



جامعة جيلالي بونعامة بخميس مليانة
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم: مالية ومحاسبة



العنوان:

المراجعة الجبائية كآلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالبتين:

بوستة نور الهدى

مهبالى حورية

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

د. محمد سيد...رئيسا

د. إبراهيم شيخ التهامي...مشرفا ومقررا

د. مروان حايد...ممتحنا

السنة الجامعية: 2020/2019

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى أبي العزيز الذي رباني وأحاطني برعايته وحبه ودعواته

فهو نعم الأب

إلى أمي الغالية التي غمرتني بحبها وعطفها وحنانها ودعوتها ووقوفها بجانبني طوال

هذا المشوار

إلى من كانوا سندي في الحياة إخوتي وعائلتي

إلى من تذوقت معهم أجمل اللحظات صديقاتي

الإهداء

إلى قرة العين.....إلى من جعلت الجنة تحت أقدامها.....إلى التي وهبتني كل شيء

إلى التي سقتني الحنان.....ومنحتني الحب والامان.....

أمي الغالية

إلى الرجل العظيم.....إلى من أحمل إسمه بكل فخر.....إلى الذي أفنى حياته من أجل تعليمي.....

إلى أعز الناس

أبي الغالي

إلى من منحوني الإصرار والعمل.....إلى من كانوا سند لي.....إخوتي وأخواتي كل واحد بإسمه

إلى كل صديقاتي اللواتي أمضيت معهن أحسن أوقاتي

إلى كل من ساعدني على إتمام عملي هذا

حورية

شكر وعرفان

بصدد إنجاز هذا العمل نشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا لإتمام هذا العمل وانارنا بالعلم

وزيننا بالعلم وأكرمنا بالتقوى مصداقا لقوله "لئن شكرتم لأزيدنكم" اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك

الحمد إذا رضيت

ولك الحمد بعد الرضا

نتقدم باسمى عبارات الشكر والتقدير والإحترام غلة الأستاذ المشرف "شيخ التهامي إبراهيم" لقبوله

الإشراف على

هذا العمل وعلى نصائحه وتوجيهاته التي لم يبخل علينا بها

ونشكر كل من ساعدونا من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل

الملخص:

حاولنا من خلال هذه الدراسة التعرف على الدور الذي تقوم به المراجعة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولمعالجة الموضوع اعتمدنا على دراسة حالة وتمت على عينة من المكلفين بالضريبة المشكوك فيهم حيث تمت دراسة حالة خضعت لتحقيق في المحاسبة، وذلك للتوصل إلى فهم الإشكالية المطروحة وكذا توضيح أن المراجعة الجبائية هي الركيزة الأساسية للمراجعة في صحة البيانات وكشف الأخطاء وحالات التلاعب.

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف مدى مساهمة المراجعة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية باعتبارها أداة قانونية تكفل حقوق المكلفين والإدارة الجبائية وضمان صدق ومصداقية تصريحات المكلفين.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الجبائية، المحاسبة الإبداعية، المكلف بالضريبة.

Résumé :

Nous avons essayé à travers cette étude d'identifier le rôle qu'elle joue dans la limitation des pratiques comptables créatives , et pour résoudre le problème, nous sommes appuyés sur une étude de cas qui a été réalisées sur un échantillon de contribuables douteux ou une étude de cas a fait l'objet d'une enquête comptable, afin de parvenir à une compréhension du problème en question, ainsi que de clarifier que le contrôle fiscal est le principal pilier de la validité des données et de la détection des erreurs et des manipulations.

L'étude visait à explorer l'étendue de la contribution de l'audit f' Al- jabbagh en limitant les pratiques comptables créatives en tant qu' outil juridique garantissant les droits des contribuables et de l'administration fiscale et à garantir la véracité et la crédibilité des déclarations des contribuables .

Les mots clés : Revue fiscale, comptabilité créative, Le contribuable .

الفهرس

الصفحة	المحتوى
	الإهداء
	الشكر
	ملخص الدراسة
	الفهرس
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
أ	مقدمة
05	الفصل الأول: الأدبيات النظرية
06	تمهيد
07	المبحث الأول: الأدبيات النظرية حول المراجعة الجبائية والمحاسبة الإبداعية
07	المطلب الأول: ماهية المراجعة الجبائية
07	الفرع الأول: مفهوم المراجعة الجبائية
07	الفرع الثاني: مبادئ المراجعة الجبائية
09	الفرع الثالث: أهمية المراجعة الجبائية وأنواعها
10	المطلب الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية
10	الفرع الأول: تعريف المحاسبة الإبداعية والعوامل التي ساعدت على ظهورها
12	الفرع الثاني: أشكال المحاسبة الإبداعية
13	الفرع الثالث: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية وأساليبها
15	الفرع الرابع: خصائص ومجالات المحاسبة الإبداعية
17	المطلب الثالث: دور المراجعة الجبائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية
17	الفرع الأول: دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من إتحاد الدولي للمحاسبين في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
18	الفرع الثاني: تعزيز أداء عمل المراجعة الجبائية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
19	الفرع الثالث: الإجراءات والإختبارات التي تطبقها المراجعة الجبائية للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية
23	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
23	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
26	المطلب الثاني: أوجه التشابه والإختلاف

28	خلاصة الفصل
29	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
30	تمهيد
31	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى
31	المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى
31	الفرع الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى
31	الفرع الثاني: تعريف مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى
32	الفرع الثالث: مهام المديرية
32	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب ومديرياتها الفرعية
32	الفرع الأول: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب
34	الفرع الثاني: المديريات الفرعية لمديرية الضرائب
39	المبحث الثاني: دراسة حالة وفق إجراء التحقيق في المحاسبة
39	المطلب الأول: خطوات إجراء التحقيق في المحاسبة
39	الفرع الأول: المرحلة التحضيرية
39	الفرع الثاني: المرحلة التمهيدية
40	الفرع الثالث: المرحلة الميدانية
41	المطلب الثاني: نتائج التحقيق في المحاسبة
41	الفرع الأول: النقائص المكتشفة
41	الفرع الثاني: إجراءات التصحيح
47	الفرع الثالث: التبليغ النهائي
48	خلاصة الفصل
50	خاتمة
54	قائمة المراجع
57	الملاحق

فائِمة الجداول

والأشكال

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
41	ضريبة القيمة المضافة لسنة 2013	01
42	ضريبة النشاط التجاري لسنة 2013	02
43	ضريبة القيمة المضافة لسنة 2014	03
44	ضريبة النشاط التجاري لسنة 2014	04
44	ضريبة القيمة المضافة لسنة 2015	05
45	ضريبة النشاط التجاري لسنة 2015	06
46	ضريبة القيمة المضافة لسنة 2016	07
46	ضريبة النشاط التجاري لسنة 2016	08
47	مجموع العام للتصحيح الجبائي	09

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
33	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب	01

قائمة الملاحق:

الصفحة	العنوان	رقم الملحق
57	عموميات	01
58	تحديد القواعد	02
59	التعديلات	03
60	التعديلات	04
61	إشعار التدقيق في المحاسبة	05
62	إشعار التعديل	06
63	تذكير ببعض الأحكام الضريبية	07

مقدمة

توطئة:

أدت الظروف الإقتصادية الصعبة التي مست معظم دول العالم بشكل وبأخر إلى قيام إدارات الشركات والمنظمات بإتباع أساليب وفنون إبداعية تتمثل في تجميل البيانات المالية وإظهارها بغير صورتها الحقيقية ، مما أدى إلى عدم الموثوقية بتلك البيانات من قبل الجهات المستفيدة، فيستطيع المحاسب وبناء لرغبة الإدارة أن يتلاعب في القوائم المالية وذلك من خلال ممارسات ما تعرف بالمحاسبة الإبداعية، ذلك بقصد تجميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم المالية على نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي ، إذ غالبا ما تضع الإدارة التنفيذية تصوراتها عن رقم الأرباح الذي تريد التقرير عنه يقودها في ذلك دوافعها لتعظيم المكافآت الحالية أو المستقبلية وما يتوقعه كبار الملاك من توزيعات نقدية أو عينية، كما تبين أن نسبة كبيرة من النمو الظاهري في الأرباح التي حدثت في الثمانيات من القرن الماضي كانت نتيجة لخفة يد المحاسبة أو المحاسبة الإبداعية وليست نتيجة للنمو الإقتصادي الحقيقي ، حيث كان هناك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح .

وإستجابة لهذا الوضع بدأت المؤسسات لإتخاذ إجراءات المراجعة اللازمة للحد من تلك الأساليب وتحقيق المصادقية للبيانات المالية الواردة في القوائم المالية، ومن بين هذه الإجراءات المراجعة الجبائية أين أضحت مهنة المراجعة الجبائية من الوظائف الهامة في المؤسسة .

فالمراجعة الجبائية تمارس من طرف أجهزة متمكنة تملك التأهيل العلمي والمهني، وتتمتع بجموعة من الحقوق والواجبات التي يكفلها القانون وبالتالي فهي تعمل على كشف أخطاء التلاعبات أي العمل على حماية الإيرادات العامة من جهة والعمل على إعطاء نوع من المصادقية على تصريحات المكلفين .

الإشكالية :

إنطلاقا مما سبق ذكره يمكن طرح الإشكالية التالية :

ماهو الدور الذي تلعبه المراجعة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟

الأسئلة الفرعية :

وبغية الإلمام أكثر بجوانب الموضوع ، نطرح التساؤلات التالية:

__ ما المقصود بالمحاسبة الإبداعية؟ وماهي دوافع ممارستها؟

__ ماهي طرق المراجعة الجبائية المطبقة على مستوى مديرية الضرائب التي تساهم في الحد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية؟

الفرضيات :

- _ يلجأ المكفون إلى إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف التملص من دفع الضريبة؛
- _ يعد التحقيق المحاسبي من بين الإجراءات التي تطبقها مديرية الضرائب للحد من هذه الممارسات.

مبررات إختيار موضوع البحث:

- _ يتماشى مع التخصص محاسبة وتدقيق؛
- _ الأهمية التي يحضى بها كل من موضوع المحاسبة الإبداعية والمراجعة الجبائية؛
- _ محاولة الكشف عن الطرق المتبعة من قبل مديرية الضرائب للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

أهداف البحث وأهميته:

✓ أهداف البحث:

تتمثل أهداف الدراسة في الآتي:

- _ التعريف بالمراجعة الجبائية ومعرفة مبادئها وإجراءاتها؛
 - _ توضيح مفهوم المحاسبة الإبداعية ومعرفة أسباب ودوافع إستخدامها؛
 - _ توضيح أهمية المراجعة الجبائية في ضمان حقوق الخزينة والحد من هذه الممارسات.
- ### ✓ أهمية البحث:

تستمد الدراسة أهميتها من خطورة ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، الأمر الذي يتطلب إعداد تقارير مالية ذات غرض عام بكل مصداقية وموثوقية ، وهذا ما يزيد من أهمية المراجعة الجبائية في ضمان حقوق الخزينة.

حدود البحث:

الحدود المكانية: تمت الدراسة في مديرية الضرائب بولاية عين الدفلى.

الحدود الزمنية: تتضمن الدراسة المراجعة في ملف جبائي لدى مصلحة الضرائب للفترة من 2013 إلى غاية 2016.

منهج البحث: تم الإعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري لعرض التعريفات والمفاهيم الأساسية المتعلقة بمتغيرات الدراسة، والمنهج الوصفي التحليلي في الجانب التطبيقي لدراسة حالة بمدينة الضرائب بولاية عين الدفلى.

صعوبات البحث:

تلقينا من خلال بحثنا هذا الكثير من الصعوبات تتمثل في:

_ ضيق الوقت؛

_ نقص المراجع المتعلقة بموضوع دراستنا.

هيكل البحث:

للاوصول إلى دراسة علمية تحيط بجوانب الإشكالية المطروحة قسمنا بحثنا إلى فصلين وقد سبقت هذه الفصول مقدمة عامة.

الفصل الأول تم التطرق إلى مختلف الجوانب النظرية ذات الصلة بالمراجعة الجبائية، والمحاسبة الإبداعية قدم تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، الأدبيات النظرية حول المراجعة الجبائية والمحاسبة الإبداعية في المبحث الأول والدراسات السابقة في المبحث الثاني.

الفصل الثاني يتعلق بالدراسة التطبيقية للبحث والتي كانت بمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى والتي تم فيها دراسة حالة تطبيقية لإثراء عملية البحث، والذي بدوره قسمناه إلى مبحثين، المبحث الأول خصص لتقديم مديرية الضرائب بولاية عين الدفلى والمبحث الثاني دراسة حالة وفق اجراء التحقيق في المحاسبة.

وفي الأخير ننهي البحث بخاتمة عامة نلخص فيها نتائج إختبار الفرضيات، وأهم النتائج التي تم التوصل إليها في جميع جوانب البحث مع تقديم التوصيات والإقتراحات.

الفصل الأول

الأسس النظرية حول المراجعة الحياتية والمحاسبة الإدارية

الفصل الأول : الأدبيات النظرية

نظرا للظروف التي كانت سائدة في عالم الأعمال فقد لجأ كثير من المؤسسات إلى تجميل البيانات المالية الخاصة بها سعيا منها لتحسين صورتها أمام مستخدميها، وذلك إما من حيث المركز المالي أو الربحية لتحقيق أهداف ذاتية خفية، مستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبية التي يمكن الإعتماد عليها في إعداد القوائم المالية، مما يؤثر سلبا في مصداقية تلك القوائم وهو ما يطلق عليها بالمحاسبة الإبداعية .

وتعد المراجعة الجبائية الفعل المقابل والضروري للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية باعتبارها وسيلة الإدارة التي منحها القانون حقوق وصلاحيات تسمح لها التأكد من صدق التصريحات لتقويم وتصحيح الأخطاء المرتكبة وكشف التلاعبات.

وعلى هذا الأساس تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين :

المبحث الأول : الأدبيات النظرية حول المراجعة الجبائية والمحاسبة الإبداعية

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

المبحث الأول : الأدبيات النظرية حول المراجعة الجبائية والمحاسبة الإبداعية

أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل إهتمام كبير جدا من قبل الباحثين المهتمين بميادين المعرفة المالية والمحاسبية وكذلك من قبل المحاسبين والمراجعين، ومدى مساهمة المراجعة الجبائية في الحد من ممارساتها، لذا سنتطرق في هذا المبحث إلى التعرف على الإطار المفاهيمي للمراجعة الجبائية، كما سنتطرق إلى الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية وإظهار الدور الذي يمكن أن تقوم به المراجعة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المطلب الأول: ماهية المراجعة الجبائية

الفرع الأول: مفهوم المراجعة الجبائية

تعرف المراجعة الجبائية على أنها : " عبارة عن فحص إنتقادي موجه لتحقيق من نشاط المؤسسة معبر عنه بصدق في حسابات المؤسسة السنوية، مع مراعاة القواعد والمبادئ الضريبية ".¹

كما تعرف أيضا : " عبارة عن فحص للوضع الجبائية للمؤسسة بغرض تشكيل رأي أو تقييم للوضع الجبائية للمؤسسة، الهدف منها هو إعداد وتشخيص جبائي للمؤسسة ".²

نستخلص من التعريفين أن المراجعة الجبائية هي فحص للوضع الجبائية للمؤسسة قصد إبداء الرأي، يسمح بتشخيص هذه الوضعية ومدى إحترامها للقوانين والتشريعات المعمول بها.

الفرع الثاني : مبادئ المراجعة الجبائية وأهم أهدافها

أ _ مبادئ المراجعة الجبائية :

المراجعة الجبائية هي مفهوم جديد مقارنة مع الأنواع الأخرى للمراجعة، وهي تعتمد على المبادئ التالية:³

_ المؤسسة مطمئنة من الناحية الجبائية : المراجعة الجبائية تجعل المؤسسة في إستعداد لمواجهة أي خطر ناتج عن عملية الرقابة الجبائية؛

_ المراجعة الجبائية مهمة مصوبة : العوائق التي تواجه المؤسسة في الإمتثال للأحكام الجبائية متزايدة مع الوقت، وهذا يعكس مباشرة السياسة التسييرية والمالية للمؤسسة، فالمراجعة الجبائية تساهم في التقليل من هذه العوائق إلى حدها الأدنى؛

¹ سمية قحמוש المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة تصريحات الجبائية، مجلة البحوث الإقتصادية والمالية، العدد _الجزائر، ديسمبر 2016 297 .

² سويلم محمد فاتح دور المراجعة الجبائية في تندية المخاطر الجبائية مذكرة ليسانس _ 2016 3 .

³ فتحة أميرة دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الإقتصادية أطروحة دكتوراة غير منشورة خيضر بسكرة _ 2018 37 38 .

- __ المراجعة الجبائية وسيلة لتدنية المخاطر الجبائية : تعتبر الجبائية من أهم إنشغالات المؤسسات الإقتصادية، فتعدد وتعقد وعدم إستقرار نصوصها يولد خطر متزايد، وأي قرار يتبعه إنعكاسات جبائية تؤثر على سوق المؤسسة، ولهذا ظهرت الحاجة إلى تطوير وظيفة تسمح أولاً بالتسيير الحسن لجبائتها وثانياً قياس الخطر الجبائي والذي ممكن أن يتولد نتيجة لخضوع المؤسسة لعملية الرقابة الجبائية؛
- __ المراجعة الجبائية أداة في خدمة المؤسسة : لتخفيض التكاليف الجبائية دون التعرض لمخاطر جبائية محتملة، فإنه لا يتم إتخاذ أي قرار أو القيام بأي إجراء دون الأخذ بعين الإعتبار وظائف المؤسسة الأخرى وهذا يدخل ضمن السياسة التسييرية للمؤسسة، ولهذا يجب القيام بتشخيص جبائي أو بمعنى آخر مراجعة جبائية تمكن من إكتشاف نقاط قوة وضعف المؤسسة من الناحية الجبائية؛
- __ المراجعة الجبائية تمكن المؤسسة من الإمتثال لإلتزاماتها الجبائية : تعدد القوانين الجبائية وتعقيدها تجعل من الخطر الجبائي في تزايد مستمر (مثلا : عدم فهم النصوص الجديدة لقوانين المالية)، فالمراجعة الجبائية تعمل على تفسير وفهم هذه القوانين مما يسهل الأمر على المؤسسة بالقيام باللتزاماتها الجبائية، بالإضافة إلى الإستفادة من الإمتيازات الجبائية التي يطرحها التشريع الجبائي.

ب _ أهم أهدافها :

يمكن التمييز نوعين من الأهداف¹ :

✓ الأهداف الرئيسية :

- __ التأكد والتحقق من مدى إنتظام المؤسسة إتجاه القوانين الجبائية؛
- __ مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات سارية المفعول؛
- __ تقييم مدى قابلية المؤسسة لإستعمال الإمكانيات التي يتيحها المشرع الجزائري.
- ✓ الأهداف الثانوية :

- __ تقييم الخطر الجبائي الناتج عن التطبيق السيء للقواعد الجبائية؛
- __ تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن عدم التصريح، أو التأخير فيها، أو الإنقاص منه؛
- __ توضيح أهمية الخطر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي؛
- __ محاولة إبراز نقاط القوة ونقاط الضعف ومن ثم تحسين تطورالقرار.

¹ سويلم محمد فاتح دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية

الفرع الثالث : أهمية المراجعة الجبائية وأنواعها

أ- أهمية المراجعة الجبائية :

تسمح المراجعة الجبائية باكتشاف نقاط ضعف المؤسسة من خلال إعداد تشخيص جبائي لها وهذا بهدف تصحيح الأخطاء والإستغلال الأمثل لنقاط القوة، حيث تمكننا من تقييم النجاعة الجبائية، وتسمح بوضع الخطوط العريضة للإستراتيجية الجبائية للمؤسسة من خلال إعطائها قابلية إستعمال الجبائية لفائدتها وذلك بإلزامها بإنقاص العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن في أطر قانونية، ويتم ذلك من خلال المراقبة القانونية للجبائية ومعرفة القوانين والقرارات والمراسيم والبيانات إلخ، ويمكننا القول أن المراجعة الجبائية داخل المؤسسة تضمن لها الفاعلية والأمن الجبائي.

وكما هو معلوم فإن التشريع الجبائي يفرض إحترام القواعد سواء من ناحية الشكل أو من ناحية المضمون أو من ناحية الزمن، فالمؤسسات تسهر على تطبيق هذه النصوص القانونية، حيث يؤدي عدم إحترامها التي تكبد المؤسسة عقوبات كبيرة وهذا ما تعمل المراجعة الجبائية على تفاديه.

بإعتبار أن المراجعة وسيلة لا غاية وتهدف إلى خدمة جميع الاطراف فإن العلاقة بالمؤسسة بتوفير المعلومات التي لا بد أن تتسم بالدقة والكمية المناسبة لعمل المراجع الجبائي، لذا فإن أهمية المراجعة الجبائية تم إستنباطها من أهمية المراجعة بصفة عامة، إن الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة لا يمكنها الوثوق في المعلومات الواردة في المؤسسة إلا إذا تمت مراجعتها من طرف هيئة خارجية محايدة، تقوم بفحص إنتقادي منظم ودقيق لتلك البيانات وإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة تلك المعلومات وشرعيتها وسلامتها¹.

ب - أنواع المراجعة الجبائية :

ويمكن تمييز أنواع المراجعة الجبائية من خلال الجهة التي تقوم بعملية المراجعة وتنقسم من هذه الزاوية إلى:²

1. المراجعة الجبائية الداخلية:

عرف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي المراجعة الداخلية على أنها : " وظيفة التقييم المستقلة التي يتم إستحداثها داخل المنظمات الإقتصادية للعمل على فحص وتقييم الأنشطة الإقتصادية والمالية والإدارية بها، ورفع تقرير بما تم من فحص وتقييم للإدارة العليا للمنظمة لكي تتخذ مآثره مناسبة من قرارات إذا كانت هناك حاجة إلى ذلك " .

فالأهداف الرئيسية للمراجعين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي التأكد مما إذا كانت الإجراءات المعمول

¹ محمد هشام ملوكة دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية

2014 . 52

² فتحة أميرة، دور المراجعة في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الإقتصادية، مرجع سابق ذكره، ص ص، 39 40 .

بها تتضمن الضمانات الكافية، المعلومات الصادقة، العمليات الشرعية، التنظيمات الفعالة، هياكل واضحة ومناسبة.

وحسب رأي الباحثان فإن المراجعة الجبائية الداخلية هي نشاط تقييمي يقوم بها المراجع الداخلي، وهدفها فحص وتقييم وإبداء رأيه بكل شفافية ووضوح حول مصداقية المعلومات المرتبطة بالوضع الجبائية للمؤسسة.

2. المراجعة الجبائية الخارجية:

من المعروف أن المراجعة الخارجية تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، وذلك لتحقيق من أن التسجيلات المحاسبية دقيقة وكاملة وشاملة، كما يتم تنفيذ عملية المراجعة الخارجية من أجل تأكيد نتائج المراجعة الداخلية، وألتحق من كون الممارسات المحاسبية دقيقة وقانونية.

وعليه فإن المراجعة الجبائية الخارجية تتم من قبل مراجع خارجي مستقل عن المؤسسة يتمتع بالكفاءة والإستقلالية، وتأتي لتكملة مهمة المراجعة الجبائية الداخلية من الناحية الجبائية، وتمارس بصفة متقطعة أو مستمرة، ويكتفي هنا المراجع بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة مع التركيز الكبير على الناحية الجبائية، للوصول في النهاية إلى نتيجة في شكل تقرير به رأي فني محايد حول الوضع الجبائية للمؤسسة.

المطلب الثاني : ماهية المحاسبة الإبداعية

الفرع الأول : تعريف المحاسبة الإبداعية والعوامل التي ساعدت على ظهورها

أ - تعريف المحاسبة الإبداعية:

يطلق مصطلح المحاسبة الإبداعية أو الخلاقة على بعض الإجراءات المحاسبية التي تلجأ إليها إدارات المؤسسات في بعض الأحيان سعياً وراء أحداث تحسين شكلي إما في ربحها أو مركزها المالي وذلك في طريق إستغلال الثغرات المتواجدة في أساليب المراجعة بشكل عام أو الإستفادة من تعدد البدائل المتوفرة في السياسات والطرق المحاسبية التي تتيح المعايير المحاسبية للمؤسسة إتباعها في أساليب القياس والإفصاح المتبعة في إعداد القوائم المالية سواء بالنسبة للأرباح أو المركز المالي، ومن ثم على موثوقية البيانات المالية وقدم الإقتصادي " آدم سميث " وفق خبرته كمحلل إستثماري مفهوم يقول فيه " لقد شعرنا بأن الكثير من النمو الظاهري في الأرباح التي حدثت في الثمانينات كانت نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة للنمو الإقتصادي الحقيقي ".¹

كما تعرف أيضا بأنها: " هي الممارسات غير الأخلاقية في إختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة ".²

¹ بوعروج معاذ، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر، جامعة أم البواقي، 2016 .
² فادي عبد الرحيم محمود الطنجي، مدى إدراك محلي الإئتمان لإجراءات المحاسبة الإبداعية، رسالة ماجستير في المحاسبة، الجامعة الإسلامية - - 2011 - 43 .

وتعرف كذلك على أنها: " عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه

المعدون من خلال إستغلال أو الغسنة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو جمعها ".¹

يتضح من التعريفات التي تناولت المحاسبة الإبداعية سابقة الذكر أن المحاسبة الإبداعية تعد شكل من أشكال التلاعب والإحتيال في مهنة المحاسبة وتعمل على تغيير القيم المحاسبية الموضوعية إلى قيم غير موضوعية وغالبا ما يمتلك ممارسي المحاسبة الإبداعية قدرات مهنية محاسبية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه من خلال الإستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة.

ب_ العوامل التي ساعدت ظهور المحاسبة الإبداعية:²

على هناك عدة عوامل ساعدت في ظهور الإبداعية ومنها:

1. حرية إختيار المبادئ المحاسبية: تسمح القواعد والسياسات للوحدة الإقتصادية أحيانا أن تختار من بين مختلف طرق المحاسبة التي تستخدمها في إعادة قوائمها المالية، حيث تسمح للعديد من المعايير المحاسبية بالإختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة، وهذا يترتب عليه إختيار الوحدة الإقتصادية؛
2. حرية التقديرات المحاسبية: يعرف التقدير المحاسبي نمبلغ قيريلبند معين في غياب القياس المحاسبي المحكم، ويتضمن إعداد العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقديرات والحكم الشخصي والتوقع، وهذا يتيح لإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الاهداف المحددة سابقا؛
3. توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الإنطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للوحدة الإقتصادية، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسب، فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة؛
4. تسمح بعض القواعد المحاسبية للوحدة الإقتصادية بإختيار أساليب محاسبية مختلفة وسياسات محددة بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة من الوحدة الإقتصادية؛
5. القيود المزيفة المحاسبية : يمكن أن تستخدم للتلاعب في قيم الميزانية ونقل الأرباح بين الفترات المحاسبية، ويتحقق ذلك من خلال إدخال القيود المحاسبية ذات العلاقة بتعاون طرف ثالث مثل : بيع أحد موجودات الوحدة الإقتصادية وإعادة إستجارتها حتى تنتهي مدة إندثارها؛

¹ . د ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية، مجلة الفري للعلوم الإقتصادية والإدارية، العدد الثاني وثلاثون، جامعة قادسية، العراق، 2015 243.

² خلايفة ربحانة، دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2015 43 42.

6. القیود المحاسبية الحقيقية : يمكن أن توظف لإعطاء صورة وإنطباع جديدین عن الحسابات.

الفرع الثاني: أشكال المحاسبة الإبداعية

للمحاسبة الإبداعية عدة أشكال يمكن إجازها فيما يلي: ¹

1. المحاسبة النفعية (Agressive Accounting): هي الإصرار على إختيار وتطبيق أساليب محاسبية محددة لتحقيق أهداف مرغوبة منها تحقيق أرباح عالية، سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا؛
2. إدارة الدخل (Earnings Management): هي التلاعب النشط في الدخل للوصول إلى هدف محدد مسبقا من قبل الإدارة، وهي توقعات تم إعدادها من قبل المحللون، أوليكون متوافقا مع مسارات محددة للعمل؛
3. تلطيف صورة الدخل (Income Smoothing): هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل البييء يعد من أشكال التلاعب التي تعتمد على تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل والإحتفاظ فيها بشكل مخصصات للفترات الزمنية ذات الدخل السيء؛
4. التقارير المالية المغشوشة: التقرير عن الوضع المالي للمنشأة بموجب بيانات مالية غير صحيحة من خلال الحذف وعدم الإفصاح عن قيم لتضليل مستخدمي التقارير المالية . ويمكن وصفها بالتقارير المالية الإحتيالية وهي التقارير التي تشمل الأخطاء المقصودة بما ذلك عدم ذكر مبالغ أوإفصاحات في البيانات المالية من أجل خداع مستخدمي البيانات المالية؛ ²
5. ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية: هي ممارسات لاساليب تختلف عن أساليب المحاسبة الطبيعية للحصول على أرباح غير حقيقية من خلال ممارسات إبتكارية ومستحدثة قد تكون معقدة في القيم للمصاريف والإيرادات. ³

¹ حمومة رزيقة ، دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر، جامعة مسيلة، 2018 . 19 .
² إبتسام شريط وآخرون، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر، جامعة الوادي، 2017 . 39 .

الفرع الثالث: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية وأساليبها

أ_ دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية:

هناك مجموعة من الدوافع التي دفعت مدراء ومحاسبي المؤسسات الإقتصادية لإستخدام المحاسبة الإبداعية ومن أهم الدوافع مايلي:¹

1. التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة في السوق: تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحيانا بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء المؤسسات والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الإستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل في إدارة المؤسسة، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة المؤسسة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية تجاه السوق خصوصا أمام مساهميها؛
2. التلاعب الضريبي: تقوم بعض المؤسسات المالية من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بتخفيض الإيرادات والأرباح وزيادة النفقات وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي يستخدم إحتساب قيمة الإقتطاع بناء على قيمة الوعاء؛
3. التصنيف المهني: للحصول على تصنيف مهني متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة إستثناء إلى المؤشرات والمعايير المالية تستخلص البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربيع السنوية التي تعدها المؤسسات لذلك تلجأ هذه المؤسسات إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم؛
4. زيادة الإقتراض من البنوك: يستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير والمؤتمرات الإئتمانية بهدف تقديم المؤسسات كخطوة تسبق إتخاذ قرار منح القروض لهذه المؤسسات لذلك تلجأ هذه المؤسسات لأساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين تلك المؤشرات والمعايير، الأمر الذي سوف يؤثر إيجابيا على عملية إتخاذ القرار الإئتمائي بمنح القروض؛
5. تحسين الأداء المالي بهدف تحقيق مصالح شخصية: تقوم إدارات العديد من المؤسسات بتحسين قيم المؤسسات التي تقوم بإدارتها لعكس صورة إيجابية عن أدائها المالي لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجلس الإدارة؛
6. لدوافع تخفيض المتعمد في الأرباح: التي تمثل تجنب التكاليف السياسية والتفاوض مع نقابات الأعمال وتخفيض الأرباح لزيادة المكافآت المستقبلية وتخفيض ما يزيد من الأرباح الحالية في الحد الأقصى للمكافآت، وعند تولي مجلس الإدارة؛

¹ بلال نضامي، دور التدقيق الإيجابي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية التصريحات الجبائية، مذكرة ماستر، جامعة أحمد دراية، أدرار، ال 28 2016 .

7. الحصول على تمويل أوالمحافظة عليه: غالبا ما تسعى المؤسسات إلى الحصول على تمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني المؤسسات من مشاكل في السيولة اللازمة لإستمرار عملياتها التشغيلية أوالإستثمارية وأحيانا لسداد إلتزاماتها وهنا تلجأ لإعادة تمويل نفقاتها وإلتزاماتها من خلال المؤسسات المالية بالجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة النشاط والموثق المالي محاسبيا وليس حقيقيا لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية وإظهار الوضع المالي للمؤسسة بشكل أفضل مما هو في أرض الواقع.

ب_ أساليب المحاسبة الإبداعية :

لقد بينا خلال التعريف للمحاسبة الإبداعية بأنها عبارة عن الأساليب والوسائل التي تستخدم من أجل تحويل أرقام البيانات المالية مما هي عليه فعلا إلى مايرغب فيه بعض المعدون في طريق إستغلال القواعد الحالية أوإهمال بعضها منها أوجميعها، ولذلك سوف نستعرض أهم تلك الأساليب التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية إذ يوجد العديد من الأساليب والوسائل المستخدمة فيها من أهم تلك الأساليب الآتي: ¹

_ أحيانا تتيح القواعد المحاسبية للشركة الإختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة مثل (الإختيار بين سياسة نفقة التطور كي تحدث وإستغلالها على حساب عمر المشروع)؛

_ التلاعب بتقدير عمر الموجودات بسبب إرتباطها بالتقييم والتنبؤ على سبيل المثال عند تقييم أحد الموجودات من أجل إحتساب الإندثار فإنه عادة ما تتم هذه التقييمات داخل العمل وتنتج للمحاسبة المبدع أن يخطئ من ناحية الحذر والتفاؤل في هذا التقييم؛

_ القيود المحاسبية المزيفة للتلاعب بقيم قائمة المركز المالي ونقل الأرباح والتلاعب بقيم قائمة الدخل؛

_ إيدار الصفقات والإصطناعية للتلاعب بقيم حسابات قائمة المركز المالي أوتحريك الأرباح بين الفترات؛

_ التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح والخسائر؛

_ يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية بإعتبارها نفقات إستثمارية أونفقات تمويلية ويمكن تصنيف

التدفقات النقدية التمويلية بإعتبارها تدفقات نقدية تشغيلية وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في

القيم النهائية .

¹ كبرى محمد طاهر حمودي، سوسن أحمد سعيد، دور المحاسبة القضائية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية وأثره في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة جامعة جيهان، قسم المحاسبة، العدد 2 (A_) 2018 463 462 .

الفرع الرابع: خصائص ومجالات المحاسبة الإبداعية

أ- خصائص المحاسبة الإبداعية:

تتمثل خصائص المحاسبة الإبداعية في: ¹

__ العقلية المحاسبية والمالية المتسائلة والخلاقة؛

__ قدرة المحاسب على التحليل والتجميع؛

__ قدرة المحاسب على التخيل والحدس؛

__ أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس؛

__ إعتدالم المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز

الإدارية، فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتهذيب والتقويم للأفكار

والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها.

ب-مجالات المحاسبة الإبداعية:

يمكن أن تعرف مجالات المحاسبة الإبداعية من خلال تصنيفات الثلاثة الآتية:²

✓ قائمة الدخل: يمكن للإدارة أن تمارس سياسات المحاسبية الإبداعية في مجال التلاعب بأرقام قائمة الدخل

والتي تحص على سبيل المثال:

__ مصاريف الإهلاك عند التملك؛

__ الإعتراف المبكر بالإيراد؛

__ تقليل المصاريف مستحقة الدفع؛

__ تضخيم المبيعات والريح الإجمالي؛

__ تقييم الأرصدة بالعملة الأجنبية.

✓ قائمة المركز المالي: وهي القائمة التي تطالها ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الإدارة وذلك من

خلال قيامها ببعض الممارسات منها على سبيل المثال:

__ تضخيم مصاريف إعادة الهيكلة؛

__ التضخيم في حسابات الأصول المدنية؛

__ تقليل الإلتزامات؛

¹ خلايفة ربحانة، دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية، مرجع سابق ذكره، ص 44

² دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبية دراسة ميدانية مجلة دمشق للعلوم الإقتصادية القانونية

- __ تضخيم الممتلكات والمعدات؛
- __ تضخيم المستحقات الإختيارية؛
- __ زيادة الإحتياطات؛
- __ التلاعب في مخصصات الديون؛
- __ التلاعب في طرائق تقييم الأدوات المالية.
- ✓ مجالات أخرى: وهي:
- __ سوء إستخدام مفهوم الأهمية النسبية؛
- __ العمليات المتبادلة ما بين شركات المجموعة (القابضة والتابعة)؛
- __ طرائق المحاسبة الإبداعية: بناء على ما سبق عرضه يمكن للباحث أن يميز بين ممارسات المحاسبة الإبداعية التي ينتج عنها نوعان من التلاعب الأول : تلاعب محاسبي، والثاني : تلاعب غير محاسبي وبيين الآتي طرائق التلاعب لكل نوع على حدا:
- 1. طرائق التلاعب المحاسبي وتكون من خلال:
- ✓ إستغلال فرصة إختيار الطرائق والسياسات المحاسبية البديلة مثال:
- __ طرائق تقييم المخزون السلعي؛
- __ معاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية.
- ✓ إستخدام التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية، مثال ذلك العمر الإنتاجي للأصل لأغراض الإهلاك.
- 2. طرائق التلاعب الغير المحاسبي وتكون من خلال:
- ✓ تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها عن تلاعب في الحسابات، مثال : بيع الأصل وإعادة إستجاره، إذ أن عائدات البيع يمكن أن تخفض أو ترفع بشكل غير حقيقي من خلال إجراء تسويات مع أقساط الإيجار؛
- ✓ تغيير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو خسائر لتحقيق هدف معين.

المطلب الثالث: دور المراجعة الجبائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

الفرع الأول: دور مجلس إصدار معايير المحاسبية الدولية المنبثق من إتحاد الدولي للمحاسبين في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

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

1. التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية؛

2. تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالإتحاد الأوربي بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعد على

توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الإتحاد الأوربي على غرار توحيد العملة الأوروبية؛

3. الأخذ بعين الإعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار

معايير المحاسبة محلية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية؛

4. حدوث بعض التجاوزات والإستغلال السيء من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر إستغلالهم لبعض

نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كانت أحد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية.

ومن هذا المنطق فقد رأى مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية إدراج بعض التعديلات والتغيرات وذلك

تلاقيا للإستغلال سيء للمعايير القديمة، وكذلك للقضاء على أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي

ظهرت في ظل المعايير المحاسبة الدولية القديمة، ومن أهم تلك التعديلات:

أ. العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية) و(المعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الجديدة،

والإكتفاء بالمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فصح المجال للإختيار عدة بدائل،

بحيث تستغل تلك البدائل في تجميل صورة الدخل أو تضخيم الأرباح أو تغطية على بعض ملاحظات على

نشاط الشركة؛

ب. إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية تطبيق العملي، ويعتبر هذا الأمر من وجهة نظر

الباحثين من أهم التغيرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة، فقد إتضح أن

هناك صعوبات متعددة في تطبيق العملي للكثير من فقرات معايير المحاسبة؛

ت. العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجودة بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض قد

يكشف تلك المعايير الأمر الذي يغلق الباب أمام من يريد أن يستغل تلك التناقضات أو الغموض.

¹ معاذ بعروج، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مرجع سابق ذكره، ص، ص، 66، 67.

ث. إدخال التفسيرات الملحقة بالمعايير إلى داخل المعايير نفسها بدلا من فصلها في ملحق خاص بكل معيار.

الفرع الثاني : تعزيز أداء عمل المراجعة الجبائية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تهدف عملية المراجعة الجبائية وفقا للمعايير إلى توفير تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية كوحدة واحدة وبشكل عام خالية من أي تحريف جوهري أو غش أو تلاعب أو أي ممارسات من الممارسات المحاسبة الإبداعية. وللوصول إلى تلك التأكيدات المعقولة يجب أن تتوفر بالمراجع سواء على مستوى كاتب المراجعة أو دواوين المحاسبة عدة آليات وشروط تساعد على تعزيز أداء عمل المراجعة للحد من ممارسات إبداعية ومن أهم تلك الآليات والشروط مايلي:¹

توفر الموارد البشرية المؤهلة والمدربة، حيث يعتبر توفر تلك الكفاءات الضمان لحسن إنجاز الأعمال التي يكلف بها مكتب المراجعة أو ديوان المحاسبة، وفي هذا الصدد فلا بد من مراعاة التناسب بين الأعمال والموارد البشرية عدديا ونوعيا، والإهتمام بنواحي التدريب والتعليم المستمر ونقل الخبرات والتجارب داخل منظومة المراجعة سواء كانت مكتب المراجعة أو ديوان المحاسبة.

1. إن ممارسة مهنة المراجعة الجبائية تحتاج إلى أشخاص ذو مواصفات خاصة، بحيث يتمتعوا بالوعي المهني والثقافة والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الإقتصادية والمستجدات في بيئة الأعمال والعوامل التي قد تؤثر على مراكز المالية للعملاء، أوفي عناصر أو موارد أو أعمالهم أوفي قدرتهم على الإستمرار وبإضافة إلى ذلك الشعور بالإستقلالية والقدرة على ممارستها في الإتجاه الصحيح والإحساس بأهمية ما يقوم به من أعمال؛

2. يجب على مكتب المراجعة أو دواوين المحاسبة أن تقيم مدى إمكانية الإعتماد على ما تقدمه إدارة الشركة التي يتم المراجعة عليها من بيانات ومعلومات، وبسبب الحدود الطبيعية لمهمة المراجعة وإستحالة إحاطة المراجع بكافة المعاملات الخاصة بالشركة بنسبة 100%، لذلك على المراجعة الجبائية أن تقيم إمكانية إنسحابها من المهمة أو الإعتذار عنها ما يجعل أمانة إدارة الشركة فيما تقدمه من بيانات أو معلومات محل شك، وفي هذا الصدد فقد يكون من الواجب إعادة النظر في صياغة نموذج تقرير مراجعة القوائم المالية لكي تعكس بشكل أكثر تفصيلا طبيعة مهمة المدقق والحدود الطبيعية لهذه المهمة مع ذكر البنود أوالموضوعات التي يتوافر لديها دليل على صحتها غير إقرارات إدارة الشركة؛

3. إن مهمة المراجعة الجبائية ليست سهلة خاصة في ضل كبر وتشعب وتشابك أنشطة الشركات والتطور

المستمر في أساليب الإنتاج والتسويق والتمويل، حيث أنها لم تعد قاصرة على أساليب المرجعية المستندية

التقليدية والإطلاع على الدفاتر والقيود المحاسبية، إنما أصبحت موضوعات مثل أساليب تصوير القوائم المالية والإفصاحات المختلفة المطلوبة بالمعايير المحاسبية والالتزامات غير المقيدة بالدفاتر في دائرة الإهتمام الأول للمراجعة الجبائية.

وختاماً يمكن القول بأن غالباً ما يقوم بعمل تلاعبات أو ممارسات المحاسبة الإبداعية من المحاسبين من هو على مستوى عالٍ من الحرفية والإبتكار لذا فمن الضروري أن يقابله من الطرف الآخر من المراجعين سواء في مكاتب المراجعة أو مراجعي الدواوين المحاسبة من يكون على نفس المستوى إن لم يكن أعلى، وذلك من أجل كشف تلك الممارسات والحد منها حتى تستطيع أن يصل إلى توفير التأكيدات المعقولة بخلو تلك التقارير المالية من أي إنحرافات أو تلاعبات أو غش.

الفرع الثالث: الإجراءات والإختبارات التي تطبقها المراجعة الجبائية للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية

فيما يلي عرض لتلك الممارسات الإبداعية مصنفة حسب بنود القوائم المالية وكل إجراء متبوع بالإجراءات المضادة له كمايلي:¹

1. بند المبيعات:

✓ إجراءات المحاسبة الإبداعية

— إجراء صفقات بيع صورية في نهاية العام بهدف إلغائها في بداية العام التالي؛

— إجراء صفقات بيع حقيقية بشروط البيع الأخرى؛

— تسجيل البضاعة برسم الأمانة المرسل للوكلاء كمبيعات.

✓ الإجراءات المضادة بإلغاء تأثير إجراء المحاسبة الإبداعية

— التحقق من فواتير البيع، لا سيما النفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة؛

— التحقق من شروط البيع والإنتمان ومقارنتها بالشروط المعمولة بها في الشركة من حيث شروط السداد

الخصم وكفاية مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها؛

— التحقق من مستندات شحن الإرساليات ومطابقتها مع مستندات تسديد أثمان البضاعة الواردة من الوكلاء.

2. بند تكلفة البضاعة المباعة:

✓ إجراءات المحاسبة الإبداعية

— قيام المنشأة بتضخيم مخزونها السلعي من خلال التلاعب بطرق تقييم المخزون المختلفة؛

¹ حمومة رزيقة، دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية مرجع سابق ذكره، ص، ص، 30 27 .

- __ تأجيل إثبات فواتير مشتريات بضاعة في نهاية العام الحالي إلى العام التالي؛
- ✓ الإجراءات المضادة لإلغاء تأثير إجراءات المحاسبة الإبداعية .
- __ التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية؛
- __ مراجعة مستندية لفواتير الشراء للتأكد من إثبات فواتير المشتريات وفقا لتواريخها.
3. بند نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة:
- ✓ إجراءات المحاسبة الإبداعية
- __ عدم الإفصاح في قائمة الدخل الأثر الذي يترتب على قرار إغلاق لاحق إنتاجي خصوصا إذا كانت مساهمة هذه الخطة الجوهرية في نتيجة أعمال الشركة.
- ✓ الإجراءات المضادة لإلغاء تأثير إجراءات المحاسبة الإبداعية
- __ إعادة إعداد قائمة الدخل لإظهار أثر إغلاق هذا الخط على نتيجة الأعمال.
4. بند مكاسب وخسائر أخرى:
- ✓ إجراءات المحاسبة الإبداعية
- __ تضمين الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بنود إستثنائية وغير عادية دون إفصاح عن طبيعة تلك البنود؛
- __ دمج نصيب الشركة الأم من أرباح شركاتها التابعة أو الزميلة دون الإفصاح عنها.
- ✓ الإجراءات المضادة لإلغاء تأثيرات إجراءات المحاسبة الإبداعية
- __ إعادة حساب الربح الناتج عن النشاط التشغيلي بعد إستبعاد المكاسب الناتجة عن بنود إستثنائية أو بنود غير عادية؛
- __ إعادة حساب نتيجة الأعمال مع الإفصاح عن نصيب الشركة الأم من أرباحها من شركاتها التابعة أو الزميلة في بند مستقل.
5. بند النقدية:
- __ إجراءات المحاسبة الإبداعية
- __ التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية المتوفرة عن العملات الأجنبية؛
- __ عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة.
- ✓ الإجراءات المضادة لإلغاء تأثير إجراءات المحاسبة الإبداعية
- __ التحقق من صحة أسعار صرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود النقدية المتوفرة عن العملات الأجنبية إن وجد؛

- __ إستبعاد النقدية المقيدة عن إحتساب نسبة السيولة بهدف التعرف على مستوى السيولة الفعلي لدى المؤسسة.
6. بند الإستثمارات قصيرة الأجل:
- ✓ إجراءات المحاسبة الإبداعية
- __ التلاعب في أسعار السوق المستخدمة في تقييم محفظة الأوراق المالية؛
- __ التلاعب في تصنيف الإستثمارات وذلك من خلال تصنيف الإستثمارات قصيرة الأجل على أنها طويلة الأجل لاسيما في حالة هبوط أسعارها السوقية.
- ✓ الإجراءات المضادة لإلغاء تأثيرات إجراءات المحاسبة الإبداعية
- __ التحقق من صحة أسعار السوق المستخدمة في تقييم بنود محفظة الأوراق المالية؛
- __ التحقق من مبررات تصنيف الإستثمارات قصيرة وطويلة الأجل وتصنيفها وفق ما ينسجم مع قواعد المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية.
7. بند المخزون السلعي:
- ✓ إجراءات المحاسبة الإبداعية
- __ تضمين كشوف الجرد ببنود البضاعة الراكدة أوالمتقدمة من دون الإفصاح عنها؛
- __ التلاعب في الأسعار المستخدمة في تقييم المخزون السلعي؛
- __ تغيير الطريقة المتبعة في تقييم المخزون السلعي.
- ✓ الإجراءات المضادة لإلغاء تأثير إجراءات المحاسبة الإبداعية
- __ مراجعة كشوف الجرد والتحقق الفعلي من أصناف المخزون السلعي وخلوها من بضاعة راکدة أو متقدمة، وفي حالة وجودها التأكد من الإفصاح عنها؛
- __ التحقق من عدالة الأسعار المستخدمة في تقييم المخزون السلعي مع قوائم الأسعار الجارية؛
- __ الرجوع إلى تقرير مدققي الحسابات للوقوف على رأسه في تغيير الطريقة المتبعة في تقييم المخزون السلعي، ومدى تضمين تقريره إيضاحا حول أثر هذا التغيير على البيانات المالية.
8. بنود الإلتزامات طويلة الأجل:
- ✓ إجراءات المحاسبة الإبداعية
- __ الحصول على قرض طويل الأجل قبل إعداد الميزانية العمومية وإستخدامه في تسديد قرض قصير الأجل بهدف تحسين نسب السيولة في المنشأة؛

- __ إطفاء سندات قابلة للإستدعاء قبل موعد إستحقاقها، وإضافة المكاسب المحقة لقاء ذلك إلى صافي الربح دون إدراجها والإفصاح عنها ضمن البنود غير العادية.
- ✓ الإجراءات المضادة لإلغاء تأثير إجراءات المحاسبة الإبداعية
- __ دراسة أثر الحصول على قرض طويل الأجل قبل إعداد الميزانية العمومية وإستخدامها في تسديد قرض قصير الأجل على نسب السيولة في المنشأة وأخذ ذلك بعين الإعتبار؛
- __ تخفيض صافي الربح بالمكاسب المحققة نتيجة إطفاء سندات قابلة للإستدعاء قبل موعد إستحقاقها، ومعالجة أثر ذلك على نسب الربحية والإفصاح عنها ضمن البنود الغير العادية.
9. بند التدفقات النقدية:
- ✓ إجراءات المحاسبة الإبداعية
- __ تسجيل المؤسسة لشيكات المرسل بالبريد للموردين على أنها نقدية باليد، أي تدفق نقدي تشغيلي؛
- __ قيام المؤسسة بتأجيل كتابة كل شيكاتنا لتحريف التدفق النقدي؛
- __ تصنيف الإيرادات المتولدة من الأنشطة غير التشغيلية (نقدية غير تشغيلية) على أنها تشغيلية بهدف التأثير على التدفق النقدي التشغيلي؛
- __ رسملة مصاريف غير التشغيلية بهدف تأثير على التدفق النقدي التشغيلي.
- ✓ الإجراءات المضادة لإلغاء تأثير إجراءات المحاسبة الإبداعية
- __ التحقق من أرصدة حسابات الدائنين وعدم وجود شيكات صادرة لهم وتخفيض الذمم الدائنة بقيمة الشيكات الصادرة؛
- __ التأكد من مصدر النقدية الأساس ومن صحة تصنيف مصادر التدفقات النقدية وبيان أثر إعادة تصنيف على البيانات المالية للمؤسسة؛
- __ التحقق من أن مصاريف التي تمت رسملتها تنطبق عليها شروط الرسملة وبيان أثر الرسملة على رفع الربح التشغيلي.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات التي إهتمت بموضوع بحثنا، سنأتي على تقديم مجموعة من الدراسات التي تمكن من الإطلاع عليها.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

الدراسة الأولى:

دراسة عادل نقموش حول الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر، دراسة ميدانية، مقال مقدم إلى مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية بجامعة المسيلة، العدد 02 _ 2019، تمحورت إشكالية البحث في: ماهي الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر؟ هدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى توضيح بداية وكيفية نشوءها وأيضاً التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية بالإضافة إلى تحليل أساليبها في القوائم المالية وكذلك إيجاد الوسائل والأساليب الحديثة لكشفها والحد منها.

ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال دراسته هي أن التحدي الأخير للمحاسبة الإبداعية لا ينحصر في البعد الفني للمحاسبة وإنما يتجاوزها إلى البعد الأخلاقي للمحاسبين وهو أكثر خطورة على مستقبل مهنة المحاسبة، ويمكن لإدارة المخاطر كركيزة من ركائز حوكمة الشركات أن تضع إستراتيجية للحد من خطر المحاسبة الإبداعية سعياً منها لتفادي وقوع الشركة في الأزمات.

الدراسة الثانية:

دراسة سليم عثمانية ولعفي في حول دور المراجعة في تخفيض المخاطر الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية، تخصص مالية المؤسسات، جامعة 8 ماي 1945 _ ورقلة _ ، 2015 _ 2016، تمحورت إشكالية البحث في : كيف يمكن للمراجعة الجبائية أن تساهم في تخفيض المخاطر الجبائية في المؤسسة الإقتصادية ؟

هدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة في تخفيض المخاطر الجبائية في المؤسسة الإقتصادية، حيث تعد المراجعة الجبائية أحد أهم العوامل المساعدة في تسيير الجبائي للمؤسسة .

قد إعتد الباحث في معالجة موضوع الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، الذي يقوم على الجمع بين الدراسة النظرية والميدانية.

ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها أن للمراجعة علاقة وثيقة بالجبائية، ولها دور فعال في التسيير الجبائي والحد من المخاطر الجبائية، وأن الهدف الأساسي من الإعتماد على المراجعين الجبائيين في التسيير الجبائي هو حماية

المؤسس من المخاطر الجبائية وضمان مسايرتها للقوانين.

الدراسة الثالثة:

دراسة شتحونة محمد فارس حول مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، تخصص الدراسات المحاسبية والجبائية المعمقة، بجامعة قاصدي مرباح _ ورقلة _ 2015 _ 2016، تمحورت إشكالية البحث في: ما مدى مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

إعتمد الباحث في معالجة موضوع الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي الذي يقوم على الجمع بين الدراسة النظرية والميدانية.

هدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى الوقوف على جوانب مسؤولية المراجعة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال تقييم مدى إلتزام مراجعي الحسابات لمسؤوليتهم المهنية، ومدى توافر الكفاءة المهنية لديهم.

ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها أن العوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي تؤثر على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، وأنه يتقيد مراجعو الحسابات الخارجيون بإجراء الإختيارات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومراجع الحسابات يواجه مشاكل ومعوقات تؤثر في قيامه بمسؤولية المهنية خلال مراجعة البيانات.

الدراسة الرابعة:

دراسة قبيل زينب وديفني حياة حول دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الإقتصادية التجارية وعلوم التسيير تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، بجامعة أحمد دراية أدرار _ الجزائر _ 2015 _ 2016، تمحورت إشكالية البحث في: ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

إعتمد الباحثان في معالجة موضوع الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي والوصفي الإحصائي الذي يقوم على بين الدراسة النظرية والتطبيقية.

وهدف الباحثان من خلال هذه الدراسة إلى معرفة الدور الأساسي الذي يلعبه التدقيق الخارجي في زيادة الثقة في القوائم المالية والتعريف بالمحاسبة الإبداعية وكذلك التعرف على أهم الأسباب والدوافع التي أدت إلى إستخدام المحاسبة الإبداعية وزيادة الرصيد المعرفي وكذا إثراء المكتبة بمثل هكذا مواضيع.

ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها هي أن المحاسبة الإبداعية هي عبارة عن مجموعة من الأساليب

والإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في الوحدات الإقتصادية، كما يساهم التدقيق الخارجي في تعزيز الثقافة الأخلاقية التي بدورها تقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية والإطلاع المستمر على مستجدات المعايير المحاسبية الدولية وكذا تنمية الثقافة المحاسبية لكل المهتمين بالقوائم المالية يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الدراسة الخامسة:

دراسة بدر الزمان خمقاني ومسعود صديقي حول واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات إستبعاها من التقارير المالية، دراسة حالة عينة من الشركات البترولية للفترة 2012 _ 2013، مقال مقدم إلى مجلة أداء المؤسسات الجزائرية بجامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد 08 _ 2015، تمحورت إشكالية البحث في : ماهي الكيفيات التي تمكن من إستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية في البيئة الجزائرية ؟ هدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى تقديم نموذج لمراجع الحسابات الخارجي لإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية في ظل النظام المحاسبي المالي. وقد إعتد الباحث في معالجة موضوع الدراسة المنهج الوصفي في الجانب النظري والمنهج الإستقرائي في الجانب التطبيقي.

ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تتنافى مع أخلاقيات مهنة المحاسبين والمراجعين، وأن السبب الرئيسي وراء تمكن المحاسبين من تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية هوتعدد البدائل المحاسبية المتروكة، والهدف من التلاعب بالأرقام هوتظليل مستخدمي التقارير المالية من خلال تقييم تقديم تقارير مالية ذات جودة من منظورهم، ومن ثم التأثير على قرارهم.

الدراسة السادسة:

دراسة ياسر حلواجي حول دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، بجامعة الوادي 2013 _ 2014، تمحورت إشكالية البحث في : إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي ؟ هدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى إبراز تفعيل المراجعة الجبائية في المؤسسة والنتائج التي تحققت للمؤسسة التي من بينها الأمن الجبائي.

ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها هي أن التسيير الجبائي هو ممارسة قانونية بحيث يوجد في مقامه الأول الإلتزام بالنصوص التشريعية وهو جوهر الفرق بين التسيير الجبائي والتهرب والغش الضريبي، وأن المراجعة الجبائية

يهدف إلى التقليل من التكلفة الجبائية وذلك بالتأكد من أن مسيري المؤسسة إنتهجو الطرق الأقل خضوع للضريبة وهذا من خلال خياراتهم الإستراتيجية والتكتيكية وهوما يعرف بقياس الأداء الجبائي.

المطلب الثاني: أوجه التشابه والإختلاف

جدول رقم (1): يوضح أوجه التشابه وأوجه الإختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

الدراسات	أوجه التشابه	أوجه الإختلاف
دراسة عادل نقموش	تشابه الدراسة السابقة والدراسة الحالية في أساليب الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	إستعملت الدراسة السابقة الإستبان أما الدراسة الحالية إستعملت دراسة حالة.
دراسة سليم عثمانية ولعيفي	إستخدام كلاهما للمنهج الوصفي التحليلي. وتتشابه الدراسة السابقة والحالية في جزء من الموضوع هو المراجعة الجبائية.	هدفت الدراسة السابقة إلى إبراز دور المراجعة الجبائية في تخفيض المخاطر الجبائية، في حين هدفت الدراسة الحالية إلى إبراز دور المراجعة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
دراسة شتحنة محمد فارس	إستخدام كلاهما المنهج الوصفي التحليلي.	إختلفت في فترة ومكان الدراسة: فهي عيلة عن إستبانة موجهة إلى عينة الدراسة المكونة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة ومحاسبين في ولاية ورقلة، في أفريل 2016.
دراسة قبال زينب	كلاهما تناول أسباب والدوافع التي أدت إلى إستخدام المحاسبة الإبداعية.	إستعملت الدراسة السابقة الإستبيان في حين إستعملت الدراسة الحالية دراسة حالة.
دراسة بدر الزمان خمقاني ومسعود صديقي	إستخدام كلاهما للمنهج الوصفي في الجانب النظري.	الدراسة السابقة تناولت واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات إستبعادها من التقارير المالية، أما الدراسة الحالية ركزت على دور المراجعة الجبائية في الحد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية.		
إختلاف في مجال الدراسة: حيث تناولت الدراسة السابقة مؤسسة إقتصادية، بينما الدراسة الحالية تناولت مديرية الضرائب.	إعتمدت الدراسة الحالية والدراسة السابقة على دراسة حالة.	دراسة ياسر حلواجي

خلاصة:

تناولنا في هذا الفصل الأسس النظرية للموضوع حيث أوضحنا المفاهيم المرتبطة بالدراسة والمتمثلة في كل من المراجعة الجبائية والمحاسبة الإبداعية ، كما أوضحنا الدور الذي تقوم به المراجعة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

كذلك تطرقنا إلى الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع دراستنا، والذي تم من خلاله إستعراض لأهم الدراسات والمتمثلة في الهدف من الدراسة، طريقة المعالجة، وكذا ذكر أهم النتائج التي تم التوصل إليها وفي النهاية إبراز أوجه التشابه والإختلاف بين هذه الدراسات فيما بينها مع دراستنا.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية

تحاول الجزائر الإعتماد على مجموعة من الوسائل والمبادئ والآليات التي تكفل لها تحصيلات ضريبية من جهة ، والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من جهة أخرى، وقد منح المشرع الجزائري للمصالح الجبائية عدة صلاحيات مجسدة في المراجعة الجبائية والتحقق المحاسبي بهدف التأكد من صدق ومصداقية تصريحات المكلفين وذلك من أجل ضمان الحقوق والإلتزامات سواء بالنسبة للمكلفين أو الإدارة الجبائية. وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى إسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية من خلال دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى.

وعليه قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى

المبحث الثاني: دراسة حالة وفق إجراء التحقيق في المحاسبة

المبحث الأول : تقديم مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى

المديرية الولائية للضرائب تعتبر السلطة التنفيذية للدولة لممارسة سيادتها الجبائية ، كما تقوم المديرية التنفيذية بمختلف السياسات الجبائية للدولة من خلال تحصيل الضرائب و إحصاء المكلفين بالضريبة وإجراء عمليات المراجعة الجبائية للمكلفين الذين لهم تكليف جبائي بتلك الدولة.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى**الفرع الاول: نشأة مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى**

أنشأت مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى سنة 1991 وذلك بموجب المرسوم التنفيذي رقم 60 المؤرخ في 1991 / 02/21 و المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها وتضم خمس 05 مديريات فرعية و هي:

_ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛

_ المديرية الفرعية للتحصيل؛

_ المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية؛

_ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ؛

_ المديرية الفرعية للوسائل.

بالإضافة إلى هذه المديريات الفرعية نجد مصالح خارجية و المتمثلة في:

_ 09 مفتشية إختصاص ضريبي؛

_ مركز ضريبي واحد؛

_ 10 قباضات ضرائب؛

_ مفتشية الطابع و التسجيل و بطاقة الموارد.

وتضم المديرية 438 موظف الأغلبية من السلك التقني (مفتش قسم ، مفتش مركزي ، مفتش رئيسي ، مفتش مراقب عن معاينة الأسلاك الإدارية أغلبهم ذو مستوى ثانوي فما فوق).

الفرع الثاني: تعريف مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى

هي عبارة عن إدارة عمومية ذات طابع محلي غير ممرضة تابعة وصائيا و وظيفيا لوزارة المالية. المديرية العامة للضرائب تضم عدة مديريات فرعية بالإضافة إلى مصالح خارجية.

الفرع الثالث: مهام المديرية

تتلخص بشكل عام في مايلي:

1. مراقبة ومحاربة التهرب الجبائي : وتتم على مستوى:

_ المصالح المختصة بمراقبة المحاسبات؛

_ مستوى آليات إنتقال الملكية العقارية.

2. المنازعات: ومنها:

_ الشكايات ذات الطابع الجبائي؛

_ الشكايات ذات الطابع الإداري ويتم على مستوى: لجنة الدائرة، اللجنة الولائية للطعن؛

_ المنازعات ذات الطابع التبعية ويتم فيه دراسة الملفات المقدمة أمام العدالة وكناتج عام يتم جرد المداخل

الجبائية لمختلف النشاطات الإقليمية و بالمقابل هناك الإجراءات الردعية و تتمثل في:

▪ قرار الغلق المؤقت؛

▪ الرهن العقاري؛

▪ جدول الدفع بالتقسيط؛

▪ المتابعة عن طريق التبني الشخصي (Commandements)؛

▪ الإشعارات إلى غير الحائز (ATD).

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب ومديرياتها الفرعية

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب

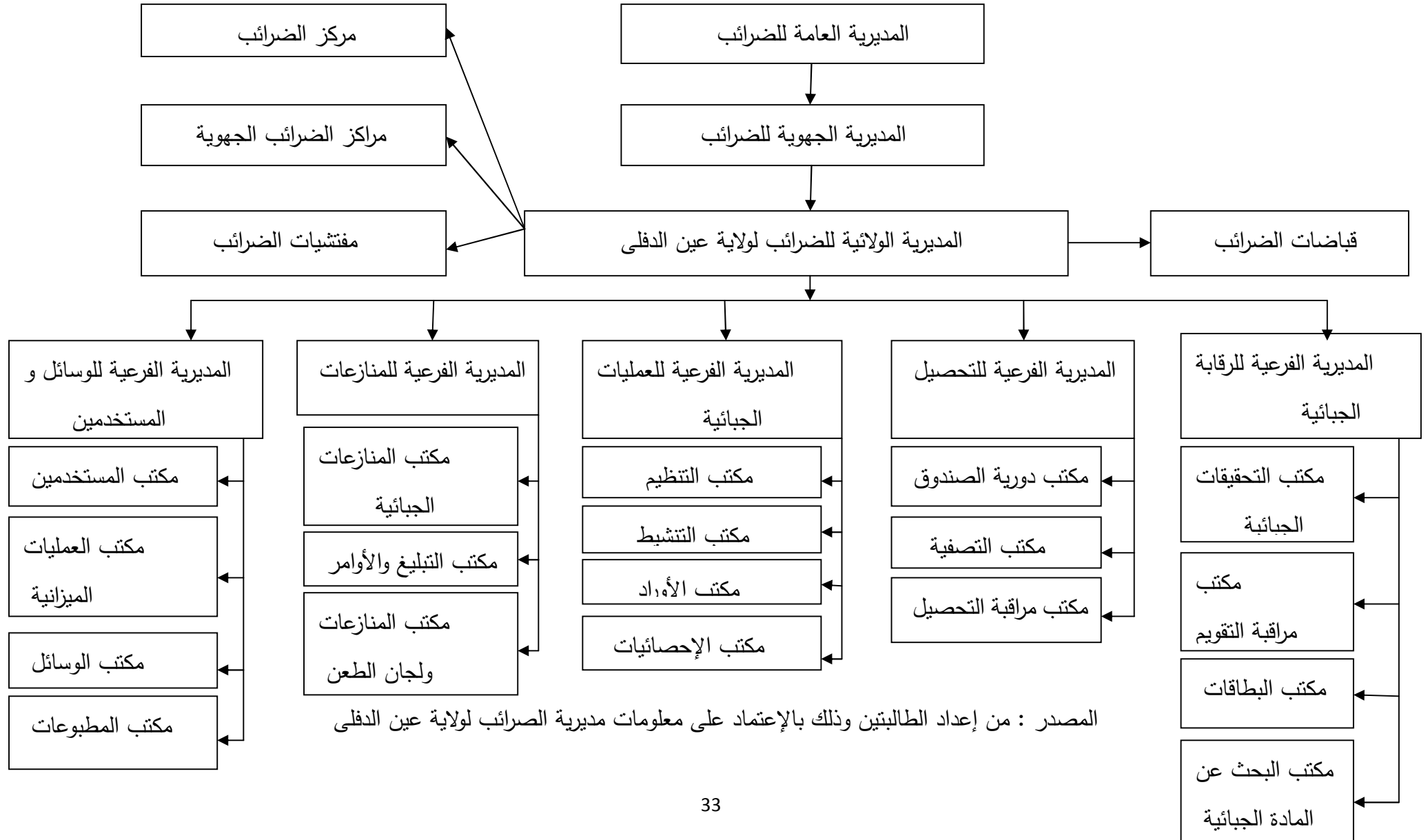
يعتبر الهيكل التنظيمي الطريقة التي تستمد منها المدراء لتنظيم الأفراد داخل المؤسسة ، فيمكن تعريف هذا

الهيكل بأنه مجموعة من الأنشطة مجمعة في إدارات أو أقسام في المؤسسة يهدف إلى المساعدة في تحقيق

التنسيق أو الترتيب الفعال لإنجاز الأنشطة و تجنب التضارب و الصراعات و الإزدواج في تنفيذ هذه الأنشطة و

إهمال أي وظيفة من الوظائف مهما كانت صلتها.

الشكل رقم 01 : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب



الفرع الثاني: المديرية الفرعية لمديرية الضرائب

1. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية وينقسم إلى مكتبين:

❖ مكتب التشييط والتنظيم والعلاقات العمومية:

✓ توزيع المعلومات والمناشر والمذكرات الواردة من الإدارة المركزية والمديرية الجهوية والمتعلقة بتطبيق التشريع والتنظيم الجبائين؛

✓ تنسيق أشغال تجديد إجراءات تجديد أسس الضريبة بالنسبة للمكلفين والخاضعين للضريبة التابعين للنظام الجزافي؛

✓ السهر على إحترام آجال إصدار الضريبة من قبل مفتشيات الوعاء في مجال الضرائب و الرسوم التي يقوم بمعالجتها مركز الإعلام الآلي؛

✓ متابعة ومراقبة تنفيذ وإنجاز برنامج عمل مفتشيات الوعاء ، فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية ولإحصاء الدوري للمكلفين بالضريبة وعمليات الرقابة؛

✓ تشييط أعمال هذه المفتشيات بالإتصال مع المصالح المعنية للمديرية الجهوية في إطار القيام بأعمال من أجل تحسين مناهج العمل أو المعاينة واجراءات التدخل والمراقبة من أجل تنسيق المعاملات ونسب الأرباح و الخسارة؛

✓ إستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه وإعطاء المكلفين بالضريبة المعلومات الخاصة بالتشريع والتنظيم الجبائين.

❖ مكتب الجداول و الإحصائيات:

✓ إستلام المعلومات الإحصائية الدورية المتعلقة بالوعاء والتحصيل المقدمة من الهياكل الأخرى للمديرية الولائية؛

✓ إعادة المعلومات الجبائية الضرورية وإبلاغ الجماعات المحلية والهيئات المعنية بها لتحضير ميزانياتها غير أنه بالنسبة للولايات التي تضم عدة مديريات للضرائب تكون عملية تبليغ المعلومات من إختصاص المديرية الجهوية على أساس المعلومات التي تقدمها هذه المديرية الولائية لنفسها.

2. المديرية الفرعية للتحصيل : وتنقسم إلى ثلاث مكاتب:

❖ مكتب المراقبة والتحصيل:

- ✓ مكتب وضعية تحصيل الموارد الجبائية وشبه الجبائية و الغرامات والعقوبات المالية والمحاصيل المتعلقة بالبلديات وبصفة عامة كل محصول تتكفل بتحصيله قانونا قباضة الضرائب وتسجيل النقائص أو التأخيرات المحتملة وتحديد الإجراءات التي من شأنها تصحيح وإمتصاص هذه النقائص؛
 - ✓ متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة المهيمن وفحص وضعية المكلفين بالضريبة .
 - ✓ المتأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية وإتخاذ الإجراءات القصرية ضدهم وكذا إتخاذ التدابير إلى التصفية السريعة للأقساط الضريبية غير المحصلة؛
 - ✓ السهر على التصفية السريعة للتدابير الجبرية والعملات الخارجة التي من تكلف بها قباضات الضرائب الموجودة في الولاية؛
 - ✓ مراقبة حالة تصفية محاصيل الخزينة والسجل الخاص بترحيل المبالغ؛
 - ✓ التقييم الدوري لوضعية التحصيل التي قامت به كل قباضة بالنسبة إلى الضرائب والمحاصيل الواجب تحصيلها.
- ❖ مكتب متابعة عمليات المكتب :
- ❖ مكتب التصفية :
3. المديرية الفرعية للوسائل و المستخدمين: وتنقسم إلى أربعة مكاتب:
- ❖ مكتب المستخدمين والتكوين:
- ✓ تسيير المستخدمين ومتابعة مساهم المهني؛
 - ✓ الإستعمال العقلاني لمناصب العمل؛
 - ✓ تنظيم لجان المستخدمين وإستدعائها للإجتماعات؛
 - ✓ القيام بإجراءات التمويلات بين الولايات؛
 - ✓ المشاركة في الدراسات وتقديم الإقتراحات المتعلقة بضبط تعداد الموظفين والمشاركة في تنظيم الخدمات الإجتماعية للمستخدمين.
- ❖ مكتب الوسائل :
- ✓ إقتناء الأثاث والمعدات واللوازم الخاصة بالمكاتب والموارد المتعلقة بالتنظيف والصيانة الضروريين للسير الحسن لمصالح المديرية الولائية لضرائب؛
 - ✓ تحديد وإنجاز أعمال الصيانة والإصلاح والتهيئة اللازمة للمحافظة على المجال والتجهيزات الخاصة بالمديرية الولائية للضرائب؛

✓ المساهمة في عملية ضبط مقاييس المطبوعات؛

✓ تنظيم مخزن المطبوعات وتمويله وتسييره.

❖ مكتب عمليات الميزانية:

✓ القيام بعمليات تنفيذ النفقات ، التسيير للمديرية وتصفيتها والأمر بصرفها؛

✓ القيام في حدود إختصاصه بعمليات الإلتزام بنفقات بواسطة تجهيز المديرية وتصفيتها الميزانية وإعداد تقويم شامل حول إستهلاك هذه الإعتمادات.

❖ مكتب المطبوعات (الأرشفة وحفظ المعلومات):

✓ المساهمة في عملية ضبط مقاييس المطبوعات ضمان تسييرها ومراقبتها بواسطة مخزن ولا شئ للمطبوعات؛

✓ تسيير مخزن المطبوعات وتمويله وتسييره بالتعاون مع المفتشيات والقباضات وتجمع الحاجيات من أجل متابعة الطلبات بالإتصال مع المدير الجهوي للضرائب؛

✓ ضمان توزيع وتحويل المطبوعات إلى غاية التكفل الكامل بها من طرف المفتشيات والقباضات المعنية.

4. المديرية الفرعية للمنازعات : وتنقسم إلى ثلاث مكاتب :

❖ مكتب المنازعات الجبائية (الإحتجاجات):

✓ تلقي ودراسة البث في الطلبات الرامية إلى الإعفاء أو التخفيض ، أسس وعائها بمفتشيات الضرائب أو عند التحقيق بحاسبة ومراقبة الأسعار والتقويمات في مجال التسيير؛

✓ تلقي ودراسة البث في الطلبات الرامية إلى إستفادة الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة نقدا سواء كان على أثر تصريح أو دفع مسبق أو إقتطاع من المصدر؛

✓ تلقي ودراسة البث في الطلبات الرامية إلى الإعفاء أو التخفيض في الزيادات والعقوبات وتعويض التأخير التي تطبقها قباضات الضرائب؛

✓ تلقي ودراسة البث في الطلبات الرامية إلى الإحتجاج على إجراءات المتابعة أو الإجراءات المتبعة أو المطالبة.

❖ مكتب المنازعات القضائية و لجان الطعن:

✓ تلقي ودراسة طلب الإحتجاج على الزيادات التي مست الإشعارات أو التصريحات المصرح بها في مجال التسجيل وعرضها على لجنة المصالحة قصد البحث والحكم فيها؛

✓ الدفاع على الإدارة الجبائية أمام الهيئات القضائية المختصة فيما يتعلق بالإحتجاجات الخاصة بالضرائب أو الإجراءات المتعلقة بالإدارة الجبائية؛

✓ إقتراح كل التدابير أو الإجراءات من شأنه المساهمة في تحسين الإجراءات المتعلقة بالمنازعات ، حيث توجد أربعة لجان في الطعن لقرارات المدير الولائي للضرائب حيث هذه اللجان تعتمد على فحص الضرائب المباشرة والرسم الممثلة وكل حصة تتكون من الضرائب والرسوم وهي:

_ TAB (الرسم على النشاط المهني)؛

_ IRG (الضريبة على الدخل الإجمالي)؛

_ IBS (الضريبة على أرباح الشركات)؛

_ VF (الدفع الجزافي)؛

_ TVA (الرسم على القيمة المضافة)؛

❖ مكتب التبليغ والأمر:

✓ ومن مهام هذا المكتب هو إستقبال جميع الملفات والقرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب أو المدير الجهوي للضرائب أو لجان الطعن ، وتنفيذ هذه القرارات و صياغتها سواء كان الأمر بالرفض أو التخفيض ، وإنجاز تبليغ قرارات للمعنيين والمفتشيات المختصة والإحصائيات المتعلقة بجوانب الطعن أو المساعدة ومن مهامها الأخرى:

✓ الأمر بالتخفيض والتصحيح بعدم قابلية التحصيل المقررة في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

✓ تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي في مجال المنازعات وكذا القرارات الصادرة في مجال الطعون الولائية؛

✓ مراقبة وتأشير شهادات الإلغاء أو التخفيض التي تسلمها مفتشيات الضرائب؛

✓ إعداد وتبليغ جداول الإحصائيات الدورية المتعلقة بمعالجة قضايا المكاتب المعنية؛

✓ إقتراح كل التدابير التي من شأنها المساهمة في تحسين الإجراءات الخاصة بالمنازعات.

5. المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: وتنقسم إلى أربع مكاتب:

❖ مكتب البحث عن المادة الجبائية:

✓ يتم البحث عن المادة المعلومات الجبائية الحقيقية الخاضع لها المكلف بالضريبة حيث يتم البحث عن

المعلومات الجبائية بطريقتين:

✓ إرسال إلى المؤسسات والهيئات العمومية طلب الوثائق الضرورية الواجبة البحث فيها؛

✓ ويشرف على عملية البحث عن المعلومات الجبائية الأعوان والمحققين.

❖ مكتب البطاقات:

✓ جعل لكل مكلف بالضريبة بطاقة خاصة به يوجد فيها الرقم الجبائي ثم إرسال هذا الملف إلى المستشفيات

المراقبة؛

✓ حفظ رزم العقود بجميع أنواعها الخاضعة إلى إجراءات التسجيل وتسليم مستخلصات منها ضمن الشروط

المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجبائي المعمول به؛

✓ تقديم كل الإقتراحات الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات وإستغلالها ومراقبة إستعمالها.

❖ مكتب التحقيقات الجبائية:

يقوم الأعوان المكلفين بالتحقيقات الجبائية بإرسال المؤسسات الطبيعية والمعنوية والعمومية في التحقيق أما

بالتحقيق الداخلي يتم على مستوى المفتشيات والقباضات التابعة لها وبالتحقيق الخارجي لدى المؤسسات

الطبيعية والمعنوية حيث الإدارة الجبائية لها صلاحيات التحقيق فيمايلي:

✓ التحقيق المحاسبي؛

✓ التحقيق المعمق للحالة الجبائية للمؤسسة.

❖ مكتب مراقبة التقييم:

✓ إحداث وتسيير بطاقة خاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين؛

✓ تسجيل مبالغ البيع والشراء المسجلة من طرف الموثق فيما يخص العقارت والممتلكات؛

✓ السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات التحقيق والإرسال المنتظم لتقارير التحقيق إلى

الإدارة المركزية؛

✓ برمجة عمليات المراقبة للأسعار المصرح بها عند إبرام عقد البيع المتعلقة بالعقارات والحقوق العقارية

والمحلات التجارية وعناصر المحلات التجارية والأسهم وحصص الشركة وكذا التقييمات التي تمس كل

العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل.

المبحث الثاني: دراسة حالة وفق إجراء التحقيق في المحاسبة

إن المراجعة الجبائية تعتبر إحدى الوسائل الهامة لتحقيق غرض الزيادة في الإيرادات الجبائية التي وضعت الإدارة لأجله، وتدابير تنظيمية يتم من خلالها اختيار برامج التحقيق في المحاسبة ، وهذا لتحقيق الأهداف التي تسعى إليها.

المطلب الأول: خطوات إجراء عملية التحقيق في المحاسبة

بناء على المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية ، يمكن للإدارة الجبائية أن تقوم بالمراجعة في محاسبة المكلفين بالضرائب للسنوات الغير متقدمة، وقبل القيام بهذه العملية يضبط برنامج خاص بالمكلفين الذين سيتم المراجعة في محاسبتهم وبعد موافقة الإدارة المركزية حيث يتم ضبط البرنامج النهائي المطلوب تنفيذه من طرف المصالح المختصة ، إلا أن تنفيذ هذا البرنامج لا يتم إلا وفق إجراءات جبائية محددة وفقا للمادة المذكورة أعلاه التي من خلالها نبدأ فوراً في إجراء المراجعة:

الفرع الأول : المرحلة التحضيرية

الإجراءات التحضيرية هي أولى الأشغال التي يقوم بها عون المراجع قبل أن يبدأ عمله ، والتي تنحصر في الحصول على المعلومات اللازمة عن حالة المكلف بالضريبة والتزويد بالمعلومات والتوضيحات المعتبرة من مختلف المصادر حيث يقوم المراجع ب:

- _ سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب المسيرة للملف مقابل وصل إستلام بعد تحرير طلب السحب وهذا بغرض دراسة الملف مع استغلال المعلومات والوثائق الموجودة فيه في الأحسن ؛
- _ التعرف على هوية الجبائية للمكلف بالضريبة حيث الملف المسحوب هويته متمثلة في: (مؤسسة تمارس نشاط بيع مواد بالجملة).

الفرع الثاني: المرحلة التمهيدية

بعد الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف بالضريبة والمعطيات السابقة، قام المراجع بالإجراءات التمهيدية التالية :

- ✓ يتم إرسال إشعار بالتدقيق في المحاسبة إلى المكلف بالضريبة حيث يرفق الإشعار بالمعلومات التالية :
- _ هوية المكلف بالضريبة؛
- _ السنوات المدقق فيها: 2013، 2014، 2015، 2016؛
- _ جميع الرسوم والضرائب الخاضعة لها: يخضع إلى الرسم على القيمة المضافة، والرسم على النشاط المهني.

- _ نشاط الذي يمارسه: يمارس نشاط بيع السيارات والإكسسوارات؛
- _ اليوم والساعة التي يتم فيها التدخل؛
- _ المعلومات الخاصة بالشخص والمعلومات التي يتم المراجعة فيها؛
- _ الوثائق التي يتم المراجعة فيها؛
- _ أسماء الأشخاص الذين يقومون بعملية التدقيق؛
- _ المدة وهي عشرة أيام.
- ✓ يتم إرسال الإشعار عن طريق البريد مع إعلامه بالمدة التي يمنحها له القانون وهي عشرة (10) أيام، وبإمكان المكلف بالضريبة الاستعانة بوكيل أو مستشار قانوني له من اختياره، وعلى المكلف خلال هذه الأيام تجهيز الوثائق والدفاتر المحاسبية المطلوبة منه للتدقيق فيها؛
- ✓ ويمكن أن تكون هناك رقابة مفاجئة إذ يمنح القانون في إطار التدقيقات المحاسبية التدخلات المفاجئة في المؤسسة، حيث يسلم الإشعار يوم التدقيق؛
- ✓ وبعد الإنتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق انتقل العنوان المراجعان إلى مقر المكلف ولهذا الأخير الحق في الاطلاع على المحاسبة في الشكل فقط؛
- ✓ وبعد ذلك اتفاق المكلف مع المراجع على مكان دراسة المحاسبة وذلك يكون من اختيار المكلف بالضريبة، وتكون قراءة المحاسبة في عين المكان أو الإدارة وهذه الأخيرة تكون عن طريق رسالة موصى عليها؛
- ✓ بداية التدقيق الفعلي وذلك إعطاء اختيار المكلف دراسة محاسبته.

الفرع الثالث: المرحلة الميدانية

- ✓ بعد الانتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق انتقل العنوان المراجعان إلى مقر المكلف بالضريبة سيتم الاتفاق على مكان دراسة محاسبته؛
- ✓ بعد قيام العون المراجع بالاجراءات التمهيديّة وجمع المعلومات لمباشرة مهامه في الفحص والتدقيق في الملف الجبائي والدفاتر والوثائق المحاسبية حيث يقوم ب:
 - فحص مختلف الوثائق والتصريحات التي يضمنها الملف الجبائي؛
 - فحص وثيقة مراقبة التصريحات الشهرية G50 التي تعتبر وثيقة ملخصة للتصريحات المقدمة من طرف المكلف خاصة منها متابعة رقم الأعمال الخاضع لرقم الأعمال المعفي مع الرسوم المتعلقة به كالرسم على النشاط المهني TAP والرسم على القيمة المضافة TVA.

المطلب الثاني: نتائج التحقيق في المحاسبة

الفرع الأول: النقائص المكتشفة

بعد عملية الفحص لسنوات 2013، 2014، 2015 و 2016 ظهرت النقائص التالية:

1. سنة 2013:

رقم الأعمال المصرح به: 37936750 دينار جزائري.

رقم الأعمال المكون: 59527603 دينار جزائري.

2. سنة 2014:

رقم الأعمال المصرح به: 4114647 دينار جزائري.

رقم الأعمال المكون: 11091253 دينار جزائري.

3. سنة 2015 :

رقم الأعمال المصرح به: 25122537 دينار جزائري.

رقم الأعمال المكون: 34343327 دينار جزائري.

4. سنة 2016:

رقم الأعمال المصرح به: 34650000 دينار جزائري.

رقم الأعمال المكون: 40477146 دينار جزائري.

الفرع الثاني: إجراءات التصحيح

لقد تم تصحيح وضعيتكم الجبائية لسنوات 2013، 2014، 2015، 2016.

1. سنة 2013

الجدول رقم (01): يمثل ضريبة القيمة المضافة لسنة 2013

59527603	الأساس الخاضع لضريبة بعد التحقيق
37936750	الأسس الخاضع لضريبة قبل التحقيق (المصرح به)
21546863	الفرق بين الأساس الخاضع لضريبة قبل وبعد التحقيق
%17	معدل الضريبة
3662967	مبلغ الحقوق الصافية
%25	معدل الغرامة
915741	غرامى التأخير

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على المعلومات المقدمة من المديرية

يبين الجدول ضريبة القيمة المضافة للأساس الخاضع لها ومبلغ الحقوق الصافية والغرامات وقمنا بالحساب على النحو التالي:

حساب الفرق بين رقم الأعمال N رقم الأعمال الخاضع لضريبة بعد التصحيح_ رقم الأعمال الخاضع لضريبة المصرح به

$$\text{الفرق بين رقم الأعمال} = 59527603 - 37936750 = 21546863$$

$$\text{حساب مبلغ الحقوق الصافية} = \text{الفرق بين رقم الأعمال} \times 17\%$$

$$\text{الحقوق الصافية} = 0,17 \times 21546863 = 3662967$$

$$\text{حساب غرامة التأخير} = \text{الحقوق الصافية} \times 25\%$$

$$\text{غرامة التأخير} = 0,25 \times 3662967 = 915741$$

ملاحظة: إذا كان المبلغ المطبق عليه الغرامة:

▪ أقل من 50000 فإن معدل الغرامة المطبق 10%؛

▪ من 50000 إلى 200000 فإن معدل الغرامة المطبق 15%؛

▪ أكثر من 200000 فإن معدل الغرامة المطبق 25%.

ومن معطيات الجدول نلاحظ أن رقم الأعمال المستخرج اكبر من رقم الأعمال المصرح به أي المكلف لم يتم بالتصريح بجميع معاملاته مما يدل على وجود تلاعب في رقم الأعمال المصرح.

الجدول رقم(02): يمثل ضريبة النشاط التجاري لسنة 2013

59527603	الأساس الخاضع لضريبة بعد التحقيق
37936750	الأساس الخاضع لضريبة قبل التحقيق (المصرح به)
21546863	الفرق بين الأساس الخاضع لضريبة قبل وبعد التحقيق
2%	معدل الضريبة
430937	الحقوق الصافية
25%	معدل الغرامة
107734	غرامة التأخير

المصدر: من إعداد الطالبتان بناء على معلومات مقدمة من المديرية

يبين الجدول ضريبة النشاط التجاري للأساس الخاضع لها ومبلغ الحقوق الصافية والغرامات وقمنا بالحساب على النحو التالي:

حساب الفرق بين رقم الأعمال = رقم الأعمال الخاضع لضريبة بعد التصحيح _ رقم الأعمال الخاضع للضريبة
المصرح به

$$\text{الفرق بين رقم الأعمال} = 59527603 - 37936750 = 21546863$$

$$\text{حساب الحقوق الصافية} = \text{الفرق بين رقم الأعمال} \times 2\%$$

$$\text{الحقوق الصافية} = 0,02 \times 21546863 = 430937$$

$$\text{حساب غرامة التأخير} = \text{الحقوق الصافية} \times 25\%$$

$$\text{غرامة التأخير} = 0,25 \times 430937 = 107734$$

ومن معطيات الجدول نلاحظ أن رقم الأعمال المستخرج أكبر من رقم الأعمال المصرح به أي المكلف لم يصرح بجميع نشاطاته مما يدل على وجود تلاعب في رقم الأعمال المصرح به.

2. سنة 2014

الجدول رقم (03): يمثل ضريبة القيمة المضافة لسنة 2014

11091253	الأساس الخاضع لضريبة بعد التحقق
4114647	الأساس الخاضع لضريبة قبل التحقق (المصرح به)
6976606	الفرق بين الأساس الخاضع لضريبة قبل وبعد التحقق
17%	معدل الضريبة
1186023	الحقوق الصافية
25%	معدل الغرامة
296505	غرامة التأخير

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من المديرية

يبين الجدول ضريبة القيمة المضافة للأساس الخاضع لها ومبلغ الحقوق الصافية والغرامات وقمنا بالحساب على النحو التالي:

$$\text{الفرق بين رقم الأعمال} = 4114647 - 11091253 = 6976606$$

$$\text{الحقوق الصافي} = 0,17 \times 6976606 = 1186023$$

$$\text{غرامة التأخير} = 0,25 \times 1186023 = 296505$$

ومن معطيات الجدول نلاحظ أن رقم الأعمال المستخرج أكبر من رقم الأعمال المصرح به أي المكلف لم يصرح بجميع نشاطاته مما يدل على وجود تلاعب في رقم الأعمال المصرح به.

الجدول رقم(04): يمثل ضريبة النشاط التجاري لسنة 2014

11091253	الأساس الخاضع لضريبة بعد التحقيق
4114647	الأساس الخاضع لضريبة قبل التحقيق (مصرح به)
6976606	الفرق بين الأساس الخاضع لضريبة قبل وبعد التحقيق
%2	معدل الضريبة
139532	الحقوق الصافية
%25	معدل الغرامة
20930	غرامة التأخير

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من المديرية

يبين الجدول ضريبة النشاط التجاري للأساس الخاضع لها ومبلغ الحقوق الصافية والغرامات وقمنا بالحساب على النحو التالي:

$$\text{الفرق بين رقم الأعمال} = 11091253 - 4114647 = 6976606$$

$$\text{الحقوق الصافية} = 0,02 \times 6976606 = 139532$$

$$\text{غرامة التأخير} = 0,25 \times 139532 = 20930$$

ومن معطيات الجدول نلاحظ أن رقم الأعمال المستخرج أكبر من رقم الأعمال المصرح به أي المكلف لم يصرح بجميع نشاطاته مما يدل على وجود تلاعب في رقم الأعمال المصرح به.

3. سنة 2015**الجدول رقم(05): يمثل ضريبة القيمة المضافة لسنة 2015**

34343327	الأساس الخاضع لضريبة بعد التحقيق
25122537	الأساس الخاضع لضريبة قبل التحقيق (المصرح به)
9220790	الفرق بين الأساس الخاضع لضريبة قبل وبعد التحقيق
%17	معدل الضريبة
1751950	الحقوق الصافية
%25	معدل الغرامة
437987	غرامة التأخير

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من المديرية

يبين لنا الجدول ضريبة القيمة المضافة للأساس الخاضع لها ومبلغ الحقوق الصافية والغرامات وقمنا بالحساب على النحو التالي:

$$\text{الفرق بين رقم الأعمال} = 34343327 - 25122537 = 9220790$$

$$\text{الحقوق الصافية} = 0,17 \times 9220790 = 1751950$$

$$\text{غرامة التأخير} = 0,25 \times 1751950 = 437987$$

ومن معطيات الجدول نلاحظ أن رقم الأعمال المستخرج أكبر من رقم الأعمال المصرح به أي أن المكلف لم يصرح بجميع نشاطاته مما يدل على وجود تلاعب في رقم الأعمال المصرح به.

الجدول رقم (06): يمثل ضريبة النشاط التجاري لسنة 2015

34343327	الأساس الخاضع لضريبة بعد التحقيق
25122537	الأساس الخاضع لضريبة قبل التحقيق (المصرح به)
9220790	الفرق بين الأساس الخاضع لضريبة قبل وبعد التحقيق
2%	معدل الضريبة
184416	الحقوق الصافية
25%	معدل الغرامة
27662	غرامة التأخير

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة للمديرية

يبين لنا الجدول ضريبة النشاط التجاري للأساس الخاضع لها ومبلغ الحقوق الصافية والغرامات وقمنا بالحساب على النحو التالي:

$$\text{الفرق بين رقم الأعمال} = 34343327 - 25122537 = 9220790$$

$$\text{الحقوق الصافية} = 0,02 \times 9220790 = 184416$$

$$\text{غرامة التأخير} = 0,25 \times 184416 = 27662$$

ومن معطيات الجدول نلاحظ أن رقم الأعمال المستخرج أكبر من رقم الأعمال المصرح به أي المكلف لم يصرح بجميع نشاطاته مما يدل على وجود تلاعب.

4. سنة 2016:

الجدول رقم(07): يمثل ضريبة القيمة المضافة لسنة 2016

50477146	الأساس الخاضع لضريبة بعد التحقيق
34650000	الأساس الخاضع لضريبة قبل التحقيق (المصرح به)
15827146	الفرق بين الأساس الخاضع لضريبة قبل وبعد التحقيق
%17	معدل الضريبة
3007158	الحقوق الصافية
%25	معدل الغرامة
751790	غرامة التأخير

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من المديرية

يبين لنا الجدول ضريبة القيمة المضافة للأساس الخاضع لها ومبلغ الحقوق الصافية والغرامات وقمنا بالحساب على النحو التالي:

$$\text{الفرق بين رقم الأعمال} = 50477146 - 34650000 = 15827146$$

$$\text{الحقوق الصافية} = 0,17 \times 15827146 = 3007158$$

$$\text{غرامة التأخير} = 0,25 \times 3007158 = 751790$$

ومن معطيات الجدول نلاحظ أن رقم الأعمال المستخرج أكبر من رقم الأعمال المصرح به أي المكلف لم يصرح بجميع نشاطاته مما يدل على وجود تلاعب.

الجدول رقم (08): يمثل ضريبة النشاط التجاري لسنة 2016

50477146	الأساس الخاضع لضريبة بعد التحقيق
34650000	الأساس الخاضع لضريبة قبل التحقيق (مصرح به)
15827146	الفرق بين الأساس الخاضع لضريبة قبل وبعد التحقيق
%2	معدل الضريبة
316543	الحقوق الصافية
%25	معدل الغرامة
79136	غرامة التأخير

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من المديرية

يبين لنا الجدول ضريبة النشاط التجاري للأساس الخاضع لها ومبلغ الحقوق الصافية والغرامات وقمنا بالحساب على النحو التالي:

الفرق بين رقم الأعمال = 50477146 - 34650000 = 15827146

الحقوق الصافية = 0,02 × 15827146 = 316543

غرامة التأخير = 0,25 × 316543 = 79136

ومن معطيات الجدول نلاحظ أن رقم الأعمال المستخرج أكبر من رقم الأعمال المصرح به أي المكلف لم يصرح بجميع نشاطاته مما يدل على وجود تلاعب.

الفرع الثالث: التبليغ النهائي

بعد إنهاء تكوين أسس الإخضاع، قام المحقق بإبلاغ المكلف بوضعيته الجبائية الجديدة المتوصل إليها نتيجة التحقيق بتبليغ محضر ممضى عليه من طرف المدير الفرعي، من أجل الرد عليها بملاحظات أو قبولها وتم منح المكلف مدة 30 يوم من أجل ذلك.

بعد انقضاء المدة القانونية المقدرة ب 30 يوم، إذا لم يتم الرد على نتائج التحقيق الجبائي، وعدم إحضار تبريرات النقائص المكتشفة، فإنه يتقرر الإحتفاظ بالنتائج السابقة.

يبين الجدول الآتي مجموع مبالغ الحقوق الصافية والغرامات التي يجب على المكلف تسديدها في الوقت المحدد والإيحال إلى المحكمة لمقضاته قضائيا.

الجدول رقم (09): يمثل مجموع العام للتصحيح الجبائي

السنوات	الضريبة	الحقوق الصافية	الغرامات	المجموع
2013	TVA	3662967	915741	4578708
	TAP	430937	107734	538671
2014	TVA	1186023	296505	1482528
	TAP	139532	20930	160462
2015	TVA	1751950	437987	2189937
	TAP	184416	27662	212078
2016	TVA	3007158	751790	3758948
	TAP	316543	79136	395679
المجموع العام لتصحيح		10679526	2637485	13317011

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من المديرية

خلاصة:

تعتبر المراجعة الجبائية الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية من أجل مراجعة تصريحات المكلفين بالضريبة لما لها دور فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تتزف بها حقوق الخزينة، كما تعد المراجعة بعين المكان أفضل طريقة يتم الإعتماد عليها لإكتشاف سسلوكيات المكلف. وأثناء التريص الذي قمنا به في مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى، حيث قمنا بدراسة حالة خضعت لتحقيق في المحاسبة، توصلنا أن التحقيق في المحاسبة يتم من خلال إجراءات فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون، ومن خلال ذلك يقوم المراجع بإبداء رأيه بالقبول أو الرفض حول مدى صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة وتطابقها مع ما تم الحصول عليه أثناء التدخل بعين المكان ثم يقوم بعد ذلك بتبليغ المكلف بنتائج التحقيق.

خاتمه

خاتمة:

تعتبر الطبيعة التصريحية للنظام الجبائي الجزائري، من بين العوامل الرئيسية التي تدفع بالإدارة الضريبية إلى اعتماد المراجعة الجبائية، لأن تصريحات المكلفين لا تخلو أبداً من الأخطاء والتلاعبات، وتتمثل هذه التلاعبات في المحاسبة الإبداعية وهي سلوك غير أخلاقي يلجأ إليها المكلفون من خلال استخدام مجموعة من الأساليب والإجراءات لتحقيق منافع ومصالح ذاتية.

ومن بين الدوافع التي أدت إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية هي قصد تحسين أدائها المالي وكذلك التأثير الإيجابي على سمعتها في السوق، وتعتبر يقظة وكفاءة المراجعين وكذا خبرتهم المهنية والمحاسبية أحد أهم وسائل إكتشاف مثل هذه الممارسات.

فالمراجعة الجبائية تعد أحد وأهم الأدوات الفعالة التي تساهم في زيادة مصداقية القوائم المالية وسلامة تصريحات المكلفين، ومكافحة التلاعبات وممارسات المحاسبة الإبداعية.

وترتبط عملية نجاح المراجعة الجبائية في تمكن المراجع الجبائي من تقنيات المراجعة الجبائية، القانونية والمحاسبية، من خلال إحترام مختلف المراحل القانونية من أجل ضمان الحقوق والإلتزامات لكلا الطرفين والحد من هذه الممارسات.

✓ نتائج الدراسة:

مما سبق يمكن عرض أهم النتائج المتوصل إليها:

- _ المراجعة الجبائية تعد من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة، للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة؛
- _ تعتبر حرية الإختيار للمبادئ المحاسبية عامل أساسي لإستخدام المحاسبة الإبداعية؛
- _ من بين دوافع لجوء الإدارة إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية نجد تحسين الأداء المالي لتحقيق مصالح شخصية وكذا التأثير الإيجابي عل سمعتها وزيادة الإقتراض من البنوك؛
- _ يمتلك ممارسو المحاسبة الإبداعية قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحريرها بالشكل الذين يرغبون فيه، وفي المقابل يجب أن يكون الشخص المكلف بمهمة المراجعة ذو خبرة مهنية والإدراك الكافي والتدريب اللازم لكشف هذه الممارسات؛
- _ من خلال الدراسة الميدانية لإحدى طرق المراجعة الجبائية ألا وهي التحقيق في المحاسبة، توصلنا إلى النتائج الإيجابية التي حققتها مديرية الضرائب والتي أسفرت عن قدرتها في كشف التلاعب في التصريحات؛

- __ استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في التصريحات الجبائية يفقد من مصداقيتها، ويتضح ذلك من خلال الفوارق المتوصل إليها بين ما صرح به المكلف وما توصل إليه المراجع الجبائي؛
- __ يمارس المكلفون بالضريبة أساليب المحاسبة الإبداعية بغرض التهرب الجزئي أو الكلي من دفع الضرائب التي تم إسترجاعها من الملف الخاضع لتحقيق.

✓ إختبار الفرضيات:

لقد قامت الدراسة على فرضيتين:

- __ بخصوص الفرضية الأولى والتي تنص على أنه يلجأ المكلفون إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف التملص من دفع الضريبة، فقد بينت نتائج الدراسة توافق كبير مما يثبت صحة الفرضية مما وعليه يمكن قبولها؛
- __ وفيما يخص الفرضية الثانية التي تنص على أنه يعد التحقيق المحاسبي من بين الإجراءات التي تطبقها مديرية الضرائب للحد من هذه الممارسات، فقد بينت نتائج الدراسة توافق كبير معها مما يثبت صحة الفرضية وعليه يمكن قبولها.

✓ التوصيات:

من خلال الدراسة والنتائج المتوصل إليها يمكن إعطاء التوصيات التالية:

- __ زيادة عدد الأعوان المراجعين على مستوى المديرية، من أجل توسيع دائرة المراجعة الجبائية وإسترجاع ما أمكن من الحقوق الضريبية؛
- __ تحقيق المساواة بين المكلفين أمام القانون الضريبي؛
- __ يجب أن يكون إختيار الأعوان المراجعين مبني على معايير موضوعية تبرز كفاءتهم وقدرتهم العلمية في مجال الضرائب والمحاسبة؛
- __ ضرورة بث الوعي لمعرفة وتوضيح المحاسبة الإبداعية وذلك بغرض بيان أضرارها وبالتالي الحد منها ومعالجتها بالوسائل الصحيحة؛
- __ إصدار المزيد من القوانين والتشريعات الحازمة التي تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

✓ أفاق الدراسة:

في الأخير نأمل من خلال هذا البحث أن يكون منطلقا لبحوث أخرى في المستقبل مثل:

- __ دور المراجعة الجبائية الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- __ مسؤولية المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

_ دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

فَائِزَةٌ الْمُرَاجِعُ

1. الأطروحات:

— فتحة أميرة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الإقتصادية، أطروحة دكتورة غير منشورة، جامعة خيضر الجزائر، 2018.

2. المذكرات:

— إبتسام شريط وآخرون، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر، جامعة الوادي، 2017.

— بلال نظامي، دور التدقيق الجبائي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية التصريحات الجبائية، مذكرة ماستر، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2016.

— بوعروج معاذ، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر، جامعة أم البواقي، 2016.

— حمومة رزيقة، دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر، جامعة مسيلة، 2018.

— خلايفة ريحانة، دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2015.

— سويلم محمد فاتح، دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية، مذكرة ليسانس، جامعة ورقلة، الجزائر، 2016.

— فادي عبد الرحيم، محمود البطنجي، مدى إدراك محلي الإئتمان لإجراءات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011.

— محمد هشام ملوكة، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماستر، جامعة الوادي، الجزائر، 2014.

3. المجلات:

— رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من الممارسات المحاسبية، مجلة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2010.

— سمية قحموش، المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مجلة البحوث الإقتصادية والمالية، العدد السادس، جامعة أم البواقي، الجزائر، ديسمبر 2016.

_ كبرى محمد طاهر حمودي، سوسن أحمد سعيد، دور المحاسبة القضائية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية وأثره في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة جيهان، العدد 2 (الجزء A)، جامعة الموصل، 2011.

فَلْتَمِمْهُ الْمَلَأُحِقُّ

GENERALITES :

De par votre activité de vente de voitures et accessoires.

1. vous êtes redevables à la TVA au taux de 17%et 19% sur l'ensemble des chiffres d'affaire réalisé conformément à l'ART 01 du code de la TVA.
2. En matière d'impôts directs, votre activité est passible de la TAP aux taux de 2% Sur l'ensemble des encaissements réalisés en hors taxes conformément aux ART 217 à 228 du code des impôts et taxes assimilés.
3. le bénéfice résultant a fin de chaque années est imposable a l'IBS et ce conformément aux articles 135à167du même code(CID) ainsi qu'à L'IRG sur les rehaussements dégagés en matière de bénéfice au taux libératoire de 10% (art 15L.F 2003).
4. et à l'IRG / salaire a raison des salaires versés aux employés conformément aux ART 128 à 208 du CID.

. COMPTABILITE ET JUSTIFICATIONS COMPTABLES :

Absence totale des livres et documents comptables.

Suivant procès-verbal de constat dedéfaut de présentation des documents comptables établis le.....enregistré par le service sous le n°..... et mise en demeure établis le concernant l'obligation de produire l'ensemble de vos livres etdocuments comptablesdans un délai de huit (08) jours à partir de la date de réception de cette lettre.

À cet effetle serviceà procéder à une taxation d'office à votre encontre, conformément aux dispositions de l'article 44 du code desprocédures fiscales.

De ce qui précède votre situation fiscale sera présentée comme suit :

DETERMINATIONS DES BASSE :

1/en matière des chiffre d'affaire :

Les chiffres d'affaires ont été déterminés par application de marge brute de 70% sur la consommation déclarée+ les ventes recoupées (non déclaré) suite renseignement en possession de service.

Détermination de la facturation :

Comme il est détaillé ci-après :

Année	2013	2014	2015	2016
consommation déclaré	29 451 251	2 467 288	18 898 823	29 512 000
marge brute	70%	70%	70%	70%
vente de marchandises (1)	50 067 126	4 194 390	32 127 999	50 170 400
ventes recoupées (2)	9 460 477	6 896 863	2 215 328	306 746
total des ventes (1) +(2)	59 527 603	11 091 253	34 343 327	50 477 146
ventes déclarés	37 980 750	4 114 647	25 122 537	34 650 000
rehaussement	21 546 863	6 976 606	9 220 790	15 827 146

1/Détermination de ventes nettes :

Comme il est détaillé ci-après :

Année	2013	2014	2015	2016
les ventes retenues en H.T	59 527 603	11 091 253	34 343 327	50 477 146
les ventes déclarées en H.T	37 936 750	4 114 647	25 122 537	34 650 000
Rehaussement CA	21 546 863	6 976 606	9 220 790	15 827 146

2/LA DETERMINATION DE BENEFICE

La base reconnue pour le calcul de bénéfice imposable été déterminée par la application de marge net de 15% sur le chiffre d'affaire

Les tableaux Suivants retracent votre situation en cette matière :

ANNEE	2013	2014	2015	2016
Ca retenue	59 527 603	11 091 253	34 343 327	50 477 146
marge net	15%	15%	15%	15%
bénéfice retenue	8 929 140	1 663 687	5 151 499	7 571 571

LES RDRESSEMENTS :

1/Taxes sur chiffre d'affaires :

a-TVA : les montants de chiffres d'affaires déclarés par vos soins sont maintenus par le service, comme il est détaillé dans le tableau suivant :

ANNEES	2013	2014	2015	2016
<i>CA reconstitue</i>	59 527 603	11 091 253	34 343 327	50 477 146
<i>CA déclaré</i>	37 936 750	4 114 647	25 122 537	34 650 000
<i>Rehaussement</i>	21 546 863	6 976 606	9 220 790	15 827 146
<i>Droits T.V.A</i>	3 662 967	1 186 023	1 751 950	3 007 158
<i>pénalités</i>	915 741	296 505	437 987	751 790

b-Taxes sur achats :

Votre situation en matière de taxe sur achats présente comme suit :

ANNEES	2013	2014	2015	2016
Taxerécupérées	4 950 948	NEANT	4 028 530	7 006 035
Taxe retenu	NEANT	NEANT	NEANT	NEANT
Différence au profit de l'administration	4 950 948	NEANT	4 028 530	7 006 035
pénalités	1 237 737	NEANT	1 007 133	1 751 508

2/ IMPOTS DITECTS :

a/ TAP : aucun redressement n'est envisager en matière de TAP, comme il est indiqué dans le tableau suivant :

ANNEES	2013	2014	2015	2016
C .A. Retenu	59 527 603	11 091 253	34 343 327	50 477 146
C .A . imposé	37 936 750	4 114 647	25 122 537	34 650 000
Rehaussement	21 546 863	6 976 606	9 220 790	15 827 146
Droits TAP a 2%	430 937	139 532	184 416	316 543
pénalités	107 734	20 930	27 662	79 136

b/ IBS:

Les tableaux Suivants retracent votre situation en cette matière :

ANNEES	2013	2014	2015	2016
BASE RETENUE	8 929 140	1 663 687	5 151 499	7 571 571
BASE IMPOSEE	déficit	déficit	déficit	déficit
Rehaussement	8 929 140	1 663 687	5 151 499	7 571 571
TAUX	26%	26%	26%	26%
Droit du	2 321 576	432 559	1 339 390	1 968 608
pénalités	580 394	108 140	334 847	492 152

C/ L'IRG :

La base de calcul de l'impôt IRC a été déterminée à partir du rehaussement opéré en matière de bénéfice et ce après déduction des droits simples IBS correspondants.

Les tableaux Suivants retracent votre situation en cette matière :

ANNEES	2013	2014	2015	2016
Rehaussement	8 929 140	1 663 687	5 151 499	7 571 571
DROIT IBS	2 321 576	432 559	1 339 390	1 968 608
Revenu net	6 607 564	1 231 128	3 812 109	5 602 963
Revenu déclaré	NEANT	NEANT	NEANT	NEANT
Revenu imposable	6 607 564	1 231 128	3 812 109	5 602 963
Taux libératoire	10%	10%	10%	10%
Droits IRC	660 756	123 113	381 211	560 296
pénalité	165 189	18 467	95 303	140 074

D/ Fiscalité des salaires :

L'examen de vos déclarations G50 ainsi que la déclaration G29

Votre situation en cette matière se présente comme suit :

PERIODE	2013	2014	2015	2016
Salaires reconnus	4 850 659	2 866 430	2 129 585	1 184 324
Salaires déclarés	306 753	2 866 430	2 129 585	1 121 080
Différences	4 543906	NEANT	NEANT	63 244
Droits à 20%	908 781	NEANT	NEANT	12 649
pénalité	227 195	NEANT	NEANT	1265

En fin votre attention est attirée sur le fait qu'en absence de nouveaux éléments, les bases notifiées seront maintenues

Il convient de vous signaler que vous avez la possibilité de solliciter l'arbitrage de monsieur le chef de centre des impôts de la wila

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

.....

.....

Référence N°

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre le à H, à l'effet de vérifier au titre des exercices , , , l'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.

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 Code des Procédures Fiscales à l'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

- (1) Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé dès la 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 Code des Procédures Fiscales).

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

**Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité**

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° du , vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité 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 certain impôts , droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôt pour les motifs exposés dans la présente notification .

Vous disposer, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de 40 jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressement envisagées. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art 20-6 du Code des Procédures Fiscales).

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de willaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions l'article 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 (Art 20-4 du Code des Procédures Fiscales).

La présente notification comporte.....feuillets y compris celui-ci.

Veillez agréer Madame, monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

Rappel de certaines dispositions fiscales

Article 20-4 du Code des Procédures Fiscales: Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis. L'avis de vérification doit préciser les noms, prénoms, grades des vérificateurs, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les droits, impôts, taxes et redevances concernées, les documents à consulter et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.

En cas de changement des vérificateurs, le contribuable est tenu informé.

En cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est remis au début des opérations de contrôle.

L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue du délai de préparation précité.

Article 20-5 du Code des Procédures Fiscales : Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois (3) mois, en ce qui concerne :

- les entreprises de prestations de services, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés ;
- toutes les autres entreprises, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 2.000.000 DA, pour chacun des exercices vérifiés.

Ce délai est porté à six (6) mois pour les entreprises ci-dessus, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas respectivement 5.000.000 DA et 10.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

Dans tous les autres cas, la durée de la vérification sur place ne doit pas dépasser neuf (9) mois.

La fin des travaux de vérification sur place doit être constatée par un procès-verbal, que le contribuable vérifié est invité à contresigner. Mention est faite éventuellement sur le procès-verbal en cas de refus de signature par ce dernier.

La durée de vérification sur place est prorogée du délai accordé au contribuable vérifié, en vertu des dispositions de l'article 20 ter du code des procédures fiscales, pour répondre aux demandes d'éclaircissement ou de justification lorsqu'il ya transferts indirects de bénéfices au sens des dispositions de l'article 141 bis du code des impôts directs et taxes assimilées.

La durée du contrôle sur place n'est pas opposable à l'administration pour l'instruction des observations ou des requêtes formulées par le contribuable après la fin des opérations de vérification sur place.

En outre, les durées de contrôle sur place fixées ci-dessus ne sont pas applicables dans les cas de manœuvres frauduleuses dûment établies ou lorsque le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification ou n'a pas répondu dans les délais aux demandes d'éclaircissement ou de justification prévues à l'article 19 ci-dessus.

Important !

Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le(s) vérificateur (s) vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Mr
Tél n°

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur
Tél n°