

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة ابن خلدون - تيارت

ميدان: علوم اقتصادية، تجارية وعلوم

التسيير

شعبة: مالية ومحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة



كلية: العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم

التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر

من إعداد الطلبة:

راشدي توفيق

بن عثمان ناصر

تحت عنوان:

أثر الرقابة الجبائية على ممارسة المحاسبة الإبداعية

دراسة ميدانية مركز الضرائب - تيارت -

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

رئيسا	(استاذة التعليم العالي-جامعة ابن خلدون تيارت)	أ. بن طراد أسماء
مشرفا ومقررا	(أستاذة محاضرة أ-جامعة ابن خلدون تيارت)	أ. بن حليلة الهوارية
مناقشا	(أستاذة مساعد ب-جامعة ابن خلدون تيارت)	أ. بوراس بودالية

السنة الجامعية : 2024/2023

إهداء

الحمد لله الذي وفقنا ويسر لنا هذا العمل اليسير
نهدي هذا العمل المتواضع إلى والدينا رزقهم الله دوام الصحة والعافية
و إلى اخوتنا جزاهم الله عنا خير الجزاء
كما نهدي ثمرة هذا الجهد إلى الأساتذة الأفاضل سدد الله خطاهم
كما لا ننسى أيضا الزميل و الاخ الذي كان له فضل كبير في انجاز هذا العمل
محمد بن علال وفقه الله
و إلى كل يد عون ساهمت في مساعدتنا من قريب أو بعيد .

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين
نحمد الله على عظيم نعمه ونسأل الله التوفيق والرشاد
نتقدم بخالص شكرنا إلى الأستاذة بن حليلة هوارية بالإشراف على مذكرتنا و التوجيه
و إلى أعضاء اللجنة المناقشة على قبولها مناقشة مذكرتنا
كما نتقدم بالشكر إلى جميع أساتذة كلية العلوم الإقتصادية التجارية و علوم التسيير
تخصص مالية ومحاسبة
و نختص بالشكر استاذنا دحماني رضا الذي لولاه لما اكتمل الجانب النظري لهته الدراسة و ذلك بتسخير
من الله
بالإضافة إلى الطلبة الزملاء الثانية ماستر محاسبة و جباية معمقة .

ملخص :

يتناول هذا البحث أثر الرقابة الجبائية على ممارسة المحاسبة الإبداعية في الشركات. تعد المحاسبة الإبداعية ظاهرة ناشئة تتمثل في استخدام المحاسبين للخلاقية والابتكار في تقديم المعلومات المالية. يتمحور البحث حول كيفية تأثير إجراءات الرقابة الجبائية والتشريعات الضريبية على هذه الممارسة ومدى تعزيزها أو تقييدها و يتم استعراض الأدبيات المتعلقة بالموضوع وإجراء دراسة تحليلية لنتائج الأبحاث السابقة لفهم العلاقة بين الرقابة الجبائية والمحاسبة الإبداعية .

يختتم البحث بتوصيات للسياسات والممارسات الضريبية التي يمكن أن تعزز دور المحاسبة الإبداعية في البيئة الضريبية الحالية .

الكلمات المفتاحية : الرقابة الجبائية ، الرقابة الجبائية ، التحقيق المحاسبي ، المكلف بالضريبة .

Abstract :

This research explores the impact of tax regulation on creative accounting practices in firms. Creative accounting is an emerging phenomenon where accountants use creativity and innovation in presenting financial information. The study focuses on how tax compliance measures and tax legislation affect these practices, either enhancing or constraining them .

It reviews relevant literature and conducts an analytical study of previous research findings to understand the relationship between tax regulation and creative accounting .

The research concludes with policy recommendations and tax practices that could enhance the role of creative accounting in the current tax environment

Key words : Tax control , creative accounting , tax payer , accounting investigation .

الصفحة	المحتويات
I	الإهداء
II	الشكر
III	قائمة الأشكال
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الملاحق
VI	قائمة الاختصارات و الرموز
	الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية و الرقابة الجبائية
2	تمهيد
2	المبحث الأول : عموميات حول المحاسبة الإبداعية
2	المطلب الأول : مفهوم المحاسبة الإبداعية
6	المطلب الثاني: أشكال المحاسبة الإبداعية و مجالاتها
8	المطلب الثالث : دافع إستخدام المحاسبة الإبداعية و آثارها
12	المبحث الثاني : الرقابة الجبائية
12	المطلب الأول : تعريف الرقابة الجبائية و أهدافها
15	المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية
23	المطلب الثالث : التهرب الضريبي
30	المطلب الرابع : الرابط بين الرقابة الجبائية و التهرب الضريبي
32	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني : دراسة حالة بمركز الضرائب - تيارت -
28	تمهيد
29	المبحث الأول : تقديم مركز الضرائب بولاية تيارت
29	المطلب الأول : تعريف مركز الضرائب
30	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب - تيارت
35	المطلب الثالث : منهجية الدراسة وإجراءات عملية البحث
37	المبحث الثاني : عرض النتائج وتحليلها

37	المطلب الأول : صدق وثبات الدراسة
38	المطلب الثاني : تحليل خصائص عينة الدراسة
45	المطلب الثالث : إختبار الفرضيات الدراسة
50	خلاصة الفصل الثاني
57	خاتمة
61	قائمة المصادر و المراجع
65	الملاحق

قائمة الجداول :

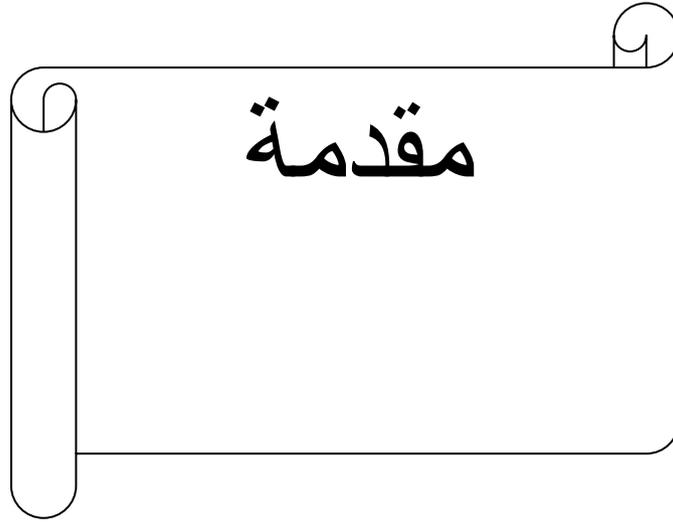
رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01-01	حالة الإمتناع أو التأخير في إيداع التصريحات الجبائية	27
02-01	حال الغش في التصريحات الجبائية	29
01-02	عرض عدد الإستبيانات الموزعة و الضائعة والصالحة للتحليل	36
02-02	مقياس ليكارت الخماسي	36
03-02	المتوسطات وفق سلم ليكارت	37
04-02	صدق الإتساق الداخلي للمحور الأول	37
05-02	صدق الإتساق الداخلي للمحور الثاني	38
06-02	معامل الثبات ألفا كرومباخ للمحاور	39
07-02	توزيع العينة حسب الفئة العمرية	39
08-02	توزيع العينة حسب الفئة الخبرة المهنية	40
09-02	توزيع العينة حسب المستوى العلمي	41
10-02	المحور الأول مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي	42
11-02	المحور الثاني طبيعة دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية	44
12-02	معامل الارتباط بين محور الإبداع في العملية مع محور جودة الخدمات التأمينية	45
13-02	نتائج تحليل التباين للإتحاد للفرضية الرئيسية	46
14-02	تقدير النموذج ومعامل التحديد والإرتباط للفرضية الرئيسية	47
15-02	إختبار ANOVA لدرجة التباين بين الإجابات حسب العمر	48
16-02	إختبار ANOVA لدرجة التباين بين الإجابات حسب المستوى التعليمي	48
17-02	إختبار ANOVA لدرجة التباين بين الإجابات حسب الخبرة	49

قائمة الأشكال :

الصفحة	عنوان الشكل	الشكل
18	عملية لرقابة على الوثائق	01-01
20	أشكال الرقابة الجبائية	01-01
31	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب - تيارت -	01-02
35	نموذج ومتغيرات الدراسة	02-02
40	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية	03-02
43	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة	04-02
44	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	05-02

قائمة الإختصارات و الرموز :

الإختصار	المصطلحات باللغة الأجنبية	المصطلحات باللغة العربية
VC	Vérification de comptabilité	التحقيق في المحاسبة
VP	Vérification ponctuelle	التحقيق المصوب في المحاسبة
VASFE	Vérification approfondie de situation fiscale endemble	التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة



مقدمة عامة

اتسمت الممارسات المحاسبية على الساحة الدولية في العقد الأخير من القرن الماضي بالعديد من التحولات والتغييرات الجذرية السريعة وذلك انسجاماً مع التغييرات التي فرضها المحيط الاقتصادي الدولي. وقد فتح ذلك المجال أمام الكثير من الشركات الكبرى لتسعى إلى تحقيق الأرباح وتعزيز قيمتها من خلال تحسين وضعها المالي المنعكس في القوائم المالية التي تحدد نتائج الشركة. إلا أنه غالباً ما تلجأ هذه الشركات إلى بعض الممارسات التي تغير الحقائق والتي ستستخدمها مستقبلاً، وذلك بهدف التأثير على مستويات الأرباح وإعطاء انطباع مضلل عن حقيقة مركزها المالي، وهو ما يُطلق عليه "المحاسبة الإبداعية

ترتبط ممارسات المحاسبة الإبداعية بالعلاقة الوثيقة بين المحاسبة والضريبة، حيث تعتمد الإدارة الضريبية على المخرجات المحاسبية في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة. ويستغل المكلفون هذه العلاقة من خلال اللجوء إلى خبراء محاسبين لتعديل الأحداث المحاسبية بما يتماشى مع رغباتهم، سواء للتخلص الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة المستحقة أو للاستفادة من وفورات أكبر.

أحد أهم دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية هو التهرب الضريبي الجزائري، كباقي الدول، حاولت الحد من هذه الممارسات بعد أن سجلت المصالح المختصة أموالاً ضخمة تم حرمان الخزينة العمومية منها نتيجة للحقوق والواجبات التي يكفلها القانون، لذلك تعمل الدولة على كشف الأخطاء والتلاعبات من أجل حماية الإيرادات العامة وإعطاء مزيد من المصداقية لتصريحات الملتزمين. وذلك يرجع إلى عدم التصريح الفعلي ببعض الأموال المتحصلة، مما يشكل نزيفاً كبيراً وحاداً في أحد الموارد الهامة للخزينة العمومية.

وسعى من الدولة للمحافظة على مواردها، لجأ النظام الجبائي إلى اعتماد الرقابة الجبائية، والتي تمارس من قبل أجهزة متخصصة تمتلك التأهيل العلمي والمهني وتتمتع بصلاحيات معينة للتأكد من صحة القوائم المالية لذلك يتمركز محور دراستنا حول معالجة الجانب الجبائي لممارسات المحاسبة الإبداعية وإبراز دور الرقابة الجبائية في محاربة هذه الممارسات خاصة في ظل ارتفاع نسبة التهرب الضريبي في البلاد من خلال دراسة ميدانية لآراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب في ولاية تيارت.

إشكالية الدراسة :

ما مدى مساهمة إجراءات الرقابة الجبائية في اكتشاف وضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟

هذه الإشكالية الرئيسية تقودنا إلى عدة أسئلة فرعية تحاول الدراسة الإجابة عنها :

1. هل يوجد علاقة إرتباط بين مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي ودوافع أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية ؟

2. هل يوجد تأثير لمساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي على أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية ؟

3. هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العلاقة بين مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي و دوافع

أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية تعود إلى متغيرات (العمر ، المستوى العلمي ، الخبرة) ؟

مقدمة عامة

فرضيات الدراسة :

لإيجاد إجابات على التساؤلات المطروحة، تم صياغة الفرضيات التالية :

الفرضية الأولى : يوجد علاقة إرتباط موجبة بين مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي ودوافع أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية .

الفرضية الثانية : يوجد أثر المساهمة الجبائية في التحصيل الضريبي ودوافع أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية .

الفرضية الثالثة : يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في العلاقة بين مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي و دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية تعود إلى متغيرات (العمر ، المستوى العلمي ، الخبرة) .

مببرات إختيار موضوع الدراسة :

مببرات ذاتية :

1. الميل والاهتمام الشخصي بموضوع المحاسبة الإبداعية والرغبة في البحث والتعمق فيه

2. ارتباط الموضوع بالتخصص العلمي للباحث

3. ندرة الدراسات التي تناولت دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

مببرات موضوعية :

1. إبراز أهمية الرقابة الجبائية في حماية موارد الخزينة العامة والتي على أساسها يتم وضع برامج وسياسات الدولة .

2. محاولة توضيح العلاقة بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي، حيث يعتمد تحديد الوعاء الضريبي على مخرجات النظام المحاسبي .

3. السعي نحو اكتشاف التلاعبات والممارسات الاحتياالية في التصريحات الضريبية للمكلفين، وخاصة ما يتعلق بالجانب المحاسبي .

4. الرغبة في استطلاع آراء عينة الدراسة حول دور الرقابة الجبائية في اكتشاف التلاعبات والممارسات المحاسبية الإبداعية .

أهداف الدراسة :

1. استعراض الجوانب النظرية والتطبيقية المتعلقة بموضوع المحاسبة الإبداعية والرقابة الجبائية .

2. الكشف عن مختلف الممارسات والآليات الهادفة إلى التهرب الضريبي، وخاصة ما يتعلق منها بالجانب المحاسبي .

3. المساهمة في إثراء المكتبة العلمية بمرجع جديد في هذا المجال، نظرًا لندرة المراجع المتخصصة .

مقدمة عامة

4. التعرف على مفاهيم الرقابة الجبائية باعتبارها إحدى آليات محاربة سلبيات المحاسبة الإبداعية، وتحقيق أهداف كل من النظام المالي المحاسبي والنظام الجبائي .
5. استقصاء آراء عينة الدراسة حول فعالية الرقابة الجبائية في الكشف عن التلاعبات المحاسبية على مستوى الوعاء الضريبي .

أهمية الدراسة :

1. تكمن أهمية هذه الدراسة في تناولها موضوع الرقابة الجبائية باعتبارها الأداة الأنسب للحفاظ على موارد الخزينة العمومية .
2. الرقابة الجبائية تساهم في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، والتي غالبًا ما تمارس باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من قبل المؤسسات .
3. إدارة الضرائب تلجأ إلى الرقابة الجبائية كالية لاكتشاف وضبط التلاعبات المحاسبية من خلال إجراءات التحقيق الجبائي والمحاسبي .
4. . بالتالي فإن أهمية هذه الدراسة تتبع من دورها في إبراز فعالية الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وحماية الموارد المالية العامة

حدود الدراسة :

قد تم تناول موضوع الدراسة من خلال الإطار الآتي :

الحدود المكانية: تم إجراء الدراسة الميدانية باستبيان الآراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب لولاية تيارت

الحدود الموضوعية : تم تسليط الضوء من خلال هذه الدراسة على ابراز الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

الحدود الزمنية : معطيات الدراسة تم جمعها من خلال إجراء استبيان خلال شهر ماي 2024 .

منهج الدراسة والأدوات المستخدمة :

بهدف الحصول على إجابة عن الإشكالية وتحقيق الأهداف المرجوة وكذلك اختبار صحة الفرضيات المطروحة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لوصف ظاهرة ممارسات المحاسبة الإبداعية والتطرق إلى مفاهيم الرقابة الجبائية المتعلقة بالإيرادات الضريبية .

من الناحية التطبيقية، تم الاعتماد على الاستبيان لتقييم فعالية الرقابة الجبائية في كشف التجاوزات وسبل معالجتها، وذلك من خلال استطلاع آراء عينة من المفتشين في مديرية الضرائب في ولاية تيارت .

مرجعية الدراسة :

تم بناء هذه الدراسة على مجموعة متنوعة من المصادر، بما في ذلك الرسائل الجامعية والكتب والمؤتمرات العلمية والمجلات والأبحاث ذات الصلة بالموضوع .

مقدمة عامة

صعوبات الدراسة :

واجهت هذه الدراسة تحدياً يتمثل في عدم السماح بالتدريب الميداني على مستوى مديرية الضرائب في ولاية تيارت .

الدراسات السابقة :

الدراسة الأولى : جرار، 2006، بعنوان: " تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الابداعية في شركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية " رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية، الأردن هدفت الدراسة إلى اكتشاف أساليب المحاسبة الابداعية التي تستخدمها المنشآت التجارية المساهمة العامة الأردنية بهدف تطوير الإستراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الابداعية في هذه المنشآت التجارية

خلصت الدراسة إلى تطبيق الأساليب المحاسبية قائم بشكل متفاوت في تلك المنشآت بعناصر القوائم المالية وتمازس عمليات تضليل مستخدميها. ممارسي المحاسبة الابداعية يمتلكون قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالأرقام وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه. والحل لممارسات المحاسبة الابداعية هو التحلي بالنزاهة والأخلاق في كل عمل يقوم به المحاسبون والمدققون وحتى المديرون .

الدراسة الثانية : القطيش والصوفي 2011، بعنوان " أساليب استخدام المحاسبة الابداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في المنشآت التجارية الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقال منشور بمجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية. تهدف الدراسة الى تبيان أهم الأساليب في المحاسبة الابداعية، وأثرها على مصداقية المعلومات المحاسبية، ومعرفة الاتجاهات والوسائل لكشف ممارسات المحاسبة الابداعية ومدى تقييدها لعملية التلاعب في القوائم المالية مع اظهار دور المدقق في التعرف على ممارسات ونتائج المحاسبة الابداعية عند استخدامها على البيانات المالية في الكشف عن الوضع المالي للمنشآت التجارية. وخلصت الدراسة الى عدم وجود تلاعب في الالتزامات في المنشآت التجارية المساهمة العامة في الأردن وأنها لا تتلاعب في ايراداتها .

الدراسة الثالثة : صفاء محمد عمار 2014 بعنوان مدى تأثير استخدام المحاسبة الخلاقة على الحصول على الحصيلة الضريبية وإجراءات مأموري الضرائب في الكشف عنها، مقال في المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 38، العدد 4 ، كلية التجارة جامعة المنصورة .

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير أساليب المحاسبة الخلاقة على الحصيلة الضريبية وإجراءات مأموري الضرائب ، لاكتشافها

توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها :

الشركات الخاضعة للضريبة العامة تمارس أساليب المحاسبة الخلاقة بهدف التلاعب الضريبي. عدم إدراك مأموري الضرائب الطرق وأساليب الكشف عن ممارسات المحاسبة الخلاقة، حيث أنهم يعتمدون على مدى

مقدمة عامة

مخالفة الشركات للنصوص القانونية عند ربط الضريبة. تتأثر الحصيلة الضريبية كأهم مورد من موارد الموازنة العامة للدولة أساليب المحاسبة الخلاقة .

الدراسة الرابعة : فداوي أمينة 2014، بعنوان دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة عينة من شركات المساهمة الفرنسية "، مذكرة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة باجي مختار، عنابة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور ركائز حوكمة الشركات إدارة المخاطر ، الإفصاح و الرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، وذلك من خلال دراسة عينة من شركات مساهمة فرنسية مسجلة بمؤشر 250

خلال الفترة الممتدة من 2007م إلى 2009 ، بحيث تم قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال قياس ممارسات الإدارة كما تم، 1981، Eckel " المعدل و ممارسات تمهيد الدخل باستخدام نموذج Jones 1995، الأرباح باستخدام نموذج قياس جودة ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر ، الإفصاح والرقابة لنفس العينة المدروسة باستخدام طريقة من ثم اختبار نموذج الدراسة المقترح من طرف الباحثة ليعكس الدور الذي Dummy Variables المتغيرات الوهمية تلعبه ركائز حوكمة شركات العينة المدروسة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وتوصلت الدراسة إلى أن العينة المدروسة من الشركات المساهمة الفرنسية تمارس المحاسبة الإبداعية من خلال استخدامها للمستحقات الاختيارية بشكل سالب هبوطا سعيا منها لتخفيف تقلبات الدخل بنقله من سنوات الدخل المرتفع إلى سنوات الدخل المتدني، وذلك تقاديا لتأثيرات الأزمة المالية التي طبعت خلال نفس الفترة المدروسة . توصلت الدراسة أيضا إلى جودة ركائز حوكمة الشركات إدارة المخاطر الإفصاح والرقابة في العينة المدروسة ، وتواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركائز حوكمة الشركات الإفصاح والرقابة في ممارسات المحاسبة الإبداعية، في حين لا تتواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركيزة الرقابة في الحد ذلك لعدم الفصل بعدد معتبر من الشركات .

هيكل الدراسة :

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة و تساؤلاتها تم تقسيم البحث إلى فصلين بعد المقدمة حيث تمثل الجانب النظري من الدراسة في فصل واحد بعنوان الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية و الرقابة الجبائية، مقسم إلى بحثين ، الأول يخص الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية ويتفرع بدوره إلى ثلاث مطالب المطلب الأول عموميات حول المحاسبة الإبداعية و الثاني قدمنا فيه أشكال المحاسبة الإبداعية و مجالاتهاو المطلب الثالث : تضمن لدوافع المحاسبة الإبداعية و آثارها أما المبحث الثاني تحت اسم الرقابة الجبائية تضمن ثلاث مطالب المطلب الأول تعريف الرقابة الجبائية و أهدافها المطلب الثاني أشكال الرقابة الجبائية المطلب الثالث التهرب الضريبي أما عن الجانب التطبيقي من الدراسة ، أيضا تمثل في فصل واحد تحت عنوان دراسة ميدانية لآراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب ولاية تيارت، مقسم إلى ثلاث مباحث الأول يتضمن تقديما

مقدمة عامة

لمركز الضرائب بتيارت و هذا من خلال ثلاث مطالب المطلب الاول تعريف مركز الضرائب بتيارت و مهامه الثاني الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب بتيارت الثالث شرح للهيكل التنظيمي لمركز الضرائب بتيارت اما المبحث الثاني تحت عنوان الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية قسم لثلاث مطالب كالتالي المطلب الأول خصص لمجتمع و عينة الدراسة المطلب الثاني خصص لاداة الدراسة الميدانية المطلب الثالث تضمن الادوات الإحصائية المستخدمة في التحليلا المبحث الثالث تضمن عرض نتائج الدراسة و مناقشتها و هذا من خلال ثلاث مطالب .

المطلب الاول عرضنا فيه النتائج الخاصة بالعينة و ناقشناها المطلب الثاني درسنا فيه نتائج آراء العينة و الثالث اختبرنا فيه صحة فرضيات الدراسة لنصل في الأخير إلى خاتمة تتضمن مجموعة من النتائج مع تأكيد صحة الفرضيات وكذا مجموعة من التوصيات مع بيان آفاق الدراسة .

الفصل الأول :
عموميات حول المحاسبة
الإبداعية و الرقابة الجبائية

تمهيد :

تُولي المحاسبة اهتمامًا بتسجيل وتصنيف العمليات المحاسبية لتوفير صورة دقيقة عن الوضعية المالية للمؤسسة . تعتمد هذه العمليات على مجموعة من المعايير والأخلاقيات التي تنظمها ومع ذلك تغيرت هذه الفكرة تقريبًا بعد الثورة الصناعية، حيث تطورت المحاسبة لتصبح إبداعية .

أحد ممارسات المحاسبة الإبداعية هو تهرب الدفعات الضريبية، حيث يتم التلاعب في عناصر الربح الأساسية، بما في ذلك النفقات والإيرادات المباشرة والعناصر الأخرى المتكاملة في كل منها. وبالتالي يؤدي ذلك إلى تقليل الموارد المالية للدولة ولحماية هذه الموارد التي تُعتبر موردًا هامًا لخزانة الدولة، تم اتخاذ عدة إجراءات، بما في ذلك تعزيز الرقابة الجبائية التي تلعب دورًا مهمًا في كشف الأخطاء والتلاعبات المحاسبية .

فمن خلا هذا الفصل ناقشنا مفاهيم المحاسبة الإبداعية و الرقابة الجبائية و ذلك في مبحثين كالآتي :

المبحث الأول : عموميات حول المحاسبة الإبداعية

المبحث الثاني : الرقابة الجبائية

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة الإبداعية

يُعد مفهوم المحاسبة الإبداعية موضوعًا ذا أهمية كبيرة للباحثين في المجالات المالية والمحاسبية. يتركز الاهتمام على فهم مدى تأثير إجراءات الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، التي تتضمن التلاعب في القوائم المالية بهدف التهرب الضريبي. في هذا البحث سنستعرض الإطار النظري لكل من المحاسبة الإبداعية والرقابة الجبائية، ونوضح الدور الذي يمكن أن تلعبه الرقابة الجبائية في تقليل هذه الممارسات المحاسبية المتعلقة بالوعاء الضريبي. سيتم مناقشة هذه الجوانب عبر ثلاثة محاور رئيسية .

المطلب الأول : مفهوم المحاسبة الإبداعية

من خلال هذا المطلب سنستعرض نشأة المحاسبة الإبداعية و اهم التعاريف التي قدمها المختصون و كذا أهدافها و خصائصها

أولا : نشأة المحاسبة الإبداعية

ظهرت المحاسبة الإبداعية خلال القرن الماضي في الاقتصادات الأنجلو سكسونية نتيجة التعقيد المتزايد للواقع الاقتصادي. ظهر مفهوم المحاسبة الإبداعية لأول مرة في الأدبيات المتخصصة عام 1976، عندما أظهر الباحث البريطاني ج. أرجنتي أن هناك صلة مباشرة بين ممارسات وتقنيات المحاسبة الإبداعية وانحدار الأعمال الذي يقوده مديرون غير أكفاء ، بينما أشار إلى أن استخدام المحاسبة الإبداعية فالمحاسبة دلالة على الأزمة ، كما ذكر الكاتب كمال ناصر في كتابه "المحاسبة المالية الإبداعية طبيعتها واستخدامها"، إن بداية المحاسبة الإبداعية كانت في مكان ما في أوائل القرن الماضي مشيرًا إلى أن "التلاعب بالحساب هو مشكلة محاسبية قديمة بدأت في عشرينيات القرن العشرين¹.

ثانيا: تعريفها :

لقد حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية ونظرا لإختلاف توجهات هؤلاء فقد ظهرت العديد من التعريفات نذكر منها :

¹Another image of accounting creative accounting- Geanina Stanescu-Article in Global Journal of Business Economics and Management Current Issues • July 2020

التعريف الأول : المحاسبة الإبداعية عبارة عن عملية تحويل أرقام المحاسبة المالية من حالتها الراهنة إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال إستغلال أو إستفادة من القوانين الموجودة.¹

التعريف الثاني : هي عملية التلاعب في البيانات المالية بإستخدام الخيار الإنتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية والتضليل في الإبلاغ المالي و أية خطوات متخذة إتجاه إدارة الأرباح و تلطيف صورة الدخل. باتخاذ القرارات الاستثمارية في الشركة أو طمأنة المقرضين أن الشركة في وضع مالي جيد تمكنها من سداد الإلتزامات المترتبة عليها في الوقت المحدد أو لأجل الحصول على تسهيلات المالية على البنوك، وأيا كانت هذه الأهداف فإن المحاسبة الإبداعية تستغل الثغرات في السياسات المحاسبية وتعدد بدائلها لإظهار البيانات المالية بصورة غير حقيقية، وبشكل يخدم فئة معينة على باقي الفئات الأخرى²

التعريف الثالث : ومن وجهة نظر " Belkaoui " فإن المحاسبة الإبداعية تستخدم لإظهار النتائج المالية المعدة من قبل المحاسب بصورة أفضل مما تكون عليه أصلا، أي أنها عملية تحويل الأرقام المحاسبية من وضعها الحقيقي إلى ما ترغب فيه الإدارة بإستخدام العديد من الوسائل للتأثير في الدخل المحاسبي³

و مما سبق إستخلصنا أن المحاسبة الإبداعية هي :

نهج محاسبي يشمل إستخدام الإبداع والتفكير المبتكر في مجال المحاسبة والتقارير المالية، يعتمد هذا النهج على تطبيق القوانين والمعايير المحاسبية بطرق مختلفة ومرنة لتلبية إحتياجات المؤسسة وتحقيق أهدافها بشكل أفضل. يشمل الجانب الإبداعي في المحاسبة الإبتكار للسياسات والإجراءات المحاسبية، وتطبيق التقنيات والأدوات المالية والمحاسبية بشكل مبتكر.

يهدف النهج الإبداعي إلى تحسين الأداء المالي وتعزيز الشفافية والمصداقية في الإبلاغ المالي، وتوجيه القرارات المالية والإستراتيجية بشكل فعال، وتشمل ممارسات المحاسبة الإبداعية إستخدام تقنيات التحليل المالي المبتكرة، وإستخلاص رؤى جديدة من البيانات المالية، وإستخدام أدوات الإدارة المالية المبتكرة مثل التخطيط المالي المبني على الأداء والتحليل المبتكر.

¹ الهادي آدم محمد إبراهيم و آخرون ، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات ، دراسة ميدانية ، مجلة كلية العلوم الإدارية ، جامعة افريقيا العالمية-السودان العدد 01 ، 2017 ، ص 64-65

² نعيم تومان ، مرهون الزيايدي ، مجلة القادسية للعلوم الإدارية و الاقتصادية ، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية ، دراسة تطبيقية ، المجلد 17، العدد 2 ، 30 جوان 2015 ، ص 191-220 .

³ Belkaoui Ahmed, "Accounting Theory, 5th ed australia: thomsom learning, Inc, 2004, p59

يمكن أيضًا أن يشمل التعريف الإبداع في المحاسبة تطوير نماذج تتبؤ مالي مبتكرة وإستخدام التكنولوجيا والذكاء الإصطناعي في تحليل البيانات المالية .

ثالثًا: اهداف المحاسبة الإبداعية

المحاسبة الإبداعية هي عبارة عن تضليل فهي بذلك تعمل على تحقيق مجموعة من الأهداف وتشمل ¹:

1- تخفيض الضرائب : تستهدف الشركات بإستخدام المحاسبة الإبداعية تحقيق تلاعبات محاسبية تقلل من أرباحها وتزيد من مصروفاتها، وبالتالي تقليل الضرائب التي تدفعها الشركة، تلجأ الشركات في هذا السياق إلى المحاسبين الخارجيين للمساعدة في تنفيذ هذه الممارسات .

2- تحسين سمعة الشركة والحصول على التمويلات : تهدف الشركات إلى تقديم صورة إيجابية عن وضعها المالي لمستثمريها والممولين المحتملين، من خلال إستخدام المحاسبة الإبداعية، يمكن للشركات إظهار نجاحها وقوتها المالية وبالتالي زيادة فرصها في الحصول على التمويلات الضرورية لإستمرار عملياتها.

3- تحقيق مصالح شخصية : في بعض الأحيان، يستخدم المديرون والمسؤولون في الشركات المحاسبة الإبداعية لتحقيق مكاسب شخصية على حساب المصلحة العامة، يتم تجاهل حقوق الأفراد والمجتمع الأوسع في سبيل تحقيق أهداف شخصية للقيادات العليا في الشركة.

4- تأثير أسعار الأسهم: يستخدم بعض الشركات المحاسبة الإبداعية بهدف التأثير على أسعار أسهمها في الأسواق المالية، من خلال التلاعب بالبيانات المالية وإظهار أرقام مغلوطة، يمكن للشركات زيادة قيمة أسهمها وجذب المستثمرين.

5- التفوق على المنافسين والتصنيف المهني: تستخدم المحاسبة الإبداعية في بعض الأحيان للتفوق على المنافسين وتحسين التصنيف المهني للشركة، من خلال التلاعب بالبيانات المالية وتضخيم الأرباح، تسعى الشركات للحصول على تصنيف مرموق والتفوق في السوق.

¹ www.wallstreetmojo.com -Article byMilan Jha-Edited by Pallabi Banerjee-Reviewed by Dheeraj Vaidya, CFA, FRM

ثالثاً: خصائصها

تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص نذكر منها ما يلي:¹

1 تتصف المحاسبة الإبداعية تتصف بأنها شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة والمراجعة والضرائب.

2 إن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هي عملية مخططة تقوم بها الإدارة لتحقيق أهداف خاصة بها.

3 إن الهدف من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو الوصول برقم صافي الربح إلى رقم معين يحقق مصالح لإدارة الشركة ومصالح غير مباشرة للشركة في الأجل القصير.

4- أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية ويستخدمها المحاسبون الذين يمتلكون قدرات مهنية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحريرها بالشكل الذي يرغبون فيه.

5- إن استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية من شأنه أن تؤثر على مصداقية وموثوقية البيانات بالقوائم المالية وبالتالي يقلل من ثقة المستخدمين في المعلومات الواردة بهذه القوائم.

6- ينمو في بيئتها التلاعب، الغش، الخداع، التحريف، أو سوء العرض وخفة اليد المحاسبية، من ذلك يتضح أن القول بأنه عندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تخبر فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله لهذا فقد رأت الشركات بأنها إذا كانت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنها تستطيع على الأقل أن تبتدعها، هو كلام ليس له محل من الإعراب ولا يبرر قلب الحقائق وتزويرها بزعم تجميلها.

¹ تقرارات يزيد عارجي خالد بصري ريمة ، دور المراجعة الخارجية آلية خارجية لحوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية ، المؤتمر العلمي الدولي حول الإتجاهات الحديثة للمحاسبة المنعقد يومي 24 و 25 أكتوبر 2017، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن لمهيدي ، أم البواقي.

المطلب الثاني : أشكال المحاسبة الإبداعية و مجالاتها

تتنوع اشكال المحاسبة الإبداعية و تتعدد مجالاتها نذكر منها الآتي :

أولا : أشكال المحاسبة الإبداعية

تتميز المحاسبة بعدة أشكال نذكر منها ما يلي ¹:

1. إدارة الأرباح :

تعد إدارة الأرباح من أهم صور المحاسبة الإبداعية التي تم مناقشتها في أدبيات المحاسبة وتأتي على نوعين :

إدارة الأرباح من خلال الاختيار المحاسبي (المستحقات) وإدارة الأرباح عن طريق العمليات (الأنشطة) الحقيقية و التي تعرف أيضا باسم الإدارة الحقيقية للأرباح، وتشير هذه الدراسات إلى أن المؤسسات التي تلجأ إلى هذا النوع من التلاعب، تقوم عادة بتخفيض تكاليف البحث و التطوير والحد من النفقات الإدارية و العامة، تزامنا مع رفع حجم المبيعات (Synchronisation des vents) عن طريق اللجوء لتقديم تخفيضات للزبائن أو عن طريق إضفاء مرونة أكبر على شروط تقديم الائتمان البيع بالقرض)، وكذلك عن طريق اللجوء لتسجيل فوائض في الإنتاج، مع الإشارة أنه من الصعب إكتشاف ممارسات الإدارة الحقيقية للأرباح عن طريق اللجوء للنشاط الحقيقي للمؤسسة، بحيث أن كثيرا ما تربط هذه الممارسات بالنية الحقيقية للمؤسسة و في ظل عدم وجود قرائن دقيقة يصعب إثبات ذلك .

2- تمهيد الدخل

تم تعريف تمهيد الدخل بأنه "شكل من أشكال التلاعب بالدخل، والذي يتم من خلال نقل الدخل بين الفترات المحاسبية المختلفة، قصد إزالة أو تخفيض التذبذبات في الأرباح، بما يسمح بالمحافظة على إتجاه نمو و إستقرار هذه الأخيرة و يتم ذلك عن طريق تخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد،

¹ أمقران مصطفى ، راصدي صابرينة ، المحاسبة الإبداعية مفهومها وطرقها وسبل الحد من ممارستها من طرف المؤسسة ، الملتقى العلمي الوطني الأول حول الجباية والمحاسبة بين التقارب والاختلاف ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة ، 2017 ، ص 02 .

وتحويله إلى السنوات التي تسجل فيها أرباح منخفضة، وذلك عن طريق الاحتفاظ بجزء من الأرباح على شكل مخصصات ، وتهدف عملية تمهيد الدخل إلى تحقيق الإستقرار في نمو الدخل .¹

يكمن الفرق الجوهرى بين تمهيد الدخل وإدارة الأرباح في أن الطريقة الأولى تسعى إلى تحقيق إستقرار مسار (إتجاه) الأرباح ، بينما الطريقة الثانية تسعى إلى تعظيم أو تخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد، وتحويله إلى السنوات التي تسجل فيها أرباح منخفضة وذلك عن طريق الاحتفاظ بجزء من الأرباح على شكل مخصصات، وتهدف عملية تمهيد الدخل إلى تحقيق الاستقرار في نمو الدخل .

تعد طريقة تخفض تقلبات الدخل من أهم الأدوات الإدارية المستعملة من طرف المؤسسات قصد التلاعب بالسياسات المحاسبية لهذه الأخيرة. مع الإشارة أن هذه الطريقة هي المفضلة من بين مختلف بدائل القياس والتقييم المحاسبي ، حيث أنها تعمل على تقديم صورة مستقرة للمؤسسة، قصد إقناع المستثمرين باستقرار الوضعية المالية لهذه الأخيرة، مما يؤدي إلى طمأننتهم أي أنها تعمل بصورة إصطناعية على الحد من نسبة المخاطرة في الإستثمار بالنسبة للمستثمرين .

ثانيا : مجالات المحاسبة الإبداعية

إنطلاقا من مختلف التعريفات المقدمة للمحاسبة الإبداعية، يمكن القول بأن الهدف الأساسي لهذه التقنية هو التلاعب بالأرقام المالية و المحاسبية و كذا الدخل، بغرض تحويل القوائم المالية من وضعيتها الطبيعية التي يجب أن تكون عليها إلى وضعية إصطناعية لا تعكس واقع وحقيقة المؤسسة، وذلك أهداف الإدارة المخططة سابقا الشيء الذي يقودنا إلى إعتبار القوائم المالية بمثابة ساحة للتلاعب المحاسبي، نظرا لأهمية المعلومات التي تحملها والتي تعتمد عليها الجهات المهتمة بنتائج المؤسسة قصد إتخاذ قراراتها بشأن هذه الأخيرة. ومنه يمكن حصر مجالات المحاسبة الإبداعية فيما يلي:²

- قائمة الدخل
- قائمة المركز المالي
- قائمة التدفقات النقدية.

¹ Healy, P. M., & Wahlen, J. M. (1999). "A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting". Accounting Horizons, 13(4), 365-383.

² أمقران مصطفى، راصدي صابرينة ، مرجع سابق ص 06

بالإضافة إلى ذلك تتمثل مجالات المحاسبة الإبداعية في كل من: نظام المعلومات المحاسبي، القياس المحاسبي ، طرق توزيع أو تحميل المصروفات المختلفة، الأساليب المختلفة لعرض القوائم والتقارير المالية والمحاسبية، أساليب التحليل المالي، تطوير البرامج الآلية المحاسبية .

المطلب الثالث: دوافع إستخدام المحاسبة الإبداعية و آثارها

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى تحديد أهم الدوافع التي تقود إدارة الشركة إلى إستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية ، وكذا إلى تبيين الأساليب لكل ممارسة محاسبية إبداعية .

أولاً: دوافع إستخدام المحاسبة

وتتمثل هذه الدوافع فيما يلي :

1. التلاعب الضريبي : أحد أهم دوافع إستخدام الممارسات المحاسبية التي تقوم بها الشركة تجاه حجم الأرباح المستهدفة، دافع تخفيض الضرائب المدفوعة على الدخل إلى أدنى حد ممكن ، حيث تعد المدفوعات الضريبية على دخل الشركات من العوامل المؤثرة في سلوك الإدارة بإختيارها للطرائق والسياسات المحاسبية الهادفة لتقليل من الدخل المحاسبي المعلن قصد التقليل من المدفوعات الضريبية وتعرف هذه الممارسة بالتجنب الضريبي ، وتتميز عن ممارسة التهرب الضريبي أن الأولى قانونية بينما الأخيرة مخالفة القانون ويوجد التجنب الضريبي على نوعين : الأول في الإستفادة من الثغرات الموجودة في القوانين والمعايير أما الثاني في تجنب الحادثة التي تسبب الخضوع للضريبة .

وتؤدي ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى تآكل الأوعية الضريبية بسبب غياب أخلاقيات المهنة عند البعض الذي يرغب في تحقيق أهداف محددة سواء من أعضاء مجلس الإدارة أو من ملاك الشركات أو من أصحاب المصالح ، لكن التغير المستمر في المعدلات الضريبية المفروضة قد يؤدي إلى زيادة ما يسمى بالضغط الضريبي علي المكلف بالضريبة، وهو ما قد يدفع المكلف إلى محاولة التخفيف من هذا الضغط عن طريق إستغلال كل ما هو متاح في مجال المحاسبة .

2. التأثير الإيجابي على سمعة الشركة : بعض الشركات التي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو

الإستثمارية من تحقيق تحسن في القيمة المالية المتعلقة بأدائها بشكل طبيعي مما يؤثر سلبيا على

صورتها أمام مساهميهها، فتتدخل إدارة الشركة من خلال إستخدام أساليب المحاسبية الإبداعية بهدف التأثير إيجابيا على سمعتها¹.

3. الحصول على تمويل أو المحافظة عليه : عندما تعاني الشركات من مشاكل في السيولة اللازمة تسعى إدارتها إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة لإستمرار عملياتها التشغيلية أو الإستثمارية وأحيانا لسداد التزاماتها، ويشترط قبل الموافقة على منح هذا التمويل أن يكون نتيجة النشاط والوضع المالي للشركة خلال الفترة من إستلام التمويل لغاية سداده يسمح بسداد أصل التمويل والفوائد المترتبة عليه ويتم ذلك من خلال قراءتها وتحليلها الوضع المالي السابق لهذه الشركات طالبة التمويل، وهنا تلجأ الشركات إلى إستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين قيمتها الأمر الذي سيؤثر على إتخاذ القرار الإئتماني².

4. غايات التصنيف المهني : تلجأ العديد من الشركات إلى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها وذلك حسب التصنيف الدولي بمعايير مثلا حسب القيمة المالية وقوة الشركة وهذا من خلال بيانات القوائم المالية للشركات لهذا تلجأ الشركات إلى إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة³.

5. تحسين الأداء المالي لتحقيق مكاسب شخصية مشاكل الوكالة : حيث يقوم المديرون بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية لزيادة الأرباح وخاصة إذا كانت الحوافز والمكافآت الخاصة بهم مرتبطة بتلك الأرباح وهنا نعني بمشاكل الوكالة حين يعين الملاك والمساهمين وكيفا من مجلس الإدارة للقيام بأعمالهم بدلا عنهم مقابل مكافأة لكن التضارب بينهما يقود المدراء إلى تغيير التقارير المالية لتقديم تصور خاطئ عن الأعمال التجارية لأنهم يميلون إلى تحقيق أهداف العمل التي تجلب مكافآت مريحة⁴.

¹ ميسون بنت محمد بن علي القرني ، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية ، دراسة ميدانية ، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الملك عبدالعزيز ، 2010 ، ص 15 .

² سامي محمود عبد الحميد مرادة ، إحباط الأثر الضريبي السلبي للممارسات المحاسبية الإبداعية ، دراسة الحالة المصرية مقال منشورة المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة ، العدد 17 ، جامعة الأزهر ، مصر ، 2017 ، ص 137 .

³ بالرقي تيجاني، المحاسبة الإبداعية : المفاهيم وأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل ، مقال ، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12 جامعة سطيف 02 ، 2012 ، ص 23-50 .

⁴ طارق حماد ، أسامة عبد المنعم ، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية وفقدان الوثوقية (من وجهة مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين ، ورقة بحثية ، أبحاث إقتصادية وإدارية ، العدد 08 جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2010 .

6. **تجنب التكلفة السياسية** : تتمثل تلك التكلفة في الأعباء التي قد تتحملها الشركات كبيرة الحجم نتيجة القوانين والأنظمة والمتطلبات التي تفرضها الدولة مثل قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الوحدات الاقتصادية بأعباء إجتماعية مرتفعة¹.

7 **محاولة إلقاء اللوم على الإدارة القديمة**: تقوم بعض الإدارات الحديثة بمحاولة تشوية صورة الإدارة القديمة وذلك بإظهار الوضع المالي الحالي أفضل عما كان في ظل الإدارة القديمة².

8. **تحقيق أرقام محددة للأرباح**: تمارس الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع تحقيق رقم أرباح محدد تسعى إليه ، إما بهدف تحقيق أرباح تعادل توقعاتها المنشورة حول أرباح الشركة أو توقعات المحللين في السوق أو الوصول إلى مستوى أرباح السنة المالية السابقة على الأقل أو تفادي الخسائر وتواجه الإدارة ضغط لمواجهة التوقعات المستقبلية عندما يكون لديها توصيات ببيع أسهمها كما يزداد هذا الضغط عند قيامها بنشر التوقعات المستقبلية لمبيعاتها وربحية السهم الواحد بصورة ربع أو نصف سنوية³.

9. **التأثير على سعر السهم**: تسعى إدارة الشركات إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية بدافع تحقيق إستقرار الأداء الإقتصادي والمالي أي جعل أرباحها أقل تقبلاً، الذي يؤثر تأثيراً مباشراً إيجابياً في أسعار أسهم الشركة الأمر الذي من شأنه تحفز إدارة الشركات في مرحلة الإكتتاب الأولي للشركة إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية⁴.

10. **مواجهة تكاليف الديون وتخفيض إنتهاك عقد الدين** : تخضع الشركات عند الإقتراض من المؤسسات المالية إلى إتفاقيات وموathيق تعاقدية مختلفة تهدف إلى ضمان تسديد الدين، ويفترض الباحثون قيام إدارة الشركات بإختبار أو تغيير الطرائق المحاسبية للتأثير على الأرقام التي تدور حولها تلك العقود في سبيل تخفيض حجم المخاطر التي تواجه الشركة عن طريق خلق إنطباع جيد عن مستويات الربح وتخفيض مستويات الإقراض من القيود التي غالباً ما يضعها الدائنون مثل قيود على التوزيعات المدفوعة،

¹ Ibtihal Ahed and others, Creative Accounting Determinants and Financial Reporting Literature Review, Academic Editor Mogens Steffensen, "DPI Quality Systematic Academic Open Access Publishing Risks.

² فارس زين العابدين سعيد حسن أبو الفتوح، نجوى مجدي ، عبد الصمد ووفاء محمد ، إطار مقترحة لتفعيل دور لجنة المراجعة في الحد من المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية ، مقال مجلة البحوث المالية والإقتصادية ، العدد 01 كلية التجارة، جامعة بورسعيد، مصر، 2019 .

³ الأمين ماهر عياش، دور مدقق الحسابات الخارجي في قياس العالقة بين أساليب ودوافع المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية - دراسة حالة- مقال منشور، مجلة جامعة تشرين للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37، العدد 06 جامعة تشرين، 2016

⁴ ليلي عبد الصاحب ، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها ، مقال مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد47 جامعة بغداد 2016، ص 378.

أو إعادة شراء الأسهم أو إصدار ديون إضافية إلى غير ذلك من الشروط، وهذه القيود في الغالب يعبر عنها على شكل نسب أو أرقام محاسبية مثل مستويات رأس المال العامل أو معدلات تغطية الفوائد، أو صافي حقوق الملكية، لهذا أحيانا تقوم الإدارة في المنشآت التي ترتفع فيها نسبة الديون إلى حقوق الملكية أي تزداد فيها نسبة الرفع المالي إلى استخدام الطرق والسياسات المحاسبية التي من شأنها زيادة الأرباح لتجنب ما يسمى بالنقصير الفني في إتفاقيات الديون على كل حال فإن هناك إتجاهين أساسيان لممارسة المحاسبة الإبداعية ، الأول يتعلق بتحقيق منافع ذاتية للإدارة أما الثاني فيتعلق بالتأثير على مستخدمي المعلومات المحاسبية من خلال إظهار كفاءة الشركة بهدف بقاءها وإستمراريتها في سوق المنافسة.¹

آثار المحاسبة الإبداعية :

آثار المحاسبة الإبداعية تكون سلبية وتؤثر على العديد من الجوانب بما في ذلك:²

1. جودة المعلومات المحاسبية: تؤدي المحاسبة الإبداعية إلى تشويه البيانات المالية وتحريفها، مما يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية المقدمة للمستثمرين والجهات الخارجية
2. الثقة والمصادقية: يتأثر سمعة الشركة وثقة المستثمرين والجهات الخارجية بها عندما يتم اكتشاف استخدام المحاسبة الإبداعية، حيث يفقدون الثقة في صحة وموثوقية البيانات المالية
3. الاستدامة المالية: يمكن أن تؤدي المحاسبة الإبداعية إلى تضخم الأرباح وتجميل وضع الشركة المالي، مما يخفي الصعوبات الحقيقية التي تواجهها الشركة ويؤدي في النهاية إلى عدم استدامتها المالية.
4. القوانين والتشريعات: يعتبر استخدام المحاسبة الإبداعية انتهاكاً للقوانين والتشريعات المحاسبية، وقد يتعرض المحاسبون والشركات التي تستخدمها للمسائلة القانونية والعقوبات .
5. الثقافة المؤسسية: قد تؤدي المحاسبة الإبداعية إلى ترسيخ ثقافة غير أخلاقية داخل الشركة، حيث يتعود الموظفون والمحاسبون على التلاعب بالأرقام والتحايل على المعايير المحاسبية .

¹ الأمين ماهر عياش ، مرجع سابق

² عيسى عمر أحمد علي، هابيل عمر الدرديري ، أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ، كلية الشرق الأهلية ، السودان

المبحث الثاني : الرقابة الجبائية

تعتبر عملية الرقابة الجبائية من أهم الآليات الرامية إلى الحد من الغش الضريبي لهذا لا بد من إعطاء لعملية الرقابة الجبائية صيغتها العامة و مفهومها الخاص مع تحديد الأهداف المرجوة حتى يكون الجميع على دراية بمحتواها.

المطلب الأول : تعريف الرقابة الجبائية وأهدافها

تقوم الرقابة بتقييم نشاط المؤسسة بإعطاء نتائج أعمالها ، فهي تعتبر جزءا هاما من عمل المؤسسة من خلال تعظيم الأرباح فلرقابة دور فعال في تحقيق الأهداف المختلفة .

أولا : تعريف الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية عدة تعاريف ورغم تعددها فهي تنحصر في كونها تلك الإجراءات التي تقوم بها المصلحة الجبائية بهدف التأكد من التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة و قبل هذا نتطرق إلى مفهوم الرقابة

تعرف الرقابة حسب هنري فايل أنها التحقق من أن التنفيذ يتم وفقا للخطة المقررة و القواعد الصادرة فهي عملية اكتشاف ما إذا كان كل شيء يسير حسب الخطط الموضوعة و ذلك لكشف إذا كان هناك نقاط ضعف و كذا الأخطاء و معالجتها.¹

التعريف الأول : تعد الرقابة الجبائية الوسيلة الأكثر نجاعة للكشف عن موطن الغش والتهرب الضريبي، وهي السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية لأجل متابعة ومراقبة مدى التزام المكلف بالضريبة بالنظام الجبائي السائد في البلاد بهدف التقليل ومحاولة الحد من التهرب الضريبي والحفاظ على موارد الخزينة العمومية وكذلك تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين بالضريبة.²

التعريف الثاني : تعني الرقابة الضريبية مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية لضمان صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من قبل المكلفين، بهدف إكتشاف العمليات التدليسية التي تهدف إلى التهرب من دفع الضريبة وتقويمها.³

التعريف الثالث : هي تحليل المحتوى التسجيلات المحاسبية ودراسة مدى ملائمتها للقانون الجبائي والتأكد من صحتها، وهذا مع الإثباتات والتصريحات المقدمة.¹

¹ سليمان حمدي، سحيمات القبيلات، الرقابة الادارية والمالية على الأجهزة الحكومية - دراسة تحليلية وتطبيقية - دار الثقافة الأردن ، 1998، ص 13

² مصطفى عوادي ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري ، مطبعة مزوار ، الجزائر 2009 ، ص 13

³ الجبالي بلواضح ، يحي سعدي ، فعالية الرقابة الضريبة في مكافحة التهرب الضريبي ، مجلة العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، المجلد 12 العدد 07 ، 2014 ، ص 35

التعريف الرابع : يتمثل الرقابة الضريبية في فحص التصريحات والسجلات والوثائق والتحديثات للأفراد والكيانات القانونية الملزمة بالضرائب، بهدف التحقق من دقة وصحة المعلومات المدرجة في ملفاتهم الضريبية.²

بناء على التعاريف المذكورة سابقا يمكن استخلاص تعريف شامل للرقابة الجبائية على أنها عملية متعددة الجوانب تهدف إلى التحقق من تنفيذ الأنشطة و العمليات وفقا للخطط و القواعد المحددة ، وذلك بهدف كشف النقاط الضعيفة و الأخطاء و معالجتها .تتضمن الرقابة مجموعة ن الإجراءات و التحليلات التي تقوم بها الجهات المعنية ،مثل الإدارة الجبائية للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات والتصريحات المقدمة من قبل المكلفين ، والتحقق من مطابقتها للقوانين و اللوائح المعمول بها . كما تهدف الرقابة أيضا إلى اكتشاف ومراقبة أي مخالفات أو ممارسات غير قانونية مثل التهرب الضريبي ، و ضمان التزام المكلفين بالضريبة بالنظام الجبائي السائد في البلاد إضافة على ذلك تسعى الرقابة إلى المحافظة موارد الخزينة العمومية و تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين بالضريبة .

ثانيا : أهداف الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية عدة أهداف ذات جوانب مختلفة متمثلة في الجانب القانوني ، الإداري ، الإجتماعي والإقتصادي أو المالي ، والتي يمكن توضيحها كما يلي:³

1. الهدف القانوني : ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والحرص على سلامتها من خلال التركيز على مبدأ المحاسبة لمعاقيبتهم عن أي إنحرافات أو مخالفات للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية .

2. الهدف الإداري : إذ تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه للنقائص الموجودة في التشريعات المعمول بها، وتساعد في تحديد الإنحرافات وكشف أخطاء الإدارة الجبائية وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة مختلف المشاكل ، وكذا المساهمة في إعداد الإحصائيات كحجم التهرب الضريبي وقيمة المبالغ المسترجعة .

3. الهدف الإجتماعي : يظهر من خلال تحقيق العدالة بين المكلفين من خلال وقوفهم على أقدم المساواة أمام الضريبة .

¹بوعلام ولهي ، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة ، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية و الإقتصادية الدولية ، كلية العلوم الإقتصادية فرحات عباس ، سطيف يومي 20-21/10/2009 ، ص 06
²سهم كردودي ، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق ، دار المفيد- الجزائر ، 2011 ص 47
³محمد العلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، مذكرة دكتوراه - تخصص علوم اقتصادية، جامعة بسكرة، 2015، ص 87

4. **الهدف المالي والإقتصادي** : حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة وحمايتها بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية . وعموما يمكن تلخيص الأهداف المباشرة للرقابة الجبائية التي تسعى الإدارة الضريبية فيما يلي :
- ضمان تطبيق القوانين والأنظمة الجبائية على كل المكلفين بقدم المساواة .
 - ضمان سلامة التصريحات الجبائية ومساعدة المكلفين على تصحيح تصريحاتهم وتسييد ضرائبهم في الآجال المحددة وحسب القوانين المعمول بها، وتجنبيهم للعقوبات القانونية.
 - كشف التلاعبات والغش الضريبي المرتكب من طرف المكلفين والمعاقبة عليه.
 - ضمان توريد الضرائب للخزينة العمومية وحفظ حقوقها .

ثالثا : مبادئ الرقابة الجبائية

للقابة الجبائية عدة مبادئ منها ¹:

1. **إقامة نظام ضريبي محكم** : يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس توعية السلطات التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي ولذلك يجب تحسين فعالية النظام الضريبي من خلال ما يلي :

أ. **تبسيط و تحسين التشريع الضريبي** : يتحقق ذلك من خلال تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين بالضريبة فهمه ، إذ يجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب ، إضافة إلى إدراج مذكرات توضيحية للقوانين بلغة بسيطة وسهلة في متناول عامة المكلفين بالضريبة وذلك لفهمه .

ب. **تحقيق العدالة الضريبية** : تعتبر العدالة الضريبية من المبادئ الأساسية للنظام الضريبي وتحدد من خلال التوزيع الأمثل للعبئ الضريبي ، وإعادة التوزيع العادل للمداخيل والثروات على أفراد المجتمع وتسعى الدولة إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال الرقابة الجبائية .

وبشكل عام يمكن القول أن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي عادل يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب قدرته التكليفية ، كما يقوم بتصحيح اللامساواة الناتجة على التوزيع الأولي للدخول إضافة إلى شمولية الرقابة الجبائية لكافة المكلفين بالضريبة .

2. **ترقية و تطوير الإدارة الضريبية** : إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة والتي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة، بالإضافة لتوفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة والتي يمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إضافة إلى ضرورة

¹ بوشري عبدالغني ، فعالية الرقابة الجبائية و اثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ، (1999-2009) مذكرة ماجيستر تخصص نقود مالية و بنوك ، جامعة تلمسان ، 2011 ص 93

العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الجبائية، ووضع برامج تكوينية وتربصات دورية لأعوان وموظفي الإدارة الجبائية ، وذلك لمواكبة التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي ، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعطي إنطباع جيد لدى الموظفين وتوفير أجهزة الإعلام الآلي ووسائل الإتصال الحديثة ، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية وذلك من خلال رفع أجورهم وتوفير الخدمات اللازمة لهم .

المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية

حسب قانون الإجراءات الجبائية فإن الرقابة الجبائية تتخذ شكلين أساسيين، فقد تكون الرقابة الجبائية عامة، ويقصد بها الرقابة الاعتيادية لتصريحات المكلفين والتي بدورها قد تكون شكلية أو رقابة على الوثائق ، أما الشكل الأساسي الثاني فهو الرقابة أو التحقيقات الجبائية المعمقة ، والمتمثلة في التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب، والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية .

أولا : الرقابة الجبائية العامة (رقابة التصريحات)

تمارس مفشيات الضرائب نوعين من الرقابة الجبائية العامة فإما أن تكون رقابة شكلية، أو رقابة على الوثائق كما يلي :

- 1. الرقابة الشكلية :** تتم كأول عملية رقابة تقوم بها إدارة الضرائب ، وهي رقابة شكلية للتصريحات .
- إذ تدقق المصلحة المسيرة في التصريحات الجبائية ، ويجوز لها أن تطلب كتابيا من المكلفين بالضريبة كل المعلومات أو التبريرات أو التوضيحات المتعلقة بالتصريحات المكتتبة¹ .
- يجب أن تشير الطلبات المكتوبة صراحة إلى النقاط التي ترى المصلحة المسيرة أنه من الضروري الحصول على توضيحات أو تبريرات بشأنها. ولهذا الغرض ، قد تطالب بدراسة المستندات المحاسبية المتعلقة بالمؤشرات والعمليات والبيانات الخاضعة للرقابة .
وعليه تتم رقابة التصريحات على مستوى المفتشية المختصة إقليميا، فيتم نهاية كل سنة، من خلال الخطوات التالية:²

1. تصحيح الأخطاء المادية المحتملة في التصريحات السلسلة G50 مع مقارنة التصريحات والمعلومات التي تملكها المفتشية .
2. التأكد من الملأ الصحيح للتصريحات وخاصة بالسلسلة G50 وفحص دقيق لجميع المعلومات الموجودة في التصريحات .

¹ المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية 2023 ، الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 18 ، الصادرة بتاريخ 21 مارس 2023 .
² لطفي شعباني ، محاضرات في المراجعة الجبائية مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلاب السنة الثالثة محاسبة و جبائية جامعة بومرداس 2016-2017 ، ص 17 .

تتبيه : G50 هو تصريح شهري للخاضعين للنظام الحقيقي يتم إعداده خلال 20 يوم الأولى من الشهر الموالي لشهر النشاط و يتكون من أربع صفحات

3. عرض المعلومات والعناصر ذات العلاقة بتصحيح الأخطاء بإرسال طلب معلومات المتمثلة في السلسلة C2 أو إشعار بالتسوية المتمثلة في السلسلة C4 .

ويمكن حصر دور الرقابة الشكلية في النقاط التالية:

- ✓ تصحيح الأخطاء المادية المحتملة في التصريحات، كأخطاء الجمع والترحيل .
- ✓ البحث والكشف عن المعلومات والعناصر المغفول عنها، ويطلب من المكلف المعني بها تصحيحها .
- ✓ التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة .

2. **الرقابة على الوثائق** : تهتم الرقابة على الوثائق بإجراء فحص نقدي شامل للتصريحات الجبائية المكتتبية من قبل المكلفين ومقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف الذي بحوزة الإدارة الجبائية ، وكذا مقارنتها مع مجمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من المصادر المختلفة التي تتعامل مباشرة مع المكلف (البنوك، الموردون، الجمارك، الضمان الاجتماعي ... الخ) ، والمتعلقة بالمعاملات والصفقات التي أبرمت بينها بين المكلف¹.

وتعمل إدارة الضرائب من خلال هذا الشكل من الرقابة على فحص جد دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبية، والتي يقدمها المكلف بالضريبة من خلال مقارنتها بالوثائق والمعلومات التي تحوزها إدارة الضرائب عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف بالضرائب².

3. **الرقابة بعين المكان** : تخرج إدارة الضرائب عند ممارستها للرقابة بعين المكان عن إطارها الضيق بعد قيامها بالرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، بحيث ينتقل أعوان الضرائب الذين يشترط فيهم على الأقل رتبة مراقب إلى مكان مزاوله المكلف بالضريبة لنشاطه من أجل إجراء معاينات ميدانية للتأكد من صحة ونزاهة المعلومات الموجودة في التصريحات المقدمة للإدارة الجبائية ، ففي هذه الحالة يقوم المحققون بفحص الدفاتر والسجلات وجميع الوثائق المحاسبية التي حررت من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف غيره والمتعلقة بنشاطه ، زيادة إلى تفحصهم للملفات الخاضعة لحق التقادم والمنصوص عليها قانوناً ، وتعتبر هذه الطريقة أكثر فعالية من سابقتها ، نظراً لما تحققه من معاينة لما هو موجود على أرض الواقع ، وهو الشيء الذي أدى بالمشروع إلى تكريسها في شكلين يتمثلان في :

¹ محمد العلاوي ، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر ، مرجع سابق ص 90
² سامية العايب ، الإطار القانوني للجبائية وضوابط إثباتها ملتقى وطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر- جامعة قلمة أكتوبر 2015 ص 11 .

التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق المجلد الوضعية الجبائية ، ولذلك فالرقابة بعين المكان تخضع لآجال محددة بستة (06) أشهر.¹

هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 23/11/2004 " لكن حيث أنه بالرجوع إلى المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة ، فإن إجراء التحقيق الجبائي في المهلة المحددة بسنة (06) أشهر إجراء جوهري يطبق على التحقيق في عين المكان أصلاً . وفي مكاتب إدارة الضرائب كاستثناء على القاعدة العامة، من جهة . كما أن حالات تمديد الأجل المذكور حددتها المادة 190 السالفة الذكر، ولا تندرج فيها حالة القيام بالتحقيق على مستوى إدارة الضرائب .

وحيث أن فرض التحقيق لشرط الآجال الذي يعتبر من النظام العام يترتب عنه بطلان جميع إجراءات التحقيق وما نتج عنها من آثار.

وحيث أنه دون مناقشة الأوجه الأخرى المثارة في الموضوع، يتعين التصريح ببطلان إجراءات التحقيق الجبائي ، وبالتبعية إلغاء الضريبة محل النزاع الناتجة عنه ."

وفي تقديري أن هذا الإجراء يهدف إلى مراجعة كل الدفاتر المحاسبية عن طريق إجراء التحقيق الجبائي، للتقويم المباشر للأخطاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة .

4. كيفية الرقابة على الوثائق :

- تدقق المصلحة المسيرة في التصريحات الجبائية، ويجوز لها أن تطلب كتابيا من المكلفين بالضريبة كل المعلومات أو التبريرات أو التوضيحات المتعلقة بالتصريحات المكتتبة .

- ويجب أن تشير الطلبات المكتوبة صراحة إلى النقاط التي ترى المصلحة المسيرة أنه من الضروري الحصول على توضيحات أو تبريرات بشأنها ، ولهذا الغرض قد تطالب بدراسة المستندات المحاسبية المتعلقة بالمؤشرات العمليات والبيانات الخاضعة للرقابة .²

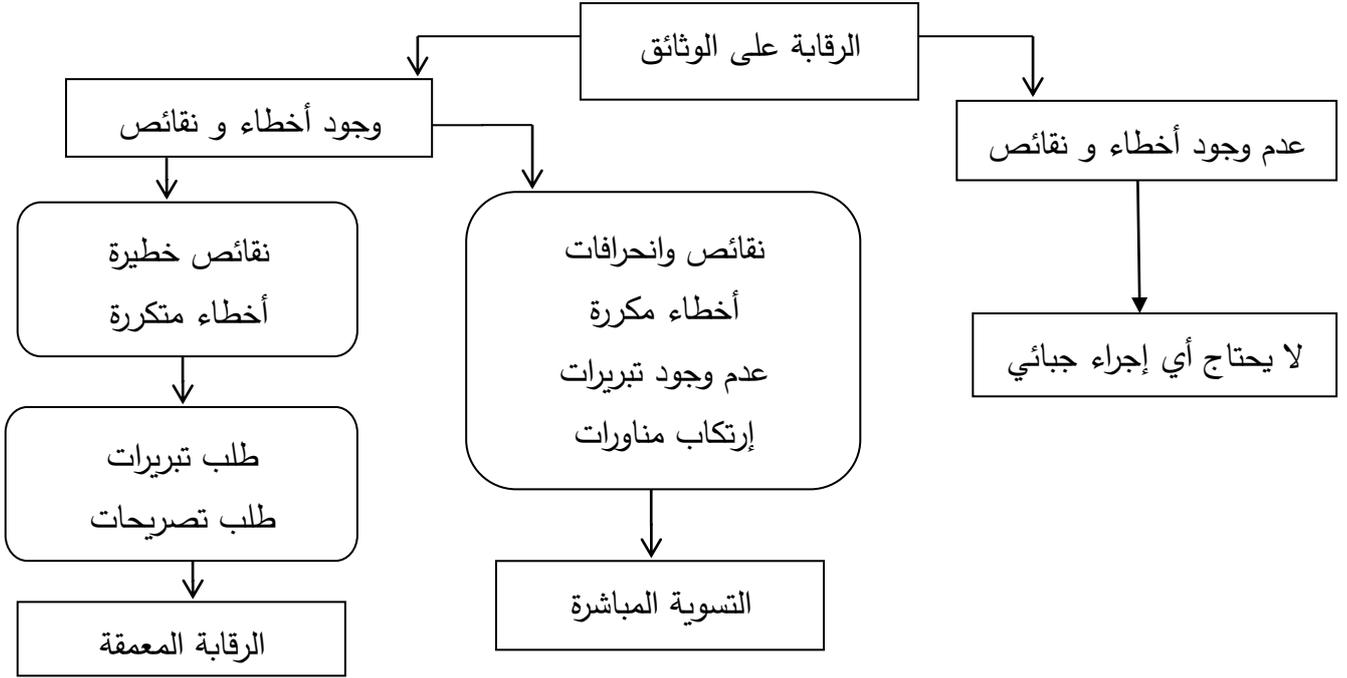
- تحدد طلبات المعلومات أو التبريرات الأجل الذي يرد خلاله المكلفون بالضريبة بثلاثين (30) يوما إبتداء من تاريخ استلام الطلب .

- عندما لا يستجيب المكلف بالضريبة للطلب في غضون المهلة الزمنية المحددة أو يقدم مبررات أو معلومات تعد غير مقبولة في غضون المهلة الزمنية المحددة، فإن المصلحة المسيرة مخولة لبدء الإجراء الوجيه لتصحيح التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة .

¹ كوسى فضيل ، كتاب بعنوان الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، ص 171

² المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية 2023

الشكل رقم (01-01): يوضح عملية الرقابة على الوثائق



المصدر: بوشرى عبدالغني ، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009 مرجع سبق ذكره ، ص 119 .

تصحيح التصريحات :

تقوم المصلحة المسيرة بتصحيح التصريحات الجبائية ، حيث يجب عليها مسبقا تحت طائلة بطلان إجراء فرض الضريبة أن ترسل إلى المكلف بالضريبة إشعارًا بالتصحيح المقترح موضحة له صراحة كل نقطة تقييم كما يأتي :

- أصل وحقائق وأسباب التقييم
 - الأسس الضريبية وحساب الضرائب الناتجة عنها .
 - الدافع القانوني وطبيعة العقوبات المطبقة .
 - إمكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف بالضريبة .
 - مواد قانون الضرائب ذات الصلة .
- ويتم إرسال الملاحظات والتصحيحات إلى المكلف وفق آجال قانونية معينة، كما يمنح المكلف حق الرد والاعتراض على تلك الملاحظات وتقديم التبريرات كذلك بآجال محددة ليتسنى للإدارة تطبيق فرض الضريبة الجديد ، وكل تلك الآجال والمراسلات محددة في قانون الإجراءات الجبائية .

ثانيا : الرقابة الجبائية المعمقة

1. التحقيق في المحاسبة : vérification de comptabilité

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها .¹ إن التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة، حيث يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة .

2. التحقيق المصوب في المحاسبة : vérification ponctuelle

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة للمكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية. ويتم كذلك التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات التي تقدم من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي وتهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية .

3. التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشامل (Fiscal ensemble)

(V.A.S.F.E : vérification approfondie de situation)

يخص التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة الأشخاص الطبيعيين دون سواهم ، وفي كثير من الأحيان يكون تحقيقا مكملا لأحد التحقيقين السابقين التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب في المحاسبة) حيث يحقق في أنواع ومصادر مداخيل الأشخاص الطبيعيين وما يرتبط بها من معلومات قد تفيد في إجراء التحقيقات السابقة .²

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين الذين لديهم موطن جبائي في الجزائر بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على الثروة سواء لديهم التزامات متعلقة بهاتين الضريبتين أم لا. ويمكن كذلك أن يخضع لهذا التحقيق الأشخاص الذين ليس لديهم موطن جبائي في الجزائر عندما يكون لديهم التزامات بعنوان نفس هاتين الضريبتين .³

بمناسبة هذا التحقيق يقوم الأعوان المحققون بمراقبة التطابق بين :

¹ المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية 2023 ، الجريدة الرسمية رقم 24 الصادرة بتاريخ 9 أبريل 2023

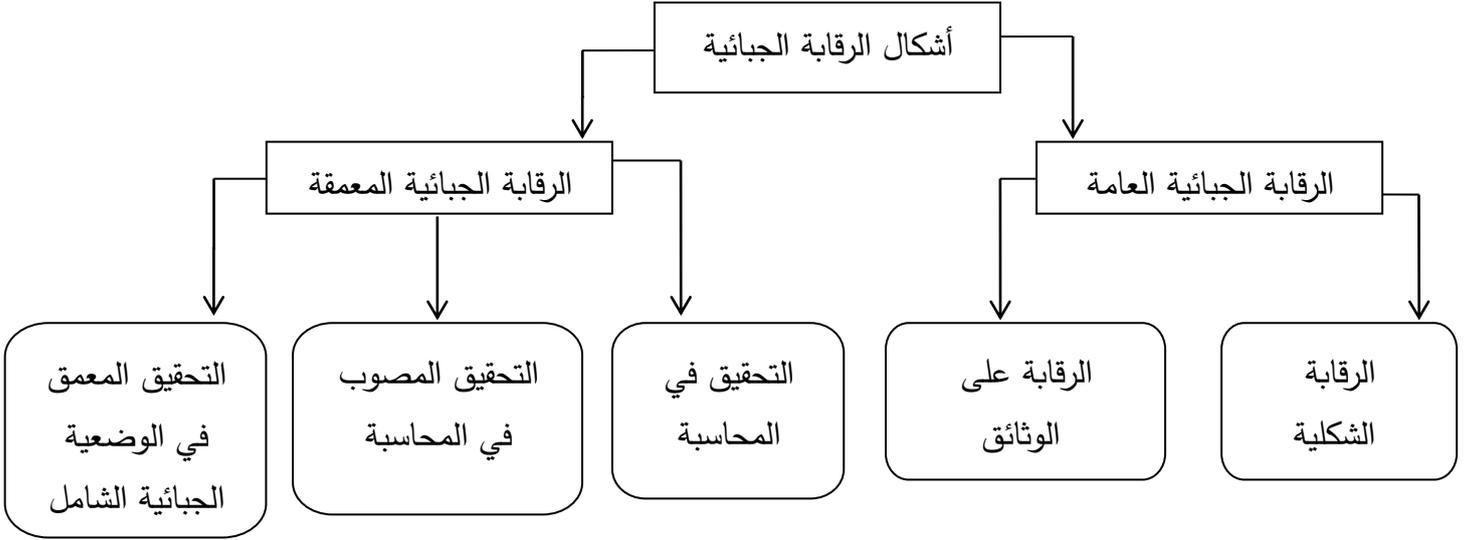
² لطفى شغباني، محاضرات في المراجعة الجبائية ، مرجع سابق ص 16 .

³ المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية 2023 ، الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 51 الصادرة بتاريخ 6 أغسطس 2023 .

أ. من جهة المداخل المصرح بها والذمة والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة البيت الجبائي من جهة أخرى وكذا العناصر المكونة لثروته .

ب. يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا ، وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة .

الشكل (01 - 02) : يوضح أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الدراسة السابقة .

ثالثا : حقوق الإدارة الجبائية

من أجل التطبيق الجيد و تسهيل عملية مراقبة التصريحات الجبائية حول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية مجموعة من الحقوق و هي :¹

1. حق الإطلاع

تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءً على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها .

و تنص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية " يسمح لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات .

¹ مفتاح فاطمة ، الإطار التشريعي للإجراءات الجبائية ، محاضرات جبائية معمقة 2023 .

وبذلك يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يمارسوا هذا الحق على كل المؤسسات والهيئات المماثلة، ويجب الإشارة إلى أن حق الإطلاع لا يمكن ممارسته إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مراقب على الأقل .

ويخضع لحق الإطلاع :

أ. حق الإطلاع لدى الإدارات العمومية :

تنص المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه لا يمكن بأي حال من الأحوال للإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاضعة لرقابة السلطة الإدارية أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة الجبائية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد بحوزتها .

ب. حق الإطلاع لدى الهيئات المالية :

خول المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية الحق في الإطلاع لدى مختلف الهيئات المالية من بنوك ومؤسسات التأمين من خلال نص المادة 312 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة " أن البنوك والهيئات المالية ملزمة بإطلاع الأعوان المحققين أثناء أدائهم لمهامهم على كل الدفاتر والوثائق الملحقة ومستندات الإيرادات والنفقات .

كما يجب على المؤسسات البنكية التي تصدر صكوكا بنكية لفائدة الغير و لحساب أشخاص غير مواطنين في مقراتها أو وكالاتها أن ترسل كشفا شهريا عن سندات الدفع إلى مديرية الضرائب بالولاية التي تتبع اختصاصه الإقليمي و لا يجوز الاعتراض على ذلك بحجة عدم كشف السر المهني .

ج. حق الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة :

يمارس حق الإطلاع لغرض الحصول على معلومات تكمل المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة الجبائية و التأكد من مدى صحة وصدق المعلومات المصرح بها من طرف المكلف المعني بالرقابة، ولذا فقد فرض المشرع عقوبة على رفض الإطلاع من خلال نص المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية " يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 دج إلى 50000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها .

2. الحق في المعاينة :

تنص المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية على "لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير .

يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرز لها المعاينة و تبين على وجه الخصوص ما يأتي :

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي بالمعاينة .
- عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها .
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل لها .
- أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم .
- تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته.

3. حق استدراك الأخطاء

تنص المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوعية الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأول .

4. حق الرقابة والتحقيق

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وصدق المعلومات المقدمة في تصريحات المكلفين بالضريبة و يتم ذلك من خلال ما يلي :

- طلب المعلومات حول أي نقطة غير واضحة في التصريحات المكتتبه من خلال توجيه استبيان في شكل مجموعة من الأسئلة ترسل إلى المكلف، وفي حالة عدم الرد يمكن للإدارة الجبائية تعميق البحث وطلب التوضيحات .

- طلب التوضيحات حول نقطة معينة من التصريح العام عند الشك في عدم تجانس التصريحات لسنة معينة و السنوات السابقة لها .

كما حول المشرع الجبائي للإدارة الجبائية حقوقا تمكنها من ممارسة عملية الرقابة الجبائية، وعدم إتباع هذه الإجراءات يؤدي إلى بطلان إجراءات و نتائج هذه العملية .

المطلب الثالث : التهرب الضريبي

سننتظر في هذا المطلب إلى معرفة التهرب الضريبي و أنواعه

أولا : مفهوم التهرب الضريبي و أنواعه

1 . التهرب الضريبي : التهرب الضريبي هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلل تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية ، أو من خلل استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة ، بعبارة أخرى : إن المكلف يتخلص من دفع الضريبة إما بشكل كلي أو بشكل جزئي¹ .

التعريف الأول : التهرب الضريبي يعني التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو انتهاك القانون، حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتبار أن حرته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مضمونة دستوريا .

التعريف الثاني : التهرب الضريبي هو مجموع السلوكيات الرامية إلى تقليص مبالغ الاقتطاعات الضريبية الواجبة الدفع. فإذا كان ذلك باستخدام أدوات مشروعة في إطار الأمثلية، وإذا كان بوسائل غير مشروعة فيدخل ضمن دائرة الغش الضريبي ، وعليه يمكن اعتبار الغش الضريبي تهربا غير مشروع² .

2. أنواع التهرب الضريبي

من خلال التعاريف السابقة وجدنا أن هناك نوعين من للتهرب الضريبي و تكون بطرق مشروعة و غير مشروعة :

أ. التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي) :

وهو استغلال المكلف لبعض النقائص و الغموض الموجود في التشريعات الجبائية بهدف عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صادقة وعدم الالتزام بدفعها، أي أن المكلف يستطيع من التخلص من دفع الضريبة دون أن يضع نفسه في وضعية مخالفة للقانون، ويمكن أن يحدث التهرب المشروع عن طرق طبيعية وذلك بتجنب الواقعة المنشئة الضريبة³ .

ومن صور التهرب المشروع نجد الامتناع عن توجيه الأموال إلى الأنشطة الخاضعة للضريبة واستثمارها في أنشطة أخرى غير خاضعة للضريبة أو التي تتمتع بمعاملة ضريبية خاصة، وبهذا يكون قد تجنب الضرائب كليا أو جزئيا كما قد تكون مثل هذه النتائج مقصودة، فقد يسعى المشرع من ورائها إلى التمييز

¹ محمد خالد المهاني ، التهرب الضريبي و أساليب مكافحته – المنظومة العربية للتنمية الإدارية ، مصر، 2010 ص 10

² عبدالمجيد قدي ، دراسات في علم الضرائب – دار جرير للنشر و التوزيع الأردن 2011 .
³ناصر مراد ، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر – دار قرطبة للنشر و التوزيع الجزائر، 2004 ص 06 .

في المعاملة الضريبية بين أوجه النشاط المختلفة إلى اجتذاب الأفراد نحو نشاط معين سعياً لتحقيق بعض الأغراض الاقتصادية والاجتماعية ، كما يمكن للمكلف الاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص في استنباط طرق التحايل مستندين في ذلك إلى ثغرات في القواعد القانونية الضريبية بسبب عدم دقتها وإحكام صياغتها مما يمكن المكلف تفسيرها لصالحه دون أن يخالفها .

ب. التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي) :

عرفه الإقتصاديون أنه :

. تعريف الاقتصادي Camille Rosier فقد عرف الغش الضريبي لكونه « يضم كل حركة مادية كل

التدابير أو المناورات التي يلجأ إليها المكلفون أو الغير للتخلص من الضرائب و المساهمات» .¹
. كما عرف على أنه المخالفة الصريحة لأسس القانون الجبائي، وذلك باستعمال الوسائل المالية والعمليات المحاسبية والتصرفات القانونية التي يستغلها المكلفون من أجل عدم دفع الضريبة جزئياً أو كلياً سواء أكانت ضرائب مباشرة أو غير مباشرة .²

ثانياً : أساليب التهرب الضريبي وأسبابه

1) أساليب التهرب الضريبي

يلجأ المكلف بالضريبة إلى التهرب عن طريق استخدام طرق متعددة من بينها:³

أ) الإخفاء المحاسبي :

يظهر الإخفاء المحاسبي من خلال التلاعب بالتصريحات التي يقدمها الخاضع للضريبة، كالجوئه مثلاً إلى تخفيض الإيرادات، أو إلى الرفع من التكاليف (الأعباء بتسجيل مصاريف غير مبررة ، أو السهو العمدي عن تسجيل بعض الإيرادات، أو عدم التسجيل المحاسبي لبعض العمليات .

ب) الإخفاء المادي : ويتمثل هذا في إخفاء المكلف لأملكه بصفة جزئية أو كلية حتى يبقى بعيداً

عن كل اقتطاع ضريبي .

ج) الإخفاء القانوني : ويتمثل في البحث وإيجاد وضعيات قانونية تسمح للمكلف بالاستفادة من

مزايا ليس لديهم الحق في الاستفادة منها، ومن الأمثلة الواضحة في الميدان نجد تحويل التجهيزات والمواد

¹ محمد طالبي ، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة 1995-1999 . مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2001-2001 ص 54

² عيسى براق ، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي مذكرة ماجستير المدرسة العليا للتجارة – الجزائر 2001 ص 65

³ العياشي عجلان ، بوعلام ولهي ، التهرب الضريبي كأحد مظاهر المساد الإقتصادي ، مجلة العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، المجلد 08 العدد 08 سنة 2008 ص 150-151

التي من المفروض أن توجه إلى جهاز الإنتاج إلى البيع، مع العلم أنها مغفأة من الرسم على القيمة المضافة، بالنظر إلى قرارات الاستفادة من الامتيازات الجبائية.

طرق أخرى للغش :

- الاعتماد على زبائن قليلين في حالة الفوترة، وفي بعض الأحيان معظمهم مجهولي الهوية.
- استخدام فواتير وهمية ومزورة للاستفادة من حق التخفيض للرسم على المشتريات خصوصا في قطاع الأشغال العمومية والبناء .
- البيع والشراء بدون فاتورة .
- التسديد نقدا بواسطة الصندوق .
- التغيير المستمر للقوانين الأساسية للشركات والسجلات التجارية المتعددة .
- ممارسة الأنشطة التجارية في مناطق غير مؤهلة حضريا .

1) أسباب التهرب الضريبي :

تقشي ظاهرة التهرب الضريبي تعود لعدة أسباب منها ما يتعلق بالمكلف نفسه النظام الضريبي السائد، ادارة الضرائب ، الظروف الاقتصادية السائدة، ويمكن إيجازها فيما يلي :

أ) الاسباب المرتبطة بالمكلف :

هذه الاسباب ترجع للعوامل النفسية لهذا الأخير ومدى تقبله للضريبة (مستوى الوعي الضريبي لديه، فكلما تدنى مستوى الوعي الضريبي لديه كلما أدى هذا الى زيادة ميوله للتهرب الضريبي ، وهذا راجع للاعتقادات التالية :¹

- الاعتقاد بأن الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل (منفعة).
- الاعتقاد بعدم شرعية الضريبة من الناحية الدينية عكس الزكاة التي تعد من أركان الاسلام.
- نتيجة لسوء السياسات الاتفاقية للدولة ، جعله يشعر بالظلم واحساسه بتبذير أمواله بما لا يعود عليه بالمنفعة العامة وهذا ما يدفعه إلى التهرب الضريبي كوسيلة للدفاع عن هذا الظلم .

ب) الأسباب المرتبطة بالإدارة الضريبية :

لازالت الإدارة الضريبية الجزائرية تعاني من ضعف الأداء الضريبي وهي بعيدة عن المعايير الدولية ، ومن أسباب ذلك ما يلي :

- غياب الاجراءات الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية مثل روح التسويق العلاقات العامة التسيير
- الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية بالأهداف ، إلى غير ذلك .

¹ العياشي عجلان ، ولهي بوعلام مرجع سابق ص 151

- غياب الجهود الحقيقية للتعريف بالنظام الضريبي عن طريق وسائل الاتصال المختلفة بغية نشر الوعي الضريبي والتحضر الجبائي للمكلفين .
- ضعف التكوين في المجال الضريبي، والاعتماد الكلي على مضامين النظام الجبائي الفرنسي دون سواه .
- سيادة الأساليب الكلاسيكية في معالجة الملفات الإدارية ، إذ لازالت أغلب المصالح تعتمد على الطريقة اليدوية البطيئة .
- لم تستطع إدارة الضرائب اعتماد فكرة الزبونية في علاقتها مع المكلفين ، إذ لازالت ترى في كل مكلف محتالاً ضريبياً محتملاً، ولهذا أصبحت العلاقة تصادمية ومبينة على الشك .
- مما سبق نستنتج أن كل تلك الاسباب من شأنها أن تساهم في زيادة التهرب الضريبي .

(ج) الأسباب المرتبطة بالنظام والتشريع الضريبي :

- تعقد النظام الضريبي : وذلك راجع إلى تعدد وتنوع الضرائب مما يؤدي إلى ارهاق المكلف .
- عدم استقرار التشريعات هذا راجع إلى التغيرات الدائمة التي تحدث في مجال التقنين الجبائي مما يصعب على المكلفين من جهة مسايرة التغيرات التي تطرأ على النظام والقواعد المعمول بها، ومن جهة أخرى تؤدي إلى خلق حالة حساسية من الضريبة، تدفع بهم إلى رفض كل مشروع لإصلاح الضريبي وبالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي .¹

(د) الأسباب الاقتصادية :

- تلعب الأسباب الاقتصادية دوراً هاماً في عملية التجنب الضريبي ، حيث إذا كانت الوضعية الاقتصادية للمكلف متدنية كان التهرب الضريبي كبيراً والعكس صحيح . إذ أن الحالة الاقتصادية للمكلف تنعكس بشكل كبير في أداء واجباته الضريبية .²

(3) اجراءات الحد من التهرب الضريبي :

للحد من التهرب الضريبي و مكافحته أشرنا إلى بعض النقاط منها :

أولاً: الإجراءات الوقائي

- يتمثل الاجراء الوقائي في محاولة منع حصول التهرب الضريبي، ويتحقق ذلك عن طريق إزالة أو على الأقل تخفيف الأسباب الرئيسية المؤدية إلى التهرب الضريبي، وتستخدم الدولة في هذا المجال الوسائل التالية :³

¹ سميرة بوعكاز مذكرة دكتوراه ، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي ، 2015 ص 30 .

² سميرة بوعكاز ، مرجع سابق ، ص 35

³ خالد شحادة الحطيب ، الأصول العلمية و العملية في المحاسبة الضريبية ، دار الحامد ، الأردن ، 2008 ص 160 .

الفصل الأول: الاطار النظري للمحاسبة الإبداعية والرقابة الجبائية

- تبسيط النظام الضريبي عن طريق منع التعقيد وتعدد الضرائب، يؤدي إلى فهم واقناع المكلف بوجود دفع الضريبة وحثه على عدم التهرب منها .
- زيادة كفاءات الإدارة الضريبية تنظيمًا وأداءً كي تتمكن من مباشرة الرقابة الجبائية بشكل أكثر فاعلية كإنشاء قاعدة بيانات وشبكة معلومات واسعة ودقيقة (رقمنة النظام الضريبي مع وضع برامج وتدخلات ميدانية .
- تشديد الرقابة الجبائية على المكلفين مما يشعر هؤلاء بهذه الرقابة فيتخوفون من التهرب الضريبي .
- تكريس حق الاطلاع على كل الدفاتر والمستندات والوثائق التي لها علاقة بتحديد الوعاء الضريبي .
- إشراك وتحميل محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين على مسؤولية تطبيق القوانين الضريبية .
- إنماء الوعي والحس الضريبي عن طريق نشره بهدف تقوية الثقة المتبادلة بين الدولة والمكلفين .
- تخفيض معدلات الضرائب تزامنا مع زيادة الأوعية الضريبية وزيادة عدد المكلفين بالضريبة .
- توسيع دائرة التعاون بين مختلف الهيئات من جهات قضائية مصالح الأمن..... لتتسيق برامج التدخل في الميدان .

ثانيا الإجراء العقابي :

تبقى الإجراءات الوقائية التي تهدف إلى منع حدوث التهرب الضريبي غير كافية، مما تضطر الدول إلى فرض عقوبات صارمة على المتهربين من الضريبة تؤدي إلى امتناع البعض عن التهرب أو على الأقل يجعلهم يترددون في الإقدام عليه، في حين العقوبات هي طريقة ردعية بشرط أن تطبق بصرامة، وقد تكون هذه العقوبات مالية وجزائية لكون العقوبات المالية هي الأكثر شيوعا والمتمثلة في الزيادات والغرامات في حالة كشف تجاوزات وإغفالات يقصد من ورائها التهرب من الضريبة، وقد تلجأ بعض التشريعات إلى تقرير عقوبات جزائية في الحالات ذات الأبعاد الخطيرة والتي تصاحبها أعمال احتيالية كإخفاء بعض الأنشطة، أو تقديم وثائق مزورة تأكيداً لتسجيلاته كالقيام بتسجيل مشتريات أو مبيعات بأسماء وهمية مع إثبات نية التهرب الضريبي مع نوع الجرم المقترف. و من بين هذه العقوبات ما يلي :

1) في حالة الامتناع أو التأخير في ايداع التصريحات الجبائية :

في هذه الحالة تلجأ الإدارة الجبائية إلى تقدير الأسس بطريقة تلقائية مع تطبيق العقوبات المالية المنصوص عليها في التشريع الجبائي، وتتمثل أبرزها في :

الجدول (01-01) : العقوبات المترتبة عن الإمتناع أو التأخر في إيداع التصريحات

طبيعة التصريح	انعدام التصريح	التأخر في التصريح
التصريح بالوجود	30000 دج	30000 دج في حالة التأخر

الفصل الأول: الاطار النظري للمحاسبة الإبداعية والرقابة الجبائية

بشهر		
<p>التصريح الشهري أو الفصلي</p> <p>الفرض التلقائي للضريبة بالإضافة إلى غرامة 25% على الحقوق (في حالة عدم تسوية وضعية وإخطار خلال 30 يوم)</p> <p>- لا يتجاوز شهر : عقوبة 10% على الحقوق</p> <p>- يتجاوز الشهر وتقل عن شهرين عقوبة 20% على الحقوق</p> <p>- يتجاوز شهرين عقوبة 25% على الحقوق.</p> <p>- الدفع المتأخر للحقوق تطبق عقوبة 10% مع زيادة 03% عن كل شهر حتى تصل إلى عقوبة قصوى 25%.</p>		
<p>التصريحات السنوية الخاصة بالضريبة على الدخل الاجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات</p> <p>إخطار المؤسسة لتسوية وضعيتها في أجل أقصاه شهر وعند عدم التجاوب تلجأ الإدارة إلى الفرض التلقائي للضريبة مع تطبيق زيادة 25% من الحقوق المستحقة كعقوبة</p> <p>- مدة التأخير لا تتجاوز الشهر تطبق عقوبة 10%.</p> <p>- مدة التأخير تتجاوز الشهر وتقل عن الشهرين تطبق عقوبة (20% .</p> <p>- مدة التأخير تتجاوز الشهرين تطبق عقوبة 25%.</p> <p>إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره 30 يوما اعتبارا من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالتسلم الذي يقضي بموجب - تقديم هذا التصريح في هذا الأجل تطبق زيادة بنسبة 30%.</p>		
<p>التصريحات التي تحمل لا شيء</p> <p>-التأخير مدة شهر 2500 دج</p>		

الفصل الأول: الاطار النظري للمحاسبة الإبداعية والرقابة الجبائية

عبرة	-التأخير شهر ويقل عن شهرين 5000 دج -10000 مدة التأخير تتجاوز الشهيرين 10.000 دج
------	--

المصدر: مذكرة دكتوراه ، أثر الرقابة الجبائية على ممارسة المحاسبة الإبداعية ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة 2023 ص 101 بالإعتماد على قانون الضرائب و الرسومات المماثلة 2020 (المواد 192 ، 322)

2 . في حالة الغش في التصريحات الجبائية :

يتمثل الغش في اخفاء جزء أو كل المبالغ المستحقة الدفع وجميع الأعمال التدليسية التي يقوم بها المكلف ، وتتمثل عقوبات هذه المخالفات في:

الجدول (01-02) عقوبات الغش في التصريحات

عقوبات النقص في التصريحات	عقوبات التدليس
يزاد إلى مبلغ الحقوق التي تملص أو أخل بها نسبة : - 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه - 15 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.	عند القيام بأعمال تدليسية يطبق زيادة موافقة لنسبة الاخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة . توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة، لا يمكن أن تقل هذه الزيادة .
25 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق عن 50% ، وعندما لا يدفع أي حق تحدد ب 200.000 دج	عن 50% ، وعندما لا يدفع أي حق تحدد ب 100%. - تطبق نسبة 100% كذلك، عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر .

المصدر: مرجع سبق ذكره ، بالإعتماد على قانون الضرائب و الرسوم المماثلة 2020 المادة 193

في حالة اختيارات جبائية خاطئة :

في حالة عدم القيام بالاستثمارات التي وردت في قرارات منح الامتيازات الجبائية ، أو في حالة أن هذه الاستثمارات لم تستوف الشروط التي منح على أساسها هذا الامتياز، فهذا يؤدي إلى سحب الاعتماد الممنوح تجريد الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين من حق الاستفادة من الامتيازات وتصبح الحقوق والرسوم والأتاوى التي تم إعفاؤهم منهم مستحقة على الفور .

الرابط بين الرقابة الجبائية و التهرب الضريبي :

هناك علاقة وثيقة بين الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي، والتي يمكن تلخيصها على النحو التالي :

1. دور الرقابة الجبائية في الكشف عن ممارسات التهرب الضريبي :

- تعد الرقابة الجبائية أحد الأدوات الرئيسية في الكشف عن حالات التهرب الضريبي، من خلال فحص البيانات والسجلات المحاسبية للمكلفين .
- تساهم إجراءات المراجعة والتدقيق الجبائي في الكشف عن التلاعبات والتلاعب في البيانات الضريبية .

2. أثر ضعف الرقابة الجبائية على انتشار التهرب الضريبي :

- غياب أو ضعف الرقابة الجبائية الفعالة يؤدي إلى زيادة ممارسات التهرب الضريبي لدى المكلفين .
- عدم كفاية الموارد البشرية والتقنية للإدارة الجبائية يضعف قدرتها على اكتشاف حالات التهرب .

3. دور تطوير أنظمة الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي :

- تحديث وتطوير أدوات وأنظمة الرقابة الجبائية يساهم في تعزيز قدرة الإدارة الجبائية على الكشف عن ممارسات التهرب .
- استخدام التقنيات الحديثة في المراقبة والتحليل المالي يساعد في اكتشاف حالات التهرب الضريبي .
- إذن تلعب الرقابة الجبائية دوراً محورياً في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من خلال مختلف الآليات والإجراءات الرقابية التي تساهم في الكشف عن هذه الممارسات .

خلاصة الفصل الأول :

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل نستخلص أن المحاسبة الإبداعية هي تلاعب محاسبي نظامي يهدف إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية خاصة الدولة والضرائب عن طريق زيادة التكاليف وتخفيض الإيرادات. للتصدي لهذه الممارسات، حولت الإدارة الجبائية القيام بالرقابة الجبائية ، وأسندت هذه المهمة إلى أجهزة مختصة تُفرض عقوبات وغرامات على المكلفين في حال مخالفة القوانين الجبائية .

الفصل الثاني :
دراسة حالة بمركز
الضرائب - تيارت -

تمهيد :

في الفصل النظري تم التطرق إلى المفاهيم الأساسية للمحاسبة الإبداعية والرقابة الجبائية وتوضيح أهمية العلاقة بينهما من خلال مراجعة الأدبيات السابقة وقد تم إثبات صحة الفرضيات .
ولإثبات هذه النتائج النظرية ميدانياً تم تصميم استبيان على ثلاثة محاور بما يتناسب مع الفرضيات المطروحة.
وتم توزيع هذا الاستبيان على عينة من المفتشين في مديرية الضرائب بولاية تيارت بهدف جمع البيانات وتحليلها لاستخلاص الاستنتاجات .

وبناءً على ذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين .

المبحث الأول يتضمن تقديماً لمركز الضرائب بتيارت .

المبحث الثاني منهجية الدراسة وإجراءات عملية البحث .

المبحث الأول : تقديم مركز الضرائب لولاية تيارت .

من خلال هذا المبحث يتم التعريف بمركز الضرائب لولاية تيارت ومهامه وذلك في المطلب الأول، أما في المطلب الثاني فيتم التفصيل في الهيكل التنظيمي لهذا المركز .

المطلب الأول : تعريف مركز الضرائب لولاية تيارت ومهامه .

أولا : تعريف مركز الضرائب لولاية تيارت

هو مبنى واقع في حي بوزوينة ميلود تابع إقليميا للمديرية الجهوية بولاية شلف ومديرية الضرائب لولاية تيارت أفتتح سنة 2013 وهو مركز تسيير موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير والتحصيل والمراقبة والمنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات والقباضات ومديريات الضرائب الولائية . بهذا الصدد يشكل مركز الضرائب المحور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه وهم :

1. المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الضريبي الحقيقي والتي رقم أعمالها السنوي يفوق 8.000.000 دج .
2. الشركات الغير خاضعة لمديرية كبريات المؤسسات والتي رقم أعمالها السنوي يفوق 8.000.000 دج .
3. المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي والتي تختار الخضوع للضريبة حسب النظام الحقيقي وهو مكلف بـ :

- أ. تسيير الملفات الجبائية الخاضعة للنظام الحقيقي لغرض الضريبة غير خاضعة لمجال اختصاصه .
- ب. مسك و تسيير الملفات الجبائية للشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات .

ثانيا : مهام مركز الضريبة

1. في مجال الوعاء :

- مسك وتسيير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على ارباح الشركات .
- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الارباح الصناعية والتجارية .
- تصدر الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها.

2. في مجال التحصيل :

- تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى .
- تنفذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود .
- تضبط الكتابات وتمركز تسليم القيم .

3. في مجال الرقابة :

- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها، وتستغلها وتراقب التصريحات .
- تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها .

4. في مجال المنازعات :

- دراسة الشكاوى و معالجتها .
- تتابع المنازعات الإدارية و القضائية .
- تعوض قروض الرسوم .

5. في مجال الإستقبال والعالم :

- تضمن مهمة إستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة .
- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الأساسي .
- تنظم المواعيد و تسييرها .
- تنشر المعلومات و الآراء لمصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مراكز الضرائب .

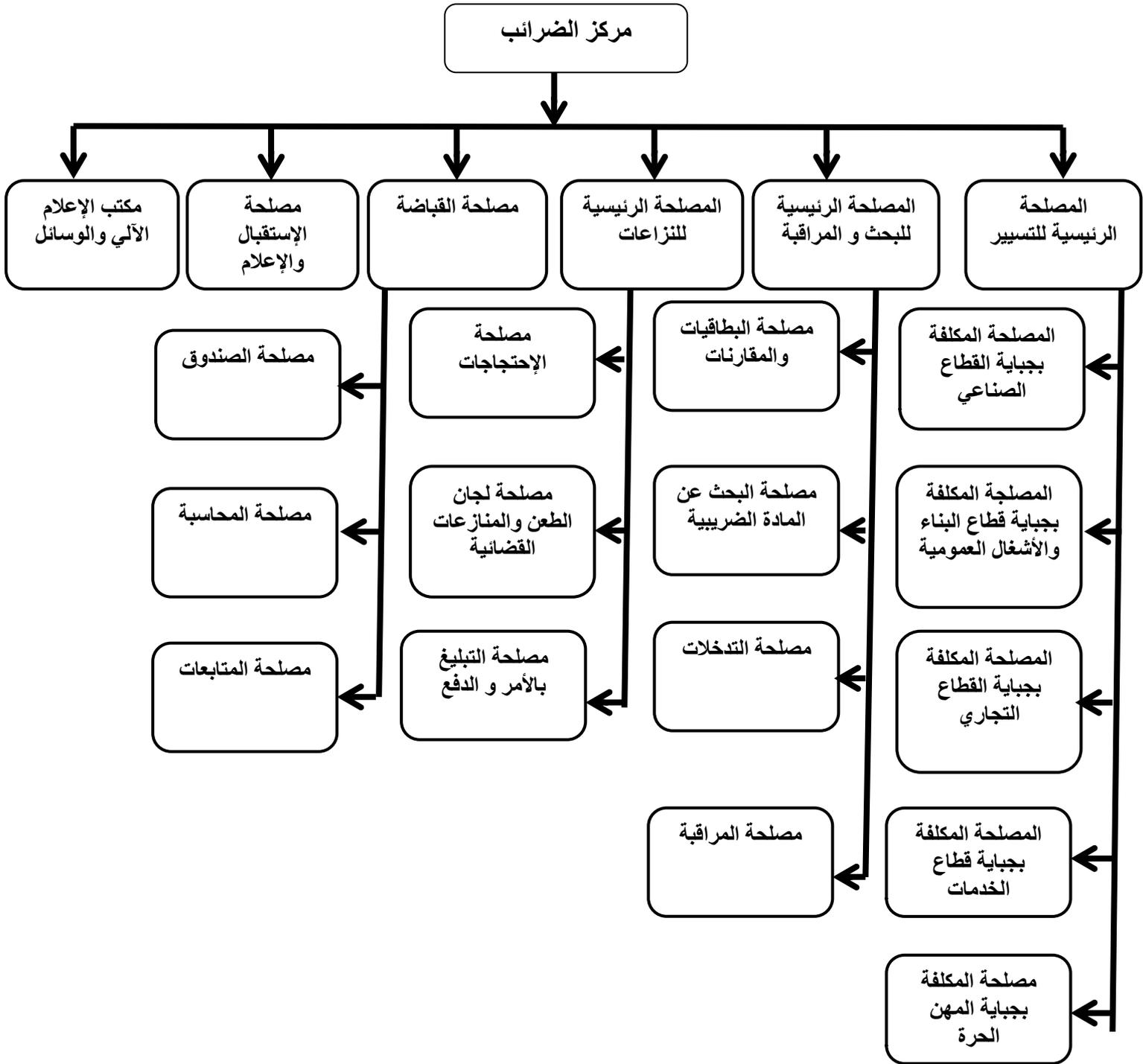
المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية تيارت

من خلال هذا المطلب يتم عرض الهيكل التنظيمي وشرح كل مصلحة من مصالح مركز الضرائب لولاية تيارت .

أولا : عرض الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية تيارت

يمكن عرض الهيكل التنظيمي لمركزالضرائب لولاية تيارت من خلال الشكل الآتي :

الشكل (01 - 02) الهيكل التنظيمي لمركز لولاية تيارت CDI



المصدر : مركز الضرائب لولاية تيارت

ثانيا : شرح الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية تيارت .

1. المصلحة الرئيسية للتسيير:

وتكلف بالآتي :

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء والمراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتياجات .
- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات، وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب .
- اقتراح وتسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات أو المراجعة المحاسبية .
- إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على تسجيلها .

تعمل على تسيير :

- المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي .
- المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية .
- المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري .
- المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات .
- المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة .

2. المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث :

- و تكلف بإنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ، معالجتها ، تخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها بالإضافة إلى اقتراح عمليات المراقبة وإنجازها بعنوان المراجعة في عين المكان .
- و المراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب مع إعداد جداول إحصائية و جداول تقييمية دورية .

و تعمل على تسيير ما يلي :

أ. مصلحة البطاقات والمقارنات :

وتكلف بالآتي :

- تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والاستعلام الخاصة بوعاء الضريبة، وكذا مراقبتها وتحصيلها .
- مركز المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية، وتخزينها واستردادها من أجل استغلالها .
- التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة .

ب. مصلحة البحث عن المادة الضريبية :

- والتي تعمل في شكل فرق ، وتكلف بالآتي :
- إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حتى الاطلاع .
- اقتراح وتسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات، وفي عين المكان انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة .

ج. مصلحة التدخلات :

- والتي تعمل في شكل فرق وتكلف بما يلي :
- برمجة وإنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق، وحق الزيادة والمراقبة، وإنجاز في عين المكان لكل المعايينات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها .
- اقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم، أو للمراقبة على أساس المستندات انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة .

د. مصلحة المراقبة :

- تعمل في شكل فرق وتكلف بما يلي :
- إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان .
- إعداد إحصائيات دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقسيم مردودها .

3. المصلحة الرئيسية للمنازعات :

- وتكلف على المصلحة بدراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب ناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز، وكذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة بالإضافة إلى متابعة القضايا الزراعية المقدمة إلى الهيئات القضائية .
- وتعمل على تسيير المصالح التالية :

أ. مصلحة الاحتجاجات :

- وتكلف ما يلي :
- دراسة الطعون المسبقة، التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض الضرائب أو الزيادات ، والعقوبات المحتج عليها أو استرجاع الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة إثر تصريحات مكتتبة أو مدفوعات تلقائية أو مقتطعة المصدر .
- دراسة طلبات تتعلق بإرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة .
- دراسة الطعون المسبقة، التي تهدف إلى الاحتجاج على أعمال المتابعة أو الإجراءات المتعلقة بها أو المطالبة بالأشياء المحجوزة .
- معالجة منازعات التحصيل .

ب. مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية :

وتكلف بالآتي :

- دراسة الطعون التابعة لاختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة ، والرسم على القيمة المضافة .
- المتابعة بالاتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب، للطعون والشكاوى المقدمة للهيئات القضائية .

ج. مصلحة التبليغ بالأمر والدفع :

وتكلف بما يلي :

- تبليغ القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة، وإلى المصالح المعنية .
- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلقة بها .
- إعداد المنتجات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات، وتبليغها للمصالح المعنية .

4. القبضة :

و تكلف بما يلي :

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم، أو الجداول العامة والفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل .
- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع، والتنظيمات السارية المفعول، والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة .

- مسك المحاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة المالية، وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة .
- تعمل على تسيير المصالح التالية : مصلحة الصندوق ، مصلحة المحاسبة ومصلحة المتابعات .

5. مصلحة الاستقبال والاعلام :

تكون تحت سلطة رئيس مركز الضرائب، وتكلف بما يلي :

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم .
- نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب .

6. مصلحة الإعلام الآلي:

وتكلف بما يلي :

- إستغلال التطبيقات المعلوماتية، وتأمينها وكذا تسيير التأهيلات، ورخص الدخول الموافقة لها .
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات .
- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة، وأمن المقرات .

المطلب الثالث: منهجية الدراسة وإجراءات عملية البحث

تعتمد الدراسات الاجتماعية على مجموعة من الأساليب المتعلقة بجمع البيانات وتحليلها وهي الدراسات التي شملت مجالات مختلفة خلال العقود الأخيرة مثل العلوم الإدارية، العلوم الإنسانية وحتى العلوم الطبية، وكننتيجة لتطور عالمنا المعاصر وظهور البرمجيات المتعلقة بتحليل البيانات فقد أصبح التعمق في دراسة العلاقات بين مختلف الظواهر أمراً بسيطاً ويسيراً .

أولاً : مجتمع وعينة الدراسة

تحقيق أهداف الدراسة يعتمد بشكل كبير على اختيار المجتمع وعينة الدراسة بشكل مناسب، إلا أن الخطوة الأساسية تتمثل في تحديد متغيرات الدراسة، وسنوضح هذه النقطة في هذا المقال .

1. متغيرات الدراسة :

قبل التطرق إلى وصف مجتمع وعينة الدراسة، يجب أولاً توضيح أن أي دراسة يقوم بها الباحث تبدأ بتحديد متغيرات الدراسة للوصول إلى الأهداف المرجوة. متغيرات دراستنا موضحة في الشكل التالي :

الشكل (02 - 02) : نموذج و متغيرات الدراسة



المصدر : من إعداد الطالبين

2. مجتمع الدراسة :

يمثل مجتمع الدراسة كل المفردات التي تكون محل الدراسة بغض النظر هل سيتم الإعتماد على عينة الدراسة أو المجتمع ككل، حيث مجتمع دراستنا تتمثل في المفتشين بمديرية الضرائب لولاية تيارت وهذا بمختلف المفتشيات وكذا المديرية الولائية للضرائب .

3. عينة الدراسة :

كما هو معروف العينة هي جزء من مجتمع البحث وهي التي تمثل عناصر المجتمع ككل بأفضل شكل، حيث يمكن تعميم نتائجها على المجتمع بأكمله. تم إختيار عينة الدراسة بشكل عشوائي، حيث حجم العينة تمثل لنا في عدد الإستمارات الصالحة للتحليل ، والتي بلغت 45 إستمارة وهو كان مجموع الإستمارات المسترجعة، فحسب الإحصائيون هناك شرط ألا تقل عينة الدراسة عن التوزيع الطبيعي الذي يقدر ب 40 مفردة وهذا ما حققته هذه الدراسة على مستو المديرية الولائية للضرائب بتيارت .

الجدول رقم (01-02) : عرض لعدد الإستبيانات الموزعة والمسترجعة والصالحة للدراسة

البيان	الإستبيانات الموزعة	الإستبيانات الضائعة	الإستبيانات الصالحة
العدد	45	5	40
النسبة	%100	%11.11	%88.88

4. أدوات جمع المعلومات و الوسائل الإحصائية

1- معالجة الاستبيان: تم استخدام برنامج المعالجة الإحصائية SPSS (version IBM.26) حيث تم حساب المؤشرات الإحصائية التالية بعد تفرغ إجابات الاستبيان :

- **معامل الثبات Cronbach Alpha** : ويقصد بالثبات أن يعطي هذا الاستبيان نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبيان أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط .
- **المتوسط الحسابي** : ويحسب لمعرفة اتجاه آراء المستجوبين حول كل عبارة من عبارات الاستبيان .
- **الانحراف المعياري** : ويستخدم للتعرف على مدى انحراف كل مفردة من العينة عن متوسطها الحسابي حيث يمثل احد مقاييس التشتت .

• **الانحدار البسيط** : توضيح كيف يؤثر المتغير المستقل في المتغير التابع، ويضع في عين الاعتبار هامش الخطأ، والذي يؤول إلى الصفر عند تقدير معاملات النموذج . ومن خلاله يتم الحكم على قبول الفرضية أو عدم قبولها من خلال تحليل التباين ANOVA والقيمة الإحصائية F .

الجدول رقم(02-02) : مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

1- سلم ليكارت الخماسي : بعد القيام بإعداد لاستبيان نقوم بمعالجة البيانات الموجودة فيه عن طريق تحليل الإجابات المستلمة بالاستعانة ببرنامج SPSS الذي يساعدنا في تحديد المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لمختلف عبارات الاستبيان و الجدول التالي يوضح المتوسطات الحسابية و مجالاتها وفق سلم ليكارت الخماسي .

الجدول رقم(02-03): المتوسطات وفق سلم ليكارت

العبارة	درجة السلم	المجال	المعدل النسبي من - إلى	
غير موافق بشدة	1	1.79-1	%20	%35.8
غير موافق	2	2.59-1.80	%36	%51.8
محايد	3	3.39-2.60	%52	%67.8
موافق	4	4.19-3.40	%68	%83.8
موافق بشدة	5	5-4.20	%84	%100

و قد تم إعداد هذا الجدول كما يلي:

$$\text{المدى} = (\text{الحد الأكبر} - \text{الحد الأدنى}) = 5 - 1 = 4$$

$$\text{عدد الفئات} = 5 (\text{حسب سلم ليكارت})$$

$$\text{طول الفئة} = (\text{المدى} \div \text{قيمة في المقياس}) = (5 \div 4) = 0.8$$

المبحث الثاني : عرض النتائج وتحليلها

عرض نتائج البحث وتحليلها وتفسيرها للإجابة عن التساؤلات الفرعية للدراسة، وفي الأخير سنقوم باختبار الفرضيات التي تبنيها في الدراسة وتفسيرها.

المطلب الاول: صدق وثبات الدراسة

أولاً : صدق الاتساق الداخلي : يعتبر صدق الاتساق الداخلي أحد مقاييس صدق أداة الدراسة، حيث يقيس مدى تحقق الأهداف التي تسعى الأداة الوصول إليها، ويبين صدق الاتساق الداخلي مدى ارتباط كل عبارة بالدرجة الكلية لعبارة المحور مجتمعة، والجدول التالية توضح ذلك:

جدول رقم (02-04) : يوضح صدق الاتساق الداخلي لمحور الاول

رقم الفقرة	معامل الارتباط بيرسون	رقم الفقرة	معامل الارتباط بيرسون
1	.891**	6	.727**
2	.628**	7	.724**
3	.560**	8	.724**

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

.783**	9	.795**	4
.721**	10	.795**	5
** مستوى الدلالة (a=0.01). * مستوى الدلالة (a=0.05).			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V 26

من خلال الجدول أعلاه نجد معاملات الارتباط Pearson Corrélation بين كل عبارة من عبارات محور مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي والدرجة الكلية للمحور دالة إحصائية، عند مستوى الدلالة (0.01) و (0.05) وهذا يعني أن فقرات المحور تحتوي على مستوى عالي من الدقة مما يدل على صدق محاور الاستبيان لقياس الهدف الذي وضع من أجله.

جدول رقم (02-05) : يوضح صدق الاتساق الداخلي لمحور الثاني

معامل الارتباط بيرسون	رقم الفقرة	معامل الارتباط بيرسون	رقم الفقرة
.878**	16	.547**	11
.821**	17	.897**	12
.641**	18	.919**	13
.791**	19	.914**	14
.716**	20	.897**	15
** مستوى الدلالة (a=0.01). * مستوى الدلالة (a=0.05).			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V 26

من خلال الجدول أعلاه نجد معاملات الارتباط Pearson Corrélation بين كل عبارة من عبارات محور طبيعة دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمس الجانب الجبائي والدرجة الكلية للمحور دالة إحصائية، عند مستوى الدلالة (0.01) و (0.05) وهذا يعني أن فقرات المحور تحتوي على مستوى عالي من الدقة مما يدل على صدق محاور الاستبيان لقياس الهدف الذي وضع من أجله.

ثانيا: اختبار ثبات الاستبيان

الثبات الداخلي لفقرات محاور الاستبيان باستخدام معامل Cronbach Alpha: لاختبار مدى توفر الثبات بين الإجابات عن أسئلة الاستبيان تم استخدام معامل الثبات Alpha Cronbach ، أين تم تطبيقه على جميع محاور الاستبيان، وتعتبر القيم المقبولة إحصائياً لهذا المعامل 60% فما فوق.

الجدول (02-06) : معامل الثبات Alpha cronbach للمحاور

الرقم	المحاور	عدد الفقرات	Alpha cronbach
01	المحور الاول	10	.904
02	المحور الثاني	10	.929
	المجموع	20	.949

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج SPSS V.26

نلاحظ من الجدول أعلاه أن معامل الاستبيان العام مرتفع بلغ (0.949) و هي القيمة الأكبر من معدل المعيار (0.6) و هذا يعني أن الدراسة بشكل عام تتمتع بالثبات الممتاز أو بصفة أخرى 94% من العينة المختارة سيكونون ثابتين في إجاباتهم في حالة ما إذا تم إستجوابهم من جديد وفي نفس الظروف، وهي نسبة توضح مصداقية النتائج التي يمكن إستخلاصها.

المطلب الثاني: تحليل خصائص عينة الدراسة

نهدف من عملية التحليل الإحصائي لفقرات الاستبيان المختلفة للتعرف على مختلف الإجابات والوصول إلى الأهداف المراد تحقيقها من الدراسة، وقد حددنا خمسة متغيرات شخصية وتنظيمية أساسية تم اعتبارها متغيرات مستقلة للدراسة .

اولا: تحليل البيانات الشخصية

1- توزيع العينة حسب الفئة العمرية : سنوضح في الجدول الموالي التوزيع حسب الفئات العمرية لأفراد العينة المستهدفة .

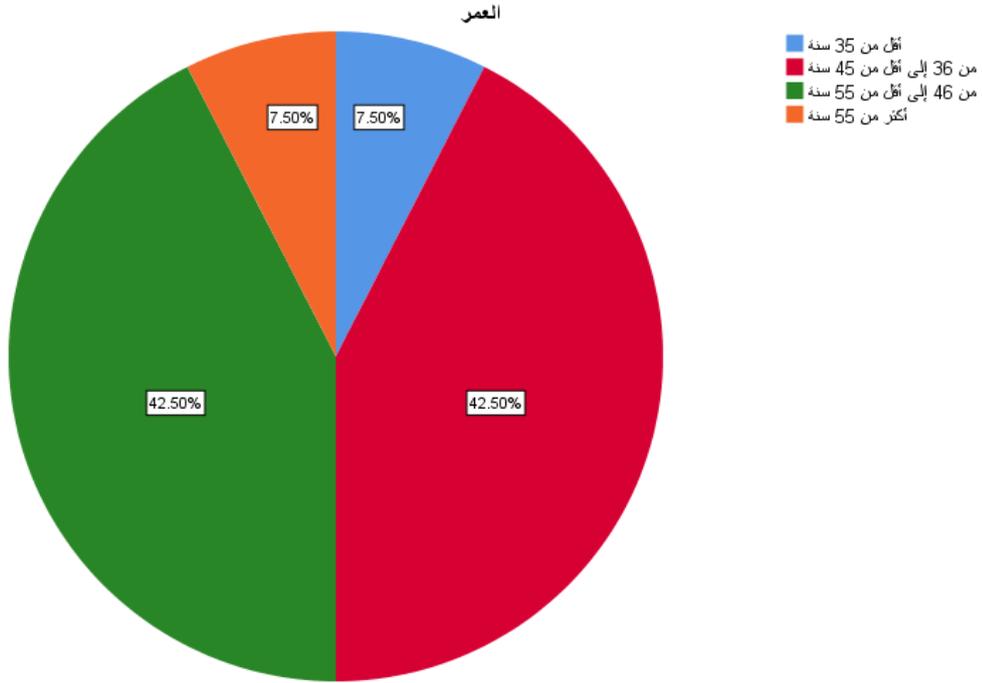
الجدول رقم (02-07) : توزيع العينة حسب الفئة العمرية

الفئة العمرية	التكرار	النسبة %
أقل من 35 سنة	3	7.5
من 36 إلى أقل من 45 سنة	17	42.5
من 46 إلى أقل من 55 سنة	17	42.5
أكثر من 55 سنة	3	7.5
المجموع	40	100.0

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج SPSS V.26

يتبين من الجدول أن فئتين من 36 إلى أقل من 45 سنة و من 46 إلى أقل من 55 سنة حققو نفس النسبة ب 42.50 % من عينة الدراسة، وحقت فئتين أقل من 35 سنة وأكثر من 55 سنة نسبته 7.5% الممثلة في الشكل التالي :

الشكل رقم: (02-03) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج SPSS V.26

2- توزيع العينة حسب الوظيفة الخبرة المهنية

سنوضح في الجدول الموالي التوزيع حسب الخبرة المهنية لأفراد العينة المستهدفة :

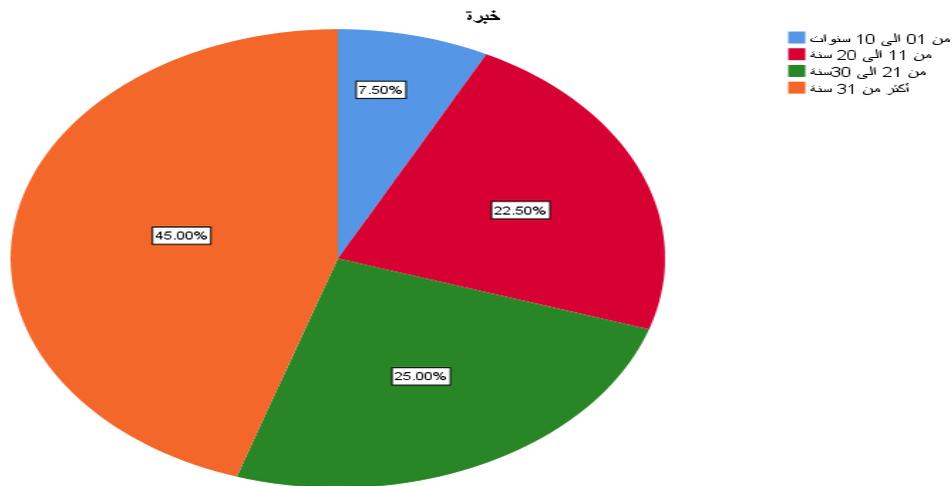
الجدول رقم(02-08) : توزيع العينة حسب الخبرة المهنية

النسبة%	التكرار	الخبرة المهنية
7.5	3	من 01 الى 10 سنوات
22.5	9	من 11 الى 20 سنة
25.0	10	من 21 الى 30 سنة
45.0	18	أكثر من 31 سنة
100.0	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج SPSS V.26

يتبين من الجدول أن ما نسبته 45% من عينة الدراسة عدد سنوات الخبرة المهنية المكتسبة لديهم أكثر من 31 سنة. وبعدها تأتي فئة و من 21 الى 30 سنة ، 25 % وتليها فئة من 11 الى 20 سنة بنسبة 22.50 % وفي الاخير تأتي فئة من 01 الى 10 سنوات بنسبة 7.50 % . وبالنظر إلى هذه النتائج نجد على ارتفاع مستوى الخبرة لدى العينة المستهدفة مما يساعد على أن تتميز الإجابات بالدقة وهذا بدوره يؤدي إلى صحة وسلامة النتائج المراد التوصل إليها. الممثلة في الشكل التالي:

الشكل رقم: (02-04) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج SPSS V.26

3- توزيع العينة حسب المستوى العلمي

سنوضح في الجدول الموالي التوزيع حسب المستوى العلمي لأفراد العينة المستهدفة

الجدول رقم(02-09) : توزيع العينة حسب المستوى العلمي

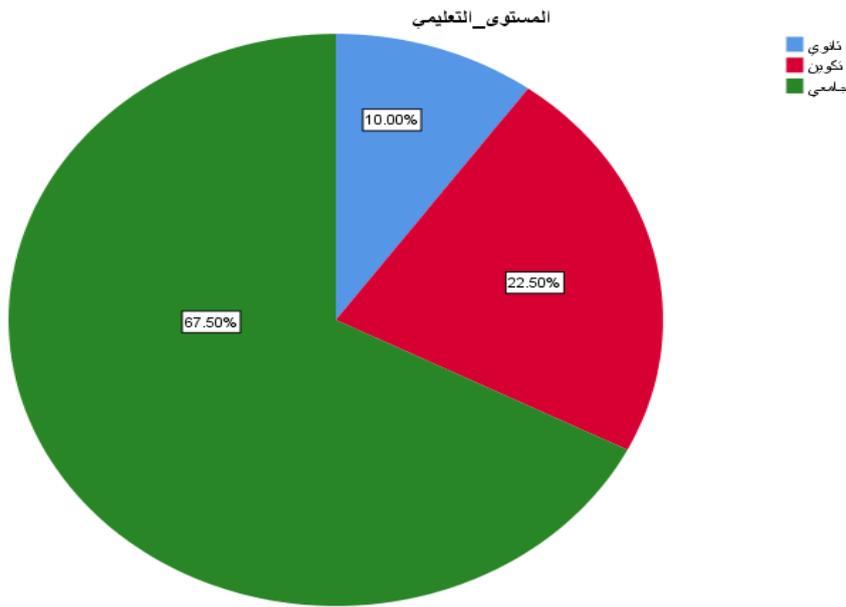
النسبة %	التكرار	المؤهل
10.0	4	ثانوي
22.5	9	تكوين
67.5	27	جامعي
100.0	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج SPSS V.26

يتضح من الجدول أن ما نسبته 67.50 % هم من مؤهل الجامعي، و هي المؤهل الذي يسمح في الغالب بممارسة مهنة الرقابة داخل مديرية مرفوقة بتكوين متخصص ، و مؤهل تكوين ما نسبته 22.50 % ، وتحتوي العينة على حملة مؤهل الثانوي بما نسبته 10 % ويلاحظ أن غالبية أفراد مجتمع الدراسة يحملون شهادات، مما يعني قدرتهم على فهم فقرات الاستبيان والإجابة عليها بفاعلية.

الممثلة في الشكل التالي:

الشكل رقم: (02-05) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى العلمي



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج SPSS V.26

ثانيا: تحليل محاور مجتمع العينة

تمثل الجداول الموالية نتائج استخدام المؤسسة محل الدراسة، وهذا بالاعتماد على الإحصاء الوصفي الاستدلالي الوسط الحسابي و الانحراف المعياري.

المحور الأول: مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي

الجدول رقم (02-10) : المحور الأول: مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	الترتيب	درجة التقييم
01	الإدارة توفر كل الإمكانيات المادية والبشرية الضرورية للقيام بالرقابة الجبائية بفاعلية	3.100	1.105	6	محايد

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

02	بعد تحديد المكلفين المشتبهين بالقيام بتلاعبات محاسبية يتم إعداد برنامج للرقابة الجبائية	3.425	1.059	1	موافق
03	التحصيل الجبائي الناتج عن عملية الرقابة الجبائية أكبر من التكاليف المتوقعة خلال العملية	2.775	1.025	10	محايد
04	هناك علاقة طردية بين التحصيل الجبائي وحجم برنامج الرقابة الجبائية، وبين جودة الرقابة والالتزام الضريبي للمكلفين	3.050	0.986	7	محايد
05	وجود الرقابة الجبائية يدفع المكلفين إلى الإلتزام الضريبي الطوعي وبالتالي ضمان مستوى التحصيل الجبائي	2.925	0.917	9	محايد
06	الرقابة الجبائية تهدف إلى التحصيل الجبائي أي حماية الإيرادات الضريبية للدولة من خلال الحد من التهرب الضريبي	3.025	0.947	8	محايد
07	للرقابة الجبائية دور كبير في إكتشاف الثغرات في القوانين مما يساهم في تدارك الإدارة لها والعمل على إقتراح الحلول اللازمة للحد من التلاعبات المحاسبية في الوعاء الضريبي	3.175	1.059	4	محايد
08	مهارة وكفاءة المراقبين الجبائيين تؤثر بشكل إيجابي على إنتظام المستوى الضريبي للمكلفين بالضريبة	3.175	1.059	5	محايد
09	الموظفين بالرقابة الجبائية يتمتعون بصلاحيات وسلطات قانونية تمكنهم من إجراء الرقابة على جميع القوائم المالية التي تفيد في عملية التحقيق، وبالتالي تحسين التحصيل الجبائي	3.300	1.181	2	محايد
10	الأخطاء المكتشفة خلال عملية الرقابة الجبائية تتم مناقشتها مع المكلف بالضريبة وذلك لتقديم التبريرات وكسب الرضا وهذا لتسهيل عملية التحصيل	3.300	1.181	3	محايد
الدرجة كلية		3.125	1.052		محايد

مصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS V. 26

يلاحظ من الجدول السابق الذي يعبر عن متوسطات الحسابية والانحرافات معيارية لاستجابة الأفراد العينة الدراسة على المجال محور مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي. أن المتوسط الحسابي للدرجة كلية (3.12) وانحراف معياري (1.1.05) وهذا يدل على أن مجال محور مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي. جاء بدرجة محايد.

المحور الثاني : طبيعة دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمس الجانب الجبائي

الجدول رقم (02-11) : المحور الثاني: طبيعة دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية

التي تمس الجانب الجبائي

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	الترتيب	درجة التقييم
11	تتنصف ممارسات المحاسبة الإبداعية بكونها ممارسات مضللة وسلوك غير مقبول من قبل الإدارة لتزييف الحقائق مما يعظم من منافعها الذاتية	3.400	1.172	8	موافق
12	إن ما توفره المعايير المحاسبية من مرونة في الإستخدام يشكل دافعا قويا للإدارة للقيام بمعالجات محاسبية مضللة تخدم مصالحها	3.675	0.888	3	موافق
13	تعارض المصالح بين مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالشركة (خاصة بين الإدارة والملاك) من بين الأسباب التي تدفع الإدارة إلى استخدام أساليب محاسبية مضللة	3.550	0.904	5	موافق
14	تعدد بدائل القياس المحاسبي والتقدير من شأنه أن يفسح المجال للتقدير والحكم الشخصي على بعض العمليات التي تعرض المحاسب	3.650	0.893	2	موافق
15	ضعف الثقافة المحاسبية لدى مختلف مستخدمو القوائم المالية قد يدفع إدارة الشركة لاستخدام بعض الممارسات المضللة	3.675	0.888	1	موافق
16	يستغل معدو القوائم المالية السياسات والثغرات القانونية في كل من المحاسبة والنظام الجبائي للتلاعب في العناصر الأساسية للربح المتعلقة بالأعباء والنواتج	3.550	0.904	6	موافق
17	من اهم دوافع المحاسبة الإبداعية التهرب الضريبي	3.600	0.778	4	موافق
18	أغلب الموظفين في الإدارة الضريبية لديهم القدرة على معالجة ممارسات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بزيادة الأعباء وتقليل الأرباح التي غايتها تقليص الوعاء الضريبي	3.100	1.105	10	محايد
19	أغلب الممارسات المحاسبية الإبداعية الخاصة بالمصاريف والإيرادات والأرباح التي تقوم بها الشركات بقصد التهرب	3.425	1.059	7	موافق

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

				الضريبي هي ممارسات غير مشروعة يحاسب عنها القانون
محايد	9	1.165	3.225	20 ضعف إجراءات الرقابة الجبائية وعدم تأهيل الكوادر العامة بإدارة الضريبة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية تدفع المكلفين
موافق		0.976	3.485	الدرجة كلية

مصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS V.26

يلاحظ من الجدول السابق الذي يعبر عن متوسطات الحسابية والانحرافات معيارية لاستجابة الأفراد العينة الدراسة على المجال محور طبيعة دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمس الجانب الجبائي. أن المتوسط الحسابي للدرجة كلية (3.48) وانحراف معياري (0.98) وهذا يدل على أن مجال محور طبيعة دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمس الجانب الجبائي. جاء بدرجة موافق.

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات الدراسة

يأتي هذا المطلب الذي هدفنا من خلاله إلى اختبار أثر الرقابة الجبائية على ممارسة المحاسبة الإبداعية سعياً لتحقيق الأهداف الأساسية للتأكد من مدى صحة الفرضيات التي بينى عليها هذا البحث العلمي وفي بحثنا انطلقنا من الفرضيات التي نسعى للتأكد من صحتها أو خطؤها، باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة.

أولاً: اختبار فرضية الارتباط

H_0 : لا يوجد علاقة بين مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي و طبيعة دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمس الجانب الجبائي عند مستوى الدلالة $(\alpha=0.01)$.

H_1 : يوجد علاقة بين مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي و طبيعة دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمس الجانب الجبائي عند مستوى الدلالة $(\alpha=0.01)$.

الجدول رقم (02-12) معامل الارتباط بين محور الأول و المحور الثاني

الفقرات	الإحصائيات	تقارير حول: محور الاول	الدلالة الإحصائية
المحور الثاني	معامل بيرسون	.777**	دالة إحصائية
	مستوى الدلالة	.000	
	حجم العينة	40	
** مستوى الدلالة $(\alpha=0.01)$.			

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

يتضح من الجدول السابق أن معامل بيرسون للارتباط، محور مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي مع محور طبيعة دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمس الجانب الجبائي ذو دالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.01)، وهذا يعني. إلى وجود علاقة ارتباط موجبة وقوية .

ملاحظة:

نقبل الفرضية التي تؤكد على وجود علاقة بين محور مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي و طبيعة دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمس الجانب الجبائي من وجهة نظر موظفي المديرية الضرائب لولاية تيارت .

ثانيا: تحليل الانحدار البسيط

H_0 : لا يوجد اثر بين مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي و طبيعة دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمس الجانب الجبائي عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) .

H_1 : يوجد اثر بين مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي و طبيعة دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمس الجانب الجبائي عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) .

الجدول رقم (02-13) : نتائج تحليل التباين للانحدار للفرضية الرئيسية

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
الانحدار	14.070	1	14.070	57.712	.000 ^b
الخطأ	9.265	38	.244		
المجموع الكلي	23.335	39			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

*مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)

الجدول رقم (02-14): تقدير النموذج ومعامل التحديد والارتباط للفرضية الرئيسية

معامل التحديد R^2	$0.60 \approx 0.603$
معامل الارتباط R	0.777
تقدير النموذج	$Y = 0.405 + 0.781X1 + ei$

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V.26

نجد أن معامل الارتباط بين محور مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي و محور طبيعة دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمس الجانب الجبائي ككل تبلغ قيمته (0.777) وهذا يدل على وجود ارتباط موجب بين المتغيرين، كما نلاحظ أن معامل التحديد يساوي (0.60) وهذا يعني أن 60% من التغيرات التي تحل محور طبيعة دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمس الجانب الجبائي يفسرها محور مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي والباقي يرجع إلى عوامل أخرى منها الأخطاء العشوائية.

ولدينا حسب الجدول قيمة F المحسوبة تقدر ب (57.712)، وبما أن قيمة دلالة الاختبار هي (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 تعني وجود دلالة إحصائية.

ملاحظة: وبناء عليه، نقبل الفرضية البديلة H1 ونرفض الفرضية الصفرية H0

التي تؤكد على وجود اثر بين محور مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي و محور طبيعة دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمس الجانب الجبائي من وجهة نظر موظفي المديرية الضرائب لولاية تيارت.

ثالثا: اختبار الفرضيات بالفروقات

سنحاول في هذا الجزء اختبار الفرضية التي مفادها يوجد فروقات ذات دلالة احصائية لإجابات المبحوثين حول تأثير المحور الاول على المحور الثاني تعزى للعوامل الشخصية (العمر، المستوى التعليمي، الخبرة).

1- الفروق من حيث العمر

الجدول رقم(02-15) اختبار ANOVA لدرجة التباين بين الإجابات حسب العمر

الدالة الاحصائية	قيمة F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
.484	.834	.505	3	1.516	المحور الاول
		.606	36	21.819	
			39	23.335	
.296	1.280	.742	3	2.226	المحور الثاني
		.580	36	20.865	
			39	23.091	

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج SPSS

تم اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروقات بين إجابات المستجوبين حول المتغير الأول والثاني حسب العمر، والنتائج المبينة في الجدول أعلاه والذي يبين قيمة F المحسوبة للمحاور عند مستوى دلالة عند مستوى دلالة 0.484، 0.296 على التوالي اكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق في اراء افراد العينة الدراسة حسب العمر.

02- الفروق من حيث المستوى التعليمي

الجدول رقم(02-16) : اختبار ANOVA لدرجة التباين بين الإجابات حسب المستوى

التعليمي

الدالة الاحصائية	قيمة F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
.642	.449	.276	2	.553	المحور الاول
		.616	37	22.782	
			39	23.335	
.157	1.946	1.099	2	2.198	المحور الثاني
		.565	37	20.893	
			39	23.091	

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج spss

تم اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروقات بين إجابات المستجوبين حول المتغير الأول والثاني حسب المستوى التعليمي ، والنتائج المبينة في الجدول أعلاه والذي يبين قيمة F المحسوبة للمحاور عند مستوى

دلالة عند مستوى دلالة 0.642، 0.157 على التوالي اكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق في اراء افراد العينة الدراسة حسب المستوى التعليمي.

03- الفروق من حيث الخبرة :

الجدول رقم (02-17) اختبار ANOVA لدرجة التباين بين الإجابات حسب الخبرة

الدلالة الاحصائية	قيمة F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
.740	.420	.263	3	.788	المحور الاول
		.626	36	22.547	
			39	23.335	
.955	.107	.068	3	.205	المحور الثاني
		.636	36	22.886	
			39	23.091	

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج spss

تم اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروقات بين إجابات المستجوبين حول المتغير الأول والثاني حسب خبرة ، والنتائج المبينة في الجدول أعلاه والذي يبين قيمة F المحسوبة للمحاور عند مستوى دلالة عند مستوى دلالة 0.740، 0.955 على التوالي اكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق في اراء افراد العينة الدراسة حسب خبرة .

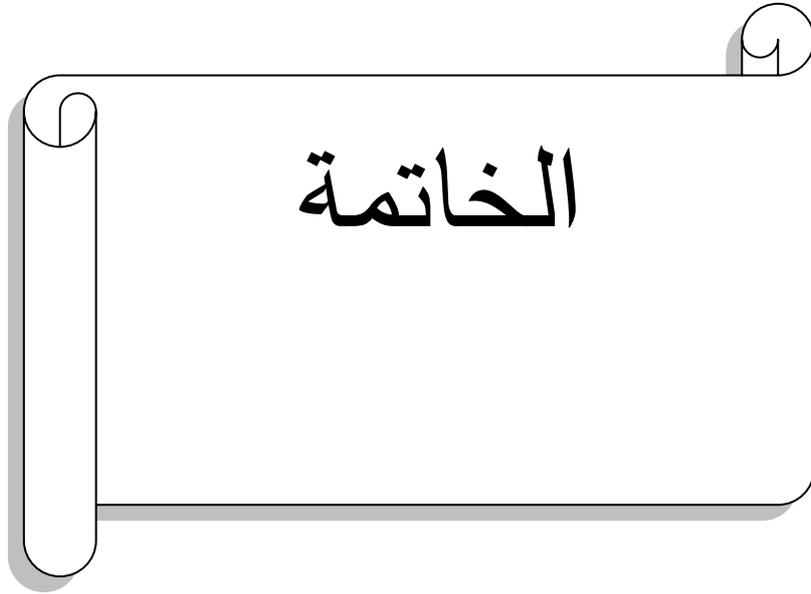
خلاصة الفصل الثاني :

تضمن الجانب التطبيقي لهته الدراسة دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية تم إجراء دراسة ميدانية لآراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب في ولاية تيارت بعد إعداد الاستبيان وتوزيعه تم الحصول على 40 استمارة صالحة للتحليل .

تحليل نتائج البرنامج الإحصائي (SPSS) أظهر موافقة عينة الدراسة على أن الرقابة الجبائية تلعب دوراً كبيراً في اكتشاف الثغرات في القوانين، مما يساعد الإدارة في اقتراح الحلول الضرورية للحد من التلاعبات المحاسبية في الوعاء الضريبي .

فيما يخص دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية، أشارت النتائج إلى أن التهرب الضريبي هو أهم دافع لاستخدام هذه الممارسات. كما اتفق أفراد العينة على أن عدم تطوير إجراءات الرقابة الجبائية قد يكون سبباً في دفع المكلفين لممارسة المحاسبة الإبداعية .

بالنسبة لتقنيات الرقابة الجبائية المعتمدة، أظهرت النتائج أن التحقيق المحاسبي هو أهم تقنية يمكن أن تعتمد عليها الرقابة الجبائية في معالجة ممارسات المحاسبة الإبداعية. ويتضمن هذا الإجراء فحص المراقب للقوائم المالية، وضبط رقم الأعمال الحقيقي وإعادة تأسيس الأسس الضريبية .



الخاتمة :

من خلال هذه الدراسة تم معالجة الإشكالية المتمثلة في ما إذا كانت إجراءات الرقابة الجبائية يمكن أن تسهم في اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية الهدف الرئيسي كان تحديد دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تؤثر على الجانب الجبائي .

تعتبر العلاقة بين المحاسبة والجباية قوية ومتكاملة، حيث كانت الممارسات المحاسبية تخدم التوجهات الجبائية، خصوصاً في تحديد النتيجة لفرض الضريبة. لذلك، غالباً ما ترتبط التلاعبات المحاسبية الإبداعية بالجانب الجبائي، نظراً لارتباط المحاسبة بتحديد الأساس الخاضع للضريبة.

بما أن النظام الجبائي الجزائري ذو طبيعة تصريحية كان هذا دافعاً قوياً لاعتماد الإدارة الجبائية على الرقابة الجبائية ولكي تكون الرقابة الجبائية فعالة، تتطلب توفر مجموعة من المقومات مثل التشريع الضريبي والتأهيل العلمي والعملية للأعوان المكلفين بالرقابة .

في الجانب النظري للدراسة تم التطرق إلى طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية والدوافع وراءها إضافة إلى مفاهيم الرقابة الجبائية والتقنيات الرقابية المستخدمة في كشف هذه الممارسات. أما الجانب التطبيقي فكان دراسة آراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب في ولاية تيارت للوصول إلى نتائج تجيب على الإشكالية والفرضيات الموضوعية .

الحكم على صحة الفرضيات :

من خلال ما تناولناه في الجانب النظري و التطبيقي لهته الدراسة يمكننا الحكم على الفرضيات كالآتي :

الفرضية الأولى :

والتي مفادها أنه يوجد علاقة إرتباط موجبة بين مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي على دوافع وأساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية .

الفرضية الثانية :

والتي مفادها أنه يوجد أثر مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي على دوافع وأساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية .

الفرضية الثالثة :

والتي مفادها أنه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في العلاقة بين الرقابة الجبائية ودوافع أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية .

نتائج الدراسة :

من خلال الدراسة النظرية لموضوع دو الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من جهة ومن جهة أخرى تحليل البيانات المتحصل عليها من مجتمع الدراسة باستخدام أداة الإستبيان توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

1. المحاسبة الإبداعية هي مجموعة من الممارسات التي تهدف إلى تلاعب بالبيانات المالية لإظهار صورة مالية مختلفة عما هي عليه في الواقع. وتشمل هذه الممارسات استغلال الثغرات في المعايير المحاسبية وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية بما يفضله معد هذه البيانات بدلا من إظهارها كما يجب.
 2. يتعدد الدوافع وراء لجوء إدارة الشركات إلى هذه الممارسات ومن أبرزها الدافع الضريبي حيث تستهدف خفض الأرباح الخاضعة للضرائب .
 3. تتطلب ممارسات المحاسبة الإبداعية خبرة عالية في الأمور المحاسبية والمالية مما يسمح باستغلال الثغرات في الأنظمة المحاسبية والضريبية لذا من الضروري أن تكون هناك رقابة جبائية صارمة لمراقبة هذه الممارسات والكشف عنها.
 4. هناك ضعف في القوانين والتشريعات الضريبية في الجزائر، مما يستغله المكلفون بالضريبة للتهرب الضريبي من خلال هذه الممارسات. تعد الرقابة الجبائية أداة هامة للإدارة الضريبية للتحقق من صحة التصريحات الضريبية والكشف عن أي تلاعبات أو أخطاء.
- أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن الرقابة الجبائية تساهم بشكل كبير في التحصيل الضريبي، وأن ممارسات المحاسبة الإبداعية من الناحية الضريبية تتمثل في تقليل الإيرادات وزيادة التكاليف بهدف التهرب الضريبي .

توصيات الدراسة :

من خلال النتائج المتوصل إليها من الجانبين النظري والتطبيقي يمكن تقديم التوصيات التالية :

1. تقليل المرونة في تطبيق المعايير المحاسبية لمنع سوء الإستخدام .
2. وضع أسس صارمة لعمليات الإفصاح والقياس المحاسبي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .
3. توعية وتنقيف الجمهور حول مخاطر المحاسبة الإبداعية لضمان موثوقية المعلومات المالية .
4. تقليص الفجوة بين النظام الضريبي والنظام المحاسبي لمكافحة هذه الممارسات .
5. تعزيز الرقابة الضريبية وحوكمة الإدارة الضريبية لاكتشاف التهرب الضريبي .
6. تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين من خلال التوعية والشفافية .
7. تطوير الكفاءات المهنية والأخلاقية للموظفين المكلفين بالتحقيقات الضريبية .

8. محاربة الفساد الإداري وتعزيز الحوافز للموظفين .
9. .مراجعة العقوبات على التهرب الضريبي وإنشاء محاكم متخصصة في الشؤون الضريبية .

آفاق الدراسة :

لقد تناولت هذه الدراسة موضوع دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. على الرغم من أن الدراسة قد سمحت بجمع المعلومات العلمية ذات الصلة، إلا أن موضوع الدراسة كان واسعًا جدًا لكي يتم التعامل معه بشكل شامل. بناءً على هذه النتائج، يمكن اقتراح المحاور البحثية التالية للدراسات المستقبلية :

1. أثر تعزيز إجراءات الرقابة الجبائية على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .
 2. دور المراجعة الجبائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وآليات مكافحتها .
 3. تقييم فعالية الأدوات الرقابية الجبائية في الحد من التلاعب المحاسبي .
 4. أثر التحليل المالي على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الضريبية .
 5. إستراتيجيات تعزيز دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .
 6. دور التكنولوجيا الحديثة في تفعيل الرقابة الجبائية وكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية .
- هذه العناوين تركز على دراسة أثر مختلف جوانب الرقابة الجبائية على الحد من المحاسبة الإبداعية، مما قد يساهم في تعزيز الضوابط والآليات الرقابية في هذا المجال .
- هذه المجالات البحثية المقترحة ستسمح بتعميق جوانب محددة متعلقة بمكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية، مع التركيز بشكل خاص على أدوات التدقيق والتحليل المالي المستخدمة لهذا الغرض .

قائمة المراجع

أولا المراجع باللغة العربية :

➤ الكتب :

1. حمد خالد المهاني ، التهرب الضريبي و أساليب مكافحته - المنظومة العربية للتنمية الإدارية مصر، 2010 .
2. خالد شحادة الحطيب ، الأصول العلمية و العملية في المحاسبة الضريبية ، دار الحامد ، الأردن 2008 .
3. سهام كردودي ، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق ، دار المفيد ، الجزائر ، 2011 .
4. عبدالمجيد قدي ، دراسات في علم الضرائب - دار جرير للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2011 .
5. كوسى فضيل ، كتاب بعنوان الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة .
6. مصطفى عوادي ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري ، مطبعة مزوار ، الجزائر 2009 .
7. ناصر مراد التهرب و الغش الضريبي في الجزائر ، دار قرطبة للنشر و التوزيع الجزائر 2004 .
8. محمد خالد المهاني ، التهرب الضريبي و أساليب مكافحته - المنظومة العربية للتنمية الإدارية ، مصر، 2010 .
9. ناصر مراد ، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر ، دار قرطبة للنشر و التوزيع الجزائر 2004 .

المجلات و المقالات :

1. الهادي آدم محمد إبراهيم و آخرون ، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات ، دراسة ميدانية ، مجلة كلية العلوم الإدارية ، جامعة افريقيا العالمية-السودان العدد 01 ، 2017 .
2. نعيم تومان ، مرهون الزياي ، مجلة القادسية للعلوم الإدارية و الاقتصادية ، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية ، دراسة تطبيقية ، المجلد 17، العدد 2 ، 30 جوان 2015 .

3. سامي محمود عبد الحميد مرادة ، إحباط الأثر الضريبي السلبي الممارسات المحاسبية الإبداعية ، دراسة الحالة المصرية مقال منشورة المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة ، العدد 17 ، جامعة الأزهر ، مصر ، 2017 .
4. بالرقى تيجاني، المحاسبة الإبداعية : المفاهيم وأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل ، مقال ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12 جامعة سطيف 02 ، 2012 .
5. فارس زين العابدين سعيد حسن أبو الفتوح، نجوى مجدي ، عبد الصمد ووفاء محمد ، إطار مقترحة لتفعيل دور لجنة المراجعة في الحد من المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية ، مقال مجلة البحوث المالية والإقتصادية ، العدد 01 كلية التجارة، جامعة بورسعيد، مصر ، 2019 .
6. العياشي عجلان ، بوعلام ولهي ، التهرب الضريبي كأحد مظاهر المساد الإقتصادي ، مجلة العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، المجلد 08 العدد 08 سنة 2008 .
7. الجيلالي بلواضح ، يحي سعيدي ، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي ، مجلة العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، المجلد 12 ، العدد 07 ، 2014 .
8. الأمين ماهر عياش، دور مدقق الحسابات الخارجي في قياس العالقة بين أساليب ودوافع المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية ، دراسة حالة ، مقال منشور، مجلة جامعة تشرين للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37، العدد 06 جامعة تشرين ، 2016 .
9. ليلي عبد الصاحب تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها مقال مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 47 ، جامعة بغداد 2016 .
10. الهادي آدم محمد إبراهيم و آخرون ، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات ، دراسة ميدانية ، مجلة كلية العلوم الإدارية ، جامعة افريقيا العالمية ، السودان العدد 01 ، 2017 .
11. فارس زين العابدين سعيد حسن أبو الفتوح، نجوى مجدي ، عبد الصمد ووفاء محمد ، إطار مقترحة لتفعيل دور لجنة المراجعة في الحد من المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية ، مقال مجلة البحوث المالية والإقتصادية ، العدد 01 كلية التجارة ، جامعة بورسعيد ، مصر ، 2019 .

البحوث العلمية :

1. بوشري عبدالغني ، فعالية الرقابة الجبائية و اثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009) ، مذكرة ماجيستر، تخصص نفود مالية و بنوك ، جامعة تلمسان 2011 .
2. بوشري عبدالغني ، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها على مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009) ، مذكرة ماجيستر، تخصص نفود ماليو و بنوك ، جامعة تلمسان 2011 .
3. سامي محمود عبد الحميد مرادة إحباط الأثر الضريبي السلبي الممارسات المحاسبية الإبداعية – دراسة الحالة المصرية مقال منشورة المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد 17 ، جامعة الأزهر ، مصر ، 2017 .

قائمة المصادر والمراجع

4. سامية العايب ، الإطار القانوني للجباية وضوابط إثباتها ملتقى وطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر - جامعة قلمة أكتوبر 2015
5. سليمان حمدي ، سحيمات القبيلات ، الرقابة الادارية والمالية على الأجهزة الحكومية ، دراسة تحليلية وتطبيقية ، دار الثقافة الأردن ، 1998 .
6. سميرة بوعكاز أطروحة دكتوراه ، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي ، 2015 ،
7. طارق حماد ، أسامة عبد المنعم ، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية وفقدان الموثوقية (من وجهة مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين) ، ورقة بحثية أبحاث اقتصادية وإدارية ، العدد 08 جامعة محمد خيضر، بسكرة ، 2010 .
8. عبد المجيد قدي ، دراسات في علم الضرائب ، دار جرير للنشر والتوزيع ، الأردن 2011 .
9. عيسى براق ، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي رسالة ماجستير ، المدرسة العليا للتجارة ، الجزائر 2001 .
10. عيسى عمر أحمد علي ، هابيل عمر الدريدي ، أثر إستخدام المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ، كلية الشرق الأهلية ، السودان .
11. محمد العلاوي ، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، مذكرة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، جامعة بسكرة ، 2015
12. محمد طالبي ، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة 1995-1999، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية ، جامعة الجزائر، 2001 .
13. مفتاح فاطمة ، الإطار التشريعي للإجراءات الجبائية ، محاضرات جباية معمقة ، 2023 .
14. ميسون بنت محمد بن علي القرني، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية ، دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الملك عبدالعزيز، 2010 .

الملتقيات :

1. أمقران مصطفى، راصدي صابرينة، المحاسبة الإبداعية مفهومها وطرقها وسبل الحد من ممارستها من طرف المؤسسة، الملتقى العلمي الوطني الأول حول الجباية والمحاسبة بين التقارب والاختلاف، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2017 .
2. بوعلام ولهي ، نحو إطار مقترح لتنفيذ آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة ، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية و الإقتصادية الدولية ، كلية العلوم الإقتصادية فرحات عباس ، سطيف يومي 20-21/10/2009 .
3. تفرات يزيد عارجي خالد بصري ريمة دور المراجعة الخارجية آلية خارجية لحوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية، المؤتمر العلمي الدولي حول الإتجاهات الحديثة للمحاسبة المنعقد يومي 24 و 25 أكتوبر 2017، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن لمهيدي، أم البواقي .
4. سامية العايب ، الإطار القانوني للجباية وضوابط إثباتها ، ملتقى وطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر ، جامعة قلمة أكتوبر 2015 .

الروابط الإلكترونية :

1. www.wallstreetmojo.com –article by Milan-jha edited by pallabi banerhee-reviewed by dheeraj vaidya . CFA FARM .

➤ مراجع باللغة الأجنبية :

1. Ahmed « accounting theory . 5thed australia thomsom learning . Inc . 2004
2. Another image of accountingcreative accounting- Geanina Stanescu- ArticleinGlobal Journal ofBusiness Economics and Management Current Issues July 2020
3. Ibtihal Ahed and others , Creative Accounting Determinants and Financial Reporting LiteratureReview, Academic Editor Mogens Steffensen, "DPI Quality Systematic Academic Open Access Publishing Risks .

قائمة الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Le

Procès Verbal de Constat de
Défaut de Présentation des Documents Comptables

Nous soussigné(s),
certifions avoir informé,
en sa qualité de
vérification de
le

de la
par l'avis de vérification n°
reçu

Ce jour, nous avons demandé que la comptabilité nous soit présentée.

Aucun des documents comptables suivants n'a été communiqué :

Nous avons, en conséquence déclaré, suivant le présent procès-verbal, le défaut de
présentation des documents comptables à Mr

Fait à , le à Heures.

Nom, prénom du gérant ou de son
représentant légal (1)

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

(1) Mention doit être portée sur le PV en cas de refus de signature.

B/ CONTROLE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE
(Direction régionale des impôts)

1°/ Date du contrôle du rapport de vérification :

2°/ Date de l'envoi à l'administration centrale de la fiche de synthèse :

3°/ Observations de la direction régionale des Impôts :

4°/ Réponse de la direction des Impôts de Wilaya :

5°/ Décision proposée par la D.R.I :

قائمة الملاحق

Les chiffres d'affaires et les revenus sont inscrits en dinars, le dernier chiffre étant ramené au zéro. (Exemple : 325.626 DA = 325.620 DA)

الرسم على القيمة المضافة TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

تسجل أرقام الأعمال و المداخل بالدينار و الحد الأخير يراجع إلى الصفر.
(مثال: 325.620 = 325.620 دج)

A / Chiffres d'affaires imposables أ - رقم الأعمال الخاضع للضريبة

الرمز Code	Opérations assujetties à la TVA العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة	مجموع رقم الأعمال Chiffre d'affaires total	رقم الأعمال المعفي Chiffre d'affaires exonéré	رقم الأعمال الخاضع للضريبة Chiffre d'affaires imposable	Taux	المبلغ المفروع بـ (دج) Montant des droits (en DA)
E 3 B 11	Biens, produits et denrées visées par l'article 23 du C. TCA			0,00	7%	0,00
E 3 B 12	Prestations de services visées par l'article 23 du C. TCA			0,00	..	0,00
E 3 B 13	Opérations immobilières visées par l'article 23 du C. TCA	1	2	3	..	4 0,00
E 3 B 14	Actes médicaux			0,00	..	0,00
E 3 B 15	Commissionnaires et courtiers			0,00	..	0,00
E 3 B 16	Fourniture d'énergie			0,00	..	0,00
E 3 B 21	Productions : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C. TCA			0,00	17%	0,00
E 3 B 22	Revente en l'état : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C. TCA			0,00	..	0,00
E 3 B 23	Travaux immobiliers autres que ceux soumis au taux de 7%			0,00	..	0,00
E 3 B 24	Professions libérales			0,00	..	0,00
E 3 B 25	Opérations de banques et d'assurances			0,00	..	0,00
E 3 B 26	Prestations de téléphones et de télex	5	6	7	..	8 0,00
E 3 B 28	Autres prestations de services			0,00	..	0,00
E 3 B 31	Débts de boissons			0,00	..	0,00
E 3 B 32	Productions : biens, produits et denrées visées par l'article 21 du C. TCA			0,00	..	0,00
E 3 B 33	Revente en l'état : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C. TCA			0,00	..	0,00
E 3 B 34	Tabacs et allumettes			0,00	..	0,00
E 3 B 35	Spectacles, jeux et divertissements autres que ceux de l'art. 21 du C. TCA			0,00	..	0,00
E 3 B 36	Autres prestations de services visées à l'article 21 du C. TCA			0,00	..	0,00
E 3 B 37	Consommations sur place			0,00	..	0,00
المجموع العام لرقم الأعمال TOTAL GENERAL DES CHIFFRES D'AFFAIRES		9	10	0,00	11 0,00	12 0,00

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

A

**Avis d'Absence de Redressements suite à
la Vérification de Comptabilité**

Nous avons l'honneur de vous informer que la vérification de la comptabilité effectuée suivant avis de vérification N° [redacted] du [redacted] se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés [redacted] relative aux années [redacted], [redacted], [redacted], [redacted] s'est achevée sans entrainer de redressements.

Aussi, veuillez accepter nos remerciements pour l'entière compréhension et collaboration dont vous avez fait preuve au cours des différentes étapes de ce contrôle.

Fait à [redacted] le [redacted]

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

[redacted]

[redacted]

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01: استمارة الاستبيان
القسم الاول: البيانات الشخصية

	اقل من 35
	من 36 الى 45
	من 46 الى 55
	اكثر من 55

1- العمر:

	ثانوي
	تكوين
	جامعي

2- المستوى التعليمي:

	من 01 الى 10 سنوات
	من 11 الى 20 سنة
	من 21 الى 30 سنة
	أكثر من 31 سنة

3- الخبرة:

القسم الثاني : محاور الاستبيان

المحور الأول: مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	الإدارة توفر كل الإمكانيات المادية والبشرية الضرورية للقيام بالرقابة الجبائية بفعالية					
02	بعد تحديد المكلفين المشتبهين بالقيام بتلاعبات محاسبية يتم إعداد برنامج للرقابة الجبائية					
03	التحصيل الجبائي الناتج عن عملية الرقابة					

قائمة الملاحق

					الجبائية أكبر من التكاليف المتوقعة خلال العملية	
					04 هناك علاقة طردية بين التحصيل الجبائي وحجم برنامج الرقابة الجبائية، وبين جودة الرقابة والإلتزام الضريبي للمكلفين	
					05 وجود الرقابة الجبائية يدفع المكلفين إلى الإلتزام الضريبي الطوعي وبالتالي ضمان مستوى التحصيل الجبائي	
					06 الرقابة الجبائية تهدف إلى التحصيل الجبائي أي حماية الإيرادات الضريبية للدولة من خلال الحد من التهرب الضريبي	
					07 للرقابة الجبائية دور كبير في إكتشاف الثغرات في القوانين مما يساهم في تدارك الإدارة لها والعمل على إقتراح الحلول اللازمة للحد من التلاعبات المحاسبية في الوعاء الضريبي	
					08 مهارة وكفاءة المراقبين الجبائيين تؤثر بشكل إيجابي على إنتظام المستوى الضريبي للمكلفين بالضريبة	
					09 الموظفين بالرقابة الجبائية يتمتعون بصلاحيات وسلطات قانونية تمكنهم من إجراء الرقابة على جميع القوائم المالية التي تفيد في عملية التحقيق، وبالتالي تحسين التحصيل الجبائي	
					10 الأخطاء المكتشفة خلال عملية الرقابة الجبائية تتم مناقشتها مع المكلف بالضريبة وذلك لتقديم التبريرات وكسب الرضا وهذا لتسهيل عملية التحصيل	

المحور الثاني: طبيعة دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمس الجانب الجبائي

قائمة الملاحق

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تتصف ممارسات المحاسبة الإبداعية بكونها ممارسات مضللة وسلوك غير مقبول من قبل الإدارة لتزييف الحقائق مما يعظم من منافعها الذاتية					
02	إن ما توفره المعايير المحاسبية من مرونة في الاستخدام يشكل دافعا قويا للإدارة للقيام بمعالجات محاسبية مضللة تخدم مصالحها					
03	تعارض المصالح بين مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالشركة (خاصة بين الإدارة والملاك) من بين الأسباب التي تدفع الإدارة إلى استخدام أساليب محاسبية مضللة					
04	تعدد بدائل القياس المحاسبي والتقدير من شأنه أن يفسح المجال للتقدير والحكم الشخصي على بعض العمليات التي تعرض المحاسب					
05	ضعف الثقافة المحاسبية لدى مختلف مستخدمو القوائم المالية قد يدفع إدارة الشركة لاستخدام بعض الممارسات المضللة					
06	يستغل معدو القوائم المالية السياسات والثغرات القانونية في كل من المحاسبة والنظام الجبائي للتلاعب في العناصر الأساسية للربح المتعلقة بالأعباء والنواتج					
07	من اهم دوافع المحاسبة الإبداعية التهرب الضريبي					
08	أغلب الموظفين في الإدارة الضريبية لديهم القدرة على معالجة ممارسات المحاسبة الإبداعية					

قائمة الملاحق

					المتعلقة بزيادة الأعباء وتقليل الأرباح التي غايتها تقليل الوعاء الضريبي
					09 أغلب الممارسات المحاسبية الإبداعية الخاصة بالمصاريف والإيرادات والأرباح التي تقوم بها الشركات بقصد التهرب الضريبي هي ممارسات غير مشروعة يحاسب عنها القانون
					10 ضعف إجراءات الرقابة الجبائية وعدم تأهيل الكوادر العامة بإدارة الضريبة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية تدفع المكلفين

الملحق رقم 02: معامل الثبات Alpha de Cronbach

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.949	20

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.904	10

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.929	10

الملحق رقم 03: صدق البناء الداخلي للمحور الاول

Corrélations

	محور01	ف1	ف2	ف3	ف4
Corrélation de Pearson	1	.891**	.628**	.560**	.795**
محور01 Sig. (bilatérale)		.000	.000	.000	.000
N	40	40	40	40	40

قائمة الملاحق

1ف	Corrélation de Pearson	.891**	1	.445**	.473**	.725**
	Sig. (bilatérale)	.000		.004	.002	.000
	N	40	40	40	40	40
2ف	Corrélation de Pearson	.628**	.445**	1	.208	.323*
	Sig. (bilatérale)	.000	.004		.197	.042
	N	40	40	40	40	40
3ف	Corrélation de Pearson	.560**	.473**	.208	1	.417**
	Sig. (bilatérale)	.000	.002	.197		.007
	N	40	40	40	40	40
4ف	Corrélation de Pearson	.795**	.725**	.323*	.417**	1
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.042	.007	
	N	40	40	40	40	40
5ف	Corrélation de Pearson	.795**	.767**	.350*	.582**	.657**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.027	.000	.000
	N	40	40	40	40	40
6ف	Corrélation de Pearson	.727**	.635**	.398*	.587**	.548**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.011	.000	.000
	N	40	40	40	40	40
7ف	Corrélation de Pearson	.724**	.751**	.206	.179	.752**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.202	.269	.000
	N	40	40	40	40	40
8ف	Corrélation de Pearson	.724**	.751**	.206	.179	.752**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.202	.269	.000
	N	40	40	40	40	40
9ف	Corrélation de Pearson	.783**	.566**	.715**	.311	.405**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.051	.009
	N	40	40	40	40	40
10ف	Corrélation de Pearson	.721**	.468**	.674**	.269	.339*
	Sig. (bilatérale)	.000	.002	.000	.093	.032

Corrélations

		5ف	6ف	7ف	8ف	9ف
محور 01	Corrélation de Pearson	.795	.727**	.724**	.724**	.783**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000
	N	40	40	40	40	40
1ف	Corrélation de Pearson	.767**	.635	.751**	.751**	.566**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000
	N	40	40	40	40	40
2ف	Corrélation de Pearson	.350**	.398**	.206	.206	.715*
	Sig. (bilatérale)	.027	.011	.202	.202	.000

قائمة الملاحق

	N	40	40	40	40	40
3ف	Corrélation de Pearson	.582**	.587**	.179	.179	.311**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.269	.269	.051
	N	40	40	40	40	40
4ف	Corrélation de Pearson	.657**	.548**	.752*	.752**	.405
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.009
	N	40	40	40	40	40
5ف	Corrélation de Pearson	1**	.859**	.436*	.436**	.471**
	Sig. (bilatérale)		.000	.005	.005	.002
	N	40	40	40	40	40
6ف	Corrélation de Pearson	.859**	1**	.302*	.302**	.452**
	Sig. (bilatérale)	.000		.058	.058	.003
	N	40	40	40	40	40
7ف	Corrélation de Pearson	.436**	.302**	1	1.000	.367**
	Sig. (bilatérale)	.005	.058		.000	.020
	N	40	40	40	40	40
8ف	Corrélation de Pearson	.436**	.302**	1.000	1	.367**
	Sig. (bilatérale)	.005	.058	.000		.020
	N	40	40	40	40	40
9ف	Corrélation de Pearson	.471**	.452**	.367**	.367	1**
	Sig. (bilatérale)	.002	.003	.020	.020	
	N	40	40	40	40	40
10ف	Corrélation de Pearson	.400**	.383**	.326**	.326	.963*
	Sig. (bilatérale)	.010	.015	.040	.040	.000

Corrélations

		10ف
محور01	Corrélation de Pearson	.721
	Sig. (bilatérale)	.000
	N	40
1ف	Corrélation de Pearson	.468**
	Sig. (bilatérale)	.002
	N	40
2ف	Corrélation de Pearson	.674**
	Sig. (bilatérale)	.000
	N	40
3ف	Corrélation de Pearson	.269**
	Sig. (bilatérale)	.093
	N	40
4ف	Corrélation de Pearson	.339**

قائمة الملاحق

	Sig. (bilatérale)	.032
	N	40
5ف	Corrélation de Pearson	.400**
	Sig. (bilatérale)	.010
	N	40
6ف	Corrélation de Pearson	.383**
	Sig. (bilatérale)	.015
	N	40
7ف	Corrélation de Pearson	.326**
	Sig. (bilatérale)	.040
	N	40
8ف	Corrélation de Pearson	.326**
	Sig. (bilatérale)	.040
	N	40
9ف	Corrélation de Pearson	.963**
	Sig. (bilatérale)	.000
	N	40
10ف	Corrélation de Pearson	1**
	Sig. (bilatérale)	

Corrélations

		محور 01	1ف	2ف	3ف	4ف
10ف	N	40	40**	40**	40**	40**

Corrélations

		5ف	6ف	7ف	8ف	9ف
10ف	N	40	40**	40**	40**	40**

Corrélations

		10ف
10ف	N	40

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

قائمة الملاحق

الملحق رقم 04: صدق البناء الداخلي للمحور الثاني

Corrélations

		محور02	ف11	ف12	ف13	ف14
محور02	Corrélation de Pearson	1	.547**	.897**	.919**	.914**
	Sig. (bilatérale)		.000	.000	.000	.000
	N	40	40	40	40	40
ف11	Corrélation de Pearson	.547**	1	.276	.271	.333*
	Sig. (bilatérale)	.000		.085	.091	.036
	N	40	40	40	40	40
ف12	Corrélation de Pearson	.897**	.276	1	.930**	.984**
	Sig. (bilatérale)	.000	.085		.000	.000
	N	40	40	40	40	40
ف13	Corrélation de Pearson	.919**	.271	.930**	1	.911**
	Sig. (bilatérale)	.000	.091	.000		.000
	N	40	40	40	40	40
ف14	Corrélation de Pearson	.914**	.333*	.984**	.911**	1
	Sig. (bilatérale)	.000	.036	.000	.000	
	N	40	40	40	40	40
ف15	Corrélation de Pearson	.897**	.276	1.000**	.930**	.984**
	Sig. (bilatérale)	.000	.085	.000	.000	.000
	N	40	40	40	40	40
ف16	Corrélation de Pearson	.878**	.271	.930**	.875**	.943**
	Sig. (bilatérale)	.000	.091	.000	.000	.000
	N	40	40	40	40	40
ف17	Corrélation de Pearson	.821**	.264	.809**	.904**	.790**
	Sig. (bilatérale)	.000	.099	.000	.000	.000
	N	40	40	40	40	40
ف18	Corrélation de Pearson	.641**	.503**	.374*	.482**	.400*
	Sig. (bilatérale)	.000	.001	.018	.002	.010
	N	40	40	40	40	40
ف19	Corrélation de Pearson	.791**	.334*	.641**	.713**	.649**
	Sig. (bilatérale)	.000	.035	.000	.000	.000
	N	40	40	40	40	40
ف20	Corrélation de Pearson	.716**	.552**	.444**	.512**	.496**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.004	.001	.001

Corrélations

ف15 | ف16 | ف17 | ف18 | ف19

قائمة الملاحق

محور 02	Corrélation de Pearson	.897	.878**	.821**	.641**	.791**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000
	N	40	40	40	40	40
11ف	Corrélation de Pearson	.276**	.271	.264	.503	.334*
	Sig. (bilatérale)	.085	.091	.099	.001	.035
	N	40	40	40	40	40
12ف	Corrélation de Pearson	1.000**	.930	.809	.374**	.641**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.018	.000
	N	40	40	40	40	40
13ف	Corrélation de Pearson	.930**	.875	.904**	.482	.713**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.002	.000
	N	40	40	40	40	40
14ف	Corrélation de Pearson	.984**	.943*	.790**	.400**	.649
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.010	.000
	N	40	40	40	40	40
15ف	Corrélation de Pearson	1**	.930	.809**	.374**	.641**
	Sig. (bilatérale)		.000	.000	.018	.000
	N	40	40	40	40	40
16ف	Corrélation de Pearson	.930**	1	.758**	.457**	.579**
	Sig. (bilatérale)	.000		.000	.003	.000
	N	40	40	40	40	40
17ف	Corrélation de Pearson	.809**	.758	1**	.406**	.616**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000		.009	.000
	N	40	40	40	40	40
18ف	Corrélation de Pearson	.374**	.457**	.406*	1**	.445*
	Sig. (bilatérale)	.018	.003	.009		.004
	N	40	40	40	40	40
19ف	Corrélation de Pearson	.641**	.579*	.616**	.445**	1**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.004	
	N	40	40	40	40	40
20ف	Corrélation de Pearson	.444**	.463**	.413**	.500**	.668**
	Sig. (bilatérale)	.004	.003	.008	.001	.000

Corrélations

20ف

محور 02	Corrélation de Pearson	.716
	Sig. (bilatérale)	.000
	N	40
11ف	Corrélation de Pearson	.552**
	Sig. (bilatérale)	.000

قائمة الملاحق

	N	40
12ف	Corrélation de Pearson	.444**
	Sig. (bilatérale)	.004
	N	40
13ف	Corrélation de Pearson	.512**
	Sig. (bilatérale)	.001
	N	40
14ف	Corrélation de Pearson	.496**
	Sig. (bilatérale)	.001
	N	40
15ف	Corrélation de Pearson	.444**
	Sig. (bilatérale)	.004
	N	40
16ف	Corrélation de Pearson	.463**
	Sig. (bilatérale)	.003
	N	40
17ف	Corrélation de Pearson	.413**
	Sig. (bilatérale)	.008
	N	40
18ف	Corrélation de Pearson	.500**
	Sig. (bilatérale)	.001
	N	40
19ف	Corrélation de Pearson	.668**
	Sig. (bilatérale)	.000
	N	40
20ف	Corrélation de Pearson	1**
	Sig. (bilatérale)	

Corrélations

		محور 02	11ف	12ف	13ف	14ف
20ف	N	40	40**	40**	40**	40**

Corrélations

		15ف	16ف	17ف	18ف	19ف
20ف	N	40	40**	40**	40**	40**

Corrélations

		20ف
20ف	N	40

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

قائمة الملاحق

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الملحق رقم 05: متوسطات الحسابية و الانحراف المعياري لفقرات الاستبيان

Statistiques

		1ف	2ف	3ف	4ف	5ف	6ف	7ف
N	Valide	40	40	40	40	40	40	40
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		3.1000	3.4250	2.7750	3.0500	2.9250	3.0250	3.1750
Ecart type		1.10477	1.05945	1.02501	.98580	.91672	.94699	1.05945

Statistiques

		8ف	9ف	10ف	11ف	12ف	13ف	14ف
N	Valide	40	40	40	40	40	40	40
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		3.1750	3.3000	3.3000	3.4000	3.6750	3.5500	3.6500
Ecart type		1.05945	1.18105	1.18105	1.17233	.88831	.90441	.89299

Statistiques

		15ف	16ف	17ف	18ف	19ف	20ف
N	Valide	40	40	40	40	40	40
	Manquant	0	0	0	0	0	0
Moyenne		3.6750	3.5500	3.6000	3.1000	3.4250	3.2250
Ecart type		.88831	.90441	.77790	1.10477	1.05945	1.16548

الملحق رقم 06: البيانات الشخصية

		العمر			
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 35 سنة	3	7.5	7.5	7.5
	من 36 إلى أقل من 45 سنة	17	42.5	42.5	50.0
	من 46 إلى أقل من 55 سنة	17	42.5	42.5	92.5
	أكثر من 55 سنة	3	7.5	7.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

المستوى التعليمي

قائمة الملاحق

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ثانوي	4	10.0	10.0
	تكوين	9	22.5	32.5
	جامعي	27	67.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0

خبرة				
	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 01 الى 10 سنوات	3	7.5	7.5
	من 11 الى 20 سنة	9	22.5	30.0
	من 21 الى 30 سنة	10	25.0	55.0
	أكثر من 31 سنة	18	45.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0

الملحق رقم 07: اختبار فرضية الارتباط بمعامل بيرسون

Corrélations

	محور 01	محور 02
محور 01	Corrélation de Pearson	.777**
	Sig. (bilatérale)	.000
	N	40
محور 02	Corrélation de Pearson	.777**
	Sig. (bilatérale)	.000
	N	40

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الملحق رقم 08: اختبار فرضية الاثر انحدار البسيط

Variables introduites/éliminées^a

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	محور 02 ^b	.	Introduire

قائمة الملاحق

- a. Variable dépendante : محور 01
b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.777 ^a	.603	.593	.49377

- a. Prédicteurs : (Constante), محور 02
b. Variable dépendante : محور 01

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	14.070	1	14.070	57.712	.000 ^b
	de Student	9.265	38	.244		
	Total	23.335	39			

- a. Variable dépendante : محور 01
b. Prédicteurs : (Constante), محور 02

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard			
1	(Constante)	.405	.367		1.104	.277
	محور 02	.781	.103	.777	7.597	.000

- a. Variable dépendante : محور 01

Statistiques des résidus^a

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	N
Valeur prédite	1.2633	4.1515	3.1250	.60065	40
de Student	-1.02447	.70002	.00000	.48739	40
Valeur prévue standard	-3.100	1.709	.000	1.000	40
Résidu standard	-2.075	1.418	.000	.987	40

- a. Variable dépendante : محور 01

الملحق رقم 09: اختبار فرضية الفروق لمتغير العمر

قائمة الملاحق

		ANOVA				
العمر		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
محور 01	Intergruppes	1.516	3	.505	.834	.484
	Intragruppes	21.819	36	.606		
	Total	23.335	39			
محور 02	Intergruppes	2.226	3	.742	1.280	.296
	Intragruppes	20.865	36	.580		
	Total	23.091	39			

الملحق رقم 10: اختبار فرضية الفروق لمتغير المستوى التعليمي

		ANOVA				
المستوى_التعليمي		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
محور 01	Intergruppes	.553	2	.276	.449	.642
	Intragruppes	22.782	37	.616		
	Total	23.335	39			
محور 02	Intergruppes	2.198	2	1.099	1.946	.157
	Intragruppes	20.893	37	.565		
	Total	23.091	39			

الملحق رقم 11: اختبار فرضية الفروق لمتغير الخبرة

		ANOVA				
خبرة		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
محور 01	Intergruppes	.788	3	.263	.420	.740
	Intragruppes	22.547	36	.626		
	Total	23.335	39			
محور 02	Intergruppes	.205	3	.068	.107	.955
	Intragruppes	22.886	36	.636		
	Total	23.091	39			

