

الخاتمة

المخاتمة

تستخدم المحاسبة الإبداعية في إظهار نتائج الأعمال والمركز المالي بغير حقيقتها عن طريق استغلال المرونة الكبيرة التي وفرتها المبادئ والمعايير المحاسبية، وتتعدد الأسباب والدوافع التي تحفز الإدارات إلى ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية والتي تؤدي إلى تلاعب في البيانات المالية حيث تتمثل هذه الدوافع في التقليل الضرائب الواجبة الدفع من خلال التأثير على الدخل الخاضع للضريبة، وكذلك الأساليب المحاسبية التي تمارسها تلك الشركات كأسلوب المحاسبة الإبداعية سواء على مستوى الإيرادات أو النفقات والتكاليف لتأثير على الأرباح، حيث كان للمحقق المحاسبي دور كبير في الكشف من ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها للوصول إلى التحديد الدقيق والعاال للوعاء الضريبي للدخل

أ-إختبار فرضيات الدراسة :

- 1 للفرضية الأولى: من خلال دراستنا تم إثبات صحة الفرضية القائلة يوجد هناك عدة أساليب وطرق تستخدم في تقليل الدخل الخاضع للضريبة تستعمل في قائمة الدخل .
- 2 للفرضية الثانية: بعد دراستنا للموضوع تم إثبات صحة الفرضية القائلة يوجد في الجزائر قوانين جبائية واضحة تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .
- 3 للفرضية الثالثة: من خلال دراستنا تم إثبات صحة الفرضية القائلة يوجد من الرقابات الجبائية التي تعتمد عليها إدارة الضرائب بغية توضيح ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ب-النتائج:

من خلال هذه الدراسة يمكننا الوصول إلى النتائج التالية:

- 1-من أهم النتائج المتوصل إليها أن هناك جانبين للمحاسبة الإبداعية :
-الجانب الإيجابي: ويتمثل في الإبداع والإبتكار للمحاسبين والذي يعبر عن الكفاءة والخبرة.
-الجانب السلبي: ويتمثل في تحقيق المنافع الذاتية للإدارة وتضليل مستخدمي القوائم المالية.
- 2-إن المحاسبة الإبداعية في الغالب تكون عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال الفرص في القانون للتخلص من الإلتزامات الضريبية.

3- يعد إنتشار أساليب المحاسبة الإبداعية وتنوعها من الأسباب الرئيسية لعدم الموثوقية بالقوائم المالية.

4- إن أغلب المكلفين بالضريبة يحاولون قدر المستطاع التملص من إلتزاماتهم الضريبية، وذلك بواسطة عدة أساليب وطرق.

ج-التوصيات:

من بين ما توصلنا من النتائج نوصي بأن:

1 للمحاسبة الإبداعية مجال واسع لا يمكن لهذه الدراسة حصر جميع الجوانب المتعلق به، وقد تناولت هذه الدراسة دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية، لذلك يجب البحث في طرق إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية واقتراح الحلول للحد منها.

2 للمسهر على نشر الثقافة الكافية حول المحاسبة الإبداعية من أجل بيان ضررها ثم الحد منها ومحاربتها بالوسائل اللازمة.

3 ضرورة أن تكون المعلومات المحاسبية خالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية لكي تساهم في قرارات صحيحة.

د-أفاق الدراسة:

1-مقومات مهنة المحاسبة وعلاقتها بالمحاسبة الإبداعية.

2-المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارستها ونتائجها.

فهرس المحتويات

الصفحة	العناوين
	إهداء
	شكر وعرفان
I	فهرس المحتويات
II	فهرس الجداول
III	فهرس الأشكال
I	فهرس الرموز والإختصارات
	المستخلص
أ-ب-ج	المقدمة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية للمحاسبة الإبداعية والضرائب	
5	تمهيد
6	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية
6	المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية
10	المطلب الثاني: دوافع وأساليب ومجالات إستخدام المحاسبة الإبداعية
17	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للضرائب
17	المطلب الأول: الوعاء الضريبي وطرق تقديره
20	المطلب الثاني: النظام الضريبي في الجزائر
32	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
32	المطلب الأول: دراسات باللغة العربية
33	المطلب الثاني: دراسات باللغة الأجنبية
35	الخلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
37	تمهيد
38	المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة
38	المطلب الأول: لمحة حول مديرية الضرائب لولاية الوادي
41	المطلب الثاني: الدور الجبائي لمديرية الضرائب لولاية الوادي
44	المبحث الثاني: تأثير المحاسبة الإبداعية على الوعاء الضريبي دراسة حالة شركة
44	المطلب الأول: المرحلة التمهيدية للتحقيق
57	المطلب الثاني: مرحلة التحقيق الدراسة
69	الخلاصة الفصل
71	الخاتمة

الفصل الأول

الأدبيات النظرية للمحاسبة الإبداعية والضرائب

تمهيد:

يضم هذا الفصل ثلاث مباحث إذ يتناول المبحث الأول إلى الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية من حيث مفهومها وخصائصها، وأيضا دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية ومجالاتها، بينما يتناول المبحث الثاني عن ماهية الضرائب والنظام الضريبي في الجزائر والضرائب المطبقة فيها، أما المبحث الثالث يتكلم عن الدراسات السابقة باللغة العربية والأجنبية للمحاسبة .

تعني المحاسبة الإبداعية أن المحاسب المالي يكون مبدعا بشكل ايجابي بفهم جميع مفاهيم المحاسبة وتطبيقاتها من حيث الروح وليس النص، ومن ثم يستخدم إبداعاته في التعبير عن صدق الإفصاح في القوائم المالية، وقد يتطور هذا الإبداع لإخفاء حقائق مالية كحالة تدهور .

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

سنتناول في هذا المبحث إلى مطلبين إذ يتناول المطلب الأول إلى ماهية المحاسبة الإبداعية من حيث أسباب والعوامل التي ساعدت على ظهورها ومفهومها وخصائصها، بينما في المطلب الثاني سنتطرق إلى دوافع وأساليب ومجالات المحاسبة الإبداعية .

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

أولاً : أسباب ظهور المحاسبة الإبداعية

هناك عدة أسباب لظهور المحاسبة الإبداعية ونذكر منها :¹

أ - يعتبر تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة المصدر الرئيس 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 .

ب - وقد ذكر Revsine هذا الأمر في بداية التسعينات الميلادية، أي قبل انهيار Enron وعندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله فإذا كنت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنك تستطيع على الأقل أن تبتدعها كما أن الاختيارية في المحاسبة المتمثلة في بدائل القياس المحاسبي والتقدير والإفصاح التي تتيحها المعايير المحاسبية، والتي تؤثر على مخرجات نظام المحاسبة سواء بالشكل أو المضمون، إضافة إلى الثغرات الموجودة في أساليب التدقيق الخارجي .

ج- إضافة إلى أن الحاجة إلى التوقعات المستقبلية، والحاجة إلى التقدير والحكم الشخصي، واختلافات توقيت بعض التعاملات المالية، واختلافات تصنيف القوائم المالية، كلها عوامل منحت المديرين الفرص لابتداع الأساليب المحاسبية القادرة على تعظيم المنافع المؤسسية أو الشخصية أو كليهما معاً.

ثانياً: العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية

هناك عدة عوامل ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية وهي :²

¹ ميسون بنت علي القرني، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، ص : 10 .

² التجاني بالرقى، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، كلية علوم التسيير، جامعة سطيف 1، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2012، ص ص: 35-36 .

أ - حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية: حرية اختيار بين البدائل المحاسبية الخاصة بالقياس وتقدير النتائج في نوعيه المعلومات المحاسبية والاقتصادية التي تحصل عليها الأطراف المختلفة المهتمة بالقوائم المالية ومن ثم التأثير في عملية اتخاذ القرار كما تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للشركة أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية حيث تسمح بالعديد من المعايير المحاسبية لاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة وهذا يترتب عليه اختيار الشركة الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغبتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة مثل ذلك انه في الكثير من البلدان يسمح لشركات أن تختار بين سياسة إطفاء نفقات البحث والتطوير حاله حدوثها أو رسملتها أو إطفاءها على مدا فترت حياه الشركة .

ب حرية التقديرات المحاسبية : يتضمن إعداد بعض العمليات الحقيقية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى أهداف محدده مسبقا ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصول بغرض احتساب إهلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل الشركة وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من إعداد التلاعب بشكل غير معلن ومن الصعب اكتشافه ويتم ذلك عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في إعدادات تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث تضخيم أو التقليل من قيمتها.

ج -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 التي تراه مناسبة فقد تؤجل هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معي .

ثالثا: مفهوم المحاسبة الإبداعية: هناك مجموعة من التعاريف للمحاسبة وهي موضحة في الجدول الآتي:

وتعرف المحاسبة الإبداعية بأنها "تسوية مقصودة للدخل المعلن بهدف الوصول إلى المستوى أو الاتجاه المرغوب ويعبر عن رغبة الإدارة في تقليل الانحرافات غير الطبيعية في الدخل إلى الحد الممكن أو المسموح به في ظل مبادئ المحاسبة والإدارة المقبولة".¹

ويرى باحثون آخرون :

¹ محمد حلو داود الحرسان، عبد الرضا حسن سعود، مدى تأثير نظام المحاسب الضريبي في العراق بالمحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة ذي قار، المجلد 9، العدد 3، 2014، ص

يرى بريجيش ياداف : المحاسبة الإبداعية بأنها استخدام المعرفة المحاسبية للتأثير على الأرقام المبلغ عنها، مع الإبقاء على الاختصاص القضائي للقواعد والقوانين المحاسبية المبلغ، وذلك بدلا من إظهار الأداء الفعلي أو موقف الشركة، فإنها تعكس ما يريد إدارة الشركة أن تخبر أصحاب المصلحة ¹.

أما فريدريك ديمرانس وآخرون يرون بأنها "استخدام المرونة المتاحة في المحاسبة ضمن الإطار التنظيمي لإدارة وقياس وعرض الحسابات بحيث أنها تعطي الأولوية لصالح المعلنين وليس المستخدمين" ².

وفي مفهوم آخر يرى سايد سلفاكار وآخرون: "تشير المحاسبة الإبداعية لاستخدام المعرفة للتأثير على الأرقام المفصح عنها، بحيث بدلا من إظهار الأداء الفعلي أو موقف الشركة، فإنها تعكس ما ترغب الإدارة إظهاره لأصحاب المصلحة" ³.

الجدول رقم (1-1): أهم التعريفات لموضوع المحاسبة الإبداعية

نوع التعريف	الشرح
المحاسبة النفعية	الإختيار المعتمد من بين التطبيقات المحاسبة النفعية المتعددة للمبادئ المحاسبة بقصد الوصول إلى نتائج محددة مسبقاً، وغالباً ما تكون بصورة أرباح رقمية مرتفعة سواء تم إتباع المبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً أم لا .
تلطيف الدخل	إدارة الأرباح المرغوبة لإزالة التذبذب في مسار الدخل الطبيعي وعادة ما تتضمن خطوات لتخفيض الدخل في سنوات ذات الدخل المرتفع من أجل نقلها إلى السنوات ذات الدخل المنخفض .
إدارة الأرباح	التلاعب في الأرباح لتحقيق أهداف محددة بشكل مسبق من الادارة او التوقعات تعد من المحللين او قيم تتناغم مع تلطيف صورة الدخل والتوجه نحو مكاسب ثابتة.
المحاسبة الإبداعية	عملية التلاعب في البيانات المالية المحاسبة الإبداعية باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية والتضليل في الإبلاغ المالي وأي خطوات متخذة اتجاها إدارة المكاسب أو تلطيف صورة الدخل .

¹ Brijesh Yadav Creative Accounting : A Literature Review/ The SIJ Transactions on Industrial, Financial & Business Management (IFBM), Vol. 1, No. 5, November-December 2013, P :181

² Frédéric Demerens/ Jean-Louis Paré, Jean Redis Investor Skepticism and Creative Accounting: The Case of a French SME Listed on Alternext. INTERNATIONAL JOURNAL OF BUSINESS, 18(1), 2013. P: 61

³ Syed Zulfiqar Ali Shah ,Safdar Butt and Yasir Bin Tariq. Use or Abuse of Creative Accounting Techniques. International Journal of Trade, Economics and Finance, Vol. 2, No. 6, December,2011,p:531

التلاعب بالتقارير المالية	إظهار بيانات خاطئة بشكل معتمد، أو حذف قيم معينة أو إخفاءها في البيانات المالية لهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، هذا النوع من التلاعب يعتبر عملا منافيا للقانون .
المحاسبة المبدعة	عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوفات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضل معد هذه الكشوفات أن يبلغ عنها .
المحاسبة الخلاقة	إتباع بعض الحيل والأساليب المحاسبية لجعل الشركة المساهمة تبدو بكل وصورة أفضل من الواقع، سواء كان ذلك من حيث قوة مركزها المالي أو حجم أرباحها الصافية أو وضعها التنافسي والمالي والتشغيلي .

التجاني بالرقبي، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، كلية علوم التسيير، جامعة سطيف 1، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير العدد 12، 2012، ص 33 .

ويتضح من التعاريف السابقة أن هناك قواسم مشتركة يمكن تلخيصها بالآتي:

- إن المحاسبة الإبداعية هي شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة.
- تعمل ممارسات المحاسبة الإبداعية على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية.
- هي الاستخدام القانوني للمبادئ والقواعد المحاسبية بطريقة ما، لتحريف القوائم المحاسبية.
- إن ممارساتها تنحصر ضمن المبادئ والقواعد المحاسبية وبالتالي فهي ممارسات قانونية.
- غالبا ما يمتلك من يمارس المحاسبة الإبداعية قدرات محاسبية عالية يتمكن من خلالها التلاعب بالقيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه.
- هي استغلال الثغرات الموجودة في النظام المحاسبي لتضليل مستخدمي التقارير المالية وتحقيق أهداف أصحاب المصلحة .

رابعا: خصائص المحاسبة الإبداعية: تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص والتي تبين لنا بدورها الخصائص التي

يتميز بها المحاسب المبدع والمتمثلة في:¹

- قدرة المحاسب على التحليل والتجميع.
- قدرة المحاسب على التخيل والحدس.

¹ صالح مزاققة، فتيحة بوهرين، جامعة سعد دحلب البلدية كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، 12-13 ماي 2010، ص: 5.

- أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس .
- اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية.
- النقد الذاتي، فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتعذيب والتقويم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها.

المطلب الثاني: دوافع وأساليب ومجالات استخدام المحاسبة الإبداعية

أولاً: دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية: هناك مجموعة من الأسباب دفعت مدراء ومحاسبي الوحدات

الاقتصادية لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لكن أه م هذه الدوافع التي أشارت إليها هي :

أ - التأثير على سمعة الوحدة الاقتصادية إيجابياً في السوق : تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحياناً بهدف

تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الوحدات الاقتصادية التي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية لتحقيق هذا

التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل من إدارة الوحدة الاقتصادية، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة

الوحدة الاقتصادية سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية تجاه السوق ولاسيما أمام مساهميها، لذلك فإن أحد دوافع

استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو التأثير إيجابياً على سمعة الوحدة الاقتصادية¹.

ب - الحصول على التمويل أو المحافظة عليه : غالباً ما تسعى الوحدات الاقتصادية إلى الحصول على التمويل

اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية

وأحياناً لسداد التزاماتها، ولكي تحصل على تمويل من الوحدات الاقتصادية المالية فإنها سوف تخضع لشروط

مرتفعة يجب توافرها قبل الموافقة على منح هذا التمويل، ومن ضمن هذه الشروط الواجب توافرها للموافقة على

التمويل هو إن تكون نتيجة النشاط والوضع المالي للوحدة الاقتصادية خلال المدة من استلام التمويل لغاية

سداده بتسمح سداد موجود التمويل والفوائد المترتبة عليه، و هذا الشرط لا يمكن للمؤسسة المالية إن تقدره أو

تتوقعه إلا من خلال قراءتها وتحليلها للوضع المالي السابق لهذه الوحدات الاقتصادية طالبة التمويل، وهنا تلجأ

وحدات الاقتصادية إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين قيمتها، وهذا سيؤثر في اتخاذ القرار

الائتماني لدى الوحدات الاقتصادية المالية².

¹ أحمد سامح محمد رضا، دور المراجعة الخارجية في كشف ممارسات المحاسبة الاحتياطية في ضوء التطورات الاقتصادية المعاصرة، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة حلوان، مصر، 2008، ص: 24 .

² محمد مطر، ليندا حسن الحلي، دور المدين الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009 ص: 27 .

- ج - لغايات التلاعب الضريبي :** تقوم بعض الوحدات الاقتصادية المالية من خلال أساليب المحاسبة الإبداعية بتخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات، وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناء على قيمة هذا الوعاء لتقوية فرص استفادة الإدارة من المعلومات الداخلية.¹
- د - لغايات التصنيف المهني :** تتنافس العديد من المنشأة المالية التي تعمل في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني الذي تجر به بعض المؤسسات الدولية والمحلية، ويستند هذا التقييم على العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية، ووضع الشركة من ناحية القوة المالية وبالتأكيد يستدل على هذا من خلال قراءتهم للقوائم المالية الصادرة عن تلك الشركات ولهذا تلجأ العديد من الشركات إلى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم وذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة.²
- هـ - الحصول على مكافآت كبيرة للمديرين :** حيث يقوم المديرون بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وذلك لزيادة الأرباح ولاسيما إذا كانت الحوافز والمكافآت الخاصة بهم مرتبطة بتلك الأرباح.³
- و - تجنب التكلفة السياسية :** تتمثل تلك التكلفة في الأعباء التي قد تتحملها الوحدات الاقتصادية كبيرة الحجم نتيجة القوانين والأنظمة التي تفرضها الدولة مثل قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الوحدات الاقتصادية بأعباء إجتماعية مرتفعة، لذلك قد تلجأ الوحدات الإدارية الاقتصادية إلى تبني إدارة المكاسب أو اختيار سياسات محاسبية تؤدي إلى تخفيض هذا الربح وذلك لكي تتمكن هذه الوحدات من تجنب تلك التكاليف.⁴
- ز - تخفيض احتمال انتهاك عقد الدين :** إن اتفاقيات الديون غالباً ما يضع فيه الدائنون بعض القيود، مثل القيود على التوزيعات المدفوعة أو إعادة شراء الأسهم أو إصدار ديون إضافية إلى غير ذلك من الشروط، وهذه القيود في الغالب يعبر عنها بشكل نسب أو أرقام محاسبية مثل مستويات رأس مال العامل أو معدلات تغطية الفوائد أو صافي حقوق الملكية، لهذا أحياناً تقوم الإدارة في الوحدات الاقتصادية التي ترتفع فيها نسبة الديون إلى حقوق

¹ بطو علاء فريد، أثر التحدي الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب في العراق، رسالة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق، 2006، ص: 44.

² عماد سليم الأغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية " دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية "، رسالة ماجستير محاسبة كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2011، ص: 84.

³ أحمد سامح محمد رضا، مرجع سابق ذكره، ص: 25.

⁴ جبر الداغور، محمد عابد، أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية، دراسة تطبيقية، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 17 العدد 1، غزة، فلسطين، ص: 829.

الملكية "أي تزداد فيها نسبة الرفع المالي" إلى استخدام الطرق والسياسات المحاسبية التي من شأنها زيادة الأرباح لتجنب ما يسمى بالتقصير الفني في إتفاقيات الديون.¹

ح - التأثير على سعر سهم الوحدات الاقتصادية في الأسواق المالية : بهدف تعظيم القيم المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الوحدات الاقتصادية في الأسواق المالية.²

ط - دوافع التخفيض المتعمد في الأرباح : التي تمثل تجنب التكاليف السياسية، والتفاوض مع نقابات العمال وتخفيض الأرباح الحالية لزيادة المكافآت المستقبلية، وتخفيض ما يزيد من الأرباح الحالية عن الحد الأقصى للمكافآت وعند تولي مجلس إدارة جديد.³ وهناك عدة دوافع أخرى نذكر منها :⁴

1 - زيادة الاقتراض من البنوك: التي تؤثر إيجابياً في عملية اتخاذ القرار لائتماني بمنح القروض .

2 - تحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية بهدف تحقيق مصالح شخصية : وذلك بتحسين قيم الوحدات الاقتصادية التي تقوم بإدارتها لعكس صورة إيجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة.

3 - دوافع المبالغ التي تمثل : الوصول إلى المستهدف بالنسبة لمكافآت الإدارة، والوصول إلى المس ته دف بالنسبة لاتفاقيات الديون، عند زيادة رأس المال، أو التحول إلى شركة مس اهمة، ومقابلة توقعات المحللين الماليين، والتأثير على أداء السهم في الأجل القصير، والمحافظة على المركز الوظيفي للإدارة، والنشاط التجاري للإدارة في أسهم الوحدة الاقتصادية.

ثانياً: أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية: ولقد تناول العديد من الدراسات تقسيم أساليب المحاسبة الإبداعية

كحد أساليب التأثير على القوائم المالية من عدة زوايا، يمكن أن نستخلص منها ما يأتي :

أ- من حيث اتفاقها مع المبادئ المحاسبية: تقسم أساليب المحاسبة الإبداعية على أساليب تفق مع المبادئ

المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً ومع معايير المحاسبة والتدقيق حيث أشار "GUNNY" إلى أن إدارة الاستحقاق

هي " استخدام معالجات محاسبة بما طبقاً للمبادئ المتعارف عليها بهدف حجب الأداء الاقتصادي الحقيقي

¹ عماد الزمر، دراسة تحليلية تطبيقية لمدى تأثير ممارسات إدارة الأرباح في قرار تغيير المراجع الخارجي، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مجلد 46 العدد 1، مصر، 2009، ص: 224 .

² ميسون بنت محمد بن علي القرى، مرجع سبق ذكره، ص: 33 .

³ محمود أحمد حنفي، دراسة أثر ظاهرة إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية لمستخدميها مع دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2010، ص: 36 .

⁴ محمد طالب باخجة عبد الله، تأثير المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير، جامعة السليمانية، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، 2013، ص: 26 .

للوحدة الاقتصادية " وفي الغالب تم تطبيق تلك المبادئ والمعايير من حيث الشكل فقط دون الجوهر وقد يكون ذلك عمدا بهدف التضليل والتلاعب أو كسوء فهم للمعايير، وتشمل المحاسبة الإبداعية على أساليب مصطنعة ليس لها علاقة بالمبادئ أو المعايير المحاسبية مثل " الوحدات الاقتصادية أو مؤسسات ذات غرض خاص أو التلاعب الناتج عن التعاملات مع الوحدات الاقتصادية الشقيقة والأطراف ذوي العلاقة ¹.

ب- من حيث نوع التأثير على القوائم المالية: تنقسم إلى أساليب مؤثرة على المضمون والمتمثل في مجموعة المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية والتي تعتبر ملخص العمليات المالية وتدفق الموارد داخل المشروع وخارجه، ويرتبط هذا المضمون بمجموعة المبادئ والمعايير والقواعد التي يتم إعداد القوائم المالية وفقا لها، فقد نختار الإدارة من بين القواعد المحاسبية التي تؤدي إلى تعظيم الأرباح أو تخفيضها تبعا لإستراتيجيتها دون النظر إلى البديل الأكفاء أو المناسب "كما تشمل المحاسبة الإبداعية على أساليب مؤثرة على الشكل الذي يكمل المضمون، ولكي يحقق مضمون القوائم المالية فلا بد أن يتم عرض عناصر هذه القوائم بما يتناسب مع حاجة مستخدمي المعلومات التي تحتويها، فمن خلال إعادة التبويب الوارد في القوائم المالية وعرض منه بطريقة معينة يمكن التأثير على الأداء الحقيقي للوحدة الاقتصادية، مع أن التغيير في موقع بعض البنود لا يؤثر على النتيجة النهائية، إلا أنه يترك تأثيرا على قدرة المستخدم بشأن فهم الأداء المالي للوحدة الاقتصادية، هذا إلى جانب استخدام بنود خارج الميزانية Balance sheet off التي تمثل تمويلا خفيا حيث يتم الالتجاء إليه ولا يظهر في الميزانية مثل التأجير التمويلي للموجودات الثابتة "leasing of fixed assets" ².

ج- من حيث طبيعة الأساليب: إلى أن هنالك العديد من الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية وهما: ³

1 - أحيانا تتيح القواعد المحاسبية للوحدة الاقتصادية الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية، فعلى سبيل المثال يسمح للوحدة الاقتصادية في عدد من الدول أن تختار بين سياسة حذف نفقة التطور كما تحدث وشطبها على حساب عمر الوحدة الاقتصادية المتعلق بها، ولذلك يمكن للوحدة الاقتصادية أن تختار السياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة حولها .

¹ Gunny.k "what are the consequence of real earning management " working paper. Hass school of business university of california Barkely, 2005,p06 .

² عبدالرحمن المخيمز، دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع القطاعات، ديوان المحاسبة، الكويت، 2008، ص: 13-14 .

³ علي محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسري، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارستها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسع على مستوى جميع القطاعات، ديوان المحاسبة، الكويت، 2008، ص: 8 .

2 - استخدام بعض المداخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ .

ففي بعض الحالات عند تقييم عمر احد الموجودات من اجل حساب الاندثار فانه عادة ما تتم هذه التقييمات داخل لعمل وتتاح للمحاسب المبدع الفرصة لان أن يخطئ من ناحية الحذر أو التفاؤل لهذا التقييم، وفي بعض الحالات الآخرة عادة يمكن توظيف خبير خارجي لعمل التقييمات .

3 - يمكن إدخال الصفقات الاصطناعية أما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية ويتحقق ذلك عن طريق الدخول في صفقتين أو أكثر متصلتين مع طرف الثالث ، فعلى سبيل المثال لنفترض انه تم الاستعداد لبيع احد الموجودات لبنك ما بدلا من تأجير ها الموجود لبقة عمره الافتراضي بحيث يمكن أن يطرح سعر بيع هذا الموجود بموجب اعلي أو اقل من قيمة الموجود الحالية لأنه يمكن التعويض عن فارق السعر بواسطة التأجير المنخفض أو الزائد .

4 - التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لأي يهدف يرمي إليه المحاسب ولاسيما في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية .

ثالثا: مجالات استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية: ويمكن تحديد مجالات المحاسبة الإبداعية من خلال التصنيفات الثلاثة الآتية:¹

أ- قائمة الدخل: يمكن للإدارة أن تمارس سياسات المحاسبة الإبداعية في مجال التلاعب بأرقام قائمة الدخل التي تخص على سبيل المثال :

1 - مصاريف الاندثار عند التملك .

2 - الاعتراف المبكر بالإجمالي .

3 - تقليل المصاريف مستحقة الدفع .

4 - تضخيم المبيعات والربح الإجمالي .

5 - تقييم الأرصدة بالعملات الأجنبية .

ب- قائمة المركز المالي : وهي القائمة التي تطالب بها ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الإدارة ذلك من خلال قيامها ببعض الممارسات، وعلى سبيل المثال:

1 - تضخيم مصاريف إعادة الهيكلة .

¹ رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "دراسة ميدانية"، مجلة علوم العلوم الاقتصادية والقانونية، مجلة 26، العدد 2، دمشق، 2010، ص: 97

2 - التضخيم في حسابات الموجودات المدينة .

3 - تقليل الالتزامات

4 - تضخيم الممتلكات والمعدات .

5 - تضخيم المستحقات الاختيارية.

6 - زيادة الاحتياطي.

7 - التلاعب في مخصصات الديون .

8 - التلاعب في طرائق تقييم الأدوات المالية .

ج- مجالات أخرى: مثل (سوء استخدام مفهوم الأهمية النسبية، العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة القابضة والتابعة طرائق المحاسبة الإبداعية).

1 - مجالات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في الإدارة: ¹

-إدارة المبيعات: حيث يمكن للإدارة نقل مبيعات الفترات التالية إلى المدة الحالية من خلال استخدام عدة أساليب منها تقديم خصومات مرتفعة على المبيعات، وتخفيض معدل الفائدة على المبيعات الآجلة، وتخفيض قيمة المبلغ المقدم وزيادة مدة الائتمان الممنوحة عند البيع الآجل .

-إدارة النفقات الاختيارية: حيث يمكن للإدارة التأثير على الأرباح من خلال التحكم في النفقات الاختيارية مثل الإعلان والبحوث والتطوير، والمصروفات الإدارية والعمومية.

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

2 طرائق المحاسبة الإبداعية: ويمكن أن يميز بين ممارسات المحاسبة الإبداعية التي ينتج عنها نوعان من التلاعب الأول التلاعب المحاسبي، والثاني التلاعب غير المحاسبي، وفي ما يأتي بيان لطرائق التلاعب لكل نوع على حدٍ: ²

- طرائق التلاعب المحاسبي: وتكون من خلال :

- إستغلال فرصة إختيار الطرائق والسياسات المحاسبية البديلة مثل :

¹ محمود أحمد حنفي، مرجع سبق ذكره، ص: 37-38 .

² رشا حمادة، مرجع سبق ذكره، ص: 98 .

- ✓ طرائق تقييم المخزون السلعي .
- ✓ معاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية .
- استخدام التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصل لأغراض الإهلاك.
- طرائق التلاعب غير المحاسبي: وتكون من خلال :
- تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في الحسابات:
- مثال: بيع الأصل وإعادة إستجاره إذ إن عائدات البيع يمكن أن تخفض أو ترفع بشكل غير حقيقي من خلال إجراء تسويات أقساط الإيجار.
- تغيير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لتحقيق هدف معين مثل استثمار تكلفته التاريخية مليون وقيمته السوقية 3 مليون عندئذ تستطيع الإدارة أن تختار السنة التي تعد فيها بأن الاستثمار قد تحقق لرفع الربح في العام الذي اختارته.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للضرائب

تعد الضريبة من أهم المصادر الجبائية العادية والتي تعول عليها الحكومات في تمويل ميزانياتها العمومية وهذا بغية الأهداف المسطرة، من هذا المنطلق سنحاول في المبحث التطرق إلى مطلبين هما:

المطلب الأول: الوعاء الضريبي وطرق تقديره

المطلب الثاني: النظام الضريبي في الجزائر

المطلب الأول: الوعاء الضريبي وطرق تقديره

أولاً: مفهوم الوعاء الضريبي في الجزائر: يقصد بالوعاء الضريبي المادة أو العنصر أو الشيء الذي تفرض عليه الضريبة، والوعاء قد يكون شخصا أو مالا كشخص المكلف أو رأسماله أو دخله أو سواء أكان المستورد من الخارج أم المنتجة في الداخل واختيار وعاء الضريبة يتمتع بأهمية بالغة في سياسة الدولة الضريبية إذ تتوقف عدالة الضريبة ووفرة حصيلتها على حسن اختيار وعائها.¹

وعرف الوعاء الضريبي أيضا "هو المادة الخاضعة للضريبة وهذا الوعاء قد يكون إيراد شخص أو المال بمحد ذاته، وقد يكون واحدا أو متعددا"²

أو يمكن تعريفه بأنه "الإيراد الناجم للمكلف من مصادر الدخل كافة مخصوصا منه النفقات والإعفاءات والسماحات" وعليه يشمل الوعاء الضريبي الجوانب الآتية:³

أ - اختيار أساس فرض الضريبة: أي الشيء الذي يتم إخضاعه للضريبة، هل هو الأفراد، الثروة، الدخل، النشاط أو المنتج؟ ومن ثم يعبر عن العنصر الذي يخضع للضريبة ومنه تستمد مصدرها بشكل مباشر أو غير مباشر.

ب تحديد مناسبة فرض الضريبة أو الواقعة المنشئة للضريبة: تعبر الواقعة المنشئة للضريبة عن الحدث الذي بموجبه يتم إنشاء الدين الضريبي، أي الوقت الذي يمكن فيه للسلطة المالية إلزام الأفراد على التنازل على جزء من المادة التي اختارها أساسا لفرض الضريبة وفق مبدأ الملائمة في التحصيل.

ج تحديد المادة الخاضعة للضريبة: وهذا من حلال التعرف على حدود هذه المادة باستبعاد ما يسمح القانون باستبعاده حتى لا يخضع للضريبة، بمعنى آخر تقدير المادة الخاضعة للضريبة كميا تمهيدا لحساب مبلغ الضريبة.

¹ خليل رمضان إسماعيل، المحاسبة الضريبية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، طبعة 1، 2002، ص: 62.

² خالد الخطيب شحادة، شامية أحمد زهير، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، طبعة 1، 2003، ص: 160.

³ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، طبعة 1، 2011، ص: 45-51.

ثانيا: طرق تقدير الوعاء الضريبي: هناك عدة طرق لتقدير الوعاء الضريبة من أهمها:

أ- طريقة التقدير بواسطة الإدارة : موجب هذه الطريقة تقوم الإدارة الضريبية نفسها بتقدير المادة الخاضعة للضريبة، ومن أجل ذلك تستخدم الأساليب التالية:

1- التقدير بواسطة المظاهر الخارجية : حسب هذه الطريقة يتم تقدير قيمة وعاء الضريبة على أساس عدد من المظاهر الخارجية التي تعبر عن درجة يسر المكلف أو درجة رواج نشاطه ، مثلا مقدار ما يدفعه الشخص كإيجار لمسكنه يمكن أن يعبر عن حجم دخله، كذلك الأمر بالنسبة لنوع التجارة التي يمارسها المكلف، وعدد الآلات في الورشة، عدد العمال، عدد السيارات التي يملكها...

ويبدو واضحا أن هذه الطريقة تتسم بالبساطة والسهولة في التطبيق وقلة النفقات، إلا أنها طريقة قديمة لا تناسب المجتمعات الحديثة، ولا تحقق مبدأ العدالة، فهي قد تفرض ضرائب على أسس بعيدة عن الواقع إذا كانت المظاهر الخارجية مخالفة للحقيقة، فقد يحقق المكلف خسائر في سنوات متتالية مع بقاء مظاهره الخارجية ثابتة، فتلزمه إدارة الضرائب بدفع مستحقات على أساس هذه المظاهر، كما قد يعتمد المكلفون إلى التقليل من المظاهر الخارجية بأن ينسبوا أملاكهم مثلا إلى أولادهم أو زوجاتهم بغرض التهرب من دفع الضرائب.¹

لذلك فإن هذه الطريقة لا تطبق إلا نادرا وبصورة تكميلية للتأكد من صحة التقدير.

2- طريقة التقدير الجزائي : حسب هذه الطريقة، يتم تقدير وعاء الضريبة بطريقة جزافية بالإستناد إلى بعض القرائن والأدلة لها صلة بالنشاط، كأن يحتسب الربح المحقق مثلا على أساس نسبة من رقم الأعمال، أو تقدير دخل الطبيب على أساس ساعات العمل...

هناك شكلان من أساليب التقدير الجزائي للوعاء وهي: التقدير الجزائي القانوني (le forfait légal)، والتقدير الجزائي الإتفاقي (le forfait conventionnel).

¹ رجمة ناتي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي-دراسة مقارنة -، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة مالية، جامعة قسنطينة، 2014/2013، ص:23.

في الأسلوب الأول، يحدد القانون الجبائي مجموعة من القرائن، تتبعها إدارة الضرائب لتقدير الوعاء، كأن ينص المشرع مثلا على أن دخل الفلاح يكون مساويا لقيمة إيجار الأرض، أو أن الربح في نشاط تجاري مثلا يحدد بنسبة 20% من رقم الأعمال... الخ.

أما الأسلوب الثاني، والذي يسمى أيضا الجزائي الإداري (le forfait administratif) فيتضمن درجة أكبر من المرونة، ويترك المجال للتفاوض والاتفاق بين مصلحة الضرائب والمكلف على مقدار الوعاء. تتشابه طريقة التقدير الجزائي مع طريقة المظاهر الخارجية في كونهما لا تعتمدان على الحقائق في تقدير الوعاء الضريبي، ومن ثم فهما تفتقدان إلى الدقة، وإن كانت الطريقة الثانية أكثر دقة لكونها تعتمد على قرائن موضوعية تعبر بصورة أصدق عن مقدار الوعاء الضريبي¹.

3- طريقة التقدير الإداري المباشر : فيعهد فيها المشرع إلى إدارة الضرائب بتقدير الوعاء بطريقة مباشرة، وذلك باستعمال كافة الوسائل المتاحة لديها كالقيام بالتحريات حول نشاط المكلف، والتزدد على أماكن العمل كالمصانع والمحلات التجارية والمخازن، مما يسمح بالكشف عن حجم نشاط المكلف ورقم أعماله، مع إمكانية فحص دفاتره ومستنداته ومناقشته واستجوابه من أجل الوصول إلى تقدير دقيق وأمين لوعائه الضريبي².

ب- طريقة التقدير بواسطة الأفراد التقدير المباشر : وتسمى كذلك بطريقة "الإقرارات الضريبية"، ووفقا لهذه الطريقة يتم التعرف على الوعاء الضريبي عن طريق تصريح المكلف نفسه أو تصريح الغير.

1- تصريح المكلف بالضريبة : بموجب هذه الطريقة، يلتزم المكلف نفسه بتقديم إقرار (تصريح) للإدارة الضريبية عن نتيجة أعماله كما هو مثبت في دفاتره ومستنداته.

وتصطدم هذه الطريقة بإمكانية لجوء الممول للتقليل من قيمة الوعاء الضريبي المصرح به، وبذلك يتهرب جزئيا من الضريبة، وعليه يخضع القانون الجبائي تصريحات الممولين لرقابة الإدارة الضريبية للتأكد من صحتها. وفي هذا السياق، يخول القانون الجبائي لجزائري لأعوان الإدارة الضريبية حق الإطلاع على محاسبة المكلفين، وطلب الكشف المفصلة لدى الإدارات العمومية والخاصة للمكلفين الذين هم محل رقابة ضريبية.

¹ سمر عبد الرحمن مجد الدحلة، النظم الضريبية بين الفكر المعاصر والفكر المالي الإسلامي، دراسة تحليلية مقارنة، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، فلسطين، 2007، ص: 43.

² أمينة غريسي، منال لعجال، دور الضريبة في إنعاش الاقتصاد الجزائري، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة تبسة، 2016، ص: 17.

تعد هذه الطريقة أدق طرق التقدير وأفضلها بإعتبار أن المكلف هو أعلم الناس بمقدار وعائته الضريبي، ولكن بشرط توفر الوعي الضريبي لدى المكلف واقتناعه بأهمية الحصيلة الضريبية للدولة وخدماتها، وكذا بشرط إرتفاع كفاءة الإدارة الجبائية في اكتشاف مدى صحة هذه الإقرارات.¹

2- التصريح المقدم من الغير: بمقتضى هذه الطريقة تلزم الإدارة الضريبية شخصا آخر غير المكلف بتقديم تصريح إلى إدارة الضرائب يتضمن المبالغ المحولة إلى المكلفين، وهذا بشرط وجود علاقة قانونية تربط المكلف بالضريبة وشخص الغير.

وكمثال على ذلك، حالة صاحب العمل الذي يقدم تصريحا عن قيمة ما يدفعه للموظفين والعمال من رواتب وأجور، أو المستأجر الذي يقدم تصريحا عن قيمة الإيجار الذي يدفعه لصاحب العقار، أو كإلزام الشركات بتقديم إقرار لمصلحة الضرائب عن حجم الأرباح والفوائد التي قامت بتوزيعها على المساهمين والدائنين (حامل السند). وفي هذا الصدد وعلى سبيل المثال، نجد القانون الجبائي الجزائري ينص على ما يلي: "يلزم سنويا كل شخص طبيعي أو معنوي فيما يتعلق بالعمليات التي تتم وفق شروط البيع بالجملة، أن يقدم إلى مفتش الضرائب المباشرة كشفا مفصلا عن زبائنه رفقة بيان أسمائهم وألقابهم، وعناوينهم وأرقام تسجيلهم في السجل التجاري، وكذا مبلغ العمليات المحققة مع كل واحد منهم". (المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة).

ونظرا لأهمية هذا التصريح في تقدير الوعاء الضريبي ومحاربة التهرب الجبائي، فقد شدد المشرع الجزائري على التلاعب والتزوير والغش في هذه الكشف.²

المطلب الثاني : النظام الضريبي في الجزائر

أولا : تقسيمات النظام الضريبي في الجزائر : وضع المشرع الجبائي الجزائر أنظمة جبائية لإخضاع المكلفين للضرائب والرسوم المختلفة، ويتوقف إختيار النظام المطبق على المكلف من قبل الإدارة الجبائية على عدة شروط وإعتبارات منها :

- رقم الأعمال السنوي المحقق من طرف المكلف .
- طبيعة النشاط الممارس (نوع الدخل الذي يحصل عليه المكلف).
- الشكل القانوني للمكلف (شخص طبيعي، شخص معنوي).

¹ حميد بوزيدة، جبائية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، الطبعة 2، 2007، ص: 32.

² أمينة غريسي، منال لعجالي، مرجع سبق ذكره، ص: 17.

يقصد بالنظام الجبائي طريقة تحديد الأوعية المكلف الخاضعة للضرائب والرسوم المختلفة، وكذا طريقة وآجال التصريح والتسديد (الشهرية، الفصلية والسنوية) والالتزامات المحاسبية للمكلف الخاضع لنظام معين وتمثل هذه الأنظمة في ما يلي:

أ - نظام الضريبة الجزافية الوحيدة: يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الآتي ذكرهم:¹

1 - الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاط صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير التجارية الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار (30.000.000.00 دج)

2 - المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع والمؤهلون للإستفادة من دعم الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار (30.000.000.00 دج).

ب - النظام الحقيقي: يطبق هذا النظام على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين على كل الإستثناءات الضريبية الجزافية الوحيدة ويتعين على كل المكلفين التابعين لهذا النظام الإلتزامات التالية:

1 - مسك محاسبة حقيقية قانونية .

2 - تحرير فواتير البيع مع إظهار معدل ومبلغ الرسم على القيمة المضافة.

3 - تقديم تصريح جبائي سنوي يسمى الميزانية الجبائية ويكون قبل أول ماي من السنة التي تلي سنة الاستغلال.

ثانيا : الضرائب المفروضة على التابعين للنظام الحقيقي

أ - الضريبة على الدخل الإجمالي IRG:

1- مفهوم الضريبة على الدخل الإجمالي : هي ضريبة مباشرة، ولقد جاءت في نص المادة رقم 01 من قانون

الضرائب المباشرة ونصت على ما يلي: "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى

بالضريبة على الدخل الإجمالي، وتفرض على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة".²

ويتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخل الصافية للأصناف الآتية:³

- الأرباح المهنية .

- عائدات المستثمرات الفلاحية .

- عائدات رؤوس الأموال المنقولة .

¹ المادة 282، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2018، ص: 74 .

² -المادة 1، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص:10.

³ -المادة 2، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع أعلاه، ص:10.

- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبينة والغير المبينة .
- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية .

2- خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي: تتميز الضريبة على الدخل الإجمالي بعدة خصائص تتمثل في ما يلي:

- **ضريبة سنوية :** أي أنها تستحق كل سنة على الأرباح والمداخيل الصافية التي يحققها المكلفون بها .
- **ضريبة تصريحية :** أي أن المكلف بالضريبة مطالب بتقديم تصريح بمدخله إلى إدارة الضرائب قبل أول ماي من السنة التي تلي سنة الاستغلال .
- **ضريبة شخصية :** أي بمعنى تأخذ بعين الاعتبار بعض الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة مثل التخفيضات .

- **ضريبة تصاعدية :** تحسب عن طريق الجدول أي كلما زاد الدخل كلما زاد مبلغ الضريبة .

3- مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي : يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي كافة الأشخاص الذين تتوفر فيهم الشروط التالية:¹

- يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي كافة الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر (سكن أو محل إقامة)، ويخضع كذلك للضريبة على الدخل الإجمالي الأشخاص الذين تكون عائلاتهم من مصدر جزائري، بالرغم من أن موطن تكليفهم خارج الجزائر .

- يعتبر موطن تكليفهم موجود بالجزائر الأشخاص الآتي ذكرهم :

- الأشخاص الذين يتوفرهم لديهم مسكن بصفتهم مالكين له، أو منتفعين به، أو مستأجرين له عندما يكون في هذه الحالة قد اتفق عليه باتفاق وحيداً، أو اتفاقيات متتالية لفترة متوسطة مدتها سنة واحدة على الأقل .
- الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية، أو مركز مصالحهم الأساسية .
- الأشخاص الذين يمارسون نشاطاً مهنيًا سواء كانوا إجراء أو لا .

- من بين الأشخاص الذين يعتبر موطن تكليفهم موجود في الجزائر أيضاً، أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي، والذين لا يخضعون في هذا البلاد على ضريبة شخصية لمجموع دخلهم .

¹ - المادة 3، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع يسبق ذكره، ص: 17-18 .

- يخضع كذلك للضريبة على الدخل الإجمالي الأشخاص سواء كان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية، الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها على الجزائر بموجب اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى .

- كما يخضع كذلك للضريبة على الدخل الإجمالي بصفة شخصية على حصة فوائدهم العائدة لهم من الشركة تناسبيا مع حقوقهم فيها كلا مما يلي :

- الشركاء في شركة الأشخاص .
- الشركاء الشركات المدنية المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها .
- أعضاء شركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات باسم جماعي شريطة ألا تشكل هذه الشركات في شكل أسهم، أو الشركات ذات المسؤولية المحدودة، وأن تنص قوانينها الأساسية على المسؤولية الغير محدودة للشركاء في ما يخص ديون الشركة .
- أعضاء شركات المساهمة الذين لهم المسؤولية التضامنية وغير المحدودة فيها .
- المسيريون ذوي الأغلبية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة ومسيري التوصية فيما يخص المكافآت عن وظائفهم .
- المساهمون في شركات الأموال فيما يتعلق بأرباح الأسهم والأرباح والنسب المئوية من الربح .

4- تحديد الأساس الخاضع للضريبة : يتكون الأساس الخاضع للضريبة من الربح الصافي الذي يساوي الفرق بين المداخيل المقبوضة من طرف المكلف من الضريبة والأعباء الذي يتحملها هذا الأخير ويقبلها القانون الجبائي أي أن :

$$\text{الربح الخاضع للضريبة (ربح الجبائي)} = \text{مجموع الإيرادات} - \text{مجموع الأعباء مقبولة جبائيا}$$

-مداخيل معتمدة لتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة : تتضمن المداخيل المعتمدة لحساب الأرباح الخاضعة للضريبة بشكل أساسي ما يلي :

- المبيعات والمداخيل المتأتية من الأشغال وتقديم الخدمات .
- الإعانات .
- مختلف المداخيل .

5- كيفية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي

الشكل (1-2) : كيفية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي

نسبة الضريبة (%)	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0	لا يتجاوز 120.000 دج
20%	من 120.001 إلى 360.000 دج
30%	من 360.001 إلى 1.440.000 دج
35%	أكثر من 1.440.000 دج

المصدر: المادة 104، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الوزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، ص: 26.

ب- الضريبة على أرباح الشركات IBS :

1- مفهوم الضريبة على أرباح الشركات : جاء في المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ما يلي:

"تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداحيل التي تحققها أرباح الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين تسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات " .¹

2- خصائص الضريبة على أرباح الشركات : وتتميز الضريبة على أرباح الشركات بالخصائص التالية :

- ضريبة سنوية: أي أن الوعاء يتضمن ربح سنة واحدة .
- ضريبة وحيدة: أي أن الأشخاص المعنويين ملزمون بدفع ضريبة واحدة على مجمل أرباحهم .
- ضريبة عامة: أي أنها شاملة لمختلف الأرباح التي تحققها الشركة دون التمييز بطبيعتها .
- ضريبة نسبية: أي أنها تعتمد على معدل واحد يفرض على الربح الجبائي .
- ضريبة تصريحية: أي أن المكلفون بها ملزمون بالتصريح بها إلى إدارة الضرائب (قبل أول ماي من السنة التي تلي سنة الاستغلال).

3- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات : تخضع الضريبة على أرباح الشركات كل ما يلي:²

- شركات مهما كان شكلها ومهما كان عرضها بإستثناء :
- شركات الأشخاص، وشركات المساهمة بمفهوم قانون التجاري .
- الشركات المدنية التي لم تتكون تحت شركة أسهم .

¹ المادة 135، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص: 32.

² المادة 136، مرجع سبق ذكره، ص: 32.

غير أنه إذا أختارهم هذه الشركات الخضوع على الضريبة على أرباح الشركات فإن هذا الاختيار يجب أن يكون تحت طلب يرفق مع تصريح الجبائي السنوي على أن يكون هذا الاختيار ثابت لا رجعة فيه مدة حياة الشركة .

• هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة مكونة معتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوصة عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل .

• الشركات والتعاونيات الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة .

-المؤسسات والمنشآت العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والخدمي مثل : اتصالات الجزائر وسونلغاز .

- كل المؤسسات والمنشآت والإدارات ذات الطابع الصناعي والتجاري والفلاحي والبنكي والتأمينات .

- كل الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها المعتمدة قانونيا .

4-الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات: يتكون الأساس الخاضع للضريبة IBS من الربح المحقق

خلال السنة المالية بعد خصم كل الأعباء التي يقبلها القانون الجبائي

$$\text{الربح الجبائي} = \text{مجموع رقم الأعمال} - \text{مجموع الأعباء مقبولة جبائيا}$$

5-معدلات الضريبة على أرباح الشركات: يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يلي:¹

- معدل 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع.

- معدل 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات بإستثناء وكالات الأسفار .

- معدل 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى .

ج- ضريبة الرسم على القيمة المضافة TVA:

1-مفهوم الرسم على القيمة المضافة: يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تفرض على الإنفاق

الإجمالي أو الاستهلاك وهو يطبق على كل العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو غير تجاري بصفة إعتيادية أو عرضية.

2-خصائص الرسم على القيمة المضافة: يتميز الرسم على القيمة المضافة بالخصائص التالية :

-ضريبة حقيقية: لأنها تمس استعمال الدخل أي عملية الإنفاق المترتب على الاستهلاك النهائي والسلع والخدمات.

¹ المادة 150، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص:39.

-ضريبة غير مباشرة: لأنها لا تدفع مباشرة الى الخزينة عن طريق المكلف القانوني وإنما عن طريق المستهلك النهائي للسلع والخدمات الذي هو المكلف الحقيقي .

-ضريبة متعلقة بالقيمة: أي أنها تحسب على أساس قيمة المنتج بغض النظر عن طبيعته أو نوعيته أو كميته .

-ضريبة مؤسسة عن طريق ميكانيزم الدفع بالتقسيط: أي ان المكلف القانوني هو صاحب السجل التجاري، لكل طور من أطوار التوزيع يدفع كل جزء من الرسم على القيمة المضافة بحيث في نهاية الدورة يكون العبء الضريبي بهذا الرسم مساوي للرسم المحتسب على سعر البيع للمستهلك.

-ضريبة تركز على ميكانيزم الخصم: حيث أنه يجب على المكلف بها أن يقوم بحساب ما يلي :

• الرسم على رقم الأعمال (المبيعات).

• الرسم على المشتريات.

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

-ضريبة حيادية: لأنها لا تؤثر على النتيجة الجبائية للمكلفين القانونيين، كون أن المستهلك النهائي هو الذي يتحملها.

3-مجال التطبيق الرسم على القيمة المضافة: هناك عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة وجوبا، وهناك

عمليات إختيارية ونوضح ذلك ما يلي:

- العمليات الخاضعة وجوبا على الرسم على القيمة المضافة وهي:

• العمليات التي تتضمن الأملاك المنقولة .

• العمليات التي تتضمن الأملاك العقارية .

• التسليمات لأنفسهم .

• أداء الخدمات .

- العمليات الخاضعة إختياريا: يمكن للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق

الرسم على القيمة المضافة، أن يختاروا الخضوع الإداري للرسم على القيمة المضافة عندما :

• يحققون عمليات تصدير .

• يقومون بعمليات التسليم إلى :

✓ شركات بترولية .

✓ المكلفين الرسم، الآخرين .

✓ مؤسسات تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء .

4-الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة:

-يشمل رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة ثمن البضائع أو ثمن الأشغال أو الخدمات بما فيه كل المصاريف والحقوق والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة في حد ذاته .

-يتشكل الرقم الأعمال من المبلغ الإجمالي للمبيعات، بمعنى المبالغ المدفوعة من طرف مقتني الأملاك.

5-معدلات الرسم على القيمة المضافة: يوجد حاليا معدلين للرسم على القيمة المضافة:¹

• معدل 19% وهو المعدل العام، ويمكن أن نسميه بالمعدل العادي، ويطبق على كل العمليات التي لا تخضع للمعدل المنخفض .

• معدل 9% وهو المعدل المنخفض ويطبق هذا المعدل على المنتوجات والمواد والأشغال والعمليات والخدمات التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط الاقتصادي والاجتماعي والثقافي للدولة ومن بين العمليات الخاضعة لهذا المعدل هي :

✓ العمليات التي تقوم بها مؤسسة سونلغاز .

✓ عمليات الطبع التي تقوم بها مؤسسات الصحفية .

✓ المهن الطبية .

✓ خدمات الهاتف والانترنت .

✓ السكنات ذات الطابع الاجتماعي .

د-الرسم على النشاط المهني TAP :

1-مفهوم الرسم على النشاط المهني: يستحق الرسم سنويا بصدد رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر

الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، الذين يمارسون نشاط تخضع أرباحه للضريبة على الدخل ضمن فئة المداخل الصناعية والتجارية والضريبة على أرباح الشركات .²

2-مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني: يستحق الرسم على النشاط المهني على كل مما يلي :³

- الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محل مهني دائما ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح غير التجارية، ما عدا المسيرين الحائزين على الأغلبية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة .

¹ مادة 21-23، قانون الرسم على رقم الأعمال، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2017، ص: 13 .

² المادة 217، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ص: 55.

³ المادة 217، مرجع سبق ذكره، ص: 55.

- رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحهم للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على أرباح الشركات .

3-تحديد أساس فرض للضريبة: يؤسس فرض الرسم على النشاط المهني على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة .¹

4-معدل فرض الضريبة: يحدد مبلغ الرسم على النشاط المهني كما يلي:²

- يحدد مبلغ فرض الضريبة بالنسبة 2% ويرفع هذا المعدل إلى 3% في ما يخص رقم الأعمال الناتج عن النشاط لنقل المحروقات بواسطة الأنابيب .

- يخفض معدل هذا الرسم إلى 1% وبدون الإستفادة من التخفيضات بالنسبة لنشاطات الإنتاج، وفي ما يخص نشاطات البناء والإشغال العمومية والري تحدد نسبة الرسم 2 % مع تخفيض قدره 25% .

المطلب الثالث: تأثيرات المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل تسعى الشركات عند إعداد

إقراراتها الضريبية إلى التقليل من الضرائب الواجبة الدفع إلى ادني حد ممكن من خلال الاختيار والمفاضلة بين الأساليب والطرق المحاسبية المؤثرة على الدخل الخاضع للضريبة لما لا يتعارض مع القوانين الضريبية³

وفي هذا الصدد توصلت دراسة (SCOTT) إلى أن الشركة التي تلجأ إلى تخفيض رقم الدخل يكون دافعها سداد ضرائب اقل، مع ملاحظة انه من الممكن أن ينتج عن مثل هذا التخفيض خصوصا إذا كان بنسب عالية إثارة شكوك القائمين على تحصيل الضريبة لأسباب الآتية :⁴

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

- تخفيض سعر مبيعات السلع والخدمات ما أمكن، أي تخفيض الإيرادات، إضافة إلى تزوير الفواتير إذ تسهل هذه العملية إلى حد كبير ويلجأ لها مستور والسلع .

- تقديم بيانات خسارة، أو أرباح قليلة لتأخير الدفع الضريبة ما أمكن إلى حين قيام الإدارة الضريبة مراجعتها

¹ المادة 219، مرجع سبق ذكره، ص: 56.

² المادة 222، مرجع سبق ذكره، ص: 57 .

³ ميسون بنت محمد بن علي القري، مرجع سابق ذكره، ص: 46.

⁴ Scott , W.S ,Financial Accounting Theory ,Third Edition , Toronto , Prentice Hall , 2003 , P380.

- وقبولها شكلا ورفض نتائجها وتكليف المكلف على وفق مبدأ التقدير المباشر.
- وعليه فإن المحاسبة الإبداعية تعمل بشكل ابتكاري في تقديم الحلول والمعالجات محاسبيا لمشاكل قائمة أو محتملة من أجل إكساب القوائم المالية صورة قد تغاير الحقيقة والواقع لأهداف محددة، يتأثر بها الدخل المحاسبي بصفة عامة والدخل الضريبي بصفة خاصة .

الجدول رقم(3-1): أهم أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة الدخل

البند	إجراءات المحاسبة الإبداعية
المبيعات	1. إجراء صفقات بيع صورية في نهاية العام ليتم إلغاؤها خلال العام القادم .
	2. إجراء صفقات بيع حقيقية بشروط بيع سهلة .
	3. تسجيل بضاعة الأمانة المرسلة للوكالة كمبيعات .
كلفة البضاعة المباعة	1. قيام الوحدة الاقتصادية بتسجيل المخزون السلعي الذي قيم بطريقة LIFO.
	2. تغيير غير مبرر في الطريقة المتبعة في تقويم المخزون .
	3. تضمن كشوف الجرد أصنافا راكدة .
	4. تأجيل إثبات فواتير مشتريات تتم في نهاية العام الجاري إلى القادم .
مصروفات التشغيل	1. رسملة مصرفية إيرادي لا تنطبق عليه شروط الرسملة .
	2. إجراء تغيير غير مبرر في طرق الاندثار والإطفاء .
	3. استخدام معدلات اندثار أقل من المعدل المتعارف عليه في الصناعة .
نتيجة أعمال الأنشطة غير المتكررة	1. عدم الإفصاح في قائمة الدخل عن الأثر المترتب على قرار إغلاق خط إنتاجي لاسيما إذا كانت مساهمته في نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية .
البنود غير العادية والاستثنائية	1. إدراج مكاسب البنود غير العادية والاستثنائية ضمن الربح التشغيلي .
	2. دمج نصيب الوحدة الاقتصادية الأم في الوحدة الاقتصادية التابعة أو الزميلة دون الإفصاح عنه .

المصدر: مجّد مطر، الإتجاهات الحديثة لتحليل المالي والغتامي، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص: 102-107.

الجدول رقم(4-1): أهم أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة المركز المالي

البند	إجراءات المحاسبة الإبداعية
النقدية	1. عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة .
	2. التلاعب بأسعار الصرف عند ترجمة المعاملات بعملة أجنبية
الاستثمارات المتداولة	1. التلاعب في أسعار الاسوق عند تقويم محفظة الأوراق المالية .
	2. التلاعب في تصنيف الاستثمارات مثل تصنيف المتداولة منها إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها .
	3. تخفيض غير مبرر في مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية .
الذمم المالية	1. عدم الكشف عن الديون الراكدة والديون المتعثرة بقصد تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها .
	2. تضمن رقم المدينين ذمماً مدينة لأطراف ذات صلة (تابعة أو زميلة) .
	3. خطأ متعمد في تصنيف الذمم المدينة بتحويل الذمم طويلة الأجل إلى قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة .
المخزون	1. تضمين كشوف الجرد بنود بضاعة راكدة أو متقادمة .
	2. تعمد التلاعب بالأسعار .
	3. تغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون من FIFO إلى CMB .
الاستثمارات طويلة الأجل	1. تغيير طريقة المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل من طريقة الكلفة إلى طريقة حقوق الملكية .
	2. تجنب إظهار نصيب الشركة الأم في خسائر الشركة التابعة أو الزميلة .
	3. عدم استبعاد أثر المعاملات المتبادلة بين الشركة القابضة والتابعة
الممتلكات والمنشآت والمعدات (الموجودات الثابتة)	1. عدم الالتزام بمبدأ الكلفة التاريخية واعتماد إعادة التقويم بالقيمة السوقية وإظهار الفائض في قائمة الدخل بدلاً من حقوق الملكية .
	2. تخفيض نسب الاندثار عن النسب المتعارف عليها في السوق .
	3. إجراء تغيير غير مبرر في طريقة الاندثار .
	4. إعادة تصنيف بعض الأصول بين الموجودات الثابتة والمتداولة والاستثمارات طويلة الأجل .
	5. عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة كضمانات القروض
الموجودات غير الملموسة	1. المبالغة في تقويم الموجودات غير الملموسة الناشئة عن الاندماج.
	2. إثبات الموجودات غير الملموسة غير المشتراة.
	3. تخفيض نسب إطفاء الموجودات غير الملموسة عن المعدلات المتعارف عليها.
المطلوبات المتداولة	1. عدم إدراج الأقساط المستحقة من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة.
	2. سداد قرض قصير الأجل عن طريق الاقتراض طويلة الأجل لتحسين نسب السيولة .
	3. تأجيل إثبات استلام الدفعات المقدمة لتحسين نسب الرفع المالي.
المطلوبات طويلة الأجل	1. الحصول على قرض طويل الأجل قبل نهاية السنة المالية لسداد قرض قصير الأجل لتحسين نسب السيولة .
	2. إطفاء سندات قابلة للإستدعاء قبل استحقاقها وإضافة مكاسب ذلك إلى صافي الربح وليس البنود

غير العادية.		
1. إضافة مكاسب سنوات سابقة إلى أرباح السنة الحالية بدلاً من إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة .		حقوق المساهمين
2. إدراج مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف في حقوق الملكية بدلاً من قائمة الدخل.		
3. إدراج مكاسب أو خسائر ترجمة القوائم المالية في قائمة الدخل بدلاً من حقوق الملكية .		
1. إثبات موجودات محتملة قبل اكتسابها كالإيراد المتوقع تحصيله من الدعاوي القضائية قبل إصدار الحكم فيها .		الموجودات والالتزامات الطارئة أو المشروطة
2. إهمال الإفصاح عن الالتزامات الطارئة أو المشروطة.		

المصدر: مُجد مطر، الإتجاهات الحديثة لتحليل المالي والغتماني، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص ص: 102-107.

المبحث الثالث الدراسات السابقة

المطلب الأول: دراسات باللغة العربية

أولاً- دراسة مُجد مطر و ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة

الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية)سنة 2009

سهدفت الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية، وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، والتعرف على الدور الذي يقوم فيه مدققو الحسابات لتلك الشركات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية في القوائم المالية المدققة.

سوقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها إلى أن المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضله معدو هذه البيانات، وأيضاً تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية .

سومن أهم التوصيات الخاصة بهذا الدراسة إن المدققين الخارجيين يجب إن يعطوا عند تنفيذ عملية تدقيق جميع عناصر ومكونات القوائم المالية الاهتمام الكافي، للتعرف على كافة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها .

ثانياً- دراسة بطو علاء فريد عبد الأحد يوسف، أثر التحدي الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد

الدخل الخاضع للضريبة بالعراق سنة 2006

سحاول الباحث في دراسته استخدام أسلوب فني للجانب الأخلاقي عبر استعراض الممارسات التي يحاول المسؤولين عن تنظيم الحسابات وإعداد القوائم المالية أستخدمها بقصد تحديد المكلف – الوحدة الاقتصادية – الخاضع للضريبة والممثل بالمحاسبة الإبداعية التوصل إلى مدى أخلاقية تلك الممارسات في ظل القواعد والقيم الأخلاقية المستمدة من الشريعة، والبيئة الاجتماعية، والبيئة المهنية .

سوقد توصل الباحث إلى استنتاجات منها إن المحاسبة الإبداعية يمكن أن تمارس من قبل المسؤولين عن تنظيم حسابات الوحدات الاقتصادية (المكلفين) فضلاً عن الأطراف الأخرى المسؤولة عن تدقيق الحسابات ورقابته لتشكل عبر ممارساتها ونتائجها الجانب الآخر السلبي للإبداع في المجال المحاسبي وانعكاسه في عملية التحاسب

والفحص الضريبي عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة، ليعد خرقاً أخلاقياً في تحقيق العدالة بمفهومها الواسع والمحدد.

أدت نتائج الدراسة إلى إجراءات المحاسبة الإبداعية تتوافق مع مسببات الفجوة الضريبة في تحديد الدخل الخاضع للضريبة إذ إن المحاسبة الإبداعية أداة من أدوات الضريبة التي تعد بمسبباتها تلخفاً من العبء الضريبي . يؤدي التمسك الأخلاقي إزاء المحاسبة الإبداعية إلى :

- التوافق وعدم التعارض مع المعايير المحاسبية .

- الموضوعية في تحديد دخل الوحدات الاقتصادية الخاضع للضريبة .

ثالثاً: دراسة ليلي عبد الصاحب تأثير محاسب الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها
مجان كلفي بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد 47 2016 بالعراق:

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على مفهوم ودوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية، فضلاً عن التعرف على مفهوم الوعاء الضريبي ونظريات تحديد الدخل والمقصود بالدخل المحاسبي والدخل الضريبي وتأثيرات المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل وتتركز مشكلته البحث في أن المحاسبة الإبداعية تؤثر سلباً في تحديد الوعاء الضريبي للدخل، إذ إن ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية تؤثر في التحديد التدقيق والعدل للوعاء الضريبي للدخل. وقد تم توزيع 60 استمارة استبيان على الفاحصين الضريبيين في قسم الشركات وقسم الرقابة والتدقيق الداخلي في الهيئة العامة للضرائب وعدد من مراقبي الحسابات في مكاتب التدقيق والأساتذة الجامعيين المختصين، وأظهرت نتائج البحث أن الأساليب المحاسبية التي تمارسها الشركات (المكلفين) كأسلوب محاسبه إبداعيه سواء على مستوى الإيرادات والتكاليف للتأثير على الأرباح أو على مستوى الأصول للتأثير على المركز المالي لها تأثير في تحديد الربح المحاسبي ومن ثم الربح الضريبي.

المطلب الثاني: دراسة أجنبية

أولاً: دراسة أجينيس شارلس سنة 2012 تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية في التهرب والتجنب من دفع الضريبة على الشركات في كينيا

(Tax Avoidance and Evasion as a Factor Influencing Creative Accounting Practice' Among Companies in Kenya)

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية لغرض التهرب من دفع الضريبة من قبل شركات القطاع الخاص في كينيا وجعل الشركة تبدو اضعف مالياً وقامت هذه الدراسة بتحليل بيانات 36 محاسباً

يعملون في شركات مختلفة في كينيا، وأن أهم الاستنتاجات إلى توصلت إليها هي أن التهرب من دفع الضرائب هو في الواقع واحدة من العوامل الرئيسية التي تسهم في ممارسة المحاسبة الإبداعية في هذه الشركات.

ثانياً: دراسة باتريشيا ديتشاو ودوقلاس سكينير، التوفيق بين وجهات النظر ممارسي الأكاديميات المحاسبية وظوابط المحاسبة في إدارة الأرباح، مجلة جمعية المحاسبة الأمريكية، أفق المحاسبة، 2000، ص ص: 235-250.
Reconciling the Views of Accounting Academic, (Earnings Management Practitioners , and Regulators)

وهي دراسة نظرية، يناقش فيها الباحثان أسباب إختلاف وجهات النظر حول إدارة الأرباح بين الأكاديميين من وجهة والمنظمين والمهنيين من جهة أخرى، حيث يلاحظان ثلاثة أسباب رئيسية لإختلاف وجهات النظر وهي: إختلاف مناهج البحث المستخدمة (النتائج عن إختلاف الأهداف) وإختلاف النظرة إلى مدى إدراك المستثمر لمعلومات التقرير المالي، وإختلاف نوعية الدوافع التي يبحث فيها كل طرف.

وذكر الباحثان أن الأكاديميين يتجهون في دراستهم إلى محاولات تطبيق النظريات على عينات كبيرة للشركات رغبة في الوصول إلى نتائج قابلة للتعميم، على العكس من المهنيين والمنظمين الذين يفضلون أساليب دراسة الحالة على الحالات الواقعية، كما يرى الأكاديميين أن مشكلة إدارة الأرباح تزول إذا تحقق الإفصاح عنها في ملاحظات القوائم المالية، أما المهنيون فيهتمون بالقدرة المحدودة لدى المستثمرين في معالجة المعلومات المعقدة نسبياً في القوائم المالية، الأمر الذي يجعل إدارة الأرباح مشكلة لا يحلها تحقق الإفصاح عنها في القوائم المالية.

وأخيراً يركز الأكاديميين في دراستهم على الدوافع المتعلقة بالعقود الإدارية مثل المكافآت الإدارية والتعهدات المالية، في حين يهتم المهنيون في المقابل بالدوافع المتعلقة بالسوق المالية مثل أسعار الأسهم ومقابلة توقعات السوق وغيرها

خلاصة الفصل

تناولنا من خلال هذا الفصل الجانب النظري للموضوع حيث تم التعرف عن المحاسبة الإبداعية والضرائب وحاولنا أن نبرز الدور الذي تلعب به المحاسبة الإبداعية في التلاعب والحيل من أجل تقليل الدخل الخاضع للضريبة من طرق وأساليبها المختلفة وكذا التعرف على الضرائب والنظام الضريبي في الجزائر، ومن خلال ما ذكرنا سنتوجه إلى الفصل الثاني لدراسة حالة شركة قامت ببعض حيل تهدف إلى تقليل الدخل الخاضع للضريبة .

المستخلص

يقصد بالمحاسبة الإبداعية أساليب التلاعب في الحسابات الممارسة لإخفاء الأداء الفعلي للشركات بغرض تحقيق نتائج نافعة للشركة أو بعض العاملين فيها، وتوصف مثل هذه الأساليب بأنها "محاسبة إبداعية" إذا تمت ممارستها دون تجاوز معايير ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها وإنما باستغلال عنصري المرونة والاختيار في تلك المعايير والمبادئ.

تتمثل أهمية الدراسة على إظهار الدور الذي تلعبه المحاسبة الإبداعية في تقليل الوعاء الخاضع للضريبة وهذا بعد التعرف على أساليب ومجالات المحاسبة الإبداعية التي تعتمد عليها هذه الأخيرة من التهرب الضريبي، وكذا التعرف على مختلف الضرائب والنظام الضريبي في الجزائر، وكل هذا من خلال دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية الوادي لأخذ ملف لشركة محل التحقيق .

الكلمات المفتاح: المحاسبة الإبداعية، الرقابة الجبائية، وعاء الدخل الخاضع للضريبة .

Creative accounting refers to accounts manipulation practices that are used to conceal the true performance of a company by using the flexibility and discretion available in accounting standards and principles without crossing the boundaries of GAAP. It has been believed that companies tend to practice creative accounting techniques to acquire personal or organizational benefits .

Firstly, this study aims to show the role of creative accounting in reducing the pot which is taxable. Secondly, this is after knowing the fields of creative accounting which it depends on tax evasion and knowing the multiple tax, the Algerian tax system. Finally, our study was applied on tax directorate in El-oued to take a file for a particular company under investigation .

المقدمة

ظهر مفهوم المحاسبة الإبداعية ضمن ما يمكن أن نسميه إستخدام أفضل الأسس والقواعد والسياسات المحاسبية، بتفنن وإبداع لتحقيق الموثوقية المالية والملائمة وهذا الهدف الإسمي والأساسي لها، ولكن الجنوح في النوايا جعل هناك وجها قائما لهذا المفهوم بإتخاذ مجالاً للتلاعب والإحتيال .

ونظرا للظروف السائدة في عالم الأعمال تلجأ الكثير من إدارات الشركات إلى إستخدام ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية لإظهار نتائج الأعمال والمركز المالي بغير حقيقتها مستغلين بذلك المرونة التي وفرتها المبادئ المحاسبية وحرية الإختيار بين البدائل المختلفة، ويقودها في ذلك دوافع متعددة من بينها دافع التوفير في ضريبة الدخل إذ تسعى الشركات عند إعداد قراراتها الضريبة إلى التقليل من الضرائب الواجبة الدفع إلى أدنى حد ممكن من خلال الإختيار والمفاضلة بين الأساليب والطرق المحاسبية المؤثرة على الدخل الخاضع للضريبة .

ومن هنا تأتي أهمية هذا البحث الذي يسلط الضوء على مدى تأثير نظام التحاسب الضريبي بالسياسات والإجراءات والطرق المحاسبية ضمن ما يطلق عليه بالمحاسبة الإبداعية والتي يكون الهدف منها تقديم معلومات محاسبية غير دقيقة وبعيدة عن الواقع بالشكل الذي يجعل ما تسفر عنه عملية التحاسب الضريبي من نتائج لا تحقق إحدى أهم قواعد الضريبة .

المشكلة الرئيسية:

مما سبق طرحه، ولتحقيق أهداف الدراسة، قمنا بطرح إشكالية دراستنا في الصيغة التالية :

"كيف تؤثر المحاسبة الإبداعية على الوعاء الخاضع للضريبة على الأرباح؟"

وللإجابة على إشكالية البحث يتطلب الأمر وضع التساؤلات التالية:

- ✓ ما هي الطرق والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية لتقليل الدخل الخاضع للضريبة ؟
- ✓ هل هناك قوانين جبائية واضحة في الجزائر تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟
- ✓ ما هو واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في الملف المعني بدراسة الحالة ؟

الفرضيات الدراسة:

كإجابة قبلية لإشكالية الدراسة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- توجد هناك عدة أساليب وطرق تستخدم في تقليل الدخل الخاضع للضريبة كتلاعب في قائمة الدخل .
- يوجد في الجزائر قوانين جبائية واضحة تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .
- يوجد أنواع من الرقابات الجبائية التي تعتمد عليها إدارة الضرائب بغية توضيح ممارسات المحاسبة الإبداعية .

مبررات اختيار الموضوع:

- الرغبة الذاتية لهذا الموضوع .
- محاولة الوصول إلى كيفية الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية .
- حب الإطلاع والبحث في هذا الموضوع بما أنه ضمن تخصصنا .

أهداف الدراسة وأهميتها :

تهدف دراستنا إلى العديد من الأهداف منها:

- مواجهة مديرية الضرائب ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.
- التعرف على المحاسبة الإبداعية وأثرها على الوعاء الضريبي .
- تقنيات واجتهاد مديرية الضرائب في الكشف على المحاسبة.

كما تكمن أهمية دراسة موضوعنا في:

في محاولة إبراز الأهمية البالغة والدور الفعال الذي تتحلى به مديرية الضرائب في كيفية الحد من مزاوله المحاسبة الإبداعية.

الإطار المكاني والزمني للدراسة:

أ -الإطار المكاني: المديرية الولائية للضرائب بولاية الوادي وبالتحديد مكتب المراجعات الجبائية .

ب -الإطار الزمني :سنوات محل التحقيق من 2012 إلى 2015 .

المنهج والأدوات المستخدمة:

أ-الأدوات المستخدمة : قصد تحليلنا الجيد للبحث سواء في جانبه النظري أو الميداني، قمنا بإستعمال بعض الأدوات المهمة في البحث العلمي ولعل أبرز هذه الأدوات ما يلي:

- ✓ مقابلات مع إطارات إدارة الضرائب لولاية الوادي .
- ✓ الإطلاع على الكتب، مقالات والوثائق الرسمية، المراسيم القانونية، الجرائد الرسمية، أطروحات الدكتوراه ورسائل الماجستير، وكذا المجالات وكل ماله صلة بالموضوع والإستفادة من الدراسات السابقة .
- ✓ القوانين والتشريعات الضريبية المتعلقة بالتحقيقات الجبائية .

ب-المنهج المتبع في الدراسة: قامت دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي في الشطر النظري في كل جوانبها بالإضافة إلى تأثير المحاسبة المحاسبية الإبداعية على تحديد الوعاء في الدراسة الميدانية ملف المعني.

صعوبات الدراسة:

- ✓ عدم وجود وثائق مقدمة من مديرية الضرائب لإستعمالها كملاحق للمذكرة .
- ✓ عدم ذكر الهوية الكامل للمؤسسة محل النشاط .
- ✓ عدم تصريح مديرية الضرائب بالإجراءات الجوهرية لإكتشاف المحاسبة الإبداعية .

محتوى البحث:

قمنا بتقسيم الموضوع الدراسة إلى فصلين محاولة منا الإلمام بكل الجوانب التي يمكن عن طريقها إيجاد أجوبة كافية للإشكالية المطروحة وإختيار مدى صحة الفرضيات التي انطلقت منها الدراسة .

حيث تناولنا في الفصل الأول حول مفاهيم المحاسبة الإبداعية وأساليب استخدامها ومجالاتها وكذا الضرائب والوعاء الضريبي والنظام الضريبي المطبق في الجزائر، أما الفصل الثاني هو إسقاط الإطار النظري على الدراسة الميدانية .

الإهداء

أولا لك الحمد ربي على كثيرا من فضلك وجميل عطائك الحمد لله مهما

حمدنا فلن نستوفي حمدا

الحمد لله نطوى سهر الليالي وتعب الأيام وخلاصة مشوارنا في هذا العمل

المتواضع

إلى منارة العلم والإمام المصطفى إلى الأمي الذي علم المتعلمين إلى

سيد الخلق إلى رسولنا الكريم سيدنا محمد ﷺ

إلى من باع راحة شبابه ليشق لي الطريق وأشعل سنين عمره ليضيء لي

الطريق إليك أبي الغالي حفظك الله ورعاك

إلى من وضعت تحت قديمها الجنة فكانت ينبع الحنان ومنبع الأمان وسر

السعادة الكي أمي الحبيبة أطل الله في عمرك

وإلى من بها أكبر وعليها أعتمد جدتي أطل الله في عمرها

إلى من أرى التفاؤل بعيونهم... والسعادة في ضحكته م ولحبته م التي أزهرت

أيامي إخوتي وأخواتي

والى جميع أفراد عائلتي وأصدقائي

*والى من دعي لي من قريب أو بعيد.....شكرا .



أولا لك الحمد ربي على كثيرا من فضلك وجميل عطائك الحمد لله مهما حمدنا فلن نستوفي حمدا والصلاة والسلام
على لا نبي بعده

أما بعد اهدي إلى التي بجانها ارتويت وبدفئها احتमित، وبنورها اهتديت وببصرها اقتديت، إلى نور حياتي وجوهرة
أحلامي إلى أعلى ما في الوجود.

" أمي أطال الله في عمرها "

والى درعي الذي به احتमित، وفي الحياة به اقتديت، ركيزة عمري وصدر أمني وكبريائي إلى رمز القوة والعطاء
والوجود والكرم والوفاء، إلى من علمني محاسن الأخلاق.

" أبي أطال الله في عمره "

إلى من أرى التفاؤل بعيونهم... والسعادة في ضحكته م ولحبتهم التي أزهرت أيامي

" إخوتي وأخواتي أدامهم الله لي "

والى كل من حمله قلبي ولم يكتبه قلبي

عز الدين

إهداء

كلمة للبراءة نقال

إلى من ميزني عن كل الكائنات، ووهبني عن غيري بكثير من الصفات والذي يا ليت شكره
لا يعبر عنه بمجرد كلمات "سبحانه وتعالى الله"، إلى من أتى برسالة الحق وأول من تفوه
بكلمة اقرأ الذي اصطفاه الله عن غيره من البشرية "سيدنا محمد - ﷺ -".

إلى من منحتني فرصة كي أطل على بوابة العلم من بابها الشاسع إلى رمز فخري واعتزازي
قدوتي الرائعة "أبي الغالي"

إلى من عبدت لي الطريق بدعواتها الوضاعة إلى من منحتني حبها وحنانها

"أمي الغالية"

إلى من أرى التفاؤل بعيونهم... والسعادة في ضحكته م ولحبتهم التي أزهرت أيامي

إخوتي وأخواتي

إلى من دعمني ودفع الأمل في قلبي للمضي قدما والوصول إلى ما وصلت إليه إلى من تقرر

العين برؤيتهم

زوجتي وإبني

والى كل أفراد عائلتي وأصدقائي

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

بعد التطرق في الجانب النظري إلى بعض مفاهيم المحاسبة الإبداعية وكذا الضرائب ابرز الطرق الحيل الذي تلعبه المحاسبة الإبداعية لتقليل الدخل الخاضع للضريبة، كان لابد من إسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية على عينة إستلناها من مديرية الضرائب بالوادي لشركة X، وعليه سنحاول في هذا الفصل إجراء دراسة ميدانية على طرق الحيل والأساليب المقدمة من الشركة لتقليل من الدخل الخاضع للضريبة .

وعليه سيتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين هما:

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة

المبحث الثاني: تأثير المحاسبة الإبداعية على الوعاء الضريبي دراسة حالة شركة X

المبحث الأول : تقديم المؤسسة محل الدراسة

وضع المشرع الجزائري التنظيم الإداري و الهيكلية الإدارية للمديرية العامة للضرائب، فأصبحت لكل ولاية مديرية مستقلة تابعة لها، إلا أن هذه الأخيرة تظل دائماً تابعة للمديرية الجهوية في بعض الأمور الإدارية.

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى تقديم المديرية الولائية لولاية الوادي، والهيكل التنظيمي للمديرية و مرحلة التحضير.

المطلب الأول : لمحة حول مديرية الضرائب لولاية الوادي

أولاً: تأسيس المديرية الولائية للضرائب بالوادي: تأسست المديرية الولائية للضرائب بالوادي في جانفي 1985 التي مقرها بالنزل المالي، وهذا عن طريق هيكلتها، حيث أصبحت العمود المحرك للسياسة الضريبية في الولاية، فهي الهيئة التي تقوم بتولي مهمة التحصيل والمتابعة لكافة المكلفين بالضريبة على مستوى الولاية والأسباب التي أدت إلى نشأت هذه المديرية هي:¹

-تقريب الإدارة من المواطن.

-صعوبة العمل على مستوى النيابات.

-تشعب المصالح وهذا راجع للمهام المتعددة للسياسة الجبائية.

وهذه المديرية تابعة للمديرية الجهوية لمديرية الضرائب بوقرلة، حيث تتكون هذه الأخيرة من ستة مديريات ولائية وهي كالآتي:

-المديرية الولائية للضرائب ورقلة .

-المديرية الولائية للضرائب الأغواط .

-المديرية الولائية للضرائب تمنراست.

-المديرية الولائية للضرائب البليدة .

-المديرية الولائية للضرائب غرداية.

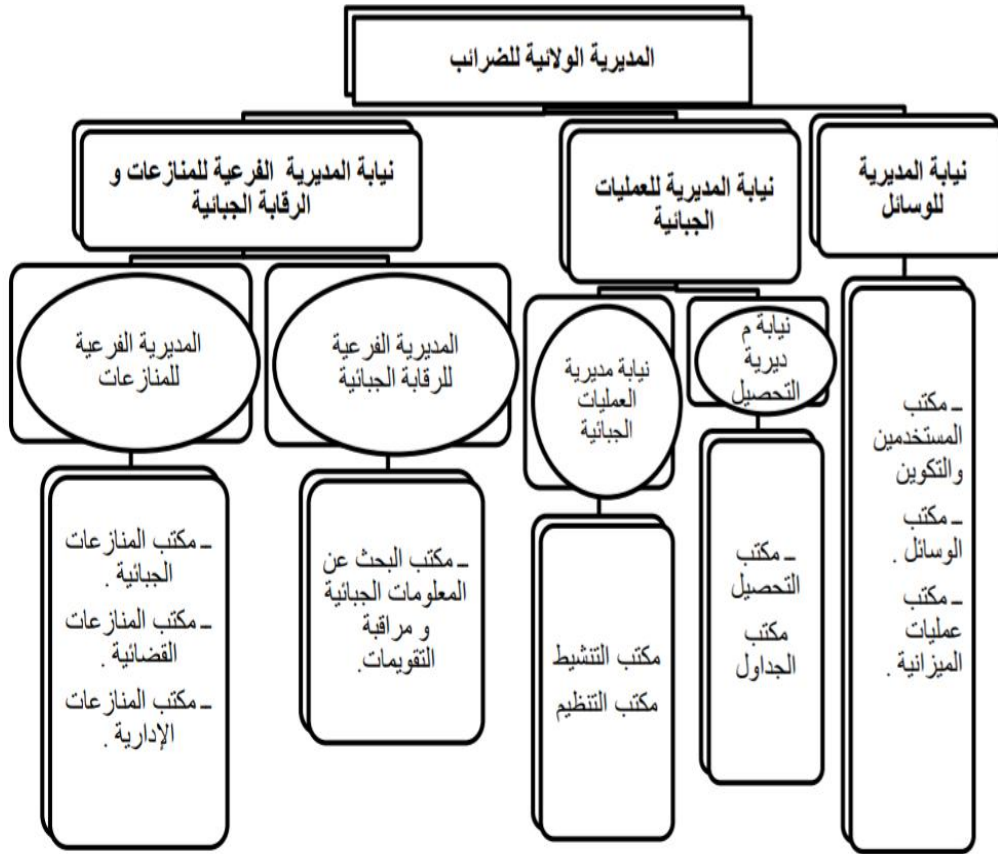
¹ خديجة غضبان، التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي دراسة حالة للمديرية الولائية لولاية الوادي، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم

التسيير، جامعة الوادي، 2015، ص47.

ثانيا: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب بالوادي:

الشكل التالي يوضح هيكلية مديرية الضرائب لولاية الوادي .

الشكل رقم (02): هيكلية مديرية الضرائب لولاية الوادي



المصدر: خديجة غضبان، التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي، دراسة حالة للمديرية الولائية لولاية الوادي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2015، ص:48.

ثالثا: الدور الجبائي لمديرية الضرائب الولائية

تضمن المديرية الولائية للضرائب ممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوية للضرائب مستقبلا (مفتشيات الضرائب حاليا)، وبهذه الصفة تسهر على إحترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.

وتتولى المديرية الولائية للضرائب على وجه الخصوص مايلي:¹

أ- في مجال الوعاء: تتولى القيام بالمهام التالية :

- 1 تخضع جمع العناصر اللازمة إعداد التقديرات الجبائية.
- 2 تصدر الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية.
- 3 تحلل و تقوم دوريا عمل المصالح الخاضعة لإختصاصها، وتعد تلخيصا عن ذلك وتقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.

ب- في مجال التحصيل: تتولى المديرية الولائية للضرائب المهام التالية:

- 1 تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات و تحصيل الضرائب والإتاوة .
- 2 تراقب التكفل والتصفية الذين يقوم بهما كل مكتب قباضة وتتابع تسوية ذلك.
- 3 تتابع تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل .
- 4 تضمن الرقابة القبلية وتصفى حسابات تسير القابضين.

ج- في مجال الرقابة: في هذا المجال تتولى القيام بما يلي:

- 1 تنظم جمع المعلومات الجبائية وإستغلالها.
- 2 تعد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة وتتابع تنفيذها وتقوم نتائجها.
- 3 تقوم بالرقابة المقررة في ما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن إقتضى الأمر ذلك.

د- في مجال المنازعات: ضمن هذا المجال تتولى المهام التالية:

- 1 تدرس العرائض وتنظم أشغال لجان الطعن وتتابع المنازعات وتمسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة.
- 2 تتابع تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة.

هـ- في مجال الوسائل: فيما يتعلق بمجال الوسائل، تتولى المهام التالية:

- 1 تتقدر إحتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وتعد التقديرات الميزانية المطابقة لذلك.

¹ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة دراسة حالة مديرية الضرائب بالوادي ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012 ص142 .

- 2 تضمن تسيير المستخدمين والإعتمادات المخصصة لهذه المصالح.
- 3 توظف وتعين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم .
- 4 تنظم وتطبق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب.
- 5 تكون رصيذا وثائقيا للمدرية الولائية وتسييره وتضمن توزيعه وتعميمه.
- 6 تسهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما تسهر على صيانة هذه الأملاك وتحافظ عليها.

د- في مجال الإستقبال والإعلام:

- 1 تنظم إستقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- 2 تنشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

المطلب الثاني: التحقيقات الجبائية

أولاً: مفهوم التحقيق في المحاسبة: يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.¹

ويعني التحقيق في المحاسبة كذلك أنه مجموع العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبتها مهما كانت طريقة حفظها، وتؤكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

ثانياً: أنواع التحقيق الضريبي: هناك عدة أنواع من الرقابات في التحقيق المحاسبي نذكر منها

أ- التحقيق المصوب: يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.²

1- رقابت تسويه للتخفيضات المجرات بخصوص الرسم (TVA)، أصل باقي الحسم.

2- رقابت على مختلف الأعباء المصرح بها.

3 - رقابة على العجز المكرر المصرح به .

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الإجراءات الجبائية، المادة: 20، قانون المالية، سنة 2018، ص: 11.

² المادة 20 مكرراً 1، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص: 13.

4-رقابقبعللى استرجاع أرصدة الرسم على القيمة المضافة.

ب:التحقيق المعمق على مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف بالضريبة:¹

يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجنائية الشاملة للمكلف بالضريبة مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبي والدخل المصرح به،أي بصفه عامه لتأكد من التصريحات على الدخل العام كالمداخيل المحقق ة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العمليات المبنيّة أو غير مبنيّة، ويهدف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة إلى التّأكد من تناسق المداخيل في إطار الضريبقبعللى الدخل ووضعية الخزيرة وعوامل الحياة للمكلف بالضريبقب

يشكل التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الوسيلة التي تمارس بواسطتها الإدارة حقها في إجراء المقارنة بين المداخيل المصرح بها، أو المحددة من طرف النظام الجزائي مع وضعيه الخزينة والذمة المالية وعناصر طريقه معيشة هؤلاء الأشخاص، ويعرف على أنه مجموع عمليات التحقيق بغرض اكتشاف الظروف المحتملة بين المداخيل المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبقبمقارنه بتلك التي حققها فعلا.

ج-الرقابقبعللى الوثائق:

1-مفهوم الرقابة على الوثائق: هي رقابة تتطلب إحضار الوثائق و السجلات المحاسبية ، كما يجب أن تكون شاملة وتتم على مستوى و محتوى و مضمون التصريحات المقدمة . إذا فمراقبة الوثائق هي مجموع الأعمال المنجزة و التي تقوم من خلالها المصالح المعنية بانتهاز فحص انتقادي للتصريحات و الوثائق اعتمادا على المعلومات المشكلة للملف الجبائي، و بصفة خاصة تلك التي تمثل زيادة في رقم الأعمال، إذ تقارن كل المحتويات التصريح بالوثائق الملحقة به و مجموع المعلومات و الوثائق التي هي بحوزة المصلحة و التي تتحصل عليها من مختلف الهيئات و المؤسسات المتعاملة في المكلفين بالضريبة و ذلك في إطار حق الإطلاع المخول لها .²

¹ عائشة بن عمور، الوضعية القانونية للمكلف بالضريبة الممتنع عن دفع الحقوق الجبائية، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تلمسان، 2016/ ص: 70-71.

² عيسى بولخوخ،الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهريب و الغش الضريبي،دراسة حالة ولاية باتنة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعةباتنة،ص

2- دور الرقابة على الوثائق في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها: نلخص هذا الدور في النقاط التالية:¹

- التحقيق في جميع الأنشطة التي يمارسها المكلف .
- إجراء تحقيق دقيق وشامل لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلفين عن طريق القيام بمقارنات مع المستندات و المعلومات هي بحوزة مفتشية الضرائب .
- تحليل و مقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها مع تطور الذمة المالية لكل مكلف من سنة إلى أخرى، وهذا ما يسمح باكتشاف الثغرات في حالة وجودها .
- طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة مرفقة بكل التبريرات و التوضيحات الضرورية فيما يخص الرسوم المحسوبة و المتعلقة أساسا بالرسم على القيمة المضافة .
- التأكد من صحة العمليات والمعدلات الضريبة المطبقة عليها.

¹ سليمان عتير، سبق ذكره، ص125

المبحث الثاني: تأثير المحاسبة الإبداعية على الوعاء الضريبي دراسة حالة شركة X

فيما سيأتي سنتناول دراسة حالة ميدانية قامت بمتابعتها مكتب المراجعة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية الوادي حيث تتمثل في دراسة ملف شركة X والتي يقوم نشاطها على أشغال إنجاز الأرضيات المسطحة والتسوية والردم والخدمات للغير.

المطلب الأول: المرحلة التمهيدية للتحقيق

سنتطرق في المطلب إلى التعرف على طبيعة ونشاط الشركة المعنية لمحل الدراسة

أولاً: التعريف طبيعة ونوع نشاط المكلف محل التحقيق:

أ-المكلف المعني مؤسسة X شخص طبيعي.

ب-طبيعة نشاطه يتمثل في أشغال إنجاز الأرضيات المسطحة و التسوية والردم و الخدمات للغير

ج-رقم الأعمال المصرح به خلال سنة 2015 هو: 172.256.919 دج.

ثانياً: الإبلاغ الأولي: بناء على اشعار بالتحقيق رقم 2016/244، المؤرخ في 2016/03/07، والمستلم من طرف المعني بتاريخ: 2016/03/07، جرت عملية التحقيق للشركة للسنوات 2012، 2013، 2014 و 2015، وذلك في مجال الرسمين على النشاط المهني والقيمة المضافة، الضريبة على الدخل على رأس المال المنقول والضريبة على أرباح الشركات، وبعد الإطلاع على ردمك الذي لم يتضمن أي إثباتات أو عناصر جديدة، وعليه فإن الفرقة قررت الإبقاء على جميع الأسس المقترحة في الإبلاغ الأولي .

أ-من ناحية الشكل :

- وجود دفتر اليومية العامة مؤشر ومرقم من طرف محكمة الوادي بتاريخ على: 2006/07/02 .

- وجود دفتر الجرد مؤشر ومرقم من طرف محكمة الوادي بتاريخ: 2006/07/02 .

- وجود دفتر الأجور مؤشر ومرقم من طرف محكمة الوادي بتاريخ: 2006/07/02

- وجود فواتير البيع المصرح بها والمسجلة محاسبيا .

- وجود اليوميات المساعدة للسنوات محل التحقيق .

- وجود فواتير الشراء والمصاريف المصرح بها والمسجلة محاسبيا .

- وجود التصريحات الشهرية (G50) الخاصة بالسنوات محل التحقيق مودعة في الآجال القانونية.

- وجود الميزانيات الجبائية للسنوات محل التحقيق ، مودعة في الآجال القانونية .

ب-من ناحية المضمون :

1-سنة 2012:

- بما أن المؤسسة تقوم بأشغال إنجاز الأرضيات المسطحة والتسوية والردم والخدمات للغير، عن طريق كراء المعدات من الغير و إستغلال المعدات المتواجدة لديها، ومن خلال تتبع كراء معدات من الغير المسجلة محاسبيا والتي لم يتم إستغلالها في إنجاز رقم الأعمال أو تقديم الخدمات والموضحة فيما يلي :

جدول رقم (2-1): تتبع إستأجار معدات الغير مسجلة محاسبيا

البيان	كراء من الغير	المستغلة في الإنجاز	الفارق المبالغ فيه	بقية
آلة جرف 28.000 دج لليوم	187 يوم	178 يوم	09 أيام × 28.000 دج	252.000 دج
ممهدة 18.000 دج لليوم	740 يوم	721 يوم	19 يوم × 18.000 دج	342.000 دج
آلة الضغط 13.000 دج لليوم	372 يوم	361 يوم	11 يوم × 13.000 دج	143.000 دج
شاحنة 10.000 دج لليوم	1208 يوم	1188 يوم	20 يوم × 10.000 دج	200.000 دج
آلة شحن 11.000 دج لليوم	250 يوم	231 يوم	19 يوم × 18.000 دج	209.000 دج
المجموع				1.146.000 دج

المصدر: بناء على إشعار بالتحقيق رقم 2016/244، المؤرخ في 2016/03/07 ، المديرية الولائية للضرائب بالوادي مصلحة المراجعات الجبائية.

لقد أظهر الجدول السابق أن المكلف بالضريبة قام بالمبالغة بما مجموعه 1.146.000 دج مقسمة وموضحة في الجدول، حيث قام بتصريح إيجار المعدات أكثر من إستغلالها في عدد الأيام، فمثلا آلة الضغط تصريح ب 372 يوم أما المستغلة 361 يوم أي فرق مقدار ب 11 يوم يعني ما مجموعه 143.000 دج فقط في آلة الضغط.

أي أن مجموع الفارق المبالغ فيه المقدّر بـ: 1.146.000 دج هذا يضاف إلى الربح الخاضع للضريبة.

بناء على معطيات مديرية الضرائب هناك ترحيل لعجز سنة 2010، يقدر بـ: 1.166.169 دج، علما أنهم لم يقوموا بترحيله في السنة المالية أي سنة 2011، وهذا منافي لنص المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، وعليه سوف يضاف هذا المبلغ إلى الربح المصرح به في سنة 2012.

في هذه الحالة تم إلغاء ترحيل خسائر سنة سابقة أي لأنه تم تجاوز دورة مالية ولم يسترجع العجز وهذا مخالف للقانون، وعليه تم احتساب ذلك الربح في هذه السنة أي تم إضافة مبلغ 1.116.169 دج إلى الربح الخاضع للضريبة في سنة 2012.

ملخص التصريح الشهري (G50) سنة 2012 :

جدول رقم (2-2): ملخص التصريح الشهري (G50) سنة 2012

البيان	رقم الأعمال مقبوضات حسب G50	مقبوضات خاضعة لـ TAP	مقبوضات خاضعة لـ TVA	رسم على المشتريات	رسم مؤجل سابق	المقبوضات المعفات بدليل شهادات الإعفاء	رقم أعمال معفى EX من TVA	الرسم المدفوع	الرسم المؤجل
جانفي	22.955.000	22.955.000	معفى	1.827.500	289.078	حسب	22.955.000		2.116.578
فيفري				901.036	2.116.578	شهادات			3.017.614
مارس					3.017.614	الإعفاء			3.017.614
أفريل				27.058	3.017.614	التالية			3.044.672
ماي	25.100.000	25.100.000	معفى		3.044.672	284613 13.114.225	25.100.000		3.044.672
جوان	8.674.000	8.674.000	معفى		3.044.672	284513 1.949.100	8.674.000		3.044.672
جويلية	24.000.000	24.000.000	معفى	434.519	3.044.672	210206 3.958.725	24.000.000		3.479.192
أوت	520.000	520.000	معفى	25.459	3.479.192	283939 520.000	520.000		3.504.651

3.487.651		2.705.600	210073 23.961.600	3.504.651		100.000 T/ 17.000	2.805.600 الوادي	2.805.600	سبتمبر
3.487.651		23.961.600	94605 57.774.580	3.487.651		معنى	23.961.600 حاسي مسعود	23.961.600	أكتوبر
3.487.651			2011 8.687.650	3.487.651					نوفمبر
3.487.651		1.949.100		3.487.651		معنى	1.386.600 حاسي مسعود	1.386.600	ديسمبر
		109.865.300	109.965.880				97.923.200/حاسي 11.479.600/الوادي	109.965.300	مجموع

المصدر: بناء على إشعار بالتحقيق رقم 2016/244، المؤرخ في 2016/03/07، المديرية الولائية للضرائب بالوادي مصلحة المراجعات الجبائية.

ملخص التصريح يوضح لنا عن عدم وجود تجاوز في رقم الأعمال حيث قام بالتصريح بكامل المبيعات التي تصل إلى 109.965.880 دج الذي ينجم عنه رسم على النشاط المهني مقدر بـ: 97.923.300 دج إلى حاسي مسعود و 11.479.60 بالوادي وكان أغلب الرسم على القيمة المضافة معفاة بأدلة مثبتة إلا ما قيمته 17.000 دج في شهر سبتمبر .

حيث لا وجود لزيادة في رقم الأعمال لسنة 2012.

2-سنة 2013:

بما أن المؤسسة تقوم بأشغال إنجاز بناء الأرضيات المسطحة والتسوية والردم والخدمات للغير عن طريق إستأجار المعدات من الغير وإستغلال المعدات المتواجدة لديها، ومن خلال تتبع إستأجار معدات من الغير المسجلة محاسبيا و التي لم يتم إستغلالها في إنجاز رقم الأعمال أو تقديم الخدمات والموضحة فيما يلي :

جدول رقم (2-3) : تتبع إستأجار المعدات الغير مسجلة محاسبيا

البيان	كراء من الغير	المستغلة في الإنجاز	الفارق المبالغ فيه	بقية
آلة جرف 30.000 دج لليوم	295 يوم	284 يوم	11 أيام × 30.000 دج	330.000 دج
ممهدة 25.000 دج لليوم	255 يوم	242 يوم	13 يوم × 25.000 دج	325.000 دج

جرافة 25.000 دج لليوم	136 يوم	122 يوم	14 يوم × 25.000 دج	350.000 دج
شاحنة 12.000 دج لليوم	268 يوم	250 يوم	18 يوم × 12.000 دج	216.000 دج
آلة شحن 18.000 دج لليوم	149 يوم	132 يوم	17 يوم × 18.000 دج	180.000 دج
المجموع				1.401.000 دج

المصدر: بناء على إشعار بالتحقيق رقم 2016/244، المؤرخ في 2016/03/07، المديرية الولائية للضرائب بالوادي مصلحة المراجعات الجبائية.

في الجدول المبين أعلاه أن المصريح قام بالتضخيم بما مجموعه 1.401.000 دج مقسمة و موضحة في الجدول، حيث قام بتصريح ايجار المعدات أكثر من إستغلالها في عدد الأيام، فمثلا آلة الشحن أعلن عن 149 يوم أما الإستغلال فكان 132 يوم أي زيادة ب 17 يوم يعني ما مجموعه 180.000 دج فقط في آلة الضغط.

أي أن مجموع الفارق المبالغ فيه المقدّر ب 1.401.000 دج هذا يضاف إلى الربح الخاضع للضريبة.

- وجود فواتير خاصة بشراء المازوت من ولاية تيارت، علما أن نشاط الشركة تم إنجازها في الوادي و حاسي

مسعود، بقيمة إجمالية خارج الرسم = 336.605 دج، رسمها = 23.562 دج

دون وجود رخصة نقل عبر الولايات، و عليه سوف يتم رفض هذه النفقات .

نفهم من هذا أن وجود مصاريف غير معترف بها المتمثلة في فواتير مازوت في غير منطقة نشاط وهذا مرفوض من طرف الإدارة فتعود تلك المصاريف إلى أرباح.

ملخص التصريح الشهري (G50) سنة 2013 :

جدول رقم (2-4): ملخص التصريح الشهري (G50) سنة 2013

البيان	رقم الأعمال مقبوضات حسب G50	مقبوضات خاضعة ل: TAP	مقبوضات خاضعة ل: TVA	رسم على المشتريات	رسم مؤجل سابق	المقبوضات المعفاة بدليل شهادات الإعفاء	رقم أعمال معفى EX من TVA	الرسم المدفوع	الرسم المؤجل
جانفي	1.153.125	1.153.125 الوادي	معفى	/	3.487.651	حسب	1.153.125		3.487.651
فيفري				/	3.487.651	شهادات			3.487.651
مارس	29.114.226	29.114.226	معفى	/	3.487.651	الإعفاء التالية	29.114.226		3.487.651

							حاسي مسعود		
3.487.651		15.310.680	2012 14.267.351	3.487.651	/	معنى	15.310.680 حاسي مسعود	15.310.680	أفريل
3.487.651			285907 396.800	3.487.651	/				ماي
3.487.651		7.722.000	58097 15.310.680	3.487.651	/	معنى	7.722.000 حاسي مسعود	7.722.000	جوان
3.390.771		12.912.070	284660 542.070	3.487.651	/	569.880 T /96.880	12.370.000/حاسي 1.111.950/الوادي	13.481.950	جويلية
3.341.950			283327 36.092.000	3.390.771	/	287.180 T /48.821	287.180 حاسي مسعود	287.180	أوت
3.341.950		8.020.044	58242 620.044	3.341.950	/	معنى	7.400.000/حاسي 620.044/الوادي	8.020.044	سبتمبر
972.575		13.863.500	284822 13.863.000	3.341.950	/	13.937.500 T/2.369.375	27.800.500 حاسي مسعود	27.800.500	أكتوبر
972.575		1.556.800	283715 1.160.000	972.575	/	معنى	1.556.800 الوادي	1.556.800	نوفمبر
972.575			285786 7.400.000	972.575	/				ديسمبر
		89.651.945	89.651.945			14.794.560	100.004.586/حاسي 4.441.919/الوادي	104.446.505	مجموع

المصدر: بناءا على إشعار بالتحقيق رقم 2016/244، المؤرخ في 2016/03/07، المديرية الولائية للضرائب بالوادي مصلحة المراجعات الجبائية.

ملخص التصريح بين لنا عن عدم وجود مخالفة في رقم الأعمال حيث قام بالتصريح بكامل المبيعات التي تصل إلى 104.446.505 دج الذي ينجم عنه رسم على النشاط المهني مقدر بـ: 100.004.586 دج إلى حاسي مسعود و 4.441.919 دج بالوادي وكان أغلب الرسم على القيمة المضافة معفاة بأدلة مثبتة إلا ما مجموعه 14.794.560 دج في أشهر جويلية وأوت وأكتوبر .

حيث لا وجود لإضافة في رقم الأعمال لسنة 2013.

3-سنة 2014:

- بما أن المؤسسة تقوم بأشغال إنجاز بناء الأرضيات المسطحة والتسوية والردم والخدمات للغير عن طريق إستأجار المعدات من الغير و إستغلال المعدات المتواجدة لديها، ومن خلال تتبع إستأجار معدات من الغير المسجلة محاسبيا والتي لم يتم إستغلالها في إنجاز رقم الأعمال أو تقديم الخدمات و الموضحة فيما يلي:

جدول رقم (5-2): تتبع إستأجار المعدات الغير مسجلة محاسبيا لسنة 2014

البيان	إستأجار من الغير	المستغلة في الإنجاز	الفارق المبالغ فيه	بقية
ممهدة 20.000 دج لليوم	140 يوم	129 يوم	11 يوم × 20.000 دج	220.000 دج
شاحنة 10.000 دج لليوم	476 يوم	459 يوم	17 يوم × 10.000 دج	170.000 دج
آلة شحن 15.000 دج لليوم	124 يوم	107 يوم	17 يوم × 18.000 دج	306.000 دج
آلة ضغط 15.000 دج لليوم	311 يوم	301 يوم	10 يوم × 15.000 دج	150.000 دج
آلة حفر 25.000 دج لليوم	175 يوم	166 يوم	09 أيام × 25.000 دج	225.000 دج
آلة حفر نوع آخر 42.000 دج لليوم	54 يوم	47 يوم	07 أيام × 42.000 دج	294.000 دج
المجموع				1.565.000 دج

المصدر: بناء على إشعار بالتحقيق رقم 2016/244، المؤرخ في 2016/03/07، المديرية الولائية للضرائب بالوادي مصلحة المراجعات الجبائية.

في هذا الجدول المبين ظهر لنا أن المقاول قام بالتصريح بما مجموعه 1.565.000 دج غير مقبولة جبائيا مقسمة و موضحة في الجدول، حيث قام بتصريح إيجار المعدات ما يزيد من إستغلالها في عدد الأيام، فعلى سبيل المثال الشاحنة تم التصريح 476 يوم أما الاستغلال وجد أنه 459 يوم أي زيادة بـ 17 يوم يعني ما مجموعه 170.000 دج هذا في الشاحنة وحدها.

وجود فواتير خاصة بشراء المازوت من ولاية أدرار، علما أن نشاط الشركة تم إنجازه في الوادي وحاسي مسعود، بقيمة إجمالية خارج الرسم = 1.356.300 دج، دون وجود رخصة نقل عبر الولايات وعليه سوف يتم رفض هذه النفقات .

يوضح لنا هذا أن إدارة الضرائب وجدت مصاريف خارجة عن ما هو مرخص للشركة في نشاطه يتمثل في فواتير مازوت في غير منطقة نشاطها، وهذا مرفوض من طرف الإدارة فتعود هذه المصاريف إلى أرباح.

ملخص التصريح الشهري (G50) سنة 2014 :

جدول رقم (2-6): ملخص التصريح الشهري (G50) سنة 2014

البيان	رقم الأعمال مقبوضات حسب G50	مقبوضات خاصة ل: TAP	مقبوضات خاصة ل TVA	رسم على المشتريات	رسم مؤجل سابق	المقبوضات المعفاة بدليل شهادات الإعفاء	رقم أعمال معفى EX من TVA	الرسم المدفوع	الرسم المؤجل
جانفي	12.945.150	12.945.150 حاسي مسعود	12.945.150 /2.200.676 T	1.234.995	972.575	حسب			6.894
فيفري				/	6.894	شهادات			6.894
مارس				/	6.894	الإعفاء			6.894
أفريل	21.288.163	21.288.163 حاسي مسعود	معفى	/	6.894	التالية	21.288.163		6.894
ماي	17.529.000	8.145.000 / الوادي /9.384.000 حاسي مسعود	معفى	/	6.894	2014/283571 54.613.901	17.529.000		6.894
جوان				/	6.894	2014/284026 3.114.021			6.894
جويلية	2.244.111	/2.244.111 الوادي	معفى	/	6.894	2014/284075 1.093.920	2.244.111		6.894
أوت	85.842.830	6.829.910 / الوادي /79.012.920 حاسي مسعود	معفى	/	6.894	2014/284252 10.377.170	85.842.830		6.894
سبتمبر				/	6.894	2014/283646 21.288.162			6.894
أكتوبر				/	6.894	2014/283542 8.145.000			6.894

6.894		1.093.920	2014/283543 13.292.302	6.894	/	معنى	1.093.920 حاسي مسعود	1.093.920	نوفمبر
6.894		4.417.170	2014/283552 20.490.715	6.894	/	معنى	4.417.170 حاسي مسعود	4.417.170	ديسمبر
		132.415.194	132.415.191			12.945.150	128.141.323/ح 17.219.021/واد	145.360.344	مجموع

المصدر: بناءا على إشعار بالتحقيق رقم 244/2016، المؤرخ في 07/03/2016، المديرية الولائية للضرائب بالوادي مصلحة المراجعات الجبائية.

ملخص التصريح بين لنا عن عدم وجود اختلاف في رقم الأعمال حيث قام بالتصريح بكامل المبيعات التي تصل إلى 145.360.344 دج الذي ينجم عنه رسم على النشاط المهني مقدر بـ: 128.141.32 دج إلى حاسي مسعود و 17.219.021 دج بالوادي وكان أغلب الرسم على القيمة المضافة معفاة بأدلة مثبتة إلا مبلغ

12.945.150 دج ناجم عن شهر جانفي

- حيث لا وجود لزيادة في رقم الأعمال لسنة 2014.

إستخراج رصيد حساب الصندوق لسنة 2014 :

جدول رقم (2-7): إستخراج رصيد حساب الصندوق لسنة 2014

البيان	رصيد أولي مصرح به	رصيد أولي مستخرج	مداخيل	مخروجات	رصيد نهائي مستخرج	رصيد نهائي مصرح به	ملاحظات
جانفي		258.162	994.500	350.131	902.531		
فيفري		902.531	1.404.000	2.652.456	-345.925		
مارس		-345.925	500.000	618.616	-464.541		
أفريل		-464.541	117.000	446.488	-794.029		
ماي		-794.029	800.000	452.098	-446.127		
جوان		-446.127	1.755.000	371.084	1.271.789		
جويلية		1.271.789	1.000.000	618.601	1.653.188		
أوت		1.653.188	5.054.400	6.930.696	-223.108		

سبتمبر		-223.108	1.755.000	619.852	912.040		
أكتوبر		912.040		522.203	389.837		
نوفمبر		389.837		618.137	-228.301		
ديسمبر		-228.301	600.000	908.723	-537.024		
مجموع							

المصدر: بناءا على إشعار بالتحقيق رقم 2016/244، المؤرخ في 2016/03/07، المديرية الولائية للضرائب بالوادي مصلحة المراجعات الجبائية.

من هذا الجدول وجدنا أن الرصيد في نهاية السنة سالب و هذا غير مقبول محاسبيا مما يعني أنه هناك تلاعب إما أن يكون في تخفيض مدخلات أو تعظيم مخرجات وهذا يؤدي لحجب الثقة بين محاسبة المؤسسة و إدارة الضرائب مما يفتح المجال واسعا لإدارة الضرائب لاختيار البدائل بما يسمح به القانون.

4- سنة 2015:

بما أن المؤسسة تقوم بأشغال إنجاز بناء الأرضيات المسطحة والتسوية والردم والخدمات للغير عن طريق إستأجار المعدات من الغير وإستغلال المعدات المتواجدة لديها، ومن خلال تتبع إستأجار معدات من الغير المسجلة محاسبيا والتي لم يتم إستغلالها في إنجاز رقم الأعمال أو تقديم الخدمات والموضحة فيما يلي :

جدول رقم (8-2) : تتبع إيجار المعدات الغير مسجلة محاسبيا لسنة 2015

البيان	إيجار من الغير	المستغلة في الإنجاز	الفارق المبالغ فيه	بقيمة
آلة جرف 40.000 دج لليوم	165 يوم	157 يوم	08 أيام × 40.000 دج	320.000 دج
ممهدة. 20.000 دج لليوم	121 يوم	112	09 يوم × 20.000 دج	180.000 دج
جرافة 45.000 دج لليوم	87 يوم	83 يوم	04 يوم × 45.000 دج	180.000 دج
شاحنة 10.000 دج لليوم	760 يوم	738 يوم	22 يوم × 10.000 دج	220.000 دج
آلة ضغط 10.000 دج لليوم	265 يوم	243	22 يوم × 10.000 دج	220.000 دج
المجموع				1.120.200 دج

المصدر: بناءا على إشعار بالتحقيق رقم 2016/244، المؤرخ في 2016/03/07، المديرية الولائية للضرائب بالوادي مصلحة المراجعات الجبائية.

الجدول الذي أماننا يوضح أن الشركة قامت بالتصريح بما مجموعه 1.120.200 دج غير مقبولة جبائيا مقسمة وموضحة في الجدول، حيث قام بتصريح إيجار المعدات ما يزيد من إستغلالها في عدد الأيام، فنأخذ مثال على ذلك الجرافة تم التصريح 87 يوم فيما استغلت بـ 83 يوم أي زيادة بـ: 4 أيام.

وجود فواتير خاصة إستاجار خزانات لنقل المازوت من ولاية سيدي بلعباس نحو حاسي مسعود وجانات، دون وجود أثر لشراء المازوت من سيدي بلعباس، بقيمة إجمالية لهذه الفواتير خارج الرسم = 2.150.000 دج، وعليه سوف يتم رفض هذه النفقات، مع ملاحظة أنه لا يمكن إسترجاع رسمها لاحقا .

وجود فواتير خاصة بشراء المازوت من ولاية تيارت، علما أن نشاط الشركة تم إنجازه في الوادي و حاسي مسعود بقيمة إجمالية خارج الرسم = 2.073.210 دج رسمها = 145.124 دج دون وجود رخصة نقل عبر الولايات، وعليه سوف يتم رفض هذه النفقات، مع ملاحظة أنه لا يمكن إسترجاع رسمها لاحقا .

- جود فواتير خاصة بنقل بعض المعدات التي لم تكن مملوكة للشركة ولا مكربة من الغير في نفس فترة نقلها، دون تعيين لوجهتها، موضحة فيما يلي :

تحلل لآلة ممهدة بقيمة = 240.000 دج

- نقل لآلة ضغط بقيمة = 210.000 دج

تحلل لآلة ضغط بقيمة = 210.000 دج

تحلل لآلة جرف بقيمة = 400.000 دج

بقيمة إجمالية = 1.060.000 دج، وعليه سوف يتم رفض هذه النفقات مع ملاحظة أنه لا يمكن إسترجاع رسمها لاحقا .

ملخص التصريح الشهري (G50) سنة 2015 :

جدول رقم (9-2) : ملخص التصريح الشهري (G50) سنة 2015

البيان	رقم الأعمال مقبوضات حسب G50	مقبوضات خاضعة ل: TAP	مقبوضات خاضعة ل: TVA	رسم على المشتريات	رسم مؤجل سابق	المقبوضات المعفاة بدليل شهادات الإعفاء	رقم أعمال معفى EX من TVA	الرسم المدفوع المؤجل	الرسم
جانفي	39.963.664	39.963.664	11.604.500 28.359.164 T/5.633.373	5.109.689	6.894	حسب شهادات الإعفاء التالية		516.790	
فيفري				/		372995			

			3.763.800						
18.080		22.754.738	683892 9.176.360		67.482	290.598 T/ 49.402	2.969.336/وادي 20.076.000/حا	23.045.336	مارس
18.080		6.910.200	287326 20.076.000	18.080	/	معفى	6.910.200 حاسي مسعود	6.910.200	أفريل لا شئ
18.080		25.428.376	287428 350.000	18.080	/	معفى	1.780.626/وادي 23.647.750/حا	25.428.376	ماي
	70.126	6.531.300	98614 700.000	18.080		5.000.000 T/ 850.000	5.000.000/وادي 6.531.300/حا	11.531.300	جوان
	8.001	6.408.860	683686 6.910.200		53.751	363.248/ T/ 61.752	363.248/وادي 6.408.860/حا	6.772.108	جويلية
		350.000	470207 13.929.740		/	معفى	350.000 الوادي	350.000	أوت
		25.000.015	90701 1.125.000		/	معفى	25.000.015 حاسي مسعود	25.000.015	سبتمبر
		33.255.920	22999 2.634.364		/	معفى	33.255.920 حاسي مسعود	33.255.920	أكتوبر
			22995 9.718.010		/				نوفمبر
			285289 58.255.935		/				ديسمبر
	594.917	126.639.409	126.639.409		5.992.716	45.617.510 161.793.709/ح 10.463.210/وادي	172.256.919		مجموع

المصدر: بناءا على إشعار بالتحقيق رقم 2016/244، المؤرخ في 2016/03/07 ، المديرية الولائية للضرائب بالوادي مصلحة المراجعات الجبائية.

ملخص التصريح بين لنا على عدم وجود اختلاف في رقم الأعمال حيث قام بالتصريح بكامل المبيعات التي

وصلت إلى مبلغ قدره 145.360.344دج الذي ينجم عنه رسم على النشاط المهني مقدر بـ: 128.141.323دج

إلى حاسي مسعود و 17.219.021 دج بالوادي وكان أغلب الرسم على القيمة المضافة كان معفاة بأدلة مثبتة مقدمة من طرف المكلف إلا مبلغ 12.945.150 دج ناجم عن شهر جانفي ومارس وجويلية .
- حيث لا وجود لزيادة في رقم الأعمال لسنة 2014.

إستخراج رصيد حساب الصندوق لسنة 2015 :

جدول رقم (10-2) : إستخراج رصيد حساب الصندوق لسنة 2015

البيان	رصيد أولي مصرح به	رصيد أولي مستخرج	مداخيل	مخرجات	رصيد نهائي مستخرج	رصيد نهائي مصرح به	ملاحظات
جانفي		-537.024	1.600.000	1.275.944	-212.968		
فيفري		-212.968		543.327	-756.295		
مارس		-756.295	731.250	609.564	-634.609		
أفريل		-634.609	3.042.000	1.258.220	1.149.171		
ماي		1.149.171	300.000	1.809.785	-360.614		
جوان		-360.614	2.200.000	1.608.375	231.011		
جويلية		231.011	800.000	633.593	397.418		
أوت		397.418	300.000	679.364	18.057		
سبتمبر		18.057	1.000.000	649.848	368.206		
أكتوبر		368.206	1.000.000	674.851	693.355		
نوفمبر		693.355	1.317.386	1.890.449	120.292		
ديسمبر		120.292		710.567	-590.275		
مجموع							

المصدر: بناء على إشعار بالتحقيق رقم 2016/244، المؤرخ في 2016/03/07، موجه الى المديرية الولائية للضرائب بالوادي مصلحة المراجعات الجبائية.

من هذا الجدول وجدنا أن الرصيد في نهاية السنة سالب وهذا غير مقبول محاسبيا مما يعني أنه هناك تلاعب إما أن يكون في تخفيض مدخلات أو تعظيم مخرجات وهذا يؤدي لحجب الثقة بين محاسبة المؤسسة وإدارة الضرائب مما يفتح المجال واسعا لإدارة الضرائب لاختيار البدائل بما يسمح به القانون.

نظرا للتكاليف المبالغ فيها (إستأجار من الغير) للسنوات محل التحقيق، ونظرا لوجود مصاريف وهمية خاصة بنقل بعض المعدات لسنتي 2014 و 2015، ونظرا أيضا لوجود أخطاء في رصيد حساب الصندوق مما جعل الرصيد سالبا مع التكرار في العديد من الأشهر لسنتي 2014 و 2015، مما جعلت المحاسبة تفقد مصداقيتها في

هاتين السنتين، وعليه ومن خلال ما تقدم ذكره وطبقا للمواد 09 إلى 11 من القانون التجاري والمادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن محاسبة الشركة مقبولة لسنتي 2012 و2013 ومرفوضة لسنتي 2014 و2015 محل التحقيق .

المطلب الثاني : مرحلة التحقيق الدراسة

أولا: تأسيس رقم الأعمال (المنجز، الخدمات و المقبوضات)

بما أنه لا يوجد فارق في رقم الأعمال المنجز والخدمات ولا المقبوضات للسنوات محل التحقيق فإن رقم الأعمال المنجز والخدمات المصرح به هو نفسه المستخرج، كذلك المقبوضات المصرح بها والمغرم عليها هي نفسها المقبوضات المستخرجة والموضحة حسب السنوات فيما يلي :

أ-رقم الأعمال المنجز والخدمات :

جدول رقم (11-2): رقم الأعمال المنجز والخدمات

البيان	رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال المستخرج
2012	73.061.050 دج + 28.216.050 دج	73.061.050 دج + 28.216.050 دج
2013	99.548.330 دج + 3.575.973 دج	99.548.330 دج + 3.575.973 دج
2014	149.681.941 دج + 22.696.941 دج	149.681.941 دج + 22.696.941 دج
2015	126.830.045 دج + 5.463.210 دج	126.830.045 دج + 5.463.210 دج

المصدر: بناء على إشعار بالتحقيق رقم 2016/244، المؤرخ في 2016/03/07، المديرية الولائية للضرائب بالوادي مصلحة المراجعات الجبائية.

من جدول رقم الأعمال المنجز و الخدمات وجدنا أنه لا أثر لاختلاف بين رقم الأعمال المستخرج و المصرح به و ذلك عبر تتبعنا للملخصات الصريح الشهري لكل سنة.

ب-رقم الأعمال المقبوضات :

جدول رقم (2-12) : رقم الأعمال المقبوضات

البيان	المقبوضات المصرح بها	المقبوضات المستخرجة
2012	109.965.300 دج	109.965.300 دج
2013	104.446.505 دج	104.446.505 دج
2014	145.360.344 دج	145.360.344 دج
2015	172.256.919 دج	172.256.919 دج

المصدر: بناء على إشعار بالتحقيق رقم 2016/244، المؤرخ في 2016/03/07، المديرية الولائية للضرائب بالوادي مصلحة المراجعات الجبائية.

يوضح هذا الجدول مقبوضات سنوات قيد التحقيق أي رقم الأعمال الخاضع للضريبة

ج-الرسم على النشاط المهني :

جدول رقم (2-13) : الرسم على النشاط المهني

البيان	المبلغ الخاضع للرسم بمقتضية مقر النشاط الرئيسي	المبلغ الخاضع للرسم خارج البلدية بحاسي مسعود	المجموع الكلي للمقبوضات
2012	11.479.600 دج	97.923.200 دج	109.965.300 دج
2013	4.441.919 دج	100.004.586 دج	104.446.505 دج
2014	17.219.021 دج	128.141.323 دج	145.360.344 دج
2015	10.463.210 دج	161.793.709 دج	172.256.919 دج

المصدر: بناء على إشعار بالتحقيق رقم 2016/244، المؤرخ في 2016/03/07، المديرية الولائية للضرائب بالوادي مصلحة المراجعات الجبائية.

بما أن رقم الأعمال لم يتغير فلا تغيير في الرسم على النشاط المهني لأن هذا الأخير يفرض على المبيعات والخدمات المنجزة .

د-المقبوضات المعفية من الرسم على القيمة المضافة :

جدول رقم (14-2) : المقبوضات المعفية من الرسم على القيمة المضافة

البيان	2012	2013	2014	2015
رقم شهادة الإعفاء	284613	2012	2014/283571	372995
المبلغ المعفى	13.114.225	14.267.351	54.613.901	3.763.800
رقم شهادة الإعفاء	284513	285907	2014/284026	683892
المبلغ المعفى	1.949.100	396.800	3.114.021	9.176.360
رقم شهادة الإعفاء	210206	58097	2014/284075	287326
المبلغ المعفى	3.958.725	15.310.680	1.093.920	20.076.000
رقم شهادة الإعفاء	283939	284660	2014/284252	287428
المبلغ المعفى	520.000	542.070	10.377.170	350.000
رقم شهادة الإعفاء	210073	283327	2014/283646	98614
المبلغ المعفى	23.961.600	36.092.000	21.288.162	700.000
رقم شهادة الإعفاء	94605	58242	2014/283542	683686
المبلغ المعفى	57.774.580	620.044	8.145.000	6.910.200
رقم شهادة الإعفاء	2011	284822	2014/283543	470207
المبلغ المعفى	8.687.650	13.863.000	13.292.302	13.929.740
رقم شهادة الإعفاء		283715	2014/283552	90701
المبلغ المعفى		1.160.000	20.490.715	1.125.000
رقم شهادة الإعفاء		285786		22999
المبلغ المعفى		7.400.000		2.634.364
رقم شهادة الإعفاء				22995
المبلغ المعفى				9.718.010
رقم شهادة الإعفاء				285289
المبلغ المعفى				58.255.935
المجموع	109.965.880	89.651.945	132.415.191	126.639.409

المصدر: بناء على إشعار بالتحقيق رقم 2016/244، المؤرخ في 2016/03/07، المديرية الولائية للضرائب بالوادي مصلحة المراجعات الجبائية.

الجدول الذي بين أيدينا يوضح أدلة إعفاءات المؤسسة من الرسم على القيمة المضافة .

ه-إسترجاع الرسم على القيمة المضافة

أ-سنة 2012: إن الآلات المستأجرة من الغير والغير مستغلة في الإنجاز والتي = 1.146.000 دج سوف يتم

إسترداد رسمها المسترجع من طرف الشركة والذي = 1.146.000 دج × 17% = 194.820 دج

ب-سنة 2013 :

1- إن الآلات المستأجرة من الغير والغير مستغلة في الإنجاز والتي = 1.401.000 دج سوف يتم إسترداد رسمها المسترجع من طرف الشركة والذي = 1.401.000 دج $\times 17\%$ = 238.170 دج .

2- وجود فواتير خاصة بشراء المازوت من ولاية تيارت، علما أن نشاط الشركة تم إنجازه في الوادي وحاسي مسعود، بقيمة إجمالية خارج الرسم = 336.605 دج دون وجود رخصة نقل عبر الولايات سوف يتم إسترداد رسمها المسترجع من طرف الشركة والذي يساوي = 336.605 دج $\times 7\%$ = 23.562 دج

ج-سنة 2014: إن الآلات المستأجرة من الغير والغير مستغلة في الإنجاز والتي = 1.365.000 دج

سوف يتم إسترداد رسمها المسترجع من طرف الشركة والذي = 1.365.000 دج $\times 17\%$ = 232.050 دج .

د- سنة 2015 :

1- إن الآلات المستأجرة من الغير و الغير مستغلة في الإنجاز و التي = 1.120.000 دج

سوف يتم استرداد رسمها المسترجع من طرف الشركة والذي = 1.120.000 دج $\times 17\%$ = 190.400 دج .

2- إن الآلات المستأجرة من الغير والغير مستغلة في الإنجاز والتي = 1.120.000 دج

سوف يتم استرداد رسمها المسترجع من طرف الشركة و الذي = 1.120.000 دج $\times 17\%$ = 190.400 دج.

ثانيا: تأسيس الضريبة على أرباح الشركات

بما أن محاسبة المعني مقبولة لسنتي 2012 و 2013، ومرفوضة لسنتي 2014 و 2015، فإن ربح الشركة للسنتين المرفوضة محاسبتهما سوف يتم تأسيسه على أساس هامش ربح صافي مقترح 15% بالنسبة للخدمات، و 10% بالنسبة للإشغال المنجزة أما السنتين المقبولة محاسبتهما فإن المصاريف المبالغ فيها والمرفوضة ستضاف إلى ربح الشركة المصرح به، وعليه يصبح لدينا حسب السنوات ما يلي:

أ- سنة 2012: من خلال ملاحظتنا لهذا الملف هناك وجود غرامة خلال هذه السنة بناءً على الجدول الفردي رقم: 2014/133 بالمفتشية الضرائب على أساس ربح جديد يقدر ب: 8.657.572 دج .

الربح المستخرج = الربح المغرم عليه + المصاريف المرفوضة + الخسارة المرفوض ترحيله

$$= 8.657.572 \text{ دج} + 1.146.000 \text{ دج} + 1.166.169 \text{ دج} = 10.969.741 \text{ دج}$$

جدول رقم (2-15) : الفارق في الدخل الخاضع للضريبة على أرباح الشركات لسنة 2012

الربح المستخرج	10.969.741 دج
الربح المغرم عليه	8.657.572 دج
الفارق	2.312.169 دج

المصدر: بناء على إشعار بالتحقيق رقم 2016/244، المؤرخ في 2016/03/07، المديرية الولائية للضرائب بالوادي مصلحة المراجعات الجبائية.

بعد التحقيق و عند وجود مخالفات تحصلنا على فارق بين الربح المستخرج و الربح المصرح به وهذا راجع الى 1.146.000 دج ناجمة عن مصاريف مرفوضة متمثلة في مبالغة في عدد أيام إستأجار المعدات، كذلك مبلغ 1.166.169 دج متخلفة من خسائر مرفوض ترحيلها راجعة إلى سنة 2010 .

ب- سنة 2013:

الربح المستخرج = الربح المغرم عليه + المصاريف المرفوضة

$$= 9.098.272 \text{ دج} + 1.737.605 \text{ دج} = 10.835.877 \text{ دج}$$

جدول رقم (2-16) : الفارق في الدخل الخاضع للضريبة على أرباح الشركات لسنة 2013

الربح المستخرج	10.835.877 دج
الربح المغرم عليه	9.098.272 دج
الفارق	1.737.605 دج

المصدر: بناء على إشعار بالتحقيق رقم 2016/244، المؤرخ في 2016/03/07، المديرية الولائية للضرائب بالوادي مصلحة المراجعات الجبائية.

نتج عن التحقيق مبلغ 1.737.605 دج وعند وجود مخالفات تحصلنا على فارق بين الربح المستخرج و الربح المصرح به وهذا راجع إلى 1.401.000 دج ناجمة عن مصاريف مرفوضة متمثلة في مبالغة في عدد أيام إستأجار المعدات، وكذا مبلغ 336.605 دج عن فواتير مازوت غير مقبولة.

ج-سنة 2014:

الربح المستخرج = رقم الأعمال خدمات المصرح به $\times 15\%$ + رقم الأعمال أشغال $\times 10\%$

$$= 22.696.941 \text{ دج} \times 15\% + 149.681.916 \text{ دج} \times 10\%$$

$$= 3.404.541 \text{ دج} + 14.968.192 \text{ دج} = 18.372.733 .$$

أما الربح المغرم عليه = 14.187.042 دج

جدول رقم (2-17) : الفارق في الدخل الخاضع للضريبة لسنة 2014

الربح المستخرج	18.372.733 دج
الربح المغرم عليه	14.187.042 دج
الفارق	4.185.691 دج

المصدر: بناء على إشعار بالتحقيق رقم 2016/244، المؤرخ في 2016/03/07، المديرية الولائية للضرائب بالوادي مصلحة المراجعات الجبائية.

نظرا لانعدام الثقة بين الإدارة والمكلف (محاسبة المكلف) حيث وجود تجاوزات حالت دون ذلك قامت إدارة الضرائب باتخاذ الإجراءات اللازمة في تحديد الدخل والمبينة نسبها وكيفية حسابها من قبل لذا استخرجنا هذا الدخل الذي لم يكن نفسه المغرم عليه أنتج لنا فارق يعاد التغيريم عليه.

د-سنة 2015:

الربح المستخرج = رقم الأعمال خدمات المصرح به $\times 15\%$ + رقم الأعمال أشغال $\times 10\%$

$$= 5.463.210 \text{ دج} \times 15\% + 126.830.045 \text{ دج} \times 10\%$$

$$= 819.482 \text{ دج} + 12.683.005 \text{ دج} = 13.502.487 .$$

أما الربح المغرم عليه = 10.893.374 دج

جدول رقم (2-18) : الفارق في الدخل الخاضع للضريبة على أرباح الشركات لسنة 2015

الربح المستخرج	13.502.487 دج
الربح المغرم عليه	10.893.374 دج
الفارق	2.609.112 دج

المصدر: بناء على إشعار بالتحقيق رقم 2016/244، المؤرخ في 2016/03/07، المديرية الولائية للضرائب بالوادي مصلحة المراجعات الجبائية.

نظرا لانعدام الثقة بين الإدارة والمكلف (محاسبة المكلف) حيث وجود تجاوزات حالت دون ذلك قامت إدارة الضرائب باتخاذ الإجراءات اللازمة في تحديد الدخل والمبينة نسبها وكيفية حسابها من قبل لذا استخرجنا هذا الدخل الذي لم يكن نفسه المغرم عليه أنتج لنا فارق يعاد التغيرم عليه.

ثالثا: تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي

علما أن معدلات IBS في سنوات التحقيق تكون كالاتي:

بنا على معلومات من إدارة الضرائب .

2012 _____ %19

2013 _____ %19

2014 _____ %23

2015 _____ %26

نستخرج الضريبة على أرباح الشركات ليتضح لنا الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي .

أ-سنة 2012 :

الدخل المستخرج = الربح الخاضع × 81%

= 10.969.741 دج × 81 % = 8.885.490 دج

الربح المغرم عليه = 8.657.572 دج × 81 % = 7.012.633 دج

جدول رقم (2-19) : الفارق في الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2012

الدخل المستخرج	8.885.490 دج
الدخل المغرم عليه	7.012.633 دج
الفارق	1.872.856 دج

المصدر: بناء على إشعار بالتحقيق رقم 2016/244، المؤرخ في 2016/03/07، المديرية الولائية للضرائب بالوادي مصلحة المراجعات الجبائية.

هذا الجدول يوضح لنا الفارق الذي لم يغرم عليه بعد سحب الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2012.

ب-سنة 2013 :

$$\text{الدخل المستخرج} = \text{الربح الخاضع} \times 81\%$$

$$10.835.877 \text{ دج} \times 81\% = 8.777.060 \text{ دج}$$

$$\text{الربح المغرم عليه} = 9.098.272 \text{ دج} \times 81\% = 7.369.600 \text{ دج}$$

جدول رقم (2-20) : الفارق في الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2013

الدخل المستخرج	8.777.060 دج
الدخل المغرم عليه	7.001.120 دج
الفارق	1.407.460 دج

المصدر: بناء على إشعار بالتحقيق رقم 2016/244، المؤرخ في 2016/03/07، المديرية الولائية للضرائب بالوادي مصلحة المراجعات الجبائية.

هذا الجدول يوضح لنا الفارق الذي لم يغرم عليه بعد سحب الضريبة على أرباح الشركات، لسنة 2013.

ج-سنة 2014 :

$$\text{الدخل المستخرج} = \text{الربح الخاضع} \times 77\%$$

$$18.372.733 \text{ دج} \times 77\% = 14.147.004 \text{ دج}$$

$$\text{الربح المغرم عليه} = 14.187.042 \text{ دج} \times 77\% = 10.924.022 \text{ دج}$$

جدول رقم (2-21): الفارق في الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2014

الدخل المستخرج	14.147.004 دج
الدخل المغرم عليه	10.377.821 دج
الفارق	3.769.183 دج

المصدر: بناءا على إشعار بالتحقيق رقم 2016/244، المؤرخ في 2016/03/07 ، المديرية الولائية للضرائب بالوادي مصلحة المراجعات الجبائية.

هذا الجدول يوضح لنا الفارق الذي لم يغرم عليه بعد سحب الضريبة على أرباح الشركات، لسنة 2014.

د-سنة 2015 :

الدخل المستخرج = الربح الخاضع $\times 74\%$

$13.502.487 = 74\% \times \text{دج } 9.991.840$

الربح المغرم عليه = $10.893.374 = 74\% \times \text{دج } 8.061.097$

جدول رقم (2-22): الفارق في الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2015

الدخل المستخرج	9.991.840 دج
الدخل المغرم عليه	7.658.040 دج
الفارق	2.333.800 دج

المصدر: بناءا على إشعار بالتحقيق رقم 2016/244، المؤرخ في 2016/03/07 ، المديرية الولائية للضرائب بالوادي مصلحة المراجعات الجبائية.

هذا الجدول يوضح لنا الفارق الذي لم يغرم عليه بعد سحب الضريبة على أرباح الشركات، لسنة 2015.

رابعاً: ملخص الضرائب و الرسوم

أ-ملخص الضريبة على أرباح الشركات (IBS) :

جدول رقم (2-23) : ملخص الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

البيان	الأساس المستخرج	الأساس المعظم عليه	الحقوق المستخرجة	الحقوق المعومة	الفارق	الزيادة	المجموع
2012	10.969.741	8.657.572	2.084.251	1.644.939	439.312	109.828	549.140
2013	10.835.877	9.098.272	2.058.812	1.728.672	330.140	82.535	412.675
2014	18.372.733	14.187.042	4.225.729	3.263.020	962.709	240.677	1.203.386
2015	13.502.487	10.893.374	3.510.647	2.832.277	678.370	169.593	847.963
المجموع							3.013.164 دج

المصدر: بناءاً على إشعار بالتحقيق رقم 2016/244، المؤرخ في 2016/03/07 ، المديرية الولائية للضرائب بالوادي مصلحة المراجعات الجبائية.

-بعد حساب الأساس المستخرج لكل من سنوات التحقيق :

- الحقوق المستخرجة=الأساس المستخرج × معدل الضريبة .
- الحقوق المعومة=الأساس المعظم عليه × معدل الضريبة.
- الفارق=الحقوق المستخرجة -الحقوق المعومة.

-أما الزيادة فهي غرامة التأخير تحسب حسب معلومات مقدمة من مديرية الضرائب لولاية الوادي :

الزيادة =الفارق × معدل التأخير

حيث معدل التأخير على النحو الأتي:

إذا كان: الفارق ≥ 50000 فإن المعدل يكون 10%

إذا كان: الفارق > 50000 فإن المعدل يكون 15%

إذا كان: الفارق > 20000 فإن المعدل يكون 25%

ب-ملخص الضريبة على الدخل الإجمالي لرؤوس الأموال المنقولة (IRG/RCM) :

جدول رقم (2-24): ملخص الضريبة على الدخل الإجمالي لرؤوس الأموال المنقولة (IRG/RCM)

البيان	الأساس المستخرج	الأساس المفرد عليه	الحقوق المستخرجة	الحقوق المفردة	الفارق	الزيادة	المجموع
2012	8.885.490	7.012.633	888.550	701.263	187.285	28.093	215.378
2013	8.777.060	7.001.120	877.706	700.112	177.594	26.639	204.233
2014	14.147.004	10.377.821	1.414.700	1.037.782	376.918	94.230	471.148
2015	9.991.840	7.658.040	999.184	765.804	233.380	58.345	291.725
المجموع	وع						1.182.484 دج

المصدر: بناء على إشعار بالتحقيق رقم 2016/244، المؤرخ في 2016/03/07، المديرية الولائية للضرائب بالوادي مصلحة المراجعات الجبائية.

حسب معلومات من إدارة الضرائب لولاية الوادي فإن الضريبة على الدخل الإجمالي تحسب في حالة شخص معنوي معدل 10 % بعد اقتطاع الضريبة على أرباح الشركات .

الحقوق المستخرجة = الأساس المستخرج × المعدل

الحقوق المفردة = الأساس المفرد عليه × المعدل

أما فيما يخص الفارق و الزيادة فتحسب كما في الضريبة على أرباح الشركات

ج-ملخص إسترجاع الرسم على القيمة المضافة (R/TVA) :

جدول رقم (2-25): ملخص إسترجاع الرسم على القيمة المضافة (R/TVA)

البيان	الحقوق	الزيادة	المجموع
2012	194.820 دج	29.223 دج	224.043 دج
2013	261.732 دج	65.433 دج	327.165 دج
2014	232.050 دج	58.013 دج	290.063 دج
2015	190.400 دج	28.560 دج	218.960 دج
المجموع	وع		1.060.231 دج

المصدر: بناء على إشعار بالتحقيق رقم 2016/244، المؤرخ في 2016/03/07، المديرية الولائية للضرائب بالوادي مصلحة المراجعات الجبائية.

الأساس المستخرج وهو عبارة عن رقم الأعمال الخاضع للضريبة .

الأساس المفرد عليه وهو رقم الأعمال المصرح به من طرف المكلف بالضريبة .

الحقوق المستخرجة والتي تمثل الرسم على القيمة المضافة وتحسب على النحو الآتي:

الأساس المستخرج × معدل الضريبة

الحقوق المغرمة = الأساس المغرم عليه × معدل الضريبة

الفارق = الحقوق المستخرجة - الحقوق المغرمة

الزيادة = الفارق × المعدل

علما أن المعدل المذكور سابقا

خلاصة الفصل

من خلال دراسة الحالة تبين لنا أن هناك تجاوز في التصريحات التي قام بها المكلف بالضريبة والتي تم الكشف عنها من طرف إدارة الضرائب وذلك عبر التحقيق في الوثائق المقدمة، وكان هذا التجاوز في ترحيل خسائر سنوات سابقة مخالفة للقانون ورفض بعض المصاريف التي لم يتم إثباتها، وكما تم إضافة الفارق إلى أرباح وتغريمه عليها.

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	أهم التعريفات لموضوع المحاسبة الإبداعية	8
1-2	كيفية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي	24
1-3	أهم أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة الدخل	29
1-4	أهم أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة المركز المالي	30
2-1	تتبع استأجار معدات الغير مسجلة محاسبيا 2012	45
2-2	ملخص التصريح الشهري (G50) سنة 2012	46
2-3	تتبع استأجار معدات الغير مسجلة محاسبيا 2013	47
2-4	ملخص التصريح الشهري (G50) سنة 2013	48
2-5	تتبع استأجار معدات الغير مسجلة محاسبيا 2014	50
2-6	ملخص التصريح الشهري (G50) سنة 2014	51
2-7	إستخراج رصيد حساب الصندوق 2014	52
2-8	تتبع استأجار معدات الغير مسجلة محاسبيا 2015	53
2-9	ملخص التصريح الشهري (G50) سنة 2015	54
2-10	إستخراج رصيد حساب الصندوق 2015	56
2-11	رقم الأعمال المنجز والخدمات	57
2-12	رقم الأعمال مقبوضات	58
2-13	الرسم على النشاط المهني	58
2-14	المقبوضات المعفية من الرسم على القيمة المضافة	59
2-15	الفارق في الدخل الخاضع للضريبة على أرباح الشركات 2012	61
2-16	الفارق في الدخل الخاضع للضريبة على أرباح الشركات 2013	61
2-17	الفارق في الدخل الخاضع للضريبة على أرباح الشركات 2014	62
2-18	الفارق في الدخل الخاضع للضريبة على أرباح الشركات 2015	63
2-19	الفارق في الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي 2012	64
2-20	الفارق في الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي 2013	64
2-21	الفارق في الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي 2014	65
2-22	الفارق في الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي 2015	65
2-23	ملخص الضريبة على أرباح الشركات	66
2-24	ملخص الضريبة على الدخل الإجمالي لرؤوس الأموال المنقولة	67
2-25	ملخص إسترجاع الرسم على القيمة المضافة	67

قائمة الاختصارات والرموز

الرمز	الكتابة بالعربية
IRG	ضريبة على الدخل الإجمالي
IBS	ضريبة على أرباح الشركات
TVA	الرسم على القيمة المضافة
TAP	الرسم على النشاط المهني
DT	حق الطابع
G50	التصريح الشهري
RCM	رؤوس الأموال المنقولة

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
39	الهيكل التنظيمي لمديرية الولائية للضرائب بالوادي	2-1

قائمة المراجع

الكتب:

- 1 - خليل رمضان إسماعيل، المحاسبة الضريبية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، طبعة 1، 2002 .
 - 2 - خالد الخطيب شحادة، شامية احمد زهير، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، طبعة 1، 2003 .
 - 3 - عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، طبعة 1، 2011.
- المذكرات:
- 1 - حيسون بنت علي القري، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، جدة.
 - 2 - أحمد سامح محمد رضا، دور المراجعة الخارجية في كشف ممارسات المحاسبة الاحتيالية في ضوء التطورات الاقتصادية المعاصرة، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة حلوان، مصر، 2008.
 - 3 - محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، كلية الأعمال، جاكمة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009.
 - 4 - حماد سليم الأغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية " دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية "، رسالة ماجستير محاسبة كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2011.
 - 5 - محمود أحمد حنفي، دراسة أثر ظاهرة إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية لمستخدميها - مع دراسة تطبيقية رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2010 .
 - 6 - محمد طالب باخجة عبد الله، تأثير المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية رسالة ماجستير، جامعة السليمانية، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، 2013 .
 - 7 - رحمة ناتي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي - دراسة مقارنة -، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة مالية، جامعة قسنطينة، 2013/2014 .
 - 8 - سمر عبد الرحمان محمد الدحلة، النظم الضريبية بين الفكر المعاصر والفكر المالي الإسلامي، دراسة تحليلية مقارنة، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، فلسطين، 2007 .
 - 9 - رحمة ناتي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي - دراسة مقارنة -، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة مالية، جامعة قسنطينة، 2013/2014 .
 - 10 - سمر عبد الرحمان محمد الدحلة، النظم الضريبية بين الفكر المعاصر والفكر المالي الإسلامي، دراسة تحليلية مقارنة، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، فلسطين، 2007 .
 - 11 - جطلو علاء فريد، أثر التحدي الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب في العراق، رسالة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق، 2006.
 - 12 - خديجة غضبان، التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي دراسة حالة للمديرية الولائية للولاية الوادي كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2015.
 - 13 - سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة دراسة حالة مديرية الضرائب بالوادي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012.
 - 14 - حائشة بن عمور، الوضعية القانونية للمكلف بالضريبة الممتنع عن دفع الحقوق الجبائية، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تلمسان، 2016/ 2017 .
 - 15 - حيسى بولوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي، دراسة حالة ولاية باتنة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة.

المجلات:

1 اللتجاني بالرقبي، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، كلية علوم التسيير، جامعة سطيف1، مجلة العلوم

الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد12، 2012.

2 محمد حلو داود الخرسان، عبد الرضا حسن سعود، مدى تأثير نظام المحاسب الضريبي في العراق بالمحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة ذي قار، المجلد

9، العدد 3، 2014.

3 سحير الداعور، محمد عابد، أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق

المالية، دراسة تطبيقية، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 17 العدد 1، غزة فلسطين.

4 حماد الزمر، دراسة تحليلية تطبيقية لمدى تأثير ممارسات إدارة الأرباح في قرار تغيير المراجع الخارجي، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة

الإسكندرية، المجلد 46 العدد1، مصر، 2009 .

5 رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "دراسة ميدانية"، مجلة علوم العلوم الاقتصادية والقانونية، مجلة 26،

العدد 2، دمشق، 2010.

الملتقيات:

1 صالح مرزاق، فتيحة بوهرين، جامعة سعد دحلب البليدة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي

في المنظمات الحديثة، 12-13 ماي 2010.

المسابقات:

1 عبد الرحمن المخيم، دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع القطاعات، ديوان

المحاسبة، الكويت، 2008 .

2 حلي محمود الخشراوي، محسن ناصر الدوسري، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارستها ونتائجها مسابقة البحوث التاسع على

مستوى جميع القطاعات، ديوان المحاسبة، الكويت، 2008 .

القوانين:

1 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الوزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2018 .

2 قانون الرسم على رقم الأعمال، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2018 .

3 قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2018 .

مراجع باللغة الأجنبية

1- Brijesh Yadav Creative Accounting : A Literature Review/ The SIJ Transactions on Industrial, Financial & Business Management (IFBM), Vol. 1, No. 5, November-December 2013.

2- Frédéric Demerens/ Jean-Louis Paré, Jean Redis Investor Skepticism and Creative Accounting: The Case of a French SME Listed on Alternext. INTERNATIONAL JOURNAL OF BUSINESS, 18(1), 2013.

3- Syed Zulfiqar Ali Shah, Safdar Butt, and Yasir Bin Tariq. Use or Abuse of Creative Accounting Techniques. International Journal of Trade, Economics and Finance, Vol. 2, No. 6, December, 2011.

4- Gunny.k "what are the consequence of real earning management " working paper. Hass school of business university of california Barkely, 2005.

5- Scott, W.S, Financial Accounting Theory, Third Edition, Toronto, Prentice Hall, 2003.

شكر وعرفان

قال الله تعالى : (ولئن شكرتم لأزيدنكم)

نتوجه بأول شكرنا إلى المولى عز وجل الذي أثار دربنا ويسر أمرنا وأعاننا على القيام بهذا العمل المتواضع ولكل من ساهم في إعداد هذا التقرير وسهر على راحتنا بما يخدم مستقبلنا نبث لهم أسمى عبارات الشكر والعرفان .

كما نتوجه بجزيل الشكر إلى أستاذنا ومشرفنا "د. لعبيدي مهوات"

الذي لم ييخل علينا بوقته وساعدنا في إعداد هذه المذكرة

كما لا يفوتنا ان نتقدم بالشكر والعرفان إلى "مديرية الولاية للضرائب بالوادي"

وجزيل الشكر والتفضيل إلى عمال المديرية وبالأخص " نورالدين ربيعي"

وكذلك كل من دعا لنا بدعوة صادقة من قريب أو من بعيد كما نتقدم بشكر الكبير إلى كافة الأساتذة

وإلى كل طلبة دفعة محاسبة