

جامعة أحمد دراية أدرار - الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية، والتجارية، وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر
ميدان علوم اقتصادية والتسيير وعلوم التجارة
شعبة علوم التسيير
تخصص تدقيق ومراقبة التسيير

الموضوع:

**دور التدقيق الجبائي في الحد من آثار المحاسبة
الابداعية على مصداقية التصريحات الجبائية.
دراسة حالة ب مديرية الضرائب لولاية ادرار**

إشراف الأستاذ:

د. عبد العزيز بوكاس.

إعداد الطالب:

بلال نظامي.

أعضاء لجنة المناقشة

رئيساً	جامعة أدرار	د. مهداوي عبد القادر
مشرفاً	جامعة أدرار	د. بوكار عبد العزيز
ممتحناً	جامعة أدرار	أ. علائي ليلي

السنة الجامعية 2015-2016

جامعة أحمد دراية أدرار - الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية، والتجارية، وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر
ميدان علوم اقتصادية والتسيير وعلوم التجارة
شعبة علوم التسيير
تخصص تدقيق ومراقبة التسيير

الموضوع:

**دور التدقيق الجبائي في الحد من آثار المحاسبة
الابداعية على مصداقية التصريحات الجبائية.
دراسة حالة ب مديرية الضرائب لولاية ادرار**

إشراف الأستاذ:

د. عبد العزيز بوكاس.

إعداد الطالب:

بلال نظامي.

أعضاء لجنة المناقشة

رئيساً	جامعة أدرار	د. مهداوي عبد القادر
مشرفاً	جامعة أدرار	د. بوكار عبد العزيز
ممتحناً	جامعة أدرار	أ. علائي ليلي

السنة الجامعية 2015-2016

إهداء

إلى مروح أبي، من تعب وتقانى فى تربيتي ...

إلى والدتي أطال الله فى عمرها ...

إلى أخواتي العزيزات ...

شكر وتقدير

بداية أقدم بجزيل الشكر للأستاذ: د. عبد العزيز بوكار على قبوله الإشراف على هذا

العمل، شاكر له مجهوداته فى التوجيه والرشد .

كما أقدم بالشكر الى جميع من ساهم بمعلومة أو نصيح أو توجيه أو حتى بالدعاء

بالتوفيق .

ملخص

تهدف هذه الدراسة الى ابراز الدور الذي يلعبه التدقيق الجبائي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على التصريحات الجبائية، ولتحقيق أهداف البحث قام الباحث بعرض مختلف الجوانب النظرية لكل من التدقيق الجبائي والمحاسبة الإبداعية، وكذا عرض مختلف التقنيات المستخدمة في عملية التدقيق الجبائي، وربطها بالأساليب الممارسة في محاسبة المكلفين بالضريبة والهادفة الى التهرب من دفع الضريبة.

ولأجل ابراز دور التدقيق الجبائي في الحد من هذه الممارسات، قام الباحث بدراسة حالة على مستوى المديرية الولائية للضرائب لولاية ادرار، ممثلة في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية. وقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي، التحليلي، والاستنتاجي حيث اسقطت الدراسة على ملف جبائي لمكلف خاضع للتدقيق الجبائي وقد توصلت الدراسة الى عدة نتائج أهمها:

- 1- استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في التصريحات الجبائية يفقد من مصداقيتها، ويتضح ذلك من خلال الفوارق المتوصل اليها بين ما صرح به المكلف وما توصل له المدقق الجبائي؛
 - 2- التمكن من المبادئ المحاسبية، يجعل المدقق الجبائي قادراً على اكتشاف مختلف الأساليب الإبداعية التي تحتويها محاسبة المكلفين الخاضعين للتحقيق، كالتلاعب في التقديرات أو إخفاء الإيرادات او التضخيم في التكاليف وكل ما هو متعلق بالريح الخاضع للضريبة؛
- الكلمات المفتاحية:** التدقيق، التدقيق الجبائي، الضريبة، المحاسبة الإبداعية

Abstract :

This study aims to display the role of the fiscal audit to reduce the effects of creative accounting on the tax statements, and to achieve the objectives of the research, the researcher presented the various theoretical aspects of each of the fiscal audit and the creative accounting, as well as display the various techniques used in fiscal audit process, and linking methods practice Accounting taxpayers and aimed at tax evasion.

In order to display the role of fiscal audit in the reduction of these practices, the researcher studying the case at the level of the Directorate for state taxes to the wilaya of Adrar, represented by the Sub-Directorate for fiscal control. The researcher adopted the descriptive approach, analytical and deductive where downed study fiscal file is subject to fiscal audit

The study reached the following findings:

1. the use of creative accounting methods in fiscal statements lose their credibility, and evidenced by the differences between them reached what he said and what the taxpayer reach him fiscal auditor;
2. mastery of accounting principles, makes the fiscal auditor able to various creative methods contained in taxpayers subject accountable for achieving discovery, Kaltlaab in the estimates or hide revenues or amplification in costs and all that is related to the gain taxable;

Key words: audit, fiscal audit, tax, creative accounting.

الصفحة	المحتوى
١	الشكر والاهداء.
١١	الملخص
١١١	الفهرس العام.
٧	قائمة الأشكال والجداول
٧١	قائمة الجداول
أ	مقدمة.
04	الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الجبائي.
05	المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق.
05	المطلب الأول: مفهوم التدقيق وتطوره التاريخي.
07	المطلب الثاني: أنواع التدقيق.
09	المطلب الثالث: أهمية التدقيق وأهدافه.
12	المبحث الثاني: ماهية التدقيق الجبائي.
12	المطلب الأول: تعريف التدقيق الجبائي وأنواعه.
14	المطلب الثاني: أهداف التدقيق الجبائي.
15	المطلب الثالث: مقومات التدقيق الجبائي.
17	المبحث الثالث: الإطار النظري والقانوني للتدقيق الجبائي في الجزائر.
17	المطلب الأول: التنظيم الهيكلي لمصالح التدقيق الجبائي.
18	المطلب الثاني: الأعوان المكلفون بالتدقيق الجبائي.
19	المطلب الثالث: الدعائم القانونية للتدقيق الجبائي.
22	الفصل الثاني: مدخل عام للمحاسبة الإبداعية.
24	المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية.
24	المطلب الأول: بدايات استخدام المحاسبة الإبداعية.
24	المطلب الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية وأشكالها.
27	المطلب الثالث: الإجراءات المستخدمة في المحاسبة الإبداعية.
28	المبحث الثاني: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية.
28	المطلب الأول: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية.
29	المطلب الثاني: الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية.

32	المطلب الثالث: دور الهيئات والمنظمات الدولية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
34	المبحث الثالث: المحاسبة الإبداعية وفجوة التوقعات.
34	المطلب الأول: مفهوم فجوة التوقعات.
35	المطلب الثاني: مسببات فجوة التوقعات.
37	المطلب الثالث: دور المحاسبة الإبداعية في حدوث فجوة التوقعات.
40	الفصل الثالث: تقنيات التدقيق الجبائي ودورها في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
42	المبحث الأول: تدقيق حسابات الميزانية والعناصر المكونة للريح.
42	المطلب الأول: الفحص المعمق لحسابات الميزانية.
46	المطلب الثاني: الفحص المعمق لحسابات النتائج.
48	المطلب الثالث: فحص العناصر المكونة للريح.
50	المبحث الثاني: نتائج التدقيق المحاسبي وطرق إعادة تأسيس رقم الاعمال.
50	المطلب الأول: قبول أو رفض محاسبة المكلف.
51	المطلب الثاني: نتائج رفض المحاسبة.
52	المطلب الثالث: طرق إعادة تأسيس رقم الاعمال.
55	الفصل الرابع: دور التدقيق الجبائي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على التصريحات الجبائية، دراسة حالة مديرية الضرائب أدرار.
56	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية أدرار.
56	المطلب الأول: نشأة المديرية الولائية لأدرار.
56	المطلب الثاني: الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية على مستوى المديرية الولائية بأدرار.
57	المطلب الثالث: عرض الحصيلة الجبائية المسترجعة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بأدرار.
59	المبحث الثاني: دراسة حالة ملف خاضع للتدقيق الجبائي.
59	المطلب الأول: المرحلة التمهيدية وبداية التحقيق.
63	المطلب الثاني: المرحلة النهائية وارسال التبليغ للمكلف.
65	المطلب الثالث: تحليل وتفسير النتائج.
71	خاتمة.

73	قائمة المراجع.
75	الملاحق.

قائمة الأشكال والجداول.

أولاً: قائمة الأشكال.

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
06	التطور الزمني للتدقيق	01
06	التقسيمات التقليدية للتدقيق	02
13	أنواع التدقيق الجبائي	03
35	مكونات فجوة التوقعات	04
36	مسببات فجوة التوقعات	05
58	الملفات الخاضعة للتدقيق الجبائي	06
58	الملفات الخاضعة للتدقيق الجبائي مقارنة بالملفات المصرح بها	07

قائمة الأشكال والجداول.

ثانياً: قائم الجداول.

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
61	الأسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.	01
62	مراقبة تسجيل عمليات الشراء وخصم الرسم على القيمة المضافة دون وجود فواتير	02
62	مراقبة تسجيل التكاليف.	03
64	مراقبة التكاليف المخصومة.	04
65	الأسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.	05
65	لحقوق المستحقة للرسم على النشاط المهني.	06
65	الحقوق المستحقة للرسم على القيمة المضافة.	07
65	الرسم على القيمة المضافة المطالب باسترجاعه.	08
66	الرسم على القيمة المضافة المسترجع المكالم بإعادة دفعه.	09
66	التكاليف المدمجة في الأساس الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي.	10
66	الأسس الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي.	11
67	سلم فرض الضريبة على الدخل الإجمالي.	12

تعد الضرائب ذات أهمية بالغة لدى الدول، ذلك أنها تعتبر أحد الموارد الأساسية لخزينة الدولة، التي تستخدمها في تغطية النفقات العامة وتلبية رغبات الأفراد الذين هم بدورهم يعتبرون مصدراً لهذه الضريبة، بحيث تُجبي منهم بشكل عادل وذلك استناداً الى مبدأ العدالة في فرض الضريبة. أي بعبارة أخرى هم يساهمون في تمويل النفقات العامة حسب قدرتهم، حيث يقول آدم سميث " يجب أن يساهم رعايا كل دولة في نفقات الحكومة بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي نسب الدخل الذي يتمتعون به في ظل حماية الدولة". وذلك من خلال تصريحهم للإدارة الجبائية بالأنشطة التي يمارسونها وبمجموع المداخل الأرباح التي حققوها بغية فرض الضريبة عليها وفقاً لمعدلات مناسبة يفرضها النظام الجبائي.

إن هذه الطبيعة التصريحية للأنظمة الجبائية قد تتجم عنها آثار ومخاطر تتمثل في أخطاء ومخالفات عمدية أو غير متعمدة تؤثر بشكل مباشر على المداخل الجبائية للدولة وبالتالي التأثير على الإنفاق العام، الأمر الذي يتيح للإدارة الجبائية الحق في مراقبة هاته التصريحات والتأكد من سلامتها ومصداقيتها بهدف حماية حق الخزينة العامة من جهة والعمل على ردع ما يعرف بالتهرب الضريبي الذي أصبح يشكل خطراً على إيرادات الدولة وبالتالي عرقلة مختلف السياسيات والبرامج الإنفاقية.

ويعتمد المتهربون من أداء الضريبة على إستغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي، سواءً من الناحية القانونية أو من الناحية المحاسبية أو المادية، ذلك أن العلاقة بين المحاسبة والضريبة تكمن في أن الإدارة الجبائية تعتمد على مخرجات المحاسبة في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، وعليه يستغل المكلفون هذا العلاقة من خلال العمل على تدنية الوعاء اعتماداً على تلاعبات محاسبية تمارس من قبلهم أو من خلال اللجوء الى خبراء في المجال المحاسبي. فيعملون على تعديل الاحداث المحاسبية عما هي عليه إلى ما يرغب فيه المكلف، وتعرف هذه الممارسات بالمحاسبة الإبداعية أو الخلاقية. وغالباً ما تهدف هذه الممارسات الى التخلص الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة المستحقة أو الإستفادة من وفورات جبائية أكثر.

وبغية مكافحة هذه الممارسات تلجأ الأنظمة الجبائية إلى اعتماد ما يسمى بالتدقيق الجبائي، والذي يمارس من طرف أجهزة متمكنة تملك التأهيل العلمي والمهني، وتتمتع بمجموعة من الحقوق والواجبات التي يكفلها القانون. وبالتالي فهي تعمل على كشف الأخطاء التلاعبات أي العمل على حماية الإيرادات العامة من جهة والعمل على إعطاء نوع من المصداقية على تصريحات المكلفين.

إشكالية الدراسة

إنطلاقاً مما سبق ذكره يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هو الدور الذي يلعبه التدقيق الجبائي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على التصريحات الجبائية؟
وبغية الإلمام أكثر بجوانب الموضوع، تطرح التساؤلات التالية:

- ما هي مقومات التدقيق الجبائي؟ وكيف تسهم في فعالية التدقيق الجبائي؟
- ما هي الإجراءات المستخدمة في ممارسات المحاسبة الإبداعية؟ وما الدافع الى استخدامها؟

- كيف تساهم التقنيات المستخدمة في المحاسبة التدقيق الجبائي في كشف أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية؟

فرضيات الدراسة

بغية الإجابة عن التساؤلات السابقة، تنطلق الدراسة من الفرضيات التالية:

- توفير المقومات اللازمة للتدقيق يعمل على زيادة الفعالية في التدقيق الجبائي؛
- يلجأ المكلفون الى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف التملص من أداء الضريبة؛
- التحكم في تقنيات التدقيق الجبائي يدعم الكشف على ممارسات المحاسبة الإبداعية.

أهمية الدراسة

أهمية الموضوع مستمدة من الأهمية التي تكتسبها الإيرادات الضريبية، كونها أحد مصادر تمويل الخزينة العمومية، إضافة الى توجه الدولة الى الاعتماد على الجباية العادية بدل الجباية البترولية، وهذا مرده الى أزمة تراجع أسعار البترول. وبالتالي لا يمكن الحديث على الجباية العادية دون تعزيز الجانب الرقابي، ذلك أن أغلبية المكلفين يلجؤون الى التملص من أداء الضرائب المترتبة عليهم الامر الذي يؤثر مباشرة على الإيراد. وعليه فان تفعيل دور التدقيق الجبائي هو الحل الأنسب للحفاظ على موارد الخزينة العمومية.

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة الى:

- توضيح أهمية التدقيق الجبائي في ضمان حق خزينة الدولة؛
- العمل على كشف مختلف الممارسات الهادفة الى التهرب من أداء الضريبة خاصة في الجانب المحاسبي؛
- تسليط الضوء على ممارسات المحاسبة الإبداعية في التصريحات الجبائية للحد منها؛
- محاولة إثراء مجال التدقيق الجبائي بدراسات تهم في توفير المعلومات الكافية حول هذا الموضوع، خصوصا أن هذا المجال يعرف ندرة في المراجع.

أسباب اختيار الموضوع

تختلف أسباب ودوافع اختيار الموضوع بين الموضوعية والذاتية؛

• الأسباب الموضوعية:

- ابراز أهمية ودور التدقيق الجبائي في حماية موارد الخزينة، ذلك ان هذه الموارد تكون مقدرة مسبقا وتوضع على أساسها خطط وبرامج الدولة التنموية والمالية. وبالتالي فان أي خلل في هاته الموارد يعني بالضرورة خللاً في تنفيذ تلك الخطط والبرامج؛
- محاولة توضيح العلاقة الرابطة بين الجباية والمحاسبة، فتحديد الوعاء الضريبي يعتمد في أساسه على مخرجات النظام المحاسبي؛
- السعي وراء كشف الممارسات التدليسية في تصريحات المكلفين وخاصة ما يتعلق بالجانب المحاسبي.

• الأسباب الذاتية

- مواصلة البحث في مجال التدقيق الجبائي والتعمق أكثر فيه؛
- رغبة الباحث في التوظيف بالإدارة الضريبية بهدف الربط بين الجانب الأكاديمي والعملية؛
- الميول الشخصي للمجالين المحاسبي والجبائي بحكم التخصص.

صعوبات الدراسة

اعترضت الدراسة مجموعة من الصعوبات يتعلق أغلبها بتجميع المعلومات في الجانب النظري، وذلك راجع الى ندرة المراجع التي تعلق مباشرة بموضوع الدراسة. اما فيما يتعلق بدراسة الحالة تتمثل الصعوبات في انشغال أعوان المديرية الفرعية لمراقبة الجبائية بالتحضير لتنفيذ برنامج التحقيق، إضافة الى اقبال عدد كبير من المترشحين من الطورين الأول والثاني.

المنهج المتبع

بهدف الإجابة على الإشكالية المطروح واختبار الفرضيات، سيتم الاعتماد على المنهجين الوصفي في الجانب النظري، من خلال استعراض التعريفات والمفاهيم الأساسية المتعلقة بمتغيرات الدراسة. إضافة الى المنهج التحليلي في الدراسة الميدانية من اجل استخلاص اهم النتائج المتوصل اليها.

محتوى الدراسة

تتضمن الدراسة أربعة فصول مقسمة الى ثلاثة فصول نظرية وفصل واحد يتضمن الدراسة الميدانية. يخصص الفصل الأول للإطار النظري للتدقيق الجبائي، أما الفصل الثاني يتضمن مدخل للمحاسبة الإبداعية يليه الفصل الثاني حول تقنيات التدقيق الجبائي في النظام الجبائي الجزائري ودورها في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية. وخصص الفصل الرابع والأخير لدراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أدرار.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الجبائي.

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق؛

المبحث الثاني: ماهية التدقيق الجبائي؛

المبحث الثالث: الإطار النظري والقانوني للتدقيق الجبائي في

الجزائر.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الجبائي.

ظهر التدقيق الجبائي نتيجة التطور الذي شهدته مهنة التدقيق في مختلف المراحل، ويلعب التدقيق الجبائي دوراً أساسياً بالنسبة لإدارة الجبائية، وترجع هذه الأهمية لسببين أساسيين هما الطبيعة التصريحية التي تمتاز بها الأنظمة الجبائية واعتبار المداخل الجبائية من أعم موارد خزينة الدولة. وتزايد الاهتمام أكثر فأكثر بهذا النوع من التدقيق في ظل كبر حجم العمليات التي يقوم بها المكلفون الأمر الذي قد ينتج عنه أخطاء سواء كانت مقصودة أو غير مقصودة. وللتقليل من هذه الحالات تلجأ الإدارة الجبائية إلى اعتماد التدقيق الجبائي كعملية منظمة وممنهجة تدعمها ترسانة قانونية بالإضافة إلى أعوان مدققين لهم من التأهيل العلمي والعملية ما يمكنهم من التدقيق في تصريحات المكلفين بالضريبة واكتشاف مختلف الأخطاء والتجاوزات التي قد تتضمنها تلك التصريحات.

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق.

يقتضي الامام بموضوع التدقيق التطرق لمختلف الجوانب النظرية المتعلقة به من التطور التاريخي والأهداف وغيرها، وعلى هذا الأساس في البداية سيتم تقسيم هذا المبحث الى ثلاثة مطالب، حيث يشمل المطلب الأول التطور التاريخي والمفهوم، أما المطلب الثاني يتعلق بمختلف الأنواع والتقسيمات الخاصة بالتدقيق، وأخيراً المطلب الثالث يضم الأهمية والأهداف.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق وتطوره التاريخي.

يتعرض هذا المطلب الى مفهوم التدقيق وكذا تطوره التاريخي، من خلال الفرعين التاليين:

الفرع الاول: مفهوم التدقيق.

تتفق أغلب الكتابات على أن أصل كلمة التدقيق لاتيني "AUDIRE" أي يستمع، ومورست منذ القدم في عهد الفراعنة واليونان والسوماريين وغيرها من الحضارات، وكان عمر بن الخطاب رضي الله عنه يدقق - يستمع- أعمال الولاية خلال موسم الحج. وفيما يلي مجموعة من التعاريف لهذا المصطلح: حسب جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) "التدقيق عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"¹.

كما عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق المحاسبي على أنه "إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو بالأرصدة الاقتصادية والأحداث، وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين، وإيصال النتائج إلى المستفيدين"².

أما مصف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي، فإن التدقيق " فحص من مهني مؤهل ومستقل، لإبداء رأي حول انتظام ومصادقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما". ويعرفه خالد أمين "يقصد بتدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع، بحيث أن التدقيق عبارة فحص انتقادي منظم يهدف الى الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها نتائج أعماله من ربح خسارة عن تلك الفترة"³.

يشير هذا التعريف إلى أن التدقيق لا يقتصر على فحص الحسابات فقط. بل يعني بفحص مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية وذلك لأهمية هذا النظام داخل المؤسسة، بحيث يسعى المدقق الى ابراز نقاط القوة في هذا النظام والتأكد من تطبيقها والكشف عن مواطن الضعف وتقويتها. كما يشير التعريف إلى أن التدقيق فحص منظم أي أنه يسير وفق خطة ممنهجة يضعها المدقق في بداية عمله الذي يكون محددة بفترة معينة حسب العقد.

¹ محمد سمير الصبان واخرون، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص 18.

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص20.

³ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2000، ص13.

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف التدقيق على أنه فحص انتقادي منظم للقوائم المالية للمؤسسة قيد التدقيق ويشمل التدقيق فحص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، من أجل الخروج برأي فني حول سلامة العناصر محل التدقيق اعتمادا على أدلة وقرائن تدعم رأي المدقق الذي يترجم في شكل تقرير يعتمد في اتخاذ القرارات ووضع الأهداف.

الفرع الثاني: التطور التاريخي للتدقيق

ظهرت حاجة الانسان للتدقيق منذ القدم نتيجة الرغبة في التأكد من صحة الحسابات والبيانات المعتمدة في اتخاذ القرارات، وتطورت هذه المهنة من عهد المصريين واليونانيين الى يومنا هذا، والشكل الموالي يوضح التطور التاريخي للتدقيق:

الشكل رقم 01: التطور الزمني للتدقيق.

من العصر القديم إلى سنة 1500م.	من 1500م إلى سنة 1850م.	من 1850م إلى سنة 1905م.	من 1905م إلى سنة 1940م.	من 1940م إلى سنة 1970م.	من 1970م إلى سنة 1990م	من 1990 إلى الوقت الحالي
-----------------------------------------	-------------------------------	----------------------------	----------------------------	----------------------------	------------------------------	--------------------------------

المصدر: من اعداد الباحث.

- 1- المرحلة ما قبل 1500: خلال هذه المرحلة كانت تتم عملية التدقيق بأمر من الملك او الإمبراطور بهدف الكشف عن حالات الغش والسرقة، وتمثلت في مجرد الاستماع إلى القائمين على تسجيل العمليات المالية المثبتة في الدفاتر، وكان التدقيق يمارس بهذه البساطة نظراً لعدم تطور المحاسبة آنذاك إلى غاية نهاية هذه المرحلة، أين ظهر القيد المزدوج، وظهور الجرد المادي والرقابة السطحية عند الايطاليين.
- 2- المرحلة ما بين 1500م و1850م: عرفت هذه المرحلة العديد من التطورات لتشمل النشاطات الصناعية بسبب الثورة الصناعية، وازدادت أهمية الكشف عن حالات الغش حماية الأصول بعد فصل الملكية عن التسيير، إضافة الى ان هذا الفصل أدى الى ظهور نظرية الوكالة¹. في ظل هذا الاهتمام ظهرت اتجاهات تطالب بضرورة إيجاد نظام محكم للمحاسبة من اجل إضفاء الدقة على التقرير الذي يقوم به المدقق.
- 3- المرحلة ما بين 1850م و1905م: في ظل التغيرات الاقتصادية المتسارعة عقب الثورة الصناعية وظهور شركات أموال برؤوس أموال ضخمة، زادت حاجة مالكي رؤوس الأموال في مراجعة وتدقيق اعمال الأشخاص الموكل إليهم مهمة التسيير من اجل التأكد من صحة العائد على رأس المال المستثمر في هذه الشركات.
- 4- المرحلة ما بين 1905م الى 1940م: في هذه المرحلة تطورت المهنة وأصبح الهدف الرئيسي هو إبداء الرأي الفني حول سلامة المركز المالي وتجنب الأخطاء. كما بدأ الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية وتقييمه بالإضافة الى الاتجاه نحو أسلوب المراجعة الاختبارية بدلا من التفصيلي.

¹ شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، [على الخط]، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، الجزائر 2013، متاح على:

<http://www.univsetif.dz/Tdoctorat/facultes/facultes/fseg/2013/CHERIGUI%20Omar.pdf> اطلع عليه ب 2016/02/09 -

5- المرحلة من بين 1940م الى 1970م: بعد 1940م أصبح الغرض من التدقيق هو إبداء رأي فني محايد حول عدالة وصحة القوائم المالية، والتركيز والاعتماد على نظام الرقابة الداخلية والربط بين اختبارات ونتائج هذا النظام. كما عرفت هاته المرحلة اهتماما متزايدا بالأساليب العلمية المتطورة من رياضيات واحصاء وغيرهما.

6- بالنسبة للمرحلتين الأخيرتين فقد تطور فيهما التدقيق بشكل كبير وأصبح يهدف الى الشهادة على نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق والمعايير ضد الغش وكذا الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات.

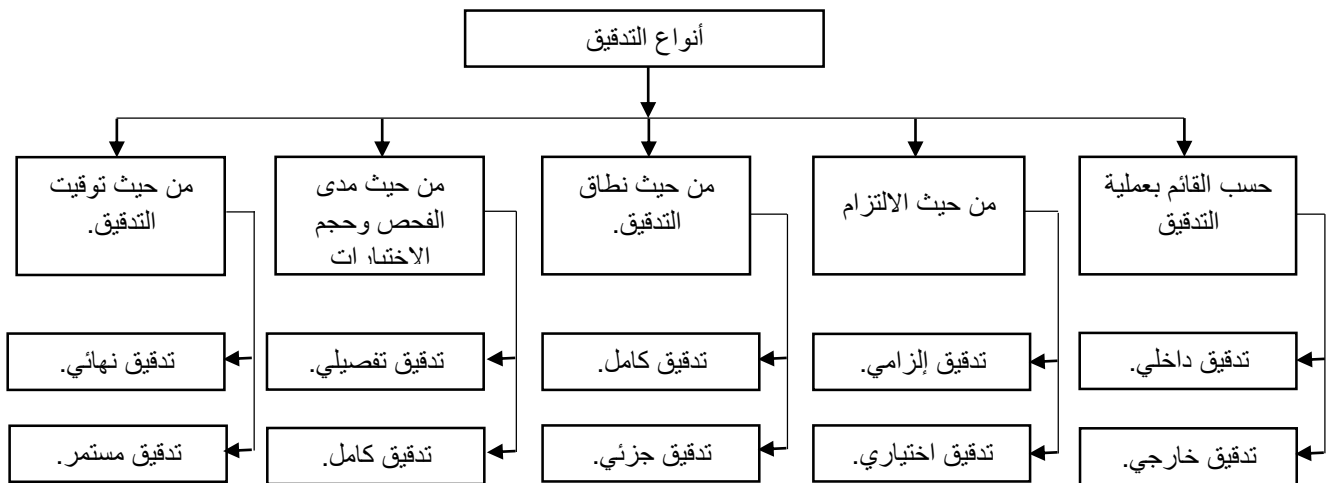
المطلب الثاني: أنواع التدقيق.

توجد تقسيمات تقليدية للتدقيق وأخرى حديثة، فالتقليدية تقسمه حسب القائم بعملية التدقيق او حسب الالتزام او حسب النطاق... اما الحديثة فنقسمه على أساس عملي.

الفرع الأول: التقسيمات التقليدية

هنا يتم تقسيم التدقيق الى عدة أنواع من حيث القائم بالتدقيق، من حيث الالتزام، من حيث المدة... موضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم 02: التقسيمات التقليدية للتدقيق



المصدر: من إعداد الباحث.

أولاً: من حيث القائم بعملية التدقيق

على هذا الأساس يمكن ان نفرق بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي، فالخارجي هو التدقيق الذي يتم بواسطة مهني مستقل عن المؤسسة بموجب عقد يبرم بين الطرفين ولمدة محددة، ويتقاضى عليه اتعاباً ويهدف على إبداء الرأي الفني المحايد حول مصداقية القوائم المالية. أما التدقيق الداخلي عبارة عن وظيفة مستقلة تعمل داخل المؤسسة للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى¹. ويعد هذا النوع حديثاً إذا ما قورن مع التدقيق الخارجي، فقد ظهر نتيجة الحاجة المتزايدة للإدارة في احكام الرقابة إضافة الى عجز التدقيق الخارجي في بعض الأحيان.

¹ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص30.

ثانيا: من حيث الالتزام.

يقسم التدقيق من حيث الالتزام إلى تدقيق إلزامي وتدقيق اختياري.

- التدقيق الإلزامي: هو التدقيق الذي يفرض على المؤسسة بقوة القانون، بحيث يلزم القانون المؤسسات على تعيين مدقق للحسابات من أجل المصادقة على قوائمها المالية ويتم تعيين المدقق عن طريق الجمعية العامة أو عن طريق المحكمة أو عن طريق وزير المالية حسب الحالات؛

- التدقيق الاختياري: يتم هذا النوع دون وجود إلزام قانوني يحتّم على المؤسسة تعيين مدقق للحسابات، لكن تتم الاستعانة بمدقق للحسابات من أجل مراجعة حسابات المؤسسة بسبب المصادقية التي يضفيها المدقق على هاته الحسابات، الأمر الذي من شأنه أن يطمأن المساهمين على حقوقهم.¹

ثالثا: من حيث مجال أو نطاق التدقيق.

من حيث المجال يتفرع التدقيق إلى تدقيق كامل وتدقيق جزئي؛

- التدقيق الكامل: في هذا النوع لا يتم تحديد إطار لعمل المدقق، حيث يقوم بفحص البيانات والسجلات المثبتة بقصد إبداء رأي فني محايد حول صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبي بأكمله، بحيث يكون المدقق مسؤولا عن جميع المفردات محل التدقيق، حتى تلك التي لم يشملها الفحص في حالة الاعتماد على أسلوب العينات وهذا نتيجة كبر حجم بعض المؤسسات والتي قد يحول تدقيق جميع عملياتها دون إتمام المدقق لمهمته.

- التدقيق الجزئي: في هذا النوع يتم تحديد نطاق لعملية التدقيق ويكون التدقيق محدود الهدف، كان يفحص المدقق عمليات البيع والشراء، أو حسابات الديون، حسابات الجرد وغيرها. ويهدف التدقيق الجزئي الى الحصول على تقرير متضمن الخطوات التي اتبعت والنتائج المتوصل اليها ولا يهدف الى الحصول على رأي فني محايد حول سلامة ومصادقية القوائم المالية ومدى تعبيرها عن المركز المالي.

رابعا: من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات.

وفق حجم الاختبارات يقسم التدقيق الى:

- التدقيق التفصيلي: أي أن تشمل العملية جميع الدفاتر والسجلات والأعمال التي تمت خلال السنة، لكنه يتطلب الكثير من الوقت والجهد وبالتالي تكلفة أكبر. ويستخدم هذا النوع غالبا في المؤسسات صغيرة الحجم.

التدقيق الاختياري: حسب هذا النوع يقوم المدقق بفحص جزء من الكل، حيث يقوم باختيار عينة من العمليات من أجل اخضاعها للفحص وتعميم النتائج على باقي المفردات². وظهر هذا النوع نتيجة كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها وكذا اهتمامها بنظام الرقابة الداخلية. ويتوقف حجم العينة على مدى متانة نظام الرقابة الداخلية أي انه في حالة احتوائه على عدد كبير من الانحرافات ونقاط الضعف يتم توسيع العينة والعكس.

خامسا: من حيث توقيت التدقيق.

- التدقيق النهائي: يتم هذا النوع من التدقيق في نهاية الفترة المالية بعد إقفال جميع حسابات المؤسسة، بحيث يقلل من احتمال حدوث التلاعبات كتعديل للبيانات بعد تدقيقها كما يضعف من احتمالات السهو من جانب

¹ محمد سمير الصبان، نفس المرجع أعلاه، ص34.

² محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص36.

القائمين بالتدقيق في تتبع العمليات واجراء الاختبارات المختلفة. لكن ما يعاب على هذا النوع قصر الفترة الزمنية التي يتم فيها إضافة الى ان تدقيق الحسابات في نهاية الفترة وبعد اقفال الحسابات قد يؤدي الى عدم الاهتمام بمخرجات التدقيق من طرف القائمين بالأعمال.

-التدقيق المستمر: تتم عمليات التدقيق على مدار السنة المالية وفق برنامج يوضع مسبقا بفترات زمنية محددة على أن يُبرمج فحص نهائي في آخر الفترة، ويتبع هذا الأسلوب في المؤسسات والشركات ذات الحجم الكبير، ويمتاز بتوفر الوقت اللازم للقيام بعمليات التدقيق، كما أن التردد المستمر للمدقق يساهم في انتظام العمل وسرعة اكتشاف الانحرافات وتصحيحها قبل استفحالها. الا أن هذا التردد على المؤسسة قد ينتج عنه تكوين علاقات بين المدقق والعاملين بالمؤسسة الامر الذي يؤثر على موضوعية المدقق، كما قد يتم التلاعب بالأعمال التي سبق تدقيقها.

الفرع الثاني: التقسيمات الحديثة للتدقيق.

يمكن تقسيم التدقيق إلى ثلاثة أنواع هي:¹

أولاً: تدقيق البيانات المالية: جمع وتقييم الأدلة حول البيانات المحاسبية وتمثل الميزانية العامة، حساب الأرباح والخسائر والتدفقات النقدية وغيرها من الكشوفات المالية، مأخوذة ككل لأجل التمكن من إعطاء الرأي حول عدالة المركز المالي بتاريخ الميزانية، وأن حساب الأرباح والخسائر والتدفقات النقدية تمثل النشاط لسنة أو الفترة المنتهية بذلك التاريخ، وأن الإيضاحات المرفقة مع البيانات المالية كافية. هذا النوع من التدقيق يتم من قبل شخص مستقل ومحاييد مؤهل ومدرب ومجاز للممارسة في مهنته، ويستفيد من هذه البيانات المالية لأجل اتخاذ القرارات على أساسها من طرف الإدارة، المساهمين، المستثمرين، الدائنين، المحللين الماليين، الأسواق المالية...

ثانياً: تدقيق الرقابة أو تدقيق الالتزام: هو ذلك النوع من التدقيق لأجل التأكد من أن السياسات والتعليمات والقوانين الموضوعية من قبل هيئة معينة قد تم تطبيقها بصورة وافية.

ثالثاً: تدقيق النشاط: يشمل الحصول وتقييم القرائن والأدلة حول الكفاءة والفعالية لنشاط المؤسسة والخالص بعملية معينة وفي بعض الأحيان يسمى هذا النوع من التدقيق بتدقيق الإنجازات أو تدقيق الإدارة أو التدقيق التشغيلي.

المطلب الثالث: أهمية التدقيق وأهدافه.

للتدقيق أهمية كبيرة حسب الأطراف المستفيدة من مخرجاته، وذلك سعياً وراء جملة من الأهداف.

الفرع الأول: أهمية التدقيق.

تتجلى أهمية التدقيق في كونه أداة تعتمد عليها العديد من الأطراف في اتخاذ القرارات ورسم الخطط المستقبلية، وفيما يلي أهمية التدقيق بالنسبة لكل من²:

¹ هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص ص23-24.

² محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، الجزائر2010/2011، ص ص10-11.

1- إدارة المؤسسة: تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقاً، وبالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الاعتماد عليها، كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.

2- الملاك والمساهمين: إن ظهور شركات المساهمة ذات الامتداد الإقليمي وانفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق، فكان لا بد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث اختلاس وتلاعبات، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.

3- الدائنين والموردين: يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة، ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.

4- الزبائن: اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية، وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل، وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية.

5- العاملون: هم والمجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب عملهم، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروعات على دفع مكافآتهم ومنافع التقاعد وتوفير فرص العمل.

6- البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى: بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة عسر مالي، تلجأ المؤسسات إلى القروض من المؤسسات المالية، غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر ومعرفتها لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلاً، وتعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

7- الهيئات الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، وهذه جميعاً تعتمد على بيانات واقعية وسليمة.

الفرع الثاني: أهداف التدقيق.

كما سبقت الإشارة في التطور التاريخي، فإن هذا التطور كان يتماشى ومجموعة من الأهداف التي ظهرت من فترة إلى أخرى. وحسب هذا التطور يمكن استخلاص الأهداف التالية:¹

- قبل عام 1900م كان الهدف من التدقيق ممثلاً في اكتشاف التلاعبات وحالات السرقة وحماية الأصول من التلف؛
- من 1905م إلى 1940م كان الهدف من التدقيق كان تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته الضافة إلى أهداف الفترة السابقة؛

¹ احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دارصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص ص8-9

- من 1940م الى 1970م كان الهدف من التدقيق تحديد سلامة وصحة المركز المالي ثم التحول نحو التدقيق الاختباري الذي يعتمد أساسا على مدى متانة نظام الرقابة الداخلية في تحديد العينات؛
- بعد 1970م:
 - مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف؛
 - تقييم نتائج الاعمال بالنسبة الى ما كان مستهدف؛
 - القضاء على الاسراف من خلال تحقيق اقصى كفاية إنتاجية في جميع نواحي النشاط؛
 - تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على العميل والمنشآت محل التدقيق.

أما من الناحية العملية فيهدف التدقيق الى:¹

- **الوجود والتحقق:** يسعى المدقق من خلال هذا الهدف الى التأكد من أن جميع البنود الواردة في الميزانية موجودة فعلا، فيتأكد من القيمة المسجلة لتثبيت ما والاهتلاك المطبق عليه ومن وجود التثبيت فعلا وذلك من الجرد المادي والمحاسبي؛
- **الملكية والمديونية:** يأتي هذا الهدف تكمة للهدف السابق، فيتأكد المدقق من ان مجموعة الأصول هي فعلا ملك للمؤسسة وأن الخصوم تعبر عن التزامات لأطراف أخرى، أي اثبات صدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبي كونها تعد مفيدة لعدة أطراف داخل وخارج المؤسسة؛
- **الشمولية والكمال:** أي أن تعبر المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبي عن جميع الاحداث والعمليات التي تمت داخل المؤسسة؛
- **التقييم والتخصيص:** ويقصد بهذا الهدف تقييم الاحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بيها وتخصيص جميع العمليات في حساباتها المعنية وبما يتماشى والمبادئ المحاسبية المقبولة قيولا عاما. ويضمن هذا الهدف التقليل من ارتكاب الأخطاء واتباع المبادئ المحاسبية؛
- **العرض والافصاح:** تعمل الأطراف المستفيدة من المعلومات المالية الى الحصول على معلومات تعكس الصورة الصحيحة للمؤسسة وبالتالي وجب على المؤسسة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والتي تم اعدادها وفقا لمعايير الممارسة المهنية وتجهيزها بشكل يتماشى والمبادئ المحاسبية لتخضع للفحص من طرف المدقق ويتأكد من صحة الخطوات المتابعة؛
- **إبداء الرأي:** وهو آخر ما يتوج عمل المدقق، راي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبي من خلال التأكد من الإجراءات والطرق المتبعة، مراقبة عناصر الأصول والخصوم، التأكد من التسجيل السليم للعمليات...

¹ محمد التهامي طواهر وآخرون، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر، 2006، ص ص16-18.

المبحث الثاني: ماهية التدقيق الجبائي.

يعتبر التدقيق الجبائي حديث العهد إذا ما قورن بالتدقيق العملي، ذلك أن هذا النوع من التدقيق ظهر مع تزايد أهمية الضريبة كمصدر أساسي لمداخيل الدولة، بسبب كبر حجم العمليات التي تقوم بها المؤسسة، الأمر الذي يستدعي التأكد من سلامة وصحة الأرقام المصرح بها بغية ضمان حماية الموارد الجبائية للخرينة العامة من جهة والحد من مظاهر التهرب الضريبي من جهة أخرى. وعليه فإن هذه العملية يتطلب القيام بها إتباع منهجية منظمة من أجل التنفيذ وكذا توافر مجموعة من المقومات والصفات المتعلقة بشخص القائم بعملية التدقيق الجبائي. وسيتضمن هذا المبحث مفهوم التدقيق الجبائي وأنواعه، الأهداف، المقومات والمعايير.

المطلب الأول: تعريف التدقيق الجبائي وأنواعه.

الفرع الأول: تعريف التدقيق الجبائي.

بدايةً تجدر الإشارة الى وجود تشابه بين المصطلحات التالية: الفحص، التدقيق، الرقابة والمراجعة، وهذا التشابه لا يخص الجانب اللغوي لهذه المفردات، فقد فرقت معاجم اللغة العربية بينها من حيث المعنى. لكن من الناحية العملية والفنية تتشابه وتختلف تلك المفردات حسب الأشخاص وحسب الأهداف المتوخاة منها، وعلى هذا الأساس سيراى الباحث المدلول الفني لكل من الفحص، التدقيق، الرقابة خلال البحث.

يعرف التدقيق الجبائي حسب النظرة الكلاسيكية بأنه الفحص المنتظم والشامل لجميع سجلات ووثائق المؤسسة لغرض تحقيق مجموعة من الأهداف، ويعرف حسب النظرة الانجلوساكسونية يعرف التدقيق الجبائي على أنه فحص السجلات والتقارير المالية للمؤسسة بغرض التعبير عن مدى اخلاص طريقة عرض المعلومات التي تتضمنها تلك التقارير ويتم الفحص وفقاً لطرق مسطرة مما يضمن للعمل المنجز درجة عالية من الامتياز.¹ أما الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة فتعتبر التدقيق الجبائي كمتغير للتدقيق العملي على عكس التعريفين السابقين. وتعرفه كما يلي: "يتمثل التدقيق الجبائي في ابداء رأي على مجموعة من الهياكل الجبائية للوحدة وطريقة توظيفها وبالتالي نجد الجبائية بكل أنواعها موضوع التدقيق داخل المؤسسة"².

ويرى أحد الباحثين انه فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، وتشخيص محتوى كتاباتهم المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الاثباتات والتصريحات المقدمة.³

ويعرف أيضاً بأنه جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح بها بموجب البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف لتحديد فيما إذا كان صافي الدخل الخاضع للضريبة قد تم التوصل اليه بما يتفق وأحكام قانون الضريبة.⁴

¹ خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، دار هومه، الجزائر، 2014، ص ص213-214.

² سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015/2014، ص80.

³ خلاصي رضا، مرجع سبق ذكره، ص214.

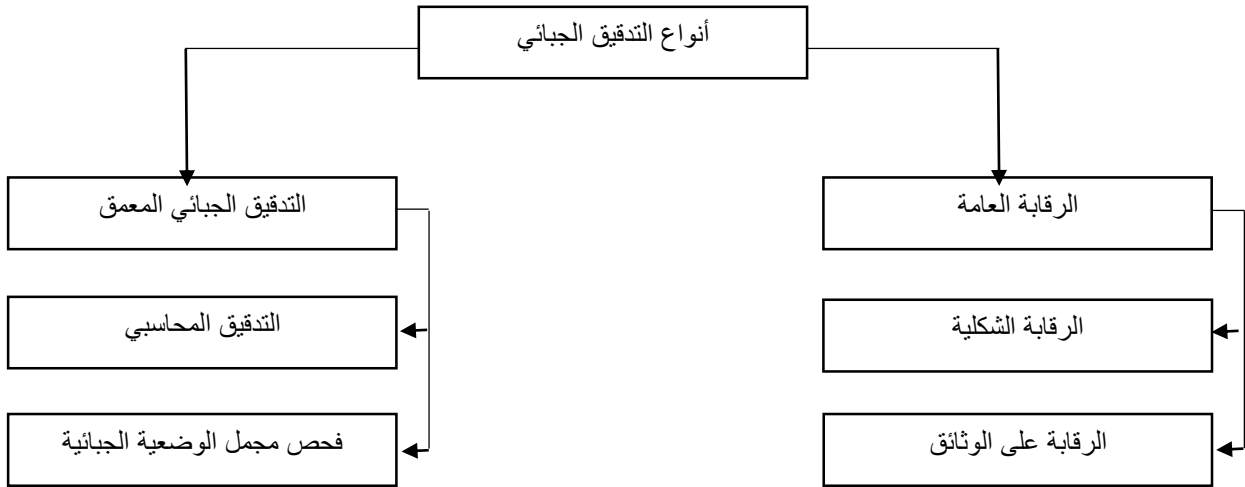
⁴ قوت جاسم يوسف حمادة، مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق واثار ذلك في تحسين فعالية التدقيق الضريبي،

من خلال التعارف الموردة أعلاه يمكن تعريف التدقيق الجبائي على انه الفحص الشامل لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف سواء كان طبيعيا او معنويا، والتأكد من مدى الالتزام بالقوانين والإجراءات الواردة في التشريعات الضريبية والعمل على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي قد ترد في التصريحات. فهو يهدف لحماية الموارد الجبائية لخزينة الدولة من جهة وإلى تعزيز الأمن الجبائي للمكلفين والتقليل من المنازعات من جهة أخرى.

الفرع الثاني: أنواع التدقيق الجبائي.

يأخذ التدقيق الجبائي خلال تنفيذه اشكالا عدة وهذا حسب الاعمال التي يقوم بها المدقق الجبائي او الإدارة الضريبية وذلك حسب الشكل التالي:

الشكل رقم 03: أنواع التدقيق الجبائي.



المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على خلاصي رضا.

وتتمثل هذه الأنواع في:¹

أولاً: الرقابة العامة، وتتكون من شكلين من الرقابة الأولى شكلية والثانية على الوثائق

1- الرقابة الشكلية: وهي المرحلة التمهيديّة للتدقيق وتهدف الى تصحيح الأخطاء المادية الواردة في تصريحات المكلفين، أخطاء الجمع، الترحيل، طريقة ملء التصريحات، المعلومات والعناصر المهمة وتكليف المصحح بتصحيحها، مع اجراء مقارنة مع التصريحات التي تملكها الإدارة الجبائية مسبقا.

2- الرقابة على الوثائق: وهنا يتم فحص الملف الجبائي للمكلف فحصا شاملا وانتقاديا، ويتطلب الامر احضار الوثائق والسجلات المحاسبية وتهدف الى اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات المطبقة ومساعدة الإدارة الضريبية في اختيار الملفات التي ستخضع للتدقيق المعمق لاحقا.

ثانيا: التدقيق الجبائي المعمق: يأتي هذا النوع تكملة لتسلسل الرقابة على الوثائق، ويتضمن التدقيق المحاسبي والفحص المعمق للوضعية الجبائية.

1- التدقيق المحاسبي: وهو مجموعة العمليات الرقابية التي تهدف الى فحص المحاسبة بعين المكان ومقارنتها مع عناصر خارجية للاستغلال، أي تلك العمليات الرامية الى لمراقبة التصريحات الجبائية والتحقق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان والتي تهدف للبحث ما إذا كانت النتائج مطابقة للقواعد المحاسبية والجبائية

¹ خلاصي رضا، مرجع سبق ذكره، ص ص219-223.

سارية المفعول، ولإظهار النقائص والتجاوزات المحاسبية التي يمكن ان تؤثر على الوعاء الضريبي. وتتعلق هذه الإجراءات عادة بإعادة النظر في القواعد الضريبية لرقم الاعمال، قوائم الدخل، المستخدمين... الخ.

2- فحص الوضعية الجبائية للمكلف: ويتعلق الامر بتلك العمليات الرامية الى كشف الفارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي مقارنة ما صرح به مع وضعيته المعيشية ولسائر افراد أسرته ويعتمد المدقق على مقارنة جميع العناصر المتعلقة بمستوى المعيشة وجمع كل المعلومات عن طريق الأبحاث الخارجية المعمقة والتي تؤول الى اعداد ميزان الخزينة من خلا تحليل حسابات المكلف وعائلته في مختلف المؤسسات المالية.

تبقى هذه الأنواع خاصة بالإدارة الجبائية كونها الطرف الأكثر قياما بعملية التدقيق الجبائي، اما إذا اخذ بعين الاعتبار المؤسسات كبيرة الحجم والتي تراعي الخطر الجبائي وتسعى لتوفير امن جبائي يحميها من تحمل تكاليف جبائية إضافية، يتفرع التدقيق الجبائي في هذه الحالة الى نوعين هما:

1- تدقيق جبائي خارجي: ويضم جميع أنواع التدقيق السابقة الذكر، أي ذلك النوع من التدقيق الذي يمارس من طرف الإدارة الجبائية على المؤسسة.

2- تدقيق جبائي داخلي: يعرف التدقيق الداخلي على انه "نشاط مستقل هادي يعطي للمؤسسة نوع من الحماية من خلال التحكم في مختلف العمليات وذلك لتحسينها والمساهمة في إنشاء القيمة المضافة عن طريق النصائح والاستشارات التي تحملها. والامر ذاته بالنسبة للتدقيق الجبائي الداخلي، حيث تعتمد المؤسسة كوظيفة داخلية تعمل على تعزيز الامن الجبائي والعمل على الترجمة الجيدة للقوانين الضريبية بغية التقليل من الخطر الجبائي إضافة الى محاولة إيجاد وقرات ضريبية لصالح المؤسسة، كما يعمل التدقيق الجبائي الداخلي بالمؤسسة على تحسين صورة المؤسسة لدى الإدارة الضريبية وتجنب النزاعات ايضاً.

المطلب الثاني: أهداف التدقيق الجبائي.

يذهب أغلب الباحثين الى صياغة اهداف التدقيق الجبائي من وجهة نظر الإدارة الجبائية فقط، والمتمثلة في الحد من التهرب الضريبي، حماية موارد الخزينة... وغيرها من الأهداف، لكن من وجهة نظر الباحث يمكن صياغة هذه الأهداف حسب القائم بعملية التدقيق الجبائي وباعتبار ان المكلف (المؤسسة) هو محور عملية التدقيق، وعليه يمكن وضع الأهداف التالية:

أولاً: أهداف الإدارة الضريبية: تهدف الإدارة الضريبية من قيامها بالتدقيق الجبائي الى عدة اهداف منها ما هو اقتصادي، قانوني، اجتماعي، اداري:¹

1- الهدف القانوني: ويتمثل في التأكيد على مدى مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين الجبائية المختلفة، وحرصا على ذلك تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة والمعاقبة نظير ارتكاب اية مخالفات يمارسونها من دفع المستحقات الجبائية.

¹ لياس ذبيح قلاب، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2011/2010، ص20.

2-الهدف الإداري: يؤدي التدقيق الجبائي دوراً هاماً بالنسبة للإدارة الجبائية من خلال المعلومات التي يتم جمعها ويساهم بشكل كبير في زيادة المردودية وذلك من خلال الأخطاء التي تم الكشف عنها والتي تساعد بدورها في معرفة الحقائق والاحصائيات وتقييم الاثار الناجمة عنها لاتخاذ القرارات السليمة في رسم السياسة الجبائية.

3-الهدف لاقتصادي: يهدف التدقيق الجبائي إلى المحافظة على المال العام من خلال محاربة التهرب الضريبي وبالتالي ضمان أكبر حصيلة جبائية التي تنعكس في زيادة الإنفاق العام وإنعاش الاقتصاد وتوفير الرفاهية الكافية للمجتمع.

4-الهدف الاجتماعي: على المستوى الاجتماعي يهدف التدقيق الجبائي الى منع ومكافحة انحرافات المكلفين بمختلف اشكالها مثل التلاعبات والإهمال والتقصير في سبيل أداء الواجبات وتحمل المسؤوليات تجاه الضريبة وتكريس مبدأ المساواة بين المكلفين في تأدية الضريبة.

ثانيا: اهداف المؤسسة، وتتعلق ب:¹

1-قياس الخطر الجبائي: ينتج الخطر الجبائي في المؤسسة نتيجة التعقيدات التي تتصف بها القوانين الجبائية عادة، الامر الذي ينجر عنه إما خطأ في ترجمة هذه القوانين أو عدم الالتزام بها. وفي كلا الحالتين يتشكل خطر جبائي وبالتالي تكاليف جبائية أكثر وهو ما يؤثر مباشرة في نتيجة الدورة، وعليه يلجأ المسيرون الى اعتماد وظيفة للتدقيق الجبائي الداخلي من أجل البحث عن معلومات تدل على وجود عدم الانتظام أو عدم الدقة في التصريحات الجبائية ويسمح هذا التدقيق بقياس مدى الخطر الجبائي ومنه معرفة الوضعية الجبائية للمؤسسة وهو ما يهم أطراف خارجية غير متخذي القرار داخل المؤسسة.

2-تقدير الأداء والفعالية الجبائية للمؤسسة: أخذت نظرة المؤسسة الى الجباية وجهاً جديداً في الوقت الحالي، فبعد أن كانت مرتبطة بفكرة القيد المالي والالتزامات الإدارية، أصبحت تعطي للمؤسسة إمكانية تصميم وضعيتها الجبائية والمفاضلة بين الخيارات التي تتيحها التشريعات والقوانين، وبالتالي يسهل على المؤسسة قياس وتقدير ديونها الجبائية. وفي هذه الحالة فإنه بإمكان المؤسسة البحث عن الطرق الأقل خضوعاً للضريبة من اجل ضمان الفعالية الجبائية والتي تدخل ضمن التسيير الجبائي الجيد للمؤسسة وهذا ما يبرر الاعتماد على مختص لتقدير فعالية التوجهات والاختيارات الجبائية وهو المدقق الجبائي.

لكن هناك من يختزل جميع هذه الأهداف في هدفين أساسيين هما أن التدقيق الجبائي يهدف الى قياس مدى الالتزام بالإجراءات والقوانين الجبائية هذا من جهة الإدارة الضريبية، ويهدف أيضا الى قياس الفعالية الجبائية للمؤسسة.²

¹ سميرة بو عكاز، مرجع سبق ذكره، ص ص83-86

² Kaaouana Hanen & Dahmmabri Hichem, L'audit Fiscale, ISCAE, Tunis, 2005, p22

المطلب الثالث: مقومات التدقيق الجبائي

يرتكز التدقيق الجبائي على مجموعة من المقومات تتمثل في:³

- 1- المدقق الضريبي المؤهل، حيث تتجلى أهمية الشخص القائم بالتدقيق في الوصول الى قياس دقيق للملفات الجبائية بتوافر مقومات ومؤهلات علمية وعملية تؤهله للقيام بعمله على أفضل صورة؛
 - 2- التشريع الضريبي، فالضريبة لا تُفرض الا بوجود تشريع ضريبي خاص بفرض تلك الضريبة، فليس بالأمر السهل ان يقوم المكفون بدفع الضريبة دون أن يكون هناك إلزام قانوني يوجب عليهم دفعها من جهة، وينظم إجراءات فرض وتحصيل تلك الضرائب من جهة أخرى؛
 - 3- توفر نظام للمعلومات والبيانات المحاسبية عن الوعاء الضريبي، أي لا بد من توفر مجموعة من المستندات لدى الإدارة الضريبية يرجع اليها المدقق الضريبي بحيث تحتوي معلومات عن أنشطة المكلف. وتبرز فعالية هذا النظام في قدرة الإدارة الضريبية في الحصول على المعلومات التي تحتاجها من جهات مختلفة وكذا قدرة المدقق على استغلالها والاستفادة منها في عملية التدقيق.
- كما تتطلب عملية التدقيق الجبائي توافر مجموعة من المعايير منها ما يتعلق بشخصية المدقق وتأهيله ومنها ما يتعلق بسير عملية التدقيق ومنها ما يتعلق بنتائج عملية الدقيق، وتتمثل هذه المعايير في:
- التأهيل العلمي والعملية: حيث يجب ان تتم عملية لتدقيق من قبل أشخاص لديهم التأهيل الكافي من اجل الوصول الى نتائج جيدة ويتمثل التأهيل العلمي في الشهادة الجامعية ذات العلاقة بالتخصص، أما التأهيل العملي فيتمثل في خبرة المدقق وتكوينه في الميدان؛
 - الاستقلالية والحياد: فالاستقلالية المطلوبة في المدقق الجبائي هي استقلالية فكرية ذهنية في أداء عمله وابدائه لرأيه، اما الحياد هو أن يكون المدقق موضوعيا في ابداء ايه معتمدا على ادلة وقرائن تدعم رأيه بعيدا عن التحيز؛
 - بذل العناية المهنية اللازمة: فهو مسؤول عن أداء عمله وعليه أن يتمه بكل التزام وإخلاص دون تقصير أو تهاون؛
 - التخطيط للمهمة: أي تخطيط الاعمال التي سيتم إنجازها والتحضير لها إضافة الى تنظيم الفريق المساهم في مهمة التدقيق من خلال توزيع المهام والاشراف على خطة العمل، ويرتبط هذا المعيار ارتباطا وثيقا بالمعيار الذي قبله فتخطيط مهمة التدقيق الجبائي يعكس العناية المبذولة من طرف المدقق؛
 - الحصول على قدر كاف من أدلة الاثبات، وذلك من خلال عمليات الفحص والملاحظة والاستفسارات... الخ فعلى المدقق جمع القدر الكافي من الأدلة والاثباتات من اجل تدعيم الراي الذي يبديه حول الملفات قيد الفحص؛
 - اعداد التقرير.

³ خلاصي رضا، مرجع سبق ذكره 225

المبحث الثالث: الإطار النظري والقانوني للتدقيق الجبائي في الجزائر.

باعتبار أن التدقيق الجبائي يهدف بشكل أساسي الى حماية الموارد الجبائية لخزينة الدولة، حدد المشرع الجزائري اطارا قانونيا وتنظيما للتدقيق الجبائي وخول للإدارة الضريبية صلاحيات ومسؤوليات تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية. وأطلق المشرع على هاته العملية مصطلح الرقابة الجبائية لكن من الناحية الفنية أي من ناحية الإجراءات والتقنيات -سيتم التطرق لها لاحقا- يبقى المصطلح مرادفاً للتدقيق الجبائي.

ويحتوي هذا المبحث على ثلاثة مطالب موزعة كما يلي:

- المطالب الأول: التنظيم الهيكلي لمصالح التدقيق الجبائي؛
- المطالب الثاني: الأعراف المكلفون بالتدقيق الجبائي؛
- المطالب الثالث: الدعائم القانونية للتدقيق الجبائي.

المطلب الأول: التنظيم الهيكلي لمصالح التدقيق الجبائي.

يحتوي النظام الجبائي الجزائري أجهزة عدة تتكفل بعملية الرقابة الجبائية منها ما هو قائم ومنها ما هو حديث في سبيل عصرنة هذا الجهاز.

ويأتي على رأس الجهاز المكلف بالرقابة الجبائية مديرية الأبحاث والمراجعات، تتحصر مهامها في تحديد واختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التدقيق من خلال برنامج مسبق لاقتناء الملفات الجبائية، وهذا باقتراح من مفتشيات الضرائب المعنية بالملفات ثم المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية لتصادق على البرنامج المقترح او تعديله.

ويتمثل الهدف الرئيسي لهذا الجهاز في سد منافذ التهرب الضريبي واسترجاع حقوق الخزينة العمومية بوضع استراتيجية عمل لذلك، من خلال:¹

- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي مما يستوجب الأولوية في برمجة الملفات الكبيرة؛
- جعل الرقابة أكثر شفافية لحماية امتيازات الخزين العامة من جهة وحماية حقوق المكلفين من جهة أخرى؛

- الالتزام والعمل بجدية وكفاءة عالية في عمليات التدقيق لتساهم في تقليص حجم المنازعات الجبائية. اما على المستوى الولائي توجد المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية، مكلفة بعملية التدقيق الجبائي على المستوى الحلي أي انها مكلفة بتطبيق برنامج التدقيق المصادق عليه من مديرية الأبحاث والمراجعات والتي تكون في إقليم الولاية.

وفي إطار تحديث وعصرنة جهاز الرقابة الجبائية والتحكم بشكل فعال في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة قامت الإدارة الجبائية بالتكيف مع المعطيات الجديدة ووضعت قواعد متجانسة وحديثة على مستوى التشريع التنظيمي، وتتمثل هذه الهياكل في:²

¹ لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص27.

² لياس ذبيح قلاب، نفس المرجع أعلاه ص31.

- **مديريات كبريات الشركات:** يخضع لهذه المديرية مختلف الشركات العاملة في مجال المحروقات والشركات بمختلف طبيعتها القانونية، ومن اهداف انشاء هذه المديرية هو التحكم الجيد في تسيير الملفات الجبائية المهمة والمتمثلة في حجم نشاطات المكلفين بالضريبة من حيث الحصيلة الضريبية والتي تقارب 70% من الإيرادات الجبائية مع متابعتها المستمرة والدقيقة لكونها تملك نخبة من الأطارات والاعوان من اجل ضمان حصيلة أكبر والتخفيف من حدة التهرب الضريبي. ويسند لهذه المديرية على المستوى الوطني المهام التالية:

- المسك والمتابعة المستمرة والدقيقة لكل ملف جبائي خاص بالمكلفين المتواجدين تحت سلطتها؛
- البحث عن المعلومات الجبائية من مختلف المصادر لجمعها وتبويبها بغرض الاستغلال الأمثل؛
- اعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج؛
- التحقيق في التظلمات والشكاوى ومعالجتها ضمن متابعة المنازعات الإدارية منها والقضائية.

- **مراكز الضرائب:** هي مصلح تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب كما تتكفل هذه المراكز بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي، بالإضافة للمهن الحرة. ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء الى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحياته.

المطلب الثاني: الأعوان المكلفون بالتدقيق الجبائي.

ينكفل بعملية التدقيق في مختلف أجهزة الرقابة مجموعة من الأعوان يملكون التأهيل العلمي والعملية الكافيين من أجل إتمام المهام المسندة إليهم.

1- **الاعوان المكلفون بالتدقيق الجبائي:** إن الرقابة الجبائية من حق الإدارة الجبائية وحدها، والتي تمارس من طرف موظفيها من خلال اجراء التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل عمليات الفحص الضرورية للوعاء ومراقبة الضريبة. والموظفون المكلفون بذلك هم:¹

1-1 **نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية:** هو المسؤول المباشر عن إعداد برنامج المراجعات الممنوحة للمصلحة كما يراقب أعمال فرق التدقيق الجبائي، ويستقبل في بعض الحالات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بصفته ممثل الإدارة ويحرص على ضمان إجراء التدقيق وفقاً للأسس القانونية والسهر على مدى تطبيق الضمانات الممنوحة للمكلفين في إطار عمليات التدقيق الجبائي والمحاسبي.

1-2 **رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات:** يستوجب القانون أن يكون لرئيس مكتب الأبحاث والمراجعات على الأقل رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة سنوات كمدقق جبائي، كما يكون تحت سلطته فرق التدقيق كونه مسؤولاً عن النظام العام داخل هذه الفرق ويسهر على مواظبة وحضور الأعوان مع العمل على التكفل بالقضايا المبرمجة والسهر على تنفيذها.

¹ نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2004، ص44

1-3 الاعوان المدققين: حسب المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية " لا يمكن اجراء التحقيقات في المحاسبة الا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل".¹
 جاء في دليل اخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب مجموعة من المسؤوليات تقع على عاتق الموظفين، وتشمل هذه المسؤوليات الاعوان القائمين بعملية التدقيق الجبائي. وتتمثل هذه المسؤوليات في ثلاث مسؤوليات:²

- مسؤولية مدنية؛
- مسؤولية جزائية؛
- مسؤولية تأديبية.

المطلب الثالث: الدعائم القانونية للتدقيق الجبائي.

تحتوي الدعائم القانونية للتدقيق الجبائي مجموعة من الحقوق والمسؤوليات والضمانات التي يتقاسمها كل من الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.

أولاً: حقوق الإدارة الضريبية: لتنظيم التدقيق الجبائي يحدد المشرع إطاراً قانونياً من خلاله يقوم بوضع مختلف صلاحيات وحقوق الإدارة الضريبية تجاه المكلفين اثناء أدائها لمهمتها الرقابية، وتتمثل هذه الحقوق في:³

- 1- حق المراقبة: يتمثل هذا الحق في مجمل العمليات التي تسمح بالتحقيق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف وذلك بمقارنتها بمعطيات خارجية؛
- 2- حق استدراك الأخطاء الإدارية: للإدارة الضريبية الحق في إعادة النظر في فرض الضريبة وذلك بتعديلها أو فرض ضرائب جديدة؛
- 3- حق الاطلاع: هو وسيلة قانونية منحها المشرع لأعوان الإدارة الجبائية فبواسطته يمكنهم الاطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف الخاضع للتدقيق بغرض الحصول على أكبر قدر من الأدلة والقرائن؛

4- حق المعاينة: من أجل ممارسة هذا الحق، وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية ان ترخص للأعوان المكلفين الذين لهم رتبة مفتش والمؤهلين قانوناً القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول على المستندات والوثائق والدعائم او العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء ودفح الضريبة.⁴

ثانياً: التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم.

1-الالتزامات: تنقسم الالتزامات الى جبائية وأخرى محاسبية، فالالتزامات الجبائية تتعلق ب:

- التصريح بالوجود، وها في بداية النشاط ويحتوي هذا التصريح على المعلومات الكاملة حول المكلف؛
- التصريح السنوي، ويتضمن الميزانية الجبائية مع التصريح بالمداخيل والأرباح السنوية المحققة؛

¹ لمادة 20 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية 2016.

² دليل اخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب 2016، ص23

³ خلاصي رضا، مرجع سبق ذكره، ص226

⁴ المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية 2016.

- التصريح والتسديد الشهري أو الثلاثي للضرائب والرسوم المستحقة؛
- التصريح بالتناول أو التوقف عن النشاط في أجل أقصاه ثلاثون يوما من خلال إخطار مفتش الضرائب التابع له إقليميا.

اما الالتزامات المحاسبية فقد حددها القانون التجاري الجزائري في مواد 9 و 10 التي تلزم التاجر بمسك الدفاتر المحاسبية بشكل إجباري، ويشتر الاحتفاظ بها مع الإثباتات القانونية من فواتر ومراسلات وغيرها لمدة لا تقل عن عشر سنوات. كما يلزم القانون المكلف بمسك مجموعة من الدفاتر المحاسبية القانونية تتمثل في دفتر اليومية ودفتر الجرد.

2-الضمانات: تنقسم الضمانات الى ضمانات متعلقة بسير عملية التدقيق وأخرى متعلقة بإجراءات التقويم.

1-2 الضمانات المتعلقة بسير عملية التدقيق، وهي:¹

- الإعلام المسبق أو الاشعار بالتدقيق؛
- حق الاستعانة بمستشار أو وكيل؛
- عدم تجديد التدقيق لنفس الفترة ولنفس الضرائب؛
- تحديد مدة التدقيق.

2-2 الضمانات المتعلقة بالتقويم، وتنحصر في ثلاثة ضمانات:

- اشعار المكلف بعملية التقويم؛
- حق المكلف في الرد في الأجال القانونية؛
- حق الطعن في التقويم.

¹ لياس ذبيح قلاب، مرجع سبق ذكره، ص38.

خلاصة الفصل:

من خلال دراسة الفصل الأول نستخلص ان التدقيق الجبائي عبارة عن الفحص الشامل لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف، باختلاف طبيعته وتصنيفه القانوني حسب النظام الجبائي. والتأكد من مدى التزامه بالإجراءات والقوانين الواردة في التشريعات الجبائية، والعمل على كشف الأخطاء والتلاعبات التي قد ترد في التصريحات الجبائية. ويهدف التدقيق الجبائي بالدرجة الأولى الى حماية موارد الخزينة العامة وتعزيز الامن الجبائي والتقليل من المنازعات.

ويتفرع التدقيق الجبائي الى رقابة عامة وتدقيق جبائي معمق، بحيث تتضمن الرقابة العامة رقابة شكلية ورقابة على الوثائق. فالرقابة الشكلية تهدف الى تصحيح الأخطاء المادية الواردة في التصريحات والمعلومات وغيرها، أما الرقابة على الوثائق تهدف الى اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات المطبقة ومساعدة الإدارة الجبائية في اختيار الملفات التي ستخضع للتدقيق المعمق لاحقاً.

التدقيق الجبائي المعمق يحتوي تدقيقاً محاسبياً وفحصاً لمجمل الوضعية الجبائية. فالتدقيق المحاسبي يهدف الى فحص محاسبة المكلف بعين المكان ومقارنتها بالعناصر الخارجية للاستغلال. أما النوع الثاني فيهدف الى اكتشاف الفارق بين الدخل الحقيقي والدخل المصرح به.

كما يقتضي القيام بالتدقيق الجبائي توافر مجموعة من المقومات والمعايير الداعمة لهذه العملية، وتتمثل المعايير في وجود مدقق جبائي يمتلك التأهيل العلمي والعملية اللازمين للقيام بالتدقيق، بالإضافة الى وجود تشريع ضريبي سليم يوضح الكيفيات والطرق المتعلقة بفض الضرائب ومعدلاتها، كما يساهم توفر هذا المقوم ضمان الحقوق والالتزامات لكل من المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية. والمقوم الثالث هو ضرورة توفر نظام للمعلومات والبيانات المحاسبية عن الوعاء، ذلك ان العلاقة بين المحاسبة والضريبة تكمن في تحديد الوعاء أو الأساس الخاضع يعتمد بكل كبير على مخرجات النظام المحاسبي.

النظام الجبائي الجزائري كباقي الأنظمة يعتمد على التدقيق الجبائي من خلال مديرية خاصة بالرقابة الجبائية، والتي تحتوي بدورها على مجموعة من الاعوان القائمين عليها إضافة الى مجموعة من الدعائم القانونية المتمثلة في الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية من جهة، والالتزامات والضمانات الممنوحة للمكلفين من جهة أخرى.

الفصل الثاني: مدخل للمحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية؛

المبحث الثاني: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية؛

المبحث الثالث: المحاسبة الإبداعية وفجوة التوقعات.

الفصل الثاني: مدخل للمحاسبة الإبداعية.

تهتم المحاسبة بسجيل وتبويب العمليات المحاسبية من أجل إعطاء صورة حقيقية عن وضعية المؤسسة، اعتماداً على مجموعة من المعايير والأخلاقيات التي تضبطها. لكن هذا المفهوم كاد أن يتغير عقب الثورة الصناعية إذ تطورت المحاسبة لتصل إلى حد الإبداع، حيث أصبح مديرو الأعمال يلجؤون إلى تجميل البيانات المالية سعياً منهم إلى تجميل صورة المؤسسة أمام مستخدميها، أما من حيث المركز المالي أو الربحية لتحقيق أهداف ذاتية خفية عن طريق استغلال البدائل المحاسبية المتاحة للمحاسبين، الأمر الذي يؤثر سلباً على مصداقية القوائم المالية، وتشكل -آنذاك- بالون جديد عرف بالمحاسبة الإبداعية وأخذ هذا البالون في الانتفاخ حتى انفجر مسبباً في إفلاس أربعة (04) من كبريات الشركات بداية بشركة "انرون" للطاقة وشركة "ورلدكم" المختصة في الاتصالات وشركة "زيروكس" المختصة في مجال آلات النسخ وشركة "ميرس" المختصة في مجال الأدوية، وكان ذلك بالتواطؤ مع شركات التدقيق والتي كان على رأسها شركة التدقيق الشهيرة "آرثر" الأمر الذي بدوره أنتج مشكلة أخرى وهي فجوة التوقع في مهنة التدقيق أي الفجوة بين المخرجات الحقيقية لعملية التدقيق وما يتوقعه الطرف الثالث وهو المستفيدون من هاته المخرجات، وهو السبب الرئيسي في الجدل القائم حول مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء والتلاعبات.

ومن خلال هذا الفصل سيتم عرض مختلف تعريفات المحاسبة الإبداعية، ممارساتها، أساليبها من خلال

المباحث التالية:

- المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية؛
- المبحث الثاني: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية؛
- المبحث الثالث: المحاسبة الإبداعية وفجوة التوقعات.

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية.

ظهرت المحاسبة الإبداعية منذ القرن التاسع عشر، ومن المحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية تلك الفترة التي كان فيها الضغط من أجل إنتاج أرباح أفضل، بينما كان من الصعب إيجاد أرباح من أي نوع، وعندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله، فإذا كنت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنك تستطيع على الأقل أن تبندعها، ولقد استمر الركود الأخير فترة طويلة مما تسبب في إجبار الكثير من الشركات التي أبلغت عن أرباح مبتدعة على التصفية. وخلال العقدين الماضيين أخذ المختصون في علم المحاسبة والتدقيق بدراسة هذه الظاهرة فتناولها البعض بمفردات مختلفة ولكنها تحمل نفس المفهوم، ومنها المحاسبة الإبداعية، المحاسبة الابتداعية، المحاسبة الابتكارية، المحاسبة الاحتياطية، المحاسبة.

المطلب الأول: بدايات استخدام المحاسبة الإبداعية.

أدى التطور الذي عرفته أساليب الإنتاج خلال الثورة الصناعية إلى ظهور وحدات إنتاجية كبيرة تستوعب استثمارات هائلة في الأصول بحجم يفوق إمكانيات غالبية شركات الأشخاص التي سادت في الفترات السابقة، فالمشروع الذي يديره شخص واحد أو عدد من الشركاء لم يعد كافياً لاستيعاب نتائج هذا التطور. وهكذا انتشر شكل جديد من شركات الأموال المساهمة التي تلجأ إلى بيع أسهمها للممولين بهدف الحصول على ما أمكن من الأموال. إن هؤلاء المساهمين الذين لا يكاد يعرف بعضهم بعضاً غير قادرين للتفرغ لشؤون إدارة الشركة وليس لدى الكثير منهم الخبرة والدراية الكافية¹، الأمر الذي دفع بهم إلى تعيين وكلاء من أجل إدارة أموالهم وكانت لهم الحرية التامة في اختيار الطرق والأساليب من أجل التحكم في تلك الأموال.

يعتبر تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالمؤسسة المصدر الرئيس لظهور المحاسبة الإبداعية. فمصلحة المديرين في تقليل الضرائب والأرباح الموزعة، ومصلحة حملة الأسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم، ومصلحة الموظفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة، والأنظمة الضريبية في تحصيل ضرائب أكثر. فتعدد هذه المصالح بالرغم من تعارضها هي العامل الرئيسي في ظهور المحاسبة الإبداعية إضافة إلى تعدد بدائل القياس والتقدير المحاسبي التي احتوت عليها المعايير الدولية للمحاسبة.

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

¹ رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي مدخل لنظرية المحاسبة، مكتبة دار الثقافة، عمان، 1998، ص26.

المطلب الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية وأشكالها.

يتضمن هذا المطلب مختلف التعريفات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية، إضافة إلى أشكالها.

الفرع الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية.

توجد العديد من التعاريف الممنوحة للمحاسبة الإبداعية، فقد تم تعريفها حسب وجهات نظر مختلفة كل حسب اختصاصه، ومن بين هذه التعاريف ما يلي:

- **التعريف الأكاديمي:** المحاسبة الإبداعية "عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال و/أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/أو تجاهل بعضها و / أو جميعها"¹.
 - **من وجهة نظر المحاسب المهني:** "العملية المحاسبية تشتمل على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات ما بين المناهج أو المداخل المتنافسة من أجل عرض نتائج الأحداث المالية والعمليات التجارية. وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب والغش أو الخداع والتحريف أو سوء العرض. وأصبحت هذه الأنشطة التي ثمارها عناصر مهنة المحاسبة تعرف بالمحاسبة الإبداعية"².
 - **من وجهة نظر المحلل الاستثمار:** "بالنمو الظاهري في الأرباح الذي يحدث نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي".
 - من وجهة نظر من يعتقد أنها تلاعب وتزييف تعرف "كونها وصف عام لعملية التلاعب في التقارير المالية لتحقيق هدف خفي، وهي عملية يستخدم بوساطتها المحاسبون، معرفتهم في المبادئ والقواعد المحاسبية للتلاعب في قيم الحسابات المتعلقة بالمنشآت".
 - كما يمكن تعريفها من جانب الصحافة المختصة في مجال الأعمال: " أن كل شركة في البلد تتعامل مع أرباحها بطريقتها الخاصة، أو ن كل مجموعة من الحسابات المنشورة تستند إلى أساس الدفاتر التي طبخت بصورة دقيقة أو شويت بصورة كاملة، وأن الأرقام التي يحصل عليها الجمهور المستثمر مرتين في السنة يتم تغييرها كلياً من أجل حماية وإخفاء الجريمة وبصورة شرعية كلياً، أمها المحاسبة الإبداعية"
 - وعرفت أيضاً بأنها " العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال"³.
- كما أوردت مجلة مال وأعمال التي تصدر عن الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية مجموعة من التعريفات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية منها:⁴

¹ ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادر عن الشركات المسامة العامة الأردنية [على الخط]، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص18، متاح على: <http://alqashi.com/th/th46.pdf>، اطلع عليه يوم 12:21-2015/11/24.

² ليندا حسن نمر الحلبي، نفس المرجع أعلاه، ص18.

³ Sue Chong, The ethics of creative Accounting Does it all add up?, [enligne], disponible sur:

<http://www.usc.edu/org/InsightBusiness/340articles/fall2006/Accounting.pdf>, vue le 04/11/2015-11:40

⁴ عماد الأغا، المحاسبة الإبداعية، مجلة مال وأعمال، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية، فلسطين، العدد الثاني، 2011، ص17.

1- المحاسبة الإبداعية "تشير إلى استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة وتتميز باستخدام الأساليب والممارسات الحديثة والمتعددة والمبتكرة للحصول على امتياز للدخل، الممتلكات، الموجودات، الخصوم ونتائج تلك الممارسات تكون معقدة ومثيرة في التقارير المالية ولهذا سُميت إبداعية"

2- "إنها إجراءات أو خطوات تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية وذلك لخداع مستخدمو التقارير المالية وهي أيضا أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل".

ومنه يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية على أنها مجموعة الأساليب والإجراءات التي يعتمد عليها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح المشتركة وان للمحاسبة الإبداعية مظهرين احدهما قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي وينتج هذا من الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المتعددة، اما المظهر الاخر غير قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي تواطئاً ينتج من التلاعب والتحرير في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل ان تكون عليه وليس ما يجب ان تكون عليه. من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص مجموعة من الخصائص المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية هي:

- المحاسبة الإبداعية شكل من اشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة؛
- ممارسة المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم والمعطيات المحاسبية الى أخرى غير حقيقية؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسة الخيار ما بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي يمكن اعتبارها ممارسة قانونية؛
- ان ممارسي المحاسبة الإبداعية غالبا ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحريرها بالشكل الذي يرغبون فيه.

الفرع الثاني: أشكال المحاسبة الإبداعية.

تأخذ المحاسبة الإبداعية اشكالا عدة، لكنها تبقى في النهاية تلاعباً وتزييفاً في الأرقام الحقيقية تهدف الى تجميل المركز المالي. ويمكن حصر هذه الأشكال في:¹

- 1- **المحاسبة النفعية:** تعتمد على اختيار وتطبيق أساليب محددة لتحقيق أهداف مرغوبة، كتحقيق أرباح عالية سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ام لا؛
- 2- **إدارة الدخل:** أي التلاعب في الدخل بهدف الوصول الى هدف محدد بشكل مسبق من قبل الإدارة، أو متنبأ به من قبل المحللين الماليين او ليكون متوافقا مع مسارات محددة للعمل؛
- 3- **تلطيف صورة الدخل:** يتضمن هذا الشكل نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها الى السنوات ذات الدخل السيء؛
- 4- **التلاعب بالتقارير المالية:** يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد، أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية، بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، وهذا النوع من التلاعب يعتبر عملاً مخالفاً للقانون.

¹ ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص21.

كما يمكن إضافة بعض الأشكال الحديثة للتلاعب في المحاسبة كنظام المعلومات المحاسبي والبرامج الآلية المحاسبية.

المطلب الثالث: الإجراءات المستخدمة في المحاسبة الإبداعية.

عند تطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الدولية نجد أن هناك مجالاً للاختيار بين بدائل محاسبية لكثير من عناصر القوائم المالية، والقرار في اختيار أحدها يعود على عاتق الإدارة التي تختار بدورها البديل المحاسبي الأكثر مساعدة لها في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة مما يؤثر على شفافية ونوعية المعلومات المنشورة والمعلن عنها.

المحاسبة الإبداعية عبارة عن أساليب تستخدم بهدف تحويل أرقام البيانات المالية مما هي عليه فعلياً إلى ما يرغب فيه معدو البيانات عن طريق استغلال القواعد الحالية أو إهمال بعضها أو جميعها ويمكن حصر الأساليب والممارسات المتبعة في:¹

- 1- اختيار أساليب محاسبية مختلفة بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة، على سبيل المثال يسمح لمنشآت الأعمال في عدد من الدول أن تختار بين سياسة حذف نفقة التطور كما تحدث واستهلاكها على حساب عُمر المشروع المتعلقة به؛
- 2- التلاعب بتقدير عمر الموجودات بسبب ارتباطها بالتقييم والتنبؤ، فعند تقييم عمر أحد الأصول -مثلاً- من أجل حساب مخصصات الاهتلاك فإنه عادة ما تتم هذه التقييمات داخل المنشأة وتتيح للمحاسب المبدع ان يتلاعب في هذا التقييم؛
- 3- القيود المحاسبية المزيفة للتلاعب بالقيم في قائمة المركز المالي أو تحريك الأرباح بين مختلف الفترات خلال السنة والتلاعب بقيم قائمة الدخل؛
- 4- الصفقات المصطنعة بغرض التلاعب بحسابات المركز المالي أو تحريك الأرباح بين الفترات؛
- 5- التلاعب في توقيت الصفقات التي توظف لإعطاء انطباع جيد للحسابات.

¹ محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي الائتماني، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص20.

المبحث الثاني: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية.

تعتبر ممارسات المحاسبة الإبداعية في جانبها السلبي منافية لأخلاقيات المهنة، بالرغم من أنها لا تعتبر مخالفة للقانون بقدر ما هي إستغلال للبدائل المتاحة. وعليه يتضمن هذا المبحث دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية، ثم الأساليب المستخدمة فيها، وأخيراً إبراز دور الهيئات والمنظمات الدولية في كشف تلك الممارسات.

المطلب الأول: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية.

يمكن استعراض دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية فيما يلي:¹

1- للتأثير في سمعة الشركة إيجابياً في السوق: تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحياناً بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء المؤسسة والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل من إدارة الشركة، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة الشركة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية تجاه السوق وخصوصاً أمام مساهميها، لذلك فإن أحد دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو التأثير إيجابياً على سمعة المؤسسة. إذ غالباً ما تسعى إدارات الشركات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني الشركات من مشكلات في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحياناً لسداد التزاماتها، ولكي تحصل على تمويل من المؤسسات المالية فإنها سوف تخضع لشروط مرتفعة يجب توافرها قبل الموافقة على منح هذا التمويل، ومن ضمنها أن تكون نتيجة النشاط والوضع المالي للشركة خلال الفترة من استلام التمويل لغاية سداده يسمح بسداد أصل التمويل والفوائد المترتبة عليه وهذا الشرط لا يمكن للمؤسسة المالية أن تقدره أو تتوقعه إلا من خلال قراءتها وتحليلها للوضع المالي السابق لهذه الشركات طالبة التمويل، وهنا تلجأ الشركات إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين قيمتها؛ الأمر الذي سيؤثر في اتخاذ القرار الائتماني لدى المؤسسات المالية . ولقد كانت شركة أنرون تحتفظ ببعض العقود الآجلة في بعض البنوك لحماية أسهمها من تقلبات الأسعار.

2- الغش الضريبي: يستغل معدو البيانات المالية الذين يتورطون في المحاسبة الإبداعية بعض السياسات المحاسبية والثغرات القانونية من أجل تقديم انطباع مضلل عن الأرباح وذلك لخدمة مختلف أغراضهم وأهدافهم، وهناك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدم في إدارة الأرباح وتجميل صور الدخل. يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية بدعم من المالكين الرئيسيين وبالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي، من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة في النفقات، وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناءً على قيمة هذا الوعاء.

3- لغايات التصنيف المهني: تتنافس العديد من الشركات التي تعمل في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني الذي تجر به بعض المؤسسات الدولية والمحلية، ويستند هذا التقييم على العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية ووضع الشركة من ناحية القوة المالية، وبالتأكيد يستدل على هذا من خلال القوائم المالية الصادرة عن تلك الشركات، ولهذا تلجأ العديد من الشركات إلى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم وذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة.

¹ عماد الاغا، مرجع سبق ذكره، ص19.

4- لتقوية فرص الاستفادة الإدارية من المعلومات الداخلية : أحيانا تسمح قوانين بعض الشركات من أن يقوم مديرو وموظفو الشركة من تداول أسهم شركتهم بحرية كباقي المساهمين، ففي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المديرون من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية إلى السوق؛ الأمر الذي يقوي فرصتهم من الاستفادة بالمعرفة الداخلية لأخبار الشركة.

5- للحصول على مكافآت كبيرة للمديرين: حيث تقوم الادارة بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية؛ وذلك لزيادة الأرباح ولاسيما إذا كانت الحوافز والمكافآت الخاصة بهم مرتبطة بتلك الأرباح؛ وقد بين الباحثون في قضية شركة إنرون، أن الكثير من المفارقات المثيرة للدهشة تظهر مقدار تورط الأشخاص الذين كان يفترض فيهم حماية حقوق المساهمين وبقية الأطراف الأخرى في استلام مكافآت ضخمة من الشركة، ويبين الجدول التالي شيئا من تلك المفارقات.

6- لتجنب التكلفة السياسية: تتمثل تلك التكلفة في الأعباء التي قد تتحملها الشركات كبيرة الحجم نتيجة القوانين والأنظمة والمتطلبات التي تفرضها الدولة، مثل قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الشركات بأعباء اجتماعية مرتفعة.

7- لتخفيض احتمال انتهاك عقد الدين :إن اتفاقيات الديون غالبا ما يضع فيها الدائنون بعض القيود مثل قيود على التوزيعات المدفوعة أو إعادة شراء الأسهم أو إصدار ديون إضافية وإلى غير ذلك من الشروط، وهذه القيود في الغالب يعبر عنها في شكل نسب أو أرقام محاسبية مثل مستويات رأس المال العامل أو معدلات تغطية الفوائد أو صافي حقوق الملكية لهذا أحيانا تقوم الإدارة في الشركات التي ترتفع فيها نسبة الديون إلى حقوق الملكية أي تزداد فيها نسبة الرفع المالي إلى استخدام الطرق والسياسات المحاسبية التي من شأنها زيادة الأرباح لتجنب ما يسمى بالتقصير الفني في اتفاقيات الديون.

المطلب الثاني: الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية.

يمكن حصر أساليب المحاسبة الإبداعية بحسب المجالات المحاسبية، فهناك أساليب إبداعية في المحاسبة، وأخرى في التدقيق، وثالثة في الإفصاح. كما يمكن تقسيمها بحسب ارتباطها بالعناصر المحاسبية إلى: أساليب ترتبط بالإيرادات، وأساليب ترتبط بالمصروفات، وأساليب ترتبط بتبويب القوائم المالية، وأساليب ترتبط بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية، وأساليب ترتبط بتقرير مدقق الحسابات¹.

ويذهب آخرون في تقسيم هذه الأساليب بطريقة تهدف الى المساعدة على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل مستخدمي القوائم المالية، وذلك بحصر هذه الأساليب في ثلاث مجموعات رئيسية باعتبار قياس الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم². لكن على العموم فإن أساليب المحاسبة الإبداعية لا تخرج عن أربعة مواطن للتلاعب، فهي إما تلاعباً في الإفصاح أو التوقيت أو التقدير أو التصنيف (التبويب). ومن هذا المنظور، يتم في هذا المطلب التعرف على أشهر أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها الشركات للتأثير

1 عاطف محمد أحمد ، تحليل آثار المحاسبة الخلاقة على تضليل القوائم المالية من وجهة نظر : المعدين والمستثمرين والمراجعين بالتطبيق على البيئة المصرية، المجلة العلمية لكلية التجارة ، جامعة بني سويف، مصر، 2006، ص270.

2 ميسون محمد علي القرني، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، 2010، ص54.

على تقاريرها المالية. وتجدر الإشارة هنا أن هذه الأساليب لا تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بالضرورة.

أولاً: أساليب المحاسبة الإبداعية في الإفصاح.

1- التمويل خارج الميزانية: تلجأ بعض الشركات إلى عدم الإفصاح عن عمليات التمويل ذات الأهمية النسبية في الشركة، حيث تقوم بعمليات تزيد من التزاماتها دون أن تظهر تلك الزيادة في ميزانيتها، ويسمى التمويل خارج الميزانية.

ويعرف التمويل خارج الميزانية (أو التمويل الخفي) على أنه "تمويل أو إعادة تمويل عمليات الشركة دون أن يظهر ذلك في ميزانيتها، ودون الخروج عن المتطلبات النظامية، وبوجود المبتكرات المحاسبية" ومن أبرز صور هذا الأسلوب ما يلي:¹

1-1 عقود الإيجار: تتمثل صور التمويل خارج الميزانية في عقد إيجار طويل الأجل غير قابل للإلغاء، يسجل في دفاتر الشركة على أنه عقد إيجار تشغيلي وذلك لأنه لا يستوفي الشروط اللازمة لاعتباره عقد إيجار رأسمالي. ويترتب على ذلك عدم ظهور قيمة العقد الحالية في قائمة المركز المالي؛

1-2 منشآت الغرض الخاص: تتمثل منشآت الغرض الخاص في انشاء الشركة الام لمنشأة تابعة لها لممارسة نشاط معين، وتحويل بعض أصول الشركة والتزاماتها إلى المنشأة التابعة دون إدماجها في القوائم المالية للشركة الأم وذلك عن طريق القيام ببعض الأساليب للتهرب من شروط إدماجها. ويهدف هذا النوع من المنشآت إلى:

✓ الحصول على تمويل منخفض التكلفة؛

✓ التجنب الضريبي؛

✓ الحصول على مكاسب صورية من خلال عمليات بيع أصول الشركة الأم على الشركات التابعة، الأمر الذي من شأنه خلق مكاسب للشركة كما لو أنه تم بيع أي أصل آخر لأي شركة.

2- التغييرات المحاسبية: تمارس الشركات في بعض الأوقات تغييرات محاسبية تؤثر على نتائجها المالية بشكل أو بآخر، وتكون تلك التغييرات إما في السياسات المحاسبية المتبعة، أو التقديرات المحاسبية، أو التغيير في الوحدة المحاسبية ويعتبر تغيير الطرق المحاسبية التي تتبعها إدارة الشركة أشهر أدوات إدارة الأرباح حيث تستغل الإدارة الاختيارية المتاحة في هذا المجال بما يتناسب مع أهدافها.²

1-2 التغييرات في السياسات المحاسبية: ينص معيار العرض والإفصاح العام أنه إذا حدث تغيير في السياسة المحاسبية فإنه ينبغي تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر رجعي، وذلك بتعديل القوائم المالية لكافة المدد المالية المعروضة إلا في الظروف التي يتعذر فيها تحديد البيانات المالية الضرورية للتعديل بصورة معقولة.

2-2 التغييرات في التقديرات المحاسبية: أما تغيير التقدير المحاسبي، فمثاله أن تتغير الظروف الاقتصادية المحيطة باستخدام الأصل، أو تستجد بعض الأمور التي لم تكن م عروفة أو لم يكن من الممكن التنبؤ بها.

¹ ميسون محمد علي القري، نفس المرجع أعلاه، ص57.

² عاطف محمد احمد، مرجع سبق ذكره، ص29.

كما قد تتوسع مدارك المديرين وتتطور قدراتهم في التقدير والحكم. وكل ذلك يتطلب من إدارة المنشأة إعادة النظر في احتساب التقديرات المختلفة مثل قيم الأصول وأعمارها الإنتاجية وقيمة الخردة في نهاية العمر الإنتاجي.

2-3 التغييرات في الوحدات المحاسبية: ويتضمن التغيير في شكل الوحدة المحاسبية، ومثال ذلك حالات اندماج الشركات وما يتطلبه من توحيد القوائم المالية، والتغييرات في نسب الملكية التي تؤثر على سيطرة الشركات.

ثانياً: أساليب المحاسبة الإبداعية في التوقيت.

1- الاعتراف بالإيرادات: يعتبر التلاعب في الاعتراف بالإيراد من أكثر المخالفات التي كشفت عنها هيئة بورصة الأوراق المالية في نيويورك، وتتراوح الشركات في الاعتراف بالإيراد بين المدخل المحافظ وفيه تؤجل الشركة تسجيل الإيراد إلى حين التأكد من تحققه، وغير المحافظ وفيه تستعجل الشركة في تسجيل الإيراد قبل تحققه. وتجدر الإشارة إلى أن التلاعب في الاعتراف بالإيراد لا يتعلق بمفهوم التوقيت فقط، بل يتعلق بمفهوم تحول المخاطر كذلك، وهذا ما يجعله من الأساليب الأكثر خطورة على الشركة.

2- الاعتراف بالمصاريف: تعد المحاسبة عن المصروفات من المجالات المحاسبية الأكثر اعتماداً على التوقعات والتقديرات القائمة على الحكم الذاتي، وهذا الأمر يسمح للشركات للتحكم في أرقامها للحصول على أرباح أكثر أو أقل حسب المصلحة. ويعتبر أكثر الأساليب المتعلقة بالاعتراف بالمصروف هي نقل المصروفات إلى فترات محاسبية لاحقة أو سابقة.

ثالثاً: أساليب المحاسبة الإبداعية في التقدير.

يمكن حصر أساليب التقدير في العناصر التالية:¹

- تكاليف البحث والتطوير، تعتبر تكاليف البحث والتطوير أحد الأمثلة القليلة للأصول غير الملموسة الناشئة ذاتياً في القوائم المالية. وتتميز مصاريف البحث والتطوير بعنصر عدم التأكد بدرجات مختلفة ومتفاوتة؛
- إهلاك الأصول الثابتة، حيث تلجأ الشركات إلى استغلال اختيارية طريقة احتساب الإهلاك، بما يتماشى مع مصلحة مركزها المالي. فمن المتعارف عليه محاسبياً أن يتم إهلاك الأصول إما بتحميل السنوات الأولى بقسط إهلاك أكبر بطريقة القسط المتناقص، أو بطريقة القسط الثابت، حيث توزع التكلفة بالتساوي على سنوات العمر الإنتاجي المقدر؛
- المدينون والدائنون، إذ يتم من خلال المدينين إدارة الإيرادات، ليس فقط التلاعب في الاعتراف بالإيراد، ولكن حتى في تقويم حسابات المدينين، حيث يتم تقدير الحسابات المدينة وفقاً لسياسة الحيطة والحذر بإنشاء مخصص للحسابات المشكوك في تحصيلها يطرح من إجمالي المدينين؛

¹ ميسون محمد علي القري، مرجع سبق ذكره، ص70.

- المخزون السلعي، إن المبالغة في تقدير المخزون يقلل من تكلفة البضاعة المباعة ويزيد من صافي الدخل. وهناك الكثير من المداخل التي تُوصل إلى هذه المبالغة، ولعل أبسطها أن يتم المبالغة في العدد الفعلي لعناصر المخزون، غير أنها تعد احتيالياً صريحاً.

رابعاً: أساليب المحاسبة الإبداعية في التصنيف والعرض.

1- قائم الدخل: تحتوي قائمة الدخل على أرقام أساسية لأغراض التحليل المالي، مثل الأرباح التشغيلية، وصافي الربح وغيرها. وكما تدور المحاسبة الإبداعية حول تعجيل أو تأخير المصروفات أو الإيرادات أو المكاسب أو الخسائر، أي نقلها بين الفترات المحاسبية، يتم ذلك في قائمة الدخل من خلال التلاعب في التصنيفات والإيضاحات في قائمة الدخل للفترة المراد تغييرها. وتعد قائمة الدخل من أهم القوائم المالية، على الأقل بالنسبة للمستثمر والتلاعب فيها يكون إما تلاعباً بالإفصاح أو بالتصنيف أو كلاهما.

2- الاستثمارات: ومثاله اعلان احدى الشركات التي افلست بسبب استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية عام 2002 عن مخالقات محاسبية بمبالغ ضخمة وأشارت نتائج التحقيق الأولية إلى أن هذه الشركة مارست عمليات تحويل بين حسابات داخلية أبرزها تسجيل تكاليف تشغيل رسوم استخدام شبكات شركات اتصالات أخرى، باعتبارها استثمارات رأسمالية طويلة الأمد ف ي خطوة مكنتها من إخفاء جانب من نفقاتها، وتضخيم تدفقاتها المالية، وإظهار أرباح غير حقيقي.

المطلب الثالث: دور الهيئات والمنظمات الدولية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

عندما قرر مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها وتغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية كان يهدف من وراء هذا التغيير الى عدة نقاط من أهمها:¹

1. التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية؛
 2. تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الأوربي بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعدها على توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الاتحاد الأوربي على غرار توحيد العملة الأوروبية؛
 3. الأخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبة محلية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية؛
 4. حدوث بعض التجاوزات والاستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كانت أحد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية.
- ومن هذا المنطلق فقد رأى مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية أدرج بعض التعديلات والتغييرات وذلك تقادياً للاستغلال السيئ للمعايير القديمة، وكذلك للقضاء على أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي ظهرت في ظل المعايير المحاسبية الدولية القديمة، ومن أهم تلك التعديلات:

¹ يحيى محمد أبوطالب ، المحاسبة الدولية وفقاً لأحدث إصدارات معايير المحاسبة المصرية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية في إطار نظرية المحاسبة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2006 ، ص ص 205-215.

- 1- العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية) و (المعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الجديدة، والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فسح المجال للاختيار بين عدة بدائل بحيث تستغل تلك البدائل في تجميل صورة الدخل أو تضخيم الأرباح أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط الشركة؛
- 2- إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي، ويعتبر هذا الأمر من وجهة نظر الباحثين من أهم التغييرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة، فقد اتضح ان هنالك صعوبات متعددة في التطبيق العملي للكثير من فقرات معايير المحاسبة، حيث يصعب على الكثير من المتخصصين توضيح كيفية التطبيق السليم لغموض بعض الفقرات داخل المعيار الأمر الذي قد يستغله بعض ضعاف النفوس في القيام بعملية تلاعبات أو تحريفات لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار؛
- 3- العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة الى إزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير الأمر الذي يغلق الباب أمام من يريد ان يستغل تلك التناقضات أو الغموض الذي يكتنف بعض تلك المعايير؛
- 4- إدخال التفسيرات الملحقة بالمعايير الى داخل المعايير نفسها بدلا من فصلها في ملحق خاص بكل معيار.

المبحث الثالث: المحاسبة الإبداعية وفجوة التوقعات.

يعتبر تقرير المدقق عنصرا مهما بالنسبة للأطراف المستفيدة منه، ذلك انهم يعتمدون عليه كل حسب عمله. فتعتمده إدارة المؤسسة في صياغة خططها المستقبلية ويعتمده الدائنون في مدى قدرة المؤسسة على الإيفاء بالديون التي على عاتقها ... وعليه فان هذه الأطراف المستفيدة من تقرير المدقق تضع توقعات حول مخرجات عملية التدقيق تتماشى والاهداف المرجوة، لكن وقوع أي خلل في سير عملية التدقيق يؤدي الى خلل في التوقعات، أي نشوء فجوة بين طرف المدقق والأطراف المستفيدة من تقريره. وهو ما يصطلح عليه فجوة التوقعات.

المطلب الأول: مفهوم فجوة التوقعات ومكوناتها.

أولاً: مفهوم فجوة التوقعات.

من المعروف أن هناك ثلاثة أطراف أساسية معنية بخدمات التدقيق وهي المدقق والمؤسسة محل التدقيق ومستخدمي تقرير المدقق، وفي هذا السياق قد يكون لدى هذه الأطراف توقعات معينة من وراء وظيفة التدقيق بمستوى يفوق كثيرا ما تهدف إليه هذه الوظيفة، مما يترتب على هذا الأمر عدم تمكن المهنة من تلبية ومواجهة هذه التوقعات المتزايدة بما يؤدي إلى اللبس وسوء الفهم والاضطراب ويحدث ما يطلق عليه فجوة التوقعات في المراجعة.

لا يوجد تعريف موحد لفجوة التوقعات، بحيث توجد العديد من التعريفات التي قدمت لها ويمكن ذكر البعض منها فيما يلي:

تعرف فجوة التوقعات على أنها: "الفجوة بين مستويات الأداء المتوقع كما هو متصور من جانب المراجعين ومستخدمي القوائم المالية"¹.

وتعرف أيضا على أنها: "مساحة الاختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات وأصحاب المصلحة في المشروع بشأن ما يحتاجونه من مراقب الحسابات وبين ما يقدمه لهم الآن"². كما تعرف أيضا على أنها "الاختلافات في فهم الدور الذي تقوم به مهنة المراجعة في بيئة الأعمال ومفهوم الرأي العام عن الوظيفة الحالية التي تمارسها مهنة المراجعة"³.

وبناء على التعاريف السابقة الذكر يمكن تحديد تعريف شامل حول فجوة التوقعات فجوة التوقعات هي الاختلاف بين ما يقوم به المدقق فعلا وما يتوقعه مستخدمي التقارير المالية منه. وعليه ففجوة التوقعات ناتجة بين اختلاف في التوقعات الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة بما يقوم به المدقق فعلا، فجوة التوقعات تتمحور حول ثلاثة عوامل مشتركة وهي أداء المراجع المتوقع والواجبات المتوقعة من المراجع وقلة المعرفة لدى مستخدمي التقارير المالية بوظائف المدقق.

¹ شكري معمر سعاد، التقارير المالية للمراجع و آثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية، أطروحة دكتوراه غير منشورة في علوم التدبير تخصص مالية المؤسسة، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2014-2015، ص182

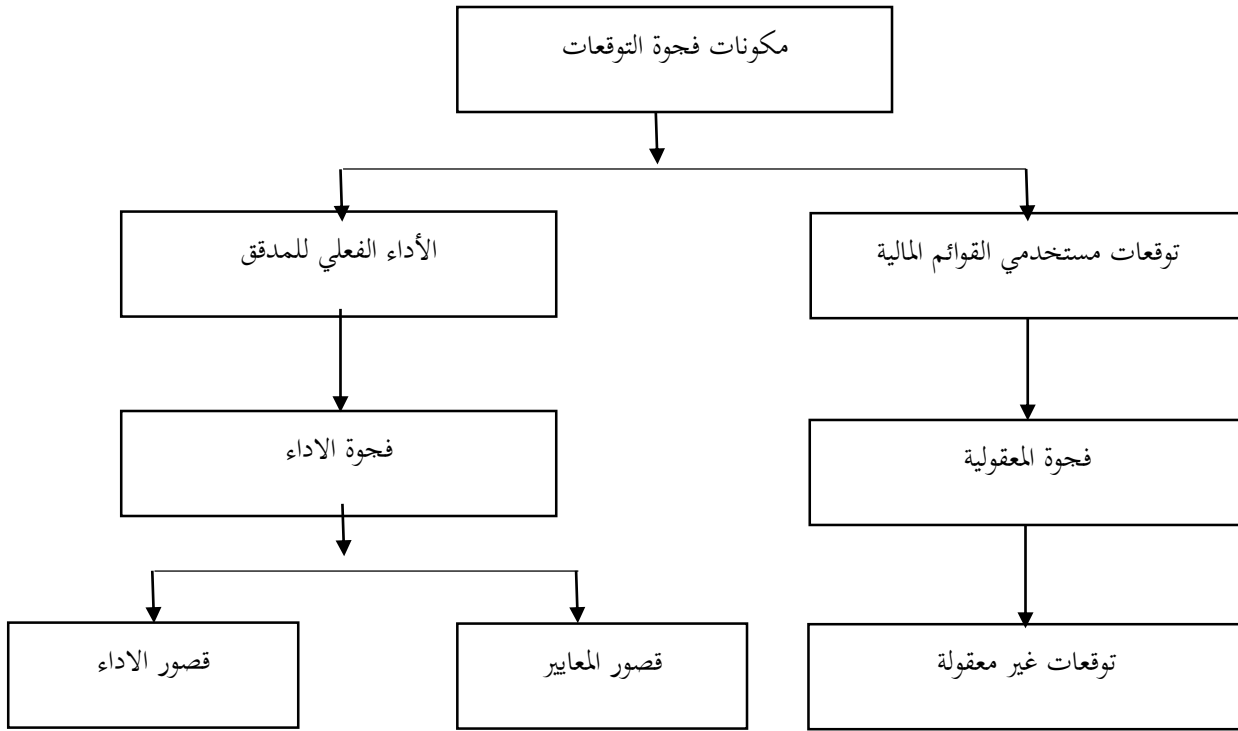
² عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية و الامريكية، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص12.

³ ابراهيم سليمان عمر، أتم تعديلا معيار التدقيق الدولي رقم (788) المعد و الخاص بتقرير المدقق عل تضيق فجوة التوقعات ، أطروحة دكتوراه غير منشورة في الفلسفة في المحاسبة، الاكاديمية العربية للعلوم المالية، و المصرفية، الأردن، 2008، ص32

ثانياً: مكونات فجوة التوقعات.

بناء على ما تقدم من تعريفات يمكن القول بان مصدر هذه الفجوة هو أحد الأطراف المستفيدة من مخرجات التدقيق أو جميعها، ويلخص الباحثين فجوة التوقعات في مكونين أساسيين هما فجوة الأداء وفجوة المعقولة. ويوضح الشكل التالي مكونات الفجوة استناداً الى كل من مستخدمي مخرجات التدقيق وأداء المدقق.

الشكل رقم 04: مكونات فجوة التوقعات



المصدر: من اعداد الباحث اعتماداً على أحمد برير.

1- **فجوة المعقولة:** تمثل فجوة المعقولة الاختلاف بين توقعات المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية من مهنة التدقيق، وما يستطيع المدقق أدائه بصورة معقولة، أي أن مستخدمي القوائم المالية يتوقعون دوراً أكثر فعالية للتدقيق مقارنة بما يوفره الآن من أداء من الناحية التطبيقية.

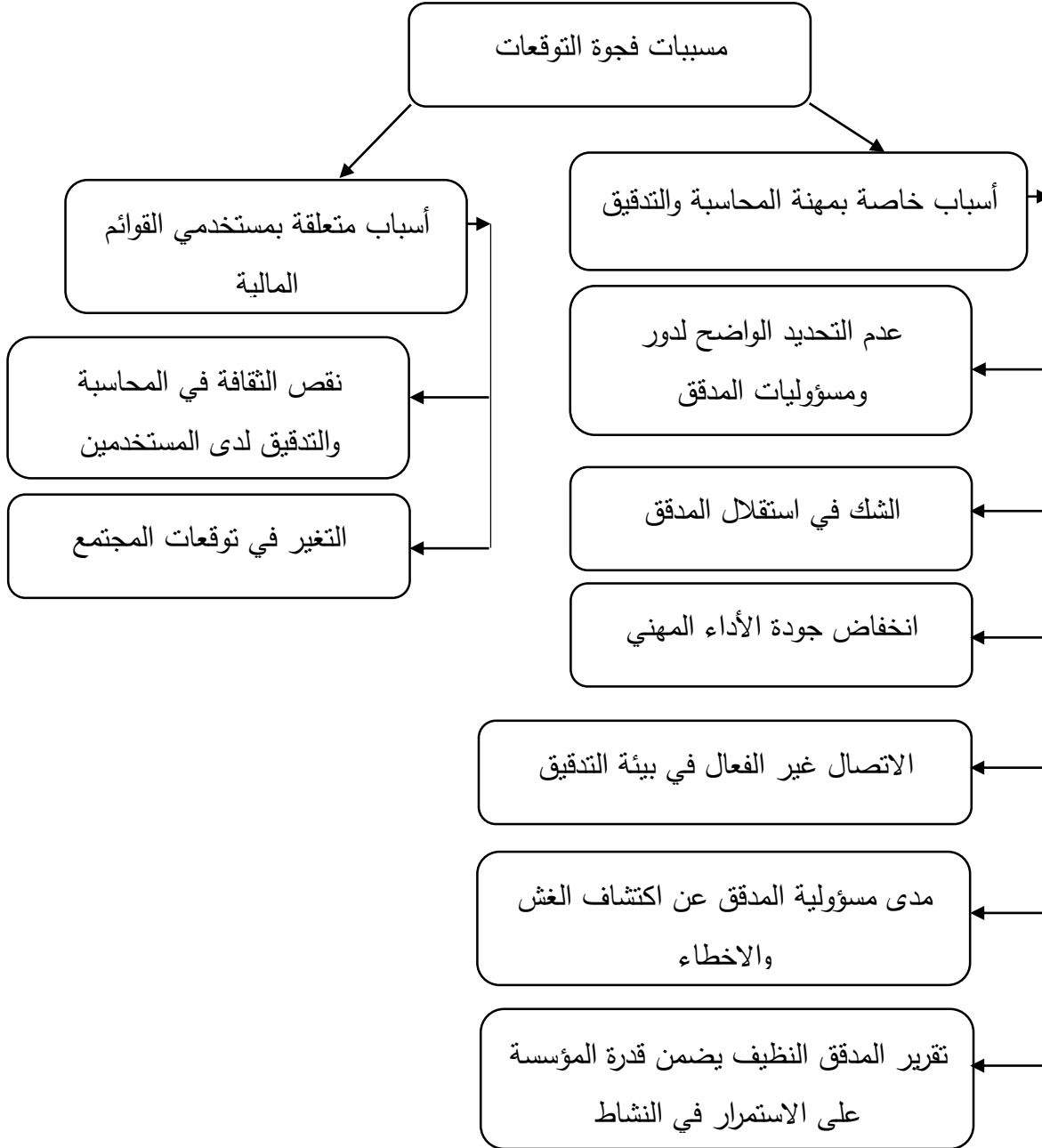
2- **فجوة الأداء:** تعبر فجوة الأداء عن التباين بين ما يمكن توقعه من أداء المدققين بشكل معقول عن طريق مستخدمي القوائم المالية وبين ما يتصوره هؤلاء المدققين من أدائهم الفعلي، ويمكن تحليل هذه الفجوة إلى عنصرين:

1-2 **فجوة المعايير الناقصة:** هي عبارة عن التباين في الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المدقق وبين واجبات المدقق وفقاً لمعايير التدقيق، ويطلق على تلك الفجوة عدم كفاية أو قصور في معايير التدقيق.

2-2 **فجوة الأداء الناقص:** وتعرف على أنها الفجوة بين واجبات المدقق وفقاً لمعايير التدقيق وبين الأداء الفعلي له ويطلق على تلك الفجوة عدم كفاية أو قصور في الأداء.
المطلب الثاني: مسببات فجوة التوقعات.

كثيرة هي الأسباب والعوامل التي تؤدي الى حدوث فجوة التوقعات، ويرى الباحث تصنيف هذه الأسباب حسب الحدث، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل 04: مسببات فجوة التوقعات



المصدر: من اعداد الباحث

من خلال الشكل أعلاه فان فجوة التوقعات تحدث نتيجة مسبيين أساسيين يضم كل منهما مجموعة من الاحداث التي قد تتسبب في حدوث الفجوة. فعندما يتعلق الامر بمهنتي المحاسبة والتدقيق فان فجوة التوقعات تعود أسبابها أما من جهة جمهور المستفيدين من تقرير المدقق أو من جهة المدقق في حد ذاته:

1- عدم التحديد الواضح لدور ومسؤوليات المدقق، أي ان بعض المستخدمين لمخرجات التدقيق يعتقدون أن إعداد القوائم المالية يقوم به المدقق وهو ما يتنافى ومعايير التدقيق، ذلك ان اعداد القوائم المالية من مسؤولية المؤسسة في حين أن مهمة المدقق تقتصر فقط على ابداء الراي حول مدى سلامة

- وصحة القوائم المالية وأنها تعبر بشكل عادل عن وضعية المؤسسة وبعبارة أخرى المدقق مطالب بتوفير الأسباب دون النتائج؛
- 2- الشك في استقلال المدقق، إن الأصل في مهنة التدقيق هو الاستقلال سواء في عملية التدقيق أو في اعداد التقرير، لكن قيام المدقق ببعض الاعمال غير المهمة الأساسية والتعاملات خارج إطار التدقيق قد تجعله محل شك، الامر الذي يضعف من مصداقية عمله وبالتالي نشوء الفجوة؛
- 3- انخفاض جودة الأداء المهني
- 4- الاتصال غير الفعال في بيئة التدقيق، فمن بين الأسباب الأساسية لظهور فجوة التوقعات هو سوء فهم مستخدمي القوائم المالية لمهنة التدقيق، وعلى المدقق العمل على تفعيل الاتصال داخل بيئة التدقيق بينه وبين مجلس الإدارة أو بينه وبين مستخدمي القوائم المالية؛
- 5- تقرير المدقق النظيف يضمن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، في الغالب ما يعتقد مستخدمو القوائم المالية أن التقرير النظيف حول وضعية المؤسسة هو دليل على استمراريتها في المستقبل، أي أن توقف المؤسسة عن النشاط او افلاسها عقب التقرير النظيف للمدقق هو فشل للتدقيق وبالتالي حدوث فجوة التوقعات.

أما من جانب مستخدمي القوائم المالية فمسببات فجوة التوقعات تتعلق بـ:

- 1- نقص الثقافة عن المحاسبة والتدقيق لدى مستخدمي القوائم المالية: أي عدم وجود فهم كافي لمهنة التدقيق والاساسيات التي تقوم عليها وبالتالي تكون توقعاتهم حول مخرجات التدقيق مبالغ فيها تؤدي الى اتساع الفجوة؛
- 2- التغير في توقعات المجتمع، بحيث يتميز هذا التغير بالتسارع الكبير في طلبات وتوقعات مستخدمي القوائم المالية الامر الذي قد يؤدي الى حدوث فاصل بين التوقعات والأداء الفعلي نتيجة لضعف استجابة المهنة للتطورات الحاصلة.

المطلب الثالث: دور المحاسبة الإبداعية في حدوث فجوة التوقعات.

سبقت الإشارة ف بداية هذا الفصل الى أن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية كان سبباً في افلاس أربعة من أكبر وأشهر الشركات أبرزها شركة "انرون" المتخصصة في مجال الطاقة، لكن هذا الإفلاس لم تقع مسؤوليته على تلك الشركات فقط بل تعدته الى شركة آرثر أندرسون وهي الشركة التي كانت تقوم بتدقيق حسابات تلك الشركات، أي وجود تواطء بين الشركات والقائمين على عملية التدقيق.

لهذا فان دور المحاسبة الإبداعية في ظهور فجوة التوقعات يُنظر له من الجانب المحاسبي والمتعلق بالمؤسسة من خلال استخدامات المحاسبة الإبداعية وكذا من جانب التدقيق من خلال الاخلال بأخلاقيات المهنة، أي التعاضي عن الأخطاء والتلاعبات وابداء رأي يعكس وضعية جيدة للمركز المالي للمؤسسة. وفي المقابل فان مستخدمي القوائم المالية من مستثمرين ومساهمين جدد، بنوك، مؤسسات حكومية، دائنون يتوقعون أن تعبر التقارير عن الوضعية المالية الصادقة للمؤسسة. ويبرز دور المحاسبة الإبداعية في ظهور الفجوة من خلال:

- تزيين الأداء المالي للمؤسسة والذي لا تسمح به الظروف التشغيلية للمؤسسة، أي العمل على رسم صورة إيجابية للمؤسسة في السوق؛
- التلاعب بالإيرادات والنفقات بغية التقليل من العبء الضريبي في حين ان الإدارة الضريبية تضع بعض التوقعات فيما يخص الإيرادات الضريبية، لكن القيام بهذه الممارسات يخلق فجوة بينما تتوقعه الإدارة الضريبية وما تقوم به المؤسسة من تلاعب؛
- العمل على تحسين القوائم المالية - باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية- من أجل الحصول على تصنيف متقدم من بين المؤسسات التي تنشط في نفس المجال، ذلك ان هذا التصنيف يعمل على جذب العملاء والمستثمرين وبالتالي فانهم يرسمون توقعاتهم بناءً على تلك التصنيفات.

خلاصة الفصل:

نستخلص من دراسة الفصل الثاني، أن المحاسبة الإبداعية عبارة عن مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمد عليها المحاسبون لتحقيق مصلحة معينة، والعمل على تجميل وتغيير الأرقام بحسب ما يرغبون فيه. وتأخذ عدة أشكال منها المحاسبة النفعية، تلطيف صورة الدخل، التلاعب بالتقارير المالية، إدارة الدخل ... وغيرها من المسميات التي تعتبر جميعها تغييرا في القيم والمعطيات المحاسبية إلى قيم أخرى غير حقيقية. لكن هذا لا يعني أن المحاسبة الإبداعية في مجملها ممارسة غير قانونية.

حيث توجد مجموعة من الدوافع للقيام بهذه الأساليب، منها التأثير الإيجابي في سمعة المؤسسة، الغش الضريبي، الحصول على تصنيف مهني من بين المؤسسات الأخرى، الحصول على مكافآت ... وذلك باتباع مجموعة من الأساليب بعضها يتعلق بالإفصاح والتقدير والبعض الآخر يتعلق بتصنيف وعرض البيانات المحاسبية. لكن المنظمات والهيئات الدولية تعمل دائما على التقليل والحد من هذه الممارسات، حيث عمل مجلس اصدار معايير المحاسبة الدولية على اجراء العديد من التعديلات تهدف جميعها الى التوحيد المحاسبي والتقليل من البدائل في المعالجات المحاسبية.

إن ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وتجميل القيم وفق ما يرغب في المعدون، ينتج عنه حدوث فجوة في التوقعات بين ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية وبين ما يقوم به معدو القوائم المالية أو الأطراف التي تصادق عليها وهي تتضمن تلك التلاعبات.

**الفصل الثالث: تقنيات التدقيق الجبائي في النظام الجبائي
الجزائري ودورها في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.**

المبحث الأول: تدقيق حسابات الميزانية والعناصر المكونة للربح؛

المبحث الثاني: نتائج التدقيق المحاسبي وطرق إعادة تأسيس رقم

الاعمال؛

الفصل الثالث: تقنيات التدقيق الجبائي في النظام الجبائي الجزائري ودورها في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

تمهيد:

تعد ممارسة المحاسبة الإبداعية في التصريحات الجبائية عادة بغرض التهرب والتملص من الدفع الكلي او الجزئي للضريبة المفروضة على المكلف، وذلك من خلال اللجوء الى بعض الخبراء في مجال المحاسبة بغية إيجاد حيل محاسبية تخفف الأعباء الضريبية التي على عاتق المكلف أو اعفائهم منها تمام. ويقومون بهذه الممارسات اعتمادا على ضلوعهم في المجال المحاسبي من جهة وتعدد البدائل والثغرات القانونية في كل من المحاسبة والنظام الجبائي، فيتم التلاعب في العناصر الأساسية للريح والمتمثلة في الأعباء والنواتج مباشرة أو العناصر الأخرى المكونة لكل منهما.

سبقت الإشارة في الفصل الأول الى انه يوجد عدة أنواع للتدقيق الجبائي نوعين أساسيين هما الرقابة العامة والتدقيق الجبائي المعمق، وتتعلق التقنيات التي تعمل على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية بالنوع الثاني وهو التدقيق الجبائي المعمق، ذلك انه بدوره يتفرع الى التدقيق المحاسبي المعمق وفحص مجمل الوضعية الجبائية للمكلف، بحيث ينطلق المدقق في عملية التدقيق انطلاقا من مجموعة القوائم المالية المصرح بها من طرف المكلف، وتشتمل على الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات المخزونات، جدول العملاء... ويركز المدقق الجبائي على العمليات التي تخص العناصر المكونة للريح وبالتالي ضبط رقم اعمال المكلف والذي عل أساسه يتم فرض الضريبة. أي انه في حالة اكتشاف المدقق لممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المصرح بها يكون ضروريا إعادة تأسيس رقم الاعمال وبالتالي ضبط أساس فرض الضريبة مع تحمل المكلف لبعض الغرامات. وسيتضمن هذا الفصل ثلاث مباحث هي:

- المبحث الاول: تدقيق حسابات الميزانية والعناصر المكونة للريح؛
- المبحث الثاني: نتائج التدقيق المحاسبي وطرق إعادة تأسيس رقم الاعمال

المبحث الأول: التدقيق المعمق لحسابات الميزانية وحسابات التسيير وحسابات النتائج والعناصر المكوة للريح. يتطلب اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يقوم بها المكلف بالضريبة بغية التهرب من دفع الضريبة دراسة معمقة من طرف المدقق الجبائي، حيث يغوص المدققون في فحص كل العناصر المكونة للمحاسبة، وسيتم التطرق في هذا المبحث لمراحل التدقيق المحاسبي في النقاط الآتية:

- الفحص المعمق لحسابات الميزانية؛
- الفحص المعمق لحسابات النتائج؛
- العناصر المكونة للريح.

المطلب الأول: الفحص المعمق لحسابات الميزانية.

تعرف الميزانية على انها كشف إجمالي لأصول وخصوم المؤسسة، وعليه فان تدقيق الميزانية يتضمن:

- فحص حسابات الأصول.
- فحص حسابات الخصوم.

الفرع الأول: فحص حسابات الأصول، تمثل الأصول الموجودات الدائمة للمكلف من ممتلكات ومستخدمات وتضم ثلاث مجموعات تتمثل في التثبيات، المخزونات والحسابات الجارية، حسابات الغير والحسابات المالية. وسيتم التركيز على الحسابات البارزة والتي يمكن للمكلف ان يستغلها للتهرب من الضريبة. **أولاً: التثبيات:** يمثل هذا الصنف على جميع ما تملكه المؤسسة بشكل دائم عن طريق الشراء او الانشاء او الحيازة، وتتركز عملية التحقيق على الحسابات التالية:

*د/20 تثبيات معنوية، ويضم هذا الحساب جميع العناصر التي تملكها المؤسسة او تحصلت عليها كمصاريف التطوير الخاصة بالقيم الثابتة، أنظمة وبرامج الاعلام الآلي، شهرة المحل، براءات الاختراع، ومن اجل التأكد م التسجيلات بخصوص هذا الحساب، يحق للمحقق الجبائي طلب التبريرات التالية:¹

- التأكد من عدم تطبيق الاهتلاكات على القيم المعنوية؛
- التأكد من ان حصة استغلال الملكية الصناعية والتجارية لم تسجل في المصاريف، اذ بإمكان المكلف بالضريبة ان يقوم بذلك بهدف تخفيض الضرائب؛
- التأكد من ان الريح الناتج عن بيع الرخصة قد اخضع للضريبة؛
- التأكد من عدم تكوين مؤونة للقيم المعنوية؛

*د/211 الأراضي: تقييم الأراضي بصورة مستقلة على المباني المقامة عليها باستعمال الوثائق والاثباتات التي تبين قيمة هذه الأراضي، ويسجل في هذا الحساب قيمة الأراضي التي يشتريها المكلف بالضريبة ويقوم المحقق الجبائي بفحص هذا الحساب من خلال:²

- التأكد من قيمة الأراضي المسجلة، وان سعر الأراضي غير مدمج في قيمة تكلفة البناء؛

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

² عباس عبد الرزاق، نفس المرجع اعلاه، ص132

- التأكد من عدم تخصيص مؤونة لتناقص قيمة الأراضي الا إذا تم تبرير ذلك.
- *د/213 البناءات: وهي العقارات المبنية التي بحوزة المكلف بالضريبة وتدخل ضمن نشاطه ويتأكد المحقق من النقاط التالي:¹
- المبالغ المسجلة لقيمة المباني صحيحة وحقيقية؛
 - أقساط الاهتلاك المسجلة للمباني تتعلق بالمباني التي هي ملك للمكلف وليست مؤجرة؛
 - التأكد من عدم دمج اهتلاك المباني مع قيمة الأراضي التي هي عليها.
- *د/2186 اغلفة متداولة: ويتعلق هذا الحساب بالأغلفة التي تعيرها المؤسسة للغير، ويتم اثباتها في فاتورة وينجر عن تسجيل العملية ظهور حسابين هما:
- د/4096 امانات مدفوعة؛
 - د/4196 امانات مقبوضة.
- حيث يمكن للمكلف التلاعب بمبالغ د/4096، لذا يجب على المحقق التأكد من الاغلفة المسجلة في هذا الحساب هي بحوزة الزبائن ولم يتم بيعها، إضافة الى اعتبار التضخيم في مبالغ الحساب مخالفة.
- اما في حالة التنازل عن هذه الغلافات فعلى المحقق التأكد من إخراجها من أصول الميزانية والتأكد من دفع الرسم على القيمة المضافة المتعلق بإعادة البيع.
- د/28 الاهتلاكات: يمثل الاهتلاك التكلفة السنوية لحيازة واستخدام أصل ثابت، ولا تطبق الاهتلاكات على التثبيات التي استأجرتها المؤسسة من الغير، ولا على الاستثمارات أي التثبيات التي لا تزال قيد الإنجاز والتي يمكن ان تكون لها خسارة قيمة. ومن الملاحظ ان مديرية الضرائب تقترح بدء عملية الاهتلاك من تاريخ استخدام التجهيزات أي ان المؤسسة لا تقوم باهتلاك معدات لم تبدأ باستخدامها بعد².
- وبالتالي يقوم المحقق بالتأكد من المعدلات الخاصة بالاهتلاك صحيحة بحيث ان المكلف قد يقوم بتضخيم المعدلات وبالتالي تخفيض النتيجة أي التقليل من قيمة الضرائب المدفوعة. على المحقق أيضا التأكد من تسجيل التثبيات الجديدة في حساب خاص وعدم دمجها مع تثبيات قديمة.
- ثانيا: المخزونات والحسابات الجارية:**
- "تمثل المخزونات اصولا:
- يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري؛
 - هي قيد الإنتاج بقصد مماثل؛
 - هي مواد أولية او لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج او تقديم خدمات؛

¹ واعيل عبد القادر واخرون، تقنيات التحقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة يحيى فارس، المدينة، 2008/2007، ص88.

² عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، برج بوعريريج، الجزائر، 2011، ص13.

- تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يتم الكيان بعد باحتساب المنتوجات المناسبة له...³.

ويتأكد المحقق الجبائي من:

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

ثالثا: حسابات الغير (الديون الدائنة) ويضم هذا الحساب جميع المبالغ التي اكتسبتها المكلف بناء على علاقته مع الغير، ويركز المحقق في تدقيقه لهذا الصنف على الحسابات التالية:

*د/41 الزبائن والحسابات الملحقة:

وذلك بالتأكد من:¹

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

- أن افلاس الزبائن حقيقي ومبرر بالوثائق اللازمة.

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

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

³ النظام المحاسبي المالي، دار بلقيس، الجزائر، 2009، ص65.

¹ عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص ص137-138.

ثالثًا: الحسابات المالية، يركز المحقق على د/50 قيم منقولة للتوظيف ود/51 البنوك والمؤسسات المالية المماثلة.

*د/50 قيم منقولة لتوظيف: ويتعلق الأمر بالأسهم والسندات التي تحوز عليها المؤسسة، حيث يتأكد المحقق من صحة التسجيلات المحاسبية وخاصة ما يتعلق بعمليات التنازل إذ تفرض ضرائب في حالة وجود فائض قيمة.

*د/51 البنوك والمؤسسات المالية: تعتبر عملية فحص حساب البنك عملية بسيطة، وهذا لإمكانية معرفة أرقام حسابات المؤسسة في إطار حق الرقابة المعترف به للإدارة الجبائية، وفي هذا الصدد على المحقق أن يتأكد من:

- توافق التسجيلات المحاسبية والكشوفات البنكية، ويجب أن يتم هذا التحقيق على أطول مدة ممكنة؛
 - عدم وجود عملية تحويل بين حسابات الشركة والحسابات الشخصية؛
 - صحة الحسابات التي تم تسديدها عن طيق البنك؛
 - وجود كل التسجيلات المتعلقة بتسديدات الزبائن.
- *د/53 الصندوق، حيث تكشف عملية التحقيق في هذا الحساب في اغلب الأحيان العديد من الأخطاء والتجاوزات، إذ يأخذ المحقق بعين الاعتبار في إمكانية ظهور الغش الحالتين التاليتين:
- تخفيض الفوائد، أي التأكد من ان حساب الصندوق يكون مدينا في حالة البيع النقدي وبالتالي تساوي المبالغ المحصلة مع المبيعات المسجلة في يومية المكلف؛
 - زيادة التكاليف، فتتم مراقبة التسجيلات الواردة في الجانب الدائن لحساب الصندوق وكذا التأكد من عدم وجود تسجيل مزدوج لوثيقة تبريرية واحدة.

الفرع الثاني: فحص حسابات الخصوم، حسب النظام المحاسبي المالي فان هذا الجانب من الميزانية يقسم لثلاث مجموعات رئيسية هي:

- رؤوس الأموال الخاصة؛
- الخصوم غير الجارية؛
- الخصوم الجارية.

أولاً: رؤوس الأموال الخاصة: وتشمل على وسائل التمويل الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة من طرف المالكين¹، وتتم مراقبة الأموال كالتالي:

- *د/10 رأس المال: يراقب المحقق في هذا الحساب التغيرات المتعلقة بـ
- الزيادة في رأس المال؛

¹ عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص142.

- التخفيض في رأس المال، لا يخضع الجزء المخفض من رأس المال للضريبة على الدخل الإجمالي، لكن على المحقق التأكد من أن التخفيض لم يسبقه زيادة من خلال ضم الأرباح. وفي الحالة المعاكسة يتم احتساب الضريبة على الجزء المضاف فقط؛
- التنازل عن الأسهم والحصص، وهي لا تعني الزيادة في رأس المال أو تخفيضه فيتحقق المحقق من دفع حقوق التسجيل بالإضافة الى الضريبة الناجمة عن فائض القيمة الناتج عن عملية التنازل. كما توجد حسابات فرعية لهذا الحساب يجب التحقق فيها وهي:
- د/105 فرق إعادة التقييم، على المحقق التأكد من أن الفائض الناتج عن إعادة التقييم تم ضمه للنتيجة¹.
- د/106 الاحتياطات، ويتم التأكد من:
- التغيرات التي طرأت على هذا الحساب خلال الدورة وهذا اعتمادا على تقرير مجلس الإدارة؛
- أن الاحتياطات لا تحتوي على المؤونات غير المبررة وكذا النواتج الاستثنائية؛
- صحة مبالغ الاحتياطات وعدم تضخيمها.
- * د/111 مرحل من جديد، يعبر هذا الحساب عن النتيجة الخاصة بدورات سابقة وغير الموزعة وفي حالة توزيعها يتأكد المحقق من اخضاعها للضريبة على الدخل الإجمالي.
- ثانيا: الخصوم غير الجارية:
- * د/15 مؤونات الأعباء: وهي مؤونات يتم تشكيلها في نهاية الدورة نظرا لتوقع حدوث خسائر او تكاليف مستقبلية، ويتأكد المحقق من أن المؤونات مبررة وفي الحالة المعاكسة يتم صمها للنتيجة واخضاعها للضريبة.
- ثالثا: الخصوم الجارية، حيث سيتم التركيز على الحسابين التاليين:
- * د/40 الموردون والحسابات الجارية:
- تفحص مدى مطابقة رصيد الموردين مع الحسابات الواردة في اليومية وصحتها؛
- التأكد من ترحيل الحسابات لميزان المراجعة؛
- مراقبة بطاقة الموردين والتأكد من عدم إمكانية التسجيل المزدوج؛
- التأكد من حت/4096 امانات مدفوعة، ن خلال التأكد من عدم بيع الغلافات وضم إيراداتها للنتيجة.
- * د/44 الدولة والجماعات العمومية ومنظمات الدولة، أي التأكد من انه تم دفع الضرائب في الآجال المحددة وذلك بمطابقة السجلات والوثائق المحاسبية.
- المطلب الثاني:** الفحص المعمق لحسابات النتائج.
- وهي تشمل الأعباء من تكاليف وخدمات تتحملها المؤسسة بالإضافة على الإيرادات التي تحصلت عليها خلال دورتها الاستغلالية والفرق بينهما يعطي نتيجة السنة المالية والمخالفات التي يمكن لأن يرتكبها المكلف

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 201 ال5، المادة 173.

بالضريبة في هذا المجال هي تضخيم النفقات وتخفيض قيمة الإيرادات وتقسيم حسابات التسيير إلى قسمين هما:

- حسابات النفقات.

- حسابات الإيرادات.

الفرع الأول: فحص حسابات النفقات: تكون عادة أرصدة حسابات الأعباء مدينة، وتضمن من خلال النظام المحاسبي المالي حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة، وذلك حسب طبيعة احتياجات المؤسسة، ولكن المؤسسات التي تقوم بإعداد حسابات النتائج حسب الوظيفة، ينبغي عليها إعداد جداول ملحقّة تبين فيه الأعباء حسب طبيعتها.

حيث يقوم المحقق التأكد من العمليات التالية¹:

- يجب التأكد من أن المبالغ الموجودة في الحسابين (د/600 مشتريات البضائع المستهلكة) و(د/601 المواد الأولية المستهلكة) مساوية على الترتيب للمجموع الدائن للحسابين (د/30 و د/31 حسابي البضاعة و المواد الأولية) على التوالي؛

- يجب التأكد من أن الرسم على القيمة المضافة المتعلق بعمليات لا تستفيد من حق الحسم لم تدرج في التصريح ضمن الرسوم القابلة للحسم الجبائي نموذج G 50 .

- يجب التحقق من الوثائق الخاصة بتعويض مصاريف النقل؛

- يجب التأكد من أن المنح ذات الطابع المهني لم تدفع إلى المستخدمين خلال عطلة مدفوعة الأجر ولم تعالج كأجور؛

- يجب التأكد من أن الرواتب التي يستفيد منها المسيرون مبررة وطبيعية؛

- يجب التحقق من العمليات الحسابية الخاصة بالتسوية والتعديل في الضرائب والرسوم؛

- يجب التأكد من تطبيق المعدلات الحقيقية حسب نوع الضريبة أو الرسم؛

- التأكد من عدم تسجيل الضرائب على الأرباح في الحساب (د/64 ضرائب ورسوم) بل تم تسجيله في حساب (د/695 ضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية)؛

- التأكد من أن الفوائد المالية المدفوعة تخص ديون على المؤسسة؛

- التأكد من صحة الفوائد المصرح بها وذلك من خلال الاطلاع على جداول اهتلاك القروض والعقود الخاصة بها؛

- التحقق من جميع العناصر الداخلة في حساب قسط الاهتلاك، المعدل، مدة الاهتلاك، قيمة اكتساب

الاستثمار، والمعامل المطبق في حالة الاهتلاك غير الخطي؛

- يجب التأكد من توفر وثائق إثبات الخطر المسبب لتكوين مؤونة في التاريخ الذي كونت فيه؛

¹ سميرة بو عكاز، مرجع سبق ذكره، ص183.

- يجب التأكد من جميع الوثائق الثبوتية للأعباء مع الانتباه لتطبيق مبدأ استقلالية الدورات؛
- التحقق من أن جميع هذه الأعباء حقيقية وتخص استغلال المؤسسة ولا تهدف إلى تضخيم المصاريف لغرض تقليص الضريبة على الأرباح، أو بالعكس تقليص الأعباء بغرض زيادة الأرباح لتضليل المساهمين، والانتباه إلى مصاريف المستخدمين بحيث تكون قابلة للخصم إذا توفرت فيها الشروط المناسبة؛
- التأكد من أن الضرائب والرسوم متعلقة بالاستغلال وأن تكون مسددة أو مثبتة محاسبيا في انتظار التسديد، وهي تخص الرسم على النشاط المهني، الرسم العقاري، حقوق الطابع، غير أنه إذا منحت فيها بعد تخفيضات في هذه الضرائب فإن مبلغها يدخل ضمن إيرادات السنة التي تم خلالها إشعار المؤسسة؛
- التحقق من عدم إدراج الأعباء الغير قابلة للخصم أو التي تم تحديد سقفها لها.¹

الفرع الثاني: فحص حسابات الإيرادات

لتدقيق حسابات الإيرادات يقوم المحقق الجبائي بالعمليات التالية:

- يجب إجراء عمليات المقارنة بين المبالغ الموجودة على الفواتير المرسلة والمبالغ المسجلة محاسبيا؛
 - يجب التحقق من أن جميع الفواتير خارج الرسم على القيمة المضافة مرفقة بوثائق الإثبات الجمركية والجبائية؛
 - يجب التأكد من أن نظام الفوترة الخاص بالمؤسسة يتماشى مع المتطلبات والالتزامات القانونية فيما يخص الرسم على القيمة المضافة؛
 - يجب التأكد من تسجيل جميع الإيرادات المحققة خلال الدورة؛
 - يجب التأكد من أن الإعانات المستلمة لا تمثل أداءاً لخدمات موهبة أو تكملة لسعر بيع خاضع للرسم على القيمة المضافة؛
 - يجب التأكد من وجود تطابق بين المبالغ الموجودة في المحاسبة والتصريحات الجبائية؛
 - يجب التأكد من أن المنتوجات الاستثنائية مثل تعويضات التأمين المحصلة قد تم ضمها إلى النتيجة.
- المطلب الثالث: فحص العناصر المكونة للريح.**

تمثل العناصر المكونة للريح في كل من المشتريات، المخزونات والمبيعات، إن التلاعبات في هذه الحسابات من طرف المكلف بالضريبة يؤدي على تخفيض نتيجة الربح المحققة وبالتالي التهرب ومن دفع الضرائب التي ستفرض عليهم.

- 1-مراقبة المشتريات: في غالب الأحيان يقوم المكلف بالضريبة بتضخيم قيمة المشتريات إلا أنه في بعض يقوم بتخفيض المشتريات حتى يخفي الإيرادات التي تنجم عن تحويل هذه المشتريات إلى منتوجات ومبيعات. لذا على المحقق القيام بالفحص الجيد للفواتير المقدمة والتأكد من قيمة وكمية المشتريات المسجلة فيها وما يقابلها في التسجيل المحاسبي، ويمكن للمحقق الاستعانة ببطاقات الموردين وكذا حق الاطلاع.

¹ المادة 196 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2015.

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

- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة.
- طريقة الوارد أولا الصادر أولا.
- طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا.

كما يراقب كميات المخزون عن طريق مقارنة الكميات المسجلة في المحاسبي مع موجود فعلا

3-مراقبة المبيعات: تعتبر المبيعات جوهر النشاط وأصل الايجابية للمؤسسة وتطبق مجمل الضرائب لذا يلجئ المكلفون بالضريبة إلى تخفيض هذه المبيعات بشتى العراقيل التدليسية، ومن أجل اكتشاف هذه المخالفات يجب على المحقق فحص كل ما لهم علاقة مباشرة بالمبيعات من فواتير البيع ووصلات التسليم وكذا التحقيق في دفتر المحاسبة للزبائن واستعمال حق الاطلاع وحصر مداخل المؤسسة الناتجة عن بيع منتجاتها بفحص الحسابات البنكية ومستعنيين في ذلك بالكشوفات المقدمة وكذلك بالاطلاع لدى البنوك.

المبحث الثاني: نتائج الفحص المحاسبي وطرق إعادة تأسيس رقم الاعمال.

بعد انتهاء المحققين الجبائين من عملية التدقيق الجبائي لمحاسبة المكلف، تنتهي العملية بنتائج تختلف حيث الوضع الحقيقي لحالة المكلف فقد تنتهي بقبول محاسبة وتصريحات المكلف كما ق تنتهي برفض محاسبته. وسيحتوي هذا المطلب ثلاث محاور تتمثل في حالة قبول او رفض محاسبة المكلف، نتائج رفض محاسبة المكلف وأخيرا طرق إعادة تأسيس رقم الاعمال.

المطلب الأول: قبول او رفض محاسبة المكلف.

حال قبول المحاسبة، عندما يتوصل المحقق أثناء فحصه لمحاسبة المكلف بالضريبة بانها مقنعة ومطابقة لنصوص وقواعد النظام المحاسبي المالي وحسب ما نص عليه القانون التجاري، فعليه ارسال الاشعار بالنتائج المتوصل اليها الى المكلف بالضريبة الذي تم التحقيق معه¹

اما في حالة الرفض، فقد نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي:

"المادة 191: لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة مراقبة تصريح جبائي أو محاسبة إلا في الحالات التالية:

- عندما يكون مسك الدفاتر الحسابية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري وشروط وكيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي؛

- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية؛

- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة.²

✓ **الحالة الأولى:** عندما يكون مسك الدفاتر الحسابية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من

القانون التجاري وشروط وكيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي، فقد نص القانون التجاري على ما يلي³:

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

المادة 10: يجب عليه أيضا ان يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وان يقلل كافة حساباته بقصد اعداد الميزانية وحسابات النتائج وتنتخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد.

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

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

¹ عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره ص156.

² المادة 191 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2015.

³ المادة 10-11-12 من القانون التجاري الجزائري.

فيما نص النظام المحاسبي المالي في المادة 20 على ما يلي:¹
المادة 20: تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا، ودفترا كبيرا، ودفتر جرد مع مراعاة الاحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة.
 ينقرع الدفتر اليومي والدفتر الكبير الى عدد من الدفاتر المساعدة والسجلات المساعدة بالقدر الذي يتوافق مع احتياجات الكيان.

تسجل في الدفتر اليومي حركات الأصول والخصوم والأموال الخاصة والاعباء ومنتجات الكيان.
 وفي حالة استعمال دفاتر مساعدة، فان الدفتر اليومي يتضمن فقط الرصيد الشهري للكتابات الواردة في الدفاتر المساعدة (المجاميع العامة الشهرية لكل دفتر مساعد).
 يتضمن الدفتر الكبير مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعينة،
 تنقل في دفتر الجرد الميزانية وحساب النتائج الخاصان بالكيان.
 تحفظ الدفاتر المحاسبية او الدعامات التي تقوم مقامها، وكذلك الوثائق الثبوتية، لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية.

✓ **الحالة الثانية:** المحاسبة غير مقنعة لغياب المستندات الثبوتية، حيث ان المستندات التبريرية تعد قاعدة المحاسبة لكونها القيمة المقنعة والمؤكدة لعملياتها، فالميزانيات والحسابات لا تمثل سوى نتائج التسجيلات المتتالية للعناصر المأخوذة من الوثائق الاصلية²، كما نصت المادة 18 من النظام المحاسبي المالي في فقرتها الأولى على ان كل كتابة محاسبية تستند على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصادقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الاوراق³.

✓ **الحالة الثالثة:** المحاسبة تتضمن أخطاء، إغفالات او معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات التسجيل:

يعرف الخطأ بانه محاولة ناتجة عن تقدير الأفعال المادية او ترجمة خاطئة للنصوص القانونية، ويشكل في الحالتين خرق للحقوق المستحقة التسجيل ويمثل الخطأ المحاسبي عدم احترام المبادئ المتبعة في تسجيل القيود او عدم تسجيلها. اما الاغفال او الإهمال فقد يصدر تلقائيا أو متعمدا ويتم تقييم خطر الاغفال/الإهمال عن طريق المباحثات الشفوية بين المحقق والمكلف بالضريبة.

المطلب الثاني: نتائج رفض المحاسبة.

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

- **اجراء حضوري** ويقصد به اخذ الإدارة الضريبة بالحسبان ملاحظات المكلف حول النتائج قبل تحصيل الضرائب المباشرة، بحيث يستوجب على المحقق اشعار المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة حتى في

¹ المادة 20 من القانون 11-07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي

² عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص158.

³ المادة 18 من القانون 11-07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي.

حالة انعدام إعادة التقويم وفي حالة إعادة التقويم يرسل للمكلف اشعار مفصل وتذكر فيه احكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته.

- التصحيح التلقائي، يمكن للإدارة الجبائية ان تلجا الى التحديد التلقائي لقواعد الضريبة في الحالات التالية:¹

➤ رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية، التحقيقات والمعائنة سواء من قبله او من تدخل او حضور لأي شخص باي طريقة كانت بحيث يتعذر على الاعوان القيام بمهامهم؛

➤ عندما لا يصرح في الآجال المحددة قانونا بالمدخيل والتصريحات الخاصة بالضرائب على ربح الشركات أو تصريحات متعلقة بالرسم على القيمة المضافة المنصوص عليها في قانون الرسم على رقم الاعمال بعد على الأقل شهر من اعلامه من قبل المصالح الجبائية بتسوية وضعيته؛

➤ عدم تقديم المحاسبة بعد انقضاء ثمانية أيام من اذاره؛

➤ كل مكلف بالضريبة امتنع عن الإجابة عن الطلبات الواردة من مفتش الضرائب والمحقق بخصوص التوضيحات والاثباتات الواجب تقديمها.

المطلب الثالث: طرق إعادة تأسيس رقم الاعمال.

بعدما ينتهي المحقق من فحص المحاسبة شكلا ومضموناً والوصول الى القرارات بشأن هذه المحاسبة، تأتي مرحلة إعادة تشكيل رقم الأعمال الخاضع للضريبة، وهناك عدة طرق لتأسيس القاعدة، وتختلف حسب أهمية المؤسسة وطبيعة نشاطها الممارس، وعلى العون المحقق أن يختار الطريقة المناسبة والأكثر فاعلية إضافة الى المعلومات المحصل عليها.

أولاً: إعادة تأسسي رقم الأعمال انطلاقاً من العناصر الكمية.

تستعمل هذه الطريقة في غالب الأحيان لبساطتها، ومعظم النشاطات تتعلق بهذه الطريقة كما أن بعضها لا يتعلق اطلاقاً بهذه الطريقة كالمهن الحرة ومقاولي الاشغال. حيث تعتمد الطريقة على مخزون الاستهلاكات والمشتريات وتتم حسب نشاط المؤسسة.

ففي حالة المؤسسة التجارية يتم ذلك بالطريقة التالية:²

- مخزون اول المدة + مشتريات المدة - مخزون اخر المدة = الاستهلاكات المحققة

- الاستهلاكات المحققة - الاستهلاكات المصرح بها = الفرق (الخسارة او الاخفاء).

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة 2010، ص19

² سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، عين مليلة، الجزائر، 2011، ص87.

- نسبة الفرق = (الفرق / الاستهلاك المصرح به) + 1

- رقم اعمال الإخفاقات = رقم الاعمال المصرح × نسبة الفرق.

اما في حالة المؤسسة الإنتاجية:

- مخزون اول المدة + مشتريات المدة - مخزون آخر المدة = الاستهلاك الخام للمادة

- الاستهلاكات الخام للمادة - % التلف = الاستهلاكات الصافية للمادة

- استهلاكات صافية للمادة - مخزون اول المدة (المنتجات تامة الصنع) = فارق الاخفاء

- معامل الفارق = (الفرق / البيع المصرح به) + 1

ثانيا: إعادة تأسيس رقم الاعمال انطلاقا من المقبوضات.

يتكون اسما الاخضاع على النحو التالي:

- رصيد الصندوق + رصيد البنك (الدائن) = المجموع

- المجموع + تسبيقات الزبون في 01/01 - تسبيقات الزبون في 12/31 - رصيد الزبون في

01/01 + رصيد الزبون في 12/31 = رقم الاعمال المكون

- يقارن الاعمال المكونة مع رقم الاعمال المصرح به مع التأكد من عدم وجود شيكات راجعة،

تحويلات داخلية ...

ثالثا: إعادة تأسيس رقم الاعمال على أساس الفوترة.

بالنسبة لمؤسسات الأشغال العمومية، الفوترة تمثل الحدث المنشئ للضرائب المباشرة وتُعرض عند تكوين رقم

الاعمال على النحو التالي:

- مقبوضات مصرح بها - رصيد الزبون في 01/01 + تسبيقات الزبون في 01/01 + رصيد

الزبون في 12/31 + تسبيقات الزبائن في 12/31 = فوترة فعلية.

- فوترة فعلية - فوترة مصرح بها = الفارق

- الفارق الإيجابي يمثل مقبوضات غير مصرح بها خاضعة للرسم على القيمة المضافة والفروقات

السالبة تمثل أرباحا غير مصرح بها.

رابعا: إعادة تأسيس رقم الاعمال انطلاقا من مصاريف الإنتاج¹:

انطلاقا من بعض الأعباء المتعلقة بالإنتاج يمكن للمحقق إعادة تشكيل رقم الاعمال للمؤسسة، اذ تشكل القوة

المحركة والأجور الموزعة على العاملين في الإنتاج والخدمات الوسيلة الناجعة لإعادة تشكيل رقم الاعمال،

حيث يقارن المحقق الأجور المدفوعة ورقم الاعمال المصرح به. تستعمل هذه الطريقة في المؤسسات الكبيرة

المستهلكة للطاقة وتستعمل يد عاملة كبيرة.

¹ عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص ص167-168

خامسا: إعادة تأسي رقم الاعمال انطلاقا من دراسة السعر:¹

إن تكوين رقم الاعمال يمكن ان ينتج انطلاقا من المشتريات مع الاخذ بعين الاعتبار تغيير المخزونات، مضافا اليها الربح الخام وهذا وفقا للعلاقة التالية:

- مخزون اول المدة + المشتريات - مخزون اخر المدة = التكلفة المباعة

- التكلفة المباعة + الربح الخام = رقم الاعمال خارج الرسم + الرسم على القيمة المضافة.

ويقصد بالتكلفة المباعة المشتريات المسجلة بالمحاسبة وغير المسجلة والمكتشفة عن طريق المراقبة بعين المكان، أو من خلال كشف المعلومات التي تم الحصول عليها من قبل الموردين، وفي حالة ما إذا اكتشف المحقق ان هناك مشتريات غير مسجلة محاسبيا يجب عليه اضافتها كمنتجات او بضائع مباعة.

¹ سهام كردودي، مرجع سبق ذكره، ص 90.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا للفصل الثالث نستخلص أن التقنيات المستخدمة في التدقيق الجبائي تعمل بشكل أساسي على كشف مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال التدقيق المعمق لمحاسبة المكلف. ويتعلق الأمر بالتدقيق في حسابات الميزانية من أصول وخصوم وبشكل مفصل، وكذا حسابات النتائج التي تشمل التكاليف الإيرادات التي تحصل عليها المكلف خلال دورة الاستغلال، والتأكد من عدم التضخيم في التكاليف أو تدني الإيرادات. بالإضافة إلى فحص العناصر المكونة للربح من مشتريات ومبيعات ومخزونات. بعد القيام بجميع تلك الخطوات يصل المدقق الجبائي في نهاية تحقيقه إما إلى قبول محاسبة المكلف إذا كانت تتماشى وأحكام القانون التجاري، أو رفض محاسبة المكلف في حالة مخالفتها للقانون. وفي حالة الرفض يلجأ المدقق إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الذي يعتبر أساس فرض الضريبة، وذلك اعتماداً على مجموعة من الطرق في إعادة التأسيس.

الفصل الرابع: دور التدقيق الجبائي في الحد من آثار المحاسبة

الإبداعية على مصداقية التصريحات الجبائية، دراسة حالة

بمديرية الضرائب لولاية أدرار

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية أدرار؛

المبحث الثاني: دراسة حالة ملف خاضع للتدقيق الجبائي؛

الفصل الرابع: دور التدقيق الجبائي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية التصريحات الجبائية

دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ادرار

يقتضي القيام بعملية التدقيق الجبائي بهدف التأكد من سلامة تصريحات المكلفين، الالمام بجميع الإجراءات القانونية والتقنيات المتعلقة بهذه العملية. وذلك من أجل ضمان الحقوق والالتزامات سواءا بالنسبة للمكلف او الإدارة الجبائية. ويتضمن هذا الفصل دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية أدرار، على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية واختيار ملف ل احد المكلفين ليكون محل الدراسة.

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية أدرار.

يتضمن هذا المبحث تقديماً للمديرية محل الدراسة من خلال عرض الهيكل التنظيمي حسب النظام الجبائي الساري وكذا نشأة المديرية الولائية بأدرار.

المطلب الأول: نشأة المديرية الولائية للضرائب أدرار.

تعتبر المديرية الولائية للضرائب بأدرار، إدارة تختص بتنفيذ الإدارة الضريبية ومتابعة عمليات تحقيقها على أرض الواقع لحماية حقوق الدولة وحقوق المكلفين بالضريبة.

وقد مرت المديرية الولائية للضرائب بأدرار بجملة من التطورات، ففي سنة 1984 كانت هناك مديرتين فرعيتين هما المديرية الفرعية لضرائب الوعاء والمديرية الفرعية لضرائب التحصيل، وكانت تشرف عليهما مديرية التنسيق المالي لولاية أدرار، فقبل هذا التاريخ كانت الإدارة الضريبية الوحيدة المعروفة هي المديرية الجهوية للضرائب ببشار¹.

وكانت مديرية التنسيق المالي بالإضافة إلى هاتين المديرتين تشرف على الخزينة مصلحة المراقبة المالية ومصلحة أملاك الدولة ولكن من هاتين المصلحتين مصلحة مركزية ببشار.

وفي 30 أبريل 1991 تم إصدار مرسوم تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل بموجب القرار المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، ولهذا تعتبر هذه المصالح نواة العمل الجبائي لأنها تضم الهياكل الأساسية للإدارة الجبائية والتي تدخل ضمن الاختصاص الإقليمي للمديرية الجهوية للضرائب ببشار. وتضم المديرية الولائية للضرائب لولاية أدرار خمس مديريات فرعية وهي: المديرية الفرعية للوسائل، المديرية الفرعية للعمليات الجبائية، المديرية الفرعية للتحصيل، المديرية الفرعية للمنازعات، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، كما يوجد بها 15 مفتشيات و5 قباضات.

المطلب الثاني: الأجهزة المكلفة بالمراقبة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب أدرار.

أولاً: تقديم المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية

إضافة إلى مديرية البحث والتحقيقات فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية المراقبة الجبائية، وتتكفل مديريتها الفرعية للمراقبة الجبائية بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها، وهذا من خلال المكاتب التابعة لها وهي:

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية؛
- مكتب البطاقات والمقارنات؛
- مكتب المراجعات الجبائية؛
- مكتب مراقبة التقييمات.

ثانياً: تنظيم المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.

¹ المديرية الولائية للضرائب أدرار.

تشكل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية من أربعة مكاتب، كما ورد أعلاه. تمثل التنظيم الهيكلي والوسائل الميدانية للرقابة الجبائية المختصة أساسا في تسطير وتنفيذ برامج التحقيق الجبائي من خلال¹:

- 1- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية، يعمل هذا المكتب في شكل فرق مكلف بالمهام التالية:
 - تشكيل الفهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تخص وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها؛
 - تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الإطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

- 2- مكتب البطاقات والمقارنات، يكلف بما يلي:
 - تكوين وتسيير مختلف البطاقات الممسوكة؛
 - التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة؛
 - مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

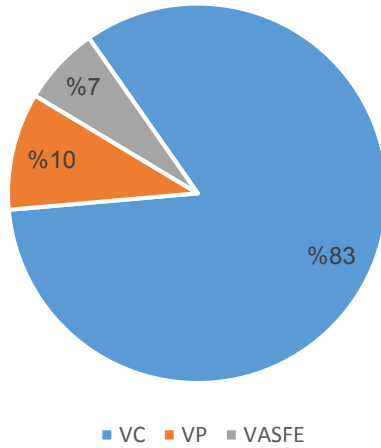
- 3- مكتب المراجعات الجبائية، يعمل هذا المكتب في شكل فرق تحقيق ويكلف بالمهام التالية:
 - متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة؛
 - تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة؛
 - إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.
- 4- مكتب مراقبة التقييمات؛ يعمل هذا المكتب في شكل فرق ويكلف بما يلي:
 - استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا؛
 - المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية؛
 - متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

المطلب الثالث: عرض الحصيلة الجبائية المسترجعة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية أدرار. من خلال المعلومات المقدمة من قبل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، حول الحصيلة المسترجعة لأربع سنوات الاخيرة²، ومحاولة تفريغها في المخططات التالية:

¹ المواد 74، 75، 76، 77، 78 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية لإدارة الجبائية وصلاحياتها.

² انظر الملحق رقم 01 و02.

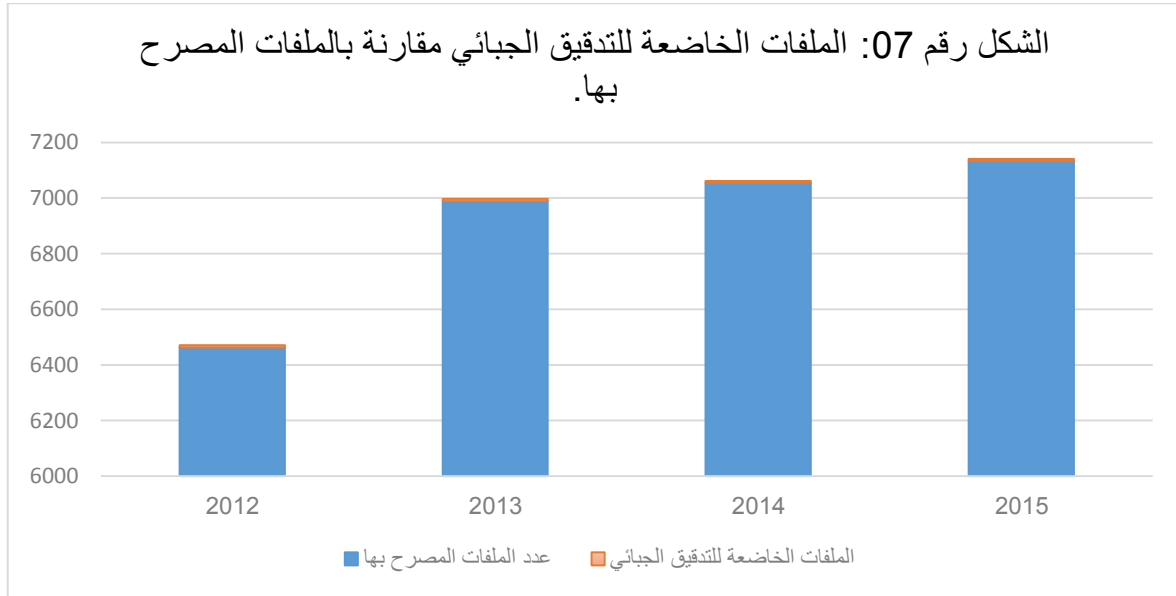
الشكل رقم 06: الملفات الخاضعة للتدقيق الجبائي.



المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب أدرار.

ويوضح الشكل أعلاه مجموعة من الملفات الخاضعة للتدقيق الجبائي، مجموعها ثلاثون (30) ملفاً تختلف حسب الطبيعة القانونية. وتتعلق هذه الملفات بأربع سنوات الأخيرة 2012، 2013، 2014، 2015 بحيث نلاحظ من خلال الشكل أن أغلب الملفات تخضع للتدقيق الجبائي في المحاسبة، وهذا يدل على ان مختلف التلاعبات والتهرب تتم في المحاسبة بهدف التقليل من قيمة الوعاء.

الشكل رقم 07: الملفات الخاضعة للتدقيق الجبائي مقارنة بالملفات المصرح بها.



المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب أدرار.

من خلال الشكل نلاحظ بان الملفات الخاضعة للتدقيق الجبائي تعد ضئيلة جداً بالنسبة للعدد المصرح به، بحيث لا تتجاوز 01%. في حين ان الحصيلة الضريبية المسترجعة من تلك الملفات مرتفعة جداً، حيث بلغت في سنة 2012 بلغت 111.629.536 دج و 2013 بلغت 6.319.447 دج، أما سنة 2014 حصيلة بـ 2.182.670 دج وأخيرا سنة 2015 بـ 100.195.810 دج. فالحصيلة المسترجعة تدل على تأهيل الاعوان المدققين، في حين ان قلة عدد الملفات المدققة مقارنة بالمصرح بها مرده الى نقص عدد الأعوان المدققين.

المبحث الثاني: دراسة حالة ملف خاضع للتدقيق الجبائي.

بعد التنقل إلى المديرية الولائية للضرائب بأدرار، وتحديدًا، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تم اختيار ملف جبائي لمكلف (X) وتتبع جميع المراحل القانونية الخاصة بعملية التدقيق الجبائي بداية بالإشعار بالتحقيق إلى غاية التبليغ النهائي.

المطلب الأول: المرحلة التمهيدية وبداية التحقيق.

تأتي هذه المرحلة بعد اختيار الملفات الخاضعة للتدقيق الجبائي وتتضمن المراحل التالية:

1-التعريف بالمؤسسة محل التحقيق المحاسبي

- اسم المؤسسة: مؤسسة (X)؛

- النشاط: تجارة بالجملة للمواد الغذائية العامة؛

- مقر المؤسسة: ولاية أدرار؛

- تاريخ بداية النشاط: 2004/03/03.

2-التحضير لعملية التحقي: عن طريق طلب معلومات من الجهات المختلفة والتي تعتبر كمصدر للمعلومات

اللازمة كالبنوك لمعرفة جميع المقبوضات البنكية والاتصال بمورديه لمعرفة مشترياته والاتصال بالزبائن لمعرفة

حجم مبيعاته. (انظر الملحق رقم 01)

3-إرسال إشعار بالتحقيق: يتضمن الإشعار ما يلي: (انظر الملحق رقم 02 و 03)

- اسم المؤسسة المعنية بالتحقيق: مؤسسة

- تاريخ الإشعار؛

- تاريخ بداية التحقيق في عين المكان؛

- السنوات المعنية بالتحقيق 2011، 2012، 2013، 2014؛

- الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق: IRG-TVA-TAP؛

- اسم ولقب المحققين المحاسبين وفي حالة تغيير أحد المحققين يجب إشعار المكلف بالتغيير (انظر

الملحق رقم 04)؛

- ذكر رتبة المحققين المحاسبين؛

- إماء المحققين ورئيس فرقة التحقيق.

4 -منح ميثاق المكلف لمسير المؤسسة: تم منح ميثاق المكلف الخاضع للرقابة للمكلف من أجل ان يتعرف

على سير عملية الرقابة.

5- بداية عملية التحقيق في عين المكان: بعد 10أيام من منح الإشعار تمت بداية عملية التحقيق المحاسبي

في عين المكان ومن خلال عملية التحقيق تبين لنا ما يلي (محضر بداية أشغال المراقبة أنظر الملحق رقم 05)

- مسك الدفاتر المحاسبية كما هو منصوص عليه في المواد 09، 10، 11 من القانون التجاري الجزائري

دفتر اليومية العامة ودفتر الجرد.

- وجود مختلف الوثائق والمستندات المعتمدة في المحاسبية؛

- وجود التصريحات الجبائية الشهرية والسنوية الواجبة؛
 - عدم التصريح ببعض المبيعات خاصة بنشاط 2013، 2014؛
 - تسجيل بعض عمليات الشراء بدون فواتير خاصة بنشاط 2013، 2014؛
 - تضخيم التكاليف بسقف غير مسموح به جبائياً خاصة بنشاط خاصة بنشاط 2013.
 - وجود عمليات حسم للرسم على القيمة المضافة دون وجود فواتير شراء خاصة بنشاط 2013، 2014؛
 - عدم وجود فوارق بين رقم الأعمال المحصل عليه ورقم الأعمال المصرح به لسنة 2013 و 2014.
- 6-دعوة المكلف لحضور اجتماع اختتام أشغال التحقيق في المحاسبة:** تم استدعاء المكلف محل التحقيق وذلك لأجل مناقشة الأسس الناتجة عن عملية التحقيق المحاسبي (أنظر الملحق رقم 06).
- 10-نهاية أشغال التحقيق في عين المكان:** تمت نهاية أشغال التحقيق بمحضر وبحضور المكلف، وبموجب محضر نهاية أشغال التحقيق لا يمكن للإدارة الجبائية أن تشرع في تحقيق جديد لنفس السنوات التي كانت محل التحقيق إلا إذا كان المكلف قد أستعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة أثناء التحقيق. (نموذج أنظر الملحق رقم 7).
- 7-إرسال التبليغ الابتدائي الناتج عن عملية التحقيق المحاسبي:** تم تسليم التبليغ الابتدائي للمكلف من أجل الرد عليه بالوثائق الثبوتية في أجل أقصاه (40يوماً) ابتداءً من تاريخ استلام التبليغ وفي حالة عدم الرد خلال المدة المحددة قانوناً يعتبر التبليغ الابتدائي مقبول ضمناً. (نموذج أنظر الملحق رقم 8).
- مضمون التبليغ الابتدائي:** بعد مراجعتنا للتسجيلات المحاسبية ومقارنتها مع الوثائق الموجودة، اتضح لنا
- 8-نتائج التحقيق :**

الجدول رقم 01: الأسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

السنة	الأساس الخاضع	الأساس المصرح به	الفارق	مصدر المعلومة
2011	5 000 000	5 000 000	00	-----
2012	3 000 000	3 000 000	00	-----
2013	60 000 000	50 000 000	10 000 000	فواتير البيع محصل عليها
2014	4 000 000	2 000 000	2 000 000	المقبوضات البنكية

المصدر: الملف الجبائي للمكلف.

يوضح هذا الجدول المبالغ المتوصل إليها بعد ممارسة حق الاطلاع لدى كل من البنوك والمؤسسات المالية، إضافة الى الزبائن الذين يتعامل معهم المكلف، حيث توصل المدقق الى 10.000.000 دج مبيعات و 2.000.000 دج مقبوضات بنكية غير مصرح بمبالغها.

الجدول رقم 02: مراقبة تسجيل عمليات الشراء وخصم الرسم على القيمة المضافة دون وجود فواتير الشراء

اليان	بيان العملية	مورد الخدمة	رقم الفاتورة	مبلغ العملية HT	TVA
2013	مشتريات	مورد1	10	20 000	3400
4201	مشتريات	مورد2	11	80 000	13600

المصدر: الملف الجبائي للمكلف.

عند مراقبة عمليات الشراء، تبين أن المكلف سجل عمليات شراء بدون فواتير وقام بخصم الرسم على القيمة المضافة الخاص بها، ويجب استرجاع مبلغها الذي استفاد منه المكلف كونها فواتير شراء وهمية. مراقبة تسجيل التكاليف: يوجد تضخيم للتكاليف بسقف غير مسموح به جبائياً مراقبة الاهتلاكات المخصوصة من الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي.

الجدول رقم 03: مراقبة تسجيل التكاليف.

البيان	نوع الاستثمار	تاريخ الحيازة	قيمة الحيازة	قسط الاهتلاك السنوي		الفارق	ملاحظة
				المقيد	السقف المسموح		
2013	سيارة سياحية	2013/06/16	2 253 846	225 384	200 000	25 384	تقبل اهتلاكات السيارات السياحية التي لا تشكل أداة رئيسية في ممارسة النشاط في حدود 200.000 سنويا
	سيارة سياحية	2009/04/01	1025000	205000	200 000	5 000	
	سيارة نفعية	2013/01/01	2 000 000	400 000	00	00	لا توجد سيارة نفعية ضمن استثمارات المؤسسة تم شراؤها في 01.01.2013
	سيارة نفعية	2012/01/01	3 000 000	600 000	غير محدد	00	-
2014	سيارة سياحية	2013/06/16	2 253 846	450 769	200 000	250 769	-
	سيارة سياحية	2009/01/01	1 025 000	205 000	00	5 000	تهتك كليا في سنة 2013
	سيارة نفعية	2013/01/01	2 000 000	400 000	00	00	لا توجد سيارة نفعية ضمن محاسبة المكلف
	سيارة نفعية	2012/01/01	3 000 000	600 000	300 000	300 000	تم التنازل عن السيارة 2012/07/02 قسط الاهتلاك يحسب لمدة أشهر ويجب تحديد فائض القيمة ليتم دمج في الربح إذا كان موجب أو يطرح إذا كان سالب.

المصدر: الملف الجبائي للمكلف.

من خلال مراقبة التكاليف المسجلة في محاسبة المكلف، تبين أنه قام بإدماج مجموعة من مخصصات الاهتلاكات لمعدات خارج نشاطه، والامر متعلق بسيارتين سياحيتين في سنة 2013، حيث يسمح القانون الضريبي بإدراج هذه الأقساط لكن في حدود 200.000 دج للقسط السنوي. كما ان المكلف قام بإدراج إهلاك

سيارة نفعية خارج ملكيته ويعتبر إهلاك غير قانوني يجب طرحه من التكاليف وإعادة دمج. بالإضافة الى احتساب قسط إهلاك سيارة نفعية تم التنازل عنها بتاريخ 2012/07/02، وهنا يجب حساب فائض القيمة الناتج عن التنازل كالتالي:

حساب فائض التنازل الناتج عن التنازل

تاريخ التنازل: 2014/07/02

سعر البيع: 2 439 000 دج

تاريخ الشراء 2014/01/10

سعر الشراء 3 000 000

حساب فائض التنازل

فائض القيمة=سعر التنازل - القيمة المحاسبية الصافية

القيمة المحاسبية الصافية= سعر الشراء-مجموع الاهتلاكات التراكمية

الاهتلاك المتراكم = 2012+2013+6 أشهر 2014

مجموع الاهتلاكات التراكمية= 300 000+600 000+600 000

مجموع الاهتلاكات التراكمية= 1 500 000

القيمة المحاسبية الصافية= سعر الشراء-مجموع الاهتلاكات التراكمية

القيمة المحاسبية الصافية= 3 000 000-1 500 000

القيمة المحاسبية الصافية= 1 500 000

فائض القيمة=سعر التنازل - القيمة المحاسبية الصافية

فائض القيمة=2 439 000-1 500 000

فائض القيمة=939 000 (نطبق تخفيض قدره 30 % لأن مدة الاحتفاظ بالسيارة أقل من 3 سنوات)، وذلك

حسب المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث تنص على:

المادة 173: "يحدد مبلغ فوائض القيم الناتجة عن التنازل الجزئي أو الكلي عن عناصر أصول مثبتة في إطار

نشاط صناعي أو تجاري أو حرفي أو فلاحي، أو في إطار ممارسة نشاط مهني يربط بالربح الخاضع للضريبة،

حسب طبيعة فوائض القيم، كما هي مبينة في المادة السابقة:

- إذا تعلق الأمر بفوائض قيم قصيرة الأمد، يحسب مبلغها في حدود 70% من الربح الخاضع للضريبة؛

- وإذا تعلق الأمر بفوائض قيم طويلة الأمد يحسب مبلغها في حدود 35% من الربح الخاضع للضريبة.¹

فائض القيمة بعد التخفيض: 939 000 × 70% = 657 300 (فائض القيمة موجب يدمج في الربح)

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2016.

كما يجب ان تشمل عملية التدقيق، مراقبة التكاليف التي تم خصمها من الربح، والتي لا تدخل في المبلغ الخاضع للضريبة. والجدول التالي يبين التكاليف التي قام المكلف بخصمها:

الجدول رقم 04: مراقبة التكاليف الأخرى المخصومة:

البيان	بيان العملية	المبلغ المخصوم	السقف المسموح جبائياً	الفارق	الملاحظة
2013	إعانات وتبرعات	400 000	200 000	200 000	تجاوز السقف المسموح به (المادة 169 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)
	هدايا مختلفة	600×150	500×150	15 000	لا يسمح ان يفوق مصاريف الهدايا 500 دج للهدية الواحدة (المادة 169 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)
	غرامات	6 000	-----	6 000	الغرامات غير قابلة للخصم
	مجموع الفوارق			221 000	

المصدر: الملف الجبائي للمكلف.

من خلال الجدول نلاحظ بأن المكلف قام بخصم مبالغ الإعانات والتبرعات والهدايا، وهو ما جاءت به المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لكن في حدود 500 وحدة بمبلغ 150 دج للوحدة الواحدة، وعليه يجب استرجاع المبالغ التي تتجاوز هذا السقف، والامر نفسه بالنسبة. أما بالنسبة للغرامات فهي غير قابلة للخصم، لذا يجب استرجاع مبلغها كاملاً وإعادة دمجها ضمن الأرباح.

8- الرد عن التبليغ الابتدائي: تم الرد عن التبليغ الابتدائي ضمن الآجال المحددة قانوناً في أجل أقصاه 40 يوماً من تاريخ استلام التبليغ الابتدائي وذلك طبقاً للمادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية.

9- دعوة لحضور مناقشة التبليغ الابتدائي: تمت دعوة مسير المؤسسة وذلك من أجل حضور مناقشة التبليغ الابتدائي (أنظر الملحق رقم 09)

المطلب الثاني: المرحلة النهائية وارسال التبليغ للمكلف.

1- إرسال التبليغ النهائي للتقويمات: بعد مناقشة التبليغ الابتدائي مع مسير المؤسسة تم إعداد التبليغ النهائي لعملية التقويم وتم تسليمه لمسير المؤسسة.

مضمون التبليغ النهائي

تبعاً للتبليغ الابتدائي والذي تم من خلاله اقتراح الأسس الخاضعة لمختلف الضرائب والرسوم. وبعد ردكم الوارد ضمن الآجال القانونية. تمت دراسته بدقة حيث تبين أنه غير مقنع وعدم وجود وثائق ثبوتية وبالتالي تم الإبقاء على نفس الفوارق المرسلة في التبليغ السابق.

1-1 ملخص الأسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة: حيث يتم تجميع كل الفوارق المكتشفة والتي تتعلق برقم الاعمال واخضاعها للمعدلات المستحقة، وتطبيق غرامات تأخير الجدول رقم 05: الأسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة

السنة	الأساس الخاضع	الأساس المصرح به	الفارق
2013	60 000 000	50 000 000	10 000 000
2014	4 000 000	2 000 000	2 000 000

المصدر: الملف الجبائي للمكلف.

أ. حساب الحقوق المستحقة لـ TVA و TAP

الجدول رقم 06: الحقوق المستحقة بالنسبة للرسم على النشاط المهني (المعدل 2%)

السنة	الحقوق المستحقة	الحقوق المدفوعة	الفارق	عقوبة التأخير		مجموع الحقوق
				النسبة	المبلغ	
2013	1 200 000	1 400 000	200 000	25%	50 000	250 000
2014	80 000	40 000	40 000	25%	10 000	50 000

المصدر: الملف الجبائي للمكلف.

الجدول رقم 07: الحقوق المستحقة للرسم على الرسم على القيمة المضافة: (المعدل 17%)

السنة	الحقوق المستحقة	الحقوق المدفوعة	الفارق	عقوبة التأخير		مجموع الحقوق
				النسبة	المبلغ	
2013	10 200 000	8 500 000	1 700 000	25%	425 000	2 125 000
2014	680 000	340 000	340 000	25%	85 000	425 000

المصدر: الملف الجبائي للمكلف.

ب. الرسم على القيمة المضافة المطالب باسترجاعه: إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة التي تم

خصمها دون إحضار فواتير الشراء المبينة أدناه:

الجدول رقم 08: ر.ق.م المطالب باسترجاعه.

اليان	بيان العملية	مورد الخدمة	رقم الفاتورة	مبلغ العملية HT	TVA
2013	مشترريات	مورد 1	10	20 000	3 400
2014	مشترريات	مورد 2	11	80 000	13 600

المصدر: الملف الجبائي للمكلف.

الجدول رقم 09: الرسم على القيمة المضافة المسترجع المطالب بإعادة دفعه:

البيان	الرسم المسترجع	المبلغ المدفوع	الفارق	عقوبة التأخير		مجموع الحقوق
				النسبة	المبلغ	
2013	3 400	-----	3 400	%25	850	4 250
2014	13 600	-----	13 600	%25	3 400	17 000

1-2 ملخص الأسس الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي

الجدول رقم 10: التكاليف المدمجة في الأساس الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي

السنة	البيان	المبلغ
2013	مشتريات مقيدة بدون فواتير الشراء	20 000
	مقبوضات بنكية غير مصرح بها	10 000 000
	فارق الاهتلاك	30 384
	إعانات وتبرعات	200 000
	هدايا مختلفة	15 000
	غرامات	6 000
	خصم الضرائب والرسوم المهنية الناتجة عن التحقيق	(200 000)
المجموع		10 071 384
2014	مشتريات مقيدة بدون فواتير الشراء	00080
	مقبوضات بنكية غير مصرح بها	2 000 000
	فارق الاهتلاك	3 255 769
	خصم الضرائب والرسوم المهنية الناتجة عن التحقيق	(40 000)
	فائض القيمة الناتج عن التنازل	657 300
	المجموع	5 953 069

المصدر: الملف الجبائي للمكلف.

الجدول رقم 11: الأسس الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي

البيان	الأساس الخاضع	الأساس المصرح به	الفارق
2013	30 071 384	20 000 000	10 071 384
2014	45 953 069	40 000 000	5 953 069

المصدر: الملف الجبائي للمكلف.

معدل الضريبة: تخضع الأرباح الصناعية، التجارية والحرفية إلى نسب الجدول الخاص بحساب "الضريبة على الدخل الإجمالي" باعتبار المكلف خاضعا للنظام الحقيقي.

الجدول رقم 11: سلم فرض الضريبة على الدخل الإجمالي.

مباغ الضريبة بالنسبة للشريحة	معدل الضريبة	شريحة الدخل
-	0%	اقل من 120 000
48 000	20%	120 001 - 360 000
324 000	30%	360 001 - 1 440 000
-	35%	أكثر من 1 440 000

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

الحقوق المستحقة بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات

الجدول رقم 12: حقوق الضريبة على أرباح الشركات.

مجموع الحقوق	عقوبة التأخير		الفارق	المبلغ المدفوع	المبلغ المستحق	السنة
	المبلغ	النسبة				
4 241 230	848 246	25%	3 392 984	6 868 000	10 392 984	2011
1 439 467	487 893	25%	1 951 574	13 868 000	15 951 574	2012

المصدر: الملف الجبائي للمكلف.

2-إرسال الجدول الفردي: بعد إرسال التبليغ النهائي تم إصدار الجدول الفردي والمتضمن مجموعة الضرائب والرسوم والغرامات الناتجة عن المراقبة المحاسبية باسم المكلف لأجل تحصيلها لدى قبضة الضرائب. **المطلب الثالث:** تحليل وتفسير النتائج.

بعد عرض الدراسة الميدانية، والمعلقة بمكلف خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي، يمكن استخلاص النتائج التالية.

أولا: توفر المقومات اللازمة للتدقيق الجبائي.

1- اعتماد العون المدقق على خطوات عملية في التدقيق وهذا استنادا الى القوانين التي ينص عليها

التشريع الجبائي، من خلال ارسال الاشعار بالتحقيق؛

2- ممارسة حق الاطلاع، من خلال طلب المعلومات من الجهات المختلفة والتي تعتبر كمصدر للمعلومات

اللازمة، كالبنوك والموردين والزبائن ...

3- ارسال الاشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق المكلف الخاضع للتدقيق، ضمنا لحقوقه وواجباته، مع انتظار

المدة القانونية والتي تحدد ب عشرة أيام. بالإضافة الى توضيح السنوات والضرائب الخاضعة للتدقيق

وكذا أسماء ورتب المحققين؛

4- بداية التحقيق في عين المكان بعد استيفاء الآجال القانونية، حيث توصل العون المحقق في الملف

محل الدراسة الى بعض المخالفات:

- عدم التصريح بمبيعات خاصة بنشاط سنتي 2013 و2014؛
- تسجيل بعض عمليات الشراء بدون فواتير خاصة بنفس السنتين؛
- تضخيم تكاليف بسقف غير مسموح به جبائياً خاصة بنشاط سنة 2013؛
- وجود عمليات حسم للرسم على القيمة المضافة دون وجود فواتير شراء خاصة بنشاط سنتي 2013 و2014؛

- وجود فوارق بين رقم الاعمال المحصل عليه ورقم الاعمال المصرح به لسنتي 2013 و2014.
- 5- بعد انتهاء التحقيق يتم تبليغ النتائج وارسالها للمكلف مع منحه حق الرد في أجل أقصاه أربعون يوماً وفي حالة عدم الرد تعتبر التبليغ مقبولاً. ويتضمن التبليغ جميع التجاوزات التي توصل لها العون المحقق، من خلال الفحص الدقيق للنظام المحاسبي للمكلف والذي يمثل وعاء فرض الضريبة. (انظر الجداول 01، 02، 03، 04).

ثانياً: استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في التصريحات.

تضمن ملف المكلف الخاضع للتحقيق مجموعة من أساليب المحاسبة الإبداعية، تمثلت في:

- 1- عدم الاعتراف ببعض الإيرادات الهامة، والتي تعتبر أساساً بالنسبة لفرض الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة، والأمر يتعلق بإخفاء ما قيمته 12 000 000 دج تتعلق بفواتير بيع ومقبوضات بنكية. وهو ما يؤدي عدم تسديد حصيلة جبائية قيمتها 1 700 000 دج كرسوم على القيمة المضافة و240 000 دج كرسوم على النشاط المهني.
- 2- الإعتراف بمصاريف تفوق السقف المسموح به جبائياً أو ادراج مصاريف غير مسموح بإدراجها. وبالنسبة للمكلف فقد تجاوز السقف المسموح به بالنسبة للإعانات والتبرعات والهدايا حسب المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. بحيث تسمح بمبلغ 200 000 دج بالنسبة للإعانات، أما الهدايا في حدود 150 وحدة بمبلغ 500 للوحدة.
- 3- ممارسات تتعلق بالتقدير في الاهتلاكات، حيث ادراج المكلف أقساط اهتلاك تتعلق بمعدات خارج النشاط، وهو ما يسمح به النظام الجبائي لكن في حدود 200 000 دج للقسط السنوي.

ثالثاً: قدرة التحكم في تقنيات التدقيق الجبائي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

يعتمد التدقيق في ملف المكلف على جانبين أساسيين، هما الجانب القانوني والمحاسبي. ومن خلال الحالة محل الدراسة نلاحظ ما يلي:

- 1- عدم التصريح ببعض المبيعات، أي التخفيض من رصيد د/700 (مبيعات بضاعة) الذي يعتبر من الإيرادات، كما توصل العون المدقق الى وجود خلل بين رصيد د/30 (مشتريات بضاعة) والمتمثل في عدم التطابق بين الرصيد المحاسبي وما هو موجود فعلاً في المخازن. ويتمثل الفارق في مبلغ 10.000.000 دج مبيعات غير مصرح بها؛
- 2- التضخيم في التكاليف من خلال الاهتلاكات، من خلال تجاوز السقف المسموح به بالنسبة للمركبات التي لا تدخل في نشاط المكلف. وكذا ادراج مركبة غير مسجلة في محاسبة المكلف ضمن أقساط

الاهتلاك، كما توصل العون المدقق الى وجود فائض قيمة متعلق بالتنازل عن سيارة نفعية قسمته
939.000 دج يجب ادماجه ضمن الأرباح؛

3- عند مقارنة رصيد ح/51 (بنوك وحسابات جارية) تبين للمدقق ان رصيد الحساب لا يتطابق مع
العمليات التي تمت عن طريق البنك، والتوصل الى مبلغ 2.000.000 دج كمقبوضات بنكية غير
واردة في إيرادات المكلف.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا للفصل الأول، والذي تحور حول الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية ادرار، تمثلت في دراسة ملف لمكلف خاضع للتدقيق الجبائي. حيث جاء في بداية الفصل تقديم للمديرية الولائية للضرائب على مستوى النظام الجبائي الجزائري، إذ تعتبر هذه المديرية من اهم الإدارات التنفيذية في النظام الضريبي. ومديرية الضرائب لولاية أدرار بدورها تحتوي مجموعة من المكاتب والمصالح تم توضيح مهامها واختصاصاتها.

كانت دراسة الحالة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، تمثلت في ملف لمكلف خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي بحكم نشاطه التجاري، ويخضع هذا المكلف للرقابة الجبائية لأربع سنوات من 2011 الى 2014، حيث حرص العون المدقق على اتباع الخطوات القانونية الخاصة بإبلاغ المكلف انه خاضع للتدقيق، وذلك من خلال ارسال اشعار بالتحقيق مرفوقاً بميثاق المكلف الخاضع للتحقيق وامهاله المدة القانونية المتمثلة في عشرة (10) أيام. بعد الانتقال الى التحقيق في عين المكان، يقوم العون المحقق بتدوين الملاحظات والملاحظات المتوصل اليها في محاسبة المكلف، ومراسلته بالتبليغ الابتدائي المتضمن نتائج التحقيق، إمهاله مدة أربعون (40) يوماً من أجل الرد وتوفير مختلف الوثائق الثبوتية.

توصل العون المدقق الى وجود أخطاء وتجاوزات في محاسبة المكلف، تتعلق بتضخيم التكاليف وإخفاء بعض الإيرادات الهامة. وبعد استيفاء جميع الخطوات المتعلقة بإعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة، تم استرجاع حصيلة ضريبية معتبرة كانت محل تهرب.

تعتبر الطبيعة التصريحية للنظام الجبائي الجزائري، من بين العوامل الرئيسية التي تدفع بالإدارة الضريبية الى اعتماد التدقيق الجبائي. ذلك أن تصريحات المكلفين لا تخلو أبداً من الأخطاء والتلاعبات، الأمر الذي قد ينجم عنه فجوة بين توقعات الإدارة الضريبية للحصيلة الضريبية وبين ما يصرح به المكلفون فعلاً. وتتعلق هذه التلاعبات في أغلب الأحيان بالجانب المحاسبي، وذلك بحكم العلاقة الوطيدة بين المحاسبة وتحديد الأساس الخاضع للضريبة، حيث يلجأ المكلفون إلى استخدام مجموعة من أساليب الإبداع المحاسبي تتعلق بإخفاء الإيرادات أو تحميل تكاليف إضافية بهدف التقليل من الربح وبالتالي تدنية قيمة الضريبة المفروضة. وهو ما يؤدي بالضرورة الى فقدان مصداقية التصريحات الجبائية.

إن قيام الإدارة الجبائية بالتدقيق الجبائي، متمثلة في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية يتطلب توفر مجموعة من المقومات، والمتمثلة في التشريع الضريبي وهو ما يتوفر في النظام الجبائي الجزائري كقانون الإجراءات الجبائية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ميثاق المكلف الخاضع للرقابة ... وغيرها من القوانين. بالإضافة الى المدقق الضريبي المؤهل، ممثلاً في أعوان المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الذين يملكون من التأهيل العلمي والعملية ما يمكنهم من القيام بعملية التدقيق بشكل جيد. كما يعتبر توفر المعلومات والبيانات المحاسبية ع الوعاء الضريبي من اهم المقومات، ويظهر ذلك جلياً في جملة الوثائق التي يصرح بها المكلف للإدارة الجبائية كالميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول حركة المخزون والزيائن ...

كما يرتبط نجاح عملية التدقيق الجبائي، تمكن المدقق الجبائي من تقنيات التدقيق الجبائي، القانونية والمحاسبية. من خلال احترام مختلف المراحل القانونية من اجل ضمان الحقوق والالتزامات لكلا الطرفين، كما يجب عليه التحكم في المبادئ المحاسبية بهدف التوصل الى مختلف الأساليب الإبداعية في التصريحات واسترجاع الحقوق الضريبية في حالة وجود تلاعبات، والحكم على سلامة التصريحات في الحالة المعاكسة وبالتالي إعطاء المصداقية لهذه التصريحات.

النتائج

من خلال الدراسة الميدانية التي كانت على مستوى مديرية الضرائب لولاية ادرار، والمتمثلة في دراسة وتحليل ملف خاضع للرقابة الجبائية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة، تم التوصل الى النتائج التالية:

1- احترام المدقق الجبائي للإجراءات القانونية أثناء تأدية مهمته، يمكنه من ضمان حقوق المكلف والإدارة الجبائية معاً، من خلال التعرف على هوية المكلف الخاضع للرقابة وإبلاغه بالخضوع لعملية التحقيق. كما يعتبر الاطلاع على تحديثات القوانين الجبائية من الأهمية بمكان، حيث يجنب المدقق الوقوع في أخطاء تتعلق بقوانين تم تعديلها أو حذفها؛

2- التخطيط لعملية الرقابة يمكن المدقق الجبائي من التوصل الى نتائج إيجابية، بالاعتماد على دليل العون المحقق واحترام الأجال القانونية لتدخل بعين المكان وفحص محاسبة المكلف؛

3- التمكن من المبادئ المحاسبية، يجعل المدقق الجبائي قادراً على اكتشاف مختلف الأساليب الإبداعية التي تحتويها محاسبة المكلفين الخاضعين للتحقيق، كالتلاعب في التقديرات أو إخفاء الإيرادات أو التضخيم في التكاليف وكل ما هو متعلق بالربح الخاضع للضريبة؛

4- استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في التصريحات الجبائية يفقد من مصداقيتها، ويتضح ذلك من خلال الفوارق المتوصل إليها بين ما صرح به المكلف وما توصل له المدقق الجبائي؛

5- يمارس المكلفون بالضريبة أساليب المحاسبة الإبداعية بغرض التهرب الجزئي أو الكلي من دفع الضرائب المستحقة، والامر واضح من خلال الحصيلة الضريبية التي تم استرجاعها من الملف الخاضع للتحقيق؛

6- التحكم في التقنيات القانونية والمحاسبية للتدقيق الجبائي يؤدي حتماً إلى كشف مختلف التلاعبات التي يحتويها ملف المكلف، وبالتالي يمكن من تقليص الفجوة بين توقعات الإدارة الضريبية وتصريحات المكلفين وزيادة الحصيلة الضريبية؛

انطلاقاً من النتائج المتوصل إليها يمكن الحكم على صحة الفرضيات الثلاث، ذلك ان توافر المقومات الضرورية لعملية التدقيق والتحكم الجيد في تقنيات التدقيق الجبائي يمكن من كشف مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية، التي تستخدم للتهرب من دفع الضريبة. وبالتالي الحفاظ على موارد الخزينة، خصوصاً أن الإيرادات الجبائية العادية أصبحت ذات أهمية في ظل تراجع إيرادات الجباية البترولية.

التوصيات

من خلال الدراسة والنتائج المتوصل إليها يمكن إعطاء التوصيات التالية:

- زيادة عدد الاعوان المدققين على مستوى المديرية الفرعية للرقابة، من أجل توسيع دائرة التدقيق الجبائي واسترجاع ما أمكن من الحقوق الضريبية؛
- نشر الثقافة الضريبية داخل المجتمع، سواء المكلفين المصرحين بأنشطتهم أو غير المصرحين؛
- ضرورة العمل على تألية قاعدة البيانات والمعلومات الخاصة بالمكلفين، بهدف تسهيل الوصول إلى معلومات المكلف وبالتالي سهولة عملية الرقابة من جهة وإمكانية التدقيق في أكبر قدر من الملفات.

- الكتب

- 1- احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
 - 2- خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، دار هومه، الجزائر، 2014.
 - 3- رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي مدخل لنظرية المحاسبة، مكتبة دار الثقافة، عمان، 1998.
 - 4- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، عين مليلة، الجزائر، 2011.
 - 5- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012.
 - 6- عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعقدة وفق النظام المحاسبي المالي، برج بوعريريج، الجزائر، 2011.
 - 7- عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الدار الجامعية، مصر، 2009.
 - 8- محمد التهامي طواهر وآخرون، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2006.
 - 9- محمد سمير الصبان وآخرون، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990.
 - 10- محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
 - 11- محمد مطر، الإتجاهات الحديثة في التحليل المالي الإئتماني، دار وائل للنشر، عمان، 2006.
 - 12- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.
 - 13- يحيى محمد أبو طالب، المحاسبة الدولية وفقاً لأحدث إصدارات معايير المحاسبة المصرية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية في إطار نظرية المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- الاطروحات والرسائل.
- 14- إبراهيم سليمان عمر، أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم 788 المعد والخاص بتقرير المدقق على تضيق فجوة التوقعات، أطروحة دكتوراه غير منشورة في الفلسفة في المحاسبة، الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2008.
 - 15- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014-2015.
 - 16- شكري معمر سعاد، التقارير المالية وآثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية، أطروحة دكتوراه غير منشورة في علوم التسيير تخصص مالية المؤسسة، جامع امحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2014-2015.
 - 17- شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف1، الجزائر، 2013.

18- لياس ذبيح قلاب، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2010-2011.
19- ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009.

20- محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 2، الجزائر 2010-2011.
21- ميسون محمد على القري، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، 2010.
22- نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2004.

- القوانين والدلائل

23- القانون التجاري الجزائري.
24- القانون 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.
25- دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب، 2016.
26- قانون الإجراءات الجبائية، 2016.
27- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2016.
28- ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة 2010.

- المجلات

29- عاطف محمد أحمد، تحليل آثار المحاسبة الإبداعية على تضليل القوائم المالية من وجهة نظر المعدين والمستثمرين والمراجعين بالتطبيق على البيئة المصرية، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة بني سويف، مصر، 2006.
30- عماد الأغا، المحاسبة الإبداعية، مجلة مال وأعمال، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية، فلسطين، العدد الثاني، 2011.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية.

- Theses

31- Kaaouana Hanen & Dahmmbri Hichem, L'audit Fiscale, ISCAE, Tunis, 2005.

- Articles

32- Sue Chong, The ethics of Creative Accounting Does it all add up?

الملاحق

جدول يوضح المبالغ المسترجعة من عملية التدقيق الجبائي من 2012 الى 2015 على مستوى
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بأدرار

الأعوام	الملفات	نوع التدقيق المطبق	المبالغ المسترجعة بعد التدقيق	المجموع
2012	01	V.C	445.957	111.629.536 دج
	02	V.C	59.517.031	
	03	V.C	48.762.935	
	04	V.C	1.502.199	
	05	V.C	237.293	
	06	V.P	934.396	
	07	V.P	156.304	
	08	V.P	73.421	
2013	01	V.C	432.789	6.319.447 دج
	02	V.C	567.375	
	03	V.C	297.807	
	04	V.C	406.328	
	05	V.C	257.261	
	06	V.C	4.160.810	
	07	VASFÉ	113.250	
	08	VASFÉ	83.827	
2014	01	V.C	202.901	2.182.670 دج
	02	V.C	277.515	
	03	V.C	403.191	
	04	V.C	260.635	
	05	V.C	467.474	
	06	V.C	344.549	
	07	V.C	226.405	
2015	01	V.C	608.788	100.195.810 دج
	02	V.C	1.646.384	
	03	V.C	1.286.082	
	04	V.C	435.923	
	05	V.C	5.675.264	
	06	V.C	1.399.241	
	07	V.C	89.144.128	

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS BECHAR
DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA D'ADRAR
N°/ DIW / SDCCF / BRP /

Adrar Le :/...../.....

A Monsieur

.....
.....
.....

OBJET : Demande De Renseignements

REFERENCE : Articles 45 et 46 Du Code De Procédures Fiscales

Dans Le Cadre De L'Exercice Du Droit De Communication Reconnu Aux Services Fiscaux Par Les Articles Cités En Références , J'ai L'Honneur De Vous demander De Bien Vouloir Me Communiquer Les Renseignements Ci – Après :

.....
.....
.....
.....
.....

Veillez Agréer , Monsieur L'Expression De Ma Considération Distinguée .

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction d.....
.....

Avis de vérification de Comptabilité

Référence :.....

Lettre avec
A.R
N°.....

M
.....
.....

N.I.S : |.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.

Le20.....

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votrele..... à.....heures, à l'effet de vérifier au titre des exercicesl'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts droits et taxes ci après désignés :.....

Nous vous saurons gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives et dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données et traitements visés à l'article 20- 3 du Code des Procédures Fiscales (CPF).

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix et de demander toutes les précisions sur la conduite de cette vérification.

Si le contrôle fiscal envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle de tiers, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44/1 du CPF à l'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé dès remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques et de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du CPF).

Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable.

Veillez agréer, M l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef de Brigade

Noms et Grades des
Vérificateurs

Série O n° 4
ENAG - U.L.C. - Algérie (2007)

ACCUSE DE RECEPTION

Je soussigné M
exerçant l'activité de
demeurant

Déclare avoir reçu ce jour le
la charte du contribuable vérifié .

Cachet et Signature

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

المديرية الجهوية للضرائب بشار

المديرية الولائية للضرائب أدرار

رقم.....م/و ض/م ف م ر ج/م ب ج/

أدرار

الي السيد :

.....

.....

الموضوع : تغيير محقق محاسبة

المراجع : المادة 60 الفقرة 04 من قانون المالية لسنة 2002

في إطار التشريع الجبائي المعمول به و تطبيقا للمادة 60 من قانون المالية لسنة 2002 .

يشرفني أن أحيط سيادتكم علما بأنه تم تعيين

السيد :

.....

بدلا من السيد

الوارد إسمه في إشعار المراقبة رقم المؤرخ يوم

و المسلم من طرفكم يوم وذلك للأسباب التالية

.....

.....

تقبلوا تحياتنا

الامضاء

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

المديرية الجهوية للضرائب بشار

المديرية الولائية للضرائب بأدرار

المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية

مكتب المراجعات الجبائية

أدرار في:

رقم: / م ض أ / م ف م ج / م / م 2012

إلى السيد:

الموضوع: دعوة لحضور اجتماع اختتام أشغال التحقيق في المحاسبة

المرجع: المادة 31 من قانون المالية لسنة 2012

المعدلة و المتممة للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية

في إطار التشريع الجبائي المعمول به، يشرفني أن أدعوكم لحضور اجتماع اختتام

أشغال التحقيق في المحاسبة يوم على الساعة بمقر مديرية

الضرائب لولاية أدرار مكتب رقم 46.

نلفت انتباهكم إلى أنه لكم الحق في إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياريكم.

رئيس فرقة التحقيق

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS**Notification de Redressement suite
à la vérification de Comptabilité**

Référence N° :

Lettre avec
A.R.

A.M.

Le 20.....

Suite à l'envoi de l'avis de vérification N° du, vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité du au au titre des exercices se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés :

En conséquence, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certains impôts, droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôts pour les motifs exposés dans la présente notification.

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de quarante (40) jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressements envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part. (Art. 20-6 du Code des procédures fiscales).

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre, seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi.

Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Article 20-4 du Code des procédures Fiscales).

La présente notification comporte..... feuillet (s), y compris celui-ci.

Veillez agréer, Madame, Monsieur, l'expression de notre parfaite considération

Le Chef de BrigadeNoms et Grades des Vérificateurs

ملحق 10

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الجهوية للضرائب بشار
المديرية الولائية للضرائب أدرار
المديرية الفرعية للمنازعات و الرقابة الجبائية
الرقم : / م.و.ض / م.ف.م.ر.ج / م.ب.ج /

إلى السيد :

.....
.....

الموضوع : دعوة لحضور مناقشة التبليغ الابتدائي .

في إطار التشريع الجبائي المعمول به ، يشرفني أن أدعوكم للحضور
يوم : على الساعة
بمقر مديرية الضرائب لولاية أدرار ، و ذلك لمناقشة الأسس الخاضعة للضرائب
و الرسوم المقترحة عليكم في التبليغ الابتدائي رقم :
و المؤرخ يوم : و المستلم من طرفكم
يوم :

نلفت انتباهكم إلى أنه لكم الحق في إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياركم
من أجل مناقشة هذه الاقتراحات أو الرد عليها .

تقبلاً و تحياتاً لنا