

قراءة في التلاعب المحاسبي وقياسه من زاوية التحقيقات الجبائية المحاسبية.

دراسة حالة مديرية الضرائب بالبلدية.

THE ACCOUNTING FRAUD AND ITS MEASURE BY FISCAL AND ACCOUNTING INVESTIGATION.

Blida tax directorate

ط.د مولود زلمي¹*

¹ جامعة البلدية 2، الجزائر.

تاريخ الاستلام: 2022/11/28؛ تاريخ القبول: 2023/05/24 تاريخ النشر 2023/06/30،

ملخص: سلطة التحقيقات الجبائية في فحص بنود القوائم المالية خاصة والمحاسبة عامة، لها أولوية ابداء الرأي والحكم على مدى سلامة ومصداقية ووفاء الاقرارات الجبائية المكتتبه والمودعة. وفي غالب الاحيان يعاين الخقق الجبائي أو الفاحص الضريبي تلاعبات محاسبية واخطاء وإغفالات وحتى مناورات تدليسية واحتمالية.

من خلال هذه الدراسة، نحاول تبيان إطار وفكرة التلاعب المحاسبي من المنظورين الجبائي والمحاسبي، كما تضمنت هذه الدراسة نتائج عملية لمخرجات التحقيقات الجبائية المحاسبية بمديرية الضرائب لولاية البلدية لتوضح الدلالة العملية على الدراسة النظرية.

ولعل أبرز نتائج البحث هو نموذج آلية التحقيق الضريبي في المحاسبة كمؤشر قياس نسبة التلاعب المحاسبي، والى جانب غياب إطار مفاهيمي دقيق لجل مرادفات التلاعب المحاسبي في القانون الجبائي، وأوصينا على التأكيد على ضبط المفاهيم ذات الصلة في إدارة الضرائب وإمكانية تمديد اختصاص التحقيق إلى تحقيقات اخرى تمس الذمة المالية والملكية بالنسبة للشركاء.

الكلمات المفتاح : التحقيق الجبائي المحاسبي؛ التلاعب المحاسبي؛ الأخطاء؛ الاحتيال؛ المكلف.

Abstract: The tax investigation authority for financial statement items in particular and for public accounting has priority in expressing judgment and judgment on the integrity. Reliability. And fulfilment of written and deposited tax decision in most cases .the tax investigator or tax examiner examines accounting fraud .errors .and omissions even tactical and fraudulent operations.

Through this study, .we try to show the framework of the idea of accounting manipulation from the fiscal and accounting perspectives. This study also included .the results of the process of tax fact out puts of the Blida tax directorate to show the pratical significance of the theoretical study.

*مولود زلمي.

Perhaps the most prominent research result is model of the tax investigation mechanism in accounting as an indicator to the percentage of accounting manipulation as well as the absence of an accurate conceptual framework to solve the synonyms of accounting manipulation in the tax law.

Keywords: accounting investigation; accounting fraud; errors; fraud; taxpayer.

Résumé : la vérification fiscale des états financiers, ainsi, l'examen de la comptabilité en générale, à l'autorité de mettre un jugement sur la sincérité et l'exactitude des déclarations souscrites et déposées par les contribuables, et en quasi-totalité l'agent vérificateur constate une fausse déclaration, fraude, manipulation de résultat, et parfois une manœuvre frauduleuse.

A travers cette recherche, on va essayer de démontrer le phénomène de manipulation comptable sur le plan technique et fiscal, matérialisé par une étude de cas relative aux résultats des vérifications fiscales et comptables faite par le bureau de la vérification de la direction des impôts de la wilaya de Blida.

Enfin, le produit de la recherche, est qu'on peut mesurer la manipulation comptable par le biais de la vérification fiscale de la comptabilité, aussi, on constate l'absence d'une terminologie bien défini dans la loi fiscal, pour cela, il faut rapprocher entre les termes fiscales et comptables sans ambiguïté, et une vérification basée sur le revenu des associés et des exploitants est conseillée.

Mots-clés : vérification comptable et fiscal ; manipulation comptable ; erreurs ; frauduleuse ; contribuable.

1-تمهيد:

أضحت المحاسبة بعد اعتماد النظام المحاسبي المالي - SCF - نظام أكثر منها تقنية لتسجيل تاريخ الاحداث المالية والتجارية للمؤسسة، حيث وجب عليها تقديم معلومات مالية ومحاسبية ذات جودة عالية وملائمة لكافة مستعملي القوائم المالية وكل حسب بواعثه.

ومن ضمن مستخدمي المعلومات لاتخاذ قرار صحة أو عدم صحة الوعاء الضريبي أي المبلغ الذي على أساسه يحسب الاقتطاع بمختلف أنماط الضرائب المستحقة وفق القانون الجبائي الساري المفعول نجد إدارة الضرائب (الدائرة الحكومية)، هذه الأخيرة فيما يخص الأنشطة والأشخاص الخاضعة للنظام الحقيقي والملزوم بمسك محاسبة نظامية، تسند رقابتها لمصالح وهيئات متخصصة وطنية ومحلية في إطار ما يسمى بالتحقيقات الجبائية والمحاسبية.

من اجل ذلك، مخرجات المحاسبة تكون محل فحص وتحقيق وتحري جبائي معمق للتأكد من مدى سلامة ونزاهة ومصداقية المعلومات المقدمة والمدونة بالتصريحات والإقرارات المكتوبة والمودعة، وفي حالة معاينة حالة نقص في التصريح او التصريح الخاطئ او احتيال ومناورات تدليسية الذي أساسه تلاعب في الارقام المحاسبية، تحرر التبليغات وتؤسس الأوعية الضريبية الجديدة متبوعة بتصنيفية الضرائب المستحقة وغرامات الوعاء وفق التشريع الضريبي الساري المفعول.

وعليه سوف نطرح الإشكالية التالية للبحث:

إلى أي مدى يمكن أن تساهم التحقيقات الجبائية للمحاسبة في كشف ممارسات التلاعب المحاسبي؟

كما يمكن وضع أسئلة فرعية منبثقة عن السؤال المركزي للبحث:

- ما مفهوم التلاعب المحاسبي وما دوافعه؟
- ما هي إجراءات وطرق وأساليب التحقيق الضريبي للمحاسبة؟

- فيما تتمثل ممارسات التلاعب المحاسبي من وجهة نظر القانون الجبائي؟
- ما واقع نتائج إعادة التقييم الضمني للمحاسبة في إطار عمليات برامج التحقيق الجبائي السنوية؟

2.1 الإطار الزمني والمكاني للبحث:

تقوم هذه الدراسة على تقييم برامج التحقيقات الجبائية المعمقة للمحاسبة والمنفذة سنويا خلال الفترة (من 2016 إلى 2019) على أساس الإحصائيات التي حصلنا عليها من نيابة مديرية الرقابة الجبائية لمديرية الضرائب البلدية.

3.1 أهداف الدراسة: نتطلع من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على الإطار المفاهيمي للتلاعب المحاسبي عامة وفي عمق القانون الجبائي خاصة.
- الإحاطة بأساسيات التحقيق الجبائي في محاسبة المؤسسة من حيث الإجراءات، الطرق المعتمدة وكيفية تقييم المحاسبة شكلا ومضمونا.
- تقييم الأثر الجبائي والمالي لخطر التلاعب المحاسبي من خلال النتائج النهائية لإشعارات إعادة التقييم للوضعية الجبائية والمالية.
- البحث في نمط البنود المحاسبية الأكثر محاكاة لممارسات التلاعب المحاسبي استنادا على إحصائيات الرقابة الجبائية.

4.1 هيكل الدراسة: بالنظر لجوانب الموضوع المتعددة، ارتأينا تقسيم البحث الى أربعة محاور أساسية، المحور الأول يتطرق لأساسيات التلاعب المحاسبي، في حين المحور الثاني يعرض المفردات ذات الصلة من المنظورين المحاسبي والجبائي، أما المحور الثالث يتعلق بموضوع التحقيق الجبائي والمحاسبي هذه المحاور الثلاث تبلورت في إطار المنهج الوصفي التحليلي ومبحث أخير يتضمن دراسة تطبيقية من خلال تحليل مخرجات التحقيقات الجبائية للمحاسبة لمديرية الضرائب لولاية البلدية ومدى دلالتها على حجم ومواطن التلاعب المحاسبي.

2 – الإطار المفاهيمي والنظري للتلاعب المحاسبي:

اصبحت عمليات التلاعب المحاسبي ACCOUNT MANIPULATION معروفة في الأدبيات المحاسبية رغم أنها ظهرت تحت مسميات عديدة مثل: ادارة الارباح، تلطيف الدخل، المحاسبة الابداعية والمصطنعة والعديد من المسميات.

2 – 1 – مفهوم التلاعب المحاسبي:

يقدم (ناصر NASER) تعريفه عن المحاسبة الابداعية من وجهة نظر اكااديمية بانها " عبارة عن تحويل ارقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا الى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال او الاستفادة من القوانين الموجودة وتجاهل بعضها او جميعها. (الشمراوي، 2017، صفحة 172)

ويعطى (Mulfort) تعريفه عن المحاسبة الابداعية بانها عبارة عن الاجراءات او الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، او اي اجراء او خطوة باتجاه ادارة الارباح او تمهيد الدخل. (الشمراوي، 2017، صفحة 210)

كما يعرف التلاعب المحاسبي بأنه تعمد الادارة تحريف البيانات المالية التي مجوزتها لتعكس الصورة التي يفضلونها لأدائهم المالي في الشركة التي يديرونها. (محمود البطينجي، 2011، صفحة 32)

هناك العديد من التعاريف لكثير من الباحثين والكتاب والمختصين، لكن على ضوء ما سبق يمكن تعريف التلاعب المحاسبي بأنه عملية تضليل وخداع لأصحاب المصلحة المستفيدين من القوائم المالية من قبل الادارة عن طريق اتباع الادارة لمجموعة من الاجراءات والطرق المحاسبية الملتوية لتحريف الحقائق التي تعرضها القوائم المالية بما يخدم مصلحتها.

وللتذكير، فأحد مستعملو المعلومات المالية والمحاسبية نجد ادارة الضرائب (الدائرة الحكومية) كطرف خارجي هدفه من ذلك تحديد الوعية الضريبية وتصفيته ونقل الحق والضريبة من ذمة المؤسسة لذمة الخزينة العمومية (التحصيل الضريبي)، كما ان مخرجات النظام المحاسبي المالي هي مدخلات عملية المعالجة الجبائية، والتضليل والتلاعب المحاسبي هو سبب للتلاعب والغش الضريبي

2-2 - دوافع التلاعب المحاسبي:

اثبتت العديد من الدراسات وجود عمليات إدارة الأرباح وانتشارها كلما أرادت المؤسسة أو واجهت من استخدام اساليب التلاعب المحاسبي في النقاط الهامة الآتية: (على عبد الصمد ، 2014 ، صفحة 309)

- **التأثير الايجابي على سمعة المؤسسة في السوق:** هدف التلاعب المحاسبي تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء المؤسسات التي لا تسمح لها ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل من إدارة المؤسسة. نعاين هنا أن هذا السبب للنزول للتلاعب المحاسبي لتحسين الوضعية المالية في السوق ضعيف ونسي في الجزائر، وهذا راجع لطبيعة التوجه الاقتصادي في تمويل المؤسسات وقلة الاعتماد على سوق مالي النشط -البورصة- هذا الأخير غير مهيكّل وغير مسيطر، لتوافد والتقاء المستثمرين الحاليين والمرتقبين (نجد هذا الدافع في النموذج الأنجلوساكسوني).
- **زيادة الاقتراض من البنوك:** التلاعب المحاسبي للتأثير على الوضعية المالية للمؤسسة ناجم للرغبة في الحصول على التمويل اللازم من البنوك عندما تعاني هذه المؤسسات من مشاكل السيولة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحيانا لسداد التزاماتها. نعاين هنا ومن الناحية العملية في الجزائر ضعف الدراسات التحليلية والتحقيقات البنكية العميقة للقوائم المالية المودعة ويقتصر في غالب الأحيان منح القرض البنكي على تقديم المؤسسة ل ضمانات موثقة (عقارات) مما يضعف هذا الدافع لممارسات التلاعب المحاسبي في البيئة الجزائرية.
- **لغايات التصنيف المهني:** وذلك بغية الحصول على تصنيف متقدم (Qualification) للمؤسسة على منافسيها من المؤسسات التي تعمل في المجال نفسه. نعاين هنا كذلك محدودية هذا النمط في بيئة الاعمال الجزائرية اذ يقتصر غالبا على قطاع الاشغال العمومية والري من اجل الظفر بالمناقصة والصفقة العمومية، مما يبعد هذا الدافع الى حد كبير.
- **لغايات التلاعب الضريبي:** الدافع هنا هو تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة أو تضخيم الأعباء وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي أي المبلغ الذي على اساسه يتم حساب مختلف الضرائب والحقوق والرسوم المستحقة. نعاين هنا تغليب هذا الدافع، اي التلاعب الضريبي أو الغش والتهرب الضريبيين في تبرير ممارسة التلاعب المحاسبي وهذا من منطلق الفكر المؤسسي في الجزائر وفكرة أنه القوائم المالية ومن خلال التصريحات الجبائية تعد خصيصا لأغراض جبائية بهدف تقليل التكلفة الجبائية كون الضريبة في ثقافة المؤسسة هي عبء وجب التخلص منه، على الرغم من التحفيزات الجبائية المتنوعة التي جاء بها قانون الاستثمار رقم 16-09 المؤرخ في 03 اوت 2016. (مقران، 2020 ، الصفحات 158-159)

كما أن المصالح متصادمة ومتعارضة بين المؤسسة والضرائب، إذ المؤسسة تعظم في الربح والمحافظة عليه، والإدارة تستقطع الضريبة المستحقة قانوناً جبراً وهدفها حماية فائدة الخزينة العمومية.

هذا ما يقودنا لترجيح الدافع الأهم للتلاعب المحاسبي في الجزائر هو تقديم تصريحات وقوائم مالية غير حقيقية ومضللة وغير نزيهة لتقليل العبء الضريبي.

3 - المصطلحات ذات الصلة بين المنظورين المحاسبي والجبائي:

3 - 1- مفردات التلاعب من المنظور المحاسبي: يمكن ذكر أهم مرادفات ومعاني اشكال التلاعب المحاسبي المختلفة من الناحية المحاسبية في:

- **الاجطاء:** هي عبارة عن القيام بعملية او جزء منها تخرج عن القواعد والتعليمات او اسقاط عملية بكاملها بحسن نية اي عن غير قصد، هذه الاجطاء قد تسيء إلى مصداقية المعلومات المحاسبية انطلاقاً من عدم تمثيلها للحقيقة وعدم وملاءمتها لاتخاذ القرار المناسب. ومعرفة اسباب ارتكاب الاجطاء تساعد على اكتشافها ومن ثم تصحيحها واهم تلك الأسباب (التهامي طواهر و صديقي، 2017، صفحة 140)

- الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- السهو او عدم بذل العناية المهنية من قبل موظفي الدائرة المحاسبية في أداء المهام الموكلة لهم.
- كما يمكن ذكر أنواع الأخطاء في الآتي:
- أخطاء الحذف أو السهو وهنا نميز بين السهو أو الحذف الكلي وكذا السهو أو الحذف الجزئي.
- أخطاء ارتكابية تحدث في الأخطاء للعمليات الحسابية: الجمع، الطرح، الضرب والترحيل.
- أخطاء حسابية كخطأ في استخراج رصيد معين.
- أخطاء فنية (أخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية: Errors of principales)
- توازن ميزان الحسابات، هما يجعل اكتشافها صعباً.
- أخطاء كتابية نتيجة خطأ في تسجيل القيد أو الترحيل مثل الترحيل إلى الجانب العكسي من الحساب المعني Clérical .Errors

ويقصد بالخطأ لما جاء في معيار التدقيق الدولي رقم 240 أنه تحريفات غير مقصودة في البيانات المالية، بما في ذلك حذف مبلغ أو خطأ في جمع بيانات أو معالجتها، أو تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو التفسير الخطأ للحقائق، أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2003)

-**الغش:** كافة التصرفات التي تقع عن قصد وعمد لتحقيق منفعة مشروعة على حساب الغير. كما يمكن التطرق للغش على أنه التلاعب في البيانات المحاسبية التي تتضمنها السجلات والمستندات بهدف تحقيق غرض معين غير مشروع.

ويمكن ذكر الأسباب الدافعة إلى ارتكاب الغش من خلال العناصر الآتية

- الرغبة في اختلاس بعض موجودات المؤسسة.
- محاولة تغطية عجز معين في الصندوق أو اختلاس سابق.
- محاولة إدارة المؤسسة التأثير على القوائم المالية الختامية لأغراض معينة.
- محاولة التهرب الضريبي.

وكذلك العمليات الوهمية (Nominal transaction): وهي العمليات المالية التي تحدد على غرارها قيم محاسبية معينة، ولكن لا تعتبر هذه العمليات عمليات تبادلية حقيقية، بل هي عمليات تهدف إلى تحقيق مصالح معينة. (الجماعات و سليمان ابو خليفة، 2015، صفحة 28)

- النية Intention: ضمناً تزخر المحاسبة والقانون الجبائي بإشارات واسعة لمفهوم النية (القصد) وهذا دون وجود أدنى تأطير لهذا المفهوم، كون النية تعبر عن القصد الخفي المختبئ في النفس البشرية (الجماعات و سليمان ابو خليفة، 2015، صفحة 22)
- التقييم: هو فحص السجلات المحاسبية والتقرير عنها، ويقوم المراجع بالحكم على مدى قوة النظام المحاسبي وتحديد نقاط القوة والضعف فيه، كما يستطيع أن يتعرف ويقيم الوضع الحقيقي للنظام، المحاسبي واقترح التعديلات المناسبة (ابراهيم حسين ، 2018، صفحة 119)
- نشير هنا، التقدير Estimation أو Evaluation يعد أحد الانتقادات الرئيسية التي توجه للمحاسبة (القياس)، إلا أنه لا بدليل للتقدير إلا التقدير ذاته، فالتقييم بالنظر لتداعياته وأثره يُشبهه بخلق وضعية جديدة كما يقال: "Evaluer c'est Créer"
- 3-2- مفردات التلاعب من المنظور الجبائي: بمسح مختلف بنود مواد التقنين الجبائي (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة CIDTA، الرسوم على رقم الأعمال TCA، الإجراءات الجبائية CPF، ضرائب غير مباشرة CII، الطابع والتسجيل، والأحكام قوانين المالية غير المقننة)، يمكن عرض أهم المصطلحات ومفاهيمها ذات الصلة والمقابلة إلى حد ما للتلاعب المحاسبي في:

- الأعمال التدليسية: يقصد بالأعمال التدليسية خاصة (المديرية العامة للضرائب، 2019)
 - إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي تطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة.
 - تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها.
 - القيام عمداً بنسيان تقييد، أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية.
 - قيام المكلف بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق لآخري.
 - كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب دفع جزء أو كل من مبلغ الضريبة.
- في نص المادة السالفة الذكر، نلاحظ مفاهيم: محاولة إخفاء، عمداً، وهمي، تدبير، فعل يقصد منه بوضوح إلخ...، دون وجود أدنى تأطير لهذا المفهوم وتحديد للمصطلحات، ما يفتح باب واسع للتأويلات التي قد تؤدي إلى تعسف في استعمال الحق.
- تملص أو محاولة التملص: تنص المادة (303) قانون الضرائب المباشرة، فضلاً عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل تملص أو من حاول التملص باللجوء الى اعمال تدليسية في اقرار وعاء الضريبة ... عندما يفوق مبلغ الحقوق التملص منها 10000000 دج.
 - هذا التملص ومحاولة التملص يحتاج الى إطار مفاهيمي وتصوري دقيق لتكييف الواقعة على أنها غش ضريبي.
 - نقص في التصريح، إعادة التقييم، التقدير، اغفال: يمكن ذكر اهم المواد القانون الجبائي لهذه المفردات في:
 - المادة (40) قانون الاجراءات الجبائية "كل اغفال او خطأ او نقص ... المالية المتقدمة"
 - المادة (106) 1- قانون الاجراءات الجبائية: " ... التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو او نقص ... المعنية"
 - المادة (19) قانون الاجراءات الجبائية: " ... يرسل إشعار بإعادة التقييم للمكلف بالضريبة ... مع اشعار بالاستلام «كما ... يمكن للمفتش ان يصحح التصريحات.
- نلاحظ ذكر القانون الجبائي لعدة وضعيات قد تتصف بها المحاسبة في حالة الفحص أو المراقبة الجبائية مع غياب البعد المفاهيمي لكل من الإغفال، السهو، أخطاء، إغفالات إلخ...

كما نذكر على سبيل المثال لا للحصر:

-المادة(166) ضرائب مباشرة "يترتب على كل نقص ملحوظ في رقم الأعمال الإجماليعلى المؤسسة الأجنبية".

-المادة(43) قانون الإجراءات الجبائية والتي تعبر عن تصادم بين الجباية والمحاسبة تصل إلى حد رفض الجباية لمحاسبة المؤسسة في حالة" تتضمن المحاسبة أخطاء خطيرة أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية".

من المواد السالفة نعين ذكر مفهوم: نقص ملحوظ وأخطاء متكررة في بنود القانون الجبائي محين في طبعة 2019، تفتح مجال التأويل إلى أقصى حد، حيث لم يحدد القانون درجة وعتبة الخطأ أو إلى أي حد اعتبار النقص ملحوظ وعدد مرات تكرار الخطأ كي يصبح الخطأ خطيرو كي ترفض المحاسبة وفق نص المادة (43) قانون الإجراءات الجبائية.

3-3: الغش الضريبي والتلاعب المحاسبي: الغش الضريبي أو التهرب الضريبي غير المشروع هو استعمال طرق تدليسية واحتيالية لمخالفة التشريع الضريبي وهو جريمة اقتصادية يعاقب عليها القانون الجبائي وقانون العقوبات. وكما يقال: "أينما توجد شجرة يوجد ظل، وأينما توجد ضريبة يوجد غش". هذا نظريا، لكن من ناحية العملية والتقنية يأخذ الغش الضريبي أشكال (بربار، 2018، الصفحات 124-125):

- **التحايل المادي:** وهذا عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية، بحيث يتمثل هذا التحايل في عدم التصريح القانوني بجزء من المواد والمنتجات والبضائع أو الأرباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي سواء كان هذا التحايل عبارة عن إخفاء جزئي أو كلي.
- **التحايل القانوني:** العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية الحقيقية، وهذا التعريف يتطابق إلى حد كبير مع مفهوم التلاعب المحاسبي لفائدة المؤسسة (تحفيض الوعاء الضريبي) وهذا التحايل القانوني يأخذ شكلين:
 - الإخفاء عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية.
 - الإخفاء عن طريق عمليات وهمية.

- **التحايل المحاسبي:** من خلال تضخيم الأعباء مثل تسجيل أعباء مستخدميه وهمين (أجور ورواتب) لا وجود لهم في الاصل هذا التضخيم يعني التقليل في الربح والضريبة المستحقة عليه، أو تسجيل أعباء خارج النشاط الذي يعد عبئ غير قابل للخصم جبائيا والخلط في استعمال تقنية الإهلاك ومعدله إلخ...
فالتلاعب المحاسبي لدافع الغش الضريبي وارد وبقوة محاولة للتقليل من حجم الوعاء الضريبي قدر الإمكان، والتلاعب المحاسبي يعتبر أحد المداخل المهمة التي تستخدمها المؤسسات للقيام بتصرف التهرب والغش الضريبيين مستغلة في ذلك كل الإجراءات والطرق حتى لا يمكن الكشف عنها من قبل المصالح الضريبية المختصة بالمراقبة الجبائية، فالعلاقة طردية بين تطبيق ممارسات التلاعب المحاسبي وزيادة حجم الغش الضريبي.

4-التحقيقات الجبائية للمحاسبة:

نقوم من خلال هذا المحور إلى عرض أساسيات التحقيقات أو التحريات او الفحوصات المعمقة الضريبية للمحاسبة المالية، هذه المراقبة الجبائية الخارجية تمارس من طرف هيئات ضريبية مختصة هي: مديرية البحث والمراجعات **D.R.V** (الجزائر، وهران، قسنطينة) -مديرية

كبريات المؤسسات **D.G.E**-المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية **S.D.C.F**-المصلحة الرئيسية للمراقبة الجبائية التابعة لمركز الضرائب **.CDI**

4-1- مفهوم التحقيقات الجبائية والمحاسبية

هناك عدة تعريفات للتحقيق الجبائي والمحاسبي أو كما يدعى أحيانا التحقيق في المحاسبة.

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة من العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريجات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف او المدين بالضريبة(المؤسسة) وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية وإلكترونية إلا الدفاتر الإجبارية الواجب مسكها يدويا)، هذا الفحص الانتقادي هدفه التأكد من صحة ونزاهة ومصداقية التصريجات (المديرية العامة للضرائب، 2019).

وهي أيضا اختبار انتقادي للمحاسبة تميل إلى البحث ما إذا كانت النتائج المترجمة مقدمة على أحسن وجه (الصورة الوفية) وموافقة للقوانين والنصوص الجبائية والمحاسبية (13, p. 2001, verificateur)

والتحقيق في المحاسبة يعني مجموعة العمليات التي تهدف إلى الفحص بعين المكان في محاسبة المؤسسة ومطابقة هذه المحاسبة مع المعطيات المحصلة وهذا لضمان صدق التصريجات المسجلة من أجل تحرير التقويمات الملائمة (الصحن، 1974، الصفحات 4-7)

وعليه يمكن القول ان التحقيقات الجبائية والمحاسبية هي اهم شكل للرقابة جبائية المعمقة وهي لاحقة وخارجية بالنسبة للمؤسسة تتمثل في سلطة الإدارة الجبائية في إجراء عمليات فحص انتقادي معمق لتصريجات ومحاسبة المؤسسة (شخص طبيعي أو معنوي) بهدف الحصول على أدلة الإثبات على نزاهة وصحة المعلومات والتصريجات أو استخراج الأخطاء والإغفالات والتلاعبات المحاسبية ذات الأثر الجبائي وتحرير التسويات الجبائية وهذا وفقا لمواد جبائية مقننة (السند القانوني).

4-2: الفحص الضريبي للمحاسبة شكلا ومضمونا :

- التحقيق الجبائي للمحاسبة شكلا:

يتم تقييم المحاسبة المالية المقدمة للتحقيق الجبائي مبدئيا من حيث الشكل أي الوجود المادي لها واستيفائها للشروط الشكلية والقانونية: (القانون التجاري الجزائري، 2007)

● دفتر اليومية **JOURNAL GENERAL** - دفتر الجرد **LIVRE D'INVENTAIRE** - دفتر الأجور **LIVRE DE PAYE** المنصوص عليه في قانون العمل - الدفاتر الملحقة او المساعدة **AUXILIAIRES** للصندوق ح/530، للبنك ح/512، للمشتريات ح/38، للمبيعات ح/70، للعمليات المختلفة(O.D)، للاستثمارات(التبثبات) ح/2. - فواتير البيع والشراء وفواتير الأعباء المختلفة الكشوفات التجارية البنكية.- إضافة إلى التصريجات الجبائية المختلفة (تصريح ج 50-ج04- ETAT104)، و شبه الجبائية **CASNOS - CACOBATH - CNAS** - دفتر الأستاذ للحسابات وميزان المراجعة. - **Grand-livre des comptes - balance générale** -مختلف العقود المبرمة والموثقة(التأسيس-التعديل-الإيجار).

نشير أنه في حالة غياب نهائي للدفاتر الإجبارية (اليومية أو الجرد) أو فواتير البيع أو الشراء نظرا لأهميتها في المسار المحاسبي والمسار الضريبي في تأسيس الاوعية، قد ترفض المحاسبة من طرف محقق المحاسبة والتقويم وتقدر الاوعية تلقائيا.

"لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها إلا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع وذلك عندما:

يكون مسك الدفاتر والمستندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها، هذا حسب نص المادة 43 قانون الإجراءات الجبائية.

- التحقيق الجبائي للمحاسبة مضمونا: وتشكل هذه المرحلة صلب التحقيقات، وتتمثل في التأكد من صحة ومصداقية القيود المحاسبية والتسجيلات المدونة في محاسبة المكلف لتأكيد أو نفي وقوع الأخطاء والإغفالات والتلاعبات المحاسبية، وتقييم الأثر الجبائي وحجم الاضرار بحقوق الخزينة العمومية، هذا الفحص الضمني المعمق ينصب على عدة بنود وعناصر محاسبية يمكن ذكر اهم الوضعيات المخالفة للتشريع الجبائي وأحكام ومبادئ وفروض المحاسبة المالية على سبيل المثال لا الحصر في:

- تضخيم الأعباء (ح/6) بمخالفة أحكام التشريع الجبائي لخصم الأعباء شكلا (خارج الدورة، غير مبررة، مبالغ فيها ووهمية) وضمنيا (غير متعلقة بالاستغلال، تجاوز الاسقف أو العتبة حسب طبيعة العبء). (المديرية العامة للضرائب، 2019)
- تخفيض الإيرادات المهنية والمبيعات (ح/7) مثل وجود مبيعات غير مصرح بها أو تحصيلات نقدية وبنكية غير مفوترة.
- حركة الصندوق (ح/53) وفق التحصيلات والتسديدات حيث الوضعية الدائنة للصندوق (SOLDE CREDITEUR) مخالفة للنظام المحاسبي المالي والقانون الجبائي والتسوية تتم على مستوى النتيجة.
- تحصيلات بنكية للزبائن غير مدونة محاسبيا.
- تسديدات بنكية (Débits Comptes) لأطراف خارج الاستغلال أو سحب الأموال لأغراض شخصية.
- عدم تسجيل المشتريات والتثبيات وفق المعيار (IASO2) و (IAS16) على التوالي والعناصر المكونة للمشتريات والمقتنيات.
- المقاربة بين المخزون النظري (الدفتري) المحاسبي والمخزون الحقيقي المادي بعد إجراء محضر معاينة المخزون من طرف المحقق الجبائي.
- دراسة للأسعار والهوامش المطبقة لكل صنف من البضاعة او المنتجات.
- فحص حقوق الملكية والعناصر المكونة لها ومصادر التمويل وتوزيع الدخل بين المساهمين والأحكام الجبائية الخاصة بها (المديرية العامة للضرائب، 2019).
- متابعة الخصوم غير جارية (القروض البنكية ومورود التثبيات) والوثائق الثبوتية لها والخصوم الجارية خاصة حساب مورد البضائع والخدمات (ح/401) اذ كان يمثل التزام حقيقي او وهمي يدمج لنتيجة المؤسسة.
- اجراء مختلف التسويات والفوارق بين النتيجة المحاسبة والنتيجة الجبائية وفق العلاقة:
النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإدماجيات (الاستردادات) - التخفيضات
مع الالتزام بأحكام المعيار المحاسبي الدولي IAS12 - ضرائب الدخل -
- المعاينة المكانية للتثبيات وأصنافها لضمان وجودها او التنازل عنها واعداد حساب وضريبة فائض قيمة للتنازل (المديرية العامة للضرائب، 2019)
- استغلال الكشوفات المتحصل عليها في إطار حق الاطلاع كشوفات الزبائن، المورد، الجمارك إلخ... ومقارنتها مع ما هو مدون محاسبيا.
- الزيارات المفاجئة VISITES INOPINEES والمعاينة المكانية للأصول المثبتة.
- مدى الالتزام بتطبيق بنود القانون الجبائي والمواد غير مقننة المحدثة بموجب قوانين المالية، مثل التعديلات بموجب احكام قانون المالية 2020 لا سيما فيما تعلق بالمداخيل الواجبة التوزيع على الشركاء خلال 3 سنوات، هذه التعديلات مضافة لأحكام المادة (46) قانون

الضرائب المباشرة، وكذا وجوب دفع قسط التسوية السنوي IBS او IRG قبل عشرين من الشهر الذي يلي التاريخ النهائي لإيداع التصريحات (اي قبل 20 ماي سنة N+1)

● فحص نظام الرسم مع القيمة المضافة (TVA) > / 4456 و < / 4457 والوعاء الخاضع وشروط الخصم واعادة الدفع ومجال تطبيق العمليات والأشخاص.

● اعداد معيارين للوضعية المالية والمحاسبة المعتمدين من الناحية الجبائية: (verificateur, 2001, pp. 122–123)

* معيار 1: حساب المواد (Compte Matière): حيث يقوم المحقق الجبائي بإعداده في حالة نشاط المؤسسة تجاري (شراء بيع على الحالة) او صناعي (تحويل المواد الاولية) مع اعتبار المخزونات الاولية والنهائية ونسبة التلف والضياع للمواد الأولية.

* معيار 2: الحساب المالي او الطريقة المالية (Compte Financiers) تتلاءم هذه الطريقة مع نشاط الخدمات والاشغال العمومية (ETB/TCE) والمهن الحرة.

النقاط السالفة تمثل اهم محاور التسويات الجبائية المحتملة لمحاسبة المؤسسة ولكن ليس كل المحاور، فمن الناحية العملية مصلحة التحقيق لها الحق في اعتماد كل طريقة مهنية وعلمية ذات دلالة ومعبرة لاختبار صحة الحسابات الرئيسية والفرعية للمحاسبة المالية.

5 - دلالة نتائج التحقيقات و المحاسبة على التلاعب المحاسبي :نود أن نؤكد ان النشاطات الممارسة من مختلف الاشخاص الطبيعيين كانوا أو معنويين الخاضعين للتحقيقات المحاسبية من طرف مكتب التحقيقات الجبائية البلدية ، هي وجوبا تحت النظام الإخضاع الحقيقي (Régime Réel) أي رقم الأعمال السنوي خارج الرسم -HT- يتجاوز 30 مليون دج قبل 2019/12/31 او المؤسسات التي اختارت هذا النظام ، اما بموجب قانون المالية 2020 فقد تم تخفيض سقف الإخضاع للنظام الحقيقي إلى عتبة 15 مليون دج اضافة الى الزامية هذا النظام على الاشخاص المعنوية و بعض نشاطات الاشخاص الطبيعية ، و المؤسسات تحت النظام الحقيقي للإخضاع ملزمة بمسك محاسبة نظامية حسب نص المواد (09) الى (11) قانون تجاري و وفق توصيات النظام المالي المحاسبي -SCF-

كما أن عينة الدراسات تخص الفترة غير المتقدمة جبائيا أي من 2016/01/01 إلى 2019/12/1 بالاعتماد على الوثيقة الإحصائية الرسمية. صنف -D1- لنيابة مديرية الرقابة الجبائية البلدية.

كما وجب التنبيه انه مخرجات التحقيقات الجبائية والمحاسبية لمديرية الضرائب البلدية تم تسجيلها وضبطها نهائيا على أساس إعداد الورد الفردي (Rôle individuel) المسجل، لأن هذا الاخير يمثل سند قانوني للتحصيل وهو آخر مرحلة في عملية التحقيق في المحاسبة.

أي: الحدث المنشئ للإحصائيات هو تسجيل الورد الفردي وبموجبه اصبحت الحقوق والضرائب الخاصة بالتحقيقات مستحقة التحصيل.

1-5 نتائج التحقيق الجبائي في المحاسبة:

- أرقام الاعمال "ح/7" قبل وبعد التحقيق:

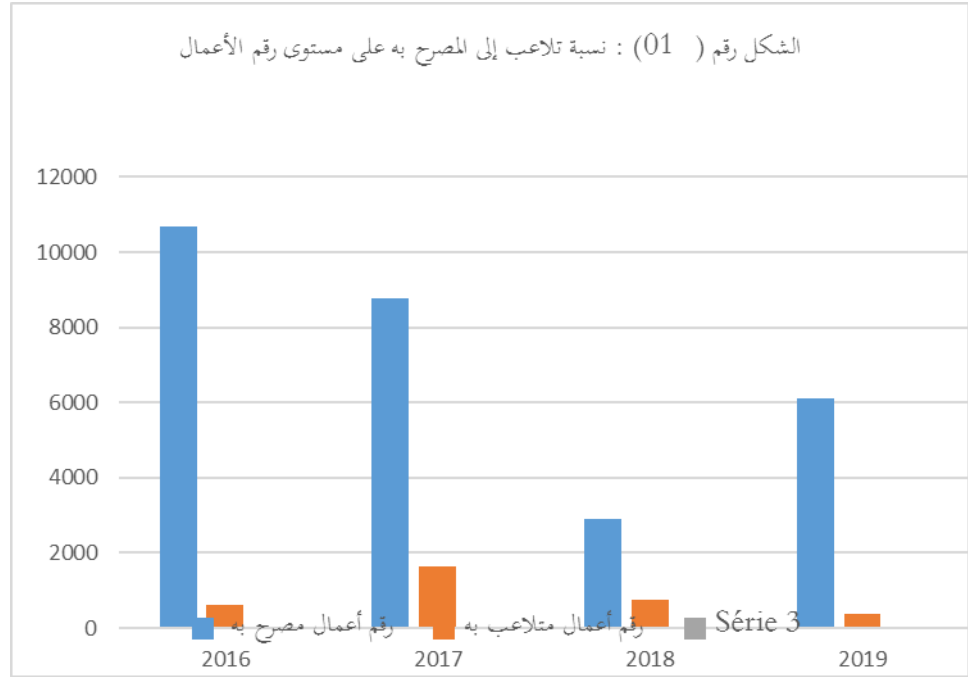
الوحدة: مليون دج

جدول رقم (01) أرقام الأعمال (C.A) المصروفة والمخفية

البيان	رقم الأعمال المصروح به	رقم الاعمال غير المصروح به	نسبة التلاعب
السنوات	به	(المخفي او المتلاعب به) (02)	=
	(01)		((02)/(01))*100

10.691	610	5.71%	2016
8.759	1.653	18.87%	2017
2.914	748	25.67%	2018
6.126	375	6.12%	2019

المصدر: مكتب التحقيقات الجبائية والمحاسبية-مديرية الضرائب لولاية البليدة.(الوثيقة الاحصائية صنف د 1 - DN01)



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم 01

- لنتيجة قبل وبعد التحقيق:

الوحدة: مليون دج

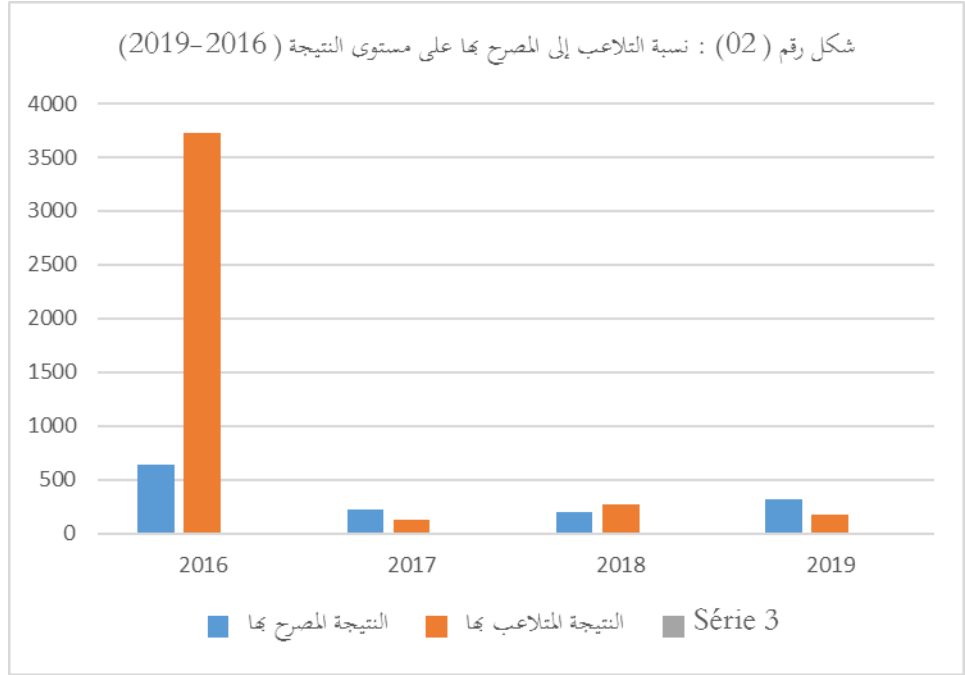
جدول رقم (02): النتيجة الجبائية المصرحة والمخفية

البيان / السنوات	النتيجة الجبائية قبل التحقيق (01)	النتيجة الجبائية بعد التحقيق وغير المصرح بها (02)	نسبة التلاعب في النتيجة. $((02)/(01))*100$
2016	244	3.721	577.80%
2017	227	122	53.74%

2018	204	269	131.86%
2019	371	177	55.82%

المصدر: مكتب التحقيقات الجبائية والمحاسبية - مديرية الضرائب لولاية البليدة-

البيان الوثيقة الاحصائية صنف D01، 2020



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم 02

5-2 التحليل: في كلتا الوعاءين: رقم الاعمال HT لحساب (TAP و TVA) ح/7 والنتيجة الجبائية لحساب (IBS وIRG/تجريري او IRG / جدول تصاعدي) يوجد تلاعب في محاسبة العدد المحدود من الانشطة المحقق فيها وفق برنامج التحقيق السنوي للرقابة الجبائية وهو عبارة كذلك أي هذا التلاعب عن نقص في التصريح او التصريح الخاطىء من المنظور الجبائي.

- التلاعب والنقص في التصريح عن مستوى النتيجة يتجاوز بكثير التلاعب في أرقام الأعمال، أي أن رغبة المؤسسة في تجنب دفع الضريبة المباشرة (IBS وIRG حسب الشكل القانوني) أكبر من رغبتها في تجنب الضريبة الغير مباشرة (TVA) والرسم على النشاط المهني القابل للحسم ح/64 - TAP.

- مستوى التلاعب في الحساب ح/12 النتيجة المصرح بها لا يقل في أحسن الحالات عن 53.74 % سنة 2017 ويتجاوز 577 % سنة 2016، وهي نسبة معبرة عن حجم واتجاه التلاعب المحاسبي والجبائي الممارس من قبل الأشخاص المعنوية والطبيعية والمساهمين والمصوب للنتيجة.

- مستوى التلاعب في الحساب ح/7 الإيرادات المصرح بها متواضع حيث سجل أعلى نسبة بـ 25.67 % لسنة 2018.

5-3 التفسير والتعليل: يمكن إعطاء تفسيرات حسب الأولوية والأهمية للمتغيرات السابقة في:

- ضرائب الدخل (IRG و IBS) هي ضرائب مباشرة تستقر عند المكلف (المعيار الاقتصادي) ولا يمكن نقل عبئها، وعليه احتمال التلاعب والتصريح الخاطىء والنقص في الإفصاح عن الدخل الحقيقي أمر وارد.

- ضرائب رقم الأعمال TVA هي ضريبة غير مباشرة اي على الاستهلاك يمكن للمكلف أن ينقل عبئها الى الآخرين وفق سلسلة التداول والعمليات التجارية لذا فالرغبة في التلاعب المحاسبي والجبائي في هذا البند ضئيلة نوعا ما وتنحصر في نسبة من المكلفين المغامرين لأنه المكلف في TVA هو مكلف قانوني وليس حقيقي (وسيط)، كما ان الرسم TAP وعاءه رقم الأعمال كما انه قابل للخصم من النتيجة ويدون محاسبيا في ح/64، مما يستبعد التلاعب في وعاءه.

6_الخاتمة:

من خلال محاور هذه الورقة البحثية سواء في النظرية أو التطبيق، فإن التحقيق الجبائي المحاسبي المعمق أو الفحص الضريبي للمحاسبة يعد نقطة مفصلية بين مخرجات المحاسبة وقواعد القانون الجبائي، هذا الالتقاء يشكل في الغالب تصادم وتعارض قد يأخذ وضعية تسوية جبائية وبنود محاسبية جديدة تختلف عن المصرح بها، أو حتى وضعية رفض المحاسبة من طرف الجباية وهو أخطر حالات التصادم.

6-1-النتائج: ويمكن صياغة أهم نتائج الدراسة في التالي:

- من الناحية العملية، فإن القوائم المالية في الجزائر ذات توجه جبائي بامتياز، والدليل معاناة نسب للتلاعب المحاسبي متفاوتة ان على مستوى رقم الاعمال او النتيجة، وهذه القوائم تعتبر كقاعدة بيانات بغرض اکتساب التصريحات الجبائية، وفي الغالب يتم التقليل من العبء الضريبي من خلال تقليل في الوعاء الضريبي.

- هناك تباين واختلال مفاهيمي واضح في المصطلحات بين المحاسبة والجباية، هذه الأخيرة كل خطأ يعني تسوية جبائية حتى ولو لم يكن بقصد ونية، كما أنه القانون الجبائي يذكر في بنوده عدة مفردات مرادفة للتلاعب المحاسبي دون إعطاء مفهوم دقيق لها: الخطأ، درجة خطورة، تكرار الخطأ، المناورة التدليسية، الإغفال، غير مقنعة إلخ...

-الدراسة التطبيقية أظهرت أن التلاعب المحاسبي هدفه التضليل والتصريح الناقص لمستوى دخل المؤسسات والمساهمين أكثر من التلاعب في رقم الأعمال (المبيعات)، لأن ضريبة الدخل مباشرة ولا يمكن نقل عبئها كونها مستقرة عند المكلف، عكس ضريبة رقم الاعمال فهي غير مباشرة ومتداولة ويمكن نقل عبئها للآخرين.

- على رغم من قلة وضلالة عدد المحاسبات المحقق فيها سنويا من المصالح الضريبة المختصة لولاية البلدية، إلا أن المردودية المالية معتبرة لفائدة الخزينة العمومية، وذلك بتطبيق علاقة ((الوعاء المخفي * سعر الضريبة حسب نوعها) + غرامات الوعاء. المادة 193 قانون الضرائب المباشرة)، وهذا دلالة على أن التلاعب المحاسبي واقع مستفحل وممارس من طرف أغلب المؤسسات في إطار ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية.

6-2-التوصيات: كما يمكن وضع بعض التوصيات في الاتي:

- في غياب تفعيل مؤشرات مالية (سوق مالي نشط) كمقاربة اقتصادية في الجزائر لكشف وقياس درجة التلاعب المحاسبي، يبقى مؤشر الفحص الضريبي المعمق للمحاسبة مؤشر فعال ومتوفر لقياس ممارسات التلاعب المحاسبي.

- ضرورة ضبط المفاهيم في القانون الجبائي أو من خلال المراسيم والتنظيم لتكثيف الوقائع والمعائنات على أنها تلاعب محاسبي ذو أثر جبائي أو غش أو احتيال أو غيرها، وهذا لتفادي التعسف في استعمال الحق والترسيخ لمبدأ ضريبي هام وهو مبدأ الوضوح واليقين والمفهومية.

-تعزيز الإمكانيات البشرية كما، ونوعا أي محققين أكفاء وأمناء، والإمكانيات المادية والقانونية (الحماية)، والتكنولوجية من أجل الفعالية والكفاءة والأداء الأمثل.

- إمكانية تمديد دائرة التحقيق من محاسبي إلى التحقيق في الثروة ودخل الشركاء المساهمين أي التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة ليمس الذمة المالية في مختلف أشكالها من عقارات ومنقولات ونمط المعيشية والعلامات الخارجية للثروة، كون ما لمسناه أنه التلاعب المحاسبي يؤول إلى اتجاه تقليل الدخل.

- العمل على دعم التنسيق والتعاون بين مخابر البحث الجامعية المختصة والمهنيين في المحاسبة والجبائية للوصول إلى فعالية وكفاءة واداء أكبر في كشف ممارسات التلاعب المحاسبي.

6-3-افاق البحث: الدراسة يمكن ان تكون منطلق لدراسات مستقبلية مستفيضة للعناصر الاتية:

. معايير الانتقاء لبرنامج التحقيق المحاسبي والجبائي.

. الفحص الضريبي المعمق لبنود القوائم المالية.

. التحقيقات الجبائية والمحاسبية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات.

7-الاحالات وقائمة المراجع:

1.verificateur, g. d. (2001). ministere des finances . direction generale des impots.

2.معيار التدقيق رقم .اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتأكد و قواعد اخلاقيات المهنة .(2003). الاتحاد الدولي للمحاسبين 240.

3.القانون التجاري الجزائري. (2007). (المواد من (09)الى(11)). الجزائر.

4.المديرية العامة للضرائب. (2019). قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة. (المادتين (172) و(173)). الجزائر: وزارة المالية.

5.انور احمد الشمبراوي. (2017). المحاسبة الابداعية. اسكندرية.مصر: مؤسسة شباب الجامعة.

6.ايمان ابراهيم حسين . (2018). المراجعة و الرقابة في النظم المحاسبية. الاسكندرية.مصر: مؤسسة شباب الجامعة.

7.خالد جمال الجعارات، و دنيا سليمان ابو خليفة. (2015). المحاسبة الابداعية بين الموثوقية والتلاعب . المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية.

8.عبد الفتاح الصحن. (1974). مبادئ و اسس المراجعة (الإصدار الطبعة الثانية). الاسكندرية.مصر: مؤسسة شباب الجامعة.

9.عبد الكريم مقران. (2020). دور التحفيز الضريبية في دعم المؤسسات الصغيرة و المتوسطة. المجلد 07 العدد 01 . مستغانم، الجزائر.

10.عمر على عبد الصمد . (2014). حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية و التدقيق المحاسبي. الجزائر: دار هومة.

11.فادي عبد الرحيم محمود البطنجي. (2011). مدى ادراك محلي الائتمان لاجراءات المحاسبة الابداعية. اطروحة ماجستير . كلية التجارة ، غزة فلسطين .

12.محمد التهامي طواهر ، و مسعود صديقي. (2017). المراجعة و تدقيق الحسابات (الإصدار الطبعة الرابعة). الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

13. نورالدين بربار. (2018). دور ممارسي المهن المحاسبية في الحد من تطبيقات المحاسبة الابداعية ومكافحة التهرب الضريبي. *المجلد 06 العدد 02*. مجلة دراسات جبائية.