

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

ميدان: علوم اقتصادية تجارية وعلوم التسيير  
فرع: .....  
تخصص: محاسبة وجباية معمقة



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

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي  
إعداد الطلبة:  
باوني علي  
بن مزوز جيهان

تحت عنوان:

دور التدقيق الخارجي في الحد من التهرب الضريبي  
من منظور الأكاديميين والمهنيين

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	د. حجار مبروكة
مشرفا و مقررا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	د. زروخي صباح
مناقشا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	د. سعدي هند

السنة الجامعية : 2024/2023

## الإهداء

إلى صاحب السيرة العظيمة، والفكر المُستنير؛

الذي كان له الفضل الأول في التقدم التعليمي العالي

(والدي الحبيب)، أطل الله في عُمره.

إلى من وصلّني على طريق الحياة، وأدركتني رابط الجش،

ورائي حتى صرت مقبول

(أمي الغالية)، حفظها الله ورعاها

إلى إخوتي؛ كان من الصعب التأثير على الكثير من التدابير الصعبة.

إلى جميع أساتذتي الكرام؛ لمن لم يتوانوا في مد يد العون لي.

## شكر وعرهان

الحمد لله عز وجل الذي وفقنا في تجاوز هذا الطالب العلمي، والذي

ألهمنا الصحة والعافية والعزيمة

فالحمد لله كثيرا

انقدم بجزيل إلى الأستاذة الدكتورة المشرفة "زروخي

صباح" على كل ما قدمته لنا من توجيهات ومعلومات قيمة ساهمت في إثراء

موضوع دراستنا في جوانبها المختلفة، كما تقدمت بجزيل الشكر لأعضاء اللجنة

مناقشة الموقرة، دون نسيان الدكتور حميدي احمد سعيد والدكتور قويدر كمال

والدكتور محمد سعد

كما نتقدم بالشكر ونخص بالذكر الأستاذ باوني رابح والاستاذ اسماعيل زيتوني

جزاكم الله عنا كل خير

قائمة المحتويات :	..... خطأ! الإشارة المرجعية غير معرّفة.
قائمة الجداول :	..... ث
قائمة الاشكال :	..... ج
قائمة الملاحق:	..... ج
المقدمة.....	..... خطأ! الإشارة المرجعية غير معرّفة.
تمهيد.....	7
المبحث الاول : ماهية التدقيق الخارجي.....	8
المطلب الأول: نشأة ومفهوم التدقيق الخارجي .....	8
الفرع الاول: نشأة التدقيق الخارجي.....	8
الفرع الثاني: مفهوم وأنواع التدقيق الخارجي .....	10
المطلب الثاني: مبادئ ومعايير التدقيق الخارجي .....	12
الفرع الأول: مبادئ التدقيق الخارجي .....	12
الفرع الثاني : معايير التدقيق الخارجي .....	13
المطلب الثالث: أهمية و أهداف التدقيق الخارجي .....	17
الفرع الأول: أهمية التدقيق الخارجي .....	17
الفرع الثاني: أهداف التدقيق الخارجي .....	20
المطلب الرابع: منهجية التدقيق الخارجي .....	21
الفرع الاول: التخطيط لعملية التدقيق .....	21
الفرع الثاني: تجميع أدلة الإثبات .....	23
الفرع الثالث: إعداد التقارير .....	24
المبحث الثاني: ماهية التهرب الضريبي.....	25
المطلب الاول : مفهوم وأنواع التهرب الضريبي .....	25
الفرع الاول : تعريف التهرب الضريبي .....	25

26	الفرع الثاني : انواع التهرب الضريبي
30	المطلب الثاني: اساليب التهرب الضريبي والاثار المترتبة عنه
30	الفرع الاول :أساليب التهرب الضريبي
33	الفرع الثاني: اثار التهرب الضريبي
36	المطلب الثالث: اليات مكافحة التهرب الضريبي
36	الفرع الاول: الآليات الوقائية
38	الفرع الثاني: الآليات الرقابية
45	الفرع الثالث: الآليات العقابية
50	المطلب الخامس : واقع التهرب الضريبي في الجزائر
50	الفرع الاول : أسباب التهرب الضريبي في الجزائر
50	الفرع الثاني :اساليب التهرب الضريبي في الجزائر
52	الفرع الثالث : تقييم النظام الضريبي في الجزائر .
55	تمهيد الفصل التطبيقي:
56	المبحث الاول: الإطار المنهجي للدراسة
56	المطلب الأول: تجهيز البيانات
59	المطلب الثاني: المنهج العلمي المعتمد، مجتمع وعينة الدراسة
61	المطلب الثالث: أداة الدراسة
65	المبحث الثاني :نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات
65	المطلب الأول :نتائج الدراسة الميدانية
70	المطلب الثاني :اختبار فرضيات الدراسة.(Test of Hypothèses)
73	خلاصة الفصل التطبيقي
74	الخاتمة:
75	قائمة المراجع :
08	الملاحق :

## قائمة الجداول :

الجدول رقم 01: أهم الفترات بين أنواع التدقيق الخارجي .....	12
الجدول رقم 02: إجراءات تسير المنازعات الجزائية.....	45
الجدول 03: درجات مقياس ليكرت الخماسي.....	55
الجدول رقم 04: ترميز إجابات عينة الدراسة.....	56
الجدول رقم 05: تكوين متغيرات الدراسة.....	56
الجدول رقم 05: نتائج اختبار <sup>a</sup> Kolmogorov–Smirnov .....	57
الجدول رقم 06 : توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي.....	59
الجدول رقم 07 : توزيع عينة الدراسة وفق متغير الموقع الوظيفي.....	59
الجدول رقم 08: توزيع عينة الدراسة وفق متغير الخبرة الوظيفية.....	60
الجدول رقم 09: الاتساق الداخلي لعبارات محور التدقيق الخارجي.....	62
الجدول رقم 10: الاتساق الداخلي لعبارات محور التهرب الضريبي.....	62
الجدول رقم 11: الاتساق الداخلي لعبارات محور الحد من التهرب الضريبي.....	63
الجدول رقم 12: نتائج اختبار ألفاكرونباخ لبيانات الدراسة.....	63
الجدول رقم 13: العبارات المتعلقة بمحور التدقيق الخارجي.....	64
الجدول رقم 14: العبارات المتعلقة بمحور التهرب الضريبي.....	65
الجدول رقم 15: العبارات المتعلقة بمحور مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من التهرب الضريبي للحد من التهرب الضريبي.....	67
الجدول رقم 16: ترتيب الأهمية النسبية لمحاور الدراسة.....	68
الجدول رقم 17: نتائج اختبار ستودنت للفرضية الأولى للدراسة.....	69
الجدول رقم 18: نتائج اختبار ستودنت للفرضية الثانية للدراسة.....	70
الجدول رقم 19: نتائج اختبار ستودنت للفرضية الثالثة للدراسة.....	71

قائمة الأشكال :

- الشكل رقم 01 : معايير التدقيق الخارجي.....17
- شكل رقم 02: توزيع بيانات الدراسة .....58
- الشكل رقم 04: المجالات التي تنتمي إليها قيم الارتباط.....62

قائمة الملاحق:

- الملحق رقم : (1-1) الاستبانة.....81
- الملحق رقم : (2-1) قائمة الأساتذة المحكمين للاستبانة.....83
- الملحق رقم : (3-1) يتضمن مخرجات برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية.....84



# مقدمة



تعتبر التنمية الاقتصادية أحد المحاور الجوهرية التي تركز عليها الدولة، حيث تُعطى لها أولوية قصوى وتُرسَم الخطط اللازمة لتحقيق نجاحها على المدى الطويل. تتطلب هذه الجهود توفر موارد مالية متنوعة ومن مصادر متعددة، ويعد فرض الضرائب إحدى الركائز الأساسية للسياسة المالية الهادفة إلى تحقيق التنمية الاقتصادية باعتبارها مصدراً أساسياً للإيرادات العامة للدولة.

مع ذلك فإن انتشار ظاهرة التهرب والغش الضريبي قد أثر سلباً على اقتصاد الدول وأضر بالحق العام من خلال هذا الفعل غير القانوني. إذ أن استراتيجيات التهرب الضريبي أصبحت أكثر سهولة في السياق الحالي الذي يتسم بزيادة حرية حركة رؤوس الأموال والتطور السريع للتجارة الإلكترونية، هذا السلوك السلبي تسبب في نقص الموارد المتاحة لتمويل الخدمات العامة الأساسية وخلق تشوهات اقتصادية أثرت أيضاً على المنافسة والعدالة الضريبية. وبناءً عليه يعتبر التعاون الجماعي ضرورياً لدعم الإدارة الضريبية في جهود مكافحة الظاهرة والحد منها لما لذلك من تأثير إيجابي على العقد الاجتماعي برمته.

في هذا الإطار يلعب التدقيق الخارجي دوراً فاعلاً كأداة لمكافحة هذه الممارسات، حيث يسهم بشكل كبير في كشف أساليب المؤسسات في الغش والتهرب الضريبي. ونظراً لأهمية التدقيق الخارجي كوسيلة مساعدة للإدارة الضريبية في تحصيل إيرادات الدولة وتقليل جريمة التهرب الضريبي، فكان التساؤل الرئيسي لهذه الدراسة كالتالي:

ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في مكافحة جريمة التهرب الضريبي من وجهة نظر عينة من

الأكاديميين والمهنيين؟

انطلاقاً من التساؤل الرئيسي يمكن طرح مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

- ما أهمية التدقيق الخارجي في المجال الجبائي؟

- ما المقصود بالتهرب الضريبي وهل هناك طرق وأساليب جبائية للحد منه؟

- كيف يساهم التدقيق الخارجي في مكافحة جريمة التهرب الضريبي؟

فرضية الدراسة: للإجابة على التساؤل الرئيسي تم صياغة جملة من الفرضيات وهي كالتالي:

❖ للتدقيق الخارجي أهمية في المجال الجبائي من وجهة نظر عينة من الأكاديميين والمهنيين

المحاسبين؛

❖ تتوفر سبل جبائية لمكافحة التهرب الضريبي من وجهة نظر عينة من الأكاديميين والمهنيين

المحاسبين؛

❖ يساهم التدقيق الخارجي في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر عينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في الارتفاع الهائل واللامحدود لجرائم التهرب الضريبي في الآونة الأخيرة، بالرغم من الإدارة الجبائية لتوجيه سلوكيات المجتمع والنشاطات الاقتصادية من أجل ضمان التوازن المالي، من خلال استرجاع حقوق الدولة الناتجة عن التهرب الضريبي.

من جهة أخرى يعتبر التدقيق الخارجي من بين الطرق والأساليب التي تساهم في مكافحة والتقليل من التهرب الضريبي، سواء من خلال التقارير السنوية المعدة أو من خلال الخبرة القضائية.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الإيجابي الذي يؤديه التدقيق الخارجي في مكافحة جريمة التهرب الضريبي وذلك من خلال:

❖ التطرق إلى الإطار النظري للتدقيق الخارجي؛

❖ التعرف على جريمة التهرب الضريبي أنواعه وأسبابه والعوامل التي تساعد عليه؛

❖ تحديد الآثار السلبية للتهرب الضريبي ومعرفة إجراءات الوقاية منه؛

❖ التعرف على الدور الذي يؤديه التدقيق الخارجي لمكافحة جريمة التهرب الضريبي وذلك

من خلال دراستنا التحليلية لمجموعة من تقارير محافظ الحسابات والأكاديميين

والمهنيين.

منهج وأدوات الدراسة:

للاستجابة لمتطلبات الدراسة اعتمدنا على إتباع المنهج الوصفي لوصف الجانب النظري المتعلق بالتدقيق الخارجي وكذلك المصطلحات المتعلقة بالتهرب الضريبي.

إضافة إلى المنهج الإحصائي التحليلي وذلك باستخدام حزمة الأساليب الإحصائية للبحوث الاجتماعية SPSS أما فيما يخص الأدوات المستخدمة فقد تم الإطلاع على مجموعة من الكتب المجالات والتقارير، إلى جانب استخدام الإستبيان كأداة لجمع البيانات وتحليلها.

كما تم استخدام المنهج التاريخي في نشأة التدقيق الخارجي ومراحل تطوره.

دوافع اختيار الموضوع:

تم اختيار الموضوع لأسباب ذاتية وأخرى موضوعية

أما الأسباب الذاتية فقد كانت كالتالي:

❖ الرغبة والميول في دراسة الموضوع

- ❖ الموضوع يدخل ضمن تخصص الطالبين
- ❖ معرفة العلاقة بين التدقيق الخارجي والتهرب الضريبي
- ❖ القيمة العلمية للموضوع وتعلقه بالواقع
- في حين أن الأسباب الموضوعية تمثلت في مايلي:
- ❖ التهرب الضريبي من المواضيع التي يشهدها الواقع الجزائري.
- ❖ معرفة تنظيم المشرع الجزائري لهذا النوع من الجرائم وآليات مكافحته.
- ❖ كونه موضوع يشكل خطورة على الميزانية العامة للدولة والانفاق العام.

#### الدراسات السابقة

تطرقنا العديد من الدراسات لجريمة التهرب الضريبي وطرق مكافحته، من بينها:

أ- دراسة خديري وجنيبة الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدي في مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2011-2018 (خديري وجنيبة 2019)

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى مساهمة الرقابة الجبائية في تحقيق هدي في مكافحة التهرب الضريبي وتنمية الإيرادات الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2011-2018، حيث تم معالجة الموضوع بالإعتماد على تقارير واحصائيات المديرية العامة للضرائب مديرية الأبحاث والتدقيقات، ومديرية العمليات الجبائية والتحصيل. ومن خلال فحص وتحليل النتائج خلصت الدراسة إلى أن الوصول للمسعى الاستراتيجي لعملية الرقابة الجبائية يتطلب توفير المزيد من الاهتمام من طرف الإدارة المركزية وتوفير الامكانيات المادية والبشرية الفعالة إضافة إلى أن عملية الرقابة الجبائية تعتمد بنسبة كبيرة على الحصيلة المالية لكل من التحقيق المحاسبي والرقابة على الوثائق

ب- دراسة بورنيسة وحيمران تعقييدات النظام الضريبي وأثرها على التهرب الضريبي دراسة حالة الجزائر (بورنيسة وحيمران 2021).

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى تأثير التعقيد الضريبي على زيادة التهرب الضريبي في الجزائر، من خلال استخدام المنهج الكمي لقياس العلاقة بين التعقييدات الضريبية والتهرب الضريبي عن طريق إجراء مسح على شكل استبيان تم توزيعه على عينة الدراسة في الفترة الممتدة من 10/02/2021 إلى غاية 20/03/2021 ومن خلال فحص وتحليل النتائج خلصت الدراسة إلى أن النظام الضريبي الجزائري يتسم بالتعقيد مثله مثل الأنظمة الضريبية في العالم من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين، خصوصا من حيث صياغة القوانين والترجمة أو المفاهيم الخاصة به وكذلك التغيرات المستمرة، وبالنظر إلى التعقييدات الضريبية ككل سواء من حيث التشريع أو الإمتثال كلاهما يساهمان في التهرب الضريبي.

ت- دراسة بلخيري ومصمودي آليات الرقابة الجبائية الحديثة ودورها في فحص الوضعية الجبائية

الشاملة للمؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة إقتصادية تابعة لمركز الضرائب لولاية قسنطينة (بلخيري و مصمودي 2020).

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد دور الرقابة الجبائية في فحص الوضعية الجبائية الشاملة للمؤسسات الاقتصادية، حيث تم معالجة الموضوع بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال أسلوب دراسة حالة. ومن خلال فحص وتحليل النتائج خلصت الدراسة إلى أن الرقابة الجبائية تؤدي دورا بارزا في فحص وتشخيص الوضعية الجبائية للمؤسسات الاقتصادية وإعادة تأسيس الأوعية الضريبية، مما يسمح بتحقيق الأهداف المرجوة من خلال هذه الآلية عبر الإدارة الضريبية، لكن هذا لا يعني بالضرورة زيادة الحصيلة إن لم يكن هنالك تكامل بين مصلحة الرقابة الجبائية ومصلحة التحصيل.

### هيكل الدراسة

تناولنا من خلال دراستنا هذه فصلين أساسيين كمايلي:

- الفصل الأول: تطرقنا في هذا الفصل إلى الأدبيات النظرية من المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الخارجي والتهرب الضريبي.

- الفصل الثاني: تطرقنا في هذا الفصل إلى الجانب التطبيقي من عينة الدراسة إلى تحليل الإستبيان ونتائجه ومناقشتها.

### صعوبات الدراسة

- ❖ صعوبة تلخيص بعض المعلومات لأهميتها البالغة.
- ❖ انشغال بعض المحافظين والاساتذة حسب اقوالهم مما يؤدي في الاطالة من الرد.
- ❖ تشعب الموضوع لذا من الصعب الالمام بكل جوانبه.
- ❖ صعوبة ملئ بعض استمارة الاستبيانات من بعض المهنيين لانشغالاتهم.
- ❖ اللجوء الى المكاتب لاستعانة لاستخدام برنامج spss الذي لم نتلقى عليه ادنى معلومة خلال مسارنا الدراسي.



## الفصل الأول

الإطار المفاهيمي لتدقيق الخارجي  
والتهرب الضريبي



## تمهيد

يعد التهرب الضريبي من أكبر التحديات التي تواجه الاقتصاديات العالمية حيث يؤدي الى خسارة كبيرة في الإيرادات الحكومية التي يمكن استخدامها في تمويل الخدمات العامة وتطوير البنية التحتية في هذا الإطار يبرز التدقيق الخارجي كأداة فعالة للحد من هذه المشكلة .

التدقيق الخارجي الذي يقوم به مدققون مستقلون يهدف الى مراجعة وتقييم السجلات المالية للشركات والمؤسسات لضمان دقتها والتزامها بالمعايير المحاسبية والقوانين الضريبية من خلال عمليات التدقيق الخارجي، يتم الكشف عن الممارسات غير القانونية والتلاعب في البيانات المالية التي تهدف الى التهرب من الضرائب هذا النوع من التدقيق يعزز الشفافية والمصداقية في التقارير المالية مما يقلل من فرص التلاعب ويعزز من الامتثال الضريبي بالإضافة الى ذلك يعمل التدقيق الخارجي كآلية ردع فعالة، حيث يعرف الأفراد والشركات أن حساباتهم ستخضع لمراجعة دقيقة ومستقلة.

التدقيق الخارجي لا يقتصر على كشف التهرب الضريبي فقط بل يمتد الى تقديم توصيات لتحسين الانظمة والاجراءات المالية مما يساعد في بناء نظام ضريبي اكثر كفاءة وعدالة من خلال تعزيز الثقة في النظام المالي وزيادة الامتثال الضريبي يساهم التدقيق الخارجي في دعم استقرار الاقتصاد وتحقيق التنمية المستدامة باختصار يمثل التدقيق الخارجي عنصرا حيويا في مكافحة التهرب الضريبي حيث يعزز من الشفافية والمصداقية ويعمل على تحسين الامتثال الضريبي مما يعود بالنفع على الاقتصاد والمجتمع بشكل عام .

للتعرف على التدقيق الخارجي و التهرب الضريبي، قسم هذا الفصل إلى مبحثين أساسيين:

المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي

المبحث الثاني: ماهية التهرب الضريبي

## المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي

يعد التدقيق الخارجي عملية تقييم مستقلة للسجلات المالية والعمليات التجارية لشركة أو مؤسسة من قبل مراجعين خارجيين معتمدين. يهدف التدقيق الخارجي إلى تحقيق النزاهة والشفافية في التقارير المالية وضمان أن تكون دقيقة وموثوقة. يتضمن هذا العمل تقييم السياسات والإجراءات المحاسبية وتحليل البيانات المالية والتحقق من الامتثال للقوانين والتشريعات المحلية والدولية. تعتمد نتائج التدقيق الخارجي على تقرير يصدره المراجعون الخارجيون ويتم استخدامه من قبل المستثمرين والمساهمين والجهات التنظيمية كمصدر للمعلومات الموثوقة حول الشركة.

## المطلب الأول: نشأة ومفهوم التدقيق الخارجي

لقد تغيرت النظرة إلى التدقيق نتيجة لزيادة الحاجة إليه فالتدقيق يعتبر شكل من أشكال الرقابة، وقد تطور مع تطور الحياة الإنسانية وخاصة الاقتصادية منها. ولقد نال التدقيق اهتماما واسعا في الأوساط المالية والاقتصادية والقانونية وحتى الاجتماعية منها. فمهنة التدقيق موجودة في كل مؤسسة مهما اختلف نوعها، وهذا لما لها من دور في صيانة وحماية أموال المؤسسة ومساعدتها في اتخاذ القرارات المختلفة، والتدقيق لا يخدم المؤسسة ومختلف مصالحها الداخلية فقط، بل يخدم مختلف الجهات الخارجية المتعاملة مع المؤسسة، ومن هذا المنطلق فإننا سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم وتاريخ نشأة التدقيق الخارجي.

## الفرع الأول: نشأة التدقيق الخارجي

أخذ التدقيق الخارجي بمفهومه الواسع نتيجة للتطور الفكري والإقتصادي والإجتماعي والسياسي لمختلف مراحل البشرية، ويظهر هذا التطور من خلال المراحل التي مر بها التدقيق الخارجي على تعددها، والتقسيم التالي لا عد التقسيم الوحيد لمراحل تطور التدقيق بل هناك تقسيمات أخرى والتي تختلف من مفكر إلى آخر. وفي ظل هذا التقسيم فإنه تم تقسيم التطور التاريخي للتدقيق الخارجي إلى خمسة مراحل هي:

## 1-فترة ما قبل 1500:

في هذه الفترة إنتشر استعمال مصطلح "Auditor المستل من أصل الكلمة اللاتينية Audire بمعنى يستمع فالتدقيق مهنة نشأت منذ القدم، إذ أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة<sup>1</sup> علما أن التدقيق في هذه المرحلة كان يشمل التدقيق الكامل، وكان غرضه الرئيسي اكتشاف

<sup>1</sup> هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة 3، 2006، ص.17

الغش والخطأ ومنع التلاعب من قبل المسؤولين عن حيازة الأشياء المادية والتأكد من أمانة الحائزين لها.

## 2-الفترة الممتدة من 1500 إلى 1850:

انتشر النشاط التجاري في أوروبا وخاصة في إيطاليا خلال هذه الفترة، وبرزت الحاجة إلى النظام المحاسبي لمواجهة التزايد الكبير في المعاملات التجارية، وبظهور نظام القيد المزدوج أمكن تسجيل العمليات التجارية بصفة منظمة. في هذه الفترة لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية بسبب الاعتقاد السائد في ذلك الوقت بأن الرقابة تتم بواسطة القيد المزدوج، بالإضافة إلى أن التدقيق كان تدقيقاً تفصيلياً لجميع العمليات المسجلة في الدفاتر والسجلات<sup>1</sup>.

## 3-الفترة الممتدة من 1850 إلى 1905:

تميزت هذه الفترة بظهور مؤسسات المساهمة كبيرة الحجم نسبياً، وذات العمليات الكثيرة وغياب الملكية من الإدارة، مما تطلب وجود وكلاء عن أصحاب رأس المال يتولون الرقابة على الإدارة والتأكد من سلامة العائد على رأس المال المستمر. وألزم كذلك وجود مدقق مستقل ومؤهل لتدقيق عمليات تلك المؤسسات مع وجود جمعيات مهنية تشرف على المهنة وأدائها لواجبها<sup>2</sup>.

ولقد كان هدف التدقيق هو اكتشاف ومنع الأخطاء وكذا التلاعب والغش بفحص النظام المحاسبي، وتوجيه الإهتمام إلى تثبيت جانب من نظام الرقابة الداخلية خلال الإجراءات المتبعة لتنفيذ أنشطة المؤسسة، كما بقي استخدام أسلوب الفحص التفصيلي سائداً مع قبول أسلوب الفحص بالعينات في نطاق محدود.

## 4- الفترة الممتدة من 1905 إلى 1960 :

لقد تطور الهدف الرئيسي للتدقيق إلى التأكد من صحة وعدالة المركز الثاني خلال هذه الفترة، وأصبح اكتشاف ومنع الأخطاء غرضاً فرعياً مع التأكيد على أهمية الإعتراف بنظام الرقابة الداخلية، وتغيير أسلوب التدقيق من الإعتماد على التدقيق التفصيلي إلى استخدام أسلوب العينات، وأهمية الربط بين حجم العينة وكيفية اختبارها، ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

## 5-الفترة ما بعد 1960 : عرفت هذه المرحلة ازدهاراً كبيراً للتدقيق، حيث شهدت التأكيد على<sup>3</sup>:

❖ أن الهدف الرئيسي للتدقيق هو إبداء الرأي حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية .

❖ الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية.

<sup>1</sup> هادي التميمي، المرجع السابق، ص.1

<sup>2</sup> حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة، الأردن، الطبعة 1، 1999، ص2

<sup>3</sup> بوسماحة محمد، معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2001\2002، ص6.

❖ الإهتمام بالأساليب العلمية المتطورة مثل استخدام الأسلوب الرياضي، التحليل المالي، خرائط التدفق العيانات الإحصائية وبحوث العمليات، وهذا بفعل التطورات التي حدثت في استخدام الإعلام الآلي.

## الفرع الثاني: مفهوم وأنواع التدقيق الخارجي

### 1- مفهوم التدقيق الخارجي

لقد تم تعريف التدقيق من طرف مختلف الهيئات المهنية من بينها نجد: الإتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين الاقتصاديون والماليون Union Européenne des Experts Comptables Economiques et "UEC Financiers الذي عرف التدقيق بأنه: "مدى قدرة المدقق على إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق وصحة الوضعية المالية للمؤسسة عند تاريخ إعدادها للقوائم المالية، مع التأكد من مدى احترام المؤسسة للقوانين والقواعد المنصوص عليها في البلد الذي تنشط فيه <sup>1</sup>.

أما معهد المحاسبة الأمريكي (Armaerican Accounting Association AAA) فعرف التدقيق بأنه: "عملية منظمة ومنهجية بجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق <sup>2</sup>.

أما الإتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accountants (IFAC) عرف التدقيق على أنه عبارة عن: "مراقبة المعلومة المالية الصادرة عن المؤسسة وذلك من خلال إبداء الرأي حول صحة وصدق هذه المعلومة" <sup>3</sup>.

وعرف التدقيق أيضا بأنه اختبار مدى صدق وشرعية القوائم المالية للمؤسسة، ويتحقق ذلك من خلال التأكد من صحة كل التسجيلات المتعلقة بمختلف عملياتها وأنشطتها <sup>4</sup>.

كما يعرف بأنه: "مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها قيام مدقق الحسابات المؤهل بإجراء فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات المثبتة في المستندات والدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة، وذلك بهدف إبداء رأي محايد في القوائم المالية الختامية المعدة من قبل المؤسسة في نهاية السنة المالية، لبيان مدى تعبير تلك القوائم عن

<sup>1</sup> Bernard GERMOND , Audit financier guide pour l'audit de l'information financière des entreprises , Dunod, Paris, 1991, p28.

<sup>2</sup> عبد الرحمان توفيق، منهج المهارات المالية والمحاسبية التقدمية الرقابة المالية والتدقيق الداخلي، مركز الخبرات المهنية للإدارة، مصر، الطبعة 3، 2004، ص2.

<sup>3</sup> Bernard GERMOND , ibid. p28.

<sup>4</sup> Groupe Consultatif d'assurance aux plus pauvres, Audit externe des institutions de micro finance , guide pratique, " France, série n03 "outil technique, 2000, p7.

نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة للسنة المالية المنتهية وعن المركز المالي لها في نهاية تلك السنة<sup>1</sup>.

من خلال التعريف السابقة يمكن استنتاج التعريف التالي للتدقيق والذي هو "عبارة عن الفحص الذي يقوم به مهني مستقل والذي يتمتع بكفاءة كافية للقيام بهذا الفحص، وذلك بهدف إبداء رأي محايد حول سلامة وشرعية الحسابات. حيث تعني بشرعية الحسابات احترام مختلف القواعد والقوانين المعمول بها، وفي حالة غياب القواعد والقوانين فإنه يشترط احترام القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أما سلامة (صدق) الحسابات فنعني بها التطبيق بحسن النية لتلك الإجراءات والقواعد والقوانين.

2-أنواع التدقيق الخارجي: يقسم التدقيق الخارجي إلى ثلاثة أنواع وهي كما يلي<sup>2</sup>:

أ-التدقيق القانوني:

يعرف أيضا بمحافظة الحسابات (Commissariat Aur Comptes ، وهي التي يفرضها القانون على بعض الأنواع من المؤسسات وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات بغرض الشهادة على صحة وانتظامية الحسابات السنوية واعطائها الصورة الصادقة الوضعية المؤسسة المالية ونتيجة نشاطها.

ب-التدقيق التعاقدية:

يقوم به شخص محترف خارجي ومستقل بطلب من إدارة المؤسسة أو أحد الأطراف المتعاملة معها، ويمكن تجديده سنويا، ويكون هذا النوع اختياريا وفقا لعقد يبرم بين المدقق وزبونه، ويقوم المدقق بمهمته في هذه الحالة حسب الهدف والنطاق والمدة المحددين في الاتفاق المبرم بين الطرفين.

ج-الخبرة القضائية:

يقوم بها شخص محترف خارجي يطلب من المحكمة، وذلك للاستعانة بتقريره في حل نزاع بين مؤسسة أو هيئة معينة وطرف آخر متعامل معها.

يمكن التفرقة بين هذه الأنواع في الجدول التالي:

<sup>1</sup> عبد الكريم علي الرمحي، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية، دائرة المكتبة الوطنية، الأردن ، الطبعة 1 ، 2002 ص1.

<sup>2</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، ط.2، 2005 ص.

الجدول رقم 01: أهم الفرقات بين أنواع التدقيق الخارجي

المميزات	التدقيق القانوني	التدقيق التعاقدية	التدقيق القضائي
طبيعة الحجم	مؤسسية ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بدقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الادارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات تدقيق معلومات مجلس الادارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وارشادها حول أوضاع المالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الادارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه الاطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير	ينبغي احترامه
ارسال التقارير الى	مجلس الادارة، الجمعية العامة عادية، غير عادية	المديرية العامة، مجلس الادارة	إلى القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
اخبار وكيال الجمهورية	نعم	لا	غ. م
المسؤولية	مدنية. جنائية. تأديبية	مدنية. جنائية. تأديبية	مدنية. جنائية. تأديبية
الاعتاب	قانون رسمي	محددة في العقد	اقترح من الخبير يحدد من طرف القاضي

المصدر: محمد بوتين، مرجع سابق، ص ص 17- 18.

المطلب الثاني: مبادئ ومعايير التدقيق الخارجي

الفرع الأول: مبادئ التدقيق الخارجي

ترتبط مبادئ مراجعة الحسابات بأركان المراجعة، والتي تتمثل في ركني الفحص و التقرير، وعليه فإن هذه المبادئ تنقسم إلى مجموعتين هما<sup>1</sup>:

1-المجموعة الأولى: المبادئ المرتبطة بركن الفحص

أ-مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: يجب أن يكون لمدقق الحسابات الخارجي المعرفة بالمؤسسة، وطبيعة الأحداث فيها، وأثارها المتوقعة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الخارجية الأخرى، والوقوف على احتياجات مستخدمي القوائم المالية؛

ب-مبدأ الشمول في الفحص الاختباري: يشمل فحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية، وجميع التقارير المالية، مع المراعاة الأهمية النسبية لهذه التقارير؛

<sup>1</sup> عصام الدين محمد متولي، المراجعة والتدقيق الحسابات ، طبعة ثانية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، 2009، ص ص 14 ، 15 .

ج- مبدأ الموضوعية في الفحص: يجب التقليل إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي، وذلك بالاعتماد على عدد كاف من أدلة الإثبات المؤيدة ومدق الحسابات، خاصة أدلة الإثبات القوية التي يرتفع فيها احتمال الخطأ والغش.

د- مبدأ فحص الكفاية الإنسانية: وهو فحص الكفاية الإنسانية بجانب الكفاية الإنتاجية، لما لها من تأثير في تكوين الرأي السليم ومدق الحسابات من أحداث المؤسسة، حيث أن الكفاية الإنسانية هي المؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة والذي يعكس نظام القيادة في المؤسسة محل التدقيق.

## 2- المجموعة الثانية: المبادئ المرتبطة بركن التقرير

تشمل العناصر التالية<sup>1</sup>:

أ- مبدأ كفاءة الاتصال: تقصد بهذا المبدأ مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير المدقق أداة لنقل العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير؛

ب- مبدأ الإفصاح: يشير إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما هو متعلق بتوضيح مدى تنفيذ الأهداف بالمؤسسة ومدى تطبيقه للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، بالإضافة إلى إظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة والمستندات والدفاتر والسجلات؛

ج- مبدأ الإنصاف: يقصد به مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق والتقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية؛

د- مبدأ السببية: يشير إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المدقق وأن تبني تحفظاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

## الفرع الثاني: معايير التدقيق الخارجي

أصدرت عدد هيئات المهنية القائمة على مهنة المحاسبة و المراجعة في بعض الدول قوائم بمعايير المراجعة، لكن الشهر هذه القوائم تلك التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA)، وتتضمن هذه القائمة معايير مبنية في ثلاث مجموعات رئيسية وهي<sup>2</sup>:

- المعايير العامة أو الشخصية

- معايير الأداء المهني أو العمل الميداني

<sup>1</sup> أحمد مجلي سمية، أثر استخدام أساليب المعاينة للتدقيق القوائم المالية في اتخاذ قرارات منح الائتمان في البنوك التجارية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم الثالث في علوم التجارة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017، من 29.

<sup>2</sup> عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الطبعة الثالثة، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، 2011، ص 13، 14.

- معايير أعداد التقرير .

### 1-المجموعة الأولى: المعايير العامة أو الشخصية

توصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد كمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التدقيق، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية ومدقق الحسابات الخارجي.

وتتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاث عناصر وهي<sup>1</sup>:

أ-المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملي للمدقق: تنبع أهمية هذا المعيار في وجود أطراف متعددة على رأي المدقق الخارجي عن القوائم المالية الختامية للمشروع، أي ضرورة توفر الثقة لدى هؤلاء الأطراف وينقسم هذا المعيار إلى:

❖ التأهيل العلمي أو الدراسي: أن يكون للمدقق درجة من التأهيل الفني في مجال المواد المحاسبية المراقبة .

❖ التأهيل العلمي والخبرة المهنية: تتطلب ممارسة مهنية من أعضائها لفترة زمنية محددة .

❖ الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني من خلال جداول تتضمن جدول المحاسبين أو المدققين تحت التمرين، جدول المحاسبين أو المدققين وجدول مساعدي المحاسبين أو المدققين، ويشترط في الذي يزاول المهنة أن يبدأ بالتسجيل في جدول المحاسبين والمدققين تحت التمرين، وبعد ذلك ينقل اسم الطالب من الجدول المحاسبين والمدققين فيقدمه الحاصلون قبل تاريخ العمل بهذا القانون على دبلوم التجارة المتوسط على الأقل.

### ب- المعيار الثاني: استقلال المدقق

تتبع أهمية هذا المعيار من أن مدى الثقة ودرجة الاعتماد على رأي المدقق الخارجي تحددان بمدى استقلال وحياد المدقق من إبداء ذلك الرأي، ولقد تعددت الكتابات التي تناولت تحديد المقصود باستقلال المدقق، وقد حددت تلك الكتابات مفهوم الاستقلال في مجالين:  
-الاستقلال بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمدقق، لأن أحد أفراد أسرته في المؤسسة التي يقوم بتدقيق عملياتها.

-الاستقلال الذاتي أو الذهني بمعنى استقلال المدقق مهنيًا من خلال عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المدقق بشأن التحقق من سلامة الدفاتر والقوائم، ويتضمن هذا المعيار ثلاث أبعاد وهي:

<sup>1</sup> احمد قايد نورالدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الاولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2015، ص 03

❖ الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة: ويعني الحرية التي يتمتع بها المدقق عند إعداد برنامج التدقيق:

❖ الاستقلال في مجال الفحص: ويعني بعد المدقق عن أية ضغوط أو تدخل في عملية اختيار السجلات والأنشطة والسياسات والمفردات التي تخضع لعملية الفحص.

❖ الاستقلال في مجال إعداد التقرير: ويعني هذا عدم تدخل أو ضغط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي من القوائم المالية محل الدراسة.

### ج- المعيار الثالث: بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني

تبرز أهمية هذا المعيار في حالة المهام التي تحتاج إلى مهارة خاصة بالإضافة إلى أن ممارستها تعتمد على خدماتها العديدة من الأطراف، وكذلك كما هو الحال في مهنة المحاسبة والتدقيق أي الزام المدقق بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة وقد حددت الدراسات الشروط العامة التي يتعين توفرها في المدقق الحكيم ومن بينها:

- أن يحاول باستمرار الحصول على أي نوع من أنواع المعرفة المتاحة والتي تمكنه من التنبؤ بالأخطار غير المنظورة والتي قد تلحق الضرر بالآخرين.

\_ أن يعطي أهمية متزايدة للخطر الذي تظهره خبرته المهنية أو التعامل السابق مع العميل الذي قد يوضح خطورة التعامل مع بعض العاملين أو الأقسام.

\_ الاعتراف بأهمية وضرورة تدقيق عمل المساعدين على أن يتم ذلك من خلال إقناع المدقق بأهميته.

### 2- المجموعة الثانية معايير الأداء المهني أو العمل الميداني:

وهي التي تخص العمل الميداني والمعايير المطبقة والمتعمدة ميدانيا في تطبيق المراجعة وفي

هذا الإطار نجد أربعة معايير<sup>1</sup>:

#### أ- المعيار الأول: قاعدة التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم مع المساعدين

تتطلب أولاً اختيار المساعدين المناسبين بالإضافة إلى ضرورة تنفيذ عملية التدقيق وفقاً لخطة ملائمة، فمسؤولية القيام بقدر كاف من التخطيط المسبق تقع على المدقق ومساعديه وذلك لتوفير أساس سليم لعملية التدقيق الفعالة، إذ يجب إعداد برنامج تدقيق لكل عملية للتأكد من تحدي خطوات العمل الضرورية أو اللازمة بصورة منظمة مفهومة من قبل جميع مستويات هيئة التدقيق، تحتاج عملية التدقيق إلى تخطيط دقيق ومتابعة، فينبغي تخطيط ومتابعة عملية تقييم أنظمة

<sup>1</sup> زهرة عاطف سود. مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 34، 35

الرقابة الداخلية وفحص و تدقيق مستندي وعمليات تحقيق الأصول والخصوم ونتيجة عمليات المشروع فهو ما يسمى ببرنامج التدقيق حيث يخضع لتقييم مستمر في ضوء نتائج الفحص .

#### ب-المعيار الثاني: قاعدة دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة أدلة التدقيق وإنما يحدد مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة، والوقت المناسب للقيام بإجراءات التدقيق والإجراءات التي ينبغي التركيز عليها بدرجة كافية أكثر من غيرها و استمرار المدقق في فحص نظام الرقابة الداخلية ضروري ليتمكن من الإلمام بالإجراءات و الأساليب المستخدمة و إلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن مدى فعالية وكفاءة و يمر هذا النظام بثلاث خطوات رئيسية تتمثل في الإلمام بنظام الموضوع وتحديد الكيفية التي يسير عليها النظام وفي الأخير تحديد مدى ملائمة و دقة الإجراءات الموضوع و المستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات .

#### ج-المعيار الثالث: قاعدة كفاية وملائمة أدلة الإثبات

ضرورة حصول المدقق على قدر كاف من أدلة و قرائن الإثبات الملائمة لتكون أساسا سليما يرتكز عليها عند التعبير عن التقارير المالية، وذلك عن طريق الفحص المستند و التدقيق الحسابي والانتقادي و الملاحظة والاستفسارات والمصادقات .

#### د-المعيار الرابع: توثيق العمل

يتوثق عمل التدقيق دائما بملفات عمل يتم مسكها بغرض توثيق المراجعات التي تم القيام بها و تدعيم النتائج المتواصل إليها، هذه الملفات تسمح بتنظيم أفضل للمهمة و تعطي دلائل على اتخاذ الاحتياطات و الاحترازات الضرورية قبل الوصول إلى النتائج والأحكام النهائية .

#### 3-المجموعة الثالثة: معايير إعداد التقرير

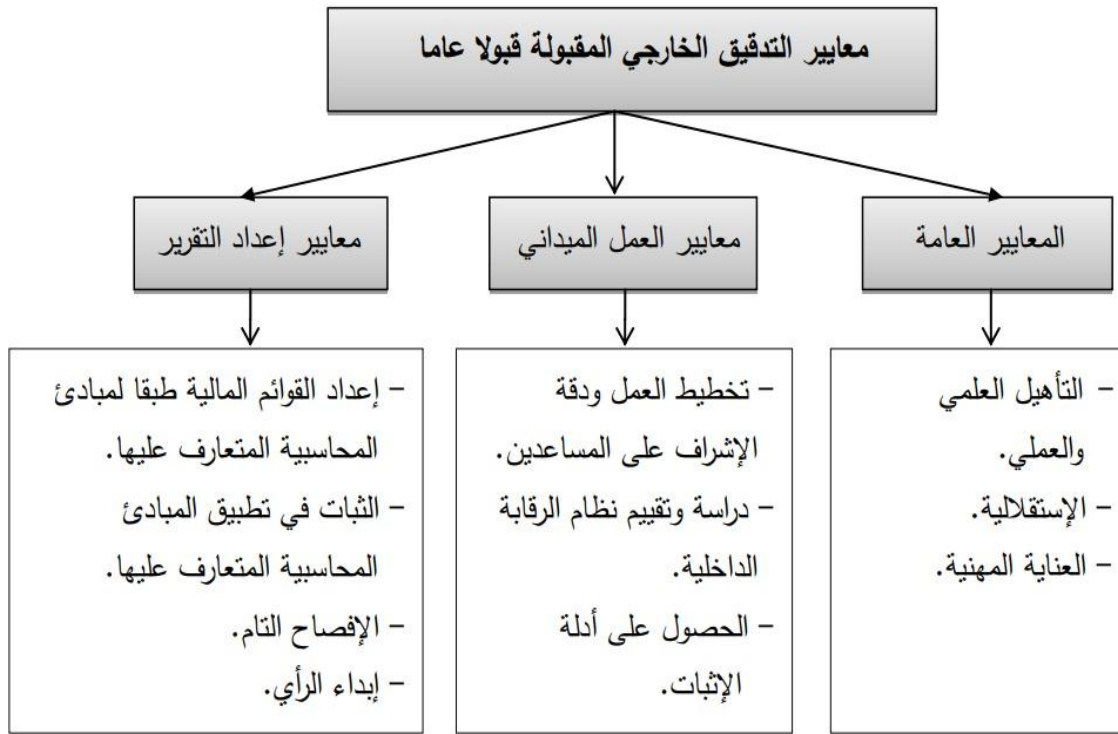
ترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي، الذي يضعه المدقق الحسابات، و يوضح في رأيه الفني المحايد عن عملية تدقيق الحسابات التي قام بها، وتشمل هذا المعيار ما يلي<sup>1</sup> :  
 أ-المعيار الأول: يقضى بضرورة إشارة تقرير مدقق الحسابات إلى المدى الذي استخدمت به و طبقت به المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية بالمؤسسة موضع تدقيق الحسابات؛  
 ب-المعيار الثاني: يقضى بضرورة إشارة تقرير مدقق الحسابات إلى مدى التجانس و التماثل الثبات في تطبيق و استخدام المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى، أو الإشارة إلى و عكس ذلك؛

<sup>1</sup> محمد فضل مسعد د.، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

ج-المعيار الثالث: يقضي بضرورة اشمال تقرير مدقق الحسابات على الإفصاح الكامل عن طريق الحقائق المالية، وتدعيمها بالإيضاحات و الملحقات اللازمة، أو الإشارة إلى خلاف ذلك.

د-المعيار الرابع: يقضي بضرورة اشمال تقرير مدقق الحسابات على رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية ككل (أي كوحدة واحدة سواء رأي متحفظ أو رأي مخالف أو دعم إعطاء رأي، مع توضيح وشرح الأسباب.

الشكل رقم 01 : معايير التدقيق الخارجي



المصدر: محمد حاتم الشيشني، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية لمنشر، مصر، 2007، ص.79

المطلب الثالث: أهمية و أهداف التدقيق الخارجي

الفرع الأول: أهمية التدقيق الخارجي

لقد زادت أهمية التدقيق الخارجي بصورة ملحوظة نتيجة لأسباب عديدة، أهمها التوسع الكبير في الأنشطة الإقتصادية وزيادة حجم المؤسسات وانتشارها جغرافياً، إضافة إلى ذلك انفصال الملكية عن الإداري، كل ذلك زاد من أهمية الدور الذي يخدم به التدقيق عدة فئات سواء كانت داخل أو خارج المؤسسة وتربطهم علاقة بها، حيث تعتمد هذه الفئات على التقرير النهائي لعملية التدقيق

الخارجي في اتخاذ القرارات ورسم السياسات ووضع الخطط المستقبلية لها<sup>1</sup>. ويمكن تقسيم المستفيدين من القوائم المالية إلى مستفيدين مباشرين ومستفيدين غير مباشرين:

1- المستفيدون المباثرون:

يمثل المستفيدون المباثرون من القوائم المالية المدققة في المستفيدين الذين لديهم مصالح مباشرة مع نشاط المؤسسة كإدارة المؤسسة، المستثمرين، الدائنين، الموردين، الزبائن. أ- إدارة المؤسسة:

تعتمد إدارة المؤسسة على القوائم المالية التي يتم اعتمادها من قبل المدقق المحايد والمستقل مما يزيد الكلفة في هذه القوائم، وبالتالي تزيد درجة الإعتماد عليها، ويؤدي إلى إعادة انتخاب وتجديد أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى وكذلك زيادة مكافئهم، كما يعمل التدقيق الخارجي على اكتشاف الأخطاء والغش في وقت مبكر بسبب الأثر النفسي الذي تتركه الزيارات المفاجئة للمدقق لدى موظفي المؤسسة وبالتالي لا تتم أي محاولة في المستقبل لارتكابها أو التورط فيها، كما يعمل على اكتشاف مواطن الضعف أو الثغرات في نظم الرقابية الداخلية في المؤسسة ويساعد الإدارة على اتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة<sup>2</sup>.

ب-المستثمرون:

أدى ظهور المؤسسات والمصانع الكبرى في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية بعد الحرب العالمية الثانية إلى تزايد عدد المساهمين في هذه المؤسسات، وبالتالي انفصال الملكية عن الإدارة، وهذا ما جعل الحاجة إلى التدقيق الخارجي أمر لا بد منه، حيث يتم تعيين مدقق مستقل ومحايد يقوم بمراقبة تصرفات إدارة المؤسسة، ويقوم بإيصال المعلومات إلى المستثمرين فيها للاطمئنان على أموالهم. ج-الدائنون والموردون:

يعتمد الدائنون والموردون على تقرير المدقق الخارجي حول صدق وعدالة القوائم المالية، ويقومون بتحليله لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام، وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة، مما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى هذه الأخيرة<sup>3</sup>.

د-الزبائن:

تهتم هذه الفئة بالمعلومات لمعرفة استمرارية المؤسسة، خاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل، باعتبارها المورد الرئيسي والأساسي للبضاعة أو المواد الأولية.

<sup>1</sup> رازق ابو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان الاردن، 2015، ص 39

<sup>2</sup> هادي التميمي مصدر سبق ذكره، صفحة 20

<sup>3</sup> خالد الخطيب و خليل الرفاعي، الاصول العملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع عمان، الاردن، 1998، صفحة 12

## 2- المستفيدون غير المباشرين:

وهم الذين ليس لهم علاقة مباشرة مع المؤسسة، ولا يرتبط نشاطهم ارتباطا كبيرا بنشاط المؤسسة كالنقابات العمالية، البنوك والمؤسسات المالية، أجهزة الحكومة، الإقتصاديون ورجال البحث العلمي، إدارة الضرائب، منظمات حماية البيئة.

أ-العمال: يعطي التدقيق الخارجي الصورة الحقيقية عن الوضعية المالية للمؤسسة ويمدهم بالمعلومات التي تساعد في تحديد اتفاقيات مشاركة الأرباح<sup>1</sup>.

ب-البنوك والمؤسسات المالية: تقوم معظم المؤسسات بطلب الحصول على قروض من البنوك ومؤسسات الإقراض، وقبل أن توافق هذه الأخيرة على منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المؤسسات، وذلك لضمان قدرتها على السداد في المواعيد المحددة.

ج- أجهزة الحكومة: تعتمد بعض أجهزة الدولة على القوائم المالية التي تصدر من المؤسسات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض ضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون قوائم موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة فحصت هذه القوائم فحصا دقيقا وأبدت الرأي التقني المحايد والعادل فيها.

د-الاقتصاديون ورجال البحث العلمي: حاجتهم إلى المعلومات تساعد على تقييم الأثر على السياسات الاقتصادية، وعلى قرارات الدراسة العامة، والمساعدة في أعمال البحوث والدراسات، كما أن رجال الإقتصاد يعتمدون على القوائم المالية المدققة في تقديرهم للدخل القومي والتخطيط الاقتصادي<sup>2</sup>.

ه-إدارة الضرائب: تعتمد إدارة الضرائب على التدقيق الخارجي في تحديد الوعاء الضريبي واحتساب الضريبة التي تحصل عليها من إدارة المؤسسة، إذ أن إدارة الضرائب لا يمكنها التعرف على ذلك إلا إذا قام شخص موثوق فيه ومستقل من المؤسسة بفحص عملياتها ونتائجها، مما يعطي لإدارة الضرائب صورة واضحة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائجها<sup>3</sup>.

و-منظمات حماية البيئة: يعتبر التدقيق الخارجي تقييم موضوعي منظم، يتم من خلاله تحديد ما إذا كانت المؤسسة ملتزمة بالقوانين واللوائح والتشريعات البيئية، وتحديد المخاطر البيئية التي تواجهها، والتأكد من تنفيذ برامج الإدارة البيئية بكفاءة وفعالية وفقا للسياسات والأهداف البيئية للمؤسسة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، مرجع سابق، ص 13

<sup>2</sup> خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، صفحة 15

<sup>3</sup> خالد الخطيب و خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي، دار المستقبل للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 2009، الصفحات، 12، 13،

<sup>4</sup> عمر شريقي ولبني براهمي، دور التدقيق البيئي في تحقيق اهداف التنمية المستدامة، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، 2017، صفحة 112،

## الفرع الثاني: أهداف التدقيق الخارجي

في البداية كان ينظر للتدقيق الخارجي على أنه وسيلة الهدف منها هو اكتشاف الخطأ والغش والتزوير والتلاعب الموجود في الدفاتر والسجلات، وأن مهمة المدقق تنحصر فقط على تعقب تلك الأخطاء والعمل على اكتشافها، أي التحقق من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات المحاسبية، وما كان يدعم ذلك هو<sup>1</sup> :

- ❖ صغر حجم المؤسسات وضآلة العمليات المالية فيها؛
- ❖ سيادة نظرية الملكية المشتركة في الفكر المحاسبي؛
- ❖ النظر إلى المدقق على أن مهنته هي تتبع الأخطاء الواقعة أثناء تطبيق الإجراءات المحاسبية في المؤسسة.

وكان لذلك نتائج على التدقيق الخارجي منها:

- ❖ اتباع طريقة التدقيق الشامل (التفصيلي).
- ❖ التركيز على تدقيق عناصر المركز المالي.
- ❖ مسؤولية المدقق كانت إتجاه صاحب المؤسسة فقط.
- ❖ كان التدقيق المستندي هو صلب عمل المدقق الخارجي.

استمر الحال حتى عام 1897م عندما قرر القضاء الانجليزي في بعض أحكامه أن الهدف الرئيسي للتدقيق ليس اكتشاف الأخطاء والغش أو التزوير والتلاعب الموجود في الدفاتر والسجلات. ومن هنا بدأ المدقق يفصح عن رأيه الفني المحايد في تقريره عن صحة البيانات التي تتضمنها القوائم المالية<sup>2</sup>. كان من نتائج ذلك ما يلي<sup>3</sup> :

- ❖ ظهور أهمية التدقيق الداخلي كوسيلة للرقابة الداخلية.
- ❖ صعوبة إجراء تدقيق تفصيلي والاعتماد على أساليب التدقيق الاختبارية.
- ❖ أصبح المدقق الخارجي مسؤولاً ليس أمام صاحب المؤسسة فحسب بل أمام الغير.
- ❖ الاهتمام بفحص حركة الأموال بجانب فحص مراكز الأموال وظهور أهمية قائمة الدخل بجانب قائمة المركز المالي.

من هذا المنطلق يمكننا أن تلخص الأهداف الرئيسية للتدقيق الخارجي فيما يلي<sup>4</sup>:

<sup>1</sup> عبد الرزاق محمد عثمان ، اصول التدقيق والرقابة الداخلية للمرحلة الثالثة، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، العراق، 1999، صفحة 12.

<sup>2</sup> نور الدين أحمد قايد، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان الاردن ، 2015، صفحة 11.

<sup>3</sup> عبد الرزاق محمد عثمان ، مرجع سابق ، صفحة 12.

<sup>4</sup> زهرة عاطف سود مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، صفحة 19

## 1- أهداف تقليدية: تتمثل في:

- ❖ التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر ومدى الإعتماد عليها؛
- ❖ إبداء رأي في محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي؛
- ❖ إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؛
- ❖ تقليص فرص إرتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط والإجراءات تحول دون ذلك؛
- ❖ طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من إتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم؛
- ❖ مساعدة إدارة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

2-أهداف حديثة: تتمثل الأهداف الحديثة فيما يلي<sup>1</sup>:

- ❖ مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛
- ❖ تقييم نتائج الأعمال وفقا للنتائج المرسومة؛
- ❖ تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط؛
- ❖ تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع؛
- ❖ التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ أو التزوير، والعمل على استكمال المستندات المتينة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية؛
- ❖ التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المتعمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.

## المطلب الرابع: منهجية التدقيق الخارجي

قبل أن يصادق المدقق الخارجي بتنفيذ مهمته عليه أن الإلمام بمختلف جوانب عمله حيث أنه يباشر مهمته بإتباع منهجية لا بد من القيام بها، وهي التخطيط لعملية التدقيق وجمع أدلة الإثبات و إعداد التقرير النهائي الذي يكمل مهمته وهو ما سنتطرق إليه في هذا المطلب.

## الفرع الأول: التخطيط لعملية التدقيق

1- خطة التدقيق: على المدقق الخارجي وصف المدى المتوقع من عملية التدقيق وكيفية تنفيذها وفي الوقت الذي تحتوي المذكرة على خطة التدقيق الشاملة على التفاصيل للإسترشاد بها عند وضع برنامج التدقيق، فإن التحديد الدقيق لشكل ومضمون الخطة إستنادا إلى حجم المؤسسة، وتعقيدات عملية التدقيق والمنهجية التقنية الخاصة المستعملة من قبل المدقق الخارجي.

<sup>1</sup> زهرة عاطف سواد، مرجع سابق ، صفحة 20

بالتالي الأمور التي تؤخذ بعين الاعتبار عند قيام المدقق الخارجي بوضع خطة الشاملة هي<sup>1</sup>:

- ❖ المعرفة بطبيعة العمل.
- ❖ تقييم النظام المحاسبي ونظام المراقبة الداخلية.
- ❖ المخاطر والأهمية التقييمية.
- ❖ طبيعة الإجراءات وتوثيقها.
- ❖ التنسيق والتوجيه والإشراف والمتابعة.

## 2- برنامج التدقيق:

يحتاج المدقق عند القيام بالتخطيط لعملية البيانات المالية الى تصميم برنامج التدقيق لذلك يعرف بأنه: خطة مرسومة على النتائج التي توصل اليها المدقق بعد دراسته وتقييمه لنظام الرقابة وذلك بهدف تدقيق البيانات المالية، ويتضمن برنامج التصميم للمناهج التالية<sup>2</sup>:

- ❖ تحديد خطوات الفحص الذي يعطيه التدقيق ينبغي أن يغطي الإجراءات المتعلقة بتقسيم نظام الرقابة الداخلية والإجراءات المحاسبية المستخدمة بواسطة المؤسسة ، ويجب أن تتوج بنتائج مرضية المجال بأقل جهد وتكلفة ممكنة.
- ❖ توقيت أداء وإنجاز كل خطوة من هذه الخطوات .
- ❖ هدف كل خطوة من الخطوات.
- ❖ تحديد نطاق وإطار العمل المطلوب حفاظا على وقت المدقق.
- ❖ تحديد مسؤولية كل محافظ من المساعدين عن تنفيذ مرحلة من مراحل التي يتكون منها البرنامج عندما يتولى تنفيذه فريقا من المحافظين.

## 3-ملفات العمل

إن كون المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات مراجعة مستمرة يجعل هذا الأخير مضطرا إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم والملف السنوي ولولاهما لما إستطاع تنظيم نشاطه والتأكد من أنه جمع العناصر الضرورية التي تسمح له بإدلاء برأيه النهائي المدعم بالأدلة حول الحسابات التي فحصها.

وجودهما يمثل بنك معلومات دائم وأدلة إثبات يسمح بالإشراف على أعمال مساعديه ودليل على إتباع معايير الأداء المني المتفق عليها جهويا ودوليا<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة ، المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث ، الكتاب الأول ، دارالصفاء للطباعة والنشر والتوزيع ، عمان الأردن، 2009، ص 272

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، ص 273

<sup>3</sup> أقاسم عمر ، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر ، دارالكتاب العربي للطباعة ، النشر ، التوزيع والترجمة، 2016، ص 36 .

- فيما يلي شرح مفصل لكلا الملفين<sup>1</sup>:

أ- الملف الدائم : إن محتوى هذا الملف وتنظيمه يختلف ونوع نشاط المؤسسة موضوع المراجعة، وكذا تنظيم مكتب المراجع ويتكون من الفصول التالية:

- عموميات حول المؤسسة موضوع المراقبة (بطاقة فنية لها ووحداتها التنظيم العام الوثائق العامة)

- نظام المراقبة (كل الوثائق إلى تسمح بتقييم النظام مثل توزيع المهام استمارات المراقبة الداخلية)

- معلومات محاسبية ومالية (مخططات وأدلة محاسبة مستعملة طرق العمل المحاسبية)

ب - الملف السنوي: يتضمن هذا الملف عكس ما هو عليه الحال في الملف الدائم كل العناصر المهمة للدورة الخاضعة للمراقبة ويتمثل في الفصول التالية:

- تنظيم وتخطيط المهمة (البرنامج العام، قائمة المتدخلين)

- تقييم نظام المراقبة الداخلية (شرح لأنظمة خرائط التتابع واستمارات المراقبة الداخلية)

- مراقبة الحسابات السنوية (برنامج يتماشى مع خصائص كل مؤسسة، تفاصيل الأشغال المنجزة)

الفرع الثاني: تجميع أدلة الإثبات

يشير مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي (500) إلى أن أدلة

التدقيق تعني: جمع المعلومات التي يستخدمها المدقق للوصول إلى الإستنتاجات التي يبني عليها المدقق رأي التدقيق<sup>2</sup>.

1- طبيعة أدلة الإثبات بتدقيقها

هي حصول المدقق على أدلة تمكنه من استخلاص رأي محايد على القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها<sup>3</sup>.

2- كفاية وملائمة أدلة الإثبات

يقصد بكفاية الأدلة حجم الأدلة وكمية الأدلة التي يجمعها المدقق الخارجي لتدعيم رأيه، كفاية الأدلة يتم قياسها بحجم العينة التي يختارها، حيث أنها كلما زاد حجم العينة المختارة عند إجراء ما من إجراءات التدقيق كانت الأدلة أكثر كفاية.

3- إجراءات الحصول على أدلة الإثبات<sup>4</sup> :

يحصل المدقق على أدلة الإثبات بمزاولته لكل من إجراءات الحصول على أدلة الإثبات الآتية:

❖ الفحص المادي والمصادقات.

<sup>1</sup> اقسام عمر، مرجع سبق ذكره، ص 37/38

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 306

<sup>3</sup> يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 174

<sup>4</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 316-318.

- ❖ التوثيق.
- ❖ الملاحظة.
- ❖ الاستفسار.
- ❖ إعادة الاحتماب.
- ❖ الإجراءات التحليلية.

### الفرع الثالث: إعداد التقارير

تتمثل المرحلة النهائية للمراجعة في إعداد تقرير نهائي لتدقيق والفحص الذي قام به المراجع طيلة فترة المهمة، ويتميز هذا التقرير بالشمولية والدقة مع عرض كل الأدلة والقرائن التي تثبت حكم وتقدير المراجع لنظام المعلومات في المؤسسة.

يمكن تقسيم المرحلة النهائية إلى جزئين متتالين ومتكاملين كالتالي:

1- الإجتماع النهائي: ويضم كلا من المراجع والعميل وكذا المسيرين ومختلف المسؤولين فتتجلى أهمية الإجتماع في عرض وتوضيح كل النقاط والأدلة والإثباتات التي تحصل عليها المراجع أثناء أداء مهمته، فلا بد من السماح للعميل بأن يتعرف على شكوك وتحقيقات المراجع وإمكانية مناقشتها<sup>1</sup>.

2- تقرير المراجعة : التقرير هو الشكل النهائي والكتابي لعملية المراجعة إذ ليس من الممكن تصور مهمة تدقيق والمراجعة بدون تقرير يكشف عن حكم المراجع في وضعية المؤسسة، حتى لو كانت هذه الأخيرة تعطي تكاملا جيدا نسبيا بين نظام المراقبة الداخلية والأهداف المسطرة لها.

هذا ونشير الى أن تقرير المراجع يخضع الى معايير ومبادئ معمول بها لدى كل المراجعين، يذكر أنه سبق التطرق اليها في معايير المراجعة، وعلى العموم يقوم المراجع بحصر مواطن القوة والضعف للنظام كما يحدد المخالفات والأخطاء المكتشفة التي من خلالها تسجل التوصيات والإقتراحات الممكنة<sup>2</sup>.

### المبحث الثاني: ماهية التهرب الضريبي

تعد الضريبة وسيلة مالية تتخذها السلطات العامة لتحقيق أغراضها، فهي انعكاس للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية و السياسية في المجتمع الذي تفرض عليه، لكن غالبا ما يلجأ المكلف إلى تصرفات معينة من أجل التخلص من الضريبة المفروضة عليه عن طريق ما يصطلح عليه بالتهرب الضريبي الذي أصبح يمثل عائقا أساسيا للتنمية الاقتصادية في أغلب دول العالم، ورغم عدم وجود تعريف محدد له إلا إن السلطات الجبائية تعمل دوما على إيجاد إطار قانوني لسد

<sup>1</sup> اقسام عمر، مرجع سبق ذكره، ص33

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص35.

الطريق أمام هذه الظاهرة، وذلك لأنها تؤدي إلى فقدان الخزينة العامة للدولة لموارد مالية هامة مما يحول عن تحمل أعبائها المختلفة، وتجلب صعوبات كثيرة في تسيير سياسة الانفاق العام وللحد من هذه الظاهرة يجب وضع نظام رقابي فعال معتمد و وضع قوانين صارمة و رادعة، ولذلك سنفصل ذلك في هذا المبحث الذي قسمناه إلى خمسة مطالب منها المطلب الأول مفهوم وأنواع التهرب الضريبي، والمطلب الثاني فيه أساليب التهرب الضريبي، المطلب الثالث أسباب التهرب الضريبي، أما المطلب الرابع آليات مكافحة التهرب الضريبي، والمطلب الخامس يتناول واقع التهرب الضريبي في الجزائر.

### المطلب الأول: مفهوم وأنواع التهرب الضريبي

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة عالمية فهي لا تقتصر على الدول السائرة في طريق النمو فقط دون غيرها، بل هي ملازمة للنظام الضريبي وتعد إحدى المعوقات الأساسية للتنمية الاقتصادية والوفرة المالية التي يستوجب محاربتها بصفة مستمرة وبمجرد اكتشافها. إذن أن الظاهرة تمس بصورة غير محددة البلدان المتطورة والبلدان السائرة في النمو ومنذ السبعينات ازداد عجز الميزانية فإذا كانت بعض الدول المتقدمة قد توصلت إلى التحكم فيها فإن الوضعية الاقتصادية والاجتماعية للبلدان السائرة في طريق النمو تسوء كثيرا بسبب النقص في القيمة التي يمكن أن تحدثها الظاهرة في الخزينة العمومية. ولذلك تناولنا في هذا المبحث خمسة مطالب كما بينها في المقدمة السابقة.

### الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي

هناك عدة تعاريف للتهرب الضريبي أهمها:

- يعرف التهرب الضريبي على أنه ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة<sup>1</sup>.

كما عرفه كل من الدكتور حسن عواضة وقطيش عبد الرؤوف على أنه تخلص المكلف من دفع الضريبة الواجبة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينعكس عبئها على الغير<sup>2</sup>.

عرفه محمد عباس محرز في مؤلفه اقتصاديات المالية العامة بأنه: يسعى الملزم بالضريبة إلى التخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشأة للضريبة فيعتمد إلى سلوك احتيالي للتخلص من عبئها، أو أن الملزم يتخلص من دفعها دون ارتكاب أي مخالفة لقانون الضريبة<sup>3</sup>.

عرفه كذلك Margairaze André التهرب الضريبي هو محاولة التملص من الضريبة في حدود تعريف القانون<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> كردودي سهام ، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق ، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر ، دون طبعة، سنة 2011، ص.07.

<sup>2</sup> طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة قسنطينة 2011-2012، ص.11

<sup>3</sup> قرموش ليندة ، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013/2014، ص 21

<sup>4</sup> Margairaze André Lla fraude fiscales et ses succédanées, Comment on échappe à l'impôt, édition Blonay, suisse, 1988, P33

لإعطاء مفهوم جامع للتهرب الضريبي عرفه علي زغدود في مؤلفه المالية العامة " : تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية، وذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها<sup>1</sup>.

من خلال ما سبق تعريفه للتهرب الضريبي توصلنا إلى ما يلي:

- التهرب الضريبي هو محاولة المكلف تجنب دفع الضريبة المستحقة مستغلا الثغرات القانونية، بالإضافة إلى أنه استعمال المكلف لأساليب احتيالية ومناورات تدليسية لتتملص من دفع الضريبة. يمكن تعريف التهرب الضريبي على أنه محاولة المكلف التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا بالطريقة التي تسهل عليه.

للتهرب الضريبي تعريف موحد وشامل وهو أن يقوم المكلف بالضريبة من التخلص من عبئها كليا أو جزئيا وذلك دون نقل عبئها للغير، باستعمال وسائل وطرق مشروعة أو غير مشروعة تؤدي في النهاية إلى حرمان الخزينة العمومية من إيراداتها<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني : انواع التهرب الضريبي

من خلال تعريفنا للتهرب بأنه محاولة المكلف التخلص من الضريبة المفروضة عليه بصفة كلية أو جزئية فتصرفه هذا يمكن أن يأخذ أحد الشكلين الآتيين:

#### 1- التجنب الضريبي:

تتجلى هاته الصورة في استغلال المكلف للثغرات والنقائص الموجودة في التشريعات الجبائية والتي لا تكاد تخلوا منها وتكون في الغالب من قبل عدم إحكام الصياغة أو نقص في التشريع. وقد عرفه MARGIRESZ بأنه "محاولة التخلص من الضريبة في حدود القانون"<sup>3</sup> و يتجلى ذلك من خلال سلسلة الإعفاءات والتخفيضات الدائمة أو المؤقتة والتي تمس فروع إنتاجية أو قطاعات اقتصادية أو مناطق جغرافية... الخ، حيث ويستند إلى استغلال ثغرات في التشريع الضريبي تمكن المكلف من التملص من الضريبة<sup>4</sup> من خلال التعريف يمكن استنباط ثلاث نقاط:

أ- تجنب ناتج عن تغيير سلوك المكلف: يظهر ذلك في بعض السلوكيات تتمثل في:

- الامتناع عن استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة لتفادي دفعها.

<sup>1</sup> علي زغدود المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، دون طبعة، الجزائر سنة 2005، ص 210-209

<sup>2</sup> طورش بناتة، مرجع نفسه، ص 15.

<sup>3</sup> بن صغير عبد المؤمن، واقع إشكالية تطبيق الجبائية المحلية في الجزائر (صعوبة الاقتطاع وأفاق التحصيل)، مجلة الندوة للدراسات القانونية كلية الحقوق والعلوم السياسية - جامعة الجيلالي اليابس - سيدي بلعباس، العدد الأول، 2013، ص 103

<sup>4</sup> مهداوي عبد القادر، الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد الثاني، جانفي، 2015، ص 3.

- ترك النشاط الذي تفرض عليه ضريبة مرتفعة والانتقال إلى النشاط الأقل ضريبة<sup>1</sup> فالمكلف هنا يقوم بالامتناع عن تصرف معين كعملية البيع أو الشراء فهو يعمل على تحقق الملكية لهذه العملية، فتصرفه يكون سلبيا لأنه يقوم باستخدام حق من حقوقه الدستورية والمتمثل في حرية القيام بتصرف ما من عدمه، ومن ثم لا يسأل عن إنتهاكه للقانون .

ب- تجنب ينظمه التشريع الضريبي:

في هذه الصورة المشرع نفسه الذي ينظم عملية تخلص المكلف من التزامه بصورة جزائية أو كلية، كون أن الضريبة أداة لتحقيق أهداف إجتماعية وإقتصادية، كما أن التهرب المنظم ما هو إلا إرضاء لبعض الفئات الإجتماعية وهو ما أكدته المادة 36 من قانون ضرائب مباشرة والرسوم المماثلة بنصها " تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي الإيرادات الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول الجافة والتمور.

إضافة إلى ذلك تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة 10 سنوات الإيرادات الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وأنشطة تربية الحيوانات في الأراضي المستصلحة حديثا وفي المناطق الجبلية التي سيتم تحديدها عن طريق التنظيم من تاريخ منحها وتاريخ بدء نشاطها.

- كما يستفيد من إعفاء دائم بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي المداخيل المحققة في النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حاله "

المادة 252 من نفس القانون أعفت مؤقتا لمدة 07 سنوات البنايات أو الملكيات المبنية حديثا من الرسم العقاري<sup>2</sup> "

- فالمادتين السابقتين ليستا إلا جزء يسير مما أجازته المشرع من تجنب الضريبة قصد تحقيق الأهداف سابقة الذكر، أو كأن يستفيد المكلف من الإعفاءات والتخفيضات بإعطاء نشاطه صفة أخرى مثل أن يلجأ المكلف إلى الأعمال الحرفية أو التقليدية قصد الحصول على بطاقة حرفي بدل السجل التجاري من أجل الاستفادة من الاختيارات الممنوحة لهذه الفئة وأيضا تلك التخفيضات والإعفاءات الممنوحة في إطار ENSEJ .

مما سبق رأينا أن المكلف قد يتجنب الضريبة المفروضة عليه باختلاف صيغتها وذلك ضمن إطار قانوني رسمه المشرع.

ج- تجنب ناتج عن إهمال المشرع الضريبي:

<sup>1</sup> ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، البلدة، ص. 08

<sup>2</sup> رحمانى محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري (دراسة مقارنة)، دار الجامعة الجديدة، 2009، ص.

يتحقق التهرب في هذه الحالة نتيجة وجود ثغرات في القانون، ووجود نقص يشوب النصوص التشريعية لتتيح للمكلف التملص من التزامه بدفع الضريبة التي على عاتقه<sup>1</sup>، كأن يستعين المكلف بأهل الخبرة لاكتشاف الثغرات، فمثلا يستطيع المكلف تجنب الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بالتوصل لإعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة النظر القانونية رغم أنها غير ذلك، وبذلك يكون قد تجنب الضريبة دونما أن يتعرض لأي جزاء.

من أمثلة ذلك فرض الضريبة على التركات بينما يتم التساهل فيها بالنسبة للهبات فيقوم المعني بالأمر بتقسيم أمواله على ورثته على شكل هبات رغم أنه مازال على قيد الحياة حتى لا تخضع للضريبة. لكن هذه التصرفات حتى وإن اتسمت بالمشروعية وحقق المكلف من وراءها عائدات مالية تبقى تعبر عن ضعف في التحضر وغياب الضمير الجمعي وكذلك الإحساس بالمسؤولية إتجاه تحمل النفقات العامة. فالضريبة ماهية إلا تحصيل حاصل فهي بضاعة ردت إلى أصحابها لكن بشكل أكثر وضوحا وأوسع نفعا.

## 2- الغش الضريبي:

هو مجموع السلوكات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة وهذا خارج إطار القانون، أي أنه كل الممارسات الغير مشروعة لأنه انتهاك لروح القانون<sup>2</sup>. ويعرف أيضا بأنه استعمال طرق احتيالية للتملص أو محاولة التخلص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو من تصفية أو من دفع الضرائب أو الرسوم المفروضة<sup>3</sup>. أو هو تلك السلوكات الهادفة لمخالفة القانون والتي يستعملها المكلف من أجل التهرب من أداء الضريبة كليا أو جزئيا، ويعتمد هذا النوع على عنصر القصد لمخالفة القانون. أما المشرع الجزائري على غرار باقي التشريعات لم يعرف الغش تفاديا لحشر نفسه في الزاوية، لكنه اكتفى بذكر بعض الطرق الاحتيالية التي يعتمدها المكلف للتهرب من الضريبة على سبيل المثال لا على سبيل الحصر منها ما جاء في:

المادة: 36 من قانون الإجراءات الجبائية

-المادة: 193 فقرة 02 من قانون ضرائب مباشرة والرسوم المماثلة .

-المادة : 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال

-المادة 530 و:533 من قانون الضرائب غير المباشرة

<sup>1</sup> ناصر مراد، مرجع سابق، ص 09

<sup>2</sup> حمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص.

<sup>3</sup> أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الجرائم ضد الأشخاص والجرائم ضد الأموال، دار هومة، الجزائر، ص. 424.

-المادة : 34 من قانون الطابع

-المادة: 119 من قانون التسجيل

التي اتفقت كلها على اعتبار الطرق التالية طرق تدليسية و إحتيالية :

❖ إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضريبة.

❖ تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعيما لطلبات ترمي للحصول على تخفيض أو الإعفاء أو

استرجاع الضريبة أو الاستفادة من المزايا الجبائية الممنوحة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.

❖ الإغفال عن قصد تسجيل حسابات غير صحيحة في السجلات التجارية اللي بعرض القانون

مسكها والمنصوص عليها في المادتين 09 و10 من ق. ت

❖ الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال أو التركات التي تنتقل عن طريق الوفاة

أو الوصية أو الهبة .

❖ استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات حقيقية أو البيع أو الشراء دون فواتير.

❖ استعمال الطوابع المنفصلة أو طوابع المزورة أو سبق استعمالها من أجل دفع الضرائب، كذلك

بيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتجات التي تحمل تلك الطوابع.

❖ ممارسة نشاط غير مصرح به ."

أما المادة 1741 من القانون العام للضريبة الفرنسي حاولت حصر العناصر المكونة للغش الضريبي

في ما يلي<sup>1</sup>:

❖ تقييد عمليات محاسبية خاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية بالتخفيض من الإيرادات

أو تضخيم التكاليف.

❖ كل المناورات التي تهدف إلى تدبير المكلف لاعتساره قصد عدم تمكين الإدارة من التحصيل

مستحققاتها الضريبية.

❖ كل الأعمال التي تؤدي إلى عرقلة أعوان الضرائب من القيام بمهامهم لإثبات مخالفات التشريع

الجبائي.

❖ محاولة الحصول على المبررات من الدولة<sup>2</sup>.

يمكن تقسيم الغش الضريبي حسب عدة معايير منها درجة التعقد، ووفقها يمكن التمييز بين:

أ- الغش البسيط:

<sup>1</sup> عبد المجيد قدي ، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، ط،1 عمان الأردن، 2011، ص،217

<sup>2</sup> عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص،219

يتمثل هذا النوع من الغش في كل محاولة متعمدة وبسوء نية من أجل مخادعة الإدارة الجبائية لدفع ضريبة أقل، وهذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة، تتضمن بيانات خاطئة لتقدير الضريبة على أساسها. ويقصد بالنية السيئة كون المكلف واع بعدم مشروعية العمل الذي يقوم به .  
 قد ورد ذكر الغش البسيط ضمناً في قانون الضرائب المباشرة " عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو بين دخلاً أو ربما ناقصاً .....الخ"

#### ب- الغش المركب:

يمكن تعريفه بأنه عمل بسيط مقرون بممارسات تدليسية أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة وكذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشف مغالطاته ولقد ورد ذكره في نص المادة 13 من ق. ض . م . ر . م. في قانون المالية لسنة 2012.  
 يتميز هذا النوع من الغش كونه يضم على غرار العنصر المادي والمقصود به عنصر التدليس وذلك بلجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقباً لأي مراقبة محتملة<sup>1</sup> كأنها محاسبة مزيفة أو يقدم فواتير مزورة ..... الخ.

#### المطلب الثاني: أساليب التهرب الضريبي والآثار المترتبة عنه

##### الفرع الأول: أساليب التهرب الضريبي

أساليب التهرب الضريبي هناك عدة أساليب للتهرب الضريبي، إما بالتلاعب في العمليات المحاسبية، أو عن طريق التحايل المادي أو عن طريق التحايل القانوني.

##### 1- التهرب عن طريق عمليات محاسبية .

إن المحاسبة هي الوسيلة الوحيدة التي تعتمد عليها المصالح الضريبية في تحقيقاتها، فالتحقيق المحاسبي يتمثل في التأكد من مطابقة ما يصرح به المكلف وما هو موجود في دفاتره المحاسبية من قيود<sup>2</sup> إلا أن المكلفين يتقنون ويبتكرون طرقاً للتلاعب المحاسبي للتهرب من بينها:  
 أ- تضخيم الأعباء والتكاليف المحاسبية والجبائية: لقد قام المشرع بتحديد التكاليف الواجب خصمها، فإن المكلفين يلجؤون إلى تضخيم النفقات والزيادة في التكاليف من الضريبة المفروضة ومن بين الطرق الأكثر استعمالاً نذكر ما يلي:

<sup>1</sup> عوادى مصطفى ورحال ناصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، النشر والتوزيع مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2010 / 2011، ص.

<sup>2</sup> بوزيدة حميد، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، دون طبعة، 2005، ص. 45.

- ❖ النفقات والمصاريف غير المبررة: حيث يقوم المكلفين بالتصريح بنفقات أخرى خارج نشاط المؤسسة ويلحقونها بمصاريف متعلقة بأعباء المؤسسة ذاتها، مثل دفع فاتورة الهاتف الخاص لأحد مسيري المؤسسة وتسجيلها في نفقات وأعباء المؤسسة.
- ❖ المستخدمون الوهميون: في هاته الحالة المكلف يستعمل أجور ورواتب في السجلات المحاسبية لمستخدمين ليس لهم وجود أصلا وذلك لتضخيم الأعباء والتقليل من الضريبة.
- ب- تخفيض الإيرادات: يتجسد هذا التخفيض في البيع بدون فواتير، حيث لا يترك أثر لأي عملية، كما يقوم المكلف بالإتفاق مع الزبون بتسجيل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية (إخفاء جزء كبير من رقم أعماله ) ومن بين أهم الأساليب لتخفيض الإيرادات مايلي:
- ❖ التخفيض من مبلغ المبيعات محاسبيا حيث يقوم المكلف بتسجيل بضائع مسترجعة وهمية، أو الخصومات الجارية الممنوحة بشكل مبالغ مع أنه لم يكن هناك استرداد للبضاعة ولا خصم تجاري<sup>1</sup>.

❖ التناسي العمدي لبعض المبيعات التي تتم يدا بيد أي دون فواتير، ويتم الدفع نقدا.

❖ عدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة.

## 2- التهرب الضريبي عن طريق التحايل المادي:

يقوم المكلف بإخفاء أمواله ومنتجاته من : سلع وبضائع الخاضعة للضريبة سواء إخفاء جزئيا أو كليا، ومن بين آثار هذا النوع من التهرب انتشار الأسواق الموازية والسوق السوداء.

أ- الإخفاء الجزئي:

إن الإخفاء الجزئي هو اتجاه نية المكلف بالضريبة نحو التخفيض من عبء الضريبة دون التخلص منها كليا ، ويتم بتصريحه بقيمة أقل من القيمة الحقيقية للضريبة تهربا من دفعها جزئيا كما يمارس نشاطات ثانوية خفية غير مصرح بوجودها أصلا إلى جانب النشاط الرئيسي للمؤسسة بالإضافة إلى قيامه بإخفاء جزء من مخزوناته من سلع وبضائع التي تكون خاضعة للضريبة لإعادة بيعها في الأسواق الموازية والسوداء<sup>2</sup>.

## ب- الإخفاء الكلي:

هذا النوع من التهرب يقوم فيه المكلف بالتملص كليا من دفع الضريبة المستحقة عليه، منتزعا في ذلك غياب الرقابة الجبائية، فيعمل المكلف على عدم التصريح بالنشاط الذي يمارسه، أو أن يقوم

<sup>1</sup> كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، دون طبعة، سنة 2011، ص26.

<sup>2</sup> زغدودي أمال، مرجع سابق، ص26.

بإنشاء وحدات ومصانع إنتاجية في مناطق كبرى، كالمدن التي تعرف اكتظاظ سكاني كبير، أو في مناطق وعرة وبعيدة عن الأعين، حتى لا يسهل الوصول إليها، كما تقوم فئة من المكلفين بتغيير مقرات نشاطهم كل مرة كأصحاب شركات التصدير والاستيراد. وبغياب الرقابة على نشاطه يسهل على المكلف التعامل بينه وبين الزبائن بدون فواتير وبدون وصولات، ما يفتح المجال إلى انتشار السوق السوداء وبالتالي استفحال ظاهرة التهرب الضريبي وكل هذا راجع لغياب الرقابة الجبائية<sup>1</sup>.

### 3- التهرب الضريبي عن طريق التحايل القانوني:

يتبع المكلف في هذا النوع من التهرب طرق قانونية تسمح له بخلق حالات من خلالها يستفيد من مزايا وإعفاءات ضريبية يخضع لها في الأصل، أو ليس له الحق في الاستفادة منها، فالتهرب في هاته الحالة يكون عن طريق استعمال المكلف لعمليات قانونية، يخلق لنفسه حالة قانونية مزيفة وذلك باستعماله التكييف الخاطئ لحالته، وهذا النوع من التهرب يعتبر الأكثر استعمالاً وتنظيماً، وكمثال عن ذلك قيام المكلف بتوزيع أرباح الشركة على المساهمين في شكل رواتب و أجور بهدف تخفيض معدل الضريبة.

أما المجال الذي يتجلى فيه هذا النوع من التهرب، هو مجال الرسم على القيمة المضافة (TVA) (فالمكلف يقوم بخلق وضعية قانونية، له تسمح باسترجاع الرسم على القيمة المضافة بفواتير مزيفة في عمليات الشراء أو البيع للاستفادة من فارق الرسوم المفوترة بين رسوم البيع والشراء، ومن بين الأمثلة أيضاً عن هذا التهرب تذكر بعضها:

❖ التصريح عن حالة بيع على أساس أنها هبة للتخلص من دفع حقوق التسجيل.

❖ تحويل أرباح الشركات المتعددة الجنسيات إلى فروعها التي تتواجد في دول ذات معدلات

ضريبية منخفضة، وهذا ما يسمى بالجنتات الضريبية.

### الفرع الثاني: آثار التهرب الضريبي

إن للتهرب الضريبي آثار سلبية، حيث أنها تؤدي إلى تخفيض الإيرادات العامة وبالتالي الإضرار بالخزينة العمومية، ما يترتب عليه عدم قيام الدولة الإنفاق العام على أكمل وجه تحقيقاً لمصلحة المجتمع، هذا وبالإضافة إلى تأثير الظاهرة على جوانب مالية وإقتصادية وإجتماعية.

#### 1- الآثار المالية:

<sup>1</sup> زغدودي أمال، مرجع سابق، ص 26.

إن التهرب كما سبق وأن ذكرنا يؤدي إلى عدم تحقيق الضريبة للأهداف التي أنشئت من أجلها فهي تمول الخزينة العمومية بما يلزم لتغطية النفقات العامة من خلال تلبية الإيرادات الضريبة لحجم الإنفاق، فعدم التوازن بين الإيرادات والنفقات يؤدي بنا إلى خسارة الخزينة لأموال طائلة.

كما أن التهرب يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي والذي بدوره يخفض من مستوى الدخل الفردي، كما ينتج عنه ضعف قيمة العملة الوطنية عن طريق إخفاء أموال غير مصرح بها والتي تكون سببا في وجود ظاهرة التضخم النقدي.

تقدر وزارة المالية أن حجم التهرب في الجزائر يقدر ب 6400 مليار سنتيم وهو رقم مرشح للارتفاع بسبب اتساع حجم السوق الموازية<sup>1</sup>. ما يجبر الدولة باللجوء إلى البحث عن مصادر تمويل أخرى بدل الضريبة التي لم تؤدي الدور الموكل إليها ومن بين هذه المصادر:

❖ الإصدار النقدي: وذلك بخلق نقود جديدة من العملة الوطنية ويعرف أيضا بالتمويل بالتضخم، وهو ما ينعكس سلبا على الاقتصاد الوطني.

❖ الدين العام: فهو يعد عبئا على ميزان المدفوعات خاصة في حالة استعماله في لأغراض استهلاكية بدل مشاريع استثمارية لتخفيف العبء، ما يؤدي بالدولة لتدبير مورد مالي من أجل سداد قروضها. كما أن الدولة تفقد الثقة فيها داخليا أو خارجيا لعدم قدرتها على سداد ديونها وتحميلها للأجيال اللاحقة.

❖ -تقلص النشاط الإنتاجي: لأن الأموال المقرضة للدولة تكون لها فوائد وكذا ضمان سدادها، وأكثر من هذا حصول المقرض على مزايا منها التدخل في الشؤون الخاصة لهاته الدول وبالتالي الخضوع للتبعية الأجنبية.

❖ زيادة الضغط الجبائي: وذلك في محاولة الدولة للزيادة في قيمة الضريبة من أجل تغطية العجز المتولد عن التهرب، يزداد الضغط الجبائي على المكلف ما يزيد في ميوله للتهرب أكثر فأكثر.

هدف الدولة ترقية التجارة الخارجية من خلال فتح الأسواق العالمية، من خلال تصدير منتجاتها الوطنية لجلب العملة الصعبة، لكن المشكلة تكمن في البلدان النامية التي تعتمد على تصدير المواد الأولية بأسعار متدنية واستيراد سلع التجهيزات بأسعار مرتفعة لتلجأ الدولة إلى الخزينة لتعويض النقص ما يؤثر سلبا على التجارة الخارجية نفسها، وبالتالي تضطر الدولة لجلب رؤوس الأموال الأجنبية لتنشيط عملية التنمية الاقتصادية، ليبقى المكلف هو الحل الأخير باعتباره الممول الأساسي للخزينة

<sup>1</sup> قرموش ليندة: جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، (مذكرة ماستر تخصص قانون جنائي)، جامعة بسكرة ، 2013/2014، ص46.

التي يلجأ إليها لسد النقص عن طريق الزيادة في سعر الضريبة أو فرض ضرائب جديدة فيزداد عبئها والدافع للتهرب منها<sup>1</sup>.

## 2- الآثار الاقتصادية:

ينتج عن التهرب انعكاسات سلبية على الإقتصاد الوطني بكبح أهم محفزات الإقتصاد فالمكلف المتهرب سواء شخص طبيعي، كان أو معنوي سيصبح في وضعية مالية أفضل من الذين دفعوا مستحقاتهم اتجاه الخزينة العمومية وبالتالي فوضعيته المالية تسمح له في ظل الظروف الاقتصادية أن يقوي مكانته في السوق، بتقديم منتجات وخدمات بأسعار تنافسية لتتاح له بذلك الفرصة لاحتكار السوق. لأن تخفيض الأعباء عن المكلف المتهرب يتيح له دفع الضريبة لكن بأقل من قيمتها على غرار المكلف الشريف وهذا يكون من السهل عليه إزاحة المكلف الذي أدى التزامه الضريبي كاملا وقد يصل الأمر إلى حد إفلاسه.

بالإضافة إلى أن التهرب يوجه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي تفرض فيها ضريبة أقل، أو حتى يسهل من التهرب على حساب الأنشطة الأكثر إنتاجية<sup>2</sup>. كما يقلص من حجم الإقتصاد الوطني ويوسع من الإقتصاد السري (الغير رسمي).

يؤدي التهرب إلى إنقاص الإيرادات الضريبية للدولة مما يجبرها على رفع معدلات الضرائب التعويضية النقص الحاصل مما يزيد من الضغط الضريبي على المكلفين الشرفاء الذين لا يحاولون التهرب، فيغير أحد القواعد الأساسية التي تقوم عليها الضريبة وهي قاعدة العدالة.

ظهور أزمة رؤوس الأموال إذ أن التهرب يكون في العادة بإخفاء رقم الأعمال أو إبقاء الأموال خاملة لكي لا تظهر للمصالح الجبائية فلا يتم الاقتطاع منها، وقد يلجأ البعض إلى فتح حسابات بنكية في الخارج وتحريب رؤوس أموالهم إلى الخارج ما ينقص إيرادات الدولة<sup>3</sup>.

توجيه رؤوس الأموال للأنشطة غير المرغوب فيها من الناحية الاقتصادية مما يعوق عملية التنمية الشاملة، فالارتفاع الشديد لمقدار الضريبة يحرض الأفراد على التهرب من خلال تحويل ثرواتهم إلى أشكال يصعب الوصول إليها ضريبيا مثل اقتناع المجوهرات والتحف واستثمار في العقارات والمضاربة عليها أو اكتنازها في شكل نقود وودائع خاملة<sup>4</sup>.

## 3- الآثار الاجتماعية:

<sup>1</sup> بولوخ عيسى: الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، (مذكرة ماجستير)، جامعة باتنة، 2003/2004، ص 33.

<sup>2</sup> ناصر مراد: التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، البليلة، ص 22.

<sup>3</sup> نفيسة سويس: الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي، (مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية)، جامعة ورقلة، 2009/2010، ص 16.

<sup>4</sup> سعيد عبد العزيز عثمان: مقدمة في الإقتصاد العام، الدار الجامعية، جامعة بيروت العربية، 2003، ص 149.

يخلف التهرب آثار جد حساسة على المستوى الإجتماعي نجمعها في بعض النقاط كالآتي: التهرب يولد تهرب آخر: الأمانة ممن يتحملون التزامهم الضريبي بكل إخلاص قد ينظمون للمكلفين الذين تهربوا بالفعل نتيجة عدم إحساسهم بالعدالة وقد يكون رفع سعر الضريبة هو السبب وذلك بتحميلهم لعبء فوق طاقتهم سعيا من المشرع الضريبي لتدارك النقص الحاصل في الإيرادات الضريبية وموازنة الإيرادات والنفقات لتتناسب والبرنامج التنموي المسطر.

تراجع الصدق في المعاملات الإقتصادية بما أن كل متهرب يمسك محاسبة مزورة لإخفاء رقم أعماله، فمن الطبيعي أن يضع خطة بديلة في حال تفتنت المصالح الجبائية لأمر تصريحاته وباشرت الإجراءات القانونية للتحصيل بما تحمله من عقوبات على إخفائه لرقم أعماله، يمتنع عن منح قروض للعملاء نتيجة عدم اطمئنانه لما يصدر من الإدارة الجبائية من ردة فعل وهذا ما يجعل الصدق بينهم أو مستبعدا.

تثبيت وتعميق الفوارق الإجتماعية وذلك لإعتماد الدول النامية على الضرائب لتمويل الخزينة ما يؤدي إلى فرض ضرائب مبالغ فيها ما ينمي لدى الأفراد الإحساس بالقهر والإستغلال من النظام الجبائي، وما يزيد في اتساع الهوة هو سكوت الدولة عن بعض تجاوزات أصحاب النفوذ بتهربهم الدائم، ما يخلق جوا مضطربا في العلاقات بين الأفراد ويؤدي إلى ظهور الفوارق الاجتماعية، إضافة إلى انتشار الرشوة التي مهما ارتفعت قيمتها فهي لن تصل لحد مبلغ الضريبة، ما يرسخ فكرة التهرب ويمنحهم البديل، في حين يقع العبء الضريبي على الفقراء وأصحاب الدخل المحدود ما يجعل الضريبة تتعارض مع مبدأ العدالة الضريبية بشقيها الأفقي والعمودي<sup>1</sup>.

تفشي اللامدنية الجبائية في المجتمع: فالمقصود بالمدنية الجبائية هو تفضيل المكلف للمصلحة العامة على مصلحته الخاصة، لذلك فالتهرب يكون جيلا لا يكثرث للآخرين ويسعى لمصلحته مهما كانت النتائج.

### المطلب الثالث: آليات مكافحة التهرب الضريبي

ينتج عن التهرب الضريبي آثار سلبية إقتصادية إجتماعية ومالية، والتي تنعكس سلبا على الإقتصاد الوطني، وكذلك على الخزينة العمومية لذلك سعت الدولة لمكافحة هذه الظاهرة محليا ودوليا.

ولمعالجة هذه الظاهرة لجأ المشرع الجزائري إلى وضع آليات رقابية على مستوى النظام والتشريع الجبائي ومعالجة النقائص البشرية والمادية لإدارة الضرائب، بالإضافة إلى توعية المكلف

<sup>1</sup> محمد عمر حماد أبو دوح: الإصلاح الضريبي بين اعتبارات الجبائية والأسس العلمية للضرائب، الدار الجامعية، 2008، ص 111.

بالضريبة، كما وضع أجهزة رقابية تتمثل في مديرية الأبحاث والمراجعات والمديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية، مركز الضرائب.

كما سنتطرق للآليات العقابية من طرف المشرع الجبائي على المكلفين المتهربين، الذين قاموا بمخالفة التشريع وهذا من خلال تطبيق عقوبات جزائية، وعقوبات جبائية، مع معرفة الطبيعة القانونية للغرامة الجبائية.

### الفرع الأول: الآليات الوقائية

سنتناول في هذا العنصر الوسائل الوقائية، التي حددها المشرع للحد من اللبس الذي يشوب النصوص القانونية، بشكل مبسط يسهل للمكلف فهمه، وتوعيته بواجباته الضريبية.

1- على مستوى التشريع والإدارة الضريبية: سنتحدث في هذا الفرع عن الأساليب الوقائية المتعلقة بالتشريع الضريبي، وعن النقائص المتواجدة على مستوى الإدارة الضريبية.

أ-الوقاية على مستوى التشريع الضريبي : لنجاح أي قانون ضريبي يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بتأسيس وتحصيل الضرائب، وإتمام ذلك يجب أولاً صياغة القانون الضريبي، بطريقة يسهل على المكلفين فهمه، وثانياً بإرساء طابع البساطة، الوضوح والمرونة على هذه القوانين.

نظراً للتغيرات والتعديلات المستمرة في قوانين المالية، أدى ذلك إلى عدم استقرار القوانين الجبائية وهذا نشب عنه تعقيدات وغموض، مما صعب مهام موظفي الضرائب.

للعمل على استقرار النظام الضريبي يجب على المشرع أن يسعى لإنشاء قانون ضريبي قادر على البقاء مدة طويلة، لأن المشكل ليس في تغيير القوانين، وإنما في مدى استقرار هذه القوانين.

فقد طرأت تعديلات هادفة لتبسيط النظام الجبائي، وذلك بإلغاء التعقيدات المتمثلة في تعدد الضرائب واختلاف معدلاتها، حتى يسهل على المكلف والإدارة معا تبسيط أحكام قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها. كما يجب أن تكون هناك مساواة أمام الضرائب، وذلك بتحمل الأفراد للأعباء الضريبية بطريقة متساوية<sup>1</sup>، حتى لا يكون هناك تفاوت طبقي في المجتمع.

من الإصلاحات الجبائية التي قام بها المشرع الجبائي : أجمع بين عدد من الضرائب (IRG-TAP-TVA) في ضريبة جزافية وحيدة (IFU) والهدف من إحداث هذه الضريبة، هو تجسيد مبدأ الشمولية الجبائية من جهة، ومحاربة التهرب الضريبي من جهة أخرى.

<sup>1</sup> فليح العلي (عادل) المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، طبعة 1، 2003 ص 1

ب- الوقاية على مستوى الإدارة الضريبية : للقيام بنظام ضريبي فعال يستلزم وجود هيكل إداري ذو كفاءة عالية، سواء من الجانب المادي والبشري.

❖ الجانب البشري: تعاني الإدارة الضريبية من عدة مشاكل على مستوى الجانب البشري، وذلك بسبب نقص عدد الموظفين الذين يتولون دراسة الملفات الضريبية، وعدم كفاءتهم، مما أدى بالإدارة الضريبية إلى اتخاذ الإجراءات اللازمة للرفع من مستوى موظفي جهازها، وذلك من خلال:

- التكوين المستمر للموظفين عن طريق دورات متخصصة، وبالأخص الأعوان المتواجدين على مستوى الهياكل القاعدية (المفتشيات، القباضات، فرق التحقيق).

- رفع أجور الموظفين لتجنب الرشوة، والإغراءات المادية التي يقدمها المكلفون مقابل تقديم خدمات منافية للقانون. الزيادة في عدد الموظفين الأكفاء للتمكن من الإطلاع على جميع الملفات الجبائية.

❖ الجانب المادي : لنجاعة النظام الضريبي وجب توفر وسائل مادية لتحقيق الأهداف المسطرة، لكن الإدارة الضريبية تتوفر على نقائص في الوسائل بالنظر إلى المهام المعقدة، والبرامج الحساسة المكلفة بتنفيذها. ومن بين هذه النقائص:<sup>1</sup>

-افتقار الإدارة الضريبية لوسائل العمل، كتجهيزات المكتب التأخر الكبير في تعميم استعمال الإعلام الآلي.

- ضيق المقرات الإدارية لاسيما تلك المتعلقة بمفتشيات قباضات الضرائب.

كل هذه النقائص نتج عنها اختلال في وظائف الإدارة الضريبية، لذلك أصبح إصلاح الإدارة الضريبية أمر ضروري للرفع من مستواها التقني مما يستلزم عليها القيام بتجهيز المرافق الضرورية، وبناء مقرات جديدة لتسهيل أداء وظائفها، وتطبيق برمجيات الإعلام الآلي لتسهيل عمليات الرقابة، والكشف في وقت مبكر عن أي غش أو تهرب، إضافة إلى تسهيل مهمة الإطلاع على الملفات الجبائية في وقت قصير، كما يجب عليها توفير وسائل النقل للأعوان المكلفين بمهمة التحقيق الميداني، والمراقبة الفجائية لضبط المادة الضريبية.

## 2- على مستوى المكلف الضريبية.

<sup>1</sup> كمون عبد الرحمن، ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، رسالة شهادة ماجستير، جامعة تلمسان، سنة 2000/1999، ص. 69

إن اقتناع المكلفين بأهمية الضريبة متوقف على مدى وعيهم الضريبي، وللنظام الضريبي دور كبير في تحقيق ذلك، لهذا عمد المشرع الجبائي على وضع إصلاحات وتعديلات في النظام الجبائي لتنمية الوعي الضريبي للمكلف، وإزالة التوترين هذا الأخير والإدارة.

أ- توعية المكلف بالضريبة ويتم ذلك بمايلي<sup>1</sup>:

- ❖ تحسيس الأفراد بالوعي الضريبي باستعمال وسائل الإعلام (السمعية، المقروءة، المرئية).
- ❖ العمل على تعريف المكلف لحقوقه، كطلب الإعفاء من الضريبة، أو التخفيض منها، كذلك حق الطعن والاعتراض.
- ❖ استعمال عبارات اشتهارية بسيطة يفهمها كل مواطن.

ب- إزالة التوترين الإدارة و المكلف:

يمكن تحديد التوترين المكلفين وموظفي الإدارة من عدة جوانب، فهناك جانب تاريخي ونفسي وخلقى لذلك، فالمعاملة الحسنة بينهم تعطي طابعا إنسانيا بعيدا عن العداوة والتوتر، ولتحقيق ذلك وجب توعية كل من المكلفين والموظفين، لإزالة أي توتر قد يحدث متبعين في ذلك التدابير التالية:

- توفير مكتب للاستقبال لتوجيه المكلفين.
- تمكين المكلف من الاتصال بالإدارة في أي وقت.
- فتح مجالات التواصل بين المكلفين والإدارة عن طريق الهاتف، الانترنت... إلخ.

الفرع الثاني: الآليات الرقابية

النظام الجبائي الجزائري يقوم على أساس التصريح، ولتأكد الإدارة الضريبية من صحة التصريحات المقدمة لها من المكلفين فهي تمارس حق الرقابة المتمثلة في مجمل العمليات التي من شأنها التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة، ويأخذ حق الرقابة شكلين، هما التحقيق المحاسبي والتدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية وحق الإطلاع على دفاتر المكلف ووثائقه المحاسبية، كما لا يمارس من قبل الأعوان الذين هم برتبة مراقب مع خضوعهم للسر المهني. لهذا قام المشرع الجبائي بوضع أجهزة رقابية فعالة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

1- أجهزة الرقابة الجبائية

<sup>1</sup> طرشي ابراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة لنيل الماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014/2015، ص 27.

أنشأ المشرع الجزائري أجهزة مخصصة بالرقابة الجبائية، حيث تمارس مهامها بطريقة منظمة وفعالة، وذلك تحقيقا لأهدافها المنشودة والمرتكزة أساسا على مكافحة التهرب الضريبي، لذلك خول المشرع الأعوان هذه الأجهزة مجموعة من الصلاحيات لأداء مهامهم الرقابية على أكمل وجه.

#### أ-مديرية الأبحاث والمراجعات

أنشئت هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13/07/1998<sup>1</sup> المتواجدة في الجزائر العاصمة، وهران، قسنطينة، وتتمتع بصلاحيات التدخل على مستوى القطر الوطني للتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة لأهمية نشاطهم ، ومن مهامها أيضا تحديد واختيار المكلفين بالضريبة اللذين يقع عليهم التدقيق، خلال برنامج مسبق لانتقاء الملفات الجبائية، وهذا باقتراح من مفتشيات الضرائب المعنية بالملفات ، ثم المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية لتصادق على البرنامج المقترح أو تعديله من طرف مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV) كما تم تحديد مستوى رقم الأعمال لأربع السنوات الأخيرة والتي هي محل تحقيق، بأن يفوق أو يساوي 4000000 دج، بالنسبة لمقدمي الخدمات والنشاطات الحرة بـ 10000000 دج.

بالنسبة للمؤسسات والشركات الأخرى حتى تسند مهمة التحقيق لهاته المؤسسات إلى مديرية الأبحاث والمراجعات، ومن مهامها أيضا:

❖ إجراء سلسلة من العمليات لتقييم أداء المصالح الجبائية، بهدف رفع نوعية التدقيق إلى أفضل مستوى.

❖ السعي إلى تقليص حجم المنازعات الجبائية، وذلك من خلال العمل بحد وكفاءة عالية.

❖ برمجت الملفات الضخمة للكشف عن منافذ التهرب الضريبي.

يتشكل الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات من أربع مديريات فرعية على المستوى المركزي وهي: نيابة مديرية الإجراءات الجبائية، نيابة مديرية الرقابة الجبائية نيابة مديرية البرمجة، نيابة مديرية التحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية<sup>2</sup>.

#### ب- المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية :

أنشئت هذه المديرية بموجب المرسوم<sup>3</sup> التنفيذي 52 المؤرخ في 12/07/1998 وهي مكلفة بعملية الرقابة وتطبيق برامج المراجعة المصادقة عليه من مديرية الأبحاث والمراجعات، والتي تكون في إقليم الولاية شرط أن يكون المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية قد حققوا رقم أعمال سنوي أقل من

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية، العدد. 79 الصادرة في 1998/10/25

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية . العدد59 المؤرخة في 2006/09/24، ص 09

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية . العدد. 79 الصادرة 1998/10/25

000 000 4 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات، ورقم أعمال سنوي أقل من 10 000 000 دج لباقي

المؤسسات الأخرى، ومن أهم المهام التي يقوم بها هذا الجهاز ما يلي:

❖ الحرص على تحصيل مختلف الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة، ومتابعتها باستمرار.

❖ استقبال المعلومات المحصل عليها لتصنيفها، وتوزيعها على مفتشيات الضرائب المعنية لاستغلالها

❖ القيام بإعداد بطاقيات للإدارات التي لديها معلومات تأسيس الوعاء الضريبي.

❖ المتابعة المستمرة لإنجاز البرنامج في الآجال المحددة، وبرمجة القضايا الخاضعة لمراجعة السنوية.

قد تم إنشاء على مستوى هذه المديرية هيكل تنظيمي يتمثل فيما يلي<sup>1</sup>:

المديرية الفرعية للعمليات الجبائية - المديرية الفرعية للمنازعات - المديرية الفرعية للرقابة

الجبائية - المديرية الفرعية للتحصيل المديرية الفرعية لوسائل العمل.

ج- مديرية كبريات المؤسسات (DGE) :

أنشئت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303-02 المؤرخ<sup>2</sup> في

( 2002/09/28 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 494-02 المؤرخ في 2005/12/26 وهي مكلفة

بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء إلى التحصيل، حتى الرقابة الجبائية، والمنازعات وتسيير المؤسسات

والشركات التي يفوق رقم أعمالها 100 000 000 دج، ومن أهم أهداف إنشاء هذه المديرية التسيير

المحكم للملفات المهمة. ومن أهم المهام المسندة لمديرية كبريات المؤسسات ما يلي:

❖ جمع المعلومات من مختلف المصادر وتصنيفها بغرض الاستغلال.

❖ تقييم نتائج المكلفين بالضريبة، وذلك بإعداد برامج الرقابة الجبائية.

❖ معالجة التظلمات والشكاوي ومتابعتها ضمن المنازعات الإدارية والقضائية.

يتمثل الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات في ما يلي:

المديرية الفرعية لجباية المحروقات - المديرية الفرعية لتسيير الملفات - المديرية الفرعية للرقابة

الجبائية - المديرية الفرعية للمنازعات - المديرية الفرعية للوسائل العامة.

د- مركز الضرائب (CDI) :

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية. العدد 43 المؤرخة في 2005/06/22، ص 20.

<sup>2</sup> المرسوم التنفيذي 303-02، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494-02 المؤرخ في 2005/12/25.

هي مديرية متواجدة على المستوى المحلي وتقوم ب: تسيير الملفات الجبائية للمكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي، والتي لا يفوق رقم أعمالها 100 000 000 دج والمهن الحرة، مع تكليفه بتحديد وعاء الضريبة على التحصيل بالإضافة إلى المنازعات الجبائية في حدود صلاحياته<sup>1</sup>. من بين أهم مهام مركز الضرائب:

- ❖ البحث عن المادة الخاضعة لضريبة وجمعها واستغلالها.
- ❖ التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي وذلك بالتسيير الحسن للملفات الجبائية.
- ❖ تقييم النتائج المحصلة للرقابة الجبائية للمكلفين وإعداد برامج التدخلات.

## 2- الرقابة العامة:

تتمثل في الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.

أ- الرقابة الشكلية: هي التي تتم على مستوى مفتشية الضرائب، وهي التدخلات التي تعمل على تصحيح الأخطاء المالية وتدارك النقائص المرتكبة من قبل المكلفين، وتتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G50) مع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوف الربط، وبطاقة المعلومات وقوائم العملاء التي تمتلكها<sup>2</sup>.

ومن عيوب الرقابة الشكلية أنها لا تعتمد على صحة الأرقام المصرح بها، بل تعتمد على الكيفية التي تملأ بهما التصريحات وصحة المعلومات التي يتوفر عليها الملف الجبائي للمكلفين، أي تنظر في الشكل الذي جاءت به التصريحات، والتي يتم معاينتها في المرحلة الثانية دون تصحيح ما صرح به المكلف بالضريبة<sup>3</sup>.

ب- الرقابة على الوثائق: الرقابة على الوثائق هي ثاني إجراء تقوم به الإدارة الضريبية بعد الرقابة الشكلية، وتتمثل في مجموع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب، حيث تقوم مصلحة التحقيق بفحص دقيق وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبه، ومقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الجبائية عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف، وذلك في إطار حق الإطلاع المخول لها<sup>4</sup>. يقوم مفتش الضرائب باستدعاء المكلفين من أجل تقديم توضيحات شفوية، إذا تبين أن استدعاءهم ضروري، وإذا رفض المكلف الرد على الطلب الشفوي، أو على المسائل المطلوب توضيحها، فإن المفتش يقوم بإعادة الطلب كتابيا، غير أنه يجب أن يوضح الطلب المسائل التي يرى المفتش أنها تحتاج لتوضيح وتبرير، ومنحه مدة لا تقل 30 يوم للإجابة.

<sup>1</sup> المادة 20 من المرسوم التنفيذي 06-327 المؤرخ في 18/09/2006، ص 10

<sup>2</sup> مراد ناصر، مرجع سابق، ص 4

<sup>3</sup> سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011/2012، ص 124

<sup>4</sup> هندية محمد، فريح رمضان، التهرب الضريبي، شهادة الدراسات العليا في المالية، القليعة، 1998، ص 57

تحت طائلة البطلان إجراءات الإخضاع الضريبي أن يرسل المفتش المكلف بالضريبة، التصحيح المقرر للقيام به، ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك، كما يقوم في نفس الوقت بدعوة المكلف على إرسال موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل 30 يوم، وعدم الرد في الأجل يعد بمثابة قبول ضمني.

### ج- الرقابة المعمقة:

تمثل في التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمل في الوضعية الجبائية الشاملة.

التحقيق المحاسبي: عرفه المشرع الجبائي من خلال المادة 20 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>1</sup> : وهو مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية، المكتتبة من طرف المكلفين للضريبة، وعليه يمر التحقيق المحاسبي بثلاثة مراحل.

### ❖ مرحلة التحضير للتحقيق:

إعداد برنامج التحقيق : قيام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالاستعانة بمفتشيات الضرائب التابعة لها، ثم ترسل نسخة منه إلى كل من المديرية الجهوية، ومديرية الأبحاث والتحقيقات على مستوى المديرية العامة للضرائب من أجل الإعلام.

جمع المعلومات وتلخيصها : أول إجراء يقوم به العون المحقق هو جمع معلومات عن المكلف المعني بعمليات الرقابة، وذلك من طرف مفتشية الضرائب التابع لها، كما يمكنه الإتصال بهيئات خاصة أو هيئات عمومية، أو البنوك أو المؤسسات المالية أو مصالح الجمارك فيما يخص المكلفين العاملين في حال الإستيراد والتصدير، وذلك من أجل الحصول على معلومات تكميلية تساعده في عمليات التحقيق، وهذا باستعماله لحق الإطلاع حسب المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية.

إعلام المكلف: لا يمكن إجراء أي تحقيق دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق ملحق بميثاق المكلف بالضريبة من مدة للتحضير قدرها 10 أيام وذلك طبقا للمادة 20 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>2</sup>.

كما يمكن للمكلف أن يستعين بمستشار يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة، للاستشارة به أو الإنابة عنه.

ملاحظة: يمكن للمكلف الإستعانة بمستشار أثناء عملية التحقيق، لكن حضوره ليس ضروريا أثناء الرقابة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمته في حالة ماذا تمت تأجيلها، يجب أن

<sup>1</sup> 1-أنظر لقانون المالية لسنة 2016 المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، ص.10

<sup>2</sup> قانون الإجراءات الجبائية، قسم التحقيقات الجبائية في التصريحات، ص.10

يتم التحقيق في الوثائق المحاسبية بعين المكان، وهذا من أجل خلق جو المناقشة بين المحقق والمكلف بالضريبة طبقاً للمواد 20 فقرة 1-3 من قانون الإجراءات الجبائية.<sup>1</sup>

غير أنه هناك استثناء لهذا الإجراء في حالة طلب المكلف بالضريبة بإجراء التحقيق بمقراتها، وبعد قبول الطلب يمكن للمحقق أحد الوثائق لفحصها في مكاتبه، مع تسليمه وثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة (عدد الوثائق، طبيعتها .....الخ).

كما يمكن أن تستغرق مدة التحقيق سنة كاملة لا تتعدى 03 أشهر بالنسبة:

-المؤسسات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1 000 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية المحقق فيها.

-كل المؤسسات إذا كان رقم أعمالها السنوي يتجاوز 2000 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

-تمدد المدة إذا كانت المؤسسة رقم أعمالها السنوي لا يفوق 5000000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

كما لا تتجاوز مدة التحقيق في باقي المجالات الأخرى 09 أشهر، في حالة إستعمال مناورات تدليسية فإن المدة تمتد حسب الحالة.

#### ❖ إجراءات التحقيق المحاسبي

ينتقل العون المحقق لعين المكان بعد انتهاء المدة الممنوحة للمكلف بالضريبة، فيبدأ عمله في جمع مختلف المعلومات التي تفيده في ذلك كطبيعة النشاط، أهدافه، شروط الاستغلال (الموردون، أسعار البيع .... ) وسائل الإنتاج المستعملة.<sup>2</sup>

يطلب المحقق المحاسبي شروحات مفصلة من المكلف، كما يمكن أن يستعين العون المحقق بمهندس الإعلام الآلي إذا كان المكلف يعتمد على برامج الإعلام الآلي في محاسبته.

في نهاية الفحص المعمق للوثائق المحاسبية يجب أن يقوم المحقق بحساب الوعاء الضريبي، وإذا ثبت له نقص أو إهمال يقوم بإعادة التقويم.

#### ❖ نتائج التحقيق المحاسبي:

عندما تثبت الإدارة أن هناك نقائص أخطاء أو إحقاء في العمليات التي تقوم على أساسها الضريبة، تقوم بـ:

-إما التصحيح بإتباع الإجراءات التناقضية بفرض أساس الضريبة (تصحيح حضوري).

<sup>1</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، قسم التحقيق في المحاسبة، 2013 ص15

<sup>2</sup> ناصر مراد، مرجع سابق، ص 48

- وإما بفرض الضريبة المحددة بصفة تلقائية.

الإجراء الحضوري: يستوجب على المحقق إشعار المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام طبقاً للمادة 20 فقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية، كما يعلم المحقق المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة حتى في حالة انعدام التقويم، طبقاً للمادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية، ويكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلاً بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، وتقديم ملاحظاته وإعلان قبوله، وذلك في أجل 40 يوم سارية من تاريخ استلام إعادة التقويم، كما يعاد التقويم إذا ثبت المكلف أنه استعمل مناورات تدليسية، أو أعطى معلومات خاطئة أثناء عملية التحقيق المحاسبي، كما لا يمكن للمكلف الاعتراض عليه عن طريق الطعن<sup>1</sup>.

التصحيح التلقائي: تلجأ الإدارة الجبائية إلى التصحيح التلقائي لقواعد فرض الضريبة في الحالات التالية: عندما لا يصح بالأجل القانونية بالمداخل، رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية، التحقيقات والمعاینات إذا تضمنت المحاسبة أخطاء ومعلومات غير صحيحة، عدم تقديم المحاسبة بعد انقضاء مدة 08 أيام من إنذاره، المادة 20 الفقرة 09 من قانون الإجراءات الجبائية.

#### التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

تم إنشاء هذا التحقيق بموجب المادة 23 من قانون المالية<sup>2</sup> لسنة 1992 وهو مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن الفارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به. - لا يمكن القيام بتحقيق في الوضعية الشاملة للمكلف، دون إعلامهم مسبقاً عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق، ومنحهم أجل 15 يوم لتحضير أنفسهم من تاريخ الاستلام. - كما لا يمكن القيام بتحقيق إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية، اللذين لديهم رتبة مفتش على الأقل للمادة 21 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

- كما لا يجوز أن تتجاوز مدة التحقيق سنة، إلا في حالة اكتشاف نشاط خفي تمتد المدة إلى سنتين. - يستعمل المحقق صلاحياته المحولة في حق الإطلاع المادة 45 من قانون الإجراءات الجزائية<sup>3</sup>، وحق المعاينة طبقاً للمادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>4</sup>، وحق الرقابة للاستفسار عن كل النفقات

<sup>1</sup> علي زغدود، المالية العامة، مرجع سابق، ص 219

<sup>2</sup> قانون المالية لسنة 1992 المؤرخ في 1992/12/31

<sup>3</sup> المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية، ص 22

<sup>4</sup> المادة 4 من قانون الإجراءات الجبائية، ص 15

العادية والغير عادية وذلك حين تتوفر لدى الإدارة أدلة تثبت أن المكلف يتمتع بمدخيل هامة، غير متطابقة مع تلك المصرح بها.

يحق للمكلف بالضريبة تقديم توضيحات وشروحات عن حقيقة المبالغ، وأن التكاليف التي قام بخصمها من الدخل الإجمالي ليست صادرة عن تدليس، وذلك في خلال آجال 30 يوم من تاريخ طلب الإدارة.

### الفرع الثالث: الآليات العقابية

سنتطرق للعقوبات الجزائية المتمثلة في العقوبات الأصلية، والعقوبات الخاصة بالشريك، وأعوان الضرائب وكذلك العقوبات الجزائية فيما يخص العود وجمع العقوبات والظروف المخففة، وثانيا سنتناول العقوبات الجبائية في كل قانون من القوانين الجبائية.

#### 1- العقوبات الجزائية:

هناك نوعان من العقوبات، عقوبات أصلية وعقوبات تكميلية .

#### أ-العقوبات الأصلية:

في الجدول الموالي العقوبات الجزائية المنصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية:

#### الجدول رقم 02: اجراءات تسير المنازعات الجزائية

الحبس		الغرامة الجزائية		قيمة المبلغ المتملص منه		نوع الضرائب والرسوم
الحد الأدنى	الحد الأقصى	الحد الأدنى	الحد الأقصى	الحد الأدنى	الحد الأقصى	
/	/	100.000	50.000	100.000	0	-الضرائب المباشرة
06 أشهر	شهرين	500.000	100.000	1.000.000	100.000	والرسوم المماثلة
سنتين	06 أشهر	2.000.000	500.000	5.000.000	1.000.000	المادة 303
05 سنوات	سنتين	5.000.000	2.000.000	10.000.000	5.000.000	-الرسوم على رقم الأعمال
10 سنوات	05 سنوات	10.000.000	5.000.000	أكثر من 10.000.000		المادة 119
05 سنوات	سنة	200.000	50.000	مهما كان المبلغ غير أنه في صورة الإخفاء يشترط لتطبيق العقوبات المذكورة أن يتجاوز المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج		-حقوق الطبع المادة 01-34 -حقوق التسجيل
06 أشهر	06 أيام	/	/	مهما كان المبلغ		المادة 530
العقوبات المنصوص عليه في المادتين 209-210 من قانون العقوبات				مهما كان المبلغ		المادة 531
05 سنوات	سنة	200.000	50.000	مهما كان المبلغ غير أنه في صورة الإخفاء يشترط لتطبيق العقوبات المذكورة أن يتجاوز هذا الإخفاء عشر للضريبة أو مبلغ 10.000 دج		غير المباشرة المادة 532

المصدر: كالمديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، اجراءات تسير المنازعات الجزائية، 2012، ص 11.

❖ **العقوبات الخاصة بالشريك:** الشركاء في جريمة التهرب الضريبي هم من نصت عليهم المادة 42 من قانون العقوبات<sup>1</sup>، كما أجمعت القوانين الجبائية على تحمل الشريك المسؤولية الجزائية وذلك من خلال المواد 2-303<sup>2</sup> من في ض م والمادة 542<sup>3</sup> أ من في ض ع م والمادة 120-41<sup>4</sup> من قانون التسجيل والمادة 126<sup>5</sup> من ق.ر.ر. أ، والمادة 3-1<sup>6</sup> من قانون الطابع وهم:

- الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للإتجار في القيم المنقولة.

- الذين يقوم بتحصيل قسائم في الخارج.

- الذين قبضوا باسمهم قسائم يملكها الغير<sup>7</sup>.

❖ **العقوبات الخاصة بأعوان إدارة الضرائب:** على كل موظف أو صاحب سلطة عمومية أن يمارس وظيفته بنزاهة وشرف لذلك نصت المادة 120 من قانون العقوبات على أن كل موظف، أو ضابط عمومي يتلف أو يزيل بطريق الغش، وبنية الإضرار بوثائق أو سندات كانت في عهده، أو سلمت له بسبب وظيفته، يعاقب بالحبس من سنتين إلى 10 سنوات وغرامة مالية من ( 500 إلى 10.000 دج. وتطبق عليهم العقوبات التأديبية المقررة في المرسوم التنفيذي رقم 03-06 المؤرخ في 15/07/2006 المواد 177 إلى 181 المتضمن القانون العام للوظيفة العمومية<sup>8</sup>.

**حالة العود:** معنى العودة إلى جريمة سبق وأن حكم على الفاعل بالإدانة، فتشدد العقوبة لأن الحكم السابق لم يردعه من ارتكاب الجريمة، وحددت مدة العود ب 05 سنوات طبقا للمواد 03-303 من ق.ض. م والمادة 547 من ق.ض. غ. م، المادة 120 من قانون التسجيل.

**الظروف المخففة:** نصت المادة 53 من قانون العقوبات<sup>9</sup> على أنه يجوز لتخفيض العقوبة المنصوص عليها قانونا بالنسبة للشخص الطبيعي، الذي قضى بإدانته، و تقررت إفادته بظروف مخففة. غير أنه وبالرجوع إلى القوانين الجبائية نجدها لم تنص صراحة عن إمكانية تطبيق الظروف المحققة.

**ب- العقوبات التكميلية:** وفي هذا الصدد تناولت القوانين الجبائية العقوبات التكميلية، من خلال المواد 03-303 من ق.ض. ر. م المادة 3-546 من ق.ض. ع. م والمادة 130 من ق.ر.ر. أ، تطبق هذه

<sup>1</sup> المادة 42 من قانون العقوبات

<sup>2</sup> المادة 2-303 من قانون الضرائب المباشرة

<sup>3</sup> المادة 2 من قانون الضرائب غير المباشرة

<sup>4</sup> المادة 1-120 من قانون التسجيل

<sup>5</sup> المادة 126 من قانون الرسم على رقم الأعمال

<sup>6</sup> المادة 1-35 من قانون الطابع.

<sup>7</sup> المادة 303 من ق.ض. م، ص135

<sup>8</sup> المادة 20 من المرسوم التنفيذي 03-06 المؤرخ في 15/07/2006، المتضمن القانون العام للوظيفة العمومية.

<sup>9</sup> قانون رقم 06-23 المؤرخ في 20/12/2006

العقوبات في حالة العود على وكيل الأعمال المستشار الجبائي أو خبير أو محاسب، ومن بين هذه العقوبات: المنع من مزاولة المهنة وغلغ المحل أو المؤسسة.

- المنع من المشاركة في الصفقات العمومية لمدة 10 سنوات.

إضافة إلى العقوبات الجنائية هناك عقوبات جزائية تتمثل في نشر القرار القضائي في الجرائد التي تعينها الجهات القضائية المختصة، وذلك على نفقة المحكوم عليه، وهذا طبقا للمادة 303-6 من ق. ض. م والمادة 550<sup>1</sup> من ق. ض. غ. م كما نصت على نشر وتعليق الحكم من تمت إدانته بالتهرب الضريبي.

## 2- العقوبات الجبائية

هناك نوعان من العقوبات الجبائية: الغرامات الجبائية والمصادرة.

أ- الغرامات الجبائية: سنتناول الغرامات الجبائية حسب كل قانون من القوانين الجبائية لأنها تختلف مضمونها ومقدارا من قانون آخر.

❖ عقوبات قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: تطبق على المكلف بالضريبة عند عدم تقديمه تصريح بالوجود، غرامة مالية تقدر بـ 30.000 دج عقوبات نقص التصريح أو القيام بأعمال الغش تنص المادة 193<sup>2</sup> من قانون الضرائب المباشرة على أنه عندما يصحح المكلف بالضريبة، ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو بين دخلا أو ربح ناقصا أو غير صحيح ويزداد مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بما نسبة:

- نسبة 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها تقل عن 50.000 دج أو تسويه.

- نسبة 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن 200.000 دج أو يساويه.

عند القيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة تقدر بـ نسبة 100% إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها سنويا أقل من 5.000.000 دج أو ما يساويه.

❖ عقوبات قانون الضرائب غير المباشرة: نميز بين نوعين من العقوبات الجبائية، عقوبات ثابتة وعقوبات نسبية.

العقوبات الثابتة: ونصت عليها للمادة 523 من ق. ض. م الغرامية جمالية تتراوح من 5.000

دج إلى 25.000 دج بالنسبة لجميع المخالفات المتعلقة بالضرائب الغير مباشرة.

العقوبات النسبية: تطبق غرامة لا تقل عن 25.000 دج في حالة التملص من الحقوق أو

يكون الرسم المحصل عليه محل شبهة نتيجة عدم مراعات إجراء قانوني، أما في حالة رفض تقديم

<sup>1</sup> المادة 550 من قانون الضرائب الغير مباشرة.

<sup>2</sup> المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ص 88

الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الأجل التعاقب المادة 537 من ق. ض. غ. م بغرامة 1.000 دج إلى 10.000 دج .

❖ عقوبات قانون الطابع: نصت المادة 33<sup>1</sup> من قانون الطابع إن كل غش أو محاولة للغش بصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة، يتم عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة 04 يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها، غير أنه في حالة استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة، فإن الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10,000 دج.

أما المادة 2-35<sup>2</sup> ق. ط نصت على أن العقوبات الجبائية في حالة التخلص من الرسوم، تكون الغرامة المترتبة تساوي دائما خمس مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2.000 دج. والمادة 37<sup>3</sup> ق. ط كذلك نصت على أن من يجعل بأي طريقة كانت الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب في حالة تمنعهم من القيام بمهامهم، ويعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 10.000 دج إلى 100.000 دج.

❖ عقوبات قانون التسجيل: نصت المادة 49<sup>4</sup> من ق. ت على انه :

ان كل شخص على علم بالوفاة سواء كان المؤجر أو أحد المؤجرين، قام بفتح الخزانة أو عمل على فتحها من دون مراعاة شروط المادة 48 أعلاه<sup>5</sup> تترتب عليه شخصا رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة والعقوبات المستحقة بسبب المبالغ أو السندات أو الأشياء الموجودة في الخزانة، ماعدا رجوعه على المكلف بالضريبة فيما يخص هذه الرسوم والعقوبات عند الاقتضاء، ويكون فضلا عن ذلك خاضعا لغرامة تتراوح من 1.000 دج إلى 10,000 دج.

أما المادة 2-120<sup>6</sup> من نفس القانون نصت على أنه فيما يخص العقوبات الخيالية في حالة الرسوم المتملص منها، فإن الغرامة المطبقة تكون دائما مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5,000 دج .

❖ عقوبات قانون الإجراءات الجبائية :\_ ونصت المادة 62<sup>7</sup> من ق. إ. ج. على أنه يعاقب

بغرامة جبائية تتراوح بين 500 دج إلى 50.000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على

<sup>1</sup> المادة 33 من قانون الطابع

<sup>2</sup> المادة 2-35 من قانون الطابع

<sup>3</sup> المادة 37 من قانون الطابع

<sup>4</sup> المادة 49 من قانون التسجيل.

<sup>5</sup> المادة 48 من قانون التسجيل

<sup>6</sup> المادة 2-120 من قانون التسجيل، ص 34

<sup>7</sup> المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية

الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 ، التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الأجل المحددة لحفظها.

ب-المصادرة:

عرفتها المادة 15<sup>1</sup> من قانون العقوبات على أنها الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة أموال معينة، فالمصادرة تعني نقل ملكية مال أو أكثر إلى الدولة، فالأشياء المصادرة تؤول إلى المجني عليه أو إلى خزانة الدولة كتعويض عما سببته الجريمة من أضرار. غير أنه غير قابل للمصادرة مايلي:

- محل السكن اللازم لإيواء الزوج والأصول والفروع من الدرجة الأولى للمحكوم عليه إن كانوا يشغلونه فعلا.

-الأموال المذكورة في الفقرات المشار إليها من 02 إلى 08 من المادة 378 من قانون الإجراءات المدنية. المداخل الضرورية لمعيشة الزوج المحكوم عليه وكذلك الأصول الذين يعيشون تحت كفالته. تكون المصادرة في حالة إصدار الحكم في جنائية لا يجوز الأمر بمصادرة الأشياء في حالة الحكم بجنحة أو المخالفة إلا بنص صريح في القانون.

المطلب الرابع: واقع التهرب الضريبي في الجزائر

الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي في الجزائر

توجد العديد من الأسباب التي تدفع أو تشجع المواطنين على ممارسة التهرب الضريبي مثل:

❖ الإحساس يضعف المؤسسات وعجز الدولة على إعمال القانون وفرض سيادته، وعدم قدرته على ممارسة مسؤوليتها الرقابية من أجل وضع اليد على الممارسات التي تعد تهريا ضريبيا، وإحالة أصحابها إلى القضاء.

❖ الفساد المنتشر داخل أجهزة الدولة وداخل الإدارات الضريبية على وجه الخصوص، والتي تشجع على دفع الرشوة بدلا من أداء الضريبة المستحقة للدولة.

❖ فرض عقوبات غير متشددة على المدانين بتهمة التهرب الضريبي، الأمر الذي يحقق الردع المطلوب من العقوبة، مما يشجع المكلفين بالضريبة على التهرب إذا كان العائد المتحصل من خلاله أكبر من العقوبة المترتبة عنه.

<sup>1</sup> قانون رقم 23-06 المؤرخ في 2006/12/20 ، ص 8

❖ الشعور بارتفاع معدلات الضريبة وثقل العبء الضريبي وعدم الاستفادة من أي خدمات حكومية أو الاستفادة من خدمات مفقودة للجودة، فلا يرى المواطن حينئذ أثر للضرائب التي يؤديها للدولة يعود عليه بالنفع.

❖ الإحساس بعدم شرعية الضرائب في الأساس، إذا كان النظام الحاكم نفسه فاقد للشرعية الديمقراطية وغير منبثق من الإرادة الشعبية وغير معبر عنها.

المطلب الثاني: أساليب ومظاهر التهرب الضريبي في الجزائر

الفرع الثاني: أساليب التهرب الضريبي في الجزائر

وكشفت دراسة حديثة نشرتها مؤسسة طاكس جوستيس المتخصصة أن الجزائر احتلت المرتبة العاشرة إفريقيا بخسائر ضريبية غير محصلة، قدرت بأكثر من 467 مليون دولار أمريكي، وحلت الجزائر ضمن البلدان الإفريقية الأكثر تسجيلا لخسائر ضريبية وجبائية ناجمة عن الاحتيال والتهرب الضريبي، من خلال ممارسة النشاطات التجارية والاقتصادية عام 2020م.

وفقا لدراسة حديثة فان الجزائر جاءت ضمن عشر بلدان الإفريقية الأكثر تكبدا لخسائر ضريبية وجبائية بخسائر ضريبية غير محصلة مقدرة ب 46.704 مليون دولار أمريكي<sup>1</sup>.  
قد بلغت مستويات التهرب الضريبي أرقاما قياسية وقد قدرت ب 11 مليار دولار في الفترة الممتدة من سنة 2000 إلى سنة 2014م<sup>2</sup>.

تعددت الطرق والأساليب التي يتبعها الأفراد والشركات من أجل التهرب من أداء الضرائب

منها:

- عدم التصريح بالمداخيل والأحجام عن تقديم إقرار ضريبي للإدارة الضريبية.
- تخفيض قيمة الدخل الخاضع للضريبة.
- التلاعب في مبالغ الضرائب المتعلقة بدخل العمال والموظفين بالشركة وعدم تحويلها إلى الدولة كاملة.
- تقديم فواتير مزورة لإدارة الجمارك من أجل تخفيض قيمة الرسوم الجمركية والضريبة على القيمة المضافة المستخلصة على السلع المستوردة.
- التصريح بفواتير شراء وهمية من أجل تضخيم المصاريف أو عدم التصريح بعمليات البيع بغرض التقليل من العائدات.

<sup>1</sup> جمال الدين ح: التهرب الضريبي يكبد الجزائر خسائر تجاوزت 467 مليار دولار. المغرب الأوسط: 27\11\2021، [Elmaghrebawtsat.dz](http://Elmaghrebawtsat.dz)

<sup>2</sup> المرجع نفسه

سجلت المديرية الجهوية للتجارة الجهة الإقليمية باتنة مبلغا إجماليا للتهرب الضريبي يقدر ب 10.545 مليار دينار جزائري خلال 9 أشهر الأولى من سنة 2019م. وهذا المبلغ ناجم عن عدم فويرة السلع المعروضة عبر إقليم الولايات الست التابعة للمديرية الجهوية لناحية باتنة وهي: تبسة، بسكرة، قسنطينة، وكذا باتنة، وتم خلال نفس الفترة غلق 969 محلا تجاريا منها 854 محلا في مجال الممارسات التجارية و 155 محلا في مجال التوعية وقمع الغش عبر الولايات الست لعدة أسباب أهمها: انعدام السجل التجاري.

بلغ مجموع تدخلات فرق الرقابة الاقتصادية عبر إقليم اختصاص المديرية الجهوية للتجارة لناحية باتنة منذ بداية يناير إلى غاية سبتمبر من عام 2019م، 99.717 تكفلا أسفر عن تحرير 11.876 مخالفة حول منها للعدالة 11.452 ملفا<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث : تقييم النظام الضريبي في الجزائر.

إن الضغط الضريبي الممارس اليوم في الجزائر أصبح رهيبا ولا يشجع على الاستثمار، حيث بات الإقطاع الضريبي يقارب 27% وهو رقم أعلى من المسجل في دول الجوار مثل تونس أو المغرب وهذا ما يؤثر على تنافسية السوق الجزائرية.

- تبلغ الضريبة على الأرباح في الجزائر نحو 30% في حين تبلغ في موريتانيا 25%. هذا الضغط الضريبي أصبح ينفر الاستثمار في البلاد، ودفع بالكثير من رجال الأعمال وأصحاب المهن إلى التوجه نحو الدول المجاورة الإقامة مشاريع استثمارية بها. وبالتالي زاد التوسع الضريبي الذي تفرضه الحكومة من حدة الركود الاقتصادي.

- غياب العدالة الضريبية أصبح عاملا آخر يعيق المستثمرين حيث يضطر الكثير إلى دفع الضرائب في وقتها، في حين رجال أعمال بلغت الديون الضريبية المتراكمة عليهم المليارات من الدنانير، بل ويتحصلون على قروض مصرفية.

- يتهم مجلس المحاسبة إدارة الضرائب بالتقصير في تحصيل الضرائب.

رغم حجم الضرائب غير المحصلة إلا أن عائدات الضرائب شكلت سنة 2018م: 60% من مجموع إيرادات الميزانية حسب تقرير مجلس المحاسبة الجزائري.

أغلب الديون الضريبية هي ديون لدى المصارف منها المفلسة مقل الخليفة بنك أو بسبب الامتيازات الممنوحة لشركات رجال الأعمال وعائلات الوزراء<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> يومية الاتحاد الجزائرية ، 26 نوفمبر 2019م، www.elitihadcom. Dz

<sup>2</sup> حمزة كحال : ضغط ضريبي في الجزائر وتهرب يرهق الخزينة ، العربي الجديد، 2019/08/14م، www.alaraby.co-uk

## خلاصة الفصل الأول:

في ختام هذا الفصل يتضح أن للتدقيق الخارجي دور محوريا في الحد من التهرب الضريبي وتعزيز الالتزام الضريبي من خلال الإجراءات التحليلية المتقدمة يكف المدققون الخارجيون عن الانمط والتصرفات المالية الغير مشروعة مما يزيد من مستوى الشفافية داخل المؤسسات حيث يساهم في خلق بيئة من الثقة بين الجهات الضريبية والمكلفين حيث يشعر الافراد والمؤسسات بالالتزام بتقديم تقارير مالية دقيقة وصحيحة خوف من العقوبات القانونية والمالية .

كما يعزز التدقيق الخارجي من فعالية النظام الضريبي عن طريق ضمان تطبيق القوانين واللوائح بشكل صحيح مما يقلل من فرص التهرب الضريبي ويزيد من إيرادات الدولة .

تنعكس هذه الجهود إيجابيا على الإقتصاد الوطني من خلال توفير موارد مالية أكبر يمكن إستثمارها في مشاريع التنمية والخدمات العامة.



# الفصل الثاني

## دراسة تحليلية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين



تمهيد:

بعد عرض الإطار النظري والذي يربط الأرضية النظرية لمعالجة مشكلة الدراسة نظريا، وتمهيدا لمعالجة مشكلة الدراسة ميدانيا والإجابة على فرضيات الدراسة المطروحة، خصص هذا الفصل للدراسة الميدانية على عينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين، لمعرفة دور التدقيق الخارجي في الحد من التهرب الضريبي من منظور الأكاديميين والمهنيين، أعتد الاستبانة كأداة أساسية لجمع البيانات والمعلومات من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين، وتمت المعالجة الإحصائية والتحليل لآراء عينة الدراسة عن طريق البرنامج الإحصائي للحزمة الاجتماعية SPSS.V27.

لتغطية متغيرات الدراسة والإلمام بعرض وتحليل ومناقشة النتائج، قسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث

أساسية:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية وإختبار الفرضيات

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

المطلب الأول: تجهيز البيانات

أولاً: تفرغ البيانات

تم ترجمة سلم الإجابة الخاص لفقرات الاستبانة من سلم تقدير لفظي حسب مقياس ليكرت الخماسي إلى سلم تقدير كمي، وهو أسلوب لقياس السلوكيات والتفضيلات استنبطه عالم النفس الأمريكي likert Rensis ، يستعمل في الاختبارات النفسية والاستبانات وخاصة في مجال الاحصائيات، يعتمد المقياس على ردود واجابات تدل على درجة الموافقة أو الاعتراض عن عبارة ما، واعتمادنا هذا المقياس لبيان مدى أهمية كل عبارة من عبارات الاستبانة، حيث طلب من أفراد العينة أن يحددوا الإجابة الموافقة لهم وفقاً للمقياس، والمتكون من خمس درجات وهي موضحة في الجدول التالي:

الجدول 03: درجات مقياس ليكرت الخماسي

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبين

بعد تحويل الإجابات الى بيانات كمية، تمت مراجعة بيانات قوائم الاستقصاء، للتأكد من اكتمالها وصلاحياتها لأجل إجراء التحاليل الإحصائية اللازمة ومن ثم ترميز قيم جميع العبارات الواردة بتلك القوائم وتفرغها على الحاسب الآلي باستخدام برنامج Microsoft Excel وبرنامج SPSS V.27، علماً أنه قد تم ترميز إجابات عينة الدراسة من خلال إعطاء مجموعة من الأوزان التي تعبر عن الآراء المختلفة لعينة الدراسة وفقاً لمقياس رنيسيس ليكرت الخماسي (Rensis Likert) ، بحساب المدى لتحديد طول الفئات ودرجة الموافقة حيث أن المدى هو الفرق بين أكبر قيمة وأصغر قيمة أي:

$$\text{المدى العام: } 4 = 1 - 5$$

أما طول الفئة فهو حاصل قسمة المدى العام على عدد الفئات أي:

$$\text{طول الفئة} = \frac{\text{المدى العام}}{\text{عدد الفئات}} = \frac{4}{5} = 0.8$$

بالتالي يتم إضافة هذه القيمة الى أقل قيمة في مقياس 1 وذلك لتحديد الحد الأعلى لأول فئة:

الفئة الأولى = طول الفئة + أدنى قيمة =  $1 + 0.8 = 1.8$  وبالتالي نجد أطوال الفئات ومستوى الموافقة

لكل فئة كما هو مبين في الجدول الموالي:

<sup>1</sup> محمود هندي وآخرون، الإحصاء التطبيقي، مطبعة جامعة الملك سعود، الطبعة الثانية، 1995، ص 17

الجدول رقم 04: ترميز إجابات عينة الدراسة

الوزن	الإجابات	المتوسط المرجح	المتوسط الحسابي النسبي المقابل له	الاتجاه
1	غير موافق بشدة	[ 1 - 1.80 ]	[ 20% - 36% ]	مستوى منخفض جدا من القبول
2	غير موافق	[ 1.80 - 2.6 ]	[ 36% - 52% ]	مستوى منخفض من القبول
3	محايد	[ 2.60 - 3.40 ]	[ 52% - 68% ]	مستوى متوسط من القبول
4	موافق	[ 3.40 - 4.20 ]	[ 68% - 84% ]	مستوى عال من القبول
5	موافق بشدة	[ 4.20 - 5 ]	[ 84% - 100% ]	مستوى عال جدا من القبول

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي

ثانيا: تكوين متغيرات الدراسة وترميزها

تم تكوين متغيرات الدراسة اعتمادا على العبارات المعبرة عن كل منها، والجدول التالي يعطي توصيفا للمتغيرات التي تتضمنها التحليلات الإحصائية لاحقا.

الجدول رقم 05: تكوين متغيرات الدراسة

المتغيرات	العبارات	ترميز الأبعاد
التدقيق الخارجي	من العبارة 1 إلى العبارة 08	X <sub>1</sub>
التهرب الضريبي	من العبارة 09 إلى العبارة 14	X <sub>2</sub>
الحد من التهرب الضريبي	من العبارة 15 إلى العبارة 21	X <sub>3</sub>

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه، تكونت متغيرات الدراسة من ثلاث (3) محاور رئيسية، شملت على 21 عبارة.

ثالثا: اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات (Tests of Normality)

يستخدم هذا الاختبار لمعرفة طبيعة توزيع بيانات ظاهرة معينة في كونها تتبع التوزيع الطبيعي (الاعتدالي) من عدمه، وهذا الاختبار ضروري لاختيار نوعية الأدوات والأساليب الإحصائية التي ستستخدم في الدراسة، وللكشف عن مدى ملائمة البيانات للتوزيع الطبيعي استخدمنا اختبارين:

أ- اختبار<sup>a</sup> Kolmogorov-Smirnov: يستخدم هذا الاختبار لمعرفة توزيع البيانات، إذا كان حجم العينة أكبر أو يساوي 50 مفردة، بينما يستخدم اختبار Shapiro-Wilk إذا كان حجم العينة أقل من 50

مفردة<sup>1</sup>، وبالاعتماد على مقارنة قيمة مستوى الدلالة المحسوبة وقيمة مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة 0.05، فإذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أقل منها فإن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، ويتم الاعتماد على الاختبارات اللامعلمية، والعكس نعتد على الاختبارات المعلمية إذا كانت مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من المعتمدة في الدراسة، والجدول التالي يوضح نتائج الاختبار:

الجدول رقم 05: نتائج اختبار<sup>a</sup> Kolmogorov-Smirnov

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
محور التدقيق الخارجي	0.100	57	0.200*	0.971	57	0.196
محور التهرب الضريبي	0.112	57	0.072	0.972	57	0.211
محور الحد من التهرب الضريبي	0.094	57	0.200*	0.977	57	0.342
بيانات الدراسة ككل	0.096	57	0.200*	0.980	57	0.471

\*. This is a lower bound of the true significance.  
a. Lilliefors Significance Correction

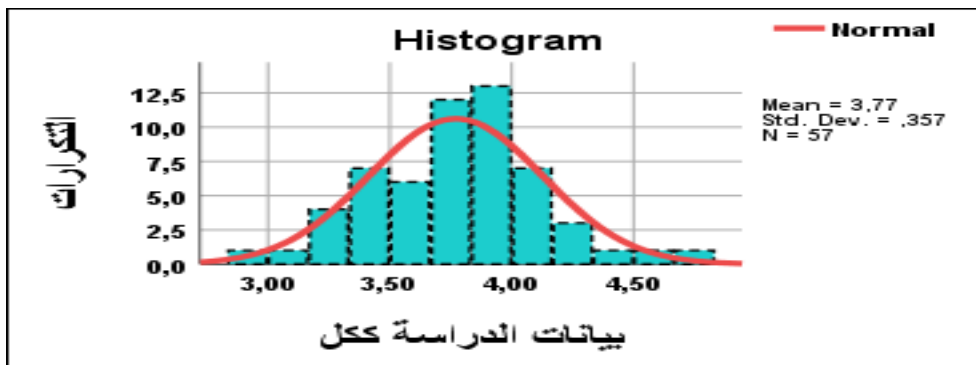
المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه يتبين أن القيم الاحتمالية لاختبار Kolmogorov-Smirnov<sup>a</sup> لمحاور الدراسة وبيانات الدراسة ككل كلها أكبر من مستوى المعنوية المعتمدة في الدراسة 0.05، وبالتالي بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، مما يسمح باستخدام الاختبارات المعلمية لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة.

ب- طريقة المدرج التكراري Histogram

المدرج التكراري يعطينا معلومات غزيرة في شكل بسيط ويعتبر من الأدوات الشهيرة والبسيطة في تحليل البيانات والمدرج التالي يوضح مدى ملائمة البيانات للتوزيع الطبيعي.

شكل رقم 02: توزيع بيانات الدراسة



المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

<sup>1</sup> سناء إبراهيم أبو دقة، سمير خالد الصافي، تطبيقات علمية باستخدام الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss في البحث التربوي والنفسي، الطبعة الأولى، مكتبة الأفق، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2013، ص: 33.

من الشكل السابق لتوزيع بيانات الدراسة وفق لطريقة المدرجات التكرارية، وبنظرة سريعة يمكننا أن ندرك أن بيانات الدراسة تتوزع توزيع طبيعي معتادا حيث؛ أن معظم إجابات العينة تركزت بين موافق بدرجة متوسطة (3) وموافق (4).

#### رابعاً: أساليب المعالجة الإحصائية

بغرض تحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات وتفسيرها تم الاعتماد على الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social Sciences) spss.V27، وتم الاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية تتمثل في:

- 1- التكرارات والنسب المئوية: لمعرفة البيانات الأولية لمجتمع الدراسة وتحديد استجابات أفرادها اتجاه عبارات الأبعاد الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة؛
- 2- المتوسط الحسابي: يعتبر من أهم مقاييس النزعة المركزية وأكثرها استخداماً، يعبر عن مدى أهمية عبارات الاستبانة عند أفراد العينة، كما يعبر عن تمركز إجابات العينة حول قيمة معينة، تبعاً للدراجات المعطاة لبدائل المقياس المستخدم؛
- 3- الانحراف المعياري: هو من مقاييس التشتت، يستخدم لقياس وبيان تشتت إجابات مفردات الدراسة حول متوسطها الحسابي، وتكون قيمه جيدة كلما اقترب من الصفر؛
- 4- معامل الارتباط كارل بيرسون: ارتباط ثنائي يستخدم في معرفة قوة العلاقة البينية وقيمه محصورة بين (-1 و1)؛
- 5- معامل الصدق: يقيس عبارات الاستبانة ما وضعت لقياسه،
- 6- معامل الثبات: يختبر مدى الاعتمادية على أداة الدراسة المستخدمة؛
- 7- اختبار التوزيع الطبيعي: يستخدم لمعرفة واكتشاف اعتدالية توزيع البيانات من عدمها؛
- 8- اختبار ستودنت t-test: من أجل قياس مستوى تواجد الظاهرة بإجراء مقارنة للمتوسطات مع المتوسط الافتراضي الذي يكون عادة في المقياس الخماسي يساوي 3.

المطلب الثاني: المنهج العلمي المعتمد، مجتمع وعينة الدراسة

#### أولاً: المنهج العلمي المعتمد

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي الميداني الذي يتناسب مع الموضوع المختار، ويعتبر المنهج الوصفي من أكثر المناهج التي يتم إتباعها في دراسة الظواهر، والذي يقوم على تفسير الوضع القائم للظاهرة أو المشكلة من خلال تحديد ظروفها وأبعادها وتوصيف العلاقات بينها بهدف الانتهاء إلى وصف عملي دقيق متكامل للظاهرة أو المشكلة يقوم على الحقائق المرتبطة بها، ومن بين الأساليب الأكثر استخداماً في المنهج الوصفي أسلوب دراسة حالة حيث؛ يقوم هذا الأسلوب على جمع الحقائق والبيانات والمعلومات عن حالة فردية أو مجموع من الحالات بهدف الوصول إلى فهم أعمق للظاهرة المدروسة أو المجتمع التي تمثله هذه الحالة.

ثانيا: مجتمع وعينة الدراسة

- 1- مجتمع الدراسة: المجموعة الأكبر التي يفترض أن نعمم نتائج الدراسة عليها، وتمثل مجتمع دراستنا جميع الأكاديميين والمهنيين المحاسبين، وأمام كبر حجمه وانتشاره فإنه لا يمكن إجراء عملية مسح شامل له، لذا تم الاكتفاء بعينة من هذا المجتمع لدراستها وتعميم النتائج.
- 2- عينة الدراسة: إن اختيار نوع العينة لا بد أن يكون بطريقة تضمن التمثيل الصادق للمجتمع، اعتمدنا على العينة العشوائية البسيطة لتلائمها مع دراستنا حيث؛ تسمح هذه الطريقة بتكافؤ الفرص أمام كل مفردات المجتمع، كما تتميز بقلّة خطأ التحيز<sup>1</sup>، كما يعتبر تحديد حجم العينة من الأمور التي على الباحث أن يوليها أهمية خاصة، ذلك أن صغر حجمها قد يجعلها غير ممثلة لمجتمع الدراسة، وفي مقابل ذلك فإن زيادة حجمها بشكل كبير يتطلب الكثير من الجهد والوقت والمال، كانت عدد الاستمارات الواردة إلينا من مجتمع الدراسة والصالحة للتحليل 57 استمارة وبالتالي حجم عينة الدراسة 57 مفردة.

ثالثا: خصائص عينة الدراسة

1- توزيع عينة الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي

الجدول رقم 06 : توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية%	التكرار	المؤهل العلمي
21.06	12	ليسانس
36.84	21	ماستر
24.56	14	دكتوراه
17.54	10	شهادات أخرى
%100	57	المجموع

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أكبر نسبة كانت للفئة ذات المؤهل العلمي ماستر بنسبة مشاركة 36.84%، ثم تليها فئة دكتوراه، بنسبة مشاركة 24.56%، وبعدها فئة ليسانس، بنسبة مشاركة 21.06%، أما الفئة الأخيرة تمثلت في شهادات أخرى، بنسبة مشاركة 17.54%.

2- توزيع عينة الدراسة وفقا لمتغير الموقع الوظيفي

الجدول رقم 07 : توزيع عينة الدراسة وفق متغير الموقع الوظيفي

النسبة المئوية%	التكرار	الموقع الوظيفي
24.56	14	أكاديميين
12.28	07	محافظ حسابات
05.26	03	خبير محاسب
21.06	12	مستشار جباي
36.84	21	مفتشين
%100	57	المجموع

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

<sup>1</sup> جلال الدين الصياد وعبد الحميد محمد ربيع، مبادئ الطرق الإحصائية، الناشر تهامة، الطبعة الأولى، المملكة العربية السعودية، 1984، ص107.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أكبر نسبة كانت للفئة ذات الموقع الوظيفي مفتشين بنسبة مئوية 36.84%، ثم تليها فئة أكاديميين بنسبة مئوية 24.56%، وفي الترتيب الأخير مهنة خبير محاسب بنسبة مئوية 05.26%.

#### 6- توزيع عينة الدراسة وفقا لمتغير الخبرة الوظيفية

الجدول رقم 08: توزيع عينة الدراسة وفق متغير الخبرة الوظيفية

النسبة المئوية%	التكرار	الخبرة الوظيفية
15.78	09	أقل من 5 سنوات
22.82	13	من 05-10 سنوات
28.07	16	من 11-15 سنة
33.33	19	أكثر من 15 سنة
%100	57	المجموع

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أكبر نسبة كانت للفئة ذات الخبرة الوظيفية أكثر من 15 سنة بنسبة مئوية 33.33%، ثم تليها فئة من 11-15 سنة بنسبة مئوية 28.07%، وفي الترتيب الأخير الفئة أقل من 5 سنوات بنسبة مئوية 15.78%، ومن الملاحظ أن غالبية عينة الدراسة يملكون خبرة كبيرة.

#### المطلب الثالث: أداة الدراسة

##### أولاً: وصف الاستبانة

تم اعداد الاستبانة وتصميمه وصياغة عباراته طبقا لأهداف الدراسة، وبما يتلاءم مع موضوعها، تجدر الإشارة الى أن الاستبانة تم عرضها في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين من ذوي الاختصاص كما يظهره الملحق رقم (1-2) بهدف الوقوف على آرائهم وتقديرهم مدى صلاحية عبارات الاستبانة وملائمتها للمحاور المقترحة للدراسة، وتم إجراء بعض التعديلات في صياغة وترتيب عباراته وبالتالي إخراجها بشكلها النهائي، مكون من 21 عبارة و(04) محاور وفيما يلي توضيح ذلك:

المحور الأول: ويشمل مجموع البيانات العامة لعينة الدراسة وهي: الموقع الوظيفي، المؤهل العلمي، الخبرة الوظيفية.

المحور الثاني: التدقيق الخارجي وشمل هذا المحور على (08) عبارات.

المحور الثالث: التهرب الضريبي وشمل هذا المحور على (06) عبارات.

المحور الرابع: الحد من التهرب الضريبي وشمل هذا المحور على (07) عبارات.

##### ثانياً: الخصائص السيكومترية لأداة الدراسة

بعدما تمت صياغة الاستبانة في شكله الأولي لا بد من إخضاعه لاختباري الصدق والثبات.

1- صدق أداة الدراسة: يقصد بصدق أداة الدراسة؛ أن تقيس عبارات الاستبانة ما وضعت لقياسه، وهناك أنواع كثيرة من الصدق يتم اعتمادها لفحص أداة الدراسة، وسنقتصر في دراستنا على نوعين من

الصدق لتأكد من صدق الاستبانة من خلال الصدق الظاهري، وصدق الاتساق الداخلي لأبعاد الاستبانة كما يلي:

• صدق المحكمين: يعني أن تكون عباراته مناسبة للغرض الذي وضعت من أجله ويتعلق صدق المحكمين بحالتين<sup>1</sup>.

- الصدق الظاهري: نوع من أنواع صدق المحكمين يبين مدى تعلق العبارة بالهدف الذي وضعت من أجله.

- صدق المحتوى: صدق مكمل للصدق الظاهري وهو نوع من أنواع صدق المحكمين، كما يبين مدى وضوح كل من عبارات الاستبانة من ناحية المعنى، والصياغة اللغوية والعلمية والتصميم المنطقي لها، وأنها تغطي المساحات المهمة لمجالها (شمول الاستبانة لمشكل الدراسة وتحقيق أهدافها)، للتحقق من صدق المحكمين (الصدق الظاهري وصدق المحتوى) عرض الاستبانة على مجموعة من السادة المحكمين ذات الاختصاص والخبرة في مجال الظاهرة أو المشكلة موضوع الدراسة، وطلب منهم إبداء رأيهم حول عبارات ومحاور الاستبانة وذلك بالحذف والتعديل واقتراح عبارات جديدة ومناسبة لموضوع الدراسة، وبناء على ملاحظات السادة المحكمين تم تعديل أداة الدراسة فأصبحت بصورتها النهائية مكونة من 21 عبارة، وبالتالي فإن الاستبانة يتمتع بصدق المحكمين.

• صدق الاتساق الداخلي: يقصد بصدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبانة؛ مدى اتساق كل عبارات الاستبانة مع المحور الذي تنتمي إليه، أي أن العبارة تقيس ما وضعت لقياسه ولا تقيس شيء آخر، وتم ذلك من خلال حساب معامل الارتباط كارل بيرسون بين درجة كل عبارة من عبارات المحور والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليها، والجدول التالي يوضح المجالات التي تنتمي إليها قيم الارتباط.

الشكل رقم 04: المجالات التي تنتمي إليها قيم الارتباط

ارتباط عكسي					ارتباط طردي					
قوي جدا	قوي	متوسط	ضعيف	ضعيف جدا	ضعيف جدا	ضعيف	متوسط	قوي	قوي جدا	
1-	0.9-	0.7-	0.5-	0.3-	0	0.3	0.5	0.7	0.9	1

Source : Emen bnymfarej, **Data analysais**, the stastical économic and social research and training center for Islamic countries(SESRIc) ,Without the edition, Ankara, Turkey, 2015, p : 25

<sup>1</sup> مؤيد الساعدي، قياس اللاموسيات في السلوك التنظيمي وإدارة الموارد البشرية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2016، ص: 452.

الجدول رقم 09: الاتساق الداخلي لعبارات محور التدقيق الخارجي

رقم العبارة	عبارات محور التدقيق الخارجي	الاتساق مع المحور	الاتساق مع بيانات الدراسة
01	يساهم التدقيق الخارجي في زيادة جودة الإفصاح في التقارير والقوائم المالية	0,580**	0,311*
02	يقدم المدقق الخارجي صورة واضحة عن المكلف بالضريبة وبطريقة سليمة	0,573**	0,343**
03	يساهم التدقيق الخارجي في الرقابة على الأطراف المعنية بتسيير المؤسسات الاقتصادية	0,548**	0,332*
04	هناك التزام بالقواعد المهنية من المدقق الخارجي عند القيام بعملية التدقيق الخارجي بهدف الوصول إلى معلومات ضريبية صحيحة	0,526**	0,386*
05	إن العقوبات الجزائية كافية لردع المدقق الخارجي من التستر على المخالفات الضريبية	0,618**	0,372*
06	إن إطلاع المدقق الخارجي على المستجدات المتعلقة بالضرائب يساهم في الأمن الجبائي للمؤسسة	0,573**	0,503**
07	إن استقلالية المدقق الخارجي تزيد من صحة البيانات الضريبية	0,525**	0,442**
08	إن نجاح التدقيق الخارجي مرتبط بمدى اكتشاف المدقق الخارجي للأخطاء والانحرافات في القوائم المالية المصرح بها	0,520**	0,347**
<b>محور التدقيق الخارجي</b>		<b>0,628**</b>	
** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.01$ .			
* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ .			

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه يتضح أن جميع عبارات محور التدقيق الخارجي ترتبط معه، أي أن عبارات هذا المحور دالة إحصائياً ومتسقة وصادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم 10: الاتساق الداخلي لعبارات محور التهرب الضريبي

رقم العبارة	عبارات محور التهرب الضريبي	الاتساق مع المحور	الاتساق مع بيانات الدراسة
09	التعديلات المستمرة في التشريع الجبائي وصعوبة رصدها من طرف المكلفين بالضريبة يؤدي إلى ارتفاع العبء الضريبي مما يؤدي إلى تقادي دفع الضريبة.	0,777**	0,714**
10	نقص الوعي الضريبي والثقافة الضريبية لدى المكلفين بها يؤدي إلى امتناعهم عن دفع الضريبة.	0,463**	0,377*
11	عدم وجود قوانين وتشريعات كافية لمحاربة الفساد والمتهربين ضريبياً، يساعد في زيادة حجم التهرب الضريبي.	0,740**	0,755**
12	إن تقريب إدارة الضرائب من المكلفين يساهم في الالتزام بدفع الضريبة. مما يقلل من حجم التهرب الضريبي	0,623**	0,474**
13	عدم وجود العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع تساهم في زيادة التهرب الضريبي.	0,647**	0,504**
14	إن استخدام الرقمنة ستزيد من الشفافية مما يحقق العدالة الضريبية ويقلص من حجم التهرب الضريبي	0,446**	0,354**
<b>محور التهرب الضريبي</b>		<b>0.829**</b>	
** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.01$ .			
* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ .			

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه يتضح أن جميع العبارات ترتبط مع محورها التهرب الضريبي، أي أن عبارات هذا المحور دالة إحصائياً ومتسقة وصادقة لما وضعت لقياسه.

**الجدول رقم 11: الاتساق الداخلي لعبارات محور الحد من التهرب الضريبي**

رقم العبارة	عبارات الحد من التهرب الضريبي	الاتساق مع المحور	الاتساق مع بيانات الدراسة
15	هناك علاقة بين فعالية التدقيق الخارجي وصحة التصريحات الجبائية وبالتالي الالتزام الضريبي للمكلفين	0,547**	0,575**
16	تعتبر العقوبات المالية المطبقة بعد الخضوع للتدقيق كافية لردع المتهربين ضريبياً	0,641**	0,473**
17	يعمل برنامج التدقيق الخارجي على تحسين مصداقية المعلومات المصرح بها، وتخفيض من التهرب الضريبي	0,577**	0,514**
18	من أهداف المدقق الخارجي المراقبة والحد من التهرب الضريبي	0,583**	0,493**
19	إن اعتماد إدارة الضرائب على تقارير المدققين الخارجيين والقوائم المالية المدققة يساهم في الحد من التهرب الضريبي	0,648**	0,517**
20	هناك معوقات تشريعية وأخرى عملية تحد من فعالية التدقيق الخارجي مما يؤدي إلى التهرب الضريبي.	0,709**	0,613**
21	خوف المكلفين بالضريبة من التعرض للتدقيق الخارجي يؤدي إلى زيادة الالتزام الضريبي. ومن ثم تقلص من حجم التهرب الضريبي	0,602**	0,471**
<b>محور الحد من التهرب الضريبي</b>		<b>0,840**</b>	
** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.01$ .			
* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ .			

**المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27**

من الجدول أعلاه يتضح أن جميع العبارات ترتبط مع محورها، أي أن عبارات هذا المحور دالة إحصائياً ومتسقة وصادقة لما وضعت لقياسه.

**2- ثبات الاستبانة**

يقصد بثبات الاستبانة؛ أنه يعطي نفس النتائج لو تم إعادة توزيع الاستبانة أكثر من مرة، وتحت نفس الظروف والشروط، بمعنى إذا أعيد توزيع الاستبانة بعد فترات زمنية معينة ولأكثر من مرة نجد استقرار في النتائج وعدم تغيرها بشكل كبير، ولتحقق من ثبات أداة الدراسة اعتمدنا طريقة ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)، يستخدم معامل الثبات ألفا كرونباخ، للحكم على دقة القياس، بقياس مدى توافق الإجابات مع بعضها البعض، وموثوقية النتائج بأن يعطي المقياس قراءات متقاربة عند تكرار استخدامه في أوقات مختلفة، وأن يكون معامل ألفا كرونباخ يزيد عن القيمة المعيارية (0.6)<sup>1</sup>، والجدول الموالي يوضح نتائج اختبار ألفا كرونباخ.

<sup>1</sup> محمد الجعفري، هديل الطاهر، دور الوعي بالذات في فعالية سلوك القائد الإداري دراسة حالة جامع الخرطوم، المجلة العربية للعلوم التربوية والنفسية، جامعة النيلين، الخرطوم، المجلد 4، العدد 13، السودان، 2020، ص 285.

الجدول رقم 12: نتائج اختبار ألفا كرونباخ لبيانات الدراسة

البيان	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
محور التدقيق الخارجي	من 1 إلى العبارة 08	0.669
محور التهرب الضريبي	من 09 إلى العبارة 14	0.646
محور الحد من التهرب الضريبي	من 15 إلى العبارة 21	0.725
بيانات الدراسة ككل	من 1 إلى العبارة 21	0.810

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من النتائج الموضحة في الجدول أعلاه قيمة معامل الارتباط ألفا كرونباخ لبيانات الدراسة ككل ومحاورها، هي أكبر من القيمة المعيارية للاختبار 0.6 الحد الأدنى، وهي قيم ممتازة وجد مناسبة، وتفي بأهداف وأغراض الدراسة حيث؛ أن قيمة بيانات الدراسة ككل تؤكد ثبات الاستبانة ما يعادل 81.00 %.

### المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات

نعرض في هذا المبحث النتائج المتحصل عليها إحصائياً والمتعلقة بمحاور استبيان الدراسة وكذا اختبار صحة الفرضيات المطروحة في الدراسة.

### المطلب الأول: نتائج الدراسة الميدانية

#### أولاً: تحليل العبارات المتعلقة بمحور التدقيق الخارجي

الجدول رقم 13: العبارات المتعلقة بمحور التدقيق الخارجي

العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب	الاتجاه
01	يساهم التدقيق الخارجي في زيادة جودة الإفصاح في التقارير والقوائم المالية	3,70	0,823	74,00	7	عال
02	يقدم المدقق الخارجي صورة واضحة عن المكلف بالضريبة وبطريقة سليمة	3,89	0,557	77,80	2	عال
03	يساهم التدقيق الخارجي في الرقابة على الأطراف المعنية بتسيير المؤسسات الاقتصادية	3,75	0,969	75,00	5	عال
04	هناك التزام بالقواعد المهنية من المدقق الخارجي عند القيام بعملية التدقيق الخارجي بهدف الوصول إلى معلومات ضريبية صحيحة	3,79	0,773	75,80	4	عال
05	إن العقوبات الجزائية كافية لردع المدقق الخارجي من التستر على المخالفات الضريبية	3,74	0,768	74,80	6	عال
06	إن إطلاع المدقق الخارجي على المستجدات المتعلقة بالضرائب يساهم في الامن الجبائي للمؤسسة	3,79	0,700	75,80	3	عال
07	إن استقلالية المدقق الخارجي تزيد من صحة البيانات الضريبية	3,95	0,610	79,00	1	عال
08	إن نجاح التدقيق الخارجي مرتبط بمدى اكتشاف المدقق الخارجي للأخطاء والانحرافات في القوائم المالية المصرح بها	3,67	0,893	73,40	8	عال
بمحور التدقيق الخارجي		3,785	0,424	75,60	/	عال

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه وحسب ترتيب العبارات الخاصة بمحور التدقيق الخارجي، فقد جاءت العبارة رقم 07 (إن استقلالية المدقق الخارجي تزيد من صحة البيانات الضريبية)، في المرتبة الأولى ضمن مجال الاتجاه (عال)، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على هذه العبارة، بلغ متوسطها الحسابي (3.95) بوزن نسبي 79.00%، وبانحراف معياري (0.610) أقل من القيمة الحرجة وهذا يشير إلى تجانس البيانات وتقاربها وتطابق وجهات النظر حول إجابات العينة هذه العبارة: جاءت العبارة رقم (02) في الترتيب الثاني ضمن مجال الاتجاه (عال) حسب المحك المعتمد في الدراسة [3.40-4.20]، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن المدقق الخارجي يقدم صورة واضحة عن المكلف بالضريبة وبطريقة سليمة، بلغ متوسطها الحسابي (3.89) وبانحراف معياري (0.557) أقل من القيمة الحرجة 1، بوزن نسبي 77.80% وقعت العبارة رقم (06) في الترتيب الثالث ضمن مجال الاتجاه (عال) حسب المحك المعتمد في الدراسة [3.40-4.20]، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن إطلاع المدقق الخارجي على المستجدات المتعلقة بالضرائب يساهم في الأمن الجبائي للمؤسسة، بلغ متوسطها الحسابي (3.79) وبانحراف معياري (0.700) أقل من القيمة الحرجة 1، بوزن نسبي 75.80%. جاءت العبارة رقم (08) في الترتيب الأخير ضمن مجال الاتجاه (عال)، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن نجاح التدقيق الخارجي مرتبط بمدى اكتشاف المدقق الخارجي للأخطاء والانحرافات في القوائم المالية المصرح بها، وبلغ متوسطها الحسابي (3.67) وبانحراف معياري (0.893)، بوزن نسبي 73.40%.

بالنسبة للتقييم الكلي لمحور التدقيق الخارجي، فقد أخذ درجة عالية من الموافقة والقبول، بمتوسط حسابي (3.78)، بوزن نسبي 75.60%، وانحراف معياري بقيمة (0.424) أقل من القيمة الحرجة 1، وهذا يشير إلى تجانس البيانات وتقاربها وتطابق وجهات النظر حول إجابات العينة على محور التدقيق الخارجي، ما يجعلنا نقول أن أفراد عينة محل الدراسة لهم توجه عال نحو دور وأهمية التدقيق الخارجي في المجال الضريبي.

### ثانياً: تحليل العبارات المتعلقة بمحور التهرب الضريبي

#### الجدول رقم 14: العبارات المتعلقة بمحور التهرب الضريبي

العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب	الاتجاه
09	التعديلات المستمرة في التشريع الجبائي وصعوبة رصدها من طرف المكلفين بالضريبة يؤدي إلى ارتفاع العبء الضريبي مما يؤدي إلى تقادي دفع الضريبة.	3,86	0,611	77,20	1	عال
10	نقص الوعي الضريبي والثقافة الضريبية لدى المكلفين بها يؤدي إلى امتناعهم عن دفع الضريبة.	3,79	0,674	75,80	2	عال
11	عدم وجود قوانين وتشريعات كافية لمحاربة الفساد والتهربين ضريبيين، يساعد في زيادة حجم التهرب الضريبي.	3,75	0,786	75,00	3	عال
12	إن تقريب إدارة الضرائب من المكلفين يساهم في الالتزام بدفع الضريبة. مما يقلل من حجم التهرب الضريبي	3,70	0,865	74,00	4	عال
13	عدم وجود العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع تساهم في زيادة التهرب الضريبي.	3,61	0,881	72,20	6	عال
14	إن استخدام الرقمنة ستزيد من الشفافية مما يحقق العدالة الضريبية ويقلص من حجم التهرب الضريبي	3,68	0,967	73,60	5	عال
	محور التهرب الضريبي	3.733	0.484	74.60	/	عال

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه وحسب ترتيب العبارات الخاصة بمحور التهرب الضريبي، فقد جاءت العبارة رقم (09) في المرتبة الأولى ضمن مجال الاتجاه (عال) أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن التعديلات المستمرة في التشريع الجبائي وصعوبة رصدها من طرف المكلفين بالضريبة يؤدي إلى ارتفاع العبء الضريبي مما يؤدي إلى تفادي دفع الضريبة، وبلغ متوسطها الحسابي (3.86) ووزن نسبي 77.20%، وبانحراف معياري (0.611) أقل من القيمة الحرجة 1، وهذا يشير إلى تجانس البيانات وتقاربها وتطابق وجهات النظر حول إجابات العينة هذه العبارة؛

جاءت العبارة رقم (10) في الترتيب الثاني ضمن مجال الاتجاه (عال) حسب المحك المعتمد في الدراسة [3.40–4.20]، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن نقص الوعي الضريبي والثقافة الضريبية لدى المكلفين بها يؤدي إلى امتناعهم عن دفع الضريبة، وبلغ متوسطها الحسابي (3.79) وبانحراف معياري (0.674)، بوزن نسبي 75.80%؛

وقعت العبارة رقم (11) في الترتيب الثالث ضمن مجال الاتجاه (عال) حسب المحك المعتمد في الدراسة [3.40–4.20]، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن عدم وجود قوانين وتشريعات كافية لمحاربة الفساد والمتهمين ضريبياً، يساعد في زيادة حجم التهرب الضريبي، وبلغ متوسطها الحسابي (3.75) وبانحراف معياري (0.786) أقل من القيمة الحرجة 1، بوزن نسبي 75.00%، كما جاءت العبارة رقم (13) في الترتيب الأخير ضمن مجال الاتجاه (عال)، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن عدم وجود العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع تساهم في زيادة التهرب الضريبي، بلغ متوسطها الحسابي (3.61) وبانحراف معياري (0.881) أقل من القيمة الحرجة 1، بوزن نسبي 72.20%، جاءت باقي عبارات محور التهرب الضريبي ضمن المجال الاتجاه (عال).

أما بالنسبة للتقييم الكلي لمحور التهرب الضريبي، فقد أخذ درجة عالية من الموافقة والقبول، بمتوسط حسابي (3.733)، بوزن نسبي 74.60%، وانحراف معياري بقيمة (0.484) أقل من القيمة الحرجة 1، هذا يشير إلى تجانس البيانات وتقاربها وتطابق وجهات النظر حول إجابات العينة على محور التهرب الضريبي، ما يجعلنا نقول أن أفراد العينة محل الدراسة لهم توجه عال نحو توفير سبل الحد من التهرب الضريبي.

ثالثاً: تحليل العبارات المتعلقة بمحور الحد من التهرب الضريبي

الجدول رقم 15: العبارات المتعلقة بمحور مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من التهرب الضريبي للحد من التهرب الضريبي

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب	الاتجاه
15	هناك علاقة بين فعالية التدقيق الخارجي وصحة التصريحات الجبائية وبالتالي الالتزام الضريبي للمكلفين	3,82	0,658	76,40	2	عال
16	تعتبر العقوبات المالية المطبقة بعد الخضوع للتدقيق كافية لردع المتهربين ضريبياً	3,25	1,048	65,00	7	متوسط
17	يعمل برنامج التدقيق الخارجي على تحسين مصداقية المعلومات المصرح بها، وتخفيض من التهرب الضريبي	3,86	0,934	77,20	1	عال
18	من أهداف المدقق الخارجي المراقبة والحد من التهرب الضريبي	3,68	0,985	73,60	6	عال
19	إن اعتماد إدارة الضرائب على تقارير المدققين الخارجيين والقوائم المالية المدققة يساهم في الحد من التهرب الضريبي	3,68	0,948	73,60	5	عال
20	هناك معوقات تشريعية وأخرى عملية تحد من فعالية التدقيق الخارجي مما يؤدي إلى التهرب الضريبي.	3,82	0,966	76,40	3	عال
21	خوف المكلفين بالضريبة من التعرض للتدقيق الخارجي يؤدي إلى زيادة الالتزام الضريبي. ومن ثم تقلص من حجم التهرب الضريبي	3,68	0,848	73,60	4	عال
	محور الحد من التهرب الضريبي	3.739	0.565	74.60	/	عال

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه وحسب ترتيب العبارات الخاصة بمحور مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من التهرب الضريبي، فقد جاءت العبارة رقم (17) في المرتبة الأولى ضمن مجال الاتجاه (عال) أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن برنامج التدقيق الخارجي يعمل على تحسين مصداقية المعلومات المصرح بها، وتخفيض من التهرب الضريبي، وبلغ متوسطها الحسابي (3.86) وانحراف معياري (0.934)، ووزن نسبي 77.20%؛

جاءت العبارة رقم (15) في الترتيب الثاني ضمن مجال الاتجاه (عال) حسب المحك المعتمد في الدراسة [3.40-4.20]، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن هناك علاقة بين فعالية التدقيق الخارجي وصحة التصريحات الجبائية وبالتالي الالتزام الضريبي للمكلفين، وبلغ متوسطها الحسابي (3.82) وانحراف معياري (0.658)، بوزن نسبي 76.40%.

وقعت العبارة رقم (20) في الترتيب الثالث ضمن مجال الاتجاه (عال) حسب المحك المعتمد في الدراسة [3.40-4.20]، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن هناك معوقات تشريعية وأخرى

عملياتية تحد من فعالية التدقيق الخارجي مما يؤدي إلى التهرب الضريبي، وبلغ متوسطها الحسابي (3.82) وانحراف معياري (0.966) أقل من القيمة الحرجة 1، بوزن نسبي 76.40%، وجاءت العبارة رقم (16) في الترتيب الأخير ضمن مجال الاتجاه (عال)، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن العقوبات المالية المطبقة بعد الخضوع للتدقيق كافية لردع المتهربين ضريبيا بدرجة متوسطة فقط، وبلغ متوسطها الحسابي (3.25) وانحراف معياري (1.048)، بوزن نسبي 65.00%؛

أما بالنسبة للتقييم الكلي لمحور مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من التهرب الضريبي، أخذ درجة عالية من الموافقة والقبول، بمتوسط حسابي بمتوسط حسابي (3.739)، بوزن نسبي 74.60%، وانحراف معياري بقيمة (0.565) أقل من القيمة الحرجة 1، وهذا يشير إلى تجانس البيانات وتقرارها وتطابق وجهات النظر حول إجابات العينة على هذا المحور، ما يجعلنا نقول أن أفراد العينة محل الدراسة لهم توجه عال نحو مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من التهرب الضريبي.

رابعاً: ترتيب الأهمية النسبية لمحاور الدراسة

الجدول رقم 16: ترتيب الأهمية النسبية لمحاور الدراسة

الاتجاه	الترتيب	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	محاور الدراسة
عال	1	75,60	0,424	3,785	محور التدقيق الخارجي
عال	2	74,60	0,484	3,733	محور التهرب الضريبي
عال	3	74,60	0,565	3,739	محور مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من التهرب الضريبي

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه وحسب ترتيب الأهمية النسبية لمحاور بيانات الدراسة، عينة الدراسة قد أولت اهتمامها الأكبر بمحور التدقيق الخارجي مقارنة بالمحاور الأخرى للدراسة، جاء في المرتبة الأولى بدرجة عالية من القبول والموافقة، بوزن نسبي 75.60% ومتوسط حسابي (3.785)، وانحراف معياري أقل من القيمة الحرجة واحد (1) بقيمة 0.424، وفي الترتيب الثاني محور التهرب الضريبي جاء ضمن الدرجة العالية كذلك بوزن نسبي 74.60%، بمتوسط حسابي (3.733)، وانحراف معياري أقل من القيمة الحرجة واحد (1) بقيمة 0.484، في حين يأتي الترتيب الأخير محور الحد من التهرب الضريبي والأقل أهمية بالنسبة لعينة الدراسة من المحاور الأخرى، ضمن المجال العال كذلك من القبول والموافقة بمتوسط حسابي (3.739)، بوزن نسبي (74.60%) وانحراف معياري (0.565) أقل من القيمة الحرجة واحد (1).

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة. (Test of Hypotheses)

بعد تقديم الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية، ووصف العينة إحصائياً، واختبار توزيع البيانات، وكذا قياس استجابات عينة الدراسة نحو عبارات الاستبانة، تأتي مرحلة مهمة والمتمثلة في التحقق من مدى تحقق الفرضيات المصاغة من عدمها وهذا ما نتناوله في هذا المطلب.

أولاً: اختبار الفرضية الأولى للدراسة

للتدقيق الخارجي أهمية في المجال الجبائي من وجهة نظر عينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين

لاختبار صحة الفرضية الأولى للدراسة يتم استخدام اختبار ستودنت للعينة الأحادية (One-Sample Test) (Test)، والجدول الموالي يبين نتائج الاختبار.

الجدول رقم 17: نتائج اختبار ستودنت للفرضية الأولى للدراسة

One-Sample Test							
Test Value = 3							
نتيجة الفرض البديل	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Sig (2-tailed)	T الجدولية	T المحسوبة	df درجات الحرية	n عدد العينة
قبول	0.424	3.785	0.000	2.000	13.967	56	57

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه، نلاحظ أن قيمة الانحراف المعياري 0.424 وهي أقل من القيمة الحرجة 1، فكلما اقتربت قيمته من الصفر دل ذلك على تجانس البيانات (الإجابات) وتقاربها وقلّة تشتتها عن وسطها الحسابي وتطابق وجهات نظر عينة الدراسة، وبلغ المتوسط الحسابي 3.785 وهو أكبر من القيمة المعيارية (3)، بذلك تنتهي إجابات الباحثين إلى المستوى العال من القبول والموافقة حسب محك المعتمد في الدراسة [3.40- 4.20]، القيمة المحسوبة لاختبار T تساوي 13.967 أكبر من الجدولة 2.000، عند درجة حرية 56 (2-tailed) وبمستوى دلالة 0.000؛

مما سبق وبالرجوع إلى قاعدة القرار (مقارنة قيمة مستوى الدلالة المحسوبة وقيمة مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة 0.05، فإذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أقل منها فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل، والعكس إذا كانت مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من المعتمدة في الدراسة فإننا نقبل الفرض الصفري ونرفض الفرض البديل)، وعليه فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل المطروح في الدراسة التالي:

للتدقيق الخارجي أهمية في المجال الجبائي من وجهة نظر عينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين.

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية للدراسة

تتوفر سبل جبائية لمكافحة التهرب الضريبي من وجهة نظر عينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين لاختبار صحة الفرضية الثانية للدراسة يتم استخدام اختبار ستودنت للعينة الأحادية (One-Sample Test)، والجدول الموالي يبين نتائج الاختبار.

الجدول رقم 18: نتائج اختبار ستودنت للفرضية الثانية للدراسة

One-Sample Test							
Test Value = 3							
نتيجة الفرض البديل	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Sig (2-tailed)	T الجدولية	T المحسوبة	df درجات الحرية	n عدد العينة
قبول	0.484	3.733	0.000	2.000	11.431	56	57

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه، نلاحظ أن قيمة الانحراف المعياري 0.484 وهي أقل من القيمة الحرجة 1، فكلما اقتربت قيمته من الصفر دل ذلك على تجانس البيانات (الإجابات) وتقاربها وقلتها تشتتها عن وسطها الحسابي وتطابق وجهات نظر عينة الدراسة، وبلغ المتوسط الحسابي 3.733 وهو أكبر من القيمة المعيارية (3)، بذلك تنتمي إجابات المبحوثين إلى المستوى العال من القبول (موافق) حسب محك المعتمد في الدراسة [3.40- 4.20]، القيمة المحسوبة لاختبار T تساوي 11.431 وهي أكبر من القيمة الجدولية 2.000، عند درجة حرية 56 (2-tailed) وبمستوى دلالة 0.000؛

مما سبق وبالرجوع إلى قاعدة القرار (مقارنة قيمة مستوى الدلالة المحسوبة وقيمة مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة 0.05، فإذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أقل منها فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل، والعكس إذا كانت مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من المعتمدة في الدراسة فإننا نقبل الفرض الصفري ونرفض الفرض البديل)، وعليه فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل المطروح في الدراسة التالي:

تتوفر سبل جبائية لمكافحة التهرب الضريبي من وجهة نظر عينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين

رابعا: اختبار الفرضية الثالثة للدراسة

يساهم التدقيق الخارجي في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر عينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين

لاختبار صحة الفرضية الثالثة للدراسة يتم استخدام اختبار ستودنت للعينة الأحادية (One-Sample Test)، والجدول الموالي يبين نتائج الاختبار.

الجدول رقم 19: نتائج اختبار ستودنت للفرضية الثالثة للدراسة

One-Sample Test							
Test Value = 3							
نتيجة الفرض البديل	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Sig (2-tailed)	T الجدولية	T المحسوبة	df درجات الحرية	n عدد العينة
قبول	0.565	3.739	0.000	2.000	9.878	56	57

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه، نلاحظ أن قيمة الانحراف المعياري 0.565 وهي أقل من القيمة الحرجة 1، فكلما اقتربت قيمته من الصفر دل ذلك على تجانس البيانات (الإجابات) وتقاربها وقلتها تشتتها عن وسطها الحسابي وتطابق وجهات نظر عينة الدراسة، وبلغ المتوسط الحسابي 3.739 وهو أكبر من القيمة المعيارية (3)، بذلك تنتمي إجابات المبحوثين إلى المستوى العال من القبول (موافق) حسب محك المعتمد في الدراسة [3.40- 4.20]، القيمة المحسوبة لاختبار T تساوي 9.878 وهي أكبر من القيمة الجدولية 2.000، عند درجة حرية 56 (2-tailed) وبمستوى دلالة 0.000:

مما سبق وبالرجوع إلى قاعدة القرار (مقارنة قيمة مستوى الدلالة المحسوبة وقيمة مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة 0.05، فإذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أقل منها فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل، والعكس إذا كانت مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من المعتمدة في الدراسة فإننا نقبل الفرض الصفري ونرفض الفرض البديل)، وعليه فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل المطروح في الدراسة التالي:

يساهم التدقيق الخارجي في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر عينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين

## خلاصة الفصل الثاني

من خلال هذا الفصل تم عرض الدراسة الميدانية، بتحليل عبارات الإستبانة الذي تم توزيعه على عينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين، وتمت معالجتها إحصائياً عن طريق برنامج SPSS.V27، وتطرقنا إلى التقديم والتعريف بالمؤسسة محل الدراسة، كما تم التطرق لمنهجية وإجراءات الدراسة الميدانية، وعرض ومناقشة نتائج الدراسة من خلال تحليل البيانات الشخصية، واختبار التوزيع الطبيعي للبيانات، وتحليل عبارات الاستبانة، بالإضافة إلى ذلك اختبار صحة الفرضيات المطروحة في الدراسة باستخدام اختبار t ستودنت.



# الخاتمة



## الخاتمة:

توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية، كما تم طرح مجموعة من الإقتراحات وعدة مواضيع تمثل آفاق الدراسة.

## أولا: الاستنتاجات النظرية

- ❖ عدم وجود العدالة الإجتماعية بين أفراد المجتمع تساهم في زيادة التهرب الضريبي
- ❖ الخطورة الكبيرة التي يشكلها التهرب الضريبي على الميزانية العامة للدولة والانفاق العام
- ❖ مساهمة التدقيق الخارجي في زيادة جودة الإفصاح في التقارير والقوائم المالية

## ثانيا: الإستنتاجات التطبيقية

- ❖ نتج عن تحليل آراء واتجاهات عينة الدراسة نحو عبارات محور التدقيق الخارجي، انتمائه لمستوى عال من القبول والموافقة، بمتوسط حسابي قدره (3.785)، ويشير ذلك إلى دور وأهمية التدقيق الخارجي في المجال الجبائي؛
- ❖ نتج عن تحليل آراء واتجاهات عينة الدراسة نحو عبارات محور التهرب الضريبي، انتمائه لمستوى عال من القبول والموافقة، بمتوسط حسابي قدره (3.733)، ويشير ذلك لتوفر السبل الجبائية للحد من التهرب الضريبي.
- ❖ نتج عن تحليل آراء واتجاهات عينة الدراسة نحو عبارات محور مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من التهرب الضريبي، انتمائه لمستوى عال من القبول والموافقة، بمتوسط حسابي قدره (3.739)، ويشير ذلك دور وإسهام التدقيق الخارجي في الحد من التهرب الضريبي.
- ❖ نتج عن ترتيب الأهمية النسبية لمختلف محاور الدراسة (محور التدقيق الخارجي، محور التهرب الضريبي، محور مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من التهرب الضريبي)، المحور الأقوى والذي يوليه الأكاديميين والمهنيين المحاسبين اهتماما أكبر هو محور التدقيق الخارجي، بمتوسط حسابي 3.785 أعلى من المتوسطات الحسابية للمحاور الأخرى.

## إختبار الفرضيات

- ❖ نتج عن اختبار الفرضية الأولى للدراسة، للتدقيق الخارجي أهمية في المجال الجبائي من وجهة نظر عينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين
- ❖ نتج عن اختبار الفرضية الثانية للدراسة، تتوفر سبل جبائية لمكافحة التهرب الضريبي من وجهة نظر عينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين

نتج عن اختبار الفرضية الثالثة للدراسة، يساهم التدقيق الخارجي في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر عينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين  
ثالثا: الإقتراحات

من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن أن نقدم بعض الإقتراحات:

- ❖ تقييم الإمتثال الضريبي: على شركات التدقيق الخارجي تقييم مدى امتثال الشركات للتشريعات الضريبية المعمول بها بما في ذلك المعايير المحلية والدولية.
- ❖ تقديم النصائح الضريبية: يمكن للمدققين الخارجيين تقديم النصائح والتوجيهات للشركات حول كيفية تنظيم شؤونها المالية بطريقة تتوافق مع القوانين الضريبية وتقليل فرص التهرب الضريبي.
- ❖ التحقق من العمليات المالية: يجب على مراجعي الحسابات الخارجية التحقق من صحة العمليات المالية للشركة والتأكد من تسجيلها بشكل صحيح، مما يقلل من فرص التلاعب بالأرقام للتهرب الضريبي.
- ❖ تقديم تقارير شفافية ودقيقة: ينبغي على المدققين الخارجيين تقديم تقارير شفافة ودقيقة حول الوضع المالي للشركة، مما يسهل عمل الجهات الضريبية في فحص الإقرارات الضريبية ومقارنتها بالحقائق المالية الحقيقية.
- ❖ ضرورة التعاون مع الجهات الضريبية: يمكن لشركات التدقيق الخارجي التعاون مع الجهات الضريبية لتبادل المعلومات والبيانات بشكل شفاف، مما يعزز التعاون في مكافحة التهرب الضريبي.
- ❖ التدريب والتثقيف: يمكن للمدققين الخارجيين تقديم برامج تدريب وتثقيف للشركات حول أهمية الامتثال الضريبي والتدابير الوقائية ضد التهرب، مما يساعد في زيادة الوعي والالتزام بالشركات بالتشريعات الضريبية.

رابعا: أفاق الدراسة

يمكن مستقبلا إثراء هذا الموضوع بدراسات مستقبلية نظرا لتجدده وتأثره بالتطورات الحاصلة في السنوات المقبلة:

بعض المواضيع المقترحة مستقبلا:

- ❖ دور الإفصاح المالي والشفافية في مكافحة التهرب الضريبي؛
- ❖ دور المدقق الخارجي في تقييم الالتزام بالمعايير المحاسبية لدولية؛
- ❖ أثر التدقيق الحكومي على النزاهة المالية في القطاع العام؛
- ❖ تأثير التكنولوجيا المالية على الكشف عن التهرب الضريبي.



# قائمة المراجع



## قائمة المراجع باللغة العربية

- 1- أحسن بوسقيعة , الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجرائم ضد الأشخاص والجرائم ضد الأموال، دار هومة، الجزائر،
- 2- أحمد حلي جمعة ، المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث ، الكتاب الأول ، دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع ، عمان الأردن، 2009،
- 3- احمد قايد نورالدين ، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الاولى ، دار الجنان للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2015،
- 4- احمد مجلي سمية، أثر إستخدام أساليب المعاينة للتدقيق القوائم المالية في اتخاذ قرارات منح الائتمان في البنوك التجارية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017،
- 5- أقاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي للطباعة، النشر، التوزيع والترجمة، 2016،
- 6- أنظر لقانون المالية لسنة 2016 المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية،
- 7- بن صغير عبد المؤمن، واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر (صعوبة الاقتطاع وأفاق التحصيل) ، مجلة الندوة للدراسات القانونية كلية الحقوق والعلم السياسية – جامعة الجيلالي اليايس – سيدي بلعباس، العدد الأول، 2013،
- 8- بوزيدة حميد، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، دون طبعة، 2005،
- 9- بوسماحة محمد، معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2001\2002 ،
- 10- بولوخ عيسى: الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، (مذكرة ماجستير)، جامعة باتنة، 2003/2004،
- 11- الجريدة الرسمية، العدد، 79 الصادرة 1998/10/25
- 12- الجريدة الرسمية، العدد 59 المؤرخة في 2006/09/24،
- 13- الجريدة الرسمية، العدد 43 المؤرخة في 2005/06/22
- 14- جلال الدين الصياد وعبد الحميد محمد ربيع، مبادئ الطرق الإحصائية، الناشر تهامة، الطبعة الأولى، المملكة العربية السعودية، 1984، .
- 15- جمال الدين ح: التهرب الضريبي يكبد الجزائر خسائر تجاوزت 467 مليار دولار، المغرب الأوسط
- 16- حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة، الأردن ، الطبعة 1 ، 1999 ،
- 17- حمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- 18- حمزة كحال: ضغط ضريبي في الجزائر وتهرب يرهق الخزينة، العربي الجديد، 2019/08/14م، www.alaraby.co.uk
- 19- خالد الخطيب و خليل الرفاعي، الاصول العملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع عمان، الاردن، 1998،

- 20- خالد الخطيب وخليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي، دار المستقبل للنشر والتوزيع عمان، الاردن، 2009 ،
- 21- خالد امين عبد لله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ، الاردن، 2012،
- 22- رازق ابو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان الاردن، 2015.
- 23- رحمان محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري (دراسة مقارنة)، دار الجامعة الجديدة، 2009،
- 24- زهرة عاطف سود. مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الاولى، دار الياض للنشر والتوزيع، عمان، 2009
- 25- سعيد عبد العزيز عثمان: مقدمة في الاقتصاد العام، الدار الجامعية، جامعة بيروت العربية، 2003،
- 26- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011/2012 ،
- 27- سناء إبراهيم أبو دقة، سمير خالد الصافي، تطبيقات علمية باستخدام الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss في البحث التربوي والنفسي، الطبعة الأولى، مكتبة الأفق، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2013،
- 28- طرشي ابراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة لنيل الماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014/2015،
- 29- طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة قسنطينة 2011-2012،
- 30- عبد الرحمان توفيق، منهج المهارات المالية والمحاسبية المتقدمة الرقابة المالية والتدقيق الداخلي، مركز الخبرات المهنية للإدارة، مصر، الطبعة 3، 2004.
- 31- عبد الرزاق محمد عثمان، اصول التدقيق والرقابة الداخلية للمرحلة الثالثة، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، العراق، 1999،
- 32- عبد الكريم علي الرمحي، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية، دائرة المكتبة الوطنية، الأردن ، الطبعة 1، 2002،
- 33- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، ط،1 عمان، الأردن، 2011،
- 34- عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، اصول مراجعة الحسابات ، الطبعة الثالثة، الامين للنشر والتوزيع، صنعاء، 2011،
- 35- عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، مرجع سابق،
- 36- عصام الدين محمد متولي، المراجعة والتدقيق الحسابات ، طبعة ثانية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، 2009،
- 37- علي زغودود المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، دون طبعة، الجزائر سنة 2005،
- 38- عمر شريقي ولبنى براهيمي، دور التدقيق البيئي في تحقيق اهداف التنمية المستدامة، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، 2017،
- 39- عوادي مصطفى ورحال ناصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، النشر والتوزيع مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2010 / 2011،
- 40- فليح العلي (عادل ) المالية العامة والتشريع المالي والضريبي ، طبعة 1، 2003،
- 41- قانون الإجراءات الجبائية ، قسم التحقيقات الجبائية في التصريحات،
- 42- قانون المالية لسنة 1992 المؤرخ في 1992/12/31

- 43- قانون رقم 06-23 المؤرخ في 20/12/2006
- 44- قرموش ليندة ، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014/2013،
- 45- كردودي سهام ، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق ، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، دون طبعة، سنة 2011،
- 46- كمون عبد الرحمن، ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، رسالة شهادة ماجستير، جامعة تلمسان، سنة 1999/2000،
- 47- المادة 1-120 من قانون التسجيل
- 48- المادة 126 من قانون الرسم على رقم الاعمال
- 49- المادة 1-35 من قانون الطابع.
- 50- المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،
- 51- المادة 2 من قانون الضرائب غير المباشرة
- 52- المادة 20 من المرسوم التنفيذي 06-03 المؤرخ في 15/07/2006، المتضمن القانون العام للتوظيف العمومية.
- 53- المادة 2-120 من قانون التسجيل،
- 54- المادة 2-303 من قانون الضرائب المباشرة
- 55- المادة 2-35 من قانون الطابع
- 56- المادة 303 من ق ض م ،
- 57- المادة 33 من قانون الطابع
- 58- المادة 4 من قانون الإجراءات الجبائية،
- 59- المادة 42 من قانون العقوبات
- 60- المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية،
- 61- المادة 48 من قانون التسجيل
- 62- المادة 49 من قانون التسجيل.
- 63- المادة 550 من قانون الضرائب الغير مباشرة.
- 64- المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية
- 65- المادة 37 من قانون الطابع
- 66- محمد الجعفري، هديل الطاهر، دور الوعي بالذات في فعالية سلوك القائد الإداري دراسة حالة جامع الخرطوم، المجلة العربية للعلوم التربوية والنفسية، جامعة النيلين، الخرطوم، المجلد 4، العدد 13، السودان، 2020،
- 67- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، ط. 2، 2005،
- 68- محمد عمر حماد أبو دوح: الإصلاح الضريبي بين اعتبارات الجباية والأسس العلمية للضرائب، الدار الجامعية، 2008،
- 69- محمد فضل مسعد د. . خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009،
- 70- محمود هندي وآخرون، الإحصاء التطبيقي، مطبعة جامعة الملك سعود، الطبعة الثانية، 1995،
- 71- المرسوم التنفيذي 02-303، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 02-494 المؤرخ في 25/12/2005.

- 72- مهداوي عبد القادر, الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي, مجلة دفاتر السياسة والقانون, العدد الثاني, جانفي, 2015
- 73- مؤيد الساعدي, قياس اللاملموسيات في السلوك التنظيمي وإدارة الموارد البشرية, دار الصفاء للنشر والتوزيع, الطبعة الأولى, عمان, الأردن, 2016.
- 74- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة, قسم التحقيق في المحاسبة, 2013
- 75- ناصر مراد, التهرب والغش الضريبي في الجزائر, دار قرطبة للنشر والتوزيع, البليدة,
- 76- نفيسة سويس: الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي, (مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية), جامعة ورقلة, 2009/2010.
- 77- نور الدين أحمد قايد, التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية, دار الجنان للنشر والتوزيع, عمان الاردن, 2015,
- 78- هادي التميمي, مدخل الى التدقيق الى الناحية النظرية والعلمي, دار وائل للنشر والتوزيع, عمان, الاردن, 2004,
- 79- هندية محمد, فريح رمضان, التهرب الضريبي, شهادة الدراسات العليا في المالية, القليعة, 1998,
- 80- يوسف محمد جربوع, مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق, مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع, عمان, الأردن
- 81- يومية الاتحاد الجزائرية, 26 نوفمبر 2019م, www.elitihadcom. Dz,
- قائمة المراجع باللغة الاجنبية

82- 27\11\2021, م [Elmaghrebelsat.dz](http://Elmaghrebelsat.dz)

83- Bernard GERMOND , Audit financier guide pour l'audit de l'information financière des entreprises , Dunod, Paris, 1991,

84- Groupe Consultatif d'assurance aux plus pauvre, Audit externe des institutions de micro finance , guide pratique, " France, série n03 "outil technique, 2000,.

85- MargairazAndré Lla fraude fiscales et ses succédanées, Comment on échappe à l'impôt,édition Blonay,suisse, 1988,



# الملاحق





الملحق رقم: (1-1) الاستبانة  
جامعة محمد بوضياف المسيلة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



استبيان مذكرة ماستر أكاديمي تخصص محاسبة وجباية معمقة بعنوان:

" دور التدقيق الخارجي في الحد من التهرب الضريبي من منظور الأكاديميين والمهنيين "

الاستبيان الذي بين أيديكم أداة لجمع البيانات في إطار استكمال متطلبات نيل شهادة الماستر  
شعبة مالية ومحاسبة تحت عنوان " دور التدقيق الخارجي في الحد من التهرب الضريبي من منظور  
الأكاديميين والمهنيين ".

يرجى التكرم بالإجابة على محاوره بعد القراءة المتأنية، وأتمنى إعطائه بعض اهتمامكم  
والقليل من وقتكم الثمين، لأن آراءكم وانطباعاتكم ذات أهمية بالغة لإثراء هذه الدراسة، كما نعلمكم  
أن إجاباتكم على الأسئلة الواردة في هذا الإستبيان ستكون محل تقدير وعرفان، ونؤكد لكم أنها  
ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

مع فائق الاحترام والتقدير على استجاباتكم وحسن تعاونكم.

نرجوا منكم الإجابة بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة

الجزء الأول: البيانات الشخصية

مفتشين		مستشار جبائي		خبير محاسبة		محافظ حسابات		أكاديميين
		شهادة أخرى		دكتوراه		ماستر		ليسانس
		أكثر من 15 سنة		15-11 سنة		10-5 سنوات		أقل من 5 سنوات
								الخبرة الوظيفية:

## الجزء الثاني: محاور الإستبيان

## المحور الأول: التدقيق الخارجي

الرقم	البيان	درجة الموافقة				
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يساهم التدقيق الخارجي في زيادة جودة الإفصاح في التقارير والقوائم المالية.					
02	يقدم المدقق الخارجي صورة واضحة عن المكلف بالضريبة وبطريقة سليمة.					
03	يساهم التدقيق الخارجي في الرقابة على الأطراف المعنية بتسيير المؤسسات الإقتصادية.					
04	هناك إلتزام بالقواعد المهنية من المدقق الخارجي عند القيام بعملية التدقيق الخارجي بهدف الوصول إلى معلومات ضريبية صحيحة.					
05	إن العقوبات الجزائية كافية لردع المدقق الخارجي من التستر على المخالفات الضريبية.					
06	ان إطلاع المدقق الخارجي على المستجدات المتعلقة بالضرائب يساهم في الأمن الجبائي للمؤسسة					
07	إن إستقلالية المدقق الخارجي تزيد من صحة البيانات الضريبية.					
08	إن نجاح التدقيق الخارجي مرتبط بمدى إكتشاف المدقق الخارجي للأخطاء والإنحرافات في القوائم المالية المصرح بها.					

## المحور الثاني: التهرب الضريبي

الرقم	البيان	درجة الموافقة				
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	التعديلات المستمرة في التشريع الجبائي وصعوبة رصدها من طرف المكلفين بالضريبة يؤدي إلى إرتفاع العبء الضريبي مما يؤدي إلى تفادي دفع الضريبة.					
02	نقص الوعي الضريبي والثقافة الضريبية لدى المكلفين بها يؤدي إلى إمتناعهم عن دفع الضريبة.					
03	عدم وجود قوانين وتشريعات كافية لمحاربة الفساد والمتهربين ضريبيا، يساعد في زيادة حجم التهرب الضريبي.					
04	ان تقرب ادارة الضرائب من المكلفين يساهم في الإلتزام بدفع الضريبة. مما يقلل من حجم التهرب الضريبي					
05	عدم وجود العدالة الإجتماعية بين أفراد المجتمع تساهم في زيادة التهرب الضريبي.					
06	ان استخدام الرقمنة ستزيد من الشفافية مما يحقق العدالة الضريبية ويقلص من حجم التهرب الضريبي					

## المحور الثالث: مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من التهرب الضريبي

الرقم	البيان	درجة الموافقة			
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق بشدة
01	هناك علاقة بين فعالية التدقيق الخارجي وصحة التصريحات الجبائية وبالتالي الإلتزام الضريبي للمكلفين.				
02	تعتبر العقوبات المالية المطبقة بعد الخضوع للتدقيق كافية لردع المتهربين ضريبياً.				
03	يعمل برنامج التدقيق الخارجي على تحسين مصداقية المعلومات المصرح بها، وتخفيض من التهرب الضريبي.				
04	من أهداف المدقق الخارجي المراقبة والحد من التهرب الضريبي.				
05	إن اعتماد إدارة الضرائب على تقارير المدققين الخارجيين والقوائم المالية المدققة يساهم في الحد من التهرب الضريبي				
06	هناك معوقات تشريعية وأخرى عملية تحد من فعالية التدقيق الخارجي مما يؤدي إلى التهرب الضريبي.				
07	خوف المكلفين بالضريبة من التعرض للتدقيق الخارجي يؤدي إلى زيادة الإلتزام الضريبي. ومن ثم تقليص من حجم التهرب الضريبي				

شكراً على حسن تعاونكم

## الملحق رقم: (1-2) قائمة الأساتذة المحكمين للاستبانة

الرقم	الأستاذ	الجامعة
01	ولهي بوعلام	جامعة محمد بوضياف - المسيلة
02	سبتي اسماعيل	جامعة محمد بوضياف - المسيلة
03	حميدي احمد السعيد	جامعة محمد بوضياف - المسيلة
04	حجار مبروكة	جامعة محمد بوضياف - المسيلة

الملحق رقم: (1-3) يتضمن مخرجات برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية  
(SPSS.V27) Statistical Package for the Social Sciences

- نتائج ثبات أداة الدراسة

/VARIABLES=q1 q2 q3 q4 q5 q6 q7 q8 q9 q10 q11 q12 q13 q14 q15 q16 q17 q18 q19 q20 q21 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL  
/MODEL=ALPHA.

**Reliability**

Notes		
Output Created	12-MAY-2024 23:07:16	
Comments		
Input	Data	C:\Users\HP\Desktop\بن + باوني جيهان+باوني\مزوز.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	57
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=q1 q2 q3 q4 q5 q6 q7 q8 q9 q10 q11 q12 q13 q14 q15 q16 q17 q18 q19 q20 q21 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00,00
	Elapsed Time	00:00:00,01

**Scale: ALL VARIABLES**

Case Processing Summary			
		N	%
Cases	Valid	57	100,0
	Excluded <sup>a</sup>	0	,0
	Total	57	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,810	21

- نتائج التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة

EXAMINE VARIABLES=الاستبانة  
/PLOT BOXPLOT STEMLEAF NPLOT  
/COMPARE GROUPS  
/STATISTICS DESCRIPTIVES  
/CINTERVAL 95  
/MISSING LISTWISE  
/NOTOTAL.

**Explore**

Notes		
Output Created	12-MAY-2024 23:06:18	
Comments		
Input	Data	C:\Users\HP\Desktop\بن + باوني جيهان+باوني\مزوز.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	57
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values for dependent variables are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on cases with no missing values for any dependent variable or factor used.

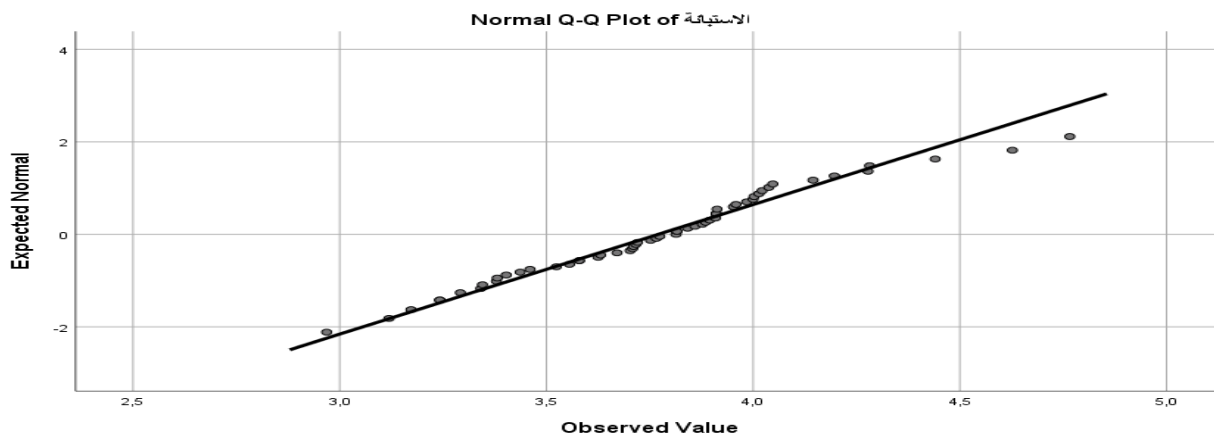
Syntax		EXAMINE VARIABLES=الاستجابة /PLOT BOXPLOT STEMLEAF NPLOT /COMPARE GROUPS /STATISTICS DESCRIPTIVES /INTERVAL 95 /MISSING LISTWISE /NOTOTAL.
Resources	Processor Time	00:00:00,77
	Elapsed Time	00:00:00,71

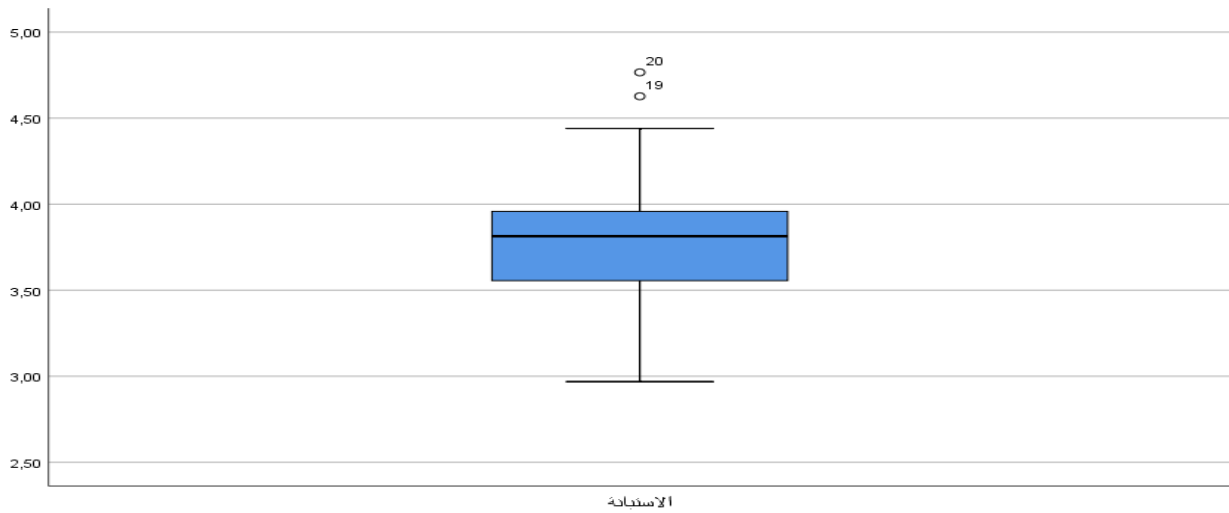
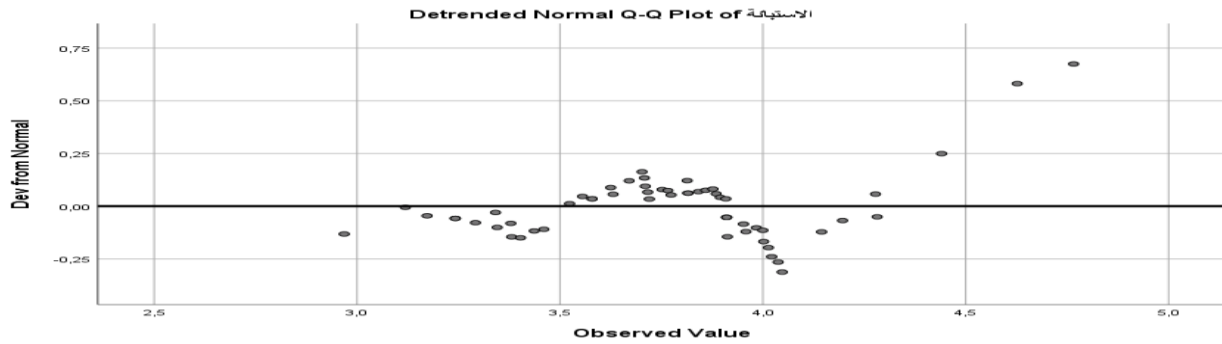
Case Processing Summary						
الاستجابة	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
	57	100,0%	0	0,0%	57	100,0%

Descriptives			
الاستجابة	Statistic	Std. Error	
		Statistic	Std. Error
Mean	3,7702		,04728
95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3,6755	
	Upper Bound	3,8649	
5% Trimmed Mean	3,7612		
Median	3,8135		
Variance	,127		
Std. Deviation	,35698		
Minimum	2,97		
Maximum	4,77		
Range	1,80		
Interquartile Range	,43		
Skewness	,245		,316
Kurtosis	,545		,623

Tests of Normality						
الاستجابة	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
	,096	57	,200 <sup>*</sup>	,980	57	,471

\*. This is a lower bound of the true significance.  
a. Lilliefors Significance Correction





-نتائج اختبار الفرضيات

- نتائج اختبار الفرضية الأولى للدراسة

T-TEST  
 /TESTVAL=3  
 /MISSING=ANALYSIS  
 /VARIABLES=المحور 1  
 /CRITERIA=CI (.95) .

**T-Test**

Notes		
Output Created	12-MAY-2024 23:03:58	
Comments		
Input	Data	C:\Users\HP\Desktop\بن + باوني\جيهان+باوني\مزوز.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	57
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.
Syntax	T-TEST /TESTVAL=3 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=المحور 1 /CRITERIA=CI(.95).	
Resources	Processor Time	00:00:00,02
	Elapsed Time	00:00:00,02

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور 1	57	3,7851	,42439	,05621

One-Sample Test						
Test Value = 3						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور1	13,967	56	,000	,78509	,6725	,8977

### نتائج اختبار الفرضية الثانية للدراسة

T-TEST  
 /TESTVAL=3  
 /MISSING=ANALYSIS  
 /VARIABLES=المحور2  
 /CRITERIA=CI(.95).

#### T-Test

Notes		
Output Created	12-MAY-2024 23:03:30	
Comments		
Input	Data	C:\Users\HP\Desktop\باوني + جيهان+باوني\مزور بن.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	57
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.
Syntax	T-TEST /TESTVAL=3 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=المحور2 /CRITERIA=CI(.95).	
Resources	Processor Time	00:00:00,02
	Elapsed Time	00:00:00,01

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور2	57	3,7339	,48475	,06421

One-Sample Test						
Test Value = 3						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور2	11,431	56	,000	,73392	,6053	,8625

نتائج اختبار الفرضية الثالثة للدراسة

T-TEST  
 /TESTVAL=3  
 /MISSING=ANALYSIS  
 /VARIABLES=المحور3  
 /CRITERIA=CI(.95).

#### T-Test

Notes		
Output Created	12-MAY-2024 23:00:38	
Comments		
Input	Data	C:\Users\HP\Desktop\باوني + جيهان+باوني\مزور بن.sav

	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	57
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.
Syntax		T-TEST /TESTVAL=3 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=المحور3 /CRITERIA=CI(.95).
Resources	Processor Time	00:00:00,02
	Elapsed Time	00:00:00,01

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور3	57	3,7393	,56509	,07485

One-Sample Test						
Test Value = 3						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور3	9,878	56	,000	,73935	,5894	,8893

## ملخص الدراسة

هدفت الدراسة إلى معرفة دور التدقيق الخارجي في الحد من التهرب الضريبي من منظور الأكاديميين والمهنيين، تكونت عينة الدراسة من 57 مفردة، اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي واستخدمت الاستبانة كأداة رئيسية في جمع البيانات والمعلومات.

أظهرت نتائج الدراسة:

- للتدقيق الخارجي أهمية في المجال الجبائي من وجهة نظر عينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين
  - تتوفر سبل جبائية لمكافحة التهرب الضريبي من وجهة نظر عينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين
  - يساهم التدقيق الخارجي في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر عينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين
- الكلمات المفتاحية:** التدقيق الخارجي، التهرب الضريبي، الأكاديميين والمهنيين المحاسبين.

### **Study Abstract**

The study aimed to determine the role of external auditing in combating tax evasion from the perspectives of academics and accounting professionals, The study sample consisted of 57 individuals, Our study relied on a descriptive approach, utilizing a questionnaire as the primary tool for data and information collection.

The study results revealed:

- External auditing is deemed significant in the tax domain by a sample of academics and accounting professionals.
- There are available tax measures to combat tax evasion according to the sample of academics and accounting professionals.
- External auditing contributes to reducing tax evasion according to the sample of academics and accounting professionals.

**Keywords:** External auditing, tax evasion, academics, accounting professionals.