الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف - المسيلة

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبية
رقم: .....

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فرع: العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمـــي

إعداد الطالبتين: * الباهي سهام
* جعيو صفية

تحت عنوان

دور مدقق حسابات الخارجي للحد من الغش الجبائي
دراسة على عينة من محافظي الحسابات " ولاية المسيلة "

لجنة المناقشة:

د. حسين أمين شريط	جامعة المسيلة	رئيســـا
د. رابح طويرات	جامعة المسيلة	مشرفا و مقررا
د. فاتح بلواضح	جامعة المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2019/2018

الإهداء

بسم الله وكفى وصلاة على الحبيب المصطفى

أما بعد أشكر الله وأحمده على توفيقه لإتمام هذا العمل ، كما اهدى ثمرته

الى من غمزتنى بلطفها وحنانها ودعوتها تاج رأسى امى .....رعاها الله

كما أهدى ثمرته الى من كان لى حافزا للعلم والمثابرة الى .....أبى الغالى

حفظه الله لى الذى لم يبخل على بعطفه وحنانه ودعمه المادى والمعنوى

ولطالما تمنى وانتظر هذا اليوم

الى كل من قاسمونى مرارة العيش وحلاوتها وحب الوالدين وطاعتها ....اخواتى

الى من كان لهم فضل تلقينى العلم النافع .....اساتذتى وزملائى

الى من كان لهم يد العون وفسح طريق العلم امام طارقى الابواب المعرفة والى

كل من وسعتهم ذاكرتى ولم تسعهم مذكرتى

الى كل من ثابر فى سبيل العلم وجعله نورا يستضاء به

الى طلبة تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة

الى كل من عاش معى الحياة الجامعية بحلوها ومرها

الى كل من نسيهم قلمى وذكرهم قلبى

أهدى ثمرة جهدى هذا العمل المتواضع

الباهى سهام

الإهداء

بسم الله وكفى وصلاة على الحبيب المصطفى

أما بعد أشكر الله وأحمده على توفيقه لاتمام هذا العمل ، كما اهدى ثمرته

الى من غمزتنى بلطفها ودعوتها تاج رأسى امى .....رعاها الله

كما أهدى ثمرته الى من كان لى حافزا للعلم والمثابرة الى .....أبى الغالى

حفظه الله لى الذى لم يبخل على بعطفه وحنانه ودعمه المادى والمعنوى

ولطالما تمنى وانتظر هذا اليوم

الى كل من قاسمونى مرارة العيش وحلاوتها وحب الوالدين وطاعتها ....اخواتى

الى من كان لهم فضل تلقينى العلم النافع .....اساتذتى وزملائى

الى من كان لهم يد العون وفسح طريق العلم امام طارقى الابواب المعرفة والى

كل من وسعتهم ذاكرتى ولم تسعهم مذكرتى

الى كل من ثابر فى سبيل العلم وجعله نورا يستضاء به

الى طلبة تخصص دراسات محاسبة وجباية معمقة

الى كل من عاش معى الحياة الجامعية بحلوها ومرها

الى كل من نسيهم قلمى وذكرهم قلبى

أهدى ثمرة جهدى هذا العمل المتواضع

جعيو صفية

شكر وعرفان

الحمد الله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه ، الحمد الله الذي تتم بنعمه الصالحات ، والصلاة والسلام على خير الأنام محمد بن عبد الله نشكر الله بكل خضوع وعبودية على ما من علينا من خير وبفضل الله نتم هذا العمل المتواضع

كما أتقدم بجزيل الشكر للأستاذ المشرف الدكتور رابح طويرات الذي لولا نصائحه وارشاداته لما تم هذا العمل .

كما أتقدم بجزيل الشكر أيضا إلى د. ولهي بوعلام، د. سبتي اسماعيل على تقديمهم لنا يد العون

كما أشكره

على اتساع صدره لنا ، فله كل الامتنان ونسأل الله له كل الخير وتوفيق والنجاح

كما أتقدم بالشكر لكل من وجهني وساعدني من قريب او من بعيد .

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الإهداء	
شكر وعرفان	
فهرس المحتويات	IV-I
فهرس الجداول	V
فهرس الأشكال البيانية	VI
قائمة الملاحق	VII
مقدمة	أ - د
الفصل الأول : الاطار النظري حول المدقق الخارجي	
تمهيد	02
المبحث الأول: عموميات حول المدقق الخارجي	03
المطلب الأول: مفهوم المدقق الخارجي	03
1-1- تعريف المدقق الخارجي	03
1-2- شروط ممارسة مهنة المدقق الخارجي	03
1-3-مهام المدقق الخارجي	05
المطلب الثاني: اساسيات حول المدقق الخارجي	06
2-1- اتعاب المدقق الخارجي	06
2-2- صفقات المدقق الخارجي	07
2-3- مسؤوليات المدقق الخارجي	07
2-3-1- مسؤوليات المدقق الخارجي حسب القانون 10-01	07
2-3-2-مسؤوليات المدقق الخارجي حسب المعيار رقم 240 "خطأ والاحتيال"	08
المبحث الثاني: معايير الجزائرية للتدقيق	11
المطلب الأول: الإصدارات الأولى لمعايير الجزائرية للتدقيق	11
1-1- المعيار الجزائري للتدقيق رقم"210" اتفاق حول أحكام مهام التدقيق	11
1-2- المعيار الجزائري للتدقيق رقم"505" التأكيدات الخارجية	12

فهرس المحتويات

3-1- المعيار الجزائري للتدقيق رقم"560" الأحداث اللاحقة	13
4-1- المعيار الجزائري للتدقيق رقم"580" التصريحات الكتابية	15
المطلب الثاني: الإصدارات الثانية لمعايير الجزائرية للتدقيق	17
1-2- المعيار الجزائري للتدقيق رقم"300" تخطيط تدقيق كشوف المالية	17
2-2- المعيار الجزائري للتدقيق رقم"500" العناصر المقنعة	19
3-2- المعيار الجزائري للتدقيق رقم"510" مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية	20
4-2- المعيار الجزائري للتدقيق رقم"700" تأسيس الرأي و تقرير التدقيق للكشوف المالية	21
المطلب الثالث: الإصدارات الاخيرة لمعايير الجزائرية للتدقيق	23
1-3- المعيار الجزائري للتدقيق رقم"230" وثائق التدقيق	23
2-3- المعيار الجزائري للتدقيق رقم"501" العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة	23
3-3- المعيار الجزائري للتدقيق رقم"530" السبر في التدقيق	24
4-3- المعيار الجزائري للتدقيق رقم"540" تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها"	24
المبحث الثالث: الغش و التهرب الجبائي	25
المطلب الأول: ماهية التصريحات الجبائية	25
1-1- تعريف التصريحات الجبائية	25
1-2- طرق تقديم التصريح	25
1-3- انواع التصريحات الجبائية	26
1-4- اهمية التصريحات الجبائية	30
المطلب الثاني: ماهية الغش والتهرب الجبائي	31
2-1- الغش الجبائي	31
2-1-1- تعريف الغش الجبائي	31
2-1-2- انواع الغش الجبائي	31
2-1-3- اسباب الغش الجبائي	32
2-1-4- اليات مكافحة الغش الجبائي	34
2-2- التهرب الجبائي	37

2-1-2- تعريف التهرب الجبائي	37
2-2-2- الفرق بين التهرب الجبائي و الغش الجبائي	38
2-2-3- انواع التهرب الجبائي	38
2-2-4- اسباب التهرب الجبائي	38
2-3- دور المدقق الخارجي في الحد من الغش الجبائي	39
2-3-1- مصداقية التصريحات الجبائية	39
2-3-2- مسؤوليات اعداد التصريحات الجبائية	40
2-3-3- تقارير المدقق الحسابات الخارجي	40
خلاصة الفصل	44
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية	47
المطلب الأول: منهجية ومجتمع الدراسة	47
1-1 منهجية الدراسة	47
2-2 مجتمع الدراسة	47
المطلب الثاني: أدوات وعينة الدراسة	47
2-1- أدوات الدراسة	47
2-2- عينة الدراسة	48
المطلب الثالث: الوصف الديمغرافي للعينة	49
3-1- المؤهلات العلمية	49
3-2- الخبرة المهنية	50
3-3- المؤهلات المهنية (الوظيفة الحالية)	51
3-4- التخصص العلمي	52
3-5- دراسة ثبات الاستبيان	53
المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الاستبيان	54
المطلب الأول: تحليل محاور الاستبيان	54
1-1- تحليل عبارات المحور الاول التزام مدقق الحسابات الخارجي بمهامه حسب القانون	54

10-01 للحد من الغش الجبائي	
2-1- تحليل عبارات المحور الثاني التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعايير الجزائرية للتدقيق للحد من الغش الجبائي	58
3-1- تحليل عبارات المحور الثالث دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش الجبائي	63
المطلب الثاني: اختبار الفرضيات	66
2-1- اختبار الفرضية الأولى حول التزم مدقق الحسابات الخارجي بمهامه حسب القانون 10-01 للحد من الغش الجبائي	66
2-2- اختبار الفرضية الثانية حول التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعايير الجزائرية للتدقيق	68
2-3- اختبار الفرضية الثالثة حول دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش الجبائي	69
خلاصة الفصل	73
الخاتمة	74
قائمة المراجع	78
الملاحق	81

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	مقياس ليكارت الخماسي	48
02	الاحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان	48
03	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	49
04	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	50
05	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية	51
06	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	52
07	معامل ألفا– كرونباخ لمحاور الاستبيان	53
08	المتوسطات الحسابية وفقا لسلم ليكارت	54
09	المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور التزام مدقق الحسابات الخارجي بمهامه حسب القانون 10–01 للحد من الغش الجبائي	54
10	المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعايير الجزائرية للتدقيق للحد من الغش الجبائي	58
11	المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش الجبائي	63
12	الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور التزام مدقق الحسابات الخارجي بمهامه حسب القانون 10–01 للحد من الغش الجبائي	63
13	الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعايير الجزائرية للتدقيق للحد من الغش الجبائي	68
14	الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش الجبائي	70

قائمة الاشكال البيانية

رقم الشكل	عنوان الشكل البيانية	الصفحة
01	توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	49
02	توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	50
03	توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهلات المهنية (الوظيفة الحالية)	51
04	توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	52
05	المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور التزام مدقق الحسابات الخارجي بمهامه حسب القانون 10-01 للحد من الغش الجبائي	56
06	المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعايير الجزائرية للتدقيق للحد من الغش الجبائي	60
07	المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش الجبائي	64
08	الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور التزام مدقق الحسابات الخارجي بمهامه حسب القانون10-01 للحد من الغش الجبائي	67
09	الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعايير الجزائرية للتدقيق للحد من الغش الجبائي	69
10	الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش الجبائي	71

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	الاستبيان	81
02	قائمة الاساتذة المحكمين	84
03	النتائج الاحصائية (مخرجات spss)	85

مقدمة

مقدمة :

إن التطور الذي شهد القطاع الاقتصادي ، والتحول المنشأة الصغيرة إلى مؤسسات عملاقة تنشط في شت بقاع العالم، والأهمية التي اكتستها هذه المؤسسات عبر الزمن أدى الى استحداث مهنة جديدة من غير المحاسبة أطلق عليها بمراجعة الحسابات وذلك لضمان وسيلة أمان للمتعاملين الاقتصاديين.

كما تفرع منه مهنة مراجع الحسابات الخارجي حيث أصبحت مهنة رئيسية تحتاج إليها معظم المؤسسات بحيث تمكن أصحابها من متابعة كل ما يجري داخل المؤسسة هذا من جهة ولما لها من دور كبير في تحسين أداء المؤسسة واستمراريتها وتطورها ومساعدة المساهمين على المحافظة على رأس مالهم وتحقيق أرباح في ظل ظروف اقتصادية من جهة أخرى.

ويتطلب هذا الأمر وجود مراجعة تختص بهذه الوظيفة وذلك لتحقيق التوازن بين أهم حدث في عملية المراجعة ألا وهي اكتشاف المخالفات القانونية الجوهرية الموجودة في مختلف التصريحات الجبائية والقوائم المالية بالرغم من القيود المفروضة عليه، قيود الأتعاب وقيود الوقت والقوانين والمعايير، وكذا الحد من الغش الجبائي.

كما يعتبر المراجع الخارجي مسؤولا عن معظم حالات الغش والإفصاح عنها وابداء رأي فني محايد حول جل القوائم المالية وكذا التصريحات الجبائية وذلك لتعزيز الثقة بها.

ومن خلال هذه الدراسة سنحاول إلقاء الضوء على دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش الجبائي فاستخدمنا استبيان ووزعت على مدققين الحسابات الخارجيين لدراسة هذه الإشكالية.

- **الإشكالية الرئيسية**:

ما دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش الجبائي؟

ولمعالجة هذه الإشكالية والعمل على الإحاطة بجوانب الموضوع التي تشكل محاور هذه دراسة يمكن طرح التساؤلات التالية:

- هل يلتزم مدقق الحسابات الخارجي بمهامه حسب القانون 10-01 للحد من الغش الجبائي ؟
- هل يلتزم مدقق الحسابات الخارجي بمعايير الجزائرية للتدقيق للحد من الغش الجبائي؟
- ما هو دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش الجبائي؟

- **الفرضيات :**

وبناء على ماسبق يمكن تقديم إجابات على التساؤلات المطروحة في شكل فرضيات كما يلي:

– يلتزم مدقق الحسابات الخارجي بمهامهه حسب القانون 10-01 للحد من الغش الجبائي.

– يلتزم مدقق الحسابات الخارجي بمعايير الجزائرية للتدقيق للحد من الغش الجبائي.

–دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش الجبائي.

- **أسباب اختيار الموضوع:**

ان اختيارنا لهذا الموضوع كان لعدة اعتبارات منها ما هو موضوعي وما هو ذاتي:

أ- الأسباب الموضوعية:

– ارتباط الإشكالية بمجال التخصص الدراسي.

– الدور الفعال الذي يمكن أن يساهم به المراجع الخارجي في الحد من الغش الجبائي.

ب- الأسباب الذاتية:

–الرغبة والميول للاطلاع على مهنة مراجع الخارجي وكل مهامه ومسؤولياته.

–الميل الشخصي بدراية كل ما يتعلق بالمدقق الخارجي.

- **أهمية الدراسة**:

تكمن تحديد أهمية هذه الدراسة فيما يلي:

–الطلب المتزايد على مهنة المراجعة من أجل الحصول على صحة الوثائق القانونية التي بين المكلف بالضريبة والإدارة.

–تعزيز ثقافة المراجعة مما ينعكس إيجابيا على أداء مهنة المراجعة.

–وعليه فإن أهمية البحث تتركز بشكل جوهري على مدى مساهمة دور المدقق الحسابات الخارجي في الحياة الاقتصادية في المجتمعات المختلفة وذلك من أجل تمكينهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

- **أهداف الدراسة:**

– إبراز مدى التزام مدقق الحسابات بقانون 10-01.

– إبراز أهم الصفات الشخصية و المسؤوليات التي يمكن مدقق الخارجي أن يقوم بها.

– إبراز مدى التزام مدقق الحسابات بمعايير الجزائرية للتدقيق.

– معرفة أسباب الغش والتهرب الجبائي وإظهار آليات مكافحتهم.

– محاولة إبراز دور مدقق حسابات الخارجي ومدى مساهمته في الحد من الغش الجبائي.

- **منهج الدراسة:**

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع والإجابة عن التساؤلات وإثبات الفرضيات نعتمد على المنهج الوصفي التحليلي المناسب ولذلك من خلال طرح الموضوع من الجانب العلمي اعتمدنا على أداة الاستبيان الموجهة للمراجعين، لتقصي آرائهم فيها الذي يتعلق بجوانب الدراسة وثم اختيار فرضيات من خلال برنامج المعالجة الإحصائية spss.

- **حدود الدراسة:**

– لقد إخترنا حدود مكانية بيئية على مكاتب محافظي الحسابات وأساتذة من خلال مفهوم التصريحات الجبائية والغش والتهرب الضريبي وكذا ماهية المدقق الخارجي وذلك بخصوص دراسة الحالة.

– أما الحدود الزمانية فكلنا ملزمين على تتبع القوانين الجديدة لمهنة محافظ الحسابات.

- **صعوبات الدراسة:**

– صعوبة الحصول على مراجع علمية تخص مدقق الحسابات الخارجي وقلة الدراسات الأكاديمية بالجزائر .

– صعوبة توزيع إستمارة الاستبيان على محافظي ومدققي الحسابات وعدم استرجاعها كاملة.

رفض معظم مكاتب محافظي الحسابات، ملأ استمارة الاستبيان بسبب تزامنها مع إعداد الميزانيات والتسويات الخاصة بنهاية السنة

- **دراسات سابقة:**

– دراسة سمية قحموش، المراجعة الجبائية ودورها في تحسين جودة التصريحات الجبائية، البحث هو عبارة عن رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2012، إشكاليتها حول ما هو دور المراجعة الجبائية في تحسين من جودة التصريحات الجبائية، قامت الطالبة بتقسيم دراستها 2012، إشكاليتها حول ما هو دور المراجعة الجبائية في تحسين من جودة التصريحات الجبائية، قامت الطالبة بتقسيم دراستها الى جزئين اطار نظري وتطبيقي كما ذكرت أهم العناصر التي تسلهم في تحسين جودة التصريحات و العلاقة بين المراجعة الجبائية و جودة التصريحات من خلال بعض الملفات المكلفين مديرية الضرائب بولاية بسكرة.

– دراسة فاطمة الزهراء القيطوبي، مجالات مساهمة المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية، البحث هو عبارة عن مذكرة شهادة ماستر أكاديمي في شعبة علوم التسيير، جامعة الوادي، 2014، إشكاليتها حول: إلى أي مدى يمكن أن يساهم المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية، قامت الطالبة في تقسيم دراستها إلى فصلين الفصل الأول إعطاء لمحة نظرية لمراجعة والمراجع الخارجي وعرض القوائم

المالية، تناولت فيه مفهوم المراجعة وأهدافها ومبادئها وماهية المراجع الخارجي مع عرض القوائم المالية شملت كل من التعريف والاهداف وطرق قياسها و دراسة ميدانية لعينة لمحافظي الحسابات بجامعة الوادي.

– دراسة أشرف بن صغير، دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التطبيق الدولية IAS، البحث هو عبارة عن شهادة ماستر أكاديمي في علوم التجارة، يهدف إلى إلقاء الضوء على الإتحاد الدولي للمحاسبين وإبراز المنظمات الدولية في إصدار المعايير الدولية للتدقيق مع بحث عن أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بين المعايير التدقيق الجزائرية معايير تدقيق الدولية.

كما توصلت إلى وجود علاقة بين المعايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية.

– محمد هشام ملوكة، دراسة نور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، البحث هو عبارة عن شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير يهدف إلى التعرف بوظيفة المراجعة الجبائية ودورها الفعال في إيجاد حلول بمشاكل الضريبة التي تواجه المكلفين وعمل على تصحيح الأخطاء التي تصدر من المكلف ومعرفة آليات اللازمة لإزالة فعالية هذا الدور خاصة لمدى مساهمتها في تحسين التصريح الجبائي، كما توصلت الدراسة إلى معرفة مراجع الجبائي وعمل المكلف الذي يؤدي إلى معرفته للأنظمة التفصيلية التي يجب استعمالها من أجل استفادة المكلف بالامتيازات الضريبية مما يساهم في جودة تصريح الجبائي .

- **هيكل البحث:**

– بغرض دراسة هذا الموضوع قمنا بتقسيمه الى فصلين نظري وتطبيقي بالإضافة الى المقدمة والخاتمة التي تتضمن العناصر المتفق عليها منهجيا.

في الفصل الأول: " الإطار النضري حول للمدقق الخارجي "

– تطرقنا في المبحث الأول عموميات حول المدقق الخارجي، أما المبحث الثاني تناولنا معايير المدقق الخارجي في الجزائر أما المبحث الثالث تطرقنا الى الغش والتهرب الجبائي في الجزائر.

وفي الفصل الثاني: " تتضمن الدراسة الميدانية "

– خصص لدراسة ميدانية من خلال تحليل نتائج الاستبيان الموجهة لفائدة المراجعين الخارجيين من أجل استقصاء آرائهم في الموضوع وتحليلها وتقييم مدى استيعابهم بالشكل المطروح في الدراسة.

الفصل الأول

الاطار النظري
حول المدقق
الخارجي

تمهيد:

لقد ارتبطت مهنة مدقق الحسابات ارتباطا وثيقا بنوعية الخدمة التي يقدمها للعملاء وكافة المستفيدين لذلك فان المجتمع المالي يتوقع من مدقق الحسابات الكشف عن الاخطاء الجوهرية واكتشاف الغش ومنع صدور المالية والجبائية المضللة، لذلك تعتبر هذه الاخيرة بعد مصادقتها من طرف مدقق الحسابات الخالية نوعا ما من الغش الجبائي نتيجة لبذل العناية المهنية اللازمة كما تطرقنا الى دراسات مختلفة لمهام مدقق الحسابات الخارجي ومسؤولياته حسب 01-10- والمعيار الدولي رقم 240 الذي يشير عن مسؤوليات المدقق الحسابات الخارجي للكشف عن الاخطاء ومنعه من صدوره في القوائم المالية والجبائية وهذا نتيجة للضغوطات كافة اطياف المجتمع المالي بالتأكد عدم وجود تلاعب أو غش في تلك القوائم بعد صدورها ، وذلك للوصول الى ابداء رأي مستقل وواضح ووضع تقرير موضوعي وشفاف يمكن الاستفادة منه .

وقد تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث المبحث الاول عموميات حول المدقق الخارجي والمبحث الثاني حول معايير التدقيق في الجزائر أما المبحث الثالث فتطرقنا فيه الى الغش والتهرب الجبائي في الجزائر.

المبحث الاول: عموميات حول المدقق الخارجي

يختص هذا المبحث بإعطاء نظرة على الأوضاع الحالية لمهنة المراجع الخارجي من ناحية تعريفه حسب التشريع الجزائري وكذلك من ناحية الإعداد العلمي والمهني للمراجعين، وقد تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، المطلب الأول: مفهوم المدقق الخارجي (تعريف، شروط، المهام) أما المطلب الثاني: فيتناول أساسيات المدقق الخارجي (تحديد أتعاب، الصفات الشخصية، وأخيرا مسؤوليات المدقق الخارجي حسب القانون 10-01 ومعيار 240)

المطلب الأول: مفهوم المدقق الخارجي

1-1- تعريف المدقق الخارجي:

عرف المدقق الخارجي حسب المادة 22 من القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، العدد 42، والتي نصت على انه كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولية، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركة والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.[1]

1-2- شروط المدقق الخارجي:

يهدف هذا القانون الى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب والمحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

وحسب ما نصت عليه المادة 02 يمكن أي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص، تحت أية تسمية كانت، مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في هذا القانون.[2]

كما نصت المادة 03 يجب على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة.[3]

---

[1] ينظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد 42، **القانون رقم 10-01**، المؤرخ في 11/ 7 / 2010 ، المتعلق بمهن خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر في 29 /2010/07، المادة 22، ص07.

[2] ينظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: **القانون رقم 10-01**، مصدر نفسه، المادة 02، ص 04.

[3] المصدر نفسه، المادة 03، ص04.

وحسب المادة 06 يؤدي الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد بعد الاعتماد وقبل تسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أما المجلس القضائي المختص اقليميا محل تواجد مكاتبهم بالعبارات الأتية:[1]

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

يحرر محضر بذلك طبقا للأحكام السارية المفعول.

- وأخيرا حسب نص المادة 08 لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، يجب أن تتوفر الشروط الآتية:
- ان يكون جزائري الجنسية،
- ان يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الاتي:

- بالنسبة لمهنة خبير المحاسب، أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها،
- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها،
- بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة،

- ان يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية،
- ان لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة،
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون،
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 06 أعلاه،
- تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البندين أعلاه، من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه.

لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة الا بعد اجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

[1] المصدر نفسه، المادة 08، ص05.

تمنح الشهادة والإجازة المذكورة في البند أعلاه، من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.[1]

1-3- مهام المدقق الخارجي:

حسب ما نصت عليه المادة 23 يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الاتية:[2]

- يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- فحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين او الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي رايه في شكل تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الادارة ومجلس المديرين أو المسير.
- يقدر شروط ابرام اتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات او الهيئات التابعة لها او بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة او المسيرين للشركة المعينة مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين والجمعيات او الهيئات المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة، وتخص هذه المهام فحص وثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون تدخل في التسيير.

كما نصت المادة 24عندما تعد الشركة او الهيئة حسابات مدمجة او حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات ايضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على اساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

وحسب المادة 25 فانه يترتب على مهمة محافظ الحسابات اعداد:[3]

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة او عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة او الحسابات المدمجة عن الاقتضاء.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنتظمة.

---

[1] ينظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: **القانون رقم 10-01**، مصدر سابق، المادة 8، ص5.

[2] المصدر نفسه، المادة 23-24، ص07.

[3] ينظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: **القانون رقم 10-01**، مصدر سابق، المادة25، ص7.

- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستفيدين.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة النتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية.
- تقرير خاص حول الاجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

تحديد معايير التقرير وأشكال وأجال ارسال التقارير الى الجمعية العامة والى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.

وأخيرا حسب نص المادة 27 فانه تتحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات.

في حالة عدم المصادقة على الحسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتاليتين يتعين على محافظ الحسابات اعلام وكيل الجمهورية المختص اقليميا بذلك.

وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات.[1]

المطلب الثاني: أساسيات حول المدقق الخارجي

2-1- أتعاب المدقق الخارجي:

تجدر الإشارة إلى أن أتعاب المراجع الخارجي في الجزائر تحدد من طرف الجامعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات وهذا ما تسنه المادة 37 من قانون 01/10 المؤرخ في 29 يونيو، سنة 2010 والتي تنص على:[2]

لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب وتعويضات المنفقة في إطار مهمته.

ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حالة من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة في الشركة أو الهيئة المعنية، وذلك خلافا لما كان معمول به في السابق حيث كانت الأتعاب تحدد وفقا لسلم مضبوط قانونا.[3]

[1] المصدر نفسه، المادة 27، ص ص7،8.

[2] المصدر نفسه، المادة 37، ص8.

[3] فاطمة الزهراء القيطوبي: **مجالات مساهمة المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير جامعة الشهيد حمه لخضر، بالوادي، كلية علوم الاقتصادية و علوم التجارة و علوم التسيير، 2015/2014 ، ص23 .

2-2- صفات الشخصية لمهنة المدقق الخارجي:

يجب أن تتوفر في المراجع صفات مكتسبة سواء في أثناء ممارسته لواجب المهني، ومن هذه الصفات التي يجب أن يتحلى بها مراجع الحسابات ما يلي:[1]

- يجب أن يتبع اتجاهات المحاسبة الحديثة متفهما للمراجعة وأصولها.
- أن يكون كتوما وأمينا يحتفظ بأسرار المشروعات التي يقوم بتدقيق حساباتها.
- أن يكون متشبعا بالروح العلمية، ملما بالقوانين والتشريعات المتصلة بعمله.
- أن يكون صبورا لأن أكبر جانب من عمله ذو طبيعة روتينية كثيرا ما تدعوا للملل، وأن يعمل بضمير ووجدان.
- أن لا يوافق على أي عملية إلا إذا كان قد تفهم طبيعتها وأقتنع بصحتها.
- أن لا يخرج عن دائرة اختصاصه.
- أن يكون في مستوى اجتماعي وثقافي يضارع مستوى أعضاء مجلس الإدارة على الأقل تقدير كي يكون ممتلكا لتلك الشخصية التي تأهله مناقشتهم مناقشة الند للند.
- أن يكون مخلصا في عمله مع التمسك بآداب سلوك المهنة.
- أن يكون يقضا حاضر البديهة وواقعيا لا يتأثر بالآخرين.
- أن يكون ذا اطلاع واسع متتبعا للتطورات في حقل تخصصه والحقو لذات الصلة كالإحصاء والاقتصاد والإدارة.

2-3- مسؤوليات المدقق الخارجي:

2-3-1- مسؤوليات المدقق الخارجي حسب القانون 10-01:

لقد حددت مسؤوليات المدقق الخارجي من القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، العدد42، والتي سنتطرق إليها ابتداء من المادة 59 والتي تنص على:[2]

" يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج."

وحسب المادة 61 "يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه.

ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.

---

[1] غسان فلاح المطارنة: **تدقيق الحسابات المعاصر**، ط 2، دار المسيرة للنشر وتوزيع، عمان، 2009، ص81.

[2] ينظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: **القانون رقم 10-01**، مصدر سابق، المادة 59-61-62-63، ص10.

ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها الا اذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخلفات، وان لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة معاينة المخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة".

ومن المادة 62"يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني."

وأخيرا تنص المادة 63 على "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد المسؤوليات التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم".

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

- الإنذار.
- التوبيخ.
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها (6) أشهر.
- الشطب من جدول.

يقدم كل من طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

2-3-2- مسؤوليات المدقق الخارجي حسب المعيار الدولي رقم 240 "الاحتيال والخطأ"

ينص معيار التدقيق الدولي رقم 240 بشأن مسؤولية المدقق في اعتبار الاحتيال والخطأ بأن المسؤولية الرئيسة لمنع واكتشاف الخطأ والاحتيال تقع على كل شخص المكلفين بالرقابة في المنشاة وإدارتها والمسؤوليات الخاصة بكل من الأشخاص المكلفين بالرقابة والادارة يمكن أن تختلف حسب المنشأة ومن بلد لآخر كما تحتاج لوضع الأسلوب الصحيح، وخلق ثقافة والأخلاق العالية والمحافظة عليها وانشاء الأنظمة الرقابة المناسبة لمنع واكتشاف الخطأ والاحتيال داخل المنشأة.

مما سبق نجد أن المدقق ليس مسؤولا عن اكتشاف الأخطاء والتلاعب وانما يعتبر مسؤولا فقط عن الأخطاء والتلاعب التي يظهرها فحصه العادي للدفاتر والسجلات في حالة أن تكون كمية الاختبارات وحجم العينة لا يمثل المجتمع، أي أن مستوى اختباراته اقل من مستوى المفروض من قبل معايير التدقيق.[1]

عند التخطيط لعملية التدقيق، فان على المدقق تقدير خطورة كون الاحتيال أو الخطأ قد يؤديان الى احتواء البيانات المالية على أخطاء، كما أن عليه الاستفسار من الادارة عن أي احتيال أو خطأ هام تم اكتشافه.

إذن خطة التدقيق التي يقوم مدقق الحسابات بوضعها قبل البدء بعملية التدقيق وفقا لمتطلبات معايير التدقيق المتعارف عليها يمكن ان تتأثر باحتمال وجود أخطاء أو احتمال جوهري، مما يعني أن خطة التدقيق يجب ان تتغير الى اجراءات تفيد في عملية الحصول على الأدلة والقرائن المؤيدة لحالة الغش والاحتيال، حتى ان نطاق فحص المدقق سوف يتأثر باحتمال وجود الاخطاء والغش في ان يقوم المدقق بتوسيع نطاق الفحص، وقد تكون الحالات التالية من الأسباب التي تؤدي الى تزايد احتمالات التلاعب والغش بالنسبة لمدقق الحسابات:[2]

- أن لا تتصف الإدارة بالنزاهة والاستقامة والأمانة.
- وجود بعض عمليات غير العادية في المنشأة.
- بعض الظروف والضغوط التي تأثر على المنشاة محل الفحص.
- وجود مشاكل تواجه المدقق عند قيامه بالحصول على الادلة والقرائن الكافية.

يقع على عاتق المدقق الحسابات مسؤولية منع أو تقليل الأخطاء والغش عن طريق حث الادارة في المنشأة على أن تلعب دورا فعالا في الحد من التلاعب وذلك عن طريق الإجراءات التالية:[3]

أ- تقوية شخصية العاملين:

بغض النظر عن الضغوط المتزايدة في بعض المواقف على المتعاملين أو وجود فرص لإتمام التلاعب، فسوف تظهر وبصفة مستمرة التصرفات الغير أمينة لبعض العاملين، فكلما توافر دليل واضح لآداب المهنة ومتابعة مستمرة لمدى التزام الأفراد به، كلما انخفضت احتمالات قيامهم بالتلاعب بصدد ذلك يمكن مراعاة الاعتبارات التالية:

- يجب أن تنشر الإدارة العليا تعاليم الامانة السلوك القويم عن طريق التأثير والقدوة والمحاكاة.

[1] غسان فلاح المطارنة: **تدقيق الحسابات المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص154.
[2] صالح محمد القرا: **مدونة العلوم المالية و الادارية**، المعيار دولي 240، ص 77.
[3] غسان فلاح المطارنة: **تدقيق الحسابات المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص ص154، 155.

- من الضروري تحديد السلوك الأمين وغير الأمين بمعنى أنه يجب وضع أسس لآداب المهنة توضح ما هو السلوك غير الأمين.
- اختيار العاملين المشهود لهم بالأمان لشغل الوظائف التي تحتاج إلى الثقة في شاغليها.
- من الضروري تهيئة بيئة العمل مع التركيز على أهمية الأمانة ويمكن أن يتم ذلك بإشاعة جو يمكن الادارة العليا من الاعتراف بأخطائها ونشرها بالنشرة الدورية للشركة.
- يجب إلا يحتفظ بتبعات عدم الالتزام بالقواعد والعقوبات المفروضة على المتلاعبين طي الكتمان.

ب- تخفيف الضغوط:

في العادة يكون هناك ضغوط من الإدارة على المتعاملين لتخفيف هذه الضغوط يمكن الاسترشاد بما يلي:[1]

- تجنب إعداد تنبؤات غير واقعية لأداء العاملين
- تجنب المعوقات الغير الضرورية والتي تأثر على اداء مثل استخدام الآلات المتقادمة، أو خدمات منخفضة الجودة، أو رأس مال عامل غير كاف.
- إعداد برنامج خدمات للعاملين لمعاونتهم وقت مواجهتهم للمشاكل المالية.
- إتباع سياسات عادلة وموحدة في ادارة القوى البشرية.

ج- تقليل فرص إتمام التلاعب:

حتى يتم تخفيض التلاعب لابد من فرض اجراءات أمن ورقابة داخلية والعناصر التالية ستساهم في تخفيض فرص إتمام التلاعب:[2]

- متابعة العمليات الاقتصادية في الوحدة والعلاقات الشخصية داخلها وبين العاملين والموردين وغيرهم
- إمساك سجلات محاسبية دقيقة وكاملة مع طاقم من المحاسبين مؤهلين.
- تصميم نظام للمنشأة للمحافظة على أصولها الاقتصادية.
- عدم الاعتماد على شخص واحد لأداء وظيفة هامة.
- إمساك سجلات دقيقة للعاملين تتضمن خبراتهم السابقة وانشطتهم المالية الحالية
- تكوين قيادات وفرق عمل قوية.

[1] المرجع نفسه، ص155.
[2] المرجع نفسه، ص 156.

المبحث الثاني: المعايير الجزائرية للتدقيق

لقد أصدرت الجريدة الرسمية في 27 جانفي2011 ثلاث مراسيم تنفيذية التي تحدد الصلاحيات والهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر، أولا المجلس الوطني للمحاسبة بحيث نشأ بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25-9-1996 والذي يحدد الطبيعة الاستشارية، كما حدد اختصاصاته وصلاحياته والقواعد التي تسيره ،ومن المعروف أن مجلس الوطني للمحاسبة يوضع تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية والممثل في مجموعة من الوزراء من بينهم وزير الطاقة والإحصاء وغيرهم من الوزراء، ثانيا المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين بحيث يتشكل من 9 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين ومسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والأعضاء التسعة المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد ممكن من الأصوات على التوالي رئيس وأمين عام للخزينة والأعضاء الباقون يوزعون حسب عدد تنازل الأصوات . وأخيرا المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني لمحافظي الحسابات وصلاحياته كما هو آخر يتشكل من 9 أعضاء من تخبين من الجمعية العامة من بين أعضاء المعتمدين ومسجلين في الجدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وله نفس قواعد أعضاء انتخاب لدى مجلس الوطني للمصف الوطني لخبراء المحاسبين.

وسنتناول في هذا المبحث ثلاثة مطالب التي تتضمن الإصدارات الأولى والثانية والأخيرة لمعايير التدقيق الجزائرية.

المطلب الأول: الإصدارات الأولى لمعايير الجزائرية للتدقيق

وحسب المقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادرة عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق التي سنقوم بشرحها وتناول بعض الأساسيات.

1-1- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 " اتفاق حول أحكام مهام التدقيق":

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه وهذا لتغطية جميع جوانب المعيار ولذلك حاولنا تقسيم المطلب الى:[1]

[1] أشرف بن صغير: **دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارة وعلوم التسيير، 2016/2017، ص ص41-45.

1-1-1 مجال تطبيق المعيار:

- يعالج هذا المعيار واجبات المدقق للاتفاق مع الادارة وعند الاقتضاء مع الاشخاص القائمين على الحكم حول أحكام مهمة التدقيق.
- يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة.
- لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق الا أمثلة يجب تكيفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة.
- يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

1-1-2- واجبات المدقق وفق هذا المعيار:

- هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي يكون الشروط سيجري التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها:
- ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة.
- بعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة، وعند الاقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة، على أحكام مهمة التدقيق.
- يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة، يجب أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.

1-2- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505" التأكيدات الخارجية":

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه شرحا تفصيليا وهذا لتغطية جميع جوانب المعيار وتم تقسيمه على النحو الآتي:[1]

1-2-1- مفهوم التأكيدات الخارجية:

التأكيد الخارجي هو دليل مثبت يتم الحصول عليه عن طريق رد خطي موجه من طرف المرسل (الغير) مباشرة الى المدقق سواء كان في شكل ورقي أو الإلكتروني أو شكل اخر.

1-2-2- واجبات المدقق وفق هذا المعيار:

- الحفاظ على الرقابة على الطلبات التأكيد عند لجوئه الى إجراءات التأكيد الخارجي؛
- متابعة إجراءات إرسال الطلبات الى المرسل؛

[1] **المقرر رقم 002** المؤرخ في04 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

- إذا استخلص عدم قدرته على الحصول على عناصر مقنعة ذات الصلة ومصداقية يجب ان يقوم بإعلام الإدارة وفحص أثار ذلك على التدقيق ورأيه؛
- إذا تلقى ردا شفهيا فانه يقوم بالطلب من المرسل أن يرد خطيا مباشرة والا عليه البحث عن عناصر مقنعة لتدعيم المعلومات الواردة في الرد الشفهي؛
- إذا حدد المدقق أن يرد على طلب التأكيد ليس بذي مصداقية فلابد أن يقيم تأثيرات ذلك على تقييمه الأخطار والانحرافات المعتبرة بما فيها خطر الغش؛
- البحث عن وجود فوارق لتأكيد ما إذا كانت تشير إلى انحرافات أو لا؛
- في حالة الكشف عن انحراف فعلي يقوم بتقييمه ما إذا كان يشير إلى غش أو لا.

1-2- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560" الأحداث اللاحقة

1-3-1- مفهوم الأحداث اللاحقة:

لقد عرفها غسان المطارنة أنها:[1]

الأحداث التي تقع بعد تاريخ اقفال الحسابات الختامية واعداد القوائم المالية واعتماده امن قبل الجمعية العمومية للمساهمين.

وقد عرفها أبو زيد الشحنة على أنها:[2]

كل الأحداث التي تقع بين القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق وكذا الحقائق التي تكتشف بعد تاريخ هذا التقرير.

أما حسب ما ورد في المقرر رقم 002 المؤرخ في04 فيفري 2016 الذي يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق أنها:[3]

هي تلك الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ تقرير المدقق والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره.

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، مرجع سبق ذكره ، ص132.
[2] أشرف بن صغير: **دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص52،53.
[3] **المقرر رقم 002** المؤرخ في04 فيفري 2016،مصدر سابق.

1-3-2 أهداف المدقق وفق هذا المعيار:

تتمثل أهداف المدقق في:[1]

- الحصول على العناصر الثابتة الكافية والملائمة والتي تدل أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، والتي تتطلب احداث تعديلات على الكشوف المالية أو المعلومة متضمنة فيها ،قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق.
- المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره، والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.

1-3-3 واجبات المدقق اتجاه كل نوع من أنواع الأحداث اللاحقة:

يمكن تصنيف الأحداث اللاحقة إلى ما يلي:

أ- أحداث تقع بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق:

- يجب على المدقق إجراء عمليات التدقيق التي تغطي الفترة الممتدة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ
- المدقق او الى أقرب تاريخ ممكن منه .
- يجب أن يأخذ بعين الاعتبار تقييمه الشخصي للمخاطر قصد تحديد طبيعة إجراءات التدقيق ؛
- يجب على المدقق أداء إجراءات مصممة للحصول على أدلة تدقيق كافية و ملائمة التي من شأنها قد تتطلب جميع الأحداث التي تقع حت بتاريخ تقريره تعديل في الكشوف المالية أو الإفصاح عنها وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي :
- دراسة إجراءات الإدارة الموضوعية؛
- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة ولجان التدقيق والتنفيذ التي عقدت بعد تاريخ الكشوف المالية، الاستفسار عن الأمور التي نوقشت في الاجتماعات التي لم تتوفر لها محاضر بعد.
- الاطلاع على أخر قوائم مالية متاحة وموازنات التقديرية وتنبؤات والتقارير الإدارية الأخرى واجراء المقارنات الضرورية.
- الاستفسار أو توسيع الاستفسارات الشفوية أو التحريرية السابقة من مستشار المؤسسة عند الدعاوي والمطالبات.
- الاستفسار منا الإدارة فيما إذا كانت هناك أي أحداث لاحقة حدثت والتي قد يكون لها تأثير على البيانات المالية.

[1] المصدر نفسه.

ب- الأحداث المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق الى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية:

لا يوجد على المدقق أية مسؤولية لأداء إجراءات أو عمل أو أية استفسارات فيما يتعلق بالكشوف المالية بعد تاريخ تقريره، بينما في الفترة من تاريخ تقريره حتى تاريخ صدور الكشوف المالية فمسؤولية إبلاغه بالوقائع التي قد تؤثر على الكشوف المالية تقع على الإدارة وإذا صادف أن أعلمته الإدارة بوجود أحداث تؤثر بشكل جوهري على الكشوف المالية وذلك بعد اصدار تقريره وقبل المصادقة عليها، فوجب عليه:[1]

- مناقشة المسألة مع الإدارة.
- تحديد ما إذا كان ينبغي تعديل الكشوف المالية؛
- اذا عدلت الإدارة الكشوف المالية فوجب عليه:
- تنفيذ إجراءات التدقيق الظرفية اللازمة على التعديل المقدم وإذا كان القانون أو المرجع المحاسبي المعمول بهما يمنعان الإدارة من الحد في تعديل الكشوف المالية ولا يمنعان المسؤولين عن المصادقة على الكشوف المالية فيجب عليه:
  - إما تعديل تقريره بإدراج تاريخ إضافي يخص التعديل فقط؛
  - إما إصدار تقرير تدقيق جديد أو تقرير معدل.

ج- الأحداث المكتشفة بعد نشر الكشوف المالية:

في هذه الحالة لا يقع أي التزام على المدقق لعمل أي استفسار فيما يتعلق لهذه الكشوف المالية.

4-1- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580"التصريحات الكتابية"

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه شرحا تفصيليا وهذا لتغطية جميع جوانب المعيار لذلك حاولنا تقسيم المطلب الى:

4-1-1مفهوم التصريحات الكتابية:

هي عبارة عن المعلومات أو القرارات أو العناصر الضرورية للمدقق في إطار الكشوف المالية، وقد تعتبر هذه العناصر مقنعة كافية وملائمة كما قد تعتبر غير مقنعة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها.

[1] أشرف بن صغير، **دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص ص54-56.

1-4-2-أهداف المدقق:

تتمثل أهداف المدقق وفق هذا المعيار فيما يلي:[1]

- الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة؛
- تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالتأكيدات الخاصة؛
- الرد بشكل ملائم في حالة تقديم أو عدم تقديم التصريحات الكتابية من طرف الإدارة.

1-4-2- واجبات المدقق تجاه التصريحات الكتابية:

أ- التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة:

على المدقق أن يطالب الإدارة بتصريحات كتابية تبين فيها ما يلي:[2]

- جميع مسؤولياتها في إطار إعداد الكشوف المالية؛
- التقييم النزيه للكشوف المالية طبقا للمعيار المحاسبي المعمول به؛
- تأكيد أن كلا لمعلومات ذات دلالة ومصداقية طبق الأحكام رسالة المهمة؛
- تأكيد أن كل المعلومات مفيدة وموضحة على الكشوف المالية.

ب- التصريحات الكتابية الأخرى:

هي عبارة عن تكملة للتصريحات الكتابية المطلوبة ألا أن المدقق يرى الحصول عليها أمر ضروري لدعم عناصر مقنعة أخرى التي تتعلق بالكشوف المالية فالمدقق يقوم بمطالبة هذه التصريحات والتي يمكن أن تتضمن إحدى المسائل التالية :

- الإعلام بكل النقائص بالمراقبة الداخلية التي لها تأثير معتبر على المعلومة المالية؛
- غياب رأي هيئات المراقبة أو الهيئات الوصية التي لها تأثير كبير على كيفية عرض الحسابات وطرق تقييمها؛
- حالة الدعاوي والنزاعات المحتملة أو المعلومة التي لها تأثير معتبر على الكشوف المالية؛
- الإعلام بالمعلومات المالية والمحاسبية الموضوعة في متناول الشركاء أو المساهمين.

[1] **المقرر رقم 002** المؤرخ في04 فيفري 2016، مصدر سابق.
[2] المصدر نفسه.

ج- التصريحات الكتابية المشكوك في مصداقيتها:

- أن يحدد مدى تأثير شكوكه في كفاءة ونزاهة وأخلاقيات أو حتى التزام أو تنفيذ التصريحات الكتابية حول مصداقيتها؛
- وضع الإجراءات التدقيق اللازمة إذا كانت التصريحات الكتابية مناقضة للعناصر المقنعة الأخرى وذلك لحلها.
- أخذ التدابير اللازمة المتعلقة بتحديد الأثر على الرأي الوارد في تقريره وذلك اذا تأكد من أن التصريحات الكتابية ليست موثوقية.

د- التصريحات الكتابية الغير المتحصل عليها:

- مناقشة الإدارة حول عدم تقديمه التصريحات الكتابية المطلوبة؛
- إعادة تقييم نزاهة الإدارة؛
- تقييم أثر نزاهة الإدارة على مصداقية التصريحات الكتابية؛
- اتخاذ القرارات المناسبة؛
- تحديد الأثر المحتمل حول الرأي المعبر عنه في تقريره.[1]

المطلب الثاني: الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق في الجزائر

حسب المقرر رقم 150 المؤرخ في11 أكتوبر 2016 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف الى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق والتي سنقوم بشرحها وتناول بعض الأساسيات لها في فروع التالية:

2-1-المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300" تخطيط تدقيق الكشوف المالية":

2-1-1-مفهوم تخطيط تدقيق الكشوفات المالية:

هو عبارة عن وضع استراتيجية التدقيق الشاملة المستمرة والمتكررة، المرتبطة بنهاية التدقيق السابق وتتواصل إلى غاية انتهاء التدقيق الجاري.[2]

2-1-2-أهداف تخطيط تدقيق الكشوف المالية:

ان تخطيط تدقيق الكشوف المالية يساعد المدقق على:[3]

-الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة لذات التدقيق؛

[1] أشرف بن صغير، **دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص ص57،58.

[2] **المقرر رقم 002** المؤرخ في04 فيفري 2016، معايير الجزائرية للتدقيق، مصدر سابق.

[3] المصدر نفسه.

-التعرف على المشاكل المتوقعة وحلها في الوقت المناسب؛

-انجاز المهمة بفعالية وكفاءة.

بالإضافة الى ذلك إذا كان هذا التخطيط ملائما سيساعده على:

– اختيار أعضاء الفريق المكلف ذوي القدرات والكفاءات؛

– تدقيق أعمال الفريق المكلف بالمهمة؛

– تنسيق الأعمال التي تتم من قبل مدققي العناصر المشكلة للمجمع والخبراء؛

– التعرف على الجوانب الهامة وإعطائها العناية المناسبة.

2-1-3- واجبات المدقق وفق هذا المعيار:

أ- قبل البداية في مهمة التدقيق الأولية:

- القيام بالإجراءات المتعلقة بالزبون ومهمة التدقيق الخاص المنصوص عليها في المعيار 220؛
- التواصل مع المدقق السابق طبقا للقواعد الأخلاقية المهنية في حالة تغيير المدقق.

ب- عند بداية مهمة التدقيق الأولية:

- تقييم مدى احترام القواعد الأخلاقية المتعلقة بالاستقلالية؛
- التحقق من معرفة بنود (قيود) المهمة.

ج- عند إعداد الاستراتيجية العامة للتدقيق:

- التعريف بخصوصيات المهمة؛
- التحقق من أهداف المهمة من حيث التقرير الواجب إصداره؛
- الأخذ بعين الاعتبار العوامل المهمة بالنسبة له؛
- الأخذ بعين الاعتبار نتائج العمال الأولية؛
- تحديد الخبرة المكتسبة التي أنجزت من طرف المدقق السابق للمؤسسة في المهام الأخرى إذا كانت ذات دلالة؛
- التأكد من نطاق الموارد الضرورية لإنجاز المهمة.

د- عند إعداد برنامج العمل:[1]

- تقييم مخاطر ونطاق الإجراءات المخطط لها؛
- التخطيط لطبيعة ومدى إجراءات التدقيق التكميلية على مستوى التأكيدات؛

[1] أشرف بن صغير، **دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص ص59-61.

- وضع إجراءات التدقيق الأخرى المطلوبة قصد انجاز المهمة؛
- وضع البرنامج بشكل مفصل قصد تقليص مخاطر التدقيق الى مستوى ضعيف ومقبول.

2-2-المعيار الجزائري للتدقيق500 رقم" العناصر المقنعة":

النسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه شرحا تفصيليا وهذا لتغطية جميع جوانب المعيار لذلك حاولنا تقسيم الفرع إلى ما يلي:

2-2-1- مفهوم العناصر المقنعة:

العناصر المقنعة هيكل المعلومات التي يجمعها بغية الوصول الى نتائج معقولة تكون الأساس الذي يبنى عليه رأيها لمهني وتصنف هذه المعلومات إلى صنفين:

- المعلومات المتضمنة والمؤيدة لإعداد الكشوف المالية كالقيود المحاسبية القاعدية (دفتر أستاذ، دفتر اليومية) والوثائق الإثباتية (الفواتير والعقود، الصكوك..)
- معلومات أخرى مجمعة من وثائق أخرى كمحاضرة الاجتماعية، أو معلومات سابقة الناتجة عن التدفقات سابقة أو أعمال خبراء معينين من طرف الإدارة.

2-2-2- واجبات المدقق وفق هذا المعيار:

- أن يكون يقظا وعلى أتم الوعي بالنظر الى مؤشرات المشكوك في مصدرها؛
- أن يحدد إجراءات التدقيق التكميلية إذا ارتابه شك ما؛
- استحضار حكمه المهني الخاص أثناء تقييمه للعناصر المقنعة المجتمعة؛
- جمع عناصر مقنعة حول دقة وشمولية المعلومات الصادرة عن المؤسسة؛
- تقدير ما إذا كانت المعلومات الصادرة عن المؤسسة دقيقة ومفصلة بالقدر الكافي؛
- إذا كانت المعلومات ناتجة عن أعمال خبير معين من طرف الإدارة يجب على المدقق:
  - تقييم كفاءة وقدرات الخبير؛
  - الاطلاع على أعمال الخبير؛
  - تقدير ملائمة أعمال الخبير.
- الأخذ بعين الاعتبار العلاقة المتعلقة بفوائد المعلومات المنبثقة من العناصر المقنعة؛
- استعمال التأكيدات المتعلقة بتدقيق العمليات وأرصدة الحسابات المتعلقة بعرض الكشوف المالية.
- فحص تسجيلات أو الوثائق الداخلية والخارجية؛
- الفحص المادي للأصول العينية؛

- إعادة تنفيذ الإجراءات أو التدقيق داخل المؤسسة إما يدويا أو عن طريق تقنيات المدعمة بجهاز الحاسوب.[1]

2-3 لمعيار الجزائري للتدقيق رقم 510" مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية"

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه شرحا تفصيليا وهذا لتغطية جميع جوانب المعيار لذلك حاولنا تقسيم المطلب الى ما يلي:

2-3-1 مجال تطبيق المعيار:

يخص هذا المعيار إلى أرصدة الافتتاحية في إطار مهنة التدقيق الأولية بالإضافة إلى أنه يعالج واجبات المدقق المتعلقة بهذه الأرصدة والتي سنتعرف عليها في الفرع الموالي.

فالأرصدة الافتتاحية يقصد بها العناصر الموجودة أو المبالغ الواردة في الكشوف المالية في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات مثل:

- الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة خاصة، الاحتمالات والالتزامات المسجلة خارج الميزانية أما مهمة التدقيق الأولية فيقصد به المهمة التي تتصف بها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها: لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق.

2-3-2- واجبات المدقق وفق هذا المعيار:

- جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تسمح بإثبات:
- أن الأرصدة إقفال السنة المالية السابقة قد تم إعادة نقلها بشكل صحيح للفترة الجارية؛
- ما إذا كانت الطرق المحاسبية المنعكسة في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل ملائم في الكشوف المالية الخاصة بالفترة الجارية؛
- أن تأثير التغيرات في الطرق المحاسبية قد تم تسجيلها محاسبيا بصفة ملائمة؛
- أن موضوع المعلومة ملائم في الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.
- إعلام الإدارة بالاختلالات التي تحملها الأرصدة الافتتاحية التي لها تأثير معتبر على الكشوف المالية للفترة الجارية.
- وضع إجراءات تدقيقية تكميلية لتحديد الأثر؛
- فحص الكشوف المالية الأحدث؛
- فحص تقرير المدقق السابق حول الكشوف المالية؛

[1] أشرف بن صغير، **دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص ص61، 62.

- تقييم أثر تدقيق الكشوف المالية من طرف المدقق السابق التي نجم عنها تعديل؛
- تعديل رأيه إذا كان في تقرير المدقق السابق المتعلق بالكشوف المالية للفترة الجارية.

2-3-3 نتائج وتقرير المدقق:

يقوم المدقق بتقديم الرأي بتحفظ أو الرأي بالرفض (استحالة تقديم الرأي) إذا توصل إلى إحدى النتائج التالية:[1]

- أن الأرصدة الافتتاحية تحمل اختلال لديه تأثير على الكشوف المالية للفترة الجارية ولم يتم تسجيل تأثير هذا الاختلال محاسبيا؛
- أن أثر التغيرات المحدثة على الطرق المحاسبية لم يتم تسجيلها بالشكل الملائم؛
- أن موضوع المعلومة في الكشوف المالية غير ملائم للمرجع المحاسبي المطبق؛
- أنه غير قادر على جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة حول الأرصدة الافتتاحية.

2-4- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 " تأسيس الرأي والتقرير التدقيق للكشوف المالية"

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه شرحا تفصيليا وهذا لتغطية جميع جوانب المعيار لذلك حاولنا تقسيم هذا الفرع الى ما يلي:

2-4-1- مجال تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية القائم على أساس تقييم الاستنتاجات

المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة كذلك يعالج شكل ومضمون تقريره الذي يتم وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق.

2-4-2- واجبات المدقق وفق هذا المعيار:

- التعبير في تقريره برأي غير معدل إذا استخلص أنه قد تم اعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها
- وفق المرجع المحاسبي المطبق؛
- التعبير في تقريره برأي معدل في الحالتين التاليتين:
- عندما يتضمن الكشوف المالية اختلالات معتبرة؛
- عدم قدرته على جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح له باستنتاج أن الكشوف المالية لا تحمل اختلالات معتبرة.

[1] أشرف بن صغير، **دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص ص64،65.

عندما يتم عرض معلومات إضافية غير مطلوبة في إطار المرجع المحاسبي المطبق فعليه:

- تقدير إمكانية تمييزها بشكل واضح عن الكشوف المالية؛
- مطالبة الإدارة بتغيير كيفية عرض المعلومات الإضافية في حالة عدم قدرته على تمييزها
- رفضت الإدارة ذلك، فيجب عليها الإشارة في تقريره أنه لم يتم تدقيق هذه المعلومات.

2-4-3- تقرير المدقق:

يجب إن يكون تقرير المدقق كتابي ويتضمن ما يلي:[1]

- عنوان يشير بوضوح بأن التقرير المدقق مستقل؛
- المرسل إليه؛
- فقرة تمهيدية يذكر فيها:
- تعريف المؤسسة التي تم تدقيق كشوفها المالية؛
- الكشوف المالية التي تم تدقيقها؛
- ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف المؤسسة؛
- تاريخ الإقفال أو فترات التي تغطيها كل من الكشوف المالية التي تم تدقيقها؛
- شرح لمسؤولية المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بالكشوف المالية؛
- شرح لمسؤولية المدقق؛
- شرح التدقيق؛
- الرأي حول الكشوف المالية وفق المرجع يستند على مبدأ العرض الصحيح والمطابقة؛
- تقرير حول التزامات قانونية وتنظيمية أخرى؛
- هوية وتوقيع المدقق؛
- تاريخ التقرير ويجب أن لا يكون هذا التاريخ سابقا لتاريخ جمعها لعناصر المقنعة الكافية والملائم لتأسيس رأيه حول الكشوف المالية؛
- عنوان المدقق الذي يمارس فيه نشاطه.

[1] أشرف بن صغير، **دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص ص66،67.

المطلب الثالث: الإصدارات الأخيرة لمعايير التدقيق الجزائري

3-1-المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 " وثائق التدقيق" :

3-1-1-مجال التطبيق المعيار:

- يعالج المعيار 230 المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية.
- لا تبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى .تطبيق هذا المعيار.
- من جهة أخرى، يمكن للنصوص التشريعية والقانونية أن تفرض واجبات توثيق إضافية .

3-1-2-الأهداف:

وتنحصر أهداف المدقق في ما يلي:[1]

- تشكل ملفا كافيا وملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره.
- تؤكد أنه قد تم التخطيط للتدقيق واداءه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ولمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة.
- تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة والتي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية.
- تسهل القيام بمراجعات المراقبة النوعية والتفتيشات المنجزة تطبيقا للمعيار "م.ج.م.ن.1" أو النصوص القانونية والتنظيمية.

3-2-المعيار الجزائري للتدقيق 501 " العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة"

3-2-1- مجال تطبيق هذا المعيار:

يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على العناصر المقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير 500،330 وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعينة .وهذا فيها يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.

3-2-2-الهدف:

يتمثل هدف المدقق في الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص:

- وجود المخزونات وحالتها؛
- اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان؛

[1] **المقرر رقم77** المؤرخ في24 فيفري 2018، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

- تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع، وفقا للمعيار المحاسبي المطبق؛

3-3-المعيار الجزائري للتدقيق 530 " السبر في التدقيق":

3-3-1- مجال تطبيق هذا المعيار:

- يطبق المعيار الجزائري 530 عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق.
- يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي والغير إحصائي لتحديد واختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر.
- يتمم المعيار 530 المعيار الجزائري 500 الذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد وانجاز اجراءات التدقيق الموجهة الى جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تمكنه من خلاصات معقولة والتي يؤسس عليها رأيه.
- يضع المعيار الجزائري للتدقيق 500 في متناول المدقق كيفيات التطبيق على الوسائل والتي يعد السبر في التدقيق جزاء منها، وهذا قصد اختيار العناصر التي سيتم اختبارها.

3-3-2-الأهداف:

يهدف المدقق الذي يستعين بالسبر في التدقيق الى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.

3-4-المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540 " تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به":

3-4-1-مجال التطبيق هذا المعيار:

يعالج المعيار م.ج.ت 540 واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبة الفردية، وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة.

3-4-2- الأهداف:

الهدف المسطر للمدقق هو جمع العناصر المقنعة والكافية لتحقيق من أن:[1]

- التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية المدرجة، في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة،

[1] **المقرر رقم 77** المؤرخ في 24 فيفري 2018، مصدر سابق.

- المعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها ذات دلالة، وهذا في المرجع المحاسبي المطبق.

المبحث الثالث: الغش والتهرب الجبائي في الجزائر

أدى تفشي ظاهرة البطالة وتدهور القدرة الشرائية الى عدم تحقيق التوازن الاقتصادي في البلد الشيء الذي دفع الدولة الى اتخاذ سياسات اقتصادية ناجعة بحيث انها فكرت بطرق عديدة وفعالة نظرا لما تحتاج اليه من اموال دون ان تمس وتهدد اقتصادها، لذلك لم تجد إمامها سبيل أخر غير الجبائية الضرائب.

نلاحظ في الواقع ان المكلفين بها يعتبرونها عبئا ثقيلا عليهم لأنها تقطع منهم جبرا وتدفع دون مقابل وهذا ما جعلهم يشعرون بعدم عدلتها وفائدتها ، مما أدى بهم الى استعمال طرق احتيالية غير مشروعة من اجل التخلص منها بصفة كلية او جزئية سواء على المستوى الوطني أو الدولي.

وتكمن معالجة الظاهرة التهرب الجبائي في معالجة مختلف الاسباب و معالجتها لا تقع فقط على عتق المشرع أو الإدارة الضريبية فحسب، وأيضا هي كذلك مسؤولية المكلف بالضريبة بصفته فردا من افراد المجتمع.

المطلب الأول: ماهية التصريحات الجبائية

1-1- تعريف التصريحات الجبائية: [1]

تمثل التصريحات الجبائية، تلك الوثائق القانونية التي تربط بين المكلف بالضريبة ومصالح الادارة الجبائية لتسهيل عملية الاتصال بينهما، تحتوي هذه الوثائق على معلومات تعبر عن الذمة المالية وأرقام الأعمال المحققة من قبل المكلف، والتي تحدد أسسا لأوعية الضريبة.

ويمكن تعريف التصريح الجبائي على أنه:عبارة عن مجموعة من البيانات المعالجة ومنظمة التي باستطاعتها التأثير على الوعاء الضريبة سواء بطرق مباشرة أو غير مباشرة.

1-2- طرق تقديم التصريح:

يقدم المكلفون بالضريبة تصريحا لإدارة الضرائب لمختلف التزاماتهم الضريبية، وينقسم المكلفون بالضريبة الى مكلف قانوني ومكلف حقيقي:

[1] سمية قحموش: **المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 6، ديسمبر 2016، ص 299.

1-2-1- تصريح مقدم من طرف المكلف (المكلف الحقيقي):

يلتزم المكلف بالضريبة بمختلف التصريحات عن النتائج وأرقام وأعماله الخاضعة للضريبة، كما هو موجود ومدون في دفاتره ومستنداته المحاسبية الى إدارة الضرائب التي يتبعها.

تتميز هذه الطريقة بتحقيق العدالة الضريبة، لأن المكلف بالضريبة هو من يقوم بالتصريح، فهي من جهة تعمل على تقدير المادة الخاضعة للضريبة تقديرا نهائيا، ومن ثم فان ربط الضريبة يتناسب مع الدخل الحقيقي للمكلف.

من خلال هذه الطريقة يمكن للمكلف بالضريبة أن يستعمل طرق الغش والتهرب الجبائي للتقليل من قيمة الضريبة المفروضة عليه، وهذا بإخفاء جزء من الوعاء الخاضع للضريبة، وعليه فان القوانين الجبائية تنص على اخضاع تصريحات المكلفين للرقابة بأنواعها، للتحقق من ضمان صحة التصريحات المدلى بها، وكذلك حرصا منهم على تأمين إرادات الخزينة العامة.

1-2-2- تصريح مقدم من طرف المكلف القانوني:

تلزم القوانين الجبائية بموجب هذه الطريقة شخص اخر بخلاف المكلف بالضريبة الحقيقي بتقديم التصريح عن بعض الضرائب والرسوم، ويشترط أساسا أن يكون للمكلف الحقيقي علاقة قانونية مع الشخص مقدم التصريح.[1]

تعد هذه الطريقة أطر ملائمة لتحديد المادة الخاضعة، لأن الغير ليست له مصلحة في إخفاء المداخيل الخاضعة، أو اللجوء إلى طرق الغش والتهرب الجبائي، فالمكلف القانوني يكون مجبرا على تقديم تصريحات صادقة لتجنب العقوبات والغرامات الناتجة من إجراء ذلك.[2]

1-3-أنواع التصريحات الجبائية:

هناك العديد من التصريحات التي يلتزم بها المكلف بالضريبة تجاه الادارة واذا كان مخالفا للتشريعات والنظم المعمول بها، سوف نحاول في هذا المطلب التطرق الى أهم التصريحات التي يجب على المكلف بالضريبة القيام بها.

1-3-1- التصريح بالوجود G08 :

يلزم قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل الاجمالي أو للضريبة على الدخل الاجمالي أو الجزافية الوحيدة أن يقدموا في

[1] عصام خالدي، **المراجعة الجبائية ودورها في تحسين جودة التصريحات الجبائية**، مذكرة شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارة وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2016/1017، ص7.

[2] المرجع نفسه، ص 8.

الثلاثين (30) يوما الاولى من بداية نشاطها، الى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها، "مكان وجود النشاط"، تصريحا بالوجود مطابقا للنموذج الذي تقدمها الادارة الجبائية.

يجب أن يتضمن التصريح بالوجود المدعم بنسخة مطابقة قانونا لشهادة الازدياد، معدة قانونا ومستخرجة من مصالح الحالة المدنية، التابعة للبلدية التي ولد فيها المكلفون بالضريبة ذوي الجنسية الجزائرية أو الاجنبية بالنسبة للذين ولدوا فوق التراب الوطني خاصة على:[1]

- الاسماء والالقاب؛
- العنوان التجاري بالجزائر، وخارج الجزائر، اذا تعلق الامر بأشخاص الطبيعيين أو معنويين يحملون الجنسية الاجنبية.

كما يجب تدعيم التصريح بنسخة مطابقة لعقد أو لعقود الدراسات والاشغال التي يتولى هؤلاء الاشخاص الاجانب انجازها بالجزائر.

عندما يكون الخاضع للضريبة مالكا الى جانب مقره الرئيس وحدة أو عدة وحدات، يجب عليه تقديم تصريح شامل بالوجود عن المؤسسة الى مفتشية الضرائب المباشرة المختصة.

أما في حالة تحويل المكلف بالضريبة بمقر مديرية المؤسسة أو الاستغلال، أو مكان مقره الرئيس، أو مكان ممارسة مهنته، أو سكنه، أو اقامته الرئيسية، فان الاشتراكات التي هو مدين بها والمتعلقة بالضريبة على الدخل الاجمالي، والضريبة على أرباح الشركات المستحقة عن السنة المالية التي حصل فيها التحويل، أو السنوات السابقة التي يمسها التقادم، على حد السواء، يمكن فرضها قانونا بمكان فرض الضريبة المطابق للوضع الجديد.

يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا تصريح بالوجود لدى مفتشية الضرائب التابعين لها خلال 30 يوما الاولى من بداية النشاط.[2]

1-3-2-التصريح الشهري والفصلي:[3]

أ- التصريح الشهري G50 :

وهو تصريح وحيد يعتبر كجدول إشعار بالضريبة والرسوم المحصلة نقدا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر، يتم إيداعه في العشرين يوما الأولى لدى قباضة الضرائب التي يتبع لها مقر المكلف، والخاضعين لهذا التصريح هم:

---

[1] شعبان لطفي: **جباية المؤسسة**، ط2، الصفحات الزرقاء، بويرة، الجزائر، 2017، ص ص159، 160.

[2] ولهي بوعلام: **جباية المؤسسة**، ط1، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع، عين ميلة، الجزائر، 2018، ص135.

[3] محمد هشام ملوكة، **دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية جامعة الوادي، 2014/2013، ص18.

- المؤسسات التابعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة يجب الاكتتاب تصريح (سلسلة ج 50).
- المؤسسات التابعة للنظام العام وكذا من طرف الإدارات العمومية (سلسلة ج 50 أ).

ب- التصريح الثلاثي أو الفصلي :

وهو تصريح يخص المكلفين الخاضعين للنظام المبسط حيث وجب عليهم اكتتاب تصريحهم فيها يخص الضريبة على الدخل الإجمالي صنف أجور، الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة خلال العشرين يوما الأولى للشهر الموالي للثلاثي المدني الذي تم خلاله دفع الأجور أو تحقيق رقم أعمال فيه.

1-3-3- التصريح السنوي:

هو تصريح يلزم المكلفين التابعين للنظام الحقيقي والخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي صنف ارباح تجارة وصناعة، أن يكتبوا قبل أول ماي من كل سنة تصريحا بمبلغ الأرباح الخاضعة التي حققها المؤسسة أو المكلف والمتعلق بالدورة السابقة لدى مفتشية الضرائب لمقر فرض الضريبة، ونفس الشيء للمكلفين الممارسين لمهن تجارية، صناعية وفلاحية أو لمهن غير تجارية هم ملزمون بإكتاب تصريح خاص في إطار مداخيلهم النصفية.[1]

1-3-4 التصريح بالتوقف(التنازل أو الوفاة):

في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط الممارس من طرف المكلف، يتعين عليه اكتتاب تصريح في أجل عشرة أيام ابتداء من تاريخ التنازل أو التوقف.

أما في حالة الوفاة المكلف، يجب أن تكون المداخيل الخاضعة للضريبة موضوع

- تصريح إجمالي،
- تصريح خاص،

يجب اكتتاب التصريح الإجمالي والتصريح الخاص من ذوي حقوق المتوفي، في أجل ستة أشهر اعتبارا من تاريخ الوفاة.[2]

1-3-5 التصريح (Gn°11):

هو تصريح سنوي خاص بالمكلفين بالضريبة على الدخل الاجمالي صنف ارباح تجارية وصناعية يقدم الى مفتشية الضرائب التابعة لمقر نشاط المكلف قبل الفاتح ماي من كل سنة ،ويرفق هذا التصريح

[1] المرجع نفسه، ص18.

[2] **المديرية العامة للضرائب**، دليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، بالجزائر، 2018، ص ص 85،86.

بالميزانية الجبائية معرفا بنفسه من خلال (الاسم واللقب، مقر الاجتماعي، المبلغ الاجمالي لعمليات البيع، رقم التسجيل الخاص بالسجل التجاري).

هناك تصريح اخر وهو (Gn°11 Bis) : يختلف عن الاول في مكان ايداعه حيث يقدم هذا التصريح في مركز الضرائب (CID) التابع لمقر النشاط وليس في مفتشية الضرائب.[1]

1-3-6 التصريح (Gn°4):

يعد تصريحا سنويا خاصا بالأشخاص الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات فيتعين على هؤلاء المكلفين تقديم هذا التصريح قبل ثلاثين من أفريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتشية الضرائب التي تتبع لها مكان تواجد مقر الشركة أو الاقامة الرئيسية لها، حيث يكون موضوح في التصريح مبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالنسبة للسنة المالية السابقة، واذا سجلت المؤسسة عجزا يقدم التصريح بمبلغ ضمن نفس الشروط.[2]

الى جانب تقديم التصريح فان على المكلف بالضريبة ملزمين بتقديم الوثائق التالية:

مستخلصات الحسابات الخاصة لعمليات المحاسبة كما تحددها الأنظمة والقوانين المعمول بها.

- جدول النتائج للسماح بتحديد الربح الخاضع للضريبة.
- كشفا للمدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني المذكور.
- كشفا مسبقا لتسبيقات المدفوعة بصدد الضريبة على أرباح الشركات.
- أما المكلفين التابعين لمراكز الضرائب فتوجب عليهم التصريح بسلسلة (Gn°4 Bis).
- وبالنسبة لكبريات المؤسسات التي يتجاوز رقم أعمالها 100000000 دج فتتبع في تسييرها الى مديرية المؤسسات الكبرى وملزم بدفع التصريح (Gn°4Bis) يتحمل نفس مواصفات (Gn°4).

1-3-7 التصريح (Gn°29):

يعتبر تصريح سنوي خاص بالمرتبات والأجور حيث جاء في نص المادة 7-03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ما يلي:[3]

يجب على كل شخص طبيعي واعتباري يدفع مرتبات أو أجور أو تعويضات أو أتعاب أو معاشات أو ريوعا عمرية أن يقدم لمفتشية الضرائب التابع لمكان وجود مسكنه أو مقر مؤسسته أو المكتب الذي

[1] محمد هشام ملوكة، **دور الراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية**، مرجع سبق ذكره، ص 22.

[2] المرجع نفسه، ص23.

[3] محمد هشام ملوكة، مرجع سبق ذكره، ص ص23، 24.

اجرى الدفع خلال السنة السابقة، على الأكثر يوم ثلاثين من أفريل من كل سنة جدولا بما فيها على حامل معلوماتي يتضمن بالنسبة لكل واحد من المستفيدين البيانات التالية:

- الاسم واللقب والعمل والعنوان.
- الحالة العائلية.
- المبلغ الإجمالي قبل خصم الاشتراكات في التأمينات الاجتماعية والاقتطاعية الخاصة بالتقاعد والمبلغ الصافي بعد الخصم هذه الاقتطاعات، والاشتراكات للمرتبات والأجور والمعاشات المدفوعة خلال السنة المالية المعتبرة.
- مبالغ الاقتطاعات التي تتم من اجل ضريبة الدخل على المرتبات والأجور المدفوعة.
- الفترة التي تطبق عليها المدفوعات عندما تقل هذه الفترة عن سنة واحدة.

1-4أهمية التصريحات الجبائية:

وتشمل هاته الأهمية كل من الإدارة الضرائب والمكلف:[1]

- يعتبر التصريح وسيلة فعالة تمكن الإدارة الضريبية من تتبع كل دخول المكلف.
- يعطي التصريح للإدارة الضرائب المعلومات عن ميلاد ضريبة جديدة، حيث تصبح الإدارة على إطلاع بمكان مزاولة نشاط المكلف وبدايته مما يتسنى لها ممارسة وحساب الضرائب وتحصيلها.
- يسهل التصريح العمل الملقى على كاهل الإدارة الضريبية حيث يوفر الكثير من الوقت وكذلك يسهل إجراءات التحصيل.
- يسهل على الإدارة الضريبية الإحصاء الجبائي لفئة المكلفين بالضريبة.
- يعتبر نظام التصريح أداة اتصال بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية.
- يرضي التصريح المكلف لأنه هو أدرى بمقدرته التكليفية ولذلك فإن الوعاء المحدد ينطلق من قناعته الذاتية من تحقيقه.
- تسوية وضعية المكلف بينه وبين إدارة الضرائب وتجنبه للعقوبات هو في غنى عنها.

[1] محمد هشام ملوكة، مرجع سبق ذكره، ص ص13، 14.

المطلب الثاني : ماهية الغش الضريبي والتهرب الجبائي

2-1-الغش الجبائي

2-1-1-تعريف الغش الجبائي:

يقصد به محاولة المكلف عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا او جزئيا عن طريق اتباع طرق و اساليب مخالفة للقانون. ويتخذ صورا عديدة تختلف من الضرائب المباشرة الى الضرائب الغير المباشرة، ففي نطاق الضرائب المباشرة نجد أهم صور التهرب في ما يلي:[1]

المبالغة في حساب التكاليف التي تخصم من الدخل الاجمالي وخصوصا ما يتعلق بامتلاك رأسمال، تقديم تصريح من الممول أو من الغير يقدر فيه دخل الممول بأقل من الحقيقة، تهريب رؤوس الاموال من الخارج تهربا من فرض الضريبة عليها اذا بقيت في الداخل، وفي النطاق الضرائب غير المباشرة نجد أهم صور التهرب في ما يلي: إخفاء السلع المستوردة حتى لا تخضع للضرائب الجمركية، أو إعلان قيمة هذه السلع بأقل من القيمة الحقيقة لها أيضا وغيرها.

2-1-2 - أنواع الغش الجبائي:

يمكن تصنيف الغش الضريبي حسب عدة معايير وسنتطرق الى ما يلي:

أ- **حسب معيار المشروعية:** وحسب هذا المعيار نجد:

- **الغش الضريبي المشروع :** وهو تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من الثغرات الجبائية الموجودة بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم أحكام صياغة القوانين. فهذه الاستفادة لا تعد مخالفة للقانون مدام يتصرف في إطار قانوني.
- **الغش الضريبي غير المشروع :** يقصد به التخلص من اداء الضريبة بالمخالفة الضريحة للقوانين وتندرج تحته بذلك كل طرق الغش المالي بما في ذلك الطرق الاحتيالية لتخلص من أداء الضريبة وقد يقع العش غير المشروع عند تحديد وعاء الضريبة أو عند تحصيلها ومن أمثلة الغش الضريبي، في الحالة الأولى أن يتمتع المكلف عن تقديم اقرار بدخله طبقا للقانون أو يقدم اقرار غير صحيح يتضمن بيانات خاطئة تقدر الضريبة على أساسها.

[1] بوعون يحياوي نصيرة، **الضرائب الوطنية و الدولية**، الصفحات الزرقاء، الجزائر، سنة 2010، ص 169.

ب- حسب الشكل:

- **الغش الضريبي البسيط:** هو كل فعل مرتكب بسوء نية من لأجل مخادعة الادارة الجبائية للوصول الى خضوع أقل للضريبة من خلال تقديم تصاريح ناقصة تتضمن بيانات خاطئة لتقدير الضريبة على أساسها، وقصد بالنية السيئة كون المكلف واع بعد مشروعية العمل الذي يقوم به.
- **الغش الضريبي المركب:** هو ذلك النوع من الغش الذي يتبع طرق تدليسية من اجل تجسيد ادارة تجذب الضريبة وعند اتباع الممول هذه الطريقة الذي يقدم لا دارة الضرائب محاسبة وفواتير كاذبة فالغش المركب ما هو الا نتيجة لليد العاملة الغشاشة والتي تتوفر على نية الغش.

ج- حسب معيار الحدود الجغرافية:[1]

- **الغش الضريبي المحلي:** هو قيام المكلف بالضريبة بالتخلص من دفع الضريبة بطريقة غير قانونية داخل حدود الجغرافية للبلد الذي ينتمي اليه يكون تابع لإدارة الجبائية المحلية التي تقوم بمتابعة ومراقبته ومعاقبته اذا حدث وأن أمسكت عليه دليلا على ارتكابه للغش الجبائي.
- **الغش الضريبي الدولي** :يتم هذا النوع من الغش خارج اقليم هذا البلد ومعرض للافلاتات من الادارة الجبائية للبلد عن طريق الاشخاص الطبيعيين الذين يتواجدون في مقرات اجتماعية جارج حدود الوطنية.

2-1-3-أسباب الغش الجبائي:

له عدة أسباب نذكر منها:[2]

أ- **الأسباب السياسية** : وهي أسباب تساعد على انتشار الغش الضريبي فقد لا يساعد النظام السياسي القائم في البلد على مكافحة ظاهرة الغش الضريبي ويتجلى في:

- الاختيار الايديلوجي والسياسي الذي اعتمدته الدولة بعد الاستقلال مما كان له اثر كبير في النظام الجبائي الجزائري.
- وجود موارد بترولية هامة جعل السلطات العمومية تعتبر حصيلة الجباية العادية ثانوي، مما أدى إلى ظهور نوع من التراخي فيما الضرائب، ومكافحة الغش الضريبي لم تكن ضمن أولويات النظام السياسي.

[1] صباح والي، فوزية كلوى، **دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي**، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلم الاقتصادية، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، سنة 2016-2017 ، ص13.

[2] مصطفى عوادي: **ضبط نظام التصريحات الجبائية لتقليل من الغش الضريبي في الجزائر**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة لعربي بن مهيدي، ام البواقي، الجزائر، 2007/2006، ص33.

ب- **تعقد وعدم استقرار التشريعات الجبائية:** يرجع هذا التعقيد الى الحجم الهائل للنصوص القانونية التي تحكم مختلف أنواع الضرائب والرسوم بحيث توجد ستة قوانين منفصلة عن بعضها البعض، كما أن عدم الاستقرار القواعد الضريبة التي تنظم الأسس الضريبية تترك مجالا لتأويلات كبيرة خاصة أثناء التطبيق، كما أن التشريعات الضريبية غير المنسجمة وغير مترابطة وتحتوي على الكثير من غموض والتعقيد الامر الذي يترك مجالا واسعا للتهرب والغش الضريبي مثل ما تحتويه قوانين الضرائب من اعفاءات وتخفيضات واضافات في سعر الضريبة وهذا الاخير يخلق مشاكل للإدارة الجبائية خصوصا من ناحية تسير الملفات المكلفين.

ج- **الخلل في نظام التصريحات الجبائية:** يعتمد النظام الجزائري على غرار الانظمة الجبائية الاخرى في العالم على تصريحات المكلفين بالضريبة بأنفسهم حيث يقوم المكلف بالتصريح بالأسس الضريبة والضرائب والرسوم المفروضة عليه بالضافة إلى المعلومات المتعلقة بنشاطه، وتكون له كامل الحرية في ذلك الخصوص مع عدم امكانية اجراء الرقابة الجبائية القبلية على كل التصريحات المكلفين في نفس الوقت والتأكد من مصداقيتها.

د- **عدم فاعلية الرقابة على التصريحات الجبائية:** إن النظام الجبائي الجزائري يعتمد على النظام التصريحات الجبائية ولهذا من الضروري على الادارة الجبائية أن تراقب صحة ومصداقية التصريحات المكتتبة من قبل المكلفين، وأن حصيلة المتأتية من الضرائب والرسوم مرهون بنوعية الرقابة الجبائية وفعاليتها، وأي خلل في المنظومة الجبائية سيكون له أثر كبير على عملية الرقابة على التصريحات الجبائية وبالتالي استفحال ظاهرة الغش الضريبي أكثر فأكثر.

هـ- **ظاهرة الرشوة والفساد الإداري:** يعد ظاهرة الفساد الاداري والرشوة أكثر انتشارا بين أعوان الادارة الجبائية بحث بعض الموظفين لا يتورعون في استلام الهدايا من المكلفين وذلك يعود بسب نقص المراقبة الحكومية وغياب أجهزة مخصصة لمحاربتها وهي نتيجة التنظيم السياسي للمجتمع نفسه، وكذلك من قلة المرتبات الممنوحة للموظفين.

و-**طرق فرض الضريبة:** ان طريقة فرض الضريبة تعتبر أحد أسباب الغش الضريبي، حيث أن القانون الجبائي ومن أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة فانه يسمح بخصم تكاليف متنوعة ومتعددة تعطي للمكلف هامشا كبيرا للمتلاعب من أجل تخفيض الوعاء الضريبي وبالتالي تخفيض الضريبة المفروضة.

ز- **عدالة النظام الجبائي:** لها دور كبير في تقليل من ظاهرة الغش الضريبي، فإذا اقتنع المكلف بعدالة النظام الجبائي فانه سوف يدفع ما عليه من التزامات جبائية طوعية، ويقصد بالعدالة الجبائية هو التوزيع

العادل للأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع دون تفضيل فئة معينة على غيرها الا لوجود أسباب موضوعية مثلا إعفاء ذوي الدخل المنخفض من الضريبة.

ح- **ضعف التوعية الجبائية:** إن متابعة ومراقبة المكلفين بالضريبة من طرف الإدارة الجبائية تتطلب توعية مستمرة بالقوانين واللوائح المنتظمة الجديدة، أما من ناحية المكلف لا يستطيع الحصول على معلومات الجبائية الصحيحة والمفصلة بطريقة سهلة لا تحتمل التأويل ومنه فان المكلف يعتمد على القانون الجبائي والجريدة الرسمية أما الأعوان الإدارة الجبائية يعتمدون على المقررات واللوائح التنظيمية وبالتالي يحدث اختلاف وسوء تأويل النصوص القانون مما يدفع المكلف إلى الوقوع في الخطأ الذي قد يؤول على أنه غش ضريبي.

2-1-4- آليات مكافحة الغش الجبائي:

لقد لجأت الدولة الجزائرية لوسائل ردعية لا يقاف المكلف المتهرب عند حده في حالة قصور الاجراءات الوقائية من تأدية دورها وهو التخفيض من حدة الغش الضريبي والهدف من هذه الاجراءات ردع كل من يسعى في اتخاذ الغش وسيلة للثراء ،وذلك باتخاذ اجراءات ووسائل صارمة في مكافحة الغش الضريبي، نذكر ما يلي:[1]

أ- **الرقابة الجبائية:** هي مجموعة العمليات التي تقوم بها الادارة الجباية قصد تحقق من صحة و مصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدلسية التي ترمي الى التملص و التهرب من دفع الضريبة.

تعتبر من أهم الإجراءات التي تسعى الادارة الجبائية لمحاربة الغش وتخفيض من حدته من ورائها المحافظة على حقوق الخزينة، من خلال محاربة الغش وتخفيض من حدته كما تعتبر وسيلة للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها، وله ثلاثة أشكال:

ب- **الرقابة الشكلية:** هو أول رقابة تخضع لها التصريحات الجبائية من طرف المكلف بحيث تتم سنويا تهدف إلى تصحيح الأخطاء ونقائص المرتكبة أثناء كتابة وتقديم المكلفين تصريحاتهم من هوية وعنوان المكلف وكذا مختلف العناصر ،والغرض من هذه الرقابة هو التصحيح الشكلي للتصريحات دون إجراء إي مقارنة بين ما تحمله من معلومات وتلك التي تتوفر لدى الإدارة الجبائية أي التأكد من الكيفية التي قدمت من خلالها هذه المعلومات.

[1] منور أو سرير، محمد حمو، **جباية المؤسسة**، ط1، مكتبة شركة الجزائرية بوداود، 2009، ص201.

ج- **الرقابة على الوثائق:** وهو ثاني اجراء تقوم به الادارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية يتجلى دورها في مجموعة من الفحوصات الدقيقة التي تتم على مستو المكتب بحيث تقوم الإدارة الجبائية بمقارنة المعلومات المصرح بها بالمستندات الملحقة وكذا جميع المعلومات والبيانات التي هي في حوزة الإدارة الجبائية.

د- **الرقابة بعين المكان:** تتم هذه الرقابة خارج مكاتب الادارة الجبائية مما يسمح بإجراء بحوث ميدانية للتأكد من صحة المعلومات المصرح بها وذلك بالتنقل الى مقر المهني للمكلف ومراقبة الصفات المبرمة بين المنتجين ومسوقين أي متبعة حركات البضائع بمختلف مراحل التسويق بحيث يعمل هذا النوع من الرقابة على التأكد من صحة التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين

هـ- **التحقيق الجبائي:** للإدارة الجبائية الحق في ممارسة كل من التحقيق المحاسبي وتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة تغدف لتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين وذللك للحد من ظاهرة الغش الضريبي.

و- **التحقيق في المحاسبة(VC):** هي مجموعة من العمليات تهدف لمراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحصها محاسبيا والتأكد من مدى تطبيقها مع بعض المعطيات وعلى المؤسسات الاطلاع على واجباتها الجبائية . كما تتم عملية التحقيق عن طريق الخطوات التالية :

- دراسة دقيقة لملف المكلف لمعرفة سلوكه اتجاه واجباته الجبائية وذلك بمراقبة التصريحات الدورية المكتتبة ومقارنتها مع السجلات المحاسبية.

- الإشعار بالتحقيق حيث لا يمكن اجراء التحقيق دون ارسال أو تسليم الإشعار بالتحقيق بالمكلف.

ز- **التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة (V.A.S.F.E) :**

يعد التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية أحد الاطراف الاساسية للرقابة الجبائية المعمقة، حيث تم انشاؤه سنة 1992 تدعيما للتحقيق في المحاسبة كما يمكن اعتباره امتدادا له رغم كونه منفصلا عنه، ويختص بالأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل وهو كذلك يمس 4 سنوات غير متقادمة.

حيث نصت عليه المادة21 من قانون الاجراءات الجبائية الفقرة -1- على أنه:

"يمكن لأعوان الادارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الاجمالي سواء توفر لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.

وفي هذا التحقيق يتأكد الاعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى وهذا حسب المادتين 6 و98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ويمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص محصى أو غير محصى جبائيا وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة".[1]

ح- العقوبات المفروضة: لقد فرض المشرع الجزائري جملة من العقوبات وذلك حسب طبيعة المخالفات المرتكبة من قبل المكلف فهي تهدف الى ضمان احترام الواجبات الجبائية ولردع كل من يحاول التخلص من الضريبة ونذكر منها:

العقوبات الجبائية: توجد غرامات متنوعة حسب الحالة كما يلي:

- **عقوبة عدم التصريح بالوجود:** حسب المادة194 من القانون الضرائب المباشرة على أنه تطبيق عقوبة جبائية قدرها 30000دج على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح بالوجود خلال الثلاثين يوما الأولى من بداية النشاط.
- **عقوبة عدم التصريح السنوي:** حسب المادة 192 من القانون الضرائب المباشرة على أنه تفرض تلقائيا غرامة جبائية على المكلف الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة اما بإصدار الضريبة على الدخل الاجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لمضاعفة المبلغ المقترض عليه بنسبة 25 بالمئة لتخفيض هذه الزيادة الى10بالمئة أو 20 بالمئة ضمن الشروط المحددة في المادة 22 من قانون الضرائب .
- **عقوبة التأخر في تقديم التصريح:** أما في حالة الإيداع المتأخر للتصريح السنوي خلال شهرين الموالين لتاريخ انقضاء الآجال المحددة قانونا تنزل الزيادة المقدرة ب 25 بالمائة إلى:[2]

- 10 بالمائة إذا لم تزد فترة التأخر شهر واحد.
- 20 بالمائة إذا زادت فترة التأخر شهر واحد.
- ويترتب على إيداع المتأخر لتصريح يحمل عبارة لا شيء وتصريحات التي تكتب من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من اعفاءات أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة تطبق الغرامات الآتية :
- 2500 دج ،عندما تكون مدة التأخر شهرا واحدا.
- 5000 دج ، عندما يتجاوز التأخر شهرا واحدا ويقل عن شهرين.

[1] بن عماره منصور: **أنواع و إجراءات الرقابة الجبائية**، ط2، دار هومه للطباعة و النشر والتوزيع، الجزائر، 2016، ص65.
[2] صباح والي ، فوزية كلوى، **دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي**، مرجع سبق ذكره، ص ص 16-19.

- 10000دج، عندما يتجاوز التأخر شهرين.

- فيما يخص الرسم على القيمة المضافة فقد نصت عليها المادة 115 من قانون الرسم على رقم الأعمال بأنه يترتب عن ايداع المتأخر للتصريح المتعلق برقم الأعمال عقوبة جبائية وفق الشروط التالية:[1]

- عقوبة بقيمة 100 دج في حالة ايداع البيان بين يوم الخامس والعشرين من الشهر وأخر يوم منه.
- إما إذا كان التصريح يتضمن حقوق واجبة الأداء فإنه يترتب عن ذلك متمثلة في مضاعفة لحقوق.
- 15 بالمئة اذا تم ايداع التصريح بين يوم 25 من شهر الاستحقاق دون أن يقل مبلغ الغرامة عن 500دج.

- **عقوبة القيام بأعمال الغش:** عند القيام المكلف بالضريبة بأعمال تدليسية أو غش تطبق زيادة موافقة بنسبة الاخفاء المتتبعة من طرف المكلف بالضريبة ، توفق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفائها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة ولا يمكن أن يقل هذه الزيادة عن 50بالمئة ، وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة ب 100بالمئة، تطبق هذه النسبة كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملصة منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.[2]

2-2- التهرب الجبائي:

2-2-1- تعريف التهرب الجبائي:

يقصد بالتهرب الضريبي تجنب دفع الضريبة بطرق مشروعة وعدم مخالفة النظام الضريبي، كأن يسعى المكلف الى التخلص من دفع الضريبة بأسلوب لا ينطوي عن الخالفة الأحكام النظام الضريبي كأن يمتنع عن اتيان العمل أو التصرف المنشئ للضريبي حتى يتجنب دفعها مثل عن تسترد بعض السلع التي تفرض عليها ضرائب جمركية او تناول او استهلاك بعض السلع كالسجائر وهذا النوع يقره النظام لأنه لا يتضمن اي مخلفة للنصوص بل قد يقصده النظام لاعتبارات اقتصادية و اجتماعية مثلا التقليل من استهلاك سلعة معينة او لحماية الانتاج الوطني. أو عن طريق الاستفادة من الثغرات الموجودة في صيانة النظام الضريبي مثل فرض الضريبة على التركات وحدها دون الهبات فيلجأ المكلف تفاديا للضريبة الى توزيع أمواله على ورثته عن طريق الهبة خلال حياته حتى يتهرب من فرض الضريبة على التركة بعد وفاته.[3]

---

[1] **المادة 115** من قانون الرسم على القيمة المضافة.

[2] المرجع نفسه، ص 20.

[3] بوعون يحياوي نصيرة، **الضرائب الوطنية والدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 171.

2-2-2-الفرق بين التهرب وغش الجبائي:

من خلال مفهوم كل من التهرب والغش الضريبي فهما متشابهان في عدة نقاط منها:

أما الاختلاف فيكمن في أن:[1]

التهرب الضريبي يعتبر أسلوبا شرعي أي أن المكلف يسعى الى التخلص من دفع الضريبة دون المساس بالقواعد والنصوص التشريعية من خلال استعمال الثغرات القانونية، أما الغش الضريبي فهو أسلوب غير شرعي يتضمن مخالفة الأحكام والتشريعات الجبائية.

2-2-3-أنواع التهرب الجبائي

يتخذ التهرب الجبائي نوعين هما:[2]

أ-**التهرب المشروع:** طريق طبيعي يقره القانون لا جرم فيه ، حيث يتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبة، وذلك باستغلال ثغرات قانونية مستعينا بأهل الخبرة والاختصاص ومن امثلة الاكثر شيوعا هبو لشخص امواله لورثته خلال حياته تهربا من دفع الضريبة التركة بعد وفاته.

ب- **التهرب غير المشروع:** هو تهرب مقصود من طرف المكلف مخالف لقانون الضريبة وذللك من خلال عدم تقديم الإقرار الضريبي أو تقديم إقرار فيه الغش وتلاعب أو فتح اعتمادات بأسماء وهمية وغيره.

2-2-4-أسباب التهرب الضريبي:

إن أسباب التهرب الضريبي تختلف باختلاف الاوضاع الداخلية و الخارجية التي عشها ولا تزال تعيشها كل الدول و نركز على اهمها و نذكر منها المباشرة و الغير مباشرة:[3]

2-2-4-1-أسباب مباشرة: وتتمثل في:

أ- **الأسباب التشريعية:** فهي تعتبر من اهم أسباب التهرب الضريبي وتعود إلى:

- تعقد القواعد التشريعية في النظام الضريبي.
- عدم وضوح النظام الضريبي و غيب الاستقرار في احكامه ، مما ادى إلى غموض المبادئ الضريبية.

[1] صباح والي، فوزية كلوى، **دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي**، مرجع سبق ذكره، ص12.

[2] حمداوي أمينة، **دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي**، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2018/2017، ص19.

[3] حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ص ص 42، 43..

- الإضافات في سعر الضريبة بتعدد وتنوع الضريبة مما ادى إلى ترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة.
- النظام الجبائي يعتمد على التصريح المقدم من طرف المكلف و هذا ما يزيد من نسبة التهرب.

ب-**أسباب الإدارية والفنية:** هناك عدة عوامل تؤثر في التهرب الضريبي منها:

- ثقل العناء الضريبي: اشتدت وطأة الضرائب بصورة ضخمة بسبب تزايد نفقات العامة من جهة وبسبب استخدام الضرائب كأداة من ادوات السياسة الاجتماعية وهذا ما يجعل المكلف يلجأ الى التهرب الضريبي
- تحصيل الضريبة: إن استخدام طرق الحاجز عند المنبع تقلل من التهرب الضريبي للمكلف.
- ضعف الوسائل المادية والمعنوية، النقل الرواتب والحوافز والتي لا تزال غير مشبعة لرغبة العاملين.
- العدد الهائل لمكلفين الخاضعين لضريبة.
- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي الذي يكون بأكثر او اقل من القيمة الفعلية.

2-2-4-2-أسباب الغير مباشرة: نذكر منها:

أ- **الاسباب النفسية:** هناك عدة عوامل تتمثل في:

- ضعف المستوى الأخلاقي والوعاء الضريبي لدى الإفراد باعتبارها وسيلة للاستلاء على أموال الشعب.
- الإيمان بالمصلحة الشخصية فقط بما ان الضريبة تهدف إلى المصلحة العامة.
- اعتبار الضريبة اقتطاع نقدي دون مقابل.

ب- الأسباب السياسية: نذكر منها :

- الاختبار الأيديولوجي وسياسي الذي اعتماداته الدولة بعد الاستقلال مما كان له اثار كبير على النظام الجبائي.
- وجود موارد بترولية هامة جعلت السلطات تعتبر الحصيلة الجبائية ثانوية و ليست من أولويات النظام السياسي.

2-3- دور المراجع الخارجي في الحد من الغش الجبائي:

2-3-1- مصداقية التصريحات الجبائية :

إن عملية التدقيق على التصريحات تعزز الثقة والمصداقية بها ،فعمل مراجع الحسابات وحده لا يوفر صحة التأكد من التصريحات الجبائية لذا عليه اللجوء الى رأي المدقق الذي يصادق على صحة هذه التصريحات كما أنها تعد هذه الأخيرة مخرجات النظام الجبائي التي يتم الاعتماد عليها من طرف

المستخدمين الداخلين والخارجين والتي تخول لأطراف معينة مهمة إعدادها، وللتأكد من مصداقية وعدالة محتوى هذه الوثائق لا بد من اللجوء الى المراجع الخارجي للكشف عن الأخطاء والتلاعب ضمن هذه التصريحات والتي سنتطرق إليها في الفرع الموالي.[1]

وبعبارة أخرى جودة التصريحات الجبائية وفي هذا المجال تعني صحة ومصداقية المعلومات المقدمة والتي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، ومنه فالمعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الاكثر فائدة، ولتحيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وان تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها، كذلك إن طابع الجودة لا يكون على مستوى التصريحات الجبائية إلا إذا كانت ملف ضريبي.[2]

2-3-2- مسؤولية إعداد التصريحات الجبائية:

- تكمن مسؤولية مراقب الحسابات في ابداء رأي حول جل التصريحات فمسؤولية إعدادها تقع على عاتق مصلحة الإدارة الجبائية وتتم كما يلي:

- إعداد تقرير شامل وتنفيذ الخطة السنوية وتقديمها للهيئة عامة للمساهمين لمناقشتها ومصادقة عليها.
- توقيع التصريحات النهائية من مجلس الإدارة الجبائية.
- مسؤولية مراقبة والحسابات في كشف الغش والأخطاء.

فالمقصود به الخداع الغير متعمد و المتعمد لتحقيق المنافع الشخصية بوجوه غير عادلة ينتج عنها ضرر لمصالح الآخرين وذي يشارك فيها واحد أو أكثر من أعضاء الادارة أو الموظفين أو أطراف خارجية وتتضمن ما يلي:

تزوير الوثائق، إختلاس الموجودات والأموال ، حذف نتائج العمليات من الوثائق.[3]

2-3-3- تقرير مراجع الحسابات الخارجي:

2-3-3-1- تعريف تقرير المراجع الخارجي:

هو وثيقة مكتوبة تحمل رأي فني محايد حول مدى دلالة جل التصريحات الجبائية للإدارة ووضعيتها الجبائية والمالية، لغرض استخدامها من طرف جهات خارجية عن المؤسسة التي تساعدها في اتخاذ القرارات.[4]

---

[1] سارة شايب عينو، **دور المدقق الخارجي في رفع من مصداقية قوائم المالية لدى مصالح الضرائب**، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي ، 2015/2014، ص51.

[2] سمية قحموش، **المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية**، مرجع سبق ذكره، ص 299.

[3] سارة شايب عينو، **دور المدقق الخارجي في رفع من مصداقية قوائم المالية لدى مصالح الضرائب**، مرجع سبق ذكره، ص53.

[4] المرجع نفسه ، ص43.

2-3-3-2- أنواع تقارير مراجع الحسابات الخارجي :

أ- **تقارير مختصر:** هو نوع شائع للاستخدام يطلق عليه تقرير الميزانية بحيث يتضمن رأي فني محايد لمحافظ الحسابات فيما يتعلق بالدفاتر وسجلات والقوائم المالية والتصريحات الجبائية التي يعدها في نهاية الفترة، ويتكون هذا التقرير من جزئيين، جزء خاص بفقرة النطاق ويبن فيه المدقق عملية التدقيق والغرض منها، والجزء الثاني هو فقرة الرأي يتضمن رأي فني محايد لمدقق الحسابات.[1]

ب- **تقارير مطولة:** وهي تقارير تعد لأغراض خاصة مثل التقارير الخاصة بشرح وبيان الأخطاء التي اكتشفها محافظ الحسابات ، وقد يتطلب منه أيضا إعداد تقرير بنتائج فحصه في نطاق معين بالذات مثل مراجعة عمليات المخزون لاكتشاف أي اختلاسات.[2]

2-3-3-3- أهمية تقارير مراجع الحسابات الخارجي:

تكمن أهمية تقرير محافظ الحسابات فيما يلي:[3]

- تعتبر وثيقة مكتوبة والتي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع المدنية والجزائية والجنائية للوقوف على اهماله وتقصيره في الرقابة وذلك اذا ما تخذ الاجراءات القانونية لمساءلته جنائيا أو مدنيا.
- تزايد الطلب على رأي الفني المحايد للمدقق (المنتج النهائي لعملية التدقيق).
- كما أنها بمثابة كشف يقدمه مراجع الخارجي لمن يهمهم الأمر فهو يعبر عن نتائج تصرفات المالية والجبائية التي قانت بها المنشأة خلال الفترة محل الفحص.
- ومن خلال ما سبق يمكن القول أن مهمة محافظ الحسابات تنتهي بإعداد تقرير نهائي متضمن رأي فني محايد حول صحة البيانات الجبائية ومحاسبية للمؤسسة محل المراجعة، كما يتحمل المسؤولية اللازمة عن أي تقصير أو اخلال في أداءه لمهامه ويوجه هذا التقرير لفئات معينة التي تعد الادارة الجبائية من ضمنها.[4]

2-3-3-4- أنواع رأي في تقرير مراجع الحسابات الخارجي:

هناك عدة أنواع من أراء في تقرير مراقب الحسابات يمكن تقسيمها فيما يلي:

أ- **التقرير غير المتحفظ:** ويتم استخدام هذا النوع من التقرير إذا توفرت الشروط التالية:

---

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص125.

[2] المرجع نفسه، ص126.

[3] غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره، ص114.

[4] سارة شايب عينو، **دور المدقق الخارجي في رفع من مصداقية قوائم المالية لدى مصالح الضرائب**، المرجع سبق ذكره ، ص 50.

-إتباع المعايير العامة الثلاثة (الحياد، بذل العناية المهنية اللازمة، التأهيل العلمي).

-جمع الأدلة الكافية وقيام المدقق باداء التدقيق على النحو الذي يمكنه من الاشارة الى أنه قد تم الالتزام بمعايير العمل الميداني الثلاثة (التخطيط، دراسة نظم الرقابة الداخلية، الحصول على أدلة كافية).

-عدم وجود حالات تستدعي اضافة فقرات أو تعديل بلغة التقرير.

ب- التقرير متحفظ: قد لا يتمكن مراقبة الحسابات عن ابداء رأي نظيف لدى وجود احدى الحالات التالية هناك تحديد لنطاق عمل مراقب الحسابات، في هذه الحالة تؤذي إلى رأي متحفظ.

-هناك عدم اتفاق مع الادارة حول التصريحات الجبائية والقوائم المالية، في هذه الحالة تؤدي إلى رأي معارض.

ج- التقرير السالب: يتم استخدام هذا النوع عندما يعتقد محافظ الحسابات أن التصريحات الجبائية والقوائم المالية كوحدة تتسم بالتخزين أو تضليل وأنها لا تعبر بعدالة عن كل من المركز المالي.

د- الامتناع عن ابداء رأي: يتم اصدار تقرير يمتنع فيه محافظ الحسابات عن ابداء رأيه في حالة عدم مقدرته على الامتناع بصدق التصريحات الجبائية أو القوائم المالية ويرجع ذلك الى وجود حدود على مجال التدقيق أو عدم حيادية محافظ الحسابات وفقا لما قرره ميثا السلوك المهني.

كما يمكن السلطة المالية عدم الاعتماد على القوائم المالية والتصريحات الجبائية في حالة وجود شكوك أو أدلة وقرائن مقنعة بوجود تلاعب أو غش أو أخطاء جوهرية بقصد التهرب من دفع الضريبة وذلك تعزيزا لمستوى الموثوقية بتلك الجهات المعدة ومدققة لتلك البيانات اضافة لتحسين العلاقة بين المكلف ومراقب الحسابات والسلطة المالية.[1]

هـ- الرأي المطلق: يصدر المدقق هذا الرأي بدون تحفظات عندما لايجد المدقق اي ملاحظات أو اقتراحات خلال قيامه بعملية التدقيق ذات أثر على صحة التصريحات الجبائية والقوائم المالية بمعنى انها تمثل واقع المنشأة يتم استخدام هذا الرأي من قبل المدقق في الحالات التالية:

- أن يكون قد حصل على أدلة وقرائن إثبات كافية.
- أن تكون الأدلة والقرائن التي حصل عليها المدقق تؤكد عدم الخروج عن مبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

[1] مرجع سبق ذكره، ص ص55،56.

- أن لا يكون هناك ظروف أو أحداث غير عادية التي قد تأثر على فرض الاستمرار حتى تاريخ إصدار تقرير المدقق.[1]

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص ص 126،127.

خلاصة الفصل :

بناء على ما تطرقنا اليه في الاطار النظري من مفهوم الغش الجبائي والياته مكافحة الغش الجبائي والتهرب الجبائي وانواعه ومسؤوليات المدقق الحسابات الخارجي اتجاه الغش (مسؤوليات تأديبية ومدنية جزائية) التي تقع على عاتقه، حيث يكمن دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش الجبائي في القيام بمهامه على أكمل وجه وصحت ومصداقية القوائم المالية و الجبائية وخلوها من الاخطاء والغش وللوصول الى راي مستقل موضوعي يجب على المدقق العمل وفق ما يحدده القانون 10-01 والمعايير الدولية من خلال مسؤوليته والتزاماته اتجاه المؤسسة ، وما يتعرض له من مشاكل قانونية عند تقصيره للأداء مهامه

الفصل الثاني

دراسة

ميدانية

تمهيد :

بعد ما تم في الجانب النظري معالجة دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش الجبائي، كان ولا بد من اسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية وهذا ما قمنا به من خلال اجراء دراسة ميدانية ممثلة في توزيع استمارة استبيان ،وطرح بعض الاسئلة مندرجة تحت محاور محددة تضمن هذا الاستبيان 31 سؤالا موزعا على ثلاث محاور، المحور الاول التزام مدقق الحسابات الخارجي بمهامه حسب قانون 10-01، المحور الثاني عن التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية اما المحور الثالث يتناول دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش الجبائي.

لتحليل الاستبيان تم استخدام اساليب التحليل الاحصائي كالتكرار، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري واخيرا one-sample test من خلال الاستعانة بالبرنامج الاحصائي spss.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

المطلب الأول: منهجية ومجتمع الدراسة

1-1 منهجية الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استعمال المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه احد طرق البحث العلمي التي تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون التدخل في مجرياتها.

وتهدف الدراسة الحالية الى معرفة دور المدقق الخارجي في الحد من الغش الجبائي، وقد تم الحصول على البيانات اللازمة من خلال الاستبيان الذي تم الاعتماد عليه لأجل هذا الغرض، وتم تفريغ الاستبيان وتحليله باستخدام برنامج spss.

1-2 مجتمع الدراسة

يعرف مجتمع الدراسة بأنه جميع مفردات الظاهرة محل الدراسة، وهو أيضا جميع الافراد او الأشياء التي تكون موضوع الدراسة.

وبناء على ذلك فان المجتمع المستهدف لهذه الدراسة يتكون من عدد من محافظي الحسابات في ولاية المسيلة، وقد بلغ عدد مجتمع الدراسة 40 فرد.

المطلب الثاني: أدوات وعينة الدراسة

2-1- أدوات الدراسة

تم الاعتماد على استبيان حول " دور المدقق الخارجي في الحد من الغش الجبائي " حيث يعتبر الاستبيان الأداة الرئيسية الملائمة للدراسة الحالية للحصول على المعلومات والبيانات التي يجرى تعبئتها من قبل المستجيب وهذا بعد التأكد من صلاحيته للاستعمال مع عينة الدراسة الحالية.

تضمنت استمارة الاستبيان 31 سؤال، وقد اعتمد الباحثتين في أداة الدراسة على طريقة الإجابة الخماسية أي سلم ليكارت الخماسي، وتم الاعتماد على أسئلة واضحة مما يسهل عملية القراءة والإجابة.

أما عن اقسام الاستمارة فقد تشكلت من الأجزاء التالية:

-**الجزء التمهيدي:** تضمن البيانات والمعلومات المتعلقة بأفراد عينة الدراسة؛

-**المحور الأول:** ويضم الأسئلة من 1 الى 9 والذي يهتم بمعرفة مدى التزام مدقق الحسابات بمهامه حسب القانون 10-01 للحد من الغش الجبائي؛

-**المحور الثاني:** يضم الأسئلة من 10 الى 24 ويهتم بمعرفة التزام مدقق الحسابات معايير الجزائرية للتدقيق للحد من الغش الجبائي؛

-**المحور الثالث:** ويضم الأسئلة من 25 الى 31 ويهتم بمعرفة دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش الجبائي؛

لتحليل نتائج الاستبيان تم الاعتماد على الوسائل الإحصائية التالية: معامل الفا كرونباخ لحساب الثبات، المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية، اختبار الدلالة الإحصائية One-sample test.

وقد تم اعداد الاسئلة على اساس سلم ليكارت الخماسي الذي يحتمل خمس إجابات، وهذا من اجل ابراز آراء افراد العينة في مختلف الاسئلة الموجودة في الاستبيان من اجل تسهيل ترميز الاجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (01) يوضح طريقة الإجابة على أسئلة الاستبيان (سلم ليكارت الخماسي)

التصنيف	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

2-2- عينة الدراسة

نظرا لصعوبة تحديد مجتمع الدراسة بدقة، ومنه صعوبة ضبط حجم العينة وفقا لنماذج الإحصائية المعروفة، تم تحديد عينة الدراسة بطريقة العينة العشوائية من مجتمع الدراسة وقد بلغ عدد افراد العينة 40 فرد تم استرجاع 31 استمارة صالحة وخاضعة للدراسة والجدول التالي يوضح ذلك :

جدول رقم (02) خاص باستمارات الاستبيان

البيان	العدد	النسبة المئوية
اجمالي الاستمارات الموزعة	40	%100
الاستمارات غير المسترجعة	09	%22.5
مجموع الاستمارات الصالحة	31	%77.5

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج spss

المطلب الثالث: الوصف الديموغرافي للعينة

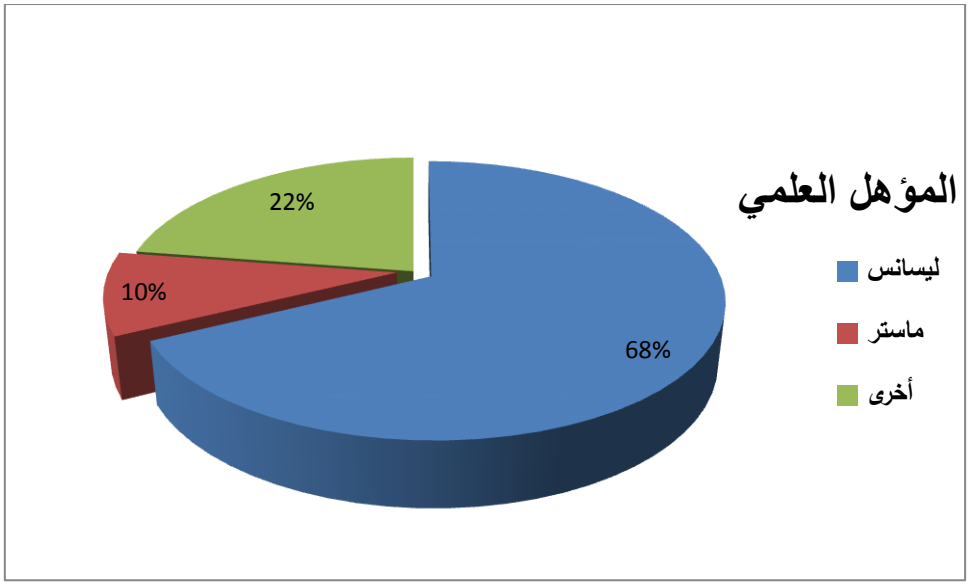
3-1- المؤهلات العلمية:

الجدول رقم (03) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
ليسانس	21	%67.7
ماستر	3	%9.7
أخرى	7	%22.6
الإجمالي	31	%100

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج spss

الشكل رقم (01) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج spss

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 31 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين ذوي المؤهل العلمي ليسانس قدر بـ 21 فرد بنسبة 67.7% وهم الأعلى نسبة، في حين نلاحظ أن عدد الأفراد ذوي المؤهل العلمي ماستر قدر بـ 3 أفراد أي ما نسبته 9.7 %، وأخيرا الأفراد ذوي مؤهلات علمية اخرى فقد قدر عددهم بـ 07 افراد بنسبة بلغت 22.6%.

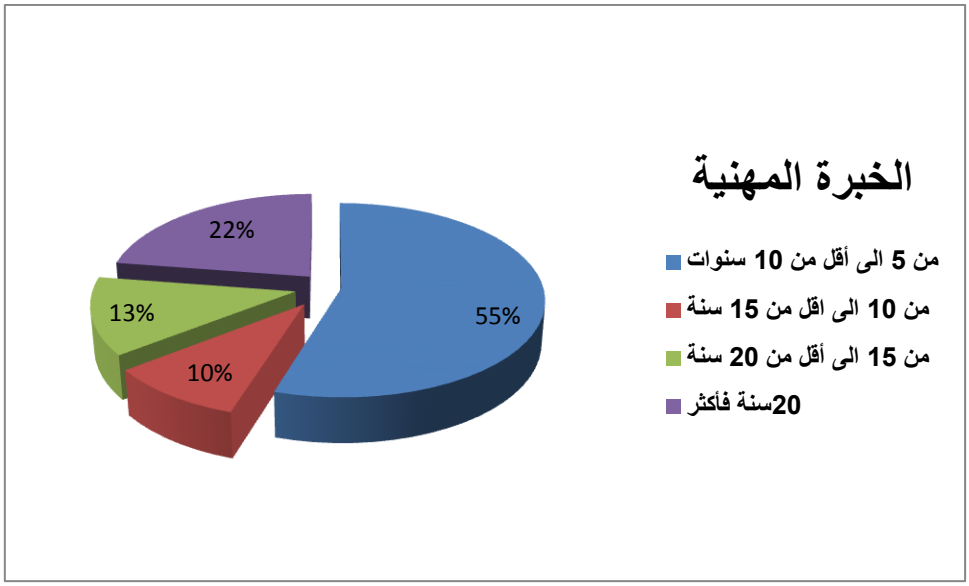
3-2- الخبرة المهنية:

الجدول رقم (04) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرارات	النسبة المئوية
من 5 الى أقل من 10 سنوات	17	%54.8
من 10 الى اقل من 15 سنة	3	%9.7
من 15 الى أقل من 20 سنة	4	%12.9
20 سنة فأكثر	7	%22.6
الإجمالي	31	%100

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج spss

الشكل رقم (02) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج spss

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 31 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين تتراوح مدة الخبرة لديهم " من 5 الى أقل من 10 سنوات " قدر بـ 17 فرد بنسبة 54.8% وهم الأعلى نسبة، في حين نلاحظ أن عدد الأفراد الذين تتراوح مدة الخبرة لديهم " من 10 الى اقل من 15 سنة " فقدر عددهم بـ 3 افراد بنسبة 9.7%، في حين نلاحظ أن عدد الأفراد الذين

تتراوح مدة الخبرة لديهم " من 15 الى أقل من 20 سنة " قدر عددهم بـ 4 افراد بنسبة 12.9 % وأخيرا الأفراد الذين تفوق مدة الخبرة لديهم 20 سنة والمقدر عددهم بـ 07 افراد بنسبة 22.6 % .

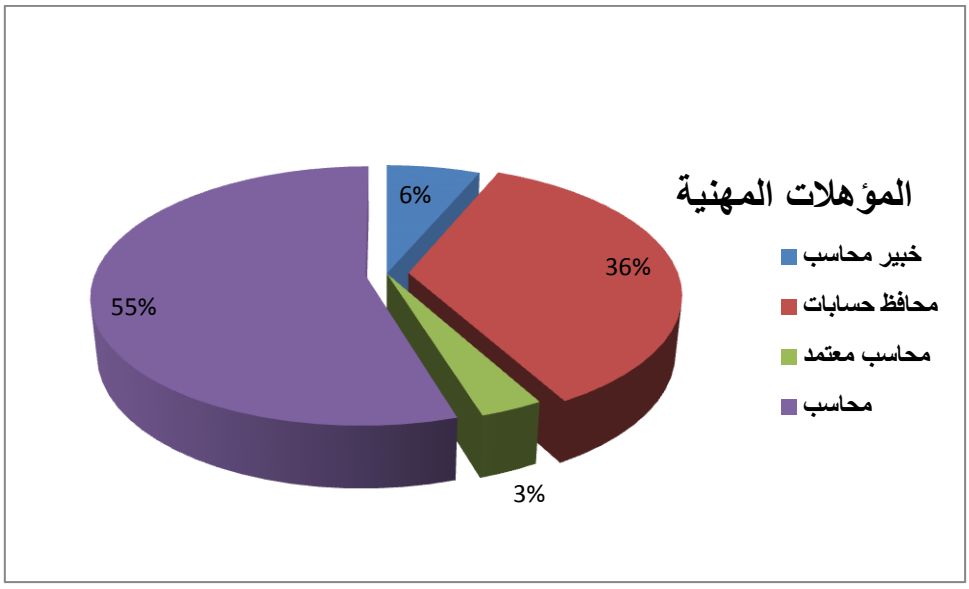
3-3- المؤهلات المهنية (الوظيفة الحالية)

الجدول رقم (05) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	التكرارات	النسبة المئوية
خبير محاسب	2	%6.5
محافظ حسابات	11	%35.5
محاسب معتمد	1	%3.2
محاسب	17	%54.8
الإجمالي	31	%100

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج spss

الشكل رقم (03) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهلات المهنية (الوظيفة الحالية)



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج spss

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 31 فرد نلاحظ أن عدد الأفراد الذين يشغلون منصب خبير محاسب قدر بـ فردين بنسبة 6.5 %، في حين نلاحظ أن عدد الأفراد الذين يشغلون منصب محافظ حسابات قدر بـ 11 فرد بنسبة 35.5%، في حين

نلاحظ أن عدد الأفراد الذين يشغلون منصب محاسب معتمد قدر بـ فرد واحد فقط بنسبة 3.2%, وأخيرا الأفراد الذين يشغلون منصب المحاسب والمقدر عددهم بـ 17 فرد بنسبة 54.8% وهم الأعلى نسبة.

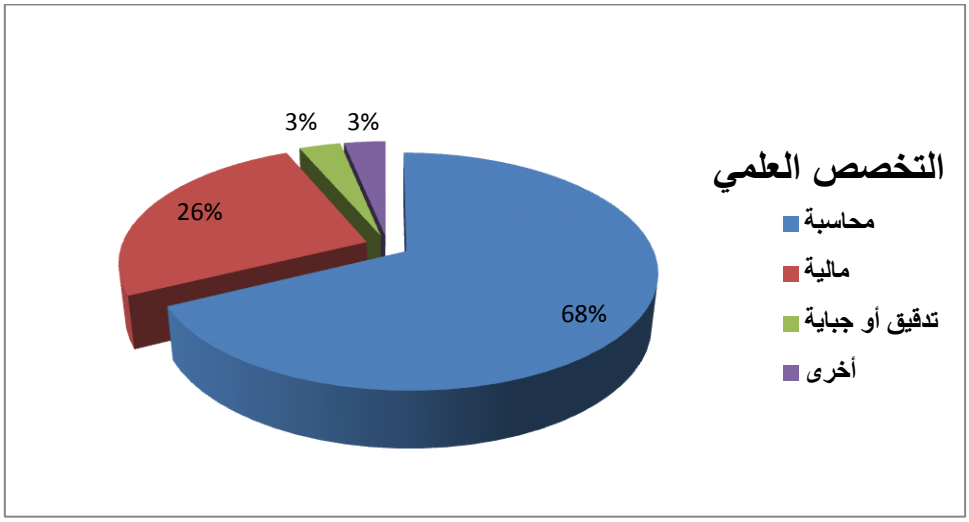
3-4- التخصص العلمي:

الجدول رقم (06) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
محاسبة	21	%67.7
مالية	8	%25.8
تدقيق أو جباية	1	%3.2
أخرى	1	%3.2
الإجمالي	31	%100

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج spss

الشكل رقم (04) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج spss

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 31 فرد نلاحظ أن عدد الأفراد ذوي التخصص العلمي" محاسب " قدر بـ 21 فرد بنسبة 67.7 % وهم الأعلى نسبة، في حين نلاحظ أن عدد الأفراد ذوي التخصص العلمي " مالية " قدر 8 افراد بنسبة 25.8 %

وأخيرا الأفراد الذين ذوي التخصص العلمي "تدقيق أو جباية "و" تخصصات علمية اخرى " والمقدر عددهم بـ فرد واحد فقط بنسبة 3.2 %.

3-5- دراسة ثبات الاستبيان:

قبل استخراج النتائج المتعلقة بالإشكالية الموضوعة نحاول فيما يلي دراسة ثبات الاستبيان بواسطة المعامل ألفا كرو نباخ (Alpha de Crombach)، وهذا عبارة عن تقيس قيمة افراد العينة الذين يعيدون نفس الاجابات في حالة استجوابهم في نفس الظروف.

جدول رقم (07): معامل ألفا- كرونباخ لمحاور الاستبيان

المحاور	قيمة ألفا كرونباخ
التزام مدقق الحسابات الخارجي بمهامه حسب القانون 10-01 للحد من الغش الجبائي	**0.77**
التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعايير الجزائرية للتدقيق للحد من الغش الجبائي	**0.75**
دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش الجبائي	**0.81**

يتضح من الجدول رقم (07): أن قيم معامل **ألفا كرونباخ** للثبات انحصرت بين (0.75) كأدنى قيمة، و(0.81) كأعلى قيمة وهي قيمة قريبة من الواحد، وهذا ما يؤكد تمتّع الاستبيان بدرجة مرتفعة من الثبات وصلاحيته للاستخدام مع العينة النهائية للدراسة الحالية.

المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الاستبيان

المطلب الاول: تحليل محاور الاستبيان

قبل التطرق الى تحليل عبارات الاستبيان لابد من توضيح مجالات الاستبيان ودرجات الموافق المتبعة:

الجدول رقم (08): المتوسطات الحسابية وفقا لسلم ليكارت

العدد	مجال الموافقة = 0.8	درجة الموافقة
1	1.8-1	غير موافق بشدة
2	2.60-1.8	غير موافق
3	3.40-2.61	غير متأكد
4	4.20-3.41	موافق
5	5-4.21	موافق بشدة

المصدر: من محمد سليم أبو زيد، التحليل الاحصائي للبيانات باستخدام spss، دار جرير، عمان، الأردن، 2010، ص 27.

1-1- تحليل عبارات المحور الاول : التزام مدقق الحسابات الخارجي بمهامه حسب القانون10-01 للحد من الغش الجبائي

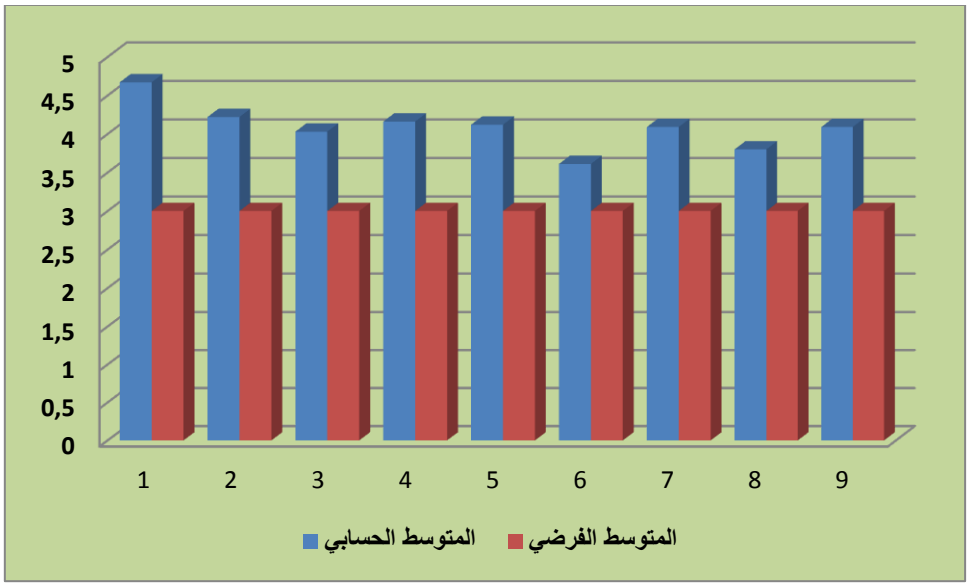
الجدول رقم (09): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور التزام مدقق الحسابات الخارجي بمهامه حسب القانون 10-01 للحد من الغش الجبائي

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	الرتبة	الاتجاه
01	تقومون بالتأكد على ان الحسابات السنوية مطابقة وصحيحة تماما للعمليات المالية .	4.67	0.47	19.65	0.00	1	موافق بشدة
02	تقومون بمراجعة شروط ابرام الاتفاقية بين المؤسسة التي تراقبونها والمؤسسات	4.22	.8400	8.07	0.00	2	موافق بشدة

	والهيئات التي تتبعونها.					
03	تقومون بإعداد تقارير خاصة حول اجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس ادارة.	4.03	0.75	7.64	0.00	6	موافق
04	تتحملون المسؤوليات الجزائية على كل تقصير في قيامكم بالتزاماتكم القانونية.	4.16	0.96	6.67	0.00	3	موافق
05	تعتبون مسؤولون عن الاخطاء التي ترتكبونها اثناء تأديتكم لمهامكم اتجاه المؤسسة المراقبة.	4.12	0.71	8.75	0.00	4	موافق
06	تتحملون مسؤوليات تأديبية امام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتكم من مهامكم	3.61	1.08	3.14	0.00	8	موافق
07	يتوجب عليكم اعداد تقرير خاص حول الامتيازات الممنوحة للمستفيدين	4.09	0.65	9.38	0.00	5	موافق
08	تقومون بإعداد تقرير المصادقة على الحسابات المدعومة او الحسابات المدمجة عن الاقتضاء	3.80	0.65	6.86	0.00	7	موافق
09	تقومون بالمصادقة على القوائم المالية للمؤسسة دون تعرضكم لضغوطات ادارتها	4.09	.7800	7.73	0.00	5	موافق

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج spss

الشكل رقم (05) : يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور التزام مدقق الحسابات الخارجي بمهامه حسب القانون 10-01 للحد من الغش الجبائي



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج spss

من خلال الجدول رقم (08) والشكل رقم (05) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم إجمالا (31) فرد على محور التزام مدقق الحسابات الخارجي بمهامه حسب القانون 10-01 للحد من الغش الجبائي جاءت حسب الترتيب التالي:

- العبارة (01) " تقومون بالتأكد على ان الحسابات السنوية مطابقة وصحيحة تماما للعمليات المالية " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدر بـ 4.67، الانحراف المعياري (0.47)، كما بلغت t المحسوبة (19.65)، عند مستوى دلالة p-valeur=0.00 وهي اقل من 0.05 فهي دالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، ما يعني أن افراد عينة الدراسة موافقون بشدة على قيامهم بتأكد على أن الحسابات السنوية مطابقة وصحيحة تماما للعمليات المالية.
- العبارة (02) " تقومون بمراجعة شروط ابرام الاتفاقية بين المؤسسة التي تراقبونها والمؤسسات والهيئات التي تتبعونها." في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدر بـ 4.22، الانحراف المعياري (0.84)، كما بلغت t المحسوبة (8.07)، عند مستوى دلالة p-valeur=0.00 وهي اقل من 0.05 فهي دالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، ما يعني ان افراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على قيامهم بمراجعة شروط ابرام الاتفاقية بين المؤسسة التي يراقبونها و المؤسسات و الهيئات التي يتبعونها
- العبارة (04)" تتحملون المسؤوليات الجزائية على كل تقصير في قيامكم بالتزاماتكم القانونية." في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي بلغ بـ 4.16، الانحراف المعياري (0.96)، كما بلغت t المحسوبة

(6.67)، عند مستوى دلالة p-valeur=0.00 وهي اقل من 0.05 فهي دالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، ما يعني ان افراد عينة الدراسة موافقون على تحملهم مسؤوليات الجزائية على كل تقصير في قيامهم بالتزاماتهم القانونية

- العبارة (05) " تعتبون مسؤولون عن الاخطاء التي ترتكبونها اثناء تأديتكم لمهامكم اتجاه المؤسسة المراقبة." في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي بلغ بـ 4.12 الانحراف المعياري (0.71)، كما بلغت t المحسوبة (8.75)، عند مستوى دلالة p-valeur=0.00 وهي اقل من 0.05 فهي دالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، ما يعني أن افراد عينة الدراسة موافقون باعتبارهم مسؤولون عن الاخطاء التي يتركبونها اثناء تأديتهم لمهامهم إتجاه المؤسسة المراقبة
- العبارتين(07) و(09) " يتوجب عليكم اعداد تقرير خاص حول الامتيازات الممنوحة للمستفيدين " و" تقومون بالمصادقة على القوائم المالية للمؤسسة دون تعرضكم لضغوطات ادارتها في المرتبة الخامسة "بمتوسط قدر بـ 4.09 الانحراف المعياري(0.65) و (0.78)، كما بلغت t المحسوبة (9.38) و(7.73) على التوالي، عند مستوى دلالة p-valeur=0.00 وهي اقل من 0.05 فهي دالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، ما يعني أن افراد عينة الدراسة موافقون بتوجبهم اعداد تقارير خاصة حول الامتيازات الممنوحة للمستفيدين وقيامهم بالمصادقة على القوائم المالية للمؤسسة دون تعرضهم لضغوطات إدارتهم .
- العبارة (03) " تقومون بإعداد تقارير خاصة حول اجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس إدارة" في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي بلغ بـ 4.03، الانحراف المعياري (0.75)، كما بلغت t المحسوبة (7.64)، عند مستوى دلالة p-valeur=0.00 وهي اقل من 0.05 فهي دالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، ما يعني أن افراد عينة الدراسة موافقون لقيامهم بإعداد تقارير خاصة حول اجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الادارة .
- العبارة (08) " تقومون بإعداد تقرير المصادقة على الحسابات المدعومة او الحسابات المدمجة عن الاقتضاء " في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي بلغ بـ 3.80, الانحراف المعياري (0.65)، كما بلغت t المحسوبة (6.86). عند مستوى دلالة p-valeur=0.00 وهي اقل من 0.05 فهي دالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، ما يعني أن افراد عينة الدراسة موافقون على قيامهم بإعداد تقارير المصادقة على الحسابات المدعومة او الحسابات المدمجة عن الاقتضاء.

- العبارة (06) " تتحملون مسؤوليات تأديبية امام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتكم من مهامكم " في المرتبة الثامنة بمتوسط قدر بـ 3.61 , الانحراف المعياري (1.08)، كما بلغت t المحسوبة (3.14). عند مستوى دلالة p-valeur=0.00 وهي اقل من 0.05 فهي دالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، ما يعني أن افراد عينة الدراسة موافقون على تحملهم مسؤوليتهم تأديبية أمام اللجنة التأديبية حتى بعد استقالتهم من مهامهم

وجميع العبارات السابقة جاءت بدرجة عالية وباتجاه البديل "موافق بشدة وموافق" كما انا جميع قيم اختبار الدلالة الاحصائية T-Testجاءت دالة احصائية عند مستوى الدلالة (0.05).

1-2- تحليل عبارات المحور الثاني : التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعايير الجزائرية للتدقيق للحد من الغش الجبائي .

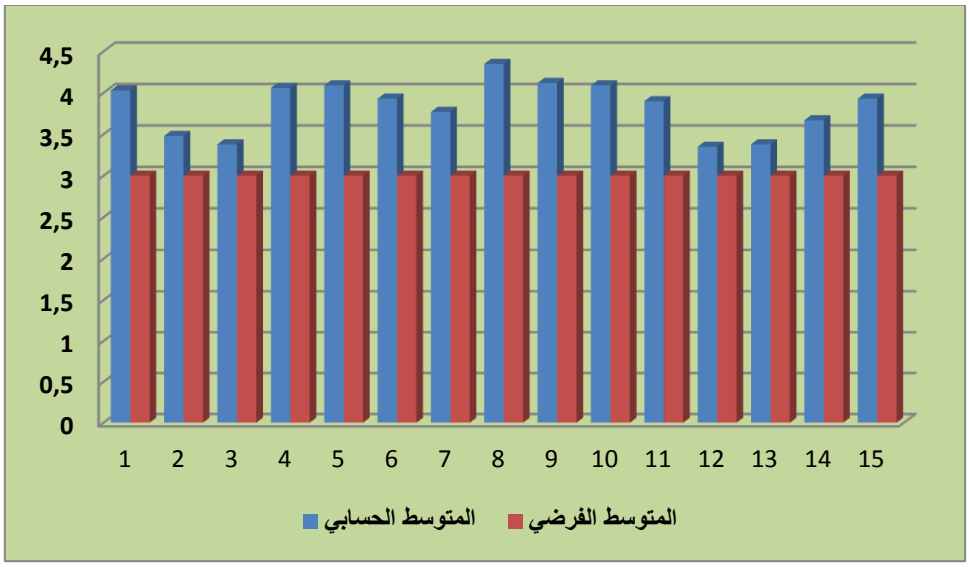
الجدول رقم (09) : يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعايير الجزائرية للتدقيق للحد من الغش الجبائي

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	الرتبة	الاتجاه
01	تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق تعزز من جودة تدقيق القوائم المالية	4.03	0.75	7.64	0.00	5	موافق
02	توجد صعوبة في فهم و تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في الواقع العملي	3.48	1.26	2.13	0.04	10	موافق
03	في رايكم لا يوجد اختلاف بين المعايير الجزائرية للتدقيق والمعايير الدولية	3.38	0.91	2.34	0.02	11	موافق
04	التزام المدقق الخارجي بالاتفاق مع الادارة على احكام مهمة التدقيق	4.06	0.62	9.42	0.00	4	موافق
05	من حالة قبولكم لشروط يتوجب عليكم متابعة مهمة التدقيق الى نهايتها	4.09	0.53	11.33	0.00	3	موافق
06	يجب على المدقق ان يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الشروط المعروضة في رسالة المهمة	3.93	0.81	6.40	0.00	6	موافق

07	التأكيد الخارجي هو دليل مثبت يتم الحصول عليه من طرف المرسل مباشرة الى المدقق	3.77	0.76	5.65	0.00	8	موافق
08	في حالة قدرتكم على الحصول على العناصر مقنعة ذات صلة ومصداقية يتوجب عليكم اعلام ادارة المؤسسة بذلك	4.35	0.75	9.99	0.00	1	موافق بشدة
09	في حالة كشف المدقق انحرافات يجب عليه انم يقوم بتقييمها ما اذا كانت تشير الى الغش ام لا	4.12	0.88	7.10	0.00	2	موافق
10	من متطلبات اعمال التدقيق الحصول على تصريحات كتابية من طرف ادارة المؤسسة	4.09	0.70	8.72	0.00	3	موافق
11	التزامك بتشكيل راي حول الكشوف المالية المستخرجة من العناصر المقنعة	3.90	0.74	6.73	0.00	7	موافق
12	يمكن اجراء عملية سبر الاراء في التدقيق للانجاز اجراءات التدقيق	3.35	1.05	1.88	0.07	12	غير موافق
13	تقع عليكم مسؤولية اكتشاف الخطأ والاحتيال على المكلفين بالرقابة في المؤسسة وادارتها	3.38	1.05	2.04	0.05	11	موافق
14	تعتبرون مسؤولون فقط عن الاخطاء والتلاعب التي يظهرها الفحص العادي للدفاتر والسجلات	3.67	0.94	3.99	0.00	9	موافق
15	عند التخطيط لعملية التدقيق تقومون بتقدير خطورة الاحتيال والاخطاء	3.93	0.57	9.08	0.00	6	موافق

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج spss

الشكل رقم (06): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعايير الجزائرية للتدقيق للحد من الغش الجبائي



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج spss

من خلال الجدول رقم (09) والشكل رقم (06) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم إجمالا (31) فرد على محور التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعايير الجزائرية للتدقيق جاءت حسب الترتيب التالي :

- العبارة (08) " في حالة قدرتكم على الحصول على العناصر مقنعة ذات صلة ومصداقية يتوجب عليكم اعلام ادارة المؤسسة بذلك " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدر بـ 4.35، الانحراف المعياري (0.75)، كما بلغت t المحسوبة (9.99)، عند مستوى دلالة p-valeur=0.00 وهي اقل من 0.05 فهي دالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، ما يعني أن افراد عينة الدراسة موافقون بشدة على قدرتهم على الحصول على العناصر المقنعة ذات صلة ومصداقية يتوجب عليهم اعلام ادارة المؤسسة بذلك
- العبارة (09) " في حالة كشف المدقق انحرافات يجب عليه ان يقوم بتقييمها ما اذا كانت تشير الى الغش ام لا " في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدر بـ 4.12، الانحراف المعياري (0.88)، كما بلغت t المحسوبة (7.10). عند مستوى دلالة p-valeur=0.00 وهي اقل من 0.05 فهي دالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، ما يعني أن افراد عينة الدراسة موافقون في حالة كشف المدقق انحرافات يجب عليه ان يقوم بتقييمها ما اذا كانت تشير الى الغش أم لا.

▪ العبارتين (10) و(05) " من متطلبات اعمال التدقيق الحصول على تصريحات كتابية من طرف ادارة المؤسسة "و" من حالة قبولكم لشروط يتوجب عليكم متابعة مهمة التدقيق الى نهايتها في المرتبة الثالثة "بمتوسط حسابي بلغ بـ 4.09، الانحراف المعياري (0.70) و(8.72)، كما بلغت t المحسوبة (0.53) و(11.33) على التوالي. عند مستوى دلالة p-valeur=0.00 وهي اقل من 0.05 فهي دالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، ما يعني أن افراد عينة الدراسة موافقون عن متطلباتهم اعمال التدقيق للحصول على تصريحات كتابية من طرف ادارة المؤسسة وفي حالة قبولهم لشروط يتوجب عليهم متابعة مهمة التدقيق الى نهايتها .

▪ العبارة (04) " التزام المدقق الخارجي بالاتفاق مع الادارة على احكام مهمة التدقيق " في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي بلغ بـ 4.06, الانحراف المعياري (0.62)، كما بلغت t المحسوبة (9.42). عند مستوى دلالة p-valeur=0.00 وهي اقل من 0.05 فهي دالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، ما يعني أن افراد عينة الدراسة موافقون على التزام مدقق الخارجي بالاتفاق مع الادارة على احكام مهمة التدقيق.

▪ العبارة (01)" تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق تعزز من جودة تدقيق القوائم المالية " في المرتبة الخامسة بمتوسط قدر بـ 4.03، الانحراف المعياري (0.75)، كما بلغت t المحسوبة (7.64). عند مستوى دلالة p-valeur=0.00 وهي اقل من 0.05 فهي دالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، ما يعني أن افراد عينة الدراسة موافقون على ان تطبيق معايير الجزائرية للتدقيق تعزز من جودة تدقيق القوائم المالية .

▪العبارتين (06) و(15) "يجب على المدقق ان يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الشروط المعروضة في رسالة المهمة "و" عند التخطيط لعملية التدقيق تقومون بتقدير خطورة الاحتيال والاخطاء" في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي بلغ بـ 3.93، الانحراف المعياري (0.81) و(0.57)، كما بلغت t المحسوبة (6.40) و(9.08) على التوالي. عند مستوى دلالة p-valeur=0.00 وهي اقل من 0.05 فهي دالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، ما يعني أن افراد عينة الدراسة موافقون على انه يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الشروط المعروضة في رسالة المهمة وعند التخطيط لعملية التدقيق يقومون بتقدير خطورة الاحتيال والاخطاء .

▪ العبارة (11)" التزامك بتشكيل راي حول الكشوف المالية المستخرجة من العناصر المقنعة " في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي بلغ بـ 3.90, الانحراف المعياري (0.74)، كما بلغت t المحسوبة

(6.73). عند مستوى دلالة p-valeur=0.00 وهي اقل من 0.05 فهي دالة احصائية عند مستوى دلالة (α≤0.05)، ما يعني أن افراد عينة الدراسة موافقون على التزامهم بتشكيل رأي حول الكشوف المالية المستخرجة من العناصر المقنعة.

- العبارة (07) " التأكيد الخارجي هو دليل مثبت يتم الحصول عليه من طرف المرسل مباشرة الى المدقق " في المرتبة الثامنة بمتوسط قدر بـ 3.77، الانحراف المعياري (0.76)، كما بلغت t المحسوبة (5.65). عند مستوى دلالة p-valeur=0.00 وهي اقل من 0.05 فهي دالة احصائية عند مستوى الدالة (α≤0.05)، ما يعني ان افراد عينة الدراسة موافقون على التأكد الخارجي هو دليل مثبت يتم الحصول عليه مباشر الى المدقق.
- العبارة (14)" تعتبرون مسؤولون فقط عن الاخطاء والتلاعب التي يظهرها الفحص العادي للدفاتر والسجلات " في المرتبة التاسعة بمتوسط قدر بـ 3.67، الانحراف المعياري (0.94)، كما بلغت t المحسوبة (3.99). عند مستوى دلالة p-valeur=0.00 وهي اقل من 0.05 فهي دالة احصائية عند مستوى الدالة (α≤0.05)، ما يعني ان افراد عينة الدراسة موافقون باعتبارهم مسؤولون عن الأخطاء والتلاعب التي يظهرها الفحص العادي للدفاتر والسجلات.
- العبارة (02)" توجد صعوبة في فهم و تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في الواقع العملي " في المرتبة العاشرة بمتوسط حسابي بلغ بـ 3.48، الانحراف المعياري (1.26)، كما بلغت t المحسوبة (2.13). عند مستوى دلالة P-Valeur=0.04 وهي اقل من 0.05 فهي دالة احصائية عند مستوى الدالة (α≤0.05)، ما يعني ان افراد عينة الدراسة موافقون على انه توجد صعوبة في فهم وتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في واقع العملي.
- العبارتين (03) و(13) " في رأيكم لا يوجد اختلاف بين المعايير الجزائرية للتدقيق والمعايير الدولية " و" تقع عليكم مسؤولية اكتشاف الخطأ والاحتيال على المكلفين بالرقابة في المؤسسة وإدارتها " في المرتبة الحادية عشر بمتوسط حسابي بلغ بـ 3.38، الانحراف المعياري (0.91) و(1.05)، كما بلغت t المحسوبة (2.34) و(2.04)على التوالي. عند مستوى دلالة، P-Valeur=0.02 و P-Valeur=0.05 وهي اقل من 0.05 فهي دالة احصائية عند مستوى الدالة (α≤0.05)، ما يعني ان افراد عينة الدراسة موافقون على أنه لا يوجد اختلاف بين المعايير الجزائرية للتدقيق والمعاير الدولية وتقع عليهم مسؤولية اكتشاف الخطأ والاحتيال على المكلفين بالرقابة في المؤسسة ودارتهم

- العبارة (12) " يمكن اجراء عملية سبر الآراء في التدقيق للإنجاز اجراءات التدقيق " في المرتبة الثانية عشر بمتوسط قدر بـ 3.35، الانحراف المعياري (1.05)، كما بلغت t المحسوبة (1.88).

عند مستوى دلالة p-valeur=0.07 وهي أكبر من 0.05، اي لا توجد فروق ذات دالة احصائية عند مستوى الثقة 95%، ما يعني أن اجابات أفراد عينة الدراسة، كانت محايدة (غير متأكد) على أن اجراء عملية سبر الآراء للتدقيق لإنجاز اجراءات التدقيق.

وجميع العبارات السابقة جاءت بدرجة عالية وباتجاه البديل "موافق بشدة وموافق" كما انا جميع قيم اختبار الدلالة الاحصائية T-Testجاءت دالة احصائية عند مستوى الدلالة (0.05) باستثناء العبارة الثانية عشر جاءت بدرجة متوسطة.

1-3- تحليل عبارات المحور الثالث : دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش الجبائي.

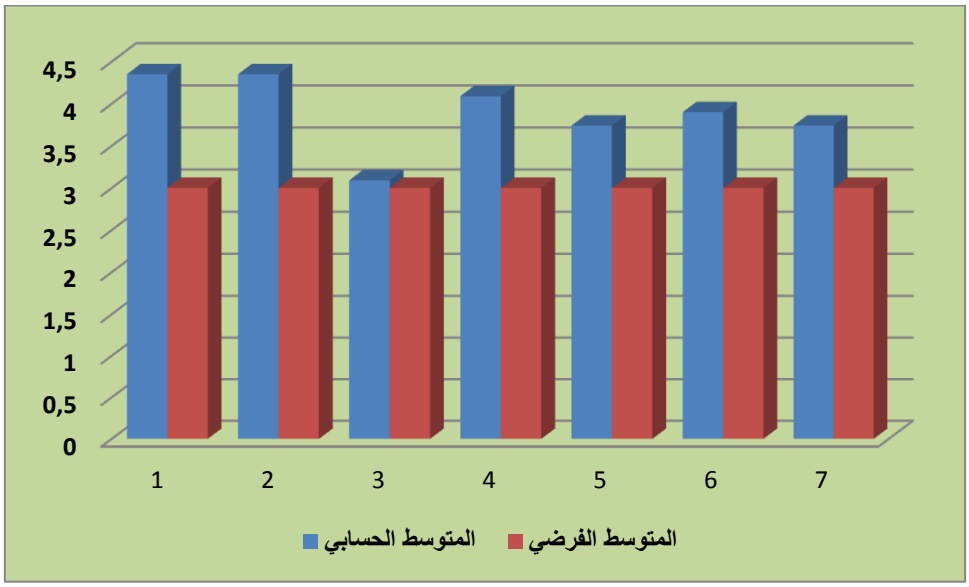
الجدول رقم (10): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش الجبائي

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	الرتبة	الاتجاه
01	يلتزم المكلف بالضريبة للتصريح على نتائج وأرقام وأعماله الخاضعة للضريبة	4.35	0.79	9.45	.000	1	موافق بشدة
02	المكلف القانوني مجبر على تقديم التصريحات الجبائية الصادقة لتجنب العقوبات والغرامات	4.35	1.05	7.18	0.00	1	موافق بشدة
03	هناك تفشي لظاهرة الفساد الاداري والرشوة بين اعوان الادارة الجبائية مما يعرقل عمل المدقق الخارجي	3.09	1.24	.43	0.66	5	غير متأكد
04	تتطلب عملية التدقيق الالمام بالقوانين والقيام بدورات تكوينية في المجال الجبائي باستمرار	4.09	0.97	6.24	0.00	2	موافق

05	تقوم بالمصادقة على صحة التصريحات الجبائية واعداد التصريح وتقريره	3.74	0.92	4.44	0.00	4	موافق
06	تنتهي مهمتك في اعداد تقرير نهائي متضمن رأيك المحايد حول مصداقية البيانات الجبائية الخالية من لغش الجبائي	3.90	0.78	6.36	0.00	3	موافق
07	يتم اصدار تقرير نهائي تمتنع فيه عن ابداء رأيه في حالة عدم مقدرتك على التأكد من صدق التصريحات الجبائية	3.74	0.89	4.62	0.00	4	موافق

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج spss

الشكل رقم (07): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش الجبائي



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج spss

من خلال الجدول رقم (10) والشكل رقم (07) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم إجمالا (31) فرد على محور دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش الجبائي جاءت حسب الترتيب التالي:

- العبارتين (01) و(02)" يلتزم المكلف بالضريبة للتصريح على نتائج وارقام واعماله الخاضعة للضريبة "و" المكلف القانوني مجبر على تقديم التصريحات الجبائية الصادقة لتجنب العقوبات **والغرامات** " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدر بـ 4.35، الانحراف المعياري (0.79) و(1.05)، كما بلغت t المحسوبة (9.45) و(7.18) على التوالي، عند مستوى دلالة p-valeur=0.00 وهي اقل من 0.05 فهي دالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، ما يعني أن افراد عينة الدراسة موافقون بشدة على أن يلتزم المكلف بالضريبة للتصريح بالنتائج وأرقام واعماله الخاضعة للضريبة والمكلف القانوني مجبر على تقديم التصريحات الجبائية الصادقة لتجنب العقوبات والغرامات.
- العبارة (04) " تتطلب عملية التدقيق الالمام بالقوانين والقيام بدورات تكوينية في المجال الجبائي باستمرار في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدر بـ 4.09، الانحراف المعياري (0.97)، كما بلغت t المحسوبة (6.24). عند مستوى دلالة p-valeur=0.00 وهي اقل من 0.05 فهي دالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، ما يعني أن افراد عينة الدراسة موافقون على ان عملية التدقيق تتطلب الالمام بالقوانين والقيام بدورات تكوينية في مجال الجبائي.
- العبارة (06)" تنتهي مهمتك في اعداد ت قرير نهائي متضمن رايك المحايد حول مصداقية البيانات الجبائية الخالية من الغش الجبائي " في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي بلغ بـ 3.90، الانحراف المعياري (0.78)، كما بلغت t المحسوبة (6.36). عند مستوى دلالة p-valeur=0.00 وهي اقل من 0.05 فهي دالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، ما يعني أن افراد عينة الدراسة موافقون على انتهاء مهماتهم في اعداد تقريرهم النهائي متضمن رأيهم المحايد حول مصداقية البيانات الجبائية الخالية من الغش الجبائي.
- العبارتين (05) و(07) " تقوم بالمصادقة على صحة التصريحات الجبائية وإعداد التصريح وتقريره " و " يتم اصدار تقرير نهائي تمتنع فيه عن ابداء رأيه في حالة عدم مقدرتك على التأكد من صدق التصريحات الجبائية " في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي بلغ بـ 3.74، الانحراف المعياري (0.92) و(0.89)، كما بلغت t المحسوبة (4.44) و(4.62) على التوالي. عند مستوى دلالة p-valeur=0.00 وهي اقل من 0.05 فهي دالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، ما يعني أن افراد عينة الدراسة موافقون على قيامهم بالمصادقة على صحة التصريحات الجبائية واعداد التصريح وتقريره واصدار تقرير نهائي يمتنع فيهم عن ابداء رأيهم في حالة عدم مقدرتهم على التأكد من صدق التصريحات الجبائية.

- العبارة (03) " هناك تفشي لظاهرة الفساد الاداري والرشوة بين اعوان الادارة الجبائية مما يعرقل عمل المدقق الخارجي " في المرتبة الخامسة بمتوسط قدر بـ 3.09، الانحراف المعياري (1.24)، كما بلغت t المحسوبة (0.43). عند مستوى دلالة0.66=p–valeur وهي أكبر من 0.05 أي لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى الثقة 95%، ما يعني ان اجابات أفراد عينة الدراسة كانت محايدة (غير متأكد) بالنسبة لتفشي ظاهرة الفساد الاداري والرشوة بين أعوان الادارة الجبائية مما يعرقل عمل المدقق الخارجي.

واغلب العبارات السابقة جاءت بدرجة عالية وباتجاه البديل "موافق بشدة" كما انا اغلب قيم اختبار الدلالة الاحصائية T–Testجاءت دالة احصائية عند مستوى الدلالة (0.05) باستثناء العبارة رقم 3 جاءت بدرجة متوسطة.

المطلب الثاني : اختبار الفرضيات

2–1– الفرضية الأولى حول: التزام مدقق الحسابات الخارجي بمهامه حسب القانون 10–01 للحد من الغش الجبائي .

لإجراء اختبار T –Test عند مستوى الدلالة (0.05) ولدراسة دلالة الفروق بين المتوسط الحسابي والمتوسط الفرضي تم صياغة الفرضيتين التاليتين:

الفرضية العدمية: H_0 لا يلتزم مدقق الحسابات الخارجي بمهامه حسب القانون 10–01 للحد من الغش الجبائي .

الفرضية البديلة: H_1 يلتزم مدقق الحسابات الخارجي بمهامه حسب القانون 10–01 للحد من الغش الجبائي .

والنتائج موضحة في الجدول التالي:

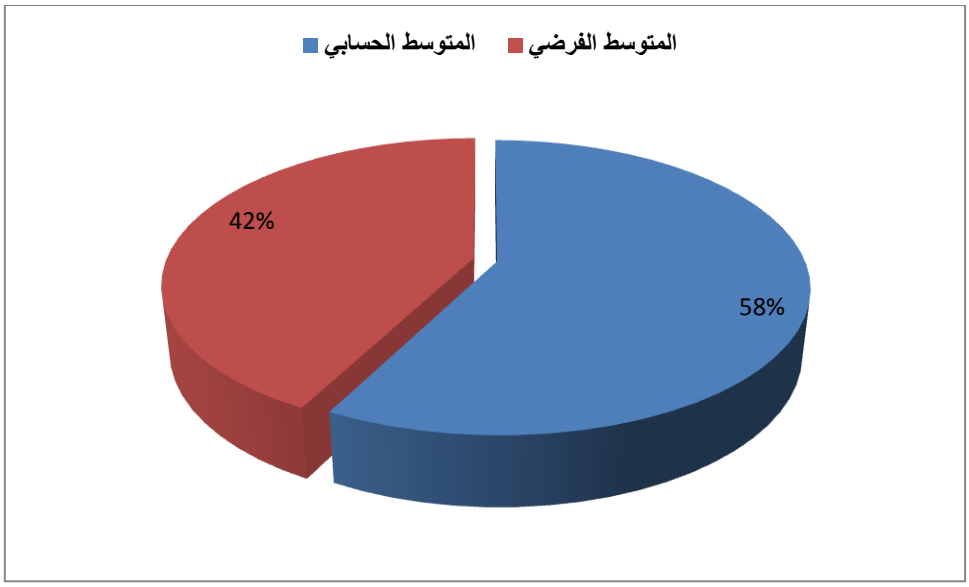
الجدول رقم (11) الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور التزام مدقق الحسابات الخارجي بمهامه حسب القانون 10–01 للحد من الغش الجبائي

الدرجة الكلية	N	المتوسط الحسابي للأفراد	الانحراف المعياري	الفرق بين متوسط الأفراد والمتوسط الفرضي	المتوسط الفرضي 03			
					t	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار

التزام مدقق الحسابات الخارجي بمهامه حسب القانون 10-01 للحد من الغش الجبائي	09	4.09	0.29	1.09	11.23	08	0.00	دالة ء ند 0.05

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج spss

الشكل رقم (08) الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور التزام مدقق الحسابات الخارجي بمهامه حسب القانون10-01 للحد من الغش الجبائي



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج spss

من خلال النتائج المبين بالجدول رقم (11) والشكل رقم (08) أعلاه نلاحظ وبناء على المتوسط الحسابي لمحور التزام مدقق الحسابات الخارجي بمهامه حسب القانون 10-01 والذي بلغ 4.09 أنه أعلى من المتوسط الفرضي والمقدر بـ 03 ، وهذا ما أكدته قيمة "T" بالنسبة للعينة الواحدة التي بلغت قيمتها 11.23 وهي قيمة موجبة "اي ان الفروق لصالح المتوسط الحسابي " ودالة احصائيا عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، ومنه تم قبول الفرضية البديلة "H1 " يلتزم مدقق الحسابات الخارجي بمهامه حسب

القانون 10-01" للحد من الغش الجبائي، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 95% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

2-2- الفرضية الثانية حول : التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعايير الجزائرية للتدقيق للحد من الغش الجبائي.

لإجراء اختبار T –Test عند مستوى الدلالة (0.05) ولدراسة دلالة الفروق بين المتوسط الحسابي والمتوسط الفرضي تم صياغة الفرضيتين التاليتين:

الفرضية العدمية: H_0 لا يلتزم مدقق الحسابات الخارجي بمعايير الجزائرية للتدقيق للحد من الغش الجبائي.

الفرضية البديلة: H_1 يلتزم مدقق الحسابات الخارجي بمعايير الجزائرية للتدقيق للحد ن الغش الجبائي.

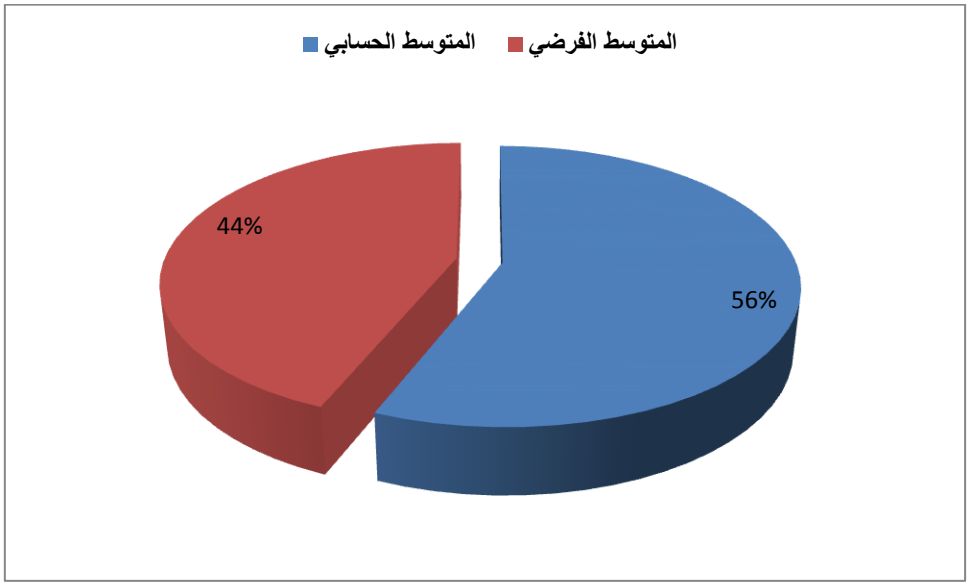
و النتائج موضحة في الجدول التالي :

الجدول رقم (12) الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعايير الجزائرية للتدقيق للحد من الغش الجبائي

الدرجة الكلية	N	المتوسط الحسابي للأفراد	الانحراف المعياري	الفرق بين متوسط الأفراد والمتوسط الفرضي	المتوسط الفرضي 03			
					t	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعايير الجزائرية للتدقيق للحد من الغش الجبائي	15	3.84	0.31	0.84	10.32	14	0.00	دالة عند 0.05

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج spss

الشكل رقم (09): الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعايير الجزائرية للتدقيق للحد من الغش الجبائي



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج spss

من خلال النتائج المبين بالجدول رقم (12) والشكل رقم (09) أعلاه نلاحظ وبناء على المتوسط الحسابي لمحور التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعايير الجزائرية للتدقيق والذي بلغ 3.84 أنه أعلى من المتوسط الفرضي والمقدر بـ 03، وهذا ما أكدته قيمة "T" بالنسبة للعينة الواحدة التي بلغت قيمتها 10.32 وهي قيمة موجبة "اي أن الفروق لصالح المتوسط الحسابي" ودالة احصائيا عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، ومنه تم قبول الفرضية البديلة "H1" يلتزم مدقق الحسابات الخارجي بمعايير الجزائرية للتدقيق"، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 95% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

2-3- الفرضية الثالثة حول : دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش الجبائي

لإجراء اختبار T –Test عند مستوى الدلالة (0.05) ولدراسة دلالة الفروق بين المتوسط الحسابي والمتوسط الفرضي تم صياغة الفرضيتين التاليتين:

الفرضية العدمية: H_0 ليس للمدقق الحسابات الخارجي دور في الحد من الغش الجبائي.

الفرضية البديلة: H_1 للمدقق الحسابات الخارجي دور في الحد من الغش الجبائي.

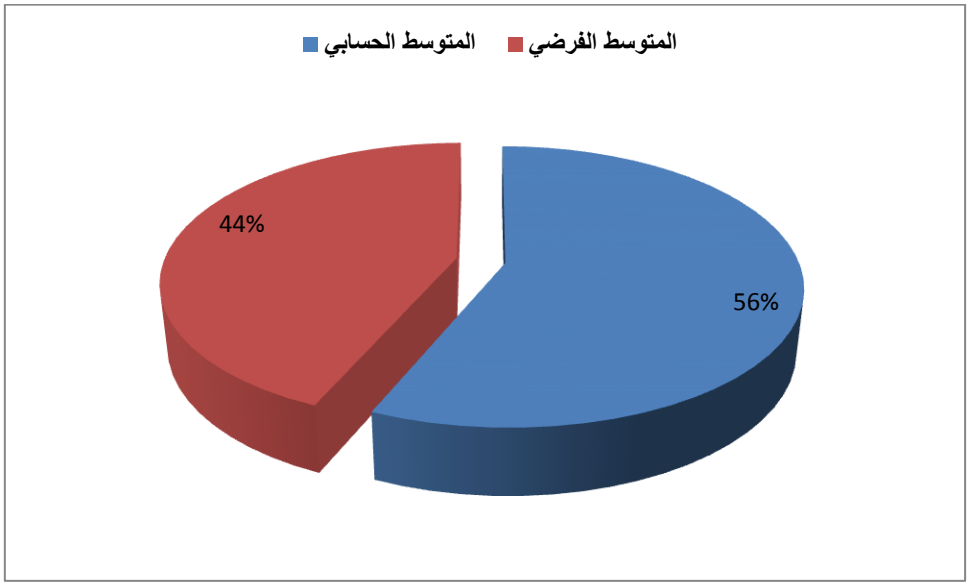
و النتائج موضحة في الجدول التالي :

الجدول رقم (13) الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش الجبائي

الدرجة الكلية	N	المتوسط الحسابي للأفراد	الانحراف المعياري	الفرق بين متوسط الأفراد والمتوسط الفرضي	المتوسط الفرضي 03			
					t	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش الجبائي	07	3.89	0.43	0.89	5.43	06	0.00	دالة عند 0.05

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج spss

الشكل رقم (10) الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش الجبائي



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج spss

من خلال النتائج المبين بالجدول رقم (13) والشكل رقم (10) أعلاه نلاحظ وبناء على المتوسط الحسابي لمحور دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش الجبائي والذي بلغ 3.89 أنه أعلى من المتوسط الفرضي والمقدر بـ 03، وهذا ما أكدته قيمة "T" بالنسبة للعينة الواحدة التي بلغت قيمتها 5.43 وهي قيمة موجبة "أي أن الفروق لصالح المتوسط الحسابي" ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، ومنه تم قبول الفرضية البديلة "H1 " للمدقق الحسابات الخارجي دور في الحد من الغش الجبائي"، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 95% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تمت الإجابة على إشكالية الدراسة المتمثلة في دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش الجبائي من خلال الاعتماد على الدراسة الميدانية، كما عالج هذا الفصل مبحثين المبحث الاول عرضت فيه منهجية الدراسة الميدانية، اما المبحث الثاني تم عرض النتائج الدراسة.

وفي الاخير خلصت الدراسة حسب نتائج الاختبار **one-sample test** التزام مدقق الحسابات الخارجي بمهامه حسب القانون 10-01 للحد من الغش الجبائي، التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعايير الجزائرية للتدقيق في الحد من الغش الجبائي، مدققين الحسابات الخارجيين في الجزائر لهم دور فعال في الحد من الغش الجبائي.

خاتمة

خاتمة:

لقد عرفت مهن التدقيق انتشارا كبيرا في الوقت الحالي كنتيجة للتطور الاقتصادي الذي يعرفه سوق المال والأعمال اليوم، حيث تشهد طلبا متزايدا سوآءا من أطراف داخلية أو خارجية وذلك للحصول على رأي فني محايد خالي من الهش الذي يصدره مدققي الحسابات وهذا لاتخاذ قرارات استراتيجية سليمة . كما أن مهنة مدقق الحسابات الخارجي هدفها الاساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات سوآءا المالية أو المحاسبية أو الجبائية وذلك عن طريق عدالة وجودة قوائمها والذي يشترط فيه أن يكون مستقلا ومحايدا عن المؤسسة وذو كفاءة وخبرة.

ومن خلال هذه الدراسة والاشكالية المطروحة فيها والمتمثلة في دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش الجبائي ومعرفة مسؤولياته ودوره في كشف التحايل.

وفي هذا الاطار سعينا من خلال الجانب النظري الى ابراز الاطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي من حيث مفهومه ومهامه وشروط ممارسة مهنته ومسؤولية المدقق الخارجي في الكشف الغش من خلال ابراز قدرات المدقق المهنية وذلك بتطبيق المعيار التدقيق الدولي 240التي تساعد على معرفة على من يقع مسؤولية اكتشاف ومنع الاخطاء والاحتيال كما الممنا على جميع المسؤوليات الجزائية والمدنية والتأديبية وهذا لإعطاء صورة واضحة وذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة، بالضافة الى دراسة المعايير التدقيق المطبقة في الجزائر التي تبرز واجبات وأهداف المدقق وفق كل معيار. كما قدمنا لمحة شاملة عن الغش والتهرب الجبائي في الجزائر من حيث التعريف والانواع ومدى أهمية التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف مع اظهار اليات مكافحة الغش الجبائي عن طريق تطبيق الرقابة الجبائية كعنصر أساسي لردع كل من يسعى في اتخاذ الغش كوسيلة للثراء وذلك مع اجراءات ووسائل صارمة أخرى لمكافحته.

خاتمة

وعلى هذا الاساس جاءت دراستنا الميدانية بمكاتب محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين ومحاسبين بحث حاولنا الاجابة عن الاشكالية الدراسة من خلال توزيع مجموعة من الاسئلة في شكل استمارة.

1- نتائج الدراسة:

مما سبق يمكن عرض أهم النتائج المتواصل اليها كما يلي:

- يقوم مدقق الحسابات الخارجي بفحص صحة الحسابات السنوية.
- يساهم المدقق الحسابات الخارجي في اعداد تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ
- يتحمل مدقق الحسابات الخارجي المسؤوليات الجزائية والمدنية والتأديبية من كل تقصير حتى بعد استقالتهم من مهامهم.
- تقع المسؤولية الرئيسة لاكتشاف الغش والاحتيال كل شخص مكلف بالرقابة الداخلية في المنشأة وادارتها.
- تناول المعيار الجزائرية للتدقيق " 210 "اتفاق حول أحكام ومهام التدقيق" كل مهام التدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية او الجزئية او الملحقة مع وجود بعض خصائص فيما يخص تدقيقات المتكررة للمؤسسات والمنشأة الصغيرة.
- يلتزم مدقق الحسابات الخارجي بمهامه حسب القانون10-01 للحد من الغش الجبائي.
- يلتزم مقق الحسابات الخارجي بمعايير الجزائرية للتدقيق للحد من الغش الجبائي.
- للمدقق الحسابات الخارجي دور فعال في الحد من الغش الجبائي.
- يتحمل مدقق الحسابات الخارجي مسؤولياته حسب المعيار الدولي 240 "الخطأ و الاحتيال"
- تناول معيار التدقيق الجزائري 580 "تصريحات الكتابية" المعلومات او العناصر الضرورية للمدقق في اطار كشوف المالية، بحيث تكون هذه الاخيرة كافية و ملائمة.

- تعتبر الرقابة الجبائية من أهم أليات مكافحة الغش الجبائي فهي تقوم بتحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين.

- تعتبر تقارير مدقق الحسابات الخارجي وثيقة مكتوبة والتي لا بد من الرجوع اليها لتحديد مسؤوليات المدقق فهو بمثابة كشف يقدمه المدقق الخارجي.

2- التوصيات:

فيما يخص التوصيات التي يمكن الخروج بها من دراستنا فهي كما يلي :

- تفعيل الاستقلالية لتعزيز موثوقية في تقرير مدقق الخارجي.
- وضع ضوابط وقوانين لتحديد مسؤوليات المدقق الخارجي.
- الاهتمام بفحص نظام الرقابة الجبائية لردع وتفادي حالات الغش.
- توسيع مسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي باكتشاف الاخطاء والغش بهدف تمكين مستخدمين القوائم الجبائية والمالية من الثقة في آرائهم عن صدق وعدالة هذه القوائم.

3 - أفاق الدراسة:

ان موضوع دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش الجبائي يبقى مفتوحا لدراسات أخرى يمكن أن تساهم في اثره وبذلك يمكن أن نقترح بعض الدراسات:

- تبني معايير الدولية في الحد من حالات الغش.
- انشاء مراكز بحث متطورة لمساعدة المدققين والمتدربين الممارسين للمهنة في مجال تطوير قدراتهم وخبراتهم العلمية.
- تطوير المدققين من خلال مشاركتهم في محاضرات وورشات عمل.
- دور المراجعة التحليلية لتعزيز فعالية عملية المراجعة.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

I. الكتب:

1. بن عماره منصور: **أنواع و إجراءات الرقابة الجبائية**، ط2، دار هومه للطباعة و النشر والتوزيع، الجزائر، 2016.
2. بوعون يحياوي نصيرة، **الضرائب الوطنية و الدولية**، الصفحات الزرقاء، الجزائر، سنة 2010.
3. حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر.
4. شعبان لطفي: **جباية المؤسسة**، ط2، الصفحات الزرقاء، بويرة، الجزائر، 2017.
5. غسان فلاح المطارنة: **تدقيق الحسابات المعاصر**، ط 2، دار المسيرة للنشر وتوزيع، عمان، 2009.
6. من محمد سليم أبو زيد، التحليل الاحصائي للبيانات باستخدام spss، دار جرير، عمان، الأردن، 2010.
7. منور أو سرير، محمد حمو، **جباية المؤسسة**، ط1، مكتبة شركة الجزائرية بوداود، 2009، ص201.
8. ولهي بوعلام: **جباية المؤسسة**، ط1، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين ميلة، الجزائر، 2018.

مذكرات ماجستير:

9. محمد هشام ملوكة، **دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية جامعة الوادي، 2014/2013.
10. مصطفى عوادي: **ضبط نظام التصريحات الجبائية لتقليل من الغش الضريبي في الجزائر**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة لعربي بن مهيدي، ام البواقي، الجزائر، 2007/2006.

مذكرات ماستر:

11. أشرف بن صغير: **دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارة وعلوم التسيير، 2016/2017.
12. حمداوي أمينة، **دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي**، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2018/2017.

13. سارة شايب عينو، **دور المدقق الخارجي في رفع من مصداقية قوائم المالية لدى مصالح الضرائب**، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2015/2014.

14. صباح والي، فوزية كلوى، **دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي**، مذكرة ماستر أكاديمي كلية العلم الاقتصادية، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، سنة 2016-2017.

15. عصام خالدي، **المراجعة الجبائية ودورها في تحسين جودة التصريحات الجبائية**، مذكرة شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارة وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر 2016/1017.

16. فاطمة الزهراء القيطوبي: **مجالات مساهمة المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسير جامعة الشهيد حمه لخضر، بالوادي، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التجارة وعلوم التسيير، 2015/2014 .

المجلات:

17. سمية قحموش: **المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 6، ديسمبر 2016.

القوانين والمقررات:

18. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد 42، **القانون رقم 10-01**، المؤرخ في 11/ 7 / 2010، المتعلق بمهن خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر في 29 /2010/07، المادة 22.

19. **المادة 115** من قانون الرسم على القيمة المضافة.

20. **المديرية العامة للضرائب**، دليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، بالجزائر، 2018.

21. **المقرر رقم 002** المؤرخ في04 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

22. **المقرر رقم77** المؤرخ في24 فيفري 2018، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

الملاحق

جامعة محمد بوضياف–المسيلة–
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.
قسم العلوم التجارية

إستبيـــــــان

في إطار عمل علمي يندرج لتحضير لمتطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي تخصص محاسبة وجباية معمقة ، نرجو من سيادتكم الإجابة على الأسئلة لاستكمال هذه الدراسة المتعلقة ب: دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش الجبائي(عينة من مكاتب محاسبة) وذلك بوضع علامة (x) في الخانة المناسبة ، وفي الأخير نحيطكم علما أن المعلومات تدلون بها تبقى سرية وتوظف في إطار خدمة البحث العلمي فحسب.

تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام شاكرين لكم تعاونكم معنا

أولاً : معلومات ديمغرافية:

1. **المؤهل العلمي:** ليسانس ☐ ماستر ☐ دكتوراه ماجستير ☐ أخرى ☐
2. **الخبرة المهنية:** [5–10] ☐]10–15[☐]15–20[☐ أكثر من 20 سنة ☐
3. **الوظيفة الحالية:** خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐ محاسب معتمد ☐ محاسب ☐
4. **التخصص العلمي:** محاسبة ☐ مالية ☐ تدقيق أو جباية ☐ أخرى ☐

2019/2018

ثانيا :محاور الاستبيان:

المحور الأول: التزام مدقق الحسابات الخارجي بمهامه حسب القانون 10-01 للحد من الغش الجبائي						
الرقم	البيان	موافق بدرجة				
		موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تقومون بالتأكد على ان الحسابات السنوية مطابقة وصحيحة تماما للعمليات المالية.					
02	تقومون بمراجعة شروط ابرام الاتفاقية بين المؤسسة التي تراقبونها المؤسسات والهيئات التي تتبعونها.					
03	تقومون بإعداد تقارير خاصة حول اجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس ادارة.					
04	تتحملون المسؤوليات الجزائية على كل تقصير في قيامكم بالتزاماتكم القانونية.					
05	تعتبون مسؤولون عن الاخطاء التي ترتكبونها أثناء تأديتكم لمهامكم تجاه المؤسسة المراقبة.					
06	تتحملون مسؤوليات تأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتكم من مهامكم.					
07	يتوجب عليكم اعداد تقرير خاص حول الامتيازات الممنوحة للمستفيدين.					
08	تقومون بإعداد تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عن الاقتضاء.					
09	تقومون بالمصادقة على القوائم المالية للمؤسسة دون تعرضكم لضغوطات ادارتها					

المحور الثاني: التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعايير الجزائرية للتدقيق للحد من الغش الجبائي						
	البيان	موافق بدرجة				
		موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق تعزز من جودة تدقيق القوائم المالية.					
02	توجد صعوبة في فهم وتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في الواقع العملي.					
03	في رأيكم لا يوجد اختلاف بين المعايير الجزائرية للتدقيق والمعايير الدولية.					
04	التزام المدقق الخارجي بالاتفاق مع الادارة على احكام مهمة التدقيق.					
05	من حالة قبولكم لشروط يتوجب عليكم متابعة مهمة التدقيق الى نهايتها.					
06	يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الشروط المعروضة في					

	رسالة المهمة.					
07	التأكيد الخارجي هو دليل مثبت يتم الحصول عليه من طرف المرسل مباشرة الى المدقق.					
08	في حالة عدم قدرتكم على الحصول على العناصر مقنعة ذات صلة ومصداقية يتوجب عليكم اعلام ادارة المؤسسة بذلك.					
09	في حالة كشف المدقق انحرافات يجب عليه أن يقوم بتقييمها ما اذا كان تشير الى الغـش ام لا.					
10	من متطلبات أعمال التدقيق الحصول على تصريحات كتابية من طرف إدارة المؤسسة.					
11	التزامك بتشكيل رأي حول الكشوف المالية المستخرجة من العناصر المقنعة.					
12	يمكن إجراء عملية سبر الآراء في التدقيق للإنجاز إجراءات التدقيق.					
13	تقع عليكم مسؤولية اكتشاف الخطأ والاحتيال على المكلفين بالرقابة في المؤسسة وإدارتها.					
14	تعتبرون مسؤولون فقط عن الأخطاء والتلاعب التي يظهرها الفحص العادي للدفاتر والسجلات.					
15	عند التخطيط لعملية التدقيق تقومون بتقدير خطورة الاحتيال والأخطاء.					

المحور الثالث: دور المراجع الخارجي في الحد من الغش الجبائي

	البيان	موافق بدرجة				
		موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يلتزم المكلف بالضريبة بالتصريح على نتائج وأرقام وأعماله الخاضعة للضريبة.					
02	المكلف القانوني مجبر على تقديم التصريحات الجبائية الصادقة لتجنب العقوبات والغرامات.					
03	هناك تفشي لظاهرة الفساد الإداري والرشوة بين أعوان الإدارة الجبائية مما يعرقل عمل المدقق الخارجي.					
04	تتطلب عملية التدقيق الإلمام بالقوانين والقيام بدورات تكوينية في المجال الجبائي باستمرار.					
05	تقوم بالمصادقة على صحة التصريحات الجبائية وإعداد التصريح وتقريره.					
06	تنتهي مهمتك في إعداد تقرير نهائي متضمن رأيك المحايد حول مصداقية البيانات الجبائية الخالية من لغش الجبائي.					
07	يتم إصدار تقرير نهائي تمتنع فيه عن إبداء رأيه في حالة عدم مقدرتك على التأكد من صدق التصريحات الجبائية.					

الملحق رقم (02) قائمة الأساتذة المحكمين

الأستاذ	الرتبة
طويرات رابح	استاذ محاضر - ب-
ولهي بوعلام	استاذ محاضر - أ -
سبتي إسماعيل	استاذ محاضر - ب-
سعيدي يحي	استاذ التعليم العالي

الملحق رقم (03) مخرجات spss

المؤهل العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	21	67.7	67.7	67.7
	ماستر	3	9.7	9.7	77.4
	أخرى	7	22.6	22.6	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

الخبرة المهنية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	من 5 الى أقل من 10 سنوات	17	54.8	54.8	54.8
	من 10 الى اقل من 15 سنة	3	9.7	9.7	64.5
	من 15 الى أقل من 20 سنة	4	12.9	12.9	77.4
	20سنة فأكثر	7	22.6	22.6	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

الوظيفة الحالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	خبير محاسب	2	6.5	6.5	6.5
	محافظ حسابات	11	35.5	35.5	41.9
	محاسب معتمد	1	3.2	3.2	45.2
	محاسب	17	54.8	54.8	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

التخصص العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسبة	21	67.7	67.7	67.7
	مالية	8	25.8	25.8	93.5
	تدقيق أو جباية	1	3.2	3.2	96.8
	أخرى	1	3.2	3.2	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
س1	31	4.6774	.47519	.08535
س2	31	4.2258	.84497	.15176
س3	31	4.0323	.75206	.13507
س4	31	4.1613	.96943	.17411
س5	31	4.1290	.71842	.12903
س6	31	3.6129	1.08558	.19498
س7	31	4.0968	.65089	.11690
س8	31	3.8065	.65418	.11749
س9	31	4.0968	.78972	.14184

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
س1	19.654	30	.000	1.67742	1.5031	1.8517
س2	8.077	30	.000	1.22581	.9159	1.5357
س3	7.642	30	.000	1.03226	.7564	1.3081
س4	6.670	30	.000	1.16129	.8057	1.5169
س5	8.750	30	.000	1.12903	.8655	1.3926
س6	3.143	30	.004	.61290	.2147	1.0111
س7	9.382	30	.000	1.09677	.8580	1.3355
س8	6.864	30	.000	.80645	.5665	1.0464
س9	7.733	30	.000	1.09677	.8071	1.3864

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
س1.	31	4.0323	.75206	.13507
س2.	31	3.4839	1.26151	.22657
س3.	31	3.3871	.91933	.16512
س4.	31	4.0645	.62905	.11298
س5.	31	4.0968	.53882	.09677
س6.	31	3.9355	.81386	.14617
س7.	31	3.7742	.76200	.13686
س8.	31	4.3548	.75491	.13559
س9.	31	4.1290	.88476	.15891
س10.	31	4.0968	.70023	.12577
س11.	31	3.9032	.74632	.13404
س12.	31	3.3548	1.05035	.18865
س13.	31	3.3871	1.05443	.18938
س14.	31	3.6774	.94471	.16967
س15.	31	3.9355	.57361	.10302

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
س1.	7.642	30	.000	1.03226	.7564	1.3081
س2.	2.136	30	.041	.48387	.0211	.9466
س3.	2.344	30	.026	.38710	.0499	.7243
س4.	9.422	30	.000	1.06452	.8338	1.2953
س5.	11.333	30	.000	1.09677	.8991	1.2944
س6.	6.400	30	.000	.93548	.6370	1.2340
س7.	5.657	30	.000	.77419	.4947	1.0537
س8.	9.992	30	.000	1.35484	1.0779	1.6317
س9.	7.105	30	.000	1.12903	.8045	1.4536
س10.	8.721	30	.000	1.09677	.8399	1.3536
س11.	6.738	30	.000	.90323	.6295	1.1770
س12.	1.881	30	.070	.35484	-.0304-	.7401
س13.	2.044	30	.050	.38710	.0003	.7739
س14.	3.992	30	.000	.67742	.3309	1.0239
س15.	9.080	30	.000	.93548	.7251	1.1459

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
س1..	31	4.3548	.79785	.14330
س2..	31	4.3548	1.05035	.18865
س3..	31	3.0968	1.24779	.22411
س4..	31	4.0968	.97826	.17570
س5..	31	3.7419	.92979	.16700
س6..	31	3.9032	.78972	.14184
س7..	31	3.7419	.89322	.16043

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
س1..	9.455	30	.000	1.35484	1.0622	1.6475
س2..	7.182	30	.000	1.35484	.9696	1.7401
س3..	.432	30	.669	.09677	-.3609-	.5545
س4..	6.242	30	.000	1.09677	.7379	1.4556
س5..	4.443	30	.000	.74194	.4009	1.0830
س6..	6.368	30	.000	.90323	.6136	1.1929
س7..	4.625	30	.000	.74194	.4143	1.0696

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الاول: لتزام مدقق الحسابات الخارجي بمهامه حسب القانون01-10	9	4.0932	.29185	.09728

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور الاول: التزام مدقق الحسابات الخارجي بمهامه حسب القانون01-10	11.237	8	.000	1.09320	.8689	1.3175

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الثاني : التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعايير الجزائرية للتدقيق	15	3.8409	.31547	.08145

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور الثاني: التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعايير الجزائرية للتدقيق	10.323	14	.000	.84086	.6662	1.0156

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الثالث: دور مدقق الحسابات الخارجي الحد من الغش الجبائي	7	3.8986	.43733	.16529

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور الثالث: دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش الجبائي	5.436	6	.002	.89860	.4941	1.3031

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.778	9

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.750	15

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.812	7

تم بحمد الله

ملخص:

تهدف دراستنا إلى تسليط الضوء على دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش الجبائي من خلال التزام مدققوا الحسابات بمسؤولياتهم ومهامهم المهنية التي تعزز قدراتهم في اكتشاف الغش الجبائي ومدى تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق لإبراز واجبات مدقق الحسابات الخارجي حسب كل معيار والتعرف على أهم التصريحات الجبائية ومعرفة أهميتها، كما تناولنا أسباب التهرب الجبائي والغش الجبائي واليات مكافحته.

وقد اعتمدنا في دراستنا على الاستبيان الذي تم توزيعه على عيينة من محافظي الحسابات بولاية المسيلة

وتوصلنا من خلال الدراسة الميدانية الى أن إلتزام مدقق الحسابات الخارجي بمهامه حسب القانون 10-01 والتزامه بمعايير الجزائرية للتدقيق، يؤدي دورا هاما وفعال في الحد من الغش.

الكلمات المفتاحية : مدقق الحسابات، الغش الجبائي، التهرب الجبائي، المعايير الجزائرية للتدقيق.

Sumer:

The objectives of this study are to know the role of external auditors to combat Tax fraud ,the reality of applying the Algerian standards for auditing the duties of the external auditor according to each criterion .

In addition to Identification the tax statements and their importance, causes of tax evasion and mechanisms to combat tax fraud.

The study used the questionnaire distributed to a sample of governors in the Wilayat of Msila (algeria).

The résulte of the field study was that the external auditor's compliance with his duties pursuant to Law 10-01 and its application to the Algerian standards of auditing Has an important and effective role in reducing tax fraud

Key words: Auditors - Penalties - Tax evasion - Algerian standards of fiscal scrutiny .