وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

العنوان

التدقيق الجبائي وأثره على مصداقية القوائم المالية في المؤسسة –دراسة حالة–

إعداد الطالب:
بـــاي عـــمر

إشراف:
الأستاذ الدكتور: جيلالي عياد غلام الله

أعضاء لجنة المناقشة:

اللقب والاسم	الرتبة	الجامعة الأصلية	الصفة
قورين حاج قويدر	أستاذ التعليم العالي	جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف	رئيسا
جيلالي عياد غلام الله	أستاذ التعليم العالي	جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف	مشرفا ومقررا
زياني عبد الحق	أستاذ التعليم العالي	جامعة ابن خلدون تيارت	ممتحنا
سيد محمد	أستاذ التعليم العالي	جامعة جيلالي بونعامة خميس مليانة	ممتحنا
خليفة أحمد	أستاذ محاضر "أ"	جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف	ممتحنا
طاهري مليكة	أستاذ محاضر "أ"	جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف	ممتحنا

السنة الجامعية: 2025/2024

بسم الله الرحمن الرحيم

إهـــداء

أهدي ثمرة جهدي وعملي هذا

إلى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما

إلى رفيقة دربي زوجتي الغالية

إلى قرة عيني ابنتي العزيزة

إلى مصدر الوفاء ومنبع الإخاء إخوتي الأعزاء

إلى أصدقائي، زملائي وكل من ساندني على مواصلة هذا المشوار

✍**بـاي عــمر**

شكر وتقديـــر

أشكر الله سبحانه و تعالى على توفيقه لي لإنجاز هذا العمل

واقتداءا بقول نبينا صلى الله عليه وسلم "لا يشكر الله من لا يشكر الناس"

فأنا أتوجه بجزيل الشكر إلى الأستاذ الدكتور **جيلالي عياد غلام الله** الذي كان لي عونا وناصحا وداعما على إنجاز هذا العمل.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى السادة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة، على قبولهم مناقشة هذا العمل.

أتوجه بالشكر أيضا إلى زملائي بالعمل، زملائي الأساتذة بمختلف الجامعات، وإلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل.

ملخـــص

ملخص:

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على أثر التدقيق الجبائي على مصداقية القوائم المالية بالمؤسسة، والذي أصبح من أهم النشاطات التي تعتمدها المؤسسة في الحد من الأخطاء الجبائية التي يمكن أن تقع بها، وهذا من خلال أعمال التدقيق الجبائي الداعمة للوظيفة الجبائية بالمؤسسة من أجل تحسين التسيير الجبائي بها والسعي بها للوصول إلى الرفع من فعاليته والحد من المخاطر الجبائية المحيطة بها وحسن تسييرها. ولدراسة هذا الأثر، اعتمدنا على استبيان تمت الإجابة على محاوره من طرف عينة مكونة من **107** فرد من محافظي حسابات، خبراء محاسبين، أعضاء بمجلس الإدارة بعينة من المؤسسات الإقتصادية، إطارات مسيرة، مدققين داخليين وأعضاء بلجان التدقيق، حيث تم استخدام أدوات التحليل الإحصائي بالإعتماد على حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تمثلت في أن تطبيق التدقيق الجبائي بالمؤسسة يدعم عملية التسيير الجبائي ويفعل دور الوظيفة الجبائية بها، كما يساهم في اكتشاف المخاطر الجبائية والحد منها وحسن تسيير هذه المخاطر، كما توصلت الدراسة أيضا إلى أن التدقيق الجبائي له أثر إيجابي على مصداقية القوائم المالية بالمؤسسة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الجبائي، القوائم المالية، المصدقية، التسيير الجبائي، المخاطر الجبائية، الوظيفة الجبائية، تسيير المخاطر الجبائية.

Abstract :

The study aims to shed light on the impact of the tax audit on the credibility of the institution's financial statements, which has become one of the most important approaches adopted by the institution in reducing the tax errors that may occur, through the tax audit work supporting the tax function of the institution in order to improve its tax management and seek to reach the increase in its effectiveness and reduce the tax risks surrounding it and its good management. To study this effect, we relied on a questionnaire that was answered by a sample of **107** individuals consisting of auditors, accounting experts, board members of a sample of economic institutions, executives, internal auditors and members of audit committees, where statistical analysis tools were used using the Statistical Package for the Social Sciences (SPSS).

The study came up with a set of results that the application of the tax audit in the institution supports the tax management process and activates the role of the tax function, and contributes to the detection and reduction of tax risks and good management of these risks, and the study also found that the tax audit has a positive impact on the credibility of the financial statements of the institution.

Keywords : Tax audit, financial statements, credibility, tax management, tax risks, tax function, tax risks management.

قائمة المحتويات	الصفحة
الشكر	III
الإهداء	IV
الملخص بالغة العربية	VI
الملخص بالغة الانجليزية	VII
الفهرس	VIII
قائمة الجداول والأشكال	XI
قائمة الملاحق	VIII
مقدمة	أ-ذ
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الجبائي	45-2
المبحث الاول: عموميات حول التدقيق	3
المطلب الاول: مفهوم التدقيق	3
المطلب الثاني: أنواع التدقيق	7
المطلب الثالث: أهداف التدقيق	14
المبحث الثاني: مدخل إلى التدقيق الجبائي	17
المطلب الأول: مفهوم التدقيق الجبائي	17
المطلب الثاني: التدقيق الجبائي ومفاهيم التدقيق الأخرى	20
المطلب الثالث: أهمية وأهداف والمستفيدون من التدقيق الجبائي	24
المبحث الثالث: سير مهمة التدقيق الجبائي	29
المطلب الأول: تخطيط مهمة التدقيق الجبائي	29
المطلب الثاني: تنفيذ مهمة التدقيق الجبائي	34
المطلب الثالث: تقرير المدقق الجبائي	42
خلاصة الفصل	45
الفصل الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية	86-47
المبحث الأول: مدخل إلى القوائم المالية	48
المطلب الأول: تعريف القوائم المالية	48
المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية والعلاقة بينها	52
المطلب الثالث: مستخدمو القوائم المالية	56
المبحث الثاني: إعداد وقياس عناصر القوائم المالية	60
المطلب الأول: إعداد القوائم المالية	60
المطلب الثاني: قياس عناصر القوائم المالية	65

المطلب الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المالية	68
المبحث الثالث: عرض القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري	71
المطلب الأول: نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 "عرض القوائم المالية"	71
المطلب الثاني: عرض محتوى القوائم المالية	76
خلاصة الفصل	86
الفصل الثالث: التدقيق الجبائي للمخاطر الجبائية والتسيير الجبائي كآلية لإنجاز قوائم مالية صادقة	124-88
المبحث الأول: مدخل إلى المخاطر الجبائية	89
المطلب الأول: مفهوم المخاطر الجبائية	89
المطلب الثاني: مسببات المخاطر الجبائية	92
المطلب الثالث: تصنيفات المخاطر الجبائية	96
المبحث الثاني: الوظيفة الجبائية بالمؤسسة	101
المطلب الاول: مدخل إلى الوظيفة الجبائية بالمؤسسة	101
المطلب الثاني: مفهوم التسيير الجبائي	106
المطلب الثالث: تسيير المخاطر الجبائية	111
المبحث الثالث: التدقيق الجبائي كآلية لتحسين الأداء الجبائي بالمؤسسة	117
المطلب الاول: أهمية التدقيق الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية	117
المطلب الثاني: التدقيق الجبائي والفعالية الجبائية بالمؤسسة	120
خلاصة الفصل	124
الفصل الرابع: أعمال التدقيق الجبائي ومصداقية القوائم المالية	160-126
المبحث الأول: التدقيق الجبائي لقائمتي الميزانية والدخل	127
المطلب الأول: التدقيق الجبائي لحسابات رؤوس الأموال	127
المطلب الثاني: التدقيق الجبائي للتثبيتات والمخزونات	132
المطلب الثالث: التدقيق الجبائي للحسابات المالية وحسابات الغير	136
المطلب الرابع: التدقيق الجبائي لقائمة الدخل	141
المبحث الثاني: التدقيق الجبائي للضرائب والرسوم	146
المطلب الأول: التدقيق الجبائي للرسم على القيمة المضافة TVA	146
المطلب الثاني: تدقيق الرسم على النشاط المهني TAP والضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأجور	148
المطلب الثالث: التدقيق الجبائي للضريبة على أرباح الشركات (IBS)	152
خلاصة الفصل	160
الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية لأثر أعمال التدقيق الجبائي على مصداقية القوائم المالية	200-162

المبحث الأول: منهجية الدراسة	163
المطلب الأول: منهج وخصائص عينة الدراسة	163
المطلب الثاني: تصميم وصدق وثبات أداة الدراسة	170
المطلب الثالث: أساليب المعالجة الاحصائية	175
المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة وتحليلها	177
المطلب الأول: تحليل البيانات ومناقشتها	177
المطلب الثاني: تحليل وعرض نتائج اختبار فرضيات الدراسة	191
خلاصة الفصل	200
خاتمة	202
قائمة المراجع	208
قائمة الملاحق	218

1- قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي	11
2-1	المراحل التاريخية لتطور أهداف التدقيق	16
1-2	التطور التاريخي للمعيار IAS1 عرض القوائم المالية	73
1-4	جدول حساب النتائج حسب الطبيعة	153
2-4	تحديد رصيد التصفية	158
1-5	توزيع أداة الدراسة	165
2-5	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للعمر	165
3-5	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للمؤهل العلمي	166
4-5	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للخبرة المهنية	167
5-5	توزيع أفراد الدراسة وفقا لمتغير الوظيفة	168
6-5	العبارات التي تقيس محور التدقيق الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية	170
7-5	العبارات التي تقيس محور التدقيق الجبائي والقوائم المالية	171
8-5	مقياس ليكارت الخماسي	171
9-5	نتائج الاتساق الداخلي لبعد التدقيق الجبائي كدعامة للتسيير الجبائي بالمؤسسة الإقتصادية	172
10-5	نتائج الإتساق الداخلي لبعد التدقيق الجبائي والوظيفة الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية	172
11-5	نتائج الإتساق الداخلي لبعد التدقيق الجبائي وتسيير المخاطر الجبائية بالمؤسسة الإقتصادية	173
12-5	نتائج الإتساق الداخلي لبعد التدقيق الجبائي والقوائم المالية	173
13-5	معاملات الثبات لمحاور أداة الدراسة بأبعادها	174
14-5	مجالات درجات الموافقة على عبارات أداة الدراسة	176
15-5	استجابة أفراد الدراسة حول بعد التدقيق الجبائي كدعامة للتسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية	177
16-5	استجابة أفراد الدراسة حول بعد التدقيق الجبائي والوظيفة الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية	180
17-5	استجابة أفراد الدراسة حول بعد التدقيق الجبائي وتسيير المخاطر الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية	183
18-5	استجابة أفراد الدراسة حول بعد التدقيق الجبائي والقوائم المالية	186
19-5	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر التدقيق الجبائي على مصداقية القوائم المالية	191

20-5	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر أعمال التدقيق الجبائي المتعلقة بالتسيير الجبائي على مصداقية القوائم المالية في المؤسسة.	192
21-5	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر أعمال التدقيق الجبائي المتعلقة بالوظيفة الجبائية على مصداقية القوائم المالية في المؤسسة	193
22-5	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر أعمال التدقيق الجبائي في تسيير المخاطر الجبائية على مصداقية القوائم المالية في المؤسسة	194
23-5	نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الفروق حول التدقيق الجبائي للقوائم المالية بالمؤسسة حسب: العمر، المؤهل العملي، الخبرة المهنية، الوظيفة	195
24-5	نتائج تحليل اختبار LSD لمعرفة سبب الفروق في متغير الوظيفة	196

2-قائمة الأشكال.

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1	نموذج الدراسة	ت
1-1	الملامح الرئيسية لعملية التدقيق	4
2-1	نظرة عامة على تدقيق القوائم المالية	12
3-1	التدقيق الجبائي	18
4-1	مصادر المعلومات عن المؤسسة	31
1-2	عناصر التقارير المالية	50
2-2	أهداف القوائم المالية	53
3-2	علاقة القوائم المالية فيما بينها	55
4-2	الأطراف المستفيدة من القوائم المالية	56
5-2	فوائد القوائم المالية لأصحاب المصلحة الخارجيين	58
1-3	الضغوطات التي تواجه الوظيفة الجبائية بالمؤسسة	102
2-3	مراحل تسيير المخاطر الجبائية	114
1-4	تحديد النتيجة الجبائية	159
1-5	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للعمر	166
2-5	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للمؤهل العلمي	167
3-5	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للخبرة المهنية	168
4-5	توزيع أفراد الدراسة وفقا لمتغير الوظيفة	169

فهرس الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	أداة الدراسة (الإستبيان)	218
02	أسماء الأساتذة المحكمين	223
03	قائمة المؤسسات المكونة لعينة الدراسة	224
04	مخرجات برنامج SPSS	225

مقدمـــة

I-توطئة

تزاول المؤسسة الاقتصادية نشاطها بهدف تحقيق الأرباح والنمو المستدام، وتوفير قيمة مضافة للمساهمين والعملاء والموظفين، إضافة إلى المساهمة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية. ولتحقيق هذا الهدف لابد لها من القيام بعديد العمليات الاقتصادية المعبر عنها بمستندات يتم تسجيلها وترحيلها إلى سجلات محاسبية وفقا للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، ومن ثم تلخيصها إلى قوائم مالية تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة وتعطي معلومات واضحة تمكن أصحاب المصلحة كالمساهمين والمستثمرين من اتخاذ القرارات الصحيحة.

إلا أن المؤسسة تنشط أيضا تحت إطار قانوني، لذا فهي ملزمة باتباع القوانين والتشريعات التي تسنها الدولة، حيث يعتبر القانون الجبائي أحد القوانين التي تحكم نشاطها، ويلزمها بربط محاسبتها بالقوانين الجبائية وتقديم تصريحات عن نشاطها ونتائجها في أوقات محددة، ما يجعل العلاقة بين المحاسبة والجباية وطيدة نظرا لاعتماد الجباية على المحاسبة في تحديد الوعاء الضريبي، وبالرغم من هذه العلاقة إلا أنها تتعارض أحيانا ما ينتج عنه إختلافات وفروقات فيما بينهما، وهذا لاختلاف أهداف كل من الجبائية والمحاسبة، فهذه الأخيرة تسعى إلى تحديد النتائج والحفاظ على حقوق المساهمين وإعطاء صورة صادقة عن وضعية المؤسسة من خلال القوائم المالية، بينما تهدف الجبائية إلى الحفاظ على حق الدولة وتحصيل الايرادات العامة. كما يفرض المشرع الجبائي أيضا أسبقية تطبيق القانون الجبائي على المحاسبي في حال تعارضهما، ما يجعل المؤسسة بحاجة إلى القيام بعدة تعديلات قبل تقديم تصريحاتها إلى الإدارة الجبائية.

تتميز القوانين الجبائية بتعددها وتغيرها الدائم، كما أنها تكون في العديد من الحالات غامضة ويصعب فهمها، إضافة إلى تعارضها أحيانا مع المحاسبة ما يجعل تطبيقها على أرض الواقع ومن دون أي خطأ أمرا صعبا جدا، كما يعتبر عدم التطبيق السليم لهاته القوانين أو التهرب منها مصدرا للخلل في القوائم المالية للمؤسسة وتصريحاتها الجبائية، وسببا في خلق العديد من المخاطر جبائية التي قد تكلفها غرامات مالية وتضر بسمعتها في حال اكتشافها من طرف المصالح الجبائية.

فالمحاسب هو الطرف الأساسي في إعداد القوائم المالية، إلا أنه معرض أحيانا لارتكاب أخطاء جبائية سواء عن قصد أو غير قصد نتيجة لعدم إلمامه التام أحيانا بالقوانين الجبائية المتعددة والدائمة التغير، ولتعدد العمليات التي تقوم بها المؤسسة، ما قد ينعكس على مصداقية وشرعية القوائم المالية بالسلب، ويؤثر على التصريحات الجبائية المقدمة لمصالح الضرائب. لذا فإن عمله بحاجة إلى تدقيق من أجل ضمان صحة

وصدق هاته القوائم وعدم وجود أخطاء في التصريحات الجبائية، ومن هنا ظهرت حاجة المؤسسة إلى تدقيق قوائمها المالية من الجانب الجبائي. فتدقيق القوائم المالية جبائيا هو عملية فحص وتقييم دقيق ومنهجي لها، بهدف التأكد من صحتها ودقتها وامتثالها للمعايير المحاسبية المعمول بها والتطبيق السليم للقوانين الجبائية، يقوم به شخص مؤهل وذو كفاءة وخبرة ودراية تامة بمختلف القوانين والإجراءات الجبائية تمكنه من جمع أدلة الإثبات واكتشاف الأخطاء ودعم التسيير الجبائي بالمؤسسة لحمايتها من مختلف المخاطر الجبائية، ومستقل قادر على إعطاء رأيه حول صحة ومصداقية القوائم المالية بكل صدق وموضوعية.

II-إشكالية الدراسة

يعتبر التدقيق الجبائي أحد الإجراءات التي تلجأ إليها المؤسسة لتجنب الوقوع في مخاطر جبائية وتقديم تصريحات جبائية صحيحة لمصالح الضرائب، والتحقق من سلامة محاسبتها وقوائمها المالية وتوافقهما مع القوانين الجبائية التي تتميز بالتعدد والتغير المستمر والغموض ما يصعب فهمها وتطبيقها بشكل صحيح.

على إثر ما سبق ارتأينا طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

ما هو أثر التدقيق الجبائي على مصداقية القوائم المالية بالمؤسسة؟

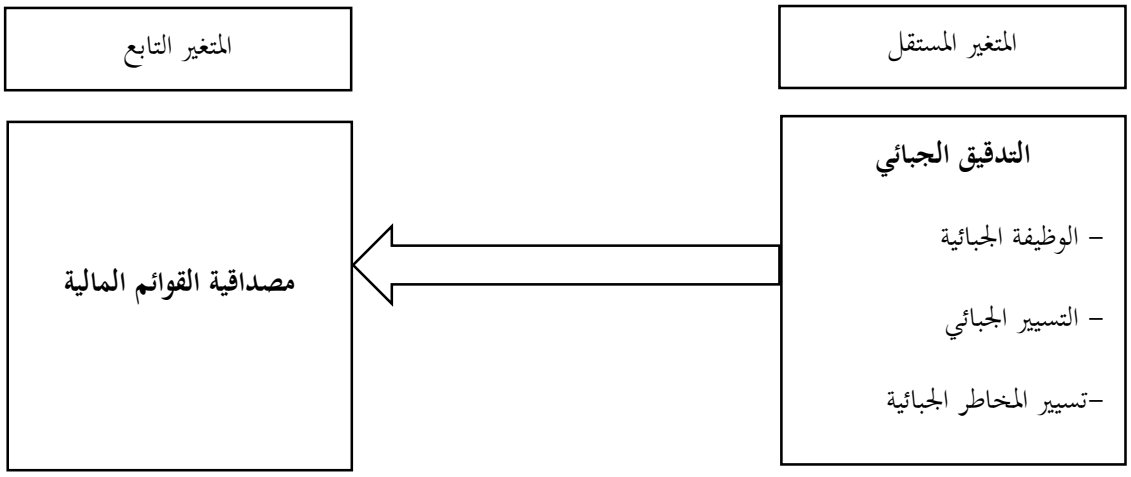
للإحاطة بجوانب الموضوع والإشكالية الرئيسية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل لأعمال التدقيق الجبائي في دعم التسيير الجبائي بالمؤسسة أثر على مصداقية القوائم المالية؟
- هل لأعمال التدقيق الجبائي المتعلقة بالوظيفة الجبائية بالمؤسسة أثر على مصداقية القوائم المالية؟
- هل لأعمال التدقيق الجبائي في تسيير المخاطر الجبائية بالمؤسسة أثر على مصداقية القوائم المالية؟

III-نموذج الدراسة

لتحقيق الغرض من هذه الدراسة والوصول إلى أهدافها المتمثلة في تحديد الأثر بين المتغير المستقل على المتغير التابع، قمنا بتصميم وتطوير نموذج خاص بهذه الدراسة استنادا على دراسات سابقة حول الموضوع:

الشكل رقم 01: نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالب

IV - فرضيات الدراسة

تستند الدراسة على الفرضيات التالية:

- **الفرضية الأولى**: يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند ($\alpha \leq 0.05$) للتدقيق الجبائي على مصداقية القوائم المالية بالمؤسسة؛
- **الفرضية الثانية**: يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند ($\alpha \leq 0.05$) لأعمال التدقيق الجبائي في دعم التسيير الجبائي بالمؤسسة على مصداقية القوائم المالية؛
- **الفرضية الثالثة**: يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند ($\alpha \leq 0.05$) لأعمال التدقيق الجبائي المتعلقة بالوظيفة الجبائية بالمؤسسة على مصداقية القوائم المالية؛
- **الفرضية الرابعة**: يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند ($\alpha \leq 0.05$) لأعمال التدقيق الجبائي في تسيير المخاطر الجبائية بالمؤسسة على مصداقية القوائم المالية.

V- أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أثر التدقيق الجبائي على مصداقية القوائم المالية بالمؤسسة، كما تهدف إلى تحقيق جملة من الأهداف تتمثل في:

- التعرف على التدقيق الجبائي وطبيعة مهمة التدقيق الجبائي بالمؤسسة؛
- الإلمام بمختلف الجوانب المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية؛
- إبراز دور الوظيفة الجبائية بالمؤسسة وأهمية التسيير الجبائي بها؛

- إبراز دور التدقيق الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية وتحقيق الفعالية الجبائية بالمؤسسة.

VI – أهميـة الدراسة

تنبع أهمية الدراسة من أهمية الموضوع بحد ذاته وما للجانب الجبائي من أثر على كل مؤسسة إقتصادية عمومية كانت أو خاصة، وهذا من خلال تبيان لأصحاب المؤسسات أهمية التدقيق الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية المحيطة بالمؤسسة ومدى إسهامه في تحقيق التسيير الجبائي الحسن بها، إضافة إلى خلق الوعي الجبائي لديهم للوصول إلى إدراك أن الجباية يمكن أن تكون وسيلة في فائدة المؤسسة وليس العكس، وحثهم على خلق مصلحة للجباية تسهر على متابعة العمليات الجبائية وتتبع التغيرات الدائمة في القوانين الجبائية، مع محاولة التنسيق بينها وبين مصلحة المحاسبة للوصول إلى إصدار قوائم مالية ذات جودة ومصداقية.

VII – أسباب مبررات اختيار موضوع الدراسة

إن اختيار الموضوع راجع لاعتبارات ذاتية وأخرى موضوعية نذكر منها:

– الأسباب الموضوعية:

تتمثل الأسباب الموضوعية لاختيار موضوع الدراسة في:

- أهمية موضوع التدقيق الجبائي بالنسبة للمؤسسة.

– الأسباب الذاتية:

تتمثل الأسباب الذاتية في الرغبة في توسيع المعارف أكثر في الجانب الجبائي وربطها بالجانب المحاسبي ومحاولة التكامل بينهما للوصول إلى معرفة مختلف التقنيات والأساليب المستخدمة في مجال التدقيق التي تدعم معارفي في مجال التدقيق المحاسبي والجبائي.

VIII – حدود الدراسة

تمت معالجة موضوع التدقيق الجبائي وأثره على مصداقية القوائم المالية في إطار الحدود التالية:

– الحدود الموضوعية

حيث تم التطرق لمختلف المفاهيم المتعلقة بمتغيرات الدراسة، فتمت معالجة المتغير المستقل التدقيق الجبائي من خلال التطرق إلى تعريفه وأهميته وأهمية الوظيفة الجبائية وتسيير المخاطر الجبائية بالمؤسسة، كما تطرقنا للمتغير التابع القوائم المالية وطرق إعدادها وعرضها. كما تم التركيز أيضا على مختلف الإجراءات التي يتم من خلالها تدقيق هاته القوائم.

– الحدود المكانية

اعتمدنا في دراستنا على دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين على مستوى ولاية الشلف.

– الحدود الزمنية

تمت معالجة الموضوع من الجانب النظري بما يتماشى مع القوانين الجبائية لسنة 2023، أما المجال الزمني الخاص بالدراسة التطبيقية وجمع البيانات فقد تم من شهر نوفمبر 2023 إلى أفريل 2024.

IX – منهج الدراسة

بغية الوصول إلى نتائج تحقق أهداف الدراسة وتجيب عن الإشكالية المطروحة، اعتمدنا على المنهج الاستنباطي وذلك من خلال وصف لمتغيرات الدراسة بالجانب النظري المتمثلة في التدقيق الجبائي ومصداقية القوائم المالية، إضافة إلى دراسة الجانب التطبيقي من خلال استعمال استبيان ودراسته إحصائيا وتحليل نتائجه.

X – الدراسات السابقة

تمت معالجة موضوع دراستنا من خلال اطلاعنا على مجموعة من الدراسات العربية والاجنبية التي كان لها اهتمام بهذا الموضوع، والتي عالجت مجالات ذات الصلة بمتغيرات الدراسة نذكرها في التقسيم الآتي حسب التسلسل الزمني للدراسات:

– الدراسات العربية

1– حميداتو صالح (2012) بعنوان " دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية دراسة حالة عينة من المؤسسات الإقتصادية بولاية الوادي"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية للمؤسسة الاقتصادية وكذا اعتبار المراجعة الجبائية إحدى محددات إتخاذ القرار بها. حيث تمت الدراسة في شقين، الشق الأول من خلال توزيع 81 استبيان على مجموعة من المؤسسات الإقتصادية التي خضعت لرقابة جبائية لمعرفة تأثير المراجعة عليها، وقد كانت إجابات أفراد العينة مقسمة إلى مجموعتين الأولى أبدت رضاها وعدم تضررها من المراقبة الجبائية، أما الثانية فكانت عكس أولى ما أدى ببعضها إلى الوقوع في مخاطر التوقف عن النشاط. أما الشق الثاني من الدراسة فكان من خلال دراسة حالة مؤسسة استعملت المراجعة الجبائية، أين تم قياس مدى تأثير هذه المراجعة على المخاطر الجبائية الممكن الوقوع فيها. وقد خلصت الدراسة إلى أن التسيير الجبائي الفعال يؤدي إلى استمرار

المؤسسة ويجنبها الوقوع في مخاطر جبائية، وأن المراجعة الجبائية هي وسيلة لمعرفة مدى فاعليته وأداة لتحقيق الإنتظام والفعالية الضريبية بالمؤسسة.

2- ولدرويس أمينة (2016/2015) بعنوان "التدقيق الجبائي كأداة لمطابقة المؤسسة الإقتصادية لأحكام القانون الجبائي- دراسة حالة مؤسسة صناعة أغلفة الورق المموج - البليدة-"، رسالة ماجستير بالعلوم التجارية، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية التدقيق الجبائي في المؤسسة الإقتصادية لتحديد المخاطر الجبائية بغرض تقليل العبء الجبائي دون الإخلال بأحكام القانون الجبائي، حيث تم دراسة حالة مؤسسة صناعة أغلفة الورق المموج لسنة 2012 وهذا من خلال التعرض لكافة التصريحات الجبائية لمختلف الضرائب والرسوم والوثائق المحاسبية للوقوف على المخاطر الجبائية المحيطة بالمؤسسة، وقد تم التوصل إلى إظهار الأثر الإيجابي لتوازن الوضعية الجبائية في ظل التقليل من المخاطر الجبائية مع إمكانية اعتبار الجباية إحدى عوامل اتخاذ العديد من القرارات داخل المؤسسة، وهذا بواسطة مدقق جبائي مؤهل علميا وعمليا للقيام بمهمة التدقيق الجبائي.

3- واضح صالح (2017) بعنوان " أثر التدقيق الجبائي على الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية -دراسة حالة بمديرية كبريات المؤسسات الجزائر خلال:2013-2016" مقال منشور في مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، حيث هدفت الدراسة إلى إبراز دور التدقيق الجبائي من خلال التأكد من صحة التصريحات الجبائية والمحاسبية على الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، حيث تمت الدراسة ملف شركة متعددة الجنسيات على مستوى مديرية كبريات المؤسسات أين تم التطرق إلى تدقيق مختلف التصريحات الجبائية للسنوات 2013، 2014، 2015 و2016. وقد خلصت الدراسة أن الاختلاف في التصريحات الجبائية حتما سيولد إختلافا في القوائم المالية للشركة وبالتالي يكون الإفصاح بها غير دقيق.

4- فتحة أميرة (2018/2017) بعنوان "دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس – باتنة –"، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الإقتصادية من خلال دراسة حالة شركة مطاحن الاوراس باتنة، وهذا بالاستعانة باستبيان وجه إلى مسؤولي مديرية المحاسبة والمالية لتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، كما تم تشخيص الوضعية الجبائية بها لسنتي 2014 و2015 التي بينت أن هناك أخطاء بالتصريحات الجبائية تم لفت انتباه المسؤولين والإدارة إليها. وقد خلصت الدراسة إلى أن المراجعة الجبائية تسمح بالحصول على مؤشرات حول حجم المخطر الجبائي الذي تعرض له

المؤسسة، كما تسعى للتحقق من انتظام وفعالية التسيير الجبائي بهدف تجنيب المؤسسة الإقتصادية مخاطر جبائية يمكن أن تؤثر سلبا على وضعيتها المالية وبالتالي ضمان تحقيق الأمن الجبائي بها.

– الدراسات باللغة الأجنبية

1- MOHAMED BEN HADJ SAAD (2009) بعنوان:

"L'audit fiscal dans les PME: Proposition d'une démarche pour l'expert-comptable"

مذكرة للحصول على شهادة خبير محاسبي من كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة صفاقس، وقد هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على المنفعة من الإستعانة بالتدقيق الجبائي لدعم المؤسسة في تحسين تسيير المخاطر الجبائية المحيطة بها من خلال تحديد هذه المخاطر والعمل على تقييم تسييرها الجبائي. كما هدفت الدراسة أيضا إلى اقتراح منهج وتقنيات للتدقيق الجبائي على الخبير المحاسبي تعتمد على المخاطر مما يجعل من الممكن تجميع عناصر قاطعة حول المخاطر الجبائية للمؤسسة تمكنه من إعطاء قيمة مضافة لمهمته وكذلك إدارة المخاطر المتعلقة بالمهمة بكفاءة واحترافية. وقد خلصت الدراسة إلى أن التدقيق الجبائي هو وسيلة لتمكين المؤسسة من جبايتها وأنه مهم بنسبة أكبر لها حيث يمكنها من احترام القوانين المطبقة، قياس الخطر الجبائي والوصول إلى تنفيذ تسيير استباقي لهذه المخاطر. أما بالنسبة للخبير المحاسبي فإن اقتراح منهج مهني يمكن من تحديد وتقييم وإدارة المخاطر الجبائية يعطي منفعة كبيرة له. حيث يتطلب قياس المخاطر الجبائية في سياق الأنظمة الجبائية المعقدة التمييز بين المخاطر الجبائية النهائية والمخاطر المؤقتة. ولذلك من المهم جدًا أن يتمتع الخبير المحاسبي بالمهارات اللازمة لتنفيذ هذه المهام.

2– MOHAMED BEN SASSI (2017) بعنوان:

"L'audit fiscal : Démarche à suivre et diligences spécifiques à la mission spéciale du commissaire aux comptes relative à la restitution du crédit d'impôts et du crédit de tva"

مذكرة للحصول على شهادة خبير محاسبي من المعهد العالي للمحاسبة وإدارة المؤسسات بجامعة منوبة، وقد هدفت الدراسة إلى تقديم منهجية واضحة تسمح بتنفيذ مهمة التدقيق الجبائي وتمكن من مساعدة الخبير المحاسب في القيام بهذه المهمة. كما هدفت الدراسة إلى عرض خصائص المهمة الخاصة المتعلقة باسترداد الإعفاء الضريبي على الشركات وضريبة القيمة المضافة التي آلت إلى محافظ الحسابات بموجب قانون المالية 2015، كما ركزت على الإجراءات التي يجب أن يقوم بها محافظ الحسابات أثناء تنفيذ هذه المهمة استنادا إلى المذكرة التوجيهية التي أعدتها لجنة المعايير التابعة لمجلس نقابة الخبراء المحاسبيين بتونس. وقد خلصت الدراسة إلى أن هذه المذكرة التوجيهية تمثل إطارا قانونيا ومهنيا وعمليا هاما وغير مسبوق في مجال التدقيق

الجبائي.كما بينت العناية الواجبة التي يجب أن يبذلها محافظ الحسابات الذي هو عضو في نقابة الخبراء المحاسبين في القيام بالمهمة الخاصة المتعلقة باسترداد الإعفاء الضريبي وضريبة القيمة المضافة وبالتالي يمثل إطار إجرائي موثوق لتوجيه المهنيين في تنفيذ مثل هذه المهمة.

– ما يميز دراستنا الحالية عن باقي الدراسات السابقة:

اعتمادنا في دراستنا الحالية على دراسة أثر التدقيق الجبائي على جانب مهم جدا ألا وهو جانب القوائم المالية وهو ما لم تتطرق له الدراسات السابقة بشكل واضح، حيث أن هذه الدراسات عالجت موضوع التدقيق الجبائي من ناحية المخاطر الجبائية وتسييرها أو الإمتثال للقوانين والتشريعات الجبائية، بينما كانت دراستنا للتدقيق الجبائي للقوائم المالية من خلال تفعيل دور التدقيق الجبائي في دعم الوظيفة الجبائية بالمؤسسة من خلال الحد من المخاطر الجبائية والوصول إلى التسيير الجبائي الفعال وتدقيق مختلف الحسابات من الجانب الجبائي للوصول إلى قوائم مالية خالية من الأخطاء وأكثر مصداقية.

XI – هيكل الدراسة

تطلب موضوع الدراسة والذي يهدف إلى معرفة أثر التدقيق الجبائي على مصداقية القوائم المالية بالمؤسسة تقسيم خطة البحث إلى خمسة فصول تتعلق بمتغيري الدراسة من جانبيها النظري والتطبيقي نفصل محتواها كما يلي:

– الفصل الأول: خصص هذا الفصل لدراسة مفهوم التدقيق الجبائي وهذا من خلال ثلاث مباحث، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى عموميات حول التدقيق، بينما تضمن المبحث الثاني إلى ماهية التدقيق الجبائي، خصص المبحث الثالث لدراسة سير مهمة التدقيق الجبائي ومختلف مراحلها.

– الفصل الثاني: خصص الفصل الثاني لدراسة القوائم المالية وإجراءات إعدادها وعرضها، حيث كان المبحث الأول للتعريف بالقوائم المالية، بينما كان المبحث الثاني لدراسة كيفية إعداد وقياس عناصر القوائم المالية، في حين كان المبحث الثالث لغرض دراسة عرض القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري.

– الفصل الثالث: كان هذا الفصل مخصص للتدقيق الجبائي للمخاطر الجبائية والتسيير الجبائي كآلية لإنجاز قوائم مالية صادقة، أين تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية المخاطر الجبائية بينما كان المبحث الثاني للتعريف بالوظيفة الجبائية بالمؤسسة والتسيير الجبائي بها، كان المبحث الثالث لدراسة التدقيق الجبائي كآلية

لتحسين الأداء الجبائي من خلال إبراز أهمية التدقيق الجبائي للحد من الخاطر الجبائية والرفع من الفعالية الجبائية بالمؤسسة.

– **الفصل الرابع:** كان الفصل الرابع لدراسة إجراءات التدقيق الجبائي للقوائم المالية وقد كان في مبحثين خصص الأول لدراسة التدقيق الجبائي لقائمتي المركز المالي والدخل وهذا بتدقيق مختلف الحسابات المكونة لهما، بينما كان المبحث الثاني لتدقيق الضرائب والرسوم التي على عاتق المؤسسة المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني، الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأجور والضريبة على أرباح الشركات.

– **الفصل الخامس:** وقد خصص هذا الفصل للدراسة الميدانية لبحث العلاقة والأثر بين التدقيق الجبائي ومصداقية القوائم المالية من خلال إعداد إستبيان وجه لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية والخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات، حيث كان المبحث الأول منه للمعالجة الاحصائية للبيانات عن طريق استخدام برنامج SPSS، وهذا من خلال التطرق لمنهج وخصائص عينة الدراسة وكيفية تصميم وصدق وثبات الإستبيان، أما المبحث الثاني فقد تناولنا فيه تحليل نتائج اختبار الفرضيات ومناقشتها.

XII – صعوبات الدراسة

واجه إعداد هذه الدراسة عدة صعوبات سواء تعلق الأمر بالجانب النظري منها أو التطبيقي، نذكر منها:

- قلة المراجع المتعلقة بالتدقيق الجبائي بالمؤسسة حيث أن جل المراجع كانت حول الرقابة الجبائية التي تقوم بها مصالح الضرائب؛
- فترة الحجر الصحي المتعلق بجائحة كوفيد 19 والتي كانت عائق أمام تقدم العمل؛
- صعوبة القيام بتدقيق جبائي داخل المؤسسات بحجة السر المهني.

الفصل الأول

الإطار النظري للتدقيق الجبائي

مقدمة

عرف التدقيق تطورا كبيرا منذ القدم، والذي ساير تطور النشاط العملي والاقتصادي للإنسان، فمن أداة للاستماع إلى أداة هامة ترتكز عليها المؤسسات ويعتمد عليه المستثمرون في اتخاذ قراراتهم وكذا معرفة كيفية إدارة أموالهم من قبل مجلس الإدارة الذي وكلوه بتسييرها، في خضم تعاظم حجم هذه المؤسسات والوسائل المادية والبشرية الموجودة بها، وأيضا تعدد وتعقد العمليات التي تؤديها. وفي ظل هذه المعطيات، أصبحت المؤسسات تولي أهمية بالغة للتدقيق بمختلف أنواعه، كالتدقيق الجبائي الذي يعتبر أداة هامة لحماية هذه المؤسسات من مختلف الأخطاء والانحرافات في ظل تعدد القوانين الجبائية التي تخضع لها.

من هذا الأساس، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

- **المبحث الأول**: عموميات حول التدقيق
- **المبحث الثاني**: ماهية التدقيق الجبائي
- **المبحث الثالث**: سير مهمة التدقيق الجبائي

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق

يحتل التدقيق مكانة معتبرة بالنسبة للمؤسسة والمستثمرين بها نظرا لأهميته في كشف الأخطاء والهفوات والتلاعبات التي قد تحصل في ظل تعدد عمليات المؤسسة وكبر حجم وسائلها المادية، المالية والبشرية.

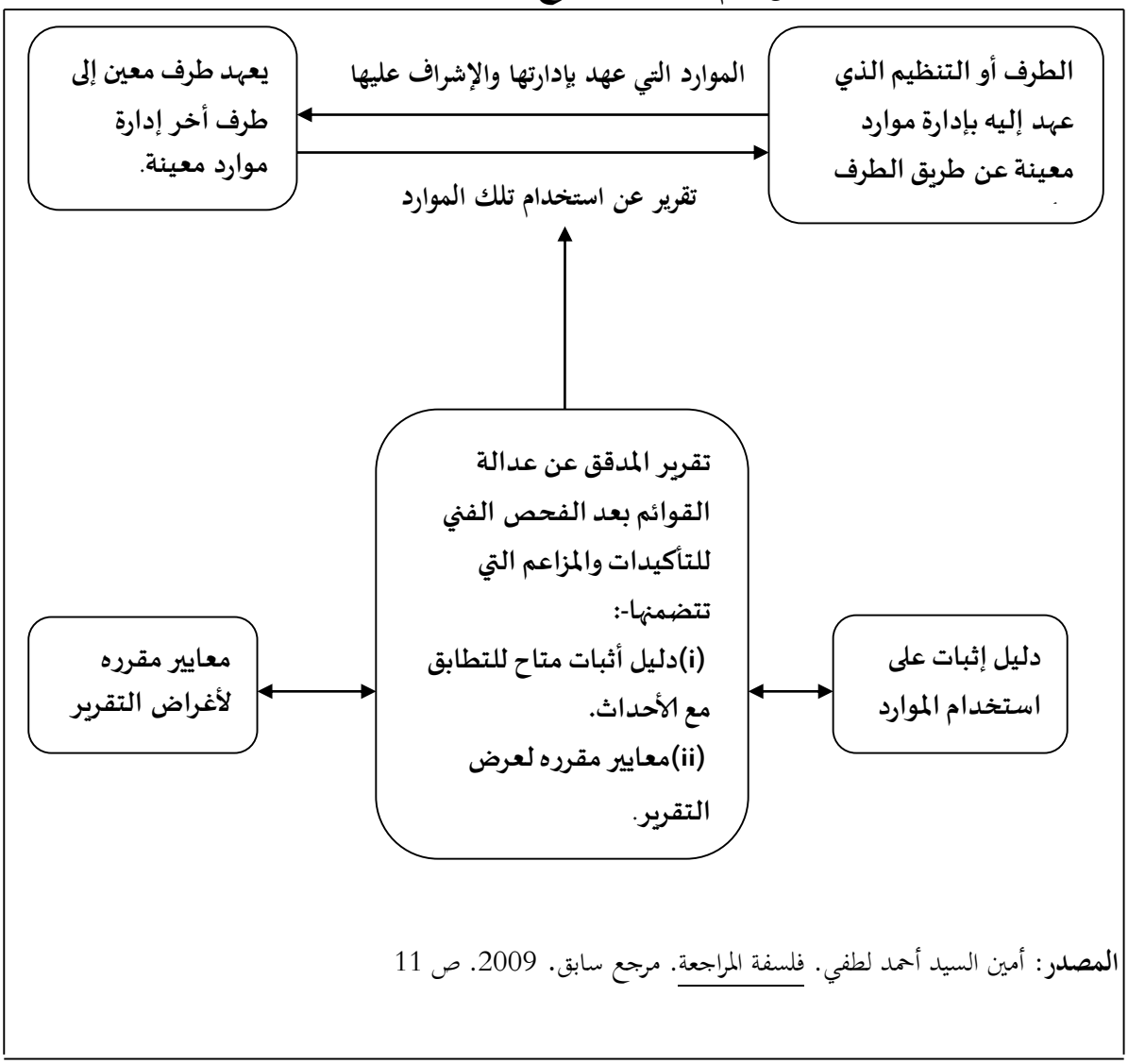
المطلب الأول: مفهوم التدقيق

أصل مصطلح التدقيق Auditing مشتق من الكلمة اللاتينية Audire وتعني الاستماع، حيث يشار تاريخيا إلى أن أول ظهور للتدقيق كان في مصر ثم امتد إلى اليونان وروما.

وقد ظهر جوهر عملية التدقيق في الوقت الذي بدأ الفرد أو المالك يعهد إلى طرف أخر بإدارة موارده والإشراف عليها، فأصبح محتاجا إلى إخضاع نتائج إدارة المشرف على تسيير موارده وتقريره المالي إلى نوع معين من الفحص بغرض التحقق من صحة ودقة المعلومات المقدمة إليه وإمكانية الاعتماد عليها، ويشار عادة إلى هذه العملية بالتدقيق.[1]

[1] أمين السيد أحمد لطفي. فلسفة المراجعة. الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع. 2009. ص 10-11

الشكل رقم 1-1: الملامح الرئيسية لعملية التدقيق



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي. فلسفة المراجعة. مرجع سابق. 2009. ص 11

أولا: تعريف التدقيق:

لقد تعددت مفاهيم التدقيق بتعدد الباحثين والهيئات التي تطرقت إليه وهذا بغية الوصول إلى تعريف شامل له،

حيث عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية American accounting association كما يلي[1] :

"التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج

[1] وليم توماس ، إمرسون هنكي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج ،كمال الدين سعيد. الرياض: دار المريخ للنشر. 1989. ص 26.

الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق."

كما عرف على أنه[1] "جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا والتقرير عن ذلك".

وعرف أيضا بأنه[2] "فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات".

وحسب معيار ISO 19011 عرف التدقيق على أنه عملية منهجية ومستقلة وموثقة للحصول على أدلة موضوعية وتقييمها بشكل موضوعي لتحديد مدى مطابقتها لمجموعة من المتطلبات المستخدمة كمعيار ليتم تقديم نتائج تقييم أدلة التدقيق التي تم جمعها إلى المنظمة أو الشخص الذي يطلب التدقيق.[3]

من التعاريف السابقة يمكن القول أن التدقيق هو عملية منهجية ومنظمة لتجميع الأدلة والقرائن من أجل إبداء الرأي عن النشاط الذي تم فحصه ومدى مطابقته للمعايير المحددة له، وإبلاغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق.

ثانيا: خصائص التدقيق

من تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية يمكن استخلاص الخصائص التالية للتدقيق[4]:

1-التدقيق عملية منهجية ومنظمة: أي أنه مبني على أسلوب منهجي ومنظم يحوي مجموعة من الإجراءات المتتالية والمخطط لها جيدا تحت إطار نظري يتمثل في تحقيق مجموعة من الأهداف المعينة؛

[1] ألفين أرينو، جيمس لوبك. المراجعة مدخل متكامل.ترجمة. محمد محمد عبد القادر الديسطي، أحمد حامد حجاج. الرياض: دار المريخ للنشر.2002.ص21.

[2] محمد بوتين، المراجعة مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.2008. ص11

[3] ISO 19011:2018(fr), Lignes directrices pour l'audit des systèmes de management تاريخ الإطلاع: 2024/05/19

[4] وليم توماس ، إمرسون هنكي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، تعريب ومراجعة احمد حامد حجاج ،كمال الدين سعيد، مرجع سابق، ص 26-27

2 –جمع الأدلة والقرائن بشكل موضوعي: يعتبر جمع الأدلة من قبل المدقق وتقييمها بشكل موضوعي أساس عملية التدقيق، أي أنها يجب ألا تتأثر بأهواء المدقق أو تحيزه بل عليه أن يكون أكثر عقلانية وحيادا عند جمع الأدلة والقرائن باختلاف أنواعها؛

3–نتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية: حيث أن عملية التدقيق لا تتوقف عند فحص المعلومات الظاهرة بالقوائم المالية فقط الناتجة عن الأنشطة والأحداث الاقتصادية، بل تتعدى إلى فحص النظام المحاسبي الذي ينتج هذه المعلومات وهذا يشمل بطبيعة الحال نظام الرقابة الداخلية؛

4–تقييم النتائج الاقتصادية مع المعايير المقررة: أي أنه يجب تقييم النتائج الاقتصادية في ضوء معايير يجب أن تكون موحدة ومفهومة من قبل كل الأطراف المعنية، والتي تتمثل في مبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة عموما، كما أنه هناك أسس متفق عليها غير هذه المبادئ والتي تمثل معيارا يتم تحت إطاره تقييم نتائج الأعمال وكذا عناصر القوائم المالية؛

5–تبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق: يعتبر إعداد تقرير التدقيق وسيلة الاتصال والتبليغ لنتائج الفحص الذي قام به المدقق إلى الأطراف المعنية.

المطلب الثاني: أنواع التدقيق

تختلف أنواع التدقيق باختلاف وجهات النظر والزوايا التي ينظر منها إليه، ويمكن عرض هذه الأنواع كما يلي:

أولا: من حيث النطاق

وينقسم التدقيق حسب هذا التصنيف إلى:[1]

1-التدقيق الكامل: يقصد بالتدقيق الكامل بأنه عملية التدقيق التي تعطي الحق للمدقق بتدقيق أي عمليات أو بيانات دون أية قيود أو استثناءات أو شروط محددة.

حيث أم المدقق في هذا النوع من التدقيق يعتمد على رأيه الشخصي في تحديد نطاق ودرجة التفاصيل التي يراها لازمة لبرنامج عملية التدقيق، وهذا في إطار ما يتضح له من نقاط قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية في المنشأة محل التدقيق.

أما من الناحية النظرية، فيفترض في عملية التدقيق الكامل قيام المدقق بتدقيق كل قيود العمليات والأحداث المالية الفعلية، إضافة إلى تدقيق المراكز المالية لجميع الحسابات، وكذا فحص وتقييم عناصر القوائم المالية الختامية، أي بمعنى أخر المدقق يكون مسؤولا عن تدقيق حسابات كامل بنسبة 100%.

2-التدقيق الجزئي: يقصد بهذا النوع من التدقيق[2] بالعمليات التي يقوم بها المدقق والتي تكون ذات هدف محدود أو لغرض معين كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة أو التأكد من جرد المخزون وفحص حساباته.

الهدف من هذا التدقيق هو الحصول على تقرير يحتوي على الخطوات التي سارت عليها عملية التدقيق والنتائج المتوصل إليها، وليس الحصول على رأي فني محايد على مدى عدالة القوائم المالية ومدى عكسها للمركز المالي ونتيجة الأعمال كما هو الحال بالنسبة للتدقيق الكامل، ويجب على المدقق أن يحمي نفسه حتى لا ينسب إليه أي تقصير في أداء مهمته بعقد كتابي يوضح فيه المهمة التي هو بصدد القيام بها.

[1] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات، ط1، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2009، ص 28

[2] زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، الأردن: دار الراية للنشر والتوزيع، 2009، ص 49

ثانيا: من حيث مدى الالتزام بعملية التدقيق

يصنف التدقيق حسب هذا التصنيف إلى: [1]

1-التدقيق الإلزامي: وهو التدقيق المفروض بقوة القانون، حيث تلتزم المؤسسة بتعيين مدقق خارجي بغرض تدقيق حساباتها واعتماد قوائمها المالية الختامية، ويعتبر تدقيق حسابات شركات المساهمة أحد أمثلة التدقيق الإلزامي.

يتميز التدقيق الإلزامي بطابع الجبر والإلزام، وبهذا يمكن الجزاء على المخالفين لإحكامه، إضافة إلى وجوب خضوع عملية التدقيق للإجراءات والقواعد المنصوص عليها، كما يجب على المدقق التأكد من أن تعيينه لم يكن مخالف لإحكام القانون. ومن خلال هذا النوع من التدقيق، فإن المدقق يقوم بعمله وفقا للطريقة التي يرى أنها مناسبة وضرورية، كما أنه لا يجب أن يخضع لأية حدود أو قيود أثناء تأديته لمهمة التدقيق حتى ولو كانت هذه القيود صادرة من طرف الجمعية العامة للمساهمين في صورة قوانين تنظيمية للمؤسسة، حيث تعتبر هذه القيود كأنها غير موجودة في مواجهة المدقق الذي يعتبر مسؤولا إذا انصاع لها.

2-التدقيق الاختياري: يتم هذا التدقيق من غير إلزام قانوني، وخاصية اختيار القيام بتدقيق الحسابات تكون متعلقة بالمنشآت الفردية وشركات الأشخاص، كما أن القيام بعملية التدقيق يكون حسب رغبة أصحابها[2]، حيث أنه يعطي لهم الثقة في الحسابات المعتمدة من قبل المدقق عند تحديد نصيب الشركاء في حالة الانضمام أو الانفصال، وكذا اطمئنان البنوك إلى التقارير المالية التي اعتمدت من قبل المدقق عند طلب القروض. [3]

ثالثا: من حيث التوقيت

تتم عملية التدقيق إما بطريقة نهائية أو مستمرة:

1-التدقيق النهائي: وهو التدقيق الذي يتم في نهاية فترة السنة المالية، أي بعد إقفال الدفاتر وإنجاز القوائم المالية، ويتميز هذا النوع من التدقيق بضمان عدم حدوث أي تغيير في بيانات الدفاتر أو أرصدة الحسابات نظرا لأنه يتم بعد ترديد الحسابات وإقفال الدفاتر.[4]

[1] محمد الفاتح محمود بشير. المراجعة والتدقيق الشرعي، ط1. الأردن: دار الجنان للنشر والتوزيع ،2012. ص 19

[2] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص 18

[3] أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، ط1، الأردن: دار الجنان للنشر والتوزيع. 2015. ص 31

[4] زاهرة عاطف سواد، مرجع سابق، ص 49

2–التدقيق المستمر: وهو أن القيام بعملية الفحص يكون على مدار السنة المالية للمؤسسة، ويكون هذا بشكل منتظم ووفقا لبرنامج زمني يتم تحديده مسبقا، مع وجوب إجراء تدقيق أخر بعد غلق الدفاتر في نهاية السنة المالية وهذا بغية التحقق من التسويات الضرورية المتعلقة بإنجاز القوائم المالية الختامية. ويعتبر هذا النوع من التدقيق مناسبا لشركات الأموال والمؤسسات الضخمة. وما يميز هذا النوع من التدقيق هو طول المدة الزمنية لعملية التدقيق إلا أنها تنتهي بعد فترة قصيرة من نهاية السنة المالية، إضافة إلى اكتشاف الأخطاء والتلاعبات فور حدوثها نظرا لتواجد المدقق ومعاونيه في المؤسسة بصفة مستمرة أو منتظمة.[1] أما ما يعاب على هذا النوع من التدقيق أن استمرار زيارة المدقق ومعاونيه للمؤسسة قد يجعل عملية تدقيق الحسابات روتينية، مما يؤدي إلى الملل وعدم بذل العناية المهنية الكافية بعملية التدقيق، كما أن طول مدة تدقيق الحسابات قد ينجم عنه تأخير العمل في قسم الحسابات كما قد يسبب بعض المضايقات لكثرة تردد المدقق على المؤسسة. وكثرة التردد على المؤسسة قد تؤدي أيضا إلى خلق نوع من العلاقات والصداقات مع موظفي قسم الحسابات، الأمر الذي ينجر عنه نوع من المجاملة والمحاباة التي يمكن أن تؤثر على دقة عملية التدقيق وحرج المدقق عند اكتشاف التلاعب أو الغش في العمليات المالية.

إلا أنه يمكن للمدقق أن يعالج هذا القصور بوضع برنامج تدقيق يكون متناسبا مع استمرارية عملية التدقيق، كما يمكن تفحص ما تم تدقيقه قبل القيام بتدقيق حسابات جديدة، كما يجب عليه الالتزام بالاستقلالية ومعايير وضوابط المهنة.[2]

رابعا: من حيث القائم بالتدقيق

ينقسم التدقيق من حيث القائم به إلى نوعين هما:

1–التدقيق الداخلي: هو الفحص المنظم للمشروع وسجلاته بواسطة جهة داخلية أو مدققين يعتبرون كموظفين بالمشروع، ويكمن السبب في ظهور هذا النوع من التدقيق إلى كبر حجم المؤسسات واتساع الهوة بين الإدارة العليا وتفاصيل تنفيذ السياسات والخطط المسطرة، ما استوجب وجود إدارة للوقاية والرقابة من أجل التحقق من عمليات المشروع وجديتها فور حدوثها.

[1] أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص 20

[2] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص 33-34

ويتمثل الهدف من هذا النوع من التدقيق في تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية يمكن تحقيقها للمشروع، وهذا عن طريق العمل على محو الإسراف واكتشاف التلاعبات في الحسابات إضافة إلى التأكد من صحة البيانات المقدمة للإدارة والتي على أساسها تبني خططها وتتخذ قراراتها وتراقب تنفيذها.[1]

2-التدقيق الخارجي: يسمى هذا النوع من التدقيق بتدقيق الحسابات المستقل، والمقصود به الفحص الإنتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية، وكذا فحص المستندات الثبوتية للعمليات في الدفاتر والسجلات فحصا فنيا، وهذا من أجل التأكد من صحة العمليات المالية، وأنها تمت في إطارها الصحيح وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويقوم المدقق الخارجي بهذه الأعمال بغية الإقتناع والتحقق من مدى دقة وعدالة نتائج الأعمال وكذا المركز المالي المعد من طرف المؤسسة، ثم تقديم تقرير فني محايد للجهات الداخلية ومختلف فئات المجتمع.

ويقوم بهذا النوع من التدقيق شخص مؤهل ومدرب يكون مستقل عن المؤسسة، ومحل ثقة الجهات المهتمة بالمؤسسة.[2]

من خلال ما سبق يتضح أنه يوجد أوجه تشابه واختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي تتمثل فيما يلي:

أ- أوجه التشابه: وهي كالآتي

- كل منهما يتمثل في نظام محاسبي فعال الهدف منه هو توفير المعلومات اللازمة والموثوقة والتي يمكن الاعتماد عليها عند إعداد التقارير المالية؛
- كل منهما يستوجب وجود نظام رقابة داخلية فعال بغية التقليل أو منع حدوث الأخطاء والغش والتلاعب.[3]

[1] زاهرة عاطف سواد، مرجع سابق، ص 51-52

[2] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص36

[3] أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص 16

ب-أوجه الاختلاف: يمكن تلخيص أجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي في الجدول التالي:

الجدول رقم 1-1: أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي

البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1-الهدف	1-تحقق أعلى كفاية إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات. 2-التأكد من صحة المعلومات للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها.	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.
2-علاقة القائم بعملية التدقيق بالمؤسسة	موظف من داخل المؤسسة (تابع)	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المؤسسة (مستقل)
3-نطاق وحدود التدقيق	تحدد الإدارة عمل المدقق، كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانيات تساعد على تدقيق عمليات المؤسسة.	يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المؤسسة والمدقق الخارجي والعرف السائد، ومعايير التدقيق المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق.
4-التوقيت المناسب للأداء	1-يتم الفحص بصورة مستمرة طول السنة المالية. 2-اختيارية وفقا لحجم المؤسسة.	1-يتم الفحص بصورة نهائية طوال السنة المالية (مستمرة) 2-قد يكون كامل أو جزئي. 3-إلزامية وفقا للقانون السائد.
5-المستفيدون	إدارة المؤسسة.	1-قراء التقارير المالية. 2-أصحاب المصالح. 3-إدارة المؤسسة.

المصدر: أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، مرجع سابق، ص 17

خامسا: من حيث الهدف الأساسي لعملية التدقيق

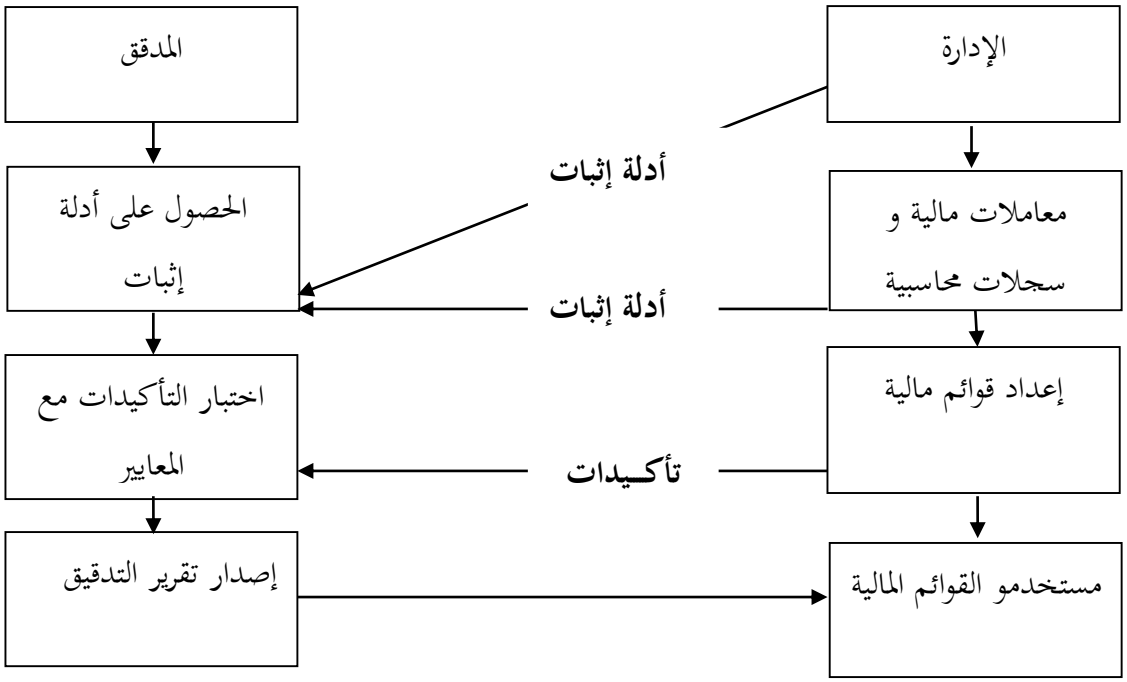
يتم تصنيف التدقيق وفقا للهدف الرئيسي من عملية التدقيق إلى ثلاث مجموعات هي:

1-تدقيق القوائم المالية

يتمثل تدقيق القوائم المالية أو ما يعرف بالتدقيق المالي في عملية فحص هذه القوائم المالية التي تعد من طرف إدارة أو مديري المؤسسة بغية تقديمها إلى الأطراف المهتمة كالمساهمين، مصلحة الضرائب أو البنوك، إضافة إلى فحص الإثباتات المؤيدة للمعلومات التي تتضمنها تلك القوائم.[1]

ويتمثل الغرض الأساسي لعملية تدقيق القوائم المالية في معرفة ما إذا تم إعدادها طبقا لمعايير محددة عادة ما يطلق عليها بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها GAAP، حيث أنه في إطار هذا النوع من التدقيق يعبر المدقق عن رأيه حول تلك القوائم المالية وما إذا كانت قد عرضت بعدالة وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.[2]

الشكل رقم 1-2: نظرة عامة على تدقيق القوائم المالية



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 23

[1] أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، مرجع سابق، ص 18

[2] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 23

من الشكل رقم 1-2 يتضح ما يلي:[1]

أ- مسؤولية الإدارة تتمثل في الاحتفاظ بسجلات محاسبية منتظمة، إضافة إلى توفير نظام رقابة داخلية يعمل على ضمان المحافظة على أصول المؤسسة ويمكنها من إعداد قوائم مالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ب- تتمثل مسؤولية المدقق في إتباع معايير التدقيق المتعارف عليها عند تدقيقه وفحصه للقوائم المالية والسجلات المحاسبية وكذا الأدلة الثبوتية، كما عليه أن يحدد ما إذا كان إعداد القوائم المالية يتوافق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وإعداده تقرير التدقيق الذي يبين فيه مدى عدالة تلك القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وكذا تدفقاتها النقدية.

2-التدقيق التشغيلي

يتمثل التدقيق التشغيلي في فحص أية إجراءات تشغيلية بالمؤسسة بغرض تقييم كفاءتها وفعاليتها، ثم بعد الانتهاء من التدقيق يتم رفع توصيات إلى الإدارة من أجل العمل على تحسين التشغيل، ومن أمثلة ذلك تدقيق مدى دقة وكفاءة حساب الأجور باستخدام نظام جديد للأجور يتم استخدامه عن طريق الحاسوب. [2]

حيث تقيس الفعالية كيفية تحقيق المؤسسة لأهدافها بنجاح، أما الكفاءة فهي تقيس طريقة استخدام المؤسسة لمواردها بالشكل الذي يسمح لها بتحقيق أهدافها، فمثلا عندما يقوم المدقق بفحص إحدى المؤسسات فهو يعمل على تحديد ما إذا كانت تحقق أهدافها وفقا لما تم تقريره (الفعالية)، إضافة إلى تقرير مدى استخدامها لمواردها بحكمة (الكفاءة). فالتدقيق التشغيلي يهدف إلى القيام بعمليات فحص لكل أو جزء من المؤسسة لتحديد مدى فعاليتها أو كفاءتها التشغيلية، وعلى عكس تدقيق القوائم المالية فإن المعايير المستخدمة لتقييم التأكيدات في التدقيق التشغيلي تحدد عن طريق حكم شخصي من المدققين بحكم خبرتهم ومعرفتهم المستمدة من ممارستهم العملية لأغراض تقييم الكفاءة والفعالية، ونادرا ما تكون هذه المعايير محددة بشكل رسمي[3].

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 23-24

[2] أليفن أرينز وجيمس لوبك، المراجعة: مدخل متكامل، مرجع سابق، ص 24

[3] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 27

3-تدقيق الإلتزام

يركز تدقيق الإلتزام على تحديد ما إذا كان الفرد أو المؤسسة محل التدقيق قد اتبع الإجراءات واللوائح المقررة من أحد السلطات. ويقوم بهذا التدقيق مهنيين ذوي خبرة سواء كانوا داخليين أو خارجيين عن المؤسسة محل التدقيق، والذين يعدون تقريرا يقدم إلى السلطة التي تحدد الإجراءات أو اللوائح التي يجب أن يلتزم بها. ومن أمثلة هذا النوع من التدقيق أعمال التدقيق المؤدى داخل المؤسسات للتأكد ما مدى التزام الموظفين بنظام الرقابة الداخلية المقرر من قبل الإدارة. حيث يتم التقرير عن نتائج تدقيق الالتزام إلى جهة محددة عادة ما تكون الإدارة على اعتبار أنها المعنية بالتعرف على مدى التقيد بالقوانين التنظيمية الموضوعة، ما يجعل جزء كبير من هذا التدقيق يتم عن طريق مدققين داخليين بالمؤسسة.[1]

المطلب الثالث: أهداف التدقيق

إن هدف التدقيق هو الافتراض الذي سيتم التحقق منه من خلال جمع وتحليل الأدلة. ويجب صياغته بطريقة تجعل الاستنتاج واضحًا لا لبس فيه، أي الإشارة إلى ما إذا كان ناجحًا أم فاشلاً، وبصفة عامة أهداف التدقيق هي:

- جمع وتقيم لأدلة الإثبات والقرائن؛
- مقارنة أدلة الإثبات مع معيار تنفيذ النشاط؛
- التعرف على نقط القوى والضعف؛
- إعطاء التوصيات؛
- تبليغ نتائج التدقيق للأطراف المعنية؛
- إعطاء قيمة مضافة للمؤسسة.

لكن الأهداف تختلف باختلاف نوع التدقيق، فأهداف التدقيق المالي والمحاسبي تختلف عن اهداف تدقيق الموارد البشرية وتختلف عن أهداف التدقيق الجبائي وتختلف عن اهداف تدقيق الإعلام الالي ،...الخ، على

[1] أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، مرجع سابق، ص 20-21

سبيل المثال نذكر أهداف التدقيق المالي والمحاسبي باعتباره الأقدم والأكثر معرفة، فهي تنقسم إلى أهداف تقليدية وأهداف حديثة وهي:[1]

1- **الأهداف التقليدية:** وهي تنقسم إلى أهداف رئيسية وأخرى فرعية

أ- **أهداف رئيسية:** تتمثل في كل من:

- التحقق من مدى الاعتماد على البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر ومدى صحتها ودقتها؛
- إبداء رأي فني ومحايد استنادا على دلائل قوية حول مدى تطابق القوائم المالية مع المركز المالي.

ب- **أهداف فرعية:** وهي كما يلي:

- اكتشاف الأخطاء والغش بالدفاتر والسجلات؛
- وضع ضوابط وإجراءات من أجل تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش؛
- قيام الإدارة بالاعتماد على التدقيق في رسم وتقرير كل من السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا ومستقبلا؛
- تمكين مستخدمي القوائم المالية من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم؛
- مساعدة قسم الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛

2- **الأهداف الحديثة:** وتتمثل فيما يلي:

- مراقبة الخطة الموضوعة ومتابعة تنفيذها ومدى تجسيد الأهداف المسطرة، إضافة إلى تحديد أسباب الانحرافات وكيفية معالجتها؛
- تقييم نتائج الأعمال مقارنة بالنتائج المسطرة؛
- العمل على الحد من الإسراف في جميع أقسام النشاط من أجل تحقيق أعلى كفاية إنتاجية؛
- تحقيق أعلى مستوى للرفاهية لأفراد المجتمع؛
- التأكد من سلامة وصحة القيود المحاسبية وعدم احتوائها على الأخطاء أو التزوير، وكذا العمل على تجميع المستندات المثبتة لصحة العمليات المحاسبية؛
- التأكد من صحة الحسابات الختامية وانعدام الأخطاء الفنية والحسابية بها والتي قد تحدث بعمد أو نتيجة الإهمال أو التقصير؛

[1] زاهرة عاطف سواد، مرجع سابق، ص 19-20

- دراسة الأنظمة المطبقة في تنفيذ العمليات المالية والإجراءات المتعلقة بها؛

ويمثل الجدول التالي مختلف المراحل التاريخية التي مر بها التدقيق

الجدول 1-2: المراحل التاريخية لتطور أهداف التدقيق

الفترة	الهدف من عملية التدقيق	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1850-1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1905-1850	1- اكتشاف التلاعب والاختلاس 2-اكتشاف الأخطاء الكتابية	بعض الاختبارات ولكن الأساس هو التدقيق التفصيلي	عدم الاعتراف بها
1933-1905	1-تحديد مدى سلامة وصحة التقرير المركز المالي. 2-اكتشاف التلاعب والأخطاء	بالتفصيل وتدقيق اختباري	اعتراف سطحي
1940-1933	1-تحديد مدى سلامة وصحة التقرير المركز المالي. 2-اكتشاف التلاعب والأخطاء	تدقيق اختباري	بداية الاهتمام
1960-1940	تحديد مدى سلامة وصحة التقرير المركز المالي.	تدقيق اختباري	اهتمام وتركيز

المصدر: محمد الفاتح محمود البشير، المراجعة والتدقيق الشرعي، مرجع سابق، ص 26

وعرف التدقيق بعد سنة 1960 حتى اليوم إضافة أهداف أخرى منها: [1]

- الرقابة على الخطط ومتابعة تنفيذها وكذا معرفة ما تم تحقيقه من أهداف، والأسباب التي أدت إلى عدم تحقيق الأهداف المسطرة؛
- تقييم نتائج الأعمال مقارنة بالأهداف المحددة؛
- تحقيق أعلى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع؛
- القضاء على الإسراف.

[1] زاهرة عاطف سواد، مرجع سابق، ص 22-23

المبحث الثاني: مدخل إلى التدقيق الجبائي

تنشط المؤسسة في محيط اقتصادي تحكمه العديد من القوانين والتشريعات، ما يجعلها ملزمة باحترامها، ويعتبر القانون الجبائي أحد هذه القوانين، لذا وجب على المؤسسة العمل على الالتزام به وعدم خرق قوانينه سواء كان ذلك عن قصد أو عن طريق الخطأ. ولتجنب هذا تلجأ المؤسسة إلى التدقيق الجبائي الذي يعتبر أحد أهم العوامل الداعمة لها في هذا المجال.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الجبائي

أصبح التدقيق الجبائي في عصرنا الحديث أحد أهم الركائز التي تعتمد عليها المؤسسات نتيجة لتوسع رقعة نشاطها، وخضوعها لقوانين جبائية متعددة ومعقدة وكثيرة التغير.

أولا: تعريف التدقيق الجبائي

قدمت العديد من التعاريف للتدقيق الجبائي من قبل العديد من المفكرين والهيئات نذكر منها:

عرفه منتدى إدارة الضرائب التابع لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD كما يلي: " التدقيق الجبائي هو عبارة عن فحص مفصل وشامل عما إذا كان المكلف بالضريبة قد قام بالتقييم الصحيح لالتزاماته الضريبية والتبليغ عنها ".[1]

أما حسب الباحث م . كولين M .P.Colin فإن " التدقيق الجبائي هو مراقبة احترام القوانين الجبائية".[2]

كما عرف مكتب المحاسبة الحكومي الأمريكي التدقيق الجبائي على أنه "جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح بها بموجب البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف لتحديد ما إذا قام بتسديد مبلغ الضريبة الصحيح ".[3]

وعرف التدقيق الجبائي أيضا على أنه " الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية، من جهة وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من

[1] Forum on Tax Administration's. Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches. 2006. p 9

[2] كوميدي، محمد أمين، ومداحي عثمان. "دور التدقيق الجبائي في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة". مجلة البشائر الاقتصادية. المجلد السادس. العدد 02. (جامعة بشار: ديسمبر 2020). ص 780-796

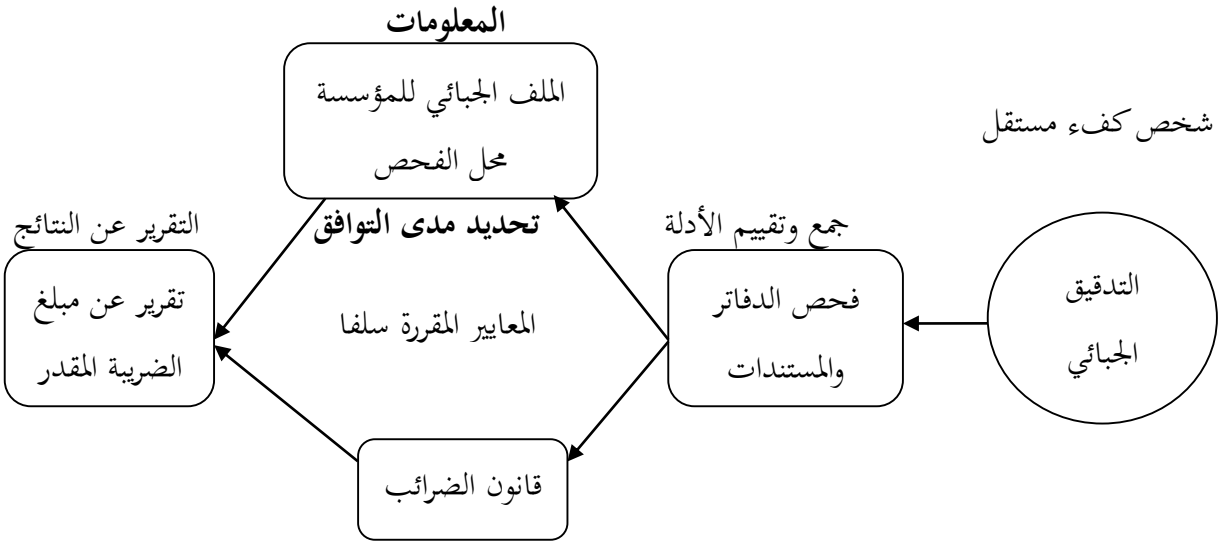
[3] قلاب ذبيح، لياس. أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية التدقيق الجبائي، دراسة تحليلية من وجهة نظر المدققين الجبائيين والمدققين الخارجيين. (أطروحة دكتوراه غير منشورة). قسم علوم التسيير. كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة بسكرة. الجزائر،2018/2017.ص 76

جهة أخرى، وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية[1] "

عرف التدقيق الجبائي أيضا على أنه "تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة[2]"

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن التدقيق الجبائي هو فحص للكتابات المحاسبية والوضعية الجبائية للمؤسسة بهدف مراقبة مدى احترامها للقوانين الجبائية وتعزيز أمنها الجبائي.

الشكل رقم 1-3: التدقيق الجبائي



المصدر :ألفين، أرنيز، وجيمس لوبك. المراجعة مدخل متكامل. ترجمة: محمد عبد القادر الديسطى. مرجع سابق، ص 22

من الشكل السابق نستخلص أن التدقيق الجبائي هو عملية جمع للأدلة من خلال فحص للدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة وتدقيق مدى توافقها مع القانون الجبائي للوصول إلى نتيجة صحيحة.

[1] ولهي، بوعلام. مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر. (رسالة ماجستير غير منشورة). كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير. جامعة الجزائر: الجزائر ،2004. ص 9.

[2] A,Hamini . L'audit comptable et financier .Alger : édition Berti, 2001. P 172

ثانيا: مبادئ التدقيق الجبائي

التدقيق الجبائي مبني على عدة مبادئ تتمثل فيما يلي:[1]

1–ضمان صفاء جبائي في مواجهة عمليات الرقابة والمخاطر الجبائية

يسمح التدقيق الجبائي للمؤسسات بالاستعداد لجميع المخاطر المرتبطة بالتدقيق الجبائي. حيث أن تعقيد النصوص الضريبية بالإضافة إلى صعوبة تفسيرها أو تطبيقها، تجعل الضرائب مصدر قلق كبير واهتمامًا دائمًا لمسيري المؤسسات.

2–مهمة دقيقة

تفرض القيود الضريبية على المؤسسة احترام الأحكام الهامة من حيث العدد والتي تتطور بمرور الوقت، كما أن لها تأثير مباشر على إدارة المؤسسة؛ والذي يترتب عنه أثر مالي مباشر قابل للقياس.

3–وسيلة للوقاية وتقليل المخاطر الجبائية

تعتبر الضرائب مصدر قلق كبير لأي مؤسسة. من خلال تعدد وتعقيد وعدم استقرار نصوصها، ما يؤدي إلى خلق متزايد للمخاطر. فأي قرار له عواقب ضريبية وتأثير على سيرورة المؤسسة، وهنا تظهر الحاجة إلى تطوير وظيفة جديدة تسمح أولاً بمساعدة المؤسسة على إدارة العامل الجبائي بشكل صحيح وثانيًا قياس المخاطر التي قد تنشأ عن رقابة جبائية محتملة.

4–أداة في خدمة المؤسسة

بغية تقليل العبء الضريبي بشكل أكثر فاعلية، ودون التعرض لأية مخاطر جبائية، يجب تنفيذ مجموعة من الإجراءات واتخاذ قرارات جنبًا إلى جنب مع وظائف المؤسسة الأخرى. حيث لا يمكن تنفيذ هذا الإجراء إلا في إطار الإدارة العامة للمؤسسة. ولتحقيق هذا، يجب إجراء فحص جبائي، وبعبارة أخرى تدقيق جبائي. حيث تتمحور مهمة التدقيق هذه على تقييم نقاط القوة والضعف المتعلقة بالمؤسسة في الجانب الضريبي، وبالتالي ستؤدي إلى: فحص الملف الجبائي للمؤسسة، واكتشاف المخاطر المرتبطة بالالتزامات التصريحية، وجعلها متوافقة مع التشريعات السارية، إضافة إلى تحديد هذه المخاطر بهدف الوقاية من أي رقابة جبائية محتملة.

[1] Khelassi, Rédha. Précis d'audit fiscal de l'entreprise. Alger. BERTI éditions, 2013. P97

5-السماح للمؤسسة بالامتثال للقوانين الجبائية

تعدد النصوص الجبائية وتعقيدها يؤدي إلى ازدياد في المخاطر الجبائية نتيجة عدم الامتثال للأحكام الجديدة لقوانين المالية من جهة، ومن جهة أخرى عدم الاستفادة من المزايا الجبائية المنصوصة قانونا نتيجة الجهل بالقوانين. ولمعالجة هذا، تضطر المؤسسة إلى إيجاد الوسائل لتجنب كل هذه المخاطر، ومن هنا تأتي أهمية التدقيق الجبائي.

المطلب الثاني: التدقيق الجبائي ومفاهيم التدقيق الأخرى

هناك عدة مهمات قريبة من مهمة التدقيق الجبائي إلا أنها تختلف عنه في التطبيق والوسائل وحتى الأهداف نذكر منها:

1-التدقيق الجبائي والتدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الجبائي كمهمة محددة بالنسبة للتدقيق الداخلي، حيث يمكن أن يطلب من هذا الأخير في حالات محدودة بالإدلاء بملاحظات جبائية، والتي يمكن للمدقق الجبائي أن يعتمد على إجراءات وملاحظات المدقق الداخلي.[1]

2-التدقيق الجبائي والتدقيق الخارجي

غالبًا ما يتم تنفيذ التدقيق الجبائي بواسطة مدقق حسابات خارجي. حيث يقوم المدقق بوظيفة مزدوجة. يجب عليه أولاً تحليل الحالات، ثم اقتراح الحلول أو الاستراتيجيات. فالمدقق الخارجي يستخدم تقنيات مشابهة تمامًا لتلك التي تطبقها إدارة الضرائب. وبالتالي سيكون قادرًا على تحليل النظام الضريبي من حيث المخاطر.[2]

3-التدقيق الجبائي والاستشارة الجبائية

يوجد العديد من أوجه التشابه بين هاتين الوظيفتين، فمثل المستشار الجبائي، يقدم المدقق الجبائي حلولًا للمشكلات التي أثيرت. لكن يكمن الفرق بين التدقيق والاستشارات الجبائية بشكل أساسي في

[1] Khelassi, Rédha. Op.Cit. P114
[2] Idem. p115

النهج المتبع. حيث يكتشف المدقق من خلال تحقيقاته المشكلات، بينما تعتمد المؤسسة على إرشادات المستشار الجبائي بشكل عام بعد أن اكتشافها لمشكلة ما[1].

4-التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية

في بيئة متزايدة الصرامة بالنسبة للمجال الجبائي، أصبح من المحتم على المؤسسة بشكل متزايد التوجه لاعتماد التدقيق الجبائي. حيث تعتبر الرقابة الجبائية التي قدمها قانون الضرائب كجزء من النظام الجبائي نذيرًا بضرورة أن تكون المؤسسة قد حدثت مختلف عملياتها المحاسبية. خاصة وأن لإدارة الضرائب الآن حق المشاهدة أو الملاحظة والذي يمكن بموجبه أن تطلب من دافعي الضرائب، سواء كانوا أشخاصًا طبيعيين أو معنويين تقديم الفواتير وكذلك الدفاتر والسجلات والوثائق المهنية المتعلقة بالعمليات التي أدت إلى أو من شأنها أن تؤدي إلى إصدار الفواتير. كما أن لدى إدارة الضرائب الحق في التدخل في أي وقت وفي جميع محلات دافعي الضرائب المعنيين والتي يتم استخدامها بصفة مهنية. ما يجعل التدقيق الجبائي ضروري اليوم أكثر من أي وقت مضى لأي مؤسسة تبحث عن القدرة التنافسية.

يختلف نهج المدقق الجبائي عن نهج المراقب الجبائي، حيث أن الأول في خدمة المؤسسة والأخير في خدمة الدولة. لكن لا يزال كلاهما يعمل على نفس الحسابات ومن نفس النصوص القانونية. ينشأ الاختلاف من وجود عقوبات قد تطبق بعد عملية التفتيش. أيضًا، على عكس الرقابة، فإن التدقيق ليس ذا طبيعة رقابية ولكن على العكس من ذلك، يمنع المدقق أي صعوبات قد تنشأ أثناء الرقابة الجبائية ويقدم المشورة للمؤسسة بما يخدم مصلحتها.[2]

5-التدقيق الجبائي والتدقيق المحاسبي

أ. تضمن التدقيق المحاسبي مراقبة الانتظام الجبائي

تم تعريف التدقيق المحاسبي على أنه فحص يقوم به مدقق متخصص من أجل إبداء الرأي حول عدالة وانتظام القوائم المالية. وبالمثل، يأخذ المدقق في الاعتبار نظام الرقابة الداخلية المطبق من قبل المؤسسة بهدف:

الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية.

[1]Khelassi, Rédha. Op.Cit.p116
[2] Idem. p116

تدفع عملية الرقابة على انتظام المحاسبة المدقق على التحقق من التزام المؤسسة بالأنظمة والقوانين المعمول بها، ولا سيما التشريعات الجبائية، وتوجهه نحو القيام بتدقيق جبائي محدد من أجل التحقق من التغطية الشاملة وصحة المحاسبة عن الرسوم والديون الضريبية والتأكد من أن المخاطر الجبائية المتكبدة قد تم تحديدها بشكل صحيح وتخصيصها على مستوى القوائم المالية. كما تجدر الإشارة إلى أنه يتم تقييم جودة العمل الذي يقوم به المدقق مقارنة بالامتثال للنصوص التشريعية والتنظيمية.[1]

هناك علاقة معينة بين المحاسبة والجباية. في الواقع، نتيجة المحاسبة يجب أن تأخذ في الاعتبار تأثير الضريبة، وكذلك الحقوق والديون المحاسبية التي تشمل الإعفاءات الضريبية والديون الضريبية غير المسددة. من ناحية أخرى، تنشأ القاعدة الضريبية من البيانات المحاسبية والنتيجة المحاسبية هي أساس تحديد النتيجة الجبائية، ولا يمكن للتدقيق المالي الاستغناء عن مراقبة القواعد الجبائية.

وفي هذا السياق، تخضع إدارة الضرائب المؤسسات لالتزامها مسك الحسابات وفق نظام المحاسبة المعمول به، وتبيان جميع المستندات والسجلات والبرامج والتطبيقات اللازمة لإعداد المحاسبة وإعداد الإقرارات الضريبية.

وبالتالي، يمكننا أن نلاحظ أن تدقيق الانتظام الجبائي يشكل عنصرًا ضمنيا في التدقيق المالي، ولا يمكننا استنتاج الانتظام المحاسبي دون مراعاة الانتظام الجبائي. ومع ذلك، لا يؤدي التدقيق المالي بالضرورة إلى فحص معمق للانتظام الجبائي الذي يظل من اختصاص التدقيق الجبائي: هذا هو السبب في أن التدقيق المالي لا يمكن أن يحل محل التدقيق الجبائي.[2]

ب. التدقيق المحاسبي ليس بديلا عن التدقيق الجبائي

على الرغم من وجود قواسم مشتركة بين التدقيق المحاسبي والتدقيق الجبائي، إلا أن هناك بعض الاستقلالية بين هذين النوعين من التدقيق. حيث تسعى عمليات التدقيق المحاسبي في مهمة التدقيق المحاسبي إلى تحقيق أهداف عامة مقارنة بتلك الخاصة بفحص الانتظام الجبائي.

[1] Ben Sassi, Mohamed. L'audit fiscal : démarche a suivre et diligences spécifiques a la mission spéciale du commissaire aux comptes relative a la restitution du crédit d'impôts et du crédit de tva. (Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable). Institut supérieur de comptabilité et d'administration des entreprises. Université de la Manouba : Tunisie, 2017. P23

[2] Ben Sassi, Mohamed. Op.Cit.P 23

حيث يهدف التدقيق الجبائي إلى تقييم فعالية الخيارات الضريبية للمؤسسة، في حين أن الهدف من التدقيق المالي أو المحاسبي يكمن في إبداء الرأي حول صدق وانتظام القوائم المالية.[1]

فإصدار الرأي كجزء من مهمة التدقيق المحاسبي فيما يتعلق بمعايير الصدق والانتظام يمكن أن يتقاطع مع مهمة التدقيق الجبائي. ومع ذلك، فإن مراقبة الفعالية الذي يعتبر كمعيار أساسي بالنسبة للتدقيق الجبائي لا يعتبر أولوية أساسية في التدقيق المالي.

وعليه، فإن التدقيق المحاسبي أو المالي لا يمكن أن يتخلى عن عمليات الفحص ذات الطابع الجبائي، على العكس من ذلك، فهو يتضمن رقابة على الانتظام الضريبي.

ويرى الباحث أنه من الواجب إعطاء الأهمية لكلا التدقيقين والعمل على المزج بينهما لتمكين المؤسسة من الحصول على قوائم مالية أكثر مصداقية وخالية من الأخطاء والمخاطر الجبائية في ظل خضوعها إلى نظام محاسبي مالي ونظام جبائي غير متوافقين بالكامل.

6-التدقيق الجبائي والتسيير الجبائي

يسمح التدقيق الجبائي بفحص الإلتزامات الجبائية التي على عاتق المؤسسة، كما أنه يسمح بوضع نقاط حول الإستراتيجية الجبائية للمؤسسة جاعلا بذلك التسيير الجبائي أكثر فعالية، ما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي للمؤسسة. وبالتالي يمكن اعتبار التدقيق الجبائي كعامل يجعل المسيرين على يقين بأن الضريبة هي تكلفة عليهم العمل على تسييرها، وهو وسيلة في خدمة التسيير الجبائي الذي يتكفل بتقدير الفعالية خاصة وأن هذه الوسيلة مستقلة عن باقي الوظائف، وعليه فإنه على كل من التدقيق والتسيير الجبائيين بلوغ الأهداف التالية:

- التحقق من أن المؤسسة غير معرضة لمخاطر جبائية غير معرفة؛
- التحقق من أنه في الإطار القانوني المعمول به، فإن المؤسسة غير مرهقة ضريبيا؛
- البحث فيما إذا كان تغيير الهياكل القانونية القائمة لا يسمح بتخفيض العبء الضريبي.[2]

[1] Ben Sassi, Mohamed. Op.Cit. P 25
[2] Khelassi, Rédha.Op.Cit. p117

المطلب الثالث: أهمية وأهداف والمستفيدون من التدقيق الجبائي

يعتبر التدقيق الجبائي أحد عوامل نجاح المؤسسة نظرا لما يقدمه من خدمات لمسيريها ولمختلف أصحاب المصلحة.

أولا": أهداف التدقيق الجبائي

يهدف التدقيق الجبائي إلى هدفين أساسيين هما هدف الانتظام (التحكم في الانتظام الجبائي) وهدف استراتيجي (التحكم في الكفاءة الجبائية).

1–مراقبة الانتظام الجبائي: يهدف التدقيق الجبائي إلى ضمان موثوقية مصادر المعلومات. كما يقدم إجابات حول قدرة المؤسسة على الامتثال أو عدم الامتثال للتشريعات الجبائية التي تخضع لها، وطبيعة ومدى وتأثير المخاطر الجبائية التي تتكبدها، ومستوى انعدام الأمن الجبائي الذي تم الوصول إليه، والفشل المحتمل في تنظيم المؤسسة.

وبالمثل، فإن فائدة الاستنتاجات المستخلصة من تدقيق الإنتظام الجبائي تتجاوز بكثير الإطار الجبائي. حيث تسمح العلاقة المتبادلة بين الجباية والتمويل لمسيري المؤسسة بتقييم الآثار المترتبة على الإدارة المالية للمخاطر التي حددها المدققون. وقد يُطلب من المديرين الماليين، اعتمادًا على أهمية التبعات المالية للمخاطر، اتخاذ تدابير تهدف إلى التعامل، إذا لزم الأمر، مع المخاطر الجبائية والتأكد من أن المخالفات التي تولد هذه المخاطر لن تتكرر في المستقبل. بالإضافة إلى هذا، تمنح هذه المهمة المؤسسة رؤية واضحة وأكثر دقة عن وضعها الجبائي، مما يؤدي بالتالي إلى تحسين منفعة المعلومات المحاسبية والمالية.[1]

2–مراقبة الكفاءة الجبائية: هي أداة تحكم تهدف إلى قياس استعداد الشركة للاستفادة من المزايا والفرص التي يوفرها قانون الضرائب. يعتمد هذا التحكم على نوعين من الخيارات:

الأول هو الخيارات التكتيكية المتعلقة بالإدارة اليومية للأعمال التجارية. هذا على سبيل المثال: طريقة الاستهلاك، وما إلى ذلك. في حين أن الخيار الثاني هو خيارات إستراتيجية.

يعتبر التحكم في الخيارات التكتيكية عنصر تحكم بسيط باستخدام أدوات التدقيق التقليدية مثل الاستبيانات والتدقيق المباشر للحسابات ووثائق المحاسبة. يتحقق المدقق الجبائي من الخيارات الضريبية

[1] BENAZZOU, Lotfi. " audit fiscal pour une sérénité fiscale assurée face aux risques fiscaux de la pme marocaine". Revue D'Etudes en Management et Finance D'Organisation.N°02. juin 2016, p 1-21

الرئيسية وعناصر المخاطر المرتبطة بهذه الاختيارات. بينما، من أجل التحكم في الخيارات الإستراتيجية، يتيح التدقيق الجبائي إمكانية تقريب التعقيد المالي للمشروع من مستوى مهارات الأشخاص الذين تعاملوا مع المشكلات الضريبية لفحص ما إذا كان هناك عجز أو مخاطر متضمنة.

بشكل عام، فإن التدقيق في هذا المستوى سيحدد الدرجة التي يتم فيها أخذ مسألة الكفاءة الضريبية في الاعتبار.[1]

إضافة للهدفين الأساسيين المذكورين أعلاه، هناك أهداف ثانوية أخرى للتدقيق الجبائي وهي كالآتي:[2]

- التدقيق الجبائي هو وسيلة للوصول إلى الوضوح الضريبي للحسابات، من خلال قراءة جبائية جديدة للقوائم المالية والمحاسبية؛
- التدقيق الجبائي هو عنصر للإجابة على قدرة المؤسسة على التحكم في العناصر الجبائية؛
- يراقب إجراءات المقاضاة، والتي تمتد أحيانًا على مدى عدة سنوات والتي يمكن أن تسبب شللًا معينًا في حياة المؤسسة؛
- يساهم التدقيق الجبائي في تحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة وتحسين عملية اتخاذ القرار؛
- يوضح أهمية المخاطر المالية المتكبدة، على مستوى انعدام الأمن الجبائي الذي تم الوصول إليه وعلى أي إخفاقات في تنظيم المؤسسة؛
- يتم اعتبار التدقيق الجبائي كأداة في تطوير التشخيص الجبائي للمؤسسة؛
- يمكن أن يسمح التكرار المحتمل لمهام التدقيق الجبائي في كل مرة بتلخيص الوضع الجبائي للمؤسسة مقابل ضريبة محددة؛
- البحث وتقييم المخاطر الجبائية الناشئة عن التطبيق الخاطئ للقواعد الضريبية؛
- يسعى التدقيق الجبائي إلى التخلص التدريجي من عوامل المخالفات بغية تجنب إجراءات التسوية الجبائية وفرض الضرائب؛

[1] BELBACHIR, Abdelkader. " l'audit fiscal importance et enjeux cas de l'Algérie". International Journal of Management & Marketing Research. Vol 2. (2018), p 58-68

[2] Khelassi, Rédha. Op.Cit. P107

- تجنب العقوبات والرسوم الإضافية التي تنتج عن خطأ أو تأخر تقديم المستندات أو تصريح ناقص للمصالح الجبائية؛
- تقييم المخاطر الجبائية المتكبدة من طرف المؤسسة المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة وضرائب أخرى؛
- تحسين إدارة الضرائب والتحسين الضريبي والتوصيات لتجنب مخاطر التصحيحات الجبائية؛
- التأكد من أن المؤسسة غير معرضة لمخاطر جبائية غير محددة؛
- إعطاء نظرة حول المحيط الجبائي للمؤسسة.

ثانيا: أهمية التدقيق الجبائي

يكتسي التدقيق الجبائي أهمية بالغة على مستوى المؤسسة لما له من أثر على عدة جوانب حيث:

- يمكن التدقيق الجبائي من اكتشاف نقاط القوة والضعف على مستوى المؤسسة وتحديدها عن طريق إعداد تشخيص جبائي يسمح بتقييم نجاعتها الجبائية، ووضع المعالم الأساسية لإستراتيجيتها الجبائية؛
- يمكن أن تتكبد المؤسسة عقوبات معتبرة جراء عدم احترام القوانين الجبائية، وهنا تتجلى أهمية التدقيق الجبائي الذي يمكن من تفاديها باعتباره وسيلة تهدف لخدمة جميع الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة، ما يعزز من زيادة ثقتهم من المعلومات الصادرة عنها؛
- يسمح التدقيق الجبائي من خلال معرفة القوانين الجبائية من تمكين المؤسسة من الإستفادة من الجباية لصالحها عن طريق تخفيض العبء الضريبي إلى أدنى قدر ممكن في إطار ما يسمح به القانون؛[1]
- يعمل التدقيق الجبائي على التأكد من صحة ما تحتويه السجلات والدفاتر المحاسبية من أجل ضمان سلامتها من الأخطاء وحالات الغش والتهرب الضريبي.[2]

[1] كويدمي، محمد أمين، ومداحي عثمان. مرجع سابق، ص 780-796

2 قلاب ذبيح، لياس. مرجع سابق، ص 79

ثالثا: المستفيدون من التدقيق الجبائي

أصبح التدقيق الجبائي مصدر اهتمام كبير لما يقدمه من خدمات للمؤسسة، فهو يعتبر أداة حماية لها من مختلف المخاطر الجبائية وأداة تصحيحية وتقويمية لوضعيتها الجبائية، كما يساعد مسيريها على اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بالوضعية المالية والجبائية بها، إضافة إلى خدمات لمختلف أصحاب المصالح وهم [1]:

1-أعضاء المؤسسة

يتعلق الأمر من جهة بالمسيرين والشركاء الذين لديهم انشغالين هما:

الأول هو تجنب تحمل التزامات إضافية بسبب المخالفات الجبائية، حيث يتم احتساب العائد على رأس المال المساهم به في المؤسسة، سواء كان توزيعات أسهم أو حصص مساهمة، على أساس النتيجة الصافية لها، بعد احتساب العبء الضريبي. ويترتب على ذلك أن تطبيق العقوبات على شكل عقوبات بزيادة الرسوم، يولد احتياجات مالية جديدة، يؤثر إشباعها بلا شك على ربحية المؤسسة، وبالتالي يؤثر على المكافأة المحتملة للشركاء؛

والثاني ينشأ من التزام المؤسسة بذكر مبلغ الغرامات في ملحق الميزانية وفي بيان الدخل، أو في تقارير مجلس الإدارة ومحافظ الحسابات، مما يضر بصورة المؤسسة التجارية.

ومن جهة أخرى، يتعلق الأمر بالموظفين، حيث أن انشغالهم الأول هو ضمان سلامة وظائفهم، وثانياً الترقي في سلم التسلسل الهرمي، في حين يكمن أثر العقوبات المالية المترتبة عن الرقابة الجبائية. في تعريض توازن بعض المؤسسات للخطر أحيانا. وهذا، يلقي بظلاله على سياسة التشغيل بها على المدى القصير، المتوسط والطويل.

2-هيئات الرقابة الخارجية

يسلط الاهتمام بشكل خاص بصلاحيات محافظي الحسابات في مسائل الانتظام الجبائي. وبالتالي، فإن ملاحظة المخالفات التي لم تحددها الإدارة بعد، يجب أن تستحوذ على اهتمام محافظي الحسابات، خاصة وأن التعديلات أو العقوبات الهامة من المرجح أن تعرض التوازن المالي للمؤسسة للخطر. أو على الأقل تغيير التقييم الذي قد يكون لدى الأطراف الأخرى لوضع المؤسسة. أضف إلى ذلك، الالتزام المنوط به بالإبلاغ عن أي فعل إجرامي إلى المدعي العام تحت طائلة تحمل مسؤولية مدنية أو حتى جنائية.

[1] Khelassi, Rédha.Op.Cit. P108-109

3–شركاء مستقبليون للمؤسسة:

من المعروف في هذا الصدد أنه عند تحديد سعر بيع الأسهم أو حصص الشركاء، من الضروري مراعاة ليس فقط الالتزامات المعلنة، ولكن أيضًا الالتزامات المؤجلة أو حتى غير المحققة، وإلا فإن السعر المتفق عليه في البداية لن يمثل المقابل الفعلي للمعاملة.

4–الممولون:

يتعين على البنوك والمؤسسات المقرضة فحص حالة عملائها من أجل ضمان السداد. بالإضافة إلى ذلك، يجب على المصرفيين التنصل من أي مسؤولية متأصلة في المنافسة لصالح العميل الذي يتعرض وضعه للخطر بشكل لا يمكن إصلاحه.

المبحث الثالث: سير مهمة التدقيق الجبائي

تهدف مهمة التدقيق الجبائي إلى تقييم الوضعية الجبائية للمؤسسة ومدى امتثالها للقوانين الجبائية، إضافة إلى العمل على سلامة التصريحات الجبائية وصحة المعلومات المدرجة بها. كما أن عملية التدقيق الجبائي تسمح باكتشاف الأخطاء وتصحيحها بغية حماية المؤسسة من الوقوع في المخالفات الجبائية وتجنب التعرض لرقابة جبائية من قبل مصالح الضرائب. وللقيام بمهمة التدقيق الجبائي، على المدقق الجبائي المرور بالعديد من المراحل للوصول إلى إعداد تقرير يوضح الحالة الجبائية للمؤسسة والذي يساعد على اتخاذ القرارات الهادفة إلى الوصول إلى أحسن تسيير جبائي.

المطلب الأول: تخطيط مهمة التدقيق الجبائي

عند قبول المدقق الجبائي لمهمة التدقيق فإنه يعمل على التخطيط لها بغية تسهيل العملية عند انطلاقها ميدانيا، وكذا تحقيق أكبر نسبة من الأهداف المسطرة.

أولا: المعرفة العامة بالمؤسسة

حتى يتمكن المدقق الجبائي من القيام بمهمة التدقيق على أكمل وجه عليه أولا المعرفة التامة بالمؤسسة قيد التدقيق، وهذا من خلال زيارتها والتعرف على طبيعة نشاطها ومختلف المعلومات المتعلقة بها والمتمثلة فيما يلي:

- التعرف على الشكل القانوني للمؤسسة؛
- التعرف على مجلس الإدارة والملاك؛
- التأكد من وجود لجنة تدقيق ونطاق نشاطها؛
- الهيكل التنظيمي وأنظمة المعلومات؛
- ظروف عمل المؤسسة ومواقع معدات الإنتاج والمخازن والمباني؛
- التعرف على مختلف الموردين والعملاء؛[1]
- النظام المحاسبي والسياسات المالية؛
- السجلات والدفاتر المحاسبية؛

[1] الطرايرة، جمال. مناهج محاسب دولي عربي قانوني معتمد (IACPA): الورقة الثالثة-التدقيق. عمان: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2013.ص 37

- طرق الجرد وإجراءاتها؛
- القوائم المالية الختامية للسنوات السابقة.[1]

ويرى الباحث أنه على المدقق الجبائي المعرفة التامة بطبيعة النظام الجبائي الخاضعة له المؤسسة ومختلف التشريعات والقوانين التي تحكمها، إضافة إلى وضعيتها والتزاماتها تجاه الإدارة الجبائية من خلال الاطلاع على مختلف التصريحات الجبائية، إضافة إلى الاطلاع على مختلف الملاحظات المقدمة في تقرير محافظ الحسابات عن المؤسسة. حيث تمكنه هذه المعرفة من التخطيط الجيد لمهمته والتقليل من مخاطر التدقيق التي قد يقع بها، كما تمكنه أيضا من معرفة المزايا الجبائية التي يمكن للمؤسسة أن تستفيد منها وتجنب مختلف المخاطر التي قد تتعرض لها.

وحتى يتمكن المدقق الجبائي من الوصول إلى هذه المعرفة عن المؤسسة يتبع عدة تقنيات لجمع المعلومات والمتمثلة فيما يلي:[2]

1–مقابلات مع المسيرين والمسؤولين عن المحاسبة والمالية: تهدف هذه المقابلات إلى فهم القرارات المتخذة من قبل الإدارة والتي يمكن أن تؤدي إلى معالجة جبائية محددة.

2–تحليل الوثائق الداخلية والخارجية: الهدف من هذه الخطوة هو استكمال العملية الإحصائية وتبرير العمليات الهامة التي ينتج عنها معاملة ضريبية محددة، حيث يستفسر المدقق على وجه الخصوص عن الخيارات الجبائية التي تتخذها المؤسسة وتطويرها، إضافة إلى المراجع القانونية أو التعاقدية التي تسمح بذلك.

3–الاختبار التحليلي: يركز المدقق اهتمامه على دراسة توجهات المؤسسة بمرور الوقت لتسليط الضوء على الانحرافات وكذلك التغييرات في القرارات والاختيارات. سواء على مستوى إدارة الأصول أو استغلال الشركة.حيث مجموع هذه المعلومات الأولية يمكن من إنشاء قائمة بمختلف المخاطر المحتملة الأكثر أهمية وبالتالي توجيه أعمال الرقابة المحاسبية الواجبة التنفيذ، وأيضا متابعة الالتزامات القانونية وتحديد النتيجة الجبائية من أجل التقييم الفعلي لمخاطرها. هذه المرحلة الهدف منها المعرفة بالعناصر الجبائية التي تسمح للمدقق من توجيه مهمته.

[1] عاطف سواد، زاهره. مرجع سابق. ص73

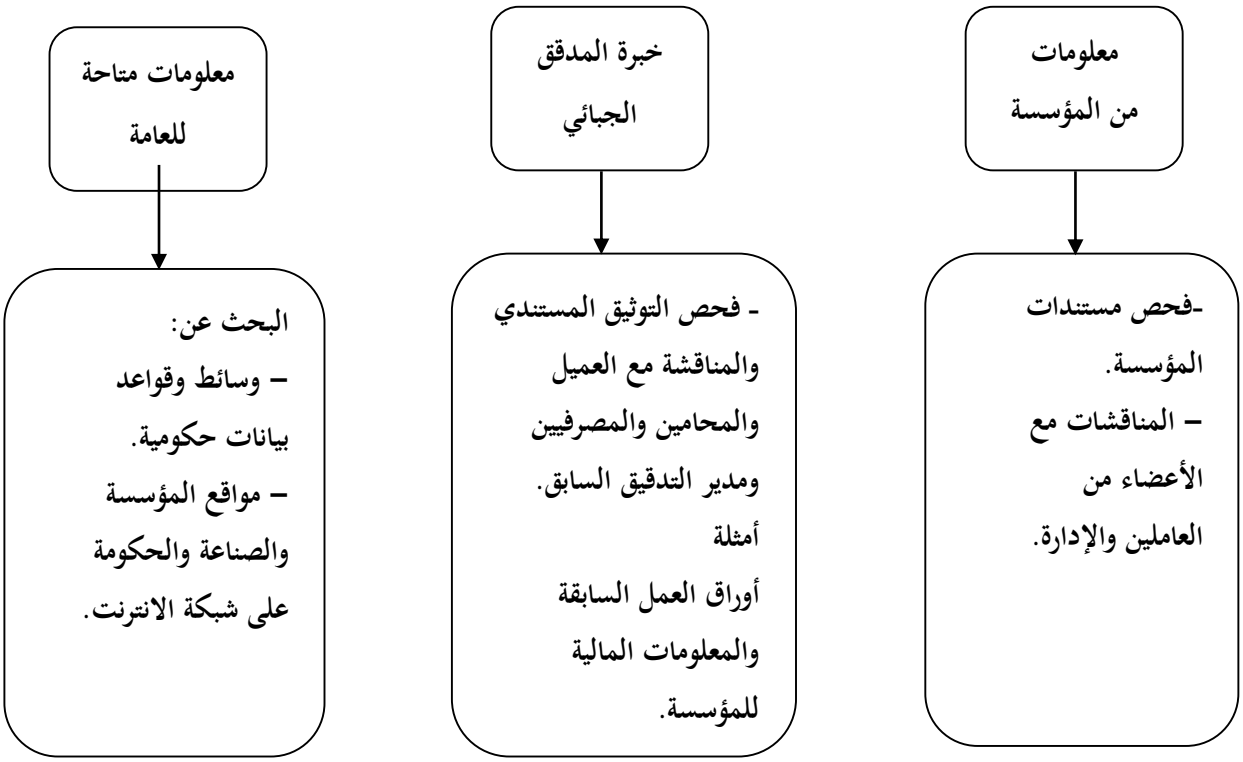
[2] Khalassi, Redha. Op.cit. p 358-359

4–فحص بيانات الصناعة والأعمال: تعتبر مؤشرات الصناعة والأعمال المماثلة لنشاط العميل وكذا مواقع الانترنت مصدرا هاما للمدقق للوصول إلى المعرفة التامة بالمؤسسة والتي تمكنه من التعرف على المخاطر التشغيلية والمالية المحيطة بها، إضافة إلى أن التعرف على البيئة التنافسية والاقتصادية ومختلف القوانين التي تخضع لها المؤسسة تمكن المدقق أيضا من تحديد العوامل التي يمكن أن تشكل تهديد لصحة القوائم المالية.[1]

5–فحص تقارير التدقيق للسنوات السابقة: تعتبر هذه العملية مهمة لمعرفة المدقق للمشاكل التي واجهت المؤسسة في السابق وما إذا تم حلها أو مواصلة التعرض لها من أجل حلها نهائيا، كما يمكن الوصول إلى معلومات أكثر دقة عن المؤسسة من خلال الاتصال بالمدقق السابق.[2]

من خلال ما سبق فإن المعرفة العامة بالمؤسسة تمر بمجوعة من الإجراءات التي ينتهجها المدقق الجبائي من أجل الوصول إلى مختلف المعلومات التي تعطي مهمة التدقيق الجبائي أكثر مردودية وتحقيقا للأهداف كما يوضح الشكل التالي:

الشكل رقم1–4: مصادر المعلومات عن المؤسسة



المصدر: لطفي، أمين السيد أحمد. فلسفة المراجعة. مرجع سابق بتصرف. ص515

[1] لطفي، أمين السيد أحمد. فلسفة المراجعة. مرجع سابق. ص517

[2] المرجع نفسه، ص 518

ثانيا: تشكيل فريق العمل والإشراف عليهم

حتى تتم عملية التدقيق بشكل جيد وتكون ذات جودة يعمل المدقق الجبائي على تكوين فريق تدقيق مكون من أفراد ذوو خبرة، حيث توجه لهم المهام بحسب خبرة كل فرد ومدى حجم وتعقيد عملية التدقيق الذي يحدد عدد أفراد فريق التدقيق الذي يحتاج إليه المدقق الجبائي والكفاءات الواجب توفرها فيهم مع إمكانية تدريبهم للحصول على معرفة أكبر بميدان التدقيق. كما أنه على المدقق الإشراف على فريق عمله من خلال فحص الأعمال اليومية وتقييم الأعمال المنتهية ومدى ملاءمتها لأهداف عملية التدقيق قيد الإنجاز من أجل ضمان أكثر كفاءة وجودة لمهمة التدقيق.

ثالثا: أوراق التدقيق

ينص معيار التدقيق الدولي 230 والمتعلق بتوثيق مهمة التدقيق على ضرورة توثيق الأدلة والقرائن التي يرى المدقق أنها ذات أهمية لعملية التدقيق، حيث عليه ترتيبها وتنظيمها بالطريقة التي تمكن من فهم عملية تخطيط التدقيق، وأوراق التدقيق هي الأوراق والملفات التي يحتفظ بها المدقق والتي يوثق فيها جميع المعلومات التي جمعها خلال عملية التدقيق، وتكون إما في شكل ورقي أو الكتروني أو غير ذلك، ولأوراق التدقيق عدة أهداف تتمثل فيما يلي:[1]

- تساعد أوراق التدقيق على تقديم أدلة على أن المدقق قد أدى عملية التدقيق طبقا لمعايير التدقيق؛
- تعتبر جد مهمة لتخطيط التدقيق؛
- هي تجميع للأدلة ونتائج الاختبارات التي قام بها المدقق؛
- تعتبر قاعدة يرتكز عليها لفحص الشركاء؛
- تعد الأساس لإعداد تقرير التقرير؛
- يمكن اعتبارها كأساس لإعداد التصريحات الجبائية وتقارير عدة أخرى.

يصنف المدقق الجبائي أوراق التدقيق في ملفين واحد دائم وآخر جاري ويحوي كل ملف على الوثائق التالية:

[1] القاضي،حسين يوسف، حسين أحمد دحدوح، وعصام نعمة قريط. أصول المراجعة.الجزء الأول.دمشق: منشورات جامعة دمشق،2013-2014. ص 167

أ–الملف الدائم

يضم الملف الدائم الوثائق والمعلومات ذات الطابع المستمر والتي لا تتغير كل سنة، ويهدف هذا الملف إلى التعرف على طبيعة نشاط المؤسسة والنظام المالي والمحاسبي التي تنتهجه ويتكون من الوثائق التالية:[1]

- اسم المؤسسة وموقع نشاطها وأرقام هواتفها؛
- أسماء المسؤولين عن الإشراف عن المحاسبة وإعداد القوائم المالية؛
- النظام الأساسي وعقد التأسيس إذا كانت شركة مساهمة وعقد الشركة في شركات الأشخاص،
- ملخص عن النظام المحاسبي المنتهج وعن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- دليل الحسابات؛
- العقود طويلة الأجل؛
- صور التصريحات الجبائية المتعلقة بالسنوات السابقة.

ب–الملف الجاري

يتكون هذا الملف من الوثائق التي تصف الإجراءات التي تم انتهاجها لتدقيق أنظمة المحاسبة الفرعية وأرصدة حسابات السنة الجارية، بالإضافة إلى تعديلات وتسويات التدقيق ويتكون من:

- أرصدة حسابات دفتر الأستاذ؛
- قيود إعادة التبويب والتسوية الموصى بها؛
- الأرصدة الواجب تدقيقها والعينات المختارة لذلك؛
- أدلة الإثبات التي جمعها المدقق من أجل إثبات الفرضيات المختبرة؛
- النتائج المتوصل إليها؛[2]
- الخطابات المتبادلة بين المدقق والمؤسسة؛
- تقرير المدقق الخاص بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة،
- برنامج التدقيق،
- الكشوف التحليلية الخاصة بالمركز المالي من أصول وخصوم وبنود الإيرادات والتكاليف؛

[1] القاضي، حسين يوسف، حسين أحمد دحدوح. مرجع سابق. ص 170

[2] سواد، زاهرة عواطف. مرجع سابق. ص 82

- محاضر جرد حسابات النقدية والمخزون؛
- محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة للسنة.[1]

يمكن أن تختلف المعلومات الموجودة بالملف الجاري من مدقق لآخر وأيضا بحسب طبيعة وحجم العمل المنجز ويهدف تكوين هذا الملف إلى:[2]

- مساعدة المدقق على الوصول إلى الإجراءات اللازمة للقيام بعملية التدقيق؛
- هو عبارة عن المصدر الأساسي للمعلومات التي من خلالها يبدي المدقق رأيه حول مدى سلامة القوائم المالية وعوائدها؛
- هو دليل على أن المدقق قد بذل العناية المهنية واتبع القواعد التي جاءت بها معايير التدقيق المقبولة عموما.

المطلب الثاني: تنفيذ مهمة التدقيق الجبائي

بعد الانتهاء من عملية التحضير لمهمة التدقيق يشرع المدقق الجبائي بتنفيذ مهمته وهذا من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق ومن ثم القيام بإجراءات التحقق والبحث عن أدلة الإثبات اللازمة للقيام بعمله.

أولا –تقييم نظام الرقابة الداخلية المتعلق بالجانب الجبائي

تتفق جميع المراجع على تعريف الرقابة الداخلية على أنها مجموعة من الوسائل التي تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها.[3] كما تعتبر "الرقابة الداخلية على أنها مجموعة الإجراءات التي تؤمن الرقابة على المؤسسة. وهدفها من ناحية ضمان حماية الموجودات وجودة المعلومات وصونها، ومن ناحية أخرى تطبيق تعليمات الإدارة وتعزيز الأداء المحسن. يتجلى ذلك في تنظيم وطرق وإجراءات كل نشاط من أنشطة المؤسسة،

[1] رمضان، أحمد محمد.المراجعة.ط1.السودان: منشورات جامعة الزعيم الأزهري،2014. ص 257

[2] القاضي، حسين يوسف، حسين أحمد دحدوح، وعصام نعمة قريط. مرجع سابق. ص 170

[3] Vaurs, Louis. Audit interne : enjeux et pratiques à l'international.Paris : Groupe Eyrolles, 2007.p56

للحفاظ على استدامتها. "[1]من خلال هذا يعمل المدقق الجبائي على تقييم هذا النظام مرتكزا على الجانب الجبائي وما إذا تم احترام القوانين والتشريعات الجبائية.

1-تقييم الخصائص الجبائية للمؤسسة

يعمل المدقق الجبائي على تحليل الطريقة التي من خلالها تتم معالجة المشاكل الجبائية، كما يسأل عما إذا كان بالمؤسسة مصلحة جبائية وموقعها وتنظيمها على مستوى الهيكل التنظيمي للمؤسسة، في حالة عدم وجودها يستفسر المدقق الجبائي عن الأشخاص المكلفين بحل المشاكل الجبائية للمؤسسة ووظائفهم.

إلى جانب هذا التشخيص الأولي، يعمل المدقق على:[2]

- اختبار ما إذا استعانت المؤسسة بمستشار أو عدة مستشارين خارجيين للوصول إلى حلول لبعض المشاكل؛
- دراسة طرق معالجة المسائل الجبائية؛
- ملاحظة ظروف إعداد مختلف التصريحات الجبائية؛
- دراسة إجراءات المراجعة والرقابة المستخدمة من طرف المؤسسة؛
- ضمان وجود رقابة لاحقة لإعداد التصريحات من قبل موظف عالي المستوى مع احترام القواعد الجبائية؛
- تحليل إجراءات إرسال التصريحات الجبائية ومن ثم التأكد من وضعها في الآجال القانونية؛
- مراقبة الظروف التي من خلالها يتم صب الأموال في الخزينة؛

يسمح هذا التقييم للرقابة الداخلية من الجانب الجبائي للمدقق الأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية:

- نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية التي تخلق مخاطر جبائية؛
- نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية التي يمكن من خلالها تحسين فعالية المؤسسة.

[1] GALLOIS, Louis. Théorie et pratique de l'audit interne. Paris : Groupe Eyrolles, 2010.p134
[2] Khalassi, Redha. Op.cit. p 372-373

2-اختبارات الامتثال

بمجرد تحديد الخصائص الجبائية للمؤسسة، يجب على المدقق التحقق من صحة وصف نظام الرقابة الداخلية وأنه يعكس واقع المؤسسة، أي أن مجموع أنظمة الحماية المحددة تتوافق مع الواقع ويتم تطبيقها بالفعل. كما يجب عليه أيضًا التأكد من عدم وجود إجراءات غير رسمية أخرى مطبقة ولم يتم تحديدها.[1]

3-تكييف النظام المحاسبي مع الاحتياجات الجبائية

تعتبر المحاسبة كأداة للمركزية وأساس لحساب القاعدة الضريبية، وهي الأساس الرئيسي للتدقيق الجبائي، وبالتالي لاكتشاف الأخطاء الجبائية. تجسد المحاسبة أيضًا الخيارات الجبائية للإدارة مثل الإعفاء المادي أو المالي وطرق الاهتلاك وما إلى ذلك. حيث من المرجح أن تؤدي الإجراءات الفعالة لإدخال البيانات وتخصيصها، والتحليل المحاسبي والمقاربات المحاسبية الجبائية إلى تقليل المخاطر الجبائية ذات الأصل المحاسبي.

ويفترض للوقاية من المخاطر الجبائية إجراء تسوية منهجية للمحاسبة مع القواعد المصرح بها، وتتعلق هذه التسوية بما يلي:

- رقم الأعمال المصرح والخاص بضريبة القيمة المضافة مع رقم الأعمال المسجل محاسبيا؛
- قاعدة الرواتب المصرحة والمتعلقة بالاقتطاع من المصدر مع الرواتب على مستوى المحاسبة؛

وبالتالي لضمان مقاربة فعالة، يجب أن يعتمد إعداد التصريحات الجبائية على المحاسبة.

بالإضافة إلى ذلك، قد يكون تكييف مخطط حسابات المؤسسة مع الاحتياجات الجبائية استجابة مناسبة لبعض عمليات التدقيق الجبائي. في هذا الصدد، فإن إنشاء حسابات فرعية معينة للمصاريف أو المداخيل بهدف استيعاب المعاملات التي لها تأثير على تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة يجعل من الممكن تسريع تحديد إعادة البيانات التي يجب إجراؤها على مستوى الجدول لتحديد النتيجة الجبائية.[2]

يسمح فحص تكييف المؤسسة لنظام المحاسبة للاحتياجات الجبائية للمدقق الجبائي بما يلي:[3]

[1] EL HAJ ,Samia. La démarche de l'audit fiscal dans le cadre d'une mission d'audit contractuel. (Mémoire présenté en vue de l'obtention du diplôme d'expert-comptable). Institut de Comptabilité et d'Administration des Entreprises. Université de La Manouba : Tunisie, 2010. P 54

[2] Saad, Mohamed Ben Hadj. L'audit fiscal dans les pme : proposition d'une démarche pour l'expert-comptable, (mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable). Faculté des sciences économiques et de gestion de Sfax. Université De Sfax : Tunisie, 2009.p97

[3] Idem. p 98

– معرفة ما إذا كانت التصريحات الجبائية قد تم إعدادها من بيانات محاسبية (وهذا يفترض أن الحسابات محدثة باستمرار) أو شبه محاسبية (وهذا يفترض مسبقًا مقارنة لاحقة للبيانات المصرح بها مع البيانات المسجلة محاسبيا)؛

– تحديد مصادر البيانات المراد تدقيقها (البيانات المحاسبية أو غير المحاسبية أو كليهما في نفس الوقت، اعتمادًا على خصوصيات المؤسسة والضرائب المراد تدقيقها)؛

– الكشف عن الشذوذ أو القصور في إجراءات إعداد التصريحات الجبائية وطبعاً إصدار التوصيات لتحسين هذه الإجراءات.

4–تقييمات أخرى

يعمل المدقق الجبائي على اختبار بعض الإجراءات وما إذا كانت حسب ما حددته المؤسسة من أجل التأكد من أن التطبيق مطابق للإجراءات التي حددتها المؤسسة، فعلى سبيل المثال يمكن للمدقق الجبائي التحقق من إجراءات إعداد الفواتير بغية التأكد من أن جميع عمليات البيع مسجلة بشكل جيد محاسبيا ومعالجة جيدا جبائيا. كما يمكن للمدقق الجبائي القيام برقابات أخرى من أجل تقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية ومعايير الحماية المطبقة من قبل المؤسسة. [1]

ثانيا –أدلة الإثبات

إن الهدف الأساسي من التدقيق الجبائي هو التأكد من صحة وسلامة البيانات المالية المسجلة في دفاتر المؤسسة ومطابقتها للقوانين المحاسبية والجبائية السارية في البلد، وإعطاء رأي عن سلامة وصدق القوائم المالية محل التدقيق. وحتى يثبت المدقق الجبائي هذا عليه الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تؤكد صحة رأيه وتقنع المطلع على تقريره، وفقا لما نص عليه المعيار الثالث من معايير العمل الميداني الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين AICPA ومعيار التدقيق الدولي رقم 500 وللحصول على أدلة الإثبات يلجأ المدقق إلى عدة أساليب نذكرها كما يلي:[2]

[1] Khelassi, Redha. Oc.pit. p 369

[2] القاضي، حسين يوسف. حسين أحمد دحدوح. عصام نعمة قريط. مرجع سابق. ص 370-372

1-الجرد الفعلي

يعني أن المدقق يفحص أو يحسب أي من الأصول الملموسة مثل المخزون والصندوق وحتى الأصول الثابتة. حيث يعتبر الفحص بمثابة وسيلة مباشرة للتحقق من الوجود الحقيقي للأصل، ويعتبر أحد أكثر الأدلة موثوقية وفائدة. بشكل عام، يعد الجرد الفعلي وسيلة موضوعية للتأكد من كمية ووصف الأصل. كما أنه طريقة مفيدة لتقييم حالة أو جودة أحد الأصول. بالرغم من هذا، فإن الجرد الفعلي ليس دليلاً كافياً للتحقق من أن الأصول تنتمي إلى المؤسسة، ويتطلب استخدامه بعض المعرفة من جانب المدقق في بعض الحالات لتكوين رأي حول عوامل الأصل النوعية.

2-المصادقات

هي عملية الحصول على أدلة التدقيق وتقييمها من خلال رد مباشرة من طرف آخر استجابة لطلب الحصول على معلومات حول بند ما يؤثر على التأكيدات التي قدمتها الإدارة في القوائم المالية. بمعنى آخر، هو بيان مكتوب أو شفهي أو رد من طرف ثالث محايد للتحقق من دقة المعلومات التي يطلبها المدقق. والمصادقات هي من أدلة الاثبات القوية التي تستخدم على نطاق واسع من قبل المدققين حيث يتم الحصول عليها من مصدر خارجي مستقل وتستخدم في عدة مجالات مثل:

- أرصدة الحسابات المدنية؛
- أرصدة بنكية؛
- مخزون مع أطراف ثالثة في مستودعات للمعالجة أو الشحن؛
- مستندات ملكية التي في حوزة المحامين أو الممولين للمحافظة عليها أو كضمان؛
- الاستثمارات المشترات من وسطاء الأسهم ولكن لم يتم تسليمها في تاريخ الميزانية؛
- أرصدة الحسابات الدائنة.

تحدد نشرة تدقيق SAS67 ثلاثة أنواع من التأكيدات:

أ-المصادقة الإيجابية: التأكيد الإيجابي يلزم الطرف محل المساءلة بالرد على المدقق في جميع الأحوال من خلال التعبير عن موافقته على المعلومات المقدمة. حيث من المتوقع عمومًا أن توفر الاستجابة لطلب المدقق أدلة تدقيق موثوقة يفيد أنه هناك خطرًا يتمثل في أن الطرف محل المساءلة قد يستجيب لطلب المصادقة

دون التحقق من صحة المعلومات، وعادة لا يستطيع المدقق معرفة ما إذا كان هذا قد حدث أم لا، كما يمكن للمدقق تقليل هذه المخاطر باستخدام النوع الثاني.

ب –المصادقة العمياء: يطلب هذا النوع من المصادقة من الطرف محل المساءلة ملء معلومات عن الأمر المراد التحقق منه.ومع ذلك، فقد ثبت أن هذا النوع غير واسع الممارسة لأنه يتطلب جهدًا إضافيًا من المستجوب.

ج–المصادقة السلبية: لا يتطلب هذا النوع من المستلمين ردًا إلا إذا كانت المعلومات الواردة في الطلب غير متطابقة، ولكن عند عدم تلقي رد على طلب المصادقة السلبية، يبقى المدقق مدركًا أن هناك دليلًا واضحًا على أن الأطراف الأخرى المقصودة قد تلقت طلبات المصادقة وتحققت من صحة المعلومات، وبالتالي فإن استخدام طلبات المصادقة السلبية يوفر عمومًا أدلة أقل موثوقية من استخدام المصادقة الإيجابية ويمكن استخدامها في الحالات التالية:

- عند مستوى مقدر منخفض لمخاطر السيطرة؛
- عندما يتعلق الأمر بعدد كبير من الأرصدة الصغيرة؛
- عند توقع عدد قليل من الأخطاء؛
- عند تأكد المدقق بأن المستلمين لن يتجاهلوا هذه الطلبات.

على الرغم من أن المصادقات ليست إجراءً إلزاميًا، إلا أنها إجراء لجمع الأدلة يفيد التحقق من عدة أنواع من المعلومات.

3–التوثيق

التوثيق هو فحص المستندات والسجلات التي تدعم معلومات القوائم المالية وتشير إلى أن العمل قد تم تنفيذه بطريقة منظمة. نظرًا لتطبيق مبدأ التوثيق، الذي يقوم على الحاجة إلى تقديم مستند لكل معاملة مالية، فإن هذا الدليل متعدد. يستخدم التوثيق على نطاق واسع كشكل من أشكال الأدلة في جميع مراحل عملية التدقيق، وهو سهل التوفر وبتكلفة ضئيلة. ومع ذلك، فإنه يوفر اختلافا في درجات الموثوقية اعتمادًا على طبيعة ومصدر التوثيق، وعلى فعالية الضوابط الداخلية لإجراء ذلك. هناك ثلاثة أنواع رئيسية من أدلة التدقيق، والتي توفر درجات متفاوتة من الموثوقية للمدقق:

- أدلة موثقة صادرة عن طرف ثالث واحتفظ بها. مثل طلب كشف حساب بنكي؛

- المستندات الثبوتية الصادرة عن جهة خارجية والتي تحتفظ بها المؤسسة مثل: فواتير الشراء؛
- دليل إثبات موثق صادر عن المؤسسة ويحتفظ به. مثل فواتير المبيعات وتقارير استلام المخزون وما إلى ذلك.

وعند الاستعانة بالتوثيق من طرف المدقق، يشار إليه عمومًا على أنه فحص مستندي. فمثلا لفحص الحيازة يقوم المدقق بتتبع دفتر اليومية إلى فاتورة الشراء وسندات الاستلام التي تبرره.[1]

4-الملاحظة

هي استخدام المدقق لإمكانياته الحسية بغية تقييم العديد من الأمور بالمؤسسة، كزيارته مثلا لمصنع لمعرفة مدى جاهزية التجهيزات الموجودة به، ومدى سلامتها وعدم تعرضها لأضرار أو صدأ. كما يمكن للمدقق أن يراقب تأدية البعض من المهام المحاسبية لمعرفة ما إذا كان المسؤول عنها ملتزم بأدائها أم لا. ومع هذا فالملاحظة وحدها لا تكفي كدليل إثبات يفي بما يرجى منه أحيانا، لذا وجب دوما تقوية الانطباعات الأولية بأنواع أخرى من أدلة الإثبات المتعلقة بعملية التدقيق. وبالرغم من هذا، فإن الملاحظة تعتبر من أدلة الإثبات المفيدة في مختلف مراحل عملية التدقيق.

5-الاستفسار من العميل

يتمثل الاستفسار قيام المدقق بالحصول على معلومات مكتوبة أو غير مكتوبة من العميل كرد على الأسئلة التي طرحها عليه. وبالرغم من أن عملية الاستفسار توفر قدر مقبول من أدلة الاثبات، إلا أنه لا يعتبر دليل قاطع نظرا لصدوره عن طرف غير مستقل ومتحيز أحيانا لجهة العميل. لهذا فعند لجوء المدقق للاستفسار يجب أن يأخذ بالحسبان أنه يجب أن يدعم أدلته بأدلة أخرى غير الاستفسار. فمثلا إذا أراد المدقق الحصول على معلومات عن طريقة تسجيل ورقابة العمليات المحاسبية لدى العميل، أوجب هذا على المدقق طرح أسئلة عليه عن كيفية عمل نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم يعمد الى استعمال الملاحظة والتوثيق للتأكد من أن هذه العمليات قد سجلت وصرح بها وفقا لما تمليه متطلبات الرقابة الداخلية.

[1]القاضي، حسين يوسف. حسين أحمد دحدوح. عصام نعمة قريط. مرجع سابق. ص 372-373

6-إعادة الحساب

هو عملية إعادة فحص عينة من العمليات الحسابية أثناء الفترة محل التدقيق، وهو اختبار صحة العمليات الحسابية كعملية الضرب في فواتير البيع والتخزين، وكذا عمليات الجمع في دفتر اليومية ودفتر الأستاذ. والهدف من عملية الفحص هذه هو تتبع القيم التي تسجل في أكثر من مكان والتأكد من أنها قد سجلت بنفس القيمة.

فمثلا يلجأ المدقق للقيام باختبارات للتأكد من أن المعلومات الواردة في يومية المبيعات هي مسجلة بقيمها الصحيحة في دفتر الأستاذ الفرعي وأنها تخص العميل الملائم لها.

7-الإجراءات التحليلية

يعتمد هذا الأسلوب في جمع الأدلة على المقارنات والعلاقات لمعرفة ما مدى معقولية أرصدة الحسابات، فمثلا تتم مقارنة نسبة مجمل الربح في هذه السنة مع سابقتها. كما أنه يستخدم أحيانا في تحديد الحسابات أو العمليات التي تتطلب فحص معمق بغية الوصول إلى إجراءات ذات قيمة مضافة على هذه العمليات والحسابات. فمثلا تتم مقارنة مصاريف الصيانة للسنة الجارية مع سابقتها للوقوف على الاختلافات الجوهرية وتحديد أسبابها.[1]

[1] لطفي، أمين السيد أحمد. مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية وإختبارات التفاصيل. مصر: المؤسسة الفنية للطباعة والنشر،2004. ص 90-92

المطلب الثالث: تقرير المدقق الجبائي

بعد الانتهاء من المراحل السابقة، يعمل المدقق الجبائي على إعداد تقريره الذي يعتبر مستند يسجل فيه ما تلخصت منه مهمته والنتائج التي توصل إليها. وبخلاف تقرير التدقيق المحاسبي، فإن تقرير التدقيق الجبائي ليس له شكل محدد، ما يعطي للمدقق الجبائي أريحية في تحديد ميزاته إما بطريقة انفرادية أو بموجب اتفاق بينه وبين أصحاب المؤسسة عند الاتفاق على انجاز مهمة التدقيق الجبائي.[1]

1-شكل تقرير التدقيق الجبائي

بالنظر إلى حقيقة أن مهمة التدقيق الجبائي لا تخضع لمعايير محددة مسبقًا، يجب أن يأخذ شكل ومحتوى التقرير في الاعتبار الملاحظات التالية:

- للمدقق والعميل هامش من الحرية في تحديد شكل التقرير ومضمونه؛
- يجب توفير خصائص معينة للتقرير الجبائي من قبل الأطراف المعنية بالتقرير.

تجدر الإشارة إلى أنه فيما يتعلق بالتدقيق المحاسبي، فقد تم توحيد التقرير من قبل المنظمات المهنية التي وضعت من أجل إنشائه، قواعد محددة للغاية. أما على مستوى التدقيق الجبائي، يمكن إبلاغ الاستنتاجات إلى العميل في شكلين مختلفين:

- تقرير التدقيق الجبائي الذي يعد تقرير الوضع الجبائي للمؤسسة؛
- تقرير التوصيات التي يجب أن توصي بإجراءات من أجل تسوية أو الوقاية من المخاطر المكتشفة؛ فنظرًا لطبيعة مهمة التدقيق الجبائي، فإن الاهتمام ينصب عادة في امتلاك الوسائل والإجراءات اللازمة لتقليل المخاطر الجبائية[2].

فالتقرير الجبائي يمكن أن يكون كتابي أو شفهي، كما يمكن للمدقق أن يتبع التقرير الكتابي بمقابلة مع العميل من أجل إعطاء توضيحات متقدمة عن بعض النقاط الموجودة في التقرير الكتابي، أو إعطاء شروحات مكملة لم تذكر كتابيا لدواعي احترازية.[3]

[1] Khalassi, Rédha. Op. cit. p 500
[2] Seddik Sghir, Rachid. L'Audit fiscal des sociétés dans le contexte marocain : aspects méthodologiques et pratiques. (Mémoire présenté pour l'obtention du diplôme national d'expert-comptable).Institut supérieur de commerce et d'administration des entreprises : Maroc. 2000. P 113
[3] Khalassi, Rédha. Op. cit. p 501

2-مضمون تقرير التدقيق الجبائي

يتم تحديد النقاط التي سيتم التطرق إليها في تقرير التدقيق الجبائي عند انشاء عقد التدقيق، حيث يذكر العميل الأعمال التي يرغب بالتعرض لها للوصول إلى نتائج حولها، كما يوضح طبيعة المعلومات التي يرغب أن يحتويها التقرير والتطرق إلى الوضعية الجبائية للمؤسسة وما إذا كانت في مواجهة خطر جبائي معتبر أم لا.[1]

عموما، يتطرق المدقق في تقريره إلى أهداف المهمة، العمل المنجز، الاستنتاجات المتوصل إليها، وأخيرًا التوصيات التي يراها المدقق ضرورية. حيث أنه من الناحية الهيكلية، يتضمن التقرير العناصر التالية:

- لمحة عامة عن النظام الجبائي الذي تخضع له المؤسسة؛
- تقييم المخاطر الجبائية المحيطة بالمؤسسة؛
- المخالفات التي تترتب عليها غرامات مالية وغير مالية؛
- التوصيات اللازمة لتصحيح المخالفات الملحوظة؛
- إجراءات تنفيذ هذه التوصيات.

وعليه فمنذ صياغة عقد التدقيق الجبائي، يكون المدقق والعميل قادرين على تحديد الهيكل العام للتقرير الذي سيتم إرساله في نهاية المهمة. أما فيما يتعلق بالنقاط التي لا يمكن تحديدها مسبقًا، سيتم تركها وفقًا لتقدم المهمة، وبالتالي تُترك لمبادرة المدقق.[2]

وتجدر الإشارة أيضًا إلى أنه نظرًا لحقيقة أن عقد التدقيق الجبائي يتضمن التزامًا من المدقق أن يكون حريصًا في أداء مهمته، يجب على هذا الأخير أن يضمن بشكل حتمي تضمين تقريره مؤشرات تتعلق بالأعمال المختلفة التي تم انجازها والتأكيد أيضًا على الأعمال التي لم يتمكن من إجرائها بسبب الصعوبات والقيود التي واجهته.[3]

[1] Khalassi, Rédha. Op. cit. p 502
[2] Ben Sassi, Mohamed. Op.Cit. P 71-72
[3] Seddik Sghir, Rachid. Op.cit. p 115

3-توصيات المدقق الجبائي

يعتمد العميل على التوصيات المدرجة في تقرير التدقيق الجبائي محاولا قدر الإمكان الاستفادة منها سواء في الوقاية من المخاطر الجبائية أو بغية تحسين التسيير الجبائي داخل مؤسسته، حيث الهدف من توصيات المدقق التي تكون إما وقائية أو تصحيحية علاجية هو تسوية لكل أو جزء من المخالفات المكتشفة.

أ-توصيات تصحيحية علاجية

في إطار توصيات المدقق التي تنص على القيام بعمليات تصحيحية لمختلف المخالفات التي يمكن أن تكون في حالتين:[1]

- مخالفات جبائية بحتة ناشئة إما من خطأ في التصريح، أو تصريحات غير دقيقة أو ناقصة؛
- مخالفات محاسبية لها أثر جبائي والتي تبررها على وجه الخصوص حقيقة أن النتيجة المحاسبية هي نقطة البداية لحساب النتيجة الجبائية.

وتجدر الإشارة إلى أنه في إطار معايير الكفاءة للمدقق الجبائي، فهو يجب أن يتقن أسلوب المحاسبة تمامًا. لأنه في الواقع، سيتطلب التعامل مع المخالفات المحاسبية ذات الآثار الجبائية درجة عالية من الكفاءة من المدقق الجبائي، بالنظر إلى أن تصحيح الوضع سيستند إلى مزيج من قانون المحاسبة والقانون الجبائي.

ب-توصيات وقائية

في هذا السياق، يوصي المدقق الجبائي باتخاذ إجراءات وقائية تتكون على وجه الخصوص من:

- إبلاغ المؤسسة ببعض الحالات المكتشفة والتي قد تكون مصدر تضارب في التفسير بين الإدارة الجبائية والمؤسسة. في مواجهة هذا الموقف، سيوصي المدقق بأن تتخذ المؤسسة جميع الاحتياطات اللازمة لتكون قادرة على تبرير موقفها وإعداد دفاعها في حالة إجراء رقابة ضريبية؛
- إبلاغ المؤسسة بمصادر المخاطر التي تمكن من تحديدها خلال مراحل اكتساب المعرفة العامة بالمؤسسة ومراحل دراسة الرقابة الداخلية الخاصة بالمجال الجبائي. في هذا السياق، سيتم التركيز على تحسين الإجراءات وإنشاء اجراءات رقابة رئيسية لضمان أن المؤسسة تفي بشكل صحيح بجميع التزاماتها الجبائية.

[1] Idem. p 115-116

خلاصة الفصل

قد لا يخلو أي عمل من الخطأ، خاصة إذا تعلق بنشاط مؤسسة تنشط في بيئة مليئة بالعمليات المختلفة ومقيدة بالقوانين والتشريعات الغير ثابتة، لذا وحرصا منها على مواصلة نشاطها في أحسن الأحوال ومعالجة الأخطاء التي قد تضر بها فإنها محتاجة لتدقيق أعمالها والتحقق من صحتها ومطابقتها للمعايير التي حددتها من خلال طرف ثالث غير المؤسسة والقائم على النشاط المدقق لديه المعرفة الكافية بالأنشطة والمعلومات التي هي موضوع فحصه للتعبير عن وضعية المؤسسة الحقيقية.

وبما أن المؤسسة ملزمة باتباع القوانين المعمول بها بصفتها كيان قانوني، فالقانون الجبائي يعتبر أحد أكثر القوانين التي تحكم نشاطها، وهنا ظهرت حاجة المؤسسة إلى التدقيق الجبائي لأهميته في اكتشاف الأخطاء الجبائية وتصحيحها من خلال معرفة وتمكن المدقق الجبائي من مختلف القوانين والإجراءات الجبائية وكذا معايير التدقيق. فمهمة التدقيق الجبائي تهدف أساسا إلى التحقق من مختلف عمليات المؤسسة والسير الحسن لها ومدى مطابقتها وامتثالها للقوانين الجبائية، فبعد التعرف على المؤسسة والإحاطة بخصائصها ومختلف المعلومات المتعلقة بها وبمحيطها، وكذا دراسة نظام الرقابة الداخلية الخاص بها وتقييمه من الجانب الجبائي لمعرفة نقاط القوة والضعف فيه، ومدى الالتزام بالأنظمة واللوائح، يعمد المدقق الجبائي على البحث عن أدلة الإثبات التي من خلالها يمكنه أن يشكل تقريره الذي يعطي فيه رأيه عن الحالة الجبائية للمؤسسة وعن الحلول التي يراها مناسبة.

الفصل الثاني

الإطار النظري للقوائم المالية

تمهيد

أصبحت القوائم المالية ذات أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة في ظل محيط إقتصادي مليء بالمنافسة وجد معقد، فهي نتاج العملية المحاسبية بها، وملخص للمعلومات التي تتضمنها السجلات المحاسبية عن مختلف الأنشطة التي تقوم بها خلال فترة زمنية محددة، والوسيلة الرئيسية لتوصيل هذه المعلومات إلى الجهات التي لها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في معرفة الوضعية الحقيقية للمؤسسة وتقييم أدائها المالي وتحديد نقاط القوة والضعف بها كالمساهمين والعملاء والموردين والبنوك والجهات الحكومية، كما تساعدهم على اتخاذ قراراتهم المختلفة بناءا على مختلف المعلومات التي توفرها هاته القوائم ما يمكن المؤسسة من تعزيز قدرتها على التكيف مع التغيرات المستمرة في محيطها وتحقيق أهدافها المسطرة بنجاح.

من خلال ما سبق، سنتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- **المبحث الأول**: مدخل إلى القوائم المالية؛
- **المبحث الثاني**: إعداد وقياس عناصر القوائم المالية؛
- **المبحث الثالث**: عرض القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري

المبحث الأول: مدخل إلى القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية نتاج العمليات المحاسبية التي قامت بها المؤسسة خلال السنة المالية وحوصلة نشاطها، تقدم إلى المستعملين لها في شكل مبسط يمنحهم القدرة على فهم الوضع المالي للمؤسسة وتعطيهم نظرة صادقة عنه تمكنهم من الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرار.

المطلب الأول: تعريف القوائم المالية

حظيت القوائم المالية باهتمام العديد من الباحثين والهيئات المختصة في مجال المحاسبة، وعرفها كل من منظوره الخاص. فعرفت على أنها "الوسائل التي بموجبها تنقل إلى الإدارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأداء والمركز المالي لأي وحدة اقتصادية، حيث أن تلك القوائم المالية في جوهرها هي الناتج النهائي للعملية المحاسبية."[1]وعرفت أيضا بأنها " الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية، وهي تنشأ نتيجة اجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية لغرض تقديمها بصورة اجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في اتخاذ القرارات المختلفة."[2]

فهي إذن عبارة عن" القوائم التي يتم اعدادها من قبل الوحدات الاقتصادية في نهاية الفترة المالية التي جرت العادة اعدادها في 12/31 من كل سنة (تبدأ في 1/1 وتنتهي 12/31) لتوفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة."[3]حيث "تشكل القوائم المالية الأساس لفهم المركز المالي للمؤسسة الإقتصادية ولتقييم أدائها المالي التاريخي والمستقبلي. فالقوائم المالية تتمتع بالقدرة على تقديم نظرة واضحة للحالة المالية للمؤسسة، مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة."[4]

إضافة إلى أنه "تمثل القوائم المالية وسيلة الإدارة الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المنشأة، فمن خلال القوائم المالية يمكن لتلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي

---

[1] لطفي، أمين السيد أحمد. إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية. مصر: الدار الجامعية.2008. ص 77

[2] الحبيطي، قاسم محسن. يحي، زياد هاشم. تحليل ومناقشة القوائم المالية. لبنان: الدار النموذجية للطباعة والنشر. 2011. ص 25

[3]علي، محمد إبراهيم. منصور سعد، سلمى. "القوائم المالية في ظل IAS 1 و IAS 7 و IFRS 7". مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة. (كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة. 2020). ص 124

[4] Ormiston, Aileen. Fraser, Lyn M. Understanding Financial Statements. Tenth Edition. USA : Pearson Education. 2012. P 1

للمنشأة وما حققته من نتائج، وتمثل القوائم المالية الناتج النهائي للعملية المحاسبية والتي تصف العمليات المالية للمنشأة، وتتعلق كل قائمة بتاريخ معين أو تغطي فترة معينة من نشاط الأعمال، وتلتزم المنشآت بإعداد أربع أنواع من القوائم المالية الأساسية كما يلي:

- قائمة المركز المالي؛
- قائمة الدخل؛
- قائمة حقوق الملكية؛
- قائمة التدفقات النقدية."[1]

وقد تطرق المشرع الجزائري للقوائم المالية أيضا ضمن القانون رقم 07-11 المؤرّخ في 15 ذي القعدة 1428 الموافق ل 25 نوفمبر 2007، يتضمّن النظام المحاسبي المالي.

حيث نصت المادة 25 منه على أنه تعد المؤسسات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون، القوائم المالية (الكشوف المالية) سنويا على الأقل. تتضمن القوائم المالية الخاصة بالمؤسسات عدا المؤسسات الصغيرة:

- الميزانية؛
- حساب النتائج،
- جدول سيولة الخزينة،
- جدول تغيرات الأموال الخاصة؛
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

أما المادة 26 من نفس القانون فنصت على أنه يجب أن تعرض القوائم المالية بصفة وفية الوضعية المالية للمؤسسة ونجاعتها وكل تغيير يطرأ على حالتها المالية، ويجب أن تعكس هذه القوائم مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات المؤسسة وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطها.

[1] بن خليفة، بلقاسم. دور القوائم المالية في توحيد العمل المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية-دراسة مقارنة-. (أطروحة دكتوراه غير منشورة. قسم العلوم التجارية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة محمد بوضياف بالمسيلة: الجزائر. 2015. ص 128

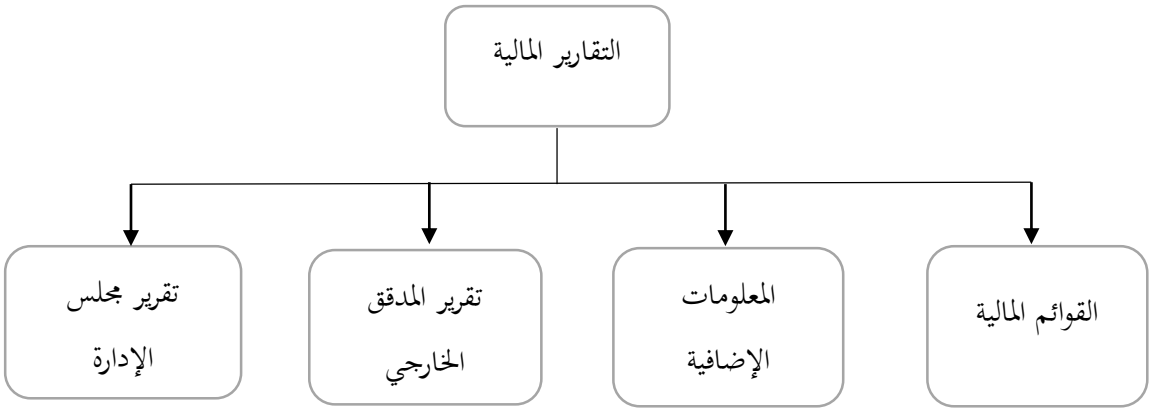
كما تطرقت المادة 27 من هذا القانون إلى أن القوائم المالية تضبط تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه 4 أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية.

من التعاريف السابقة نقول أن القوائم المالية هي قوائم تعد على مستوى المؤسسة الاقتصادية مرة واحدة في السنة على الأقل كنتيجة للعملية المحاسبية بها، حيث تقدم للإدارة والأطراف المعنية في شكل ملخص ومنظم لمساعدتهم على اتخاذ القرارات الرشيدة نظرا لأنها تعتبر الأساس لتوضيح المركز المالي للمؤسسة وتقييم أدائها في تلك الفترة.

الفرق بين التقارير المالية والقوائم المالية

تعتبر التقارير المالية الإصدار النهائي للمؤسسة عند نهاية السنة المالية، وهي محملة بمختلف المعلومات المالية وغير المالية التي يتم إيصالها عن طريقها إلى مختلف الأطراف ذات الصلة، والتقارير المالية هي أشمل وأوسع من القوائم المالية التي ما هي إلا جزء من التقارير المالية. فالقوائم المالية لا يمكن أن تعطي كل المعلومات لذا يلجأ إلى التقارير المالية للحصول على المعلومات التكميلية[1].

الشكل رقم 2-1: عناصر التقارير المالية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مختلف المراجع

من الشكل رقم 2-1 نلاحظ أنه بالإضافة إلى القوائم المالية، تضم التقارير المالية قوائم أخرى تتمثل في[2]:

[1] بن فرج، زوينة. المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق. (أطروحة دكتوراه غير منشورة). قسم العلوم الاقتصادية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة فرحات عباس سطيف: الجزائر. 2014/2013. ص 47

[2] قسوم، حنان. أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية –دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف –. (أطروحة دكتوراه غير منشورة). قسم العلوم التجارية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة فرحات عباس سطيف: الجزائر.2016/2015. ص 44-45

أ–المعلومات الإضافية

تعتبر المعلومات الإضافية جزء من التقارير المالية الهدف منه توفير إيضاحات مفصلة عن المعلومات المتعلقة بالبنود المدرجة في القوائم المالية والتي عادة ما تشمل تفصيلات عما يلي:

- **السياسات المحاسبية:** تعمل المؤسسة من خلالها على توضيح السياسات المحاسبية المتبعة من طرفها عند إعداد القوائم المالية، كتوضيح طرق الاهتلاك المتبعة، وتقييم المخزون، إضافة إلى السياسات المتبناة في اعتبار تحقق الإيراد. تفصح المؤسسة أيضا عن أي تغير يطرأ على تلك السياسات.
- **الالتزامات الطارئة أو المحتملة:** يتمثل هذا البند في تقديم توضيحات عن أوضاع فعلية كالدعاوى القضائية ضد المؤسسة أو الخسائر المحتملة التي يجب الإعتراف بها وتحميلها على السنة المالية عندما تكون درجة تحقق هذه الخسائر كبيرة.

ب–تقرير مدقق الحسابات

تحتوي التقارير المالية أيضا على تقرير مدقق الحسابات الخارجي، الذي يفصح فيه عن النتيجة التي وصل إليها من خلال تدقيقه للقوائم المالية ومدى وصدق المعلومات الواردة بها ومطابقتها للواقع. كما يعطي المدقق رأيه عن مدى احترام المعايير المحاسبية الدولية عند إعداد القوائم المالية. وبالتالي يمكن المستخدمين وأصحاب المصلحة من زيادة ثقتهم بالمعلومات الواردة بالقوائم المالية باعتباره عنصرا محايدا بالنسبة للمؤسسة.

ج–تقرير مجلس الإدارة

يمكن هذا التقرير المساهمين من الحصول عن نظرة شاملة عن مختلف أنشطة المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، كأن يقدم معطيات عن انتاج المؤسسة ومركزها المالي، حجم المبيعات وتطورها، المشاريع المنجزة والمبرمجة للسنة المقبلة، وكذلك معلومات مكملة إضافية قد يستعين بها مستخدمو التقارير المالية.

المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية والعلاقة بينها

تمكن القوائم المالية مستخدميها من تحقيق العديد من الأهداف وإعطائهم العديد من المعلومات التي تكون الأساس في اتخاذ عدة قرارات.

أولا: أهداف القوائم المالية

يتم اعداد القوائم المالية في صفحات قليلة إلا أنها تحوي معلومات عن مئات العمليات المحاسبية التي قامت بها المؤسسة في فترة ما والمدرجة في مختلف السجلات والدفاتر المحاسبية، فهي توفر عرضا عما قامت به من نشاط. فالقوائم المالية تهدف إلى توفير معلومات عن مركز المؤسسة المالي وتدفقاتها النقدية وكذا تفصيلا عن نتائج نشاطها لمجموعة من المستخدمين وأصحاب المصلحة الذين يتخذون قراراتهم بناءا على المعلومات المستخلصة منها[1]. كما أن للقوائم المالية أهداف أخرى نذكرها كما يلي:[2]

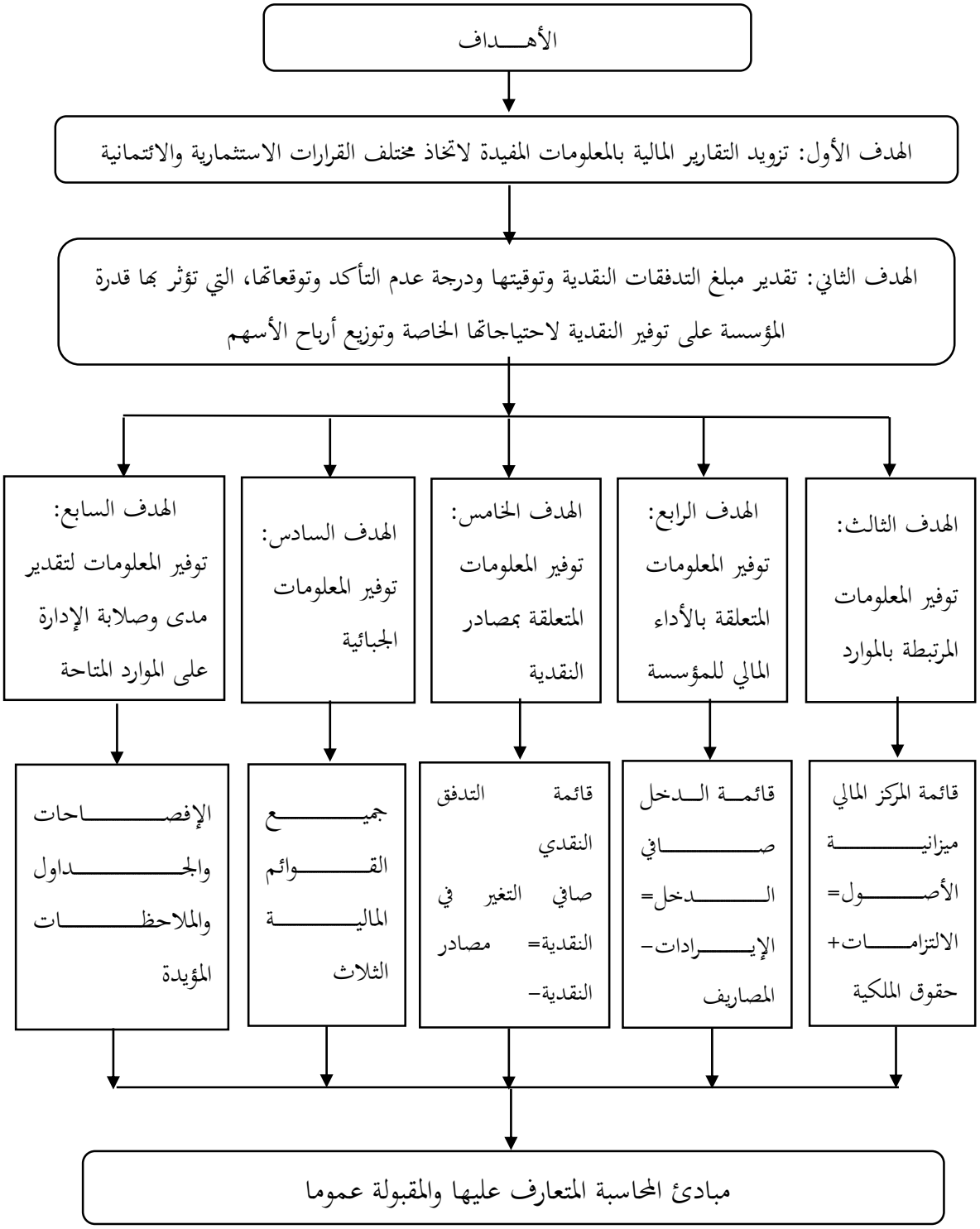
- توفير المعلومات الكافية والمفيدة لمستخدمي القوائم المالية من مستثمرين حاليين أو مستقبليين، مؤسسات الدولة كإدارة الضرائب والبورصة وغيرهم من المستخدمين، التي تمكنهم من اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية والائتمانية والاستثمارية؛
- توفير المعلومات التي تمكن أصحاب المصلحة من تقييم التدفقات النقدية المستقبلية وهذا من ناحية مبالغها، توقيتها وكذا درجة عدم التأكد المتعلقة بها؛
- توفير المعلومات حول أصول والتزامات المؤسسة والتغير الحاصل بها؛
- توفير المعلومات اللازمة لمستخدمي القوائم المالية لتسهيل المقارنة والتنبؤ وتقييم الأداء التشغيلي للمؤسسة؛
- دعم مستخدمي القوائم المالية في تقييم قدرة الإدارة على حسن استخدام موارد المؤسسة وتحقيق الأهداف المرجوة منها؛
- توفير المعلومات حول المصادر النقدية المتأتية من العمليات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية وطرق استخدامها.

[1] لطفي، أمين السيد أحمد. إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية. مرجع سابق. ص 77-78

[2] الحجاوي، طلال. الزوبعي، سالم. القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات. الأردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع. 2014. ص 18-19

الشكل رقم 2-2: أهداف القوائم المالية

يمثل الشكل رقم 2-2 مختلف أهداف القوائم المالية المعدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عموما، حيث أنه لكل قائمة أهداف خاصة توفرها، كما أن مجمل القوائم يمكن من تحقيق أهداف عامة يمكن الاعتماد عليها.



المصدر: بن فرجة، زوينة. المخطط البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق. مرجع سابق. ص 60

ثانيا: العلاقة بين مختلف القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية مترابطة فيما بينها بشكل وثيق نظرا لاحتوائها على معلومات مالية مشتركة، وقد جاء في البيان رقم 05 الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية سنة 1980 أن القوائم المالية للمؤسسة مترابطة بشكل أساسي فيما بينها وتشتق من نفس البيانات المعتمدة. كما أنها مكملة لبعضها البعض، فهي ترجمة وعرض لمعلومات متباينة ومختلفة لنفس العمليات المالية المتعلقة بالمؤسسة، لذا لا يمكن للمستخدمين أن يعتمدوا على قائمة واحدة فقط لتلبية حاجياتهم بل يجب الربط بين البيانات والمعلومات الواردة في مختلف القوائم المالية[1].

فرصيد حقوق الملكية الظاهر بالميزانية سوف يتأثر بنتيجة نشاط المؤسسة (ربح أو خسارة) الظاهر رصيدها بقائمة الدخل، كما أن أرصدة كل من المدينين وأوراق القبض الظاهرة بالميزانية لها علاقة ترابط مع المبيعات الظاهرة رصيدها في قائمة الدخل، وتفس الكلام ينطبق على أرصدة الدائنين وأوراق الدفع الظاهرة بالميزانية التي تشكل ارتباط مع أرصدة المشتريات الظاهرة في قائمة الدخل.

تعتمد قائمة التدفقات النقدية في إعدادها على البيانات الواردة من قائمتي الدخل والميزانية، فقائمة التدفقات النقدية تفسر التغيرات الحاصلة في رصيد النقدية الظاهر بالميزانية المترتب عن مختلف الأنشطة التي قامت بها المؤسسة، لذا لا يمكن فهم التغير الحاصل في رصيد النقدية الظاهر بالميزانية دون اللجوء إلى قائمة التدفقات النقدية[2].

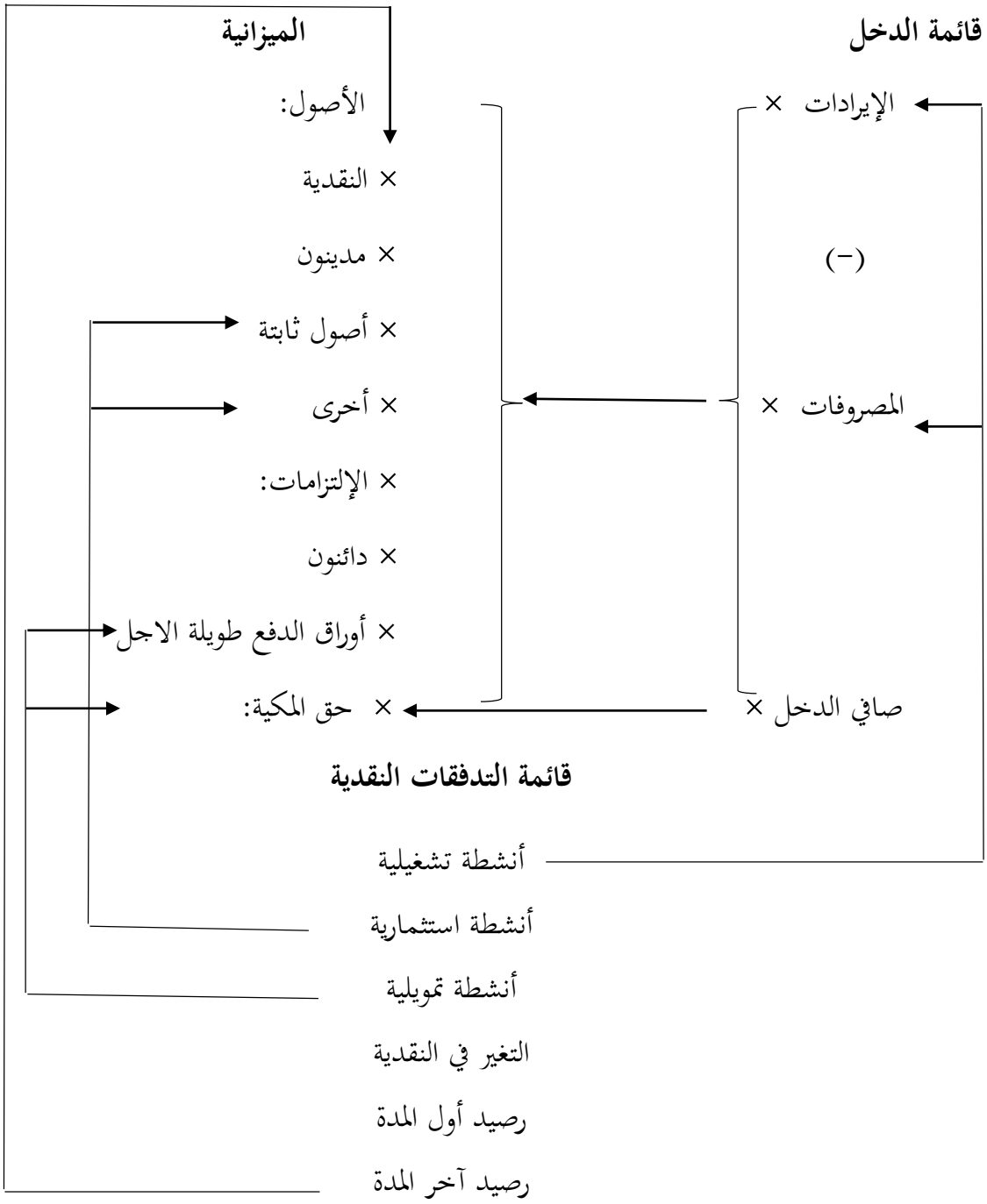
تعطي قائمة الميزانية لمحة لمستخدميها عن المركز المالي للمؤسسة كما أنها تساعد على تقييم نسبة السيولة بها، إلا أن الصورة لا تكمل لمستخدمي القوائم المالية إلا حين استعانتهم أيضا بقائمة التدفقات النقدية، كما يمكن التعرف على التغيرات الحاصلة في عناصر المركز المالي من خلال المعلومات المستخلصة من قائمة التغير في حقوق الملكية، إلا أن هذه المعلومات تكون واضحة وذات فائدة أكبر إذا استخدمت مع المعلومات الواردة بباقي القوائم المالية كمقارنة توزيعات الأرباح مع صافي الدخل للسنة أو مقارنة عمليات

[1] مداحي، عثمان. "القوائم المالية: محدداتها ومميزاتها". مجلة أبعاد اقتصادية. المجلد 2. العدد 1. (الجزائر:2012). ص 225-226

[2] الحبيطي، قاسم محسن. زياد هاشم يحي. مرجع سابق. ص 63

الرفع أو تخفيض رأس مال المؤسسة مع عمليات الإقتراض أو تسديد القروض[1]. يمثل الشكل رقم 2-3 ترجمة وتوضيحا لما تم ذكره.

الشكل رقم 2-3: علاقة القوائم المالية فيما بينها



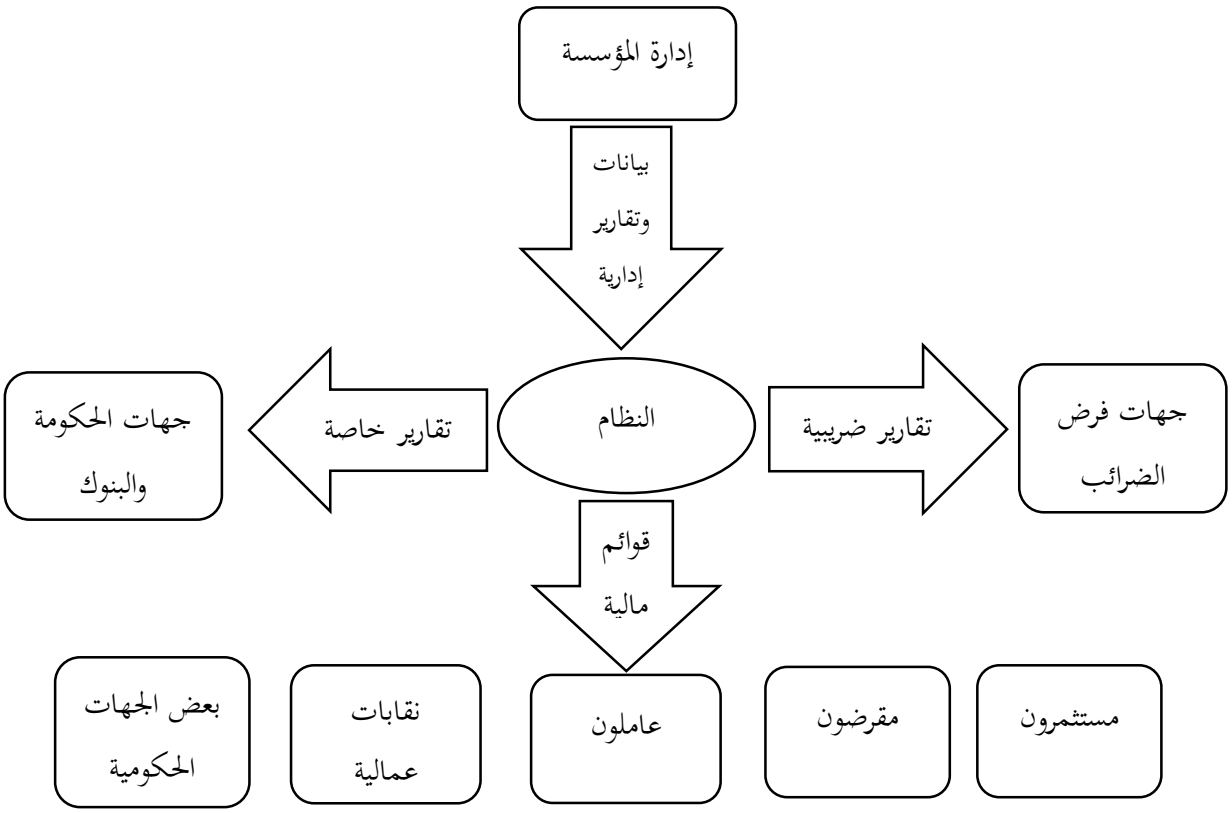
المصدر: أمين السيد أحمد لطفي. إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة. مرجع سابق. ص 81

[1] مداحي، عثمان. المرجع نفسه. ص 226-227

المطلب الثالث: مستخدمو القوائم المالية

تهدف القوائم المالية من خلال الإطار العام المعد من لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى توفير معلومات حول المركز المالي للمؤسسة والتغيرات الحاصلة به، وكذا توفير معلومات حول الأداء بالمؤسسة ونتائج النشاط بها، فتظهر نتيجة عمل الطاقم الإداري والقائمين على تسييرها ما يمكن الملاك من محاسبتهم على كيفية تسيير الموارد الموضوعة تحت تصرفهم، وكذا اتخاذ قرار الإبقاء على مجلس الإدارة من عدمه. تدعم المعلومات التي توفرها القوائم المالية أيضا المستثمرين من اتخاد قرار الاستثمار في المؤسسة أو التوجه نحو الاستثمار في مؤسسة أخرى[1]. فالقوائم المالية ذات فائدة ومحل اهتمام العديد من الأطراف سواء كانت من داخل المؤسسة أو من خارجها، لذا فالمؤسسة ملزمة بإنجاز قوائم مالية ذات غرض واضحة وسهلة الفهم معدة لتوفير المعلومات التي يحتاجها أصحاب المصلحة باختلاف أهدافهم واهتماماتهم وحاجتهم لهذه المعلومات.

الشكل رقم 2-4: الأطراف المستفيدة من القوائم المالية



المصدر: أحططاش، نشيدة. أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات-دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر-. (أطروحة دكتوراه). قسم العلوم التجارية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة سطيف 1. الجزائر. 2016-2017. ص 104

من الشكل رقم 2-4 نلاحظ أن القوائم المالية توفر المعلومات للعديد من المستخدمين نذكرهم كما يلي:

[1] القاضي، حسين. مأمون حمدان. المحاسبة الدولية ومعاييرها. منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد. 2011-2012. ص 357

1-أسواق رأس المال والمساهمين

تحظى القوائم المالية بأهمية بالغة بالنسبة للمستثمر أو السوق المالي فيما يتعلق بفعالية القرارات الاقتصادية المتخذة. خاصة وأن المعلومات المالية المدرجة بالقوائم المالية تمثل الواقع العملي ما يساعد على التنبؤ بظروف السوق وتسهيل عملية اتخاذ القرار. وبهذا الصدد فقد بينت العديد من الدراسات أن سعر السهم في السوق ما هو إلا انعكاس للمعلومات المالية التي تقدمها القوائم المالية، لذا تعمل العديد من المؤسسات على انتهاج طرق تحسن من قيمة السهم ما يساهم في جلب مستثمرين جدد لها والحصول على التمويل الذي يمكنها من الاستمرار وتحسين مركزها في السوق[1].

2-مجموعات الموظفين

يهتم الموظفون والمجموعات النقابية الممثلة لهم بالمعلومات حول الملاءة المالية وإمكانية استفادة أصحاب العمل من اتخاذ قرار بشأن حياتهم المهنية، وتقييم قوتهم التفاوضية، وتحديد أجر مستهدف لأنفسهم[2].

3-المقرضون والعملاء

توفر القوائم المالية للمقرضين معلومات عن مقدرة المؤسسة على تسديد الديون والفوائد المستحقة عنه في آجالها المحددة. أما العملاء فهي تمدهم بالمعطيات التي تمكنهم من معرفة مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار، خاصة إذا كانت تربطهم بها علاقات وعقود طويلة الأجل يعتمدون عليها بشكل أساسي[3].

على سبيل المثال، تهتم شركة Apple بإمكانية استمرار Intel على المدى الطويل لأن Apple تستخدم معالجات Intel في أجهزة الكمبيوتر الخاصة بها، وإذا أوقفت Intel عملياتها مرة واحدة، فستعاني Apple من صعوبات في تلبية طلبها الخاص وستفقد إيراداتها[4].

4-الهيئات الحكومية

تهتم الهيئات الحكومية بالمعلومات المالية عن المؤسسات لجملة من الأهداف كتحديد السياسات الجبائية ووضع الخطط الاقتصادية على المستوى القومي[5]. كما تحتاج الهيئات الحكومية إلى الوصول إلى المعلومات

---

[1] سامح محمد رضا رياض أحمد. اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية. مركز البحوث. معهد الإدارة العامة. المملكة العربية السعودية. 2010. ص 15

[2] Felix I. Lessambo. Financial Statements Analysis, Reporting and valuation. Second edition. Switzerland : Springer Nature. 2022. P 23

[3] مين السيد أحمد لطفي. مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية وإختبارات التفاصيل. مرجع سابق. ص 9

[4] Felix I. Lessambo. Financial Statements Analysis and Reporting. Switzerland : Springer Nature. 2018. P 21

[5] سامح محمد رضا رياض أحمد. مرجع سابق. ص 16

التي تمكنها من تحديد التزام المؤسسات بالقوانين كالقانون الجبائي والقانون التجاري، إضافة إلى تحديد الضرائب المستحقة على المؤسسات ومدى قدرتهم على سدادها[1].

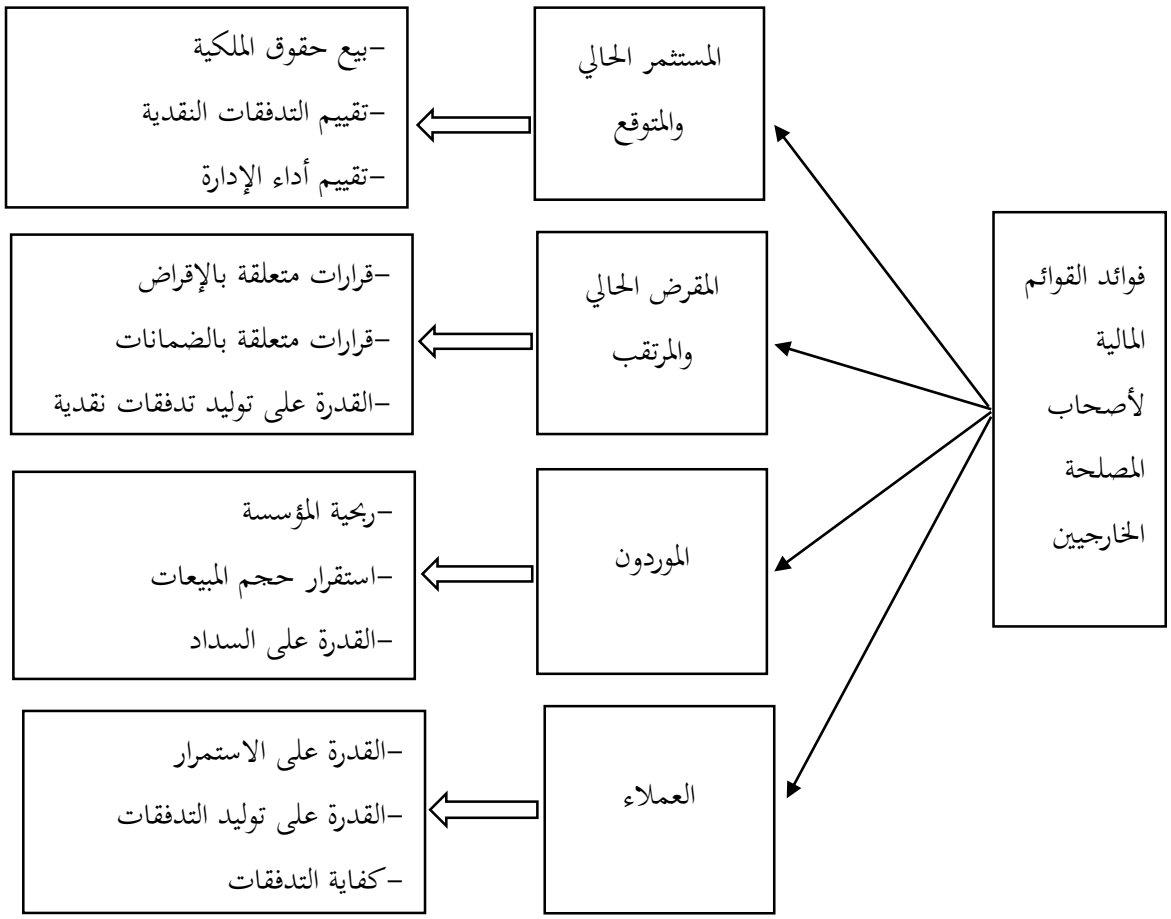
5-الجمهور

يهتم الجمهور بمساهمة المؤسسة تجاه المجتمعات التي تعمل فيها، وتحديثات المسؤولية الاجتماعية لها، وسجلها البيئي، وما إلى ذلك.[2]

فوائد للقوائم المالية لأصحاب المصلحة الخارجيين

تستخدم القوائم المالية من قبل أصحاب مصلحة خارجيين كل حسب حاجته منها، والشكل الموالي يبين مختلف هذه الاستخدامات والفوائد التي تتيحها لهم.

الشكل رقم 2-5: فوائد القوائم المالية لأصحاب المصلحة الخارجيين



المصدر: قسوم، حنان. مرجع سابق. ص 50

[1] بن خليفة، بلقاسم. مرجع سابق. ص 142

[2] Felix I. Lessambo. Financial Statements Analysis and Reporting. Op.Cit. P 22

من الشكل رقم 2-5 نستنتج أن لأصحاب المصلحة الخارجيين عدة فوائد واستخدامات يتحصلون عليها من القوائم المالية، المستثمر الحالي والمتوقع تمكنه القوائم المالية من معرفة ما إذا كان سيواصل الاستثمار في المؤسسة أو يقوم ببيع حصته، كذلك تقييم التدفقات النقدية للمؤسسة وكذا كفاءة مجلس الإدارة بها. أما فيما يتعلق بالمقرض الحالي والمرتقب، فالقوائم المالية تعطيهم معلومات تمكنهم من اتخاذ قرارات منح القروض من عدمها، والضمانات التي تبني عليها قرارات منح القرض وكذا تمكنهم من معرفة قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية تسمح لهم بسداد القروض المترتبة عليهم.

تمكن القوائم المالية الموردين من معرفة ربحية المؤسسة واستقرار حجم المبيعات المقدمة لها، إضافة إلى قدرتها على السداد. أما العملاء فتكون فائدتهم من القوائم المالية هي معرفة قدرة المؤسسة التي يتعاملون معها على الاستمرار ومدى توليدها لتدفقات نقدية تمكنها من ذلك.

المبحث الثاني: إعداد وقياس عناصر القوائم المالية

تعد القوائم المالية وفقا لعدة اعتبارات ومحددات يجب احترامها عند اعداد هذه القوائم وتبويب عناصرها التي يتم قياسها بعدة طرق مختلفة، كما أن هذه العناصر تتسم بمجموعة من الصفات تجعلها أكثر نفعية ما يجعل القوائم المالية قادرة على تحقيق الأهداف المرجوة منها وتقديم أكبر قدر من المعلومات المفيدة للمستخدمين وأصحاب المصلحة.

المطلب الأول: إعداد القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية تلخيصا للعمليات المحاسبية التي قامت بها المؤسسة خلال السنة، ويتم إعدادها من خلال احترام العديد من الفروض وتطبيقا لمحددات تمكن من إعداد قوائم مالية ذات جودة.

أولا: فروض أعداد القوائم المالية

يتم إعداد القوائم المالية بحسب ما نصت عليه المعايير الدولية للتقرير المالي وعلى أساس فروض قاعدية لا تلتزم المؤسسة بالإفصاح عنها في حال احترامها، أما في الحالة المغايرة سوء كانت مخالفتها كلية أو جزئية، تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن حالة عدم اتباع الفروض بالقوائم المالية، إضافة إلى الإبلاغ عن الدواعي التي أدت إلى ذلك. وتشمل افتراضات إعداد القوائم المالية ما يلي:

أ–الإستحقاق

تلتزم المؤسسة عند إعداد القوائم المالية باعتماد أساس الإستحقاق، بحيث تقوم بتسجيل والاعتراف بالأحداث المحاسبية عند حدوثها، كما تظهر بالقوائم المالية سواء كانت الحركة النقدية قد حدثت فعلا أم لا.

ب–الثبات

تحرص المؤسسة على اتباع سياسات ثابتة عند اعدادها لقوائمها المالية خلال سنوات نشاطها، إلا أنها يمكن أن تحدث تغييرات عليها وهذا تبعا للتغيرات التي تطرأ على القوانين أو المعايير المحاسبية، على أن

تفصح المؤسسة عن السياسات الجديدة المتبعة ومدى تأثيرها على القوائم المالية والأسباب التي دفعتها إلى تبني هذا التغيير.[1]

ج–الإستمرارية

تعد المؤسسة قوائمها المالية على أساس الإستمرارية، أي أن نشاطها مستمر وليس لها نية لإيقاف النشاط أو التصفية، وهذا من خلال تقييم أداء المؤسسة ومدى قدرتها على الإستمرار على مدى فترة لأكثر من اثني عشرة سنة القادمة، آخذة في الحسبان جميع المعلومات المتوفرة التي تعطيها نظرة مستقبلية تمكنها من استنتاج الإستمرار كدراسة ربحية المؤسسة الحالية والمتوقعة مستقبلا والعوامل المؤثرة فيها، أو مصادر التمويل وغيرها من المتغيرات.

د–الأهمية النسبية

تعرض البنود ذات الأهمية النسبية منفصلة في القوائم المالية، أما التي تكون أهميتها منخفضة فتجمع مع مثيلاتها في الأهمية من البنود ولا يلزم عرضها بشكل منفصل.[2]

هـ–المقاصة

حسب البند 32 من معيار الحاسبة الدولي رقم 1 عرض القوائم المالية IAS 1، لا تجري المؤسسة مقاصة بين الأصول والإلتزامات، أو بين الدخل والمصروفات ما لم يطلب منها أو يسمح لها بموجب معيار دولي للتقرير المالي.[3] لذا وجب عرض كل من الأصول والإلتزامات بشكل منفصل وكذلك الإيرادات والمصروفات تعرض منفصلة وهذا لعدم التأثير على قدرة مستعملي القوائم المالية على استيعاب المعاملات وتقييم التدفقات النقدية للمؤسسة.[4]

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي. مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل. بدون دار نشر.2004. ص 11

[2] أمين السيد أحمد لطفي. إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة. مصر: الدار الجامعية، 2008. ص 97-98

[3] IFRS Foundation. IAS 1 Presentation of Financial Statements. من موقع https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf standards/english/2022/issued/part-a/ias-1-presentation-of-financial statements.pdf?bypass=on اطلع عليه بتاريخ 2022/12/17

[4] أمين السيد أحمد لطفي. إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة. مرجع سابق. ص 99

ثانيا: محددات إعداد القوائم المالية

حتى تعد المؤسسة قوائمها المالية لتقدم معلومات مفيدة لمستخدميها، هناك اعتبارات يجب عليها مراعاتها والتقيد بها وهي:

1-الحيطة والحذر

يتم اعداد القوائم المالية وفقا لمبدأ الحيطة والحذر كنتيجة لعدم اليقين والشك المترتب عن القيام ببعض المعاملات، إلا أنه لا يجب جعل هذا المبدأ كغطاء لتكوين احتياطات سرية[1]. وقد نص النظام المحاسبي المالي أيضا على هدا المبدأ من خلال المادة 14 من المرسوم 156-08 التي نصت أيضا على عدم المبالغة في تقدير قيمة الأصول والإيرادات وكذلك عدم التقليل من قيمة الخصوم والأعباء، إضافة إلى عدم تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها كنتيجة لتطبيق هذا المبدأ[2].

2-تغليب الجوهر الاقتصادي على المظهر القانوني

حتى تقدم القوائم المالية معلومات ذات موثوقية يجب أن تكون معبرة بصدق عن الوقائع الاقتصادية التي من شأنها تقديم الدعم على اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وهذا من خلال عرض المعلومات المالية بناءا على جوهرها الاقتصادي وليس شكلها القانوني خاصة وأن الجوهر الاقتصادي للعمليات لا يتوافق دائما مع شكلها القانوني، لهذا وجب تغليب الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني من أجل إعطاء معلومات صادقة وذات موثوقية[3]. ومن أمثلة هذا عقود الإيجار-تمويل التي تعبر عن أصول ثابتة تربط بين مستأجر للأصل لا يملكه ولكن يستخدمه بشكل دائم، ومؤجر يحوز على الأصل إلا أنه لا يستفيد من المنافع الاقتصادية له. ووفقا لمبدأ تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني فالمستأجر يمكنه تسجيل واهتلاك الأصل في قوائمه المالية عند استغلاله ضمن إطار هذا العقد بالرغم أنه لا يملكه قانونا[4]. وهذا ما

[1] بن خليفة، بالقاسم. مرجع سابق. ص 146

[2] المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المؤرخ في 2008/05/28، المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، 2008، المادة 14.

[3] مداحي، عثمان. مرجع سابق. ص 233

[4] قيرة، عمر. "أثر تبني مبدأ أولوية الجوهر على الشكل في المحاسبة على عقود الإيجار-تمويل على التوازن المالي وتكلفة التمويل". المجلة الجزائرية للدراسات المالية والمصرفية. المجلد 06-العدد 01. (الجزائر: جوان 2020)، ص 110

نص عليه أيضا النظام المحاسبي المالي ضمن الملحق رقم 03 من القرار 23 الصادر في 2008/07/26 حيث نص على أن المعاملات والأحداث تدرج في الدفاتر المحاسبية وتعرض في القوائم المالية وفقا لواقعها الاقتصادي وليس فقط على أساس شكلها القانوني[1].

3-الأهمية النسبية

يراعى عند إعداد القوائم المالية تطبيق مبدأ الأهمية النسبية كأساس على ما يجب الإفصاح عنه نظرا للعدد الكبير من المعلومات وصعوبة تعامل المستخدم مع هذا الحجم من المعلومات التفصيلية[2]. حيث تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان لها تأثير محتمل على قرارات مستخدمي القوائم المالية إذا ما تم تحريفها أو تعتيمها[3]. وقد تطرق النظام المحاسبي المالي إلى مفهوم الأهمية النسبية ضمن الملحق رقم 03 السالف الذكر.

عند تحديد درجة الأهمية النسبية يراعى جانبان هما:[4]

أ-الجانب الكمي: يرى مجلس معايير المحاسبة المالية أن طبيعة الحكم على الحدث أنه ذو أهمية نسبية مبني على أساس كمي، فحذف أو عدم التوضيح الجيد لبند ما في القوائم المالية يعتبر ذو أهمية إذا كان حجم هذا البند يؤثر على قرار مستخدمي القوائم المالية. وعليه يكون البند ذو أهمية نسبية تستلزم الإفصاح عنه بالنظر إلى حجمه وطبيعته وباحتساب الظروف المحيطة أيضا.

ب-الجانب النوعي: وفقا لهذا الجانب فإن البند قد تكون له أهمية نسبية كنتيجة لأسباب نوعية بالرغم من صغر مبلغه أو حجمه. وترى الجمعية الأمريكية للمحاسبة أن الأهمية النسبية للبنود النوعية تحدد وفقا لعنصرين هما أولا حالة الأهمية النسبية الكامنة للحدث، حيث أنه يمكن أن تقع أحداث يكون ذات أهمية

[1] القرار 23 المؤرخ في 2008/07/25. يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 2009، الملحق 03. ص 88.

[2] مداحي، عثمان. مرجع سابق. ص 229

[3] بوعظم، منير. غزي، محمد العربي. "أسس ومتطلبات الإفصاح عن القوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولي رقم (01)". مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 07-العدد 01، (جامعة قسنطينة 2: مارس 2021). ص 100

[4] مداحي، عثمان. الرجع نفسه. ص 230-231

نسبية بغض النظر عن مبلغها وعادة ما تكون أحداث غير عادية كالمصاريف الناشئة عن خسائر الزلازل وغيرها، ويجب الإفصاح عن كل بند غير عادي بشكل منفصل.

أما الحالة الثانية فهي حالة التأثير المعاكس للبند على القوائم المالية، حيث يكون البند ذو أهمية نسبية إذا كان يؤثر بشكل عكسي على القائمة المالية الواقع بها ويجب الإفصاح عنه بشكل مفصل وسليم.

ثالثا: اعتبارات إعداد القوائم المالية

من أجل إعداد قوائم مالية متوافقة وما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية، فإنه لابد من عدة اعتبارات يجب مراعاتها والانطلاق منها ومن أهمها ما يلي[1]:

- وجوب عرض القوائم المالية بما يتناسب مع تحقيق العدالة في العرض؛
- الإفصاح عن مدى توافق القوائم المالية مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية؛
- الإفصاح عن أية مخالفات لما تنص عليه متطلبات معايير المحاسبة الدولية وإظهار الأثر المالي لتلك المخالفات؛
- اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية بما يتوافق مع ما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية؛
- الإفصاح عن المعلومات المقارنة؛
- تحديد عناصر القوائم المالية بشكل واضح والعرض الصحيح لمعلومات التالية:

أ–اسم المؤسسة المصدرة للقوائم المالية؛

ب–تبيان ما إذا كانت القوائم المالية لمؤسسة واحدة أو مجموعة من المؤسسات؛

ج–تاريخ القائمة والفترة التي تغطيها؛

د–عملة القوائم المالية.

[1] القاضي، حسين. مأمون حمدان. مرجع سابق. ص 359-360

المطلب الثاني: قياس عناصر القوائم المالية

تعتبر قيم عناصر القوائم المالية أساسا مهما لاستخراج المعلومات المالية التي يعتمد عليها مستخدموها في اتخاذ قراراتهم، لذا وجب قياس هذه العناصر بالطرق المناسبة. فالقياس الصحيح لعناصر القوائم المالية يعطيها أكثر موثوقية وصدق ويجعلها أكثر فائدة لمستخدميها. وقد عرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية القياس المحاسبي على أنه "عملية تحديد المبلغ النقدي الذي يتم الإعتراف به والإفصاح عن عناصر الوضعية المالية للمؤسسة ضمن قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وهذا بالاعتماد على طرق قياس محددة".[1] بمعنى أنه توجد عدة أساليب لقياس عناصر القوائم المالية والتي نذكرها كما يلي:

1-التكلفة التاريخية

تعطي هذه الطريقة معلومات نقدية حول عناصر القوائم المالية وهذا بناءا على سعر المعاملة أو الحدث الذي أظهر هذه العناصر، فالتكلفة التاريخية للالتزام عند تحمله أو وقوعه هي القيمة المستلمة المقابلة للحدث مطروحا منها تكاليف المعاملة، أما التكلفة التاريخية للأصل هي تلك التكلفة التي تتحملها المؤسسة عند شراء أصل أو انشائه مضافا إليها تكاليف العملية (الاقتناء أو الإنشاء)[2]. أما إذا تحصلت المؤسسة على الأصل مجانا فإنه يسجل على أساس القيمة التي يباع بها، وإذا كان الأصل منتجا فهو يسجل بحسب تكلفة إنتاجه[3]. ووفقا لمبدأ التكلفة التاريخية لا يتم الاعتراف بأي ارتفاع أو انخفاض في قيمة الأصل أو الالتزام الناجم عن تغيرات الأسعار وكذا تغير القدرة الشرائية للنقود[4].

---

[1] موازين، عبد المجيد. بربري، محمد أمين. "القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي". الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية أ/ قسم العلوم الإقتصادية والقانونية. العدد 19. (جامعة الشلف: جانفي 2018)، ص 58

[2] IFRS Foundation. Conceptual Framework for Financial Reporting. 2018. Paragraph 6.4 and 6.5 https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdfstandards/english/2021/issued/part-a/conceptual-framework-for-financial-reporting.pdf تاريخ الاطلاع: 2023/03/27

[3] قوادري، عبلة. "أثر استخدام التكلفة التاريخية في القياس على جودة المعلومات المحاسبية –دراسة استقصائية لمهنيي المحاسبة في الجزائر-". مجلة أبعاد اقتصادية. المجلد 08، العدد 1. (جامعة بومرداس:2018)، ص 244

[4] قوادري، عبلة. "دراسة مقارنة بين بديلي القياس المحاسبي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة دراسة استقصائية". مجلة الاقتصاد الصناعي. العدد 14(2). (جامعة باتنة:2018)، ص 95

وقد تم التطرق لطريقة التكلفة التاريخية في القانون الجزائري من خلال المادة 16 من المرسوم التنفيذيّ رقم 08 -156[1]، حيث نصت هذه المادة على أن تقيد وتعرض في القوائم المالية كل من عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء على أساس تكلفتها التاريخية، أي بقيمتها عند تاريخ معاينتها، وعدم الأخذ في الحسبان آثار التغير في سعر الصرف أو تطور القدرة الشرائية للعملة.

2-القيمة العادلة

ظهر مصطلح "القيمة العادلة" لأول مرة ضمن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS سنة 1982، ولكنه بدأ يكتسب أهمية أكبر بين عامي 1998 و2000. وفي شهر ماي 2011، تم إصدار المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS13 "قياس القيمة العادلة ."والذي كان يهدف قبل كل شيء إلى تقديم آلية لتحديد القيمة العادلة عند الضرورة أو المسموح بها وفقًا لمتطلبات المعايير الأخرى. أين قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتوحيد جميع الإرشادات الخاصة بقياس القيمة العادلة في معيار واحد[2].

عرفت القيمة العادلة وفقا لهذا المعيار على أنها[3] "السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل أو دفعه لتحويل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس." حيث يجب على المؤسسة عند قياس القيمة العادلة تحديد كل ما يلي[4]:

- الأصل أو الالتزام الخاضع للقياس؛

- التقييم المناسب لقياس الأصل غير المالي بما يتناسب مع أعلى وأفضل استخدام له؛

- السوق الرئيسي (أو الأكثر فائدة) للأصل أو الالتزام.

- طريقة التقييم المناسبة للقياس، مع الأخذ في الحسبان توفر البيانات التي تعتبر المنطلق الذي سيستخدمه المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام.

[1] المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المؤرخ في 2008/05/28، مرجع سابق. ص 12

[2] Tkachuk, N. "Historical Cost and Fair Value: Advantages, Disadvantages, Application". Journal of History Culture and Art Research. Vol. 8, No. 1, March 2019. P 178

[3]IFRS Foundation. IFRS 13 : Fair Value Measurement. Paragraph 9
https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/ifrs-13-fair-value-measurement.pdf2023/05/14 : تاريخ الاطلاع

[4] IFRS Foundation. IFRS 13 : Fair Value Measurement. Op.cit. Paragraph B2

تستخدم ثلاث مستويات من البيانات عند تحديد القيمة العادلة، يعتبر المستوى الأول الأكثر موصى به نظرا لتطابق الموجودات والمطلوبات في الأسواق النشطة في تاريخ التقييم. فلا يلزم إجراء أي تعديل على قيمة الأصل أو الإلتزام. ينطبق هذا بشكل أساسي على الأصول والإلتزامات المالية المدرجة، وتعتبر التكلفة المحسوبة على أساس البيانات في هذا المستوى هي الأكثر موثوقية، لأن هذه البيانات تتميز بأنها سهلة التحقق ولا تحتاج إلى أي تعديل أو حكم مهني.

يعتبر المستوى الثاني سوقا يوفر أسعارًا لأصول أو التزامات غير متطابقة، إلا أنه يمكن ملاحظتها استنادًا إلى معلومات عامة كأسعار العقارات مثلا، ويمكن لأي شخص مهتم التحقق منها بسهولة. عند القيام بتحديد القيمة العادلة، يجب أن تعدل الأسعار وفقا لأحكام مهنية مع الأخذ في الحسبان خصائص الأصل أو الإلتزام.[1]

أما المستوى الثالث فهو المستوى الأقل توصية لتميز البيانات المتعلقة بالأصل أو الخصم به بأنها غير قابلة للرصد، وتستخدم عندما لا تتوفر معطيات عن أسعار السوق، حيث يتم تحديدها اعتمادا على المعلومات المتوفرة عن الافتراضات التي سيستعملها المشاركون في السوق لتحديد سعر الأصل أو الالتزام[2].

3-القيمة الحالية

تقيد الأصول بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية التي يتوقع الحصول عليها من الأصل في المسار العادي للنشاط. أما الخصوم فهي تقيد بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة المتوقع طلبها لتسوية الالتزام في المسار العادي للنشاط[3].

[1] Tkachuk, N. Op.cit. p 179

[2] شلغام، هشام. محمد زرقون. " دراسة مدى ملائمة العوامل المؤسسية لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية -دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية والمالية وعينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين (2018) -". المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية. المجلد 7 العدد 1. (جامعة قاصدي مرباح ورقلة: 2021). ص 37

[3] الجعارات، خالد. محمود الطبري. "مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية إبان الأزمة المالية العالمية". مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة. العدد 34. (بغداد:2013)، ص 239

4-القيمة القابلة للتحقق

تقيد الأصول بمبلغ النقدية أو ما يعادلها والتي بالإمكان الحصول عليها نتيجة لبيع الأصل في الوقت الحاضر ووفقا للظروف العادية. أما الالتزامات فتقيد بمبلغ السداد الغير مخصوم من النقدية أو ما يعادلها المتوقع من المؤسسة دفعه لسداد الالتزام في إطار النشاط العادي لها.[1]

5-التكلفة الجارية

التكلفة الجارية للأصل هي التكلفة التي يتم تكبدها لاقتناء أصل أو أصل مكافئ في تاريخ القياس، وهي تعبر عما سيتم دفعه في تاريخ القياس بالإضافة إلى تكاليف المعاملة التي سيتم تكبدها في نفس التاريخ. أما التكلفة الحالية للالتزام فهي المقابل الذي سيتم استلامه مقابل التزام معادل في تاريخ القياس مطروحًا منه تكاليف المعاملة التي سيتم تكبدها في ذلك التاريخ[2].

المطلب الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المالية

تعد القوائم المالية للاستخدام العام، لذا من المهم أن تكون المعلومات المالية المدرجة بها ذات أهمية وأكثر إفادة لمستخدميها، ومن أجل هذا الهدف فإن المعلومات المالية المفيدة تتسم بعدة خصائص تتمثل في:

1-الملاءمة

يقصد بالملاءمة أن تكون البيانات المالية المدرجة بالقوائم المالية ملائمة هي والقرار المتخذ على أساسها، كما أنها تتسم بالنسبية لأن الملاءمة تختلف باختلاف القرار المراد اتخاذه أي أنها يمكن أن تكون ملائمة لقرار بينما لا تلائم آخر. وبالتالي فالبيانات المالية في هذه الحالة تكون ذات أهمية إذا كانت لها القدرة على تغيير القرارات المتخذة وجعلها مختلفة في حالة عدم استخدامها. تستخدم المعلومة المالية الملائمة أيضا في

[1] بن خليفة، بالقاسم. مرجع سابق. ص 163

[2] IFRS Foundation. Conceptual Framework for Financial Reporting. Op.Cit. paragraph 6.21

تتبع القرارات المتخذة في الماضي، فهي إذًا تؤكد التوقعات السابقة أو تعدلها، وبعدها تستعمل لتوقع الأحداث المستقبلية.

ترتبط الملاءمة أيضا بعامل الزمن، فعنصر الزمن مهم لأن المعلومات المالية تكون ذات أهمية في حال توفيرها في الوقت المناسب، بينما تفقد هذه الأهمية في حال توفيرها في وقت متأخر[1].

2-المصداقية

كلما كانت المعلومات المالية خالية من الأخطاء والتحيز ومعروضة بشكل صادق كانت تتصف بالمصداقية، ونقول عن معلومة مالية أنها ذات مصداقية إذا توفرت على الخصائص التالية:

أ-القابلية للتحقق: تعني هذه الخاصية أن القوائم المالية يمكن مراجعتها من العديد من المدققين وأنهم يتوصلون إلى درجة عالية من الاتفاق مع استخدام نفس طرق القياس. أما في حال وصولهم إلى نتائج مختلفة فإن المدققين لا يمكنهم ابداء رأيهم حولها وتعتبر القوائم المالية غير قابلة للتحقق منها.

ب-الصدق في العرض: المراد من هذه الخاصية هو وجوب وجود تطابق بين المعلومات المالية والموارد والأحداث التي تعرضها، أي مطابقة الأرقام المدرجة بالقوائم المالية للواقع. أما إذا كانت الأرقام مخالفة للواقع فيعتبر عرض القوائم المالية غير صادق.

ج-الحياد: تكون المعلومات المالية تتسم بالحياد إذا كانت غير منتقاة بتفضيل إحدى الأطراف المستفيدة منها دون غيرها من الأطراف، فالمعلومة المالية الصادقة يجب ألا تتسم بالتحيز حتى يثق بها مستخدمو القوائم المالية ويعتمدوا عليها.[2]

3-القابلية للفهم

حتى تكون المعلومات المالية سهلة الفهم يجب أن تكون واضحة ويمكن للمستخدمين الذين لهم معرفة بالأنشطة الاقتصادية والمحاسبة فهمها بسهولة، كما أن هذه الخاصية لا تنشأ إلا من خلال تصنيف

[1] الحاسي، جمعة خليفة. سالم محمد بن غريب. محمد مفتاح بيت المال. المحاسبة المتوسطة. بيروت: دار النهضة العربية للطباعة والنشر.1996. ص 59-60

[2] سمية أمين علي، وآخرون. المحاسبة المتوسطة. الجزء الأول. كلية التجارة: جامعة القاهرة. 2019. ص 13-14

المعلومات المالية وتقديمها بشكل دقيق لتجعل جميع الظواهر قابلة للفهم مهما كامت معقدة، لهذا فأن القوائم المالية بدون معلومات مالية قابلة للفهم وواضحة تعتبر قوائم مضللة وناقصة[1].

4-القابلية للمقارنة

بغية تقييم أدائها، تعتمد المؤسسة على إجراء المقارنات بين المؤشرات المتحصل عليها من قوائمها المالية المتعلقة بعدة سنوات، أو مقارنة بمؤشرات مؤسسات أخرى تعمل في نفس النشاط الاقتصادي وتتبع نفس الطرق المحاسبية. لذا وجب أن تكون المعلومات المالية بالقوائم المالية تتمتع بهذه الخاصية لتسهيل بلوغها الهدف المنشود منها وتحقيق المقارنات.[2]

[1] كريم منصور علي حسوبة. وآخرون. المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. كلية التجارة: جامعة القاهرة. 2022. ص 31

[2] صافي فلوح، وآخرون. تحليل القوائم المالية. منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد. 2008-2009. ض 28

المبحث الثالث: عرض القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري

تعرض القوائم المالية وفقا لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي IAS1 الذي نص على ما يجب أن تحتويه القوائم المالية من عناصر وكيفية ترتيبها وتبويبها، كما جاء النظام المحاسبي المالي الجزائري أيضا بشروحات حول القوائم المالية، شكلها وكيفية عرضها وما يجب أن تحتويه كل قائمة من بنود وفقا للتشريع الجزائري.

المطلب الأول: نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 "عرض القوائم المالية"

تمثل القوائم المالية المعدة للاستخدام العام وسيلة لإيصال المعلومات الضرورية لأصحاب المصلحة لمساعدتهم على اتخاذ قراراتهم، لذا وجب تبويبها وعرضها بشكل يسمح لهم من قراءتها وفهمها، لذا عمد مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على إصدار معيار المحاسبة الدولي IAS1 " عرض القوائم المالية" ليبين من خلاله أسس تبويب وعرض هذه القوائم.

أولا: هدف المعيار

يقدم هذا المعيار وصفا لأساس عرض القوائم المالية ذات الغرض العام لضمان إمكانية مقارنتها مع القوائم المالية للمؤسسة للفترات السابقة وأيضا مع القوائم المالية للمؤسسات الأخرى. كما يحدد المتطلبات العامة لعرض القوائم المالية، والمبادئ التوجيهية لهيكلها والمتطلبات الدنيا لمحتواها[1].

أي أن هذا المعيار مبني على الأهداف الأساسية التالية[2]:

- تحديد الأساس لعرض القوائم المالية ذات الغرض العام للمؤسسة لمعرفة مدى قابليتها للمقارنة مع قوائمها المالية للسنوات السابقة ومع القوائم المالية للمؤسسات الأخرى؛
- تحديد الإطار العام لعرض القوائم المالية، مع تحديد أشكالها وكيفية إعدادها وخصائصها، مع تحديد الحد الأدنى من البنود الواجب عرضها بها؛

[1] IFRS Foundation. IAS1 " presentation of financial statements". p A978 available on https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-a/ias-1-presentation-of-financial-statements.pdf?bypass=on seen on 10/06/2022

[2] بن خليفة، بلقاسم. مرجع سابق. ص 166-167

- بيان السياسات المحاسبية الواجب اتباعها عند إعداد القوائم المالية وكذا كيفية تصنيف البنود بها؛
- تبيان الخصائص النوعية التي يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية.

ثانيا: نطاق المعيار

يتم تطبيق هذا المعيار وفقا لما يلي:[1]

- يجب على المؤسسة أن تطبق هذا المعيار في إعداد وتقديم القوائم المالية ذات الغرض العام وفقًا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRS) .
- تحدد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح لمعاملات محددة وأحداث أخرى.
- لا ينطبق هذا المعيار على هيكل ومحتوى القوائم المالية المرحلية المختصرة المعدة وفقًا لمعيار المحاسبة الدولي 34 "التقارير المالية المرحلية". إلا أنه تنطبق الفقرات من 15 إلى 35 على هذه القوائم المالية. ينطبق هذا المعيار بالتساوي على جميع المؤسسات، بما في ذلك تلك التي تعرض قوائم مالية موحدة وفقًا للمعيار الدولي للتقارير المالية IFRS10 القوائم المالية الموحدة وتلك التي تقدم قوائم مالية منفصلة وفقًا لمعيار المحاسبة الدولي IAS27 "البيانات المالية المنفصلة".
- يستخدم هذا المعيار مصطلحات مناسبة للمؤسسات ذات الطابع الربحي، بما في ذلك مؤسسات أعمال القطاع العام.

ثالثا: التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي 1: عرض القوائم المالية

عرف معيار المحاسبة الدولي IAS 1 عدة تعديلات وتحسينات على مر السنوات بغية الوصول إلى إطار عام لعرض القوائم المالية خال من العيوب يمكن من توفير أكبر قدر من المعلومات المفيدة لأغراض المقارنة للمستثمرين وأصحاب المصلحة التي تمكنهم من اتخاذ القرارات الصائبة. والجدول التالي يمثل أهم المراحل التي مر بها المعيار.

[1] IFRS Foundation IAS1 " presentation of financial statements .Op.Cit. p A978

الجدول رقم 2-1: التطور التاريخي للمعيار IAS1 عرض القوائم المالية

السنة	التطور	التعليقات
مارس 1974	عرض مشروع E1: المتعلقة بالإفصاح عن السياسات المحاسبية	
جانفي 1975	إصدار معيار المحاسبة الدولي رقم1 (IAS1) الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية	يطبق للفترات التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 1975
جوان 1975	عرض مشروع E5: المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية المنشورة	
أكتوبر 1976	المعيار المحاسبي الدولي 5(IAS5): المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية الصادرة	يطبق للفترات التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 1975
جويلية 1978	تم نشر مسودة E14: الأصول المتداولة(الجارية) والخصوم المتداولة	
نوفمبر 1979	إصدار معيار المحاسبة الدولي 13(IAS13): عرض الأصول المتداولة والخصوم المتداولة	يطبق ابتداءا من 01 جانفي 1981
1994	مراجعة المعايير IAS 1، IAS 5 وIAS 13	
جويلية 1996	عرض مضروع E53: عرض القوائم المالية المنشورة	
أوت 1997	تم إصدار معيار المحاسبة الدولي1 (IAS1) : عرض القوائم المالية (1997) (يحل محل (1975) IAS 1، IAS 5، و IAS 13(1979))	يطبق ابتداءا من 1 جويلية 1998
18 ديسمبر 2003	تم إصدار معيار المحاسبة الدولي IAS1 "عرض البيانات المالية" (2003)	يطبق ابتداءا من 1 جانفي 2005

18أوت 2005	تم تعديل على معيار المحاسبة الدولي IAS 1 الإفصاح عن رأس المال	يطبق ابتداءا من 1 جانفي 2007
16مارس 2006	مسودة التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي IAS1: نشر عرض منقح	الموعد النهائي للتعليق على المسودة 17جويلية 2006
22 جوان 2006	نشر مسودة حول الأدوات المالية القابلة للدفع بالقيمة العادلة والالتزامات الناشئة عن التصفية	الموعد النهائي للتعليق 23 أكتوبر 2006
6 سبتمبر 2007	إصدار معيار المحاسبة الدولي IAS 1، عرض البيانات المالية (2007)	ساري المفعول ابتداءا من 1 جانفي 2009
22 ماي 2008	معدل بالتحسينات السنوية على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS 2007 (تصنيف المشتقات على أنها متداولة أو غير متداولة)	يطبق ابتداءا من 1 جانفي 2009
16 أفريل 2009	معدل بالتحسينات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS لعام 2009 (تصنيف الالتزامات على أنها متداولة)	يطبق ابتداءا من 1 جانفي 2010
6 ماي 2010	معدل بالتحسينات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS 2010 (توضيح بيان التغيرات في حقوق الملكية)	يطبق ابتداءا من 1 جانفي 2011
27 ماي 2010	نشر مسودة ED / 2010/5 عرض بنود الدخل الشامل الآخر	الموعد النهائي للتعليق 30 سبتمبر 2010
16 جوان 2011	معدل بعرض بنود الدخل الشامل الآخر	يطبق ابتداءا من 1 جويلية 2012
17 ماي 2012	معدل من خلال دورة التحسينات السنوية	يطبق ابتداءا من 1 جانفي 2013

	2009-2011 (معلومات مقارنة)	
18 ديسمبر 2014	تم تعديله بواسطة مبادرة الإفصاح (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي IAS1)	يطبق ابتداءا من 1 جانفي 2016
31 أكتوبر 2018	تم تعديله من خلال تعريف الأهمية النسبية (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي IAS1 ومعيار المحاسبة الدولي IAS8)	يطبق ابتداءا من 1 جانفي 2020
23 جانفي 2020 15 جويلية 2020	تم تعديله من خلال تصنيف الالتزامات على أنها متداولة أو غير متداولة (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي 1) يؤجل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB التاريخ الفعلي لتصنيف الالتزامات على أنها متداولة أو غير متداولة (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي 1) إلى 1 جانفي 2022	يطبق ابتداءا من 1 جانفي 2022 التاريخ الفعلي الجديد لتعديلات يناير 2020 هو الآن 1 جانفي 2023
31 أكتوبر 2022	نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) "الالتزامات غير المتداولة مع التعهدات (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي 1)" لتوضيح كيفية تأثير الشروط التي يجب أن تلتزم بها المؤسسة في غضون اثني عشر شهرًا بعد فترة التقرير على تصنيف الالتزام.	ساري المفعول ابتداءا من 1 جانفي 2024؛ تم أيضًا دفع التاريخ الفعلي لتعديلات جانفي 2020 إلى 1 جانفي 2024

Source : IAS 1 — Presentation of Financial Statements
Available on : https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias1 Seen on 04/06/2023

المطلب الثاني: عرض محتوى القوائم المالية

تعد المؤسسة الاقتصادية قوائمها المالية، والتي من خلالها تجمع كل المعلومات المالية ذات الصلة بطريقة منظمة وفي شكل يسهل فهمه. وقد نصت المادة 25 من القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي أن القوائم المالية تتضمن ما يلي:

- الميزانية؛
- حساب النتائج؛
- جدول سيولة الخزينة؛
- جدول تغير الأموال الخاصة؛
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.[1]

أولا-الميزانية

تظهر الميزانية أصول وخصوم وحقوق ملكية أصحاب المؤسسة في لحظة زمنية معينة عادة ما تكون تاريخ إعداد الميزانية، التي يمكن أن تسمى أيضا قائمة المركز المالي أو الوضع المالي. فالميزانية إذاً تبين أرصدة حسابات المؤسسة في لحظة أو تاريخ معين، فهي أشبه بالصورة الفوتوغرافية التي نظهر ملامح صاحبها عند التقاطها.[2] وتتكون الميزانية من عدة عناصر نذكرها كما يلي:

أ-الأصول

تعبر الأصول عن مجموع الوسائل التي تحوزها المؤسسة والتي تحقق من خلالها مكاسب مستقبلية كنتيجة لاستخدامها في نشاطها، وتقسم الأصول إلى قسمين:

1-أصول غير متداولة

هي تلك الأصول التي يتم استخدامها لفترة زمنية طويلة، والتي يمكن من خلالها توقع استمرار المنافع الاقتصادية لعدد من الدورات المحاسبية مستقبلا كنتيجة عن استعمال تلك الأصول.[3]

[1] قانون رقم 07-11، المؤرخ في 2007/11/25، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، 2007، المادة 25.

[2] الحاسي، جمعة خليفة، سالم محمد بن غريبة، ومحمد مفتاح بيت الله. مرجع سابق. ص 103

[3] فلوح، صافي، وآخرون، تحليل القوائم المالية. مرجع سابق. ص 36

وتكون الأصول الغير متداولة إما ملموسة أو غير ملموسة، حيث أن الهدف الأساسي منها هو مساعدة ودعم المؤسسة على الإستمرار في النشاط، وليس بيعها على المدى القصير. كما أن عملية بيعها أو استبدالها يمثل نشاطا غير اعتيادي بالنسبة للمؤسسة لأنه يتم في فترات طويلة الأجل تتعدى السنة.[1]

2-أصول متداولة

الأصول المتداولة هي تلك الأصول التي تعبر عن النقدية والأصول الأخرى التي يتوقع تحويلها إلى سيولة أو بيعها خلال السنة. حيث يتم عرضها في الميزانية بغية تبيان درجة السيولة، حيث تتمثل الأصول المتداولة في النقدية، المخزون، المدفوعات المقدمة، الأوراق المالية القابلة للتداول وحساب المدينين. ولا نستطيع أن نعتبر هذه البنود كأصول متداولة إذا لم يتوقع تحققها خلال مدة زمنية مقدرة بسنة.[2]

ب-الخصوم

تعبر الالتزامات عن كافة التعهدات المالية على عاتق المؤسسة تجاه الغير، والتي عليها أن تسددها في غضون الفترة أو الفترات المالية القادمة[3]. وتقسم الالتزامات إلى ما يلي:

1-خصوم متداولة

يصنف الخصم على أنه من الخصوم المتداولة إذا تعلق الأمر بالالتزامات الواجب على المؤسسة سدادها خلال سنة واحدة من تاريخ إعداد الميزانية.

2-خصوم غير متداولة

هي خصوم طويلة الأجل يتوقع من المؤسسة سدادها خلال فترة زمنية تفوق السنة[4]. أي أنها لا تسوى خلال الدورة التشغيلية العادية.[5]

---

[1] الحبيطي قاسم، محسن. زياد هاشم يحي. مرجع سابق. ص 43

[2] كيسو، دونالد. جيري ويجانت. المحاسبة المتوسطة. الجزء الأول. ترجمة أحمد حامد حجاج. المملكة العربية السعودية: دار المريخ للنشر، بدون سنة نشر. ص 227-228

[3] الحبيطي قاسم، محسن. زياد هاشم يحي. مرجع سابق. ص 45

[4] سامح محمد رضا رياض أحمد. مرجع سابق.ص 19

[5] كيسو، دونالد. جيري ويجانت. ترجمة أحمد حامد حجاج. مرجع سابق. ص 235

ج–حقوق الملكية

تعبر حقوق ملكية أصحاب المؤسسة عن الناتج المتبقي من طرح مجموع الخصوم من مجموع الأصول، أي أنها حق ملاك المؤسسة بعد سداد كل الالتزامات المترتبة عليهم من حقوق الدائنين.[1]

وتقدم قائمة الميزانية لمستخدميها عدة معلومات مهمة نلخصها فيما يلي:

- توفير المعلومات التي تمكن من تقييم مستوى السيولة في المؤسسة وقدرتها على الالتزام بتسديد خصومها القصيرة الأجل في تاريخ استحقاقها بواسطة أصولها المتداولة؛
- تمكن المستخدمين من الحصول على معلومات تمكنهم من تحديد درجة المرونة المالية للمؤسسة وقدرتها في التأثير في وقت وقيمة التدفقات النقدية التي تعطي للمؤسسة القدرة على مجابهة الالتزامات والفرص الغير متوقعة؛
- اتاحة المعلومات عن ممتلكات المؤسسة في تاريخ معين؛ [2]
- تعطي إمكانية دراسة عناصر رأس المال من خلال العلاقة بين الخصوم طويلة الأجل وحقوق الملكية إضافة إلى قدرة المؤسسة على الاستمرار لأطول فترة؛
- التمكين من دراسة العلاقة بين عناصر الأصول الغير متداولة والخصوم طويلة الأجل من أجل إعطاء معلومات متعلقة بالتدفق النقدي الخارج أي مدفوعات الأموال في المدى الزمني البعيد وأثرها على السيولة في المؤسسة.[3]

ثانيا: قائمة الدخل (حساب النتائج)

تظهر قائمة الدخل تلخيصا لإيرادات ومصروفات المؤسسة خلال دورة مالية معينة، وهي تناج لأعمال المؤسسة من ربح أو خسارة.[4] كما عرفت المادة 34 من المرسوم التنفيذي رقم 08–156 قائمة الدخل (حساب النتائج) كما يلي: يعد حساب النتائج وضعية ملخصة للأعباء والمنتوجات المحققة من

[1] قسوم، حنان. مرجع سابق. ص 88

[2] الصبان، محمد سمير، وآخرون. المحاسبة المالية المتوسطة. الجزء الأول. مصر: كلية التجارة جامعة الإسكندرية، 2018. ص 99–100

[3] الحاسي، جمعة خليفة، سالم محمد بن غريبة، ومحمد مفتاح بيت الله. مرجع سابق. ص 106

[4] فلوح، صافي، وآخرون. مرجع سابق. ص 29

طرف الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية بإجراء عملية الطرح[1]. وتتكون قائمة الدخل من العناصر التالية:

أ-الإيرادات

هي ارتفاع قيمة المنافع الاقتصادية للمؤسسة خلال فترة ما، والتي تتمثل في زيادة في أصول المؤسسة أو انخفاض التزاماتها أو تدفقات داخلة نتيجة لبيع سلع أو تقديم خدمات.[2] أي أن الإيرادات تشمل جميع أنواع الدخول التي تحصل نتيجة للنشاط الرئيسي للمؤسسة أو من أنشطة أخرى.[3]

ب-الأعباء

تمثل الأعباء تكلفة استخدام أو استهلاك السلع أو الخدمات بهدف تحقيق إيرادات، كما تعرف على أنها الانخفاض في الأصول أو الزيادة في الخصوم أو كلا الحالتين معا[4]. كما عرفتها المادة 26 من المرسوم التنفيذي 08-156 على أنها "تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم".[5]

ج-النتيجة الصافية

وفقا للمادة 28 من المرسوم التنفيذي 08-156 السالف الذكر تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية الفارق بين مجموع المنتوجات(الإيرادات) ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية ويكون مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ماعدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء أو المنتوجات .تمثل النتيجة الصافية ربحا عند وجود فائض في المنتوجات عن الأعباء وتمثل خسارة في الحالة العكسية[6].

[1] المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المؤرخ في 2008/05/28، مرجع سابق. ص 14

[2] سامح محمد رضا رياض أحمد. مرجع سابق. ص 19

[3] أمين السيد أحمد لطفي. مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية وإختبارات التفاصيل. مرجع سابق. ص135

[4] الحاسي، جمعة خليفة، سالم محمد بن غريبة، ومحمد مفتاح بيت الله. مرجع سابق. ص 75

[5] المرسوم التنفيذي رقم 08-156. مرجع سابق. ص 13

[6] المرسوم التنفيذي رقم 08-156. مرجع سابق. ص 14

وتكمن أهمية قائمة الدخل فيما يلي:

- تزويد مستعملي القوائم المالية بالمعلومات الكافية التي تمكنهم من اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة؛
- تقييم جدوى الاستثمارات والعوائد الناتجة عنها؛
- تقييم كفاءة وفعالية إدارة المؤسسة؛[1]

ثالثا: قائمة التدفقات النقدية (جدول سيولة الخزينة)

يتم عرض معلومات عن التدفقات النقدية للمؤسسة وبصورة ملخصة في كل من قائمة الدخل والميزانية، فالميزانية تعرض مقتنيات المؤسسة من الأصول الجديدة أو تلك التي تم التخلص منها، وكذا التزاماتها الجديدة أو تلك التي قامت بتسويتها، أما قائمة الدخل فتقدم معلومات عن إيرادات المؤسسة الناتجة عن نشاطها وإن لم تكن كلية على شكل نقد. إلا أن القائمتين لا تقدمان بيان تفصيلي عن كل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للمؤسسة، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى إعداد وعرض قائمة جديدة المتمثلة في قائمة التدفقات النقدية[2].يتم من خلال هذه القائمة تصنيف التدفقات النقدية الداخلة والخارجة وفقًا لما إذا كانت تنبع من أنشطة التشغيل أو الاستثمار أو التمويل، ويقدم تعريفات لكل فئة[3].

ويتمثل الغرض الأساسي من قائمة التدفقات النقدية في توفير المعلومات ذات الصلة حول المقبوضات والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال الفترة. حيث يجب أن تساعد هذه المعلومات في حالة استخدامها مع الإفصاحات والمعلومات ذات الصلة في القوائم المالية الأخرى، المستثمرين والدائنين وغيرهم على:

- تقييم قدرة المؤسسة على توليد صافي التدفقات النقدية المستقبلية الإيجابية؛
- تقييم قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها، وقدرتها على دفع أرباح الأسهم، واحتياجاتها من التمويل الخارجي؛
- تقييم أسباب الفروق بين صافي الدخل والمقبوضات والمدفوعات النقدية المرتبطة به؛

[1] شاهد، الياس. دفرور، عبد النعيم. "الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق نظام المحاسبة المالية ووفق المعايير المحاسبية الدولية-دراسة مقارنة-". مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية. العدد 5 (جامعة أم البواقي: جوان 2016). ص 149-160

[2] أمين السيد أحمد لطفي. إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبية. مصر: الدار الجامعية. 2008. ص 137

[3] Felix I. Lessambo. Financial Statements Analysis, Reporting and Valuation. Op.Cit. P 215

- تقييم التأثيرات على المركز المالي للمؤسسة لكل من معاملاتها الاستثمارية والتمويلية النقدية وغير النقدية خلال الفترة. يجب أن توضح قائمة التدفقات النقدية التغيير خلال الفترة في النقد والنقد المعادل.[1]

وتصنف المقبوضات والمدفوعات النقدية في قائمة التدفقات النقدية إلى ما يلي:

أ-التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

تتضمن أنشطة التشغيل بشكل عام إنتاج وتسليم البضائع وتقديم الخدمات. التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية هي بشكل عام الآثار النقدية للمعاملات والأحداث الأخرى التي تدخل في تحديد صافي الدخل.

تتمثل التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية في:

- المقبوضات النقدية من مبيعات السلع أو الخدمات، بما في ذلك المقبوضات من تحصيل أو بيع الحسابات والأوراق المالية قصيرة وطويلة الأجل المستحقة القبض من العملاء الناشئة عن تلك المبيعات؛
- المقبوضات النقدية من عوائد القروض وأدوات الدين الأخرى للكيانات الأخرى والأوراق المالية الفوائد وأرباح الأسهم؛
- جميع المقبوضات النقدية الأخرى التي لا تنبع من المعاملات المحددة على أنها أنشطة استثمارية أو تمويلية، مثل المبالغ المستلمة لتسوية الدعاوى القضائية. عائدات تسويات التأمين باستثناء تلك التي تتعلق مباشرة بأنشطة الاستثمار أو التمويل، مثل هدم مبنى؛ والمبالغ المستردة من الموردين؛

أما التدفقات النقدية الخارجة لأنشطة التشغيل فهي:

- المدفوعات النقدية للحصول على مواد للتصنيع أو البضائع لإعادة بيعها، بما في ذلك المدفوعات الأساسية على الحسابات والأوراق النقدية قصيرة وطويلة الأجل المستحقة الدفع للموردين لتلك المواد أو البضائع؛
- المدفوعات النقدية للموردين والموظفين الآخرين مقابل سلع أو خدمات أخرى؛
- المدفوعات النقدية للحكومات مقابل الضرائب والرسوم والغرامات والرسوم أو الغرامات الأخرى؛

[1] Felix I. Lessambo. Financial Statements Analysis, Reporting and Valuation. Op.Cit. p 215-216

- المدفوعات النقدية للمقرضين والدائنين الآخرين للحصول على الفائدة؛
- جميع المدفوعات النقدية الأخرى التي لا تنبع من المعاملات المحددة على أنها أنشطة استثمار أو تمويل، مثل المدفوعات لتسوية الدعاوى القضائية، والمساهمات النقدية للجمعيات الخيرية، والمبالغ المستردة النقدية للعملاء[1].

ب–التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية

أنشطة الاستثمار هي أي معاملات تتضمن شراء أسهم أو حقوق ملكية في مؤسسة أخرى أو أسهم أو سندات أو أي ملكية خارجية أخرى للمؤسسة. هذه الأنشطة التي تظهر تزايد أو تناقص الاستثمارات في أصول المؤسسة تضمنت الزيادات أو النقصان في الأوراق المالية القابلة للتسويق، وبيع أو شراء المباني والأراضي، وشراء المعدات[2].

تتمثل التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة الاستثمارية في:

- المتحصلات من عمليات التحصيل أو المبيعات للقروض التي قدمتها المؤسسة وأدوات دين الكيانات الأخرى (بخلاف النقدية المعادلة) التي تم شراؤها من قبل المؤسسة؛
- المقبوضات من مبيعات أدوات حقوق الملكية لمنشآت أخرى ومن عوائد الاستثمار في تلك الأدوات؛
- المقبوضات من مبيعات الممتلكات والمنشآت والمعدات والأصول الإنتاجية الأخرى.

بينما التدفقات النقدية الخارجة لأنشطة الاستثمار هي:

- مدفوعات القروض الممنوحة من قبل المؤسسة والمدفوعات للحصول على أدوات دين لكيانات أخرى (بخلاف النقد المعادل)؛
- المدفوعات للحصول على أدوات حقوق الملكية لمؤسسات أخرى؛
- الدفعات في وقت الشراء أو قبل الشراء أو بعده بفترة قصيرة للحصول على ممتلكات ومنشآت ومعدات وأصول إنتاجية أخرى.[3]

[1] Felix I. Lessambo. Financial Statements Analysis and Reporting. Op. Cit. P 196-197 https://doi.org/10.1007/978-3-319-99984-5
[2] Ronald V. Bucci. Medicine and Business: A Practitioner's Guide. Springer Cham. 2014. P 61 DOI 10.1007/978-3-319-04060-8
[3] Felix I. Lessambo. Financial Statements Analysis, Reporting and Valuation. Op.cit. p 218

ج–التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية

تشمل العناصر المعروضة في هذا المجال الزيادات أو النقصان في الرهون العقارية، وتحويلات النقد إلى المؤسسات الأم أو الفرعية، والتغيرات في أقسام حقوق الملكية في المؤسسة، والتغيرات الأخرى في الديون طويلة الأجل.[1]

تشمل التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التمويلية ما يلي:

- الإيرادات نقدا من عملية اصدار أسهم رأس المال أي الرفع في رأس المال؛
- الإيرادات من إصدار السندات؛
- الحصول على قروض طويلة الأجل.

بينما التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية تتمثل في:

- توزيعات الأرباح نقدا؛
- تسديد السندات نقدا؛
- تسديد الديون طويلة الأجل نقدا.[2]

رابعا: قائمة التغير في حقوق الملكية (جدول تغير الأموال الخاصة)

تعتبر قائمة التغير في حقوق الملكية أو جدول تغير الأموال الخاصة إحدى القوائم الملية التي تعد بهدف اظهار أثر صافي الربح أو الخسارة للمؤسسة والأرباح الموزعة على الملاك والمسحوبات المالية لهم على وضع المؤسسة المالي أثناء الفترة، كما تبين رصيد حقوق الملكية آخر الفترة[3].

وعلى المؤسسة أن توضح بهذه القائمة ما يلي:

- صافي الربح أو الخسارة خلال فترة؛
- بنود الدخل الشامل الأخرى التي لا تؤثر بشكل مباشر على صافي الربح أو الخسارة للأعمال، ولكنها تؤثر على حقوق الملكية، مثل الاحتياطيات، إعادة التقييم أو التغييرات في السياسات المحاسبية؛

[1] Ronald V. Bucci.Op.cit. p 61

[2] الصبان، محمد سمير، وآخرون. مرجع سابق. ص 176

[3] سامح محمد رضا رياض أحمد. مرجع سابق. ص 13

- تسوية بين بداية رصيد حقوق الملكية والرصيد الختامي لكل بند مفصح عنه.

أمثلة على البنود التي سيتم الإفصاح عنها في هذه القائمة هي:

- صافي الربح أو الخسارة المنسوبة إلى المساهمين؛
- الزيادة والنقصان في رأس المال؛
- علاوة الأسهم والاحتياطيات؛
- أسهم الخزينة المشتراة أو المباعة؛
- توزيعات الأرباح؛
- التغييرات في السياسات المحاسبية؛
- تصحيح الأخطاء؛
- آثار التغيرات في القيمة العادلة لبعض الأصول، إلخ.[1]

كما يجب على المؤسسة عرض النقاط التالية في قائمة التغير في حقوق الملكية أو في الإيضاحات:

- العمليات مع أصحاب حقوق الملكية والإفصاح عما وزع لهم بصورة منفصلة؛
- رصيد الربح أو الخسارة المرحل في أول السنة وفي تاريخ الميزانية والحركة خلال السنة؛
- تحليل رصيد كل نوع من أسهم رأس المال وكذا بنود الاحتياطات في أول وآخر السنة مع الإفصاح المستقل عن حركة كل منها.[2]

خامسا: ملحق القوائم المالية

يشكل الملحق جزءًا لا يتجزأ من القوائم المالية للمؤسسة. والغرض الرئيسي منه هو توفير معلومات أكثر تفصيلاً فيما يتعلق بإيرادات المؤسسة ومصروفاتها وصافي أصولها الواردة في قوائمها المالية. وبالتالي، فإن الملحق يوسع نطاق المعلومات التي تم الكشف عنها في القوائم المالية. فهو لا يقدم بيانات رقمية أكثر تفصيلاً فحسب، بل يقدم أيضًا إفصاحات سردية لا يمكن العثور عليها في أي مكان في القوائم الأساسية[3].

[1] Duţescu .Adriana . Financial Accounting An IFRS Perspective in Romania. Palgrave Macmillan Cham under exclusive license to Springer Nature. 2019. P 53
https://doi.org/10.1007/978-3-030-29485-4

[2] أمين السيد، أحمد لطفي. إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة. مرجع سابق. ص 144-145

[3] Welc,Jacek. Evaluating Corporate Financial Performance. Palgrave Macmillan, Cham. 2022. P 77

وتشتمل الإفصاحات المدرجة بالملحق على ما يلي:

- معلومات إضافية لتوضيح وتفسير المبالغ والقيم المدرجة بالقوائم المالية؛
- حركة جميع عناصر حقوق الملكية خلال السنة المالية؛
- تفسير لطبيعة أي خسائر محتملة لم تسجل بالقوائم المالية كالتزام أو مصروف؛
- طبيعة الأحداث الواقعة بعد تاريخ الميزانية والأثر المالي لكل حدث؛[1]
- عرض الأسس التي تم من خلالها اعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المتبعة؛
- إفصاحات عن أي بنود تتعلق بالمركز المالي ونتيجة نشاط المؤسسة؛[2]

إضافة إلى هذه الإفصاحات، فقد ذكر النظام المحاسبي المالي مجموعة من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في الملحق متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية[3]:

- المعلومات المتممة الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة؛
- المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة وكذا المؤسسات المشتركة، الفروع أو المؤسسة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع تلك المؤسسات أو مسيريها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات إضافة إلى سياسة تحديد الأسعار المتعلقة بتلك المعاملات؛
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة اللازمة لإعطاء صورة صادقة؛
- إذا كان هناك أحداث بعد تاريخ اقفال السنة المالية لم تؤثر في وضع الأصل أو الخصم للفترة السابقة للإقفال، فلا يتعين على المؤسسة القيام بأي تصحيح، إلا أنه عليها الإفصاح عن هذه الأحداث في الملحق خاصة إذا كانت مهمة وعدم ذكرها يؤثر على القرارات المتخذة من مستعملي القوائم المالية.

https://doi.org/10.1007/978-3-030-97582-1_2

[1] أمين السيد أحمد لطفي. مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية وإختبارات التفاصيل. مرجع سابق. ص 28

[2] الحجاوي، طلال. الزوبعي، مرجع سابق. ص 23

[3] القرار 23 المؤرخ في 2008/07/25. يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. مرجع سابق. المادة 261 و263. ص 27

خلاصة الفصل

نستخلص من دراستنا لهذا الفصل أن القوائم المالية هي الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية، نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث والأنشطة التي تقوم هذه المؤسسة لغرض تقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في اتخاذ القرارات المختلفة. كما تعتبر الأساس لفهم المركز المالي للمؤسسة الإقتصادية وتقييم أدائها المالي التاريخي والمستقبلي. فالقوائم المالية تتمتع بالقدرة على تقديم نظرة واضحة للحالة المالية للمؤسسة، مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة.

حيث يحكم القوائم المالية إطار مفاهيمي يوضح كيفية عرضها ويقدم عدة محددات وضوابط لإعدادها وقياس عناصرها ما يمكن من استخلاص معلومات ذات خصائص نوعية تجعل من هذه القوائم سهلة الفهم وبعيدة عن التعقيد وجاهزة لتحقيق الأهداف المرجوة منها.

الفصل الثالث

التدقيق الجبائي للمخاطر الجبائية والتسيير الجبائي كآلية لإنجاز قوائم مالية صادقة

مقدمة الفصل

يعرف العالم اليوم تطورا كبيرا في المجال الاقتصادي واتساع حجم المعاملات به وتنوعها، ما يجعل المؤسسة تنشط في محيط مليء بالقوانين والتشريعات المتعددة والمعقدة، الأمر الذي يعرضها إلى العديد من المخاطر التي تنشأ في حال عدم التطبيق السليم للقوانين أو عدم الإمتثال لها.

يعتبر الخطر الجبائي أحد مصادر الخطر التي تهدد المؤسسة، والذي قد يكلفها غرامات مالية تمس بمركزها المالي وحتى سمعتها وتنافسيتها في السوق في حال تعرضها لرقابة جبائية من السلطات المختصة، لذا أصبح من الضروري على المؤسسة الاهتمام والتركيز على الجانب الجبائي بها، وهذا بتسخير كل الإمكانات المادية والبشرية من أجل خلق وظيفة جبائية قادرة على الوصول بالمؤسسة إلى تسيير جبائي فعال يحميها من مختلف المخاطر الجبائية ويمكنها من الاستفادة من الوفرات الجبائية المتعددة التي يوفرها القانون ويسمح بها.

لمعالجة هذه النقاط تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث هي:

- **المبحث الأول**: مدخل إلى المخاطر الجبائية
- **المبحث الثاني**: الوظيفة الجبائية بالمؤسسة
- **المبحث الثالث**: التدقيق الجبائي كآلية لتحسين الأداء الجبائي بالمؤسسة

المبحث الأول: مدخل إلى المخاطر الجبائية

تعمل المؤسسة في بيئة مليئة بالمخاطر بمختلف أنواعها ومصادرها، ويعتبر الجانب الجبائي أحد هذه المصادر التي قد تخلق مخاطر جبائية يمكنها أن تؤثر على المؤسسة بالسلب، وهذا للتغير والديناميكية الشديدة في القوانين والتشريعات الجبائية وصعوبة فهمها أيضا، لذا سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم المخاطر الجبائية وكذا مسبباتها ومصادرها.

المطلب الأول: مفهوم المخاطر الجبائية

يحظى موضوع الخطر في العصر الحديث باهتمام العديد من الكتاب والباحثين لما له من أثر على جميع المستويات سواء كانت اقتصادية، اجتماعية، سياسية، وغيرها.

أولا: تعريف المخاطر الجبائية

مصطلح الخطر " يعبر عن عدم اليقين ونوع من الخسارة أو الضرر الذي يتم تلقيه."[1]وهو عبارة عن "إمكانية حدوث انحراف في المستقبل بحيث تختلف النواتج المرغوب في تحقيقها عما هو متوقع."[2]

كما أن المخاطر تساوي "التركيبة ثنائية الأبعاد للأحداث / العواقب وما يرتبط بها من أوجه عدم اليقين (هل ستحدث الأحداث، وماذا ستكون العواقب)."[3]

وبالنظر لإرتباط مفهوم المخاطر بمختلف أمور الحياة فهو مرتبط بالحياة الاقتصادية للمؤسسة بمختلف جوانبها بما في ذلك الجانب الجبائي، لذا عمد العديد من المفكرين إلى دراسة وإعطاء مفهوم للمخاطر الجبائية المحيطة بالمؤسسة حتى يسهل فهمها والتعرف على كيفية التعامل معها.

فيعرّف Hutchens and Rego المخاطر الجبائية على أنها "جميع حالات عدم اليقين المتعلقة بالضرائب التي تحيط بمعاملات المؤسسة وعملياتها وقرارات إعداد التقارير المالية وسمعتها. "[4]

[1] Stanley Kaplan, B. John Garrick. "On The Quantitative Definition of Risk". Risk Analysis, Vol. I , No. I , 1981.p12

[2] بلعزوز، بن علي. قندوز، عبد الكريم. حبار، عبد الرزاق. إدارة المخاطر. الوراق للنشر والتوزيع. ط1.الأردن. 2013. ص31

[3] Terje Aven .Ortwin Renn. Risk Management and Governance Concepts, Guidelines and Applications. Springer-Verlag Berlin Heidelberg. 2010.p2

[4] Katharine D. Drake, Stephen J. Lusch, and James Stekelberg. "Does Tax Risk Affect Investor Valuation of Tax Avoidance?". Journal of Accounting, Auditing & Finance, Vol. 34(1). 2019.p 155

وتعرف أيضا على أنها "الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الجبائية، وتتمثل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات عمومًا، وتنشأ المخاطرة الضريبية نتيجة عدم احترام التشريع الجبائي أو بسبب التعقيد والغموض في النظام الجبائي."[1]

يقول Jean-Luc Rossignol أن" مفهوم المخاطر الجبائية يتضمن في الواقع معنيين: الأول، الكلاسيكي، يتوافق مع عدم الامتثال الطوعي أو غير الطوعي للقواعد الجبائية، بينما يشير الثاني إلى نقص المعرفة باتخاذ القرارات وإضاعة الفرص. وعليه فإن خطر العقوبة يقترن بخطر فقدان الفرصة. حيث يعتبر تعقيد القوانين الجبائية كمصدر للمخاطر الجبائية، إلا أن طريقة استيعاب المؤسسة لهته القوانين في إطار سياستها الجبائية يعد أيضا مولدا للمخاطر الجبائية. "[2]

وتعرف المخاطر الجبائية أيضا على أنها "مخاطرة مالية تشير إلى خسائر مالية محتملة غير متوقعة ناجمة عن إدخال تغييرات على أنواع ضريبية جديدة في القواعد واللوائح الضريبية، مثل إلغاء الإعفاءات الضريبية، وزيادة معدلات الضرائب للضرائب الحالية، وتغيير الإجراءات والمواعيد النهائية لتسديد مدفوعات الضرائب وغيرها من معايير التشريع الجبائي."[3]

كما عرفها مكتب التدقيق Ernst & Young على أنها "كل أعمال التراخي في الاستراتيجية الجبائية والعمليات والتقارير المالية أو الالتزام، والذي يؤثر سلبا على ضريبة المؤسسة أو الأهداف التجارية لها، نتيجة أعمال غير مقبولة أو غير متوقعة مثل: العقوبات، الضرائب الإضافية، الإضرار بالسمعة، الفرص الضائعة، تحريف القوائم المالية، تقييمات غير كافية للمخاطر"

من التعاريف السابقة نقول أن المخاطر الجبائية هي تلك المخاطر المحتملة التي تؤدي بالمؤسسة إلى تحمل أعباء إضافية جراء التعدد والتغير المستمر للقوانين والإجراءات الجبائية، وعدم التطبيق السليم لها.

[1] ياسمينة، عمامرة." تحليل دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطرات الجبائية في المؤسسات البترولية: دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (E.N.S.P) خلال عام 2019". المجلة العربية للإدارة، مج 40 ، ع 1 مارس.2020. ص 91

[2] Jean-Luc Rossignol, "Fiscalité Et Responsabilité Globale De L'entreprise" .Management & Avenir, N° 33, Mars 2010, p 176.

[3] D.A. Artemenko and all. "Causes of Tax Risks and Ways to Reduce Them". European Research Studies Journal, Volume XX, Issue 3B, 2017. P 455

ثانيا: خصائص المخاطر الجبائية

تتميز المخاطر الجبائية بالعديد من الخصائص، حيث أنها صعبة الإكتشاف والتقييم ما يؤدي بالمؤسسة إلى تحمل تكاليف مالية إضافية في حالة الخضوع لرقابة جبائية. فالرقابة الجبائية تعتبر أحد مصادر المخاطر الجبائية الغير قابلة للتنبؤ. فيصعب تحديد هاته المخاطر طالما أن نتائج الكشف عنها للمؤسسة من إجراء رقابة جبائية يكون بطبيعته عشوائيًا أي إن احتمال الرقابة الجبائية التي تكشف عن المخاطر غير معروف.

أما صعوبة التقييم فإنه في حالة نص القاعدة الضريبية أو القانون الجبائي على مبدا معين، فإنه من الصعب تقييم سلوك المكلف بالضريبة بالامتثال لهذا المبدأ أو القانون. تعتبر المخاطر الجبائية أيضا على أنها مخاطر دائمة ومتكررة وليست مؤقتة أو لمرة واحدة، فهي تتعلق بالسنة الجارية ويمكنها أن تؤثر على السنوات اللاحقة أيضا.[1]

من الخصائص المهمة الأخرى للمخاطر الجبائية جانبها الطوع وغير الطوعي. حيث يمكن أن يكون عدم الامتثال لأحكام القانون الجبائي غير طوعي أي عن غير قصد أو جهل بالقواعد الضريبية. كما يمكن أن ينتج عن الإرادة المتعمدة للمكلف بالضريبة بعدم الامتثال للقانون الجبائي وعن علم بالقواعد الجبائية.[2]

[1] DJEUDJA, Rovier. ONGONO EDZOA, Gabriel Alphonse. "Assistance Dans La Gestion Des Risques Fiscaux Des Petites Et Moyennes Entreprises Camerounaises". Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit. Numéro 4. (2018). P 307

[2] GUEDRIB BEN ABDERRAHMEN, Mouna. Impact Des Mécanismes Internes De Gouvernance Sur Le Risque Fiscal : Une Etude Menée Dans Le Contexte Tunisien. (Thèse en vue de l'obtention du titre de docteur). En SCIENCES DE GESTION. Université de Franche-Comté- et en SCIENCES COMPTABLES Université de Tunis El Manar. 2013. P33

المطلب الثاني: مسببات المخاطر الجبائية

تحيط بالمؤسسة العديد من المخاطر الجبائية والتي لا تأتي من العدم، بل لها عدة مسببات نذكرها كما يلي:

1-مخاطر ناتجة عن التشريع الجبائي

تعتبر الإيرادات الجبائية من أهم الموارد التي تعتمد عليها الدولة في تمويل نفقاتها، لذا فهي تسعى دوما إلى سن تشريعات وقوانين تضمن لها هذا التمويل. وللتشريع الجبائي تأثير على المؤسسات نظرا لخضوعها إليه، ما ينعكس على عملية اتخاذ القرار بها سواء كان استثماريا أو تمويليا. لذا فتعدد وتعقد القوانين والتشريعات الجبائية من بين الأسباب التي تعرض المؤسسة للوقوع في مخاطر جبائية وهذا من خلال:[1]

- صعوبة مسايرة التشريعات الجبائية سواء من قبل مسيري المؤسسة أو حتى موظفي الإدارة الجبائية نظرا للتعديلات المستمرة التي تطرأ عليها، ما يؤثر بالسلب على عملية التسيير الجبائي بالمؤسسة؛
- ارتفاع العبء الضريبي وكثرة الضرائب تدفع بالمؤسسة إلى اللجوء إلى طرق غير شرعية لتخفيض هذا العبء؛
- نقص التعاون والحوار بين المؤسسة والإدارة الجبائية، ما يجعل هذه الأخيرة خصما للمؤسسة بدلا من ان تكون مساعدا ومرشدا لها؛
- تباين التفسيرات والقراءات والتطبيقات للقوانين الجبائية بين المصالح الجبائية المختلفة قد يشكل ضررا وخطرا جبائيا يواجه المؤسسة، كما يعطي نظرة سيئة عن مصالح الإدارة الجبائية.

من الممكن أن يحوي التشريع الجبائي على ثغرات قد تؤدي بدافعي الضرائب إلى اللجوء إليها بغية التهرب الضريبي والتقليل من العبء الضريبي، لذا وجب إزالة أي ثغرات محفوفة بالتهرب الضريبي في التشريع الجبائي من جهة، ومن جهة أخرى، عدم تجاهل مصالح دافعي الضرائب كإدراج الحوافز والتفضيلات الجبائية. نظرًا لتغير معايير التشريع الجبائي سنويًا، فمن الصعب على المؤسسات تطبيقها في الوقت المناسب. كما قد لا يتم احتساب الوعاء الضريبي بدقة مما يؤدي إلى مزيد من المخاطر الجبائية. يتم تحديد

[1] حميداتو، صالح. المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية. مصر: دار التعليم الجامعي. 2019. ص 76-77

التشريع الجبائي حسب الظروف الأولية واللاحقة التي تمر بها البلد. ويترتب على ذلك أن الاستقرار في سن التشريعات له أهمية بالغة لأنه يقلل من احتمالية الوقوع في المخاطر الجبائية.[1]

2-مخاطر ناتجة عن هيكل المؤسسة

يعتبر هيكل المؤسسة من بين المصادر التي يمكن أن تعرضها إلى الوقوع في المخاطر الجبائية. فمن المهم إبراز أن حجم المؤسسة وتوجهاتها (وطنية ودولية) واستثماراتها وأنشطتها، يؤثر بشكل مباشر على مستوى المخاطر الجبائية. فمن المرجح أن تكون المؤسسة الكبيرة أكثر عرضة للمخاطر من الناحية الجبائية بسبب القوة الاقتصادية التي تمتلكها مقارنة بشركة صغيرة. بالإضافة إلى ذلك، هناك معاملات محددة أخرى تولد مخاطر جبائية، مثل عمليات الإندماج والاستحواذ أو المعاملات بين المساهمين. حيث ينتج عن هذا النوع من العمليات مخاطر جبائية أعلى من تلك المرتبطة بالعمليات المعتادة للمؤسسة. الأمر الذي يجعل المؤسسة أكثر عرضة لخطر عدم الامتثال خاصة إذا فشلت في توثيق هذا النوع من العمليات بشكل صحيح وتنفيذ جميع الموارد التنظيمية اللازمة لتنفيذ هذه العمليات.[2]

يعد تدويل المؤسسات أيضًا مصدرًا للمخاطر الجبائية، ففي الواقع، تواجه تلك المؤسسات عددًا كبيرًا من القواعد الجبائية التي يجب عليها إتقانها واحترامها. تشير دراسة أجرتها منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي OCDE إلى أن "التحويل غير الصحيح للأرباح في سياق متعدد الجنسيات من أجل الحصول على ميزة ضريبية (التسعير التحويلي) هو خطر امتثال جبائي يجب معالجته من خلال إجراءات إدارة هذا الخطر ".[3]

3-مخاطر ناتجة عن التناقض بين المحاسبة والجباية

يعتبر القانون الجبائي من الأمور التي على المؤسسة اتباع قواعدها واحترامها، لذا يمكن أن تكون المحاسبة مشروطة بقواعد جبائية معينة. ما يجعل المؤسسات ذات الإدارة الجبائية الشفافة تواجه بشكل خاص معضلة بين تطبيق القواعد الجبائية والضرورات المطلوبة لإنتاج معلومات مالية موثوقة. حيث ينص قانون الضرائب المباشرة على التزام المؤسسات بالاحتفاظ بحساباتها وفقًا لتشريعات المحاسبة والقانون التجاري. في

[1] D.A. Artemenko and all. OP. Cit. P 455-456
[2] Tilila, TAJ. "La problématique de gestion du risque fiscal dans les entreprises marocaines". Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit. Numéro 6 : Septembre 2018. P 68
[3] GUEDRIB BEN ABDERRAHMEN, Mouna. Op.Cit. P 49

حين أن هذا التكريس التشريعي للمحاسبة كأساس لتحديد الوعاء الخاضع للضريبة يقود المؤسسة إلى قبول قواعد قانون المحاسبة، فمن الصحيح أنه في حالة وجود تباين بين قاعدة محاسبية وجبائية، فإن مبدأ الاستقلالية من القانون الجبائي يؤدي إلى تفضيل القاعدة الجبائية.

نظرًا للاختلافات في النهج والمعايير لقياس النتائج، فمن الطبيعي أن يكون هناك تناقضات بين المحاسبة والجباية، لكن الاختلاف لا يعني عدم التوافق. على العكس من ذلك، فإن نقطة الانطلاق لتحديد النتيجة الجبائية تتشكل دائمًا من خلال النتيجة المحاسبية أيضًا.

القاعدة التالية لحل التناقضات بين المحاسبة والضرائب:

– عندما تتعارض قاعدة محاسبية تمت صياغتها في النظام المحاسبي مع قاعدة مختلفة أخرى ناتجة عن بند ضريبي صريح ، يتم تطبيق مبدأ الاستقلالية: يتم إعادة بيان المعيار المحاسبي المطبق لأغراض تحديد النتيجة الجبائية؛

– من ناحية أخرى، يتم فرض جميع القواعد المحاسبية الموضوعة في النظام المحاسبي والتي لا تتعارض مع أي حكم صريح من اللوائح الضريبية كقواعد مشتركة لكل من مسائل المحاسبة المالية والقانون الجبائي.[1]

4–مخاطر ناتجة عن تنظيم إدارة الضرائب

لفحص تأثير تنظيم الإدارة الضريبية على المخاطر الجبائية للمؤسسات، يجب تقديم العوامل التي يمكن أن تكون مصدرا لهذا الخطر. في الواقع، قد لا تكون السلطات الضريبية التي لا تملك الموارد المالية الكافية وتكنولوجيا المعلومات اللازمة لاستغلال الكم الهائل من المعلومات المتنوعة عن دافعي الضرائب على دراية بالسلوك غير الممتثل لبعض دافعي الضرائب هؤلاء، مما قد يزيد من قدرتهم على المخاطرة.

علاوة على ذلك، فإن الافتقار إلى الكفاءة والتدريب المستمر وإتقان أدوات تكنولوجيا المعلومات من قبل موظفي الإدارة الضريبية يزيد من مخاطر عدم الكشف عن المخاطر الضريبية لدافعي الضرائب أثناء عملية الرقابة الجبائية، خاصة في حالة امتلاك دافعي الضرائب لوسائل متطورة من أدوات الكمبيوتر وبالتالي يمكن أن تزيد من حالات عدم الامتثال الجبائي.[2]

[1] Redha khalassi. Op. cit. P 145-146
[2] GUEDRIB BEN ABDERRAHMEN, Mouna..Op.cit. P 50

يعتبر هذا الأمر من العوامل التي تشجع دافعي الضرائب إلى اللجوء إلى عدم الإمتثال وانتهاك التشريعات الجبائية بغية خفض مدفوعات الضرائب، الأمر الذي قد يؤدي بهم إلى التعرض لمخاطر جبائية في حال حدوث عملية رقابة جبائية أخرى مستقبلا وحصول اكتشاف الغش أو التهرب، ما يعرضهم لدفع غرامات وتحمل خسائر مالية إضافية.

5-مخاطر ناتجة عن الأشخاص

يمكن أن يكون الأشخاص المكلفون بمتابعة الجانب الجبائي للمؤسسة سببا في خلق مخاطر جبائية قد تواجه المؤسسة وتعرضها إلى تحمل خسائر مالية، وهذا ناتج عن جهلهم للقوانين الجبائية ونقص الكفاءة والمعرفة بكيفية تطبيقها، كما يمكن أن يؤدي الإهمال وعدم التعاون بين الأفراد إلى نفس النتائج نظرا لنقص روح المسؤولية وعدم مبالاتهم بالخسائر التي يمكن أن تحيط بالمؤسسة. لذا وجب على مسيري المؤسسة حسن اختيار الأعوان المكلفين بالجانب الجبائي ومتابعتهم وتحسيسهم بأهمية المهمة الموكلة إليهم ومدى أهمية الإمتثال للتشريعات والقوانين الجبائية بالنسبة للمؤسسة. كما يجب عليهم ضمان التكوين الجيد والمستمر لهؤلاء الأعوان.[1]

[1] Redha khalassi. Op.cit. P 148

المطلب الثالث: تصنيفات المخاطر الجبائية

تقسم المخاطر الجبائية حسب العديد من الدراسات التي أجريت كدراسة Segal and Maroun سنة 2014 وTony Elgood and all سنة 2004 إلى مخاطر جبائية عامة وأخرى محددة، فالمخاطر الجبائية العامة تشمل على مخاطر المحفظة، مخاطر إدارية ومخاطر السمعة. أما المخاطر المحددة فتشمل مخاطر المعاملات، المخاطر التشغيلية، مخاطر الإمتثال ومخاطر المحاسبة المالية.

أ-المخاطر الجبائية المحددة

تنقسم المخاطر الجبائية المحددة إلى أربع أقسام نذكرها كما يلي:

1- مخاطر المعاملات

يتعلق هذا بالمخاطر المرتبطة بمعاملات محددة تقوم بها المؤسسة. في أي معاملة، قد يكون هناك عدم يقين بشأن كيفية تطبيق القانون الجبائي ذي الصلة وعدم اليقين الناشئ عن القيام بأحكام خاصة لا سيما في المجالات الأكثر تعقيدًا. فكلما كانت معاملة معينة أكثر خصوصية وأقل روتينية، بشكل عام، من المرجح أن تكون المخاطر الجبائية المرتبطة بها أكبر. فالمعاملات غير الروتينية التي تتم لمرة واحدة، مثل عمليات الاستحواذ / التصرف في الأعمال أو أجزاء من الأعمال التجارية، أو مشاريع إعادة الهيكلة الكبيرة وإعادة التنظيم، ستتحمل عمومًا مخاطر جبائية أكبر من الأعمال الروتينية اليومية مثل بيع المنتجات والخدمات. بالإضافة إلى ذلك، من المحتمل أن تكون هناك إجراءات وأنظمة جيدة التصميم لمعالجة المعاملات الروتينية، والتي لا تنطبق عادةً على المعاملات غير الروتينية التي تتم لمرة واحدة.

ففي أي صفقة أو عملية، ستكون هناك آراء يتم أخذها أثناء العملية حول ما هو مقبول وما هو غير مقبول وما إذا سيتم المخاطرة بلا شك. هذه هي طبيعة الطريقة التي تتم بها المعاملات والمفاوضات. قد يتم تنفيذ بعض أجزاء المعاملة لتحقيق نتيجة جبائية معينة (على سبيل المثال للحفاظ على الخسائر الضريبية). قد تكون الخطوات المتخذة لتحقيق النتيجة الجبائية المأمولة منخفضة المخاطر أو قد تكون أكثر عدوانية مع فرصة أكبر للطعن من قبل السلطات الجبائية.

بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن تنشأ المخاطر الجبائية من حالات الفشل، مثل:

- المصلحة المسؤولة عن التسيير الجبائي ليست على علم بالصفقة أو يتم اعلامها فقط في اللحظة الأخيرة؛

- لا يوجد إطار تنظيمي متفق عليه للحكم على المخاطر المقبولة؛
- هناك فشل في توثيق وتنفيذ معاملة بشكل صحيح، لذا فهذه النقطة الأخيرة غالبًا ما تحمل أكبر قدر من المخاطر في مجال المعاملات[1].

2- مخاطر الإمتثال

تشير مخاطر الامتثال إلى مخاطر سوء تطبيق القوانين الجبائية ذات الصلة، سواء كان ذلك بسبب الاحتيال أو الخطأ. حيث يعد إصدار قوانين جبائية جديدة، إلى جانب التعقيد المتزايد للقوانين السارية التطبيق، مصدرًا رئيسيًا لمخاطر الامتثال. فيمكن أن تؤدي الاختلافات في العمليات التشغيلية التي تتبعها السلطات الجبائية إلى ارتفاع مخاطر عدم الامتثال. على سبيل المثال، تعد الحاجة إلى إكمال التصريحات الضريبية للمؤسسة بشكل صحيح، لضمان تقديمها في الوقت المحدد، والتأكد من أنها تأخذ في الاعتبار التعديلات الأخيرة على القوانين الجبائية هي مصادر جوهرية لمخاطر الامتثال. ومع ذلك، فإن هذه المخاطر هي أيضًا وظيفة للخصائص التشغيلية والحوكمة للمؤسسة، مما يجعل مخاطر التشغيل والامتثال مترابطة ويصعب فصلها.[2]

3- مخاطر تشغيلية

يتم تعريف المخاطر التشغيلية على أنها "مخاطر الخسارة الناتجة عن عدم كفاية أو فشل العمليات الداخلية أو الأشخاص أو الأنظمة أو الأحداث الخارجية". وتتشابه مخاطر التشغيل مع مخاطر الامتثال من حيث أنها تتعلق بالالتزام بالقوانين والقرارات الجبائية المتعلقة بإدارة عبء الضريبة النهائي. ومع ذلك، فإن المخاطر التشغيلية هي دالة لطبيعة المؤسسة، بما في ذلك خصائص أنشطتها الاقتصادية الأساسية (جزء من مخاطر المعاملات) وكيفية إدارتها، وليس مجرد نتاج لسوء تطبيق قوانين الجباية. وبالتالي، يتم التعامل مع المخاطر التشغيلية، ليس فقط من خلال التركيز على الالتزام بخطاب اللوائح الجبائية، ولكن من خلال الاستفادة من المعلومات الكافية وأنظمة التحكم التي يمكن أن توفر معلومات دقيقة وكاملة يمكن أن تستند

[1] Tony Elgood, Larry Quimby, Ian Paroissien. Tax Risk Management. PricwaterhouseCoopers. London. 2004. P 4-5

[2] Segal, Talya. Maroun, Warren. "Tax risk-management analysis: comparison between the United States of America, the United Kingdom and South Africa". Journal of Economic and Financial Sciences. July 2014. 7(2). P377

إليها التصريحات الضريبية. لذلك، تتأثر المخاطر التشغيلية أيضًا بمدى استخدام المؤسسة لنظام سليم للرقابة الداخلية المصمم لتوفير ضمانات حول دقة واكتمال وصلاحية المعاملات.[1]

4- مخاطر المحاسبة المالية

ينبغي استكمال الإدارة الفعالة للمعاملات والامتثال والمخاطر التشغيلية بالتوعية بمخاطر المحاسبة المالية. حيث أن الاختلاف في تسوية المعاملات والأحداث وشروط الإبلاغ المالي والأغراض الضريبية يمكن أن يشكل في حد ذاته مصدرا ماديا للمخاطر الضريبية. الآثار الضريبية المؤجلة بسبب هذه الاختلافات تعني أن الإدارة يجب أن تدير بشكل فعال ليس فقط الرسوم الضريبية الحالية، ولكن أيضًا الآثار الضريبية المستقبلية لاسترداد أو تسوية الأصول والخصوم. مع قدرة تركيز المؤسسات على الآثار المترتبة على الإبلاغ المالي للمعاملة، على حساب إدارة الضرائب الاحترازية. وتعزيزا للحاجة إلى إدارة المخاطر التشغيلية، تنطوي إدارة مخاطر المحاسبة المالية على اتباع نهج كلي تُمنح فيه الآثار المحاسبية والضريبية المترتبة على المعاملات أهمية متساوية من أجل ضمان الامتثال للضرائب (مخاطر الامتثال) وتقديم إفصاحات ضريبية ذات صلة وموثوق بها في البيانات المالية.[2]

أ- المخاطر الجبائية العامة

تشتمل المخاطر الجبائية العامة على ثلاثة أصناف هي:

1- مخاطر المحفظة

تتعلق مخاطر المحفظة بالمستوى الإجمالي الكلي للمخاطر عند النظر إلى مخاطر المعاملات والتشغيل والامتثال ككل، وتأخذ في الاعتبار التفاعل بين هذه المجالات الثلاثة المختلفة للمخاطر المحددة. ويعتبر هذا مصدر قلق خاص لتلك المؤسسات التي تشارك في عدد من المعاملات.

قد تكون كل معاملة معينة أقل من "عتبة المخاطرة"، ولكن عند دمجها مع المواقف التي تم اتخاذها مع السلطات الجبائية، يصبح ملف المخاطر التراكمي غير مقبول.

ماذا سيكون التأثير إذا حدث خطأ في جميع مجالات المخاطر الجبائية في نفس الوقت؟

ماذا ستكون الآثار المالية وما هي الآثار المترتبة على الموارد للتعامل مع القضايا؟

[1] Segal, Talya. Maroun, Warren. Op. cit. P 377-378
[2] Idem. P 377-378

هل أعطيت كل خطر جبائي رئيسي في مؤسستك فرصة نسبية لحدوث خطأ وقمت بتجميع النتيجة؟ هل فكرت في السيناريو الأسوأ وتأثير ذلك على حساب الربح والخسارة والميزانية العامة؟ هل هذا مقبول؟[1]

2- مخاطر الإدارة

المجال العام الثاني للمخاطر الجبائية هو عدم إدارة المخاطر المختلفة الموضحة أعلاه بشكل صحيح. حيث هناك عدد قليل من الوظائف الجبائية لديها بالفعل سياسة موثقة لإدارة المخاطر الجبائية، على الرغم من وجود مديري المخاطر الجبائية يتم تعيينهم. فإدارة المخاطر لم تكن تاريخيًا على وجه التحديد على جدول أعمال العديد من الوظائف الجبائية. في حين أنه سيتم إدارة بعض المخاطر المذكورة أعلاه، نشك في أن قلة من الناس ستزعم أن جميع المخاطر الجبائية قد تمت إدارتها بطريقة منهجية. حتى في حالة وجودها، يتم نقل الكثير من المعلومات حول القضايا الجبائية في رؤوس الأشخاص، وإذا غادر هؤلاء الأشخاص المؤسسة، فستذهب المعلومات معهم.

في هذا العالم الجديد، مع تزايد أهمية إدارة المخاطر الجبائية، من الواضح أن المؤسسات بحاجة إلى تخصيص بعض الوقت والموارد وراء هذه المشكلة. كما يحتاجون أيضًا إلى التأكد من أن المسؤولين عن إدارة المخاطر الجبائية لديهم المهارات والقدرة على القيام بذلك. يمكن أن يؤدي "سوء إدارة" هذه المشكلات، إما من خلال نقص المهارة أو الموارد أو الوقت إلى "مفاجآت" غير متوقعة أو ربما ضياع فرص. لذا ستحتاج إدارة المخاطر الجبائية إلى أن تصبح أولوية إدارية أعلى للعديد من المؤسسات[2].

3- مخاطر السمعة

السمعة التي لا تشوبها شائبة هي أحد الأصول الأكثر قيمة للمؤسسة. في المجال الجبائي، تكون السمعة الطيبة نتيجة امتثال المؤسسة للوائح الجبائية المعمول بها. إنه يشكل بالنسبة للمؤسسة علامة مطمئنة تضمن التحيزات الإيجابية من جانب إدارة الضرائب. فتعتبر السمعة الحسنة، وأصل التحيزات والاستياءات التي تنتج عن المعرفة العامة الإيجابية، والاعتقاد والحكم على مؤسسة أو شخص أو بلد، وما إلى ذلك ... هي أداة لإدارة المخاطر تظهر أهميتها في اللحظات الحاسمة. في جميع المجالات ولكل شخص، تعتبر السمعة الطيبة، التي يصعب تزييفها وكسبها من خلال الإجراءات بمرور الوقت، أداة قيمة للحماية من مخاطر

[1] Tony Elgood, Larry Quimby, Ian Paroissien. Op.cit. P 7
[2] Idem.P 8

الاستجواب الطفيف. حيث يتم تحديد مواقفنا دائمًا من خلال سمعة الشخص أو المؤسسة أو المنظمة التي نتعامل معها. الأمر نفسه ينطبق على الإدارة الضريبية والموردين والعملاء وجميع الأطراف المتعاملة مع المؤسسة. وبهذا فيمكن أن يؤدي الفشل الضريبي الخطير إلى الإضرار بسمعة المؤسسة ومديريها وموظفيها ومدققيها.

يمكن أن تساعدنا بعض القواعد المهمة في ضمان الإدارة الجيدة لمخاطر السمعة:

- على المدى الطويل، تتغذى السمعة فقط على الحقيقة: هذه هي الطريقة التي حتى لو تمكنا من إرسال صورة محسنة عن أنفسنا، لا يمكننا الحفاظ على التحيزات إلى أجل غير مسمى وينتهي الأمر بالطبيعة الحقيقية في الظهور. تواجه جميع الظواهر المتلاعبة الوقت، ولا يستطيع أحد التغلب على الوقت؛
- إن تأثير الخطأ المهني أو التشغيلي المرتكب في أنشطة الأعمال الأساسية على السمعة أقوى من تأثير الأخطاء المرتكبة في الأنشطة الأخرى؛
- بغض النظر عن الاحتياطات التي تم اتخاذها، لا توجد مخاطر صفرية، يجب أن يكون الجميع على استعداد لمواجهة مخاطر السمعة؛
- لا يقتصر تأثير إدراك خطر سمعة جسيم على سمعة موظف أو قطاع نشاط، بل يؤثر على الصورة الكاملة للمهنة أو القطاع وسمعته.[1]

[1] Khalassi, Rédha. Op.cit. p 156

المبحث الثاني: الوظيفة الجبائية بالمؤسسة

لم يكن الجانب الجبائي محل اهتمام العديد من المؤسسات، حيث كان ينظر إليه بنظرة سلبية. ومع تطور الحياة الاقتصادية وارتفاع المخاطر الجبائية بها سواء كانت مخاطر ناجمة عن تعدد التشريعات والقوانين الجبائية، أو مخاطر قد تنتج من خلال الوقوع تحت الرقابة الجبائية من مصالح الجباية، التي قد تكلف المؤسسة مصاريف وغرامات مالية قد تؤثر عليها وعلى سمعتها، وتضعف من اسمها ومركزها وتنافسيتها في السوق، ما أدى بالعديد من المؤسسات من مراجعة نهجهم والتوجه نحو التركيز على الجانب الجبائي ومحاولة تسييره بشكل فعال ليحمي المؤسسة من المخاطر الجبائية المحيطة بها ويمكنها من الانتفاع من مختلف الوفرات والمزايا الجبائية التي يوفرها ويسمح بها القانون.

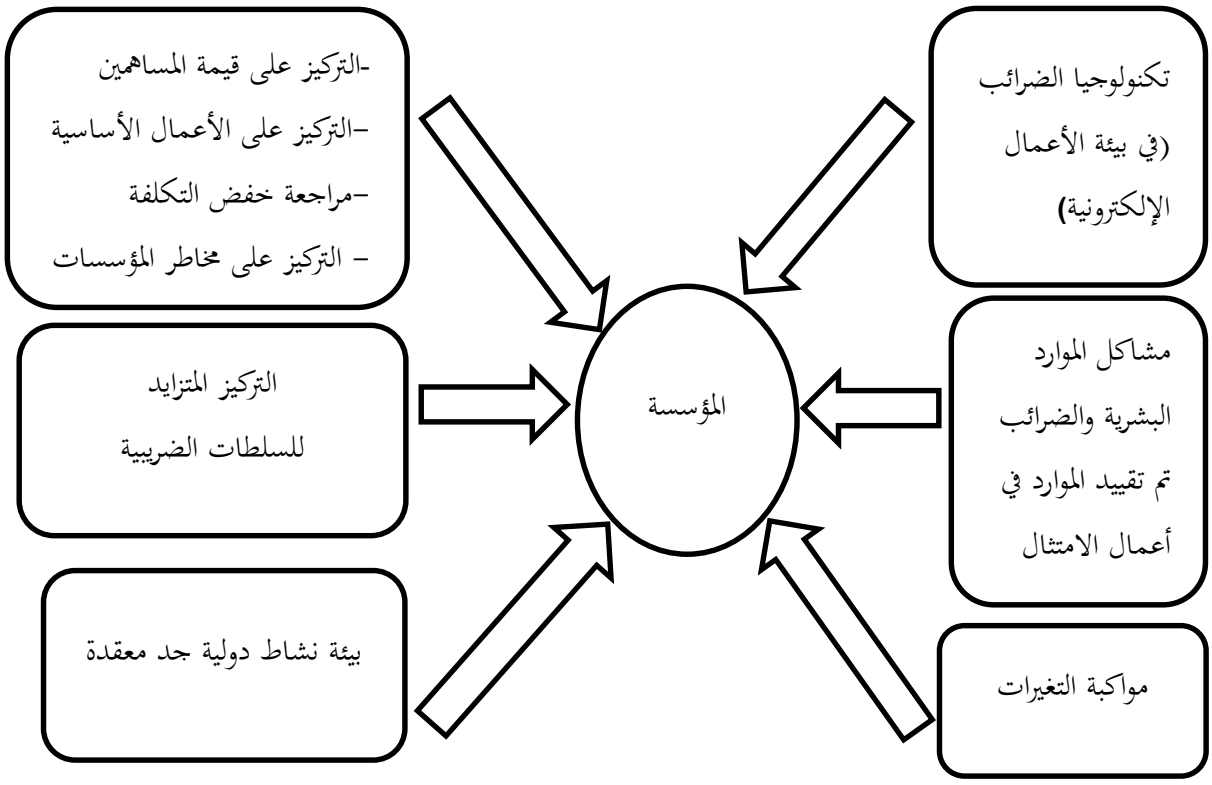
المطلب الأول: مدخل إلى الوظيفة الجبائية بالمؤسسة

تنشط المؤسسة في محيط اقتصادي غير مستقر مليء بالمنافسة وتسوده العديد من القوانين والتشريعات الجبائية المعقدة أحيانا والصعبة الفهم من جهة، ومن جهة أخرى كثيرة التغير، ما يصعب من تسيير العامل الجبائي بالمؤسسة ويزيد من نسب الوقوع في مخاطر جبائية التي يمكن أن تكلف مصاريف وغرامات مالية إضافية الأمر الذي يضر بمردودية المؤسسة وسمعتها ويؤثر حتى على تنافسيتها في ظل نمو حجم المؤسسات وتعاظم القوة الاقتصادية لبعضها. لقد أصبحت المؤسسة اليوم في ظل العولمة الاقتصادية وتدويل المؤسسات وتنامي الشركات المتعددة الجنسيات وتوسع أنشطتها إلى خارج البلد الذي تنشط به واتساع الأسواق العالمية، أصبحت تعرف مشاكل جد متعددة ومعقدة أكثر مما كانت عليه في الماضي كعمليات التصفية، إضافة إلى تعدد وتطور مصادر التمويل وكذا تعدد القوانين الجبائية واختلافها باختلاف الدول. ومع هذا التطور الذي تعيشه المؤسسة، حتى المصالح الضريبية تعرف تطورا أيضا في تقنيات الرقابة واستخدامها للتكنولوجيا المتطورة، ما يوجب عليها العمل على ضمان السيطرة في الجانب الجبائي بها والوصول إلى تحقيق تسيير جبائي ذو كفاءة من خلال خلق وظيفة جبائية تمكن من التحكم في مختلف العمليات الجبائية بأكثر فعالية كالتحكم في الضرائب، تحقيق الإمتثال الجبائي، القيام بعمليات التدقيق الجبائي والمساهمة في إعداد قوائم مالية أكثر مصداقية. ولا يقتصر دور الوظيفة الجبائية على هذه العمليات فقط، بل يتعداه إلى العمل على تخطيط المستقبل والمساهمة في دعم استراتيجية المؤسسة التي تمكنها من الاستمرار وتحقيق أعظم ربح ممكن.

أولا: الضغوط والمخاطر التي تواجه الوظيفة الجبائية.

تواجه القائمين على الوظيفة الجبائية بالمؤسسة العديد من الضغوطات سواء داخلية كانت أو خارجية، لذا وجب على المؤسسات الاهتمام بالجانب الجبائي والتركيز عليه لمواجهة هذه الضغوطات التي قد تشكل مخاطر على المؤسسة. يوضح الشكل التالي البعض من هذه الضغوط.

الشكل رقم 3-1: الضغوطات التي تواجه الوظيفة الجبائية بالمؤسسة



Source: Elgood,tony. De Backer, Damian. The best practice tax function.2 edition. Price Water House Coopers. 2006. P 7

من الشكل رقم 3-1 نلاحظ ان المؤسسة تعمل تحت عدة ضغوطات نلخصها كما يلي[1]:

1- على مستوى المؤسسة

- التركيز المتزايد على الأنشطة التي تعطي الإضافة لقيمة المساهمين، ما يضع الوظيفة الجبائية في تحد لإظهار أنها تعطي قيمة مضافة إلى نشاط المؤسسة، وليس فقط تحقيق الامتثال الجبائي؛
- التخصيص المتزايد لموارد المؤسسة على الأنشطة التجارية الأساسية، مع اهمال الجانب الجبائي وعدم اعتباره كمجال استثمار يرفع من قيمة المؤسسة؛
- العولمة تنتج بيئة أكثر تعقيدا وتنوعًا ما يصعب من تسيير الجانب الجبائي؛
- مناخ أعمال المؤسسات السريع التغير، الذي يجعلها بحاجة إلى ضمان قدرتها على التحلي بالمرونة في تسيير الجانب الجبائي بها؛
- ضغوط خفض التكلفة تلزم المكلفين بالجانب الجبائي بالمؤسسة على توظيف موارد بشرية أكثر كفاءة.

2- المناخ الجبائي(الضريبي)

- تضارب متزايد بين توجه عالمي للتسيير وبيئة جبائية محلية مبنية على الاختصاص القانون؛
- ارتفاع تركيز وتنسيق السلطات الجبائية؛
- التعقد المتزايد للتشريعات الجبائية يستهلك الكثير من الوقت لفهمها والامتثال لها، ناهيك عن تعريض المؤسسة لمخاطر جبائية أكبر؛
- أساليب عمل جديدة للمصالح الجبائية، خاصة وما يتعلق بمجال تكنولوجيا المعلومات، ما يمكنها من الوصول إلى المعلومات بشكل أسهل.

3- قضايا الموارد البشرية والضرائب

- صعوبة توفير موظفين ذوي كفاءة وخبرة بالجانب الجبائي، وصعوبة الاحتفاظ بهم (خاصةً في أعمال الامتثال)؛

[1]Elgood,tony. De Backer, Damian. The best practice tax function.2 edition. Price Water House Coopers. 2006. P 7-8
Available on:
https://www.pwc.co.za/en/assets/pdf/best-practice-tax-function.pdf تاريخ الاطلاع: 2023/05/23

- الحاجة إلى المحافظة على الفريق المكلف بالجانب الجبائي بالمؤسسة ديناميكيًا، مع الحفاظ في نفس الوقت على الاستمرارية والمعرفة بالأعمال التجارية؛
- صعوبة توفير التدرج الوظيفي للموظفين المكلفين بالجانب الجبائي باستثناء أعلاها.

4- التكنولوجيا الجبائية

- تطور التكنولوجيا الجبائية يحسن الكفاءة والأداء، ولكن التعقيد المتزايد لها يجعل الحفاظ عليها داخل المؤسسة أكثر تكلفة وخطورة؛
- عدول المؤسسات عن القيام باستثمارات في مجال تكنولوجيا المعلومات في الأنشطة غير الأساسية كالمجال الجبائي.

ثانيا: أساس تصميم الوظيفة الجبائية بالمؤسسة

مهما كان حجم الوظيفة الجبائية بالمؤسسة، عند تصميم هيكل الوظيفة، يجب الوصول إلى الإجابة عن سؤالين رئيسيين[1]:

1-كيف ينبغي تجميع وتنظيم الوظيفة الجبائية في وحدات وفرق تنظيمية متميزة، لتمكين الموظفين من:

- تركيز الاهتمام والموارد الكافية على المتطلبات ذات الأولوية التي يجب أن تفي بها الوظيفة الجبائية؛
- الحصول على أفضل قيمة من الموارد الجبائية الإجمالية للمؤسسة؛

2-كيف ينبغي إدارة العلاقات بين تلك الفرق؟

هناك العديد من الطرق المختلفة التي يمكن من خلالها هيكلة الوظيفة الجبائية الداخلية بما يتناسب وخصوصية المؤسسة.

[1] Elgood, Tony. Structuring the tax function. Tax management In companies. Edition 2. International tax review n°44. Published in association with:Price Water House Coopers.2008.p 38
Available on:
https://www.pwc.com/gx/en/tax-management-strategy/pdf/pwc_tax_management_in_companies.pdf تاريخ الاطلاع: 2023/05/23

ثالثا: أهمية الوظيفة الجبائية بالمؤسسة

تتمثل أهمية الوظيفة الجبائية بالنسبة للمؤسسة في النقاط التالية[1]:

- تقليل مخاطر الأخطاء في القوائم المالية والتصريحات الجبائية؛
- تقليل مخاطر التشابكات "التنظيمية" وتحسين القدرة على معالجة عمليات التدقيق الجبائي؛
- توفر إطار أقوى للرقابة الجبائية الداخلية يمكن من خلاله تقليل المخاطر الجبائية؛
- تساعد على الوصول إلى قدرات تحليلية جديدة إضافة إلى قدرة المؤسسة على التخطيط والتنبؤ والتعاون في فرص العمل الجديدة؛
- تساهم في توفير يد عاملة تتمتع بكفاءة أكبر وبموقع استراتيجي في الهيكل التنظيمي بالمؤسسة؛
- تمكن من تمييز المعلومات الخاصة بالضرائب بشكل صحيح على مستوى دفتر الأستاذ، وبالتالي تقليل الوقت والجهد؛
- يمكن للعمليات المرنة التي تستخدم التكنولوجيا التعامل مع التغييرات في قانون الضرائب بدلاً من إضافة العمليات اليدوية (مثل القوانين الحديثة المنشورة على الأنترنت)؛
- تحسين قنوات الاتصال وسير العمل بين موظفي المالية والجباية يمكن أن يعزز الكفاءة، مما يدعم قوة واستمرارية المؤسسة في المستقبل.

[1] Tax function effectiveness. Water House Coopers
https://www.pwc.com/kz/en/services/bookkeeping/pdf/eng/tax-function-effectiveness-eng.pdf
تاريخ الاطلاع: 2023/05/23

المطلب الثاني: مفهوم التسيير الجبائي

تعتبر الضريبة من الإلتزامات التي على المؤسسة الإمتثال لها، وهي غير مجبرة على تحملها بشكل سلبي، بل يمكنها تبني موقف إيجابي، أي توفير الضريبة وتنظيم أنشطتها وفقًا لذلك. لهذا السبب، فإن التسيير الجبائي هو قبل كل شيء، توقعات جبائية، ومن ثم فهي البحث عن أنسب نظام جبائي، أي أقل نظام جبائي ارهاقا ويسمح به القانون الجبائي. فالرغبة في التهرب من الضرائب أو السعي لتخفيضها أمر طبيعي، ولا يمكننا حتى أن نتخيل أن المؤسسة لديها موقف مختلف، بل إن القانون نفسه هو الذي يشجع ممارسة التسيير الجبائي، لأنه يوفر الخيارات الجبائية التي يجب على المؤسسة فحص عواقبها واختيار أمثلها[1].

أولا: تعريف التسيير الجبائي

يعتبر التسيير الجبائي "فرع من فروع التسيير المالي ويعني إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار، ويهدف إلى تمكين المؤسسة من الاستفادة من مزايا جميع الاختيارات الجبائية، وتجنب المؤسسة التكاليف الجبائية الإضافية من خلال قدرة المسير على انتقاء أحسن الطرق والاختيارات الجبائية وتوظيفها لفائدة المؤسسة في ظل الالتزام بقواعد التشريع الجبائي، وبالتالي فهو وسيلة لترشيد القرار"[2].

حيث أن التسيير الجبائي يأخذ في الاعتبار كل من الجوانب القانونية والمالية لوضعية ما في المؤسسة وعواقبها الجبائية، وذلك للوصول إلى أفضل نتيجة في صالح المؤسسة، وهذا هو الحال عندما تظهر عدة حلول لمشكلة ما. فإن المؤسسة يجب أن تختار الأكثر اقتصادا من جميع النواحي وخاصة من وجهة النظر الجبائية.[3]

حسب **كريستين كوليت** (**Christine Collette**) "فإن تسيير الضريبة يعني أن الضريبة التي هي بمثابة التزام قانوني للمؤسسة، يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة وأن تصبح متغيرا فعالا في استراتيجيتها بدلا من السلبية تجاه الجباية"[4].

---

[1] Khalassi, Redha. Op.cit. p 243

[2] ولهي ، بوعلام. محادي، عثمان. " أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على فعالية التسيير الجبائي دراسة حالة مجموعة من المؤسسات". مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية. المجلد: 04 العدد 02(الجزائر: ديسمبر)2019. ص 201

[3] Khalassi, Redha. Op.cit. p 243

[4] حميداتو،صالح. "دراسة أثر التكامل بين المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية على نجاعة التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية". مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية. المجلد 06. العدد 02. (الجزائر:2022). ص 434

من منظور المؤسسات، يمكن للتسيير الجبائي للمؤسسة أن يساعد في تحقيق خفض كبير في التكلفة وإدارة التدفقات النقدية المتاحة للمؤسسة بشكل أفضل. وبالتالي، هناك حوافز للمؤسسة للعمل على تحقيق تسيير جبائي أفضل، وهذا هو السبب وراء إدراج التسيير الجبائي كاستراتيجية من قبل المؤسسة.[1]

يعني التسيير الجبائي أيضا الامتثال لقوانين وأنظمة ضريبة الدخل، حيث يشمل التسيير الجبائي ما يلي[2]:

- اتخاذ خطوات للحصول على مزايا ضريبية مختلفة؛
- الامتثال للقوانين واللوائح الضريبية (بما في ذلك تقديم الإقرارات الضريبية في الوقت المناسب)؛
- للحماية من عواقب عدم الامتثال للقوانين واللوائح الضريبية. وهو ما يعني الغرامات وما إلى ذلك.
- مراجعة توجيهات الإدارات ، وإذا لزم الأمر التقدم بطلب للمعالجة أو الطعن أو المراجعة الضريبية أو تسوية القضايا الضريبية.

من التعاريف السابقة نقول أن التسيير الجبائي هو تسخير المؤسسة للامتيازات والوفرات الجبائية لصالحها وتقديم التصريحات الجبائية في أوانها لتحقيق الإمتثال للقوانين الجبائية وعدم التعرض للعقوبات.

ثانيا: خصائص التسيير الجبائي

للتسيير الجبائي خاصيتين أساسيتين هما:[3]

1-استخدام الوسائل المشروعة قانونا

تعمل وظيفة التسيير الجبائي على دراسة القوانين والتشريعات الجبائية وتحليلها بشكل عقلاني بغية الاستفادة من الامتيازات والخيارات الممنوحة والمشروعة قانونا، أي الحصول على مجال لممارسة التسيير الجبائي ضمن الإطار القانوني بعيدا عن ممارسات الغش الضريبي، ما يجعل إدارة الضرائب تقر وتعتد بممارسات التسيير الجبائي.

[1] C. Zhang et al., Governing Corporate Tax Management. SpringerNature Singapore. 2019. P 8- 9

[2] S. Ramesh. Kommu Naveen Kumar. "TAX PLANNING & MANAGEMENT". EPRA International Journal of Multidisciplinary Research (IJMR) - Peer Reviewed Journal. Volume: 7 .Issue: 7. July 2021. P 313

[3] عياض، محمد عادل. محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات- حالة شركات الأموال في التشريع الجبائي-.(رسالة ماجستير غير منشورة). قسم العلوم الاقتصادية. كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية. جامعة ورقلة: الجزائر، 2003. ص 4-5

2-قرار طوعي من المكلف

تعتبر استعانة المؤسسة بالتسيير الجبائي واتخاذ قرارات مبنية على مخرجاته قرار طوعي من مسيري المؤسسة وليس مفروضا عليهم بموجب القانون، حيث تلجأ المؤسسة إلى التسيير الجبائي بغية تسيير الجانب الجبائي من عملياتها المختلفة والاستخدام الأمثل للوفرات والامتيازات الجبائية التي يمنحها المشرع.

ثالثا: مجالات التسيير الجبائي

بغية السير الحسن للجانب الجبائي للمؤسسة، فإن المسير الجبائي يلم بعدة مهام ومجالات نذكرها كما يلي:

1-دفع الضرائب: يقوم المسير الجبائي بعملية حساب الضرائب وتسديد مبالغ الضريبة المستحقة إلى مصلحة الضرائب، إضافة إلى تسديد التسبيقات على الأرباح، على أن يمتثل للإجراءات والمواعيد المحددة وقفا للقوانين الجبائية لتجنب الوقوع في المخالفات التي يمكن أن تكلف المؤسسة غرامات إضافية لمصلحة الضرائب.

2-مسك دفاتر الحسابات: يمكن للمسير الجبائي مسك دفاتر الحسابات وغيرها من المستندات ذات الصلة للتمكن من حساب مبلغ الضريبة بدقة والتحقق منها. حيث يعتبر الاحتفاظ بدفاتر الحسابات والفواتير والمراسلات والاتفاقيات وما إلى ذلك جزءًا من التسيير الجبائي بالمؤسسة[1].

3-توثيق المستندات الجبائية: يحتفظ المسير الجبائي بالتصريحات الجبائية ليتمكن من الحصول على أدلة مكتوبة ودامغة في حال الخضوع إلى رقابة من قبل المصالح الجبائية، كما يحتفظ بالملفات الجبائية الخاصة بالمؤسسة والوثائق الدالة عن الخصم أو الإعفاءات الجبائية التي تحصلت عليها المؤسسة إن وجدت.

4-تدقيق أوامر مصالح الضرائب: يعد تدقيق أوامر الرقابة الجبائية والأوامر الأخرى الواردة من مصالح الضرائب وظيفة مهمة للمسير الجبائي. حيث إذا كان هناك خطأ، فيمكن تقديم طلب للتصحيح، أو التقدم بطلب مراجعة أو طلب تعويض.[2]

[1] Sri.P K SHAMEEM. Tax planning and management. Calicut University. School Of Distance Education. 2015. P 7-8

[2] S. Ramesh. Kommu Naveen Kumar. "Tax Planning & Management". Op.Cit. P 314

رابعا: أهداف التسيير الجبائي

يساعد التسيير الجبائي المؤسسات في خفض التكاليف الجبائية وإدارة التدفقات النقدية المتاحة لها بشكل أفضل وتحقيق الامتثال الجبائي. لذلك فإن التسيير الجبائي يهدف إلى تحقيق الأهداف التالية:

1-التحكم في العبء الجبائي: أثناء ممارسة المؤسسة لنشاطها، فإن الأعباء الجبائية تشكل جزءا من سعر تكلفة المنتج، الأمر الذي يجعل المؤسسة تعطي أهمية للتحكم في هذه الأعباء وفقا وما يتماشى مع استراتيجيتها، فالمؤسسة التي في حالة نمو ستكون استراتيجيتها خفض التكاليف الجبائية من أجل تحقيق أكبر قدر من الوفرات الضريبية التي تمكنها من الرفع من استثماراتها. بينما المؤسسة التي تعاني من حالة انحدار فهي تنتهج تسيير جبائي للربح بغية تحسين صورتها تجاه المساهمين والبنوك.[1]

2-تحقيق الأمن الجبائي: يسعى المسير الجبائي إلى تجنيب المؤسسة من مختلف المخاطر الجبائية المحيطة بها والتي قد تنجم لعدة أسباب كالتأخر في إيداع التصريحات الجبائية في وقتها أو الغش في المعلومات المصرح بها، إضافة إلى عدم الإستفادة من الإمتيازات الجبائية. لذا فإن التسيير الجبائي يجنب المؤسسة من هاته المخاطر من خلال مراقبة احترام القوانين الجبائية الخاصة بالتصاريح وكذا آجالها وهذا من خلال اسناد مهمة التسيير الجبائي إلى فرد أو طاقم خبير بالقوانين والتشريعات الجبائية ويحسن التعامل معها.[2]

3-تحقيق الفعالية الجبائية: تمارس المؤسسة نشاطها تحت غطاء القوانين الجبائية التي تتيح للمؤسسة امتيازات وخيارات جبائية يمكن استخدامها لصالح المؤسسة، لذا يسعى التسيير الجبائي من خلال المدقق الجبائي إلى التدقيق في الخيارات الجبائية الممنوحة واختيار أفضلها، إضافة إلى البحث عن الامتيازات الجبائية والاستفادة منها بأفضل الطرق.[3]

4-**خدمة استراتيجية المؤسسة**: يعتبر العامل الجبائي في المؤسسة من العوامل التي تؤثر على عملية اتخاذ القرارات وتحديد استراتيجيتها وهذا نظرا للأسباب التالية:

---

[1] حميداتو، صالح." دراسة أثر التكامل بين المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية على نجاعة التسيير الجبائي في المؤسسة الإقتصادية". مرجع سابق. ص 434-435

[2] زواق، الحواس. "أهمية التسيير الجبائي في ترشيد توجيه الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية بالاستناد إلى خيارات النظام الجبائي الجزائري ". مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية. العدد الاقتصادي 33(02)، (جامعة الجلفة:2017). ص 341

[3] كردودي، سهام. بوسلمة حكيمة. "مساهمة التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية :دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة". مجلة الاقتصاد الصناعي. العدد 15، (جامعة باتنة:2018). ص 129

- دور العامل الجبائي في اختيار شكل المؤسسة القانوني مع الأخذ بيعين الاعتبار القوانين المطبقة على كل شكل؛
- دور العامل الجبائي في اختيار مكان ممارسة نشاط المؤسسة بحسب الامتيازات والتحفيزات الجبائية الممنوحة؛
- مساهمة العامل الجبائي في إعطاء صورة للمؤسسة حول مصادر التمويل المختلفة وتمكينها من اختيار المصدر الأمثل بحسب المزايا الجبائية لكل مصدر تمويل.

ولهذا يعتبر التسيير الجبائي من العوامل التي تخدم استراتيجية المؤسسة.[1]

خامسا: استراتيجيات التسيير الجبائي

يستعين التسيير الجبائي بعدة استراتيجيات بغية تحقيق الامتثال الجبائي والاستفادة من المزايا الجبائية التي تمكن المؤسسة من الحصول على وفرات ضريبية يمكن استعمالها والاستفادة منها، حيث يعتمد التسيير الجبائي على:[2]

- استراتيجيات بغية الحصول على تخفيضات جبائية كتخفيض الوعاء الضريبي للسنة المالية من خلال تحميلها بنفقات اهتلاك الآلات والمعدات المشتراة قبل نهاية السنة؛
- استراتيجيات لتجنيب خضوع دخل المؤسسة لمعدلات ضريبة مرتفعة من خلال نقل الأرباح بين السنوات أو الاستفادة من فترات الاعفاء الضريبي. أو تأجيل سداد الضرائب في حال الإمكان والاستعانة بتلك المبالغ لصالح المؤسسة.

وتتم هذه الاستراتيجيات بالاستعانة بالصيغ القانونية والثغرات والمزايا الموجودة بالقوانين الجبائية التي تمكن التسيير الجبائي من تحقيق أهدافه وبدون تشكيل أي مخاطر تعرض المؤسسة لتحمل مصاريف مالية إضافية أو عقوبات.

[1] حميداتو، صالح." دراسة أثر التكامل بين المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية على نجاعة التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية ". مرجع سابق. ص 435

[2] بعيليش ، نور الدين. زرباني، قداري. " فعالية المراجعة الجبائية في الرفع من كفاءة التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية دراسة ميدانية لعينة من المراجعين في الجنوب الشرقي الجزائري سنة 2021". مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية. المجلد 08 العدد 01، (جامعة قاصدي مرباح الجزائر. 2022). ص 251-252

المطلب الثالث: تسيير المخاطر الجبائية

يعرف العصر الحديث تنوعا في النشاطات الإقتصادية إلى جانب التعدد والتغير المستمر للقوانين الجبائية ما يرفع من احتمال الوقوع في الأخطاء والتعرض لمخاطر جبائية، الأمر الذي زاد من أهمية تسيير هذه المخاطر من قبل المؤسسة وحتمية توفير كل الوسائل المادية والبشرية اللازمة لذلك بهدف التحكم الجيد بها وتفادي الوقوع في مشكلات غير متوقعة قد تكلف المؤسسة مصاريف مالية إضافية تؤثر بالسلب على سمعتها.

أولا: مفهوم تسيير المخاطر الجبائية

تم التطرق إلى موضوع تسيير المخاطر الجبائية من قبل العديد من المنظمات والمفكرين، فعملية تسيير المخاطر الجبائية تعتبر جزءا لا يمكن فصله عن إطار التسيير العام للمؤسسة كأساس للتخطيط، مع مراعات المجال الذي تنشط به المؤسسة، وكذا العوامل الخارجية التي يمكن أن تكون مؤثرة (فرص وتهديدات) والداخلية (نفاط قوة وضعف)[1].

عرّف المكتب ريشتر "Richter " تسيير المخاطر الجبائية بأنها عملية لتحديد المخاطر الجبائية المتعلقة بجميع أنشطة المؤسسة، وتقييم درجة المخاطرة بالالتزامات الجبائية إضافة إلى العمل على تقديم الحلول الناجعة باتخاذ إجراءات مناسبة وفعالة من أجل ضمان الامتثال الجبائي للمؤسسة[2].

يعرف تسيير المخاطر الجبائية أيضا بأنه إجراء منظم الهدف منه تحديد المخاطر التي تؤدي إلى عدم الامتثال الجبائي مثل الإبلاغ الخاطئ وغيرها من المخاطر، تصنيفها، تقييمها وكذا معالجتها بطريقة منهجية. وباعتبار عملية تسيير المخاطر الجبائية جزء من عملية تسيير المخاطر العامة للمؤسسة، فهي إجراء متكرر الهدف منه تحسين عملية صنع القرار[3].

---

[1] Khalassi, Redha. Op.Cit. p 218

[2] Kartout, Salma Charifa. Audit interne des processus liés à la gestion des risques Fiscaux au sein des entreprises canadiennes. (Mémoire présenté comme exigence partielle de la maitrise ès sciences de la gestion). Université Du Québec À Montréal : Canada, 2020. P13

[3] Forum sur l'administration de l'impôt Comité des affaires fiscales Sous-groupe sur la discipline fiscale. NOTE D'ORIENTATION : Gestion du risque d'indiscipline fiscale : Gérer et améliorer la discipline fiscale. OCDE. 2004. P11

عرفت عملية تسيير المخاطر الجبائية أيضا بأنها أداة بيد المؤسسة تستعين بها لتحديد المخاطر الجبائية وتنفيذ خطط وإجراءات من أجل إزالتها كليا أو جزئيا. وعليه فإن الهدف من هذا الاجراء هو خفض العبء الضريبي دون تعريض المؤسسة لأي عقوبات من إدارة الضرائب[1].

من التعاريف السابقة نقول أن تسيير المخاطر الجبائية هو جزء لا يتجزأ من عملية تسيير المخاطر العامة للمؤسسة، وهو عملية ممنهجة تهدف إلى تحديد المخاطر الجبائية والعمل على معالجتها أو الحد منها بغية تعزيز الامتثال الجبائي وتحسين عملية صنع القرار.

ثانيا: مزايا نظام تسيير المخاطر الجبائية الفعال

يتضمن نظام تسيير المخاطر الجبائية الفعال الذي يمكن أن يقلل من المخاطر الجبائية للمؤسسة إلى مستوى مقبول المكونات التالية[2]:

1-بيئة تسيير المخاطر الجبائية

هي الموقف الذي تتخذه المؤسسة تجاه المخاطر الجبائية عن طريق السعي نحو تطوير عملية تسيير المخاطر الجبائية، التي تكون ضمن مجالين، مجال استراتيجي الذي على مستواه يتم تحديد منهجية تسيير المخاطر الجبائية، ومجال تشغيلي الذي به تحدد إجراءات تسيير المخاطر الجبائية بأكثر وضوح وتفصيل، كإجراءات قبول المعاملات وكيفيات التعامل مع السلطات الجبائية.

2-أهداف تسيير المخاطر الجبائية

لضمان تحقيق أهداف عملية تسيير المخاطر الجبائية فإنه يجب قياس مدى تعميم سياسة تسيير الخاطر الجبائية داخل المؤسسة بشكل فعال، ومدى توافق الأداء معها. إضافة إلى أن هذه الأهداف تحدد توجه وتركيز موارد المؤسسة، بالنظر إلى ما إذا كانت الأهداف استراتيجية عالية المستوى أو تشغيلية ذات طبيعة يومية.

[1] GUEDRIB BEN ABDERRAHMEN.Mouna. Op.Cit. P 75-76

[2] KPMG, Tax Risk Management in China, 2012.www.kpmg.com. 2023/02/22 https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2012/09/Tax-Risk-Management-in-China-201208.pdf. P4

3-تحديد وتقييم المخاطر الجبائية

إن معرفة المؤسسة بالمخاطر الجبائية المحيطة بها الناجمة عن تعدد العمليات التجارية أو من الأنشطة اليومية التي تقوم بها، إضافة إلى التغيرات في القوانين والإجراءات الجبائية وتعددها، يفرض عليها العمل على تطوير استراتيجية فعالة لاكتشاف هذه المخاطر، وتحديد الآثار الجانبية المترتبة عنها.

4-تصميم ضوابط لتسيير المخاطر الجبائية

تعمل المؤسسة على تحديد إجراءات لمواجهة المخاطر الجبائية التي يتم تحديدها مع مراعات أهمية كل منها. كما تعمل على وضع ميكانزمات تزيد من فعالية عملية تسيير المخاطر الجبائية لاكتشاف جميع المخاطر الجبائية المحيطة بالمؤسسة وأخذها بالحسبان، وهذا من خلال وضع نظام رقابة يحتوي على عدة إجراءات كالموافقات والتفويضات وحتى المتعلقة ببعض السياسات كالفصل بين الواجبات بهدف تسهيل عملية اكتشاف هذه المخاطر.

5-إدارة المعلومات الجبائية والاتصال

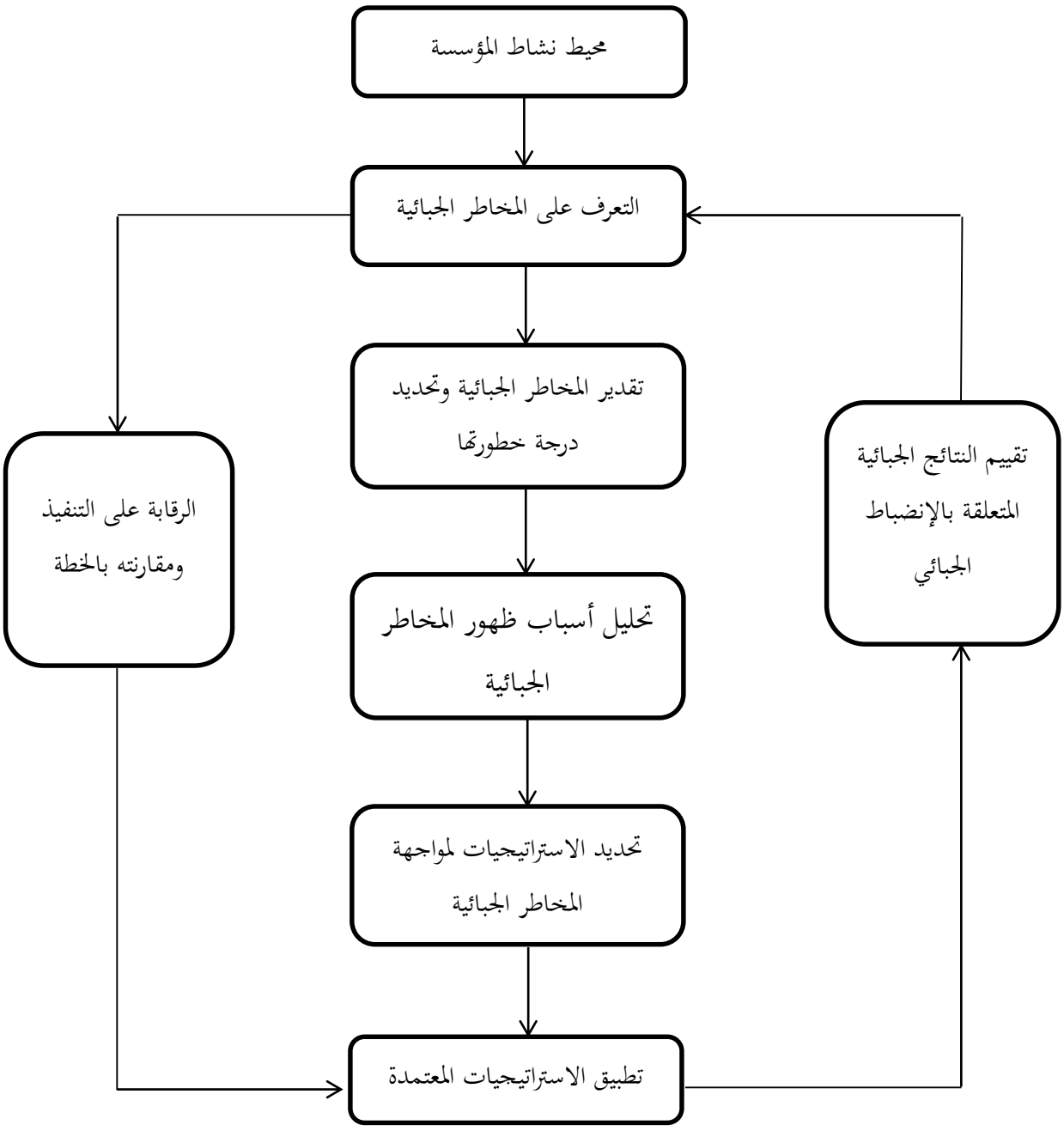
تسعى المؤسسة إلى تطوير استراتيجيات البحث والحصول على المعلومات، كما تسعى إلى تحسين شبكة اتصالاتها التي تمكنها من جمع وتوزيع المعلومات المتعلقة بالمخاطر الجبائية على أصحاب المصلحة بكفاءة وفي الوقت المناسب، لأن التدفق الجيد للمعلومة يرفع من فعالية عملية تسيير المخاطر الجبائية بالمؤسسة ويسهل عليها اكتشاف مختلف المخاطر المحيطة بها، كما يمكنها من متابعة أهدافها والرقابة عليها.

6-الراقبة

من أجل ضمان فعالية نظام تسيير المخاطر الجبائية، تعمل المؤسسة على وضع آليات رقابة لتقييم مدى نجاح هذا النظام وتحقيقه للأهداف المرجوة ومن ثم تبلغ الأطراف ذوي المصلحة بالنتائج المتوصل إليها. كما تعمل المؤسسة على متابعة أنشطة الرقابة ومدى فعاليتها وهذا بمتابعة عملياتها وما توصلت إليه من نتائج من أجل تقييمها واتخاذ الإجراءات التصحيحية إذا تطلب الأمر.

والشكل التالي يوضح مختلف المراحل التي تمر بها عملية تسيير المخاطر الجبائية.

الشكل رقم 3-2: مراحل تسيير المخاطر الجبائية



المصدر: ولهي،بوعلام. محادي، عثمان. "أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على فعالية التسيير الجبائي دراسة حالة مجموعة من المؤسسات". مرجع سابق. ص 202

من الشكل رقم 3-2 نلاحظ أن المؤسسة تتبع عدة خطوات من أجل تفادي الوقوع في المخاطر الجبائية، حيث أنها تدرس بيئة نشاطها جيدا وعند التعرف على المخاطر الجبائية المحيطة بها تقوم بتحديد مدى الأثر الناجم عنها، كما تدرس وتحلل الأسباب التي أدت بالمؤسسة إلى الوقوع في هذه المخاطر من أجل وضع الخطط المناسبة واختيار أمثلها لمواجهة المخاطر الجبائية المحيطة بها. وفي ظل هذه الإجراءات

تعمل المؤسسة أيضا على مراقبة تنفيذ الخطة في الواقع ومدى مطابقتها للخطة المرسومة، وكذا تقييم النتائج ومدى الإنضباط الجبائي بالمؤسسة.

ثالثا: مراحل نضج نظام تسيير المخاطر الجبائية

حتى يصل نظام تسيير المخاطر الجبائية بالمؤسسة إلى مرحلة النضج والكمال والفعالية فإنه يمر بعدة مراحل هي كالتالي[1]:

1–مرحلة انعدام نظام لتسيير المخاطر الجبائية: في هذه المرحلة تكون المؤسسة غير مدركة بالمخاطر الجبائية المحيطة بها وأنه عليها تسييرها.

2–مرحلة التهيئة لنظام تسيير المخاطر الجبائية: في هذه المرحلة تصبح المؤسسة مدركة بوجود مخاطر جبائية محيطة بها وأنه عليها تأسيس نظام لتسيير هذه المخاطر.

3–مرحلة نظام تسيير المخاطر الجبائية الغير رسمي: يتم تصميم نظام لتسيير المخاطر الجبائية في هذه المرحلة لكن يبقى في حالته الغير رسمية، إضافة إلى عدم تكوين الموظفين المكلفين بالجانب الجبائي بالمؤسسة وكذا غياب أوامر كتابية تنص على هذا.

4–مرحلة إنشاء نظام تسيير مخاطر جبائية موحد: تعمل المؤسسة في هذه المرحلة على تحديد إجراءات تسيير المخاطر الجبائية بها كتابيا وعن طريق النشرات الإعلامية، إضافة إلى القيام ببعض عمليات الرقابة وتصحيح الإختلالات الموجودة. كما تعرف هذه المرحلة القليل من الإبتكار في تحسين نظام تسيير المخاطر الجبائية.

5–مرحلة نظام تسيير مخاطر جبائية متحكم به: في هذه المرحلة تصبح المؤسسة قادرة على اكتشاف وقياس مدى توافق الإجراءات مع النظام المسطر، طما يمكنها التصرف في حالة عدم احترام الإجراءات التي سطرتها بهذا الخصوص. يعرف نظام تسيير المخاطر الجبائية بالمؤسسة أيضا في هذه المرحلة حالة من التطور المستمر والفعال الذي يعطي أحسن نتائج ممكنة.

[1] Khalassi, Rédha. Op.Cit. p 231-232

6-مرحلة نظام تسيير مخاطر جبائية محسن (ناضج): يصل نظام تسيير المخاطر الجبائية في هذه المرحلة درجة النضج ويصبح جد محسن ما يجعله يمتاز بفعالية الإجراءات الناتجة عن التحسين والتطوير المستمرين لها. تتميز المؤسسة في هذه المرحلة بالاحترام التام والجاد لمعايير الإمتثال الجبائي.

المبحث الثالث: التدقيق الجبائي كآلية لتحسين الأداء الجبائي بالمؤسسة

يهدف التدقيق الجبائي إلى ضمان امتثال المؤسسة للقوانين الجبائية وعدم تعرضها لمخاطر جبائية جراء عدم الإمتثال أو الوقوع في أخطاء، كما يعمل على إيصال المؤسسة إلى أعلى درجة من الفعالية الجبائية لتحقيق تسيير جبائي جيد وتخفيض الإلتزامات الضريبية إلى حدها الأدنى.

المطلب الأول: أهمية التدقيق الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية

تسعى المؤسسات جاهدة إلى الحد من المخاطر الجبائية المحيطة بها، في ظل بيئتها الاقتصادية الغير مستقرة المليئة بالقوانين والإجراءات المتعددة والكثيرة التغير والتجدد، والتي يصعب حتى فهمها والامتثال لها أحيانا. كما أن أي عمل لا يخلو من الأخطاء سواء كانت عن قصد بحكم أن العديد من دافعي الضرائب يرون أن التزاماتهم الضريبية هي التزامات غير مبررة، أو بغير قصد. ومع تطور التكنولوجيا أصبحت الإدارة الجبائية (مصالح الضرائب) أكثر فاعلية وقدرة على اكتشاف الأخطاء والمخالفات وقادرة على انجاز عمليات رقابة جبائية فعالة تكلف المؤسسات مبالغ كبيرة جراء الغرامات المفروضة عليها. فتجد المؤسسة نفسها بحاجة إلى شخص أو نظام فعال يعمل على الحد من كل هذه المخاطر، وهنا يكمن دور التدقيق الجبائي.

ومن خلال ما ورد في المبحث الأول من هذا الفصل من ذكر للمخاطر الجبائية ومسبباتها والمبحث الثاني من طرق لتسيير هذه المخاطر، سنعالج في هذا المطلب أهمية التدقيق الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية ودعم عملية تسييرها بالمؤسسة.

تعتبر أسباب المخاطر الجبائية عديدة، لذا يتعامل المدقق الجبائي معها كل حسب سببه وطبيعته لتسهيل تسييره والوصول إلى حلول مناسبة له. فالمؤسسة معرضة لمخاطر جبائية ناتجة عن التشريع الجبائي، حيث أن التغير المستمر بالتشريع الجبائي وصعوبة نصوصه يؤدي إلى عدم فهمه وعدم تطبيقه بالشكل الصحيح، لذا يكمن دور المدقق الجبائي أولا في مواكبة هذا التطور والتغير مع ضرورة التحيين الدائم لمعارفه حتى يتمكن من الفهم الصحيح للقوانين ودعم المؤسسة في التطبيق الجيد والسليم لها من خلال تدقيق مختلف العمليات التجارية التي قامت بها المؤسسة ومدى مطابقتها للقانون الجبائي. كذلك من خلال المعرفة الواسعة للمدقق الجبائي بالقوانين الجبائية التي تمكنه من اكتشاف الثغرات بالقانون وحسن استخدام التحفيزات الجبائية التي

يشرعها القانون الجبائي، ما يخفض من العبء الضريبي على المؤسسة وبهذا يحميها من اللجوء إلى الغش والتهرب الجبائيين لتخفيض هذا العبء.

تكمن أهمية المدقق الجبائي أيضا في الدفاع عن مصالح المؤسسة أمام المصالح الضريبية نظرا لخبرته وتمكنه من الجانب الجبائي من جهة، خاصة في ظل تباين التفسيرات والقراءات والتطبيقات للقوانين الجبائية بين المصالح الجبائية المختلفة، ومن جهة أخرى معرفته التامة بالمؤسسة ونشاطاتها.

يعتبر هيكل المؤسسة أحد مسببات المخاطر الجبائية، فالمؤسسة التي تعمل في محيط دولي يحوي عدة فروع في دول مختلفة يجعلها خاضعة لعدة قوانين مختلفة، كما أن نشاطها يكون مختلف عن نشاط المؤسسة العادي كقيامها بعمليات الإندماج أو الإستحواذ وتحويل الأرباح، لذا فدور التدقيق الجبائي هنا مهم لأنه يحمي المؤسسة ويزيد من فعاليتها، حيث تكمن أهمية التدقيق الجبائي في تدقيق صحة العمليات ومدى توافق الوعاء الضريبي مع القوانين المختلفة التي تخضع لها المؤسسة.

إن العنصر البشري أحد مسببات المخاطر الجبائية، فأعمال المحاسب لا تخلوا من الأخطاء المتعمدة أو غير المتعمدة ما يتسبب في انتاج قوائم مالية غير صادقة وتقديم تصريحات جبائية غير صحيحة، وتتمثل الأخطاء التي يمكن للمحاسب أن يقع فيها في[1]:

- **أخطاء الحذف**: وهي أخطاء ناجمة عن عدم تسجيل معاملة بأكملها؛
- **أخطاء ارتكابية**: وهي أخطاء ناتجة عن العمليات الحسابية؛
- **أخطاء فنية**: وهي أخطاء ناتجة عن عدم صحة المعالجة المحاسبية للمعاملات، وتعتبر هذه الأخطاء ذات تأثير على عدالة وصدق القوائم المالية؛
- يمكن للمحاسب أن يقوم بأعمال غش وتدليس من خلال إخفاء أو تعديل بعض البيانات إخفاء عجز أو اختلاس، أو سوء استعمال أصول المؤسسة.

ويكمن دور المدقق الجبائي في تقديم تقرير لمجلس الإدارة حول وضع المؤسسة وهذا بعد التأكد من المستندات المحاسبية وتوافقها مع ما هو مسجل محاسبيا، وما إذا كانت كلها مسجلة أم لا وبنفس المبالغ،

[1] نجار، أيوب. "منهجية التدقيق الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية". مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة. المجلد 07. العدد 01. (جامعة المسيلة: 2022). ص 557

كما يتأكد من سلامة العمليات المحاسبية ومطابقتها للنظام المحاسبي المعمول به واحترامها للتشريع الجبائي المطبق لضمان سلامة القوائم المالية المستخرجة وحماية المؤسسة من أي عمليات غش.

نظرًا للاختلافات في طريقة قياس النتائج، فمن الطبيعي أن يكون هناك تناقضات بين المحاسبة والجباية، لكن هذا الاختلاف لا يعني عدم التوافق، فالنتيجة الجبائية تتحدد انطلاقا من النتيجة المحاسبية، ولكن في العديد من الأحيان لا تتحدد هذه النتيجة بالشكل الصحيح ما يعرض المؤسسة للخطر، ويتجلى دور المدقق الجبائي في تدقيق مدى صحة النتيجة الجبائية وخلوها من الأخطاء والتحريفات.

يهدف التدقيق الجبائي إلى[1] ضمان موثوقية مصادر المعلومات، كما يقدم معلومات عن مقدرة المؤسسة على الإمتثال أو عدم الإمتثال للقوانين الجبائية الخاضعة لها، وطبيعة وتأثير هذه المخاطر عليها ومستوى الأمن الجبائي بها، إضافة إلى الفشل المحتمل الذي يمكن أن يصيب تنظيم المؤسسة. تقدم الاستنتاجات المستخلصة من تدقيق الإمتثال الجبائي فائدة تتجاوز الإطار الجبائي، فالعلاقة المتبادلة بين الجانب الجبائي والتمويلي للمؤسسة تسمح لمسيريها بتقييم الآثار الناجمة عن الإدارة المالية للمخاطر التي حددها المدققون. وقد يطلب من المديرين الماليين، اعتمادا على أهمية التبعات المالية للمخاطر اتخاذ تدابير تهدف إلى التعامل مع المخاطر الجبائية والتأكد من أن المخالفات والأخطاء المرتكبة التي تولد المخاطر لن تتكرر مستقبلا. كما يمنح التدقيق الجبائي رؤية واضحة وأكثر دقة عن وضع المؤسسة الجبائي، ما يرفع من منفعة المعلومات المحاسبية والمالية.

يعمل التدقيق الجبائي أيضا على الرفع من كفاءة تسيير المخاطر الجبائية بالمؤسسة بمختلف مراحلها، فبحكم تكوين المدقق الجبائي العالي ومعرفته بمختلف القوانين الجبائية والمحاسبية، يمكن له زيادة على التعرف على مختلف المخاطر الجبائية وتحديد مصدرها ومدى خطورتها، تحديد استراتيجيات لمواجهة هذه المخاطر والحد منها والسهر على تنفيذها في الواقع ومقارنة التنفيذ الفعلي مع الخطة الموضوعة.

[1] BENAZZOU, L. "Audit fiscal pour une sérénité fiscale assurée face aux risques fiscaux de la pme marocaine". Revue D'Etudes en Management et Finance D'Organisation, vol1(N°2). juin 2016. P 11-12

المطلب الثاني: التدقيق الجبائي والفعالية الجبائية بالمؤسسة

يسهم التدقيق الجبائي في دعم إدارة المخاطر الجبائية ومساعدة المؤسسة على تجنب المخاطر الجبائية المحيطة بها، كما أن المؤسسة تعمل على انتهاج نظام تسيير جبائي يمكنها من حسن استعمال المزايا الجبائية وتحقيق الإمتثال الجبائي، ويعتبر التدقيق الجبائي من دعائم التسيير الجبائي حيث من مبادئ التدقيق الجبائي مراقبة الفعالية الجبائية بالمؤسسة والعمل على الرفع من كفاءتها.

أولا: مظاهر عدم الكفاءة الجبائية في المؤسسة

تسعى المؤسسات جاهدة إلى حسن التسيير الجبائي بها، إلا أنها لا ترقى في العديد من الأحيان إلى بلوغ هذا الهدف بشكل كامل ما يتسبب بخلق مظاهر توحي بعدم كفاءتها الجبائية وأن هناك اختلالات في تسيير وتقييم وضعيتها الجبائية التي قد تؤدي إلى تحمل أعباء مالية إضافية ما ينجر عنه تأثر الوضعية المالية للمؤسسة ككل، وتمس مظاهر عدم الكفاءة الجبائية عدة جوانب بالمؤسسة نذكرها كما يلي:[1]

1-مظاهر مرتبطة بالجانب التنظيمي

هي تلك المظاهر المتعلقة بالإجراءات التنظيمية وما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة وهي كما يلي:

- عدم وجود مرجع أو دليل للإجراءات الجبائية يعتمد عليه بالمؤسسة، وان وجد يتسم بعدم التحيين ومواكبة التغيرات في القوانين والتشريعات الجبائية؛
- عدم وجون عون مكلف خصيصا بمتابعة الوضعية الجبائية للمؤسسة، حيث عادة ما يكلف المحاسب بهذه المهمة؛
- نقص التواصل أو انعدامه في بعض الأحيان بين المسؤول عن مصلحة الجبائية بالمؤسسة والمصالح الأخرى مما يسبب نقص في تبادل المعلومات؛
- عدم إعطاء أهمية للجانب الجبائي في اتخاذ القرارات بالمؤسسة؛
- عدم انتهاز الفرص والاستفادة من الامتيازات الجبائية الممنوحة من طرف الدولة؛
- نقص الإتصال بين مصلحة الضرائب والمؤسسة.

[1] سويسي، أحلام. بوحديدة، محمد. المخاطر الجبائية وتأثيراتها على الوضعية المالية للمؤسسة. مجلة دراسات جبائية. المجلد 10، العدد: 2. 2021.ص 51-52

2-مظاهر مرتبطة بالجانب البشري

وهي مرتبطة أساسا بالمورد البشري داخل المؤسسة نلخصها كما يلي:

- نقص كفاءة وخبرة الأعوان المكلفين بالجانب الجبائي بالمؤسسة؛
- عدم التكوين المستمر للأعوان المكلفين بالجباية وتحيين معلوماتهم ومعارفهم؛
- الاستعانة بالمستشارين الجبائيين حتى في الأمور الواضحة.

3-مظاهر مرتبطة بثقل العبء الضريبي

ويتجلى ذلك بمدى تأثر الوضعية المالية للمؤسسة بالأعباء المتشكلة من عدم الاستفادة من الامتيازات وسوء استغلال الفرص الجبائية المقدمة من المشرع الجبائي، والتي تشكل نسبة معتبرة من مجمل الأعباء التي تتحملها المؤسسة.

4-مظاهر مرتبطة بتكرر الأخطاء وتعدد التسويات الجبائية

وهي مظاهر قد تؤدي بالمؤسسة إلى التعرض للرقابة الجبائية لعدة مرات، كما أن تكرر الأخطاء يؤدي بها للتعرض للرقابة الجبائية لنفس السبب ما يوحي بعدم الكفاءة الجبائية للمؤسسة.

ثانيا: التدقيق الجبائي والفعالية الجبائية بالمؤسسة

يعتبر التدقيق الجبائي من الأدوات التي تمكن من تقييم الأداء الجبائي للمؤسسة والعمل على توجيهه نحو الأحسن من خلال ما يلي:

1-فحص قدرة المؤسسة على استغلال الموارد القانونية والجبائية التي بحوزتها

حتى تكون المؤسسة فعالة من الجانب الجبائي لابد لها أن تعي جيدا المجال الذي يمكنها التحرك فيه دون الوقوع في مخاطر جبائية، أي أنها حتى تتمكن من اتخاذ قرارات فعالة من المهم أن تكون قد حددت مسبقًا البدائل الجبائية المختلفة المتاحة لها. ويكمن دور المدقق الجبائي هنا في التحقق من أن الخيارات الجبائية المتخذة لها ما يبررها من جانب المؤسسة، وأنها لم تكن تتوفر على حلول أخرى يسمح بها القانون الجبائي، أي أنه على المدقق الجبائي أن يتأكد من أن الخيارات الجبائية قد تم تحديدها بشكل صحيح[1]، وأن المؤسسة

[1] Khalassi, Rédha. Op.Cit. p 273

يمكنها الإستفادة من هذه الخيارات والتحفيزات بالشكل الذي يمكنها من تخفيض التكاليف الجبائية إلى أدنى حد ممكن دون التعدي على القانون أو ارتكاب مخالفات[1].

2-فحص قدرة المؤسسة على استخدام الموارد القانونية والجبائية وفقًا لخيارات سياستها العامة

يهدف التدقيق الجبائي إلى التأكد من أن الجانب الجبائي قد تم دمجه في عملية تسيير المؤسسة، وأن القرارات الجبائية المتخذة تتوافق والسياسة العامة للمؤسسة[2]. لذلك على المدقق الجبائي أن يجمِع مختلف أنواع القرارات المتخذة من طرف المؤسسة، ويتحقق من مختلف المعلومات التي تستقبلها مصلحة الجباية داخل المؤسسة أو التي تصدرها باقي المصالح وهذا حتى يتمكن من معرفة قيمة هذه المعلومات، وهذا ما يعطي للمدقق الجبائي القدرة على إصدار حكم على سلوك المؤسسة تجاه الجانب الجبائي ومدى إدراج العامل الجبائي في إتخاذ القرار داخل المؤسسة[3].

وبالتالي، من الضروري التحقق أولا من أن المؤسسة لا تنظر إلى القانون الجبائي كالقيد فحسب، بل أن استخدام التشريع الجبائي في ممارسة الخيارات الجبائية التي يتم تنفيذها بتناسق مع باقي الأعمال الأخرى. بمعنى أنه يجب أن تتوافق السياسة الجبائية للمؤسسة وتتكامل مع سياستها العامة[4]. فالتحكم في الكفاءة الجبائية للمؤسسة يدخل ضمن إطار التدقيق الجبائي، ذلك لأنه يعمل على التحقق من أن حسن استخدام القانون الجبائي يساهم في تحقيق أهداف المؤسسة.

فالتسيير الجبائي جزء لا يتجزأ من التسيير العام للمؤسسة لذلك لابد أن يتم دمجه في عملية اتخاذ القرار نظرا لما للعامل الجبائي من تداعيات على وضعية المؤسسة، لذلك فتوجه المؤسسة للبحث عن التحسين الجبائي لا يمكن أن يتجاهل سياستها العامة، في هذا الصدد، يجب أن يكون لهذا التوجه خاصيتين رئيسيتين[5]:

[1] حميداتو، صالح. دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية-دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي-. (مذكرة ماجستير رجع سابق. ص 81

[2] Khalassi, Rédha. Op.Cit. p 274

[3] حميداتو، صالح. المرجع نفسه. ص 81

[4] Khalassi, Rédha. Op.Cit. p 274

[5] Idem. p 275

- **يجب أن يكون شاملا:** يجب ربط الحلول الجبائية بهيكل المؤسسة واستراتيجيتها ما يجعل العامل الجبائي جزءًا لا يتجزأ من عملية صنع القرار ، ويتم دمج التحسين الجبائي بشكل وثيق مع استراتيجية المؤسسة وهيكلها وثقافتها وقدرتها.

-يجب أن يكون متعدد الأطراف: بمعنى أنه يجب أخذ جميع أصحاب المصلحة في الاعتبار، فلا يمكن أن يتم تقييم الخيارات الجبائية دون دراسة تفصيلية للتكاليف الناجمة عن الخيار الجبائي في مجالات أخرى (قانونية ، إدارية) ، وتناسق الخيار مع سياسة المؤسسة، وبساطته من حيث التنفيذ والرقابة والمرونة وخلوه من حيث المخاطر الجبائية.

وحتى يكون للمدقق الجبائي أثر أكثر إيجابية على المؤسسة لابد أن يكون تدخله قبلي وليس بعدي، أي يسهم في اختيار البدائل والامتيازات الأمثل للمؤسسة التي تحقق لها أكثر وفورات ضريبية، لأن التدخل البعدي الذي يكون بعد قيام المؤسسة بتطبيق الخيارات الجبائية ومراقبة مدى شرعيتها الأمر الذي يتطلب من المدقق الجبائي الجهد والوقت، كما يمكن أن تخضع المؤسسة لرقابة جبائية قبل تدخل المدقق الجبائي ما يعرضها للخطر في حال عدم التطبيق الأمثل للخيارات الجبائية أو في حالة عدم توفر شروط الإستفادة منها[1].

[1] حميداتو، صالح. مرجع سابق. ص 84

خاتمة الفصل

ينشأ الخطر الجبائي من عدة أسباب كأخطاء نتيجة للغموض والتعقيد في القوانين، أو عن طريق عدم الاحترام المتعمد لهته القوانين ما قد يكلف المؤسسة مصاريف مالية إضافية في حال تعرضها لرقابة جبائية من المصالح المختصة. وحتى تواجه المؤسسة هذا الخطر وجب عليها امتلاك وظيفة جبائية تضم أشخاص ذوو كفاءة عالية ومعرفة بمختلف القوانين والإجراءات تمنحهم القدرة على الوصول بالمؤسسة إلى تحقيق تسيير جبائي فعال وكفء.

يعتبر التدقيق الجبائي أحد أهم الأدوات التي تستعين بها المؤسسة للحد من المخاطر الجبائية وتحقيق الفعالية الجبائية، فالمدقق الجبائي يعمل على تحديد أسباب المخاطر الجبائية ويتعامل معها كل حسب طبيعته وسببه للوصول إلى الحلول المناسبة لها. كما يقوم المدقق الجبائي بفحص قدرة المؤسسة على استغلال الموارد القانونية والجبائية التي تحوزها، ومدى استغلالها للتحفيزات الجبائية المقدمة لها من أجل تخفيض العبء الضريبي والوصول إلى أحسن نتيجة ممكنة.

الفصل الرابع

أعمال التدقيق الجبائي ومصداقية القوائم المالية

تمـهيـد

تعيش المؤسسة واقعا مليئا بالعديد من العمليات أثناء مزاولة نشاطها، والتي تترجم إلى عمليات محاسبية تدون في سجلاتها المحاسبية وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها منتجة بذلك قوائم مالية تعبر عن وضعيتها المالية. إلا أن المؤسسة لا تخضع فقط للقواعد المحاسبية، بل تخضع أيضا للتشريعات الجبائية بصفتها كيان قانوني ملزم باتباع القوانين وله التزامات تجاه الدولة ومصالح الضرائب. ونظرا لتعدد العمليات المحاسبية وكذا تعدد القوانين الجبائية وتغيرها الدائم وتناقضها أحيانا مع القواعد المحاسبية، فإنه يمكن للمحاسب أن يقع في أخطاء قد تؤدي إلى إصدار قوائم مالية غير صادقة.

ولتفادي الوقوع في أخطاء من هذا النوع، والحرص على أن تكون القوائم المالية ذات مصداقية ومعبرة عن الواقع الفعلي للمؤسسة، فإن هذه الأخيرة لا بد لها أن تستعين بمدقق جبائي ملم بالقوانين الجبائية وكذا ذو دراية بالقواعد المحاسبية من أجل التحقق من مختلف الوثائق والعمليات المحاسبية والتصريحات الجبائية، وكذا تدقيق مختلف الحسابات المكونة للقوائم المالية لضمان صحتها ومصداقيتها وخلوها من الأخطاء.

بناءا على ما سبق، ستتم معالجة هذا الفصل من خلال المبحثين التاليين:

- **المبحث الأول**: التدقيق الجبائي لقائمة المركز المالي وقائمة الدخل.
- **المبحث الثاني**: التدقيق الجبائي للضرائب والرسوم.

المبحث الأول: التدقيق الجبائي لقائمتي الميزانية والدخل

يركز المدقق الجبائي على فحص قائمة الميزانية باعتبارها تمثل الصورة المالية للمؤسسة وتبين ما تحوزه من أصول وخصوم، لذا فهو حريص على التحقق منها للتأكد من صحة المعلومات التي تقدمها ومدى توافق بنودها مع مختلف النصوص والقوانين المحاسبية والجبائية لضمان مصداقيتها وخلوها من أي أخطاء أو تلاعبات قد تكون مصدرا للمخاطر الجبائية.

كما يركز على التحقق من قائمة الدخل أو جدول حسابات النتائج التي تعتبر من أهم القوائم المالية ذات العلاقة المباشرة بالجانب الجبائي، باعتبارها القائمة التي تظهر نفقات وإيرادات المؤسسة ونتيجتها المحاسبية التي تعتبر المنطلق الأساسي لحساب النتيجة الجبائية. ونظرا لهذه الأهمية لابد من التدقيق المعمق لها لضمان شرعيتها وصحة الحسابات المشكلة لها وتقليل المخاطر الجبائية التي يمكن الوقوع فيها.

المطلب الأول: التدقيق الجبائي لحسابات رؤوس الأموال

يعمل المدقق الجبائي على التحقق من حسابات رؤوس الأموال من خلال التأكد من صحة العمليات المحاسبية المسجلة ومطابقتها للوثائق الثبوتية الموجودة على مستوى المؤسسة، وكذا توافقها مع القوانين الجبائية السارية. وتكون عملية التدقيق كما يلي:

1-التدقيق الجبائي لحساب رأس المال الصادر أو رأسمال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال الاستغلال ح/101: يتمثل رأس المال في القيمة الأصلية للمؤسسة، ممثلة بمبالغ مالية سواء في شكل مساهمة نقدية، حصص أو أسهم، و/أو ممتلكات عينية كالعقارات، علامات تجارية، براءات اختراع وغيرها. متاحة للمؤسسة سواء من قبل الشركاء أو المساهمين[1]. ولضمان سلامة هذا الحساب يقوم المدقق الجبائي بالتأكد من النقاط التالية:

- التحقق من صحة بنود عقد تأسيس المؤسسة وسلامتها محاسبيا وأن الأسهم مصرح بها وفقا للقانون الأساسي للمؤسسة؛
- التأكد من أن الأسهم المسجلة تتساوى مع العدد المصدر فعلا من خلال تدقيق حركة الأسهم وما يطرأ عليها من تغيرات[2]؛

[1] Bercy Infos. Comment déposer le capital social de votre entreprise ?. 07/12.2021. www.economie.gouv.fr
https://www.economie.gouv.fr/entreprises/depot-capital-social-entreprise# تاريخ الاطلاع : 2023/12/26

[2] مسعد، محمد فضل. خالد راغب الخطيب. مرجع سابق. ص 247-248

- التأكد من إمكانية استفادة المؤسسة من إعفاءات جبائية في حال تأسيسها حديثا؛
- التحقق من أن الالتزامات التي تعهد بها المؤسسون قد تم حيازتها من قبل المؤسسة؛
- التأكد من خلو المؤسسة من عمليات إخفاء أو إنقاص من سعر مساهمات الملاك قد ينجر عنه عملية تصحيح جبائي؛
- التحقق في حالة تخفيض رأس المال لتغطية الخسائر من عدم فقدان تقرير الخسارة الجبائية؛
- التأكد من دفع الضريبة في حال اهتلاك رأس المال من خلال الاقتطاع من الأرباح أو الإحتياطات؛
- التأكد من أن المؤسسة تستغل مزايا جبائية محتملة مقدمة من خلال قانون تشجيع الاستثمار في حال اكتتابها في رأس المال الأولي لمؤسسة أخرى عن طريق الاقتطاع من الأرباح الغير مخصصة؛[1]
- التحقق من صحة نقل الأرصدة الافتتاحية ومقارنتها مع أرصدة السنة السابقة؛[2]

2-التدقيق الجبائي للعلاوات المرتبطة برأس مال الشركة ح/103:

علاوة الإصدار هي تلك الزيادة التي تفرضها المؤسسة وتضيفها إلى القيمة الاسمية للسهم عند إصدارها لأسهم جديدة بغية رفع رأس مالها، أي هي الفرق بين القيمة الاسمية للسهم الجديد وقيمة إصداره[3]، يجب الوفاء بهذه العلاوة عند الاكتتاب وتقيد في حساب العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة[4].

يتحقق المدقق الجبائي من هذا الحساب من خلال[5]:

- التأكد من أن العلاوات المرتبطة برأس المال قد تم دفعها كلية عند الاكتتاب؛
- التحقق من أن هذه العلاوات قد حددت جيدا في عقد رسملتها،
- مراقبة استخدام، إيداع ومحاسبة العلاوات المرتبطة برأس مال المؤسسة.

[1] Khalassi, Rédha. Op.Cit. p 427

[2] تامر، مزيد رفاعه. أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة. الأردن: دار المناهج للنشر والتوزيع، 2017. ص 237

[3] العمري، خالد. "النظام القانوني لزيادة رأس المال شركة المساهمة". مجلة إليزا للبحوث والدراسات. المجلد 06. العدد 02. (المركز الجامعي إيليزي، الجزائر: 2021). ص 309

[4] مصطفاوي، أمينة. "زيادة رأس مال شركة المساهمة عن طريق التمويل الذاتي". حوليات جامعة الجزائر1. المجلد 35. العدد 01. (جامعة الجزائر: 2021). ص 165

[5] Khalassi, Rédha. Op.Cit. p429

3-التدقيق الجبائي لفارق إعادة التقييم ح/105:

يمثل فارق إعادة التقييم فائض القيمة الناتج عن الفرق بين القيمة العادلة للتجهيز وقيمته المحاسبية الصافية[1]، ومن أهم ما يقوم به المدقق الجبائي للتحقق من هذا الحساب ما يلي[2]:

- التحقق من أن هذا الحساب لم يستعمل لتغطية خسائر سابقة، وأنه غير مدرج في المبالغ الموزعة، وأنه يختفي في حال تم التنازل عن التثبيت المتعلق به؛
- التحقق من أن إعادة تقييم القيم الحقيقية لبعض عناصر التثبيتات قد تمت وفق الشروط المنصوص عليها في القانون؛
- مراجعة فائض القيمة في حال التنازل؛

4-التدقيق الجبائي لحساب الاحتياطات (القانونية، القانونية الأساسية، العادية والمقننة) ح/106:

بخصوص هذا الحساب، يتأكد المدقق الجبائي من النقاط الأساسية التالية:

- التأكد من التطبيق الصحيح للقانون حين تكوين احتياطات إلزامية وهذا باحتساب النسبة الصحيحة؛
- التأكد من التطبيق الصحيح لقرار الجمعية العامة المتعلق بتكوين احتياطات اختيارية، واستعمالها للأغراض التي خصصت لها؛[3]
- التحقق من أن كل مخصصات حساب الاحتياطات وخاصة المسحوبات قد تم المصادقة عليها من قبل الشركاء من خلال الجمعية العامة؛
- التحقق في حال تغيير رأس المال من إعادة تكوين احتياطات قانونية بحسب الأساس الجديد، وأن صفة الزامية تكوين هذه الاحتياطات تتوقف عند بلوغها 10% من رأس مال المؤسسة؛
- التحقق من التسجيل المحاسبي للنتيجة ومبلغ الأرباح الموزعة، وما إذا تم دفع حصص الأرباح الموزعة على المساهمين ومبلغ الضرائب المترتبة عن هذا التوزيع[4].

[1] هوام، جمعة. المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 2010/2009. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2010. ص 78

[2] Khalassi, Rédha. Op.Cit. p429

[3] تامر، مزيد رفاعه. مرجع سابق. ص 239

[4] Khalassi, Rédha. Op.Cit. p430

5-التدقيق الجبائي لحساب نتيجة السنة المالية ح/12:

تتمثل أهم التحقيقات المتعلقة بهذا الحساب فيما يلي:

- التحقق من صحة الحسابات المكونة للنتيجة؛[1]
- التحقق من أن تاريخ غلق الحسابات هو حسب الدورة الاقتصادية أو المالية للمؤسسة؛
- التأكد من تحقق الشروط المنصوص عليها في المادة 722 من القانون التجاري الجزائري من أجل توزيع الأرباح[2].

6-التدقيق الجبائي لحساب المنتوجات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال ح/13:

يقوم المدقق الجبائي بالتحقق من الحسابات المتعلقة بإعانات الدولة أو الجماعات الاقليمية نظرا لأثرها الجبائي على السنة الحالية والسنوات اللاحقة، ويتعلق الأمر بإعانات التجهيز (ح/131)، وإعانات الاستثمار الأخرى (ح/132). حيث تعبر إعانات التجهيز عن [3]الإعانات التي تستفيد منها المؤسسة بغية اكتساب ممتلكات معينة أو انشائها، بينما تعبر إعانات الاستثمار الأخرى عن اعانات تستفيد منها المؤسسة للبحث عن أسواق جديدة أو لإقامة كيانات في الخارج أو لتمويل أنشطة طويلة الأجل.

وقد نصت المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بهذا الخصوص على أن إعانات التجهيز تدخل في نتائج السنة المالية حسب مدة الاهتلاك إذا كان التجهيز المقتنى قابل للإهتلاك، أما إذا كان غير قابل للإهتلاك فيتم الحساب على مدى خمس سنوات بأجزاء متساوية. وفي حال تم التنازل عن هذه التجهيزات، يطرح جزء الاعانة التي لم يتم ربطها بعد بأساس الضريبة من القيمة المحاسبية الصافية للأصل إذا كان قابل للإهتلاك. وفي حال لم يكم قابل للإهتلاك، تطرح من سعر الاقتناء للأصل الثابت وهذا من أجل حساب فائض أو ناقص القيمة المترتب عن التنازل[4].

مما سبق ذكره يعمل المدقق الجبائي على التأكد من التجهيز المقتنى عن طريق الإعانات المقدمة من الدولة أو الجماعات الإقليمية ما إذا كان قابل للإهتلاك أو لا، والتأكد من كيفية إدخاله في نتيجة السنة

---

[1] زايمي، مولود. شريفي ناصر. "دور التدقيق والاستشارة الجبائية في مصداقية التصريحات الجبائية". مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية. المجلد 22، العدد 02. (جامعة باتنة، الجزائر: ديسمبر 2021). ص 614

[2] Khalassi, Rédha. Op.Cit. p430 -431

[3] جدار، رياض. تقرارت يزيد. بن مهدي هادية. "المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات العمومية في ظل الإصلاح المحاسبي وعلى ضوء المعايير المحاسبية الدولية ('IAS-IFRS) من النظرية إلى التطبيق". مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية. المجلد 01. العدد01. (معهد الحقوق والعلوم الاقتصادية. المركز الجامعي بريكة. الجزائر: جوان 2018). ص 34

[4] المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2023

المالية (عدد سنوات الاهتلاك أو خمس سنوات)، إضافة إلى التحقق من كيفية حساب فائض أو ناقص القيمة في حال التنازل عنه، وكذلك من حسن التسجيل المحاسبي لهذه العمليات.

7-التدقيق الجبائي لحساب المؤونات للأعباء-الخصوم غير الجارية ح/15

يعبر هذا الحساب عن الخصوم غير المتأكد من أجل استحقاقها أو تحصيل مبلغها[1]، ويتأكد المدقق الجبائي مما يلي:

- توفرت أدلة اثبات للخطر المحتمل حين تكوين المؤونة المخصصة له؛ [2]
- حسن التسجيل المحاسبي للمؤونات وأنها قد حددت بدقة؛[3]
- التأكد من الاستخدام السليم للمؤونات وفقا لإطارها القانوني؛
- التأكد من كيفية حساب قيمة المؤونة.[4]

8-التدقيق الجبائي لحساب الاقتراضات والديون المماثلة ح/16:

يعبر هذا الحساب عن الأموال التي تقترضها المؤسسة من الغير وتكون إما بإصدار سندات للإكتتاب للجمهور وفق شروط خاصة، أو من خلال الاقتراض من البنوك[5]، وعلى المدقق الجبائي التحقق مما يلي:

- التحقق من قيمة القرض وسعر فائدته وطرق سداده؛[6]
- التحقق من المعلومات المتعلقة بضمانات القرض،
- التحقق ما إذا تم تكوين مؤونة لتغير أسعار الصرف في حال ما إذا كان القرض بالعملة الصعبة؛
- التأكد من المتابعة المحاسبية لتكاليف إصدار القرض.[7]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. العدد 19. مرجع سابق. ص 89

[2] حميداتو، صالح. المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية. مرجع سابق. ص 147

[3] لعلاييبة، ياسمين. "أثر تكوين المؤونة على النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية: حالة المؤسسة الوطنية أسميدال-عنابة". مجلة بحوث الإدارة والاقتصاد. المجلد 02. العدد01. (جامعة زيان عاشور الجلفة:2020). ص 116

[4] Khalassi, Rédha. Op.Cit. p 433

[5] مسعد، محمد فضل. خالد راغب الخطيب. مرجع سابق. ص 249

[6] المرجع نفسه. ص 250

[7] Khalassi, Rédha. Op.Cit. p 434

المطلب الثاني: التدقيق الجبائي للتثبيتات والمخزونات

تعتبر التثبيتات والمخزونات من أهم أصول المؤسسة، الأمر الذي يستوجب إعطاءها الاهتمام اللازم حتى لا تتعرض لأخطاء أو تحريفات قد تضر بصحة ومصداقية القوائم المالية، لذا وجب على المدقق الجبائي التحقق منها لضمان صحتها.

1-التدقيق الجبائي للتثبيتات

تستخدم المؤسسة مواردها المالية لاقتناء ممتلكات سواء من خلال شرائها أو انتاجها بغرض استخدامها في نشاطها[1]لمدة تزيد عن سنة، وتكون هذه التثبيتات إما مادية أو مالية أو معنوية. ونظرا لأهمية هذه التثبيتات وارتباط حساباتها بعدة حسابات أخرى وجب على المدقق الجبائي التحقق منها لضمان خلو الحسابات المتعلقة بالتثبيتات من أي أخطاء قد تؤثر على مصداقية القوائم المالية وتعرض المؤسسة لعدة مخاطر.

أ-التدقيق الجبائي للتثبيتات المعنوية

يهتم المدقق الجبائي بالتحقق أساسا مما يلي:

- التحقق من عقود الشراء وما إذا كانت مسجلة بالسجلات المحاسبية، كما يتحقق من طبيعة الحسابات لأنها قد تسجل في حساب الأعباء بالخطأ[2]؛
- مراقبة توافق مبلغ التثبيتات المعنوية المسجل محاسبيا مع تكلفة شرائها؛
- التحقق من استرجاع الرسم على القيمة المضافة الناتج عن اقتناء هذه التثبيتات؛
- التحقق من الوثائق المبررة لقابلية تثبيت مصاريف البحث والتطوير[3]؛
- مراقبة ما إذا تم تسجيل برامج الإعلام الآلي في السجلات المحاسبية بتكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج في حال قامت المؤسسة بإنتاجها[4]؛

[1] أمين السيد أحمد لطفي. الفحص الضريبي والمنازعات الضريبية في محاسبة وربط الضريبة الموحدة. القاهرة: دار النهضة العربية. 1995. ص 288

[2] Malo , Angélique. **Nicolas Blais. Laurie Bouvier Primeau.** Guide de procédures d'audit par cycles et par assertion. 1[er]e édition. Canada : Université du Québec à trois riviers. 2021. P 33

[3] Khalassi, Rédha. Op.cit. p436

[4] فتحة، أميرة. مرجع سابق. ص 125

ب–التدقيق الجبائي للتثبيتات العينية

فيما يخص التثبيتات العينية يتأكد المدقق الجبائي من النقاط التالية:

- التحقق من وجود التثبيتات العينية على أرض الواقع وما إذا كانت مسجلة أيضا بالسجلات المحاسبية، وهذا تفاديا لعدم تسجيلها محاسبيا ما قد يعرض المؤسسة للوقوع في مخاطر جبائية؛
- التحقق من فواتير اقتناء التثبيتات العينية وما إذا كانت العمليات المحاسبية قد سجلت بالشكل الصحيح؛[1]
- التأكد من اهتلاك المباني دون الأرض المبنية عليها لأن الأراضي في هذه الحالة لا تهتلك؛
- التحقق من امتلاك المؤسسة لهذه التثبيتات؛
- التأكد من استرجاع الرسم على القيمة المضافة TVA في حال اقتناء تثبيتات عينية، إلا في حالة اقتناء السيارات السياحية التي لا تؤدي نشاط رئيسي بالمؤسسة فإن هذا الرسم لا يسترجع؛[2]
- التحقق من تسجيل التثبيتات بسعر التكلفة؛
- التحقق من التثبيتات العينية ومقارنتها مع ما كان في السنة الماضية للتأكد منها حيث يمكن في بعض الحالات بيع أحد التثبيتات ويسهو المحاسب عن تسجيل العملية وعدم إظهار الربح الناتج، ما يجعل حساب النتائج غير صحيح وبالتالي يؤثر على نتيجة المؤسسة؛[3]

ج–التدقيق الجبائي للتثبيتات المالية

يقوم المدقق الجبائي في هذا الإطار بالتحقق من التقاط التالية:

- التحقق من إدراج إيرادات الأوراق المالية ضمن الوعاء الخاضع للضريبة؛
- التحقق من قبض إيرادات الأوراق المالية والتسجيل المحاسبي السليم لها؛[4]
- ارسال تأكيدات إلى حاملي الأوراق المالية للتأكد من التسجيل الصحيح لقيمتها بالسجلات المحاسبية وأنها فعلا ملك للمؤسسة؛[5]

أما فيما يخص اهتلاك التثبيتات فيركز المدقق الجبائي على النقاط التالية:

- التأكد من تاريخ بداية اهتلاك التثبيت؛

---

[1] Malo , Angélique. Nicolas Blais. Laurie Bouvier Primeau. Op.cit. p 30

[2] حميداتو، صالح. مرجع سابق. ص 149–150

[3] أمين السيد أحمد لطفي. الفحص الضريبي والمنازعات الضريبية في محاسبة وربط الضريبة الموحدة. مرجع سابق. ص 290

[4] Khalassi. Rédha. OP.cit. p441

[5] Malo , Angélique. Nicolas Blais. Laurie Bouvier Primeau. Op.cit. p 28

- التأكد من معدلات الاهتلاك المطبقة؛
- التحقق من توافق الاهتلاك مع الجرد المادي للتثبيتات؛
- التحقق من تسوية وضعية الرسم على القيمة المضافة المتعلق بالتثبيتات المباعة قبل نهاية فترة اهتلاك هذا الرسم، وأن الباقي من هذا الرسم قد تم دفعة إلى الخزينة؛
- في حالة إعادة تقييم الأصل، على المدقق الجبائي التحقق من أن الفرق بين الاهتلاك المعاد تقييمه والإهتلاك العادي قد تم دمجه؛
- التحقق من أن المؤسسة تحتفظ بالتثبيتات المهتلكة كلية والتي لا تزال في الخدمة؛[1]
- التأكد من تطبيق الاهتلاك الخطي على كامل التثبيتات، أما إذا كانت المؤسسة قد قدمت طلبا للخضوع للإهتلاك التنازلي فيتحقق المدقق للجبائي من المعدلات المطبقة التي هي 1.5، 2، 2.5 تبعا للمدة العادية لاستعمال الأصل المتمثلة في ثلاث أو أربع سنوات، خمس أو ست سنوات، أزيد من ست سنوات[2]؛
- التحقق من ضم قيمة نفقات التحسين إلى قيمة الأصل في حال كانت تزيد من قيمته.[3]

تعرف المؤونة جبائيا على أنها تخفيض من الأرباح الخاضعة للضريبة بغية تغطية خسائر محتملة، وعلى المدقق الجبائي فيما يتعلق بمؤونات خسائر قيمة التثبيتات المادية التحقق من:

- أن المؤونة قد حددت بدقة وأنها سجلت محاسبيا بشكل صحيح لمواجهة خسائر محتملة تخص الدورة الجارية؛[4]
- التحقق من إعادة دمج المؤونات التي لم تعد مبررة خلال السنة الجارية إلى الأرباح الخاضعة للضريبة. [5]

2-التدقيق الجبائي للمخزونات

يعمل المدقق الجبائي على التحقق من صحة قيمة وكميات المخزون والتطبيق الصحيح للقواعد المحاسبية المتعارف عليها وهذا بغية التأكد من سلامة وصحة هذا الحساب ويكون ذلك من خلال:

[1] Khalassi , Rédha. Op.Cit. p 442

[2] المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2023

[3] حميداتو، صالح. مرجع سابق. ص 152

[4] لعلاييية، ياسمين. مرجع سابق. ص116

[5] Khalassi , Rédha. Op.Cit. p 443

- القيام بالجرد المادي للتحقق من الوجود الفعلي للمخزون ومطابقته لما هو موجود بالدفاتر المحاسبية؛
- التحقق من أن مبيعات المتعلقة بالمخزون التي تمت في نهاية السنة قد تم اثباتها فعلا بحساب المبيعات وأنها قد أنقصت من المخزون؛
- التحقق من أن المشتريات التي تمت في نهاية السنة قد تضمنها حساب المخزون؛
- العمل على بحث أسباب الاختلاف إن وجدت بين الجرد المادي للمخزون وما هو مسجل بالسجلات المحاسبية ومعالجتها؛[1]
- التحقق من أن الرسم على القيمة المضافة المسترجع الظاهر في فاتورات المشتريات يتعلق بمشتريات قد تمت فعلا؛
- التأكد من أن المشتريات هي فعلا ضرورية لنشاط المؤسسة؛
- العمل على التحقق من فاتورات الشراء خاصة فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة؛
- التحقق من دخول البضاعة المشتراة إلى المخزون بتكلفة شرائها؛[2]
- التحقق من توافق المبالغ المشكلة للحساب الدائن للموردين مع المبالغ المشكلة لحساب المشتريات؛
- التحقق من وجود جرد مفصل (مصنف) يسمح بتسهيل عملية الجرد المادي للمنتوجات الموجودة بالمخزون وجعلها أكثر فعالية ودقة؛
- التأكد من أن مخزونات المؤسسة المخزنة خارجها قد أخذت بعين الاعتبار، كما يجب ضمان عدم أخذ بعين الاعتبار المخزونات الموجودة داخل المؤسسة والتي لا تملكها؛
- التحقق من أخذ كل فاتورات الدورة بعين الاعتبار؛ [3]
- التحقق من تكوين مؤونة خسائر القيمة في حال انخفاض صافي قيمة البيع عن سعر تكلفة المخزون[4] ، مع ضرورة التأكد من عدم طرح هذه المؤونة من الربح الخاضع في حال لم يكن المخزون موجه للبيع.[5]

[1] أمين السيد أحمد لطفي. الفحص الضريبي والمنازعات الضريبية في محاسبة وربط الضريبة الموحدة. مرجع سابق. ص 294

[2] Khalassi. Rédha. OP.cit. p446

[3] حميداتو، صالح. مرجع سابق. ص 152

[4] تامر مزيد رفاهه. أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة. الأردن: دار المناهج للنشر والتوزيع. 2018. ص 201

[5] Khalassi. Rédha. OP.cit. p447

المطلب الثالث: التدقيق الجبائي للحسابات المالية وحسابات الغير

يعتبر التدقيق الجبائي للحسابات المالية وحسابات الغير أمرا بالغ الأهمية للحصول على قوائم مالية شفافة وذات مصداقية من خلال اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية إن وجدت، والتحقق من مختلف العمليات والسجلات المحاسبية.

1-التدقيق الجبائي لحسابات الغير

تضم حسابات الغير عدة حسابات كحساب الموردين والزبائن والمستخدمين وغيرها من الحسابات، ولضمان سلامتها ومصداقيتها على المدقق الجبائي التحقق من كل حساب على حدة، إضافة إلى التحقق من مختلف الحسابات المتعلقة بحسابات الغير وهذا نظرا للترابط الموجود بينها.

أ-التدقيق الجبائي لحساب الموردين

يتحقق المدقق الجبائي من النقاط الأساسية التالية:

- التأكد من أن كل مشتريات السنة قد أخذت بعن الاعتبار؛
- التحقق من أن هذا الحساب يعبر عن أرقام حقيقية؛[1]
- الحصول على كشف الحساب البنكي، والتحقق من أن المدفوعات تتوافق مع فواتير حساب المورد المسجل بالسجلات المحاسبية.
- إرسال تأكيدات إلى الموردين للتحقق من عدم تفويت أي معاملات مهمة وأن الأرصدة صحيحة، ومن جهة أخرى اكتشاف الحسابات الوهمية إن وجدت حيث إذا كان الحساب وهميا فمن الطبيعي عدم استلام أي رد؛[2]

ب-التدقيق الجبائي لحساب الزبائن

من أهم النقاط التي يعمل المدقق الجبائي على التحقق من صحتها ما يلي:

- في حالة ما إذا كان الزبون أجنبي على المدقق الجبائي التحقق من وجود فاتورة شكلية أو عقد وكذا توفر الوثائق الجمركية ومطابقتها للقوانين، إضافة إلى توافق الدفعات المستلمة مع ما هو محدد في العقد الذي يربط المؤسسة بهذا الزبون؛
- التحقق من أرصدة الزبائن والتأكد من مدى مطابقتها للحقيقة؛[1]

[1] Khalassi. Rédha. OP.cit. p450
[2] Malo , Angélique. Nicolas Blais. Laurie Bouvier Primeau. Op.cit. p 14-15

- التحقق من العمليات المدينة والدائنة لهذا الحساب من خلال إجراءات التحقق الحسابية والفنية والمستندية؛[2]
- الحصول على قائمة مرتبة ترتيبًا زمنيًا لحساب الزبائن، وتتبع التحصيلات الظاهرة في البيانات المصرفية والفواتير ومقارنتها بالمبالغ المسجلة بالدفاتر المحاسبية؛
- إرسال تأكيدات لعينة من الزبائن ومقارنة المبالغ المؤكدة بتلك الموجودة بالدفاتر المحاسبية؛[3]

ج–التدقيق الجبائي لحساب المستخدمين وحساب الهيئات الاجتماعية

يركز المدقق الجبائي في هذا الصدد على ما يلي:

- التحقق من أن التسبيقات والسلفيات المقدمة للموظفين قد تم تسجيلها في حساب المستخدمون– تسبيقات (425) وليس في حساب أجور المستخدمين (631)؛
- التأكد من احتواء أعباء المؤسسة القابلة للخصم على اشتراكات الضمان الاجتماعي الخاصة بأرباب العمل التي لم تدفع عند اغلاق السنة المالية؛[4]

ح–التدقيق الجبائي لحساب المجمع والشركاء

يقوم المدقق الجبائي بمراجعة هذا الحساب من خلال النقاط التالية:

- التأكد من أن كل العمليات المتعلقة بهذا الحساب هي قانونية؛
- التحقق من تاريخ أقدمية توزيعات الأرباح والأسهم الواجب سدادها وأنه قد تم سدادها بالشكل الصحيح من قبل المؤسسة؛
- التحقق من عدم توزيع أرباح وهمية؛
- اجراء تقارب بين ما هو مسجل في الحسابات الجارية للشركاء وما هو مصرح به.[5]

---

[1] حميداتو، صالح. مرجع سابق. ص 154–155

[2] أمين السيد أحمد لطفي. الفحص الضريبي والمنازعات الضريبية في محاسبة وربط الضريبة الموحدة. مرجع سابق. ص 301

[3] Malo , Angélique. Nicolas Blais. Laurie Bouvier Primeau. Op.cit. p5

[4] Khalassi. Rédha. OP.cit. p451

[5] Idem. p452-453

خ–التدقيق الجبائي لحساب خسائر القيمة عن حسابات الغير

يتحقق المدقق الجبائي من هذا الحساب من خلال النقاط التالية:

- مراقبة قائمة الزبائن والتحقق من الزبائن الذين حقا يستحقون تكوين مؤونة خسائر سواء بقيمتهم الكلية أو الجزئية؛
- التحقق من أن مخصصات مؤونات الخسائر قد تم حسابها بشكل صحيح؛[1]
- التحقق من إعادة ادماج مخصصات الخسائر المتعلقة بفروق التحويلات في النتيجة الجبائية؛
- مراقبة مخصصات خسائر قيمة حساب الزبائن ما إذا كانت قابلة للخصم أم لا؛
- التحقق من أن تكوين المؤونات على الحقوق قد تم في إطار القانون أو لا؛
- التحقق من الحقوق الغير قابلة للتحصيل من أجل عدم تكوين مؤونة لها.[2]

2–التدقيق الجبائي للحسابات المالية

يظهر هذا الحساب تحركات أموال المؤسسة بمختلف أنواعها سواء كانت نقدا أو شيكات أو معاملات مع البنوك وغيرها، كما أن لهذه الحسابات علاقة بحسابات أخرى في الميزانية كحساب الزبائن والموردين، لذا على المدقق الجبائي أن يولي أهمية كبيرة لهذه الحسابات لضمان صحتها وخلوها من الأخطاء.

أ–التدقيق الجبائي لحساب البنوك والمؤسسات المالية

أهم المحاور التي يركز عليها المدقق الجبائي بالنسبة لهذا الحساب تتمثل فيما يلي:

- التحقق من عدم دفع مزدوج لفاتورة من خلال البنك والصندوق معا؛
- التحقق من مصادر الأموال الداخلة في حساب البنك وما إذا أخذت بعين الاعتبار عند ملء التصريحات الجبائية؛
- التأكد من توافق تاريخ دخول الأموال لحساب البنك وتاريخ التصريح بها عندما يكون الحدث المنشئ للضريبة هو القبض الكلي أو الجزئي؛
- اجراء مقارنات بين رصيد حساب البنك والكشوف الواردة من البنك؛[3]

[1] Malo, Angélique. Nicolas Blais. Laurie Bouvier Primeau. Op.cit. p13
[2] Khalassi. Rédha. OP.cit. P454
[3] حميداتو، صالح. مرجع سابق. ص 155

- التحقق من تحصيلات أوراق القبض والتحقق من عدم وجود أوراق قبض وهمية توحي بوجود اختلاس؛
- التحقق من صحة حساب مستحقات القبض وأنها تتعلق بالسنة المالية؛[1]
- التحقق من صحة تحويل الحسابات البنكية بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية في آخر السنة.[2]

ب–التدقيق الجبائي لحساب الصندوق

يعمل المدقق الجبائي على التحقق من النقاط التالية:

- التحقق من توافق رصيد حساب الصندوق المدين مع عمليات البيع نقدا؛
- التحقق من الوثائق المسجلة في الجهة الدائنة لحساب الصندوق والتأكد من عدم حصول دفع مزدوج لوثيقة ما؛[3]
- التحقق من أن رصيد الصندوق ليس دائنا؛
- التحقق من حركة الأموال والتأكد من أن رصيد الصندوق يتوافق مع الجرد المادي للأموال المودعة في الصندوق؛
- التحقق من أن التحويلات الداخلية قد تم ترصيدها في آخر السنة.[4]

ج–التدقيق الجبائي لحساب التحويلات الداخلية

أهم ما يتم التحقق منه في هذا الحساب هو أن يكون مرصدا باعتباره حسابا وسيطا.[5]

من خلال ما سبق فإن أعمال التدقيق الجبائي يكون لها أثر على قائمة الميزانية ومصداقيتها وهذا لأن أي خطأ في العمليات المحاسبية ينعكس على قائمة الميزانية ومن أمثلة ذلك:

- في حال الخطأ في تسجيل المساهمات ومبلغها عند تأسيس المؤسسة فهذا ينجر عنه أولا خطأ في الحساب 101 (رأس المال الصادر) وكذا خطأ في حساب 456 (الشركاء–العمليات على رأس المال) ما يؤثر على قائمة الميزانية في حال عدم اكتشافه من المدقق الجبائي؛

[1] Khalassi. Rédha. OP.cit. P455-456
[2] Malo, Angélique. Nicolas Blais. Laurie Bouvier Primeau. Op.cit. p39
[3] حميداتو، صالح. مرجع سابق. ص155
[4] Khalassi. Rédha. OP.cit. P456
[5] حميداتو، صالح. مرجع سابق. ص156

- تعدي نسبة الإحتياط القانوني بمعنى أن مبلغ الزيادة يجب أن يكون ضمن الأرباح ما يكون له أثر على مبلغ الأرباح الموزعة ح/457 (الشركاء-الحصص الواجب دفعها)، كذا مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بالأرباح الموزعة وحتى مبلغ الحساب 106 (الإحتياطات) يكون غير صحيح؛
- التسجيل المحاسبي لإعانات الإستغلال التي يجب أن تدرج ضمن ح/ 74 (إعانات الإستغلال) ضمن حساب إعانات الإستثمار ح/13 (المنتوجات والأعباء المؤجلة) ما ينجر عنه خطأ في الحساب 13 يكون بالزيادة وخطأ أيضا في ح/74 وبالتالي يتعدى الأثر حتى إلى حساب النتيجة 12 وبالتالي يؤثر هذا على قائمتي الميزانية والدخل في حال عدم اكتشافه؛
- في حال تسجيل مبلغ أعباء ناتج عن مشتريات في حساب التثبيتات فهنا يكون أثر على حساب التثبيتات بالزيادة غير المبررة وعلى الأعباء ح/6 بالنقصان غير المبرر ما يؤثر على قائمتي الميزانية والدخل في حال عدم اكتشافه من المدقق الجبائي؛
- في حال تسجيل محاسبي لتثبيت وهمي ما ينجر عنه خطأ في قيمة التثبيتات في قائمة الميزانية وكذا مبلغ اهتلاكها ح/28 وكذا مخصصات الإهتلاك ح/681 وهو ما يعطي صورة غير صادقة لقائمة الميزانية وكذا قائمة الدخل؛
- في حالة إعادة تقييم الأصل، ولم يتم دمج الفرق بين الاهتلاك المعاد تقييمه والإهتلاك العادي، ما ينجر عنه خطأ في اهتلاك التثبيتات ح/ 28 وح/681 (مخصصات الإهتلاك) وبالتالي يكون أثر على قائمتي الميزانية والدخل؛
- تشكيل مؤونة تدني قيمة المخزونات غير مبررة ما يؤدي إلى جعل قيمة ح/39 (خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ) غير صحيحة وبالزيادة وأيضا قيمة ح/685 (مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة) ما يؤثر على قائمتي الميزانية والدخل أيضا؛
- في حال عدم ضم حساب المستخدمون-تسبيقات للموظفين ح/425 إلى حساب أجور المستخدمين ح/631 عند تسديد الأجور أو دفع تسبيقات وتسجيلها في ح/631 ما يؤثر على قائمتي الميزانية والدخل
- مثلا في حال دفع مزدوج لفاتورة عن طريق الصندوق والبنك ما ينجر عنه خطأ في أحد الحسابين وهو ما يؤثر على قائمة الميزانية؛

المطلب الرابع: التدقيق الجبائي لقائمة الدخل

تمكن قائمة الدخل من تحديد النتيجة المحاسبية للمؤسسة من خلال طرح أعبائها من إيراداتها خلال السنة المالية، لذا يعمل المدقق على التحقق من صحة حسابات الإيرادات والأعباء لضمان التوصل إلى نتيجة محاسبية صحيحة وخالية من الأخطاء.

1-التدقيق الجبائي لحسابات الإيرادات (المنتوجات)

تعتبر الإيرادات من الحسابات الرئيسية التي تدخل في حساب نتيجة المؤسسة، كما أن لهذه الحسابات علاقة بعدة حسابات أخرى بقائمة الميزانية، لذا على المدقق الجبائي أن يتأكد من صحة هذه الحسابات لضمان شرعية ومصداقية القوائم المالية.

يعمل المدقق الجبائي على التأكد من حساب المبيعات من خلال التحقق من النقاط التالية:

- التحقق من مطابقة المبالغ المسجلة محاسبيا مع ماهو موجود بالفواتير؛
- التأكد من توفر المؤسسة على الوثائق الثبوتية سواء جبائية كانت أم جمركية في حال إصدار فواتير خارج الرسم على القيمة المضافة (TVA)؛
- التحقق من توافق نظام الفوترة مع القوانين السارية خاصة فيما يخص الرسم على القيمة المضافة؛
- التحقق من التسجيل المحاسبي لكل الإيرادات المتعلقة بالسنة المالية؛[1]
- التحقق من توافق الإيرادات المصرح بها جبائيا مع ما هو مسجل محاسبيا؛
- التحقق من ظهور الإيرادات المتعلقة بالنشاط في حساب النتائج؛
- التحقق من توافق إيرادات المبيعات مع التغير في مخزون المنتوجات التامة؛
- التحقق مما إذا كانت المؤسسة قد سجلت قيود بيع البقايا وهذا من خلال التأكد من العقود والفواتير المتعلقة بهذه العملية؛
- التحقق من وجود فواتير الإرجاع والتأكد من عكس القيود المتعلقة بها[2]؛

أما فيما يخص الإنتاج المخزن والتغير الذي يمكن أن يحصل فيه فعلى المدقق الجبائي الوقوف على عملية الجرد المادي للمخزون للتأكد من عدم وجود فروقات موجبة أو سالبة قد تؤثر على نتيجة المؤسسة.

[1] حميداتو،صالح. المرجع نفسه. ص 159

[2] Khalassi, Rédha.Op.Cit. p 471

يقوم المدقق الجبائي أيضا بالتحقق من حساب الإنتاج المثبت الذي يمثل تكلفة إنتاج عناصر الأصل سواء كان معنوي أو مادي المنشأ من قبل المؤسسة والمسجل في أصولها غير الجارية (الأعباء التي تم تسجيلها مسبقا في الحسابات حسب الطبيعة). كما يسجل فيه أيضا مبلغ المصاريف الملحقة الداخلية التي تتحملها المؤسسة عند اقتناء التثبيت (نقل، تركيب ...)[1]. وهذا من خلال التحقق من التقارير التقنية للإنتاج وكل الوثائق التي تثبت التكاليف المتحملة من أجل أنشاء الأصل لضمان التقدير السليم للأصل.

تعتبر إعانات الإستغلال (إعانات التوازن والإعانات الأخرى للإستغلال) من الحسابات التي يتحقق المدقق الجبائي منها من خلال التأكد من القبض الفعلي لها، والتأكد أيضا من إرفاق التصريح السنوي عند وضعه ببيان تفصيلي للإعانات المستلمة. كما يتأكد من أن هذه الإعانات قد أدرجت في الأساس الخاضع للضريبة المتعلق بسنة قبضها[2].

يتأكد المدقق الجبائي أيضا من الإيرادات المالية، فيقوم بالتحقق من الشروط المتعلقة بعقود القروض بما في ذلك المعدلات المطبقة ومدى الشرعية القانونية لهذه العقود، كما يتأكد من التطبيق الجيد للإتفاقيات الدولية بما يضمن عدم ازدواجية الخضوع للضرائب عن المداخيل المحققة بالخارج[3].

2-التدقيق الجبائي لحسابات الأعباء

تدخل الأعباء ضمن الحسابات التي يتم من خلالها حساب نتيجة المؤسسة ولها دور كبير في خفض قيمة هذه النتيجة، وبالتالي خفض الأساس الخاضع للضريبة. لذا ولتفادي أي أخطاء قد تؤدي إعطاء نتيجة خاطئة يقوم المدقق الجبائي بمراقبة مختلف العمليات التي تخص هذه الحسابات والتأكد من صحتها وشرعيتها.

من أجل ضمان أن الأعباء واجبة الخصم يتحقق المدقق الجبائي من توفر الشروط اللازمة لقابلية خصمها، حيث يجب أن تكون الأعباء لازمة لنشاط المؤسسة كأعباء الإيجار والعاملين وليس مثلا

[1] قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. العدد 19 الصادر ب 25 مارس 2009. ص 76

[2] Khalassi. Rédha. Op. Cit.p 472

[3] Idem. p 475

مصاريف لاستخراج رخصة قيادة صاحب المؤسسة، كما يجب أن تتعلق الأعباء بالسنة المالية وليس سنوات سابقة، إضافة إلى أنها يجب أن تكون محددة وبوثائق وليس عبارة عن أرقام تقديرية[1].

كما يجب أن يتأكد من أن الأعباء غير قابلة الخصم كأن تكون عبارة عن هدايا ومصاريف استقبال فوق ما هو مسموح به قانونا، أو عبارة عن عقوبات أو غرامات أيا كانت طبيعتها، أو اهتلاكات غير قابلة للخصم[2].

فيما يتعلق بالمشتريات المستهلكة (ح/60) يتحقق المدقق الجبائي من النقاط التالية:

- أن تكون فواتير المشتريات مسجلة باسم المؤسسة؛
- التأكد من أن الفواتير لا تحتوي على تثبيتات وإذا ثبت العكس يجب توجيهها إلى الحساب الخاص بها؛[3]
- التأكد من المراقبة الجيدة لفواتير الشراء خاصة ما تعلق بالرسم على القيمة المضافة؛
- التأكد من أن المؤسسة تملك إمكانية تحويل قيم معدات وأدوات المكتب الصغيرة إلى أعباء قابلة للخصم؛
- التأكد من أن المشتريات قد سجلت محاسبيا بالمبلغ خارج الرسم؛[4]
- التأكد من تساوي مبالغ حساب مشتريات البضاعة المباعة (ح/600) وحساب المواد الولية (ح/601) على التوالي مع حساب مخزون البضائع (ح/30) وحساب المواد الولية واللوازم (ح/31).[5]
- التحقق من الكمية المستهلكة من خلال مطابقة سندات الخروج من المخازن مع ما هو مسجل محاسبيا؛

أما فيما يخص الخدمات الخارجية (ح/61) فهناك عدة نقاط يركز عليها المدقق الجبائي وهي:

- التحقق من عقود الإيجار والمبالغ المحددة بها[6]؛

[1] أمين السيد أحمد لطفي. الفحص الضريبي والمنازعات الضريبية في محاسبة وربط الضريبة الموحدة. مرجع سابق. ص 251

[2] Khalassi. Rédha. Op. Cit.p 459

[3] أمين السيد أحمد لطفي. الفحص الضريبي والمنازعات الضريبية في محاسبة وربط الضريبة الموحدة. مرجع سابق. ص174

[4] Khalassi. Rédha. Op. Cit.p 460-461

[5] حميداتو، صالح. مرجع سابق. ص 156

[6] أمين السيد أحمد لطفي. الفحص الضريبي والمنازعات الضريبية في محاسبة وربط الضريبة الموحدة. مرجع سابق. ص253

- التحقق من تسبيقات مدفوعات الإيجار قد خصصت كديون عن الإيجار ولا تستحق الخصم إلا عند انقضاء أجل الإيجار؛
- التحقق من أن مبالغ إيجار الأراضي، المحلات أو المعدات تتعلق بعملية الإستغلال حتى تكون قابلة للخصم؛
- التحقق من وجود أجور لا تعبر عن مصاريف حقيقية؛[1]

يقوم المدقق الجبائي من التحقق من أعباء المستخدمين (ح/63) وهذا من خلال التأكد مما يلي:

- التأكد من أن المؤسسة قامت بعملية التوظيف للمستخدمين وفقا لما ينص عليه القانون؛
- التحقق من أن المؤسسة تطبق القوانين بشكل سليم فيما يتعلق بضريبة الدخل الإجمالي؛
- التأكد من تطابق أجر العامل المبين في كشف الراتب مع مدة الخدمة الفعلية؛
- التأكد من تطابق رصيد الرواتب مع الشيكات المسحوبة من رصيد البنك؛[2]
- التأكد من الحساب الصحيح لصافي الرواتب؛
- التحقق من التسجيل المحاسبي السليم للرواتب؛[3]
- التحقق من أن رصيد هذا الحساب يتعلق بأجور عمال تابعين فعلا للمؤسسة، وأنهم قاموا بعمل فعلي وليس تقديم أجور عن أعمال وهمية؛
- التحقق من حساب ديون المستخدمين المتعلقة بالعطلة الواجبة الدفع والمؤونة المتعلقة بها، والتأكد من أن هذه الأخيرة قد تم دمجها في أساس الربح الخاضع للضريبة؛[4]
- التحقق من أن المؤسسة تحترم القواعد القانونية المتعلقة بمسك سجلات المستخدمين؛
- التحقق من الوثائق المتعلقة بتعويض مصاريف النقل؛
- التحقق من أن المنح ذات الطابع المهني لم تدفع للمستخدمين أثناء العطلة مدفوعة الأجر.[5]

يدقق المدقق الجبائي أيضا في الأعباء المالية (ح/66) وهذا بالتأكد من النقاط التالية:

---

[1] Khalassi. Rédha. Op. Cit.p 462

[2] التميمي، هادي. مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية. ط 3. الأردن: دار وائل للنشر. 2006. ص 274-276

[3] أمين السيد أحمد لطفي. المراجعة بين النظرية والتطبيق. مصر: الدار الجامعية. 2006. ص 644

[4] Khalassi. Rédha. Op. Cit.p 463

[5] حميداتو، صالح. مرجع سابق. ص 156-157

- أن تكون الفوائد المدفوعة عن القروض متعلقة بنشاط المؤسسة وليس بالممتلكات الشخصية لأحد الشركاء؛
- التأكد من صحة مبلغ الفائدة المدفوع عن القرض من خلال التحقق من الوثائق المتعلقة بالقرض؛[1]
- التحقق من صحة مبلغ الفائدة المصرح من خلال مراقبة جداول اهتلاك القروض؛
- التأكد من التغير في أسعار الصرف عند غلق السنة المالية للتأكد من صحة مبلغ الخسائر المتعلقة بانخفاض أسعار الصرف؛[2]

يتحقق المدقق الجبائي من حساب مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة (ح/68) من خلال:

- التحقق من تاريخ بداية اهتلاك التثبيتات؛
- التحقق من العناصر الداخلة في حساب قسط الإهتلاك (المعدل، مدة الإهتلاك، قيمة حيازة التثبيت، المعامل المطبق في حال الاهتلاك غير الخطي)؛
- التحقق من وجود وثائق تدل على ثبوت تحقق الخطر المؤدي إلى تكوين مؤونة؛[3]

من خلال ما تم ذكره من أعمال التدقيق الجبائي لقائمة الدخل ومختلف الحسابات المشكلة لها، ومن خلال الارتباط بين الحسابات المتعلقة بقائمة الميزانية والدخل، فإن الأخطاء في حسابات التسيير تحدث خطأ في قائمة الدخل وكأمثلة نذكر:

- في حال وجود جزء من رقم الأعمال غير مفوتر ما ينجر عنه عدم تسجيله محاسبيا أي ح/70 (المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة) بقيمة أقل من قيمته الحقيقية، وهو ما يؤثر على حساب النتيجة؛
- التسجيل المحاسبي لإعانات استثمار ح/13 في حساب إعانات استغلال ح/74 وهو ما ينجر عنه الرفع في قيمة الحساب 74 وبالتالي التأثير على القيمة الحقيقية للنتيجة؛
- وجود تسجيل محاسبي لأجور العمال غير حقيقي (وهمي) وبالتالي التأثير على ح/631 (أعباء المستخدمين) بالزيادة ما يؤثر أيضا على قيمة النتيجة ح/12 (نتيجة السنة المالية).

[1] أمين السيد أحمد لطفي. الفحص الضريبي والمنازعات الضريبية في محاسبة وربط الضريبة الموحدة. مرجع سابق. ص275-276

[2] Khalassi. Rédha. Op. Cit.p 466

[3] حميداتو،صالح. مرجع سابق. ص157

المبحث الثاني: التدقيق الجبائي للضرائب والرسوم

تعمل المؤسسة في محيط تحكمه القوانين وعلى رأسها القانون الجبائي، ما يجعلها ملزمة بالامتثال له ودفع ضرائب ورسوم لمصالح الضرائب بمعدلات وأوقات محددة. وبهدف التحقق من صحة ما تدفعه المؤسسة، يعمل المدقق الجبائي على التأكد من صحة تصريحاتها الجبائية ومدى التزامها بالقوانين والمواعيد المحددة لها.

المطلب الأول: التدقيق الجبائي للرسم على القيمة المضافة TVA

يتحقق المدقق الجبائي من سلامة المبالغ المتعلقة بهذا الرسم من خلال التأكد مما يلي:

1-التحقق من الحدث المنشئ

يتغير الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة بتغير العمليات التي تقوم بها المؤسسة، لذلك على المدقق الجبائي أن تكون له إحاطة تامة بنشاط المؤسسة وعملياتها لمعرفة متى يكون الرسم على القيمة المضافة مستحق الدفع. فإذا كانت عمليات تتعلق بالمبيعات فإن الحدث المنشئ يكون من التسليم المادي أو القانوني للبضاعة، إلا أنه إذا كانت هذه العمليات تتعلق بتوزيع المياه الصالحة للشرب أو المبيعات المحققة من خلال الصفقات العمومية فإن الحدث المنشئ للضريبة يكون عند التحصيل الكلي أو الجزئي للثمن، ويكون بعد التسليم القانوني أو المادي للبضاعة إذا مرت سنة ولم يتم تحصيل ثمن المبيعات المتأتية من الصفقات العمومية. إذا كانت المؤسسة عبارة عن مرقي عقاري ينشط في بيع العقارات ذات الطابع السكني، التجاري، المهني أو الصناعي، فإن الحدث المنشئ يكون عند التسليم القانوني أو المادي للعقار إلى المستفيد.

فيما يتعلق بالأشغال العقارية، يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق الدفع عند القبض الكلي أو الجزئي، أما بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات المصنوعة ومن الأشغال العقارية فإن الحدث المنشئ يكون عند الاستلام.

بالنسبة لعمليات الاستيراد والتصدير، يتكون الحدث المنشئ حين إدخال البضاعة عند الجمارك إذا تعلق الأمر بعمليات استيراد، وحين تقديمها للجمارك عند التصدير، والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك.

إذا كانت عمليات المؤسسة تتمثل في تقديم خدمات، فهي تعتبر ملزمة بالأداء عند القبض الكلي أو الجزئي للمبلغ. أما إذا تعلق الأمر بالحفلات، الألعاب والتسليات بمختلف أنواعها، يمكن أن يكون الحدث المنشئ للرسم من تسليم التذكرة إذا تعذر القبض.[1]

[1] المديرية العامة للضرائب. المادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال. 2023. ص 13

2-التحقق من الوعاء الخاضع (رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة)

يجب على المدقق الجبائي أن يتحقق من التقاط التالية عند مراجعته للوعاء الخاضع:

- التأكد من أن الفواتير المقدمة من قبل المؤسسة تحترم الشروط المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة؛
- التأكد من معالجة الرسم على القيمة المضافة المتعلق بتوزيعات السلع، تقديم الخدمات والنقل الدولي؛
- التحقق من الإعفاءات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المطبق؛[1]
- التحقق من ضم الوعاء لثمن البضاعة أو الخدمة مضاف إليه جميع المصاريف المفوترة للزبون؛[2]
- التحقق من خصم المبالغ المتعلقة بالتخفيضات الممنوحة وحقوق الطابع الجبائي وكذا المبالغ المودعة بالأمانة على التغليفات التي يجب إعادتها إلى البائع مقابل تسديد هذا المبلغ، من المبلغ الخاضع للرسم على القيمة المضافة.[3]

3-التحقق من المعدلات المطبقة

تطرق قانون الرسوم على رقم الأعمال إلى ذكر المعدلات المطبقة لتحصيل الرسم على القيمة المضافة في مادتيه 19 و23، والمتمثلة في المعدل العادي وهو 19% والمعدل المخفض المتمثل في 09% والذي بين فيه هذا القانون الأنشطة التي تخضع لهذا المعدل المخفض، لذا على المدقق الجبائي التأكد من طبيعة العمليات والمعدل المناسب لها.

4-التحقق من التصريحات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة

يعمل المدقق الجبائي على التأكد من أن المؤسسة قد قدمت تصريحاتها الشهرية المتضمنة دفع الرسم على القيمة المضافة في آجاله المحددة، وأن هذه التصريحات تتضمن رقم الأعمال الخاضع، كما يتأكد من إرفاق كشف فواتير الشراء التي تحتوي على مبلغ الرسم على القيمة المضافة الذي يتم خصمه[4]. حيث يتمثل مبلغ الرسم على القيمة المضافة التي تدفعه المؤسسة إلى إدارة الضرائب في مبلغ الرسم على القيمة المضافة الناتج عن رقم الأعمال منقوص منه مبلغ الرسم على القيمة المضافة الناتج عن المشتريات، حيث يجب أن تكون هذه المشتريات متعلقة بنشاط المؤسسة وأن تكون المؤسسة هي من اقتنتها وألا تكزن غير

[1] Khalassi. Rédha. OP.cit. P481

[2] حميداتو، صالح. مرجع سابق. ص138

[3] المديرية العامة للضرائب. المادة 15 من قانون الرسوم على رقم الأعمال. 2023. ص 14

[4] حميداتو، صالح. مرجع سابق. ص143

مقبولة قانونا للخصم من الرسم على القيمة المضافة الواجب الدفع كشراء سيارة سياحية لا تمثل النشاط الأساسي للمؤسسة.[1]

المطلب الثاني: تدقيق الرسم على النشاط المهني TAP والضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأجور

يعتبر الرسم على النشاط المهني والضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأجور من الضرائب التي تلتزم المؤسسة بالتصريح بها ودفع مبالغها لإدارة الضرائب، إلا أنه في حال وجود أخطاء بها فإن المؤسسة قد تتعرض لعقوبات مالية من إدارة الضرائب، كما أن هذه الأخطاء تعطي صورة غير صادقة عن القوائم المالية، لذا يركز المدقق الجبائي على فحص مختلف العمليات المتعلقة بهذه الضرائب لضمان شرعيتها وبالتالي ضمان صدق القوائم المالية الظاهرة بها.

1-التدقيق الجبائي للرسم على النشاط المهني TAP

يستحق الرسم على النشاط المهني في الجزائر من خلال رقم الأعمال المحقق من عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها ضمن الأنشطة التي تخضع أرباحها إلى ضريبة الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات[2]. ولضمان مصداقية المعلومات المتعلقة بهذا الرسم يعمل المدقق الجبائي على ما يلي:

أ-تدقيق الوعاء الخاضع

يؤسس هذا الرسم من المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية أو رقم الأعمال خارج الرسم على القيمة المضافة المحقق خلال السنة، لذا على المدقق الجبائي أن يتحقق من صحة المبلغ المصرح به وما إذا كان مستفيد من تخفيضات تقدمها الدولة على نشاطات مختلفة كما يلي:

- تخفيض 25% على مبالغ الإيرادات الناتجة عن أنشطة البناء والأشغال العمومية والري؛
- تخفيض 30% على مبالغ الإيرادات الناتجة عن عمليات البيع بالجملة، أو عمليات بيع بالتجزئة للمواد التي يشتمل سعر بيعها أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة؛

[1] Khalassi. Rédha. OP.cit. P483

[2] المديرية العامة للضرائب. المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023. ص 83

- تخفيض قدره 50% على عمليات البيع بالجملة التي يضم سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة، أو عمليات بيع الأدوية بالتجزئة التي يجب أن تكون مصنفة كمواد استراتيجية وفقا للتشريع المعمول به، ويكون هامش ربحها ما بين 10% و30%؛
- تخفيض 75% ناتج عن مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعادي والخالي من الرصاص، والغازوال ووقود غاز البترول المميع والغاز الطبيعي المضغوط، أو رقم الأعمال المحقق عن طريق تركيب مجمع وقود غاز البترول المميع.[1]

يجب على المدقق الجبائي التأكد أيضا من طريقة تحصيل الإيرادات، حيث لا يستفيد المكلف من التخفيضات المذكورة أعلاه إذا كان القبض نقدا[2].

يتحقق المدقق الجبائي أيضا مما إذا كان الأساس معفى تماما من الرسم على النشاط المهني، حيث يقدم قانون الضرائب الجزائري إعفاءات عن العمليات التالية:

- عمليات البيع التي تنجز من طرف البائعين؛
- عمليات البيع المتعلقة بالمواد المدعمة من طرف الدولة والتي يكون لها استهلاك واسع، أو تلك التي تستفيد من تعويض؛
- عمليات البيع أو السمسرة الخاصة بالمواد الموجهة إلى التصدير إضافة إلى عمليات المعالجة قصد انتاج مواد بترولية توجه مباشرة إلى التصدير؛
- عمليات البيع بالتجزئة للمواد الاستراتيجية التي لا يتجاوز بها هامش البيع 10%؛
- الجزء الخاص بتسديد القروض المتعلقة بعقد الإيجار المالي؛
- العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة؛
- المبالغ المحقق بالعملة الصعبة الناتج عن النشاطات السياحية والفندقية والحمامات والإطعام المصنف والأسفار؛

[1] المديرية العامة للضرائب. المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023. ص 84

[2] المديرية العامة للضرائب. المادة 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023. ص 85

- مبلغ غرامات التأخير والمنتجات الأخرى التي لا تتوافق مع الشريعة الإسلامية المحصلة من البنوك والمؤسسات المالية، عندما توجه إلى الأعمال الخيرية أين تكون هذه العملية تحت رقابة الهيئة الشرعية الوطنية للإفتاء للصناعة المالية الإسلامية.[1]

ب–تدقيق التصفية والتسديد

بعد التأكد من الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني، ينتقل المدقق الجبائي إلى التحقق من التصفية والتسديد من خلال ما يلي:

- التأكد من تساوي حساب الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال (ح/642) مع الأساس الخاضع مضروب في معدل الرسم على النشاط المهني المطبق[2]؛
- في حال العمليات المنجزة بالجملة والتي تستفيد من تخفيض، على المدقق الجبائي التأكد من إرفاق التصريح بجدول يتضمن معلومات عن الزبون (الاسم واللقب أو اسم المؤسسة، رقم التعريف الجبائي، رقم التسجيل في السجل التجاري، رقم المادة الخاضعة للضريبة، العنوان الصحيح للزبون، مبلغ خارج الرسم لعمليات البيع المنجزة خلال السنة المدنية، مبلغ الرسم على القيمة المضافة المفوتر)[3]؛
- التحقق من دفع الضريبة في التصريح الشهري قبل 20 يوم من الشهر الذي يلي تحقيق رقم الأعمال.

2–التدقيق الجبائي للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأجور

فيما يخص هذه الضريبة يتحقق المدقق الجبائي مما يلي:

أ–تدقيق الوعاء الخاضع للضريبة

يتحقق المدقق الجبائي من أن الوعاء الخاضع للضريبة يندرج فيه كل من المرتبات والتعويضات والأجور والأتعاب والمنح والريوع العمرية[4]. كما يضم أيضا علاوات المردودية والمكافآت التي تمنح بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين ولكن في فترات غير شهرية، والمبالغ المسددة إلى الأشخاص الذين يمارسون زيادة عن نشاطهم الرئيسي كأجراء نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة، وأيضا المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذو طابع فكري.[5]

[1] المديرية العامة للضرائب. المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023. ص 85

[2] Khalassi. Rédha. OP.cit. P490

[3] المديرية العامة للضرائب. المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023. ص 87

[4] المديرية العامة للضرائب. المادة 66 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023. ص 25

[5] المديرية العامة للضرائب. المادة 67 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023. ص 25–26

كما يتحقق أيضا من أن الأساس الخاضع للضريبة لا يتكون من العناصر التالية[1]:

- الأجور والمكافآت المدفوعة في إطار برامج تشغيل الشباب؛
- التعويضات المخصصة لمصاريف التنقل أو المهمة؛
- المنح ذات الطابع العائلي كالأجر الوحيد والمنح العائلية؛
- التعويضات المؤقتة والمنح والريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم؛
- منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة الخاصة بالمساعدة والتأمين؛
- الريوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي لتعويض ضرر جسماني أدى إلى عجز دائم للضحية؛
- المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على إثر حكم قضائي؛
- تعويض التسريح.

ب–تدقيق التصفية والتسديد

بعد التحقق من الوعاء الخاضع للضريبة والتأكد من سلامة وشرعية التسجيل المحاسبي للأجور، يتأكد المدقق الجبائي من صحة مبلغ الضريبة المستحقة وتوافقه مع سلم احتساب الضريبة على الأجور الموضوع من قبل إدارة الضرائب، كما يتأكد من أن المبلغ المستحق الدفع قد صرح به في العشرين يوم الأولى التي تلي الشهر الذي دفعت فيه الأجور.

[1] المديرية العامة للضرائب. المادة 68 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023. ص 26

المطلب الثالث: التدقيق الجبائي للضريبة على أرباح الشركات (IBS)

يعتبر تدقيق الضريبة على أرباح الشركات من أهم عمليات التدقيق التي يقوم بها المدقق الجبائي لما لها من ترابط بين الحسابات، حيث عليه تدقيق حسابات الإيرادات والأعباء للوصول إلى النتيجة المحاسبية ومن ثم التحقق من الانتقال إلى النتيجة الجبائية والتأكد من صحتها، لأن صحتها مع التطبيق السليم للقوانين الجبائية بما في ذلك معدلات الضريبة تعني صحة وشرعية قيمة الضريبة على أرباح الشركات.

1-تدقيق الوعاء الخاضع للضريبة

يسمى الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات بالنتيجة الجبائية والتي تتحدد كما يلي:

النتيجة الجبائية= النتيجة المحاسبية + الإدماجات (أعباء غير قابلة للخصم) -التخفيضات (إيرادات قابلة للخصم، عجز مالي)

يعمل المدقق على التأكد من صحة المعلومات في كل بند من بنود حساب النتيجة الجبائية حيث يتأكد من صحة النتيجة المحاسبية وهذا من خلال تدقيق الإيرادات والأعباء، ومن ثم يتوجه إلى تحديد مختلف الإدماجات والتخفيضات للوصول إلى النتيجة الجبائية وهذا من خلال الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية الذي يسمى بجدول تحديد النتيجة الجبائية.

أ-تحديد النتيجة المحاسبية

تعرف النتيجة المحاسبية على أنها النتيجة التي تتعلق بالأحداث التي تم إنشاء المؤسسة من أجلها، والتي تتمثل في الحصول على إيرادات مقابل تحملها لمجموعة من الأعباء، فالنتيجة المحاسبية إذا تعبر عن الفرق بين الإيرادات التي تحصل عليها المؤسسة والأعباء التي تتحملها خلال دورة استغلالية واحدة. حيث يمكن أن تحدد هذه النتيجة إما عن طريق الميزانية التي تحتوي على التغيرات الحاصلة في عناصر الأصول والخصوم، أو من خلال حساب النتائج.[1]

[1] عيسى، سماعين. "الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام الحاسبي والنظام الجبائي الجزائري(مع دراسة حالة توضيحية)". مجلة الريادة لإقتصاديات الأعمال. المجلد 5، العدد 2، (جامعة حسيبة بن بوعلي شلف: جوان 2019). ص 100

أ–1 تحديد النتيجة المحاسبية من قائمة الميزانية

يمكن حساب النتيجة المحاسبية عن طريق قائمة الميزانية من خلال الفرق بين جانب الأصول والخصوم، فتكون النتيجة موجبة أي عبارة عن ربح إذا كان جانب الأصول أكبر من جانب الخصوم، أما إذا كان جانب الخصوم أكبر من جانب الأصول فهنا النتيجة عبارة عن خسارة. إذا تساوى الجانبان فالنتيجة تكون معدومة.

أ–2 تحديد النتيجة المحاسبية من جدول حساب النتائج

يمكن حساب النتائج من تلخيص إيرادات وأعباء المؤسسة المحققة خلال السنة المالية، كما يمكن أيضا من تحديد النتائج التدريجية والنتيجة المحاسبية من خلال الفرق بين هذه الإيرادات والأعباء. ويتمثل شكل جدول حساب النتائج حسب الطبيعة في الجدول التالي:

الجدول رقم 4–1: جدول حساب النتائج حسب الطبيعة

	السنة N
رقم الأعمال	70
تغيرات المخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع.	72
الإنتاج المثبت	73
إعانات الإستغلال	74
1 إنتاج السنة المالية	
المشتريات المستهلكة	60
الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى	61 و62
2 استهلاك السنة المالية	
3 القيمة المضافة للإستغلال (1–2)	
أعباء المستخدمين	63
الضرائب والرسوم والدفعات المشابهة	64
4 اجمالي فائض الإستغلال	
المنتجات العملياتية الأخرى	75
الأعباء العملياتية الأخرى	65
	68

المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	**78**
5 النتيجة العملياتية	
المنتوجات المالية الأعباء المالية	**76** **66**
6 النتيجة المالية	
7 النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (التغيرات) عن النتائج العادية	**695 و698** **692 و693**
مجموع منتجات الأنشطة العادية	
مجموع أعباء الأنشطة العدية	
8 النتيجة الصافية للأنشطة العادية	
العناصر غير العادية (منتجات) (يجب تبيانها) العناصر غير العادية (أعباء) (يجب تبيانها)	**77** **67**
9 النتيجة غير العادية	
10 صافي نتيجة السنة المالية	

المصدر: قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 19. 2009/03/25. ص 34

من الجدول أعلاه يمكن استخلاص كيفية حساب مختلف النتائج كما يلي:

- **إنتاج السنة المالية** = ح/70+ ح/ 72+ ح/ 73+ ح/74؛
- **إستهلاك السنة المالية** = ح/60+ ح/61 +ح/62؛
- **القيمة المضافة للإستغلال**= إنتاج السنة المالية – استهلاك السنة المالية

= (ح/70+ح/72+ح73+ح/74) – (ح/60+ح/61+ح/62)

- **إجمالي فائض الإستغلال**= القيمة المضافة للإستغلال – (ح/63 +ح/64)؛
- **النتيجة العملياتية**= اجمالي فائض الإستغلال +(ح/75+ح/78) – (ح/65+ح/68)؛
- **النتيجة المالية**= ح/76–ح/66؛

- **النتيجة العادية قبل الضرائب**= النتيجة العملياتية + النتيجة المالية؛
- **النتيجة الصافية للأنشطة العادية**= النتيجة العادية قبل الضرائب – (ح/695 و ح/698)- (ح/692 و 693)؛
- **النتيجة غير العادية**= ح/77 – ح/66؛
- **صافي نتيجة السنة المالية**= النتيجة الصافية للأنشطة العادية + النتيجة غير العادية.

ب–الإدماجات

تعبر الأعباء الواجب إعادة دمجها عن الأعباء التي تم خصمها محاسبيا، لكن القانون الجبائي لا يعترف بها كأعباء تخصم من النتيجة لذلك يعاد إدماجها فيها وهي محددة كما يلي:

- مختلف التكاليف وأعباء الإيجار الخاصة بالمباني غير المتعلقة بالاستغلال؛
- الهبات والهدايا ذات الطابع الإشهاري إذا تجاوز مبلغ الهدية 1.000 دج أو مبلغ إجمالي يزيد عن 500.000 دج؛
- الإعانات والتبرعات، غير أن الموجهة منها لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني فإنها قابلة للخصم ما لم تتجاوز 4.000.000 دج؛
- مصاريف حفلات الاستقبال بما في ذلك من مصاريف الإطعام والفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملتزم بها قانونا والمتعلقة أساسا بالاستغلال؛
- الأعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم دفعها نقدا عندما يفوق مبلغ الفاتورة 1.000.000 دج مع احتساب كل الرسوم؛
- مبالغ الإشهار المالي والكفالة والرعاية المتعلقة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب ما لم تتعد 10% من رقم أعمال السنة المالية وفي حد أقصاه 30.000.000 دج؛
- النفقات المتعلقة بالترويج الطبي للمواد الصيدلانية وشبه الصيدلانية التي تعدت 1% من رقم الأعمال السنوي؛
- المعاملات والغرامات مهما كانت طبيعتها التي يتحملها مخالفو الأحكام القانونية وكذا الغرامات التعاقدية عندما يتم دفعها لأشخاص غير خاضعين للضريبة بالجزائر؛

- حصة إيجار المركبات السياحية التي تفوق 200.000 دج سنويا، وكذلك تكاليف صيانة وإصلاح المركبات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة التي تفوق 20.000 دج عن كل مركبة؛[1]
- النفقات المصروفة في إطار البحث والتطوير في المؤسسة، أو النفقات المصروفة في إطار برامج الابتكار المحققة مع المؤسسات الحاصلة على علامة مؤسسة ناشئة أو حاضنة أعمال، التي تفوق 30% من الربح أو الدخل الخاضع والتي تتعدى سقف 200.000.000 دج، في حالة ما إذا كانت هذه النفقات تتعلق بالبحث والتطوير والابتكار في آن واحد فإن السقف المسموح به هو 200.000.000 دج، وإذا تعدت هذا السقف تصبح غير قابلة للخصم؛[2]
- الضريبة على أرباح الشركات؛
- قسط اهتلاك السيارة السياحية التي لا تمثل النشاط الرئيسي للمؤسسة والتي تفوق قيمتها 3.000.000 دج.[3]
- مخصصات المؤونات المشكلة لمواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو حسابات الغير التي لم توفر فيها الشروط المذكورة في المادة 141 -5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (مثل شرط احتمال الوقوع والقدرة على تقييم قيمة الخطر بصورة صادقة، واحتمال خروج منافع اقتصادية في المستقبل لتغطية الخطر[4].

[1] المديرية العامة للضرائب. المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023. ص 65-66

[2] المديرية العامة للضرائب. المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023. ص 66

[3] المديرية العامة للضرائب. المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023. ص 53

[4] موجاري، رضوان. "آليات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل التشريع الجبائي الجزائري دراسة حالة مؤسسة ميناء تنس، دورة 2018". مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية. المجلد 07، العدد 02. (جامعة أم البواقي: ديسمبر 2020). ص 378

ج–التخفيضات

حدد المشرع الجزائري التخفيضات الواجبة الخصم من حساب النتيجة الجبائية والتي تتمثل فيما يلي:

- الخسائر الجبائية (ترحل في حدود أربع سنوات)؛[1]
- مبلغ فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول الثابتة يخصم في حدود 30% إذا كان فائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات ذو عمر انتاجي أقل من 3 سنوات، وفي حدود 65% إذا تعلق الأمر بفوائض لأكثر من 3 سنوات؛
- يعفى مبلغ فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول الثابتة من الخضوع للضريبة إذا التزم المكلف بالضريبة بإعادة استثمار هذا المبلغ في شكل تثبيتات في أجل 3 سنوات الموالية للسنة المالية؛
- مبلغ فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول الثابتة المحقق بين شركات من نفس المجمع؛
- مبلغ فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول من طرف مقرض مستأجر إلى مقرض مؤجر في إطار عقد القرض الإيجاري ليزباك (Lease-back)؛
- مبلغ فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول من طرف البنوك والمؤسسات المالية في إطار عقود التمويل في صيغتي "المرابحة" و "الإجارة بالتمليك".[2]

2–تدقيق التصفية والتسديد

بعد التحقق من صحة وشرعية الوعاء الخاضع للضريبة وتحديد النتيجة المحاسبية، يتحقق المدقق الجبائي من المعدل المطبق وفقا لنشاط المؤسسة حيث يختلف معدل الضريبة على أرباح الشركات باختلاف النشاط. فيكون المعدل كما يلي:

- 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع؛
- 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات باستثناء وكالات الأسفار؛
- 26% لباقي النشاطات.[3]

[1] المديرية العامة للضرائب. المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023. ص 57

[2] المديرية العامة للضرائب. المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023. ص 67

[3] المديرية العامة للضرائب. المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023. ص 58

بعد التأكد من صحة المعدل المطبق يتحقق المدقق الجبائي من التصريح السنوي للنتيجة الجبائية الذي يجب أن يتم إيداعه لدى إدارة الضرائب التابعة لها المؤسسة في أجل 30 أفريل من السنة التي تلي تحقيق النتيجة الجبائية. كما يتحقق من رصيد التصفية الواجب الدفع والمتمثل في الفرق بين مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المستحقة ومجموع التسبيقات المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات المقدمة من المؤسسة لإدارة الضرائب خلال سنة تحقيق النتيجة والتي تكون كما يلي:

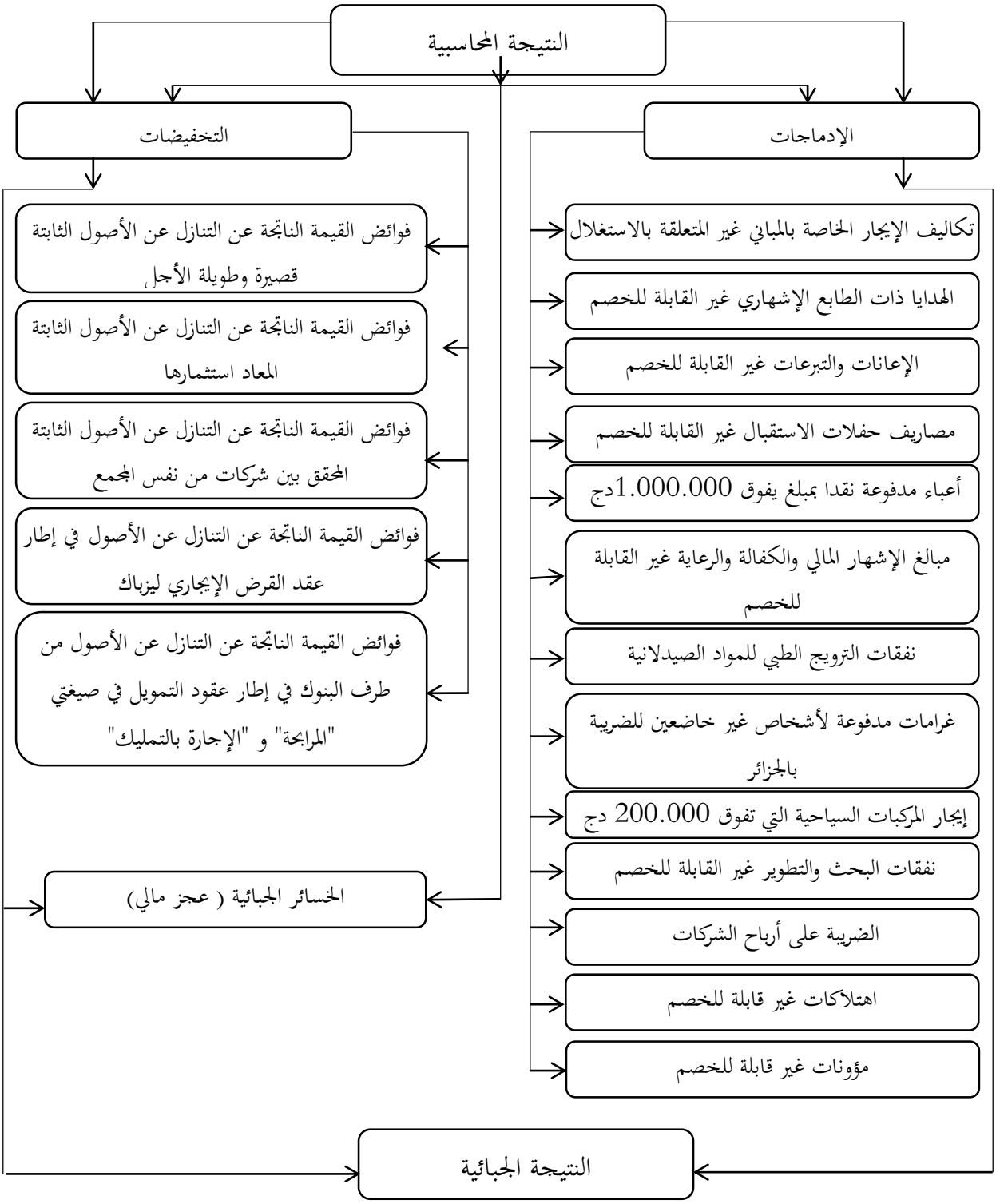
الجدول رقم 4-2: تحديد رصيد التصفية

التسبيقات	تاريخ التسديد	الميلغ الواجب الدفع
التسبيق الأول	من 20 فيفري إلى 20 مارس (ن)	(IBS السنة ن-2) × 30%
التسبيق الثاني	من 20 ماي إلى 20 جوان (ن)	(IBS السنة ن-1) × 30%×2-التسبيق 1
التسبيق الثالث	من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر (ن)	(IBS السنة ن-1) × 30%
رصيد التسوية	30 أفريل (ن+1) كآخر أجل	IBSالسنة ن – مجموع التسبيقات

المصدر: ديب، نورة. "إجراءات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية بشركة الصيانة للشرق– SME فرع من المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر-GICA ". مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية. المجلد 7. العدد 1، (جامعة قسنطينة 2: مارس 2021). ص 165

مما سبق يمكن تلخيص كيفية تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية واحتساب مختلف الإدماجات والتخفيضات وهذا من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 4-1: تحديد النتيجة الجبائية



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: -المواد 169،171،147،141، 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023.

- يخلف، إيمان. طرشي محمد. عزوز علي. "نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية (آليات وتعديلات)". مجلة البحوث الاقتصادية والمالية. المجلد 4، العدد2. (جامعة أم البواقي: ديسمبر 2017). ص321

خلاصة الفـصـل

من خلال هذا الفصل تم التوصل إلى أن هدف المدقق الجبائي هو المساهمة في إنشاء قوائم مالية ذات مصداقية وخالية من الأخطاء والتحريفات، لذا فهو يعمل على التحقق من مختلف الحسابات بقائمة الميزانية والدخل، حيث تعتبر حسابات هاتين القائمتين مرتبطة فيما بينها ما يجعل الأخطاء مؤثرة عليهما معا.

فالميزانية هي ملخص لحسابات أصول وخصوم المؤسسة، وهي مرتبطة بشكل كبير بحسابات قائمة الدخل التي من خلالها يتم تحديد النتيجة المحاسبية والمنطلق لحساب النتيجة الجبائية، فعلى سبيل المثال ترتبط الأصول الثابتة بالإهتلاكات كما يرتبط حساب الزبائن بالمبيعات، وحساب المخزون بالإستهلاك، ونتاج هذا الترابط ناتج عن تطبيق قواعد المحاسبة بما في ذلك القيد المزدوج. فيعمل المدقق الجبائي على تدقيق كل بند من بنود القائمتين والتأكد من صحته بما يضمن سلامة القوائم المالية.

يركز المدقق الجبائي أيضا على التحقق من الضرائب والرسوم ومدى صحتها ومطابقتها للقوانين الجبائية من تطبيق للمعدلات الصحيحة ودفعها في آجالها، كما يتأكد أيضا من النتيجة المحاسبية وصحتها، والتحقق من الإنتقال من هذه النتيجة إلى النتيجة الجبائية من خلال إجراء التغييرات اللازمة من إدماجات لأعباء غير مخصومة جبائيا وخصم إيرادات معفاة جبائيا وفقا لما تنص عليه التشريعات الجبائية وهذا بغية الحصول على نتيجة جبائية صحيحة تمكن من دفع صحيح للضريبة على أرباح الشركات دون أي خطأ. وبهذا يكون المدقق الجبائي قد جنب المؤسسة من الوقوع في أخطاء جبائية قد تكلفها دفع غرامات مالية، كما ساهم في تحقيق سلامة ومصداقية القوائم المالية.

الفصل الخامس

الدراسة التطبيقية لأثر أعمال التدقيق الجبائي على مصداقية القوائم المالية

تمهيد

من خلال ما تم التعرض له في الجانب النظري من المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الجبائي والتسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية والوظيفة الجبائية بها وكيفية تسيير المخاطر الجبائية بها، إضافة إلى مختلف المفاهيم المتعلقة بالقوائم المالية، وبغية الإجابة عن إشكالية البحث، تم تدعيم الجانب النظري بدراسة ميدانية تمثلت في استبيان موجه إلى عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، أعضاء بمجلس الإدارة لعينة من المؤسسات الإقتصادية وإطارات مسيرة بها إضافة إلى مدققين داخليين وأعضاء بلجان التدقيق بذات المؤسسات الغرض منه معرفة أثر التدقيق الجبائي على مصداقية القوائم المالية بالمؤسسة الاقتصادية.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- **المبحث الأول**: منهجية الدراسة.
- **المبحث الثاني**: عرض نتائج الدراسة وتحليلها.

المبحث الأول: منهجية الدراسة

يتطرق هذا المبحث إلى وصف منهج الدراسة وحدودها وكيفية بناء أداة الدراسة وخصائص المجتمع المستهدف للقيام بها، إضافة إلى الإجراءات المتبعة للتحقق من صدقها وثباتها وكذا التطرق إلى مختلف أساليب المعالجة الإحصائية.

المطلب الأول: منهج وخصائص عينة الدراسة

أولا–المنهج المستخدم في الدراسة

تهدف الدراسة إلى التعرف على أثر التدقيق الجبائي على مصداقية القوائم المالية بالمؤسسة، وتبعا لطبيعة هذه الدراسة تمت الاستعانة بالإستبيان الذي يعتبر أحد أدوات المنهج الوصفي التحليلي، الذي يعبر عن الظاهرة المراد دراستها تعبيرا كميا وكيفيا، وذلك بهدف جمع البيانات وتحليلها واختبار فرضيات الدراسة، وكشف العلاقة بين أبعادها المختلفة من أجل تفسيرها والتوصل إلى نتائج تسهم في حل المشكلة التي تدور حولها الدراسة.

ثانيا–مجتمع وعينة الدراسة

1–مجتمع الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من مؤسسات اقتصادية تنشط على مستوى ولاية الشلف*، حيث تم تحديد عناوين العمومية منها الناشطة في المجال الصناعي من خلال موقع وزارة الصناعة والإنتاج الصيدلاني، بينما تم تحديد الجزء الآخر بالإعتماد على المعرفة الشخصية بالولاية، وبالنظر للتشتت الكبير لهذه المؤسسات عبر تراب الولاية، قمنا باختيار عينة عشوائية لتمثيل مجتمع الدراسة.

2–عينة الدراسة:

يتم اختيار عينة الدراسة بتوفر العديد من الخصائص التي تجعلها تعبر فعلا عن المجتمع الذي تنتمي إليه، وبما أن أفراد مجتمع دراستنا متجانسين (توفر كل خصائص المجتمع في العينة، الموضوعية في اختيار العينة، وتناسب العينة مع مجتمع الدراسة).

* انظر الملحق رقم 3

وتمثلت عينة الدراسة فيما يلي:

- خبراء محاسبيين باعتبارهم مسؤولين عن مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع حسابات المؤسسات التي تكلفه بصفة تعاقدية، وكذا التدقيق المالي والمحاسبي بها.[1]
- محافظي الحسابات بصفتهم المسؤولين عن المصادقة على صحة الحسابات السنوية للمؤسسة وانتظامها ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء، كما يبدون رأيهم حول نظام الرقابة الداخلية.[2]
- إطارات مسيرة بالمؤسسة وأعضاء مجلس الإدارة وهذا بحكم أن مسؤولية إعداد وعرض القوائم المالية تقع على عاتق الإدارة وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري.
- مدققين داخليين وهذا باعتبار أنه يمكنهم فحص أدوات الرقابة والتحقق من المعلومات المالية، كما أنهم قد ينفذون إجراءات تدقيق مماثلة لتلك التي ينفذها المدقق الخارجي عند تدقيق القوائم المالية وهذا حسب ما نصت عليه الفقرة أ1 وأ4 من معيار المراجعة الدولي 610.[3]
- أعضاء بلجان التدقيق باعتبار أن لجان التدقيق تقوم بدور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية والحد من التلاعب والممارسات الغير الشرعية نتيجة ما تقوم به من إشراف على عمليات التدقيق الداخلي والخارجي ومقاومة ضغوط وتدخلات الإدارة في عملية التدقيق.[4]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. العدد 42. القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل 29 جوان 2010 يتعلق بمهام الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. المادة 18 و19

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. العدد 42. المرجع نفسه. المادة 22 و23

[3] مجلس المعايير الدولية للمراجعة. ترجمة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. معيار المراجعة 610: استخدام عمل المراجعين الداخليين تاريخ الاطلاع : https://socpa.org.sa/SOCPA/files/2a/2a9746bf-6c02-4f0c-a2e4-c2c2a1b36740.pdf 2024/05/11

[4] عناني، عبد الله. "دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات". مجلة الباحث الاقتصادي. العدد7. (جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة الجزائر: جوان 2017). ص 250

وقد قمنا بتوزيع 135 إستمارة تم استرجاع 116 منها، أي ما يعادل 85.92%. تم استبعاد 9 استمارات غير صالحة للتحليل، وعليه أصبح لدينا 107 إستمارة صالحة للتحليل، أي ما يعادل 79.25%.

الجدول رقم (5 –1): توزيع أداة الدراسة

عدد الاستبانات	التوزيع	الضائع	العائد	المستبعد	النهائي
المجموع	135	19	116	9	107
النسبة	%100	%14.07	%85.92	%6.66	%79.25

المصدر: من إعداد الباحث.

ثالثا–خصائص عينة الدراسة

تضمن الجزء الأول من الإستبيان معلومات عامة حول أفراد العينة الذين يتميزون بعدة سمات وخصائص يمكن توضيحها في ما يلي:

1–العمر: يوضح الجدول رقم (5 –2) توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب عمرهم كما يلي:

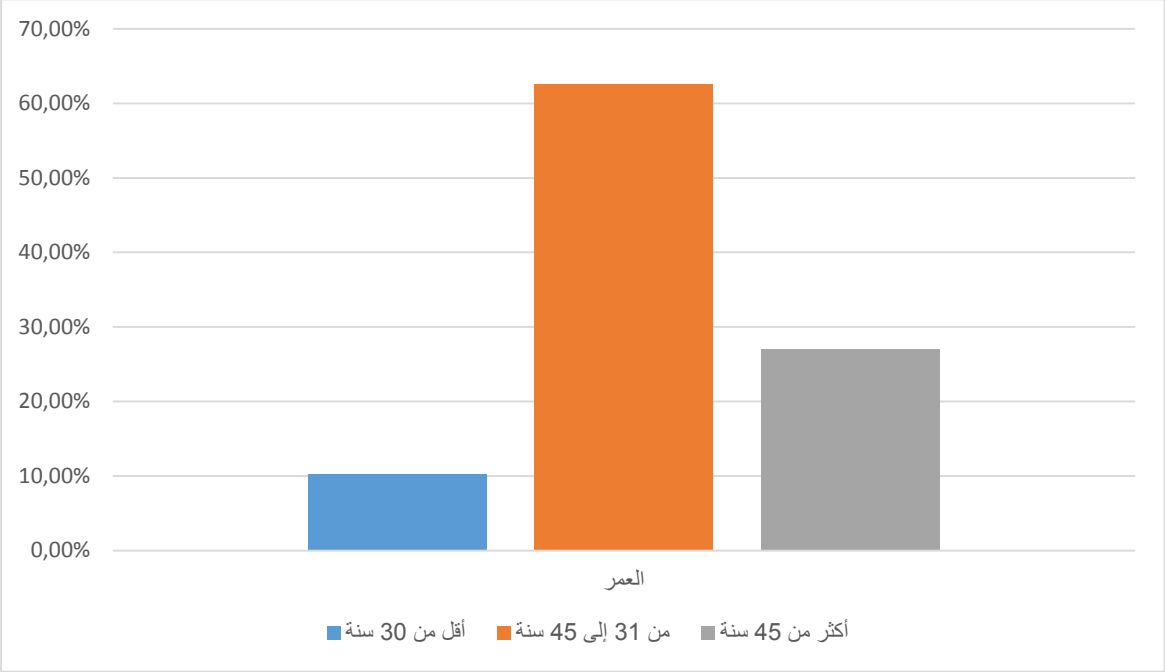
الجدول رقم (5–2): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للعمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
من 18 إلى 30 سنة	11	%10.3
من 31 إلى 45 سنة	67	%62.6
أكبر من 45 سنة	29	%27.1
المجموع	107	%100

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v22

من الجدول أعلاه نلاحظ أن أغلب أفراد العينة كان سنهم ما بين 31 و45 بتكرار 67 أي ما يعادل نسبة 62.6%، يليها أفراد العينة الذين سنهم أكبر من 45 سنة بتكرار 29 ونسبة 27.1%، أما الأفراد بين 18 سنة و30 سنة فكانت أقل مجموعة بتكرار 11 ونسبة 10.3%. نستنتج من الجدول أن ما يعادل نسبة 89.7% من أفراد العينة أعمارهم من 31 سنة فما فوق ما يدل على أن أفراد العينة أكثر نضجا. والشكل التالي يوضح ما تم ذكره:

الشكل رقم (5–1): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للعمر



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v22

2–المؤهل العلمي: يبين الجدول رقم (5 –3) توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمؤهلهم العلمي.

الجدول رقم (5–3): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للمؤهل العلمي

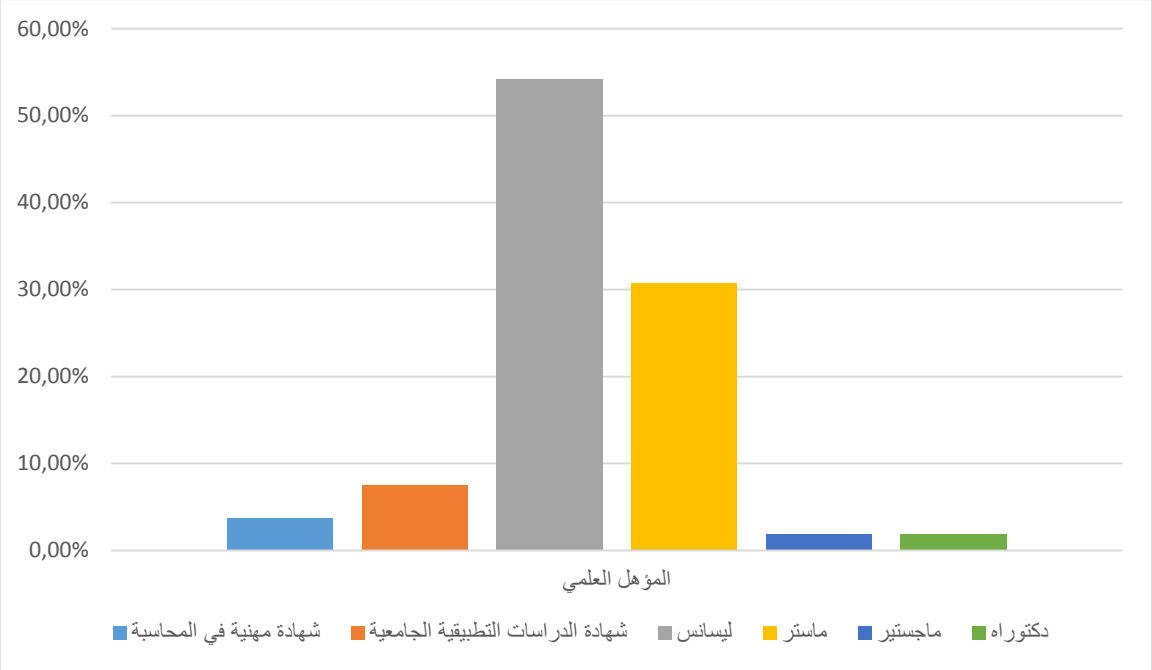
المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
شهادة مهنية في المحاسبة (CAP. CMTC. CED)	4	%3.7
شهادة الدراسات التطبيقية الجامعية	8	%7.5
ليسانس	58	%54.2
ماستر	33	%30.8
ماجستير	2	%1.9
دكتوراه	2	%1.9
المجموع	107	%100

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v22

يتضح من الجدول أعلاه أن أفراد العينة كان أغلبهم حاملين لشهادة ليسانس وذلك بتكرار بلغ 58 أي بنسبة 54.2% بينما كان تكرار حملة شهادة الماستر 33 ما يعادل نسبة 30.8%، في حين بلغ تكرار أفراد العينة من الحاملين لشهادة الدراسات التطبيقية الجامعية 8 بنسبة بلغت 7.5%. نلاحظ أيضا

أن بعض أفراد العينة كانت لهم شهادة مهنية في المحاسبة (CAP. CMTC. CED) بتكرار 4 ونسبة 3.7%، بينما بلغ تكرار حاملي شهادة الماجستير والدكتوراه 2 لكل منهما وبنسبة بلغت 1.9% لكل فئة. وبصفة عامة فإن أغلب أفراد العينة من الجامعيين وهو ما يمكنهم من فهم موضوع الدراسة، والشكل رقم (5-2) يوضح ذلك:

الشكل رقم (5-2): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للمؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v22

3-الخبرة المهنية: يوضح الجدول التالي توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية.

الجدول رقم (5 -4): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للخبرة المهنية

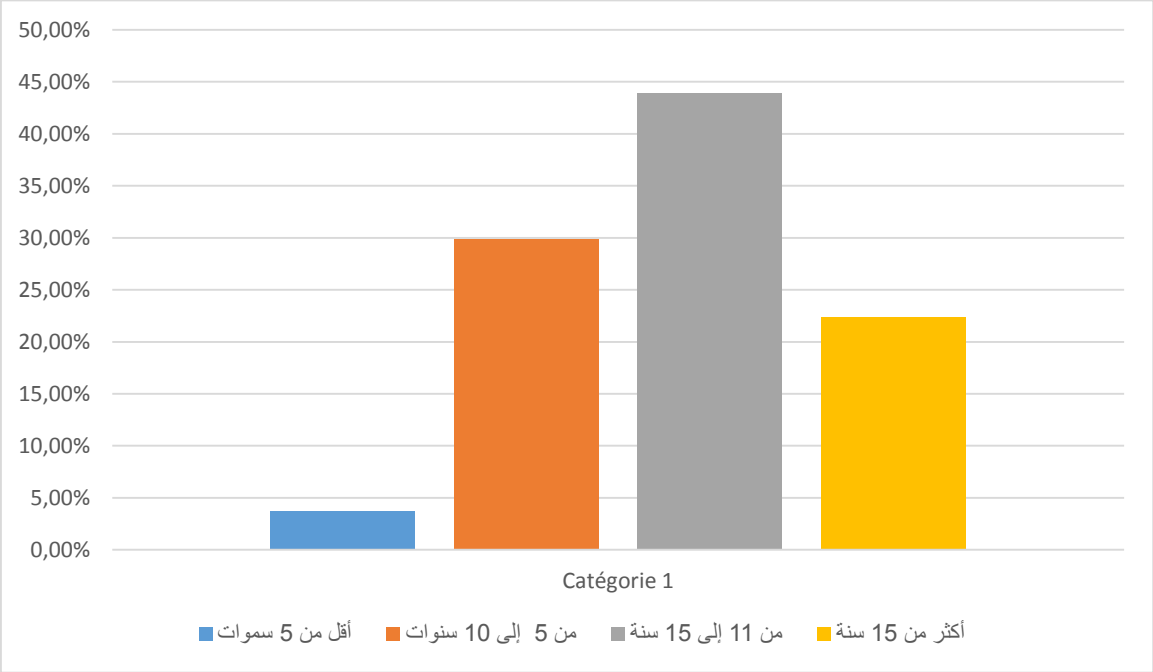
الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	4	%3.7
من 5 إلى 10 سنوات	32	%29.9
من 11 إلى 15 سنة	47	%43.9
أكثر من 15 سنة	24	%22.4
المجـــموع	107	%100

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v22

من الجدول رقم (5-4) نلاحظ أن عدد الأفراد الذين لديهم خبرة ما بين 11 و15 سنة هم أعلى أفراد العينة تمثيلا بتكرار 47 ونسبة 43.9% يليها أفراد العينة ذوو خبرة ما بين 5 و10 سنوات ثم أفراد

العينة أصحاب الخبرة أكثر من 15 سنة، أما أفراد العينة الأقل تمثيلا فكانوا أصحاب الخبرة أقل من 5 سنوات بتكرار 4 ونسبة مئوية قدرت ب 3.7%. يبين لنا توزيع أفراد العينة أن أغلبهم من ذوي الخبرة ما يجعلهم أكثر إلماما بموضوع دراستنا ما يمكنهم من فهم عبارات الإستبيان وإعطاء إجابات أكثر دقة. كما يبينه الشكل رقم (5-3)

الشكل رقم (5-3): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v22

4-الوظيفة : يوضح الجدول رقم (5 -5) توزيع أفراد الدراسة وفقا لمتغير الوظيفة.

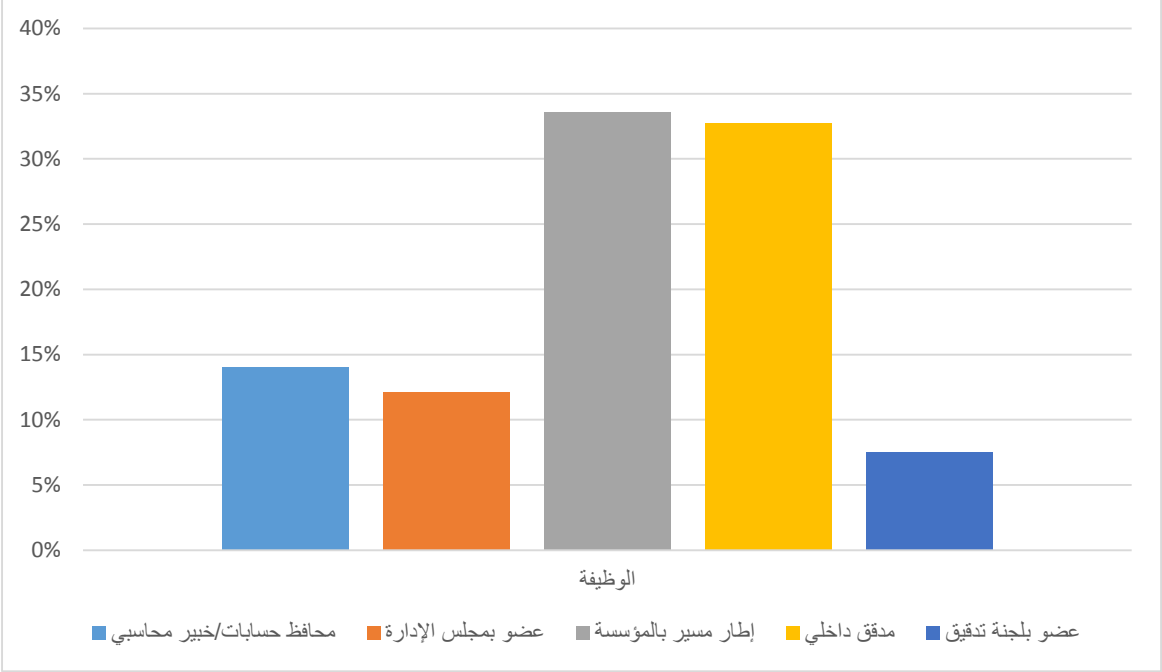
الجدول رقم (5 -5): توزيع أفراد الدراسة وفقا لمتغير الوظيفة.

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
محافظ حسابات/ خبير محاسبي	15	%14.0
عضو بمجلس الإدارة	13	%12.1
إطار مسير بالمؤسسة	36	%33.6
مدقق داخلي	35	%32.7
عضو بلجنة تدقيق	8	%7.5
المجمـــوع	107	%100

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v22

من الجدول أعلاه نلاحظ أن الوظيفة الأكثر تكرارا بعينة الدراسة هي فئة إطار مسير بالمؤسسة بتكرار 36 ونسبة مئوية مقدرة ب 33.6%، تليها فئة المدققين الداخليين بتكرار 35 ونسبة 32.7%، ثم فئة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بتكرار 15 ونسبة مئوية 14%. كان أعضاء مجلس الإدارة في المركز قبل الأخير من أفراد العينة الأكثر تكرارا حيث كان تكرار هذه الفئة 13 ما يعادل نسبة مئوية مقدرة ب 12.1%. فئة أعضاء لجان التدقيق كانت أقل فئة تمثيلا في العينة بتكرار 8 ونسبة مئوية 7.5%. يبين لنا توزيع العينة بالجدول أن أعلى نسبة تمثيلا كانت من الإطارات المسيرة بالمؤسسة والمدققين الداخليين، كان تمثيل أعضاء مجلس الإدارة قليلا نتيجة لصعوبة الوصول إليهم نتيجة لالتزاماتهم، أما أعضاء لجنة التدقيق كانوا الأقل تمثيلا نتيجة لعدم اعتماد العديد من المؤسسات على هذه اللجان. والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (5-4): توزيع أفراد الدراسة وفقا لمتغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v22

المطلب الثاني: تصميم وصدق وثبات أداة الدراسة

سنعمل في هذا المطلب على التطرق إلى اجراءات تصميم واعداد أداة الدراسة ثم اختبار الصدق الظاهري والباطني لها.

أولا–تصميم أداة الدراسة

من خلال الإطلاع على الدراسات السابقة التي تحتوي على استبيانات حول أحد متغيرات دراستنا، تمت صياغة إستبيان أولي وهذا من خلال وضع وتحديد المحاور الرئيسية له، ثم وضع عبارات لكل محور من محاور الإستبيان بما يتماشى مع دراستنا، وبهدف ضبط العبارات تم عرضه للتحكيم على الأستاذ المشرف ومجموعة من المحكمين الأكاديميين من ذوي الإختصاص (المحاسبة والتدقيق، الجباية، الاقتصاد القياسي) وهذا بغرض تقييمه ليكون شاملا لموضوع الدراسة ويسهل تحليله ببرنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

اشتمل الإستبيان على ما يلي:

1–الجزء الأول: يشتمل هذا الجزء على البيانات الشخصية لأفراد العينة وهي: **العمر، المؤهل العملي، الخبرة المهنية، الوظيفة**

2–الجزء الثاني: يشتمل هذا الجزء على محورين يتضمنان متغيرات الدراسة تابع ومستقل.

2–1–المحور الأول: خصص هذا المحور لدراسة التدقيق الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية، وقد تضمن 20 عبارة مقسمة على ثلاث أبعاد موجهة لأفراد العينة لقياس استجابتهم حول موضوع هذا المحور حسب ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (5 –6): العبارات التي تقيس محور التدقيق الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية

البعد	العبارة
التدقيق الجبائي كدعامة للتسيير الجبائي بالمؤسسة الإقتصادية	06-05-04-03-02-01
التدقيق الجبائي والوظيفة الجبائية بالمؤسسة الإقتصادية	13-12-11-10-09-08-07
التدقيق الجبائي وتسيير المخاطر الجبائية بالمؤسسة الإقتصادية	20-19-18-17-16-15-14

المصدر: من إعداد الباحث

2-2-المحور الثاني: تضمن هذا المحور 14 عبارة في بعد واحد لقياس استجابة أفراد العينة حول التدقيق الجبائي والقوائم المالية وما إذا كان لأعمال التدقيق الجبائي أثر على القوائم المالية كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (5 -7): العبارات التي تقيس محور التدقيق الجبائي والقوائم المالية

البعد	العبارة
أثر أعمال التدقيق الجبائي على القوائم المالية	21-22-23-24-25-26-27-28-29-30-31-32-33-34

المصدر: من إعداد الباحث

وقد تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي لقياس العبارات كما يلي:

الجدول رقم (5 -8): مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
النقاط	01	02	03	04	05

المصدر: وليد عبد الرحمان خالد الفرا. تحليل بيانات باستخدام البرنامج الإحصائي spss. الندوة العالمية للشباب الإسلامي، 1430.ص7

ثانيا-صدق وثبات أداة الدراسة.

يعبر صدق أداة الدراسة عن مدى قدرتها على قياس الموضوع الذي وضعت من أجله، أي مدى توافق وصلاحية العبارات التي تم وضعها لقياس المحاور، وفي دراستنا تم الاعتماد على نوعين من الصدق هما:

1-الصدق الظاهري: تم عرض الاستبانة بعد تصميمها وتصنيفها في صورتها الأولية بما يتناسب مع أهداف الدراسة على مجموعة من الأساتذة المحكمين* من ذوي الخبرة والاختصاص بهدف التأكد من وضوح عبارات الإستبيان وتصحيح العبارات الغير ملائمة، ومدى كفاية الاستبيان من حيث عدد العبارات. ومن خلال ملاحظاتهم وتوجيهاتهم تمت صياغة الإستبيان** النهائي للدراسة.

* انظر الملحق رقم 02.

** انظر الملحق رقم 01

2-الصدق البنائي (الاتساق الداخلي) لأداة الدراسة :للتعرف على الصدق البنائي لأداة القياس، اعتمدنا على طريقة حساب درجة ارتباط الفقرات بالدرجة الكلية إلى قياسها، وهذا ما سنوضحه فيما يلي وذلك بحساب معاملات الإرتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له وهذا عبر برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS

2-1-صدق الإتساق الداخلي لبعد التدقيق الجبائي كدعامة للتسيير الجبائي بالمؤسسة الإقتصادية:

الجدول رقم (5 -9): نتائج الاتساق الداخلي لبعد التدقيق الجبائي كدعامة للتسيير الجبائي بالمؤسسة الإقتصادية.

رقم العبارة	01	02	03	04	05	06
قيمة معامل الارتباط	"0.687	"0.599	"0.613	"0.490	"0.701	"0.605
مستوى الدلالة	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
"دال احصائيا عند مستوى دلالة 0.01						
' دال احصائيا عند مستوى دلالة 0.05						

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v22

يتضح من الجدول (5-9) أن جميع الفقرات ترتبط بالمحور الذي وجدت فيه ارتباطا ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 1% و5%.

2-2-صدق الإتساق الداخلي لبعد التدقيق الجبائي والوظيفة الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية:

الجدول رقم (5-10): نتائج الإتساق الداخلي لبعد التدقيق الجبائي والوظيفة الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية.

رقم العبارة	07	08	09	10	11	12	13
قيمة معامل الارتباط	"0.496	"0.723	"0.676	"0.542	"0.576	"0.697	"0.579
مستوى الدلالة	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
"دال احصائيا عند مستوى دلالة 0.01							
' دال احصائيا عند مستوى دلالة 0.05							

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v22

يتضح من الجدول أعلاه أن جميع الفقرات ترتبط بالمحور الذي وجدت فيه (التدقيق الجبائي والوظيفة الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية) ارتباطا ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 1% و5%.

2-3-صدق الإتساق الداخلي لبعد التدقيق الجبائي وتسيير المخاطر الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية

الجدول رقم (5-11): نتائج الإتساق الداخلي لبعد التدقيق الجبائي وتسيير المخاطر الجبائية بالمؤسسة الإقتصادية.

رقم العبارة	14	15	16	17	18	19	20
قيمة معامل الارتباط	"0.510	"0.666	"0.535	"0.660	"0.743	"0.732	"0.538
مستوى الدلالة	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
"دال احصائيا عند مستوى دلالة 0.01							
' دال احصائيا عند مستوى دلالة 0.05							

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v22

يتضح من الجدول أعلاه أن جميع الفقرات ترتبط بالمحور الذي وجدت فيه (التدقيق الجبائي وتسيير المخاطر الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية) ارتباطا ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 1% و5%.

2-4-صدق الإتساق الداخلي لبعد التدقيق الجبائي والقوائم المالية

الجدول رقم (5-12): نتائج الإتساق الداخلي لبعد التدقيق الجبائي والقوائم المالية.

رقم العبارة	21	22	23	24	25	26	27
قيمة معامل الارتباط	"0.480	"0.504	"0.608	"0.464	"0.509	"0.489	'0.197
مستوى الدلالة	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.042
رقم العبارة	28	29	30	31	32	33	34
قيمة معامل الارتباط	"0.465	"0.499	"0.431	"0.535	"0.526	"0.484	"0.508
مستوى الدلالة	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
"دال احصائيا عند مستوى دلالة 0.01							

' دال احصائيا عند مستوى دلالة 0.05

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v22

يبين لنا الجدول أعلاه أن جميع الفقرات ترتبط بالمحور الذي وجدت فيه (التدقيق الجبائي والقوائم المالية) ارتباطا ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 1% و5% ما عدى العبارة رقم 27 التي لم تكن دالة إحصائيا عند مستوى دلالة 1% إلا أنها كانت دالة إحصائيا عند مستوى دلالة 5%.

3-ثبات أداة الدراسة

يشير هذا المقياس إلى مدى ثبات الأداة المستخدمة في قياس المتغيرات التي تشمل عليها الدراسة، وتتراوح قيمته بين 0 و1 وتكون نتيجة المقياس مقبولة إحصائيا إذا كانت قيمة ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach) أكبر من 0.60 وكلما اقتربت من 01 دل هذا على درجة ثبات أعلى لأداة الدراسة. والجدول التالي يبين النتائج المتحصل عليها من برنامج SPSS.

الجدول رقم (5 -13): معاملات الثبات لمحاور أداة الدراسة بأبعادها.

المحور	البعد	عدد العبارات	معامل الثبات	
التدقيق الجبائي بالمؤسسة الإقتصادية	التدقيق الجبائي كدعامة للتسيير الجبائي بالمؤسسة	06	0.669	**0.834**
	التدقيق الجبائي والوظيفة الجبائية بالمؤسسة	07	0.722	
	التدقيق الجبائي وتسيير المخاطر الجبائية بالمؤسسة	07	0.749	
التدقيق الجبائي والقوائم المالية	أثر أعمال التدقيق الجبائي على القوائم المالية	14	0.743	**0.743**
أداة الدراسة				**0.877**

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v22

نلاحظ من الجدول رقم (**5** -13) أن معاملات ثبات محاور أداة الدراسة تراوحت بين 0.669 و 0.749، ليقدر معامل ألفا كرونباخ لأداة الدراسة بشكل عام ب 0.877 وهي أكبر من 0.6 وتقترب من 1 لذلك فهي قيمة مقبولة ومؤشر يجعل أداة الدراسة مقبولة للتطبيق بغرض تحقيق الأهداف التي وضعت

من أجلها، وذلك من خلال الإجابة على أسئلتها مما يشير إلى إمكانية ثبات النتائج التي يمكن أن نستخرجها منها عند تطبيقها.

المطلب الثالث: أساليب المعالجة الاحصائية

بهدف معالجة إشكالية الدراسة وإختبار فرضياتها، وحتى نصل للأهداف التي تم وضعها وتحديد العلاقة بين متغيرات الدراسة، قمنا باستعمال العديد من الأدوات الإحصائية التي تتماشى وطبيعة الدراسة وذلك بالاعتماد على البرنامج الاحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS*)، وهي كالتالي:

1-مقاييس النزعة المركزية : تتمثل في التكرارات والنسب المئوية لوصف أفراد عينة الدراسة وتحديد استجاباتهم تجاه المحاور والأبعاد التي تضمنتها الاستبانة.

2-معامل ارتباط بيرسون Pearson : لتحديد الاتساق الداخلي للعبارات لمعرفة صدق أداة الدراسة، ولتحديد العلاقة بين التدقيق الجبائي ومصداقية القوائم المالية في المؤسسة الإقتصادية.

3-معامل ألفا كرونباخ : لتحديد معامل ثبات أداة الدراسة.

4-المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية : لتحديد الأهمية النسبية لاستجابات أفراد عينة الدراسة اتجاه محاور وأبعاد أداة الدراسة، واختبار **كا^2** مع **قيمة الاحتمال** لتحديد تعميم نتائج عبارات عينة الدراسة على المجتمع أو لا.

5-معامل الانحدار الخطي البسيط Simple Régression : وذلك لقياس أثر أبعاد المتغير المستقل على كل بعد من أبعاد المتغير التابع.

6-اختبار ستيودنت (t) : للحكم على المعنوية الجزئية لمقدرات معلمات النموذج.

7-اختبار فيشر :(F) للحكم على المعنوية الكلية للنموذج لمقدرات معلمات النموذج.

8-**تحليل التباين الأحادي ANOVA** اختبار F للفرق بين أكثر من متوسطين.

كما تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي كما سبق الذكر، ولتحديد قيم المتوسط الحسابي كونها في أي فئة فيتم ذلك من خلال:

- حساب المدى على النحو التالي: المدى= 5-1=4

* Statistical Package for Social Sciences

- وبعد ذلك يتم حساب طول الخلايا بقسمة المدى على عدد فئات سلم ليكارت أي: 5/4= 0.8، بعدها يتم إضافة 0.8 إلى الحد الأدنى للمقياس وهو 1. نوضحها في الجدول الآتي:

الجدول رقم (5 –14): مجالات درجات الموافقة على عبارات أداة الدراسة.

مجـــال خليـــة الإجابة	من 1 إلى 1.80	مـــن 1.81 إلـــى 2.60	مـــن 2.61 إلـــى 3.40	مـــن 3.41 إلـــى 4.20	من 4.21 إلى 5
درجـــة الموافقـــة (الاتجاه)	منخفض جدا	منخفض	متوسط	مرتفع	مرتفع جدا

المصدر: من إعداد الباحث

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة وتحليلها.

سنقوم في هذا المبحث باستعراض نتائج المعالجة الاحصائية لبيانات الدراسة وتحليلها، بالإضافة إلى اختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: تحليل البيانات ومناقشتها.

سنقوم في هذا المطلب بعرض النتائج التي توصلت إليها الدراسة وتحليلها وتفسيرها من خلال التعرف على استجابات أفراد الدراسة حول عبارات محور التدقيق الجبائي بالمؤسسة الإقتصادية ومحور التدقيق الجبائي والقوائم المالية، وقد تم تحقيق ذلك باستخدام التكرارات والنسب المئوية، والمتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، واختبار (كا^2) لحسن المطابقة.

أولا–استجابة أفراد الدراسة حول محور المتغير المستقل التدقيق الجبائي بالمؤسسة الإقتصادية.

سنستعرض في هذا العنصر تحليل إجابات أفراد العينة حول التدقيق الجبائي عن طريق تحليل نتائج المعالجة الاحصائية لهذه الاجابات لمعرفة مستوى تطبيق التدقيق الجبائي بالمؤسسة.

1–البعد الأول :التدقيق الجبائي كدعامة للتسيير الجبائي بالمؤسسة الإقتصادية

يعبر الجدول التالي عن نتائج المعالجة الإحصائية لاستجابة أفراد عينة الدراسة حول التدقيق الجبائي كدعامة للتسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية.

الجدول رقم (5 –15): استجابة أفراد الدراسة حول بعد التدقيق الجبائي كدعامة للتسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة كا2	الاحتمال	الاتجاه	الترتيب
01	يساعد التدقيق الجبائي على اختيار البدائل الجبائية وتحقيق تسيير جبائي جيد	4.1215	0.508	154.196	0.000	مرتفع	5
02	يساعد التدقيق الجبائي على تحقيق الامتثال الجبائي للمؤسسة	4.1495	0.546	146.570	0.000	مرتفع	3
03	يساعد التدقيق الجبائي في دعم التسيير الجبائي وتخفيض التكاليف الجبائية	4.3178	0.559	47.626	0.000	مرتفع جدا	2

04	يساعد التدقيق الجبائي على تسهيل فهم النصوص الجبائية وحسن استخدامها في تسيير الجانب الجبائي للمؤسسة	4.6636	0.474	11.449	0.001	مرتفع جدا	1
05	يساهم التدقيق الجبائي في وصول المؤسسة إلى تحقيق التسيير الجبائي الفعال الذي يمكن من الانتفاع من التحفيزات الجبائية	4.1308	0.659	87.056	0.000	مرتفع	4
06	يساعد التدقيق الجبائي على إدماج التسيير الجبائي في التسيير العام للمؤسسة	3.9720	0.706	82.495	0.000	مرتفع	6
التدقيق الجبائي كدعامة للتسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية		4.2259				مرتفع جدا	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v22

يتبين لنا من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي لاستجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد **التدقيق الجبائي كدعامة للتسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية** وعباراته بشكل عام كان مقدر **ب (4.2259)** وهو يدل على استجابة مرتفعة جدا لأفراد عينة الدراسة حول جل أسئلة تطبيق التدقيق الجبائي في المؤسسة لدعم التسيير الجبائي بها، حتى نفسر ارتفاع هذه الإستجابة نستعرض فيما يلي ترتيب عبارات هذا البعد من الأكثر أهمية إلى الأقل.

أ-يبين الجدول رقم (5 -15) أن العبارة الأكثر أهمية في هذا البعد هي العبارة رقم 04 والتي تنص على " يساعد التدقيق الجبائي على تسهيل فهم النصوص الجبائية وحسن استخدامها في تسيير الجانب الجبائي للمؤسسة" وهذا بمتوسط حسابي قدره (4.6636) وانحراف معياري (0.474)، وهذا يعبر عن الإستجابة المرتفعة جدا لأغلبية أفراد عينة الدراسة واتفاقها مع هذه العبارة وهذا يدل على أن تطبيق المؤسسة للتدقيق الجبائي يساعد على تبسيط القوانين الجبائية وجعلها مفهومة ومستخدمة بشكل صحيح ما يحسن من عملية التسيير الجبائي بها.

ب-جاءت العبارة رقم 03 والتي تقول " يساعد التدقيق الجبائي في دعم التسيير الجبائي وتخفيض التكاليف الجبائية" في المركز الثاني من حيث الأهمية بمتوسط حسابي بلغ (4.3178) وانحراف معياري (0.559)، فقد كانت استجابة أفراد العينة لهذه العبارة مرتفعة جدا وهذا يبين أن تطبيق التدقيق الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية يساهم في دعم التسيير الجبائي بها وبالتالي تخفيض التكاليف الجبائية التي تتحملها المؤسسة كنتيجة للتطبيق الخاطئ للقوانين الجبائية والإكتشاف من مصالح الضرائب.

ج-من الجدول رقم (5 -15) نلاحظ أيضا أن العبارة رقم 02 والتي تنص على "يساعد التدقيق الجبائي على تحقيق الامتثال الجبائي للمؤسسة" جاءت في المركز الثالث من حيث أهميتها، حيث بلغ متوسط حسابها (4.1495) وانحرافها المعياري قدر ب (0.546)، وقد كانت استجابة أفراد عينة الدراسة لهذه العبارة مرتفعة ما يدل على موافقتهم على أن التدقيق الجبائي يساعد المؤسسة الاقتصادية على تحقيق الإمتثال الجبائي.

د-نلاحظ أيضا من الجدول رقم (5 -15) أن العبارة التي احتلت المركز الرابع هي العبارة رقم 05 والمتمثلة في "يساهم التدقيق الجبائي في وصول المؤسسة إلى تحقيق التسيير الجبائي الفعال الذي يمكن من الانتفاع من التحفيزات الجبائية"، حيث بلغ متوسط حسابها (4.1308) وكان انحرافها المعياري (0.659)، كما كانت استجابة أفراد عينة الدراسة لها مرتفعة وهذا يدل على أن تطبيق التدقيق الجبائي بالمؤسسة يرفع من فعالية التسيير الجبائي بها ويمكنها من استغلال التحفيزات الجبائية التي يوفرها القانون بشكل جيد.

هـ-جاءت العبارة رقم 1 "يساعد التدقيق الجبائي على اختيار البدائل الجبائية وتحقيق تسيير جبائي جيد" في المركز الخامس من حيث أهميتها بمتوسط حسابي قدره (4.1215) وانحراف معياري (0.508)، كما كانت استجابة أفراد العينة لها مرتفعة وموافقتهم على أن تطبيق التدقيق الجبائي بالمؤسسة يسهم في الوصول إلى تسيير جبائي جيد من خلال اختيار البدائل الجبائية.

و-احتلت العبارة رقم 6 " يساعد التدقيق الجبائي على إدماج التسيير الجبائي في التسيير العام للمؤسسة " المركز الأخير بمتوسط حسابي (3.9720) وانحراف معياري (0.706) ودرجة استجابة مرتفعة وتوافقهم مع أن التدقيق الجبائي يجعل أصحاب القرار بالمؤسسة يدمجون التسيير الجبائي ضمن تسييرها العام.

من خلال درجة موافقة أفراد عينة الدراسة المرتفعة حول عبارات بعد "التدقيق الجبائي كدعامة للتسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية" نستطيع القول أن تطبيق التدقيق الجبائي بالمؤسسة الإقتصادية يمكن

من تبسيط القوانين الجبائية وتسهيل تطبيقها ما يرفع من الإمتثال الجبائي ويقلل من إمكانية ارتكاب الإخطاء المؤدية إلى تكاليف جبائية، كما يساعد على المفاضلة بين الخيارات الجبائية والانتفاع الأمثل من مختلف التحفيزات الجبائية التي يوفرها القانون الجبائي ما يجعل كل هذه النقاط تزيد من فعالية التسيير الجبائي بالمؤسسة ويجعل أصحاب القرار يدرجونه ضمن التسيير العام بها.

من جهة أخرى فإن الجدول رقم (5-15) قد بين أن إختبار كا^2 دال إحصائيا لجميع عبارات هذا البعد التي كان احتمالها أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المعتمد (0.05) وهذا يجعل نتائج هذه العبارات يمكن تعميمها على مجتمع الدراسة.

2-البعد الثاني :التدقيق الجبائي والوظيفة الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية

كانت نتائج معالجة البعد الثاني المتعلق بالتدقيق الجبائي والوظيفة الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية واستجابة أفراد عينة الدراسة لعباراته كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (5 -16): استجابة أفراد الدراسة حول بعد التدقيق الجبائي والوظيفة الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة كا2	الاحتمال	الاتجاه	الترتيب
07	يساعد التدقيق الجبائي الوظيفة الجبائية على التحكم في العمليات الجبائية بشكل فعال	4.6355	0.483	7.680	0.005	مرتفع جدا	2
08	يدعم المدقق الجبائي الوظيفة الجبائية بالمؤسسة ويساهم في اكتشف نقاط القوة والضعف بها	4.3738	0.606	35.065	0.000	مرتفع جدا	3
09	يساعد الوظيفة الجبائية على برمجة عمليات التدقيق الجبائي لتفادي الوقوع في الأخطاء	4.1869	0.616	106.121	0.000	مرتفع	5
10	يجعل الوظيفة الجبائية قادرة على تحسين قنوات الاتصال بين موظفي المالية والجباية بالمؤسسة ما يعزز الكفاءة ويقلل من الوقوع في الأخطاء	3.8785	0.668	97.598	0.000	مرتفع	7

	الجبائية						
11	يساعد الوظيفة الجبائية على إعداد الخيارات الجبائية التكتيكية والاستراتيجية	4.0187	0.566	58.673	0.000	مرتفع	6
12	يساهم التدقيق الجبائي من استغلال الفرص الخاصة بالتحفيزات الجبائية الممكن الحصول عليها	4.2243	0.571	49.364	0.000	مرتفع جدا	4
13	يساعد الوظيفة الجبائية في المساهمة في إعداد تصريحات جبائية سليمة	4.6449	0.480	8.981	0.003	مرتفع جدا	1
التدقيق الجبائي والوظيفة الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية		4.2804	0.351			مرتفع جدا	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v22

من الجدول (5-16) نلاحظ أن استجابة أفراد عينة الدراسة حول عبارات بعد **التدقيق الجبائي والوظيفة الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية** كانت مرتفعة جدا وهذا بمتوسط حسابي قدره (**4.2804**)، ما يدل على أن تطبيق المؤسسة الاقتصادية للتدقيق الجبائي يساهم في دعم الوظيفة الجبائية بها ويجعلها تتحكم بشكل أكثر فعالية بالجانب الجبائي بها. وفي ما يلي ترتيب عبارات هذا البعد حسب درجة استجابة أفراد العينة لها:

أ-جاءت العبارة رقم 13 التي تنص على " يساعد التدقيق الجبائي الوظيفة الجبائية في إعداد تصريحات جبائية سليمة " في المركز الأول من حيث الأهمية بمتوسط حسابي قدره (4.6449) وانحراف معياري (0.480)، وهو ما يدل على أن أفراد عينة الدراسة كانت استجابتهم لهذه العبارة مرتفعة جدا ولاقت قبولا من طرف الجميع، الأمر الذي يبين أن تطبيق التدقيق الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية يسهم في أعداد تصريحات جبائية سليمة بحكم تدقيقها من قبل مدقق جبائي ملم بمختلف القوانين الجبائية.

ب-احتلت العبارة رقم 07 والمتمثلة في "يساعد التدقيق الجبائي الوظيفة الجبائية على التحكم في العمليات الجبائية بشكل فعال" المركز الثاني من حيث الأهمية بمتوسط حسابي قدره (4.6355) وانحراف معياري (0.483)، واستجابة مرتفعة جدا ما يدل على الأهمية التي يلعبها المدقق الجبائي في دعم الوظيفة الجبائية للتحكم الجيد في القضايا الجبائية المتعلقة بالمؤسسة.

ج-العبارة رقم 08 والتي تنص على "يدعم المدقق الجبائي الوظيفة الجبائية بالمؤسسة ويساهم في اكتشف نقاط القوة والضعف بها" جاءت في المركز الثالث من حيث الأهمية أين بلغ متوسط حسابها (4.3738) وانحرافها المعياري (0.606) وقد كانت استجابة أفراد عينة الدراسة لها مرتفعة جدا وهو دليل على أن المدقق الجبائي يمكن له أن يساهم في تحسين أداء الوظيفة الجبائية بالمؤسسة من خلال تدارك نقاط الضعف بها وتصحيحها والإبقاء على الحيثيات التي تشكل نقاط قوتها.

د-العبارة رقم 12 التي مضمونها "يساهم التدقيق الجبائي من استغلال الفرص الخاصة بالتحفيزات الجبائية الممكن الحصول عليها"، حققت متوسط حسابي (4.2243) وبانحراف معياري (0.571)، وقد كان اتجاه عينة الدراسة مرتفع جدا، ونجد أن هذه العبارة قد تحصلت على المرتبة الرابعة من حيث أهميتها. وهذا يدل على أن المدقق الجبائي يساعد الوظيفة الجبائية على استغلال التحفيزات الجبائية التي يوفرها القانون وهذا من خلال خبرته ومعارفه القانونية.

هـ-تضمنت العبارة 09 على ما يلي: " يساعد الوظيفة الجبائية على برمجة عمليات التدقيق الجبائي لتفادي الوقوع في الأخطاء"، وقد حققت هذه العبارة متوسط حسابي قدره (4.1869) وانحراف معياري (0.616) ما يجعلها في المركز الخامس من حيث الأهمية، حيث كانت استجابة أفراد العينة لها مرتفعة وهو ما بدل على أن الوظيفة الجبائية من خلال المدقق الجبائي تبرمج عمليات تدقيق لاكتشاف الأخطاء المرتكبة وتصحيحها.

و-نصت العبارة رقم 11 على " يساعد التدقيق الجبائي الوظيفة الجبائية على إعداد الخيارات الجبائية التكتيكية والاستراتيجية" وجاءت في المركز السادس من حيث الأهمية وهذا بمتوسط حسابي قدره (4.0187) وانحراف معياري (0.571)، ولقد كانت استجابة أفراد عينة الدراسة لهذه العبارة مرتفعة وهو ما يدل على إتفاقهم على أن التدقيق الجبائي يساعد الوظيفة الجبائية على إعداد الخيارات الجبائية سواء كانت يومية أو مستقبلية.

ي-احتلت العبارة رقم 10 " يجعل الوظيفة الجبائية قادرة على تحسين قنوات الاتصال بين موظفي المالية والجباية بالمؤسسة" المركز الأخير من حيث الأهمية بمتوسط حسابي (3.8785) وانحراف معياري (0.668)، حيث كانت استجابة أفراد العينة لها مرتفعة ما يدل على أن الوظيفة الجبائية من خلال عمليات التدقيق

الجبائي التي تقوم بها واتصالها بمصلحة المحاسبة من أجل القيام بها التدقيق يرفع من احتكاك الموظفين فيما بينهم ويسهل من تبادل المعلومات بين المصلحتين ما يعزز الكفاءة ويقلل من الوقوع في الأخطاء الجبائية.

من جهة أخرى فإن الجدول وضح أيضا أن اختبار كا^2 دال احصائيا لجميع عبارات بعد التدقيق الجبائي والوظيفة الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية، حيث أن احتمالها كان أقل من مستوى الدلالة الاحصائية المعتمد (0.05)، ما يعطي إمكانية تعميم نتائج هذه العبارات على مجتمع الدراسة.

3-البعد الثالث :التدقيق الجبائي وتسيير المخاطر الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية

كانت نتائج معالجة البعد الثالث المتعلق بالتدقيق الجبائي وتسيير المخاطر الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية واستجابة أفراد عينة الدراسة لعباراته كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (5 -17): استجابة أفراد الدراسة حول بعد التدقيق الجبائي وتسيير المخاطر الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة كا2	الاحتمال	الاتجاه	الترتيب
14	يكتشف المدقق الجبائي الأخطاء الجبائية التي تعرضت لها المؤسسة ويبين كيفية تصحيحها	4.7196	0.451	20.645	0.000	مرتفع جدا	1
15	يبين المدقق الجبائي للمؤسسة عملية تسيير المخاطر الجبائية من خلال التأكد من صحة العمليات المحاسبية وخلوها من الأخطاء الجبائية	4.2243	0.554	121.075	0.000	مرتفع جدا	5
16	يبين المدقق الجبائي للمؤسسة مصادر المخاطر الجبائية المعرضة لها	4.5701	0.516	55.084	0.000	مرتفع جدا	3
17	يبين المدقق الجبائي للمؤسسة أثر كل خطر من المخاطر الجبائية	4.2897	0.566	47.234	0.000	مرتفع جدا	4
18	يبين المدقق الجبائي طريقة تسيير المخاطر الجبائية وتجنب العوامل المؤدية إلى الوقوع في مخاطر جبائية	4.1308	0.584	113.224	0.000	مرتفع	6
19	يبين المدقق الجبائي للمؤسسة عملية	4.0654	0.570	122.794	0.000	مرتفع	7

	تسيير المخاطر الجبائية في تحديد الاستراتيجيات لمواجهة المخاطر الجبائية						
20	يساهم التدقيق الجبائي من تفادي تحمل غرامات جبائية ممكنة	4.7103	0.455	18.925	0.000	مرتفع جدا	2
التدقيق الجبائي وتسيير المخاطر الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية		4.3872	0.335			مرتفع جدا	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v22

من الجدول (5-17) نلاحظ أن استجابة أفراد عينة الدراسة حول عبارات بعد **التدقيق الجبائي وتسيير المخاطر الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية** كانت مرتفعة جدا وهذا بمتوسط حسابي قدره (**4.3872**)، ما يدل على أن تطبيق المؤسسة الاقتصادية للتدقيق الجبائي يساهم في التسيير الجيد للمخاطر الجبائية بها ويمكنها من الحد منها وتجنب العوامل المؤدية لها. وفي ما يلي ترتيب عبارات هذا البعد حسب درجة استجابة أفراد العينة لها:

أ-جاءت العبارتان رقم 14 و20 اللتان تنصان على " يكتشف المدقق الجبائي الأخطاء الجبائية التي تعرضت لها المؤسسة ويبين كيفية تصحيحها" و" يساهم التدقيق الجبائي من تفادي تحمل غرامات جبائية ممكنة" في المركز الأول والثاني على التوالي من حيث الأهمية وهذا بمتوسط حسابي جد متقارب حيث بلغا على التوالي (4.7196) و(4.7103) وانحراف معياري (0.451) و(0.455)، حيث كانت درجة استجابة أفراد العينة جد مرتفعة وهو ما يدل على توافقهم التام على أن تطبيق التدقيق الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية يسهم في اكتشاف الأخطاء الجبائية التي تعرضت لها ويعطي طرق تصحيحها ما يمكن المؤسسة من تفادي الوقوع في غرامات جبائية.

ب-احتلت العبارة رقم 16 والتي كان مضمونها " يبين المدقق الجبائي للمؤسسة مصادر المخاطر الجبائية المعرضة لها" المركز الثالث من حيص الأهمية بمتوسط حسابي قدره (4.5701) وانحراف معياري (0.516)، مع درجة استجابة مرتفعة جدا من طرف أفراد عينة الدراسة وهو ما يؤكد فعلا أن المؤسسة يمكنها من خلال المدقق الجبائي اكتشاف مختلف المخاطر الجبائية المحيطة بها.

ج-العبارة رقم 17 التي تنص على " يبين المدقق الجبائي للمؤسسة أثر كل خطر من المخاطر الجبائية" جاءت في المركز الرابع من حيث الأهمية ولاقت استجابة مرتفعة جدا وتوافق من طرف أفراد عينة الدراسة

وهذا بمتوسط حسابي قدره (4.2897) وانحراف معياري (0.566) حيث أن المدقق الجبائي بحكم خبرته ومعرفته بالقوانين الجبائية يمكنه معرفة حجم الخطر والغرامات التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة جراء وقوعها في أخطاء جبائية.

د-لاقت العبارة 15 استجابة جد مرتفعة من طرف أفراد عينة الدراسة وكانت في المركز الخامس من حيث درجة الأهمية، حيث بلغ متوسط حساب هذه العبارة التي نصت على " يبين المدقق الجبائي للمؤسسة عملية تسيير المخاطر الجبائية من خلال التأكد من صحة العمليات المحاسبية وخلوها من الأخطاء الجبائية" (4.2243) وبلغ انحرافها المعياري (0.554) وهذا يدل على أن عملية تدقيق العمليات المحاسبية من طرف المدقق الجبائي والتحقق من صحتها تساهم في عدم الوقوع في أخطاء جبائية، كما تساهم في تبيان طرق تسييرها إن وجدت وهذا بحكم أن المحاسبة هي المنطلق لتحديد الوعاء الضريبي.

هـ-جاءت العبارتان رقم 18 و19 المتضمنتان " يبين المدقق الجبائي طريقة تسيير المخاطر الجبائية وتجنب العوامل المؤدية إلى الوقوع في مخاطر جبائية" و" يبين المدقق الجبائي للمؤسسة عملية تسيير المخاطر الجبائية في تحديد الاستراتيجيات لمواجهة المخاطر الجبائية" في المركز السادس والسابع على التوالي من حيث درجة الأهمية، وكانت استجابة أفراد عينة الدراسة لهما مرتفعة بمتوسط حسابي قدره (4.1308) و(4.0654) على التوالي وانحراف معياري بلغ (0.584) و (0.570)، وهو ما يدل على أن استعانة المؤسسة بمدقق جبائي يعطي لها إمكانية تجنب العوامل التي توقعها في ارتكاب أخطاء تؤدي إلى مخاطر جبائية، كما يمكنها من تحديد استراتيجيات وخطط لمواجهة هذه المخاطر إن وجدت.

من جهة أخرى فإن الجدول وضح أيضا أن اختبار كا^2 دال احصائيا لجميع عبارات بعد التدقيق الجبائي وتسيير المخاطر الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية، حيث أن احتمالها كان أقل من مستوى الدلالة الاحصائية المعتمد (0.05)، ما يعطي إمكانية تعميم نتائج هذه العبارات على مجتمع الدراسة.

اعتمادا على نتائج تحليل استجابة أفراد العينة لعبارات محور المتغير المستقل التدقيق الجبائي بالمؤسسة الإقتصادية والذي جاء بمتوسط حسابي مرتفع بلغ (4.2978) يمكننا القول أن تطبيق التدقيق الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية يجعل الوظيفة الجبائية بها أكثر فاعلية ما يحسن من عملية التسيير الجبائي ويحد من المخاطر الجبائية المحيطة بها.

ثانيا–استجابة أفراد الدراسة حول محور المتغير التابع: التدقيق الجبائي والقوائم المالية.

سنستعرض في هذا العنصر تحليل إجابات أفراد العينة حول التدقيق الجبائي والقوائم المالية عن طريق تحليل نتائج المعالجة الاحصائية لهذه الاجابات لمعرفة ما إذا كان لأعمال التدقيق الجبائي أثر على القوائم المالية بالمؤسسة، وقد كان هذا المحور من بعد واحد نعرض نتائجه الإحصائية كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (5 –18): استجابة أفراد الدراسة حول بعد التدقيق الجبائي والقوائم المالية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة كا2	الاحتمال	الاتجاه	الترتيب
21	تأكد المدقق الجبائي من مصداقية القوائم المالية وخلوها من المشاكل الجبائية قبل عرضها على أصحاب المصالح	4.4860	0.555	45.383	0.000	مرتفع جدا	2
22	يساهم التدقيق الجبائي في زيادة موثوقية القوائم المالية	4.4206	0.514	53.290	0.000	مرتفع جدا	4
23	يساهم التدقيق الجبائي في الرفع من شفافية وموضوعية القوائم المالية	4.4299	0.533	48.804	0.000	مرتفع جدا	3
24	يساهم التدقيق الجبائي في التعبير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال القوائم المالية	4.3458	0.568	104.402	0.000	مرتفع جدا	6
25	يساهم التدقيق الجبائي في الحد من التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية	4.1869	0.497	153.972	0.000	مرتفع	8
26	تتأثر القوائم المالية بمخاطر المعاملات التي اكتشفها المدقق الجبائي عندما تكون المعاملات أكثر تعقيدا أو غير عادية أو غير روتينية	4.1776	0.579	112.626	0.000	مرتفع	9
27	تتأثر القوائم المالية بمخاطر وضعية المؤسسة ذات السمعة السيئة، مضطربة اجتماعيا، نزاعات بين الشركاء، تهرب ضريبي ...	3.9907	0.465	98.262	0.000	مرتفع	12

28	تتأثر القوائم المالية بالمخاطر التشغيلية التي اكتشفها المدقق الجبائي الكامنة وراء تطبيق التشريعات الجبائية التي تحكم العمليات اليومية	4.3551	0.602	91.766	0.000	مرتفع جدا	5
29	تتأثر القوائم المالية بمخاطر عدم الامتثال للقوانين والتشريعات الجبائية التي اكتشفها المدقق الجبائي	4.4299	0.516	52.561	0.000	مرتفع جدا	3
30	تتأثر القوائم المالية بمخاطر المحاسبة (الاهتلاك، المؤونات، المخزونات، الأصول ...) التي اكتشفها المدقق الجبائي	4.7477	0.436	26.252	0.000	مرتفع جدا	1
31	تتأثر القوائم المالية بمخاطر تعقد النصوص الجبائية وكثرتها التي بينها المدقق الجبائي	4.1121	0.588	125.037	0.000	مرتفع	11
32	تتأثر القوائم المالية بمخاطر التناقض بين المحاسبة والجباية التي اكتشفها المدقق الجبائي من خلال نظرة كل من المؤسسة والمصالح الجبائية في تفسير القوانين الجبائية	4.1495	0.611	39.776	0.000	مرتفع	10
33	تتأثر القوائم المالية بمخاطر متعلقة بإجراءات إعداد التصريحات والاقتطاعات التي وضحها المدقق الجبائي	4.2710	0.559	50.486	0.000	مرتفع جدا	7
34	تتأثر القوائم المالية بالمخاطر التي بينها المدقق الجبائي المتعلقة بالأفراد: إهمال، جهل بالقوانين، عدم الكفاءة والروح الجماعية	4.4860	0.555	45.383	0.000	مرتفع جدا	2
التدقيق الجبائي والقوائم المالية		4.3278	0.261			مرتفع جدا	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v22

من الجدول (5-18) نلاحظ أن استجابة أفراد عينة الدراسة حول عبارات بعد **التدقيق الجبائي القوائم المالية** كانت مرتفعة جدا وهذا بمتوسط حسابي قدره (**4.3278**)، ما يدل على أن أعمال التدقيق الجبائي على مستوى المؤسسة الاقتصادية كان لها أثر في الرفع من مصداقية القوائم المالية. وفي ما يلي ترتيب عبارات هذا البعد حسب درجة استجابة أفراد العينة لها:

أ – جاءت العبارة رقم 30 والتي تنص على " تتأثر القوائم المالية بمخاطر المحاسبة (الاهتلاك، المؤونات، المخزونات، الأصول ...) التي اكتشفها المدقق الجبائي" في المركز الأول من حيث درجة الأهمية، وكانت استجابة أفراد عينة الدراسة لها جد مرتفعة بمتوسط حسابي قدره (4.7477) وانحراف معياري بلغ (0.436)، وهو ما يدل على أن مخاطر المحاسبة لها أثر مباشر على القوائم المالية بحكم أن هذه الأخيرة هي نتاج لتجميع وتلخيص للعمليات المحاسبية وأن استعانة المؤسسة بمدقق جبائي تعطي لها إمكانية اكشاف هذه الأخطاء وتداركها.

ب – جاءت العبارتان رقم 21 و34 اللتان تنصان تواليا على " تأكد المدقق الجبائي من مصداقية القوائم المالية وخلوها من المشاكل الجبائية قبل عرضها على أصحاب المصالح" و" تتأثر القوائم المالية بالمخاطر التي بينها المدقق الجبائي المتعلقة بالأفراد: إهمال، جهل بالقوانين، عدم الكفاءة والروح الجماعية" في المركز الثاني من حيث درجة الأهمية وهذا بمتوسط حسابي قدره (4.4860) لكل منهما، وانحراف معياري قدره (0.555) لهما أيضا، وهذا يدل على درجة استجابة عالية وتوافق بين أفراد عينة الدراسة على أن سلوك الأفراد الذين لهم دو مباشر في إعداد القوائم المالية له أثر على القوائم المالية حيث أن إهمالهم أو جهلهم بالقوانين أو عدم كفاءتهم وعدم تعاونهم فيما بينهم يؤدي إلى ارتكاب أخطاء تؤثر سلبا على مصداقية القوائم المالية وهو أمر يمكن للمدقق الجبائي إكتشافه من خلال تواجده بالمؤسسة وهذا حرصا منه على أن تكون القوائم المالية صادقة وخالية من المشاكل والأخطاء الجبائية.

ت – احتلت العبارات رقم 23 و29 و22 مراكز متقاربة وهذا لتقارب متوسطاتها الحسابية، حيث جاءت العبارتان رقم 23 و29 اللتان تنصان تواليا على " يساهم التدقيق الجبائي في الرفع من شفافية وموضوعية القوائم المالية" و" تتأثر القوائم المالية بمخاطر عدم الامتثال للقوانين والتشريعات الجبائية التي اكتشفها المدقق الجبائي" في المركز الثالث من حيث درجة الأهمية بمتوسط حسابي قدره (4.4299) وانحراف معياري

(0.555) بينما جاءت العبارة رقم 22 الناصة على "يساهم التدقيق الجبائي في زيادة موثوقية القوائم المالية" في المركز الرابع من حيث درجة الأهمية وهذا بمتوسط حسابي قريب من العبارتين السابقتين أين بلغ (4.4206) وانحراف معياري قدره (0.514) وهو ما بين استجابة مرتفعة جدا من أفراد عينة الدراسة لهاته العبارات وهو ما يدل على توافقهم على أن أعمال التدقيق الجبائي لمختلف عمليات المؤسسة وحرصه على مطابقتها وامتثالها للقوانين والتشريعات الجبائية يحد من الأخطاء ما ينعكس بالإيجاب على شفافية وموثوقية القوائم المالية.

ث – العبارة رقم 28 التي تنص على " تتأثر القوائم المالية بالمخاطر التشغيلية التي اكتشفها المدقق الجبائي الكامنة وراء تطبيق التشريعات الجبائية التي تحكم العمليات اليومية" جاءت في المركز الخامس من حيث درجة الأهمية، وكانت استجابة أفراد العينة لها جد مرتفعة بمتوسط حسابي بلغ (4.4551) وانحراف معياري (0.602) وهذا يدل على توافقهم على أن الأخطاء المكتشفة من قبل المدقق الجبائي التي يرتكبها الأفراد بحكم عدم خبرتهم أو معرفتهم بالتشريعات الجبائية أو عدم التطبيق السليم لها يكون لها أثر على القوائم المالية.

ج – جاءت العبارة رقم 24 التي مضمونها "يساهم التدقيق الجبائي في التعبير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال القوائم المالية "في المركز السادس من حيث درجة الأهمية، حيث بلغ متوسطها الحسابي (4.3458) وانحرافها المعياري (0.568) وهذا يبين أن استجابة أفراد عينه الدراسة لهذه العبارة كانت مرتفعة جدا ما يدل على أن أعمال التدقيق الجبائي في المؤسسة من دعم للوظيفة الجبائية والمساهمة في تحسين التسيير الجبائي بها واكتشاف الأخطاء الجبائية والمخاطر المتعلقة بها وتصحيحها وتبيان كيفية تسييرها يسهم في مصداقية وصحة القوائم المالية التي تعبر بالتالي عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

د –العبارة رقم 33 الناصة على " تتأثر القوائم المالية بمخاطر متعلقة بإجراءات إعداد التصريحات والاقتطاعات التي وضحها المدقق الجبائي" جاءت سابعا من حيث درجة أهميتها بمتوسط حسابي بلغ (4.2710) وانحراف معياري (0.559) ما يعني درجة استجابة جد مرتفعة من أفراد عينة الدراسة لها وهو ما يدل على أن الأخطاء التي تكون عند إعداد التصريحات الجبائية أو الإقتطاعات تؤثر على صحة القوائم المالية.

هـ – جاءت العبارة رقم 25 المتضمنة ' يساهم التدقيق الجبائي في الحد من التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية' ثامنا من حيث درجة أهميتها أين بلغ متوسطها الحسابي (4.1869) وانحرافها المعياري (0.497) ما يبين أن درجة استجابة أفراد عينة الدراسة لها كانت مرتفعة وهذا يدل على توافقهم على أن أعمال التدقيق الجبائي بالمؤسسة تحد من الأخطاء والتحريفات الجوهرية بالقوائم المالية.

و – العبارات رقم 26، 32 و31 اللواتي تنص تواليا على " تتأثر القوائم المالية بمخاطر المعاملات التي اكتشفها المدقق الجبائي عندما تكون المعاملات أكثر تعقيدا أو غير عادية أو غير روتينية"، " تتأثر القوائم المالية بمخاطر التناقض بين المحاسبة والجباية التي اكتشفها المدقق الجبائي من خلال نظرة كل من المؤسسة والمصالح الجبائية في تفسير القوانين الجبائية" و" تتأثر القوائم المالية بمخاطر تعقد النصوص الجبائية وكثرتها التي بينها المدقق الجبائي" جاءت في المراكز 9 و10 و11 من حيث درجة الأهمية وكانت استجابة أفراد عينة الدراسة لها مرتفعة بمتوسط حسابي (4.1776) و(4.1495) و (4.1121) وانحراف معياري (0.579) و(0.611) و (0.588) وهو ما يدل على أن مخاطر المعاملات التي تكون معقدة أو غير روتينية قد تؤدي إلى ارتكاب أخطاء عند تسجيلها، كذلك تعقد النصوص الجبائية وكثرتها وتناقضها أحيانا مع المحاسبة أيضا يؤدي إلى ارتكاب أخطاء مؤثرة على صحة القوائم المالية.

ي – احتلت العبارة رقم 27 التي تنص على " تتأثر القوائم المالية بمخاطر وضعية المؤسسة ذات السمعة السيئة، مضطربة اجتماعيا، نزاعات بين الشركاء، تهرب ضريبي ..." المركز 12 والأخير من حيث درجة الأهمية، وقد كانت استجابة أفراد العينة لها مرتفعة وهذا بمتوسط حسابي قدره (3.9907) وانحراف معياري (0.465) وهو ما يدل على أن المشاكل الداخلية بالمؤسسة وبين الشركاء تؤثر على القوائم المالية.

المطلب الثاني: تحليل وعرض نتائج اختبار فرضيات الدراسة.

سنعمل من خلال هذا المطلب على اختبار فرضيات الدراسة اعتمادا على الأساليب الاحصائية من أجل تأكيد صحتها أو نفيها، بالإضافة إلى اختبار الفروق في تطبيق التدقيق الجبائي بالمؤسسة وفقا لمتغير الوظيفة والخبرة المهنية.

أولا–اختبار الفرضيات.

1–اختبار الفرضية الأولى (الرئيسية) التي مفادها: يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند ($\alpha \leq 0.05$) للتدقيق الجبائي على مصداقية القوائم المالية.

الجدول رقم (5 –19): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر التدقيق الجبائي على مصداقية القوائم المالية

متغيرات النموذج	المعامل B	قيمة T المحسوبة	الاحتمال	قيمة معامل التحديد R^2	قيمة معامل الارتباط R	قيمة F المحسوبة
الثابت	1.640	5.488	0.000	0.436	0.660	81.246 (0.000)
المتغير المستقل X	0.625	9.014	0.000			

* دال عند مستوى المعنوية (0.05)

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v22

بعد إجراء تحليل الانحدار الخطي البسيط يبين الجدول رقم (5–19) نتائج تحليل التباين كما يلي:

- قيمة α (معامل المتغير المستقل X) تختلف عن الصفر والبالغ قيمته (0.625) ومنه نقول يوجد أثر للتدقيق الجبائي على مصداقية القوائم المالية بالمؤسسة، وبما أن قيمة α موجبة فهذا يدل على أن العلاقة بين المتغيرين طردية؛
- يعبر معامل التحديد R2 الذي بلغ (0.436) عن القوة التفسيرية للنموذج، أي أن أعمال التدقيق الجبائي بالمؤسسة تفسر 43.6% من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع "مصداقية القوائم المالية"، والنسبة الباقية من التغيرات تعزى لعوامل أخرى؛
- يفسر معامل الارتباط R قوة الارتباط بين بعد التدقيق الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية ومصداقية القوائم المالية والتي بلغت (0.660) وهي علاقة ارتباط قوية لأن العلاقة كلما اقتربت من 1 كلما كانت أقوى؛

- قيمة F المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (3.94) عند درجات حرية (1 و105) وعند مستوى دلالة بالغ (0.000) وهو أقل من مستوى الدلالة البالغ (0.05) وهذا يوجب رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود أثر للتدقيق الجبائي على مصداقية القوائم المالية بالمؤسسة.

وعليه يمكن صياغة النموذج الذي يربط بين المتغير المستقل " أعمال التدقيق الجبائي المتعلقة بالتسيير الجبائي بالمؤسسة" و "مصداقية القوائم المالية" في المعادلة التالية: $Y=0.625X+1.640+\varepsilon$

حيث تمثل القيمة (1.640) ثابت في المعادلة والذي يعبر عن قيمة مصداقية القوائم المالية التي لا تتأثر بأعمال التدقيق الجبائي المتعلقة بالتسيير الجبائي.

ε: يمثل متغير عشوائي يعبر عن متغيرات خارج النموذج.

2–اختبار الفرضية الثانية التي مفادها: يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند ($\alpha \leq 0.05$) لأعمال التدقيق الجبائي المتعلقة بالتسيير الجبائي بالمؤسسة على مصداقية القوائم المالية

الجدول رقم (5 –20): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر أعمال التدقيق الجبائي المتعلقة بالتسيير الجبائي على مصداقية القوائم المالية في المؤسسة.

متغيرات النموذج	المعامل B	قيمة T المحسوبة	الاحتمال	قيمة معامل التحديد R^2	قيمة معامل الارتباط R	قيمة F المحسوبة
الثابت	2.714	10.507	0.000	0.273	0.522	39.346
المتغير المستقل X	0.382	6.273	0.000			(0.000)

* دال عند مستوى المعنوية (0.05)

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v22

بعد إجراء تحليل الانحدار الخطي البسيط يبين الجدول رقم (5–20) نتائج تحليل التباين كما يلي:

- قيمة α (معامل المتغير المستقل X_1) تختلف عن الصفر والبالغ قيمته (0.382) ومنه نقول يوجد أثر لأعمال التدقيق الجبائي المتعلقة بالتسيير الجبائي بالمؤسسة على مصداقية القوائم المالية، وبما أن قيمة α موجبة فهذا يدل على أن العلاقة بين المتغيرين طردية؛

- معامل التحديد R2 بلغ (0.273)، أي أن أعمال التدقيق الجبائي المتعلقة بالتسيير الجبائي تفسر 27.3% من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع "مصداقية القوائم المالية"، والنسبة الباقية من التغيرات تعزى لعوامل أخرى؛ كما بلغ معامل الارتباط R (0.522) وهو ما يبين أن قوة الارتباط بين بعد أعمال التدقيق الجبائي المتعلقة بالتسيير الجبائي ومصداقية القوائم المالية كانت متوسطة؛
- قيمة F المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية وعند مستوى دلالة بالغ (0.000) وهو أقل من مستوى الدلالة البالغ (0.05) وهذا يوجب رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود أثر لأعمال التدقيق الجبائي المتعلقة بالتسيير الجبائي بالمؤسسة على مصداقية القوائم المالية

وعليه يمكن صياغة النموذج الذي يربط بين المتغير المستقل " أعمال التدقيق الجبائي المتعلقة بالتسيير الجبائي بالمؤسسة" و "مصداقية القوائم المالية" في المعادلة التالية: $\mathbf{Y=0.382X_1+2.714}$

حيث تمثل القيمة (2.714) ثابت في المعادلة والذي يعبر عن قيمة مصداقية القوائم المالية التي لا تتأثر بأعمال التدقيق الجبائي المتعلقة بالتسيير الجبائي.

3 –اختبار الفرضية الثالثة التي مفادها: يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند ($\alpha \leq 0.05$) لأعمال التدقيق الجبائي المتعلقة بالوظيفة الجبائية بالمؤسسة على مصداقية القوائم المالية

الجدول رقم (5 –21): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر أعمال التدقيق الجبائي المتعلقة بالوظيفة الجبائية على مصداقية القوائم المالية في المؤسسة.

متغيرات النموذج	المعامل B	قيمة T المحسوبة	الاحتمال	قيمة معامل التحديد R^2	قيمة معامل الارتباط R	قيمة F المحسوبة
الثابت	2.419	9.709	0.000	0.360	0.600	59.051
المتغير المستقل X_2	0.446	7.684	0.000			(0.000)

* دال عند مستوى المعنوية (0.05)

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v22

من الجدول (5–21) نلاحظ أن قيمة α المتعلقة بالمتغير المستقل X_2 كانت موجبة وتختلف عن الصفر ومقدرة ب (0.446) ومنه نقول أنه يوجد أثر لأعمال التدقيق الجبائي المتعلقة بالوظيفة الجبائية على مصداقية القوائم المالية ذو علاقة طردية.

يفسر المتغير المستقل " أعمال التدقيق الجبائي المتعلقة بالوظيفة الجبائية" ما قيمته 36% من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع "مصداقية القوائم المالية"، كما بلغ معامل الارتباط 0.600 وهو ارتباط قوي نسبيا.

بلغت قيمة F المحسوبة (59.051) وهي أكبر من قيمتها الجدولية وبمستوى دلالة (0.000) وهو أقل من مستوى الدلالة المطلوب (0.05) وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على وجود أثر ذو دلالة احصائية عند ($\alpha \leq 0.05$) لأعمال التدقيق الجبائي المتعلقة بالوظيفة الجبائية بالمؤسسة على مصداقية القوائم المالية. وعليه تكون معادلة النموذج كالتالي: $\mathbf{Y=0.446X_2+2.419}$

4 –اختبار الفرضية الرابعة التي مفادها : يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند ($\alpha \leq 0.05$) لأعمال التدقيق الجبائي في تسيير المخاطر الجبائية بالمؤسسة على مصداقية القوائم المالية

الجدول رقم (5 –22): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر أعمال التدقيق الجبائي في تسيير المخاطر الجبائية على مصداقية القوائم المالية في المؤسسة.

متغيرات النموذج	المعامل B	قيمة T المحسوبة	الاحتمال	قيمة معامل التحديد R^2	قيمة معامل الارتباط R	قيمة F المحسوبة
الثابت	2.806	9.367	0.000	0.198	0.445	25.976
المتغير المستقل X_3	0.347	5.097	0.000			(0.000)

* دال عند مستوى المعنوية (0.05)

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v22

نلاحظ من الجدول (5–22) أن قيمة α المتعلقة بالمتغير المستقل X_3 كانت موجبة وتختلف عن الصفر ومقدرة ب (0.347) ما يعبر على أنه يوجد أثر لأعمال التدقيق الجبائي في تسيير المخاطر الجبائية على مصداقية القوائم المالية ذو علاقة طردية. حيث أنه يفسر ما قيمته 19.8% من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع مصداقية القوائم المالية مع ارتباط قريب من المتوسط بلغ (0.445).

بلغت قيمة F المحسوبة (25.976) وهي أكبر من قيمتها الجدولية وبمستوى دلالة (0.000) وهو أقل من مستوى الدلالة المطلوب (0.05) وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على وجود أثر ذو دلالة احصائية عند ($\alpha \leq 0.05$) لأعمال التدقيق الجبائي في تسيير المخاطر الجبائية بالمؤسسة على مصداقية القوائم المالية.

وعليه تكون معادلة النموذج كالتالي: $Y=0.347X_3+2.806$

ثانيا: إختبار الفروق في آراء أفراد عينة الدراسة حول تطبيق التدقيق الجبائي بالمؤسسة تعزى إلى المتغيرات الشخصية (العمر، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، الوظيفة)

للتأكد من وجود أو عدم وجود فروق ذات دلالة في تطبيق التدقيق الجبائي بالمؤسسة تعزى لمتغيرات (العمر، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، الوظيفة)، قمنا باختبار دلالة الفروق في اجابات أفراد العينة حول تطبيق التدقيق الجبائي بالمؤسسة اعتمادا على تحليل التباين الأحادي (One- Way ANOVA)، والذي يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (5 –23): نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الفروق حول التدقيق الجبائي للقوائم المالية بالمؤسسة حسب: العمر، المؤهل العملي، الخبرة المهنية، الوظيفة.

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط مجموع المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
العمر	بين المجموعات	0.145	2	0.073	1.067	0.348
	داخل المجموعات	7.089	104	0.068		
	المجموع	7.234	106			
المؤهل العلمي	بين المجموعات	0.250	5	0.050	0.723	0.608
	داخل المجموعات	6.984	101	0.069		
	المجموع	7.234	106			
الخبرة المهنية	بين المجموعات	0.272	3	0.091	1.340	0.266
	داخل المجموعات	6.962	103	0.068		
	المجموع	7.234	106			
الوظيفة	بين المجموعات	0.737	4	0.184	2.892	0.026
	داخل المجموعات	6.497	102	0.064		

	المجموع	7.234	106			

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v22

من الجدول رقم (5-23) يتبين أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات أفراد عينة الدراسة حول التدقيق الجبائي للقوائم المالية بالمؤسسة تعزى لمتغيرات السن، المؤهل العملي، سنوات الخبرة حيث كانت قيمة F المحسوبة البالغة على التوالي (0.139)، (0.580)، (0.464) وهي أقل من قيمتها الجدولية كما كان مستوى الدلالة على التوالي (0.871)، (0.715)، (0.708) وهو أعلى من مستوى الدلالة المستخدم (0.05).

بينما كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات أفراد عينة الدراسة حول التدقيق الجبائي للقوائم المالية بالمؤسسة تعزى لمتغير وظيفة أفراد عينة الدراسة وهو ما تؤكده قيمة F المحسوبة البالغة (3.852) أعلى من قيمتها الجدولية وأيضا مستوى الدلالة البالغ (0.006) وهو أقل من مستوى الدلالة المستخدم (0.05).

ولمعرفة سبب هذه الفروق نقوم باختبار LSD كما يوضحه الجدول رقم (5-24):

الجدول رقم (5 –24): نتائج تحليل اختبار LSD لمعرفة سبب الفروق في متغير الوظيفة

الوظيفة (I)	الوظيفة (J)	فرق المتوسط (I–J)	Sig
محافظ حسابات/خبير محاسب	عضو بمجلس الإدارة	0.1281	0.183
	إطار مسير بالمؤسسة	0.1369	0.081
	مدقق داخلي	0.0054	0.944
	عضو بلجنة تدقيق	0.1369-	0.218
عضو بمجلس الإدارة	محافظ حسابات/خبير محاسب	0.1282-	0.183
	إطار مسير بالمؤسسة	0.0087	0.915
	مدقق داخلي	0.1227-	0.137
	عضو بلجنة تدقيق	*0.2651-	0.021
إطار مسير بالمؤسسة	محافظ حسابات/خبير محاسب	0.1369-	0.081
	عضو بمجلس الإدارة	0.0087-	0.915
	مدقق داخلي	*0.1314-	0.030
	عضو بلجنة تدقيق	*0.2738-	0.007

مدقق داخلي	محافظ حسابات/خبير محاسب	0.0054-	0.944
	عضو بمجلس الإدارة	0.1227	0.137
	إطار مسير بالمؤسسة	*0.1314	0.030
	عضو بلجنة تدقيق	0.1423-	0.153
عضو بلجنة تدقيق	محافظ حسابات/خبير محاسب	0.1369	0.218
	عضو بمجلس الإدارة	*0.2651	0.021
	إطار مسير بالمؤسسة	*0.2738	0.007
	مدقق داخلي	0.1423	0.153

* دال عند مستوى المعنوية (0.05)

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v22

من الجدول رقم (5-24) نلاحظ أن الفروق كانت بين الثنائيات "عضو بمجلس الإدارة-عضو بلجنة تدقيق" حيث كان عند مستوى معنوية (0.021) وهو أدنى من مستوى المعنوية المطلوب، كانت الفروق أيضا بين "إطار مسير بالإدارة-مدقق داخلي" و"أطار مسير بالإدارة-عضو بلجنة تدقيق" عند مستوى دلالة بلغ على التوالي (0.030) و(0.007) وهو أدنى من مستوى المعنوية المطلوب.

ثالثا-مناقشة نتائج الدراسة التطبيقية.

بعد إختبار فرضيات الدراسة إحصائيا سنناقش من خلال هذا العنصر النتائج المتحصل عليها من خلال هذا الإختبار.

1-أثر التدقيق الجبائي على مصداقية القوائم المالية بالمؤسسة

من خلال التحليل الإحصائي لهذه الفرضية يمكننا القول أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الجبائي على مصداقية القوائم المالية بالمؤسسة والذي كان طرديا بحسب القيمة الموجبة لمعامل α، حيث أوضحت قيمة معامل التفسير R2 أن التدقيق الجبائي يفسر ما نسبته 43.6% من التغيرات الحاصلة في مصداقية القوائم المالية وهي نسبة معتبرة كما أن العلاقة بين التدقيق الجبائي والقوائم المالية كانت مرتفعة ما يدل على أن أعمال التدقيق الجبائي بالمؤسسة ترفع من مصداقية القوائم المالية.

2-أثر أعمال التدقيق الجبائي في دعم التسيير الجبائي بالمؤسسة على مصداقية القوائم المالية

بينت لنا نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الثانية أنه يوجد أثر لأعمال التدقيق الجبائي المتعلقة بالتسيير الجبائي على مصداقية القوائم المالية حيث كان الارتباط بين المتغيرين متوسط كما أن هذه الأعمال فسرت ما نسبته 27.3% من التغيرات الحاصلة في القوائم المالية ما يدل على أن أعمال التدقيق الجبائي في دعم التسيير الجبائي بالمؤسسة وجعلها قادرة على التحكم بمختلف المسائل الجبائية، والوصول بها إلى تحقيق التسيير الجبائي الفعال الذي يمكنها من الانتفاع من مختلف التحفيزات الجبائية بشكل مثالي ويجنبها الوقوع في الأخطاء وتحقيق إمتثالها الجبائي له أثر على جعل القوائم المالية أكثر مصداقية.

3-أثر أعمال تدقيق الجبائي المتعلقة بالوظيفة الجبائية بالمؤسسة على مصداقية القوائم المالية

من خلال النتائج المتحصل عليها عند تحليل الفرضية الثالثة تبين لنا أن لأعمال التدقيق الجبائي المتعلقة بالوظيفة الجبائية أثر على مصداقية القوائم المالية حيث كان الارتباط قوي بين هذين المتغيرين، كما بينت النتائج أن أعمال التدقيق المتعلقة بالوظيفة الجبائية تفسر ما نسبته 36% من التغيرات الحاصلة في القوائم الجبائية ما يبين أن خلق المؤسسة لوظيفة أو مصلحة جبائية بداخلها تكون مدعومة بخدمات مدقق جبائي يرفع من تحكمها في العمليات الجبائية ويدعم عمليات التدقيق التي تجريها داخل المؤسسة التي تمكنها من إعداد تصريحات جبائية سليمة ودون أخطاء يعطي أثر على مصداقية القوائم المالية بالمؤسسة.

4-أثر أعمال التدقيق الجبائي في تسيير المخاطر الجبائية على مصداقية القوائم المالية

بينت النتائج الإحصائية أن لأعمال التدقيق الجبائي في تسيير المخاطر الجبائية بالمؤسسة أثر على مصداقية القوائم المالية حيث من خلال قيمة معامل α الموجبة يتبين لنا أن هذا الأثر طردي وهذا دليل على أن أعمال المدقق الجبائي بالمؤسسة والتي يسعى من خلالها إلى إكتشاف الأخطاء الجبائية وتصحيحها وتحديد طرق مواجهتها وتحققه أيضا من صحة مختلف العمليات المحاسبية وخلوها من الأخطاء الجبائية يؤثر إيجابا على مصداقية القوائم المالية ويجعلها خالية من الأخطاء الجبائية.

5-الفروق في آراء أفراد عينة الدراسة حول التدقيق الجبائي للقوائم المالية بالمؤسسة تعزى إلى المتغيرات الشخصية (العمر، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، الوظيفة)

بينت النتائج الإحصائية أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لاستجابة أفراد عينة الدراسة حول التدقيق الجبائي للقوائم المالية بالمؤسسة تعزى لمتغيرات العمر، المؤهل العلمي والخبرة المهنية أي أن الاختلاف

في هذه المتغيرات لا يعطي فرق في تطبيق أعمال التدقيق الجبائي على القوائم المالية بالمؤسسة، بينما كانت فروق ذات دلالة إحصائية لاستجابة أفراد العينة حول تطبيق التدقيق الجبائية بالمؤسسة تعزى إلى الوظيفة وهذا يدل على أن اختلاف الوظائف يعطي اختلافا في نظرة أفراد عينة الدراسة وفهمهم للتدقيق الجبائي وتطبيقه بالمؤسسة وأعماله في تدقيق القوائم المالية، حيث أن نظرة أعضاء مجلس الإدارة بالمؤسسة أو الإطارات المسيرة بها قد تختلف عن نظرة المدققين الداخليين وأعضاء لجان التدقيق وهذا بحكم تخصص المدققين ومعرفتهم بأعمال التدقيق وأثرها في إكتشاف الإخطاء وتصحيحها وهو ما خلف الفروقات في استجابة أفراد العينة حول أعمال التدقيق الجبائي للقوائم المالية بالمؤسسة.

خلاصة

من خلال ما تم تقديمه في هذا الفصل وبالاعتماد على تحليل النتائج الإحصائية نستخلص أن تطبيق التدقيق الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية يؤثر بالإيجاب على مصداقية القوائم المالية بالمؤسسة حيث ساهم التدقيق الجبائي بنسبة 43.6% من التغيرات الحاصلة في مصداقية القوائم المالية، فوجود مدقق جبائي بالمؤسسة يدعم الوظيفة الجبائية بها ويجعلها أكثر تحكما في العمليات الجبائية، كما يمكنها من انتهاز الفرص والتحفيزات الجبائية لصالحها ما يحسن من تسيير المؤسسة لجانبها الجبائي، ويجعلها قادرة على مواجهة مختلف المخاطر الجبائية، كما أن لأعمال التدقيق الجبائي بالمؤسسة أهمية في التحقق من مختلف العمليات المحاسبية واكتشاف الأخطاء الجبائية وتصحيحها ما يجعل لأعمال التدقيق الجبائي المتعلقة بالتسيير الجبائي والوظيفة الجبائية وتسيير المخاطر الجبائية بالمؤسسة أثر على مصداقية القوائم المالية.

خـــــاتمـــة

خـــاتمة

نظرا للتغيرات العديدة التي تطرأ على البيئة الإقتصادية، والتي من تبعاتها تغيرات مستمرة تمس مختلف التشريعات والقوانين الجبائية، ما يؤدي إلى عدم الفهم الدقيق لها وصعوبة تطبيقها أحيانا على أرض الواقع، الأمر الذي يعرض المؤسسة إلى إمكانية الوقوع في أخطاء جبائية ومخاطر أخرى قد تؤثر على مركزها المالي جراء الغرامات المالية المدفوعة في حال اكتشافها من قبل مصالح الضرائب من جهة، وكذا مصداقية وشفافية قوائمها المالية من جهة أخرى، حيث تعتبر هذه القوائم نتاج العمل المحاسبي وتلخيص لمختلف العمليات التي قامت بها المؤسسة، يتم عرضها وفقا لإطار مفاهيمي يوضح كيفية عرضها ويقدم عدة محددات وضوابط لإعدادها وقياس عناصرها ما يمكن من استخلاص معلومات ذات خصائص نوعية تجعل من هذه القوائم سهلة الفهم، وقادرة على تقديم نظرة واضحة عن حالة المالية للمؤسسة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في اتخاذ القرارات المختلفة، ما جعل أصحاب المؤسسات في حاجة إلى الإستعانة بمدقق جبائي ملم بمختلف القوانين والإجراءات الجبائية وذو دراية بالقواعد المحاسبية ومعايير التدقيق، يسهر على الأداء الحسن لأنشطة المؤسسة من الناحية الجبائية، والتأكد من صحة بياناتها المحاسبية ومدى امتثالها للقوانين والتشريعات الجبائية المعمول بها للوصول إلى الحد من المخاطر الجبائية المحيطة بها وتحقيق الفعالية الجبائية وإنجاز قوائم مالية ذات جودة ومصداقية ومعبرة عن الواقع الفعلي للمؤسسة.

على إثر ما سبق، حاولنا في هذه الدراسة معالجة الإشكالية الرئيسية التي ترمي إلى معرفة أثر التدقيق الجبائي على مصداقية القوائم المالية بالمؤسسة الاقتصادية من خلال دراسة متغيراتها المستقلة والتابعة في فصول نظرية دعمت بفصل تطبيقي تمثل في دراسة ميدانية من خلال توزيع استبيان على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، ما مكننا إلى التوصل لجملة من النتائج النظرية والتطبيقية.

1-نتائج الدراسة

خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، تعلق جزء منها بالجانب النظري، والجزء الآخر تعلق بالجانب التطبيقي وهي كما يلي:

أ–النتائج النظرية

– يمكن التدقيق الجبائي من فحص الإلتزامات الجبائية التي على عاتق المؤسسة، كما أنه يسمح بوضع نقاط حول الإستراتيجية الجبائية للمؤسسة جاعلا بذلك التسيير الجبائي أكثر فعالية، ما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي للمؤسسة؛

– على الرغم من وجود قواسم مشتركة بين التدقيق المحاسبي والتدقيق الجبائي، إلا أن التدقيق المحاسبي ليس بديلا عن التدقيق الجبائي؛

– يهدف التدقيق الجبائي إلى ضمان موثوقية مصادر المعلومات. كما يقدم إجابات حول قدرة المؤسسة على الامتثال للتشريعات الجبائية التي تخضع لها؛

– يعمل المدقق الجبائي على التأكد من صحة ما تحتويه السجلات والدفاتر المحاسبية من أجل ضمان سلامتها وخلوها من الأخطاء وحالات الغش؛

– يعمل المدقق الجبائي أيضا على الرفع من كفاءة تسيير المخاطر الجبائية بالمؤسسة بمختلف مراحلها، فبحكم تكوين المدقق الجبائي العالي ومعرفته بمختلف القوانين الجبائية والمحاسبية، يمكن له زيادة على التعرف على مختلف المخاطر الجبائية وتحديد مصدرها ومدى خطورتها، تحديد استراتيجيات لمواجهة هذه المخاطر والحد منها والسهر على تنفيذها في الواقع ومقارنة التنفيذ الفعلي مع الخطة الموضوعة؛

– يعمل المدقق الجبائي على التحقق من مختلف الحسابات المشكلة للقوائم المالية والمعاملات التي نتجت منها ومدى مطابقتها للقوانين الجبائية المعمول بها ما يجعلها خالية من الأخطاء الجبائية وأكثر مصداقية.

ب–النتائج التطبيقية

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها توصلنا إلى النتائج التالية:

– أظهرت نتائج الدراسة أن تطبيق التدقيق الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية يعتبر عنصر مهم في دعم التسيير الجبائي بها، وهذا من خلال الإستجابة المرتفعة جدا لأفراد عينة الدراسة، وهذا ما يؤكده المتوسط الحسابي المرتفع المقدر ب (**4.2259**)؛

– كما أظهرت النتائج أيضا حسب استجابة أفراد عينة الدراسة المرتفعة أن تطبيق التدقيق الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية يرفع من كفاءة الوظيفة الجبائية بها ويجعلها تتحكم بشكل أكثر فعالية بالجانب الجبائي وهذا ما يبينه المتوسط الحسابي المرتفع المقدر ب (**4.2804**)؛

– تم استخلاص من النتائج التطبيقية أن تطبيق التدقيق الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية يساهم في التسيير الجيد للمخاطر الجبائية بها ويمكنها من الحد منها وتجنب العوامل المؤدية إليها، وهذا ما يؤكده المتوسط الحسابي لاستجابة أفراد عينة الدراسة والمقدر ب (**4.3872**)؛

- أظهرت النتائج أيضا أن أعمال التدقيق الجبائي على مستوى المؤسسة الاقتصادية كان لها أثر في الرفع من مصداقية القوائم المالية وهذا ما يؤكده استجابة أفراد العينة المرتفعة والتي كان متوسط حسابها (**4.3278**).

أما نتائج اختبار الفرضيات فقد أسفرت عما يلي:

– وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الجبائي على مصداقية القوائم المالية بالمؤسسة، وهذا ما تؤكده قيمة اختبار F المحسوبة الأكبر من قيمتها الجدولية مع مستوى معنوية بلغ (0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد في دراستنا والبالغ (0.05). وعليه وحسب القرار الاحصائي فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة؛

– وجود أثر ذو دلالة إحصائية لأعمال التدقيق الجبائي المتعلقة بالتسيير الجبائي بالمؤسسة على مصداقية القوائم المالية، وهو ما يؤكده إختبار F حيث كانت قيمته المحسوبة أعلى من قيمتها الجدولية مع مستوى معنوية بلغ (0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد في دراستنا والبالغ (0.05). وعليه وحسب القرار الاحصائي فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة؛

– أظهرت نتائج اختبار الفرضية الثالثة على وجود أثر ذو دلالة إحصائية لأعمال التدقيق الجبائي المتعلقة بالوظيفة الجبائية بالمؤسسة على مصداقية القوائم المالية، وهو ما تؤكده قيمة F المحسوبة البالغة (59.051) وهي أكبر من قيمتها الجدولية وبمستوى دلالة (0.000) وهو أقل من مستوى الدلالة المطلوب (0.05) وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة؛

– وجود أثر ذو دلالة احصائية لأعمال التدقيق الجبائي في تسيير المخاطر الجبائية بالمؤسسة على مصداقية القوائم المالية، وهذا ما تؤكده قيمة اختبار F المحسوبة الأكبر من قيمتها الجدولية مع مستوى معنوية أقل من مستوى المعنوية المعتمد في دراستنا. وعليه وحسب القرار الاحصائي فإننا نرفض الصفرية ونقبل الفرضية البديلة؛

– لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات أفراد عينة الدراسة حول تطبيق التدقيق الجبائي بالمؤسسة تعزى لمتغيرات السن، المؤهل العملي، سنوات الخبرة، بينما كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات أفراد عينة الدراسة حول تطبيق التدقيق الجبائي بالمؤسسة تعزى لمتغير وظيفة أفراد عينة الدراسة وهذا يدل على أن اختلاف الوظائف يعطي اختلافا في نظرة أفراد عينة الدراسة وفهمهم للتدقيق الجبائي وتطبيقه بالمؤسسة؛

– وجود علاقة ارتباطية موجبة وقوية بين التدقيق الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية ومصداقية القوائم المالية وهو ما يبينه معامل الارتباط البالغ (0.660)، كما تساهم أعمال التدقيق الجبائي عقب تطبيقه بالمؤسسة في 43.6% من التغيرات الحاصلة في مصداقية قوائمها المالية؛

– تساهم أعمال التدقيق الجبائي المتعلقة بالتسيير الجبائي بالمؤسسة في تفسير ما نسبته 27.3% من التغيرات الحاصلة في القوائم المالية ما يدل على أن أعمال التدقيق الجبائي في دعم التسيير الجبائي بالمؤسسة وجعلها قادرة على التحكم بمختلف المسائل الجبائية، والوصول بها إلى تحقيق التسيير الجبائي الفعال الذي يمكنها من الانتفاع من مختلف التحفيزات الجبائية بشكل مثالي ويجنبها الوقوع في الأخطاء وتحقيق إمتثالها الجبائي له أثر على جعل القوائم المالية أكثر مصداقية؛

– تساهم أعمال التدقيق المتعلقة بالوظيفة الجبائية في تفسير نسبة 36% من التغيرات الحاصلة في القوائم الجبائية ما يبين أن خلق المؤسسة لوظيفة أو مصلحة جبائية بداخلها تكون مدعومة بخدمات مدقق جبائي يرفع من تحكمها في العمليات الجبائية ويدعم عمليات التدقيق التي تجريها داخل المؤسسة التي تمكنها من إعداد تصريحات جبائية سليمة ودون أخطاء يعطي أثر إيجابي على مصداقية القوائم المالية بالمؤسسة؛

– تفسر أعمال التدقيق الجبائي المتعلقة بتسيير المخاطر الجبائية ما قيمته 19.8% من التغيرات الحاصلة في مصداقية القوائم المالية، ما يبين أن أعمال المدقق الجبائي بالمؤسسة والتي يسعى من خلالها إلى إكتشاف الأخطاء الجبائية وتصحيحها وتحديد طرق مواجهتها وتحققه أيضا من صحة مختلف العمليات المحاسبية وخلوها من الأخطاء الجبائية يؤثر إيجابا على مصداقية القوائم المالية.

2–المقترحات

انطلاقا من النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة ارتأينا تقديم جملة من المقترحات نذكرها في النقاط التالية:

– ضرورة تكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي للحد من الفروقات والتضاد بينهما،

– ضرورة خلق مصلحة جبائية مدعمة بمدقق جبائي على مستوى المؤسسة الاقتصادية تسهر على متابعة وتسيير مختلف العمليات الجبائية؛

– ضرورة قيام المؤسسة الإقتصادية بعمليات تدقيق جبائي دورية لاكتشاف الأخطاء والحد من المخاطر الجبائية؛

– ضرورة إعطاء أهمية للتسيير الجبائي بالمؤسسة ودمجه مع تسييرها العام؛

– ضرورة التكوين المستمر للمدققين والمحاسبين بالمؤسسة وتحيين معارفهم المتعلقة بالقوانين والإجراءات الجبائية؛

– ضرورة تركيز المؤسسة على التحفيزات الجبائية المقدمة من قبل الدول ومحاولة الإنتفاع منها؛

– ضرورة تدقيق مختلف العمليات المحاسبية التي تعتبر مصدر القوائم المالية من الناحية الجبائية.

3–آفاق الدراسة

من خلال الدراسة التي قمنا بها، يمكن اقتراح مجموعة من المواضيع ذات الصلة بموضوع دراستنا والتي تمكن من إثراء البحوث في هذا الموضوع مستقبلا نلخصها فيما يلي:

– العلاقة التكاملية بين التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية وأثرها على قرار الإمتثال الجبائي للمكلف بالضريبة؛

– التخطيط الجبائي وأثره على تخفيض التكاليف الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية؛

– دور الإستشارة الجبائية في تحقيق التسيير الجبائي الفعال بالمؤسسة الإقتصادية.

قـــائمة الـــمراجـــع

قـائمة المراجع

I- المراجع باللغة العربية.

أولا-الكتب

1. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، ط1، الأردن :دار الجنان للنشر والتوزيع. 2015.
2. ألفين أرينو، جيمس لوبك. المراجعة مدخل متكامل. ترجمة. محمد محمد عبد القادر الديسطي، أحمد حامد حجاج. الرياض: دار المريخ للنشر.2002.
3. أمين السيد أحمد لطفي. إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية. مصر: الدار الجامعية.2008.
4. أمين السيد أحمد لطفي. الفحص الضريبي والمنازعات الضريبية في محاسبة وربط الضريبة الموحدة. القاهرة: دار النهضة العربية. 1995.
5. أمين السيد أحمد لطفي. فلسفة المراجعة. الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع. 2009.
6. أمين السيد أحمد لطفي. مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية وإختبارات التفاصيل. مصر: المؤسسة الفنية للطباعة والنشر،2004.
7. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
8. بلعزوز، بن علي. قندوز عبد الكريم. حبار عبد الرزاق. إدارة المخاطر. الوراق للنشر والتوزيع. ط1.الأردن. 2013.
9. تامر مزيد رفاهه. أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة. الأردن: دار المناهج للنشر والتوزيع. 2018.
10. تامر، مزيد رفاعه. أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة. الأردن: دار المناهج للنشر والتوزيع، 2017.
11. التميمي، هادي. مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية. ط 3. الأردن: دار وائل للنشر. 2006.
12. الحاسي، جمعة خليفة. سالم محمد بن غريب. محمد مفتاح بيت المال. المحاسبة المتوسطة. بيروت: دار النهضة العربية للطباعة والنشر.1996.
13. الحبيطي، قاسم محسن. يحي، زياد هاشم. تحليل ومناقشة القوائم المالية. لبنان: الدار النموذجية للطباعة والنشر. 2011.
14. الحجاوي، طلال. الزوبعي، سالم. القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات. الأردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع. 2014.
15. حميداتو، صالح. المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية. مصر: دار التعليم الجامعي. 2019.
16. رمضان، أحمد محمد.المراجعة.ط1.السودان: منشورات جامعة الزعيم الأزهري، 2014.
17. زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، الأردن: دار الراية للنشر والتوزيع، 2009.

18. سامح محمد رضا رياض أحمد. اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية. مركز البحوث. معهد الإدارة العامة. المملكة العربية السعودية. 2010.

19. سمية أمين علي، وآخرون. المحاسبة المتوسطة. الجزء الأول. كلية التجارة: جامعة القاهرة. 2019.

20. صافي فلوح، وآخرون. تحليل القوائم المالية. منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد. 2008-2009.

21. الصبان، محمد سمير، وآخرون. المحاسبة المالية المتوسطة. الجزء الأول. مصر: كلية التجارة جامعة الإسكندرية، 2018.

22. الطرايرة، جمال. مناهج محاسب دولي عربي قانوني معتمد (IACPA): الورقة الثالثة-التدقيق. عمان:المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2013.

23. القاضي، حسين يوسف، حسين أحمد دحدوح، وعصام نعمة قريط. أصول المراجعة. الجزء الأول. دمشق: منشورات جامعة دمشق،2013-2014.

24. القاضي، حسين. مأمون حمدان. المحاسبة الدولية ومعاييرها. منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد. 2011-2012.

25. كريم منصور علي حسوبة. وآخرون. المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. كلية التجارة: جامعة القاهرة. 2022.

26. كيسو، دونالد. جيري ويجانت. المحاسبة المتوسطة. الجزء الأول. ترجمة أحمد حامد حجاج. المملكة العربية السعودية: دار المريخ للنشر، بدون سنة نشر.

27. محمد الفاتح محمود بشير. المراجعة والتدقيق الشرعي، ط1. الأردن :دار الجنان للنشر والتوزيع ،2012.

28. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.2008.

29. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات، ط1، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2009.

30. هوام، جمعة. المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 2010/2009. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2010.

31. وليد عبد الرحمان خالد الفرا. تحليل بيانات باستخدام البرنامج الإحصائي spss. الندوة العالمية للشباب الإسلامي، 1430.

32. وليم توماس، إمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد. الرياض: دار المريخ للنشر. 1989.

ثانيا-الأطروحات والرسائل:

1-الأطروحات:

33. أحططاش، نشيدة. أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات-دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر-. (أطروحة دكتوراه). قسم العلوم التجارية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة سطيف 1. الجزائر. 2016-2017.

34. بن خليفة، بلقاسم. دور القوائم المالية في توحيد العمل المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية–دراسة مقارنة–. (أطروحة دكتوراه غير منشورة. قسم العلوم التجارية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة محمد بوضياف بالمسيلة: الجزائر. 2015.

35. بن فرج، زوينة. المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق. (أطروحة دكتوراه غير منشورة). قسم العلوم الاقتصادية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة فرحات عباس سطيف: الجزائر. 2014/2013.

36. فتحة أميرة. دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس – باتنة –، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة محمد خيضر بسكرة.2017-2018.

37. قسوم، حنان. أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية –دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف –. (أطروحة دكتوراه غير منشورة). قسم العلوم التجارية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة فرحات عباس سطيف: الجزائر.2016/2015.

38. قلاب ذبيح، لياس. أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية التدقيق الجبائي، دراسة تحليلية من وجهة نظر المدققين الجبائيين والمدققين الخارجيين. (أطروحة دكتوراه غير منشورة). قسم علوم التسيير. كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة بسكرة. الجزائر،2018/2017

2–الرسائل:

39. حميداتو صالح. دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية دراسة حالة عينة من المؤسسات الإقتصادية بولاية الوادي، رسالة ماجستير في العلوم التجارية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة قاصدي مرباح ورقلة.2012.

40. عياض، محمد عادل. محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات–حالة شركات الأموال في التشريع الجبائي–. (رسالة ماجستير غير منشورة). قسم العلوم الاقتصادية. كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية. جامعة ورقلة: الجزائر، 2003.

41. ولدرويس أمينة. التدقيق الجبائي كأداة لمطابقة المؤسسة الإقتصادية لأحكام القانون الجبائي–دراسة حالة مؤسسة صناعة أغلفة الورق المموج –البليدة–، رسالة ماجستير بالعلوم التجارية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة البليدة 2. 2015-2016.

42. ولهي، بوعلام. مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر. (رسالة ماجستير غير منشورة). كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير. جامعة الجزائر: الجزائر ،2004.

ثالثا–المجلات.

43. بعيليش ، نور الدين. زرباني، قداري. " فعالية المراجعة الجبائية في الرفع من كفاءة التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية دراسة ميدانية لعينة من المراجعين في الجنوب الشرقي الجزائري سنة 2021". مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية. المجلد 08 العدد 01، (جامعة قاصدي مرباح الجزائر. 2022).

44. بوعظم، منير. غزي، محمد العربي. "أسس ومتطلبات الإفصاح عن القوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولي رقم (01) ". مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 07–العدد 01، (جامعة قسنطينة 2: مارس 2021)

45. جدار، رياض. تقرارت يزيد. بن مهدي هادية. "المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات العمومية في ظل الإصلاح المحاسبي وعلى ضوء المعايير المحاسبية الدولية ('IAS-IFRS) من النظرية إلى التطبيق". مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية. المجلد 01. العدد01. (معهد الحقوق والعلوم الاقتصادية. المركز الجامعي بريكة. الجزائر: جوان 2018).

46. الجعارات، خالد. محمود الطبري. "مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية إبان الأزمة المالية العالمية". مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة. العدد 34. (بغداد:2013)

47. حميداتو، صالح. "دراسة أثر التكامل بين المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية على نجاعة التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية". مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية. المجلد 06. العدد 02. (الجزائر:2022)

48. ديب، نورة. "إجراءات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية بشركة الصيانة للشرق– SME فرع من المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر–GICA ". مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية. المجلد 7. العدد 1، (جامعة قسنطينة 2: مارس 2021).

49. زايمي، مولود. شريفي ناصر. "دور التدقيق والاستشارة الجبائية في مصداقية التصريحات الجبائية". مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية. المجلد 22، العدد 02. (جامعة باتنة، الجزائر: ديسمبر 2021).

50. زواق، الحواس. "أهمية التسيير الجبائي في ترشيد توجيه الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية بالاستناد إلى خيارات النظام الجبائي الجزائري ". مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية. العدد الاقتصادي 33(02)، (جامعة الجلفة:2017)

51. سويسي، أحلام. بوحديدة، محمد. "المخاطر الجبائية وتأثيراتها على الوضعية المالية للمؤسسة". مجلة دراسات جبائية. المجلد 10 ، العدد: 2. (جامعة البليدة.2022)

52. شاهد، الياس. دفرور عبد النعيم. "الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق نظام المحاسبة المالية ووفق المعايير المحاسبية الدولية–دراسة مقارنة–". مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية. العدد 5 (جامعة أم البواقي: جوان 2016).

53. شلغام، هشام. محمد زرقون. " دراسة مدى ملائمة العوامل المؤسسية لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية – دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية والمالية وعينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين (2018) –". المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية. المجلد 7 العدد 1. (جامعة قاصدي مرباح ورقلة: 2021).

54. علي، محمد إبراهيم. منصور سعد، سلمى. "القوائم المالية في ظل IAS 1 و IAS 7 و IFRS 7". مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة. (كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة. 2020)

55. العمري، خالد. "النظام القانوني لزيادة رأس المال شركة المساهمة". مجلة إليزا للبحوث والدراسات. المجلد06. العدد 02. (المركز الجامعي إيليزي، الجزائر: 2021).

56. عناني، عبد الله. "دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات". مجلة الباحث الاقتصادي. العدد7. (جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة الجرائر: جوان 2017).

57. عيسى، سماعين. "الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام الحاسبي والنظام الجبائي الجزائري (مع دراسة حالة توضيحية)". مجلة الريادة لإقتصاديات الأعمال. المجلد 5، العدد 2، (جامعة حسيبة بن بوعلي شلف: جوان 2019)

58. قوادري، عبلة. "أثر استخدام التكلفة التاريخية في القياس على جودة المعلومات المحاسبية –دراسة استقصائية لمهنيي المحاسبة في الجزائر–". مجلة أبعاد اقتصادية. المجلد 08، العدد 1. (جامعة بومرداس:2018)

59. قوادري، عبلة. "دراسة مقارنة بين بديلي القياس المحاسبي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة دراسة استقصائية". مجلة الاقتصاد الصناعي. العدد 14(2). (جامعة باتنة:2018)

60. قيرة، عمر. "أثر تبني مبدأ أولوية الجوهر على الشكل في المحاسبة على عقود الإيجار–تمويل على التوازن المالي وتكلفة التمويل". المجلة الجزائرية للدراسات المالية والمصرفية. المجلد 06–العدد 01. (الجزائر: جوان 2020)

61. كردودي، سهام. بوسلمة حكيمة. "مساهمة التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية : دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة". مجلة الاقتصاد الصناعي. العدد 15، (جامعة باتنة:2018)

62. كوميدي، محمد أمين، ومداحي عثمان. "دور التدقيق الجبائي في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة". مجلة البشائر الاقتصادية. المجلد السادس. العدد 02. (جامعة بشار: ديسمبر 2020)

63. لعلايبية، ياسمين. "أثر تكوين المؤونة على النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية: حالة المؤسسة الوطنية أسميدال–عنابة". مجلة بحوث الإدارة والاقتصاد. المجلد 02. العدد01. (جامعة زيان عاشور الجلفة:2020).

64. مداحي، عثمان. "القوائم المالية: محدداتها ومميزاتها". مجلة أبعاد اقتصادية. المجلد 2. العدد 1. (جامعة امحمد بوقرة بومرداس:2012)

65. مصطفاوي، أمينة. "زيادة رأس مال شركة المساهمة عن طريق التمويل الذاتي". حوليات جامعة الجزائر1. المجلد 35. العدد01. (جامعة الجزائر: 2021).

66. موازين، عبد المجيد. بربري، محمد أمين. "القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي". الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية أ/ قسم العلوم الإقتصادية والقانونية. العدد 19. (جامعة الشلف: جانفي 2018)

67. موجاري، رضوان. "آليات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل التشريع الجبائي الجزائري دراسة حالة مؤسسة ميناء تنس، دورة "2018. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية. المجلد 07، العدد 02. (جامعة أم البواقي: ديسمبر 2020).

68. نجار، أيوب. "منهجية التدقيق الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية". مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة. المجلد 07. العدد 01.(جامعة المسيلة: 2022).

69. واضح صالح. "أثر التدقيق الجبائي على الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية دراسة حالة بمديرية كبريات المؤسسات الجزائر خلال: 2013-2016". مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة. المجلد1.العدد1. (جامعة زيان عشور الجلفة :2017)

70. ولهي، بوعلام. محادي، عثمان. " أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على فعالية التسيير الجبائي دراسة حالة مجموعة من المؤسسات". مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية. المجلد: 04 العدد 02(الجزائر: ديسمبر2019)

71. ياسمينة، عمامرة." تحليل دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطرات الجبائية في المؤسسات البترولية: دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (E.N.S.P) خلال عام 2019". المجلة العربية للإدارة، مج 40 ، ع 1 مارس.2020.

72. يخلف، إيمان. طرشي محمد. عزوز علي. "نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية (آليات وتعديلات)". مجلة البحوث الاقتصادية والمالية. المجلد4، العدد2.(جامعة أم البواقي: ديسمبر 2017).

رابعا–المراسيم والقوانين

73. قانون رقم 07–11، المؤرخ في 2007/11/25، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، 2007

74. القانون 10–01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل 29 جوان 2010 يتعلق بمهام الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. العدد 42. 2010

75. القرار 23 المؤرخ في 2008/07/25. يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 2009

76. المرسوم التنفيذي رقم 08–156، المؤرخ في 2008/05/28، المتضمن تطبيق أحكام القانون 07–11، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، 2008، المادة 14

77. المادة 66 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2023

78. المادة 67 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2023.

79. المادة 68 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2023

80. المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2023

81. المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2023

82. المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2023

83. المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2023

84. المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2023

85. المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2023.

86. المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2023

87. المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2023

88. المادة 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2023

89. المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2023

90. المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2023

91. المادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2023

92. المادة 15 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2023

خامسا–المراجع الالكترونية

93. مجلس المعايير الدولية للمراجعة. ترجمة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. معيار المراجعة 610: استخدام عمل المراجعين الداخليين-https://socpa.org.sa/SOCPA/files/2a/2a9746bf-6c02-4f0c-a2e4-c2c2a1b36740.pdf

II – المراجع باللغة الاجنبية

Premièrement – Ouvrages

94. A,Hamini . L'audit comptable et financier .Alger : édition Berti, 2001
95. C. Zhang et al., Governing Corporate Tax Management. Springer Nature Singapore. 2019
96. Duţescu .Adriana . Financial Accounting An IFRS Perspective in Romania. Palgrave Macmillan Cham under exclusive license to Springer Nature. 2019
97. Elgood, tony. De Backer, Damian. The best practice tax function.2 edition. Price Water House Coopers. 2006
98. Felix I. Lessambo. Financial Statements Analysis and Reporting. Switzerland : Springer Nature. 2018
99. Felix I. Lessambo. Financial Statements Analysis, Reporting and valuation. Second edition. Switzerland: Springer Nature. 2022
100. Forum on Tax Administration's. Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches**.** 2006
101. Forum sur l'administration de l'impôt Comité des affaires fiscales Sous-groupe sur la discipline fiscale. NOTE D'ORIENTATION : Gestion du risque d'indiscipline fiscale : Gérer et améliorer la discipline fiscale. OCDE. 2004
102. GALLOIS, Louis. Théorie et pratique de l'audit interne. Paris : Groupe Eyrolles, 2010
103. Khelassi, Rédha. Précis d'audit fiscal de l'entreprise. Alger. BERTI éditions, 2013
104. Malo, Angélique. Nicolas Blais. Laurie Bouvier Primeau**.** Guide de procédures d'audit par cycles et par assertion. 1er e édition. Canada : Université du Québec à trois riviers. 2021
105. Ormiston, Aileen. Fraser, Lyn M. Understanding Financial Statements. Tenth Edition. USA : Pearson Education. 2012
106. Ronald V. Bucci. Medicine and Business: A Practitioner's Guide. Springer Cham. 2014
107. Sri.P K SHAMEEM. Tax planning and management. Calicut University. School Of Distance Education. 2015
108. Terje Aven .Ortwin Renn. Risk Management and Governance Concepts, Guidelines and Applications. Springer-Verlag Berlin Heidelberg. 2010

109. Tony Elgood, Larry Quimby, Ian Paroissien. Tax Risk Management. PricwaterhouseCoopers. London. 2004
110. Vaurs, Louis. Audit interne : enjeux et pratiques à l'international. Paris : Groupe Eyrolles, 2007
111. Welc,Jacek. Evaluating Corporate Financial Performance. Palgrave Macmillan, Cham. 2022

Deuxièmement-Thèses

112. EL HAJ ,Samia. La démarche de l'audit fiscal dans le cadre d'une mission d'audit contractuel. (Mémoire présenté en vue de l'obtention du diplôme d'expert-comptable). Institut de Comptabilité et d'Administration des Entreprises. Université de La Manouba : Tunisie
113. Guedrib Ben Abderrahmen, Mouna. Impact Des Mécanismes Internes De Gouvernance Sur Le Risque Fiscal : Une Etude Menée Dans Le Contexte Tunisien. (Thèse en vue de l'obtention du titre de docteur). En SCIENCES DE GESTION. Université de Franche-Comté- et en SCIENCES COMPTABLES Université de Tunis El Manar. 2013
114. Kartout, Salma Charifa. Audit interne des processus liés à la gestion des risques Fiscaux au sein des entreprises canadiennes. (Mémoire présenté comme exigence partielle de la maitrise ès sciences de la gestion). Université Du Québec À Montréal : Canada, 2020
115. Mohamed BEN HADJ SAAD. L'audit fiscal dans les PME : Proposition d'une démarche pour l'expert-comptable. Mémoire Pour l'obtention Du Diplôme d'expert-Comptable. Faculté des sciences économiques et de gestion de sfax. Université de sfax.2009
116. Mohamed BEN SASSI. L'audit fiscal : Démarche à suivre et diligences spécifiques à la mission spéciale du commissaire aux comptes relative à la restitution du crédit d'impôts et du crédit de tva. Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable. Institut supérieur de comptabilité et d'administration des entreprises. Université de la manouba.2017
117. Seddik Sghir, Rachid. L'Audit fiscal des sociétés dans le contexte marocain : aspects méthodologiques et pratiques. (Mémoire présenté pour l'obtention du diplôme national d'expert-comptable).Institut supérieur de commerce et d'administration des entreprises : Maroc. 2000

Troisièmement – Revues

118. BELBACHIR, Abdelkader**.** " l'audit fiscal importance et enjeux cas de l'Algérie". International Journal of Management & Marketing Research. Vol 2. (2018)
119. BENAZZOU, L. "Audit fiscal pour une sérénité fiscale assurée face aux risques fiscaux de la pme marocaine". Revue D'Etudes en Management et Finance D'Organisation, vol1(N°2). juin 2016
120. BENAZZOU, Lotfi. " audit fiscal pour une sérénité fiscale assurée face aux risques fiscaux de la pme marocaine". Revue D'Etudes en Management et Finance D'Organisation.N°02. juin 2016

121. D.A. Artemenko and all. "Causes of Tax Risks and Ways to Reduce Them". European Research Studies Journal, Volume XX, Issue 3B, 2017
122. DJEUDJA, Rovier. ONGONO EDZOA, Gabriel Alphonse. "Assistance Dans La Gestion Des Risques Fiscaux Des Petites Et Moyennes Entreprises Camerounaises". Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit. Numéro 4. (2018)
123. Elgood, Tony. "Structuring the tax function. Tax management In companies". Edition 2. International tax review n°44. Published in association with:Price Water House Coopers. 2008
124. Jean-Luc Rossignol, "Fiscalité Et Responsabilité Globale De L'entreprise" .Management & Avenir, N° 33, Mars 2010
125. Katharine D. Drake, Stephen J. Lusch, and James Stekelberg. "Does Tax Risk Affect Investor Valuation of Tax Avoidance?". Journal of Accounting, Auditing & Finance, Vol. 34(1). 2019
126. S. Ramesh. Kommu Naveen Kumar. "TAX PLANNING & MANAGEMENT". EPRA International Journal of Multidisciplinary Research (IJMR) - Peer Reviewed Journal. Volume: 7 .Issue: 7. July 2021
127. Segal, Talya. Maroun, Warren. "Tax risk-management analysis: comparison between the United States of America, the United Kingdom and South Africa". Journal of Economic and Financial Sciences. July 2014
128. Stanley Kaplan, B. John Garrick. "On The Quantitative Definition of Risk". Risk Analysis, Vol. I , No. I , 1981
129. Tilila, TAJ. "La problématique de gestion du risque fiscal dans les entreprises marocaines". Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit. Numéro 6 : Septembre 2018
130. Tkachuk, N. "Historical Cost and Fair Value: Advantages, Disadvantages, Application". Journal of History Culture and Art Research. Vol. 8, No. 1, March 2019

Cinquièmement-Sites internet

131. ISO 19011:2018(fr), Lignes directrices pour l'audit des systèmes de management
132. IFRS Foundation. IAS 1 Presentation of Financial Statements. https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf standards/english/2022/issued/part-a/ias-1-presentation-of-financial statements.pdf?bypass=on
133. IFRS Foundation. Conceptual Framework for Financial Reporting 2018 https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdfstandards/english/2021/issued/part-a/conceptual-framework-for-financial-reporting.pdf
134. IFRS Foundation. IFRS 13 : Fair Value Measurement https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/ifrs-13-fair-value-measurement.pdf
135. Tax function effectiveness. Water House Coopers https://www.pwc.com/kz/en/services/bookkeeping/pdf/eng/tax-function-effectiveness-eng.pdf
136. KPMG, Tax Risk Management in China, 2012.www.kpmg.com. https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2012/09/Tax-Risk-Management-in-China-201208.pdf
137. Bercy Infos. Comment déposer le capital social de votre entreprise ?. www.economie.gouv.fr

قـــائمة الملاحـــق

الملحق رقم (01)

أداة الدراسة (الاستبيان)

جامعة حسيبة بن بوعلي – الشلف

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

استبيان موجه لمجموعة من المهنيين، أعضاء بمجلس الإدارة، مسيرين ومدققين داخليين وأعضاء بلجان التدقيق

إلى السيد(ة) الكريم (ة)

تحية طيبة وبعد؛

تندرج هذه الاستبانة ضمن متطلبات تحضير أطروحة دكتوراه بعنوان " التدقيق الجبائي وأثره على مصداقية القوائم المالية في المؤسسة–دراسة حالة–"، حيث تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية التدقيق الجبائي بالمؤسسة وأثره على مصداقية قوائمها المالية.

يشرفنا أن نضع هذه الاستبانة بين أيديكم، حيث أن حرصكم على تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية سيؤدي إلى إثراء موضوع الدراسة، وبالتالي الوصول إلى نتائج وتوصيات أكثر دقة.

لذا نلتمس منكم الإجابة على جميع فقرات هذه الاستبانة بوضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة، علما أن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة ولا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

تقبلوا منا أسمى عبارات الاحترام والتقدير. شاكرين لكم مسبقا حسن تعاونكم معنا.

الباحث: عمر باي

الجزء الأول: معلومات عامة حول عينة الدراسة

1. العمر

O من 18 سنة–30 سنة.

O من 31 سنة–45 سنة.

O أكثر من 45 سنة.

2. المؤهل العلمي

O شهادة مهنية في المحاسبة (CAP, CMTC, CED)

O شهادة الدراسات التطبيقية الجامعية

O ليسانس

O ماستر

O ماجستير

O دكتوراه

O شهادة أخرى: .....

3. الخبرة المهنية

O أقل من 5 سنوات

O من 5 إلى 10 سنوات

O من 11 إلى 15 سنة

O أكثر من 15 سنة

4. الوظيفة

O محافظ حسابات/ خبير محاسبي

O عضو بمجلس الإدارة

O إطار مسير بالمؤسسة

O مدقق داخلي

O عضو بلجنة التدقيق

الجزء الثاني: محاور الدراسة

المحور الأول: التدقيق الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية

الرقم	البيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
أولا: التدقيق الجبائي كدعامة للتسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية						
01	يساعد التدقيق الجبائي على اختيار البدائل الجبائية وتحقيق تسيير جبائي جيد					
02	يساعد التدقيق الجبائي على تحقيق الامتثال الجبائي للمؤسسة					
03	يساعد التدقيق الجبائي في دعم التسيير الجبائي وتخفيض					

	التكاليف الجبائية					
04	يساعد التدقيق الجبائي على تسهيل فهم النصوص الجبائية وحسن استخدامها في تسيير الجانب الجبائي للمؤسسة					
05	يساهم التدقيق الجبائي في وصول المؤسسة إلى تحقيق التسيير الجبائي الفعال الذي يمكن من الانتفاع من التحفيزات الجبائية					
06	يساعد التدقيق الجبائي على إدماج التسيير الجبائي في التسيير العام للمؤسسة					
ثانيا: التدقيق الجبائي والوظيفة الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية						
07	يساعد التدقيق الجبائي الوظيفة الجبائية على التحكم في العمليات الجبائية بشكل فعال					
08	يدعم المدقق الجبائي الوظيفة الجبائية بالمؤسسة ويساهم في اكتشف نقاط القوة والضعف بها					
09	يساعد الوظيفة الجبائية على برمجة عمليات التدقيق الجبائي لتفادي الوقوع في الأخطاء					
10	يجعل الوظيفة الجبائية قادرة على تحسين قنوات الاتصال بين موظفي المالية والجباية بالمؤسسة					
11	يساعد الوظيفة الجبائية على إعداد الخيارات الجبائية التكتيكية والاستراتيجية					
12	يساهم التدقيق الجبائي من استغلال الفرص الخاصة بالتحفيزات الجبائية الممكن الحصول عليها					
13	يساعد الوظيفة الجبائية في المساهمة في إعداد تصريحات جبائية سليمة					
ثالثا: التدقيق الجبائي وتسيير المخاطر الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية						
14	يكتشف المدقق الجبائي الأخطاء الجبائية التي تعرضت لها المؤسسة ويبين كيفية تصحيحها					
15	يساهم المدقق الجبائي للمؤسسة في عملية تسيير المخاطر الجبائية من خلال التأكد من صحة العمليات المحاسبية وخلوها من الأخطاء الجبائية					
16	يبين المدقق الجبائي للمؤسسة مصادر المخاطر الجبائية المعرضة لها					

17	يبين المدقق الجبائي للمؤسسة أثر كل خطر من المخاطر الجبائية على المؤسسة					
19	للتدقيق الجبائي دور هام في تسيير المخاطر الجبائية من خلال تفادي العوامل المؤدية للوقوع فيها					
19	يبين المدقق الجبائي للمؤسسة عملية تسيير المخاطر الجبائية في تحديد الاستراتيجيات لمواجهة المخاطر الجبائية					
20	يساهم التدقيق الجبائي من تفادي تحمل غرامات جبائية ممكنة					

المحور الثاني: التدقيق الجبائي والقوائم المالية

الرقم	البيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
هل كان لأعمال التدقيق الجبائي أثر على القوائم المالية؟						
21	تأكد المدقق الجبائي من مصداقية القوائم المالية وخلوها من المشاكل الجبائية قبل عرضها على أصحاب المصالح					
22	يساهم التدقيق الجبائي في زيادة موثوقية القوائم المالية					
23	يساهم التدقيق الجبائي في الرفع من شفافية وموضوعية القوائم المالية					
24	يساهم التدقيق الجبائي في التعبير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال القوائم المالية					
25	يساهم التدقيق الجبائي في الحد من التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية					
26	تتأثر القوائم المالية بمخاطر المعاملات التي اكتشفها المدقق الجبائي عندما تكون المعاملات أكثر تعقيدا أو غير عادية أو غير روتينية					
27	تتأثر القوائم المالية بمخاطر وضعية المؤسسة ذات السمعة السيئة، مضطربة اجتماعيا، نزاعات بين الشركاء، تهرب ضريبي ...					
28	تتأثر القوائم المالية بالمخاطر التشغيلية التي اكتشفها					

	المدقق الجبائي الكامنة وراء تطبيق التشريعات الجبائية التي تحكم العمليات اليومية					
29	تتأثر القوائم المالية بمخاطر عدم الامتثال للقوانين والتشريعات الجبائية التي اكتشفها المدقق الجبائي					
30	تتأثر القوائم المالية بمخاطر المحاسبة (الاهتلاك، المؤونات، المخزونات، الأصول ...) التي اكتشفها المدقق الجبائي					
31	تتأثر القوائم المالية بمخاطر تعقد النصوص الجبائية وكثرتها التي بينها المدقق الجبائي					
32	تتأثر القوائم المالية بمخاطر التناقض بين المحاسبة والجباية التي اكتشفها المدقق الجبائي من خلال نظرة كل من المؤسسة والمصالح الجبائية في تفسير القوانين الجبائية					
33	تتأثر القوائم المالية بمخاطر متعلقة بإجراءات إعداد التصريحات والاقتطاعات التي وضحها المدقق الجبائي					
34	تتأثر القوائم المالية بالمخاطر التي بينها المدقق الجبائي المتعلقة بالأفراد: إهمال، جهل بالقوانين، عدم الكفاءة والروح الجماعية					

نشكركم على تعاونكم.

الملحق (رقم 02)

أسماء الأساتذة المحكمين

اسم ولقب الأستاذ	الرتبة العلمية	المؤسسة
جميلة بغداوي	أستاذ التعليم العالي	جامعة الشلف
عزوز علي	أستاذ التعليم العالي	جامعة الشلف
سماعين عيسى	أستاذ محاضر –أ–	جامعة الشلف
ميمون ايمان	أستاذ محاضر –أ–	جامعة غليزان
حمادي مليكة	أستاذ محاضر –أ–	جامعة سيدي بلعباس
هنداوي محفوظ	أستاذ مساعد –ب–	جامعة عين تموشنت
زواتنيــة عبد القادر	أستاذ محاضر –أ–	جامعة خميس مليانة

الملحق (رقم 03)

قائمة المؤسسات المكونة لعينة الدراسة

الرقم	اسم المؤسسة	المقر الاجتماعي
01	مؤسسة الزجاج الجديدNOVER	المنطقة الصناعية واد سلي –الشلف–
02	مؤسسة سيراميك رحمونcéramique Rahmoune	المنطقة الصناعية واد سلي –الشلف–
03	شركة نفطال NAFTAL	الشلف
04	SPA FIPEX PLAST	المنطقة الصناعية واد سلي –الشلف–
05	Société de Tubes Plastiques,Spa SOTUPLAST	المنطقة الصناعية واد سلي –الشلف–
06	MOBILIS	الشلف
07	مؤسسة الاسمنت ومشتقاته ECDE	المنطقة الصناعية واد سلي –الشلف–
08	سونلغاز Sonelgaz	الشلف
09	تلواز Téloise	الشلف
10	الديوان الوطني للتطهير ONA	الشلف
11	البركة ألكترونيكس El Baraka Electronics	الشلف
12	EPE/SPA Frigomedit	الشلف
13	مصنع الحليب ومشتقاته Sofipal	الشلف
14	شركة سوناليكا Sonalika	الشلف
15	مؤسسة ميناء تنس	تنس
16	SONARIC SPA	منطقة النشاطات سيدي عكاشة
17	الجزائرية للمياه ADE	الشطية
18	مصنع السيراميك Divindus CERAM	منطقة النشاطات سيدي عكاشة
19	DTC Divindus Trading Company Spa	منطقة النشاطات سيدي عكاشة
20	EPE/FERME SOBHA CHLEF/SPA	أولاد فارس

الملحق (رقم 04):

مخرجات برنامج SPSS

معاملات ألفا كرونباخ

1-الفا كرونباخ للبعد الأول

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,669	6

2-الفا كرونباخ للبعد الثاني

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,722	7

3-الفا كرونباخ للبعد الثالث

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,749	7

4-الفا كرونباخ للمحور الأول

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	**Nombre d'éléments**
,834	**20**

5-الفا كرونباخ للمحور الثاني

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,834	20

6-الفا كرونباخ الكلي

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,877	34

نتائج اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	3,156	1	3,156	81,246	,000[b]
	Résidus	4,078	105	,039		
	Total	7,234	106			

a. Variable dépendante : Y

b. Prédicteurs : (Constante), X

Récapitulatif des modèles[b]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,660[a]	,436	,431	,19708

a. Prédicteurs : (Constante), X

b. Variable dépendante : Y

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Ecart standard	Bêta		
1	(Constante)	1,640	,299		5,488	,000
	X	,625	,069	,660	9,014	,000

a. Variable dépendante : Y

الفرضية الثانية

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,522[a]	,273	,266	,22387

a. Prédicteurs : (Constante), x1

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1,972	1	1,972	39,346	,000[b]
	Résidus	5,262	105	,050		
	Total	7,234	106			

a. Variable dépendante : Y

b. Prédicteurs : (Constante), x1

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Ecart standard	Bêta		
1	(Constante)	2,714	,258		10,507	,000
	x1	,382	,061	,522	6,273	,000

a. Variable dépendante : Y

الفرضية الثالثة

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,600[a]	,360	,354	,20999

a. Prédicteurs : (Constante), x2

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	2,604	1	2,604	59,051	,000[b]
	Résidus	4,630	105	,044		
	Total	7,234	106			

a. Variable dépendante : Y

b. Prédicteurs : (Constante), x2

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Ecart standard	Bêta		
1	(Constante)	2,419	,249		9,709	,000
	x2	,446	,058	,600	7,684	,000

a. Variable dépendante : Y

الفرضية الرابعة

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,445[a]	,198	,191	,23502

a. Prédicteurs : (Constante), x3

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1,435	1	1,435	25,976	,000[b]
	Résidus	5,799	105	,055		
	Total	7,234	106			

a. Variable dépendante : Y

b. Prédicteurs : (Constante), x3

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Ecart standard	Bêta		
1	(Constante)	2,806	,300		9,367	,000
	x3	,347	,068	,445	5,097	,000

a. Variable dépendante : Y