

دور العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة
بمركز الضرائب لولاية سطيف-

دور العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في

المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية سطيف-

The role of tax penalties in reducing creative accounting practices in Algerian economic enterprises- case study in tax center of the state of setif-

أمينة قوشيش*¹، جامعة محمد بوضياف- المسيلة، الجزائر، amina.gouchiche@univ-msila.dz،

لقلطي الأخضر²، جامعة محمد بوضياف- المسيلة، الجزائر، Lakhdar2821@yahoo.fr،

تاريخ قبول المقال: 2022/11/06

تاريخ إرسال المقال: 2022/08/02

الملخص: هدفت الدراسة إلى إبراز دور العقوبات الجبائية المطبقة في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا من خلال عرض لمؤسسة اقتصادية خضعت للتدقيق الجبائي في المحاسبة بمركز الضرائب لولاية سطيف، وعرض أهم ممارسات المحاسبة الإبداعية المضللة والهادفة إلى التهرب من دفع الضرائب المستحقة.

وتوصلت الدراسة إلى أن إدارة الضرائب عند اكتشافها لهذه الممارسات المضللة تقوم بإعادة احتساب أسس ضريبية جديدة، وتطبيق ضرائب جديدة على أساسها، بالإضافة إلى منح عقوبات جبائية (غرامات مالية) مختلفة النسب وهذا حسب نسبة التملص من الدفع، وهذه العقوبات تؤدي إلى التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتجنب تكرارها في المستقبل.

الكلمات المفتاحية: العقوبات الجبائية ، ممارسات المحاسبة الإبداعية، المؤسسات الاقتصادية.

Abstract: The study aimed to highlight the role of tax penalties applied in reducing creative accounting practices, and this through a presentation of an economic institution that underwent a tax audit in accounting at the tax center of Setif state, and presented the most important misleading creative accounting practices aimed at evading the payment of due taxes.

The study found that when the tax administration discovers these misleading practices, it recalculates new tax bases, applies new taxes on their basis, in addition to granting tax penalties (fines) of different proportions, depending on the percentage of evasion from payment, and these penalties lead to reducing creative accounting practices and avoiding their repetition in the future.

Key words : tax penalties, creative accounting practices, economic enterprises.

دور العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة
بمركز الضرائب لولاية سطيف-

المقدمة:

تعد المحاسبة نظاما شاملا للمعلومات المحاسبية، التي توفر للعديد من الأطراف المستخدمين والمستفيدين منها. وتطورت المحاسبة عبر الحقب الزمنية لتصل على مرحلة الإبداع، وذلك عن طريق معالجة البيانات المالية بإجراءات وأساليب تتميز بالإبداع الفكري لينتج عنها تقارير مالية تهدف إلى إيصال المعلومات المالية إلى الجهات المستفيدة لتحقيق أهدافها. وللمحاسبة جانب سلوكي أخلاقي يقوم على الحياد وعدم تغليب مصالح أطراف على أطراف أخرى في إعداد التقارير المالية، ولكن نتيجة وجود إبداع لا أخلاقي يهدف إلى تضليل أطراف معينة عن طريق ممارسات محاسبية تضليلية تقوم على ابتداع طرق وأساليب محاسبية دقيقة مستغلين بعض السياسات المحاسبية أو الثغرات التي وجدت في بعض معايير إعداد التقارير المالية لكن دون خرق القوانين والقواعد المحاسبية وهذا ما يطلق عليه ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ونتيجة لممارسات المحاسبة الإبداعية التي تؤثر على جودة المعلومة المحاسبية وتحريفها وتضليل مستخدميها، وفقدان الثقة في التقارير المالية المنشورة صار لابد من التفكير في حلول للحد من هذه الممارسات إلى أدنى مستوى ممكن، وأمام ذلك طرح الباحثون والمختصون في مجال المحاسبة والقانون عددا من الآليات ومن بينها التدقيق الجبائي وما ينتج عنه من عقوبات ضريبية تؤدي إلى التقليل من هذه الممارسات في المستقبل.

• إشكالية الدراسة:

في ظل ما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية التالية: " ما هو الدور الذي تلعبه العقوبات المطبقة نتيجة التدقيق الجبائي في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟ "

• أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وأثرها على مصداقية القوائم المالية.
- التعرف على العقوبات الجبائية التي تفرض على المؤسسات الاقتصادية التي مارست أساليب المحاسبة الإبداعية من قبل إدارة الضرائب عند القيام بالتدقيق الجبائي في محاسبة المكلف للقوائم المالية والتصريحات الجبائية لغرض التقليل منها مستقبلا.

دور العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة
بمركز الضرائب لولاية سطيف-

• منهجية الدراسة :

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي لعرض مختلف المفاهيم المتعلقة بمتغيرات الدراسة وذلك من خلال الدراسات والأدبيات التي تناولت موضوع المحاسبة الإبداعية وكذا التدقيق الجبائي، كما تم الاعتماد على المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي حيث تم دراسة نتائج التدقيق الجبائي المحاسبي لمؤسسة اقتصادية خضعت للتدقيق من قبل مركز الضرائب لولاية سطيف واستخلاص أهم أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة ومن ثم العقوبات الجبائية التي طبقت على هذه المؤسسة.

• خطة الدراسة:

تم تقسيم هذه الدراسة إلى المباحث التالية:

المبحث الأول : الإطار النظري لممارسات المحاسبة الإبداعية

المبحث الثاني: التدقيق الجبائي والعقوبات الجبائية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

المبحث الثالث: الدراسة التطبيقية " دراسة حالة لمؤسسة اقتصادية "

المبحث الأول: الإطار النظري لممارسات المحاسبة الإبداعية

أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير جدا خلال السنوات الأخيرة، خاصة بعد انهيار العديد من الشركات الكبرى في العالم ومن أهمها شركة "Enron"، فقد تبين لهم أنه من خلال البيانات المالية يستطيع المحاسب المحترف وبخبرته تحريف البيانات المالية باستغلال الثغرات الموجودة في المبادئ والمعايير المحاسبية دون أن يخالفها وهذا ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية، هذه الممارسات أحيانا يمكن الكشف عنها وأحيانا أخرى يظل ذلك مستحيلا . وسيتناول في هذا المبحث ما يلي:

▪ المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية وعوامل ظهورها

▪ المطلب الثاني: دوافع اللجوء إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية

▪ المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بالتجنب الضريبي

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية وعوامل ظهورها

دور العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة
بمركز الضرائب لولاية سطيف-

أول ظهور لمصطلح المحاسبة الإبداعية كان في كتاب المفكر الانجليزي " Ian Griffiths " عام 1986م بعنوان " المحاسبة الإبداعية " ¹، وظهرت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت بداية الثمانينات، ثم تطورت ممارستها لتكون مشكلة عصرية لاسيما بعد الانهيارات المالية الأخيرة التي ضربت العديد من الشركات الكبرى ².

(Jones, 2011, p. 07)

أولاً: تعريف المحاسبة الإبداعية

تعرف المحاسبة الإبداعية أو كما أطلق عليها المحاسبة الخلاقة على أنها " الإجراءات التي تقوم بها في بعض الأحيان إدارات الشركات من أجل تحسين صوري إما في ربحيتها أو مركزها المالي أو كلاهما معاً، وذلك باستغلال الثغرات الموجودة في أساليب واختبارات التدقيق الخارجي، أو بالاستفادة من تعدد البدائل المتاحة في تطبيق السياسات المحاسبية التي تجيزها المعايير المحاسبية الدولية أو غيرها مما يعرف بالمبادئ المتعارف عليها، سواء بشأن أساليب القياس أو أساليب الإفصاح المتبعة عند إعداد البيانات المالية المنشورة، مما يؤثر سلبي على نوعية الأرقام التي تظهرها تلك البيانات سواء بالنسبة للأرقام أو بالنسبة للمركز المالي، ومن ثم على مصداقية النسب المالية" ³.

ثانياً: العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية

هناك عوامل ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية وهي كما يلي ⁴:

1- حرية الاختيار بين المبادئ والسياسات المحاسبية: تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للشركة أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية ، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار بين البدائل المحاسبية المختلفة، وهذا ما يترتب عليه

¹ Michael John Jones . **Creative accounting , fraud and international accounting scandals** , 1st edition , John Wiley & Sons Ltd publication . chichester , England ,2011,p:7.

² بوعباية حسان ، سراي صالح ، دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية داخل المؤسسة، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة المسيلة، المجلد 01، العدد 01، 2016، ص 56.

³ مطر محمد ، **الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني ، الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية** ، الطبعة 1، دار

وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2006، ص 101

⁴ آغا عماد سليم ، **دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية** ، رسالة

ماجستير ، جامعة الأزهر ، غزة ، 2011، ص ص 82- 83.

دور العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة
بمركز الضرائب لولاية سطيف-

اختيار الشركة للطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة.

2- حرية التقديرات المحاسبية : يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا ما يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقا، ويتم ذلك عن طريق صياغته التقرير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها.

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

المطلب الثاني: دوافع اللجوء إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية

هناك مجموعة من الأسباب يمكن تلخيصها فيما يلي:

أولاً: التلاعب الضريبي (التجنب الضريبي) : إن الهدف الأساس للشركة عند إعدادها الإقرار الضريبي هو التقليل من الضرائب الواجبة الدفع إلى أدنى حد ممكن عن طريق الاختيار والمفاضلة بين الأساليب والطرائق المحاسبية بما لا يتعارض مع القانون الضريبي وتعرف هذه العملية بالتجنب الضريبي والتي تكون تحت غطاء القانون، ويعد التجنب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسة لاستعمال المحاسبة الإبداعية من قبل المالكين الرئيسيين وبالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي في بعض الأحيان عن طريق تخفيض الأرباح والإيرادات والمبالغة في تقدير التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة، وإخفاء بعض أوجه النشاط وعدم ذكرها في الإقرار السنوي وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناء على قيمة هذا الوعاء¹.

ثانياً: التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق المالي: تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحيانا بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركات والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل من إدارة الشركة ، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من

¹. kamau, Charles Guadaru, 'Tax Avoidance and Evasion as a Factor Influencing' Creative Accounting practice' Among Companies in Kenya. Journal of Business Studies Quarterly, Jomo kenyatta University of Agriculture and Technology, Kenya volume4, numero 02,2012p77.

دور العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة
بمركز الضرائب لولاية سطيف-

قبل إدارة الشركة سوف تتأثر سمعتها بصورة سلبية تجاه السوق وخصوصا أمام مساهميها ، ولذلك فإن أحد دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو التأثير الإيجابي على سمعة الشركة¹.

ثالثا: الحصول على مكافآت للمديرين : حيث يقوم المديرين بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وذلك لزيادة الأرباح وخاصة إذا كانت الحوافز والمكافآت الخاصة بهم مرتبطة بالأرباح².

رابعا: تجنب التكلفة السياسية: تتمثل تلك التكلفة التي قد تتحملها الوحدات الاقتصادية كبيرة الحجم نتيجة القوانين والأنظمة التي تفرضها الدولة مثل قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الوحدات الاقتصادية بأعباء اجتماعية مرتفعة ، لذلك قد تلجأ إدارة الوحدات الاقتصادية إلى تبني إدارة الأرباح أو اختيار سياسات محاسبية تؤدي إلى تخفيض هذا الربح وذلك لكي تتمكن هذه الوحدات من تجنب تلك التكلفة³.

المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بالتجنب الضريبي

يستغل معدو القوائم المالية بعض السياسات المحاسبية والثغرات القانونية من أجل تقديم دخل (ربح) مضلل، وذلك بهدف تجنب دفع الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسة. ونجد هذا التحايل في الإفصاح عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة بعدة أساليب منها⁴:

أولاً: تضخيم فواتير المصاريف والأعباء

تسمح التشريعات والقوانين الجبائية للمكلف بالضريبة بالقيام بخصم التكاليف والاعباء وفق شروط محددة، من أجل تحديد الأساس الخاضع للضريبة ويجب أن تتعلق هذه الاعباء بالنشاط الممارس من طرف المؤسسة وبوثائق اثبات معترف بها، وتكون بعض التكاليف في الحدود المقبولة جبائيا ومسموح بها.

ثانياً: تدنية الإيرادات

هنا يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي وذلك عن طريق البيع دقن فواتير بهدف اخفاء جزء كبير من رقم الاعمال أو تخفيض أسعار البيع باتفاق مع الزبون عند الفوترة، وتسجيل بعض فواتير البيع

¹الداعرجبر ابراهيم ، نواف عادل ، أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار اسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين الأوراق المالية ، مجلة الجامعة الاسلامية (سلسلة الدراسات الانسانية)، المجلد رقم 17 العدد 01 ، غزة فلسطين ، 2009، ص ص 829.

² نفس المرجع السابق ، ص 830.

³ نفس المرجع السابق ، ص 830.

⁴ حميدة بوزيد، جباية المؤسسات، الطبعة 01، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة 01، 2005، ص44.

دور العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة
بمركز الضرائب لولاية سطيف-

مسترجعة بصورة وهمية، وتخفيضات وخصومات تجارية بصورة وهمية وهذا يؤدي إلى عدم التصريح بهامش الربح الحقيقي.

ثالثا: نقل المصاريف والأعباء التي تعود لسنوات سابقة أو مستقبلية إلى السنة الحالية بهدف تدنية الربح ومن ثم تخفيض الوعاء الضريبي.

رابعا: التلاعب بتقييم المخزونات

يلجأ بعض المكلفين إلى تضخيم تكلفة شراء مخزونات أو إعادة تقييمها في آخر السنة وإظهار خسائر القيمة على هذه المخزونات وهذا ما يؤدي إلى تسجيل مخصص خسارة القيمة والذي يعتبر من الأعباء ومنها تقليل الربح.

خامسا: العمليات الوهمية

قيام المكلفين بالتصريح عن رواتب وأجور عالية للموظفين الذي يعملون لديهم وهذه الرواتب المصرح بها لا تشكل الحقيقة، ويتم التصريح عن الزيادة بها بهدف زيادة المصاريف ومنها تقليل الربح الخاضع للضريبة، أو التصريح برواتب منخفضة للموظفين العاملين لديهم عندما يتم خصم ضرائب على هذه الأجور للعمال، وهناك من يلجأ كذلك إلى ادراج رواتب وهمية لعمال لا وجود لهم.

المبحث الثاني: التدقيق الجبائي في المحاسبة والعقوبات المطبقة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

يتميز النظام الجبائي الجزائري بصفة أساسية بطابعه التصريحي، حيث أن المكلفين بالضريبة يحددون بأنفسهم المصادر المتعلقة بفرض الضريبة المطالبين بدفعها تلقائيا للإدارة، يفترض أن المكلفون بالضريبة أصحاب نزاهة وأن تكون تصريحاتهم صادقة مدققة وتامة وأن يكون قادرين على تبرير المعلومات المصرح بها في حالة المطالبة بذلك.

وهنا تأتي الرقابة الجبائية والمتمثلة في عملية التدقيق الجبائي في محاسبة المكلف التي تعمل على مراقبة التصريحات الجبائية والمستندات المحاسبية (القوائم المالية ، الفواتير) ، والتي من المفترض أن تكون دقيقة ونزيهة وهذا للقيام بالتحقيق من ظاهرة الغش الضريبي.

وسيتناول في هذا المبحث ما يلي:

▪ المطلب الأول: الرقابة الجبائية وأشكالها

دور العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة
بمركز الضرائب لولاية سطيف-

▪ **المطلب الثاني: آليات التدقيق الجبائي في محاسبة المكلف**

▪ **المطلب الثالث: العقوبات الجبائية**

المطلب الأول: الرقابة الجبائية وأشكالها

تعد الرقابة الجبائية آلية مهمة لكشف المناورات التدليسية ومكافحة العمليات غير القانونية والتي تلحق أضرار معتبرة بالخزينة العمومية والاقتصاد الوطني ككل ، ولهذا نجد أن المشرع الجبائي الجزائري أحدث عدة أشكال للرقابة الجبائية وكلها تتأسس على مقارنة المعلومات التي احتوتها الملفات الجبائية والمعطيات الخارجية الواردة لها.

سنتناول في هذا المطلب

▪ **تعريف الرقابة الجبائية**

▪ **أشكال الرقابة الجبائية**

أولاً: تعريف الرقابة الجبائية

هناك عدة تعريفات للرقابة الجبائية نجد منها:

- **التعريف الأول:** " هي مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها"¹.
- **التعريف الثاني:** " فحص التصريحات وكل سجلات ووثائق ومستجدات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحويها ملفاتهم الجبائية"².

يمكن إعطاء تعريف شامل للرقابة الجبائية على أنها " مجموعة من الاجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات والمستندات المحاسبية المقدمة من طرف

¹ نوي نجا، **فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2004، ص35.

² كردودي سهام ، **الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق** ، الطبعة 01، دار المفيد للنشر والتوزيع ، الجزائر، 2011، ص47.

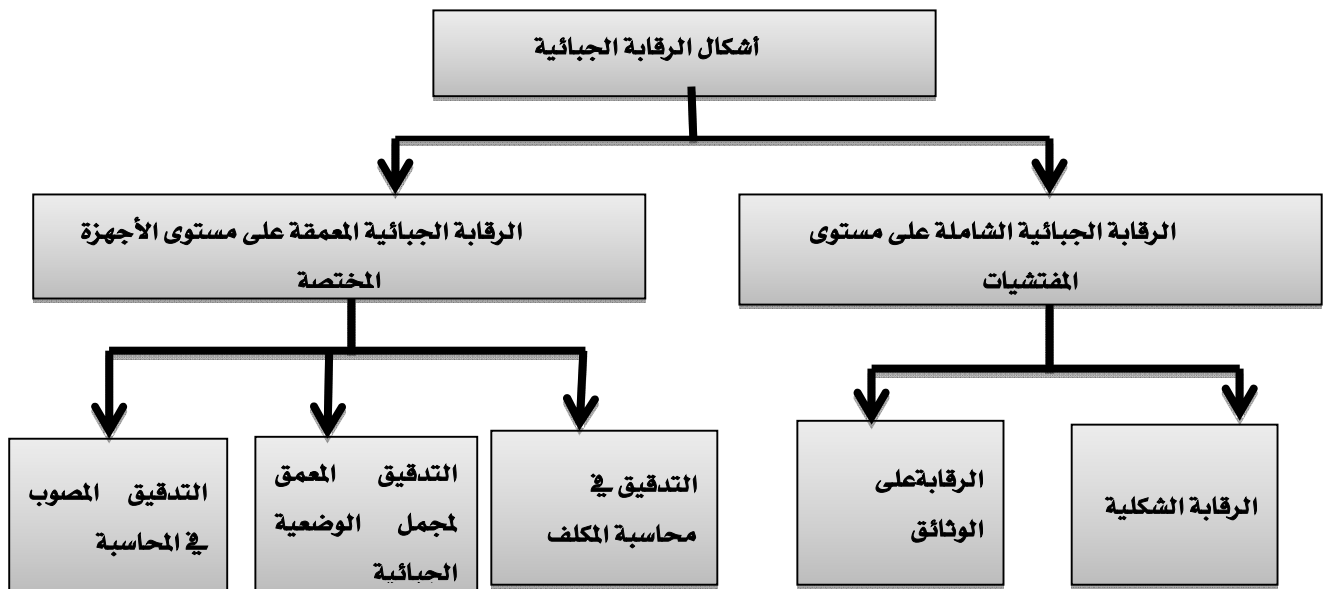
دور العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة
بمركز الضرائب لولاية سطيف-

المكلفين بالضريبة في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من الغش والتهرب الضريبي، وكل التجاوزات الجبائية المهددة للاقتصاد الوطني".

ثانياً: أشكال الرقابة الجبائية

تلخص أشكال الرقابة الجبائية في الشكل الموالي:

الشكل 01 : أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر



من خلال الشكل أعلاه نستنتج أنه يوجد نوعين من الرقابة الجبائية وهي الرقابة الشاملة و الرقابة الجبائية المعقدة على مستوى الأجهزة المختصة.

دور العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة
بمركز الضرائب لولاية سطيف-

وفي دراستنا هذه ولمعرفة ممارسات المحاسبة الإبداعية لابد من التطرق إلى الرقابة الجبائية المعمقة على مستوى الأجهزة المختصة، والتي بدورها تحوي على ثلاثة أنواع للتدقيق الجبائي (التدقيق في محاسبة المكلف، التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، التدقيق المصوب في المحاسبة).

1. الرقابة الجبائية المعمقة: تتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في التدخلات المباشرة للأعوان المدققين بأماكن عمل المكلفين، حيث يتم الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللازمة وهذا لأربعة (4) سنوات لم يمسه التنازل لمحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي.

وتتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في:

- أ- التدقيق (التحقيق) في المحاسبة VC
- ب- التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين. VASFE
- ت- التدقيق المصوب في المحاسبة (تم استحداثه بموجب قانون المالية 2010) VCP

2. التدقيق في محاسبة المكلف: حسب نص المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية التدقيق في المحاسبة هو " مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا) والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها"¹.

إن التدقيق المحاسبي يهتم بمختلف الضرائب والرسوم لكل المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي مع مسك محاسبة قانونية منتظمة بغض النظر عن الطبيعة القانونية للمكلف وهذا من أجل تنقيح وتطهير الملفات الجبائية من مختلف التجاوزات المستعملة من المكلفين سواء بقصد أو دون قصد.

3. التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية: حسب نص المادة 21 من قانون الاجراءات الجبائية هو: " مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل الاجمالي (المداخل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية...)"².

¹ المادة 20، قانون الاجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2020، ص 10.

² المادة 21، قانون الاجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2020، ص 11.

دور العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة
بمركز الضرائب لولاية سطيف-

ونوع الضريبة المدقق فيها تتمثل في الضريبة على الدخل الاجمالي IRG فقط¹.

4. التدقيق المصوب في المحاسبة : حسب نص المادة 20 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية أنه "التحقيق لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبة لمدة تقل عن سنة جبائية"².

المطلب الثاني: آليات التدقيق في محاسبة المكلف

إن التدقيق الجبائي المحاسبي يهتم بمختلف الضرائب والرسوم لكل المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي مع مسك محاسبة قانونية منتظمة بغض النظر عن الطبيعة القانونية للمكلف وهذا من أجل تنقيح وتطهير الملفات الجبائية من مختلف التجاوزات المستعملة من المكلفين سواء بقصد أو دون قصد.

أولاً: الاجراءات الأولية لعملية التدقيق

تتمثل الاجراءات الأولية في :

1- سحب وفحص الملفات الجبائية؛

2- اشعار المكلف بالتدقيق في المحاسبة؛

وقد رخص القانون الجبائي للمدقق أن يجري تديق مفاجئ لمعاينة العناصر المادية للمكلف وحالة الوثائق المحاسبية دون أن يجري فحص نقدي لهذه الأخيرة.

3- ملاء استمارات التدقيق المحاسبي: يتم ملاء الاستمارات استنادا على المعلومات الموجودة ضمن

الملف الجبائي للمكلف من خلال تحديد ومعرفة الشكل الجاري للمحاسبة وأهمية راس مال الشركة وتطوراتها وجميع الامكانيات التي تمتلكها الشركة ويتمثلان في³:

- **كشف المحاسبة:** تملأ هذه الاستمارة وفق جدول حساب النتائج الموجودة ضمن التصريح السنوي المقدم من طرف المكلف للإدارة الجبائية لأربعة سنوات ماضية، والتي سوف تكون محل المراقبة حيث تسمح هذه الاستمارة بتقدير رقم الاعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة.

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب ، 2017 ، ص 19.

² المادة 20 مكرر 01 ، قانون الاجراءات الجبائية ، المديرية العامة للضرائب، 2020، ص 11-12.

³ Guide de vérificateur de comptabilité, Direction générale des impôts, Ministère des finances, direction de recherche et vérification , 2001, pp 31-33.

دور العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة
بمركز الضرائب لولاية سطيف-

- الحالة المقارنة للميزانيات: تسجل في هذه الاستمارة مختلف الاصول والخصوم للسنوات الأربعة محل التدقيق وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في الاصول والخصوم، خاصة فيما يتعلق بالاهتلاكات والمؤنات، حركة العقارات، وكذا فوائض القيمة المحققة على القيمة المضافة المستحقة.

ثانيا: سير عملية التدقيق:

بعد الانتهاء من اجراءات التحضير وانقضاء المدة القانونية والمقدرة ب 10 أيام من ابلاغ المكلف، يحين موعد أول تدخل مباشر حيث يذهب المحققون لمباشرة أعمالهم داخل المؤسسة، ويتجسد التدقيق لمحاسبة المكلف في فحص الدفاتر وكافة المستندات المحاسبية الثبوتية من خلال¹:

1. التدقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل:

ويتم من خلال المعاينة المادية للدفاتر والوثائق المحاسبية الموضوعية وكذا الوثائق الثبوتية الخاصة بالسنوات محل التدقيق للتأكد من صحة الدفاتر والوثائق المحاسبية الملزمة قانونيا.

وتكون المحاسبة مقبولة شكلا إذا توفرت على مايلي:

- محاسبة منتظمة؛
- محاسبة صادقة؛
- محاسبة مثبتة.

2. التدقيق في محاسبة المكلف من حيث المضمون: يهدف هذا الفحص للتأكد من مصداقية المعلومات والتسجيلات المحاسبية

- مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية: تتركز على العناصر التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة، وهي المشتريات والمخزونات والاشغال قيد التنفيذ والمبيعات.
- مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير: يقوم المدقق بمراقبة الحسابات الرئيسية للميزانية وجدول حساب النتائج كما يلي:
- فحص حسابات الميزانية من خلال فحص حسابات الأصول (التثبيتات، المخزونات، الحقوق) وكذا حسابات الخصوم (رؤوس الأموال الخاصة ، الاحتياطات، ديون الموردين... الخ).

¹ خلاصي رضا ، تحليل ظاهرة الغش الجبائي- دراسة حالة الجزائر للفترة 1991-2002 ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ، الجزائر، 2002، ص193-194.

دور العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة
بمركز الضرائب لولاية سطيف-

- فحص حسابات النتائج: يتم التحقيق في كل المصاريف والايرادات (مدى الافصاح ، صحة وسلامة ثبوتها...الخ).

ثالثا: استخلاص النتائج وتقديم تقارير التدقيق

تعتبر هذه المرحلة نهاية عمل المدقق حيث يقوم بتقييم محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون واستخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة ، وفي كلتا الحالين فان المدقق ملزم بارسال نسخة هذه النتائج على المكلف بالضريبة مبينا فيها التجاوزات المكتشفة والطرق المعتمدة في إعادة حسابها، وهذا عن طريق الابلاغ الأولي و النهائي كخطوة أخيرة يقوم بكتابة التقرير النهائي والذي عن طريقه ينهي مهمته ويجب أن يتضمن كل المعلومات (الأرقام و المبالغ التي تسمح بالتأكد من احترام الاجراءات وتقييم النتائج التدقيق والعقوبات المقررة في حالة وجود تجاوزات)¹.

المبحث الثالث: العقوبات الجبائية

بعد القيام بعملية التدقيق يقوم المشرع الضريبي إلى بيان أحكام القانون والالتزامات التي تقع على عاتق المكلف بالضريبة ثم يقرر نسا للعقوبة في حالة عدم الالتزام. تختلف المخالفات الضريبية حسب ما جاءت به القوانين الضريبية، ومن بين هذه المخالفات نجد ما يؤدي بالإخلال بوسائل الرقابة الجبائية، كعدم التصريح بالنشاط أو التأخير في تقديم التصريحات الجبائية، ومنها ما يمس بالسر المهني، وكذلك من صور المخالفات الجبائية ما يتعلق بالإخلال بالثقة التي تربط بين المصالح الضريبية والمكلف وكذا التي تتعلق بالاحتيال الضريبي. وفي هذا الجزء سنركز على المخالفات التي من ورائها تنشأ ممارسات الاحتيال المحاسبي ومن ثم ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية ومن أهمها مخالفة الاحتيال الضريبي(التديس ، التزوير). وسيتناول هذا المبحث مايلي:

▪ المطلب الأول: الأعمال التديسية

▪ المطلب الثاني: العقوبات الجبائية على الأعمال التديسية

المطلب الأول: الأعمال التديسية

¹ خلاصي رضا ، نفس المرجع السابق ، ص194.

دور العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة
بمركز الضرائب لولاية سطيف-

حسب المشرع الجزائري يقصد بالأعمال التدليسية مايلي¹:

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات دون فاتورة.
- تقديم وثائق مزروعة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول على تخفيض، أو حصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الإمتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.
- القيام عمدا بنسيان تقييد أو اجراء قيد في حسابات، أو القيام بتقييد أو إجرا قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليها في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها. لا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها.
- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم امكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.
- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة.
- ممارسة نشاط غير قانوني يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة، تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي.

المطلب الثاني: العقوبات الجبائية على الأعمال التدليسية

تتمثل الأعمال التدليسية في تقديم بيانات كاذبة أو إخفاء معلومات صحيحة، وإن تغيير الحقائق المدونة في التصريحات الضريبية المقدمة من قبل المكلف لإدارة الضرائب سيؤدي إلى تعقيد مهمتها في الوصول إلى الوعاء الحقيقي للضريبة، وبالتالي إفلات الكثير من المكلفين من دفع الضريبة، الأمر الذي دفع بالمشرع الضريبي الجزائري إلى تجريم ذلك في عدد من القوانين الضريبية، وسنتطرق إلى أهم المواد التي تناولت هذا الموضوع.

أولاً: عقوبات قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

¹ المادة 193، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2020، ص 45.

دور العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة
بمركز الضرائب لولاية سطيف-

هناك عدد من العقوبات التي تناولها قانون الضرائب المباشرة في حالة الاعمال التدايسية ومن بينها:

1. عقوبة الزيادات بسبب نقص في التصريحات

حسب نص المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹

- (1) - " عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الاشارة إلى الاسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، يزداد إلى مبلغ الحقوق التي تملص أو أخل بها نسبة:
- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه؛
 - 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.

- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

(2)- عند القيام بأعمال تدايسية يطبق زيادة موافقة لنسبة الاخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة . توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة، لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% ، وعندما لا يدفع أي حق تحدد ب 100%.

- تطبق نسبة 100% كذلك، عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.

2. الغرامات الجبائية:

➤ حسب نص المادة 194 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة²:

عندما يتبين أن الاستثمارات الواردة في قرارات منح الامتيازات الجبائية لم تنفذ، أو عندما تكون الشروط التي منحت على أساسها هذه القرارات لم تستوف، فإن عدم التنفيذ هذا يؤدي إلى سحب الاعتماد وتجريد الاشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذي منحت لهم هذه الامتيازات الجبائية بموجب الاعتماد، من حق الاستفادة من الامتيازات، وتصبح الحقوق والرسوم والأتاوى التي تم إعفاؤهم منها مستحقة على الفور بغض النظر عن كل الاحكام المخالفة ودون المساس بعقوبات تأخير الدفع

¹المادة 193 ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، المديرية العامة للضرائب 2020، ص45.

²المادة 194 مكرر، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، المديرية العامة للضرائب، 2020، ص46.

دور العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة
بمركز الضرائب لولاية سطيف-

المنصوص عليها في المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تحتسب ابتداء من التاريخ الذي كان يستوجب فيه دفعها¹.

كما تطبق أحكام المقطع السابق عندما يكون المستفيد من الامتيازات الجبائية قد استعمل بعد تاريخ القرار طرقا تدليسية بمفهوم المادة 193-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ويعاقب على هذه المخالفة بقرار قضائي له قوة الشيء المقضي فيه.

➤ **حسب نص المادة 194 مكرر 1:** تطبق الادارة الجبائية على المكلفين بالضريبة المعنيين، في حالة معاينة التلبس الذي تنص على اجراءاته المادة 20 مكرر 3 من قانون الاجراءات الجبائية²، غرامة مالية قدرها ستمائة ألف دينار (600.000 دج)، وذلك مهما كان نظام الاخضاع الضريبي.

يرفع هذا المبلغ إلى مليون ومائتي ألف دينار (1.200.000 دج) في حالة تجاوز رقم الأعمال، عند تاريخ اعداد محضر التلبس الجبائي عتبة خمسة عشر مليون دينار (15.000.000 دج) المنصوص عليه في مجال نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة بموجب المادة 282 مكرر 4 من قانون الضرب المباشرة والرسوم المماثلة³.

وزيادة على العقوبات المنصوص عليها سابقا، فإنه يترتب على جنحة التلبس الجبائي إقصاء المكلفين بالضريبة من الاستفادة من الضمانات المنصوص عليها في المواد 19 و 156 من قانون الاجراءات الجبائية⁴.

إذا تعرض المكلف بالضريبة خلال نفس الفترة لعقوبات لاسباب أخرى، فإن هذه العقوبات تتعلق بمخالفات مختلفة عن تلك المنشئة للتلبس الجبائي ويتعرض المكلف بالضريبة عندئذ لغرامة عن كل مخالفة وتطبق العقوبات بمعزل عن الغرامة المالية المنصوص عليها في هذه المادة.

➤ **حسب نص المادة 228 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**

¹ المادة 402 ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، المديرية العامة للضرائب، 2020، ص46، ص82.

² المادة 20 مكرر 3 ، قانون الاجراءات الجبائية ، المديرية العامة للضرائب، 2020، ص10.

³ المادة 282 مكرر 4 ، قانون الضرب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2020، ص 65.

⁴ المادة 19 ص 6 و المادة 156 ص 42، قانون الاجراءات الجبائية ، المديرية العامة للضرائب، 2020.

دور العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة
بمركز الضرائب لولاية سطيف-

(1)- علاوة على فقدان الاستفادة من التنفيذ المنصوص عليه في المادة 219، يمكن أن يترتب على الأخطاء أو الإغفالات أو عدم صحة المعلومات الواردة في الجدول المفصل الخاص بالزبائن والمنصوص عليه في المادة 224 أعلاه، تطبيق غرامة جبائية من 1000 دج الى 10.000 دج، كل مرة ثبتت فيها أخطاء أو إغفالات أو عدم صحة المعلومات المطلوبة.

(2)- دون المساس بالعقوبات التأديبية المذكورة في المادة 303، من هذا القانون يعاقب بغرامة جبائية من 5.000 دج الى 50.000 دج، كل من قام بواسطة تقديم معلومات غير صحيحة أوردتها في الجدول المفصل الخاص بالزبائن، بمناورات التملص من الوعاء أو من تصفية الضريبة.

وتطبق نفس الغرامة عندما يتضمن كشف العمليات المحققة حسب شروط الجملة كما يظهره الجدول المفصل الخاص بالزبائن، إنعدام الدقة الذي يحول دون إجراء مراقبة التصريحات الجبائية التي يكتبها الزبائن.

(3)- يتعين على المؤسسات المذكورة في المادتين 1-13 و 138 أن تكتتب مع تقديم التصريح السنوي المتعلق بالرسم، الجدول المفصل الخاص بالزبائن المذكور في المادة 224 عن كل وحدة من وحداتها أو مؤسسة من مؤسساتها الفرعية.

يترتب عن عدم تقديم هذا الجدول في الآجال المقررة تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 226، 227، فضلا عن الغرامات المذكورة في المقطعين 1 و 2.

3. العقوبات الجنحية

➤ حسب نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹:

1- فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم حاض له، أو تصفيته كليا أو جزئيا، بما يأتي:

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لايفوق الحقوق المتملص منها 100.000 دج؛

¹المادة 303 القسم الأول ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المديرية العامة للضرائب، 2020، ص69.

دور العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة
بمركز الضرائب لولاية سطيف-

- الحبس من شهرين (02) إلى ستة (06) أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج، ولا يتجاوز 1.000.000 دج؛
- الحبس من ستة (06) أشهر إلى سنتين (02) وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج؛
- الحبس من خمس (05) سنوات إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج .

ثانيا: عقوبات قانون الرسوم على رقم الاعمال

1- العقوبات الجبائية:

حسب نص المادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال¹:

- أ- إذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المدين غير كاف، أو إذا طبق الخصم في غير محله، يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها النسب الآتية:
- 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها المجموعة في السنة المالية اقل أو يساوي مبلغ 50.000 دج أو يساويه؛
- 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها المجموعة في السنة المالية يزيد عن مبلغ 50.000 دج ويقل أو يساوي مبلغ 200.000 دج؛
- 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها المجموعة في السنة المالية يزيد عن مبلغ 200.000 دج.

ب- في حالة استعمال طرق تدليسية، تطبق غرامة بنسبة 100% على مجمل الحقوق.

وعلاوة على ذلك في حالة تجاوز مبلغ الرسوم المغشوش فيها بنسبة 10% من مبلغ الرسوم المستحقة فعلا ، يمكن للإدارة الجبائية أن تطلب تطبيق العقوبات الجنحية وفقا لأحكام المادة أحكام

¹ المادة 116 قانون الرسوم على رقم الأعمال ، المديرية العامة للضرائب، 2020، ص 29.

دور العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة
بمركز الضرائب لولاية سطيف-

المادة 117 من هذا القانون وهي نفسها أحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، في حالة تجاوز مبلغ الرسوم المغشوش فيها بنسبة 10% من مبلغ الرسوم المستحقة فعلا.

ثالثا: عقوبات قانون الضرائب غير المباشرة

حسب نص المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة¹

" يعاقب كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التكلص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها، بغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج وبالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو باحدى هاتين العقوبتين فقط. غير أن هذا الحكم لا يطبق في حالة الاخفاء، إلا إذا كان هذا الاخير يتجاوز عشر (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج".

المبحث الثالث: الدراسة التطبيقية " دراسة وتحليل لحالة مؤسسة اقتصادية خضعت للتدقيق الجبائي المحاسبي بمركز الضرائب لولاية سطيف "

بغية الاجابة على الاشكالية المطروحة واختبار فرضيات الدراسة تم اختيار مؤسسة اقتصادية خضعت للتدقيق الجبائي بمركز الضرائب لولاية سطيف، ومحاولة معرفة مدى تطبيق ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية وماهي العقوبات المطبقة في حالة حدوث هذه الممارسات. **تقديم الحالة:** هي شركة الشخص الواحد وذات المسؤولية المحدودة (EURL) ، يتمثل نشاطها في أشغال البناء في مختلف مراحلها، تأسست سنة 2011 ، مقرها بلدية سطيف ، خضعت للتدقيق الجبائي المحاسبي للسنوات 2015، 2016، 2017، 2018 .

وسيتناول هذا المبحث مايلي:

- **المطلب الأول:** عرض ممارسات المحاسبة الإبداعية لسنوات التحقيق
- **المطلب الثاني:** الضرائب والرسوم المتملص منها في اطار ممارسات المحاسبة الإبداعية والعقوبات المطبقة

المطلب الأول: عرض ممارسات المحاسبة الإبداعية لسنوات التحقيق والعقوبات المطبقة

¹ المادة 532 قانون الضرائب غير المباشرة ، المديرية العامة للضرائب، 2020، ص 64.

دور العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة
بمركز الضرائب لولاية سطيف-

من خلال التقرير النهائي لعملية التدقيق الجبائي في المحاسبة ، حاولنا استخراج أهم ممارسات المحاسبة الإبداعية والعقوبات المطبقة عليها ، وهو كما يوضحه الجدول أدناه:

الجدول رقم 01: ممارسات المحاسبة الإبداعية والعقوبات الجبائية المطبقة

العقوبة المطبقة	ممارسات اساليب المحاسبة الإبداعية
سنة 2015	
<ul style="list-style-type: none"> • اضافة المبلغ المقدر ب 1.709.478,00 دج إلى نتيجة الدورة وتطبيق عليه الضريبة على أرباح الشركات. • اعادة دفع الرسم على القيمة المضافة المحسوبة في التصريحات بمبلغ 290.611,00 دج . (المادة 141 من ق ض م والمادة 41 من ق ر.ر.أ). 	<ul style="list-style-type: none"> • تسجيل الأعباء الشخصية على أنها اعباء الاستغلال(تشغيلية): اعتبار المشتريات المستهلكة من المواد الأولية واللوازم والمقدرة ب 1.709.478,00 دج على أنها استهلاكات تخص النشاط لكن ليس لها علاقة مع الاشغال المنجزة التي تبيينها وضعيات الاشغال المقدمة.
<ul style="list-style-type: none"> • اضافة مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدر ب 65.540.00 دج إلى نتيجة الدورة. 	<ul style="list-style-type: none"> • تضخيم الأعباء: تقييد المصاريف البنكية بكل الرسوم في ح/627 بمبلغ 451.075.00 دج.
<ul style="list-style-type: none"> • اضافة المبلغ الزائد المقدر ب 23.300.00 دج إلى نتيجة الدورة (المادة 141 من ق ض م الفقرة 3) 	<ul style="list-style-type: none"> • أقساط الاهتلاكات : هناك زيادة لمخصصات الاهتلاكات بمبلغ 23.300.00 (تضخيم في الأعباء)
<ul style="list-style-type: none"> • اضافة مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدر ب 187.463.00 دج إلى نتيجة الدورة. • اعتبار مبلغ المشتريات خارج الرسم المقدرة ب 1.103.786.00 دج مشتريات مغلطة (غير مصرح بها) ، ويطبق عليها معامل الريح المضاعف المصرح به المقدر ب 1,626 	<ul style="list-style-type: none"> • فواتير شراء وهمية: التصريح ببعض المشتريات ولكنها غير مقيدة محاسبيا عند المورد. بمبلغ 1.291.430 دج بكل الرسوم .
سنة 2016	
<ul style="list-style-type: none"> • اضافة مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدر ب 38.214.00 دج إلى نتيجة الدورة. 	<ul style="list-style-type: none"> • تضخيم الأعباء: تقييد المصاريف البنكية بكل الرسوم في ح/627 بمبلغ 263.002.00 دج.
<ul style="list-style-type: none"> • اضافة مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدر ب 41.726.00 دج إلى نتيجة الدورة. • اعتبار مبلغ المشتريات خارج الرسم المقدرة ب 245444.00 دج مشتريات مغلطة ، ويطبق عليها معامل الريح 	<ul style="list-style-type: none"> • فواتير شراء وهمية: التصريح ببعض المشتريات ولكنها غير مقيدة محاسبي عند المورد. بمبلغ 287.169.00 دج بكل الرسوم

دور العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة
بمركز الضرائب لولاية سطيف-

المضاعف المصرح المقدر ب 1.352 .	
سنة 2017	
<p>• حساب المشتريات المستهلكة :وجود استهلاكات مقدرة ب 15.637.262.00 دج ليس لها علاقة مع الاشغال المنجزة التي تبينها وضعيات الاشغال المقدمة، ومن هذا نرى أن المؤسسة اعتبرت أن الاستهلاكات (الأعباء) الشخصية أعباء تشغيلية.</p>	<p>اضافة المبلغ المقدر ب 15.637.262.00 دج إلى نتيجة الدورة وتطبيق عليه الضريبة على أرباح الشركات. مع اعادة دفع الرسم على القيمة المحسوبة في التصريحات بمبلغ 4.871.081.00 دج . (المادة 141 من ق ض م والمادة 41 من ق ر.ر.أ)</p>
<p>• تضخيم للأعباء :تقييد المصاريف البنكية بكل الرسوم في ح/627 بمبلغ 230.470.00 دج.</p>	<p>اضافة مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدر ب 36.797.00 دج إلى نتيجة الدورة.</p>
<p>• المشتريات الوهمية: التصريح ببعض المشتريات ولكنها غير مقيدة محاسبيا عند المورد. بمبلغ 374.745.00 دج بكل الرسوم .</p>	<p>اضافة مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدر ب 59.833.00 دج إلى نتيجة الدورة. اعتبار مبلغ المشتريات خارج الرسم المقدرة ب 374.745.00 دج مشتريات مغلقة ، ويطبق عليها معامل الربح المضاعف المصرح المقدر ب 1.352 .</p>
سنة 2018	
<p>• حساب المشتريات المستهلكة :وجود استهلاكات مقدرة ب 27.526.949.00 دج ليس لها علاقة مع الاشغال المنجزة التي تبينها وضعيات الاشغال المقدمة، ومن هذا نرى أن المؤسسة اعتبرت أن الاستهلاكات (الأعباء) الشخصية أعباء تشغيلية.</p>	<p>• تضخيم الأعباء :تقييد المصاريف البنكية بكل الرسوم في ح/627 بمبلغ 132.075.00 دج.</p>
<p>• تضخيم الأعباء :تقييد المصاريف البنكية بكل الرسوم في ح/627 بمبلغ 132.075.00 دج.</p>	<p>اضافة المبلغ المقدر ب 27.526.949.00 دج إلى نتيجة الدورة وتطبيق عليه الضريبة على أرباح الشركات. مع اعادة دفع الرسم على القيمة المحسوبة في التصريحات بمبلغ 5.230.120.00 دج . (المادة 141 من ق ض م والمادة 41 من ق ر.ر.أ)</p>
<p>• تضخيم الأعباء :تقييد المصاريف البنكية بكل الرسوم في ح/627 بمبلغ 132.075.00 دج.</p>	<p>اضافة مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدر ب 21.088.00 دج إلى نتيجة الدورة.</p>

المصدر: من إعداد الباحثين ، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للرقابة

الجبائية بمركزالضرائب لولاية سطيف

• نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ، أن عملية التدقيق المحاسبي والجبائي أظهرت أن هناك ممارسات للمحاسبة الإبداعية تمثلت في:

دور العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة
بمركز الضرائب لولاية سطيف-

- تسجيل أعباء لا تخص النشاط (أعباء شخصية) على أنها اعباء الاستغلال (تشغيلية): بحيث تم تقييد المشتريات المستهلكة من المواد الأولية واللوازم على أنها استهلاكات تخص النشاط لكن ليس لها علاقة مع الاشغال المنجزة التي تبينها وضعيات الاشغال المقدمة من طرف المؤسسة.
- تسجيل فواتير شراء وهمية: بحيث المؤسسة صرحت بفواتير في التصريحات الجبائية الدورية خلال السنة لكن في التسجيلات المحاسبية بيومية المؤسسة لم تظهر (لم تسجل)، وعند التحقق منها من طرف المورد لم تقيد كذلك.
- أقساط الاهتلاكات : هناك زيادة لمخصصات الاهتلاكات (تضخيم في الأعباء)، بحيث أن المشرع الجبائي ينص على أن السيارة السياحية لا يتعدى اهتلاكها الاجمالي (المتراكم) 1.000.000.00 دج.
- تضخيم في بعض الاعباء عن طريق تقييدها متضمنة الرسم على القيمة المضافة (TTC) مثل المصاريف النكية ، وعدم تنحية الرسم على القيمة المضافة وتسجيله في حسابه الخاص به(4456/د).

المطلب الثاني: الضرائب والرسوم المتملص منها في اطار ممارسات المحاسبة الإبداعية والعقوبات(الغرامات) المطبقة

نتيجة للتحقيق المحاسبي الجبائي اتضح ان المؤسسة محل الدراسة قامت بمجموعة من ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية والتي أدت إلى عدم مصداقية المعلومات المصرح بها في الكشوف المالية، ولهذا على ادارة الضرائب تصحيح كل الحسابات التي وجد بها خلل ومنها تصحيح الأرباح (النتيجة) واعادة تطبيق ضريبة جديدة على مبلغ الأرباح المتملص منها، بالإضافة إلى فرض عقوبات تمثلت في غرامات جبائية نتيجة لهذه الممارسات المضللة، وفي ما يلي عرض لكيفية اعادة ايجاد أسس صحيحة للضرائب والرسوم.

أولاً: حساب رقم الأعمال بعد التدقيق : بما أن هناك تلاعب في حساب المشتريات فإن حساب رقم الاعمال غير صحيح، ولهذا لا بد من إعادة حسابه.

الجدول رقم 02: رقم الأعمال بعد التدقيق

البيان	2015	2016	2017	2018
--------	------	------	------	------

دور العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة
بمركز الضرائب لولاية سطيف-

/	314.911	245.443	1.103.960	مشتريات المواد الأولية واللوازم المغفلة (1)
1,378	1,351	1,352	1,626	معامل الريح المضاعف (2)
/	425.444	331.839	1.795.000	رقم الأعمال المغفل (2*1=3)
219.473.316	179.269.141	78.521.902	99.174.122	رقم الأعمال المصرح به (4)
219.473.316	179.694.585	78.853.741	100.969.172	رقم الأعمال الحقيقي (4+3=5)

المصدر: من إعداد الباحثين ، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
بمركز الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه، أن المؤسسة خلال السنوات الثلاث الأولى من سنوات التدقيق كان لها تلاعب في التصريح بالمشتريات حيث صرحت بمشتريات وهمية غير حقيقية ولم تسجل في الدفاتر المحاسبية (تقييدها في اليومية) وقامت بالتصريح بها ضمن التصريحات الجبائية (سلسلة 50G)، وقامت باسترجاع الرسم على القيمة المضافة ولهذا قامت ادارة الضرائب باعتبارها مشتريات مغفلة ولم تسجل ولهذا اعتبرتها ضمن رقم الاعمال وطبقت عليها معامل الريح المضاعف المصرح به واعد حساب رقم أعمال جديد.

ثانيا: حساب الرسم على النشاط المهني المغفل والعقوبات (تطبيق المواد 217 إلى 228 و 193 من قانون الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة)

كما رأينا سابقا أن ادارة الضرائب قامت بتعديل رقم الاعمال واطهار رقم أعمال مغفل، ولهذا فإن رقم الأعمال يخضع للرسم على النشاط المهني، كما هو موضح ادناه.

الجدول رقم 03: الرسم على النشاط المهني والغرامات

2018	2017	2016	2015	البيان
/	425.444	331.839	1.795.000	رقم الأعمال المغفل (1)

دور العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة
بمركز الضرائب لولاية سطيف-

/	8.509	6.637	35.901	الرسم على النشاط المهني 02% (%2*1=2)
/	(%10)851	(%10)664	(%10)3.590	الغرامات (3*10%)
/	9.360.00	7.301.00	39.491.00	المجموع الكلي (الحقوق + الغرامات)

المصدر: من إعداد الباحثين ، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
بمركزالضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه، أن عملية التدقيق الجبائي أظهرت أن هناك رقم أعمال غير مصرح به، فكان لابد من حسابه وتطبيق عليه الرسم على النشاط المهني لأن الرسم يعد من حقوق الدولة التي لابد من استرجاعها، وكذلك تطبيق غرامة على مخالفة عدم التصريح عن رقم الأعمال الحقيقي وهذا طبقا لنص المادة 193 من ق ض م).

ثالثا: حساب الرسم على القيمة المضافة (تطبيق المواد 02 - 16 - 30 - 41 - 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال)

قامت ادارة الضرائب بتعديل رقم الاعمال واطهار رقم أعمال مغفل، ولهذا فإن رقم الأعمال يخضع للرسم على القيمة المضافة ،كما هو موضح أدناه.

الجدول رقم 04 : الرسم على القيمة المضافة والغرامات

2018	2017	2016	2015	البيان
/	425.444	331.83 9	1.795.000	رقم الأعمال المغفل (1)
/	(%19) 80.835	56.413 (%17)	(%17)305.159	الحقوق (الرسم على القيمة المضافة 17%، و19%) (%19/%17*1=2)
5.230.120	4.871.081	/	290.611	اعادة دفع ر ق م للمشتريات (3)
)1.307.530 (%25))1.237.979 (%25))8.462 (%15)	(%25) 148.942	الغرامات =4*(3+2)* نسبة الغرامة

دور العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة
بمركز الضرائب لولاية سطيف-

6.537.650	6.189.895	64.875	744.712	المجموع الكلي ⁽⁴⁺³⁺²⁾
-----------	-----------	--------	---------	----------------------------------

المصدر: من إعداد الباحثين ، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي للمؤسسة، المديرية الفرعية
للمراقبة الجبائية بمركزالضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ، نتيجة للتدقيق الجبائي واكتشاف لممارسات المحاسبة الإبداعية على حساب رقم الاعمال وحساب المشتريات فإن رقم الاعمال المتلاعب فيه (غير المصرح به) يخضع للرسم على القيمة المضافة، وكذلك إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة للمشتريات المخصوم سابقا لأنها مشتريات شخصية ولا تتعلق بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة، بالإضافة إلى الغرامات على التلاعب في التصريحات الجبائية والتسجيلات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة وهذا حسب نص المادة 116 من ق.ر.ر.ق.

رابعاً: حساب الأرباح المغفل عنها

بما أنه تم إعادة حساب رقم الاعمال جديد وكذلك هناك ممارسات للمحاسبة الإبداعية فيما يخص الاعباء ولهذا فإن مبلغ الأرباح (النتيجة) يعاد حسابها من جديد، كما هو موضح أدناه.

الجدول رقم 05: الأرباح الحقيقية

2018	2017	2016	2015	البيان	
13.645.464	6.020.205	2.776.622	2.632.209	الربح المصرح به ⁽¹⁾	
/	425.444	331.839	1.795.000	رقم الاعمال المغفل	الادماجات (الاضافات)
21.088	36.797	38.214	65.540	تخفيض في الأعباء البنكية	
27.526.949	25.637.262	/	1.709.478	مشتريات لا تخص النشاط	
/	/	/	23.300	تخفيض أقساط الاهتلاكات	

دور العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة
بمركز الضرائب لولاية سطيف-

27.548.037	26.099.503	370.052	3.953.368	مجموع الادمجات	
/	314.911	245.443	1.103.967	مشتريات مستهلكة مغلطة	التخفيضات
/	8.509	6.637	35.901	الرسم على النشاط المهني	
	323.420	252.080	1.138.868	مجموع التخفيضات	
27.548.137	25.776.083	117.972	2.813.500	الفرق (مج الادمجات - مج التخفيضات) (2)	
41.193.501	31.796.288	2.894.594	5.445.709	الربح الحقيقي ²⁺¹⁼³	
27.548.137	25.776.083	117.972	2.813.500	الربح المغفل (الربح الحقيقي - الربح المصرح به)	

المصدر: من إعداد الباحثين ، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للرقابة
الجبائية بمركزالضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ، أنه من خلال التدقيق الجبائي أعيد حساب مبلغ الأرباح الحقيقية (النتيجة) والربح غير المصرح به (المغفل) من خلال اضافة الأعباء التي ادرجت بدون مبرر وتخفيض في الإيرادات التي اضيفت من خلال ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية.

**خامسا: حساب الضريبة على أرباح الشركات المواد (136 ، 150، 193، 141) من
قانون الضرائب المباشرة**

بما أنه أعيد حساب مبلغ الأرباح، واطهار قيمة الارباح المغلطة فلا بد من حساب الضريبة على هذه
الارباح المغلطة(غير المصرح بها)، كما هو موضح أدناه.

الجدول 06 : الضريبة على أرباح الشركات

2018	2017	2016	2015	البيان
27.548.137	25.776.083	117.972	2.813.500	الربح المغفل (1)
5.234.127)	23)4.897456	(%)22.415	534.565	الضريبة على أرباح الشركات

دور العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة
بمركز الضرائب لولاية سطيف-

(%19)	(%)	(%19)	(%19)	(1=2 *نسبة الضريبة)
1.308.532	1.224.364	2.242	133.641	الغرامات (2=3 *نسبة الغرامة)
6.542.659	6.121.820	24.657	668.206	المجموع (3+2)

المصدر: من إعداد الباحثين ، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمركز الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ، أن ادارة الضريبة احتسبت الضريبة على ارباح الشركات المتملص منها، حيث طبقت لكل سنة نسبتها (19% فيما يخص سنة 2015، 2016، 2018 و 23% فيما يخص سنة 2017)، و زيادة على مبلغ الضريبة على الارباح المتملص منها تم تطبيق غرامات وفقا لنص المادة 193 من ق ض م)، ونلاحظ ان نسبة الغرامة تزيد مع تزايد الضريبة المتملص منها.

سادسا: حساب الضريبة على الدخل الاجمالي فئة ربوع رؤوس الأموال (تطبيق المواد 46 إلى 48، 104، 134، و 141 من قانون الضرائب المباشرة)

بما أنه قمنا بحساب مبلغ الضريبة على أرباح الشركات، اذن يمكننا حساب الربح الصافي ، والربح الصافي يخضع للضريبة على الدخل الاجمالي فئة ربوع رؤوس الأموال، كما هو موضح أدناه.

الجدول رقم 07: الضريبة على الدخل الاجمالي فئة ربوع رؤوس الأموال والغرامات

2018	2017	2016	2015	البيان
27.548.137	25.776.083	117.972	2.813.500	الربح المغفل (1)
5.234.127	4.897456.00	22.415.00	534.565.00	الضريبة على أرباح الشركات (2)
22.313.910	20.878.627	95.557	2.278.935	الأساس الخاضع (الربح الصافي) (2-1=3)
(%15) 3.347.08	(%10) 2.087862	(%10) 9.557	(%10) 227.894	الحقوق (4=3 *نسبة الضريبة)
(%25) 836.772	(%25) 521.965	(%25) 2.389	(%25) 56.973	الغرامات 4=5 *ن الغرامة

دور العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة
بمركز الضرائب لولاية سطيف-

4.183.859	2.609.827	11.945	284.867	المجموع
-----------	-----------	--------	---------	---------

المصدر: من إعداد الباحثين ، بالاعتماد على التقرير الجبائي النهائي للمؤسسة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
بمركز الضرائب لولاية سطيف

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أنه تم تطبيق الضريبة على الدخل الاجمالي فئة ربوع رؤوس
الأموال وفقا للمادة 141 من قانون الضرائب المباشرة، بالإضافة الى غرامة بنسبة 25 % وفقا لنص
المادة 134 من قانون الضرائب المباشرة (الزيادات الخاصة بالضريبة على الدخل الاجمالي).
الخاتمة:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات أساليب
المحاسبة الإبداعية من خلال دراسة حالة "مؤسسة اقتصادية" والتي تتبع نظام الريح الحقيقي، والتي
خضعت للرقابة الجبائية (التحقيق في المحاسبة) من خلال فحص مختلف المستندات والكشوف المالية،
ولقد تم التوصل إلى جملة من النتائج والتوصيات، وذلك فيما يلي:

أ- النتائج :

- تعتبر ممارسات المحاسبة الإبداعية شكلا من أشكال التلاعب المحاسبي والتي يستطيع المحاسب
من خلال خبرته التلاعب بالتسجيلات المحاسبية والتقييم دون خرق القوانين المحاسبية.
- تلجأ المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية عند اعداد القوائم
المالية لعدة أسباب، ومن أهم هذه الأسباب نجد تقليل الأرباح بهدف تخفيض الوعاء الضريبي، ومن
ثم التجنب الضريبي .
- يمكن الادارة الجبائية (ادارة التدقيق الجبائي) من خلال مفتشيها والمختصين في التدقيق الجبائي
اكتشاف مختلف أساليب المحاسبة الإبداعية وتطبيق العقوبات اللازمة.
- تختلف أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية باختلاف الهدف منها والظروف والفرص المتاحة
للمحاسب، حيث من خلال دراسة التقرير النهائي للتدقيق الجبائي في المحاسبة للمؤسسة
الاقتصادية محل الدراسة ، توصلنا إلى أن ادارة الضرائب اكتشفت مجموعة من ممارسات المحاسبة
الإبداعية و تطبيق الاجراءات اللازمة للحد، حيث نجد أهم هذه الممارسات:
- التلاعب في حساب المخزونات خاصة عن طريق بتسجيل فواتير شراء وهمية، أو تسجيل
فواتير شراء لا تخص النشاط الاستغلالي للمؤسسة (مشتريات شخصية)، وهذا كله لاسترجاع
جزء من الرسم على القيمة المضافة؛

دور العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة
بمركز الضرائب لولاية سطيف-

- التلاعب في حساب مبلغ مخصصات الاهتلاك بالنسبة للتبنيات، وهذا لتضخيم الأعباء ومن ثم تقليل مبلغ الارباح وهذا للتملص من دفع الضرائب على النتائج (الأرباح) المحققة؛
- تسجيل بعض الأعباء (المصاريف) الشخصية على أنها أعباء استغلال خاصة في مؤسسات الشخص الواحد.

• ادارة الضرائب خلال اكتشافها لهذه الممارسات المضللة والتي تبررها على أن الدافع من ورائها هو التهرب الضريبي تلجأ إلى إعادة صياغة أسس ضريبية جديدة مثلا إعادة تشكيل رقم أعمال جديد وكذلك احتساب مبلغ جديد للأرباح وتطبيق الضريبة على الاساس الجديد، بالإضافة إلى منح عقوبات مالية (غرامات جبائية) مختلفة النسب وهذا حسب نسبة التملص.

- نص المشرع الجزائري في عدد من القوانين الضريبية (قانون للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، قانون الرسم على رقم الاعمال ، قانون الضرائب غير المباشرة) على مجموعة من العقوبات الجبائية التي تطبق على من يقوم بالتدليس واخفاء الوعاء الضريبي الحقيقي والصادق في التصريحات الجبائية ، ويتم هذا التدليس باستخدام عدد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- العقوبات التي نصت عليها القوانين الضريبية الجزائرية تساعد في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من تكرارها مستقبلا.

ب-التوصيات :

- من خلال النتائج الموصّل إليها يمكن اعطاء بعض التوصيات
- حث ممارسي مهنة المحاسبة على التحلي بأخلاقيات المهنة عندا عداد القوائم المالية، وكذا المراجعين عند مراجعة هذه القوائم .
 - ضرورة تفعيل عقوبة الحبس المنصوص عليها في المادة 303 "العقوبات الجنحية" من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نظرا لما تخلفه عقوبة الحبس من تأثير معنزي في نفوس المكلفين ، أذ يكون تأثيرها أكبر من الغرامات المالية التي تفرض على المكلفين، وكذلك للحد من هذه الممارسات مستقبلا.

قائمة المصادر والمراجع:

أولاً: النصوص القانونية

1. قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2020
2. قانون الرسوم على رقم الأعمال ، المديرية العامة للضرائب، 2020

دور العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة
بمركز الضرائب لولاية سطيف-

3. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب ، 2020.

4. قانون الضرائب غير المباشرة ، المديرية العامة للضرائب، 2020.

ثانيا: الكتب

1. Michael John Jones .**Creative accounting , fraud and international accounting scandals** , 1st edition , John Wiley & Sons Ltd publication . chichester , England ,2011.

2. حميدة بوزيد، **حياة المؤسسات**، الطبعة 01، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة 01، 2005.
كردودي سهام ، **الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق** ، الطبعة 01، دار المفيد للنشر والتوزيع ، الجزائر، 2011.

3. مطر محمد ، **الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني ، الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية** ، الطبعة 1، دار وائل للنشر والتوزيع ،عمان ،الاردن ،2006 .

ثالثا: الرسائل والمذكرات

1. الآغا عماد سليم ، **دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية** ، رسالة ماجستير ، جامعة الأزهر ، غزة ، 2011.

2. خلاصي رضا ، **تحليل ظاهرة الغش الجبائي- دراسة حالة الجزائر للفترة 1991-2002** ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ، الجزائر، 2002.

3. نوي نجاة، **فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2004.

رابعا: المقالات

1.kamau, Charles Guadaru). **Tax Avoidance and Evasion as a Factor Influencing' Creative Accounting practice' Among Companies in Kenya.** Journal of Business Studies Quarterly, Jomo kenyatta University of Agriculture and Technology, Kenya volume4, numero 02, 2012.

دور العقوبات الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة
بمركز الضرائب لولاية سطيف-

2. الداعورجبر ابراهيم ، نواف عادل ، أثر السياسات المحاسبية لادارة المكاسب على أسعار اسهم
الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين الاوراق المالية ، مجلة الجامعة الاسلامية (سلسلة
الدراسات الانسانية)، المجلد رقم 17 العدد 01 ، غزة فلسطين ، 2009.

3. بوعايدة حسان ، سراي صالح ، دور وأهمية الابداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن
المعلومات المحاسبية والمالية داخل المؤسسة، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة
المسيلة، المجلد 01، العدد 01، 2016.

خامسا: المواقع الإلكترونية

1. موقع المديرية العامة للضرائب، www.mfdgi.gov.dz.

سادسا: مراجع أخرى

1. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، 2017.

2. Guide de vérificateur de comptabilité, Direction générale des impôts, Ministère des
finances, direction de recherche et vérification, 2000.