



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية  
فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق

بعنوان:

الرقابة الجبائية كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح  
(دراسة حالة بمديرية الضرائب عين صالح)  
خلال الفترة 2023

نوقشت واجيزت بتاريخ: 2023/06/17

تحت إشراف الأستاذ:

خروبي يوسف

من إعداد الطالب:

هيباوي حسان

السنة الجامعية: 2022-2023



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية  
فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق

بعنوان:

الرقابة الجبائية كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح  
(دراسة حالة بمديرية الضرائب عين صالح)

خلال الفترة 2023

نوقشت واجيزت بتاريخ: 2023/06/17

تحت إشراف الأستاذ:

خروبي يوسف

من إعداد الطالب:

هيباوي حسان

السنة الجامعية: 2023-2022

## الاهداء :

بسم الله والصلاة والسلام على رسول الله  
الحمد لله الذي وفقني في إتمام هذا العمل المتواضع  
والذي أهديه الى:

أعز ما أملك الى التي حفظتني بدعواتها ورضائها  
أمي العزيزة

الى الذي يرجع له الفضل في بلوغي هذا المستوى  
الوالد الكريم

الى الذي دعمني ماديا ومعنويا وعلمني أن الأعمال الكبيرة لا تتم الا بالصبر والعزيمة

عمي محمد

الى جميع افراد أسرتي

الى جميع الباحثين وطالبي العلم

# شكر وتقدير

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم (من لا يشكر الناس، لم يشكر الله عز وجل)

نحمد الله عز وجل الذي وفقنا في إتمام هذا البحث العلمي، فالحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه ملئ السماوات والأرض.

أتقدم بجزيل الشكر والتقدير الى كل من ساعدني في إتمام هذا البحث:

- الأستاذ الفاضل الدكتور يوسف خروي: على قبوله الإشراف على هذا العمل وعلى ما قدمه من

ملاحظات وتوجيهات أفادتنا في إنجاز هذا العمل، ولأعضاء لجنة المناقشة كل واحد بإسمه، على

الوقت والجهد الذي خصصوه لمطالعة هذا العمل

- كما أتقدم بالشكر والتقدير الى كافة عمال وموظفي مديرية الضرائب بولاية عين صالح

والى مكتب المحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات الأستاذ هياوي محمد على الشروحات والتوضيحات

التي قدموها لنا، والى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد من أساتذة وزملاء

## الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى البحث عن الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية، وذلك من خلال توزيع 55 استبيان ورقي والكتروني على عينة من المراقبين الجبائين ومحافظي الحسابات والمحاسبين، وقد اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي وباستخدام أداة spss للوصول الى نتائج الدراسة.

وقد لخص هذا البحث الى أن إدارة الضرائب تسعى جاهدة للحد من هذه الممارسات من خلال تحديث قوانينها والقيام بعدة من أنواع من الرقابة للأشخاص المشكوك فيهم أو المتحايلين وفرض عقوبات عليهم هذا من أجل الحد من هذه الممارسات والسعي الى العدالة الاجتماعية.

الكلمات المفتاحية:

الرقابة الجبائية، الضرائب، إدارة الأرباح، التهرب الضريبي، المحاسبة الإبداعية، تلاعبات محاسبية.

## Abstract :

This study aimed to search for the role played by fiscal control to limit profit management practices in Algerian institutions, by distributing 55 paper and electronic questionnaires to a sample of tax controllers, accountants and accountants. Results.

This research concluded that the tax administration is striving to reduce these practices by updating its laws and carrying out several types of control over suspicious or fraudulent persons and imposing penalties on them in order to reduce these practices and seek social justice.

## Keywords :

Tax control, Taxes, Earnings Management, Tax evasion, Créative Accounting, Accounting Manipulations.

فهرس المحتويات:

I	إهداء
II	شكر وتقدير
III	الملخص
IV	جدول المحتويات
VI	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال
أ	مقدمة
1	الفصل الأول: الادبيات النظرية لإدارة الأرباح والرقابة الجبائية
2	تمهيد
3	المبحث الأول: إدارة الأرباح
3	المطلب الأول: مفهوم واهداف إدارة الأرباح
3	الفرع الأول: مفهوم إدارة الأرباح
4	الفرع الثاني: أهداف إدارة الأرباح
5	المطلب الثاني: دوافع وأساليب إدارة الأرباح
5	الفرع الأول: دوافع إدارة الأرباح
7	الفرع الثاني: أساليب إدارة الأرباح
11	المطلب الثالث: نماذج قياس إدارة الأرباح ومخاطرها
11	الفرع الأول: نماذج قياس إدارة الأرباح
14	الفرع الثاني: مخاطر ونتائج إدارة الأرباح
16	المبحث الثاني: الرقابة الجبائية
16	المطلب الأول: مفهوم واهداف الرقابة الجبائية
16	الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
17	الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية
18	المطلب الثاني: الإطار القانوني للتحقيق الجبائي وأشكال الرقابة الجبائية
18	الفرع الأول: الإطار القانوني للتحقيق الجبائي
20	الفرع الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

24	المطلب الثالث: فعالية الرقابة الجبائية والعقوبات الجبائية على عمليات الغش
24	الفرع الأول: فعالية الرقابة الجبائية في ظل عصرنتها
27	الفرع الثاني: العقوبات الجبائية على عمليات الغش والتهرب الضريبي
30	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
30	المطلب الأول: دراسات حول إدارة الأرباح
30	الفرع الأول: الدراسات العربية
31	الفرع الثاني: الدراسات الأجنبية
32	المطلب الثاني دراسات حول الرقابة الجبائية
32	الفرع الأول: دراسات عربية
34	الفرع الثاني: دراسات أجنبية
36	خلاصة الفصل
37	الفصل الثاني: دراسة ميدانية حالة مديرية الضرائب ولاية عين صالح 2023
38	مقدمة الفصل الثاني
39	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية عين صالح
39	المطلب الأول: تعريف موجز لمديرية الضرائب
39	المطلب الثاني الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب ومهامها
43	المطلب الثالث: مهام مديرية الضرائب
44	المبحث الثاني: الدراسة الميدانية
61	خلاصة الفصل
62	خاتمة
65	قائمة المراجع
70	قائمة الملاحق

قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان	الرقم
45	يبيّن تحديد مستويات الموافقة	01
46	الثبت مجالات الدراسة والدرجة الكلية للأداة حسب معادلة كرونباخ ألفا	02
47	توزيع عينة المبحوثين حسب الجنس	03
47	توزيع عينة المبحوثين حسب متغير المستوى العلمي	04
48	توزيع عينة المبحوثين حسب متغير الخبرة العلمية	05
49	توزيع عينة المبحوثين حسب متغير الوظيفة	06
50	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات بعد برنامج الرقابة الجبائية	07
51	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات طرق الرقابة الجبائية	08
53	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات سلطة الرقابة الجبائية	09
56	تحليل إجابات العينة على محور إدارة الأرباح	10
58	نتائج تحليل إجابات العينة على المحور الأول الدراسة	11
59	نتائج معامل الانحدار الخطي للعلاقة بين الرقابة الجبائية على إدارة الأرباح	12



قائمة الاشكال:

الصفحة	العنوان	الرقم
04	دوافع ممارسة إدارة الأرباح	01
21	أشكال الرقابة الجبائية	02
41	هيكل مديرية الضرائب لولاية عين صالح	03
42	هيكل مفتشية الضرائب لولاية عين صالح	04
46	توزيع افراد العينة حسب الجنس	05
47	توزيع عينة المبحوثين حسب متغير المستوى التعليمي	06
48	توزيع عينة المبحوثين حسب متغير الخبرة المهنية	07
49	توزيع عينة المبحوثين حسب متغير الوظيفة	08

مقدمة

## توطئة:

ان التطور والتحديثات الذي تشهده الرقابة الجبائية وقوانين التشريعات الجبائية من أجل تطوير الأنظمة الضريبية وتكييفها مع النظام الاقتصادي الحر، وتفعيل آليات الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري من أجل إنعاش الاقتصاد ودفع عجلة التنمية وتحقيق أهدافها الاستراتيجية بالإضافة الا ان دورها لا ينحصر على مواجهة النفقات فقط، بل تتعدى ذلك من خلال كونها من أنجح الطرق او الوسائل لتحقيق العدالة الاجتماعية، ولذلك تسعى جاهدة في البحث عن نظام أو تشريع ضريبي محكم يمكنها من ذلك ويعمل على توعية وتشجيع المكلفين والحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي.

وبالتالي يمكن القول ان الرقابة الجبائية تعتبر من الإجراءات الضرورية التي يجب على الادارة الجبائية القيام بها بغرض المحافظة على حقوق الخزينة العمومية وذلك اعتمادا على مختلف الآليات والأدوات الفاعلة لأجل محاربة ممارسات إدارة الأرباح والتهرب الضريبي بمختلف أشكاله وبالتالي رفع نسبة التحصيل الضريبي من جهة وعلى حسن تطبيق القوانين والتشريعات الجبائية من جهة أخرى.

### الإشكالية الرئيسية:

كيف تساهم الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

### الأسئلة الفرعية:

وللإجابة على هذا السؤال المهم تقودنا الى طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية المكتملة، التي نحاول الإجابة عليها من خلال بحثنا، والمتمثلة في:

1. ما مدى فعالية الرقابة الجبائية؟
2. ما مدى ممارسة إدارة الأرباح في البيئة الجزائرية؟

### الفرضيات:

تم صياغة الفرضيات بناء على الإشكالية المطروحة، والتي كانت على النحو التالي:

1. تساهم الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؛
2. المؤسسات الجزائرية تتبنى سلوك ممارسات إدارة الأرباح؛

### أسباب اختيار الموضوع:

إن أسباب اختيار موضوع الرقابة الجبائية هو لما لها من دور كبير في مهنة التدقيق والمحاسبة والرغبة في معرفة طريقة عمل الرقابة الجبائية فالمدقق يجب عليه أن يتعرف على جميع القوانين الضريبية وطرق التحايل والتملص من القوانين الضريبية سواءا بالعمد او بغير عمد، ولهذا أردت دراسة هذا الموضوع لتوسيع المعارف وتسليط الضوء

على كل ما هو جديد في إطار الرقابة الجبائية، وكذلك لما للرقابة الجبائية من دور في تمويل الخزينة العمومية ومحاربة لظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

### أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة الى:

- إبراز الدور الفعال الذي تلعبه الرقابة الجبائية في الكشف عن التلاعبات والتهربات الضريبية مثل إدارة الأرباح والتي قد تكون مضرّة بالاقتصاد الوطني وحاربتها

- تبيان أهمية الرقابة الجبائية في تحقيق العدالة الاجتماعية

- الكشف عن ماهية إدارة الأرباح وهل هي مضرّة بمن يمارسها وبالاقتصاد الوطني

### أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الدراسة في:

- إيضاح طرق وأساليب الرقابة الجبائية وهذا لكونها ذات أهمية للإدارة الجبائية وللمكلفين بالضريبة معا وهذا لان النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي يعتمد على تصريحات المكلفين بالضريبة لذلك اعتمدنا على الرقابة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات الواردة

### صعوبات الدراسة:

- صعوبة الحصول على معلومات من طرف إدارة الضرائب حول دراسة الحالة
- قلة المراجع والكتب خصوصا باللغة العربية
- ضيق الوقت او الفترة الممنوحة للتعلم في الموضوع أكثر

### هيكل البحث:

تم تقسيم موضوع الدراسة الى:

#### مقدمة

**الفصل الأول:** الأدبيات النظرية لإدارة الأرباح والرقابة الجبائية ويتضمن ثلاث مباحث

المبحث الأول: تناولنا فيه الإطار المفاهيمي حول إدارة الأرباح المفهوم والأهداف والدوافع ثم تعرضنا الى أساليبها وطرق قياسها

المبحث الثاني: تناولنا فيه الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية المفهوم والأهداف والإطار القانوني وأشكالها وفعاليتها والعقوبات المطبقة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي

المبحث الثالث: تناولنا فيه الدراسات السابقة للرقابة الجبائية وممارسات إدارة الأرباح

**الفصل الثاني:** متعلق بدراسة حالة ويتضمن مبحثين

المبحث الأول: تقديم لمديرية الضرائب بعين صالح

المبحث الثاني: يتضمن عرض وتحليل نتائج الدراسة

**خاتمة:** وتتضمن أهم النتائج التي تم التوصل إليها، فضلا عن مجموعة من الاقتراحات والتوصيات

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية

لإدارة الأرباح والرقابة الجبائية

## تمهيد الفصل الأول:

تمثل الضريبة أهم الموارد المالية لدولة وذلك عن طريق المردودية المالية الناتجة عن تحصيل مختلف الضرائب، فهي تلعب دوراً أساسياً في مجال تجسيد الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية للدولة، ولتحقيق هذه الأهداف يتطلب نظام ضريبي محكم، خاصة وأن نظام الدولة يعتمد على تصريح المكلف بالضريبة بنفسه وهذا ما استدعى ضرورة إقامة ادره ضريبية تعمل على مراقبة التصريحات والتأكد من صحتها ومطابقتها مع الواقع والحد من الغش والتهرب الضريبي مثل إنقاص الأرباح او تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة وغيرها.

وتتجلى أهمية الرقابة الجبائية في الحد من هاته الممارسات في الفحص ومراجعة والتدقيق في القوائم المالية ومطابقة ما هو مصرح به مع ما هو الواقع.

من خلال هذا الفصل سنسلط الضوء على ماهية إدارة الأرباح وما هي أهدافها ودوافع ممارستها من قبل الإدارة، وكيف تسعى الرقابة الجبائية للحد منها من خلال القوانين والإجراءات المطبقة.

## المبحث الأول: إدارة الأرباح

سنتطرق في هذا المبحث الى إعطاء نظرة توضيحية حول إدارة الأرباح وماهي أشكالها ودوافع ممارستها وهل هي مضرّة بالمؤسسة التي تمارسها وماهي مخاطر ممارستها.

### المطلب الأول: مفهوم وأهداف إدارة الأرباح

#### الفرع الأول: مفهوم إدارة الأرباح

قدمت العديد من التعريفات لإدارة الأرباح نذكر منها ما يلي:

- التعريف الأول: هي أي سلوك تقوم به الإدارة ويؤثر في الدخل الذي يظهر في القوائم المالية ولا يحقق مزايا اقتصادية حقيقية، وقد يؤدي في الواقع الى اضرار بالشركة على المدى الطويل.<sup>1</sup>

- التعريف الثاني: عرفت إدارة الأرباح استخدام المديرين الحكم في التقارير المالية وفي هيكله المعاملات لغرض تغيير التقارير المالية اما لتضليل بعض أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي الضعيف للمؤسسة، او للتأثير على النتائج التي تعتمد على الأرقام المحاسبية المبلغ عنها.<sup>2</sup>

- التعريف الثالث: هي اختيار للسياسات المحاسبية من جانب الوحدة الاقتصادية لتحقيق أهداف معينة للإدارة، وتحدث عندما يستخدم المديرون المرونة المتاحة لهم للاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية، وكذلك حالات التقدير والحكم الشخصي لبعض البنود الظاهرة في التقارير المالية لهيكله الصفقات، لتعديل التقارير المالية، سواء أكانت لتضليل بعض أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي للوحدة الاقتصادية، أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بالتقارير.<sup>3</sup>

واستنادا للتعريفات السابقة يمكننا الاستنتاج بأن إدارة الأرباح هي ممارسات متعمدة تتبعها الإدارة عند إعداد وعرض التقارير المالية للشركة مستغلة المرونة المحاسبية والسلطة التقديرية الممنوحة لها لتقدير بعض عناصر التقارير المالية بقصد التأثير على أرباح الشركة اما بالزيادة او بالنقصان.

<sup>1</sup> Merchant, k & Rockness, J., (2002), **The ethics of managing earnings: An empirical investigation.** Journal of Accounting and Public Policy. Vol. 13, No. 1, P: 79,94

<sup>2</sup> Healy, P.& James M, Wahlen, (1999), **A Review of Earnings Management Literature and its Implication for Standard Setting Accounting Horizons**, pp: 365-383. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=156445>

<sup>3</sup> الداعور، جبر إبراهيم، أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية، دراسة تطبيقية، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد رقم 17، العدد الأول، غزة، فلسطين، جانفي 2009، ص823.



## الفرع الثاني: أهداف إدارة الأرباح

تهدف الإدارة الى تحقيق اهداف عديدة من خلال الاجراءات المحاسبية وفقا للمعايير المحاسبية وبما يتلاءم مع ظروف الادارة الداخلية والخارجية، لهذا تهدف الادارة من وراء قيامها بممارسة ادارة الارباح الى تحقيق عدة اهداف مع المضامين الناجمة عن القيام بها:

1- تخفيض نسبة التكاليف السياسية<sup>1</sup>:

أ. من أجل العمل على تحقيق وتلبية المتطلبات الحكومية (الاشراف الخاصة بالهيئات الحكومية)، التي تعتبرها

المؤسسة كالضغوطات الخارجية والعمل على مواجهتها بطرق سليمة محاسبيا.

ب. تلبية متطلبات التنظيمية (كفاية رأس المال).

ج. تخفيض ضريبة الدخل.

2- كلفة الحصول على الاموال مع استيفاء شروطها إما بشكل ثابت أو متناقص، في الآجال (القصيرة والمتوسطة والطويلة):

أ. تحديد عقود الدين والابتعاد عن عدم الالتزام بالشروط التعاقدية بين الاطراف ذات المصلحة.

ب. العمل على تلبية كافة الالتزامات التي من ضمنها سداد توزيعات الارباح.

3- تعظيم ثروة الإدارة<sup>2</sup>:

أ. من خلال تعظيم اجمالي الاجور والحوافز والمكافآت في الاجل القصير.

ب. زيادة الأمن الوظيفي للإدارة.

إن الهدف الرئيسي لإدارة الأرباح هو أن يكون الربح المعلن عنه أكثر استقراراً وثباتاً، الامر الذي يعطي انطبعا بانخفاض المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، وهذا يؤدي الى ارتفاع اسعار اسهمها وانخفاض تكايف الحصول على التمويل وكذلك يؤدي الى زيادة المستثمرين، فضلاً عن الاستفادة من المكافآت في حال تحقيق أداء مالي مستقر. وهناك عدة اهداف وهي<sup>3</sup>:

1- تعزيز أداء المؤسسة من خلال تحسين صورة القوائم المالية، من خلال زيادة الارباح المؤسسة المفصح عنه، وذلك بغرض المطابقة مع تنبؤات الارباح المحددة مسبقاً.

2- تجنب الاعلان أو عدم الافصاح عن الخسائر الناجمة في المؤسسة، لما له من أثر سلبي على وضع الادارة وعلى قيمة المؤسسة في السوق.

<sup>1</sup> نعمة شيماء هادي، أثر استراتيجيات إدارة الأرباح في تغير التدرج الانتمائي، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، 2018، ص193.

<sup>2</sup> خالد محمد اللوزي، أثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم، رسالة ماجستير، كلية الاعمال جامعة الشرق الأوسط، قسم المحاسبة والتمويل، 2018، ص22.

<sup>3</sup> حسام صكبان موحى، دور جودة التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح، كلية الإدارة والاقتصاد قسم العلوم المالية والمصرفية، جامعة الكوفة، رسالة لنيل درجة الدبلوم العالي في إدارة المصارف، 2019، ص46.

3- تعمل الادارة على التأثير بمقدار الضرائب المستحقة من خلال اعتراف مبكر بعض المصاريف أو تأجيل بعض الإيرادات.

4- تحقيق اهداف الادارة الذاتية، اذ كان تعاقد الادارة مع صاحب المؤسسة على أساس المكافآت الممنوحة للإدارة هي كنسبة من الأرباح، ففي هذه الحالة ستعمل الادارة على تعظيم الأرباح المعلن عنها.

### المطلب الثاني: دوافع وأساليب إدارة الأرباح

#### الفرع الأول: دوافع إدارة الأرباح

##### 1 . دوافع سوق المال

تظهر حوافز إدارة الأرباح المتعلقة بسوق المال عندما يكون لدى الإدارة تصور بوجود علاقة بين الأرباح المعلن عنها وقيمة الأسهم في السوق المالي (القيمة السوقية للشركة)، حيث تستخدم الإدارة أحكامها الشخصية والحرية المتاحة لها وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً للتلاعب بالأرقام المحاسبية المعلن عنها وتحسين صافي الربح، وذلك بهدف التأثير على أسعار الأسهم خاصة في الفترات التي تسبق طرح العروض العامة الأولية وعروض الأسهم التي تطرح لزيادة رأس مال المؤسسات القائمة، كما ترتبط دوافع إدارة الأرباح المتعلقة بالسوق المالي بتضخيم أرباح المؤسسة لتتناسق مع تنبؤات المحللين الماليين أو تنبؤات الإدارة نفسها، وذلك لمنع حدوث أي تقلبات أو تذبذبات في أسعار أسهم المؤسسة في المدى القصير. وكذا لتفادي العقوبات التي من الممكن أن تتعرض لها الشركة إذا فشلت في تحقيق توقعات المحللين الماليين، وأيضاً قد تقوم الشركات التي تواجه سنة سيئة بتحميل مبلغاً من المصروفات غير العادية على إيرادات السنة الحالية، وذلك بهدف تحقيق أرباح في السنوات المقبلة، وهو ما يعرف بالغسيل الكبير "big bath" والذي عادة ما يتم إجراءه عند تغيير الإدارة العليا وذلك لتطهير الميزانية استعداداً لبداية جديدة.<sup>1</sup>

##### 2 . الدوافع التعاقدية:

تستخدم البيانات المحاسبية للمساعدة في رصد وتنظيم العقود بين الشركة والملاك المتعددين، ونظراً لكون الأرقام المحاسبية أساساً للتعاقدات بين مختلف الأطراف المكونة للمؤسسة، فإن المديرين يقومون بإدارة الأرباح من أجل ضمان عدم خرق شروط هذه التعاقدات، حيث تنشأ عقود المكافآت الإدارية الصريحة والضمنية للملائمة

<sup>1</sup> سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد 03، جامعة الإسكندرية، مصر، 2008، ص 15.

بين مصالح الإدارة والمتمثلة في المكافآت أو الحوافز، وبين أصحاب المصالح الآخرين، وهناك نوعان من العقود، هما عقود الإقراض وعقود المكافآت.<sup>1</sup>

### 3 . الدوافع التنظيمية:

تتمثل في محاولة الإدارة تجنب بعض التكاليف التي تعتبرها ثقلا على كاهلها، وأهمها:

أ . **تخفيض تكاليف سياسية:** تتعرض بعض الشركات لضغوط سياسية تدفعها لتعديل أرباحها من اجل تجنب هذه التكاليف، ففي مجال الصناعة الكيماوية مثلا نجد ان الشركات الناشطة في هذا القطاع تخضع لتشريعات بيئية صارمة، كذلك شركات قطاع الصناعات الكهربائية التي تكون مسؤولة عن توفير الخدمات العامة.<sup>2</sup>

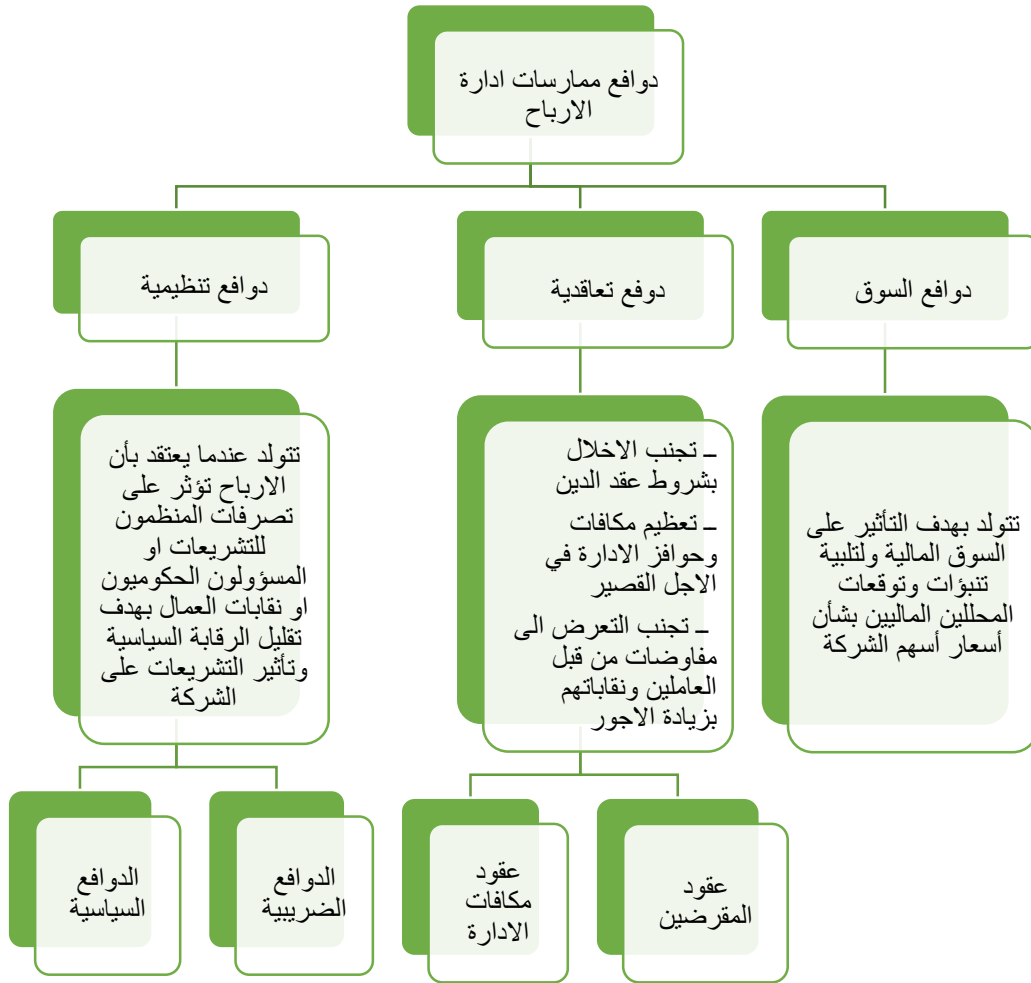
ب . **تخفيض الضرائب المدفوعة:** يمكن ان تخلق الضرائب التي تتحملها المنشأة حافزا لدى المديرين لإدارة الأرباح حيث قد يختار المديرون السياسات والطرق المحاسبية والتي يترتب عليها تخفيض الأرباح ومن ثم تخفيض الضريبة التي تتحملها المنشأة، وقد يكون ذلك مدفوعا بتحقيق وفورات نقدية كنتيجة لتخفيف الضريبة المدفوعة.

حيث أوضحت الدراسة ان اختيار السياسة المحاسبية تتأثر بالضرائب التي تدفعها الوحدة الاقتصادية وأوضحت أن الضرائب التي تدفعها الوحدات الاقتصادية قد تعتبر سبب جوهري لقيام الإدارة بإدارة الأرباح، حيث أشار الى أن الوحدات الاقتصادية قد تأخذ شكل تكتلات أعمال حتى يسهل إدارة الأرباح من خلال المعاملات البينية بين شركات المجموعة بحيث يتم تخفيض الأرباح لتخفيض مقدار الضرائب المدفوعة.

<sup>1</sup> هاشم حيدر يوسف، أسماء صالح مهدي، تحليل العلاقة بين التحفظ المحاسبي وإدارة الأرباح، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الكوفة، العراق، 2018، ص18.

<sup>2</sup> Yves, M (2011) vers une information comptable plus transparente : l'apport des recherches portant sur la gestion des résultats comptable. Manuscrit auteur comptabilité et connaissances, version 01. p03. France

## الشكل رقم 01: دوافع ممارسات إدارة الأرباح



المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على التعاريف السابقة

### الفرع الثاني: أساليب إدارة الأرباح

تعد القوائم المالية المعلنة محصلة لما تم القيام به من عمليات واحداث اقتصادية خلال الفترة المالية، اذ يخضع اعدادها لمعايير ومبادئ محاسبية مقبولة ومتعارف عليها، تحدد البيانات التي يجب شملها هذه القوائم، وتحكم عمليات تنظيمها وقياسها وتجميعها وتعديلها بالإضافة عرضها والافصاح عنها. وبما ان الإدارة هي المسؤولة عن اعداد وعرض القوائم المالية فإنها تلجأ تحت ظروف معينة الى اتباع ممارسات من شأنها التأثير على الأرقام المحاسبية المعلنة، بحيث تتم هذه الممارسات بشكل لا يتنافى في الظاهر مع المبادئ المحاسبية وبطريقة تؤدي الى اظهار الأداء المالي للشركة بشكل طبيعي لا يثير الشكوك والمخاوف لدى الأطراف المهتمة بوضع الشركة.

ان إدارة الأرباح قد تكون ناتجة عن الممارسات الطبيعية للنشاط الاعتيادي للشركة، او قد تكون ناتجة عن تدخل مقصود من قبل الإدارة بصد التأثير في الأرقام المحاسبية. وعليه فإن الأرباح المحاسبية يمكن أن تدار بأحد الطرق التالية:

**أولاً: إدارة الأرباح بطريقة طبيعية:** وتنتج الإدارة الطبيعية للأرباح من العمليات الإنتاجية والتمويلية والاستثمارية في الشركة، وهذه العمليات بطبيعتها ناتجة عن توليد الأرباح في الشركات دون وجود أي تأثير غير طبيعي منها<sup>1</sup>.

**ثانياً: إدارة الأرباح بطريقة مقصودة:** وهي ناتجة عن تدخل الإدارة في الأرباح بطريقة متعمدة تؤدي الى انتاج دخل بالمستوى الذي ترغب به إدارة الشركة، ويمكن التفرقة بين نوعين من الطرق المستخدمة في إدارة الأرباح بطريقة مقصودة وهما ادارة حقيقية للأرباح وإدارة محاسبية للأرباح

**1 . إدارة الأرباح الحقيقية:** يمكن للإدارة القيام بإدارة الأرباح من خلال اتخاذها لقرارات إدارية تخضع لسلطات وقرارات الإدارة، من خلال التحكم في حدوث بعض الأنشطة سواء اكانت متعلقة بالعمليات الإنتاجية او الاستثمارية او التمويلية، ويعني ذلك إمكانية تأجيل توقيت حدوث عمليات بيع أو شراء أو استثمار، أو تأجيل أو تقديم حدوث مصروفات معينة مثل مصروفات البحث والتطوير والاعلان ومصروفات الإصلاح والصيانة. ومن اهم الممارسات الحقيقية التي تستخدمها إدارات الشركات في إدارة أرباحها لدينا:

#### أ . إدارة المبيعات:

تعتبر إدارة المبيعات أحد الأساليب الحقيقية لإدارة الأرباح، ويمكن للإدارة من خلالها القيام بإدارة القرارات المتعلقة بالمبيعات، بالكيفية التي تؤدي الى نقل مبيعات السنوات التالية الى السنة الحالية لزيادة الأرباح في السنة الحالية، ففي السنة التي تكون فيها الأرباح منخفضة، قد تعتمد الإدارة زيادة مبيعات تلك السنة، ومن ثم زيادة أرباحها، والاستفادة من تأثيرها الإيجابي على سنة الحدث بالرغم من إمكانية حدوث تأثير سلبي على أرباح السنوات التالية. ويمكن حدوث تحقيق ذلك من خلال استخدام الإدارة لعدة ممارسات منها<sup>2</sup>:

- تقديم خصومات عالية على المبيعات - تخفيض أسعار البيع - قرب نهاية السنة المالية بهدف تعجيل المبيعات وهذا بدوره يؤدي الى ارتفاع حجم المبيعات بشكل كبير ونقلها من السنة المالية التالية (القادمة) الى السنة الحالية.

- تخفيض معدل الفائدة على المبيعات الآجلة.

<sup>1</sup> إبراهيم أحمد محمد النعاس، إدارة الأرباح المحاسبية والعوامل المؤثرة عليها في الشركات المساهمة الليبية - دراسة تطبيقية - رسالة استكمالاً لمتطلبات الاجازة العليا الماجستير في المحاسبة، جامعة بنغازي ليبيا، 2014، ص 46.

<sup>2</sup> حنفي محمد أحمد، دراسة أثر ظاهرة إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية - دراسة تطبيقية - رسالة دكتوراه، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2010.

- تخفيض قيمة الدفعة المقدمة عند البيع بالأجل.

- زيادة فترة الائتمان الممنوحة للزبائن عند البيع بالأجل.

#### ب . إدارة النفقات الاختيارية:

تستطيع إدارة المؤسسة التأثير على الأرباح من خلال التحكم في النفقات الاختيارية كالإعلان ومصاريف البحث والتطوير، حيث هذه الأخيرة يمكن للمؤسسة الاختيار بين اعتبارها مصاريف جارية تحمل في نفس فترة حدوثها، أو رسميتها واستنفاذها على مدى فترات زمنية معينة وبالتالي فإنه بإمكان إدارة المؤسسة اختيار الطريقة التي تعطي رقم الربح المرغوب فيه.<sup>1</sup>

#### ج . إدارة الإنتاج:

يمكن للإدارة القيام بإدارة أرباحها من خلال التحكم في حجم الإنتاج بالشكل الذي ترغب فيه، فمن خلال زيادة عدد الوحدات المنتجة يتم تخفيض التكاليف الثابتة للوحدة الواحدة من المنتج، وبالتالي تخفيض التكاليف الكلية للوحدة، كما ان زيادة الإنتاج يؤدي الى الزيادة في مخزون اخر المدة مما يؤدي الى الانخفاض في تكلفة البضاعة المباعة، ومن ثم زيادة الأرباح والوصول الى رقم الربح المستهدف. وعلى العكس من ذلك في حالة رغبة الإدارة في تخفيض الأرباح فإنها تقوم بتخفيض عدد الوحدات المنتجة، وهذا بدوره يؤدي الى زيادة تكلفة البضاعة المباعة، مما ينعكس على أرباح الفترة بالانخفاض.<sup>2</sup>

#### 2 . استخدام الطرق المحاسبية:

تنشأ العديد من الفرص لإدارة الأرباح من خلال الاسلوب المحاسبي الذي يعتمد على استخدام المتغيرات المحاسبية التي تتضمن اختيار السياسات والطرق المحاسبية، حيث تقوم إدارة الشركة باتخاذ قرارات تتعلق بالتقدير والقياس والتبويب، وتُتاح للإدارة مرونة نسبية في الاختيار بين هذه الطرق والبدائل، وممارسة التقدير الشخصي لمعالجة بعض الاحداث الاقتصادية، وذلك لتأثير على أرباح الشركة المتعلقة بالفترة المالية، كما يطلق على هذه المتغيرات المحاسبية بالمتغيرات المصطنعة أو الوهمية. ويشمل الأسلوب المحاسبي العديد من الوسائل المحاسبية التي يمكن ممارستها للتأثير في الأرقام المحاسبية والتي من بينها:

<sup>1</sup> إبراهيم العادي ورناء صقور، مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، 2014، ص: 393.

<sup>2</sup> الحشن، عماد محمد السعداني سيد احمد، دراسة أثر تنظيم الخدمات بخلاف مهام المراجعة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة القاهرة، 2010.

### أ . التغيير في السياسات المحاسبية<sup>1</sup>:

يحدث هذا التغيير عندما تتبنى الإدارة سياسة محاسبية تختلف عن سياسة محاسبية سابقة كانت تستخدمها الشركة، وأن يحظى كلا منهما بالقبول، وتمثل هذه التغييرات فيما يلي:

1. التغيير في سياسة تقييم المخزون كالتحول من طريقة الوارد أولاً صادر أولاً الى طريقة المتوسط المتحرك (المرجح)
2. التغيير في طريقة حساب الاستهلاك للأصول الثابتة كالتحول من طريقة القسط الثابت الى طريقة الاستهلاك المتسارع.
3. التغيير في الطرق المتبعة في ترجمة العملات الأجنبية
4. التغيير في طرق معالجة الأرباح والخسائر الناجمة عن الاستثمار في الأوراق المالية.

### ب . التغيير في التقديرات المحاسبية:

تتطلب عملية إعداد القوائم والتقارير المالية الاستخدام المتكرر للتقديرات المحاسبية للعديد من البنود، ويتعلق التقدير بما سيحدث في المستقبل وهو نتاج طبيعي يفرضه مبدأ الحيطة والحذر، ويعتمد التقدير على الخبرة الشخصية لإدارة الشركة ومدى معرفتها والمأهولة وتخصصها بالصناعة التي تعمل بها، وعادة ما تقوم الإدارة بإعادة التقديرات المحاسبية من فترة لأخرى مع وقوع أحداث جديدة أو اكتساب المزيد من الخبرة أو الحصول على معلومات إضافية، ومن امثلة هذه التقديرات المحاسبية ما يلي:

- أ. تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة.
- ب. تقدير قيمة الأصل كخردة في نهاية عمره الإنتاجي.
- ج. تقدير الالتزامات المحتملة الناتجة عن الضمانات.
- د. تقدير الالتزامات المحتملة المتعلقة بالدعاوي القضائية.
- هـ. التقديرات المتعلقة باحتساب مخصص ديون المشكوك في تحصيلها
- و. تقديرات نسب الإنجاز لعقود الانشاءان طويلة الاجل

### ج . إدارة الإفصاح المحاسبي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> أبو نصار محمد، حميدات جمعة، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص131.

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص441.

يمكن للإدارة من خلال إعادة تبويب المعلومات الواردة في القوائم المالية وعرضها بطريقة معينة التأثير على الأداء الحقيقي للمؤسسة، ورغم ان التغيير في التبويب لا يؤثر على النتيجة النهائية الا انه يؤثر على قدرة المستخدم بشأن فهم الأداء المالي للمؤسسة.

#### د . إيرادات او مصروفات وهمية:

يقوم المدراء في بعض الشركات بتسجيل إيرادات عن عمليات بيع وهمية او بعض المصروفات الوهمية بغرض تضخيم او تخفيض الأرباح، او تقليل الخسائر في فترة محاسبية معينة، وربما لأسباب ضريبية معينة ويتم ذلك عن طريق تزوير مستندات لعمليات بيع وهمية وتسجيلها في الدفاتر كمبيعات آجلة وفي وقت لاحق تقوم الإدارة بتسديد بعض مديونيات العملاء لإظهارها على انها مديونيات حقيقية<sup>1</sup>.

#### المطلب الثالث: نماذج قياس إدارة الأرباح ومخاطرها

##### الفرع الأول: نماذج قياس إدارة الأرباح:

بعد التعرف على ماهية إدارة الأرباح والدوافع التي تجعل بعض المؤسسات تلجأ للتلاعب بالأرباح وذلك بمجموعة من الأساليب سواء كانت قانونية او احتيالية سوف نتطرق الى نماذج قياس إدارة الأرباح.

##### أولا نموذج 1985 Healy:

يعتبر نموذج Healy من النماذج الاولى في قياس إدارة الأرباح حيث هو اول من طور المستحقات الكلية، حيث يعمل على تقسيم المستحقات الكلية الى اختيارية وغير اختيارية وذلك من خلال مقارنة متوسط المستحقات الكلية الراجمالي لأصول السنة السابقة، ويعتمد هذا النموذج على التنبؤ بإدارة الأرباح بشكل نظامي حيث يقوم على هذه المعادلة<sup>2</sup>:

$$EDACit = TACit/ Ait-1$$

حيث أن:

EDACit : المستحقات الكلية الاختيارية التقديرية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

TACit : المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

Ait-1 : اجمالي أصول للمؤسسة (i) في نهاية الفترة (t-1).

<sup>1</sup> محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، المؤتمر الولي السابع حول: تداعيات الازمة الاقتصادية العالمية على منظمات الاعمال، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، 10-11 نوفمبر 2009، ص10.

<sup>2</sup> حمزة بوسنة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح – دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس سطيف الجزائر، 2012، ص 115.



### ثانيا: نموذج (De Angelo,1986)

يعتبر نموذج De Angelo امتداد أو تعديل لنموذج Healy حيث يعتمد في قياسه لإدارة الأرباح على السنة السابقة كقياس للمستحقات الاختيارية، وعليه فهو يقيس إدارة الأرباح وفق حساب الفرق بين المستحقات الكلية بين فترتين وقسمتهما على اجمالي الأصول في نهاية الفترة الثانية، ويعتبر عدم وجود إدارة الأرباح إذا حصل هذه القسمة يساوي الصفر.<sup>1</sup>

$$EDACit = (TACit - Tacit-1) / Ait-1$$

حيث ان:

EDACit: المستحقات الاختيارية التقديرية للمؤسسة i خلال الفترة t

TACit: المستحقات الكلية للمؤسسة i خلال الفترة t

Ait-1: اجمالي اصول المؤسسة i خلال الفترة t-1

ومصدر خطأ القياس في هذا النموذج يأتي من اهمال المتغيرات التي تؤثر على الاستحقاقات في السنة الحالية، وهذا النموذج يفترض ان الاستحقاقات غير الاختيارية تتأثر استجابة للتغيرات في الظروف الاقتصادية ولا يراعي نموذج (Deangelo) التأثير في الظروف الاقتصادية.

### ثالثا: نموذج (Jones, 1991)<sup>2</sup>

يقترح (Jones,1991) نمودجا خفف من حدة افتراضات نموذج (Healy, 1985) وكذلك نموذج (Deangelo, 1986) بان الاستحقاقات غير الاختيارية ثابتة مع الاخذ بالحسبان عند تقدير الاستحقاقات غير الاختيارية الظروف التشغيلية الخاصة بكل شركة بهدف تحسين القدرة على التنبؤ بالمستحقات الاختيارية ويفترض هذا النموذج وجود متغيرين يعبران عن مستوى المستحقات الكلية فالمتغير الاول : الملكية الكلية للمصانع والمتغير الثاني : التغير في حساب راس المال العامل مثل التغير في الايرادات وقد استند (Chinedu & el,at) في ذلك الى فكرة مفادها انه يحاول السيطرة على اثار التغيرات في الظروف الاقتصادية للشركة على المستحقات غير الاختيارية في سنة الحدث (أي السنة التي يتم فيها افتراض إدارة الأرباح) ويتمثل نمودجه بالشكل الاتي:

$$NDACijt/Aijt-1 = \alpha_1(1/Aijt-1) + \alpha_2(\Delta REVijt/Aijt-1) + \alpha_3(PPEijt/Aijt-1)$$

حيث ان:

NDACijt: المستحقات غير الاختيارية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال فترة t

$\Delta REVijt$ : التغير في رقم أعمال المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) بين الفترتين (t) و (t-1)

<sup>1</sup> مسعود كسكس، التدقيق المحاسبي كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية - دراسة تطبيقية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة غرداية، 2020، ص20.

<sup>2</sup> بوسنة حمزة مرجع سابق ص117

$A_{ijt}-1$ : إجمالي أصول المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) في نهاية الفترة (t-1)

$PPE_{ijt}$ : إجمالي العقارات والممتلكات والآلات للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

$\alpha 1, \alpha 2, \alpha 3$ : معالم نموذج خاصة بالمؤسسة يتم تقديرها لمجموعة المؤسسات العينية التي تنتمي لنفس قطاع

النشاط وذلك لكل سنة من سنوات الدراسة.

#### رابعاً: نموذج Modified Jones 1995<sup>1</sup>

قدم هذا Dechow et al سنة 1995 نتيجة لتطوير لنموذج Jones 1991 حيث يقوم هذا النموذج بكشف

التلاعب الناتجة عن الإدارة والتي تؤدي الى تقديرات موجهة عند قياس المستحقات الغير الاختيارية والتي تؤثر في

قيمة المستحقات الاختيارية، حيث يكمن الفرق بين النموذجين في التغيير الحاصل في المبيعات النقدية كعنصر أكثر

عرضة للتلاعب.

$$NDA_t = \alpha 1(1/A_{t-1}) + \alpha 2[(\Delta Rev_t - \Delta Rect_t / A_{t-1})] + \alpha 3(PPE_t / A_{t-1})$$

$NDA_t$ : المستحقات غير الاختيارية لسنة t.

$1/A_{t-1}$ : نسبة 1 الى اجمالي الأصول لسنة سابقة.

$\Delta Rev_t$ : التغيير في إيرادات في السنة t.

$\Delta Rect_t$ : التغيير في حسابات العملاء في السنة t.

$PPE_t$ : التثبيتات المادية في السنة t.

حيث يعتبر نموذج جونز المعدل من بين النماذج الأكثر شيوعاً وقوة خلال تلك الفترة المستخدمة في الكشف عن

إدارة الأرباح.

#### خامساً: النموذج الصناعي (The Industrial Model)<sup>2</sup>

تم تطور النموذج الصناعي من قبل ( Dechow et.al ) حيث يعتمد في قياس الاستحقاقات غير

الاختيارية التي تكون ثابتة على مر الزمن (NDA) على وفق ما ورد في نموذج جونز. فبدلاً من محاولة تحديد

محددات الاستحقاقات غير النقدية بشكل مباشر، يفترض نموذج الصناعة أن التباين في محددات الاستحقاقات

غير الاختيارية شائع عبر الشركات في نفس الصناعة وهي تعد ذات دالة خطية أي أن المستحقات غير الاختيارية

يمكن ان ترتبط بعلاقات خطية مع وسيط الصناعة (Median Industry) لمجموع الاستحقاقات مع محددات

أخرى.

$$NDA_t = Y_1 + Y_2 \text{median} (TA_t / A_{t-1})$$

<sup>1</sup> مسعود كسكس، مرجع سابق، ص22.

<sup>2</sup> طلال حسن محمد، درجة ممارسة إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الكويتية لأساليب إدارة الأرباح وأثرها على ربحية تلك الشركات، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012، ص37.

حيث ان:

NDA<sub>t</sub>: المستحقات غير الاختيارية

Tat: إجمالي المستحقات في السنة

At-1: إجمالي الأصول لسنة سابقة (t-1)

Y1+ Y2: المعاملات الخاصة بالنموذج التي يتم تقديرها من خلال تحليل معادلة الانحدار لملاحظات مدة التقدير.

إجمالي المستحقات

ويحسب وفق منهج التدفقات النقدية:

$$TA_t = NI_t - CF_t$$

TA<sub>t</sub> : إجمالي المستحقات

NI : صافي الدخل من العمليات التشغيلية

CF<sub>t</sub> : صافي التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية

سادسا: نموذج (Kothari ، 2005)<sup>1</sup>

يعتبر النموذج الأكثر حداثة من بين النماذج السابقة في الدقة في الكشف عن إدارة الأرباح، حيث استطاع تقدير المستحقات من خلال ربطها بأداء الشركة بين الماضي والحاضر، ويمكن اعتبار نموذج كوثاري نموذج لتحسين فعالية النماذج السابقة، وذلك من خلال التحكم في العائد من الأصول ويحسب وفق المعادلة التالية:

$$NDA_t = B_1 + B_2 \text{median}(TA_t / A_{t-1})$$

NDA<sub>t</sub> : المستحقات الغير تخمينية في السنة t

Tat : إجمالي المستحقات في السنة t

At : إجمالي الأصول لسنة سابقة t-1.

الفرع الثاني: مخاطر ونتائج إدارة الأرباح

تثير ممارسات إدارة الأرباح جدلا حول ما إذا كانت هذه الممارسات يترتب عليها مخاطر على الرغم من إمكانية ممارستها في إطار شرعي، أم أن الامر لا يستدعي التخوف حيث أن هذه الممارسات تتم من خلال المرونة الموجودة في المرجعيات المحاسبية. ويمكن تحديد مخاطر ممارسات إدارة الأرباح في الآتي:

<sup>1</sup> Suhaily Hasnan, Rashdah Abdul Rahman, Sakthi Mahenthiran Management Predisposition, Motive, Opportunity and Earning Management for Fraudulent Financial Reporting in Malaysia, Working Paper 22 (24/07/2018).. [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1321455,](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1321455)

- محاولات الإدارة لإخفاء الأداء السيئ للمؤسسة، وما ينطوي عليه ذلك من احتمال تضليل مستخدمي القوائم المالية من الوضع المالي الحقيقي لها، وما يؤول اليه ذلك من إمكانية انهيارها وافلاسها.

- التمادي او المبالغة في ممارسات إدارة الأرباح التي تتيحها مرونة المعايير المحاسبية قد تتحول او تؤدي الى غش في القوائم المالية، والواقع ان التدخلات الإدارية يصعب تمييزها عن التطبيقات السليمة للمبادئ المحاسبية بسبب صعوبة تحديد نوايا الإدارة.

- صعوبة الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي، والمتمثل في مدى قدرته على التمييز بين ممارسات إدارة الأرباح وبين الغش وتحديد المنطقة الفاصلة بينهما، ذلك ان على المراجع الخارجي الا يتحفظ أو يمتنع عن ابداء الرأي او يعطي رأيا عكسيا لعدم وجود ادلة على ان ممارسات إدارة الأرباح تقود الى تقرير معدل، ذلك ان ممارسات إدارة الأرباح يدخل في نطاق المرونة المتاحة للإدارة من خلال المعايير المحاسبية الملزمة لها في الاختيار بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي.

- التأثير السلبي على بعض الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة، نتيجة عدم الشفافية والمصدقية في عرض القوائم المالية، مثل استثمارات الموردين والزبائن، حيث تتأثر قراراتهم بصورة سلبية نتيجة تشوه القوائم المالية نتيجة لممارسة إدارة الأرباح.

يؤكد Clikeman ان الإدارة تدرك بان ممارسات إدارة الأرباح بالرغم من انها تحقق منافع للمؤسسة في المدى القصير الا انها تؤدي الى حدوث مشاكل خطيرة في المدى الطويل، ومن اهم نتائجها نستعرض ما يلي<sup>1</sup>:

- **تخفيض قيمة المؤسسة:** ذلك ان الكثير من قرارات التشغيل تمس الأرباح قصيرة المدى، مثل تأجيل عمليات البيع، تأخير المصروفات الاختيارية، الا انها على المدى الطويل تحدث اضرار بكفاءة وفعالية المؤسسة.
- **فقدان وغياب المعايير الأخلاقية:** صحيح ان ممارسة إدارة الأرباح قد تكون شبه قانونية في بعض مجالاتها لكنها ممارسة مشكوك فيها من الجانب الأخلاقي، فعندما يأمر المدير مسؤول المبيعات بتأجيل المبيعات فانه بذلك يفقد المدير صلاحيته الأخلاقية حيث بعد ذلك لن يستطيع المدير انتقاد عملية البيع المشكوك فيها من قبل مسؤول المبيعات لان المدير أصبح شريك بالقرارات غير القانونية.
- **بقاء المشاكل التشغيلية بلا حلول لسنوات عدة:** حيث يتم إخفاء العيوب والمشاكل للحصول على ترقيات ومكافآت، ويتم التركيز على المصالح الشخصية ويتم اهمال مصلحة المؤسسة.

<sup>1</sup> Paul M. Clikeman, Where Auditors Fear to Tread: Internal Auditors Should be Proactive in Educating Companies on the Perils of Earnings Management and in Searching for Signs of its Use, Août 2003, Available from: [http://www.theiia.org/chapters/index.cfm/view.news\\_detail/cid/37/newsid/3043](http://www.theiia.org/chapters/index.cfm/view.news_detail/cid/37/newsid/3043), ( 25/03/2010 ).

- **العقوبات الاقتصادية وإعادة اعداد القوائم المالية:** قد تتعرض المؤسسة لعقوبات اقتصادية شديدة، ومن الأمثلة على ذلك ما قامت به بورصة الأوراق المالية الأمريكية من فرض عقوبات صارمة على المؤسسات الممارسة لإدارة الأرباح وتغريمها ملايين الدولارات، وطلبت منها إعادة احتساب أرباحها والاعلان عنها بشكل واضح.
- **النقطة الأساسية التي تثيرها ممارسات إدارة الأرباح هي ان التحويلات التي تحدث في الثروة في ظروف غير عادلة، فقد يحصل المديرون على مكافآت خيالية لا تتوافق والنتائج الحقيقية المحققة، كما ان ممارسات إدارة الأرباح ينتج عنها انتقال الثروة من المساهمين الجدد الى المساهمين القدامى او الى الإدارة نفسها.**

### المبحث الثاني: الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية إجراء ضروريا لمكافحة التهرب الضريبي كما أنها تكتسي أهمية بالغة، وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي قد لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة.

### المطلب الأول: مفهوم وأهداف الرقابة الجبائية

#### الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية:

- **التعريف الأول:** تعرف الرقابة الجبائية على أنها "التحقق من شمول الوعاء الضريبي للممول لكافة العناصر الخاضعة للضريبة، ومن صحة القيم المالية لهذه العناصر والتأكد من حقيقة المركز المالي للمول سواءا عند تحديد دين الضريبة أو عند النظر في اسقاطها
- **التعريف الثاني:** هي الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقيق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجبهم، وتسمح لها بتصحيح الأخطاء.<sup>1</sup>
- **التعريف الثالث:** هي نظام البحث والتقصي الموضوعي لظواهر المتعلقة بالعمليات الحقيقية، التي تتضمنها الاقرارات الضريبية التي يقدمها الممول بهدف التأكد من صدق تمثيل بيانات الاقرارات لنتيجة تلك العمليات وفقا لمتطلبات المحاسبة الضريبية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> ايت بلقاسم لامية. البات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي. شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2013، ص 30-31،

<sup>2</sup> خيري طه وإبراهيم طه. إطار مقترح لمؤشرات جودة الفحص الضريبي في ضوء التشريع الضريبي المصري الجديد. اطروحة دكتوراه 03. القاهرة، كلية التجارة، مصر. 2012.

وتعرف على أنها فحص التصريجات وسجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية او معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات، التي تحتويها ملفاتهم الجبائية. على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام، الاستفسار والاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريجات والوثائق المرفقة بها، ولا يكفي فقط بدراسة ومراجعة التصريجات، بل عليه ان يقوم بمقارنة بين ما هو به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للمول.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

تختص الإدارة الجبائية بتطبيق الرقابة الجبائية بصفتها الجهاز الفني الذي تخول له مسؤولية تنفيذ التشريع الجبائي عن طريق فرض وتحصيل الضرائب والرقابة عليها سعيا لتحقيق اهداف الرقابة الجبائية المتمثلة فيما يلي:<sup>2</sup>

#### أولا الأهداف الاقتصادية والمالية:

الهدف الأساسي للرقابة الجبائية هو مكافحة التهرب الضريبي بكل انواعه باستعمال مختلف الأساليب القانونية التي يمنحها المشرع الضريبي للإدارة الجبائية والمحافظة على الأموال العمومية من السرقة والنهب، وتوفير إيرادات إضافية للخزينة العمومية تعود على الانفاق العام وتؤدي الى رفاهية المجتمع.

#### ثانيا الأهداف القانونية

تتمثل الأهداف القانونية فيما يلي:

- التحقيق والبحث في مدى شرعية وصحة مختلف العمليات المالية المسجلة في الدفاتر المكلفين وتطابقها مع ما تم التصريح به للإدارة الجبائية
- التأكد من تنفيذ وتحصيل الضريبة وفقا للتشريع الجبائي
- مراقبة تطبيق القوانين والتشريعات وتعميمها على جميع الأشخاص المكلفين بها من خلال تأدية واجباتهم الجبائية وضمن الحقوق التي يستفيدون منها.

#### ثالثا الأهداف الإدارية

تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الجبائية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها ويمكن ان نجمل هذا الدور في النقاط التالية:

<sup>1</sup> عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2002، ص 46.

<sup>2</sup> جرتلي نجبية، فعالية الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي -دراسة حالة في مركز الضرائب- مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2018، ص36.

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك.

- تساعد الرقابة الجبائية في اعداد الاحصائيات كنسب التهرب الضريبي.

- إمكانية كشف التغيرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.

#### رابعا الأهداف الاجتماعية

يوجد هدفان رئيسيان هما:

- تحقيق العدالة والمساواة الجبائية بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي، وهو ما يؤدي الى زيادة الثقة بين المكلفين والإدارة الجبائية والتخفيف من حدة التهرب الضريبي.

- منع محاولة انحراف الممولين بمختلف اشكالها من سرقة او اهمال او تقصير في أداء واجباتهم الجبائية من خلال تطبيق الغرامات او فرض العقوبات.

#### المطلب الثاني: الإطار القانوني للتحقيق الجبائي وأشكال الرقابة الجبائية

##### الفرع الأول: الإطار القانوني للتحقيق الجبائي

لتنظيم الرقابة الجبائية، حدد المشرع الجزائري إطارا قانونيا لتلك العملية من خلاله وضح مختلف صلاحيات وحقوق الإدارة اتجاه المكلفين أثناء أدائها لمهمتها الرقابية.

بالمقابل حدد ضمانات المكلف لحمايته من مختلف أشكال التعسف و يتضمن هذا التنظيم الجوانب التالية:

حق الإطلاع - حق الرقابة - حق استدراك الأخطاء الإدارية - الضمانات الممنوحة للمكلف

- **حق الإطلاع**<sup>1</sup>: لمقتضى المواد من 45 إلى 64 من قانون الاجراءات الجبائية يمكن للمفتش الإطلاع على دفاتر المكلف و مستنداته قصد الحصول على المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق، وتعتبر عملية الإطلاع أداة فعالة في كل عملية مراقبة، وذلك إما لإتمام المعلومات الموجودة لدى الإدارة الضريبية أو للتأكد من صحة المعلومات المستخرجة من دراسة الملفات، ونشير أن عملية الإطلاع بمارسها أعوان الإدارة الضريبية الذين هم برتبة مراقب على الأقل مع التزامهم بالسري المهني عند أداء مهامهم، و يمارس الإطلاع في الإدارات العمومية و المؤسسات الخاصة و البنوك كما تختلف طريقة الإطلاع حسب طبيعة الهيئة المعنية، و يتضح ذلك كما يلي:

حسب المادة 45 من قانون الاجراءات الجبائية لا يمكن في أي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات، و كذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة، أن تدفع بالسري المهني أمام أعوان إدارة المالية الذين هم على

<sup>1</sup> المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية ص 24.

الأقل من رتبة مراقب و يطلبون منها الإطلاع على وثائق الخدمة التي توجد في حوزتها<sup>1</sup>. ولتسهيل عملية الإطلاع، يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي إن توافي سنويا إدارة الضرائب عن كل طبيب بكشف فردي يوضح رقم تسجيل المؤمن لهم، والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب والمبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج كما يجب على السلطة القضائية أن تطلع إدارة الضرائب بكل معلومات يمكن أن تساعد المفتش على كشف حالات التهرب.

**حق الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة:** حسب المواد من 45 إلى 64 من قانون الاجراءات الجبائية فإنه يتعين على جميع الشركات أن يقدموا عند كل طلب من أعوان الضرائب الدفاتر والمستندات الواجب مسكها طبقا للقانون التجاري

**حق الإطلاع لدى البنوك:** لقد سمح القانون الضريبي لأعوان الإدارة الضريبية حق الاطلاع على كشوفات وحسابات المكلفين بالضريبة الموجودة لدى البنك وجميع الهيئات المالية لذلك فان البنك ملزم إجباريا بتقديم جميع الكشوفات التي يطلبها المحقق الجبائي.

ولتمكين أعوان الإدارة الجبائية من أداء عملية الاطلاع على أحسن وجه، فرض المشرع جزاءات على كل من يعرقل عمل الإدارة الضريبية لحق الاطلاع سواء بالامتناع أو إتلاف الأوراق والمستندات التجارية، وذلك بمعاقبته بغرامة مالية قيمتها تتراوح بين 5000 دج و 50000 دج

**حق الرقابة:** يتمثل حق الرقابة في مجمل العمليات التي تسمح بالتحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف وذلك بمقارنتها بمعطيات خارجية، ويمكن التمييز بين شكلين للرقابة هما:

- التحقيق في المحاسبة ومعاينة الدفاتر والوثائق المحاسبية ومقارنتهما بعناصر الاستغلال للتأكد من صحة التصريحات المقدمة.

**- حق استدراك الأخطاء الإداري.** يتمثل حق استدراك الأخطاء في الإمكانية الممنوحة للإدارة الضريبية لإعادة النظر في فرض الضريبة وذلك بتعديلها أو فرض ضرائب جديد، وطبقا للمادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية، فانه يجوز استدراك كل خطأ يترتب سواء من نوع الضريبة أو في مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول<sup>2</sup>.

حسب المادة 326 ومن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 105 و 106 من قانون الاجراءات الجبائية، فإنه حدد الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء بأربع سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك

<sup>1</sup> المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية



ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية.

- الضمانات الممنوحة للمكلف: يحتاج المكلف إلى ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الضريبية عند قيامها

بمهمة الرقابة على الوثائق يجب ارسال الى المكلف وثيقة التسوية في ظرف مغلق ووصل استلام مع احترام المدة القانونية المحددة في المادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية. أما في حالة الإخلال بها فانه يؤدي إلى بطلان إجراء الرقابة ويمكن ذكر أهم هذه الضمانات:

- الإشعار بالتسليم وثيقة التسوية س4

- تحديد مدة الرد من تاريخ التسليم

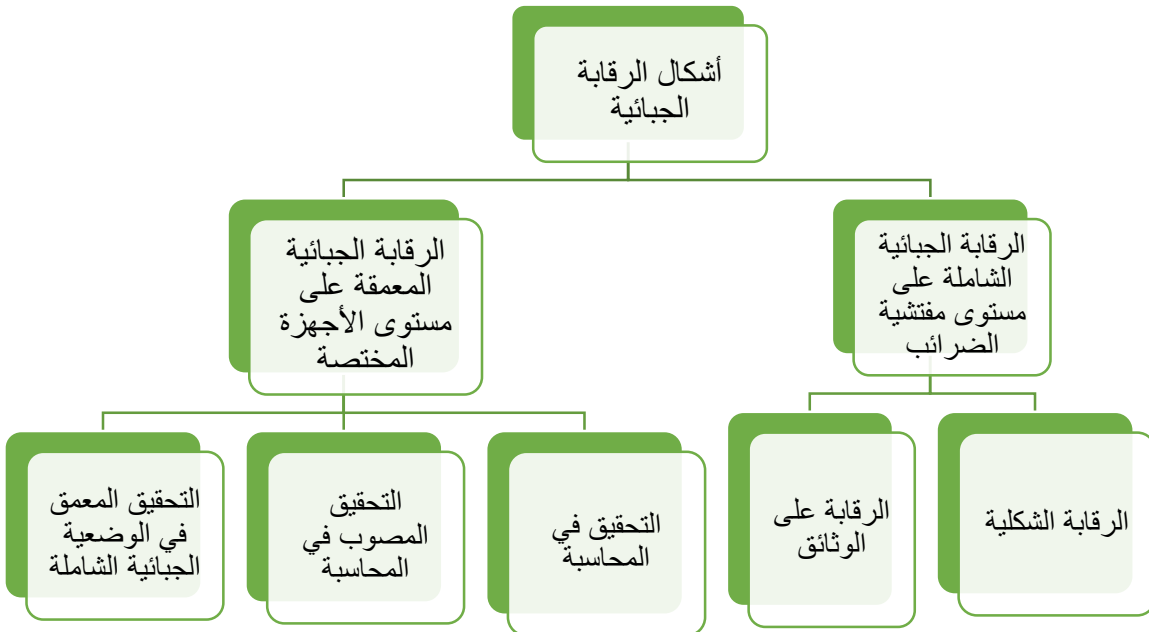
- تبليغ النهائي بالتسوية

- إمكانية الطعن في نتائج الرقابة بعد اصدار الجدول

الفرع الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

حدد التشريع الضريبي طريقة تسديد الضرائب والرسوم، التي تكون بالتصريحات أو بالإقرارات التي يقدمها المكلف لمصلحة الضرائب هذا ما جعل هناك ثغرات، تسهل للمكلف من خلالها التهرب من الضريبة، مما ألزم على الإدارة الجبائية البحث عن الوسائل تساعد في الحد من هذه الظاهرة، وصولاً إلى فكرة المراقبة التي تجعلها تتأكد من صحة الإقرارات المقدمة من طرف المكلف ومقارنتها بالعناصر والمعطيات الخارجية، وتتمثل اشكال الرقابة في:

الشكل 02: أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على تصريحات مديرية الضرائب

## أولاً: الرقابة الشاملة

### 1 . الرقابة الشكلية<sup>1</sup>:

وهي أول عملية تخضع لها التصريجات المكتتبة وتشمل جميع الإجراءات المتعلقة بتصحيح الأخطاء الكتابية والمادية في التصريجات التي يقدمها المكلف بالضريبة، إضافة الى التأكد من صحة هويته ومكان اقامته.

تعتمد الرقابة الشكلية على مراجعة التصريجات التي يقدمها المكلف بالضريبة داخل الإدارة الجبائية من طرف المراقبين الجبائيين، وتتركز أساسا على مراقبة شكل التصريح من حيث احترامه للقوانين الجبائية، كما تهتم بمراقبة عنوان المكلف بالضريبة والعناصر المتاحة في تحديد وعائه الضريبي دون التعمق في ذلك وتهدف الى:

– اكتشاف المعلومات الناقصة والمهملة ومحاولة تصحيحها.

– تصحيح الأخطاء المادية والكتابية المثبتة في التصريجات مثل أخطاء الجمع والترحيل المحاسبي

– مراقبة شكل وكيفية التصريجات

– التأكد من عنوان وهوية المكلف بالضريبة

### 2 . الرقابة على الوثائق:

تمثل المرحلة الموالية للرقابة الشكلية في الرقابة على الوثائق على مستوى مصلحة التحقيق، والتي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريجات الضريبية المكتتبة، من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الضريبية، انطلاقا من ملفاتهم الخاصة، وكذا مجمل المعلومات التي يمكن الحصول عليها من بعض الإدارات والمتعلقة بمعاملات تمت بين المكلف وهذه الإدارات<sup>2</sup>.

بالإضافة إلى ذلك ومن أجل المعلومات الإضافية، فإنه بإمكان المحقق طلب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف المعني عند الضرورة.

<sup>1</sup> بونوة شعيب، يوسفات علي، بوشري عبد الغاني، مداخلة بعنوان دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، الملتقى الوطني الأول حول أثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية في الجزائر، المركز الجامعي تلمسان، 13.14 جوان 2012.

<sup>2</sup> إسماعيل صاري، تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها، مع الإشارة لمديرية الضرائب لولاية سطيف، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 01، 2014، ص212.

- **التحقيق من التصريحات:** هذا النوع من التحقيقات هو أداة من الأدوات التي تستعملها الإدارة الجبائية لمراقبة التصريحات وذلك بقيامها بإعادة الكشف والتمحيص والتدقيق فيها والتأكد من مدى صحتها ومطابقتها للقوانين المنصوص عليها.

وتستعمل الإدارة الجبائية رقابة التصريحات كذلك لتحديد الضرائب والرسوم الواجب دفعها.

- **مجالات تطبيقها:** تمارس الإدارة الجبائية هذه الرقابة على تصريحات رقم الأعمال والأرباح لتحديد كل الضرائب والرسوم والإتاوات. تمارس الإدارة الجبائية رقابة التصريحات على المؤسسات والهيئات التي لها صفة التاجر والتي في نفس الوقت تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها وتتم ممارسة حق الرقابة على المؤسسات والمنشآت والهيئات المعنية خلال ساعات فتحها للججمهور وساعات ممارسة نشاطها.

- **كيفية سيرها:** تبنى عملية المراقبة على طريقة عملية وهذا حسب ما يواجه المفتش من حالات أثناء تأديته لمهمته فقد يقوم المراقب بطلب توضيحات وتبريرات كتابية وإذا استلزم الأمر يطلب المفتش دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات المتعلقة بموضوع الرقابة، كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعائهم ضروري ويطلب من هؤلاء تقديم توضيحات شفوية. في حالات رفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب شفويا أو في حالة ما إذا كان الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة كليا أو جزئيا للنقاط المطلوب توضيحها، يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابيا.

ويجب على هذه الطلبات الكتابية أن تبين بشكل صريح النقاط التي يرها المفتش ضرورة للحصول على توضيحات وتبريرات وتوجيهها إلى المكلف بالضريبة لتقديم ردوده في مدة لا يمكن أن تقل عن 30 يوم. للمفتش صلاحية تصحيح التصريحات، بشرط أن يرسل للمكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن يبين بكل وضوح كل من الأساليب التي دعت إلى هذا التصحيح وكذا مواد قانون الضرائب والتي تسمح بهذا التصحيح وفي نفس الوقت يقوم المفتش بدعوة المكلف بالضريبة إلى تقديم قبوله أو ملاحظاته في مدة 30 يوم، وبانقضاء المدة دون أي رد يحدد المفتش أساس فرض الضريبة مع مراعاة حق المعني في الاعتراض بعد إصدار جدول التسوية.

كما يمكن أن تكون تصريحات الخاضعين للضريبة الغير مدعمة بالمعلومات والوثائق المنصوص عليها في المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محل تصحيح تلقائي غير أنه إذا قدم الخاضع للضريبة بناء على طلب من المفتش محاسبة دقيقة من حيث الشكل وكفيلة بتبرير النتيجة المصرح بها، فإنه لا يمكن تصحيحها إلا تبعا للإجراء الحضورى الموصوف أعلاه.

ثانيا: الرقابة المعمقة

تعتبر الرقابة المعمقة كرقابة خارجية لأنها تتطلب التنقل الى أماكن مزاولة المكلفين لأنشطتهم ولهذا يطلق عليها اسم الرقابة بعين المكان الا أنها لا تتم بصفة دورية وانما تكون بطريقة مبرمجة تقوم بها أجهزة مختصة، حيث يتدخل أعوان الضرائب بصفة مباشرة من اجل التأكد من صحة ومطابقة ما صرح به المكلفون مع ما هو موجود على ارض الواقع، وذلك عن طريق القيام بفحص شامل لمختلف الدفاتر والسجلات ووثائق المعني. ويتم انتقاء الملفات الواجب مراقبتها بناء على عدة مؤشرات أهمها:

- أهمية الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع ارقام الاعمال المحققة

- مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل او المسير او الشركاء

- العجز المتكرر

- التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري

وتنقسم الرقابة المعمقة الى ثلاثة أنواع:

## 1 . التحقيق في المحاسبة:

هو مجموع العمليات الرامية الى فحص التصريحات الجبائية والملفات المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال في عين المكان، إذ يلزم هذا الفحص حسب المواد 09 و11 من القانون التجاري المكلفين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية، كما يمس كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين للنظام الحقيقي والملزمين بمسك المحاسبة.<sup>1</sup>

وتتمثل هذه الرقابة في اتباع كل الطرق والوسائل والكيفيات التي تساعد في صحة وتنظيم المحاسبة وفقا لقواعد وأسس عملية وعلمية باعتبار ان المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة وهي مصدر كل البيانات والمعلومات المالية.

لا يمكن اجراء التحقيق في المحاسبة الا من طرف أعوان الإدارة الذين لهم رتبة مفتش على الاقل

## 2 . التحقيق المصوب في المحاسبة<sup>2</sup>:

يتميز هذا النوع من الرقابة بأنه ينصب على نوع واحد او عدة أنواع من الضرائب، ولفترة كاملة او لجزء منها غير متتامة، او لمجموعة من العمليات او معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية. يخضع هذا التحقيق لنفس

<sup>1</sup> بومدين بكرتي ورشيد يوسف، دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، العدد 04، الجزائر، 2015، ص43.

<sup>2</sup> المادة 22 من قانون المالية التكميلي 2008.

القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبية، ومن خلال هذا النوع من الرقابة تحاول الإدارة الجبائية الوصول الى الأهداف التالية:

- = مراقبة ضريبية واحدة او عدة ضرائب لمدة تقل عن سنة جبائية واحدة
- مراقبة التخفيضات الممنوحة في مجال الرسم على القيمة المضافة المؤدية الى وجود رصيد دائن، إضافة الى الحصص الممنوحة والمعدلات المطبقة وطلبات الاسترداد
- مراقبة المراكز المحاسبية المدرجة في التصريح الجبائي ضمن جدول حسابات النتائج والخاصة بمخصصات الاهتلاك والمؤونات
- مراقبة العجز المتكرر والاعفاءات الممنوحة والارباح المعاد استثمارها
- مراقبة استرداد القروض الضريبية

### 3 . التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:<sup>1</sup>

قد يخضع الأشخاص الطبيعيين فقط للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة والذين يظهر من خلال معيشتهم وامتلاكهم للعقارات والمداخيل المصرح بها سابقا من طرف المكلف بالضريبة نصت على هذا التحقيق المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية (يمكن لأعوان الإدارة الجبائية ان يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر ام لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة ... ) وعليه فهذا التحقيق اضيق من التحقيقين السابقين، وذلك لأنه لا يتعلق من جهة الا بجزء واحد فقط من المكلفين، وهم الأشخاص الطبيعيين، ولا ينصب من جهة أخرى الا على نوع واحد فقط من الضرائب، وهي الضريبة على الدخل الإجمالي. وعلى العموم، فهذا التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الهدف منه هو التأكد من صحة الدخل المصرح به، وهذا من خلال البحث هل هو منسجم فعلا مع ما يملكه المكلف في ذمته المالية من سيولة نقدية، وارصدة بنكية، عقارات، منقولات... الخ بالإضافة الى البحث هل هذا الدخل متناسق حقيقة مع نمط معيشتة وعائلته ام لا. وبناءا على النتائج التي يتوصل اليها هذا التحقيق، يمكن لإدارة الضرائب الفصل هل ثمة هناك حالة تهرب ضريبي ام لا، وذلك في حال تبين للإدارة بان تصريحات المكلف التي ادلى بها مطابقة فعلا للواقع.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية ص15.

<sup>2</sup> عادل ذوادي، الحماية الدستورية لمبدأ سرية المعلومات الضريبية في التشريع الجزائري، مجلة المنار للبحوث والدراسات القانونية والسياسية، العدد الثاني، سبتمبر 2017، ص32.

## المطلب الثالث: فعالية الرقابة الجبائية والعقوبات الجبائية على عمليات الغش والتهرب الضريبي

الفرع الأول: فعالية الرقابة الجبائية في ظل عصرنتها:

التوجهات الاستراتيجية للرقابة الجبائية:

ترتكز حتمية الرقابة الجبائية على النظام المعلوماتي للإدارة الجبائية نتيجة لذلك يتعين عليه السماح بوضع وتطوير أدوات تساعد على برمجة موضوعية، منتقاة وهادفة مع ربط الإدارة المركزية والمصالح العملياتية بعقد يتقيدان به، وكل هذه الأهداف تتبعها التوجهات الاستراتيجية للرقابة الجبائية كما يلي<sup>1</sup>:

أ . الأبحاث الجبائية الخارجية:

- ان البحث عن المعلومة الجبائية هو في صلب الرقابة الجبائية، حيث يعود لمصالح الرقابة تطويره ووضع بين ايدي المصالح العملياتية من أجل تسخيره في البرمجة وتنفيذ كل أشكال الرقابة الجبائية  
- لهذا الغرض ينبغي ان يكون البحث عن المعلومات الخارجية عملية دائمة بالتركيز على وسائل قانونية لممارسة الرقابة الجبائية، والتي تتمثل في حق الاطلاع (المواد من 44 الى 68 من قانون الاجراءات الجبائية)، حق اجراء التحقيق (المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002) وحق المعاينة (المادة 74 من قانون المالية لسنة 2002).

ب . عقلنة برمجة الرقابة الجبائية:

- تخضع المعلومات الجبائية الخارجية التي ترسلها المصالح العملياتية بمديرية الابحاث والتدقيقات، الى تحليل المخاطر لتحقيق برمجة منتقاة وهادفة، بناء على الملاحظات والسلوكيات الاحتمالية.  
- يرتكز اسهام البرمجة في فعالية الرقابة الجبائية على أدوات ذات مصداقية التي تتمثل في قاعدة المعطيات التقنية وتحليل المخاطر.  
- بالإضافة الى هذه الأدوات تستند الإدارة الجبائية على إحصاء النسيج الجبائي ونتائج مراقبة الوثائق والمستندات من اجل عقلنة برمجة الرقابة الجبائية.

ج . تحسين مرونة إجراءات عملية التحقيق:

وضع استراتيجية للرقابة الجبائية يتطلب تغيير في اختيار نوعية الرقابة المتبعة حسب رهانات الجبائية، كما يتوجب على الإدارة المركزية والمصالح العملياتية التقيد بعقد بينهما، وعليه فالتسيير الجيد لسلسلة الرقابة الجبائية يتطلب ان تخصص:

- عملية المراقبة العامة للمحاسبة: رهانات مالية كبيرة وحالات التهرب الجبائي  
- التحقيق المصوب في المحاسبة: حالات طلبات استرداد الرسم على القيمة المضافة.

<sup>1</sup> تومي سمية، بن عمارة منصور، فعالية الرقابة الجبائية في ظل التوجهات الاستراتيجية لعصرنة الإدارة الجبائية -دراسة حالة الجزائر- مجلة الدراسات الجبائية، العدد 12، 2018، ص 47.

- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: حالات عدم التوافق في نتائج المقارنة بين المداخل المصروح بها من قبل الافراد وممتلكاتهم ووضعتهم المالية وعناصر طريقة المعيشة.

#### د . تحسين الاشراف على الرقابة الجبائية:

تهدف متابعة وتقييم الرقابة الجبائية الى مساعدة مديري الأبحاث والتدقيقات على التحكم في نجاعة عملية الرقابة الجبائية، حيث تم وضع مؤشرات تطويرية لقياس هذه النجاعة، كما تم اعداد أداة لمتابعة الرقابة الجبائية الخارجية من مرحلة البرمجة الى غاية مرحلة النزاعات.

#### ه . إنجاح عملية تطوير تعداد المحققين كما ونوعا:

- يمثل هذا المحور مركز اهتمام الإدارة الجبائية، اذ تهدف هذه الأخيرة الى تعزيز تعداد الموظفين المعنيين في مصالح

الرقابة الجبائية من جهة، وتحسين مردوديتهم من جهة أخرى، وذلك من خلال تأطير أنسب وتنظيم دورات

تكوينية أنجح (التعليمية رقم 447/و.م/م.ع/2012 المؤرخة في: 01 أكتوبر 2012).

- أما فيما يخص المحققين الاخرين فسوف يستفيدون من ملتقيات تكوينية من اجل تحسين كفاءتهم.

- أما فيما يخص عملية تكوين المفتشين فهي بنسبة ضعيفة جدا خاصة تكوين المفتشين الفرعيين في المجال الجبائي

والجمركي، مما يشير الى النقص المتواجد في الموارد البشرية فيما يتعلق بالمفتشين المحققين على مستوى الإدارات

الجبائية.

#### و . التعديلات التشريعية لتحسين إجراءات الرقابة الجبائية:

قامت الإدارة الجبائية بتعديلات جوهرية على مستوى المخطط التشريعي مع إعادة تعريف تدابير تطبيق اجراء

رفض المحاسبة وتأطير صارم جدا لحالات الرفض، حيث جاءت التعديلات في المادة 28 من قانون المالية لسنة

2014 المتعلقة بالإجراءات المنصوص عليها في المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية بهدف معالجة القصور

والنقائص المسجلة، حيث تم الغاء الصلة بين رفض المحاسبة واجراء فرض الضريبة تلقائيا، وذلك بإدخال مفهوم

ضرورة اثبات الطابع غير المقنع للمحاسبة ويتضح ذلك في نص المادة كما يلي: "لا يمكن رفض المحاسبة عقب

التحقيق فيها، الا اذا اثبتت الإدارة طابعها غير المقنع وذلك عندما يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق

الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد من 9 الى 11 من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات

والتنظيمات المعمول بها"

#### ي . تعزيز ضمانات المكلف بالضريبة (المحرر الجبائي):

- طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 12-334 المؤرخ في 2012/09/08، يعتبر المحرر الجبائي قرارا قطعيًا اتخذته الإدارة

الجبائية التي لجأ اليها المكلف بالضريبة حسن النية التابع لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات، حيث يتمثل هذا

الاجراء في الامكانية الممنوحة للمكلفين باستجواب الإدارة الجبائية على مسألة ما ازاء نص جبائي، وهذا يدل على

رغبة السلطات العمومية في إقامة مناخ من الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، وتكون أهميته بالنسبة للمؤسسات: لهم ميزة الممارسة في محيط قانوني أكثر حماية، وبالنسبة للإدارة الجبائية سيسمح هذا الاجراء بالكشف المبكر للنقائص او مخاطر التعسف المتعلقة في تفسير بعض النصوص الجبائية وبالتالي تجنب كل نزاع جبائي.

#### ن . الإدارة الجبائية الالكترونية ضرورة حتمية لزيادة كفاءة الرقابة الجبائية:

مواكبة للتطور الهيكلي الذي مس الإدارة الجبائية في الجزائر، كان لزاما عليها الاعتماد على تكنولوجيا الاعلام وتقنيات معالجة متطورة في جميع الاعمال الرقابية والإدارية، لذلك تبنت مشروع الإدارة الجبائية الالكترونية بهدف تقريب المكلف بالضريبة من الإدارة الجبائية ومساعدته على فهم القوانين الجبائية وتسهيل عمليات الرقابة الجبائية والتحصيل، من خلال الموقع الالكتروني الرسمي للإدارة الجبائية نظام جبايتك، للتصريح عبر الانترنت والحصول على مختلف وثائق التصريح الجبائي مع وجود دليل منهجي يشرح كيفية ملء هذه التصريحات.

#### الفرع الثاني: العقوبات الجبائية على عمليات الغش والتهرب الضريبي:

تعرف الجريمة الضريبية بأنها كل عمل او امتناع يترتب عليه الاخلال بمصلحة ضريبية يقرر القانون على ارتكابها عقابا. وهي تتميز عن سائر الجرائم بأنها تتضمن اعتداء على مصلحة الخزينة العامة، ولعل من أبرز الجرائم الضريبية وأكثرها شيوعا جريمة التهرب الضريبي مثل القيام استعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضريبة او إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة

#### 1 - عقوبات الزيادة بسبب نقص في التصريحات<sup>1</sup>:

تختلف باختلاف درجة المخالفات وتطبق على المكلف عند عدم قيامه بتسوية وضعيته في الآجال المحددة قانونا ولقد تناولتها مختلف القوانين الجبائية وهي مقررة في حالات معينة تتمثل في الزيادات بسبب النقص في تقديم التصريح فعدم التصريح بأسس وعاء ضريبية أو تبيان دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها نسبة:

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

15%: إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن 200.000 دج او يساويه.

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

وأضافت المادة 193 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أنه في محاولة القيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة موافقة لنسبة الاخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة. توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم اخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة.

<sup>1</sup> المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الفقرة رقم 01، المديرية العامة للضرائب 2023، ص75.



ولا يمكن ان تقل هذه الزيادة عن 50%. وعندما لا يدفع أي حق، تحدد النسبة 100%. وتطبق نسبة 100% عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.

## 2 - الغرامات الجبائية:

حسب نص المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>1</sup>:

- يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحاً بالوجود، المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون بدفع غرامة جبائية محددة بـ 30.000 دج، وهذا دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون.

- يعاقب بغرامة جبائية قدرها 50% من مبلغ كل عملية مصرح بها بمقتضى المادتين 176 و224 كل من:

1 . المكلفون بالضريبة الذين لا يقومون قبل انجاز هذه العمليات، بالتأكد من صحة أرقام السجلات التجارية وأرقام التعريف الجبائي لشركتهم التجاريين

2 . المكلفون بالضريبة اذين لا يقدمون، عند كل طلب من مفتش الضرائب، الوثائق المحاسبية والاثباتات المنصوص عليها بموجب نفس هذه المواد

حسب نص المادة 194 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>2</sup>:

تطبق الإدارة الجبائية على المكلفين بالضريبة المعنيين، في حالة معاينة التلبس الذي تنص على اجراءاته المادة 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية، غرامة مالية قدرها 600.000 دج، وذلك مهما كان نظام الاخضاع الضريبي.

يرفع هذا المبلغ الى 1.200.000 دج في حالة تجاوز رقم الاعمال، عند تاريخ اعداد محضر التلبس الجبائي، يتجاوز عتبة 8.000.000 دج المنصوص عليه في مجال نظام الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وزيادة على العقوبات المنصوص عليها سابقا، فانه يترتب على جنحة التلبس الجبائي اقضاء المكلفين بالضريبة من الاستفادة من الضمانات المنصوص عليها في المواد 19 و156 و158 من قانون الإجراءات الجبائية.

إذا تعرض المكلف بالضريبة خلال نفس الفترة لعقوبات لأسباب أخرى، فان هذه العقوبات تتعلق بمخالفات مختلفة عن تلك المنشئة للتلبس الجبائي. ويتعرض المكلف بالضريبة عندئذ لغرامة عن كل مخالفة وتطبق العقوبات بمعزل عن الغرامة المالية المنصوص عليها في هذه المادة.

حسب نص المادة 228 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>2</sup> المادة 194 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لسنة 2023، ص77.

<sup>3</sup> المادة 228 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023، ص88.

1 . علاوة على فقدان الاستفادة من التخفيض المنصوص عليه في المادة 219، يمكن ان يترتب على الأخطاء أو الإغفالات أو عدم صحة المعلومات الواردة في الجدول المفصل الخاص بالزبائن والمنصوص عليه في المادة 224 أعلاه، تطبيق غرامة جبائية من 1000 دج الى 10.000 دج، كل مرة ثبت فيها أخطاء أو اغفالات أو عدم صحة المعلومات المطلوبة.

2 . دون المساس بالعقوبات التأديبية المذكورة في المادة 303، من هذا القانون يعاقب بغرامة جبائية من 5.000 دج الى 50.000 دج، كل من قام بواسطة تقديم معلومات غير صحيحة أوردها في الجدول المفصل الخاص بالزبائن، بمناورات التملص من الوعاء أو من تصفية الضريبة.

### 3 - العقوبات الجنحية:

حسب نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:<sup>1</sup>

فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء الى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كلياً أو جزئياً، بما يأتي:

- غرامة مالية من 50.000 دج الى 100.000 دج، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق التملص منها 100.000 دج
- الحبس من شهرين (02) الى ستة (06) أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج الى 500.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق التملص منها 100.000 دج، ولا يتجاوز 1.000.000 دج.
- الحبس من ستة (06) أشهر الى سنتين (02) وغرامة مالية من 500.000 دج الى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق التملص منها 1.000.000 دج، ولا يتجاوز 5.000.000 دج.
- الحبس من خمس (05) سنوات الى (10) سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج الى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق التملص منها 10.000.000 دج.

ثانياً: عقوبات قانون الرسوم على رقم الاعمال

### 1 - العقوبات الجبائية:

حسب نص المادة 116 من قانون الرسوم على رقم الاعمال:<sup>2</sup>

- أ - إذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المدين، غير كاف، أو إذا طبق الخصم غير محله، يضاف الى مبلغ الرسوم التملص منها، النسب الآتية:
- 10%، إذا كان مبلغ الرسوم التملص منها المجموعة في السنة المالية أقل أو تساوي مبلغ 50.000 دج أو يساويه

<sup>1</sup> المادة 103 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2023، ص 113.

<sup>2</sup> المادة 116 من قانون الرسوم على رقم الاعمال 2023 ص 42

- 15%، إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 50.000 دج ويقل أو يساوي عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه

- 25%، إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 200.000 دج

ب - في حالة استعمال طرق تدليسية، تطبق غرامة بنسبة 100% على مجمل الحقوق.

وعلاوة على ذلك يمكن للإدارة الجبائية، أن تطلب تطبيق أحكام المادة 117 أدناه، في حالة تجاوز مبلغ الرسوم المغشوش فيها، نسبة 10% من مبلغ الرسوم المستحقة فعلا.

**ثالثا: عقوبات قانون الضرائب غير المباشرة**

**حسب نص المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة:<sup>1</sup>**

يعاقب كل من يستخدم طرقا احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها، بغرامة من 50.000 دج الى 200.000 دج وبالحبس من سنة الى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

### المبحث الثالث: الدراسات السابقة

#### المطلب الأول: دراسات حول إدارة الأرباح

##### الفرع الأول: دراسات عربية

أولاً: (دراسة الفار عبد المجيد الطيب 2006): بعنوان إدارة الأرباح أثر الحاكمية المؤسسية عليها، وعلاقتها بالقيمة السوقية للشركة، دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمال.

هدفت هذه الدراسة الى التعريف بظاهرة إدارة الأرباح، ودوافعها وطرق اكتشافها ووسائل الحد منها من خلال متغيرات الحاكمية المؤسسية الجيدة، كوجود لجنة تدقيق داخلي مستقلة ذات خبرة كافية تقوم بالإشراف على عملية اعداد القوائم المالية، ووجود مجلس إدارة مستقل وبحجم مناسب، ويتمتع بالخبرة الكافية، واشتمل مجلس الدراسة كل الشركات الصناعية المدرجة ببورصة عمان خلال الفترة الممتدة ما بين 2001-2004، وقد ضمنت عينة الدراسة 55 شركة.<sup>2</sup>

- ثانياً: دراسة ليلي ناجي مجيد الفتلاوي 2011:

<sup>1</sup> المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة ص 80-81  
<sup>2</sup> الفار عبد المجيد الطيب شعبان، إدارة الأرباح أثر الحاكمية المؤسسية عليها وعلاقتها بالقيمة السوقية للشركة -دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة ببورصة عمان- قسم المحاسبة، الأردن، 2006.

تهدف الدراسة الى بيان أثر تطبيق حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح حيث تلجأ بعض الشركات الى ممارسات إدارة الأرباح من خلال التدخل في عمليات القياس والافصاح المحاسبي للتأثير في الأرقام المحاسبية المقرر عنها مستغلة بذلك المرونة في المعايير المحاسبية للاختيار بين الطرائق والسياسات المحاسبية البديلة. وقد تم استعمال نموذج جونز المعدل لقياس ممارسات إدارة الأرباح، واستعمال مؤشرات طورت من قبل هيئة الأوراق المالية الصينية (CSRS) لقياس مستوى تطبيق حوكمة الشركات في 42 شركة مدرجة في سوق عمان للأوراق المالية و19 شركة مدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ومن كافة قطاعات العمل الاقتصادية ولمدة من 2006-2009.<sup>1</sup>

### ثالثاً: دراسة حلالة ريمة 2014:

تهدف هذه الدراسة الى معرفة إدارة الأرباح ودوره في تضليل جودة الكشوفات المالية، باعتبارها من الممارسات السلبية التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية بهدف تضليل كشوفاتها المالية، في الإطار المسموح لها قانوناً وهذا لتحقيق أهداف الملاك. ولهذا سوف نقوم بدراسة ميدانية لعينة مقصودة بنسبة (75%) تتكون من موظفي مصلحة المحاسبة والمالية، موظفي مصلحة المبيعات، محافظي الحسابات، وأساتذة جامعيين تخصص محاسبة ومالية. خلصت الدراسة الى أن إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية الجزائية تمارس بدرجة متوسطة وهذا راجع للعديد من العوامل أهمها أن أغلب المؤسسات هي صغيرة ومتوسطة وليست كبيرة، بالإضافة الى أنها تعد كشوفاتها المالية وفق النظام المحاسبي المالي وبالتالي هي ذات جودة، وان مبادئ حوكمة المؤسسات لها دور مهم في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح وتأثيراتها على الكشوفات المالية.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: الدراسات الاجنبية

#### أولاً: دراسة<sup>3</sup> (Nelson, et al. 2003):

والتي قام بها الباحثون، للتعرف على المداخل التي قد تلجأ اليها الإدارة في ممارسات إدارة الأرباح، وقد لخص الباحثون هذه الدراسة الى النتائج التالية:  
أ. أن هناك أربعة مداخل أساسية يمكن أن تتبعها الإدارة في ممارساتها لإدارة الأرباح وهي: تحقق الإيرادات، الاعتراف بالمصروفات، حالات الاندماج، وبعض الحالات الأخرى.

<sup>1</sup> ليلي ناجي مجيد الفتلاوي، أثر تطبيق حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الدكتوراه فلسفة في المحاسبة، قسم المحاسبة، جامعة بغداد، العراق، 2001.

<sup>2</sup> حلالة ريمة، إدارة الأرباح ودورها في تضليل جودة الكشوفات المالية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، السنة الجامعية 2013-2014.

<sup>3</sup> Nelson, M.V. Elliot, J.A. and Traply, R.L. Supplement 2003, How are Earnings Managed ? Examples from Auditors, Accounting Review.

ب . أن مدخل الاعتراف بالمصروفات كان أكثر المدخل التي لجأت إليها الإدارة في ممارسات إدارة الأرباح، ثم تلاها مدخل تحقق الإيرادات، ثم حالات الاندماج في المرتبة الثالثة.

ج . أن أكثر من 50% من تلك الممارسات كانت تركز بشكل أساسي على زيادة الأرباح في الفترة الحالية، بينما 31% منها كان هدفها تخفيض أرباح الفترة الحالية، في حين أن نسبة 16% من الممارسات لم يتم رصد تأثير واضح لها على أرباح الفترة الحالية.

ثانيا: دراسة (Gover , J. et al, 1995):

والتي حاول فيها الباحثون اثبات تلاعب إدارة الشركات في الدخل المعلن، وقد اثبتت الدراسة أنه في حالة ربط حوافز ومكافآت الإدارة بمستوى دخل الشركة المحقق فان إدارة الشركات تلجأ الى ممارسات لإدارة الأرباح من شأنها زيادة الدخل في فترات انخفاض الأداء، وعلى العكس في حالة ارتفاع مستوى الأداء الفعلي عن الأداء المعتاد فان الإدارة تلجأ الى تخفيض الدخل في تلك الفترات، ويكون الهدف الأساسي من وراء استخدام أي ممارسة في إدارة الأرباح هو زيادة استفادتهم من الحوافز والمكافآت خلال الفترات المالية للشركة والحفاظ على الاستمرارية في إدارة الشركة لأكبر عدد ممكن من الفترات.

ثالثا: دراسة (Baiman & Verrecchia, 1995)

حيث تناولت هاته الدراسة العلاقة بين ممارسة إدارة الأرباح وعقود مكافآت الإدارة، وتوصلت في نهايتها الى أن ارتباط عقود مكافآت الإدارة بالقيمة السوقية للمنظمة أو بقيمة الربح المحقق يجعل الإدارة تتبع سياسة محاسبية وأساليب قياس تلائم عملية زيادة الأرباح والحصول على أكبر قدر من الحوافز والمكافآت، وقد تكون ممارسة إدارة الأرباح الهدف منها تخفيض أرباح بعض السنوات واحتجازها لسنوات قادمة بغرض ضمان حصول الإدارة على مكافآت وحوافز في المستقبل خاصة في حالة ما اذا تحققت مستويات ربحية منخفضة في أي سنة من السنوات المالية المتتالية.

وأحيانا تلجأ الإدارة الى اتباع ممارسات من شأنها تخفيض الأرباح باستخدام طريقة الاستحقاق الاختياري في الفترات السابقة، وهذا يكون في حالة ما إذا كانت حوافز الإدارة في صورة حق شراء أسهم بأسعار منخفضة، وعلى ذلك فإنها تبدأ باتباع ممارسات تخفيض من قيمة الأرباح، وبالتالي تخفض من سعر السهم لتستفيد بحق شراء تلك الأسهم بسعر اقل، ثم تلجأ الإدارة نفسها بعد ذلك الى اتباع ممارسات معاكسة من شأنها زيادة الأرباح حتى تتمكن من بيع أسهمها بسعر اعلى من السعر الذي حصلت عليها به فيما سبق عند شرائها لتلك الأسهم.

رابعا: دراسة (Spyros, 2004)<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> Spyros, B. (2004), *Créative accounting in Small advancing countries : The Greek case*, Managerial Auditing Journal, Vol. 19 IssUE 3: 440,461.

من خلال استبيان وزع على الممارسين من مراجعين ومحاسبين حاولت هذه الدراسة الإجابة لبيان أسباب وأساليب ممارسة الشركات اليونانية لإدارة الأرباح، وقد تبين ان الشركات الكبيرة تضخم الأرباح بدافع الحصول على التمويل الخارجي، اما الشركات الصغيرة فتخفض الأرباح من اجل التقليل من الضرائب التي تفرض على الدخل.

خامسا: دراسة (Hanlon et.al. 2006):<sup>1</sup>

درس هذا البحث تأثير سلسلة زمنية من التغيرات في الالتزام الضريبي الدفترى Book tax conformity على محتوى المعلومات المفيدة التي يتضمنها الدخل الدفترى، وقد ناقش فكرة التأثير التشجيعي للشركات للتقرير عن أرباح دفتري منخفضة وتخفيض المعلومات التي تحتويها الأرباح الدفترية والذي تسببه الزيادات في الالتزام الضريبي الدفترى الالزامي، وتمت الدراسة على عينة من الشركات التي تزايد فيها الالتزام الضريبي الدفترى بسبب التغير في قانون الضريبة، وقد توصل البحث لانخفاض في المحتوى المعلوماتي للدخل الدفترى المتسق مع هذا البحث، وما له صلة بالبحث الحالي هو أسلوب التغير في ناحية الالتزام من خلال دخول أساس الاستحقاق كالتلاعب في أسلوب التقرير عن الدخل لأهداف الضريبة، حيث ان الالتزام الالزامي شجع على تخفيض الدخل المقرر من اجل توفير الضرائب.

## المطلب الثاني: دراسات حول الرقابة الجبائية

### الفرع الأول: دراسات عربية

أولا: دراسة (خديري صبرينة، جنينة عمر)<sup>2</sup>

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على واقع الرقابة الجبائية في الجزائر، في ظل تنوع وتعقد النسيج الجبائي في الجزائر، حيث تم عرض وتقييم الوضعية الحالية للرقابة الجبائية، والتطرق لها كمنهج لقياس حجم التهرب الجبائي واداة لمحاربه في نفس الوقت، ومن خلال هذا المنطلق تم تحليل الحصيلة المالية لمختلف أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر وعدد القضايا المحقق فيها في الفترة (2001-2017)، كما تم عرض آليات تفعيل هذا الجهاز الرقابي لرفع الإيرادات الجبائية والقضاء على مختلف حالات التهرب، الغش والتعسف الجبائية ومن أبرز ما خلصت اليه الدراسة، أن التحقيق المحاسبي والرقابة على الوثائق لهما أكبر نسب مساهمة في رفع مردودية الرقابة الجبائية مقارنة بالتحقيق المصوب والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، الامر الذي يستدعي استحداث بعض الإصلاحات في جهاز الرقابة الجبائية من أجل تحسين آدائه وضمان تحقيق التوجهات الاستراتيجية المسطرة.

<sup>1</sup> علي محمود رمضان، أثر إدارة الأرباح لدى الشركات على قياس الربح الضريبي، دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، 2014، ص14.

<sup>2</sup> خديري صبرينة، جنينة عمر، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية، دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2011-2018، مخبر الدراسات البيئية والتنمية المستدامة، جامعة العربي التبيسي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية.

## ثانيا: دراسة عفاف شراد<sup>1</sup>

هدفت هذه الدراسة الى ابراز الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، خاصة ان المؤسسات أصبحت تتلاعب في القوائم المالية من اجل تخفيض نتيجتها المحاسبية وبالتالي تخفيض نتيجتها الجبائية أي تقليص الوعاء الضريبي.

ولتحقيق أهداف البحث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لمعالجة مختلف الجوانب النظرية لكل من المحاسبة الإبداعية والرقابة الجبائية، وكذا تقنيات الرقابة الجبائية المعتمدة في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتم تصميم استبيان مكون من 30 عبارة، تم توزيعه على مجتمع الدراسة المتمثل في المفتشين بمديرية الضرائب ولاية ورقلة، ليتم في الأخير اعتماد 37 استمارة صالحة للتحليل الاحصائي، وقد توصلت الدراسة الى عدة نتائج أهمها:

✓ تعتمد الرقابة الجبائية على تقنية التحقيق المحاسبي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تهدف للتهرب من الضريبة بشتى الأساليب؛

✓ اتفاق عينة الدراسة على دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

## ثالثا: دراسة بودرواز أيوب وشريفي أسامة

هدفت هذه الدراسة لاستكشاف العلاقة بين الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل وتحسين عملية التحصيل الضريبي، حيث تشكل الرقابة الجبائية عاملا ضمن النظام الضريبي في قدرتها على ادارته بعدالة ومساوات. ان استراتيجية الرقابة الجبائية تدل على زيادة وتعزيز الالتزام الضريبي الطوعي وكشف وردع حالات عدم الالتزام من خلال تطبيق الأنواع المختلفة للرقابة التي تعتبر أدوات قانونية مفروضة على الافراد المكلفين بالضريبة عن طريق هياكل الإدارة الجبائية المتعددة. وباعتبار الجزائر تعتمد على جمع مواردها من الضرائب وخاصة الجباية البترولية وفي ظل تراجع أسعار البترول في السنوات الأخيرة، تسعى الدولة لتعويض الجباية البترولية بالجباية المحلية العادية، لتغطية النفقات العامة مما يستوجب على الدولة تشديد الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، للحفاظ على توازن ميزان مداخيل الضرائب والرسوم، إضافة الى أن الرقابة لوحدها غير كافية للقضاء على ظاهرة الغش والتهرب الضريبي مما يستوجب على الدولة اتخاذ التدابير والإجراءات التنظيمية والتشريعية لتدعيم آليات الرقابة الجبائية في التقليل من هذه الظاهرة وزيادة الفعالية للتحصيل الضريبي.<sup>2</sup>

## الفرع الثاني: الدراسات الأجنبية

<sup>1</sup> عفاف شراد، دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية –دراسة ميدانية لآراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب ولاية ورقلة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماستر أكاديمي الطور الثاني، قسم العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2022.

<sup>2</sup> بودرواز أيوب، أسامة شريقي، الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية تخصص محاسبة وجباية، جامعة محمد البشير الابراهيمي، برج بوعريبيج، السنة الجامعية 2020-2021.

أولاً: دراسة (Clement Olatunji, Olaoye Ayoblawol, Adewale Ogundipe) (2018)، مقال بعنوان *Application of Tax Audit and Investigation on Tax Evasion Control in Nigeria*، تطرقت هذه الدراسة الى إشكالية التهرب الجبائي وكيفي رفع الإيرادات الجبائية في نيجيريا خلال عملية الرقابة الجبائية، حيث تم معالج الموضوع عن طريق استبيان تم توجيهه للقائمين بعملية الرقابة الجبائية على المستوى المركزي والقاعدي بدولة نيجيريا، وبعد تجميع الإجابات وتحليل نتائج الاستبيان خلصت الدراسة الى أن الرقابة الجبائية على المستندات داخل المكاتب لها تأثير معنوي في التقليل من حجم التهرب الجبائي، في حين الرقابة الجبائية الميدانية ليس لها أثر معنوي في الحد من حجم التهرب الجبائي، وأرجعت الدراسة السبب في ما قد يواجه محقق الضرائب من مشاكل ومشاجرات مع المكلفين بالضريبة، الامر الذي يستوجب حماية المحققين الميدانيين بأعوان الأمن لأداء مهامهم ورفع أداء التحقيق الميداني في مجال محاربة التهرب الجبائي.<sup>1</sup>

ثانياً: دراسة (Jean Bosco Hareliman) (2018):

بعنوان *Effect of Tax Audit on Revenue Collection In Rowanda* سعت الدراسة الى توضيح أثر الرقابة الجبائية على الإيرادات الجبائية الاجمالية بدولة رواندا، حيث قام الباحث بجمع بيانات الدراسة باستخدام استبيان، وشمل مجتمع الدراسة مختلف المشاركين في عملية الرقابة الجبائية، من رؤساء المكاتب، رؤساء فرق التحقيق الجبائي، والمحققين الجبائيين، حيث تم اختيارهم عن قصد لأنهم هم الذين يتعاملون مع المكلفين بالضريبة ويفرضون الاطار القانوني الذي أقره المشرع الجبائي، شمل حجم العينة 87 فرد، تم استخدام اخذ العينات العشوائية بسبب بساطته وعدم تميزه، ولأنه يتيح فرصة متساوية لكل شخص ليتم اختياره، وباستخدام نموذج الانحدار المتعدد لتحليل العلاقة بين الرقابة الجبائية والايادات الجبائية على سلسلة زمنية قدرت بخمس سنوات، ومن النتائج المتوصل اليها ان الرقابة الجبائية بمختلف اشكالها لها تأثير فعلي على تحصيل الإيرادات، حيث أنه وفقاً للاختبارات (t) هناك أهمية في العلاقة بين الإيرادات الجبائية المحصلة قبل وبعد عملية الرقابة الجبائية فجميع اشكالها مهمة لأنها تضيف شيئاً ما الى الإيرادات الجبائية وبالتالي يجب تفعيلها لأنها تساعد الحكومة في رفع حجم الإيرادات الجبائية، وتضمن ان يتم تقديم عوائد مرضية من قبل المكلفين بالضريبة لتحسين درجة الالتزام الطوعي وتحصيل المبالغ المستحقة وتحويلها الى خزينة الدولة.<sup>2</sup>

ثالثاً: دراسة (Azer and Asaf 2015)<sup>3</sup> بعنوان مدى إمكانية تطبيق أسلوب المراجعة الالكترونية في تنفيذ

إجراءات الرقابة الجبائية بأذربيجان

<sup>1</sup> خذيري صبرينة، جنينة عمر، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12/ العدد 02، 2019، ص 320-336.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق

<sup>3</sup> حمداوي أمينة، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة لمديرية الضرائب ام البواقي، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي فرع علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي، 2018، ص 13.



هدفت الدراسة الى التعرف على مدى إمكانية تطبيق أسلوب المراجعة الالكترونية في تنفيذ إجراءات الرقابة الجبائية لنظام المعلومات المحاسبية الالكترونية للممولين، بهدف تقليل مخاطر التهرب الضريبي بأذربيجان، وذلك نسبة لانتشار الشركات الكبرى التي تستخدم نظم المعلومات الإلكترونية وخلصت الدراسة التي تمت على 30 حالة تطبيقية الى عدة نتائج منها اختصار زمن عملية الرقابة الجبائية بنسبة 30% تقريبا لكل من الممولين والإدارة الضريبية، زيادة نسبة عائد الضرائب المحصلة.

مقارنة بين دراستي والدراسات السابقة:

أوجه التشابه

من خلال التطرق ومراجعة الدراسات السابقة، نجد ان هناك العديد من الدراسات التي تناولت الرقابة الجبائية وممارسات إدارة الأرباح، حيث نجد ان معظم الدراسات التي تناولت موضوع إدارة الأرباح قامت بمعالجتها من خلال قياس مدى ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسة

تعتبر الرقابة الجبائية هي الالية الوحيدة في الجزائر التي تعتمد عليها الدولة في الحد من كل اشكال التهرب الضريبي

أوجه الاختلاف:

بعض الدراسات السابقة تناولت متغير الرقابة الجبائية كموضوع مستقل أما البعض الاخر قد تناول ممارسات إدارة الأرباح كموضوع مستقل في حين ان دراستنا جمعت بين المتغيرين الرقابة الجبائية وممارسات إدارة الأرباح. تطرقنا في دراستنا الى الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وماهي الطرق التي تقوم بها في كشف هاته الممارسات وكيفية محاربتها من خلال الجزاءات والعقوبات وكيف تسعى الإدارة الضريبية الى تحسين علاقتها مع المكلفين

### خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل الى الجانب النظري حيث تم التعرف على إدارة الأرباح التي تستخدم من قبل الشركات والمؤسسات لتضليل الجهات المعنية والتخفيض من الأرباح أو زيادتها حسب كل غرض مثل تسجيل ايراد مزيف وغيره، لهذا جاءت الرقابة الجبائية للحد من هذه الممارسات باستخدام وسائل وأساليب وأشكال رقابة على القوائم المالية التي تعدها هاته الشركات والبحث عن الخلل والتلاعبات ان كانت موجودة وفرض عقوبات للحد منها.

## الفصل الثاني

دراسة ميدانية حالة مديرية الضرائب ولاية عين صالح

2023

## تمهيد الفصل الثاني:

بعد أن تعرفنا في الجانب النظري عن مفاهيم إدارة الأرباح والرقابة الجبائية وكذلك الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في الحد من هذه الممارسات، وكذا أهم الدراسات السابقة في هذا المجال، لا بد أن نعزز ذلك بدراسة ميدانية بـمـديـريـة الضـرائـب لولاية عين صالح والذي سنتطرق إليه في هذا الفصل من خلال التعرف على المديرية وفروعها وكذلك من خلال توزيع استبانة على عينات من المراقبين الجبائيين والمحاسبين ومحافظي الحسابات وكل الذين لهم تعاملات مع إدارة الضرائب.

وقد تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين كالآتي:

❖ المبحث الأول: تقديم لمديرية الضرائب لولاية عين صالح

❖ المبحث الثاني: الدراسة الميدانية

❖ الخاتمة:

## المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية عين صالح

تتولى مديرية الضرائب إدارة متطلبات تحقيق الضرائب وجبايتها وتنظيم حساباتها ومتابعة ديونها وتحديد إجراءات وأسس الجباية الضريبية، سنتعرض في هذا المبحث الى لمحة عن مديرية الضرائب بولاية عين صالح ثم الهيكل التنظيمي لها ومهامها.

### المطلب الأول: تعريف موجز لمديرية الضرائب

تعد محاربة التهرب الضريبي هي المهمة الأولى للإدارة الجبائية، وهذه المهمة ليست سهلة، لذلك عليها أن تفرض وجودها عن طريق التدخلات المستمرة وعمليات الإحصاء المتتابة، وكذلك عمليات التحقيق والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة عن طريق الاتصال مع المصالح الأخرى، ولا يمكن لها أن تقوم بكل هذه المهام إذا لم تكن مهيكله بشكل جيد، وتقوم الإدارة الجبائية بالمهام المتعلقة بالتدقيق الجبائي عن طريق المصالح المكلفة بالوعاء، والتحقق والتحصيل لمختلف الضرائب والرسوم.<sup>1</sup>

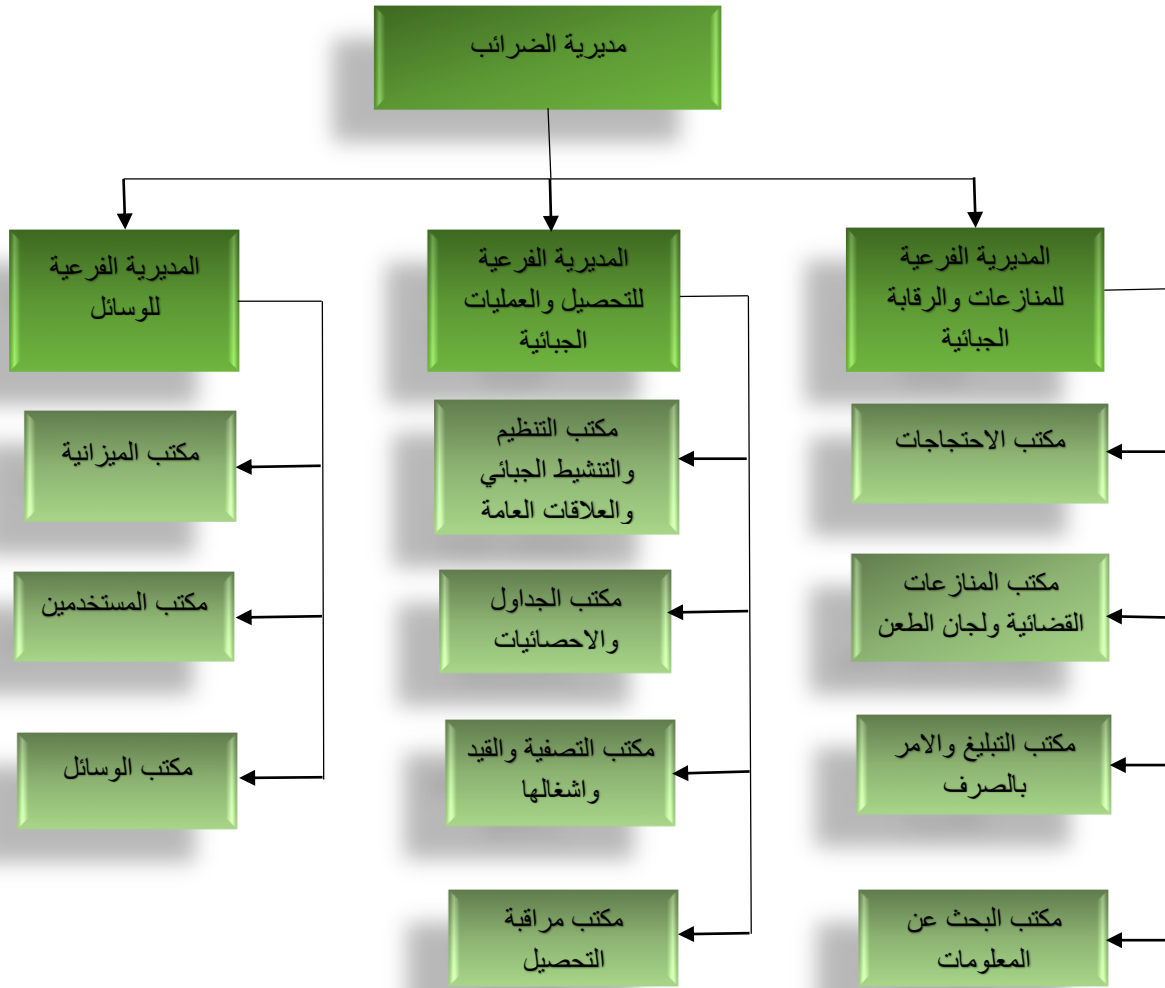
### المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب ومهامها

تتكون مديرية الضرائب لولاية عين صالح من مصالح داخلية وتتمثل في 3 مديريات فرعية ومفتشية ضرائب وقباضة ضرائب، ويعود سبب تجمعها في مكان واحد كون ولاية عين صالح من بين الولايات الجدد، بعدما كانت تابعة لولاية تمنراست.

تتمثل المديريات الفرعية في المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية، المديرية الفرعية للتحصيل والعمليات الجبائية، المديرية الفرعية للوسائل وتقع كلها في الطابق العلوي لمديرية الضرائب، أما في الطابق الأرضي فتوجد المفتشية وقباضة الضرائب.

<sup>1</sup> سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015، ص221.

### الشكل 03: هيكل مديرية الضرائب لولاية عين صالح



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات المؤسسة

ثانيا: مهام كل مديرية

#### 1- المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية: وتكلف بضممان

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الاعفائية، وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة.
- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة.
- تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

- إعداد برامج البحث والمراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.

## 2- المديرية الفرعية للتحصيل والعمليات الجبائية تكلف بـ:

- التكفل بالجدول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذلك وضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر وأتاوى.

- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة.

- التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها ان تحسن الناتج الجبائي.

- مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.

- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار.

- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها.

- متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.

## 3- المديرية الفرعية للوسائل

- تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب.

- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

### تقديم مفتشية الضرائب بعين صالح:

هي عبارة عن مؤسسة عمومية ذات طابع مالي اقتصادي تضم 5 مصالح يتواجد بها أعوان تختلف درجاتهم ومراتبهم من مفتش قسم ومفتش مركزي ومفتش رئيسي ومفتش ومراقب... تنحصر هذه المصالح فيما يلي:

- مصلحة العقارات والطابع.

- مصلحة جباية الشركات والمهن الحرة.

- مصلحة الضريبة على الدخل الإجمالي.

- مصلحة الضريبة على أرباح الشركات.

- مصلحة التدخلات.

## نشأة المفتشية

فتحت المفتشية أبوابها بمقر الولاية سنة 1982 كفرع متكفل ببلدية عين صالح حينها وحول الى مقر البلدية في مارس 1986 وكانت تضم 3 مفتشيات حسب النظام القديم وهي:

- مفتشية الضرائب المباشرة.

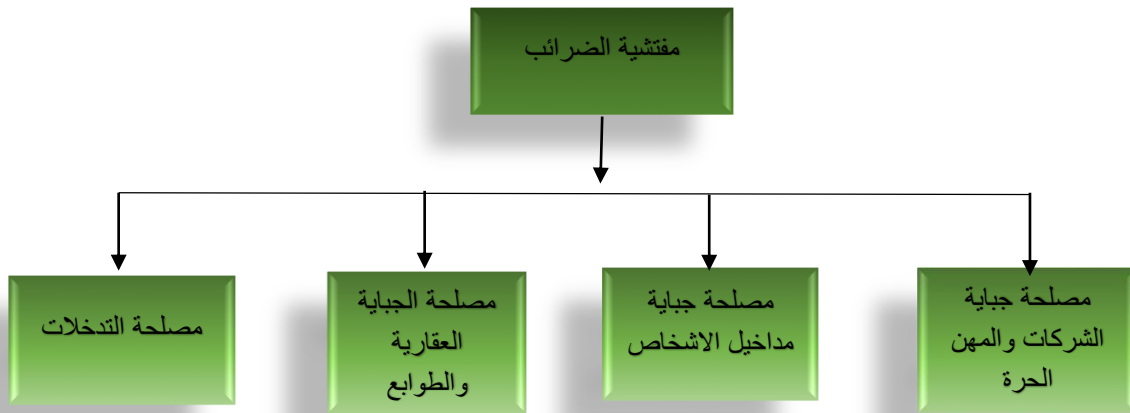
- مفتشية الضرائب غير المباشرة.

- مفتشية التسجيل والطابع.

بحيث كل مفتشية مستقلة عن الأخرى استقلال تام ويشمل مجالها كل من اينغر و فقارة الزوى وعين صالح.

ونظرا لإعادة الهيكلة لإدارة الضرائب حسب المرسوم رقم 94/46 والمؤرخ في 20-02-1994 والذي حدد الهيكل الجديد للمفتشية حيث تم ضم المفتشيات الثلاث فيما يعرف بمفتشية الضرائب المتعددة المهام بعين صالح وتم تنفيذ القرار في 05-10-1994، وأصبحت المفتشية تتكفل بكل الشؤون الجبائية.

### الشكل 04: الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب بعين صالح



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على معطيات المؤسسة

### المطلب الثاني: مهام مديرية الضرائب

- تحصيل الضرائب والغرامات والرسوم بمختلف أشكالها.

- معالجة الشكاية الجبائية.

- الرقابة الجبائية والبحث عن المادة الخاضعة للضرائب.



- تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة الغش والتهرب الجبائيين.
- السهر على التكفل بالمنازعات الإداري والقضائية المتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم أيا كانت طبيعتها.
- توفير أدوات تحليل ومراقبة تسيير ومردودية مصالح الإدارة الجبائية، لاسيما مؤشرات نجاعة المصالح الجبائية.
- السهر على تحسين علاقات المصالح الجبائية مع المكلفين بالضريبة.

## المبحث الثاني: الدراسة الميدانية

### أولاً: مجتمع الدراسة

يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث، يتكون مجتمع الدراسة من الموظفين العاملين في المجال المحاسبي والجبائي ومحافظي الحسابات، وتم اختيار هذا المجتمع بناء على الدراسات السابقة لكونه يحقق أغراض الدراسة باعتبارهم على علاقة مباشرة مع المجال المحاسبي والجبائي، وقد تم توزيع (55) استبانة ورقية ورقمية على العاملين بمديرية الضرائب وعلى مجموعة من المحاسبين الذين لهم علاقة بالمجال المحاسبي والجبائي، تم توزيعها عن طريق التسليم والاستلام غير المباشر أي إعادة الاتصال بالفرد مرة ثانية للاستلام، حيث بعد عملية التوزيع تم استرجاع (55) استبانة بنسبة استرجاع بلغت (100%) وبذلك خضع للتحليل (55) استبانة.

### ثانياً: أدوات الدراسة

كما أشرنا سابقاً، فإننا استخدمنا في هذه الدراسة الاستبيان كأداة لجمع البيانات تم تصميمه بناء على الدراسات السابقة الموضحة، وللإجابة على أسئلة الاستبيان تم استخدام مقياس ليكارت الثلاثي، حيث قمنا بتقسيم الاستبيان إلى ثلاثة محاور وهي:

✓ **المحور الأول:** ويتعلق بالبيانات الشخصية الخاصة بالعاملين محل الدراسة (الجنس، العمر، المستوى العلمي، المنصب المشغول، الخبرة)

✓ **المحور الثاني:** يتناول دور الرقابة الجبائية، ويتكون من 15 سؤال موزعة على 3 ابعاد هي برامج الرقابة الجبائية، طرق الرقابة الجبائية، سلطات الإدارة الجبائية

✓ **المحور الثالث:** يتناول إدارة الارباح

وللإجابة على العبارات الخاصة بالرقابة الجبائية وإدارة الأرباح في الاستبيان تم الاعتماد على مقياس "ليكارث الثلاثي"، نظرا لاستخدامه في الكثير من الدراسات السابقة، وقد كانت الخيارات المتاحة أمام كل عبارة تتمثل فيسلم الاستجابة على فقرات الاستبانة من (03) استجابات حسب تدرج ليكارث الثلاثي وهي:

(موافق) أعطيت (03) درجات، (محايد) أعطيت (02) درجات، (غير موافق) أعطيت (01) درجة واحدة؛

وقبل اختبار الفرضيات نحاول معرفة آراء واتجاهات أفراد العينة من خلال تحليل عبارات كل أدوات من أدوات الاستبيان، حيث ارتبط الفقرات بمقياس ليكارث الثلاثي والذي يعبر من خلاله أفراد العينة عن مدى موافقتهم (اتجاه ورأي إيجابي لأفراد العينة) أو إعدام موافقتهم (اتجاه ورأي سلبي لأفراد العينة) لكل عبارة من عبارات الاستبيان ضمن خمس درجات كما يلي:

ولتحديد مستويات الموافقة استخدمنا الأدوات الإحصائية التالية:

- المتوسط الحسابي بغية التعرف على متوسط إجابات المبحوثين حول عبارات الاستبيان ومقارنتها.

- والانحراف المعياري ويوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة فكلما اقتربت قيمته من الصفر فهذا يعني تركيز الإجابات حول درجة المتوسط الحسابي وعدم تشتتها.

المدى لتحديد طول الفئة = (أعلى درجة (موافق) - أدنى درجة (غير موافق) / عدد المستويات، وهذا لتحديد اتجاهاتهم نحو كل عبارة هل هم: موافقون، أم محايدون أو غير موافقين

تحديد طول الفئة باستخدام المدى حيث:  $0.8=5/(4-1)$

حيث نحصل على مجالات كما يلي:

الجدول رقم 01: يبين تحديد مستويات الموافقة

الاتجاه	المتوسط المرجح	الأوزان	الرأي
منخفض	(01.66-01.00)	01	غير موافق
متوسط	(02.33-01.67)	02	محايد
مرتفع	(03.00-02.34)	03	موافق

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام (SPSS v26)

ترتيب العبارة من خلال أهميتها في المحور بالاعتماد على أكبر قيمة متوسط حسابي في المحور وعند تساوي المتوسط الحسابي بين عبارتين فإنه يأخذ بعين الاعتبار أقل قيمة للانحراف معياري بينهما.

**الأساليب الإحصائية المستخدمة:** تم إخضاع البيانات إلى عملية التحليل الإحصائي باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS v26) وتم الاعتماد على بعض الاختبارات، بالإضافة إلى الأساليب الإحصائية الوصفية والتحليلية كذلك الأشكال البيانية كما يلي:

**الأساليب الإحصائية الوصفية التالية:** التكرارات، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية، من أجل وصف المتغيرات العامة ومتغيرات البحث.

**المتوسط الحسابي:** وهو متوسط مجموعة من القيم أو مجموع القيم المدروسة مقسوم على عددها، وذلك بغية التعرف على متوسط إجابات الباحثين حول الاستبيان ومقارنتها بالمتوسط الحسابي الفرضي المقدر بـ(05) لأن التنقيط يتراوح من (01) إلى (05) وهو يساعد في ترتيب الفقرات حسب أعلى متوسط.

**الانحراف المعياري:** ذلك من أجل التعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة اتجاه كل فقرة أو بعد والتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضيات، ويوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة فكلما اقتربت قيمته من الصفر فهذا يعني تركيز الإجابات وعدم تشتتها، وبالتالي تكون النتائج أكثر مصداقية وجودة، كما أنه يفيد ترتيب العبارات أو الفقرات لصالح الأقل تشتتاً عند تساوي المتوسط الحسابي المرجح بينها.

**اختبار الصدق والثبات:** بالاستعانة بمعامل كرونباخ ألفا لقياس الثبات ومعامل الارتباط بيرسون

**ثبات الأداة:** لتحديد ثبات الأداة تم إيجاد معاملات الثبات لمجالات الدراسة والدرجة الكلية باستخدام معادلة كرونباخ ألفا حيث وصلت درجات الثبات الكلي (0.956) وهو معامل ثبات يفي بأغراض الدراسة والجدول (02) يبين ذلك:

الجدول رقم 02: الثبات لمجالات الدراسة والدرجة الكلية للأداة حسب معادلة كرونباخ ألفا

الرقم	المجال	عدد العبارات	معامل كرونباخ ألفا	النتيجة
01	الرقابة الجبائية	15	0.778	ثابت
02	برامج الرقابة الجبائية	07	0.883	ثابت
		22	0.810	

المصدر: من إعداد الطالب وفقاً لمخرجات برنامج (SPSS26)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن معامل ألفا كرونباخ لكل محاور الاستبيان هي معاملات ثابتة، وكذلك معامل ألفا لجميع عبارات الاستبيان معا بلغ 0.810 وهذا يدل على أداة الدراسة ذات ثبات كبير مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة الاستبيان وصلاحيته لتحليل وتفسير نتائج الدراسة واختيار فرضيتها.

تجدر الإشارة إلى أن معامل الثبات ألفا كرونباخ، تتراوح بين (0-1)، وكلما اقترب من الواحد؛ دل على وجود ثبات عال، وكل ما اقترب من الصفر؛ دل على عدم وجود ثبات ومنه نستنتج أن أداة الدراسة التي أعدناه لمعالجة المشكلة المطروحة هي صادقة وثابتة في جميع فقراتها وهي جاهزة للتطبيق على عينة الدراسة

### عرض نتائج الدراسة:

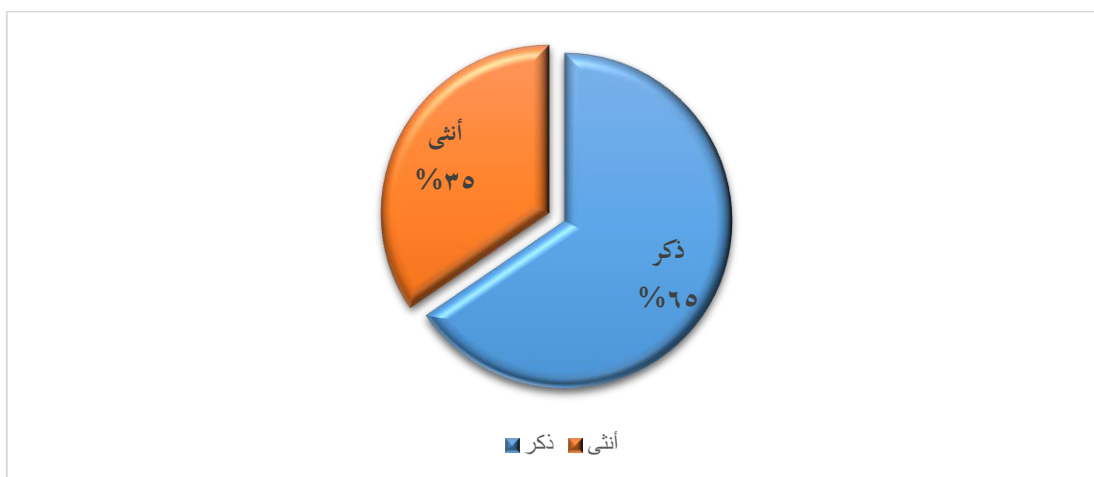
#### الخصائص الشخصية:

الجدول رقم 03: يوضح توزيع عينة المبحوثين حسب الجنس

النسبة المئوية	التكرارات	العينة
65.5%	36	ذكر
34.5%	19	أنثى
100%	55	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب وفقا لمخرجات برنامج SPSS إصدار 26

الشكل رقم 05: توزيع افراد العينة حسب الجنس



المصدر: من اعداد الطالب

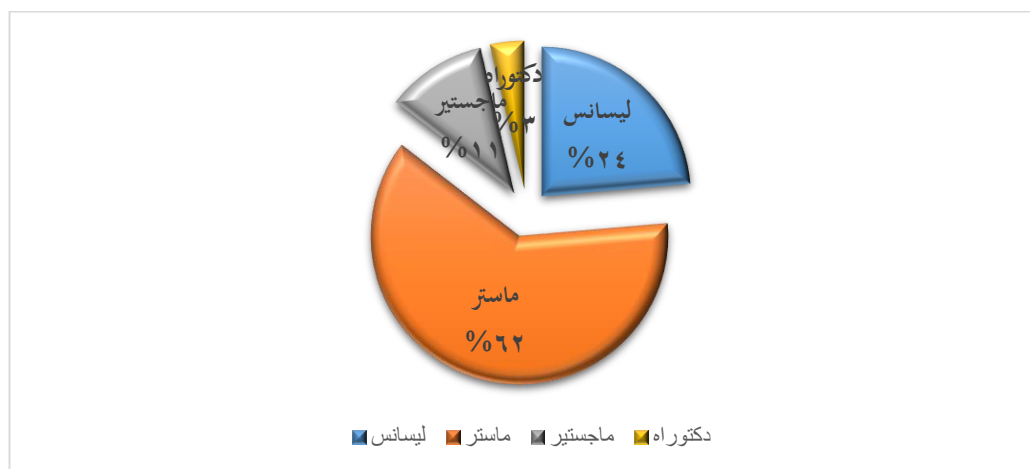
يبين الجدول والشكل السابقين أن عينة المبحوثين التي تم جمعها في الاستبيان الإلكتروني تتكون من 36 ذكر 19 أنثى، وبالتالي فإن نسبة الذكور في العينة تبلغ حوالي 65.5% ونسبة الإناث تبلغ حوالي 34.5%. وبالإضافة إلى ذلك، يبلغ إجمالي عدد الأفراد في العينة 55، وهو ما يمثل 100% من عدد المبحوثين الذين تم جمع البيانات عنهم. يمكن استخدام هذه المعلومات لتحليل البيانات واتخاذ القرارات المناسبة بشأن الموضوع المدروس.

الجدول رقم 04: يوضح توزيع عينة المبحوثين حسب متغير المستوى التعليمي

النسبة المئوية	التكرارات	العينة
23.6	13	ليسانس
61.8%	34	ماستر
10.9%	6	ماجستير
3.6%	2	دكتوراه
100%	55	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب وفقا لمخرجات برنامج SPSS إصدار 26

الشكل رقم 06: توزيع عينة المبحوثين حسب متغير المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول السابق

يوضح الجدول والشكل السابقين توزيع عينة المبحوثين حسب متغير المستوى التعليمي. ويهدف الجدول إلى تحليل النسب المئوية وعدد التكرارات لكل فئة في العينة، مما يساعدنا في فهم توزيع المشاركين وتحديد الأنماط البارزة، بدايةً، نجد أن هناك 55 شخصًا تم دراستهم، فيما يتعلق بالمستوى التعليمي، هناك عدة فئات تم تحليلها. نجد أن هناك 13 شخصًا يحملون شهادة ليسانس. يُمثل هؤلاء الأفراد نسبة 23.6% من إجمالي عدد المبحوثين. يُلاحظ أن حاملي شهادة ليسانس يشكلون فئة هامة في العينة، بالنسبة لفئة حاملي شهادة الماستر، نجد أنها الأكثر

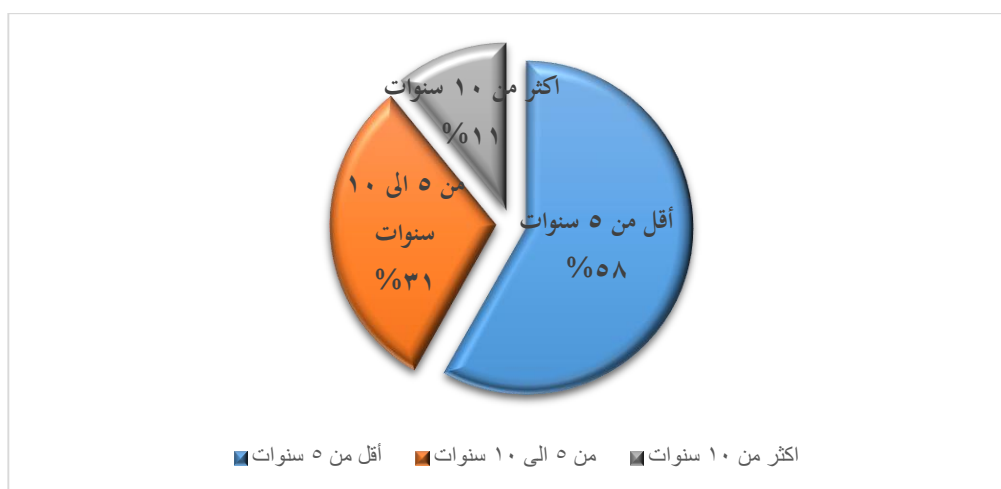
تمثيلاً في العينة. يوجد 34 شخصاً من هذه الفئة، ما يُمثل نسبة 61.8% من إجمالي عدد المبحوثين. يُمكن اعتبار حاملي شهادة الماستر الفئة الأكثر انتشاراً في العينة، بالإضافة إلى ذلك، هناك 6 أشخاص يحملون شهادة الماجستير بحثاً، ويشكلون نسبة 10.9% من العينة. بالتالي، يمكن اعتبار هؤلاء الأفراد فئة فرعية ضمن حاملي شهادة الماجستير، أخيراً، تُظهر البيانات أن هناك 2 أشخاص فقط يحملون شهادة الدكتوراه، ويشكلون نسبة صغيرة جداً من العينة بنسبة 3.6%، بشكل عام، يمكن الاستنتاج أن العينة المبحوثة تتركز بشكل رئيسي في فئات حاملي شهادة الماستر وشهادة ليسانس، بنسبة 61.8% و 23.6% على التوالي.

#### الجدول رقم 05: يوضح توزيع عينة المبحوثين حسب متغير الخبرة المهنية

النسبة المئوية	التكرارات	العينة
58.2%	32	أقل من 5 سنوات
30.9%	17	من 5 الى 10 سنوات
10.9%	6	اكثر من 10 سنوات
100%	55	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب وفقاً لمخرجات برنامج SPSS إصدار 26

#### الشكل رقم 07: توزيع عينة المبحوثين حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الجدول السابق

يوضح الجدول والشكل السابقين توزيع عينة المبحوثين حسب متغير الخبرة المهنية. وهدف الجدول هو تحليل النسب المئوية وعدد التكرارات لكل فئة في العينة لفهم توزيع الخبرات المهنية للمشاركين، نجد أن عدد المبحوثين في العينة الإجمالية هو 55 شخصاً، وهذا يُعد المجموع الكلي لعدد المشاركين، فيما يتعلق بمتغير الخبرة المهنية، نجد أن هناك 32 شخصاً لديهم خبرة مهنية أقل من 5 سنوات، وهم يمثلون نسبة 58.2% من إجمالي عدد المبحوثين. يُلاحظ أن الأفراد ذوي الخبرة المهنية القليلة ويشكلون النسبة الأكبر في العينة، بالنسبة لفئة الخبرة المهنية من 5 إلى

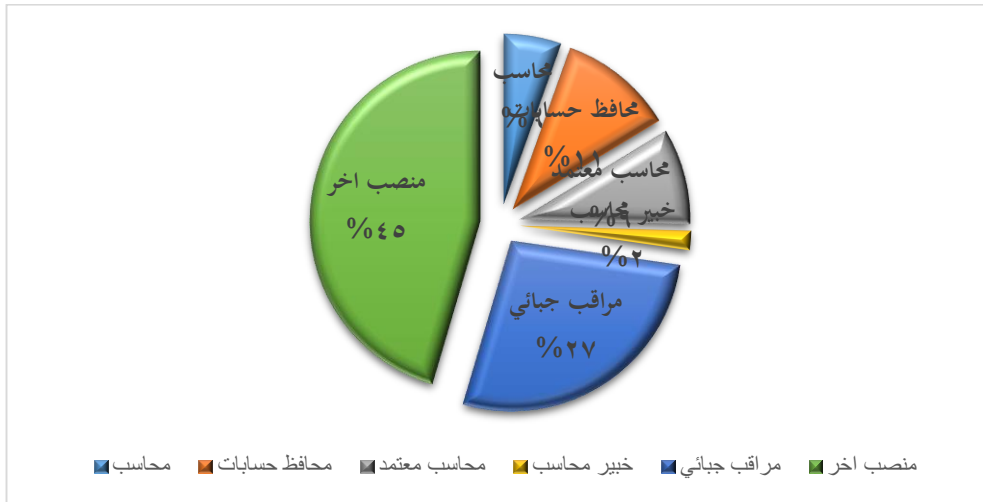
10 سنوات، نجد وجود 17 شخصًا، وهم يمثلون نسبة 30.9% من إجمالي عدد الباحثين. بالتالي، يمكن اعتبارهم فئة ذات تمثيل متوسط في العينة، أما بالنسبة لفئة الخبرة المهنية أكثر من 10 سنوات، فقد وجدنا 6 أشخاص فقط، يمثلون نسبة صغيرة جدًا من العينة بنسبة 10.9%، بشكل عام، يمكن الاستنتاج أن العينة المبحوثة تتركز بشكل رئيسي في الأفراد ذوي الخبرة المهنية أقل من 5 سنوات بنسبة 58.2%.

**الجدول رقم 06: يوضح توزيع عينة الباحثين حسب متغير الوظيفة**

النسب المئوية	التكرارات	العينة
5.5	3	محاسب
10.9	6	محافظ حسابات
9.1	5	محاسب معتمد
1.8	1	خبير محاسب
27.3	15	مراقب جبائي
45.5	25	منصب آخر
%100	55	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب وفقا لمخرجات برنامج SPSS إصدار 26

**الشكل رقم 08: توزيع عينة الباحثين حسب متغير الوظيفة**



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الجدول السابق

يوضح الجدول والشكل السابقين توزيع عينة الباحثين حسب متغير الوظيفة. وهدف الجدول هو تحليل النسب المئوية وعدد التكرارات لكل فئة في العينة لفهم توزيع الوظائف للمشاركين، نجد أن عدد الباحثين في العينة الإجمالية هو 55 شخصًا، وهذا يُعد المجموع الكلي لعدد المشاركين، فيما يتعلق بمتغير الوظيفة نجد هناك 3 أشخاص

يعملون كمحاسبين، ويمثلون نسبة 5.5% من إجمالي عدد المبحوثين. وفي فئة "محافظ حسابات"، يوجد 6 أشخاص ويمثلون نسبة 10.9%. أما فئة "محاسب معتمد"، فقد وجدنا 5 أشخاص يمثلون نسبة 9.1%. وهناك فئة "خبير محاسب" وجدنا فيها شخص واحد فقط، وهو يمثل نسبة صغيرة جداً من العينة بنسبة 1.8%، وبالنسبة لفئة "مراقب جبائي"، نجد وجود 15 شخصاً يمثلون نسبة 27.3% من إجمالي عدد المبحوثين. وأخيراً، هناك فئة "منصب آخر" وجدنا فيها 25 شخصاً يمثلون نسبة 45.5%، بشكل عام، يمكن الاستنتاج أن العينة المبحوثة تتركز بشكل رئيسي في وظيفة "مراقب جبائي" بنسبة 27.3%، تليها فئة "منصب آخر" بنسبة 45.5%. يعكس هذا التوزيع تنوع الوظائف لدى المشاركين في العينة.

### الفرع الثاني: عرض وتحليل إجابات العينة حول محور الرقابة الجبائية

نحاول في هذا المطلب تحليل إجابات العينة نحو إجاباتهم على عبارات المتعلقة بعد برنامج الرقابة الجبائية

01. برنامج الرقابة الجبائية:

الجدول رقم 07: يبين نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات بعد برنامج الرقابة الجبائية

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة	ترتيب العبارات
01	تعتمد الرقابة الشكلية على تصحيح الأخطاء أثناء تقديم المكلف لتصرجاته	2,76	0,543	مرتفع	02
02	تقوم الرقابة على الوثائق على الفحص الانتقائي للوثائق	2,75	0,584	مرتفع	03
03	تلجأ الإدارة الجبائية الى الانتقال الى مكان ممارسة النشاط التجاري او الصناعي لتفعيل مبدأ الرقابة المعمقة	2,78	0,534	مرتفع	01
.../...					



.../...				
04	مرتفع	0,540	2,69	نجاح الرقابة الجبائية يرتكز على مدى كفاءة التنظيم التقني والتشريعي متمثل في الإدارة الجبائية
04	مرتفع	0,573	2,69	تساهم نتائج الرقابة الجبائية في تحسين البيئة الاقتصادية
مرتفع		0,318	2,73	بعد برنامج الرقابة الجبائية

المصدر: من إعداد الطالب وفقا لبرنامج (SPSS26)

01- إجابة العينة تشير إلى أن الرقابة الشكلية تعتمد على تصحيح الأخطاء أثناء تقديم المكلف لتصريحاته بمتوسط حسابي قدره 2.76 وانحراف معياري قدره 0.543. وبناءً على مستوى الموافقة الذي يعتبر مرتفعاً، يمكن اعتبار هذه العبارة مهمة بالنسبة لأفراد العينة. يمكن تفسير ذلك بأن الأفراد يرون أهمية تصحيح الأخطاء أثناء تقديم المكلف لتصريحاته كجزء من الرقابة الشكلية للتأكد من صحة المعلومات التي يقدمها المكلف.

02- تشير إجابة العينة في الفقرة الثانية إلى أن الرقابة على الوثائق تقوم على الفحص الانتقائي للوثائق بمتوسط حسابي قدره 2.75 وانحراف معياري قدره 0.584. وبناءً على مستوى الموافقة الذي يعتبر مرتفعاً، يمكن اعتبار هذه العبارة مهمة بالنسبة لأفراد العينة. يمكن تفسير ذلك بأن الأفراد يرون أهمية الفحص الانتقائي للوثائق كجزء من الرقابة للتأكد من صحة الوثائق المقدمة وضمان تنفيذ الرقابة بشكل فعال.

03- تشير إلى أن الإدارة الجبائية تلجأ إلى الانتقال إلى مكان ممارسة النشاط التجاري أو الصناعي لتفعيل مبدأ الرقابة المعمقة بمتوسط حسابي قدره 2.78 وانحراف معياري قدره 0.534. وبناءً على مستوى الموافقة الذي يعتبر مرتفعاً، يمكن اعتبار هذه العبارة مهمة بالنسبة لأفراد العينة. يمكن تفسير ذلك بأن الأفراد يرون أن الانتقال إلى مكان ممارسة النشاط التجاري أو الصناعي يعزز فعالية الرقابة ويسهم في تفعيل مبدأ الرقابة المعمقة.

04- تشير إجابة العينة إلى أن نجاح الرقابة الجبائية يرتكز على مدى كفاءة التنظيم التقني والتشريعي متمثل في الإدارة الجبائية بمتوسط حسابي قدره 2.69 وانحراف معياري قدره 0.540. وبناءً على مستوى الموافقة الذي يعتبر مرتفعاً، يمكن اعتبار هذه العبارة مهمة بالنسبة لأفراد العينة. يمكن تفسير ذلك بأن الأفراد يرون أن كفاءة التنظيم التقني والتشريعي، والتي تتمثل في الإدارة الجبائية، تلعب دوراً حاسماً في نجاح عملية الرقابة الجبائية.

05. في الفقرة الأخيرة من المحور الأول للدراسة نجد أن نتائج الرقابة الجبائية تساهم في تحسين البيئة الاقتصادية بمتوسط حسابي قدره 2.69 وانحراف معياري قدره 0.573. وبناءً على مستوى الموافقة الذي يعتبر مرتفعاً، يمكن اعتبار هذه العبارة مهمة بالنسبة لأفراد العينة. يمكن تفسير ذلك بأن الأفراد يرون أن الرقابة الجبائية تلعب دوراً في تحسين البيئة الاقتصادية من خلال تأمين تطبيق القوانين الضريبية والمساهمة في النمو الاقتصادي.

إجابة العينة بشكل عام تشير إلى أن برنامج الرقابة الجبائية تمت معالجته بمتوسط حسابي قدره 2.73 وانحراف معياري قدره 0.318، وتشير إلى مستوى الموافقة المرتفع. هذا يشير إلى أن أفراد العينة يرون أهمية الرقابة الجبائية كأداة للتحسين والتأكد من تنفيذ القوانين الضريبية بشكل فعال.

بشكل عام، يمكن استنتاج أن أفراد العينة يرون أهمية الرقابة الجبائية وتأثيرها على تحسين البيئة الاقتصادية وضمان الالتزام بالقوانين الضريبية. كما يتضح أنهم يعتبرون تصحيح الأخطاء، الفحص الانتقائي للوثائق، الرقابة المعمقة، وكفاءة التنظيم التقني والتشريعي عوامل حاسمة في نجاح الرقابة الجبائية.

02. طرق الرقابة الجبائية:

الجدول رقم 08: يبين نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات طرق الرقابة الجبائية:

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة	ترتيب العبارات
01	تعتمد الرقابة الشكلية على تصحيح الأخطاء أثناء تقديم المكلف لتصريحاته	2,40	0,807	مرتفع	04
02	تقوم الرقابة على الوثائق على الفحص الانتقائي للوثائق	2,78	0,534	مرتفع	01
03	تلجأ الإدارة الجبائية الى الانتقال الى مكان ممارسة النشاط التجاري او الصناعي لتفعيل مبدأ الرقابة المعمقة	2,42	0,809	مرتفع	03
04	نجاح الرقابة الجبائية يرتكز على مدى كفاءة التنظيم التقني والتشريعي متمثل في الإدارة الجبائية	2,70	0,633	مرتفع	02
.../...					

.../...				
05	مرتفع	0,757	2,38	تساهم نتائج الرقابة الجبائية في تحسين البيئة الاقتصادية
مرتفع		0,390	2,54	بعد طرق الرقابة الجبائية

**المصدر: من إعداد الطالب وفقا لمخرجات برنامج SPSS إصدار 26**

تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات طرق الرقابة الجبائية يظهر النتائج التالية:

01- تظهر إجابة العينة على أن أفرادها يرون أن الرقابة الشكلية تعتمد على تصحيح الأخطاء أثناء تقديم المكلف لتصريحاته بمتوسط حسابي قدره 2.40 وانحراف معياري قدره 0.807. وبناءً على مستوى الموافقة الذي يعتبر مرتفعاً، يمكن اعتبار هذه العبارة مهمة بالنسبة لأفراد العينة. يمكن تفسير ذلك بأن الأفراد يرون أن الرقابة الشكلية وتصحيح الأخطاء تلعب دوراً في ضمان دقة وموثوقية تصريحات المكلفين.

02- تشير إجابة العينة إلى أن أفرادها يرون أن الرقابة على الوثائق تقوم على الفحص الانتقائي للوثائق بمتوسط حسابي قدره 2.78 وانحراف معياري قدره 0.534. وبناءً على مستوى الموافقة المرتفع، يمكن اعتبار هذه العبارة مهمة بالنسبة لأفراد العينة. يمكن تفسير ذلك بأن الأفراد يرون أن الرقابة على الوثائق والفحص الانتقائي يساهمان في تحقيق الدقة والموثوقية في عملية الرقابة الجبائية.

03- نجد إجابة العينة أن أفرادها يرون أن الإدارة الجبائية تلجأ إلى الانتقال إلى مكان ممارسة النشاط التجاري أو الصناعي لتفعيل مبدأ الرقابة المعمقة بمتوسط حسابي قدره 2.42 وانحراف معياري قدره 0.809. وبناءً على مستوى الموافقة المرتفع، يمكن اعتبار هذه العبارة مهمة بالنسبة لأفراد العينة. يمكن تفسير ذلك بأن الأفراد يرون أن تفعيل مبدأ الرقابة المعمقة والانتقال إلى مكان الممارسة يساهم في تعزيز الفعالية والفاعلية لعملية الرقابة الجبائية.

04- وفي الفقرة ما قبل الأخيرة تشير نتائجها إلى أن العينة يرون أن نجاح الرقابة الجبائية يعتمد على مدى كفاءة التنظيم التقني والتشريعي المتمثل في الإدارة الجبائية بمتوسط حسابي قدره 2.70 وانحراف معياري قدره 0.633. وبناءً على مستوى الموافقة المرتفع، يمكن اعتبار هذه العبارة مهمة بالنسبة لأفراد العينة. يمكن تفسير ذلك بأن الأفراد يرون أن وجود تنظيم تقني وتشريعي فعال وقوي مهم لضمان نجاح عملية الرقابة الجبائية.

05- توضح أن نتائج الرقابة الجبائية تساهم في تحسين البيئة الاقتصادية بمتوسط حسابي قدره 2.38 وانحراف معياري قدره 0.757. وبناءً على مستوى الموافقة المرتفع، يمكن اعتبار هذه العبارة مهمة بالنسبة لأفراد العينة. يمكن تفسير

ذلك بأن الأفراد يرون أن الرقابة الجبائية لها تأثير إيجابي على البيئة الاقتصادية من خلال تحسين التوازن والتنظيم في القطاع الاقتصادي.

باختصار، يظهر تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات بعد طرق الرقابة الجبائية أن هناك موافقة مرتفعة على جميع العبارات المقدمة. يتبين أن الأفراد يرون أهمية تصحيح الأخطاء، والفحص الانتقائي للوثائق، وتفعيل مبدأ الرقابة المعمقة، وكفاءة التنظيم التقني والتشريعي، وتحسين البيئة الاقتصادية عند تنفيذ طرق الرقابة الجبائية. يمكن استنتاج أن أفراد العينة يعتبرون هذه العوامل أساسية لنجاح عملية الرقابة الجبائية وتحقيق الأهداف المرجوة.

الجدول رقم 09: يبين نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات بعد سلطات الإدارة الجبائية

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة	ترتيب العبارات
01	تمارس الإدارة حق الرقابة للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة	2,84	0,501	مرتفع	01
02	يتمثل حق الرقابة في طلب توضيحات وتبريرات	2,69	0,577	مرتفع	03
03	تستعمل المعلومات المطع عليها في تحديد الوعاء الضريبي	2,64	0,677	مرتفع	04
04	لإدارة الضرائب حق الاطلاع وجمع المعلومات الضرورية لعملية التحقيق مع فرض عقوبات على الرافضين لهذا الحق	2,45	0,765	مرتفع	05
05	تعمل الرقابة على ضبط التصريحات واضفاء الشفافية	2,73	0,592	مرتفع	02
	سلطات الإدارة الجبائية	2.67	0,415	مرتفع	

المصدر: من إعداد الطالب وفقا لمخرجات برنامج SPSS26

من خلال الجدول أعلاه والذي يوضح نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للبعد الثالث من الدراسة للمحور الأول نجد ما يلي:

الفقرة الأولى "مارس الإدارة حق الرقابة للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة": حققت هذه العبارة متوسطاً حسابياً قدره 2.84. يُشير الرقم المرتفع إلى وجود اتفاق قوي بين أفراد العينة بأن الإدارة الجبائية تمارس حق الرقابة للتحقق من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من المكلفين.

وفي الفقرة الثانية "يتمثل حق الرقابة في طلب توضيحات وتبريرات": حققت هذه العبارة متوسطاً حسابياً قدره 2.69. يُشير الرقم المرتفع إلى وجود اتفاق قوي بين أفراد العينة بأن حق الرقابة يتضمن طلب توضيحات وتبريرات من المكلفين،

أم عن الفقرة الثالثة "تستعمل المعلومات المطلع عليها في تحديد الوعاء الضريبي": حققت هذه العبارة متوسطاً حسابياً قدره 2.64. يُشير الرقم المرتفع إلى وجود اتفاق قوي بين أفراد العينة بأن الإدارة الجبائية تستخدم المعلومات المتاحة لها في تحديد الوعاء الضريبي.

وفي العبارة ما قبل الأخيرة من هذا البعد "إدارة الضرائب حق الاطلاع وجمع المعلومات الضرورية لعملية التحقيق مع فرض عقوبات على الرافضين لهذا الحق": حققت هذه العبارة متوسطاً حسابياً قدره 2.45. يُشير الرقم المرتفع إلى وجود اتفاق قوي بين أفراد العينة بأن لدى إدارة الضرائب حق الاطلاع وجمع المعلومات الضرورية لعملية التحقيق ويمكنها فرض عقوبات على الأشخاص الذين يرفضون هذا الحق.

وفي الفقرة الأخيرة "تعمل الرقابة على ضبط التصريحات واضفاء الشفافية": حققت هذه العبارة متوسطاً حسابياً قدره 2.73. يُشير الرقم المرتفع إلى وجود اتفاق قوي بين أفراد العينة بأن الرقابة الجبائية تعمل على ضبط التصريحات وتعزيز الشفافية.

بناءً على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، يتضح أن أفراد العينة يظهرون مستوى مرتفع من الموافقة على جميع العبارات فيما يتعلق بسلطات الإدارة الجبائية. هذا يشير إلى أنهم يرون أهمية حق الرقابة واستخدام المعلومات المتاحة لتحقيق الشفافية وضبط التصريحات الجبائية. كما يظهر أيضاً أن الاستجابات متقاربة نسبياً، حيث لا توجد اختلافات كبيرة في مستوى الموافقة بين العبارات.

#### الجدول رقم 10: نعرض تحليل إجابات العينة على محور إدارة الأرباح

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة	ترتيب العبارات
01	إدارة الأرباح سلوك تقوم به المؤسسة يؤثر على محتوى الكشوف المالية	2,51	0,742	مرتفع	03
02	تقوم المؤسسة بإدراج بعض الإيرادات أو المصاريف الوهمية لتقليل / تضخيم الأرباح	2,47	0,742	مرتفع	06
.../...					

.../...					
07	مرتفع	0,802	2,36	ربط الحوافز والمكافآت المالية المقدمة للمسيرين بالأرباح السنوية المحققة يشكل حافزا قويا للجوء الإدارة الى استخدام ممارسات محاسبية مضللة للرفع من الأرباح السنوية سوريا	03
05	مرتفع	0,716	2,47	ضعف الثقافة المحاسبية لدى مختلف مستخدمي القوائم المالية قد يدفع إدارة الشركة لاستخدام بعض الممارسات المحاسبية المضللة	04
04	مرتفع	0,717	2,49	عدم الاعتراف بالإيراد بالرغم من إثبات المبيعات مثل عدم تسجيل مبيعات في آخر فترة بهدف التهرب الضريبي	05
02	مرتفع	0,689	2,55	إن التلاعب في توقيت الاعتراف بالإيراد من اهم الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح	06
01	مرتفع	0,683	2,60	من اهم دوافع القيام بممارسات إدارة الأرباح تحقيق الأمن الوظيفي	07
		0,367	2,49	محور إدارة الأرباح	

#### المصدر: من إعداد الطالب وفقا لمخرجات برنامج SPSS26

01- يتضح من إجابات العينة على العبارة أنهم يرون أن إدارة الأرباح هي سلوك تقوم به المؤسسة ويؤثر على محتوى الكشوف المالية بمتوسط حسابي قدره 2.51 وانحراف معياري قدره 0.742. وبناءً على مستوى الموافقة المرتفع، يمكن اعتبار هذه العبارة مهمة بالنسبة لأفراد العينة. يمكن تفسير ذلك بأن الأفراد يرون أن إدارة الأرباح لها تأثير مباشر على المعلومات المالية المقدمة في الكشوف المالية وبالتالي تؤثر على تقييم الأداء المالي للمؤسسة.

02- تشير إجابة العينة إلى أن المؤسسة قد تقوم بإدراج بعض الإيرادات أو المصاريف الوهمية بهدف تقليل أو تضخيم الأرباح، وذلك بمتوسط حسابي قدره 2.47 وانحراف معياري قدره 0.742. وبناءً على مستوى الموافقة المرتفع،

يمكن اعتبار هذه العبارة مهمة بالنسبة لأفراد العينة. يمكن تفسير ذلك بأن الأفراد يرون أن المؤسسة قد تلجأ إلى ممارسات محاسبية مضللة لتلاعب بالأرباح وتحقيق مكاسب غير مشروعة.

03- إجابة العينة إلى تشير أن ربط الحوافز والمكافآت المالية المقدمة للمسيرين بالأرباح السنوية المحققة يشكل حافزاً قوياً للجوء الإدارة إلى استخدام ممارسات محاسبية مضللة بهدف رفع الأرباح السنوية بشكل صوري. يتم تقدير هذه العبارة بمتوسط حسابي قدره 2.36 وانحراف معياري قدره 0.802. وبمستوى الموافقة المرتفع، يمكن اعتبار هذه العبارة مهمة بالنسبة لأفراد العينة. يمكن تفسير ذلك بأن الأفراد يرون أن ربط الحوافز بالأرباح السنوية يمكن أن يؤدي إلى استخدام ممارسات محاسبية مضللة لتحسين الأرباح بشكل صوري لتحقيق المكافآت المالية المرتبطة بها.

04- يشير تحليل العينة إلى أن ضعف الثقافة المحاسبية لدى مختلف مستخدمي القوائم المالية يمكن أن يدفع إدارة الشركة لاستخدام بعض الممارسات المحاسبية المضللة. يتم تقدير هذه العبارة بمتوسط حسابي قدره 2.47 وانحراف معياري قدره 0.716. وبناءً على مستوى الموافقة المرتفع، يمكن اعتبار هذه العبارة مهمة بالنسبة لأفراد العينة. يمكن تفسير ذلك بأن الأفراد يرون أن الثقافة المحاسبية الضعيفة للمستخدمين يمكن أن تؤدي إلى استخدام ممارسات محاسبية مضللة من قبل إدارة الشركة.

05- تظهر إجابة العينة أنه قد يتم عدم الاعتراف بالإيراد بالرغم من إثبات المبيعات، مثل عدم تسجيل المبيعات في الفترة الأخيرة بهدف التهرب الضريبي. تم تقدير هذه العبارة بمتوسط حسابي قدره 2.49 وانحراف معياري قدره 0.717. وبمستوى الموافقة المرتفع، يمكن اعتبار هذه العبارة مهمة بالنسبة لأفراد العينة. يمكن تفسير ذلك بأن الأفراد يرون أن الشركات قد تقوم بعدم تسجيل بعض المبيعات بهدف تجنب دفع الضرائب المستحقة وتحقيق مزايا ضريبية.

06- تشير تحليل العينة أن التلاعب في توقيت الاعتراف بالإيراد هو واحد من الأساليب الرئيسية المستخدمة في إدارة الأرباح. يتم تقدير هذه العبارة بمتوسط حسابي قدره 2.55 وانحراف معياري قدره 0.689. وبمستوى الموافقة المرتفع، يمكن اعتبار هذه العبارة مهمة بالنسبة لأفراد العينة. يمكن تفسير ذلك بأن الأفراد يرون أن توقيت الاعتراف بالإيراد يمكن أن يتم استخدامه بشكل مشبوه من قبل الإدارة لتحقيق مكاسب مالية مضللة.

07- نجد العينة تشير إلى أن تحقيق الأمن الوظيفي هو واحد من أهم الدوافع للقيام بممارسات إدارة الأرباح. يتم تقدير هذه العبارة بمتوسط حسابي قدره 2.60 وانحراف معياري قدره 0.683. وبمستوى الموافقة المرتفع، يمكن اعتبار هذه العبارة مهمة بالنسبة لأفراد العينة. يمكن تفسير ذلك بأن الأفراد يرون أن تحقيق الأمن الوظيفي هو دافع قوي للإدارة للقيام بممارسات إدارة الأرباح بهدف الحفاظ على وظائفهم واستقرارهم المهني.

باستنتاج، يتضح من تحليل إجابات العينة على محور إدارة الأرباح أن هناك قلقاً واضحاً بشأن استخدام ممارسات محاسبية مضللة وتلاعب في الأرباح. قد يكون الربط بين الحوافز المالية والأرباح السنوية وضعف الثقافة المحاسبية عوامل تعزز استخدام مثل هذه الممارسات. كما يظهر أن التلاعب في توقيت الاعتراف بالإيراد وتحقيق الأمن الوظيفي يعدان من الأساليب والدوافع المهمة. هذه النتائج تشير إلى أهمية ضمان شفافية ومصداقية في إدارة الأرباح والحفاظ على ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة.

### اختبار فرضيات الدراسة وتحليلها

#### أولاً: اختبار فرضيات الدراسة

الفرضية الرئيسية ( $H_0$ ): دور الرقابة الجبائية يحد من ممارسات ادارة الأرباح في المؤسسات

لاختبار الفرضية الرئيسية قام الطالب أولاً باختبار كل من فرضيته الفرعية المنبثقة منها وهي كالتالي:

الفرضية الفرعية الأولى ( $H_1$ ): وجود مستوى مرتفع لدور الرقابة الجبائية

#### الجدول رقم 11: يبين نتائج تحليل إجابات العينة على محاور الدراسة

الترتيب	المستوى	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المتغيرات	الرقم
01	مرتفع	0,318	2,73	بعد برامج الرقابة الجبائية	01
03	مرتفع	0,390	2,54	بعد طرق الرقابة الجبائية	02
02	مرتفع	0,415	2,67	سلطة الرقابة الجبائية	03
	مرتفع	0,415	2,67	المحور الأول: دور الرقابة الجبائية	
	مرتفع	0,313	2,60	محور الثاني إدارة الأرباح	

#### المصدر: من إعداد الطالب وفقاً لمخرجات برنامج SPSS26

في البعد الأول بعد برامج الرقابة الجبائية": حقق هذا المتغير متوسطاً حسابياً قدره 2.73 وانحراف معياري قدره 0.318. يُشير الرقم المرتفع إلى وجود مستوى مرتفع من الموافقة بين أفراد العينة على دور برامج الرقابة الجبائية. أما عن البعد الثاني "بعد طرق الرقابة الجبائية": حقق هذا المتغير متوسطاً حسابياً قدره 2.54 وانحراف معياري قدره 0.390. يُشير الرقم المرتفع إلى وجود مستوى مرتفع من الموافقة بين أفراد العينة على دور طرق الرقابة الجبائية.



في البعد الثالث "سلطة الرقابة الجبائية": حقق هذا المتغير متوسطاً حسابياً قدره 2.67 وانحراف معياري قدره 0.415. يُشير الرقم المرتفع إلى وجود مستوى مرتفع من الموافقة بين أفراد العينة على دور سلطة الرقابة الجبائية. بناءً على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، يتضح أن أفراد العينة يظهرون مستوى مرتفع من الموافقة على دور الرقابة الجبائية بصفة عامة. يُشير ذلك إلى أنهم يرون أهمية برامج الرقابة الجبائية وطرق الرقابة الجبائية وسلطة الرقابة الجبائية في ضمان الامتثال للقوانين الجبائية وضبط الضرائب بشكل فعال. تشير قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري القريبة بين المتغيرات إلى وجود توافق نسبي في آراء أفراد العينة بشأن أهمية الرقابة الجبائية.

من الاختبار السابق، فإننا نقبل الفرضية التي تشير إلى مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال نفس الجدول والذي يظهر تحليل نتائج العينة على المحور الثاني "إدارة الأرباح" يكشف عن معلومات حول إدارة الأرباح وفقاً للبيانات المتحصل عليها، يتبين من البيانات أن المتوسط الحسابي للمتغير "إدارة الأرباح" يقع على مستوى مرتفع، حيث بلغت قيمته 2.60. هذا يشير إلى أن أفراد العينة قد أظهروا درجة عالية من الموافقة أو الإيجابية تجاه هذا المتغير، بالنسبة للانحراف المعياري، فإن قيمته تبلغ 0.313. وجود قيمة منخفضة للانحراف المعياري يشير إلى أن الإجابات تقاربت حول القيمة المتوسطة ولا تتباين بشكل كبير، بشكل عام، يمكن الاستنتاج من التحليل أن أفراد العينة يظهرون مستوى مرتفعاً من الموافقة على إدارة الأرباح، حيث تشير القيمة العالية للمتوسط الحسابي إلى اتفاق الأفراد على هذا الجانب. كما يشير الانحراف المعياري المنخفض إلى وجود تقارب في الآراء حول قضايا إدارة الأرباح.

من الاختبار السابق، فإننا نقبل الفرضية التي تشير إلى تبني المؤسسات الجزائرية ممارسات إدارة الأرباح

وللإجابة عن الفرضية الرئيسية للدراسة والمتمثلة في الدور الفعال للرقابة الجبائية في الحد من إدارة الأرباح، قام الطالب بإجراء تحليل الانحدار الخطي البسيط لمعرفة دور المراقبة الجبائية بمختلف أبعادها كمتغير مستقل وإدارة الأرباح كمتغير تابع وذلك بناءً النموذج الآتي:

$$x = \text{الرقابة الجبائية} = y = \text{إدارة الأرباح}$$

$$\text{معادلة الانحدار الخطي البسيط } y = 1.901x + 0.671$$

الجدول رقم 12: نتائج معامل الانحدار الخطي للعلاقة بين الرقابة الجبائية على إدارة الأرباح

معامل التحديد ( $R^2$ )	اختبار (T)		اختبار (F)		معادلة الانحدار		
	مستوى الدلالة	قيمة (T)	مستوى الدلالة	قيمة (F)	الخطأ المعياري	المعاملات (B)	
0.366	0.00	1.816	0.000	30.610	0.341	0.619	الثابت (باقي العوامل الأخرى)
	0.00	5.533			0.128	0.708	الرقابة الجبائية

المصدر: من إعداد الطالب وفقا لبرنامج (SPSS26)

نلاحظ من خلال الجدول أن نتائج هذا الجدول مقبولة إحصائيا حيث بلغت قيمة "F" (30.610) وهي دالة بمستوى الدلالة قدره (0.00)، وهذا يؤكد وجود دلالة إحصائية لتأثير المتغير المستقل الرقابة الجبائية على المتغير التابع إدارة الأرباح

كما بلغت قيمة "T" المحسوبة (1.186) وهي دالة بمستوى دلالة قدره (0.00)، وهو ما تشير إليه قيمة (B) التي تعني أن التغير في قيمة المتغير المستقل ( الرقابة الجبائية ) بوحدة واحدة يقابله تغير بمقدار (0.708) في المتغير التابع (إدارة الأرباح)، وهذا المتغير المستقل يفسر حسب معامل التحديد ( $R^2$ ) المقدر بـ (0.366) من التباين في المتغير التابع أي أن (37%) من التغيرات الحاصلة على مستوى إدارة الأرباح سببها تغيرات على مستوى الرقابة الجبائية، مقابل دلالة قيمة "T" لباقي العوامل الأخرى بمستوى دلالة قدره (0.00)، وهو ما يؤكد وجود عوامل أخرى تؤثر أيضا على إدارة الأرباح، وعليه يمكن القول أن الرقابة الجبائية تساهم في تغيير في إدارة الأرباح حسب رأي العينة المدروسة.

## خلاصة الفصل:

اشتمل الفصل الأخير على الدراسة الميدانية التي أجريت في مديرية الضرائب حيث تعرفنا على المؤسسة وأهم الوظائف التي تقوم بها بالإضافة الى نشأتها، كما تم اعداد استبيان وتوزيعه على عينة من المراقبين الجبائيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين الذين تربطهم علاقة بإدارة الضرائب، كما تم تحليل نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها بمختلف الأساليب الإحصائية من خلال جداول المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات الرقابة الجبائية كمتغير مستقل وإدارة الأرباح كمتغير تابع وقد تم تأكيد فرضيات الدراسة.

كما حاولنا في هذا الفصل الإجابة على إشكالية الدراسة المتمثلة ما دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وبناءً على النتائج المتحصل عليها يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- تتمتع الإدارة الجبائية بمختلف الصلاحيات التي تمكنها من كشف التلاعبات في القوائم المالية.
- تلجأ المؤسسة أو الإدارة الى ممارسة إدارة الأرباح من أجل تحسين صورتها ومن أجل تخفيض الأعباء الضريبية.
- يعتمد نجاح الرقابة الجبائية على مدى كفاءة التنظيم التقني والتشريعي في الإدارة الجبائية.
- من أهم ممارسات إدارة الأرباح التي تقوم بها المؤسسة إدراج بعض الإيرادات أو المصاريف الوهمية لتقليل أو تضخيم الأرباح.

# خاتمة

## خاتمة:

من خلال دراستنا لدور الرقابة الجبائية كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح من جانبيه النظري والتطبيقي يجب علينا أن نختتم هذه الدراسة بالتأكيد على أن الرقابة الجبائية أصبحت من أهم المواضيع المطروحة في العديد من الدول وفي الجزائر خاصة، لأن الضرائب تعتبر من أهم الموارد للخزينة العمومية وما تلعبه من دور في تحقيق العدالة الاجتماعية، ولا بد أن الرقابة الجبائية تعتبر أفضل وسيلة تلجأ إليها الإدارة الجبائية لضمان أو استرجاع حقوق الخزينة العمومية والحد من أي ممارسة غير قانونية، لذا يجب على الإدارة الجبائية أن توفر كل الوسائل المادية والبشرية والتشريعية المساعدة على تطوير الرقابة الميدانية والتحقيقات المحاسبية والبحث عن المعلومات وذلك باعتبار أن الرقابة الجبائية هي الحل الوحيد لمحاربة أو للحد من ممارسات إدارة الأرباح واسترجاع الأموال المنهوبة، ولكن بالرغم من الجهود المبذولة هناك استمرار لهاته الممارسات وهذا راجع لاحتوائها على طرق واشكال عديدة.

## نتائج اختبار الفرضيات:

### الفرضية الاولى:

تمثلت هذه الفرضية التي تشير الى مساهمة الرقابة الجبائية حيث اسفرت نتائج الدراسة التطبيقية، أن أفراد العينة يظهرون مستوى مرتفع من الموافقة على دور الرقابة الجبائية بصفة عامة. يُشير ذلك إلى أنهم يرون أهمية برامج الرقابة الجبائية وطرق الرقابة الجبائية وسلطة الرقابة الجبائية في ضمان الامتثال للقوانين الجبائية وضبط الضرائب بشكل فعال، ومنه نكون قد أجبنا على التساؤل الأول **لفعالية الرقابة الجبائية** أي نقبل الفرضية الأولى.

**الفرضية الفرعية الثانية:** تمثلت هذه الفرضية التي تشير الى مدى ممارسة ادارة الارباح في المبيئة الجزائرية وقد تم التطرق اليها في الجانب الميداني حسب رأي العينات فإنه توجد عدة دوافع لهاته الممارسات وبالتالي فإننا نقبل الفرضية التي تشير وجود ممارسات إدارة الأرباح في البيئة الجزائرية.

### النتائج النظرية:

- 1- يمكن أن تؤدي الرقابة الجبائية دورا فعالا في الحد من ممارسات إدارة الأرباح واسترجاع مبالغ كبيرة لخزينة الدولة، إلا أن هذا يحتاج الكثير من الدعم والدراسات لمواكبة هاته الطرق الاحتياطية
- 2- إن التنسيق التام بين الإدارة الضريبية ومختلف الإدارات الأخرى يلعب دورا فعالا في تبادل المعلومات مما يساعد في الحد من هاته الممارسات.

- 3- هناك عدة مبادئ وفروض محاسبية يجب على أعوان إدارة الضرائب التعرف عليها وهذا من أجل كشف الأخطاء والتجاوزات المتعلقة بالمعالجة المحاسبية وما تخفيه من تلاعبات على مستوى تخفيض الإيرادات او المصاريف بهدف التقليل من حجم النشاط الممارس والأرباح المحققة للإفلات من الضريبة أو على الأقل التخفيف منها.
- 4- وجود عدة دوافع تدفع بالإدارة للقيام بممارسات إدارة الأرباح.

#### ثانيا: التوصيات

بناء على النتائج التي تم الوصول اليها نقتراح جملة من التوصيات والتي نهدف من خلالها الى الحد من هاته الممارسات

- 1- نشر ثقافة الوعي الضريبي وحث المكلفين على ضرورة دفع الضرائب وإلزاميتها
- 2- تشكيل لجان من خبراء محاسبين مع الإدارة الجبائية لمراجعة أساليب ممارسة إدارة الأرباح الأكثر استخداما من قبل المؤسسات والعمل على وضع إجراءات مناسبة للحد منها
- 3- العمل على سد كل الثغرات في التشريع الضريبي، وهذا لمنع المكلفين من استغلالها.
- 4- تسهيل عملية دفع الضرائب والحصول على المعلومات الضريبية والسعي الى الرقمنة الالكترونية.
- 5- تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية وتطوير أساليب التواصل مع المكلفين.

#### ثالثا: آفاق الدراسة

لقد تناولنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع، طرحا لعملية الرقابة الجبائية التي تقوم بها إدارة الضرائب والتي تسعى من خلالها للحد من ممارسات إدارة الأرباح واكتشاف الأخطاء والتلاعبات المحاسبية، ونأمل من خلال هذه الدراسة أن تكون منطلقا لبحوث أخرى مثل:

1. كيف يمكن تفعيل الرقابة الجبائية في ظل التطور التكنولوجي، والسعي نحو الرقمنة.
2. دور التدقيق في المحاسبة في اكتشاف والحد من ممارسات إدارة الأرباح.
3. تأثير الرقابة الجبائية في الحد من الممارسات المحاسبية المضللة.

## قائمة المراجع:

### المذكرات والاطروحات:

1. إبراهيم أحمد محمد النعاس، إدارة الأرباح المحاسبية والعوامل المؤثرة عليها في الشركات المساهمة الليبية – دراسة تطبيقية – رسالة استكمالاً لمتطلبات الاجازة العليا الماجستير في المحاسبة، جامعة بنغازي ليبيا، 2014.
2. ايت بلقاسم لامية. اليات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي. شهادة ماجستير، 2013، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
3. بودرواز أيوب، أسامة شريقي، الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية تخصص محاسبة وجباية، جامعة محمد البشير الابراهيمي، برج بوعريريج، السنة الجامعية 2020-2021.
4. بودرواز أيوب، أسامة شريقي، الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية تخصص محاسبة وجباية، جامعة محمد البشير الابراهيمي، برج بوعريريج، السنة الجامعية 2020-2021.
5. جرتلي نجبية، فعالية الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي –دراسة حالة في مركز الضرائب – مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2018.
6. حسام صكبان موحى، دور جودة التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح، كلية الإدارة والاقتصاد قسم العلوم المالية والمصرفية، جامعة الكوفة، رسالة لنيل درجة الدبلوم العالي في إدارة المصارف، 2019.
7. حلاسة ريم، إدارة الأرباح ودورها في تضليل جودة الكشوفات المالية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، السنة الجامعية 2013-2014.
8. حمزة بوسنة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح – دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة، جامعة فرحات عباس سطيف الجزائر، 2012.
9. حنفي محمد أحمد، دراسة أثر ظاهرة إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية – دراسة تطبيقية – رسالة دكتوراه، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2010.

10. خالد محمد اللوزي، أثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم، رسالة ماجستير، كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط، قسم المحاسبة والتمويل، 2018.
11. خديري صبرينة، جنينة عمر، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية، مجلة العلوم الاقتصادي والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12/ العدد 02، 2019.
12. الخشن، عماد محمد السعداني سيد احمد، دراسة أثر تنظيم الخدمات بخلاف مهام المراجعة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة القاهرة، 2010.
13. خيرى طه وإبراهيم طه. إطار مقترح لمؤشرات جودة الفحص الضريبي في ضوء التشريع الضريبي المصري الجديد. اطروحة دكتوراه 03. القاهرة، كلية التجارة، مصر. 2012.
14. الداغور، جبر إبراهيم، أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية، دراسة تطبيقية، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد رقم 17، العدد الأول، غزة، فلسطين، جانفي 2009.
15. سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015.
16. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
17. طرشي عبير، سعد الدين غادة، آليات تنفيذ الرقابة الجبائية في المحاسبة، مذكرة ماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2021.
18. طرشي عبير، سعد الدين غادة، آليات تنفيذ الرقابة الجبائية في المحاسبة، مذكرة ماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2021.
19. طلال حسن محمد، درجة ممارسة إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الكويتية لأساليب إدارة الأرباح وأثرها على ربحية تلك الشركات، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012.
20. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2002.
21. الفار عبد المجيد الطيب شعبان، إدارة الأرباح أثر الحاكمية المؤسسية عليها وعلاقتها بالقيمة السوقية للشركة -دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة ببورصة عمان- قسم المحاسبة، الأردن، 2006.



22. ليلي ناجي مجيد الفتلاوي، أثر تطبيق حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الدكتوراه فلسفة في المحاسبة، قسم المحاسبة، جامعة بغداد، العراق، 2001.
23. مسعود كسكس، التدقيق المحاسبي كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية -دراسة تطبيقية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة غرداية، 2020، ص 20.
24. نعمة شيماء هادي، أثر استراتيجيات إدارة الأرباح في تغير التدرج الائتماني، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، 2018.
25. هاشم حيدر يوسف، أسماء صالح مهدي، تحليل العلاقة بين التحفظ المحاسبي وإدارة الأرباح، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الكوفة، العراق، 2018.

#### مقالات ومجلات:

26. إبراهيم العادي ورنا صقور 2014، مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، 2014.
27. أبو نصار محمد وحميدات جمعة، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
28. إسماعيل صاري، تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها، مع الإشارة لمديرية الضرائب لولاية سطيف، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 01، 2014.
29. بومدين بكريتي ورشيد يوسف، دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، العدد 04، الجزائر، 2015.
30. بونوة شعيب، يوسفات علي، بوشري عبد الغاني، مداخلة بعنوان دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، الملتقى الوطني الأول حول أثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية في الجزائر، المركز الجامعي تلمسان، 13.14 جوان 2012.
31. تومي سمية، بن عمارة منصور، فعالية الرقابة الجبائية في ظل التوجهات الاستراتيجية لعصرنة الإدارة الجبائية -دراسة حالة الجزائر- مجلة الدراسات الجبائية، العدد 12، 2018.

32. خديري صبرينة، جنينة عمر، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية، دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2011-2018، مخبر الدراسات البيئية والتنمية المستدامة، جامعة العربي التبسي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية.
33. خديري صبرينة، جنينة عمر، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية، مجلة العلوم الاقتصادي والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 02، 2019.
34. سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد 03، جامعة الإسكندرية، مصر، 2008.
35. عادل ذواوي، الحماية الدستورية لمبدأ سرية المعلومات الضريبية في التشريع الجزائري، مجلة الممتاز للبحوث والدراسات القانونية والسياسية، العدد الثاني، سبتمبر 2017.
36. محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، المؤتمر الولي السابع حول: تداعيات الازمة الاقتصادية العالمية على منظمات الاعمال، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، 10-11 نوفمبر 2009.

### المواد والقوانين:

- المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية.
- المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.
- المادة 22 من قانون المالية التكميلي 2008.
- المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.
- المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الفقرة رقم 01، المديرية العامة للضرائب 2023.
- المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- المادة 194 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لسنة 2023.
- المادة 228 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023.
- المادة 103 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2023.
- المادة 116 من قانون الرسوم على رقم الاعمال 2023.
- المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة.

## المراجع باللغة الأجنبية

1. empirical investigation. Journal of Accounting and Public Policy. Vol. 13, No. 1.
2. Healy, P.& James M, Wahlen, (1999), A Review of Earnings Management Literature and its Implication for Standard Setting Accounting Horizons, pp: 365-383. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=156445>
3. Yves, M (2011) vers une information comptable plus transparente : l'apport des recherches portant sur la gestion des résultats comptable. Manuscrit auteur comptabilité et connaissances, version 01. France.
4. Suhaily Hasnan, Rashdah Abdul Rahman, Sakthi Mahenthiran Management Predisposition, Motive, Opportunity and Earning Management for Fraudulent Financial Reporting in Malaysia, Working Paper 22 (24/07/2018) [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1321455](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1321455)
5. Paul M. Clikeman, Where Auditors Fear to Tread: Internal Auditors Should be Proactive in Educating Companies on the Perils of Earnings Management and in Searching for Signs of its Use, Août 2003, Available from: [http://www.theiia.org/chapters/index.cfm/view.news\\_detail/cid/37/newsid/3043](http://www.theiia.org/chapters/index.cfm/view.news_detail/cid/37/newsid/3043), ( 25/03/2010 ).
6. Nelson, M.V. Elliot, J.A. and Traply, R.L. Supplement 2003, How are Earnings Managed ? Examples from Auditors, Accounting Review.

## المواقع الالكترونية:

1. أنظر الى: تاريخ الاطلاع 2023/03/20  
<https://t.me/as96as9>
2. أنظر الى: تاريخ الاطلاع 2023/03/21  
<https://www.mfdgi.gov.dz/ar/2014-03-24-14-21-50/codes-fiscaux>
3. أنظر الى: تاريخ الاطلاع 2023/04/23  
<http://dspace.univ-msila.dz:8080/xmlui/handle/123456789/26057>
4. أنظر الى: تاريخ الاطلاع 2023/05/05  
<https://pkp.foxytech.net/index.php/new/article/view/84/61>
5. أنظر الى: تاريخ الاطلاع 2023/05/18  
<http://dspace.univ-msila.dz:8080/xmlui/handle/123456789/36007>

قائمة الملاحق:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة قاصدي مرباح \_ورقلة\_ كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية  
قسم العلوم المالية و المحاسبية  
تخصص: محاسبة وتدقيق

تحية واحترام.....

يقوم الطالب بإعداد دراسة كمتطلب تكميلي لنيل شهادة الماستر في المحاسبة والتدقيق بعنوان:

**الرقابة الجبائية كآلية للحد من ممارسات ادارة الارباح**

يمثل هذا الاستبيان أحد الجوانب الهامة في البحث، ويهدف إلى دراسة دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش والتهرب الضريبي، أرجو التكرم والإجابة على الأسئلة المطروحة وتزويد الباحث بأرائكم القيمة من خلال وضع إشارة ( X ) على الإجابة التي ترونها ملائمة . كما يأمل الباحث أن تغني إجاباتكم وترفع من المستوى البحث العلمي لهذا البحث.

يرجى العلم أن جميع الأسئلة المطروحة ضمن هذا الاستبيان لأغراض البحث العلمي وأن إجاباتكم ستكون محاطة بالسرية الكاملة والعناية العلمية الفائقة.

شكرا لتعاونكم وحسن استجابتكم....

الطالب:

هيباوي حسان

**القسم الأول : معلومات العامة**

يرجى الإجابة على الأسئلة التي تتضمن معلومات عامة بوضع إشارة ( X )

**1 - الجنس**

ذكر

انثى

**2- المؤهل العلمي:**

ليسانس

ماستر

دكتوراه

ماجستير

**3- المنصب الوظيفي:**

محاسب معتمد

محافظ حسابات

مراقب جبائي

خبير محاسب

غير ذلك يرجى التحديد.....

**5- الخبرة العملية:**

أقل من 5 سنوات

من 10 سنوات فأكثر

من 5 سنوات الى 10 سنوات

**القسم الثاني :**

فيما يلي مجموعة من العبارات خاصة بالرقابة الجبائية، يرجى التكرم باختيار الإجابة المناسبة بعد قراءة

العبارات الآتية:

المحور الأول: الرقابة الجبائية برامج الرقابة			
الرقم	موافق	غير موافق	محايد
1			
2			
3			
4			

			تساهم نتائج الرقابة الجبائية في تحسين البيئة الاقتصادية .	5
<b>طرق الرقابة الجبائية</b>				
			تعتمد الإدارة الجبائية على التحقيق المصوب كتحقيق جزئي من محاسبة المكلف لمراقبة أو طلب وثائق توضيحية عادية	1
			تهدف الإدارة لمراقبة صحة تصريحات المداخيل الاجمالية ومقارنتها بالمداخيل المصرح	2
			تعتمد الرقابة الجبائية على التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة	3
			يعتمد التحقيق في المحاسبة على التأكد من مدى تطابق التصريحات بالمعطيات المادية والمحاسبية	4
			تعتبر الرقابة على الوثائق أكثر مردودية نظرا لسهولة تطبيقها	5
<b>سلطات الإدارة الجبائية</b>				
			تمارس الإدارة حق الرقابة للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة	1
			يتمثل حق الرقابة في طلب توضيحات وتبريرات	2
			تستعمل المعلومات المطلع عليها في تحديد الوعاء الضريبي	3
			لإدارة الضرائب حق الاطلاع وجمع المعلومات الضرورية لعملية التحقيق مع فرض عقوبات على الرافضين لهذا الحق	4
			تعمل الرقابة على ضبط التصريحات واطفاء الشفافية	5

5	تساهم نتائج الرقابة الجبائية في تحسين البيئة الاقتصادية .		
<b>طرق الرقابة الجبائية</b>			
1	تعتمد الإدارة الجبائية على التحقيق المصوب كتحقيق جزئي من محاسبة المكلف لمراقبة أو طلب وثائق توضيحية عادية		
2	تهدف الإدارة لمراقبة صحة تصريحات المداخليل الاجمالية ومقارنتها بالمداخليل المصرح		
3	تعتمد الرقابة الجبائية على التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة		
4	يعتمد التحقيق في المحاسبة على التأكد من مدى تطابق التصريحات بالمعطيات المادية والمحاسبية		
5	تعتبر الرقابة على الوثائق أكثر مردودية نظرا لسهولة تطبيقها		
<b>سلطات الإدارة الجبائية</b>			
1	تمارس الإدارة حق الرقابة للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة		
2	يتمثل حق الرقابة في طلب توضيحات وتبريرات		
3	تستعمل المعلومات المطلع عليها في تحديد الوعاء الضريبي		
4	لإدارة الضرائب حق الاطلاع وجمع المعلومات الضرورية لعملية التحقيق مع فرض عقوبات على الرافضين لهذا الحق		
5	تعمل الرقابة على ضبط التصريحات واطفاء الشفافية		

المحور الثاني: إدارة الأرباح			
الرقم	موافق	غير موافق	محايد
1			
2			
3			
4			
5			
6			
7			

انتهت



## Echelle : ALL VARIABLES

### Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	53	96,4
	Exclue <sup>a</sup>	2	3,6
	Total	55	100,0

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

### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,810	22

### الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	36	65,5	65,5	65,5
	أنثى	19	34,5	34,5	100,0
	Total	55	100,0	100,0	

### المؤهل العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	13	23,6	23,6	23,6
	ماستر	34	61,8	61,8	85,5
	ماجستير	6	10,9	10,9	96,4
	دكتوراه	2	3,6	3,6	100,0

Total	55	100,0	100,0	
-------	----	-------	-------	--

### الخبرة المهنية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	اقل من 5 سنوات	32	58,2	58,2	58,2
	من 5 الى 10 سنوات	17	30,9	30,9	89,1
	اكثر من 10 سنوات	6	10,9	10,9	100,0
	Total	55	100,0	100,0	

### الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسب	3	5,5	5,5	5,5
	محاظ حسابات	6	10,9	10,9	16,4
	حاسب معتمد	5	9,1	9,1	25,5
	خبير محاسب	1	1,8	1,8	27,3
	مراقب جبائي	15	27,3	27,3	54,5
	منصب آخر	25	45,5	45,5	100,0
	Total	55	100,0	100,0	

### Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
a1	55	2,76	,543
a2	55	2,75	,584
a3	55	2,78	,534
a4	55	2,69	,540
a5	55	2,69	,573

برامج الرقابة الجبائية	55	2,73	,318
N valide (liste)	55		

### Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
b1	55	2,40	,807
b2	55	2,78	,534
b3	55	2,42	,809
b4	54	2,70	,633
b5	55	2,38	,757
طرق الرقابة الجبائية	55	2,54	,390
N valide (liste)	54		

### Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
c1	55	2,84	,501
c2	54	2,69	,577
c3	55	2,64	,677
c4	55	2,45	,765
c5	55	2,73	,592
سلطات الإدارة الجبائية	55	2,67	,415
N valide (liste)	54		

### Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
برامج الرقابة الجبائية	55	2,73	
طرق الرقابة الجبائية	55	2,54	,390
سلطة الإدارة الجبائية	55	2,67	,415
إدارة الأرباح	55	2,65	,313

N valide (liste)	55		
------------------	----	--	--

### Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
d1	55	2,51	,742
d2	55	2,47	,742
d3	55	2,36	,802
d4	55	2,47	,716
d5	55	2,49	,717
d6	55	2,55	,689
d7	55	2,60	,683
إدارة الأرباح	55	2,49	,367
N valide (liste)	55		

### Variables introduites/éliminées<sup>a</sup>

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	الرقابة الجبائية <sup>b</sup>	.	Introduire

a. Variable dépendante : إدارة الأرباح

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

### Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,605 <sup>a</sup>	,366	,354	,295

a. Prédicteurs : (Constante), الرقابة الجبائية

### ANOVA<sup>a</sup>

	Modèle	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	2,657	1	2,657	30,610	,000 <sup>b</sup>
	de Student	4,601	53	,087		
	Total	7,258	54			

a. Variable dépendante : إدارة الأرباح

b. Prédicteurs : (Constante), الرقابة الجبائية

### Coefficients<sup>a</sup>

	Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés Bêta	t	Sig.
		B	Erreur standard			
1	(Constante)	,619	,341		1,816	,005
	الرقابة الجبائية	,708	,128	,605	5,533	,000

a. Variable dépendante : إدارة الأرباح