

جامعة غرداية  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الميدان : علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم مالية و محاسبة

التخصص: تدقيق و مراقبة التسيير

من إعداد الطلبة :

زكرياء عاشور

حسين حواش

بعنوان:

## أثر التدقيق الجبائي على المحاسبة الإبداعية

-دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية -

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 05-05-2018

أمام اللجنة المكونة من السادة:

- د./يوسف شرع.....أستاذ محاضر (ب).....(أستاذ محاضر - جامعة غرداية) رئيسا  
أ.د/ محمد عجيلة.....أستاذ التعليم العالي.....(أستاذ محاضر - جامعة غرداية ) مشرفا  
د./ عبد الله سايح.....أستاذ مساعد (أ).....(أستاذ محاضر- جامعة غرداية) ممتحنا  
أ./زينب بن مولاي.....أستاذ مساعد (أ).....(أستاذ محاضر- جامعة غرداية) ممتحنا

السنة الجامعية 2018/2017



جامعة غرداية  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الميدان : علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم مالية و محاسبة

التخصص: تدقيق و مراقبة التسيير

من إعداد الطالب :

عاشور زكرياء

حواش حسين

بعنوان:

## أثر التدقيق الجبائي على المحاسبة الإبداعية

دراسة حالة بمدينة الضرائب لولاية غرداية

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2018-05-05

أمام اللجنة المكونة من السادة:

- د./يوسف شرع.....أستاذ محاضر (ب).....(أستاذ محاضر - جامعة غرداية) رئيسا  
أ.د/ محمد عجيلة.....أستاذ التعليم العالي.....(أستاذ محاضر - جامعة غرداية) مشرفا  
د./ عبد الله سايح.....أستاذ مساعد (أ).....(أستاذ محاضر - جامعة غرداية) ممتحنا  
أ./زينب بن مولاي.....أستاذ مساعد (أ).....(أستاذ محاضر - جامعة غرداية) ممتحنا

السنة الجامعية 2018/2017



قال الله تعالى :

{ إنما يخشى الله من عباده العلماء إن الله عزيز

{ غفور }

- 28 سورة فاطر -

## اهداء

بسم الله الرحمن الرحيم و الصلاة و السلام على سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.  
الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله ،بعد حمد الله على توفيقه  
وكرمه لنا زهدي هذا العمل إلى أعظم من عمل فضلهما.. إلى أعذب عبارة نطقها

في الوجود إنهما : الوالدين العزيزين - حفظهما الله تعالى -

كما لا ننسى أن ندعو الله بأن يرحم الذين ربونا صغارا ثم التحقوا بجوار المولى

تعالى :

{ وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا }

إلى كل الأساتذة الذين درسوا في الجامعة و ضحو من أجل رسالة عظيمة إنها

حمل رسالة العلم .

إلى كل الطاقم الإداري و نخص بالذكر كلية العلوم التجارية و الإقتصادية

و علوم التسيير، و إلى كل من ساعدنا

في إنجاز هذا البحث .

## شكر و عرفان

نحمد الله الذي بفضله يسر لنا سبيل العلم ،نتوجه بخالص الشكر إلى الأستاذين الفاضلين :  
اعجيلة محمد و بن يحي علي لإرشادنا و مساعدتنا في إنجازنا لهذا البحث.  
تحية خاصة إلى:مدير مديرية الضرائب لولاية غرداية لاستقبالنا: {حران محمد }  
شكر خاص إلى موجهنا و مرشدنا في مديرية الضرائب : { بهدي أحمد }  
الذي أحسن استقبالنا و توجيهنا حيث تعلمنا منه  
الكثير من خلال نصائحه و إرشاداته  
القيمة ، و رئيس مفتشية الضرائب :  
{ غشي العيد }  
الذي لم يزل يوجهنا إلى آخر خطوة خطوناها فجزاك الله عنا كل خير .  
و شكر خاص إلى الطالبين العزيزين { أولاد عبد النبي مروان و  
بن اسبع هشام عبد الكريم } على دعمهما المستمر لنا .  
و أخيرا نسأل الله الكريم أن يتقبل منا  
خالص أعمالنا و يدخرها لنا ليوم  
لا ينفع فيه مال ولا بنون إلا  
من أتى الله بقلب  
سليم .

## الملخص :

لقد تطور فن المحاسبة بشكل هائل في العقود الأخيرة، نتيجة للتطورات التكنولوجية والعولمة مما أدى إلى ظهور الاتجاهات الحديثة في المحاسبة منها المحاسبة الإبداعية والتي تعتبر ملجأ لبعض الشركات لاستغلال الثغرات في الطرق والبدائل المتاحة من أجل تخفيض العبئ الضريبي على المؤسسة الإقتصادية . تهدف الدراسة إلى اكتشاف كيفية معالجة التدقيق الجبائي للمحاسبة الإبداعية، حيث أن التدقيق الجبائي يشكل عنصرا هاما في النظام الضريبي التصريحي وذلك بإدارته العادلة والفعالة التي تبنى على مدى صحة ومصداقية المعلومات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، حيث أن التدقيق الجبائي يعمل على اكتشاف التلاعبات و المخالفات التي يرتكبها المكلفون بالضريبة ، لدفعهم إلى التصريح الكامل و الصحيح لمداخيلهم المحققة من نشاطهم ، و لتحقيق أهداف الدراسة فمنا بزيارة مديرية الضرائب لولاية غرداية و إحدى المفتشيات الجهوية حيث اعتمدنا على المقابلة و الملاحظة.

حيث توصلت الدراسة إلى أن التدقيق الجبائي يساهم بشكل فعال في كشف و تصحيح التلاعبات المحاسبية أو ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية غير القانونية ، وذلك باكتشاف الثغرات القانونية التي يستغلها المكلفون لممارسة المحاسبة الابداعية و تقديم حلول و إقتراحات و إصلاح تلك الثغرات و تقديم خطة مستقبلية لمواجهة تلك التحديات .

## الكلمات المفتاحية :

محاسبة إبداعية - تدقيق جبائي - مكتب المراجعات الجبائية - تحقيق محاسبي - تحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة - مديرية الضرائب - تلاعبات محاسبية - تصريحات جبائية .

## Résumé

L'étude a pour but de découvrir comment auditer le traitement comptable créatif fiscal, puisque l'exercice de vérification est un élément important dans le système fiscal déclaratif et il a réussi juste et efficace sur la validité et la crédibilité des informations fournies par la partie de l'impôt des contribuables, comme les travaux fiscaux de vérification sur la découverte des fraudes et irrégularités Commis par les contribuables, pour les inciter à déclarer pleinement et correctement leur revenu gagné de leur activité. Lorsque l'étude a révélé que l'audit financier contribue efficacement à la détection et la correction des manipulations comptables ou ce qu'on appelle la comptabilité créative est légale, comme nous avons essayé de se concentrer également sur l'aspect juridique de celui-ci. Pour atteindre les objectifs de l'étude, nous avons visité l'administration fiscale de Ghardaïa et l'un des inspecteurs régionaux, où nous nous sommes appuyés sur l'interview et l'observation.

Les mots clés : La comptabilité créative - Audit financier - Bureau des enquêtes - enquête comptable - pour enquêter sur la situation des impôts complets - Impôts Direction - allaabat comptabilité - déclarations fiscales

## قائمة المحتويات

	الإهداء
	شكر عرفان
VII.....	الملخص
IX.....	قائمة المحتويات
X- IX .....	قائمة الجداول الأشكال البيانية
IXI.....	قائمة الاختصارات و الرموز
.....	قائمة الملاحق
	IXII
ج - أ.....	المقدمة
04.....	الفصل الأول : الأدبيات النظرية للتدقيق الجبائي و المحاسبة الإبداعية
04.....	تمهيد
04.....	المبحث الأول : الأدبيات النظرية.
04.....	المطلب الأول: مدخل إلى المحاسبة الإبداعية
08.....	المطلب الثاني : مدخل إلى التدقيق الجبائي
13.....	المطلب الثالث: مقارنة بين المحاسبة الإبداعية و التدقيق الجبائي
16.....	المبحث الثاني : دراسات سابقة
16.....	المطلب الأول: دراسات وطنية
18.....	المطلب الثاني : دراسات أجنبية
21.....	المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسة الحالية و السابقة
23.....	خلاصة الفصل الأول :
24.....	الفصل الثاني: دراسة حالة مديرية الضرائب.
24.....	المبحث الأول :مدخل إلى المؤسسة.
24.....	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة
31.....	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي
33.....	المطلب الثالث: مهام مكتب المراجعات الجبائية
35.....	المبحث الثاني :عرض النتائج و التحليلات.
35.....	المطلب الأول : التحقيق المحاسبي
47.....	المطلب الثاني : التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة

51.....	المطلب الثالث :التحقيق المصوب
59.....	خلاصة الفصل الثاني :
60.....	الخاتمة
62.....	قائمة المراجع
	الملاحق .

قائمة الجداول و الأشكال البيانية :

1 - قائمة الجداول .

رقم الجدول:	عنوان الجدول	صفحة
الجدول رقم: ( 01 - 01 )	أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	7-8
الجدول رقم: ( 01 - 02 )	الفرق في وسائل النقل و العتاد	38
الجدول رقم: ( 02 - 02 )	حساب المواد P.P و Carte Ulistre محسوب بالكلغ	38
الجدول رقم: ( 03 - 02 )	جدول حساب المواد الأخرى بالكيلوغرام .	39
الجدول رقم: ( 04 - 02 )	جدول شامل لحساب المواد .	40
الجدول رقم: ( 05 - 02 )	جدول تصحيح رقم الأعمال .	40
الجدول رقم: ( 06 - 02 )	جدول تصحيح حساب النتائج .	41
الجدول رقم: ( 07 - 02 )	جدول شامل للحقوق المستدركة و العقوبات 14/2013	41
الجدول رقم ( 08 - 02 )	نسب الغرامات حسب المبالغ	43
الجدول رقم: ( 09 - 02 )	جدول شامل للحقوق المستدركة و العقوبات 16/2015	43
الجدول رقم: ( 10 - 02 )	جدول حساب المواد لمادة P.P و Carte Ulistre	44
الجدول رقم ( 11 - 02 )	شامل لحساب المواد بالكلغ .	44
الجدول رقم ( 12 - 02 )	جدول شامل لحساب المواد .	45
الجدول رقم ( 13 - 02 )	تصحيح رقم الأعمال .	45
الجدول رقم ( 14 - 02 )	جدول تصحيح حسابات النتائج .	45
الجدول رقم ( 15 - 02 )	جدول شامل للحقوق المستدركة .	46
الجدول رقم ( 16 - 02 )	جدول حساب الحقوق المستدركة	48
الجدول رقم ( 17 - 02 )	جدول تحديد النتائج .	48
الجدول رقم ( 18 - 02 )	جدول حساب الفرق في قسط الإهلاك السنوي	49
الجدول رقم ( 19 - 02 )	جدول الحقوق المستدركة	50
الجدول رقم ( 20 - 02 )	جدول تحديد النتائج . تبليغ نهائي	50
الجدول رقم ( 21 - 02 )	جدول حساب الموارد و الإستخدامات .	51
الجدول رقم ( 22 - 02 )	جدول الفرق في المداخيل	52

52	الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي .	الجدول رقم (02 - 23)
53	جدول الحقوق المستدركة و العقوبات	الجدول رقم (02 - 24)
53	جدول حساب مجمل العقوبات للضريبة على الدخل الإجمالي .	الجدول رقم (02 - 25)
55	جدول حساب مجمل المداخل المصرحة	الجدول رقم (02 - 26)
56	جدول حساب الفرق في المداخل	الجدول رقم (02 - 27)
57	جدول حساب الفرق في المداخل - تبليغ نهائي -	الجدول رقم (02 - 28)

## 2 - قائمة الأشكال :

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
09	أشكال التدقيق الجبائي	الشكل رقم (01 - 01)
11	أهداف التدقيق الجبائي .	الشكل رقم (01 - 02)
12	دور المدقق الجبائي .	الشكل رقم (01 - 03)
30	الهيكل التنظيمي المركزي للإدارة الجبائية .	الشكل رقم (01 - 02)
32	الهيكل التنظيمي للمديرية .	الشكل رقم (02 - 02)

قائمة الاختصارات والرموز

الاختصار / الرمز	الدلالة باللغة الأصلية	الدلالة باللغة العربية
<b>TVA</b>	<b>Taxe sur la Valeur Ajoutée</b>	الرسم على القيمة المضافة
<b>IRG</b>	<b>Impôt sur le Revenu Global</b>	الضريبة على الدخل الإجمالي
<b>IBS</b>	<b>Impôt sur les Bénéfices des Sociétés</b>	الضريبة على أرباح الشركات
<b>TAP</b>	<b>Taxe sur l'Activité Professionnelle</b>	الوسم على النشاط المهني
<b>VASFE</b>	<b>vérification Approfondie de la Situation fiscale</b>	التحقيق الجبائي للوضعية الجبائية الشاملة
<b>V C</b>	<b>Vérification comptabilité</b>	التحقيق المحاسبي
<b>V C P</b>	<b>Vérification comptabilité ponctuelle</b>	التحقيق المحاسبي المصوب

قائمة الملاحق :

العنوان	رقم الملحق :
<b>AVIS DE VÉRIFICATION APPROFONDIE DE LA SITUATION FISCALE D'ENSEMBLE</b>	الملحق رقم ( 01 )
ملحق تابع	الملحق رقم ( 02 )
<b>AVIS DE VÉRIFICATION DE COMPTABILITI</b>	الملحق رقم ( 03 )
ملحق تابع	الملحق رقم ( 04 )
<b>NOTIFICQTION DE REDRESSEMENT SUITE à LA VÉRIFICATION de COMPTABILITI</b>	الملحق رقم ( 05 )
<b>RAPPEL DE CERTAINES DISPOSITIONS FISCALES</b>	الملحق رقم ( 06 )
<b>SITUATION DU PATRIMOINE</b>	الملحق رقم ( 07 )
<b>NOTIFICQTION DE REDRESSEMENT SUITE à LA VÉRIFICATION PONCTUELLE</b>	الملحق رقم ( 08 )

مقدمة عامة

## توطئة :

لقد تبلورت الأفكار الأولى لبروز مصطلح المحاسبة الإبداعية في الثمانينات من القرن الماضي، إذ شهدت تلك التلاعبات في القوائم المالية، وتعد المراجعة الجبائية الفعل الضروري للحد من هذه التلاعبات من خلال فرض العقوبات و الغرامات الجبائية على المتتهريين من دفع الضريبة بشكل جزئي أو كلي حيث يشكل التدقيق الجبائي وسيلة فعالة تضمن إيرادات الخزينة العمومية وذلك بإلزام المكلفين على التصريح الحقيقي لمداخيلهم و أرباحهم المحققة .

يتحدث موضوعنا حول ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية سواء الجانب الإيجابي منها و الجانب السلبي و كيف تتعامل المصالح الجبائية معها، فاستخدام المحاسبة الإبداعية بأساليب تنافي القانون يؤدي إلى فقدان المصداقية و حدوث تهريات ضريبية بالتالي نشوء الأزمات الإقتصادية و المشاكل المالية و في هذا البحث سنحاول إبراز دور التدقيق الجبائي في كيفية التعامل مع المحاسبة الإبداعية .  
و من هنا توصلنا إلى إشكالية البحث التالية :

**ما مدى مساهمة التدقيق الجبائي في الحد من المحاسبة الإبداعية ؟**

و للإجابة على هذه الإشكالية يمكن تقسيمها إلى أسئلة فرعية :

- كيف تؤثر العوامل المتعلقة بأداء و سلوك المدقق الجبائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟
  - ما هي الحالات الأكثر إستعمالا في ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟
  - ما هي الأساليب و الطرق المستعملة في التدقيق الجبائي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟
  - كيف تساهم فعالية التدقيق الجبائي في الحد من المحاسبة الإبداعية ؟
- و للإجابة على الأسئلة قمنا بصياغة الفرضيات التالية :

- كلما تحسنت العوامل المتعلقة بسلوك و أداء المدقق الجبائي ساهمت إيجابا في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- تعد التلاعبات في القوائم المالية الأكثر ممارسة في المحاسبة الإبداعية.

- تتحدد الأساليب و الطرق المستعملة في التدقيق الجبائي على حسب المؤسسة المراد تدقيقها.

- إن فعالية التدقيق الجبائي تساهم بشكل كبير في الحد من المحاسبة الإبداعية السلبية كلما كانت الإدارة الضريبية أكثر حداثة.

## أهداف الدراسة :

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

- التعرف على مفهوم و طرق المحاسبة الإبداعية المستخدمة، و كذا دور التدقيق الجبائي في الحد من الممارسات السلبية .

- بيان أثر التدقيق الجبائي في اكتشاف التلاعبات المحاسبية و كيفية الحد منها .

- اكتشاف تقنيات و أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة من طرف بعض المؤسسات بهدف التهرب الضريبي و كيفية التعامل معها من طرف المدقق الجبائي .

- إبراز أهمية التدقيق الجبائي من خلال التأكد من مدى صحة و صدق التصريحات الجبائية و المحاسبية المصرح بها من طرف المكلفين .

### أسباب إختيار الموضوع :

إن اختيارنا لهذا الموضوع يرجع إلى عدة ترجع أسباب يمكن أن نلخص أهمها فيما يلي :

### الأسباب الموضوعية:

1 - كون المحاسبة الإبداعية من المواضيع المنتشرة في العديد من المؤسسات، مما دفعنا إلى التطلع لكيفية الحد منها .

2-حتى نربط ما درسناه نظريا بما هو مطبق فعليا فتكتمل الفكرة لنا بوضوح.

3-لأن الموضوع يعالج مشكلة لا تزال تعاني منها مهنة المحاسبة و التدقيق .

### الأسباب الشخصية:

1-لأن اهتمامنا الشخصي يتجه أكثر نحو الجانب المحاسبي وخاصة كيفية التدقيق الجبائي للتلاعبات المحاسبية من طرف المكلفين .

### المنهج المستخدم:

للإلمام بالموضوع اعتمدنا في الجانب النظري (الفصل الأول)على المنهج الوصفي .

أما الفصل الثاني فهو ميداني يعتمد على المنهج الاستنباطي الاستنتاجي لكشف الحقائق و التقنيات المستخدمة للتلاعبات في القوائم المالية باستخدام المحاسبة .

### أدوات الدراسة :

اعتمدنا في هذه الدراسة على :

أ. أدوات الجانب النظري :

المسح المكتبي : يتمثل في الإطلاع على المجلات ، الكتب ، الوثائق الرسمية ، المقالات ، و كل ماله صلة بموضوعنا .

الإستفادة من الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع .

ب. أدوات الجانب التطبيقي :

المقابلة من خلال الإستفادة من معلومات و خبرات موظفي مديرية الضرائب و الملاحظة من خلال الدراسة الميدانية.

الإستعانة بنتائج التحقيقات الجبائية الصادرة عن مديرية الضرائب بولاية غرداية .

### حدود الدراسة :

الزمانية : حاولنا أن نركز في هذه المذكرة على السنوات الأخيرة :

من سنة : 2013/01/01 إلى : 2016/12/30

المكانية : في مديرية الضرائب لولاية غرداية.

### صعوبات البحث :

صعوبة تقديم المعلومات المالية من طرف المؤسسات الإقتصادية لعدة أسباب .  
تغييرنا من موضوع آخر إلى هذا الموضوع مما ضيق الوقت علينا و صعب إنجازَه على أحسن ما يكون.  
استحالة وجود بعض المعلومات التي نبحث عنها كونها غير منشورة .

### تقسيمات البحث :

قسمنا هذا البحث إلى فصلين في كل فصل مبحثين يتضمن المبحث ثلاث مطالب.  
الفصل الأول نظري: تناولنا فيه الجانب النظري للتدقيق الجبائي.  
المبحث الأول : الجانب النظري للمحاسبة الإبداعية.  
المبحث الثاني : عرض لدراسات سابقة .  
أما الفصل الثاني تطبيقي : عرضنا فيه دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية غرداية.  
المبحث الأول : ندبة عن المديرية و هيكلها التنظيمي .  
المبحث الثاني: عرض النتائج و التحليلات .

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الجبائي و المحاسبة الإبداعية

### تمهيد

تعتمد الإدارة الجبائية على التدقيق الجبائي في تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف بالضريبة كما أنها ضرورية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ، لهذا تكتسي هاته العملية أهمية بالغة، وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي قد لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بالمراجعة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة ، بحيث يتحقق المراجع الجبائي من تنفيذ أحكام قانون الضرائب، سواء فيما يتعلق بالإيرادات أو التكاليف أو الإعفاءات بعد اعتماد الدفاتر المحاسبية والمرفقات المكملة لها.

كما أن التدقيق الجبائي يسعى إلى فحص المعلومات المحاسبية و كشف الأخطاء و التلاعبات الموجودة فيها و تصحيحها بينما المحاسبة الإبداعية تسعى إلى تخفيض الوعاء الضريبي للمؤسسة من خلال الاحتيال و التلاعب في القوائم المالية .

### المبحث الأول : الأدبيات النظرية .

بعد انهيار العديد من الشركات الكبرى بسبب التلاعبات المحاسبية و التضخيم الوهمي للأرباح ، و لعل شركة إنرون من أبرزها حيث ثار جدل واسع حول أسباب تلك الانهيارات و من ثم ظهرت مفاهيم و أساليب جديدة تعالج تلك التلاعبات أو التحايلات في الجانب المحاسبي التي لا تظهر حقيقة المعلومات المالية لتلك المؤسسات الإقتصادية و من خلال هذا البحث سنحاول إبراز دور التدقيق الجبائي في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية و كيفية التعامل معها.<sup>1</sup>

### المطلب الأول : مدخل إلى المحاسبة الإبداعية.

يعد التلاعب في البيانات المالية فنا من فنون التضليل إذ أنه يصعب أحيانا اكتشاف هذا التضليل في ظل وجود محاسبين متمرسين لديهم خبرة في المجال المحاسبي حيث يسهل عليهم ممارسة هذه الألاعيب غير الأخلاقية التي تحول دون الحصول على التصريحات الحقيقية للمكلفين من طرف الإدارة الضريبية و قد تعددت تسميات هذه الممارسات من أبرزها مصطلح إدارة الأرباح .

### أولا : مفهوم المحاسبة الإبداعية .

تعددت تعاريف المحاسبة الإبداعية ( CREATIVE ACCOUNTING ) أو المحاسبة الاحتيالية و يمكن ذكر أهم التعاريف كالتالي :

**التعريف الأول :** يعرفها أمات Amat بأنها " العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال " <sup>2</sup>

1 يونس الزين و آخرون ، خطر المحاسبة الإبداعية على المراجعة - حالة فضيحة شركة إنرون - ، مجلة العلوم الإنسانية ، العدد السادس ديسمبر 2016 ، جامعة الوادي الجزائر ، ص1 . - بتصرف -

<sup>2</sup> Oriol Amat, John Blake and Jack Dowds, The ethics of creative accounting,

Ethical Issues in Accounting, (Routledge, 1998 ) p 25 - بتصرف -

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الجبائي و المحاسبة الإبداعية

### التعريف الثاني :

تشير إلى استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية باستخدام الأساليب و الممارسات الحديثة و المبتكرة للحصول على امتياز للدخل، الممتلكات، الموجودات، الخصوم ونتائج تلك الممارسات تكون معقدة و مثيرة في القوائم المالية .<sup>1</sup>

**التعريف الثالث :** هي معالجة الأرقام المحاسبية عن طريق استغلال التغيرات في المبادئ المحاسبية واختيار المقاييس المحاسبية بهدف تحويل القوائم المالية عما يجب أن تكون عليه إلى الوضع المحبذ لمستخدمي القوائم المالية ، أو هي العملية التي تنظم فيها الصفقات بالشكل الذي يترتب عنه النتائج المحاسبية المرغوب فيها .<sup>2</sup>

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن أن نضع تعريف تتوفر فيه أهم مواصفات المحاسبة الإبداعية :  
- هي التلاعب بالبيانات المالية وتحويل المعلومات المحاسبية الواقعية غير المرغوب فيها إلى معلومات محاسبية مرغوبة لأجل تغطية نقص معين أو الزيادة في أعباء و تكاليف لأجل تحقيق أغراض جهة معينة كتخفيض الوعاء الضريبي...الخ  
- ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه.

### ثانياً : دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية .

- تخفيض الوعاء الضريبي وذلك عن طريق تخفيض الأرباح و الإيرادات وزيادة المصاريف .
- تحسين سمعة الشركة للتأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية حيث تكون الغاية من ذلك تعظيم القيمة المالية لأجل زيادة الاقتراض من البنوك ، ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية .
- التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في الأسواق بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأدائها.
- تحسين الأداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية تنعكس إيجاباً على إدارات الشركات لإظهارها بصورة جميلة أمام مجلس الإدارة .
- التصنيف المهني وذلك للحصول على تصنيف متقدم للشركة على منافسيها في مجال العمل مستندة إلى مؤشرات ومعايير مالية .<sup>3</sup>

1 تاريخ الإطلاع/2018/04/15 الساعة على 15:45 [www.bambooweb.com/articles/d/dictionary](http://www.bambooweb.com/articles/d/dictionary)

2. Naser, Creative Financial Accounting its nature and use , Prentice Hall, London, 1993,P59.

3- أسامة عمر جعارة ،كمال أحمد القضاة ،أثر إدراك المالىين لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي ،دراسات العلوم الإدارية ،المجلد 42 ،العدد 1 ، 2015 ، ص ؟ - بتصرف

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الجبائي و المحاسبة الإبداعية

ثالثا : أساليب المحاسبة الإبداعية .

تتعدد أساليب المحاسبة الإبداعية و يمكن أن نلخصها فيما يلي :

الجدول رقم (01- 01) : أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية .

ت	قائمة الدخل	قائمة المركز المالي	قائمة التدفقات النقدية
1	تسجيل المصروف بشكل سريع فيما عملية الإقتناء لا تزال موضع شك .	التقليل في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية .	تصنيف النفقات الإستثمارية باعتبارها نفقات تشغيلية.
2	تسجيل مصروف مزيف	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية .	تستطيع المنشأة إستغلال أرباح التطور الرأسمالي وتسجله باعتبارها نفقات نقدية لغرض الإستثمار
3	زيادة المصاريف من خلال عائد لمرة واحدة	التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتدولة (الأسهم والسندات).	تتوفر كذلك امكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب
4	نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة ولاحقة (تدرج مرتين في التكلفة ) .	عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة (الافلات من غرامات التاجيل).	التلاعب بالدخل من العمليات المستثمرة وذلك لازالة البنود غير المتكررة من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهم تجارية
5	المبالغة في تسجيل الالتزامات	الذمم المدينة : يتم التلاعب هنا من خلال الزيادة في الديون المتعثرة (مؤونة الزبائن).	
6	نقل الايرادات الجارية الى فترة مالية لاحقة	تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل	
7	نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا الى الفترة المالية الحالية.	ادراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة	

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الجبائي و المحاسبة الإبداعية

	الاجل .		
8	إضافة خسائر محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري .		
9	التلاعب في طرق حساب أنواع الإهلاك ( المتناقص -المتزايد -الثابت )		
10	التغيير في طريقة تقييم المخزون محاسبيا -FIFO LIFO		

المصدر : عمر إقبال المشهداني ، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية ، بدون سنة ، ص 13،

يتضح لنا من خلال هذا الجدول طرق التلاعب في قائمة الدخل و قائمة المركز المالي و قائمة التدفقات حيث تختلف الأساليب في الممارسات المحاسبية حسب الغرض المراد تحقيقه .

### خامسا : طرق كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها .

إن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية أصبحت من الأمور الصعبة والمعقدة ، ولهذا فان على المختصين في هذا المجال السعي باستمرار لمواكبة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها ، وفيما يلي أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها .

لجان المراجعة التي ظهرت في الولايات المتحدة بعد الأزمات المالية الحادة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية ، و هي مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات.<sup>1</sup> خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة ، ولهذا الأمر فان لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد وضعت معايير معالجة بديلة ، و قياسية في اغلب معاييرها ، للحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية ، ويتم ذلك عن طريق ما يلي :

<sup>1</sup> علي محمود الخشاوي و محسن ناصر الدوسري ، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها ، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة ، سنة 2008 ،

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الجبائي و المحاسبة الإبداعية

- تنمية التوعية بالجانب الأخلاقي المهني للمحاسبين و مستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم.
- وضع قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها .
- أهلية وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض ، ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصدقية العالية ، حيث يتم إختيار المراجع الكفاء والمتمكن.
- تفعيل التنظيم المهني لمهنة لمحاسبة والمراجعة و وضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهني .
- حتى لو ارتبط ذلك ببعض عوامل عدم التأكد ، ويمكن تحقيق التوافق والتوازن بين الناحيتين بالإفصاح والعرض العادل لبنود لا تتوفر فيها صفة التمثيل الصادق ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.
- تطابق المعلومات مع الواقع :
- ولكي تكون المعلومات موثوقة فيجب أن يتم الاهتمام بجوهرها وحقيقتها وليس الاكتفاء بشكلها القانوني ، فلا يوجد فائدة من معلومات يتطابق شكلها القانوني مع نم-اذج العرض القانونية، ولكنها في ذات الوقت غير ممثلة للواقع بعيدة عن الحقيقة.
- التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم و تعديل القيمة وفق الأسس الواقعية الصحيحة .
- فحص كشوفات الجرد و التحقق الفعلي للأصناف في المخزن .
- التحقق من صحة الأسعار المستخدمة .<sup>1</sup>
- كفاءة المدقق الجبائي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث أن المدقق الكفئ و المتمكن باستطاعته اكتشاف الإنحرافات و ذلك لإطلاعه و خبرته المهنية
- المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة.
- ممارسات المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية
- ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ و المعايير و القواعد المحاسبية المتعارف عليها ، وبالتالي فهي ممارسات قانونية .<sup>2</sup>

1 عيسى عمر أحمد علي ، أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ، كلية الشرق الأهلية كسلا ،مذكرة ماستر ، 2016/2017 ص 25 - 26 .

2 .خولة تليب ، دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية ،جامعة محمد خيضر بسكرة ، سنة : 2014 / 2015 ص53

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الجبائي و المحاسبة الإبداعية

### المطلب الثاني : مدخل إلى التدقيق الجبائي .

يمثل التدقيق الجبائي أداة فعالة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، و ذلك من خلال إتباع الإجراءات الجبائية، حيث يترتب عن هذه الإجراءات التدقيق و التسوية و العقوبات .

#### أولا : مفهوم التدقيق الجبائي .

يعرف التدقيق بأنه : الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة مدى احترام القوانين الجبائية من جهة وتعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى ، كما يعرف أيضا : أنه عبارة عن مجموعة من العمليات المطبقة من قبل المصالح الجبائية بهدف التأكد من احترام القوانين الجبائية، وذلك لتجنب كل ما قد ينتج عنه من مخالفات وتجاوزات .

كما يمكن تعريفه على أنه : مجموع العمليات التي تهتم بالتأكد من صحة و قانونية التصريحات المودعة لدى الإدارة الجبائية .

كما عرف التدقيق الجبائي بأنه مجموعة من الإجراءات القانونية، التي تهدف إلى التأكد من مصداقية وقانونية تصريحات المكلفين بالضريبة<sup>1</sup>

من التعاريف السابقة نستخلص أن التدقيق الجبائي بمفهومه العام يهدف إلى تحقيق دورين أساسيين :

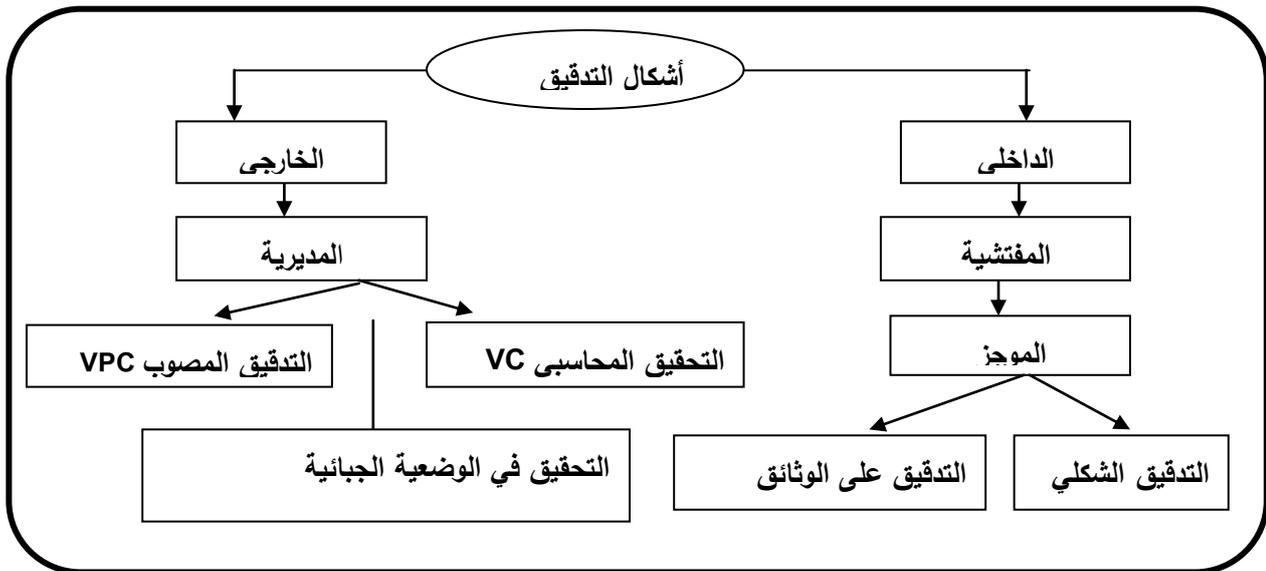
- التأكد من مطابقة التصريحات الجبائية للمكلف مع نتائج التدقيق والرقابة من طرف المحقق الجبائي.

- اكتشاف الأخطاء والانحرافات في التصريحات الجبائية و تصحيحها.

#### ثانيا : أشكال التدقيق الجبائي .

تختلف أشكال التدقيق الجبائي حسب التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة أي بحسب حالة الأشخاص المراد التحقيق معهم، معنويين أو طبيعيين ، و يمكن توضيحها في هذا الشكل :

الشكل رقم ( 01 - 01 ) : أشكال التدقيق الجبائي (الرقابة) .



<sup>1</sup> بوعزة عبد القادر، محاضرات في مقياس التدقيق الجبائي ، ، الموسم الجامعي: 2013 / 2014 ص 13- 14 (بتصرف)

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الجبائي و المحاسبة الإبداعية

المصدر : من إعداد الطلبة مع أخذ معطيات من :

سميرة بوعكاز ، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي ، رسالة دكتوراه ، تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2014-2015 ص 90- 93 .

ويمكن شرح هذا الشكل الذي يحدد أشكال الرقابة بكل أنواعها فيما يلي :

أ - رقابة موجزة :

تهدف إلى التحقيق في هوية المكلف بالضريبة وعنوانه و معلومات الجرد لإعداد الوعاء الضريبي، و تشكل عملاً تحضيرياً للرقابة على الوثائق (المعمقة).

- الرقابة على الوثائق :

حيث يقوم المحقق بتصحيح الأخطاء الظاهرة في التصريحات والعاجزين عن الوفاء منهم بالاعتماد

على المعلومات والتبريرات الشفوية أو الكتابية المقدمة إلى الإدارة الجبائية<sup>1</sup>

تجرى الرقابة على الوثائق في مكاتب الإدارة الجبائية مرفقة بمجموعة من التحقيقات المتعلقة بفحص نقدي

للتصريحات بمساعدة المعلومات والمستندات الواردة في ملف المكلف بالضريبة والمنقاة من قبل، حسب

معايير موضوعية من طرف الإدارة الجبائية

- الرقابة الشكلية :

يطبق هذا النوع من الرقابة سنوياً، وتقتصر على تصحيح الأخطاء المادية الواضحة والمكتشفة عند

الإطلاع على التصريحات، وتهتم بالتحقيق في هوية المكلف بالضريبة وعنوانه وكذا عناصر الجرد لإعداد

الوعاء الضريبي، وتشكل عملاً تحضيرياً للرقابة على الوثائق .

ب- الرقابة في عين المكان :

بعد الانتهاء من التحقيق الموجز يحق لأعوان الرقابة الجبائية الانتقال للتحقيق الجبائي المعمق في حالة

اكتشاف تهرب أو غش جبائي في وضعية أو محاسبة المكلف بالضريبة، وتأتي على شكلين:

- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE)

ويعرف على أنه : مجموع عمليات التحقيق والتقصي بغرض اكتشاف الفروق المحت - ملة بين المداخل

المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة مقارنة بتلك التي حققها فعلاً .

- الرقابة المصوبة : حيث تقتصر عملية التحقيق فيه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم وما

يرتبط بها من معلومات محاسبية كما تنص المادة 26 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>2</sup> .

<sup>1</sup> بن معنوق خالد ، ميلي محمد الأمين ، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة ماستر ، تخصص

محاسبة وتدقيق ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، 2016-2017 ص12

<sup>2</sup> المادة 26 ، قانون الإجراءات الجبائية ، الجريدة الرسمية ، العدد 68 ، المؤرخ في 31 ديسمبر 2013 .

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الجبائي و المحاسبة الإبداعية

**التحقيق في المحاسبة :** مسك السجلات التجارية و يقصد بها دفتر اليومية و دفتر الجرد ، كما تنص المادة 20: 1 من قانون الإجراءات الجبائية أنه" يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها مدى توفر الوثائق التبريرية :

ونقصد بها كل وثيقة أو مستند تثبت القيام بالعمليات فعلا خاصة فواتير الشراء الأصلية والمصاريف التي قام بها المكلف ، بالإضافة إلى نسخ من فواتير البيع وتقديم الخدمات...<sup>1</sup>

- هو العملية التي تركز على التأكد من مصداقية التصريح الجبائي بمقارنتها مع عناصر خارجية.

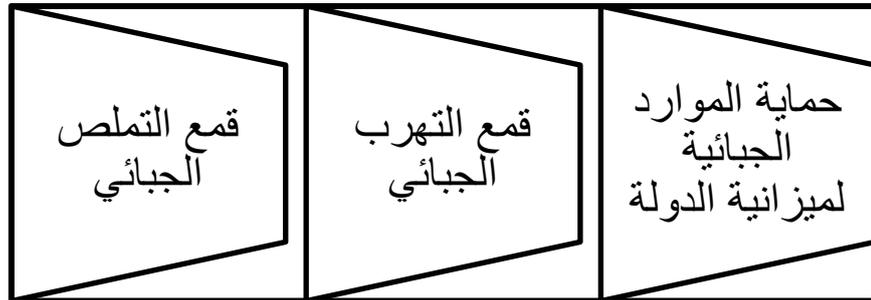
- حسب قانون الضرائب المباشرة الجزائري فإن التحقيق في المحاسبة يعرف على أنه: مجموعة عمليات المراقبة التي تكون بهدف فحص المحاسبة بعين المكان ومقارنتها مع عناصر خارجية للاستغلال . 2 .

**ثانيا : أهداف التدقيق الجبائي .**

### الأهداف العامة :

و لتوضيح الأهداف العامة للتدقيق الجبائي يمكن ذكر أهمها في هذا الشكل :

الشكل رقم ( 01 - 02 ) : أهداف التدقيق الجبائي .



المصدر : بوعزة عبد القادر، مرجع سبق ذكره ، ص 20

يتضح لنا من خلال هذا الجدول أهداف التدقيق الجبائي التي تسعى إلى قمع و محاربة التملص و التهرب الجبائي و حماية موارد خزينة الدولة .

**الأهداف الخاصة :**

- التأكد من إيداع التصريحات الجبائية .

اكتشاف الأشخاص الذين يمارسون نشاطات خاضعة للضريبة ولا يصرحون بها و إستعمال أساليب لتقويم سلوكهم إتجاه المصالح الجبائية.

- التحقق من دقة وصحة التصريحات المودعة من طرف المكلفين .

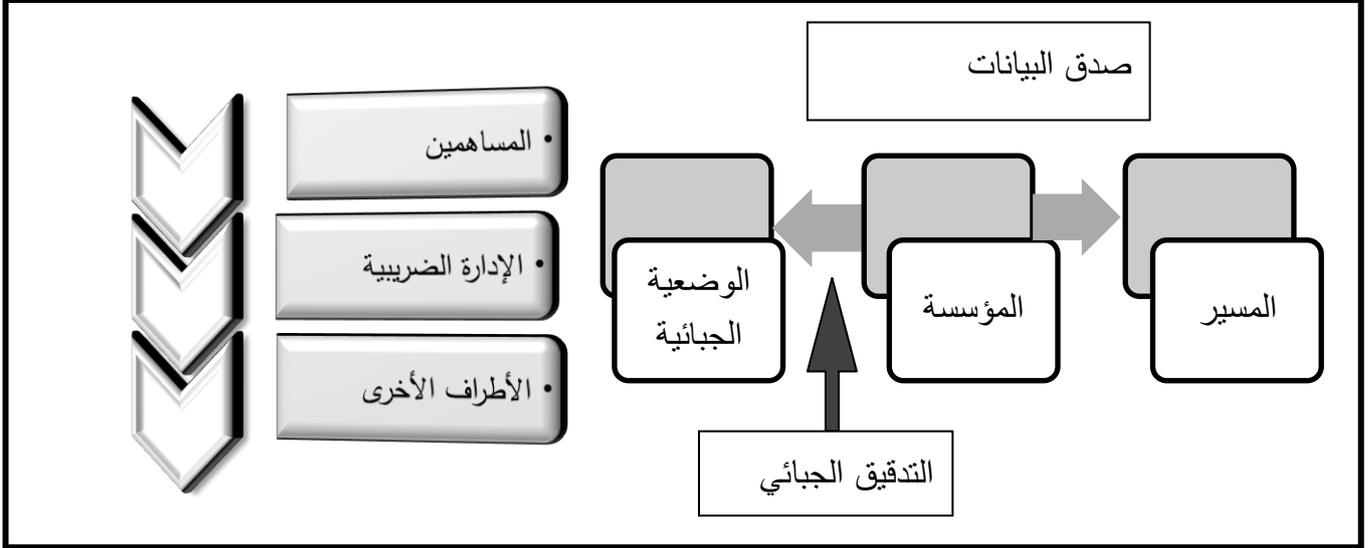
<sup>1</sup> المادة 20 : 1 ، القسم الأول ، الفصل الثاني ، قانون الإجراءات الجبائية ، 2016

<sup>2</sup> سليمان عتير ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، مذكرة ماستر ، تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2011-2012 ص 133 بتصرف

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الجبائي و المحاسبة الإبداعية

من خلال ما سبق يمكن أن نوضح أهمية و دور التدقيق الجبائي في هذا الشكل :

الشكل رقم ( 01 - 03 ) : دور المدقق الجبائي .



source : Olivier Herbach, « le comportement des collaborateurs de cabinet d'audit », thèse de doctorat de gestion , université des sciences sociales, Toulouse 1, 2000, p : 04,

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الجبائي و المحاسبة الإبداعية

شرح الشكل ( 01 - 03 ) :

يتبين لنا من خلال الشكل السابق يظهر لنا إهتمام المساهمين و إدارة الضرائب و الأطراف الأخرى بالوضع الجبائية للمؤسسة حيث تهتم الأطراف ذوي العلاقة بوضعية المؤسسة الجبائية و تتخذ قراراتها المستقبلية .

### المطلب الثالث: العلاقة بين المحاسبة الإبداعية و التدقيق الجبائي .

يمكن تحديد العلاقة بين المحاسبة الإبداعية و التدقيق الجبائي من خلال التطرق إلى أسباب ظهور التدقيق الجبائي و المحاسبة الإبداعية و تحديد أهداف كل منهما ثم إستنتاج العلاقة بينهما .  
أولا : أسباب ظهور المحاسبة الإبداعية .

يعتبر تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة المصدر الرئيسي لظهور المحاسبة الإبداعية المتمثلة في :

مصلحة المديريين في تقليل الضرائب والأرباح الموزعة، ومصصلحة حملة الأسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم، ومصصلحة الموظّفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة، و سعي الإدارة الضريبية في تحصيل ضرائب أكثر.

تتعدد المصالح رغم تعارضها و هو ما تسبب في انتشار المحاسبة الإبداعية  
ثانيا: أسباب ظهور التدقيق الجبائي .

يعد التدقيق الجبائي وسيلة فعالة لمتابعة النظام التصريحي لأن المكلف هو الذي يحدد أسس الضريبة و يقوم بتصريحها للإدارة الجبائية و تقوم الإدارة الجبائية بالتأكد من صحة هذه التصريحات كما تحرص على تجسيد مبدأ العدالة الجبائية ، كما أن التدقيق الجبائي وسيلة لمكافحة المحاسبة الإبداعية غير القانونية.

### ثالثا : أهداف المحاسبة الإبداعية :

- التأثير الإيجابي على أسعار أسهم الشركة : إن تراجع القيمة المالية للمؤسسة يؤثر سلبا على أسهمها في الأسواق المالية لذا تلجأ المؤسسة إلى استخدام المحاسبة الإبداعية لتعظيم قيمة أسهمها
- التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق .<sup>1</sup>
- تلجأ المؤسسة إلى استخدام المحاسبة الإبداعية :
- للحفاظ على مكانتها السوقية و غزو أسواق جديدة والظهور بصورة جيدة أمام منافسيها
- الإستفادة من القرض البنكي : تستخدم البنوك التجارية معايير ومؤشرات إئتمانية بهدف تقييم المؤسسات والشركات قبل إتخاذ قرار تقديم قروض لهذه الشركات لذا تلجأ هذه الأخيرة إلى استخدام

<sup>1</sup>عباس عبد الرزاق ، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن ، دار الهدى ، الجزائر ، 2012، ص22 بتصرف

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الجبائي و المحاسبة الإبداعية

أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين تلك المؤشرات والمعايير ،مما يؤثر إيجابا على عملية إتخاذ القرار الائتماني للبنك .

- الإستفادة من الوعاء الضريبي : تقوم المؤسسات من خلال تخفيض أرباحها وإيراداتها وزيادة النفقات بتخفيض الوعاء الضريبي للمؤسسة بتخفيض الوعاء الضريبي للمؤسسة<sup>1</sup>

رابعاً: أهداف التدقيق الجبائي .

يعتبر التدقيق الجبائي وسيلة تعتمد عليها الدولة لتحقيق الأهداف الأساسية التالية :

أ) الهدف القانوني : ويتمثل في ترسيخ مبدأ العدالة الضريبية وذلك باعتبار جميع المكلفين بالضريبة سواسية في دفع الضرائب المفروضة عليهم .

ب) الهدف المالي و الإقتصادي : تحصيل المال العام والحفاظ عليه بغرض الزيادة في الإيرادات وتغطية النفقات العامة وهو الأمر الذي يحقق التنمية الوطنية والزيادة في الإنتاج

ج) الهدف الجبائي : حماية الموارد الجبائية لميزانية الدولة ،التي تشكل مؤشر لنجاح أو فشل الإدارة الجبائية في تحقيق المهمة التي أوكلت إليها .

- تحديد الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة ،مما يسهل عليهم عملية التقييم .

- توسيع الوعاء الضريبي وتحصيل موارد إضافية وتوجيهها لأغراض اقتصادية

د)الهدف الإداري :

تحديد الإنحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة ومواجهة المشاكل المترتبة عن ذلك :

- تساعد الرقابة بتحديد نسبة التهرب الضريبي لإيجاد الحلول ووضع خطة مستقبلية

- كشف الثغرات القانونية التي تساعد المكلفين بالضريبة في التهرب والإبداع المحاسبي

- تقييم المراقبين والأعوان الجبائيين أثناء أداء مهمتهم في التحصيل الضريبي وكشف المخالفات

وبالتالي يتم اختيار الأفضل بينهم لترقيتهم<sup>2</sup>

هـ) الهدف الاجتماعي :

- ترسيخ الوعي الضريبي بين المكلفين لمحاربة المحاسبة الإبداعية وتفادي اللجوء إلى الاحتيال

والتزوير والإخفاء التي يلجأ إليها المكلفون للتخلص من دفع الضريبة

- تحقيق العدالة الاجتماعية بصفة عامة والعدالة الجبائية بصفة خاصة بين المكلفين بالضريبة

<sup>1</sup> ليندا حسن نمر الحلبي ،دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية ، الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية ،رسالة ماجستير جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ،كلية الأعمال \_قسم المحاسبة ،آيار /2009 ص 23 بتصرف .

<sup>2</sup> عباس عبد الرزاق ،التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن ، دار الهدى ،الجزائر ،2012،ص22 بتصرف

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الجبائي و المحاسبة الإبداعية

### العلاقة بينهما :

- نستنتج من خلال ما سبق أن العلاقة بين المحاسبة الإبداعية و التدقيق الجبائي هي أن المحاسبة الإبداعية تسعى إلى تخفيض قيمة الوعاء الضريبي للمؤسسة و ذلك بالاحتيايل في القوائم المالية أما التدقيق الجبائي فيسعى بدوره إلى كشف هذه التلاعبات و تصحيحها و فرض عقوبات عليها .
- يقوم التدقيق الجبائي بإعادة مراقبة و فحص المعلومات المحاسبية و كشف الأخطاء و التلاعبات الموجودة فيها و تصحيحها و منه فإنه يجب على المدقق أن تتوفر فيه عدة مواصفات و شروط تساعد على تعزيز أداء عمله سواء على مستوى مكاتب التدقيق أو المحاسبة للحد من الممارسات الإبداعية القانونية .
  - ومن أهم تلك الآليات والشروط ما يلي :
  - توفر الموارد البشرية المؤهلة و المكونة .
  - يجب على الأفراد المكلفين بمهمة التدقيق أن يتحلوا بالمسؤولية و الوعي المهني و النزاهة .
  - يجب على مكاتب التدقيق و المحاسبة أن تقيم مدى إمكانية الاعتماد على ما تقدمه إدارة الشركة التي يتم التدقيق عليها من بيانات .<sup>1</sup>
- إن مهمة المدقق ليست سهلة خاصة في ظل كبر وتشعب وتشابك أنشطة الشركات والتطور المستمر في أساليب الإنتاج والتسويق والتمويل ، حيث أنها لم تعد قاصرة على أساليب التدقيق المستندي التقليدية والاطلاع على الدفاتر والقيود المحاسبية ، إنما أصبحت موضوعات مثل أساليب تصوير القوائم المالية و الإفصاحات المختلفة المطلوبة بالمعايير المحاسبية والالتزامات غير المقيدة بالدفاتر في دائرة الاهتمام الأول للمدقق .
- و يمكننا القول بان غالبا من يقوم بعمل تلاعبات أو ممارسات المحاسبة الإبداعية من المحاسبين من هو على مستوى عال من الحرفية والابتكار لذا فمن الضروري أن يقابله من الطرف الآخر من المدققين سواء في مكاتب التدقيق أو مدققي مكاتب المحاسبة من يكون على نفس المستوى إن لم يكن أعلى ، وذلك من أجل كشف تلك الممارسات والحد منها حتى يستطيع أن يصل إلى توفير التأكيدات المعقولة بخلو تلك التقارير المالية من أي انحرافات أو تلاعبات أو غش .

<sup>1</sup> نجاة نوي ، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر(1999،2003) ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التدبير ، فرع مالية ونقود ، جامعة الجزائر ،السنة الجامعية 2003/2004،ص 23 بتصرف

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الجبائي و المحاسبة الإبداعية

### المبحث الثاني : دراسات سابقة.

للإمام بالموضوع تطرقنا إلى بعض الدراسات السابقة و ذلك لأخذ فكرة حول الموضوع و المقارنة بين دراستنا و تلك الدراسات و إستنتاج أهم الفروقات مع إضافة ما توصنا إليه و تلخيصه في عبارة عن نتائج و توصيات .

### المطلب الأول : دراسات سابقة وطنية.

حاولنا أن نركز في هذا المطلب على أهم الدراسات الوطنية التي لها علاقة بموضوعنا و إكتشاف ما توصلت إليه هذه الدراسات و الإستفادة منها .

### الدراسة الاولى :

شتحونة محمد فارس ، مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات لولاية ورقلة .

الإشكالية : ما مدى مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟

### أهداف الدراسة :

إلقاء الضوء على مسؤولية المراجع .

التعرف على المحاسبة الإبداعية.

استعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية.

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على جوانب مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال تقييم مدى التزام مراجعي الحسابات لمسؤوليتهم المهنية، ومدى توافر الكفاءة العلمية والعملية والخبرة المهنية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وانتهاء بالمعوقات التي تؤثر قدرة المراجع في أداء مسؤوليته المهنية.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

أن العوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي تؤثر على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية؛ أنه ينقيد مراجعو الحسابات الخارجيين بإجراء الاختبارات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. أنه يواجه مراجع الحسابات مشاكل ومعوقات تؤثر في قيامه بمسؤوليته المهنية خلال عملية مراجعة البيانات.

### الدراسة الثانية :

عليوش عادل ، دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر دراسة عينة من شركات المساهمة لولاية سكيكدة.

الإشكالية : ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

هدفت هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

- بيان الدور الذي يلعبه المدقق الداخلي، في زيادة الثقة في القوائم المالية.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الجبائي و المحاسبة الإبداعية

- التعرف على مفهوم و أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة، ودوافع الإدارة من استخدامها.
- بيان دور وأهمية وظيفة التدقيق الداخلي في اكتشاف الغش و التلاعبات الممارسة بأساليب المحاسبة الإبداعية .

### نتائج الدراسة :

- من خلال دراستنا للموضوع والدراسة الميدانية التي أجريت على شركات المساهمة توصلنا لعدة نتائج من أهمها :
- يساهم التدقيق الداخلي في زيادة الموثوقية للقوائم المالية .
- يقدم التدقيق الداخلي خدمات للمؤسسة وباقي شرائح المجتمع .
- توفير الإمكانيات المادية والمالية لقسم التدقيق الداخلي يؤدي إلى قيام مهامه بطريقة جيدة تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها .
- تلعب أخلاقيات المهنة دورا هاما أثناء قيام المدقق الداخلي بأداء مهامه فالنزاهة و الموضوعية والسرية سلوكيات يجب على المدقق التحلي بها .
- من دوافع استخدام الإدارة للمحاسبة الإبداعية هو التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق وزيادة الاقتراض من البنوك.
- توجد صعوبات في ضبط و تحديد ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية .
- يساهم التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

### الدراسة الثالثة :

يوسفي رشيد ، بكرتيي يومدين ، دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ،دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية مستغانم 2013.

**إشكالية الدراسة :** هل التدقيق الجبائي كافي لوحده في الحد من ظاهرة الغش والتهرب الجبائي أو تقليصها؟

**الهدف من الدراسة :** تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الجبائي ،مع تشخيص هذه الظاهرة إيمانا منا أنه في تشخيص العلة يمكن العلاج .

**التوصيات :** من خلال النتائج المتوصل إليها حاولنا تقديم بعض الإقتراحات والتوصيات التي تبين دور أداة التدقيق الجبائي في الحد من هذه الظاهرة :

تشخيص اتجاهات الغش الجبائي فيما يتعلق بتحليل خطر النشاطات الجديدة ذات التغيرات المستمرة والعمل على القضاء التدريجي للظاهرة من خلال التأثير على الممارسات التي تغذي وتتغذى من الظاهرة وذلك بالعمل على إدراج مبدأ الشفافية على مختلف المعاملات والمبادلات التجارية .

اللجوء إلى إصلاح جبائي هادف وجديد مبني على الوضعية الاقتصادية الجزائرية وبعيد على كل التعقيدات التي تعطي فرصة أكبر للاتجاه نحو الغش .

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الجبائي و المحاسبة الإبداعية

تربية وتكوين المكلف من خلال نشر الوعي الضريبي في إطار تحسين العلاقة بينهما بتوفير جو من الثقة بإقحامه في التشريعات من أداء واجبه الضريبي وتحسيسه أن الضريبة أداة للمواطنة والتواصل الاجتماعي الهدف منها ضمان خدمات الدولة .

**الدراسة الرابعة :**

محمد هشام ملوكة ، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، شهادة ماستر في علوم التسيير جامعة الوادي .

**الإشكالية :** يتوقف الإعتماد على المراجعة على مدى توفر بعض الشروط والضوابط يمكن من خلالها الوصول إلى تصريحات جبائية صحيحة ، وفي خضم هذا تبدو أهمية طرح الإشكالية التالية : إلى أي مدى يمكن للمراجعة الجبائية أن تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية ؟

**أهداف البحث :**

يكن الهدف من هذا البحث هو التعرف على وظيفة المراجعة الجبائية ودورها الفعال في إيجاد حلول للمشاكل الضريبية التي تواجه المكلفين ، وكذلك عملها على تصحيح وتصويب الأخطاء والإغفالات التي تصدر من المكلف عن قصد أو بدون قصد ومعرفة الآليات اللازمة لزيادة فعالية هذا الدور خاصة لمدى مساهمتها في تحسين جودة التصريح الجبائي .

**التوصيات :**

من خلال النتائج السابقة يمكننا تقديم جملة من التوصيات ، وهي كالتالي :

- العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى المؤسسات وذلك من خلال تفعيل الوظيفة الجبائية والإهتمام بالإلتزامات التصريحية لتجنب أعباء مالية
- ضرورة الإهتمام بالمراجعة الجبائية وإعطائها الطابع الرسمي وتحديد صلاحيتها وحدودها
- ضرورة إدخال تكنولوجيا المعلومات والإتصال في عملية التصريح والتحصيل لتسهيل عملية الإتصال بين المكلفين والإدارة الضريبية .
- العمل على زيادة مستوى الثقافة الجبائية للمسيرين من خلال تاهيلهم وتدريبهم والإرتقاء بمستواهم العلمي والعملية ، وبالتالي تمكينهم من استغلال القانون الجبائي لصالح المؤسسة .
- العمل على فصل المهام الجبائية مما ينتج عنه إعداد تصريحات جبائية صحيحة ودقيقة .

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الجبائي و المحاسبة الإبداعية

### المطلب الثاني : دراسات أجنبية .

حاولنا أن نركز في هذا المطلب على أهم الدراسات الأجنبية التي لها علاقة بموضوعنا و إكتشاف ما توصلت إليه هذه الدراسات و الإستفادة منها .

#### الدراسة الاولى :

دراسة مطر والحلبي ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية 2009 .

**الإشكالية :** ما مدى دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية ؟

هدفت الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية ، وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية ، و التعرف على الدور الذي يقوم فيه مدققوا الحسابات لتلك الشركات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية في القوائم المالية المدققة.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها إلى أن المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضله معدو هذه البيانات ، و أيضا تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية .

ومن أهم التوصيات الخاصة بهذه الدراسة أن المدققين الخارجيين يجب أن يعطوا ا عند تنفيذ عملية تدقيق جميع عناصر ومكونات القوائم المالية الاهتمام الكافي ، للتعرف على كافة ممارسات و أساليب المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها .

#### الدراسة الثانية :

دراسة علي محمود الخشاوي - محسن ناصر الدوسري " المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في

التحقق من ممارساته و نتائجها

**الإشكالية :** كيف يمكن للمدقق التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟

**هدفت هذه الدراسة إلى :**

- استعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية .
- التعرف على التوجهات والوسائل لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية ، ومدى مساهمتها في تقييد التلاعب في القوائم المالية .
- دور المنظمات الدولية المحاسبية في ذلك .
- التعرف على المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية .
- دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية .

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الجبائي و المحاسبة الإبداعية

كماهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم الأساليب المستخدمة في ظل ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية مع التعرف إلى الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها ، ثم بينت الدراسة أيضا دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من اتحاد دولي للمحاسبين في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية . ثم بينت أهمية دور المدقق الخارجي في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية .

وكانت من أهم نتائج الدراسة وجود العديد من الاتجاهات و الأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن أبرزها حوكمة الشركات ولجان المراجعة ، و أن للمدقق الخارجي دور مهم ومحوري في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية . وكان من أهم توصيات الدراسة ضرورة تفعيل دور حوكمة الشركات وحث الشركات والمؤسسات المالية على تطبيقه لما له من دور في زيادة الشفافية و الإفصاح الأمر الذي يساعد في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مع سرعة صدور القوانين والتشريعات اللازمة ، التي تكشف عم ممارسات المحاسبة الإبداعية وتساعد على الحد منها .

### الدراسة الثالثة:

ناظم شعلان جبار ،أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية (دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية )،مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية ،المجلد 9،العدد32، سنة 2015.

### مشكلة البحث:

قد تسعى كثير من إدارات الشركات الى تحقيق أهداف محددة الأمر الذي يدفعهم أحيانا إلى معالجة البيانات المحاسبية للشركة أو التلاعب بها عن طريق ابتداع أساليب محاسبية دقيقة مستغلين بذلك تنوع البدائل المحاسبية أو الثغرات القانونية وهو ما يطلق عليه (المحاسبة الإبداعية ) وذلك لغرض تحقيق تلك الأهداف التي يرغبون بها وتجميل صور الدخل في سبيل خداع مستخدمي المعلومات المحاسبية ،مما يؤثر سلبا في مصداقية تلك البيانات .

### أهداف البحث :

- إلقاء الضوء على الدراسات السابقة التي تناولت موضوع المحاسبة الإبداعية وماتوصلت اليه حتى تكون نقطة البداية لهذا البحث .
- استعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المحاسبية
- التعرف على التوجيهات والوسائل الممكن اتباعها لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية .

### التوصيات :

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الجبائي و المحاسبة الإبداعية

- ضرورة تطوير التشريعات والأنظمة التي تنظم عمل المدققين ،ليتمكنوا من تنفيذ عملية التدقيق باستقلالية ومهنية عالية بعيدا عن تأثيرات وضغوط إدارات الشركات .
- إصدار تشريعات حازمة تتضمن عقوبات رادعة لحالات التلاعب والتحريف في البيانات المالية وبما يحد من استخدام التقنيات غير الشرعية من أساليب المحاسبة الإبداعية .
- إيجاد مرجعية للمحاسبين تتمتع بالاستقلالية لحمايتهم من تدخلات الإدارة التي قد تفرض عليهم تجاوز المتطلبات القانونية والمحاسبية المقبولة قبولا عاما ويحميهم من المسائلة القانونية .
- التركيز والعمل على تطوير وتدريب المدققين بشكل مستمر لان ممارسة مهنة التدقيق تحتاج إلى أشخاص ذو مواصفات خاصة، بحيث يتمتعون بالوعي المهني والثقافة والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية والمستجدات في بيئة الأعمال والعوامل التي قد تؤثر على مصداقية القوائم المالية .
- تنمية الثقافة المحاسبية بين مستخدمي البيانات والمعلومات المالية على مختلف أطيافهم ،وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال التدقيق والمحاسبة .

### الدراسة الرابعة :

مختار ادريس ابوبكر ادم وهلال يوسف صالح ،دور معايير التقارير المالية الدولية في الحد من ممارسات ادارة الارباح في القوائم المالية للمصارف .دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية .مجلة العلوم الاقتصادية 2016.

### مشكلة الدراسة : تتمثل في مايلي :

- عدم دقة وصحة التفسيرات المحاسبية المستخرجة من المعايير المحاسبية التقليدية .
- عدم تحديد الاليات اللازمة للحد من ممارسات ادارة الارباح .
- عدم تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لزيادة جودة المعلومات المحاسبية .
- لم تتعرض المعايير المحاسبية التقليدية لممارسات ادارة الارباح في الشركات المساهمة .

### أهداف الدراسة : تحقق الدراسة الاهداف التالية :

- معرفة ما إذا كانت معايير اعداد التقارير الدولية بمفاهيمها وأدواتها قادرة على الحد من ممارسات ادارة الارباح .
- اختبار اثر تطبيق معايير اعداد التقارير المالية الدولية في اختيار السياسات المحاسبية في الحد من ممارسات ادارة الارباح .
- اختبار اثر تطبيق معايير اعداد التقارير المالية الدولية في انتاج معلومات ذات كفاءة عالية .

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الجبائي و المحاسبة الإبداعية

**التوصيات :** توصلت الدراسة إلى مايلي :

- ضرورة التحول الى معايير التقارير المالية لإنتاج معلومات محاسبية ذات جودة .
- توحيد اسس القياس والافصاح والمصطلحات المحاسبية بين الدول .
- تقليل الاختلافات في النتائج بما يتلائم مع معايير اعداد التقارير المالية الدولية .

### المطلب الثالث : مقارنة بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة.

من خلال اطلاعنا على الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع من عدة جوانب ،حاولنا في هذه المذكرة أن نركز أكثر على جانب معين من المحاسبة الإبداعية و الذي يدور حول الجانب القانوني منها ،أي الجانب المشروع منها و الذي حاولنا تلخيصه فيما يلي :

فمن الجانب الجبائي تسعى المؤسسات إلى تخفيض العبئ الضريبي وذلك لأجل :

أولا : المحاسبة الإبداعية القانونية (المشروعة).

إعادة الاستثمار في الأرباح غير الموزعة مستفيدا من تخفيضات عليها ( و قد يكون وزعت فعلا).  
بيع الخردة من آلات مهتلكة دون تسجيلها محاسبيا .

-بيع آلات أهتلكت .

-زيادة النفقات عن طريق تضخيمها .

-تقديم مساعدات وإعانات للغير .

تسجيل بعض فواتير الشهر السابق مع الشهر الموالي بسبب صعوبة تسديدها كلها في ذلك الشهر .

المشاركة في تظاهرات لمناسبات وطنية مع تضخيم التكاليف بفواتير حقيقية .

إعطاء بعض الأنشطة صفة غير تجارية .<sup>1</sup>

ثانيا : المحاسبة الإبداعية غير القانونية ( غير المشروعة ) .

وهناك أمثلة أخرى للجوء إلى إستعمال أساليب للمحاسبة الإبداعية بطرق غير مشروعة لغرض الغش

الضريبي يمكن ذكر بعضها فيما يلي :

- تسجيل أعباء و مصاريف صاحب المؤسسة (فواتير الكهرباء و الماء...) الذي يملك مؤسسة باسمه

الشخصي مع العلم أن الفواتير أيضا باسمه الشخصي .

- التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنه معينة لتحميلها بالإرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي

إليه المحاسب وخصوصا في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو

القيمة الحقيقية حسب النظام المالي المحاسبي.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الجبائي و المحاسبة الإبداعية

- استغلال فرصة اختيار الطرائق والسياسات المحاسبية البديلة مثال :  
طرائق تقييم المخزون السلعي .
- معاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية.
- استخدام التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية، مثال ذلك تقدير العمر الإنتاجي للأصل لأغراض الإهلاك.
- تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في الحسابات.
- مثال : بيع الأصل وإعادة استئجاره لأن عائدات البيع يمكن أن تخفض أو ترفع بشكل غير حقيقي من خلال إجراء تسويات مع أقساط الإيجار

### خلاصة الفصل :

من خلال دراستنا النظرية لأثر التدقيق الجبائي على المحاسبة الإبداعية تبين لنا أن التدقيق خلال مسيرته في الحد من هذه الممارسات غير الشرعية ، تصادفه الكثير من العقبات والصعوبات التي تعيق العون المحقق ، كون أن النظام الجبائي الجزائري لم يهيأ الإدارة الجبائية للتأقلم مع النصوص الجديدة والتعديلات، على اعتبار أن أي تحول اقتصادي يتطلب توفير عدد هائل من الإطارات المكونة تكويننا سليما، بالإضافة على توفير الوسائل الحديثة لإدارة عصرية تمكنها من اكتشاف الأخطاء والتلاعبات من جانب المكلفين بالضريبة في الوقت المناسب وبالسرعة المطلوبة، باعتبار التدقيق الجبائي الأداة التي تقابل فحص التصريحات وقدرته على معرفة الثغرات والخلل الذي قد يمس مصداقية وفعالية المعلومات المصرح بها من قبل المكلفين بالضريبة .

### الفصل الثاني: دراسة حالة بمديرية الضرائب.

تتميز مهمة التدقيق الجبائي التي تأديها المصالح الجبائية بالصعوبة ، لتشعب مجالات التحقيق ، و كثرة المؤسسات الإقتصادية ، توسع وتعدد هذه المهمة، ولأن عملية الرقابة الجبائية تعتبر ضرورة ملحة أقرها الواقع، و ترتبط بأحد أهم الموارد و الأدوات المالية لأي إقتصاد كان، وحتى يتسنى تحقيق هذه الأهداف وباقي الأهداف الأخرى، و يجب إعداد مخطط هيكل منظم ومحكم ، يسمح بتناسق وتكامل مختلف هياكل الرقابة الجبائية، وفي ما يأتي سنحاول التطرق إلى هاته المصالح للرقابة الجبائية المنتشرة عبر تراب الوطن و إلى مختلف فروعها وأقسامها.

### المبحث الأول : مدخل إلى الإدارة الجبائية .

تعتبر محاربة التهرب الضريبي هي المهمة الأولى للإدارة الجبائية ، وهذه المهمة ليست سهلة، لذلك عليها أن تفرض وجودها عن طريق التدخلات المستمرة وعمليات الإحصاء المتتابعة، وكذلك عمليات التحقيق والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة عن طريق الاتصال مع المصالح الأخرى، ولا يمكن لها أن تقوم بكل هذه المهام إذا لم تكن مهيكلة بشكل جيد، وتقوم الإدارة الجبائية بالمهام المتعلقة بالتدقيق الجبائي عن طريق المصالح المكلفة بالوعاء، والتدقيق والتحصيّل لمختلف الضرائب والرسوم، وتنقسم هيكلّة الإدارة الجبائية .

### المطلب الأول : نبذة عن المديرية .

سنحاول أن نوضح المستويات الإدارية للإدارة الضريبية و مهام كل منها.  
مصالح الإدارة الجبائية :

أولا : على المستوى المركزي : المديرية العامة للضرائب .

ثانيا : على المستوى الجهوي : المديريات الجهوية للضرائب .

ثالثا : على المستوى المحلي : المديرية الولائية .

أولا : المصالح المركزية للرقابة الجبائية .

نبذة تعريفية عن المديرية العامة للضرائب :

إن محاربة التلاعبات في المعلومات المحاسبية و ممارسات المحاسبة الإبداعية غير القانونية ، هي المهمة الأولى للإدارة الجبائية التي تسعى إلى الحد منها بثتى الطرق و الأساليب ، إلا أنها ليست المهمة الوحيدة حيث لديها العديد من المهام الأخرى .<sup>1</sup>

ثانيا : على المستوى الجهوي : المديريات الجهوية للضرائب .

تنقسم المديريات الجهوية للضرائب إلى :

<sup>1</sup> موقع مديرية الضرائب ، <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar> تم الاطلاع عليه بتاريخ : 2018/04/15 على

## الفصل الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

المديرية الفرعية للعمليات الجبائية ، وتكلف بـ :

- تنشيط المصالح و إعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار .
- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و متابعتها ومراقبتها
- متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.
- تعمل على تسيير:

أ) مكتب الجداول، ويكلف بـ:

- التكفل بالجدول العامة والتصديق عليها .
- التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل .

ب) مكتب الإحصائيات، ويكلف بـ:

- استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية .
- مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل .
- مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب .

ج) مكتب التنظيم والعلاقات العامة، و يكلف بـ 1

- استلام و دراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتمادات .

- متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة و الامتيازية .

- نشر المعلومة الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه و توجيهه.

د) مكتب التنشيط والمساعدة، ويكلف لاسيما، بضمان ما يأتي :

- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب و كذا بتنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل و انسجامها؛
- متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.

2- المديرية الفرعية للتحصيل وتكلف بـ:

- التكفل بالجدول وسندات الإيرادات و مراقبتها و متابعتها و كذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم و كل ناتج آخر أو أتاوى .

- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة .

- التقييم الدوري لوضعية التحصيل و تحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من

<sup>1</sup> موقع مديرية الضرائب ، <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar> تم الاطلاع عليه بتاريخ : 2018/04/15

## الفصل الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

شأنها أن تحسن الناتج الجبائي .

- مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.  
تعمل على تسيير :

(أ) مكتب مراقبة التحصيل ويكلف بـ :

- دفع نشاطات التحصيل .

- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة و عند إرجاع فائض المدفوعات .

- إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية و تبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية .

(ب) مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله، ويكلف بضمان:

- متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها.

- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق و حركة الحسابات المالية و القيم غير النشطة .

- التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها .

- ضمان إعداد و تأشير عمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.<sup>1</sup>

(ج) مكتب التصفية، و يكلف بضمان :

- مراقبة التكفل بالجداول العامة وسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام

والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية .

- استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها .

- مركزة حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة .

- التكفل بجداول القبول في الإرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها و جدول تصفية منتجات الخزينة وسجل

الترحيل، و مراقبة كل ذلك.

3- المديرية الفرعية للمنازعات و تكلف بضمان:

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية، وتبليغ

القرارات المتخذة و الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة؛

- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة؛

- تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح

الإدارة الجبائية.

تعمل على تسيير:

<sup>1</sup> موقع مديرية الضرائب ، <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar> تم الاطلاع عليه بتاريخ : 2018/04/15 على

## الفصل الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

(أ) مكتب الاحتجاجات، ويكلف بـ:

- استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة.

- استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

(ب) مكتب لجان الطعن، ويكلف بـ :

- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة و الطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة .

- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.

(ج) مكتب المنازعات القضائية، ويكلف بـ:

- إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائرية المختصة . 1  
- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.

(د) مكتب التبليغ والأمر بالصرف ويكلف بـ :

- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن؛  
- الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.

4- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، وتكلف بـ :

- بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.

تعمل على تسيير:

(أ) مكتب البحث عن المعلومة الجبائية ، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بـ:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة و مراقبتها و كذا تحصيلها؛  
- تنفيذ برامج التدخلات و البحث و كذا تنفيذ حق الإطلاع و حق الزيارة بالتنسيق مع المصالح و المؤسسات المعنية .

(ب) مكتب البطاقات والمقارنات، ويكلف بـ :

- تكوين و تسيير مختلف البطاقات المسوكة؛  
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة؛  
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة و إعداد وضعيات إحصائية و حواصل دورية لتقييم

<sup>1</sup> موقع مديرية الضرائب ، <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar> تم الاطلاع عليه بتاريخ : 2018/04/15 على

## الفصل الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

نشاطات المكتب .

(ج) مكتب المراجعات الجبائية، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بضمان:

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة

- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة

- إعداد الوضعيات الإحصائية و التقارير الدورية التقييمية.

(د) مكتب مراقبة التقييمات، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف:

- استلام و استغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا؛

- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية (التطبيق)؛

- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

(5) - المديرية الفرعية للوسائل، وتكلف بـ :

- تسيير المستخدمين و الميزانية و الوسائل المنقولة و غير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب؛

- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها و كذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات

المعلوماتية في حالة تشغيل.

تعمل على تسيير:

(أ) مكتب المستخدمين والتكوين، ويكلف بـ:

- السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين؛

- إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل، التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في

المديرية الجهوية.

(ب) مكتب عمليات الميزانية، ويكلف بـ:

- القيام في حدود صلاحياته، بتنفيذ العمليات الميزانية؛

- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول له؛

- تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص

الضرائب محل النزاع، الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب؛

- الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

(ج) مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف، ويكلف بـ :

- تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات و أرشيف كل المصالح التابعة للمديرية

الولائية للضرائب تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل و العتاد والتجهيزات

مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> موقع مديرية الضرائب، <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar> تم الاطلاع عليه بتاريخ : 2018/04/15 على

## الفصل الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

(د) مكتب الإعلام الآلي، ويكلف بـ :

- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي .
  - المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها. 1
- ويمكن تلخيص أهم ما سبق في هذا الجدول :

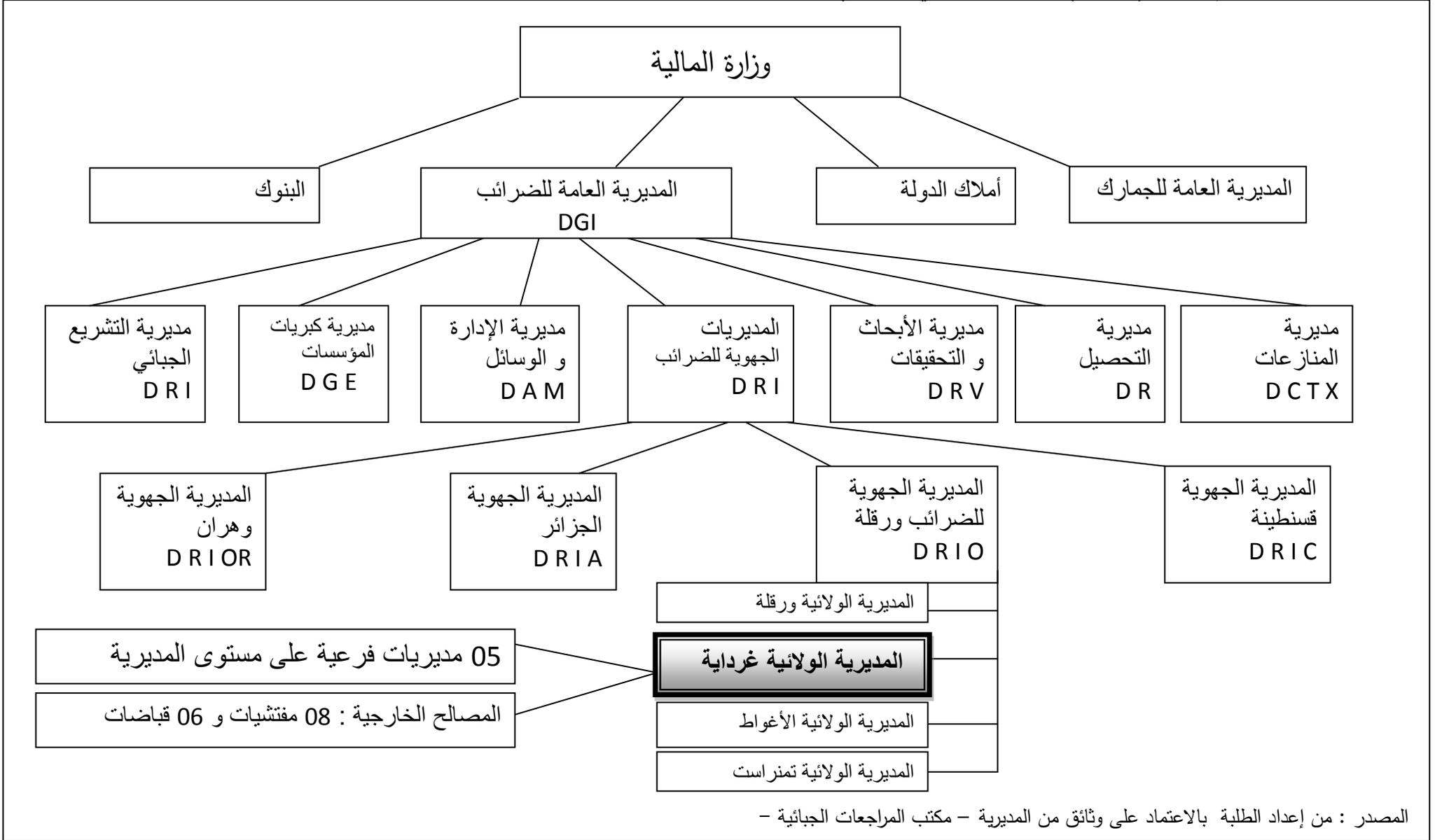
---

<sup>1</sup> موقع مديرية الضرائب ، <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar> تم الاطلاع عليه بتاريخ : 2018/04/15 على

الساعة :15:30

## الفصل الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

رقم الشكل (01-02) : الهيكل التنظيمي المركزي للإدارة الجبائية .



المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من المديرية - مكتب المراجعات الجبائية -

## الفصل الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

### شرح الشكل (01-02) :

نلاحظ من خلال هذا الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية الذي يتفرع على شكل هرمي من المديرية العامة التي تمثل المستوى المركزي التابعة لوزارة المالية ثم تتفرع منها المديرية التالية :

مديرية المنازعات

مديرية التحصيل

مديرية الأبحاث و التحقيقات

المديرية الجهوية للضرائب و الوسائل

مديرية الإدارة و الوسائل

مديرية التشريع الجبائي

مديرية كبريات المؤسسات

تتفرع من المديرية العامة للضرائب المديرية الجهوية للضرائب ، و التي تتفرع منها المديرية

الولائية، أما بالنسبة لمديرية الضرائب لولاية غرداية محل الدراسة : تتفرع منها 5 مديريات فرعية (داخلية)

و 08 مفتشيات و 07 قباضات يمكن ذكرها كآلاتي :

#### المفتشيات :

1- مفتشية أول نوفمبر .

2- مفتشية الواحات .

3- مفتشية بنورة .

4- مفتشية متليلي .

5- مفتشية المنيعه .

6- مفتشية بريان .

7- مفتشية القرارة .

8- مفتشية محمد خميستي .

#### القباضات :

1- قباضة محمد خميستي .

2- قباضة أول نوفمبر .

3- قباضة القرارة .

4- قباضة بريان .

5- قباضة المنيعه .

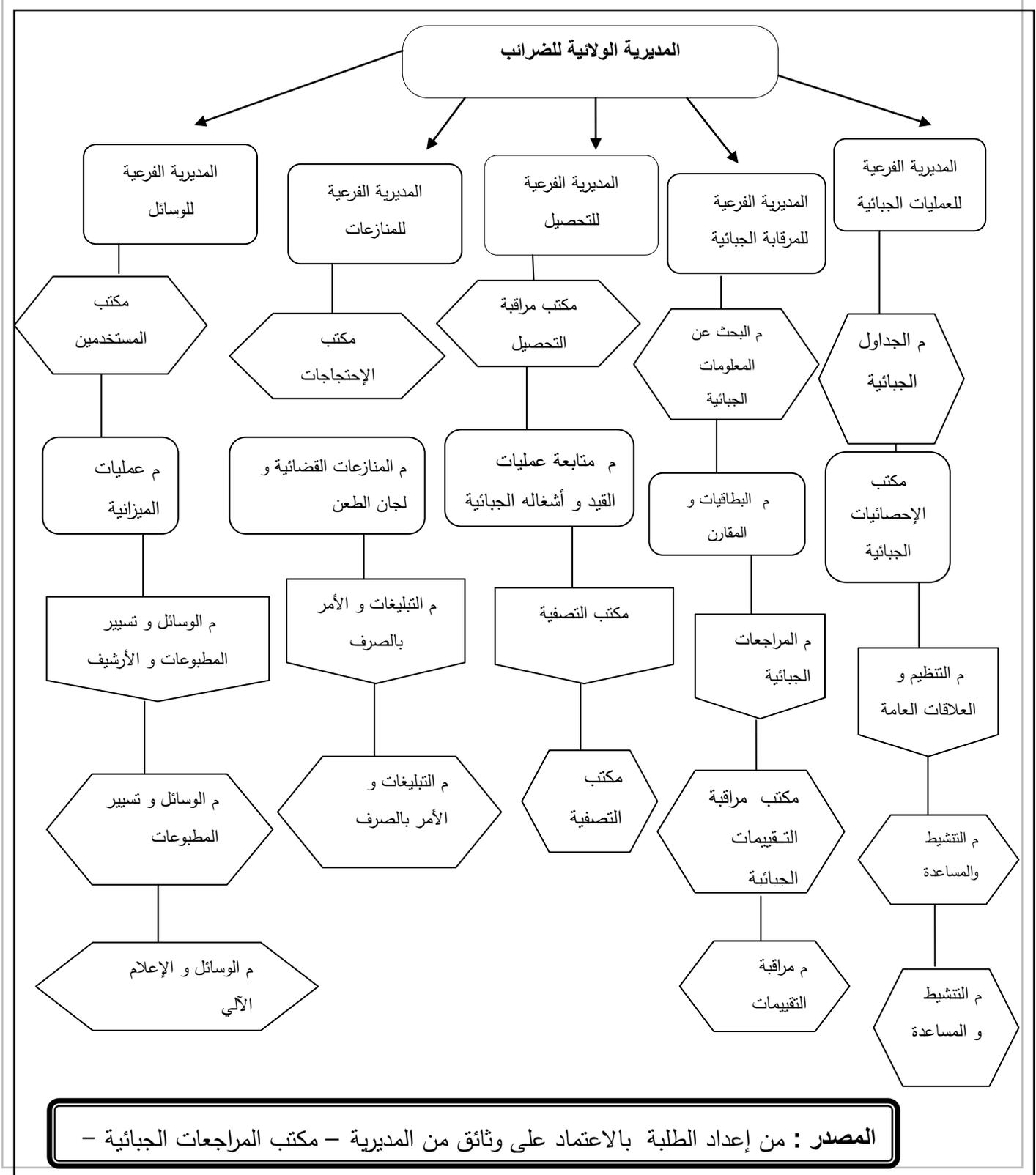
6- قباضة بنورة .

## الفصل الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

### المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمديرية.

تنقسم المديرية الولائية على عدة مديريات فرعية و التي تحتوي على عدة مكاتب تابعة لها تم توضيح مهام كل منها في المطلب الأول من هذا المبحث و يمكن أن نوجزها في هذا الشكل :

الشكل رقم ( 02 - 02 ) : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية غرداية .



**المصدر :** من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من المديرية - مكتب المراجعات الجبائية -

## الفصل الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

### المطلب الثالث : مهام مكتب مهام مكتب المراجعات الجبائية.

بناء على المقابلة التي تمت مع رئيس مكتب المراجعات الجبائية تم توضيح مهام مكتب التحقيقات في النقاط التالية :

#### 1 - برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية :

فيما يخص برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة يتم مراسلة المفتشيات خلال شهر سبتمبر من كل سنة لتقديم اقتراحاتها فيما يخص الخاضعين التابعين لها أي التابعين لكل مفتشية و هذا وفق معايير محددة من طرف الإدارة المركزية (مديرية الأبحاث و التحقيقات ) ثم يتم إرسال الإقتراحات إلى المديرية قبل 10 أكتوبر من تلك السنة فبعد إرسال جميع المفتشيات إقتراحاتهم إلى المديرية يتم دراستها من طرف اللجنة المختصة و المتكونة من :

- مدير مديرية الضرائب - رئيس اللجنة - .
- المدير الفرعي للرقابة الجبائية .
- المدير الفرعي للعمليات الجبائية .
- رئيس مكتب التنشيط .
- رئيس مكتب التحقيقات .<sup>1</sup>

فبعد دراسة و تحديد الملفات المقترحة للتحقيق من طرف هذه الأخيرة و المقدر عددها بنسبة 150% من عدد الملفات التي يجب إجراء التحقيق عليها ،يتم إرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب و التي بدورها ترسلها إلى مديرية الأبحاث و التحقيقات .  
ثم بعد ذلك يتم تحديد البرنامج السنوي للتحقيقات من طرف مديرية التحقيقات و الأبحاث و إرسالها إلى المديرية الجهوية و التي ترسلها إلى المديرية الولائية للقيام بإجراءات التحقيق عليها من طرف المحققين و هذا ابتداء من شهر ماي من كل سنة .

#### 2 - متابعة و إنجاز برامج المراقبة والمراجعة في الآجال المحددة :

إن من المهام الأساسية لهذا المكتب هو متابعة تنفيذ برنامج التحقيق في الآجال القانونية و هذا وفق ما ينص عليه قانون الإجراءات الجبائية و خاصة المادة 20 منها .

#### 3 - متابعة و مراقبة عمل فرق المراجعة :

يجب التأكد على أهمية إحترام الجانب القانوني و كذا إحترام الإجراءات بضمان حقوق الخاضع للرقابة الجبائية .

#### 4 - حث الفرق على احترام التشريع و التنظيم المعمول به .

<sup>1</sup> رئيس مكتب المراجعات الجبائية ، مقابلة رئيس مكتب المراجعات الجبائية لمديرية الضرائب لولاية غرداية و ذلك في يوم 2018/04/201827 على الساعة 17:00 .

## الفصل الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

5 على المحقق وجوبا إحترام التشريع المعمول به و هذا عند قيامه بإجراءات التحقيق كأن تكون بالتصحيحات مفصلة جيدا و مدعمة بمواد من قوانين الضرائب المستعملة في إدارة الضرائب منها قانون الضرائب المباشرة و قانون الرسوم على رقم الأعمال و قانون الإجراءات الجبائية ...<sup>1</sup>

6 المحافظة على مصالح الخزينة :

و هذا من المهام الأساسية للقيام بإجراءات التحقيق حيث تساهم في مكافحة الغش و التهرب الضريبي من خلال إجراء التصحيحات و التسويات للوضعية الجبائية للخاضع مما يؤدي إلى الحفاظ على مصالح الخزينة باستخراج مختلف الضرائب التي تملص منها الخاضع و دفعه للقيام بتسديدها .  
7 السهر على تحصيل الضرائب و الرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة و الإرسال المنتظم لتقارير المراجعة إلى الإدارة المركزية :

من مهام مكتب التحقيقات متابعة مدى تحصيل جميع المبالغ الناتجة عن عمليات التحقيق و هذا بالتنسيق مع محصل الضرائب للقيام بجميع إجراءات التحصيل الودية و القهرية حتى يتم تحصيل جميع الجداول الناتجة عن التحقيق .

8 إعداد الوضعيات الإحصائية و التقارير الدورية التقييمية .  
و كذلك من مهام

9 تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة .<sup>2</sup>  
منها :

- التحقيق المحاسبي و الجبائي V C .

- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة VASFE .

- التحقيق المصوب V P .

<sup>1</sup> قمشوش محمد خليل ، دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي ، مذكرة ماستر في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2012 ، ص51  
<sup>2</sup> رئيس مكتب المراجعات الجبائية، مديرية الضرائب لولاية غرداية 2018 .

## الفصل الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

### المبحث الثاني : عرض النتائج و التحليلات.

سيتم في هذا المبحث عرض عدة النماذج لأنواع التدقيق الجبائي على عينة من المؤسسات الممارسة للمحاسبة الإبداعية .

#### المطلب الأول : التحقيق المحاسبي لمؤسسة SARL SABA .

قبل الشروع في عملية التدقيق المحاسبي وجب إعداد وبرمجة قائمة المكلفين بالضريبة الذين ستقوم المصلحة بالتدقيق في محاسبتهم، ويقوم مكتب التحقيقات على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بإعداد كل المعلومات والمعطيات التي تدخل ضمن النشاط .  
تقترح المفتشيات الملفات المراد مراقبتها بناء على عدة معايير و يمكن ذكر بعضها ك :

- تكرار التصريح بالخسارة في نتائج المكلفين بالضريبة .

- رقم أعمال كبير مع نتيجة متدنية أو خسارة ، و عندما يكون رصيد الرسم على القيمة المضافة كبير 1
- حسب الأولوية يتم إدراج الملفات التي تم إعدادها ولم يتم التحقيق فيها خلال السنة الماضية
- الزيادة السريعة في مستوى معيشة مسير المؤسسة غير المطابقة للدخل المصرح به .
- رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين كبير مع أرباح متدنية .

- عدم خضوع المؤسسة للتدقيق و التحقيق مدة طويلة . 2

- التحقيق بشكل أكبر في القطاعات الأكثر توسعاً أين تظهر حالات شائعة للغش والتهرب الجبائيين .
- يتم اقتراح الملفات منذ شهر أوت و سبتمبر من طرف المفتشيات إلى المديرية و التي بدورها ترسلها إلى مديرية الأبحاث و التحقيقات .

سنحاول إدراج بعض النماذج التي تم دراستها من طرف مديرية الضرائب لولاية غرداية، ونقدم نموذج لكل نوع من الرقابة في ثلاث مطالب :

1- التحقيق المحاسبي VC : لمؤسسة SARL SABA .

2- التحقيق المصوب VP : لمؤسسة " الرمال " .

3- التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة ( المعمق ) VASFE .

<sup>1</sup> ملاحق من مكتب المراجعات الجبائية في مديرية الضرائب لولاية غرداية .

<sup>2</sup> حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة والرسم على القيمة المضافة: دراسة نظرية وتطبيقية، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010. ص 35

## الفصل الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

### التحقيق المحاسبي لمؤسسة SARL SABA.

نبذة عن المؤسسة :

هي شركة ذات مسؤولية محدودة لعدة مساهمين ، رقم أعمالها : 1200000.00 دج

#### تبليغ أولي

التحقيق المحاسبي و الجبائي الذي خضع له نشاطكم للفترة غير المتقادمة الممتدة من 2013/01/01 إلى غاية 2016/12/31 سمح لنا بمعاينة العيوب و الأخطاء التالية :  
**سنة 2013 :**

فاتورة بتاريخ 2013/11/28 للمورد " فيصل " رقم 2013/79 بمبلغ 2.215.270 دج بجميع الرسوم مسددة نقدًا لم تقيد في يومية الصندوق حتى تاريخ 2013/12/27.  
و كذلك فاتورة بتاريخ 2013/12/03 للمورد " عبد الحميد " رقم 2013/1/8 بمبلغ بجميع الرسوم 2.387.840 دج مسددة نقدًا لم تقيد في يومية الصندوق حتى تاريخ 2013/12/27.  
و بدمج هاتين الفاتورتين في حساب الصندوق في تاريخهما نتج رصيد دائن للصندوق يقدر 3.577.639 دج مما يعني وجود مداخيل غير مصرحة.

- وثيقة التصريح الجمركية D10 بتاريخ 2013/08/19 بمبلغ 3.923.048 دج سجلت في يومية المشتريات لشهر سبتمبر 2013 بمبلغ 3.078.859 دج أي بفارق 844.189 دج لم تقيد في يومية المشتريات.

شراء تذكرة طائرة في شهر 2013/01 بإسم حمزة بمبلغ 54.660 دج، هذا الأخير لا يمثل المؤسسة و سيتم إعادة دمج هذا المبلغ في حساب النتائج (المادة 169 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة).  
فواتير كهرباء بإسم محمد و فيصل بمبلغ 105.831 دج لا تمثل أعباء خاصة بشركة ، و عليه سوف يتم إعادة دمجها في حساب النتائج (المادة 169 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة).  
أعباء تأمينات لسيارات بإسم محمد و بن علي و هي على التوالي 68.685 و 48.079 لا تمثل أعباء خاصة بالشركة و سوف يتم دمجها في حساب النتائج.

**سنة 2014 :**

التصريح الجمركي D10 بتاريخ 2013/12/23 المقيد في يومية المشتريات بتاريخ جانفي/2007 بمبلغ 1.087.214 دج يحتوي شراء آلة رافعة Chariot Elévateur بمبلغ 550.468 قيد في الحساب 381 مشتريات مواد أولية بدل حساب الاستثمارات.

كذلك التصريح الجمركي بتاريخ 2014/06/24 بمبلغ 2.550.039 دج يحتوي شراء مولد كهربائي بمبلغ 442.343 دج مقيد في الحساب 381 بدل حساب الإستثمار.

## الفصل الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

و عليه سوف يتم إعادة دمج هذه المبالغ في حساب النتائج و المقدرة بـ 838.482 دج بعد طرح الإهلاك الخاص بسنة 2014.

2- الأعباء : تقييد أعباء لا علاقة لها بنشاط الشركة و هي :<sup>1</sup>

فواتير كهرباء بإسم محمد و فيصل بمبلغ 172.826 دج.

تقييد أعباء التأمينات بإسم " محمد " و حمزة و عبد الرحمان " و هي على التوالي : 55.797 دج - 56.637 دج - 44.435 دج.

و عليه سوف يتم إعادة دمج هذه الأعباء في حساب النتائج طبقاً لأحكام المادة 169 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة.

**سنة 2015 :**

1) التصريح الجمركي D10 بتاريخ 2008/06/21 بمبلغ 1.309.536 دج قيد في يومية المشتريات

بتاريخ 2015/06/30 بمبلغ 1.414.337 دج أي بزيادة تقدر 104.801 دج.

و عليه سوف يتم إعادة دمج هذه الزيادة في حساب النتائج.

فاتورة استرجاع Avoir بتاريخ 2015/10/04 بمبلغ خارج الرسم 76.050 دج و رسم القيمة المضافة 11.050 دج، هذا الرسم لم يتم إعادة استرجاعه بعد فحص التصريحات G50.

**(2) الأعباء :**

تقييد أعباء لا علاقة لها بنشاط الشركة و هي :

تذكرة سفر بإسم محمد أبو علي بمبلغ 31.250 دج هذا الأخير لا يمثل أحد أعضاء الشركة.

تقييد أعباء تأمينات بإسم محمد بتاريخ 2015/04/12 و تاريخ 2015/07/03 و هي على التوالي 68.609 دج و 50.073 دج.

تذكرة سفر بإسم وليد بمبلغ 25.960 دج هذا الأخير لا يمثل أحد أعضاء الشركة.

فواتير كهرباء بإسم محمد و فيصل بمبلغ 81.048 دج.

أعباء تأمينات لسيارة من نوع Golf بمبلغ 17.037 دج غير موجودة ضمن قائمة الإستثمارات و ليست ملك للشركة.

و عليه سوف يتم إعادة دمج هذه الأعباء في حساب النتائج طبقاً لأحكام المادة 169 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة.

**سنة 2016 :** سوء تصريح جمركي بتاريخ 2015/10/28 و سلطت عليه غرامة مالية تقدر بـ

970.000 دج قيدت في حساب المشتريات و لم يتم إعادة دمجها في حساب النتائج طبقاً لأحكام المادة

141 الفقرة 06 من قانون الضرائب المباشرة.

<sup>1</sup> ملاحق من مكتب المراجعات الجبائية في مديرية الضرائب لولاية غرداية .

## الفصل الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

و عليه سوف يتم إعادة دمج هذا المبلغ في حساب النتائج لسنة 2016.<sup>1</sup> فحص البطاقات الإستثمارية لسنة 2016 أظهر وجود فرق زائد الإهلاك في ميزانية السنة مقارنة مع بطاقات الإستثمار و هي :

الجدول رقم ( 02 - 01 ) : الفرق في وسائل النقل و العتاد .

الفرق	الميزانية	بطاقات الإستثمار	
300.460	2.916.042	2.615.582	وسائل النقل
101.650	2.247.907	2.146.257	وسائل و عتاد

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من المديرية - مكتب المراجعات الجبائية

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن هناك فرق في وسائل النقل و العتاد و عليه سوف يتم إعادة دمج هذا الفارق و المقدر بـ 402.110 دج في حساب النتائج .  
فحص ميزانية عام 2016 سمح بمعاينة عدم توزيع نتائج سنة 2013 طبقاً لأحكام المادة 46 الفقرة 8 من قانون الضرائب المباشرة و المقدر بـ 10.867.837 دج.  
و عليه سوف يتم إخضاع هذه النتيجة تلقائياً لضريبة الدخل العام و المقدر بـ 10% مع زيادة العقوبات المقابلة لها.

إعداد حساب المواد الأولية المستعملة في عملية الإنتاج، أظهر وجود فروقات مقارنة بكميات المبيعات المصرحة و هذا بعد تطبيق معدل ضياع للمواد الأولية بنسبة 28.5% خاصة بمادة " البوليبروبينال P.P " و مادة " الكارتون Carte Ulistre " و التي تصنع منها منتج محدد " Chemise Arabat "، و نسبة 8.5% بالنسبة لبقية المواد الأولية و هذا اعتماداً على تجربة عملية الإنتاج التي جرت بحضوركم بتاريخ 2017/11/21 و التي حُررَ بشأنها محضر ممضى من طرفكم.  
الجدول رقم ( 02 - 02 ) : حساب الاستهلاك الصافي للمادة P.P و Carte Ulistre.

2016	2015	2014	2013	
25.535	24.823	63.215	55.187	مخون أولي
87.201	60.239	80.545	74.187	مشتريات
38.645	25.535	24.823	63.215	مخزون نهائي
74.091	59.527	118.937	66.155	إستهلاك خام

<sup>1</sup> ملاحق من مكتب المراجعات الجبائية في مديرية الضرائب لولاية غرداية .

## الفصل الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

52.975	42.561	85.039	47.300	إستهلاك صافي (28.5%) (1)
--------	--------	--------	--------	--------------------------

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من المديرية - مكتب المراجعات الجبائية - ب بالكيلوغرام .

كيفية حساب الاستهلاك الصافي للمادة P.P و Carte Ulistre <sup>1</sup> .

ملاحظة : 28.5% تمثل نسبة الضياع .

الإستهلاك الصافي = ( نسبة الضياع - 1 ) \* الإستهلاك الخام .

= الإستهلاك الخام

$$66155 * (1-0.285) = 47300 / 2013$$

$$118937 * (1-0.285) = 85039 / 2014$$

$$59527 * (1-0.285) = 42561 / 2015$$

$$74091 * (1-0.285) = 52975 / 2016$$

الجدول رقم ( 02 - 03 ) : جدول حساب المواد الأخرى بالكيلوغرام .

2016	2015	2014	2013	
27.400	167.742	131.365	52.775	مخزون أولي
1.071.880	1.186.642	987.881	980.004	مشتريات
126.644	271.400	167.742	131.365	مخزون نهائي
1.216.636	1.082.984	951.504	901.414	إستهلاك خام
1.113.221	990.930	870.626	824.793	إستهلاك صافي (8.5%) (2)

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من المديرية - مكتب المراجعات الجبائية-

كيفية حساب الاستهلاك الصافي .

ملاحظة : 08.5 % تمثل نسبة الضياع .

إستهلاك صافي = ( نسبة الضياع - 1 ) \* الإستهلاك الخام

$$901414 * (1-0.085) = 824 793 / 2013$$

$$951504 * (1-0.085) = 870 626 / 2014$$

$$1082984 * (1-0.085) = 990 930 / 2015$$

$$1216636 * (1-0.085) = 1.113 221 / 2016$$

الجدول رقم ( 02 - 04 ) : جدول شامل لحساب المواد .

2016	2015	2014	2013
------	------	------	------

<sup>1</sup> ملاحق من مكتب المراجعات الجبائية في مديرية الضرائب لولاية غرداية .

## الفصل الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

1.166.196	1.033.491	955.665	872.093	إستهلاك صافي (1) + (2)
137.582	102.319	82.555	11.284	مخزون أولي مواد مصنعة
45.727	137.582	102.319	82.555	مخزون نهائي مواد مصنعة
1.258.051	998.228	935.901	800.822	المبيعات المصححة
1.263.717	970.095	910.763	776.441	المبيعات المصرحة
+ 5.666	+ 28.133	+ 25.138	+ 24.381	الفرق
/	%2.9	%2.76	%3.14	معدل الإخفاء

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من المديرية - مكتب المراجعات الجبائية-

### كيفية حساب معدل الإخفاء .

العلاقة : الفرق = المبيعات المصححة - المصرحة .

معدل الإخفاء = الفرق / المبيعات المصرحة .

2013 :  $776441 / 24381 = 3.14\%$

2014 :  $910763 / 25138 = 2.76\%$

2015 :  $970095 / 28133 = 2.90\%$

2016 : لم تدرج لأنه توجد زيادة .

الجدول رقم ( 02 - 05 ) : جدول تصحيح رقم الأعمال.

2016	2015	2014	2013	
262.006.625	163.368.656	157.978.338	121.611.511	رقم الأعمال المصرح
/	%2.9	%2.76	%3.14	معدل الإخفاء
/	4.737.691	4.360.202	3.818.601	الزيادات
/	168.106.347	162.338.540	125.430.112	رقم الأعمال المصحح

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من المديرية - مكتب المراجعات الجبائية-

كيفية حساب رقم الأعمال المصحح .

العلاقة = رقم الأعمال المصرح + ( رقم الأعمال المصحح \* معدل الإخفاء ) .

2013 :  $(121\ 611\ 511 * 3.14) + 121\ 611\ 511 = 125\ 430\ 112$

2014 :  $(157\ 978\ 388 * 3.14) + 121\ 611\ 511 = 162\ 338\ 540$

2015 :  $(163\ 368\ 656 * 3.14) + 121\ 611\ 511 = 168\ 106\ 347$

2016 : لم تدرج لأنه توجد زيادة .<sup>1</sup>

<sup>1</sup> ملاحق من مكتب المراجعات الجبائية في مديرية الضرائب لولاية غرداية .

## الفصل الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

الجدول رقم ( 02 - 06 ) : جدول تصحيح حساب النتائج .

2016	2015	2014	2013	
33.883.951	24.420.889	14.837.320	13.584.794	النتائج المصرحة
/	4.737.691	4.360.202	3.818.601	الزيادات
1.372.110	378.778	1.168.177	277.255	إعادة دمج الأعباء
/	94.753	87.204	76.372	التخفيض التلقائي للرسم TAP 2%
35.256.061	29.442.605	20.278.495	17.604.278	النتائج المصححة

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من المديرية - مكتب المراجعات الجبائية -  
 كيفية حساب النتائج المصححة .

النتائج المصححة = (النتائج المصرحة + الزيادات + إعادة دمج الأعباء) - التخفيض التلقائي للرسم  
 TAP

2013 :  $( 3818601 + 27725 + 13584794 ) - 76 372 = 17604 278$

2014 :  $( 1168177 + 4360 202 + 14837320 ) - 87204 = 20 278 495$

2015 :  $( 24 420 889 + 4 737 691 + 378 778 ) - 94 753 = 29 442 60$

2016 : لم تدرج لأنه توجد زيادة .

الجدول رقم ( 02 - 07 ) : جدول شامل للحقوق المستدركة و العقوبات.

		2014	2013			
عقوبات	النسبة	حقوق صافية	عقوبات	النسبة %	حقوق صافية	
13.080	% 15	87.204	11.455	% 15	76.372	الرسم على النشاطات TAP 02 %
185.308		741.234	162.290	% 25	649.162	رسم القيمة المضافة TVA 17 %
/		/	/	/	/	استرجاع الرسم على المشتريات TVA
340.073	% 25	1.360.293	251.217	% 25	1.004.871	ضريبة الأرباح IBS 25 %
102.022	% 25	408.088	113.047		301461	ضريبة الدخل IRG
/		/	/		/	ضريبة الدخل على الأرباح الموزعة
640.483	/	2.596.819	538.009	/	2031866	المجموع

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من المديرية - مكتب المراجعات الجبائية -  
 كيفية حساب الرسم على النشاط : TAP .

TAP = الزيادات في رقم الأعمال \* 2 % .

2013 :  $76.372 = 3.818.601 * 0.02$  .

## الفصل الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

$$2014 : 87.204 = 4.360.202 * 0.02 .$$

المادة 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال : تنص على أنه يتم تحصيل الرسم على القيمة المضافة TVA: بنسبة 17 % .

المادة 23 من القانون السابق : تنص على أنه يتم تحصيل الرسم على القيمة المضافة بنسبة مخفضة 7% على بعض السلع و الخدمات المحددة في هذا القانون<sup>1</sup>

كيفية حساب رسم القيمة المضافة TVA 17 % :

$$TVA = \text{الزيادات في رقم الأعمال} * 0.17 .$$

$$2013 : 649.162 = 3.818.601 * 0.17 .$$

$$2014 : 162.290 = 4.360.202 * 0.17 .$$

كيفية حساب الفارق في ضريبة الأرباح IBS :

$$IBS = (\text{النتائج المصححة} - \text{النتائج المصرحة}) * \text{معدل IBS} .$$

$$2013 : 1.004.871 = 25\% * (13.584.794 - 17.604.278)$$

$$2014 : 1.360.293 = (14.837.320 - 20.278.495)$$

كيفية حساب الفارق في ضريبة الأرباح IRG :

الطريقة أ : الفرق في النتيجة

$$IRG = \left[ (\text{النتائج المصححة} - \text{النتائج المصرحة}) \right] \text{ الفرق في IBS} * 10\% .$$

$$2013 : 301461 = 10\% * [1.004.871 - (4019484)]$$

$$2014 : 408088 = 10\% * [1.360.293 - (14.837.320 - 20.278.49)]$$

الطريقة ب :

$$\text{الفرق IRG} = \text{IRG المصحح} - \text{IRG المصرح}$$

$$2013 : \text{IRG المصرح} = 3396198 = 13584794 * 0.25 .$$

$$\text{IRG المصرح} : 1088860 = (3396198 - 13584794) * 10\%$$

المصحح :

$$\text{IBS المصحح} : 4401069.5 = 17604278 * 25\%$$

$$1320320 = 10\% * (4401069 - 17604278)$$

$$\text{الفرق IRG} : 301460 = 1018860 - 1320320 .$$

الجدول رقم ( 02 - 08 ) : نسب الغرامات حسب المبالغ .

المبالغ :	الغرامة :
-----------	-----------

<sup>1</sup> المادة 21 و 23 ، قانون الرسم على رقم الأعمال ، قانون الإجراءات الجبائية ، ص 2013

## الفصل الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

0 - 50000 دج	10 %
50000 - 200000 دج	15 %
أكثر من 200000 دج	20 %

المصدر : هندي كريم ، دراسات حالات تطبيقية ، جامعة غرداية ، تخصص ماستر تدقيق و مراقبة التسيير ، سنة 2018/2017 ص 12

كيفية حساب نسبة الغرامة :

الحقوق الصافية \* نسبة الغرامة إعتامادا على جدول

الجدول رقم ( 02 - 09 ) : جدول شامل للحقوق المستدركة و العقوبات .

2016			2015			
عقوبات		حقوق صافية	عقوبات		حقوق صافية	
/	/	/	14.212	15 %	94.753	الرسم على النشاط TAP
/	/	/	201.351	25 %	805.407	رسم القيمة المضافة TVA
/	/	/	1.105	10 %	11.050	إسترجاع الرسم على المشتريات TVA
65.175	25 %	260.700	238.531	25 %	954.126	ضريبة الأرباح IBS
16.671	15 %	111.141	101.689	25 %	406.759	ضريبة الدخل IRG
271.695	25 %	1.086.783	/	/	/	ضريبة الدخل على الأرباح الموزعة
353.541	/	1.458.624	556.888	/	2.272.095	المجموع

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من المديرية - مكتب المراجعات الجبائية-

تبليغ نهائي :

تبعاً لجوابكم المرسل بتاريخ 2017/01/25 و الذي تضمن بعض الملاحظات و التبريرات على نتائج التحقيق المحاسبي لنشاطكم للفترة غير المتقادمة الممتدة من 2013/01/01 إلى غاية 2016/12/31. يشرفنا أن نعلمكم بما يلي :

إعادة دمج أعباء السفر باسم حمزة لسنة 2013 على أساس أن المعني ليس له علاقة عمل بالشركة بالرغم من كونه أحد الشركاء فيها (المادة 169 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة).

## الفصل الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

إعادة دمج أعباء الكهرباء باسم محمد و فيصل على أساس عدم وجود أي وثيقة تثبت علاقة الشركة بهذه المحلات كوجود عقد كراء مثلاً.

أيضاً بالنسبة لتأمينات السيارات الخاصة بالشركاء لا يمثل أعباء الاستغلال الخاصة بالشركة لكون الشركة مستقلة مالياً عن الشركاء (المادة 169 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة).

فيما يخص الفارق الموجود بين قيمة المشتريات المقيدة في يومية المشتريات و وثيقة التصريح الجمركي D10 و المقدر بـ 104.801 فقد تم أخذ ملاحظتكم بعين الاعتبار بعد فحص الحساب 79، و سيتم إعادة خصمه من حساب النتائج لسنة 2015.

أما بالنسبة لمعدل الضياع المطبق في حساب المواد و المقدر بـ 8.5% و الذي طالبتكم برفعه ليأخذ بعين الاعتبار فارق نسبة الرطوبة نتيجة الفارق في المناخ بين بلد منشأ السلعة و مكان تصنيعها.

نعلمكم بأننا قد أضفنا نسبة 1% إلى معدل الضياع المطبق ليصبح 9.5% كأقصى حد لكون المعدل المطبق السابق و المقدر بـ 8.5% قد أخذ بعين الاعتبار نسبة الرطوبة في حدود 2%، و عليه تصبح نتائج التحقيق المحاسبي و الجبائي النهائية كما يلي :

الجدول رقم ( 02 - 10 ) : جدول حساب المواد لمادة P.P و Carte Ulistre

2016	2015	2014	2013	
25.535	24.823	63.215	55.187	مخون أولي
87.201	60.239	80.545	74.187	مشتريات
38.645	25.535	24.823	63.215	مخزون نهائي
74.091	59.527	118.937	66.155	إستهلاك خام
52.975	42.561	85.039	47.300	إستهلاك صافي (28.5%) (1)

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من المديرية - مكتب المراجعات الجبائية-

الجدول رقم ( 02 - 11 ) : جدول حساب المواد الأخرى بالكلف .

2016	2015	2014	2013	
271.400	167.742	131.365	52.775	مخون أولي
1.071.880	1.186.642	987.881	980.004	مشتريات
126.644	271.400	167.742	131.365	مخزون نهائي
1.216.636	1.082.984	951.504	901.414	إستهلاك خام
1.101.055	980.100	861.111	815.779	إستهلاك صافي (9.5%) (2)

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من المديرية - مكتب المراجعات الجبائية -

## الفصل الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

يوضح هذا الجدول حساب الإستهلاك الصافي من خلال العلاقة التالية :

الإستهلاك الصافي = الإستهلاك الخام

الجدول رقم ( 02 - 12 ) : شامل لحساب المواد :

2016	2015	2014	2013	
1.154.030	1.022.661	946.150	863.079	إستهلاك صافي (1) + (2)
137.582	102.319	82.555	11.284	مخون أولي مواد مصنعة
45.727	137.582	102.319	82.555	مخزون نهائي مواد مصنعة
1.245.885	987.398	926.386	791.808	المبيعات المصححة
1.263.717	970.095	910.763	776.441	المبيعات المصرحة
- 17.832	+ 17.303	+ 15.623	+ 15.367	الفرق
/	%1.78	%1.71	%2	معدل الإخفاء

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من المديرية - مكتب المراجعات الجبائية-

الجدول رقم ( 02 - 13 ) : تصحيح رقم الأعمال .

2016	2015	2014	2013	
262.006.625	163.368.656	157.978.338	121.611.511	رقم الأعمال المصرح
/	%1.78	%1.71	%2	معدل الإخفاء
/	2.907.962	2.701.429	2.432.230	الزيادات
/	168.106.347	162.338.540	125.430.112	رقم الأعمال المصحح

المصدر : من إعداد الطلبة مع أخذ ملاحق من المديرية - مكتب المراجعات الجبائية -

الجدول رقم ( 02 - 14 ) : تصحيح حساب النتائج .

2016	2015	2014	2013	
33.883.951	24.420.889	14.837.320	13.584.794	النتائج المصرحة
/	2.907.962	2.701.429	2.432.230	الزيادات
1.372.110	273.977	1.168.177	277.255	إعادة دمج الأعباء
/	58.159	54.028	48.644	التخفيض التلقائي للرسم TAP
35.256.061	27.544.669	18.652.898	16.245.635	النتائج المصححة
1.372.110	3.123.780	3.815.578	2.660.841	الفرق

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من المديرية - مكتب المراجعات الجبائية-

## الفصل الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

الجدول رقم ( 02 - 15 ) : شامل للحقوق المستدركة و العقوبات .

2014		2013		
عقوبات	حقوق صافية	عقوبات	حقوق صافية	
8.104	54.028	4.864	48.644	الرسم على النشاط TAP
114.810	459.242	103.369	413.479	رسم القيمة المضافة TVA
/	/	/	/	إسترجاع الرسم على المشتريات TVA
238.473	953.894	166.302	665.210	ضريبة الأرباح IBS
71.542	286.168 (%10)	74.836	299.344 (%15)	ضريبة الدخل IRG
/	/	/	/	ضريبة الدخل على الأرباح الموزعة غير مصرحة
432.929	1.753.332	349.371	1.426.677	المجموع

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من المديرية - مكتب المراجعات الجبائية

2016		2015		
عقوبات	حقوق صافية	عقوبات	حقوق صافية	
/	/	8.723	58.159	الرسم على النشاط TAP
/	/	123.588	494.353	رسم القيمة المضافة TVA
/	/	1.105	11.050	إسترجاع الرسم على المشتريات TVA
65.175	260.700 (%19)	148.379	593.518 (%19)	ضريبة الأرباح IBS
16.671	111.141	63.256	253.026	ضريبة الدخل IRG
271.695	1.086.783	/	/	ضريبة الدخل على الأرباح الموزعة
353.541	1.458.624	345.051	1.410.106	المجموع

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من المديرية - مكتب المراجعات الجبائية

جدول تجميع الحقوق :

الحقوق البسيطة	00 , 6.048.744 دج
----------------	-------------------

## الفصل الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

عقوبة الوعاء	1 480 899,00 دج
المجموع	7 529 643,00 دج

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من المديرية - مكتب المراجعات الجبائية-

### المطلب الثاني : التحقيق المصوب VP لمؤسسة "

نوضح في هذا المطلب كيفية تطبيق التحقيق المصوب على مؤسسة : EURL ABC Corporation حيث يطبق هذا النوع من التحقيق على إحدى الضرائب أو بعضها أو كلها و على مدة زمنية معينة.

### تبليغ أولي

تبعاً للتحقيق الجبائي المصوب، الذي أجري على مؤسستكم "الرمال" التي تمارس نشاط البناء والكائن مقرها بحي العطف ولاية غرداية، للسنوات غير المتقادمة و الممتدة من 2013/01/01 الى غاية 2015/12/31 ، حيث تم فحص جميع الوثائق الثبوتية و المحاسبية و الإلزامية، تبين ما يلي :

ب: 6.249.528 دج، خلافا للنسب الواجب المعمول بها .

طريقة حساب الفرق في الإهلاك : الإهلاك المصحح - الإهلاك المصرح .

$$1249905 = 624.928 * 20 \% .$$

$$2013 : 624.928 دج = 1249905 - 624.928 .$$

تبين لدى المصلحة معلومات تخص فاتورة شراء من المورد " CADEX " لسنة 2011 غير مصرحة و هي: رقم الفاتورة : 16 المؤرخة في 2015/10/13 ، المبلغ HT = 246.152 دج.

حيث تعتبر رقم أعمال غير مصرح و هذا بعد إحتساب معامل إنتاج الدورة المستخرج من محاسبتكم و المقدر (1.81) و يتم إدماجه في نتيجة الدورة مع خصم الاستهلاك كما يلي :

$$246.152 دج * 1.81 = 445.536 دج$$

و مما سبق تصبح الوضعية الجبائية الجديدة كما يلي :

الجدول رقم ( 02 - 16 ) : جدول حساب الحقوق المستدركة .

السنة :	2011
رقم أعمال غير مصرح	445.536 دج
الرسم (TVA) 17%	75.741 دج
العقوبات	11.361 دج

## الفصل الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

الرسم (TAP) 02%	8.910 دج
العقوبات	891 دج

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من المديرية - مكتب المراجعات الجبائية-

الجدول رقم ( 02 - 17 ) : جدول تحديد النتائج .

2015	2014	2013	
-1.014.558 دج	925.021 دج	-1.817.231 دج	النتائج المصرحة
/	-1.192.279 دج	/	ترحيل العجز
445.536 دج	/	/	رقم أعمال غير مصرح
624.952 دج	624.952 دج	624.952 دج	إعادة ادماج الاهتلاك
246.153	/	/	تخفيض الاستهلاك
8.910	/	/	تخفيض الرسم
-199.133 دج	357.694 دج	-1.192.279 دج	النتائج المأخوذة
/	89.424 دج	/	ضريبة IBS 25%
/	13.413 دج	/	العقوبات
/	26.827 دج	/	ضريبة IRG/A 10%
/	2.682 دج	/	العقوبات

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من المديرية - مكتب المراجعات الجبائية-

جدول تلخيص الحقوق و العقوبات :

الحقوق	200.902 دج
العقوبات	28.347 دج
المجموع	229.249 دج

## الفصل الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

### تبليغ نهائي

نظرًا لغياب أي رد على التبليغ الأولي المؤرخ في 2017/04/04 تحت رقم 2017/59 الخاص بالتحقيق المصوب الذي أجري على مؤسستكم " الرمال " المتمثل نشاطها في مقاوله أشغال البناء و الكائن مقرها بحي بنورة، ولاية غرداية، للفترة غير المتقادمة و الممتدة من 2013/01/01 الى غاية 2015/12/31. و بعد إنقضاء المدة المحددة قانونًا فهذا يعتبر قبول ضمني لنتائج التحقيق و ذلك حسب نص المادة 20 الفقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية، و عليه سوف تبقى الأسس الضريبية المقترحة في التبليغ الأولي دون تغيير.

قمت بتطبيق نسبة 20% كإهلاك سنوي على الإستثمارات الخاصة بالمعدات و الأدوات والمقدر مبلغه ب 6.249.528 دج، خلافا للنسب الواجب تطبيقها و التي تنص عليها القوانين السارية المفعول، و عليه سيتم تطبيق نسبة 10% كقسط سنوي للإهلاك على مبلغ المعدات و الأدوات كما يلي :

الجدول رقم ( 02 - 18 ) : جدول حساب الفرق في قسط الإهلاك السنوي .

2015	2014	2013	
6.249.528 دج	6.249.528 دج	6.249.528 دج	وعاء الإهلاك
1.249.905 دج	1.249.905 دج	1.249.905 دج	الإهلاك المصرح بنسبة 20%
624.928 دج	624.928 دج	624.928 دج	الإهلاك المأخوذ بنسبة 10%
624.928 دج	624.928 دج	624.928 دج	الفرق

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من المديرية - مكتب المراجعات الجبائية- سيتم إدماج هذا الفرق في نتيجة الدورة لكل سنة.

تبين لدى المصلحة معلومات تخص فاتورة شراء من المورد " CADEX " لسنة 2011 غير مصرحة و هي :

رقم الفاتورة: 16 المؤرخة في 2013/10/13 ، المبلغ HT=246.152 دج.

حيث تعتبر رقم أعمال غير مصرح و هذا بعد احتساب معامل إنتاج الدورة المستخرج من محاسبتكم و المقدر ب (1.81) و يتم إدماجه في نتيجة الدورة مع خصم الاستهلاك كما يلي :

246.152 دج \* 1.81 = 445.536 دج.

و مما سبق تصبح الوضعية الجبائية الجديدة كما يلي :

## الفصل الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

الجدول رقم ( 02 - 19 ) : جدول حساب الحقوق المستدركة

2013	
رقم أعمال غير مصرح	445.536 دج
الرسم (TVA) 17%	75.741 دج
العقوبات	11.361 دج
الرسم (TAP) 02 %	8.910 دج
العقوبات	891 دج

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من المديرية - مكتب المراجعات الجبائية-

الجدول رقم ( 02 - 20 ) : جدول تحديد النتائج

2015	2014	2013	
-1.014.558 دج	925.021 دج	-1.817.231 دج	النتائج المصرحة
/	-1.192.279 دج	/	ترحيل العجز
445.536 دج	/	/	رقم أعمال غير مصرح
624.952 دج	624.952 دج	624.952 دج	إعادة ادماج الاهتلاك
246.153	/	/	تخفيض الاستهلاك
8.910	/	/	تخفيض الرسم
-199.133 دج	357.694 دج	-1.192.279 دج	النتائج المأخوذة
/	89.424 دج	/	ضريبة IBS 25%
/	13.413 دج	/	العقوبات
/	26.827 دج	/	ضريبة IRG/A 10%
/	دج	/	العقوبات

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من المديرية - مكتب المراجعات الجبائية-

1- جدول تلخيص الحقوق و العقوبات :

الحقوق	200.902 دج
العقوبات	28.347 دج
المجموع	229.249 دج

## الفصل الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

المطلب الثالث : التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة ( المعقم ) VASFE .

### التبليغ الأولي

في إطار التحقيق المعقم لوضعيتكم الجبائية الشاملة للفترة غير المتقدمة الممتدة من 2013/01/01 إلى غاية 2016/12/31 وبعد الاطلاع على حسابات الشركاء وحسابات رأس المال في شركة النقل التي تمتلكون بها أسهم وحسابات الأرباح الموزعة وملفكم الجبائي الخاص بنشاط الاستثمار الفلاحي من جهة.

ومن جهة أخرى الحوار الذي أجري معكم بتاريخ 2015/04/13 بمقر إقامتكم الذي قدمتم خلاله بعض التوضيحات والوثائق المتعلقة بنشاطكم في مجال الاستثمار الفلاحي.

على ضوء هذا قمنا بإعداد حساب الموارد والاستخدامات للفترة غير المتقدمة حيث تبين وجود فرق غير مصرح في المداخل وهو كما يلي :

الجدول رقم ( 02 - 21 ) : جدول حساب الموارد و الاستخدامات .

الموارد	من 2013 إلى 2016
حساب بنكي 2013/01/01	لا شيء
مداخل مصرحة	304.758,00 دج
دعم الاستثمار الفلاحي	4.397.423,00 دج
مداخل بيع منتجات فلاحية معفية	7.248.225,00 دج
المجموع	11.950.406,00 دج

الاستخدامات	من 2013 إلى 2016
رصيد بنكي نهاية الفترة	3.031,00 دج
مصاريف بناء بيت	1.459.050,00 دج
مصاريف استصلاح فلاحي	8.794.846,00 دج
مصاريف متعلقة بالانتاج الفلاحي	3.624.112,00 دج
مصاريف النمط المعيشي:	
- سفر للعمرة	200.000,00 دج
- مصاريف الحياة اليومية	480.000,00 دج
المجموع	14.561.039 دج
الفرق بين الموارد والاستخدامات	-2.610.633,00 دج

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من المديرية - مكتب المراجعات الجبائية-

## الفصل الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

هذا الفرق يعتبر مداخيل غير مصرحة وسيخضع لضريبة الدخل IRG بتقسيمه بالتساوي بين السنوات 2011 – 2012 – 2013 و 2014 حيث تصبح الزيادة لكل سنة 652.658,00 دج  
**ملاحظة :** مصاريف الإنتاج الفلاحي حسبت على أساس 50 % من رقم الأعمال باعتبارها مصاريف للحرث والزرع والحصاد.

**الجدول رقم ( 02 – 22 ) : جدول حساب الفرق في المداخيل .**

2016	2015	2014	2013	
/	71.035,00 دج	/	233.723,00 دج	الدخل المصرح
652,658,00 دج	652,658,00 دج	652,658,00 دج	652.658,00 دج	الزيادات (الفرق)
652,658,00 دج	723.693,00 دج	652,658,00 دج	886.381,00 دج	الدخل المصحح

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من المديرية – مكتب المراجعات الجبائية-

**كيفية حساب IRG المصحح :**

بناء على جدول المعدلات القابلة للتطبيق في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة حددت المعدلات كالاتي :

**الجدول رقم ( 02 – 23 ) : المعدل التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي .**

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة : (دج)
%0	لا يتجاوز 120 000
%20	من 120 000 إلى 360 000
%30	من 360001 إلى 1 440 000
%35	أكثر من 1 440 000

المصدر : قوانين جبائية ، قانون الضرائب المباشرة ، طبعة: 2013

حساب الفرق في IRG لسنة 2013 .

المصحح – IRG المصرح = الفرق في IRG

حساب IRG المصحح :

$$36000 - 886381 = 526381$$

$$157914 = 30\% * 526381$$

$$205914 = 48000 + 157914$$

## الفصل الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

IRG المصحح = 205914

حساب IRG المصحح :

120 000 - 233 723 = 113723

193 723 \* 20 % = 22 744

183170 = 22744 - 205914 .

IRG المصحح : 183170

الجدول رقم ( 02 - 24 ) : جدول الحقوق المستدركة والعقوبات .

2014	2013	2012	2011	
135.757,00 دج	157.107,00 دج	135.757,00 دج	183.170,00 دج	ضريبة الدخل من IRG
20.363,00 دج	23.566,00 دج	20.363,00 دج	27.475,00 دج	العقوبات
156.120,00 دج	180.673,00 دج	156.120,00 دج	210.645,00 دج	المجموع

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من المديرية - مكتب المراجعات الجبائية-

المجموع العام: 703.558,00 دج

تبليغ نهائي

ردًا على إرسالكم المؤرخ في 2017/07/18 المتضمن بعض التوضيحات و الأجوبة على نتائج التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية و الذي خضعت له للفترة غير المتقدمة من 2013/01/01 إلى 2016/12/31 حيث تطرقتم إلى بعض النقاط التي قد أخذت بعين الإعتبار و عليه فإن وضعيتكم الجبائية تبقى على حالها و هي كالتالي :

الجدول رقم ( 02 - 25 ) : حساب مجمل عقوبات الضريبة على الدخل الإجمالي .

2014	2013	2012	2011	
135.757,00 دج	157.107,00 دج	135.757,00 دج	183.170,00 دج	ضريبة الدخل من IRG
20.363,00 دج	23.566,00 دج	20.363,00 دج	27.475,00 دج	العقوبات
156.120,00 دج	180.673,00 دج	156.120,00 دج	210.645,00 دج	المجموع

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من المديرية - مكتب المراجعات الجبائية-

## الفصل الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

المجموع العام: 703.558,00 دج

تبعاً للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للأفراد للفترة غير المتقدمة الممتدة من 2013/01/01 إلى 2016/12/31 و بعد ملاء الوضعية الخاصة بالامتلاكات من طرفكم و إجراء عدد من اللقاءات معكم و كذلك تجميع كل المعلومات الواردة إلينا من البنوك و من المصالح الإدارية، و تقدير المصاريف اليومية الخاصة بكم تم تجميع هذه المعلومات في الميزانية المالية الخاصة على شكل موارد و إستخدامات مثلما هو موضح في الجدول رقم (01) :

## الفصل الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

الجدول رقم ( 02 - 26 ) : جدول حساب مجمل المداخيل .

الإستخدامات					الموارد				
2016	2015	2014	2013	السنوات	2016	2015	2014	2013	السنوات
/	/	/	/	الرصيد النهائي للبنك	/	/	/	5.808.860	الرصيد الأولي للبنك
129.400	129.400	129.400	129.400	0200250235-18 BNA -	129.400	129.400	129.400	228.400	0200250235-18 BNA -
99	4.437	32.900	/	0201010160-34 BNA -	4.437	32.900	/	/	0201010160-34 BNA -
42.000	42.000	42.000	42.000	5832591 Clé39 CCP -	548.000	528.000	221.000	200.000	5832591 Clé39 CCP -
42.000	42.000	42.000	42.000	مصاريف الإستأجار	548.000	528.000	221.000	200.000	مداخيل الإيجارات
19.400.181	19.266.089	20.128.392	15.253.465	الرصيد النهائي لحساب المستغل	19.266.089	20.128.392	15.253.465	6.510.179	الرصيد الأولي لحساب المستغل
/	/	/	300.000	أقساط تسديد شراء أراضي	/	/	/	/	مداخيل النشاط المصرحة
/	(3) 97.238	/	/	- حقوق التسجيل	495.677	353.970	340.326	233.094	مداخيل النشاط المصرحة
700	700	700	700	- قسيمة السيارة	495.677	353.970	340.326	233.094	مداخيل النشاط المصرحة
82.200	79.200	33.150	30.000	- ضريبة على الدخل العقاري	495.677	353.970	340.326	233.094	مداخيل النشاط المصرحة
200.000	200.000	200.000	200.000	مصاريف الحياة اليومية (لثلاث أشخاص)	/	/	2.976.500	(1) 361.909	مداخيل التنازل عن الإستثمارات
20.000	24.827	24.000	24.000	مصاريف الكهرباء و الغاز	/	/	2.976.500	(1) 361.909	مداخيل التنازل عن الإستثمارات
5.000	5.000	5.000	5.000	مصاريف الماء	/	/	/	(2) 2.505.820	الصندوق
4.000	4.000	4.000	4.000	مصاريف الهاتف (الثابت و المحمول)	/	/	/	(2) 2.505.820	الصندوق
<b>19.887.580</b>	<b>19.852.891</b>	<b>20.599.542</b>	<b>15.988.565</b>	<b>المجموع</b>	<b>20.443.603</b>	<b>21.172.66</b>	<b>18.920.691</b>	<b>15.848.262</b>	<b>المجموع</b>
						2			

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من المديرية - مكتب المراجعات الجبائية-

## الفصل الثاني : دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية غرداية

تم استخراجها من الميزانية الختامية لسنة 2012 لنشاط مقاوله الأشغال العمومية حيث تم التنازل عن جميع موجودات الميزانية ما عدا الأراضي و معدات النقل و كذلك الذمم = 361.909 دج.

$$361.909 = 13.812.861 - 339.492 - 1.347.578 - 2.976.500 - 8.787.382.$$

الصندوق و هو عبارة عن مجموع الذمم الموجودة في الميزانية الختامية لسنة 2012 منقوصاً منها الرصيد الأولي لحساب الدفتر البنكي و كذلك الرصيد الأولي لحساب البنك الخاص بالنشاط.

$$472.702 - 5.808.860 - 8.787.382 = 2.505.820$$

يشمل هذا المبلغ على الحقوق المدفوعة للمحافظة العقارية لقاء شراء قطعة أرض بالإضافة إلى حقوق التسجيل و أتعاب الموثق = 97.238 دج.

و من خلال تحليل مجاميع هذه الميزانية يتضح أن هناك عدم كفاية لمداخيل سنتي 2013 و 2014 لتغطية مصاريف هاتين السنتين و ذلك بفارق 140.303 دج لسنة 2004 و 1.678.851 دج لسنة 2014 و هذا يفسر وجود مداخيل أخرى تغطي هذه المصاريف مثلما موضح في الجدول أدناه :

الجدول رقم ( 02 - 27 ) : جدول حساب الفرق في المداخيل .

السنوات	2013	2014
الدخل المصرح	233.094	340.326
الدخل المصحح	373.397	2.019.177
الفرق في الدخل غير المصرح	140.303	1.678.851

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من المديرية - مكتب المراجعات الجبائية-

و عليه سيتم إخضاع الفارق للضريبة على الدخل الإجمالي IRG حسب الجدول.

تدليغ نهائي

ردًا على إرسالكم المؤرخ في 2017/07/18 المتضمن بعض التوضيحات و الأجوبة على نتائج التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية و الذي خضعت له للفترة غير المتقدمة من 2013/01/01 إلى 2016/12/31 حيث تطرقت فيه إلى نقطة واحدة و هي :

## الفصل الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

إرتفاع مصاريف الحياة اليومية المأخوذة و المقدرة بـ 200.000 دج سنويًا.

و إجابة على هذه النقطة نعلمكم بأن هذا المبلغ المأخوذ جاء نتيجة لتقييم هذه المصاريف حسب الحد الأدنى الذي يصرف لعائلة تتكون من ثلاث أفراد ، و عليه لا يمكن تخفيضه تحت هذا المبلغ.

و عليه تبقى وضعيتكم الجبائية على حالها و هي كالتالي :

الجدول رقم ( 02 - 28 ) : جدول حساب الفرق في المداخيل .

السنوات	2013	2014
الدخل المصرح	233.094	340.326
الدخل المصحح	373.397	2.019.177
الفرق في الدخل غير المصرح	140.303	1.678.851

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من المديرية - مكتب المراجعات الجبائية-

هذا الفرق سيتم إخضاعه للضريبة على الدخل الإجمالي IRG حسب الجدول.

## الفصل الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية غرداية

### خلاصة الفصل

من خلال الدراسة التي قمنا بها في الجانب التطبيقي بمديرية الضرائب لولاية غرداية، والتي تطرقنا فيها إلى مختلف المراحل التي تمر بها عملية التدقيق الجبائي، والذي يخص كل انواع الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف اضافة إلى البيانات المحاسبية المتعلقة بربع سنوات الاخيرة لنشاطه، أو على مستوى التحقيق المعمق للوضعية الجبائية التي تخص فقط مداخيل المكلف خلال هذه الفترة، أو على مستوى التحقيق المصوب الذي يخص فقط الضريبة على الدخل الاجمالي، تأكد لنا الدور الكبير الذي تلعبه الرقابة والتدقيق الجبائي بشتى انواعه في حصيلة الضريبة، ذلك انها تعتبر آلية فعالة للكشف على موطن المحاسبة الابداعية التي يمارسها بعض المكلفون، تمت عملية التحقيق عبر مراحل انطلاقا من برمجة الملفات واستخراج اسس الضريبة ثم اشعار المكلف واعداد التقرير النهائي .

## الخاتمة

تكمُن أهمية التدقيق الجبائي ودورها في مكافحة أساليب المحاسبة الإبداعية، وذلك من أجل ضمان إيرادات الخزينة العمومية وتحقيق الأهداف الجبائية للدولة ، وتلجأ الإدارة للعديد من السبل والادوات ومن أهمها مراقبة التصريحات والمستندات والوثائق والفواتير ، والتدقيق المعمق للوضع الجبائية الشاملة بالإضافة الى التدقيق المحاسبي والتدقيق المصوب بالنسبة للمكلف وذلك لمحاربة المحاسبة الإبداعية واجبار المكلفين على الالتزام بالتصريحات الجبائية الحقيقية .

ويجب على الدولة إعادة النظر في الإدارة الجبائية في الجانبين المادي والبشري وذلك لقلّة الاعوان الإداريين في الإدارة الجبائية وضعف مداخيلهم وبالمقابل العدد الكبير للمكلفين المتزايد سنويا وعظم مداخيلهم يشجع على الفساد وقبول الرشوة وهذا مايشكل عائقا كبيرا في سيرورة عملية التدقيق الجبائي ونجاعتها . لذا كان لزاما تعزيز الإدارة الجبائية بالموارد المادية والبشرية والتكوين المتواصل للجانب البشري لضمان الكفاءة والنزاهة مما يتيح للإدارة الجبائية مراقبة كل المكلفين ووضعهم سواسية أمام القانون الجبائي . ويعتمد التدقيق الجبائي على التدقيق المحاسبي بشكل كبير وذلك من خلال فحص محاسبة المكلف بالضرورية ، حيث يجب على المكلف ان يبرر العمليات المحاسبية عن طريق الوثائق والتبريرات اللازمة للتأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية ، وذلك بمقارنتها بالعمليات المسجلة بالدفاتر المحاسبية .

ينجم عن المحاسبة الإبداعية الأضرار بالخزينة العامة للدولة مما يؤثر سلبا على مواردها المالية ويترتب عن ذلك عدم قيام الدولة بالاتفاق على احسن وجه وتقديم الخدمات العامة بصورة لائقة وفي ظل هذا العجز تضطر الدولة الى وسائل تمويلية بديلة كالإقتراض الذي يؤدي بها الى المديونية أو الإصدار النقدي مثال الجزائر الذي يؤدي بها الى التضخم مما يوقع الدولة في متاهة اقتصادية .

إختبار الفرضيات :

**الفرضية الأولى :** كلما تحسنت العوامل المتعلقة بسلوك و أداء المدقق الجبائي ساهمت إيجابا في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. من خلال دراستنا السابقة تبين أنه كلما إهتمت الإدارة الجبائية بالجانب البشري منها سواء من الجانب المادي أو التكويني كان المدقق الجبائي أكثر كفاءة، و حريصا في أداء مهامه.

**الفرضية الثانية :** تعد التلاعبات في القوائم المالية الأكثر ممارسة في المحاسبة الإبداعية.

من خلال دراستنا تبين لنا أن العديد من التلاعبات تحدث في القوائم المالية التالية: قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية.

**الفرضية الثالثة :** تتحدد الأساليب و الطرق المستعملة في التدقيق الجبائي على حسب المؤسسة المراد تدقيقها وذلك من خلال معايير محددة كبر حجم رقم أعمالها أو عدم خضوعها للتدقيق مدة طويلة أو التصريح بالخسارة لعدة سنوات متتالية .

## الخاتمة

**الفرضية الرابعة :** إن فعالية التدقيق الجبائي تساهم بشكل كبير في الحد من المحاسبة الإبداعية السلبية ، كلما كانت المصالح الجبائية أكثر حداثة ، وذلك بتحسين مستوى الموارد التقنية لإدارة الضرائب وتعميم استعمال الشيكات و أجهزة الإعلام الآلي في جميع المصالح الجبائية.

### التوصيات :

- التنفيذ الصارم لمختلف العقوبات الجبائية والجنائية المسلطة على المحتالين .
- اعداد برنامج وطني لمكافحة المحاسبة الابداعية والفساد الاداري داخل الإدارات العمومية .
- تعميم التعامل بالشيكات وذلك بوضع تسهيلات وامتيازات من طرف الدولة لضبط مختلف المعاملات المالية
- ضبط المحيط الاقتصادي بالقضاء على جميع الممارسات التي تشجع على ممارسة المحاسبة الإبداعية مثل السوق الموازية.
- اصلاح شامل للادارة الضريبية وفق المعايير الدولية و وضع نظام ضريبي يتسم بالشفافية والبساطة والمرونة
- اعادة النظر في بعض الضرائب كالضريبة على ارباح الشركات واستعمال معدلات واسس ضريبية معتدلة
- دراسة شاملة للنظام الضريبي وذلك لاكتشاف الثغرات القانونية التي يستغلها المكلفون لممارسة المحاسبة الابداعية.

### آفاق الدراسة :

من خلال دراستنا لأثر التدقيق الجبائي على المحاسبة الإبداعية قمنا باقتراح بعض المواضيع المستقبلية و نوجزها فيما يلي :

- أثر المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية للمؤسسة الإقتصادية .
- خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية على المؤسسات الإقتصادية العمومية
- دور التدقيق الجبائي في تقييم الوضعية المالية للمؤسسة الإقتصادية .
- أثر الإصلاحات الضريبية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

### قائمة المراجع باللغة العربية

#### أ. المذكرات :

ملاحق من المديرية - مكتب المراجعات .

جامعة محمد خيضر بسكرة ، سنة : 2014 / 2015

1. أسامة عمر جعارة ،كمال أحمد القضاة ، أثر إدراك المالىين لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي ، دراسات العلوم الإدارية ،المجلد 42 ،العدد 1 ، 2015
2. بن معتوق خالد ، ميلي محمد الأمين ، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة ماستر ، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ،2016-2017
3. بوعزة عبد القادر، محاضرات في مقياس التدقيق الجبائي ، سنة 2013 / 2014
4. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة والرسم على القيمة المضافة: دراسة نظرية وتطبيقية، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010.
5. خولة تليب ، دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ،مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية ،جامعة محمد خيضر بسكرة ، سنة : 2014 / 2015
6. سليمان عتير ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، مذكرة ماستر ، تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر بسكرة ،2011-2012 .
8. سميرة بوعكاز ، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي ، رسالة دكتوراه ،تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2014-2015 .
9. علي محمود الخشاوي و محسن ناصر الدوسري ، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها ، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة ، سنة 2008 .
10. عمر إقبال المشهداني ، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الوثوقية في البيانات المالية ، مقالة ، 2015.
11. عيسي عمر أحمد علي ، أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ، كلية الشرق الأهلية كسلا ،مذكرة ماستر ، 2016/2017 .
12. قحמוש محمد خليل ، دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي ، مذكرة ماستر في علوم التسيير،جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2012 .
13. محمد عجيلة و آخرون ،الإبداع المحاسبي من منظور معايير الإبلاغ المالي مع الإشارة إلى الفضاء المالية للشركات العالمية الكبرى ،جامعة غرداية ، مجلة الواحات ، 2016 .

## قائمة المراجع

14. ميسون بنت محمد بن علي القري ، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، جامعة الملك عبد العزيز ، السعودية ، 2010

15. ناظم شعلان جبار ، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية ، جامعة القادسية العراق ، مجلة الغري للعلوم الإقتصادية ، المجلد 9 العدد 32 ، 2015 .

16. يونس الزين و آخرون ، خطر المحاسبة الإبداعية على المراجعة - حالة فضيحة شركة إنرون - ، مجلة العلوم الإنسانية ، العدد السادس ديسمبر 2016 ، جامعة الوادي الجزائر .  
ملاحق من مكتب المراجعات الجبائية في مديرية الضرائب لولاية غرداية .

17. على المقابلة التي تمت مع رئيس مكتب المراجعات الجبائية و ذلك في يوم : 2018/04/27 على الساعة 17:00 .

18. رئيس مكتب المراجعات الجبائية ، مديرية الضرائب لولاية غرداية ، 2018 .

### القوانين و المراسيم :

- قانون الإجراءات الجبائية ، معدل و متمم بالقانون رقم 13 - 08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013 المتضمن قانون المالية لسنة 2014 ، الجريدة الرسمية العدد 68 ، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2013 .

- قانون الإجراءات الجبائية ، قانون رقم 15 - 18 مؤرخ في 18 ربيع الأول 1437 الموافق ل 30 ديسمبر سنة 2015 يتضمن قانون المالية 2016 ، الجريدة الرسمية ، العدد 72 . الصادرة بـ 19 ربيع الأول 1437 الموافق ل 31 ديسمبر 2015

### المواقع الإلكترونية :

تم الاطلاع عليه <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar> موقع مديرية الضرائب ،

بتاريخ : 2018/04/15 على الساعة : 15:30

بتاريخ 2018/04/15 الساعة على 15:45 [www.bambooweb.com/articles/d/dictionary](http://www.bambooweb.com/articles/d/dictionary) -

### مراجع باللغة الأجنبية :

- Oriol Amat, John Blake and Jack Dowds, The ethics of creative accounting Ethical Issues in Accounting, (Routledge, 1998) .

Naser, Creative Financial Accounting its nature and use , Prentice Hall, London, 1993.

**Avis de vérification Approfondie de la Situation fiscale : (01) الملحق رقم:**  
**d'Ensemble**

***Avis de Vérification Approfondie de la Situation  
Fiscale d'Ensemble***

Référence N° :

Lettre avec  
A. R

A. Mr : .....

Le .....

Nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que nous envisageons de procéder à la vérification approfondie de votre situation fiscale d'ensemble. Cette vérification concerne l'ensemble des revenus dont vous avez disposé durant la période du ..... au .....

Au cours de ce contrôle, nous aurons à analyser la concordance entre les revenus que vous avez déclarés au cours de cette période et la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments de train de vie de votre foyer fiscal.

A l'effet d'exercer ce contrôle, votre concours sera sollicité verbalement ou par écrit, sur des points précis retracés dans vos différentes déclarations.

Pour vous permettre de réunir tous les documents et justificatifs nécessaires, vous disposez d'un délai de préparation de ..... à compter de la réception ou de la remise du présent avis de vérification.

Votre attention est appelée sur le fait que le contrôle qui sera effectué portera sur l'ensemble des comptes financiers de votre foyer fiscal, l'origine des fonds dont vous avez disposé, leur composition et les variations de votre patrimoine.

La durée du contrôle est fixée en principe à une (01) année. Toutefois, cette durée n'est pas applicable dans les cas de manœuvres frauduleuses ; de renseignements incomplets ou inexacts ou en cas de défaut de réponse aux demandes d'éclaircissements ou de justifications (Article 21-4 du Code des Procédures Fiscales).

Vous avez la faculté de vous faire assister, au cours de ce contrôle, par un conseil de votre choix.

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

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

Le Chef de Brigade

Nom et Grade du Vérificateur

## ملحق رقم (1) تابع :

**Rappel de certaines dispositions fiscales**

**Article 21-3 du Code des Procédures Fiscales** : Une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble d'une personne physique au regard de l'impôt sur le revenu ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification, accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de quinze (15) jours à compter de la date de réception.

L'avis de vérification doit préciser la période à vérifier et mentionner expressément, sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister durant le contrôle par un conseil de son choix.

**Article 21-4 du Code des Procédures Fiscales** : Sous peine de nullité de l'imposition, la vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble ne peut s'étendre sur une période supérieure à un (1) an à compter de la date de réception ou de remise de l'avis de vérification prévue au paragraphe 3 ci-dessus, jusqu'à la date de la notification de redressement.

Cette période est prorogée du délai accordé, le cas échéant, au contribuable et, à la demande de celui-ci, pour répondre aux demandes d'éclaircissements ou de justifications des avoirs et revenus d'avoirs à l'étranger.

Elle est également prorogée des trente (30) jours prévus à l'article 19 ci-dessus et des délais nécessaires à l'administration pour obtenir les relevés de compte lorsque le contribuable n'a pas utilisé de sa faculté de les produire dans le délai de trente (30) jours à compter de la demande de l'administration ou pour recevoir les renseignements demandés aux autorités étrangères, lorsque le contribuable a pu disposer de revenus à l'étranger ou en provenance de l'étranger.

La période mentionnée au troisième alinéa ci-dessus est portée à deux (2) ans en cas de découverte d'une activité occulte.

**Remarque**

Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le(s) vérificateur(s), vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Mr : ..... Chef de Service des Recherches et Vérifications de ..... (N° de tél : .....).

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçus par Mr le Directeur des Recherches et Vérifications, (N° tél : 021.59.55.51) (Fax N° 021.59.52.17).

الملحق رقم: (02) : Avis de vérification de comptabilité

## REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministre des Finances  
 Direction Générale des Impôts  
 Direction Régionale des Impôts d'Ouargla  
 Direction des Impôts de la wilaya de Ghardaïa  
 Sous – Direction du Contrôle Fiscal

## Avis de Vérification de Comptabilité

Référence N° :

Lettre avec  
A. R

A. Mr : .....

Le .....

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

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

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix et de demander toutes les précisions sur la conduite de cette vérification (Art 20-4 C.P.F).

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

(1) Réalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, nous nous proposons de procéder dès la remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du C.P.F).

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

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

Le Chef de Brigade

Nom et Grade du Vérificateur

.....  
 (1) à cocher en cas de contrôle inopiné. \* voir texte au verso.

**Rappel de certaines dispositions fiscales**

**Article 21-3 du Code des Procédures Fiscales :** Une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble d'une personne physique au regard de l'impôt sur le revenu ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification, accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de quinze (15) jours à compter de la date de réception.

L'avis de vérification doit préciser la période à vérifier et mentionner expressément, sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister durant le contrôle par un conseil de son choix.

**Article 21-4 du Code des Procédures Fiscales :** Sous peine de nullité de l'imposition, la vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble ne peut s'étendre sur une période supérieure à un (1) an à compter de la date de réception ou de remise de l'avis de vérification prévue au paragraphe 3 ci-dessus, jusqu'à la date de la notification de redressement.

Cette période est prorogée du délai accordé, le cas échéant, au contribuable et, à la demande de celui-ci, pour répondre aux demandes d'éclaircissements ou de justifications des avoirs et revenus d'avoirs à l'étranger.

Elle est également prorogée des trente (30) jours prévus à l'article 19 ci-dessus et des délais nécessaires à l'administration pour obtenir les relevés de compte lorsque le contribuable n'a pas utilisé de sa faculté de les produire dans le délai de trente (30) jours à compter de la demande de l'administration ou pour recevoir les renseignements demandés aux autorités étrangères, lorsque le contribuable a pu disposer de revenus à l'étranger ou en provenance de l'étranger.

La période mentionnée au troisième alinéa ci-dessus est portée à deux (2) ans en cas de découverte d'une activité occulte.

**Remarque**

Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le(s) vérificateur(s), vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Mr : ..... Chef de Service des Recherches et Vérifications de ..... (N° de tél : .....).

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçus par Mr le Directeur des Recherches et Vérifications, (N° tél : 021.59.55.51) (Fax N° 021.59.52.17).

## NOTIFICATION DE REDRESSEMENT SUITE : ملحق رقم 03

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O, N° 21  
Imp. Officielle (2006)

Ministre des Finances  
 Direction Générales des Impôts  
 Direction Régionale des Impôts d'Ouargla  
 Direction des Impôts de la wilaya de Ghardaïa  
 Sous – Direction du Contrôle Fiscal

**Notification de Redressements suite  
 à la Vérification de Comptabilité**

Référence N° :

Lettre avec  
A . R

A . M

Le .....

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

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

Vous disposez , à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de quarante (40) jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressements envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art 20/06 CPF).

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

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

Vous avez la possibilité de solliciter dans votre réponse l'arbitrage de Mr Le Directeur des Impôts de la Wilaya, pour les questions de fait ou de droit (Art 31 de la loi de finances 2012, Art 20/6 du CPF).

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Article 20 – 6 du code de procédures fiscales).

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

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

Le Chef de Brigade

Noms et Grades des Vérificateurs

**SITUATION DU PATRIMOINE 04 ملحق رقم**

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE  
 MINISTRE DES FINANCES  
 Direction Générales des Impôts

*Direction des Impôts de la Wilaya de Ghardaia*  
 Sous – Direction du Contrôle Fiscal

**SITUATION DU PATRIMOINE**

Demande de renseignements concernant:  
 Mr .....  
 Activité .....  
 Adresse .....

RENSEIGNEMENT DEMANDÉS	RÉPONSE DU CONTRIBUABLE VÉRIFIÉ
<p><b>1- Etes vous propriétaire à votre nom, à celui de votre épouse ou de vos enfants mineurs (1)</b></p> <p><b>1-1 De biens immobiliers (terrains, immeuble)</b></p> <p>Si oui précisez .                      - La nature .....                      - L'origine .....                      - La situation .....</p> <p>S'il s'agit d'une construction (terminée ou en cours) (2) – Précisez                      - La date d'acquisition                      - Le prix :</p> <p><b>1-2 De fonds de commerce OUI – NON (2)</b></p> <p>Si oui / indiquez :                      - La situation                      - Le prix d'acquisition</p> <p><b>-3 De matériels de transport, de travaux publique</b></p> <p>autres Oui – Non (2)</p> <p>Si Oui, précisez :                      - La nature et la marque                      - Le prix d'acquisition</p> <p><b>4 De véhicule de tourisme Oui – Non (2)</b></p> <p>Si Oui, indiquez :                      - Le nombre ainsi que la marque                      - La puissance, l'année et la valeur d'acquisition de ce véhicule .</p>	

## REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O. N° 21  
Imp. Officielle (2006)

Ministre des Finances  
Direction Générales des Impôts  
Direction Régionale des Impôts d'Ouargla  
Direction des Impôts de la wilaya de Ghardaïa  
Sous – Direction du Contrôle Fiscal

**Notification de Redressements suite  
à la Vérification de Comptabilité**

Référence N° :

Lettre avec  
A . R

A . M

Le .....

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

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

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de quarante  
(40) jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de  
redressements envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art  
20/06 CPF).

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

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

Vous avez la possibilité de solliciter dans votre réponse l'arbitrage de Mr Le Directeur des  
Impôts de la Wilaya, pour les questions de fait ou de droit (Art 31 de la loi de finances 2012, Art  
20/6 du CPF).

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour  
discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Article 20 – 6 du code de procédures  
fiscales).

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

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

Le Chef de Brigade

Noms et Grades des Vérificateurs

## REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O, N° 21 Imp. Officielle (2006)

Ministre des Finances  
 Direction Générales des Impôts  
 Direction Régionale des Impôts d'Ouargla  
 Direction des Impôts de la wilaya de Ghardaïa  
 Sous – Direction du Contrôle Fiscal

**Notification de Redressements suite  
 à la Vérification ponctuelle de Comptabilité**

Référence N° :

A. Mr .....

Lettre avec  
A. R

Le : .....

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

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

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de Trente (30)  
 jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressements  
 envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art 20bis-5 du code des  
 procédures fiscales).

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

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

Vous avez la possibilité de solliciter dans votre réponse l'arbitrage de Mr Le Directeur des  
 Impôts de la Wilaya, pour les questions de fait ou de droit (Art 31 de la loi de finances 2012, Art 20/6 du CPF).

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les  
 présentes propositions ou pour y répondre (Article 20 - 6 du code de procédures fiscales).

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

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

Le Chef de Brigade

Nom et Grade du Vérificateur