

تحديات المراقب الجبائي في تشخيص وعلاج المتلازمات المحاسبية والمالية بمديرية كبريات
المؤسسات- متلازمة الإبداع المحاسبي نموذجاً-

Challenges of the Tax Controller in the Diagnosis and Treatment of Accounting and Financial Syndromes in The Directorate of Major Institutions -Accounting Creativity Syndrome as a Model-

علي عزوز

فريدة نساب

(مخبر الانتساب: الأنظمة المالية والمصرفية والسياسات الاقتصادية الكلية في ظل التحولات العالمية)

جامعة حسبية بن بوعلی الشلف، الجزائر

جامعة حسبية بن بوعلی الشلف، الجزائر *

a.azouze@univ-chlef.dz

f.nessab@univ-chlef.dz

تاريخ القبول: 2023/05/20

تاريخ الاستلام: 2023/02/11

مستخلص:

أبرزت هذه الدراسة في جانبها النظري مفهوماً لعينة من المتلازمات المحاسبية والمالية وأهم مظاهرها، وتطرقت لأهم المؤهلات المهنية والأخلاقية الواجب توفّرها في شخص المراقب الجبائي، وعوامل نجاحه في الكشف عنها، أما في الدراسة الميدانية، فتمّ اختيار متلازمة الإبداع المحاسبي نموذجاً لاعتبارها أكثر المتلازمات المحاسبية شيوعاً وأصعبها اكتشافاً بإجراء مهمة تحقيق محاسبي للسنوات 2014، 2015، 2016 و2017، وبيّنت أهم الممارسات الاحتيالية الرامية إلى التحايل والتهرب الضريبي بمديرية الرقابة الجبائية بمديرية كبريات المؤسسات.

خلّصت الدراسة إلى أنّ العلاج الجبائي للمتلازمات المحاسبية يتم بإصدار الأوراد الفردية التي تضم مجمل الضرائب والرسوم المتملص منها مع إضافة الغرامة الموافقة لها، زيادة على ذلك إدراج المكلفين المخالفين للقوانين في الملف الوطني للمتهربين وتقديمهم للعدالة.

الكلمات المفتاحية: المتلازمة المحاسبية والمالية؛ الإبداع المحاسبي؛ المراقب الجبائي.

تصنيف JEL: H32؛ D32؛ C20.

Abstract:

This study highlighted on the theoretical side a sample concept of accounting and financial syndromes, their most important forms and touched on the main professional and ethical tax controller's qualifications and the factors of his success in detecting them. In the field study, the accounting creativity syndrome has been selected as a model by conducting an accounting investigation mission for the years 2014, 2015, 2016 and 2017, and revealed the most important fraudulent practices aimed to circumvent and tax evasion in The Directorate of Tax Control affiliated to the Directorate of Major Institutions.

* المؤلف المراسل: فريدة نساب.

The study concluded that the tax treatment of the accounting and financial syndrome is by editing individual roles that includes all taxes and fees evaded with the addition of fines and penalties corresponding, and including the violators taxpayers in the national file of evaders and bringing them to justice.

Keywords: accounting and financial syndrome; accounting creativity;

Jel Classification Codes: C20; D32 ; H32.

مقدمة

استقرّ الفكر المحاسبي المعاصر في مرحلة المسؤولية الاجتماعية بعد أن أضحت المتلازمات المحاسبية والمالية حالة مرضية فعلية، فهي آفة العصر التي تعرقل التنمية، وتؤدي إلى هدر الموارد والطاقات من خلال قابلية المحاسبين والمسيرين لتحويل مناصبهم الوظيفية إلى مصادر من أجل بلوغ أهداف لا علاقة لها بالمصلحة العامة للشركة حتى بعدم الامتثال للقوانين، المبادئ والأعراف المحاسبية. يعدّ التجوال التجاري بتغيير الشكل القانوني للشركات أو الشطب المتكرر أو استئجار السجل التجاري، شركات الواجهة، تحويل الإعفاءات الجبائية عن مسارها الحقيقي، عدم الفوترة، التصريحات الخاطئة والتأقصة أهم أساليب الغش التي أقرتها المديرية العامة للضرائب. ولعل من أخطر الممارسات وأصعبها اكتشافا بالمؤسسات الكبرى نجد أساليب المحاسبة الإبداعية لما تتضمنه من التحايل والتلاعب لتضليل المستثمرين ومستعملي المعلومات المحاسبية من خلال استغلال البدائل في القواعد المحاسبية وعدم الحسم في بعض طرق الإفصاح والقياس المحاسبي واستعمال ذلك في إدارة الأرباح وتجميل القوائم المالية بما يرضي معدّيها. تبقى هذه التصرفات غير الأخلاقية لصيقة وملزمة لممارستها من المحاسبين والمديرين لتأخذ صفة مرضية تُعرف بالمتلازمات المحاسبية والمالية. من هذا المنطلق، يمكن صياغة إشكالية البحث كما يلي:

ماهي التحديات التي يمكن أن تواجه المراقب الجبائي في التصدي للمتلازمات المحاسبية

والمالية إن وُفق في تشخيصها، وكيف يتم معالجتها؟

أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى بلوغ ما يلي:

- تحديد مفهوم المتلازمات المالية والمحاسبية مع ذكر بعض مظاهرها على سبيل المثال لا الحصر؛
- تبيان الصعوبات التي يواجهها المراقب الجبائي الكفاء والتّزيه في تشخيص المتلازمات المالية والمحاسبية؛

➤ إبراز دور الرقابة الجبائية بمديرية كبريات المؤسسات في كشف هذه المتلازمات بالخصوص متلازمة الإبداع المحاسبي بصفقتها مخالفة محاسبية خطيرة يصعب تشخيصها.

أهمية الدّراسة: تكمن أهمية الدّراسة في إمكانية إعداد آليات حديثة لتشخيص وكشف الممارسات الاحتياالية بتظافر جهود عديد من الجهات الرّقابية لردع مرتكبي المخالفات المحاسبية والمالية لمساهمتها في تفشي ظواهر الفساد والتّلاعب، مع السّعي إلى التّركيز على يقظة وكفاءة المدقّقين وتطوير قدراتهم المهنية وتنمية الثّقافة المحاسبية للمستثمرين ورجال الأعمال.

منهج الدّراسة: للإجابة على الإشكالية، وقصد تحقيق أهداف الدّراسة وإبراز أهمّيتها، تمّ إتباع المنهج الوصفي لضبط المفاهيم الأساسية والنّظرية للموضوع، إضافة إلى المنهج التحليلي في الجانب التّطبيقي لغرض تحليل الخطوات المهنية المنتهجة من قبل المراقب الجبائي لتشخيص وعلاج المتلازمات المحاسبية والمالية.

الدّراسات السّابقة

1- Réalité de la comptabilité créative-A la française- 2011 Florence Delesallé

هدفت الدّراسة إلى تبيان أساليب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تتبناها مجمعات الشّركات الفرنسية، وتوصّلت إلى أن تعدّد الخيارات والسياسات المحاسبية وتنوع المستخدمين يؤدي إلى إعداد مجموعتين من البيانات المالية إحداها موضوعية هدفها عرض حسابات حقيقية وعادلة، والأخرى ذاتية تعد لغرض اتخاذ قرارات اقتصادية وتكون غير مقبولة مهنيًا.

2- نادية شاكر النعيمي، 2013: المخالفات المحاسبية وأثرها في تفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري، عالجت الباحثة إشكالية مسببات الفساد المالي والإداري والحلول النّاجمة للحد من ممارسات المخالفات المحاسبية ومعالجتها، وتوصلت الباحثة إلى وجوب تطويق ظاهرة الفساد بالدعم القانوني لأساليب الرقابة وتفعيل المساءلة مع تنمية الحس المهني والأخلاقي للمحاسبين.

3- عزّ الدين كاظم وسجي ناجح كريم، 2019: المحاسبة الإبداعية ودورها في تشجيع الاختلاس، هدفت الدّراسة إلى بيان أثر اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في تشجيع الاختلاس في القوائم المالية والتأثير على جودتها وموثوقيتها، وتوصلت إلى ضرورة الإفصاح الشّامل عن السياسات المحاسبية المعتمدة في إعداد القوائم المالية، وتعزيز تطبيق تقنيات المحاسبة القضائية.

4- Accounting Syndromes and : Saoud Javed Mashkour & Waad Hadi 2020

Using Effective Technics of Treatment. هدفت الدّراسة إلى استعراض مفاهيم المتلازمات

المحاسبية وتضمّنت بعض المؤشرات في المؤسسات الحكومية العراقية بالإضافة إلى إقترح تدابير سياسية، إدارية، اجتماعية، اقتصادية وأخرى فنية لمعالجتها، وأوصى الباحثان بالسّعي لتطبيق أنظمة

الحكومة والحكومة الالكترونية وإصدار معيار دولي أو محلي يختص بألية للتدقيق المتقاطع لاكتشاف الاحتيال وتحريف النتائج والتلاعب بقطاع الاعمال.

وما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة هو محاولة معالجة إشكالية الفساد المحاسبي والمالي من وجهة مساعي المراقب الجبائي في التصدي لها والتحديات التي تواجهه أثناء تشخيص ما يسمى بالمتلازمات المحاسبية والمالية مع الأخذ بالمحاسبة الابداعية كنموذج لدراسة حالة بمديرية كبريات المؤسسات.

لتحقيق هدف البحث، وعلى ضوء إشكاليته، سنعالجه على نحو المحاور التالية:

المحور الأول: المتلازمات المحاسبية والمالية، المفهوم والمظاهر

المحور الثاني: مسؤولية المراقب الجبائي في تشخيص المتلازمات المالية والمحاسبية
المحور الثالث: تشخيص وعلاج متلازمة المحاسبة الابداعية بمديرية كبريات المؤسسات

المحور الأول: المتلازمات المحاسبية والمالية، المفهوم والمظاهر

تُستعمل كلمة متلازمة في مجال الطب والطب النفسي، فالمتلازمة هي مجموعة من العلامات والأعراض الطبية التي ترتبط ببعضها البعض، وكلمة متلازمة (Syndrome) مشتقة من الكلمة اليونانية (Sundromos) (https://www.ts3a.com, 2022) والتي تعني التزامن، لأن المرض يظهر بشكل متزامن مع بداية ظهور الأعراض، كما تُعرف المتلازمة بالتناذر، وهي عبارة عن مجموعة من الأعراض التي تأتي مجتمعة معاً، ولا تعد المتلازمة مرضاً بحد ذاتها، ولكنها تستدعي مراجعة الطبيب المختص لعلاجها. قد يستعصي على المختصين تشخيص المتلازمة المرضية لتوافر مجموعة من الأعراض يصعب أحياناً الكشف عنها، بالإضافة لعدم وجود العلاج الفعال للتخلص من الأسباب الكامنة وراء بعض المتلازمات. (https://sotor.com, 2022)

أولاً- مفهوم المتلازمة المحاسبية والمالية

من خلال عرض المتلازمة من الجانب الطبي، يمكننا إسقاط ذلك على الجانب المحاسبي والمالي لنقول إن المتلازمة المحاسبية تشمل جميع المخالفات والممارسات التي تعكس سلوكاً غير أخلاقي يصدر من أشخاص يُشرفون على إدارة أو محاسبة مؤسسات وُيسئون استعمال المهام الموكلة لهم بغية تحقيق مكاسب شخصية لا يمكنهم بلوغها بانتهاج وسائل مشروعة ويستغلون في ذلك الثقة المنوطة بهم.

ثانياً - مظاهر المتلازمات المحاسبية والمالية: تتعدد مظاهر هذه المتلازمات من حيث الأعراض ونستعرض على سبيل المثال لا الحصر:

1-متلازمة الاختلاس Embezzlement Syndrome

الاختلاس في اللّغة هو إخراج الشّيء من حيازة شخص دون رضاه وإدخاله في حيازة شخص آخر، واختلاس الموظّف العام هو استيلاؤه على مال بحوزته بسبب وظيفته بنية تملكه، ووفق ما جاء في نصّ المادّة الـ 17 من اتفاقية الأمم المتّحدة لمكافحة الفساد: الاختلاس هو قيام موظف عمومي عمداً، لصالحه هو أو لصالح شخص أو كيان آخر، باختلاس أو تبديد أيّ ممتلكات أو أموال أو أوراق ماليّة عموميّة أو خصوصيّة أو أيّ أشياء أخرى ذات قيمة عُهد بها إليه بحكم موقعه، أو تسريبها بشكل آخر. في التّشريع الجزائري، اختصّت المادّة الـ 29 من القانون المتعلّق بالوقاية من الفساد ومكافحته بالتّفصيل في جريمة اختلاس الأموال العامّة، في حين درست المادّة الـ 41 اختلاس أموال القطاع الخاص. (القانون رقم 01-06 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، 2006، الصفحات 13-16).

ويُشترط في الاختلاس الدّي يقع على المال الخاصّ أن يكون الجاني مديراً، أو يتولّى إدارة الكيان، أو يعمل فيه بأية صفة مهما كانت الوظيفة التي يشغلها مادام حصل على المال بحكم وظيفته مع توفر القصد الجنائي أي التّية وهي التّعمد. (براهيمي، 2014، صفحة 160). وهذا التعريف مستمد من المادّة الـ 22 من اتفاقية الأمم المتّحدة لمكافحة الفساد.

إنّ سلوك الجاني هنا باعتباره من الموظّفين ومن في حُكمهم ممن يستلمون أموالاً للغير، يُعبّر عن متلازمة مرضيّة خطيرة لاستغلال مركزه لارتكاب فعلته، بالإضافة إلى أنّ يده على المال هي بمثابة يد أمانة يسهل معها الاستحواذ على المال نفسه. (قاسم، 2006، صفحة 45).

تبنت العديد من المنظّمات الخاصّة والعموميّة تطبيق نظام إدارة مكافحة الفساد والرّشوة ISO37001* الصّادرة عن المنظّمة الدّوليّة للتّقييس لمنع الخسائر الماليّة، وتأسيس ثقافة عمل أخلاقيّة ضدّ الفساد والاختلاس لضمان الشّفافيّة، وزيادة بناء الثّقة بين المتعاملين حيث تتضمّن تدابير وضوابط تمّ استخلاصها من أفضل التّجارب والممارسات في العالم (https://www.iso.org, 2023).

2-متلازمة غسيل الاموال Money Laundering Syndrome

يُقصد بغسيل أو تبييض الأموال جميع العمليّات التي تنطوي على إعطاء التّقود والأموال غير المشروعة الوجود القانوني أو الحياة الشرعيّة، باستخدام حيل غير مشروعة أو ارتكاب أفعال غشّ واحتيال. (Robert, 2005, p. 502)

يأخذ تبييض الأموال عدّة أشكال تبدأ بإخفاء حقيقة الأموال المستمدّة من طريق غير مشروع عن طريق القيام بتصديدها، أو إيداعها، أو توظيفها، أو استثمارها في أنشطة مشروعة للإفلات بها من الضّبط

* ISO37001 (Anti-bribery management system) تم إصدارها سنة 2016 لتوفير إرشادات متفق عليها دولياً للامتثال والابلاغ

عن المخالفات وإدارة مكافحة الفساد والرّشوة

والمصادرة، وإظهارها كما لو كانت مستمدة من مصادر مشروعة، سواء كان الإيداع أو التّمويه أو النّقل أو التّحويل أو التّوظيف أو الاستثمار تمّ في دول متقدمة أو نامية. (الدليبي، 2005، صفحة 30)
لخصت مجموعة العمل المالي الدوليّة (FATF) أركان متلازمة تبييض الأموال فيما يلي:
-أن يعلم المالك أن ما يحوزه من أموال من مصدر الاتجار بالممنوعات أو المساهمة في جريمة أخرى، مع تستره عن النشاط غير المشروع بإخفاء أو تمويه أو كتمان الطبيعة الحقيقية لتلك العائدات.

3-متلازمة الاحتيال المالي: Financial Fraud Syndrome

تعدُّ احتيالاً أيّ ممارسة تنطوي على استخدام الخداع للحصول المباشر أو غير المباشر على شكل من أشكال الاستفادة الماليّة لمرتكب الجريمة، أو تسهيل ذلك لغيره لتؤدي إلى شكل من أشكال الخسارة للطرف الذي تعرّض للاحتيال. (مؤسسة النقد العربي السعودي، إدارة التفتيش البنكي، 2008، صفحة 7)

بيّن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA أنّ الاحتيال يتضمّن طرائق ملتوية ومتنوّعة تشمل الخداع والمكر والكذب وتؤدي إلى إلحاق الضرر بالآخرين لتحقيق مكاسب شخصية (سليمان، 2016، الصفحات 459-485)، لذلك فالاختلاف بين الاحتيال والخطأ هو أنّ الاحتيال فعل مقصود ومتعمّد يهدف إلى إلحاق الضّرر بالآخرين على عكس الخطأ فهو غير مقصود أو غير متعمّد.

خصّ قانون العقوبات الجزائري الاحتيال بمُسمّى النّصب كل من استعمل أسماء كاذبة أو صفات كاذبة أو استخدم وسائل احتياليّة يهدف الإيهام بوجود نشاط وهي أو سلطة أو إيمان غير حقيقي، أو لإحداث الأمل أو الخوف في النّجاح، ويستلم تبعاً لذلك أو يتلقّى أو يحاول تلقّي أموالاً أو منقولات أو التزامات أو تصرفات أو أوراق ماليّة أو وعود أو مخالفات أو إبراء من التّزام وذلك بأحد من الوسائل ناصباً أو محاولاً نصب كل أو بعض ثروة الغير. (قانون العقوبات، 2015)

تمّ تصنيف الاحتيال المالي من ضمن المتلازمات المرضيّة المحاسبية، ففي دراسة أجراها عالم الاجتماع دونالد كريسي Donald Cressey على 200 سجين في الولايات المتحدة الأمريكية (بن حركو و زواش، 2019، صفحة 330) ، توصل إلى ابتكار مثلث الاحتيال (Deborat & Alex, 2018) سنة 1953 يشرح فيه العناصر الرئيسيّة التي تتوقّف في أشخاص شرفاء ويعانون من متلازمة الاحتيال:

- الضّغط Pressure : وجود ضغوطات أو حوافز لارتكاب التّحايل والتّلاعب سواء من قبل الإدارة أو الموظّفين.

- الفرصة Opportunity: وجود ثغرة أو ظروف مناسبة يستغلّها ممارس الاحتيال وتكون باستغلال ضعف أنظمة الرّقابة والثّقة الزائدة وعدم الفصل بين مهام الموظّفين.

- التبرير **Rationalization**: يجد مرتكبي الاحتيال لأنفسهم دوافع منطقية كأحقيتهم في أخذ ذلك المال لفضلهم على الجهة التي يعملون بها، ويتوقع الحصول على مكافآت مالية تقديراً له جزاء تفانيه في العمل، وإذا لم يوفق في ذلك يقوم بالبحث عن بدائل أخرى غير مشروعة يعتقد أنها حق مشروع له، ومن جملة ما يبرر بها مرتكب الاحتيال تصرفه (الحجاوي و الزرقي، 2018، صفحة 46) أنه اقترض المال وسيقوم بإعادته، حتى أنه لم يكن يعلم أنها جريمة، ولأنه أخذه مقابل مجهود في وظيفته...

قام الباحثان Hermanson و Wolf بتطوير نموذج مثلث الغش بإضافة بُعد رابع يتمثل في القدرة **Capability** والتي تُعبر عن الخصائص والمهارات والسمات الفردية الملازمة للشخص مرتكب الغش، والتي تمكنه من تحديد فرص ارتكاب الاحتيال المتاحة بالشركة واستغلالها قدر الامكان.

4-متلازمة التهرب الضريبي **Tax Evasion Syndrome**

تمثل الضريبة عبئاً على المكلف بها، مما يدفع به إلى محاولة التخلص منها خاصة بتداول المقولة الشهيرة أن سرقة الدولة لا تعد سرقة، وأن من لا يدفع الضريبة يُعدُّ لبقاً ماهراً، ومن يدفعها يُعدُّ طيباً خاملاً، وهذا له مبرراته بالخصوص ما يتعلق بترشيد الإنفاق (بكريتي و يوسف، 2017، صفحة 170)، فالكثير من الأفراد يتفقون مع تفكير شارل لامب Charles Lamb الذي يقول: يُعجبني المدلس الجبائي، فهو سارق نزيه لأنه لا يسرق إلا الدولة التي تعتبر شيئاً مجرداً.

ويعبر عنه J. Martinez. (بفنّ تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي (بوشامة مصطفى، بليلة الطاهر، و جعفري عمار، صفحة 325)، ويقصد بذلك تقليل الضرائب باستخدام الأساليب الواردة في قانون الضرائب ويكون ذلك بتخلص الفرد من دفع الضريبة (صلعة و بوخدومي، صفحة 74) دون ارتكاب أي مخالفة للتشريع الضريبي.

يعاني جلّ المكلفين من متلازمة التهرب الضريبي، ونخلص هنا إلى أنّ للعوامل النفسية أثر كبير في الإصابة بالمتلازمة، فكلّ ما زاد الوعي الضريبي ضعف الباعث النفسي على التهرب، كما أنه من الجليّ إذا انخفض الوعي الضريبي سادت الكراهية للضريبة، في حين كلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلفين أصبح مقبولاً لديهم بل محبباً إلى أنفسهم دفع الضرائب طواعيةً واختياراً. (بوزيد، 2015، صفحة 120)

يشعر المكلف النزيه بعدم الرضا لأنه يتحمل أعباء تستفيد منها فئة أخرى مما يُعرض مبادئ العدالة والمساواة لانتقادات شديدة ويشوبها عدم الثقة ويُنظر إليها على أنها مبادئ صورية لأنه لا ينتظر من الحكومة أن تنفق لصالحه مما يؤثر على درجة نزاهته.

إن الدوافع الأخلاقية للميل نحو تجنب الضريبة وخاصة السلوكيات التي تتميز بالغش تجد تفسيرها في انخفاض مستوى الوعي الجبائي ومن ثمّ استصغار المخالفة المرتكبة (مرازقة، صفحة 80) وأكثر من هذا قد ينعدم الوعي نهائياً بارتكاب مخالفة ولا شك أن هذا الاستخفاف إنما ينم عن الجهل بالارتباطات الاجتماعية والاقتصادية الشديدة.

في مقال نشر سنة 2015 بعنوان لا محاسبة للتهرب الضريبي للباحث Premm Sikka انتقد بشدة دور شركات المحاسبة الكبرى في تنفيذ مخططات التهرب الضريبي لعملائها مما ساعدهم على تخفيض الضرائب، وتجدر الإشارة إلى أن هذه المكاتب المشهورة بـ (Big 04) حققت دخلاً عالمياً بلغ 157.55 مليار دولار أمريكي خلال السداسي الأول لعام 2020 (https://en.wikipedia.org/wiki/Big_Four_accounting_firms, 2022)، وتضمن الخدمات الضريبية 106.3 مليار دولار أمريكي ما يعادل 67% من مجمل الإيرادات المحققة منها 70.5 مليار دولار مداخل مصدرها الاستشارات الجبائية ما يمثل 45%، وفي تقرير Michael Rake رئيس مكتب المراجعة KPMG في بريطانيا أن شركات المحاسبة والاستشارة الكبرى كانت مسؤولة (زنودة، 2020، صفحة 65) عن ما يقارب نصف خطط التهرب الضريبي المعروفة.

في إطار تقوية مكافحة متلازمة التهرب الضريبي، وتعزيز الشفافية الضريبية وتطوير آليات لتبادل المعلومات بين الدول والمساعدة على تطبيق المعايير الدولية للشفافية، فقد أعلنت الجزائر انضمامها إلى المنتدى العالمي للشفافية بتاريخ 30 أوت 2021 (https://www.mf.dgi.dz, 2023)، وذلك بغية الاستفادة من مختلف الأدوات المتعددة الأطراف والتي تم تطويرها تحت رعاية منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD، وفي لقاء بتاريخ 30 ماي 2022، جمع إدارات وزارة المالية وممثلي الهيئات العالمية الملف المتعلقة بانضمام الجزائر إلى الاتفاقية المتعلقة بالمساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الجبائية والاتفاقية المتعلقة بالسلطات المختصة MAAC*، كما سمح اللقاء بتبادل الآراء فيما يتعلق بتوقيع مشروع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح BEPS**

5- متلازمة الإبداع المحاسبي Accounting Creativity Syndrome

إنّ المعنى الظاهري لمصطلح الإبداع المحاسبي يبدو أنّه صنف من أصناف المحاسبة إلاّ أنّه يشير إلى أنّ المحاسبة تتضمّن إبداعاً في التّحايل والتّلاعب وتضليل المستثمرين ومستعملي المعلومات المحاسبية من خلال الأخذ بمزايا الغموض في القواعد، واختيار ممارسات الإفصاح والقياس من بين هذه القواعد لتغيير القوائم المالية مما هي عليه لتصبح بالصّورة التي يرغب فيها مُعدّها (عمورة، 2011)، والغرض من ذلك لتبدو الشركة أفضل من الواقع سواء من حيث قوّة مركزها المالي و/أو حجم أرباحها الصّافية و/أو وضعها التنافسي والمالي والتّشغيلي. (عجيلة، 2009، صفحة 182)

* Multilateral Competent Authority Agreement إتفاق يسمح بتسهيل التبادل التلقائي للمعلومات المالية والحسابات المصرفية والضريبية، وهو مشروع دولي يضم 108 دولة.

** Base Erosion and Profits Shifting تأسيس الاطار الشامل للاتفاقية سنة 2016 من قبل مجموعة العشرين ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لتطبيق أربعة معايير جبائية دولية لضمان الشفافية وتبادل المعلومات في المسائل الضريبية.

المحاسبة الإبداعية جريمة محاسبية تهدف إلى التلاعب بالحسابات والخداع وتحريف البيانات المالية، ويُشار إليها بالمحاسبة التجميلية في بريطانيا، وإدارة الأرباح في أمريكا، وأقرّ الباحثون أن الدافع من وراء الانغماس في هذه الممارسات هو إظهار المؤسسة في وضعية معينة تخدم مصالح أطراف معينة أو إخفاء حقائق معينة. (الشبراوي، 2018، صفحة 67)

وصف العاني اصطلاح المحاسبة المبدعة بدلا من الإبداعية إذ يصفها بأنها عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس، فقد عبّر عنها بالعملية التي من خلالها يتم هيكلة المعاملات التي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة بدلا من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة وحيادية. (الخشاوي و الدوسري، 2008، صفحة 15)

يُعدّ المبرّر المستتر الذي يستغله المحاسبون هو أنّ القوانين تنصّ على الممارسات التي يجب تجنّبها، أي العمليات المحظورة محاسبياً في حين لا تنطبق ذات القوانين إلى ما يستطيع فعله المحاسبون، ولذلك فقد رأت الشركات بأنها إذا لم تتمكن من اكتساب الأرباح فإنّها تستطيع على الأقل أن تبتدعها.

من خلال ما سبق، نلمس أن متلازمة الإبداع المحاسبي تشترك مع متلازمة الاحتيال المالي في عنصرَي توفر الفرصة والتبرير المعبر عنهما في مثلث الاحتيال، كما تعدّ المحاسبة الإبداعية وسيلة يستخدمها الممارسون لبلوغ غاية التهرب الضريبي، ولذلك يعبّر العديد من المؤلفين والباحثين عن المحاسبة الإبداعية بالمحاسبة الاحتيلية لأنّ المحاسب يستغل المرونة المسموحة في الاختيار بين المبادئ المحاسبية وبدائل القياس من أجل حماية وإخفاء جريمته، إذ تعد هذه أكبر حيلة منذ حصان طروادة، وهذا الخداع يكون معداً بمذاق شهي جدا وشرعي بصورة كلية (فداوي، 2014، صفحة 222).

قد أُطلقت على المحاسبة الإبداعية عدّة مرادفات مثل التلاعب Manipulation، الخداع Deceit التحريف Misrepresentation، كما سمّاها البعض خفة يد المحاسبة Accounting sleight of hand، أو العبث بالدفاتر Fiddling the books، التقارير التجميلية Cosmetic Reporting، ويصفها آخرون بإدارة الأرباح في حين اعتبرها غيرهم تطويعا مصطنعا للأرباح.

من خلال هذا نرى أن هاته المسميات وغيرها كثير، إلا أنّها تصف ممارسات ذات تأثير سلبي على القوائم المالية، ولأنّ المحاسبة علم فلها جانب أخلاقي لا يمكن تجاوزه (نسب، 2017، صفحة 134) إذ يتركز على ثلاث مبادئ وهي:

- العدالة: أن تكون هناك معايير وأسس عادلة للمعاملة بين كل الأطراف المستفيدة؛

- الصدق: ويقصد به مطابقة التّسجيلات المحاسبية للحقيقة؛

- عدم التّحيز: يعني القيام بإعداد التقارير المالية والمحاسبية بطريقة تخدم كلّ الاطراف دون تغليب فئة على حساب الفئات الأخرى.

وعليه تعتبر متلازمة الإبداع المحاسبي مشكلة أساسية تواجه مهنة المحاسبة وتتعارض مع قواعد السلوك المهني والأخلاقي الصادرة عن الهيئات المحلية والإقليمية والدولية التي تحث على إظهار الحقائق كما هي وتوخي الصدق والأمانة وهذا ما تفتقده ممارسات المحاسبة الإبداعية.

يختلف التلاعب في البيانات المحاسبية عن الأخطاء والسهو، فالأخطاء تُعدّ تحريفات عفوية غير مقصودة كالأخطاء الحسابية أو الكتابية في السجلات والدفاتر المحاسبية وعدم صحة تفسير الوقائع أو التطبيق الخاطئ غير متعمد للسياسات المحاسبية، في حين التلاعب أو الغشّ يشير إلى التحريفات المقصودة والمغرضة لتعمد تقديم حقائق كاذبة ومزيفة. (لطي، 2005، صفحة 59)

ومن منظور أخلاقي، يمكن اعتبار هذه التلاعبات مكروهة ومحرمّة، لأن ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية حرقاً للنظم والقوانين بدون عقوبة الأمر الذي يقدر في اجراءاتها ويؤدي إلى قلة احترام ممارسيها لما تسببه من مخالفات مهنية وأخلاقية.

المحور الثاني: مسؤولية المراقب الجبائي في تشخيص المتلازمات المالية والمحاسبية

تعتبر الرقابة الجبائية من القواعد الارتكازية للعمل الضريبي، كما يُعدّ العامل البشري من أهم مقومات الرقابة بحيث يتوجب على المحقق الجبائي أن يكون ملماً بجميع المعايير والقواعد المتعلقة بالمحاسبة والتحقق الجبائي بغرض الوصول إلى تشخيص التلاعب والغشّ مع تمسكه بكافة معايير العمل الميداني بشكل محايد بشأن صحة الدفاتر والبيانات المالية من أجل تعزيز الالتزام الضريبي والحدّ من التهرب الضريبي، ولذلك يتعيّن على الإدارة الجبائية توظيف ذوي المؤهلات سعياً للارتقاء بمعايير الأداء لتكون أكثر واقعية وفاعلية، كما يتوجب توفير القدر الكافي من التكوين للمحققين من أجل مباشرة المهام الموكلة لهم. (بن أحمد و فراحي، 2021، صفحة 200)

أولاً- المؤهلات المهنية والأخلاقية للمراقب الجبائي: ينبغي على المراقب الجبائي أن يلتزم بمبادئ أخلاقية أساسية نذكرها فيما يلي:

- النزاهة **Integrity**: أن يكون أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية مع زملائه ومع المكلفين بالخاضعين للرقابة.

- الموضوعية **Objectivity**: أن يكون عادلاً متجرداً ولا يسمح بالتحيز أو التأثير أو التعسف في استعمال الحق والّا يتجاوز الأحكام المهنية.

- السرية **Secrecy**: أي الحرص على كتمان المعلومات وعدم إفشاء الاسرار التي تخص وظيفته وملفات المكلفين الخاضعين للرقابة.

- الكفاءة والسلوك المهنيين **Professional Conduct and Ethics**: وتتمثل في أداء الواجبات المهنية طبقاً للقوانين والتعليمات والمعايير الفنية الملائمة.

من أجل تشخيص المتلازمات المالية والمحاسبية وكشف ممارسات الاحتيال والتهرب الضريبي وممارسات المحاسبة الإبداعية، منح المشرع لأعوان الضرائب المتمثلين في المراقبين والمحققين حقّ ومسؤولية الاطلاع على الوثائق والمستندات، وأوكلت لهم مسؤولية التأكد من صحة البيانات المدوّنة في التصريحات وتصحّح كامل الوثائق والمعلومات. (المديرية العامة للضرائب، 2022) ولتحديد مقدار الضريبة المستحقة يتعيّن التّحقق من توافر الشّروط التّالية: (فضل الله إلياس، 2018، صفحة 111)

- التّأكد من أنّ الحدث المنشئ للضريبة قد تحقّق، وحصر المادّة الخاضعة للضريبة وتحديد قيمتها،
- تخفيض ما يُقبل خصمه جبائياً، مع التّأكد من إعفاءات المادّة الخاضعة للضريبة،
- تطبيق معدّل الضريبة على الأسس المعاد تشكيلها، على أن تخفّض الأوعية الضريبية المصرّح بها.

ثانياً: عوامل نجاح المراقب الجبائي في تشخيص المتلازمات المالية والمحاسبية

باستخدام المراقب الجبائي لخبرته في التّقنيات المحاسبية والإدارية يستطيع بوضوح تحديد أغلب نقاط الضّعف وأن يتخذ الإجراءات اللازمة لعملية التّحقيق في المحاسبة. (مؤسسة النقد العربي السعودي، إدارة التفتيش البنكي، 2008، صفحة 12)

إن مباشرة مهمة الرقابة الجبائية تتطلّب توفّر كفاءات بشرية مؤهلة ومدربة، فهي الضمان لحسن الإنجاز ومراعاة التّناسب بين المهام المنجزة والأعوان المراقبين عدداً ونوعاً، والاهتمام بالتدريب والتّعليم المستمرّ مطلوب، ونقل التجارب والخبرات بين الممارسين ذوا مواصفات خاصّة لتمتعهم بالوعي المهني والثّقافة والادراك الكافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية ومستجدات بيئة الأعمال وجديد المعايير المحاسبية الدّولية، بالإضافة إلى الشّعور بالاستقلالية والقدرة (الخشاوي و الدوسري، 2008، صفحة 15) على ممارستها في الاتجاه الصّحيح والاحساس والايمان بما يقومون به من أعمال.

- المعرفة العلمية: إن أدنى ما يمكن أن يتمتّع به المراقب الجبائي هو الشّهادة الجامعية في الاختصاص، فلا بدّ من إلمامه بالمعارف المحاسبية والأنظمة الجبائية والقوانين، وتُعتبر المؤهل الأساسي لأنّها تُهيّئ له التّعرف على دخل المكلف والاطلاع على القوائم المالية وفحص الدفاتر المحاسبية والوثائق الثبوتية وجميع العقود المبرمة.

- المعرفة العملية: يقصد بها الممارسة والمهارة التي يكتسبها المراقب، وتعتبر الخبرة المهنية مكملًا للمؤهل العلمي لأنّها تتجسّد في جودة أداء المراقب، ويتعيّن عليه أن يتمتّع بالحذر والشك المنطقي أو ما يعرف بالشك المهني عند أداء عمله. (الشرع، 2020، صفحة 47)

- الحياد والاستقلال: الاستقلال هو القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية دون تحيز، ويبرز هذا في كون المراقب الجبائي موظفاً أميناً، نزهاً، صادقاً، ويكشف عن كل الحقائق، لا يُهادن ولا يُجامل ولا يُداري، ولا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ ولا يُغيّر قراره بعد أن تطمئن نفسه لما توصل إليه، وعليه ألاّ يكتفم أو يحرف أو يزيّف ما يصل إليه من وقائع أو مخالفات. (المطارنة، 2006، صفحة 40)

ما يجب التأكيد عليه هو توفر الاستقلال التام في شخص المراقب الجبائي والذي يتجسد في صورتين:

الاستقلال المادي: يُعنى به عدم وجود مصلحة مادية للمراقب الجبائي أو أحد أفراد عائلته تربطه مع المكلف المراد التحقيق في محاسبته.
الاستقلال الذهني: يقصد به عدم تعرض المراقب لأي ضغوط أو تدخل من جانب المكلف أو المسير أو المساهمين.

ثالثاً: خطوات تشخيص المراقب الجبائي للمتلازمات المحاسبية والمالية

لكي يتمكن المراقب الجبائي من اكتشاف مخاطر المتلازمات المحاسبية والمالية يقوم بفحص أرصدة الحسابات والصّفقات التجارية التي أبرمتها الشركة ويتأكد منها بإجراء الاختبارات التالية: (سليمان، 2016، الصفحات 459-485)

-المعاينة المادية للمواد في المخازن، للتقديرة بالصندوق، للمعدات في الورشات، للوجود المادي للتثبيات، السندات وأوراق الدفع...

-الفحص المستندي والتسجيلات المحاسبية للمبيعات والمشتريات، المدفوعات، فواتير البيع والشراء...

-طلب المصادقات والتأكيدات من مصادر مستقلة وأكثر موضوعية كالبنك أو الزبائن.

-إعادة حساب العمليات من خلال استخدام البرامج الرياضية والاحصائية فهي أكثر دقة وسرعة مما يوفر الوقت والجهد ويمكن الرجوع إليها بكل سهولة.

-مقارنة الأرصدة في السجلات المحاسبية والقوائم المالية مع التصريحات المودعة لدى مكاتب الإدارة الجبائية.

-الاستعلام الشفهي، ففي بعض الأحيان تكون الأدلة المكتوبة غير متاحة للمراقب أو تفتقد للموثوقية مما يتطلب الحصول على أدلة من خلال الاستعلام بصورة شخصية من المحاسب أو مسير الشركة.

-الدراية الكافية بخفايا وتقنيات النشاط الذي تمارسه الشركة المحقق في محاسبته: لكل صناعة طبيعة خاصة تتطلب مراقبين متخصصين مما يساهم في إتمام عملية الفحص والتحقيق بكفاءة عالية وفي أحسن الأجال.

كما أن العديد من الأعمال تتصف بالغموض مما يدفع بالمراقب الجبائي إلى طلب النصح والمشورة من المحاسب والذي يكون مراوفاً ومبدعاً في تضليله وإخفاء إدارة الريج المحاسبي عنه مما يُفشل مهمة الرقابة في بعض مراحلها، ولذلك فاحتمال حدوث احتيال في التقارير المالية تقل في حالة تخصص المراقبين في نشاط الشركة نفسها. (Joseph V. Carcello, 2004, p. 11)

رابعاً: اجراءات علاج المراقب الجبائي للمتلازمات المحاسبية والمالية

يتمثل علاج المتلازمات المحاسبية والمالية في تغريم الأشخاص الذين يعانون منها وإخضاعهم لعقوبات جنائية وأخرى جنحية، ونخص بالذكر ما يلي:
بسبب النقص في التصريحات، يُضاف على مبلغ الحقوق المتهرب (المديرية العامة للضرائب، 2022، الصفحات 59-60) منها النسب التالية:

10%، إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن 50.000 دج أو يساويه،

15%، إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن 200.000 دج أو يساويه،

25%، إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

وتطبق زيادة موافقة لنسبة الاخفاء عند القيام بأعمال تدليسية، توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة، ولا يمكن أن تقل هذه النسبة عن 50% وعندما لا يدفع أي حقوق تحدد النسبة بـ 100%.

يُعرض المكلّف بالضريبة الذي يعاني من المتلازمات المحاسبية والمالية نفسه فضلاً عن العقوبات الجبائية إلى عقوبات جنحية، لذا فكل شخص تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية يعاقب بالحبس من شهرين (02) إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، وعندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج و10.000.000 دج على الترتيب. (المديرية العامة للضرائب، 2022، صفحة 69)

كما يتعرض شركاء مرتكبي المخالفات (وكيل أعمال، مستشار جبائي، خبير، محاسب أو مستخدم) لنفس العقوبات سالفه الذكر، وينجرّ عن الرجوع لارتكاب هذه المخالفات مجدداً في غضون خمس (05) سنوات إلى مضاعفة العقوبات الجبائية والجزائية دون الاخلال بالعقوبات الخاصة كالمنع من ممارسة المهنة والعزل من الوظيفة وغلغ المؤسسة... زيادة على ذلك إدراج المكلّفين المخالفين للقوانين في الملف الوطني للمتهربين وتقديمهم للعدالة.

ولردع وقمع هذه الممارسات غير الأخلاقية يعاقب الأشخاص الذين ساعدوا في التحضير والتخطيط وتثبيت إدانتهم بالإعداد أو المساعدة على إعداد الحسابات الختامية وإجراء جرود، ويمكن للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو باختصار في الجرائد التي تعينها وفي الأماكن التي تحددها والكل على نفقة من صدر في حقه الحكم..

وما يجب الإشارة إليه أن مهمة الرقابة الجبائية ليست سهلة، فهي مقيّدة بأجال وتتخللها تحديات في ظلّ كبر وتشعب أنشطة الشركات خاصة الدولية منها مع تطور أساليب الإنتاج والتسويق والتمويل حيث أنّها لم تعد مقتصرة على أساليب الرقابة التقليدية والاطلاع على الدفاتر والقيود المحاسبية وفحص التصريحات الدورية والسنوية.

وختاماً يمكننا القول بأنّ غالباً من يقوم بعمل تلاعبات وممارسات المحاسبة الإبداعية من المحاسبين من هو في مستوى عالٍ من الحرفية والابتكارية، لذا فمن الضروري أن يقابله من الجهة الأخرى مراقبين جبائيين من نفس المستوى إن لم نقل أعلى، من أجل كشف وتشخيص تلك الممارسات الاحتيالية والحد منها حتى يصل إلى القضاء على هذه المتلازمات المحاسبية والمالية التي تهدف بشكل أساسي للتهرب الضريبي.

المحور الثالث: تشخيص وعلاج متلازمة المحاسبة الإبداعية بمديرية كبريات المؤسسات

الدراسة الميدانية تخصّ تحقيق في محاسبة شركة إنتاجية خدمية خاضعة جبائياً لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات، وقد أسفرت المهمة عن اكتشاف لممارسات احتيالية شُخصت على أنها متلازمة ابداع محاسبي، وقد أجريت الدراسة بالتّحديد في مكتب التّحقيقات والرّقابة الجبائية التابع للمديرية الفرعية للرّقابة والقوائم الكائن مقرّها بـ 21 شارع عبد القادر قادوش، بن عكنون الجزائر.

أولاً- تشخيص المراقب الجبائي لمتلازمة المحاسبة الإبداعية بالشركة

مرت مهمة التحقيق المحاسبي بمرحلة الفحص الشكلي والضمني لمحاسبة الشركة وجميع تصريحات السنوات المحقّق فيها 2014، 2015، 2016 و2017 تم اكتشاف الممارسات المحاسبية التّالية والتي اعتبرت ابداعية من طرف فريق التّحقيق الجبائي:

1- معاينة المراقب الجبائي لوجود تناقض بين التّصريحات المكتتبه بعنوان سنة 2014: المتعلّقة برقم الأعمال حساب 70: المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، والخدمات المقدمة، والمنتوجات الملحقه.

الجدول رقم (01): تبين رقم الاعمال في التصريحات المكتتبه (الوحدة الدينار الجزائري)

البيان	رقم الاعمال المصرح به في	رقم الاعمال في جدول النتيجة	الفارق
	G50		

3 040 720	10 923 153 282	10 926 194 009	المبالغ
-----------	----------------	----------------	---------

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على تصريحات الشركة لسنة 2014 (وثائق G50 وجدول النتيجة)

الفارق في رقم الاعمال الوارد في الجدول يخضع للضريبة على أرباح الشركات باعتبار أن المكلف قد صرح وسدد الرسم على النشاط المهني من خلال وثيقة G50.

2- معاينة حساب 4456: الرسوم على رقم الاعمال الواجب استرجاعها: تم معاينة تخفيض حقوق الرسم على القيمة المضافة بقيمة 2.460.162 دج بدون تبرير والمستخرجة من التصريحات المودعة (G50) للأشهر فيفري، أوت، سبتمبر، أكتوبر وديسمبر من سنة 2014، بحيث تم التحايل وتسجيل استرجاع الرسم على القيمة المضافة عن فواتير ملغاة بدون تقديم توضيحات ولا وثائق ثبوتية.

3- التحقيق في الأعباء المخصوصة من النتيجة المحاسبية: عند فحص النتيجة الجبائية لسنتي 2016 و2017 تم اكتشاف نقص في الأعباء لأن المحاسب قام بالتحايل واستعمال ممارسة إبداعية بتخفيض قيمة الغرامات والعقوبات لإعادة إدراجها في حساب النتيجة.

ما ينبغي الإشارة إليه أن الغرامات والعقوبات مهما كانت طبيعتها فهي غير قابلة للخصم من النتيجة الجبائية طبقاً لأحكام المادة 141 الفقرة 6 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة.

الجدول رقم (02): خصم أعباء غير مقبولة جبائياً (الوحدة الدينار الجزائري)

البيان	المبلغ المخفض للإدماج	المبلغ المدمج	الفرق واجب الإدماج
2016	6 118 626	5 968 628	149 998
2017	9 637 005	9 183 537	453 468
المجموع	15 755 631	15 152 165	603 466

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على تصريحات الشركة والاشعار بالتقويم الاولي بعد التحقيق في المحاسبة

4- معاينة حساب 625 تنقلات، مهمات واستقبالات: بالنسبة للسنوات الأربع تم تخفيض مصاريف بدون تقديم بيان مفصل أو تبرير لهذه المعاملة ذلك حسب ما تنص عليه المادة 176 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة.

الجدول رقم (03): التسجيل المحاسبي لأعباء دون وثائق (الوحدة الدينار الجزائري)

البيان	رقم الحساب	2014	2015	2016	2017
مصارييف التنقلات	625100	3 734 984	3 223 329	576 231	-
مصارييف المهمات	625600	2 412 736	3 235 492	4 702 594	9 385 538
مصارييف الايواء	625500	-	1 157 482	-	1 465 200
المجموع		6 147 720	7 616 304	5 278 825	10 850 738

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على جدول النتيجة والاشعار بالتقويم الاولي بعد التحقيق في المحاسبة.

5- معاينة حساب 752 فائض القيمة عن التنازل عن الأصول الثابتة: خلال سنوات 2015، 2016 و2017 تم التنازل عن بعض الأصول الثابتة غير المالية وتم فحص الوثائق الثبوتية من عقود الملكية ومحاضر التنازل وتبين أن هذه العناصر تم امتلاكها لأكثر من 03 سنوات.

الجدول رقم (04): نسب الاعفاء والاختصاص لفوائض القيم للتنازل عن الأصول الثابتة

طبيعة فائض القيمة	مدة الاستغلال الحقيقية	نسبة الاعفاء %	نسبة الاختصاص %
قصير الاجل	أقل أو يساوي 03 سنوات	30	70
طويل الاجل	أكثر من 03 سنوات	65	35

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على أحكام المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة.

رغم أن الأصول المثبتة المتنازل عنها حازت عليها الشركة لمدة تتجاوز ثلاث سنوات إلا أن المحاسب قام بمخالفة القانون الجبائي إذ قام بالإعفاء الكلي للفائض المتحصّل عليه من خلال التنازل، ولذلك يجب على المراقب الجبائي إجراء التسوية الواجبة باحتساب الاعفاء في حدود 65% وإخضاع 35% الباقية من الفائض المحقق للضريبة على أرباح الشركات.

الجدول رقم (05): فائض القيم عن التنازل عن الأصول الثابتة (الوحدة الدينار الجزائري)

البيان	2015	2016	2017
قيمة فائض التنازل عن الأصول	13 341 781	13 379 770	2 994 650

1 946 523	8 696 851	8 672 158	قيمة فائض التنازل عن الأصول المعفى (65%)
2 994 650	13 379 770	13 341 781	قيمة فائض التنازل عن الأصول المدمج
538 078	4 682 920	4 669 623	الفارق واجب الادماج (35%)

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على جدول النتيجة والاشعار بالتقويم الاولي بعد التحقيق في المحاسبة.

بخصوص معامل التحويل للسنوات 2014، 2015 و2016 هو 1.17/1 ويساوي 0.8547، أما سنة 2017 فيحسب 1.19/1 ويساوي 0.8403 وذلك بموجب قانون المالية وقانون الرسم على رقم الاعمال لذات السنة.

6-معاينة حساب 445 الرسم على النشاط المهني

من خلال معاينة التسجيلات المحاسبية والفواتير المحررة تحقق المراقب الجبائي من موافقة الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني، توفر الوثائق التبتوية، صحة التسجيلات المحاسبية الخاصة بهذا الرسم، التأكد من خلو العمليات المحاسبية من الأخطاء الحسابية (التجميع، التخفيض، الاعفاء...)

الجدول رقم (06) تشكيل رقم الاعمال (الوحدة الدينار الجزائري)

2017	2016	2015	2014	البيان
7 665 914 819	10 937 154 507	13 260 418 694	10 926 090 335	رقم الاعمال المعاد تشكيله
7 660 884 439	10 933 758 613	13 262 654 918	10 923 153 282	رقم الاعمال المصرح به
5 030 380	3 395 894	-2 236 224	2 937 053	الزيادة في رقم الأعمال

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الحساب المالي والاشعار الاولي بعد التحقيق في المحاسبة.

في هذا السياق، قام المراقب الجبائي بإعادة تأسيس الأوعية الخاضعة للرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على المداخل الموزعة على الشركاء.

الجدول رقم (07): إعادة تأسيس الربح الخاضع (الوحدة الدينار الجزائري)

2017	2016	2015	2014	البيان
------	------	------	------	--------

5 030 380	3 395 894	-	2 937 053	الفارق في رقم الأعمال
50 304	41 339	-	58 741	تعديل الرسم على النشاط المهني
-	-	-	3 040 720	الفرق في رقم الاعمال بين الميزانية و(G50)
453 468	149 998	-	-	الغرامات والعقوبات
10 850 738	5 278 825	7 616 304	6 147 720	مصاريف الاستقبال غير المبررة
538 078	4 682 920	4 669 623	-	فائض التنازل بمقابل عن الأصول
16 822 360	298 466 298	12 285 927	12 066 752	الزيادة في الأرباح

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الأشعار بالتقويم الاولي بعد التحقيق في المحاسبة.

ثانيا: التّسويات الجبائية لعلاج مخلفات متلازمة المحاسبة الإبداعية

الجدول رقم (08): التسوية الجبائية للرسم على النشاط المهني (الوحدة الدينار الجزائري)

2017	2016	2015	2014	البيان
7 660 884 439	10 933 758 613	13 262 654 918	10 923 153 282	رقم الاعمال المصرح به
59 383 235	63711 897	2 427 264 507	-	تنازل بين الوحدات
7 601 501 204	10 945 655 989	10 835 390 411	10 923 153 282	رقم الاعمال الخاضع
-	2 378 823 725	6 370 129 851	10 923 153 282	رقم الاعمال (شراء إعادة بيع) 2%
0	21.73	58.79	100	حصة رقم الاعمال الخاضع لـ 2%
7 601 501 204	8 566 832 264	4 465 260 560	-	رقم الاعمال (إنتاج) 1%
100	78.27	41.21	0	حصة رقم الاعمال الخاضع لـ 1%

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الأشعار بالتقويم الاولي بعد التحقيق في المحاسبة.

من خلال الجدول نلاحظ أن رقم الأعمال الناشئ عن التنازل بين الوحدات لا يخضع للرسم على النشاط المهني باعتبارها عمليات منجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة مثلما حددته المادة 220 الفقرة 06 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،

ثالثا: التصدي الفعّال للمر اقب الجبائي لمتلازمة المحاسبة الإبداعية و متلازمة التهرب الضريبي (العلاج بعد التشخيص)

من خلال المعاينة الميدانية للتصريحات الجبائية والتسجيلات المحاسبية والقوائم المالية للشركة محل التحقيق، تم رفض المحاسبة لأنها تحتوي على قيم غير مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية، زيادة

على أنها تضمنت أخطاء، إغفالات ومعلومات غير صحيحة ومتكررة طبقا لما جاء في فحوى المادة 191 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 18 من قانون المالية لسنة 1999.

الجدول رقم (09) تقدير الرسم على النشاط المهني بعد تعديل رقم الاعمال (TAP)

2017	2016	2015	2014	البيان
5 030 380	3 395 894	-	2 937 053	تعديل رقم الاعمال
-	21.73%	-	100%	حصة رقم الاعمال الخاضع لـ 2%
-	738 031	-	2 937 053	الفارق الخاضع لـ 2%
-	14 761	-	58 741	الرسم على النشاط المهني 2% (1)
100%	78.27%	-	-	حصة رقم الاعمال الخاضع لـ 1%
5 030 380	2 657 863	-	-	الفارق الخاضع لـ 1%
50 304	26 579	-	-	الرسم على النشاط المهني 1% (2)
50 304	41 339	-	58 741	مجموع الرسم على النشاط المهني (2+1)
15	10	-	15	معدل الزيادة
7 546	4 134	-	8 811	الزيادة
57 849	45 573	-	67 552	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الأشعار بالتقويم الاولي بعد التحقيق في المحاسبة.

بعد تقدير الرسم على النشاط المهني المتهرب منه، يقوم المراقب الجبائي بحساب الرسم على القيمة المضافة المقابلة لرقم الاعمال المعدل مع مراعاة المعدل الموافق للسنة المالية المحقق في محاسبتها (17%، أو 19%)

الجدول رقم (10) تقدير الرسم على القيمة المضافة بعد تعديل رقم الاعمال (TVA)

2017	2016	2015	2014	البيان
5 030 380	3 395 894	-	2 937 053	الفارق في رقم الاعمال
19	17	-	17	معدل الرسم على القيمة

				المضافة
955 772	577 302	-	499 299	الرسم على القيمة المضافة
-	-	-	2 460 162	الرسم على النشاط المهني 2% (1)
955 772	577 302	-	2 959 461	مجموع الحقوق
238 943	177 325	-	739 865	الزيادة 25%
1 194 715	721 627	-	3 699 326	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الأشعار بالتقويم الاولي بعد التحقيق في المحاسبة.

بتطبيق أحكام المادة 136 و150 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإن الأرباح المعاد حسابها تخضع للضريبة على أرباح الشركات بالمعدل العادي المطبق خلال السنة المالية المعنية بالتحقيق المحاسبي،

الجدول رقم (11) تقدير الضريبة على أرباح الشركات بعد تعديل رقم الاعمال (IBS)

2017	2016	2015	2014	البيان
16 822 360	13 466 298	12 285 927	12 066 752	الفارق في الارباح
19	19	19	23	معدل IBS
3 196 248	2 558 597	2 334 326	2 775 353	IBS
799 062	636 649	583 582	693 838	الزيادة 25%
3 995 311	3 198 246	2 917 908	3 469 191	مجموع الحقوق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الأشعار بالتقويم الاولي بعد التحقيق في المحاسبة.

يتم حساب الأوعية الخاضعة للضريبة على المداخيل الموزعة على الشركاء المقدره بـ 10% الواردة في المادة 45 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بعد استبعاد الضريبة على أرباح الشركات، الغرامات والعقوبات وكذلك فائض القيمة الناتج عن التنازل بمقابل عن الأصول المبنية وغير المبنية.

الجدول رقم (12) الضريبة على المداخيل الموزعة على الشركاء (IRCM) (الوحدة الدينار الجزائري)

2017	2016	2015	2014	البيان
------	------	------	------	--------

16 822 360	13 466 298	12 285 927	12 066 752	الفارق في الأرباح
3 196 248	2 558 597	2 334 326	2 775 353	الضريبة على أرباح الشركات 23%
453 468	149 998	-	-	الغرامات والعقوبات
538 078	4 682 920	4 669 623	-	فائض القيمة عن التنازل بمقابل عن الأصول
12 634 566	6 074 783	5 281 978	9 291 399	القاعدة الخاضعة للضريبة
1 263 457	607 478	528 198	929 140	الضريبة على الدخل الإجمالي 10%
315 864	151 870	132 049	232 285	الزيادة 25%
1 579 321	759 348	660 247	1 161 426	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الأشعار بالتقويم الاولي بعد التحقيق في المحاسبة.

أظهرت نتائج التحقيق في محاسبة المكلف أنها تحتوي على عمليات منجزة وغير مفوترة، إضافة لاحتساب معاملات التنازل بين الوحدات المقدرة بـ 2.498.545.118 دج، مما يفتح باب الشك ويخل بصدق القوائم المالية هل فعلا قيمة المبيعات الواردة في قائمة الدخل حقيقية أو وهمية ومضخمة لأجل زيادة علاوات المساهمين والمسؤولين لارتباطها الوثيق برقم الاعمال المحقق.

من غير المعقول أن يقوم محاسب في شركة ذات رأس مال مهم ورقم أعمال أكثر من 10.000.000 دج وملفها الجبائي يُسَيَّر في مديرية كبريات المؤسسات، فلا يمكن إلا أن يكون تصرفا متعمدا يخلو من النية الحسنة أو السهو أو الخطأ، كيف للمحاسب أن يخفّض الغرامات القضائية من الربح الخاضع للضريبة بالرغم من أن هذه الغرامات كانت بمناسبة مخالفته لأحكام قانونية.

رغم أن الأصول المثبتة المتنازل عنها حازت عليها الشركة لمدة تتجاوز ثلاث سنوات إلا أن المحاسب قام بمخالفة القانون الجبائي إذ قام بالإعفاء الكلي للفائض المتحصّل عليه من خلال التنازل، ولذلك يجب على المراقب الجبائي إجراء التسوية الواجبة باحتساب الاعفاء في حدود 65% وإخضاع 35% الباقية من الفائض المحقق للضريبة على أرباح الشركات.

مناقشة نتائج الدراسة من خلال تطابقها، تكاملها أو اختلافها مع نتائج الدراسات السابقة

➤ تم تأكيد ما جاء في دراستنا مع ما ورد في دراسة Florence Delesall خاصة ما تعلق بصعوبة الفصل بين متلازمتي المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي لاعتبار الأولى وسيلة والثانية غاية، وتم ذلك بقيام المحاسبين بممارسات إبداعية مزجت بالخصوص بين تضخيم الأعباء تارة وتخفيض النواتج تارة أخرى.

- تتقاطع نتيجة دراستنا مع دراستي Florence Delesallé وعز الدين كاظم وسجي ناجح كريم من خلال وجوب تفعيل خاصية الثبات في استخدام السياسات المحاسبية لتجنب التقدير الشخصي للمحاسبين،
- تشترك متلازمة الإبداع المحاسبي مع متلازمة الاحتيال المالي في عنصري توفر الفرصة والتبرير، ولذلك تدعى بالمحاسبة الاحتيالية، كما تعد المحاسبة الإبداعية وسيلة يستخدمها الممارسون بلوغ غاية التهرب الضريبي الذي هو متلازمة مالية في حد ذاته هو ما تعززه دراستنا.

خاتمة

لكي تتسم ممارسات المحاسبة بالأمانة والصدق، لا بد أن تأخذ القيم الأخلاقية نصيبا لها، ولأن المحاسبين يتحملون المسؤولية أمام الرأي العام فأخلاقياتهم الأثر على سلوكياتهم، ومن ثم سينعكس ذلك على نتائج أعمالهم ما يحتم عليهم تصرفات خالية من المتلازمات المحاسبية والمالية التي تشوه الوظيفة وتقود للفساد المالي وغسيل الأموال والتهرب الضريبي التي لم تعد مجرد ممارسات خاطئة بل جرائم منظمة عابرة للحدود تتطلب دعما قويا لتشخيصها ومعالجتها، وتفعيل آليات الرقابة عليها بإسنادها للأشخاص الأكفاء والنزهاء بمكافأته وترقيته ومساءلة ومعاقبة كافة المصابين بالمتلازمات المحاسبية والمالية..

من خلال الجانب النظري وكذا الدراسة التطبيقية توصلنا الى الاستنتاجات التالية:

- تتعدد مظاهر تبييض الأموال كإخفاء حقيقة أموال من مصادر غير مشروعة، نقلها، أو إيداعها، أو توظيفها، أو استثمارها في أنشطة أخرى للإفلات بها من الضبط والمصادرة، وإكسابها صفة المشروعية.
- يكفي توفر توليفة من الضغوط والفرص والتبريرات بالإضافة إلى القدرة على الممارسة حتى تنشأ جريمة احتيال مالي.
- انخفاض الوعي الجبائي واستصغار المخالفة وما يشوبها من عدم الثقة تعد أهم دوافع التهرب الضريبي لأن المكلفين لا ينتظرون من الحكومة أن تُنفق لصالحهم مما يؤثر على درجة نزاهتهم.
- تتمثل متلازمة الإبداع المحاسبي في إتباع الحيل وأساليب التغليف والتلاعب بالأرقام كتقليل الأعباء أو تضخيم الأرباح باستغلال المعرفة بالقواعد والإجراءات المحاسبية من أجل إظهار وضعية أو إخفاء حقيقة معينة لخدمة مصالح أطراف معينة، مما يؤدي إلى قلة احترام ممارسيها لما تسببه من مخالفات مهنية وأخلاقية.
- ترتبط جودة الرقابة الجبائية بمدى تمتع المراقب بالاستقلال في أداء مهامه حتى يتسنى له مباشرة المهام التي تُخولها له المهنة، والمساس بمتطلبات الاستقلال يشكل تحديا يواجه المراقب

ويُشكّل سببا جوهريا وراء إخفاقه في الكشف عن حالات التّدليس والغش والتّحايل وممارسات المحاسبة الإبداعية.

التّوصيات: استنادا الى ما سبق نوصي بـ:

- الاهتمام بأخلاقيات المهن المحاسبية في معاهد التّكوين والجامعات والاشادة بالمحاسبين المتميّزين ومكافأتهم لتشجيع الممارسين الآخرين لنهج نفس سلوكهم.
- التأثير على الجانب النّفسي والاجتماعي لمرتكبي أعمال الغشّ والاحتيال والتّهرب الضريبي من خلال التّشهير بهم وتجرّيم أفعالهم وتكييفها إلى مخالفات، جنح وجنّيات.
- دعم إنشاء ثقافة عالمية تكافح الفساد والاحتيال الذي يسيء لسمعة المؤسسات ويفقد الثّقة في تعاملاتها وتقع عليها مسؤولية جنائية، إدارية، مدنية وتأديبية، ويأتي ذلك في إطار الاعتماد على المعيار الدولي للوقاية من الفساد ومكافحته ISO 37001 لتدعيم أليات الرّقابة والتّسيير الحديث والشفاف مع السّعي إلى ترويج ثقافة الأخلقة المؤسّساتية.
- دعم مساعي انضمام الجزائر إلى المنتدى العالمي للشفافية وتبادل المعلومات لأغراض جبائية، والمضي نحو توقيع الاتفاقية المتعلقة بالمساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الجبائية (MAAC)، ومشروع تأكل الوعاء الضريبي ونقل الارباح (BEPS).

قائمة المصادر والمراجع:

باللغة العربية:

➤ الكتب:

- المديرية العامة للضرائب. (2022). قانون الاجراءات الجبائية، BERTI. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية: المادة 45.
- المديرية العامة للضرائب. (2022). قوانين جبائية. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية: BERTI.
- امحمد الطيب فضل الله إلياس. (2018). أثر جودة التحاسب الضريبي في الحد من الممارسات المهنية الخلاقة في إعداد التقارير المالية وتحسين نوعية المعلومات المحاسبية. 111. السودان، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، السودان: جامعة النيلين.
- أمينة فداوي. (2014). دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. 222. جامعة عنابة، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية، الجزائر.
- أنور أحمد الشبراوي. (2018). المحاسبة الإبداعية - حل مشاكل التعثر المصرفي-تحقيق الميزة التنافسية-نظام حماية الودائع. لإسكندرية، جمهورية مصر العربية: مؤسسة شباب الجامعة.
- إيمان زنودة. (2020). المحاسبة الإبداعية وإشكالية التسيير الضريبي. 65. الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة.
- بوشامة مصطفى، بلعة الطاهر، و جعفري عمار. (بلا تاريخ). تفعيل آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي. مجلة الإبداع، 06(06)، 325.

- بومدين بكرتي، و رشيد يوسف. (2017). السياسة الجبائية وإشكالية الغش الجبائي في الجزائر. مجلة مالية وأسواق، 03(02)، 170.
- جمال عمورة. (18 و 19 ماي، 2011). دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية. الملتقى الدولي للإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الجديدة. 18 و 19 ماي. البلدة: جامعة البلدة.
- سعود جايد مشكور، علاء حسن الشرع. (2020). المسؤولية المهنية للمدقق الداخلي وأثرها في محاسبة الفساد المالي والإداري. اليمن، جامعة المثني: بدون دار نشر. تاريخ الاسترداد 2020
- سفيان بوزيد. (2015). التهرب الضريبي... مفهوم وقياس. مجلة المالية والأسواق، 01(02)، 120.
- سمية صلعة، و وهبية بوخدومي. (بلا تاريخ). فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي. مجلة دراسات جبائية، 09(01)، 74.
- صالح مرازقة. (بلا تاريخ). السلوك الجبائي للمكلفين بالضريبة. مجلة الاقتصاد والمجتمع، مخبر البحث المغرب الكبير، 80.
- عامر محمد سليمان. (2016). المخاطر الموروثة ودورها في تعزيز مسؤولية مراقب الحسابات في الكشف عن الاحتيال المالي. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 2، العدد 8، 459، 485.
- عائشة نساب. (2017). مدى قدرة التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات من خلال سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين. جامعة البلدة 2، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، الجزائر.
- علي محمد الخشواوي، و محسن ناصر الدوسري. (2008). المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها. مسابقة البحوث التاسعة على مستوى قطاعات المحاسبة، 15.
- غسان فلاح المطارنة. (2006). تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية. عمان، الاردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- غنية بن حركو، و زهير زواش. (2019). دور الخبرة القضائية المحاسبية في الحد من الجرائم الاقتصادية. 330.
- فيصل براهيم. (2014). جريمة اختلاس الأموال العامة والخاصة. مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية(14)، 106.
- قويدر قاسم. (2006). جريمة الاختلاس. 45. الجزائر: المدرسة العليا للقضاء.
- محمد أمين السيد لطفى. (2005). مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة. الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
- محمد عجيل. (2009). دور الإبداع المحاسبي والمحاسبين في التسيير واتخاذ القرار. 182. جامعة البلدة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
- محمد علي طلال الحجاوي، و محمد محيسن عبد الرضا الزرفي. (2018). إطار مقترح لحوكمة مؤسسات البلدية للحد من عمليات الاحتيال. مجلة دراسات مالية ومحاسبية، 13(42)، 46.
- مفيد نايف الدليمي. (2005). غسل الاموال في القانون الجنائي، دراسة مقارنة (الإصدار 01). الاردن: دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- مؤسسة النقد العربي السعودي، إدارة التفتيش البنكي. (2008). دليل مكافحة الاختلاس والاحتيال المالي وارشادات الرقابة. السعودية.
- يونس بن أحمد، و بلحاج فراحي. (2021). الرقابة الجبائية الفعالة ودورها في تحسين الإيرادات الضريبية. مجلة البشائر الاقتصادية، 07(02)، 200.

➤ القوانين:

- القانون رقم 01-06 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته. (2006). الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
- قانون العقوبات. (2015). الجزائر.

باللغة الأجنبية:

- <https://www.iso.org>. (2023, march 23). <https://www.iso.org>. Récupéré sur <https://www.iso.org>.
- Robert, L. n. (2005). Dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française. 502. باريس.
- Deborat , C., & Alex, C. (2018). *Encyclopedia of Business and Professional Ethics*.
- https://en.wikipedia.org/wiki/Big_Four_accounting_firms. (2022, مارس).
- <https://mf.dgi.dz>. (2023, 15 جانفي). <https://mf.dgi.dz>. Retrieved from <https://mf.dgi.dz>.
- <https://sotor.com>. (2022, 13 مارس). <https://sotor.com>. Retrieved MARCH 13, 2022, from <https://sotor.com>.
- <https://www.mf.dgi.dz>. (2023, 15 جانفي). <https://www.mf.dgi.dz>. Retrieved from <https://www.mf.dgi.dz>.
- <https://www.ts3a.com>. (2022, 13 مارس).
- Joseph V. Carcello, A. L. (2004). Auditor industry specialization and fraudulent financial reporting. *Managerial Auditing Journal*, 19(05), 11.