

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبية



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
تخصص التدقيق و مراقبة التسيير

التدقيق المحاسبي كأداة لتفعيل الرقابة الجبائية دراسة ميدانية

تحت إشراف :

أ. الطيب معارفية .

مقدمة من طرف :

مهدي نعمة ياقوت .

| الصفة | الاسم و اللقب | الرتبة | عن جامعة |
|--------|-----------------|-------------------|------------------------------|
| رئيسا | بن حمو عبد الله | أستاذ محاضر " أ " | عبد الحميد ابن باديس مستغانم |
| مقررا | الطيب معارفية | أستاذ محاضر " ب " | عبد الحميد ابن باديس مستغانم |
| مناقشا | بوزيان العجال | أستاذ محاضر " أ " | عبد الحميد ابن باديس مستغانم |

السنة الجامعية : 2019 – 2020

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبية



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص التدقيق و مراقبة التسيير

التدقيق المحاسبي كأداة لتفعيل الرقابة الجبائية

دراسة ميدانية

تحت إشراف :

أ. الطيب معارفية .

مقدمة من طرف :

مهدي نعمة ياقوت .

| الصفة | الاسم و اللقب | الرتبة | عن جامعة |
|--------|-----------------|-------------------|------------------------------|
| رئيسا | بن حمو عبد الله | أستاذ محاضر " أ " | عبد الحميد ابن باديس مستغانم |
| مقررا | الطيب معارفية | أستاذ محاضر " ب " | عبد الحميد ابن باديس مستغانم |
| مناقشا | بوزيان العجال | أستاذ محاضر " أ " | عبد الحميد ابن باديس مستغانم |

السنة الجامعية : 2019 – 2020

الإهداء

اهدي هذا العمل إلى والدي العزيزين

إلى إخوتي وأخواتي

و إلى كل من ساهم في هذا العمل من قريب او بعيد .

الطالبة مهدي ياقوت

الشكر والتقدير

قبل كل شيء نحمد الله عز و جل الذي أنعمنا بنعمة العلم و وفقنا إلى بلوغ هذه الدرجة و أتقدم بالشكر الجزيل إلى والدي العزيزين اللذان وقفا إلى جانبي طيلة مشواري الدراسي ، كما أتقدم بخالص عبارات الشكر و التقدير والامتنان إلى كل من ساعدني في إتمام هذا البحث المتواضع من قريب أو بعيد و أخص بالذكر الأستاذ معارفية طيب و إلى جميع من ساعدني في تصميم و توزيع و جمع هذا الاستبيان .

كما أتقدم بالشكر و العرفان إلى جميع أساتذة قسم العلوم المالية و المحاسبية بكلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير بجامعة مستغانم و جميع من تعاقبوا على تعليمنا في مقاعد الدراسة .

الطالبة مهدي ياقوت

فهرس المحتويات

| | |
|-----------|---|
| I..... | الإهداء..... |
| II..... | الشكر و التقدير..... |
| III..... | فهرس المحتويات..... |
| VII..... | قائمة الأشكال..... |
| VIII..... | قائمة الجداول..... |
| IX..... | قائمة المختصرات..... |
| 1..... | المقدمة..... |
| 1..... | الفصل الأول |
| 1..... | أهمية حسابات التدقيق |
| 7..... | المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق المحاسبي..... |
| 7..... | المطلب الأول : ماهية التدقيق المحاسبي..... |
| 7..... | I. مفهوم التدقيق المحاسبي :..... |
| 8..... | II. أهداف التدقيق المحاسبي وأهميته :..... |
| 10..... | III. أنواع التدقيق المحاسبي :..... |
| 18..... | المطلب الثاني : مقومات التدقيق المحاسبي..... |
| 18..... | I. قواعد سلوك مهنة التدقيق المحاسبي |
| 19..... | II. معايير التدقيق المحاسبي |
| 24..... | المطلب الثالث : الإجراءات الميداني للتدقيق المحاسبي..... |
| 24..... | I. إجراءات تدقيق حسابات الميزانية..... |
| 28..... | II. إجراءات تدقيق حسابات التسيير :..... |
| 29..... | III. إجراءات تدقيق حسابات النتائج :..... |
| 30..... | المبحث الثاني : التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية |
| 31..... | المطلب الأول : المرحلة التحضيرية لعملية التدقيق المحاسبي |

| | | |
|---------|---|------|
| 31..... | توفر أدوات التدقيق المحاسبي | I. |
| 32..... | الإجراءات الأولية لعملية التدقيق . | II. |
| 32..... | ملأ استمارات التدقيق المحاسبي :..... | III. |
| 34..... | المطلب الثاني : المرحلة الميدانية لعملية التدقيق المحاسبي | |
| 34..... | التدقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل | I. |
| 35..... | التدقيق في محاسبة المكلف من حيث المضمون . | II. |
| 36..... | إعادة تأسيس القاعدة المنشأة للضريبة . | III. |
| 37..... | المطلب الثالث : المرحلة الختامية لعملية التدقيق المحاسبي | |
| 37..... | تقييم محاسبة المكلف بالضريبة | I. |
| 38..... | تبليغ النتائج المتحصل عليها | II. |
| 38..... | تحرير التقرير لعملية التدقيق المحاسبي . | III. |
| 3..... | الفصل الثاني..... | |
| 3..... | تفعيل التدقيق المحاسبي للرقابة الجبائية | |
| 42..... | المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية | |
| 42..... | المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية | |
| 42..... | I. تعريف الرقابة | |
| 42..... | II. مفهوم الرقابة الجبائية | |
| 44..... | المطلب الثاني : أسباب الرقابة الجبائية و أهدافها . | |
| 44..... | I. أسباب الرقابة الجبائية | |
| 45..... | II. أهداف الرقابة الجبائية . | |
| 46..... | المطلب الثالث : أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر . | |
| 47..... | I. الرقابة العامة . | |
| 48..... | II. الرقابة المعمقة | |
| 54..... | III. أشكال أخرى للرقابة الجبائية | |
| 55..... | المبحث الثاني : علاقة التدقيق بالرقابة الجبائية | |

المطلب الأول : قدرت التحكم في أدوات التدقيق على تفعيل الرقابة الجبائية55

I. قدرة دليل المدقق في تفعيل الرقابة الجبائية55

II. تحيين القوانين الجبائية وقدرتها على دعم

الرقابة الجبائية : 55

III. قدرة المبادئ المحاسبية على تفعيل الرقابة

الجبائية . 55

المطلب الثاني : قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل على تفعيل الرقابة الجبائية56

I. قدرة فحص الدفاتر المحاسبية على تفعيل

الرقابة الجبائية . 56

II. فحص الوثائق الختامية وقدرتها على تفعيل

الرقابة الجبائية . 57

III. فحص الوثائق الاثباتية ومساهمتهما في

تفعيل الرقابة الجبائية . 57

المطلب الثالث : قدرة فحص المحاسبة من حيث المضمون على تفعيل الرقابة الجبائية58

I. قدرة رقم الأعمال التجاري على تفعيل الرقابة

الجبائية . 58

II. قدرة رقم الأعمال الصناعي في تفعيل الرقابة

الجبائية . 59

III. قدرة رقم الأعمال الخدمي في تفعيل الرقابة

الجبائية . 59

50..... الفصل الثالث

50..... دراسة ميدانية

المبحث الأول : إجراءات الدراسة63

المطلب الأول : يتكون مجتمع الدراسة63

المطلب الثاني : عينة الدراسة63

المطلب الثالث : متغيرات الدراسة و خصائصها64

| | |
|---------|---|
| 69..... | المبحث الثاني : أدوات الدراسة . |
| 69..... | المطلب الأول : خطوات بناء الاستبيان |
| 69..... | المطلب الثاني : أساليب المعالجة الإحصائية |
| 73..... | المطلب الثالث : الخصائص السيكو مترية للأداة . |
| 74..... | المبحث الثالث : اختبار و تحليل الفرضيات . |
| 74..... | المطلب الأول : التحقق من صحة الفرضية الأولى |
| 76..... | المطلب الثاني : التحقق من الفرضية الثانية . |
| 78..... | المطلب الثالث : التحقق من الفرضية الثالثة . |
| 81..... | الخاتمة |
| 83..... | قائمة المراجع |
| 84..... | الملاحق |

قائمة الأشكال

| الصفحة | عنوان الشكل | رقم الشكل |
|--------|--------------------------------------|-----------|
| 10 | أنواع التدقيق المحاسبي | 01 |
| 19 | معايير التدقيق المحاسبي | 02 |
| 24 | الإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي | 03 |
| 30 | مراحل التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية | 04 |
| 47 | أشكال الرقابة الجبائية | 05 |
| 66 | توزيع العينة حسب متغير سنوات الخبرة | 06 |
| 67 | توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي | 07 |
| 68 | توزيع العينة حسب متغير طبيعة المهنة | 08 |

قائمة الجداول

| الصفحة | عنوان الجدول | رقم الجدول |
|--------|--|------------|
| 13 | أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي | 01 |
| 33 | الحالة المقارنة للميزانيات | 02 |
| 63 | عينة الدراسة | 03 |
| 64 | متغير سنوات الخبرة | 04 |
| 64 | متغير المؤهل العلمي | 05 |
| 64 | متغير طبيعة المهنة | 06 |
| 65 | توزيع العينة حسب متغير سنوات الخبرة | 07 |
| 66 | توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي | 08 |
| 68 | توزيع العينة حسب متغير طبيعة المهنة | 09 |
| 70 | درجة الاستجابة حسب مقياس ليكارت | 10 |
| 71 | توزيع استجابات لكل فقرة | 11 |
| 72 | ترتيب الفقرات تنازليا حسب المتوسط الحسابي | 12 |
| 74 | التباين الأحادي لقياس درجة الأهمية تبعا للدرجة العلمية | 13 |
| 76 | التباين الأحادي لقياس درجة الأهمية تبعا لطبيعة المهنة | 14 |
| 78 | التباين الأحادي لقياس درجة الأهمية تبعا لسنوات الخبرة | 15 |

قائمة المختصرات

| العربية | المدلول | المختصر |
|--------------------------------------|---|---------|
| المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين | American Institute of Certified Public Accountants | AICPA |
| تحليل التباين الاحادي | Analyse of Variance | ANOVA |
| المجلس الوطني للمحاسبة | Consiel National de Comptabilité | CNC |
| المديرية العامة للضرائب | Direction Général d'Impôt | DGI |
| الاتحاد الدولي للمحاسبين | International Federation of Accountants | IFAC |
| النظام المحاسبي المالي | Système Comptable Financier | SCF |
| الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية | Statistical Package for the Social Sciences | SPSS |
| الرسم على النشاط المهني | Taxe sur l'Activité Personnelle | TAP |
| الضريبة على القيمة المضافة | Taxe sur Valeur Ajoutée | TVA |
| التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة | Vérification Approfondie de Situation Fiscale d' Ensemble | VASFE |
| التحقيق في المحاسبة | Vérification de Comptabilité | VC |
| التحقيق المصوب في المحاسبة | Vérification ponctuelle de comptabilité | VP |
| صفحة | Page | ص - P |

المقدمة

المقدمة

في ظل التحولات الاقتصادية العالمية الجديدة و ظهور التكتلات الاقتصادية الدولية شهدت المؤسسات تطورا كبيرا عبر الزمن ، من خلال تشعب نشاطاتها و توسعها الذي نتج عنه ظهور الشركات متعددة الجنسيات و العابرة للقارات ، و أصبح ملاك الشركة ليسوا بالضرورة هم المسيرين ، الأمر الذي دفعها إلى إيجاد تقنيات و وسائل تساعد على الحفاظ على ممتلكات المساهمين ، و من بين هذه الوسائل نجد التدقيق المحاسبي .

إن ظاهرة الفساد المالي ظاهرة عالمية شديدة الانتشار تختلف درجة انتشارها من مجتمع لآخر ، و قد حظيت في الآونة الأخيرة باهتمام الباحثين في مختلف الاختصاصات الاقتصادية ، القانون ، السياسة و الاجتماع محاولين التعرف على أبرز مظاهرها و محاولة الحد من الأضرار التي تخلفها في جميع المستويات داخل الدولة ، و من أهمها ظاهرة التهرب الضريبي التي تعتبر من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها و تنفيذها لمختلف سياساتها من جهة و استنزاف المال العام من جهة أخرى مما يستدعي ضرورة مجابهتها بشتى السبل و الوسائل المتاحة .

و حفاظا على امتيازات الخزينة العمومية منح المشرع الجزائري لكل من المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية حقوق و واجبات من أجل حماية الحقوق العامة و الخاصة ، و باعتبار النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي فهو يمنح الحرية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطاتهم و مداخيلهم المحققة . إلى أن بعض المكلفين يفكرون في مختلف الوسائل التي تمكنهم من التملص من دفع الضريبة ، لهذا سخر المشرع الجزائري جميع الوسائل القانونية و التنظيمية اللازمة بهدف استرجاع حقوق المال العام و مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي .

و من بين أهم تلك الوسائل التي تعتمد عليها إدارة الضرائب هي الرقابة الجبائية باعتبارها أداة وقائية و ردعية في آن واحد ، و نجد من بين أبرز وسائلها التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية في محاسبة المكلف بالضريبة بغيت التأكد من مدى صدق التصريحات الجبائية المقدمة .

و عليه نجد أن التدقيق المحاسبي الذي يمارس من طرف أجهزة مختصة في الرقابة الجبائية و من طرف أعوان مدققين يتميزون بالكفاءة المهنية العالية في المجالين المحاسبي و الضريبي ، حيث ينتقلون من الرقابة السطحية للملفات و الوثائق إلى المراجعة المعمقة و الدقيقة لجل الدفاتر المحاسبية و الوثائق التبريرية الملزمة بهدف تطهيرها من كل التجاوزات و الاغفالات المستعملة من طرف المكلفين ، بغية استرجاع الموارد الضائعة للخزينة العمومية .

و استنادا للعرض الموجز تتضح لنا معالم إشكالية البحث التي يمكن صياغتها كالتالي :

" ما مدى أهمية التزام المدققين لآليات التدقيق المحاسبي لتفادي الأخطاء و الخطر الجبائي ؟ "

الأسئلة الفرعية :

- هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين استجابة مفردات العينة حول أهمية التزام المدققين لآليات التدقيق المحاسبي بالمؤسسة لتفادي الأخطاء و الخطر الجبائي تعزي إلى الدرجة العلمية ؟
- هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين استجابة مفردات العينة حول أهمية التزام المدققين لآليات التدقيق المحاسبي بالمؤسسة لتفادي الأخطاء و الخطر الجبائي تعزي إلى طبيعة المهنة ؟
- هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين استجابة مفردات العينة حول أهمية التزام المدققين لآليات التدقيق المحاسبي بالمؤسسة لتفادي الأخطاء و الخطر الجبائي تعزي إلى سنوات الخبرة ؟
الفرضيات :

" هناك أهمية لالتزام المدققين لآليات التدقيق المحاسبي بالمؤسسة لتفادي الأخطاء و الخطر الجبائي عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) "

- ✓ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين استجابة مفردات العينة حول أهمية التزام المدققين لآليات التدقيق المحاسبي بالمؤسسة لتفادي الأخطاء و الخطر الجبائي تعزي إلى الدرجة العلمية .
 - ✓ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين استجابة مفردات العينة حول أهمية التزام المدققين لآليات التدقيق المحاسبي بالمؤسسة لتفادي الأخطاء و الخطر الجبائي تعزي إلى طبيعة المهنة .
 - ✓ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين استجابة مفردات العينة حول أهمية التزام المدققين لآليات التدقيق المحاسبي بالمؤسسة لتفادي الأخطاء و الخطر الجبائي تعزي إلى سنوات الخبرة .
- أهمية الدراسة :

تستمد هذه الدراسة أهميتها من المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام في تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص ، و تعد ظاهرة التهرب الضريبي من ابرز العقبات التي تواجهها الدولة مما يستدعي مجابهتها و هذا من خلال الرقابة التي تسمح بالحد أول التخفيف من هذه المشكلة ذات الأبعاد الخطيرة و من

الآليات التي تعتمد عليها في تحقيق أهدافها نجد التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية حي يعتبر من ابرز مقومات هذه الوسيلة الردعية و الوقائية في أن واحد .

أهداف الدراسة :

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

- ✓ تسليط الضوء على الرقابة الجبائية من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي و القانوني .
- ✓ التحقق من مدى وجود تأثير للتدقيق المحاسبي على جودة التصريحات المحاسبية .
- ✓ الوقوف على حقيقة دور التدقيق المحاسبي في تخفيض المخاطر الجبائية .
- ✓ ابراز أهمية التدقيق المحاسبي بشكل عام و التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية بشكل خاص من خلال التأكد من مدى صحة و صدق التصريحات الجبائية و المحاسبية المكتتبه من طرف المتعاملين الاقتصاديين .
- ✓ معرفة أهم مكونات التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية و قدرتهم على المساهمة في تفعيل الرقابة الجبائية .

أسباب اختيار الموضوع :

وقع اختيارنا لهذا الموضوع للأسباب التالية :

- التطلع لأهمية التدقيق المحاسبي كأداة لتفعيل الرقابة الجبائية .
- دراسة التكامل بين المجالين المحاسبي و الضريبي .
- ارتباط الموضوع بمجال تخصصي بالإضافة إلى رغبتني في البحث في المجال الجبائي .
- محاولة طرح فكرة تواجد قسم للتدقيق الجبائي خاص بالمؤسسة يجنبها الخطر الجبائي و التحقق من صحتها و قابلية تطبيقها .

حدود الدراسة :

تم تحديد إطار البحث في الحدود الآتية :

الحدود البشرية : المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال بالجزائر الذين ينقسمون إلى الخبراء المحاسبين ، محافظي الحسابات ، المحاسبين المعتمدين و مهني قطاع الجباية المتمثلين في المدققين الجبائيين و كذا الأكاديميين (أساتذة محاضرين بالجامعة في تخصصي التدقيق و الجباية) .

الحدود المكانية : ارتباط هذا البحث بإجراء استبيان الكتروني و توزيعه على المهنيين المعنيين .

منهج الدراسة :

وفقا لطبيعة موضوع البحث ، فقد تطلب استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يستهدف إلى جمع البيانات و المعلومات المرتبطة بالإشكالية ، ثم تحليلها و تفسيرها .

مصادر الدراسة :

تم الاعتماد على مجموعة من المصادر المتوفرة و المتعلقة بالجانب النظري و التطبيقي و تتمثل في :

مصادر أولية : تمر بجمع بيانات البحث من خلال استبيان موزع على عينة الدراسة .

مصادر ثانوية : و ذلك من خلال الاعتماد على الكتب ، الرسائل الجامعية ، بحوث و دراسات ، مجلات ، تقارير و أدلة ، قوانين ، شبكة الانترنت .

صعوبات الدراسة :

– صعوبة توزيع و استرجاع الاستبيان .

– عدم إجابة المهنيين على الاستبيان .

الدراسات السابقة :

معظم الدراسات السابقة التي اطلعنا عليها تم دراستها على مستوى مديريات الضرائب و لم يتم التطرق إليها من وجهة نظر المهنيين ، و نجد منها :

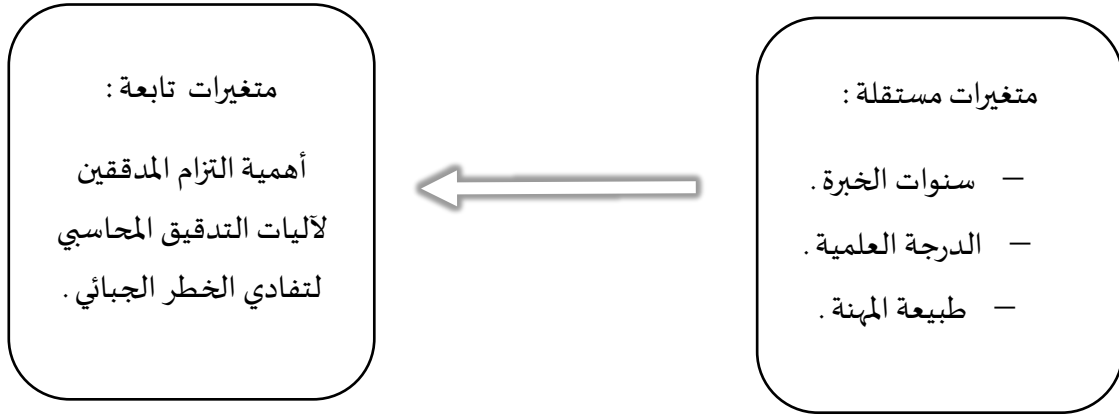
- لياس قلاب ذبيح ، مساهمة التدقيق محاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2010 – 2011 .

- بويش سميرة ، مساهمة التدقيق محاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية مستغانم ، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الماستر في علوم التدقيق و مراقبة التسيير ، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم ، 2015 – 2016 .

- خوصة العربي ، مساهمة التدقيق محاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية مستغانم ، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الماستر في علوم المالية و المحاسبية ، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير ، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم ، 2015 – 2016 .

أنموذج الدراسة :

يتمثل أنموذج الدراسة في متغيرات مستقلة و متغيرات تابعة :



الفصل الأول

أساسيات حول التدقيق

تمهيد

إن ظهور عملية التدقيق وتطورها حتى وصلت إلى ما هي عليه اليوم كان نتيجة للتطور الاقتصادي و توسيع المؤسسات و تشعب وظائفها و زيادة درجة تعقيدها و تفرعها مما أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة و قد تمثل الهدف العام للتدقيق في أعمال الفحص للحكم على مدى سلامة التنفيذ وفقا للقواعد و الإجراءات المحددة ، و قد قامت هذه المهنة على مجموعة من الفروض و المبادئ التي من خلالها تحددت الإجراءات التنفيذية لعملية التدقيق .

وعليه سنعرض في هذا الفصل أهم القواعد و إجراءات التدقيق المحاسبي بشكل عام و التدقيق الخارجي بشكل خاص ، و هذا بتقسيمنا لهذا الفصل إلى مبحثين (02) هما :

المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق المحاسبي .

المبحث الثاني : الإطار النظري للتدقيق الخارجي

المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

المطلب الأول : ماهية التدقيق المحاسبي

1. مفهوم التدقيق المحاسبي :

سننظر في هذا المطلب لعدة تعاريف لبعض الاقتصاديين تتناول التدقيق من زوايا مختلفة .

لقد تم نشر تعريف التدقيق سنة 1977 من طرف الإتحاد الأوربي لخبراء الاقتصاد والمحاسبة : " إن هدف التدقيق من الناحية المالية هو التعبير عن رأي إذا ما كانت هذه النتائج المالية لآخر السنة تعطي صورة صادقة و حقيقية عن أعمال المؤسسة مع التأكد من تطبيق الإجراءات و القوانين المعتمدة في المؤسسة "1.

و عرفه Germond et Banmoult على أنه : " اختبار تقني صارم و بناء بأسلوب فني من طرف مهني , مؤهل و مستقل بغية إعطاء رأي محلل على نوعية و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة , على مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف و على مدى احترام القوانين و المبادئ المحاسبية المعمول بها في التعبير عن الصورة الصادقة للموجودات و الوضعية المالية و نتائج المؤسسة "2.

و قد عرف Bray هذا العلم بأنه : " عملية فحص أو بحث عن أدلة إثبات و تقييمها بصورة موضوعية بهدف إبداء رأي عن مدى موثوقية البيانات المالية و غير المالية من قبل شخص مؤهل و مستقل عن معدي هذه البيانات و عن الأشخاص الذين يستفيدون من هذه المعلومات بشكل مباشر , ثم إصدار تقرير عن هذه البيانات لزيادة موثوقيتها و زيادة فائدتها و مدى الاعتماد عليها "3.

كما عرف Boynton التدقيق بأنه : " عملية منتظمة و موضوعية الحصول على أدلة مرتبطة بتأكيدات الإدارة عن البيانات المالية للمنشأة , و تقييم هذه الأدلة بطريقة موضوعية بهدف التحقق من مدى مطابقتها هذه التأكيدات للمعايير المحددة , ثم توصيل النتائج إلى الجهات ذات العلاقة "4.

مهما تعددت التعاريف و اختلفت زوايا النظر فيها فخلاصة القول أن التدقيق هو عملية منظمة تكمن في

فحص المستندات و سجلات المؤسسة فحصا فنيا انتقاديا محايدا, للتحقق من صحة العمليات .

يقوم بهذه العملية شخص مؤهل يتمتع بالاستقلالية و الشفافية " المدقق " لإبداء رايه الفني المحايد حول صحة و سلامة و مصداقية المعلومات المالية " القوائم المالية " , و هذا للمحافظة و لضمان حقوق الجهات المعنية أي مستخدمي المعلومة المالية داخل المؤسسة و خارجها (مسيرين , شركاء , الدوائر المالية كإدارة الضرائب الخ) .

1 أحمد قايد نور الدين , (2015) , التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية , دار الجنان للنشر و التوزيع , الأردن , عمان , ص 9 .

2 المرجع السابق , ص 10 .

3 رزق أبو زيد الشحنة , (2015) , تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفق لمعايير التدقيق الدولية (الاطار النظري) , دار وائل للنشر و التوزيع , الأردن , عمان , ص 24 .

4 المرجع السابق , ص 24-25 .

و من هنا يتبين لنا أن عملية التدقيق تركز على العناصر التالية¹:

- أ. عملية الفحص : التأكد من صحة قياس العمليات و سلامتها التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها
- ب. عملية التحقيق : و يقصد بها إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع (المؤسسة) عن فترة مالية معينة و كدلالة عن وضعه المالي في نهاية تلك الفترة .
- ج. عملية التقرير : يقصد بها بلورة نتائج الفحص و التحقيق و إثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المؤسسة و خارجها .

II. أهداف التدقيق المحاسبي وأهميته :

1. أهداف التدقيق المحاسبي :

لقد كانت عملية التدقيق في الماضي مجرد وسيلة لاكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر و السجلات من أخطاء أو غش و تلاعب و تزوير²، أي أن الهدف من التدقيق كان قاصر على التأكد من الدقة الحسابية للدفاتر و السجلات و ما تحتويه من بيانات ، و مطابقتها مع ما هو موجود بالقوائم المالية دون إبداء المدقق رأيه في مدى عدالة البيانات التي تحويها هذه الدفاتر .

إلى أن قرر القضاء الإنجليزي عام 1897 ان اكتشاف الغش و الخطأ ليس الهدف الوحيد للتدقيق ، و أنه يجب على المدقق أن يبدأ عمله و هو يشك فيما يقدم إليه من بيانات . عليه ، أصبح في تلك الحقبة الزمنية الهدف الأساسي للتدقيق هو أن يقوم المدقق الخارجي (محافظ الحسابات) بمراجعة انتقادية منظمة للدفاتر و السجلات و إصدار رأي فني محايد في شكل تقرير الذي يقدمه للمساهمين (الجمعية العامة) يتضمن نتائج فحصه³.

و عليه ترتب عن هذا الهدف عدة أهداف أخرى تتمثل في :⁴

- التأكد من صحة و دقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المؤسسة و سجلاتها و تقرير مدى الاعتماد عليها .
- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية كما هو مقيد في الدفاتر و السجلات .
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش .

¹ أحمد قايد نور الدين ، مرجع سبق ذكره ، ص 10 .

² محمد فضل مسعد و خالد راغب الخطيب، (2009) ، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، ص 20 .

³ احمد قادر نور الدين ، مرجع سبق ذكره ، ص 11 .

⁴ المرجع السابق ، ص 11 و 12 .

- تقليل فرص الأخطاء و الغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمؤسسة و تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديها .
- في الوقت الحالي و مع تطور المؤسسات و ظهور الشركات متعددة الجنسيات قد توسعت أهداف المؤسسات مما أدى إلى ظهور أهداف حديثة للتدقيق . و تتمثل في ¹:
- تدقيق الخطط و متابعة تقييمها و التعرف على ما حققته من أهداف و دراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة .
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها .
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية في جميع نواحي النشاط .
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع .
- تخفيض خطر التدقيق و ذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على العميل أو المنشأة محل التدقيق.

2. أهمية التدقيق المحاسبي :

ان ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر أحدث تغييرات جذرية في شتى المجالات و بصفة خاصة على مجالي الصناعة و التجارة ، مما أدى إلى تطور الشركات و اتساع نشاطها و تعدد أشكال المؤسسات من الناحية القانونية . فظهرت المؤسسات ذات الامتداد الإقليمي و تبعها ظهور الشركات متعددة الجنسيات ، مما استلزم وجود رقابة تحمي أموال المستثمرين من تعسف المسيرين ، ان كانت مراجعة داخلية بواسطة مدقق داخلي تابع للمنشأة أو مراجعة خارجية بواسطة مدقق خارجي مستقل عن المؤسسة .

فأصبح التدقيق كيان ملموس له خطواته و أهميته في الميدان الاقتصادي و يرجع السبب إلى كونه وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة عدة فئات تستخدم البيانات المالية و يعتمدون عليها في اتخاذ القرارات و رسم الخطط.² و من هذه الفئات ما يلي ³:

- **إدارة المؤسسة :** التي تعتمد اعتمادا كلياً على البيانات المحاسبية المدققة من قبل جهة محايدة (المدقق الخارجي) في عملية التخطيط و مراقبة الأداء و تقييمه .
- **المستثمرون :** الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة في اتخاذ القرارات التي تستخدم لتوجيه مدخراتهم و استثماراتهم بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن .

¹ المرجع السابق ، ص 12 .

² زاهره عاطف سواد ، (2009) ، مراجعة الحسابات و التدقيق ، الطبعة الأولى ، دار الراجحة للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، ص 18 .

³ رزق أبو زيد الشحنة ، مرجع سبق ذكره ، ص 39 .

- **الجهات الحكومية:** التي تعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة , منها التخطيط و الرقابة الجبائية و فرض الضرائب و غير ذلك .
 - **المقرضون والبنوك:** الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة , بحيث تساعدهم في التعرف على الوضع المالي للمنشآت التي تقوم بتقديم قروض أو تسهيلات ائتمانية لهم .
١١١. أنواع التدقيق المحاسبي:

كما تعددت تعاريف التدقيق تعددت انواعه حيث يمكن النظر اليها من زوايا مختلفة تم تبويبها في الشكل التالي :

الشكل 01



من اعداد الطالبين بالاعتماد على المراجع

1. من حيث القوائم بالتدقيق :

يمكن تقسيم التدقيق من حيث القوائم بعملية التدقيق إلى نوعين أساسيين هما :

(أ) التدقيق الخارجي:

هي عملية التدقيق التي تتم بواسطة طرف خارج المنشأة أو الشركة حيث يكون مستقلا عن إدارة المنشأة ، و ذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق و عدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة .¹

و بصفة عامة فان أهم ما يتميز به هذا النوع من التدقيق :²

- استقلال المدقق عن المنشأة التي يقوم بتدقيق حساباتها .
- اهتمام المدقق بالبحث و الكشف عن الأمور المادية .
- إجراء الفحص باستخدام أسلوب العينات .
- إبداء الرأي الفني المحايد في البيانات المالية للمنشأة .

(ب) التدقيق الداخلي : هي عملية تعتبر حديثة اذ ما قورنت بعملية التدقيق الخارجي .

فالتدقيق الداخلي أداة مستقلة تعمل من داخل المؤسسة للحكم و التقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق تدقيق العمليات الحسابية و المالية . و من هنا يمكننا القول بأن التدقيق الداخلي تمثل أحد حلقات الرقابة الداخلية و أداة في يد الإدارة تعمل على مد الإدارة باستمرار بالمعلومات فيما يتعلق بالنواحي الآتية :³

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية .
- الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المنشأة .
- كفاءة و كفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي لكي يعكس بصدق نتائج العمليات . و لتنفيذ التدقيق الداخلي و تحقيق أهدافه يتطلب الأمر أن يقوم المدقق الداخلي بدور فعال بحيث يتولى المهام التالية :⁴

- الرقابة قبل الصرف ، للتحقق من سلامة الإجراءات قبل إتمام الصرف الفعلي .
- الرقابة بعد الصرف (الرقابة اللاحقة) ، للتأكد من أن جميع المصروفات قد صرفت في الأغراض المحددة و المرتبطة بأعمال المنشأة .
- التأكد من مدى مساهمة العاملين بالمنشأة للسياسات و الخطط و الإجراءات الإدارية الموضوعية .

¹ احمد قايد نور الدين ، مرجع سبق ذكره ، ص 15 .

² رزق أبو زيد الشحنة ، مرجع سبق ذكره ، ص 45 .

³ احمد قايد نور الدين ، مرجع سبق ذكره ، ص 15 .

⁴ رزق أبو زيد الشحنة ، مرجع سبق ذكره ، ص 46 .

– التحقق من صحة المعلومات المحاسبية و الإحصائية التي تقدمها الأقسام المختلفة للإدارة.

إذن من التعاريف السابقة لطبيعة كل من التدقيق الداخلي و الخارجي يتضح أن هناك أوجه تشابه و أوجه اختلاف .

- يمكن حصر أوجه التشابه فيما يلي :¹
- كل منها يمثل نظام محاسبي فعال يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية و التي يمكن الثقة فيها و الاعتماد عليها في إعداد تقارير مالية نافعة .
- كل منها يتطلب وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء و التلاعب و الغش .
- أما أوجه الاختلاف يمكن إيجازها فيما يلي :²
- من حيث الهدف .
- من حيث القائم بالتدقيق .
- من حيث الاستقلال .
- من حيث المسؤولية .
- من حيث نطاق العمل .
- من حيث توقيت الأداء .

¹ احمد قايد نور الدين ، مرجع سبق ذكره ، ص 16 .

² رزق أبو زيد الشحنة ، مرجع سبق ذكره ، ص 47 .

و ذلك كما يوضحه الجدول التالي

الجدول 1

| التدقيق الخارجي | التدقيق الداخلي | بيان | |
|--|--|------------------|---|
| إبداء الرأي الفني المحايد في مدى عدالة البيانات و القوائم المالية و تعبيرها عن حقيقة المركز المالي و نتيجة النشاط خلال فترة محددة ، و إصدار التقرير النهائي لخدمة المستخدمين المعنيين (الملاك و الأطراف الخارجية الأخرى) . | التحقق من تطابق السياسات و الإجراءات مع ما هو مخطط له ، و أن نظام الرقابة الداخلية يعمل بكفاءة لتحقيق أهداف الإدارة و تزويدها بالمعلومات المستمر . | الهدف | 1 |
| يقوم به شخص مهني مستقل محايد من خارج المنشأة ، يتم تعيينه بواسطة الملاك (الجمعية العامة) . | موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمنشأة و يعين بواسطة الإدارة . | القائم بالتدقيق | 2 |
| يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص و التقييم و إبداء الرأي . | غير مستقل ، حيث يخضع جهاز التدقيق الداخلي إلى ضغوط مالية و أدبية باعتبارهم موظفين بالمنشأة ، و لا يتمتعون بالحياد و الاستقلال في الرأي . | من حيث الاستقلال | 3 |
| مسؤول أمام الملاك ، و لذلك يقدم تقريره عن نتائج الفحص ، و رأيه الفني المحايد عن القوائم المالية إليهم . | مسؤول أمام الإدارة ، و لذلك يقدم تقريره بنتائج الفحص و الدراسة إلى المستويات الإدارية العليا . | من حيث المسؤولية | 4 |
| يحدد ذلك كتاب التعيين و معايير التدقيق المتعارف عليها ، بالإضافة إلى القوانين المنظمة لمهنة التدقيق . | تحدد الإدارة نطاق العمل ، و لذلك يتحدد هذا النطاق وفقا للمسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمدقق الداخلي . | نطاق العمل | 5 |
| يتم أداء الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية ، و قد يكون على فترات منتظمة خلال السنة . | يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة . | توقيت الأداء | 6 |

المصدر: رزق أبو زيد الشحنة , مرجع سبق ذكره ، ص 47

2. من حيث الالتزام :

ينقسم هذا الصنف من التدقيق إلى نوعين¹ :

(أ) التدقيق الإلزامي :

يحتم القانون القيام بهذا النوع من التدقيق ، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها و اعتماد القوائم المالية الختامية ، و يترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة .

كما أن المشرع الجزائري نص على ذلك في المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري* .

(ب) التدقيق الغير إلزامي (الاختياري) :

هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون ، و تكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها ، و تكون واجبات المدقق هنا محددة وفقاً لتفاقه المسبق مع الجهات التي تطلب عملية التدقيق .

3. من حيث مجال أو نطاق التدقيق :

تنقسم عملية التدقيق من حيث مجال أو نطاق التدقيق إلى نوعين² :

(أ) التدقيق الكامل :

المقصود بتدقيق الحسابات الكامل ، هي العملية التي تخول للمدقق حق تدقيق أي بيانات أو عمليات دون استثناء و دون قيود أو شروط محددة له .

في هذا النوع من التدقيق يستخدم المدقق رأيه الشخصي في تحديد نطاق و حدود إطار و درجة التفاصيل اللازمة لبرنامج تدقيقه ، و ذلك في ضوء ما يتضح له من قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية محل التدقيق .

إن هذا النوع من التدقيق هو السائد في الوحدات الاقتصادية صغيرة الحجم ، مما يسمح للمدقق من تدقيق جميع القيود الخاصة بالعمليات و الأحداث المالية التي تمت فعلاً و تحقيق المركز المالي لجميع الحسابات ، و فحص و تقييم جميع عناصر القوائم المالية الختامية .

¹ تامر مزيد رفاعه ، (2017) ، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة ، دار المناهج للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، ص16.

* المادة 715 مكرر 4 : (معدلة) " تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوباً للحسابات (محافظ حسابات) أو أكثر لمدة ثلاث سنوات ، تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني .

و تتمثل مهمتهم الدائمة ، باستثناء أي تدخل في التسيير ، في التحقيق في الدفاتر و الأوراق المالية للشركة و في مراقبة انتظام حسابات الشركة و صحتها . كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة ، و في الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة و حساباتها الخ " .

² محمد فضل مسعد و خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره ، ص 28 و 29 .

و مع كبر حجم الوحدات الاقتصادية و توسع أعمالها و انتشارها ، تعذر على المدقق القيام بهذا النوع من التدقيق و لجأ إلى أسلوب التدقيق الاختباري ، أي باختيار عينات من جميع أنواع العمليات .

(ب) التدقيق الجزئي :

يقصد بها تدقيق الحسابات التي تقتصر على بعض العمليات أو جزء محدد من النشاط داخل الوحدة الاقتصادية لغرض معين ، يتحدد حدوده و مجاله بدقة ، مثل تدقيق درجة السيولة بالمشأة او تدقيق المخزون و ما شابه ذلك .

و التدقيق الجزئي هو عملية فحص في لغرض خاص . و ينصب تقرير المدقق فقط على نتيجة ما قام به من تدقيق محدد ، و يوضح فيه تفاصيل الخطوات التي اتبعها و ما قام به من عمل ، حتى يحمي نفسه من أي مسؤولية تخرج عن نصوص ما تم الاتفاق عليه . فمسؤولية المدقق في هذا النوع من التدقيق تحدد فقط في إطار ما نلف به و اتفق عليه بواسطة عقد كتابي بينه و بين الوحدة الاقتصادية .

4. التدقيق من حيث مدى الفحص :

يمكن تقسيم التدقيق من زاوية مدى الفحص إلى نوعين :¹

(أ) التدقيق التفصيلي :

المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود و الدفاتر و المستندات و الأعمال التي تمت خلال السنة المالية . يتطلب هذا النوع من التدقيق جهدا و وقتا كبيرين بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهظة ، فهو يتعارض مع عاملي الوقت و التكلفة و التي يحرص المدقق على مراعاتهما باستمرار ، و بالتالي فإن استخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير .

(ب) التدقيق الاختباري :

يرتكز على أساس فحص عينة ينتقها المدقق من مجموع الدفاتر و السجلات و الحسابات و المستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج ، و يعتمد حجم العينة على مدى قوة و سلامة نظام الرقابة الداخلية ، ففي حالة توافر أخطاء كثيرة في لدفاتر و السجلات و جب على المدقق توسيع حجم العينة .

5. من حيث توقيت عملية التدقيق :

ينقسم هذا الصنف من التدقيق إلى نوعين :²

(أ) التدقيق النهائي :

يتميز التدقيق النهائي بأنه يتم بعد انتهاء السنة المالية و أعداد الحسابات و القوائم المالية الختامية ، و يلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المنشآت الصغيرة و المتوسطة الحجم . و للتدقيق النهائي مزايا يحققها كما له وجه نقد .

¹ تامر مزيد رفاعه ، مرجع سبق ذكره ، ص 16 و 17 .

² احمد قايد نور الدين ، مرجع سبق ذكره ، ص (19-21) .

- من المزايا التي يحققها نذكر ما يلي :
 - تخفيض احتمالات التلاعب و تعديل البيانات و الأرقام التي يتم تدقيقها (تسوية و إقفال الحسابات) .
 - عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المنشأة لأن المدقق و مساعديه لم يترددوا كثيرا على المنشأة .
- أما أوجه النقد التي توجه إلى التدقيق النهائي فأهمها :
 - قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق .
 - حدوث ارتباك في مكتب المدقق .
 - عدم اكتشاف الغش و الأخطاء و التلاعب .
 - تأخر النتائج .

(ب) التدقيق المستمر :

يعني أن عملية الفحص و الإجراءات الاختيارية تتم على مدار السنة المالية للمنشأة ، و بطريقة منتظمة و وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا ، مع ضرورة إجراء تدقيق آخر بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية . فالتدقيق المستمر يعمل على معالجة العيوب و الانتقادات التي وجهت إلى التدقيق النهائي و هذا النوع من التدقيق يعد مناسباً لشركات الأموال و غيرها من المنشآت التي تقوم بعمل ضخم . و للتدقيق المستمر عيوب و مزايا نذكرها فيما يلي :

❖ مزايا التدقيق المستمر :

- طول الفترة الزمنية التي تتم فيها عملية التدقيق .
- انتهاء المدقق من عملية التدقيق بعد فترة قصيرة من تاريخ انتهاء السنة المالية .
- اكتشاف الأخطاء و التلاعب أولاً بأول أي عدم وجود فجوة زمنية كبيرة بين تاريخ حدوث الأخطاء و اكتشافها .
- تواجد المدقق و مساعديه في المنشأة باستمرار أو في فترات منتظمة خلال السنة المالية .
- تنظيم العمل في مكتب التدقيق دون ضغط أو إرهاق موسمي (توزيع العمل على العاملين بالمكتب) .

❖ عيوب التدقيق المستمر :

- ارتباك العمل في المنشأة محل التدقيق (قد يسهو المدقق عن إتمام عملية بدأ فيها و لم ينته منها بعد) .

- إنهاء تدقيق غير متصل (قد يتحول التدقيق إلى عمل روتيني بحت يؤدي بطريقة آلية) .
- توطيد العلاقة الإنسانية بين المدقق و موظفي المنشأة (صلات تعارف تسبب حرجا عند كتابة التقرير) .
- ولكن يمكن معالجة هذه العيوب من خلال قيام المدقق بإعداد برنامج للتدقيق على أساس مراعات مواعيد العمل ، و كذلك استخدام الرموز و العلامات للعمليات التي تم تدقيقها ، و كذلك يمكن للمدقق عمل مذكرات بأرصدة الحسابات التي تم تدقيقها .

المطلب الثاني : مقومات التدقيق المحاسبي .

إن من أهم مقومات الأساسية لأية مهنة هي وجوب وجود معايير و مستويات معينة يعمل على ضوئها ممارسين هذه المهنة و يسرون على نهجها في كافة مراحل العمل ، و أية مهنة يجب أن يكون لها قواعد و مبادئ سلوكية تحكم تصرفات أصحابها نحو المجتمع الذين يتواجدون به و البيئة التي يعملون فيها .

ا. قواعد سلوك مهنة التدقيق المحاسبي .

أي مهنة يجب أن تتميز بمجموعة من المبادئ الأخلاقية ، كذلك مهنة التدقيق فالمدقق مؤتمن على تقديم فحص و تقييم عادل بشكل أساسي لبناء قرار استثماري صحيح تجاه المجتمع المالي المكون من المستثمرين و المقرضين و حملة الأسهم و الأسواق المالية .

في عام 1990 قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بنشر دليل قواعد السلوك المهني للمحاسبين ، و كان هدفهم إيجاد قواعد يلتزم بها أعضاء المهنة عند ممارستهم لعملهم المهني . و من هنا تتضح مسؤوليات النقابات المهنية تجاه أعضاءها الحاليين و المستقبليين . كما أن لمهنة التدقيق آداب و قواعد سلوك مهني وضعت من قبل نقابات المحاسبة و المدققين و التي تلزم أعضائها وجوب مراعاتها بدقة حفاظا على إيجاد مستوى رفيع للمهنة¹ .

ان الهدف من هذه القواعد يتمثل في :²

- رفع مستوى مهنة المحاسبة و التدقيق و الحفاظ على كرامتها و تدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الأخرى .
- تنمية روح التعاون بين المدققين و المحاسبين و رعاية مصالحهم المادية و الأدبية و المعنوية .
- بث الطمأنينة و الثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين و المدققين من طوائف المستفيدة من هذه الخدمات .
- تكملة النصوص القانونية و الأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل و حياد المدقق في عمله .

مبادئ قواعد سلوك مهنة التدقيق : يمكن إيجازها فيما يلي :³

- الاستقلالية و النزاهة و الموضوعية في عمل المدقق عند إبداء رايه في القوائم المالية .
- المعايير العامة و الفنية كالكفاءة المهنية و العناية و الجدية مع التخطيط و الإشراف على كل المراحل .
- مسؤولية المدقق تجاه عملائه كالمحافظة على سرية البيانات و الاتفاق على الأتعاب المستحقة .

¹ تامر مزيد رفاعه ، مرجع سبق ذكره ، ص 23 .

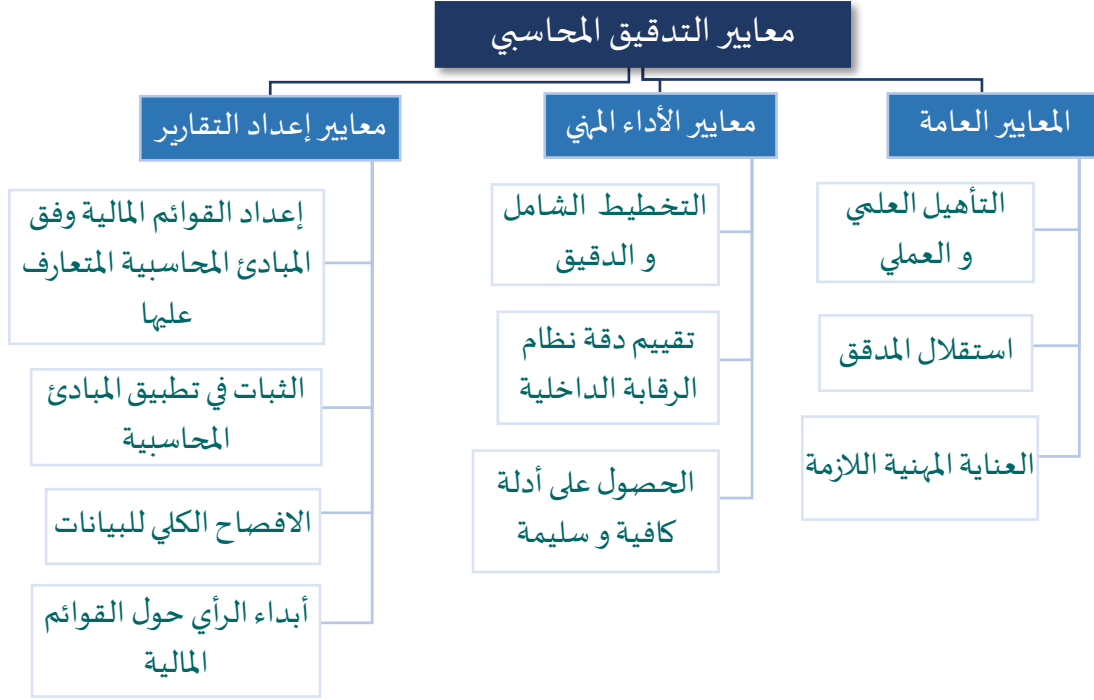
² المرجع السابق .

³ تامر مزيد رفاعه ، مرجع سبق ذكره ، ص 24 و 25 .

–مسؤولية المدقق تجاه زملائه مثل عدم مزاحمة الزملاء و حماية المدققين عند التغييرات المقترحة .

II. معايير التدقيق المحاسبي .

الشكل 02



المصدر : من اعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق ذكره

ان معايير التدقيق المتعارف عليها هي مجموعة القواعد العامة لإرشاد مدققي الحسابات في أداء عملية التدقيق . و هنا يجدر بنا التفريق بين معايير التدقيق و إجراءاته فالمعايير تتصل بطبيعة و أهداف التدقيق أما الإجراءات فتشمل الوظائف الواجب القيام بها لتحقيق هذه الأهداف¹ . و منه يتضح لنا وجود هدفين لمعايير التدقيق المتعارف عليها تتمثل في :²

– تحديد طرق و أسلوب أداء العمل بواسطة المدقق ، و تحديد طبيعة و نطاق المعلومات و الأدلة الواجب الحصول عليها باستخدام إجراءات التدقيق .

¹ أبو زيد الشحنة ، مرجع سبق ذكره ، ص 120.

² تامر مزيد رفاعه ، مرجع سبق ذكره ، ص 139 .

— تقييم الأداء المهني للمدقق بعد أداء عملية التدقيق و تحديد مسؤولياته .
 ظهرت هذه المعايير في الولايات المتحدة في أوائل الخمسينات حيث شكل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) لجنة سمية بلجنة إجراءات التدقيق ، و ذلك بهدف وضع صياغة تلك المعايير ، و نشرت اللجنة تقريرها حولها سنة 1954.¹ حيث أنها قسمت معايير التدقيق إلى ثلاث أقسام أساسية أو مجموعات تتعلق و تتصف:²

- السمات الشخصية التي يجب توافرها في مدقق الحسابات سمية بالمعايير العامة .
- الخطوات الرئيسية لتنفيذ عملية التدقيق بوبة في شكل معايير الأداء المهني أو العمل الميداني .
- معايير إعداد تقرير مدقق الحسابات " تقرير إبداء الرأي " .

1. المعايير العامة أو الشخصية :

ترتبط معايير العامة (الشخصية) بالتكوين الشخصي لمدقق الحسابات الخارجي ، حيث تشترط توفر مجموعة من الصفات الشخصية التي يجب توافرها في المدقق ، بالإضافة إلى المتطلبات المتعلقة بالتأهيل العلمي و الخبرة العملية.³ و تتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاث عناصر و هي:⁴

- يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدرًا كافيًا من التأهيل العلمي و العملي كمراجعين .
- يجب أن يكون لدى المراجع اتجاه فكري و عقلي محايد و مستقل في كل الأمور المتعلقة بعملية الفحص و المراجعة .
- يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة و المعقولة عند أداءه لمهمة الفحص و إعداد التقرير .
- المعيار الأول : التأهيل العلمي و العملي للمدقق .

تنبع أهمية هذا المعيار في وجود أطراف متعددة تعتمد على رأي المدقق الخارجي حول القوائم المالية الختامية ، مما يدعى ضرورة وجود الثقة لديهم . و ينقسم هذا المعيار:⁵

- التأهل العلمي و العملي .
- الخبرة المهنية .
- الريط بين التأهيل العلمي و العملي و متطلبات الأداء المهني .

¹ نفسه .

² محمد فضيل مسعد و خالد راغب الخطيب ، مرجع سبق ذكره ، ص 97 .

³ أبو زيد الشحنة ، مرجع سبق ذكره ، ص 121 .

⁴ وليم توماس و أمرسون هنكي ، (1989) ، المراجعة بين النظرية و التطبيق ، الطبعة العربية ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، ص 54 .

⁵ تامر مزيد رفاعه ، مرجع سبق ذكره ، ص 149 .

– القدرة على استمرار التعلم أثناء ممارسة المهنة مع تلقي التدريبات الكافية .

● **المعيار الثاني : استقلال المدقق .**

تنبع أهمية هذا المعيار من أن مدى الثقة و درجة الاعتماد على رأي المدقق الخارجي يتحددان بمدى استقلال و حياد المدقق من إبداء ذلك الرأي . و يقصد باستقلال المدقق عدم وجود مصالح مادية للمدقق أو علاقات شخصية بموظفي المنشأة . كما يقصد به الاستقلال الذاتي أو الذهني أي عدم خضوعه لأية ضغوطات أو تدخلات للعميل في رأيه حول سلامة و صدق القوائم المالية¹ .

و يتضمن هذا المعيار ثلاث أبعاد ، و هي :²

– الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة : يعني حرية المدقق في إعداد برنامج التدقيق .

– الاستقلال في مجال الفحص : يعني بعد المدقق عن الضغوطات و التدخلات في عملية اختيار السجلات

و الأنشطة الخاضعة لعملية الفحص و التدقيق . و هنا يجدر بنا التطرق لعدة جوانب نذكر منها :

- حق المدقق في الاطلاع و الفحص لجميع سجلات و دفاتر و مكاتب الشركة و فروعها .
- التعاون المثمر و الفعال بين المدقق و بين العاملين بالشركة خلال عملية الفحص .
- عدم تدخل الإدارة في تحديد المجالات و المفردات و المستندات التي تخضع للفحص .
- الابتعاد عن العلاقات الشخصية و خلق المصالح المتبادلة مما يؤثر علا عمليات الفحص و إبداء الرأي .

– الاستقلال في إعداد التقرير : يعني هذا عدم وجود أي تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي

تم اكتشافها خلال عملية الفحص أو التأثير على رأي المدقق حول القوائم المالية محل الدراسة . و منه

فإن هذا البعد يتضمن عدة جوانب أهمها :

- عدم وجود أي تدخل أو وصاية من الغير لتعديل أية حقائق في التقرير .
- تجنب استبعاد بعض العناصر ذات أهمية من التقرير الرسمي للمدقق .
- تجنب استخدام العبارات الغامضة و التي تحمل أكثر من معنى عند إبداء الرأي .

● **المعيار الثالث : بذل العناية المهنية المناسبة .**

تتعلق هذه القاعدة بما يقوم به المدقق و على درجة و دقة القيام بمهامه ، و يسترشد المدقق في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية و المهنية ، هذه العناية تتطلب فحص انتقادي لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم و تتطلب أداء مهني يتفق مع حجم و ضخامة و

¹ احمد قايد نور الدين ، مرجع سبق ذكره ، ص 23 .

² احمد قايد نور الدين ، مرجع سبق ذكره ، ص 23 و 24 .

- تعقيدات عملية التدقيق إلى استخدام العينات و الخيارات فإن كل بند يتم اختياره للاختبار يجب أن يتم فحصه بعناية مهنية مناسبة.¹ و قد حددت الشروط العامة التي يتعين توفرها في المدقق الحكيم من بينها:²
 - أن يحاول باستمرار الحصول على أي نوع من أنواع المعرفة المتاحة و التي تمكنه من التنبؤ بالأخطار غير المنظورة و التي قد تلحق الضرر بالآخرين .
 - أن يأخذ بعين الاعتبار أية ظروف غير عادية أو علاقات غير طبيعية قد تحدث سواء عند التخطيط لعملية التدقيق أو أثناء تنفيذ عملية الفحص .
 - أن يعطي أهمية متزايدة للخطر الذي تظهره خبرته المهنية أو التعامل السابق مع العميل الذي قد يوضح خطورة التعامل مع بعض العاملين أو الأقسام .
 - العمل على إزالة أية شكوك أو استفسارات لديه تتعلق بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي .
 - أن يعمل باستمرار على تطوير مجال خبرته المهنية ، إلى جانب العمل على تطوير المعرفة التي يكتسبها و خاصة في مجال اكتشاف الأخطاء و التلاعبات .
 - الاعتراف بأهمية و ضرورة تدقيق عمل المساعدين ، على أن يتم ذلك من خلال إقناع المدقق بأهميته .
2. معايير الأداء المهني أو العمل الميداني :

إن معايير الأداء المهني ترتبط بتخطيط و تنفيذ عملية التدقيق ، و تمثل المبادئ التي تحكم طبيعة و مدى القرائن الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات التدقيق و المرتبطة بالأهداف الواجب تحقيقها.³ و يشمل هذا القسم ثلاث معايير و هي:⁴

- **المعيار الأول:** معيار التخطيط السليم للعمل و الإشراف الملائم على المساعدين .
يتطلب هذا المعيار اختيار المساعدين المؤهلين ثم تنفيذ عملية التدقيق وفقا لخطة ملائمة ، لتوفير أساس سليم لعملية التدقيق الفعالة . إذ يجب إعداد برنامج تدقيق لكل عملية للتأكد من تنفيذ خطوات العمل الضرورية أو اللازمة بصورة منتظمة مفهومة من قبل جميع مستويات هيئة التدقيق .
- **المعيار الثاني:** معيار فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية .
إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة أدلة التدقيق و إنما يحدد مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة ، و الوقت المناسب للقيام بإجراءات التدقيق . و استمرار المدقق في فحص نظام الرقابة الداخلية ضروري ليتمكن من الإلمام بالإجراءات و الأساليب المستخدمة ، إلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه على مدى فعاليتها و كفاءته . و يمر تقييم نظام الرقابة الداخلية بالخطوات الآتية :

¹ زاهره عاطف سواد ، مرجع سبق ذكره ، ص 33 .

² احمد قايد نور الدين ، مرجع سبق ذكره ، ص 25 .

³ احمد قايد نور الدين ، مرجع سبق ذكره ، ص 26 .

⁴ تامر مزيد رفاعه ، مرجع سبق ذكره ، ص 141 و 142 .

- فهم بيئة الرقابة الداخلية .
- تحديد الكيفية التي يسير عليها نظام الرقابة الداخلية .
- تحديد مدى ملائمة و دقة الإجراءات الموضوعة و المستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل بتلك الإجراءات .
- التأكد من وجود هيكل تنظيمي سليم خاص بتوزيع المسؤوليات و الصلاحيات بين مجموعة الأفراد بالمؤسسة .
- التأكد من وجود نزام محاسبي سليم لتجميع البيانات و عرض التقارير و القوائم المالية .
- التأكد من وجود مجموعة من الأفراد المؤهلين بصورة علمية و عملية للقيام بواجباتهم و مسؤولياتهم فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية و المساهمة في تحقيق أهدافها .
- **المعيار الثالث: قاعدة كفاية و ملائمة أدلة الإثبات و التوثيق .**
 - ضرورة حصول المدقق على قدر كاف من أدلة و قرائن الإثبات الملائمة لتكون أساسا سليما يرتكز عليها عند التعبير عن التقارير المالية و ذلك عن طريق الفحص المستندي و التدقيق الحسابي و الانتقادي و الملاحظة و الاستفسارات و المصادقات . و يجد على المدقق توثيق عمله دوما بملفات عمل يتم مسكها بغرض تدعيم النتائج المتوصل إليها ، و كذا اتخاذ الاحتياطات و الاحترازمات الضرورية .
- 3. **معايير إعداد التقرير :**
 - إن تقرير المدقق يمثل المنتج المادي الأساسي لعملية المراجعة (التدقيق) ، فهو يمثل المعلومات المبلغة من طرف المدقق لأغلب المستخدمين ، فإنه يجب أن يكون واضحا و مختصرا بالإضافة إلى كونه متطابقا مع النموذج الذي يتبعه ممارسي المهنة¹ و تحقيقا لذلك حدد معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين أربعة معايير تحكم إعداد تقارير المراجعة و هي :²
 - يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
 - يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة .
 - تعبر القوائم المالية بشكل كاف و مناسب عن ما تتضمنه من معلومات ما لم يشير التقرير إلى خلاف ذلك .
 - يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق عن القوائم المالية كوحدة واحدة ، و في حالة الامتناع عن إبداء الرأي يجب أن يتضمن التقرير أسباب ذلك ، و يجب أن يتضمن خصائص فحص المراجع و درجة المسؤولية التي يتحملها .

¹ وليم توماس ، أرمسون هنكي ، مرجع سبق ذكره ، ص 61 .

² المرجع السابق .

المطلب الثالث : الإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي .

الشكل 03

الإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي

تدقيق حسابات
النتائج

تدقيق حسابات
التسيير

تدقيق حسابات
الميزانية

المصدر : من اعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق ذكره

1. إجراءات تدقيق حسابات الميزانية .

الميزانية هي ملخص للأرصدة المالية للمؤسسة تتكون من جزئين الأصول و الخصوم ، حيث توضح هذه العناصر ما للكيان و ما عليه ، و هذا حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي SCF .

1. تدقيق حسابات الأصول :

أ. تدقيق حسابات الأصول الثابتة :

تتمثل الأصول الثابتة عادة في الأصول التي يتوقع أن يمتد عمرها الاقتصادي لأكثر من سنة واحدة ، و التي يتم استخدامها داخل المنشأة لا أن يتم اقتناءها لإعادة بيعها .¹ و تمثل الصنف الثاني من النظام المحاسبي المالي SCF .

❖ تدقيق حسابات الأصول الثابتة الملموسة :

تشمل التثبيتات العينية كالمباني و الأراضي و الآلات الخ . و إجراءات تدقيق هذا النوع من الأصول

تتمثل في :²

¹ أمين السيد أحمد لطفي ، (2006) ، المراجعة بين النظرية و التطبيق ، دار الجامعة ، الإسكندرية ، مصر ، ص 742 .

² تامر مزيد رفاعه ، مرجع سبق ذكره ، ص 209 .

- التأكد من وجود الأصل الثابت في تاريخ إعداد الميزانية و ذلك عن طريق القيام بالجرد الكلي والفعلي للأصول .
- التأكد من ملكية المنشأة للأصل و ذلك بالحصول على الوثائق التي تثبت ملكيته دون وجود أية إشارة رهن أو منع تصرف بالأصل .
- تدقيق صحة الاهتلاكات و معالجة هذا الاهتلاك محاسبيا بالإضافة إلى تسوية القيود عند التنازل عن الأصل أو اعتباره كخردة .
- مطابقة السجلات التفصيلية لهذه الأصول مع حساباتها في دفتر الأستاذ .
- فحص فواتير شراء هذه الأصول و التأكد من قيمتها و صحة الأرصدة المدورة من العام السابق .
- التأكد من صحة التسجيل المحاسبي لهذه الأصول و أنها تمت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

❖ تدقيق حسابات الأصول الثابتة الغير ملموسة :

تشمل التثبيتات المعنوية و المتمثلة في شهرة المحل ، العلامات التجارية ، براءات الاختراع و الرخص الخ . و تتمثل إجراءات تدقيق في :¹

- التأكد من صحة النفقات المسجلة في حساب المصاريف الإعدادية و أن الإطفاء يتم في أجاله القانونية .
 - في حالة انضمام أو انسحاب شريك أو في حالة اندماج أو انفصال شركة بأخرى على المدقق الاطلاع على الاتفاق المبرم بين الشركاء و الطريقة المتبعة في صحة تقويم شهرة المحل و إظهارها بالدفاتر .
 - الاطلاع على الوثائق و الشهادات الرسمية التي تثبت ملكية الحقوق للمؤسسة مع إمكانية تجديد حمايتها ، مع التأكد من عدم سقوط هذه الحقوق كالعلامة التجارية .
- ب. تدقيق حسابات الأصول المتداولة :

❖ تدقيق حسابات المخزون :

يعرف المخزون بأنه الأصل المحتفظ به بغرض البيع ضمن النشاط العادي للشركة ؛ أو يحتفظ به في شكل مواد خام تستخدم في مراحل الإنتاج .² و يمثل الصنف (03) من النظام المحاسبي المالي SCF و المسمى حسابات المخزونات و المنتوجات قيد التنفيذ . و يقوم المدقق في هذا الجزء بالتأكد من :³

- التأكد من تنظيم عمليات الجرد الفعلي للمخزونات و تحديد تاريخها و مكانها و مداها .

¹ لياس قلاب ذبيح ، (2011) ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة مقدمة لمتطلبات نيل شهادة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، ص 53 .

² قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008 ، يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها ، الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 28 ربيع الأول 1430 الموافق ل 25 مارس 2009 ، ص 12 .

³ تامر مزيد رفاعه ، مرجع سبق ذكره ، ص 194 .

— التأكد من الالتزام بالتعليمات المتعلقة بإعداد القوائم و كشف المخزون و رقابتها و كذلك بطاقات البضاعة المجردة .

— التأكد من صحة تقييم المخزون وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

— التأكد من الموافقات المعتمدة لسحب المخزون

❖ تدقيق حسابات الحقوق المدينة :

و يمكن ايجاز إجراءات التدقيق في ما يلي :¹

— مقارنة الحسابات الفردية برصيد الزبائن الإجمالي الظاهر بميزان المراجعة .

— فحص المذكرات السنوية و الشهرية للحسابات المصرفية و البريدية .

— التأكد من وجود ديون مشكوك في تحصيلها مما يتطلب دراستها و أحقيتها في مؤونات موضوعية .

— فحص بدقة الحقوق على الموردين إن وجدت .

❖ تدقيق الحسابات النقدية :

تحدد إجراءات التدقيق الخاصة بالحسابات النقدية في ما يلي :²

— اجراء جرد فعلي للأموال الجاهزة في الصناديق بعد حصرها و تحديد المسؤولين عن كل منها ، و غالبا ما يتم الجرد بصورة مفاجئة بحضور ممثل عن الإدارة المنشأة و أمين الصندوق و مراجع الحسابات .

— تحديد الآليات ابتي يتم بموجبها سحب الأموال من البنوك لتغذية هذه الصناديق و كذلك إيداع الأموال الفائضة التي تزيد عن الحاجة أو عن الحد الأقصى المسموح به في حسابات المنشأة لدى البنك .

— مطابقة رصيد الصندوق بنتائج الجرد الفعلي .

— الحصول على كشف محصل لحساب البنك لإعداد جدول المقاربة البنكية و إجراء التسوية اللازمة.

¹ محمد بوتين ، (2003)، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ص 105 و 106 .

² تامر مزيد رفاعه ، مرجع سبق ذكره ، ص (205-207) .

2. تدقيق حسابات الخصوم :

أ. تدقيق حسابات الأموال الخاصة :

تتكون الأموال الخاصة من قيمة رأس المال و إجمالي الاحتياطات . و يمكن ايجاز إجراءات تدقيقها في ما يلي :¹

- الاطلاع على العقد التأسيسي للشركة و التعرف على شروط عملية الاكتتاب و التخصيص و مقدار راس المال المصدر و المكتتب فيه نوع الأسهم المكونة لرأس المال .
- الاطلاع على محاضر جلسات الجمعية العامة غير العادية و محاضر جلسات مجلس الإدارة بهدف التعرف على القرارات التي صدرت عنهما .
- التأكد من صحة إجراءات تخصيص الأسهم .
- التأكد من صحة نقل رصيد أول المدة و ذلك من ميزانية العام السابق .
- التأكد من صحة علاوات الإصدار ينبغي الرجوع إلى محاضر الجمعيات الغير عادية و القيام بمراجعة حسابية و شرعية.²
- التأكد من صحة مختلف أنواع الاحتياطات بالرجوع إلى محاضر الجمعيات العامة العادية للمساهمين ، و جدول توزيع الأرباح و التأكد من شرعية التسجيل في الحسابات .

ب. التدقيق في حسابات الديون :

❖ التدقيق في حسابات الديون طويلة الأجل :

يمكن ايجاز الإجراءات في :³

- الاطلاع على النظام الداخلي للمنشأة لمعرفة الأحكام الخاصة بإصدار السندات و استهلاكها .
- الاطلاع على محاضر جلسات مجلس الإدارة و الجمعية العامة للمساهمين للتأكد من صحة الإجراءات .
- التأكد من شروط الإصدار اذ قد تصدر السندات بقيمتها الإسمية أو بعلاوة إصدار أو بخصم إصدار .
- التأكد من صحة الإجراءات القانونية التي اتبعت في عقد القرض و اعتماده من الجهة المسؤولة بالمنشأة .
- مراجعة القيود الخاصة باستلام القرض و دفع الفائدة و سداد الأقساط و ذلك بالاطلاع على المستندات المؤيدة لهذه العملية .
- التأكد من انتظام المنشأة في سدادها لقيمة الفائدة المستحقة عن هذه القروض .

¹ تامر مزيد رفاعه ، مرجع سبق ذكره ، ص 238 .

² محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص 107 .

³ تامر مزيد رفاعه ، مرجع سبق ذكره ، ص 234 و 235 .

❖ التدقيق في حسابات الديون قصيرة الأجل :

تعرف ديون قصيرة الأجل بديون الاستغلال فإجراءات تحقيقها تتمثل في :¹

- القيام بالتدقيق المستندي لفواتير الشراء و الإشعارات و المردودات عن طريق يومية المشتريات .
- الحصول على مصادقات من الدائنين و مقارنتها مع أرصدة الحسابات الفردية المسجلة بالدفاتر .
- الاطلاع على كشف تفصيلي لأوراق الدفع المحررة و التي تستحق السداد بعد تاريخ إعداد الميزانية .
- طلب كشف تفصيلي لكل الأعباء المستحقة الدفع و الإيرادات المقبوضة مقدما للتأكد من صحة تقييمها .
- دراسة القوائم المالية للشركات الحليفة و الفروع في حالة ما اذا كانت الشركة الأم في محل التدقيق .

.II إجراءات تدقيق حسابات التسيير :

بعد الانتهاء من تدقيق عناصر الميزانية يشرع المدقق في التحقق من حسابات النتائج و حسابات التسيير بصنفها المصاريف (النفقات) و الإيرادات .

1. تدقيق حسابات النفقات :

يمكن ايجاز إجراءات تدقيقها في ما يلي :²

- التأكد من تأييد عمليات الشراء المسجلة بمستندات الاستلام و أنها ليست عمليات وهمية .
- التحقق من المستندات المؤيدة لعمليات الشراء و مطابقتها من حيث الأسعار و الكميات و التحقق من مطابقة الأسعار المدرجة للأسعار المتفق عليها مع المورد .
- التحقق من صحة التسجيل لقيود النفقات بالكميات و المبالغ الصحيحة .
- التحقق من عدم تضخيم أو تخفيض عمليات الشراء و يتم ذلك بفحص المستندات و مطابقة التواريخ مع الفواتير و اليوميات و دفاتر الأستاذ .
- التحقق من التلخيص الملائم و السليم للعمليات المالية بالتأكد من عمليات الجمع لليوميات المساعدة و تتبع ذلك في دفتر الأستاذ و الملف الرئيسي للدائنين .
- من بين إجراءات الأخرى ما يلي :³
- التأكد من أن كل المخزونات المستهلكة كانت تسجل في أوانها و أن طرق الجرد المطبقة جاءت بما ينص عليها النظام المحاسبي المالي (SCF) .

¹ ليمان قلاب ذبيح ، مرجع سبق ذكره ، ص 55 .

² تامر مزيد رفاعه ، مرجع سبق ذكره ، ص 171 و 172 .

³ محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص 112 و 113 .

- مراجعة المستندات المبررة من جميع النواحي الشكلية ، القانونية ، المحتوى و التسجيل و التأكد من وجودها .
- التأكد من كشوف الرواتب و الأجور .
- التأكد من التصريح و التسديد لمختلف الضرائب و الرسوم المتعلقة بكل دورة مالية .

2. تدقيق حسابات الإيرادات :

تتمثل إجراءات تدقيق في ما يلي :^{1 2}

- التأكد من أنه يتم الفصل بين عمليات البيع و تسليم للمبيعات و تحصيلها .
- التأكد من إمساك السجلات و البطاقات اللازمة لضبط حركات المبيعات و تتبعها .
- التأكد من صحة العمليات المسجلة في الحسابات و مقارنتها بالفواتير .
- المراجعة المستندية و الحسابية للعمليات المتعلقة بالبيع مع المعالجة المحاسبية الخاصة بها .
- تتبع حركة عينة من الأصناف بالربط مع حسابات المخزون بدفتر الأستاذ و المساعد للعملاء .

III. إجراءات تدقيق حسابات النتائج :

حساب النتائج يقدم معلومات تخص تحليل الأعباء حسب طبيعتها ، و الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية كالهامش الإجمالي ، القيمة المضافة و الفائض الإجمالي عن الاستغلال.³ و تتمثل إجراءات تدقيقها في :⁴

- التأكد من الهامش الإجمالي الذي يعبر على النتيجة الأولية المحققة من النشاط .
- التأكد من صحة حساب القيمة المضافة .
- التأكد من نتيجة الاستغلال المعبرة عنها بنتيجة النشاط العادي للمؤسسة لتحويل إلى نتيجة الدورة .
- التأكد من نتيجة خارج الاستغلال التي تمثل النشاط الغير عادي للمؤسسة تم تحويله للنتيجة الإجمالية .
- التأكد من معدل الضرائب على الأرباح و مطابقتها للقوانين حسب نشاط المؤسسة .

¹ تامر مزيد رفاعه ، مرجع سبق ذكره ، ص 158 .

² محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص 115 .

³ قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008 ، يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها ، الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 28 ربيع الأول 1430 الموافق ل 25 مارس 2009 ، ص 24 .

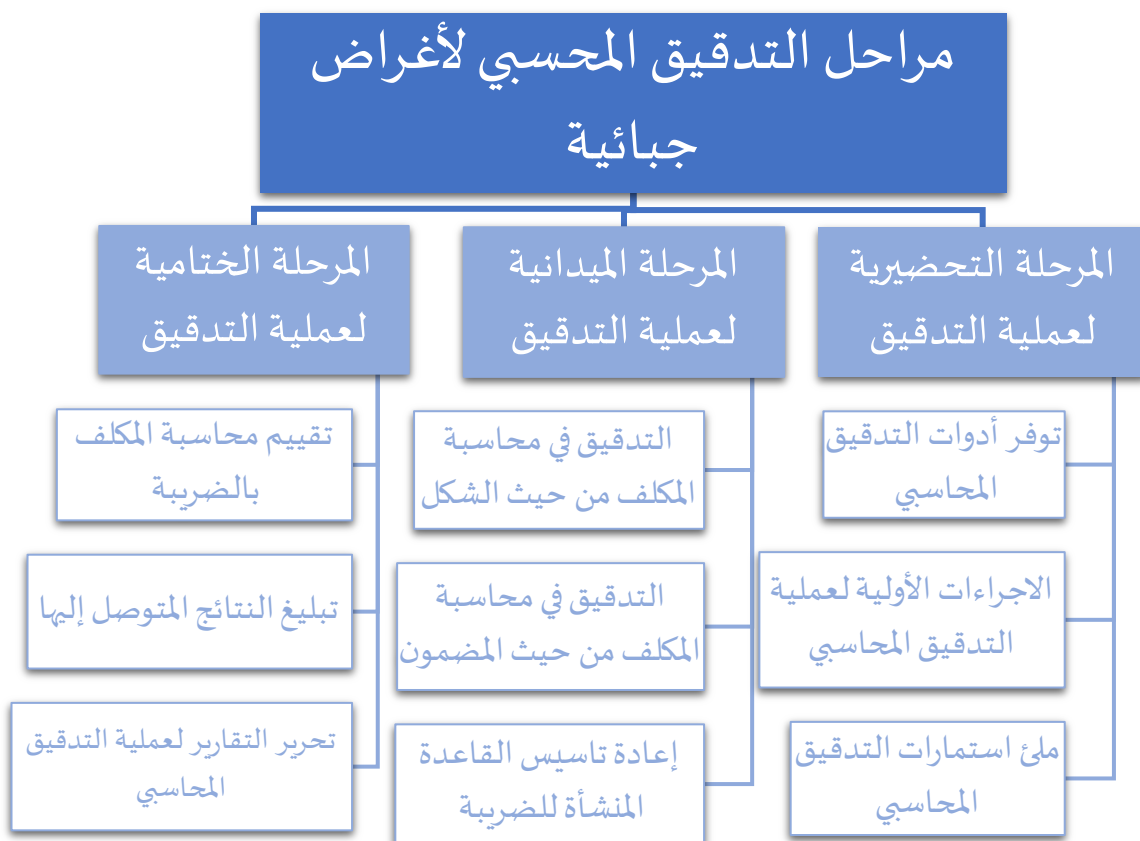
⁴ لياس قلاب ذبيح ، مرجع سبق ذكره ، ص 57 .

المبحث الثاني: التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية .

يمثل التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية وسيلة رقابية وقائية يقوم على فحص محاسبة المكلف بالضريبة وذلك لتحديد اذا كان هذا الأخير يؤدي التزاماته بشكل صحيح و صادق ، كما أن هذه العمليات تهتم بمختلف الضرائب و الرسوم و بكل الملفات الجبائية الخاضعة للنظام الحقيقي و التي تمسك محاسبة قانونية بغض النظر عن الطبيعة القانونية للمكلف أو النشاط الممارس و هذا من أجل تنقيح و تطهير الملفات الجبائية من كل الإغفالات و التجاوزات المستعملة من طرف المكلفين سواء بقصد أو دون قصد .

أما الإجراءات و الخطوات العملية للتدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة من بداية العملية إلى نهايتها تفرض على العون المدقق احترامها و اتباعها وفقا للنصوص التشريعية المعمول بها ، حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى تقديم كل ما يتعلق بهذه الإجراءات و تبيان مراحلها المختلفة .

الشكل 04



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق ذكره

المطلب الأول : المرحلة التحضيرية لعملية التدقيق المحاسبي .

1. توفر أدوات التدقيق المحاسبي .

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التصريحات الضرورية لتأسيس الوعاء الضريبي و مراقبته من خلال :¹

1. دليل المدقق في المحاسبة .

يعتبر الدليل مرجع أساسي لعمل العون المدقق الذي يلزم هذا الأخير بعدم التقصير في عملية الاهتمام بكل القواعد التشريعية و التنظيمية المتعلقة بالتدقيق الجبائي و أن يكون أكثر اطلاعا على امتيازات حقوق و واجبات المكلفين ، أما محتواه فيضم عدة مجالات و هي :

- الإطار القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية .
- الإجراءات العملية للتدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة .
- التدقيق في محاسبة المكلفين وفق المخطط الجبائي .
- طرق الرقابة الجبائية و إعادة تأسيس القاعدة المنشأة للضريبة .
- التبليغ بنتائج التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة .

2. المبادئ والفروض المحاسبية :

تعتبر المبادئ المحاسبية بمثابة تعميمات أو قواعد إرشادية لتوجيه العمل المحاسبي في حالات معينة فعندما يواجه المدقق المحاسبي مشاكل محاسبية تحتاج إلى حلول يتم الرجوع إلى هذه المبادئ ، و عليه يمكن القول أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي مجموعة قواعد عريضة تم تبنيها للتطبيق المهني للفكر المحاسبي و ذلك للقيام بعملية القياس المحاسبي و عملية تسجيل العمليات المالية و إعداد القوائم المالية .

أ. المبادئ المحاسبية : منها ما يلي :

- استمرارية النشاط .
- الجورة المحاسبية .
- استقلالية الدورات .
- مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية .
- مبدأ التكلفة التاريخية .
- مبدأ الحيطة و الحذر .

¹ مجدوب خيرة و مصطفى طويطي ، (2018) ، أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، الجزائر ، المجلد رقم 03 ، العدد 05 ، ص 50 و 51 . <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/85447>

ب. الفروض المحاسبية : تتمثل في :

- فروض الوحدة المحاسبية .
- فروض الاستمرارية .
- فروض الوحدة النقدية .
- فروض الاستحقاق .

ج. القوانين الجبائية وتحيينها :

يعتبر التشريع الجبائي الجيد و المنسجم أداة هامة لتجنب الثغرات التي تترك مجالاً واسعاً للتهرب الضريبي ، و بالتالي يجب إحكام صياغة النصوص التشريعية بشكل مبسط يهدف إلى إزالة الغموض و الابتعاد عن التأويلات و التفسيرات الخاطئة حتى يفوت الفرصة على المكلف للاستفادة من بعض الثغرات التي قد يستخدمها في صالحه ، ضف إلى ذلك أنه يجب أن تتميز القواعد القانونية بالمرونة حتى تتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية و طبيعة الضرائب المفروضة و مدى تكيفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي .

II. الإجراءات الأولية لعملية التدقيق .

بعدما يتأكد العون المدقق من توفير الأدوات التي يستخدمها في أداء مهمته يبقى عليه الانطلاق في عملية التدقيق بالإجراءات الأولية المتمثلة في :¹

1. سحب و فحص الملفات الجبائية : هي أول خطوة يقوم بها العون المدقق و بعد ذلك تملئ بطاقة تتعلق بانطلاق عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية .
2. إشعار المكلف بالتحقيق في المحاسبة : لقد نص قانون الإجراءات الجبائية في مواجه الخاصة بمراقبة التصريحات " المواد 20 ، 20 مكرر ، 21 " ، و التي نصت على اعلام المكلف مسبقاً عن طريق ارسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مرفقاً بميثاق المكلف الخاضع للتحقيق من أجل التحضير في غضون عشرة (10) أيام ، و هذا من أجل مقارنة المعلومات المجمعة مع ما هو مصرح به .

III. ملأ استمارات التدقيق المحاسبي :

يتم ملأ الاستمارات استناداً إلى المعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف من خلال تحديد و معرفة الشكل الخارجي للمحاسبة و أهمية رأس مال الشركة و تطوراتها و جميع الإمكانيات التي تمتلكها الشركة و تتمثلان في :²

1. كشف المحاسبة : تملأ هذه الاستمارة وفق جدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي المقدم من طرف المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات ماضية (غير متقادمة) ، و التي سوف تكون محل المراقبة حيث تسمح هذه الاستمارة بتقدير تطور رقم الأعمال و الأعباء و كذلك الربح الصافي لكل سنة .

¹ المرجع السابق ، ص 51 .

² المرجع السابق ، ص 51 .

2. الحالة المقارنة للميزانيات : هذه الوثيقة تحتوي على أسطر و أعمدة تسجل فيها مختلف الأصول و الخصوم للسنوات الأربع قيد التدقيق و تشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول و خصوم المؤسسة ، خاصة فيما يتعلق الاهتلاكات ، المؤونات ، حركة العقارات و كذا فوائض القيمة المحققة على القيمة المضافة المستحقة و عليه أن يتحقق من أن كل كشوفات رقم الأعمال المكتتبه قد تم معاينتها فعلا ، كما عليه مقارنتها مع تصريحات أرقام الأعمال المكتتبه بخصوص الضرائب المباشرة .

الجدول 2

| السنوات | إلى 1 / 1 / ن | إلى 1 / 1 / ن+1 | إلى 1 / 1 / ن+2 | إلى 1 / 1 / ن+3 |
|--|---------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| البيانات | | | | |
| الأصول: | | | | |
| الاستثمارات المخزونات الحقوق نتيجة الدورة (خسارة) | | | | |
| إجمالي الأصول | | | | |
| الخصوم: | | | | |
| الأموال الخاصة الديون نتيجة الدورة (ربح) | | | | |
| إجمالي الخصوم | | | | |

جدول الحالة المقارنة للميزانيات

المصدر : ولهي بوعلام و بن عثمان عائشة ، مرجع سبق ذكره ، ص 33

المطلب الثاني : المرحلة الميدانية لعملية التدقيق المحاسبي .

في هذه المرحلة ينتقل المفتش المحقق إلى مباشرة عمليات التحقيق بمقر المكلف ، لأنه قانونيا لا يسمح له بأخذ الدفاتر والمستندات المحاسبية إلى مكتبه ، إلا في حالة طلب من قبل المكلف بذلك . حيث يتم إجراء فحص للمحاسبة من حيث الشكل و من حيث المضمون .

1. التدقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل .

بما أن المحاسبة هي ترجمة صادقة للوضع المالية في المؤسسة ، فإنه يتوجب في هذه المرحلة معينة الوثائق و المستندات المحاسبية و المالية التي نص عليها القانون التجاري ، حيث يجب أن تتوفر مجموعة من الشروط في شكل المحاسبة ، و تتمثل في :¹

1. المحاسبة يجب أن تكون منتظمة : تعتبر المحاسبة منتظمة اذا كانت ممسوكة حسب القواعد و الإجراءات المنصوص عليها قانونا ، أي توفر كل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري . أما انتظام المحاسبة فيتمثل في :

- يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل و رقابة العمليات المنجزة من طرف المؤسسة .
- كل قيد محاسبي يرفق بوثائق ثبوتية مؤرخة و ممضي عليها من طرف المسؤول عن العملية .
- يجب مسك الدفاتر بعناية و بدون تحريف أو شطب أو ترك بياض .
- يجب أن تسجل مختلف العمليات المحاسبية بالعملة الوطنية " دينار جزائري " مع احترام مبدأ القيد المزدوج .

2. المحاسبة يجب أن تكون صادقة : و يقصد بهذا المفهوم أن القيم المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية قد تم تقييمها بطريقة صحيحة ، فالمدقق يتحقق اذا كانت مجاميع الأرصدة الملخصة و المكتوبة في الدفتر العام ، دفتر اليومية بالمقارنة مع ميزان الجرد ، الدفاتر المساعدة ، اليوميات المساعدة كيومية المشتريات ، المبيعات ، الميزانية العامة ... الخ .

3. المحاسبة يجب أن تكون مقنعة : تكون المحاسبة مقنعة اذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات و الوثائق الثبوتية ، حيث على المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق اسمية حقيقية و وثائق الجرد للمواد و المنتوجات الموجودة في المخزن ، و هذا شرط لصحة المحاسبة ، حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد و التي يجب أن تكون مدعمة بوثائق و تبريرات كأصل الفاتورة ، وصولات الصندوق ، وصلات الاستلام ، سجل الأجور ... الخ .

¹ ولهي بوعلام و بن عثمان عائشة ، (2016)، فاعلية التدقيق المحاسبي لأغراض الضريبية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي ، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، الجزائر ، المجلد 1 ، العدد 1 ، ص 33 . <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/84683>

II. التدقيق في محاسبة المكلف من حيث المضمون .

و يقصد به قيام المفتش المحقق بدراسة معمقة و دقيقة للحسابات الرئيسية للقوائم المحاسبية و المالية ، و ذلك من خلال التركيز على الفحص الدقيق لحسابات المبيعات ، المشتريات ، التكاليف و المخزونات ، الاستثمارات ، الحقوق ، الأموال الخاصة و حسابات النتائج باعتبارها أهم العناصر التي يمكن أن يستند إليها المكلف في تخفيض وعائه الضريبي و تهريبه من دفع التزاماته الجبائية.¹

و يسعى المحقق في اطار عملية التحقيق إلى التركيز على النقاط التي لها تأثير على تحديد النتيجة ، و من أهم هذه النقاط:²

- التسجيل المزدوج لفاتورة مشتريات واحدة .
- تسجيل مشتريات وهمية " بوجود فاتورة أو عدم وجودها " .
- نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء .
- التحقق من قيمة فواتير البيع .
- عدم تسجيل المبيعات من الفضلات و المهملات .
- التأكد من الوجود المادي للثبوتات و هل هي مسجلة بتكلفة حقيقية أم لا .
- الحركة التي تعرضت لها الثبوتات من شراء ، تنازل ، إعادة تقييم و التأكد من وجود الوثائق الثبوتية لذلك .
- فحص اهتلاكات الثبوتات و التأكد من مدى مطابقتها للنسب و القوانين المحاسبية و الجبائية .
- التأكد من موضوعية مختلف المؤونات التي تم تكوينها .
- الزبائن و الموردين " عددهم ، توزيعهم الجغرافي و طرق التسديد المتبعة معهم " .
- فحص جميع التكاليف و المصاريف المحتسبة ، و التأكد من موضوعيتها و مقارنتها بالواقع .
- فحص جميع الإيرادات و التأكد من أنها سجلت بالمبالغ الحقيقية ، و البحث عن الإيرادات التي لم تسجل نسيانا أو عمدا .

¹ لكصاسي إبراهيم و بوعزة عبد القادر ، (2015) ، فاعلية التحقيق المحاسبي في الكشف عن ظاهرة التهرب الجبائي ، مجلة التكامل الاقتصادي ، المختبر الجزائري الإفريقي للتكامل الاقتصادي بجامعة أحمد دراية أدرار ، الجزائر ، المجلد 4 ، العدد 2 ، ص 298 .

<https://www.asjp.cerist.dz/en/article/78304>

² مراد كراشي و جمعة شرقي ، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية ، الجزائر ، المجلد 02 ، العدد 01 ، ص 170 . <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/25809>

١١١. إعادة تأسيس القاعدة المنشأة للضريبة .

بعد فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل و المضمون ، قد يجد العون المدقق تجاوزات و تلاعبات تسمح له أن يلجأ إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة و هذا بعد طلب توضيحات و تبريرات حول تلك التجاوزات و الأخطاء لحماية حقوق المكلف بالضريبة .¹

كما تحدد قواعد إعادة تأسيس القاعدة المنشأة للضريبة على أسس محاسبية و جبائية لما يتبين أن عملية التدقيق في محاسبة المكلف شكلا أو مضمونا لا جدوى منها أي أنها ترفض و يعتمد العون المدقق على مؤشرات عديدة في إعادة تقدير رقم الأعمال الفعلي ، لكون مديرية الأبحاث و المراجعات وضعت عدة اقتراحات في الدليل الموجه للعون المدقق في محاسبة المكلفين بالضريبة :²

1. إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس فواتير البيع .
2. إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس فواتير الشراء .
3. إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات المحققة .
4. إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس عناصر كمية المواد المستعملة .
5. إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس التكاليف .
6. إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس النسب .
7. إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس مؤشرات أخرى .
8. التقدير التلقائي .

¹ لياس قلاب ذبيح ، مرجع سبق ذكره ، ص 76 .

² المرجع السابق ، ص (76 – 78) .

المطلب الثالث : المرحلة الختامية لعملية التدقيق المحاسبي .

بعد المتابعة و التأكد عن طريق الفحص المحاسبي من صحة أو عدم صحة التسجيلات المحاسبية يصل المحقق الجبائي إلى مرحلة الحكم على محاسبة المكلف إما بالقبول أو الرفض ، و في كلتا الحالتين فإنه ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات المكتشفة و الطرق المعتمدة في إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة تم إنهاء عملية التدقيق بتحرير التقرير النهائي من طرف العون المدقق كخلاصة للعمل المنجز .

1. تقييم محاسبة المكلف بالضريبة .

إن التدخل في عين المكان و معاينة وضعية المكلف و كل ما يتعلق بنشاطه ، يتمكن المدقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة .

1. قبول المحاسبة .

قبول المحاسبة من قبل العون المحقق يمكن أن يصنف إلى :¹

أ. قبول صريح : أي أنه مقتنع بدرجة كبيرة أن المحاسبة منتظمة ، مثبتة و صادقة ، و بالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التدقيق ، و هذا دون إجراء أية تقويمات عن طريق إشعار بغياب التقويم .

ب. قبول نسبي : أي هناك ارتياب ، و هذا من خلال تسجيل بغض التجاوزات و الانحرافات من قبل المكلف ، و في هذه الحالة يقوم المدقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي ، و المقصود به أن يكون اتصال بينه و بين المكلف للنقاش و ابداء ملاحظات حول هذه الانحرافات . تم يقوم المدقق بإعادة التأسيس لرقم الأعمال مع وجوب ابلاغ المكلف بهذا التقويم عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي ، و منحه مدة أربعين (40) يوما للرد على هذا التقويم .

2. رفض المحاسبة : قد يخلص العون المدقق إلى رفض المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء و التجاوزات الموجودة

فيها و يكون في الحالات التالية حسب المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية :²

- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام القانون التجاري و شروط النظام المحاسبي المعمول به .
- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية .

¹ ولهي بوعلام و بن عثمان عائشة ، مرجع سبق ذكره ، ص 34 .

² خوصة العربي ، (2016) ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم المالية و المحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم ، الجزائر ، ص 40 .

II. تبليغ النتائج المتحصل عليها .

لقد نصت المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه تلزم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتدقيق بنتائج حتى وإن لم يكن هناك تقويم ، ويتم هذا الإبلاغ على مرحلتين ، الإبلاغ الأولي و الإبلاغ النهائي¹.

1. الإبلاغ الأولي : يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا جيدا و مصاغا بطريقة تسمح للمكلف بفهمه و تسجيل ملاحظاته ، و يتم تسليم هذا الإشعار للمكلف شخصيا مع وصل الاستلام ، إضافة على ذلك من الضروري أن يحتوي هذا التبليغ على الطرق التي استعملت في التقييم و التي أدت إلى تعديل الأسس الضريبية².

2. الإبلاغ النهائي : عند إرسال التبليغ الأولي للمكلف بالضريبة ينتظر العون المدقق انتهاء الأجل القانونية للرد الممنوحة للمكلف الخاضع للتحقيق و يكون في ذلك أمام حالتين يمكن حدوثهما³:

- إما المكلف لا يرد على التبليغ الأولي أو يرد بعد الأجل القانونية المحددة ، في هذه الحالة فغن الأسس المعدلة تبقى على حالها و العون المدقق غير مسؤول عن إعلام المكلف لأنه يعتبره قبولا ضمنيا .

- و إما المكلف يرد على التبليغ في المدة المحددة قانونا ، و يسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التدقيق ، أو لاعتراضاته عن الأسس المعدلة مدعما ذلك ببيانات و وثائق ترفق مع الرد المرسل .

III. تحرير التقرير لعملية التدقيق المحاسبي .

إن كتابة تقرير التدقيق هو الملف الذي عن طريقه ينهي المدقق مهمته ، و يجب أن يتضمن هذا التقرير كل المعلومات التي تسمح بالتأكد من احترام الإجراءات و تقييم نتائج التدقيق .

يجب أن يرفق تقرير المدقق الموجه إلى المديرية الجهوية للضرائب و كذا مديرية البحث و المراجعات ، و مفتشية الوعاء للمقاطعة بشكل الزامي بمجموعة من الوثائق المتمثلة في⁴:

- حالة مقارنة الميزانيات .
- كشف المحاسبة .
- نسخة من الإشعار بالتقويم .
- نسخة من ردود المكلف .
- الحالة التي تعكس طبيعة الضرائب ، الحقوق و العقوبات المثبتة .

¹ قانون الإجراءات الجبائية ، (2020) ، المادة 42 ، ص 20 ، <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-21-50/codes-fiscaux>

² خوصة العربي ، مرجع سبق ذكره ، ص 40 .

³ لياس قلاب ذبيح ، مرجع سبق ذكره ، ص 81 .

⁴ ولهي بوعلام و بي عثمان عائشة ، مرجع سبق ذكره ، ص 35 .

1. البطاقة التلخيصية: ¹ تعتبر هذه البطاقة التلخيصية استثمار خاصة بالإدارة الجبائية ذات أربع صفحات و التي تحتوي على كل المعلومات و الأرقام و المبالغ المتعلقة بعملية التدقيق مع إعداد جدول يمثل الحصيلة النهائية للضرائب و الرسوم المستحقة .
2. التقرير النهائي لعملية التدقيق: ² يعتبر التقرير المتعلق بعملية التدقيق في محاسبة المكلف آخر استثمار يملئها العون المدقق و الذي يضم كل الوثائق المذكورة سابقا .
 - وجه التقرير و يضم رقم القضية المتعلقة بالتدقيق في المحاسبة .
 - عموميات عن المكلف ، و تتضمن الطبيعة القانونية مع تاريخ الإنشاء أو التحويل إلى الطبيعة الحالية .
 - إجراءات التدقيق التي تكون مرفقة بالإنباتات الازمة .

¹ خوصة العربي ، مرجع سبق ذكره ، ص 41 .

² نفس المرجع السابق .

خلاصة

يعد التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية أحد وسائل الرقابة الجبائية التي تنتهجها الإدارة الجبائية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي و التأكد من الحسابات الواردة في الميزانية و حسابات النتائج و في جميع دفاتر المكلف بالضريبة و مستنداته للوصول إلى الدخل الحقيقي الذي تسعى إليه الإدارة .

حيث من خلال دراستنا لهذا الفصل نستنتج أن التدقيق الجبائي يعتبر أداة قانونية و آلية فعالة في يد الإدارة الجبائية تسمح لها من التحقق من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة و مدى قانونيتها و مصداقيتها ، و التأكد من أن المكلفين قد قاموا بأداء واجباتهم الضريبية و العمل على كشف الأخطاء و المخالفات .

الفصل الثاني

تفعيل التدقيق المحاسبي للرقابة

الجبائية

تمهيد

تمثل الرقابة الجبائية الوجه المعاكس للنظام الجبائي التصريحي ، فالمشروع الجبائي الجزائري أعطى للإدارة الجبائية الحق في القيام بالرقابة البعدية للتصريحات التي يكتتها المكلف ، و هذا من أجل الحفاظ على أموال خزينة الدولة من خلال القضاء على مختلف أشكال التهرب الجبائي .

في هذا الفصل سنتطرق إلى الرقابة الجبائية و أشكالها و مسبباتها و كذا علاقتها بالتدقيق المحاسبي الذي يعتبر أداة من أدوات الرقابة الجبائية ، حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين (02) و هما :

المبحث الأول : الاطار المفاهيمي للرقابة الجبائية .

المبحث الثاني : التدقيق المحاسبة أداة للرقابة الجبائية .

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية .

تعتبر الرقابة الجبائية من بين أهم الوسائل القانونية التي تم تسخيرها لإدارة الضرائب ، من أجل حماية أموال خزينة الدولة بالقضاء على أشكال التهرب و الغش الجبائيين . و عليه سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم الرقابة الجبائية ، أسبابها ، أهدافها و كذا أشكال الرقابة الجبائية بالجزائر .

المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية

ا. تعريف الرقابة .

عرفها المفكر الاقتصادي الشهير فايول على أنها : " التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة و التعليمات الصادرة و القواعد المقررة ، اما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها و منع تكرارها " ¹.

كما يمكن تعريفها أيضا على أنها : " الوسيلة المجدية لقياس الأداء من أجل التأكد من الأهداف قد تحققت و أن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة كما أنها تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه من الانحرافات قبل وقوعها ليتم التنفيذ وفقا لمقاييس مقررة . " ²

ا. مفهوم الرقابة الجبائية .

لا يختلف مفهوم الرقابة الجبائية عن المفهوم الواسع للرقابة لأنها تعتبر الوسيلة الأكثر فاعلية للكشف عن التهرب الضريبي ولها عدة مفاهيم نذكر أهمها :

عرفها الدكتور عبد المنعم فوزي بأنها : " فحص دقيق و مفصل للتصريحات و جميع السجلات و الوثائق و المستندات للمكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا شخصيات معنوية أو طبيعية ، و ذلك بغرض التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية . " ³

أما من الناحية القانونية فعرفت على أنها : " مجموعة من العمليات و الإجراءات التي تهدف إلى التحقيق في صحة و نزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف ، و ذلك من خلال مقارنتها بعناصر و معطيات خارجية ، و هذا الحق محفوظ بنصوص و مواد التشريع الجبائي . " ⁴

¹ محمد الهادي ضيف الله و آخرون ، (2018) ، دور التحقيقات المحاسبية الجبائية في تدقيق تصريحات المكلفين ، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد و الإدارة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة عمار ثليجي ، الاغواط ، الجزائر ، المجلد 2 ، العدد 3 ، ص 202 .

<https://www.asjp.cerist.dz/en/article/63931>

² وليام توماس و أمرسون هنكي ، مرجع سبق ذكره ، ص 14 .

³ لكصاسي إبراهيم و بوعزة عبد القادر ، مرجع سبق ذكره ، ص 275 .

⁴ رحمان أحمد و جبوري محمد ، التحقيق المصوب في المحاسبة كالية لتعزيز المراجعة الجبائية في الجزائر ، مجلة دراسات جبائية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة علي لونيبي (جامعة بليدة 02) ، بليدة ، الجزائر ، المجلد 8 ، العدد 1 ، ص 65 .

<https://www.asjp.cerist.dz/en/article/97898>

و لأن من أهم خصائص النظام الضريبي الجزائري ، أنه نظام يقوم على أساس التصريح كنظام عام متعارف عليه ، فإن المصالح الجبائية تباشر عمليات الرقابة الجبائية ضمن إطار واضح طبقا لمواد و نصوص قانونية . وعرفت المديرية العامة للضرائب DGI الرقابة الجبائية على أنها : " الوسيلة ضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضرائب ، في تشكل أحد الشروط الأساسية و الفعالية لتجسيد منافسة شريفة و عادلة بين المكلفين ."¹ و عرفت على أنها : " تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي ، و التحقق من هذا المحتوى مع الاثباتات و التصريحات المقدمة ."²

و مما سبق ذكره يمكننا استخلاص ما يلي :³

- ✓ الرقابة الجبائية تعني مراقبة سير النظام الجبائي التصريحي بهدف التقليل من التهرب الضريبي و تحقيق العدالة بين المكلفين بالضريبة و المحافظة على موارد الخزينة .
 - ✓ الرقابة الجبائية حق قانوني ممنوح للإدارة الجبائية من قبل المشرع .
 - ✓ تعد الرقابة الجبائية عملية منظمة تقوم وفق إجراءات و تحقيقات مسبقة من قبل المراقب الجبائي .
- تمنح الرقابة الجبائية حق الاطلاع على مختلف الوثائق و المستندات و السجلات المعدة من طرف المكلف بغية التأكد من مصداقيتها ، و يعد هذا الاجراء أساس لنجاحها .

¹ نفس المرجع السابق .

² محمد الهادي ضيف الله و آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 203 .

³ لكصاسي إبراهيم و بوعزة عبد القادر ، مرجع سبق ذكره ، ص 276 .

المطلب الثاني : أسباب الرقابة الجبائية و أهدافها .

1. أسباب الرقابة الجبائية .

تنص المادة 1/143 من قانون الإجراءات الجبائية على : " تحصل الضرائب المباشرة و الرسوم المتماثلة

بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله ¹ .

لاكن بالنظر إلى العديد من المعطيات و الأسباب فإن إدارة الضرائب من الناحية العملية يصعب عليها ضمان تحصيل جميع الضرائب المستحقة ، مما يحتم على الإدارة الجبائية اللجوء إلى ممارسة الرقابة الجبائية ، ز من بين هذه الأسباب ما يلي :²

1. طبيعة النظام الضريبي الجزائي :

يتميز هذا النظام بأنه تصريحي ، أي أن المكلف بالضريبة هو من يتقدم إلى إدارة الضرائب من أجل الإدلاء بتصريحاته حول مداخيله ، لتتمكن من تحديد الضرائب الواجب دفعها . لكن بعض المكلفين لا يصرحون بمداخيلهم الصحيحة من أجل تفادي دفع الضريبة ، و في هذه الحالة فإن الإدارة الجبائية تقوم بإجراءات الرقابة الجبائية كما هي محددة في القانون .

2. انتشار ظاهرة التهرب الجبائي (التهرب الضريبي) :

لقد أثبت الواقع العملي أن الكثير من المكلفين بالضريبة يسعون إلى استعمال مختلف الحيل من أجل التملص عن دفع الضرائب ، و يعود سبب انتشار هذه الظاهرة إلى وجود بعض الفراغات القانونية التي يستغلها هؤلاء من أجل عدم دفع الضرائب . و من جانب آخر فغن طبيعة النظام الجبائي الذي تطبقه الدولة لتحديد الضريبة الواجب دفعها يساهم في التهرب من الدفع ، فالواقع العملي أثبت أن هناك نوع من المبالغة في فرض بعض الضرائب مما يجعل المكلفين يبحثون عن الوسيلة التي تجنبهم دفع الضريبة أو على الأقل الإنقاص منها .

3. غياب الوعي الضريبي :

إن طريقة دفع الضريبة لا تطرح إشكالا بالنسبة لفئة الموظفين العموميين لأنه يتم خصم مقدار الضريبة الواجب دفعها آليا ، لكن الإشكال يطرح بالنسبة للمكلفين الذين يمارسون نشاطات ذات طابع مهني أو تجاري أو اقتصادي ، أين يصعب عليهم فهم معنى الضريبة و الهدف من فرضها و دور الدولة في هذا المجال .

¹ قانون الإجراءات الجبائية ، (2020) ، المادة 1/143 ، ص 40 .

² محمد قلي و فهيمة بلول ، (2018) ، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية و ضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة ، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية و الاقتصادية ، كلية الحقوق و العلوم السياسية بمركز جامعة تلمسان ، الجزائر ، المجلد 7 ، العدد 6 ص 151 و

152 . <https://alijtihed.cu-tamanrasset.dz/wp-content/uploads/2018/10/alijtihed-mag-018-art-007.pdf> .

مما يجعلهم لا يكثرثون بضرورة دفع الضريبة و لا بالآثار المترتبة عن ذلك ، بدليل عدد النزاعات التي تثار بين هذه الفئات و إدارة الضرائب .

II. أهداف الرقابة الجبائية .

الرقابة الجبائية ليست غاية في حد ذاتها بقدر ما هي أداة أو وسيلة تسعى الجهات المختصة في الدولة من ورائها إلى تحقيق جملة من أهداف القانونية ، الإدارية ، الاقتصادية و الاجتماعية .

1. الهدف القانوني :

و يتمثل في التأكد من مدى مطابقة و مسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين ، القوانين و الأنظمة لذا و حرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية و المحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أي انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية¹ .

2. الهدف الإداري :

تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الجبائية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها و يمكن أن نوضح هذا الدور في النقاط التالية² :

- تحديد الانحرافات و كشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة و الإلهام بأسبابها و بالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك .
- تساعد الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي .
- إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة و محاولة إيجاد حلول لها .

3. الهدف المالي و الاقتصادي :

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية ، و بالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ككل³ .

4. الهدف الاجتماعي :

يتمثل في هدفين رئيسيين هما⁴ :

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة و هذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات و المتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة .

¹ ولهي بوعلام و بن عثمان عائشة ، مرجع سبق ذكره ، ص 31 .

² محمد الهادي ضيف الله و آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 203 .

³ نفس المرجع السابق .

⁴ المرجع السابق ، ص 204 .

— منع و محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة و الإهمال أو تقصيره في أداء و تحمل واجباته تجاه المجتمع .

و مما سبق ذكره يمكن تصنيف اهداف الرقابة الجبائية إلى :¹

❖ الأهداف الرئيسية : تتمثل في :

- التأكد و التحقق من مدى انتظام المؤسسة تجاه القوانين الجبائية .
- مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات السارية المفعول .
- تقييم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الإمكانيات التي يتيحها المشرع الجبائي .

❖ الأهداف الثانوية : تتمثل في :

- تقييم الخطر الجبائي الناتج عن التطبيق السيئ للقواعد الجبائية .
- تجنب العقوبات و الزيادات الناتجة عن عدم التصريح أو التأخر فيه ، أو الانقاص منه .
- توضيح أهمية الخطر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي .
- محاولة إبراز نقاط القوة و نقاط الضعف للمساهمة في وضع القرار .

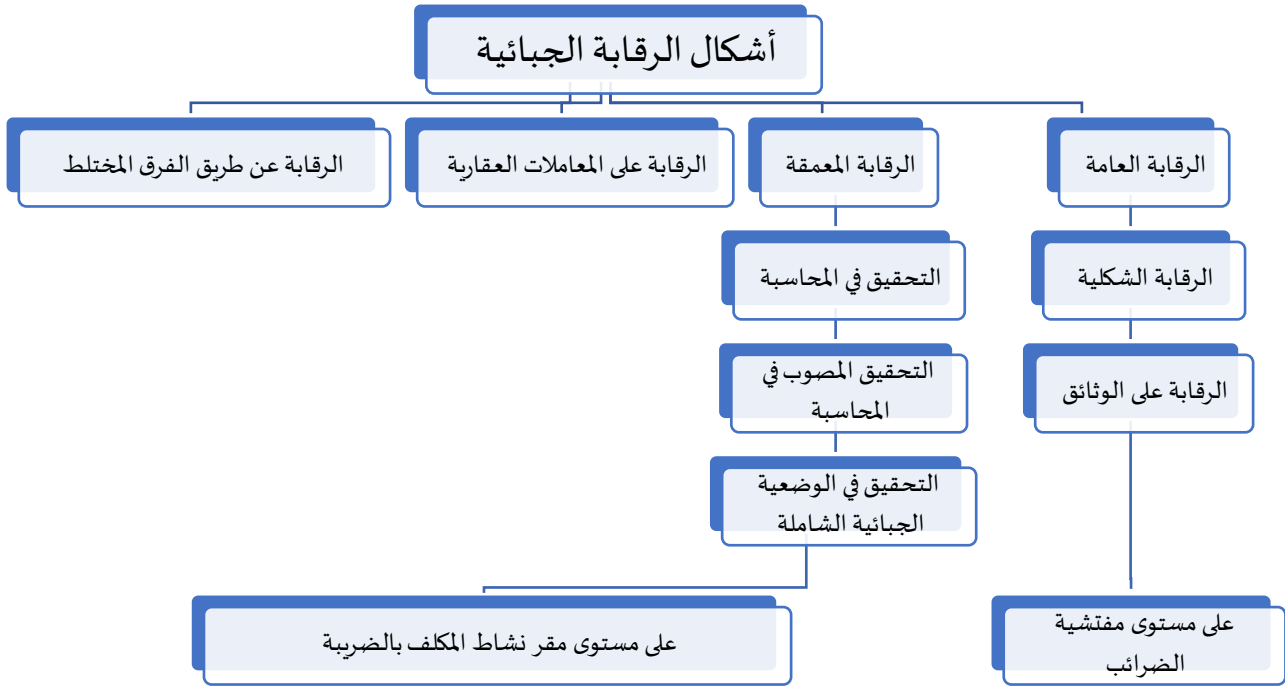
المطلب الثالث : أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر .

باعتبار الرقابة الجبائية من أهم الوسائل التي يتم من خلالها كشف المناورات التدلسية التي تؤثر سلبا على الخزينة العمومية ، فإن فعالية هذه الرقابة تتجلى من خلال مقارنة المعلومات التي يقدمها المكلف بالمعطيات الخارجية ، التي تحدد بدقة مدى صحة التصريحات التي قدمها المكلف بالضريبة.

و حسب التشريع الجبائي الجزائري يمكن التمييز بين شكلين رئيسيين للرقابة الجبائية ، رقابة عامة تتم على مستوى مصالح الضرائب ، و رقابة معمقة تتم بعين المكان (المؤسسة موضوع الرقابة) ، بالإضافة إلى أنواع أخرى تخص فئة معينة من المكلفين .

¹ ولهي بوعلام ، نحو اطار مفتوح لتفعيل أليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة ، الملتقى العالمي الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة فرحات عباس (سطيف) بالتعاون مع مخبر الشراكة و الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الفضاء الأورومغاربي ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، الجزائر ، أيام 20 – 21 أكتوبر 2009 ، ص 5 .

الشكل 05



من اعداد الطالبة بالاعتماد على المراجع

1. الرقابة العامة .

الرقابة العامة أو الشاملة تتم على مستوى مفتشيات الضرائب . وتشمل نوعين من الرقابة هما :

1. الرقابة الشكلية :

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابة تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف إلى مكتب الرقابة ، يتم هذا النوع من الرقابة في مكاتب المفتشيات و وفق الملفات الممسوكة من قبلها دون الخروج إلى الميدان .¹

تتم بطريقة منتظمة و غير انتقائية لتصريحات المكلفين بالضريبة ، و هذا من خلال الفحص الشكلي لمضمون التصريحات و التأكد من احتوائها على أخطاء و تصحيحها أن وجدت ، سواء كانت حسابية أو

¹ لكطاسي إبراهيم و بوعزة عبد القادر ، مرجع سبق ذكره ، ص 278 .

ترحيل و نقل أو أخطاء ناتجة عن التناقض بين التصريحات السنوية و الدورية ، و كذا كشوفات الربط و بطاقات المعلومات التي تتحصل عليها المصالح الجبائية من مصادر خارجية غير المكلف بالضريبة .¹ و قد تم النص على هذه الرقابة في المادة 1/18 من قانون الإجراءات الجبائية*.

2. الرقابة على الوثائق :

تتفق هذه الرقابة مع الرقابة الشكلية في أنها تتم بمقر مفتشية الضرائب المختصة ، إلا أن ما يميز هذا النوع الثاني أنه يتم تفحص المعطيات التي قدمها المكلف بالضريبة و التحقق من التوافق بين المعلومات ، كما يقوم المفتش المعني بدراسة مدى الترابط و التجانس بين الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة بالسنوات الماضية .² و تهدف هذه الرقابة بصفة عامة إلى ما يلي :³

- تحليل و مقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها مع تطور الذمة المالية للمكلف .
 - القيام بفحص دقيق و شامل لجميع التصريحات المكتتبة و المقدمة من قبل المكلف .
 - طلب معلومات إضافية أو تبريرات و توضيحات ، بخصوص أي غموض أو تسجيل غير مفهوم .
- و قد أكد المشرع الجزائري على هذه الرقابة في نص المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية التي أقرت بضرورة مراقبة التصريحات و طلب توضيحات شفوية ، و في حالة عدم قبول المكلف بالضريبة لطلبات التوضيحات و جب على المفتش ارسال طلب كتابي لتقديم التوضيحات ، لأن هذا الطلب الكتابي هو الدليل على عدم مخالفة المفتش لهذا الإجراء في حالة نشوب نزاع في المستقبل و تمنح للمكلف مدة لا تقل عن 30 يوما لتقديم تبريراته و ملاحظاته .⁴

II. الرقابة المعمقة .

الرقابة المعمقة هي استمرار للرقابة على الوثائق غرضها اكتشاف التهرب الضريبي بدراسة الملفات بدقة و بصفة معمقة . و يأخذ هذا الشكل من الرقابة جملة من الإجراءات يقوم بها الأعوان المحققين في الأماكن التي يزاول فيها المكلفين بالضريبة نشاطاتهم ، من أجل المعاينة الميدانية و القيام بمختلف العمليات للتأكد من صحة و مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف و مدى التطابق بين البيانات و المعطيات المبينة في الوثائق و الفواتير مع ما هو موجود في أرض الواقع . و تحتوي الرقابة المعمقة على ثلاث أنواع و هي : التحقيق في المحاسبة ، التحقيق المصوب في المحاسبة و التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة .

¹ رحمانى أحمد ، جبوري محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 66 .

* " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة .

كما يمكن أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليس لها صفة التاجر و التي تدفع أجور ؛ أو أنعابا ؛ أو مرتبات مهما كانت طبيعتها . يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها ، الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها .

² محمد قلي و فهيمة بلول ، مرجع سبق ذكره ، ص 154 .

³ رحمانى أحمد و جبوري محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 66 .

⁴ قانون الإجراءات الجبائية ، (2020) ، المادة 19 ، ص 8 ،

1. التحقيق في المحاسبة: (VC)

تعتبر هذه المراقبة أهم وأخطر من الرقابة الشاملة المتعلقة بالتصريحات ، لأن التحقيق في المحاسبة لا يهدف فقط إلى الحصول على ما يبرر العناصر المصرح بها بل يهدف إلى إعادة تشكيل الضريبة بناءً على الأسس التي تكشفها التحريات الضرورية.¹

و نظرا لأهمية هذا النوع من الرقابة فقد توسع المشرع في تعريفها و تبيان إجراءاتها في نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية ، حيث عرفتها على أنها : " التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة من العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة ". و تتمثل إجراءات هذه الرقابة حسب المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية في:²

- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها و هذا يتم بتحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان ، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف يوجهه كتابيا و تقبله المصلحة ؛ أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة .
- لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلى من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل .
- تمارس الإدارة الجبائية حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات (سندات تقليدية أو أنظمة الإعلام الآلي) .
- لا يمكن الشروع في إجراءات أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا ، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته .
- يستفيد المكلف بالضريبة من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام ، ابتداءً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق .
- يجب ان يتضمن الإشعار بالتحقيق ألقاب و أسماء و رتب المحققين ، و كذا تاريخ و ساعة أول تدخل و الفترة و الوثائق الواجب الاطلاع عليها .
- المكلف بالضريبة له حق الاستعانة بمستشار خاص من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة .
- في حالة المراقبة المفاجئة يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عملية المراقبة .
- لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان أكثر من ثلاث (03) أشهر ، فيما يخص :

¹ محمد قلي و فهيمة بلول ، مرجع سبق ذكره ، ص 155 .

² قانون الإجراءات الجبائية (2020) ، المادة 20 ، ص 10 .

- مؤسسات تأدية الخدمات ، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1 000 000 دج بالسببة لكل سنة مالية محقق فيها .
 - كل المؤسسات الأخرى ، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2 000 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .
- يمد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر ، فيما يخص :
- مؤسسات تأدية الخدمات ، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 5 000 000 دج بالسببة لكل سنة مالية محقق فيها .
 - كل المؤسسات الأخرى ، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 10 000 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .
 - يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة (09) أشهر .
- و بصفة عامة فإن التحقيق في المحاسبة هو مجموعة من العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة الشهرية المتمثلة في (G50 و G50A) و السنوية ، و يتم خلالها التحقيق في دفاتر و وثائق المحاسبة من طرف مفتش الضرائب بعين المكان و مقارنتها بالتصريحات . و تتم مراقبة كل الوثائق مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات .

2. التحقيق المصوب في المحاسبة : (VP)

تم إضافة هذا الإجراء بعد تعديل قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 22 من الأمر 02-08 الذي يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008 التي نصت على انشاء المادة 20 مكرر التي تتضمن إحداث نوع جديد من الرقابة سمي بالتحقيق المصوب في المحاسبة و تبيان إجراءاته¹.

تنص المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية على : " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب ، لفترة كاملة أو الجزء منها غير متقدمة أو مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية .

و يتم ذلك التحقيق عندما تشكل الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم ابرامها من طرف المكلفين بالضريبة و التي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية . " ²

و قد عرفت المديرية العامة للضرائب DGI هذا النوع من التحقيق على أنه : " يعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة إجراء رقابة موجه ، أقل شمولية و أكثر سرعة و أقل اتساعا من إجراء التحقيق في المحاسبة .

¹ الأمر 02-08 المؤرخ في 21 رجب 1429 الموافق ل 24 يوليو 2008 ، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008 ، الجريدة الرسمية رقم 42 ، الصادرة في

24 رجب 1429 الموافق ل 27 يوليو 2008 ، المادة 22 ، ص 8 .

² قانون الإجراءات الجبائية (2020) ، المادة 20 مكرر ، ص 11 .

يتضمن هذا الإجراء مراقبة الوثائق الثبوتية و المحاسبية لبعض عناوين الضرائب الخاصة بكل أو جزء من فترة غير متقدمة بمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية تتعلق بفترة تقل عن سنة جبائية¹.

❖ هدف التحقيق المصوب في المحاسبة :

يكمن الهدف الرئيسي للتحقيق المصوب في السماح للمصالح الجبائية بالرفع من عدد عمليات الرقابة مع التخفيض من عدد المعاينات بعين المكان . اذ يسعى إلى تصحيح الاغفالات والأخطاء و النقائص التي يتم الكشف عنها .

يعتبر هذا الإجراء أقل إلزاما بالنسبة للمكلف بالضريبة حيث لا يجبر هذا الأخير على تقديم كل الوثائق المحاسبية للتبرير أرقام الأعمال و النتائج المصرح بها . تقتصر هنا مطالبة المكلف بالضريبة إلى بالوثائق التي تخص عناوين الضرائب للفترة المستهدفة الرقابة².

❖ نطاق التحقيق المصوب :

من خلال هذا الإجراء الرقابي ، يتم السعي إلى طرح أداة تحكم جديدة تسمح بإجراء تحقيقات هادفة ؛ أو البرمجة ذات الأولوية التي قد تتعلق على سبيل المثال ب :³

- مراقبة نوع واحد من الضرائب أو عدة أنواع لفترة محددة تساوي أو تقل عن 4 سنوات غير متقدمة .
- مراقبة انتظام الخصومات التي تمت فيما يخص الضريبة على القيمة مضافة (TVA) ، أصل الضرائب المقتطعة (précompte) ، الحصص الممنوحة ، المعدلات المفروضة و سداد التكاليف المطلوبة .
- مراقبة البنود المحاسبية الفردية و بوضوح بناءً على إعلان النتائج (أعباء الإهلاكات ، المؤونات) .
- مراقبة العجز المتكرر ، الامتيازات الجبائية الممنوحة و أرباح المعاد استثمارها .
- مراقبة مبالغ المستردة من الإعفاءات الضريبية .

و قد نصت المادة 20 مكرر أيضا على إجراءات التحقيق المصوب و المتمثلة في :⁴

- لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق ، باي حال من الأحوال فحص معمق و نقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة .
- يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس قواعد التي يخضع لها التحقيق في المحاسبة .

¹ النشرة الشهرية للمديرية العامة للضرائب ، (2013) ، التحقيق المصوب وسيلة رقابة فعالة للكشف عن المخالفات ، https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/lettres_dgi/LDGI%2070.pdf ، 22/07/2020 ، 10 : 00 .

² نفس المرجع السابق .

³ Direction Générale des Impôts ، circulaire vérification ponctuelle ، page 3 ،

<https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/circulaires/circulaire%20verification%20ponctuelle.pdf> ، 28/02/2020 ، 20 : 41 .

⁴ قانون الإجراءات الجبائية (2020) ، المادة 20 مكرر ، ص 11 و 12 .

- لا يمكن الشروع في اجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون اعلام المكلف بالضريبة مسبقا ، عن إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته ، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام ابتداءً من تاريخ استلام الإشعار .
- يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة مسبقا ، توضيح خاصة بالتحقيق المصوب بموجب التعرف على طبيعة العمليات المحقق فيها .
- لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان ، في الدفاتر او الوثائق أكثر من شهرين (02) .
- يملك المكلف بالضريبة أجل ثلاثون (30) يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله ، ابتداءً من تاريخ الإشعار بإعادة التقويم .
- إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا .

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

في إطار تعزيز آليات المراجعة الجبائية ، تم استحداث هذا النوع من التحقيق كامتداد للتحقيق في المحاسبة ، وهذا بموجب القانون رقم 91 – 25 المؤرخ في 09 جمادى الثانية 1412 الموافق ل 16 ديسمبر سنة 1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 . حيث نصت المادة 23 منه على انه يضاف إلى قانون الضرائب المباشرة قسم خاص بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية¹.

يعرف هذا الإجراء على أنه : " مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة تصريحات المداخيل الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل ، و مقارنة المداخيل المصرح بها مع إجمالي المداخيل المحققة " ². و حسب المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية فإن³ :

- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي ، سواء توفر لديهم موطن جبائي بالجزائر أم لا ، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة .
- يتأكد الاعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة ، و الذمة أو الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى .

¹ القانون رقم 91 – 25 المؤرخ في 09 جمادى الثانية 1412 الموافق ل 16 ديسمبر 1991 المتضمن ل قانون المالية لسنة 1992 ، الجريدة الرسمية رقم 65 الصادرة في 11 جمادى الثانية 1412 الموافق ل 18 ديسمبر 1991 ، المادة 23 ، ص 07 .

² محمد قلي و فهيمة بلول ، مرجع سبق ذكره ، ص 156 .

³ قانون الإجراءات الجبائية (2020) ، المادة 21 ، ص 13 .

- يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية و عناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا ، وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة .
- لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل .
- إعلام المكلف بالضريبة (شخص طبيعي) الخاضع للتحقيق المعمق مسبقا . من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه مع إشعار بالاستلام ، مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية ، و منحه أجل أدنى للتحضير يقدر ب خمسة عشر (15) يوم ، ابتداءً من تاريخ الاستلام .
- يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق و أن يشير صراحة ، تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره خلال عملية المراقبة .
- لا يمكن أن تكون فترة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة تفوق سنة واحدة .
- عندما يتم الانتهاء من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل ، لا يجوز للإدارة الجبائية بعده الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق الخاصة بنفس الفترة و نفس الضريبة ، إلى إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية .

1.1. أشكال أخرى للرقابة الجبائية .

1. الرقابة على المعاملات العقارية :

و هي الرقابة المبنية على عمليات بيع و شراء العقارات المبنية و الغير مبنية ، و / أو إيجار هذه العقارات ، حيث تعمل مصالح الرقابة الجبائية على إعادة تقييم هذه المعاملات وفقا لقانون العرض و الطلب أي وفقا لما يفرضه السوق في الفترة التي تمت فيها هذه المعاملات ، حيث أن أغلبية الفئة الخاضعة لهذا النوع الرقابي لا تمثل المكلفين الطبيعيين و المعنويين الخاضعين للضريبة و المحصين جبائيا ، بالتالي فالرقابة على المعاملات العقارية تعتبر من الأدوات المكافحة للتهرب الجبائي و التي تعطي صورة واضحة لحجم المعاملات قيمة الأموال المتداولة في السوق الرسمية و غير الرسمية للدولة¹.

2. الرقابة عن طريق الفرق المختلطة :

كما سبق الذكر فهذا النوع الرقابي يتخصص في الرقابة على عمليات الاستيراد و التجارة بالجملة أو التجزئة ، من خلال مدى الالتزام و تطبيق المكلفين بالضريبة للقوانين الضريبية و الجمركية و القانون التجاري . من خلال مختلف أشكال الرقابة الجبائية تعمل الإدارة الجبائية على حمل المكلف بالتصريح بمداخيله و أرباحه حتى و لو كانت التصريحات لا تعكس الواقع بالضبط و إنما تكون قريبة من الحقيقة ، باستعمال الوسائل و الإمكانيات المادية و البشرية المتاحة لها و التي تعتبر ضئيلة جدا بالنظر إلى حجم النشاط التجاري و الصناعي².

¹ خديري صيرينة ، جنينة عمر ، (2019) ، الرقابة الجبائية في الجزائر اثنين هدي في مكافحة التهرب الجبائي و تنمية الإيرادات الجبائية دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2011 – 2018 ، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و الإدارية في جامعة

المسيلة ، الجزائر ، المجلد 12 ، العدد 02 ، ص 325. <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/104188>

² نفس المرجع السابق .

المبحث الثاني : علاقة التدقيق بالرقابة الجبائية .

المطلب الأول : قدرت التحكم في أدوات التدقيق على تفعيل الرقابة الجبائية¹.

I. قدرة دليل المدقق في تفعيل الرقابة الجبائية .

سبق و ذكرنا أن دليل المدقق هو أداة سخرتها الإدارة الجبائية للمدقق أو العون المحقق من أجل ارشاده و توجيهه و اعتباره المرجع الأساسي لأداء مهمته ، لكونه يحتوي على المراحل و الإجراءات التفصيلية في مجال التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة . و من خلال دراستنا لهذه الأداة نلاحظ أن عدم تحكم المدقق فيها بشكل صحيح و دقيق ، و أي نقص أو تقصير خاصة في الإجراءات القانونية المتمثلة في كل مراحل عملية التدقيق قد يؤدي إلى بطلان أو قابلية البطلان لهذه العملية ، مما يترتب عنه عدم التمكن من تسوية الوضعية الجبائية للمكلف الخاضع للتحقيق ، و كذا عدم القدرة على استرجاع حقوق الخزينة العمومية . و بناءً على ما تم ذكره نستطيع القول أن التحكم في دليل المدقق يفعل الرقابة الجبائية .

II. تحيين القوانين الجبائية و قدرتها على دعم الرقابة الجبائية :

إن المشرع الجزائري قد سخر للإدارة الجبائية عدة قوانين تساعد على أداء مهامها على أكمل وجه رغم التعديلات المستمرة فيها بما يتماشى مع التطورات الاقتصادية و تزامنها و الظروف و المستجدات التي تتغير من حين لآخر .

و تعتبر هذه القوانين الأداة الأساسية لعملية التدقيق المحاسبي و كذا عملية الرقابة الجبائية و خاصة منها القانون التجاري و قانون الإجراءات الجبائية الذي يجيب عن كل التساؤلات المتعلقة بمراحل و إجراءات الرقابة الجبائية بشكل عام و التدقيق في محاسبة المكلف بشكل خاص . لكن معرفة العون المدقق بالقوانين الجبائية دون القيام بالتحيين المستمر لتلك النصوص تبعاً لقوانين المالية الأولية منها و التكميلية مع الاطلاع على كل التعليمات و المناشير الصادرة عن المديرية العامة للضرائب بشكل عام و مديرية الأبحاث و المراجعات بشكل عام، قد يؤدي إلى بطلان أو قابلية البطلان لعملية التدقيق مما يؤدي بصفة غير مباشرة إلى عدم القدرة على تسوية الوضعية الجبائية للمكلف المتهم من الضريبة و عدم القدرة على استرجاع حقوق الخزينة العمومية . و عليه نستطيع القول أن التحكم في القوانين الجبائية و تحيينها بشكل مستمر يساعد في تفعيل الرقابة الجبائية .

III. قدرة المبادئ المحاسبية على تفعيل الرقابة الجبائية .

مما سبق ذكره فالمدقق المكلف بالتحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة يجب أن يكون على قدر عال من الكفاءة العالية و الدراية التامة بالمبادئ و القواعد المحاسبية المتعارف عليها ، التي تستعمل في تسجيل و تبويب العمليات المحاسبية و المالية ، لأن المحاسبة هي مرآة عاكسة لواقع المؤسسة ، و هذا بهدف كشف التجاوزات و

¹ خوصة العربي ، مرجع سبق ذكره ، ص 42 و 43 .

الأخطاء التي تساهم في تفشي ظاهرة التهرب الضريبي التي تسعى الإدارة الجبائية دائما للحد منها و التي تأثر على عملية الرقابة الجبائية .

و عليه من خلال دراستنا تبين لنا أن التحكم في أساسيات المعرفة المحاسبية و المجسدة في المبادئ و الفروض المحاسبية من قبل العون المدقق يساعد تفعيل الجيد للرقابة الجبائية .

و بعد التطرق لمفردات أدوات التدقيق و مدى علاقتها بعملية التدقيق في محاسبة المكلف و مساهمتها في تفعيل الرقابة الجبائية ، نرى أن عدم التحكم في هذه الأدوات فضلا عن الامتثال للضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة قد تعرقل مهمة لعون المدقق و تخلق ثغرات يستعملها المكلف للتملص من دفع مستحقته الجبائية . و منه يمكننا أن نستخلص أن التحكم في أدوات التدقيق يفعل بشكل مباشر الرقابة الجبائية .

المطلب الثاني : قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل على تفعيل الرقابة الجبائية¹.

من بين الإجراءات الميدانية التي يقوم بها العون المدقق نجد فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل و نعني به الفحص المادي لكل الدفاتر القانونية و الوثائق المحاسبية الملزم على المكلف بالضريبة الخاضع للنظام الحقيقي مسكها طبق للمواد (09 – 11 – 12) من القانون التجاري الجزائري و المتعلقة بالسنوات محل التدقيق .

1. قدرة فحص الدفاتر المحاسبية على تفعيل الرقابة الجبائية .

الزم القانون التجاري الجزائري المكلف بالضريبة الخاضع للنظام الحقيقي تقديم الدفاتر المحاسبية المتمثلة في دفتر اليومية و دفتر الجرد للعون المدقق لفحص تلك الدفاتر بشكل جيد و التأكد من مطابقتها للأحكام القانونية المنصوص عليها .

نرى من خلال دراستنا لهذه الدفاتر المحاسبية القانونية أنها تمثل المرحلة الأولى في العمل الميداني الذي يقوم به العون المدقق ، و التي على أساسها قد يتكون لديه حكم أولي حول محاسبة المكلف ، فإذا وجدت الدفاتر المحاسبية غير مطابقة للأحكام القانونية فإنها توجي للعون المدقق أن المحاسبة غير منتظمة مما تعطي إشارات سلبية تعكس نية المكلف في التهرب من الضريبة . و عليه نستطيع القول أن حسن فحص الدفاتر المحاسبية من حيث الشكل من قبل العون المدقق تساعد على تفعيل الرقابة الجبائية .

¹ المرجع السابق ، ص 44 .

II. فحص الوثائق الختامية وقدرتها على تفعيل الرقابة الجبائية .

تمثل الوثائق الختامية خلاصة العمل المنجز خلال الدورة و المعبرة عن المركز المالي و حجم النشاط الفعلي الممارس من طرف المؤسسة خلال السنة المالية ، و على العون المدقق أن يحرص على فحص هذه الوثائق الموجود نسخ منها في الملف الجبائي للمكلف عن طريق المقارنة بين الميزانيات المحاسبية و جداول حسابات النتائج للأربع سنوات الغير متقدمة موضوع التحقيق ، ليستطيع اكتشاف التجاوزات و الأخطاء التي يمكن أن يقع فيها المكلف بقصد أو دون قصد كتطور مستويات عناصر الأصول ، المخزون ، رقم الأعمال و غيرها من المؤشرات التي يراها العون المدقق أساليب تكشف التجاوزات . و عليه نستطيع القول أن حسن فحص الوثائق المحاسبية الختامية يفعل الرقابة الجبائية .

III. فحص الوثائق الاثباتية و مساهمتها في تفعيل الرقابة الجبائية .

من بديهيات المحاسبة أنه لا يمكن للمحاسب تسجيل أي قيد في اليومية إلا بتوفر سند قانوني يدعم صحة تلك العمليات المسجلة ، و نجد أن الفاتورة من أهم الوثائق الاثباتية على مستوى التعاملات المالية و التجارية مع وجود وثائق لا تقل أهمية عنها كالعقود ، الوصولات ز التراخيص . كما لا يمكن قبول تلك الوثائق إلا بعد فحصها شكلا من حيث الأسس القانونية و مدى الاعتراف بها ، تاريخ تحريرها ، ختم و توقيع الجهة المحررة لها و غيرها من المعايير المتعارف عليها . و بما أن العون المدقق يسعى جاهدا للتأكد من صدق التصريحات المكتتبه من طرف المكلف فعليه فحص كل الوثائق الاثباتية فحصا دقيقا للتأكد من مدى صحتها و مطابقتها للأسس القانونية . و عليه نجد أن الوثائق الاثباتية تعتبر سند قانوني للتعبير عن مدى صدق تلك التسجيلات المحاسبية المدونة في الدفاتر ، و عدم معرفة العون بالشروط القانونية و المعايير العامة التي تحكم أي وثيقة اثبات قد لا يتمكن من كشف التجاوزات و المناورات التدلسية التي يقوم بها المكلف مما ينعكس سلبا على الرقابة الجبائية . و منه يمكننا القول أن حسن فحص الوثائق الاثباتية من حيث الشكل تساعد على تفعيل الرقابة الجبائية .

و بناءً على ما تم ذكره يمكن القول أن التدقيق الشكلي للدفاتر المحاسبية و الوثائق الختامية يساهم في تفعيل الرقابة الجبائية و يسهل عمل المدقق للقيام بالمهمة المسندة إليه على أكمل وجه .

المطلب الثالث : قدرة فحص المحاسبة من حيث المضمون على تفعيل الرقابة الجبائية .¹

بعد قيام العون المدقق بفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل و الخروج برأي إيجابي يلجأ العون المدقق إلى فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون أي بمعنى القيام بفحص دقيق و معمق لكل الحسابات الرئيسية و الفرعية . و من بين الحسابات المحورية التي يركز عليها العون المدقق هو حساب رقم الأعمال الذي يمثل النشاط الممارس من قبل المكلف ، و يعتبر رقم الأعمال القاعدة المنشأة للضريبة (الوعاء الضريبي) للكثير من الضرائب كالرسم على النشاط المهني TAP و الرسم على القيمة المضافة TVA .

و يختلف نوع رقم الأعمال من نشاط لآخر فمبيعات البضائع تمثل رقم الأعمال التجاري ، و الإنتاج يمثل رقم الأعمال الصناعي ، أما الإيرادات المحصلة من تقديم الخدمات فتمثل رقم الأعمال الخدمي . و هنا يقوم العون المدقق بالتعامل مع هذا الحساب حسب النشاط المناسب له و كشف التجاوزات .

ا. قدرة رقم الأعمال التجاري على تفعيل الرقابة الجبائية .

يتميز النشاط التجاري بسرعة دوران المخزون وكثرة المبيعات المحققة خلال الدورة ، و عليه العون المدقق يجد سهولة في كشف الأخطاء و التجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف للتهرب من الضريبة من خلال جمع المعلومات من الأطراف المتعاملة مع المكلف ، و يتم كشف حجم رقم الأعمال الحقيقي من خلال المؤشرات التالية :

- إعداد رقم الأعمال على أساس فواتير البيع المحررة من طرف المكلف و المسلمة للزبائن .
- إعداد رقم الأعمال على أساس فواتير الشراء المسلمة للموردين .
- إعداد رقم الأعمال على أساس الإيرادات المحققة .

و عليه نرى من خلال دراستنا لهذا الصنف من حساب رقم الأعمال ، أن عدم التحكم من طرف العون المدقق في كيفية كشف التجاوزات و الأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف لإخفاء حجم مبيعاته المحققة فعلا قد تفوت على الإدارة الجبائية استرجاع حقوق الخزينة العمومية ، و تشجع المكلف للقيام بهذا السلوك عدة مرات ، مما ينعكس سلبا على الرقابة الجبائية . و منه يمكننا القول أن التحكم السليم في عملية فحص حساب رقم الأعمال التجاري قد يساعد في تفعيل الرقابة الجبائية .

¹ بويش سميرة ، (2016) ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر اكايمي ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة مستغانم ، الجزائر ، ص 43 و 44 .

II. قدرة رقم الأعمال الصناعي في تفعيل الرقابة الجبائية .

يعتبر النشاط الصناعي من أهم الأنشطة التي تعتمد عليها الدولة في سياستها الاقتصادية و هذا نظرا للدور الفعال الذي تلعبه في الدورة الاقتصادية ، كما أن هذا النشاط الحيوي يختلف عن غيره من الأنشطة بسبب تعقد مهامه و التي تختلف من قطاع لآخر .

و عليه يجب على العون المدقق الحرص الشديد في كيفية التأكد من رقم الأعمال المحقق في هذا المجال ، و لذلك منح المشرع الجبائي حق الاطلاع على كل ما يخدم التدقيق و يساعد العون المدقق في كشف الأخطاء و التجاوزات التي تخفي الوجه الحقيقي لحجم النشاط الممارس من قبل المكلف . أما المؤشرات التي يعتمد عليها العون المدقق في إعادة تقدير رقم الاعمال الناتج عن النشاط الصناعي فنجدها عديدة و يختلف تطبيقها من حالة لأخرى و نجد أهمها :

- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الفواتير المتعلقة ببيع المنتجات أو شراء المواد الأولية .
 - إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات المحققة و هذا باستخدام الحساب المالي .
 - إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس عناصر كمية المواد المستعملة في عملية الإنتاج .
 - إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس تكاليف الإنتاج خاصة منها القوة المحركة و العامل البشري .
 - إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس النسب المدروسة بين مختلف العناصر المكونة لسعر التكلفة .
- و عليه نرى من خلال دراستنا لحساب رقم الأعمال الصناعي ، أن عدم تحكم العون المدقق في كيفية كشف التجاوزات التي يستعملها المكلف لإخفاء حجم مبيعاته المحقق بسبب تعقد عمليات الإنتاج بمختلف مراحلها و التي قد تفوت على الإدارة الجبائية استرجاع حقوق الخزينة العمومية ، و عليه نستطيع القول ان التحكم السليم في عملية فحص حساب رقم الأعمال الصناعي قد تساعد في تفعيل الرقابة الجبائية .

III. قدرة رقم الأعمال الخدمي في تفعيل الرقابة الجبائية .

يمثل النشاط الخدمي عنصر حيوي يساهم في دعم عجلة التنمية الاقتصادية ، يتميز بغياب عنصر المخزون الذي يعتمد عليه العون المدقق في كشف الأخطاء و التجاوزات التي قد يستعملها هذا الصنف من المكلفين لإخفاء الإيرادات المحققة بشكل فعلي و التي تعتبر تهرب ضريبي . لذلك سخرت له الإدارة الجبائية حق الاطلاع لكل هيئة يراها مناسبة لجمع المعلومات و المصادقات من الأطراف المعنية ، أما من أهم المؤشرات التي يعتمد عليها العون المدقق لإعادة تقدير رقم الأعمال الناتج عن النشاط الخدمي فنجدها عديدة و تختلف من قطاع لآخر :

- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الفواتير المتعلقة بتقديم الخدمة للزبائن .
- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات المحققة .
- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس مختلف التكاليف المنفقة في النشاط العادي للمؤسسة .

و من هنا يمكننا استنتاج أن التحكم السليم في عملية فحص حساب رقم الأعمال الخدمي قد تساعد في تفعيل الرقابة الجبائية .

ومنه يمكننا القول أن للعون المدقق كامل السلطة في اختيار العنصر الملائم الذي يساعده في إعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع للضريبة بمختلف أنواعه ، بشرط أن يكون ذو دلالة على واقع و حقيقة النشاط الممارس من طرف المكلف ، إضافة إلى أن إعادة التقدير يجب أن تقتضي بالمقابل رفض محاسبة المكلف شكلاً أو مضموناً .

خلاصة

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة وكذا التطبيق الميداني للقوانين و التشريعات الجبائية ، اذ تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية والعمل على اكتشاف كل الأخطاء و المخالفات المسجلة بهدف تصحيحها و تقويمها .

و لتحقيق الأهداف المرجوة من هذه العملية ، فقد عمل المشرع الجبائي على تنظيم سيرها و عملها و ذلك بإسناد مهمة القيام به إلى أجهزة مختصة ، و من جهة أخرى قام بسن جملة من القوانين التي تعد معلما موحدًا في نفس الوقت بالنسبة لكل من المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية ، بهدف تنظيم العلاقة الرابطة بينهما بجعلها مقننة ، لذا عمل على منح جملة من الصلاحيات للأعوان المراقبين تيسيرا لأداء عملهم ، و في نفس الوقت فرض على المكلف بالضريبة عدة التزامات و كذلك جملة من الضمانات سواء تلك المتعلقة بالمرحلة التحضيرية ، الميدانية و الختامية .

و لقد اتضح لنا أن عملية التدقيق المحاسبي لكي تكون ناجحة لا بد على العون أن يكون متحكما بأدوات التدقيق لأنها سلاحه لتحديد مهامه و ذلك من خلال الالتزام بدليل المدقق في المحاسبة ، و كذا القوانين الجبائية و تحديثها ، لمبادئ و الفروض المحاسبية ثم فحص محاسبة من حيث الشكل و المضمون و ذلك من خلال الدفاتر و الوثائق المحاسبية و مدى مطابقتها لنصوص القانونية و ارتكاز على الحساب الأساسي الممثل في رقم الأعمال بمختلف أشكاله " تجاري ، صناعي ، خدمي "

الفصل الثالث

دراسة ميدانية

تمهيد

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية ، حيث نقف من خلاله على فعالية التدقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية داخل المؤسسة الاقتصادية و عرض النتائج المتوصل إليها ، و نظرا أن جميع الدراسة حول هذا الموضوع كانت دراسات حالات على مستوى مديريات الضرائب ، لذا ارتأينا أن من الأفضل دراسة هذا الموضوع من وجهة نظر مهني مجالي التدقيق و الجباية و كذا الأكاديميين باستخدام أسلوب العينة و ذلك لاختبار الفرضيات المرتبطة بالدراسة من خلال الاستبيان الموجه لهم ، و هذا من اجل تأكد أن التدقيق المحاسبي أداة لتفعيل الرقابة الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية .

و للإلمام أكثر بالدراسة الميدانية ارتأينا أن نقسم هذا الفصل إلى :

المبحث الأول : الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية .

المبحث الثاني : أدوات الدراسة .

المبحث الثالث : اختبار و تحليل الفرضيات .

المبحث الأول: إجراءات الدراسة .

نتناول في هذا المبحث إجراءات الدراسة المناسبة وفق لطبيعة موضوع البحث ، من خلال مجتمع الدراسة و عينة الدراسة و متغيرات الدراسة .

المطلب الأول: يتكون مجتمع الدراسة .

من جميع ممارسي مهنتي التدقيق و الجباية من مهنيين و أكاديميين . و ينقسم مجتمع الدراسة إلى :

1. الخبير المحاسب: يتم اللجوء إلى الخبير المحاسب للقيام بمهمة التدقيق المالي و المحاسبي للمؤسسات و الهيئات بشكل تعاقدي و اختياري أي بطلب من إدارة المؤسسة .
2. محافظ الحسابات : تسند لمحافظ الحسابات مهمة التدقيق القانوني الالزامي بالمؤسسات بغرض المصادقة على صحة حساباتها .
3. المدقق الجبائي : تسند إلى المدقق الجبائي مهمة الرقابة الجبائية إما لصالح المؤسسة لتفادي الأخطاء و الخطار ؛ أو لفائدة الإدارة الجبائية للبحث عن الأخطاء و الاغفالات و يسعى في هذه الحالة بالمحقق الجبائي .
4. الأكاديمي : هم الأساتذة المحاضرين بالجامعة و الدكاترة تخصصي التدقيق و الجباية .

المطلب الثاني: عينة الدراسة .

و تشمل عينة الدراسة أفراد مجتمع الدراسة ، حيث قمنا بتوزيع (32) استمارة استبيان الكتروني و تم ارسال رابط الاستبيان عن طريق البريد الالكتروني و تبعنا هذه الطريقة بسبب الأوضاع الراهنة بسبب احتياطات الوقائية للفيروس (الملحق 01) و تحصلنا على عناوين الاكترونية عن طريق موقع CNC ، و تبين لنا ان عدد الاستبيانات المسترجعة ليس نفسها بل 10 استمارات استبيان فقط ، و كانت كلها صالحة للدراسة وفق الجدول التالي :

الجدول 03

| النسبة % | العدد | ممارسي المهنة |
|----------|-------|----------------|
| 10 % | 1 | الخبير المحاسب |
| 30 % | 3 | محافظ الحسابات |
| 20 % | 2 | المدقق الجبائي |
| 40 % | 4 | أكاديمي |
| 100 % | 10 | المجموع |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الإجابات المسترجعة عبر Google Forms

المطلب الثالث : متغيرات الدراسة و خصائصها .

ا. متغيرات الدراسة .

تنقسم متغيرات الدراسة إلى :

1. المتغيرات المستقلة : تتمثل المتغيرات المستقلة فيما يلي :

أ. متغير سنوات الخبرة :

كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول 04

| سنوات الخبرة | أقل من 5 سنوات | من 5 إلى 10 سنوات | أكثر من 10 سنوات |
|--------------|----------------|-------------------|------------------|
| الترميز | 1 | 2 | 3 |

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على دراسات سابقة

ب. متغير المؤهل العلمي (الدرجة العلمية) :

كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول 05

| المؤهل العلمي | دكتورا | ماستر | ليسانس | دراسات أخرى |
|---------------|--------|-------|--------|-------------|
| الترميز | 4 | 3 | 2 | 1 |

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على دراسات سابقة

ج. متغير طبيعة المهنة :

كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول 06

| طبيعة المهنة | الخبير المحاسب | محافظ الحسابات | المدقق الجبائي | أكاديمي |
|--------------|----------------|----------------|----------------|---------|
| الترميز | 4 | 3 | 2 | 1 |

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على دراسات سابقة

2. المتغير التابع :

يتمثل المتغير التابع في أهمية التزام المدققين لآليات التدقيق المحاسبي بالمؤسسة لتفادي الأخطاء و الخطر الجبائي .

II. الخصائص الإحصائية لعينة الدراسة .

تتمثل الخصائص الإحصائية (انظر الملحق 02) لعينة الدراسة فيما يلي :

1. متغير سنوات الخبرة :

يمكن تمثيل الخصائص الإحصائية لمتغير سنوات الخبرة في الجدول التالي :

الجدول 07

توزيع العينة حسب متغير سنوات الخبرة

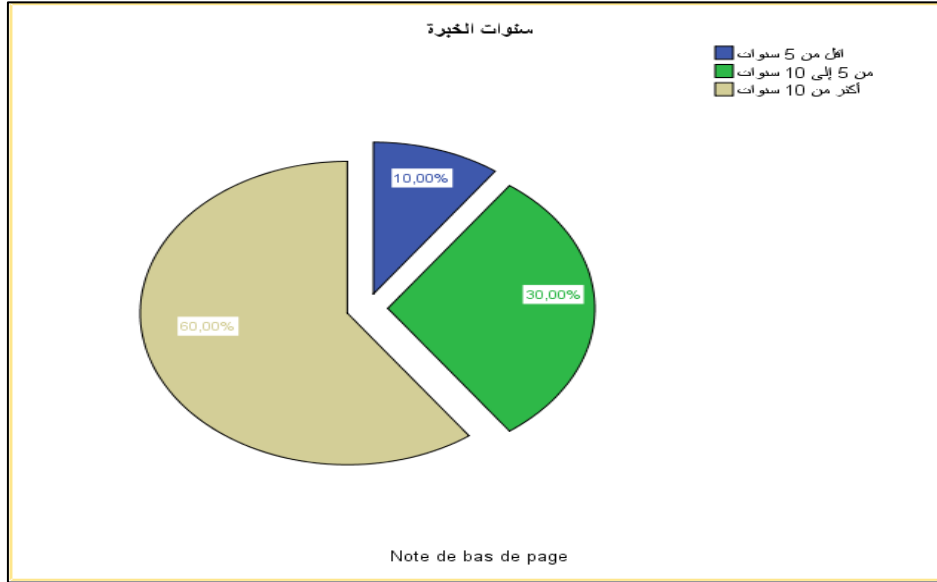
| المتغير الدراسة | الفئة | العدد | النسبة |
|-----------------|-------------------|-------|--------|
| سنوات الخبرة | أقل من 5 سنوات | 1 | 10 % |
| | من 5 إلى 10 سنوات | 3 | 30 % |
| | أكثر من 10 سنوات | 6 | 60 % |
| المجموع | | 10 | 100 % |

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج (IBM SPSS 20)

يتوضح من الجدول السابق ، أن أكبر عدد من الاستجابات تمثلت في الفئة الثالثة من سنوات الخبرة (أكثر من 10 سنوات) بنسبة 60 % ، في حين كانت الاستجابات الأقل في الفئة الأولى (أقل من 5 سنوات) بنسبة 10 % ، و الشكل التالي يوضح ذلك :

الشكل 06

توزيع العينة حسب متغير سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج (IBM SPSS 20)

2. متغير المؤهل العلمي (الدرجة العلمية):

يمكن تمثيل الخصائص الإحصائية لمتغير المؤهل العلمي في الجدول التالي:

الجدول 08

توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي

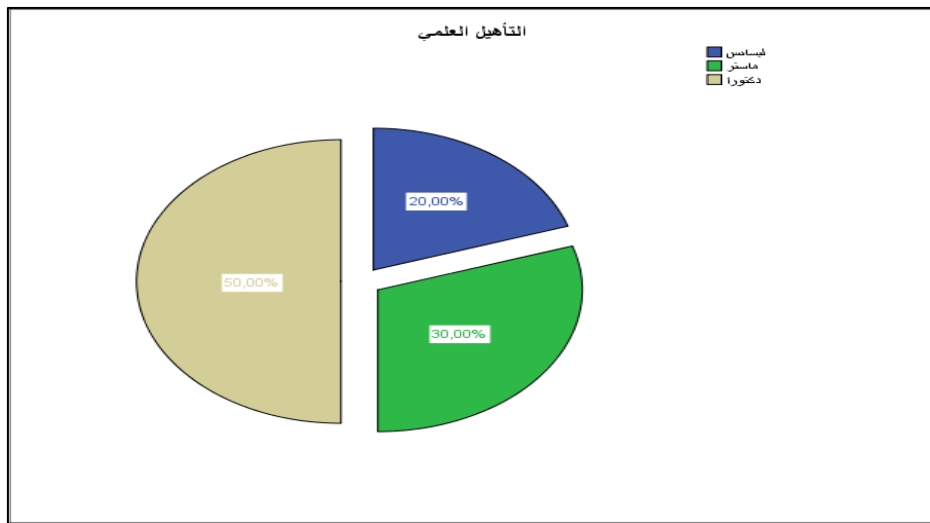
| متغير الدراسة | الفترة | العدد | النسبة % |
|---------------|-------------|-------|----------|
| المؤهل العلمي | دكتورا | 5 | 50% |
| | ماستر | 3 | 30% |
| | ليسانس | 2 | 20% |
| | دراسات أخرى | 0 | 0% |
| المجموع | | 10 | 100% |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج (IBM SPSS 20)

يتوضح من الجدول أعلاه ، أن أكبر عدد من الاستجابات تمثلت في الفئة الأولى من المؤهل العلمي (دكتورا) و الفئة الثانية (ماستر) بنسبة 50% و 30% على التوالي ، في حين كانت الاستجابات الأقل في الفئة الثالثة (ليسانس) بنسبة 20% و لا توجد أي إجابات من الفئة الرابعة (دراسات أخرى) ، و الشكل التالي يوضح ذلك :

الشكل 07

توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج (IBM SPSS 20)

3. متغير طبيعة المهنة :

يمكن تمثيل الخصائص الإحصائية لمتغير المؤهل العلمي في الجدول التالي :

الجدول 09

توزيع العينة حسب متغير طبيعة المهنة

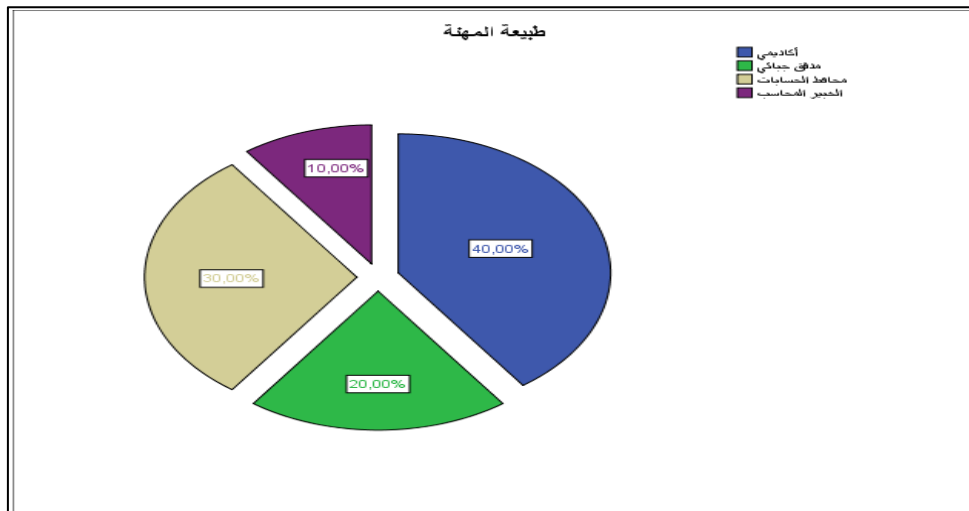
| متغير الدراسة | الفئة | العدد | النسبة % |
|---------------|----------------|-------|----------|
| طبيعة المهنة | الخبير المحاسب | 1 | 10% |
| | محافظ الحسابات | 3 | 30% |
| | المدقق الجبائي | 2 | 20% |
| | أكاديمي | 4 | 40% |
| المجموع | | 10 | 100% |

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج (IBM SPSS 20)

يتوضح من الجدول السابق ، أن أكبر عدد من الاستجابات تمثلت في فئة الأكاديميين و محافظي الحسابات بنسبة 40 % و 30 % على التوالي ، و أقل استجابات كانت في فئة المدققين الجبائيين و الخبراء المحاسبين بنسبة 20 % و 10 % على التوالي ، و الشكل التالي يوضح ذلك :

الشكل 07

توزيع العينة حسب متغير طبيعة المهنة



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج (IBM SPSS 20)

المبحث الثاني: أدوات الدراسة .

يطرح أمامنا مشكل الأدوات المستعملة في جميع البيانات و المعلومات ، فقد اعتمدنا على الاستبيان الالكتروني في معالجة الفرضيات ، و من ثم استخدام عدة أساليب للمعالجة الإحصائية مع الأخذ بعين الاعتبار الخصائص السيكو مترية لهذه الأداة .

المطلب الأول : خطوات بناء الاستبيان .

الاستبيان و هو أهم أدوات البحث التي اعتمدت عليها دراستنا لجمع البيانات و المعلومات من ميدان الدراسة بهدف قياس مدى أهمية التزام المدققين لآليات التدقيق المحاسبي لتفادي الأخطاء و الخطر الجبائي . و تم صياغة فقرات الاستبيان الالكتروني بالاعتماد على نتائج لدراسات السابقة و تصميمه بواسطة برنامج Google Forms ، و قد روعي في إعدادة على عدة اعتبارات أهمها :

- أن تكون الفقرات بسيطة و واضحة و سهلة الفهم .
 - أن تحتوي على بيانات مقبولة من طرف عينة الدراسة كمؤشر لاختبار الأهمية .
 - أن تحتوي على فقرات متدرجة ، حيث يقوم أفراد العينة باختيار بديل واحد (1) من بين خمسة (5) بدائل .
 - أن يحتوي الاستبيان على فقرات مغلقة (عدة اختيارات) بغيت تسهيل الإجابة و كذا تسهيل المعالجة و تحليلها .
- لذلك قمنا بإعداد قائمة الاستبيان (أنظر الملحق 03) تتضمن (10) فقرات خاصة بموضوع و (3) فقرات متعلقة بكل من سنوات الخبرة و المؤهل العلمي و طبيعة المهنة .

المطلب الثاني : أساليب المعالجة الإحصائية .

تطلبت دراستنا استخدام الأساليب الإحصائية التالية :

I. معامل ألفا كرونباخ :

تم استخدامه للحكم على دقة القياس من خلال تحديد ثبات أداة القياس المتمثلة في الاستبيان .

II. البرمجيات الإحصائية (IBM SPSS 20) :

تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (IBM SPSS 20) لتحليل كل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة و من خلاله تم استخراج ما يلي :

1. النسب المئوية :

تم استخدام النسب المئوية لمعرفة درجة كل فقرة من فقرات الاستبيان من أجل تسهيل التحليل .

2. المتوسط الحسابي :

تم استخدامه كمؤشر لتحديد مدى أهمية التزام المدققين لآليات التدقيق المحاسبي لتفادي الأخطاء و الخطر الجبائي .

3. الانحراف المعياري :

تم استخدامه لمعرفة تشتت القيم عن وسطها الحسابي .

4. تحليل التباين الأحادي (ANOVA) :

تم استخدام تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للتعرف على دلالة الفروق الإحصائية بين متوسطات عينات الدراسة .

III. مقياس ليكارت (Likert) :

تم استخدامه لقياس درجة الاستجابة المعبرة عن مدى أهمية الالتزام وفق مقياس ليكارت (Likert) الخماسي المتدرج ، كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول 10

| درجة الاستجابة | | | | |
|----------------|-------|--------|-------|-------|
| أبدا | نادرا | احيانا | غالبا | دائما |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مقياس ليكارت (Likert)

الجدول التالي يوضح أهمية التزام المدققين لآليات التدقيق المحاسبي لتفادي الأخطاء و الخطر الجبائي حسب إجابات عينة الدراسة (أنظر الملحق 04) .

الجدول 11

توزيع الاستجابات لكل فقرة و النسبة المئوية

| رقم الفقرة | بداية الفقرة | دائما | | غالبا | | احيانا | | نادرا | | أبدا | |
|------------|-----------------------------------|-------|-----|-------|-----|--------|-----|-------|-----|------|-----|
| | | % | عدد | % | عدد | % | عدد | % | عدد | % | عدد |
| 01 | التحكم في دليل المدقق في المحاسبة | 0 | 0 | 60% | 6 | 40% | 4 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 02 | التحكم في القوانين الجبائية من | 60% | 6 | 20% | 2 | 20% | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 03 | التحكم في المبادئ والفروض | 30% | 3 | 60% | 6 | 10% | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 04 | حسن فحص الدفاتر المحاسبية | 20% | 2 | 10% | 1 | 20% | 2 | 40% | 4 | 10% | 1 |
| 05 | الفحص الدقيق للوثائق الختامية | 10% | 1 | 60% | 6 | 20% | 2 | 10% | 1 | 0 | 0 |
| 06 | فحص الوثائق الثبوتية (الفاتورة ، | 40% | 4 | 20% | 2 | 30% | 3 | 10% | 1 | 0 | 0 |
| 07 | عملية التدقيق السليمة و الصادقة | 20% | 2 | 30% | 3 | 20% | 2 | 20% | 2 | 10% | 1 |
| 08 | قيام المؤسسة بالرقابة الجبائية | 30% | 3 | 60% | 6 | 10% | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 09 | التدقيق المحاسبي آلية لتحقيق | 30% | 3 | 60% | 6 | 10% | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 10 | المدقق الجبائي المستقل و الخاص | 10% | 1 | 40% | 4 | 40% | 4 | 0 | 0 | 10% | 1 |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج (IBM SPSS 20)

- إن أكبر عدد من المستجيبين بدرجة " دائما " كان للفقرة (02) حيث حظيت بأعلى عدد هو 6 مستجيبين بنسبة 60% ، و أقل عدد للمستجيبين لنفس الدرجة كان للفقرة (01) بحيث لم تحظى بأي عدد بمعنى 0 مستجيب .
- إن أكبر عدد من المستجيبين بدرجة " غالبا " كان لل فقرات (01) ، (03) ، (05) ، (08) ، (09) حيث حظيت بأعلى عدد هو 6 مستجيبين بنسبة 60% ، و أقل عدد للمستجيبين لنفس الدرجة كان للفقرة (04) بحيث حظيت بعدد 1 مستجيب بنسبة 10% .
- إن أكبر عدد من المستجيبين بدرجة " احيانا " كان لل فقرات (01) ، (10) حيث حظيت بعدد 4 مستجيبين بنسبة 40% ، و أقل عدد للمستجيبين لنفس الدرجة كان لل فقرات (03) ، (08) ، (09) بحيث حظيت بعدد 1 مستجيب بنسبة 10% .

- إن أكبر عدد من المستجيبين بدرجة " نادرا " كان للفقرة (04) حيث حظيت عدد 4 مستجيبين بنسبة 40 % ، و أقل عدد للمستجيبين لنفس الدرجة كان لل فقرات (01) ، (02) ، (03) ، (08) ، (09) ، (10) بحيث لم تحظى بأي عدد بمعنى 0 مستجيب .
- إن أكبر عدد من المستجيبين بدرجة " أبدا " كان لل فقرات (04) ، (07) ، (10) حيث حظيت عدد 1 مستجيب بنسبة 10 % ، و أقل عدد للمستجيبين لنفس الدرجة كان لل فقرات (01) ، (02) ، (03) ، (05) ، (06) ، (08) ، (09) بحيث لم تحظى بأي عدد بمعنى 0 مستجيب .
- يفسر ما تقدم ملاحظته من الجدول ، أن ارتفاع درجة الأهمية نسبيا كان في الدرجات الأعلى ، حيث درجي " دائما " و " غالبا " كانتا بنسبة 60% و درجة " أحيانا " كانت بنسبة 40 % ، و انعدام نسبيا درجات " نادرا " و " أبدا " .

و الجدول التالي يبين ترتيب الفقرات تنازليا حسب المتوسط الحسابي : (أنظر الملحق 04)

الجدول 12

| رقم الفقرة | بداية الفقرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | ترتيب الفقرة |
|------------|-----------------------------------|-----------------|-------------------|--------------|
| 02 | التحكم في القوانين الجبائية من | 4.40 | 0.843 | 01 |
| 03 | التحكم في القوانين الجبائية من | 4.20 | 0.632 | 02 |
| 08 | قيام المؤسسة بالرقابة الجبائية | 4.20 | 0.632 | 03 |
| 09 | التدقيق المحاسبي آلية لتحقيق | 4.20 | 0.632 | 04 |
| 06 | فحص الوثائق الثبوتية (الفاتورة ، | 3.90 | 1.101 | 05 |
| 05 | الفحص الدقيق للوثائق الختامية | 3.70 | 0.823 | 06 |
| 01 | التحكم في دليل المدقق في المحاسبة | 3.60 | 0.516 | 07 |
| 10 | المدقق الجبائي المستقل و الخاص | 3.40 | 1.075 | 08 |
| 07 | عملية التدقيق السليمة و الصادقة | 3.30 | 1.337 | 09 |
| 04 | حسن فحص الدفاتر المحاسبية | 2.90 | 1.370 | 10 |

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج (IBM SPSS 20)

يتضح من الجدول أن الفقرة (02) " التحكم في القوانين الجبائية من طرف المدقق المحاسبي و تحيينها المستمر يساعد على دعم الرقابة الجبائية " كانت ذات أكبر متوسط حسابي هو 4.40 و بالانحراف المعياري 0.843 ، و باقي الفقرات كان المتوسط الحسابي فيها كذلك كبيرا ما بين 4.20 و 3.40 بالانحراف المعياري ما بين 0.632 إلى 1.075 مما يدل على أهمية التزام المدققين بآليات التدقيق المحاسبي لتفادي الأخطاء و الخطر الجبائي . إلا في الفقرات (04) و (07) كانت ذات أدنى متوسط حسابي 2.90 و 3.30 على التوالي و بانحراف معياري 1.370 و 1.337 .

المطلب الثالث : الخصائص السيكو مترية للأداة .

حيث يتم لقبول استمارة الاستبيان هذه و العمل بالنتائج المتوصل إليها ، يجب توفرها على خصائص تدعى بالسيكو مترية و هي :

1. الصدق :

قد تم التحقق من صدق الأداة عن طريق الصدق الظاهري و المعروف بصدق المحكمين ، حيث تم عرض الاستبيان على الأستاذ المشرف و بقض الأساتذة المختصين في المجال ، للتأكد من أن استمارة الاستبيان لديها المقدرة على قياس متغيرات الدراسة التي صممت لقياسها .

2. الثبات :

تم قياس مؤشرات دقة الأداة المستخدمة و مدى ثباتها باستخدام معامل الفا كرونباخ ، حيث يتضح من اجراء المعالجة الإحصائية لأداة الدراسة أن قيمة المعامل تساوي 0.857 و هي قيمة مرتفعة و مقبولة للحكم على ثبات الأداة حسب المختصين في المجال ، فالمقياس على ثبات عال ة بدرجة مرضية و يمكن الاطمئنان لاستخدامه لغرض الدراسة . (انظر الملحق 05) .

المبحث الثالث : اختبار و تحليل الفرضيات .

نتناول في هذا المبحث نتائج الدراسة المتوصل إليها من خلال اختبار و تحليل الفرضيات في ضوء أسئلة الدراسة و الأهداف المرسومة .

المطلب الأول : التحقق من صحة الفرضية الأولى .

نتحقق من صحة الفرضية " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين استجابة مفردات العينة حول أهمية التزام المدققين لآليات التدقيق المحاسبي بالمؤسسة لتفادي الأخطاء و الخطر الجبائي تعزي إلى الدرجة العلمية " (انظر الملحق 06) من خلال جدول المعالجة الإحصائية التالي :

الجدول 13

التباين الأحادي لقياس درجة الأهمية تبعا للدرجة العلمية

| رقم الفقرة | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجات الحرية | متوسط المربعات (التباين) | قيمة " ف " F | قيمة Sig | مستوى الدلالة |
|------------|----------------|----------------|--------------|----------------------------|--------------|----------|------------------|
| 01 | بين المجموعات | 0.533 | 2 | 0.267 | 1.000 | 0.415 | غير دالة إحصائية |
| | داخل المجموعات | 1.867 | 7 | 0.267 | | | |
| | المجموع | 2.400 | 9 | | | | |
| 02 | بين المجموعات | 1.733 | 2 | 0.867 | 1.300 | 0.331 | غير دالة إحصائية |
| | داخل المجموعات | 4.667 | 7 | 0.667 | | | |
| | المجموع | 6.400 | 9 | | | | |
| 03 | بين المجموعات | 2.133 | 2 | 1.067 | 5.091 | 0.043 | دالة إحصائية |
| | داخل المجموعات | 1.467 | 7 | 0.210 | | | |
| | المجموع | 3.600 | 9 | | | | |
| 04 | بين المجموعات | 11.700 | 2 | 5.850 | 7.875 | 0.016 | دالة إحصائية |
| | داخل المجموعات | 5.200 | 7 | 0.743 | | | |
| | المجموع | 16.900 | 9 | | | | |
| 05 | بين المجموعات | 0.633 | 2 | 0.317 | 0.405 | 0.681 | غير دالة إحصائية |
| | داخل المجموعات | 5.467 | 7 | 0.781 | | | |
| | المجموع | 6.100 | 9 | | | | |
| 06 | بين المجموعات | 3.033 | 2 | 1.517 | 1.350 | 0.319 | غير دالة إحصائية |
| | داخل المجموعات | 7.867 | 7 | 1.124 | | | |
| | المجموع | 10.900 | 9 | | | | |

| | | | | | | | |
|---------------------|-------|-------|-------|---|--------|----------------|----|
| غير دالة إحصائية | 0.745 | 0.307 | 0.650 | 2 | 1.300 | بين المجموعات | 07 |
| | | | 2.114 | 7 | 14.800 | داخل المجموعات | |
| | | | | 9 | 16.100 | المجموع | |
| دالة إحصائية | 0.043 | 5.091 | 1.067 | 2 | 2.133 | بين المجموعات | 08 |
| | | | 0.210 | 7 | 1.467 | داخل المجموعات | |
| | | | | 9 | 3.600 | المجموع | |
| غير دالة إحصائية | 0.651 | 0.457 | 0.600 | 2 | 1.200 | بين المجموعات | 09 |
| | | | 1.314 | 7 | 9.200 | داخل المجموعات | |
| | | | | 9 | 10.400 | المجموع | |
| دالة إحصائية | 0.043 | 5.091 | 1.067 | 2 | 2.133 | بين المجموعات | 10 |
| | | | 0.210 | 7 | 1.467 | داخل المجموعات | |
| | | | | 9 | 3.600 | المجموع | |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج (IBM SPSS 20)

درجة الحرية بين المجموعات: $K-1=3-1=2$

درجة الحرية داخل المجموعات: $N-K = 10 - 3 = 7$

درجة الحرية للمجموع: $N - 1 = 10 - 1 = 9$

يتضح من الجدول بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين استجابة مفردات العينة حول أهمية التزام المدققين لآليات التدقيق المحاسبي بالمؤسسة لتفادي الأخطاء والخطر الجبائي تعزي إلى الدرجة العلمية " في كل الفقرات ما عدا الفقرات (03) ، (04) ، (08) ، (10) ، حيث أن قيمة " ف " الجدولية مع درجة حرية (7.2) هي (4.737) (أنظر الملحق 07) و هي أكبر من قيمة " ف " في كل الفقرات ما عدا (03) ، (04) ، (08) ، (10) ، و قيمة Sig أكبر من مستوى الدلالة 0.05 في كل الفقرات ما عدا الفقرات (03) ، (04) ، (08) ، (10) ، مما يدل على صحة الفرضية العدمية " لا يوجد اختلاف دال احصائيا على أن المؤهل العلمي (الدرجة العلمية) يؤثر على أهمية التزام المدققين بآليات التدقيق المحاسبي بالمؤسسة لتفادي الأخطاء و الخطر الجبائي "

الفقرات (03) ، (04) ، (08) ، (10) كانت بها قيمة " ف " الجدولية عند مستوى الدلالة 0.05 أقل من قيمة " ف " المحسوبة ، و قيمة Sig في نفس الفقرات أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يدل على أنه نرفض الفرضية العدمية و نقبل الفرضية البديلة في هذه الفقرات و أنه " يوجد اختلاف دال احصائيا على أن المؤهل العلمي (الدرجة العلمية) يؤثر على أهمية التزام المدققين بآليات التدقيق المحاسبي بالمؤسسة لتفادي الأخطاء و الخطر الجبائي " .

المطلب الثاني : التحقق من الفرضية الثانية .

نتحقق من صحة الفرضية " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين استجابة مفردات العينة حول أهمية التزام المدققين لآليات التدقيق المحاسبي بالمؤسسة لتفادي الأخطاء و الخطر الجبائي تعزي إلى طبيعة المهنة " (انظر الملحق 06) من خلال جدول المعالجة الإحصائية التالي :

الجدول 14

تحليل التباين الأحادي لقياس درجة الأهمية تبعا لطبيعة المهنة

| رقم الفقرة | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجات الحرية | متوسط المربعات (التباين) | قيمة " ف " F | قيمة Sig | مستوى الدلالة |
|------------|----------------|----------------|--------------|----------------------------|--------------|----------|------------------|
| 01 | بين المجموعات | 0.983 | 3 | 0.328 | 1.388 | 0.334 | غير دالة إحصائية |
| | داخل المجموعات | 1.417 | 6 | 0.236 | | | |
| | المجموع | 2.400 | 9 | | | | |
| 02 | بين المجموعات | 2.983 | 3 | 0.994 | 1.746 | 0.257 | غير دالة إحصائية |
| | داخل المجموعات | 3.417 | 6 | 0.569 | | | |
| | المجموع | 6.400 | 9 | | | | |
| 03 | بين المجموعات | 1.600 | 3 | 0.533 | 1.600 | 0.285 | غير دالة إحصائية |
| | داخل المجموعات | 2.000 | 6 | 0.333 | | | |
| | المجموع | 3.600 | 9 | | | | |
| 04 | بين المجموعات | 13.483 | 3 | 4.494 | 7.893 | 0.017 | دالة إحصائية |
| | داخل المجموعات | 3.417 | 6 | 0.569 | | | |
| | المجموع | 16.900 | 9 | | | | |
| 05 | بين المجموعات | 1.100 | 3 | 0.367 | 0.440 | 0.733 | غير دالة إحصائية |
| | داخل المجموعات | 5.000 | 6 | 0.833 | | | |
| | المجموع | 6.100 | 9 | | | | |
| 06 | بين المجموعات | 5.483 | 3 | 1.828 | 2.025 | 0.212 | غير دالة إحصائية |
| | داخل المجموعات | 5.417 | 6 | 0.903 | | | |
| | المجموع | 10.900 | 9 | | | | |
| 07 | بين المجموعات | 7.350 | 3 | 2.450 | 1.680 | 0.269 | غير دالة إحصائية |
| | داخل المجموعات | 8.750 | 6 | 1.458 | | | |
| | المجموع | 16.100 | 9 | | | | |

| | | | | | | | |
|------------------|-------|-------|-------|---|--------|----------------|----|
| غير دالة إحصائية | 0.285 | 1.600 | 0.533 | 3 | 1.600 | بين المجموعات | 08 |
| | | | 0.333 | 6 | 2.000 | داخل المجموعات | |
| | | | | 9 | 3.600 | المجموع | |
| دالة إحصائية | 0.014 | 8.400 | 2.800 | 3 | 8.400 | بين المجموعات | 09 |
| | | | 0.333 | 6 | 2.000 | داخل المجموعات | |
| | | | | 9 | 10.400 | المجموع | |
| غير دالة إحصائية | 0.285 | 1.600 | 0.533 | 3 | 1.600 | بين المجموعات | 10 |
| | | | 0.333 | 6 | 2.000 | داخل المجموعات | |
| | | | | 9 | 3.600 | المجموع | |

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج (IBM SPSS 20)

درجة الحرية بين المجموعات : $K-1=4-1=3$

درجة الحرية داخل المجموعات : $N-K = 10 - 4 = 6$

درجة الحرية للمجموع : $N - 1 = 10 - 1 = 9$

يتضح من الجدول بأنه " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين استجابة مفردات العينة حول أهمية التزام المدققين لآليات التدقيق المحاسبي بالمؤسسة لتفادي الأخطاء والخطر الجبائي تعزي إلى طبيعة المهنة " في كل الفقرات ما عدا الفقرتان (04) و (10) ، حيث أن قيمة " ف " الجدولية مع درجة حرية (6.3) هي (4.757) (أنظر الملحق 07) و هي أكبر من قيمة " ف " في كل الفقرتان (04) و (10) ، و قيمة Sig أكبر من مستوى الدلالة 0.05 في كل الفقرات ما عدا الفقرتان (04) و (10) ، مما يدل على صحة الفرضية العدمية " لا يوجد اختلاف دال احصائيا على أن طبيعة المهنة تؤثر على أهمية التزام المدققين بآليات التدقيق المحاسبي بالمؤسسة لتفادي الأخطاء والخطر الجبائي " .

قيمة " ف " الجدولية للفقرتان (04) و (10) عند مستوى الدلالة 0.05 و درجة حرية (6.3) هي (4.757) أقل من قيمة " ف " المحسوبة (7.893 ، 8.400) ، و قيمة Sig في نفس الفقرتان (0.017 ، 0.014) أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يدل على أنه نرفض الفرضية العدمية و نقبل الفرضية البديلة في هذه الفقرات و أنه " يوجد اختلاف دال احصائيا على أن طبيعة المهنة تؤثر على أهمية التزام المدققين بآليات التدقيق المحاسبي بالمؤسسة لتفادي الأخطاء والخطر الجبائي " .

المطلب الثالث : التحقق من الفرضية الثالثة .

نتحقق من صحة الفرضية " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين استجابة مفردات العينة حول أهمية التزام المدققين لآليات التدقيق المحاسبي بالمؤسسة لتفادي الأخطاء و الخطر الجبائي تعزي إلى سنوات الخبرة " (انظر الملحق 06) من خلال جدول المعالجة الإحصائية التالي :

الجدول 15

تحليل التباين الأحادي لقياس درجة الأهمية تبعاً لسنوات الخبرة

| رقم الفقرة | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجات الحرية | متوسط المربعات (التباين) | قيمة " ف " F | قيمة Sig | مستوى الدلالة |
|------------|----------------|----------------|--------------|----------------------------|--------------|----------|------------------|
| 01 | بين المجموعات | 0.233 | 2 | 0.117 | 0.377 | 0.699 | غير دالة إحصائية |
| | داخل المجموعات | 2.167 | 7 | 0.310 | | | |
| | المجموع | 2.400 | 9 | | | | |
| 02 | بين المجموعات | 0.900 | 2 | 0.450 | 0.573 | 0.588 | غير دالة إحصائية |
| | داخل المجموعات | 5.500 | 7 | 0.786 | | | |
| | المجموع | 6.400 | 9 | | | | |
| 03 | بين المجموعات | 1.433 | 2 | 0.717 | 2.315 | 0.169 | غير دالة إحصائية |
| | داخل المجموعات | 2.167 | 7 | 0.310 | | | |
| | المجموع | 3.600 | 9 | | | | |
| 04 | بين المجموعات | 0.067 | 2 | 0.033 | 0.014 | 0.986 | غير دالة إحصائية |
| | داخل المجموعات | 16.833 | 7 | 2.405 | | | |
| | المجموع | 16.900 | 9 | | | | |
| 05 | بين المجموعات | 0.100 | 2 | 0.050 | 0.058 | 0.944 | غير دالة إحصائية |
| | داخل المجموعات | 6.000 | 7 | 0.857 | | | |
| | المجموع | 6.100 | 9 | | | | |
| 06 | بين المجموعات | 2.233 | 2 | 1.117 | 0.902 | 0.448 | غير دالة إحصائية |
| | داخل المجموعات | 8.667 | 7 | 1.238 | | | |
| | المجموع | 10.900 | 9 | | | | |
| 07 | بين المجموعات | 6.767 | 2 | 3.383 | 2.538 | 0.148 | غير دالة إحصائية |
| | داخل المجموعات | 9.333 | 7 | 1.333 | | | |
| | المجموع | 16.100 | 9 | | | | |

| | | | | | | | |
|---------------------|-------|-------|-------|---|--------|----------------|----|
| غير دالة إحصائية | 0.169 | 2.315 | 0.717 | 2 | 1.433 | بين المجموعات | 08 |
| | | | 0.310 | 7 | 2.167 | داخل المجموعات | |
| | | | | 9 | 3.600 | المجموع | |
| غير دالة إحصائية | 0.872 | 0.14 | 0.200 | 2 | 0.400 | بين المجموعات | 09 |
| | | | 1.429 | 7 | 10.000 | داخل المجموعات | |
| | | | | 9 | 10.400 | المجموع | |
| غير دالة إحصائية | 0.169 | 2.315 | 0.717 | 2 | 1.433 | بين المجموعات | 10 |
| | | | 0.310 | 7 | 2.167 | داخل المجموعات | |
| | | | | 9 | 3.600 | المجموع | |

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج (IBM SPSS 20)

درجة الحرية بين المجموعات : $K-1=3-1=2$

درجة الحرية داخل المجموعات : $N-K = 10 - 3 = 7$

درجة الحرية للمجموع : $N - 1 = 10 - 1 = 9$

يتضح من الجدول بأنه " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين استجابة مفردات العينة حول أهمية التزام المدققين لأليات التدقيق المحاسبي بالمؤسسة لتفادي الأخطاء والخطر الجبائي تعزي إلى سنوات الخبرة " في كل الفقرات ، حيث أن قيمة " ف " الجدولية مع درجة حرية (7.2) هي (4.737) (أنظر الملحق 07) و هي أكبر من قيمة " ف " في كل الفقرات ، و قيمة Sig أكبر من مستوى الدلالة 0.05 في كل الفقرات ما عدا الفقرات ، مما يدل على صحة الفرضية العدمية " لا يوجد اختلاف دال احصائيا على أن سنوات الخبرة تؤثر على أهمية التزام المدققين بأليات التدقيق المحاسبي بالمؤسسة لتفادي الأخطاء و الخطر الجبائي "

خلاصة

تم التحقق من أن هناك أهمية لالتزام المدققين لآليات التدقيق المحاسبي بالمؤسسة لتفادي الأخطاء و الخطر الجبائي ، و ذلك من خلال ما تم استنتاجه من برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (IBM SPSS 20) ، بحيث أن درجة الأهمية نسبيا كانت في أعلى الدرجات و بنسبة كبيرة حيث كل من " دائما " و " غالبا " كانت بنسبة 60 % و " أحيانا " كانت بنسبة 40 % و المتوسط الحسابي كان في أغلب الفقرات بقيمة كبيرة و بانحراف معياري أقل .

و قد توصلنا في الأخير إلى أن لا يوجد اختلاف دال احصائيا على أنه كل من سنوات الخبرة ، الدرجة العلمية و طبيعة المهنة يؤثران على أهمية التزام المدققين لآليات التدقيق المحاسبي بالمؤسسة لتفادي الأخطاء و الخطر الجبائي .

الخاتمة

الخاتمة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع التدقيق المحاسبي كأداة لتفعيل الرقابة الجبائية ، و معالجة إشكالية الدراسة التي تدور حول مدى أهمية التزام المدققين لآليات التدقيق المحاسبي لتفادي الأخطاء و الخطر الجبائي ، مجسدين من خلال ذلك تطرق لمبادئ و إجراءات التدقيق و ربطها بقواعد و آليات و القوانين الجبائية المعمول بها ، و من خلال الدراسة الميدانية حاولنا الوقوف على رأي ممارسي مهنة التدقيق و الجباية حول موضوع الدراسة ، بواسطة استبيان موزع على ممارسي المهنة من (خبراء محاسبين ، محافظي حسابات ، مدققين جبائيين و أكاديميين) في قطاع الأعمال . و من خلال ذلك توصلنا إلى :

1. نتائج الدراسة .

أهم نتائج التي توصلنا إليها من خلال الجانب النظري و الجانب التطبيقي هي :

1. نتائج متعلقة بالجانب النظري :

- الرقابة الجبائية تمثل الوجه المعاكس للنظام الجبائي التصريحي ، و هذا للحفاظ على أموال خزينة الدولة من خلال القضاء على مختلف أشكال التهرب الضريبي .
- يقوم العون المدقق بالبحث عن الأخطاء و الاغفالات و التلاعبات التي يقوم بها المكلف للتهرب من دفع الضريبة .
- كشف الثغرات القانونية التي يستعملها المكلفين للتملص من دفع الضريبة و إيجاد الحلول لها .
- يعد التحقيق المحاسبي أداة من أدوات الرقابة الجبائية و الذي يمكن من خلاله فحص المعلومات المحاسبية للتأكد من صحة و نزاهة التصريحات الجبائية .
- على العون المدقق الاطلاع على جل المبادئ و الفروض المحاسبية من أجل اكتشاف الأخطاء و التلاعبات التي يمكن أن تتضمنها المعلومات و الدفاتر المحاسبية الخاضعة للتحقيق .
- أهمية اجراء التحقيق بعين المكان لمراقبة حركة المخزونات و الممتلكات الموجودة فعلا ، في إتمام عملية المراقبة المحاسبية .

2. نتائج متعلقة بالجانب التطبيقي (الدراسة الميدانية) :

- إن أغلب المستجيبين كانوا حاملين لشهادة دكتورا بنسبة 50% .
- أن أغلب المستجيبين كانت خبرتهم تفوق (10) العشر سنوات بنسبة 60% .
- أن أهمية التزام المدققين لآليات التدقيق المحاسبي لتفادي الأخطاء و الخطر الجبائي كانت في أعلى الدرجات حيث درجتي " دائما " و " غالبا " كانت بنسبة 60% و " أحيانا " كانت بنسبة 40% مع الانعدام النسبي لدرجات (نادرا و أبدا) .

- إن المتوسط الحسابي لأغلب الفقرات كانت قيمته كبيرة و بانحراف معياري أقل مما يدل على أهمية التزام المدققين لآليات التدقيق المحاسبي لتفادي الأخطاء و الخطر الجبائي .
 - المؤهل العلمي لا يؤثر على أهمية التزام المدققين لآليات التدقيق المحاسبي لتفادي الأخطاء و الخطر الجبائي ، إلا في حالة عدم تحكم ممارسي المهنة بالقوانين و المعايير التي تحكم مهنة التدقيق و الجباية على حد سواء .
 - طبيعة المهنة لا تؤثر على أهمية التزام المدققين لآليات التدقيق المحاسبي لتفادي الأخطاء و الخطر الجبائي ، إلا في حالة مصادقة محافظ الحسابات على صحة القوائم المالية رغم احتوائها على رقم أعمال غير صحيح ، أو في حالت عدم فحص المحاسبة من حيث الشكل و المضمون بشكل صحيح و مطابق للقانون من طرف المدقق الجبائي .
 - تؤثر سنوات الخبرة على أهمية التزام المدققين لآليات التدقيق المحاسبي لتفادي الأخطاء و الخطر الجبائي ، لأن مع مرور السنوات في مزاولة المهنة يكتسب المدقق الخبرة و كفاءة في أداء مهمته و يصبح يلتزم أكثر بالمبادئ و الفروض و القواعد التي تحكم المهنة .
- II. التوصيات .**

و بعد إتمام هذه الدراسة نقترح بعض التوصيات من وجهة نظر الباحثة :

- يجب أن يكون اختيار الأعوان المدققين مبني على معايير موضوعية تبرز كفاءتهم و قدرتهم العلمية والعملية في مجال الضرائب و المحاسبة .
- تكوين الاعوان المدققين في كل التعديلات و المستجدات المتعلقة بالضرائب و المحاسبة على حد سواء .
- على ممارسي مهنة التدقيق أن يكونوا على دراية بجميع القوانين الجبائية و تحيئها إلى جانب معايير التدقيق ليستطيع مساعدة المؤسسة التي تعتمد على تقريره في اتخاذ القرارات .
- على المؤسسات الجزائرية الاستعانة بمدقق جبائي مستقل ة خاص بشكل تعاقدى للنظر في تصريحاتها الجبائية و تصحيح الأخطاء ة الاغفالات أن وجدت و هذا لتجنبها الغرامات في حالة الرقابة .
- انشاء قسم للتدقيق الجبائي داخل المؤسسة تابع لمصلحة الرقابة الداخلية و هذا لمساعدة المؤسسة على القيام بالرقابة الجبائية الذاتية و بذلك مساعدة الإدارة الجبائية .

قائمة المراجع

● الكتب

- أحمد قايد نور الدين ، (2015) ، التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية ، دار الجنان للنشر و التوزيع ، الأردن ، عمان .
- أمين السيد أحمد لطفي ، (2006) ، المراجعة بين النظرية و التطبيق ، دار الجامعة ، الإسكندرية ، مصر .
- تامر مزيد رفاعه ، (2017) ، أصول تدقيق الحسابات و تطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة ، دار المناهج للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن .
- رزق أبو زيد الشحنة ، (2015) ، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفق لمعايير التدقيق الدولية (الاطار النظري) ، دار وائل للنشر و التوزيع ، الأردن ، عمان .
- زاهره عاطف سواد ، (2009) ، مراجعة الحسابات و التدقيق ، الطبعة الأولى ، دار الراهة للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن .
- محمد بوتين ، (2003) ، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية .
- محمد فضل مسعد و خالد راغب الخطيب ، (2009) ، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن .
- وليم توماس و أمرسون هنكي ، (1989) ، المراجعة بين النظرية و التطبيق ، الطبعة العربية ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية .

● المجالات

- خديري صبرينة ، جنينة عمر ، (2019) ، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدي في مكافحة التهرب الجبائي و تنمية الإيرادات الجبائية دراسة حالة الجزائر خلال الفتر 2011 – 2018 ، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و الإدارية في جامعة المسيلة ، الجزائر ، المجلد 12 ، العدد 02 .
<https://www.asjp.cerist.dz/en/article/104188>
- رحمان أحمد و جيوري محمد ، التحقيق المصوب في المحاسبة كآلية لتعزيز المراجعة الجبائية في الجزائر ، مجلة دراسات جبائية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة علي لونيبي (جامعة بليدة 02) ، بليدة ، الجزائر ، المجلد 8 ، العدد 1 .
<https://www.asjp.cerist.dz/en/article/97898>
- لكصاسي إبراهيم و بوعزة عبد القادر ، (2015) ، فاعلية التحقيق المحاسبي في الكشف عن ظاهرة التهرب الجبائي ، مجلة التكامل الاقتصادي ، المختبر الجزائري الإفريقي للتكامل الاقتصادي بجامعة أحمد دراية أدرار ، الجزائر ، المجلد 4 ، العدد 2 .
<https://www.asjp.cerist.dz/en/article/78304> .
- مجدوب خيرة و مصطفى طويطي ، (2018) ، أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، الجزائر ، المجلد رقم 03 ، العدد 05 .
<https://www.asjp.cerist.dz/en/article/85447> .
- محمد الهادي ضيف الله و آخرون ، (2018) ، دور التحقيقات المحاسبة الجبائية في تدقيق تصريحات المكلفين ، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد و الإدارة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة عمار ثلجي ، اغواط ، الجزائر ، المجلد 2 ، العدد 3 .
<https://www.asjp.cerist.dz/en/article/63931> .
- محمد قلي و فهيمة بلول ، (2018) ، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية و ضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة ، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية و الاقتصادية ، كلية الحقوق و العلوم السياسية بمركز جامعة تمارت ، الجزائر ، المجلد 7 ، العدد 6 .
<https://alijtihed.cu-tamanrasset.dz/wp-content/uploads/2018/10/alijtihed-mag-018-art-007.pdf>

- مراد كراشي و جمعة شرقي ، مسار التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية ، الجزائر ، المجلد 02 ، العدد 01. <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/25809> .
- ولبي بوعلام و بن عثمان عائشة ، (2016) ، فاعلية التدقيق المحاسبي لأغراض الضريبية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي ، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، الجزائر ، المجلد 1 ، العدد 1. <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/84683> .

● الملتقيات

- ولبي بوعلام ، نحو اطار مفتوح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة ، الملتقى العالمي الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة فرحات عباس (سطيف) بالتعاون مع مخبر الشراكة و الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الفضاء الأورومغاربي ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، الجزائر ، أيام 20 – 21 أكتوبر 2009 .

● الاطروحات

- بويش سميرة ، (2016) ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر اكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة مستغانم ، الجزائر .
- خوصة العربي ، (2016) ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم المالية و المحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم ، الجزائر .
- لياس قلاب ذبيح ، (2011) ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة مقدمة لمتطلبات نيل شهادة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر .

● القوانين

- قانون الإجراءات الجبائية ، (2020) ، المادة 42 ، ص 20 ، <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-21-50/codes-fiscaux> .
- الأمر 02-08 المؤرخ في 21 رجب 1429 الموافق ل 24 يوليو 2008 ، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008 ، الجريدة الرسمية رقم 42 ، الصادرة في 24 رجب 1429 الموافق ل 27 يوليو 2008 .
- قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008 ، يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها ، الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 28 ربيع الأول 1430 الموافق ل 25 مارس 2009 .
- قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008 ، يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها ، الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 28 ربيع الأول 1430 الموافق ل 25 مارس 2009 .
- القانون رقم 91 – 25 المؤرخ في 09 جمادى الثانية 1412 الموافق ل 16 ديسمبر 1991 المتضمن ل قانون المالية لسنة 1992 ، الجريدة الرسمية رقم 65 الصادرة في 11 جمادى الثانية 1412 الموافق ل 18 ديسمبر 1991 ، المادة 23 .

● الرسائل الإدارية

- النشرة الشهرية للمديرية العامة للضرائب ، (2013) ، التحقيق المصوب وسيلة رقابة فعالة للكشف عن المخالفات ، https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/lettres_dgi/LDGI%2070.pdf .
- Direction Générale des Impôts , circulaire vérification ponctuelle , <https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/circulaires/circulaire%20verification%20ponctuelle.pdf>

الملخص :

يعد التدقيق المحاسبي أحد وسائل الرقابة الجبائية التي تتبعها الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي و التأكد من صدق التصريحات المكتتية من طرف المكلفين . و تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية التزام المدققين بآليات التدقيق المحاسبي بالمؤسسة لتفادي الأخطاء و الخطر الجبائي ، مستخدمين المنهج الوصفي التحليلي لجميع البيانات و المعلومات المرتبطة بالإشكالية . بحيث قمنا بإعداد استبيان الكتروني مكون من (10) فقرات خاصة بموضوع الدراسة ، و تألف مجتمع الدراسة من خبراء محاسبين ، محافظي الحسابات ، المدققين الجبائيين و الأكاديميين ، و تمت المعالجة الإحصائية للبيانات بواسطة برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (IBM SPSS 20) .

الكلمات المفتاحية :

التدقيق المحاسبي - الرقابة الجبائية - التدقيق لأغراض جبائية .

Summary :

The accounting auditing is one of the means of fiscal contrôle followed by the tax administration in the fight against tax evasion and verify the veracity of statements written by the taxpayers . the purpose of this study is to identify the Importance of the auditors adherence to the institution accounting audit mechanisms in order to avoid errors and tax risks , using the descriptive and analytical approach to collect data and information related to the problematic . so that ze prepared an electronic questionnaire consist of (10) paragraphs related to the subject of the study , and the study population consisted of accountants experts , governor of accounts , tax auditors and academics , and the statistical treatment of the data was done by the statistical package for social sciences program (IBM SPSS 20) .







Key words :

accounting audit - fiscal control - audit of tax purposes .

الملاحق

الملحق 01

| إلى | من | الموضوع | التاريخ |
|----------------------|---|-------------------------------------|----------|
| À : akahamou | (aucun objet) - ... | https://forms.gle/MDPJQWzVWHA6W6ba8 | |
| À : AEK 3 | (aucun objet) - ...K ALGERIA <escalq2001@gmail.com> a écrit | | 17 juin |
| À : AEK 3 | Boîte de réception (aucun objet) - ... 20:53, AEK ALGERIA <escalq2001@gmail.com> a écrit | | 16 juin |
| À : hadj.benzid. | (aucun objet) - https://forms.gle/DIZCseCGPyDqARZ36 | | 15 juin |
| À : benyounes.t. | (aucun objet) - https://forms.gle/DIZCseCGPyDqARZ36 | | 15 juin |
| À : MERHOUM | (aucun objet) - https://forms.gle/DIZCseCGPyDqARZ36 | | 15 juin |
| À : aekm_27 | (aucun objet) - https://forms.gle/c5BLAVbwPWmCSJEk6 | | 14 juil. |
| À : takarli.cac. 2 | (aucun objet) - bonjour je suis la fille de mehdi habib pour réponse au questionnaire et merci maitre Le dim. 5 juil. 2020 à 14:57, Yakout M... | | 5 juil. |
| À : benak.moulo. 2 | Boîte de réception (aucun objet) - https://forms.gle/c5BLAVbwPWmCSJEk6 | | 10 août |
| À : belbachirek 2 | Boîte de réception (aucun objet) - https://forms.gle/c5BLAVbwPWmCSJEk6 | | 10 août |
| À : bcompta | (aucun objet) - https://forms.gle/c5BLAVbwPWmCSJEk6 | | 10 août |
| À : cabinetcac.. | (aucun objet) - https://forms.gle/c5BLAVbwPWmCSJEk6 | | 10 août |
| À : expmerhoum ... 2 | (aucun objet) - Forwarded message ----- De : Yakout Mehdi <yakoutmehdi19@gmail.com> Date: lun. 10 août 2020 à 14:03 Subje... | | 10 août |
| À : Kihlboum85 2 | Boîte de réception (aucun objet) - https://forms.gle/c5BLAVbwPWmCSJEk6 | | 10 août |
| À : kihlboum85 2 | Boîte de réception (aucun objet) - https://forms.gle/c5BLAVbwPWmCSJEk6 | | 10 août |
| À : saada20111 | (aucun objet) - slim mansour c yakout Ton collègue j'espère que vous allez bien . si vous pouvez me répondre a un questionnaire pour mo... | | 10 août |
| À : atigaicha | (aucun objet) - ...tps://forms.gle. ...مرافقة التصبير شكرا | | 12 août |
| À : aessadek94 | (aucun objet) - https://forms.gle/c5BLAVbwPWmCSJEk6 | | 10 août |
| À : soltaneomar | (aucun objet) - https://forms.gle/c5BLAVbwPWmCSJEk6 | | 10 août |
| À : omar.sifodil | (aucun objet) - https://forms.gle/c5BLAVbwPWmCSJEk6 | | 10 août |
| À : bensalahmou. | (aucun objet) - https://forms.gle/c5BLAVbwPWmCSJEk6 | | 10 août |
| À : obengrit | (aucun objet) - https://forms.gle/c5BLAVbwPWmCSJEk6 | | 10 août |
| À : djebabra270. 2 | Boîte de réception (aucun objet) - https://forms.gle/c5BLAVbwPWmCSJEk6 | | 10 août |
| À : djebabra270. 2 | Boîte de réception (aucun objet) - https://forms.gle/c5BLAVbwPWmCSJEk6 | | 10 août |
| À : housseyn.be. | (aucun objet) - https://forms.gle/c5BLAVbwPWmCSJEk6 | | 12 août |
| À : ben | (aucun objet) - https://forms.gle/c5BLAVbwPWmCSJEk6 | | 12 août |

| | | | |
|----------------------------|------------------|--|---------|
| <input type="checkbox"/> ☆ | À : amyou-benma. | (aucun objet) - رابط الاستبيان الإلكتروني - https://forms.gle/c5BLAVbwPWmCSJEk6 | 13 août |
| | |  | |
| <input type="checkbox"/> ☆ | À : smail.audit. | (aucun objet) - رابط الاستبيان الإلكتروني - https://forms.gle/c5BLAVbwPWmCSJEk6 | 13 août |
| | |  | |
| <input type="checkbox"/> ☆ | À : assia.boudia | (aucun objet) - رابط الاستبيان الإلكتروني - https://forms.gle/c5BLAVbwPWmCSJEk6 | 13 août |
| | |  | |
| <input type="checkbox"/> ☆ | À : MERHOUM | (aucun objet) - رابط الاستبيان الإلكتروني - https://forms.gle/c5BLAVbwPWmCSJEk6 | 13 août |
| | |  | |
| <input type="checkbox"/> ☆ | À : meskine.amar | (aucun objet) - رابط الاستبيان الإلكتروني - https://forms.gle/c5BLAVbwPWmCSJEk6 | 13 août |
| | |  | |
| <input type="checkbox"/> ☆ | À : f_ayachi | (aucun objet) - رابط الاستبيان الإلكتروني - https://forms.gle/c5BLAVbwPWmCSJEk6 | 13 août |
| | |  | |
| <input type="checkbox"/> ☆ | À : medjsmt 2 | (aucun objet) - رابط الاسر - https://forms.gle/c5BLAVbwPWmCSJEk6 مذكرة الصخرح من أجل الاستبيان على هذا الاستبيان من اجل مذكرة الصخرح | 12:55 |

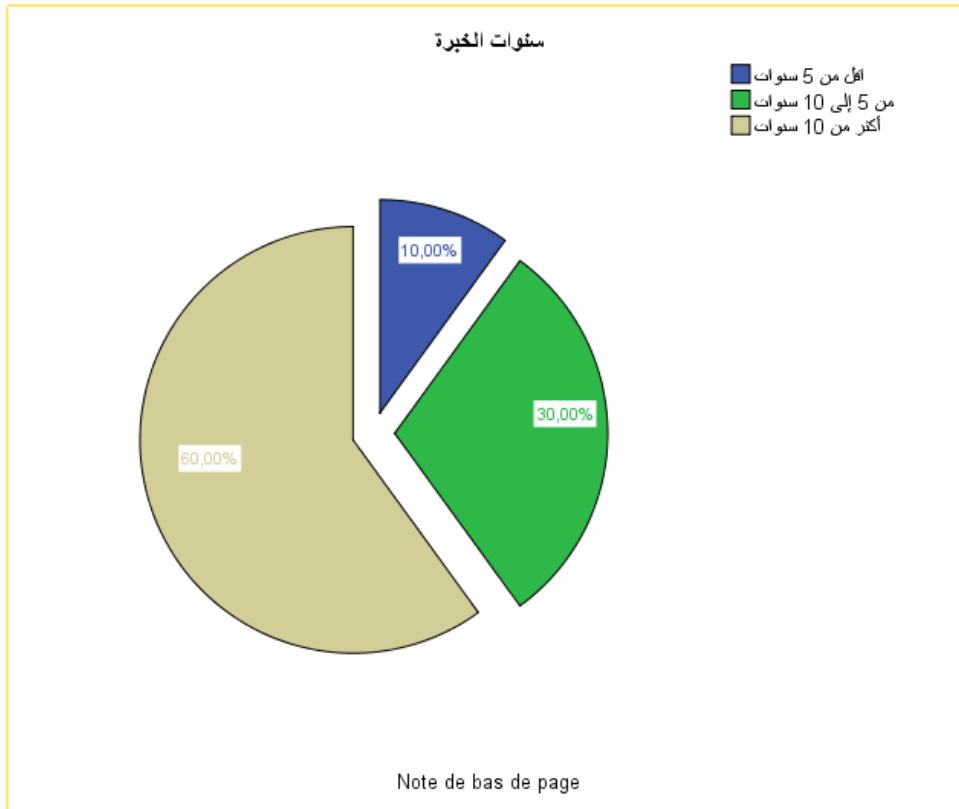
Statistiques

| | | سنوات الخبرة | الأهل العلمي | طبيعته المهده |
|------------|-----------|--------------|--------------|---------------|
| N | Valide | 10 | 10 | 10 |
| | Manquante | 0 | 0 | 0 |
| Moyenne | | 2,50 | 3,30 | 2,10 |
| Médiane | | 3,00 | 3,50 | 2,00 |
| Mode | | 3 | 4 | 1 |
| Ecart-type | | ,707 | ,823 | 1,101 |
| Variance | | ,500 | ,678 | 1,211 |
| Minimum | | 1 | 2 | 1 |
| Maximum | | 3 | 4 | 4 |
| Somme | | 25 | 33 | 21 |

Tableau de fréquences

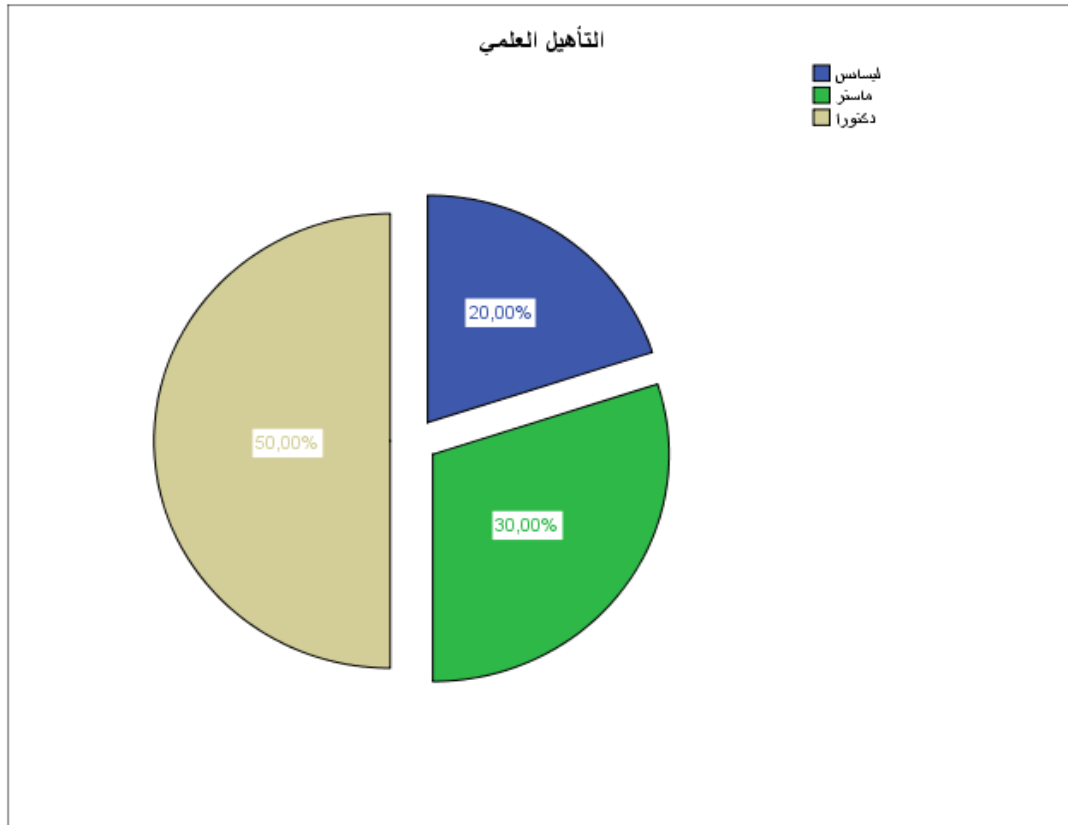
سنوات الخبرة

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-------------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | أقل من 5 سنوات | 1 | 10,0 | 10,0 | 10,0 |
| | من 5 إلى 10 سنوات | 3 | 30,0 | 30,0 | 40,0 |
| | أكثر من 10 سنوات | 6 | 60,0 | 60,0 | 100,0 |
| Total | | 10 | 100,0 | 100,0 | |



التأهيل العلمي

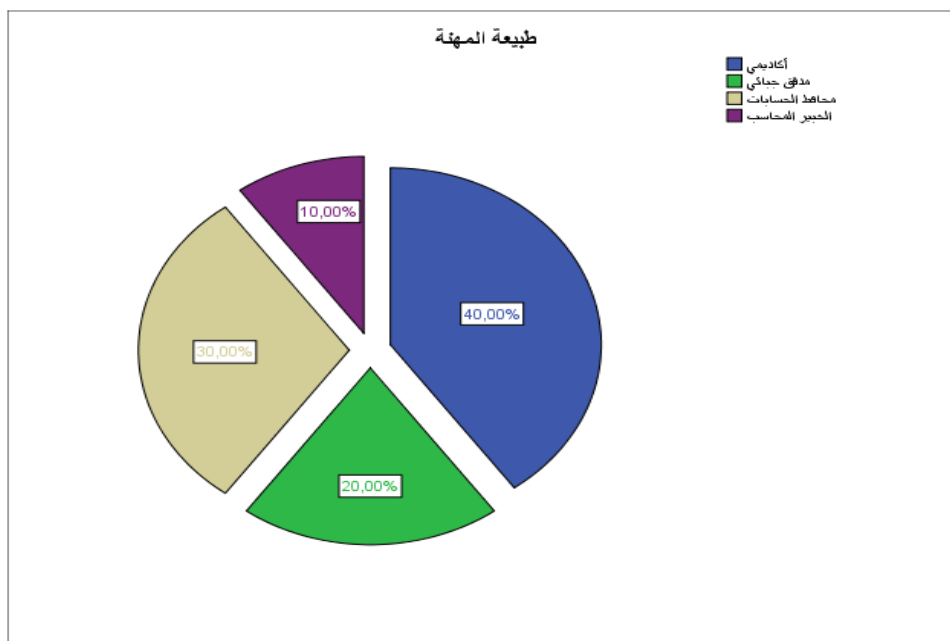
| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|--------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | ليسانس | 2 | 20,0 | 20,0 | 20,0 |
| | ماستر | 3 | 30,0 | 30,0 | 50,0 |
| | دكتورا | 5 | 50,0 | 50,0 | 100,0 |
| Total | | 10 | 100,0 | 100,0 | |



طبقة المهنة

| | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|----------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide أكاديمي | 4 | 40,0 | 40,0 | 40,0 |
| مدقق جنائي | 2 | 20,0 | 20,0 | 60,0 |
| محايد الحسابات | 3 | 30,0 | 30,0 | 90,0 |
| الخبير المحاسب | 1 | 10,0 | 10,0 | 100,0 |
| Total | 10 | 100,0 | 100,0 | |

Diagramme en secteurs



جامعة عبد الحميد ابن باديس – مستغانم –
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبية

استبيان

أخي المجيب
السلام عليكم و رحمة الله و بركاته

تقوم الباحثة بإعداد دراسة تحت عنوان : " التدقيق المحاسبي كأداة لتفعيل الرقابة
الجبائية – دراسة ميدانية " ، لذا أضع بين أيديكم هذا الاستبيان آمليين من حضرتكم الإجابة
على الخيارات الموضوعية لكل فقرة بكل موضوعية ، و هذا ما سيؤدي بالباحثة إلى
الحصول على نتائج مقبولة و تساير الواقع ، و من ثمة الخروج بالتوصيات التي تساعد على
حل الإشكالية المطروحة .

كما أود إعلامكم ، أن هذا الاستبيان مجرد أداة بحثية للحصول على معلومات ميدانية
، كما أن المعلومات ستحاط بكامل السرية و تستخدم لأغراض البحث العلمي ليس أكثر .

تقبلوا فائق الاحترام و التقدير و الشكر على تعاونكم .

استبيان حول التدقيق المحاسبي و علاقته بالرقابة الجبائية

معلومات شخصية

*Obligatoire

1. Adresse e-mail *

المعلومات الشخصية

2. المؤهل العلمي *

Une seule réponse possible.

- ليسانس
- ماستر
- دكتورا
- دراسات اخرى

3. سنوات الخبرة *

Une seule réponse possible.

- اقل من 5 سنوات
- من 5 الى 10 سنوات
- اكثر من 10 سنوات

4. طبيعة المهنة *

Une seule réponse possible.

- خبير محاسب
- محافظ حسابات
- مدقق جبائي
- اكاديمي

. تفعيل التدقيق المحاسبي للرقابة الجبائية بالموسسة

5. التحكم في دليل المدقق في المحاسبة يساعد على دعم الرقابة الجبائية

Une seule réponse possible.

- أبدا
- نادرا
- أحيانا
- غالبا
- دائما

6. التحكم في القوانين الجبائية من طرف المدقق المحاسبي و تحيينها المستمر يساعد على دعم الرقابة الجبائية

Une seule réponse possible.

- أبدا
- نادرا
- أحيانا
- غالبا
- دائما

7. التحكم في المبادئ والفروض المحاسبية يدعم الرقابة الجبائية

Une seule réponse possible.

- أبدا
 نادرا
 أحيانا
 غالبا
 دائما

8. حسن فحص الدفاتر المحاسبية من طرف المدقق المحاسبي يفعل الرقابة الجبائية بشكل غير مباشر

Une seule réponse possible.

- أبدا
 نادرا
 أحيانا
 غالبا
 دائما

9. الفحص الدقيق للوثائق الختامية يعتبر وسيلة لكشف الأغفالات و التجاوزات التي قد يرتكبها المكلف بالضريبة (المؤسسة).

Une seule réponse possible.

- أبدا
 نادرا
 أحيانا
 غالبا
 دائما

10. فحص الوثائق التوثيقية (الفاتورة ، وصل استلام ، وصل تسليم) من طرف المدقق قد يساهم بطريقة غير مباشرة في تفعيل الرقابة الجبائية

Une seule réponse possible.

- أبدا
 نادرا
 أحيانا
 غالبا
 دائما

11. عملية التدقيق السليماتو الصادقة تساعد المؤسسة في التقليل من احتمال خضوعها للتحقيق من طرف إدارة الضرائب .

Une seule réponse possible.

- أبدا
 نادرا
 أحيانا
 غالبا
 دائما

12. قيام المؤسسة بالرقابة الجبائية الذاتية من طرف مدقق جبائي مختص و مستقل تساعد في تفادي الأخطاء الجبائية .

Une seule réponse possible.

- أبدا
 نادرا
 أحيانا
 غالبا
 دائما

13. التدقيق المحاسبي آلية لتحقيق الرقابة الجبانية بالمؤسسة .

Une seule réponse possible.

- أبدا
 نادرا
 أحيانا
 غالبا
 دائما

14. المدقق الجبائي المستقل و الخاص بالمؤسسة يجنبها من الخطأ و الخطر الجبائي

Une seule réponse possible.

- أبدا
 نادرا
 أحيانا
 غالبا
 دائما

Ce contenu n'est ni rédigé, ni cautionné par Google.

Google Forms

Tableau de fréquences

التحكم في دليل المدقق في المحاسبة يساعد على دعم الرقابة الجبائية

| | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | اجبانا | 4 | 40,0 | 40,0 |
| | عاليا | 6 | 60,0 | 100,0 |
| Total | | 10 | 100,0 | 100,0 |

التحكم في القوانين الجبائية من طرف المدقق المحاسبي و تحيينها المستمر يساعد على دعم الرقابة الجبائية

| | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | اجبانا | 2 | 20,0 | 20,0 |
| | عاليا | 2 | 20,0 | 40,0 |
| | داكما | 6 | 60,0 | 100,0 |
| Total | | 10 | 100,0 | 100,0 |

التحكم في المبادئ والفروض المحاسبية يدعم الرقابة الجبائية

| | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | اجبانا | 1 | 10,0 | 10,0 |
| | عاليا | 6 | 60,0 | 70,0 |
| | داكما | 3 | 30,0 | 100,0 |
| Total | | 10 | 100,0 | 100,0 |

حسن فحص الدفاتر المحاسبية من طرف المدقق المحاسبي بفعل الرقابة الجبائية بشكل غير مباشر

| | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | أبدا | 1 | 10,0 | 10,0 |
| | نادرا | 4 | 40,0 | 50,0 |
| | اجبانا | 2 | 20,0 | 70,0 |
| | عاليا | 1 | 10,0 | 80,0 |
| | داكما | 2 | 20,0 | 100,0 |
| Total | | 10 | 100,0 | 100,0 |

الفحص الدقيق للوثائق الختامية بغير وسيلة لكشف الأخطاء والتجاوزات التي قد يرتكبها المكلف بالضريبة (المؤسسة)

| | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | نادرا | 1 | 10,0 | 10,0 |
| | اجبانا | 2 | 20,0 | 30,0 |
| | عاليا | 6 | 60,0 | 90,0 |
| | داكما | 1 | 10,0 | 100,0 |
| Total | | 10 | 100,0 | 100,0 |

فحص الوثائق الثانوية (الفاتورة ، وصل استلام ، وصل تسليم) من طرف المدقق قد يساهم بطريقة غير مباشرة في تفعيل الرقابة الجبائية

| | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | نادرا | 1 | 10,0 | 10,0 |
| | اجبانا | 3 | 30,0 | 40,0 |
| | عاليا | 2 | 20,0 | 60,0 |
| | داكما | 4 | 40,0 | 100,0 |
| Total | | 10 | 100,0 | 100,0 |

عملية التدقيق السليم والصادقة تساعد المؤسسة في التقليل من احتمال خضوعها للتحقيق من طرف إدارة الضرائب .

| | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | أبدا | 1 | 10,0 | 10,0 |
| | نادرا | 2 | 20,0 | 30,0 |
| | أحيانا | 2 | 20,0 | 50,0 |
| | غالبا | 3 | 30,0 | 80,0 |
| | دائما | 2 | 20,0 | 100,0 |
| Total | | 10 | 100,0 | 100,0 |

قيام المؤسسة بالرقابة الجبائية الذاتية من طرف مدقق جبائي مختص و مستقل تساعد في تفادي الأخطاء الجبائية .

| | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | أحيانا | 1 | 10,0 | 10,0 |
| | غالبا | 6 | 60,0 | 70,0 |
| | دائما | 3 | 30,0 | 100,0 |
| Total | | 10 | 100,0 | 100,0 |

المدقق الجبائي المستقل و الخاص بالمؤسسة يجنبها من الخطأ والخطر الجبائي

| | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | أحيانا | 1 | 10,0 | 10,0 |
| | غالبا | 6 | 60,0 | 70,0 |
| | دائما | 3 | 30,0 | 100,0 |
| Total | | 10 | 100,0 | 100,0 |

التدقيق المحاسبي آلية لتحقيق الرقابة الجبائية بالمؤسسة .

| | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | أبدا | 1 | 10,0 | 10,0 |
| | أحيانا | 4 | 40,0 | 50,0 |
| | غالبا | 4 | 40,0 | 90,0 |
| | دائما | 1 | 10,0 | 100,0 |
| Total | | 10 | 100,0 | 100,0 |

Effectifs

[Ensemble_de_données] C:\Users\Dell\Documents\استبيان.sav

Statistiques

| | فحص الوثائق التبويب (الفأوره ، وصل استائم ، وصل سليم) من طرف المدقق كل بسام بطريقة غير مباشرة في تفصيل الرقابة الجبائية الضرائب . | فحص الوثائق التبويب (الفأوره ، وصل استائم ، وصل سليم) من طرف المدقق كل بسام بطريقة غير مباشرة في تفصيل الرقابة الجبائية الضرائب . | فحص الوثائق التبويب (الفأوره ، وصل استائم ، وصل سليم) من طرف المدقق كل بسام بطريقة غير مباشرة في تفصيل الرقابة الجبائية الضرائب . | فحص الوثائق التبويب (الفأوره ، وصل استائم ، وصل سليم) من طرف المدقق كل بسام بطريقة غير مباشرة في تفصيل الرقابة الجبائية الضرائب . | فحص الوثائق التبويب (الفأوره ، وصل استائم ، وصل سليم) من طرف المدقق كل بسام بطريقة غير مباشرة في تفصيل الرقابة الجبائية الضرائب . | فحص الوثائق التبويب (الفأوره ، وصل استائم ، وصل سليم) من طرف المدقق كل بسام بطريقة غير مباشرة في تفصيل الرقابة الجبائية الضرائب . | فحص الوثائق التبويب (الفأوره ، وصل استائم ، وصل سليم) من طرف المدقق كل بسام بطريقة غير مباشرة في تفصيل الرقابة الجبائية الضرائب . | فحص الوثائق التبويب (الفأوره ، وصل استائم ، وصل سليم) من طرف المدقق كل بسام بطريقة غير مباشرة في تفصيل الرقابة الجبائية الضرائب . | فحص الوثائق التبويب (الفأوره ، وصل استائم ، وصل سليم) من طرف المدقق كل بسام بطريقة غير مباشرة في تفصيل الرقابة الجبائية الضرائب . |
|------------|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| N | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 |
| Manquante | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Moyenne | 3,60 | 4,40 | 4,20 | 2,90 | 3,70 | 3,90 | 3,30 | 4,20 | 3,40 |
| Ecart-type | ,516 | ,843 | ,632 | 1,370 | ,823 | 1,101 | 1,337 | ,632 | 1,075 |

→ Fiabilité

[Ensemble_de_données1] C:\Users\Dell\Documents\استبيان.sav

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

| | | N | % |
|--------------|---------------------|----|-------|
| Observations | Valide | 10 | 100,0 |
| | Exclus ^a | 0 | ,0 |
| | Total | 10 | 100,0 |

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|-------------------|-------------------|
| ,857 | 10 |

الملحق 06

تحليل التباين الأحادي لقياس درجة الأهمية تبعا للدرجة العلمية

ANOVA à 1 facteur

| | | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | F | Signification |
|---|---------------|------------------|-----|--------------------|-------|---------------|
| الشكك في دليل المدقق في المحاسبة بمساعدة على دعم الرقابة الجياكية | Inter-groupes | ,533 | 2 | ,267 | 1,000 | ,415 |
| | Intra-groupes | 1,867 | 7 | ,267 | | |
| | Total | 2,400 | 9 | | | |
| الشكك في القوائم الجياكية من طرف المدقق المحاسبي و تجميعها المستمر بمساعدة على دعم الرقابة الجياكية | Inter-groupes | 1,733 | 2 | ,867 | 1,300 | ,331 |
| | Intra-groupes | 4,667 | 7 | ,667 | | |
| | Total | 6,400 | 9 | | | |
| الشكك في المبادئ والقروض المحاسبية بدعم الرقابة الجياكية | Inter-groupes | 2,133 | 2 | 1,067 | 5,091 | ,043 |
| | Intra-groupes | 1,467 | 7 | ,210 | | |
| | Total | 3,600 | 9 | | | |
| حسن فحص الأخطاء المحاسبية من طرف المدقق المحاسبي بفعل الرقابة الجياكية بشكل غير مباشر | Inter-groupes | 11,700 | 2 | 5,850 | 7,875 | ,016 |
| | Intra-groupes | 5,200 | 7 | ,743 | | |
| | Total | 16,900 | 9 | | | |
| الفحص الدقيق للوثائق الختامية يعتبر وسيلة لتكثيف الأفعال والتجاوزات التي قد يرتكبها المكلف بالتدبير (المؤسسة) | Inter-groupes | ,633 | 2 | ,317 | ,405 | ,681 |
| | Intra-groupes | 5,467 | 7 | ,781 | | |
| | Total | 6,100 | 9 | | | |
| فحص الوثائق التوجيهية (الفاتورة ، وصل استلام ، وصل تسليم) من طرف المدقق قد يساهم بطريقة غير مباشرة في تفعيل الرقابة الجياكية | Inter-groupes | 3,033 | 2 | 1,517 | 1,350 | ,319 |
| | Intra-groupes | 7,867 | 7 | 1,124 | | |
| | Total | 10,900 | 9 | | | |
| عملية التدقيق السليمي المساعدة تساهم المؤسسة في التقليل من احتمال حصولها للشك من طرف إدارة الضرائب . | Inter-groupes | 1,300 | 2 | ,650 | ,307 | ,745 |
| | Intra-groupes | 14,800 | 7 | 2,114 | | |
| | Total | 16,100 | 9 | | | |
| قيام المؤسسة بالرعاية الجياكية الذاتية من طرف مدقق جياكي مختص و مستقل تساهم في تفادي الأخطاء الجياكية . | Inter-groupes | 2,133 | 2 | 1,067 | 5,091 | ,043 |
| | Intra-groupes | 1,467 | 7 | ,210 | | |
| | Total | 3,600 | 9 | | | |
| التدقيق المحاسبي إليه لشخص الرقابة الجياكية بالمؤسسة . | Inter-groupes | 1,200 | 2 | ,600 | ,457 | ,651 |
| | Intra-groupes | 9,200 | 7 | 1,314 | | |
| | Total | 10,400 | 9 | | | |
| المدقق الجياكي المستقل والخاص بالمؤسسة يجدها من الخطأ والخطر الجياكي | Inter-groupes | 2,133 | 2 | 1,067 | 5,091 | ,043 |
| | Intra-groupes | 1,467 | 7 | ,210 | | |
| | Total | 3,600 | 9 | | | |

تحليل التباين الأحادي لقياس درجة الأهمية تبعا لطبيعة المهنة

ANOVA à 1 facteur

| | | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | F | Signification |
|---|---------------|------------------|-----|--------------------|-------|---------------|
| الشكك في دليل المدقق في المحاسبة بمساعدة على دعم الرقابة الجياكية | Inter-groupes | ,983 | 3 | ,328 | 1,388 | ,334 |
| | Intra-groupes | 1,417 | 6 | ,236 | | |
| | Total | 2,400 | 9 | | | |
| الشكك في القوائم الجياكية من طرف المدقق المحاسبي و تجميعها المستمر بمساعدة على دعم الرقابة الجياكية | Inter-groupes | 2,983 | 3 | ,994 | 1,746 | ,257 |
| | Intra-groupes | 3,417 | 6 | ,569 | | |
| | Total | 6,400 | 9 | | | |
| الشكك في المبادئ والقروض المحاسبية بدعم الرقابة الجياكية | Inter-groupes | 1,600 | 3 | ,533 | 1,600 | ,285 |
| | Intra-groupes | 2,000 | 6 | ,333 | | |
| | Total | 3,600 | 9 | | | |
| حسن فحص الأخطاء المحاسبية من طرف المدقق المحاسبي بفعل الرقابة الجياكية بشكل غير مباشر | Inter-groupes | 13,483 | 3 | 4,494 | 7,893 | ,017 |
| | Intra-groupes | 3,417 | 6 | ,569 | | |
| | Total | 16,900 | 9 | | | |
| الفحص الدقيق للوثائق الختامية يعتبر وسيلة لتكثيف الأفعال والتجاوزات التي قد يرتكبها المكلف بالتدبير (المؤسسة) | Inter-groupes | 1,100 | 3 | ,367 | ,440 | ,733 |
| | Intra-groupes | 5,000 | 6 | ,833 | | |
| | Total | 6,100 | 9 | | | |
| فحص الوثائق التوجيهية (الفاتورة ، وصل استلام ، وصل تسليم) من طرف المدقق قد يساهم بطريقة غير مباشرة في تفعيل الرقابة الجياكية | Inter-groupes | 5,483 | 3 | 1,828 | 2,025 | ,212 |
| | Intra-groupes | 5,417 | 6 | ,903 | | |
| | Total | 10,900 | 9 | | | |
| عملية التدقيق السليمي المساعدة تساهم المؤسسة في التقليل من احتمال حصولها للشك من طرف إدارة الضرائب . | Inter-groupes | 7,350 | 3 | 2,450 | 1,680 | ,269 |
| | Intra-groupes | 8,750 | 6 | 1,458 | | |
| | Total | 16,100 | 9 | | | |
| قيام المؤسسة بالرعاية الجياكية الذاتية من طرف مدقق جياكي مختص و مستقل تساهم في تفادي الأخطاء الجياكية . | Inter-groupes | 1,600 | 3 | ,533 | 1,600 | ,285 |
| | Intra-groupes | 2,000 | 6 | ,333 | | |
| | Total | 3,600 | 9 | | | |
| التدقيق المحاسبي إليه لشخص الرقابة الجياكية بالمؤسسة . | Inter-groupes | 8,400 | 3 | 2,800 | 8,400 | ,014 |
| | Intra-groupes | 2,000 | 6 | ,333 | | |
| | Total | 10,400 | 9 | | | |
| المدقق الجياكي المستقل والخاص بالمؤسسة يجدها من الخطأ والخطر الجياكي | Inter-groupes | 1,600 | 3 | ,533 | 1,600 | ,285 |
| | Intra-groupes | 2,000 | 6 | ,333 | | |
| | Total | 3,600 | 9 | | | |

تحليل التباين الأحادي لقياس درجة الأهمية تبعا لسنوات الخبرة

ANOVA à 1 facteur

| | | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | F | Signification |
|---|---------------|------------------|-----|--------------------|-------|---------------|
| الشحك في دليل المدقق في المحاسبة بمساعد على دعم الرقابة الجبابة | Inter-groupes | ,233 | 2 | ,117 | ,377 | ,699 |
| | Intra-groupes | 2,167 | 7 | ,310 | | |
| | Total | 2,400 | 9 | | | |
| الشحك في القوانين الجبابة من طرف المدقق المحاسبي و نخببها المستمر بمساعد على دعم الرقابة الجبابة | Inter-groupes | ,900 | 2 | ,450 | ,573 | ,588 |
| | Intra-groupes | 5,500 | 7 | ,786 | | |
| | Total | 6,400 | 9 | | | |
| الشحك في المبادئ والفروض المحاسبية بمساعد الرقابة الجبابة | Inter-groupes | 1,433 | 2 | ,717 | 2,315 | ,169 |
| | Intra-groupes | 2,167 | 7 | ,310 | | |
| | Total | 3,600 | 9 | | | |
| حسن فحص الأفاضل المحاسبية من طرف المدقق المحاسبي بفعل الرقابة الجبابة بشكل عبر مباشر | Inter-groupes | ,067 | 2 | ,033 | ,014 | ,986 |
| | Intra-groupes | 16,833 | 7 | 2,405 | | |
| | Total | 16,900 | 9 | | | |
| الفحص الأذوق للوثائق الختامية بعنبر وسيله لكشف الأفعالات و الجاوزات التي قد يرتكبها المكلف بالضرورية (المؤسسة) . | Inter-groupes | ,100 | 2 | ,050 | ,058 | ,944 |
| | Intra-groupes | 6,000 | 7 | ,857 | | |
| | Total | 6,100 | 9 | | | |
| فحص الوثائق الدبوية (الفانورة ، وصل اساتم ، وصل تسليم) من طرف المدقق قد يساهم بطريقة عبر مباشرة في تفعيل الرقابة الجبابة | Inter-groupes | 2,233 | 2 | 1,117 | ,902 | ,448 |
| | Intra-groupes | 8,667 | 7 | 1,238 | | |
| | Total | 10,900 | 9 | | | |
| عملية الأذوق السلمو الصادقة تساعد المؤسسة في التقليل من احتمال خصوعها للشحك من طرف آارة الضراقب . | Inter-groupes | 6,767 | 2 | 3,383 | 2,538 | ,148 |
| | Intra-groupes | 9,333 | 7 | 1,333 | | |
| | Total | 16,100 | 9 | | | |
| قيام المؤسسة بالرقابة الجبابة الآتية من طرف مدقق جبابة مختص و مستقل تساعد في تفادي الأخطاء الجبابة . | Inter-groupes | 1,433 | 2 | ,717 | 2,315 | ,169 |
| | Intra-groupes | 2,167 | 7 | ,310 | | |
| | Total | 3,600 | 9 | | | |
| الأذوق المحاسبي إليه لشحك الرقابة الجبابة بالمؤسسة . | Inter-groupes | ,400 | 2 | ,200 | ,140 | ,872 |
| | Intra-groupes | 10,000 | 7 | 1,429 | | |
| | Total | 10,400 | 9 | | | |
| المدقق الجبابة المستقل و الخاص بالمؤسسة بجبابة من الخطأ والخطر الجبابة | Inter-groupes | 1,433 | 2 | ,717 | 2,315 | ,169 |
| | Intra-groupes | 2,167 | 7 | ,310 | | |
| | Total | 3,600 | 9 | | | |

CRITICAL VALUES for the "F" Distribution, ALPHA = .05.

| Denominator DF | Numerator DF | | | | | | | | | |
|-------------------|--------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
| 1 | 161.448 | 199.500 | 215.707 | 224.583 | 230.162 | 233.986 | 236.768 | 238.883 | 240.543 | 241.882 |
| 2 | 18.513 | 19.000 | 19.164 | 19.247 | 19.296 | 19.330 | 19.353 | 19.371 | 19.385 | 19.396 |
| 3 | 10.128 | 9.552 | 9.277 | 9.117 | 9.013 | 8.941 | 8.887 | 8.845 | 8.812 | 8.786 |
| 4 | 7.709 | 6.944 | 6.591 | 6.388 | 6.256 | 6.163 | 6.094 | 6.041 | 5.999 | 5.964 |
| 5 | 6.608 | 5.786 | 5.409 | 5.192 | 5.050 | 4.950 | 4.876 | 4.818 | 4.772 | 4.735 |
| 6 | 5.987 | 5.143 | 4.757 | 4.534 | 4.387 | 4.284 | 4.207 | 4.147 | 4.099 | 4.060 |
| 7 | 5.591 | 4.737 | 4.347 | 4.120 | 3.972 | 3.866 | 3.787 | 3.726 | 3.677 | 3.637 |
| 8 | 5.318 | 4.459 | 4.066 | 3.838 | 3.687 | 3.581 | 3.500 | 3.438 | 3.388 | 3.347 |
| 9 | 5.117 | 4.256 | 3.863 | 3.633 | 3.482 | 3.374 | 3.293 | 3.230 | 3.179 | 3.137 |
| 10 | 4.965 | 4.103 | 3.708 | 3.478 | 3.326 | 3.217 | 3.135 | 3.072 | 3.020 | 2.978 |
| 11 | 4.844 | 3.982 | 3.587 | 3.357 | 3.204 | 3.095 | 3.012 | 2.948 | 2.896 | 2.854 |
| 12 | 4.747 | 3.885 | 3.490 | 3.259 | 3.106 | 2.996 | 2.913 | 2.849 | 2.796 | 2.753 |
| 13 | 4.667 | 3.806 | 3.411 | 3.179 | 3.025 | 2.915 | 2.832 | 2.767 | 2.714 | 2.671 |
| 14 | 4.600 | 3.739 | 3.344 | 3.112 | 2.958 | 2.848 | 2.764 | 2.699 | 2.646 | 2.602 |
| 15 | 4.543 | 3.682 | 3.287 | 3.056 | 2.901 | 2.790 | 2.707 | 2.641 | 2.588 | 2.544 |
| 16 | 4.494 | 3.634 | 3.239 | 3.007 | 2.852 | 2.741 | 2.657 | 2.591 | 2.538 | 2.494 |
| 17 | 4.451 | 3.592 | 3.197 | 2.965 | 2.810 | 2.699 | 2.614 | 2.548 | 2.494 | 2.450 |
| 18 | 4.414 | 3.555 | 3.160 | 2.928 | 2.773 | 2.661 | 2.577 | 2.510 | 2.456 | 2.412 |
| 19 | 4.381 | 3.522 | 3.127 | 2.895 | 2.740 | 2.628 | 2.544 | 2.477 | 2.423 | 2.378 |
| 20 | 4.351 | 3.493 | 3.098 | 2.866 | 2.711 | 2.599 | 2.514 | 2.447 | 2.393 | 2.348 |
| 21 | 4.325 | 3.467 | 3.072 | 2.840 | 2.685 | 2.573 | 2.488 | 2.420 | 2.366 | 2.321 |
| 22 | 4.301 | 3.443 | 3.049 | 2.817 | 2.661 | 2.549 | 2.464 | 2.397 | 2.342 | 2.297 |
| 23 | 4.279 | 3.422 | 3.028 | 2.796 | 2.640 | 2.528 | 2.442 | 2.375 | 2.320 | 2.275 |
| 24 | 4.260 | 3.403 | 3.009 | 2.776 | 2.621 | 2.508 | 2.423 | 2.355 | 2.300 | 2.255 |
| 25 | 4.242 | 3.385 | 2.991 | 2.759 | 2.603 | 2.490 | 2.405 | 2.337 | 2.282 | 2.236 |
| 26 | 4.225 | 3.369 | 2.975 | 2.743 | 2.587 | 2.474 | 2.388 | 2.321 | 2.265 | 2.220 |
| 27 | 4.210 | 3.354 | 2.960 | 2.728 | 2.572 | 2.459 | 2.373 | 2.305 | 2.250 | 2.204 |
| 28 | 4.196 | 3.340 | 2.947 | 2.714 | 2.558 | 2.445 | 2.359 | 2.291 | 2.236 | 2.190 |
| 29 | 4.183 | 3.328 | 2.934 | 2.701 | 2.545 | 2.432 | 2.346 | 2.278 | 2.223 | 2.177 |
| 30 | 4.171 | 3.316 | 2.922 | 2.690 | 2.534 | 2.421 | 2.334 | 2.266 | 2.211 | 2.165 |
| 31 | 4.160 | 3.305 | 2.911 | 2.679 | 2.523 | 2.409 | 2.323 | 2.255 | 2.199 | 2.153 |
| 32 | 4.149 | 3.295 | 2.901 | 2.668 | 2.512 | 2.399 | 2.313 | 2.244 | 2.189 | 2.142 |
| 33 | 4.139 | 3.285 | 2.892 | 2.659 | 2.503 | 2.389 | 2.303 | 2.235 | 2.179 | 2.133 |
| 34 | 4.130 | 3.276 | 2.883 | 2.650 | 2.494 | 2.380 | 2.294 | 2.225 | 2.170 | 2.123 |
| 35 | 4.121 | 3.267 | 2.874 | 2.641 | 2.485 | 2.372 | 2.285 | 2.217 | 2.161 | 2.114 |
| 36 | 4.113 | 3.259 | 2.866 | 2.634 | 2.477 | 2.364 | 2.277 | 2.209 | 2.153 | 2.106 |
| 37 | 4.105 | 3.252 | 2.859 | 2.626 | 2.470 | 2.356 | 2.270 | 2.201 | 2.145 | 2.098 |
| 38 | 4.098 | 3.245 | 2.852 | 2.619 | 2.463 | 2.349 | 2.262 | 2.194 | 2.138 | 2.091 |
| 39 | 4.091 | 3.238 | 2.845 | 2.612 | 2.456 | 2.342 | 2.255 | 2.187 | 2.131 | 2.084 |
| 40 | 4.085 | 3.232 | 2.839 | 2.606 | 2.449 | 2.336 | 2.249 | 2.180 | 2.124 | 2.077 |
| 41 | 4.079 | 3.226 | 2.833 | 2.600 | 2.443 | 2.330 | 2.243 | 2.174 | 2.118 | 2.071 |
| 42 | 4.073 | 3.220 | 2.827 | 2.594 | 2.438 | 2.324 | 2.237 | 2.168 | 2.112 | 2.065 |
| 43 | 4.067 | 3.214 | 2.822 | 2.589 | 2.432 | 2.318 | 2.232 | 2.163 | 2.106 | 2.059 |
| 44 | 4.062 | 3.209 | 2.816 | 2.584 | 2.427 | 2.313 | 2.226 | 2.157 | 2.101 | 2.054 |
| 45 | 4.057 | 3.204 | 2.812 | 2.579 | 2.422 | 2.308 | 2.221 | 2.152 | 2.096 | 2.049 |
| 46 | 4.052 | 3.200 | 2.807 | 2.574 | 2.417 | 2.304 | 2.216 | 2.147 | 2.091 | 2.044 |
| 47 | 4.047 | 3.195 | 2.802 | 2.570 | 2.413 | 2.299 | 2.212 | 2.143 | 2.086 | 2.039 |
| 48 | 4.043 | 3.191 | 2.798 | 2.565 | 2.409 | 2.295 | 2.207 | 2.138 | 2.082 | 2.035 |
| 49 | 4.038 | 3.187 | 2.794 | 2.561 | 2.404 | 2.290 | 2.203 | 2.134 | 2.077 | 2.030 |
| 50 | 4.034 | 3.183 | 2.790 | 2.557 | 2.400 | 2.286 | 2.199 | 2.130 | 2.073 | 2.026 |