جـــــامعة الدكتـــور يحيى فـــارس المدية
كلية الـــــعلوم الإقتصادية والتجارية وعلـوم التسيير
قسم: العلوم المـــــالية والمـــــحاسبة

الموضوع:

خصائص المدقق الضريبي وتأثيرها على جودة التدقيق الضريبي

(دراسة ميدانية للمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وخبراء محاسبين وأساتذة محاسبة ومفتشي الضرائب -بالمدية للفترة2019 -2020)

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

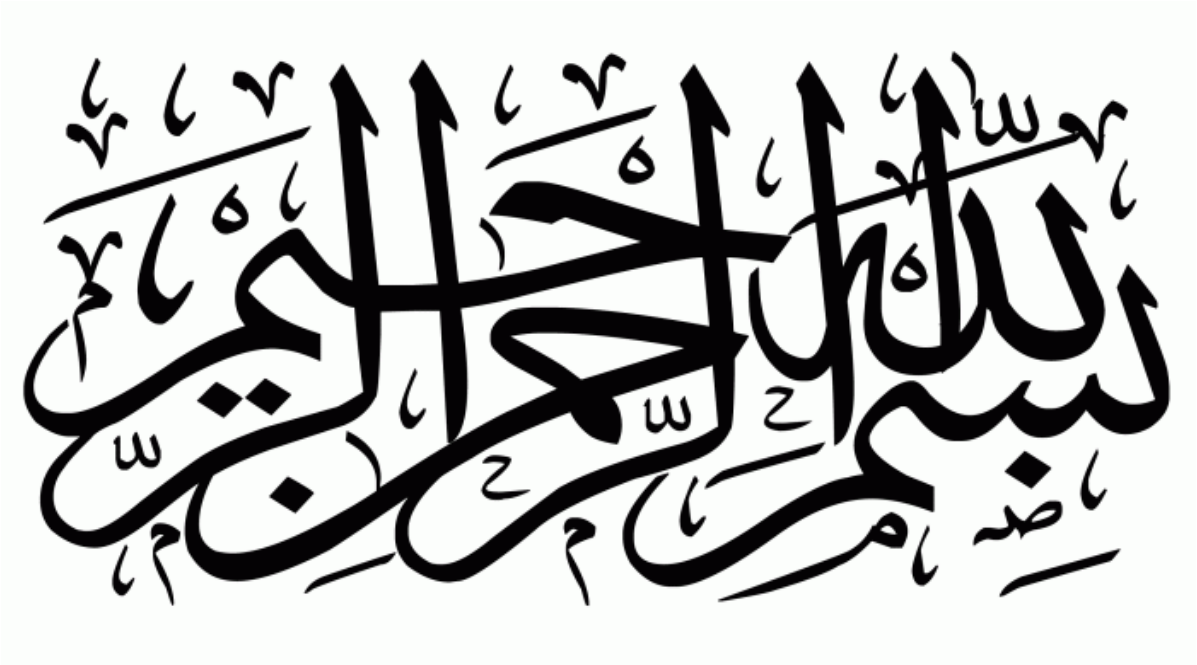
من إعداد الطالبتن:
- عائشة حنيني
- سعيدة غزالي

تحت إشراف:
- الدكتورمولوج كمال

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الصفة	الجامعة
شمس الدين بوعرار	رئيسا	يحي فارس المدية
مولوج كمال	مشرفا ومقررا	يحي فارس المدية
طلحة محمد	ممتحنا	يحي فارس المدية

السنة الجامعية:2019-2020


بسم الله الرحمن الرحيم

تقدير

الشكر أولا لله عز وجل على مارزقنا به من نعمة، وعلى أن أعاننا على إنجاز هذا البحث وشملنا بتوفيقه وعنايته.

ويسعدنا في هذا المقام، وبعد التوصل إلى هذا الإنجاز أن نتقدم بجزيل الشكر وعظيم التقدير لكل من ساهم في إنجاز هذا البحث وإخراجه إلى حيز الوجود.

ونخص بالذكر الدكتور "مولوج كمال" والذي تفضل بالإشراف على هذا البحث، ولم يدخر جهدا إلا وقدمه فله منا جزيل الشكر والتقدير.

كما ونتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم وقبولهم لمناقشة هذا البحث وإبرازه بشكله العلمي المناسب.

الإهداء

أهدي ثمرة عملي هذا إلى:

أغلى و أعز وأطيب و أخلص إنسانة في الوجود،إلى من تفانت في تربيتي، إلى من منحتني من غير أن تسألني ،إلى من كانت ولازالت وراء نجاحاتي ،إلى من تدفعني دائما نحو الأفضل ،إلى **"أمي الغالية"** إلى من حرم نفسه ليعطينا ،إلى من تحدى الصعاب ليوصلنا إلى ما نحن عليه اليوم ،إلى من أهدى حياته قربانا من أجل أن نعيش ،إلى **"أبي العزيز"**

إلى اللواتي كانوا قدوتي في الحياة أخواتي وإخواتي الأعزاء

إلى أبناء إخوتي: **رهف-عبدو- سلسبيل**

إلى صديقاتي : **إيناس، شهيناز**

إلى من وسعهم قلبي و لم تسعهم صفحتي

عائشة

الإهداء

إلى أبـــــي العـــــــــــزيز

إلى أمـــــي الغـــــــــالية

إلى إخـــــوتي الأعـــــزاء

إلـــى كل من ساهم في إنجاز هذه الرسالة

إلـــيهم جميعا أهدي هذا الجهد المتواضع .

سعيدة

الملخص

الملخص

هدفت هذه الدراسة للبحث عن الأثر بين ثلاثة محددات تتمثل في إستقلالية المدقق الضريبي، كفاءة المدقق الضريبي، وتخصص المدقق الضريبي من جهة وجودة التدقيق الضريبي من جهة أخرى. لتحقيق ذلك تم الإعتماد على عينة ملائمة مشكلة من 36 مفردة من محافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين وأساتذة المحاسبة وخبراء محاسبين ومفتشي الضرائب.

أشارت نتائج الدراسة إلى وجود أثر بين كل من الإستقلالية والتخصص والكفاءة .

في الأخير قدمت الدراسة بعض التوصيات التي يمكن أن يؤدي العمل بها إلى تحسين جودة التدقيق الضريبي في الجزائر.

الكلمات المفتاحية: إستقلالية المدقق، تخصص المدقق، كفاءة المدقق، جودة التدقيق الضريبي.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

العنوان	الصفحة
شكر وتقدير	
الإهداء	
الملخص	
قائمة المحتويات	
قائمة الجداول و الأشكال	
قائمة الملاحق	
مقدمة عامة	أ-ح
الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة	
تمهيد	02
المبحث الأول: ماهية الضريبة	03
المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة	03
المطلب الثاني: أنواع و خصائص الضريبة	60
المطلب الثالث: قواعد الضريبة	14
المبحث الثاني: التدقيق الضريبي	16
المطلب الأول: ماهية التدقيق	16
المطلب الثاني: التدقيق الضريبي	21
المطلب الثالث: مراحل سير عملية التدقيق الضريبي	24
المبحث الثالث: جودة التدقيق الضريبي	30
المطلب الأول: ماهية جودة التدقيق	30
المطلب الثاني: ماهية جودة التدقيق الضريبي	32
المطلب الثالث: متطلبات تفعيل جودة التدقيق الضريبي	34
خلاصة الفصل	36
الفصل الثاني: منهجية وإجراءات الدراسة	
مقدمة الفصل	38

المبحث الأول: طبيعة الدراسة الميدانية	39
المطلب الأول:بيانات الدراسة	39
المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة	39
المبحث الثاني: الإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية	40
المطلب الأول: عرض الإستبيان	40
المطلب الثاني: أدوات التحليل الإحصائي	42
المطلب الثالث: إختبار التوزيع الطبيعي وتقييم صحة وثبات أداة الدراسة	42
خلاصة الفصل	49
الفصل الثالث: تحليل و مناقشة نتائج الدراسة الميدانية	
مقدمة الفصل	51
المبحث الأول: وصف البيانات الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة	52
المطلب الأول: وصف خصائص عينة الدراسة من حيث متغير الجنس	52
المطلب الثاني: وصف خصائص عينة الدراسة من حيث متغير العمر	53
المطلب الثالث: وصف خصائص عينة الدراسة من حيث متغير المؤهل العملي	54
المطلب الرابع: وصف خصائص عينة الدراسة من حيث متغير الوظيفة	56
المطلب الخامس: وصف خصائص عينة الدراسة من حيث متغير الخبرة المهنية	57
المبحث الثاني:التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة	59
المطلب الأول:تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الأفراد لعبارات محددات جودة التدقيق الضريبي	59
المطلب الثاني: تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الأفراد لعبارات جودة التدقيق الضريبي	66
المبحث الثالث: إختبار فرضيات الدراسة الميدانية	69
المطلب الأول: الفرضية الأولى	69
المطلب الثاني: الفرضية الثانية	70
المطلب الثالث: الفرضية الثالثة	72
خلاصة الفصل	74
خاتمة عامة	76
قائمة المراجع	80
قائمة الملاحق	-

قائمة الجـــــداول

والأشكال والملاحق

❖ **قائمة الجداول**

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	مجموع الاستبيانات الموزعة والمستردة و الخاضعة	40
2-1	إختبار كلمجروف-سميرنوف لتحقق من التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة	43
3-1	معاملات الإرتباط سبيرمان بين كل عبارة من عبارات محددات متغير جودة التدقيق الضريبي والدرجة الكلية للمتغير نفسه	44
4-1	معاملات الإرتباط سبيرمان بين كل عبارة من عبارات جودة التدقيق الضريبي والدرجة الكلية للمتغير نفسه	45
5-1	معاملات الإرتباط سبيرمان بين كل متغير من متغيرات الدراسة والدرجة الكلية للإستبيان	46
6-1	معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات المتغيرات و الدرجة الكلية للإستبيان	47
7-1	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	52
8-1	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر	53
9-1	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	54
10-1	توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة	56
11-1	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية	57
12-1	المتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية والإختبار التائي للعبارات والدرجة الكلية لمحددات جودة التدقيق الضريبي	59
13-1	الإختبار التائي والمتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمحدد تخصص المدقق في مجال الضريبة	61
14-1	الإختبار التائي والمتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمحدد استقلالية المدقق الضريبي	63
15-1	الإختبار التائي والمتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمحدد كفاءة المدقق الضريبي	65
16-1	الإختبار التائي والمتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارات متغير جودة التدقيق الضريبي والدرجة الكلية للمتغير نفسه	67

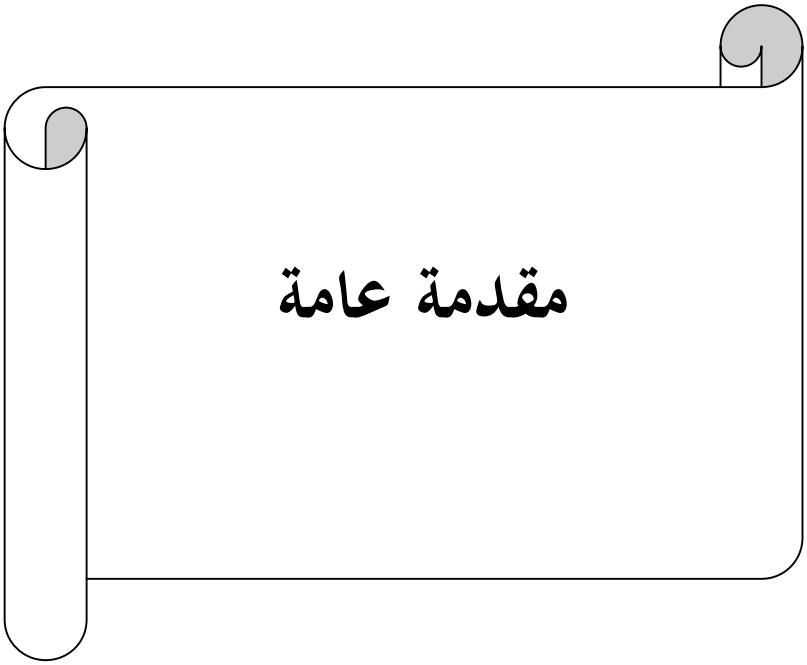
17-1	نموذج تحليل الإنحدار البسيط لاختبار أثر تخصص المدقق في مجال الضريبة على جودة التدقيق الضريبي	69
18-1	نموذج تحليل الإنحدار البسيط لاختبار أثر استقلالية المدقق الضريبي على جودة التدقيق الضريبي	71
19-1	نموذج تحليل الإنحدار البسيط لاختبار أثر كفاءة المدقق الضريبي على جودة التدقيق الضريبي.	72

❖ **قائمة الأشكال**

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	52
02	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر	54
03	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	55
04	توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة	57
05	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية	58

❖ **قائمة الملاحق**

الرقم	عنوان الملحق
01	محتوى الإستبيان
02	جدول إختبار التوزيع الطبيعي
03	ثبات الإستبيان
04	البيانات الشخصية والوظيفية
05	المتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية والإختبار التائي لمحددات جودة التدقيق الضريبي
06	المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية والإختبار التائي لمتغير جودة التدقيق الضريبي
07	تحليل الإنحدار



مقدمة عامة

مقدمة عامة

حتى تتمكن المؤسسة الإقتصادية من بلوغ أهدافها عليها أن تحسن من إستغلال مواردها المتاحة أفضل إستغلال، وأن تعمل على التحكم في مختلف تكاليفها وإيجاد السبل لتدنيتها، ومنها التكاليف الضريبية التي يجب على المؤسسة تسييرها، ونظرا للأهمية الكبيرة للضريبة في حياة المؤسسة كونها تتميز بدرجة كبيرة من التغير وعدم الإستقرار.

وبعد الإنهيارات التي أصابت عددا من كبرى الشركات، والأزمة المالية الأخيرة، توجهت الأنظار إلى الخدمات التي يقدمها المدققون كون التدقيق مهنة إجتماعية تقدم خدماتها إلى الجهة الحكومية والغير حكومية، داخل الشركات وخارجها، فقد زاد الإهتمام في العقود الثلاث الأخيرة بموضوع جودة التدقيق حيث أن شركات المحاسبة ومكاتب التدقيق كانت طرفا في هذه الإنهيارات والأزمات، مما يفرض على مهنة التدقيق الإلتزام بأخلاقية المهنة تلبية لإحتياجات الأطراف المستفيدة .

ومنه فإن صعوبة تحديد مفهوم محددات جودة التدقيق الضريبي يرجع أساسا إلى قياس جودة التدقيق الضريبي، وذلك لعدم التحديد الكلي للمحددات الأساسية التي تؤثر على جودة التدقيق الضريبي، ومؤشرات قياسها، حيث تعددت دراسات حول تأثير المحددات على جودة التدقيق الضريبي، ونظرا لأهمية هذا الموضوع وكثرة المتغيرات المرتبطة به فقد صنفت هذه المحددات بصفة عامة إلى عدة مجموعات حسب العوامل المرتبطة بالمدقق الضريبي (التأهيل العلمي، الكفاءة والخبرة المهنية، السمعة وشهرة المحل ، وحجم المحل ...الخ) والعوامل المرتبطة بالمحددات التنظيمية والإدارية (كتوظيف تكنولوجيا المعلومات، الثقافة التنظيمية) ومحددات تشريعية (تشمل مدى وجود قوانين وتشريعات ضريبية مستقرة وعادلة ...الخ) .

وأمام جملة من المعطيات التي تم سردها يمكن إبراز معالم الظاهرة المدروسة من خلال طرح السؤال التالي والمتمثل في إشكالية الدراسة:

مامدى إمتلاك المدقيقين الذين يعملون فى المجال الضريبي وهل تتوفر فيهم الظروف (استقلالية ، تخصص ،كفاءة المدقق)؟

الأسئلة الفرعية:

1- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتخصص المدقق في مجال الضريبة على جودة التدقيق الضريبي عند مستوى ($\alpha = 0.05$) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.؟

2- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية المدقق الضريبي على جودة التدقيق الضريبي عند مستوى (0.05 = α) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة؟

3- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاءة المدقق الضريبي على جودة التدقيق الضريبي عند مستوى (0.05 = α) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة؟

فرضيات الدراسة :

1-هل كل من إستقلالية وتخصص وإستقلالية المدقق لها علاقة بالجودة التقارير التى يقدمها المدقق الضريبي فى الجزائرى

2-لايوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتخصص المدقق في مجال الضريبة على جودة التدقيق الضريبي عند مستوى (α = 0.05) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة..

3- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية المدقق الضريبي على جودة التدقيق الضريبي عند مستوى (0.05 = α) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

4 - لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاءة المدقق الضريبي على جودة التدقيق الضريبي عند مستوى (0.05 = α) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

أسباب إختيار الموضوع:

- مدى أهمية التدقيق الضريبي لدى المؤسسات ومصلحة الضرائب.
- الميول الشخصي إلى إحتراف مهنة التدقيق والرغبة في توسيع المعارف في هذا المجال.
- المساهمة في إثراء المكتبة الجامعية بمثل هذه المواضيع لقلة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع.

أهمية الدراسة:

يستمد البحث أهميته من أهمية تبني موضوع محددات جودة التدقيق الضريبي في ظل النظام المالي والمحاسبي الجديد. وذلك لأن مهنة التدقيق تعد كإحدى وسائل لرفع مستوى الثقة في إنشاء مكاتب التدقيق لما لديها من أهمية تعكس آثارها بصياغة تقرير على درجة عالية من الجودة والوصول إلى رأي فني محايد يجسد طبيعة صدق وعدالة الكشوفات المالية للوحدة الإقتصادية.

أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تهدف الدراسة إلى توضيح مختلف الأسس والقواعد التي تحكم الضرائب على إعتبار أن الضرائب تخص القطاع العائلي وقطاع الأعمال والدولة.

- التعرف على مفهوم وأبعاد جودة التدقيق الضريبي والوقوف على أهم المحددات ذات التأثير على جودة التدقيق الضريبي والمتغيرات ذات العلاقة .

- إجراء دراسة ميدانية لإختيار مدى صحة وقبول أو رفض فرضيات البحث عبر التحليل الإحصائي.

حدود الدراسة:

تكمن حدود الدراسة في:

- **الحدود المكانية :** في هذه الدراسة حاولنا معرفة آراء كل من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وأساتذة محاسبة ومحاسبين معتمدين وكذلك مفتشي الضرائب ضمن حدود مكانية في الجزائر وبالتحديد المدية.

- **الحدود الزمانية :** تمثلت حدود الدراسة من جانفي 2020 إلى سبتمبر2020.

منهج الدراسة:

تستدعي طبيعة الدراسة إستخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع، وللإجابة على التساؤلات المطروحة وإختبار الفرضيات، إعتمدنا على" المنهج الوصفي والتحليلي " قصد وصف مختلف المتغيرات المتعلقة بالموضوع في الفصل الأول من هذه الدراسة.

كما تشير إلى أنه تمت محاولة إسقاط الجانب النظري من دراستنا هذه على الفصل التطبيقي معتمدين في ذلك على" المنهج الإستقرائي " بالإستعانة بالإستبيان من أجل إختبار الفرضيات والوصول إلى نتائج عامة والإجابة على إشكالية البحث.

وقد تم الإعتماد على قاعدة معطيات والتي شملت الكتب والمقالات ، المذكرات، المجلات في الجانب النظري، أما الجانب التطبيقي فقد تم الإعتماد على الإستبيان لإعطاء الدراسة موضوعية أكثر وفائدة. وذلك بالتقرب من المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وخبراء المحاسبين ومفتشي الضرائب وأساتذة محاسبة.

صعوبات الدراسة:

واجهنا في دراستنا جملة من الصعوبات أهمها:

- قلة المراجع والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع جودة التدقيق الضريبي.

- صعوبة الحصول على المعلومات وتحليلها خاصة في الوضع الراهن المتعلق بإنتشار وباء كورونا، والحجر الصحي المفروض الذي حال دون قدرتنا على التنقل إلى مختلف المكتبات للحصول عل المعلومات الضرورية.

هيكل الدراسة:

بناءا على طبيعة المشكلة وأهميتها وتحقيقا لأهدافها، رأينا أن معالجة موضوع الدراسة عبر ثلاثة فصول مبينة كما يلي:

الفصل الأول: تناولنا فيه الإطار النظري للضريبة والتدقيق الضريبي وجودة التدقيق الضريبي حيث تناولنا في المبحث الأول تعريف الضريبة وتبيان أهميتها وأهدافها وأهم أنواع الضرائب قواعدها وخصائص الضريبة.

أما المبحث الثاني فقد تطرقنا إلى تعريف التدقيق والتدقيق الضريبي وأهم أنواعه وأهدافه وأهميته ومراحل سير التدقيق الضريبي.

كما تناولنا في المبحث الثالث تعريف كل من جودة التدقيق وجودة التدقيق الضريبي ومؤشراته ومتطلبات تفعيل جودة التدقيق الضريبي .

الفصل الثاني: بعنوان منهجية وإجراءات الدراسة حيث تناولنا في المبحث الأول طبيعة الدراسة الميدانية وفي المبحث الثاني فقد تطرقنا إلى الإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.

الفصل الثالث:تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية بحيث تناولنا في هذا الفصل على 3 مباحث، المبحث الأول بعنوان وصف البيانات الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة، أما المبحث الثاني بعنوان التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة ، أما المبحث الثالث فتطرقنا فيه إلى إختبار فرضيات الدراسة الميدانية.

الدراسات السابقة:

من خلال الإطلاع على الدراسات السابقة ، والتي تتعلق بموضوع البحث أو بإحدى جوانبه مثل المراجعة الجبائية أو التحصيل الضريبي ، يمكن عرض أهم هذه الدراسات على النحو الآتي:

1- دراسة قحموش سمية بعنوان "دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية" 2013 حيث تم من خلال هذه الدراسة التطرق إلى ماهية المراجعة الجبائية وعملياتها والدور الذي تحدثه على التصريحات الجبائية، حيث توصلت الدراسة إلى أن للمراجعة الجبائية تأثير فعال على بيانات التصريحات الجبائية وتحسين صورتها بإستعمال الإستبيان كأداة لتدعيم الدراسة .

2- دراسة ولهي بوعلام بعنوان "أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي" 2004، بحيث عرض الباحث من خلال موضوعه إلى ظاهرة التهرب الجبائي لما له من أثر على إقتصاد الدولة

ولعل من بين الأساليب المستحدثة مع الإصلاحات الجبائية أسلوب المراجعة الجبائية للتصريحات الجبائية أو تقنية المراقبة والتدقيق، حيث تعتبر المراجعة الجبائية فحص شامل لوضعية المكلف ومراقبة مدى إحترامه للقوانين الجبائية.

وقد حاول الباحث إبراز الجوانب التقنية لأساليب المراجعة الجبائية للمحاسبة بالإظافة إلى أثرها من حيث المردود العام في مكافحة الغش والتهرب الضريبي من خلال أرقام وإحصائيات قام بتقديمها.

3- دراسة محمد محمود ذيب حوسو بعنوان "التدقيق للأغراض الضريبية" 2005، تناولت هذه الدراسة والتدقيق للأغراض الضريبية وهدفت إلى التعرف على مفهوم التدقيق الضريبي وأنواعه وإمكانية تطويره وقد إستخدم الباحث أسلوب القراءة التحليلي للدراسات النظرية بالإظافة إلى منهج تحليل المضمون مستخدما بذلك خبرته بالتحليل والإستنتاج، من خلال موقعه العملي كمدقق حسابات قانوني مجاز، وكذلك من خلال عمله كمدير لأكثر من دائرة ضريبية في الوزارة المالية، وقد أظهرت نتائج الدراسة إلى أن إيجاد نظام تدقيق ضريبي فعال لمكافحة الغش الضريبي، والتحايل في الحسابات، لاتكمن فقط في الوسائل العقابية المنصوص عليها في القوانين الضريبية، أوقواعد المعايير المهنية الصادرةعن المؤسسات المهنية في فلسطين أو الخارج، وإنما أيضا في حسن إستخدام الإدارة الجبائية لمواردها المتاحة وخاصة مواردها البشرية وتعاونها بشكل علمي ومدروس مع المؤسسات المهنية العاملة في ميادين المحاسبة وتدقيق الحسابات سواء كانت على مستوى الصعيد العملي أو الأكاديمي.

4- دراسة محمد هشام ملوكة بعنوان" دور التدقيق الضريبي في تحسين جودة التصريحات الضريبية"، مذكرة ماستر في العلوم التسيير، جامعة الوادي، 2013- 2014، حيث تم من خلال هذه الدراسة التطرق إلى ماهية التصريحات الضريبية ورزنامة التصريحات الضريبية وفقا للأنظمة الضريبية وكذلك ماهية التدقيق، حيث تهدف هذه الدراسة إلى إبراز التدقيق الضريبي ومدى مساهمتها في تحسين جودة التصريح الضريبي، في حين توصلت الدراسة إلى أن التدقيق الضريبي لها دور فعال في تحسين جودة التدقيق الضريبي.

5- دراسة لكصاسي إبراهيم بعنوان "جودة التدقيق الضريبي في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية في الجزائر خلال الفترة 2016- 2017 حيث تطرقت هذه الدراسة إلى تعريف التدقيق والتدقيق الضريبي وجودة التدقيق الضريبي والإجراءات العملية

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الدور الذي يمكن أن يحدثه التدقيق الضريبي، وقد تم التوصل إلى أن نقص جودة التي يتميز بها نظام التدقيق الضريبي في الجزائر ناتج عن جملة من الأسباب والإشكالات التي تعوقعه على أداء مهامه بكفاءة.

6- دراسة حمداتو صالح بعنوان" دور المراجعة في تدنية المخاطر الجبائية في المؤسسة"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وجباية قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية التجارية وعلوم تسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة- الجزائر- 2012.

وقد تناول الباحث إظهار الأساليب العملية للمراجعة الجبائية المطبقة داخل المؤسسة من طرف المراجع الداخلي أو الخارجي (مستقل) ومدى فعاليتها في تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة.

7- دراسة حسام فايز أحمد عبد الغفور بعنوان" العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس- فلسطين- 2008.

هدفت الدراسة لإستكشاف العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية، وقد هدفت لمعرفة سبل تحسين هذه العلاقة ومايؤثر عليها من مؤثرات، وقد خرجت الدراسة بمجموعة من النتائج تبين أن هناك عوامل تؤثر تأثيرا إيجابيا على التحصيل الضريبي وأخرى سلبية، فمن أهم العناصر التي أثرت إيجابا هي: رفض المدقق للضغوط الإجتماعية (الواسطة)، وإنصاف المكلف من خلال التنزيلات المنصوص عليها في القانون، بالإظافة إلى تنظيم القانون للعلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية من خلال الحوافز والعقوبات والغرامات المنصوص عليها، أما النقاط التي أثرت سلبا فتمثلت في عدم مراعاة قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لقواعد العدالة الخاصة بالمكلفين، وتدني إدراك المدقق لواقع وظروف عمل المكلف، بالإظافة إلى عدم سهولة ووضوح بعض نصوص قانون ضريبة الدخل.

8- دراسة ناصر أحمد أمين الخطيب، بعنوان" تقييم جودة الفحص الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة في الأردن، أطروحة دكتوراه في الإقتصاد والتخطيط، جامعة تشرين، سوريا-2007- 2008، إهتم الباحث من خلال هذه الدراسة بمحاولة إستعراض وتحليل الفحص الضريبي من خلال ماهيته وأهدافه والمعايير التي يمارسها، وأهميته من منظور الجودة الشاملة، وقد خلص الباحث إلى أن قيام الإدارة الضريبية بأداء أعمال التدقيق بدرجة عالية من الجودة، سيؤدي بما لاشك فيه إلى تحسين الإلتزام الضريبي الطوعي للمكلفين وتخفيض معدلات التهرب الضريبي في إطار نظام ضريبي كفئ يجلب ثقة المكلفين ودعمهم.

الفصل الاول

تمهيد:

يعتبر التدقيق الضريبي من الإجراءات الضرورية والحتمية التي يجب على الإدارة الضريبية القيام بها بغرض المحافظة على حقوق الخزينة العامة للدولة من جهة، ومن جهة أخرى لردع المكلفين وتحسيسهم بالحضور الدائم لإدارة الضرائب، وهذا مايعكس جودة التدقيق الضريبي حيث أن التدقيق الضريبي هو صدق وصحة التصريحات الضريبية وهي فحص للوضعية الضريبية للمؤسسة فمن الجانب القانوني تسمح بتحقيق الأمان الضريبي، ومن جانب الفعالية فهو يساهم في تحسين التسيير الضريبي لها.

ومن هنا تبرز أهمية هذه الدراسة التي تعد مساهمة علمية لفهم مراحل سير عملية التدقيق الضريبي ومتطلبات تفعيل جودة التدقيق الضريبي.

وسنتطرق لكل هذا من خلال دراستنا لهذا الفصل المتضمن ثلاث مباحث:

المبحث الأول: الضريبة

المبحث الثاني: التدقيق الضريبي

المبحث الثالث: جودة التدقيق الضريبي

المبحث الاول : ماهية الضريبة

تحتل نظرية الضريبة مكانا خاصا في نظريات المالية العامة وذلك باعتبارها موردا هاما من موارد الدولة وكذلك نظرا لأهمية الدور الذي تلعبه الضريبة في تحقيق أغراض السياسة المالية ولهذا لابد من التعريف بماهية الضريبة ولذلك قسمنا هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب سنستعرض في المطلب الأول تعريف الضريبة أما المطلب الثاني فسنتطرق إلى أنواع وخصائص الضريبة وفي الأخير قواعد الضريبة.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة

أولا: مفهوم الضريبة

تعددت تعاريف الضريبة بتعدد الأفكار والمفاهيم ،على هذا الأساس إرتأينا أن نستعرض مجموعة من التعاريف بغية الوصول إلى تعريف شامل ونهائي

التعريف الأول: الضريبة هي فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة، أو إلى إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية ، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة [1]

التعريف الثاني: الضريبة عبارة عن مبلغ من المال الذي تقتطعه الدولة وتجبيه من ثروات الأشخاص بصورة جبرية ونهائية من دون مقابل خاص وذلك بغرض تحقيق النفع العام وهي أيضا أداة توزيع الأعباء العامة [2]

التعريف الثالث: فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلتزم الممول بأدائها بمقابل، تمكينا للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع .[3]

وقد عرفها الأستاذ ميشال دارن "الضريبة إقتطاع جبري، تقوم به السلطة العامة على أموال الأفراد، قصد توزيع ثقل الأعباء العامة، فيما بينهم بإنصاف ."[4]

كما عرفها رفعت المحجوب "بأنها إقتطاع مالي، تقوم به الدولة دون مقابل خاص لدفعها، أي دون تحقيق نفع خاص بدفعها وذلك بغرض تحقيق هدف" [5].

ويمكن القول مما سبق أن الضريبة هي عبارة عن مساهمة نقدية يدفعها الأفراد جبرا إلى الدولة بصفة نهائية ودون مقابل، مساهمة منهم في تغطية الأعباء.

ثانيا: أهمية الضريبة:

[1]- سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، ص 117.

[2]- فوزي عطوي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003، ص49.

[3]- حامد عبد المجيد دران، وآخرون، مبادئ المالية العامة، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص15.

[4]-J. Alescandre, Droit fiscal algerien OPU Alger 1990 , P : 26.

[5]- رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1966، ص 88.

1- في البلدان النامية:

يوجد في البلدان الآخذة في النمو أولويات للبناء الإقتصادي لبناء الخدمات الأساسية للشعب من صحة وتعليم وطرق وجسور وهذا مايطلق عليه البنية التحتية لذلك على الضريبة أن تلعب دور الممول للبنية الإقتصادية الوطنية ولكن واقع الحال، أثبت أن دور الضريبة في أغلب البلدان النامية مزال ثانويا ومحدودا جدا في تزويد الخزانة العامة بالمال اللازم للتنمية، وفي تأثيره على السياسات الإقتصادية والإجتماعية لهذه الدول .

فإن لإنخفاض الإيرادات الضريبية، انعكاس لمستوى الدخل القومي المتدني للفرد، بحيث لا يكفي الدخل على المستوى القومي الفردي متطلبات الإشباع الخاص، ومتطلبات الإشباع العام معا. وهذا يعود بالتأكيد على إنخفاض الايرادات الضريبية، بالإضافة لإنخفاض المقدرة التكليفية القومية، وتدخل النظم الضريبية في البلدان النامية بحلقة متداخلة .

لكن عندما تأخذ البلدان النامية في تحقيق مرحلة النمو الإقتصادي والإجتماعي تبدأ بالضرورة في تنفيذ نظامها الضريبي لأنه يتم إتساع السوق المحلية عن طريق الإنتاج والإستهلاك وتهتم هذه الدول في رفع مستوى الدخول الفردية، وإعطاء مكانة هامة إلى تكوين المدخرات والإستثمارات في هذه المرحلة، عندما يقوم نظام ضريبي يستند إلى ضريبتين هما الضريبة على الدخل والضريبة على الإنفاق (الضريبة على القيمة المضافة).[1]

2- في البلدان المعاصرة :

لقد أدت التطورات الإقتصادية والإجتماعية والسياسية، التي حدثت خلال القرنين الثامن عشر والتاسع عشر، وامتدت إلى العقد الثالث من القرن العشرين، إلى خروج الدولة عن حيادها التقليدي والتدخل في الحياة الإقتصادية والإجتماعية بل أصبح مطلوبا منها أن تتدخل لتحقيق التشغيل الكامل للموارد الإقتصادية المتاحة .

فالدولة في الإقتصاد المعاصر تلعب دورا رئيسيا في التوجيه وتشجيع الإنتاج وخاصة في فترات الكساد، ومنع إرتفاع الأسعار والمحافضة على القوة الشرائية للنقد وإعادة التوزيع الدخل القومي بشكل عادل.

ولقد إستخدمت الدولة العصرية الضريبة كأداة لمعالجة الظواهر السابقة وإهتم الإقتصاديون المعاصرون بالتحليل العلمي للسياسات المالية ومنها السياسة الضريبية .

فالضريبة في وقتنا الراهن، لايمكن أن تكون حيادية تجاه النشاطات الإقتصادية والمشاكل الإجتماعية، ونظرية حياد الضريبة لم تعد موجودة إلا في عصر الدولة الحارسة .

[1]- هاشم محمد خير صافي، دور المحاسب القانوني في تعزيز الحصيلة الضريبية، رسالة ماجستير، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2015، ص ص 32 31

المفهوم العصري للضرائب، يقوم على إعتبارها وسيلة تدخل إقتصادية وإجتماعية وحتى سياسية فالسلطات العامة لاتستطيع استقطاعها دون ترك آثار على الإستهلاك والإدخار والإستثمار والإنتاج.

هذه الآثار تتنوع تبعا لمجموعة من العوامل منها على سبيل المثال الإنتفاح الإقتصادي للدولة على العالم الخارجي وحجمها، وبنية الدخل القومي الإجمالي ونوعية مشاريع الدولة، هل هي مشاريع صناعية أم تجارية أم زراعية أم مالية أم خدمية.[1]

ثالثا: أهداف الضريبة :

يتم فرض الضرائب تحقيقا لعدة أهداف مالية وإقتصادية وسياسية وإجتماعية، تتمثل أهم هذه الأهداف فيما يلي:

1- الهدف المالي: هو الهدف الأصلي والثابت للضريبة، إذ رغم وجود عدة إمكانيات لتمويل الإنفاق العام، فإن اللجوء إلى الضريبة يتميز بكونه إجراءا غير تضخيمي، خاصة ماإذا تم إعتماد أنماط معينة من الضرائب كالضريبة على الدخل لتقليص حجم المداخيل المتاحة للإنفاق الخاص أو الضريبة على الإستهلاك التي تعمل على كبح الطلب(الطلب مصدر من مصادر التضخم) ومن بين المزايا التي يوفرها التمويل الضريبي قدرة الدولة على الإخضاع الضريبي غير المحدودة بخلاف الإصدار النقدي أو اللجوء إلى الإكتتاب العام .

2-الهدف الإقتصادي :تستخدم الضرائب لتحقيق الإستقرار عبر الدورة الإقتصادية عن طريق تخفيض الضرائب أثناء الإنكماش الإقتصادي وإمتصاص القوة الشرائية لدى الأفراد في حالة التضخم، أو كأداة لتشجيع بعض أنواع النشاط الإقتصادي عن طريق إعفاء النشاط من الضريبة أو تخفيضها على نتيجة النشاط أو إعفاء المواد الأولية اللازمة للقيام بهذا النشاط، كما قد تهدف الضريبة إلى تشجيع شكل من أشكال الإستغلال، كما في حالة تشجيع إندماج المشروعات بإعفائها من الضريبة أو تخفيض الضريبة عليها.

3-الهدف السياسي :تستخدم الضريبة في الداخل كأداة للقوى المسيطرة إجتماعيا في مواجهة الطبقات الإجتماعية الأخرى، كما أن الضريبة تستخدم كأداة من أدوات السياسة الخارجية كما في حالة إستخدام الرسوم الجمروكية لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو للحد منها تحقيقا لأغراض سياسية .

4-الهدف الإجتماعي :يمكن إستخدام الضريبة لتحقيق أهداف إجتماعية مثل تخفيف العبء الضريبي، على ذوي الأعباء العائلية الكبيرة، أو إعفاء بعض الهيئات التي تقوم بخدمات إجتماعية من الضرائب، أو فرض ضرائب مرتفعة على بعض السلع التي تنتج عنها أضرار إجتماعية كالمشروبات الكحولية .[1]

[1]- هاشم محمد خير صافي، مرجع سابق، ص32.

المطلب الثاني: أنواع وخصائص الضريبة

أولا: أنواع الضريبة:

نتيجة لتطور النشاط الإقتصادي وتطور مفهوم الضريبة في ظل المالية العامة، تعددت أنواع الضرائب وإختلفت وأصبحت النظم الضريبية تشمل أنواع مختلفة من الضرائب، تتكامل مع بعضها البعض لتحقيق الأهداف الإقتصادية ، الإجتماعية ، والسياسية المرجوة منها، المرجوة منها، إذ يتطلب نجاح الدولة في إختيار النوع الملائم من الضرائب على مدى فهمها ودراستها للآثارالإقتصادية المحتملة لكافة أنواع الضرائب المزمع إستخدامها في هيكلها الضريبي.

سنعتمد في دراسة التصنيفات المختلفة للضريبة على الأسس التي تحدد كافة الإجراءات المتعلقة بتأسيس الضريبة وتحصيلها، ويمكن التطرق إلى التصنيفات المختلفة للضرائب كما يلي:

-التصنيف على أساس طبيعة الضرائب

-التصنيف على أساس مجال التطبيق

-التصنيف على أساس ظروف وضع الوعاء الضريبي

-التصنيف على أساس الطابع الإقتصادي للضريبة

1- التصنيف على أساس طبيعة الضريبة:[2]

1-1- الضريبة المباشرة وغير المباشرة :وفقا لهذا المعيار يمكن تقسيم الضريبة إلى ضريبة مباشرة وضريبة غير مباشرة، ويعتبر هذا التصنيف الأهم على الإطلاق، حيث أنه وفقا للنظرية المالية إعتمدت عدة معايير للتفرقة بين الضريبة المباشرة وغير المباشرة إلا أنه لا يوجد معيار حاسم يمكن من التمييز الدقيق بين الضريبتين ومن بين المعايير نذكر :

أ- المعيار القانوني: يقوم هذا المعيار على أساس علاقة إدارة الضرائب بالمكلف بالضريبة من حيث التحصيل، فإذا كانت الإدارة الضريبية تقوم بفرض الضريبة وتحصيلها بناءا على قوائم إسمية أو جداول تدون فيها أسماء المكلفين بالضريبة، فالضريبة تعتبر مباشرة لأن العلاقة التي تربط بين المكلف بالضريبة والإدارة مباشرة، بينما

[1] عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف- الجزائر-، 2013-2014، ص ص 7 8.

[2] لعلاوي محمد، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضريبة بالجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر –بسكرة- الجزائر، 2014- 2015، ص ص 10- 12.

الضرائب غير المباشرة يتم تحصيلها في ظل تصرف إقتصادي معين دون إعتبار للشخص المكلف بالضريبة والتي يربطها إتصال مباشر بالإدارة المالية و الممول.

يعاب على هذا المعيار كون المشرع الضريبي يستطيع أن يغير من طريقة تحصيل الضريبة بكشوف إسمية أو بدونها، مما يؤثر على وصف الضريبة غير المباشرة، ومما سبق فالمعيار القانوني، الذي يمكن إعتماده وحده للتفرقة بين الضرائب المباشرة، والضرائب غير المباشرة.

ب- المعيارالإقتصادي : ويعرف براجعية عبء الضريبة أو إستقرارها، ويقصد به الشخص الذي يتحمل عبئ الضريبة بصفة آنية. فالشخص الذي حدده القانون وقام بتنفيذ ماكلف به، وحصل مبلغ الضريبة المستحقة إلى خزينة الدولة،ثم قام بنقل عبئها إلى شخص آخر يطلق عليه مصطلح المكلف القانوني، لأنه لم يتحمل العبئ الفعلي للضريبة، بل إقتصر دوره على نقل الضريبة إلى شخص آخر، أما الشخص الذي تحمل فعليا العبئ الضريبي ولم يستطع نقلها إلى شخص آخر فيطلق عليه مصطلح المكلف الحقيقي. هذه الجملة المتسلسلة من العمليات التي يتم بموجها نقل الضريبة من المكلف القانوني إلى المكلف الحقيقي تعرف بعملية نقل العبئ الضريبي.

وفقا لهذا المعيار تعد ضريبة مباشرة إذا كان المكلف بها قانونا هو الذي يتحمل عبئها الضريبي بصورة نهائية ولا يمكنه التخلص منها، أو نقل عبئها إلى شخص آخر تربطه علاقة إقتصادية، بينما تعتبر الضريبة غير مباشرة إذا كان المكلف القانوني يمكنه أن ينقل عبئها إلى شخص آخر تربطه به علاقة إقتصادية وهو المكلف الحقيقي وتدرج ضمن تصنيفات هذا المعيار ضرائب الدخل فهي ضرائب مباشرة لأن من يقوم بدفعها هو الشخص المكلف بها بموجب القانون، فالمكلف القانوني هو نفسه المكلف الحقيقي، في حين أن الضرائب الجمركية والرسم على القيمة المضافة ضرائب غير مباشرة، لأن المكلف القانوني يدفع الضريبة ثم يقوم بنقل عبئها إلى شخص آخر وهو المستهلك، لتحمل الضريبة أخيرا في ثمن السلعة من الإنتقادات الموجهة لهذا المعيار أن ظاهرة العبئ الضريبي تخضع للعديد من العوامل الإقتصادية والإجتماعية المتداخلة ولايمكن التأكد منها مسبقا، فالضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الأرباح التجارية والصناعية هي ضريبة مباشرة، لايستطيع المنتج أن ينقل عبئها إلى شخص آخر بالرغم من ذلك فإن هذا المنتج يستطيع أن ينقل للمستهلك في أوقات الرخاء الضريبة عن طريق رفع ثمن السلعة بمقدار الضريبة .

ويمكن أن يتم تغيير تصنيف الضرائب من المباشرة وغير المباشرة وفقا لهذا المعيار، وكمثال على ذلك نجد أن الضرائب على المبيعات والمتفق على أنها ضرائب غير المباشرة قد تعتبر ضريبة مباشرة وفقا لهذا المعيار إذا لم يقم المنتج بنقل عبئها خشية إنخفاض حجم مبيعاته خاصة إذا كان الطلب على المبيعات كثير المرونة .أما إذا كان الطلب على المنتوجات منخفض المرونة حيث تكون المبيعات من المنتجات الضرورية، وقام المنتج بنقل عبء

الضريبة من منطقة إلى لأخرى وفقا لإختلاف درجة المنافسة، ظروف التكاليف، إذ لايمكن إعتبار نفس الضريبة في منطقة ما، وزمن ما، ضريبة مباشرة، وفي منطقة ما وزمن ما ضريبة غير مباشر

ج- معيار الثبات والإستقرار: يقصد بهذا المعيار مدى ثبات وإستقرار المادة الخاضعة للضريبة ، فتكون الضريبة مباشرة إذا كانت مادة الضريبة تتميز بالثبات والإستقرار كالضريبة على الدخل، أو الضريبة على الأملاك أو الثروة أما الضرائب الغير مباشرة فهي تفرض على وقائع خاصة وعلى تصرفات ضرفية ومتقطعة، مثل الضرائب على الإستيراد أو إستهلاك بعض السلع.

حيث أنه إذا تم فرض ضريبة مباشرة على مال شخص أو دخله أو ثروته، تعتبر ضريبة مباشرة وبالتالي فإن كافة الضرائب التي تفرض على الدخل وثروة الشخص تعتبر ضرائب مباشرة مثل الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، ضريبة المرتبات، ضريبة أرباح الشركات، ضريبة الثروة، أما إذا تم فرض الضريبة على تصرفات الفرد في ماله بالإنفاق فإنها تعد ضرائب غير مباشرة مثل الضريبة على المبيعات.

نستخلص من مجمل ماسبق أنه بالرغم من تعدد معايير تصنيف الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة إلا أن هذه المعايير يوجه لها العديد من النقائص، فلا يمكن الإعتماد على أي منها بصورة منفردة ولاكن يعتمد الباحثون والمختصون على إستخدام الضرائب المباشرة إشارة إلى ضرائب الدخل وضرائب رأس المال أو الثروة، أما الضرائب الغير مباشرة فإنها تشمل ضرائب على المبيعات أو المشتريات أو الضرائب على الإستهلاك بالإضافة إلى الضرائب الجمركية.

-2- تقييم تصنيف الضرائب المباشرة وغير المباشرة :[1]

لقد إختلف الباحثون والمختصون حول تقييم الضرائب المباشرة وغير المباشرة من حيث مزاياها وعيوبها، وسيتم التطرق فيما يلي لمزايا وعيوب كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة كما يلي:

أ- تقييم الضرائب المباشرة:

لقد نادى جملة من المختصين بإلغاء كافة الضرائب غير المباشرة وقصر الضرائب المفروضة على الضرائب المباشرة فقط وخاصة الضرائب على الأراضي الزراعية بإعتبارها هي العنصر الإنتاجي الوحيد المنتج، ومع تطور الدولة في النشاط الإقتصادي وتطور دورها من الحيادية إلى الإجابية إزدادت حاجة الدولة إلى الأموال، ومن ثمة تنوعت الضرائب المباشرة وإتسع نطاقها ليشمل العديد من العناصر من دخل وثروة، ولم يقتصر فرض الضريبة على الهدف المالي فقط بل أصبحت الضريبة أداة مهمة تعتمد عليها الدولة في تحقيق أهدافها الإقتصادية والسياسية والإجتماعية ومن وجهة نظر مؤيدي الضرائب المباشرة فإنها تتمتع بالعديد من المزايا:

[1]- منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، طرابلس، منشورات الجامعة المفتوحة، 1994، ص ص 125- 132.

- أنها أقرب إلى تحقيق العدالة الاجتماعية والاقتصادية في توزيع الأعباء العامة، وذلك لأنها تفرض على أساس مقدرة المكلفين بها على الدفع، كما أن المشرع يراعي عند فرضها مختلف الإعتبارات الشخصية للمكلف كظروفه العائلية مثلا.

- أنها تتميز بالثبات النسبي والإنتظام ، والمقصود بذلك أنها لا تخضع بسهولة للتقلبات الإقتصادية، لأنها تفرض على مواد تتميز بالثبات النسبي، وهذا ما يجعل السلطات العامة تطمئن في الإعتماد على حصيلتها لتزويد الخزانة العامة بما تحتاجه من موارد ضرورية.

- أنها واضحة وملموسة، ومن ثم فان المكلف بها يشعر بعبئها، مما يدفعه إلى ممارسة حقوقه السياسية ومحاسبة السلطات العامة عن أوجه إنفاقها.

بالرغم من أن الضرائب المباشرة تتمتع بعدد من المزايا بالمقارنة بالضرائب غير المباشرة فإن لديها جملة من الإنتقادات من أهمها:

- إتصافها بعدم المرونة أي صعوبة زيادة حصيلتها أو خفضها بسهولة طبقا لما تقتضيه الظروف الإقتصادية.

- تعقد وطول إجراءات الربط و التحصيل، مما يترتب عليه تأخر تحصيل الكثير منها، وبذلك يصعب الإعتماد عليها وحدها في تمويل النفقات العامة

- سهولة التهرب منها، وذلك يرجع إلى شعور الممول بوطأتها ، ولا سيما في حالة ارتفاع سعرها، كما أن وجود علاقة بين الممول والإدارة الضريبية يسهل هذا التهرب وذلك بالإستعانة بشتى الوسائل كالرشوة و الوساطة وغيرها.

ب-تقييم الضرائب غير المباشرة:

إعتمدت العديد من الدول على الضرائب غير المباشرة كأحد الوسائل المهمة للحصول على الإيرادات وتحقيق العديد من الأهداف الإقتصادية والإجتماعية، ويعتبر الفكر التجاري من الأوائل الذين نادوا بإمكانية الإعتماد على الضرائب غير المباشرة وبصفة خاصة الضرائب الجمركية لتحقيق هدف التجاريين وهو تحقيق أكبر فائض ممكن في الميزان التجاري، وفي نطاق هذا الفكر تم تبرير الضريبة الجمركية على السلع المستوردة لحماية وتشجيع الصناعات الوطنية وتقليل المتدفق من الذهب إلى الخارج، كما تم تبرير الضريبة الجمركية على المنتجات المصدرة إذ كانت تلك المنتجات من المواد الخام والسلع الوسيطة، وكان الهدف من وراء ذلك هو توفير هذه المنتجات أمام الصناعات الوطنية بأسعار منخفضة مما يسمح لهذه الصناعات بتخفيض تكاليف إنتاجها وقد ثار جدل كبير بين العديد من الكتاب، فالبعض يرى أن الضرائب تمتلك من المزايا مايساعد على إستخدامها بفاعلية في تحقيق أهداف المجتمع، والبعض الآخر يرى أنها تمتلك من المساوئ مايجعل الإبتعاد عن إستخدامها أمرا مرغوبا فيه لإعتبارات إجتماعية وسياسية وبعضها إقتصادية

- وفرة حصيلتها لكثرة عدد المكلفين بها وإتساع نطاقها فهي تفرض عادة على السلع والخدمات الشائعة

الإستعمال.

- سهولة دفعها وذلك راجع إلى أن قيمتها تذوب في ثمن السلعة التي تفرض عليها وبالتالي لا يشعر الممول بعبئها وهو يدفعها، ولا شك أن ذلك يقلل من إمكانية التهرب منها.

- أنها تغذي الخزينة العامة بمورد مستمر طيلة السنة، وهذا مفيد في تمويل النفقات العامة خاصة في بداية السنة المالية، ولذلك نجد أن الكثير من الدول النامية تعتمد عليها.

- سهولة تحصيلها، وذلك لعدم تطلبها لإجراءات إدارية معقدة أو لخبرة محاسبية وقانونية كبيرة.

- مرونتها أي أنه يمكن رفع سعرها وخفضه تبعا للظروف الإقتصادية السائدة ففي فترة معينة في بلد ما، كما أن حصيلتها قد تزداد على الرغم من عدم رفع سعرها وذلك في فترات الرخاء الإقتصادي حيث تكثر المعاملات ويزداد الإنفاق والإستهلاك.

وبالرغم من المزايا السابقة فإن لها عيوب نذكرمنها:

- عدم عدالتها ، وذلك راجع إلى عدم مراعاتها للظروف الإقتصادية والإجتماعية للمكلف بها ، مما ينتج عنه ثقل عبئها على محدودي الدخل.

- عدم وضوحها ، مما يجعل عامة الناس لا تشعر بها ، و بالتالي لا تقوم بدورها في ممارسة الرقابة على الإنفاق الحكومي.

حصيلتها عرضة للتقلب ، فهي أكثر تأثرا بالتقلبات الإقتصادية ، و تعتمد على رغبة الأفراد في الإستهلاك أو الإستيراد وغيرها.

2- التصنيف على أسا مجال التطبيق:[1]

وفقا لهذا التصنيف تتم التفرقة بين الضرائب الحقيقة والضرائب الشخصية ، وبين الضرائب الوحيدة والضرائب المتنوعة .

أ-الضرائب العينية: هي تلك الضريبة التي تعتمد في تحديدها للمقدرة المالية للمكلف على حجم الثروة وحده بغض النظر عن ظروف الممول الشخصية أو قدرته على الدفع، كما أنها لا تهتم بمصدر الدخل سواء كان العمل أو رأس المال و مثالها الضريبة الجمركية التي تفرض على السلع المستوردة بغض النظر عن المستفيد أو المستهلك لهذه

[1]- منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص 124-125 .

السلعة، فالذي يستورد سيارة يدفع عنها ضريبة جمركية مساوية لتلك الضريبة التي يدفعها شخص آخر إستورد نفس السيارة، بالرغم ما قد يكون بين الشخصين من إختلاف في ظروفهما الشخصية أو مقدار دخلهما.

ب- الضرائب الشخصية: هذه الضرائب تراعي عند فرضها مختلف ظروف الممول الشخصية بمعنى أنها تراعي المقدرة المالية للمكلف و حالته الشخصية، فتأخذ في الإعتبار مثلا كيفية حصوله على الدخل و هل هو ناتج عن العمل أو عن رأس المال و هل للممول مصدر دخل واحد أو عدة مصادر، كما تراعي الحالة الشخصية و العائلية للممول، و يعتبر إدخال عنصر الشخصية في الضريبة صورة من صور محاولة التشريعات الضريبية الحديثة لتحقيق العدالة الضريبية.

الضرائب الوحيدة والضرائب المتعددة:[1]

أ- الضريبة الوحيدة: يقصد بالضريبة الوحيدة أن تقتصر الدولة على تحديد نشاط معين أو سلعة معينة أو عمل معين، كمادة خاضعة للضريبة و بالتالي يشكل العنصر الإقتصادي المختار المورد الأساسي و الوحيد للدولة فيما يخص الضرائب، كتحديد النشاط الزراعي فقط كمادة خاضعة للضريبة أو النشاط الصناعي أو الخدمي، و قد طبق ذلك الفرنسيين في القرن الثامن عشر عندما نادى أصحاب المدرسة الفيزيوقراطية بضرورة فرض الضريبة على الأراضي الزراعية بإعتبار أن الأرض هي الأساس في الإقتصاد و هي المصدر الرئيسي للإنتاج و الثروة.

ب- الضرائب المتعددة: و يقصد بها إعتماد الدولة على أنواع متعددة من الضرائب يخضع لها المكلفون، فهي تفرض على كل نشاط أو عملية و التي يتحقق للمكلف من ورائها ربحا و هي تتعدد بتعدد مصادر الدخل أو الثروة، فهي تفرض على مختلف مكونات الأموال و في مختلف مراحل دورتها.

3- التصنيف على أساس ظروف وضع الضريبة:[2]

حسب هذا المعيار يمكن تصنيف الضريبة إلى ضريبة نسبية وضريبة تصاعدية .

3-1- الضريبة النسبية :هي الضريبة التي تفرض بمعدلات ونسب ثابتة لاتتغير مهما تغير الأساس الخاضع للضريبة ، ومثال ذلك الضريبة على أرباح الشركات التي تفرض بمعدل ثابت ، أما الضريبة التصاعدية فتفرض بمعدلات مختلفة تختلف بإختلاف الأساس الخاضع للضريبة كالضريبة على الدخل الإجمالي للأجور.

كما تعد الضريبة النسبية غير عادلة حيث أنها تتجاهل الظروف الشخصية للمكلف به، حيث أنها تمثل عبئا تقليديا على أصحاب الدخل الضعيف، قد لايشعر به أصحاب الدخل المرتفع كما أن حصيلتها قليلة، ولهذا إتجهت مختلف التشريعات الضريبية الحديثة إلى الأخذ بالطريقة التصاعدية، وحصر الضريبة النسبية في مجال ضيق نسبيا.

[1]- الحاج طارق ، المالية العامة، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص 53- 54.

[2]- لعلاوي محمد، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، مرجع سابق، ص ص 21- 22.

3-2-الضريبة التصاعدية: وهي التي تفرض بمعدلات متصاعدة كلما زاد الأساس الضريبي، حيث إعتمدت معظم النظم الضريبية المعاصرة على الضريبة التصاعدية نظرا للعديد من المزايا التي تتسم بها هذه الأخيرة من حيث كونها تراعي مبادئ العدالة والظروف الشخصية للمكلف ضريبيا، كما تعتمد كأداة لتقليل التفاوت بين مداخيل الأفراد.

-تستخدم لمعالجة الأزمات الإقتصادية، وخاصة في فترات الإنكماش ، فالضريبة التصاعدية تعيد توزيع الدخل الوطني لصالح الطبقات ذات الدخول المنخفضة مما يؤدي إلى إرتفاع الإستهلاك الوطني .

تأخذ الضريبة التصاعدية عدة أشكال نذكر منها:

أ-التصاعدية المباشرة: وفيها يتم تقسيم المكلفين بالضريبة إلى طبقات وفقا لمستوى دخلهم ويطبق على كل طبقة معدل ضريبة واحد.

ب-التصاعدية التصاعدية الجزئية: يقسم دخل المكلف بالضريبة إلى عدة شرائح أو أجزاء، بحيث يفرض على كل شريحة ضريبية بمعدل معين ، بحيث يرتفع المعدل بإرتفاع الشرائح إلى الأعلى ، وكل شريحة تعامل وتعالج بحسب مايوافقها من معدل.

4- التصنيف الإقتصادي للضريبة:[1]

أ- الضرائب على الأشخاص: يقصد بالضرائب على الأشخاص أن يكون الإنسان ذاته هو محل الضريبة أو وعاء الضريبة، فتفرض على الأشخاص بحكم وجودهم بإقليم الدولة بغض النظر عن إمتلاكهم للثروة، و ذلك مقابل الحماية التي توفرها الدولة لهم.

و قد عرف التاريخ ضريبة على الأشخاص في قديم الزمان الرومان و العرب، حيث كانت تفرض على غير المسلمين، في البلاد الخاضعة للحكم الإسلامي (هي ما تعرف بالجزية)، و كانت تقتصر على الذكور من البالغين، كما عرفتها مصر حتى أواخر القرن 19 و كانت تسمى بضريبة الفردة أو ضريبة الرؤوس.

و تمتاز هذه الضرائب بوفرة حصيلتها و بسهولة جبايتها و تحديد سعرها، أما الإنتقادات الموجهة إليها، عدم عدالتها لأنها تصيب جميع المواطنين بلا إستثناء سواء الأغنياء أو الفقراء.

و تكاد تخلو التشريعات الضريبية الحالية للعديد من الدول من ضريبة الرؤوس لما فيها من إهدار لكرامة الإنسان و حقوقه بجعله محلا للضريبة.

ب- الضرائب على الأموال: نظرا للعيوب المتعلقة بالضرائب على الأشخاص، فقد ساد الإتجاه نحو إختيار الأموال كأساس لفرض الضريبة، أي أن الضريبة تصيب ما يملكه الشخص سواء في شكل رأس مال أو دخل.

و رأس المال هو مجموع ما يمتلكه الأفراد من قيم إستعمار في لحظة زمنية (الثروة) مثل: العقارات، السلع

[1]- سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، مرجع سابق، ص ص 134- 136.

الإنتاجية و الإستهلاكية، أوراق مالية أو مبلغ من النقود.

أما الدخل فهو ما يحصل عليه الفرد بصورة دورية و منتظمة على نحو مستمر من مصدر معين.

ثانيا: خصائص الضريبة

تتميز الضريبة بالخصائص التالية :

1-الضريبة تدفع بصورة نقدية: وهذا يعني أنها تشكل إقتطاعا نقديا من ثروة المكلف بها وليست كما كانت في السابق أداءا عينيا يتجسد في كمية من حصيلة الأرض أو في عدد من ساعات العمل أي أن يدفع الأفراد مستحقاتهم في صورة عمل بدون مقابل لصالح الحاكم .

وبما أن النفقات العامة تتم في صورة نقدية فإن الإيرادات العامة والضرائب بصورة خاصة تحصل في صورة نقدية.[1]

2-الضريبة فريضة جبرية(إلزامية): أي أنها ليست تبرعا إختياريا يترك أمر المساهمة فيه إختيار الأفراد أو الأشخاص المفروضة عليهم، بل تدفع جبرا بإعتبارها عملا من السيادة التي تتمتع بها الدولة، وبإعتبارها تعبيرا عن سيادة الدولة فإن هذه الأخيرة تستقل بوضع نظامها القانوني دون أن يكون ذلك محلا للإتفاق أو التفاوض مع الأفراد. فالأفراد ملزمون بدفع الضرائب سواء قبلو أم لم يقبلو ، ويكون للدولة في حالة إمتناع الأفراد عن أدائها حق اللجوء إلى التنفيذ الجبري للحصول على مقدار الضريبة.[2]

3-تدفع الضريبة بشكل نهائي: إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية، بمعنى أن **الدولة** لاتلتزم برد قيمتها لهم أو تعويضهم إياها، وبذلك تختلف الضريبة عن القرض العام الذي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع فوائد عن مبلغه.[3]

4-تدفع الضريبة بدون مقابل: يقوم المكلف بدفع الضريبة دون أن يحصل على نفع خاص من جانب الدولة وإن كان هذا لاينفي أن الفرد ينتفع بالخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة المرافق العامة المختلفة بإعتباره فردا في الجماعة وليس بإعتباره ممولا للضرائب، ويترتب على هذه الخاصية أنه لايجوز ولايمكن النظر إلى مدى إنتفاع الفرد بالخدمات العامة لتقدير مقدار الضريبة التي يتعين عليه دفعها، بل ينظر إلى مدى قدرة الفرد على تحمل الأعباء العامة لتقدير مبلغ الضريبة.[4]

---

[1]-فوزي عطوي، المالية العامة، مرجع سابق، 2003، ص50.

[2]- منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة،مرجع سابق، ، ص105.

[3]- سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 119.

[4]- قطاف نبيل، دور الضرائب والرسوم في تمويل البلديات دراسة ميدانية لبلدية بسكرة الفترة 2000- 2006،مذكرة ماجستير، تخصص نقود وتمويل، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة- الجزائر، 2007- 2008، ص ص 7- 8.

-هدفها عام: فالضرائب تحصل من أجل تمويل المصالح العامة فبما أن العبء عام لابد أن تكون المنفعة عامة .[1]

المطلب الثالث :قواعد الضريبة

وهي عبارة عن قواعد وضعها آدم سميث حيث اشترط وجود أربعة أركان عند فرض الضريبة

1-العدالة الضريبية :يعني مبدأ العدالة إسهام كافة أفراد المجتمع في تحمل الأعباء العامة، وحسب مقدرة كل منهم على الدفع، بحيث ينبغي أن تتناسب الضريبة مع دخل المكلف وثروته، وبذلك فإن الضريبة النسبية هي التي تحقق العدالة في إطار الدور التقليدي للمالية العامة، وهذه العدالة الضريبية التي تحققها الضريبة النسبية لم تحصل على قبول الجميع وإتفاقهم، فالبعض يرى أن العدالة الضريبية تتحقق عن طريق الضريبة التصاعدية.

أما فكرة العدالة في المالية الحديثة فهي لاتقتصر على الأخذ بالضريبة التصاعدية، وإنما تمتد لتتضمن الإعفاءات من الضريبة مقابل إعتبارات شخصية وعائلية، حيث تقرر إعفاءات للأشخاص الذين يحصلون على دخول منخفضة وإعفاءات لإعالة أفراد الأسرة وتبعا لعدد الأفراد، إضافة إلى أنها تقتضي الأخذ بمعدلات ضريبية تبعا لنوع الدخل أو النشاط الذي تفرض عليه، وهو مايعني أن مفهوم العدالة الضريبية في المالية الحديثة قد إتسع بشكل يتجاوز فيه مفهومها إطار الدور التقليدي للمالية العامة.[2]

2-اليقين(الوضوح):وتقضي هذه القاعدة أن تكون الضريبة التي يلتزم بدفعها المكلف محدد بأحكام تشريعية واضحة، وذلك بأن يكون وعائها ومعدلها وميعاد دفعها وطريقة جبايتها وكل مايتعلق بها من إجراءات مقررة بوضوح حتى يعلم بها المكلف، لكي يتمكن من تنظيم شؤونه بشكل يسمح له بأداء إلتزامه الضريبي مع السماح له بإستعمال طرق التظلم الإداري والطعن القضائي إذا كلفته الإدارة الجبائية بأكثر مما يجب.

ويعتبر توفر اليقين شرطا أساسيا في الأحكام المنظمة للضرائب، لذا فالتشريع الجبائي يجب أن يوفر عدة عوامل لحماية عنصر اليقين، من بينها الوضوح وتسهيل الإجراءات المرتبطة بالتحصيل الضريبي وإعداد نصوص إيضاحية وتطبيقية للتشريعات الجبائية.[3]

3-الملائمة في التحصيل :أي أن تجبى الضريبة في الوقت الملائم للمكلف فإذا كان موظفا فإن اقتطاع الضريبة من دخله هو الوقت الذي يحصل فيه على هذا الدخل وإذا كان مزارعا فإن الوقت الملائم هو نهاية الموسم وتراعي التشريعات الضريبية هذا الأمر بعناية حتى لاتثقل على المكلف

[1]- طارق الحاج، المالية العامة، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص47- 48.

[2]- لكصاسي ابراهيم، فعالية المراجعة الجبائية في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية في الجزائرخلال الفترة 2000-2015، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية ، أدرار، 2016-2017،ص82.

[3]- لكصاسي ابراهيم، مرجع سابق، ص 83.

4-الإقتصاد في نفقات التحصيل:ويعني التوفير في نفقات جباية الضرائب مثل نفقات أجور الموظفين أو وسائل الإتصال أو وسائل النقل...الخ، فليس من المعقول أن تكون هذه النفقات أعلى بكثير من المبالغ المحصلة من المكلفين لأن ذلك يعني خسارة للدولة وهو عكس الهدف المالي للضرائب.[1]

[1]- طارق الحاج، مرجع سابق، ص48 .

المبحث الثاني : التدقيق الضريبي

يعتبر التدقيق ميدان واسع حيث عرف تطورات كبيرة متواصلة أدت به إلى أن يحتل أهمية بالغة لدى المؤسسات و الاطراف المعينة ، و ذلك من خـــلال فحص أنظمة الرقابة الداخلية ، البيانات ، المســـتندات ، الحسابات و السجلات الخاصة بالمؤسسة فحصا انتقاديا .

المطلب الأول : ماهية التدقيق

أولا : تعريف التدقيق

سنتطرق لعدة تعاريف لبعض الإقتصاديين تتناول التدقيق من زوايا مختلفةّ :

لقد تم نشر التدقيق سنة 1977 من طرف الإتحاد الأروبي لخبراء الإقتصاد و المحاسبة "أن هدف التدقيق من الناحية المالية هو التعبير عن رأي ما إذا كانت هذه النتائج المالية لآخر السنة تعطي صورة صادقة وحقيقية عن أعمال المؤسسة مع التاكد من تطبيق الإجراءات و القوانين المعتمدة فى المؤسسة ".

وعرف " germond " et"banmeult" التدقيق على أنه "إختيار تقني صارم وبناء باسلوب فني من طرف مهني ،مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي محلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ، على مدى إحترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الـــظروف و على مدى إحترام القوانين و المبادئ المحاسبية المعمول بيها في التعبير عن الصورة الصـــادقة للموجودات و الوضعية المالية و نتائج المؤسسسة" .[1]

كما عرف التدقيق على لسان خالد أمين عبد الله : " يقصد بتدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع ، بحيث أن التدقيق عبارة عن فحص إنتقادي منظم يهدف إلى الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية الفترة الزمنية معلومة ، و مدى تصويرها نتائج أعماله من ربح و خسارة عن تلك الفترة .[2]

وقد عرف التدقيق بأنه : "عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية " .[3]

وقد عرف التدقيق كل من

التدقيق هو فحص المعلومات من طرف شخص خارجي، شريطة أن لا يكون هو الذي حضرها أو استعملها بهدف زيادة منفعة المعلومات للمستعمل .[4]

---

[1] -نور الدين أحمد قايد ، التدقيق المحاسبي،دار الجنان للنشر والتوزيع،الطبعة الأولى،الأردن،2010،ص 9-10.

[2] -عبد الله خالد أمين، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية،دار وائل للطباعة والنشر،عمان،2000،ص13.

[3] -american accounting association (AAA)"،report of the committee on basic auditing coneepts" the accounting review (supplment tovot. xlvII،1972)،p18.

[4] -bethoux.D.K remper، fetpoisson :l'audit dans le secteur public.clet ;pari ;1986 ;p21.

وقد عرفت جمعية المحاسبية الأمريكية التدقيق على أنه :" عملية منظمة و منهجية لجمع الأدلة و القرائن التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الإقتصادية وتقويمها بشكل موضوعي و ذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و المعايير و المقررة و توصل ذلك الى الأطراف المعينة ".

و يعرف أيضا بأنه : " عملية منظمة لجمع و تقييم موضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن نتائج الأحداث و التصرفات الإقتصادية للمشروع لتحديد مدى تماشي هذه النتائج مع المعايير القائمة و توصيل النتائج إلى المعنيين بها " .[1]

و من خلال المفاهيم السابقة الذكر يمكن التوصل إلى إعطاء تعريف كامل و شامل للتدقيق حيث هو :" التأكد من تطابق العمليات و الأحداث الإقتصادية محل الدراسة و تقيمها من طرف المعايير الموضوعية و ضرورة وجود هذه المعايير حتى يتمكن المدقق من إبداء رأي فني محايد و إصدار حكم حول البيانات " .[2]

و تشمل عملية التدقيق :[3]

- **الفحص** : ويقصد بالفحص التأكد من صحة وسلامة تسجيل العمليات التي تمت بالمنشأة أو المشروع، و ذلك من خلال القيام بفحص عينات من عمليات التسجيل التي تمت .
- **التحقيق** : ويقصد بالتحقق مدى إمكانية الحكم على مدى ملاءمة القوائم المالية للمنشأة في نهاية فترة زمنية معينة، لتكون هذه القوائم معبرة عن الأعمال التي في المنشأة خلال تلك الفترة الزمنية التي تم فحصها .
- **التقرير** : ويقصد بالتقرير هنا أنه وبناء على الفحص الذي تم، لمدى صحة تسجيل البيانات في الدفاتر المحاسبية ومن ثم التحقق الذي تم للقوائم المالية عن الفترة الزمنية المحددة ، بعد كل هذا يتم تثبيت ذلك من خلال رأي فني محترف يقدم بطريقة يلخص نتيجة الفحص والتحقق بحيث يمكن للغير الاخل و الخارج من الحكم على الوضع المالي للمنشأة أو المشروع وعلى هذا التقرير أن يكون معبرا عن عمليات المنشأة وعن مدى مطابقة سجلاتها وما تم تدوينه فيها لمتطلبات المحاسبة المحلية و الدولية .

ثانيا :أنواع التدقيق

بالرغم من تعدد أنواع التدقيق إلا انه يلتقي بالأهداف ولكن الإختلاف يظهر في الزواية التى ينظر اليها التدقيق و مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع ، وعليه يصنف التدقيق حسب وجهات النظر المختلفة إلى :[4]

1. من حيث نطاق عملية التدقيق

[1] -صالحي محمد يزيد، التدقيق الإجتماعي،دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع،الطبعة الأولى،عمان،الأردن،2016،ص28.

[2] -سعدية طاهر قوادري ،دور جودة التدقيق الخارجي في زيادة فاعلية عملية الفحص الضريبي، شهادة ماستر،جامعة الجيلالي بونعامة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق،2017-2018،ص7.

[3] -الحدرب زهير، علم تدقيق الحسابات،دار البداية ناشرون وموزعون،الطبعة الأولى،2010،ص 9-10.

[4] -مقراوي حفيظة، قصر نوال، التدقيق المحاسبي ودوره الرقابي في مصلحة الضرائب، شهادة ماستر ، تخصص محاسبة والتدقيق،جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، الجزائر،2016-2017،ص 12-13

● **التدقيق الكامل** :هو التدقيق الذي لا يضع في الإدارة أو طرف المتعاقد مع المدقق قيود حول مجال و نطاق عملية التدقيق ، حيث مسؤولية هذا الأخير تغطي جميع ذلك النطاق الذي لم يخضع للفحص .

التدقيق الجزئي :هو العمليات التي يقوم بها المدقق و تكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين كفحص العمليات النقدية خلال فترة زمنية و في هذه الحالة تختصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق التدقيق الذي حدد له فقط دون غيره .

2. من حيث توقيت عملية التدقيق: [1]

● **التدقيق المستمر**: يقوم المدقق في هذا النوع من التدقيق بفحص و إجراء الإختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة ، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة وفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا و يستجيب إلى الإمكانيات المتاحة .

3.التدقيق النهائي :يعد التدقيق النهائي مناسب للمنشأة الصغيرة و المتوسطة الحجم ، و ذلك لأن المدقق يبدأعمله بعد إقفال الدفاتر و ترصيد الحسابات ، و في هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد تدقيقها ، كما أنه يؤدي إلى عدم حدوث إرتباك في العمل داخل المنشأة بالإضافة أنه يؤدي إلى تخفيض إحتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق

4. من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق

● **التدقيق الداخلي** : حيث عرفه معهد المدقيق الداخلين في ذلك الوقت بأنه :" النشاط التقييمي المحايد الذي يتم داخل المنشأة بقصد المراجعة المحاسبية و المالية كأساس لتقديم الخدمات الوقائية للإدارة .

● **التدقيق الخارجي** :نشاط خارجي يقوم بالتدقيق على نتيجة الأعمال المحاسبية هدفه إبداء الرأي في عدالة البيانات المالية.[2]

5. من حيث درجة الالتزام بعملية التدقيق

● **التدقيق الإلزامي** : و هو ملزم بنص القوانين في الدولة المعينة و مثال ذلك القوانين المنظمة لشركات المساهمة في مختلف الدول فمن أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مراجع الحسابات أو ما يعرف بمراقب حسابات القانوني للشركة يتولى مراجعة حساباتها و قوائمها المالية ، و من ناحية أخرى قد تنص القوانين النظامية في بعض الشركات في القطاع الخاص على ضرورة مراجعة حساباتها عن طريق مراجع قانوني متخصص .

● **التدقيق الاختياري** : وهو التدقيق وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة و ذات الشخص الوحيد يسعى أصحابها إلى طلب الإستعانة بخدمات المدقق الخارجي بغية

---

[1]- بن يخلف آمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسير، فرع نقود مالية، جامعة الجزائر، جانفي 2002، ص30.

[2]- لقليطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج الأخضر"باتنة"، 2008-2009، ص ص 26-27.[2]

الإطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية وعن نتائج الأعمال والمركز المالي، إذ أن هذه المعلومات تتخذ كأساس حقوق الشركاء خاصة في حالات الإنفصال أو إنضمام شريك جديد.

5.من حيث مدى الفحص /حجم الإختبارات بعملية التدقيق

- **التدقيق التفصيلي :** و هو التدقيق الذي كان سائدا في بداية عهد المهنة و فيه يقوم المدق بفحص جميع القيود و الدفاتر و السجلات و السمتندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام و أنها صحيحة ، كما أنها خالية من الأخطاء و الغش و التلاعب و لذك نجد أن هذا النوع من التدقيق يناسب المؤسسات الصغيرة لأن عدد عملياتها قليل نسبيا .
- **التدقيق الإختياري:** وهو التدقيق الذي يعتمد على إقناع المدقق بصحة و سلامة نظام الرقابة الداخلية ويتم هذا النوع من التدقيق بإتباع أحد الأساليب التالية :
  - التقدير الشخصي للعينة ؛
  - إستخدام علم الإحصاء .[1]

ثالثا: أهداف التدقيق:

هدف التدقيق هو خدمة المؤسسة ككل و لم يعد مقتصرا على خدمة الإدارة فحسب يمكن تلخيص الأهداف الأساسية للتدقيق فيما يلي :[2]

- التأكد من مدى ملائمة و فعالية سياسات و إجراءات الضبط المعتمدة لبيئة و ظروف العمل في المؤسسة و التحقق من تطبيقاتها ؛
- إقتراح الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة و فعالية الدوائر التنفيذية و الأنشطة في المؤسسة تأكيدا للمحافظة على الممتلكات و الموجودات ؛
- التأكد من صحة البيانات المالية و غير المالية ذات العلاقة و مدى الإعتماد عليها من خلال مراجعة و فحص العمليات و تدقيق البيانات المالية ؛
- تدقيق إجراءات إدارة المخاطر وما إشتملت عليه من مراكز الخطر بالإضافة إلى مراجعة فعالية الأساليب المعتمدة لتقييم تلك المخاطر ؛
- تدقيق إجراءات تقييم كفاية رأس المال الموظف في المؤسسة ؛
- التأكد من الإلتزام بالقوانين و الأنظمة المعمول بها ؛
- إعداد تقارير مفصلة دورية على الأقل فصلية أو سنوية .

رابعا: أهمية التدقيق:

[1] - مقراوي حفيظة، قصر نوال، مرجع سابق، ص12-13.

[2] -زرقون محمد، هيدوب ليلى ريمة، التدقيق البيئي والإجتماعي كأحد متطلبات الحوكمة البيئية والإجتماعية لتحقيق التنمية المستدامة،مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل الحاسبية المعاصرة للمؤسسات،جامعة عمار ثليجي، الأغواط،الجزائري يومي20-21ماي 2013،ص9.

يعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المنشأة وخارجها و لا يعتبر غاية بحد ذاتها، حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن تخدم العديد من الفئات التي تجد مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمنشأة ومن هذه الأطراف :[1]

1. **إدارة المنشأة :** يعتبر التدقيق مهما لإدارة المشروع من حيث أن إعتماد الإدارة في عملية التخطيط وإتخاذ القرارات الحالية والمستقبيلة والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام بهذه المهام ،كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الإستثمار لمثل هذه المنشأة.

2. **المؤسسات المالية والتجارية والصناعية:** يعتبر التدقيق ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية إتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة،بحيث توجه أموالها الى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تللك القروض في المستقبل

3. **الجهات الحكومية :** تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط ،فرض الضرائب، منح القروض والدعم لبعض النشاطات. بالإضافة إلى الإتحادات والنقابات تعتمد على القوائم المالية الدققة في حالة نشوب خلاف بين المنشأة وأي طرف آخر.

لقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عند إصدار المعايير في عام 2002 أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون على سبيل المثال في :

- يساعد مدققو الحسابات المستقلون على المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة إلى المؤسسات المالية وذلك كدعم جزئي للقروض وحاملي الإسم للحصول على رأسمال .
- يعمل المدراء الماليون التنفيذيون في الإدارات المالية المختلفة في المؤسسات ويساهمون باستغلال موارد المؤسسات بفعالية وكفاءة.
- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي.
- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة .

[1] -غسان فلاح المطارنة،تدقيق الحسابات المعاصر،دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى ،2006،ص19-20.

المطلب الثاني : التدقيق الضريبي

أولا: مفهوم التدقيق الضريبي

هناك تعاريف متعددة سوف نقدم بعض منها لنصل في الأخير إلى تعريف موحد و شامل و هي كالآتي :

عرف على أنه: " هي مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الضريبية قصد التحقق من صحة و مصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين ، لغرض إكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص و التهرب من دفع الضريبة و تقويمها " .[1]

و قد عرفه الدكتور عبد المنعم فوزي على أنه هو:" فحص التصريحات و كل التسجيلات و الوثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية ، و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الضريبية ".

و يعرف أيضا بأنه :" جمع و تقييم الأدلة عن المصرح بها بموجب البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف لتحديد فيما إذا كان صافي الدخل الخاضع للضريبة قد تم التوصل إليه بما يتفق و أحكام قانون الضريبة " .[2]

و يعرف حسب النظرة الإنجلوساكسونية يعرف التدقيق الضريبي على أنه :" فحص السجلات و التقارير المالية ويتم الفحص وفقا لطرق مسطرة مما يضمن العمل المنجز درجة عالية من الإمتياز " .[3]

كما عرفه المفكر الإقتصادي الشهير "فايول" بأنه :"التحقق مما إذا كان كل شئ يسير وفقا للخطة المرسومة و التعليمات الصادرة و القواعد المقرر ، أما موضوعه فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويم ومنع تكرارها " .[4]

من خلال جل هذه التعاريف نتوصل إلى تعريف التدقيق الضريبي وهو "التأكد من صدق وصحة التصريحات الضريبية للمؤسسة ،وهي فحص للوضعية الضريبية للمؤسسة ما ،بغرض تكوين رأى عام يسمح بتشخيص هذه الوضعية ،وهذا لجعلها مهلة لإستعمال الضريبة فيما يخدم مصالحها ،حيث تسمح بتحقيق الأمان الضريبي للمؤسسة وهذا من الجانب القانوني ،أما من جانب الفعالية ،فهي تساهم فى تحسين التسيير الضريبي لها " .[5]

---

[1] -العطافي هاجر، مساهمة المدقق الخارجي في كشف مخاطر التدقيق الجبائي، شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة المسيلة- الجزائر-2014-2015،ص38.

[2] -سعيدي يحي ،الجيلالي بلواضح،فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي،دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة (2007-2012)،مجلة العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، العدد 12،2014،ص59،نقلا عن عبد المنعم فوزي ، المالية والسياسة المالية، طبعة الأولى،منشأة المعارف،الإسكندرية ،ص223.

[3] - خلاصي رضا، شذرات النظرية الضريبية،دار هومه، الجزائر،2014،ص 213-214.

[4] -حجام رميسة، دور التدقيق الضريبي في مكافحة التهرب الضريبي، شهادة ماستر، تخصص محاسبة و تدقيق،جامعة أم البواقي- الجزائر-،2018-2019، ص3.

[5] -بوعكازسميرة، مساهمة فعالية التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي،أطروحة دكتوراه الطور الثالث ،كلية العلوم التجارية تخصص محاسبة،جامعة بسكرة،-الجزائر-2014-2015،ص 79.

ثانيا: أنواع التدقيق الضريبي[1]:

1- الكشف الدوري:

وهي عبارة عن الإقرارات الدورية الشهرية التي يقدمها المشتغلون مبينا فيها الضريبة الواجبة الدفع. وقد أظهرت الدراسات أن الإنضباط في تقديم مثل هذه الإقرارات الضريبية يشكل موقع من مواقع الخطر الذي يجب على الفاحص الإهتمام به.

وهدف الفاحص في هذا النوع من التدقيق هو حماية الضريبة الواجبة الدفع عن طريق تدقيق مثل هذا النوع من الإقرارات، وغالبا ماتتم عملية التحقق هنا عن طريق برنامج الكمبيوتر.

2- التدقيق الأولي:

يتم هذا النوع من التدقيق بعد السنة الأولى من التسجيل في الدوائر الضريبية. والهدف منه هو التأكد من مدى الإلتزام القانوني والطوعي للمشتغلين عن طريق تقديم إقرارات مستمرة ومنتظمة وخالية من التلاعب، ويعطي هذا النوع من التدقيق إنطباعا أوليا عن سلوك المشتغل ومدى إلتزامه بالقانون والتعليمات الصادرة عن الإدارات الضريبية، بالإضافة إلى سرعة إكتشاف الأخطاء ومعالجتها في الكمبيوتر أولا بأول.

3- التدقيق الموسع لبعض المشتغلين:

يعتبر هذا النوع من التدقيق مخصص للمشتغلين الذين تزيد دوراتهم السنوية عن مبالغ. معينة

4- تدقيق الإنعاش:

إن هذا النوع من التدقيق مخصص لحماية الإيرادات وإسترجاع الضرائب المستحقة عليها من خلال تدقيق الإقرارات الدورية للمشتغلين المحتمل منهم إخفاء إيراداتهم.

5- تدقيق الإلتزام:

إن هذا النوع من التدقيق يقوم على دراسات إحصائية لبعض القطاعات الإقتصادية لدراسة مدى إلتزامها بدفع الضرائب المستحقة عليها وفق نسب متعارف عليها محليا وعالميا.

6- تدقيق لأغراض معينة:

[1] - محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق لأغراض ضريبية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية نابلس-فلسطين، 2005، ص 14.

هذا النوع من التدقيق مخصص لأغراض معينة والتي تحتاج إلى تدقيق فوري ، وتشمل هذه الحالات، حالة الإفلاس، حالة إغلاق الملفات، حالات المنازعات بين الشركاء، وأي أسباب أخرى تحتاج إلى تدقيق سريع للتحقق من الإيرادات.

7- التدقيق الوقائي:

هذا النوع من التدقيق مخصص للمشتغلين الذين لاتزيد حجم دوراتهم المالية عن مبلغ معين ولكنهم في الحقيقة غير ذلك، وذلك للتأكد من مدى إلتزامهم الطوعي.

وقد يكون نطاق التدقيق هنا كلي أو جزئي، أي يمكن الإقتصار على تدقيق المدخلات أو المخرجات أو دورة المخزون، أو حركة النقدية خلال فترة مالية واحدة أو أكثر.

ثالثا :أهداف التدقيق الضريبي

يذهب أغلب الباحثين إلى صياغة أهداف التدقيق الضريبي من وجهة نظر الإدارة الضريبية فقط ،والمتمثلة فى الحد من التهرب الضريبي ،حماية موارد الخزينة ... وغيرها من الأهداف ،لكن من وجهة نظر الباحثين يمكن صياغة هذه الأهداف حسب القائم بعملية التدقيق الضريبي وبإعتبار أن المكلف(المؤسسة)هو محور عملية التدقيق ،وعليه يمكن وضع الأهداف التالية :[1]

- **الهدف القانوني :** ويتمثل في التأكد على مدى مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين الضريبة المختلفة وحرصا على ذلك تركيز الرقابة الضريبة على مبدأ المسؤولية والمحاسبة والمعاقبة نظير إرتكاب اية مخالفات يمارسونها من دفع المستحقات الضريبة
- **الهدف الإداري:** إذ تؤدي الرقابة الضريبة دورا هاما للإدارة الضريبة من خلال خدمات المعلومات التي تقدمها والتى تساهم بشكل حيوي وكبير فى زيادة الفاعلية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية :

*تساعد الرقابة الضريبة على التنبه إلى أوجه النقص و الخلل في التشريعات المعمول بها مما تساعد الإدارة الضريبية على إتخاذ الإجراءات التصحيحة .

*تحديد الإنحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الضريبية في المعرفة و الإلمام بأسبابها وتقييم آثارها وبالتالي إتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك

*تسمح عملية الرقابة الضريبية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي .

- **الهدف المالي والإقتصادي** :حيث تهدف الرقابة الضريبة إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة أي حمايتها من الضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية

[1] -سعيدي أحلام ،التدقيق الضريبي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي في الجزائر ، شهادة ماستر ،كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير،جامعة المسيلة-الجزائر-2014-2015،ص 9- 10.

،ةبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الإقتصادية للمجتمع ،إذ أن الأهداف الإقتصادية للرقابة الضريبية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الإقتصاد والضريبة .

- **الهدف الإجتماعي:** تسعى الرقابة الضريبية إلى تحقيق مبدأ العدالة بين المكلفين بالضريبة،وبالتالي تحقيق حالة من المنافسة النزيهة بين الأشخاص والشركات بعضهم البعض،كما تسعى إلى تجسيد مبدأ التضامن الوطني من خلال محاربة الإهمال والتقصير في أداء الممول لواجباته تجاه المجتمع .

من خلال ما سبق تم تصنيف أهداف التدقيق الضريبي إلى أهداف رئيسية وتتمثل فى :[1]

- التأكد والتحقق من مدى إنتظام المؤسسة اتجاه القوانين الضريبية .
- مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الضريبي بالنسبة للإجراءات سارية المفعول.
- تقسيم مدى قابلية المؤسسة لإستعمال الإمكانيات التى يتيحها المشرع الضريبي .
- وأخرى ثانوية تتمثل فى :
- تقييم الخطر الضريبي الناتج عن التطبيق السئ للقواعد الضريبية
- تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن عدم التصريح ،او التأخر فيه،او الإنتقاص منه.
- توضيح أهمية الخطر الضريبي الناتج عن عدم الأمن الضريبي .
- محاولة إبراز نقاط القوة ونقاط الضعف ومن ثم تحسين تطور القرار.

رابعا:أهمية التدقيق الضريبي :

تتمثل أهمية التدقيق الضريبي فيما يلي :[2]

- التدقيق الضريبي وسيلة تساعد المؤسسة على تفادي الأعباء الضريبية الناتجة عن عدم إحترام القوانين والتشريعات الضريبية.
- يسمح التدقيق الضريبي لتكوين أساس مناسب لإبداء رأي حول حصة وقانونية البيانات والسجلات.
- يعمل التدقيق الضريبي على حماية المؤسسة من خطر الرقابة الضريبية
- تقييم مدى قابلية المؤسسة لإستعمال الإمكانيات التي يتيحها المشرع الضريبي وذلك من خلال إستغلال الإمتيازات والتحفيزات التي يمنحها القانون.
- تحليل الوضعية الضريبية للمؤسسة
- إبراز نقاط القوة والضعف للمساهمة في وضع القرار.

المطلب الثالث :مراحل سير عملية التدقيق الضريبي

يتطلب تقنيات مرتكزة على منهجية تهدف في المقام الأول إلى تحقيق الأهداف التالية:

[1] -ولهي بوعلام، أثر المردودية المراجعة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر،رسالة ماجيستير،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير،جامعة الجزائر،2005-2006،ص09.

[2] -قميح مريم،كميتي نعيمة، دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية، شهادة الماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ،جامعة جيجل الجزائر ،2013-2014،ص17،16.

_التعرف على طبيعة الخطر الضريبي؛

_قياس وتحديد حدود الخطر الضريبي؛

_إبلاغ العميل بالمخاطر التي يتم تحديدها والحلول المقترحة؛

_مراقبة وتسيير الخطر الجبائي,

المرحلة الأولى: مرحلة الإعداد للمهمة:

على المدقق التأكد من:

_ الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجالس إدارة الشركة الحليفة، وكذا قائمة شركاء الحصص إن وجدت؛

_ إذا كان سيعوض زميلا معزولا، عليه التأكد من أن العزل لم يكن مبالغا فيه؛

_ إذا كان سيعوض زميلا عليه معرفة أسباب ذهابه؛

_ عليه التأكد من أن مكتبه لديه الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة المسندة إليه على أحسن وجه؛

_ التأكد أيضا من أنه سيؤدي مهمته بإستقلالية تامة وخاصة إتجاه مسؤولي المؤسسة التي سوف يراقبها.

بعد قبول المهمة، المدقق يقوم بإعداد وثيقة تسمى " رسالة قبول المهمة " ، تضم العناصر التالية :

_ الإلتزامات المتبادلة بين الطرفين؛

_ نطاق العمل الذي يتعين أداؤه والهدف من هذه المهمة؛

_ الضرائب والرسوم موضوع التدقيق؛

_ الآجال القانونية الواجب الإلتزام بها؛

_ تحديد الأتعاب، مبلغها وآجال تسديها[1].

المرحلة الثانية: مرحلة التعرف على المؤسسة:

هذه الخطوة تسمح للمدقق بدراسة البيئة الداخلية للمؤسسة من الناحية: القانونية ، الإجتماعية، الإقتصادية، نشاط المؤسسة، والتنظيم العام للمؤسسة، وترتكز على:

1- التعرف على الجوانب العامة لمؤسسة:

_ شكل، موضوع وطبيعة نشاط المؤسسسة؛

_ التعرف على تاريخ المؤسسة؛

[1]- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية- الجزائر- 2005، ص 42.

_ المعلومات الخاصة بتعريف المؤسسة (رقم السجل التجاري، رقم التعريف الجبائي(؛

_ العقد التأسيسي، الشركاء ومكونات رأس المال؛

_ عنوان مقر المؤسسة، مواقع الإنتاج، مختلف المواقع الجغرافية لفروع المؤسسة.

2- التعرف على الجوانب القانونية، المحاسبية، والتسييرية للمؤسسة من خلال الإطلاع على:

_ تقرير المدقق الداخلي؛

_ القوائم المالية ومؤشرات التسيير؛

_ محضر إجتماع الجمعية العامة.

من خلال الإطلاع على هذه الوثائق يسعى المدقق للبحث عن المعلومات ذات الطبيعة الضريبية.

3- التعرف على إلتزامات المؤسسة المتعلقة بنشاطها:

_ تحديد نظام الإخضاع الضريبي للمؤسسة وبالتالي تحديد مختلف الضرائب والرسوم؛

_ الضرائب الأخرى والإشتراكات الخاصة بالقطاع الذي تنشط فيع المؤسسة.

4- الإطلاع على الإتفاقيات الرئيسية:

_ إيجار، إيجار تمويلي، ترخيص، التعاقد من الباطن...الخ؛

_ البيع والشراء؛

_ التعويض التنفيذي؛

_ عقود الإمتياز، التأمينن القروض...الخ؛

_ عقود مع شركات أجنبية.

يجب التحقق من أنه تم تحليل الجانب الجبائي من قبل المؤسسة بشكل صحيح.

5- الإمتيازات الضريبية التي إستفادت منها المؤسسة أوممكن أن تستفيد منها؛

6- التعرف على الوضعية الضريبية السابقة للمؤسسة: على المدقق التحقق من ما إذا كانت المؤسسة قد خضعت لعملية رقابة ضريبية(تحقيق محاسبي) أم لا، وفي هذه الحالة يجب عليه التحقق من:

_ الضرائب والرسوم المتعلقة بعملية الرقابة والسنوات المعنية؛

_ التعديلات الضريبية المقترحة بعد عملية الرقابة الضريبية .[1]

[1]- فتحة أميرة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الإقتصادية دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس باتنة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم تسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر-بسكرة- الجزائر، 2017- 2018، ص49.

المرحلة الثالثة: تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد أسئلة خاصة بالجانب الضريبي تعتبر الرقابة الداخلية نقطة الإنطلاق التي عندها يبدأ المدقق الضريبي عمله، وعلى ضوء مايسفر عنه فحصه لأنظمتها المختلفة يقوم برسم برنامج التدقيق المناسب.

إن قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة يعتبر دليلا ماديا على سلامة ومصداقية المعلومات المحاسبية والضريبية المتواجدة في القوائم المالية، كون أن هذا النظام يستعمل كمحدد أساسي لنطاق الإختبار بالنسبة لمفردات موضوع الفحص والمفردات التي لايجري عليها الفحص، إذ تستمد هذه الأخيرة دليل صحتها وسلامتها من قوة نظام الرقابة الداخلية.

وتمر عملية الرقابة الداخلية من الناحية الضريبية من خلال:

-وصف النظام: تعتبر خطوة مهمة جدا، حيث يساعد على فهم النظام والإجراءات الأمنية التي تنفذها المؤسسة، كما يمكن له الإطلاع على ملفات ونتائج التدقيقات السابقة.

-تدقيقات أخرى: حيث يقوم المدقق الضريبي بإختبار بعض الإجراءات المعمول بها من قبل المؤسسة من أجل التحقق إذا ماكان التطبيق مماثل حقيقة لماهو هو مكتوب.

على سبيل المثال يمكن أن يختبر إجراءات الفوترة من أجل التحقق أن كل عمليات البيع مسجلة محاسبيا ومعالجة ضريبيا.

ويمكن للمدقق الضريبي القيام بتحقيقات أخرى، كمراقبة الإجراءات الأمنية التي تنفذها المؤسسات للحد من المخاطر الضريبية، على سبيل المثال هل توجد مراقبة كافية فيما يخص التصريحات التي تقوم بها المؤسسة.

إعداد إستبيان خاص بالجانب الضريبي: يتعلق الأمر بأسئلة تستخدم من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية من الناحية الضريبية، والتي تعتبر بمثابة معالم يلجأ إليها المدقق الضريبي طول فترة سير مهمته.

يتم صياغة الإستبيان وفقا لأهداف التدقيق، مع أسئلة مغلقة عموما بحيث تكون الإجابة عليها ب "نعم" أو"لا" فكل سؤال يمثل وسيلة لتحقيق الأهداف المرسومة.

إن اللجوء لإستخدام الإستبيان يسمح للمدقق الضريبي ب:

_ التعرف على نقاط القوة ونقاط الضعف في الإجراءات المعتمدة من قبل المؤسسة، فالإيجابات السلبية تعبر عن نقاط الضعف، أما الإيجابات الإيجابية فتعبر عن نقاط القوة

_ إحصاء جميع النقاط المراد فحصها خلال طول فترة المهمة.

أما الإستبيان فيتضمن الخطوات التالية:

- تحديد المخاطر الرئيسة ذات الصلة بكل نشـاط أو معاملة فيما يخص تسديد الضرائب المستحقة ؛

- وضع تعريف للأجهزة الضريبية والتي يجب أن تكون موجودة في المؤسسة، من أجل إزالة أو الحد من المخاطر الضريبية.

هذه المرحلة تنتهي بإعطاء ملاحظات حول نقاط القوة ونقاط الضعف للنظام، بالإضافة إلى إعطاء توجيهات وإقتراحات لتحسين النظام الحالي[1].

المرحلة الرابعة: التحقق من العمليات ذات الطابع الضريبي: حيث تتم من خلال:

_ الإطلاع على الوثائق الأساسية التي يجب أن تكون تحت تصرف المدقق الضريبي: تتمثل في :

- ✓ التصريحات الجبائية المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني، الضريبة على القيمة المضافة، والضريبة على الدخل الإجمالي للسنوات الغير متقادمة؛
- ✓ الوثائق المحاسبية (فواتير الشراء والبيع، الكشف البنكي...الخ)؛
- ✓ دفتر اليومية، دفتر الجرد، الدفتر الكبير؛
- ✓ المراسلات المتحصل عليهامن قبل الإدارة الضريبية.

_ برنامج العمل :

من الأمور الهامة والتي تساعد المدقق على النجاح في أداء مهمته بكفاءة وفاعلية، ضرورة التخطيط لمهمة المدقق عن طريق قيام المدقق بوضع وتحديد الإستراتيجية الشاملة لهذه المهمة وماهو متوقع أن يتم من إجراءات وخطوات لتنفيذها على أكمل وجه.

وعلى المدقق أن يترجم هذا التخطيط بوضع برنامج عمل تفصيلي يتضمن إجراءات الفحص التحليلي لعناصر النشاط للمساعدة على تحديد المشاكل المحتملة والتي تتطلب إهتماما أكثر خلال عملية التدقيق

من ناحية أخرى يمكن النظر إلى هذا البرنامج على أنه يحتوي على الخطوات والإجراءات الملائمة لإنجاز مهمة التدقيق الضريبي بيسر وسهولة وفي الوقت المحدد والمناسب، وفي نفس الوقت هو دليل للمدقق نفسه في أداء مهمته وأداة لتمكينه من تقييم موضوعية العمليات والمعلومات الضريبية التي يقوم بتدقيقها وبذلك تزيد درجة الثقة فيها مما يؤدي إلى حماية وخدمة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة التي يتم تدقيقها من الناحية الضريبية.

وبرنامج عمل التدقيق بإعتباره دليل للمدقق يمكن تعريفه بأنه عبارة عن خطة عمل للتدقيق يقوم بوضعها المدقق مع مساعديه تتضمن كافة الإجراءات اللازمة لتنفيذ مهمة المدقق في صورة خطوات متتالية تصل إلى تحقيق أهدافه[1].

[1]- فتحة أميرة،مرجع سابق، ص 49.

المرحلة الخامسة: إعداد تقرير

يعتبر إعداد تقرير التدقيق بمثابة الخطوة الأخيرة لعملية التدقيق الضريبي، فلا يمكن للمدقق إعداد التقرير إلا بعد إستكمال جميع إجراءات التدقيق وإختبارات الفحص الأساسية وتحديد النتائج التي توصل إليها من خلال الفحص والتقييم.[2]

[1]- محمد السيد سرايا وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية-مصر-2013،ص 236.

[2]- عبد الفتاح صحن وآخرون، أسس المراجعة للأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية ، الإسكندرية –مصر- 2004.

المبحث الثالث: جودة التدقيق الضريبي:

لقد كانت هناك العديد من المحاولات لتعريف جودة التدقيق وتختلف التصورات حول مفهوم جودة التدقيق بين أصحاب المصلحة إعتمادا على مستواهم في المشاركة في عمليات التدقيق.

المطلب الأول: ماهية جودة التدقيق

تعد جودة التدقيق من المواضيع المهمة في مهنة التدقيق، ويحاول الباحثون في مهنة التدقيق وضع تعريف لجودة التدقيق وأهدافه وأهميته.[1]

أولا: مفهوم جودة التدقيق:

تعرف على أنها " أداء خدمات التدقيق بكفاءة وفعالية عالية وفقا للمعايير والأحكام المهنية مع الإستقلالية في الإفصاح والتقرير عن الأخطاء والغش المكتشف وهذا من أجل تلبية توقعات وإحتياجات جمع الأطراف المستفيدة من خدمات التدقيق.

كما أنها عرفت أيضا على أنها" الأداء بكفاءة وفعالية لعملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة والعمل على تلبية رغبات وإحتياجات مستخدمي القوائم المالية.[2]

أوضحت نشرة معايير التدقيق الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين(AICPA) عام 1974 بأن جودة التدقيق تتحقق من خلال الإلتزام بمعايير التدقيق تطبيق مجموعة من الإعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في وحدات التدقيق، وأن جودة التدقيق تعني أيضا قيام المدقق بتخفيض مخاطر الإكتشاف ومن ثم تخفيض المخاطر الكلية لعملية التدقيق، حيث تتمثل المخاطر الكلية لعملية التدقيق في محصلة المخاطر المتلازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر الإستكشاف.[3]

[1]- رحماني موسى، سردوك فاتح ، مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة، مجلة العلوم الإنسانية ، مارس 2014، ص191.

[2]- بريرأحمد، جودة المراجعة لتضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات،رسالة ماجستير، كلية العلوم التجارية، جامعة ورقلة،الجزائر، 2013، ص6.

[3]حسن التميمي هاشم، أثر عدم تبني الدوران الإلتزامي للمدقق الخارجي في جودة التدقيق، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 2018/43، ص 55.

وبالتالي يمكن بشكل عام تعريف جودة التدقيق على النحو التالي :" هي الإلتزام بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني أثناء القيام بمهمة التدقيق، وقدرة المدقق على إكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلي، وتقديم التوصيات لمعالجتها، أو الحد منها، وإمكانية تحقيق أقصى منفعة ممكنة لمؤسسة العميل.[1]

ثانيا: أهمية جودة التدقيق:

يرتبط أهمية جودة التدقيق من خلال أن مخرجات عملية التدقيق والمتمثلة في تقرير مدقق الحسابات يعتمد الكثير من المستخدمين الخارجيين عليه في إتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم، وبالتالي فإن جودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق، ويمكن بيان هذه الأطراف كما يلي:

1- **مدقق الحسابات:** يهمه أن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة وذلك من أجل تحسين سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله.

2- **إدارة الشركة:** وهي المسئولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإن تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، ويساعدها في وضع الخطط المستقبلية ومن ناحية أخرى فإن تقرير المراجع له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالشركة.

3- **البنوك والدائنين:** حيث يعتمدون وبشكل كبير على القوائم المالية المدققة وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية، ومما لاشك فيه أن جودة عملية التدقيق سوف تؤثر بالإيجاب على جودة قراراتهم.

4- **الجمعيات والمؤسسات المنظمة للمهنة:** حيث تسعى إلى إلزام مكاتب التدقيق بتحقيق مستوى عالي من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة وللخدمات التي تقدمها.

5- **الهيئات والأجهزة الحكومية:** حيث أنها تعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات، وتسعى الأجهزة الحكومية أن تتم أعمال التدقيق وفقا لمستوى عالي من الجودة من أجل حماية النشاط الإقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية التدقيق.[2]

---

[1]-- بلخادم حنان، أثر جودة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات، شهادة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة- الجزائر- 2015-2016، ص30.

[2]- إياد حسن حسين أبو هين، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين، رسالة ماجستير، كلية التجارة –قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية- غزة، 2015، ص 51.

المطلب الثاني: ماهية جودة التدقيق الضريبي

أولا: مفهوم جودة التدقيق الضريبي:

يمكن القول أن جودة التدقيق الضريبي هي مدى تحقيق الأهداف عن طريق تطبيق تقنيات التدقيق الضريبي بشكل متوازن، وكذا القدرة على إسترجاع أموال الخزينة العمومية، والتي عادة ماتعود بالفائدة للمجتمع ككل، أي أن جودة التدقيق الضريبي تكمن في أقصى قدرة من التلائم الذي يمكن حدوثه في توفير أموال للخزينة دون الإضرار بمصلحة المكلف.

ونتيجة لتعارض بعض أهداف التدقيق الضريبي المالية والإجتماعية، يتعين على المشرع الضريبي مراعاة المصالح الثلاث الآتية:

أ- مصلحة الدولة: تتحقق بما يوفره التدقيق الضريبي من إسترجاع الأموال الضائعة إلى الخزينة والتي تساعد الدولة من خلال تغطية نفقاتها المختلفة، وبالقدر الذي يساهم في تحقيق سياستها الإقتصادية والإجتماعية دون إحداث تشوهات.

ب- مصلحة المكلف: تتحقق مصلحته من التدقيق الضريبي عن طريق تحقيق العدالة بين المكلفين عن طريق التمتع بكل حقوقهم دون أي عائق من الإدارة الضريبية.

ج- مصلحة المجتمع: تتحقق مصلحة المجتمع من التدقيق الضريبي من خلال الآثار الإيجابية التي تترتب عنها، كإستحدام حصيلة الموارد الضريبية المسترجعة في تحسين الخدمات المجانية التي تقدمها الدولة من شق الطرقات، توفير الإنارة العمومية، التعليم، الصحة...الخ، أي تحقيق رفاهية المجتمع بالإظافة إلى الحد من بعض العادات السيئة غير المرغوب فيها في المجتمع.

لذلك من واجب المشرع الضريبي أن يحدث تقارب وتوازن فيما بينهما على ضوء الأولويات والظروف المحيطة بها.[1]

جودة التدقيق الضريبي تكمن في مدى تحقيقه لأهدافه المتواجد من أجلها بشكل متوازن، حيث أنه قد تتعارض بعض الأهداف فيما بينها، فالهدف المالي للتدقيق قد يتعارض مع الهدف الإجتماعي نتيجة أنه في بعض المناطق قد يتم إعداد برامج تدقيقية مكثفة بغية إعادة تحصيل الموارد الضائعة من الخزينة، ويتم التضحية بالهدف الإجتماعي في وقوف جميع المكلفين أمام عدم المساواة.[2]

[1]- لكصاسي ابراهيم، فعالية المراجعة الجبائية في تحسين الحصيلة الضريبية في الجزائر خلال الفترة 2000-2015، مرجع سابق، ص146.

[2]- بوعكازسميرة، مساهمة فعالية التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص186.

ثانيا: مؤشرات جودة التدقيق الضريبي:

لتحديد مدى جودة وفعالية التدقيق الضريبي في الجزائر سنحاول تشخيصها من خلال إسقاط مؤشرا "فيتو تانزي" الثمانية التي يمكن إعتمادها لتصميم نظام تدقيق فعال، وأهم هذه المؤشرات هي:[1]

1- **مؤشر التركز:** هل يأتي جزء كبير من الإيرادات الضريبية من عدد ضئيل نسبيا من الملفات المبرمجة للتدقيق الضريبي؟.

إن الجواب على هذا السؤال يكون نسبيا، فقد يكون عدد قليل من الملفات المبرمجة للتدقيق يأتي بإيرادات ضريبية مرتفعة جدا، وهذا راجع للإنتقاء السليم للملفات الخاضعة للتدقيق الضريبي من خلال التركيز على المكلفين غير النزهاء، وفي الحالة المعاكسة يمكن أن يكون عدد الملفات كبيرا، ولكنه يأتي بحصيلة ضريبية منخفضة جدا، لكونها لم يتم إنتقائها بشكل يسمح من الوصول بدقة إلى موطن التهرب الضريبي.

2- **مؤشر التشتت:** هل هناك تدقيق مزعج ومكلف وقليل الإيراد، وهل عدده قليل جدا إن وجد؟.

تكاد تكون كل أنواع التدقيق الضريبي المطبقة مزعجة بالنسبة للمكلفين بالضريبة، وأكثرها يكمن في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الضريبية VASFE لأنه يمس الذمة المالية الشخصية للمكلف.

3- **مؤشر التآكل:** هل التدقيق الضريبي المطبق قريب بما فيه الكفاية من إسترجاع الأموال غير المصرح بها؟.

في غياب إحصاء للأنشطة التي لم يتم التصريح بها على الإطلاق والتي تتم في ظل الإقتصاد السري، وفي ظل النمو المذهل الذي عرفه النشاط السري في السنوات الأخيرة نظرا للإنفتاح الإقتصادي الذي تعرفه الجزائر.

إظافة إلى ماسبق، ومع نمو معاملات التجارة الإلكترونية التي فتحت بابا واسعا أمام التهرب الضريبي، فإنها فرضت تحديات هامة أمام نظام التدقيق الضريبي الذي هو بعيد كل البعد عنها.

4- **مؤشر تأخر التحصيل:** هل تدفع المستحقات الضريبية المعاد تأسيسها والناتجة عن التدقيق الضريبي دون تأخير من جانب المكلفين بالضريبة؟.

يسعى دوما المكلف بالضريبة للتخفيض من المستحقات المفروضة عليه وبالتالي ففي الكثير من الأحيان يتأخر تسديد المستحقات المعاد تأسيسها، نظرا للجوء المكلف إلى المنازعات الضريبية، مما يؤدي إلى تأخيرات هامة لإستيفاء الخزينة العمومية حقوقها من هؤلاء المكلفين .

5- **مؤشر التحديد:** هل يعتمد نظام التدقيق الضريبي على نوع محدد من التدقيق؟.

[1]- لكصاسي ابراهيم، مرجع سابق، ص148.

إن نظام التدقيق الضريبي في الجزائر يعتمد في أساسه على نوعين من التدقيق، العامة (الشكلية والمستندية) على مستوى المفتشيات ومديرية المؤسسات الكبرى، والمعمقة على مستوى نيابة المديرية المكلفة بالتدقيق الضريبي، المصالح الجهوية الأبحاث والمرجعات ومديرية المؤسسات الكبرى أيضا.

6- **مؤشر الموضوعية:** هل يتم تنفيذ برنامج التدقيق الضريبي وفقا لمقاييس أو معايير موضوعية؟.

الإجابة تكون ب: لا، فقد تكون بعض الملفات المنتقاة لاتستند إلى معايير موضوعية لإختيارها.

7- **مؤشر التنفيذ:** هل نظام التدقيق الضريبي منفذ بالكامل وبفعالية؟.

من حيث مقارنة عدد الملفات المبرمجة والمنجزة يمكننا القول أن نظام التدقيق الضريبي منفذ بالكامل وبفعالية، ولكن الملاحظ أن نظام التدقيق الضريبي المطبق في الجزائر غير منفذ بالكامل وليس فعالا، وذلك نظرا للأرقام المرتفعة التي تعرفها ظاهرة التهرب الضريبي والتي تتزايد سنويا، وضعف عدد الملفات المبرمجة مقارنة بحجم المجتمع الضريبي، وأيضا لضعف مستوى تأهيل إدارة التدقيق الضريبي ونقص عدد الأعوان المدققين القائمين على التنفيذ.

8- **مؤشر تكلفة التحصيل:** هل تكلفة تحصيل الموارد الضريبية المسترجعة على الخزينة العامة أقل مايمكن؟.

نظرا لغياب المعطيات فإنه لايمكن معرفة التكلفة الحقيقية لتحصيل الموارد الضريبية المسترجعة على الخزينة العامة هي أقل مايمكن أم لا.

ومما سبق ذكره يمكننا تسجيل أربع إجابات ب لا بصفة قاطعة، أما الإجابات الأربع الاخرى فهي نسبية أي غير محسومة، وهذا مايدل على أن نظام التدقيق الضريبي قليل الجودة والفعالية.

المطلب الثالث: متطلبات تفعيل جودة التدقيق الضريبي[1]

رغم الصلاحيات المخولة للإدارة الضريبية والجهود المبذولة من طرف الدولة في هذا المجال، إضافة إلى المبالغ التي يتم استرجاعها من خلال أشكال التدقيق الضريبي في مكافحة التهرب الضريبي إلا أنها لازالت غير قادرة على تحقيق الأهداف المرجوة منها، وذلك نظرا للمشاكل والصعوبات التي تواجهها.

أولا: العوامل المعيقة لجودة التدقيق الضريبي

من أهم العوامل التي تقف دون تحقيق الجودة المطلوبة للتدقيق الضريبي نجد:

1- العوامل المتعلقة بالنظام الضريبي والعدالة الضريبية:

- غموض وعدم إستقرار التشريعات الضريبية؛
- نقص الكفاءة والإمكانيات البشرية؛

[1]- ولهي بوعلام وبن عثمان عائشة، فعالية التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة (2007-2015)،مجلة الدراسات الإقتصادية المعاصرة، جامعة محمد بوضياف بلمسيلة- الجزائر- العدد 2016/01، ص30.

_ نقص الإمكانيات والوسائل المادية؛

_ عدم التكامل والتنسيق بين الإدارة الضريبية ومختلف الإدارات؛

_ بالرغم من تطبيق النظام المحاسبي المالي منذ سنة 2010 غير أن المصالح الرقابية لم تعتمد على دليل جديد للتدقيق الضريبي؛

_ مشكل البرمجة وتنفيذه.

2- العوامل المتعلقة بالمكلف بالضريبة والمحيط الخارجي:

_ نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين؛

_ إتساع رقعة الإقتصاد غير الرسمي؛

_ عدم المتابعة الدقيقة لتطبيق الإجراءات والعقوبات الردعية على المكلفين المتهربين ضريبيا؛

_ حساسية المكلفين من الضريبة لإعتقادهم بأنها مجرد عقوبة مفروضة عليهم من السلطات العامة.

ثانيا: مقترحات تفعيل جودة التدقيق الضريبي

من بين الآليات التي يجب أن تهتم بها الإدارة الضريبية لتفعيل دور التدقيق الضريبي هي:

_ تفعيل نظام المعلومات الضريبي حيث لايمكن تنفيذ مختلف برامج التدقيق الضريبي دون الإستناد إلى نظام المعلومات الضريبي الذي يعتبر العمود الفقري لمصلحتي الوعاء والتحصيل؛

_ تأسيس المحكمة الضريبية يعتبر من بين آليات التفعيل المستقبلية الهامة في مجال ضمان حقوق المكلفين من جهة؛ والمحافظة على حقوق الخزينة العمومية من طرف إدارة الضرائب من جهة أخرى؛

_ تبسيط وتحسين صياغة القوانين التشريعية وهذا من أجل أن يكتسب الإصلاح الضريبي مصداقية علمية وفعالية في أوساط الهيئات الإدارية الساهرة على تنفيذ القوانين الضريبية؛

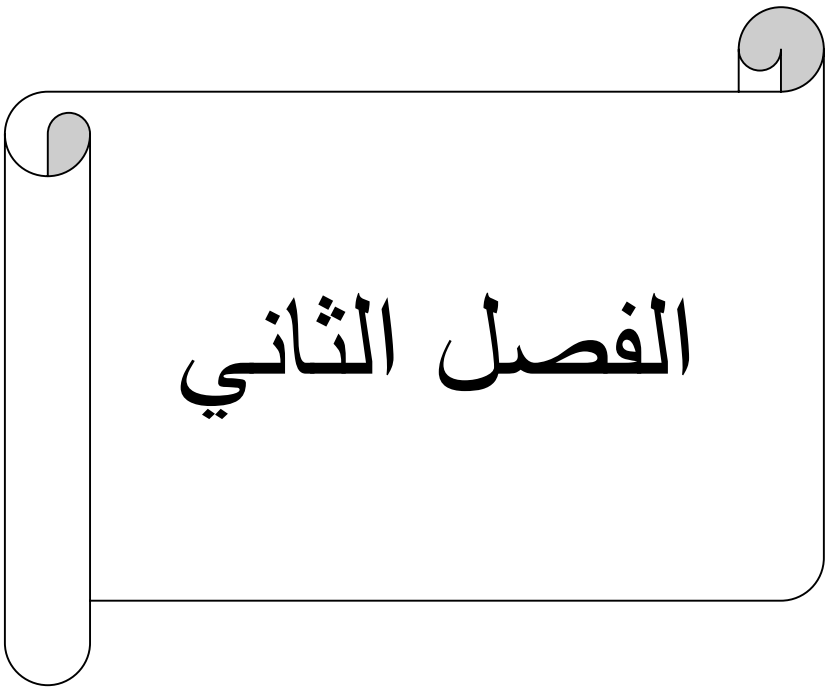
_ تحفيز أعوان الإدارة الضريبية من خلال تبني سياسة تحفيز جيدة وهذا من أجل تحسين أوضاع أعوان التدقيق الضريبي ماديا وإجتماعيا لكسب ولائهم وإخلاصهم في العمل، ورفع روحهم المعنوية لتمكينهم من مواجهة الإغراءات التي تعرض عليهم من بعض المكلفين؛

_ تحسين العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية من شأنها أن تنشر الثقة وتقلل من حالات التهرب، ولاشك أن هذه العلاقة ترتبط إلى حد ما بمدى التعاون القائم بين الإدارة والمكلف.

خلاصة الفصل

إن المؤسسة مهما كان حجمها، طبيعة نشاطها والقطاع الذي تنشط فيه قد تتعرض لمخاطر ضريبية قد تؤدي إلى الحد من قدرتها التنافسية، كما تؤثر على مركزها المالي مما يستدعي قيام المؤسسة بالتدقيق الضريبي لإكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف من خلال إعداد تشخيص بهدف تصحيح نقاط الضعف وإستغلال نقاط القوة وذلك من خلال مراقبة إحترام القوانين والإنتظام الضريبي لتفادي العقوبات والغرامات والإمتثال للقواعد الضريبية، وأيضا فحص أنشطة القوائم المالية والتصريحات الضريبية، إحترام آجال التسديد والإجراءات المتبعة في ذلك .

حتى تستطيع المؤسسة التغلب على المخاطر الضريبية وتخفيض العبئ الضريبي يستلزم تعيين مدقق ضريبي داخلي أو خارجي يتمتع بمؤهلات وخبرة مهنية في الميدان الضريبي يؤدي إلى ضمان أكبر قدر من المردودية ، والتمتع بالاستقلالية التامة .


الفصل الثاني

مقدمة الفصل

تناولنا في الفصل السابق الأدبيات النظرية لموضوع الدراسة قصد الوقوف على ماهية هذه الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان تتضمن محورين، المحور الأول يضم 9عبارات أما المحور الثاني فيضم 3عبارات، حيث تم توزيع مجموعة من الإستبيانات على محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين وخبراء محاسبين بالإظافة إلى أساتذة جامعيين ومفتشي الضرائب لأخذ آرائهم حول موضوع دراستنا.

كما يتطرق هذا الفصل إلى تعريف منهج الدراسة، ووصف مجتمع الدراسة، وتحديد عينة الدراسة، وإعداد أداة الدراسة (الإستبانة) والتأكد من صدقها وثباتها، وبيان إجراءات الدراسة، والأساليب الإحصائية.

المبحث الأول: طبيعة الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: الإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

المبحث الأول: طبيعة الدراسة الميدانية

في هذا المبحث سنعمل على توضيح نقطتين مهمتين بالدارسة الميدانية، الأولى تتمثل في تبيان بيانات الدراسة الميدانية والثانية مجتمع الدراسة وتحديد العينة المستهدفة وكيفية إستخلاصها.

المطلب الأول: بيانات الدراسة

تستلزم هذه الدراسة نوعين من البيانات تتمثل فيما يلي:

أولا: البيانات الأولية

هي بيانات الجانب الميداني من الدراسة، والتي يتم تجميعها لإختبار فرضيات الدراسة، ويتم ذلك من خلال عرض قوائم الإستبيان والتي تشمل مجموعة من الأسئلة اللازمة لجمع البيانات المطلوبة وذلك من منظور المهنيين والأكاديميين المختصين للعينة محل الدراسة.

ثانيا: البيانات الثانوية

وهي تمثل بيانات الجانب النظري من البحث حيث حاولنا بقدر المستطاع حسب إستطاعتنا القيام بعملية مسح للدراسات السابقة ومراجعة الأدبيات المنشورة في مجال جودة التدقيق الضريبي.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة.

- **العينة المختارة:** تتمثل العينة المختارة من مجتمع الدراسة فيما يلي:
  - عينة من خبراء محاسبين.
  - عينة من محافظي الحسابات.
  - عينة من محاسبين معتمدين.
  - عينة من أساتذة جامعيين ذوي الإختصاص في مجال المحاسبة والتدقيق لتدعيم الدراسة.
  - عينة مفتش الضرائب.

- **عينة الدراسة:** بالنسبة لعدد العينة في الدراسة فقد تم توزيع 60 استبيان شملت أفراد العينة المحددة سابقا، كما اعتمدنا طريقة التسليم والإستلام المباشر، وكذلك عن طريق البريد الإلكتروني بالإظافة إلى مساعدة بعض الزملاء. وبعد عملية التوزيع بدأت عملية الإستلام، في هته العملية تم إستلام 36 استبيان، وبعد عملية الفرزوالتفحص التي أتت بعد عملية الإستلام تقرر الإبقاء عليها كلها لكي تكون عينة للدراسة الميدانية .

والجدول التالي يوضح مجموع الإستبيانات الموزعة والمستردة والخاضعة إلى التحليل:

	الإستبيان	
	العدد	النسبة
عدد الإستمارات الموزعة والمعلن عليها	60	%100
عدد الإستمارات المفقودة	24	%40
عدد الإستمارات الصالحة	36	%60

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتادا على الإستبيان.

المبحث الثاني: الإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.

من أجل دراسة وتحليل نتائج الإستبيان، تم جمع البيانات وتبويبها بإستخدام برنامج spss بغية وضع قاعدة بيانات وجداول يمكن الإعتماد عليها في عملية التحليل، وذلك تماشيا مع النتائج المراد الوصول إليها الثانية هي وصف الأداة المستخدمة في جمع البيانات، والقيام بالإختبارات الكافية على أداة الدراسة للتأكد من صدقها وثباتها أو كفائتها، فضلا عن شرح الأساليب الإحصائية المستعملة في تحليل البيانات المجمعة وإستخراج النتائج

المطلب الأول: عرض الإستبيان.

وينقسم إلى قسمين: مراحل ومحتوى الإستبيان.

أولا: مراحل الإستبيان:

لقد تم الإعتماد على مجموعة من البيانات ذات العلاقة بموضوع الدراسة وتتمثل فيما يلي:

إستمارة الإستبيان الأداة الرئيسية التي تم الإعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات من الواقع، وهي آراء ووجهات نظر محافظي الحسابات، محاسبين معتمدين، خبراء محاسبين، أساتذة أكاديميين (ذوي الإختصاص) ومفتشي الضرائب حول مشكلة الدراسة

وحتى تكون إستمارة الإستبيان دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة، الوضوح والمضمون، فقد تم تصميمها على ثلاثة خطوات (مراحل) وهي:

- **مرحلة التصميم الأولي:** هي الخطوة الأولى في عملية إعداد الإستبيان، وفيها تم جمع البيانات والمعلومات إعتمادا على الجانب النظري من الدراسة، وذلك حسب إستطلاعي على الدراسات السابقة المنشورة حول

محددات جودة التدقيق الضريبي في ظل النظام المالي والمحاسبي الجديد، وبعدها تم صياغة مجموعة من الأسئلة آخذة بعين الإعتبار إشكالية وفرضيات المذكرة، كما راعينا في إعداد الأسئلة مايلي:

- صياغة الاسئلة بطريقة بسيطة وإستعمال اللغة السليمة بالإظافة إلى ترتيبها وتسلسلها مع ربطها بأهداف الدراسة الميدانية.

- **مرحلة إعادة التصميم:** وهي الخطوة الثانية، بحيث قمنا بعرض الإستبيان على مجموعة من الفئة المستهدفة للدراسة (خبراء محاسبين، أساتذة جامعيين، محافظي حسابات، محاسبين معتمدين،مفتشي الضرائب) بغية التأكد من وضوح وفهم الأسئلة م قبلهم.

- **مرحلة التصميم النهائي:** وهي الخطوة الأخيرة، بحيث يتم إجراء التعديلات اللازمة بناء على الملاحظات والتوصيات الواردة في المراحل السابقة، ثم تصميم الإستبيان بشكل نهائي، ثم تم توزيعه ونشره على عدة قنوات:

- الإتصال أو التسليم المباشر بأفراد العينة عن طريق إجراء مقابلات خاصة معهـــم لنشر أهمية ومضمون الإستبيان ؛

- الإرسال عن طريق البريد الإلكتروني لبعض الأساتذة من جامعات أخرى والممتهنيين، وبهذا تمكنا من ضمان عدد مقبول من الإجابات والبيانات، أما فيما يخص عملية إسترجاع الإستمارات فقد إختلفت تبعا لإختلاف طرق التوزيع.

ثانيا: محتوى الإستبيان:

تضمن الإستبيان مقدمة من أجل تقديم الموضوع، وتعريفهم بالهدف الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه، لذلك تم تقديم الدراسة على أساس أنها في إطار أكاديمي.

كما إحتوى الإستبيان على 3صفحات تتضمن 17 سؤال مقسمة إلى جزئين:

الجزء الاول: يبين البيانات الديمغرافية عن أفراد المجتمع بحيث تضم 5 أسئلة خاصة بعينة الدراسة، والتي من الممكن أن تساهم في تفسير النتائج.

الجزء الثاني: إحتوى على 12 سؤالا والتي من شأنها أن تعالج مشكلة الدراسة كما قسم هذا الأخير إلى محورين:

المحور الأول: تضمن 9أسئلة خاصة بمحددات جودة التدقيق الضريبي.

المحور الثاني: تضمن 3أسئلة متعلقة بجودة التدقيق الضريبي.

المطلب الثاني: أدوات التحليل الإحصائي

بعد استلام الاستبيانات من طرف المستجيبين وتأكد من عدم وجود أي استبانة مفقودة، تم تفريغ البيانات المتضمنة في هذه الاستبيانات في الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية والمعروفة اختصارا (SPSS_ V_{25}) بغرض إجراء التحليل الإحصائي، حيث تم استخدام مجموعة من الاختبارات الإحصائية وهذا تماشيا مع نوع المتغيرات وفرضيات الدراسة وفيما يلي توضيح للاختبارات الإحصائية التي تم استخدامها:

- اختبار كولمجروف-سمرنوف Kolmogorov-smirnov test (K-S) لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه؛
- معامل ألفا كرونباخ Cronbach Alpha لمعرفة ثبات فقرات الإستبيان؛
- معامل الإرتباط سبيرمان Spearman Corrélation Coefficient لحساب الإتساق الداخلي والصدق البنائي، والعلاقة بين المتغيرات؛
- التكرارات والنسب المئوية لوصف بيانات العيّنة من حيث خصائصها؛
- الإختبار التائي لمعرفة الأهمية النسبية للمتغيرات والعبارات التي تقيسها؛
- الإنحدار الخطي البسيط لمعرفة أثر بعض المحددات (تخصص المدقق في مجال الضريبة، استقلالية المدقق الضريبي، كفاءة المدقق الضريبي) على جودة التدقيق الضريبي؛

المطلب الثالث: إختبار التوزيع الطبيعي، وتقييم صحة وثبات أداة الدراسة

عند جمع البيانات العملية باستخدام الاستبيانات فإنه يجب التحقق من بعض المسائل المتعلقة بجمع البيانات. ومن أهم هذه المسائل هو فحص التوزيع الطبيعي للبيانات، الثبات، صدق الاتساق الداخلي والصدق البنائي وفما يلي توضيح لهذه المسائل.

أولا: التحقق من التوزيع الطبيعي

إن الحصول على توزيع طبيعي للبيانات يعد مطلبا أساسيا للعديد من الاختبارات المعلمية الأخرى بما في ذلك تحليل الإنحدار وتحليل التباين وهذا بهدف الحصول على نتائج دقيقة، ومن أجل التحقق من التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة الحالية تم الاعتماد على اختبار كولمجروف-سمرنوف Kolmogorov-smirnov test (K-S)والجدول التالي يوضح نتائج الاختبار.

الجدول رقم (1-2): اختبار كلمجروف-سميرنوف لتحقق من التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

المتغير		قيمة الاختبار *K-S*	درجة الحرية *df*	مستوى الدلالة *P*
المتغير المستقل: محددات جودة التدقيق الضريبي	تخصص المدقق في مجال الضريبة	.1030	35	190.0
	استقلالية المدقق الضريبي	0.149	35	0.088
	كفاءة المدقق الضريبي	0.151	35	0.051
المتغير التابع جود التدقيق الضريبي		0.138	35	0.090

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss.

نلاحظ من نتائج الجدول رقم (1-2) أن قيمة اختبار كلمجروف-سميرنوف لمحاور المتغير المستقل (تخصص المدقق في مجال الضريبة، استقلالية المدقق الضريبي، كفاءة المدقق الضريبي) والمتغير التابع (جودة التدقيق الضريبي) كانت غير دالة إحصائيا (P>0.05) مما يعني أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وهذا ما يعطي مؤشرا لإمكانية استخدام الاختبارات الإحصائية المعلمية لهذه الدراسة.

ثانيا: صدق الإتساق الداخلي

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل عبارة من عبارات الاستبيان مع المتغير الذي تنتمي إليه، وفي هذا الصدد قامت طالبتين بحساب الاتساق الداخلي للاستبانة باستخدام معاملات الارتباط سبيرمان (Spearman) بين كل عبارة من عبارات المتغيرات والدرجة الكلية للمتغير نفسه، والنتائج يوضحهما الجدولين التاليين:

1-صدق الاتساق الداخلي لمحددات متغير جودة التدقيق الضريبي

نوضح ذلك من خلال عرض الجدول رقم (1-3)

الجدول رقم: (1-3) معاملات الإرتباط سبيرمان بين كل عبارة من عبارات محددات متغير جودة التدقيق الضريبي والدرجة الكلية للمتغير نفسه.

المتغير المستقل	العبارة		معامل الارتباط SP	مستوى الدلالة P
تخصص المدقق في مجال الضريبة	X1	يساهم تخصص المدقق في مجال الضريبة في [المعرفة الدقيقة بطرق وأشكال الغش الضريبي المحتملة]	0.413*	0.014
	X2	يساهم تخصص المدقق في مجال الضريبة في [زيادة القدرة على اكتشاف الأخطاء المتعلقة بالتسجيلات المحاسبية الضريبية]	0.549**	0.001
	X3	يساهم تخصص المدقق في مجال الضريبة في [اكتشاف حالات التلاعب بالحسابات (خاصة تضخيم النفقات وتقليل الايرادات)]	0.682***	<0.001
استقلالية المدقق الضريبي	X4	تساهم استقلالية المدقق الضريبي في: [زيادة الثقة في جودة التصريحات الضريبية]	0.520**	0.001
	X5	تساهم استقلالية المدقق الضريبي في: [التقليل من ضغوط الأطراف الخارجية المتعلقة]	0.533**	0.001
	X6	تساهم استقلالية المدقق الضريبي في: [زيادة الالتزام بقواعد السلوك المهني للتدقيق الضريبي]	0.541**	0.001
كفاءة المدقق الضريبي	X7	تلعب كفاءة المدقق الضريبي دور هام في: [اكتشاف معظم حالات التهرب الضريبي]	0.517**	0.001
	X8	تلعب كفاءة المدقق الضريبي دور هام في: [التقليل من عدد الشكاوي المقدمة من المكلفين لإدارة الضرائب]	0.691***	<0.001
	X9	تلعب كفاءة المدقق الضريبي دور هام في: [زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية]	0.451**	0.007

**: $P<0.01$	*: $P<0.05$
***: $P<0.001$	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss.

تبين نتائج الواردة في الجدول رقم (1-3) أن جميع المعاملات الإرتباط كانت متوسطة ودالة إحصائيا، حيث تراوحت من ($SP = 0.413$, $P = 0.014$) للعبارة (X1) التي تنتمي إلى بعد (تخصص المدقق في مجال الضريبة) إلى ($SP = 0.691$, $P < 0.001$) للعبارة (X8) التي تنتمي إلى بعد (كفاءة المدقق الضريبي) مما يعني وجود علاقة طردية بين كل عبارة مع المتغير الذي تنتمي إليه (محددات جودة التدقيق الضريبي) وبتالي توافر الاتساق الداخلي ولا نستثني أي عبارة من التحليل.

2-صدق الاتساق الداخلي لمتغير جود التدقيق الضريبي

نوضح ذلك من خلال عرض الجدول رقم (1-4)

الجدول رقم: (1-4) معاملات الإرتباط سبيرمان بين كل عبارة من عبارات جودة التدقيق الضريبي والدرجة الكلية للمتغير نفسه.

العبارة		معامل الارتباط SP	مستوى الدلالة P
Y1	ترتبط جودة التدقيق الضريبي بـ: [قلة الأخطاء المتعلقة بالإقرارات الضريبية]	0.408*	0.015
Y2	ترتبط جودة التدقيق الضريبي بـ: [انخفاض حالات التهرب والغش الضريبي]	0.824***	<0.001
Y3	ترتبط جودة التدقيق الضريبي بـ: [زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية]	0.728***	<0.001

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss.

توضح النتائج الواردة في الجدول رقم (1-4) أن جميع معاملات الارتباط كانت مرتفعة نسبيا ودالة إحصائيا، حيث تراوحت من ($SP = 0.408, P = 0.015$) للعبارة (Y1) إلى ($SP = 0.824, P < 0.001$) للعبارة (Y2) مما يعني وجود علاقة طردية بين كل عبارة مع الحاور الخاصة بالمتغير التابع (جودة التدقيق الضريبي)، وبتالي توافر الاتساق الداخلي ولا نستثني أي عبارة من التحليل.

ثالثا: الصدق البنائي:

يعتبر الصدق البنائي أحد أهم أنواع صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل متغير من متغيرات الدراسة بالدرجة الكلية لعبارات الإستبانة.

الجدول رقم: (1-5) معاملات الإرتباط سبيرمان بين كل متغير من متغيرات الدراسة والدرجة الكلية للإستبيان.

المتغير		معامل الإرتباط SP	مستوى الدلالة P
المتغير المستقل: محددات جودة التدقيق الضريبي	تخصص المدقق في مجال الضريبة	0.475**	0.004
	استقلالية المدقق الضريبي	0.632***	<0.001
	كفاءة المدقق الضريبي	0.721***	<0.001
المتغير التابع: جودة التدقيق الضريبي		0.657***	<0.001
***: $P<0.001$		**: $P<0.01$	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss.

يوضح الجدول رقم (1-5) أن جميع معاملات الارتباط لمحددات المتغير المستقل والمتغير التابع مع الدرجة الكلية للإستبيان كانت مرتفعة نسبيا ودالة إحصائيا، حيث بلغ معامل الإرتباط لمحدد (تخصص المدقق في مجال الضريبة) ($SP = 0.475$)، وبلغ معامل الإرتباط لمحدد (استقلالية المدقق الضريبي) ($SP = 0.632$)، كما بلغ معامل الإرتباط لمحدد (كفاءة المدقق الضريبي) ($SP = 0.721$)، أما بالنسبة لمعامل الإرتباط بين متغير

جودة التدقيق الضريبي مع الدرجة الكلية للاستبيان فقد بلغ (*SP* = 0.657)، وبناءا على النتائج التي سبق ذكرها يمكن القول أن هنالك علاقة طردية بين كل متغير ومحدد مع الدرجة الكلية للإستبيان، وهذا ما يعكس الصدق البنائي لأداة الدراسة.

رابعا: ثبات الإستبيان

يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي هذا الاستبيان نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبيان أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى فإن ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على الأفراد عدة مرات خلال فترات زمنية معينة. وقد تم التحقق من ثبات الإستبانة بواسطة معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha)، والجدول رقم () يوضح ذلك.

الجدول رقم (1-6) معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات المتغيرات والدرجة الكلية للاستبيان

المتغير		معامل ألفا كرونباخ α
المتغير المستقل: محددات جودة التدقيق الضريبي	تخصص المدقق في مجال الضريبة	0.713
	استقلالية المدقق الضريبي	0.709
	كفاءة المدقق الضريبي	0.715
المتغير التابع: جودة التدقيق الضريبي		0.727
الدرجة الكلية للإستبيان		0.816

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss.

نلاحظ من الجدول الرقم (1-6) أن قيم معامل الثبات ألفا كرونباخ كانت مرتفعة وأكبر من القيمة الموصى بها (0.7)، حيث جاءت قيم معامل ألفا كرونباخ لمحددات المتغير المستقل على النحو الآتي: بالنسبة لمحدد تخصص المدقق في مجال الضريبة بلغ معامل الثبات قيمة (α= 0.713)، وبلغ معامل ثبات لمحدد استقلالية المدقق الضريبي (α= 0.709)، كما بلغ معامل الثبات لمحدد كفاءة المدقق الضريبي (α= 0.715)، في حين

بلغ معامل الثبات للمتغير التابع جودة التدقيق الضريبي قيمة (α= 0.727)، أما على مستوى الدرجة الكلية للإستبيان فقد بلغ معامل الثبات (α= 0.816)، وبشكل عام تؤكد هذه النتائج أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة ثبات عالية ومناسبة وتقيس ما وضعت لقياسه وبالتالي فهي تفي بأغراض الدراسة.

خلاصة الفصل

في هذا الفصل قمنا بدراسة محددات جودة التدقيق الضريبي في ظل النظام المالي والمحاسبي الجديد عن طريق عرض الإستبيان على عينة من المجتمع متكونة من(محاسبين ومحاسبين معتمدين وخبراء محاسبين وأساتذة محاسبة ومفتشي الضرائب) ومن خلال ذلك تطرقنا إلى التحليل الوصفي للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة وأيضا طبيعة الدراسة الميدانية.

الفصل الثالث

مقدمة الفصل

تناولنا في الفصل السابق منهجية وإجراءات الدراسة التي عرضنا فيها بيانات ومجتمع وعينة الدراسة وأيضا طرق وإجراءات متبعة في الدراسة الميدانية.

يتضمن هذا الفصل عرضاً لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة باستخدام الحزمة الإحصائية لبرنامج (Spss)، حيث نقوم أولا بوصف الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة، وبعد هذا يتم إجراء تحليل وصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة، وبعد ذلك نقوم باختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الأول: وصف البيانات الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة.

المبحث الثاني: التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة.

المبحث الثالث: إختبار فرضيات الدراسة الميدانية.

المبحث الأول: وصف البيانات الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة

بغرض التّعرف على الخصائص الديمغرافية لأفراد عيّنة الدّراسة، يتناول المبحث الأول من التحليل بعض البيانات الشخصية والوظيفية لأفراد العيّنة، وهي: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، الوظيفة.

المطلب الأول: وصف خصائص عينة الدراسة من حيث متغير الجنس

يمثل الجدول التالي تلخيصا للنتائج المتعلقة بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس

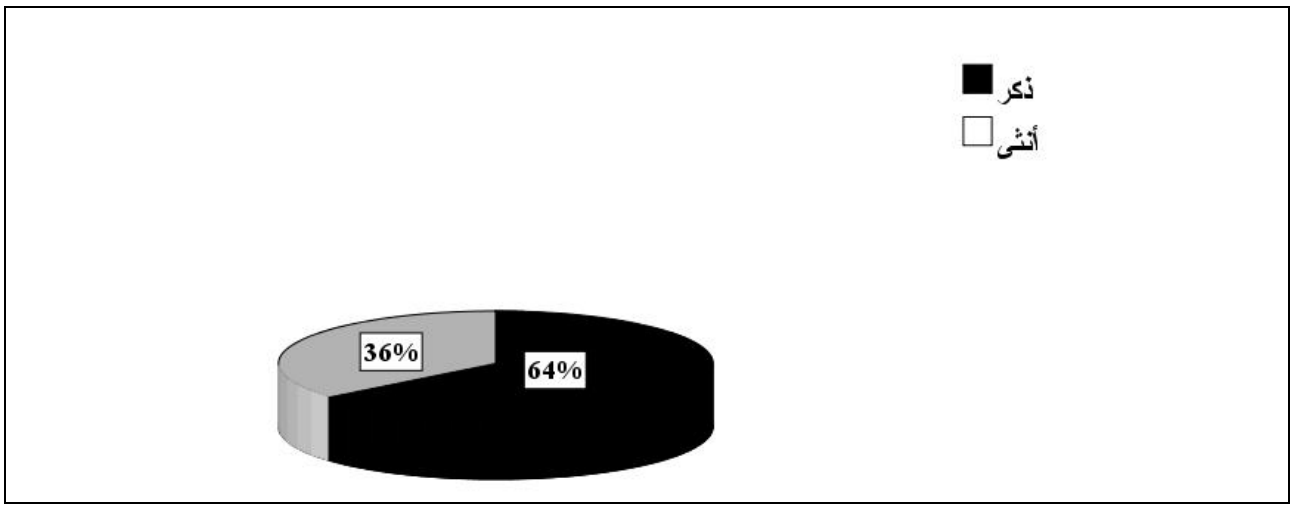
الجدول رقم (1-7) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الجنس

المتغير	الفئات	التكرار *f*	النسبة المئوية *%*
الجنس	ذكر	23	64
	أنثى	13	36
	المجموع	36	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول رقم (1-7): أن الموظفين الذين يمثلون عينة الدراسة أغلبهم ذكور حيث بلغت نسبتهم (64%) من إجمالي عينة الدراسة، في حين بلغت نسبة الإناث (36%)، وهذا يدل على أن الذكور كانوا أكثر استجابة لعبارات الإستبيان مقارنة بالذكور، والشكل الموالي يوضح ذلك.

الشكل رقم (01) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الجنس



المصدر: رسم مقتطع من مخرجات SPSS

المطلب الثاني: وصف خصائص عينة الدراسة من حيث متغير العمر

يوضح الجدول أدناه، توزيع أفراد العيّنة حسب متغير العمر.

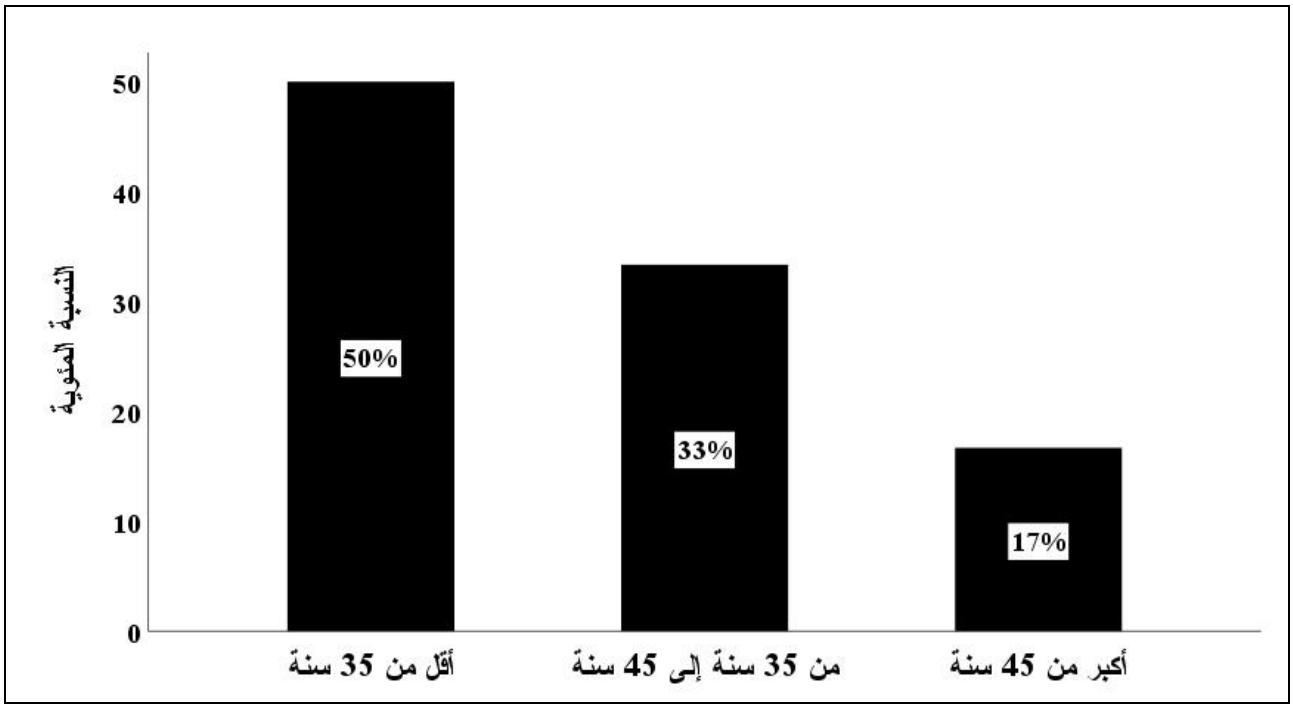
الجدول رقم (1-8) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير العمر

المتغير	الفئات	التكرار *f*	النسبة المئوية *%*
العمر	أقل من 35 سنة	18	50
	من 35 إلى 45 سنة	12	33
	أكبر من 45 سنة	06	17
	المجموع	36	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه، أنّ معظم أفراد العيّنة هم من الفئة العمرية [أقل من 35 سنة]، حيث بلغ عددهم (18) موظف وبنسبة مقدارها (50%)، تليها الفئة العمرية [من 35 إلى 45 سنة]، إذ بلغ عددهم (12) فرد وبنسبة (33%)، في حين لم يشكل الأفراد الذين يمثلون الفئة العمرية [أكبر من 45 سنة] سوى (06) أفراد وبنسبة مقدارها (17%). والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (02) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير العمر



المصدر: رسم مقتطع من مخرجات SPSS

المطلب الثالث: وصف خصائص عينة الدراسة من حيث متغير المؤهل العلمي

تم توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المؤهل العلمي إلى أربع فئات يلخصها الجدول التالي:

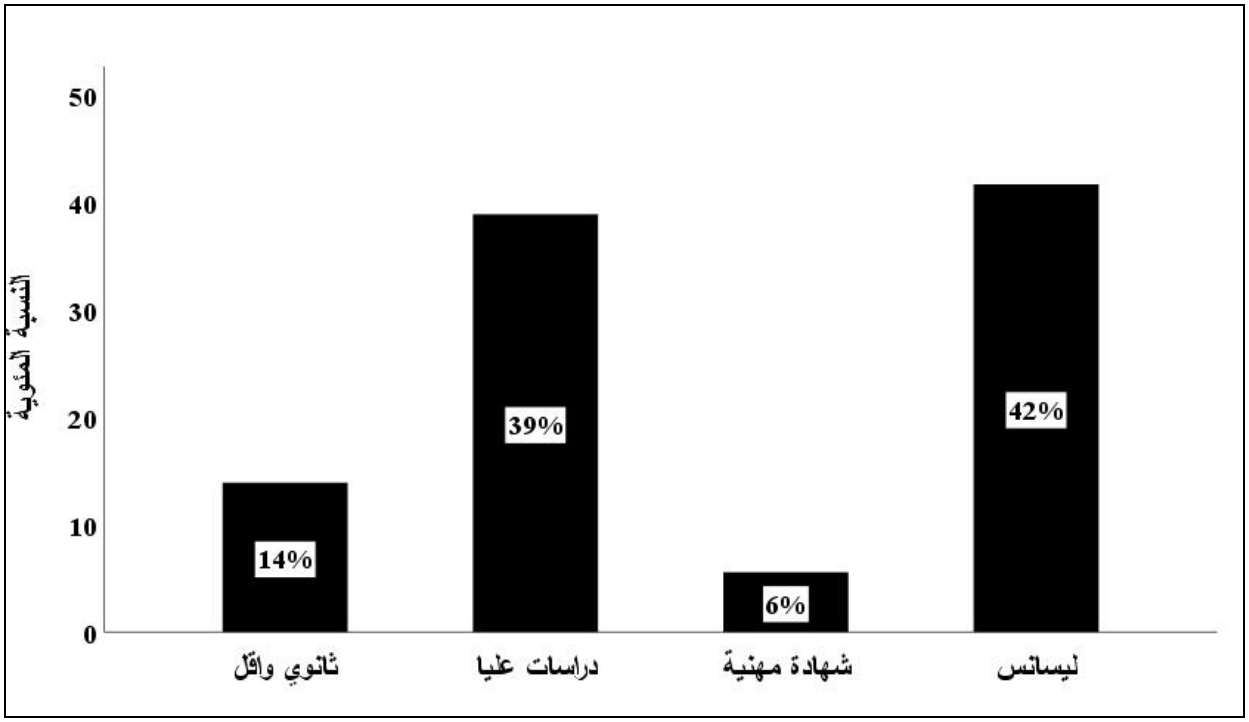
الجدول رقم (1-9) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المؤهل العلمي

المتغير	الفئات	التكرارات *f*	النسبة المئوية *%*
المؤهل العلمي	ثانوي وأقل	05	14
	شهادة مهنية	02	06
	شهادة ليسانس	15	42
	دراسات عليا	14	39
	المجموع	36	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتّضح من خلال الجدول رقم (1-9)، أن نسبة عالية من أفراد العينة حاملين لشهادة ليسانس حيث بلغ عددهم (15) فرد وبنسبة مقدارها (42%)، يليهم الأفراد الحاملين لشهادة الدراسات العليا حيث بلغ عددهم (14) فرد وبنسبة مقدارها (39%)، ثم الأفراد الحاملين لشهادة ثانوي وأقل حيث بلغ عددهم (05) أفراد وبنسبة مقدارها (14%)، في حين لم يتعدى عدد الأفراد الحاملين لشهادة مهنية سوى فردين إثنين وبنسبة بلغت (06%). وتعكس هذه النتائج على أن غالبية الأفراد في عينة الدراسة يمتلكون مستوى تعليمي عالي والشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم (03) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: رسم مقتطع من مخرجات SPSS

المطلب الرابع: وصف خصائص عينة الدراسة من حيث متغير الوظيفة

يوضح الجدول التالي، توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الوظيفة:

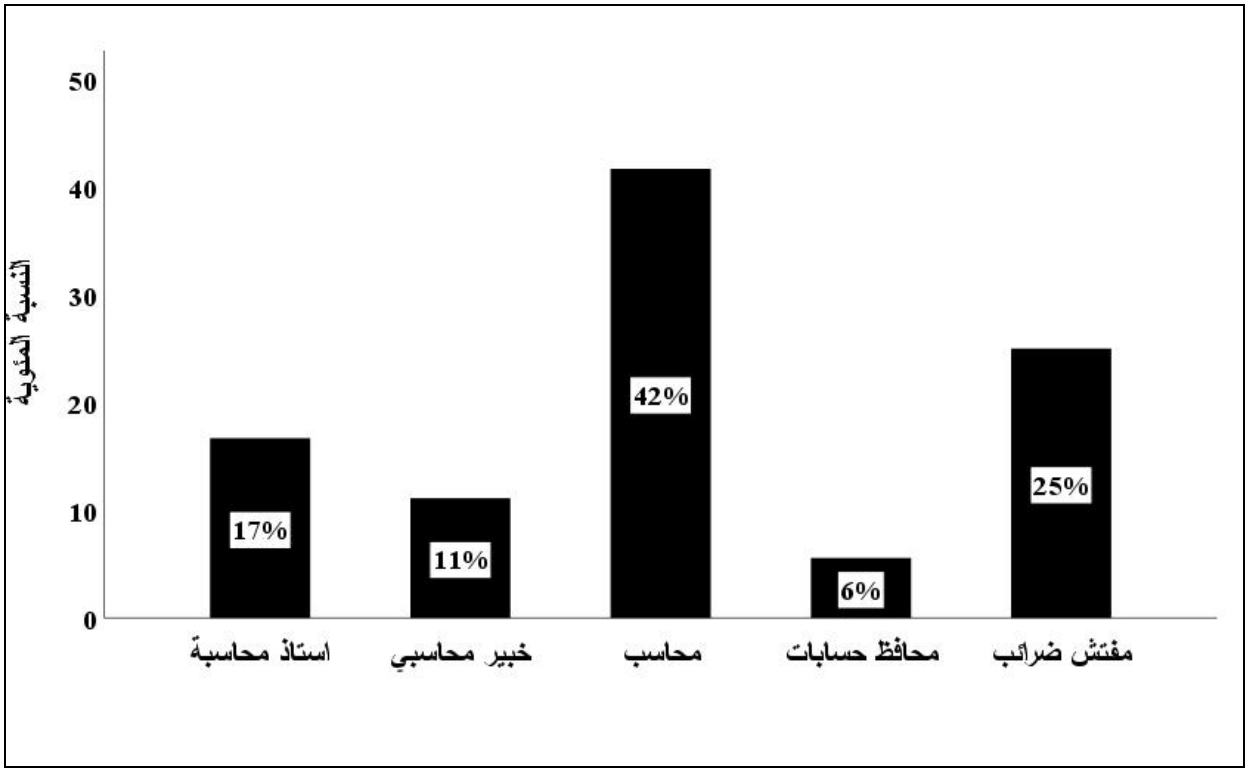
الجدول رقم (1-10) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الوظيفة

المتغير	الفئات	التكرارات F	النسبة المئوية %
الوظيفة	أستاذ محاسبة	06	17
	خبير محاسبي	04	11
	محاسب	15	42
	محافظ حسابات	02	06
	مفتش الظرائب	09	25
	المجموع	36	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه، أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من فئة المحاسبين إذ بلغ عددهم (15) فرد وبنسبة مقدارها (42%)، يليهم مفتشي الضرائب والذين بلغ عددهم (09) أفراد وبنسبة مقدارها (25%)، ثم أساتذة المحاسبة بمجموع (06) أفراد وبنسبة بلغت (17%)، في حين لم يتعدى مجموع محافظي الحسابات سوى فردين اثنين وبنسبة مقدارها (06%). والشكل التالي يوضح ذلك:

شكل رقم (04) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الوظيفة



المصدر: رسم مقتطع من مخرجات SPSS.

المطلب الخامس: وصف خصائص عينة الدراسة من حيث متغير الخبرة المهنية

يبين الجدول التالي، توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الخبرة المهنية.

الجدول رقم (1-11) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الخبرة المهنية

المتغير	الفئات	التكرار *F*	النسبة المئوية *%*
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	12	33
	من 5 إلى 10 سنوات	09	25
	أكثر من 10 سنوات	15	42
	المجموع	35	100

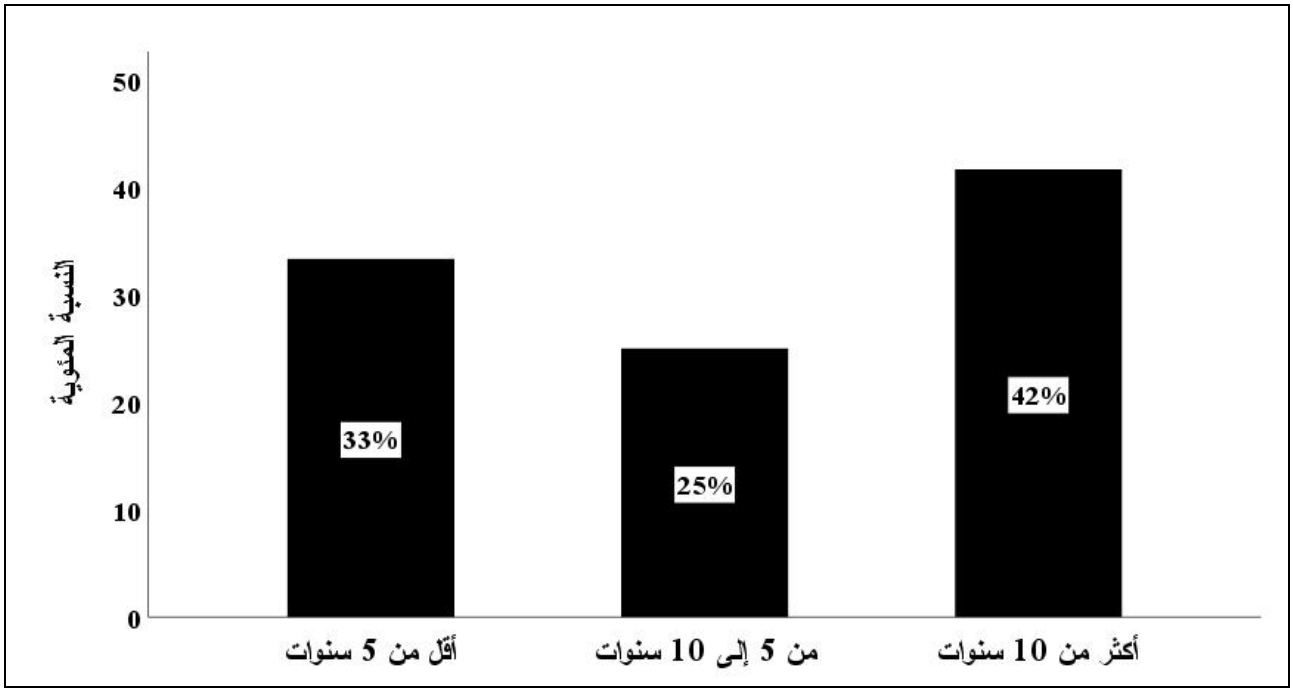
المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه، أنّ أغلب أفراد العيّنة لديهم خبرة مهنية [أكثر من 10 سنوات]، حيث بلغ عددهم (15) فرد وبنسبة مقدارها (42%)، يليهم الأفراد الذين يملكون خبرة مهنية [أقل من 5 سنوات]، إذ بلغ

عددهم (12) فرد وبنسبة (33%)، في حين لم يشكل الأفراد الذين لديهم خبرة [من 5 إلى 10 سنوات] سوى (09) أفرد وبنسبة مقدارها (25%).

والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (05) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: رسم مقتطع من مخرجات SPSS.

المبحث الثاني: التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة

سنركّز في هذا المبحث على تحليل البيانات المتعلقة بتقييم الأفراد لعبارات محددات جودة التدقيق الضريبي وجودة التدقيق الضريبي وذلك باستخدام اختبار (*t*) للعينة الواحدة (One Sample t Test) لتحليل عبارات الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة، حيث تكون العبارة إيجابية بمعنى أفراد عينة الدراسة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة (*t*) المحسوبة أكبر من (*t*) الجدولية أو مستوى دلالة دالة إحصائيا (*P*<0.05)، وتكون العبارة سلبية بمعنى أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة (*t*) المحسوبة أصغر من (*t*) الجدولية أو مستوى دلالة دالة إحصائيا (*P*<0.05)، كما تكون العبارة محايدة إذا كان مستوى الدلالة غير دالة إحصائيا (*P*<0.05).

المطلب الأول: تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الأفراد لعبارات محددات جودة التدقيق الضريبي.

يوضح الجدول رقم (1-12)، المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والإختبار التائي (*t*) للعبارات لدرجة الكلية لمحددات جودة التدقيق الضريبي .

العبارة	المتوسط الحسابي *M*	الإنحراف المعياري *SD*	اختبار t		القرار الخاص بالفرضية
			القيمة الإحصائية	مستوى دلالة *P*	
محددات جودة التدقيق الضريبي	4.27	0.37	20.4***	<0.001	إيجابية
مستوى الدلالة	***:P<0.001				
قيمة (*t*) الجدولية عند مستوى الدلالة (0.05) ودرجة حرية (35) هي: 2.04					

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

وفقا للجدول رقم (1-12) نجد أن أفراد عينة الدراسة يميلون إلى الموافقة على محددات جودة التدقيق الضريبي، حيث تشير النتائج (*t*= 3.148, *P*=0.004) إلى أن القيمة الإحصائية للإختبار التائي (*t*) أكبر من قيمة (*t*) الجدولية (*t*=2.04) ودالة إحصائيا .

ومنه تلعب المحددات دورا هاما في زيادة جودة التدقيق الضريبي من جهة نظر المدققين ومراجعي الحسابات ومفتشي الضرائب والأساتذة المختصين (حيث عينة الدراسة).

أما على مستوى كل محدد فكانت النتائج على النحو الآتي:

أولا: تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الأفراد لعبارات محدد تخصص المدقق في مجال الضريبة.

يوضح الجدول رقم (1-13)، المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والإختبار التائي (*t*) للعبارات لدرجة الكلية لمحدد تخصص المدقق في مجال الضريبة.

الجدول رقم (1-13) الإختبار التائي والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمحدد تخصص المدقق في مجال الضريبة

العبارة	المتوسط الحسابي *M*	الإنحراف المعياري *SD*	اختبار t		القرار الخاص بالفرضية
			القيمة الإحصائية	مستوى دلالة *P*	
1X.يساهم تخصص المدقق في مجال الضريبة في [المعرفة الدقيقة بطرق وأشكال الغش الضريبي المحتملة]	4.51	0.507	17.67***	< 0.001	إيجابية
2X.يساهم تخصص المدقق في مجال الضريبة في [زيادة القدرة على اكتشاف الأخطاء المتعلقة بالتسجيلات المحاسبية الضريبية]	4.46	0.66	13.12***	<0.001	إيجابية
3X.يساهم تخصص المدقق في مجال الضريبة في [اكتشاف حالات التلاعب بالحسابات (خاصة تضخيم النفقات وتقليل الايرادات)]	4.49	0.61	14.36***	<0.001	إيجابية
الدرجة الكلية لمحدد تخصص المدقق في مجال الضريبة	4.49	0.37	23.53***	<0.001	إيجابي
مستوى الدلالة	***:P<0.001				
قيمة (*t*) الجدولية عند مستوى الدلالة (0.05) ودرجة حرية (35) هي: 2.04					

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تم استخدام اختبار (*t*) للعينة الواحدة والنتائج في الجدول رقم (1-13)، الذي يبين أراء أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الثاني من الإستبيان مرتبة تنازليا حسب قيمة إختبار (*t*) لكل عبارة كما يلي:

- جاءت العبارة رقم (X1) في الترتيب الأول، حيث كانت قيمة (*t*= 17.67, *P*<0.001) أكبر من قيمة (*t*) الجدولية (*t*=2.04) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالأفراد يوافقون على العبارة التي

تنص على " **يساهم تخصص المدقق في مجال الضريبة في [المعرفة الدقيقة بطرق وأشكال الغش الضريبي المحتملة]**".

- جاءت العبارة رقم (X3) في الترتيب الثاني، حيث كانت قيمة (*t*= 14.36, *P*<0.001) أكبر من قيمة (*t*) الجدولية (*t*=2.04) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالأفراد يوافقون على العبارة التي تنص " **يساهم تخصص المدقق في مجال الضريبة في [اكتشاف حالات التلاعب بالحسابات (خاصة تضخيم النفقات وتقليل الايرادات)]**".
- جاءت العبارة رقم (X2) في الترتيب الثالث، حيث كانت قيمة (*t*= 13.12, *P*<0.001) أكبر من قيمة (*t*) الجدولية (*t*=2.04) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالأفراد يوافقون على العبارة التي تنص " **يساهم تخصص المدقق في مجال الضريبة في [زيادة القدرة على اكتشاف الأخطاء المتعلقة بالتسجيلات المحاسبية الضريبية]**".

وبشكل عام، يمكن القول أن أفراد عينة الدراسة لهم انطباع إيجابي إتجاه محدد تخصص المدقق في مجال الضريبة حيث تشير النتائج أن قيمة اختبار (*t*= 23.53, *P*<0.001) و هي أكبر من قيمة (*t*) الجدولية (*t*=2.04) ودالة إحصائيا. ومنه حسب آراء أفراد عينة الدراسة فإن تخصص المدقق له تأثير إيجابي على جودة التدقيق الضريبي .

ثانيا: تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الأفراد لعبارات محدد استقلالية المدقق الضريبي.

يوضح الجدول رقم (1-14)، المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والإختبار التائي (*t*) للعبارات لدرجة الكلية لمحدد استقلالية المدقق الضريبي.

الجدول رقم (1-14) الإختبار التائي والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمحدد استقلالية المدقق الضريبي

العبارة	المتوسط الحسابي *M*	الإنحراف المعياري *SD*	اختبار t		القرار الخاص بالفرضية
			القيمة الإحصائية	مستوى دلالة *P*	
4X.تساهم استقلالية المدقق الضريبي في: [زيادة الثقة في جودة التصريحات الضريبية]	4.17	0.76	09.04***	< 0.001	إيجابية
5X.تساهم استقلالية المدقق الضريبي في: [التقليل من ضغوط الأطراف الخارجية المتعلقة]	4.22	0.72	10.16***	<0.001	إيجابية
6X.تساهم استقلالية المدقق الضريبي في: [زيادة الالتزام بقواعد السلوك المهني للتدقيق الضريبي]	4.11	0.85	07.80***	<0.001	إيجابية
الدرجة الكلية لمحدد استقلالية المدقق الضريبي	4.17	0.63	11.11***	<0.001	إيجابي
مستوى الدلالة			***:P<0.001		
قيمة (*t*) الجدولية عند مستوى الدلالة (0.05) ودرجة حرية (35) هي: 2.04					

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تم استخدام اختبار (*t*) للعينة الواحدة والنتائج في الجدول رقم (1-14)، الذي يبين أراء أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الثاني من الإستبيان مرتبة تنازليا حسب قيمة إختبار (*t*) لكل عبارة كما يلي:

- جاءت العبارة رقم (X5) في الترتيب الأول، حيث كانت قيمة (*t*= 10.16, *P*<0.001) أكبر من قيمة (*t*) الجدولية (*t*=2.04) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالأفراد يوافقون على العبارة التي تنص على " **تساهم استقلالية المدقق الضريبي في: [التقليل من ضغوط الأطراف الخارجية المتعلقة]**".

- جاءت العبارة رقم (X4) في الترتيب الثاني، حيث كانت قيمة (*t*= 09.04, *P*<0.001) أكبر من قيمة (*t*) الجدولية (*t*=2.04) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالأفراد يوافقون على العبارة التي تنص " **تساهم استقلالية المدقق الضريبي في: [زيادة الثقة في جودة التصريحات الضريبية]**".
- جاءت العبارة رقم (X6) في الترتيب الثالث، حيث كانت قيمة (*t*= 07.80, *P*<0.001) أكبر من قيمة (*t*) الجدولية (*t*=2.04) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالأفراد يوافقون على العبارة التي تنص " **تساهم استقلالية المدقق الضريبي في: [زيادة الالتزام بقواعد السلوك المهني للتدقيق الضريبي]**".

وبشكل عام، يمكن القول أن أفراد عينة الدراسة لهم انطباع إيجابي إتجاه محدد استقلالية المدقق الضريبي حيث تشير النتائج أن قيمة اختبار (*t*= 11.11, *P*<0.001) و هي أكبر من قيمة (*t*) الجدولية (*t*=2.04) ودالة إحصائيا**.** وهو ما يؤكد على وجود تأثير لاستقلالية المدقق على جودة التدقيق الضريبي من حيث وجهة نظر عينة الدراسة**.**

ثالثا: تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الأفراد لعبارات محدد كفاءة المدقق الضريبي.

يوضح الجدول رقم (1-15)، المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والإختبار التائي (*t*) للعبارات لدرجة الكلية لمحدد كفاءة المدقق الضريبي**.**

الجدول رقم (1-15) الإختبار التائي والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمحدد كفاءة المدقق الضريبي

العبارة	المتوسط الحسابي *M*	الإنحراف المعياري *SD*	اختبار t		القرار الخاص بالفرضية
			القيمة الإحصائية	مستوى دلالة *P*	
X7. تلعب كفاءة المدقق الضريبي دور هام في: [اكتشاف معظم حالات التهرب الضريبي.]	4.56	0.5	18.52***	< 0.001	إيجابية
X8. تلعب كفاءة المدقق الضريبي دور هام في: [التقليل من عدد الشكاوي المقدمة من المكلفين لإدارة الضرائب]	3.89	1.16	04.58***	<0.001	إيجابية
X9. تلعب كفاءة المدقق الضريبي دور هام في: [زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية]	4.03	0.90	06.83***	<0.001	إيجابية
الدرجة الكلية لمحدد كفاءة المدقق الضريبي	4.16	0.65	10.7***	<0.001	إيجابي
مستوى الدلالة	***:P<0.001				
قيمة (*t*) الجدولية عند مستوى الدلالة (0.05) ودرجة حرية (35) هي: 2.04					

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تم استخدام اختبار (*t*) للعينة الواحدة والنتائج في الجدول رقم (1-15)، الذي يبين أراء أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الثاني من الإستبيان مرتبة تنازليا حسب قيمة إختبار (*t*) لكل عبارة كما يلي:

- جاءت العبارة رقم (X7) في الترتيب الأول، حيث كانت قيمة (t= 18.52, P<0.001) أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.04) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالأفراد يوافقون على العبارة التي تنص على " **تلعب كفاءة المدقق الضريبي دور هام في: [اكتشاف معظم حالات التهرب الضريبي.]**".
- جاءت العبارة رقم (X9) في الترتيب الثاني، حيث كانت قيمة (t= 06.83, P<0.001) أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.04) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالأفراد يوافقون على العبارة التي تنص " **تلعب كفاءة المدقق الضريبي دور هام في: [زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية]**
- جاءت العبارة رقم (X8) في الترتيب الثالث، حيث كانت قيمة (t= 04.58, P<0.001) أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.04) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالأفراد يوافقون على العبارة التي تنص " **تلعب كفاءة المدقق الضريبي دور هام في: [التقليل من عدد الشكاوي المقدمة من المكلفين لإدارة الضرائب]**".

وبشكل عام، يمكن القول أن أفراد عينة الدراسة لهم انطباع إيجابي إتجاه محدد كفاءة المدقق الضريبي حيث تشير النتائج أن قيمة اختبار (t= 10.7, P<0.001) و هي أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.04) ودالة إحصائيا**.** ومنه نستنتج أن محدد كفاءة المدقق الضريبي له تأثير على جودة التدقيق الضريبي هذا حسب وجهة نظر عينة الدراسة**.**

المطلب الثاني: تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الأفراد لعبارات جودة التدقيق الضريبي.

يوضح الجدول رقم (1-16)، المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والإختبار التائي (t) لعبارات متغير جودة التدقيق الضريبي والدرجة الكلية للمتغير نفسه**.**

الجدول رقم (1-16) الإختبار التائي والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارات متغير جودة التدقيق الضريبي والدرجة الكلية للمتغير نفسه.

العبارة	المتوسط الحسابي *M*	الإنحراف المعياري *SD*	اختبار t		القرار الخاص بالفرضية
			القيمة الإحصائية	مستوى دلالة *P*	
1Y. ترتبط جودة التدقيق الضريبي بـ: [قلة الأخطاء المتعلقة بالإقرارات الضريبية]	4.31	0.58	13.35***	< 0.001	إيجابية
2Y. ترتبط جودة التدقيق الضريبي بـ: [انخفاض حالات التهرب والغش الضريبي.]	3.94	1.06	05.28***	<0.001	إيجابية
3Y. ترتبط جودة التدقيق الضريبي بـ: [زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية.]	4.09	0.82	07.85***	<0.001	إيجابية
الدرجة الكلية لمتغير جودة التدقيق الضريبي	4.11	0.56	11.78***	<0.001	إيجابي
مستوى الدلالة			***:P<0.001		
قيمة (*t*) الجدولية عند مستوى الدلالة (0.05) ودرجة حرية (35) هي: 2.04					

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تم استخدام اختبار (*t*) للعينة الواحدة والنتائج في الجدول رقم (1-16)، الذي يبين أراء أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الثاني من الإستبيان مرتبة تنازليا حسب قيمة إختبار (*t*) لكل عبارة كما يلي:

- جاءت العبارة رقم (Y1) في الترتيب الأول، حيث كانت قيمة (t= 13.35, P<0.001) أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.04) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالأفراد يوافقون على العبارة التي تنص على **" ترتبط جودة التدقيق الضريبي بـ: [قلة الأخطاء المتعلقة بالإقرارات الضريبية]".**
- جاءت العبارة رقم (Y3) في الترتيب الثاني، حيث كانت قيمة (t= 07.85, P<0.001) أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.04) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالأفراد يوافقون على العبارة التي تنص **" ترتبط جودة التدقيق الضريبي بـ: [زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية.]".**
- جاءت العبارة رقم (Y2) في الترتيب الثالث، حيث كانت قيمة (t= 05.28, P<0.001) أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.04) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالأفراد يوافقون على العبارة التي تنص **" ترتبط جودة التدقيق الضريبي بـ: [انخفاض حالات التهرب والغش الضريبي.]".**

وبشكل عام، يمكن القول أن أفراد عينة الدراسة لهم انطباع إيجابي إتجاه متغير جودة التدقيق الضريبي حيث تشير النتائج أن قيمة اختبار (t= 11.78, P<0.001) و هي أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.04) ودالة إحصائيا. ومنه نستنتج أن محدد جودة التدقيق الضريبي له تأثير على جودة التدقيق الضريبي حسب وجهة نظر عينة الدراسة.

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة الميدانية

بعد الانتهاء من مناقشة نتائج التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة، ننتقل الآن إلى اختبار مدى قبول أو رفض فرضيات الدراسة الميدانية باستخدام تحليل الانحدار البسيط.

المطلب الأول: الفرضية الأولى

تنص الفرضية الأولى للدراسة الحالية على مايلي: **لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتخصص المدقق في مجال الضريبة على جودة التدقيق الضريبي عند مستوى ($\alpha = 0.05$) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.** وللتحقق من هذه الفرضية نقوم بإجراء تحليل الانحدار البسيط والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (1-17) نموذج تحليل الانحدار البسيط لاختبار أثر تخصص المدقق في مجال الضريبة على جودة التدقيق الضريبي

النموذج	المتغير التابع (Y)		
	(جودة التدقيق الضريبي)		
المتغير المستقل (X)	أوزان الإنحدار B	الخطأ المعياري SE	مستوى الدلالة P
تخصص المدقق في مجال الضريبة	0.606^{***}	0.141	< 0.001
الثابت (i)	1.548^{*}	0.636	0.021
$R^2 = 0.358$ $F_{(1,34)} = 18.377$, $P = 0.001$			
مستوى دلالة الإحصائية	***:P<0.001		*:P<0.05

ملاحظة: تم اعتماد قيمة بيتا غير المعيارية (B) بدلاً من قيمة بيتا المعيارية (β) وذلك لأن المتغيرات لها نفس وحدة القياس (تم اعتماد على مقياس ليكارت الخماسي).

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تبين النتائج الواردة في الجدول السابق أن محدد (تخصص المدقق في مجال الضريبة) له القدرة على التنبؤ بالمتغير التابع (جودة التدقيق الضريبي)، حيث بلغت قيمة مربع معامل الإرتباط ($R^2 = 0.358$) ما يعني أن تخصص المدقق في مجال الضريبة قام بتفسير حوالي (36%) من تباين الحاصل في متغير جودة التدقيق الضريبي كذلك تشير

نتائج اختبار التباين ($F_{(1,36)}$= 18.377, P <0.001) إلى معنوية معامل الانحدار، وعليه يمكن كتابة معادلة خط الانحدار الغير معيارية بالشكل التالي:

$$Y = (1.548)i + (0.606)\times X$$

حيث:

Y **: جودة التدقيق الضريبي ;** i **: الثابت ;** X **: تخصص المدقق في مجال الضريبة**

ومن خلال المعادلة السابقة والمستخرجة من النتائج الموضحة في الجدول رقم () نجد أن قيمة معامل الإنحدار غير المعياري دالة إحصائيا؛ حيث بلغت (B =0.606, P <0.001)، وتترجم هذه النتائج على أن تخصص المدقق في مجال الضريبة ساهم في جودة التدقيق الضريبي بحوالي (60%).

وبناءً على ما تقدم فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه: **يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتخصص المدقق في مجال الضريبة على جودة التدقيق الضريبي عند مستوى (α = 0.05) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.**

المطلب الثاني: الفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية للدراسة الحالية على مايلي: **لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية المدقق الضريبي على جودة التدقيق الضريبي عند مستوى (α = 0.05) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.** وللتحقق من هذه الفرضية نقوم بإجراء تحليل الانحدار البسيط والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (1-18) نموذج تحليل الانحدار البسيط لاختبار أثر استقلالية المدقق الضريبي على جودة التدقيق الضريبي

النموذج	المتغير التابع (Y) (جودة التدقيق الضريبي)		
المتغير المستقل (X)	أوزان الإنحدار B	الخطأ المعياري SE	مستوى الدلالة P
استقلالية المدقق الضريبي	0.410^{***}	0.073	<0.001
الثابت (i)	2.561^{***}	0.310	<0.001
$R^2 = 0.478$ $F_{(1,34)} = 31.148, P < 0.001$			
مستوى دلالة الإحصائية	***:P<0.001		

ملاحظة: تم اعتماد قيمة بيتا غير المعيارية (B) بدلاً من قيمة بيتا المعيارية (β) وذلك لأن المتغيرات لها نفس وحدة القياس (تم اعتماد على مقياس ليكارت الخماسي).

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تبين النتائج الواردة في الجدول السابق أن محدد (استقلالية المدقق الضريبي) له القدرة على التنبؤ بالمتغير التابع (جودة التدقيق الضريبي)، حيث بلغت قيمة مربع معامل الإرتباط ($R^2 = 0.478$) ما يعني أن استقلالية المدقق الضريبي قام بتفسير حوالي (48%) من تباين الحاصل في متغير جودة التدقيق الضريبي كذلك تشير نتائج اختبار التباين ($F_{(1,34)} = 31.148, P < 0.001$) إلى معنوية معامل الانحدار، وعليه يمكن كتابة معادلة خط الانحدار الغير معيارية بالشكل التالي:

$$Y = (0.410) \times X + (2.561) i$$

حيث:

Y: جودة التدقيق الضريبي ; i: الثابت ; X: استقلالية المدقق الضريبي

ومن خلال المعادلة السابقة والمستخرجة من النتائج الموضحة في الجدول رقم () نجد أن قيمة معامل الإنحدار غير المعياري دالة إحصائيا؛ حيث بلغت (B =0.410, P <0.001)، وتترجم هذه النتائج على أن استقلالية المدقق الضريبي ساهم في جودة التدقيق الضريبي بنسبة (41%).

وبناءً على ما تقدم فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه: **يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية المدقق الضريبي على جودة التدقيق الضريبي عند مستوى (α = 0.05) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.**

المطلب الثالث: الفرضية الثالثة

تنص الفرضية الثانية للدراسة الحالية على مايلي: **لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاءة المدقق الضريبي على جودة التدقيق الضريبي عند مستوى (α = 0.05) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.** وللتحقق من هذه الفرضية نقوم بإجراء تحليل الانحدار البسيط والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (1-19) نموذج تحليل الانحدار البسيط لاختبار أثر كفاءة المدقق الضريبي على جودة التدقيق الضريبي

النموذج	**المتغير التابع (Y)**		
	(جودة التدقيق الضريبي)		
المتغير المستقل (X)	أوزان الإنحدار B	الخطأ المعياري SE	مستوى الدلالة P
كفاءة المدقق الضريبي	0.411***	0.069	<0.001
الثابت (i)	2.561***	0.289	<0.001
R^2 = 0.513 $F_{(1,34)}$= 35.839, P <0.001			
مستوى دلالة الإحصائية	***:P<0.001		

ملاحظة: تم اعتماد قيمة بيتا غير المعيارية (B) بدلاً من قيمة بيتا المعيارية (β) وذلك لأن المتغيرات لها نفس وحدة القياس (تم اعتماد على مقياس ليكارت الخماسي).

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تبين النتائج الواردة في الجدول السابق أن محدد (كفاءة المدقق الضريبي) له القدرة على التنبؤ بالمتغير التابع (جودة التدقيق الضريبي)، حيث بلغت قيمة مربع معامل الإرتباط ($R^2 = 0.513$) ما يعني أن كفاءة المدقق الضريبي قام بتفسير ماقيمته (51.3%) من تباين الحاصل في متغير جودة التدقيق الضريبي كذلك تشير نتائج اختبار التباين ($F_{(1,34)} = 35.839,\ P < 0.001$) إلى معنوية معامل الانحدار، وعليه يمكن كتابة معادلة خط الانحدار الغير معيارية بالشكل التالي:

$$Y = (0.411) \times X + (2.561) i$$

حيث:

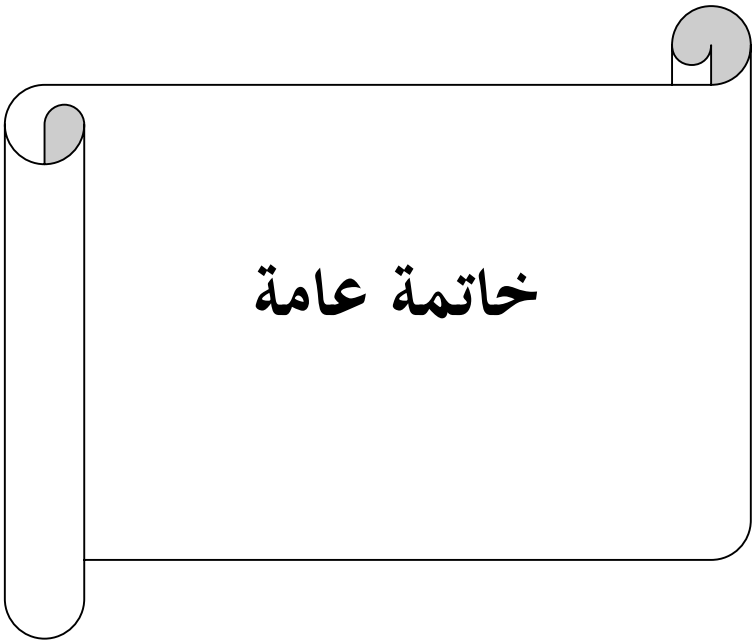
Y : **جودة التدقيق الضريبي** ; i: **الثابت** ; X: **كفاءة المدقق الضريبي**

ومن خلال المعادلة السابقة والمستخرجة من النتائج الموضحة في الجدول رقم () نجد أن قيمة معامل الإنحدار غير المعياري دالة إحصائيا؛ حيث بلغت ($B = 0.411,\ P < 0.001$)، وتترجم هذه النتائج على أن كفاءة المدقق الضريبي ساهم في جودة التدقيق الضريبي بنسبة (41.1%).

وبناءً على ما تقدم فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه: **يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاءة المدقق الضريبي على جودة التدقيق الضريبي عند مستوى ($\alpha = 0.05$) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.**

خلاصة الفصل

إستهدفت الدراسة الميدانية بشكل أساسي دراسة وتحليل محددات جودة التدقيق الضريبي في ظل النظام المالي والمحاسبي الجديد، من وجهة نظر المحاسبين والمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وأساتذة محاسبة ومفتشي الضرائب، ومن خلال ذلك تطرقنا إلى تحليل نتائج الإستبيان من أجل معرفة آراء أفراد العينة لمحددات جودة التدقيق الضريبي في ظل النظام المالي والمحاسبي الجديدومنه إنتهت الدراسة إلى أن معظم أفراد العينة يعتبرون أن محددات جودة التدقيق الضريبي هي خطوة إيجابية في زيادة جودة التدقيق الضريبي، وبالتالي زيادة ثقة المجتمع في هذه المهنة وفي الخدمات التي يقدمها.


خاتمة عامة

خاتمة عامة

حاولنا من خلال هذه الدراسة الإجابة على الإشكالية المطروحة والمتمثلة في " ماعلاقة محددات جودة التدقيق الضريبي بجودة الدقيق الضريبي؟ وهذا مادفعنا للبحث في مجال التدقيق الضريبي بإعتباره من أهم الوسائل التي تلجأ إليه المؤسسة من أجل المساهمة في تخفيض أعبائها الضريبية بالطرق المشروعة وذلك من خلال الدور الذي يلعبه التدقيق ومساهمتها في تحسين الوضعية الضريبية للمؤسسة عن طريق إكتشاف الثغرات الموجودة في التصريحات الضريبية والعمل على تصحيحها وتصويبها والعمل على زيادة الإلتزام الضريبي للمؤسسة من خلال إيجاد أفضل السبل لتدنية أعبائها الضريبية

حيث خصصنا الفصل الأول لتسليط الضوء على كل من الضريبة وذكر كل من أنواعها وأهم الأهداف التي تصبو إليها، كما قمنا بذكر كل من التدقيق والتدقيق الضريبي بإعتباره من أهم الوسائل التي تعتمد عليها المؤسسة من أجل الإستفادة من مزايا التشريع الضريبي وكذلك العمل على تدنية أعبائها من خلال التحكم الجيد في الضرائب عن طريق إعداد تصريحات ضريبية صحيحة ودقيقة تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وهذا مايصبو التدقيق الضريبي لتحقيقه.

أما في الفصل الثاني فتم تخصيصه للجانب التطبيقي فمن خلاله إعتمدنا على تصميم إستبيان وذلك لمعرفة آراء الأطراف ذات علاقة بموضوع دراستنا، تناولنا خلاله طبيعة الدراسة الميدانية وكذلك طرق وإجراءات متبعة في الدراسة

أما الفصل الثالث مكملا للفصل السابق وذلك من خلال تحليل البيانات وإختبار فرضيات الدراسة حيث تبين الدور الذي تلعبه المحددات على جودة التدقيق الضريبي

نتائج إختبار الفرضيات

بالنسبة للفرضيات التي تم إقتراحها في بداية هذا البحث، ومن خلال الدراسة الميدانية للفصل الثالث توصلنا لعدم الإتفاق مع مضمون الفرضيات الثلاثة .

الفرضية الأولى:والتى تنص على انه "هل كل من إستقلالية وتخصص وكفاءة المدقق لها علاقة بجودة التقارير التى يقدمها المدقق الضريبي فى الجزائر".

-تعتبر كل من إستقلالية وتخصص وكفاءة المدقق لها علاقة بجودة التقارير التى يقدمها المدقق الضريبي فى الجزائر .

الفرضية الثانية: التي تنص على أنه "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتخصص المدقق في مجال الضريبة على جودة التدقيق الضريبي عند مستوى ($\alpha = 0.05$) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة".

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتخصص المدقق في مجال الضريبة على جودة التدقيق الضريبي عند مستوى (0.05 = α) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

الفرضية الثالثة: التي تنص على أنه "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية المدقق الضريبي على جودة التدقيق الضريبي عند مستوى ($\alpha = 0.05$) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة".

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية المدقق الضريبي على جودة التدقيق الضريبي عند مستوى ($\alpha = 0.05$) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

الفرضية الرابعة: التي تنص على أنه "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاءة المدقق الضريبي على جودة التدقيق الضريبي عند مستوى ($\alpha = 0.05$) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة".

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاءة المدقق الضريبي على جودة التدقيق الضريبي عند مستوى ($\alpha = 0.05$) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

أهم النتائج

بعد دراستنا لمختلف الجوانب المتعلقة بمحددات جودة التدقيق الضريبي في ظل النظام المالي والمحاسبي الجديد، ثم قيامنا بالدراسة التحليلية لآراء المهنيين والأكاديميين في مجال التدقيق الضريبي ، توصلنا إلى النتائج التالية:

_ إن الضريبة عبارة عن مساهمة مالية إجبارية يقوم بدفعها الأفراد بصفة نهائية دون مقابل.

_ إن التدقيق الضريبي عبارة عن عمليات فحص وتحقق من أن نشاط المؤسسة يترجم بشكل صحيح على تصريحاتها الضريبية تحت ظل القواعد الضريبية، والتي يمكن أن تكون داخلية أو خارجية.

_ يرتبط تخصص المدقق في مجال الضريبة بمدى معرفته الدقيقة بطرق وأشكال الغش الضريبي المحتملة وكذلك إكتشاف حالات التلاعب بالحسابات.

_ تعتبر إستقلالية المدقق الضريبي، من العوامل المؤثرة إيجابا على جودة التدقيق الضريبي، كما ويعتبر إستقلال المدقق بمثابة العمود الفقري لمهنة التدقيق بصفة عامة، كما تزيد من الثقة في جودة التصريحات الضريبية.

_ تلعب كفاءة المدقق الضريبي دورا هاما في إكتشاف معظم حالات التهرب الضريبي .

_ تحد جودة التدقيق الضريبي من إمكانية وقوع أعمال التهرب والغش الضريبي.

_ تساعد جودة التدقيق الضريبي في تقليل الأخطاء المتعلقة بالإقرارات الضريبية مما يضفي أعلى درجات المصداقية والموثوقية للقوائم المالية.

التوصيات

ـ ضرورة حرص مكاتب التدقيق على إختيار المدققين، وممن تتوفر لديهم درجة كافية من التأهيل العلمي المناسب، والخبرة المهنية الكافية، وأن يكونو على دراية بمبادئ ومعايير التدقيق .

ـ المحافظة على إستقلالية المدقق الضريبي، ودعمه بقدرالإمكان من خلال وضع الظوابط والمحددات التي يتم من خلالها عدم التأثير على هذه الإستقلالية ومن ثم إنخفاض مستوى جودة التدقيق الضريبي.

ـ ضرورة إدخال وظيفة التدقيق الضريبي ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة الإقتصادية وبالتالي إعطاء الأهمية لهذه الوظيفة لما لها من أثر إيجابي على المؤسسة وبالتالي الكشف عن مناطق الخطر الضريبي بتصحيح الإنحرافات ذات الطابع الضريبي والمحاسبي ومحاربة كل مظاهر الإهمال والإغفال في الميدان الضريبي

ـ العمل على إصدار مجلات متخصصة وموسوعة تشريعية تشمل كل قوانين الضرائب، يستفيد منها كل المهتمين بالشأن الضريبي، سواءا تعلق الأمر بأعوان الإدارة الضريبية أو الباحثين الأكاديميين والمهنيين ورجال الأعمال.

ـ التنسيق بين الأكاديميين والمهنيين مما يساعد الباحثين والطلبة على التعمق في هذا الجانب

ـ تنظيم دورات تنظيمية لمحافظي الحسابات وخبراء محاسبين وإطلاعهم على جميع التطورات الحاصلة بما يخص التنظيم المهني للمهنة من أجل رفع مستواهم ومؤهلاتهم.

ـ العمل على تطوير الوسائل المادية تماشيا مع الكفاءات البشرية من خلال تحديث الهياكل القاعدية وهياكل الدعم والمساندة بإدخال العامل التكنولوجي، وخلق شبكة محلية ووطنية لتبادل المعلومات الخاصة بالمكلفين بين مختلف الإدارات الضريبية، والسعي لمواكبة التغيرات والتطورات التكنولوجية.

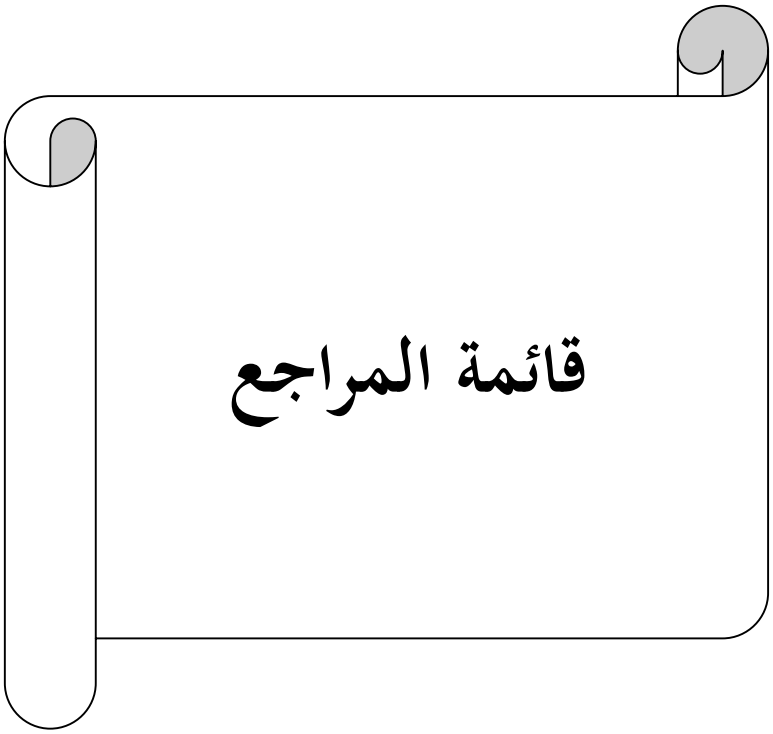
آفاق الدراسة

وبعد معالجة موضوع الدراسة الذي يتمحور حول محددات جودة التدقيق الضريبي في ظل النظام المالي والمحاسبي الجديد بالإظافة إلى مااستخلص من نتائج يمكن إقتراح بعض المواضيع التي نراها إمتداد لهذا البحث من بينها:

ـ دور المدقق الضريبي في زيادة الوعاء الضريبي.

ـ دور جودة التدقيق الضريبي في تقليل الخطر الضريبي.

ـ دراسة المحددات الأخرى التي لم نتطرق لها في دراستنا.



قائمة المراجع

قائمة المراجع

- **الكتب**

1. عدلي ناشد سوزي، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان.
2. عطوي فوزي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، .2003
3. دران حامد عبد المجيد وآخرون، مبادئ المالية العامة، الجزء الثاني، الدار الجامعية الإسكندرية، .2003
4. رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، .1966
5. ميلاد يونس منصور، مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، .1994
6. الحاج طارق، المالية العامة، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، .1999
7. نور الدين أحمد قايد، التدقيق المحاسبي، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، .2010
8. عبد الله خالد أمين، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2000.
9. صالحي محمد يزيد، التدقيق الإجتماعي، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن،.2016
10. الحدرب زهير، علم تدقيق الحسابات، دار البداية ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، .2010
11. غسان فلاح المطارنة،تدقيق الحسابات المعاصر، دار الميسر للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى.2006
12. خلاصي رضا، شذرات النظرية الضريبية، دار هومة ، الجزائر، 2016.
13. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية-الجزائر-.2005
14. محمد السيد سرايا وآخررون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية-مصر-.2013
15. عبد الفتاح صحن وآخرون، أسس المراجعة للأسس العلمية، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر.

- **مراجع باللغة الاجنبية:**

1. J.ALesscandre, droit fiscal algerien OPU Alger 1990.

2.American accounting, associaction (AAA), report of the committee on basic auditing coneepts ;the accounting review (supplement tovot .XLVLL, 1972).

3. bethoux .D .K remper , fet poisson.L andit dans le secteur public ; pari ; 1986 .

- **الرسائل العلمية**

1. خير صافي هاشم محمد، دور المحاسب القانوني في تعزيز الحصيلة الضريبية، رسالة ماجستير، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق-سوريا- .2015

2. عفيف عبد الحليم، فعالية السياسات الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم لتسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف-الجزائر-.2015

3. لعلاوي محمد، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضريبة بالجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم تسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة-الجزائر- 2014-2015.

4. قطاف نبيل، دور الضرائب والرسوم في تمويل البلديات دراسة ميدانية لبلدية بسكرة الفترة 2000-2006، رسالة ماجستير، تخصص نقود وتمويل، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم تسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة-الجزائر- 2007-2008.

5. لكصاسي إبراهيم، فعالية المراجعة الجبائية في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية في الجزائر خلال الفترة 2000- 2015، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم تسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار-الجزائر- 2016- .2017

6. سعدية طاهر قوادري، دور جودة التدقيق الخارجي في زيادة فاعلية عملية الفحص الضريبي، شهادة ماستر، جامعة الجيلالي بونعامة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم تسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، 2017-2018.

7. مقراوي حفيظة قصر نوال، التدقيق المحاسبي ودوره الرقابي في مصلحة الضرائب، شهادة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة-الجزائر- 2016- .2017

8. بن يخلف آمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم تسيير، فرع نقود مالية، جامعة الحزائر-الجزائر- جانفي .2002

9. لقليطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العوم الإقتصادية والتجارية وعلوم تسيير، جامعة الحاج الأخضر، باتنة-الجزائر- 2008- .2009

10. العطافي هاجر، مساهمة المدقق الخارجي في كشف مخاطر التدقيق الحبائي، شهادة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم تسيير، جامعة المسيلة – الجزائر- 2014- .2015

12. حجام رميسة، دور التدقيق الضريبي في مكافحة التهرب الضريبي، شهادة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أم البواقي – الجزائر- 2018- .2019

13. بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، الطور الثالث، كلية العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة – الجزائر- 2014 - .2015

14. سعيدي أحلام، التدقيق الضريبي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي في الجزائر، شهادة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم تسيير، جامعة المسيلة – الجزائر- 2014- 2015.

15. قميح مريم، كميتي نعيمة، دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية، شهادة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة جيجل – الجزائر- 2013- 2014.

16. برير أحمد، جودة المراجعة لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم تسيير، جامعة ورقلة- الجزائر، 2013.

17. بلخادم حنان، أثر جودة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات، شهادة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم تسيير، جامعة بسكرة- الجزائر- 2015- 2016.

18. إياد حسن حسين أبو هين، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية ، غزة- فلسطين- 2015.

19. فتحة أميرة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الإقتصادية دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس باتنة، أطروحة دكتوراه، كليو العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم تسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر-بسكرة –الجزائر، 2017- 2018.

20. محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق لأغراض ضريبية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية نابلس-فلسطين، 2005

- **الملتقيات**

1. زرقون محمد، هيدوب ليلى ريمة، التدقيق البيئي والإجتماعي كأحد متطلبات الحوكمة البيئية والإجتماعية لتحقيق التنمية المستدامة، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات الماليةوالمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة عمار ثليجي، الأغواط- الجزائر- يومي20- 21 ماي 2013.

➢ **المجلات**

1. رحماني موسى، سردوك فاتح، مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكادمية والهيئات المهنية للمراجعة، مجلة العلوم الإنسانية، مارس.2014

2. سعيدي يحي، بلواضح الجيلالي، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة (2007 -2012)، مجلة العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم تسيير، العدد 12/ 2014، نقلا عن عبد المنعم فوزي، المالية والسياسة المالية، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الإسكندرية.

3. حسين التميمي هاشم، أثر عدم تبني الدوران الإلتزامي للمدقق الخارجي في جودة التدقيق، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد2018/43.

قائمة الملاحق

جامعة الدكتور يحي فارس - المدية

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

تخصص: محاسبة

إستمارة الإستبيان:

الملحق رقم (01)

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

تحية طيبة وبعد:

نسعى من خلال هذه الدراسة المعنونة ب:" محددات جودة التدقيق الضريبي في ظل النظام المالي والمحاسبي الجديد" لمعرفة محددات جودة التدقيق الضريبي وذلك إستكمالا للحصول على شهادة الماستر في في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة، ونظرا لخبرتكم العملية والعلمية في هذا المجال يشرفنا أن نطلب مساهمتكم في هذه الدراسة وذلك من خلال الإجابة على أسئلة الإستبيان بصدق وعناية، وذلك لمساعدتنا للوصول إلى نتائج حقيقية، سليمة ودقيقة لتحقيق أهداف الدراسة، كما نحيطكم بأن هذه البيانات تتمتع بالسرية التامة وأنها ستستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

وشكرا على مساعدتكم وتقبلو منا فائق الإحترام والتقدير.

من إعداد الطالبتين:

_ حنيني عائشة.

_غزالي سعيدة.

بإشراف الأستاذ:

كمال مولوج.

الجزء الأول: معلومات ديمغرافية عن عينة الدراسة

يرجى وضع العلامة (x) في الخانة المناسبة :

1- الجنس :

أ-ذكر ☐ ب-أنثى ☐

2- العمر:

☐ اقل من 35 سنة ☐ 35-45 سنة ☐ أكبر 45 سنة

3- المؤهل العلمي:

1-ثانوي واقل ☐ 2- ليسانس ☐ 3- دراسات عليا ☐ 4- شهادة مهنية ☐

4- الخبرة المهنية :

☐ اقل من 5 سنوات ☐ 5-10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات

5- الوظيفة :

☐ محاسب ☐ محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐ مفتش

☐ استاذ محاسبة

الجزء الثاني: بيانات الدراسة

المحور الأول: محددات جودة التدقيق الضريبي

حدد درجة موافقتك على العبارات التالية:

أولا - تخصص المدقق في مجال الضريبية

الرقم	يساهم تخصص المدقق في مجال الضريبة في:	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق اطلاقا
01	المعرفة الدقيقة بطرق وأشكال الغش الضريبي المحتملة.					
02	زيادة القدرة على اكتشاف الأخطاء المتعلقة بالتسجيلات المحاسبية الضريبية					
03	اكتشاف حالات التلاعب بالحسابات (خاصة تضخيم النفقات وتقليل الايرادات)					

ثانيا - استقلالية المدقق الضريبي

الرقم	تساهم استقلالية المدقق الضريبي في:	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق اطلاقا
04	زيادة الثقة في جودة التصريحات الضريبية.					
05	التقليل من ضغوط الأطراف الخارجية المتعلقة					
06	زيادة الالتزام بقواعد السلوك المهني للتدقيق الضريبي.					

ثالثا - كفاءة المدقق الضريبي

الرقم	تلعب كفاءة المدقق الضريبي دور هام في:	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق اطلاقا
07	اكتشاف معظم حالات التهرب الضريبي.					
08	التقليل من عدد الشكاوي المقدمة من المكلفين لإدارة الضرائب					
09	زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية					

المحور الثاني: جودة التدقيق الضريبي

الرقم	ترتبط جودة التدقيق الضريبي بـ:	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق اطلاقا
10	قلة الأخطاء المتعلقة بالإقرارات الضريبية					
11	انخفاض حالات التهرب والغش الضريبي.					
12	زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية.					

1-جدول اختبار التوزيع الطبيعي: ملحق (02)

Tests de normalité						
	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	Ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
تخصص المدقق في مجال الضريبة	,103	35	,190	,851	35	,220
استقلالية المدقق الضريبي	,149	35	,088	,928	35	,125
كفاءة المدقق الضريبي	,151	35	,051	,920	35	,215
جودة التدقيق الضريبي	,138	35	,090	,948	35	,099
a. Correction de signification de Lilliefors						

2-ثبات الاستبيان

الملحق (03)

- تخصص المدقق في مجال الضريبة:

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,713	03

- استقلالية المدقق الضريبي:

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,709	03

- كفاءة المدقق الضريبي:

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,715	03

- جودة التدقيق الضريبي:

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
727,	03

- الدرجة الكلية للإستبيان

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,816	03

3-البيانات الشخصية والوظيفية

الملحق (04)

Table de fréquences

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	ذكر	23	63,9	63,9	63,9
	أنثى	13	36,1	36,1	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	أقل من 35 سنة	18	50,0	50,0	50,0
	من 35 سنة إلى 45سنة	12	33,3	33,3	83,3
	أكبر من 45 سنة	6	16,7	16,7	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	ثانوي واقل	5	13,9	13,9	13,9
	دراسات عليا	14	38,9	38,9	52,8
	شهادة مهنية	2	5,6	5,6	58,3
	ليسانس	15	41,7	41,7	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	أقل من 5 سنوات	12	33,3	33,3	33,3
	من 5 إلى 10 سنوات	9	25,0	25,0	58,3
	أكثر من 10 سنوات	15	41,7	41,7	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغيرالوظيفة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	استاذ محاسبة	6	16,7	16,7	16,7
	خبير محاسبي	4	11,1	11,1	27,8
	محاسب	15	41,7	41,7	69,4
	محافظ حسابات	2	5,6	5,6	75,0
	مفتش ضرائب	9	25,0	25,0	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

4-المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والإختبار التائي لمحددات جودة التدقيق الضريبي:

الملحق (05)

Test T

Statistiques sur échantillon unique				
	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
يساهم تخصص المدقق في مجال الضريبة في] المعرفة الدقيقة بطرق وأشكال الغش الضريبي المحتملة[.	35	4,51	,507	,086
يساهم تخصص المدقق في مجال الضريبة في] زيادة القدرة على اكتشاف الأخطاء المتعلقة بالتسجيلات المحاسبية الضريبية[	35	4,46	,657	,111

يساهم تخصص المدقق في مجال الضريبة في] اكتشاف حالات التلاعب بالحسابات) خاصة تضخيم النفقات وتقليل الايرادات[(	35	4,49	,612	,103
تخصص المدقق في مجال الضريبة	35	4,4857	,37349	,06313
تساهم استقلالية المدقق الضريبي في :]زيادة الثقة في جودة التصريحات الضريبية[.	36	4,17	,775	,129
تساهم استقلالية المدقق الضريبي في :]التقليل من ضغوط الأطراف الخارجية المتعلقة[	36	4,22	,722	,120
تساهم استقلالية المدقق الضريبي في :]زيادة الالتزام بقواعد السلوك المهني للتدقيق الضريبي[.	36	4,11	,854	,142
استقلالية المدقق الضريبي	36	4,1667	,62994	,10499
تلعب كفاءة المدقق الضريبي دور هام في] :اكتشاف معظم حالات التهرب الضريبي[.	36	4,56	,504	,084
تلعب كفاءة المدقق الضريبي دور هام في] :التقليل من عدد الشكاوي المقدمة من المكلفين لإدارة الضرائب[	36	3,89	1,166	,194
تلعب كفاءة المدقق الضريبي دور هام في] :زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية[	35	4,03	,891	,151
كفاءة المدقق الضريبي	36	4,1620	,65160	,10860
محددات جودة التدقيق الضريبي	36	4,2704	,37365	,06227

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
يساهم تخصص المدقق في مجال الضريبة في]المعرفة الدقيقة بطرق وأشكال الغش الضريبي المحتملة[.	17,667	34	,000	1,514	1,34	1,69
يساهم تخصص المدقق في مجال الضريبة في]زيادة القدرة على اكتشاف الأخطاء المتعلقة بالتسجيلات المحاسبية الضريبية[	13,117	34	,000	1,457	1,23	1,68
يساهم تخصص المدقق في مجال الضريبة في]اكتشاف حالات التلاعب بالحسابات)خاصة تضخيم النفقات وتقليل الايرادات[(	14,357	34	,000	1,486	1,28	1,70
تخصص المدقق في مجال الضريبة	23,534	34	,000	1,48571	1,3574	1,6140
تساهم استقلالية المدقق الضريبي في :]زيادة الثقة في جودة التصريحات الضريبية[.	9,037	35	,000	1,167	,90	1,43

تساهم استقلالية المدقق الضريبي في : [التقليل من ضغوط الأطراف الخارجية المتعلقة]	10,163	35	,000	1,222	,98	1,47
تساهم استقلالية المدقق الضريبي في : [زيادة الالتزام بقواعد السلوك المهني للتدقيق الضريبي].	7,802	35	,000	1,111	,82	1,40
استقلالية المدقق الضريبي	11,112	35	,000	1,16667	,9535	1,3798
تلعب كفاءة المدقق الضريبي دور هام في : [اكتشاف معظم حالات التهرب الضريبي].	18,520	35	,000	1,556	1,39	1,73
تلعب كفاءة المدقق الضريبي دور هام في : [التقليل من عدد الشكاوي المقدمة من المكلفين لإدارة الضرائب]	4,575	35	,000	,889	,49	1,28
تلعب كفاءة المدقق الضريبي دور هام في : [زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية]	6,832	34	,000	1,029	,72	1,33
كفاءة المدقق الضريبي	10,700	35	,000	1,16204	,9416	1,3825

محددات جودة التدقيق الضريبي	20,400	35	,000	1,27037	1,1439	1,3968

5- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والإختبار التائي لمتغير جودة التدقيق الضريبي:

الملحق (06)

Test T

Statistiques sur échantillon unique				
	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
ترتبط جودة التدقيق الضريبي بـ] :قلة الأخطاء المتعلقة بالإقرارات الضريبية[	35	4,31	,583	,098
ترتبط جودة التدقيق الضريبي بـ :]انخفاض حالات التهرب والغش الضريبي[.	35	3,94	1,056	,178
ترتبط جودة التدقيق الضريبي بـ :]زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية[.	35	4,09	,818	,138
جودة التدقيق الضريبي	35	4,1143	,55978	,09462

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
ترتبط جودة التدقيق الضريبي بـ[:قلة الأخطاء المتعلقة بالإقرارات الضريبية]	13,345	34	,000	1,314	1,11	1,51
ترتبط جودة التدقيق الضريبي بـ[:انخفاض حالات التهرب والغش الضريبي].	5,284	34	,000	,943	,58	1,31
ترتبط جودة التدقيق الضريبي بـ[:زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية].	7,854	34	,000	1,086	,80	1,37
جودة التدقيق الضريبي	11,776	34	,000	1,11429	,9220	1,3066

6-تحليل الانحدار :

- **أثر تخصص المدقق في مجال الضريبة على جودة التدقيق الضريبي**

الملحق (07)

Régression

Variables introduites/éliminées[a]			
Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	تخصص المدقق في مجال الضريبة[b]	.	Introduire
a. Variable dépendante : جودة التدقيق الضريبي			

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,598[a]	,358	,338	,30785
a. Prédicteurs : (Constante), تخصص المدقق في مجال الضريبة				

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1,742	1	1,742	18,377	,000[b]
	de Student	3,128	33	,095		
	Total	4,869	34			
a. Variable dépendante : جودة التدقيق الضريبي						
b. Prédicteurs : (Constante), تخصص المدقق في مجال الضريبة						

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,548	,636		2,434	,021
	تخصص المدقق في مجال الضريبة	,606	,141	,598	4,287	,000
a. Variable dépendante : جودة التدقيق الضريبي						

- **أثر استقلالية المدقق الضريبي على جودة التدقيق الضريبي**

Régression

Variables introduites/éliminées[a]			
Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	استقلالية المدقق الضريبي[b]	.	Introduire
a. Variable dépendante : جودة التدقيق الضريبي			
b. Toutes les variables demandées ont été introduites.			

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,691[a]	,478	,463	,27387
a. Prédicteurs : (Constante), استقلالية المدقق الضريبي				

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	2,336	1	2,336	31,148	,000[b]
	de Student	2,550	34	,075		
	Total	4,886	35			
a. Variable dépendante : جودة التدقيق الضريبي						
b. Prédicteurs : (Constante), استقلالية المدقق الضريبي						

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,561	,310		8,274	,000

	استقلالية المدقق الضريبي	,410	,073	,691	5,581	,000
a. Variable dépendante : جودة التدقيق الضريبي						

- أثر كفاءة المدقق الضريبي على جودة التدقيق الضريبي

Régression

Variables introduites/éliminées[a]			
Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	كفاءة المدقق الضريبي[b]	.	Introduire
a. Variable dépendante : جودة التدقيق الضريبي			
b. Toutes les variables demandées ont été introduites.			

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,716[a]	,513	,499	,26451
a. Prédicteurs : (Constante), كفاءة المدقق الضريبي				

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	2,508	1	2,508	35,839	,000[b]

	de Student	2,379	34	,070		
	Total	4,886	35			
a. Variable dépendante : جودة التدقيق الضريبي						
b. Prédicteurs : (Constante), كفاءة المدقق الضريبي						

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,561	,289		8,861	,000
	كفاءة المدقق الضريبي	,411	,069	,716	5,987	,000
a. Variable dépendante : جودة التدقيق الضريبي						