

دور الرقابة الجبائية في الحد من التلاعب المحاسبي-مقاربة تسييرية لإدارة الضرائب لولاية سطيف
The role of the tax control in limiting the accounting manipulation
- A management approach to the tax administration of Setif province

مریم بوعمامة¹، حنیفة بن ربیع²
Meriem Bouamama¹, Hanifa Benrabia²

¹مخبر إدارة التغيير في المؤسسة الجزائرية، جامعة الجزائر3 (الجزائر)، bouamama.meriem@univ-alger3.dz

²جامعة الجزائر3 (الجزائر)، benrabia.hanifa@univ-alger3.dz

تاريخ الاستلام: 2020/09/01 تاريخ القبول: 2020/11/14 تاريخ النشر: 2021/01/01

ملخص:

تلجأ المؤسسة لاستخدام تقديرات محاسبية تخدم مصالحها بالتلاعب في التسجيلات المحاسبية، فتعمل على تخفيض نتيجتها المحاسبية وبالتالي تقليص الوعاء الضريبي؛ وزاد الاهتمام لمحاربة هذه الممارسات بتطبيق الرقابة الجبائية على محاسبة المؤسسات لاكتشاف التجاوزات المتعمدة.

هدف الدراسة رصد أهم التجاوزات ومعالجتها من خلال مقارنة تسييرية تستخدمها إدارة الضرائب لولاية سطيف باعتماد القوانين الجبائية والمحاسبية، وخلصنا إلى أن للرقابة الجبائية دور إيجابي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية إذ تحدد رقم الأعمال والربح الحقيقيين اللذان يمثلان الصورة الصادقة للمؤسسة. كلمات مفتاحية: الرقابة الجبائية، التحقيق المحاسبي، المحاسبة الإبداعية، الميزانية، حساب النتائج.

تصنيفات: JEL M41، M42، E62.

Abstract:

The enterprise uses accounting estimates that serve its interests by manipulating accounting records, and works to reduce its accounting result and thus reduce the tax base; Attention has increased in fighting these

¹ المؤلف المرسل: مریم بوعمامة، الإيميل: bouamama.meriem@univ-alger3.dz

practices by applying tax control on accountancy of enterprises to detect intentional excesses.

The study aims to monitor and address the most important abuses through a management approach uses by the tax administration of Setif province, based on tax and accounting laws; We concluded that tax control has a positive role in limiting creative accounting practices by determines the realturnoverand profit that represents the true image of the enterprise.

Keywords: Tax control; Accounting audit; Creative accounting; Budget; Results statement.

JEL Classification Codes: M41, M42, E62.

1. مقدمة:

تسعى المؤسسة إلى تحقيق الأرباح وتعظيم قيمتها بتحسين وضعيتها المثلثة في القوائم المالية المحددة لنتيجة المؤسسة، إلا أنه غالباً ما تلجأ لبعض الممارسات المحاسبية لتغيير بعض الحقائق التي ستخدمها مستقبلاً، تعرف هذه الممارسات بالاحسابة الإبداعية؛ فهي ترمي إلى تعظيم الربح السنوي لتحقيق منافع بجذب المستثمرين المحتملين، أما إذا كانت غايتها التهرب الضريبي فهي تتلاعب في المحاسبة بتخفيض الأرباح وزيادة الأعباء وبالتالي تقليص الوعاء الضريبي؛ سنعالج في هذا البحث الشق الجبائي وكيف يمكن الحد من هذه الممارسات باستعمال الرقابة الجبائية، فهي تحارب الإبداع المحاسبي المستعمل سلبياً بإتباع حيل لتخفيض النتيجة المحاسبية وبالتالي تخفيض النتيجة الجبائية، ولتوضيح طريقة المعالجة نطرح الإشكالية التالية: ما هو الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات التلاعب المحاسبي؟

فرضية البحث: من خلال إشكالية البحث يمكن طرح الفرضية التالية:

تلعب الرقابة الجبائية دور إيجابي في الحد من ممارسات التلاعب المحاسبي التي تشوه صورة المؤسسة.

أهمية البحث: تكتسي الرقابة الجبائية أهمية كبيرة لمحافظة على مصالح الخزينة العمومية بمساهمتها في محاربة التهرب الضريبي والتي تعتمد المؤسسة باستخدام أساليب محاسبية، لذا تستعمل إدارة الضرائب الرقابة الجبائية للحد من هذه التجاوزات معتمدة في ذلك على إجراءات التحقيق الجبائي المحاسبي.

أهداف البحث: يهدف البحث إلى الإلمام بمفاهيم الرقابة الجبائية كأحد آليات محاربة سلبيات المحاسبة الإبداعية، من أجل الوصول إلى الحد من هذه الممارسات المخلة بصدق القوائم المالية وبلوغ أهداف كل من النظام المالي المحاسبي والنظام الجبائي على حد سواء؛ أما الهدف من الدراسة التطبيقية يتمثل في تبيان حسابات الميزانية وجدول النتائج التي عادة ما يتم التلاعب فيها، حيث ارتأينا التركيز على معالجة التجاوزات وتصنيفها حسب درجة الأهمية التي توليها إدارة الضرائب بسطيف لعملية الرقابة الجبائية المحاسبية في شكل مقارنة تسييرية مستمدة من دراسة حالة تشمل أربع (04) سنوات.

منهج البحث: اعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي من خلال وصف ظاهرة التلاعب المحاسبي والتطرق إلى مفاهيم الرقابة الجبائية ومعالجة هذا التلاعب عن طريق التحقيق الجبائي في المحاسبة، وتم اعتماد دراسة مقارنة تسييرية لرصد أهم التجاوزات وكيفية معالجتها.

2. مدخل للمحاسبة الإبداعية والرقابة الجبائية:

1.2 مفهوم المحاسبة الإبداعية:

لقد عرف Rosenfield المحاسبة الإبداعية بأنها "سلوك تقوم به الإدارة ويؤثر على الدخل الذي تظهره القوائم المالية ولا يحقق مزايا اقتصادية حقيقية، وقد يؤدي في الواقع إلى أضرار في الأجل الطويل" (عيسى، 2008، صفحة 12)؛ كما عرفها Mulford and Comesky بأنها "الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم التلاعب بالأرقام المالية، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل" (عمر، 2017، صفحة 305).

يمكن أن نستخلص أن المحاسبة الإبداعية تتلاعب في استخدام المبادئ المحاسبية للدوافع التالية:

- دوافع تتعلق بتحسين صورة المؤسسة: من خلال خلق حافز للإدارة لمحاولة التأثير والإبداع في الأرباح؛
- دوافع ضريبية: من خلال تخفيض الأرباح لتقليل النتيجة الجبائية الخاضعة لمختلف الضرائب.

2.2 مفهوم الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي:

عرفت الرقابة الجبائية بأنها "الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بالتزام المكلفين في أداء واجباتهم الجبائية، وهي تسمح لها بتصحيح الأخطاء التي تمت ملاحظتها" (Laurant, 1995, p.

(13)؛ في حين أن المشرع الجبائي الجزائري لم يعط تعريفا صريحا للرقابة الجبائية، بل حدد مهمة الإدارة الجبائية في الرقابة بنص المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية: "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها"؛ وتستخدم في عملها التحقيق في المحاسبة وهو: "مجموعة العمليات التي تستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها" (المديرية العامة للضرائب، 2016، صفحة 13).

نستنتج أن الرقابة الجبائية هي إجراءات تقوم بها إدارة الضرائب للتحقق من صحة جميع التصريحات الجبائية والمحاسبية للمكلفين بالضريبة؛ والتحقق المحاسبي يتأكد من صدق المحاسبة إذ يقوم بالرقابة على المكلفين الماسكين لمحاسبة منتظمة، أي أن التحقيق المحاسبي هو وسيلة عمل الرقابة الجبائية على المحاسبة. يستعمل المحقق استمارات لمعرفة الشكل السطحي للمحاسبة قبل التحقيق في مدى مصداقيتها، ويعتمد في ذلك على الحالة المقارنة للميزانيات (تملاً بالاعتماد على الميزانية) وكشف المحاسبة (تملاً بالاعتماد على حساب النتائج) (Direction Générale des Impôts, 2001, pp. 31-33).

3. إجراءات التحقيق في إطار الرقابة الجبائية لمعالجة التلاعب المحاسبي:

1.3 التحقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل:

التحقيق المحاسبي شكلا هو معاينة وجود الدفاتر والوثائق المحاسبية، ثم فحصها للتأكد من أن المحاسبة منتظمة، صادقة ومثبتة؛ وتمثل الدفاتر والوثائق المحاسبية في دفتر اليومية ودفتر الجرد (الدفاتر القانونية)؛ الميزانية المحاسبية وحساب النتائج (القوائم الختامية)؛ الفواتير، العقود، إيصالات التسديد وغيرها (الوثائق الإثباتية) (Cirulaire n°134/MF/DGI , 2000, pp. 5-6).

2.3 التحقيق في محاسبة المكلف من حيث المضمون:

نظرا لكثرة الحسابات وتعدد فروعها سنركز على الحسابات التي عادة ما يكشف فيها عن تجاوزات.

1.2.3 التحقيق في حسابات الميزانية: المتمثلة في حسابات الأصول وحسابات الخصوم.

1.1.2.3 التحقيق في حسابات الأصول:

أ- الأصول غير الجارية: تمثل الأصول غير الجارية حسابات الصنف الثاني من المدونة، وسنركز على دراسة التثبيات العينية.

*التثبيات العينية: التأكد من عدم إدراج في التثبيات العينية العناصر ذات المبالغ الصغيرة غير المرتبطة بهذه التثبيات لأنها تعتبر مستعملة في السنة المالية المستخدمة فيها (كتوش، 2013، الصفحات 92-93).

ب- الأصول الجارية: تتمثل في المخزونات، حسابات الغير والحسابات المالية.

*التحقيق في حسابات المخزون: على المحقق التأكد من أن: (Khelassi, 2013, p. 448)

- العناصر المسجلة في حساب المخزون هي قيم موجهة للاستغلال ومرتبطة بسنة النشاط بتاريخ الجرد؛

- التقييد المحاسبي يكون خارج الرسم على القيمة المضافة بالنسبة لجميع طرق التقييد المحاسبي للمخزون؛

- المؤسسة بررت استعمال أحد طرق التقييد المحاسبي المقبولة جبائيا (قرار، 2008، صفحة 24).

*التحقيق في حسابات المدينون: نركز على حساب الزبائن حيث يبدأ المحقق بمقارنة الحسابات الفردية مع

إجمالي رصيد حساب الزبائن الظاهر بميزان المراجعة ومطابقته مع يومية المبيعات، ويتحقق من صحة مبالغ

فواتير الزبائن لأنها أساس الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة والتأكد من التخفيضات

الممنوحة والتسبيقات المقبوضة مع تسوية الفواتير قيد التحرير؛ والاطلاع على قائمة الزبائن وكشف الفواتير

المحررة للزبائن الوهميين والمتهربين ضريبيا (Direction Générale des Impôts, 2001, p. 74).

*التحقيق في الحسابات المالية: التأكد من توافق المبالغ المسجلة في حساب البنك والمؤسسات المالية

المماثلة، وأن رصيد حساب الصندوق ليس مدينا، والعمليات المرتبطة بالصندوق مقيدة محاسبيا تزامنا مع

حركة النقديات والمرتبطة بالنشاط، وأن عمليات التحويلات المالية الداخلية لا تشكل إيراد أو نفقة، وأن

هناك توافق بين تاريخ التحويل بين حسابات الصندوق والبنك (Khelassi, 2013, pp. 455-457).

2.1.2.3 التحقيق في حسابات الخصوم:

أ- الخصوم غير الجارية: نركز على الحسابات الفرعية: رأس المال، الاحتياطات لحساب رؤوس الأموال.

*رأس المال: التأكد من أن عقود التأسيس، تغير رأس المال وتغيير الطبيعة القانونية مسجلة في الآجال القانونية، وأن سعر الحصص صحيحة لتفادي إعادة تقييم جبائي (Khelassi, 2013, p. 427).

*الاحتياطات: التأكد من تكوين الاحتياطات القانونية، توزيع الأرباح وفحص القانون الأساسي للشركة ومحاضر الجمعية العامة الخاصة بالاحتياطات المكونة (بن عمارة، 2016، الصفحات 191-192).

ب- الخصوم الجارية: نركز على حسابات الديون المتمثلة خصوصا في الموردين.

*التحقيق في حسابات الموردين: التأكد من صحة الحساب بطلب معلومات ومقارنتها مع الرصيد النهائي وأنه مقيد بجميع الرسوم، وأن فواتير الشراء صحيحة ومحرة باسم الشركة. (DRISSI, 2016, p. 269)

2.2.3 التحقيق في حسابات التسيير: هي الأعباء التي تتحملها المؤسسة مقابل تحصيل إيرادات.

1.2.2.3 حسابات الأعباء: قبل بدء عملية التحقيق يجب التأكد من احترام شروط خصم الأعباء.

أ- التحقيق في حساب المشتريات المستهلكة: التأكد من تقييد المشتريات خارج الرسم وعدم وجود تثبتات ضمنها، ومراجعة فواتير الشراء خاصة الرسم على القيمة المضافة (DRISSI, 2016, p. 278).

ب- التحقيق في حسابات الأعباء الخارجية والأعباء الاستثنائية: التأكد من أن الأعباء المقيدة محاسبيا تخص سنة التحقيق ومرتبطة بالنشاط؛ والتأكد من إدماج الغرامات والعقوبات في النتيجة الجبائية.

ت- التحقيق في حساب الاهتلاكات والمؤونات: يجب التأكد من صحة:

- مدة ومعدل الاهتلاك، والاهتلاك المدرج ضمن الأعباء تم إدماجه في حالة تجاوز الحد القانوني لخصمه؛

- تسجيل مؤونات الديون المشكوك فيها وأن المؤونات غير المقبولة جبائيا أدمجت ضمن النتيجة الجبائية.

2.2.2.3 حسابات النواتج: يتم التركيز على الحسابات التالية:

أ- التحقيق في حساب المبيعات: التحقق من أن نظام الفوترة المطبق في المؤسسة وفق القوانين والنصوص القانونية فيما يخص الرسم على القيمة المضافة، بالإضافة إلى دراسة الفواتير الاستدراكية.

ب- التحقيق في حسابات النواتج المالية والنواتج الاستثنائية: التأكد من تسجيل كل أن النواتج المتعلقة بتسيير المؤسسة المالي والتأكد من أن النواتج الاستثنائية مرتبطة بنشاط السنة.

4. المقاربة التسييرية لإدارة الضرائب لولاية سطيف:

لتبيان دور الرقابة الجبائية في الحد من التلاعب المحاسبي، سنعالج تسيير التلاعب المحاسبي جبائيا من خلال مقاربة تسييرية تم استنتاجها من حالة مؤسسة استيراد وتصدير خاضعة للتحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية بولاية سطيف المبرمجة سنة 2019 والتي توضح كيفية معالجة أهم التجاوزات المحاسبية.

1.4 عرض ومعالجة التجاوزات المحاسبية الشائعة لدى مركز الضرائب - سطيف:

- بين فحص محاسبة المؤسسة من حيث المضمون للمحقق الجبائي قيام هذه الأخيرة بتجاوزات في محاسبتها قصد التهرب من دفع الضرائب المستحقة عليها، تمثلت هذه التجاوزات في النقاط التالية:
- حسم للرسم على القيمة المضافة على مشتريات غير مقيدة محاسبيا؛
 - عدم التقييد المحاسبي لمشتريات D10 (كشف خاص بمشتريات الاستيراد)؛
 - تقييد مشتريات D10 لسنة ضمن محاسبة سنة أخرى تارة وتقييد لمشتريات غير مبررة تارة أخرى؛
 - اكتشاف فرق في رقم الأعمال بين فواتير البيع والكشوفات التي تم الحصول عليها من أطراف أخرى؛
 - وجود كشوفات خاصة بمقبوضات لدى المصلحة غير مصرح بها في فواتير البيع؛
 - عدم مطابقة رقم الأعمال المصرح في فواتير البيع وكشف العملاء مع مقبوضات الكشف البنكي؛
 - تسوية حساب مورد بطريقة مضاعفة؛
 - تقييد تسبيقات مستلمة من العملاء (ح/419) خاصة بسنة N وعدم ترصيدا إلى غاية N+2؛
 - تقييد تسبيقات على الحساب (ح/409) لمشتريات غير مبررة، وعدم ترصيد مبلغ غير مبرر خاص بالمورد (ح/4011) بالإضافة إلى إنشاء حساب وسيط (ح/408) غير موجود في الميزانية الختامية؛
 - تقييد غرامات جمركية وغرامات التأخير (غرامات تأخر المستورد في رفع بضاعته من مصالح الجمارك) ضمن حساب المشتريات (ح/38)، وتقييد لأعباء في (ح/6253) غير مبررة ومسددة عن طريق البنك؛
- يتم متابعة التقييد المحاسبي والتأكد من صحته من خلال تصريحات المؤسسة المفصلة كالاتي:

الجدول (1): رقم الأعمال والمشتريات المستهلكة والربح المصرح بهم من طرف المؤسسة (الوحدة: دج)

2018	2017	2016	2015	البيان
65.661.582	105.716.298	42.854.800	40.160.180	رقم الأعمال المصرح به (1)
61.915.780	98.226.761	38.436.110	37.181.597	المشتريات المستهلكة المصرح بها (2)
1.483.737	2.600.190	1.209.400	1.571.055	الربح المصرح به
1.060	1.076	1.114	1.080	معامل هامش الربح المصرح = (2)/(1)

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على ملف التحقيق المحاسبي للمؤسسة، مركز الضرائب بسطيف، 2019.

استنادا للمعلومات السابقة واعتمادا على وثائق ودفاتر المؤسسة، سنوضح طريقة معالجة التلاعب المحاسبي التي ينص عليها كل من الأنظمة المحاسبية والجبائية، والتي اقترحنا تقديمها في شكل مقارنة تسييرية تشمل كيفية تعامل الإدارة الجبائية عامة وإدارة الضرائب لولاية سطيف خاصة، إن هذه التجاوزات مست الحسابات التالية: ح/ المشتريات؛ ح/ المبيعات؛ ح/ الموردون؛ ح/ الزبائن؛ ح/ الأعباء والمصاريف.

1.1.4 حساب المشتريات: التحقيق يكون في كل من حساب المشتريات المخزنة والمشتريات المستهلكة حيث تمثلت التجاوزات في الاستفادة من حسم الرسم على القيمة المضافة غير قانوني، عدم التقييد المحاسبي للمشتريات تارة، وتقييدها مع عدم احترام الفصل بين الدورات المحاسبية وأخرى دون وثائق محاسبية تارة أخرى، وكذا تقييد الغرامات ضمن حساب المشتريات لسنوات لاحقة؛ وهي مفصلة كالتالي:

أ- حسم للرسم على القيمة المضافة على مشتريات غير مقيدة محاسبيا؛

* خفضت المؤسسة الرسم على القيمة المضافة في التصريجات الجبائية الشهرية على مشتريات غير مقيدة محاسبيا، إذن يعاد دفعه طبقا للمواد 29، 64، 141 من قانون الرسم على رقم الأعمال، وهي كالتالي:

الجدول (2): مبالغ الرسم على القيمة المضافة المحسومة على المشتريات لسنة 2015 (الوحدة: دج)

الرقم	رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المبلغ خارج الرسم	مبلغ الرسم على القيمة المضافة المحسومة
1	75	2015/01/04	3.300.000	561.000
2	88	2015/03/02	4.000.000	680.000
3	93	2015/04/07	5.450.000	926.500
4	100	2015/05/18	5.600.000	952.000
5	115	2015/09/27	5.800.000	986.000
المجموع			24.150.000	4.105.500

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على ملف التحقيق المحاسبي للمؤسسة، مركز الضرائب بسطيف، 2019.

*كما تعتبر مشتريات المؤسسة قيد التحقيق مغفلة يطبق عليها معامل هامش الربح المصرح به (1.080) وفق الجدول (1) لتحديد رقم الأعمال المغفل: $24.150.000 \times 1.080 = 26.082.000$ دج.

ب- عدم التقييد المحاسبي لمشتريات D10 لسنة 2016؛

*بين التقييد المحاسبي لملفات الاستيراد عدم تقييد 196.135 دج لمشتريات وفقا لمعلومات بحوزة المصلحة، تعتبر مشتريات مغفلة يطبق عليها معامل هامش الربح المصرح به (1.114) وفق الجدول (1) لتحديد رقم الأعمال المغفل: $(115.601 + 80.534) \times 1.114 = 218.494$ دج؛ وهي كالاتي:

الجدول (3): مشتريات D 10 لسنة 2016 غير المقيدة محاسبيا (الوحدة: دج)

الرقم	رقم D 10	تاريخ D 10	المبلغ	الرقم	رقم D 10	تاريخ D 10	المبلغ
1	1205	2016/04	80.534	2	1500	2016/05	115.601

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على ملف التحقيق المحاسبي للمؤسسة، مركز الضرائب بسطيف، 2019.

ت- تقييد مشتريات D10 لسنة 2017 ضمن محاسبة سنة 2018؛

* إن متابعة ملفات الاستيراد والتصريحات الجمركية للمؤسسة والتسجيل المحاسبي لوضعية المخزون في 2017/12/31 بينت تقييد لمشتريات 2017 ضمن محاسبة 2018 والموضحة في الجدول أدناه:

الجدول (4): مشتريات D10 لسنة 2017 المقيدة في سنة 2018 (الوحدة: دج)

الرقم	D10	شهر مشتريات D10	تاريخ التقييد المحاسبي	مبلغ القيمة الخاضعة لدى الجمارك
1	1005	2017/01	2018/01	3.180.630
2	2514	2017/03	2018/01	3.680.452
3	1084	2017/10	2018/01	3.778.423
المجموع				10.639.505

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على ملف التحقيق المحاسبي للمؤسسة، مركز الضرائب بسطيف، 2019.

تطبيقا لمبدأ الفصل بين السنوات فإن هذه المشتريات مغفلة يطبق عليها معامل هامش الربح

المصرح به وفق الجدول (1) لتحديد رقم الأعمال: $10.639.505 \times 1.076 = 11.448.107$ دج.

ث- تقييد غرامات جمركية وغرامات التأخير في رفع الحمولة ضمن المشتريات (ح/38)؛

* قيدت المؤسسة غرامات جمركية ومصاريف تأخر رفع الحمولة 1.087.718 دج ضمن تكلفة الشراء ومنه تعتبر تضخيم في المشتريات يعاد إدماجها في النتيجة الجبائية، وهي مفصلة كما يلي:

الجدول (5): الغرامات الجمركية ومصاريف التأخر في رفع الحمولة لسنة 2018 (الوحدة: دج)

الرقم	رقم D10	المرجع: غرامات جمركية	المبلغ	المرجع: مصاريف تأخر رفع الحمولة	المبلغ
1	5047	98471	25.000	58	794.296
2	10594	2547	50.000	449	90.184
3	14489	1547	50.000	1500	7.830
4	8920	5891	25.000	158	45.408
		المجموع	150.000	المجموع	937.718
		مجموع الغرامات الجمركية ومصاريف التأخر عن رفع الحمولة			
					1.087.718
					8

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على ملف التحقيق المحاسبي للمؤسسة، مركز الضرائب بسطيف، 2019.

ج- تقييد لمشتريات دون وثائق ثبوتية في سنة 2018؛

* إن متابعة التقييد المحاسبي للمشتريات 2018 بينت تقييد مشتريات دون إثبات بقيمة 2.632.036 دج ومنه تعتبر تضخيم في المشتريات يعاد إدماجها ضمن النتيجة الجبائية، وهي مفصلة كما يلي:

الجدول (6): مشتريات غير مبررة لسنة 2018 (الوحدة: دج)

الرقم	تاريخ التقييد المحاسبي	مبلغ المشتريات	مبلغ الحقوق الجمركية
1	2018/02/14	1.600.983	480.294
2	2018/03/18	398.425	119.527
3	2018/05/14	32.807	-
		المجموع	599.821
			2.032.215

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على ملف التحقيق المحاسبي للمؤسسة، مركز الضرائب بسطيف، 2019.

2.1.4 حساب المبيعات: يستمد المحقق رقم أعمال المؤسسة الفعلي اعتمادا على كشوفات إدارات وهيئات أخرى لها صلة بها، إضافة إلى كشف البنك وفواتير البيع للمؤسسة، ويمكن توضيح ذلك كالتالي:

أ- اكتشاف فرق في رقم الأعمال بين فواتير البيع والكشوفات المحصلة من أطراف أخرى؛

*تحصل المحقق على كشوفات يبين رقم أعمال لا يتوافق مع تصريجات المؤسسة وفق فواتير المبيعات التالية:

الجدول (7): مقارنة الكشوفات مع فواتير البيع المصرح بها لسنة 2015 (الوحدة: دج)

مجموع الفرق	الفرق	مبلغ الكشوفات	المبلغ المصرح خارج الرسم	فواتير المبيعات
16.218.240	2.216.000	3.961.000	1.745.000	2015/01/20 - 30
	2.355.000	2.400.000	45.000	2015/04/07 - 62
	2.297.400	2.846.000	548.600	2015/11/04 - 77
	9.349.840	9.349.840	-	-

المصدر: ملف التحقيق المحاسبي للمؤسسة، مركز الضرائب بسطيف، 2019.

يعتبر الفرق بين رقم الأعمال المصرح في فواتير البيع والمحصل عليه في الكشوفات رقم أعمال مغفل.

ب- عدم مطابقة رقم الأعمال المصرح في فواتير البيع وكشوفات العملاء مع مقبوضات الكشف البنكي؛

* عملية التحقيق في فواتير البيع والكشف التفصيلي الخاص بالعملاء ومقارنتها مع الكشف البنكي لسنة

2016 كشفت عن فرق في المبالغ المصرح بها، المعلومات الخاصة بالكشف البنكي انفصلها كما يلي:

الجدول (8): الكشف البنكي لسنة 2016 (الوحدة: دج)

المجموع	المبلغ بكل الرسوم	التاريخ	الرقم	المبلغ بكل الرسوم	التاريخ	الرقم
3.276.468	400.400	2016/02/29	2	1.080.000	2016/02/29	1
	570.234	2016/09/29	4	1.225.834	2016/09/29	3

المصدر: ملف التحقيق في محاسبة المؤسسة، مركز الضرائب بسطيف، 2019.

مقارنة فواتير البيع مع المقبوضات وفق الكشف البنكي والكشف التفصيلي للعملاء بينت وجود

رقم الأعمال 900.400 دج تم إغفاله بسبب غياب الحسابات الفرعية للزبائن؛ وهي ملخصة كالاتي:

الجدول (9): مقارنة الكشف البنكي مع فواتير البيع والكشف التفصيلي للعملاء لسنة 2016 (الوحدة: دج)

رقم أعمال كامل الرسم (كشف البنك)	رقم أعمال خارج الرسم (كشف البنك)	رقم أعمال مصرح به (فواتير البيع)	مبيعات مصرحة (كشف العملاء)	فرق غير مصرح به
3.276.468	2.800.400	1.900.000	1.900.000	900.400

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على ملف التحقيق المحاسبي للمؤسسة، مركز الضرائب بسطيف، 2019.

ت- وجود كشوفات خاصة بمقبوضات لدى المصلحة غير مصرح بها في فواتير البيع لسنة 2017؛

* هي كشوفات لمقبوضات من الخزينة بمبلغ: 12.148.009 دج بكل الرسوم يعتبر رقم أعمال مغفل.

3.1.4 حساب الموردون: من أجل تضخيم نفقاتها قامت المؤسسة بالتلاعب في حسابات مورديها

وكذلك الحال بالنسبة للتسيقات على الحساب وهي مفصلة كما يلي:

أ- تسوية حساب مورد (المؤسسة "م") بطريقة مضاعفة؛

*تسوية المورد المقيد في (ح/4012) في 04/02/2015 بمبلغ: 239.000 دج بكل الرسوم بطريقة مضاعفة الأولى في 05/03/2015 عن طريق البنك الوطني الجزائري، والثانية في 18/03/2015 عن طريق البنك الخارجي الجزائري؛ وبالتالي تعتبر نفقات غير مبررة تضاف إلى النتيجة الجبائية.

ب- ترصيد تسيقات على الحساب (ح/409) مع مشتريات 2017 و 2018 غير مبررة وحساب مورد(ح/4011) غير مبرر؛ وكذا إنشاء حساب وسيط (ح/408) غير موجود في 31/12/2017؛

* إن متابعة التقييد المحاسبي للمشتريات أظهر تقييد تسيقات على الحساب (ح/409) برصيد مدين منذ 31/12/2017 بمبلغ إجمالي 59.447.523 دج، وكانت العمليات على هذا الحساب كالتالي:

- ترصيد 4.128.236 دج الذي يمثل مشتريات مرتبطة بملفات الاستيراد (D10) لسنة 2017 غير مقيدة محاسبيا في (ح/38) رغم وجود الفواتير، وبالتالي تعتبر مشتريات مغفلة؛

- ترصيد 35.892.775 دج حيث يمثل المشتريات حسب فواتير (D10) المقيدة في 2017 بمبلغ:

11.000.000 دج والمشتريات حسب فواتير (D10) المقيدة في 2018 بمبلغ 24.892.775 دج.

هذه الفواتير غير مقيدة محاسبيا لذا تعتبر مشتريات مغفلة يطبق عليها معامل هامش الريح المصرح

به (1.076) و(1.060) لسنتي 2017 و 2018 على التوالي لتحديد رقم الأعمال المغفل، كما يلي:

رقم الأعمال المغفل 2017: $16.277.981 = 1.076 \times (11.000.000 + 4.128.236)$

رقم الأعمال المغفل 2018: $26.386.341 = 1.060 \times 24.892.775$ دج

- ترصيد 8.552.225 دج بإنشاء حساب (ح/408) فواتير قيد التحرير بتاريخ 02/01/2018

والذي لم يكن موجود في 31/12/2017، وبالتالي تعتبر نفقات غير مبررة تضاف إلى النتيجة الجبائية؛

- وباقي الرصيد 10.874.287 دج ظهر في حساب المورد (ح/4011) غير مبرر والذي رصد به

الحساب (ح/409) المتأني من سنة 2017 وبالتالي هي نفقات غير مبررة تضاف إلى النتيجة الجبائية؛

إن تفصيل (ح/409) يظهر في السجلات المحاسبية للمؤسسة قيد التحقيق حسب الجدول الموالي:

الجدول (10): تفصيل الحساب (ح/409) لسنة 2018 (الوحدة: دج)

رصيد ح/409		ح/409		تاريخ التقييد
رصيد دائن	رصيد مدين	دائن	مدين	المحاسبي
-	-	-	59.447.523	2017/12/31
	-	4.128.236	-	2018/01/02
-	-	35.892.775	-	2018/01/02
10.874.287	-	8.552.225	-	2018/01/02

المصدر: ملف التحقيق المحاسبي للمؤسسة، مركز الضرائب بسطيف، 2019.

4.1.4 حساب الزبائن: يكون التلاعب في التسيقات المستلمة من الزبائن، حتى التقييد المحاسبي لعملية

الترصيد يكون مبهم بنية إخفاء الإيرادات المتأتية من النشاط بترصيد تلك التسيقات دون وثائق ثبوتية،

وبتقييدها في الجانب المدين للحساب على أساس تسيقات تم إرجاعها للزبائن على النحو التالي:

أ- تقييد تسيقات مستلمة من الزبائن (ح/419) في 2015 وعدم ترصيدها حتى 2017/12/31؛

* بعد متابعة حركة حساب التسيقات المستلمة من الزبائن (ح/419) لسنة 2015، اتضح لنا ما يلي:

- في الجانب الدائن:

- حساب التسيقات المستلمة من الزبائن دائن بمبلغ 20.112.507 دج:

** رصد منه مبلغ 2.854.222 دج في 2015 حسب المعلومات الواردة للمصلحة المتمثلة في فاتورة؛

** تم ترصيد 12.148.009 دج مصرح به في الكشف التفصيلي الخاص بالعملاء لسنة 2016؛

** المبالغ السابقة كان ترصيدها مبررا وبالتالي يبقى الفرق بقيمة 5.110.276 دج المتأتي من سنة

2015 غير مبرر يتم ترصيده وبالتالي يعتبر رقم أعمال مغفل لسنة 2017.

- بالإضافة إلى تقييد تسبيق غير مبرر حصل نقدا بتاريخ 2017/01/09 بمبلغ 21.500.000 دج،

وفي غياب الوثائق الثبوتية تعتبر إيرادات غير مبررة وبالتالي رقم أعمال غير مصرح به.

- في الجانب المدين:

- إرجاع تسبيق مقدر بـ: 11.950.000 دج بتاريخ 2017/12/31 عن طريق الصندوق يجعل

الحساب (ح/419) مدينا وفي غياب الوثائق الثبوتية والمبررات يعتبر أرباحا موزعة؛

- تخفيض غير مبرر لمبلغ التسبيق المقدر بـ: 3.236.050 دج بتاريخ 2017/12/31 والمقيد في

الجانب المدين للحساب (ح/419) تسبيقات مستلمة، يعتبر أيضا أرباحا موزعة غير مصرح بها.

الأرباح الموزعة تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي صنف ربوع رؤوس الأموال المنقولة طبقا للمواد

45، 46 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يمكن تفصيل النقاط السابقة في الجدول التالي:

الجدول (11): تفصيل الحساب (ح/419) لسنة 2017 (الوحدة: دج)

التاريخ	البيان	ح/ 419 مدين	ح/ 419 دائن	ملاحظة
2015/09/28	قبض		310.276	/
2015/10/09	قبض		2.854.222	رصد لوجود الفاتورة
2015/12/11	قبض		12.148.009	رصد لوجود تصريح العملاء
2015/10/31	قبض		4.800.000	/
2017/01/09	قبض		21.500.000	تسبيقات عن طريق الصندوق غير مبررة
2017/12/31	دفع	11.950.000		إرجاع تسبيقات غير مبررة
2017/12/31	دفع	3.236.050		تخفيض من تسبيقات غير مبررة
	رصيد		26.426.457	

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على ملف التحقيق المحاسبي للمؤسسة، مركز الضرائب بسطيف، 2019.

5.1.4 حساب الأعباء والمصاريف: لجأت المؤسسة إلى تخفيض النتيجة المحاسبية وبالتالي تقليص النتيجة

الجبائية بتضخيم الأعباء والمصاريف حتى ولو كانت غير مبررة، حيث قامت المؤسسة بما يلي:

أ- تسديد عن طريق البنك لأعباء في (ح/625) التنقلات والمهمات لسنة 2016 دون الوثائق الثبوتية؛

* يتم إعادة إدماجها ضمن النتيجة الجبائية بمبلغ إجمالي قدره: 472.398 دج المسددة عن طريق البنك.

2.4 تبيان دور الرقابة الجبائية في الحد من التلاعب المحاسبي:

من خلال ما سبق سيتم استخراج رقم الأعمال والأرباح المغفلين كالتالي:

1.2.4 جدول رقم الأعمال: يتم تجميع فيه جميع مبالغ المشتريات المستهلكة المغفلة ورقم الأعمال

المغفل الذي قام المحقق بالكشف عنهم أثناء عملية التحقيق كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول (12): تحديد رقم الأعمال (الوحدة: دج)

2018	2017	2016	2015	البيان
24.892.775	25.767.741	196.135	24.150.000	المشتريات المستهلكة المغفلة
1.060	1.076	1.114	1.080	معامل هامش الربح
26.386.341	66.484.374	1.118.894	42.300.240	رقم الأعمال المغفل

المصدر: من إعداد الباحثين

يوضح الجدول المشتريات المستهلكة المصرح بها وكذا رقم الأعمال المصرح به، إضافة إلى المشتريات المستهلكة المغفلة وكذا رقم الأعمال المغفل المستخرج على أساس المشتريات المستهلكة المغفلة بتطبيق معامل هامش الربح، فمثلا في سنة 2015:

$$\text{رقم الأعمال المغفل} = (\text{مشتريات مستهلكة مغفلة} \times \text{معامل هامش الربح}) + \text{رقم الأعمال غير المصرح به}$$

$$= (1.080 \times 24.150.000) + 16.218.240 = 42.300.240 \text{ دج}$$

ويترتب عن رقم الأعمال المغفل الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة كالتالي:

الجدول (13): الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة (الوحدة: دج)

2018	2017	2016	2015	البيان
26.386.341	66.484.374	1.118.894	42.300.240	رقم الأعمال المغفل(1)
527.727	1.329.687	22.378	846.005	الرسم على النشاط المهني(2)=(1)×2%
131.932	332.422	2.238	211.501	الغرامات 10%، 15%، 25%
659.659	1.662.109	24.616	1.057.506	المجموع
5.013.405	12.632.031	190.212	7.191.040	رسم على قيمة مضافة(3)=(1)×17×19%
-	-	-	4.105.500	حقوق يعاد دفعها
5.013.405	12.632.031	190.212	11.296.540	مجموع الحقوق
1.253.351	3.158.008	28.532	2.824.135	الغرامات 10%، 15%، 25%
6.266.756	15.790.039	218.744	14.120.675	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين

2.2.4 جدول الأرباح: إن الربح المغفل = رقم الأعمال المغفل + الإدماجات - التخفيضات

الجدول (14): تحديد الأرباح (الوحدة: دج)

2018	2017	2016	2015	البيان	
26.386.341	66.484.374	1.118.894	42.300.240	رقم الأعمال المغفل (1)	
-	-	-	239.000	تسوية مضاعفة	
-	-	472.398	-	مصاريف غير مبررة	
2.632.036	-	-	-	مشتريات دون وثائق	
19.426.512	-	-	-	رصيد ح/409	
1.087.718	-	-	-	غرامات جرمكية	
24.892.775	25.767.741	196.135	24.150.000	التخفيضات	
527.727	1.329.687	22.378	846.005	الرسم على النشاط المهني (3)	
24.112.105	39.386.946	1.372.779	17.543.235	الربح المغفل (4) = (1) + (2) - (3)	

المصدر: من إعداد الباحثين

يترتب عن الربح المغفل ضريبة على أرباح الشركات وضريبة على الدخل الإجمالي - رؤوس أموال منقولة:

الجدول (15): الضريبة على أرباح الشركات (الوحدة: دج)

2018	2017	2016	2015	البيان
24.112.105	39.386.946	1.372.779	17.543.235	الربح المغفل
6.269.147	10.240.606	356.922	4.561.241	الحقوق 26%
1.567.287	2.560.151	89.230	1.140.310	الغرامات 10%، 15%، 25%
7.836.434	12.800.757	446.152	5.701.551	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين

الجدول (16): الضريبة على الدخل الإجمالي صنف ربوع رؤوس الأموال المنقولة (الوحدة: دج)

2018	2017	2016	2015	البيان
24.112.105	39.386.946	1.372.779	17.543.235	الربح المغفل (1)
6.269.147	10.240.606	356.922	4.561.241	الضريبة على أرباح الشركات (2)
17.842.958	29.146.340	1.015.857	12.981.994	الفرق (3)=(1)-(2)
-	15.186.050	-	-	أرباح موزعة (4)
17.842.958	44.332.390	1.015.857	12.981.994	الأساس الخاضع (5)=(3)+(4)
2.676.444	4.433.239	101.586	1.298.199	الحقوق 10%، 15% (6)
669.111	1.108.310	25.396	324.550	الغرامات 25% (7)
3.345.555	5.541.549	126.982	1.622.749	المجموع (8)=(6)+(7)

المصدر: من إعداد الباحثين

يبين لنا رقم الأعمال المغفل المستخلص تهرب في الرسم على النشاط المهني بـ: 2.725.797 دج وفي الرسم على القيمة المضافة بـ: 29.132.188 دج، وتجاوزات خفضت من الأرباح حيث قدرت الضريبة على أرباح الشركات غير المصرح بها 21.427.916 دج، أما الضريبة على الدخل الإجمالي بلغت 8.509.468 دج؛ وكون المؤسسة كبدت خسائر للخزينة العمومية لعدم التحصيل في الوقت المناسب فرض عليها المشرع الجبائي غرامات بمقدار 15.426.464 دج؛ هذه النتائج تم استخلاصها من الفرق المغفل بين تصريحات المؤسسة ونتائج الرقابة الجبائية والتي قمنا بجمعها وتلخيصها كما يلي:

الجدول (17): نتيجة الرقابة الجبائية على التلاعبات المحاسبية (الوحدة: دج)

الفرق المغفل	المتابعة وفق الرقابة الجبائية	التصريحات وفق المحاسبة الإبداعية	البيان
136.289.849	390.682.709	254.392.860	رقم الأعمال
75.006.651	310.766.899	235.760.248	مشتريات مستهلكة
82.415.065	89.279.447	6.864.382	الربح

المصدر: من إعداد الباحثين

5. خاتمة:

قام المحقق الجبائي بمتابعة جميع حسابات المؤسسة مستخدما في ذلك مبادئ النظام المحاسبي والنظام الجبائي على حد سواء، حيث استنتجنا من خلالها تجاوزات تستخدم فيها المؤسسة حيل لتخفيض النتيجة

لغرض التهرب الضريبي معظمها يتمحور حول إغفال مهم في رقم الأعمال المحقق عن طريق استغلال الثغرات القائمة أحيانا بين النظامين فيما يخص المعالجة؛ ومن خلال عرض كيفية معالجة التجاوزات المحاسبية بينت لنا أن الرقابة الجبائية قامت باكتشاف التلاعب عن طريق التحقيق الجبائي في محاسبة المؤسسة بتحديد رقم الأعمال الحقيقي من خلال استنتاج رقم الأعمال غير المصرح به المعتمد في حساب الرسوم على رقم الأعمال المحقق، إضافة إلى تحديد الربح المعتمد في حساب مختلف الضرائب كاشفا الربح المغفل الأمر المؤدي إلى محاربة التهرب الضريبي، ومنه للرقابة الجبائية دور إيجابي في محاربة التلاعب المحاسبي. من خلال هذه الدراسة يمكن استخلاص مجموعة من التوصيات نذكر منها:

- ضرورة الاعتماد على تحسين التدقيق الجبائي لتقييم الوضعية المالية الجبائية الصحيحة للمؤسسة؛
- تضيق فجوة الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- تفعيل دور الرقابة الجبائية بحوكمة النظام الجبائي وحوكمة إدارة الضرائب لمكافحة التهرب الضريبي؛
- العمل على بناء علاقة متينة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بدفع الضريبة مبنية على خدمة كلا الطرفين.

6. قائمة المراجع:

1. المادة 2 الفقرة 123 من قرار. (26 07, 2008). يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. الجريدة الرسمية رقم 19 بتاريخ 2009/03/25.
2. المديرية العامة للضرائب. (2016). ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية. الجزائر: ENAG, Réghaia.
3. سمير كمال محمد عيسى. (جويلية, 2008). أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية .
4. عاشور كنوش. (2013). المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
5. علي عبد الصمد عمر. (2017). حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي. الجزائر: دار هومه.
6. منصور بن عمارة. (2016). أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية. الجزائر: دار هومه.

7. Circulaire n°134/MF/DGI . (2000, 02 15). *Modalité d'application des dispositions de l'article 191 du CIDTA* . Algérie.
8. Direction Générale des Impôts. (2001). *Guide de vérificateur de comptabilité*. Algérie: Alger Print.
9. DRISSI, F. Z. (2016). *Les Guides d'Audit de Gestion d'Entreprise*. Alger: Edition Berti.
10. Khelassi, R. (2013). *Précis d'Audit fiscal de l'entreprise*. Alger: Edition Berti.
11. Laurant, C. (1995). *Contrôle Fiscale*. Paris: Bayeusaine.