جامعة قاصدي مرباح – ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي–الطور الثاني–

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالب: عبد الرزاق حليل

بعنوان:

تقييم إهتمام محافظي الحسابات بالمخاطر الجبائية في المؤسسات الاقتصادية

" دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بولاية "ورقلة، غرداية والوادي "

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2018/05/24

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور/ قزون محمد العربي ..... (أستاذ_جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

الدكتور/ مبارك بوعلاق .....(أستاذ _ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا و مقررا

الدكتور/ زرقون محمد .....(أستاذ _ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرف مفوض

الدكتور/ كويسي محمد .....(أستاذ_ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية 2018/2017

جامعة قاصدي مرباح – ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي–الطور الثاني–

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالب: عبد الرزاق حليل

بعنوان:

تقييم إهتمام محافظي الحسابات بالمخاطر الجبائية في المؤسسات الاقتصادية

" دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بولاية "ورقلة، غرداية والوادي "

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2018/05/24

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور/ قزون محمد العربي ..... (أستاذ_جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

الدكتور/ مبارك بوعلاق .....(أستاذ _ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا و مقررا

الدكتور/ زرقون محمد .....(أستاذ _ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرف مفوض

الدكتور/ كويسي محمد .....(أستاذ_ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية 2018/2017

الحمد لله الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل المتواضع

نشكره ونستعين به

إلى من قال فيهما الله عز وجل:

وقل لهما قولا كريما

إهداء من القلب إلى من شقت لأجلي وتعبت لراحتي، إلى التي تحملت مشقتي

أمي الكريمة حفظها الله

إلى روح أبي الطاهرة الطيبة الذي ترك فراغا يملأه الحب والثبات

رحمه الله

إلى من كانوا عونا لي نورا يضيء طريقي إخوتي الأعزاء

فاطمة الزهراء، مخلوف، حميدة

إلى الزوجة العزيزة والابن الأعز

إلى جميع الأهل والأقارب

إلى كل رفقاء وأصدقاء الحياة إلى من كانوا سر قوتي

إلى جميع أستاذة جامعة قاصدي مرباح

دون أن أنسى كل رفقائي وزملائي مند أن وطئت قدماي الجامعة

إهداء خاص مني إلى سندي في هذا العمل إلى من كانوا نور ينير دربي

شكر

أتقدم بالشكر الجزيل إلى الذي له الفضل والمنة في كل نجاح
وفقنا فيه...
إلى الذي علمنا ما لم نكن نعلم...
إلى الذي ملأ الوجود نوره فما لنا من نور سواه...
الله عز وجل

ومن بعده يطيب لي أن أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في مساعدتي على إنجاز هذا العمل، وأخص بالذكر الأستاذ المشرف الدكتور **بوعلاق مبارك** الذي لم يبخل علينا بما يستطيع، كما لا ننسى الأستاذ بن داود عبد الرزاق وكل عمال مكتبه
وخاصة السيد: **كسكس مسعود،**

كما أتوجه بالشكر إلى كافة أساتذة وطلبة جامعة قاصدي مرباح ورقلة
هذا وما كان صوابا فمن الله، وما كان فيه من خطأ أو نسيان فمن نفسي ومن الشيطان
ونسأل الله أن يجعل هذا العمل كله خالصا لوجهه الكريم
والحمد لله رب العالمين.

عبد الرزاق

ملخص الدراسة

" تقييم اهتمام محافظ الحسابات بالمخاطر الجبائية في المؤسسات الاقتصادية"

" دراسة ميدانية لعينة من المهنيين في الجنوب الشرقي الجزائري"

هدفت الدراسة إلى تقييم اهتمام محافظي الحسابات بالمخاطر الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وذلك بالتطرق للطرق التي يتبعها محافظ الحسابات في أداء مهمته.

وقد اعتمدنا في دراستنا على إعداد استبيان وزع على عينة محافظي الحسابات في الجنوب الشرقي الجزائري، لأجل تحليل الدراسة إعتمدنا على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS .

توصلت الدراسة إلى أن المعرفة الجيدة والدقيقة للمخاطر الجبائية، بتحديد أنواعها، أشكالها والتحكم الجيد في التشريع الجبائي ومستجداته من طرف محافظ الحسابات تسهل له إتمام مهمته بالشكل المطلوب، وهذا بإتباع معايير الأداء المهني والعمل الميداني، لتقديم قوائم مالية ذات جودة عالية أكثر شفافية ومصداقية، ومن هنا نستطيع القول أن معظم محافظي الحسابات يولون اهتمام كبير بالمخاطر الجبائية في المؤسسات الاقتصادية.

الكلمات المفتاح : محافظ حسابات، مخاطر جبائية، تقييم.

Abstract

The study aimed at assessing the interest of the Board of Governors of accounts risk Algerian tax economic institutions, in addressing the ways in which the accounts followed by the Governor in the performance of his mission.

We have adopted in our study on the preparation of a questionnaire distributed to a sample of Governors of the accounts in the south - east of Algeria, in order to study the analysis relied on Statistical Package for Social Sciences program SPSS.

The study found that good and accurate risk tax knowledge, identifying types, forms and control of fiscal legislation and its innovation by the Governor of accounts to facilitate him to complete his mission as required, and that by following the professional standards of performance and field work, to provide high - quality financial statements more transparent and credible.

Key words : Governor of accounts, risk Fiscal, evaluation.

البيان	رقم الصفحة
الإهداء	i
شكر و تقدير	ii
ملخص الدراسة	i
قائمة المحتويات	i
قائمة الجداول	i
قائمة الأشكال	i
مقدمة عامة	أ
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لمحافظ الحسابات والمخاطر الجبائية	05
المبحث الأول: الأدبيات النظرية لاهتمام محافظ الحسابات بالمخاطر الجبائية	05
المبحث الثاني: الدراسات السابقة	19
الفصل الثاني الدارسة التطبيقية	25
المبحث الأول: طريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة	26
المبحث الثاني: نتائج الدراسة، تفسيرها ومناقشتها	30
الخاتمة	43
قائمة المراجع	47
الملاحق	51
الفهرس	56

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
01-01	العقوبات الناجمة عن عدم الإيداع أو التأخر في إيداع التصريحات	16
01-02	يوضح عينة الدراسة	27
02-02	مقياس ليكارت الثلاثي	28
03-02	نسبة ألفا كرونباخ	29
04-02	توزيع أفراد العينة حسب الشهادة العلمية	30
05-02	توزيع العينة حسب المستوى الوظيفي	31
06-02	توزيع العينة حسب الخبرة المهنية	32
07-02	يوضح معيار تحديد الاتجاه	33
08-02	نتائج آراء عينة الدراسة حول معرفة محافظ الحسابات للمخاطر الجبائية	34
09-02	نتائج آراء عينة الدراسة حول إبراز دور محافظ الحسابات في التنبؤ واكتشاف المخاطر الجبائية في المؤسسة	37
10-02	للعينة لفرضية أن المخاطر الجبائية هي عدم امتثال المؤسسة لالتزاماتها الجبائيةtنتائج اختبار	39
11-02	للعينة الواحدة للفرضية يبدل محافظ الحسابات اهتمام كبير لتنبؤ واكتشاف المخاطر الجبائية في المؤسسةtنتائج اختبار	40

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01-01	مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر	08
01-02	توزيع أفراد العينة حسب الشهادة العلمية	31
02-02	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة المهنية	32
03-02	توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	33

المقدمة

أ- توطئة:

عرفت المؤسسات الاقتصادية نموا كبيرا في كل النواحي والمجالات، هذا النمو تطلب بدوره انتقال إدارة هذه المؤسسات من المالكين إلى المسيرين لهم خبرة في مجال التسيير، وهذا ما عرف بظهور نظرية الوكالة، أي انفصال الملكية عن الإدارة، هذا الانتقال أوجب المالكين بضرورة التفكير في إيجاد جملة من الوسائل والتقنيات تضمن لهم الحفاظ على أموالهم والاستغلال الأمثل لمواردهم، والحد من الأخطاء التسييرية، وفي مقدمة هذه الآليات نجد التدقيق الخارجي ممثلا بمحافظ الحسابات، إذ تتمثل مهنة محافظ الحسابات في إبداء رأي فني محايد على سلامة العمليات المحاسبية والقوائم المالية للمؤسسة وفقا للمبادئ والقوانين المعمول بها.

تشمل مهمة محافظ الحسابات التطرق لجوانب عديدة، منها الجانب الجبائي، الذي يحرص فيها محافظ الحسابات إلى التطرق لمدى تحكم المؤسسة لالتزاماتها الجبائية وإيداع التصريحات الضريبية وتسديدها في آجالها المحددة، وكذا تدقيق الأوعية الضريبية المعتمدة في احتساب هذه الضريبة وفقا لما يفرضه التشريع الجبائي المعمول به، وذلك بتحديد نقاط القوة والضعف، لمعرفة درجة المخاطر الجبائية التي قد تتعرض لها المؤسسة.

ب – طرح الإشكالية:

من هنا يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما مدى اهتمام محافظ الحسابات بالمخاطر الجبائية في المؤسسات الاقتصادية؟.

وعلى ضوء هذه الإشكالية يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ماهية المخاطر الجبائية و مسؤولية محافظ الحسابات إتجاهها؟،
- ما دور محافظ الحسابات في التنبؤ واكتشاف المخاطر الجبائية؟.

ت– الفرضيات:

- المخاطر الجبائية هي عدم امتثال المؤسسة لالتزاماتها الجبائية؛
- يبدل محافظ الحسابات اهتمام كبير لتنبؤ واكتشاف المخاطر الجبائية في المؤسسة.

ث– أسباب اختيار الموضوع:

الأسباب الموضوعية:

- نقص الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع؛
- محاولة إضافة قيمة علمية للموضوع، حتى يكون بمثابة انطلاقة علمية مفيدة للدراسات في المستقبل؛
- أهمية الموضوع في ظل الأوضاع الاقتصادية الراهنة بسبب نمو والتطور السريع الذي تشهده المؤسسات الاقتصادية؛
- إبراز دور محافظ الحسابات في تجنب المؤسسة الوقوع في المخاطر الجبائية؛
- أهمية عملية تدقيق الجانب الجبائي لمسيري المؤسسات الاقتصادية.

الأسباب الذاتية:

- الميل الشخص لاحتراف مهنة المراجعة؛
- يندرج الموضوع ضمن التخصص الدراسي للطالب؛
- محاولة الإطلاع على الواقع العملي باعتبار أن مقياس التدقيق تم تناوله من الجانب النظري فقط دون الجانب التطبيقي.

ج- أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة لتطوير المفاهيم المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات وإبراز دوره الفعال في حل مختلف المخاطر التي تعرفها المؤسسات الاقتصادية بصفة عامة، وتقديم الحلول في المجال الجبائي لتخفيف من الأعباء وتجنب المخاطر الجبائية، ونسعى في البحث للوصول إلى الأهداف التالي:

- التعرف على مهنة محافظ الحسابات؛
- تبيان المخاطر الجبائية وأثرها على المؤسسات الاقتصادية؛
- إبراز تقييم محافظ الحسابات بالمخاطر الجبائية، من خلال قياس الاهتمام بالتسيير الجبائي؛
- أعطى مصداقية لمهمة محافظ الحسابات من خلال وضع معايير تقييم موضوعية؛
- تقديم اقتراحات وتوصيات لتفعيل دور مهنة محافظ الحسابات لمواجهة التحديات القادمة.

ح- حدود الدراسة:

1. **الحدود المكانية:** تمت الدراسة في الجنوب الشرقي الجزائري و بالتحديد ولايات (ورقلة، الوادى و غرداية)؛
2. **الحدود الزمنية:** تم توزيع الاستبانة واسترجاعها خلال شهر أفريل 2018 على عينة محافظي الحسابات بولاية ورقلة، الوادي وغرادية.

خ- منهج البحث والأدوات المستخدمة:

أ. **المنهج المستخدم:** للإجابة على التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات المتبناة اعتمدنا المنهج التحليلي الوصفي التحليلي الذي يمكن من خلاله وصف وتحليل الجوانب النظرية للموضوع، بالإضافة إلى القيام بدراسة تطبيقية التي تمكننا من الوقوف على الواقع المهني، إذ اعتمدنا على المنهج الاستقصائي فيه، كما قمنا بإعداد استمارة استبيان تتضمن مجموعة من الأسئلة المتعلقة بموضوع الدراسة وتوزيعها على أفراد العينة.

ب. **الأدوات المستخدمة:** تتمثل الأدوات المستخدمة في الدراسة النظرية والتطبيقية في:

1. **المسح المكتبي:** يشمل الإطلاع على الكتب والمقالات والوثائق الرسمية والمذكرات وكل ما له صلة مباشرة أو غير مباشرة بموضوعنا من أجل فهمه جيداً والاستفادة من الدراسات السابقة؛
2. **دراسة حالة:** توزيع الاستبانة على عينة من محافظي الحسابات بولاية ورقلة، الوادي وغرادية، وتم جمعها وتحليل نتائجها بالاستعانة بمجموعة من الأدوات الإحصائية المناسبة لذلك، على غرار برنامج الجداول الإحصائية Excel، وبرنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss.

د- **مرجعية البحث:**

مرجعية البحث تعتمد على الكتب والمجلات، البحوث والمذكرات الماستر، ورسائل الماجستير.

هـ- صعوبات الدراسة:

- قلة الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع بشكل مباشر؛
- صعوبة في تطبيق طريقة إعداد منجهية في تقسيم أجزاء المذكرات؛
- نقص المراجع خصوصا الكتب في هذا المجال.

ر- هيكل البحث:

لدراسة الموضوع أكثر و التفصيل و الإجابة على الإشكالية يم تقسيم الموضوع إلى فصلين فصل نظري و فصل تطبيقي حيث تم ذلك على النحو التالي:

☒ **الفصل الأول**: يشمل دراسة الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات، ودوره في اكتشاف والتنبؤ بالمخاطر الجبائية، وكما تم التطرق للدراسات السابقة التي تناولت مواضيع في هذا السياق؛

☒ **الفصل الثاني**: تناول هذا الفصل دراسة حالة عينة من محافظي الحسابات بولاية ورقلة، الوادي وغرادية، تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، إذ تناولنا في المبحث الأول الطريقة والأدوات المستخدمة، حيث تضمن الطريقة التي اعتمدنا عليها في إعداد الدراسة بالإضافة إلى ذكر الأدوات المستعملة في الدراسة، أما المبحث الثاني شمل النتائج ومناقشتها، حيث تم التطرق فيه إلى النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة التطبيقية، إضافة إلى مناقشة وتحليل النتائج المتوصل إليها.

تسبق هذه الفصول مقدمة عامة، وينتهي بحثنا بخاتمة عامة والتي تعتبر حصيلة الدراسة التطبيقية، والتي تشتمل على الإجابة عن التساؤلات والفرضيات المطروحة مع إبراز أهم النتائج المتوصل إليها مع تقديم توصيات واقتراحات، وختاما بطرح آفاق لأبحاث جديدة في المستقبل.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية لمحافظ الحسابات

و

المخاطر الجبائية

مدخل

إن الإقبال الكبير على خدمات المراجع الخارجي، تعتبر عامل أساسي ساهم في تطور الخدمات التي يقدمها محافظ الحسابات، هذا لحاجة المؤسسات الاقتصادية لهذه الخدمات لما لها من أهمية لمختلف مستعملين المعلومات المالية المتعلقة بها، وللوصول للمستوى المطلوب يبذل محافظ الحسابات في مهمته الجهد والعناية اللازمة من اجل إبداء رأي فني محايد عن البيانات والمعلومات المالية المقدمة.

ومن بين أهم الجوانب التي يتطرق إليها محافظ الحسابات في مهمته، التطرق إلى الجانب الجبائي، الذي يعد من أهم الركائز في المؤسسات الاقتصادية عامة، وللمسيرين خاصة باعتبار أن الجانب الجبائي مرتبط بالمسير، إذ من خلاله يتم الحكم على نجاح ونجاعة المسيرين.

ومن هنا ظهر تقييم اهتمام محافظ الحسابات بالمخاطر الجبائية في المؤسسات الاقتصادية، وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

1- المبحث الأول: الأدبيات النظرية لاهتمام محافظ الحسابات، والمخاطر الجبائية؛

2- المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية لمهنة محافظ الحسابات، والمخاطر الجبائية

يهدف هذا المبحث إلى توضيح مختلف الجوانب النظرية المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات، من خلال التطرق لمفهوم مهنة محافظ الحسابات، شروط ممارسة المهنة، ومسؤوليات ومهامه، وتعيينه وعزله، هذا كله في المطلب الأول، وسوف نتطرق في المطلب الثاني من هذا المبحث إلى ماهية المخاطر الجبائية، مفهمومها، أسبابها، وأنواعها.

المطلب الأول: مهنة محافظ الحسابات

الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات

تعتبر محافظة الحسابات من أنواع التدقيق الخارجي التي تعد إلزامية بقوة القانون بالنسبة لأنواع من المؤسسات التي حددها المشرع في كل بلد، يتولى من خلالها شخص مهني مؤهل ومستقل التعبير عن رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية وحسابات النتائج، ومدى تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، أي أن محافظ الحسابات ينصب عملها على الجانب المحاسبي والمالي.[1]

يعد محافظ حسابات كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.[2]

عرف عبد العالي محمدي محافظ الحسابات بأنه: " شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير التدقيق المتعارف عليها." [3]

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص تعريف واضح لمحافظ الحسابات:

هو شخص مؤهل ومستقل يمارس مهنة التدقيق بصفة منتظمة لحسابه الخاص، بغرض المصادقة على صحة القوائم المالية للشركات المختلفة، وأعطاها الشرعية القانونية اتجاه مختلف المستعملين لهذه القوائم، من خلال إبداء رأيه الفني المحايد حول سلامة هذه القوائم في شكل تقرير نهائي.

---

[1] عمر شريقي، مسؤوليات محافظة الحسابات، **دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2002، ص93.

[2] مولود ديدان، مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، طبعة 2014 مصححة، دار بلقيس للنشر، دار البيضاء، الجزائر، ص 11.

[3] عبد العالي محمدي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06-07 ماي 2012، جامعة محمد خيضر، بسكرة ص 04.

الفرع الثاني: شروط ممارسة المهنة:

لممارسة مهنة محافظ الحسابات، هناك مجموعة من الشروط لا يجب الاستغناء عنها بحسب التشريع الجزائري، وهي كما يلي:[1]

1- أن يكون جزائري الجنسية؛

2- أن يكون حائزاً على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بها؛

3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدينة والسياسية؛

4- أن لا يكون قد صدر في حقه جناية أ جنحة مخلة بشرف المهنة؛

5- أن يكون معتمداً من وزير المالية وان يكون مسجلاً في المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات؛

6- يؤدي محافظ الحسابات بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليمياً محل تواجد مكتبه بالعبارات التالية:

" أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن اخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد."

7- لا يمكن أي خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد، التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ما لم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف بالمالية؛

8- لا يمكن أي خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد أن يسجل في الجدول ما لم يكن له عنوان مهني خاص؛

9- تعين عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات، في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتابعتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك وفي هذه الحالة لا يجرى تحديد عهدة محافظ الحسابات.

الفرع الثالث: مسؤوليات، حقوق وواجبات محافظ الحسابات:

أولا- مسؤوليات محافظ:

من أهم مسؤوليات محافظ الحسابات نجد ثلاث أنواع وهي: المسؤولية المدينة، المسؤولية الجنائية، المسؤولية التأديبية.

1.المسؤولية المدينة:

عرفت المسؤولية بأنها الالتزام بتعويض الضرر، وهي نوعان: مسؤولية عقدية تقوم على الإخلال بالتزام عقدي ومسؤولية تقصيرية تقوم على الإخلال بالتزام قانوني واحد لا يتغير هو الالتزام بعدم الإضرار بالغير.[2]

[1] مولود ديدان، مرجع سابق، ص 05، 07، 13.

[2] محمد بوتين، التدقيق ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص 57-58.

وتتوافر في هذه المسؤولية ثلاثة أركان أساسية:

- خطأ يصدر من محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته؛
- ضرر يصيب المدعي نتيجة خطأ محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته؛
- رابطة نسبية بين خطأ محافظ الحسابات الذي أصاب المدعي.

2. المسؤولية الجنائية: [1]

في بعض الحالات قد يجد محافظ الحسابات نفسه مسؤولا جنائيا عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات، في الحالات التالية وهذا إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية:

- تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة؛
- عدم احترام سر المهنة.

3. المسؤولية التأديبية: [2]

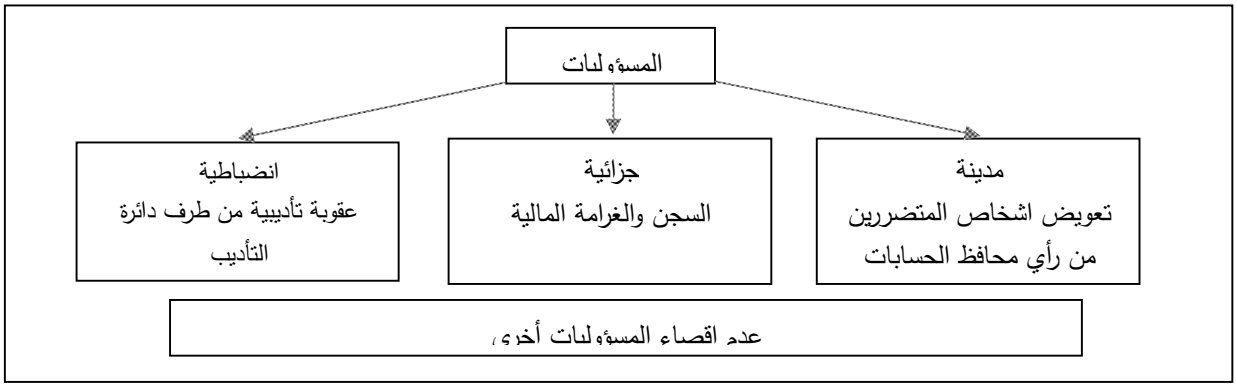
حسب ما ورد في نص المادة 63 من القانون 10-01 فإنه: يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في:

- ✓ الإنذار؛
- ✓ التوبيخ؛
- ✓ التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (06) أشهر؛
- ✓ الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها. تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

الشكل رقم: (1-1): مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر



المصدر: شريفي عمر، الملتقى الوطني الثامن، حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، مداخلة حول محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب، جامعة سكيكدة، يوم 11 و12 أكتوبر 2010.

[1] علي السيد قاسم، مراقبة الحسابات، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر، 1991، ص 288.
[2] مولود ديدان، مرجع سابق، ص 22.

ثانيا: حقوق محافظ الحسابات.

وتتمثل فيما يلي:

- يمكن لمحافظي الحسابات في كل وقت أن يطلعوا على السجلات أو الموازنات والمرسلات ولمحاضر وبصفة عامة على كل الوثائق؛
- يمكنهم أن يطلبوا من القائمين بالإدارة والأعوان في الشركة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوموا بكل التفتيشات التي يرونها لازمة؛[1]
- يمكن لمحافظي الحسابات أن يطلبوا من القائمين بالإدارة معلومات تتعلق بمؤسسات توجد معها علاقة مساهمة؛
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات في كل سداسي على الأقل لمحافظ الحسابات جدولا للمحاسبة معد حسب مخطط الموازنة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛
- يعلم محافظ الحسابات في حالة عرقلة ممارسة مهنة كتابة الأجهزة الإدارية قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛
- يحدد محافظ الحسابات بكل حرية كيفيات ومدى مهنته في الرقابة مع مراعاة الإلتزام بمقاييس التفتيش والواجبات المهنية؛
- يستدعي محافظ الحسابات إلى اجتماع مجلس الإدارة أو المراقبة الذي يضبط حسابات النتائج وموازنة السنة المنصرمة 45 يوما على الأكثر قبل إنعقاده؛
- يحق لمحافظ الحسابات أن يحتفظ لديه ببعض المستندات والأوراق الهامة الخاصة بالشركة محل التدقيق، وذلك لحين استيفاء بعض حقوقه بالشركة مقابل أتعابه أو ما شابه ذلك؛
- حق مناقشة قرار عزله، إذ يجب أن يعرف أسباب قرار عزله من مهمته، ومناقشة الجهة التي قامت بإصدار قرار في هذا الشأن وإيضاح وجهة نظره إلى المسؤولين؛
- يحق لمحافظ الحسابات الاستعانة بالخبراء والمتخصصين عند حاجة العمل إلى ذلك والاستفادة من خبراتهم وتدعيم أدلته.[2]

ثالثا: واجبات محافظ الحسابات:[3]

- التقييد بمعايير التدقيق والمحاسبة المعتمدة في المهنة وقواعد السلوك المهني؛
- المحافظة على سرية المعلومات التي يطلع عليها بحكم ممارسته للمهنة؛
- القيام بتخطيط إجراءات التدقيق وتنفيذها للحصول على تأكيدات معقولة فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من أي أخطاء جوهرية؛
- شمول إجراءات التدقيق والفحص على أساس اختباري للبيانات المؤيدة للمبالغ والمعلومات الواردة في البيانات المالية، وتقييم الأسس المحاسبية المتبعة والتقديرات الهامة التي أجرتها الإدارة، وتقييم البيانات والتقارير المالية المعروضة بشكل إجمالي؛

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص 43.

[2] رزق ابو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2015، ص 71.

[3] رزق ابو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص 81- 82.

- فحص الأنظمة المالية وأنظمة الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للتدقيق والتأكد من مدى كفايتها لحسن سير العمل بهدف تحديد طبيعة ومدى إجراءات التدقيق؛
- الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة والمحاضر والتعليمات الصادرة عنه، وأي بيانات ضرورية يمكن الحصول عليها؛
- التأكد من أن الحسابات منظمة بصورة أصولية وان البيانات المالية متفقة معها بما في ذلك أنظمة الحاسوب المستخدمة؛
- تبلغ الجهات المختصة عن أي اختلاس يتم اكتشافه في أموال الجهة التي يقوم المدقق بتدقيق حساباتها أو التلاعب أو التزوير في هذه الحسابات؛
- تقديم تقرير إلى الهيئة العامة أو الجهة التي عينت المحاسب القانوني لمزاولة أعمال التدقيق، مستندا في ذلك إلى معايير التدقيق الدولية المعتمدة بخصوص هذا التقرير.

الفرع الرابع: تعيين وعزل محافظ الحسابات

أولا: تعيين محافظ الحسابات

يتم تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة العادية حساب ما حدده المشرع الجزائري، كما توجد استثناءات لتعيين محافظ الحسابات، فمثلا قد يتم تعيينه من طرف المحكمة أو الجمعية التأسيسية.

1. **تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين:** تقوم الجمعية العامة العادية بتعيين محافظ الحسابات بعد موافقة محافظي الحسابات من بين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية وهذا ما تنص عليه المادة 26 من القانون 10-01 المنظم للمهنة: [1] " تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية."

2. **استثناءات خاصة بتعيين محافظ الحسابات:** هناك 3 حالات فيما يخص عدم تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين وهي:

أ- **تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للشركة:** [2] حيث تنص المادة 609 من القانون التجاري على: "يعين القائمون بالإدارة الأولون وأعضاء مجلس المراقبة الأولون ومندوبو الحسابات الأولون في القوانين الأساسية."

ب- **تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة التأسيسية:** تقوم الجمعية العامة التأسيسية التي تصادق على القانون الأساسي بتعيين محافظ الحسابات وهذا ما أكدت عليه المادة 2/600 من القانون التجاري والتي تنص على:" تثبت هذه الجمعية أن رأس المال مكتتب به تماما، وأن مبلغ الأسهم مستحق الدفع، وتبدي رأيها في المصادقة على القانون الأساسي الذي لا يقبل التعديل إلا بالإجماع آراء جميع المكتتبين، وتعين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة وتعين واحدا أو أكثر من مندوبي الحسابات...."

ت- **تعيين محافظ الحسابات من طرف المحكمة:** [3] طبقا لنص المادة 1/15 من المرسوم التنفيذي 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات والتي نصت على ما يلي:" طبقا لأحكام المادة 715 مكرر 4 من

[1] الجريدة الرسمية، العدد 42 ، مرجع سابق، ص7.

[2] القانون التجاري، ص193.

[3] الجريدة الرسمية، العدد رقم 07، سنة 2011، ص 24.

القانون التجاري، إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ للحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان".

ثانيا: إنهاء مهام محافظ الحسابات

ورد في المواد 715 مكرر 7، 8، 9 من القانون التجاري، أنه يتم عزل محافظ الحسابات أو إنهاء مهامه كما يلي: [1]

- تنتهي مهام محافظ الحسابات بعد اجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة؛
- يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأس المال الشركة، في الشركات التي تلجأ إلى علنية للادخار، أن يطلبوا من العدالة وبناءا على سبب مبرر رفض مندوب أو مندوبي حسابات الذين عينتهم الجمعية العامة؛
- في حالة حدوث خطأ أو مانع، يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر (10/1) من رأس مال الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام مندوبي الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة.

وطبقا لما جاء في نص المادة 27 من القانون 10-01 المنظم لمهنة فانه تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات.

كما تنص المادة 38 من نفس القانون على أنه: " يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة".[2]

المطلب الثاني: المخاطر الجبائية

الفرع الأول: تعريف المخاطر الجبائية: [3]

تتعلق المخاطر الجبائية بسلوك المؤسسة تجاه الإدارة الجبائية، فهي تتولد من عدم تقيد المؤسسة بالالتزامات الجبائية التي يحددها التشريع الجبائي، أو من عدم الفهم الجيد أو سوء الترجمة الصحيحة للنصوص التشريع الجبائي أو بغرض الغش أو التهرب الجبائي الأمر الذي أدى بالمؤسسات علاوة على تشويه سمعتها أمام إدارة الضرائب التي تكبدها أعباء إضافية تتمثل في العقوبات والغرامات بالإضافة إلى الوقت الضائع الذي يحسب عليها في حالة كونها هدفا للمراقبة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الجبائية.

وتعرف المخاطر الجبائية أيضا بأنها تلك الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم إحترامها للقواعد الضريبة، وتتمثل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات عموما، وتنشأ المخاطر الجبائية نتيجة عدم احترام التشريع الجبائي أو بسبب التعقيد والغموض في النظام الضريبي.[4]

---

[1] القانون التجاري، ص 223،224.

[2] الجريدة الرسمية، العدد 42، مرجع سابق، ص 7،8.

[3] يوسف مامش، ناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، دار المحمدية للطباعة، الطبعة الأولى، الجزائر، 2008، ص37.

[4] Jacques Duhem, Michel Jammes «Audit et gestion fiscal de l'entreprise "Edition EFE, Paris, 1996, p:75.

من هذه التعاريف يمكن استخلاص تعريف للمخاطر الجبائية بأنها: تقع المؤسسة في المخاطر الجبائية عند تقوم بالإخلال بواجباتها الجبائية، نتيجة مخالفة التشريع الجبائي المعمول به بقصد أو بغير قصد، مما يجعلها تدفع غرامات وعقوبات للإدارة الضريبية.

الفرع الثاني: أسباب المخاطر الجبائية:

المخاطر الجبائية هي محصلة عدم احترام القوانين الجبائية، بسبب سوء فهم هذه القوانين أو عند ترجمة النصوص الجبائية هذا من جهة، ومن جهة أخرى بسبب الغش والتهرب الضريبي، وبهذا يمكن تحديد أسباب داخلية في المؤسسة ناتجة عن ضعف تسير أو الغش والتهرب، وأسباب خارجية ناتجة عن التشريع الجبائي.

أولا: أسباب ناتجة عن ضعف تسيير المؤسسة:

ان استمرار ونمو المؤسسة مرتبط بكفاءة المسير في اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، فمن الناحية الجبائية على المسير إدراج العامل الجبائي في الوظيفة التسييرية لصناعة القرار، فعدم التحكم في التسيير الجبائي يشكل أهم المخاطر الجبائية التي تعترض المؤسسات الجزائرية وذلك لعدة عوامل نذكر منها:[1]

- عدم المتابعة المستمرة للجانب الجبائي في المؤسسة، لأنه في الغالب يكلف مستخدمي الحسابات بالجباية ونظرا للحجم الكبير في الأعمال التي تقع ضمن دائرة اختصاصهم، وضعف تكوينهم من الجانب الجبائي يؤدي بهم إلى عدم إعطاء الأولوية لهذا الجانب؛
- نتيجة المكانة غير اللائقة التي تحتلها الجباية ضمن أولويات المؤسسة، فإن ذلك يعرضها لمخاطر عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به كعدم إيداع التصريحات الجبائية في مواعيدها القانونية المحددة؛
- شدة المنافسة وسوء التحكم في الموارد المالية نتيجة سوء التسيير وعدم كفاءة المسيرين يؤدي بهم غالبا إلى تأجيل دفع الضرائب المستحقة للاستفادة من السيولة وهذا يعرض المؤسسة لمخاطر عدم الانتظام اتجاه الإدارة الجبائية؛
- اعتماد الهيئات الحكومية وأصحاب المشاريع في إعطاء الصفقات على السعر الأدنى المعروض مما يؤدي ببعض المؤسسات لتخفيض الأسعار قصد الفوز بالصفقات دون إجراء دراسات معمقة للتكاليف الحقيقة للمشروع مما يضطرها إلى المراهنة على التهرب لعدم دفع الضرائب وتأجيلها، وهذا ما يؤدي بها إلى مخاطر جبائية؛

ثانيا. أسباب ناتجة عن التشريع الجبائي

أن عدم استقرار التشريع الجبائي يرجع بالدرجة الأولى إلى التغييرات العديدة التي تحدث على القوانين المالية الرئيسية والتكميلية، مما يخلق نوع من التذبذب في استمرارية المنظومة التشريعية الجبائية.[2]

كذلك فإن إيجاد هيكل جبائي يتماشى مع مستوى المجتمع الاقتصادي، الاجتماعي والسياسي يعتبر هدف كل التشريعات الجبائية في جميع دول العالم محققة بذلك الأهداف المالية، الاقتصادية والاجتماعية للسياسة الجبائية، وعليه فان

[1] صالح حميداتو، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، رسالة ماجستير، جامعة ورقلة، 2012، ص 102.

[2] بوعلام ولهي، العياشي عجلان، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، العدد 08، 2008، ص152.

التشريع الجبائي المعقد لا يخدم المؤسسة من حيث الإجراءات الواجب إتباعها، كما أن التشريع الجبائي الذي يتميز بعدم الاستقرار هو في حد ذاته عامل لوقوع المؤسسة في المخاطر الجبائية.[1]

الفرع الثالث: مظاهر المخاطر الجبائية في المؤسسة

ان سوء التحكم، أو سوء التسيير في الجانب الجبائي في المؤسسة، أو سوء الترجمة للتشريع الجبائي، يظهر في عدة أشكال داخل المؤسسة الاقتصادية، نذكر منها ما يلي:

أولا: المخاطر الأولية: هي المخاطر الناتجة عن الأخطاء المادية أو المخاطر الناتجة عن قرارات جبائية غير ملائمة للمؤسسة، كالتطبيق الخاطئ للنصوص الجبائية أو سوء تفسير لبعض هذه النصوص أو كيفية إعداد التصريحات الجبائية، وتتمثل هذه المخاطر في:

1- **الأخطاء المحاسبية:** أهم الأخطاء المحاسبية على مستوى الميزانية أو حسابات التسيير وأخرى ترجع لعناصر مختلفة، نذكر منها:[2]

1.1 **المخاطر الناتجة عن أخطاء في الميزانية:** تتمثل فيما يلي:

- الأخطاء التي تحدث في احتساب بعض أصول الميزانية، كأن تكون هذه الأصول غير مسجلة في الميزانية في حين أن التكاليف المتعلقة بها مسجلة في جدول حسابات النتائج؛
- الأخطاء المتعلقة بتقييم المخزون مما يؤدي إلى الرفع من قيمته، أو عدم إعادة تسديد الرسم على القيمة المضافة المسترجع لمجمل السلع في حالة التنازل أو توقيف النشاط؛

2.1 **المخاطر الناتجة عن أخطاء في حسابات التسيير:** تتمثل فيما يلي:

- من أهم الأخطاء التي قد تسجل في حسابات النتائج نجد الأعباء وتتركز خاصة في أعباء الاستغلال وبدرجة أقل الأعباء المالية، كما يمكن أن نسجل أخطاء في الأعباء الاستثنائية؛
- عدم طرح الإهتلاكات من الربح الخام، مما يؤدي لعدم الأخذ بعين الاعتبار تناقص عناصر الاستثمارات؛
- عملية الإضافة والتخفيض للأعباء أثناء حساب النتيجة الجبائية قد تشكل مصدر خطأ في تحديد النتيجة الجبائية.

3.1 **المخاطر الناتجة عن عناصر أخرى:** [3] زيادة على الأخطاء التي تظهر في الميزانية وحسابات التسيير فإننا نلاحظ بعض الأخطاء التي تظهر خصوصا في الرسم على القيمة والمؤسسات الحديثة.

1.3.1. مخاطر تسيير الرسم على القيمة المضافة: باعتبار الرسم على المضافة ضريبة غير مباشرة تمتاز بالمرونة ووفرة الحصيلة.

2.3.1. المخاطر المرتبطة بالمؤسسات الحديثة: تعترض المؤسسة الحديثة عدة صعوبات تجعلها معرضة للمخاطر الجبائية ونذكر منها: [4]

---

[1] محمد فلاح، السياسة الجبائية – الأهداف والأدوات – أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006، ص 184.

[2] مصطفى عوادي، يونس زين، الرقابة الجبائية، مطبعة سخري للنشر والتوزيع،الطبعة الثانية،الجزائر، 2011 ، ص 59- 65.

[3] بوعلام ولهي، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، العدد 12، 2012، ص 142.

[4] صالح حميداتو، مرجع سابق، ص 104.

- كونها قد لا تتوفر على الشروط التي تمكنها من الاستفادة من بعض الإعفاءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي؛
- قلة الخبرة في مجال التسيير الجبائي نظرا لحداثة العلاقة مع الإدارة الجبائية؛
- اهتمام الإدارة الجبائية بالمؤسسات قديمة النشأة مما قد يعطي انطباعا للمؤسسات الحديثة بضعف الإدارة أو تجاهلها للمؤسسات الحديثة الأمر الذي يوقعها في ارتكاب أخطاء ضريبية أو تعمدها قصد الحصول على منافع مادية.

ثانيا: الخطأ في القرار التسييري

القرار التسييري هو القرار الذي يتخذه المسير قصد اختيار بديل جبائي من البدائل المتاحة، وباعتباره قرارا بشريا قد يحتمل الصواب من الناحية القانونية، وقد يحتمل الخطأ كذلك.

أ- **القرار التسييري القانوني**: أتاح المشرع الجبائي عدة خيارات قانونية يعمل المسير الجبائي على استغلالها، فالقرار التسييري القانوني هو قرار من مجموعة الخيارات الجبائية المتاحة، ومن أمثلة ذلك:

- اعتماد طريقة معينة للإهلاك؛
- حرية اختيار طرق تقييم المخزون؛
- إعادة تقييم بعض عناصر الميزانية أو عدم القيام بذلك وهذه القرارات ملزمة للمؤسسة وللإدارة الجبائية معا وبناءا على مبدأ عدم التدخل في التسيير.

ب- **القرار التسييري غير القانوني**: هو القرار التسييري الذي لا يحترم نصوص التشريع الجبائي مثل:[1]

- خصم أعباء قابلة للخصم؛
- التقييم الصوري للمخزون؛
- تسديد ديون مستحقة فيما بعد.

هذه القرارات ملزمة للمؤسسة، ولكنها ليست كذلك بالنسبة للإدارة الضريبية، التي لها الحق في تصحيح العملية.

مخاطر تسييرية أخرى

يمكننا إبراز مظاهر أخرى لأخطار الضريبية التي ذكر منها:

1- **نظرية الفعل غير العادي في التسيير**:[2] تعتمد نظرية على طبيعة القرار التسييري، حيث يعرف الفعل غير العادي في التسيير على أنه الفعل الذي يتعارض مع مصالح المؤسسة والذي لا يعتبر طرف نقيض للمؤسسة من جانب تحقيق الأرباح.

هذا الفعل غير قابل للرفض من قبل الإدارة الجبائية أثناء حساب الضريبة باعتباره لا يشكل خرقا للالتزامات الجبائية للمؤسسة ولكن التبرير الاقتصادي هو الذي يقرر صحة الفعل من عدمه.

2- **التعسف في استعمال الحق**: تصنف الإدارة الجبائية بعض العمليات على أنها تعسف في استعمال الحق إذا كانت تهدف إلى تجنب أو تخفيض الضريبة وذلك باللجوء إلى إخفاء الطبيعة الحقيقة للعملية وتهدف فقط لتجنب الضريبة

[1] لخضر يحي، دور الامتيازات الجبائية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة مؤسسة التجارية المطاحن الكبرى للجنوب – بسكرة – رسالة لنيل شهادة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، فسم علم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2007، ص81.

[2] Jacques Duhem, Michel Jammes «Audit et gestion fiscal de l'entreprise "Edition EFE, Paris, 1996, p:10.

دون وجود فائدة اقتصادية للمؤسسة، فهدا التكييف يشكل إحدى مظاهر المخاطر الجبائية على المؤسسة، فتهديد الإدارة الجبائية بتصنيف بعض العمليات على أنها تعسف في استعمال الحق تعتبر خطوة ردعية لبعض المؤسسات التي تسعى لتفضيل العائد الجبائي عن العائد الاقتصادي، ويتميز التعسف في استعمال الحق بعدة مميزات نذكر منها:[1]

2-1 إخفاء المحتوى الحقيقي للعملية وذلك عن طريق:

- الإخفاء بالتدليس: مثلا عقد الهبة لإخفاء عملية البيع؛
- الإخفاء بإجراء صوري، أي دون فعل حقيقي (عقد صوري، فواتير وهمية)؛
- الإخفاء بتوسيط أشخاص من أجل التغطية عن المكلف الحقيقي.

2-2 تحقيق سوى الهدف الضريبي: إن انعدام أي هدف سوى تقليص الضريبة يجعل الإدارة الجبائية تؤهل هذا الفعل بأن يكون تعسفا في استعمال الحق، وما على المكلف إلا إثبات أن هذه العملية ذات فائدة اقتصادية إلى جانب الهدف الضريبي المراد تحقيقه.

الفرع الرابع: أنواع المخاطر الضريبية

تصنف المخاطر الجبائية إلى مخاطر ناتجة عن عدم الانتظام الضريبي والمتمثلة في المخاطر المترتبة عن التصريحات الجبائية، والمخاطر الناتجة عن الاختيارات الجبائية والمتمثلة في المخاطر المترتبة عن الإعفاءات الجبائية في إطار نظام دعم الاستثمار، المخاطر الجبائية المترتبة عن الإعفاءات الموجهة للشباب المستثمر، المخاطر الجبائية المترتبة عن أعادة استثمار الأرباح، والمخاطر الضريبية المترتبة عن الامتيازات الناتجة عن نشاطات إنجاز المساكن.

أولا: المخاطر الجبائية المترتبة عن التصريحات الجبائية

يعرف النظام الجبائي بأنه: [2] " مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلائم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلا ضريبيا متكاملا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية".

باعتبار النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي أوجب للمؤسسات التزامات جبائية محددة وفقا لرزنامة زمنية محددة وإجراءات جبائية معلومة مسبقا، حيث تتمثل هذه الالتزامات في التصريحات (التصريح بالوجود، التصريح بالنتائج، التصريح في حالة إلغاء أو التنازل عن المؤسسة). [3]

إن عدم احترام المؤسسة لالتزاماتها الجبائية، من خلال عدم الانتظام في تقديم التصريحات في آجال القانونية المحددة يعرضها للمخاطر الجبائية، وبالتالي تطبيق عقوبات عليها.

---

[1] صالح حميداتو، مرجع سابق، ص 106.

[2] ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2003، ص 18.

[3] رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، دار هومة للطباعة والنشر، الطبعة الثانية، الجزائر، 2006، ص 56.

الجدول رقم 01-01: العقوبات الناجمة عن عدم الإيداع أو التأخر في إيداع التصريحات

طبيعة التصريح	غياب التصريح	التأخر في إيداع التصريح
التصريح بالوجود	00 000 30دج	00. 000 30 دج
التصريح الشهري G50 والتصريح الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات	الفرض التلقائي للضريبة مع تطبيق زيادة 25 % من الحقوق المستحقة كعقوبة	– مدة التأخير لا تتجاوز الشهر تطبق عقوبة 10% . – مدة التأخير تتجاوز الشهر وتقل عن الشهرين تطبق عقوبة 20%؛ – مدة التأخير تتجاوز الشهرين تطبق عقوبة 25%؛ – مدة التأخير تتجاوز 30 يوم من تاريخ التبليغ بوجوب تقديم هذا التصريح تطبق زيادة بنسبة 35%.
التصريح الذي يحمل عبارة "لا شيء" والتصريحات التي تكتب من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاء جبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة التطبيق		– 2 500 دج عندما تكون مدة التأخير شهرا واحد؛ – 5 000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرا واحدا ويقل عن الشهرين؛ – 10 000 دج عندما يتجاوز التأخير الشهرين.
التصريح الخاص بالزبائن G30		علاوة على فقدان الاستفادة من التخفيض المنصوص عليه في المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يمكن أن يترتب على الأخطاء أو الإعفاءات أو عدم صحة المعلومات الواردة في الجدول المفصل الخاص بالزبائن تطبيق غرامة جبائية من 1 000 إلى 10 000دج كل مرة تثبت فيها أخطاء أو إعفاءات أو عدم صحة المعلومات المطلوبة.

المصدر: من إعداد الطالب استنادا لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2014، المواد 192، 194، 228، 322.

ثانيا: المخاطر الجبائية المترتبة عن الإعفاءات الجبائية في إطار نظام دعم الاستثمار

أعطى المشرع الجزائري للمؤسسات الاقتصادية التي تقوم بنشاط الإنتاج أو تقديم الخدمات (استثناء المشرع نشاط البيع والشراء) عدة امتيازات وأوكلت عملية تنظيم هذا الإجراء للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار.

كما تقوم الإدارة الجبائية بتسيير عملية الإعفاء ومراقبة الاستثمار بصفة دورية ومراقبة مدى احترام المؤسسة لالتزاماتها المحددة في قرار منح المزايا لمرحلتي الانجاز والاستغلال.

المخاطر الضريبية:

- سحب مقرر منح الامتيازات الجبائية وبالتالي استرداد مبلغ التحفيز مع تطبيق عقوبة (30%) من الحقوق المعفاة؛
- في حالة التنازل عن العتاد والتجهيزات المقتناة في إطار دعم الاستثمار خلال الفترة القانونية المحددة لاهتلاكها، فإن على المؤسسة استرداد نسبة من الرسم على القيمة المضافة المحمل لشراء هذه التجهيزات المتنازل عنها وتحسب النسبة كما يلي: عدد السنوات المتبقية/ مدة الإهتلاك؛

- في حالة استغلال الاستثمار المقتني في إطار دعم الاستثمار في الوجهة غير المخصصة له (نوع الاستثمار وتسمية النشاط)، يتم استرداد التحفيز في مجال الرسم على النشاط المهني والضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي مع تطبيق عقوبة (25%) من الحقوق المعفاة، زيادة عن استرجاع نسبة الرسم على القيمة المضافة التي تم الاستفادة منها في إطار الشراء بالإعفاء لتجهيزات الاستثمار وذلك من تاريخ استغلال الاستثمار في نشاط غير النشاط موضوع الامتياز. [1]

ثالثا: المخاطر الجبائية المترتبة عن الإعفاءات الموجهة للشباب المستثمر

منح المشرع الجزائري للشباب المستثمر عدة امتيازات ضريبية لتشجيعهم على إنشاء مؤسسات خاصة وذلك عبر ثلاث هيئات وهي:

- الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب ANSEJ؛
- الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة CNAC؛
- الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر ANGEM.

2.**المخاطر الجبائية:** [2]

أ- تحرم المؤسسة من الامتيازات الممنوحة في إطار هذه الهيئات مع تطبيق عقوبة في الحالات التالية:

- عدم إيداع التصريحات الشهرية والسنوية بصفة منتظمة؛
- تخصيص العتاد والتجهيزات في غير النشاط المصرح به والمستفيد من الامتياز الضريبي؛
- عدم السماح لموظفي الإدارة الجبائية بإجراء معاينة للتأكد من الوجود الحقيقي للعتاد واستغلاله في الغرض المصرح به.

ب-حالة التنازل عن العتاد والتجهيزات خلال الفترة القانونية المحددة لإهتلاكه فزيادة عن المطالبة بتسديد قيم التحفيز فيما يخص الرسم على النشاط المهني والضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات فإن المؤسسة مطالبة باسترجاع نسبة من الرسم على القيمة الخاص باقتناء العتاد المتنازل عنه والذي استفاد من الشراء على القيمة المضافة تحدد هذه النسبة بعدد السنوات المتبقية/مدة الإهتلاك مع زيادة (25%) في حال عدم التصريح الطوعي باسترداد هذه المبالغ.

رابعا: المخاطر الجبائية المترتبة عن إعادة استثمار الأرباح وتلك المترتبة عن الامتيازات الناتجة عن نشاط إنجاز المساكن [3]

منح القانون الجبائي الجزائري للمؤسسات التي تنشط في قطاع البناء وخاصة انجاز المساكن الاجتماعية والترقوية والريفية إمتيازات جبائية متعددة قصد تشجيعها للإستثمار في هذا المجال أهمها:

أ- إخضاعها للمعدل المخفض في مجال الرسم على القيمة المضافة (9 بالمائة)؛

ب- الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.

[1] المواد 03 و 04 من القرار الوزاري المشترك، الجريدة الرسمية، المؤرخ بتاريخ 24 فيفري 2009.

[2] [2] صالح حميداتو، مرجع سبق ذكره، ص 117.

[3] قرار وزاري مشترك مؤرخ في 08 مارس 2006 المتضمن نموذج دفتر الشروط المتعلق بالإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات المطبق على الأرباح المحققة عن نشاطات إنجاز المساكن الإجتماعية والترقوية والريفية، ج ر العدد28 30 أفريل 2006.

لكن التشريع الجبائي ضبط هذه الامتيازات بدفتر شروط يجب الامتثال لها حتى لا تقع هذه المؤسسات في العقوبات والغرامات المختلفة والمتعلقة بهذه الامتيازات.

4.1 المخاطر الجبائية المترتبة عن إعادة استثمار الأرباح

تطبق على الأرباح المعاد استثمارها تخفيض نسبة (30%) فيما يخص تحديد الدخل الواجب إدراجه في أسس الضريبة على الدخل الإجمالي شريطة توفر ما يلي:[1]

- يجب إعادة استثمار الأرباح في الاستثمارات الإهتلاكية ما عدا السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط خلال السنة المالية لتحقيقها أو خلال السنة المالية الموالية، وفي هذه الحالة الأخيرة يجب على المستفيدين من هذا الامتياز اكتتاب التزام بإعادة الاستثمار؛
- مسك محاسبة منتظمة، بحيث يجب أن يدرجوا في التصريح السنوي نتائج الأرباح المستفيدة من التخفيض وإلحاق قائمة الاستثمارات المحققة مع الإشارة إلى طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول وسعر تكلفتها؛
- في حالة التنازل أو وقف التشغيل الذي يحدث في آجل أقل من خمس سنوات على المؤسسة أن تدفع لقابض الضرائب الفرق بين الضريبة المفروض دفعها والضريبة المسددة في سنة الاستفادة من التخفيض مع تطبيق زيادة (5 %) كما تؤسس ضريبة تكميلية في حالة عدم احترام الالتزام بإعادة الاستثمار المذكور أعلاه مه زيادة (25%).

4.2 المخاطر الجبائية المترتبة عن الامتيازات الناتجة عن نشاطات انجاز المساكن

أعطى القانون الجبائي الجزائري للمؤسسات التي تقوم بانجاز المساكن الاجتماعية والترقوية والريفية امتيازات جبائية متعددة قصد تشجيعها للاستثمار في هذا المجال كما يمكن للمؤسسة أن تتعرض لمخاطر ضريبية لعدم احترام التزاماتها:[2]

- إخضاعها للمعدل المخفض في مجال الرسم على القيمة المضافة (9%)،
- الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على إرباح الشركات للاستفادة من هذه الامتيازات على المؤسسة الالتزام بدفتر الشروط الذي حدده القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 8 مارس 2006 والمتضمن نموذج دفتر الشروط المتعلق بالإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات المطبقة على الأرباح الناتجة عن نشاطات إنجاز المساكن الاجتماعية والترقوية والريفية.

[1] المادة 21-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر،2014.

[2] صالح حميداتو، مرجع سابق، ص 118، 119.

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية والأجنبية

الفرع الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

- دراسة بوبكر عميروش، [1]

حيث انطلق الباحث في بحثه من الإشكالية التالية: ما هو دور المدقق الخارجي في تقييم خطر الرقابة وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة؟

ومن أجل حل هذه الإشكالية، استخدام الباحث الأسلوب التحليلي في الشق النظري وأسلوب دراسة حالة في الجانب التطبيقي.

ومن أهداف هذه الدراسة ما يلي:

- التعرف على واقع مهنة التدقيق الخارجي ومدى تطبيقها بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛
- توضيح أهمية نظام الرقابة الداخلية في دعم مهنة التدقيق الخارجي وتحقيق نتائج جيدة؛
- تخفيض مستويات خطر الرقابة الداخلية إلى المستوى المقبول.

- حميداتو صالح، **دور المراجعة في تذنئة المخاطر الجبائية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، 2012.

بحيث بدأت الدراسة من الإشكالية: إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الجبائية في تذنئة المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية؟

توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- ✓ تسمح المراجعة الجبائية بالكشف عن مناطق الخطر الجبائي، أين تكون المؤسسة قد ارتكبت أخطاء ومخالفات ذات طابع جبائي أو محاسبي؛
- ✓ بالقيام بتشخيص جبائي للمؤسسة من خلال معرفة وضعيتها الجبائية وتأثيرها على الوضعية المالية لها وكذا معرفة كيفية إدراج الجباية في القرارات التسييرية لتحديد أدائها الجبائي ومنه فعاليتها الجبائية؛

[1] بوبكر عميروش **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**،مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2010-2011.

❖ لعناق أحمد، **المراجعة الجبائية ودورها في الحد من المخاطر الجبائية للمؤسسة**، مذكرة ماستر جامعة ورقلة، الجزائر، 2012.

أساس الباحث موضوعا بحثه على الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية؟

إذ هدفت هذه الدراسة إلى تبين مدى مساهمة المراجع الجبائي في الحد من أو من التقليل من الخطر الجبائي بالمؤسسة.

ولقد خلص إلى أن المراجعة الجبائية تعتبر الوسيلة التي من خلالها يتم محاربة كل تلاعب والتهرب الضريبي.

توصل الباحث في النهاية النتائج التالية:

- أن المراجعة الجبائية هي وسيلة من إجراءات التسيير الجبائي تساعد على تفادي الخطر الجبائي؛
- يساعد على ترشيد القرارات الجبائية؛
- الإستغلال الأمثل للامتيازات الجبائية من طرف المؤسسة؛
- تقييم الفعالية الجبائية من خلال المراجعة الجبائية.

❖ محمد محمود ذيب حوسو، **التدقيق للأغراض الضريبية**، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2005.

سعى الباحث في دراسته إلى الوقوف على دراسة العلاقة الموجودة بين معايير النظام الضريبي ومعايير التدقيق في المؤسسات، إذ تطرق إلى لمختلف المفاهيم الأدبية المتعلقة بعلم التدقيق، والمحاسبة، والضرائب.

وخلص الباحث من خلال دراسة الحالة التي أعدها إلى أن إيجاد نظام تدقيق ضريبي فعال لمكافحة الغش والضريبي، والتحايل في الحسابات، لا تكمن فقط في الوسائل العقابية المنصوص عليها في القوانين الضريبية، أو قواعد المعايير المهنية الصادرة عن المؤسسات المهنية في فلسطين أو الخارج، وإنما أيضا في حسن استخدام الإدارة الضريبية لمواردها المتاحة، وخاصة مواردها البشرية، وتعاونها بشكل علمي ومدروس مع المؤسسات المهنية العاملة في ميادين المحاسبة وتدقيق الحسابات سواء كانت على مستوى الصعيد العملي أو الأكاديمي.

الفرع الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

- NDIAYE Ousseynou [1]

تناولت هذه الدراسة تقييم مهمة محافظة الحسابات من طرف مكتب الخبير المحاسب، أين تم التطرق إلى الطريقة التي يتبعها مكتب الخبير المحاسبي من أجل تقييم مهمة محافظة الحسابات، من خلال تحليل الطريقة المتبعة من طرف محافظ الحسابات لتنفيذ مهمته، وتقييم فعالية الموارد المتاحة لتحقيق الأهداف المسطرة، ومعرفة الصعوبات التي تواجهه في الميدان، وتحليل الإجراءات المعتمدة من طرفه لتقديم التوصيات والاقتراحات اللازمة.

وتوصل الباحث في النهاية إلى التأكد أن إتباع وامتثال محافظ الحسابات للمعايير العمل المعمول بها، وحسن الاستغلال الأمثل للموارد والإمكانيات المتاحة، يسمح بتنفيذ مهمته بالدقة والجودة المطلوبة.

- MOURAD ELJeri [2]

تناولت هذه الدراسة الاستشارة التي يقدمها الخبير المحاسب في تسيير المخاطر الجبائية المرتبطة بسعر الصرف دراسة حالة أربعة شركات متعددة الجنسيات مستقرة في تونس.

ولقد تطرق الباحث في دراسته للإشكالية التي تواجهها الشركات المتعددة الجنسيات في مختلف البلدان بصفة عامة، وفي تونس بصفة خاصة، فيما يخص المخاطر الجبائية الناجمة عن سعر الصرف.

خلصت الدراسة إلى أن الخبير المحاسبي يلعب دور كبير في تقديم خدمات ذات جودة ودقة عالية في المجال الجبائي، لكونه يتمتع بتكوين وكفاءة عالية، وامتلاك مساعدين يتحكمون في الجانب الأعلام الآلي والجانب القانوني، لهذا تلجأ معظم الشركات الفرنسية المستقرة في تونس لخدماته، لتفادي وتقليل المخاطر الجبائية وكل هذا من أجل ضمان السير الحسن للجانب الجبائي.

[1] NDIAYE Ousseynou, **EVALUATION D'UNE MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTES EFFECTUEE PAR UN CABINET D'EXPERTISE COMPTABLE ERA BAKER TILLY SENEGAL**, mémoire de fin d'étude, Master Professionnel en Audit et Contrôle de Gestion, Centre Africain d'Etudes Supérieurs en Gestion, Promotion N° 05, Année 2010-2012.

[2] MOURAD ELJERI, Mission de conseil en matière de gestion des risques fiscaux liés aux prix de transfert ; cas de quatre groupes Français installés en Tunisie, mémoire Diplôme d'expertise Comptable, Tunis, Session 2013.

المطلب الثاني: أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

اتفقت دراستنا الحالية مع الدراسات السابقة من حيث المضمون في توضيح الدور الهام للمراجعة سوى كانت داخلية أو خارجية في التقليل من مختلف المخاطر المحيطة بالمؤسسات الاقتصادية، وذلك بالتطرق لمختلف الفاعلين في العملية، بينما اختلفت الدراسات السابقة أو الحالية من حيث طرق المعالجة ومجتمع الدراسات والعينات الخاصة بالمواضيع التي طرحت فنجد أن مجتمع الدراسة الحالية يتمثل في مكتب محافظ الحسابات إذ تم الاعتماد على استبيان لمعالجة الإشكالية المطروحة، وعليه من ما سبق يتضح لنا أن كل دراسة من هذه الدراسات جاءت لتكمل الأخرى.

هدفت دراستنا إلى تقييم اهتمام محافظ الحسابات لمخاطر الجبائية في المؤسسات الاقتصادية، إذ شملت السبل التي يتبعها محافظ الحسابات أثناء قيامه بمهامه في المؤسسة والاهتمام الذي يوليه في عملية المراجعة للجانب الجبائي باعتباره جزء مهم من العملية، حتى يتمكن في الأخير من إعداد تقريره النهائي الذي يبدي فيه عن رأيه المحايد لكافة المستعملين للبيانات المالية للمؤسسة.

خلاصة الفصل

على ضوء ما سبق، يتضح لنا أن مهنة محافظ الحسابات لا يمكن أن تمارس إلا من طرف شخص مؤهل دو خبرة، اكتسابها من خلال تكوينه، أو أثناء قيامه بممارسة مهنته على أحسن وجه، إذ تسمح له بأداء مهامه بكفاءة ودقة منتهية، وأيضا أن يتصف بالأمانة والمحافظة على السر المهني، والامتثال لقواعد السلوك المهني، كما يجب عليه الالتزام بواجبات المهنية، لأن أي إخلال بها سيعرضه لتحمل المسؤولية الكاملة عن كل تقصير، وقد تكون إما مدينة، تأديبية أو جزائية، ولا يستطيع محافظ الحسابات أن يحدد أتعابه كما يريد، لأن صلاحية تحديد الأتعاب هي من صلاحيات الجمعية العامة للمؤسسة التي تقوم بتعيينه وكذا عزله عند الاقتضاء.

ونظرا لأهمية الجانب الجبائي في المؤسسة، ونظرا لما يمكن أن يشكله من خطر على المؤسسة، يسعى محافظ الحسابات في مهمته من التأكد من سلامة القوائم المالية المقررة إبداء الرأي فيها من خلوها من أي أخطاء يمكن أن تعرض المؤسسة للمخاطر الجبائية، وهذا ما تطرقنا إليه في هذا الفصل بتذكير بمفهوم المخاطر الجبائية وأنواعها ومصادرها، إذ يبحث مدى احترام المؤسسة للقواعد القانونية الجبائية المتعلقة بإعداد التصريحات من حيث الشكل والمضمون، مكان التصريح، واحترام آجال التسديد، والإجراءات المتبعة في ذلك، ومدى اهتمام المؤسسة بالقانون الجبائي من خلال متابعة ومستجداته تغييراته المستمرة.

ومن هنا جاءت الضرورة لتقييم اهتمام محافظ الحسابات للمخاطر الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، التي ستكون محل الدراسة التطبيقية في الفصل الثاني.

الفصل الثاني

الدراسة التطبيقية

تمهيد

بعد استيفائنا للفصل الأول من الدراسة والمتمثل في الجانب النظري، حيث تم التطرق فيه إلى المفاهيم المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات، وكذا المخاطر الجبائية المحدقة بالمؤسسات الاقتصادية هذا من جهة، ومن جهة أخرى سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على عينة من محافظي الحسابات بولاية ورقلة، الوادي وغرادية، وهذا لمعرفة وجهات نظرهم حول تقييم اهتمام محافظ الحسابات للمخاطر الجبائية في المؤسسات الاقتصادية، ولهذا قمنا بإعداد استمارة استبيان وتوزيعها على محافظي الحسابات في ولاية ورقلة، الوادي، وغرادية.

ولبلوغ هدف هذه الدراسة، واثبات مدى صحة الفرضيات، قمنا إلى تجزئة الدراسة الميدانية إلى مبحثين، حيث سوف نتطرق في المبحث الأول إلى الأدوات المستخدمة والطريقة المعتمدة في الدراسة الميدانية هذا من جهة، ومن جهة أخرى سنتطرق في المبحث الثاني إلى عرض النتائج المتوصل إليها وكذا تحليلها ومناقشتها، وفي الأخير سوف نقدم بعض الاقتراحات والتوصيات

ومن ما سبق يمكن تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

المبحث الأول: الأدوات المستخدمة والطريقة المعتمدة في الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها

المبحث الأول: الأدوات المستخدمة والطريقة المعتمدة في الدراسة الميدانية.

سيتم خلال هذا المبحث التطرق إلى عناصر الدراسة الميدانية التي سيتم العمل بها بناءا على مدى ملاءمتها مع موضوع البحث، والتي تمثل الطريقة المنتهجة في الدراسة من المنهج المتبع، مجتمع وعينة الدراسة، بالإضافة إلى الوقوف عند حدود الدراسة وكذا العوائق التي عارضت السير الحسن للدراسة.

المطلب الأول: الطريقة المستخدمة

من اجل الإحاطة بجميع جوانب الدراسة ومن اجل الإجابة على الإشكالية المطروحة، واستخلاص النتائج، سنقدم أهم الأدوات المستعملة في الجانب التطبيقي

الفرع الأول: منهجية الدراسة

المنهج المتبع في الدراسة:

بغية معالجة الموضوع تم اعتماد منهجين، المنهج التجريبي كونه يتلاءم مع المنهجية المتبعة في إعداد الدراسة وهو الأسلوب الذي سنحاول من خلاله تقييم اهتمام محافظ الحسابات للمخاطر الجبائية في المؤسسات الاقتصادية هذا من جهة، أما من جهة اخرى اعتمادنا منهج دراسة حالة على عينة من محافظي الحسابات بولاية ورقلة، الوادي، وغرادية.

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

أولا: مجتمع الدراسة: يشمل مجتمع الدراسة مجموعة من محافظي الحسابات بولاية ورقلة، الوادي، وغرادية.

ثانيا: عينة الدراسة: حدد حجم العينة بالنسبة لمحافظ الحسابات بولاية ورقلة، الوادي، وغرادية، حيث قمنا بتوزيع 70 استمارة للوصول لنسبة تمثيل ممكنة، بالاتصال المباشر مع محافظي الحسابات وتسليمهم الاستمارات شخصيا، وإرسال الاستبيان عن طريق البريد الالكتروني، مع استعمال الهاتف كوسيلة للتأكد من وصوله والتأكيد على إرجاعه، بالإضافة الاستعانة ببعض الزملاء في توزيع الاستبيان.

حيث تم اختيار عينة من 70 محافظ حسابات كانت موزعة كالتالي :

- 25 محافظ حسابات في ولاية ورقلة؛
- 20 محافظ حسابات في ولاية الوادي؛
- 20 محافظ حسابات في ولاية غرداية.

بعد جمع الاستمارات الموزعة تم الاعتماد على 60 استمارة من مجموعها وذلك بسبب عدم استرجاع 7 منها واستبعاد 03 استمارات أخرى لوجود إجابات غير كاملة.

الجدول رقم 2-1: يوضح عينة الدراسة

الجدول رقم 02-01 : عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة %
عدد الاستمارات الموزعة	70	% 100
عدد الاستمارات المسترجعة	63	% 90
عدد الاستمارات غير مسترجعة	07	%10
عدد الاستمارات الملغاة	03	%4.29
عدد الاستمارات الصالحة للدراسة	60	%85.74

المصدر: من إعداد الطالب بعد فرز الاستمارات.

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن نسبة الاستمارات الصالحة للاستعمال بلغت تقريبا 86 % وهي نسبة معقولة ومقبولة على العموم ويمكن الاعتماد عليها.

الفرع الثالث: إعداد وهيكلة الاستبيان

أولا: إعداد الاستبيان: تم اعتماد على مجموعة من النقاط في إعداد استمارة الاستبيان منها:

- استعمال الأسلوب البسيط واللغة المفهومة في إعداد الاستبيان؛
- التسلسل في الاستبيان بنفس الطرح في الجانب النظري للدراسة.

ثانيا: هيكلة الاستبيان:

تم تقسيم الاستبيان إلى جزئين كما يلي:

- الجزء الأول: يشمل هذا الجزء المعلومات الشخصية للعينة من (الشهادة العلمية، المهنة، الخبرة المهنية)؛
- الجزء الثاني: تم تقسيم هذا الجزء إلى محورين تبعا لطبيعة الموضوع.
  - المحور الأول: يضم هذا المحور10 أسئلة متعلقة بمعرفة محافظ الحسابات للمخاطر الجبائية؛
  - المحور الثاني: يضم هذا المحور 12 أسئلة متعلقة بدور محافظ الحسابات اتجاه المخاطر الجبائية في المؤسسات الاقتصادية.

تم إعداد الأسئلة وفقا لمقياس ليكارت 3 درجات، وذلك بغية معرفة اتجاه وأراء العينة حول كل عنصر في اطلاع أفراد العينة لفقرات الاستبيان.

الجدول رقم 02-02 : مقياس ليكارت الثلاثي

الرأي	موافق	محايد	غير موافق
الوزن (الدرجة)	03	02	01

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام spss

المطلب الثاني: الأدوات والإجراءات المتبعة

سنوضح خلال هذا المطلب الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة البيانات المجمعة من استمارة الاستبيان.

الفرع الأول: الأدوات الإحصائية والقياسية المستخدمة.

أولا: تحكيم الاستبيان: قبل نشر الاستبيان على العينة يجب إن يخضع لعملية التحكيم من طرف مجموعة من الأساتذة المختص في الجانب الموضوعي والمنهجي للبحث من اجل التأكد من سلامة بناء الاستمارة في مختلف الجوانب، إذ تم عرض الاستبيان على المحكمين المهنيين (02 محافظ حسابات) والأكاديميين في مجال المحاسبة والتدقيق (02 أستاذة جامعيين منتمين لجامعة ورقلة وأستاذ جامعي منتمي لجامعة الوادي)، والذين لم يبخلوا علينا وقدموا لنا النصح والإرشاد، بعد ذلك تم تعديل وضبط الاستبيان على ضوء الاقتراحات المقدمة وما تم الاتفاق عليه من قبل المشرف والمحكمين.

ثانيا: اختبار ثبات الاستبيان بطريقة (ألفا كرونباخ): من أجل اختبار مصداقية وثبات الاستبيان وللتأكد من مصداقية أفراد العينة في الإجابة على الأسئلة، ولكل متغير على جدول فقد تم استخدام معامل (ألفا كرونباخ) لتحقيق الغرض المطلوب، فكلما كانت ألفا كرونباخ مرتفعة وتزيد عن 0.6 كلما دل ذلك على ثبات الاستبيان وزاد من إمكانية الاعتماد عليه.

وبناءا عليه تم حساب معامل ألفا كرونباخ لفقرات استمارة البحث، تم التوصل إلى القيمة التي بلغت 0.818 وهذا مدلول كافي لأغراض الدراسة، لأن القيمة المتحصل عليها تفوق 0.6 مما يدل على ثبات ومصداقية الاستبيان وتناسق عباراته، وبالتالي يمكن الاعتماد على نتائج البحث والاطمئنان على مصداقيتها.

جدول رقم 02-03: نسبة ألفا كرونباخ

البيان	ألفا كرونباخ
الاستمارة ككل	0.818

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج spss

الفرع الثاني: البرامج والأدوات المستخدمة في معالجة البيانات

بعد استرجاع استمارات الاستبيان المقبولة، تم الاعتماد في عرض وتحليل البيانات على برامج Excel إصدار 2007، لمعالجة البيانات التي تكون في شكل جداول لترجمتها إلى رسومات بيانية في أعمدة ودوائر تسهل عملية الملاحظة والتحليل هذا من جهة، ومن جهة أخرى تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية وهي برنامج Spss 16، وانتهاج التحليل الإحصائي الوصفي وما يندرج تحته من تحليل عبر التكرارات والنسب المئوية للتعرف على خصائص عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات القسم الثاني لأسئلة الاستبيان، كما تمكننا من خلال برنامج spss 16 من حساب المتوسط المرجح والانحرافات المعيارية وذلك لمعرفة مدى انحراف استجابات عينة الدراسة.

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، تم الاعتماد على العديد من الأساليب الإحصائية، والتي تتمثل في ما يلي:

- إستخراج التكرارات والنسب المئوية للمتغيرات الديمغرافية؛
- إستخراج ألفا كرونباخ Alpha Cronbach's لمعرفة مدى صدق الاستبيان؛
- قياس المتوسطات الحسابية لكل فقرة في الاستبيان والانحراف المعياري.
- استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Simple T-test) لاختبار فرضيات الدراسة وبالتالي الحكم على رفضها أو قبولها.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها

من خلال هذا المبحث سيتم دراسة وتحليل نتائج الاستبيان وذلك حسب 3 مطالب، حيث سنتطرق في المطلب الأول لدراسة نتائج المعلومات العامة لأفراد عينة الدراسة، في حين سيتم التطرق في المطلب الثاني إلى النتائج المتعلقة بمجالات الدراسة وأهدافها، وفي الأخير سيتم اختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: دراسة وتحليل نتائج المعلومات العامة لأفراد عينة الدراسة

سيتم التطرق إلى دراسة وتحليل نتائج المعلومات التنظيمية لأفراد العينة.

الفرع الأول: دراسة وتحليل نتائج المعلومات التنظيمية

أولا: توزيع أفراد العينة حسب الشهادة العلمية

الجدول رقم 02-04: توزيع أفراد العينة حسب الشهادة العلمية

الشهادة العلمية	التكرار	النسبة
ليسانس	45	75
ماستر	6	10
ماجستير	4	7
دكتوراه	2	3
شهادة أخرى	3	5
المجموع	60	% 100

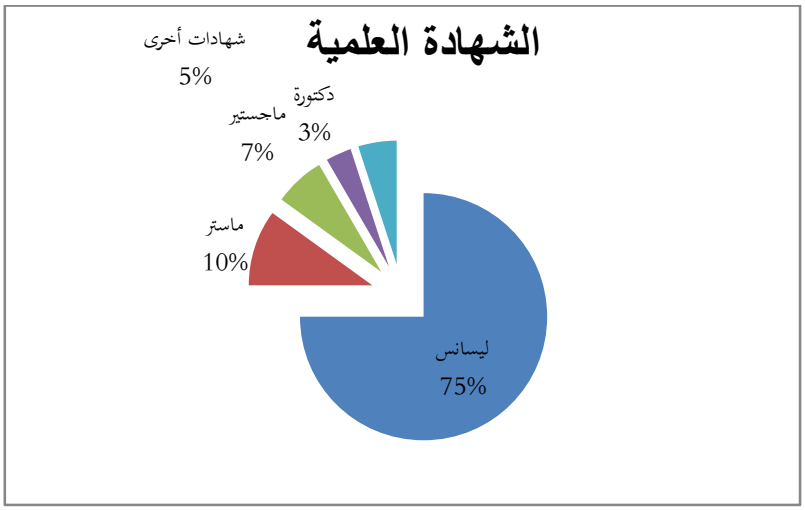
المصدر: من إعداد الطالب من خلال نتائج الاستبيان بالاستعانة بنظام spss.

يتضح من الجدول رقم (2-1) أن أغلبية عينة الدراسة تحمل شهادة ليسانس بما يعادل نسبة 75% ، تليها شهادة ماستر بنسبة 10%، و07% شهادة ماجستير، و5 % شهادات أخرى، ونسبة 3% لحملة شهادة الدكتوراه.

وعليه يمكن القول أن ممارسة مهنة محافظ الحسابات تتطلب مؤهل علمي كافي، حيث يلاحظ من النتائج أن أغلبية محافظ الحسابات حائزون على شهادة الليسانس، في حين أن الشهادات العليا الأخرى تمثل نسبة ضعيفة من أفراد العينة، ويمكن تفسير ذلك أن الحاصلين على الشهادات العليا (ماستر، ماجستير والدكتوراه) لديهم طموحات أخرى غير ممارسة مهنة محافظ الحسابات.

ومن أجل توضيح أكثر عن توزيع أفراد العينة يمكن إدراج الشكل البياني رقم 02-01

الشكل قم 02-01 توزيع أفراد العينة لشهادة العلمية



المصدر: من إعداد الطالب بناءا على نتائج الاستبيان بالاستعانة بنظام Excel.

ثانيا: توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي:

الجدول رقم 02-05 توزيع العينة حسب المستوى الوظيفي

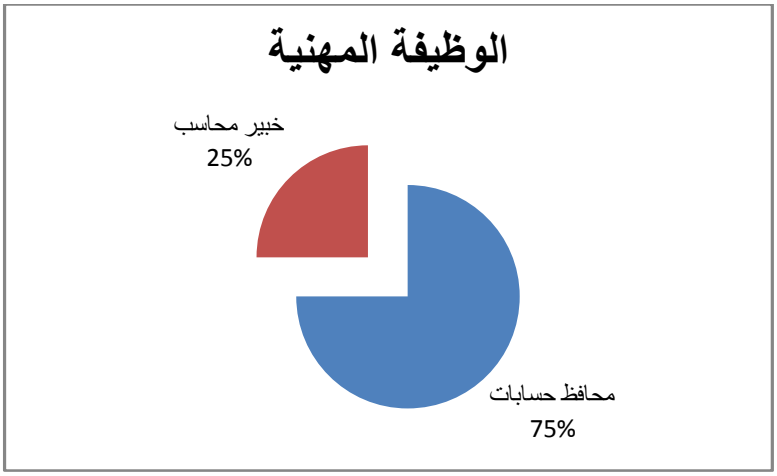
البيان	التكرار	النسبة
محافظ الحسابات	45	75
خبير محاسب	15	25
المجموع	60	%100

المصدر: من إعداد الطالب من خلال نتائج الاستبيان بالاستعانة بنظام spss.

يتبين من الجدول أعلاه أن نسبة 75% من تعداد العينة ينتمون لمهنة محافظ الحسابات بتعداد 45 فرد، في حين بلغت نسبة 25% لخبراء المحاسبين بتعداد 15 خبير محاسب، ومن هنا يمكن القول أن مهنة محافظ الحسابات منتشرة أكثر من مهنة خبير محاسبي هذا من جهة، ومن جهة أخرى فأن هذه النسبة المرتفعة تعزز الثقة في إجابات أفراد العينة لكون الدراسة استهدفت محافظي الحسابات وعليه يمكن الاعتماد على نتائجها.

ومن أجل توضيح أكثر عن توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة المهنية يمكن إدراج الشكل البياني رقم 02-02

الشكل قم 02-02 توزيع أفراد العينة الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالب بناءا على نتائج الاستبيان بالاستعانة بنظام Excel.

ثالثا: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الجدول رقم 02-06 توزيع العينة حسب الخبرة المهنية

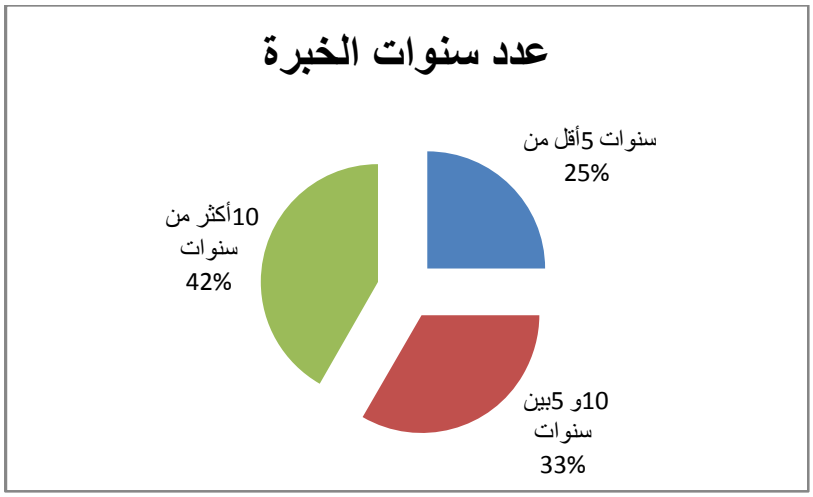
الفئة	عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
الفئة الأولى	أقل من 5 سنوات	15	25
الفئة الثانية	ما بين 5 و10 سنوات	20	33
الفئة الثالثة	أكثر من 10 سنوات	25	42
المجموع		60	%100

المصدر: من إعداد الطالب من خلال نتائج الاستبيان بالاستعانة بنظام spss.

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول أعلاه، تبين أن نسبة 42 % من العينة المستجوبة تملك خبرة أكثر من 10 سنوات في ميدان مهنة محافظ الحسابات، بتعداد بلغ 25 فرد، في حين أن نسبة 33% من العينة تملك خبرة تتراوح بين 5 وأقل من 10 سنوات بتعداد 20 فرد، الا أن الفئة الأولى أي العينة التي تملك خبرة أقل من 5 سنوات بلغت نسبتها 25 % بتعداد 15 فرد، ومن هنا يمكن القول أن معظم أفراد العينة تتملك خبرة جيدة تبدء من 5 سنوات فما فوق، والتي تصل نسبتها حتى 75% من أفراد العينة.

ومن أجل توضيح أكثر عن توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المكتسبة، يمكن إدراج الشكل البياني رقم 02-03

الشكل قم 02-01 توزيع أفراد العينة الخبرة



المصدر: من إعداد الطالب بناءا على نتائج الاستبيان بالاستعانة بنظام Excel.

الفرع الثاني: اختبار مقياس الاستبيان

لتحديد مجال المتوسط الحسابي المرجح، نقوم بحساب المدى الذي يساوى (3-1) ثم نقوم بقسمته على أكبر قيمة في المقياس (3) للحصول على طول الفئة (3/2=0.66)، وبعدها نقوم بإضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس والمتمثلة في (1)، من أجل تحديد الحد الأدنى للفئة، وبهذا يصبح طول الفئة كما يلي: (من 1 إلى 1.66 ضعيف، ومن 1.67 إلى 2.33 متوسط، ومن 2.34 إلى 3 مرتفع)، ومن هنا يمكن توزيع الإجابات حسب الجدول الأتي:

جدول رقم 02-07: يوضح معيار تحديد الاتجاه

مجال المتوسط الحسابي المرجح	الاتجاه	المستوى الموافق له
من 1 إلى 1.66	غير موافق	ضعيف
من 1.67 إلى 2.33	محايد	متوسط
من 2.34 إلى 3	موافق	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الثاني: دراسة النتائج المتعلقة بمجالات الدراسة وأهدافها.

سيتم من خلال هذا المطلب التطرق إلى دراسة وتحليل نتائج المحور الأول والمتمثل في معرفة محافظ الحسابات للمخاطر الجبائية، والمحور الثاني المتمثل في دور محافظ الحسابات اتجاه المخاطر الجبائية.

الفرع الأول: تحليل آراء عينة الدراسة حول معرفة محافظ الحسابات للمخاطر الجبائية

من تحليل نتائج عينة الدراسة حول المحور الأول، سنعرض الجدول التالي:

الجدول رقم 02-08: نتائج آراء عينة الدراسة حول معرفة محافظ الحسابات للمخاطر الجبائية

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الاتجاه
01	تقع المؤسسة في المخاطر الجبائية عند عدم الوفاء بالتزاماتها الجبائية	2.70	0.75	موافق
02	عدم المتابعة المستمرة للجانب الجبائي، وضعف تكوين القائمين على تسييره	2.65	0.72	موافق
03	التغيير المستمر للخيارات الجبائية	2.43	0.69	موافق
04	انعدام نظام معلومات لمتابعة مختلف الضرائب	2.44	0.70	موافق
05	تعقيد وعدم استقرار التشريع الجبائي، وعدم تأقلم المؤسسة مع هذه التغييرات	2.70	0.75	موافق
06	سوء استخدام الإعفاءات الجبائية الممنوحة في إطار نظام دعم الاستثمار	2.77	0.79	موافق
07	عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية	2.70	0.75	موافق
08	سوء إعداد التصريحات الجبائية، وعدم احترام آجال إيداعها	2.78	0.80	موافق
09	أخطاء محاسبية على مستوى الميزانية أو جدول حسابات النتائج	2.45	0.77	موافق
10	هل خضوع المؤسسة للرقابة الجبائية يجعلها تحت الخطر الجبائي؟	2.50	0.71	موافق
	كافة الفقرات	2.61	0.748	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بناءاً على مخرجات نظام spss.

من خلال نتائج الجدول أعلاه، يلاحظ أن أغلبية إجابات محافظي الحسابات اتجهت إلى درجة الموافقة، وذلك راجع إلى أن المتوسط الحسابي العام للمحور الأول هو 2.61، وهو متوسط يقع في الدرجة الثالثة من مقياس ليكارت الثلاثي، والذي يحدد بمجال من [2.34-3] وبانحرافه المعياري العام يقدر ب 0.748 وهو جد مقبول يدل عن ضعف وتشتت وتباين آراء محافظي الحسابات، وعليه يمكن تفسير أن أغلبية محافظي الحسابات يدركون المخاطر الجبائية، أسبابها، أشكالها، ومواطن تواجدها في المؤسسة.

كما يتضح من الجدول أن المتوسطات الحسابية محصورة في المجال [2.43- 2.78] حيث نجد في الرتبة الأولى الفقرة رقم 08 بمتوسط حسابي 2.78 وانحراف معياري 0.80، أي أن معظم آراء أفراد العينة يوافقون على أن سوء إعداد التصريحات

الجبائية، وعدم احترام آجال دفع المستحقات يعد من بين أهم الأسباب لوقوع المؤسسة في المخاطر الجبائية. تليها مباشرة الفقرة رقم 06 في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 2.77 وانحراف معياري 0.79، هذا راجع للموافقة على أن سوء استخدام الإعفاءات الجبائية الممنوحة في إطار نظام دعم الاستثمار يعرض المؤسسة للمخاطر الجبائية.

وجاءت كل من الفقرات رقم 01 ، 05، و07 في المرتبة الثالثة، بمتوسط حسابي بلغ 2.70 وانحراف معياري 0.75، وبالتالي تتجه معظم آراء أفراد العينة إلى الموافقة على أن المؤسسة تقع في المخاطر الجبائية عند عدم الوفاء بالتزاماتها الجبائية، ووجود تعقيد وعدم استقرار التشريع الجبائي، وعدم تأقلم المؤسسة مع هذه التغييرات يجعلها معرضة للمختلف المخاطر الجبائية، وإضافة إلى ذلك فأن عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية يساهم بشكل كبير في عدم معرفة نقاط القوة ونقاط الضعف الموجودة في الجانب الجبائي للمؤسسة في الوقت اللازم.

ثم احتلت الفقرة رقم 02 المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 2.65 وانحراف معياري قدره 0.72، وبالتالي اتجهت معظم آراء أفراد العينة إلى الموافقة على أن عدم المتابعة المستمرة للجانب الجبائي، وضعف تكوين القائمين على تسييره ، وهذا ما يعكس أن عدم الاهتمام العنصر البشري من خلال تكوينه وتطوير أساليب متابعته للجانب الجبائي باستمرار يضع المؤسسة أمام مشاكل مع الإدارة الجبائية.

فيما جاءت الفقرة رقم 10 في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 2.50 وانحراف معياري قدره 0.71 والتي تأكد على اتفاق معظم محافظي الحسابات على الموافقة بأن خضوع المؤسسة للرقابة الجبائية من قبل يجعلها تحت الخطر الجبائي، لأن معظم المؤسسات التي تخضع للرقابة الجبائية قامت بأعمال مخالفة للتشريع الجبائي المعمول به في الجزائر.

كما نالت الفقرة رقم 09 المرتبة السادسة بمتوسط حسابي 2.45 وانحراف معياري قدره 0.77 أي أن هناك تأييد عال من أفراد العينة أن وجود أخطاء محاسبية على مستوى الميزانية أو جدول حسابات النتائج يعد مظهر من مظاهر المخاطر الجبائية بالمؤسسة، لدى يركز معظم محافظي الحسابات على مراجعة وتدقيق الحسابات الموجودة في الميزانية وجدول حسابات النتائج.

فما جاءت الفقرة رقم 04 المرتبة السابعة بمتوسط حسابي 2.44 وانحراف معياري قدره 0.70، والتي اتفق فيها معظم محافظي الحسابات أن انعدام نظام معلومات لمتابعة مختلف الضرائب بالمؤسسة يعد من بين الأمور التي تصعب على المؤسسة التحكم في معظم ضرائبها بشكل جيد.

وفي الأخير حالت الفقرة رقم 03 في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 2.43 وانحراف معياري قدر ب 0.69، حيث كانت هناك موافقة من طرف محافظي الحسابات على أن التغيير المستمر للخيارات الجبائية، التي يمنحها التشريع الضريبي للمؤسسة، يضع المؤسسة في المخاطر الجبائية، نتيجة سوء الاستخدام الأمثل، أو التغيير المستمر لهذه الخيارات.

وبالرغم من التفاوت بين المتوسطات الحسابية إلا أن معظم إجابات محافظي الحسابات اتجهت نحو الموافقة.

من خلال النتائج سالفة الذكر، يلاحظ أن أغلبية محافظي الحسابات على دراية تامة بالمخاطر الجبائية التي تقع فيها معظم المؤسسة مهما كان حجمها أو طبيعة نشاطها، وهذا ما يدل عليه المتوسط الحسابي العام للمحور الأول الذي بلغ 2.61 الذي يفسر مدى معرفة محافظي الحسابات للمخاطر الجبائية التي تنجم عن سوء إعداد التصريحات الجبائية المختلفة وعدم احترام آجال ومكان تسديدها هذا من جهة، ومن جهة أخرى فأن سوء استخدام الامتيازات الجبائية الممنوحة في إطار برامج تشجيع الاستثمار يعرض المؤسسة للمخاطر الجبائية كذلك.

ويجمع أغلبية محافظي الحسابات بوجود عوامل داخلية وخارجية للمخاطر الجبائية في المؤسسة، فالعوامل الداخلية تتمثل في سوء التنظيم للجانب الجبائي في المؤسسة من خلال عدم تخصيص قسم خاص لهذا الجانب، وعدم توفر العنصر البشري المؤهل وتكوينه باستمرار ، وعدم الاستعانة بالأنظمة المعلوماتية المخصصة للجباية والضرائب، وكذا الترجمة الخاطئة للنصوص التشريع الجبائي دون استشارة أهل الاختصاص، أما العوامل الخارجية يمكن تصنيفها في التغير المستمر الذي يعرفه التشريع الجبائي دون مراعاة خصوصيات بعض الأنشطة، وعدم منح المؤسسة الوقت للتأقلم مع التشريع الجديد.

ومن النتائج السابقة، نستنتج أن معظم محافظي الحسابات يقرون أن عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية يلعب دور كبير في عدم تمكن المؤسسة التحكم في المؤسسة بشكل عام والمخاطر الجبائية بشكل خاص.

وكنتيجة لما سبق يظهر لنا جليا أن أغلبية أفراد العينة على معرفة كبيرة لكل حيثيات المخاطر الجبائية التي تحدق بالمؤسسة، ومن هنا نستطيع الانتقال إلى تقييم اهتمام محافظ الحسابات للمخاطر الجبائية في المحور الثاني من الدراسة التطبيقية.

الفرع الثاني: تحليل آراء عينة الدراسة حول دور محافظ الحسابات اتجاه المخاطر الجبائية

من تحليل نتائج عينة الدراسة حول المحور الثاني، سنعرض الجدول التالي:

الجدول رقم 02-09: نتائج آراء عينة الدراسة حول إبراز دور محافظ الحسابات في التنبؤ واكتشاف المخاطر الجبائية في المؤسسة

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الاتجاه
11	إعداد خطة تحضيرية لجمع الأدلة والبراهين من الصادر الداخلية والخارجية	2.85	0.73	موافق
12	جمع الأدلة والبراهين من المصادر الداخلية والخارجية للقيام بالمهمة	2.78	0.69	موافق
13	الاكتفاء بالتحقيق المكتبي بالاستعانة بالدفاتر والسجلات المحاسبية	1.60	0.56	غير موافق
14	القيام باختبارات للتأكد من جميع الأحداث المالية في النظام المحاسبي قد حدثت فعلا وسجلت ضمن دفاتر المؤسسة	2.65	0.65	موافق
15	دراسة مسار عملية الإيراد من المستند الأساسي حتى القوائم المالية لتحديد أكثر المناطق خطورة	2.60	0.62	موافق
16	التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية بتحديد نقاط القوة والضعف يساعد على مدى اعتماد على البيانات المقدمة	2.78	0.72	موافق
17	عدم الاحتفاظ بأوراق العمل النموذجية	1.60	0.52	غير موافق
18	دراسة درجة تعقيد الأنظمة المحاسبية المعتمدة في المؤسسة	2.55	0.60	موافق
19	ضرورة الالتزام بمعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقارير	3.00	0.00	موافق
20	وجود مساعد يتحكم جيد بالجانب الجبائي يساعد كثيرا محافظ الحسابات في التقليل من المخاطر الجبائية	2.78	0.74	موافق
21	متابعة التعديلات المستمرة في التشريع الجبائي تسهل عملية اكتشاف وتحديد الخطر الجبائي	2.85	0.75	موافق
22	التحكم في التكنولوجيا الحديثة في مجال التدقيق تسهل من إتمام المهمة بالدقة والجودة اللازمة	2.78	0.69	موافق
	كافة الفقرات	2.56	0.60	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بناءاً على مخرجات نظام spss.

من خلال نتائج الجدول أعلاه، يلاحظ أن أغلبية إجابات محافظي الحسابات اتجهت إلى درجة الموافقة، وذلك راجع إلى أن المتوسط الحسابي العام للمحور الأول هو 2.56، وهو متوسط يقع في الدرجة الثالثة من مقياس ليكارت الثلاثي، والذي يحدد بمجال من [2.34-3] وبانحرافه المعياري العام يقدر ب 0.60 وهو مؤشر جد مقبول، وعليه يمكن تفسير أن أغلبية محافظي الحسابات يقرون بأن تنفيذ مهمتهم وفق المبادئ والمعايير المعتمدة في المهنة، يضفى على عملهم نوع من المصداقية في الرأي الفني المحايد الذي يقدمونه، ولعل من بين أهم الجوانب التي يهتم بها محافظو الحسابات في تنفيذ مهمتهم الجانب الجبائي، وخاصة الشق المتعلق بالمخاطر الجبائية.

كما يظهر جلياً من الجدول أن المتوسطات الحسابية محصورة في المجال [1.60- 3] ، حيث نجد في المرتبة الأولى الفقرة رقم 19 بمتوسط حسابي بلغ 3 وانحراف معياري قدر ب 0، واتجهت آراء أفراد العينة في هذه الفقرة على الموافقة بأنه من ضروري الالتزام بمعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقارير من طرف محافظي الحسابات، وهذا أن دل أنما يدل على أن معظم محافظي الحسابات يولي أهمية بالغة للمعايير والمبادئ المتعارف عليها.

تليها مباشرة الفقرات (11،21) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي بلغ 2.85 وانحراف معياري على التوالي (0.73، 0.75)، وهذا يدل على انسجام آراء محافظي الحسابات على أهمية إعداد خطة تحضيرية لجمع الأدلة والبراهين من الصادر الداخلية والخارجية هذا من جهة، ومن جهة أخرى فأن المتابعة التعديلات المستمرة للتشريع الجبائي تسهل عملية اكتشاف وتحديد الخطر الجبائي، وهذا من خلال المشاركة المستمرة لمحافظي الحسابات في الملتقيات والدورات التكوينية سوء فما تعلق بالمهنة أو المستجدات في القوانين.

كما جاءت الفقرات (22،20،16،12) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي بلغ 2.78 وانحراف معياري على التولي (0.69، 0.72، 0.74، 0.69)، مما يدل على موافقة معظم آراء أفراد العينة على ضرورة جمع الأدلة والبراهين من المصادر الداخلية والخارجية للقيام بالمهمة، وهذا لضمان مصداقية البيانات المستعملة في المهمة، وإضافة إلى ذلك يجمع أغلبية محافظي الحسابات أن التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية بتحديد نقاط القوة والضعف يساعد على قياس مدى صحة البيانات المقدمة لاعتمادها في المهمة هذا من جهة، ومن جهة أخرى يجمع معظم محافظي الحسابات بأن وجود مساعد يتحكم جيد بالجانب الجبائي يساعد كثيرا محافظ الحسابات في التقليل من المخاطر الجبائية، لأن وجود مساعد مؤهل ويتحكم بالجانب الجبائي يعطي إضافة لمحافظ الحسابات في تنفيذ مهمته في الوقت اللازم، بالدقة والجودة اللازمة، وهذا ما يحققه التحكم في التكنولوجيا الحديثة في مجال التدقيق.

فما جاءت الفقرة رقم 14 في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 2.65 وانحراف معياري قدره 0.65، حيث كانت هناك موافقة من قبل آراء العينة على أن القيام باختبارات للتأكد من جميع الأحداث المالية في النظام المحاسبي قد حدثت فعلا وسجلت ضمن دفاتر المؤسسة، هذه الاختبارات تسمح لمحافظ الحسابات من التأكد من خلو القوائم من التلاعب وإخفاء تسجيل بعض العمليات في سجلاتها المحاسبية.

ولقد حلت الفقرة 15 في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي بلغ 2.60 وانحراف معياري قدره 0.62، أي هناك تأييد عال من طرف محافظي الحسابات على أنه يجب دراسة مسار عملية الإيراد من المستند الأساسي حتى القوائم المالية لتحديد أكثر المناطق خطورة، إذ بهذا الإجراء يتأكد محافظ الحسابات أن جميع التعاملات التي قامت بها المؤسسة مسجل بالترتيب من بداية العملية (في السجلات اليومية) حتى نهايتها في الميزانية.

فيما نالت الفقرة رقم 18 المرتبة السادسة بمتوسط الحسابي 2.55 وانحراف معياري قدره 0.60، إذ أنه من الضروري دراسة محافظ الحسابات لدرجة تعقيد الأنظمة المحاسبية المعتمدة في المؤسسة، لتفادى الصعوبات التي قد يواجهها المستخدمين في تأدية مهمهم جراء تعقيد الأنظمة المحاسبية التي تعتمدها المؤسسة.

إلا أن الفقرات (17،13) نالت المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ 1.60 وانحراف معياري قدره (0.56، 0.52) على التوالي، وهذا دليل على توافق آراء العينة على عدم اكتفاء محافظي الحسابات بالتحقيق المكتبي والاستعانة بالدفاتر والسجلات المحاسبية فقط، بل يجب القيام بجمع المعلومات من البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة، كما اجمع أغلبية محافظي الحسابات على رفض الاحتفاظ بأوراق العمل النموذجية، لأنها تعتبر من مكونات الملف الدائم للمؤسسة محل مهمة محافظة الحسابات هذا من جهة، وللدور المهم في تنفيذ عملية محافظة الحسابات المراد انجازها من جهة أخرى.

وعليه رغم تفاوت المتوسطات الحسابية للفقرات السابقة إلا أن معظم إجابات محافظي الحسابات كانت تتجه نحو الموافقة.

من النتائج السابقة، نستنتج بأن محافظ الحسابات يولي اهتمام بالغ للمخاطر الجبائية بالبحث والتحري من وجودها، إذ يعتبرها من المراحل الأساسية في أداء مهمته، لأنها تكشف له مظاهر المخاطر الجبائية في المؤسسة وبالتالي فأن اكتشافها يقلل من تأثيرها، وعليه فكلما كان الاهتمام بالمخاطر الجبائية في المؤسسة كلما كان لعمل محافظ الحسابات مصداقية ودقة في إعداد تقريره.

الفرع الثالث: اختبار صحة فرضيات الدراسة

من خلال تحليل النتائج السابقة، وللتأكد من صحتها نقوم باستخدام اختبار العينة الواحدة (One simple T-test) عند مستوى دلالة إحصائية 0.05 من أجل قبولها أو رفضها، حيث:

- إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية، والمتوسط الحسابي المحسوب من بيانات العينة أكبر من المتوسط المفترض (2)، ومستوى الدلالة المحسوب (sig) أقل من أو يساوى مستوى الدلالة الإحصائية 0.05، فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة؛
- وإذا كانت قيمة t المحسوبة أقل من قيمة t الجدولية، والمتوسط الحسابي المحسوب أصغر من المتوسط الحسابي المفترض والمقدر ب (2)، ومستوى الدلالة المحسوب (sig) أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية 0.05، فإننا نقبل الفرضية العدمية ونرفض الفرضية البدبلة.

أولا: اختبار الفرضية الأولى

بعد تحليل نتائج المحور الأول وتفسيرها، ومن أجل التأكد من صحة النتيجة تم استخدام اختبار الفرضية للعينة الواحدة (one simple T-test) عند مستوى الدلالة الإحصائية 0.05.

الفرضية العدمية: المخاطر الجبائية هي امتثال المؤسسة لالتزاماتها الجبائية؛

الفرضية البديلة: المخاطر الجبائية هي عدم امتثال المؤسسة لالتزاماتها الجبائية.

جدول رقم 02-10: نتائج اختبار t للعينة لفرضية أن المخاطر الجبائية هي عدم امتثال المؤسسة لالتزاماتها الجبائية

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة sig	t الجدولية	القرار
الفرضية الأولى	2.56	0.748	9.66	0.00	1.699	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بناءاً على مخرجات نظام spss.

من خلال الجدول رقم 03-06 يلاحظ أن المتوسط الحسابي بلغ 2.61 أكبر من المتوسط الحسابي المفترض والمقدر ب 02، وقيمة t المحسوبة تساوى 9.66 وهي أكبر بكثير من قيمة t الجدولية والتي تساوى 1.699، كما أن مستوى الدلالة sig بلغ 0.000 وهو بذلك أقل من 0.05.

ومن هنا يمكن الجزم برفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي مفادها " **المخاطر الجبائية هي عدم امتثال المؤسسة لالتزاماتها الجبائية**".

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية

بعد تحليل نتائج المحور الثاني وتفسيرها، ومن أجل التأكد من صحة النتيجة تم استخدام اختبار الفرضية للعينة الواحدة (one simple T-test) عند مستوى الدلالة الإحصائية 0.05.

الفرضية العدمية: لا يبدل محافظ الحسابات اهتمام كبير لاكتشاف المخاطر الجبائية في المؤسسة؛

الفرضية البديلة: يبدل محافظ الحسابات اهتمام كبير لتنبؤ واكتشاف المخاطر الجبائية في المؤسسة.

جدول رقم 02-11: نتائج اختبار t للعينة الواحدة للفرضية يبدل محافظ الحسابات اهتمام كبير لتنبؤ واكتشاف المخاطر الجبائية في المؤسسة.

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة sig	t الجدولية	القرار
الفرضية الثانية	2.56	0.60	7.85	0.00	1.699	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بناءاً على مخرجات نظام spss.

من خلال الجدول (03-07) يلاحظ أن المتوسط الحسابي العام بلغ 2.56 أكبر من المتوسط الحسابي المفترض المقدر ب 02، وقيمة t المحسوبة تساوي 7.85 وهي أكبر بكثير من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.699، كما أن مستوى الدلالة sig بلغ 0.000 وهو أقل من 0.05.

وعليه يكون القرار برفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة " **يبدل محافظ الحسابات اهتمام كبير لتنبؤ واكتشاف المخاطر الجبائية في المؤسسة**".

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل تمكننا من دراسة الجانب التطبيقي لتقييم اهتمام محافظ الحسابات للمخاطر الجبائية في المؤسسات الاقتصادية، وذلك بالقيام بإعداد استمارة استبيان، وتوزيعها على عينة من محافظي الحسابات لولاية ورقلة، الوادي، وغرداية، مع دراسة وتحليل نتائجها بالاعتماد على أدوات إحصائية بالإضافة إلى اختبار مدى صحة فرضياتها.

فقد خلصنا إلى أن محافظ الحسابات يولي اهتمام كبير في عمله للتنبؤ واكتشاف المخاطر الجبائية، من خلال اعتماده على خبراته المكتسبة ومختلف الإمكانيات المتاحة من أجل إتمام مهمته بنجاح ودقة اللازمة، باعتباره المسؤول على المصادقة على القوائم المالية المواجهة لمختلف الأطراف المستعملين لهذه البيانات.

الخاتمة

تواجه المؤسسة خلال دورة نشاطها وأثناء تنفيذ مهامها العديد من المشاكل والصعوبات التي تولد لها مخاطر مختلفة تحد من حسن سيرها، ولعل من بين أهم المخاطر المحدقة بالمؤسسة نجد المخاطر الجبائية، التي تقع فيها المؤسسة الاقتصادية نتيجة سوء تعاملها مع إدارة الضرائب، من خلال الإخلال بالتزاماتها الإجبارية، إعداد سيء للتصريحات، عدم احترام آجال الدفع، لدى وجب التفكير من أجل تفادي هذه المخاطر بالاعتماد على فعالية أنظمة داخلية متمثلة في نظام الرقابة الداخلية، وفي أنظمة خارجية ممثلة في فعالية نظام الرقابة الخارجية (محافظ الحسابات).

ويعد محافظ الحسابات من بين أهم الفاعلين الخارجيين في المؤسسات الاقتصادية، نظرا للدور الذي يلعبه في تقديم خدمات التدقيق الخارجي، ولا يمكن أن له القيام بهذه الوظيفة ألا إذا كان شخص مؤهل علميا وعمليا، إذ يتحرى عند تنفيذ مهامه احترام المعايير العمل الميداني وإعداد التقرير المتعارف عليها، هذه الأخيرة تعتبر محصلة القيام لعدة مراحل مختلفة، تبدأ بالتحضير للمهمة، ثم تقييم لنظام الرقابة الداخلية، وتنتهي بإعداد التقرير النهائي الذي يعكس الصورة الحقيقية للوضعية المالية للمؤسسة.

ومن هنا انطلقت دراستنا من أجل تقييم اهتمام محافظ الحسابات للمخاطر الجبائية في المؤسسات الاقتصادية، من خلال التأكد من معرفة ودراية محافظي الحسابات للمخاطر الجبائية في المؤسسات الاقتصادية، وكذا السبل التي يتبعها محافظ الحسابات من التنبؤ واكتشاف المخاطر الجبائية.

1. **اختبار الفرضيات:**

الفرضية الأولى يدرك معظم محافظي الحسابات بأن المخاطر الجبائية هي عدم امتثال المؤسسة لالتزاماتها الجبائية، وذلك من خلال عدم احترام المؤسسة للتشريع الجبائي بقصد من خلال محاولة الغش، أو عن غير قصد من خلال سوء فهم وترجمة مضمون التشريع هذا من جهة، ومن جهة أخرى فأن عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية، وسوء استخدام الخيارات الجبائية الممنوحة، وانعدام أنظمة معلوماتية خاصة بالجانب الجبائي وضعف تكوين القائمين على هذا الجانب يساهم كله في وقوع المؤسسة الاقتصادية في هذه المخاطر.

الفرضية الثانية يبدل محافظ الحسابات اهتمام كبير لتنبؤ واكتشاف المخاطر الجبائية في المؤسسة، من خلال إعداد خطة عمل لجمع الأدلة والبراهين من مختلف المصادر الداخلية والخارجية ثم اختبارها للتأكد من دقتها وسلامتها، بالإضافة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية والأنظمة المحاسبية المعتمدة، كما يسهر محافظ الحسابات على المتابعة المستمرة للتعديلات الواردة في التشريع الجبائي، والتحكم في التكنولوجيا الحديثة لتسهيل إتمام المهمة بالدقة والجودة اللازمة ووفق معايير العمل الميداني وإعداد التقارير المعمول بها.

2. النتائج:

من خلال الدراسة التطبيقية توصلنا إلى النتائج التالية:

- ✓ معظم محافظي الحسابات على دراية تامة للمخاطر الجبائية التي يمكن أن تقع فيها المؤسسات الاقتصادية، وبذلك يمكنهم اكتشافها والتنبؤ بها بسهولة كبيرة؛
- ✓ إتباع محافظ الحسابات لمنهجية عمل محددة تساعده على معرفة المؤسسة وكذا تحديد نقاط القوة والضعف لها وبالتالي يسهل عليه تحديد مواطن المخاطر الجبائية؛
- ✓ التزام محافظ الحسابات بمعايير العمل الميداني وإعداد التقارير المعمول بها يساعد على التقليص من المخاطر الجبائية؛
- ✓ تعتبر الأدلة والبراهين من العناصر الرئيسية التي يبني عليها محافظي الحسابات رأيهم، لذلك يولون أهمية وعناية كبيرة في عملية جمعها و اختبار مصداقيتها؛
- ✓ التأهيل العلمي والعملي الجيد لمحافظ الحسابات يعزز قدرته على اكتشاف المخاطر؛
- ✓ التعمق في تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تقييم فعاليتها، وبالتالي سهولة تحديد نقاط القوة والضعف قي المؤسسة؛
- ✓ مسايرة محافظ الحسابات للتطور التكنولوجي في ميدانه يساعد على تقليص من وقت أداء مهامه.

3. التوصيات

من خلال ما تم التطرق إليه لدراسة الجوانب المتعددة لهذا الموضوع، وبناءا على النتائج السابقة التي تم التوصل إليها يمكن الخروج بالتوصيات التي تعتبر ضرورية لتعزز مكانة محافظ الحسابات وأعطى مصداقية لخدماته في الجزائر:

- ضرورة تحديث القوانين المنظمة للمهنة في الجزائر وفقا للمعايير الدولية، وتحيينها باستمرار؛
- ضرورة تركيز مهنة محافظ الحسابات لاكتشاف المخاطر الجبائية، نظرا لزيادة مظاهرها في المؤسسات الاقتصادية، وتفادي عواقب الوقوع فيها؛
- ضرورة اعتماد الاقتراحات محافظي الحسابات عند القيام بإعداد مسودة التشريع الجبائي؛
- ضرورة وضع هيئات مستقلة مختصة لتقييم مكاتب محافظ الحسابات؛
- ضرورة إشراف القائمين على مهنة محافظ الحسابات بالرقابة الدورية على هذه المهنة، نظرا للانتشار الكبير للدخلاء على هذه المهنة.

4. آفاق الدراسة

من خلال النتائج المتوصل إليها من هذه الدراسة، والمتمثلة في تقييم اهتمام محافظ الحسابات للمخاطر الجبائية في المؤسسات الاقتصادية، لا يمكن الإلمام بكل الموضوع من مختلف الجوانب من خلال دراسة واحدة فقط، بل يستدعى الأمر إلى البحث في الجوانب الأخرى التي لم تتطرق لها دراستنا، إذ تعتبر هذه دراسة مجرد مساهمة وخطوة بالنسبة للدراسات القادمة.

وعليه يمكن أن نقترح آفاق أخرى للدراسة على الباحثين بعدنا في نفس مجال الدراسة للباحث في الموضوع أكثر، ونجد من أهمها ما يلي:

- تقييم محافظ الحسابات للمخاطر الجبائية عن طريقة تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- تقييم جودة تقارير محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية؛
- فعالية المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية من التقليل من المخاطر الجبائية في الجزائر؛
- دور مكاتب الاستشارات الجبائية في التقليل من المخاطر الجبائية.

وفي الأخير لا ندعي الكمال لبحثنا ولا ننفي قصورا لمجهودنا، لكن نأمل أن نكون قد وفقنا إن شاء الله إلى حد بعيد في الإلمام بجوانب البحث المختلفة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

I. باللغة العربية

أولا: الكتب

1- رزق ابو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2015؛

2- رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، دار هومة للطباعة والنشر، الطبعة الثانية، الجزائر، 2006.

3- علي السيد قاسم، مراقبة الحسابات، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر، 1991.

4- مولود ديدان، مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، طبعة 2014 مصححة، دار بلقيس للنشر، دار البيضاء، الجزائر.

5- مصطفى عوادي، يونس زين، الرقابة الجبائية، مطبعة سخري للنشر والتوزيع،الطبعة الثانية،الجزائر،2011

6- محمد بوتين، التدقيق ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003.

7- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2003

8- يوسف مامش، ناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، دار المحمدية للطباعة، الطبعة الأولى، الجزائر، 2008.

ثانيا: الرسائل الجامعية

9. بوبكر عميروش **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**،مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2010-2011

10.حميداتو صالح، **دور المراجعة في تذنئة المخاطر الجبائية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، 2012.

11.حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009

12. محمد فلاح، السياسة الجبائية – الأهداف والأدوات – أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006.

13. محمد محمود ذيب حوسو، **التدقيق للأغراض الضريبية**، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2005.

14. لخضر يحي، دور الامتيازات الجبائية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة مؤسسة التجارية المطاحن الكبرى للجنوب – بسكرة – رسالة لنيل شهادة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، فسم علم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2007.

15. لعناق أحمد، **المراجعة الجبائية ودورها في الحد من المخاطر الجبائية للمؤسسة**، مذكرة ماستر جامعة ورقلة، الجزائر، 2012

ثالثا: وقائع التظاهرات العلمية (الملتقيات)

16. عبد العالي محمدي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06-07 ماي 2012، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

17. شريفي عمر، الملتقى الوطني الثامن، حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، مداخلة حول محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب، جامعة سكيكدة، يوم 11 و12 أكتوبر 2010.

رابعا: الوثائق والمراسيم

18. القانون التجاري، ص193

19. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر،2014

20. الجريدة الرسمية، العدد رقم 07، سنة 2011

21. الجريدة الرسمية، العدد 42 سنة 2010

22. المواد 03 و 04 من القرار الوزاري المشترك، الجريدة الرسمية، المؤرخ بتاريخ 24 فيفري 2009

23. قرار وزاري مشترك مؤرخ في 08 مارس 2006 المتضمن نموذج دفتر الشروط المتعلق بالإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات المطبق على الأرباح المحققة عن نشاطات إنجاز المساكن الإجتماعية والترقوية والريفية، ج ر العدد28 30 أفريل 2006

خامسا: المجلات

24. بوعلام ولهي، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، العدد 12، 2012.

25. بوعلام ولهي، العياشي عجلان، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، العدد 08، 2008.

26. عمر شريقي، مسؤوليات محافظة الحسابات، **دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2002، ص93.

II. باللغة الأجنبية

Livres

1. Jacques Duhem, Michel Jammes «Audit et gestion fiscal de l'entreprise "Edition EFE, Paris, 1996.

Mémoire.

2. MOURAD ELJERI, **Mission de conseil en matière de gestion des risques fiscaux liés aux prix de transfert ; cas de quatre groupes Français installés en Tunisie**, mémoire Diplôme dôexpertise Comptable, Tunis, Session 2013
3. NDIAYE Ousseynou, **EVALUATION DôUNE MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTES EFFECTUEE PAR UN CABINET DôEXPERTISE COMPTABLE ERA BAKER TILLY SENEGAL**, mémoire de fin dôétude, Master Professionnel en Audit et Contrôle de Gestion, Centre Africain dôEtudes Supérieurs en Gestion, Promotion N° 05, Année 2010-2012.

قائمة الملاحق

الملحق رقم -01-

جامعة قاصدي مرباح– ورقلة–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

العلوم التجارية قسم

التخصص: ماستر محاسبة وتدقيق

استبيان

" تقييم اهتمام محافظ الحسابات بالمخاطر الجبائية في المؤسسات الاقتصادية"

أخي الكريم /أختي الكريمة

الاستبيان الذي بين يديك هو أحد أدوات الدراسة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر في تخصص محاسبة وتدقيق بعنوان:

" تقييم اهتمام محافظي الحسابات للمخاطر الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"

ويشرفني أن أطلب مساعدتكم بالإجابة على الاستبيان المرفق، بعد قراءة كل عبارة من عباراتها قراءة متأنية، كما أتمنى منكم إعطائها بعض اهتمامكم لأن إجاباتكم لها تأثير مباشر على نتائج هذه الدراسة، كما نعلكم أن كل المعلومات التي تقدمونها تحظى بالسرية التامة، ولن تستخدم الإ لأغراض البحث العلمي فقط.

شكرا لتعاونكم وحسن استجابتكم.

الطالب: حليل عبد الرزاق

لو تتكرمون سيدي بالإجابة على الأسئلة التالية وذلك بالإشارة إلى رأيكم حول ما يلي:

1- البيانات الشخصية

1) – الشهادة العلمية: ليسانس☐، ماستر ☐ماجستير ، دكتوراه☐

شهادة أخرى ☐أذكرها:.....

2) الوظيفة المهنية: محافظ حسابات☐ ، خبير محاسب ☐

3) عدد سنوات الخبرة في مهنة محافظ الحسابات:

أقل من 5 سنوات ☐ بين 5 و10 سنوات ☐ ، أكثر من 10 سنوات ☐

المحور الأول: معرفة محافظ الحسابات للمخاطر الجبائية

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
01	تقع المؤسسة في المخاطر الجبائية عند عدم الوفاء بالتزاماتها الجبائية			
02	عدم المتابعة المستمرة للجانب الجبائي، وضعف تكوين القائمين على تسييره			
03	التغيير المستمر للخيارات الجبائية			
04	انعدام نظام معلومات لمتابعة مختلف الضرائب			
05	تعقيد وعدم استقرار التشريع الجبائي، وعدم تأقلم المؤسسة مع هذه التغييرات			
06	سوء استخدام الإعفاءات الجبائية الممنوحة في إطار نظام دعم الاستثمار			
07	عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية			
08	سوء إعداد التصريحات الجبائية، وعدم احترام آجال إيداعها			
09	أخطاء محاسبية على مستوى الميزانية أو جدول حسابات النتائج			
10	هل خضوع المؤسسة للرقابة الجبائية يجعلها تحت الخطر الجبائي؟			

المحور الثاني: دور محافظ الحسابات إتجاه المخاطر الجبائية.

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
11	إعداد خطة تحضيرية لجمع الأدلة والبراهين من الصادر الداخلية والخارجية			
12	جمع الأدلة والبراهين من المصادر الداخلية والخارجية للقيام بالمهمة			
13	الاكتفاء بالتحقيق المكتبي بالاستعانة بالدفاتر والسجلات المحاسبية			
14	القيام باختبارات للتأكد من جميع الأحداث المالية في النظام المحاسبي قد حدثت فعلا وسجلت ضمن دفاتر المؤسسة			
15	دراسة مسار عملية الإيراد من المستند الأساسي حتى القوائم المالية لتحديد أكثر المناطق خطورة			
16	التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية بتحديد نقاط القوة والضعف يساعد على مدى اعتماد على البيانات المقدمة			
17	عدم الاحتفاظ بأوراق العمل النموذجية			
18	دراسة درجة تعقيد الأنظمة المحاسبية المعتمدة في المؤسسة			
19	ضرورة الالتزام بمعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقارير			
20	وجود مساعد يتحكم جيد بالجانب الجبائي يساعد كثيرا محافظ الحسابات في التقليل من المخاطر الجبائية			
21	متابعة التعديلات المستمرة في التشريع الجبائي تسهل عملية اكتشاف وتحديد الخطر الجبائي			
22	التحكم في التكنولوجيا الحديثة في مجال التدقيق تسهل من إتمام المهمة بالدقة والجودة اللازمة			

أي إضافة تراها مهمة للموضوع ..... انتهى.

الملحق رقم -02-

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.818	22

Statistiques descriptive

	N	Moyenne	Ecart type
تقع المؤسسة في المخاطر الجبائية عند عدم الوفاء بالتزاماتها الجبائية	60	2.70	75.
عدم المتابعة المستمرة للجانب الجبائي، وضعف تكوين القائمين على تسييره	60	2.65	72.
التغيير المستمر للخيارات الجبائية	60	2.43	69.
انعدام نظام معلومات لمتابعة مختلف الضرائب	60	2.44	70.
تعقيد وعدم استقرار التشريع الجبائي، وعدم تأقلم المؤسسة مع هذه التغييرات	60	2.70	75.
سوء استخدام الإعفاءات الجبائية الممنوحة في إطار نظام دعم الاستثمار	60	2.77	79.
عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية	60	2.70	75.
سوء إعداد التصريحات الجبائية، وعدم احترام آجال إيداعها	60	2.78	80.
أخطاء محاسبية على مستوى الميزانية أو جدول حسابات النتائج	60	2.45	77.
هل خضوع المؤسسة للرقابة الجبائية يجعلها تحت الخطر الجبائي؟	60	2.50	71.

Statistiques descriptive

	N	Moyenne	Ecart type
إعداد خطة تحضيرية لجمع الأدلة والبراهين من الصادر الداخلية والخارجية	60	2.85	73.
جمع الأدلة والبراهين من المصادر الداخلية والخارجية للقيام بالمهمة	60	2.78	69.
الاكتفاء بالتحقيق المكتبي بالاستعانة بالدفاتر والسجلات المحاسبية	60	1.60	56.
القيام باختبارات للتأكد من جميع الأحداث المالية في النظام المحاسبي قد حدثت فعلا وسجلت ضمن دفاتر المؤسسة	60	2.65	65.
دراسة مسار عملية الإيراد من المستند الأساسي حتى القوائم المالية لتحديد أكثر المناطق خطورة	60	2.60	62.

التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية بتحديد نقاط القوة والضعف يساعد على مدى اعتماد على البيانات المقدمة	60	2.78	72.
عدم الاحتفاظ بأوراق العمل النموذجية	60	1.60	52.
دراسة درجة تعقيد الأنظمة المحاسبية المعتمدة في المؤسسة	60	2.55	60.
ضرورة الالتزام بمعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقارير	60	3.00	00.
وجود مساعد يتحكم جيد بالجانب الجبائي يساعد كثيرا محافظ الحسابات في التقليل من المخاطر الجبائية	60	2.78	74.
متابعة التعديلات المستمرة في التشريع الجبائي تسهل عملية اكتشاف وتحديد الخطر الجبائي	60	2.85	75.
التحكم في التكنولوجيا الحديثة في مجال التدقيق تسهل من إتمام المهمة بالدقة والجودة اللازمة	60	2.78	69.

الملحق رقم -03-

قائمة الأستاذة المحكمين

الرقم	الاسم	الرتبة العلمية	مكان العمل
01	د/ مايو عبد الله	أستاذ محاضر أ	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة ورقلة
02	أ/ قمو أسيا	أستاذة	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة ورقلة
03	د/ بوقفة عبد الحق	أستاذ محاضر	جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي

الفهرس

البيان	رقم الصفحة
الإهداء	I
شكر وتقدير	IV
الملخص	IIV
قائمة المحتويات	IIVI
قائمة الجداول	I
قائمة الأشكال	IVII
قائمة الملاحق	I
مقدمة عامة	أ
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لمحافظ الحسابات والمخاطر الجبائية	05
تمهيد	05
المبحث الأول: الأدبيات النظرية لاهتمام محافظ الحسابات بالمخاطر الجبائية	06
المطلب الأول: ماهية محافظة الحسابات	06
الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات	06
الفرع الثاني: شروط ممارسة المهنة	07
الفرع الثالث: مسؤوليات، حقوق وواجبات محافظ الحسابات	07
الفرع الرابع: تعيين وعزل محافظ الحسابات	10
المطلب الثاني: المخاطر الجبائية	11
الفرع الأول: تعريف الخطر الجبائية	11
الفرع الثاني: أسباب الخطر الجبائي	12
الفرع الثالث: مظاهر الخطر الجبائي في المؤسسة	13
الفرع الرابع: أنواع المخاطر الضريبية	15
المبحث الثاني: الدراسات السابقة	19
المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية والأجنبية	19
الفرع الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية	19
الفرع الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية	21
المطلب الثاني: أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة	22
خلاصة	23
الفصل الثاني الدراسة التطبيقية	25
تمهيد	25
المبحث الأول: طريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة	26
المطلب الأول: طريقة المستخدمة	26

الفرع الأول: منهجية الدراسة	26
الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة	26
الفرع الثالث: إعداد وهيكلة الاستبيان	27
المطلب الثاني: الأدوات والإجراءات المستخدمة في الدراسة	28
الفرع الأول: الأدوات الإحصائية والقياسية المستخدمة	28
الفرع الثاني: البرامج والأدوات المستخدمة في معالجة البيانات	29
المبحث الثاني: نتائج الدراسة، تفسيرها ومناقشتها	30
المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة	30
الفرع الأول: دراسة وتحليل نتائج المعلومات التنظيمية	30
الفرع الثاني: اختبار مقياس الاستبيان	33
المطلب الثاني: تحليل ومناقشة النتائج	34
الفرع الأول: تحليل آراء عينة الدراسة حول معرفة محافظ الحسابات للمخاطر	34
الفرع الثاني: تحليل آراء عينة الدراسة حول دور محافظ الحسابات اتجاه المخ	37
الفرع الثالث: اختبار صحة فرضيات الدراسة	39
خلاصة	41
الخاتمة	43
قائمة المراجع	47
الملاحق	51
الملحق الأول : إستمارة الإستبيان	51
الملحق الثاني : مخرجات SPSS	53
الملحق الثالث: قائمة الأستاذة المحكمين	53
الفهرس	55
	56