الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

وزارة التعليـم العالـي والبحـث العلمـــي
جـامعـــة يحيى فـــارس المديـــة
كـلـيـــــة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم تسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

المحاسبة الإبداعية ودور ممارستها في التهرب الضريبي

دراسة حالة }مديرية الضرائب لولاية المدية{

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص: محاسبة

إعـداد الطالب:
زيرق محمد عبد النور

إشـــراف الأستـــــاذة:
د. بعيليش شهيرة

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الرتبة	اللقب والاسم
رئيسًا	أستاذ التعليم العالي	أ.د حيولة ايمان
مشرفا ومقررًا	أستاذ)ة(محاضر ب	د.بعيليش شهيرة
عضوا ممتحنًا	أستاذ)ة(محاضر ب	د.بن جاب الله أمينة

السنة الجامعية: 2025/2026

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي



شكـــــــر وتقديـــــــر

الحمد لله الذي بفضله تتم الصالحات، وبتوفيقه تُنال الغايات، والصلاة والسلام على خير الأنام محمد ﷺ.

أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى الأستاذة المشرفة
بعيليش شهيرة" الذي لم تبخل علينا بتوجيهاتها القيمة "
ونصائحها السديدة طيلة فترة إنجاز هذا البحث، فكانت لنا نعم العون والقدوة.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

كما نتوجه بالشكر الخالص إلى أعضاء لجنة المناقشة لتفضلهم بقبول تقييم هذا العمل المتواضع.

ولا يفوتنا أن نشكر كل من قدم لنا يد المساعدة من قريب أو من بعيد، جزاهم الله عنا خير الجزاء.

إهـــــــداء

إلى من حملتني وهنًا على وهن، وكانت دعواتها لي سر نجاحي وتوفيقي.. إلى نبع الحنان، أمي الغالية "أسيا بن مزيان".

إلى من كد واجتهد لأصل إلى ما أنا عليه اليوم، إلى سندي في الحياة.. والدي العزيز "مراد زيرق".

إلى رمز الطيبة والبركة، من يفوح من دعائها عبق الرضا.. جدتي العزيزة "فاطمة بن مزيان".

إلى من كان لي نعم السند والمشجع، وبقي بجانبي في كل خطوة.. خالي العزيز "توفيق بن مزيان".

إليكم جميعًا، أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع.





فهرس المحتويات

شكر وتقدير

إهداء

فهرس

المحتويات.....

الملخص:

Abstract

مقدمة 1

الفصل الأول: الاطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

تمهيد 8

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي. 9

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي 9

المطلب الثاني: خصائص التهرب الضريبي وتمييزه عن التجنب الضريبي 10

المطلب الثالث: أشكال وأنواع التهرب الضريبي. 11

المبحث الثاني: أسباب ودوافع التهرب الضريبي. 11

المطلب الأول: الأسباب الاقتصادية للتهرب الضريبي. 12

المطلب الثاني: الأسباب القانونية والإدارية للتهرب الضريبي. 13

المطلب الثالث: الأسباب الاجتماعية والأخلاقية للتهرب الضريبي. 14

المبحث الثالث: آثار التهرب الضريبي وآليات مكافحته. 14

المطلب الأول: آثار التهرب الضريبي على الاقتصاد الوطني والخزينة العامة. 15

المطلب الثاني: دور الإدارة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي. 16

المطلب الثالث: الإجراءات والآليات القانونية لمكافحة التهرب الضريبي. 17

خلاصة الفصل 19

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

تمهيد 21



الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

الملخص:

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

تتمحور هذه المذكرة حول دراسة العلاقة الارتباطية بين أليات المحاسبة الإبداعية وتنامي ممارسات التهرب الضريبي مع اسقاط ميداني على مديرية الضرائب لولاية المدية

تستهل الدراسة اطارها النظري بتأصيل لمفهوم التهرب الضريبي والتمييز بينه وبين التجنب المشروع مبرزة اهم دوافعه الاقتصادية التشريعية والاجتماعية واثاره السلبية على الخزينة العامة .

ثم تنتقل المذكرة الى الشق الفني لتفكيك مفهوم المحاسبة الإبداعية واستعراض أساليب الهندسة المالية التي توظفها الشركات للتلاعب بالأرقام بطرق تظهر وكانها قانونية مبينة كيف تتحول وكيف تتحول هذه التقنيات الى أداة تضليلية لتقليص الوعاء الضريبي وتخفيض الأرباح الخاضعة للجباية .

وفي الأخير توجه الدراسة نحو الجانب التطبيقي من خلال استعراض اليات الفحص والتحقيق الجبائي الميداني المعتمدة لدى مديرية الضرائب لولاية المدية مع تحليل ملفات وحالات واقعية للشركات المتلاعبة .

لتخلص المذكرة في النهاية الى تقديم توصيات عملية تسعى لسد الثغرات القانونية وتطوير كفاءة المراجع الضريبي لكشف هذا التضليل وحماية الايرادات العامة للدولة .

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، التهرب الضريبي، الرقابة الجبائية، مديرية الضرائب لولاية المدية.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

Abstract :

This study aimed to demonstrate the role of creative accounting in tax evasion, considering it one of its most important tools, and the role of oversight mechanisms in detecting these practices within the Tax Directorate of Medea Province. The descriptive-analytical approach was used to address both the theoretical and applied aspects of the study. The study concluded that creative accounting practices negatively impact the credibility of financial statements and contribute to concealing the true tax base, leading to the spread of tax evasion and a reduction in state tax revenues.

Therefore, tax oversight is considered one of the most important mechanisms for detecting these practices and mitigating their negative effects by strengthening tax audit procedures. The study also recommended developing tax oversight methods, updating legislation and laws regulating accounting practices, promoting professional ethics and adherence to approved accounting standards, and intensifying ongoing training for tax inspectors to improve oversight effectiveness and reduce tax evasion.

Keywords: Creative accounting, Tax evasion, Tax control, Tax directorate of Medea province.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

مقدمة

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

مقدمة

شهدت الممارسة المحاسبية في الآونة الأخيرة تحولات جذرية نتيجة التطورات الاقتصادية المتسارعة، حيث لم يعد دور المحاسب يقتصر على التسجيل التقليدي للعمليات المالية، بل امتد ليشمل استغلال المرونة التي توفرها المعايير والأنظمة المحاسبية الحديثة، ومنها النظام المحاسبي المالي (SCF). وقد أدى هذا إلى ظهور ما يسمى بـ "المحاسبة الإبداعية"، وهي ممارسة تعتمد على استغلال الثغرات القانونية والبدائل المحاسبية المتاحة للتلاعب بالأرقام والنتائج، بهدف إظهار القوائم المالية بصورة تخدم أهدافًا معينة للمؤسسة.

وعلى الرغم من أن هذه الممارسات قد تبدو قانونية في ظاهرها، إلا أنها تشكل تحديًا كبيرًا أمام مديرية الضرائب، التي تسعى جاهدة لضمان شفافية المعلومات المالية وحماية الوعاء الضريبي من أي استنزاف. فالمحاسبة الإبداعية غالبًا ما تكون وسيلة مبطنة لتخفيض الأرباح الجبائية أو تضخيم الأعباء، مما يضع الإدارة الضريبية في مواجهة تقنية تتطلب آليات رقابة وتدقيق عالية الكفاءة لكشف هذه التلاعبات وضمان الامتثال للتشريع الجبائي المعمول به.

ومن هذا المنطلق، تأتي هذه الدراسة لتسليط الضوء على ظاهرة المحاسبة الإبداعية، ليس فقط من منظورها التقني، بل من خلال أثرها المباشر على الأداء الرقابي لمديرية الضرائب، ومحاولة فهم كيفية تعامل المفتش أو المحقق الضريبي مع القوائم المالية التي تتسم بلمسات "إبداعية" تهدف إلى التملص من الالتزامات الضريبية.

الإشكالية الرئيسية:

تعتمد العلاقة بين المؤسسة الاقتصادية وإدارة الضرائب بشكل أساسي على مبدأ الثقة في التصريحات والقوائم المالية، إلا أن سعي المؤسسات الدائم لتعظيم أرباحها أو تخفيف عبئها الجبائي أدى إلى بروز ظاهرة "المحاسبة الإبداعية"؛ وهي ممارسة تقنية تعتمد على استغلال الثغرات القانونية والمرونة التي يتيحها النظام المحاسبي المالي)SCF(لتوجيه النتائج المالية نحو أهداف محددة. هذا التلاعب بالأرقام يضع مديرية الضرائب أمام تحدي الكشف عن الأرباح الحقيقية الخاضعة للضريبة وضمان حقوق الخزينة العمومية بعيدًا عن

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

أي تضليل محاسبي.

بناء على ما سبق، يمكننا طرح الإشكالية التالية:

ما هي آليات الكشف عن التهرب الضريبي باستخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية بمديرية الضرائب بولاية المدية؟

التساؤلات الفرعية:

ا. وما هي أهم الأساليب والتقنيات التي تعتمد عليها المؤسسات لتنفيذ المحاسبة الابداعية؟

ب. كيف تساهم الثغرات والبدائل الموجودة في النظام المحاسبي المالي في تسهيل ممارسات المحاسبة الإبداعية؟ **SCF**

ج. ما هو أثر استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية على دقة وصحة الوعاء الضريبي للمؤسسة؟

د. ما هي الوسائل القانونية والتقنية التي تستخدمها مديرية الضرائب في عملية الرقابة والتحقيق لكشف أساليب التهرب الضريبي ؟

الفرضيات:

ا. تستمد المحاسبة الإبداعية قوتها من تعدد البدائل والخيارات التي يتيحها النظام المحاسبي المالي)SCF(، مما يسهل عملية المفاضلة بين السياسات المحاسبية بما يخدم مصلحة المؤسسة

ب. يؤدي الاعتماد على المحاسبة الإبداعية إلى تضليل الإدارة الضريبية من خلال إظهار وعاء ضريبي غير حقيقي لا يعكس القدرة التكليفية الفعلية للمؤسسة.

ج. تعتبر عملية التحقيق المحاسبي الأداة الأكثر فعالية لدى مديرية الضرائب في اكتشاف الفوارق بين الربح المحاسبي والربح الجبائي.

أهمية الدراسة:

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

تتمثل هذه الأهمية في:

ا.الأهمية العلمية:

- إثراء المكتبة الجامعية ببحث يربط بين تقنيات المحاسبة الحديثة والتشريع الجبائي الجزائري.

- تسليط الضوء على مفاهيم المحاسبة الإبداعية التي تُعد من المواضيع المتجددة والمعقدة في الفكر المحاسبي المعاصر.

ب.الأهمية العملية:

- كشف الأساليب التي تستخدمها المؤسسات لاستغلال ثغرات النظام المحاسبي المالي)SCF(بهدف التملص الضريبي.

- تبيان دور مديرية الضرائب في حماية الاقتصاد الوطني من خلال آليات الرقابة والتحقيق المحاسبي.

- مساعدة الممارسين من محاسبين ومحققين ضريبيين على فهم حدود المرونة المحاسبية والفرق بين "الاجتهاد المشروع" و"التلاعب المضلل".

3. الأهمية الاقتصادية:

- المساهمة في إيجاد سبل لضمان تحصيل الحصيلة الضريبية الحقيقية، مما يدعم الخزينة العمومية.

- التأكيد على أهمية جودة وشفافية المعلومات المالية في بناء مناخ اقتصادي سليم وموثوق.

أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدراسة فيما يلي:

1- تحديد مفهوم المحاسبة الإبداعية: تبيان الفرق الدقيق بين الممارسة المحاسبية المشروعة وبين أساليب التلاعب والتمويه التي تهدف إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية.

2- كشف تقنيات التلاعب بالوعاء الضريبي: التعرف على الطرق والوسائل التي تستغلها المؤسسات مثل: تضخم الأعباء أو تأجيل الإيرادات لتقليص حجم

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

الضريبة المستحقة.

3- دراسة الثغرات والبدائل :(SCF) إبراز مرونة النظام المحاسبي المالي المحاسبية التي يوفرها النظام الحالي والتي تشكل أرضية خصبة لممارسات المحاسبة الإبداعية.

4- تقييم آليات الرقابة الجبائية: الوقوف على مدى فعالية الأدوات والوسائل التي تمتلكها "مديرية الضرائب" خاصة التحقيق المحاسبي في كشف هذه الممارسات والحد منها.

5- اقتراح سبل للحد من الظاهرة: تقديم توصيات تساهم في تضييق الفجوة بين المحاسبة والجبائية، بما يضمن شفافية المعلومات المالية وحماية حقوق الخزينة العمومية.

أسباب اختيار الموضوع:

من اختيار موضوع "المحاسبة الإبداعية ودور ممارستها في التهرب الضريبي" استنادا إلى مجموعة من الاعتبارات العلمية والعملية، يمكن إجمالها فيما يأتي:

1. حداثة الموضوع وأهميته المتزايدة في ظل التطورات التي يشهدها المجالان المحاسبي والضريبي.
2. الرغبة في إبراز العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وظاهرة التهرب الضريبي وآثارها على الحصيلة الضريبية.
3. تنامي الاهتمام الأكاديمي والمهني بدراسة أساليب التلاعب المحاسبي وانعكاساتها الاقتصادية والمالية.
4. الأثر السلبي للتهرب الضريبي على الخزينة العمومية وعلى قدرة الدولة في تمويل النفقات العامة وتحقيق أهداف التنمية.
5. أهمية تعزيز الوعي بأخلاقيات المهنة المحاسبية ودورها في الحد من الممارسات التي تؤدي إلى الإضرار بمبدأ العدالة الضريبية.
6. الرغبة في تقديم دراسة يمكن أن تسهم في اقتراح بعض الحلول والتوصيات التي تساعد الإدارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي المرتبط بالمحاسبة الإبداعية.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

7. توافق الموضوع مع التخصص العلمي في مجالي المحاسبة والجباية، مما يتيح فرصة لتوظيف المعارف النظرية في دراسة قضية ذات بعد تطبيقي.

حدود الدراسة:

ا.الحدود المكانية:

تتمثل الحدود المكانية لهذه الدراسة في مديرية الضرائب لولاية المدية، باعتبارها ميدان الدراسة التطبيقية الذي سيتم من خلاله جمع البيانات وتحليلها للوقوف على مدى مساهمة ممارسات المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي ودور الإدارة الضريبية في الحد من هذه الظاهرة.

ب.الحدود الزمانية:

تغطي الدراسة الجانب النظري خلال الفترة التي تم فيها إعداد البحث، في حين يقتصر الجانب التطبيقي على البيانات والمعلومات المتوفرة خلال السنة المالية 2026-2025، وذلك وفقا للوثائق والمعطيات التي تتيحها مؤسسة الدراسة.

الدراسات السابقة:

ا.دراسة)عبد الله، 2021(بعنوان: "المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة التقارير المالية"

مجلة المنهل الاقتصادي للمؤلفان عبد الله العياشي والاخضر العياشي

اهتمت هذه الدراسة بتسليط الضوء على العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وجودة التقارير المالية من خلال التعرف على الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية ومدى تاثيرها على مصداقية وشفافية المعلومات المالية المقدمة لمستخدمي التقارير المالية كما سعت الدراسة الى ابراز انعاكاسات هذه الممارسات على اتخاذ القرارات الاقتصادية الاستثمارية

وتوصلت الدراسة الى ان المحاسبة الإبداعية تؤثر سلبا على جودة التقارير المالية من خلال التلاعب بالبيانات المحاسبية وإظهار نتائج مالية لاتعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة مما يؤدي الى تضليل مستخدمي المعلومات المالية كما اوصت الدراسة بضرورة تعزيز الرقابة الداخلية والخارجية

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

والالتزام بالمعايير المحاسبية واخلاقيات المهنة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحسين جودة التقارير المالية

والمنهج المتبع خلال الدراسة هو المنهج الوصفي التحليلي .

ب.دراسة)بن عيسى، 2022(بعنوان: "أثر التهرب الضريبي على الحصيلة الجبائية في الجزائر

سعت هذه الدراسة إلى إبراز انعكاسات التهرب الضريبي على موارد الخزينة العمومية، وبيان أهم أسبابه وآليات الحد منه. وقد خلصت إلى أن التهرب الضريبي يمثل أحد أهم العوامل المسببة لتراجع الإيرادات الضريبية، مما يستدعي تعزيز الرقابة الجبائية وتطوير التشريعات الضريبية

اما بالنسبة للمنهج المتبع خلال الدراسة هو المنهج الوصفي التحليلي .

ج.دراسة)أحمد، 2020(بعنوان: "دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي".

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى فعالية الرقابة الجبائية في الكشف عن حالات التهرب الضريبي والحد منها. وأظهرت النتائج أن تحسين كفاءة الإدارة الضريبية وتحديث وسائل الرقابة يسهمان بشكل كبير في رفع مستويات الامتثال الضريبي.

المنهج المتبع في الدراسة هو الوصفي التحليلي حيث تم وصف مفهوم الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي وتحليل العلاقة بينهما ودراسة مدى تاثير الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي وغالبا تم دعم ذلك ب :

دراسات نظرية)مفاهيم وقوانين (

ودراسة تطبيقية وتحليل بيانات

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

تتميز هذه الدراسة بمحاولة الربط بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي من خلال إبراز مدى مساهمة ممارسات المحاسبة الإبداعية في التأثير على الحصيلة الضريبية مع تدعيم الجانب النظري بدراسة تطبيقية على مستوى مديرية الضرائب لولاية المدية.

هيكل البحث: ومن أجل بلوغ أهداف الدراسة، تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول مضمونها كالتالي:

تضمن الفصل الأول الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي حيث تم التطرق الى مفهوم التهرب الضريبي وخصائصه ثم عرض مختلف الدوافع والأسباب المؤدية الى انتشاره، مع بيان اثاره الاقتصادية والاجتماعية والمالية على الدولة إضافة الى استعراض أهم الآليات والإجراءات المعتمدة لمكافحته والحد من انعكاساته السلبية.

اما الفصل الثاني فقد تناول المحاسبة الإبداعية من خلال التعريف بها وبيان خصائصها وأهدافها ثم التطرق الى دوافع اللجوء اليها والأساليب المستخدمة في تطبيقها بالإضافة الى عرض محدداتها واثارها على المعلومات والتقارير المالية مع ابراز مدى مساهمتها في التهرب الضريبي والعلاقة القائمة بينهما.

وفي الفصل الثالث تم اجراء دراسة حالة على مستوى مديرية الضرائب لولاية المدية بهدف اسقاط الجوانب النظرية على الواقع العملي وتحليل دور المحاسبة الإبداعية في التأثير على التهرب الضريبي داخل البيئة الجبائية الجزائرية.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

تمهيد:

يعد التهرب الضريبي من أبرز المشكلات التي تواجه الأنظمة الضريبية في مختلف دول العالم، لما يترتب عليه من آثار سلبية تمس الجوانب الاقتصادية والمالية والاجتماعية. فهو يؤدي إلى انخفاض الإيرادات العامة للدولة، ويؤثر في قدرتها على تمويل النفقات العامة وتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية. كما أنه يخل بمبدأ العدالة الضريبية من خلال عدم المساواة بين المكلفين الملتزمين بأداء واجباتهم الضريبية وأولئك الذين يتجنبونها بوسائل غير مشروعة.

ونظرا لأهمية هذه الظاهرة وخطورة انعكاساتها، سيتم في هذا الفصل التطرق إلى الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي من خلال بيان ماهيته وخصائصه وأشكاله المختلفة، ثم التعرف على أهم الأسباب والدوافع المؤدية إلى انتشاره، إضافة إلى استعراض أبرز الآثار المترتبة عليه والآليات المعتمدة للحد منه ومكافحته، وصولا إلى إبراز العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي ومدى مساهمة بعض الممارسات المحاسبية في التأثير على الحصيلة الضريبية، من خلال تناول:

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي.

المبحث الثاني: أسباب ودوافع التهرب الضريبي

المبحث الثالث: آثار التهرب الضريبي وآليات مكافحته

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي.

يعتبر تحديد مفهوم التهرب الضريبي وفهم أبعاده المختلفة خطوة أساسية لدراسة هذه الظاهرة وتحليل أسبابها وآثارها. وقد حظي التهرب الضريبي باهتمام كبير من قبل الباحثين والمشرعين، نظرا لما يسببه من خسائر مالية للدولة وما يترتب عليه من اختلال في تطبيق مبادئ العدالة الضريبية. ومن هذا المنطلق، سيتم في هذا المبحث التطرق إلى مفهوم التهرب الضريبي وتعريفاته المختلفة، ثم بيان خصائصه والتمييز بينه وبين التجنب الضريبي، وأخيرا عرض أهم أشكاله وأنواعه المتداولة في الواقع العملي.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي

إن التهرب الضريبي من الظواهر التي تؤثر سلبا في كفاءة النظام الضريبي، إذ يؤدي إلى انخفاض الإيرادات العامة للدولة ويحد من قدرتها على تمويل النفقات العامة وتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية. وقد حظيت هذه الظاهرة باهتمام واسع من قبل الباحثين والمشرعين لما لها من انعكاسات خطيرة على مبدأ العدالة الضريبية وعلى العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة.1

وتعددت التعريفات الفقهية للتهرب الضريبي تبعا لاختلاف وجهات نظر الباحثين، إلا أنها تتفق في جوهرها على أنه سلوك غير مشروع يهدف إلى التخلص من أداء الضريبة المستحقة قانونًا. فقد عرف التهرب الضريبي بأنه "كل عمل أو امتناع يقوم به المكلف بقصد الإفلات كليا أو جزئيا من دفع الضريبة المستحقة عليه، وذلك من خلال مخالفة الأحكام والتشريعات الضريبية". كما عرف بأنه "استعمال وسائل احتيالية أو تقديم بيانات غير صحيحة أو إخفاء بعض الوقائع الخاضعة للضريبة بهدف تخفيض العبء الضريبي أو التخلص منه".2

وعليه، يمكن تعريف التهرب الضريبي بأنه تصرف متعمد وغير مشروع يصدر عن المكلف بالضريبة بهدف التخلص من أداء الضريبة المستحقة كليا أو جزئيا، من خلال مخالفة النصوص القانونية المنظمة للضريبة بما ينعكس سلبا

[2] محمد عباس محرزي، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص 157.

[3] عبد المطلب عبد الحميد، "اقتصاديات الضرائب وسياسات الإصلاح الضريبي"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2014، ص 186.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

على موارد الخزينة العمومية ويخل بمبدأ العدالة الضريبية.

ويتميز التهرب الضريبي بكونه ينطوي على عنصر القصد في مخالفة القانون، الأمر الذي يجعله فعلا غير مشروع يستوجب توقيع العقوبات المنصوص عليها في التشريعات الضريبية. وفي هذا السياق، ينبغي التمييز بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي؛ فالتهرب الضريبي يتم بطرق غير قانونية، بينما يعتمد التجنب الضريبي على الاستفادة من الثغرات القانونية لتخفيض العبء الضريبي دون مخالفة أحكام القانون.

المطلب الثاني: خصائص التهرب الضريبي وتمييزه عن التجنب الضريبي.

يتميز التهرب الضريبي بمجموعة من الخصائص التي تميزه عن غيره من الممارسات المرتبطة بالضريبة. ومن أهم هذه الخصائص أنه سلوك غير مشروع يتم بالمخالفة لأحكام التشريع الضريبي، كما أنه سلوك عمدي يقوم على توافر نية المكلف في التخلص من أداء الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا. إضافة إلى ذلك، يترتب على التهرب الضريبي إلحاق الضرر بالخزينة العمومية نتيجة انخفاض الحصيلة الضريبية، مما يؤثر في قدرة الدولة على تمويل نفقاتها العامة وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية.[3]

ومن خصائص التهرب الضريبي أيضا أنه يتخذ صورا وأساليب متعددة، مثل إخفاء جزء من الدخل الحقيقي، أو تقديم تصريحات ضريبية غير صحيحة، أو تزوير السجلات والوثائق المحاسبية. كما أنه يعد فعلًا يستوجب المساءلة القانونية وتوقيع العقوبات المنصوص عليها في القوانين الضريبية السارية.[4]

ومن الضروري التمييز بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي، نظرا للتشابه الظاهري بينهما من حيث السعي إلى تخفيض العبء الضريبي. فالتهرب الضريبي يعتمد على وسائل غير قانونية تنطوي على الغش أو التدليس أو مخالفة التشريع الضريبي، في حين أن التجنب الضريبي يتم من خلال استغلال الثغرات القانونية والاستفادة من البدائل التي يسمح بها القانون بهدف تخفيض الالتزامات الضريبية دون مخالفة النصوص القانونية.[5]

وعليه، فإن معيار التفرقة الأساسي بين المفهومين يتمثل في مدى مشروعية الوسائل المستخدمة؛ فإذا تم تخفيض الضريبة بوسائل مخالفة

[4] محمد عباس محرزي، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، مرجع سابق، ص 161.
[5] عبد المطلب عبد الحميد، "اقتصاديات الضرائب وسياسات الإصلاح الضريبي"، مرجع سابق، ص 189.
[6] حسين حريم، "مبادئ المالية العامة"، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص 214.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

للقانون عد ذلك تهربا ضريبيا، أما إذا تم في إطار الأحكام القانونية المقررة فإنه يعد تجنبا ضريبيا.

المطلب الثالث: أشكال وأنواع التهرب الضريبي.

يتخذ التهرب الضريبي عدة أشكال وأنواع تختلف باختلاف طبيعة النشاط الاقتصادي ودرجة تطور النظام الضريبي وفعالية الأجهزة الرقابية. ويمكن تصنيف التهرب الضريبي وفق عدة معايير، أهمها معيار المشروعية، ومعيار نطاق التطبيق، ومعيار المرحلة التي يحدث فيها التهرب.

فمن حيث نطاق التطبيق، ينقسم التهرب الضريبي إلى تهرب ضريبي داخلي، ويقصد به الأفعال التي يقوم بها المكلف داخل حدود الدولة بهدف التخلص من أداء الضريبة المستحقة، كإخفاء جزء من الأرباح أو تقديم بيانات غير صحيحة للإدارة الضريبية. كما يوجد التهرب الضريبي الخارجي، والذي يتمثل في تحويل الأموال أو الأرباح إلى خارج الدولة أو استغلال الاختلافات بين الأنظمة الضريبية للدول لتفادي دفع الضرائب.[6]

أما من حيث أساليب الممارسة، فقد يكون التهرب الضريبي كليًا عندما يمتنع المكلف عن دفع الضريبة المستحقة بأكملها، وقد يكون جزئيًا عندما يقتصر الأمر على إخفاء جزء من الوعاء الضريبي بهدف تخفيض قيمة الضريبة المستحقة.

كما تظهر عدة صور عملية للتهرب الضريبي، من أبرزها عدم التصريح بالنشاط الخاضع للضريبة، وإخفاء بعض الإيرادات أو المبيعات، وتضخيم المصاريف القابلة للخصم، واستعمال فواتير وهمية، وإعداد سجلات محاسبية غير مطابقة للواقع الاقتصادي للمؤسسة.[7]

ويؤدي تعدد أشكال التهرب الضريبي وتطور أساليبه إلى زيادة صعوبة اكتشافه والحد منه، الأمر الذي يفرض على الإدارة الضريبية تعزيز وسائل الرقابة والتدقيق الجبائي، وتطوير التشريعات الضريبية بما يسهم في تضييق فرص التهرب وتحقيق العدالة الضريبية.[8]

المبحث الثاني: أسباب ودوافع التهرب الضريبي.

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي نتيجة لتداخل مجموعة من العوامل الاقتصادية والقانونية والإدارية والاجتماعية التي تدفع بعض المكلفين إلى عدم

[7] محمد عباس محرزي، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، مرجع سبق ذكره، ص 165.

[8] عبد المطلب عبد الحميد، "اقتصاديات الضرائب وسياسات الإصلاح الضريبي"، مرجع سبق ذكره، ص 192.

[9] ناصر دادي عدون، "تقنيات مراقبة التسيير والتحليل المالي"، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010، ص

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

الامتثال لأحكام التشريع الضريبي. وتختلف هذه الأسباب من مجتمع إلى آخر تبعًا لخصوصية النظام الضريبي السائد، ومستوى الوعي الضريبي، ومدى كفاءة الإدارة الضريبية في أداء مهامها الرقابية والتحصيلية. لذلك، فإن فهم الدوافع الكامنة وراء التهرب الضريبي يُسهم في وضع السياسات والإجراءات المناسبة للحد من انتشاره وتعزيز الالتزام الطوعي بالضريبة. ومن هذا المنطلق، سيتم في هذا المبحث التطرق إلى أهم الأسباب الاقتصادية، ثم استعراض الأسباب القانونية والإدارية، وأخيرًا بيان الأسباب الاجتماعية والأخلاقية المؤدية إلى التهرب الضريبي.

المطلب الأول: الأسباب الاقتصادية للتهرب الضريبي.

الأسباب الاقتصادية من أهم العوامل المؤدية إلى انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، إذ ترتبط بشكل مباشر بالأوضاع المالية للمكلفين وبطبيعة النظام الضريبي السائد. فارتفاع معدلات الضرائب وزيادة العبء الضريبي يدفع بعض المكلفين إلى البحث عن وسائل غير مشروعة لتخفيض قيمة الضرائب المستحقة عليهم أو التهرب منها كليا، خاصة عندما يشعرون بأن الضريبة المفروضة تفوق قدرتهم التكليفية.9

كما أن انخفاض مستوى الدخل وتدهور القدرة الشرائية للأفراد، لاسيما في فترات الركود الاقتصادي والأزمات المالية، قد يدفع بعض المكلفين إلى عدم التصريح بمداخيلهم الحقيقية أو إخفاء جزء منها بهدف المحافظة على مواردهم المالية. ويُضاف إلى ذلك اتساع حجم الاقتصاد غير الرسمي، الذي يوفر بيئة مناسبة لممارسة أنشطة اقتصادية خارج نطاق الرقابة الجبائية، مما يسهل عمليات التهرب الضريبي.10

ومن بين الأسباب الاقتصادية أيضا، ضعف الوعي بأهمية الضريبة في تمويل النفقات العامة، واقتناع بعض المكلفين بأن ما يدفعونه من ضرائب لا ينعكس في صورة خدمات عامة ذات جودة، الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض درجة الامتثال الضريبي لديهم. كما أن عدم تحقيق العدالة الضريبية والشعور بعدم المساواة في توزيع الأعباء الضريبية بين المكلفين يسهم في زيادة الرغبة في التهرب من أداء الالتزامات الضريبية.11

وعليه، فإن معالجة الأسباب الاقتصادية للتهرب الضريبي تستوجب تبني سياسات ضريبية متوازنة تراعي القدرة التكليفية للمكلفين، وتعمل على تحقيق

[10] محمد عباس محرزي، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، مرجع سبق ذكره، ص 170.
[11] عبد المطلب عبد الحميد، "اقتصاديات الضرائب وسياسات الإصلاح الضريبي"، مرجع ذكره، ص 198.
[12] حسين حريم، "مبادئ المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص 221.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

العدالة الضريبية، إلى جانب تعزيز الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بما يضمن رفع مستوى الالتزام الطوعي بأداء الضريبة.

المطلب الثاني: الأسباب القانونية والإدارية للتهرب الضريبي.

تسهم العوامل القانونية والإدارية بدرجة كبيرة في تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي، إذ إن كفاءة التشريع الضريبي وفعالية الإدارة الضريبية تعدان من المحددات الأساسية لمستوى الامتثال الضريبي لدى المكلفين. ويؤدي تعقيد النصوص القانونية وكثرة التعديلات التي تطرأ عليها إلى صعوبة فهمها وتطبيقها، الأمر الذي قد يدفع بعض المكلفين إلى استغلال الثغرات القانونية أو التذرع بعدم الإلمام بالأحكام الضريبية للتهرب من أداء التزاماتهم.

كما أن عدم وضوح التشريعات الضريبية وتعدد تفسيراتها يفتح المجال أمام اختلاف التأويلات، مما ينعكس سلبًا على فعالية النظام الضريبي ويزيد من فرص التهرب. ويضاف إلى ذلك ضعف العقوبات المفروضة على المخالفات الضريبية أو عدم تطبيقها بصرامة، الأمر الذي يقلل من أثرها الردعي ويشجع بعض المكلفين على مخالفة القوانين الضريبية.12

ومن الجانب الإداري، يُعد ضعف الرقابة الجبائية وقلة الإمكانيات البشرية والتقنية للإدارة الضريبية من العوامل التي تساعد على انتشار التهرب الضريبي. كما أن نقص التأهيل والتكوين المستمر للأعوان المكلفين بالرقابة، إلى جانب تعقد الإجراءات الإدارية وطولها، قد يؤثر في كفاءة الكشف عن حالات التهرب ومتابعتها.13

وتجدر الإشارة إلى أن تحسين الأداء الإداري للإدارة الضريبية وتبسيط الإجراءات وتطوير وسائل الرقابة الإلكترونية، فضلا عن تحديث التشريعات الضريبية وسد الثغرات القانونية، يسهم في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وتعزيز مستويات الالتزام الطوعي لدى المكلفين.14

المطلب الثالث: الأسباب الاجتماعية والأخلاقية للتهرب الضريبي.

تعد العوامل الاجتماعية والأخلاقية من بين الأسباب الرئيسة التي تسهم في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، إذ يرتبط سلوك المكلفين تجاه أداء التزاماتهم الضريبية بدرجة الوعي الضريبي السائدة داخل المجتمع وبمدى

[13] محمد عباس محرزي، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، مرجع سبق ذكره، ص 173.

[14] عبد المطلب عبد الحميد، "اقتصاديات الضرائب وسياسات الإصلاح الضريبي"، مرجع سبق ذكره، ص 201.

[15] ناصر دادي عدون، "تقنيات مراقبة التسيير والتحليل المالي"، مرجع سبق ذكره، ص 251.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

ترسخ القيم الأخلاقية التي تشجع على احترام القانون والوفاء بالواجبات العامة.

ويؤدي ضعف الثقافة الضريبية لدى الأفراد إلى عدم إدراك أهمية الضرائب ودورها في تمويل الخدمات العامة وتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، مما يدفع بعض المكلفين إلى النظر إلى الضريبة باعتبارها عبئًا ماليًا يمكن تجنبه أو التهرب منه. كما أن انتشار بعض المعتقدات الاجتماعية التي تتسامح مع التهرب الضريبي أو لا تعتبره سلوكًا مخالفًا للأخلاق يسهم في زيادة معدلات هذه الظاهرة.[15]

ومن جهة أخرى، فإن تراجع مستوى الثقة بين المكلفين والإدارة العامة، وشعور الأفراد بعدم العدالة في توزيع الأعباء الضريبية أو في الاستفادة من الخدمات العامة، قد يولد لديهم الرغبة في عدم الامتثال الضريبي. كما أن انتشار الفساد الإداري وضعف الالتزام بالقيم المهنية والأخلاقية لدى بعض المتعاملين قد يوفر بيئة مناسبة لتفشي ممارسات التهرب الضريبي.[16]

وتؤثر البيئة الاجتماعية المحيطة بالمكلف كذلك في سلوكه الضريبي، حيث إن انتشار حالات التهرب داخل المجتمع وعدم اتخاذ إجراءات رادعة تجاه مرتكبيها قد يؤدي إلى اعتبارها ممارسة عادية ومقبولة اجتماعيا. لذلك، فإن مكافحة التهرب الضريبي لا تقتصر على الجوانب القانونية والإدارية فحسب، بل تتطلب أيضا نشر الوعي الضريبي، وتعزيز قيم المواطنة والالتزام الأخلاقي، وترسيخ مبادئ الشفافية والعدالة بما يسهم في رفع مستوى الامتثال الطوعي للضريبة.[17]

المبحث الثالث: آثار التهرب الضريبي وآليات مكافحته.

لا تقتصر انعكاسات التهرب الضريبي على انخفاض الحصيلة الضريبية فحسب، بل تمتد آثارها لتشمل مختلف الجوانب الاقتصادية والمالية والاجتماعية، حيث تؤثر في قدرة الدولة على تمويل النفقات العامة وتحقيق أهداف التنمية، كما تخل بمبدأ العدالة الضريبية وتضعف الثقة في النظام الجبائي. ونظرا لخطورة هذه الظاهر فقد سعت الدول إلى تبني مجموعة من الإجراءات والآليات القانونية والإدارية للحد من انتشارها وتعزيز الامتثال الضريبي لدى المكلفين. وعليه، سيتم في هذا المبحث التطرق إلى أهم الآثار المترتبة على التهرب الضريبي على الاقتصاد الوطني والخزينة العامة، ثم إبراز

[16] محمد عباس محرزي، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، مرجع سبق ذكره، ص 176.

[17] عبد المطلب عبد الحميد، "اقتصاديات الضرائب وسياسات الإصلاح الضريبي"، مرجع سبق ذكره، ص 205.

[18] حسين حريم، "مبادئ المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص 228.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

دور الإدارة الضريبية في الحد من هذه الظاهرة، وأخيرا عرض أبرز الإجراءات والآليات القانونية المعتمدة لمكافحة التهرب الضريبي.

المطلب الأول: آثار التهرب الضريبي على الاقتصاد الوطني والخزينة العامة.

يترتب على التهرب الضريبي العديد من الآثار السلبية التي تمتد لتشمل الجوانب الاقتصادية والمالية والاجتماعية، حيث يعد من أهم العوامل التي تؤثر في كفاءة النظام الضريبي وتحد من قدرة الدولة على تحقيق أهدافها التنموية. ويؤدي التهرب الضريبي إلى انخفاض الإيرادات الضريبية التي تمثل أحد المصادر الأساسية لتمويل النفقات العامة، مما ينعكس بصورة مباشرة على حجم الموارد المتاحة للخزينة العمومية.[18]

ويؤدي نقص الحصيلة الضريبية الناتج عن التهرب إلى زيادة العجز في الموازنة العامة للدولة، الأمر الذي قد يدفع الحكومات إلى اللجوء إلى الاقتراض الداخلي أو الخارجي، أو فرض ضرائب جديدة لتعويض النقص الحاصل في الإيرادات. كما يؤثر التهرب الضريبي سلبا في كفاءة توزيع الموارد الاقتصادية، إذ يخلق حالة من عدم المساواة بين المكلفين الملتزمين بأداء التزاماتهم الضريبية وأولئك الذين يتجنبونها بطرق غير مشروعة، مما يخل بمبدأ العدالة الضريبية.[19]

ومن الآثار الاقتصادية الأخرى للتهرب الضريبي تشجيع توسع الاقتصاد غير الرسمي، وإضعاف قدرة الدولة على تنفيذ سياساتها الاقتصادية والاجتماعية، بالإضافة إلى الحد من حجم الاستثمارات الموجهة إلى قطاعات التعليم والصحة والبنية التحتية نتيجة انخفاض الموارد المالية المتاحة. كما ينعكس ذلك سلبًا على معدلات النمو الاقتصادي ومستويات التنمية المستدامة.

أما على مستوى الخزينة العامة، فإن استمرار ظاهرة التهرب الضريبي يؤدي إلى تراجع قدرتها على تغطية النفقات العمومية والوفاء بالتزاماتها المالية، الأمر الذي قد يؤثر في جودة الخدمات العامة المقدمة للمواطنين. كما أن تفشي هذه الظاهرة يضعف الثقة في النظام الضريبي ويقلل من مستوى الامتثال الطوعي لدى المكلفين، خاصة عندما يشعر الملتزمون بعدم المساواة في تحمل الأعباء الضريبية.

وعليه، فإن الحد من آثار التهرب الضريبي يتطلب تعزيز كفاءة الإدارة الضريبية، وتطوير آليات الرقابة والتحصيل، وترسيخ مبادئ العدالة والشفافية

[19] محمد عباس محرزي، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، مرجع سبق ذكره، ص 181.
[20] عبد المطلب عبد الحميد، "اقتصاديات الضرائب وسياسات الإصلاح الضريبي"، مرجع سبق ذكره، ص 209.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

الضريبية بما يسهم في حماية موارد الخزينة العامة ودعم مسار التنمية الاقتصادية.[20]

المطلب الثاني: دور الإدارة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي.

تؤدي الإدارة الضريبية دورا محوريا في مكافحة التهرب الضريبي والحد من آثاره السلبية على الاقتصاد الوطني والخزينة العامة، وذلك من خلال مجموعة من الإجراءات التنظيمية والرقابية التي تهدف إلى ضمان التطبيق السليم للتشريعات الضريبية وتعزيز مستويات الامتثال الضريبي لدى المكلفين.

وتتمثل أهم أدوار الإدارة الضريبية في ممارسة الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها، من خلال فحص التصريحات الضريبية والتأكد من مدى صحتها ومطابقتها للواقع الاقتصادي للمكلفين. كما تعمل على اكتشاف حالات الغش والتلاعب التي قد تؤدي إلى تقليص الوعاء الضريبي أو إخفائه، واتخاذ الإجراءات القانونية المناسبة في حق المخالفين.[21]

كما تسهم الإدارة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي من خلال تبسيط الإجراءات الإدارية وتحسين جودة الخدمات المقدمة للمكلفين، بما يعزز العلاقة القائمة على الثقة والتعاون بين الطرفين. ويُعد نشر الوعي الضريبي وتقديم الإرشادات والتوضيحات المتعلقة بالحقوق والواجبات الضريبية من الوسائل المهمة التي تساعد على رفع مستوى الامتثال الطوعي للضريبة.[22]

وفي ظل التطورات التكنولوجية الحديثة، اتجهت العديد من الإدارات الضريبية إلى اعتماد الرقمنة وتوظيف الأنظمة المعلوماتية في عمليات التصريح والتحصيل والرقابة الضريبية، الأمر الذي ساهم في تحسين كفاءة الأداء الإداري، وتسهيل تبادل المعلومات، وتقليص فرص التهرب الضريبي.

ومن جهة أخرى، تضطلع الإدارة الضريبية بمهمة تطبيق العقوبات والجزاءات المنصوص عليها في التشريعات الضريبية بحق المخالفين، بما يحقق الردع العام والخاص ويحد من انتشار هذه الظاهرة. كما أن التنسيق مع مختلف الهيئات الرقابية والمالية يُعزز من قدرتها على الكشف عن الممارسات غير المشروعة المرتبطة بالتهرب الضريبي.[23]

وعليه، فإن فعالية الإدارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي تتوقف على مدى كفاءة مواردها البشرية، وتطوير آليات عملها، وتحديث وسائل الرقابة

[21] حسين حريم، "مبادئ المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص 232.
[22] محمد عباس محرزي، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، مرجع سبق ذكره ، ص 185.
[23] عبد المطلب عبد الحميد، "اقتصاديات الضرائب وسياسات الإصلاح الضريبي"، مرجع سبق ذكره، ص 214.
[24] ناصر دادي عدون، "تقنيات مراقبة التسيير والتحليل المالي"، مرجع سبق ذكره، ص 258.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

التي تعتمدها، بما يضمن حماية موارد الدولة وترسيخ مبادئ العدالة الضريبية.

المطلب الثالث: الإجراءات والآليات القانونية لمكافحة التهرب الضريبي.

حرصت مختلف التشريعات الضريبية على وضع مجموعة من الإجراءات والآليات القانونية التي تهدف إلى مكافحة التهرب الضريبي والحد من آثاره السلبية على الاقتصاد الوطني والخزينة العامة. وتتمثل هذه الآليات في مجموعة من التدابير الوقائية والردعية التي تسعى إلى ضمان الامتثال الضريبي وتعزيز فعالية النظام الجبائي.24

وتعد الرقابة الجبائية من أهم الوسائل القانونية لمكافحة التهرب الضريبي، حيث تمكن الإدارة الضريبية من التحقق من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين ومطابقتها للواقع الاقتصادي والمالي لأنشطتهم. وتشمل هذه الرقابة الفحص المحاسبي، والتحقيق الجبائي، والمعاينات الميدانية التي تهدف إلى الكشف عن المخالفات الضريبية وتصحيحها.

كما تعتمد التشريعات الضريبية على نظام من العقوبات والجزاءات القانونية التي تُفرض على مرتكبي جرائم التهرب الضريبي، وتتراوح هذه العقوبات بين الغرامات المالية والعقوبات الإدارية، وقد تصل في بعض الحالات الجسيمة إلى العقوبات الجزائية، وذلك بهدف تحقيق الردع العام والخاص والحد من تكرار هذه الممارسات غير المشروعة.25

ومن بين الآليات القانونية المعتمدة أيضا، إلزام المكلفين بمسك محاسبة منتظمة والاحتفاظ بالوثائق والمستندات الثبوتية خلال المدد القانونية المحددة، بما يسمح للإدارة الضريبية بممارسة مهامها الرقابية بكفاءة. كما تسهم رقمنة الإدارة الضريبية وتبادل المعلومات بين مختلف الهيئات والمؤسسات في تعزيز الشفافية وتقليص فرص إخفاء الوعاء الضريبي.26

وعلاوة على ذلك، فإن تبسيط التشريعات الضريبية وسد الثغرات القانونية وتكثيف حملات التوعية الضريبية من شأنه أن يعزز الامتثال الطوعي للمكلفين ويحد من انتشار ظاهرة التهرب الضريبي. لذلك، فإن فعالية مكافحة التهرب الضريبي تقتضي الجمع بين الإجراءات الوقائية والآليات الردعية في إطار قانوني متكامل يضمن حماية حقوق الخزينة العمومية وتحقيق العدالة الضريبية.

---

[25] محمد عباس محرزي، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، مرجع سبق ذكره، ص 188.

[26] عبد المطلب عبد الحميد، "اقتصاديات الضرائب وسياسات الإصلاح الضريبي"، مرجع سبق ذكره، ص 217.

[27] ناصر دادي عدون، "تقنيات مراقبة التسيير والتحليل المالي"، مرجع سبق ذكره، ص 261.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

خلاصة الفصل:

تناول هذا الفصل الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي باعتباره من الظواهر التي تشكل تحديا حقيقيا أمام الأنظمة الضريبية الحديثة، لما يترتب عليه من آثار سلبية تمس الاقتصاد الوطني والخزينة العمومية. وقد تم في البداية التعرف على ماهية التهرب الضريبي من خلال توضيح مفهومه وخصائصه وأهم أشكاله وأنواعه، مع تمييزه عن مفهوم التجنب الضريبي.

كما تم التطرق إلى مختلف الأسباب والدوافع التي تقف وراء انتشار هذه الظاهرة، والتي شملت العوامل الاقتصادية والقانونية والإدارية، إضافة إلى العوامل الاجتماعية والأخلاقية التي تؤثر في مستوى الامتثال الضريبي لدى المكلفين. وتبين أن التهرب الضريبي لا يرتبط بسبب واحد، وإنما هو نتيجة لتداخل عدة عوامل تستوجب معالجتها بصورة متكاملة.

ومن جهة أخرى، أبرزت الدراسة الآثار السلبية للتهرب الضريبي على الحصيلة الضريبية وعلى قدرة الدولة في تمويل النفقات العامة وتحقيق أهداف التنمية، إلى جانب استعراض دور الإدارة الضريبية وأهم الإجراءات والآليات القانونية المعتمدة لمكافحة هذه الظاهرة والحد من انتشارها.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

وفي الأخير، تم تسليط الضوء على العلاقة القائمة بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي، من خلال بيان كيفية توظيف بعض الممارسات المحاسبية للتأثير على الوعاء الضريبي، وما يترتب عن ذلك من انعكاسات سلبية على العدالة الضريبية والإيرادات العامة للدولة. وعليه، فإن الحد من التهرب الضريبي يقتضي تعزيز كفاءة الإدارة الضريبية، وتطوير آليات الرقابة الجبائية، والالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية، بما يضمن حماية موارد الخزينة العمومية وتحقيق العدالة الضريبية.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

الفصل الثاني:

المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

تمهيد:

يعتبر النظام المحاسبي المالي)SCF(المطبق في الجزائر قفزة نوعية نحو عصرنة الممارسة المحاسبية، إلا أن المرونة التي جاء بها فتحت المجال لظهور ممارسات تقنية تهدف إلى توجيه النتائج المالية وتجميل القوائم المحاسبية، وهو ما يعرف بـ "المحاسبة الإبداعية". يسعى هذا الفصل إلى تأصيل المفاهيم المتعلقة بهذه الظاهرة من خلال استعراض ماهيتها، نشأتها، ودوافعها، مع التمييز بينها وبين الممارسات غير القانونية الأخرى، وذلك للوقوف على الأرضية النظرية التي ينطلق منها هذا البحث.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية.

المبحث الثاني: دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعي.

المبحث الثالث: محددات المحاسبة الإبداعية وآثارها.

المبحث الرابع: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في التهرب الضريبي.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية.

قبل الخوض في تقنيات المحاسبة الإبداعية وآثارها الجبائية، يستوجب علينا أولا ضبط المفهوم وتحديد الأطر الفكرية التي تحكمه. فالمحاسبة الإبداعية ليست مصطلحا عابرا، بل هي نتاج تطور تاريخي وفلسفي للمهنة المحاسبية. سنسلط الضوء في هذا المبحث على تعريفاتها المختلفة، وكيفية تمييزها عن الغش المحاسبي وصولا إلى تتبع مسار نشأتها وتطورها في البيئة الجزائرية.

المطلب الأول: تعريف المحاسبة الإبداعية وتمييزها عن الغش المحاسبي.

تعتبر المحاسبة الإبداعية من المواضيع الأكثر إثارة للجدل في الفكر المحاسبي المعاصر، حيث تقع في منطقة رمادية بين الالتزام بالنصوص القانونية وبين الانحراف عن المقاصد الحقيقية للمعلومة المالية الصادقة.

أولا: تعريف المحاسبة الإبداعية

لقد تعددت وجهات نظر الباحثين الجزائريين في صياغة تعريف جامع للمحاسبة الإبداعية، ويمكن استعراض أهمها فيما يلي:

يعرفها البعض على أنها: "عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية عن طريق استغلال الثغرات الموجودة في القوانين المحاسبية والخيارات البديلة التي تتيحها المعايير، وذلك من أجل تغيير صورة القوائم المالية من حالتها الفعلية إلى الحالة التي يرغب فيها المسيرون". 27

كما تُعرف في مذكرات أكاديمية أخرى بأنها: "استخدام المهارة المحاسبية والقدرة المهنية لابتكار طرق وأساليب تسمح بتعديل النتائج المالية)بالزيادة أو النقصان(ضمن حدود القانون، وذلك لتحقيق أهداف محددة مثل تخفيض الضريبة أو جلب المستثمرين". 28

ومن منظور النظام المحاسبي المالي)SCF(، يُنظر إليها كفعل يعتمد على "السلطة التقديرية" للمحاسب في اختيار السياسات المحاسبية)مثل طرق الإهتلاك، تقييم المخزون، أو تقدير المؤونات(بما يخدم مصلحة المؤسسة

على حساب مصداقية المعلومة المالية. 29

ثانيا: تمييز المحاسبة الإبداعية عن الغش المحاسبي.

[28] - بن ربيع حنيفة، "المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على جودة المعلومة المالية في ظل SCF"، مجلة الدراسات الجبائية، جامعة البليدة 2، المجلد 06، العدد 01، 2015، ص 12.

[29] - بوطبة محمد ياسين، "أثر المحاسبة الإبداعية على أداء الإدارة الضريبية في الجزائر"، مذكرة ماجستير،

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

من الضروري جدا التمييز بين المحاسبة الإبداعية والغش)أو التزوير(، لأن الخلط بينهما قد يؤدي إلى توصيف قانوني خاطئ. ويمكن إبراز الفروقات في النقاط التالية:

1-من حيث المشروعية القانونية:

- المحاسبة الإبداعية: تلتزم بنصوص القانون والمعايير المحاسبية في ظاهرها، فهي "تستغل" القانون ولا "تكسره". أي أنها ممارسة تتم في إطار "المسموح به قانونًا" لكنها تفتقر للأخلاق المهنية. 30

- الغش المحاسبي: هو خرق صريح وواضح للقانون والمعايير، مثل تسجيل فواتير وهمية، إخفاء أصول موجودة فعلًا، أو التلاعب المتعمد في السجلات المادية. فهو فعل "غير قانوني" يعاقب عليه القانون. 31

2-من حيث الوسائل المستخدمة:

- تعتمد المحاسبة الإبداعية على "التقدير الشخصي" و"المفاضلة بين البدائل")مثلًا الاختيار بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة(.

- يعتمد الغش على "التدليس" و"الاختلاس" و"التزوير المادي" للوثائق والبيانات. 32

3-من حيث الهدف:

- تهدف المحاسبة الإبداعية غالبًا إلى "تجميل" القوائم المالية أو "التخطيط الجبائي" الذكي.

- يهدف الغش غالبا إلى الاستيلاء على الأصول، أو إخفاء خسائر فادحة ناتجة عن سوء التسيير.33

المطلب الثاني: نشأة المحاسبة الإبداعية وتطورها التاريخي.

إن المحاسبة الإبداعية ليست وليدة العصر الحالي، بل هي ممارسة قديمة تطورت بتطور الفكر المحاسبي والتعقيدات الاقتصادية. ويمكن تقسيم هذا التطور إلى مسارين: مسار عالمي ومسار خاص بالبيئة الجزائرية.

أولا: الجذور التاريخية والنشأة العالمية.

تعود مقدمات المحاسبة الإبداعية إلى القرن التاسع عشر مع ظهور

[31] - شبيكة بن لينة، "انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على ظهور ممارسات إدارة الأرباح في الجزائر"، **أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2019، ص 58.**

[32] - ميباركي خالد، "دور التدقيق المحاسبي في الحد من المحاسبة الإبداعية"، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة مستغانم، المجلد 04، العدد 01، 2015، ص 88.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

الشركات المساهمة وانفصال الملكية عن الإدارة، حيث بدأ المسيرون في البحث عن طرق لإظهار أداء مالي قوي لجذب المستثمرين. إلا أن المصطلح لم يشع أكاديميًا إلا في ثمانينيات القرن العشرين، وتحديدًا في بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية. 34

وقد ارتبط تطورها بظهور المعايير المحاسبية الدولية؛ فكلما زادت المعايير من مرونتها لإعطاء صورة اقتصادية حقيقية، استغل "المبدعون" هذه المرونة لأغراض تضليلية. وتعتبر فضيحة شركة "إنرون")Enron(عام 2001 النقطة المفصلية التي كشفت للعالم مدى خطورة تقنيات المحاسبة الإبداعية)مثل التلاعب بالديون خارج الميزانية(وكيف يمكن أن تؤدي إلى انهيار اقتصادات كاملة. 35

ثانيا: تطور الممارسة المحاسبية في الجزائر.

مرت الممارسة المحاسبية في الجزائر بمرحلتين حاسمتين أثرتا على شكل ونطاق المحاسبة الإبداعية:

1. مرحلة المخطط الوطني المحاسبي)PCN 1975(:

خلال هذه الفترة التي استمرت لأكثر من ثلاثة عقود، كان النظام المحاسبي الجزائري يتميز بالجمود والارتباط العضوي بالنظام الجبائي. كانت القواعد موحدة وإلزامية، مما قلص من السلطة التقديرية للمحاسب. وبالتالي، كانت ممارسات المحاسبة الإبداعية محدودة جدًا، حيث كان التركيز ينصب على "التهرب الضريبي التقليدي" أكثر من "الهندسة المحاسبية".36

2. مرحلة الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي)SCF 2010(:

مع تبني الجزائر للنظام المستمد من المعايير الدولية)IAS/IFRS(بموجب القانون 11-07، حدث تحول جذري، حيث انتقل المحاسب الجزائري من دور "المسجل" إلى دور "المقدر"، كما أدخل هذا النظام مفاهيم مرنة مثل:

القيمة العادلة: التي تعتمد على تقديرات السوق بدلًا من التكلفة التاريخية الثابتة.

تعدد طرق التقييم: مثل المفاضلة بين طرق الاهلاك)خطي، متناقص(وطرق تقييم المخزون.

[35]- قاشي خالد، "تقنيات هندسة القوائم المالية: دراسة في المحاسبة الإبداعية"، دار اليازوري للنشر والتوزيع، طبعة جزائرية، 2016، ص 32.

[36]- ميباركي خالد، "دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد 11، 2012، ص 140.

[37]- بخيرة أحمد، "تطور الممارسة المحاسبية في الجزائر: من المخطط الوطني إلى النظام المالي"،

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

هذه المرونة، رغم أنها تهدف لتحسين جودة المعلومة، إلا أنها وفرت "البيئة الخصبة" لظهور المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية، حيث أصبح بإمكان المحاسب التأثير على النتيجة الجبائية والمحاسبية من خلال "الاختيار الذكي" للسياسات المحاسبية. 37

ثالثا: العوامل المسرعة لانتشار الظاهرة في الجزائر.

ساهمت عدة عوامل في تسريع تبني هذه الممارسات في الجزائر، منها الضغط الجبائي المرتفع، الرغبة في الحصول على قروض بنكية لتغطية نقص السيولة، والغموض الذي شاب بعض نصوص النظام المحاسبي المالي في بدايات تطبيقه، مما جعل المحاسبين يفسرون النصوص بما يخدم مصلحة المؤسسة. 38

المطلب الثالث: أسباب ظهور المحاسبة الإبداعية وانتشارها.

لا تلجأ المؤسسات الاقتصادية إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية من فراغ، بل هناك حزمة من الأسباب والدوافع المتداخلة التي تجعل من "تجميل الحسابات" خيارًا استراتيجيًا للمسيرين. ويمكن تصنيف هذه الأسباب في البيئة الجزائرية إلى ما يلي:

أولا: الدوافع الجبائية "تخفيض التكلفة الضريبية"

تعتبر الجباية المحرك الأول للمحاسبة الإبداعية في الجزائر. فبما أن الضريبة على أرباح الشركات)IBS(تحسب بناء على الربح المحاسبي بعد التعديلات الجبائية، فإن المؤسسات تسعى لتقليص هذا الربح ظاهريا من أجل:

1. **تخفيض الوعاء الضريبي: عبر تضخيم الأعباء القابلة للخصم أو** استغلال طرق الاهتلاك المعجل لتخفيض النتيجة في السنوات الأولى[39]

2. **تأجيل الدفع الضريبي: من خلال ترحيل الاعتراف بالإيرادات إلى** دورات محاسبية لاحقة، مما يوفر للمؤسسة سيولة نقدية قصيرة الأجل تعتبر بمثابة "قرض بدون فائدة" من الخزينة العمومية. 40

ثانيا: الدوافع التمويلية والائتمانية.

ترتبط هذه الدوافع بعلاقة المؤسسة مع المؤسسات المالية والبنكية. فالمؤسسة التي تعاني من ضائقة مالية تلجأ للمحاسبة الإبداعية من أجل:

[38] شبيكة بن لينة، "انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على ظهور ممارسات إدارة الأرباح في الجزائر"، مرجع سبق ذكره، ص 92.

[39] بوطبة محمد ياسين، "المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي في المؤسسات الجزائرية"، مجلة البحوث

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

1. **تحسين الصورة الائتمانية: إظهار ميزانية قوية بنسب سيولة** ومردودية مرتفعة لإقناع البنوك بمنحها قروضا بضمانات أقل أو فوائد تفضيلية. 41
2. **تجنب كسر الشروط التعاقدية: غالبا ما تفرض البنوك الجزائرية** قيودا على المؤسسات المقترضة)مثل عدم تجاوز نسبة معينة من المديونية(، مما يدفع المحاسب لإخفاء بعض الديون أو تضخيم قيمة الأصول للبقاء ضمن تلك الحدود.42

ثالثا: الدوافع المرتبطة بالمسيرين "نظرية الوكالة".

في ظل انفصال الإدارة عن الملكية، يسعى المسيرون لتحقيق أهدافهم الشخصية التي قد تتعارض مع مصلحة الملاك، وذلك عبر:

1. **تعظيم المكافآت والحوافز: ربط الأجور والمنح السنوية للأطقم** الإدارية بمستوى الأرباح المحققة، مما يدفعهم لطلب "تعديل" النتائج صعودًا لضمان الحصول على تلك الحوافز. 43
2. **الحفاظ على المنصب: إخفاء الفشل الإداري أو الخسائر التشغيلية** عبر تقنيات "تنعيم الدخل")Income Smoothing(لإعطاء انطباع بالاستقرار والنجاح الدائم أمام مجلس الإدارة. 44

رابعا: الدوافع القانونية والمهنية)مرونة النظام المحاسبي(.

إن طبيعة النظام المحاسبي المالي)SCF(في حد ذاته ساعدت على انتشار هذه الظاهرة من خلال:

1. **وجود الثغرات والبدائل: تعدد الطرق المحاسبية للعملية الواحدة**)مثل طرق تقييم المخزونات أو تقييم الأصول بالقيمة العادلة(يمنح المحاسب مبررًا قانونيًا لاختيار السياسة التي تحقق الهدف المنشود. 45
2. **ضعف آليات الرقابة والتدقيق: في بعض الأحيان، يساهم نقص** الخبرة لدى بعض المحققين الضريبيين أو التواطؤ مع محافظي الحسابات في تسهيل تمرير هذه الممارسات دون اكتشافها. 46

المبحث الثاني: دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية.

إن ممارسة المحاسبة الإبداعية ليست مجرد صدفة تقنية، بل هي فعل مقصود

[42] - لخذاري عبد المالك، "أثر المحاسبة الإبداعية على اتخاذ القرارات الائتمانية في البنوك التجارية الجزائرية"، **مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة الجلفة، المجلد 08، العدد 2015 ،01، ص 205.**

[43] - ميباركي خالد، "دور التدقيق المحاسبي في الحد من المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية"، -

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

تحركه دوافع اقتصادية، جبائية وإدارية محددة. فالمؤسسة تسعى من خلال "هندسة أرقامها" إلى تحقيق توازن بين ضغوط المحيط الخارجي)الضرائب، البنوك(وبين طموحات الإدارة الداخلية. سيتناول هذا المبحث بالتفصيل المحركات الأساسية التي تدفع المؤسسات الجزائرية لتبني هذا النهج، مع استعراض التقنيات والأساليب المحاسبية المستخدمة لتحقيق تلك الغايات.

المطلب الأول: دوافع لجوء المؤسسات إلى المحاسبة الإبداعية.

تتعدد الدوافع التي تجعل من المحاسبة الإبداعية خيارًا مغريا للمؤسسات الاقتصادية، ويمكن حصر أهم هذه الدوافع في البيئة الجزائرية ضمن المحاور التالية:

أولا: الدوافع الجبائية "الرغبة في التملص أو التخطيط الضريبي"

تعتبر الجباية المحرك الرئيسي للمحاسبة الإبداعية في الجزائر، حيث تنظر المؤسسات إلى الضريبة كتدفق نقدي خارج يقلص من أرباحها الصافية. وتتمثل الدوافع الجبائية في:

1. **تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة: من خلال استغلال ثغرات النظام** المحاسبي المالي)SCF(لتضخم الأعباء)مثل المبالغة في تقدير المؤونات أو الإهتلاكات(لتقليل الربح المحاسبي الذي يشكل أساس الربح الجبائي47.
2. **الاستفادة من الامتيازات الجبائية: قد تعمد المؤسسة إلى إظهار** نتائج مالية معينة للاستفادة من إعفاءات ضريبية مرتبطة بمجالات الاستثمار)مثل مزايا ANDI سابقا أو الوكالة الوطنية لترقية الاستثمار حاليا(.48

ثانيا: الدوافع التمويلية)تحسين الصورة أمام المقرضين(

تعتمد المؤسسات الجزائرية بشكل كبير على التمويل البنكي، وللحصول على قروض بأسعار فائدة مناسبة أو بضمانات أقل، تلجأ للمحاسبة الإبداعية من أجل:

1- تجميل المركز المالي: إظهار نسب سيولة ومردودية عالية تعكس قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها، مما يرفع من تصنيفها الائتماني لدى البنك. 49

2- إخفاء المديونية: استخدام تقنيات التمويل خارج الميزانية (Off-

[48] - بن ربيع حنيفة، "المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على جودة المعلومة المالية في ظل SCF "، مرجع سبق ذكره، ص 18.

[49] - بوطبة محمد ياسين، "أثر المحاسبة الإبداعية على أداء الإدارة الضريبية في الجزائر"، مرجع سبق ذكره، ص 35.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

(لإبقاء نسب المديونية ضمن الحدود التي تشترطها البنوك في Balance Sheet عقود القرض. 50

ثالثا: دوافع إدارة الأرباح وتنعيم الدخل)Income Smoothing(.

تسعى بعض المؤسسات إلى إظهار نمو مستقر ومستدام في أرباحها بعيدًا عن التذبذبات الكبيرة، وذلك عبر:

1-تأجيل الأرباح: في السنوات التي تحقق فيها المؤسسة أرباحا استثنائية، قد تعمد إلى ترحيل جزء منها إلى سنوات لاحقة)عبر تكوين مؤونات ضخمة(تحسبًا لسنوات العجز، مما يعطي انطباعًا بالاستقرار المالي. 51

2-رفع النتائج في سنوات التعثر: لامتصاص صدمة الخسائر وتفادي تراجع ثقة المساهمين أو الشركاء الاقتصاديين. 52

رابعا: الدوافع التعاقدية ومكافآت الإدارة.

ترتبط هذه الدوافع بـ "نظرية الوكالة"، حيث يحاول المسيرون تحقيق أهدافهم الشخصية:

1-الحصول على الحوافز: إذا كان نظام المكافآت في المؤسسة مرتبطا بالنتائج المحققة، فإن الإدارة ستمارس ضغوطًا على المحاسب لاستخدام تقنيات ترفع الربح المحاسبي ظاهريا. 53

2- تجنب الرقابة الصارمة: المؤسسات التي تظهر أرباحا "عادية" ومستقرة غالبا ما تكون أقل عرضة للتدقيق المعمق من طرف مصالح الرقابة الاقتصادية أو مديرية الضرائب مقارنة بتلك التي تظهر قفزات مفاجئة في الأرباح.54

المطلب الثاني: الأساليب المحاسبية المستخدمة في التلاعب بالأرقام.

تعتمد المحاسبة الإبداعية على مجموعة من التقنيات والأساليب التي تستهدف عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج، وذلك من خلال استغلال المرونة في المعايير المحاسبية. ويمكن تصنيف هذه الأساليب إلى ما يلي:

أولا: التلاعب من خلال السياسات والتقديرات المحاسبية.

يعتبر هذا الأسلوب الأكثر شيوعًا في الجزائر نظرًا لاعتماده على "الحكم الشخصي" للمحاسب، ويشمل:

[51] - ميباركي خالد، "المؤونات كأداة للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية"، مجلة الإدارة والتنمية، جامعة مستغانم، المجلد 06، العدد 02، 2017، ص 92.

[52] - شبيكة بن لينة، "لنعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح في الجزائر"، مرجع سبق ذكره، ص 115.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

1-تغيير طرق الاهتلاك: استغلال الحرية في اختيار طريقة الاهتلاك)خطي، متناقص، أو متزايد(؛ فالمؤسسة التي ترغب في خفض أرباحها)لأغراض ضريبية(قد تلجأ للاهلاك المتناقص لتضخيم الأعباء في السنوات الأولى. [55]

2-التلاعب في العمر الإنتاجي للأصول: إطالة العمر المفترض للأصل يؤدي إلى تقليل قسط الإهتلاك السنوي، مما يرفع الربح المحاسبي ظاهريا. [56]

3- تقدير المؤونات: تعتبر المؤونات)مثل مؤونات تدني قيم المخزونات أو الحقوق("ملاذا آمنا" للإبداع المحاسبي، حيث يتم تضخيمها في سنوات الأرباح العالية لترحيل الأرباح، أو العكس في سنوات العجز. [57]

ثانيا: التلاعب بتقييم المخزونات.

تؤثر طريقة تقييم المخزون مباشرة على تكلفة البضاعة المباعة وبالتالي على النتيجة:

1-المفاضلة بين الطرق (FIFOو CUMP): ارتفاع في حالات التضخم)الأسعار(، يؤدي استخدام طريقة "الوارد أولا صادر أولا")FIFO(إلى إظهار أرباح أعلى، بينما تؤدي طريقة "متوسط التكلفة المرجح")CUMP(غالبا إلى تقليل الأرباح وزيادة الأعباء. [58]

2-إهمال تسجيل تدني القيمة: تعمد بعض المؤسسات إلى عدم تسجيل خسائر القيمة للمخزونات التالفة أو الراكدة لإبقاء قيمة الأصول مرتفعة في الميزانية.[59]

ثالثا: التلاعب بالإيرادات والأعباء)سياسة الحيطة والحذر(.

يعتمد هذا الأسلوب على توقيت الاعتراف بالعملية المالية:

1-الاعتراف المبكر بالإيرادات: تسجيل مبيعات لم تكتمل فعليًا أو شحن بضائع في نهاية السنة المالية لرفع رقم الأعمال وتجميل النتائج أمام البنوك. [60]

2-رسملة الأعباء: تحويل بعض المصاريف الجارية)مثل مصاريف الصيانة الكبيرة(إلى أصول تثبيتية وإهلاكها على عدة سنوات بدلًا من تسجيلها كأعباء فورية، مما يقلل الأعباء الظاهرة في دورة معينة. [61]

رابعا: التمويل خارج الميزانية)Off-Balance Sheet(.

يهدف هذا الأسلوب المعقد إلى إخفاء الالتزامات المالية للمؤسسة لتحسين نسب

[56]- قاشي خالد، "تقنيات هندسة القوائم المالية: دراسة في المحاسبة الإبداعية"، مرجع سبق ذكره، ص 65.

[57]- شبيكة بن لينة، "انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح في الجزائر"، مرجع سبق ذكره، ص 128.

[58]- مباركي خالد، "المؤونات كأداة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية"، مرجع سبق ذكره، ص

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

المديونية، ومن أشهر أمثلته في الجزائر التلاعب بعقود الإيجار التمويلي (Crédit-bail) وعدم الإفصاح الكافي عن الالتزامات المحتملة في الملاحق.[62]

المبحث الثالث: محددات المحاسبة الإبداعية وآثارها.

بعد الإحاطة بدوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية، يبرز تساؤل جوهري حول العوامل التي تسمح بنمو هذه الظاهرة أو تساهم في كبحها، وما هي التداعيات المترتبة على استشراء "هندسة الأرقام" في القوائم المالية. سيتناول هذا المبحث دراسة العوامل المحددة لانتشار هذه الممارسات، مع تحليل الآثار والانعكاسات التي تخلفها على جودة المعلومة المحاسبية، وعلى علاقة المؤسسة ببيئتها الخارجية، ولاسيما الإدارة الضريبية.

المطلب الأول: العوامل المحددة لانتشار المحاسبة الإبداعية.

تتحكم في انتشار المحاسبة الإبداعية مجموعة من العوامل المتداخلة التي تشكل البيئة الحاضنة لهذه الممارسات، ويمكن تقسيمها إلى ثلاثة محاور أساسية:

أولا: محددات ترتبط بالنظام المحاسبي والتشريعي.

تعتبر طبيعة القوانين المنظمة للمهنة المحاسبية عامًلا حاسمًا في انتشار الظاهرة:

1-على (SCF) مرونة المعايير المحاسبية: إن اعتماد النظام المحاسبي المالي المبادئ بدلا من القواعد التفصيلية منح المحاسب "سلطة تقديرية" واسعة، مما خلق ثغرات قانونية تتيح تبرير الممارسات الإبداعية بصورة شرعية.[63]

2-الثغرات في التشريع الجبائي: وجود تباين بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية)الفوارق بين الربح المحاسبي والجبائي(يدفع المؤسسات لاستغلال هذا التباعد لتحقيق تخطيط ضريبي عدواني.[64]

ثانيا: محددات ترتبط بآليات الرقابة والتدقيق.

يلعب ضعف الرقابة دورا محفزا للمحاسبين والمديرين للجوء إلى الإبداع المحاسبي:

1-كفاءة واستقلالية محافظي الحسابات: في بعض الحالات، يؤدي نقص استقلالية المدقق الخارجي أو رغبته في الحفاظ على العميل إلى غض الطرف عن بعض التلاعبات المحاسبية غير الجوهرية، مما يشجع المؤسسة على

[63]- كبداني سيد أحمد، *آليات الرقابة الجبائية وكشف التلاعبات المحاسبية*، أطروحة دكتوراه، جامعة تلمسان، 2019، ص

[64]- بن ربيع حنيفة، *المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على جودة المعلومة المالية*، مجلة الدراسات الجبائية،

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

التمادي. 65

2-فعالية الرقابة الجبائية: إذا كانت آليات التحقيق المحاسبي لدى مديرية الضرائب تعتمد على الرقابة الشكلية فقط دون الغوص في "التحليل الاقتصادي" للعمليات، فإن ذلك يسهل مرور القوائم المالية المضللة. 66

ثالثا: محددات ترتبط ببيئة المؤسسة)عوامل تنظيمية(.

هناك عوامل داخلية داخل المؤسسة الجزائرية تساهم في نمو هذه الظاهرة:

1-نظام الحوكمة: ضعف مجالس الإدارة وغياب لجان المراجعة الفعالة داخل المؤسسات العمومية والخاصة الكبرى يؤدي إلى إنفراد المسيرين بالقرار المالي وتوجيه المحاسبة لخدمة أهدافهم. 67

2-الضغط الخارجي)البنوك والمنافسة(: شدة المنافسة والحاجة الملحة للتمويل البنكي تشكل ضغطا مستمرا على الإدارة المالية لإظهار نتائج "مثالية" لا تعكس الواقع المالي الصعب للمؤسسة. 68

3-أخلاقيات المهنة: تراجع الوازع الأخلاقي لدى بعض المهنيين واعتبار المحاسبة وسيلة لخدمة رب العمل بدلا من كونها أداة لإنتاج معلومة صادقة ومحايدة. 69

المطلب الثاني: أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية.

تعتبر جودة المعلومات المالية حجر الزاوية في بناء الثقة بين المؤسسة ومحيطها الاقتصادي. ومع انتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية، تعرضت هذه الجودة لانتكاسات حقيقية، حيث تؤثر هذه الممارسات سلبًا على الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية كما حددها الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي)SCF(. ويمكن تلخيص هذه الآثار فيما يلي:

أولا: الأثر على خاصية الملاءمة)Relevance(.

تكون المعلومة ملائمة عندما تساعد المستخدمين على اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة من خلال تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية. المحاسبة الإبداعية تؤدي إلى:

1-تضليل التوقعات المستقبلية: من خلال "تجميل" القوائم المالية، يعتقد المستثمرون أو البنوك أن المؤسسة في وضع نمو مستمر، بينما الحقيقة قد

[66] - ميباركي خالد، "دور التدقيق المحاسبي في الحد من المحاسبة الإبداعية"، مرجع سبق ذكره، ص 110.
[67] - بوطبة محمد ياسين، *أثر المحاسبة الإبداعية على أداء الإدارة الضريبية في الجزائر*، مذكرة ماجستير، جامعة أم البواقي، 2017، ص 45.
[68] - نبتوني كمال، "الحوكمة كآلية للحد من المحاسبة الإبداعية في المؤسسات المالية"، مرجع سبق ذكره، ص 12.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

تكون عكس ذلك، مما يؤدي لقرارات استثمارية خاطئة. 70

2-فقدان القدرة التنبؤية: التلاعب بالأرباح)تنعيم الدخل(يخفي التذبذبات الحقيقية لنشاط المؤسسة، مما يجعل من الصعب التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية. 71

ثانيا: الأثر على خاصية التمثيل الصادق)المصداقية - Reliability(.

تتطلب هذه الخاصية أن تعكس المعلومات المالية العمليات والأحداث الاقتصادية بصدق وحياد. وتؤثر المحاسبة الإبداعية عليها من خلال:

1- الانحراف عن مبدأ الحياد: المحاسب "المبدع" لا يقدم معلومة محايدة، بل يوجهها لخدمة طرف معين)مثل الإدارة أو المساهمين(، مما يفقد المعلومة صفتها كأداة قياس موضوعية.72

2-ينص (SCF) تغليب الشكل القانوني على الجوهر الاقتصادي: رغم أن الـ على أولوية الجوهر على الشكل، إلا أن المحاسبة الإبداعية تستخدم الشكل القانوني لتمرير عمليات تفتقر للجوهر الاقتصادي)مثل مبيعات وهمية مع حق الاسترداد(. 73

ثالثا: الأثر على خاصية القابلية للمقارنة)Comparability(.

تسمح هذه الخاصية للمستخدمين بإجراء مقارنات عبر الزمن لنفس المؤسسة، أو مع مؤسسات أخرى. وتؤدي المحاسبة الإبداعية إلى ضرب هذه الخاصية عبر:

1-عدم الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية: التغيير المتكرر والمفاجئ لطرق الاهتلاك أو تقييم المخزونات بهدف التأثير على النتيجة يجعل من الصعب مقارنة أداء المؤسسة بين سنتين متتاليتين. 74

2-تشتت المعايير: استغلال كل مؤسسة للثغرات بطريقة مختلفة يجعل من المستحيل على المحلل المالي إجراء مقارنة عادلة بين مؤسسات تنتمي لنفس القطاع. 75

رابعا: الأثر على خاصية القابلية للفهم)Understandability(.

تؤدي التقنيات المعقدة للمحاسبة الإبداعية)مثل التمويل خارج الميزانية أو المعالجات المحاسبية المركبة(إلى تعقيد القوائم المالية وجعل الملاحق غامضة، مما يحرم المستخدمين غير المتخصصين من فهم الوضعية المالية الحقيقية

[71] - بن ربيع حنيفة، "المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على جودة المعلومة المالية في ظل SCF"، مجلة الدراسات الجبائية، جامعة البليدة 2، المجلد 06، العدد 01، 2015، ص 38.

[72] - رحيم حسين، "أثر المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية"، مرجع سبق ذكره، ص 85.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

للمؤسسة. 76

المطلب الثالث: أثر المحاسبة الإبداعية على المستثمرين والاقتصاد الوطني.

لا تتوقف آثار المحاسبة الإبداعية عند حدود القوائم المالية للمؤسسة، بل تمتد لتشكل تهديدا مباشرا لمناخ الاستثمار وللاستقرار الاقتصادي الكلي، خاصة في بيئة اقتصادية ناشئة كالجزائر تسعى لجذب رؤوس الأموال وتحقيق الشفافية.

أولا: الأثر على المستثمرين)الحاليين والمرتقبين(.

يعد المستثمر الضحية الأولى لتقنيات "هندسة الأرقام"، ويتجلى ذلك في:

1-تآكل الثقة في السوق المالية: تؤدي فضائح المحاسبة الإبداعية إلى فقدان الثقة في بورصة الجزائر)رغم حداثتها(وفي القوائم المالية المعلنة، مما يدفع المستثمرين للهروب نحو أوعية استثمارية أخرى أو تحويل أموالهم للخارج. 77

2-التوزيع غير العادل للأرباح: في حالة تضخم الأرباح وهميًا، قد تقوم المؤسسة بتوزيع أرباح من "رأس المال" وليس من "الأرباح الحقيقية"، مما يضعف المركز المالي للمؤسسة على المدى الطويل ويضر بمصلحة المساهمين الدائمين. 78

3-زيادة المخاطر الاستثمارية: غياب الشفافية يجعل المستثمر غير قادر على تقييم المخاطر الحقيقية المحيطة بالمؤسسة، مما قد يعرضه لخسائر فادحة عند انكشاف الوضع المالي الحقيقي. 79

ثانيا: الأثر على الاقتصاد الوطني والسياسات العامة.

تؤدي ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى تشوهات اقتصادية هيكلية، منها:

1-تآكل الحصيلة الضريبية للدولة: بما أن الدافع الرئيسي في الجزائر هو التهرب الضريبي، فإن هذه الممارسات تحرم الخزينة العمومية من موارد مالية ضخمة كانت ستوجه لتمويل المشاريع التنموية، مما يزيد من العجز الموازناتي80.

2-تضليل صناع القرار الاقتصادي: تعتمد الدولة في رسم سياساتها الكلية)مثل نسب النمو، والإنتاجية(على البيانات المالية للمؤسسات. وجود بيانات "إبداعية" يؤدي إلى بناء خطط اقتصادية على أرقام غير واقعية، مما يفشل

---

[77]- زيتوني كمال، *إدارة الأرباح والتحايل المحاسبي في المؤسسات الجزائرية*، مرجع سبق ذكره، ص 135

[78]- بن ربيع حنيفة، *المحاسبة الإبداعية وأثرها على كفاءة سوق الأوراق المالية*، مجلة الدراسات الجبائية، جامعة البليدة 2، المجلد 07، العدد 02، 2016، ص 54.

[79]- بلعزوز بن علي، "دور المعايير الدولية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية"، أطروحة دكتوراه في

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

برامج التنمية الوطنية. 81

3-سوء تخصيص الموارد الاقتصادية: تتوجه القروض البنكية والاستثمارات نحو المؤسسات التي تظهر "أفضل" على الورق وليس "الأفضل" فعليًا، مما يحرم المؤسسات المبدعة والشفافة من التمويل ويؤدي إلى هدر الموارد المالية في مشاريع هشة. 82

4-إضعاف التنافسية والشفافية: تغذي المحاسبة الإبداعية الاقتصاد الموازي والفساد المالي، وتخلق مناخا تنافسيا غير عادل، حيث تتفوق المؤسسة التي "تتلاعب" بشكل أفضل وليس التي "تنتج" بشكل أفضل. 83

المبحث الرابع: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في التهرب الضريبي.

أصبحت المحاسبة الإبداعية من الموضوعات التي حظيت باهتمام متزايد في الفكر المحاسبي المعاصر، نظرا لما قد ينجم عن سوء استخدامها من آثار سلبية على مصداقية المعلومات المالية وعدالة النظام الضريبي. فعلى الرغم من أن المرونة التي توفرها المعايير المحاسبية تهدف إلى تمكين المؤسسات من اختيار السياسات الملائمة لطبيعة أنشطتها، إلا أن استغلال هذه المرونة بصورة متعمدة قد يؤدي إلى التلاعب في النتائج المالية والتأثير في الوعاء الخاضع للضريبة.

ومن هذا المنطلق، يبرز الدور الذي قد تؤديه بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية في تسهيل عمليات التهرب الضريبي من خلال إخفاء الإيرادات الحقيقية أو تضخيم المصروفات والمخصصات، بما يؤدي إلى تخفيض قيمة الضرائب المستحقة. وعليه، سيتم في هذا المبحث تناول العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي، ثم عرض أبرز أساليب توظيف المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي، وأخيرا بيان آثار هذه الممارسات على الحصيلة الضريبية والخزينة العمومية.

المطلب الأول: العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي.

تعد المحاسبة الإبداعية من الممارسات التي تلجأ إليها بعض المؤسسات من خلال استغلال المرونة المتاحة في المعايير والسياسات المحاسبية بهدف التأثير في نتائج الأعمال والمركز المالي بما يحقق أهدافًا معينة للإدارة. وعلى الرغم من أن بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية قد تتم في إطار قانوني، إلا أن

82- المرجع السابق.
83- ميباركي خالد، "دور التدقيق المحاسبي في الحد من المحاسبة الإبداعية، مرجع سبق ذكره، ص 122.
84- زيتوني كمال، "إدارة الأرباح والتحايل المحاسبي وانعكاساته الاقتصادية"، مرجع سبق ذكره، ص 148.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

استخدامها بصورة مضللة قد يشكل وسيلة لتسهيل التهرب الضريبي من خلال التلاعب بالمعلومات المحاسبية التي تُعد أساسًا لتحديد الوعاء الضريبي.84

وتتمثل العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي في أن التعديلات المتعمدة في تقدير الإيرادات والمصروفات، أو تغيير طرق التقييم المحاسبي، أو تأجيل الاعتراف بالإيرادات، أو تضخيم النفقات القابلة للخصم، قد تؤدي إلى تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة، ومن ثم تقليل قيمة الضرائب المستحقة على المؤسسة. وفي هذه الحالة، تتحول المحاسبة الإبداعية من أداة لتحسين عرض المعلومات المالية إلى وسيلة تستخدم للتحايل على الالتزامات الضريبية.85

كما أن ضعف أنظمة الرقابة الداخلية وقصور الرقابة الجبائية يسهمان في زيادة احتمالية توظيف ممارسات المحاسبة الإبداعية لأغراض التهرب الضريبي. لذلك، فإن جودة المراجعة الخارجية، وفعالية الإدارة الضريبية، والالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية تعد من العوامل الأساسية التي تحد من استغلال هذه الممارسات بصورة غير مشروعة.86

وعليه، يمكن القول إن العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي هي علاقة ارتباط وتأثير، إذ إن بعض أساليب المحاسبة الإبداعية قد تمثل مدخلًا للتهرب الضريبي متى تم استخدامها بقصد إخفاء الوعاء الضريبي أو تقديم صورة غير حقيقية عن النتائج المالية للمؤسسة، بما ينعكس سلبًا على الحصيلة الضريبية ومبدأ العدالة الجبائية.

المطلب الثاني: أساليب توظيف المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي.

تلجأ بعض المؤسسات إلى توظيف أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تخفيض العبء الضريبي المستحق عليها، وذلك من خلال استغلال المرونة المتاحة في تطبيق السياسات والمعالجات المحاسبية بطريقة تؤدي إلى إظهار نتائج مالية لا تعكس الواقع الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة. وتستخدم هذه الممارسات في بعض الأحيان كوسيلة للتهرب الضريبي من خلال التأثير في الوعاء الخاضع للضريبة.

ومن أبرز هذه الأساليب تضخيم المصروفات، حيث تقوم المؤسسة بإثبات نفقات غير حقيقية أو المبالغة في تقدير بعض المصاريف القابلة للخصم، مما

85 عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، "المراجعة الخارجية الحديثة: وفقًا لمعايير المراجعة الدولية والعربية والمحلية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2014، ص 312.

86 محمد عباس محرزي، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، مرجع سبق ذكره، ص 194.

87 ناصر دادي عدون، "تقنيات مراقبة التسيير والتحليل المالي"، مرجع سبق ذكره، ص 267.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

يؤدي إلى تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة. كما يُعد إخفاء جزء من الإيرادات أو تأجيل الاعتراف بها من الأساليب الشائعة، إذ يتم تسجيل الإيرادات في فترات لاحقة أو عدم التصريح بها بصورة كاملة بهدف تقليل قيمة الضريبة المستحقة.[87]

وتشمل هذه الأساليب أيضًا التلاعب في تقدير المخصصات والاحتياطات المحاسبية، من خلال تكوين مخصصات مبالغ فيها لا تستند إلى مبررات موضوعية، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الأعباء المحاسبية وتخفيض صافي الربح. كما قد يتم التلاعب في تقييم الأصول والمخزونات من خلال اعتماد طرق تقييم تؤثر في تكلفة البضاعة المباعة وفي النتائج المالية للمؤسسة.[88]

ومن الممارسات الأخرى، استعمال الفواتير الصورية أو الوهمية لإثبات معاملات غير حقيقية، أو إجراء تعديلات محاسبية تهدف إلى إخفاء بعض العمليات المالية عن الإدارة الضريبية. كما يمكن أن يستخدم التغيير المتكرر في السياسات المحاسبية دون مبررات اقتصادية واضحة كأداة للتأثير في الأرباح الخاضعة للضريبة.[89]

وعليه، فإن توظيف المحاسبة الإبداعية لأغراض التهرب الضريبي يعد انحرافا عن الهدف الأساسي للمحاسبة المتمثل في توفير معلومات مالية صادقة وعادلة، الأمر الذي يستدعي تعزيز الرقابة الجبائية وتفعيل دور المراجعة الخارجية والالتزام بأخلاقيات المهنة للحد من هذه الممارسات وحماية حقوق الخزينة العمومية.

المطلب الثالث: آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية على الحصيلة الضريبية.

تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية بصورة مباشرة في الحصيلة الضريبية للدولة، خاصة عندما يتم توظيفها بهدف التلاعب في البيانات المالية وإظهار نتائج محاسبية لا تعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة. ونظرا لاعتماد الإدارة الضريبية على المعلومات المحاسبية لتحديد الوعاء الضريبي، فإن أي تحريف أو معالجة محاسبية مضللة قد يؤدي إلى احتساب ضرائب أقل من تلك المستحقة قانونا.

ومن أبرز الآثار المترتبة على هذه الممارسات انخفاض الإيرادات الضريبية المحصلة من قبل الخزينة العمومية، نتيجة تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة من خلال تضخيم المصروفات، أو تأجيل الاعتراف بالإيرادات، أو المبالغة في

[88] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 318.

[89] محمد عباس محرزي، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص 198.

[90] أحمد نور، "المحاسبة المالية المتقدمة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية"، الدار الجامعية، الإسكندرية،

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

تقدير المخصصات والاحتياطات. ويؤدي ذلك إلى حرمان الدولة من جزء مهم من مواردها المالية التي تعتمد عليها في تمويل النفقات العامة وتقديم الخدمات الأساسية للمواطنين.[90]

كما تسهم المحاسبة الإبداعية في الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية، إذ يتحمل المكلفون الملتزمون بأداء واجباتهم الضريبية عبئًا أكبر مقارنة بالمؤسسات التي تستغل الأساليب المحاسبية غير السليمة لتقليص التزاماتها الضريبية. ويترتب على ذلك تراجع الثقة في النظام الضريبي، وانخفاض مستوى الامتثال الطوعي لدى المكلفين.[91]

ومن جهة أخرى، قد تدفع الخسائر الناجمة عن انخفاض الحصيلة الضريبية الدولة إلى اللجوء إلى فرض ضرائب إضافية أو زيادة معدلات الضرائب القائمة لتعويض النقص في الإيرادات، الأمر الذي قد يؤثر سلبًا في النشاط الاقتصادي ويزيد من الأعباء المالية على المكلفين الملتزمين.[92]

وعليه، فإن الحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية على الحصيلة الضريبية يتطلب تعزيز فعالية الرقابة الجبائية، وتفعيل دور المراجعة الخارجية، والالتزام بالمعايير المحاسبية وأخلاقيات المهنة، فضلًا عن تطوير التشريعات الضريبية بما يحد من فرص استغلال المرونة المحاسبية لأغراض التهرب الضريبي.

---

[91] محمد عباس محرزي، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، مرجع سبق ذكره، ص 201.

[92] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 322.

[93] أحمد نور، "المحاسبة المالية المتقدمة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية"، مرجع سبق ذكره، ص 281.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

خلاصة الفصل الثاني :

في ختام هذا الفصل يتضح ان المحاسبة الإبداعية تمثل سلاحا ذو حدين داخل البيئة المحاسبية والمالية حيث يمكن استخدامها ضمن الحدود القانونية لتحسين عرض القوائم المالية الا انها قد تنحرف في بعض الحالات لتصبح وسيلة للتلاعب بالأرقام والبيانات المالية

وقد بينت الدراسة ان هذا الانحراف في الممارسات المحاسبية قد يساهم بشكل مباشر او غير مباشر في تسهيل عمليات التهرب الضريبي من خلال تقليل الأرباح المصرح بها او تضخيم المصاريف او استغلال الثغرات في المعايير المحاسبية والتشريعات الجبائية .

كما خلص الفصل الى ان العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي علاقة معقدة تتاثر بمدى قوة الرقابة الجبائية , وفعالية الأنظمة المحاسبية , ومستوى الالتزام الأخلاقي لدى المكلفين بالضرائب .

وفي الأخير يمكن القول ان الحد من تاثير المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي يتطلب تعزيز الشفافية المالية وتدعيم الرقابة الجبائية وتطوير القوانين المحاسبية بما يضمن تقليص فرص التلاعب وتحقيق عدالة ضريبية اكبر .

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

الفصل الثالث: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية

)الجانب التطبيقي الميداني(

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

مقدمة الجزء التطبيقي

تعد الضرائب من اهم مصادر تمويل الدولة الا ان انتشار بعض الممارسات المحاسبية وعلى راسها المحاسبة الإبداعية .قد يسهم في التهرب الضريبي من خلال التاثير على مصداقية المعلومات المالية وتقليص الوعاء الضريبي

ومن هذا المنطلق تهدف الدراسة الى ابراز دور ممارسات المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي وذلك من خلال دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية بهدف التعرف على طبيعة هذه الممارسات ومدى مساهمة الرقابة الجبائية في الحد منها .

تمهيد الفصل الثالث

بعد التطرق في الفصل الأول والثاني الي الجوانب النظرية لموضوع الدراسة

يأتي هذا الفصل لتطبيق تلك المفاهيم على ارض الواقع من خلال دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية بهدف تحليل دور ممارسات المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي وعرض النتائج ومناقشتها في ضوء اهداف الدراسة .

المبحث الأول :تقديم مؤسسة دراسة الحالة

المبحث الثاني :الإجراءات التطبيقية لكشف التلاعبات المحاسبية ونتائج دراسة الحالة

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

المبحث الأول: تقديم مؤسسة دراسة الحالة

مديرية الضرائب لولاية المدية

تمهيد

يتناول هذا المبحث تقديم مؤسسة دراسة الحالة وذلك من خلال التعريف بمديرية الضرائب لولاية المدية واستعراض نشاتها مهامها وهيكلها التنظيمي

بهدف تكوين تصور واضح عن المؤسسة محل الدراسة قيل الانتقال الى الجانب التطبيقي .

المطلب الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية المدية.

- تعتبر مديرية الضرائب لولاية المدية مصلحة خارجية تابعة للمديرية العامة للضرائب.

- تعنى بتطبيق التشريع الجبائي على مستوى الولاية.

- تتكفل بعملية تحصيل الضرائب والرسوم لفائدة خزينة الدولة.

- تقوم بمتابعة المكلفين بالضريبة من أشخاص طبيعيين ومعنويين.

- تشرف على عمليات التصريح الجبائي والمراقبة الجبائية.

- تعمل على ضمان احترام القوانين الضريبية وتحقيق العدالة الجبائية.

- تضم عدة مصالح داخلية مثل:

. مصلحة التحصيل.

. مصلحة المراقبة الجبائية.

. مصلحة المنازعات.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

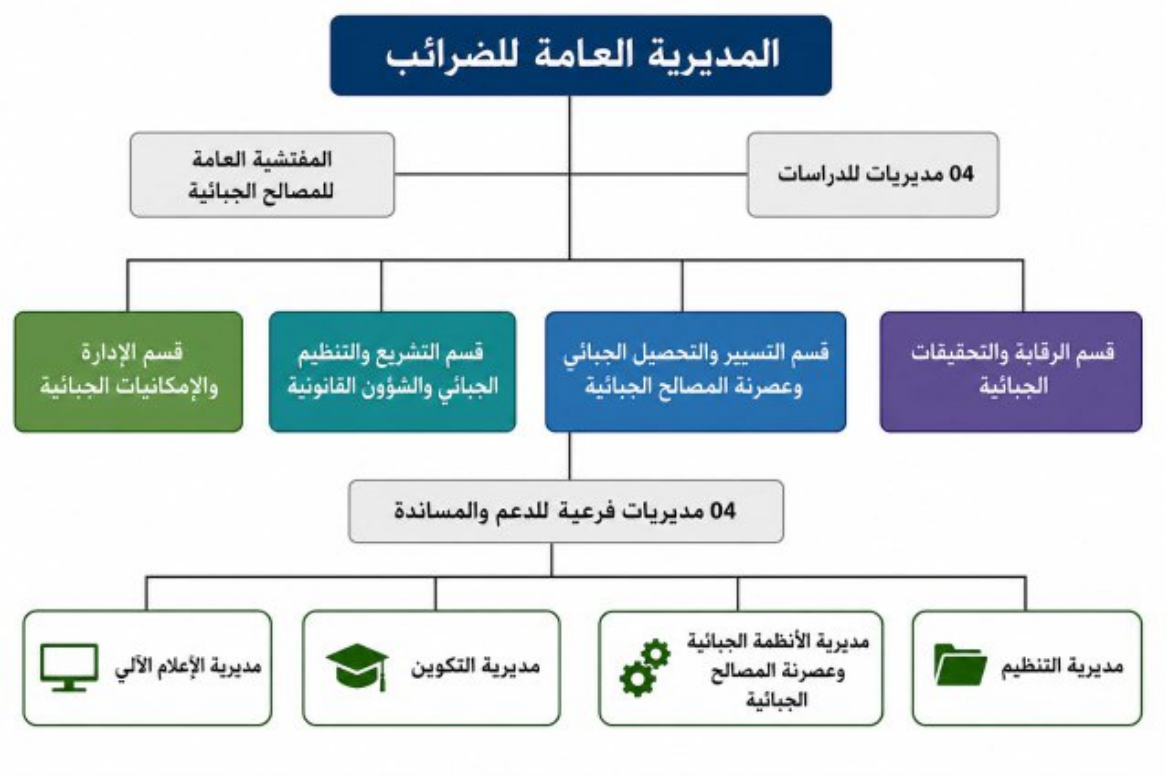
. المصلحة الإدارية.

- تهدف إلى تحسين مردودية التحصيل الجبائي وتعزيز موارد الدولة.

- تُعتبر حلقة وصل بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة على مستوى الولاية.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية.

الهيكل التنظيمي:



الوثيقة 01 تمثل الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية

تحليل الوثيقة :

يظهر الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية انها تتبع تنظيما إداريا هرميا يعتمد على تقسيم واضح للمصالح حيث تتوزع الى مصالح مركزية وأخرى عملياتية مما يسمح بضمان سير الحسن للمرفق الجبائي

يتبين من خلال الوثيقة ان مديرية تضم عدة مصالح رئيسية من بينها مصالح التحصيل . الرقابة الجبائية والوعاء الضريبي واضافة الى مصالح الدعم مثل الموارد البشرية والوسائل العامة ويعكس هذا التقسيم أهمية التخصص في تحسين فعالية العمل الإداري الجبائي .

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

كما يوضح الهيكل التنظيمي وجود تسلل اداري واضح يبدا من المدير الولائي للضرائب ثم المصالح الفرعية وهو ما يساهم في تحديد المسؤليات بدقة وتسهيل عملية اتخاذ القرار ومنخلال هذا التنظيم يتضح ان مديرية الضرائب تهدف الى :

تحسين عملية الجبائي

تعزيز الرقابة على المكلفين بالضرائب

عصرنة الإدارة الجبائية عبر تنظيم وتنسيق بين مختلف المصالح كما يعكس هذا الهيكل محاولة الإدارة الجبائية وتحقيق النجاعة والفعالية في الأداء خاصة في ظل التحديات المرتبطة بالتهرب الضريبي وضعف الامتثال الجبائي

مما يدل على ان التنظيم الإداري يعد عنصرا أساسيا في دعم فعالية الرقابة الجبائية وتحسين التحصيل الضريبي .

تتبع مديرية الضرائب لولاية المدية للمديرية العامة للضرائب التابعة لوزارة المالية.

يتكون الهيكل التنظيمي للمديرية من مدير رئيسي يشرف على جميع المصالح.

يضم الهيكل عدة أقسام ومصالح متخصصة، من أهمها:

- المدير الولائي للضرائب:

. المسؤول الأول عن تسيير المديرية.

. يشرف على تنفيذ السياسة الجبائية على مستوى الولاية.

- الأمانة العامة:

. تنسيق الأعمال الإدارية بين مختلف المصالح.

. متابعة المراسلات والملفات الإدارية.

- مصلحة التحصيل:

. تتكفل بجمع الضرائب والرسوم.

. متابعة عمليات الدفع من طرف المكلفين بالضريبة.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

- مصلحة المراقبة الجبائية:

. القيام بعمليات التفتيش والمراجعة الجبائية.

. الكشف عن حالات الغش والتهرب الضريبي.

- مصلحة المنازعات:

. معالجة الطعون والشكاوى الجبائية.

. الفصل في النزاعات بين الإدارة والمكلفين.

- مصلحة التسيير الجبائي:

. تسجيل المكلفين بالضريبة وتحديث ملفاتهم.

. متابعة التصريحات الجبائية.

- المصالح الفرعية)المفتشيات الجبائية(:

. موزعة على مستوى الإقليم.

. تتكفل بالمتابعة الميدانية للمكلفين بالضريبة.

المطلب الثالث: المهام الأساسية والمصالح التابعة لها.

أولا: المهام الأساسية لمديرية الضرائب لولاية المدية.

- تطبيق التشريع الجبائي المعمول به على مستوى الولاية.

- تحصيل مختلف الضرائب والرسوم لفائدة خزينة الدولة.

- متابعة التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة.

- القيام بعمليات الرقابة الجبائية والكشف عن التهرب الضريبي.

- تسوية النزاعات الجبائية بين الإدارة والمكلفين.

- ضمان السير الحسن للعمليات الجبائية وتحقيق العدالة الضريبية.

- المساهمة في تمويل الميزانية العامة للدولة من خلال الموارد الجبائية.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

ثانيا: المصالح التابعة لمديرية الضرائب.

- مصلحة التحصيل: مكلفة بجمع الضرائب والرسوم.
- مصلحة المراقبة الجبائية: تقوم بالتحقيقات والتدقيق في الملفات الجبائية.
- مصلحة المنازعات: تعالج الطعون والشكاوى الجبائية.
- مصلحة التسيير الجبائي: تتولى تسجيل ومتابعة المكلفين بالضريبة.
- مصلحة الإعلام والوسائل: تهتم بتسيير الموارد البشرية والوسائل المادية.
- المفتشيات الجبائية: تقوم بالمتابعة الميدانية للمكلفين.

المبحث الثاني: الإجراءات التطبيقية لكشف التلاعبات المحاسبية.

تمهيد

يتناول هذا المبحث الإجراءات التطبيقية المعتمدة لكشف التلاعبات المحاسبية من خلال عرض وسائل واليات الرقابة الجبائية التي تعتمدها مديرية الضرائب للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من اثارها على التهرب الضريبي

المطلب الأول: مراحل التحقيق الجبائي الميداني.

المرحلة التحضيرية:

- جمع المعلومات الأولية حول المكلف بالضريبة.
- دراسة الملف الجبائي وتحليل التصريحات المقدمة.
- تحديد المؤشرات الأولية لوجود اختلالات أو شبهات.

مرحلة البرمجة والتخطيط:

- إدراج الملف ضمن برنامج التحقيق الجبائي.
- تحديد نوع وأهداف التحقيق)شامل أو جزئي(.
- إعداد خطة عمل ميدانية للتحقيق.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

مرحلة الإشعار بالتحقيق:

- تبليغ المكلف بالضريبة بعملية التحقيق)في الحالات التي ينص عليها القانون(.

- تحديد تاريخ بداية التدخل الميداني.

مرحلة المعاينة الميدانية:

- التنقل إلى مقر نشاط المكلف بالضريبة.

- فحص الوثائق المحاسبية)الدفاتر، الفواتير، التصريحات(.

- مقارنة البيانات المحاسبية بالتصريحات الجبائية.

مرحلة التحليل والتقييم:

- تحليل الفروقات المكتشفة بين الواقع والتصريحات.

- تحديد حالات التلاعب أو التهرب إن وجدت.

مرحلة إعداد التقرير:

- تحرير تقرير مفصل حول نتائج التحقيق.

- اقتراح التسوية الجبائية أو المتابعة القانونية عند الحاجة.

المطلب الثاني: الأدوات والوثائق المعتمدة في الفحص.

الدفاتر المحاسبية الإجبارية:

- دفتر اليومية.

- دفتر الأستاذ.

- دفتر الجرد.

التصريحات الجبائية:

- التصريحات السنوية للدخل أو الأرباح.

- التصريحات الشهرية أو الفصلية)G50، TVA وغيرها(.

الفواتير والوثائق التجارية:

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

- فواتير البيع والشراء.(انظر الملحق 02)

نموذج فاتورة أولية) (

حيث تمثل هذه الوثيقة فاتورة أولية صادرة عن مؤسسة le printemps المختصة في تجارة الجملة المتعددة والكائنة equipementrabiealem ببرج منايل ولاية بومرداس

وقد وجهت هذه الفاتورة الى الزبون boubou chrif المقيم بحي المصلى بولاية المدية

ومنه فان الفاتورة باعتبارها وثيقة أساسية لاثبات العمليات التجارية تمثل احدى الوسائل التي قد تستغل في ممارسات المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي عند غياب الرقابة الداخلية والخارجية الفعالة مما يستدعي تعزيز إجراءات المراجعة والتدقيق وللتحقق من صحة العمليات المسجلة ومطابقتها للواقع الاقتصادي .

- أوامر الدفع والاستلام.

- سندات التسليم والإيصالات.

الكشوفات البنكية:

- حسابات البنك الخاصة بالمكلف بالضريبة.

- حركة الأموال الداخلة والخارجة.

الوثائق القانونية والإدارية:

- السجل التجاري.

- النظام الأساسي للمؤسسة.

- عقود الشراكة أو الاستثمار.

برامج وأنظمة المعلومات الجبائية:

- قواعد البيانات الخاصة بالإدارة الجبائية.

- أنظمة متابعة التصريحات والمراقبة الإلكترونية.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

وسائل المعاينة الميدانية:

- زيارات تفتيش للمقرات والنشاطات.
- معاينة المخزون والمعدات.
- محاضر المعاينة والتحقيق.

المطلب الثالث: دراسة ملفات تطبيقية لحالات تلاعب محاسبي.

الحالة الأولى: التلاعب في رقم الأعمال)تخفيض الإيرادات(.

- قيام المؤسسة بعدم التصريح بجزء من المبيعات.
- اختلاف بين الفواتير الحقيقية والتصريحات الجبائية.
- اكتشاف الفارق خلال المراقبة الميدانية ومقارنة السجلات المحاسبية.

فرض تسوية جبائية وغرامات مالية على المؤسسة.

الحالة الثانية: تضخيم المصاريف.

- تسجيل مصاريف وهمية لخفض الربح الخاضع للضريبة.
- استعمال فواتير مزورة أو غير مبررة.
- اكتشاف التلاعب من خلال مراجعة الوثائق المحاسبية والكشوف البنكية.
- إعادة تقييم الوعاء الضريبي للمؤسسة.

الحالة الثالثة: إخفاء جزء من النشاط التجاري.

- ممارسة نشاط إضافي دون التصريح به لدى الإدارة الجبائية.
- عدم إدراج المداخيل الناتجة عن هذا النشاط في الحسابات.
- الكشف عنه عبر التحقيق الميداني ومطابقة المعطيات مع الواقع.
- فرض ضرائب إضافية على النشاط غير المصرح به.

الحالة الرابعة: التلاعب في المخزون.

- تقليل قيمة المخزون في الدفاتر المحاسبية.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

- عدم التصريح بالكميات الحقيقية للبضائع.

- اكتشاف الفرق بين الجرد الفعلي والمحاسبي.

- إعادة تصحيح الحسابات الجبائية للمؤسسة.

المطلب الرابع : نتائج دراسة الحالة

اسفرت دراسة الحالة على مستوى مديرية الضرائب لولاية المدية عن مجموعة من النتائج أهمها :

وجود ممارسات للمحاسبة الإبداعية تستغل في بعض الحالات لتقليص الوعاء الضريبي

تعتمد مديرية الضارئب على الإجراءات الرقابية لكشف عن تلاعبات المحاسبية والحد من التهرب الضريبي

تساهم الرقابة الجبائية في اكتشاف العديد من المخالفات الا ان فعالياتها تتاثر بجودة المعلومات والوثائق المحاسبية المتاحة

توجد علاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وارتفاع مخاطر التهرب الضريبي مما يستدعي تعزيز اليات الرقابة والتدقيق .

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

الخاتمة

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

الخاتمة:

في ختام هده الدراسة يمكن القول ان التهرب الضريبي يعد من ابرز الظواهر التي تؤثر سلبا على الاقتصاد الوطني وعلى مبدا العدالة الضريبية لما يسببه من حرمان الخزينة العمومية من موارد مالية هامة كما ان بعض المؤسسات قد تلجا الى ممارسات محاسبية غير سليمة لإخفاء جزء من أرباحها او التلاعب ببياناتها المالية بغرض التهرب من الالتزامات الجبائية.

كما يمكن القول إن موضوع المحاسبة الإبداعية يعد من المواضيع الحديثة التي تكتسي أهمية بالغة في المجالين المحاسبي والجبائي، نظرًا لتأثيره المباشر على مصداقية القوائم المالية من جهة، وعلى العدالة الضريبية من جهة أخرى. فقد أصبحت المؤسسات الاقتصادية، في ظل التنافسية المتزايدة والبحث عن تعظيم الأرباح، تلجأ في بعض الحالات إلى استغلال المرونة التي يتيحها النظام المحاسبي المالي)SCF(من أجل تحسين نتائجها المالية أو تخفيض التزاماتها الجبائية، وهو ما يؤدي إلى ظهور ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية.

ومن خلال الدراسة الميدانية التي ُأجريت على مستوى مديرية الضرائب لولاية المدية، تبين أن هذه الأخيرة تعتمد على مجموعة من الآليات الرقابية والإجراءات الميدانية، وعلى رأسها التحقيق الجبائي الميداني)Vérification de Comptabilité(، الذي ُيعد أداة فعالة وأساسية في كشف التلاعبات المحاسبية والفروقات بين التصريحات الجبائية والواقع الفعلي لنشاط المؤسسات. كما أظهرت النتائج أن التنسيق بين مختلف المصالح الجبائية، إلى جانب الاعتماد على الوثائق المحاسبية والكشوفات البنكية، يساهم بشكل كبير في تعزيز فعالية الرقابة الجبائية.

وعليه، فإن الحد من ظاهرة المحاسبة الإبداعية يتطلب مقاربة شاملة تجمع بين تعزيز الرقابة الجبائية، وتحديث الوسائل التقنية، وتكثيف التكوين المستمر لأعوان الإدارة الجبائية، إضافة إلى تعزيز الشفافية داخل المؤسسات الاقتصادية. كما أن تعميم الرقمنة وربط قواعد البيانات بين مختلف الهيئات قد يساهم بشكل كبير في تقليل فرص التلاعب وتحسين جودة المعلومات المالية المقدمة.

وفي الأخير، يمكن القول إن فعالية النظام الجبائي لا ترتبط فقط بوجود نصوص قانونية صارمة، بل تتجسد أساسا في مدى تطبيقها على أرض الواقع،

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

وقدرة الإدارة الجبائية على مواكبة التطورات المحاسبية والاقتصادية الحديثة، بما يضمن تحقيق التوازن بين مصلحة الدولة في تحصيل الموارد الجبائية ومصلحة المؤسسات في ممارسة نشاطها في إطار من الشفافية والعدالة.

الإجابة على الفرضيات:

الفرضية الأولى:

صحيحة.

حيث إن النظام المحاسبي المالي)SCF(يوفر عدة بدائل وخيارات محاسبية)مثل طرق تقييم المخزون أو الاهتلاك(، مما يمنح المؤسسة هامًشا لاختيار ما يخدم مصالحها المالية والجبائية.

الفرضية الثانية :

صحيحة.

فاستعمال المحاسبة الإبداعية قد يؤدي إلى تقديم معلومات مالية غير حقيقية، مما ينعكس على تقدير الوعاء الضريبي ويؤدي إلى تضليل الإدارة الضريبية حول القدرة التكليفية الحقيقية للمؤسسة.

الفرضية الثالثة :

صحيحة.

إذ تعتبر عملية التحقيق المحاسبي)Vérification de Comptabilité(من أهم وأدق الوسائل التي تعتمدها مديرية الضرائب، كونها تسمح بالكشف عن الفروقات بين النتائج المحاسبية والنتائج الجبائية واكتشاف حالات التلاعب المحتملة.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

نتائج الدراسة: توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، أهمها:

1. تعد المحاسبة الإبداعية من الممارسات التي تعتمد على استغلال المرونة المتاحة في المعايير والسياسات المحاسبية لتحقيق أهداف معينة.
2. توجد علاقة وثيقة بين بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية وظاهرة التهرب الضريبي.
3. يؤدي التهرب الضريبي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية والإضرار بموارد الخزينة العمومية.
4. تسهم أساليب مثل تضخيم المصروفات والمبالغة في تقدير المؤونات وتأجيل الإيرادات في تقليص الوعاء الضريبي.
5. تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية سلبًا على جودة وموثوقية المعلومات المالية.
6. تلعب الإدارة الضريبية دورًا أساسيًا في مكافحة التهرب الضريبي من خلال الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي.
7. يؤدي ضعف الرقابة وقصور التشريعات إلى زيادة فرص استغلال المحاسبة الإبداعية لأغراض غير مشروعة.
8. يمثل الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية عامًلا مهمًا في الحد من هذه الظاهرة.
9. تسهم رقمنة الإدارة الضريبية وتبادل المعلومات في تحسين كفاءة الكشف عن التلاعبات المحاسبية.
10. تتطلب مكافحة التهرب الضريبي المرتبط بالمحاسبة الإبداعية تضافر الجهود التشريعية والرقابية والمهنية.

التوصيات: في ضوء النتائج المتوصل إليها، توصي الدراسة بما يلي:

1. تعزيز الرقابة الجبائية وتطوير آليات التحقيق المحاسبي للكشف المبكر عن ممارسات التلاعب المحاسبي.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

2. تحديث التشريعات الضريبية وسد الثغرات التي قد تستغل في التهرب الضريبي.
3. تكثيف برامج التكوين والتدريب لأعوان الإدارة الضريبية في مجال اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية.
4. تعزيز التنسيق بين الإدارة الضريبية ومحافظي الحسابات والجهات الرقابية الأخرى.
5. تفعيل العقوبات القانونية بحق مرتكبي جرائم التهرب الضريبي بما يحقق الردع العام والخاص.
6. نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين بأهمية الالتزام الضريبي وآثاره الإيجابية على التنمية الاقتصادية.
7. ترسيخ أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة والالتزام بالمعايير المهنية المعتمدة.
8. الاعتماد على الأنظمة الإلكترونية الحديثة في التصريح والتحصيل والرقابة الضريبية.
9. تشجيع إجراء المزيد من الدراسات والأبحاث المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي.
10. دعم مبادئ الشفافية والحوكمة داخل المؤسسات للحد من فرص ممارسة المحاسبة الإبداعية لأغراض غير مشروعة.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

قائمة المراجع

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

قائمة المراجع

أولا: الكتب

1. **أحمد نور، "المحاسبة المالية المتقدمة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية"، الدار** الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2013.
2. **بخيرة أحمد، تطور الممارسة المحاسبية في الجزائر: من المخطط الوطني إلى** *النظام المالي، منشورات جامعة الجزائر 2012 ،3.*
3. **بلعزوز بن علي، أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق في مواجهة المحاسبة** *الإبداعية، مجلة الاقتصاد والمانجمنت، جامعة تلمسان، العدد 2013 ،12.*
4. **بلعزوز بن علي، دور المعايير الدولية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية،** أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الشلف، 2012.
5. **بن ربيع حنيفة، "المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على جودة المعلومة المالية في** ظل SCF"، مجلة الدراسات الجبائية، جامعة البليدة 2، المجلد 06، العدد 01، 2015.
6. **بن ربيع حنيفة، المحاسبة الإبداعية وأثرها على كفاءة سوق الأوراق المالية،** مجلة الدراسات الجبائية، جامعة البليدة 2، المجلد 07، العدد 2016 ،02.
7. **بن ربيع حنيفة، نحو إطار مفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في ظل النظام** *المحاسبي المالي، مجلة الدراسات الجبائية، جامعة البليدة 2، المجلد 05، العدد 01،* 2014.
8. **بوطبة محمد ياسين، "أثر المحاسبة الإبداعية على أداء الإدارة الضريبية في** الجزائر"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وجباية، جامعة أم البواقي، 2017.
9. **بوطبة محمد ياسين، المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي في المؤسسات** *الجزائرية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة أم البواقي، العدد 2017 ،07.*
10. **حسين حريم، "مبادئ المالية العامة"، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان،** الأردن، 2013.
11. **زيتوني كمال، الحوكمة كآلية للحد من المحاسبة الإبداعية في المؤسسات** *الجزائرية، مجلة آفاق اقتصادية، جامعة بجاية، العدد 2021 ،11.*
12. **زيتوني كمال، سلوك المسيرين والمحاسبة الإبداعية في المؤسسات العمومية** *الاقتصادية، مجلة آفاق اقتصادية، جامعة بجاية، العدد 2021 ،05.*

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

13. **شبيكة بن لينة، انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على ظهور** *ممارسات إدارة الأرباح في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة* قاصدي مرباح، ورقلة، 2019.

14. **عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، "المراجعة الخارجية الحديثة:** وفقًا لمعايير المراجعة الدولية والعربية والمحلية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2014.

15. **عبد المطلب عبد الحميد، "اقتصاديات الضرائب وسياسات الإصلاح** الضريبي"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2014.

16. **قاشي خالد، النظام المحاسبي المالي الجديد وتحديات المحاسبة الإبداعية،** مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 2013 ،06.

17. **قاشي خالد، تقنيات هندسة القوائم المالية: دراسة في المحاسبة الإبداعية،** دار اليازوري للنشر والتوزيع، طبعة جزائرية, 2016.

18. **قمان مصطفى، أثر المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، مجلة** الواحات للبحوث والدراسات، جامعة غرداية، المجلد 09، العدد 2016 ،02.

19. **كبداني سيد أحمد، آليات الرقابة الجبائية وكشف التلاعبات المحاسبية في** الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة تلمسان، 2019.

20. **لخذاري عبد المالك، أثر المحاسبة الإبداعية على اتخاذ القرارات الائتمانية في** البنوك التجارية الجزائرية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة الجلفة، المجلد 08، العدد 01، 2015.

21. **محمد عباس محرزي، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، دار هومة للطباعة** والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.

22. **ميباركي خالد، "دور التدقيق المحاسبي في الحد من المحاسبة الإبداعية"،** مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة مستغانم، المجلد 04، العدد 01، 2015.

23. **ميباركي خالد، المؤونات كأداة للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات** *الاقتصادية، مجلة الإدارة والتنمية، جامعة مستغانم، المجلد 06، العدد 2017 ،02.*

24. **ميباركي خالد، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة** *الإبداعية، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد 2012 ،11.*

25. **ناصر دادي عدون، "تقنيات مراقبة التسيير والتحليل المالي"، دار المحمدية** العامة، الجزائر، 2010.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

ثانيا: النصوص القانونية والجرائد الرسمية :

26. وزارة المالية الجزائرية، استراتيجية تطوير الرقابة الجبائية ومحاربة التهرب الضريبي، الجزائر.
27. وزارة المالية الجزائرية، النظام المحاسبي المالي)SCF(: الإطار المفاهيمي والتطبيقات، الجزائر.
28. وزارة المالية الجزائرية، تقييم عمل الرقابة الجبائية والتحديات الميدانية، الجزائر.
29. وزارة المالية الجزائرية، دليل إجراءات التحقيق الجبائي ومكافحة الغش الضريبي، الجزائر.
30. وزارة المالية الجزائرية، دليل الرقابة الجبائية وإجراءات التحقيق المحاسبي، المديرية العامة للضرائب، الجزائر.

ثالثا: المذكرات والأطروحات الجامعية.

31. مصطفى امقران وصبرينة راصدي _المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي _ملف PDF بدون تاريخ 3/5
32. الهادي خضراوي ومحمد السعيد سعيداني _الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي _مجلة الدراسات القانونية والسياسية العدد 20)جوان 15 (2022

خامسا: المراجع الأجنبية.

33. International Accounting Standards Board (IASB), IFRS Standards Framework.
34. OECD, Tax Administration and Compliance Report

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

الملاحق

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

الملاحق :

- **الملحق رقم 01: ترخيص بإجراء دراسة حالة**

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
People's Democratic Republic of Algeria
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministry Of Higher Education And Scientific Research

University Of Medea — جامعة المدية

Faculty of Economics, Commercial, and Management Sciences — كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة — الرقم: 170 / إ م تخ/ 2026 — المدية في: 2026/06/11

إلى السيد: مدير مديرية الضرائب
- المدية -

الموضوع: السماح للطلبة بإجراء " دراسة حالة "
-في إطار اعداد مذكرة تخرج ماستر-

سيادة المدير(ة) المحترم(ة)، في إطار التنسيق والتعاون بين الجامعة والمؤسسات الاقتصادية والإدارية، وبهدف الرفع من المستوى العلمي للطالب وتوطيد التكامل بين الجانب النظري والتطبيقي ومن أجل اعداد مذكرة تخرج ماستر، تحت عنوان:

- المحاسبة الابداعية ودور ممارستها في التهرب الضريبي -

فإننا نرجوا من سيادتكم السماح للطلبة الآتية أسماؤهم بإجراء تربص/دراسة حالة/دراسة ميدانية لدى مؤسستكم.

الاسم واللقب	رقم التسجيل	تاريخ الميلاد	مكان الميلاد
زيرق محمد عبد النور	212132041889	2002/11/13	المدية
المسجل(ة) في السنة الثانية ماستر تخصص: محاسبة			
السنة الجامعية: 2026/2025			

وفي الأخير تقبلوا منا سيادة المدير أسمى عبارات الاحترام والتقدير.

رئيس قسم العلوم المالية والمحاسبة
رئيس القسم
قسم العلوم المالية و المحاسبة

مدير المؤسسة المستقبلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير-جامعة المدية، القطب الجامعي، المدية،26000 الهاتف/فاكس:025.78.54.18

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

تحليل الوثيقة :

تعتبر هذه الوثيقة وثيقة تنظيمية إدارية صادرة عن المؤسسة الجامعية تتعلق بالسماح للطالب باجراء دراسة حالة في اطار اعداد مذكرة تخرج الماستر وهي تدخل ضمن الوثائق الرسمية التي تنضم البحث العلمي الميداني داخل الجامعة

يتبين من خلال هذه الوثيقة ان الإدارة الجامعية تمنح للطالب ترخيصا رسميا لاجراء دراسة تطبيقية داخل المؤسسات الاقتصادية او الإدارية وذلك بهدف تمكينهم من ربط الجانب النظري بالدراسة الميدانية خاصة في التخصصات ذات الطابع التطبيقي مثل المحاسبة والجباية

وفي سياق موضوع المذكرة المحاسبة الإبداعية ودور ممارستها في التهرب الضريبي فان هذه الوثيقة تعد ضرورية لانها تسمح للطالب بجمع البيانات وتحليل الممارسات المحاسبية داخل المؤسسة محل الدراسة مما يساعد على فهم كيفية استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وتاثيرها على الالتزامات الجبائية

كما تبرز الوثيقة حرص المؤسسات الجامعية على تنظيم البحث العلمي وضمان احترام الإجراءات القانونية والأخلاقية اثناء جمع المعلومات وذلك من خلال الزام الطالب بالحصول على الموافقة الرسمية قبل الدخول للمؤسسة محل الدراسة

ومن خلال هذا التنظيم يتضح ان هذه الوثيقة تساهم في :

تسهيل العمل الميداني للطالب

ضمان مصداقية البيانات المجمعة

تعزيز الجانب التطبيقي في اعداد المذكرة

ربط الجانب النظري المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي بالواقع العملي للمؤسسات وبالتالي فان هذه الوثيقة تمثل خطوة أساسية في انجاز الدراسة الميدانية وتعتبر أداة تنظيمية تضمن جودة البحث العلمي ودقته .

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

الملحق رقم 02: مثال عن فاتورة تجارية أو وثيقة محاسبية. -

LE PRINTEMPS EQUIPEMENT

RABIE ALEM

COMMERCE DE GROS MULTIPLE

CITE 300 LOGEMENTS BT H 13 RDC - BORDJ MENAIEL - BOUMERDES -

RC : 16 A 3671411 - 35/00 MF : 182351400272174 ART : 35050111243 NIS : 1 982 3514 00272 38

COMPTE BANCAIRE N° : 021 00031 1130032001 67 SOCIETE GENERAL - BOUMERDES -

BORDJ MENAIEL, LE

FACTURE PROFORMA N° 01/2025

DOIT : BOUBOU CHERIF
QUARTIER M'SALLAH - MEDEA -

N°	Désignation	Unité	Quantité	Prix unitaire	Montant
1	HACHOIR FIMAR 350 KG H 380 V	U	2	140 000,00	280 000,00
2	FRIGO PRESENTOIRE 1,5 BALISSA	U	1	150 000,00	150 000,00
3	ARMOIRE REFRIGERATEUR 3000 L	U	1	210 000,00	210 000,00

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في ممارسة التهرب الضريبي

4	POUSSOIRE 7 KG	U	1	40 000,00	40 000,00
5	CONGELATEUR VITRE	U	1	130 000,00	130 000,00
				MONTANT TOTAL EN HT	810 000,00
				MONTANT TVA 19 %	153 900,00
				MONTANT TOTAL EN TTC	963 900,00

ARRETEE LA PRESENTE FACTURE PROFORMA A LA SOMME DE: **NEUF CENT SOIXANTE TROIS MILLE NEUF CENT DINARS ALGERIENS.**