

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التربية والتعليم العالي و البحث العلمي



جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

قسم المحاسبة والمالية

عنوان المذكرة

دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية

مذكرة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي في شعبة العلوم المالية و المحاسبية

تخصص محاسبة و تدقيق

تحت إشراف الأستاذ:

د/ بوصبع ناصر

إعداد الطالبين:

❖ قيصر نهلة

❖ علوش ريان

أعضاء لجنة المناقشة:

الجامعة	الصفة	الرتبة	اسم و اللقب
جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	رئيسا	أستاذ محاضر	د/ لخشين عبير
جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مشرفا ومقررا	أستاذ محاضر	د/ بوصبع ناصر
جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	ممتحنا	أستاذ مساعد	د/ كحلوش أمنية

السنة الجامعية : 2024/2023

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التربية والتعليم العالي و البحث العلمي



جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم المحاسبة و المالية

عنوان المذكرة

دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية

مذكرة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي في شعبة العلوم المالية و المحاسبية

تخصص محاسبة و تدقيق

تحت إشراف الأستاذ:

د/ بوصبع ناصر

إعداد الطالبين:

❖ قيصر نهلة

❖ علوش ريان

أعضاء لجنة المناقشة:

الجامعة	الصفة	الرتبة	اسم و اللقب
جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	رئيسا	أستاذ محاضر	د/ لخشين عبير
جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مشرفا ومقررا	أستاذ محاضر	د/ بوصبع ناصر
جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	ممتحنا	أستاذ مساعد	د/ كحلوش أمنية

السنة الجامعية : 2024/2023



تعهد

أنا المعضي أسفله الطالب (ة): فيهر نورية

تاريخ الميلاد: 20/06/2004 سكيكدة / ولاية: سكيكدة

عنوان الإقامة: حي صالح بوالكوردة 800 مسكن عدل جارتة رقم 317/05

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير / قسم: علوم المالية والمصارف

التخصص: مصارف وتدقيق

رقم التسجيل: 36552499

وفي يوم: 24/06/2023

أصبح بأن مذكرة الماستر الموسومة بـ:

دور الرقابة البنائية في الحد من ممارسة

المخاطبة البنائية

السنة الجامعية: 2023 / 2024

تمت تحت اشراف الاستاذ(ة)/الدكتور(ة):

إسم ولقب المشرفة: بومع ناصر

أقر أنها عمل أصيل لي وحدي، وأنها خالية من أي شكل من أشكال السرقة العلمية، وأنعمل كامل المسؤولية القانونية والأخلاقية لما ورد في المذكرة. وأن هذه المذكرة لم يسبق تقديمها في أي عمل بأي شكل من الأشكال كاملة أو جزء منها. وأنعهد التي التزمت فيها بأساليب التوثيق المعتمدة والمسلمة الضامنة لحقوق الملكية الفكرية لأصحابها الأصليين.

وفي حال الاخلال بأي شرط من شروط التعهد، التزم بكل المتابعات والإجراءات التي سنتخذها الكلية.

2024/06/30

2024/06/30

المصادقة

فيهر نورية
مؤسس
مؤسس

الإسم واللقب والتوقيع للطالب

فيهر نورية

فيهر نورية

ملاحظة عامة:

- تعال الاستمارة من قبل الطالب والتوقيع وليس التمسر بعد المصادقة عليها لدى المصالح الإدارية.



تعريف

أنا الممضي أسفله الطالب (ة): علاوش ريمان

تاريخ الميلاد: 2001/08/01 بـ مكينة ولاية: مكينة

عنوان الإقامة: 40 نهج الجزائر علاوش

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير / قسم: العلوم المحاسبية

التخصص: محاسبة وتقنين

رقم التسجيل: 36000 930

وفي يوم: 2024/06/19

أصبح بأن مذكرة الماسر الموسومة بـ:

دور الرقابة الجبائية في المدين التجارية المحاسبية العمومية

السنة الجامعية: 2024/2023

تمت تحت اشراف الاستاذ(ة)/الدكتور(ة):

إسم ولقب المشرف: بوصيغ ناصر

أقر أنها عمل أصيل لي وحدي، وأنها خالية من أي شكل من أشكال السرقة العلمية، وأنحمل كامل المسؤولية القانونية والأخلاقية لما ورد في المذكرة. وأن هذه المذكرة لم يسبق تقديمها في أي عمل بأي شكل من الأشكال كاملة أو جزء منها. وأنعهد التي التزمت فيها بأساليب التوثيق المعتمدة والسليمة الضامنة لحقوق الملكية الفكرية لأصحابها الأصليين.

وفي حال الإخلال بأي شرط من شروط التعهد، ألزم بكل المتابعات والإجراءات التي ستتخذها الكلية.

المصادقة

الإسم واللقب والتوقيع للطالب

مصادقة الإدارة مدرس مسؤولة
التصديق على التوثيق مساهمة 2
رقم 77/81 المتضمن

على مضمون التوثيق (5)



19 جوان 2024

ملاحظة هامة:

على الاستمارة من قبل الطالب يدفع لرئيس القسم بعد المصادقة عليها لدى مصالح الامارة.



السنة الجامعية: 2024 / 2023

شهادة الترخيص بإيداع مذكرة ماستر أكاديمي لدى المكتبة

أنا المعضى أسطفه الأستاذ: **بوصيغ ناصر** الرتبة العلمية: **أستاذ مساعد**
المشرف على مذكرة الماستر والموسومة بـ: " دور الرقابة الضريبية في الحد من سارسك
والموسومة بـ: " الخاتمة " **بوصيغ ناصر**
من (تجاز الطالب: **خيزر زهارة** والطالب: **عيسى يونس**
كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير (جامعة 20 أوت 1955 - سكيكا)
القسم: **العلوم المالية والمحاسبية**
التخصص: **محاسبة ونظم معلومات**
تاريخ المناقشة: **2024/06/30**

أشهد أن الطالب (ة) قد قام بالتعدلات والتصحيحات المطلوبة من طرف لجنة المناقشة، وأن المطابقة بين النسخة
الورقية والنسخة الإلكترونية قد استوفت جميع شروطها. ويملكه إيداع النسخ الورقية والإلكترونية.

سكيكا في:

تأشيرة رئيس القسم
رئيس قسم العلوم المالية والمحاسبة
رئيسة قسم المحاسبة



تأشيرة الأستاذ المشرف

ملاحظة هامة: لا تقبل أي شهادة من دون توقيع ومصداقة.



الشكر

بسم الله الرحمن الرحيم:

" رب اوزعني ان اشكر نعمتك التي انعمت علي وعلى والدي وان اعمل صالحا ترضاه
وادخلني برحمتك في عبادك الصالحين "

سورة النمل الآية 19.

اللهم لك الحمد حتى ترضى، ولك الحمد إذا رضيت، ولك الحمد بعد الرضا، الحمد
لله على إحسانه و الشكر له انه وفقنا ويسر لنا طريق العلم وألهمنا الصبر على المشاق
التي واجهتنا لانجاز هذا العمل...

اعترافا بالفضل لأهل الفضل الشكر موصولا لكل من:

" الأستاذ المشرفه بوضع ناصر على توجيهاته العلمية التي ساهمت بشكل كبير في
إتمام واستكمال هذا العمل".

" إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين تكرموا وتفضلوا بقراءة هذا البحث وتقييمه
وتفويمه وتثمينه جزاهم الله عنا خير الجزاء".

" إلى كل من علمني ولهم الفضل الأكبر بعد الله أساتذتي الأفاضل في كلية العلوم
الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير"

" إلى كل يد وافقتنا من قريب أو من بعيد على انجاز و إتمام هذا العمل"

إهداء

الحمد لله الذي يسر لي البدايات، وأكمل لي النهايات، وبلغني الغايات، الحمد لله الذي ما تم جهد إلا بعونه و ما ختم سعي إلا بفضله ، الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات....

" كانت رحلة طويلة، كانت رحلة شاقة، مليئة بالإخفاقات، مليئة بالتجاوزات ومليئة بالنجاحات، ولكن نحن نقاتل من أجل أحلامنا التي نسعى من أجلها..."
" إلى نفسي الطموحة، الصبورة، والقوية جدا، التي تحملت كل العثرات وأكملت رغم الصعوبات، التي لم تستسلم أبدا من أجل الوصول إلى هذا اليوم..." أنا فخورة.
" إلى الرجل الذي خطوت أول خطواتي نحو الدراسة وأنا ممسكة يده، إلى سندي و قدوتي إلى سيد الرجال أبي " حفظك الله.

" إلى من عانت وصبرت وضحت، إلى من كانت دعواتها الصادقة سر نجاحي إلى سيدة النساء أمي " حفظك الله.

" إلى روح جدتي الطاهرة التي توفيت يوم أول امتحان لي في هاتم الجامعة، والتي إن كانت بيننا الآن كانت أكثرهم سعادة بهذا النجاح، الذي لطالما حلمت به " رحمها الله.

" إلى ضلعي الثابت من رزقتهم بهم سندا في الحياة إخواني (علاء وإسلام)
" إلى من يطفون في سمانبي ويمنحونني النور والدفء والسعادة إلى المساندين في السراء والضراء إخواني (سلمى و نوسة) " دمتم لي.

" إلى رفاق الخطوة الأولى و الأخيرة إلى من كانوا في سنوات العجاف سحبا ممطرة إلى رفقاء القلب والروح (إشراق، إكرام، إيناس، جمان، رنا، ريان، كريمة) " أنا ممتنة جدا.

" إلى من قضيت معهم السنين، وطويينا صفحات العلم سويا، من أهدتكم لي الجامعة، رفقاء الطريق شكرا لكم.

" إلى من هونوا تعب السنين، وشجعوني على إكمال المسيرة، إلى كل من ساندوني بدمع وكان لهم أثرا طيبا في حياتي " ممتنة لوجودكم شكرا لكم

إهداء

قال الله تعالى: " إن الله وملائكته يصلون على النبي يا أيها الذين آمنوا صلوا عليه وسلموا تسليما "

الأحزاب الآية: 156

ما سلكنا البدايات إلا بتيسير الله تعالى، و ما بلغنا النهايات إلا بتوفيقه، و ما حققنا الغايات إلا بفضلهم، فالحمد لله حمدا كثيرا مباركا.

لو كان العمر يهدى لما بذلت به عليكما ولو كان القلب كتابا لرأيتما اسميكما في أول سطور الحب، فكل كلمات الحب والثناء تقف عاجزة في حضرتكما. إلى أبي أنت الإجابة الثابتة الفورية التي لا تقبل المراجعة أو تراجع عنها إذا سئلت عن أجمل الأقدار في حياتي.

إلى من ساندتني يوم ضعفي إلى جنتي التي شاركتني همي وحزني إلى من ذرفت الدموع لأجلي إلى من سقتني الحب في صغري حتى ارتوت منه عروقي إلى من ارتحلت لها روحي لتعانق روحها و تتصاعر أمام صفاءها إلى جنتي أمي. إلى نفسي من عانت حتى أقبلت سلام، وقبلة على جبين حلمي الذي وقف على قارعة الطريق منتظرا، ها نحن اليوم نلتقي.

إلى إخوتي إلى من هم أقرب إلى من روحي إلى من شاركتني حزن الأم و بهم استمد عزتي و إصراري (ياسين، سندس، جميل).

إلى رفيق روحي إلى من أعاد لي ثقتي بقدرتي على التقدم فقد كان الداعم الأكبر لي في كل شيء أنت السند و الحياة بكملها، رفيق الدرب و صديق الأيام بجلوها و مرها) حبيبي الغالي).

إلى رفيقة الخطوة الأولى و الأخيرة إلى من كانت خلال سنين العجاف سدايا ممطرة أنا ممتنة (نسرين صخري) رفيقة دربي.

إلى رفيقة الطريق ومؤنسته التي لم تقبض يدها يوما عن مساعدتي و لم تبسطها إلا لنفعي إلى أغلى أخت (نهلة).

إلى كل الأشخاص الذين أحمل لهم المحبة و التقدير و اخص بالذكر (ريم و نور).

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، وتبين أهم الدوافع لممارسة هذه الأخيرة، ولتحقيق هدف هذه الدراسة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة حالة لمؤسسة خضعت للتحقيق المحاسبي كأحد فروع المراجعة الجبائية، و قد توصلنا إلى عدة نتائج أهمها:

- تعتمد الرقابة على تقنية التحقيق المحاسبي للكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية التي تهدف إلى التهرب الضريبي بشتى الأساليب.
- الرقابة الجبائية لا تحد بشكل كافي من ممارسات المحاسبة الإبداعية على الرغم من اختلاف أشكالها.

الكلمات المفتاحية: الرقابة جبائية، المحاسبة الإبداعية، التحقيق المحاسبي.

Summary:

This study aims to highlight the role of fiscal control plays in limiting the practice of creative accounting and to show the most important motives for practicing the latter. To achieve the objectives of this study, we relied on the descriptive analytical approach to address the various theoretical aspects of creative accounting and fiscal control. Which is the accounting investigation as a procedure aims to verify the accuracy of the accounting information declared by the taxpayer subject to the tax. We have reached several results, the most important of which is:

- Tax control relies on the accounting investigation technique to detect creative accounting practices that aim to evade tax in various ways.
- Tax control does not sufficiently limit creative accounting practices despite the different.

Keywords: Fiscal control , creative accounting, taxpayer, accounting investigation

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
-	شكر وتقدير
-	إهداء
-	ملخص
-	فهرس المحتويات
-	فهرس الأشكال
-	قائمة الجداول
-	فهرس الاختصارات
أ-ب	مقدمة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية للرقابة الجبائية و المحاسبة الإبداعية	
15	المبحث الأول: عموميات حول الرقابة الجبائية
15	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية و أشكالها
15	1 - مفهوم الرقابة الجبائية
16	2- أشكال الرقابة الجبائية
18	المطلب الثاني: مراحل تنفيذ الرقابة الجبائية و مبادئها
18	1- مراحل تنفيذ الرقابة الجبائية
19	2- مبادئ الرقابة الجبائية
20	المطلب الثالث: أسباب إجراء الرقابة الجبائية و أهدافها
20	1- أسباب إجراء الرقابة الجبائية
21	2- أهداف الرقابة الجبائية
22	المبحث الثاني: عموميات حول المحاسبة الإبداعية
22	المطلب الأول: مفهوم و خصائص المحاسبة الإبداعية
22	1 مفهوم المحاسبة الإبداعية
22	2 خصائص المحاسبة الإبداعية
23	المطلب الثاني: العوامل التي ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية و

	أشكالها
23	1 عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية
24	2- أشكال المحاسبة الإبداعية
25	المطلب الثالث: دوافع و أساليب المحاسبة الإبداعية
25	1- دوافع المحاسبة الإبداعية
26	2- أساليب المحاسبة الإبداعية
29	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
29	المطلب الأول: دراسات سابقة تناولت المحاسبة الإبداعية
33	المطلب الثاني: دراسات سابقة تناولت الرقابة الجبائية
37	المطلب الثالث: مقارنة الدراسة الحالية مع دراسات السابقة وتحليل القيمة المضافة للدراسي الحالية
الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	
43	المبحث الأول: الرقابة الجبائية صنف التحقيق المحاسبي في مؤسسة اقتصادية.
43	المطلب الأول: المهام الأولية للتحقيق في المحاسبة.
43	أولا: التعريف بطبيعة و بنشاط المؤسسة محل التحقيق.
43	ثانيا: تحديد أنواع الضرائب و الرسوم الخاضع لها المكلف.
43	المطلب الثاني: عملية التحقيق المحاسبي.
43	أولا: الإشعار بالتحقيق.
46	ثانيا: بداية التحقيق.
46	ثالثا: التقييم الأولي لعملية التحقيق المحاسبي.
46	رابعا: نتائج التحقيق المحاسبي.
49	المبحث الثاني: دور نتائج الرقابة الجبائية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفهرس

49	المطلب الأول: إعادة احتساب أسس فرض الضريبة وتحديد الوعاء الضريبي.
49	أولاً: إعادة تشكيل رقم الأعمال من الفوترة.
56	ثانياً: التقييم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية.
59	المطلب الثاني: إعادة تحديد الوعاء الضريبي.
59	أولاً: تحديد رقم الأعمال للسنوات الأربعة.
63	ثانياً: التقييم النهائي لتسوية الوضعية الجبائية.
70	خاتمة.
73	قائمة المراجع.

فهرس الأشكال

الصفحة	الأشكال
17	شكل 1: أشكال الرقابة الجبائية

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
44	حالة مقارنة الميزانيات	جدول 1
45	حالة كشف المحاسبة	جدول 2
49	إعادة تشكيل رقم الأعمال من الفوترة	جدول 3
50	إعادة تشكيل رقم الأعمال من التحصيلات المالية	جدول 4
51	تسوية الرسم على النشاط المهني	جدول 5
52	تسوية الرسم على القيمة المضافة	جدول 6
53	تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة صنف أرباح	جدول 7
54	تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي صنف أرباح	جدول 8
54	طريقة حساب الضريبة على الدخل الإجمالي	جدول 9
55	تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي صنف أجور	جدول 10
56	التقييم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية	جدول 11
57	التقييم النهائي لتسوية الوضعية الجبائية	جدول 12
59	تحديد رقم الأعمال	جدول 13
60	إعادة حساب رقم الأعمال بناء على الرسم على النشاط المهني	جدول 14
61	تسوية الرسم على القيمة المضافة	جدول 15
62	تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي صنف أجور	جدول 16
63	تحديد الأرباح الخاضعة للدخل الإجمالي	جدول 17
63	تقييم الوضعية الجبائية للمكلف	جدول 18
64	مجموع الإيرادات والمصروفات بعد التحقق	جدول 19
64	الميزانية خلال السنوات 2017،2018،2019،2020 و مجموع مداخيلها ومصاريفها	جدول 20
65	الفروقات للسنوات الأربعة	جدول 21

فهرس الاختصارات

الاختصار	الدالة
CDI	مركز الضرائب Centre des impôts
TAP	الرسم على النشاط المهني Taxe sur l'activité professionnelle
TVA	الرسم على القيمة المضافة Taxe sur valeur ajouté
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي Impôts sur le revenu global

فاصل المقدمة

شهدت الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي خلال العقد الأخير من القرن العشرين تحولات جذرية وتغيرات متسارعة، متفاعلة مع التغيرات التي فرضها المحيط الاقتصادي العالمي. هذا السياق فتح أمام الشركات الكبرى فرصة لتحقيق الأرباح و تعظيم قيمتها عبر تحسين وضعيتها المالية المعبرة في القوائم المالية. إلى أن بعض هذه الشركات لجأت إلى ممارسات لتغيير الحقائق بهدف التأثير على مستويات الأرباح و إعطاء انطباع مظل عن حقيقة مركزها المالي، يطلق على هذه الممارسات المحاسبية غير القانونية و التي تهدف إلى تزوير البيانات المالية لصالح المؤسسة بدلا من الإفصاح الصادق عنها مصطلح "المحاسبة الإبداعية".

حيث تسعى المحاسبة الإبداعية إلى استخدام الأسس والقواعد المحاسبية بتقن و إبداع لتحقيق موثوقية عالية في المعلومات المالية، دون انتهاك القوانين المحاسبية، لكن توجد ثغرة حيث يمكن أن يجد بعض الأفراد فرصة لاستغلال هذا الإبداع بطرق غير مشروعة، مثل التلاعب بالحسابات لتقليل الأرباح المخصومة ضريبيا، والاستفادة من ثغرات النظام الضريبي، وبالتالي فإن المشرعين يضطرون إلى وضع أدوات و سياسات لمكافحة هذه السلوكيات، و من ضمن تلك الأدوات هي "الرقابة الجبائية"، التي تهدف إلى ضمان صحة التصريحات الجبائية للمؤسسات مكافحة الغش والتلاعب الضريبي.

يعتمد نجاح هذه الرقابة على استخدام إجراءات متقدمة لكشف المخالفات، واتخاذ إجراءات صارمة لمعاقبة المخالفين وتصحيح الأخطاء المرتكبة.

لهذا تهدف دراستنا في معالجة الجانب الجبائي من استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك لإبراز الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية كوسيلة وقائية وردعية في أن واحد لمكافحة الإبداع المحاسبي، وفي ظل ارتفاع نسبة التهرب الضريبي في البلاد، وفي ظل كل ما سبق ذكره نتبلور معالم إشكالية هذه الدراسة على النحو التالي:

هل تعتبر الرقابة الجبائية آلية فعالة في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية؟

وعلى أساس هذه الإشكالية ولتبسيطها والإجابة عنها يمكننا طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ❖ هل تؤثر الرقابة الجبائية على ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية؟
- ❖ هل الرقابة الجبائية آلية كافية لكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية في مجال الوعاء الضريبي؟
- ❖ هل الرقابة الجبائية آلية كافية لمتابعة وكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية في مجال تدنية النتائج؟
- ❖ هل الرقابة الجبائية آلية كافية لمتابعة وكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية في مجال الرفع من

التكاليف؟

فرضيات الدراسة: بغرض الإلمام بهذه الدراسة و محاولة الإجابة عن الإشكالية الرئيسية تم الاستعانة بفرضيات مبدئية و هي كالتالي:

- للرقابة الجبائية تأثير في ضبط مدى استخدام المحاسبة الإبداعية.
- تعتبر الرقابة الجبائية آلية مهمة لكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية في مجال الوعاء الضريبي.

مقدمة

- للرقابة الجبائية دور مهم في كشف الممارسات المحاسبية في مجال تدنية النتائج.
- قد لا تكون الرقابة الجبائية كافية بمفردها لاكتشاف جميع الطرق التي يمكن استخدامها لزيادة التكاليف بشكل غير مشروع.

أهداف الدراسة: تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- إبراز أهمية الرقابة الجبائية من خلال التأكد من مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية و المحاسبية.
- دور الرقابة الجبائية في كشف التلاعبات والاحتيالات بمختلف صورها وطرقها ومدى تأثيرها على الوعاء الضريبي ومن ثم قيمة الضريبة المستحقة على المؤسسة.
- التعرف على المحاسبة الإبداعية وأساليبها ودوافع ممارستها في المؤسسة الاقتصادية.

أهمية الدراسة: تظهر أهمية هذه الدراسة في أنها:

- تقوم على أساس تناول لموضوع الرقابة الجبائية باعتبارها الحل الأنسب في محاربة التهرب الضريبي التي تعتمد المؤسسات باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، ويتركز محور دراستنا في مدى فعالية الرقابة الجبائية في محاربة هذه التلاعبات.

منهج الدراسة:

- اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي بالنسبة للجانب النظري. أما الجزء التطبيقي فقد اعتمدنا فيه على المنهج التحليلي، وذلك من خلال دراسة حالة خضعت للمراجعة الجبائية (التحقيق المحاسبي) ثم تحليل النتائج المتوصل إليها من خلال التحقيق وربطها بالمحاسبة الإبداعية.

هيكل الدراسة: تم تقسيم هذا البحث إلى فصلين

تناولنا في الفصل الأول الأدبيات النظرية للرقابة الجبائية والمحاسبة الإبداعية، وفي الفصل الثاني تطرقنا إلى دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال دراسة حالة لمؤسسة خضعت للتحقيق المحاسبي كأحد فروع الرقابة الجبائية.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية للرقابة الجبائية و

المحاسبة الإبداعية.

تمهيد

من الدوافع التي تؤدي إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية هو التهرب من دفع المستحقات الجبائية، التي تؤدي إلى تخفيض الموارد المالية للدولة. ومن أجل القضاء على هذه الظاهرة اتخذت عدة إجراءات أبرزها الرقابة الجبائية. حيث تلعب هذه الأخيرة دورا كبيرا في إنقاذ النزيه المالي الذي يهدد الاقتصاد الوطني، ومحاربة هذه الممارسات والذي يتبلور حوله موضوعنا، ومن هذا المنطلق تم تسليط الضوء في هذا الفصل على بعض المعلومات المتعارف عليها حول كل من الرقابة الجبائية و المحاسبة الإبداعية كالمفاهيم والأساليب والدوافع والأشكال فكان تقسيم الفصل كالآتي:

المبحث الأول: عموميات حول الرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: عموميات حول المحاسبة الإبداعية.

المبحث الثالث: الدراسات العلمية السابقة.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للرقابة الجبائية و المحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول: عموميات حول الرقابة الجبائية.

تعتبر عملية الرقابة الجبائية من أهم الآليات الرامية للحد من ظاهرة الغش الضريبي حيث أنها تحتل مكانة اقتصادية هامة لدورها الفعال في التأكد من مدى صحة و مطابقة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة و لهذا لا بد من إعطاء عملية الرقابة الجبائية صيغتها العامة و مفهومها الخاص مع تحديد الأهداف المرجوة منها حتى يكون الجميع على دراية بمحتواها.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية و أشكالها.

الرقابة الجبائية مثلها مثل أنواع الرقابة الأخرى لها مفهومها وأشكالها والتي سوف نتناولها في ما يلي:

1 - مفهوم الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية عدة تعريفات و رغم هذا التنوع فان معناها يقتصر على تلك الإجراءات التي تقوم بها المصلحة الجبائية بهدف للتأكد من دقة البيانات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة و قبل أن نتطرق لمفهوم الرقابة الجبائية يجب أن نشير أولاً إلى مصطلحين بصفة عامة و هما :

الرقابة: ويقصد بالرقابة في أي مشروع تشمل الكشف عما إذا كان كل شيء يتم وفق الخطط الموضوعة و التعليمات الصادرة و المبادئ السارية و هي تهدف إلى الوقوف على نواحي الضعف و الخطأ و من ثم العمل على علاجها و منع تكرارها¹.

أما الجباية: فهي مجموع الاقتطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدولة و التي تضم الضرائب و الرسوم والإتاوات و المساهمات الاجتماعية².

❖ تعريف الرقابة الجبائية :

- تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة الأكثر نجاعة للكشف عن مواطن الغش و التهرب الضريبي، وهي السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية لأجل متابعة و مراقبة مدى التزام المكلف بالضريبة بالنظام الجبائي السائد في البلاد، بهدف التقليل و محاولة الحد من التهرب الضريبي و الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وكذلك تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين بالضريبة³.

¹ توفيق صالح عبد الهادي ،حسين احمد طروانة ، الرقابة الإدارية، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2014،ص19 .

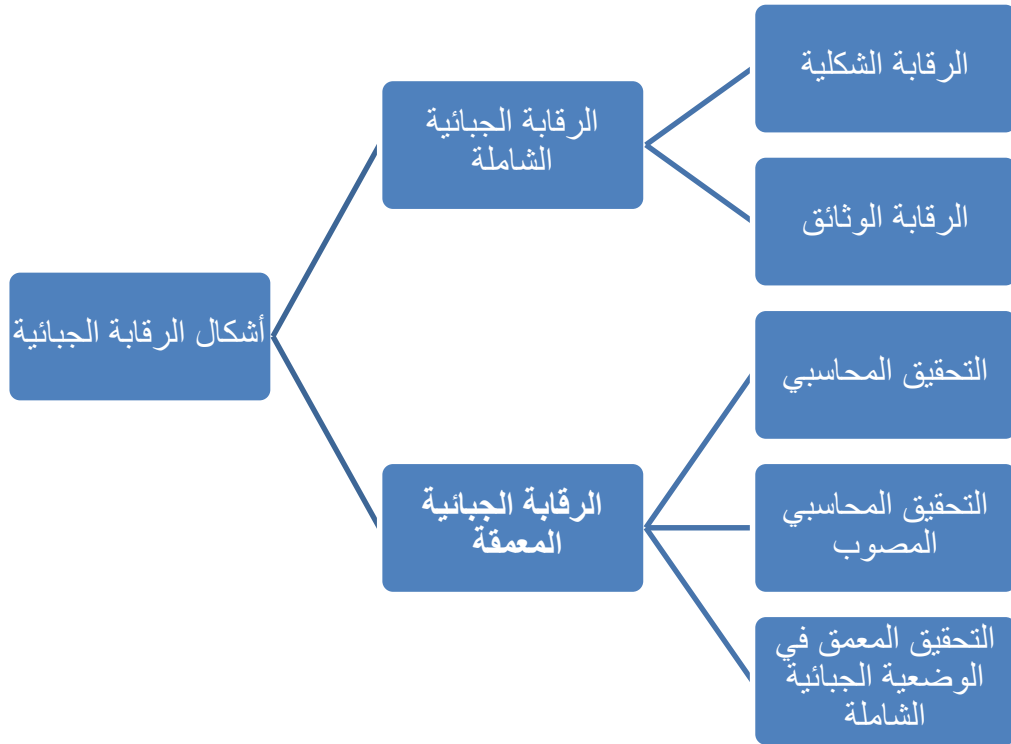
² حامد نور الدين، اثر إصلاح النظام الضريبي ، دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان الأردن، 2016 ، ص 12 .

³ قوشيش أمينة، اثر الرقابة الجبائية على المحاسبة الإبداعية - دراسة عينة من المؤسسات لدى مديرية الضرائب بولاية سطيف - ، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم التجارية ، جامعة المسيلة الجزائر ، 2022-2023، ص 62 .

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للرقابة الجبائية والمحاسبة الإبداعية.

- تعتبر فحص للتصريحات و سجلات و وثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية¹.
- و من خلال ما سبق نستنتج أن الرقابة الجبائية هي: مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التأكد من صحة و مصداقية التصريحات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة بهدف اكتشاف الأخطاء و التجاوزات و التقليل من التهرب الضريبي.

2- أشكال الرقابة الجبائية



شكل 1: أشكال الرقابة الجبائية

1-2 الرقابة الجبائية الشاملة:

الرقابة الشكلية: إن الرقابة الشكلية تعتبر الإجراء الأولي الذي تباشره الإدارة الجبائية في الرقابة، والتي على مستوى مفتشيه الضرائب في دائرة الاختصاص و التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة. وتهدف إلى:

- التأكد من هوية و عنوان المكلف بالضريبة.
- التأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات.

¹ ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتنفيذ آليات الرقابة الجبائية من آثار الأزمة المالية حالة الجزائر، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 21-20 أكتوبر 2009.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للرقابة الجبائية والمحاسبة الإبداعية.

- محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريح.
- وفي الواقع أن هذا النوع من الرقابة أحيانا ينجز و أحيانا كثيرة لا ينجز و هذا يعود إلى الأسباب التالية:
- عدم وجود متابعة دقيقة من المصالح المركزية على هذا النوع من الرقابة.
- التظاهر بعدم وجود الوسائل البشرية لإجراء هذا النوع من الرقابة بالرغم من أن هذا لا يتطلب مستوى عال من الكفاءة¹.

الرقابة على الوثائق: تعمل إدارة الضرائب من خلال هذا الشكل على فحص جد دقيق جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب، بحيث تقوم مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق و شامل لجميع التصريحات المكتتبه و التي يقدمها المكلف بالضريبة من خلال مقارنتها بالوثائق و المعلومات التي تحوزها إدارة الضرائب عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف بالضريبة².

2-2 الرقابة الجبائية المعمقة³:

التحقيق المحاسبي: حيث أن هذه الطريقة تهتم بفحص محاسبة المكلف موضوع الرقابة وبالتالي التأكد من الأوعية الضريبية من خلال مخرجات المحاسبة. فمخرجات النظام المحاسبي هي مدخلات النظام الجبائي .

التحقيق المحاسبي المصوب: وهو تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو لعدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها .

التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: تخص مراقبة الذمة المالية الإجمالية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي سواء كانت لهم ملفات جبائية أو لا .

المطلب الثاني: مراحل تنفيذ الرقابة الجبائية و مبادئها.

1- مراحل تنفيذ الرقابة الجبائية⁴

إن إجراءات تنفيذ الرقابة الجبائية تم تحديدها من طرف المشرع، وهي عبارة عن القواعد القانونية التي إن تم الإخلال بها يمكن أن يبطل عملية الرقابة الجبائية. لذا على المراقب الجبائي احترامها وتتبعها بدقة و تتمثل في أربع خطوات كما يلي:

1-1 **تحضير التحقيق في المحاسبة والتحقق المعمق على مجمل الوضعية الجبائية:** بعد تحديد المكلف الذي سيتم إخضاعه للرقابة الجبائية و إعطاءه إشعار بالتحقيق وهذا 10 أيام قبل بدأ عملية الرقابة في حالة التحقيق في

¹ ولهي بوعلام، نفس المرجع السابق، ص07

² سامية العايب ، الإطار القانوني للرقابة الجبائية و ظوابط اثباتها، مداخلة مقدمة للملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر كلية العلوم السياسية، جامعة 8ماي 1945- قالمة- الجزائر 2015 ص ص 10،11.

³ صالح حميدانو، محاضرات في مقياس الرقابة الجبائية ، قسم العلوم المالية كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي - الجزائر ، 2021-2022 ص ص 84،83.

⁴ قحמוש سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة 2012، ص 16.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للرقابة الجبائية والمحاسبة الإبداعية.

المحاسبة و 15 يوم في حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يقوم المراقب في هذه المدة ببعض الإجراءات التمهيديّة التي تسبق عملية الرقابة منها:

- **سحب ودراسة الملف الجبائي** : يقوم المراجع بفحص الوثائق ومختلف التصريحات التي يتضمنها الملف الجبائي مع التركيز على مواعيد الاكنتاب والمقارنة فيما بين التصاريح ومدى ترابطها والوقوف على مدى نزاهة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلف ومن ثم التأكد من رقم الأعمال المصرح به .

- **دراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني** : إن الوثائق التقنية المهنية التي يمكن للمراجع أن يطلع عليها قبل بداية أعمال التحقيق هي أساسية بل تساعده في الحصول على معلومات تتعلق بموضوع نشاط المكلف خاصة التعرف على مداخل الإنتاج ، الآلات المستعملة التكنولوجيا المستعملة، العالقات بين مختلف المواد الداخلة في التصنيع، نسب الضياع المقبولة، نسب الأرباح العادية.

1-2 تحضير الوثائق المعتمدة في الرقابة الجبائية : إن الأعمال الأولية التي يقوم بها المراقب الجبائي تسمح له بمعرفة العناصر المهمة التي تتمحور حولها الرقابة وبالتالي التركيز عليها فمثال التدقيق ومتابعة الإيرادات المصرح بها على اعتبار أن المراقب عند دراسته الملف الجبائي لاحظ وجود خسارة متكررة، خزينة دائنة باستمرار، غير أنه إذا تم اكتشاف أخطاء أثناء الأعمال الأولية لا يمكن الاعتماد عليها لإصدار حكم مسبق عن قانونية المحاسبة، لكن يجب الفحص بدقة في تفاصيل المحاسبة والسماع لشروحات المكلف لذا على المراقب تحضير الوثائق التالية :

- جدول لمقارنة الميزانيات يحتوي على الأصول والخصوم للسنوات الأربعة التي لم يمسه التقادم بالإضافة إلى السنة الأخيرة المتقدمة التي يجب أن تنقل معلوماتها للاستفادة من أرصدها.

- كشف محاسبي لجدول النتائج.

- كشف مفصل للمصاريف المخصومة من نتائج المؤسسة، هذا الكشف يسمح بمتابعة التغيرات السنوية للمصاريف.

- كشف تجميعي لتفاصيل الأسس الخاضعة تشتمل على النتيجة المحاسبية المصرح بها.

• **3-1 الإشعار بالرقابة الجبائية والتدخل بعين المكان¹** : قبل البدء في عملية الرقابة تقوم الإدارة بإرسال

إشعار بالرقابة مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته ثم يقوم المراقب بفحص الوثائق المحاسبية في مكان الاستغلال ولا يمكن نقلها إلى مكتبه إلا بقبول كتابي من طرف المكلف الإفضاء مصداقية على عملية الرقابة الجبائية وتقادي عدم رضا المكلف لنتائج الرقابة الجبائية و هذا من خلال المناقشة مع المكلف وطلب تبريرات لكل الاختلالات التي يكتشفها خلال مرحلة الرقابة و التحقيق للحصول على الإجابات و التبريرات اللازمة للنقائص، كما يجب أن تكون الاستفسارات و التبريرات مكتوبة والهدف من ذلك دعم ملف الرقابة بالدلائل اللازمة التي يمكن اللجوء إليها عند تحديد الأوعية الضريبية وحساب الضرائب والرسوم أو عند تحرير تقرير التحقيق، كما يجب إشعار المكلف أو المحاسب عند نهاية الرقابة

¹ قמוש سمية، نفس المرجع السابق، ص17

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للرقابة الجبائية والمحاسبة الإبداعية.

بعين المكان وكذا الضمانات المخولة له قانونا والمتمثلة في اللجوء إلى المساعدة أو النزاع عندما ينتج عن الرقابة حقوق مطلوبة.

4-1 إجراءات إقفال التحقيق المحاسبي : تتمثل في الإجراءات التالية:

تبليغ النتائج : إن نتائج التحقيق يجب أن تبلغ إلى المكلف حتى في حالة غياب التعديل و عدم التبليغ أو عدم صحته يؤدي إلى عدم صحة إجراءات التحقيق .

رد المكلف على التبليغ : يجب أن لا تتجاوز فترة الرد 40 يوما والتي تبدأ من تاريخ الاستلام الفعلي لإشعار .

التبليغ النهائي للنتائج : بمجرد تقديم المكلف لما لاحظته في الأجل المحدد يبدأ المحقق في دراستها ثم تحرير التبليغ النهائي .

إقفال الرقابة الجبائية : إقفال الرقابة الجبائية متعلق بتدوين الأوعية الضريبية المصرح بها و المتحصل عليها بالإضافة إلى إعداد تقرير التحقيق الذي به بلورة نتائج الرقابة وهو عبارة عن الوثيقة التي من خلالها يختم بها المراقب نهائيا عملية التحقيق¹.

2- مبادئ الرقابة الجبائية

حتى تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لا بد من توفر مبادئ أساسية متمثلة في²:

2-1 إقامة نظام ضريبي محكم: يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الرئيسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة الشرعية في المجتمع على القوانين التي تصدرها بصفة عامة ، و التي من بينهما النظام الضريبي و لذلك فان تطبيق الرقابة الضريبية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال ، و ذلك من خلال تبسيط التشريع الجبائي حتى يستطيع المكلف بالضريبة من إمكانية فهمه بالإضافة إلى وجود عدالة ضريبية بين المكلفين.

2-2 ترقية و تطوير الإدارة الجبائية: إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة، والتي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة إضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي يمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تقي بالعرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الضرائب والرقابة الجبائية، إضافة إلى إجراء تربيصات لموظفي وأعوان الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعطي انطبعا جيدا لدى الموظفين، إضافة إلى توفير أجهزة

¹ قحמוש سمية، نفس المرجع السابق، ص18.

² بشري عبد الغني ، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2011، ص93.

الإعلام الآلي ووسائل الاتصال الحديثة، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم كتوفير الخدمات اللازمة لهم¹.

المطلب الثالث: أسباب إجراء الرقابة الجبائية و أهدافها

1-أسباب إجراء الرقابة الجبائية

هناك سببين رئيسين لقيام الرقابة الجبائية يمكن تلخيصهما فيما يلي²:

أولاً: الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية :

تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي، لان المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة و يصرح بها للإدارة الجبائية، و عن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه وضمان مصداقيتها و صحتها، كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

ثانياً: الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي:

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية و غري الشرعية، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات و صلاحيات واسعة تمارسها وذلك عن طريق تقنيات مختلفة و متعددة على مختلف أصناف المكلفين و التي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.

2-أهداف الرقابة الجبائية

من بين الأهداف التي تسعى لتحقيقها الرقابة الجبائية، نذكر مايلي:

❖ **هدف قانوني:** يتمثل هذا الهدف في التأكد من احترام المكلفين لمختلف القوانين الجبائية من خلال

تصريحاتهم الجبائية المكتتبه، فالرقابة الجبائية تركز على مبدأ المساواة والعدالة الضريبية ، وكذا المحاسبة ومعاقبة المكلفين الذين يتهربون من دفع مستحقاتهم الضريبية.

❖ **هدف مالي واقتصادي:** تهدف الرقابة الجبائية إلى محاربة الغش الضريبي الحفاظ على الأموال العامة من

الضياع، بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية مما يضمن حصيلة مالية أكبر للإنفاق العمومي مما يؤدي

إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.¹

¹ بشرى عبد الغاني، نفس المرجع السابق، ص94.

² زعوبوي سامية ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبة -دراسة استطلاعية تحليلية لأراء مجموعة من محافظي الحسابات على مستوى ولاية بسكرة- مذكرة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر- بسكرة ، الجزائر، 2017، ص 16.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للرقابة الجبائية والمحاسبة الإبداعية.

- ❖ **هدف إداري:** تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها ويمكن أن نجمل هذا الدور في النقاط التالية:
 - تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك.
 - تساعد عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي.
 - إمكانية كشف الثغرات القانونية في التشريع الجبائي مما يساعد على التملص من دفع الضريبة و محاولة إيجاد حلول لها.
 - تحسين جودة ومصداقية التصريحات الجبائية المكتتبه، وزيادة الوعي الجبائي لدى المكلفين بالضريبة.
- ❖ **هدف اجتماعي:**

تهدف الرقابة الجبائية على المستوى الاجتماعي لمنع ومكافحة انحرافات المكلف بها مثل التلاعب أو الإهمال أو التقصير في أداء وتحمل واجباته، وذلك بغرض تكريس مبدأ المساواة بين المكلفين.²

المبحث الثاني: عموميات حول المحاسبة الإبداعية.

نظرا للأهمية البالغة التي تكتسبها القوائم المالية في عالم المال والأعمال ، فقد أصبحت المحاسبة الإبداعية محل اهتمام وتركيز من قبل المحاسبين والمدققين ومختلف مستعملي القوائم المنشورة لما لها من أثر و على صحة المعلومات الواردة فيها، حيث أن المحاسبة الإبداعية تستخدم في المؤسسات بهدف التأثير على عناصر قياس الأداء و تحسين صورتها و مركزها المالي بما يخدم منافعها أو منافع أصحاب المصالح. و قصد توضيح صورة المحاسبة الإبداعية سنسلط الضوء على مختلف جوانبها في هذا المبحث.

المطلب الأول: مفهوم و خصائص المحاسبة الإبداعية

1 مفهوم المحاسبة الإبداعية: توجد عدة تعاريف للمحاسبة الإبداعية، نابعة من وجهات نظر مختلفة، ومن بين هذه التعاريف نذكر ما يلي:

- عرفها Amat على أنها: معالجة الأرقام المحاسبية باستغلال المنافذ الموجودة في المبادئ والمعايير المحاسبية والبدائل التي تتيحها، بغرض تحويل القوائم المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما هي معدة لأجله³.

¹بولبحال أسماء ، أهمية الرقابة الجبائية الداخلية في النظام الجبائي الجزائري ، ملتقى وطني (حول الرقابة الجبائية في الجزائر)، جامعة 8ماي 1945 قالمة ، الجزائر 2015 ص 12.

²منى مقلاتي، دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول (الرقابة الجبائية في الجزائر)، جامعة 8 ماي 1945- قالمة، الجزائر، 28 و 29 أكتوبر 2015.

³ Amat, Blake, J. and, Dowds, J., "The ethics of Creative Accounting", Journal of Economic Literature Classification, Central Lancashire University, England, (1999).

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للرقابة الجبائية والمحاسبة الإبداعية.

- هي وسيلة يمكن استخدامها للتلاعب في العناصر الخاصة بالقوائم المالية، نتيجة قيام المحاسبون بإجراء ممارسات احتيالية متعددة لإظهار القوائم المالية على غير حقيقتها، بهدف إرضاء مجلس إدارة المنشآت لتحقيق غايات معينة.¹
 - هي عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية كما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو جميعها.²
- من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص مفهوم المحاسبة الإبداعية على أنها: هي عبارة عن ممارسات تتبع القوانين و اللوائح المطلوبة و لكنها تستغل الثغرات الموجودة في المعايير المحاسبية لتصوير صورة مالية أفضل للمؤسسة بشكل خاطئ حيث نجد أن جميع الممارسات منحرفة تماما عن المبادئ المتعارف عليها.

2 خصائص المحاسبة الإبداعية:

تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص يتميز بها المحاسب المبدع و المتمثلة في:

- ✓ العقلية المحاسبية و المالية المتسائلة و الخالقة .
- ✓ قدرة المحاسب على التحليل و التجميع.
- ✓ قدرة المحاسب على التخيل و الحدس
- ✓ أن يتمتع المحاسبة بالشجاعة و الثقة بالنفس .
- ✓ اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية
- ✓ النقد الذاتي ، فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد و التهذيب و التقويمي للأفكار والمعلومات و وسائل التحليل التي يستخدمها.³

المطلب الثاني: العوامل التي ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية و أشكالها.

1 عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية:

هنالك عوامل ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية وهي كما يلي

- حرية اختيار المبادئ المحاسبية : تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للوحدة الاقتصادية أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية ، إذ تسمح المعايير المحاسبية

¹ احمد سعد محمد أبو العينين، المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية في الحد من أساليبها المؤثرة على مصداقية القوائم المالية و الحسابات الختامية للشركات المساهمة المصرية، العدد الأول 2020، ص1076

² جرموني أسماء، عمر عطاالله، مومن فاطمة، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2017، ص20

³ فلاح الزعبي ، علي ماجد الجريدي ، دور و أهمية الإبداع المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية الاقتصادية في مؤسسات المال و الأعمال الأردنية ، بحث علمي مقدم إلى المؤتمر العلمي الخامس لكلية العلوم الإدارية و المالية في جامعة فيلادلفيا ، 4-5 ماي 2007 ، ص14 .

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للرقابة الجبائية والمحاسبة الإبداعية.

بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة وهنا يترتب عليه اختيار الوحدة الاقتصادية للطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لديها.

➤ **حرية التقديرات المحاسبية** : يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والإحكام الشخصي والتوقع وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجاتها ورغبتها في التأثير على فقرات القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً.

➤ **توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية** : يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات يف الوقت الذي تراه مناسباً فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.¹

2- أشكال المحاسبة الإبداعية²

(1) **المحاسبة النفعية** : هي الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبة محددة لتحقيق أهداف مرغوبة منها تحقيق أرباح عالية، سواء أكانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا .

(2) **إدارة الدخل** : هي التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد بشكل مسبق من قبل الإدارة، أو متنبأ فيه من قبل محلل مالي، أو ليكون متوافقاً مع مسارات محددة للعمل.

(3) **تلطيف صورة الدخل** : 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 السيئ. يعد من أشكال التلاعب التي تعتمد على تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل والاحتفاظ فيها بشكل مخصصات للفترات الزمنية ذات الدخل السيئ.

(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 .

(5) **ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية** : يشير Dictionary Bambooweb إلى إن المحاسبة الإبداعية هي استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة،

¹ ليلي عبد الصاحب، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل و الحد من أثارها ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد السابع و الأربعون 2016 ، ص378

² ليندا حسين نمر الحلبي ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية ، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، كلية الأعمال ، الأردن، ص ص 22-23.

وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على أرباح صورية عن طريق التلاعب في قيم المصروفات والإيرادات .

المطلب الثالث: دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية.

1- دوافع المحاسبة الإبداعية¹:

- تحقيق مكاسب شخصية: تعد المكاسب الشخصية من أهم دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية وذلك بتحسين قيم المؤسسة التي تقوم بإرادتها لعكس صورة ايجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة.

الوفاء بالمتطلبات اللازمة : تنقيد الشركات وإدارتها بالعديد من المتطلبات القانونية و التعاقدية و التنافسية اللازمة لاستمرار و المحافظة على الحصة السوقية و تحقيق هذه المتطلبات يمكن الشركة من المحافظة على عملاتها و استمرار تطورها لذلك تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية للوفاء بالمتطلبات اللازمة عندما لا تسمح ظروفها التشغيلية و الاستثمارية بتحقيق تلك المتطلبات.

الحصول على التمويل أو المحافظة عليه: غالبا ما تسعى إدارة الشركات للحصول على التمويل اللازم بإشكال مختلفة عندما تعاني الشركات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية و أحيانا لسداد التزاماتها و هنا تلجأ الشركات لإعادة تمويل نفقاتها و التزاماتها من خلال المؤسسات المالية باللجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة النشاط و الموقف المالي محاسبيا و ليس حقيقيا. التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة في الأسواق :تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية في تحسين القوائم المالية المتعلقة بأداء المؤسسات التي لم تحقق نتائج مرضية حيث في حالة عدم تحريفها ستعكس صورة سلبية لوضعيتها أمام المنافسين.

التلاعب و التهرب الضريبي: يعد التلاعب و التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية من خلال المالكين الرئيسيين وبالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي، ويكون ذلك من خلال مثلا تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عليها.²

2- أساليب المحاسبة الإبداعية

1-2 أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

- أ- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل:

¹ رجال نصر و زين عيسى، دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة-دراسة ميدانية بالوادي- ، مقال منشور بمجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، جامعة عمار ثلجي -لغواط-، الجزائر، العدد01، سنة 2018 ، ص 126

² مزيمش أسماء، شريقي عمر، التدقيق الخارجي كأحد أهم الآليات الخارجية للحكومة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، جامعة حمه لخضر -الوادي- الجزائر، العدد01، جوان 2020، ص251.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للرقابة الجبائية والمحاسبة الإبداعية.

1- تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع الشك: حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبيا و دفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل إن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع و قبل اكتمال عملية تبادل المنفعة.

2- تسجيل إيراد مزيف: تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة .

3- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة: تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة شركة ما بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة .

4- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة : إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات حيث من المعروف إن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل: الإيجارات، الرواتب و الإعلانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات. و قد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل مثل المباني و الآلات التي تعد أصولا ، يحسم امتلاكها على المدى الطويل . و في بعض الأحيان فإن بعض البنود لهذه الأصول تصبح عديمة المنفعة و بالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل .

5- الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات : تقوم إدارة بعض الشركات في بعض الأحيان بغايات خاصة فيها مثل ارتباط الالتزامات بشؤون قضائية أو الالتزامات بالشراء و الإفصاح المتحفظ عن التغييرات التي تحدث في حسابات الالتزامات .

6- نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة : تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية و نقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر و عادة ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة .

7- نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة : تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركات أوقات عصيبة لان تراجع الأعمال و غيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك¹.

• ب -أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي الأصول الغير ملموسة : حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول الغير ملموسة مثل العلامات التجارية إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول الغير ملموسة بما يخالف الأصول و القواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية إضافة إلى إجراء التغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول.

1- الأصول الثابتة : حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الاندثار المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيض تلك النسب المستخدمة .

¹ مسعود كسكس، عمر الفاروق زرقون، محمد زرقون، دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة المؤسسة ، 2019، ص ص 139،140.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للرقابة الجبائية والمحاسبة الإبداعية.

- 2- الاستثمارات المتداولة : حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار.
 - 3- النقدية: يتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة و التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.
 - 4- الذمة المدينة : و يتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها و إجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمة المدينة من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة.
 - 5- الاستثمارات طويلة الأجل: تغير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.
 - 6- الموجودات المحتملة : حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه.
 - 7- المطلوبات المتداولة: مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة.
 - 8- المطلوبات طويلة الأجل: مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة.
 - 9- المخزون: في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقدمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون .
 - 10- حقوق المساهمين: مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بندا من بنود سنوات سابقة.¹
- ج- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية²: تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين والدائنين والدارسين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة. وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:

تناظم شعلان جبار ، أساليب المحاسبة الإبداعية و أثرها على موثوقية البيانات المالية - دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية - مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية و الإدارية ، العدد الثاني و الثالثون ، العراق 2015 ص245.

² تناظم شعلان جبار، نفس المرجع السابق، ص 246

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للرقابة الجبائية والمحاسبة الإبداعية.

- 1- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.
- 2- تستطيع المنشأة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية. وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة.
- 3- و تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث إنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، إذ أن أي نقدي تم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها، يتم اعتباره ناجماً عن نشاط استثمارية، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي .

د - أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية، حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق، أن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب، والتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية¹.

¹ ناظم شعلان جبار، نفس المرجع السابق ، ص247

المبحث الثالث: تحليل الدراسات العلمية السابقة.

من خلال هذا المبحث سنقوم باستعراض مختلف الدراسات السابقة المتعلقة بموضوعنا وهذا من خلال ثلاث مطالب، مطلبين يتم تقديم فيهم ملخص لكل دراسة ومطلب يتم فيه مقارنة دراستنا بالدراسات السابقة.

المطلب الأول: دراسات تناولت المحاسبة الإبداعية.

أولاً: دراسات باللغة العربية:

الدراسة الأولى: (رشا حمادة)، 2010 "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، سوريا، المجلد، 26 العدد 02.

- هدفت هذه الدراسة إلى تعريف النشاطات التي تقوم به لجان المراجعة وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومعرفة الفروق الجوهرية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين وأعضاء لجنة المراجعة فيما يتعلق بدور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وذلك من خلال معالجة الإشكالية التالية:

"ما النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟" وكحل مؤقت لهذه الإشكالية اقترح الباحث الفرضيات التالية:

ولتحقيق هدف الدراسة ولأغراض اختبار الفرضيات اعتمد الباحث على المدخل المختلط، إذ تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي الذي يعتمد على تجميع المعلومات المتعلقة بالعناصر الرئيسية للدراسة وتحليلها وتفسيرها بهدف بناء الإطار النظري لها، إضافة للمنهج الاستنباطي الذي يعتمد على تصميم استبيان عن النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة لترشيد السياسات الإدارية والتقديرات المحاسبية للإدارة، وزع على ثمانية شركات مساهمة مدرجة في سوق دمشق المالي، استهدفت أعضاء لجنة المراجعة فيها

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للرقابة الجبائية و المحاسبة الإبداعية.

ومن أجل تحليل الإجابات الواردة من عينتي الدراسة اعتمد الباحث على برنامج SPSS ومجموعة من أدوات الإحصاء الوصفي وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- أن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها ودراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها هي ذات تأثير كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات.

- أن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة دعم وظيفة المراجعة الداخلية، ووظيفة المراجعة الخارجية وآليات الحوكمة هي ذات تأثير متوسط في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات.

- أن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة إدارة المخاطر في الشركة هي ذات تأثير ضعيف في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات.

الدراسة الثانية: (حسن فليح مفلح القطيش ، فارس جميل حسين الصوفي)،(2011)، "أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء ، عمان، العدد 27.

سعت هذه الدراسة إلى تحقيق بعض الأهداف من أهمها استعراض الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية والدافع من ذلك، إضافة إلى تبيان أثرها في موثوقية البيانات المحاسبية والتعرف على أهم الوسائل لكشف ممارساتها، كما بينت هذه الدراسة دور المدقق في التعرف على ممارسات المحاسبة الإبداعية ونتائج استخدامها للكشف عن الوضع المالي للشركة. وقد ناقشت هذه الدراسة الإشكالية التالية:

" هل تلعب أساليب المحاسبة الإبداعية دوراً مهماً في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المسجلة في بورصة عمان؟"

و قصد معالجة مضمون إشكالية البحث والإلمام بعناصرها والعلاقة التي تربطها ببعضها البعض، اعتمد الباحث على منهج التحليل الوصفي في كل جانب من الجانب النظري والتطبيقي، كما اعتمد على الاستبيان بهدف التعرف على اثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي بأخذ عينة من 50 مدقق من المدققين العاملين في مكاتب التدقيق بعمان.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية أهمها:

- إفصاح شركات المساهمة العامة لبورصة عمان عن الحقوق المرهونة أو المقدمة كضمانات للقروض، وعدم تغييرها لطرق المحاسبية باستخدام البدائل المتاحة بهدف التلاعب بالالتزامات.

- عدم تلاعب شركات المساهمة العامة لبورصة عمان بالإيرادات من خلال تسجيل صفقات بيع حقيقية لكن غير مكتملة .

- عدم نقل شركات المساهمة العامة لبورصة عمان المصاريف الجارية إلى فترة مالية سابقة أو لاحقة.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للرقابة الجبائية و المحاسبة الإبداعية.

الدراسة الثالثة: (نعيم تومان مرهون الزيايدي)، 2015 "تأثير المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية -دراسة تطبيقية"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية و الاقتصادية، جامعة القادسية، كلية الإدارة و الاقتصاد، قسم المحاسبة، العراق، المجلد، 17 العدد، 02.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم أساليب التلاعب التي تمارسها الإدارة في القوائم المالية، وأسباب ودوافع هذا التلاعب وكذلك بيان أهم الوسائل التي يمكن استخدامها للحد أو التقليل من آثار التلاعب على المستفيدين من القوائم المالية . وقد كانت الإشكالية المدروسة كالآتي:

هل توجد علاقة خطية بين أنماط المحاسبة الإبداعية وبين مصداقية القوائم المالية ؟

ومن أجل الإجابة على الإشكالية و بيان صحة الفرضيات المطروحة اعتمد الباحث على المنهج الوصفي، حيث استعرض أساليب التلاعب في القوائم المالية وأسباب ودوافع الإدارة وراء هذا التلاعب ووسائل الحد منه، واعتمد على الأسلوب الكمي التحليلي للتعاطي مع نتائج الاستبيان الذي وزع على 43مكتب مراقب حسابات من المجازين للعمل في المهنة بموجب النشرة الصادرة عن مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات لعام، 2013 ولاكتشاف علاقات الارتباط والأثر بين المتغيرات التفسيرية والمتغير المستجيب.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- تبين من نتائج الاختبارات الإحصائية وجود علاقات ارتباط قوية بين أساليب التلاعب وبين مصداقية القوائم المالية، وقد كان من أقوى تلك الارتباطات هو التلاعب بقائمة التدفقات النقدية.

- تعد المحاسبة الإبداعية من أهم أدوات الإدارة للتلاعب في القوائم المالية.

-أهم دوافع الإدارة من استخدام المحاسبة الإبداعية هو تحقيق التوازن بين مصالح الأطراف المتعارضة في المدى القصير.

- يتم التلاعب بقائمة المركز المالي من خلال تعظيم قيمة الموجودات وتخفيض قيمة الالتزامات، كما يمكن التلاعب بالعمليات المالية عن طريق التأثير على قائمة الدخل بزيادة الأرباح من خلال الاعتراف بالإيرادات قبل استحقاقها أو تخفيض المصروفات، بالاعتماد على المبادئ المحاسبية التي يمكن توظيفها لخدمة مصالح الإدارة.

ثانيا: دراسات باللغة الأجنبية:

الدراسة الرابعة:

Charles Guandara Kamau et al, Tax Avoidance and Evasion as a Factor Influencing, Creative Accounting Practice Among Companies in Kenya, Journal of Business Studies Quarterly, Volume 4, Number 2, Jomo Kenyatta University of Agriculture & Technology, Kenya (2012).

الهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو تقديم دليل على ممارسة المحاسبة الإبداعية لأغراض التهرب من الضريبة وتجنبها بين الشركات في كينيا.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للرقابة الجبائية و المحاسبة الإبداعية.

تمثلت مشكلة هذه الدراسة في أنه يجب معرفة العوامل المساهمة في المحاسبة الإبداعية في كينيا سيساعد اللاعبين في مهنة المحاسبة على فهم الدوافع الكامنة وراء ممارسة المحاسبة الإبداعية في كينيا بشكل تجريبي.

للإجابة على المشكلة المطروحة وتحقيق الهدف المرجو تحقيقه، قام الباحثين في هذه الدراسة على إجراء استبيان على 36 محاسباً يعملون في شركات مختلفة في كينيا حيث استخدموا أسلوب أخذ العينات العشوائية، وأيضاً تم الاعتماد على الاختبار الوصفي والفرضي. وتوصلت الدراسة إلى ما يلي:

المحاسبة الإبداعية تمارس على نطاق واسع بين الشركات في كينيا.
-تم إثبات أن التهرب الضريبي وكذا التجنب هما الدافع الرئيسي الذي يدفع لممارسة المحاسبة الإبداعية.
-اتفاق نتائج هذه الدراسة على أن كينيا ليست استثناء أي تماماً مثل دول كفنلندا، اليابان، نيجيريا وغيرها فيما يخص أن ممارسة المحاسبة الإبداعية تعتبر غير أخلاقية من الناحية المهنية في كينيا على الرغم من أن القانون يسمح بها في بعض البلدان.

الدراسة الخامسة:

Ismail Zeyad Ramadan, Creative Accounting : Theoretical framework for deating With its determinants and institutionl investors involvement ؛2017

يتمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في تطوير إطار عمل بناء على محددات المحاسبة الإبداعية التي ستمكن المهتمين وغيرهم من التخفيف من تأثير المحاسبة الإبداعية على الأعمال. وتمثلت إشكالية الدراسة في ما يلي: ما إذا كانت ممارسة المحاسبة الإبداعية مترسخة بين شركات التصنيع في الأردن وإلى أي مدى؟ وما إذا كانت حوكمة الشركات والمستثمرين المؤسسين والهيئات الرقابية لها أي تأثير على ممارسة المحاسبة الإبداعية لشركات التصنيع الأردنية؟

وللإجابة على الإشكالية المطروحة وتحقيق هدف الدراسة، قام الباحث باكتشاف متعمق لمدى ممارسة المحاسبة الإبداعية باستخدام شهادة من شركات التصنيع الأردنية، وذلك من خلال مراجعة نقدية الأدبيات المحاسبية الإبداعية، بالإضافة إلى ذلك قام بإجراء دراسة ميدانية في الأردن باستخدام المقابلة الشخصية، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

أن المحاسبة الإبداعية راسخة إلى حد كبير في شركات التصنيع الأردنية، يؤثر المؤسسين والمنظمين على قدرة شركات التصنيع الأردنية واستعدادها لممارسة المحاسبة الإبداعية، كذلك أن المديرين والموظفين هن المحددون فيما يتعلق بحزمة تعويضات كبار الموظفين التنفيذيين المرتبطة بالأداء، وبالتالي تمارس بعض التأثير على استعداد شركات التصنيع لممارسة المحاسبة.

المطلب الثاني: دراسات تناولت الرقابة الجبائية.

أولاً: دراسات باللغة العربية:

الدراسة الأولى: (ساعد نبيلة)، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي - دراسة حالة بمفتشية الضرائب في الاخضرية، مذكرة ماستر(2015) ، جامعة أكلي محند أو الحاج، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، قسم المحاسبة والمالية، البويرة، الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الرقابة الجبائية ومحاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي والأجهزة القائمة عليه، وأهم التدابير المتخذة من طرف الدولة من أجل الحد منه وإعطاء الحلول العملية. وتبلورت إشكالية الدراسة كالآتي: إلى أي حد يمكن أن تساهم الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي الفعال في الجزائر؟

من أجل الإجابة على الإشكالية وتحقيق أهداف الدراسة اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي لاستعراض مختلف المفاهيم الأساسية سواء المتعلقة بالرقابة الجبائية أو التحصيل الضريبي، الغش والتهرب الضريبي، أما الدراسة التطبيقية المتمثلة في دراسة حالة لمؤسسة تجارية اعتمدت على المنهج التحليلي.

وعلى ضوء كل ما سبق تم التوصل إلى جملة من النتائج النظرية والتطبيقية أهمها:

- الرقابة الجبائية تتميز بنقص الفعالية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي، فرغم مساهمتها في زيادة المردودية إلا أنها بعيدة عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الجبائية المنتهجة.

الدراسة الثانية: (بوشري عبد الغني)،"فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر"، مذكرة ماجستير(2011)، جامعة تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم الاقتصادية، الجزائر.

هدف هذا البحث إلى دراسة اثر فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، وبالإضافة إلى تقييم دور طرق واليات الرقابة الجبائية في الحد من انتشار هذه الظاهرة، واهم التدابير والإجراءات المتخذة من طرف الدولة للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في التخفيف من حدتها.

وكانت بالإشكالية التالية: ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري؟ وما هي آثارها في مكافحة التهرب الضريبي؟

و للإجابة على هذه الإشكالية تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، حيث استخدم المنهج الوصفي من خلال التطرق إلى المفاهيم النظرية المتعلقة بالضريبة والنظام الضريبي والتهرب الضريبي، أما المنهج التحليلي فقد تم الاعتماد عليه في دراسة واقع التهرب الضريبي في الجزائر من خلال تحليل إحصائيات الرقابة الجبائية، وتقييم آثارها في مكافحة التهرب والغش الضريبي.

ومما سبق تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها :

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للرقابة الجبائية و المحاسبة الإبداعية.

- يعاني النظام الضريبي الجزائري من التعقد وعدم الاستقرار، إضافة إلى ضعف كفاءة الإدارة الجبائية، ورغم الإصلاحات الجبائية التي تم إدخالها إلا أن النظام الضريبي الجزائري مازال بعيدا كل البعد عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الضريبية المنتهجة، والتي محورها الأساسي يكمن في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي الذي يقف عائقا دون تحقيق النظام الضريبي للأهداف المرجوة منه.

-يعتبر النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي يعطي الحرية التامة للمكلفين بالضريبة في التصريح بمدخلهم من تلقاء أنفسهم، وهو ما يستلزم ضرورة وجود رقابة جبائية تقوم بمراقبة هذه التصريحات والتأكد من سلامتها وصحتها ومطابقتها للقوانين والتشريعات الجبائية، بالإضافة إلى اكتشاف الأخطاء والمخالفات ومحاولة تصحيحها.

الدراسة الثالثة: (جامع زهرة، كرمية توفيق)، أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر- دراسة تحليلية قياسية خلال الفترة (2008-2002)، مقال منشور، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23، العدد 02، مخبر السياسة التنموية والدراسات الاستشرافية، جامعة البويرة، 2020.

هدفت هذه الدراسة إلى بناء نموذج قياسي لتحليل وتقييم أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي في الجزائر.

وكان طرح الإشكالية كالاتي : ما أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية، وبالتالي الحد من ظاهرة التهرب الجبائي في الجزائر؟

اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي حيث تم الاستعانة من أجل توظيف التعاريف وسرد الأفكار، إضافة للمنهج التحليلي من خلال تحليل واقع كل من الرقابة الجبائية والتدقيق الحاسبي، كما قاما باستخدام أدوات التحليل القياسي من أجل اختبار صحة الفرضيات. إذ وصلت الدراسة إلى نتائج أهمها:

-يعتبر التدقيق المحاسبي وسيلة رقابية فعالة في مكافحة التهرب الضريبي، أي أن القدرة التفسيرية للتدقيق المحاسبي في شرحه للرقابة الجبائية تقدر بنسبة 83% وجود علاقة طردية بين الرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي، حيث يمكن التعبير عنها بأن كل زيادة في التدقيق المحاسبي ب 01% ينتج عنه زيادة في الرقابة الجبائية ب 1.06% كما أن النتائج المتوصل إليها تكشف عن وجود علاقة سببية توازنية في المدى القصير والطويل تتجه في اتجاه واحد، أي أثر سببي يتجه من الرقابة الجبائية إلى التدقيق المحاسبي.

الدراسة الرابعة: (سليمان عتير)، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية- دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة ماجستير (2012)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للرقابة الجبائية و المحاسبة الإبداعية.

هدفت هذه الدراسة إلى تبين أهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه الرقابة الجبائية في التحسين من جودة المعلومات المحاسبية. وتبلورت إشكالية الدراسة كالتالي : ما هو دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ؟ وقصد معالجة مضمون الإشكالية العامة للدراسة، والإلمام بعناصرها والعلاقة التي تربطها ببعضها البعض، اعتمد الباحث على المنهج التحليلي والوصفي، كما تناولت الدراسة جانب تطبيقي لإثبات النتائج من الناحية العملية، وكنموذج وقع الاختيار على مديرية الضرائب الولائية لولاية الوادي.

حيث تم التطرق لدراسة حالة للتحقيق في محاسبة المكلف وتحقيق المصوب في المحاسبة، إضافة لدراسة حالة وفق طريقة التحقيق المعمق بالوضعية الجبائية الشاملة.

وقد توصلت الدراسة إلى بعض النتائج النظرية والتطبيقية أهمها:

-يقصر دور الرقابة الجبائية في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية، على الجوانب التالية : خاصية الملائمة، خاصية الموثوقية، خاصية القابلية للمقارنة، خاصية الثبات، خاصية الشمولية.

الدراسة الخامسة:

دراسة (قوشيش أمينة) ، اثر الرقابة الجبائية على ممارسة المحاسبة الإبداعية- دراسة عينة من المؤسسات لدى مديرية الضرائب بولاية سطيف- ، أطروحة دكتوراه 2023 ، جامعة المسيلة ، الجزائر

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة و تأثيرها على الوعاء الخاضع للضريبة و تحديد اثر الرقابة الجبائية في الكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية و مدى مساهمتها في تقليل مخاطرها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. حيث كانت إشكالية الدراسة كما يلي :إلى أي مدى يمكن لآليات الرقابة الجبائية إن تساهم في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية و محاولة الحد منها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية !

و لتحقيق أهداف هذه الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي .

و قد تم التوصل للنتائج التالية :

تلجا المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية عند إعداد القوائم المالية لعدة أسباب و من أهم هذه الأسباب نجد تقليل الأرباح بهدف تخفيض الوعاء الضريبي و من ثم التجنب الضريبي.

يمكن للإدارة الجبائية من خلال مفتشيها و المختصين في التدقيق الجبائي اكتشاف مختلف أساليب المحاسبة الإبداعية و تطبيق العقوبات اللازمة.

الدراسة السادسة:

دراسة (طبيب عبد السلام، منصر عبد العالي، فارس صحراوي) ، دور المراجعة الجبائية في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية - دراسة حالة بمديرية الضرائب - مقال (2019) ، جامعة الوادي الجزائر .

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور المراجعة الجبائية للحد من المحاسبة الإبداعية حيث تم طرح الإشكالية التالية كيف تساهم المراجعة الجبائية في الحد من الممارسة السلبية للمحاسبة الإبداعية.

و توصلت الدراسة لعدة نتائج :

للمراجعة الجبائية أهمية بالغة في اكتشاف مواطن الاستخدام السلبي للمحاسبة الإبداعية. تعتبر المراجعة الجبائية من أهم الوسائل الرادعة للاستخدام السلبي للمحاسبة الإبداعية. يمكن اعتبار إن المراجعة الجبائية تساهم وبشكل كبير في الحد من الاستخدام السلبي للمحاسبة الإبداعية إلا أنها تبقى غير كافية لمجابهة اتساع هذه الظاهرة .

ثانيا: دراسات باللغة الأجنبية:

الدراسة السابعة:

Himrane Mohamed, Larioui Abde rrezak, Le contrôle Fiscal en Algérie, quel est l'impact des reformes ? Tax contral in Algeria, What is the reforms impact ?, Journal of Advanced Economic Research, Volume 5, Issue 1, .Université de Jijel،Algérie,(2020)

الهدف من هذه الدراسة هو تحليل تأثير الإصلاحات الأخيرة على مستقبل الرقابة الجبائية في الجزائر وتمثلت الإشكالية المطروحة في الآتي: ما نوع الإصلاحات الضريبية المرتبطة بالتدقيق الضريبي فيالجزائر؟ للإجابة على الإشكالية المطروحة ولتحقيق الغاية من الدراسة، قام الباحثان بالاعتماد على المنهج التحليلي وذلك بمراجعة الإجراءات الرئيسية التي أدخلتها أحدث القوانين المتعلقة بالتدقيق الضريبي وخرجت الدراسة بنتائج التالية:

- ضعف الرقابة الضريبية في الواقع، حيث أن 90% من القوى العاملة المسؤولة عن الإدارة والتحصيل مقابل 4% فقط عن الرقابة الضريبية.

-من الإصلاحات التي أطلقتها المديرية العامة للضرائب، نجد تعزيز شفافية التشريعات بهدف تقليص نطاق القطاع غير الرسمي، مكافحة التهرب الضريبي، وتعزيز الضمانات المقدمة لدافعي الضرائب، تحسين كفاءة جهاز التدقيق الضريبي.

المطلب الثالث: مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة وتحليل القيمة المضافة للدراسة الحالية.

نتائج الدراسة	فترة الدراسة	الوسائل المستخدمة	من حيث الهدف	المقارنة الدراسة
<p>- النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها.</p> <p>- دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها.</p> <p>- النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة دعم وظيفة المراجعة الداخلية ووظيفة المراجعة الخارجية هي ذات تأثير متوسط في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في الشركات.</p>	سنة 2010	الاستبيان من خلال SPSS استخدام برنامج ومجموعة من أدوات الإحصاء الوصفي.	تعريف النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	رشا حمادة
<p>عدم تلاعب شركات المساهمة العامة بالإيرادات من خلال تسجيل صفقات بيع حقيقية لكن غير مكتملة</p> <p>- عدم نقل شركات المساهمة المصاريف الجارية إلى فترة مالية سابقة أو لاحقة.</p>	سنة 2011	منهج التحليل الوصفي و الاستبيان.	استعراض الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية والدافع منها.	حسين فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي.
<p>- المحاسبة الإبداعية من أهم أدوات الإدارة للتلاعب في القوائم المالية.</p> <p>- أهم دوافع الإدارة من استخدام المحاسبة الإبداعية هو تحقيق التوازن بين مصالح الأطراف المتعارضة في المدى القصير.</p>	سنة 2015.	المنهج الوصفي و الأسلوب الكمي و استبيان.	التعرف على أهم أساليب التلاعب التي تمارسها الإدارة في القوائم المالية ودوافع هذا التلاعب.	نعيم تومان مرهون الزيايدي.
<p>تم إثبات إن التهرب الضريبي هو الدافع الأساسي من ممارسة المحاسبة الإبداعية .</p>	سنة 2012	استبيان.	تبيان أن المحاسبة الإبداعية تمارس لغرض التهرب من الضريبة وتجنبها.	Charles guandara kamau
<p>- المحاسبة راسخة إلى حد كبير في شركات التصنيع الأردنية.</p>	سنة 2014		تطوير إطار العمل من أجل التخفيف من تأثير المحاسبة الإبداعية على الأعمال.	Ismail zeyad
<p>- يعاني النظام الضريبي الجزائري من</p>	سنة 2015	المنهج الوصفي والمنهج	الرقابة الجبائية وتشخيص	ساعد نبيلة

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للرقابة الجبائية و المحاسبة الإبداعية.

التعقد وعدم الاستقرار. - ضعف كفاءة الإدارة الجبائية.		التحليلي.	ظاهرة التهرب الضريبي والأجهزة القائمة عليه.	
- ضعف الرقابة الضريبية في الواقع.	سنة 2020.	المنهج التحليلي.	تحليل تأثير الإصلاحات الأخيرة على مستقبل الرقابة الجبائية في الجزائر.	Hirmane mohamed,l arioui abderrezak
- التدقيق المحاسبي وسيلة رقابية فعالة في مكافحة التهرب الضريبي.	سنة 2020.	المنهج الوصفي.	بناء نموذج قياسي لتحليل وتقييم اثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي.	جامع زهرة،كرمية توفيق.
- يقتصر دور الرقابة الجبائية في التحقق من خصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.	سنة 2012	المنهج التحليلي الوصفي.	بيان أهمية الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في تحسين من جودة المعلومات المحاسبية.	سليمان عتير
- تعتبر ممارسات المحاسبة الإبداعية شكلا من أشكال التلاعب المحاسبي والتي يستطيع المحاسب من خلال خبرته التلاعب بالتسجيلات المحاسبية و التقييم دون خرق القوانين المحاسبية - تلجا المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية عند إعداد القوائم المالية لعدة أسباب و من أهم هذه الأسباب نجد تقليل الأرباح بهدف تخفيض الوعاء الضريبي و من ثم التجنب الضريبي.	سنة 2023	المنهج التحليلي الوصفي.	إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة و تأثيرها على الوعاء الخاضع للضريبة و تحديد اثر الرقابة الجبائية في الكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية و مدى مساهمتها في تقليل مخاطرها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	قوشيش أمينة
- تعتبر المراجعة الجبائية من أهم الوسائل الرادعة للاستخدام السلبي للمحاسبة الإبداعية - يمكن اعتبار إن المراجعة الجبائية تساهم و بشكل كبير في الحد من الاستخدام السلبي للمحاسبة الإبداعية لأنها تبقى غير كافية لمجابهة اتساع هذه الظاهرة	سنة 2019		توضيح دور المراجعة الجبائية للحد من المحاسبة الإبداعية حيث تم طرح الإشكالية التالية كيف تساهم المراجعة الجبائية في الحد من الممارسة السلبية للمحاسبة الإبداعية	طبيب عبد السلام، منصر عبد العالي، فارس صحراوي

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للرقابة الجبائية و المحاسبة الإبداعية.

من خلال الجدول أعلاه يظهر أن بعض الدراسات السابقة استندت إلى متغير واحد فقط تمثل سواء في الرقابة الجبائية أو المحاسبة الإبداعية، في حين تظهر بعض هذه الدراسات أنها ربطت بين احد المتغيرين السابقين ومتغير آخر غير متغير دراستنا، وما جعل دراستنا مميزة كونها ربطت بين متغيرين لم يتم دراسة العلاقة بينهما في أغلب الدراسات وهما المحاسبة الإبداعية والرقابة الجبائية. وتمت في سنة 2024 حيث اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تشابهت دراستنا مع الدراسة السادسة (قوشيش أمينة) ومع دراسة (طبيب عبد السلام، منصر عبد العالي، فارس صحراوي) مع وجود اختلافات قليلا بالرغم من أنهم تناولوا المتغيرين مع بعض لأن دراستهم تمت في ولاية الوادي و المناطق الصحراوية لديها إعفاءات جبائية كبيرة.

و كانت نتائج دراستنا كمايلي:

- يعتبر التحقيق المحاسبي أنجح شكل رقابي حيث يحقق أكبر مردودية مقارنة بالأشكال الأخرى للرقابة الجبائية.

- المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية عند إعداد القوائم المالية، تتم بطريقة قانونية عن طريق استخدام الخيارات المحاسبية واستغلال مرونة النظام المحاسبي.

خاتمة الفصل:

لتؤدي الرقابة الجبائية دورها بشكل كامل، يجب أن تتميز بالديناميكية وقادرة على التكيف المستمر مع تطورات الاقتصاد الوطني. فالرقابة الجبائية الفعالة ستقوت الفرصة على الأشخاص الذين يسعون للتلاعب بالنظام الضريبي، وبالتالي تمنع خسائر كبيرة للخزينة العامة. من خلال الشفافية والعدالة، تحث الرقابة الجبائية المكلفين بالضرائب على الامتثال للقوانين وتقديم حقوقهم الجبائية بشكل صحيح.

الفصل الثاني

أدبيات التطبيقية لرقابة الجبائية

والمحاسبة الإبداعية.

تمهيد:

بعد الانتهاء من الجانب النظري حيث تم التعرف فيه على مفاهيم ومتغيرات الدراسة، قمنا بتخصيص هذا الفصل لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي من خلال دراسة حالة خضعت للمراجعة الجبائية، و التي سنكشف من خلالها عن الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في محاربة الإبداع المحاسبي ومن ثم تحليل النتائج المتوصل إليها من خلال التحقيق وربطها بالمحاسبة الإبداعية.

وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: مراحل عملية الرقابة الجبائية صنف التحقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الثاني: دور نتائج الرقابة الجبائية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول: الرقابة الجبائية صنف تحقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية.

تعتبر عملية الرقابة الجبائية أداة مهمة في تحقيق من صحة التصريحات المقدمة، حيث وضع المشرع الجبائي أدوات قانونية وهي مجموعة من الإجراءات التي يعتمد عليها أعوان الرقابة لذا سنتطرق في هذا المبحث لدراسة حالة لإبراز دور الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: المهام الأولية للتحقيق المحاسبي.

أولاً: التعريف بطبيعة و بنشاط المؤسسة محل التحقيق.

المكلف هو صاحب مؤسسة فردية، رأسمالها الاجتماعي 700.000 دج، الكائن مقرها بولاية سكيكدة، وتنشط في ميدان الصيانة الصناعية. بدأت مزاولة نشاطها منذ تاريخ 08/06/2008 ويشرف على إدارتها صاحبها شخصياً، وهي مؤسسة تابعة لإقليم مركز الضرائب لولاية سكيكدة. ستكون محل التحقيق المصوب في المحاسبة للسنوات 2017 ؛ 2018 ؛ 2019 ؛ 2020.

ثانياً: تحديد أنواع الضرائب و الرسوم الخاضع لها المكلف.

حيث تخضع للرسم على النشاط المهني TAP حسب المواد 217 و 219 و 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والرسم على القيمة المضافة TVA طبقاً للمواد 14 و 15 من قانون الرسم على رقم الأعمال مع حق الخصم، والضريبة على الدخل الإجمالي - IRG صنف الأرباح الصناعية والتجارية بموجب أحكام المواد 01 ؛ 02 و 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وللضريبة على الدخل الإجمالي - صنف الأجور، حسب المواد 66 إلى 75 من نفس القانون، إلى جانب دفع رسم الطابع بنص المواد 32 و 12 من قانون الطابع.

المطلب الثاني: عملية التحقيق المحاسبي.

بعد مرور مختلف المراحل القانونية التي تسبق البدء في عملية التحقيق، بدءاً من الإشعار بالتحقيق و مراجعة ملفه الجبائي خلال المهلة الممنوحة له ، و التي بعد انقضائها يتم الشروع في عملية التحقيق، هذه الأخيرة تمر بعدة مراحل.

أولاً: الإشعار بالتحقيق: تم إشعار المؤسسة محل الرقابة حسب الإجراءات القانونية بتاريخ 15 جوان 2021

عن طريق إشعار بالتحقيق رقم CDI-SK/SPCR/2021/309 و هذا للسنوات الأربع الأخيرة و 2017؛2018؛2019؛2020 و يتضمن هذا الإشعار كل المعلومات طبقاً لنصوص أحكام الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة كما يلي:

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

الاسم و اللقب، نشاط المكلف، العنوان، رقم الإشعار، تاريخ إرسال الإشعار، أنواع الضرائب الخاضعة للتحقيق، سنوات التحقيق و إمضاء المحققان ورئيس فرقة التحقيقات.

مع إعلامه بالمدة القانونية التي يمنحها له المشرع الجبائي وهي عشرة أيام لتحضير الدفاتر والوثائق التجارية والمحاسبية المطلوبة منه، وبإمكانه الاستعانة بوكيل أو مستشار جبائي من اختياره و كذلك السنوات والضرائب والرسوم محل التدقيق.

-تسجيل المعلومات الخاصة بالمكلف بالضريبة في استمارة تضم كل من :

- الشكل القانوني.
- طبيعة نشاط المؤسسة.
- العنوان التجاري.
- رقم السجل التجاري الخاص بها.
- رقم التعريف الجبائي للمكلف.
- تاريخ بداية النشاط.
- تاريخ بداية عملية التدقيق المحاسبي.
- رقم القضية.

-القيام بعملية فحص لمختلف الوثائق والتصريحات التي تضمنها الملف الجبائي خاصة منها تصريحات الميزانية ولوائحها، ومختلف التصريحات الدورية المعنية بعملية التدقيق.

-تم نقل الأرصدة الخاصة بأصول وخصوم الميزانية مع جدول حسابات النتائج للسنوات محل التدقيق على جدول حالة مقارنة الميزانيات وكشف المحاسبة التي تعتبر استمارات تخص عملية التدقيق المحاسبي للإدارة الضريبية تستعين بها لمعرفة التغيرات الحاصلة في مختلف حسابات الميزانية وكذلك حسابات التسيير والنتائج للسنوات المدقق فيها. و فيما يلي المعلومات المقارنة كما يبينها الجدولين التاليين:

الجدول رقم 1: حالة مقارنة الميزانيات				الوحدة: (دج)
السنوات	2017	2018	2019	2020
البيان				
الأصول	3.728.238	2.869.988		2.081.370
المخزونات	535.642		9.442.269	
العملاء				72.420
الخزينة أو النقديت	2.638.773			
إجمالي الأصول	6.902.653	2.442.269	9.442.269	2.153.790

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

1.026.635	2.705.236	976.952	1.873.827	الخصوم
1.000.000	1.000.000	1.000.000	5.000.000	فرق التقييم
			28.826	نتيجة الدورة (ربح)
	5.260.375	841.439		ديون أخرى غير جارية
127.155	476.658	51.597		ديون الموردين
				ديون أخرى
2.153.790	9.442.269	2.869.988	6.902.653	إجمالي الخصوم

المصدر: من نتائج التحقيق الجبائي للمؤسسة مستخلصة من: مزييم هيثم، سعد جاب الله مجيد، دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة، 2022-2023، الجدول رقم 01، ص34.

و تم كذلك المقارنة في كشف المحاسبة لسنوات الأربعة كما يلي:

الجدول رقم 2: حالة كشف المحاسبة

الوحدة: دج

2020/01/01 2020/12/31	2019/01/01 2019/12/31	2018/01/01 2018/12/31	2017/01/01 2017/12/31	السنوات البيان
9.447.023	20.665.099	9.558.990	18.027.120	الإنتاج المباع الإنتاج المخزون إنتاج المؤسسة لحاجتها خدمات مقدمة تحويل تكاليف الإنتاج
9.447.023	20.665.099	9.558.990	18.027.120	المجموع الدائن
6.752.800	14.448.688 902.000	7.049.427	18.027.120	المواد و اللوازم المستهلكة الخدمات انخفاض المخزون
6.752.800	15.350.688	7.049.427	14.185.600	المجموع المدين
2.694.223 28.52	5.314.411 25.72	2.509.563 26.25	3.841.520 21.31	الربح الصافي $100 \times \frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{الإنتاج المباع}}$
2.694.223	5.314.411	2.509.563	3.841.520	الربح الصافي الإجمالي نواتج متنوعة تحويل تكاليف الاستغلال
2.694.223	5.314.411	2.509.563	3.841.520	المجموع المدين
1.478.647	2.195.873	1.341.431	1.607.150	مصاريف المستخدمين ضرائب و رسوم

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

188.941	413.302	190.180	360.543	مصاريف متنوعة الاهتلاكات المؤونات
1.667.588	2.609.175	1.532.611	1.967.693	المجموع المدين
1.026.635	2.705.236	976.952	1.873.827	رصيد نتيجة الاستغلال نواتج أخرى
1.026.635	2.705.236	976.952	1.873.827	المجموع الدائن
1.026.635	2.705.236	976.952	1.873.827	$\frac{\text{الربح الصافي}}{\text{رقم الاعمال}} \times 100$
10.39	16.03	13.09	6.87	

المصدر: من نتائج التحقيق الجبائي للمؤسسة مستخلصة، مزيمز هيثم، سعد جاب الله مجيد، مرجع سابق، ص 35.

ثانيا: بداية التحقيق.

بعد إرسال الإشعار بالتحقيق و استلامه من طرف المكلف وبعد انقضاء المهلة القانونية للإشعار بالتحقيق والمقدرة بعشرة (10) أيام، تمت عملية التحقيق في محاسبة المكلف على مستوى مصلحة المراقبة الجبائية بمركز الضرائب لولاية سكيكدة؛ بناء على طلب وجهه المكلف بالضريبة لرئيس مركز الضرائب بتاريخ 07 جويلية 2021 الذي تم قبوله وفقا للمادة 20-01 من قانون الإجراءات الجبائية، و هذه المرحلة دامت حوالي ستة أشهر من الفحص.

ثالثا: التقييم الأولي لعملية التحقيق المحاسبي.

قام العون المدقق بتسليم التبليغ الأولي رقم CDI-626SK/SPCR/2021 في تاريخ 01 ديسمبر 2021 والمتضمن أهم الملاحظات والنتائج الأولية التي تحصل عليها أثناء قيامه بفحص ومقارنة لكل من:

- ✓ جدول حالة مقارنة الميزانيات وكشف المحاسبة للسنوات المدقق فيها 2017-2020.
- ✓ مجموعة فواتير الخاصة بعمليات الشراء، البيع والتكاليف المختلفة.
- ✓ مجموعة التصريحات الجبائية وشبه الجبائية وعمليات التسديد التي قام بها المكلف بالضريبة خلال نفس الفترة.
- ✓ المبالغ المقبوضة من العملاء المتوفرة في كشف حساب البنك للمكلف بالضريبة.

رابعا: نتائج التحقيق المحاسبي.

بعد الفحص والتدقيق في كل هذه الكشوفات والوثائق المحاسبية تبين ما يلي:

أن المكلف بالضريبة لم يقوم بتقديم الدفاتر المحاسبية القانونية مما أدى ذلك إلى تحرير محضر معاينة بتاريخ 04 جويلية 2021، أثبت فيه غياب كل من دفتر اليومية ودفتر الجرد ودفاتر اليومية المساعدة الخاصة بالمبيعات،

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

المشتريات و البنك إلى جانب دفتر العمليات المختلفة الأخرى وسجل المستخدمين التابع للمؤسسة، و هذا طبقا للمادة 20-9 من قانون الإجراءات الجبائية. تم اكتشاف الأخطاء والتناقضات التالية:

بالنسبة لسنة 2017:¹

حساب 512 البنك: بلغت التحصيلات المالية الإجمالية في حساب بنك المؤسسة المفتوح لدى بنك BDL سكيكدة مبلغ يساوي 32.403.690 دج بكامل الرسوم ؛ و مبلغ خارج الرسم يقدر ب 27.695.461 دج؛ في حين كان المبلغ المصرح به من طرف المكلف بالضريبة مقدر ب 27.395.000 دج أي فرق في التحصيل غير مصرح بها يساوي 300.461 دج ؛ سيتم إخضاعه كرقم أعمال غير مصرح به للرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة.

-حساب 641 رسم علي النشاط المهني مستحق الدفع: تم التصريح برقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة بمبلغ قدره 2.739.500 دج، لكن في المقابل لم يتم التصريح بالرسم على النشاط المهني المتعلق بالرسم خارج بلدية مقر نشاط المكلف، بقيمة 54,790 دج، كما تبين وجود نقص في الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي بمبلغ 360.542 دج، والذي سيتم إدماجه من أجل حساب الوعاء الجديد لهذه الضريبة.

حساب 4445 الرسم على القيمة المضافة علي المشتريات: تم خصم رسم على القيمة المضافة للمشتريات بمبلغ 130.210 دج، غير مبرر بفواتير الشراء، وعليه أعتبر هذا الرسم غير قابل للاسترجاع، سيتم استرداده في إطار تسوية الوضعية الجبائية للمكلف.

بالنسبة لسنة 2018:

-حساب 512 البنك: لم يتم التصريح بإجمالي التحصيلات المالية المتعلقة بالحساب البنكي للمؤسسة المفتوح لدى بنك BDL سكيكدة بمبلغ 11.910.840 دج بكامل الرسوم ومبلغ خارج الرسم يقدر ب 10.009.110 دج، سيتم إخضاعه كرقم أعمال غير مصرح به للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

-حساب 4423 الضريبة على الدخل الإجمالي صنف أجور: لم يتم التصريح من طرف المكلف بالضريبة على الدخل الإجمالي صنف أجور، بينما التصريحات المقدمة لدى صندوق الضمان الاجتماعي بينت مبلغ مصرح به كأساس لحساب الاشتراكات الاجتماعية بقيمة 1.063.530 دج ، و استخراج المبلغ الخاضع لهذه الضريبة قام العون المدقق بتخفيض المبلغ السابق بنسبة 9% والممثلة في حصة الموظفين في هذه الاشتراكات، ليصبح الوعاء الضريبي يساوي مبلغ 967.810 دج، تم فرض عليه معدل 20% كضريبة على الدخل الإجمالي أجور، وهذا طبقا لنص المادة 130 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة.

¹ مزيمز هيثم وسعد جاب الله مجيد، مرجع سابق.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

-حساب 60 بضاعة مستهلكة: تم تسجيل في هذا الحساب مبلغ يساوي 14.448.688 دج غير مبرر بالإثباتات اللازمة، لهذا تم رفضه كليا من مجموع التكاليف الخاصة بهذه الدورة.
بالنسبة لسنة 2020:

-حساب 512 البنك: تم التصريح بمبلغ واحد فقط من إجمالي التحصيلات المالية لحساب بنك المكلف بالضريبة المفتوح لدى بنك BDL سكيكدة قدره 3.317.148 دج بكامل الرسوم أي مبلغ خارج الرسم يقدر ب 2.787.520 دج، بينما المبلغ الكلي للتحصيلات البنكية لهذه الدورة كان بقيمة 20.684.227 دج بكامل الرسوم ومبلغ خارج الرسم يقدر ب 17.381.703 دج، أي فارق في التحصيل البنكي يساوي 14.064.555 دج، سيتم إخضاعه كرقم أعمال غير مصرح به للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

-حساب 4445 الرسم على القيمة المضافة علي المشتريات: تم خصم رسم على القيمة المضافة للمشتريات بمبلغ 665.000 دج، غير مبرر بفواتير الشراء، وعليه أعتبر هذا الرسم غير قابل للاسترجاع، سيتم استرداده لصالح الخزينة العمومية في إطار تسوية الوضعية الجبائية للمكلف.

حساب 4423 الضريبة على الدخل الإجمالي صنف أجور: لم يتم التصريح من طرف المكلف بالضريبة على الدخل الإجمالي صنف أجور، بينما التصريحات المقدمة لصندوق الضمان الاجتماعي بينت مبلغ مصرح به بقيمة 1.172.320 دج، واستخراج المبلغ الخاضع لهذه الضريبة قام العون المدقق بتخفيض المبلغ السابق بنسبة 9% الممثلة في حصة الموظفين في هذه الاشتراكات، تم فرض عليه معدل 20 % كضريبة على الدخل الإجمالي أجور.

-حساب 60 بضاعة مستهلكة: تم تسجيل مبلغ قدره 6.752.800 دج، بدون وثائق تبريرية، تم رفضه كليا من مجموع التكاليف المعترف بها بالنسبة لهذه الدورة.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

المبحث الثاني: دور نتائج الرقابة الجبائية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المطلب الأول: إعادة احتساب أسس فرض الضريبة وتحديد الوعاء الضريبي:

بعد تسجيل كل هذه التجاوزات و الإغفالات المرتكبة من قبل المكلف على إثر التحقيق في محاسبته التي تم رفضها من حيث الشكل والمضمون، قام العون المدقق بإعادة تقدير رقم الأعمال وتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي بموجب أحكام المواد 18 و 19 و 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

أولاً-إعادة تشكيل رقم الأعمال من الفوترة: يتم إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الفواتير المحررة للزبائن خلال سنوات المعنية بعملية التدقيق والاعتماد على رقم الأعمال لكونه يمثل القاعدة المنشأة للضريبة وكذلك يحدد الأرباح الخاضعة لها. وفي حالة هذه مؤسسة قام العون المكلف بالتحقيق بإعادة تأسيس رقم أعمالها بواسطة نسخ الفواتير المحررة في عمليات البيع التي جمعتها مصلحة المراقبة الجبائية عن طريق إرسال طلبات إلى الزبائن من أجل التأكد من حجم المبيعات المنجزة مع الأخذ بعين الاعتبار حساب الكشف البنكي لمراجعة التحصيلات البنكية لمؤسسة المكلف، إضافة إلى قائمة الزبائن الموجودة في جدول حالة الزبائن الملزم على المكلف تقديمه مع الميزانية الجبائية في تصريحاته السنوية. وخلصت هذه العملية إلى عدم تسجيل أي فروقات في رقم الأعمال الخاص بالدورات 2018 ، 2019 و 2020 ، أما بالنسبة لدورة 2017 فقد سجل العون المدقق فرق غير مصرح به يقدر بـ 300.460 دج، كما هو ملخص في الجدول التالي:

(الوحدة دج)

جدول رقم 3 :إعادة تشكيل رقم الأعمال من الفوترة

2020	2019	2018	2017	السنوات	البيان
9.447.023	20.665.099	9.558.990	18.027.12	رقم الأعمال المصرح به 1+	
/	/	/	300.460	رقم الأعمال غير المصرح به 2	
9.447.023	20.665.099	9.558.990	18.327.580	رقم الأعمال المعترف به المشكل 3=1+2	
9.447.023	20.665.099	9.558.990	18.027.120	- رقم الأعمال المصرح 1	
/	/	/	300.460	= فرق رقم الأعمال الخاضع 4=1-3	

المصدر: مزيمز هيثم، سعد جاب الله مجيد، مرجع سابق، ص 40.

يبين الجدول أعلاه أن رقم أعمال المصرح به أثناء التحقيق هي مبالغ مستخرجة من كشف الحسابات الناتج المقدم من المكلف في إطار إقراراته السنوية. أما رقم الأعمال المعترف به جبائياً يمثل المبلغ الحاصل من مجموع أرقام الأعمال المصرح بها و الغير مصرح بها (التي تم اكتشافها أثناء عملية المراجعة التي تجربها الهيئة).

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

1- تشكيل رقم الأعمال الخاضع للرسم:

- على الوعاء الضريبي: حسب المواد 217؛218 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمواد 14 و 15 من قانون الرسم على رقم الأعمال، تم تشكيل رقم الأعمال من خلال التحصيلات المالية المستخرجة من الكشف البنكي لمؤسسة المكلف BDL سكيكدة، حيث كانت نتيجة احتساب رقم الأعمال المعترف به وتحديد مبلغ الإغفال كالاتي:

جدول رقم 04: إعادة تشكيل رقم الأعمال من التحصيلات المالية.

الوحدة: (دج)				السنوات	البيان
2020	2019	2018	2017		
2.787.520	/	/	27.395.000	رقم الأعمال المصرح به (1)+رقم الأعمال الغير مصرح به (المخفض) 2	
14.594.180	12.730.430	10.009.110	300.460	= رقم الأعمال المعترف به المشكل (2)=(1)+(3)	
17.381.700	12.730.430	10.009.110	27.695.460	-رقم الأعمال المصرح به (1)	
2.787.520	/	/	27.395.000	=فرق رقم الأعمال الخاضع (4)=(3)-(1)	
14.594.180	12.730.430	10.009.110	300.460		

المصدر: مزيمز هيثم، سعد جاب الله مجيد، مرجع سابق، ص 41.

2- تسوية الرسم على النشاط المهني:

- على الحقوق و الغرامات: طبقا للمادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تم تحديد الحقوق الواجب تسديدها بتطبيق معدل رسم على النشاط المهني 2% على رقم الأعمال المعترف به أو المعاد تشكيله ومقارنة هذه الحقوق بالمبالغ المسددة وفق رقم الأعمال المودع على مستوى التصريحات الشهرية (50)G، وهذا للحصول على مبلغ الرسوم المتملص منها، الذي فرض عليه غرامة مالية نسبتها 25% كعقوبة جبائية على المخالفات الخاصة بالأحكام القانونية المتعلقة بالرسم على النشاط المهني، المنصوص عليها في المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال، حيث الجدول التالي يبين النتائج المتوصل إليها من هذه التسوية الجبائية.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

جدول رقم 05: تسوية الرسم على النشاط المهني .
الوحدة: (دج)

2020	2019	2018	2017	السنوات البيان
2%	2%	2%	2%	معدل الرسم على النشاط المهني
17.381.700	12.730.430	10.009.110	27.695.460	رقم الأعمال المعترف به
2.787.520	/	/	27.395.000	رقم الأعمال المصرح به
347.634	254.608	200.182	553.909	الحقوق الواجب دفعها(1)-الحقوق المدفوعة(2)
55.750	/	/	/	=الفارق الغير مسدد(3)=(1)-(2)
291.883	254.608	200.182	553.909	=الفارق الغير مسدد(3)=(1)-(2)
25%	25%	25%	25%	معدل الغرامة المطبق
72.970	63.652	50.045	138.477	مبلغ الغرامة (4)
364.853	318.260	250.227	692.386	=المبلغ الكلي المستحق الدفع

المصدر: من نتائج التحقيق الجبائي للمؤسسة مستخلصة من: : مزيمز هيثم، سعد جاب الله مجيد، مرجع سابق، ص42.

يبين الجدول أعلاه أن العون الذي قام بالتحقيق طبق معدل غرامة مالية يساوي 25% لان مبلغ الرسوم المتملص منها في كل سنة مالية يزيد عن مبلغ 200.000 دج المنصوص عليه في المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

3- تسوية الرسم على القيمة المضافة TVA:

-على الحقوق و الغرامات: حسب المادة 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال والنشاط الممارس من طرف المكلف إن فواتير الزبائن المتعلقة بالصيانة الصناعية تخضع للرسم على القيمة المضافة بنسبة المعدل العادي المقدر 19% وعليه قام العون المدقق بحساب الحقوق الواجب دفعها بعد تطبيق هذا المعدل على رقم الأعمال المعترف به جبائيا و مقارنتها بالمبالغ المسددة وفق رقم الأعمال المصرح به، وهذا لتحديد مبلغ الرسوم المتملص منها، الذي طبق عليه غرامة مالية نسبتها 15% بالنسبة لسنة 2017 و 25% للسنوات الأخرى.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

جدول رقم 06: تسوية الرسم على القيمة المضافة. الوحدة: (دج)

2020	2019	2018	2017	السنوات البيان
19%	19%	19%	19%	معدل الرسم على القيمة المضافة
17.381.700	12.730.430	10.009.110	27.695.460	رقم الأعمال المعترف به
2.787.520	/	/	27.695.460	رقم الأعمال المصرح به
3.302.523	2.418.779	1.901.730	5.262.137	الحقوق الواجب دفعها(1)
529.628	/	/	5.205.050	-الحقوق المدفوعة(2)
2.772.895	2.418.779	1.901.730	57.078	=الفارق الغير مسدد(3) (3)=(2)-(1)
665.000	/	/	103.456	+الاستردادات غير مبررة (4)
/	/	/	/	-التخفيضات (5)
3.437.895	2.418.779	1.901.730	160.543	=مجموع الحقوق المطلوبة (6)
15%	15%	15%	15%	معدل الغرامة المطبق
859.473	604.694	475.432	24.081	+مبلغ الغرامة
4.297.368	3.023.473	2.377.162	184.624	=المبلغ الكلي المستحق الدفع (8)=(6)+(7)

المصدر: من نتائج التحقيق الجبائي للمؤسسة مستخلصة من: مزيمز هيثم، سعد جاب الله مجيد، مرجع سابق، ص46. من خلال الجدول السابق نلاحظ أن هناك مبالغ تخص الاستردادات غير مبررة التي هي عبارة عن الرسم المسترجع لصالح الخزينة العمومية والخاص بالرسم على القيمة المضافة لمشتريات دورة 2017 و 2020 الذي تم خصمه من طرف المكلف دون تقديم فواتير الشراء المبررة، كما يبين أن العون المدقق طبق معدل غرامة مالية يساوي 15%؛ عندما كان مبلغ الرسوم المتملص منه في سنة 2017 يقل عن مبلغ 200.000 ومعدل 25% للسنوات الباقية التي تزيد فيه الرسوم عن هذا المبلغ، وذلك طبقا للمادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

4- تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي - صنف أرباح -

-على الوعاء: طبقا للمادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ونظرا لغياب المستندات المحاسبية المبررة للتكاليف المصرح بها في جدول حسابات النتائج خاصة منها حساب مواد و لوازم مستهلكة، تم تشكيل الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي انطلاقا من رقم الأعمال المصرح به في سنوات 2018؛2019؛2020 و يفرض معدل هامش ربح صافي قدره العون المحقق بـ20% من خلال طبيعة النشاط الممارس من طرف مؤسسة المكلف، والجدول التالي يبين العناصر المستخرجة لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي صنف أرباح باستثناء سنة 2017 حيث نلاحظ أنه لا يوجد فارق بين الأرباح المعترف بها والأرباح المصرح بها.

جدول رقم 07: تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة صنف أرباح. الوحدة: (دج)

السنوات	2017	2018	2019	2020
البيان				
رقم الأعمال المصرح به	18.027.120	9.558.990	20.665.990	9.447.023
معدل هامش ربح صافي	/	20%	20%	20%
الأرباح المعترف بها (1)	18.027.120	1.911.798	4.133.018	1.889.405
-الأرباح المصرح بها (2)	18.027.120	976.952	2.705.236	1.026.635
=فارق الأرباح الخاضع للضريبة (3)=(1)-(2)	/	934.846	1.427.782	862.770

المصدر: من نتائج التحقيق الجبائي للمؤسسة مستخلصة من: مزيمز هيثم، سعد جاب الله مجيد، مرجع سابق، ص44.

-على الحقوق والغرامات: بموجب المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تم حساب مبالغ الحقوق الواجب دفعها في كل سنة محقق فيها، من خلال تطبيق النسب التصاعدي في السلم الضريبي لكون المكلف شخص طبيعي، تخضع أرباحه المحققة للضريبة على الدخل الإجمالي IRG، وكذلك تم تحديد مبالغ الحقوق الغير مسددة بعد خصم الحقوق المدفوعة على أساس الأرباح المصرح بها من طرف المكلف، مع فرض غرامة مالية على المبالغ المتملص منها، والجدول التالي يبين مجموع الحقوق و الغرامات الواجب دفعها من طرف المكلف.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

جدول رقم 08: تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح. الوحدة: (دج)

السنوات البيان	2017	2018	2019	2020
الأرباح المعترف بها	1.873.827	1.911.798	4.133.018	1.889.405
الأرباح المصرح بها	1.873.827	976.952	2.705.236	1.026.635
الحقوق الواجب دفعها (1)	523.837	537.126	1.314.553	529.290
- الحقوق المدفوعة (2)	523.837	233.085	814.830	385.524
= فارق الحقوق الغير مسددة	/	304.041	499.723	143.766
معدل الغرامة المطبق	/	25%	25%	15%
مبلغ الغرامة	/	76.010	124.9390	21.564
المبلغ الكلي المستحق الدفع	/	380.051	624.653	165.330

المصدر: من نتائج التحقيق الجبائي للمؤسسة مستخلصة من: مزيمز هيثم، سعد جاب الله مجيد، مرجع سابق، ص 45. يبين الجدول أعلاه أن العون الذي قام بالتحقيق طبق معدل غرامة مالية يساوي 25% بالنسبة للسنوات 2017 و 2018؛ لأن مبلغ الحقوق المتملص منها يزيد عن مبلغ 200.000 دج، و معدل 15% لسنة 2020؛ لما كان مبلغ الحقوق المتملص منها يزيد عن مبلغ 50.000 دج و يقل عن 200.000 دج، كما هو منصوص عليه في المادة 1-193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتم إخضاع الأرباح المستخرجة كما هو موضح في حساب الحقوق الواجب دفعها لسنة 2017 التي تساوي 523.839 دج، حيث تم حسابها على أساس الأرباح المعترف بها المقدرة ب 1.873.827 دج (جدول أعلاه تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة)، وبنفس الطريقة تم حساب الحقوق الأخرى المتعلقة بالسنوات الباقية.

الجدول رقم 09: طريقة حساب الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) الوحدة: (دج)

مبلغ الضريبة (دج)	معدل الضريبة	قسط الدخل الخاضع لضريبة (دج)
0	0%	0-120000
480.00	20%	120000-360000
324.000	30%	360000-1440000
151.839	35%	1440000-1873827
523.839		المجموع

المصدر: من نتائج التحقيق الجبائي للمؤسسة مستخلصة من: : مزيمز هيثم، سعد جاب الله مجيد، مرجع سابق، ص 46.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

5- تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي صنف أجور - على الحقوق و الغرامات : حسب المواد 66؛ 104 و 130 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قام العون المدقق بتأسيس الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي صنف أجور المتعلق بالسنوات 2018؛ 2019 و 2020 وهذا بتخفيض المبالغ المصرح بها لدى صندوق الضمان الاجتماعي، بنسبة 9% كمساهمة عمالية في هذه الاشتراكات، ثم قام بتحديد الضريبة الواجب دفعها بفرض معدل 20% على الوعاء المستخرج، إضافة إلى فرض غرامة مالية نسبتها 25%، نصت عليها المادة 193-1 من نفس القانون المذكور أعلاه، والجدول التالي يبين مجموع الحقوق والغرامات الواجب دفعها من طرف المكلف وكيفية تشكيل أساس فرض الضريبة:

جدول رقم 10: تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي صنف أجور. الوحدة: (دج)

السنوات البيان	2017	2018	2019	2020
أسس فرض الضريبة المصرح به	1.159.520	/	/	/
الوعاء المصرح به لدى صندوق الضمان الاجتماعي	/	1.063.530	1.740.960	1.172.320
+ أسس فرض الضريبة الغير مصرح به او المشكل بعد خصم 9%	/	967.810	1.584.270	1.066.810
= أسس فرض الضريبة المعترف به	1.159.520	967.810	1.584.270	1.066.810
= فرق في أساس فرض الضريبة	/	967.810	1.584.270	1.066.810
معدل الضريبة	20%	20%	20%	20%
الحقوق الواجب دفعها	/	193.562	316.854	213.362
معدل الغرامة المطبق		25%	25%	25%
مبلغ الغرامة	/	79.213	79.213	53.340
المبلغ الكلي المستحق الدفع	/	396.067	396.067	266.702

المصدر: من نتائج التحقيق الجبائي للمؤسسة مستخلصة من: مزيمز هيثم، سعد جاب الله مجيد، مرجع سابق، ص 46.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

ثانيا: التقييم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية: بناء على إعادة تشكيل رقم الأعمال وتحديد الأسس الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للأرباح والأجور، تم إعداد تقييم أولي عن مختلف الضرائب والرسوم لكل السنوات المدقق فيها والملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم: 11 التقييم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية. الوحدة: (دج)

المجموع	2020	2019	2018	2017	السنوات البيان
1.300.582	291.883	254.608	200.182	553.909	الرسم على النشاط المهني
7.918.947	3.437.895	2.418.608	1.901.730	160.543	الرسم على القيمة المضافة
723.778	213.362	316.854	193.562	/	الضريبة على الدخل الإجمالي أجور
947.530	143.766	499.723	304.041	/	الضريبة على الدخل الإجمالي أرباح
10.890.837	4.086.906	3.489.964	2.599.515	714.452	مجموع الحقوق المطلوبة
2.692.271	1.007.347	872.489	649.877	162.558	مجموع الغرامات المطبقة
13.583.108	5.094.253	4.362.453	3.249.392	877.010	مجموع الضرائب و الرسوم المستحقة

المصدر: : من نتائج التحقيق الجبائي للمؤسسة مستخلصة من: : مزيمز هيثم، سعد جاب الله مجيد، مرجع سابق، ص47.

1- رد المكلف بالضريبة عن التقييم الأولي: رغم انتهاء المدة القانونية الممنوحة للمكلف من أجل التعبير عن رأيه في النتائج المتوصل إليها من التحقيق الذي خضعت له معلوماته المحاسبية في التبليغ الأولي رقم 626 بتاريخ 22 ديسمبر 2021 بالنسبة لدورة 2017 والتبليغ الثاني رقم 105 بتاريخ 13 أبريل 2022 بالنسبة للدورات 2018؛ 2019؛ 2020؛ أضح بأنه لم يقوم بإرسال رد للإدارة الضريبية مما جعلها تعتبره بمثابة قبول ضمني بالتسوية الجبائية والنتائج الأولية المرسله إليه سابقا، وهذا طبقا أحكام المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية مما يعطي الحق للإدارة الضريبية بتحرير التبليغ النهائي.

2- التقييم النهائي لعملية التحقيق المحاسبي: قام العون المدقق بتسليم التبليغ النهائي رقم 386 الصادر بتاريخ 30 ماي 2022، والذي يشمل النتائج النهائية التي جاءت مطابقة للنتائج المتوصل إليها في التقييم الأولي، حيث قام بإعداد بطاقة تليخيصية والتي تضم الحصيلة النهائية لعملية التحقيق المحاسبي، والتي تم على أساسها إصدار جدول يبين حالة المكلف بالضريبة مع الحقوق والغرامات الواجب دفعها.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم 12: التقييم النهائي لتسوية الوضعية الجبائية.

الوحدة: (دج)

السنوات البيان	2017	2018	2019	2020	مجموع
الرسم على النشاط المهني	553.909	200.182	254.608	291.883	1.300.582
الرسم على القيمة المضافة	160.543	1.901.730	2.418.779	3.437.895	7.918.947
الضريبة على الدخل الإجمالي ربح	/	304.041	499.723	143.766	947.530
الضريبة على الدخل الإجمالي أجور	/	193.562	316.854	213.362	723.778
مجموع الحقوق المطلوبة	714.452	2.599.515	3.489.964	4.086.906	10.890.837
مجموع الغرامات المطبقة	162.558	872.489	872.489	1.007.347	2.692.271
مجموع الضرائب و الرسوم	877.010	4.362.453	4.362.453	5.094.253	13.583.108

المصدر: من نتائج التحقيق الجبائي للمؤسسة مستخلصة من: : مزيمز هيثم، سعد جاب الله مجيد، مرجع سابق، ص48.

3- المرحلة الختامية: بعد إتمام التحقيقات المحاسبية والجبائية للمكلف المدقق في محاسبته من خلال تسليمه للتبليغ النهائي في تاريخ 30 ماي 2022 تم من طرف العون المدقق تحرير تقريراً شاملاً (استمارة يملؤها العون المدقق)، يتضمن كل التفاصيل والأحداث المتعلقة بمراحل عملية التدقيق، من إرسال الإشعار بالتحقيق في المحاسبة إلى غاية إصدار الجداول الخاصة بالتسوية النهائية لإرساله القابضة الضرائب من أجل تحصيلها، ومن أهم العناصر الذي تضمنها التقرير النهائي نلخصها فيما يلي:

- لمحة عن المؤسسة محل التدقيق الجبائي.
- الخطوات المتبعة من طرف العون المدقق مع إرفاقها بالوثائق الإثباتية كالإشعار بالتحقيق في المحاسبة، التبليغ الأولي، غياب رد المكلف عن نتائج التحقيق والتبليغ النهائي عن التسوية الجبائية للمكلف بالضريبة.
- الإشارة إلى رفض لمحاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

- إعادة تشكيل رقم الأعمال للفترة محل التدقيق بالاعتماد على التحصيلات المالية المسجلة في الحساب البنكي للمؤسسة الخاضعة للرقابة الجبائية وإخضاعه للرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة.
- تم تحديد الأرباح المحققة بعد تطبيق هامش ربح صافي بنسبة 20% من رقم الأعمال المعترف به جبائياً بالنسبة للدورات 2018؛2019؛2020 .
- تم تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي صنف أجور بالنسبة للدورات 2018؛2019؛2020 بواسطة فرض نسبة 20% على المبالغ المصرح بها لدى صندوق الضمان الاجتماعي وهذا بعد تخفيض نسبة اشتراكات الموظفين المقدرة ب 9%.
- يحتوي التقرير على عدة نسخ من أجل إرسالها إلى عدة مصالح في الإدارة الضريبية و بالخصوص المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بصفتها الجهة المختصة بمهمة الرقابة الجبائية.
- إقفال عملية التدقيق كانت بموافقة نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية الذي تابع سير إجراءات عملية التدقيق والتأكد من عدم وجود ألي تجاوزات من طرف العون المدقق.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

المطلب الثاني: إعادة تحديد الوعاء الضريبي.

أولاً: تحديد رقم الأعمال للسنوات الأربعة: من خلال الجدول الموالي نحاول عرض رقم الأعمال المصرح به بناء على فواتير البيع الخاضعة للتحقيق المحاسبي و التي أظهرت النتائج التالية:

الجدول رقم 13: تحديد رقم الأعمال. الوحدة: (دج)

السنوات	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المصرح به	18.027.120	9.558.990	20.665.099	9.447.023
رقم الأعمال بعد التحقيق الجبائي	18.327.580	9.558.990	20.665.099	9.447.023
الفارق	(300.460)	/	/	/

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الجدول رقم 03.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن رقم الأعمال المصرح به سنة 2017 بلغ: 18.027.120 دج ، أما في سنة 2018 فقد بلغ: 9.558.990 دج، ونلاحظ أنه قد تراجع في سنة 2019 إلى 20.665.099 دج. أما بالنسبة لسنة 2020 فقد كان ضعيفا جدا و قدر بـ: 9.447.023 دج.

و بعد ما تمت الإجراءات المتعلقة بالتحقيق الجبائي ظهر رقم الأعمال المشكل بعد التحقيق كما يلي: حيث أصبح سنة 2017 يقدر بـ: 18.327.580 دج في حين نجده قد بقي نفسه قبل التحقيق في السنوات الأخرى. و عليه نجد أن رقم الأعمال المصرح به في سنة 2017 كان أصغر تماما من رقم الأعمال بعد التحقيق الجبائي بفارق سالب يقدر بـ: 300.460 دج، و هذا دليل على أن المؤسسة أظهرت حالتها على اقل ما يمكن، هذا التصرف يساعدها على تقليل الضرائب الخاضعة لها وهنا نستنتج أن هذه المؤسسة حاولت إظهار رقم أعمالها بأقل مما هو عليه حقيقة، وذلك لتفادي بعض أو جزء من الضرائب، يمكن دمجها ضمن تطبيق المحاسبة الإبداعية أمام مصالح الدولة ممثلة في مصالح الضرائب، من خلال إخفاء جزء من المداخل أو رقم الأعمال أو تضخيم التكاليف أكثر مما هي عليه.

الفصل الثاني: أدبيات التطبيقية لرقابة الجبائية والمحاسبة الإبداعية.

1- إعادة حساب رقم الأعمال بناء على الرسم على النشاط المهني TAP:

الجدول التالي يوضح إعادة حساب رقم الأعمال بناء من حساب الرسم على النشاط المهني:

الجدول رقم 14: إعادة حساب رقم الأعمال بناء من حساب الرسم على النشاط المهني. الوحدة: (دج)

السنوات	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المصرح به	27.395.000	/	/	278.752.0
رقم الأعمال المعترف به بعد المراجعة	27.695.360	100.091.10	127.304.30	173.817.00
معدل الرسم على النشاط المهني	2%	2%	2%	2%
الحقوق المدفوعة	/	/	/	56750
الفارق المسدد	553.909	200.182	254.608	291.883

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا، الجدول رقم 05.

من خلال هذا الجدول و طبقا للفواتير المقدمة و للمعلومات المقدمة من المتعاملين الاقتصاديين مع هذه المؤسسة و المتعلقة بالرسم على النشاط المهني، من خلال حساب رقم الأعمال وفق المعطيات المتوفرة عن المؤسسة، حيث لم يتم التصريح برقم الأعمال خلال السنتين 2018 و 2019 أما بالنسبة لسنة 2020 فقد كان ضعيفا جدا و قد أظهرت نتائج التحقيق تلك الفروقات التي تعود في الأساس لعدة أسباب نذكرها فيما يلي :

الحساب البنكي: التحصيلات المالية الإجمالية يساوي 324.036.96 دج بكامل الرسوم و مبلغ خارج الرسم بمقدار 276.546.1 دج في حين المبلغ المصرح به كان 273.950.00 دج وعليه ينتج فارق بقيمة 300.461 دج حيث يعتبر رقم أعمال غير مصرح به بالنسبة لرسم على النشاط المهني و القيمة المضافة.

الضريبة على الدخل فئة الأجور: نلاحظ بعض الفروقات حيث تم التصريح برقم الأعمال الخاضع للرسم على الدخل، بمبلغ قدر ب 273.956.0 دج إلا إن بعد الرجوع إلى وثائق التأمينات لاحظنا انه لم يتم التصريح بالرسم خارج مقر بلدية مقر المكلف بقيمة 547.90 دج كما اتضح وجود نقص في الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي بمبلغ 360.542 دج الذي يتم إدماجها من اجل حساب الوعاء الضريبي الجديد.

المصاريف الغير موفرة: بالنسبة للرسم على القيمة المضافة على المشتريات تم خصم مبلغ بقيمة 103.456 دج و لم يكن مبرر بفواتير الشراء حيث اعتبر هذا الرسم غير قابل للاسترجاع و يتم استرداده عند تسوية الوضعية الجبائية بالنسبة للمكلف.

بالنسبة لسنة 2018: من خلال الجدول السابق رقم 13 نلاحظ ان خلال سنة 2018 لم يتم التصريح بإجمالي التحصيلات المالية المتعلقة بالحساب البنكي للمؤسسة التي تم افتحه في بنك BDL بكامل الرسوم التي قدرت ب 119.108.40 دج وخارج الرسم 100.091.10 دج حيث تم إخضاعه كرقم أعمال غير مصرح به لرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة.

الفصل الثاني: أدبيات التطبيقية لرقابة الجبائية والمحاسبة الإبداعية.

الضريبة على الدخل فئة الأجور: نلاحظ وجود بعض الفروقات حيث لم يتم التصريح من طرف المكلف بالضريبة و التصريحات المقدمة لدى صندوق الضمان الاجتماعي كأساس لحساب الاشتراكات الاجتماعية 106.353.0 دج مع استخراج مبلغ الخاضع لهذه الضريبة مع العلم أن العون قام بتخفيض بنسبة 9% و الممثلة في حصة الموظفين في هذه الاشتراكات تم فرض عليه معدل 10% كضريبة على الدخل الإجمالي للأجور و هذا طبقا لما جاء في المادة 130 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

المصاريف: تعلق بالحساب 60 المتعلقة بالبضاعة المستهلكة حيث لم يبرر بالاثبات اللازمة لهذا تم فرضه كليا من مجموع التكاليف الخاصة بهذه الدورة وقد قدر مبلغه ب 144.486.88 دج.

بالنسبة لسنة 2020:

بالنسبة لحساب البنك: تم التصريح بمبلغ واحد فقط من بين جميع التحصيلات المالية و الذي قدر ب 331.714.8 دج بكامل الرسوم أما عن خارج الرسم فقدر ب 278.752.0 دج في حين المبلغ الكلي قدر ب 206.842.27 دج بكامل الرسوم و خارج الرسم كان 173.817.03 دج و عليه الفارق قدر ب 140.645.55 دج و يتم إخضاعه لرقم أعمال غير مصرح به لنشاط المهني و الرقم على قيمة المضافة.

الضريبة على الدخل فئة الأجور: نلاحظ وجود بعض الفروقات حيث لم يتم التصريح من طرف العون بالضريبة على الدخل الإجمالي للأجور بينما التصريحات المقدمة لصندوق الضمان الاجتماعي قدرت ب 117.232.0 دج مع استخراج مبلغ خاضع لهذه الضريبة حيث قام العون القائم بالتحقيق بتخفيض المبلغ بنسبة تقدر ب 9% و التي تمثل حصة الموظفين و يتم عليه في الأخر فرض ضريبة على الدخل الإجمالي للأجور.

المصاريف: الخاصة بالحساب 60 المتعلق بالبضاعة المستهلكة تم تسجيل مبلغ 675.280.0 دج بدون وثائق مبررة و قد تم رفضه كليا من مجموع التكاليف المعترف بها بالنسبة لهذه الدورة.

2- تسوية الرسم على القيمة المضافة TVA :

جدول رقم 15: تسوية الرسم على القيمة المضافة.

الوحدة: (دج)

السنوات	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المصرح	273.950.00	/	/	278.759.0
رقم الأعمال المعترف به بعد المراجعة	276.954.60	100.091.10	127.304.30	173.817.00
معدل الرسم على القيمة المضافة	19%	19%	19%	19%
الحقوق المدفوعة	520.505.0	/	/	529.628
الفارق الغير مسدد	570.87	190.173.0	241.877.9	277.289.5

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا الجدول رقم 06 .

الفصل الثاني: أدبيات التطبيقية لرقابة الجبائية والمحاسبة الإبداعية.

من خلال الجدول نلاحظ انه تم التصريح بالحقوق المدفوعة خلال سنة 2017 أما بالنسبة للسنتين 2018 و 2019 لم يتم التصريح بهما ككل عكس سنة 2020 تم دفعها كاملة المقدرة ب 529628 و هذا ما تنص عليه المادة 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال و النشاط من طرف المكلف حيث نجدها نخضع فواتير الزبائن المتعلقة بالصيانة الصناعية للرسم على القيمة المضافة بنسبة 19% مما جعل المكلف يطبقها على رقم الأعمال المعترف به جبائيا و مقارنتها مع المبالغ المسددة و هذا لتحديد الرسوم المتملص منها.

3- تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأجور IRG :

جدول رقم 16: تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأجور. الوحدة: (دج)

السنوات	2017	2018	2019	2020
الضريبة الغير مصرح بها	/	967.810	158.427.0	106.681.0
فرض الضريبة المعترف بها	115.952.0	967.810	158.427.0	106.681.0
الفارق	/	967.810	158.427.0	106.681.0
معدل الضريبة	20%	20%	20%	20%
الحقوق الواجب دفعها	/	193.562	316.854	213.362
الضريبة الإجمالية	/	396.067	396.067	266.702
معدل الغرامة	15%	15%	15%	15%
مبلغ الغرامة	240.81	475.432	604.694	159.473

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الجدول رقم 10.

نلاحظ من خلال هذا الجدول انه لم يتم التصريح بالضريبة بعد خصم 9% سنة 2017 حيث تم تخفيض المبالغ المصرح بها لدى صندوق الضمان الاجتماعي كمساهمة عالية في هذه الاشتراكات و هذا ما نصت عليه المواد 66 ؛ 104 ؛ 130 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الفصل الثاني: أدبيات التطبيقية لرقابة الجبائية والمحاسبة الإبداعية.

4- تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي -صنف أرباح-

جدول رقم 17: تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي. الوحدة: (دج)

البيان	السنوات	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المصرح به	180.271.20	955.899.0	206.659.90	944.702.3	
الأرباح المعترف بها	187.382.7	191.179.8	413.301.8	188.940.5	
الأرباح المصرح بها	187.382.7	976.952	270.523.6	102.663.5	
الضريبة الواجب دفعها	20%	20%	20%	20%	
الحقوق المدفوعة	523.837	233.085	814.830	385.524	
الفارق	/	304.041.1	499.723	143.766	
الضريبة الإجمالية	/	380.051	624.653	165.330	

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا، الجدول رقم 07.

نلاحظ من خلال الجدول انه لم يتم التصريح بالضريبة الإجمالية لسنة 2017 أما بالنسبة للسنوات المتبقية 2018، 2019، 2020 قدرت مبالغها على التوالي: 380051 ؛ 624653 ؛ 165330 حيث نجد انه بموجب المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تم حساب مبالغ الحقوق المدفوعة في كل سنة من خلال تطبيق النسب التصاعدية في الرسم الضريبي على اعتبار المكلف شخص طبيعي تخضع أرباحه المحققة للضريبة على الدخل الإجمالي.

ثانيا: التقييم النهائي لتسوية الوضعية الجبائية: من خلال إعادة تشكيل رقم الأعمال و تحديد الأسس الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للإرباح و الأجرور:

جدول رقم 18: تقييم الوضعية الجبائية للمكلف. الوحدة: (دج)

السنوات	2017	2018	2019	2020
الرسم على النشاط المهني	553909,2	200182,2	254608,6	347634
الرسم على القيمة المضافة	5256297,4	1901730,9	2418781,7	3302523
الضريبة على الدخل الإجمالي للأرباح	/	380051	624653	165330
مجموع الحقوق المطلوبة	5820206,6	21919932,9	2673390,3	3650,57

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الجدول رقم 11.

الفصل الثاني: أدبيات التطبيقية لرقابة الجبائية والمحاسبة الإبداعية.

جدول رقم 19: مجموع الإيرادات والمصروفات بعد التحقيق الجبائي. الوحدة: (دج)

السنة / البيان	2017	2018	2019	2020	المجموع
التحصيلات (مداخيل)	324.036.96	119.108.40	/	331.714.8	476.316.84
المصاريف	273.950.0	106.353.0	/	117.232.0	497.535.0
مداخيل / أجور	130.210	144.486.88		675.280.0	213.3169.8
مصاريف غير مفوترة					

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على معلومات سابقة.

الجدول رقم 20: الميزانية خلال السنوات 2017، 2018، 2019، 2020 و مجموع مداخيلها ومصاريفها. الوحدة: (دج)

السنوات	2017	2018	2019	2020	المجموع
المداخيل	18.027.120	9.558.990	20.665.099	9.447.023	57.698.232
المصاريف	1.607.150	1.341.431	2.195.873	1.478.647	6.623.101
مصاريف	3.605.43	1.901.80	4.133.02	1.889.41	4.529.66
المستخدمين					
مصاريف أخرى					

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الجدول رقم 02.

من خلال المقارنة بين الجدولين السابقين نلاحظ أن:

مجموع التحصيلات المالية أي المداخيل المتعلقة بالسنوات 2017 و 2018 و 2019 و 2020 بلغت 47.631.684 دج بعد التحقيق في حين بلغت التحصيلات المالية في جدول الميزانية ما يقدر ب 57.689.232 دج و عليه نجد الفارق يقدر ب 10.057.548 دج.

أما بالنسبة للمصاريف بعد الحقيق نجد أن الضريبية على الأجور فئة الدخل بلغت مجموعها خلال السنوات الأربع 2017 و 2018 و 2019 و 2020 ما يقارب 4.975.350 دج في حين مصاريف المستخدمين بلغت مجموعها في جدول الميزانية 6.623.101 دج و عليه نجد فارق يقدر ب 1.647.751 دج.

أما بالنسبة للمصاريف الغير مفوترة نجد أنها بلغت مجموعها لأربع سنوات و ذلك بعد نهاية التحقيق 21.331.698 دج ، في حين بلغت المصاريف الأخرى في جدول الميزانية مجموعها بما يعادل 4.529.66 دج و عليه نجد فارق مقدر ب 20.878.732 دج.

الفصل الثاني: أدبيات التطبيقية لرقابة الجبائية والمحاسبة الإبداعية.

جدول رقم 21: قيمة الفروقات لسنوات الأربع.

الوحدة: دينار جزائري.

مجموع المصاريف الأخرى		الضريبة على الدخل فئة الأجر		مجموع التحصيلات		السنوات
بعد التحقيق	قبل التحقيق	بعد التحقيق	قبل التحقيق	بعد التحقيق	قبل التحقيق	قيمة الفروقات
213.316.98	452.966	497.535.0	662.310.1	476.316.84	576.892.32	
208.787.32		164.775.1		100.575.48		قيمة الفروقات

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات سابقة.

من خلال الفروقات المتوصل إليها والتي قدرت بـ 325.840.31 دج خلال السنوات الأربع 2017، 2018، 2019، 2020 والذي يمثل تهرب ضريبي حيث حاولت المؤسسة إظهار المصاريف بأكثر مما هي عليه والمداخل بأقل قيمة، مما يؤدي إلى فرض ضريبة اقل من مصالح الدولة وهو احد أوجه المحاسبة الإبداعية في القوائم المؤسسة والذي اكتشف بعد التحقيق المحاسبي أي بعد تطبيق الرقابة الجبائية.

الفصل الثاني: أدبيات التطبيقية لرقابة الجبائية والمحاسبة الإبداعية.

اختبار صحة الفرضيات:

- الرقابة الجبائية ليست دائما كافية لكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية في مجال الوعاء الضريبي. عادة ما تتطلب كشف هذه الممارسات فهم عميق للتشريعات الضريبية و الممارسات المحاسبية المعتمدة.
- للرقابة الجبائية دورا مهما في كشف الممارسات المحاسبية الإبداعية التي تهدف إلى تقليل النتائج، ومع ذلك ليست هذه الرقابة دائما كافية بمفردها، قد تتطلب استراتيجيات واستخدام فعال للقوانين الضريبية والتقنيات المحاسبية.
- تستخدم الرقابة الجبائية لمراقبة وتقييم الامتثال الضريبي للشركات والأفراد، و مع ذلك لا تكون كافية لاكتشاف هذه الممارسات قد يتطلب هذا تدقيقات داخلية شاملة واستراتيجيات محاسبية دقيقة لتحديد ما إذا كانت التكاليف المعلن عنها تمثل بالفعل نفقات قانونية وملموسة.

الفصل الثاني: أدبيات التطبيقية لرقابة الجبائية والمحاسبة الإبداعية.

التقييم الشخصي:

دراسة هذا الموضوع ساعدنا في اكتساب العديد من المعارف المفيدة تمثلت في:

- فهم النظام الضريبي أي التعرف على قوانين الضرائب واللوائح المتعلقة بالتصريحات والامتثال للضريبة.
 - فهم عميق للمبادئ القانونية المتعلقة بالضرائب وكيفية تطبيقها في سياق الممارسات الإبداعية.
 - تعلم كيفية تنفيذ عمليات الرقابة والتدقيق لتحديد الأخطاء أو الاستخدامات الغير لائقة.
- على الرغم من أنه واجهتنا في دراستنا العديد من الصعوبات تمثلت يتعلق اغلبها بتجميع المعلومات، حيث يعتبر مصطلح المحاسبة الإبداعية غير شائع في الجزائر وغريب عن المؤسسات الاقتصادية والأفراد.
- أما فيما يتعلق بدراسة الحالة تتمثل الصعوبات في عدم إمكانية التربص في مديرية الضرائب نتيجة عدم توفر المعلومات الكافية وغير موافقتها إطلاقا على معالجة عنوان هذه المذكرة على مستوى مصالحها لاعتباره موضوع حساس بالنسبة لها مما جعلها ترفض استقبالنا وهذا دفعنا إلى اعتماد على معلومات ووثائق من سنوات السابقة من أجل إكمال الجانب التطبيقي لمذكرتنا حيث اعتمدنا على دراسة حالة من الحالات التي تم معالجتها في مذكرة سابقة للطالبين " مزيمز هيثم و ساعد جاب الله مجيد " تحت عنوان " دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة في مركز الضرائب لولاية سكيكدة" التي تمت مناقشتها في جامعة سكيكدة، وهذا بعد موافقة الأستاذ المشرف.

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة التي قمنا بها في الجانب التطبيقي والتي تم من خلالها تسليط الضوء على أهم أدوات الرقابة الجبائية و الأكثر نجاعة وهو التحقيق المحاسبي من خلال معرفة مختلف مراحلها، و أثناء دراسة حالة احد الملفات لإحدى المكلفين بالضريبة التي خضعت للتحقيق خلال الفترة الممتدة من سنة 2017 إلى سنة 2020 و الذي يخص كل أنواع الضرائب و الرسوم التي يخضع لها المكلف إضافة إلى بياناته المحاسبية لنشاطه المتعلقة بالأربع سنوات الخاصة بالتحقيق.

وتبين لنا من خلال دراسة هذا الملف الجبائي أن الرقابة الجبائية تعمل على التدقيق في التصريحات واستخراج كافة الأخطاء والتجاوزات ، وإعادة تشكيل أسس صحيحة لفرض الضريبة مما يزيد في مصداقيتها وضبط جودتها.

فاصل الخاتمة

خاتمة:

تم التطرق في هذه الدراسة لإبراز الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في الحد من الممارسات الإبداعية. حيث تعتبر هذه الأخيرة بالغة الأهمية في المجال الاقتصادي، فهي من الآليات التي ازدادت الاهتمام بها وتطويرها من أجل محاربة كل أشكال الغش والإبداع المحتمل الحصول، من خلال المساهمة في خلق قرارات تمتاز بالرشادة، وزيادة موثوقية المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية، التي من خلالها يتم التلاعب بالأرقام من أجل تحسين صورة المؤسسة وتحقيق منافع ذاتية.

وعلى ضوء كل ما سبق و للإجابة على الإشكالية الرئيسية وتحقيق الهدف الرئيسي، تطرقنا في الفصل النظري إلى التعريف بالرقابة الجبائية وأشكالها المختلفة وتعريف الممارسات المحاسبية والدوافع الكامنة وراء لجوء إدارات الشركات لمستخدميها و كتكملة للجانب النظري جاءت الدراسة التطبيقية التي تناولنا فيها دراسة حالة لمؤسسة خضعت لرقابة الجبائية بغية الوصول إلى نتائج تمكن من الإجابة على الإشكالية والفرضيات الموضوعية.

1- نتائج الدراسة:

من خلال هذه الدراسة توصلنا إلى جملة من النتائج تمثلت في:

- الرقابة الجبائية هي مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية، قصد التحقق من التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة بغرض اكتشاف العمليات الاحتيالية.
- يعتبر التحقيق المحاسبي أنجح شكل رقابي حيث يحقق أكبر مردودية مقارنة بالأشكال الأخرى للرقابة الجبائية.
- المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية عند إعداد القوائم المالية، تتم بطريقة قانونية عن طريق استخدام الخيارات المحاسبية واستغلال مرونة النظام المحاسبي.
- مفهوم المحاسبة الإبداعية من المفاهيم غير المتداولة والمتعامل بها في المجتمع الجزائري، خاصة المؤسسات الاقتصادية.
- إن افتقار الإدارة لمحققين مؤهلين يكون سببا من أسباب نجاح المحاسبة الإبداعية.
- الرقابة الجبائية لا تحد بشكل كافي من ممارسات المحاسبة الإبداعية على الرغم من اختلاف أشكالها.
- طبقا أحكام المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن رفض محاسبة المكلفين بالضريبة بعد فحصها من حيث الشكل ومن حيث المضمون.

خاتمة

- تم اكتشاف مبالغ مقبوضة عن طريق بنك للمكلف غير مصرح بها تم تحويلها إلى رقم أعمال خاضع للضرائب و الرسوم، و تم تشكيل الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي بفرض معدل هامش ربح صافي.

2- التوصيات:

من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن الخروج بالتوصيات التالية:

- العمل على بث الوعي الكافي لمعرفة وتوضيح المحاسبة الإبداعية، وذلك بغرض بيان أضرارها ولضمان موثوقية ومصداقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، وبالتالي الحد منها ومحاربتها بالوسائل الصحيحة.

- زيادة تأهيل وتدريب المحققين الجبائين والارتقاء بمستواهم العلمي والمهني بشكل مستمر خاصة مع المستجدات الدائمة في بيئة الأعمال من أجل اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

- العمل على نشر التوعية الضريبية لدى المكلفين بإعطائهم نظرة إيجابية اتجاه النظام الضريبي من خلال استقبال المكلفين و إعلامهم بحقوقهم وواجباتهم.

- إعادة النظر في الجزاءات المقررة على المتهربين وذلك لحثهم على أداء الالتزام الضريبي الخاص

بهم.

فاصل المراجع

قائمة المراجع:

• المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب

- 1- توفيق صالح عبد الهادي ، حسين احمد طروانة ، الرقابة الإدارية ، دار حامد للنشر و التوزيع ، عمان الأردن، 2014.
- 2- حامد نور الدين ، اثر إصلاح النظام الضريبي ، دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان الأردن، 2016.

ثانياً: المذكرات

- 1- بشرى عبد الغني ، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي ،رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة تلمسان ، 2011.
- 2- زعبوبي سامية ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية -دراسة استطلاعية تحليلية لأراء مجموعة من محافظي الحسابات على مستوى ولاية بسكرة- مذكرة ماستر في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر 2017.
- 3- قعموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة 2012.
- 4- قوشيش أمينة، اثر الرقابة الجبائية على المحاسبة الإبداعية - دراسة عينة من المؤسسات لدى مديرية الضرائب بولاية سطيف -، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم التجارية، جامعة المسيلة الجزائر، 2022-2023.
- 5- ليندا حسين نمر الحلبي ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من اثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية ، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، كلية الأعمال ، الأردن.

ثالثاً: المجالات.

- 1- احمد سعد محمد أبو العينين، المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية في الحد من أساليبها المؤثرة على مصداقية القوائم المالية و الحسابات الختامية للشركات المساهمة المصرية، العدد الأول 2020.

2- جرموني أسماء، عمر عطا الله، مومن فاطمة، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2017.

3- رحال نصر، زين عيسى، دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة- دراسة ميدانية بالوادي- ، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة العدد 01 ، سنة 2018.

4- ليلي عبد الصاحب، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل و الحد من أثارها ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد السابع و الأربعون 2016.

5- مزيمش أسماء، شريقي عمر، التدقيق الخارجي كأحد أهم الآليات الخارجية للحوكمة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، العدد 01، جوان 2020.

6- مسعود كسكس، عمر الفاروق زرقون، محمد زرقون، دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة المؤسسة 2019.

7- ناظم شعلان جبار ، أساليب المحاسبة الإبداعية و أثرها على موثوقية البيانات المالية - دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية - مجلة الغري للعلوم الاقتصادية و الإدارية ، العدد الثاني و الثلاثون ، العراق 2015.

رابعاً: المدخلات والملتقيات.

1- بولحبال أسماء ، أهمية الرقابة الجبائية الداخلية في النظام الجبائي الجزائري ، ملتقى وطني (حول الرقابة الجبائية في الجزائر) ، جامعة 8 ماي 1945 قالمة ، الجزائر 2015.

2- سامية العايب ، الإطار القانوني للرقابة الجبائية و طوابط اثباتها ، مداخلة مقدمة للملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر كلية العلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945 قالمة الجزائر 2015.

3- فلاح الزعبي ، علي ماجد الجريدي ، دور و أهمية الإبداع المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية الاقتصادية في مؤسسات المال و الأعمال الأردنية ، بحث علمي مقدم إلى المؤتمر العلمي الخامس لكلية العلوم الإدارية و المالية في جامعة فيلادلفيا ، 4-5 ماي 2007.

4- منى مقلاتي، دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي، ملتقى وطني حول (الرقابة الجبائية في الجزائر)، جامعة قالمة، 28 و 29 أكتوبر 2015.

5- ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتنفيذ آليات الرقابة الجبائية من آثار الأزمة المالية حالة الجزائر ، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية. كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير.جامعة فرحات عباس سطيف 20-21 أكتوبر 2009.

خامسا: المحاضرات.

1- صالح حميدانو، محاضرات في مقياس الرقابة الجبائية، قسم العلوم المالية كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي - الجزائر، 2021-2022.

المراجع باللغة الاجنبية.

2- Amat, Blake,J. and, Dowds,J., "The ethics of Creative Accounting",
Journal of Economic Literature Classification, Central Lancashire
University, England,(1999).