جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

الميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

من إعداد الطالبين:بالرقي رشيد و عبد الحليم صالحي

بعنوان

دور محافظ الحسابات في التدقيق الجبائي

دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات بولاية ورقلة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:05/06/ 2018

أمام اللجنة المكونة من السادة:

–الدكتور: بوخاري عبد الحميد –جامعة غرداية –..... رئيسا

–.الدكتور: رواني بوحفص –جامعة غرداية –.....مناقشا و مقررا

–الأستاذ: كريم هندي –جامعة غرداية –..... مشرفا

–الأستاذ : بلعربي محمد–جامعة غرداية –.....مناقشا و مقررا

السنة الجامعية 2017–2018

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

الميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة:علوم مالية ومحاسبة

التخصص:تدقيق ومراقبة التسيير

من إعداد الطالبين:بالرقي رشيد و عبد الحليم صالحي

بعنوان

دور محافظ الحسابات في التدقيق الجبائي
دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات بولاية ورقلة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:05/06/ 2018

أمام اللجنة المكونة من السادة:

–الدكتور: بوخاري عبد الحميد –جامعة غرداية –..... رئيسا

–.الدكتور: رواني بوحفص –جامعة غرداية –.....مناقشا و مقررا

–الأستاذ: كريم هندي –جامعة غرداية –..... مشرفا

–الأستاذ: بلعربي محمد–جامعة غرداية –.....مناقشا و مقررا

السنة الجامعية 2017–2018

إهداء

إلى كل من علمني حرفا إلى جميع أساتذتي الأعزاء

إلى الذين اشترط الله مرضاته برضاهما وأودع الحب والرحمة فيهما:

إلى من جرع الكأس فارغا ليسقيني قطرة حب

إلى من عمل بكد في سبيلي وعلمني معنى الكفاح وأوصلني إلى ما أنا فيه

إلى القلب الكبير والدي العزيز

إلى من ربتني وأعانتني بالصلوات والدعاء

إلى من أرضعتني الحب والحنان

إلى رمز الحب وبلسم الشفاء

إلى القلب الناصع بالبياض والدتي العزيزة

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة

أريد أن اشكركم على مواقفكم النبيلة

إلى روح اختي الطاهرة الغالية راجيا من الله أن يرحمها و يسكنها فسيح جناته

إلى من تطلعتم لنجاحي بنظرات الأمل إخوتي الأعزاء

إلى من سكنت روحها روحي إلى من أهدت إلي أغلى ما أملك زوجتي العزيزة

إلى جميع أصدقاء الدرب

إلى كل من ساهم في وصولي لهذه الدرجة

عبد الحليم صالحي

الإهداء

الحمد والشكر لله الذي وفقني على إنجاز هذا العمل المتواضع والذي اهديه

إلى التي حملتني وهنا على وهن، إلى التي أضأت طريقي وتعبت لأجلي، إلى التي تعجز كلماتي عن وصف حنانها وعطفها، إلى التي لو أفنيت عمري لأجلها لما وافيتها حقها إلى غاليتي أمي الحبيبة.

إلى الذي كلله الله بالهيبة و الوقار، إلى من علمني العطاء بدون انتظار، إلى من أحمل اسمه بكل افتخار، إلى والدي العزيز.

إلى روح جدتي وأختي العزيزتين الغاليتين الطاهرتين راجيا من الله العلي القدير أن يرحمهما ويسكنهما فسيح جناته ويتغمدهما برحمته الواسعة.

إلى التي أرى الدنيا جميلة بوجودها إلى التي تشاركني حياتي إلى أم أولادي زوجتي الغالية

إلى قرتا عيني وضحكتي بيتي إلى أبنائي رائد وجمانة حفضهما الله.

إلى جدي العزيز أطال الله في عمره، وإلى من أعتز وأفتخر بهم، إخوتي وأخواتي وأبناءهم كل باسمه، وإلى أخوالي وخالاتي وأعمامي وعماتي.

و إلى كل أصدقائي الأعزاء

وبه رشيد بن براهيم بالرقي

كلمة شكر

الحمد لله والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وسلم، أما بعد:

أشكر الله تعالى وأحمده حمدا كثيرا كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه، الذي وفقني لأنجاز هذا العمل،

بمناسبة إتمامنا لهذا العمل المتواضع لا يسعنا إلاّ أن نتقدّم بجزيل الشكر والثناء إلى:

الأستاذ الفاضل المشرف كريم هندي الذي ساعدنا على إتمام هذا البحث وقدم لنا العون ومد لنا يد المساعدة وزودنا بالمعلومات اللازمة لإتمام هذا البحث، سائلين المولى العلي القدير أن يجزيه عنا خير الجزاء.

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأساتذة الكرام: محمد كويسي، شربي محمد الأمين، خالد مقدم، زرقون محمد، بدر الزمان خمقاني، على وادة، الذين قدموا لنا المساعدات وكل التسهيلات والأفكار والمعلومات، وتجاوبوا معنا بكل نية وإخلاص، فلهم منا كل الشكر والاحترام.

كما أتقدم بالشكر إلى كل محافظي الحسابات لولاية ورقلة.

كما لا ننسى أن أتقدم بالشكر الكبير إلى كل من ساعدنا ومدلنا يد العون لإنجاز هذا العمل من قريب أو بعيد .

حضرة الأساتذة الذين تفضلوا بتخصيص جزء من وقتهم لمناقشة مذكرتنا هذه.

✍..**بالرقي رشيد** ✍..**عبد الحليم صالحي**

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور محافظ الحسابات ومدى مساهمته في مهمة التدقيق الجبائي للمؤسسة الاقتصادية، بعيدا عن الرقابة التي تقوم بها إدارة الضرائب، وذلك نظرا لأهمية ضبط الممارسة الجبائية للمؤسسة وعلاقتها مع الإدارة الضريبية، وتم إسقاط الإطار النظري على الدراسة الميدانية من خلال توزيع استمارة استبيان على عينة من محافظي الحسابات بولاية ورقـلة (32 محافظ حسابات)، بالإضافة إلى الاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS–24.0) في معالجة بيانات الاستبيان وتحليل نتائجه.

وخلصت الدراسة إلى أنه يمكن لمحافظ الحسابات لعب دور فعال وهام في عملية التدقيق الجبائي للمؤسسة في إطار المراجعة التعاقدية، وذلك بانتهاج خطوات وآليات فعالة بهدف المساهمة في تحقيق الفعالية الجبائية وتجنيبها المخطر الجبائي ومراقبة مدى انتظام جبايتها، وتوجيه وترشيد القرارات الجبائية المتخذة في المؤسسة بغرض تقليل العبء الجبائي دون الإخلال بأحكام القانون الجبائي.

الكلمات المفتاحية: تدقيق جبائي، محافظ الحسابات، مراجعة تعاقدية ,مخطر جبائي، عبء جبائي.

Abstract:

This study aims to highlight the role of the public accounts and the fiscal audit in the economic institution despite the control by the tax department due to the importance of controlling the tax practice of the institution and its relation to tax administration. In this study the theoretical framework was applied by the use of a questionnaire form distributed on a sample of publics accounts in the state of Ouargla (32 publics accounts). In addition to the use of the statistical package program from Social Sciences (SPSS–24.0) in analyzing the data of the questionnaire and the results.

At the end, this study concluded that the public accounts can play an important role in the process of fiscal audit in the institution in the contractual review. The latter can be achieved by effective steps and mechanisms to contribute to the achievement of fiscal efficiency and avoidance of tax risk and to monitor the regularity of collection, and to guide and rationalize fiscal decisions taken in the institution to reduce the burden of fiscal without prejudice to the provisions of the penal law.

Key words: Fiscal audit, public accounts, contractual review ,Fiscal risk, Fiscal burden.

قائمة الجداول

الرقم	العـــــنـــــــوان	الصفحة
1-1	التدقيق الجبائي على الضريبة على أرباح الشركات (IBS)	24
2-1	التدقيق الجبائي على الرسم على النشاط المهني(TAP)	25
3-1	التدقيق الجبائي على الضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بالأجور (IRG/S)	27
1-2	الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان	39
2-2	مقياس ليكارت الثلاثي	42
3-2	معامل آلفا كرونباخ	43
4-2	معامل الصدق	43
5-2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر	44
6-2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	45
7-2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	46
8-2	معايير تحديد الاتجاه	48
9-2	تحليل نتائج المحور الأول (الفرضية الأولى)	48
10-2	تحليل نتائج المحور الأول (الفرضية الثانية)	50
11-2	تحليل نتائج المحور الأول (الفرضية الثالثة)	53
12-2	اختبار تحليل التباين(ANOVA) للفرضية الأولى	56
13-2	اختبار تحليل التباين(ANOVA) للفرضية الثانية	56
14-2	اختبار تحليل التباين(ANOVA) للفرضية الثالثة	57

قائمة الأشكال البيانية

الرقم	العـــنـــــوان	الصفحة
1-1	دور التدقيق الجبائي الخارجي	12
2-1	طبيعة الأخطار الجبائية الداخلية	16
1-2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر	45
2-2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	46
3-2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	47

قائمة الاختصارات والرموز

الإختصار/الرمز	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
SPA	**Sociétés par actions**	**شركة المساهمة**
TVA	**Taxe sur valeur ajoutée**	**الرسم على القيمة المضافة**
TAP	**Taxe sur l'activité professionnelle**	**الرسم على النشاط المهني**
IBS	**Impôt sur le bénéfice des sociétés**	**الضريبة على أرباح الشركات**
IRG SALAIRE	**Impôt sur le revenue globale salaire**	**الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات أجور**
INTOSAI	**International organization of supreme audit institutions**	**المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة**
SPSS	**Statistical package for social sciences**	**الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية**

قائمة الملاحق

الرقم	العـــنـــــوان	الصفحة
01	استمارة الاستبيان	72
02	جداول خصائص عينة الدراسة	74
03	جداول المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري والمتوسط العام للمحاور الثلاثة	75
04	جدول معامل آلفا كرونباخ	76
05	جداول اختبار الفرضيات	76
06	جدول أسماء المحكمين	77

مقدمـــة

أولا–توطئة

شهدت المؤسسة باعتبارها نواة الاقتصاد الحقيقية عدة تغيرات مست محيطها الداخلي والخارجي مما جعلها مجبرة على التكيف والتأقلم مع هذه التغيرات إذا أرادت الاستمرار لذلك وجب عليها بغية تحقيق أهدافها العمل على تحسين استغلال مواردها المتاحة أفضل استغلال وكذلك التحكم في مختلف تكاليفها وإيجاد أفضل الطرق والوسائل لتدنيتها و الحد منها، عن طريق التقليص من المخاطر المتعددة التي قد تعترضها ومن أبرزها المخاطر الجبائية، التي قد تؤثر على الحالة المالية للمؤسسة وكذلك على سمعتها وديمومتها، وهذا نظرا لوجوب احترام الالتزامات الجبائية من جهة، ومن جهة أخرى لوجود آليات وضعها المشرع تسمح بمراقبة تطبيق القواعد القانونية الجبائية، وبتسليط عقوبات وغرامات في حالة الانحراف عنها.

وبما أن غالبية الأنظمة الضريبية في العالم هي أنظمة تصريحية فمن الضروري على المؤسسة الإقرار بمداخلها، أرباحها و أرقام أعمالها باعتبارهم أهم الأوعية الضريبية التي تحدد التزامات المؤسسة تجاه الخزينة العمومية للدولة, وبالتالي فإن المكلف بالضريبة يصعب عليه أحيانا تتبع التغيرات المستمرة في التشريعات وأيضا في دقة تطبيق نصوص القوانين التي تتعدد تفسيراتها المختلفة، فلهذا فإن النظام الجبائي الجزائري يمتاز بعدم الاستقرار في التشريع أي له مرونة كبيرة في سن القوانين، مما جعل المؤسسة معرضة دائما للمخاطر الجبائية التي قد تؤثر على استمرارية أو تطور المؤسسة.

فمن هذا المنطلق وعلى هذا الأساس فإن الحل الأمثل هو التعامل بوعي ومسؤولية بضرورة اللجوء للتدقيق الجبائي الذي يعد وسيلة هامة للمؤسسة يستدعي التعاقد مع مدقق جبائي خارجي يقوم بانتهاج خطوات وإجراءات فعالة تمكنه من القيام بتقدير المخطر الجبائي وتفعيل الجانب الجبائي للمؤسسة.

ثانيا– طرح الإشكالية

وعلى ضوء ما سبق، يمكن صياغة إشكالية هذه الدراسة على النحو التالي:

ما مدى مساهمة محافظ الحسابات في التدقيق الجبائي للمؤسسة؟

ثالثا–الأسئلة الفرعية

من خلال الإشكالية الرئيسية يمكننا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ هل يمكن للتدقيق التعاقدي الذي يقوم به محافظ الحسابات لعب دور فعال في عملية التدقيق الجبائي؟
- ✓ هل يمكن لمحافظ الحسابات أن يساهم في الحد من المخاطر الجبائية؟
- ✓ ما هي الخطوات والإجراءات الفعالة المتبعة من طرف محافظ الحسابات في عملية التدقيق الجبائي في المؤسسة؟

رابعا–الفرضيات

للإجابة على الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- ✓ يمكن للمراجعة أو التدقيق التعاقدي التي يقوم بها محافظ الحسابات لعب دور فعال في عملية التدقيق الجبائي.
- ✓ يمكن لمحافظ الحسابات أن يساهم في الحد من المخاطر الجبائية من خلال مهمة التدقيق الجبائي.
- ✓ يعتمد محافظ الحسابات على عدة خطوات وإجراءات فعالة في عملية التدقيق الجبائي في المؤسسة.

خامسا–مبررات اختيار الموضوع

أ–مبررات موضوعية

- ✓ تزايد كبير في السنوات الأخيرة بالاهتمام بالتدقيق الجبائي وكيفية تفادي المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للمخطر الجبائي التي تواجهه؛
- ✓ خلو الدراسات السابقة من مثل هذه المواضيع؛
- ✓ تطور القوانين الجبائية أدى إلى ضرورة الاعتماد على مدقق جبائي خارجي كفئ للقيام بالتدقيق الجبائي في المؤسسة؛
- ✓ تطور وتوسع التدقيق في جميع الميادين عدا الميدان الجبائي.

ب–مبررات ذاتية

- ✓ الميول الشخصي للجانب الجبائي؛
- ✓ الإسهام في إثراء المكتبة بمواضيع في مجال التدقيق الجبائي؛
- ✓ تنمية القدرة الذاتية في مجال التدقيق الجبائي؛
- ✓ الرغبة في التعرف أكثر حول مساهمة محافظ الحسابات في التدقيق الجبائي.

سادسا–أهداف الدراسة

أسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف من بينها:

- ✓ إبراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في عملية أو مهمة التدقيق الجبائي؛
- ✓ محاولة إظهار مزايا أو بالأحرى الدور الفعال للتدقيق الجبائي من خلال التخفيف والحد من المخاطر الجبائية؛
- ✓ محاولة تسليط الضوء على أهم الجوانب النظرية والتطبيقية لعملية التدقيق الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.

سابعا–أهمية الدراسة

فهي مزدوجة بالنسبة لمحافظ الحسابات وكذا بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية

- ✓ من جانب محافظ الحسابات فإنه يسمح بإتباع منهجية تمكنه من التسيير الأمثل لمهمته والرفع من قيمتها المضافة لمصلحة المؤسسة.
- ✓ من جانب المؤسسة فإن التسيير الفعال للمخطر الجبائي يسمح لها بتقليص الضرائب المدفوعة وتحسين كفاءة تسيير هذا المخطر، من خلال التعرف على كل الامتيازات الممنوحة لها في إطار القوانين السارية المفعول.

ثامنا–حدود الدراسة

من أجل الإحاطة بالموضوع والإجابة على إشكالية البحث والإلمام بمختلف جوانبه, حددنا دراستنا فيما يلي:

- ✓ المجال الزماني: تم تطبيق الدراسة العلمية للبحث خلال الفترة 2018/2017.
- ✓ المجال المكاني: شملت الدراسة استقصاء لأراء عينية من محافظي الحسابات بولاية ورقلة من خلال أداة الإستبيان.

تاسعا–منهج البحث والأدوات المستخدمة:

تستدعي طبيعة الدراسة استخدام مناهج متعددة، فقد كان المنهج الوصفي في بعض الأجزاء المرتبطة بالجانب النظري من خلال تقديم مختلف المفاهيم والتعارف، بالإضافة إلى استخدام المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي بإعتباره أداة تمكننا من تفسير النتائج المتوصل إليها.

وفيما يخص الأدوات المستعملة اعتمدنا على القوانين، الجرائد الرسمية، الكتب، مذكرات الدراسات العليا أما فيما يخص الدراسة الميدانية، فقد اعتمدنا على أداة الاستبيان لعينة من محافظي الحسابات لتقصي آرائهم واستعملنا برنامج (SPSS V 24.0) لتحليل النتائج وهي اختصار " الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية".

عاشرا–صعوبات الدراسة

من بين أبرز الصعوبات والعراقيل التي تمت مواجهتها أثناء إعداد هذه المذكرة ما يلي:

- ✓ نقص الكتب في هذا المجال خاصة باللغة العربية؛
- ✓ تزامن موعد إعداد البحث مع فترة إعداد القوائم المالية؛
- ✓ التغيرات السريعة في بيئة النظام الجبائي (المرونة وعدم الثبات).

حادية عشر–هيكل البحث

للوصول إلى الأهداف المرجوة من هذه الدراسة بالإجابة على الإشكالية المطروحة, اقتضت الدراسة تناول الموضوع في فصلين:

الفصل الأول متعلق بالإطار النظري للدراسة وينقسم إلى مبحثين, المبحث الأول يتناول الأدبيات النظرية وينقسم بدوره إلى ثلاثة مطالب، حيث خصص المطلب الأول إلى الإطار المفاهيمي والقانوني لمحافظ الحسابات أما المطلب الثاني فقد تناولنا فيه الإطار النظري لعملية التدقيق الجبائي، أما المطلب الثالث تم دراسة الإطار العملي لمحافظ الحسابات في عملية التدقيق الجبائي، أما المبحث الثاني فقد تناولنا فيه الأدبيات التطبيقية فقد تم الإشارة إلى الدراسات السابقة والتي لها علاقة بالموضوع.

الفصل الثاني متعلق بالدراسة الميدانية ويشتمل على مبحثين هو الأخر، ففي المبحث الأول يتناول الطريقة والإجراءات المستخدمة في الدراسة الميدانية، أما المبحث الثاني يتناول نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها ومناقشتها.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية و التطبيقية

تمهيد:

بهدف ضمان التحصيل الجيد للضريبة , وضع المشرع الجزائري قوانين تسمح بالمراقبة و التحقق من تطبيق القواعد الجبائية , و كذا تسليط عقوبات في حالة الانحراف عنها .

فالجباية أصبحت إحدى انشغالات المؤسسة لأن التسيير الجيد لها يساعد على التسيير الفعال للجانب المالي داخل المؤسسة فتعقد القوانين الجبائية لتعدد و اختلاف تفسيراتها و كذا التغيير المستمر في التشريعات أصبح يشكل مخطرا ملازما للمؤسسة لا يمكن تقديره و الحد منه بمجرد قيام هذه الأخيرة بالقيام بالتدقيق القانوني لإبداء رأي محايد حول مصداقية القوائم المالية ,و لكن من خلال تعيين مدقق جبائي خارجي (محافظ حسابات) له الإلمام الكامل بالجانب الجبائي, يقضي برأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية الختامية مع القوانين و الالتزامات الجبائية المتعددة و كذا الإدلاء بمختلف الاقتراحات المهمة التي تهدف إلى تخفيض الأعباء و تجنب المؤسسة مخاطر جبائية متعددة أو بعبارة أخرى اللجوء إلى التدقيق الجبائي و التي تعتبر أحد أنواع التدقيق و كذلك إحدى الأدوات التي تعتمد عليها المؤسسة من أجل تشخيص وضعيتها الجبائية و ترشيد قراراتها المالية .

ومن هذا المنطلق سنتطرق في هذا الفصل إلى:

- ✓ المبحث الأول نتناول فيه الأدبيات النظرية المرتبطة بمحافظ الحسابات والتدقيق الجبائي والإطار النظري و العملي لمحافظ الحسابات في عملية التدقيق الجبائي.
- ✓ أما المبحث الثاني فقد خصصناه للدراسات السابقة التي لها علاقة بهذا الموضوع.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية لدور محافظ الحسابات في التدقيق الجبائي

إن هذا المبحث يهدف إلى توضيح الإطار المفاهيمي والقانوني لمهنة محافظ الحسابات حسب المشرع الجزائري وكذلك توضيح الإطار النظري لعملية التدقيق الجبائي والإطار العملي لمحافظ الحسابات في التدقيق الجبائي.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي والقانوني لمحافظ الحسابات

الفرع الأول: مفهوم محافظ الحسابات ومهامه

أولا: مفهوم محافظ الحسابات:

تعددت المفاهيم التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات نبين منها:

القانون التجاري: والذي يعرف ويحدد شروط و كيفيات ممارسة مهنة محافظ الحسابات في شركات المساهمة (SPA) ,من خلال المواد 600 و609 تحت قسم تأسيس شركات المساهمة والمواد من 715 مكرر4 إلى 715 مكرر 14 تحت قسم مراقبة شركات المساهمة.[1]

حسب المادة 22 من قانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على انه " كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.[2]

ومن خلال التعريفين نستخلص أن محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس مهنة التدقيق بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته وذلك عن طريق فحص ومراقبة حسابات المؤسسة ومختلف لقوائم المالية السنوية ويصادق على صدق وشرعية هذه الحسابات والتأكد من صحتها ودقتها طبقا للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها ثم إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقرير.

ثانيا: مهام محافظ الحسابات

حدد مهام محافظ الحسابات في المادتين 24،23 من القانون 10-01 الصادر بتاريخ 29 جوان 2010 كمايلي[3]:

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية, الأمانة العامة للحكومة، القانون التجاري, سنة 2017 , ص 188-191.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد, العدد 42 ,بتاريخ 11جويلية 2010, المادة 22، ص 07.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 ,مرجع سبق ذكره, المادتين 23-24، ص7

1. يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الامر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
2. يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء حاملي الحصص؛
3. يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات نظام الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو المسير؛
4. يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها او بين المؤسسات والهيئات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
5. يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة ,بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
6. المصادقة على الحسابات المدمجة أو الحسابات المدعمة، من حيث صحتها وانتظامها وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع او الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

ويترتب عن مهام محافظ الحسابات حسب المادة 02 من مرسوم التنفيذي رقم 11-202ما يلي: [1]

- ✓ معيار المصادقة بتحفظ أو بدون على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- ✓ معيار المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة ؛
- ✓ معيار حول اتفاقيات المنظمة؛
- ✓ معيار حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات؛
- ✓ معيار حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- ✓ معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- ✓ معيار حول إجراءات نظام الرقابة الداخلية ؛
- ✓ معيار حول استمرارية الاستغلال؛
- ✓ معيار يتعلق بحيازة أسهم كضمان؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، مرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 26 جوان 2011 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات , العدد 30 ,بتاريخ 01 يونيو 2011, المادة 02، ص 19.

- ✓ معيار يتعلق برفع رأس المال؛
- ✓ معيار يتعلق بخفض رأس المال؛
- ✓ معيار يتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى؛
- ✓ معيار يتعلق بتوزيع تسبيقات على أرباح الأسهم؛
- ✓ معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم؛
- ✓ معيار يتعلق بالفروع و المساهمات و شركات المراقبة.

الفرع الثاني: تعيين ومسؤوليات محافظ الحسابات

أولا: تعيين محافظ الحسابات:

يتم تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للهيئة أو المؤسسة وهذا ضمن الجمعية العامة التأسيسية لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات[1]، وفي حالة عهدتين متتاليتين لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات إلا بعد مضي ثلاثة سنوات [2]، أما بالنسبة للتعيين البعدي يتم خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال أخر دورة لعهدة محافظ الحسابات ، حيث يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة العادية[3].

ثانيا: مسؤوليات محافظ الحسابات:

بناء على القانون التجاري والقانون 10-01 وكذا المرسوم التنفيذي في رقم 13-01 المؤرخ في 13 جانفي 2013 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية، فإنه تترتب على محافظ الحسابات أثناء تأدية مهامه مسؤوليات تتمثل فيما يلي:

- ✓ مسؤولية عامة عن العناية لمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج؛
- ✓ مسؤولية مدنية تجاه زبائنهم (المؤسسات التي يراقبونها) في الحدود التعاقدية؛
- ✓ مسؤولية جزائية عن كل تقصير في القيام بالالتزامات القانونية؛
- ✓ مسؤولية تأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة.

[1] القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، المواد 600 و609 و715 مكرر 7 , ص 282-326.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 42 ,مرجع سبق ذكره، المادة27، ص 6.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، مرسوم تنفيذي رقم 11-32 , مؤرخ في 27 جانفي 2011، يتعلق بتعيين محافظ الحسابات، العدد 07 ,بتاريخ 02 فيفري 2011، المادة 03، ص 20.

الفرع الثالث: تقرير محافظ الحسابات

مفهوم تقرير محافظ الحسابات:

يعرف على أنه ملخص مكتوب يبدي فيه المدقق رأيه الفني المهني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات و يوجه هذا التقرير إلى الأطراف ذوي العلاقة لمثل هذه البيانات.[1]

وحسب منظمة الأنتوساي (intosai) فإنه[2]: على المدقق أن يكون رأيا مستندا إلى تقييم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل معدة وفقا للإطار المعمول به لإعداد القوائم المالية، ويجب التعبير عن الرأي بوضوح في تقرير كتابي يبين كذلك الأساس الذي يقوم عليه هذا الرأي.

وهناك أربعة معايير مهنية بمثابة العناصر الأساسية التي يسترشد بها المدقق في عملية إعداد التقرير ويعتمد فيها كذلك على التقرير الشخصي، تتمثل هذه المعايير في الأتي:

أ. إبداء الرأي عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد القوائم المالية؛

ب. إبداء الرأي في مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية خلال مختلف السنوات السابقة؛

ج. احتواء القوائم المالية على كل الإيضاحات والبيانات؛

د. إلمام تقرير المدقق رأيه حول كل القوائم المالية.

بناء على ما يحصل عليه المدقق من أدلة الإثبات من خلال إجراءات التدقيق الأساسي, يحدد رأيه الفني المستقل حول القوائم المالية موضوع التدقيق وسيكون عند ذلك أربعة بدائل لهذا الرأي يمكن تحديدها على النحو الأتي: رأي بدون تحفظ، رأي بتحفظ، رأي سلبي، الامتناع عن إبداء الرأي.

المطلب الثاني: الإطار النظري لعملية التدقيق الجبائي

الفرع الأول: مفهوم التدقيق الجبائي وأنواعه وأهدافه:

يعتبر التدقيق الجبائي أحد أنواع التدقيق الخارجي، والتي تولي لها المؤسسة على غرار الأنواع الأخرى أهمية كبيرة والإلمام أكثر بها، سنحاول التطرق في هذا الفرع إلى تقديم تعريف بهذا التدقيق وأنواعه وأهدافه.

[1] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان, الأردن, 2006، ص113.

[2] ديلمي عمر، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف, 2016-2017، ص 120-122.

أولا: تعريف التدقيق الجبائي:

- عرف التدقيق الجبائي يسمح بقياس قابلية المؤسسة على تحريك مواردها بغرض احترام القوانين الجبائية في إطار سياستها التسييرية من جهة وكذا التحقق من أهدافها المسطرة ضمن السياسة العامة من جهة أخرى[1].
- التدقيق الجبائي هو مراقبة احترام القوانين الجبائية[2].

نستخلص من التعريفين أن التدقيق الجبائي اختبار انتقادي للحالات الجبائية للمؤسسة ومدى احترامها للقوانين والتشريعات المعمول بها، فهي العملية التي تهتم بالتأكد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة تجاه إدارة الضرائب، وكذا تطوير التسيير الضريبي من أجل الاقتصاد في مبلغ الضريبة.

أنواع التدقيق الجبائي:

يمكن تقسيم التدقيق الجبائي من حيث الجهة التي تقوم بالتدقيق إلى نوعين:[3]

أ-التدقيق الجبائي الداخلي:

هي عملية يقوم بتنفيذها شخص ما من داخل المؤسسة أي موظف تابع لإدارتها وهو اختبار تقني دقيق وبناء من طرف شخص كفء ومستقل لإبداء رأيه بكل شفافية ووضوح حول نوعية ومصدقيه المعلومات المتعلقة بالوضعية الجبائية للمؤسسة وفقا للقواعد القانونية والإجراءات المعمول بها، لذاك فإن نطاق التدقيق الجبائي الداخلي تشمل دراسة وتقييم كفاءة وواقع نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة ونوعية العمل في تنفيذ المسؤوليات المستندة.

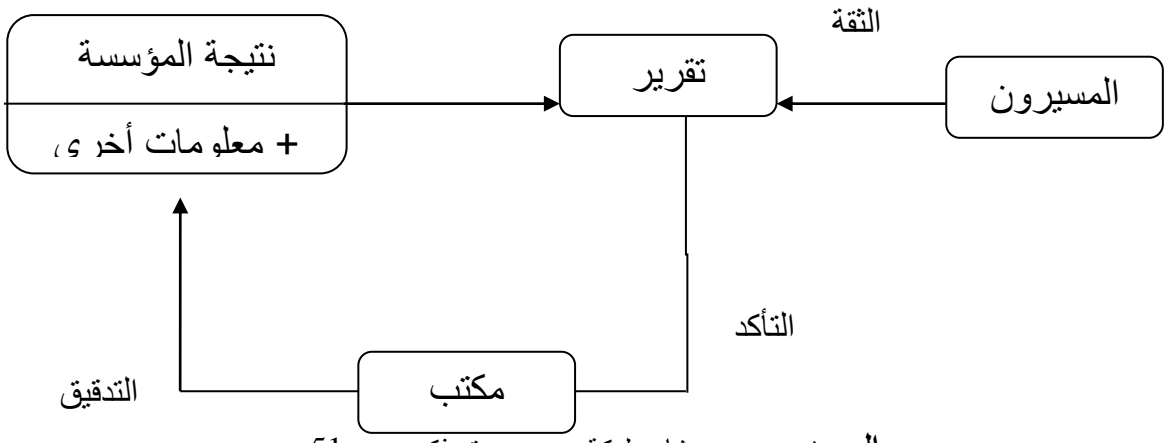
ب-التدقيق الجبائي الخارجي(في إطار تعاقدي):

يمارس هذا النوع من التدقيق من طرف مدقق خارجي مستقل عن المؤسسة وهي مهمة متقطعة أو وقتية تأتي أحيانا لتكملة التدقيق الداخلي.

ويمكن للتدقيق الجبائي الخارجي أن يكون تعاقدي، وهذا يسمح للمؤسسة بأن تلجأ إلى مكتب تدقيق لتحقيق مهمة محددة في إطار عقد يربطها بهذا المكتب بهدف جعل التسيير الجبائي أكثر أداء من أجل خفض التكاليف الجبائية للمؤسسة وذلك بتدقيق القوائم المالية مع التركيز الكبير على الناحية الجبائية.

[1] Bougon et j-M-Vallée ; Audit et gestion fiscale ; édition clef ; france.1986 ; p53.
[2] P. colin ; la vérification fiscale ; édition economica ; paris ; 1985 ; p 35.
[3] محمد هشام ملوكة، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماستر منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2014، ص 50-51.

الشكل (1-1): دور التدقيق الجبائي الخارجي



المصدر: محمد هشام ملوكة، مرجع سبق ذكره، ص 51.

يظهر من خلال الشكل الموضح أعلاه أن دور التدقيق الجبائي الخارجي المتمثل في مكاتب التدقيق يقوم بالتأكيد من التصريحات الجبائية والتسجيلات المحاسبية لمختلف الضرائب والرسوم وتحديد الخيارات الضريبية التي أقدمت عليها الشركة والتأكد من أنها غير معرضة لمخطر جبائي لم يتم تحديده كل هذا العمل من أجل إعداد تقرير يهتم به المسيرين قصد بناء قرارتهم المناسبة.

ثالثا: أهداف التدقيق الجبائي:

من خلال هذا التعاريف يمكن أن نميز أهداف التدقيق الجبائي بين أهداف رئيسية وثانوية والمتمثلة في:[1]

1. **الأهداف الرئيسية:**

- ✓ التأكد والتحقيق من مدى انتظام المؤسسة إتجاه القوانين الجبائية؛
- ✓ مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات السارية المفعول؛
- ✓ تقييم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الإمكانيات التي يتيحها المشرع الجزائري.

2. **الأهداف الثانوية:**

- ✓ تقييم المخاطر الجبائية الناتجة عن التطبيق السيئ للقواعد الجبائية؛
- ✓ إجراء تحقيق مكاسب مالية جراء التقليل من المخاطر الجبائية في المؤسسة؛
- ✓ تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن عدم التصريح أو التأخر فيه، أو الانتقاص منه؛
- ✓ توضيح أهمية المخاطر الجبائية الناتجة عن عدم الأمن الجبائي؛
- ✓ إبراز نقاط القوة ونقاط الضعف للمساهمة في وضع القرار.

[1] ولدرويس أمينة، التدقيق الجبائي كأداة لمطابقة المؤسسة الاقتصادية لأحكام القانون الجبائي, مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، 2015-2016، ص 67.

الفرع الثاني: علاقة التدقيق الجبائي بالمرجعات الأخرى

تكمن العلاقة بين التدقيق الجبائي بالمرجعات الأخرى في العرض التالي:[1]

أولا: التدقيق الجبائي والتدقيق المحاسبي:

هناك تشابه قائم بين التدقيق الجبائي والتدقيق المحاسبي، يمكن في آلية التدقيق ومراحلها المختلفة، فالأساليب والتقنيات والأدوات التي يستخدمها المدقق الجبائي في عمله، تتشابه في بعض الجوانب مع الأساليب والأدوات والتقنيات في مجال التدقيق المحاسبي، حيث يبدآن معا بالتخطيط وينتهيان بإعداد التقرير والنتائج، كما يستخدمان ذات الأدوات والفنيات اللازمة لأداء أعمال التدقيق الميداني، كما يتطلب كل من المدقق الجبائي والمدقق المحاسبي أن يتمتعا بحد أدنى من المواصفات العامة أو الشخصية لأداء تلك الأعمال بالكفاءة المطلوبة، وإن اختلفا في الأهداف المرجوة من كل منهما، فهدف المدقق المحاسبي هو إبداء الرأي في مدى عدالة القوائم المالية وتعبيرها الصادق عن حقيقة المركز المالي، في حين يهدف المدقق الجبائي إلى التأكد من صحة الالتزامات الضريبية المصرح عنها من قبل المكلفين.

ثانيا: التدقيق الجبائي والتدقيق الداخلي:

إن فحص الوضعية الجبائية للمؤسسة لا تدخل في الأصل في اختصاص المدقق الجبائي لكن هذا الأخير يستطيع أن يعتمد على ملاحظات المدقق الجبائي.

ثالثا: التدقيق الجبائي والتدقيق الخارجي:

إن التدقيق الجبائي يكون غالبا من طرف المدقق الخارجي، هذا الأخير له وضيفتين: أن يحلل الوضعيات، ثم يقترح بعدها الحلول والإستراتيجيات.

المدقق الجبائي يتبنى تقنيات قريبة من تلك التي تطبق من قبل المدقق الخارجي.

رابعا: التدقيق الجبائي والتسيير الجبائي:

يعتبر التدقيق الجبائي من أدوات التسيير الجبائي باعتبارها تسمح بتشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة، وتخفيض العبء الجبائي وجعل التسيير أحسن أداء وأكثر فعالية.

خامسا: التدقيق الجبائي والاستشارة الجبائية:

يتمثل الفرق الجوهري بين التدقيق الجبائي والاستشارة الجبائية أن المستشار الجبائي يعلم مسبقا بالمشاكل التي يقترح لها حلول على عكس المدقق الجبائي الذي يكتشفها خلال عملية التدقيق التي يقوم بها.

سادسا: التدقيق الجبائي والتحقيق (الرقابة) الجبائية:

من خلال سير المهمة لكل منهما يمكننا القول بأن التدقيق الجبائي والتحقيق الجبائي واحد إلا أن التحقيق الجبائي الذي تقوم به إدارة الضرائب يمكن أن ينتج عنه عقوبات مترتبة عن عدم الانتظام أما التدقيق الجبائي فيهدف إلى اكتشاف عدم الانتظام لتجنب العقوبات لاحقا.

[1] شراد سمير، منهجية المراجعة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ضمن إطار المراجعة التعاقدية، مذكرة ماجستير غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة البليدة 2، 2014/2013، ص33-35.

الفرع الثالث: المخطر الجبائي

أولا: مفهوم المخطر الجبائي:

يعرف المخطر الجبائي على أنه تلك الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية، وتتمثل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات عموما، حيث ينشأ المخطر الضريبي نتيجة عدم احترام التشريع الجبائي أو بسبب التعقيد والغموض في النظام الضريبي[1].

ثانيا: مصادر المخطر الجبائي:

إن التفريق بين المصادر الخارجية والداخلية للمخطر لا يعني أنه لا يوجد تفاعل بين هذين المصدرين، حيث تزداد المخاطر من أصل خارجي نتيجة الضعف الداخلي.

1. مصادر خارجية:

المخاطر من أصل خارجي يمكن أن تقسم إلى أربعة أصناف:

1-1 تعقد النصوص القانونية الجبائية: إن تعقيد النظام الجبائي يجعل تطبيقه أكثر صعوبة بالنسبة للإدارة الجبائية في حد ذاتها، فما بالك بالمكلف بدفع الضريبة، انطلاقا من هذه الفكرة فالنظام الجبائي الذي يمتاز بالتعقيد هو نظام لا يمكن التحكم فيه، وبالتالي يمكن قياس تعقيد النصوص الجبائية من خلال المعيارين التاليين[2]:

- ✓ كثرة إصدار النصوص القانونية: يجعل من القانون الجبائي قانون واسع وهذا ما يؤدي إلى تعقده وغموضه، ولهذا يجد المكلف بالضريبة نفسه في وضعية حرجة، لا يستطيع معها معرفة وتفسير نظامه الجبائي بشكل مؤكد؛
- ✓ غموض النصوص وعدم وجود ضمانات قانونية للمكلف: يظهر عدم وجود ضمانات قانونية في العديد من الظواهر التي منها على وجه الخصوص عدم الاستقرار وغموض النصوص التشريعية.

1-2 عدم التطابق بين المحاسبة والجباية: ما دام القانون الجبائي يفرض نفسه على حسابات المؤسسة، بحيث تكون المحاسبة مقيدة ببعض القواعد الضريبة، إذ في بعض الأحيان تجد المؤسسة نفسها في مواجهة مشكلة بين القاعدة الجبائية ومتطلبات إعطاء معلومة مالية صادقة.

لحل مشكلة الاختلاف بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الجبائية نورد القاعدتين التاليتين:[3]

أ. عندما تكون القاعدة المحاسبية في النظام المحاسبي فيها تعارض مع القاعدة الضريبية، فإنه يطبق قاعدة الاستقلالية إي أن المعيار المحاسبي يتراجع عنه من أجل تحديد النتيجة الجبائية.

[1] Jaques Duhem ; Michel Jammes ; Audit et gestion fiscale de l'entreprise ; Edition efe ; paris ; 1996 : p : 75

[2] Redah Khelassi ; Précis D'audit fiscal De L'entreprise ; Berti Edition ; Alger ; 2013p ; 145.

[3] Redah Khelassi ; op, cit.p ; 146.

ب. كل القواعد المحاسبية في النظام المحاسبي التي ليس فيها تعارض مع نصوص صريحة من النظام الجبائي تعتبر كقاعدة مشتركة بين الموضوعين المحاسبي المالي والقانون الجبائي.

1-3 الفقه الإداري: يرتكز الفقه الإداري على شرح النصوص الجبائية التي بها غموض بتعابير واضحة ودقيقة، من أجل تحديد معناه الحقيقي، بدون تغيير محتواها، لكن في بعض الأحيان يمكن أن يذهب الفقه الإداري إلى ما وراء النص المفسر، بتشويه محتواه، وبفرضه رؤيا تختلف عن رؤية المشرع، والواقع أن القاضي الجبائي هو المؤهل لذلك.

1-4 عدم كفاءة بعض مراقبي الضرائب: فعلا كثير من الأحيان عدم كفاءة بعض المراقبين وبنية حسنة يمكن أن تسبب في صدمة حقيقية لدى الأشخاص المراقبين، الصدمة التي يشعر بها المكلف الملتزم ومحترم لالتزاماته نتيجة سوء خبرة المراقب الجبائي يمكن أن تؤدي إلى نتيجة مفادها أنه من المستحيل تجنب إعادة التقييم الجبائي وعدم إمكانية أن يكون في وضعية صحيحة.

1-5 تنظيم بعض القطاعات: يجعل تنظيم وبنية بعض القطاعات التي يسيطر عليها اللارسمية من الصعب جد بل من المستحيل على الناشطين في القطاع في أن يكونوا في وضعية جبائية شفافة وبالتالي يكونون عرضة لمخطر جبائي غير متحكم فيه.

2. مصادر داخلية: وهي مقسمة كما يلي:[1]

2-1 مخاطر مرتبطة بالإجراءات: للوقاية من المخطر الجبائي لا بد من تبني مجموعة من الطرق والإجراءات الجبائية، فعدم وجودها أو عدم تكييفها مع احتياجات الجباية يؤدي إلى زيادة المخطر الجبائي، فلذلك لا بد من الأخذ في الحسبان الإجراءات الجبائية عند إعداد الإجراءات الخاصة بالمؤسسة (إجراءات إعداد التصريحات الجبائية...الخ) والتحقق من فعاليتها بالنسبة مع بعض طرق الرقابة.

2-2 المخاطر المرتبطة بالأشخاص: وهي تتمثل في خطر الإهمال، التجاهل، عدم الكفاءة، عدم التعاون، غياب روح الجماعة، فيجب أن يتحلى الموظفون بسلوكات تحبذ الاحترام الطوعي للقانون الجبائي، وإن ضمان الكفاءات الجبائية والمؤهلات الشخصية لا يتطلب فقط أن توظف المؤسسة الموظفين المؤهلين، لكن أيضا السهر على تكوينهم الأساسي والمستمر.[2]

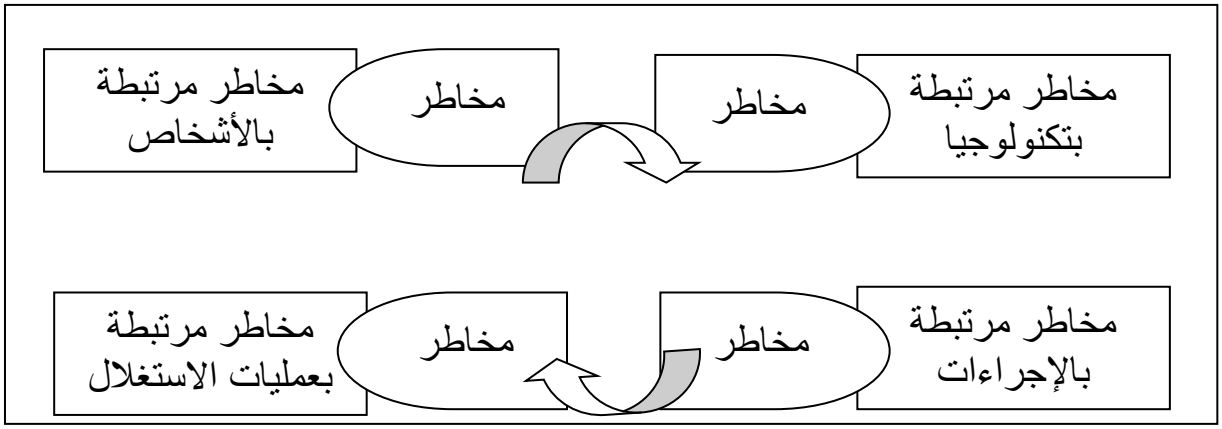
2-3 المخاطر المرتبطة بعمليات الاستغلال: وهو الخطر الذي يتولد عن عمليات الاستغلال خاصة المتعلقة بالتموين، المخزون،الامتثال لتشريعات الجبائية، توظيف وتسريح الموظفين، فضلا عن ذلك نقل السلع، الفوترة للزبائن، وهناك مخاطر أخرى يمكن أن تتولد عن العمليات التي تكون بين المجمعات.

[1] Redah Khelassi ; op, cit ، p : 157.
[2] M.H.P.Pinard-Fabro ; Audit fiscal, Édition Francis Le febvre Paris.2008, P : 38.

2-4 مخاطر مرتبطة بتكنولوجيا: هذه المخاطر مرتبطة بالتحكم في وسائل الإعلام الآلي والأنترانت[1] والبرامج في حد ذاتها هل هي تساهم في تسهيل إعداد التصريحات الجبائية مثلا؟ بأن يتم إعداد التصريح تلقائيا انطلاقا من التسجيلات المحاسبية في برنامج المحاسبة بالإضافة إلى ذلك، يجب أن يكون البرنامج لديه قاعدة معطيات مؤمنة.

ويمكن تلخيص المخاطر الداخلية من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1-2): **طبيعة الأخطار الجبائية الداخلية**



المصدر: Redha Khelassi;Précis D'audit Fiscal De L'entreprise ;BertiEdition, Alger, 2013p157

الفرع الرابع: مراحل سير عملية التدقيق الجبائي

تتمثل مراحل سير عملية التدقيق الجبائي في العناصر التالية:[2]

أولا: مرحلة الإعداد للمهمة: تبدأ هذه المرحلة باكتساب معرفة شاملة حول المؤسسة لتحليل الأخطار والمشاكل المحتملة وهذا من أجل تحديد أهداف التدقيق وتسطير برنامج لهذه المهمة، وتنقسم هذه المرحلة الى ما يلي:

1. **الأعمال التحضيرية للمهمة:** تحتوي هذه المرحلة على جمع كل المعلومات والأدلة التي تساعد على تحديد مصدر الأخطار التي تحيط بالمؤسسة، سواء كانت متعلقة بنشاطها أو تنظيمها الإداري والمحاسبي والجبائي.
2. **التخطيط و التحضير لبرنامج العمل:** يقوم المدقق بجمع أكثر للمؤشرات وتكثيف القوة الفعالة للعناصر المجمعة أثناء أشغال التدقيق حيث يتمكن من تقدير صحة الوضعية الجبائية للمؤسسة، وبعدها يقوم المدقق بوضع مخطط يعتمد عليه لسير مهمته، هذا الأخير يحتوي على العناصر التالية:

[1] Redah Khelassi ; op, cit, p : 158.

[2] محمد هشام ملوكة، مرجع سبق ذكره، ص:54.

- ✓ المعرفة العامة للمؤسسة (تاريخ المؤسسة، شكل وموضوع وطبيعة نشاطها، قانونها الأساسي والشركاء وهيكل رأس المال، مقرها ومختلف فروعها، أهم الموردين والعملاء...الخ) ;
- ✓ التعرف على الوثائق القانونية، المحاسبية و التسييرية للمؤسسة (تقارير محافظي الحسابات وقرارات مجلس الإدارة والجمعيات العامة وكذلك تقارير المراجعين الداخليين والخارجيين والملاحق المحاسبية).
- ✓ التعرف على الاتفاقيات الرئيسية للمؤسسة وذلك من خلال فحص عقود الإيجار، عقود الرخص، عقود التامين والعقود مع الشركات الأجنبية...الخ;
- ✓ التعرف على الخصائص الجبائية للمؤسسة وذلك بالتعرف على النظام الجبائي المطبق، التحقق من استفادة المؤسسة من امتياز جبائي أو إذا كان عليها التزامات جبائية;
- ✓ التعرف على علاقات المؤسسة تجاه إدارة الضرائب وذلك من خلال فحص البريد الوارد من إدارة الضرائب والتحقيق من الطلبات المرسلة منها فيما يخص الدورات الغير مصرح بها أو المعلومات الخاصة بالأطراف المتعاملة مع المؤسسة.

ثانيا: مرحلة تنفيذ المهمة:

يقوم المدقق الجبائي بتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة في إطار جبائي قبل البدء في تنفيذ مهمته[1].

أولا: تقييم نظام الرقابة الداخلية الجبائية:

إن هدف المدقق من تقييمه لهذا النظام هو إبداء رأيه حول نوعية الإجراءات الجبائية المعمول بها في المؤسسة وهذا لاستنتاج نقاط القوة ونقاط الضعف لهذا النظام، ومن أجل القيام بهذا التقييم وجب على المدقق إعداد قائمة أسئلة والتي تتضمن المهام والإجراءات وكيفية تقسيمها وتعد هذه الأسئلة وفقا لأهداف المرجوة منها:

1- **قائمة أسئلة الرقابة الداخلية الخاصة بالجانب الجبائي:** تتلخص طريقة تقييم الرقابة الداخلية عن طريق قائمة الأسئلة الاستقصائية وهي عبارة عن قائمة نموذجية وافية عن الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المؤسسة وعملياتها المختلفة.

2- **التحليل المالي للتصريحات المكتتبة من طرف المؤسسة:** يمكن أن يستفيد المدقق الجبائي من التقنيات الأساسية للتحليل المالي، هذه التقنيات تطبيق على العناصر المصرح بها من خلال الوثائق الجبائية، والشيء المهم في هذا التحليل هو معرفة الوضعية المالية للمؤسسة وخاصة الخزينة.

[1] محمد هشام ملوكة، مرجع سبق ذكره، ص:55-56.

3- **تنفيذ إجراءات التحقيق المباشرة:** هذا التقييم يمكن إجراءه بطريقة إحصائية إذا تعلق بالمخطر العام للتحقيق، يعتمد التدقيق على احترام القواعد الجبائية، فالهدف من هذه الخطوة هو إبداء رأي حول قدرة المؤسسة على الامتثال للتشريع الجبائي، وعلى المدقق أن يربط بين احترام القواعد وبين مدة الالتزامات التصريحية.

ثالثا: مرحلة إعداد تقرير التدقيق الجبائي

بعد انتهاء المدقق من المراحل السابقة، يقوم بإعداد تقرير يتضمن النتائج التي توصل إليها بالإضافة إلى التوصيات، حيث يحدد الأخطاء ويقترح علاج لها، ومن الأفضل أن يكون التقرير كتابي لأنه يعتبر كوثيقة إثبات ويتضمن العناصر التالية:[1]

- ✓ إبداء رأي حول أي عدم انتظام مكتشف;
- ✓ تقييم المخطر الجبائي مع مراعاة العقوبات والغرامات التي تتحملها المؤسسة;
- ✓ اقتراح الامتيازات الجبائية التي يمكن أن تستفيد منها المؤسسة.

يجب على المدقق أن يبدى رأيه حول طريقة تقليص المخطر الجبائي والقضاء على مصادره وهذا من خلال اقتراح توصيات تكون بمثابة ثمرة مهمته والتي يمكن صياغتها فيما يلي:[2]

1-**التوصيات ذات الطابع العلاجي:** وتتمثل في:

أ-تصحيح الأخطاء الجبائية البحتة: وهي الأخطاء المرتكبة عند إعداد التصريحات الجبائية و إجراءات التسوية والتعديل، وتختلف حسب المخالفة التي قد تكون عيبا في التصريحات أو التحضير المتأخر للمستندات أو عدم صحة ما تحتويه التصريحات.

ب-تصحيح الأخطاء الجبائية المحاسبية: حسب إدارة الضرائب فإن تصحيح مثل هذا النوع من الأخطاء لا يتم إلا عن طريق التصريحات التصحيحية أو الاحتجاجات، إلا أن مشكل التصحيح الجبائي للأخطاء المحاسبية لا يكمن فقط في هامش التصرف (المناورة) ولكن في تواريخ التدخل التي لا تتلاءم مع التشريعات الحالية.

2-التوصيات ذات الطابع الوقائي:

يهدف المدقق من خلال التوصيات ذات الطابع الوقائي إلى ما يلي:

- ✓ لفت انتباه المؤسسة إلى ضرورة أن تكون قادرة على تبرير وضعيتها الجبائية في حالة قيام إدارة الضرائب بعملية مراقبة؛

[1] السيد عبد المقصود، مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2002، ص 140.

[2] شراد سمير، مرجع سبق ذكره ص 149-150.

✓ البحث عن الثغرات في طرق تنظيم المؤسسة والتي يمكن أن تسبب عدم الانتظام.

أ-توصيات وقائية من عدم الانتظام: الهدف الرئيسي من هذه التوصيات هو اقتراح مقاييس وإجراءات تجنب المؤسسة الوقوع في حالات عدم الانتظام المكتشفة مرة أخرى، وعلى المدقق أن يهتم بمصدر خطر عدم الانتظام واقتراح إجراءات أمان جبائي جديدة قد تتعلق بمعالجة النقائص الموجودة في الإجراءات القديمة.

ب-توصيات وقائية خاصة بمراقبة عدم الانتظام: في هذا النوع من التوصيات يجب على المدقق أن يركز على مخالفات المؤسسة لأحكام التشريع الجبائي والقواعد الموضوعة من طرف الإدارة الضريبة وهذا لإيجاد تبريرات أمام رقابة إدارة الضرائب عند اكتشافها لإجراءات متناقضة.

المطلب الثالث: الإطار العملي لمحافظ الحسابات في التدقيق الجبائي

الفرع الأول: التدقيق الجبائي من الجانب المحاسبي:

التدقيق الجبائي لأهم الحسابات التي تمس بالدرجة الأولى الجانب الجبائي:[1]

1-حسابات التثنيات:

أ-**التثبيتات المعنوية:** في حالة الشراء على المدقق التحقق من أن الرسم على القيمة المضافة المتعلقة بالممتلكات قد تم حسابه بطريقة صحيحة.

✓ فيما يخص إهتلاك التثبيتات المعنوية التي لا تنقص قيمتها عبر الزمن أو عن طريق الاستعمال، فإن مصلحة الضرائب لا تعترف بخصم قسط إهتلاكها كما من النتيجة الخاضعة للضريبة مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية، لهذا فعلى المدقق الجبائي التأكد من إعادة إدماج هذه الإهتلاكات لتحديد الربح الخاضع للضريبة وكذا المؤونات المتعلقة بتدني قيمة التثبيتات المعنوية.

ب-التثبيتات المادية:

✓ على المدقق أن يتأكد من صحة التسجيلات المحاسبية لعملية اقتناء هذه التثبيتات؛

✓ أما عن إهتلاكات التثبيتات المادية على المدقق أن يتأكد من توفر شروط خصم هذه الإهتلاكات من النتيجة، وسنتطرق لهذه الشرط بالتفصيل في حسابات التكاليف؛

✓ في حالة التنازل عن التثبيتات المادية على المدقق أن يتأكد من فائض قيمة التنازل إن وجد.

[1] شراد سمير، مرجع سبق ذكره، ص 112-116.

ج-التثبيتات المالية: والتي نذكر منها ما يلي:

✓ سندات المساهمة: على المدقق التأكد من إدماج عائدات سندات المساهمة الواردة من المؤسسة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات "IBS" في النتيجة الخاضعة للضريبة.

2-حسابات المخزونات:

✓ على المدقق التأكد من التسجيل المحاسبي لهذه العناصر وإدراجها في الحسابات الخاصة بها، والتأكد من أن TVA المسترجعة ممثلة في فواتير الشراء متعلقة بمشتريات حقيقية؛

✓ التأكد من أن المشتريات تخص نشاط استغلال المؤسسة؛

✓ أما المنتوج النهائي و المنتوج قيد التنفيذ فعلى المدقق أن يتأكد من سعر التكلفة الحقيقي للمنتوج مع مراعاة طريقة تقييم الإخرجات (التكلفة الوسطية المرجحة، الداخل أولا خارج أولا FIFO)؛

✓ في حالة ما إذا قامت المؤسسة بتخصيص مؤونة لتدني قيمة المخزونات، فعلى المدقق أن يتأكد من أن هذه الأخيرة قد تم حسابها وفقا لتكلفة الإنتاج وليس بثمن بيع هذا المخزون.

3-حسابات الغير: ويتم تدقيق ما يلي:[1]

على المدقق أن يكون يقضا عند تدقيق حساب الموردين والتي يمكن أن تكون وسيلة لتغطية عمليات شراء وهمية.

✓ التحقق إذا كانت الفواتير تخص مورد أجنبي فيجب توفر ما يلي:

✓ وجود عقد أو فاتورة شكلية ووثائق جمركية؛

✓ التطابق بين التسبيقات والمدفوعات على الحساب؛

✓ على المدقق الجبائي أن يتأكد من أن كل ما تم بيعه وتسليمه إلى الزبون قد تم تسجيله محاسبيا، وهذا عن طريق القيام بمقابلة يومية المبيعات بالفواتير ووصل التسليم؛

✓ التأكد من إدخال المؤونة في النتيجة الجبائية من أجل المخاطر الخاصة بمختلف التحويلات.

4-الحسابات المالية: ويتم تدقيق ما يلي:[2]

✓ على المدقق أن يتحقق من خلال جدول المقاربة البنكي من عدم تأجيل أي مصروف أو إيراد يخص الدورة، وكذا استخراج كل المبالغ المتعلقة بالرسم TVA على حدا لاسترجاعها من طرف المؤسسة ؛

✓ يجب على المدقق إجراء فحص للكشوفات البنكية ومعرفة مصادر الأموال الداخلة والتأكد من أنه تم أخذها بعين الاعتبار عند ملئ التصريحات الجبائية؛

✓ التأكد من عدم وجود دفع مزدوج لنفس الفاتورة بواسطة الحساب الجاري أو الحسابات البنكية والصندوق;

[1] ولدرويس أمينة، مرجع سبق ذكره، ص 116.

[2] شراد سمير، مرجع سبق ذكره، ص 124.

- ✓ يجب الإطلاع على الوثائق المبررة للتسجيلات الدائنة في حساب الصندوق والتأكد من أنه لا يوجد تسجيل مزدوج لنفس الوثيقة، كما يجب التأكد من أن المصاريف الشخصية للمستغل أو الشركاء لا تقتطع من الصندوق.

كما على المدقق الجبائي أن يتحقق مما يلي:

- ✓ أن حساب الصندوق ليس دائن؛
- ✓ أن كل العمليات المتعلقة بالصندوق تم تسجيلها محاسبيا حسب تاريخ حدوثها وليس جملة واحدة؛
- ✓ كما عليه ان يتأكد من ان رصيد حساب الصندوق يتوافق فعلا مع نتيجة جرد هذا الأخير في نهاية السنة.

5-حسابات التكاليف: للعبء الجبائي شروط يجب توافرها حتى يتم خصمه من وجهة نظر جبائية وهذه الشروط يمكن تقسيمها إلى شروط عامة وشروط خاصة وهي كالاتي[1]:

أ-الشروط العامة: وهي الشروط التي يجب أن تتوافر في جميع الأعباء بغض النظر عن نوعها وهي كالاتي:

- ✓ أن يكون العبء مرتبط بنشاط المؤسسة ارتباطا مباشرا؛
- ✓ أن يكون للعبء سند قانوني (فواتير، عقود توثيق،...) مستوفي للشروط القانونية؛
- ✓ أن يؤدي العبء إلى زيادة في خصوم الميزانية أو لنقصان في أصولها أي أن يكون حقيقيا؛
- ✓ أن يكون مسجل في محاسبة المؤسسة وفق متطلبات النظام المحاسبي ومعايير المهنة؛
- ✓ ألا يتجاوز السقف المسموح من طرف المشرع الجبائي.

ب-الشروط الخاصة: وهي تلك الشروط الخاصة بكل نوع من المصاريف وتظهر أهم هذه الشروط في هذه المستويات التالية:

-تحديد النتيجة الجبائية للمؤسسة: تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي:

"الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أية طبيعة كانت التي تنجزها كل مؤسسة أو وحدة أو مستثمرة تابعة لمؤسسة واحدة، وفي ذلك على الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته".

يتشكل من الربح الصافي من الفرق بين قيم الأصول الصافية لدى افتتاح واختتام الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كقاعدة للضريبة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من بين جملة الخصوم.

[1] وادة علي, أثر التسيير الجبائي في تدنية المخاطر الجبائية، مذكرة ماستر منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة ورقلة، 2016/2015، ص 11.

إن الضريبة على أرباح الشركات (IBS) تحسب على أساس الربح الجبائي، وهذا الأخير يختلف على الربح المحاسبي الذي يظهر في جدول حسابات النتائج، ويحدد الربح المحاسبي بالفرق بين الإيرادات والتكاليف المسجلة حسب طبيعتها خلال السنة المالية، أما الربح الجبائي فهو ذلك الربح المحاسبي مع إجراء بعض التعديلات ويتضح ذلك من خلال العلاقة التالية:

(الربح الجبائي= الربح المحاسبي + المصاريف غير قابلة للحسم–الحسومات)

- **المصاريف غير قابلة للحسم:** عبارة عن تلك التكاليف التي أدرجت في الربح المحاسبي إلا أن مصلحة الضرائب قد تفرضها نهائيا لأنها لا تعتبر مصاريف استغلال أو أنها تتجاوز الحد الأقصى من طرف إدارة الضرائب، كما قد تفرضها بصفة مؤقتة إلى أن يتم تسديدها، بالنسبة للتكاليف التي تفرضها مؤقتة فهي مبينة في نص المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أما بالنسبة للتكاليف التي ترفض نهائيا فهي مبينة في نص المادة 169 من نفس القانون الذي سبق ذكره.
- **الحسومات:** هي عبارة عن تلك التكاليف التي لم تدرج في حساب الربح المحاسبي وتعتبرها إدارة الضرائب كتكاليف تطرح من إيرادات المؤسسة، هذه التكاليف مبينة في نص المواد: 147، 147 مكرر، 172، 173،174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- **الشروط المتعلقة بالإهتلاك:** ونبدأ بهذه الشروط من التعليمة [1] المتعلقة بالإصلاح الجبائي للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث من ضمن ما جاء في التعليمة هو تحديدها لنظام الإهتلاك الخطي، حيث بينت أن حساب قسط الإهتلاك يكون على أساس القيمة الأصلية للأصل وبينت كيفية حساب نسبة الإهتلاك الخطي وذلك بقسمة العدد 100 على مدة حياة الأصل, وبينت كذالك أن إهتلاك الأصل يبدأ من أول يوم وضعت فيه قيد التشغيل وبينت معدات إهتلاك الأصول الأكثر شيوعا.

إلا أن الإستثمارات التي يتم اقتناؤها عن طريق القرض الإيجاري يتم إهتلاكها وفقا لمدة عقد القرض.[2]

ولكي يتم قبول مخصصات الإهتلاك كأعباء قابلة يجب توفر الشروط التالية:[3]

- ✓ أن يكون العنصر قابل للإهتلاك;
- ✓ أن يكون العنصر مقيدا محاسبيا ضمن عناصر المؤسسة;
- ✓ أن يحسب أساس الإهتلاك خارج الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للمكلفين الخاضعين له، وأن يكون الأساس متضمن لكل الرسوم بالنسبة للمكلفين غير الخاضعين له;
- ✓ يجب الإنتباه للحدود القصوى وهذا ما ذكرناه في تحديد النتيجة الجبائية عندما يتعلق الأمر بالسيارات السياحية حيث يتم احتساب الإهتلاك على أساس 1.000.000 دج;

[1] التعليمة رقم 92/ LF /246/ME/DGI/DELF.

[2] المادة 141 الفقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية، طبعة سنة 2018.

[3] ولهي بوعلام، التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في إتخاذ القرار، الملتقى الدولي، صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة مسيلة، الجزائر، 15/14 أفريل2009، ص7.

✓ يجب أن تكون طريقة الإهتلاك واضحة وقد حدد المشرع في المادة 174الفقرة 01 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة على أن نظام الإهتلاك المالي الخطي يطبق على كل التثبيتات.

غير أنه رخص للمؤسسات التي تنشط في القطاع السياحي أن تهتلك مبانيها ومحلات وفق طريقة الإهتلاك التنازلي، ويمكن اختيار الخضوع لطريقة الإهتلاك التصاعدي عن طريق تقديم طلب عن طريق رسالة مرفقة بتصريحها السنوي ويقتضي اختيار هذه الطريقة استبعاد أي طريقة أخرى.

✓ **الشروط المتعلقة بالمؤونات:** هي تلك الأرصدة المشكلة بغرض مواجهة الخسائر أو التكاليف المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة أن تكون مقيدة في الحسابات المالية للسنة وتكون

✓ مبينة في كشف الأرصدة المنصوص عليه في المادة 152 [1]، ولكي تصبح كعبء قابل للخصم يجب توفر شروط الشكل والمضمون وهي كالتالي:[2]

أ-شروط الشكل:

مسجلة محاسبيا ومبنية في كشف يلحق بالتصريح الجبائي

ب-شروط المضمون:

✓ تحديد طبيعة الخسارة و أن يكون التقدير غير مبالغ فيه;

✓ تكون الخسارة في حد ذاتها قابلة للخصم;

✓ تكون الخسارة متعلقة بالدورة الحالية، ومترتبة عن النشاط الاستغلالي للمؤسسة.

6-**حسابات الإيرادات:** للتدقيق حساب الإيرادات يقوم المدقق الجبائي بالعمليات التالية:[3]

✓ التأكد من أن نظام الفواتير يلبي الشروط التنظيمية (تاريخ العملية، تحديد هوية الزبون وعنوانه، معدلات الضريبة، رقم التعريف الضريبي، تعيين السلع والكميات والمبالغ خارج الرسوم) ;

✓ يجب إجراء عمليات المقارنة بين المبالغ الموجودة على الفواتير المرسلة والمبالغ المسجلة محاسبيا;

✓ يجب التحقق من أن جميع الفواتير خارج الرسم (TVA) مرفقة بوثائق الإثبات الجمركية والجبائية؛

✓ إجراء مقاربة بين الإيرادات الظاهرة في حساب النتيجة الجبائية والإيرادات الظاهرة في حساب النتيجة المحاسبية؛

✓ يجب التأكد من تسجيل جميع الإيرادات المحققة خلال الدورة؛

✓ التحقق من الاستلام الفعلي لإعانات الاستغلال، من خلال تدقيق والتأكد من أنه تم تقديم تفاصيل هذه الإعانات خلال تقييم التصريح الشهري.

[1] المادة 141 الفقرة 05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية، طبعة سنة 2018.

[2] ولهي بوعلام، مرجع سبق ذكره, ص 8.

[3]شراد سمير، مرجع سبق ذكره، ص129.

الفرع الثاني: التدقيق الجبائي للضرائب والرسوم

يقوم المدقق بالتدقيق على الضرائب والرسوم وفقا لخطوات مدروسة ومنتظمة حيث يعمل على تدقيق في الوعاء الضريبي والتدقيق في عملية التصفية والتسديد وكذا جميع الإجراءات الواجبة الإتباع فيما يخص الإطار الزمني والمكاني وكذا شروط الاستفادة من التخفيضات أو الامتيازات الجبائية.

أولا: التدقيق الجبائي للضرائب المباشرة:

سنوضح في هذا الفرع وعن طريق الجدول الموالي سنقوم بتدقيق الضريبة على أرباح الشركات، وكذا كل من (TAP) و (IRG/S).

الجدول رقم:(1-1)التدقيق الجبائي على الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

الضرائب والرسوم	الوعاء	التصفية والتسديد
الضريبة على أرباح الشركات (IBS)	-على المدقق أن يقوم بإجراء عمليات بحث وتحقيق في كيفية تحديد النتيجة المحاسبية وذلك بتدقيق في كيفية تحديد النواتج والأعباء. -تدقيق النواتج والمتمثلة في التدقيق في رقم الأعمال وتدقيق النواتج الأخرى. -التأكد من التطابق بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة والأرصدة المستخرجة من اليوميات المساعدة. -التأكد من احترام قواعد تسجيل فواتير البيع في اليوميات. -التأكد من التطابق بين فواتير البيع وصولات التسليم. -التأكد من التطابق بين أصناف البيع، وما هو مصرح به فيما يخص (TVA) و(TAP). -التأكد من العمليات الحسابية في الفواتير. -تدقيق في النواتج الأخرى يقوم المدقق بالقيام ب: -التأكد من التسجيل المحاسبي للحسومات المكتسبة; -التأكد من صحة وموضوعية تقييم إنتاج المؤسسة لحاجيتها الخاصة;	- يجب على المدقق التأكد من التطبيق السليم للمعدلات المطبقة في الجزائر. - تدقيق على الانضباط في التصريح والتسديد، فيتأكد المدقق من أن التصريح السنوي بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة قد تم إيداعه في الآجال القانونية أي قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر المؤسسة أو الإقامة الرئيسية له وإذا سجلت المؤسسة عجزا يقدم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط. -على المدقق أن يتأكد من أن المؤسسة قامت بعملية تسديد الدفعات وكذا رصيد التصفية حيث أنها ملزمة بأداء ثلاثة تسبيقات محددة زمنيا كما يلي: - التنسيق الأول: من 20 فيفري إلى 20 مارس. - التنسيق الثاني: من 20 ماي إلى 20 جوان.

	-التأكد من التسجيل المحاسبي للإعانات الممنوحة; -التأكد من إدماج فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم الاستثمارات في نتيجة الدورة وفقا للقواعد المنصوص عليها. -على المدقق أن يقوم بتدقيق الأعباء بالتأكد من توفر الشروط العامة لقابلية تخفيض الأعباء. -التدقيق في تحديد النتيجة الجبائية بضم الإدماجات (الإسترادات) وطرح التخفيضات من النتيجة المحاسبية. - ينبغي على المدقق أن يتأكد من أنه قد تم ضم بعض المصاريف وكذلك تمت الاستفادة من التخفيضات القانونية، وهذا بعد التدقيق في كيفية تحديد النتيجة المحاسبية.	- التنسيق الثالث: من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر. يساوي مبلغ كل تسبيق 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في أخر السنة المالية المختتمة عند تاريخ استحقاقها (ربح الدورة الأخيرة المقفلة). -أما بالنسبة للمؤسسات حديثة الإنشاء تساوي كل تسبيقة 30% من الضريبة المحسوبة على الحاصل المقدر بنسبة 5% من الراس مال الاجتماعي المسخر. -أما رصيد التصفية الذي يمثل الفارق الموجب بين مبلغ الضريبة المستحق ومجموع الأقساط، فيتم دفعه دون إخطار مسبق في أجل أقصاه يوم إيداع التصريح السنوي 30 أفريل،وعندما تستفيد المؤسسة من تمديد أجل إيداع التصريح السنوي يمدد كذلك أجل تسوية رصيد التصفية.

المصدر :ولدريس أمينة، مرجع سبق ذكره، ص 128-129.

الجدول رقم:(1-2)التدقيق الجبائي على الرسم على النشاط المهني(TAP)

الضرائب والرسوم	الوعاء	التصفية والتسديد
الرسم على النشاط المهني (TAP)	-يقوم المدقق بالتأكد من أن وعاء الرسم على النشاط المهني مكون من مبلغ الإيرادات المهنية الإجمالية المحققة أو رقم الأعمال دون احتساب الرسم على القيمة المضافة بالإضافة إلى تدقيقه للتخفيضات والعناصر الواجب عدم احتسابها في الوعاء. - يقوم المدقق بالتأكد من أن العناصر الآتية لم يتم حسابها في رقم الأعمال المعتمد كقاعدة لحساب الرسم على النشاط المهني وهي: -مبلغ عمليات البيع الخاصة بالمواد ذات	-التأكد من التطابق في التصريحات GN°50،GN°11 الملحق د في الميزانية، كشف العملاءETAT GN°03 -التأكد من أن رصيد الحساب (ح/641 الضرائب والرسوم والدفعات المماثلة على الأجور) يساوي قاعدة احتساب الضريبة مضروب في النسبة القانونية 2%. -فيما يخص العمليات التي تمت حسب شروط البيع بالجملة على المدقق التأكد من أن هذه المبالغ مطابقة لما ورد في كشف

	الاستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة أو التي تستفيد من التعويض؛ -مبلغ عمليات البيع أو النقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد الموجهة للتصدير بما في ذلك كافة عمليات المعالجة قصد إنتاج المواد البترولية الموجهة مباشرة للتصدير؛ - مبلغ عمليات البيع بالتجزئة والخاصة بالمواد الإستراتيجية المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 31/90 المؤرخ في 15 جانفي 1996 المتضمن كيفيات تحديد أسعار بعض المواد والخدمات الإستراتيجية عندما لا يفوق معدل الربح بالنسبة للبيع بالتجزئة (10%). - العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة. -المبلغ المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية والفندقية والحمامات والإطعام المصنف والأسفار.	العملاء الذي يجب أن يحتوي على المعلومات التالية: -رقم التعريف الجبائي؛ -رقم المادة الخاضعة للضريبة؛ -الاسم واللقب أو العنوان التجاري؛ -العنوان الصحيح للزبون؛ -مبلغ عمليات البيع المنجز خلال السنة المدنية؛ -رقم التسجيل في السجل التجاري؛ -مبلغ الرسم على القيمة المضافة المفوتر. -على المدقق التأكد من أن الرسم يحسب بإسم كل مؤسسة على أساس رقم أعمالها المحقق من طرف المؤسسات التابعة لها أو وحداتها في كل بلدية. - يتحقق المدقق من تسديد الرسم على النشاط المهني من خلال التصريحات الشهرية أو الفصلية (حسب الحالة) نموذج GN°50 لدى قابض الضرائب المختص إقليميا وقبل اليوم العشرين من الشهر الذي يلي شهر تحقيق رقم الأعمال (أو قبل اليوم العشرين من الشهر الذي يلي الفصل الذي تم فيه تحقيق رقم الأعمال).

المصدر :ولدريس أمينة، مرجع سبق ذكره، ص 129-130.

الجدول رقم:(1-3)التدقيق الجبائي على الضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بالأجور (IRG/S)

الضرائب والرسوم	الوعاء	التصفية والتسديد
الضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بالأجور (IRG/S)	-يجب على المدقق التأكد من أن وعاء الضريبة يحتوي على العناصر التالية: -الرواتب والتعويضات والأتعاب والأجور والمنح والريوع العمرية؛ -المبالغ الملحقة للرواتب والأجور كعلاوات المردودية والمكافئات التي تمنح لفترات غير شهرية بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين؛ -التعويضات والتسديدات و التخصيصات الجزافية المدفوعة لمديري المؤسسات لقاء مصاريفهم؛ -الإمتيازات العينية الخاصة بالتغذية والمسكن والألبسة التدفئة و الإنارة ؛ -المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الرئيسي كإجراء نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين وذلك بصفة مؤقتة. -على المدقق الجبائي التحقق من عدم ضم العناصر التالية إلى الوعاء الضريبي: - الإمتيازات العينية المتمثلة في التغذية والمساكن الممنوحة للعاملين في المناطق الواجب ترقيتها؛ -التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل أو المهمة؛ -التعويضات على المناطق الجغرافية؛ -المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي كالأجر الوحيد والمنح العائلية ومنحة الأمومة؛ -التعويضات المؤقتة ومنح الريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو ذوي حقوقهم؛ -المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على إثر حكم	-يقوم المدقق الجبائي بالتأكد من أن الضريبة على الدخل الإجمالي (الأجور) قد تم إحتسابها على أساس السلم الموضوع من طرف إدارة الضرائب، وتمت وفقا للشروط المنصوص عليها في المواد 128 إلى 130 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كما يتعين عليه تدقيق في التصريحات المقدمة إلى الإدارة نموذجGN°50 بأنه تم إعدادها بصورة لائقة من حيث الشكل والمضمون وفقا للتشريعات السارية المفعول.

	قضائي؛ -تعويض التسريح. -كما يحرص المدقق على التأكد من أن المبالغ التي يقتطعها المستخدم لتشكيل معاشات أو منح التقاعد، والمساهمة العملية في التأمينات الاجتماعية تم طرحها من الوعاء (المبلغ الإجمالي للمبالغ المدفوعة والامتيازات العينية الممنوحة)	

المصدر :ولدريس أمينة، مرجع سبق ذكره، ص 130-131.

ثانيا: التدقيق الجبائي للضرائب غير المباشرة:

إن التدفيق الجبائي للرسم على القيمة المضافة TVA يتمحور حول خمس نقاط أساسية والتي تتمثل فيما يلي: **تدقيق الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة:** على المدقق التأكد من حدوث الواقعة المنشئة للرسم, والتي تعرف بأنها الحدث القانوني أو المادي الذي بمقتضاه تصبح المؤسسة مكلفا مدينا للخزينة العمومية بالرسم على القيمة المضافة[1].

1- التدقيق في رقم الأعمال الخاضع للرسم (الوعاء): على المدقق التأكد من أن وعاء الرسم على القيمة المضافة تتضمن العناصر التالية[2]:

- ✓ ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات المؤداة؛
- ✓ جميع المصاريف المفوترة للزبون؛
- ✓ الحقوق والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة وحقوق الطوابع الجبائية والتخفيضات؛

الممنوحة وحسوم القبض إذا كانت مفوترة، وكذلك يجب التأكد من خصم المبالغ المودعة بالأمانة على التغليفات التي يجب إعادتها إلى البائع.

2- التدقيق في المعدلات: يتعين على المدقق التأكد من التطبيق السليم لمعدل الرسم المناسب، حيث يطبق في الجزائر معدلين للرسم على القيمة المضافة هما:[3]

- ✓ المعدل العادي (19%) ويخص جميع العمليات والسلع غير الخاضعة للمعدل المنخفض والمذكور في المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال؛

[1] المادة 14، قانون الرسوم على رقم الأعمال، للجمهورية الجزائرية، طبعة سنة 2018.
[2] المادة 15، قانون الرسوم على رقم الأعمال، للجمهورية الجزائرية، طبعة سنة 2018.
[3] المادة 23، قانون الرسوم على رقم الأعمال، للجمهورية الجزائرية، طبعة سنة 2018.

- ✓ المعدل المنخفض (9%) ويخص السلع والخدمات التي تمثل أولوية في المجال الاقتصادي أو الاجتماعي والثقافي وهي محددة بنص المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

3- التدقيق في عمليات الحسم: للتدقيق في عمليات الحسم ومدى سلامة تطبيقها من خلال التصريحات الجبائية ينبغي على المدقق أن يتأكد من توفر الشروط التالية:[1]

أ. شروط الشكل: وتتمثل في حيازة الوثائق الثبوتية القانونية التالية:

- ✓ فواتير الشراء مطابقة للمرسوم التنفيذي رقم 305/95 المؤرخ في 07 أكتوبر 1995 والذي ينص على شكليات إعداد الفواتير؛
- ✓ وثائق الاستيراد؛
- ✓ الوثائق القانونية والتصريحات الخاصة بالمؤسسة والمتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المسدد والخاص بتسليم المؤسسة لذاتها؛
- ✓ إعداد كشف يتضمن الرسم على القيمة المضافة المذكور في الفواتير أو بيانات الاستيراد القابل للحسم مرفوقا بالتصريح الشهري أو الثلاثي يحمل المعلومات المبينة في المادة 29 من قانون الرسوم على رقم الأعمال؛
- ✓ يجب أن يذكر في الفواتير أو الوثائق التي تحل محلها والتي تكون محل خصم للرسم على القيمة المضافة مبلغ الرسم المحمل على المشتريات.

ب- شروط المضمون: يعمل المدقق على التأكد من أن الخصومات تمت على العناصر التالية:

- ✓ لا يكون الخصم مقبولا إلا إذا استعملت المواد أو المنتوجات أو الأشياء أو الخدمات في عملية خاضعة للرسم فعلا؛
- ✓ إن خصم الرسم على القيمة المضافة على المواد القابلة للإهتلاك لا يكون إلا إذا كانت هذه الأخيرة جديدة أو مجددة بضمان، وأن تخصص لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة؛
- ✓ لا يمكن أن يتم الخصم عندما يدفع مبلغ الفاتورة الذي يتجاوز (100.000 دج) خارج الرسم على كل عملية خاضعة للضريبة نقدا.

ج-الشروط الزمنية: على المدقق أن يتأكد من نشؤ حق التخفيض ويكون ذلك:

- ✓ بحدوث الواقعة القانونية المنشئة للرسوم؛
- ✓ إمتلاك المؤسسة لوثيقة الإثبات؛

[1] ولد رويس أمينة، مرجع سبق ذكره، ص 139-142.

- ✓ يمكن أن يتم الخصم لرسم على المشتريات سواء كانت أصول ثابتة أو مواد أولية أو خدمات في تصريح نفس الشهر الذي تمت فيه حيازة الإستثمارات أو المواد أو تلقي الخدمة؛
- ✓ يمتد حق الخصم كحد اقصى إلى 31 ديسمبر من السنة الرابعة بعد نشؤ الحق،أما بالنسبة للمؤسسات الخاضعة جزئيا للرسم على القيمة المضافة فإن المدقق عليه التأكد من التطبيق السليم للقاعدة النسبية، والتي من خلالها يتم حساب نسبة خصم الرسم على القيمة المضافة.

4- التدقيق في التصريحات الشهرية أو الفصلية لرسم على القيمة المضافة:

يجب على المدقق أن يتأكد أن المؤسسة قامت بالتزامات دفع الحقوق المدفوعة فورا وذلك بتقديم التصريح الشهري حسب الحالة ،وأن هذا التصريح قد يتضمن رقم الأعمال سواء أكان خاضعا لرسم أو معفيا منه، وأن يتأكد من إرفاق هذا التصريح بكشف فواتير الشراء أو البيانات أو في وثائق الاستيراد التي كانت موضوع خصم للرسم على القيمة المضافة.[1]

[1] المادة 29، قانون الرسوم على رقم الأعمال، للجمهورية الجزائرية، طبعة سنة 2018.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية (الدراسات السابقة)

في المبحث الثاني من هذا الفصل، حاولنا التطرق إلى بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع بهدف توسيع المعارف ومحاولة الإلمام بمختلف جوانب البحث، حيث تم تصنيف هذه الدراسات في مطلبين إلى دراسات جزائرية و ودراسات أجنبية، وفي المطلب الثالث حاولنا مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية.

المطلب الأول: الدراسات الجزائرية:

أولا: دراسة ولد رويس أمينة، بعنوان: " التدقيق الجبائي كأداة لمطابقة المؤسسة الإقتصادية لإحكام القانون الجبائي "–دراسة حالة الجزائر–مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق بجامعة البليدة 2، 2015 /2016.

تتمحور إشكالية هذه الدراسة في السؤال التالي: كيف يمكن للتدقيق الجبائي أن يكون أداة لتجنب أو تخفيض المخاطر الجبائية في ظل مطابقة أحكام القانون الجبائي الجزائري؟

هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية التدقيق الجبائي في المؤسسة الاقتصادية لتحديد المخاطر الجبائية بغرض تقليل العبء الجبائي دون الإخلال بأحكام القانون الجبائي، حيث تم التوصل بإظهار الأثر الإيجابي لتوازن الوضعية الجبائية في ظل التقليل من المخاطر الجبائية مع إمكانية اعتبار الجباية إحدى العوامل لاتخاذ العديد من القرارات داخل المؤسسة، وهذا بواسطة مدقق جبائي مؤهل علميا وعمليا للقيام بمهمة التدقيق الجبائي.

وقد دعمت الباحثة دراستها بدراسة تطبيقية في مؤسسة اقتصادية حول الإطار العملي للمدقق الجبائي في عملية التدقيق الجبائي.

ولقد توصلت الباحثة إلى جملة من النتائج أهمها:

- ✓ يعتبر التدقيق الجبائي في الجزائر ظاهرة حديثة النشأة خاصة في القطاع الخاص، بالمقارنة مع الدول المتقدمة، إذ تترجم هذه الوضعية الواقع الاقتصادي والاجتماعي في الجزائر، الذي لا يزال في مرحلة التأقلم مع التوجيهات الجديدة لانفتاح السوق الوطنية وتبني الاقتصاد الرأسمالي؛
- ✓ أظهرت الدراسة من خلال الإحاطة بكافة النصوص القانونية التي تمس بشكل أو بأخر الجباية وكيفية مسك الحسابات في ظل النظام المحاسبي المالي وجود تباينات كبيرة، التي ما شأنها التأثير على مسار ونجاح المدقق الجبائي؛
- ✓ اكتشاف الانحرافات ومناطق المخطر الجبائي المرتكبة من قبل المؤسسة بسبب الأخطاء محاسبية وجبائية أو عمليات تدليس متعمدة؛

- ✓ يعمل التقرير النهائي للمدقق الجبائي على توضح النتائج المتوصل إليها بإظهار الخلل والنقائص التي يمكن أن تنتج أخطار جبائية مستقبلية على المؤسسة بالإضافة إلى تقديم توصيات واقتراحات ذات الطابع العلاجي والوقائي للمؤسسة.

ثانيا: دراسة سويلم محمد الفاتح، بعنوان: ""دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية" – دراسة حالة الجزائر– مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص دراسات محاسبية و جبائية، جامعة ورقلة، 2016/2015.

تتمحور إشكالية هذه الدراسة في السؤال التالي: ما مدى مساهمة المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية للمؤسسة الاقتصادية؟

وتهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور التدقيق الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية للمؤسسة الاقتصادية وكذا اعتبار الجباية إحدى محددات اتخاذ القرارات داخل المؤسسة ولكون التدقيق الجبائي إحدى الأدوات الفعالة التي يستعملها المسير في تقليص العبء الضريبي إلى الحد الأدنى وذلك باستغلال المزايا التي يقرها التشريع الجبائي، وكذا الخيارات التي يطرحها،وتفادي العقوبات والتسويات الجبائية باحترام قواعد القانون الجبائي.

وفي نهاية الدراسة توصل الباحث إلى أهم النتائج التالية:

- ✓ يكشف التدقيق الجبائي عن مناطق المخطر الجبائي؛
- ✓ ضمان إيداع التصريحات الجبائية من خلال حسن التكييف مع القوانين الجبائية؛
- ✓ تقييم المخطر الجبائي الناتج من جهة وعدم الانتظام الضريبي من جهة ومن جهة أخرى سوء اختيار أو عدم توفير شروط الاستفادة من امتياز جبائي معين؛
- ✓ يعتبر التدقيق الجبائي أداة لتسيير المؤسسة التي توضع تحت تصرف المسيرين.

ثالثا: دراسة شراد سمير، بعنوان: " منهجية المراجعة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ضمن إطار المراجعة التعاقدية"–دراسة حالة الجزائر–مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 2، 2014/2013.

تتمحور إشكالية هذه الدراسة في السؤال التالي: " ما هي المنهجية التي يجب على المراجع الجبائي إنتهاجها من أجل الوصول إلى تقدير المخطر الجبائي للمؤسسة، ومن ثم إعطاء التوصيات الضرورية، واللازمة لتخفيض الأعباء وضمان فعالية جبائية مثلى للمؤسسة؟

حيث هدف الباحث في دراسته إلى أن المشرع الجزائري أعطى الخطوط العريضة في كيفية إعداد مهمة المراجعة القانونية، وعرض لمختلف التقارير الواجبة ، وكذا في نوع إبداء الرأي النهائي للمصادقة، أو عدم المصادقة على القوائم المالية للمؤسسة ،لكن فيما يخص التقارير المرتبطة بأنواع المراجعات الأخرى، ترك الحرية في كيفية إعدادها من طرف المدقق، وبالتالي فقد أبرز الباحث في هاته الدراسة منهجية للتدقيق الجبائي التي يقوم بها شخص مستقل عن المؤسسة، بعيد عن المراقبة التي تقوم بها إدارة الضرائب،وقد دعم

دراسته بدراسة تطبيقية من خلال وضع منهجية لكيفية إعداد مهمة التدقيق الجبائي في إطار المراجعة أو التدقيق التعاقدية.

ولقد توصل الباحث إلى أهم النتائج التالية:

- ✓ إن قيام المؤسسة بالتدقيق الجبائي، لا يمكن أن يضمن لها الحد النهائي من الأخطار الجبائية، فهناك أخطار لا يمكن تفاديها من طرف المؤسسة، وهذا راجع لكون القوانين الجبائية معقدة وتفسيرها يكون مختلفا من مراقب لأخر؛
- ✓ إن التدقيق الجبائي ضروري بالنسبة للمؤسسة، وهذا في حالة رغبة هذه الأخيرة بمعرفة درجة المخطر الجبائي المحتمل قبل التعرض للمراقبة الجبائية من طرف إدارة الضرائب.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

أولا: دراسة MOHAMED BENHADJ SAAD

"L'AUDIT FISCAL DANS LES PME" : proposition d'une démarche pour l'expert-comptable, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, SFAX, TUNIS, 2009.

تتمحور إشكالية هذه الدراسة في السؤال التالي: كيف يمكن الاستفادة من المراجعة الجبائية في تسيير المخطر الجبائي؟

هدفت الدراسة إلى إبراز مختلف المراحل الضرورية للقيام بالمراجعة الجبائية، انطلاقا من الإطار النظري للمراجعة الجبائية وتحديد أهدافها واستقلاليتها بالنسبة للتدقيق المالي والتدقيق القانوني والمراقبة الجبائية،كما هدفت كذلك إلى أهمية مدى امتثال الشركة للقوانين الجبائية ومدى استفادتها من الفرص التي يتيحها القانون الجبائي وتوضح مختلف التشريعات الجبائية التونسية والمخاطر الجبائية التي تواجهها المؤسسات،لكن ما نراه في هذه الدراسة هو عدم قيام الباحث بدراسة حالة تطبيقية على مؤسسة تونسية،تعطي للجانب النظري أكثر وضوحا وتقريب أكثر للمفاهيم.

ولقد توصل الباحث إلى أهم النتائج التالية:

- ✓ يعتمد التدقيق الجبائي على عنصرين ملازمين لها وهما مراجعة الالتزام ومراجعة الفرصة؛
- ✓ يعتبر التدقيق الجبائي في المؤسسة أداة لتجنب والتقليل من المخاطر الجبائية.

ثانيا: دراسة ADJO AMEVOR

"L'AUDIT FISCAL DE PARKS SARL TOGO" : Mémoire De Fin D'étude, Centre africain d'études supérieures en gestion ; TOGO,2009.

تتمحور إشكالية هذه الدراسة في السؤال التالي: ما هي الأخطار المتعلقة بالجانب الجبائي وكيفية السيطرة والتحكم فيها؟

وتهدف هذه الدراسة إلى إبراز الالتزامات الجبائية وإجراءات التسيير في المؤسسة فيما يخص مختلف الضرائب والرسوم وكيفية حسابهم، في ظل التشريع الجبائي الطوغولي، كما هدفت إلى توضيح مفهوم التدقيق الجبائي وكذا الأهداف المتبعة من طرف المدقق الجبائي وعرض مهمته من خلال المعرفة العامة للشركة وتقييم الرقابة الداخلية ومدى امتثال الشركة للقوانين الجبائية والقواعد المتعلقة بالآجال والفعالية الجبائية ومراقبة الخيارات التكتيكية، وقد دعمت الباحثة دراستها بدراسة ميدانية على مؤسسة اقتصادية وإبراز الدور الهام الذي يلعبه التدقيق الجبائي.

ومن بين أهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة هي:

- ✓ عدم كفاءة وتأهيل موظفي المؤسسة يضاعف من الأخطار الجبائية؛
- ✓ التدقيق الجبائي يسمح بتقييم المخطر الجبائي الناتج عن التطبيق السيئ للقوانين الجبائية.

ثالثا: دراسة Najat djamaa

"L'audit Fiscal Dans Les Entreprises Touristiques au Maroc" : Mémoire De Fin D'études, Institut Supérieur international Du Tourisme De Tanger, Administration Et Gestion Des Entreprises Touristiques Et Hôtelleries ; Maroc 2009.

تتمحور إشكالية هذه الدراسة في السؤال التالي: ما مدى مساهمة التدقيق الجبائي في الحد من الأخطار وتحسين الفعالية الجبائية؟

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الهام الذي يلعبه التدقيق الجبائي وكذا آلياته وأدواته، للحد وتقليص الأخطار وتحسين الفعالية الجبائية، والمساهمة في التحكم وتسيير الوضعية الجبائية للمؤسسة، كما هدفت إلى إبراز الخطوات والتقنيات التي يقوم بها المدقق الجبائي في إطار مهمة التدقيق الجبائي في المؤسسة.
وقد دعمت الباحثة دراستها بدراسة ميدانية على مؤسسات فندقية في المغرب لتوضيح الإطار العملي للتدقيق الجبائي.

ومن بين أهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة هي كالتالي:

- ✓ التدقيق الجبائي يسمح بإنجاز عرض شامل لكل أو جزء من جباية المؤسسة؛
- ✓ التدقيق الجبائي ليس مهمة مستقلة وإنما هي جزء من التدقيق المحاسبي أي مراقبة انتظام الجباية بشكل معمق؛
- ✓ عملية التدقيق الجبائي لا يمكن أن تزيل أو تقضي بشكل نهائي على الأخطار الجبائية في المؤسسة، في بعض الأحيان على المؤسسة وضع أليات وتدابير تسمح لها بتجنب المخطر الجبائي من خلال المخطط الداخلي والخارجي.

المطلب الثالث: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة

في هذا المطلب سوف نقوم بإجراء مقارنة بين الدراسات التي تطرقنا لها مركزين على أهم النقاط التالية:

الفرع الأول: أوجه التشابه: وتتركز أوجه التشابه في النقاط التالية:

- ✓ معظم الدراسات قامت بالتطرق إلى مفهوم التدقيق الجبائي وأهميه وأهدافه ومراحل سيره؛
- ✓ أغلبية الدراسات تطرقت إلى أهمية إدراج العامل الجبائي في اتخاذ القرار وكذا أثاره على المؤسسة الاقتصادية بشكل أو بآخر؛
- ✓ معظم الدراسات تطرقت إلى المؤهلات العملية والعلمية للمدقق الجبائي في مهمة التدقيق الجبائي.

الفرع الثاني: أوجه الاختلاف و كانت تتمحور حول ما يلي:

- ✓ نلاحظ أن بعض الدراسات ركزت على الجانب المهني للتدقيق الجبائي بينما الدراسات الأخرى ركزت على الجانب الأكاديمي؛
- ✓ بعض الدراسات ركزت في دراستها على المدقق الجبائي الداخلي في المؤسسة الاقتصادية، أما في الدراسات الأخرى فقد ركزت على المدقق الجبائي الخارجي؛
- ✓ نلاحظ أن أغلب الدراسات جسدت بدراسة تطبيقية في مؤسسة اقتصادية مع اختلاف في البيئة المحاسبية والمالية وكذا التشريع والنظام الجبائي لكل بيئة.

الفرع الثالث: ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة:

تتفق الدراسات السابقة والدراسة الحالية في البحث ومعالجة موضوع التدقيق الجبائي وآلياته ومراحله، إلا أن ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة كون هذه الأخيرة ركزت على الجانب المهني لمهمة التدقيق الجبائي وآلياته وأدواته وأهميته في المؤسسة الاقتصادية لتحديد المخاطر الجبائية بغرض تقليل العبء الجبائي دون الإخلال بأحكام القانون الجبائي، وتوصلت إلى نتائج وتوصيات كضرورة إدراج العامل الجبائي داخل المؤسسة في اتخاذ إي قرار ووضع أشخاص ذوي كفاءات عالية ودراية كافية بالقوانين الجبائية لتقليص المخطر الجبائي.

أما الدراسة الحالية، فجاءت لتعزيز الدراسات السابقة، حيث أن جوهرها لا يختلف كثيرا، إلا أنها ركزت على منهجية التدقيق الجبائي ضمن إطار المراجعة التعاقدية التي يقوم بها شخص مستقل عن المؤسسة (محافظ الحسابات)، بعيدا عن المدقق الجبائي الداخلي وعن المراقبة التي تقوم بها إدارة الضرائب.
أما من ناحية الدراسة التطبيقية فإن أغلب الدراسات السابقة اعتمدت على دراسة تطبيقية في مؤسسات اقتصادية في حين أن الجانب التطبيقي في الدراسة الحالية تموقعت حول أراء عينة من محافظي الحسابات فيما يخص مدى مساهمة محافظ الحسابات في التدقيق الجبائي، واعتماد أسلوب استمارة استبيان ومعالجة النتائج وفقا لبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

خلاصة الفصل :

من خلال ما جاء في الفصل الأول لهذا البحث، يتبين أن المؤسسة تحتاج في غالب الأحيان إلى عملية التدقيق الجبائي ضمن إطار التدقيق أو المراجعة التعاقدية، الذي يعتبر إحدى الأدوات التي تعتمد عليها المؤسسة من أجل تشخيص وضعيتها الجبائية بشكل أمثل تجاه الإدارة الجبائية، وكذا تقدير المخطر الجبائي وكيفية التخلص منه وتجنبه مستقبلا.

زيادة على ذلك فإن محافظ الحسابات يعتبر عنصرا فاعلا من خلال إتباع منهجية فعالة لكيفية إعداد مهمة التدقيق الجبائي، هذا الأخير لا يمكنه أداء هذه المهمة إلا من خلال الاهتمام بعناصر التأهيل العلمي والعملي وتوفر الخبرة الميدانية، ليصل في الأخير إلى إعداد تقرير خاص يوضح فيه النتائج المتوصل إليها بإظهار الخلل والنقائص التي يمكن أن تنتج أخطار جبائية مستقبلية على المؤسسة، بالإضافة إلى تقديم توصيات و إقتراحات ذات الطابع العلاجي والوقائي للمؤسسة.

الفصل الثاني
الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد التطرق في الجانب النظري إلى تقديم الإطار المفاهيمي والقانوني لمحافظ الحسابات التعاريف، النصوص القانونية والتنظيمية...الخ) ثم التطرف إلى دراسة الإطار النظري لعملية التدقيق الجبائي، والإطار العلمي لمحافظ الحسابات في مهمة التدقيق الجبائي وكذا الدراسات السابقة، وتكملة لهذا الموضوع سنقوم في هذا الفصل بإسقاط تلك المفاهيم النظرية على دراستنا الميدانية من أجل أن نلمس أهمية الجانب النظري على أرض الواقع، وهذا ما قمنا به من خلال إجراء دراسة ميدانية بناءا على عينة من محافظي الحسابات بولاية ورقلة،

ولإلمام أكثر بالدراسة الميدانية ارتأينا أن تناولها من خلال مبحثين، المبحث الأول تتعرض فيه إلى مجتمع وعينة الدراسة، وعلى بيانات الدراسة الميدانية بشقيها الأولية والثانوية. وسوف نتطرق إلى طريقة تصميم قائمة الاستبيان بدأ بمرحلة الإعداد إلى هيكل الاستبيان، وذلك في المطلب الأول، أما المطلب الثاني سوف نتطرق فيه إلى الأدوات الإحصائية القياسية المستخدمة، والبرامج المستخدمة في معالجة البيانات المجمعة من الاستبيان، والمبحث الثاني الذي نتناول فيه ثلاثة مطالب, المطلب الأول نعرض فيه النتائج المتعلقة بخصائص عينة الدراسة، أما المطلب الثاني فنحاول من خلاله عرض وتحليل النتائج المتعلقة بإجابات عينة الدراسة الميدانية، والمطلب الأخير خاص باختبار ومناقشة نتائج الفرضيات.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

يتناول هذا المبحث وصفا لمنهج الدراسة الميدانية وأفراد مجتمع الدراسة وعينته، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها في جمع البيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية لنتمكن من تحليلها والوصول إلى النتيجة.

المطلب الأول: الطريقة المستخدمة

يتناول هذا المطلب عرض لطريقة المستخدمة في هذه الدراسة من خلال التعرف على مجتمع وعينة الدراسة، وأهم مصادر البيانات بالإضافة إلى أدوات جمع هذه البيانات.

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

أولا: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع محافظي الحسابات المسجلين في المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وقصدنا من اختيار مجتمع الدراسة لضمان الاختيار السليم للعينة ذات المعرفة والخبرة العلمية والعملية والعلاقة بموضوع الدراسة والحصول على إجابات دقيقة.

ثانيا: عينة الدراسة

لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع أو نشر استمارة الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع، استمارة الاستبيان على 40 مستبين من محافظي الحسابات في ولاية ورقلة، وهذا من أجل الحصول على المعلومات الوافية في الموضوع محل الدراسة، وقد تم الحصول على 32 استمارة صالحة للدراسة لتمثيل عينة الدراسة كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (2-1): الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان:

البيان	الإستبيان	
	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	40	%100
عدد الاستمارات الملغاة	05	%12,5
عدد الاستمارات غير المسترجعة	03	%7,5
عدد الاستمارات الصالحة	32	%80

المصدر: من إعداد الطالبين (بناء على بيانات الاستبيان)

الجدول رقم (2-1) يبين العدد الإجمالي للاستمارات الموزعة، والبالغ عددها 40 استمارة وقد تم إلغاء 05 استمارات وعدم استرجاع 03 استمارات، فيما كان عدد الاستمارات الصالحة للدراسة والتحليل هو 32 استمارة أي ما يعادل 80%.

الفرع الثاني: بيانات الدراسة وطرق وأدوات جمعها.

1. بيانات الدراسة:

لقد تم الاعتماد على مجموعة من البيانات الأولية والثانوية ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وتتمثل فيما يلي:

✓ **بيانات أولية:**

وتتمثل في البيانات التي سيتم الحصول عليها من خلال الدراسة الميدانية، حيث اعتمدنا في جمعها على الاستبيان الذي يتضمن مجموعة من الأسئلة، وقد قسمت هذه الأسئلة إلى ثلاثة أجزاء حسب فرضيات الدراسة، ومن تم قمنا بطرح الاستبيان على عينة عشوائية (مجموعة) من محافظي الحسابات.

✓ **بيانات ثانوية:**

وهي تمثل بيانات الجانب النظري من الدراسة حيث حاولنا حسب استطاعتنا وما توفرت لدينا من وسائل وأدوات، بعملية مسح للدراسات السابقة ومراجعة الأدبيات المنشورة حول محافظ الحسابات والتدقيق الجبائي، باستخدام القوانين، الجرائد الرسمية، الكتب، مذكرات الدراسات العليا.

2. أدوات جمع البيانات:

تم الاعتماد في جمع البيانات على الاستبيان، وقد صمم وفقا لذلك بطريقة مبسطة وأحتوى على أسئلة واضحة وسهلة ومباشرة، كما أن الإجابة على الأسئلة كانت وفق منهاج الإجابات المغلقة وهذا من أجل تسهيل عملية تحليل النتائج، والملحق رقم (01) يوضح نموذج الاستبيان، وقد تم عرض هذا الاستبيان على أساتذة في مجال المحاسبة والمالية والجباية ,وقد تم إجراء التعديلات اللازمة على أساس ملاحظاتهم.

واعتمدنا في توزيعه ونشره على عدة قنوات ,الأمر الذي سهل من إمكانية إرسال الاستمارات والحصول عليها في أقصر وقت، وعلى العموم فلقد اعتمدنا في توزيع الاستمارات على عدة طرق أهمها:

- ✓ الاتصال المباشر بأفراد العينة عن طريق إجراء مقابلات خاصة معهم لشرح أهمية ومضمون الاستبيان؛
- ✓ إيداع الاستمارات على مستوى مكاتب محافظي الحسابات؛

- ✓ إرسال الاستبيان عن طريق البريد الإلكتروني لبعض أفراد العينة.

وبهذا ضمنا عدد مقبولا من الإجابات والبيانات.

3. محتوى الاستبيان:

احتوى الاستبيان على مقدمة لأجل تقديم موضوع الدراسة للمستقصى منهم، وتعريضهم بهدفها الأكاديمي ولتشجيعهم على المشاركة في الموضوع، لذا قمنا بتقديم الدراسة على أنها في إطار أكاديمي، وأن هدفها هو إبراز الدور الذي يلعبه، حافظ الحسابات في عملية التدقيق الجبائي، ومحاولة إظهار مزايا الدور الفعال للتدقيق الجبائي من خلال التخفيف والحد من المخاطر الجبائية، كما بينا أن جميع البيانات التي سيتم الحصول عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

كما احتوى الاستبيان على جزئين من الأسئلة:

1. الجزء الأول خاص بالأسئلة المتعلقة بالبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة؛
2. الجزء الثاني متعلق بالأسئلة الخاصة بفرضيات الدراسة حيث قسم هو الآخر إلى ثلاثة محاور.

- ✓ المحور الأول تضمن أسئلة متعلقة بالفرضية الأولى حول مساهمة المراجعة التعاقدية في عملية التدقيق الجبائي، وقد شمل تسعة 9 أسئلة؛
- ✓ المحور الثاني تضمن أسئلة متعلقة بالفرضية الثانية حول مساهمة محافظ الحسابات في الحد من المخاطر الجبائية من خلال مهمة التدقيق الجبائي، وقد شمل تسعة 9 أسئلة؛
- ✓ المحور الثالث تضمن أسئلة متعلقة بالفرضية الثالثة حول اعتماد محافظ الحسابات على عدة خطوات وإجراءات فعالة في عملية التدقيق الجبائي , وقد شمل هذا القسم تسعة 9 أسئلة.

وأغلب الأسئلة كانت لها أجوبة محددة ومغلقة من اجل تسهيل المعالجة الإحصائية لها، واحتوى الاستبيان على صفحتين، تضمنت 4 أسئلة خاصة بالجزء الأول الخاص بالبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة. و27 سؤال خاص بالجزء الثاني المتعلق بفرضيات الدراسة.

وقد تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس « ليكارت الثلاثي » (likert scale) والذي يحتمل ثلاثة إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد أراء أفراد العينة لفقرات الاستبيان ويسهل بالتالي ترميز وتنميط الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (2-2): مقياس ليكارت الثلاثي:

الرأي (التصنيف)	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة (الوزن)	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبين

المطلب الثاني: الأدوات والإجراءات المستخدمة.

نحاول من خلال هذا المطلب بيان الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة بيانات المجمعة من الاستبيان.

الفرع الأول: الأدوات الإحصائية والقياسية المستخدمة.

1- تحكيم الاستبيان:

قبل نشر الاستبيان خضع لعملية تحكيم من قبل مجموعة من الأساتذة من جامعة ورقلة، ومن خلال الأستاذ المؤطر، ينقسمون إلى قسمين القسم الأول يضم الأساتذة المتمرسين في إعداد وإدارة الاستبيان، والقسم الثاني يمثل أساتذة مخصصين في الجانب الموضوعي للبحث.

وهم ينتمون لاختصاصات علمية مختلفة، محاسبة، مالية وجباية، وهذا بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة من مختلف الجوانب، خاصة من حيث:

- ✓ دقة صياغة الأسئلة وصحة العبارات؛
- ✓ توزيع خيارات الإجابة لضمان ملائمتها لعملية المعالجة الإحصائية؛
- ✓ من أجل الوقوف على مشكلة التصميم والمنهجية.

وفي الأخير وبناء على الملاحظات والتوصيات الواردة من الأساتذة المحكمين، تمت صياغة الاستبيان بشكل نهائي.

2- اختبار ثبات الاستبيان بطريقة "ألفا كرونباخ" (Alpha cronbach's):

من اجل اختبار مصداقية وثبات الاستبيان والتأكد من مصداقية المستجوبين في الإجابة على أسئلة الاستبيان ولكل متغير على حدى فقد تم استخدام معامل آلفا كرونباخ لتحقيق الغرض المطلوب، حيث أن معامل آلفا كرونباخ يأخذ قيما بين الصفر و الواحد (0-1). فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي

الواحد الصحيح. أي أن زيادة قيمة معامل آلفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات من عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة.

- **نتائج اختيار الثبات:**

الجدول رقم(2-3): معامل ألفا كرونباخ

آلفا كرونباخ	عدد الفقرات
0,651	27

المصدر: من إعداد الطالبين (بالاعتماد على مخرجات spss v 24,0)

ومن خلال الجدول أعلاه نلاحظ ان معامل آلفا كرونباخ يساوي إلى 0,651 حيث يعتبر جد مقبول إحصائيا، وهو معامل ثبات قوي، وأن هناك استقرار بدرجة عالية في نتائج الاستبيان، ولو تم إعادة توزيع الاستبيان على نفس العينة فإنهم سيعيدون نفس إجاباتهم الأولى، و منه نستنتج أن الأداة ثابتة.

- **اختبار الصدق:**

الجدول رقم (2-4): معامل الصدق

معامل الصدق	عدد الفقرات
0,806	27

المصدر: من إعداد الطالبين (بالاعتماد على مخرجات spss v 24,0)

ومن خلال الجدول أعلاه , نلاحظ أن معامل الصدق يساوي إلى 0,806 وهو معامل صدق قوي مما يدل على أن الأداة صادقة، وبما أن الأداة ثابتة وصادقة نستنتج أن الأداة صالحة للقياس.

الفرع الثاني: البرامج والأدوات المستخدمة في معالجة البيانات

بعد أن تم تحصيل العدد النهائي للاستبيانات المقبولة، تم الاعتماد في عرض وتحليل البيانات على برنامج الجداول الإلكترونية (EXCEL) إصدار 2007 لمعالجة البيانات التي تكون في شكل جداول ليترجمها إلى رسومات بيانية في أعمدة ودوائر، لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل بغية التحليل الجيد للبيانات التي تم جمعها، كما تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية المتاحة في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية. Statistical package for social sciences. (spss V 24,0)

ومن تلك الأساليب انتهجنا التحليل الإحصائي الوصفي وما يندرج تحته من تحليل عبر التكرارات والنسب المئوية للتعرف على خصائص عينة الدراسة، وتحديد استجابات أفرادها اتجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة، كما تم حساب المتوسطات الحسابية وذلك لمعرفة مدى ارتفاع وانخفاض

استجابات عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات القسم الثاني للأسئلة الاستبيان، كما مكننا برنامج spss من حساب المتوسط المرجع والانحرافات المعيارية وذلك لمعرفة مدى انحراف استجابات عينة الدراسة لكل عبارة، ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية التي تتمثل فيما يلي:

- ✓ استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة في الاستبيان؛
- ✓ حساب المتوسطات الحسابية لكل محور من الاستبيان؛
- ✓ حساب المتوسط الحسابي المرجع لإجابات العينة على الأسئلة الواردة في شكل مشابه لمقياس ليكارت بغرض معرفة أراء المستجوبين؛
- ✓ قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسطاتها الحسابية؛
- ✓ إختبار فرضيات الدراسة باستخدام اختبار الفرضيات (ANOVA).

المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها.

يشتمل هذا المبحث على ثلاثة مطالب، المطلب الأول يتعلق بعرض النتائج المتعلقة بخصائص عينة الدراسة ، أما المطلب الثاني فنحاول من خلال عرض وتحليل النتائج المتعلقة بإجابات عينة الدراسة الميدانية، وفي المطلب الثالث سنحاول اختبار الفرضيات ومناقشتها.

المطلب الأول: النتائج المتعلقة بخصائص عينة الدراسة.

لقد تمت دراسة خصائص أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات التالية: الجنس، العمر، المؤهل العلمي والخبرة المهنية.

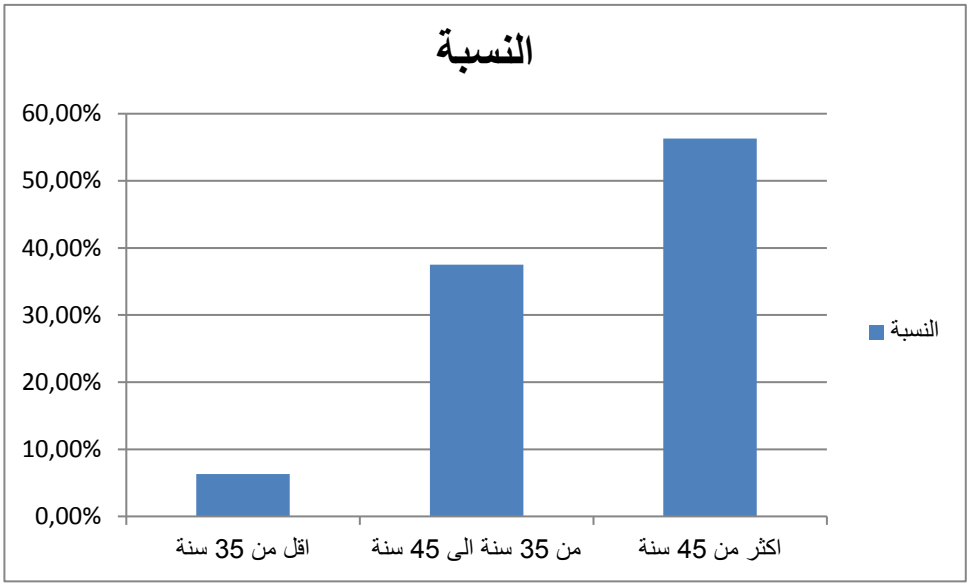
الفرع الأول: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر:

الجدول رقم (2-5): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر.

العمر	اقل من 35 سنة	من 35 سنة إلى 45 سنة	أكثر من 45 سنة	المجموع
التكرار	2	12	18	32
النسبة	%6,3	%37,5	%56,3	%100

المصدر: من إعداد الطالبين (بالاعتماد على مخرجات spss v24,0)

الشكل رقم (2-1): توزيع افراد عينة الدراسة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبين (بالاعتماد على برنامج EXCEL 2007)

من خلال الجدول رقم (2-5) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر أن عدد أفراد العينة الذين يقل أعمارهم عن 35 سنة هم فردين أي بنسبة 6,3%، بينما عدد أفراد العينة الذين أعمارهم من 35 سنة إلى 45 سنة هم 12 فردا أي بنسبة 37,5%، بينما عدد الأفراد العينة الذين هم أكبر من 45 سنة هم 18 فردا أي بنسبة 56,3% وهي تمثل النسبة العالية.

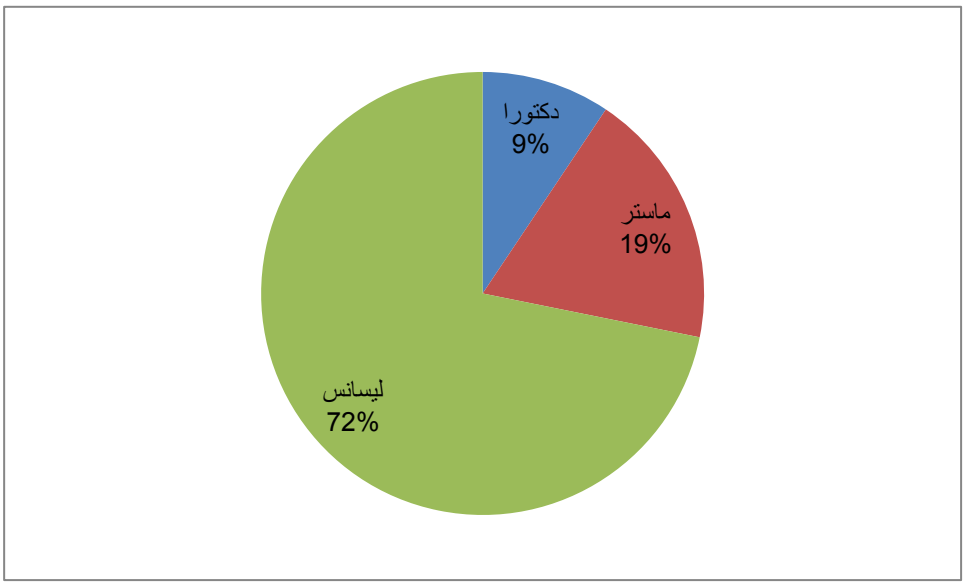
الفرع الثاني: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

الجدول رقم (2-6): توزيع افراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	دكتوراة	ماستر	ليسانس	المجموع
التكرار	3	6	23	32
النسبة	%9,4	%18,8	%71,9	%100

المصدر: من إعداد الطالبين (بالاعتماد على مخرجات spss v 24,0)

الشكل رقم (2-2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبين (بالإعتماد على برنامج Excel 2007)

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن توزيع النسب حسب المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة، حيث نجد أن أغلبية العينة هم من الحاصلين على شهادة الليسانس وهذا بنسبة 71,9%، ثم تليها نسبة 18,8% للمتحصلين على شهادة الماستر، وفي الأخير تأتي نسبة 9,4% للمتحصلين على شهادة الدكتوراة والتي تمثل أضعف نسبة، وعموما يمكن القول أن كل أفراد عينة الدراسة هم من المتحصلين على شهادة دراسات عليا بنسبة 100% وهذا دليل على ان عينة الدراسة مؤهلة تأهيل علميا جيدا.

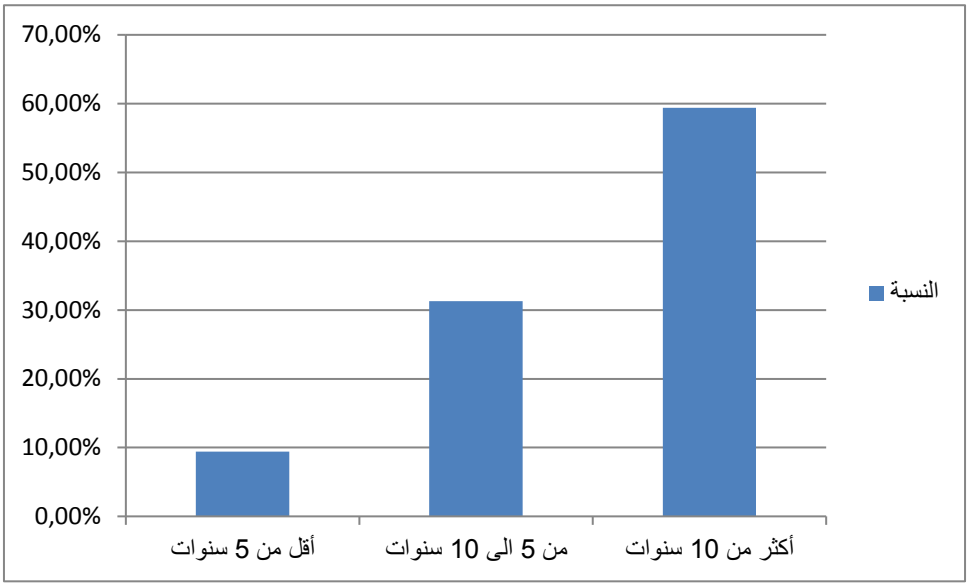
الفرع الثالث: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.

الجدول رقم (2-7): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.

الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	من 5 إلى 10 سنوات	أكثر من 10 سنوات	المجموع
التكرار	3	10	19	32
النسبة	%9,4	%31,3	%59,4	%100

المصدر: من إعداد الطالبين (بالاعتماد على مخرجات spss v 24,0)

الشكل رقم (2-3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.



المصدر: من إعداد الطالبين (بالاعتماد على برنامج Excel 2007)

من خلال الشكل السابق نلاحظ توزيع النسب حسب الخبرة المهنية لأفراد العينة، حيث نجد نسبة 9,4% خبرتهم أقل من 5 سنوات ، ونسبة 31,3% خبرتهم مابين 5 إلى 10 سنوات، أما الباقي والذين يمثلون خبرة أكثر من 10 سنوات فكانوا بنسبة 59,4% وهي تمثل النسبة العالية ويعد هذا مؤشر جيد لأفراد عينة الدراسة يعزز من صدق الإجابات ويشير إلى أن معظم عينة الدراسة تمتلك مستوى عالي من الخبرة.

المطلب الثاني: النتائج المتعلقة بإجابات عينة الدراسة تجاه محاور الاستبيان.

سوف نتناول في هذا المطلب عرض ووصف وتحليل إجابات عينة الدراسة بخصوص كل محور من محوري الدراسة، ثم نستنتج اتجاه العينة لكل سؤال من أسئلة الدراسة وهذا بالاعتماد على الأوزان لمقياس ليكارت الثلاثي، حيث قمنا بحساب طول الفئة كما هو موضح أدناه:

$$\text{الخطوة} = \frac{\text{أكبر وزن} - \text{أصغر وزن}}{\text{عدد البدائل}} = \frac{3-1}{2} = \frac{2}{3} = 0,66$$

الجدول رقم (2-8): يمثل معايير تحديد الإتجاه

المتوسط الحسابي	الرأي
من 1 إلى 1,66	غير موافق
من 1,67 إلى 2,33	محايد
من 2,34 إلى 3	موافق

المصدر: من إعداد الطالبين

الفرع الأول: عرض نتائج إجابات عينة الدراسة اتجاه المحور الأول (الفرضية الأولى):

" مساهمة المراجعة التعاقدية في عملية التدقيق الجبائي"

الجدول رقم (2-9): تحليل نتائج المحور الأول (الفرضية الأولى)

الرقم	العبـارات	المؤشرات الإحصائية		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
01	يمكن لمحافظ الحسابات القيام بالتدقيق الجبائي تعاقديا	2,9688	0,17678	موافق
02	للتدقيق التعاقدي أهمية بالغة في تدقيق جباية المؤسسة	2,9688	0,17678	موافق
03	يعتبر محافظ الحسابات بمثابة مدقق جبائي عند القيام بعملية التدقيق الجبائي	2,7812	0,49084	موافق
04	يستوجب التدقيق الجبائي إلمام محافظ الحسابات بالتشريعات الجبائية ومستجداتها.	3,00	0,00	موافق
05	يساعد التدقيق الجبائي المؤسسة على تحقيق أهدافها المرتبطة بالجباية	2,9375	0,24593	موافق
06	تزيد جودة أداء محافظ الحسابات عند تعاقده للقيام بالتدقيق الجبائي	2,3750	0,70711	موافق
07	التعاقد بغية التدقيق الجبائي يفيد في اكتشاف ما حاد عليه التدقيق الإلزامي أو القانوني	2,6562	0,60158	موافق

08	التدقيق الجبائي الخارجي يساهم في تصويب عمل التدقيق الجبائي الداخلي في المؤسسة	2,9375	0,24593	موافق
09	ترتبط أهمية التدقيق التعاقدي بطبيعة النظام الضريبي الذي لا تخضع له المؤسسة	2,9375	0,24593	موافق
المتوسط العام للمحور الأول		**2,8403**	**0,13808**	**موافق**

المصدر: من إعداد الطالبين (بالاعتماد على مخرجات spss v 24,0)

من خلال الجدول رقم (2-9) نلاحظ أن المتوسط الحسابي العام المحوري الأول بلغ 2,8403 و انحراف معياري يقدر بـ 0,13808، وحسب ما ورد في مقياس ليكارت الثلاثي يمكننا استنتاج أن كل أفراد العينة وافقوا على محتوى هذا المحور.

وقد جاءت نتائج إجابات المحور الأول كما يلي:

1. في الفقرة الأولى بلغ المتوسط الحسابي 2,9688 وانحراف معياري يقدر بـ 0,17678 واتجاه الإجابة في مجال موافق، مما يدل على أن أفراد العينة يقومون بالتدقيق الجبائي ضمن إطار التدقيق أو المراجعة التعاقدية.
2. في الفقرة الثانية بلغ المتوسط الحسابي 2,9688 وانحراف معياري يقدر بـ 0,17678 واتجاه الإجابة في مجال موافق، مما يدل على أن أفراد العينة وافقوا على أن للتدقيق التعاقدي أهمية بالغة في تدقيق جباية المؤسسة.
3. في الفقرة الثالثة بلغ المتوسط الحسابي 2,7812 وانحراف معياري يقدر بـ 0,49084، واتجاه الإجابة في مجال موافق، مما يدل على أن أفراد العينة يعتبرون بمثابة مدققين جبائيين عند القيام بعملية التدقيق الجبائي.
4. في الفقرة الرابعة بلغ المتوسط الحسابي 3,00 وانحراف معياري يقدر بـ 0,00 واتجاه الإجابة في مجال موافق، مما يدل على أن أفراد العينة وافقوا على أن في مهمة التدقيق الجبائي يستوجب عليهم الإلمام بالتشريعات الجبائية و مستجداتها.
5. في الفقرة الخامسة بلغ المتوسط الحسابي 2,9375 وانحراف معياري يقدر بـ 0,24593، واتجاه الإجابة في مجال موافق، مما يعني أن أفراد العينة وافقوا على أن التدقيق الجبائي في المؤسسة يساعد على تحقيق أهدافها المرتبطة بالجباية.

6. في الفقرة السادسة بلغ المتوسط الحسابي 2,3750 وانحراف معياري يقدر بـ 0,70711، واتجاه الإجابة في مجال موافق، مما يعني أن أفراد العينة وافقوا على أن جودة أداة محافظ الحسابات تزيد عند تعاقده للقيام بالتدقيق الجبائي.

7. في الفقرة السابعة بلغ المتوسط الحسابي 2,6562 وانحراف معياري يقدر بـ 0,60158، واتجاه الإجابة في مجال موافق، مما يدل على أن أفراد العينة وافقوا على أن التعاقد بغية التدقيق الجبائي يفيد في اكتشاف ما حاد عليه التدقيق الإلزامي أو القانوني.

8. في الفقرة الثامنة بلغ المتوسط الحسابي 2,9375 وانحراف معياري يقدر بـ 0,24593، واتجاه الإجابة في مجال موافق، مما يدل على أن أفراد العينة وافقوا على أن التدقيق الجبائي الخارجي يساهم في تصويب عمل التدقيق الجبائي الداخلي في المؤسسة.

9. في الفقرة التاسعة بلغ المتوسط الحسابي 2,9375 وانحراف معياري يقدر بـ 0,24593، و اتجاه الإجابة في مجال موافق، مما يدل على أن أفراد العينة وافقوا على أن أهمية التدقيق التعاقدي ترتبط بطبيعة النظام الضريبي الذي تخضع له المؤسسة.

الفرع الثاني: عرض نتائج إجابات عينة الدراسة اتجاه المحور الثاني (الفرضية الثانية)

" يمكن لمحافظ الحسابات أن يساهم في الحد من المخاطر الجبائية"

الجدول رقم (2-10): تحليل نتائج المحور الثاني (الفرضية الثانية)

الرقم	العبـارات	المؤشرات الإحصائية		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
01	خبرة محافظ الحسابات تساهم بالتقليل والحد من المخاطر الجبائية	3,00	0,00	موافق
02	محافظ الحسابات يساهم جعل الأعباء الجبائية للمؤسسة أكثر معقولية	2,2188	0,87009	محايد
03	التكوين النوعي لمحافظ الحسابات يساعد في إدارة المخاطر الجبائية التي تحيط بالمؤسسة	2,9375	0,35355	موافق
04	يؤدي محافظ الحسابات دور هام في ضبط الأعباء الجبائية للمؤسسة	2,6250	0,49187	موافق

05	يقوم محافظ الحسابات بتصحيح الأخطار الجبائية المحتملة	2,00	0,84242	محايد
06	يقوم محافظ الحسابات بتدقيق الالتزامات الشكلية وانتظام التصريحات الجبائية للمؤسسة عند القيام بعملية التدقيق الجبائي	2,8437	0,51490	موافق
07	يقوم محافظ الحسابات بالتدقيق الجبائي من الجانب المحاسبي عند القيام بعملية التدقيق الجبائي	2,8750	0,49187	موافق
08	يقوم محافظ الحسابات بتدقيق الضرائب المباشرة وغير المباشرة عند القيام بعملية التدقيق الجبائي	3,00	0,00	موافق
09	يسعى محافظ الحسابات من خلال التدقيق الجبائي إلى تفادي بروز الضرائب المؤجلة خاصة الأصول منها	2,2187	0,75067	محايد
المتوسط العام للمحور الثاني		**2,6354**	**0,21351**	**موافق**

المصدر: من إعداد الطالبين (بالاعتماد على مخرجات spss v 24,0)

من خلال الجدول رقم (2-10) نلاحظ أن المتوسط الحسابي العام للمحوري الثاني بلغ 2,6354 و انحراف معياري يقدر بـ 0,21351، وحسب ما ورد في مقياس ليكارت الثلاثي يمكننا استنتاج أن أغلبية أفراد العينة وافقوا على محتوى هذا المحور.

1. في الفقرة الأولى بلغ المتوسط الحسابي 3,00 وانحراف معياري يقدر بـ 0,00 واتجاه الإجابة في مجال موافق، مما يدل على أن أفراد العينة وافقوا على أن خبرة محافظ الحسابات تساهم بالتقليل والحد من المخاطر الجبائية.

2. في الفقرة الثانية بلغ المتوسط الحسابي 2,2188 وانحراف معياري يقدر بـ 0,87009 واتجاه الإجابة في مجال محايد، مما يدل على تشتت إجابات أفراد العينة وتوزيع إجاباتهم بين ممتنع وموافق وغير موافق في ما يخص مساهمة محافظ الحسابات في جعل الأعباء الجبائية للمؤسسة أكثر معقولية.

3. في الفقرة الثالثة بلغ المتوسط الحسابي 2,9375 وانحراف معياري يقدر بـ 0,35355، واتجاه الإجابة في مجال موافق، مما يدل على أن أفراد العينة وافقوا على أن التكوين النوعي لمحافظ الحسابات يساعد في إدارة المخاطر الجبائية التي تحيط بالمؤسسة.

4. في الفقرة الرابعة بلغ المتوسط الحسابي 2,6250 وانحراف معياري يقدر بـ 0,49187 واتجاه الإجابة في مجال موافق، مما يعني أن أفراد العينة وافقوا في على أن محافظ الحسابات يؤدي دور هام في ضبط الأعباء الجبائية للمؤسسة.

5. في الفقرة الخامسة بلغ المتوسط الحسابي 2,00 وانحراف معياري يقدر بـ 0,84242، واتجاه الإجابة في مجال محايد، مما يدل على تشتت إجابات أفراد العينة وتوزيع إجاباتهم بين ممتنع وموافق وغير موافق في ما يخص قيام محافظ الحسابات بتصحيح الأخطار الجبائية المحتملة.

6. في الفقرة السادسة بلغ المتوسط الحسابي 2,8437 وانحراف معياري يقدر بـ 0,51490 واتجاه الإجابة في مجال موافق، مما يدل على أن أفراد العينة وافقوا على أن محافظ الحسابات يقوم بتدقيق الالتزامات الشكلية و انتظام التصريحات الجبائية للمؤسسة عند القيام بعملية التدقيق الجبائي.

7. في الفقرة السابعة بلغ المتوسط الحسابي 2,8750 وانحراف معيار يقدر بـ 0,49187 واتجاه الإجابة في مجال موافق، مما يدل على أن أفراد العينة وافقوا على أن محافظ الحسابات يقوم بالتدقيق الجبائي من الجانب المحاسبي عند القيام بعملية التدقيق الجبائي.

8. في الفقرة الثامنة بلغ المتوسط الحسابي 3,00 وانحراف معياري يقدر بـ 0,00، واتجاه الإجابة في مجال موافق، مما يدل على أن أفراد العينة وافقوا على أن محافظ الحسابات يقوم بتدقيق الضرائب المباشرة وغير المباشرة عند القيام بعملية التدقيق الجبائي.

9. في الفقرة التاسعة بلغ المتوسط الحسابي 2,2187 وانحراف معياري يقدر بـ 0,21351، و اتجاه الإجابة في مجال محايد، مما يدل على تشتت إجابات أفراد العينة، وتوزيع إجاباتهم بين ممتنع وموافق وغير موافق في ما يخص سعي محافظ الحسابات من خلال التدقيق الجبائي إلى تفادي بروز الضرائب المؤجلة خاصة الأصول منها.

الفرع الثالث: عرض نتائج إجابات عينة الدراسة اتجاه المحور الثالث (الفرضية الثالثة)

" يعتمد محافظ الحسابات على عدة خطوات وإجراءات فعالة في عملية التدقيق الجبائي في المؤسسة"

الجدول رقم (2-11): تحليل نتائج المحور الثالث (الفرضية الثالثة)

الرقم	العبارات	المؤشرات الإحصائية		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
01	منظومة التشريعات الجبائية تساعد محافظ الحسابات في إتباع منهاج عملي في عملية التدقيق الجبائي	2,7812	0,49084	موافق
02	يولي محافظ الحسابات أهمية بالغة للتخطيط والتحضير الجيد لبرنامج مهمة التدقيق الجبائي	2,9375	0,24593	موافق
03	التخطيط السليم لطبيعة ونطاق وزمن التدقيق الجبائي يساهم بشكل فعال في الكشف عن الأخطاء الجبائية	3,00	0,00	موافق
04	يقوم محافظ الحسابات بالتعرف على المؤسسة بصفة عامة والتعرف على نظامها الجبائي في عملية التدقيق الجبائي والفرص الجبائية يجب الاستفادة منها	3,00	0,00	موافق
05	يقوم محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلي الجبائي خاصة مسك المحاسبي للضرائب أثناء عملية التدقيق الجبائي	2,9688	0,17678	موافق
06	يقوم محافظ الحسابات بالوقوف على نقاط القوة والضعف للمؤسسة من الجانب الجبائي	2,9375	0,24593	موافق
07	يقوم محافظ الحسابات بتنفيذ إجراءات التحقيق المباشر لفعاليتها في التدقيق الجبائي	2,4688	0,56707	موافق
08	يقوم محافظ الحسابات بفحص درجة تطور نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة عند قيامه بالتدقيق الجبائي	2,6875	0,59229	موافق

09	يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير خاص يتضمن مختلف التوصيات الهامة للمؤسسة عند الانتهاء من مهمة التدقيق الجبائي	2,9375	0,35355	موافق
المتوسط العام للمحور الثالث		**2,8576**	**0,16988**	**موافق**

المصدر: من إعداد الطالبين (بالإعتماد على مخرجات spss v 24,0)

من خلال الجدول رقم (2-11) نلاحظ أن المتوسط الحسابي العام للمحور الثالث بلغ 2,8576 و إنحراف معياري يقدر بـ 0,16988، وحسب ما رورد في مقياس ليكارت الثلاثي يمكننا استنتاج أن كل أفراد العينة وافقوا على محتوى هذا المحور.

وقد جاءت نتائج إجابات المحور الثالث كما يلي:

1. في الفقرة الأولى بلغ المتوسط الحسابي 2,7812 وانحراف معياري يقدر بـ 0,49084 واتجاه الإجابة في مجال موافق، مما يدل على أن أفراد العينة وافقوا على أن منظومة التشريعات الجبائية تساعد محافظ الحسابات في إتباع منهاج عملي في عملية التدقيق الجبائي .

2. في الفقرة الثانية بلغ المتوسط الحسابي 2,9375 وانحراف معياري يقدر بـ 0,24593 واتجاه الإجابة في مجال موافق، مما يدل على أن أفراد العينة وافقوا على أن محافظ الحسابات يولي أهمية بالغة للتخطيط والتحضير الجيد لبرنامج مهمة التدقيق الجبائي.

3. في الفقرة الثالثة بلغ المتوسط الحسابي 3,00 وانحراف معياري يقدر بـ 0,00، واتجاه الإجابة في مجال موافق، مما يعني أن أفراد العينة وافقوا على أن التخطيط السليم لطبيعة ونطاق وزمن التدقيق الجبائي يساهم بشكل فعال في الكشف عن الأخطاء الجبائية.

4. في الفقرة الرابعة بلغ المتوسط الحسابي 3,00 وانحراف معياري يقدر بـ 0,00 واتجاه الإجابة في مجال موافق، مما يدل على أن أفراد العينة وافقوا في على أن محافظ الحسابات يقوم بالتعرف على المؤسسة بصفة عامة والتعرف على نظامها الجبائي في عملية التدقيق الجبائي والفرص الجبائية التي يجب الاستفادة منها.

5. في الفقرة الخامسة بلغ المتوسط الحسابي 2,9688 وانحراف معياري يقدر بـ 0,17678، واتجاه الإجابة في مجال موافق، مما يدل على أفراد العينة وافقوا على أن محافظ الحسابات يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلي الجبائي خاصة مسك المحاسبي للضرائب أثناء عملية التدقيق الجبائي.

6. في الفقرة السادسة بلغ المتوسط الحسابي 2,9375 وانحراف معياري يقدر بـ 0,24593 واتجاه الإجابة في مجال موافق، مما يدل على أن أفراد العينة وافقوا على أن محافظ الحسابات يقوم بالوقوف على نقاط القوة والضعف للمؤسسة من الجانب الجبائي.

7. في الفقرة السابعة بلغ المتوسط الحسابي 2,4688 وانحراف معياري يقدر بـ 0,56707 واتجاه الإجابة في مجال موافق، مما يدل على أن أفراد العينة وافقوا على أن محافظ الحسابات يقوم بتنفيذ إجراءات التحقيق المباشر لفعاليتها في التدقيق الجبائي.

8. في الفقرة الثامنة بلغ المتوسط الحسابي 2,6875 وانحراف معياري يقدر بـ 0,59229، واتجاه الإجابة في مجال موافق، مما يدل على أن أفراد العينة وافقوا على أن محافظ الحسابات يقوم بفحص درجة تطور نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة عند قيامه بالتدقيق الجبائي.

9. في الفقرة التاسعة بلغ المتوسط الحسابي 2,9375 وانحراف معياري يقدر بـ 0,35355، و اتجاه الإجابة في مجال موافق، مما يدل على أن أفراد العينة وافقوا على أن محافظ الحسابات يقوم بإعداد تقرير خاص يتضمن مختلف التوصيات الهامة للمؤسسة عند الانتهاء من مهمة التدقيق الجبائي.

المطلب الثالث: اختبار ومناقشة نتائج الفرضيات

الفرع الأول: إختبار عينة لتحليل التباين (ANOVA):

1- إختبار الفرضية الأولى:

من أجل اختبار (ANOVA) للفرضية الأولى نضع الفرضيتين التاليتين:

H_0: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين تبعا للخبرة بخصوص مساهمة المراجعة التعاقدية في عملية التدقيق الجبائي.

H_1: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين تبعا للخبرة بخصوص مساهمة المراجعة التعاقدية في عملية التدقيق الجبائي.

من أجل قبول أو رفض إحدى الفرضيتين لدينا النتائج الموضحة في الجدول رقم (2-12):

الجدول رقم (2-12): إختبار تحليل التباين للفرضية الأولة

	F المحسوبة	الدلالة SIG	نتيجة الفرضية
الإختبار ANOVA للفرضية الأولى	2,286	0,120	قبول الفرضية H_0

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS V 24,0)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-12) أن مستوى المعنوية SIG للاختبار تساوي 0,120 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، وكما نلاحظ أن قيمة F المحسوبة بلغت 2,286 وهي أكبر من F الجدولية وعليه نقبل الفرضية H_0 أي لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين تبعا للخبرة بخصوص مساهمة المراجعة التعاقدية في عملية التدقيق الجبائي.

ونرفض الفرضية H_1 أي توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين تبعا للخبرة بخصوص مساهمة المراجعة التعاقدية في عملية التدقيق الجبائي.

2- إختبار الفرضية الثانية:

من أجل اختبار (ANOVA) للفرضية الثانية نضع الفرضيتين التاليتين:

H_0: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين تبعا للخبرة بخصوص مساهمة محافظ الحسابات في الحد من المخاطر الجبائية،

H_1: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين تبعا للخبرة بخصوص مساهمة محافظ الحسابات في الحد من المخاطر الجبائية.

من أجل قبول أو رفض إحدى الفرضيتين لدينا النتائج الموضحة في الجدول رقم (2-13)

الجدول رقم (2-13): إختبار تحليل التباين للفرضية الثانية

	F المحسوبة	الدلالة SIG	نتيجة الفرضية

الإختبار ANOVA للفرضية الثانية	0,599	0,556	قبول الفرضية H_0

المصدر: من إعداد الطالبين(بالاعتماد على مخرجات SPSS V 24,0)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-13) أن مستوى المعنوية SIG للاختبار تساوي 0,556 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، وكما نلاحظ أن قيمة F المحسوبة بلغت 0,599 وهي أكبر من F الجدولية وعليه نقبل الفرضية H_0 أي لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين تبعا للخبرة بخصوص مساهمة محافظ الحسابات في الحد من المخاطر الجبائية.

ونرفض الفرضية H_1 أي توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين تبعا للخبرة بخصوص مساهمة محافظ الحسابات في الحد من المخاطر الجبائية.

3- إختبار الفرضية الثالثة:

من أجل اختبار (ANOVA) للفرضية الثالثة نضع الفرضيتين التاليتين:

H_0: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين تبعا للخبرة بخصوص اعتماد محافظ الحسابات على عدة خطوات وإجراءات فعالة في عملية التدقيق الجبائي في المؤسسة،

H_1: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين تبعا للخبرة بخصوص اعتماد محافظ الحسابات على عدة خطوات وإجراءات فعالة في عملية التدقيق الجبائي في المؤسسة.

من أجل قبول أو رفض إحدى الفرضيتين لدينا النتائج الموضحة في الجدول رقم (2-14)

الجدول رقم (2-14): اختبار تحليل التباين للفرضية الثالثة

	F المحسوبة	**الدلالة SIG**	**نتيجة الفرضية**
الإختبار ANOVA للفرضية الثالثة	2,997	0,66	قبول الفرضية H_0

المصدر: من إعداد الطالبين(بالاعتماد على مخرجات SPSS V 24,0)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-14) أن مستوى المعنوية SIG للاختبار تساوي 0,66 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، وكما نلاحظ أن قيمة F المحسوبة بلغت 2,997 وهي أكبر من F الجدولية وعليه نقبل الفرضية H_0 أي لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين تبعا للخبرة

بخصوص اعتماد محافظ الحسابات على عدة خطوات وإجراءات فعالة في عملية التدقيق الجبائي في المؤسسة.

ونرفض الفرضية H_1 أي توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين تبعا للخبرة بخصوص اعتماد محافظ الحسابات على عدة خطوات وإجراءات فعالة في عملية التدقيق الجبائي في المؤسسة.

الفرع الثاني: مناقشة نتائج اختبار الفرضيات

نحاول من خلال هذا الفرع مناقشة نتائج اختبار فرضيات الدراسة المتوصل إليها

1- مناقشة نتائج اختبار الفرضية الأولى:

في ما يخص الفرضية الأولى والمتمثلة في مساهمة المراجعة التعاقدية في عملية التدقيق الجبائي، اتضح من الجانب النظري للدراسة وكذلك الجانب التطبيقي من خلال تحليلنا لمختلف إجابات المستجوبين التي تضمنها الجدول رقم (2-9)، يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي العام 2,8403، وقيمة الانحراف المعياري 0,13808، وهذا يدل على الاتجاه العام للأفراد العينية نحو الموافقة على عبارات المحور الأول، وكذلك من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (2-12) يتضح أن مستوى المعنوية SIG تساوي 0,120، وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، وبالتالي فإن أفراد العينة أجمعوا على أنه يمكن المراجعة التعاقدية التي يقوم بها محافظ الحسابات لعب دور فعال في عملية التدقيق الجبائي.

وحتى تكون مهمة التدقيق الجبائي صفة رسمية أي في إطار المراجعة التعاقدية مع المؤسسة المراد تدقيقها، وجب على الطرفين (المؤسسة ومحافظ الحسابات) إعداد اتفاقية أو عقد تبين مهام والتزامات كل طرف مع ذكر كل البنود التي تتعلق بالمتابعة والتدقيق الجبائي وكذا تحديد المدة اللازمة لهذه المهمة و قيمة الأتعاب وهذا لتجنب أي ملابسات محتملة في المستقبل من أي طرف كان.

وهذه النتيجة تتفق مع ما توصلت إليه دراسة (شراد سمير 2014) وخاصة بالنسبة للمراجعة التعاقدية التي تلعب دور فعال في عملية التدقيق الجبائي في المؤسسة ضمن طار عقد يربطها مع شخص مستقل عن المؤسسة أو مختص خارجي.

و لقد ألزم القانون التجاري وقانون 01/10 المؤرخ في 2010/06/29 (المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد) الشركات للقيام بتدقيق قانوني وهو نوع من أنواع التدقيق الخارجي يفرضه القانون، يتمثل في أعمال المراقبة السنوية التي يقوم بها محافظ الحسابات. في حين أن المراجعة أو التدقيق التعاقدي يتم حسب الطلب من طرف المؤسسة وهي غير ملزمة قانونا.

ففي بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية قد يتم الاستعانة بخدمات محافظي الحسابات بغرض الاطمئنان على صحة ودقة المعلومات المحاسبية الممثلة للمركز المالي للمؤسسة ومن خلال التقارير المصادقة على قوائمها المالية للقيام بالتدقيق الجبائي.

والهدف الأساسي من تعاقد محافظ الحسابات مع المؤسسة ضمن إطار المراجعة أو التدقيق التعاقدي للقيام بمهمة التدقيق الجبائي هو تجنب المخاطر الجبائية وتقديرها وتشخيص وضعية المؤسسة جبائيا والخروج بمختلف التوصيات لتفعيل الجانب الجبائي.

ومن خلال ما سبق يمكن أن نستنتج أن منهجية القيام بمهمة التدقيق الجبائي للمؤسسة في إطار مهمة تعاقدية يقوم بها مختص خارجي ألا وهو محافظ الحسابات، يتمتع بكفاءات مؤهلة تسمح له بالوصول إلى تحقيق أهداف المهمة المتمثلة في تقدير المخطر الجبائي و الخروج بمختلف التوصيات والاقتراحات لتفعيل الجانب الجبائي للمؤسسة.

2- مناقشة نتائج اختبار الفرضية الثانية:

في ما يخص الفرضية الثانية والمتمثلة في مساهمة محافظ الحسابات في الحد من المخاطر الجبائية، اتضح من الجانب النظري للدراسة والجانب التطبيقي من خلال تحليلنا لمختلف إجابات المستجوبين التي تضمنها الجدول رقم (2-10)، يتضح أن قيمة المتوسطة الحسابي العام 2,6354، وقيمة الانحراف المعياري 0,21351، وهذا يدل على الاتجاه العام للأفراد العينية نحو الموافقة على عبارات المحور الثاني، وكذلك من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (2-13) يتضح أن مستوى المعنوية SIG تساوي 0,556، وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، وبالتالي فإن الأغلبية العظمى لأفراد العينة أجمعوا على أنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يساهم في الحد من المخاطر الجبائية.

ونظرا لدقة تطبيق نصوص القوانين التي تتعدد تفسيراتها المختلفة وعدم استقرار النصوص الجبائية في الجزائر تجد المؤسسة الاقتصادية أنها دائما معرضة للمخاطر الجبائية التي تؤثر على استمرارية أو تطور المؤسسة، فمن هذا المنطلق يأتي دور وأهمية محافظ الحسابات للقيام بمهمة التدقيق الجبائي من أجل تشخيص وضعية المؤسسة جبائيا وتحقيق الانتظام الجبائي والفعالية الجبائية والتقليل والحد من المخاطر الجبائية، حيث أن معالجة المخطر الجبائي يبدأ من معرفة مصادره المتنوعة والتي تنقسم إلى أخطار خارجية، مستقلة عن المؤسسة تتمثل في تعقد النصوص الجبائية والتي يمكن قياسها من خلال كثرة إصدار النصوص القانونية وغموض النصوص وعدم وجود ضمانات قانونية للمكلف.

ومن بين المخاطر الخارجية كذلك عدم التطابق بين المحاسبة و الجباية و الفقه الإداري, عدم كفاءة بعض مراقبي أو مفتشي الإدارة الضريبية.

ومصادر أخرى داخلية لها صلة مباشرة بالمؤسسة والمتمثلة في أخطار مرتبطة بالإجراءات الداخلية لمؤسسة وأخطار مرتبطة بعمليات الاستغلال وأخطار مرتبطة بالتكنولوجيا، وأخرى مرتبطة بكفاءة الأشخاص أو موظفي المؤسسة والمتمثلة في خطر الإهمال, التجاهل عدم التعاون، غياب روح الجماعة.

أما في ما يخص أنوع الأخطار الجبائية فتتمثل في الامتناع أو التأخير في إيداع التصريحات، الغش في التصريح وغياب المتابعة للاختيارات الجبائية.

وهذه النتيجة تتفق مع ما توصلت إليه دراسة (Mohamed benhadj saad 2009)، ودراسة (adjo AMEVOR 2009) حيث أكدتا على أهمية الدور الفعال الذي يلعبه المدقق الجبائي الخارجي الذي يعتبر الشخصي المناسب لتحقيق الفعالية الجبائية واستخراج المشاكل والأخطاء الموجودة في جباية المؤسسة وبالتالي تفادي الأخطار الجبائية بأقصى قدر ممكن والرفع من المردودية المالية.

وعلى هذا الأساس فإن مهمة محافظ الحسابات في عملية التدقيق الجبائي مهمة دقيقة ومحددة جدا بالنسبة للمؤسسة، وهذا في حالة رغبة هذه الأخيرة بمعرفة درجة المخطر الجبائي المحتمل قبل التعرض للمراقبة الجبائية من طرف إدارة الضرائب.

فمن الصعب إن لم نقل من المستحيل القيام بضمان فعالية جبائية من طرف شخص داخل المؤسسة له نفس كفاءات المختص الجبائي الخارجي حيث أن المؤهلات العملية والعملية وكفاءة وخبرة وفهم النصوص الجبائية والقانونية تعتبر شروط هامة وضرورية بالنسبة لمحافظ الحسابات حيث تمكنه من فهم وتشخيص المشاكل الجبائية للمؤسسة وبالتالي التحكم والحد والتقليل من الأخطار الجبائية للمؤسسة مهما كبر حجمها وزاد نشاطها.

ومن خلال ما سبق يمكن أن نستنتج أن:

- محاولة المؤسسات تفادي الأخطار الجبائية والاستفادة بأكبر قدر ممكن من الامتيازات الممنوحة لها ويعتبر محافظ الحسابات من الأشخاص المناسبين لتحقيق الفعالية الجبائية والانتظام الجبائي.

3- مناقشة نتائج اختبار الفرضية الثالثة:

في ما يخص الفرضية الثالثة والمتمثلة في اعتماد محافظ الحسابات على عدة خطوات وإجراءات فعالة في عملية التدقيق الجبائي في المؤسسة، اتضح من الجانب النظري للدراسة والجانب التطبيقي من خلال تحليلنا لمختلف إجابات المستجوبين التي تضمنها الجدول رقم (2-11)، يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي العام 2,8576، وقيمة الانحراف المعياري 0,16988، وهو يدل على الاتجاه العام للأفراد العينية نحو الموافقة على عبارات المحور الثالث، وكذلك من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (2-14) يتضح أن مستوى المعنوية SIG تساوي 0,66، وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0,05)، وبالتالي فإن أفراد

العينة أجمعوا على أن محافظ الحسابات يعتمد على عدة خطوات وإجراءات فعالة في عملية التدقيق الجبائي في المؤسسة.

ينتهج محافظ الحسابات عدة خطوات وآليات هامة وفعالة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق الجبائي التي يتم الاتفاق عليها مع المؤسسة، فيبدأ أولا بالقيام بمعرفة عامة للمؤسسة، حيث تعتبر من أهم مراحل إعداد التدقيق، فهي مرحلة مشتركة وضرورية لكل مهمة، إذ تسمح بالحصول على معرفة قطاع النشاط, المحيط القانوني والتنظيمي للمؤسسة، وتسمح أيضا للمدقق أن يحدد النظام الجبائي المطبق في المؤسسة وكذا الامتيازات الجبائية والمالية التي تمنح لها.

لكن قبل عرض هذه المرحلة على المدقق القيام بالتخطيط والتحضير لهذه المهمة، فهذا الأخير يوجب إعداد خطة جيدة فعالة للمهمة، تشرح الإستراتيجية العامة للتدقيق، والتي يتم تكييفها مع المهمة وتطوير خطة العمل من أجل تخفيض خطر المهمة إلى مستوى مقبول وجعلها منظمة بشكل صحيح من أجل تحقيقها بكفاءة وفعالية.

إن مهمة التدقيق الجبائي يحدد في رسالة المهمة التي تشكل العقد الذي يحوي الواجبات المشتركة، ويمثل الدليل في حالة وجود نزاع بين محافظ الحسابات والمؤسسة موضوع التدقيق.

وعلى المدقق الجبائي الخارجي معرفة الإطار الجبائي للمؤسسة وعندها يتساءل المدقق عن وجود مصلحة جبائية، وكذا عن موقعها، وطريقة تنظيمها و تموضعها في الهيكل التنظيمي للمؤسسة وكذا تقييم عام للمخطر الجبائية للمؤسسة يمكن أن يتم على أساس تحليل السوابق الجبائية للمؤسسة، ثم مدى استعمال التحليل المالي للتصريحات المصادق عليها من طرف المؤسسة .

إضافة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية الجبائية وهي مرحلة من مراحل عمل المدقق التي تسمح له بتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية ومن ثم إبداء رأيه حول نوعية الإجراءات الجبائية المعمول بها في المؤسسة، وهذا لاستنتاج نقاط القوة والضعف لهذا النظام.

وأخيرا تقديم نتائج مهمة التدقيق الجبائي للمؤسسة لا يكون إلا على شكل تقرير نهائي يلم بكل المراحل والنتائج والتوصيات الضرورية لتفعيل الجانب الجبائي لها.

وهذه النتيجة تتفق مع ما توصلت إليه دراسة (شراد سمير 2014) ودراسة (Mohamed ben hadj saad 2009) ودراسة (adjo AMEVOR 2009) الذين أكدوا على أن مجمل الخطوات والتقنيات والآليات العديدة التي ينتهجها أو يقوم بها المدقق الجبائي الخارجي في إطار مهمة التدقيق الجبائي في المؤسسة يجب أن تكون فعالة وتدعم دوره في هذه المهمة، وهذا لتشخيص الوضعية الجبائية لمؤسسة ومدى احترام والتزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات الجبائية سارية المفعول، والتوصل إلى قياس حجم المخطر الجبائي.

ومن خلال ما سبق يمكن أن نستنتج أن:

– مهمة محافظ الحسابات في عملية التدقيق الجبائي تستدعي انتهاج خطوات وآليات فعالة هامة ترمي أساسا إلى تحقيق الفعالية الجبائية للمؤسسة وتجنيبها المخطر الجبائي ومراقبة مدى انتظام جباية المؤسسة.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم تقديمه في الجانب النظري من هذه الدراسة، حاولنا إسقاط الإطار النظري على الواقع العملي من خلال دراسة تطبيقية، وذلك بتوزيع استمارة استبيان على عينة مكونة من 32 محافظ حسابات لولاية ورقلة ودراسة آرائهم من خلال الإجابات المقدمة من طرفهم، بعدها تم تفريغ الاستمارات على شكل جدول مصفوفي و تبويب نتائج الاستبيان باستخدام أدوات التحليل الإحصائي، وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSSV 24,0) حيث تم اختبار الفرضيات الدراسية ومناقشتها .

و أثبتت الدراسة في النهاية أنه يمكن لمحافظي الحسابات المساهمة في ضبط الممارسة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية و إدارة المخاطر المرتبطة بالتزاماتها اتجاه إدارة الضرائب من خلال القيام بالتدقيق الجبائي لها .

الخـــاتـمة

الخاتمة

لقد قمنا في هذا البحث بتسليط الضوء على الدور الفعال والمهم الذي يلعبه محافظ الحسابات في مهمة التدقيق الجبائي في المؤسسة، وهذه المهمة تستدعي انتهاج خطوات وآليات هامة وفعالة ضمن إطار مراجعة تعاقدية مع المؤسسة، يقوم بها محافظ حسابات، يتمتع بكفاءة علمية و عملية مع توفر خبرة ميدانية وهذا للوصول إلى تحقيق أهداف المهمة المتمثلة في تقدير المخطر الجبائي ومدى احترام انتظام جباية المؤسسة والخروج بمختلف التوصيات لتفعيل الجانب الجبائي للمؤسسة.

ولقد تناولت الدراسة الإطار النظري لمحافظ الحسابات والتدقيق الجبائي ومراحل سيره، والمخطر الجبائي ومصادره والإطار العملي لمحافظ الحسابات في عملية التدقيق الجبائي، كما تم عرض بعض الدراسات السابقة التي عالجت هذا الموضوع، وفي الجانب التطبيقي حاولنا الوقوف على واقع مساهمة محافظ الحسابات في التدقيق الجبائي بواسطة أسئلة موزعة في شكل استمارة استبيان على عينة من محافظي الحسابات، حيث أخذ هذا الجانب من الدراسة حصة الأسد نظرا لأهميته، وعليه يمكن تلخيص نتائج الدراسة، والتوصيات والآفاق بالشكل التالي:

- **نتائج اختبار الفرضيات:**

قامت دراستنا على ثلاثة فرضيات رئيسية، والمتمثلة في ما يلي:

تمثلت الفرضية الأولى على أنه "يمكن للمراجعة التعاقدية التي يقوم بها محافظ الحسابات لعب دور فعال في عملية التدقيق الجبائي"، حيث حاولنا إثبات هذه الفرضية من خلال أسئلة المحور الأول من الاستبيان. وكما قمنا بتقسيمها إلى فرضيتين جزئيتين H_0 والتي تمثلت في أنه "لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين تبعا للخبرة بخصوص مساهمة المراجعة التعاقدية في عملية التدقيق الجبائي". والفرضية H_1 والي تمثلت في أنه "توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين تبعا للخبرة بخصوص مساهمة المراجعة التعاقدية في عملية التدقيق الجبائي".

وفي الأخير توصلنا إلى إثبات الفرضية H_0 حيث لاحظنا أن مستوى المعنوية SIG تساوي 0,120، وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0,05)، وبالتالي استنتجنا انه يمكن للمراجعة التعاقدية التي يقوم بها محافظ الحسابات لعب دور فعال في عملية التدقيق الجبائي.

و تمثلت الفرضية الثانية في "يمكن لمحافظ الحسابات أن يساهم في الحد من المخاطر الجبائية" حيث حاولنا إثبات هذه الفرضية من خلال أسئلة المحور الثاني من الاستبيان ,وكما قمنا بتقسيمها إلى فرضيتين جزئيتين H_0 والتي تمثلت في أنه "لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين تبعا للخبرة بخصوص مساهمة محافظ الحسابات في الحد من المخاطر الجبائية." والفرضية H_1 والتي تمثلت في أنه "يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين تبعا للخبرة بخصوص مساهمة محافظ الحسابات في الحد من المخاطر الجبائية."

وفي الأخير توصلنا إلى إثبات الفرضي H_0، حيث لاحظنا أن مستوى المعنوية SIG يساوي 0,55، وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0,05) وبالتالي استنتجنا أن محافظ الحسابات يمكن أن يساهم في الحد من المخاطر الجبائية.

وتمثلت الفرضية الثالثة في أنه "يعتمد محافظ الحسابات على عدة خطوات وإجراءات فعالة في عملية التدقيق الجبائي في المؤسسة." حيث حاولنا إثبات هذه الفرضية من خلال أسئلة المحول الثالث من الاستبيان, وكما قمنا بتقسيمها إلى فرضيتين جزئيتين H_0 والتي تمثلت في أنه "لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين تبعا للخبرة بخصوص اعتماد محافظ الحسابات على عدة خطوات وإجراءات فعالة في عملية التدقيق الجبائي في المؤسسة". والفرضية H_1 و التي تمثلت في أنه "توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين تبعا للخبر بخصوص اعتماد محافظ الحسابات على عدة خطوات وإجراءات فعالة في عملية التدقيق الجبائي في المؤسسة."

وفي الأخير توصلنا إلى إثبات الفرضية H_0، حيث لاحظنا أن مستوى المعنوية SIG يساوي 0,66، وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، وبالتالي استنتجنا أن محافظ الحسابات يعتمد على عدة خطوات وإجراءات فعالة في عملية التدقيق الجبائي في المؤسسة.

- **نتائج الدراسة:**

1- إن عملية التدقيق الجبائي ضرورية ومهمة بالنسبة للمؤسسة، وهذه في حالة رغبة هذه الأخيرة بتشخيص الوضعية الجبائية ومعرفة درجة المخطر الجبائي المحتمل قبل التعرض للمراقبة الجبائية من ظرف إدارة الضرائب؛

2- يمكن للمراجعة التعاقدية التي يقوم بها محافظ الحسابات لعب دور فعال ومهم في عملية التدقيق الجبائي؛

3- يمكن لمحافظ الحسابات المساهمة في التقليل من المخاطر الجبائية وتقييم المخطر الجبائي الناتج عن التطبيق السيئ للقوانين الجبائية؛

4- عملية التدقيق الجبائي مهمة يقوم بها مهني (محافظ الحسابات)، مستقل، محترف ويتمتع بالكفاءات والخبرة اللازمة؛

5- يعتبر التدقيق الجبائي في الجزائر ظاهر حديثة النشأة بالمقارنة مع الدول المتقدمة، وهو غير مطبق بصورة إجبارية على المؤسسات الاقتصادية في الجزائر؛

6- يعتبر عامل الخبرة والكفاءة والدورات التدريبية من الأمور الضرورية لضمان نوعية جيدة لعملية التدقيق الجبائي؛

7- يعتمد محافظ الحسابات في عملية التدقيق الجبائي على عدة خطوات وآليات فعالة ترمي إلى تحقيق الفعالية الجبائية ومراقبة مدى انتظام جباية المؤسسة؛

8- يخلص محافظ الحسابات في نهاية مهمة التدقيق الجبائي إلى إعداد تقرير خاص يوضح فيه النتائج المتوصل إليها بإظهار الخلل والنقائص التي يمكن أن تنتج مخطار جبائية مستقلة على المؤسسة، بالإضافة إلى تقديم توصيات واقتراحات ذات الطابع العلاجي والوقائي للمؤسسة.

- **الاقتراحات:**

في ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج، فإننا نقترح التوصيات التالية:

1- العمل على جعل القوانين الضريبية تتسم بالوضوح والثبات وعدم المرونة؛

2- على محافظ الحسابات التخطيط والتحضير الجيد لمهمة التدقيق الجبائي قبل مباشرة المهمة، وتوظيف الوسائل المادية والبشرية الضرورية؛

3- العمل على تكثيف من إبرام تعاقدات بين المؤسسة ومحافظ الحسابات للقيام بعملية التدقيق الجبائي ضمن إطار المراجعة التعاقدية، وهذا للحد والتقليل من المخطر الجبائي وكيفية التخلص منه وتجنبه مستقبلا؛

4- ضرورة التزام محافظ الحسابات ومساعديه بالسعي المستمر والدائم نحو تطوير أدائهم من خلال المشاركة في الدورات التكوينية وورش العمل والندوات العلمية باستمرار، لضمان نوعية الخدمة، خاصة في المجال الجبائي؛

5- على محافظ الحسابات الإلمام بمحيط العمل والفهم الجيد لطبيعة نشاط المؤسسة محل التدقيق، إضافة إلى القوانين والتشريعات الجبائية والنصوص التنظيمية السارية المفعول؛

6- للقيام بمهمة التدقيق الجبائي على أكمل وجه يجب على محافظ الحسابات أن تتوفر فيه الكفاءة العلمية والعملية والخبرة الميدانية ودراية كافية بالقوانين الجبائية؛

7- ضرورة الاهتمام بالتدقيق الجبائي وإعطائه الطابع الرسمي والإلزامي، ويجب تطبيقه بصورة إجبارية على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

- **آفاق الدراسة:**

يعد موضوع دور محافظ الحسابات في التدقيق الجبائي من المواضيع الهامة ويبقى مفتوحا لدراسات أخرى وبحوث جديدة، وبعد هذه الدراسة المتواضعة، أقترح على زملائي الطلبة المزيد من البحث والدراسة والتعمق في هذا المجال، ولعل من بين المواضيع الجديرة بالبحث مستقبلا وفي نفس السياق وتعتبر بذلك آفاق للدراسة وهي كما يلي:

1- مساهمة المدقق الجبائي في تحسين الصورة الجبائية للمؤسسة؛
2- دور المعلومة الجبائية في تفعيل نظام المعلومات داخل المؤسسة الاقتصادية؛
3- واقع التدقيق الجبائي في الجزائر بين النظري والتطبيقي؛
4- دور التدقيق الجبائي في تقييم الفعالية الجبائية للمؤسسات؛
5- كيفية الحد من المخطر الجبائي الناتج عن عدم كفاءة المراقبين الجبائيين؛
6- التدقيق الجبائي ودوره في تحسين الوضعية المالية في المؤسسة الاقتصادية.

المصادر و المراجع

قائمة المصادر والمراجع

1-المراجع باللغة العربية

أ-الكتب:

1- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الناحية النظرية، الطبعة الأولى، المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2006.

2- السيد عبد المقصود ،مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر 2002.

ب- المذكرات و الأطروحات:

1- شراد سمير، منهجية المراجعة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ضمن إطار المراجعة التعاقدية، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، 2014/2013.

2- محمد هشام ملوكة، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الوادي، 2015/2014

3- وادة علي، أثر التسيير الجبائي في تدنية المخاطر الجبائية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2016/2015.

4- ولد رويس أمينة، التدقيق الجبائي كأداة لمطابقة المؤسسة الاقتصادية لأحكام القانون الجبائي ،مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،جامعة البليدة 02 ، 2016/2015.

5- سويلم محمد الفاتح , دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية , مذكرة ماستر, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2016/2015.

6- ديلمي عمر، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشور، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2017/2016.

ج-الملتقيات:

1- ولهي بوعلام، التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في اتخاذ القرار، ملتقى دولي، وضع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، الجزائر،15/14 أفريل 2009.

د-القوانين و التشريعات

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد ،42، بتاريخ 11 جويلية 2010.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، مرسوم تنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يتعلق بتعيين محافظ الحسابات العدد 07، بتاريخ 02 فيفري 2011.

3- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، القانون التجاري سنة 2007.

4- قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية، طبعة سنة 2018.

5- قانون الرسوم على رقم الأعمال، للجمهورية الجزائرية، طبعة سنة 2018.

2-المراجع باللغة الأجنبية:

Les livres:

1- Bougon et j-m -vallée ; audit et gestion fiscal ; Edition clef ; France 1986.

2- P-colin ; la vérification fiscal ; Edition economica ; paris 1985.

3- Jaques Duhem ; Michel Jammes ; audit et gestion fiscal de l'entreprise Edition. efe ; paris 1996.

4- Redah khelassi ; précise d'audit fiscal de l'entreprise ; Berti Edition; Alger 2013.

5- M-H-P pinard-fabro; audit fiscal,Edition Francis le Febvre, Paris 2008.

LES THESES:

1- Mohamed ben hadj Saad, l'audit fiscal dans les PMF, proposition d'une démarche pour l'expert-comptable, université Sfax,2008

2- Adjo Amevor, l'audit fiscal de parks, centre africain d'études supérieures en gestion ; Togo, 2009.

3- Najat djamaa, l'audit fiscal dans les entreprises touristiques au Maroc, institut supérieur international du tourisme de Tanger, administration et gestion des entreprises touristiques et hôtelleries ; Maroc, 2009.

الملاحـــــق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصاديةوعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

استمارةاستبيان

الملحق رقم (01): إستمارة إستبيان

تحية طيبة..... وبعد

في إطار تحضير مذكرة التخرج المدرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر تخصص تدقيق ومراقبة التسيير قسم العلوم المالية والمحاسبية بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ومن خلال الموضوع المعنون بـ **" دور محافظ الحسابات في التدقيق الجبائي "** وتهدف هذه الدراسة لمعرفة أراءكم حول مدىمساهمة محافظ الحسابات في التدقيق الجبائي.

لذا فإننا نأمل التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة كمساعدة منكم على إنجاح الدراسة مع العلم بأن هذا الاستبيان مخصص لأغراض البحث العلمي فقط وسيكون موضع السرية التامة وعلما بأن نتائج البحث سوف تكون تحت طلبكم في أي وقت إذا رغبتم في ذلك ويشكر الطالبين لسيادتكم وتعاونكم الصادق معهماواستجابتكم الكريمة للعمل على خدمة البحث العلمي.

الطالبين بالرقي رشيد /عبد الحليم صالحي

ملاحظـة الرجاء وضع علامة (×) في الخانة المناسبة

القسم الأول: المعلومات الشخصية

1-الجنس ذكر ☐ أنثى ☐

2-العمر أقل من 35 سنة ☐ من 35إلى 45 سنة ☐ 45 سنة فأكثر ☐

3-المؤهل العلمي ليسانس ☐ ماستر ☐ دراسات عليا ☐

4-الخبرة المهنية أقل من 05 سنوات ☐ من 05 إلى 10 سنوات ☐ 10 سنوات فأكثر ☐

المحور الأول يمكن للمراجعة التعاقدية التي يقوم بها محافظ الحسابات لعب دور فعال في عملية التدقيق الجبائي

الرقم	العبـــارة	موافق	محايد	غير موافق
01	يمكن لمحافظ الحسابات القيام بالتدقيق الجبائي تعاقديا			
02	للتدقيق التعاقدي أهمية بالغة في تدقيق جباية المؤسسة			
03	يعتبر محافظ الحسابات بمثابة مدقق جبائي عند القيام بعملية التدقيق الجبائي			
04	يستوجب التدقيق الجبائي الملم محافظ الحسابات بالتشريعات الجبائية ومستجداتها			
05	يساعد التدقيق التعاقدي المؤسسة على تحقيق اهدفها المرتبطة بالجباية			
06	تزيد جودة اداء محافظ الحسابات عند تعاقده للقيام بالتدقيق الجبائي			
07	التعاقد بغية التدقيق الجبائي يفيد في اكتشاف ما حاد عليه التدقيق الالزامي او القانوني			
08	التدقيق الجبائي الخارجي يساهم في تصويب عمل التدقيق الجبائي الداخلي في المؤسسة			
09	ترتبط أهمية التدقيق التعاقديبطبيعة النظام الضريبي الذي تخضع له المؤسسة			

المحور الثاني يمكن لمحافظ الحسابات أن يساهم في الحد من المخاطر الجبائية

الرقم	العبـــارة	موافق	محايد	غير موافق
01	خبرة محافظ الحسابات تساهم بالتقليل والحد من المخاطر الجبائية.			
02	محافظ الحسابات يساهم في جعل الأعباء الجبائية للمؤسسة أكثر معقولية.			
03	التكوين النوعي لمحافظ الحسابات يساعد في إدارة المخاطر الجبائية التي تحيط بالمؤسسة.			
04	يودي محافظ الحسابات دور هاما في ضبط الأعباء الجبائية للمؤسسة.			
05	يقوم محافظ الحسابات بتصحيح الأخطار الجبائية المحتملة.			
06	يقوم محافظ الحسابات بتدقيق الالتزامات الشكليةوانتظام التصريحاتالجبائية للمؤسسة عند القيام بعملية التدقيق الجبائي.			
07	يقوم محافظ الحسابات بالتدقيقالجبائي من الجانب المحاسبي عند القيام بعملية التدقيق الجبائي			
08	يقوم محافظ الحسابات بالتدقيقالضرائب المباشرة وغير المباشرة عند القيام بعملية التدقيق الجبائي			
09	يسعى محافظ الحسابات من خلال التدقيق الجبائي الى تفادي بروز الضرائب المؤجلة خاصة الأصول منها			

المحور الثالث يعتمد محافظ الحسابات على عدة خطوات وإجراءات فعالة في عملية التدقيق الجبائي في المؤسسة

الرقم	العبـــارة	موافق	محايد	غير موافق
01	منظومة التشريعات الجبائية تساعد محافظ الحسابات في اتباع منهاج عملي في عملية التدقيق الجبائي.			
02	يولي محافظ الحسابات أهمية بالغة للتخطيط والتحضير الجيد لبرنامج مهمة التدقيق الجبائي.			
03	التخطيط السليم لطبيعة ونطاق وزمن التدقيق الجبائي يساهم بشكل فعال في الكشف عن الأخطاء الجبائية.			
04	يقوم محافظ الحسابات بالتعرف على المؤسسة بصفة عامة والتعرف على نظامها الجبائي في عملية التدقيق الجبائي والفرص الجبائية التي يجب الاستفادة منها.			
05	يقوم محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلي الجبائي خاصة مسك المحاسبي للضرائب أثناء عملية التدقيق الجبائي.			
06	يقوم محافظ الحسابات بالوقوف على نقاط القوة والضعف للمؤسسة من الجانب الجبائي.			
07	يقوم محافظ الحسابات بتنفيذ إجراءات التحقيق المباشرة لفعاليتها في التدقيق الجبائي.			
08	يقوم محافظ الحسابات بفحص درجة تطور نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة عندقيامهبالتدقيق الجبائي.			
09	يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير خاص يتضمن مختلف التوصيات الهامة للمؤسسة عند الانتهاء من مهمة التدقيق الجبائي			

الملحق رقم(02): جداول خصائص عينة الدراسة

الجنــس

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	32	100,0	100,0	100,0

العمـــــــر

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	اقل من 35	2	6,3	6,3	6,3
	من 35إلى 45	12	37,5	37,5	43,8
	أكثر من 45	18	56,3	56,3	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

المؤهل العلمـــــي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	23	71,9	71,9	71,9
	ماستر	6	18,8	18,8	90,6
	دراسات عليا	3	9,4	9,4	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

الخبرة المهنيـــة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	اقل من 5	3	9,4	9,4	9,4
	من5إلى 10	10	31,3	31,3	40,6
	أكثر من 10	19	59,4	59,4	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

الملحق رقم (03): جـــداول المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري والمتوسط العام للمحـــــــاور الثـــــلاثـــــة

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Q1	32	2,00	3,00	2,9688	,17678
Q2	32	2,00	3,00	2,9688	,17678
Q3	32	1,00	3,00	2,7812	,49084
Q4	32	3,00	3,00	3,0000	,00000
Q5	32	2,00	3,00	2,9375	,24593
Q6	32	1,00	3,00	2,3750	,70711
Q7	32	1,00	3,00	2,6562	,60158
Q8	32	2,00	3,00	2,9375	,24593
Q9	32	2,00	3,00	2,9375	,24593
المتوسط العام للمحور الأول	32	2,56	3,00	2,8403	,13808
N valide (List Wise)	32				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Q1	32	3,00	3,00	3,0000	,00000
Q2	32	1,00	3,00	2,2188	,87009
Q3	32	1,00	3,00	2,9375	,35355
Q4	32	2,00	3,00	2,6250	,49187
Q5	32	1,00	3,00	2,0000	,84242
Q6	32	1,00	3,00	2,8437	,51490
Q7	32	1,00	3,00	2,8750	,49187
Q8	32	3,00	3,00	3,0000	,00000
Q9	32	1,00	3,00	2,2187	,75067
المتوسط العام للمحور الثاني	32	1,89	3,00	2,6354	,21351
N valide (List Wise)	32				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Q1	32	1,00	3,00	2,7812	,49084
Q2	32	2,00	3,00	2,9375	,24593
Q3	32	3,00	3,00	3,0000	,00000
Q4	32	3,00	3,00	3,0000	,00000
Q5	32	2,00	3,00	2,9688	,17678
Q6	32	2,00	3,00	2,9375	,24593
Q7	32	1,00	3,00	2,4688	,56707
Q8	32	1,00	3,00	2,6875	,59229
Q9	32	1,00	3,00	2,9375	,35355
المتوسط العام للمحور الثالث	32	2,33	3,00	2,8576	,16988
N valide (List Wise)	32				

ملحق رقم(04): جدول معامل آلفا كرونباخ

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,651	27

ملحق رقم (05): جداول إختبار الفرضيات

ANOVA

A

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,080	2	,040	2,286	,120
Intra-groupes	,511	29	,018		
Total	,591	31			

ANOVA

B

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,056	2	,028	,599	,556
Intra-groupes	1,357	29	,047		
Total	1,413	31			

ANOVA

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,153	2	,077	2,997	,066
Intra-groupes	,741	29	,026		
Total	,895	31			

المصدر : بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V 24.0)

ملحق رقم (06): جدول أسماء المحكمين

الرقم	أسماء المحكمين
01	الأستاذ كريم هندي
02	الأستاذ كويسي محمد
03	الأستاذ خمقاني بدر الزمان
04	الأستاذ شربي محمد الأمين

الفهرس

الفهـرس

العنوان	الصفحة
الإهداء	III
الشكر	V
الملخص	VI
قائمة الجداول	VII
قائمة الأشكال	VIII
قائمة الاختصارات والرموز	IX
قائمة الملاحق	X
مقدمة عامة	أ–د
الفصل الأول :الأدبيات النظرية والتطبيقية	
تمهيد	6
المبحث الأول: الأدبيات النظرية لدور محافظ الحسابات في التدقيق الجبائي	7
المطلب الأول: الإطار المفاهيمي والقانوني لمحافظ الحسابات	7
الفرع الأول: مفهوم محافظ الحسابات ومهامه	7
الفرع الثاني: تعيين ومسؤوليات محافظ الحسابات	9
الفرع الثالث: تقرير محافظ الحسابات	10
المطلب الثاني: الإطار النظري لعملية التدقيق الجبائي	10
الفرع الأول: مفهوم التدقيق الجبائي وأنواعه وأهدافه	10
الفرع الثاني: علاقة التدقيق الجبائي بالمراجعات الأخرى	13
الفرع الثالث: المخطر الجبائي	14
الفرع الرابع: مراحل سير عملية التدقيق الجبائي	16
المطلب الثالث: الإطار العملي لمحافظ الحسابات في عملية التدقيق الجبائي	19
الفرع الأول: التدقيق الجبائي من الجانب المحاسبي	19
الفرع الثاني: التدقيق الجبائي للضرائب والرسوم	24
المبحث الثاني :الأدبيات التطبيقية (الدراسات السابقة)	31
المطلب الأول: الدراسات الجزائرية	31
المطلب الثاني :الدراسات الأجنبية	33
المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسات السابقة	35
الفرع الأول: أوجه التشابه	35

الفرع الثاني: أوجه الاختلاف	35
الفرع الثالث: ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة	35
خلاصة الفصل	36
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
تمهيد	38
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة	39
المطلب الأول: الطريقة المستخدمة	39
الفرع الأول: مجتمع و عينة الدراسة	39
الفرع الثاني: بيانات الدراسة وطرق وأدوات جمعها	40
المطلب الثاني: الأدوات والإجراءات المستخدمة	42
الفرع الأول: الأدوات الإحصائية والقياسية المستخدمة	42
الفرع الثاني: البرامج والأدوات المستخدمة في معالجة البيانات	43
المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها	44
المطلب الأول: النتائج المتعلقة بخصائص عينة الدراسة	44
الفرع الأول: توزيع أفراد عينة الدراسة العمر	44
الفرع الثاني: توزيع أفراد عينة الدراسة المؤهل العلمي	45
الفرع الثالث: توزيع أفراد عينة الدراسة الخبرة المهنية	46
المطلب الثاني: النتائج المتعلقة بإجابات عينة الدراسة تجاه محاور الاستبيان	47
الفرع الأول: عرض نتائج إجابات عينة الدراسة اتجاه الفرضية الأولى	48
الفرع الثاني: عرض نتائج إجابات عينة الدراسة اتجاه الفرضية الثانية	50
الفرع الثالث: عرض نتائج إجابات عينة الدراسة اتجاه الفرضية الثالثة	53
المطلب الثالث: اختبار ومناقشة نتائج الفرضيات	55
الفرع الأول: اختبار عينة لتحليل التباين (ANOVA)	55
الفرع الثاني:مناقشة نتائج الفرضيات	58
خلاصة الفصل الثاني	63
الخاتمة العامة	65
المراجع	70
الملاحق	73
الفهرس	80