530-02 تحدد الغرامة بضعف الحقوق موضوع الغش، على ألا تقل عن 50 000 دج.

✓ **قانون الطابع :**

أما من أمثلة العقوبة الجبائية في قانون الطابع المادة 106 حيث إن كل مخالفة أحكام المواد 19، 100 و 101 من هذا القانون يعاقب عليها بغرامة² :

- 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يقل عن 50 000 أو يساويه؛
- 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها عن كل سنة مالية يزيد عن 50 000 دج ويقل عن 200 000 دج أو يساويه؛
- 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يزيد عن 200 000 دج في حالة استعمال طرق تدليسية تطبق غرامة بنسبة 100% على كل الحقوق. و تستحق هذه الغرامة عن كل عقود أو محررات أو إيصالات أو إيرادات عن كل عملية لم يسند منها رسم الطابع، إن الحد الأدنى لتطبيق هذه الغرامة هو 500 دج.

✓ **قانون التسجيل :**

أما في ما يخص قانون التسجيل فنصت المادة 49 منه على أن كل شخص على علم بالوفاة سواء كان المؤجر أم أحد المؤجرين، قام بفتح الخزانة أو عمل على فتحها من دون مراعاة شروط المادة 48 من نفس القانون، ترتب عليه شخصيا رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة والعقوبات المستحقة بسبب المبالغ أو السندات أو الأشياء الموجودة في الخزانة ماعدا رجوعه على المكلف بالضريبة فيما يخص هذه الرسوم والعقوبات عند الاقتضاء ويكون فضلا عن ذلك خاضعا لغرامة تتراوح من 25 000 إلى 250 000 دج. بإضافة إلى الغرامات في لمواد 93 إلى 117³.

✓ **قانون الإجراءات الجبائية :**

العقوبة التهديدية حسب المادة 62 منه تنص على أنه يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50 000 دج، كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص

¹ المادة 523، قانون الضرائب غير المباشرة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2022، ص 72.

² المادة 106، قانون الطابع، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2022، ص 18.

³ المادة 49 و 93 إلى 117، قانون التسجيل، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2022، ص 12 و 19-21.

عليها في المواد من 45 إلى 60 أعلاه، والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الأجال المحددة لحفظها¹.

2- المصادر :

تعتبر الإجراء الذي تمارسه الدولة أو تتخذه عن طريق سلطاتها العامة، لتستولي بمقتضاه على ملكية كل أو بعض الأموال أو الحقوق العينية المملوكة لأحد الأشخاص، وحسب، المادة 15 من قانون العقوبات كما يلي: «المصادرة هي الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة أموال معينة...».

ثانيا : العقوبات الجزائية

العقوبات الجزائية المنصوص عليها في قانون العقوبات تنقسم إلى : عقوبات أصلية، عقوبات تكميلية وعقوبات مهنية.

1- العقوبات الأصلية :

تنص عليها النصوص الجبائية صراحة وتتراوح بين الحبس والغرامة، إلا أن القانون 02-11 في مادته 28 المعدلة لنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عدلت في العقوبات، حيث أصبحت تتنوع بين الحبس والغرامة ففيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي، وضريبة على أرباح الشركات، فقد نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، على أنه كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي الضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصنيفه، كلياً أو جزئياً، بما يأتي :²

- غرامة مالية من 50 000 دج إلى 100 000 دج عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100,000 دج؛
- الحبس من شهرين (2) إلى ستة (6) أشهر وغرامة مالية من 100 000 دج إلى 500 000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 ، ولا يتجاوز 1000 000 دج؛
- الحبس من ستة (6) أشهر إلى سنتين (2) وغرامة مالية من 500 000 دج إلى 2000 000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها من 1,000,000 دج ولا يتجاوز 5 000 000 دج؛
- الحبس من سنتين (2) إلى خمس (5) سنوات وغرامة مالية من 2 000 000 دج إلى 5000000 دج، أو إحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5000000 دج ولا يتجاوز 10 000,000 دج؛
- الحبس من خمس (5) سنوات إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 5 000 000 دج إلى 10 000 000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10000000 دج.

2- العقوبات التكميلية :

هي عقوبات تكون تابعة للعقوبات الأصلية من خلال نص المادة 303-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 130 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 546-3 من قانون الضرائب غير المباشرة بنصها «.... دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في النصوص الأخرى مثل (المنع

¹ المادة 62، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 30.

² المادة 01-303، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 93.

من ممارسة مهنة، العزل من الوظيفة، غلق المؤسسة ... إلخ)، أما فيما يخص النصوص التي تناولت العقوبات التكميلية في القوانين الجبائية لاسيما المادة 306-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 128 من قانون الرسم على رقم الأعمال بخصوص العود بالنسبة لرجال الأعمال والخبراء والمحاسبين تطبق عليهم بقوة القانون عقوبات المنع من مزاوله المهنة أو المنع من ممارسة نشاط تجاري وعند الإقتضاء تطبق عقوبة غلق المكتب أو المؤسسة. إلا أنه وبتفحصنا لجميع المواد السابقة الخاصة بالعقوبات التكميلية في حالة العود نجد أنها لم تحدد مدة معينة للعقوبة لذا وبإستقرارنا للمواد نجدها تنص على المنع النهائي بالإضافة إلى نشر وتعليق الحكم¹.

3- العقوبات المهنية :

زيادة على العقوبات الأصلية و التكميلية التي وقعها المشرع على مرتكبي التهرب الضريبي، و من أجل حماية حقوق الخزينة العمومية، جاء بموجب قانون المالية لسنة 1997 ببعض الإجراءات والأساليب التعزيز الجهاز الردعي، ودعم نظام محاربة التهرب الضريبي، وهي عقوبات تمس مهنة المكلف بالضريبة، والعقوبات المهنية تشمل ما يلي :²

- الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف بالضريبة؛
- التسجيل في بطاقة المعلوماتية وهي خاصة بالمكلفين المتهربين المخالفين للتشريع الجبائي والجمركي؛
- إقصاء المكلفين بالضريبة مرتكبي المخالفات والغش الضريبي من المشاركة في الصفقات العمومية؛
- سحب التوظيف المصرفي، وهو شهادة خاصة بالمكلفين الذين يقومون بعمليات الإستيراد، حيث بعد أن يتبين من التحقيقات الجبائية مخالفات تسحب البنوك الشهادة إلى غاية تسوية الوضعية الجبائية.

الفرع الخامس : صعوبات الرقابة الجبائية

تواجه الرقابة الجبائية عدة عراقيل منها ما يتعلق بالنظام الجبائي وبالإدارة الجبائية ، ومنها ما يتعلق بالمكلف والمحيط الخارجي ، وسنحاول دراسة هذه الأسباب من خلال أسباب مختلفة تبعا لما يلي :

أولا : الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية

وتتمثل هذه الأسباب فيما يلي :

1- تعقد التشريعات الضريبية وعدم استقرارها :

تؤدي بعض التشريعات الى الحد من فعالية الرقابة الجبائية نتيجة الثغرات الموجودة في القانون الجبائي، والتي يسعى المكلف من خلالها الى التهرب من الضريبة، وكذا إنعدام نصوص تشريعية تحمي أعوان الرقابة الجبائية أثناء تنفيذ مهامهم وتضمن حقوقهم وخاصة أثناء التدخل في عين المكان. فالتعديلات المتوالية والمختلفة، وكذا إلغاء بعض الأحكام الجبائية التي تستحدث بمناسبة قوانين المالية السنوية والتكميلية، فبهذه السرعة لم تتمكن لا العناصر الجبائية ولا موظفو الإدارة الجبائية من استيعاب مضمون النظام الجبائي وبالتالي عدم استقرار القواعد الضريبية تترك مجالا واسعا لتأويلات كبيرة خاصة أثناء التطبيق³.

¹ صلعة سمية، بوخذي وهبية، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي : دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البيض، مقال منشور، مجلة دراسات جبائية، المجلد 9، العدد 1، المركز الجامعي نور البشير البيض و جامعة البليدة لونيبي علي، 2020.

² نفس المرجع السابق، ص 77 و 78.

³ فلاح محمد، السياسة الجبائية الأهداف والأدوات – دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005/2006، ص 72.

2- الخلل في نظام التصريحات الجبائية :

يعتمد النظام الجبائي الجزائري على تصريحات المكلفين بالضريبة بأنفسهم، وهذا يساهم في زيادة نسبة التهرب الضريبي خصوصا مع عدم إمكانية إجراء الرقابة الجبائية القبلية على كل تصريحات المكلفين في نفس الوقت، والتأكد من مصداقيتها، وعليه فإن تقدير المادة الخاضعة للضريبة بالنسبة للإدارة الجبائية يتم اعتمادا على هذه التصريحات، والتي يفترض فيها الدقة والنزاهة، وبالمقابل ينبغي على الإدارة الجبائية جمع المعلومات والعناصر اللازمة للتأكد من ذلك أو اثبات علم صحة ومطابقة هذه التصريحات للواقع¹.

3- ضعف آلية البحث عن المادة الضريبية لدى الإدارة الجبائية :

حيث لا توجد طريقة واضحة يتبعها الأعوان المحققين في البحث عن المادة الضريبية، والحد من الغش الضريبي، ولهم الحرية الكاملة في اختيار ما يرونه مناسبا، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى ضعف التنسيق بين إدارة الجمارك ومصالح التجارة وإدارة الضرائب له تأثير كبير على ظاهرة التهرب الضريبي، فالمستورد عند قيامه بعمليات الإستيراد يلجأ إلى تضليل هذه المصالح بشتى الطرق والحيل دون وصول للمعلومات الجبائية الصحيحة من إدارة الجمارك إلى الإدارة الجبائية، وبذلك تحدث عملية الغش بسبب ضعف هذا التنسيق².

4- نقص الكفاءة والإمكانيات البشرية :

تعاني الإدارة الجبائية من نقص في الكفاءات والخبرة في مجال الرقابة الجبائية، خاصة في ظل التطور المستمر لطرق التهرب الضريبي، وإستعانة المتهربين بذوي الخبرة لاستعمال طرق لا يتم إكتشافها إلا من طرف مراقبين ذوي خبرة مهنية في هذا المجال، كما تعاني الرقابة الجبائية من مشكل نقص المراقبين، خاصة وأن قانون الإجراءات الجبائية ينص على أن عملية الرقابة لا تتم إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، وبالتالي لا يوجد تناسب بين عدد المكلفين وعدد المفتشين في الإدارة الضريبية، مما يدل على ضعف الأهمية الممنوحة للرقابة الجبائية من حيث الإمكانيات البشرية مقارنة بالعدد الهائل والمتزايد من الملفات، وهذا ما يقلل خضوع هذه الملفات للمراقبة لفترة طويلة، وهو ما يبعث في نفوس المكلفين إطمئنانا للتهرب من دفع الضريبة³.

5- نقص الإمكانيات والوسائل المادية :

رغم التطور الذي شهدته هياكل الإدارة الجبائية إلا أنها لا زالت تعتمد على الوسائل التقليدية في جميع الأعمال الرقابية والإدارية، فضلا عن إنعدام المحفزات التشجيعية والمالية لتفاني في العمل، لتخفيف الضغوطات لاسيما أثناء عمليات المراقبة والتحقيق المحاسبي فهي لها دور كبير في استفحال ظاهرة التهرب الضريبي. بتعبير أدق سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري⁴.

¹ رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والكبيرة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006-2007، ص46.

² نفس المرجع السابق، ص 47.

³ منى مقالتي، مرجع سبق ذكره، ص 8.

⁴ صاري إسماعيل، تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها - مع الإشارة لمديرية الضرائب لولاية المدية، مقال غير منشور، المجلة الجزائرية للإقتصاد والمالية، العدد 01، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2014، ص215.

ثانيا : الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة والمحيط الخارجي

وتتجسد هذه الأسباب التي تعد بمثابة صعوبات وعراقيل فيما يلي :

1- نقص التوعية الضريبية لدى المكلفين بالضريبة :

يعد نقص الوعي الضريبي وضعف المستوى الأخلاقي للمكلف بالضريبة من المشاكل الأساسية التي تعيق عملية الرقابة الجبائية، إلى جانب الاعتقاد السائد بأن الضريبة أداة إفتقار للشعوب، وأنها إقتطاع مالي دون مقابل، وتشكل إجحافا في حق دافعيها، من هذا المنطلق يلجأ المكلف الى التهرب من نفعها قدر الإمكان حتى ولو كان مبلغها لا يشكل عبئا كبيرا، إضافة إلى إنتشار الرشوة والمحسوبية بين أعوان الإدارة الجبائية، إذ أن بعض الموظفين لا يترددون في إستلام الهدايا والهبات من المكلفين، بغرض تخفيض المستحقات الضريبية أو إخفاء الكشوفات والمخالفات التي يرتكبونها في ملفاتهم، وقد يصل الأمر إلى التغاضي عن مراقبة ملفاتهم نهائيا، من خلال عدم إدراجها أثناء برمجة الملفات داخل مفتشية الضرائب التهرب من دفع الضريبة فالكثير من المكلفين لديهم وجهة نظر مماثلة لوجهة نظر روثبارد الذي يقول أن الضريبة بكل بساطة هي سرقة¹.

2- الإقتصاد الموازي :

يتميز الإقتصاد الموازي أو إقتصاد الظل بوجود الأنشطة الإقتصادية التي تتم بعيدا عن أعين الحكومات وأجهزتها الرقابية، وفي ظل هذه الظروف تحدث المنافسة غير الشريفة، ومع مرور الوقت تصبح المؤسسات الفاسدة هي السائدة في السوق، وقد حددت المديرية العامة للضرائب أهم مظاهر الإقتصاد الموازي في الجزائر كالتالي : تصريحات خاطئة لأرقام الأعمال - إبرام الصفقات المشبوهة وغير المصرح بها، خاصة في مجال المعاملات العقارية لعدم دفع الضرائب والرسوم المستحقة وقد أخذت هذه الظاهرة بعدا أوسع في الجزائر في السنوات الأخيرة نتيجة الإفتتاح الإقتصادي والتحول السريع من إقتصاد مغلق إلى إقتصاد السوق².

3- ثقل الضغط الجبائي على المكلف بالضريبة :

تعد الضريبة متغيرا إقتصاديا تحدث عدة متغيرات في سلوك الأفراد تختلف إيجابا أو سلبا تبعا لحجم الإقتطاعات الضريبية، ولهذا توجد حدود يجب مراعاتها عند زيادة مستوى تلك الإقتطاعات، أما في حالة تجاوز لك الحدود سيؤدي ذلك إلى عرقلة نشاط الإقتصاد الوطني ويحد من فعالية النظام الضريبي، إذ أن كثرة الضرائب وتعددتها وإرتفاع سعرها، يجعل وطأتها تشد على المكلف، فيكون حافزا للتهرب منها، فكلما إرتفع سعر الضريبة وإزداد عبئها كلما كان ذلك سببا للتهرب منها³.

الفرع السادس : آليات تفعيل الرقابة الجبائية

أولا : إجراءات تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر

إن الرقابة الجبائية مهما حققت من نتائج لا يمكن لها أن تتصدى لوحدها لاستفحال ظاهرة التهرب والغش الضريبيين، لذا كان لا بد من البحث على إجراءات أخرى لتكملة هذا النقص سواء من حيث الإجراءات التشريعية اللازمة لسد النفاثات والثغرات من خلال قوانين المالية، وكذا الإجراءات الإدارية متمثلة في تحسين كفاءة العنصر البشري، أو من الإجراءات الميدانية بالتنسيق مع المصالح الأخرى (التجارة والجمارك والبنوك...)، ويمكن توضيح هذه الإجراءات كما يلي :⁴

¹ أولهي بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص15.

² منى مقالتي، مرجع سبق ذكره، ص 9.

³ رجال نصر، مرجع سبق ذكره، ص53.

⁴ صاري إسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص 216-217-218.

1- الإجراءات التشريعية : تعد الإجراءات التشريعية التي أتت بها مختلف قوانين المالية بمثابة آلية أخرى تهدف إلى مكافحة الغش والتهرب الضريبيين إضافة إلى الرقابة الجبائية، حيث أن هدف هذه الإجراءات التشريعية وقائي، من خلال سد الثغرات الموجودة في القانون الضريبي وكذا تبسيط هذا النظام لأجل فعالية أكبر في محاربة ظاهرة التهرب والغش الضريبيين، منها : الإدانة بصفة نهائية لممارسي الغش الضريبي من ممارسة النشاط التجاري، إنشاء رقم التعريف الجبائي، توسيع مجال الرقابة الجبائية، الرفع من الغرامات الجبائية...).

2- الإجراءات الإدارية : ويتعلق الأمر على وجه الخصوص بتحسين العوامل المادية والبشرية للشروع في إرساء منظومات معلوماتية متكاملة، وكذا لدعم عصرنه برنامج قطاع الضرائب من خلال تكوين أعوان الإدارة الضريبية لتحسين الكفاءة، ومن أجل السير الحسن لمهام الموظفين ومدى إلتزامهم بهذه المهام المخولة لهم من جهة أخرى لمعالجة المعلومة الجبائية على أكمل وجه.

3- الإجراءات الميدانية : جاءت الإجراءات الميدانية من أجل التنسيق بين مختلف المصالح الاقتصادية لخصر فعال للمعاملات التديسية في الميادين الاقتصادية الأكثر استفحالا للغش والتهرب الضريبيين، ومن خلال هذه الإجراءات كما يلي :

- إنشاء رقم التعريف الجبائي؛
- التسجيل في بطاقة الوطنية المعلوماتية؛
- إلزام الشركات والمؤسسات بالإستعانة بمحافظي الحسابات المعتمدين من أجل مسك محاسبة قانونية ومضبوطة، وهذا للتقليل من عمليات الغش عن طريق العمليات المحاسبية؛
- تطبيق شهادة الوضعية الجبائية؛
- رسم التوطين المصرفي وتنظيم الوضعية المالية للمكلف.

5- مؤشرات تسيير الرقابة الجبائية : إضافة للإجراءات السابقة تساهم مؤشرات التسيير الخاصة بالرقابة الجبائية في زيادة فعاليتها لتحقيق الأهداف المسطرة، وتنقسم إلى مؤشرات خاصة بالوعاء الجبائي ومؤشرات خاصة بالتحصيل الجبائي.

ثانيا : إقتراحات تفعيل الرقابة الجبائية

من أجل تحسين فعالية النظام الضريبي وتنشيطه، وجعله أكثر عدلا، وكذا تحسين أداء الإدارة الضريبية، لتفعيل هذه المقترضات يجب أن ترتبط الرقابة الجبائية بالمقومات الأساسية التالية :

1- توضيح التشريعات الضريبية :

يتمثل تبسيط التشريعات الضريبية من خلال جعلها، أكثر شفافية في إجراءات فرض الضريبة، فكلما كان التشريع الضريبي سهلا كلما أدى ذلك إلى إقناع المكلف بضرورة وجود دفعه لديونه إتجاه الإدارة الضريبية، فاستقرار القوانين يساعد على التطبيق الأمثل لها، وبالتالي لابد من توحيد التشريع الضريبي، ونشر كافة القوانين واللوائح، وعليه يجب أن تتسق جميع القرارات التي تتخذها إدارة الضرائب سواء على المستوي المركزي أو الجهوي وحتى الولائي، حتى لا تتضارب في إتجاهاتها ولا تتناقض في تفسيراتها، مما يسمح بتطبيق القوانين على جميع المكلفين ودون التفرقة بينهم، كما يجب التخفيف من حجم الاضافة، الحذف، والإلغاء التي تطرأ سنويا من خلال قوانين المالية السنوية والتكميلية، وذلك لضمان نوع من الإستقرار التشريعي الضريبي¹.

2- إعلام وتوعية المكلف بالضريبة :

¹ منى مقالتي، مرجع سبق ذكره، ص 9.

تتضاعف فرص نجاح النظام الضريبي، كلما ازدادت درجة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، وإقناعهم بعدالة الضريبة وأهميتها في تمويل وتنفيذ برامج الحكومة، وبمفهوم المخالفة كلما إنخفضت درجة الوعي الضريبي لدى المكلف كلما انعكس ذلك سلباً على التحصيل، لذا يسعى المشرع الى إعلام المكلفين بإعطائهم نظرة إيجابية إتجاه النظام الضريبي، وذلك بتفعيل دور المجتمع المدني من خلال الحوار والتشاور واللقاءات التحسيسية لكل الوسطاء والمتدخلين في الإقليم الجبائي بالتركيز على فئة المحاسبين وغيرهم والمنظمات والجمعيات المهنية في عقد دورات هادفة إلى ترشيد وتوعية المكلفين¹.

3- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة :

يقع على عاتق الادارة الجبائية تحسين علاقتها مع المكلفين بالضريبة، فهي مطالبة بإيجاد الحلول الكفيلة بلوغ هذه الغاية، والتي نذكر من بينها : حسن استقبال المكلفين بالضريبة تحسين وتعميق وسائل الاتصال بين الادارة والمكلفين، وهذا لا يأتي إلا بالتكوين المهني السليم لرجال الضريبة وإعدادهم الإعداد التام فنيا ونفسيا، وكذا الإلتزام بالحياد تجاه المكلفين بالضريبة، وهذا تجسيدا وإعمالا لمبدأ تساوي المواطنين أمام الضريبة².

4- تفعيل النظام المعلوماتي وتحسين الإمكانيات المادية والبشرية :

من الآليات التي ينبغي أن تهتم بها الادارة الجبائية لتفعيل دور الرقابة الجبائية، هو ضرورة الإهتمام بتطوير نظام المعلومات، فالإتجاه المتزايد نحو التجارة الإلكترونية يتطلب ضرورة تفعيل دور الإدارة الجبائية الإلكترونية تحقيقا للسرعة والدقة في إنجاز المهام وتنفيذ العمليات الجبائية، وذلك من خلال التقليل من تعقد الإجراءات الإدارية داخل الادارة الجبائية³.

فرغم وجود مواقع ويب للمديرية العامة للضرائب إلا أنه لا يتواكب بسرعة مع التغيرات التي تطرأ على القوانين الضريبية، ونظرا لمواجهة الإدارة الجبائية لصعوبات في أداء مهامها لقلّة عدد موظفيها ونقص كفاءتهم المهنية، أصبح من الضروري تحسين كفاءات الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في المجال الضريبي، وذلك يتحقق من خلال :⁴

- تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضرائب؛
- فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف جهات الوطن قصد تكوين إطارات ضريبية وأعاون إداريين؛
- تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبية قصد غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم؛
- تسليط أقصى العقوبات لمن ثبت في حقهم سلوكيات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة مثلا.

5- إنشاء بنك معلومات مدمج بوزارة المالية، يتضمن كافة المعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة⁵.

نستنتج مما سبق أن للرقابة الجبائية الهياكل التنظيمية ودعائم القانونية والإمكانيات المادية والبشرية التي تساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ذات التأثير الضريبي.

¹ صاري إسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص 227.

² زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة ماجستير في إدارة المالية، كلية الحقوق، جامعة بومرداس، 2011/2012، ص 116.

³ نفس المرجع السابق.

⁴ منى مقالتي، مرجع سبق ذكره، ص10.

⁵Oualhi boualam, Le contrôle fiscal en Algérie – résultats et défis (2014 -2018), Tax control in Algeria results and challenges (2014 -2018), Journa of Tax Studies, Volume 10, Number 1, Universitié Mohamed Boudiaf, M'sila .Algérie(, 2021, p 54)

المطلب الثالث : تقنيات الرقابة الجبائية ودورها في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

سبقت الإشارة في المطلب الثاني إلى وجود نوعين أساسيين للرقابة الجبائية هما الرقابة العامة والرقابة الجبائية المعمقة، وتتعلق التقنيات التي تعمل على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية بالنوع الثاني وهو الرقابة الجبائية المعمقة، ذلك أنها بدورها تنفرد إلى التحقيق المحاسبي المعمق وفحص مجمل الوضعية الجبائية للمكلف، بحيث ينطلق المراقب في عملية التحقيق إنطلاقاً من مجموعة القوائم المالية المصرح بها من طرف المكلف، وتشتمل على الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات المخزونات، جدول العملاء...

ويركز المراقب الجبائي على العمليات التي تخص العناصر المكونة للربح وبالتالي ضبط رقم أعمال المكلف والذي على أساسه يتم فرض الضريبة، أي أنه في حالة إكتشاف المراقب لممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المصرح بها يكون ضروريا إعادة تأسيس رقم الأعمال وبالتالي ضبط أساس فرض الضريبة مع تحمل المكلف لبعض الغرامات، وهذا سيتم توضيحه كما يلي :

الفرع الأول : الفحص المعمق لحسابات الميزانية

تحقيق الميزانية يتضمن فحص حسابات الأصول وفحص حسابات الخصوم.

أولاً : فحص حسابات الأصول

سيتم التركيز على الحسابات البارزة والتي يمكن للمكلف أن يستغلها للتهرب من الضريبة والتمثلة فيما كما يلي :

1- التثبيات : تتركز عملية التحقيق على الحسابات التالية :¹

ح/20 تثبيات معنوية : وهنا يحق للمحقق الجبائي طلب التبريرات التالية:

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

ح/211 الأراضي : تقيم الأراضي بصورة مستقلة على المباني المقامة عليها باستعمال الوثائق والاثباتات التي تبين قيمة هذه الأراضي، ويسجل في هذا الحساب قيمة الأراضي التي يشتريها المكلف بالضريبة ويقوم المحقق الجبائي بفحص هذا الحساب من خلال :

- التأكد من قيمة الأراضي المسجلة، وأن سعر الأراضي غير مدمج في قيمة تكلفة البناء؛
- التأكد من عدم تخصيص مؤونة لتناقص قيمة الأراضي إلا إذا تم تبرير ذلك.

ح/ 213 البناءات : وهي العقارات المدنية التي بحوزة المكلف بالضريبة وتدخل ضمن نشاطه ويتأكد المحقق من النقاط التالي :

- المبالغ المسجلة لقيمة المباني صحيحة وحقيقية؛
- أقساط الإهلاك المسجلة للمباني تتعلق بالمباني التي هي ملك للمكلف وليست مؤجرة؛
- التأكد من عدم دمج إهلاك المباني مع قيمة الأراضي التي هي عليها.

¹ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص131 - 132-133.

ح/2186 أغلفة متداولة : ويتعلق هذا الحساب بالأغلفة التي تعبرها المؤسسة للغير، ويتم اثباتها في فاتورة وينجر عن تسجيل العملية ظهور حسابين هما: ح/4096 أمانات مدفوعة وح/4196 أمانات مقبوضة، حيث يمكن للمكلف التلاعب بمبالغ ح/4096، لذا يجب على المحقق التأكد من الأغلفة المسجلة في هذا الحساب هي بحوزة الزبائن ولم يتم بيعها، إضافة إلى إعتبار التضخيم في مبالغ الحساب مخالفة. أما في حالة التنازل عن هذه الأغلفة فعلى المحقق التأكد من إخراجها من أصول الميزانية والتأكد من دفع الرسم على القيمة المضافة المتعلق بإعادة البيع.

ح/28 الإهلاكات : يمثل الإهلاك التكلفة السنوية لحيازة واستخدام أصل ثابت، ولا تطبق الإهلاكات على التثبيبات التي استأجرتها المؤسسة من الغير، ولا على الاستثمارات أي التثبيبات التي لا تزال قيد الإنجاز والتي يمكن ان تكون لها خسارة قيمة، ومن الملاحظ أن مديرية الضرائب تقترح بدء عملية الإهلاك من تاريخ استخدام التجهيزات أي أن المؤسسة لا تقوم بإهلاك معدات لم يتم إستخدامها بعد¹. يقوم المحقق بالتأكد من المعدلات الخاصة بالإهلاك صحيحة بحيث أن المكلف قد يقوم بتضخيم المعدلات وبالتالي تخفض النتيجة أي التقليل من قيمة الضرائب المدفوعة، على المحقق أيضا التأكد من تسجيل التثبيبات الجديدة في حساب خاص وعام دمجها مع تثبيبات قيمة.

2- المخزونات : ويتأكد المحقق الجبائي من :²

- التسجيل المحاسبي الصحيح للمخزونات؛
- مخزون بداية المدة للدورة الحالية هو مخزون نهاية المدة للفترة السابقة؛
- وجود الوثائق التبريرية لهذه المخزونات من فواتير و عقود و بطاقات المخزونات؛
- المؤونة المشككة لنقص قيمة المخزونات المطبقة لشروطها ومضمون تكوينها.

3- حسابات الغير (الديون الدائنة) : ويركز المحقق في تحقيقه لهذا الصنف على الحسابات التالية :³

ح/41 الزبائن والحسابات الملحقه : وذلك بالتأكد من :

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

ح/44 الدولة، والجماعات العمومية، ومنظمات دولية، والحسابات الملحقه : ويتم التركيز على الحساب الفرعي المتعلق بالرسم على القيمة المضافة ح/445 وذلك ب :

¹ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعقدة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة 01، برج بوعريبيج، الجزائر، 2011، ص 13.

² نظامي بلال، مرجع سبق ذكره، ص 43.

³ عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 138.

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

4- الحسابات المالية : يركز المحقق على :¹

- ح/50 قيم منقولة لتوظيف : حيث يتأكد المحقق من صحة التسجيلات المحاسبية وخاصة ما يتعلق بعمليات التنازل إذ تفرض ضرائب في حالة وجود فائض قيمة.
- ح/51 البنوك والمؤسسات المالية : في إطار حق الرقابة المعترف به للإدارة الجبائية، على المحقق أن يتأكد من :

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

ح/53 الصندوق : يأخذ المحقق بعين الاعتبار في إمكانية ظهور الحالتين التاليتين :

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

ثانيا : فحص حسابات الخصوم²

1- رؤوس الأموال الخاصة : حيث تتم مراقبة الأموال كالتالي :

- ح/10 رأس المال : يراقب المحقق في هذا الحساب التغيرات المتعلقة ب :
- الزيادة في رأس المال ؛
 - التخفيض في رأس المال، لا يخضع الجزء المخفض من رأس المال للضريبة على الدخل الإجمالي، لكن على المحقق التأكد من أن التخفيض لم يسبقه زيادة من خلال ضم الأرباح، وفي الحالة المعاكسة يتم احتساب الضريبة على الجزء المضاف فقط؛
 - التنازل عن الأسهم والحصص، وهي لا تعني الزيادة في رأس المال أو تخفيضه فيتحقق المحقق من دفع حقوق التسجيل بالإضافة إلى الضريبة الناجمة عن فائض القيمة الناتج عن عملية التنازل.

كما توجد حسابات فرعية لهذا الحساب يجب التحقيق فيها وهي :

- ح/105 فرق إعادة التقييم، على المحقق التأكد من أن الفائض الناتج عن إعادة التقييم تم ضمه للنتيجة.

¹ المرجع نفسه.

² نفس المرجع السابق، ص142.

- ح/106 الاحتياطات، ويتم التأكد من التغيرات التي طرأت على هذا الحساب خلال الدورة وهذا اعتمادا على تقرير مجلس الإدارة، وأن الاحتياطات لا تحتوي على المؤونات غير المبررة وكذا النواتج الاستثنائية، والتأكد من صحة مبالغ الاحتياطات وعدم تضخيمها.
- ح/11 الترحيل من جديد، يعبر هذا الحساب عن النتيجة الخاصة بدورات سابقة وغير الموزعة وفي حالة توزيعها يتأكد المحقق من اخضاعها للضريبة على الدخل الإجمالي.

2- الخصوم غير الجارية :

ح/15 مؤونات الأعباء : وهي مؤونات يتم تشكيلها في نهاية الدورة نظرا لتوقع حدوث خسائر أو تكاليف مستقبلية، ويتأكد المحقق من أن المؤونات مبررة وفي الحالة المعاكسة يتم ضمها للنتيجة واخضاعها للضريبة.

3- الخصوم الجارية : حيث سيتم التركيز على الحسابين التاليين:

ح/40 الموردون والحسابات الجارية :

- تفحص مدى مطابقة رصيد الموردين مع الحسابات الواردة في اليومية وصحتها؛
- التأكد من ترحيل الحسابات الميزان المراجعة؛
- مراقبة بطاقة الموردين والتأكد من عدم إمكانية التسجيل المزدوج؛
- التأكد من ح/4096 أمانات مدفوعة، من خلال التأكد من عدم بيع الأغلفة وضم إيراداتها للنتيجة.

ح/44 الدولة والجماعات العمومية ومنظمات الدولة : أي التأكد من أنه تم دفع الضرائب في الآجال المحددة وذلك بمطابقة السجلات والوثائق المحاسبية.

الفرع الثاني : الفحص المعمق لحسابات النتائج

وهي تشمل الأعباء والإيرادات (أي حسابات التسيير) والفرق بينهما أي نتيجة السنة المالية والمخالفات التي يمكن أن يرتكبها المكلف بالضريبة في هذا المجال هي تضخيم النفقات وتخفيض قيمة الإيرادات وتنقسم حسابات التسيير إلى قسمين كما يلي :

أولا : فحص حسابات النفقات¹

حيث يقوم المحقق التأكد من العمليات التالية :

- يجب التأكد من أن المبالغ الموجودة في الحسابين (ح/600 مشتريات البضائع المباعة المستهلكة) و (ح/601 المواد الأولية المستهلكة) مساوية على الترتيب للمجموع الدائن للحسابين (ح/30 وح/31 حسابي البضاعة والمواد الأولية) على التوالي؛
- التأكد من أن الرسم على القيمة المضافة المتعلق بعمليات لا تستفيد من حق الحسم لم تدرج في التصريح ضمن الرسوم القابلة للحسم الجبائي نموذج G 50؛
- يجب التحقق من الوثائق الخاصة بتعويض مصاريف النقل؛
- يجب التأكد من أن المنح ذات الطابع المهني لم تدفع إلى المستخدمين خلال عطلة مدفوعة الأجر ولم تعالج كأجور؛
- يجب التأكد من أن الرواتب التي يستفيد منها المسيرون مبررة وطبيعية؛
- يجب التحقق من العمليات الحسابية الخاصة بالتسوية والتعديل في الضرائب والرسوم؛
- يجب التأكد من تطبيق المعدلات الحقيقية حسب نوع الضريبة أو الرسم؛

¹ نظامي بلال، مرجع سبق ذكره، ص 47.

- التأكد من عدم تسجيل الضرائب على الأرباح في الحساب (ح/64 ضرائب ورسوم) بل تم تسجيله في حساب (ح/695 ضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية)؛
- التأكد من أن الفوائد المالية المدفوعة تخص ديون على المؤسسة؛
- التأكد من صحة الفوائد المصرح بها وذلك من خلال الاطلاع على جداول اهتلاك القروض والعقود الخاصة بها؛
- التحقق من جميع العناصر الداخلة في حساب قسط الاهتلاك، المعدل، مدة الاهتلاك، قيمة اكتساب الاستثمار، والمعامل المطبق في حالة الاهتلاك غير الخطي؛
- يجب التأكد من توفر وثائق إثبات الخطر المسبب لتكوين مؤونة في التاريخ الذي كونت فيه؛
- يجب التأكد من جميع الوثائق الثبوتية للأعباء مع الانتباه لتطبيق مبدأ استقلالية الدورات؛
- التحقق من أن جميع هذه الأعباء حقيقية وتخص استغلال المؤسسة ولا تهدف إلى تضخيم المصاريف الغرض تقليص الضريبة على الأرباح، أو بالعكس تقليص الأعباء بغرض زيادة الأرباح لتضليل المساهمين، والانتباه إلى مصاريف المستخدمين بحيث تكون قابلة للخصم إذا توفرت فيها الشروط المناسبة؛
- التأكد من أن الضرائب والرسوم متعلقة بالاستغلال وأن تكون مسددة أو مثبتة محاسبيا في انتظار التسديد، وهي تخص الرسم على النشاط المهني، الرسم العقاري، حقوق الطابع، غير أنه إذا منحت فيها بعد تخفيضات في هذه الضرائب فإن مبلغها يدخل ضمن إيرادات السنة التي تم خلالها إشعار المؤسسة؛
- التحقق من عدم إدراج الأعباء الغير قابلة للخصم أو التي تم تحديد سقفها لها.

ثانياً : فحص حسابات الإيرادات¹

لتحقيق حسابات الإيرادات يقوم المحقق الجبائي بالعمليات التالية :

- يجب إجراء عمليات المقارنة بين المبالغ الموجودة على الفواتير المرسله والمبالغ المسجلة محاسبيا؛
- يجب التحقق من أن جميع الفواتير خارج الرسم على القيمة المضافة مرفقة بوثائق الإثبات الجمركية والجبائية؛
- يجب التأكد من أن نظام الفوترة الخاص بالمؤسسة يتماشى مع المتطلبات والالتزامات القانونية فيما يخص الرسم على القيمة المضافة التأكد من تسجيل جميع الإيرادات المحققة خلال الدورة؛
- يجب التأكد من أن الإعانات المستلمة لا تمثل أداء الخدمات مموهة أو تكملة لسعر بيع خاضع للرسم على القيمة المضافة؛

- يجب التأكد من وجود تطابق بين المبالغ الموجودة في المحاسبة والتصريحات الجبائية؛
- يجب التأكد من أن المنتوجات الاستثنائية مثل تعويضات التأمين المحصلة قد تم ضمها إلى النتيجة.

ثالثاً : حساب النتائج : ويتم من خلال هذا الحساب معرفة القيمة المضافة وهامش الربح بهدف مراقبة تغيراتهما خلال الفترات المعنية بالتحقيق ويتم هذا من خلال ما يلي :²

1. القيمة المضافة : وتمثل الفرق بين الإنتاج الإجمالي والإستهلاكات، وتحسب نسبها وفق ما يلي:

$$\text{نسبة القيمة المضافة} = \left[\frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{رقم الأعمال (الإنتاج + الخدمات)}} \right] \times 100$$

إذ تمثل هذه النسبة مقدار القيمة المضافة المحققة بالنسبة لرقم الأعمال لمعرفة مدى تطور ها خلال السنوات الأربع الخاضعة للتحقيق.

2. هامش الربح : ويتم تحديده بالطريقة التالية:

هامش الربح الخام للمشتريات = [الربح الخام / ثمن تكلفة البضاعة المباعة] × 100، حيث يعبر هامش الربح الخام للمشتريات عن قيمة الربح الخام بالنسبة لثمن تكلفة البضاعة المباعة.

¹ نفس المرجع السابق، ص 48.

² دريد موسى، مرجع سبق ذكره، ص 105.

هامش الربح الخام للمبيعات = [الربح الخام / المبيعات] $\times 100$ ، ويعبر هامش الربح الخام للمبيعات عن قيمة الربح الخام بالنسبة للمبيعات.

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

بالنسبة للأنشطة التجارية :

الربح الخام = المبيعات - (المشتريات + تغيرات المخزون)

بالنسبة للأنشطة الصناعية :

الربح الخام = (المبيعات + المنتجات المخزنة) - (المشتريات المواد الأولية + تغيرات المخزون)

بالنسبة للأنشطة تأدية الخدمات :

الربح الخام = رقم الأعمال - الأعباء المباشرة

الفرع الثالث : فحص العناصر المكونة للربح

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

أولاً : مراقبة المشتريات¹

1. تضخيم المشتريات : في غالب الأحيان يقوم المكلف بالضريبة بتضخيم قيمة المشتريات، وللكشف عن المخالفة يجب مراقبة فواتير الشراء، طلبات الشراء، المراسلات، الكشوف البنكية، كشوف التحريات، طلبات المعلومات الموجهة لمختلف الموردين، وفي حالة إكتشاف مثل هذه الحالات يتم إدراجها ضمن الربح لإخضاعها للضريبة على الأرباح (IRG/IBS) حسب الحالة. كما يتم مراقبة الرسم على القيمة المضافة على المشتريات وتسويته.

2. تخفيض المشتريات : في بعض الأحيان يقوم المكلف بتخفيض المشتريات حتى يخفي الإيرادات التي تنجم عن تحويل هذه المشتريات إلى منتوجات ومبيعات، لذا على المحقق القيام بالفحص الجيد للفواتير المقدمة والتأكد من قيمة وكمية المشتريات المسجلة فيها وما يقابلها في التسجيل المحاسبي، ويمكن للمحقق الاستعانة ببطاقات الموردين وكذا حق الاطلاع، وتتم معالجة هذه الحالات بإعداد تسوية فيما يخص رقم الأعمال والرسم المطبقة عليه.

ثانياً: مراقبة المخزونات²

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

- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة؛

- طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً؛

¹ سني عواطف، ساسية مایسة، استخدام التحقيق المحاسبي في تعديل الأسس الخاضعة للضرائب والرسم – دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة ماستر في المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019-2020، ص 31-32.

² نظامي بلال، مرجع سبق ذكره، ص 49.

- طريقة الوارد أخيراً الصادر أولاً.

كما يراقب كميات المخزون عن طريق مقارنة الكميات المسجلة في المحاسبة مع الكميات الموجودة فعلاً.

ثالثاً : مراقبة المبيعات¹

تعتبر المبيعات جوهر النشاط وأصل الإيجابية للمؤسسة وتطبق مجمل الضرائب عليها، لذا يلجأ المكلفون بالضريبة إلى تخفيض هذه المبيعات بشتى العراقيل التدليسية، ومن أجل إكتشاف هذه المخالفات يجب على المحقق فحص كل ما له علاقة مباشرة بالمبيعات من فواتير البيع ووصلات التسليم، وكذا التحقيق في دفتر المحاسبة للزبائن وإستعمال حق الإطلاع وحصر مداخل المؤسسة الناتجة عن بيع منتجاتها بفحص الحسابات البنكية وذلك بالإستعانة بالكشوفات المقدمة وكذلك بالإطلاع لدى البنوك.

رابعاً : مراقبة الأشغال قيد التنفيذ²

تتمثل في وضعية الأشغال عند نهاية السنة والتي يجب أن تظهر في المحاسبة بقيمتها الحقيقية، لذا فقد تلجأ المؤسسة إلى تخفيض قيمة الأشغال قيد الإنجاز بهدف تقليل قيمة الأرباح الخاضعة للضريبة وذلك من خلال تخفيض في الكمية بالنسيان المتعمد لجزء من هذه الأشغال أو تخفيض في القيمة بإستخدام سعر تكلفة أقل لبعض الأشغال.

الفرع الرابع : نتائج الفحص المحاسبي

بعد إنتهاء المحققين الجبائيين من عملية التحقيق الجبائي لمحاسبة المكلف شكلاً ومضموناً، تنتهي العملية بنتائج تختلف حسب الوضع الحقيقي لحالة المكلف، فقد تنتهي بقبول أو رفض المحاسبة، وفي كلتا الحالتين فإنه ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج أو تسليمها إلى المكلف بالضريبة مبيناً له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة، والطرق المعتمدة في إعادة تأسيسها.

أولاً : حالة قبول محاسبة المكلف³

يقبل المحقق محاسبة المكلف عندما يتوصل بأنها مقنعة ومطابقة للأحكام القانون التجاري ومبادئ النظام المحاسبي المالي وصحيحة من حيث الشكل والمضمون، حيث يمكن التمييز بين نوعين من القبول:

1. قبول صريح : في هذه الحالة تكون محاسبة المكلف مقنعة بدرجة كبيرة ومنتظمة، وبالتالي فإنه يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة دون إجراء أي تقويم عن طريق تسليم إشعار بغياب التقويم.

2. قبول نسبي : في هذه الحالة يتم تسجيل بعض التجاوزات والإنحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم العون المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي، والمقصود به أن يكون إتصال بينه وبين المكلف للنقاش وإبداء ملاحظات حول والإنحرافات المسجلة، ثم يقوم بإعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع، ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقويم وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي مع منحه مدة 40 يوماً للرد على هذا التقويم.

¹ نفس المرجع السابق.

² كحلة عبد الغاني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي - دراسة حالة في مديرية الضرائب ولاية المدية، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2012، ص 115.

³ عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 156.

ثانيا : حالة رفض محاسبة المكلف

وهذا في حالة وجود أخطاء كبيرة ومتكررة في محاسبة المكلف أو إفتقاده للدفاتر المحاسبية أو الوثائق التبريرية بموجب المادة 191 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يخول للمحقق رفض المحاسبة واجراء تقويم أحادي، حيث نص على أنه لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة مراقبة تصريح جبائي أو محاسبة إلا في الحالات التالية :¹

الحالة الأولى : عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري وشروط وكيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي، فقد نص القانون التجاري على ما يلي :

المادة 09: كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقولة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا.

المادة 10: يجب عليه أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحسابات النتائج وتدخّل بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد.

المادة 11: يمّسك دفتر اليومية ودفتر الجرد بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل الى الهامش.

وترقم صفحات كل من الدفترين ويوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد.

فيما نص النظام المحاسبي المالي في المادة 20 على ما يلي :

- تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا، ودفترا كبيرا، ودفتر جرد مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة؛
- يتفرع الدفتر اليومي والدفتر الكبير إلى عدد من الدفاتر المساعدة والسجلات المساعدة بالقدر الذي يتوافق مع احتياجات الكيان؛
- تسجل في الدفتر اليومي حركات الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء ومنتجات الكيان؛
- في حالة إستعمال دفاتر مساعدة، فإن الدفتر اليومي يتضمن فقط الرصيد الشهري للكتابات الواردة في الدفاتر المساعدة (المجاميع العامة الشهرية لكل دفتر مساعد)؛
- يتضمن الدفتر الكبير مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعينة؛
- تنقل في دفتر الجرد الميزانية وحساب النتائج الخاصان بالكيان؛
- تحفظ الدفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها، وكذلك الوثائق الثبوتية، لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية.

الحالة الثانية : المحاسبة غير مقنعة لغياب المستندات الثبوتية.

الحالة الثالثة : المحاسبة تتضمن أخطاء، إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات التسجيل.

ثالثا : نتائج رفض المحاسبة

عند تمكن المحقق من إثبات وجود أخطاء يقوم بأحد الإجراءات التاليين :

¹ المادة 191، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2015، ملغاة في 2022.

إجراء حضوري : ويقصد به أخذ الإدارة الضريبية بالحسبان ملاحظات المكلف حول النتائج قبل تحصيل الضرائب المباشرة، بحيث يستوجب على المحقق إشعار المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة حتى في حالة إعدام إعادة التقويم وفي حالة إعادة التقويم يرسل للمكلف إشعار مفصل وتذكر فيه أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظات لتقويم¹.

التصحيح التلقائي :

يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ إلى التحديد التلقائي لقواعد الضريبة في الحالات التالية :²

- رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية، التحقيقات والمعائنة سواء من قبله أو من تدخل أو حضور لأي شخص بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان القيام بمهامهم؛
- عندما لا يصرح في الأجل المحددة قانوناً بالمداخيل والتصريحات الخاصة بالضرائب على ربح الشركات أو تصريحات متعلقة بالرسم على القيمة المضافة المنصوص عليها في قانون الرسم على رقم الأعمال على الأقل بعد شهر من إعلامه من قبل المصالح الجبائية بتسوية وضعيته؛
- عدم تقديم المحاسبة بعد إنقضاء ثمانية أيام من إنذاره؛
- كل مكلف بالضريبة إمتنع عن الإجابة عن الطلبات الواردة من مفتش الضرائب والمحقق بخصوص التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها.

الفرع الخامس : طرق إعادة تأسيس رقم الأعمال

عند رفض المحاسبة يلجأ العون المحقق إلى إعادة تشكيل الأسس الخاضعة للضريبة إنطلاقاً من رقم الأعمال المعاد تشكيله، وتختلف طرق إعادة التأسيس حسب أهمية المؤسسة وطبيعة نشاطها الممارس، وعلى العون المحقق أن يختار الطريقة المناسبة والأكثر فاعلية والتي تتناسب مع المعلومات المتحصل عليها.

أولاً : إعادة تأسيس رقم الأعمال إنطلاقاً من العناصر الكمية

تستعمل هذه الطريقة في غالب الأحيان لبساطتها، ومعظم النشاطات تتعلق بهذه الطريقة كما أن بعضها لا يتعلق إنطلاقاً بهذه الطريقة كالمهن الحرة ومقاولي الأشغال، حيث تعتمد الطريقة على مخزون الإستهلاكات والمشتريات وتتم حسب نشاط المؤسسة³.

ففي حالة المؤسسة التجارية يتم ذلك بالطريقة التالية :⁴

- ❖ مخزون أول المدة + مشتريات المدة - مخزون آخر المدة = الإستهلاكات المحققة (المتوصل إليه من خلال التحقيق).
- ❖ الإستهلاكات المحققة - الإستهلاكات المصرح بها = الفرق (الخسارة أو الإخفاء).
- ❖ نسبة الفرق (معامل الإخفاء) = (الفرق / الإستهلاك المصرح به) + 1.

وبعدها يقوم المحقق بإستخراج رقم الأعمال المخفض لإيجاد رقم الأعمال المعاد تأسيسه وحساب مختلف الضرائب المشكلة للتبليغ بالتقويم المرسل للمكلف بالضريبة ويتم ذلك كما يلي :

- ❖ رقم الأعمال المخفض = رقم الأعمال المصرح به × نسبة الفرق (معامل الإخفاء).
- ❖ رقم الأعمال المعاد تأسيسه = رقم الأعمال المصرح به + رقم الأعمال المخفض.

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 10.

² نفس المرجع السابق، ص 11.

³ نظامي بلال، مرجع سبق ذكره، ص 52.

⁴ كحلة عبد الغاني، مرجع سبق ذكره، 121.

أما في حالة المؤسسة الإنتاجية يتم ذلك كما يلي :¹

- ❖ مخزون أول المدة للمواد الأولية + مشتريات المواد الأولية - مخزون آخر المدة للمواد الأولية = الإستهلاكات الخام للمواد الأولية.
 - ❖ الإستهلاكات الخام للمواد الأولية - % التلف = الإستهلاكات الصافية للمواد الأولية.
 - ❖ إستهلاكات صافية للمواد الأولية + مخزون أول المدة (للمنتجات تامة الصنع المحولة إلى مواد أولية) - مخزون آخر مدة (للمنتجات تامة الصنع المحولة إلى مواد أولية) = إستهلاكات المؤسسة للمواد الأولية
 - ❖ إستهلاكات المؤسسة - الإستهلاكات المصرح بها = الفرق (الإخفاء أو الإغفال).
- نسبة الإغفال الفرق تحسب بناء على رقم الأعمال المصرح به من أجل إجراء التعديلات التالية :²
- ❖ معامل الفارق = 1 + [(الفرق / البيع المصرح به) × 100].
 - ❖ رقم الأعمال المخفض = رقم الأعمال المصرح به × نسبة الفرق (معامل الإخفاء).
 - ❖ رقم الأعمال المعاد تأسيسه = رقم الأعمال المصرح به + رقم الأعمال المخفض.

ثانيا : إعادة تأسيس رقم الاعمال إنطلاقا من الإيرادات

يتكون أساس الاخضاع على النحو التالي :³

- ❖ رصيد الصندوق (مجموع طرف المدين) + رصيد البنك (مجموع المدين لحساب المؤسسة أو مجموع الدائن عند البنك) = مجموع تحصيلات الدورة.
- ❖ المجموع + تسبيقات الزبائن في 01/01 - تسبيقات الزبائن في 31/12 - رصيد الزبائن في 01/01 - رصيد الزبائن في 31/12 = رقم الأعمال المكون (غير المصرح به).
- ❖ يقارن رقم الأعمال الغير مصرح به مع رقم الأعمال المصرح به مع التأكد من عدم وجود شيكات راجعة، تحويلات داخلية... وهذا لمعرفة قيمة المبلغ المخفي من طرف المكلّف.

ثالثا : إعادة تأسيس رقم الأعمال على أساس الفوترة⁴

- بالنسبة لمؤسسات الاشغال العمومية، الفوترة تمثل الحدث المنشئ للضرائب المباشرة وتعرض عند تكوين رقم الأعمال على النحو التالي :
- ❖ مقبوضات مصرح بها - رصيد الزبون في 01/01 + تسبيقات الزبون في 01/01 + رصيد الزبون في 31/12 - تسبيقات الزبائن في 31/12 = فوترة مقدرة.
 - ❖ فوترة مقدرة - فوترة مصرح بها = الفارق.
 - ❖ الفارق الإيجابي يمثل مقبوضات غير مصرح بها خاضعة للرسم على القيمة المضافة TVR والفروقات السالبة تمثل أرباحا غير مصرح بها.

رابعا : إعادة تأسيس رقم الاعمال انطلاقا من مصاريف الإنتاج⁵

يمكن للمحققين إعادة تشكيل أو تأسيس رقم الأعمال المحصل أو المفوتر من خلال بعض التكاليف التي تدخل مباشرة في عملية الإنتاج، من خلال مقارنة الأجور المدفوعة مع رقم الأعمال المصرح به أو مقارنة إنتاج المؤسسة مع إستهلاك الطاقة الكهربائية خلال فترة 04 سنوات مع مراعاة التغير في وسائل الإنتاج،

¹ المرجع نفسه.

² نفس المرجع السابق، ص 122.

³ سني عواطف، ساسية مايسة، مرجع سبق ذكره، ص 36.

⁴ كحلة عبد الغاني، مرجع سبق ذكره، ص 122.

⁵ سني عواطف، ساسية مايسة، مرجع سبق ذكره، ص 38.

كما يمكن الأخذ بعين الاعتبار استهلاك مادة البنزين أو المازوت كأساس لإعادة تأسيس رقم الأعمال الخاص بمؤسسات النقل.

خامسا : إعادة تأسيس رقم الاعمال إنطلاقا من دراسة السعر¹

إن دراسة الأسعار لإعادة تقدير رقم الأعمال تهدف إلى ضمان صحة المشتريات من جهة، وإلى صحة الهامش الإجمالي من جهة ثانية، المصرح بهما من قبل المكلّف مع الأخذ بعين الاعتبار تغيير المخزونات، مضافا إليها الربح الخام وهذا وفقا للعلاقة التالية:

❖ مخزون أول المدة + المشتريات - مخزون آخر المدة = التكلفة المباعة.

❖ التكلفة المباعة + الربح الخام = رقم الأعمال خارج الرسم HT + الرسم على القيمة المضافة
TVA = رقم الأعمال متضمن الرسم TTC.

ويقصد بالتكلفة المباعة المشتريات المقيدة محاسبيا والغير مقيدة، وإذا أكتشف المحقق أن هناك مشتريات غير مسجلة محاسبيا يجب عليه إضافتها كمنتجات أو بضائع مباعة أي يجب إعادة تقييم الإنتاج المباع بإستعمال النسبة التالية:²

س = [إنتاج السنة المالية / المواد و اللوازم المستهلكة] × 100، حيث أن هذه النسبة تسمح بتحديد مبلغ رقم الأعمال المناسب للكمية الغير مصرح بها (مبلغ التسوية) وبضرب هذه النسبة في مبلغ المواد واللوازم غير مصرح بها يكون : مبلغ التسوية = المواد واللوازم المصرح بها X س.

سادسا : إعادة تشكيل رقم الأعمال على أساس مؤشرات أخرى³

هناك عدة مؤشرات يعتمد عليها العون المحقق كعناصر لإعادة تشكيل رقم الأعمال أو الإيرادات المحققة، كمشتريات المشروبات الغازية والكحولية التي تستعمل لإعادة تقدير الإيرادات المحققة بالنسبة للمطاعم، وكذلك سجل الشرطة الذي يحتوي على أسماء الأشخاص الذين أقاموا بالفندق، يمكن أن تستعمل كوسيلة لإعادة تقدير الإيرادات في مجال الفنادق.

يتبين مما سبق، أن التقنية الأكثر اعتمادا عليها من قبل الرقابة الجبائية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية تتمثل خصوصا في التحقيق في محاسبة المكلّف.

الفرع السادس : التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل الإجمالي والمداخيل المحققة خارج الوطن فوائض ناتجة عن التنازل بمقابل العقارات المبنية والغير مبنية ويستلزم هذا الاجراء مقارنة المداخيل المصرح بها بالمداخيل المنتجة من وضعية أملاك المكلف بالضريبة حالة خزينته وكذا المتعلقة بسياق الحياة السائر أفراد أسرته يطبق كذلك هذا التحقيق في حالة ما لوحظ فارق محسوس بين المدخول المصرح من طرف المكلف من جهة، و عناصر نمطه المعيشي والنفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى، بالتالي تطلب الإدارة الجبائية التبريرات و التوضيحات التي تراها أساسية مما قد يحملها إلى إعادة تقويم الوعاء الضريبي وهذا عن طريق التصحيح الحضورى والتصريح التلقائى⁴.

¹ نظامي بلال، مرجع سبق ذكره، ص 53.

² دريد موسى، مرجع سبق ذكره، ص 111.

³ قلاب ذبيح لباس، مرجع سبق ذكره، ص 78.

⁴ محمد قلي، فهمية جلول، مرجع سبق ذكره، ص 156.

- فالتحقيق المعمق يعتبر إمتدادا منطقيا للتحقيق المحاسبي والذي يخص بالتحديد الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) أي المداخل الخاصة بالشخص الطبيعي.

- **مناهج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE) :**

يستعين المحقق بجميع المعلومات التي من شأنها تحديد الدخل الحقيقي للشخص الطبيعي، ومن جهة أخرى النفقات لتحديد الفارق الخاضع لضريبة IRG حيث يطبق الجدول التالي :

الجدول رقم (3-1) : الموارد والمداخل الشخصية للمكلف

النفقات (لأربع سنوات ماضية)	المداخل (لأربع سنوات ماضية)
شراء عقارات شراء المنقولات تقديم الهبات والهدايا سحب الأموال من البنوك (السيولة المستعملة) النفقات الشخصية اليومية نفقات شخصية متعددة	بيع عقارات بيع المنقولات الهبات والهدايا الأرصدة البنكية (السيولة المتاحة) الدخل السنوي مداخل الأسهم والسندات
مجموع النفقات	مجموع المداخل

المصدر : لجناف عبد الرزاق، دور الرقابة الجبائية في تحسين أداء النظام الجبائي الجزائري - دراسة حالة نيابة مديرية الرقابة الجبائية لولاية تيبازة، مقال منشور، مجلة دراسات جبائية، المجلد 06، العدد 02، جامعة الجزائر، 2018، ص175.

إذا كانت النفقات أكبر من المداخل هذا يعني أنه هناك دخل غير مصرح به، مما يؤدي إلى تسويته حسب الجدول التصاعدي ل IRG وتضاف إليه غرامات.

المبحث الثاني : مراجعة الدراسات السابقة

من خلال هذا المبحث سنقوم بإستعراض مختلف الدراسات السابقة المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية و الرقابة الجبائية وهذا على مرحلتين الأولى من خلال مطلبين يتم فيها تقديم ملخص لكل دراسة والثانية من خلال مطلب واحد نقوم فيه بمقارنة دراستنا بالدراسات السابقة.

المطلب الأول : الدراسات السابقة المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية

من خلال هذا المطلب سنستعرض ستة دراسات المتغير الرئيسي فيها هو المحاسبة الإبداعية وذلك في كل من الدراسات التي باللغة العربية واللغة الأجنبية.

1- دراسة حسن فليح مفلح القطيش وفارس جميل حسين الصوفي : (2011) ¹

سعت هذه الدراسة إلى تحقيق بعض هدف رئيسي يتمثل في إستعراض الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية والدافع.

ناقشت هذه الدراسة الإشكالية التالية : هل تلعب أساليب المحاسبة الإبداعية دورا مهما في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المسجلة في بورصة عمان ؟

وقصد معالجة مضمون إشكالية البحث، اعتمد الباحث على منهج التحليل الوصفي في كل من الجانب النظري والتطبيقي، كما اعتمد على الاستبيان بهدف التعرف على أثر إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي بأخذ عينة من 30 مدقق من المدققين العاملين في مكاتب التدقيق بعمان. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية أهمها:

- إفصاح شركات المساهمة العامة لبورصة عمان عن الحقوق المرهونة أو المقدمة كضمانات القروض، وعدم تغييرها للطرق المحاسبية بإستخدام البدائل المتاحة بهدف التلاعب بالالتزامات؛
- عدم تلاعب شركات المساهمة العامة لبورصة عمان بالإيرادات من خلال تسجيل صفقات بيع حقيقية لكن غير مكتملة؛
- عدم نقل شركات المساهمة العامة لبورصة عمان المصاريف الجارية إلى فترة مالية سابقة أو لاحقة.

2 - Study Charles Guandara Kamau et al : (2012) ²

الهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو تقديم دليل على ممارسة المحاسبة الإبداعية لأغراض التهرب من الضريبة وتجنبها بين الشركات في كينيا.

¹ حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي ، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 27، كلية العلوم الإدارية والمالية بجامعة الإسراء، عمان، 2011.

² Charles Guandara Kamau et al, Tax Avoidance and Evasion as a Factor Influencing Creative Accounting Practice Among Companies in Kenya, Journal of Business Studies Quarterly, Volume 4, Number 2, Jomo Kenyatta University of Agriculture & Technology, Kenya (2012).

مشكلة هذه الدراسة تمثلت في أنه يجب معرفة العوامل المساهمة في المحاسبة الإبداعية في كينيا سيساعد اللاعبين في مهنة المحاسبة على فهم الدوافع الكامنة وراء ممارسة المحاسبة الإبداعية في كينيا بشكل تجريبي.

للإجابة على المشكلة المطروحة وتحقيق الهدف المرجو تحقيقه، قام الباحثين في هذه الدراسة على إجراء إستبيان على 36 محاسباً يعملون في شركات مختلفة في كينيا حيث استخدموا أسلوب أخذ العينات العشوائية، وأيضاً تم الإعتماد على الإختبار الوصفي والفرضي.

وتوصلت الدراسة إلى ما يلي :

- المحاسبة الإبداعية تمارس على نطاق واسع بين الشركات في كينيا؛
- تم إثبات أن التهرب الضريبي وكذا التجنب هما الدافع الرئيسي الذي يدفع لممارسة المحاسبة الإبداعية؛
- إتفاق نتائج هذه الدراسة مع نتائج البحوث الأخرى، والتي أجمعت على أن كينيا ليست إستثناء أي تماماً مثل دول كندا، اليابان، نيجيريا وغيرها فيما يخص أن ممارسة المحاسبة الإبداعية تعتبر غير أخلاقية من الناحية المهنية في كينيا على الرغم من أن القانون يسمح بها في بعض البلدان.

3- دراسة بدر الزمان خمقاني و مسعود صديقي: (2015) ¹

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم نموذج لمراجع الحسابات الخارجي لإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية في ظل النظام المحاسبي المالي مع التطبيق على عينة من الشركات البترولية بالجزائر. وقد تبلورت معالم إشكالية الدراسة كالآتي : ما هي الكيفيات التي تمكن من إستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية في البيئة الجزائرية ؟

ومن أجل الإجابة الإشكالية وتحقيق أهداف الدراسة إعتد الباحثان على المنهج الوصفي في الجانب النظري، والمنهج الإستقرائي الوصفي في الجانب التطبيقي، وذلك من خلال دراسة إحصائية على التقارير المالية لعينة تمثلت في خمس شركات بترولية لسنتي 2012 و 2013 بإستخدام المقابلة الشخصية و تحرير الوثائق، ومن أبرز النتائج المتوصل إليها :

- السبب الرئيسي وراء تمكن المحاسبين من تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية هو تعدد البدائل المحاسبية لا سيما في مجال القياس والتقدير الشخصي؛
- تعتمد الممارسات المضللة للقوائم المالية على ذكاء المحاسبين ويتجسد هذا من خلال قدرتهم على إخفاء تلاعباتهم بالتقارير المالية؛
- إن الهدف من التلاعب بالأرقام هو تضليل مستخدمي التقارير المالية من خلال تقديم تقارير مالية ذات جودة من منظورهم، ومن تم التأثير على قراراتهم.

4- Study Ismail Zeyad Ramadan: (2017) ²

يتمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في تطوير إطار عمل بناء على محددات المحاسبة الإبداعية التي ستمكن المهتمين وغيرهم من التخفيف من تأثير المحاسبة الإبداعية على الأعمال. وتمثلت إشكالية الدراسة في ما يلي : ما إذا كانت ممارسة المحاسبة الإبداعية مترسخة بين شركات التصنيع في الأردن وإلى أي مدى ؟ وما إذا كانت حوكمة الشركات والمستثمرين المؤسسين والهيئات الرقابية لها أي تأثير على ممارسة المحاسبة الإبداعية لشركات التصنيع الأردنية ؟

¹ بدر الزمان خمقاني، مسعود صديقي، واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية دراسة حالة عينة من الشركات البترولية للفترة 2012-2013، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 08، مخبر التمويل ومالية الأسواق ومالية المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015.

²Ismail Zeyad Ramadan, Creative Accounting : Theoretical framework for dealing With its determinants and institutional investors involvement, A thesis submitted to Cardiff Metropolitan University in Partial fulfilment of the requirements for the degree of doctor of philosophy (PHD), 2017

وللإجابة على الإشكالية المطروحة وتحقيق هدف الدراسة، قام الباحث باكتشاف متعمق لمدى ممارسة المحاسبة الإبداعية باستخدام شهادة من شركات التصنيع الأردنية، وذلك من خلال مراجعة نقدية لأدبيات المحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى ذلك قام بإجراء دراسة ميدانية في الأردن باستخدام المقابلة الشخصية، حيث توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

- أن المحاسبة الإبداعية راسخة إلى حد كبير في شركات التصنيع الأردنية، ولا يؤثر المؤسسين والمنظمين على قدرة شركات التصنيع الأردنية وإستعدادها لممارسة المحاسبة الإبداعية، كذلك أن المديرين والموظفين هن المحددون فيما يتعلق بحزمة تعويضات كبار الموظفين التنفيذيين المرتبطة بالأداء، وبالتالي تمارس بعض التأثير على إستعداد شركات التصنيع لممارسة المحاسبة

5 - دراسة السياغي محمد حمود أحمد صالح : (2018) ¹

هدفت الدراسة إلى معرفة دور الأساليب الحديثة في الرقابة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في المصارف السودانية.

وتمت صياغة الإشكالية التالية : ما هو دور أساليب الرقابة الحديثة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

إعتمد الباحث على المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة، والمنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة وصياغة فرضياتها، والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات، والمنهج الوصفي التحليلي وجمع البيانات عن طريق الاستبانة تم توزيعها على عينة من شركات المساهمة والمصاريف السودانية.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

- توجد علاقة إيجابية بين استخدام الأساليب الحديثة في الرقابة والكشف من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المصارف السودانية؛
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الأساليب الحديثة في الرقابة وتقليل المخاطر في المصارف السودانية بولاية الخرطوم؛
- إن المصارف السودانية تضمن في هيكلها الإداري إدارة المخاطر لجنة المراجعة تقوم بدراسة مؤهلات وكفاءة أداء واستقلالية مراجع الحسابات وإقتراح تعيينه وتحديد أتعابه وإستقلالته في شركات المساهمة السودانية.

6 - سعدي فارس : (2021/2020) ²

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان تأثير هذه ممارسات المحاسبة الإبداعية على كفاية الإفصاح من جهة وعلى جودة المعلومات المحاسبية من جهة أخرى.

تم طرح بالإشكالية التالية : ما مدى تأثير كل من كفاية الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية بممارسات المحاسبة الإبداعية ؟

وللإجابة على هذه الإشكالية وتحقيق الأهداف المرجوة إعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في كل من الجانب النظري والتطبيقي، كما أعتمد على إجراء الإستبيان لإبراز العلاقة الموجودة بين متغيرات الدراسة بتوزيعه على عينة من الأكاديميين ومهنيين المختصين في المحاسبة والتدقيق. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها ما يلي :

¹ السياغي محمد حمود أحمد صالح، دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية "دراسة ميدانية على عينة من المصاريف السودانية"، مذكرة دكتوراه في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2018.

² سعدي فارس، تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على كفاية الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية وسبل الحد منها - دراسة حالة لأراء عينة من الأكاديميين والمهنيين بالجزائر ومصر، مذكرة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، 2021/2020.

- إتفاق عينة الدراسة على دور الآليات المقترحة في الحد من التأثير السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية وجاءت في مقدمتها الدور الفعال للمراجع الخارجي.

المطلب الثاني : الدراسات السابقة المتعلقة بالرقابة الجبائية

سننتظر إلى إستعراض ستة دراسات كان المتغير الرئيسي فيها هو الرقابة الجبائية سواء في دراسات باللغة العربية أو دراسات باللغة الأجنبية.

1- دراسة سليمان عتير : (2012)¹

هدفت هذه الدراسة إلى تبيين أهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه الرقابة الجبائية في التحسين من جودة المعلومات المحاسبية.

وتبلورت إشكالية الدراسة كالتالي : ما هو دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ؟
وقصد معالجة مضمون الإشكالية العامة للدراسة، والإلمام بعناصرها والعلاقة التي تربطها ببعضها البعض، إعتد الباحث على المنهج التحليلي والوصفي، كما تناولت الدراسة جانب تطبيقي لإثبات النتائج من الناحية العملية، وكنموذج وقع الاختيار على مديرية الضرائب الولائية لولاية الوادي، حيث تم التطرق لدراسة حالة للتحقيق في محاسبة المكلف وتحقيق المصوب في المحاسبة، إضافة لدراسة حالة وفق طريقة التحقيق المعمق بالوضع الجبائية الشاملة، وقد توصلت الدراسة إلى بعض النتائج النظرية والتطبيقية أهمها:

- يقتصر دور الرقابة الجبائية في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية، على الجوانب التالية : خاصة الملائمة، خاصة الموثوقية، خاصة القابلية للمقارنة، خاصة الثبات، خاصة الشمولية.

2- دراسة ساعد نبيلة : (2015)²

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الرقابة الجبائية ومحاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي والأجهزة القائمة عليه، وأهم التدابير المتخذة من طرف الدولة من أجل الحد منه وإعطاء الحلول العملية.

وتبلورت إشكالية الدراسة كالتالي : إلى أي حد يمكن أن تساهم الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي الفعال في الجزائر ؟

من أجل الإجابة على الإشكالية وتحقيق أهداف الدراسة إعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي لإستعراض مختلف المفاهيم الأساسية سواء المتعلقة بالرقابة الجبائية أو التحصيل الضريبي، الغش والتهرب الضريبي، أما الدراسة التطبيقية المتمثلة في دراسة حالة لمؤسسة تجارية إعتمدت على المنهج التحليلي. وعلى ضوء كل ما سبق تم التوصل إلى جملة من النتائج النظرية والتطبيقية أهمها :

- الرقابة الجبائية تتميز بنقص الفعالية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي، فرغم مساهمتها في زيادة المردودية إلا أنها بعيدة عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الجبائية المنتهجة؛

3- دراسة لجناف عبد الرزاق : (2018)³

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور الرقابة الجبائية في تحسين أداء النظام الجبائي الجزائري.

¹ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية- دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012.

² ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي - دراسة حالة بمقتضية الضرائب في الأخصرية، مذكرة ماستر في المحاسبة، جامعة ألكلي محند أو الحاج، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، قسم المحاسبة والمالية، البويرة، الجزائر، 2015.

³ لجناف عبد الرزاق، دور الرقابة الجبائية في تحسين أداء النظام الجبائي الجزائري - دراسة حالة نيابة مديرية الرقابة الجبائية لولاية تيبازة، مقال منشور، مجلة دراسات جبائية، المجلد 06، العدد 02، جامعة الجزائر، 2018.

وتمثلت مشكلة الدراسة فيما يلي : هل الرقابة الجبائية كفيلة في أن تكون موجهة لوحدها في تحسين أداء النظام الجبائي أم هناك متغيرات أخرى ؟

لمعالجة الموضوع بطريقة علمية هادفة تحقق الغرض المنشود و الغاية المبتغاة إعتد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، وتم إجراء دراسة ميدانية للرقابة الجبائية في مجال التحقيق المحاسبي و الجبائي من خلال ملف جبائي ثم مراجعته جبائيا و محاسبيا خلال فترة الممتدة من 2011/01/01 إلى غاية 2014/12/31. حيث توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

- عدم وجود استقلالية إدارية للمصالح الخارجية للرقابة الجبائية أثناء إختيار الملفات الجبائية التي تخضع إلى للتحقيق الجبائي، وهذا راجع إلى التعليمات من الإدارة المركزية؛
- معظم المكافين الخاضعين للتحقيق الجبائي، يقومون بإيداع شكاوى لدى نيابة مديرية المنازعات الجبائية، مما نستنتج أن هناك خلل في عملية تصحيح رقم الأعمال و الأرباح؛
- غياب نظام معلوماتي فعال الذي يأخذ بعين الاعتبار الملفات الجبائية التي يجب أن تبرمج للتحقيق الجبائي، ضف إلى ذلك غياب التنسيق بين إدارة الضرائب و كل المؤسسات العمومية في مادة تبادل المعلومات.

4- دراسة جامع زهرة وكرمية توفيق : (2020) ¹

تهدف هذه الدراسة إلى بناء نموذج قياسي لتحليل وتقييم أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي في الجزائر.

وكان طرح الإشكالية كالاتي : ما أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية، وبالتالي الحد من ظاهرة التهرب الجبائي في الجزائر؟

إعتد الباحثان على المنهج الوصفي حيث تم الإستعانة من أجل توظيف التعاريف وسرد الأفكار، إضافة للمنهج التحليلي من خلال تحليل واقع كل من الرقابة الجبائية والتدقيق الحاسبي، كما قاما بإستخدام أدوات التحليل القياسي من أجل إختبار صحة الفرضيات. إذ خلصت الدراسة إلى :

- يعتبر التدقيق المحاسبي وسيلة رقابية فعالة في مكافحة التهرب الضريبي، أي أن القدرة التفسيرية للتدقيق المحاسبي في شرحه للرقابة الجبائية تقدر بنسبة 83%، وجود علاقة طردية بين الرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي، حيث يمكن التعبير عنها بأن كل زيادة في التدقيق المحاسبي ب 01% ينتج عنه زيادة في الرقابة الجبائية ب 1.06%، كما أن النتائج المتوصل إليها تكشف عن وجود علاقة سببية توازنية في المدى القصير والطويل تتجه في اتجاه واحد، أي أثر سببي يتجه من الرقابة الجبائية نحو التدقيق المحاسبي؛

5) Study Himrane Mohamed, Larioui Abde rrezak : 2020²

الهدف من هذه الدراسة هو تحليل تأثير الإصلاحات الأخيرة على مستقبل الرقابة الجبائية في الجزائر.

¹ جامع زهرة، كرمية توفيق، أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر- دراسة تحليلية قياسية خلال الفترة (2008-2002)، مقال منشور، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23، العدد 02، مخبر السياسة التنموية والدراسات الإستشرافية، جامعة البويرة، 2020.

²Himrane Mohamed, Larioui Abde rrezak, *Le contrôle Fiscal en Algérie, quel est l'impact des reformes ? Tax contral in Algeria, What is the reforms impact ?*, Journal of Advanced Economic Research, Volume 5, Issue 1, Université de Jijel (Algérie), 2020

وتمثلت الإشكالية المطروحة في الآتي : ما نوع الإصلاحات الضريبية المرتبطة بالتدقيق الضريبي في الجزائر ؟

للإجابة على الإشكالية المطروحة ولتحقيق الغاية من الدراسة، قام الباحثان بالإعتماد على المنهج التحليلي وذلك بمراجعة الإجراءات الرئيسية التي أدخلتها أحدث القوانين المتعلقة بالتدقيق الضريبي.

وخرجت الدراسة بنتائج التالية :

- ضعف الرقابة الضريبية في الواقع، حيث أن 90% من القوى العاملة مسؤولة عن الإدارة والتحصيل مقابل 4% فقط عن الرقابة الضريبية؛
- من الإصلاحات التي أطلقتها المديرية العامة للضرائب، نجد تعزيز شفافية التشريعات بهدف تقليص نطاق القطاع غير الرسمي، مكافحة التهرب الضريبي، وتعزيز الضمانات المقدمة لدافعي الضرائب، تحسين كفاءة جهاز التدقيق الضريبي.

6) Study Oualhi boualam : 2021

الهدف من هذه الدراسة هو محاولة الإقتراب من نظام الرقابة الضريبية في الجزائر.

وتمت صياغة إشكالية الدراسة على النحو الآتي : هل للرقابة الضريبية فعالية التحقيق لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر؟

للإجابة على الإشكالية المطروحة وتحقيق الهدف من هذه الدراسة كما إعتد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي للبيانات والإحصاءات المتعلقة بالحقوق الناتجة من عملية التدقيق الضريبي في الفترة الممتدة من 2014 إلى 2018.

توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

- من أهم أشكال الرقابة الضريبية المطبقة في الميدان خلال الفترة (2014 – 2018) نجد، التحكم في المستندات، التحقيق المحاسبي، التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية، الفحص الموضوعي PV، مراقبة التقييمات وهي خاصة بالعقارات؛
- عدد الملفات المحققة ومقدار الرسوم والغرامات خلال الفترة (2014 – 2018) كان كبيرا ومتذبذب بين السنوات، بحكم وجود الإقتصاد الموازي؛

المطلب الثالث : موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى إجراء مقارنة بين دراستنا والدراسات السابقة المختارة وذلك بإبراز أوجه التشابه والإختلاف بتركيز على متغيرات الدراسة وأهدافها.

الجدول رقم (1-4) : مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

أوجه التشابه		أوجه الإختلاف		المقارنة / الدراسة
هدف الدراسة	متغيرات الدراسة	هدف الدراسة	متغيرات الدراسة	
		هدفت دراستهما إلى إبراز أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي، أما دراستنا تهدف إلى	تتعلق دراستهما بالمحاسبة الإبداعية، أما دراستنا	دراسة حسن فليح

¹Oualhi boualam, Le contrôle fiscal en Algérie – résultats et défis (2014 -2018), Tax control in Algeria results and challenges (2014 -2018), Journa of Tax Studies, Volume 10, Number 1, Université Mohamed Boudiaf, M'sila .Algérie(, 2021)

موضوع المحاسبة الإبداعية	تحديد دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	بالمحاسبة الإبداعية والرقابة الجبائية.	وفارس جميل
ممارسة المحاسبة الإبداعية لأغراض التهرب الضريبي	موضوع المحاسبة الإبداعية	هدفت دراستهم إلى تقديم دليل على ممارسة المحاسبة الإبداعية لأغراض التهرب من الضريبة، أما دراستنا تهدف إلى تحديد دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	Study Charles Guandara Kamau et al
موضوع المحاسبة الإبداعية	هدفت دراسته إلى معرفة واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات إستبعادها، في حين دراستنا تهدف إلى تحديد دور الرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	تتعلق دراسته بأساليب الرقابة الجبائية والمحاسبة الإبداعية، أما دراستنا تتعلق بالمحاسبة الإبداعية والرقابة الجبائية.	دراسة خمقاني وصديقي
موضوع المحاسبة الإبداعية	الهدف من هذه الدراسة تحديد محددات المحاسبة الإبداعية بغرض تمكن المهتمين من التخفيف من تأثيرها على أعمالهم، أما دراستنا تهدف إلى تحديد دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	تتعلق دراسته بالمحاسبة الإبداعية، أما دراستنا بالمحاسبة الإبداعية والرقابة الجبائية.	Study Ismail Zeyad Ramadan
الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	موضوع المحاسبة الإبداعية	هدفت دراسته إلى تحديد دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، أما دراستنا تهدف إلى تحديد دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	دراسة السياغي محمد
تأثيرات ممارسات المحاسبة الإبداعية	موضوع المحاسبة الإبداعية	هدفت دراسته إلى بيان تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على كفاية الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية، أما دراستنا تهدف إلى تحديد دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	دراسة سعدي فارس
موضوع الرقابة الجبائية	هدفت دراسته إلى تحديد دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، أما دراستنا بتحديد دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	تتعلق دراسته بالرقابة الجبائية والمعلومات المحاسبية، أما دراستنا بالمحاسبة الإبداعية والرقابة الجبائية.	دراسة سليمان عتير
التحصيل الجبائي	موضوع الرقابة الجبائية	تتعلق دراستها بالرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي، أما دراستنا بالمحاسبة الإبداعية والرقابة الجبائية.	دراسة ساعد نبيلة

دراسة لجناف عبد الرزاق	تتعلق دراسته بالرقابة الجبائية والنظام الجبائي الجزائري، بينما تتعلق دراستنا بالمحاسبة الإبداعية والرقابة الجبائية.	هدف الدراسة تحديد دور الرقابة الجبائية في تحسين أداء النظام الجبائي الجزائري، أما دراستنا تهدف إلى تحديد دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	موضوع الرقابة الجبائية
دراسة جامع زهرة وكرمية توفيق	تتعلق دراستهما بالتدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية، أما دراستنا بالمحاسبة الإبداعية والرقابة الجبائية.	هدفت دراستهما إلى بيان أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أما دراستنا تهدف إلى تحديد دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	موضوع الرقابة الجبائية
Study Himrane Mohamed, Larioui Abde rrezak	تتعلق دراستهما بالرقابة الجبائية، أما دراستنا بالمحاسبة الإبداعية والرقابة الجبائية.	هدفت دراستهما إلى تحليل تأثير الإصلاحات الأخيرة على تسهيل الرقابة الجبائية في الجزائر، أما دراستنا تهدف إلى تحديد دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	موضوع الرقابة الجبائية
Study Oualhi boualam	تتعلق دراسته بالرقابة الجبائية، أما دراستنا بالمحاسبة الإبداعية والرقابة الجبائية.	الهدف من هذه الدراسة هو محاولة الإقتراب أكثر من نظام الرقابة الضريبية في الجزائر لتأكد من فعاليتها لمكافحة التهرب الضريبي، في حين دراستنا تهدف إلى تحديد دور الرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	موضوع الرقابة الجبائية

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن بعض الدراسات السابقة قامت على متغير واحد تمثل إما في المحاسبة الإبداعية أو الرقابة الجبائية، في حين ربطت بعض الدراسات الأخرى بين أحد المتغيرين السابقين ومتغير آخر، وما جعل دراستنا مميزة كونها ربطت بين متغيرين لم يتم دراسة العلاقة بينهما في أغلب الدراسات وهما المحاسبة الإبداعية والرقابة الجبائية، وهدفنا كان إبراز دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية خاصة التلاعبات في الجانب الجبائي المتمثلة في التهرب الضريبي وذلك بأساليب محاسبية، وهذا كله من خلال تبين فعالية الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي وإكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية وتأثيراتها خاصة على الوعاء الضريبي. وهدفنا هذا تباين مع أهداف الدراسات الأخرى حيث تراوحت أهدافها بين ما يلي :

- بالنسبة لدراسات المحاسبة الإبداعية: كانت أهداف تلك الدراسات تدور بين معرفة تأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية والإفصاح ومعرفة أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية؛
- بالنسبة لدراسات الرقابة الجبائية: كانت من أهدافها تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مساهمة التدقيق المحاسبي لدعم الرقابة الجبائية، الحد من التهرب الضريبي، تحسين أداء نظام الجبائي، التحصيل الجبائي.

خلاصة الفصل

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل نستخلص أن المحاسبة الإبداعية هي فن من فنون التلاعب في ميدان المحاسبة، تستغل الثغرات الموجودة في الأنظمة المحاسبية والجبائية القانونية وكذا المعايير المحاسبية بطريقة نظامية رغم علم ممارسيها أنها عمل غير أخلاقي، فهي تهدف إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية خاصة الدولة وبالأخص مصلحة الضرائب، لأن هذا بطبيعة الحال يؤثر على تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة جراء تزيف المكلفين للمعلومات في القوائم المالية المصرح بها، وأهم أسلوب يستخدمونه زيادة التكاليف وتخفيض الإيرادات.

ولتصدي لممارسات المحاسبة الإبداعية من الجانب الجبائي خولت للإدارة الجبائية القيام بالرقابة الجبائية والتي هي ليست غاية بقدر ما هي إجراء مهم لمكافحة هذه الممارسات وتطبيق ميداني للقوانين الجبائية، ولهذه الأسباب وغيرها من الأسباب التنظيمية، ولتحقيق أهدافها عمل المشرع الجزائري على إسناد مهمة القيام بها إلى أجهزة مختصة في ذلك، ووضع شروط للأفراد الذين يشرفون عليها، كما قام بسن جملة من القوانين وهذا تنظيماً للعلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة حيث منح صلاحيات للأعوان المحققين لتسهيل أداء مهامهم، وفي نفس الوقت فرض على المكلف إلتزامات، ولتفادي تعسف الإدارة الجبائية منحه جملة من الضمانات سواء ما تعلق بسير التحقيق أو إعادة التقييم.

وللرقابة الجبائية عدة أشكال، أهمها أشكال الرقابة الجبائية المعمقة وخاصة التحقيق المحاسبي الذي يعتبر من أهم التقنيات المعتمدة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يقوم بها المكلفون بالضريبة على مستوى الوعاء الضريبي، كما ينتج من عملية الرقابة الجبائية عقوبات وغرامات في حالة مخالفة القوانين الجبائية، وسيتم دراسة كل ما توصلنا إليه سابقاً على أرض الواقع وهذا من خلال الفصل الموالي.

**الفصل الثاني : دراسة
ميدانية لآراء عينة من
المفتشين بـمديرية
الضرائب ولاية ورقلة**

تمهيد :

بعد أن قمنا في الفصل النظري بتسليط الضوء على المفاهيم الأساسية لكل من المحاسبة الإبداعية والرقابة الجبائية وهذا في إطار رسم العلاقة بينهما من خلال مراجعة للأدبيات السابقة، حيث تم توضيح أهمية هذا موضوع الدراسة وكذا إثبات صحة الفرضيات بشكل نظري، ومن أجل إثبات أن ما توصلنا إليه نظريا محقق فعلا في الميدان جاء هذا الفصل لدراسة آراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب ولاية ورقلة.

وفي هذا الصدد قمنا بتصميم إستبيان على شكل ثلاث محاور ليتناسب مع الفرضيات الموضوعية، وهذا من أجل جمع البيانات وتحليلها والخروج بالاستنتاجات من هذه الدراسة الميدانية.

وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين :

- المبحث الأول : الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية؛
- المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة ومناقشتها.

الفصل الثاني دراسة ميدانية لآراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب ولاية ورقلة

المبحث الأول : الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

سنتطرق في هذا المبحث إلى وصف الطريقة والإجراءات المنهجية المتبعة في هذا الفصل من الدراسة، وذلك بتوضيح نموذج الدراسة ومتغيراتها ووصف مجتمع الدراسة وكيفية تحديد العينة المستهدفة فضلا عن توضيح أداة الدراسة الميدانية وكذا الأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات التي تحصلنا عليها.

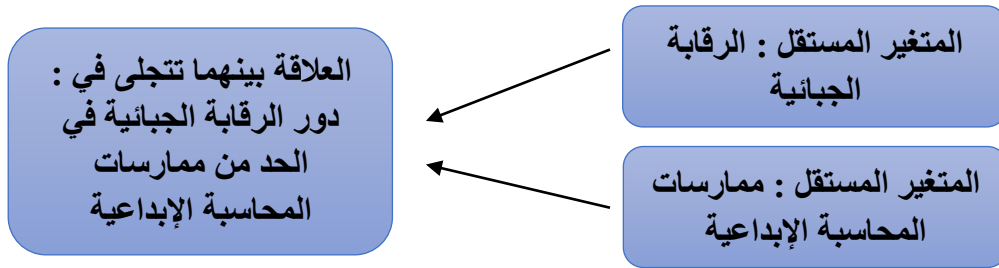
المطلب الأول : مجتمع وعينة الدراسة

إن تحقيق الاهداف الدراسة يتوقف على الإختيار المناسب لمجتمع وعينة الدراسة، لكن الأساس الأول هو تحديد متغيرات الدراسة، وهذا ما نسعى لتوضيحه من خلال هذا المطلب.

الفرع الأول : متغيرات الدراسة

قبل التطرق لوصف مجتمع وعينة الدراسة يجب أولا توضيح أن أي دراسة يقوم بها الباحث تكون نقطة الإنطلاق فيها تبدأ من تحديده لمتغيرات الدراسة و ذلك للوصول للأهداف المرجو تحقيقها، ومتغيرات دراستنا موضحة في الشكل الآتي :

الشكل رقم (2-1) : نموذج ومتغيرات الدراسة



المصدر : من إعداد الطالبة

الفرع الثاني : مجتمع الدراسة

يمثل مجتمع الدراسة كل المفردات التي تكون محل الدراسة بغض النظر هل سيتم الإعتماد على عينة الدراسة أو المجتمع ككل، حيث مجتمع دراستنا يتمثل في المفتشين بمديرية الضرائب لولاية ورقلة وهذا بمختلف المفتشيات وكذا المديرية الولائية للضرائب.

الفرع الثالث : عينة الدراسة

كما هو معروف العينة هي جزء من مجتمع البحث وهي التي تمثل عناصر المجتمع ككل بأفضل شكل، حيث يمكن تعميم نتائجها على المجتمع بأكمله.

تم إختيار عينة الدراسة بشكل عشوائي، حيث حجم العينة تمثل لنا في عدد الإستثمارات الصالحة للتحليل، والتي بلغت 37 إستمارة (إجابة) وهو كان مجموع الإستثمارات المسترجعة، فحسب الإحصائيون هناك شرط ألا تقل عينة الدراسة عن التوزيع الطبيعي الذي يقدر ب 30 مفردة وهذا ما حققته هذه الدراسة، أي بلغت عينة الدراسة 37 مفتشاً على مستوى كل من المفتشيات والمديرية الولائية للضرائب بورقلة.

الجدول رقم (2-1) : الإحصائيات الخاصة بقائمة الإستبيان

الفصل الثاني دراسة ميدانية لآراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب ولاية ورقلة

النسبة	التكرار	البيان
100%	40	عدد الإستثمارات الموزعة
7.5%	3	عدد الإستثمارات المفقودة والمهملة
92.5%	37	عدد الإستثمارات الصالحة للتحليل

المصدر : من إعداد الطالبة إعتد على الإستثمارات

وبالنظر إلى الجدول أعلاه نسبة الإستثمارات الصالحة للتحليل تقدر ب 92.5%، وهي نسبة مقبولة جدا ويمكن الإعتماد عليها.

المطلب الثاني : أداة الدراسة الميدانية

سنحاول من خلال هذا المطلب أن نوضح كيفية إعداد قائمة الإستبيان ومن ثم إختيار صدق الإستبيان وثباته.

الفرع الأول : إعداد قائمة الإستبيان

من خلال هذا الفرع سيتم التعرف على هيكل الإستبيان، وكذا المراحل التي مرت للوصول إلى مرحلة التوزيع.

أولا : وصف محتوى الإستبيان

الإستبيان هو الأداة الرئيسية المعتمدة في هذه الدراسة، وهو عبارة عن أداة من أدوات جمع المعلومات والبيانات، يتمثل في مجموعة من الأسئلة الموجهة للمبحوثين الذين يطلب منهم الإجابة عليها عن طريق ملاءمة الإستمارة.

حيث تم صياغة أسئلة الإستبيان حسب دراستنا حول دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك بالإستناد على المعلومات الواردة في الجانب النظري والدراسات السابقة. تم تقديم الإستبيان بناء على موافقة المشرفة والمحكمين (الملحق رقم 07)، بشكل الذي يتلاءم مع إشكالية الدراسة والفرضيات الموضوعية، حيث تضمن الإستبيان إلى جانب المقدمة التعريفية بموضوع الدراسة والغرض منها على قسمين رئيسيين هما كالتالي :

أ – الجزء الأول :

تضمن هذا الجزء البيانات الشخصية لآراء عينة الدراسة المتمثلة فيما يلي : العمر، المؤهل العلمي، والخبرة المهنية لأفراد العينة.

ب – الجزء الثاني :

- ويتضمن هذا الجزء محاور الإستبيان والتي يبلغ عددها ثلاث (3) محاور، وهي كالتالي :
- المحور الأول : يحتوي هذا المحور على عبارات لتوضيح وإبراز أهمية الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي، وتأثير كفاءة كل من التنظيم القانوني والتقني في لنجاحها في العملية؛
 - المحور الثاني : ويحتوي هذا المحور على عبارات لوصف ممارسات ودوافع المحاسبة الإبداعية خاصة من الناحية الجبائية؛
 - المحور الثالث : ويضم هذا المحور مجموعة من العبارات التي تتضمن تقنيات الرقابة الجبائية المعقدة المعتمدة في معالجة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ويمكن ترجمة هذه المحاور التي يشملها الإستبيان من خلال الجدول الموالي :

الجدول رقم (2 - 2) : محاور الإستبيان وعدد عباراته

الفصل الثاني دراسة ميدانية لآراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب ولاية ورقلة

عدد العبارات	عنوان المحور	الترتيب
10	مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي.	المحور 01
10	دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية خاصة الناحية الجبائية.	المحور 02
10	تقنيات الرقابة الجبائية المعتمدة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	المحور 03
30	مجموع العبارات	

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على الإستبيان (الملحق رقم 08)

ثانيا : مقياس ليكارت الثلاثي

بغرض تحليل الإجابات المتحصل عليها من خلال أداة الإستبيان تم الإستعانة بمقياس ليكارت الثلاثي لتحويل الإجابات الوصفية إلى الصيغة الكمية، حتى يتسنى لنا معالجتها إحصائيا، إذ قمنا بإعطاء أوزان تتراوح من 01 إلى 03 لدرجات إستجابة أفراد عينة الدراسة لفقرات الإستبيان، وهذا ما يوضحه الجدول الموالي :

الجدول رقم (2 - 3) : إتجاه الرأي لمقياس ليكارت الثلاثي

درجة الإجابة	الوزن	المتوسط المرجح
غير موافق	1	من 1 إلى 1.66
محايد	2	من 1.67 إلى 2.33
موافق	3	من 2.34 إلى 3

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على الدراسات السابقة

يتبين من خلال الجدول أعلاه، أن أعلى مستوى للإتجاهات الإيجابية يكون من ثلاث درجات ثم درجتين ودرجة.

ثالثا : إجراءات توزيع الإستبيان

بعد القيام بضبط الإستبيان وإعلان الموافقة بتوزيعه من قبل المشرف وكذا المحكمين، كان التواصل مع أفراد عينة الدراسة من خلال ما يلي :

- الإتصال المباشر مع المفتشين على مستوى المفتشيات والمديرية الولائية للضرائب ورقلة، وتسليمهم الإستمارات شخصيا؛
- الإستعانة ببعض المفتشين من أجل توزيع الإستبيان على باقي المفتشين.

الفرع الثاني : صدق أداة الدراسة

تعتبر خاصية الصدق بمثابة قياس كفاءة أداة الإستبيان أي مدى حسن قياس عبارات الإستبيان لما وضعت لقياسه فعلا، لهذا سنتطرق في هذا الفرع إلى إختبار مدى صدقه الظاهري ثم إتساقه الداخلي.

أولا : الصدق الظاهري (التحكيم)

يقصد بصدق الظاهري الإستبيان التأكد من وضوح المعلومات وسلامتها لتحقيق الأهداف المرجوة، من أجل ذلك تم المرور بعدة مراحل كما يلي :

- إعداد إستبيان من أجل إستخدامه في جمع المعلومات؛

الفصل الثاني دراسة ميدانية لآراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب ولاية ورقلة

- عرض الإستبيان على المشرفة لتقديم ملاحظاتها حول محتوى الإستبيان ومدى تغطيته للفرضيات؛
- عرض الإستبيان على مجموعة من المحكمين (الملحق رقم 7) لتوفير تأكيد معقول على ملاءمة العبارات لتحقيق الأهداف المسطرة؛
- إنتهاء تحكيم الإستبيان ولم يكن هناك ملاحظات ذات تأثير عليه، وبناءا على ذلك تم الحصول على موافقة لتوزيع الإستبيان على أفراد عينة الدراسة.

ثانيا : صدق الإتساق الداخلي

للتعرف على مدى الإتساق الداخلي لأداة الدراسة تم حساب معاملات الارتباط بين كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه ويمكن توضيح ذلك من خلال ما يلي :

الجدول رقم (2 - 4) : معامل الارتباط بيرسون لعبارات المحور الأول

درجة المعنوية	معامل الارتباط	العبارات
0.000	0.344	الإدارة توفر كل الإمكانيات المادية والبشرية الضرورية للقيام بالرقابة الجبائية بفعالية.
0.000	0.532	بعد تحديد المكلفين المشتبهين بالقيام بتلاعبات محاسبية يتم إعداد برنامج للرقابة الجبائية.
0.000	0.457	التحصيل الجبائي الناتج عن عملية الرقابة الجبائية أكبر من التكاليف المتوقعة خلال العملية.
0.000	0.494	هناك علاقة طردية بين التحصيل الجبائي وحجم برنامج الرقابة الجبائية، وبين جودة الرقابة والالتزام الضريبي للمكلفين.
0.000	0.666	وجود الرقابة الجبائية يدفع المكلفين بالضريبة إلى الالتزام الضريبي الطوعي وبالتالي ضمان مستوى التحصيل الجبائي.
0.000	0.458	الرقابة الجبائية تهدف إلى التحصيل الجبائي أي حماية الإيرادات الضريبية للدولة من خلال الحد من التهرب الضريبي.
0.000	0.684	لرقابة الجبائية دور كبير في اكتشاف الثغرات في القوانين مما يساهم في تدارك الإدارة لها والعمل على اقتراح الحلول اللازمة لحد من التلاعبات المحاسبية في الوعاء الضريبي.
0.000	0.653	مهارة وكفاءة المراقبين الجبائيين تؤثر بشكل إيجابي على انتظام المستوى الضريبي للمكلفين بالضريبة.
0.000	0.465	الموظفين بالرقابة الجبائية يتمتعون بصلاحيات وسلطات قانونية تمكنهم من إجراء الرقابة على جميع القوائم المالية التي تفيد في عملية التحقيق، وبالتالي تحسين التحصيل الجبائي.
0.000	0.379	الأخطاء المكتشفة خلال عملية الرقابة الجبائية تتم مناقشتها مع المكلف بالضريبة وذلك لتقديم التبريرات وكسب الرضا وهذا لتسهيل عملية التحصيل.

* الارتباط دالة إحصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \geq &)$

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS (الملحق رقم 09)

يوضح الجدول أعلاه، معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة من العبارات المتعلقة بمساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي والمحور الذي تنتمي إليه، والذي يبين أن جميع العبارات مرتبطة ارتباطا دالا إحصائيا عند مستوى معنوية (0.05)، مما يدل على وجود إتساق داخلي بين عبارات المحور الأول، وبذلك يعتبر المجال صادقا لما وضع لقياسه.

الجدول رقم (2 - 5) : معامل الارتباط بيرسون لعبارات المحور الثاني

الفصل الثاني دراسة ميدانية لآراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب ولاية ورقلة

درجة المعنوية	معامل الارتباط	العبارات
0.000	0.664	تتصف ممارسات المحاسبة الإبداعية بكونها ممارسات مضللة وسلوك غير مقبول من قبل الإدارة لتزييف الحقائق مما يعظم من منافعها الذاتية.
0.000	0.413	إن ما توفره المعايير المحاسبية من مرونة في الاستخدام يشكل دافعا قويا للإدارة للقيام بمعالجات محاسبية مضللة تخدم مصالحها.
0.000	0.707	تعارض المصالح بين مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالشركة (خاصة بين الإدارة والملاك) من بين الأسباب التي تدفع الإدارة إلى استخدام أساليب محاسبية مضللة.
0.000	0.806	تعدد بدائل القياس المحاسبي والتقدير من شأنه أن يفسح المجال للتقدير والحكم الشخصي على بعض العمليات التي تعترض المحاسب .
0.000	0.680	ضعف الثقافة المحاسبية لدى مختلف مستخدمي القوائم المالية قد يدفع إدارة الشركة لاستخدام بعض الممارسات المضللة.
0.000	0.457	يستغل معدو القوائم المالية السياسات والثغرات القانونية في كل من المحاسبة والنظام الجبائي للتلاعب في العناصر الأساسية للربح المتعلقة بالأعباء والنواتج مباشرة.
0.000	0.375	من أهم دوافع المحاسبة الإبداعية التهرب الضريبي.
0.000	0.660	أغلب الموظفين في الإدارة الضريبية لديهم القدرة على معالجة ممارسات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بزيادة الأعباء وتقليل الأرباح التي غايتها تقليص الوعاء الضريبي.
0.000	0.821	أغلب ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالمصاريف والإيرادات والأرباح التي تقوم بها الشركات بقصد التهرب الضريبي هي ممارسات غير مشروعة، يحاسب عنها القانون.
0.000	0.541	ضعف إجراءات الرقابة الجبائية وعدم تأهيل الكوادر العامة بإدارة الضريبة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية تدفع المكلفين بالضريبة للقيام بتلاعبات محاسبية.

* الارتباط دالة إحصائية عند مستوى دلالة ($0.05 \geq &$)

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج (SPSS)

يتبين من الجدول أعلاه، معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة من العبارات الممثلة لدوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية خاصة من الناحية الجبائية والمحور الذي تنتمي إليه، والذي يبين أن جميع العبارات مرتبطة ارتباطا دالا إحصائيا عند مستوى معنوية (0.05)، مما يدل على وجود إتساق داخلي بين عبارات المحور الثاني، وبذلك يعتبر المجال صادقا لما وضع لقياسه.

الجدول رقم (2 - 6) : معامل الارتباط بيرسون لعبارات المحور الثالث

درجة المعنوية	معامل الارتباط	العبارات
0.000	0.641	التمكن من المبادئ المحاسبية تجعل المراقب الجبائي قادرا على اكتشاف التلاعبات المحاسبية التي تحتويها محاسبة المكلفين الخاضعين للتحقيق كالتلاعب في التقديرات أو إخفاء الإيرادات أو تضخيم التكاليف وكل ما هو متعلق بالربح الخاضع للضريبة.

الفصل الثاني دراسة ميدانية لآراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب ولاية ورقلة

0.000	0.616	أشكال الرقابة الجبائية المعقدة والتي هي التحقيق المحاسبي العميق وفحص مجمل الوضعية الجبائية للمكلف هي أهم التقنيات التي تعمل على كشف الممارسات والتلاعبات المحاسبية.
0.000	0.709	يعمل المراقب الجبائي على فحص القوائم المالية المصرح بها، خاصة العمليات التي تخص العناصر المكونة للربح وذلك لضبط رقم الأعمال للمكلف الذي على أساسه تفرض الضريبة.
0.000	0.524	يتم تطبيق التحقيق المحاسبي والتحقيق العميق في مجمل الوضعية الجبائية على الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول العملاء...
0.000	0.625	تركز الرقابة الجبائية على مراقبة العناصر المكونة للربح المتمثلة في مراقبة المشتريات ومراقبة المخزونات ومراقبة المبيعات لكشف التلاعبات المحاسبية التي تؤثر على تخفيض الوعاء الضريبي وبالتالي التملص من دفع الضريبة بشكل كلي أو جزئي.
0.000	0.621	في حالة اكتشاف المراقب الجبائي لممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية المصرح بها يقوم بإعادة تأسيس رقم الأعمال وبالتالي ضبط أساس فرض الضريبة مع تحمل غرامات.
0.000	0.560	يتم فحص محاسبة المكلف شكلا ومضمونا للوصول إلى القرارات بشأن هذه المحاسبة.
0.000	0.469	التحقيق المحاسبي والرقابة على الوثائق لهم أكبر دور كبير في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية مقارنة بباقي الإجراءات الرقابية الأخرى .
0.000	0.564	تحديد الربح المعتمد في حساب مختلف الضرائب يعتبر كاشفا للربح المغفل، الأمر الذي يؤدي إلى محاربة التهرب الضريبي .
0.000	0.697	يتم إخضاع المكلف للعقوبات والغرامات المنصوص عليها قانونا لعدم تكرار التلاعبات المحاسبية .

* الارتباط دالة إحصائية عند مستوى دلالة ($0.05 \geq &$)

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج (SPSS)

يوضح الجدول أعلاه، معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة من العبارات المتعلقة بتقنيات الرقابة الجبائية المعتمدة في معالجة ممارسات المحاسبة الإبداعية والمحور الذي تنتمي إليه، والذي يبين أن جميع العبارات مرتبطة ارتباطا دالا إحصائيا عند مستوى معنوية (0.05)، مما يدل على وجود إتساق داخلي بين عبارات المحور الثالث، وبذلك يعتبر المجال صادقا لما وضع لقياسه.

ثالثا : الإتساق البنائي لأداة الدراسة

لمعرفة مدى التجانس والإتساق البنائي لأداة الدراسة تم حساب معاملات الارتباط بين كل محور من محاور الإستبيان والدرجة الكلية للإستبيان، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الموالي :

الجدول رقم (2 - 7) : الإتساق البنائي لأداة الدراسة

الدرجة المعنوية sig	معامل الارتباط بيرسون	المحور
0.000	0.612	المحور 01
0.000	0.812	المحور 02
0.000	0.802	المحور 03

* الارتباط دالة إحصائية عند مستوى دلالة ($0.05 \geq &$)

الفصل الثاني دراسة ميدانية لآراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب ولاية ورقلة

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج (SPSS)

من الجدول السابق، نلاحظ أن جميع معاملات الارتباط في جميع المحاور دالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05)، وهذا يشير إلى الصدق البنائي بين محاور الإستبيان، وبذلك تعتبر جميع محاور الإستبيان صادقة لما وضعت لقياسه.

الفرع الثالث : ثبات أداة الدراسة

يقصد بالثبات إستقرار الإستبيان وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن الأداة تعطي نفس النتائج بإحتمال مساوي لقيمة معامل الثبات إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، ولتحقق من ذلك تم إستخدام مقياس ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach's) حيث تعتبر قيمة معامل الثبات (ألفا كرونباخ) التي تساوي 60% مقبولة للحكم على ثبات الإستبيان، وكلما إرتفعت هذه قيمة المعامل دل ذلك على تمتع عبارات الإستبيان بثبات وصدق عالي. وأيضا للحكم على ثبات الإستبيان يمكن إستخدام معامل الصدق عن طريق حساب جذر معامل ألفا كرونباخ، والذي يعرف أيضا بصدق المحك، وكانت نتائج معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق كما يوضحه الجدول التالي :

الجدول رقم (8 - 2) : إختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبيان

الترتيب	المحور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق
المحور 01	مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي.	10	0.659	0.811
المحور 02	دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية خاصة من الناحية الجبائية.	10	0.757	0.870
المحور 03	تقنيات الرقابة الجبائية المعتمدة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	10	0.802	0.895
	الإستبيان	30	0.832	0.912

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج (SPSS)

إعتمادا على معطيات الجدول أعلاه، إختبار معامل ألفا كرونباخ للإستبيان كوحدة واحدة بلغ 0.832، وهي قيمة مرتفعة وتعتبر على ثبات عالي لأداة الدراسة وصلاحيته بياناتها، كما نلاحظ أن معامل ألفا كرونباخ الخاص بكل محور بشكل مستقل تجاوزت القيمة المقبولة المساوية 0.60، ونخص بذكر المحور الأول التي عرفت قيمة منخفضة نسبيا بالمقارنة مع المحور الثاني، الذي هو الأخير ذو قيمة منخفضة مقارنة بقيمة المحور الثالث، إلا أن هذا لا يمنع من أن محاور الإستبيان ككل تتمتع بالثبات اللازم الذي يسمح بالإعتماد على نتائج الدراسة.

كما أن قيم جذر معامل ألفا كرونباخ للإستبيان ككل وعلى مستوى كل محور يؤكد على صدق أداة الدراسة، حيث بلغ معامل ألفا كرونباخ للإستبيان ككل قيمة 0.912، أما عن قيمه لكل محور من محاور الإستبيان كانت مرتفعة وقريبة من الواحد، وبهذا فإن عبارات الإستبيان صادقة لما وضعت لأجله.

المطلب الثالث : الأدوات الإحصائية المستخدمة في التحليل

الفصل الثاني دراسة ميدانية لآراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب ولاية ورقلة

بعد تحديد عدد إستمارات الإستبيان الصالحة للتحليل بدأنا في دراسة وتحليل الإجابات المتحصل عليها بغية الحصول على إجابة للتساؤلات والفرضيات الموضوعية، حيث تم الاستعانة ببرنامج الحزم الإحصائية SPSS (Statistical Package For Social Sciences)، حيث تم كأداة رئيسية لمعالجة البيانات المتحصل عليها وتفسير النتائج الإحصائية المتحصل عليها باستخدام المنهج التحليلي، ومن بين الاختبارات والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات المتحصل عليها من خلاله ما يلي :

- التكرارات والنسب المئوية لوصف الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة مع تمثيلها بيانياً؛
- مقياس النزعة المركزية المتمثل في الوسط الحسابي كمؤشر لترتيب عبارات الاستبيان وتحديد اتجاهها؛
- مقياس التشتت المتمثل في الانحراف المعياري لمعرفة مدى تشتت استجابات أفراد عينة الدراسة وتباعدها عن وسطها الحسابي ؛
- معامل ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach) لاختبار ثبات محاور الإستبيان وقدرة العبارات الواردة بها على تقديم إجابات متوافقة؛
- معامل الارتباط بيرسون (Pearson correlation coefficient) لقياس صدق عبارات الإستبيان وحسن تمثيلها وارتباطها بالمحاور التي تنتمي إليها؛
- استعمال اختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample T-Test) لاختبار صحة فرضيات الدراسة عند مستوى دلالة $Sig(0) = 0,05$.

المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة ومناقشتها

الفصل الثاني دراسة ميدانية لآراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب ولاية ورقلة

من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى دراسة وتحليل نتائج الدراسة الميدانية المتوصل إليها بإستخدام أداة الدراسة (الإستبيان)، وذلك بتحليل البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، ثم عرض ومناقشة لإجابات أفراد عينة الدراسة إتجاه عبارات الإستبيان الموضوعية ودراسة العلاقة الموجودة بين متغيرات الدراسة، وأخيرا إختبار صحة فرضيات الدراسة بإستخدام الأدوات الإحصائية المشار إليها سابقا.

المطلب الأول : عرض ومناقشة النتائج الخاصة بأفراد عينة الدراسة

سنعمل في هذا المطلب وبالإستعانة بالإحصاء الوصفي من تكرارات ونسب مئوية على عرض وتحليل البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، والتي تتضمن ثلاث تقسيمات أساسية كانت، من حيث العمر، المؤهل العلمي والخبرة المهنية.

حيث يعرض الجدول الموالي حصيلة البيانات المتعلقة بأفراد العينة وذلك على النحو التالي :

الجدول رقم (2 - 9) : وصف خصائص عينة الدراسة

النسبة %	التكرار	التفصيل	البيانات الشخصية
40.54	15	أقل من 35	السن
32.43	12	من 36 إلى 45	
13.51	5	من 46 إلى 55	
13.51	5	أكثر من 55	
100	37	المجموع	
70.27	26	شهادات ليسانس	المؤهل العلمي
21.62	8	شهادات ما بعد التدرج	
8.11	3	شهادات أخرى	
100	37	المجموع	
43.24	16	من 1 إلى 10	الخبرة المهنية
29.73	11	من 11 إلى 20	
8.11	3	من 21 إلى 30	
18.92	7	ما فوق 30	
100	37	المجموع	

المصدر : من إعداد الطالبة إعتامدا على مخرجات برنامج SPSS

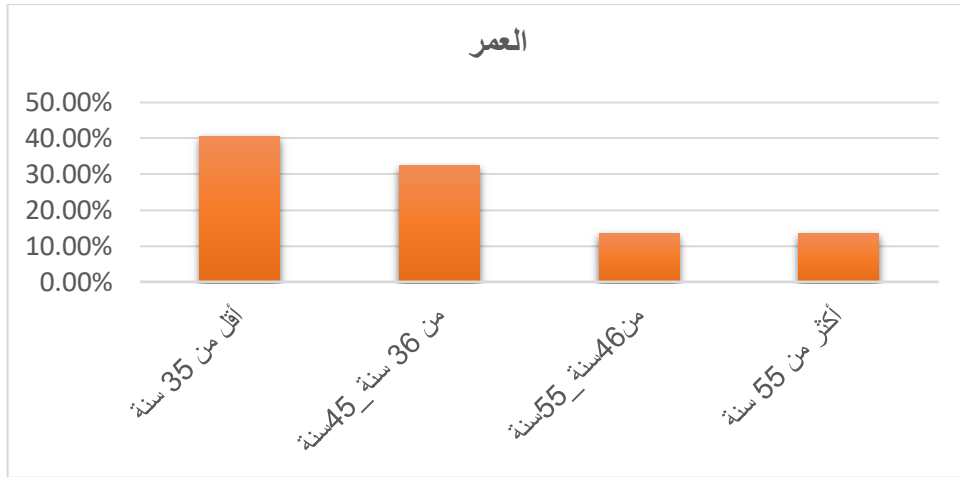
الفرع الأول : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

إستنادا لمعطيات الجدول رقم (2 - 9) نجد أن الفئة العمرية الأقل من 35 سنة جاءت في صدارة الترتيب ب 15 فرد أي ما نسبته 40.53% من مجموع 37 فرد التي تمثل عينة الدراسة، وجاءت الفئة العمرية من 36 إلى 45 سنة في المرتبة الثانية بنسبة 32.4% أي ما يعادل 12 فرد من المجموع الكلي، بعدها وفي المرتبة الثالثة جاءت كل من الفئة العمرية من 46 إلى 55 سنة و الفئة العمرية للأكثر من 55 سنة متساويتين حيث كل فئة بلغت نسبتها 13.51% أي 5 أفراد في كلتا الفئتين، ومما سبق ذكره يدل على التنوع في أعمار مفردات عينة الدراسة مع إرتفاع متوسط الأعمار نسبيا.

كما أن ما نسبته 72.97% من أفراد العينة تقل أعمارهم عن 46 سنة، فهذا يعني أن أغلبية المفتشين على دراسة بمصطلح ممارسات المحاسبة الإبداعية لأنه يعتبر مصطلح العصر الحالي، فهذا يسمح لهم بتحديد دور الرقابة الجبائية في الحد لمثل هذه الممارسات.

يمكن توضيح معطيات الجدول السابق وفق التمثيل البياني التالي :

الشكل رقم (2-2) : تمثيل توزيع عينة الدراسة وفق متغير العمر

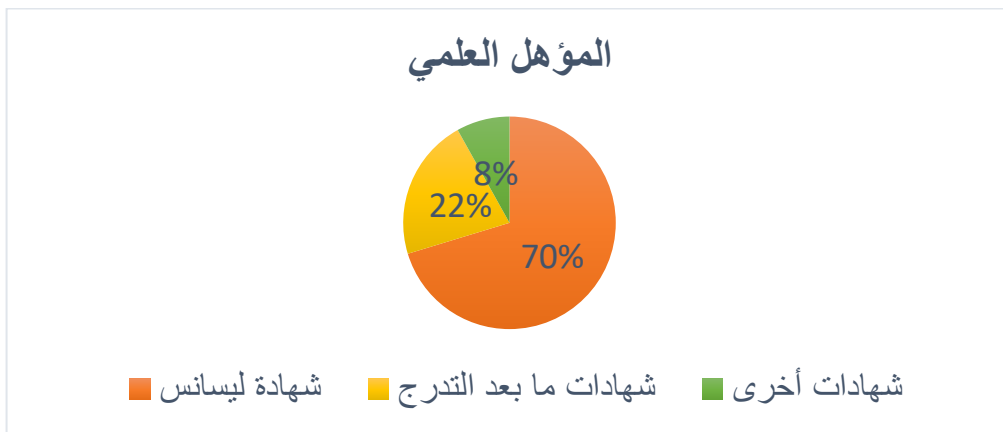


المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

الفرع الثاني : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

إستنادا لمعطيات الجدول رقم (2 - 9) نجد ان أكثر من 70.27% من أفراد العينة هم من حملة شهادة ليسانس حيث جاءت في الترتيب الأول، ونلاحظ أن الفئة التي تحمل شهادات ما بعد التدرج في المرتبة الثانية بنسبة 21.62%، تليها في المرتبة الأخيرة بنسبة 8.11% الحاملين لشهادة الدكتوراه، أي المجموع الكلي للتأهيل الجامعي نسبته 91.89% وهذا يدل على أن المفتشين الجبائين مؤهلين علميا لتطبيق القوانين وكذا تقنيات الرقابية للتحقيق. ويمكن تمثيل المؤشرات السابقة وفق التمثيل البياني الموالي :

الشكل رقم (2-3) : تمثيل توزيع عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



الفصل الثاني دراسة ميدانية لآراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب ولاية ورقلة

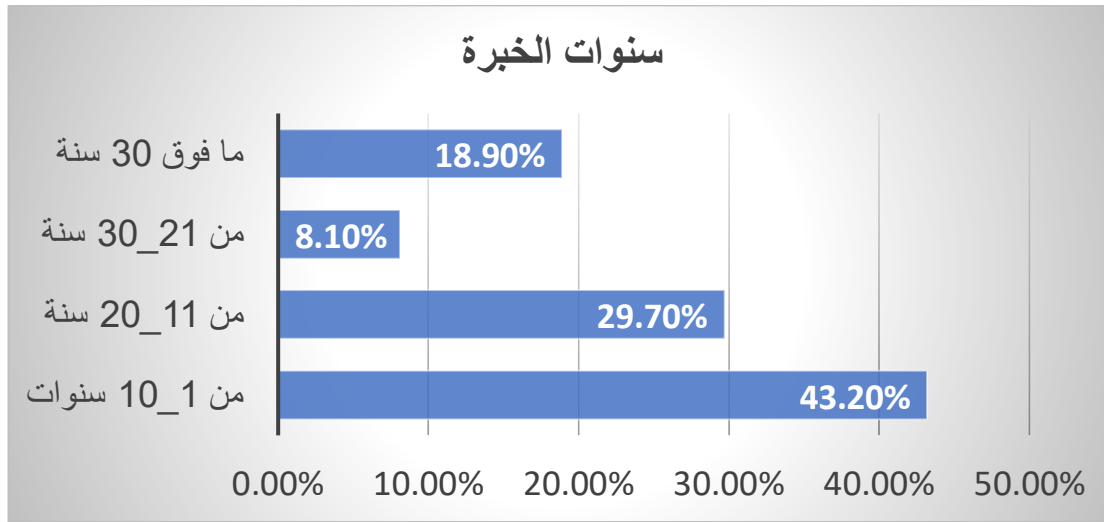
المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

الفرع الثالث : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

تم تقسيم أفراد عينة الدراسة وفق متغير الخبرة المهنية إلى أربع فئات، وحسب معطيات الجدول رقم (2 - 9) السابق يتضح أن الفئة التي تملك خبرة من 1 إلى 10 سنة جاءت في المرتبة الأولى بنسبة 43.24% (16 فرد)، وفي المرتبة الثانية جاءت الفئة التي تملك خبرة من 11 إلى 20 سنة بنسبة 29.73%، وبعدها تأتي الفئة التي تملك خبرة ما فوق 30 سنة في المرتبة الثانية بنسبة 18.92% وأغلب أفراد هذه الفئة أعمارهم ما بين 46 إلى 55 سنة، وفي المرتبة الأخيرة جاءت الفئة التي تملك خبرة من 21 إلى 30 سنة بنسبة 8.11% والتي تفوق أعمارهم 55 سنة، أي أغلبية أفراد عينة الدراسة ذوي خبرة عالية ما يزيد عن نسبة 72.96% في الفئتين الأولىين.

ويمكن تمثيل المعطيات السابقة وفق التمثيل البياني الموالي :

الشكل رقم (2 - 4) : تمثيل توزيع عينة الدراسة وفق متغير الخبرة المهنية



المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

المطلب الثاني : دراسة نتائج آراء عينة الدراسة

نستعرض من خلال هذا المطلب حصيلة إجابات عينة الدراسة إتجاه عبارات الإستبيان مع تحليل ومناقشة النتائج المتحصل عليها بالإعتماد على الأدوات الإحصائية الممكنة، بالإضافة إلى تحديد وتفسير إتجاه إجابات أفراد العينة وفق مقياس ليكارت الثلاثي بالإستناد إلى المتوسطات الحسابية.

الفرع الأول : عرض ومناقشة نتائج المحور الأول

تضمن المحور الأول من الإستبيان عشر عبارات تتمحور حول مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي، ويخص الجدول الموالي نتائج إجابات أفراد العينة تجاه هذا المحور :

الجدول رقم (2 - 10) : إجابات عينة الدراسة حول مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي

العبارات	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الإحصائي المعياري	الاتجاه	الترتيب

الترار	% النسبة	الترار	% النسبة	الترار	% النسبة	الترار	% النسبة	الترار	الترار	الترار
8	21.6	20	54.1	9	24.3	1.92	0.682	10	محاييد	1. الإدارة توفر كل الإمكانيات المادية والبشرية الضرورية للقيام بالرقابة الجبائية بفعالية.
27	73	8	21.6	2	5.4	2.65	0.588	5	موافق	2. بعد تحديد المكلفين المشتبهين بالقيام بتلاعبات محاسبية يتم إعداد برنامج للرقابة الجبائية.
13	35.1	19	51.4	5	13.5	2.22	0.672	9	محاييد	3. التحصيل الجبائي الناتج عن عملية الرقابة الجبائية أكبر من التكاليف المتوقعة خلال العملية.
24	64.9	10	27	3	8.1	2.54	0.650	6	موافق	4. هناك علاقة طردية بين التحصيل الجبائي وحجم برنامج الرقابة الجبائية، وبين جودة الرقابة والالتزام الضريبي للمكلفين.
30	81.1	5	13.5	2	5.4	2.73	0.560	4	موافق	5. وجود الرقابة الجبائية يدفع المكلفين بالضريبة إلى الالتزام الضريبي الطوعي وبالتالي ضمان مستوى التحصيل الجبائي.
31	83.8	5	13.5	1	2.7	2.81	0.462	2	موافق	6. الرقابة الجبائية تهدف إلى التحصيل الجبائي أي حماية الإيرادات الضريبية للدولة من خلال الحد من التهرب الضريبي.
32	86.5	5	13.5	-	-	2.81	0.397	1	موافق	7. لرقابة الجبائية دور كبير في اكتشاف الثغرات في القوانين مما يساهم في تدارك الإدارة لها والعمل على اقتراح الحلول اللازمة للحد من التلاعبات المحاسبية في الوعاء الضريبي.

3	موافق	0.495	2.76	-	-	21.6	8	78.4	29	8. مهارة وكفاءة المراقبين الجبائين تؤثر بشكل إيجابي على انتظام المستوى الضريبي للمكلفين بالضريبة.
8	محايد	0.652	2.27	8.1	3	56.8	21	35.1	13	9. الموظفين بالرقابة الجبائية يتمتعون بصلاحيات وسلطات قانونية تمكنهم من إجراء الرقابة على جميع القوائم المالية التي تفيد في عملية التحقيق، وبالتالي تحسين التحصيل الجبائي.
7	موافق	0.651	2.51	5.4	2	35.1	13	59.5	22	10. الأخطاء المكتشفة خلال عملية الرقابة الجبائية تتم مناقشتها مع المكلف بالضريبة وذلك لتقديم التبريرات وكسب الرضا وهذا لتسهيل عملية التحصيل.
موافق		0.291	2.52	الإتجاه العام للمحور ككل						

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

تشير نتائج الجدول أعلاه إلى وجود إتفاق بين أفراد عينة الدراسة حول مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي، حيث جاء المتوسط الحسابي للمحور ككل 2.52، والذي يقع في المجال الثالث من مقياس ليكارت الثلاثي [2.34 – 3] المعبر على أن الإتجاه العام للإجابات كانت موافقة وبإنحراف معياري قدره 0.291 وهي قيمة تعبر عن تجانس الإجابات وعدم تشتتها بين أطراف الخيار، كما يتضح من الجدول أن المتوسطات الحسابية محصورة في المجال [1.92 – 2.81]، حيث نجد إتجاه كل عبارة كما يلي :

نجد أن العبارة الأولى تحتل المرتبة العاشرة، حيث إتجهت إجابات أفراد العينة إلى الدرجة المحايدة فهي ذات متوسط منخفض قدر ب 1.92 وبإنحراف معياري قدره 0.682، أي أن الإدارة الضريبية برغم من توفر الإمكانيات المادية والبشرية للقيام بالرقابة الجبائية إلا أن غير كافية لإتمام العملية بالفعالية المطلوبة، فهناك نقص على مستوى المديرية، ونسبة المحايدة تقدر 54.1% وهي نسبة كبيرة مقارنة بباقي نسب الدرجات الأخرى.

فيما يتعلق بالعبارة الثانية، إحتلت المرتبة الخامسة، متوسطها الحسابي بلغ 2.65 بإنحراف معياري قدره 0.588، كانت إجابات عينة الدراسة موافقة، فإعداد برنامج الرقابة الجبائية يتم بعد تحديد المكلفين المشتبهين بقيامهم بتلاعبات وأخطاء، لأن أول خطوة في ذلك هي إرسال الإشعار بالتحقيق للمكلف المشتبه به تعتبر أول خطوة وهذا ما أجمع عليه ما نسبته 73% موافقين.

العبارة الثالثة إحتلت المرتبة التاسعة، بالمتوسط الحسابي 2.22 وإنحراف معياري 0.672، حيث إتجهت إجابات أفراد العينة لدرجة المحايدة، أي ناتج التحصيل الجبائي ليس دائما قيمته تكون أكبر من تكاليف عملية تحقيقه.

الفصل الثاني دراسة ميدانية لآراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب ولاية ورقلة

وجد العبارة الرابعة تحتل المرتبة السادسة، بمتوسط حسابي قدره 2.54 وبإنحراف معياري 0.650 حيث كانت إجابات عينة الدراسة موافقة، أي كلما كانت الرقابة الجبائية فقالة كلما كان هناك إلتزام ضريبي طوعي من قبل المكلفين بالضريبة، أي كلما كان حجم الرقابة الجبائية كان التحصيل الجبائي كبير.

إحتلت العبارة الخامسة المرتبة الرابعة، حيث كانت إجابات أفراد عينة الدراسة عليها موافقة بمتوسط حسابي 2.73 وإنحراف معياري قدره 0.560، وهذا دليل أن إلتزام المكلف بالضريبة بدفع مستحقاته الضريبية بشكل طوعي راجع لوجود الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب.

وفيما يتعلق بالعبارة السادسة، كان إتجاه إجابات أفراد العينة نحو درجة الموافقة، وإحتلت المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره 2.81 وإنحراف معياري 0.462، فهذا دليل على أن الرقابة الجبائية تعمل بشكل فعال لاسترجاع الإيرادات الضريبية للدولة من خلال وضع حد للتهرب الضريبي.

العبارة السابعة إحتلت المرتبة الأولى وذلك بمتوسط حسابي بلغ 2.81 وبإنحراف معياري بلغ 0.397، ولأن إنحرافها المعياري أقل من العبارة التي سبقتها وفيها تشتت أقل، حيث كانت إجابات عينة الدراسة موافقة، أي أن الرقابة الجبائية تحدد الثغرات الموجودة في القوانين وتنبه لتصحيحها من قبل الإدارة لمنع إستغلالها للتلاعب.

وجد العبارة الثامنة تحتل المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدره 2.76 وبإنحراف معياري 0.652 حيث إتجهت إجابات أفراد عينة الدراسة نحو درجة الموافقة، وذلك من خلال أن إنتظام سيرورة دفع الضرائب بشكل جيد إلى مهارة وكفاءة التنظيم التقني.

تحتل العبارة التاسعة المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي بلغ 2.27 وبإنحراف معياري قدره 0.652 وهذا ما يفسر أن إجابات أفراد العينة الدراسة كانت محايدة، أي أن الموظفين المكلفين بالقيام بالرقابة لديهم الصلاحيات والسلطات القانونية لكن لا يصعب تطبيقها فعلا في الواقع.

وجد العبارة العاشرة تحتل المرتبة السابعة بالمتوسط الحسابي 2.51 وبالإنحراف المعياري 0.651، حيث إتجهت إجابات أفراد عينة الدراسة بموافقة، وهذا يعني أنه هناك إتصال بين الرقابة الجبائية والمكلفين بالضريبة خلال فترة التحقيق وبعد التحقيق لتأكد من رضا المكلفين وسنح الفرصة لهم لتقديم التبريرات.

بإستناد للمؤشرات السابقة وما توصلنا إليه في الجانب النظري من دراستنا، نجد أن هناك توافق في الآراء لأغلب أفراد عينة الدراسة حول أن الرقابة الجبائية تساهم في زيادة التحصيل الجبائي، وكفاءة المراقبين الجبائيين في إجراء التحقيقات اللازمة لإكتشاف الأخطاء والتلاعبات وذلك من خلال الإعتماد على إجراءات تنظيمية وقانونية، كما إتفق أفراد العينة على أن الرقابة الجبائية تساهم في الإلتزام الطوعي للمكلفين بدفع الضريبة وبالتالي المساهمة في عملية التحصيل الجبائي وحفظ الإيرادات الضريبية.

الفرع الثاني : عرض ومناقشة نتائج المحور الثاني

يتعلق المحور الثاني من الإستبيان بطبيعة دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية خاصة من الناحية الجبائية، حيث تضمن هذا المحور عشر عبارات تم تلخيص نتائجها وفق الجدول الموالي :

الفصل الثاني دراسة ميدانية لآراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب ولاية ورقلة

الجدول رقم (2 - 11) : إجابات عينة الدراسة حول دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية خاصة من الناحية الجبائية

الترتيب	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق		محايد		موافق		العبارات
				% النسبة	التكرار	% النسبة	التكرار	% النسبة	التكرار	
4	محايد	0.571	2.30	5.4	2	62.2	23	32.4	12	1. تتصف ممارسات المحاسبة الإبداعية بكونها ممارسات مضللة وسلوك غير مقبول من قبل الإدارة لتزييف الحقائق مما يعظم من منافعها الذاتية.
6	محايد	0.501	2.16	5.4	2	75.7	28	18.9	7	2. إن ما توفره المعايير المحاسبية من مرونة في الاستخدام يشكل دافعا قويا للإدارة للقيام بمعالجات محاسبية مضللة تخدم مصالحها.
10	محايد	0.795	1.92	35.1	13	40.5	15	24.3	9	3. تعارض المصالح بين مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالشركة (خاصة بين الإدارة والملاك) من بين الأسباب التي تدفع الإدارة إلى استخدام أساليب محاسبية مضللة.
8	محايد	0.799	2.03	29.7	11	40.5	15	29.7	11	4. تعدد بدائل القياس المحاسبي والتقدير من شأنه أن يفسح المجال للتقدير والحكم الشخصي على بعض العمليات التي تعترض المحاسب.

9	محايد	0.815	1.95	35.1	13	35.1	13	29.7	11	5. ضعف الثقافة المحاسبية لدى مختلف مستخدمي القوائم المالية قد يدفع إدارة الشركة لاستخدام بعض الممارسات المضللة.
3	موافق	0.689	2.43	10.8	4	37.8	14	51.4	19	6. يستغل معدو القوائم المالية السياسات والثغرات القانونية في كل من المحاسبة والنظام الجبائي للتلاعب في العناصر الأساسية للربح المتعلقة بالأعباء والنواتج مباشرة.
2	موافق	0.647	2.43	10.8	4	40.5	15	48.6	18	7. من أهم دوافع المحاسبة الإبداعية التهرب الضريبي.
5	محايد	0.630	2.22	13.5	5	56.8	21	29.7	11	8. أغلب الموظفين في الإدارة الضريبية لديهم القدرة على معالجة ممارسات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بزيادة الأعباء وتقليل الأرباح التي غايتها تقليص الوعاء الضريبي.
7	محايد	0.894	2.08	37.8	14	21.6	8	40.5	15	9. أغلب ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالمصاريف والإيرادات والأرباح التي تقوم بها الشركات بقصد التهرب الضريبي هي ممارسات غير مشروعة، يحاسب عنها القانون.
1	موافق	.0	2.57	13.5	5	27	10	59.5	22	10. ضعف إجراءات الرقابة الجبائية وعدم تأهيل الكوادر العامة بإدارة الضريبة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية تدفع المكلفين

بالضريبة للقيام
بتلعبات محاسبية

محايد	0.396	2.20	الإتجاه العام للمحور ككل						

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

تشير نتائج الجدول أعلاه على أن الإتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة محايد حول طبيعة دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمس الجانب الجبائي ، وهذا الإتجاه يفسره المتوسط الحسابي المقدر ب 2.20 الذي يقع في الدرجة الثانية من مقياس ليكارت الثلاثي ضمن المجال [1.67 – 2.33]، بإنحراف معياري قدره 0.396، وهذا وتراوحت المتوسطات الحسابية لعبارات المحور ما بين [1.92 – 2.57]، ويمكن تفسير نتائج الإجابات في هذا المحور كما يلي :

بتفصيل النتيجة الأولى من المحور، نجد أن العبارة الأولى احتلت المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 2.30 وإنحراف معياري قدره 0.571، إتجهت إجابات أفراد أعينة الدراسة للدرجة المحايدة، حيث بلغت نسبة المحايدين 62.2% وذلك أن ممارسات المحاسبة الإبداعية لا تتصف بكونها مضللة وسلوك غير مقبول من قبل الإدارة لتضليل المعلومات، أما ما نسبته 32.4% الموافقون تثبت ما تناولناه في الفصل النظري بأنها عمل غير أخلاقي وغير مقبول.

فيما يتعلق بالعبارة الثانية، احتلت المرتبة السادسة، بمتوسط حسابي بلغ 2.16 وإنحراف معياري قدره 0.501، حيث إتجهت إجابات أفراد العينة نحو درجة محايدة، وتفسر هذه الإجابة على أن المرونة التي توفرها المعايير المحاسبية في التطبيق لا تشكل دافعا لإستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية مضللة تخدم مصالحها الذاتية وهذا حسب نسبة المحايدين ب 75.7%.

العبارة الثالثة احتلت المرتبة العاشرة، وبهذا هي ذات أكثر متوسط حسابي منخفض قدر ب 1.92 وإنحراف معياري 0.795، وحسب المتوسط إتجهت إجابات أفراد العينة لدرجة محايدة، وبالتالي ما يعني من وجهة نظر العينة أن برغم تعارض المصالح بين مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالشركة لكن ذلك قد ليس من الأسباب التي تدفع بالإدارة لإستخدام أساليب محاسبة مضللة وهذا حسب النسبة 40.5% محايدين.

نجد العبارة الرابعة إجابات أفراد العينة كانت فيها محايدة، بمتوسط حسابي قدره 2.03 وإنحراف معياري 0.799، وبهذا نجدها في الترتيب الثامن، ويدل ذلك أن تعدد بدائل القياس المحاسبي والتقدير في بعض مسائل المحاسبة لا يعد ذلك الدافع القوي لإستخدام أساليب محاسبة الإبداعية السلبية، وهذا حسب النسبة 40.5% محايد في حين أنه يمكن أن يكون من الأسباب التي تدعو لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية حسب النسبة 29.7% موافق.

العبارة الخامسة نجدها احتلت المرتبة التاسعة وذلك بمتوسط حسابي منخفض قدره 1.95 وإنحراف معياري 0.815، حيث كانت إجابات عينة الدراسة محايدة، وهذا يعني أن ما نسبته 35.1% لا ترا أن ضعف الثقافة المحاسبية لدى المستخدمين تشكل دافعا لإستخدام ممارسات محاسبية مضللة، إلا أننا نلاحظ ما نسبته 29.7% موافقون على أن إستغلال ضعف الثقافة المحاسبية لدى المستخدمين يعد دافعا من دوافع إستخدام ممارسات محاسبية مضللة.

نجد العبارة السادسة في الترتيب الثالث وهذا راجع لمتوسطها الحسابي الذي يقدر ب 2.43 بإنحراف معياري قدره 0.689، حيث كانت إجابات عينة الدراسة موافقة بنسبة 51.4% أي أنه من دوافع لإستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية الثغرات القانونية في كل من المحاسبة والنظام الجبائي وأن من أساليب ذلك التلاعب في العناصر المكونة للربح المحاسبي وبالتالي الجبائي.

الفصل الثاني دراسة ميدانية لآراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب ولاية ورقلة

فيما يتعلق بالعبارة السابعة إحتلت المرتبة الثانية هذا ما يفسره المتوسط الحسابي المقدر ب 2.43 بإنحراف معياري قدره 0.647، حيث كانت إجابات أفراد عينة الدراسة موافقة، أي التهرب الضريبي يعتبر من أهم دوافع المحاسبة الإبداعية ذلك لأن أغلب الشركات تمارس أساليب د المحاسبة الإبداعية المضللة بهدف التملص الجزئي أو الكلي من دفع الضرائب.

وجد العبارة الثامنة في الترتيب الخامس، حيث إتجهت إجابات أفراد العينة لدرجة المحايدة، وهذا راجع لمتوسط الحسابي المقدر ب 2.22 بإنحراف معياري قدره 0.630، وحسب وجهة نظر عينة الدراسة أنه ليس أغلب الموظفين في الإدارة الضريبية لهم القدرة على معالجة ممارسات المحاسبة الإبداعية تلك التي تتعلق بزيادة الأعباء وتقليل الأرباح، في حين هناك مجموعة من الأفراد الذين يوافقون على كفاءة الموظفين بالضريبية للقيام بذلك.

ليست أغلب ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالمصاريف والإيرادات التي يكون هدفها التهرب الضريبي تعتبر ممارسات غير مشروعة ويحاسب عنها القانون، أي أن هناك ممارسات محاسبية هدفها التهرب من الضريبة تعني باستغلال الثغرات في القوانين بدون مخالفته، هذه هي نتيجة العبارة التاسعة، حيث كانت إجابات عينة الدراسة محايدة بشأن جدل القانوني للمحاسبة الإبداعية الهادفة للتهرب الضريبي، وذلك بمتوسط حسابي 2.08 وإنحراف معياري 0.894، هذا ما جعلها تحتل المرتبة السابعة.

العبارة العاشرة آخر عبارة هي التي تحتل الصدارة بالمرتبة الأولى، بمتوسط حسابي قدره 2.57 وإنحراف معياري قدره 0.647، إتجهت إجابات أفراد العينة لدرجة الموافق، أي الدافع الأهم لممارسات المحاسبة الإبداعية بهدف التهرب الضريبي هو ضعف إجراءات الرقابة الجبائية وعدم تأهيل الكوادر بالإدارة الضريبية للكشف عليها.

من خلال ما سبق، نجد أنه هناك توافق في الآراء على أن من أهم دوافع إستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية هو التهرب من الضريبة، وضعف الإجراءات الضريبية، حيث أجمع البعض على أن أساليب المحاسبة الإبداعية من الجانب الجبائي تتمثل في التلاعب بالعناصر الأساسية المكونة للربح، واعتبر أفراد عينة الدراسة أن تعارض المصالح وضعف الثقافة المحاسبية ليست بضرورة هي التي تدفع إدارة الشركة لإستخدام ممارسات محاسبية مضللة.

الفرع الثالث : عرض ومناقشة نتائج المحور الثالث

يتعلق هذا المحور بالتقنيات الجبائية المعتمدة في كشف ومعالجة ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث يتضمن عشر عبارات وتم إستعراض النتائج في الجدول التالي :

الجدول رقم (2 - 12) : إجابات عينة الدراسة حول تقنيات الرقابة الجبائية المعتمدة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

الترتيب	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق		محايد		موافق		العبارات
				النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	

7	موافق	0.559	2.51	2.7	1	37.8	14	59.1	22	1. تمكن من المبادئ المحاسبية تجعل المراقب الجبائي قادرا على اكتشاف التلاعبات المحاسبية التي تحتويها محاسبة المكلفين الخاضعين للتحقيق كالتلاعب في التقديرات أو إخفاء الإيرادات أو تضخيم التكاليف وكل ما هو متعلق بالربح الخاضع للضريبة.
8	موافق	0.650	2.46	5.4	2	40.5	15	54.1	20	2. أشكال الرقابة الجبائية المعمقة والتي هي التحقيق المحاسبي المعمق وفحص مجمل الوضعية الجبائية للمكلف هي أهم التقنيات التي تعمل على كشف الممارسات والتلاعبات المحاسبية.
1	موافق	0.479	2.78	2.7	1	13.5	5	83.8	31	3. يعمل المراقب الجبائي على فحص القوائم المالية المصرح بها، خاصة العمليات التي تخص العناصر المكونة للربح وذلك لضبط رقم الأعمال للمكلف الذي على أساسه تفرض الضريبة.
3	موافق	0.571	2.70	5.4	2	18.9	7	75.7	28	4. يتم تطبيق التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية على الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول العملاء...
4	موافق	0.571	2.70	2.7	1	18.9	7	78.4	29	5. تركز الرقابة الجبائية على مراقبة العناصر المكونة للربح المتمثلة في مراقبة المشتريات ومراقبة المخزونات ومراقبة المبيعات لكشف

										التلاعبات المحاسبية التي تؤثر على تخفيض الوعاء الضريبي وبالتالي التملص من دفع الضريبة بشكل كلي أو جزئي.
2	موافق	0.508	2.73	2.7	1	16.2	6	81.1	30	6. في حالة اكتشاف المراقب الجبائي لممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية المصرح بها يقوم بإعادة تأسيس رقم الأعمال وبالتالي ضبط أساس فرض الضريبة مع تحمل غرامات.
6	موافق	0.594	2.62	5.4	2	27	10	67.6	25	7. يتم فحص محاسبة المكلف شكلا ومضمونا للوصول إلى القرارات بشأن هذه المحاسبة.
9	موافق	0.502	2.43	-	-	56.8	21	43.2	16	8. التحقيق المحاسبي والرقابة على الوثائق لهم أكبر دور كبير في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية مقارنة بباقي الإجراءات الرقابية الأخرى.
10	موافق	0.594	2.38	5.4	2	54.1	20	40.5	15	9. تحديد الربح المعتمد في حساب مختلف الضرائب يعتبر كاشفا للربح المغفل، الأمر الذي يؤدي إلى محاربة التهرب الضريبي.
5	موافق	0.571	2.70	5.4	2	18.9	7	75.7	28	10. يتم إخضاع المكلف للعقوبات والغرامات المنصوص عليها قانونا لعدم تكرار التلاعبات المحاسبية.
	موافق	0.337	2.60	الإتجاه العام للمحور ككل						

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

بالنظر إلى نتائج الجدول أعلاه نلاحظ أن أغلب إجابات أفراد العينة إتجهت إلى درجة الموافقة وذلك راجع إلى أن المتوسط العام للمحور الثالث قدره 2.60، حيث يقع في الدرجة الثالثة من مقياس ليكارت الثلاثي الذي يحدد بمجال من [2.34 - 3]، وإنحرافه المعياري يقدر ب 0.337، وهو جد مقبول يدل عن

الفصل الثاني دراسة ميدانية لآراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب ولاية ورقلة

ضعف في تشتت وتباين آراء عينة الدراسة، ويمكن تفسير ذلك أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على التقنيات المعتمدة في معالجة ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية من المجال [2.38 - 2.78].

وجد العبارة الأولى في الترتيب السابع بمتوسط حسابي قدره 2.51 وإنحراف معياري 0.559 حيث إتجهت إجابات أفراد العينة إلى درجة الموافقة، وهذا يعني أنه عندما يكون المراقب الجبائي متمكن من المبادئ المحاسبية سيسمح له ذلك باكتشاف التلاعبات المحاسبية التي تحتويها محاسبة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، كون أن المحاسبة الإبداعية تمارس ضمن المبادئ المحاسبية لهذا تمكن المراقب الجبائي منها ستجعله مستعد لكشف التجاوزات المحاسبية.

وفيما يتعلق بالعبارة الثانية، نجدها في الترتيب الثامن، بمتوسط حسابي 2.46 وإنحراف معياري قدره 0.650، حيث كانت إجابات عينة الدراسة موافقة، وهذا يدل على أن أهم تقنيات الرقابة الجبائية المعتمدة في معالجة الرقابة الجبائية موجودة في أشكال الرقابة الجبائية المعمقة والمتمثلة في التحقيق المحاسبي والجبائي.

العبارة الثالثة إحتلت المرتبة الأول بمتوسط حسابي قدره 2.37 وبإنحراف معياري بلغ 0.479 إتجهت إجابات أفراد العينة إلى درجة الموافقة، وبالنظر إلى وجهة نظر أفراد العينة نجد أن عملية التحقيق تتم بفحص القوائم المالية من قبل المراقب الجبائي المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة، حيث يفحص المراقب الجبائي على التحقيق في العناصر المكونة للربح من أجل ضبط رقم الأعمال التي تفرض عليه الضريبة.

وجد العبارة الرابعة في الترتيب الثالث بمتوسط حسابي قدره 2.70 وبإنحراف معياري 0.571 كانت إجابات عينة الدراسة موافقة، أي أنه يتم إجراء التحقيقات على جميع القوائم المالية لمحاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية حيث تشمل : الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول العملاء... إلخ.

فيما يتعلق بالعبارة الخامسة نجدها تحتل المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي قدره 2.70 وإنحراف معياري قدره 0.571، إتجهت إجابات أفراد العينة إلى درجة الموافقة، مما يدل ذلك على أن الرقابة الجبائية تتم بمراقبة المشتريات والمخزونات والمبيعات وذلك لإكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تؤثر بشكل سلبي على تحديد الوعاء الضريبي للدخل.

العبارة السادسة تحتل المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره 2.73 وإنحراف معياري 0.508 إتجهت إجابات أفراد عينة الدراسة إلى درجة الموافقة، وهذا يؤكد أن من العمليات التي يقوم بها المراقب الجبائي بعد تحديد الأساليب المرتكبة لتتريف المعلومات المصرح نجد عملية إعادة الأسس الضريبية من خلال إعادة تشكيل رقم الأعمال، وإجراء عقابي فرض غرامات للحد من مثل هذه الأعمال الإحتيالية.

وجد العبارة السابعة تحتل المرتبة السادسة، حيث كانت إجابات المفتشين بمديرية الضرائب متجهة إلى درجة الموافقة، وهذا ما يفسره المتوسط الحسابي 2.62 والإنحراف المعياري 0.594، وذلك يعني أن الحكم على رفض أو قبول محاسبة المكلف بالضريبة يكون بعد الفحص في المحاسبة من حيث الشكل وذلك بتواجد كل المستندات المحاسبية والتصريحات الجبائية اللازمة.

جاءت العبارة الثامنة في الترتيب التاسع حسب متوسطها الحسابي 2.43 وقيمة الإنحراف المعياري 0.502، حيث إتجهت إجابات أفراد العينة إلى درجة الموافقة، وبالتالي يدل ذلك أن أهم إجراء موجود في أشكال الرقابة الجبائية المعمقة المتمثل في التحقيق المحاسبي وهو لديه الفاعلية في تحقيق عن باقي التقنيات.

إتجهت إجابات أفراد العينة إلى درجة الموافقة في ما يخص العبارة التاسعة التي إحتلت المرتبة العاشرة، بسبب أن المتوسط الحسابي منخفض نوعا ما عن باقي المتوسطات في العبارات الأخرى وذلك

الفصل الثاني دراسة ميدانية لآراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب ولاية ورقلة

بقيمة 2.38 وإنحراف معياري قدره 0.594، ويدل هذا على أنه إذا تم تحديد ربح معتمد في حساب مختلف الضرائب سيكون بمثابة الكاشف للربح المخفي أي الغير مصرح به، بالتالي سيؤدي ذلك لمحاربة التهرب الضريبي.

وأخير العبارة العاشرة احتلت المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي قدره 2.70 وبإنحراف معياري بلغ 0.571، حيث إتجهت إجابات أفراد عينة الدراسة إلى درجة الموافقة، وهذا يعني أن فرض الغرامات وإخضاع المكلف الممارس لتلاعبات محاسبية وجبائية لعقوبات تتراوح بين سنوات الحبس حسب كل حالة وذلك لعدم تكرار مثل ذلك.

بالإستناد لما تم سابقا، وجدنا أنه هناك إتفاق بين أفراد عينة الدراسة حول أن التقنيات المعتمدة في كشف ومعالجة ممارسات المحاسبة الإبداعية تتمثل في أشكال الرقابة الجبائية المعمقة حيث نجد من أبرزها وأهمها التحقيق المحاسبي، كذلك إتفاقهم على أن الرقابة الجبائية تطبق بفحص المراقب الجبائي على العناصر المكونة للربح وذلك لتحديد رقم الأعمال وإعادة تشكيله في حالة رفض محاسبة المكلف وأخير فرض العقوبات والغرامات كإجراء عقابي وردعي لعدم تكرار مثل هذه التلاعبات.

المطلب الثالث : اختبار صحة فرضيات الدراسة

بعد مناقشة نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الإستبيان في المطلب السابق، سنقوم من خلال هذا المطلب بإختبار صحة فرضيات الدراسة باستخدام إختبار T للعينة الواحدة One Sample T Test - وهذا عند مستوى دلالة $\text{Sig} (\alpha) 5\%$ وفق قاعدة القرار التالية :

✓ قبول الفرضية العدمية H_0 إذا كان مستوى الدلالة المحسوب (Sig) أقل أو يساوي مستوى الدلالة الإحصائية 0.05؛

✓ قبول الفرضية البديلة H_1 إذا كان مستوى المحسوب (Sig) أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية 0.05.

الفرع الأول : إختبار صحة الفرضية الأولى

تنص هذه الفرضية على أنه تساهم الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي بشكل كبير، وتكون الإجابة على الفرضية كما يلي :

✓ الفرضية العدمية H_0 : لا تساهم الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي بشكل كبير؛

✓ الفرضية البديلة H_1 : تساهم الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي بشكل كبير.

بعد إختبارنا للفرضية الموضوعية من خلال المحور الأول تحصلنا على النتائج التالية :

الجدول رقم (2 - 13) : إختبار T - Test للفرضية الأولى

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "t"	المتوسط النظري	قيمة Sig	القرار الاحصائي
الفرضية الأولى	2.52	0.291	9.97	3	0.000	دال احصائيا عند مستوى دلالة 0,05

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

على ضوء نتائج الجدول أعلاه يتضح لنا أن مستوى الدلالة Sig أقل من مستوى الدلالة الإحصائية 0.05 إذا قدرت قيمتها ب 0.000 (00) %، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة بأن

الفصل الثاني دراسة ميدانية لآراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب ولاية ورقلة

تساهم الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي بشكل كبير، والإجابات المتحصل عليها من خلال المحور الأول تؤكد صحة الفرضية الموضوعية بمدى فعالية الرقابة الجبائية في حماية الإيرادات الضريبية.

الفرع الثاني: اختبار صحة الفرضية الثانية

تنص هذه الفرضية بأنه يعتبر التهرب الضريبي من أهم دوافع إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، وتكون الإجابة على الفرضية كما يلي :

✓ **الفرضية العدمية H_0** : لا يعتبر التهرب الضريبي من أهم دوافع إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية؛

✓ **الفرضية البديلة H_1** : يعتبر التهرب الضريبي من أهم دوافع إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية. بعد إختبارنا للفرضية الموضوعية من خلال المحور الثاني تحصلنا على النتائج التالية :

الجدول رقم (2 - 14) : إختبار T – Test للفرضية الثانية

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "t"	المتوسط النظري	قيمة Sig	القرار الاحصائي
الفرضية الثانية	2.21	0.396	12.14	3	0.000	دال احصائيا عند مستوى دلالة 0,05

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

على ضوء نتائج الجدول أعلاه يتضح لنا أن مستوى الدلالة Sig أقل من مستوى الدلالة الإحصائية 0.05 إذا قدرت قيمتها ب 0.000 (00) %، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة بأنه يعتبر التهرب الضريبي من أهم دوافع إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، والإجابات المتحصل عليها من خلال المحور الثاني تؤكد صحة الفرضية الموضوعية بأن المكلفين بالضريبة هدفهم التملص الجزئي أو الكلي من دفع الضريبة من خلال العديد من أساليب المحاسبة الإبداعية أهمها تخفيض الإيرادات وزيادة الأعباء.

الفرع الثالث: اختبار صحة الفرضية الثالثة

تنص هذه الفرضية على أن تقنيات الرقابة الجبائية المعتمدة في معالجة ممارسات المحاسبة الإبداعية تلك التي توجد في أشكال الرقابة الجبائية المعقدة، وتكون الإجابة على الفرضية كما يلي :

✓ **الفرضية العدمية H_0** : تقنيات الرقابة الجبائية المعتمدة في معالجة ممارسات المحاسبة الإبداعية تلك التي لا توجد في أشكال الرقابة الجبائية المعقدة؛

✓ **الفرضية البديلة H_1** : تقنيات الرقابة الجبائية المعتمدة في معالجة ممارسات المحاسبة الإبداعية تلك التي توجد في أشكال الرقابة الجبائية المعقدة.

بعد إختبارنا للفرضية الموضوعية من خلال المحور الثالث تحصلنا على النتائج التالية :

الجدول رقم (2 - 15) : إختبار T – Test للفرضية الثالثة

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "t"	المتوسط النظري	قيمة Sig	القرار الاحصائي
الفرضية الثالثة	2.60	0.337	7.17	3	0.000	دال احصائيا عند مستوى دلالة 0,05

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

على ضوء نتائج الجدول أعلاه يتضح لنا أن مستوى الدلالة Sig أقل من مستوى الدلالة الإحصائية 0.05 إذا قدرت قيمتها ب 0.000 (00) %، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة بأن تقنيات الرقابة الجبائية المعتمدة في معالجة ممارسات المحاسبة الإبداعية تلك التي توجد في أشكال الرقابة

الجبائية المعقدة، والإجابات المتحصل عليها من خلال المحور الثالث تؤكد صحة الفرضية الموضوعية بأن التحقيق المحاسبي الذي هو موجود ضمن نوع الرقابة الجبائية المعقدة أي الخارجية في عين المكان، ويتم الإعتماد عليه بشكل كبير في معالجة التلاعبات المحاسبية على عكس التقنيات الأخرى مثل التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية والتحقيق المصوب لأن عملهم محدود مع ضريبة واحدة فقط وهم أيضا ضمن أشكال الرقابة الجبائية المعقدة.

خلاصة الفصل الثاني

تناول هذا الفصل من دراستنا الجانب التطبيقي حول موضوع دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء دراسة ميدانية لآراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب ولاية ورقلة، وبعد إتمام إجراءات إعداد الإستبيان وتحكيمه وتوزيعه على مجتمع الدراسة في شكله الورقي تمكنا من الحصول على عدد معتبر من الإجابات لتستقر على 37 إستمارة صالحة للتحليل.

بعد عرض وتفسير النتائج المتحصل عليها من برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS))، تمكنا من التعرف على آراء أفراد عينة الدراسة حول موضوع الدراسة حول مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي وتأثير كل من كفاءة التنظيم القانوني والتقني في إنجاح ذلك، وأشارت النتائج المتحصل عليها من موافقة عينة الدراسة على ذلك وجاء في مقدمة هذا المحور أن الرقابة الجبائية تلعب دور كبيرا في إكتشاف الثغرات في القوانين مما يساهم في تدارك الإدارة لها والعمل على إقتراح الحلول اللازمة للحد من التلاعبات المحاسبية في الوعاء الضريبي.

من حيث دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية خاصة من الناحية الجبائية، فقد أشارت النتائج أن أهم دافع لإستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو التهرب الضريبي وذلك من خلال أساليب تؤثر على تحديد الوعاء الضريبي للدخل، وأيضا إتفق الأغلبية من أفراد عينة الدراسة على أن عدم تطوير إجراءات الرقابة الجبائية قد يكون سبب في دفع المكلفين بممارسة المحاسبة الإبداعية.

كما أشارت النتائج المتحصل عليها على الموافقة على أن تقنيات الرقابة الجبائية المعتمدة في معالجة ممارسات المحاسبة الإبداعية تكون ضمن النوع الثاني من الرقابة الجبائية المتمثل في أشكال الرقابة الجبائية المعقدة، التي بدورها تضم كل من التحقيق المحاسبي، التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، التحقيق المصوب، لكن برز التحقيق المحاسبي كأهم تقنية ممكن تعتمد عليها الرقابة الجبائية، وجاء ضمن إجراءاته فحص المراقب للقوائم المالية خاصة العناصر المكونة للربح المحاسبي وبالتالي الجبائي، وضبط رقم الأعمال الحقيقي وإعادة تأسيس من جديد الأسس الضريبية من خلال رقم الأعمال الحقيقي كأقوى إجراء رقابي ضمن تقنية التحقيق المحاسبي.

الخاتمة

تم التطرق من خلال هذه الدراسة لمعالجة الإشكالية المتمثلة في هل يمكن لإجراءات الرقابة الجبائية أن تساهم في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية؟ وتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في تحديد دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمس الجانب الجبائي.

كون أن العلاقة بين المحاسبة والجباية كانت منذ القدم قوية ومتكاملة، أين كانت الممارسات المحاسبية تخدم توجهات جبائية خصوصا تحديد النتيجة لفرض الضريبة، لهذا نجد تلاعبات محاسبية إبداعية تتعلق في أغلب الأحيان محاسبيا بالجانب الجبائي، وذلك بحكم ارتباط المحاسبة بتحديد الأساس الخاضع للضريبة، حيث يلجأ المكلفون بدفع الضريبة إلى إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لإخفاء الإيرادات أو تحميل تكاليف إضافية بهدف التقليل من الربح من أجل تخفيض قيمة الضريبة المفروضة وهذا كله يتلاعب في التصريحات المقدمة من طرفهم، وبما أن النظام الجبائي الجزائري ذو طبيعة تصريحية كان هذا دافعا قويا لإعتماد الإدارة الجبائية على الرقابة الجبائية.

وحتى تكون الرقابة الجبائية ذات فعالية، تتطلب توفر مجموعة من المقومات، والمتمثلة في التشريع الضريبي في النظام الجبائي الجزائري كقانون الإجراءات الجبائية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية... وغيرها من القوانين، بإضافة إلى التأهيل العلمي والعملية للأعوان المكلفين بالقيام بالرقابة الجبائية وكذا تمكنهم من العمل بتقنيات الرقابة الجبائية القانونية والمحاسبية لضمان الحقوق والالتزامات لهم وللمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية.

وعلى ضوء ما سبق، وللإجابة على الإشكالية الرئيسية وتحقيق الهدف الرئيسي، تطرقنا في الفصل النظري إلى التعريف بطبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية والدوافع الكامنة وراء لجوء إدارة الشركة لإستخدام هذه الممارسات عند إعداد القوائم المالية، وذلك بالإشارة للممارسات في كل قائمة مالية مع تأثيراتها على الوعاء الضريبي، كما تطرقنا أيضا لمفاهيم الرقابة الجبائية كما ذكر أعلاه خاصة لأهم التقنيات الرقابية المستخدمة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية المتمثلة في أشكال الرقابة الجبائية المعمقة وكذا الدور الردعي للرقابة الجبائية المتمثل في فرض العقوبات والغرامات الجبائية، وجاءت الدراية التطبيقية كتكملة لما تم تناوله في الجانب النظري من الدراسة من خلال دراسة آراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب ولاية ورقلة بغية الوصول إلى نتائج تمكن من الإجابة على الإشكالية والفرضيات الموضوعية.

1 الحكم على صحة فرضيات الدراسة :

إنطلاقا مما تطرقنا إليه في الجانب النظري والتطبيقي يمكن الحكم على صحة فرضيات الدراسة الثلاث كما يلي :

الفرضية الأولى : والتي تنص على أنه تساهم الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي بشكل كبير.

تم إثبات صحة هذه الفرضية لأن للرقابة الجبائية دور فعال في زيادة التحصيل الجبائي وذلك بالمساهمة في الحد من التلاعبات المحاسبية من طرف المكلف بالضريبة ومراقبة وفحص التصريحات والوثائق المحاسبية، فهي تمكن من تحديد ثغرات القانون الجبائي مما يسمح بتعديلها وبالتالي المحافظة على أموال الخزينة العامة، كما أن العقوبات المفروضة على أساس عملية الرقابة تساهم في إسترجاع الحصيلة الضريبية الضائعة، وهذا تم إثباته نظريا وتطبيقيا من خلال آراء عينة الدراسة.

الفرضية الثانية : و التي تنص على أنه يعتبر التهرب الضريبي من أهم دوافع إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

تم إثبات صحة هذه الفرضية لأن التهرب الضريبي هو الدافع الوحيد الواضح في أغلب ممارسات المحاسبة الإبداعية كأسلوب التقليل من الربح الخاضع للضريبة من خلال زيادة التكاليف وتخفيض الإيرادات، من أجل التهرب الجزئي أو الكلي من دفع الضرائب المستحقة الدفع.

الفرضية الثالثة : تقنيات الرقابة الجبائية المعتمدة في معالجة ممارسات المحاسبة الإبداعية تلك التي توجد في أشكال الرقابة الجبائية المعمقة.

تم إثبات صحة هذه الفرضية كون أن أشكال الرقابة الجبائية المعمقة متمثلة في التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب في المحاسبة والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية كونها تتم في عين المكان وتتعمق في مراقبة صحة ما ورد في تصريحات ومستندات المكلف وتجعل الرقابة الجبائية فعالة أكثر مقارنة بأشكالها الأخرى المتمثلة في الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، وأهم تقنية لإكتشاف التلاعبات

تتمثل في التحقيق المحاسبي وذلك بتحديد رقم الأعمال الحقيقي وذلك من خلال إيجاد رقم الأعمال غير المصرح به.

2 نتائج الدراسة :

من خلال الدراسة النظرية لموضوع دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من جهة، ومن جهة أخرى تحليل البيانات المتحصل عليها من مجتمع الدراسة بإستخدام أداة الإستبيان توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

- ✓ المحاسبة الإبداعية هي عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية عند إعداد القوائم المالية من خلال إنتهاز الفرص للتخلص من الإلتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضله معد هذه البيانات وذلك لتضليل مستخدميها؛
- ✓ تعدد الدوافع الكامنة وراء لجوء إدارة الشركة (المكلفين) لإستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية في إعداد القوائم المالية، ومن أبرزها الدافع الضريبي؛
- ✓ المحاسبة الإبداعية تتم ممارستها من قبل أشخاص يتمتعون بدراسة عالية وخبرة كبيرة في الأمور المحاسبية والمالية الأمر الذي يسمح بإستغلال الثغرات الموجودة في الأنظمة المحاسبية والجبائية فمن الضروري أن يقابله من الطرف الآخر مراقبين جبائيين أعلى مستوى وذلك من أجل كشف التلاعبات والحد منها؛
- ✓ النظام الجبائي الجزائري يعاني من ضعف القوانين والتشريعات وهذا ما يستغله المكلفين بالضريبة مما يؤدي إلى التهرب الضريبي؛
- ✓ تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية لتأكد من صحة التصريحات المقدمة وتعتبر أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلاله لمراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم والعمل على إكتشاف التلاعبات والأخطاء بهدف تصحيحها وإعادة تقويمها لتحقيق الأهداف المسطرة؛
- ✓ تعتبر الرقابة الجبائية الأداة الردعية الوحيدة التي تسعى إلى محاربة ممارسات المحاسبة الإبداعية من طرف المكلف التي هدفها التهرب الضريبي من ناحية، ومن ناحية أخرى حمايته من تعسف الإدارة الجبائية؛
- ✓ تمكن المحقق من تطبيق كامل القواعد والتقنيات المحاسبية يجعله قادرا على إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية في محاسبة المكلف بالضريبة كأسلوب تخفيض الإيرادات أو تضخيم التكاليف أي كل تلاعبات في العناصر المكونة للربح.
- ✓ إعتاد الرقابة الجبائية على تقنية التحقيق المحاسبي بإجرائه شكلا ومضمونا يساهم في إكتشافها لممارسات المحاسبة الإبداعية في محاسبة المكلفين الذي ينجر عنه تعديل الأسس الخاضعة للضرائب وبالتالي تحقيق مداخيل إضافية لصالح الخزينة العمومية.
- ✓ أظهرت نتائج الدراسة الميدانية إتفاق عينة الدراسة حول مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي.
- ✓ إتفاق أفراد عينة الدراسة حول أن ممارسات المحاسبة الإبداعية من الناحية الجبائية تتمثل في تقليل الإيرادات وزيادة التكاليف بهدف التهرب الضريبي.
- ✓ إتفاق أفراد عينة الدراسة أن ضعف الإجراءات الجبائية قد تدفع المكلفين لممارسة المحاسبة الإبداعية.
- ✓ تشير نتائج الدراسة الميدانية بأن أهم التقنيات المعتمدة في كشف التلاعبات المحاسبية تتمثل في التحقيق المحاسبي بشكل أقوى من باقي التقنيات.

3 توصيات الدراسة :

- من خلال النتائج المتوصل إليها من الجانبين النظري والتطبيقي يمكن تقديم التوصيات التالية :
- التركيز على تقليل المرونة التي توفرها المعايير المحاسبية في الإستخدام مع الإشارة إلى الظروف التي تفعل من خلالها البدائل المحاسبية حيث لا تكون عرضة لسوء الإستخدام؛
- العمل على تقييد جهود القائمين على إعداد القوائم المالية في إستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال وضع أسس سليمة لعمليات الإفصاح والقياس؛

- العمل على بث الوعي الكافي لمعرفة وتوضيح المحاسبة الإبداعية، وذلك بغرض بيان أضرارها ولضمان موثوقية ومصداقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية وبالتالي الحد منها ومحاربتها بالوسائل الصحيحة؛
- تضيق فجوة الفروقات بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- تفعيل الرقابة الجبائية بحكومة النظام الجبائي وحوكمة الإدارة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي؛
- التنسيق أكثر بين الإدارة الجبائية ومختلف الهيئات الإدارية الأخرى الإلمام بأكبر عدد ممكن من المعلومات حول المكلفين، الأمر الذي يسهل عملية الرقابة الجبائية؛
- تحسين علاقة الإدارة الجبائية مع المكلف بالضريبة من خلال تخصيص أيام مفتوحة لشرح القوانين الجبائية وفك الغموض، إضافة إلى التعريف بحقوق وواجبات المكلف، الأمر الذي يساهم في إقناعه نحو الإمتثال الطوعي لا الردعي؛
- تعزيز الكفاءة المهنية والأخلاقية للأعوان المحققين بتوسيع عمليات التكوين في مجال الجبائية والمحاسبة بتطوير قدراتهم على إكتشاف هذه الممارسات على أن يكون التدريب على حالات عملية من واقع حال الشركات خاصة مع التطور والتغير المستمر في القوانين الجبائية؛
- مكافحة الفساد الإداري خاصة ما يتعلق بالرشوة، وذلك بمراجعة أجور الموظفين وتوفير إمتيازات ومكافآت بهدف تشجيعهم على العمل وإبعادهم عن الإغراءات؛
- ضرورة إستمرار عملية البحث عن المعلومة الخارجية من خلال الإعتماد على الوسائل القانونية؛
- تخفيض الضغط الضريبي بما يسمح للمكلف بعدم التهرب الضريبي من دفع الضرائب، وتقديم تحفيزات جبائية للمكلفين بالضريبة للذين تمتاز تصريحاتهم بنوع من المصداقية؛
- إعادة النظر في الجزاءات المقررة على المتهربين وذلك لحثهم على أداء الإلتزام الضريبي، وإنشاء محاكم مختصة في المجال الجبائي لضمان السير الحسن لإجراءات المتابعة.

4 آفاق الدراسة :

- حاولنا من خلال هذه الدراسة معالجة موضوع دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وهذا في ظل ما تم تحصيله من المادة العلمية، إلا أن تشعب موضوع الدراسة لم يسمح لنا بتناول كل جوانبه كما يجب، وإستنادا لما سبق يمكن إقتراح مواضيع للبحث فيها وهي كالتالي :
- ✓ مدى مساهمة المحاسبة الإبداعية في إخفاق الشركات دراسة ميدانية للمؤسسات الإقتصادية والمالية؛
 - ✓ دور التحقيق المحاسبي في زيادة فعالية الرقابة الجبائية، دراسة حالة؛
 - ✓ دور التحليل المالي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

قائمة المراجع والمصادر

❖ الكتب

- أحمد محمد علوان الهلباوي، إبراهيم جابر السيد أحمد، المحاسبة الإبداعية، زرادة الجزائر، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع، 2019.
- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012.
- عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة 01، برج بوعريبيج، الجزائر، 2011.
- فتحي عبد الرحمان جروان، الإبداع مفهومه وتدريبه، طبعة 01، دار الفكر والطباعة لنشر وتوزيع، عمان، الأردن، 2002.

❖ البحوث العلمية (مذكرات وأطروحات)

- أحمد بريك، زبيدة عونبة، دور محافظ الحسابات في الحد من الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، سطيف، 2018/2019.
- إيدير مصطفى، تقييم فعالية المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية في البيئة الجزائرية – دراسة ميدانية من وجهة نظر عينة من المؤسسات الاقتصادية وإدارة الضرائب بولاية ورقلة، مذكرة ماستر في المحاسبة والجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2018/1017.
- بوربيع موسى، عيروج طارق، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية – دراسة ميدانية لمركز الضرائب لولاية جيجل من 2015 و2016، مذكرة ماستر في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2019/2020.
- دريد موسى، دور المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية – دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية باتنة، مذكرة ماستر في المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة.
- رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والكبيرة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006-2007.
- زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة ماجستير في إدارة المالية، كلية الحقوق، جامعة بومرداس، 2011/2012.
- زنودة إيمان، المحاسبة الإبداعية وإشكالية التسيير الضريبي - دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية طهراوي ولاية بسكرة للفترة 2007/2017، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2019/2020.
- ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي - دراسة حالة بمفتشية الضرائب في الأخرية، مذكرة ماستر في المحاسبة، جامعة أكلي محند أو الحاج، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم المحاسبة والمالية، البويرة، الجزائر، 2015.
- سعدي فارس، تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على كفاية الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية وسبل الحد منها – دراسة حالة لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين بالجزائر ومصر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2020/2021.

- سني عواطف، ساسية مايسة، استخدام التحقيق المحاسبي في تعديل الأسس الخاضعة للضرائب والرسوم -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة ماستر في المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019-2020.
- السياغي محمد محمود أحمد صالح، دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية على عينة من المصاريف السودانية)، مذكرة دكتوراه في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2018.
- عبد الله محمود عبد الله النميرين، ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على ربحية السهم في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان - الأردن، 2019.
- عبد الناصر حسني، إدريس مناني، بلقاسم مصطفىاوي، دور المسؤولية الأخلاقية والقانونية للمراجع الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية - دراسة حالة ميدانية، مذكرة ماستر في تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2016/2017.
- عفيفي هلال عبد الفتاح، العلاقة بين جودة المراجعة والمحاسبة الإبداعية "دراسة إختيارية على الشركات المساهمة التركية، ورقة بحثية للمجستير في المحاسبة، معهد الدراسات والبحوث الآسيوية، جامعة الزقازيق، بدون سنة.
- عماد سليم أغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر غزة، 2011.
- فلاح محمد، السياسة الجبائية الأهداف والأدوات - دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005/2006.
- قلاب ذبيح لياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية - دراسة حالة بمديرية الضرائب ولاية أم البواقي، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2011.
- قويدري عبد الحاكم، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي، مذكرة ماستر في القانون الإداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، -2015 2014.
- كحلة عبد الغاني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي - دراسة حالة في مديرية الضرائب ولاية المدية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2012.
- لكلل كمال، لكلل إسماعيل، دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش والتهرب الضريبيين "دراسة حالة بمفتشية الضرائب سيدي موسى، مذكرة ماستر في المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2018-2019.
- ليلي نجمة زغمار، دور المراجعة الخارجية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية - دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF 250، مذكرة ماستر في المحاسبة والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن لمهيدي، أم البواقي، 2014/2015.
- 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 في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009.

- مباركى عبد الكريم، عمر ضو، محمد عمار جويده محمد، أثر المحاسبة الإبداعية على مهام المراجع في المحاسبة - دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات لولاية الوادي 2018، مذكرة ماستر في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2017/2018.
- ميسون بنت محمد بن علي القري، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية - دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الملك عبدالعزيز، 2010.
- نجمي عبد الغني، عبد الصادق سمير، جغال سليم، دور التدقيق الداخلي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، 2017/2018.
- نظامي بلال، دور التدقيق الجبائي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية التصريحات الجبائية - دراسة حالة ب مديرية الضرائب ولاية أدرار، مذكرة ماستر في تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دارية أدرار، 2016.
- ياسر السيد كساب، تقدير مدى تأثير الإدارة في الأرباح المحاسبية المنشورة باستخدام أساس الإستحقاق ودوافعها ورد فعل السوق : نموذج مقترح ودراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2008
- ❖ واقع التظاهرات العلمية (المداخلات، المؤتمرات، الملتقيات)
- أحمد قايد نور الدين، بن زاف لبنى، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية، المؤتمر العلمي الدولي حول الإتجاهات الحديثة للمحاسبة المنعقد يومي 24 و25 أكتوبر 2017، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن لمهيدي، أم البواقي، 2017.
- أمقران مصطفى، راصدي صبرينة، المحاسبة الإبداعية مفهومها وطرقها وسبل الحد من ممارستها من طرف المؤسسة، الملتقى العلمي الوطني الأول حول الجبائية والمحاسبة بين التقارب والاختلاف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، 2017.
- تفرات يزيد، عارجي خالد، بصري ريمة، دور المراجعة الخارجية آلية خارجية لحوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية، المؤتمر العلمي الدولي حول الإتجاهات الحديثة للمحاسبة المنعقد يومي 24 و25 أكتوبر 2017، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن لمهيدي، أم البواقي، 2017.
- عتير سليمان، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011 / 2012.
- منى مقلاتي، دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي، مداخلة في الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر يومي 18 و29 أكتوبر 2015، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2015/2016.
- ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الأزمات، مداخلة للملتقى العلمي حول الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الإنسانية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر.
- ❖ القرارات والقوانين والدلائل

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 59 المؤرخة في 2006/09/24.
- دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية.
- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2005/06/07 الذي يحدد تنظيم المديرية الفرعية لمديرية كبريات المؤسسات الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 43، المؤرخة في 2005/06/22.
- قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب DGI، وزارة المالية، 2022.
- القانون التجاري، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، 2007.
- قانون التسجيل، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2022.
- قانون الضرائب غير المباشرة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2022.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مديرية الضرائب العامة، وزارة المالية، الجزائر، 2022.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2015.
- قانون الرسم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2022.
- قانون الطابع، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2022.
- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب DGI، وزارة المالية، الجزائر، 2016.
- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب DGI، وزارة المالية، الجزائر، 2017.
- ❖ **المجلات**
- آسيا لعروسي، السعيد قاسمي، قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية باستخدام المستحقات الاختيارية – دراسة حالة بعض المؤسسات المدرجة ببورصة الجزائر، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 06، جامعة المسيلة، الجزائر، 2016.
- الأمين ماهر عياش، دور مدقق الحسابات الخارجي في قياس العلاقة بين أساليب ودوافع المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية – دراسة حالة، مقال منشور، مجلة جامعة تشرين للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37، العدد 6، جامعة تشرين، 2015.
- بالرقى تيجاني، المحاسبة الإبداعية : المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مقال، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف 02، 2012.
- بربار نور الدين، دور ممارسي المهن المحاسبية في الحد من تطبيقات المحاسبة الإبداعية ومكافحة التهرب الضريبي، مقال، مجلة دراسات جبائية، المجلد 06، العدد 01، البليدة 02، 2017.
- جامع زهرة، كرمية توفيق، أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر – دراسة تحليلية قياسية خلال الفترة (2008-2002)، مقال منشور، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23، العدد 02، مخبر السياسة التنموية والدراسات الإستشرافية، جامعة البويرة، 2020.
- جريرة طلال سليمان، الحيصات، حمدان محمد، البشتاوي، سليمان حسين سليمان، أثر الأليات المحاسبية للحكومة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين، مقال مقبول النشر، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، مجلد 11، العدد 2، 2015.

- حافي هدى، ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية وطرق إكتشافها، مقال منشور، مجلة إستراتيجيات التحقيقات الإقتصادية والمالية، المجلد 1، العدد 1، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019.
- حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب إستخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة العلوم الإقتصادية، العدد 27، كلية بغداد للعلوم الإدارية والمالية، 2011.
- خلادي زوليخة، قرينعي ربيحة، بن مسعود سعاد، أثر المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية وتحديد الوعاء الضريبي، مقال مقبول النشر، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد 01، العدد 01، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2017.
- خالد عثمان، عبد الرحمان عبد الله، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية – دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين في السودان، مجلة العلوم الإدارية، العدد 02، جامعة إفريقيا العالمية، السودان، 2018.
- خمقاني بدر الزمان، صديقي مسعود، واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات إستبعادها من التقارير المالية "دراسة حالة عينة من الشركات البترولية للفترة 2012-2013"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 08، مخبر التمويل ومالية الأسواق ومالية المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح 2015.
- سامي محمود عبد الحميد مراد، إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة الحالة المصرية، مقال منشور، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد 17، جامعة الازهر، القاهرة، مصر، 2017.
- سرديوك فاتح، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على مصداقية القوائم المالية-دراسة تحليلية من وجهة نظر معدي القوائم المالية والمستفيدين منها، مقال مقبول النشر، مجلة البحوث الإقتصادية المتقدمة، المجلد 06، العدد 02، جامعة الوادي، 2021.
- شيرين مأمون سيد أحمد محمد، أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية على سوق الخرطوم للأوراق المالية)، مقال منشور، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 07، العدد 01، كلية الفجر للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2020.
- صاري إسماعيل، تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها – مع الإشارة لمديرية الضرائب لولاية المدية، مقال غير منشور، المجلة الجزائرية للإقتصاد والمالية، العدد 01، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2014.
- صلعة سمية، بوخذي وهيبة، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي : دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البيض، مقال منشور، مجلة دراسات جبائية، المجلد 9، العدد 1، المركز الجامعي نور البشير البيض و جامعة البليدة لونيبي علي، 2020.
- طارق حماد المبيضين، أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية وفقدان الموثوقية (من وجهة مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين)، ورقة بحثية، أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد 08، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010.
- فارس زين العابدين سعيد حسن، أبو الفتوح، نجوى مجدي، عبد الصمد ووفاء محمد، إطار مقترحة لتفعيل دور لجنة المراجعة في الحد من المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية، مقال، مجلة البحوث المالية والإقتصادية، العدد 01، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، مصر، 2019.

- قلي محمد، فهمية بلول، الرقابة الجبائية : بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مقال، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والإقتصادية، المجلد 07، العدد 06، جامعة بومرداس وجامعة بجاية، 2018.
- لجناف عبد الرزاق، دور الرقابة الجبائية في تحسين أداء النظام الجبائي الجزائري - دراسة حالة نيابة مديرية الرقابة الجبائية لولاية تيبازة، مقال منشور، مجلة دراسات جبائية، المجلد 06، العدد 02، جامعة الجزائر، 2018.
- ليلي عبد الصاحب، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من أثارها، مقال، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد 47، جامعة بغداد، 2016.
- محمد ظافر عبد الخالق الغضنفر، إسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة إستطلاعية في كلية الإدارة والاقتصاد، مقال منشور، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 35، العدد 114، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2013.
- محمد المعتز، ياسر الماوري، مقومات مهنة المحاسبة وعلاقتها بالمحاسبة الإبداعية في الدول العربية، مجلة الأندلس للعلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 15، العدد 12، جامعة الأندلس للعلوم التقنية، صنعاء، اليمن، 2014.
- مومن فاطمة الزهراء، مهاوات لعبيدي، أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة البحوث الإقتصادية المتقدمة، العدد 04، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2018.
- ندير بشير، بلقاسم بن خليفة، أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائري في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مقال منشور، مجلة البحوث الإقتصادية المتقدمة، المجلد 06، العدد 01، جامعة الوادي، 2021.
- مقران مصطفى، راصدي صبرينة، المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، العدد 09، مخبر تحديات النظام الضريبي الجزائري في ظل التحولات الإقتصادية، جامعة البليدة 02. 2016.
- هاني علي عبد الحسن، ونوال حربي راضي، المحاسبة الإبداعية والعوامل المؤثرة في ممارساتها في الشركات العراقية، مقال، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مجلد 15، العدد 53، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية.
- ❖ **المواقع الإلكترونية**
- الأمانة العامة للحكومة الجزائرية الجريدة الرسمية www.joradp.dz
- المديرية العامة للضرائب www.mfdgi.gov.dz

ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية

- ❖ **Liveres**
- Balaciu, Diana, **Is Creative Accounting A form manipulatio**, Journal accredited, Volume III University of Oradea, Faculty of Economics, Department of Finance Accounting, 2008
- Belkaoui Ahmed, "**Accounting Theory**", 5thed australia : thomsom learning, Inc, 2004
- Charles Guandara Kamau, Agenes Ndinda Mutiso, Dorothg Mbithe Ngui, **Tax Avoidance and Evasion as a Factor Influencing, Creative Accounting Practice Among Companies in Kenya**, Journal of Business Studies Quarterly, Volume 4, Number 2, Jomo Kenyatta University of Agriculture & Technology, Kenya (2012).
- Charles Mulford, Eugene Comiskey, **The Financial Number Game, Detecting Creative Accounting Practices**, John wiley and Sons, Ine, New Jersey, United state, 2002

- Essien Ekerette Akpanuko, Ntied John Umoren, **The influence of creative accounting on the credibility of accounting reports**, Journal of Financial Reporting and Accounting, Volume 16, Issue 2, University of Uyo, Nigeria, .2018
- Himrane Mohamed, Larioui Abde rrezak, **Le contrôle Fiscal en Algérie, quel est l'impact des reformes ? Tax control in Algeria, What is the reforms impact ?**, Journal of Advanced Economic Research, Volume 5, Issue 1, .Université de Jijel (Algérie), 2020
- Howard Schilit, **Financial Shenanigans**, 2 nd edition, Mc Grow – hill, united .states, 2002
- Ibtihal A.Abed, Nazimah Hussin, Mostafa A.Ali, Hossam Haddad, Maha Shehade and Elina F.Hasam, **Creative Accounting Determinants and Financial Reporting Qualit : Systematic Literature Review**, Academic Editor Mogens Steffensen, MDPI Academic Open Access Publishing Risks, 10 (4), 2022.
- Ismail Zeyad Ramadan, **Creative Accounting : Theoretical framework for deating With its determinants and institutioln investors involvement**, A thesis submitted to Cardiff Metropolitan Uni- versity in Partial fulfilment of .the requirements for the degree of doctor of philosophy (PHD), 2017
- Laura Maria Popescu, ILeana Ashrafzadeh, **Detecting Creative Accounting Practices and their Impact on the Quality of Information Presented in Financial Statements**, Journal of Knowledge Management, Economics and .Information Techonlogy, Vol 03, Iss 06, Romania, 2014
- Madan LaL BHSIN, **Creative Accounting Practices : An Empirical Study of INDIA**, European Journal of Accounting Finance and Business, Volume 4, Issue 1, Accountancy, College of Business Universiti Utara Malaysia, Sintok, .Kedah Darul Aman, Malaysia 2016
- **Oualhi boualam, Le contrôle fiscal en Algérie – résultats et défis (2014 - Tax control in Algeria results and challenges (2014 -2018)**, Journa ,(2018 of Tax Studies, Volume 10, Number 1, Universitié Mohamed Boudiaf, M'sila .Algérie(, 2021)
- OYEFEMI ISMAIL OYETUNJI, ADEOLA ADEBAYO ADEKOLA, **The Menace of Creative Accounting AMONG The Accountants**, International Journal of Financial Management Research and Development, Volume 3, Number 1, Department of Finance Accountancy, the Polytechnic Ibadan Oyo State, Nigeria, 2013.
- Turker Sumsos, Dilek Demirhan, **Creative accounting : abrief history and conceptual drone work**, academic view, HAKIM international social science, university of economics and entrepreneurship TURKISH world, .Celalabat, KYRGYZSTAN, 2013, n° 38

الملاحق

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction d.....
.....

Série O n° 4

Avis de vérification de Comptabilité

Référence :.....

Lettre avec
A.R
N°.....

M
.....
.....

N.I.S : |.....|

Le20.....

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votrele..... à.....heures, à l'effet de vérifier au titre des exercicesl'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts droits et taxes ci après désignés :.....

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

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 CPF à l'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé dès 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 CPF).

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

Veillez agréer, M., l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef de Brigade

Noms et Grades des
Vérificateurs

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts

.....
.....
.....

**Fiche de Fin des travaux
De vérification**

le, . .

Numéro de l'affaire N° d'article d'imposition

Numéro d'identification statistique

Nom et Prénom ou Raison Sociale

Activité.....

Adresse.....Tél

Avis de vérification de comptabilité N° du

Date de fin des travaux préparatoires

Date de notification des résultats de la vérification.....

Date de notification de la position définitive de l'Administration ..

Lu et approuvé :

Le Chef de Service

Les Vérificateurs

A/ GENERALITES

1° / Renseignements relatifs à l'Entreprise vérifiée

- Forme juridique
- Date de création ou de passage à la forme juridique actuelle
- Désignation de l'exploitant - du gérant - du directeur général
- Situation du gérant, s'il s'agit d'une SARL :
 - Associé Majoritaire -
 - Associé Minoritaire -
 - Non Associé -
- Désignation des associés et répartition des actions ou des parts sociales

- Adresse personnelle de l'exploitant ou de l'associé, gérant majoritaire.

**D/ CONTROLE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE
(DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS)**

- 1° / Date du contrôle du rapport de vérification
- 2° / Date de l'envoi à l'Administration Centrale de la fiche de synthèse
- 3° / Observations de la Direction Régionale des Impôts

- 4° / Réponse de la Direction des Impôts de Wilaya

- 5° / Décision proposée par la D.R.I.

- Désignation précise de l'activité (s) exercée (s)
- Adresse des Etablissements de productions, de commercialisation, des entrepôts
- Liens avec d'autres entreprises (Nature des liens, adresse de ces entreprises)

- Importance des Moyens d'exploitation
 - Effectifs employés :
 - Equipements d'exploitation :
- Assistance juridique, Comptable ou fiscale (Conseil juridique, fiscal, comptable, etc.)

**B/ PROCEDURE DE VERIFICATION
(Pièces à joindre)**

Série D n° 15
 2004

- Pièce n° 1/ Avis de Vérification :**
 - Adresse le : n° A/R
 - Remis le : Accusé réception
- Pièce n° 2/ Avis de Notification :**
 - Adresse le : n° A/R
 - Accusé réception reçu le :
 - Remis le : contre accusé réception
- Pièce n° 3/ Réponse de l'Entreprise vérifiée :**
 - Reçue le : dans les délais
 - Absence de Réponse - reçue hors délais
- Pièce n° 4/ Notification de la position définitive de l'Administration :**
 - Adresse le : n° A/R
 - Accusé réception reçu le :
 - Remis le : contre accusé réception
- Pièce n° 4/1 - 4/2 Avis de notification aux associés :**
 - Adresse le : n° A/R
 - n° A/R
 - n° A/R
 - n° A/R
 - Accusé réception reçu le :
- Pièce n° 5 - Nouvelle réponse de l'entreprise vérifiée (éventuellement) :**
 - Reçue le :
- Pièce n° 6 - Nouvelle notification de la position de l'Administration :**
 - Adressée le :
- Pièce n° 7 - Tableau comparatif des Bilans - relevé de comptabilité**
- Pièce n° 8 - Copie de l'avertissement "activité"**
- Pièce n° 9 - Copie de l'avertissement "revenus"**

الملحق رقم (04) : التصريح بالوجود G8

تاريخ الإستلام

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

تصريح بالوجود

المديرية العامة للضرائب

يكتبه المكلف بالضريبة الخاضع إلى :

مديرية الضرائب

1) - الضريبة على أرباح الشركات
- الضريبة على الدخل الإجمالي

لولاية

سلسلة G. رقم B (2007) المطبوعة الرسمية الجزائر

الإسم واللقب أو التسمية :

اسم الشهرة التجاري :

عنوان المقر الإجتماعي :

رقم السجل التجاري : ح.ج. البريدي أو البنكي :

رقم بطاقة الحرفي أو رقم الاعتماد : الهاتف :

رت. الإحصائي : رت. الجبائي :

عنوان المؤسسة في الجزائر (الشركات الأجنبية) (2) :

صفة المصروح : مالك - مستأجر - مسير حر - مسير أجير (1) :

تاريخ بدء النشاط :

الشكل القانوني للشركة
(ضع علامة في الخانة المناسبة)

- | | |
|---|--|
| <input type="checkbox"/> شركة تعاونية. | <input type="checkbox"/> مؤسسة فردية. |
| <input type="checkbox"/> مؤسسة عمومية (شركة). | <input type="checkbox"/> شركة فعلية. |
| <input type="checkbox"/> مؤسسة عمومية. | <input type="checkbox"/> شركة التضامن. |
| <input type="checkbox"/> شركة ذات الإقتصاد المختلط. | <input type="checkbox"/> شركة مدنية مهنية. |
| <input type="checkbox"/> وحدة اقتصادية محلية (ولائية أو بلدية). | <input type="checkbox"/> جمعية بالمشاركة. |
| <input type="checkbox"/> أخرى : | <input type="checkbox"/> شركة ذات مسؤولية محدودة. |
| | <input type="checkbox"/> شركة المساهمة. |
| | <input type="checkbox"/> شركة أجنبية : أذكر الشكل القانوني : |

طبيعة النشاط الرئيسي :

نشاطات ثانوية أخرى :

عناوين المؤسسات الثانوية الأخرى :

.....

.....

.....

مكان مسك المحاسبة :

إسم وعنوان المحاسب :

(1) اشطب العلامات غير الملائمة

(2) بالنسبة للشركات الأجنبية تقدم نسخة طبق الأصل لعقد أو عقود الأشغال أو الدراسات.

يشهد بصحته من طرف المصروح المحضى أسفله الذي يعترف بإطلاعه على التزاماته الجبائية.

بـ في
الإمضاء

يجب إيداع هذا التصريح في الأيام الثلاثين (30) الأولى
المرتبطة لتاريخ بدء النشاط، لدى مفتشية الضرائب
الموطة.

الملحق رقم (05) : التصريح الشهري G50

المديرية العامة للضرائب
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

..... مديرية
DIRECTION

مفتشية الضرائب ل.....
INSPECTION DES IMPOTS DE

قائمة الضرائب ل.....
RECETTE DES IMPOTS DE

بلدية

NIS: | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

NIF: | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

Article d'imposition: | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

الشهر 200
الفصل 200
Mois de 200
Trimestre 200

التذكير اجباريا
A RAPPELER
OBLIGATOIREMENT

الضرائب و الرسوم المحصلة فورا أو عن طريق الإقتطاع من المصدر
تصريح يقوم مقام حافظة إسماع بالتسديد
**IMPOTS ET TAXES PERÇUS AU COMPTANT OU PAR VOIE DE
RETENUE A LA SOURCE**
DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU – AVIS DE VERSEMENT

M السيد (1) :
(الاسم - القب - اسم الشركة)
النشاط أو المهنة :
الحيات لادامسة للمرية

Activité / Profession :
Adresse :
F. J. | | | |

IMPORTANT !

هذا التصريح يجب أن يتم إلى قضاة الضرائب خلال العشرين يوم الأولى من الشهر.

La présente déclaration doit être déposée à la recette des impôts dans les **vingt premiers jours du mois**.

رمز نشاط
CODE ACTIVITE
| | | |

Seite 6 of 58

الرسوم على النشاط المهني بمعدل Taxe sur l'activité professionnelle au taux de 2%				
Code	Opérations imposables العمليات الخاضعة للمرية	Chiffre d'affaires والم الأصل	Chiffre d'affaires imposable Recettes professionnelles imposables	Montant à payer (en DA)
C 1 A 11	Affaires bénéficiant d'une réduction de 50%		0,00	0,00
C 1 A 12	Affaires bénéficiant d'une réduction de 30%		0,00	0,00
C 1 A 13	Affaires sans réduction		0,00	0,00
C 1 A 14	Affaires exonérées		0,00	0,00
C 1 A 20	Recettes professionnelles (Professions libérales)		0,00	0,00
1	Préciser autres taux de réduction le cas échéant	TOTAL	0,00	0,00

التعميمات على الحساب الضريبية على أرباح الشركات Acomptes IBS			
Code	Acomptes IBS	Détermination des acomptes provisionnels	Montant à payer (en DA)
E 1 M 10	.1er	Acompte provisionnel	
2		TOTAL	

الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجر والإقتطاعات الأخرى من المصدر ص.د.إ. / ض.أ.ش. IRG salaires et autres retenues à la source IRG / IBS				
Code	Catégories de revenus soumis à une retenue à la source IRG ou IBS	Revenus nets imposables	Taux	Montant à payer (en DA)
E 1 L 20	IRG/ Traitements salaires, pensions et rentes viagères		Barème	
E 1 L 30	IRG/ Revenus des créances, dépôts et cautionnements		10%	0,00
E 1 L 40	IRG/ Bénéfices distribués par les sociétés de capitaux, libératoire		15%	0,00
E 1 L 60	IRG/ Revenus des bons de caisse anonymes		50%	0,00
E 1 L 80	IRG/ Autres retenues à la source		A	0,00
E 1 M 30	IBS/ Revenus des entreprises étrangères non installées en Algérie (prestations de services) (1)		24%	0,00
E 1 M 40	IBS/ Autres retenues à la source		%	0,00
3	(1) Joindre relevé détaillé des retenues à la source par entreprise.	TOTAL	0,00	0,00

Droit de timbre sur état حق الطابع				
Code	Opérations imposables العمليات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires imposable	Taux	Montant à payer (en DA)
E 2 E 00			%	0,00
			%	0,00
			%	0,00
4	TOTAL	0,00		0,00

Impôts et taxes non repris ci-dessus الضرائب و الرسوم الغير واردات أصلاً				
Code	Opérations imposables العمليات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires imposable	Taux	Montant à payer (en DA)
			%	0,00
			%	0,00
			%	0,00
5	TOTAL	0,00		0,00

RECAPITULATION (EN DA) تلخيص بـ (دج)		Cadre réservé au contribuable إطار خاص بالمكلف بالضريبة	Cadre réservé à la recette des impôts إطار خاص بكتابة الضرائب	Cadre réservé au service d'assiette إطار خاص بتقييم الوعاء
1 - TAP	C/500 026/A 0,00	يشهد بصحة و صدق محتوى هذا التصريح و تطابقه مع الوثائق المحاسبية. Certifié sincère et véritable le contenu de la présente déclaration et conforme aux documents comptables. A le Cachet, signature,	Reçu - ce jour, la présente déclaration enregistrée sous le numéro payée - par chèque bancaire N° du tiré sur l'Agence : - par chèque postal N° : - en numéraire : prise en recette par quittance N° de ce jour. A le Le receveur des impôts Cachet, signature,	Déclaration enregistrée le : Observations éventuelles :
2 - AP / IBS	C/201 001/M1 0,00			
3.1 - IRG salaires	C/201 001/100 0,00			
3.2 - IRG / Autres ret. sources	C/201 001/101/A/B/C 0,00			
3.3 - IBS/ Ret. à la source	C/201 001/M2 et 3 0,00			
- TIC	C/201 003/303/A/B 0,00			
4 - Droits de timbre	C/201 002/201 0,00			
5 - Autres	C/ 0,00			
6 - TVA	C/500 020/A 0,00			
MONTANT TOTAL A PAYER 0,00				

Les chiffres d'affaires et les revenus sont inscrits en dinars, le dernier chiffre étant ramené à zéro. (Exemple : 325.626 DA = 325.620 DA)

الرسوم على القيمة المضافة
TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

يتمثل أرقام الأعمال و المداخل بالدينار و العدد الأخير يراجع إلى الصفر. (مثال: 325.626 = 325.620 دج)

A / Chiffres d'affaires imposables رقم الأعمال الخاضعة للضريبة

الرمز Code	Opérations assujetties à la TVA العمليات الخاضعة للرسوم على القيمة المضافة	مجموع رقم الأعمال Chiffre d'affaires total	رقم الأعمال المعفى Chiffre d'affaires exonéré	رقم الأعمال الخاضع للضريبة Chiffre d'affaires imposable	Taux	مبلغ المرفوع بـ (دج) Montant des droits (en DA)
E 3 B 11	Biens, produits et denrées visées par l'article 23 du C. TCA			0,00	7%	0,00
E 3 B 12	Prestations de services visées par l'article 23 du C. TCA			0,00	"	0,00
E 3 B 13	Opérations immobilières visées par l'article 23 du C. TCA			0,00	"	0,00
E 3 B 14	Actes médicaux			0,00	"	0,00
E 3 B 15	Commissionnaires et courtiers			0,00	"	0,00
E 3 B 16	Fourniture d'énergie			0,00	"	0,00
E 3 B 21	Productions : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C. TCA			0,00	17%	0,00
E 3 B 22	Revente en l'état : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C. TCA			0,00	"	0,00
E 3 B 23	Travaux immobiliers autres que ceux soumis au taux de 7%			0,00	"	0,00
E 3 B 24	Professions libérales			0,00	"	0,00
E 3 B 25	Opérations de banques et d'assurances			0,00	"	0,00
E 3 B 26	Prestations de téléphones et de téléx			0,00	"	0,00
E 3 B 28	Autres prestations de services			0,00	"	0,00
E 3 B 31	Débites de boissons			0,00	"	0,00
E 3 B 32	Productions : biens, produits et denrées visées par l'article 21 du C. TCA			0,00	"	0,00
E 3 B 33	Revente en l'état : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C. TCA			0,00	"	0,00
E 3 B 34	Tabacs et allumettes			0,00	"	0,00
E 3 B 35	Spectacles, jeux et divertissements autres que ceux de l'art. 21 du C. TCA			0,00	"	0,00
E 3 B 36	Autres prestations de services visées à l'article 21 du C. TCA			0,00	"	0,00
E 3 B 37	Consommations sur place			0,00	"	0,00
TOTAL GENERAL DES CHIFFRES D'AFFAIRES				0,00	0,00	0,00

B / Déductions à opérer		ب - الخصومات المجرأة :		C / TVA à payer		ت - ر. ق. م الواجب بقله	
Nature des déductions	Montant						
E 3 B 91	Précompte antérieurs (mois précédent)			C	- Total des droits dus		0,00
E 3 B 92	TVA sur achats de biens, matières et services (art. 29 C. TCA)			E 3 B 97	Regularisation du prorata (art. 40 C. TCA) (+) (déduction excédentaire)		
E 3 B 93	TVA sur achats de biens amortissables (art. 38 C. TCA)			E 3 B 98	- Reversement de la déduction (art. 38 C. TCA) (+)		
E 3 B 94	Régularisation du prorata (déduction complémentaire) (art. 40 C. TCA)			TOTAL A RAPPELER (C) مجموع المستحقات			0,00
E 3 B 95	TVA à récupérer sur factures annulées ou impayées (art. 18 C. TCA)			B	- Total des déductions à opérer (B) (-)		0,00
E 3 B 96	Autres déductions (notification de précompte, etc...)			E 3 B 00	TVA à payer au titre du mois (C - B)		
NB : Joindre un état détaillé des fournisseurs conformément à l'article 29 du C. TCA.				E 3 B 98	Précompte à recouper sur le mois suivant (B - C)		
Total des déductions à opérer (B)		0,00					

Réinitialiser le formulaire

Valider et imprimer

الملحق رقم (06) : التصريح السنوي

- بالنسبة للشخص الطبيعي :

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

المصلحة

رقم التعريف الجبائي :

رقم المادة :

الضريبة على الدخل الإجمالي

سنة.....20

تصريح يودع في
مصلحة مقر نشاطكم
قبل 1 ماي

ختم و تاريخ
المصلحة

I - تعريف المكلف بالضريبة :

اللقب (1) : الأسماء :

(بين الاسم الشائع)

الجنسية :

رقم بطاقة الإقامة (بالنسبة للأجانب) :

عنوان الإقامة المعتادة :

إلى 1 جانفي 20 :

إلى 1 جانفي 20 :

(في حالة تغيير العنوان خلال السنة)

(1) بالنسبة للنساء المتزوجات بنكر لقب الأسرة

II - الحالة العائلية (إلى 1 جانفي من سنة فرض الضريبة)

أعزب (عزباء) متزوج (1) أرمل (2) مطلق (3) (ضع علامة X في الخانة الملائمة لحالتك)

اللقب العائلي والاسم المعتاد للزوج : تاريخ و مكان الزواج :

والاسم المعتاد للزوجة لذكر لقب الأسرة

تاريخ و مكان الطلاق :

تاريخ و مكان ميلاد الزوج :

رقم تعريف الجبائي للزوج :

عدد الأطفال الأحياء :

عدد الأطفال المكفولين :

III - طلب فرض الضريبة المشتركة بين الزوج و الزوجة :

أنا الممضي أسقطه :

و كذا زوجتي المملوكة :

تطلب فرض الضريبة المشتركة من أجل حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة..... 20 .

إمضاء الزوجين

عود مخصص للمصلحة	IV - تفصيل أصناف المداخل الخاضعة للضريبة :	
	<p>1- مداخل مقيوضة بالجزائر :</p> <p>(1) مداخل عقارية متأتية من إيجارات الملكيات المبتية و الغير المبتية : (إيجارات الأماكن المؤتمتة يتبعي التصريح بها في الفترة 3 أثناء)</p> <p>عناوين الملكيات :</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p>	
	دج	المبلغ الخام للإيجارات (*)
(*) في 17 فرض الضريبة المشتركة بين المداخل المعفوضة من طرف ، الزوجة و الأطفال تحت 18 سنة		
(2) المداخل الفلاحية المستخلصة من الاستثمار المباشر :		
عناوين المستثمرات : <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p>		
:		
لمستثمراتكم	لمستثمرات زوجتكم (*)	لمستثمرات أطفالكم المكفولين
.....
الدخل الجزائي للسنة المدنية		
المجموع الواجب تسجيله في التلخيص		
(*) في حالة فرض الضريبة المشتركة		
(3) أرباح مهنية :		
عنوان المستثمرات :		
المهنة الممارسة		
انتم :		
الزوجة (*) :		
الأطفال المكفولين :		
انتم	الزوجة (*)	الأطفال المكفولين
.....
ربح السنة		
عجز السنة		
المجموع الواجب تسجيله في التلخيص		
(*) في حالة فرض الضريبة المشتركة بين المداخل المعفوضة من طرف الزوجة و الأطفال تحت الكفاية		

عمود مخصص للمصلحة	4 مداخليل رؤوس الأموال المنقولة :	
	1 القيم المنقولة :	
	المبلغ الخام (*)	
	دج	
		أ) فوائد القيم المنقولة، أسهم، حصص الشركاء، السندات، ربح :
		ب) النسب المثوية و أرباح مجلس إدارة الشركة (باستثناء التي لها ملحق أجور من وجهة النظر الضريبي) :
		ج) حصص الشركات ذات المسؤولية المحدودة :
		د) حصص الفوائد في شركات الأشخاص التي أختارت الخضوع للضريبة على الشركات :
		2 مداخليل الديون، الودائع، الكفالات و توظيف أموال أخرى :
		أ) المبلغ الخام :
		ب) قسط الفوائد الذي يزيد عن 50 000 دج يمنح الحق في رصيد ضريبي :
		(المادة 104 من قنن م ر م)
		المجموع الصافي الواجب تسجيله في التلخيص :
		(*) في حالة فرض الضريبة المشتركة، بين المداخليل المفوضة من طرف الزوجة و الأطفال تحت الكفالة.
	5 المرتبات و الأجور و العلاوات و المداخليل و المكافآت المختلفة :	
	أسماء و عناوين المستخدمين :	المهن المعممة :
		انتم :
		الزوجة (*) :
		الأطفال المكفولين :
	انتم	الزوجة (*)
	دج	دج
		المبالغ المقترحة نقدا :
		الامتيازات العينية (قبل خصم اقتطاعات ض د (من المصنر))
		المجموع الواجب تسجيله في التلخيص
		(*) في حالة فرض الضريبة المشتركة.
	ب - مداخليل مقبوضة خارج الجزائر مباشرة أو بصفة غير مباشرة (*) :	
	(الحق كسفا بين مبلغ المداخليل حسب الفئة متبعا لترتيب التقرات السابقة)	
	دج	
		المجموع الواجب تسجيله في التلخيص :
		(*) في حالة فرض الضريبة المشتركة، بين المداخليل المفوضة من طرف الزوجة و الأطفال تحت الكفالة.
	V - تكاليف تحسم من الدخل الإجمالي (المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة) :	
	1 فوائد القروض و الديون المقترضة لأغراض مهنية (*) و كذا تلك المقترضة للإقتناء أو بناء المساكن :	
	الهيئات أو الأشخاص المستفيدة	تاريخ وطبيعة العقود
		الفوائد المدفوعة باستثناء عمليات التمديدات السنوية
		المجموع الذي يحسم :
		(*) باستثناء تلك التي أدت إلى الخصم على مستوى إحدى فئات المداخليل المعصوص عنها في الإطارات (1 إلى 5).

عمود مخصص للمصلحة	2) حسومات أخرى مخصص بها قنوتيا : (باستثناء التكاليف المحسومة من المداخل الفئوية)	
	دج	<ul style="list-style-type: none"> ▪ نفقات الإطعام : ▪ إستهار التأمينات المقررة من طرف الملك المأمور : ▪ استراكات تأمينات الترخوة و التأمينات المسددة بصفة شخصية :
		المجموع :
VI - تلخيص المداخل :		
1) مداخل غير مجمعة :		
دج		▪ مداخل عقارية :
دج		2) مداخل مجمعة :
		▪ مداخل فلاحية :
		▪ أرباح مهنية :
		▪ مداخل رؤوس الأموال المنقولة :
		▪ المرتبات والأجور :
		▪ مداخل متوسطة خارج الجزائر مدبرة أو غير مدبرة :
		مجموع المداخل المجمعة:
تكاليف تُحسم :		
دج		1- فوائد القروض و الدين :
		2- حسومات مخصص بها :
		مجموع التكاليف :
الفرق أو الدخل الصافي الإجمالي : (مجموع المداخل المجمعة - مجموع التكاليف)		
	المبلغ دج	الإقتطاعات من المصدر المبررة التي تخول الحق في الإعتماد الضريبي المحسوم من الضريبة على الدخل الإجمالي السنوي
→ من		▪ المرتبات والأجور :
الإمضاء		▪ مداخل رؤوس الأموال المنقولة :
		▪ الأتعاب المدفوعة من طرف الدولة و الجماعات المحلية و الهيئات العمومية و المؤسسات لفائدة الأشخاص التي تمارس نشاطاً تابعاً للمهن الحرة
		مجموع الإقتطاعات التي تُحسم :

- بالنسبة للشخص المعنوي :

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المصلحة
رقم التعريف الجبائي :
رقم المادة :

التصريح بالضريبة على أرباح الشركات
(الرسم على النشاط المهني)

ختم و تاريخ
المصلحة

تصريح يودع في
مصلحة مقر نشاطكم
قبل 1 ماي

سنة فرض الضريبة :
التصريح المتعلق بالسنة المختصة :
او المدة من إلى

أ التعريف بالمؤسسة :

1) تعيين المؤسسة (الإسم الاجتماعي، الشكل، الجنسية)

2) النشاط الممارس (مع توضيح النشاط الرئيسي) :
.....

رمز النشاط : رقم السجل التجاري :

رقم الحسابات البنكية أو البريدية

3) العنوان بالجزائر :

- للمقر الاجتماعي أو الرئيسي للمؤسسة :

في 1 جانفي 20..... الهاتف..... الفاكس..... الموقع الإلكتروني.....

في 1 جانفي 20 (في حالة تغيير العنوان خلال السنة) الهاتف..... الفاكس..... الموقع الإلكتروني.....

4) عنوان المؤسسات الثانوية : (في حالة عدم تغطية الإطار إرفاق جدول معادل)

الولاية	البلدية	رقم المادة	العنوان	تعيين المؤسسة

5) لقب و إسم و عنوان الممثل القانوني في الجزائر للمؤسسات الغير المقيمة :

الهاتف..... الفاكس..... الموقع الإلكتروني.....

مسك المحاسبة

مستخدم أجبر بالمؤسسة

مكتب المحاسبة :

العنوان

رقم التعريف الجبائي :
.....

ج عمليات المقنونة من البطن (المقيمين أو غير المقيمين) (إذا كان الإطار غير كافي أرفق كشف بنفس النموذج)				
المبلغ	مراجع العقد	الطيران	رقم المادة	رتب ج (NIF) تعين (الاسم واللقب أو اسم الشركة)

د حواصل و فوائد القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم و الأوراق المماثلة لها المسعرة في البورصة (إذا كان الإطار غير كافي أرفق كشف بنفس النموذج)	
المبلغ	المدة

هـ الخصم: - فرض ضريبي: (ض أو ض) - إقطاع من المصدر بعنوان رؤوس الأموال المنقولة المقبوضة: - القيم المنقولة..... - عائدات التوزيع و التوزيعات و التكاليف..... - خصم فروض أخرى..... - مجموع خصم بعنوان الفرض الضريبي (٢)..... (م زق الإقتات)	

و توزيع عائدات الأسهم و الحصص الاجتماعية و كذا العائدات المماثلة الموزعة: (1) المبلغ الإجمالي الخام الناتج عن توزيع أرباح - مداخيل و حصص إجتماعية (1): مسندة من طرف الشركة نفسها..... (أ) مسندة من طرف مؤسسة مكللة بعصولة السندات..... (ب) (2) كشف تفصيلي للإفراضات أو التسيقات الموضوعية تحت تصرف الشركاء إما مباشرة و إما بواسطة شخص أو شركة: (إذا كان الإطار غير كافي أرفق كشف بنفس النموذج)	
--	--

المبلغ المسددة (ج)	مدة التسديد	طبيعة التسديد	اسم ولقب، صفة (تزييف، تزوير، مسبق، محقق إثارة الشركة) و العنوان، الكفل لإقامة كل مستفيد هذا التوزيع
			رتب ج.....
			رتب ج.....
			رتب ج.....
المجموع..... (د)			

(3) كشف إسمي تفصيلي لتوزيعات أخرى بخلاف تلك المبينة في السطرين (1) و (2) أعلاه (إذا كان الإطار غير كافي أرفق كشف بنفس النموذج)			
المبلغ المسددة (ج)	مدة التسديد	طبيعة التسديد	التعين
			رتب ج.....
			رتب ج.....
			رتب ج.....
المجموع..... (د)			

(4) مجموع مبلغ المداخيل (مجموع أ + ب + ج + د)..... (هـ)	
---	--

(1) بعد هذا الوالد - أرباح و عائدات أخرى من الأسهم و الحصص الإقطاعية التي تسددها خلف الحدود كتدفقات
(2) توزيعات أخرى كالتفويضات في السطرين المسددة في السطر (01) و (02)
- السبب القانوني لمصلحة و تعاقب محقق إثارة الشركة غير القابلة للتصرف من أصل صنف الأرباح
- التوزيعات التي لا تصدق تصريحا قانونيا من الأعضاء المؤهلين للتصويت

مكتب المصادقة على الحسابات :
العنوان
رقم التعريف الجبائي

ب ملخص العناصر الخاضعة : 1- الضريبة على أرباح الشركات : أ- النتيجة المحاسبية (٢) : ربح : <input type="checkbox"/> ب- النتيجة الجبائية (٣) : ربح : <input type="checkbox"/> منها : - الربح الخاضع لمعدل % - الربح الخاضع لمعدل % - الربح الخاضع لمعدل % - الربح الموحد (تجمعات الشركات) - الربح المعفى (٤) نسبة الإعفاء % .. - المبالغ المعاد استثمارها خلال السنة (٥) : - الشركة الخاضعة للنظام الجبائي الخاص بتجمعات (٦) الشركة الأم <input type="checkbox"/> العضو <input type="checkbox"/> 2- الرسم على النشاط المهني :	
---	--

طبيعة العمليات
العمليات الخاضعة
مبلغ عمليات البيع بالجملة للمواد التي يتضمن سعر بيعها أكثر من الحقوق غير المباشرة
مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للمواد التي يتضمن سعر بيعها أكثر من الحقوق غير المباشرة
عمليات البيع بالجملة
عمليات أخرى تمتنع من التخفيض
مبيعات و عمليات لا تستفيد من التخفيض
المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال الخاضع (1)
عمليات معفاة
المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال المعفى (2)
المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال المحقق (1) + (2)

(٢) يمسر المبلغ المشار إليه في هذا التوزيع إلى البيلار الأدنى إذا لم يصل إلى عشرة (٢) و (٣) أكثر على المدة الفارعة في حالة ربح أو خسارة
(٣) نتائج مستقيدة من إحصائيات أو نتائج (كلية أو جزئية) مهما كان نوعها
(٤) إعادة الاستثمار المحقق طبقا لأحكام المادة 142 من ض م و المادة 57 من قانون

ز

مكافآت مدفوعة لأعضاء بعض الشركات :

هذا الإطار يخص الشركات ذات المسؤولية المحدودة، الشركات المساهمة، الشركات المدنية المنشأة في شكل شركات ذات أسهم و شركات الأشخاص التي اختارت نظام فرض الضريبة على الشركات ذات الأسهم (إذا كان الإطار غير كافي في أرفق كسفة ، يفسر المبراج).

<p>ملغ مسددة هائل كل مرحلة إقطاع الضريبة على أرباح الشركات، لكل شركة، للتوريك المسير أو عضو شركة (المادة 1) في شكل لهور أو أتعاب، التويينات، تويينات جزائية لمساريف أو مكافآت على أادات أخرى في الشركة</p>		<p>بالنسبة للشركات ذات المسؤولية المحدودة، عضو بخصص اجتماعية أو لأرباح موزعة على كل شركة.</p>		<p>أسم و لعب، عنوان، صمة و رقم التعريف الجبلي :- - كل الشركاء في الشركات ذات المسؤولية المحدودة. - كل الشركاء في شركات المساهمة. - كل الأعضاء في الشركات المدنية المنشأة في شركات ذات أسهم. - كل الشركاء في شركات الأشخاص التي اختارت نظام فرض الضريبة على شركات الأموال.</p>	
<p>العبالغ المسددة</p>		<p>بخوان راتب، أتعاب راتب و تعويضات</p>	<p>مئة الفع</p>	<p>2</p>	<p>1</p>
<p>بخوان مصاريف مهنية أخرى عدا تلك المؤشرة في الخافة 5 و 6</p>	<p>المظمة في شكل تعويضات، مهمة و تنفكات</p>				
<p>تعويضات</p>	<p>تعويضات جزائية</p>	<p>تعويضات</p>	<p>تعويضات جزائية</p>	<p>4</p>	<p>3</p>
<p>8</p>	<p>7</p>	<p>6</p>	<p>5</p>		

ح

إطار مخصص للإدارة :

..... في

ختم و إمضاء

الملحق رقم 07)) : قائمة المحكمين لأداة الدراسة (الإستبيان)

المحكمين	الدرجة العلمية	مكان العمل
آسية قمو	أستاذة محاضرة "أ"	جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كيحلي عائشة سلمة	أستاذة محاضرة "أ"	جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
أولاد سالم نذير	دكتوراه الطور الثالث	جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

الملحق رقم (08) : الإستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة قاصدي مرباح – ورقلة
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



{ استبيان }

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته، أما بعد؛

في إطار التحضير لمذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق، الموسومة ب: دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية " دراسة حالة لأراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب ولاية ورقلة "، والتي نستوضح من خلالها الدور الذي تلعبه تقنيات الرقابة الجبائية في كشف التلاعبات المحاسبية من الناحية الجبائية والتي تكون غايتها التهرب الضريبي.

يسرني سيدتي سيدي أن أضع بين أيديكم هذا الإستبيان لمشاركتكم في إثراء هذا الموضوع بصفتكم موظفين مكلفين بعملية الرقابة الجبائية بإدارة الضرائب لولاية ورقلة، فناعة منا بموضوعيتكم، وكونكم ستولون كل الإهتمام لهذه الأسئلة، لذا نرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة بكل دقة وموضوعية على كل فقرات الاستبيان، وذلك بوضع علامة (X) في الخانة التي تناسب اختياركم، مؤكدة لكم أن أجوبتكم سوف تعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

كما لا يفوتني أن أعبر لكم عن شكري العميق لتخصيصكم جزء من وقتكم للإجابة على هذا الإستبيان.

تحت إشراف الأستاذة: آسيا قمو

الطالبة: شراد عفاف

afafcharrad@gmail.com

أولاً: البيانات الشخصية

1- العمر: أقل من 35 سنة

من 36 إلى 45 سنة

من 46 إلى 55 سنة

أكثر من 55 سنة

2- المؤهل العلمي:

- شهادة ليسانس

- شهادة ما بعد التدرج

- أخرى يرجى تحديدها

3- سنوات الخبرة:

أكثر من 31

من 21 - 30

من 11 - 20

من 1 - 10

ثانياً: محاور البحث

1- المحور الأول: مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي

نتطرق من خلال هذا المحور لأهمية الرقابة الجبائية وتأثير كل من كفاءة التنظيم القانوني والتقني في نجاحها على مستوى مديرية الضرائب.

الرقم	العبارات	موافق	مخالف	موافق جزئياً
01	الإدارة توفر كل الإمكانيات المادية والبشرية الضرورية للقيام بالرقابة الجبائية بفعالية.			
02	بعد تحديد المكلفين المشتبهين بالقيام بتلاعبات محاسبية يتم إعداد برنامج للرقابة الجبائية.			
03	التحصيل الجبائي الناتج عن عملية الرقابة الجبائية أكبر من التكاليف المتوقعة خلال العملية.			
04	هناك علاقة طردية بين التحصيل الجبائي وحجم برنامج الرقابة الجبائية، وبين جودة الرقابة والالتزام الضريبي للمكلفين.			
05	وجود الرقابة الجبائية يدفع المكلفين بالضريبة إلى الإلتزام الضريبي الطوعي وبالتالي ضمان مستوى التحصيل الجبائي.			
06	الرقابة الجبائية تهدف إلى التحصيل الجبائي أي حماية الإيرادات الضريبة للدولة من خلال الحد من التهرب الضريبي.			

07		لرقابة الجبائية دور كبير في إكتشاف الثغرات في القوانين مما يساهم في تدارك الإدارة لها والعمل على إقتراح الحلول اللازمة للحد من التلاعبات المحاسبية في الوعاء الضريبي.
08		مهارة وكفاءة المراقبين الجبائيين تؤثر بشكل إيجابي على إنتظام المستوى الضريبي للمكلفين بالضريبة.
09		الموظفين بالرقابة الجبائية يتمتعون بصلاحيات وسلطات قانونية تمكنهم من إجراء الرقابة على جميع القوائم المالية التي تفيد في عملية التحقيق، وبالتالي تحسين التحصيل الجبائي.
10		الأخطاء المكتشفة خلال عملية الرقابة الجبائية تتم مناقشتها مع المكلف بالضريبة وذلك لتقديم التبريرات وكسب الرضا وهذا لتسهيل عملية التحصيل.

2/- المحور الثاني: دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية خاصة من الناحية الجبائية
نتطرق من خلال هذا المحور لطبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية والأسباب المختلفة التي تدفع إدارة الشركة لإستخدامها عند إعداد القوائم المالية.

الرقم	العبارات	م	ن	م
01	تتصف ممارسات المحاسبة الإبداعية بكونها ممارسات مضللة وسلوك غير مقبول من قبل الإدارة لتزيف الحقائق مما يعظم من منافعها الذاتية.			
02	إن ما توفره المعايير المحاسبية من مرونة في الإستخدام يشكل دافعا قويا للإدارة للقيام بمعالجات محاسبية مضللة تخدم مصالحها.			
03	تعارض المصالح بين مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالشركة (خاصة بين الإدارة والملاك) من بين الأسباب التي تدفع الإدارة إلى إستخدام أساليب محاسبية مضللة.			
04	تعدد بدائل القياس المحاسبي والتقدير من شأنه أن يفسح المجال للتقدير والحكم الشخصي على بعض العمليات التي تعترض المحاسب.			
05	ضعف الثقافة المحاسبية لدى مختلف مستخدمي القوائم المالية قد يدفع إدارة الشركة لإستخدام بعض الممارسات المضللة.			
06	يستغل معدو القوائم المالية السياسات والثغرات القانونية في كل من المحاسبة والنظام الجبائي للتلاعب في العناصر الأساسية للربح المتعلقة بالأعباء والنواتج مباشرة.			
07	من أهم دوافع المحاسبة الإبداعية التهرب الضريبي.			
08	أغلب الموظفين في الإدارة الضريبية لديهم القدرة على معالجة ممارسات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بزيادة الأعباء وتقليل الأرباح التي غايتها تقليص الوعاء الضريبي.			
09	أغلب ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالمصاريف والإيرادات والأرباح التي تقوم بها الشركات بقصد التهرب الضريبي هي ممارسات غير مشروعة، يحاسب عنها القانون.			

10	ضعف إجراءات الرقابة الجبائية وعدم تأهيل الكوادر العامة بإدارة الضريبة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية تدفع المكلفين بالضريبة للقيام بتلاعبات محاسبية.		
----	---	--	--

3/- المحور الثالث: دور تقنيات الرقابة الجبائية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفي وضع حد لها
نتطرق من خلال هذا المحور لبيان العلاقة بين متغيري الدراسة المحاسبة الإبداعية والرقابة الجبائية أي كيف تعالج تقنيات الرقابة الجبائية التلاعبات المحاسبية على مستوى مديرية الضرائب.

الرقم	العبارات	رقم	رقم	رقم
01	التمكن من المبادئ المحاسبية تجعل المراقب الجبائي قادرا على إكتشاف التلاعبات المحاسبية التي تحتويها محاسبة المكلفين الخاضعين للتحقيق كالتلاعب في التقديرات أو إخفاء الإيرادات أو تضخيم التكاليف وكل ما هو متعلق بالربح الخاضع للضريبة.			
02	أشكال الرقابة الجبائية المعقدة والتي هي التحقيق المحاسبي المعمق وفحص مجمل الوضعية الجبائية للمكلف هي أهم التقنيات التي تعمل على كشف الممارسات المحاسبية.			
03	يعمل المراقب الجبائي على فحص القوائم المالية المصرح بها العمليات التي تخص العناصر المكونة للربح وذلك لضبط رقم الأعمال للمكلف الذي على أساسه تفرض الضريبة.			
04	يتم تطبيق التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية على الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول العملاء...			
05	تركز الرقابة الجبائية على مراقبة العناصر المكونة للربح المتمثلة في مراقبة المشتريات ومراقبة المخزونات ومراقبة المبيعات لكشف التلاعبات المحاسبية التي تؤثر على تخفيض الوعاء الضريبي وبالتالي التملص من دفع الضريبة بشكل كلي أو جزئي.			
06	في حالة إكتشاف المراقب الجبائي لممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية المصرح بها يقوم بإعادة تأسيس رقم الأعمال وبالتالي ضبط أساس فرض الضريبة مع تحمل غرامات.			
07	فحص محاسبة المكلف شكلا ومضمونا للوصول إلى القرارات بشأن هذه المحاسبة.			
08	التحقيق المحاسبي والرقابة على الوثائق لهم أكبر دور كبير في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية مقارنة بباقي الإجراءات الرقابية الأخرى.			
09	تحديد الربح المعتمد في حساب مختلف الضرائب يعتبر كاشفا للربح المغفل، الأمر الذي يؤدي إلى محاربة التهرب الضريبي.			
10	يتم إخضاع المكلف للعقوبات والغرامات المنصوص عليها قانونا لعدم تكرار التلاعبات المحاسبية.			

الملحق رقم (09) : مخرجات برنامج SPSS

Correlations

		مساهمة الرقابة الجبائية
مساهمة الرقابة الجبائية	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	37
الإدارة توفر كل الإمكانيات المادية والبشرية الضرورية للقيام بالرقابة الجبائية بفعالية.	Pearson Correlation	*344,
	Sig. (2-tailed)	037,
	N	37
بعد تحديد المكلفين المشتبهين بالقيام بتلاعبات محاسبية يتم إعداد برنامج للرقابة الجبائية.	Pearson Correlation	**532,
	Sig. (2-tailed)	001,
	N	37
التحصيل الجبائي الناتج عن عملية الرقابة الجبائية أكبر من التكاليف المتوقعة خلال العملية.	Pearson Correlation	**457,
	Sig. (2-tailed)	004,
	N	37
هناك علاقة طردية بين التحصيل الجبائي وحجم برنامج الرقابة الجبائية، وبين جودة الرقابة والالتزام الضريبي للمكلفين.	Pearson Correlation	**494,
	Sig. (2-tailed)	002,
	N	37
وجود الرقابة الجبائية يدفع المكلفين بالضريبة إلى الإلتزام الضريبي الطوعي وبالتالي ضمان مستوى التحصيل الجبائي.	Pearson Correlation	**666,
	Sig. (2-tailed)	000,
	N	37
الرقابة الجبائية تهدف إلى التحصيل الجبائي أي حماية الإيرادات الضريبية للدولة من خلال الحد من التهرب الضريبي.	Pearson Correlation	**485,
	Sig. (2-tailed)	002,
	N	37
لرقابة الجبائية دور كبير في إكتشاف الثغرات في القوانين مما يساهم في تدارك الإدارة	Pearson Correlation	**684,
	Sig. (2-tailed)	000,
	N	37
مهارة وكفاءة المراقبين الجبائين تؤثر بشكل إيجابي على إنتظام المستوى الضريبي للمكلفين بالضريبة.	Pearson Correlation	**653,
	Sig. (2-tailed)	000,
	N	37
الموظفين بالرقابة الجبائية يتمتعون بصلاحيات وسلطات قانونية تمكنهم من إجراء الرقابة	Pearson Correlation	**465,
	Sig. (2-tailed)	004,
	N	37
الأخطاء المكتشفة خلال عملية الرقابة الجبائية تتم مناقشتها مع المكلف بالضريبة وذلك لتقديم التبريرات وكسب الرضا وهذا لتسهيل عملية التحصيل.	Pearson Correlation	*379,

Sig. (2-tailed)	021,
N	37

Correlations

دوافع
وأساليب
المحاسبة

دوافع وأساليب المحاسبة	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	37
تتصف ممارسات المحاسبة الإبداعية بكونها ممارسات مضللة وسلوك غير مقبول من قبل الإدارة لتزييف الحقائق مما يعظم من منافعها الذاتية.	Pearson Correlation	**664,
	Sig. (2-tailed)	000,
	N	37
إن ما توفره المعايير المحاسبية من مرونة في الاستخدام يشكل دافعا قويا للإدارة للقيام بمعالجات محاسبية مضللة تخدم مصالحها.	Pearson Correlation	*413,
	Sig. (2-tailed)	011,
	N	37
تعارض المصالح بين مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالشركة (خاصة بين الإدارة والملاك	Pearson Correlation	**707,
	Sig. (2-tailed)	000,
	N	37
تعدد بدائل القياس المحاسبي والتقدير من شأنه أن يفسح المجال للتقدير والحكم الشخصي على بعض العمليات التي تعترض المحاسب.	Pearson Correlation	**806,
	Sig. (2-tailed)	000,
	N	37
ضعف الثقافة المحاسبية لدى مختلف مستخدمي القوائم المالية قد يدفع إدارة الشركة لإستخدام بعض الممارسات المضللة	Pearson Correlation	**680,
	Sig. (2-tailed)	000,
	N	37
يستغل معدو القوائم المالية السياسات والثغرات القانونية في كل من المحاسبة والنظام	Pearson Correlation	**475,
	Sig. (2-tailed)	003,
	N	37
من أهم دوافع المحاسبة الإبداعية التهرب الضريبي	Pearson Correlation	*375,
	Sig. (2-tailed)	022,
	N	37
أغلب الموظفين في الإدارة الضريبية لديهم القدرة على معالجة ممارسات المحاسبة الإبداعية	Pearson Correlation	660,
	Sig. (2-tailed)	121,
	N	37
أغلب ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالمصاريف والإيرادات والأرباح التي تقوم بها	Pearson Correlation	**821,
	Sig. (2-tailed)	000,
	N	37
ضعف إجراءات الرقابة الجبائية وعدم تأهيل الكوادر العامة بإدارة الضريبية للكشف	Pearson Correlation	241,

Sig. (2-tailed)	150,
N	37

CORRELATIONS

Correlations

		تقنيات رقابة الجبائية	
تقنيات رقابة الجبائية	Pearson Correlation	1	
	Sig. (2-tailed)		
	N	37	
التمكن من المبادئ المحاسبية تجعل المراقب الجبائي قادرا على إكتشاف التلاعبات	Pearson Correlation	**641,	
	Sig. (2-tailed)	000,	
	N	37	
أشكال الرقابة الجبائية المعمقة والتي هي التحقيق المحاسبي المعمق وفحص مجمل	Pearson Correlation	**616,	
	Sig. (2-tailed)	000,	
	N	37	
يعمل المراقب الجبائي على فحص القوائم المالية المصرح بها، خاصة العمليات	Pearson Correlation	**709,	
	Sig. (2-tailed)	000,	
	N	37	
يتم تطبيق التحقيق المحاسبي والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية على الميزانية	Pearson Correlation	**524,	
	Sig. (2-tailed)	001,	
	N	37	
تركز الرقابة الجبائية على مراقبة العناصر المكونة للربح المتمثلة في مراقبة المشتريات	Pearson Correlation	**625,	
	Sig. (2-tailed)	000,	
	N	37	
في حالة إكتشاف المراقب الجبائي لممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية المصرح	Pearson Correlation	**621,	
	Sig. (2-tailed)	000,	
	N	37	
يتم فحص محاسبة المكلف شكلا ومضمونا للوصول إلى القرارات بشأن هذه المحاسبة	Pearson Correlation	**560,	
	Sig. (2-tailed)	000,	
	N	37	
التحقيق المحاسبي والرقابة على الوثائق لهم أكبر دور كبير في كثف ممارسات المحاسبة الإبداعية مقارنة بباقي الإجراءات الرقابية	Pearson Correlation	**469,	
	Sig. (2-tailed)	003,	
	N	37	
تحديد الربح المعتمد في حساب مختلف الضرائب يعتبر كاشفا للربح المغفل، الأمر الذي يؤدي إلى محاربة التهرب الضريبي	Pearson Correlation	**564,	
	Sig. (2-tailed)	000,	
	N	37	
يتم إخضاع المكلف للعقوبات والغرامات المنصوص عليها قانونا لعدم تكرار التلاعبات المحاسبية.	Pearson Correlation	**697,	
	Sig. (2-tailed)	000,	
	N	37	

Correlations

		الاستبيان	مساهمة الرقابة الجبائية	دوافع وأساليب المحاسبة	تقنيات رقابة الجبائية
الاستبيان	Pearson Correlation	1	**612,	**812,	**802,
	Sig. (2-tailed)		000,	000,	000,
	N	37	37	37	37
مساهمة الرقابة الجبائية	Pearson Correlation	**612,	1	210,	288,
	Sig. (2-tailed)	000,		213,	084,
	N	37	37	37	37
دوافع وأساليب المحاسبة	Pearson Correlation	**812,	210,	1	**498,
	Sig. (2-tailed)	000,	213,		002,
	N	37	37	37	37
تقنيات رقابة الجبائية	Pearson Correlation	**802,	288,	**498,	1
	Sig. (2-tailed)	000,	084,	002,	
	N	37	37	37	37

.Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed) .**

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	37	100,0
	Excluded ^a	0	0,
	Total	37	100,0

		N	%
Cases	Valid	37	100,0
	Excluded ^a	0	0,
	Total	37	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the .procedure

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
659,	10

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item- Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
الإدارة توفر كل الإمكانيات المادية والبشرية الضرورية للقيام بالرقابة الجبائية بفعالية.	23,30	7,604	117,	682,
بعد تحديد المكلفين المشتبهين بالقيام بتلاعبات محاسبية يتم إعداد برنامج للرقابة الجبائية.	22,57	7,030	363,	626,
التحصيل الجبائي الناتج عن عملية الرقابة الجبائية أكبر من التكاليف المتوقعة خلال العملية.	23,00	7,167	247,	652,
هناك علاقة طردية بين التحصيل الجبائي وحجم برنامج الرقابة الجبائية، وبين جودة الرقابة والالتزام الضريبي للمكلفين.	22,68	7,059	298,	640,
وجود الرقابة الجبائية يدفع المكلفين بالضريبة إلى الإلتزام الضريبي الطوعي وبالتالي ضمان مستوى التحصيل الجبائي.	22,49	6,646	536,	592,
الرقابة الجبائية تهدف إلى التحصيل الجبائي أي حماية الإيرادات الضريبية للدولة من خلال الحد من التهرب الضريبي.	22,41	7,414	350,	632,
لرقابة الجبائية دور كبير في إكتشاف الثغرات في القوانين مما يساهم في تدارك الإدارة	22,41	7,081	600,	600,
مهارة وكفاءة المراقبين الجبائين تؤثر بشكل إيجابي على إنتظام المستوى الضريبي للمكلفين بالضريبة.	22,46	6,866	539,	598,
الموظفين بالرقابة الجبائية يتمتعون بصلاحيات وسلطات قانونية تمكنهم من إجراء الرقابة	22,95	7,164	263,	648,
الأخطاء المكتشفة خلال عملية الرقابة الجبائية تتم مناقشتها مع المكلف بالضريبة وذلك لتقديم التبريرات وكسب الرضا وهذا لتسهيل عملية التحصيل.	22,70	7,492	166,	669,

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	37	100,0
	Excluded ^a	0	0,
	Total	37	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the .procedure

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.757,	10

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
تتصف ممارسات المحاسبة الإبداعية بكونها ممارسات مضللة وسلوك غير مقبول من قبل الإدارة لتزيف الحقائق مما يعظم من منافعها الذاتية.	19,78	13,063	571,	721,
إن ما توفره المعايير المحاسبية من مرونة في الاستخدام بشكلًا دافعًا قويًا للإدارة للقيام بمعالجات محاسبية مضللة تخدم مصالحها.	19,92	14,354	300,	751,
تعارض المصالح بين مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالشركة (خاصة بين الإدارة والملاك	20,16	11,917	582,	711,
تعدد بدائل القياس المحاسبي والتقدير من شأنه أن يفسح المجال للتقدير والحكم الشخصي على بعض العمليات التي تعترض المحاسب.	20,05	11,275	714,	688,
ضعف الثقافة المحاسبية لدى مختلف مستخدمي القوائم المالية قد يدفع إدارة الشركة لإستخدام بعض الممارسات المضللة	20,14	12,009	544,	717,
يستغل معدو القوائم المالية السياسات والتغيرات القانونية في كل من المحاسبة والنظام	19,65	13,623	324,	750,
من أهم دوافع المحاسبة الإبداعية التهرب الضريبي	19,65	14,234	223,	762,
أغلب الموظفين في الإدارة الضريبية لديهم القدرة على معالجة ممارسات المحاسبة الإبداعية	19,86	14,842	104,	775,
أغلب ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالمصاريف والإيرادات والأرباح التي تقوم بها	20,00	10,722	721,	682,

ضعف إجراءات الرقابة الجبائية وعدم تأهيل الكوادر العامة بإدارة الضريبية للكشف	19,51	14,923	080,	778,
--	-------	--------	------	------

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	37	100,0
	Excluded ^a	0	0,
	Total	37	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the .procedure

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
802,	10

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
التمكن من المبادئ المحاسبية تجعل المراقب الجبائي قادرا على إكتشاف التلاعبات	23,51	9,257	527,	779,
أشكال الرقابة الجبائية المعمقة والتي هي التحقيق المحاسبي المعمق وفحص مجمل	23,57	9,086	473,	786,
يعمل المراقب الجبائي على فحص القوائم المالية المصرح بها، خاصة العمليات	23,24	9,300	626,	771,
يتم تطبيق التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية على الميزانية	23,32	9,670	384,	796,
تركز الرقابة الجبائية على مراقبة العناصر المكونة للربح المتمثلة في مراقبة المشتريات	23,32	9,281	504,	782,
في حالة إكتشاف المراقب الجبائي لممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية المصرح	23,30	9,492	514,	781,
يتم فحص محاسبة المكلف شكلا ومضمونا للوصول إلى القرارات بشأن هذه المحاسبة	23,41	9,470	421,	792,

التحقيق المحاسبي والرقابة على الوثائق لهم أكبر دور كبير في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية مقارنة بباقي الإجراءات الرقابية	23,59	10,026	340,	799,
تحديد الربح المعتمد في حساب مختلف الضرائب يعتبر كاشفا للربح المغفل، الأمر الذي يؤدي إلى محاربة التهرب الضريبي	23,65	9,456	425,	791,
يتم إخضاع المكلف للعقوبات والغرامات المنصوص عليها قانونا لعدم تكرار التلاعبات المحاسبية.	23,32	9,003	593,	771,

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	37	100,0
	Excluded ^a	0	0,
	Total	37	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
832,	30

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
الإدارة توفر كل الإمكانيات المادية والبشرية الضرورية للقيام بالرقابة الجبائية بفعالية.	71,41	59,859	083,-	842,
بعد تحديد المكلفين المشتبهين بالقيام بتلاعبات محاسبية يتم إعداد برنامج للرقابة الجبائية.	70,68	58,892	023,	837,
التحصيل الجبائي الناتج عن عملية الرقابة الجبائية أكبر من التكاليف المتوقعة خلال العملية.	71,11	55,821	316,	828,
هناك علاقة طردية بين التحصيل الجبائي وحجم برنامج الرقابة الجبائية، وبين جودة الرقابة والالتزام الضريبي للمكلفين.	70,78	54,008	526,	821,

وجود الرقابة الجبائية يدفع المكلفين بالضريبة إلى الإلتزام الضريبي الطوعي وبالتالي ضمان مستوى التحصيل الجبائي.	70,59	56,470	316,	828,
الرقابة الجبائية تهدف إلى التحصيل الجبائي أي حماية الإيرادات الضريبية للدولة من خلال الحد من التهرب الضريبي.	70,51	57,312	275,	829,
لرقابة الجبائية دور كبير في إكتشاف الثغرات في القوانين مما يساهم في تدارك الإدارة	70,51	57,368	320,	828,
مهارة وكفاءة المراقبين الجبائين تؤثر بشكل إيجابي على إنتظام المستوى الضريبي للمكلفين بالضريبة.	70,57	57,197	268,	829,
الموظفين بالرقابة الجبائية يتمتعون بصلاحيات وسلطات قانونية تمكنهم من إجراء الرقابة	71,05	57,441	160,	834,
الأخطاء المكتشفة خلال عملية الرقابة الجبائية تتم مناقشتها مع المكلف بالضريبة وذلك لتقديم التبريرات وكسب الرضا وهذا لتسهيل عملية التحصيل.	70,81	56,047	306,	828,
تتنصف ممارسات المحاسبة الإبداعية بكونها ممارسات مضللة وسلوك غير مقبول من قبل الإدارة لتزييف الحقائق مما يعظم من منافعها الذاتية.	71,03	54,583	538,	821,
إن ما توفره المعايير المحاسبية من مرونة في الإستخدام يشكل دافعا قويا للإدارة للقيام بمعالجات محاسبية مضللة تخدم مصالحها.	71,16	56,640	339,	827,
تعارض المصالح بين مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالشركة (خاصة بين الإدارة والملاك	71,41	53,248	480,	822,
تعدد بدائل القياس المحاسبي والتقدير من شأنه أن يفسح المجال للتقدير والحكم الشخصي على بعض العمليات التي تعترض المحاسب.	71,30	51,881	602,	816,
ضعف الثقافة المحاسبية لدى مختلف مستخدمي القوائم المالية قد يدفع إدارة الشركة لإستخدام بعض الممارسات المضللة	71,38	54,131	388,	826,
يستغل معدو القوائم المالية السياسات والثغرات القانونية في كل من المحاسبة والنظام	70,89	55,655	323,	828,

من أهم دوافع المحاسبة الإبداعية التهرب الضريبي	70,89	56,932	215,	832,
أغلب الموظفين في الإدارة الضريبية لديهم القدرة على معالجة ممارسات المحاسبة الإبداعية	71,11	58,877	018,	838,
أغلب ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالمصاريف والإيرادات والأرباح التي تقوم بها	71,24	50,634	630,	814,
ضعف إجراءات الرقابة الجبائية وعدم تأهيل الكوادر العامة بإدارة الضريبية للكشف	70,76	57,245	182,	833,
التمكن من المبادئ المحاسبية تجعل المراقب الجبائي قادرا على إكتشاف التلاعبات	70,81	54,324	584,	820,
أشكال الرقابة الجبائية المعمقة والتي هي التحقيق المحاسبي المعمق وفحص مجمل	70,86	54,065	519,	821,
يعمل المراقب الجبائي على فحص القوائم المالية المصرح بها، خاصة العمليات	70,54	57,200	278,	829,
يتم تطبيق التحقيق المحاسبي والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية على الميزانية	70,62	57,408	198,	832,
تركز الرقابة الجبائية على مراقبة العناصر المكونة للربح المتمثلة في مراقبة المشتريات	70,62	57,075	237,	830,
في حالة إكتشاف المراقب الجبائي لممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية المصرح	70,59	55,970	423,	825,
يتم فحص محاسبة المكلف شكلا ومضمونا للوصول إلى القرارات بشأن هذه المحاسبة	70,70	56,104	336,	827,
التحقيق المحاسبي والرقابة على الوثائق لهم أكبر دور كبير في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية مقارنة بباقي الإجراءات الرقابية	70,89	55,599	480,	824,
تحديد الربح المعتمد في حساب مختلف الضرائب يعتبر كاشفا للربح المغفل، الأمر الذي يؤدي إلى محاربة التهرب الضريبي	70,95	54,219	557,	820,
يتم إخضاع المكلف للعقوبات والغرامات المنصوص عليها قانونا لعدم تكرار التلاعبات المحاسبية.	70,62	53,964	615,	819,

Statistics

		العمر	المؤهل العلمي	سنوات الخبرة
N	Valid	37	37	37
	Missing	0	0	0

Frequency Table

		العمر			Cumulative Percent
		Frequency	Percent	Valid Percent	
Valid	أقل من 35 سنة	15	40,5	40,5	40,5
	من 36_45 سنة	12	32,4	32,4	73,0
	من 46_55 سنة	5	13,5	13,5	86,5
	أكثر من 55 سنة	5	13,5	13,5	100,0
Total		37	100,0	100,0	

		المؤهل العلمي			Cumulative Percent
		Frequency	Percent	Valid Percent	
Valid	شهادة ليسانس	26	70,3	70,3	70,3
	شهادة ما بعد التدرج	8	21,6	21,6	91,9
	شهادات أخرى	3	8,1	8,1	100,0
Total		37	100,0	100,0	

		سنوات الخبرة			Cumulative Percent
		Frequency	Percent	Valid Percent	
Valid	من 1_10 سنوات	16	43,2	43,2	43,2
	من 11_20 سنة	11	29,7	29,7	73,0
	من 21_30 سنة	3	8,1	8,1	81,1
	أكثر من 30 سنة	7	18,9	18,9	100,0
Total		37	100,0	100,0	

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
مساهمة الرقابة الجبائية	37	2,5216	29168,
الإدارة توفر كل الإمكانيات المادية والبشرية الضرورية للقيام بالرقابة الجبائية بفعالية.	37	1,92	682,

بعد تحديد المكلفين المشتبهين بالقيام بتلاعبات محاسبية يتم إعداد برنامج للرقابة الجبائية.	37	2,65	588,
التحصيل الجبائي الناتج عن عملية الرقابة الجبائية أكبر من التكاليف المتوقعة خلال العملية.	37	2,22	672,
هناك علاقة طردية بين التحصيل الجبائي وحجم برنامج الرقابة الجبائية، وبين جودة الرقابة والالتزام الضريبي للمكلفين.	37	2,54	650,
وجود الرقابة الجبائية يدفع المكلفين بالضريبة إلى الالتزام الضريبي الطوعي وبالتالي ضمان مستوى التحصيل الجبائي.	37	2,73	560,
الرقابة الجبائية تهدف إلى التحصيل الجبائي أي حماية الإيرادات الضريبية للدولة من خلال الحد من التهرب الضريبي.	37	2,81	462,
لرقابة الجبائية دور كبير في إكتشاف الثغرات في القوانين مما يساهم في تدارك الإدارة	37	2,81	397,
مهارة وكفاءة المراقبين الجبائين تؤثر بشكل إيجابي على إنتظام المستوى الضريبي للمكلفين بالضريبة.	37	2,76	495,
الموظفين بالرقابة الجبائية يتمتعون بصلاحيات وسلطات قانونية تمكنهم من إجراء الرقابة	37	2,27	652,
الأخطاء المكتشفة خلال عملية الرقابة الجبائية تتم مناقشتها مع المكلف بالضريبة وذلك لتقديم التبريرات وكسب الرضا وهذا لتسهيل عملية التحصيل.	37	2,51	651,
Valid N (listwise)	37		

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
دوافع وأساليب المحاسبة	37	2,2081	39678,
تتصف ممارسات المحاسبة الإبداعية بكونها ممارسات مضللة وسلوك غير مقبول من قبل الإدارة لتزيف الحقائق مما يعظم من منافعها الذاتية.	37	2,30	571,
إن ما توفره المعايير المحاسبية من مرونة في الاستخدام بشكل دافعا قويا للإدارة للقيام بمعالجات محاسبية مضللة تخدم مصالحها.	37	2,16	501,

تعارض المصالح بين مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالشركة (خاصة بين الإدارة والملاك	37	1,92	795,
تعدد بدائل القياس المحاسبي والتقدير من شأنه أن يفسح المجال للتقدير والحكم الشخصي على بعض العمليات التي تعترض المحاسب.	37	2,03	799,
ضعف الثقافة المحاسبية لدى مختلف مستخدمي القوائم المالية قد يدفع إدارة الشركة لإستخدام بعض الممارسات المضللة	37	1,95	815,
يستغل معدو القوائم المالية السياسات والثغرات القانونية في كل من المحاسبة والنظام	37	2,43	689,
من أهم دوافع المحاسبة الإبداعية التهرب الضريبي	37	2,43	647,
أغلب الموظفين في الإدارة الضريبية لديهم القدرة على معالجة ممارسات المحاسبة الإبداعية	37	2,22	630,
أغلب ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالمصاريف والإيرادات والأرباح التي تقوم بها	37	2,08	894,
ضعف إجراءات الرقابة الجبائية وعدم تأهيل الكوادر العامة بإدارة الضريبية للكشف	37	2,57	647,
Valid N (listwise)	37		

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
تقنيات رقابة الجبائية	37	2,6027	33705,
التمكن من المبادئ المحاسبية تجعل المراقب الجبائي قادرا على إكتشاف التلاعبات	37	2,51	559,
أشكال الرقابة الجبائية المعمقة والتي هي التحقيق المحاسبي المعمق وفحص مجمل	37	2,46	650,
يعمل المراقب الجبائي على فحص القوائم المالية المصرح بها، خاصة العمليات	37	2,78	479,
يتم تطبيق التحقيق المحاسبي والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية على الميزانية	37	2,70	571,
تركز الرقابة الجبائية على مراقبة العناصر المكونة للربح المتمثلة في مراقبة المشتريات	37	2,70	571,

في حالة إكتشاف المراقب الجبائي لممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية المصرح	37	2,73	508,
يتم فحص محاسبة المكلف شكلا ومضمونا للوصول إلى القرارات بشأن هذه المحاسبة	37	2,62	594,
التحقيق المحاسبي والرقابة على الوثائق لهم أكبر دور كبير في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية مقارنة بباقي الإجراءات الرقابية	37	2,43	502,
تحديد الربح المعتمد في حساب مختلف الضرائب يعتبر كاشفا للربح المغفل، الأمر الذي يؤدي إلى محاربة التهريب الضريبي	37	2,38	594,
يتم إخضاع المكلف للعقوبات والغرامات المنصوص عليها قانونا لعدم تكرار التلاعبات المحاسبية.	37	2,70	571,
Valid N (listwise)	37		

T-Test

One-Sample Test

Test Value = 3

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	%95 Confidence Interval of the Difference Lower	
مساهمة الرقابة الجبائية	9,976-	36	000,	47838,-	5756,-	

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
دوافع وأساليب المحاسبة	37	2,2081	39678,	06523,

One-Sample Test

Test Value = 3

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	%95 Confidence Interval of the Difference Lower	
دوافع وأساليب المحاسبة	12,140-	36	000,	79189,-	9242,-	

T

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
تقنيات رقابة الجبائية	37	2,6027	33705,	05541,

One-Sample Test

Test Value = 3

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	%95 Confidence Interval of the Difference Lower	
تقنيات رقابة الجبائية	7,170-	36	000,	39730,-	5097,-	

الفهرس

الفهرس

الصفحة	العنوان
III	الإهداء
IV	الشكر
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
IX	قائمة الملاحق
X	قائمة الإختصارات والرموز
أ-د	المقدمة
الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة الإبداعية والرقابة الجبائية	
02	تمهيد
03	المبحث الأول : الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية والرقابة الجبائية
03	المطلب الأول : مدخل عام للمحاسبة الإبداعية
03	الفرع الأول : ماهية المحاسبة الإبداعية
14	الفرع الثاني : دوافع إستخدام المحاسبة الإبداعية وممارساتها
23	الفرع الثالث : المخاطر المترتبة على إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيراتها
26	الفرع الرابع : مداخل الممارسات المحاسبية في البيئة الجزائرية
27	الفرع الخامس : أهمية وطرق إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية
30	الفرع السادس : الإتجاهات والمداخل الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
32	المطلب الثاني : عموميات حول الرقابة الجبائية
32	الفرع الأول : ماهية الرقابة الجبائية
41	الفرع الثاني : الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
46	الفرع الثالث : الإطار القانوني للرقابة الجبائية
53	الفرع الرابع : الآليات العقابية للرقابة الجبائية
57	الفرع الخامس : صعوبات الرقابة الجبائية
60	الفرع السادس : آليات تفعيل الرقابة الجبائية
62	المطلب الثالث : تقنيات الرقابة الجبائية ودورها في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية
62	الفرع الأول : الفحص المعمق لحسابات الميزانية
66	الفرع الثاني : الفحص المعمق لحسابات النتائج
68	الفرع الثالث : فحص العناصر المكونة للربح
69	الفرع الرابع : نتائج الفحص المحاسبي
71	الفرع الخامس : طرق إعادة تأسيس رقم الاعمال
74	الفرع السادس : التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
76	المبحث الثاني : مراجعة الدراسات السابقة
76	المطلب الأول : الدراسات السابقة المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية

79	المطلب الثاني : الدراسات السابقة المتعلقة بالرقابة الجبائية
82	المطلب الثالث : موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة
85	خلاصة الفصل
الفصل الثاني : دراسة ميدانية لآراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب ولاية ورقلة	
87	تمهيد
88	المبحث الأول : الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية
88	المطلب الأول : مجتمع وعينة الدراسة
88	الفرع الأول : متغيرات الدراسة
88	الفرع الثاني : مجتمع الدراسة
88	الفرع الثالث : عينة الدراسة
89	المطلب الثاني : أداة الدراسة الميدانية
89	الفرع الأول : إعداد قائمة الإستبيان
91	الفرع الثاني : صدق أداة الدراسة
94	الفرع الثالث : ثبات أداة الدراسة
95	المطلب الثالث : الأدوات الإحصائية المستخدمة في التحليل
97	المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة ومناقشتها
97	المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة الخاصة بأفراد عينة الدراسة
97	الفرع الأول : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر
90	الفرع الثاني : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي
99	الفرع الثالث : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية
100	المطلب الثاني : دراسة نتائج آراء عينة الدراسة
100	الفرع الأول : عرض ومناقشة نتائج المحور الأول
103	الفرع الثاني : عرض ومناقشة نتائج المحور الثاني
107	الفرع الثالث : عرض ومناقشة نتائج المحور الثالث
112	المطلب الثالث : إختبار صحة فرضيات الدراسة
112	الفرع الأول : إختبار صحة الفرضية الأولى
112	الفرع الثاني : إختبار صحة الفرضية الثانية
113	الفرع الثالث : إختبار صحة الفرضية الثالثة
114	خلاصة الفصل
115	الخاتمة
119	المراجع والمصادر
128	الملاحق
163	الفهرس