الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم : العلوم التسيير

الموضوع

دور التدقيق الخارجي في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة

دراسة تحليلية لآراء عينة من محافظي الحسابات والخبراء المهنيين

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير
تخصص: فحص محاسبي

إعداد الطالبة:
- معمري علاء الدين

الأستاذة المشرفة:
- قحموش سمية

رقم التسجيل:	MASTER / GE/ GO - AUDIT / 2017
تاريخ الإيداع	.....

http://univ-biskra.dz/
الموسم الجامعي : 2016_2017

بسم الله الرحمن الرحيم

أعوذ بالله من الشيطان الرجيم

بسم الله الرحمان الرحيم

{ رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحاً تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ }

صدق الله العظيم

(النمل: 19)

شـــكـــــر وعـــــرفـــان

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا إلى انجاز هذا العمل.

اتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد على انجاز هذا العمل وفي تذليل ما واجهته من صعوبات، واخص بالذكر الأستاذة المشرفة قحموش سمية، التي لم تبخل علي بتوجيهاتها ونصائحها القيمة والتي كانت عونا لي في إتمام هذا البحث.

كما لا أنسى كل أساتذة كلية علوم التسيير و الاقتصاد.

ولا يفوتني أن اشكر كل موظفي جامعة محمد خيضر بسكرة.

إهـــداء

رائع أن تقطف ثمار جهد دام سنوات....
والأروع أن تهديها لمن ساعدك على الوصول...
إلى التي هي نور حياتي
إلى من سهرت لتنام وبذلت جهودا لإرضائنا....
إلى مبهجة الروح وبهجة الحياة....
~إلى أمي الغالية:~ نصيرة
إلى والدي حفظه الله ورعاه كمال
الى الاخت الصغرى حفظها الله (نـهى)

وإلى جميع اخوتي....

والى جميع الاصدقاء والاحباب، وجميع الاقارب.....
والى جميع من شاركنا في هذا الانجاز من قريب اوبعيد.....
والى كل اسرة كلية العلوم الاقتصاديةوالتجارية وعلوم التسيير....

الملخص :

تهدف هذه الدراسة الى ابراز دور التدقيق الخارجي في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة، ولقد تطرقنا من خلالها إلى مفهوم التدقيق الخارجي يليها الإطار العام للتسيير الجبائي، وفي الجانب التطبيقي قمنا بتحليل نتائج الاستبيان الذي وجه لعينة من محافظي الحسابات و خبراء مهنيين كما استخدمنا الاختبارات والمعالجات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى نتائج ذات دلالة تدعم موضوع الدراسة، وتوصلنا بواسطته إلى إثبات الفرضيات المطروحة وأن للتدقيق الخارجي دور كبير في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة من خلال تمكين المؤسسة من الحصول على الإمتيازات الجبائية و الحرص على إتباعها للتشريعات الجبائية و عدم مخالفتها، وأنه لابد من تطوير دور المدقق الخارجي لضمان الحصول على فعالية جيدة في التسيير .

الكلمات المفتاحية : تدقيق الخارجي، تسيير جبائي، مسير جبائي، تدقيق جبائي، فعالية جبائية

الفهرس

العنـــــــــــــــــــــــــــوان	الصفحة
البسملة.	
آية قرآنية.	
شكر وعرفان.	
الإهداء.	
الملخص.	I
الفهرس.	II
قائمة الجداول.	III
قائمة الأشكال.	IV
مقدمة عامة.	ا-د
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي.	
تمهيد.	02
المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق.	03
المطلب الأول: التطور التاريخي لمفهوم التدقيق.	03
المطلب الثاني: أهمية التدقيق.	06
المطلب الثالث: أنواع التدقيق.	08
المبحث الثاني: ماهية التدقيق الخارجي.	10
المطلب الأول: تعريف التدقيق الخارجي	10
المطلب الثاني: خصائص وأنواع التدقيق الخارجي	11
المطلب الثالث: أهداف التدقيق الخارجي.	14
المبحث الثالث: معايير التدقيق الخارجي ومنهجية تنفيذه	15
المطلب الأول: معايير التدقيق الخارجي	15
المطلب الثاني: منهجية تنفيذ التدقيق الخارجي	19

المطلب الثالث: مسؤوليات وصلاحيات المدقق الخارجي	23
خلاصة الفصل الأول.	25
الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للتسيير الجبائي وعلاقته بالتدقيق الخارجي	
تمهيد.	24
المبحث الأول: ماهية التسيير الجبائي	25
المطلب الأول: مفهوم التسيير الجبائي والمفاهيمي الأخرى المرتبطة به	25
المطلب الثاني: مبادئ وحدود التسيير الجبائي	27
المطلب الثالث: أهمية وأهداف التسيير الجبائي	30
المبحث الثاني: المسير الجبائي ومراحل التسيير الجبائي .	32
المطلب الأول: المسير الجبائي والمؤهلات الواجب توفرها فيه	33
المطلب الثاني: مراحل التسيير الجبائي.	34
المطلب الثالث: معوقات التسيير الجبائي..	36
المبحث الثالث: التدقيق الخارجي و علاقته بالتسيير الجبائي في المؤسسة	37
المطلب الأول: التدقيق الخارجي وعلاقته بالجباية.	38
المطلب الثاني: أهمية التسيير الجبائي في المؤسسة.	39
المطلب الثالث : التدقيق الخارجي ودوره في تفعيل التسيير الجبائي	40
خلاصة الفصل الثاني.	45
الفصل الثالث: دراسة تحليلية لأراء عينة من محافظي الحسابات والخبراء المهنيين.	
تمهيد.	47
المبحث الأول: الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية	48
المطلب الأول: مراحل تصميم الاستبيان ومحتواه	48
المطلب الثاني: عينة الدراسة و الأدوات المستخدمة	49
المبحث الثاني :عرض البيانات العامة لأفراد مجتمع الدراسة	51
المطلب الأول : دراسة و تحليل خصائص أفراد عينة الدراسة	51

المطلب الثاني :دراسة مدى ثبات وصدق إجابات عينة الدراسة	55
المبحث الثالث : دراسة و تحليل نتائج الدراسة	59
المطلب الأول : إتجاه آراء العينة	59
المطلب الثاني : تفسير النتائج	65
خلاصة الفصل الثالث	67
خاتمة	69
قائمة المراجع	
ملاحق	

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول(1-01)	التطور التاريخي للتدقيق.	5
الجدول(3-01)	الاستمارات الموزعة على عينة الدراسة	52
الجدول(3-02)	مجالات الإجابة على الإستبيان و أوزانها.	53
الجدول(3-03)	معايير تحديد الإتجاه.	53
الجدول(3-04)	توزيع لأفراد العينة حسب الجنس.	54
الجدول(3-05)	توزيع العينة حسب الوظيفة.	55
الجدول(3-06)	توزيع العينة حسب المؤهل المهني.	56
الجدول(3-07)	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة.	57
الجدول(3-08)	مقياس الثبات ألفا كرونباخ لمحاور الإستبيان.	59
الجدول(3-09)	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني.	59
الجدول(3-10)	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث.	60
الجدول(3-11)	الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع .	61
الجدول(3-12)	تحليل فقرات المحور الثاني.	62
الجدول(3-13)	تحليل فقرات المحور الثالث.	64
الجدول(3-14)	تحليل فقرات المحور الرابع.	66
الجدول(3-15)	تفسير النتائج.	68

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل(3-01)	الاستمارات الموزعة على عينة الدراسة	52
الشكل(3-02)	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الجنس	55
الشكل(3-03)	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب العمر	56
الشكل(3-04)	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المؤهل المهني	57
الشكل(3-05)	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب سنوات الخبرة	58

مقدمـــــــــــــــة

تعتبر المؤسسة وحدة إقتصادية أساسية تهدف إلى ضمان بقائها و رفع إنتاجيتها و مردوديتها، تحقيق الربح و التحكم في التسيير و إن إستمرارها ونموها مرهون بقدرة و كفاءة المسير في صنع القرارات المهمة، و يعد العامل الجبائي أحد هذه العوامل لذلك لابد من إدراجه في عملية إتخاذ القرار و هو أساس ما يصطلح عليه التسيير الجبائي، كما أن بقاء المؤسسة و تفاديها المخاطر الجبائية التي قد تؤدي بها إلى الإفلاس و الخروج من السوق مرهون بقيامها بالتسيير السليم و التحكم في الإلتزامات الجبائية إضافة إلى إستفادتها من الإمتيازات التي يطرحها التشريع الجبائي متبنية تدقيق جبائي على غرار تدقيق محاسبي مؤدي إلى تفعيل عملية التسيير الجبائي .

كما يعتبر التدقيق الخارجي ذا أهمية كبيرة لمستخدمي المعمومات في اتخاذ القرارات المناسبة، وذلك راجع إلى أن هذه العملية يقوم بها شخص مستقل عن المؤسسة يتميز بالكفاءة العملية والعلمية اللازمة، إذ يقوم بفحص الدفاتر والسجلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة، للتأكد من مدى صحتها ومصداقيتها وإبداء رأيا فنيا محايدا بكل حرية وذلك بهدف إكتشاف مواضع الغش والأخطاء، والحد من ظاهرة الفساد والحفاظ على أموال المؤسسة وممتمكات المساهمين، ومنه تزايد الإهتمام بالبحث عن الدور الحيوي للتدقيق و المدققين الخارجيين في عمليات التسيير الجبائي حيث تعتبر هذه الأطراف وسيلة إشرافية مثلى تؤدي دورا أساسيا و هاما في التسيير الجبائي للمؤسسة، وظهرت الحاجة إلى تطوير وظائف جديدة داخل المؤسسة قصد تخفيض التكلفة الجبائية مع الحفاظ على أقصى قدر ممكن من الكفاءة دون التعرض لأي نوع من المخاطر، الأمر الذي يفسر ظهور مفهوم الوظيفة الجبائية و التسيير و التدقيق الجبائي داخل المؤسسة .

وعلى حدود ما تم استعراضه يمكن صياغة الإشكالية في الشكل التالي:

ما هو دور التدقيق الخارجي في تفعيل التسيير الجبائي للمؤسسة ؟

I. التساؤلات الفرعية:

للإجابة على هذا السؤال يمكن تحليل إشكالية البحث إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي الأسس النظرية للتدقيق الخارجي و التسيير الجبائي للمؤسسة ؟
- ما طبيعة العلاقة بين التدقيق الخارجي و التسيير الجبائي ؟
- ما هي طبيعة مهام المدقق الخارجي المتعلقة بالتسيير الجبائي للمؤسسة ؟
- هل للتدقيق الخارجي دور في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة ؟

II. الفرضيات :

- للتدقيق الخارجي علاقة بالتسيير الجبائي .
- للمدقق الخارجي مهام متعلقة بالتسيير الجبائي .
- للتدقيق الخارجي دور في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة .

III. أهمية البحث :

يمكن تحديد أهمية الدراسة في :

- ❖ إلقاء الضوء على مهنة التدقيق الخارجي ومدى تأثيرها على التسيير الجبائي للمؤسسة .
- ❖ محاولة إبراز الدور الهام للتدقيق الخارجي في تفعيل التسيير الجبائي للمؤسسة .
- ❖ دراسة أحد أهم المجالات التي من شأنها أن تساهم في تأهيل المؤسسات .

IV. أهداف البحث :

نسعى من خلال دراستنا لهذا الموضوع إلى تحقيق جملة من الأهداف يمكن إيجازها فيما يلي:

- ❖ إبراز أهمية التدقيق الخارجي و الدور الذي يقوم به من أجل تفعيل التسيير الجبائي
- ❖ إلقاء الضوء على مفهوم التسيير الجبائي و إطار تطبيقه
- ❖ الوصول إلى نتائج يمكن من خلالها تقديم توصيات تحقق الغرض من الد ا رسة.

V. أسباب إختيار الموضوع :

من أهم الأسباب التي ساهمت في اختيار هذا الموضوع هي :

- ❖ الأهمية التي اكتسبها موضوع التسيير الجبائي في الآونة الأخيرة .
- ❖ الحاجة الماسة الى التسيير الجبائي في المؤسسة ، وخاصة في ظل البيئة الاقتصادية الحالية.
- ❖ محاولة إثراء المكتبة الجامعية بدراسة تتناول متغيرات حديثة نسبيا.

VI. منهج البحث :

بناءا على طبيعة الإشكالية المطروحة وبغية الوصول إلى الأهداف المرجوة في هذا البحث، و قصد الإحاطة بجوانب موضوع الدراسة و التمكن منه، نحاول إستخدام المناهج المعتمدة في الدراسات المالية و الإقتصادية و عليه، فإن المنهج المستخدم سيكون المنهج الوصفي التحليلي لسرد الحقائق المتعلقة بنشأة التدقيق و تطوره ومن خلال الإستعانة بالمصادر العلمية ذات العلاقة بموضوعات التسيير الجبائي، تدقيق الحسابات، المدقق الخارجي وعملا بالأسس التي يرتكز عليه المنهج الوصفي والتحليلي، سنقوم باستعراض ملخصات حول الدراسات السابقة في الموضوع و نحاول تقييمها بهدف إبراز موقع البحث منها، كما سيتم الإعتماد على الإستبيان كوسيلة لجمع البيانات، أين تم توزيع إستمارة للمتخصصين في ميدان التدقيق، وتم إستخدام بعض أدوات الإحصاء الكلاسيكي في التحليل بالإستعانة ببرنامج التحليل الإحصائي (spss) .

VII. الدراسات السابقة :

❖ صابر عباس، **اثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية** ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، 2012

حيث عالج الباحث في هذه الدراسة موضوع أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، من خلال القيام بممارسات مالية ومحاسبية في إطار الخيارات التي يمنحها المشرع الجبائي لتحقيق أهدافها الاقتصادية، بالإضافة إلى محاولة الاستفادة من جميع الامتيازات التي يمنحها القانون الجبائي وقوانين الاستثمار.

❖ محمد عادل عياض، **محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات** ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص إدارة أعمال، جامعة ورقلة، 2003 .

حيث حاول الطالب شرح مفهوم التسيير الجبائي في المؤسسات، ومن ثم تطرق لأهم عناصر النظام الجبائي فيما يخص شركات الأموال في التشريع الجبائي كما جاء في دراسة الحالة، كما درس نظرية أثر الجباية على خزينة المؤسسة وكذا التسيير الجبائي لنتائج المؤسسة، وأخيرا تطرق إلى العلاقة بين النظام الجبائي وتمويل المؤسسة.

❖ حميداتو صالح، **دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية** ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وجبائية، جامعة ورقلة، 2012

قام الباحث بالتمهيد للولوج الى صلب الموضوع في مبحثين يتضمنان مفاهيم اساسية حول التدقيق والجباية في فصل تمهيدي، ليقوم في الفصل الأول بالتعرض للتدقيق الجبائي من خلال ماهيته وتعديد أنواعه وبعض المفاهيم المشابهة له وتحديد الضوابط التي تتمثل في المعايير الواجب توفرها في المدقق وأعطى مراحل سير مهمته ليقوم بعرض وقائع التدقيق الجبائي والجوانب التي يمسها في الإطار العلمي للتدقيق، ليخصص الفصل الثاني لتسيير الخطر الجبائي في المؤسسة الإقتصادية بالتطرق إلى مفهوم التسيير الجبائي وضرورته، إبراز أهدافه وتقدير الخطر الجبائي وعلاقته بالدور الاقتصادي للمؤسسة، وفي الفصل الأخير تضمن دراسة ميدانية من خلال محاولة الباحث للوصول الى إبراز دور التدقيق في تدنئة المخاطر الجبائية بالقيام بالإستبانة.

VIII. هيكل البحث :

بغرض الإحاطة بالموضوع محل الدراسة و للإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم موضوع البحث الى ثلاث فصول.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي

تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث، حيث يتحدث المبحث الاول عن مفاهيم عامة حول التدقيق ، و المبحث الثاني ماهية التدقيق الخارجي، أما بالنسبة للمبحث الثالث تطرقنا فيه الى معايير التدقيق الخارجي ومنهجية تنفيذه

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للتسيير الجبائي وعلاقته بالتدقيق الخارجي

كما قمنا بتقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث، المبحث الاول يحتوي ماهية التسيير الجبائي، بينما يتطرق المبحث الثاني المسير الجبائي ومراحل التسيير الجبائي ، كما جاء في المبحث الثالث التدقيق الخارجي و علاقته بفعالية التسيير الجبائي في المؤسسة.

الفصل الثالث: دراسة تحليلية لعينة من محافظي الحسابات و الخبراء المهنيين

قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية، بينما يتطرق المبحث الثاني عرض البيانات العامة لأفراد مجتمع الدراسة، كما جاء في المبحث الثالث دراسة و تحليل نتائج الدراسة.

الفصل الأول:

الإطار النظري للتدقيق الخارجي

تمهيد:

يمثل التدقيق الوجه المكمل للعمل المالي والمحاسبي بصفة عامة على أساس أنها المرآة التي تعكس مدى صدق وصحة وموضوعية نتائج هذا العمل في نهاية الفترة المالية، ومن أجل ذلك تتركز نتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية في إطار مجموعة من القواعد والمعايير التي تحكم طبيعة مهنة التدقيق، ويعتبر التدقيق الخارجي أداة رئيسية مستقلة وحيادية تهف إلى فحص القوائم المالية في الشركة ومن ناحية أخرى فإن التدقيق الخارجي بمعناه المتطور والحديث والشامل ما هو إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي للتقارير والأنظمة والتحقق من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات الشركة، حيث تمن تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق.

المبحث الثاني: ماهية التدقيق الخارجي.

المبحث الثالث: معايير التدقيق الخارجي ومنهجية تنفيذه.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق

يتمثل علم التدقيق في مجموعة من المبادئ والمعايير وكذلك القواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة، والبيانات المثبة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة، بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة وعن مركزها المالي في نهاية فترة محددة.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمفهوم التدقيق وتعريفه

أولا: نشأة التدقيق

يعود ميلاد التدقيق إلى نشأة الدولة وملكيتها للمال العام وإدارتها بالنسابة عن الشعب، إذا كان آنذاك التدقيق مرادف للرقابة المالية "LE CONTROLE" والتي عرفتها الحضارات الإنسانية قديما ودرجات متفاوتة، ونتيجة للتطور الفكري والاقتصادي، لمختلف مراحل البشرية وكذلك التطور الاجتماعي والسياسي أخذ التدقيق مفهوما أوسع، ويظهر هذا التطور من خلال المراحل التي مر بها على تعدادها حيث تنقسم إلى أربعة مراحل:[1]

1 –الفترة ما قبل 1500 م

كانت الدفاتر المحاسبية في عهد الإمبراطورية الرومانية تتلى على مسمع من الحاكم وبحضور مستشاريه لاكتشاف أي تلاعب أو غش، وبعد سقوط الإمبراطورية الرومانية ظهرت الحاجة إلى عملية التدقيق خاصة بعد انتشار التجارة حيث تم استخدام المدققين لأول مرة لتدقيق العمليات المسجلة بالدفاتر، ففي سنة 1394 استخدمت حكومة مدينة بيزا (ايطاليا) المدققين في مراجعة الحسابات الحكومية، وعموما كان الهدف من عملية التدقيق هو التأكد من أمانة القائمين على الشؤون المالية، وكانت هذه العملية تفصيلية 100% مع عدم وجود نظم الرقابة الداخلية.[2]

2 –الفترة الممتدة ما بين 1500 – 1850

لعل أهم ما يميز هذه الفترة بزوغ بوادر ظهور الثورة الصناعية التي أحدثت تغير جذريا في كل المجالات، حيث ظهر الانفصال الفعلي لملكية المؤسسة عن الإدارة وزيادة الحاجة للتدقيق والمدققين، كما تتميز هذه الفترة بظهور

[1] – عثمان سفيان، **المراجعة الخارجية ومدى فعاليتها في حوكمة الشركات الاقتصادية** ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، تخصص مالية وحوكمة الشركات، جامعة بسكرة، 2014، ص 3.

[2] – إدريس عبد السلام شتيوي، **معايير وإجراءات المراجعة، دار النهضة**، بيروت، لبنان، 2008، ص 17.

تطبيق واستعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي، حتى ولو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حاليا، وظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع.[1]

3 -الفترة الممتدة ما بين 1850 – 1905

بعد ظهور الثورة الصناعية، حصل تغير شامل للمجتمع وبالتالي ظهرت الحاجة إلى تكوين وحداة اقتصادية، ومن هنا بدأ اهتمام المحاسبة بتسجيل عمليات الوحدة الاقتصادية وليس الاهتمام بتسجيل عمليات صاحب الوحدة، ومنه اهتمام المساهمين بضرورة وجود طرف ثالث محايد تكون مهمته بيان مدى أمانة القيمين على أموالهم وممتلكاتهم، عزز هذا صدور قانون الشركات البريطانية سنة 1862 والذي نص ضمن بنوده على ضرورة تدقيق الشركات المساهمة من قبل مدققي الحسابات.

أما أهداف التدقيق حتى نهاية هذه الفترة كانت كالأتي:[2]

- اكتشاف الغش والخطأ،
- اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية،
- اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

4 -الفترة من 1925 إلى وقتنا الحاضر

في هذه الفترة المدقق يعتمد على أنظمة الرقابة الداخلية بشكل كلي في عملية التدقيق وفي أواخر هذه الفترة ظهر ما يسمى بأسلوب العينات الإحصائية من ثم أصبحت عملية التدقيق تعتمد على العينات المختارة على أساس علمي وليس على أساس الحكم الشخصي للمدقق، أما الهدف الرئيسي في هذه الفترة كان إعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي، ونتائج أعمال الشركات بدل العمل على اكتشاف الغش والتزوير فالمدقق ليس مسؤولا عن عدم اكتشاف التلاعب أو الغش إذا ما قام بعمله على أكمل وجه.[3]

الجدول التالي يبين تطور التاريخي للتدقيق:

---

[1] – لقليطي الأخضر، **مراجعة الحسابات وواقع ممارسة المهنة في الجزائر**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة ، جامعة باتنة، الجزائر، 2008-2009، ص 11.

[2] – حمادي التميمي، **مدخل التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، الطبعة الثالث، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص 17.

[3] – إدريس عبد السلام شتيوي، مرجع سابق، ص 19.

الجدول رقم (1-1) التطور التاريخي للتدقيق

المـــــدة	الأمر بالتدقيق	المـــدقـــق	أهداف التدقيق
من 2000 قبل المسيح إلى 1700م	الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين كاتب	معاقبة السارق على اختلاس الأموال
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش، ومعاقبة فاعليه، حماية الأموال.
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	تجنب الغش والأخطاء الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات آخري والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبة ومعايير التدقيق
من 1990 إلى يومنا هذا	الحكومة، هيئات آخري والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات في الإطار النظرية والممارسة التطبيقية** ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2010، ص 7، 8.

ثانيا: مفهوم التدقيق

1/ أصل كلمة التدقيق:

كلمة تدقيق "AUDITING" مشتقة من الكلمة اللاتينية "AUDIRE" و معناها يستمع، حيث كان المدقق يستمع في جلسة الاستماع العادية التي تتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع وبعد الجلسة يقدم المدققين تقريرهم.[1]

2/ تعريف التدقيق:

عرف التدقيق على أنه «فحص منتظم ومستقل للبيانات والقوائم السجلات والعمليات المالية وغير المالية) لأي مؤسسة وأن يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن وتقييمها وإبداء الرأي الفني من خلال تقرير».[2]

وعرف «GERMOND» و «BONNAULT» التدقيق على أنه: اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إطاء رأي على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في المصادقة على الموجودات والوضعية المالية ونتائج المؤسسة.[3]

ومن خلال استعراض التعاريف السابقة فإننا نخلص إلى أن التدقيق هو فحص انتقادي للبيانات أو الأرقام أو سجلات بقصد التحقق من صحتها.

المطلب الثاني: أهمية التدقيق

يؤدي التدقيق من خلال علاقة ثلاثية الأطراف، تمثل فيها الإدارة الطرف الأول، مدقق الحسابات الطرف الثاني وأصحاب المصلحة في الشركة الطرف الثالث، وتبرز أهمية التدقيق من خلال القيمة المضافة التي يقدمها لمختلف الأطراف فيما يخص القوائم المالية للشركة الذين لديهم مصلحة فيها، ويمكن تلخيص أهمية التدقيق من خلال الأطراف المستفيدة من عمل المدقق كما يلي:

1 -**مسيرو المؤسسة:** يعتمدون اعتماد شبه كلي على المعلومات المحاسبية لوضع الخطط الميزانيات التقديرية) ومنه مراقبة الأداء وتقييمه لذلك تحرص على أن تكون تلك البيانات والمعلومات مدققة من طرف هيئة فنية محايدة.

2 -**البنوك:** تعتمد على المعلومات من القوائم المالية المدققة من طرف هيئة فنية محايدة لتبني عليها قرارات منح القروض وتسهيلات إئتمانية.

---

[1] – عثمان سفيان، نفس المرجع السابق، ص 7.

[2] – غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار المسيرة والتوزيع والطباعة، الأردن، 2006، ص 14.

[3] – التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 11.

3 -**الدولة:** تعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة يمكن تلخيصها فيما يلي:

- التخطيط والرقابة، فرض الضرائب وتحديد الأسعار لبعض المواد المحمية،
- تقرير الإعانات لبعض الصناعات التي تهتم بترقيتها.

4 -**العمال:** حيث تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح المحققة.

5 -**المساهمين وملاك المؤسسة:** يهتم المساهمون والملاك بنتائج التدقيق للتأكد من:

- قدرة المسؤولين على التسيير الناجح
- الاستغلال الجيد والأمثل للأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة.
- الكشف عن أخطاء الغش ومنع حدوثها أو على الأقل الحد من انتشارها.

6 -**المساهمين المحتملين:** وهم أصحاب المدخرات حيث تتقدم كضمان أساسي لطلب القروض والتحرك في حالات العسر المالي، أو قرار الإفلاس أو في حالة استثمارات جديدة لطلب مساهماتهم.

7 - **الدائنون والموردون:** إن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعلومات والتي تتم بين المؤسسة ومعامليها ودائنيها حيث يمكن أن يستعينوا برأي المدقق في القوائم المالية والمركز المالي، كما أن درجة السيولة والربح تعدان ذات أهمية قصوى لهم، وبالتالي هي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية ولتحديد اتجاهها.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق

هناك عدة أنواع للتدقيق والمتمثلة في:[1]

1- من حيث الالتزام: ويقسم إلى:

1-1- التدقيق الإلزامي: وهو التدقيق الذي يحتم القانون القيام به، حيث يلزم المشرع بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق الحسابات واعتماد القوائم المالية الختامية، ومن ثم يترتب على عدم القيام بهذا التدقيق وقوع المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة، ومن أمثلة التدقيق الإلزامي، تدقيق حسابات شركات المساهمة.

1-2- التدقيق الاختياري: وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به، ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص، قد يتم الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي في تدقيق حسابات المشروع واعتماد قوائمه المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مدقق خارجي من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد، وفي حالة المؤسسة الفردية فإن وجود المدقق الخارجي يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر، وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب.

[1] - محمد التهامي طواهر، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، مرجع سابق ذكره، ص 15.

2- **من حيث مجال ونطاق التدقيق:** ويقسم إلى:

2-1- التدقيق الكامل: وهو الذي يخول للمدقق إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المدقق، أية قيود على نطاق أو مجال عمل المدقق.

2-2- التدقيق الجزئي: وهو التدقيق الذي يتضمن وضع القيود على نطاق أو مجال التدقيق بحيث يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها، وتحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العمليات على سبيل الحصر، وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق التدقيق الذي حدد له فقط دون غيره، ولذلك يتعين في مثل هذه الحالات وجود اتفاق أو عقد كتابي يبين حدود ونطاق التدقيق والهدف المراد تحقيقه ويتعين على المدقق من ناحية أخرى أن يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير وما يرتبط به من قوائم ومعلومات.

3- **من حيث توقيت عملية التدقيق وإجراء الاختبارات:** وتنقسم إلى:

3-1- تدقيق نهائي: وهو التدقيق الذي يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم ولتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.

3-2- التدقيق المستمر: وهو التدقيق الذي يتم فيه عمليات الفحص وإجراء الاختبار على مدار السنة المالية للمؤسسة وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء تدقيق آخر بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية.[1]

4- **من حيث حجم الاختبارات:** وتنقسم إلى:

4-1- التدقيق التفصيلي: وهي أن يقوم المدقق بتدقيق كل العمليات وهذا النوع يناسب المؤسسات الاقتصادية الصغيرة الحجم وعدد عملياتها صغير نسبيا.

4-2- التدقيق الاختياري: وهو أن يقوم المدقق بأخذ عينات من العمليات المختلفة، والأنشطة المختلفة، وهذا النوع يناسب المؤسسات الاقتصادية المتوسطة، والكبيرة الحجم، وعدد عملياتها كثير.

5- **من حيث الجهة التي تقوم بالتدقيق:** ويقسم إلى:

5-1- التدقيق الداخلي: وهو التدقيق الذي يقوم به موظف من داخل المؤسسة ويهدف أساسا إلى التحقق من تطبيق السياسات الإدارية، المالية الموضوعية، واكتشاف، ومنع الأخطاء والتلاعب وهي تعتبر أداة من أدوات الرقابة الداخلية.

[1]- عبد الفتاح الصحن وآخرون، **أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)**، دار الجامعة، مصر، 2004، ص ص 42-47.

2-5- التدقيق الخارجي: وهي أن تقوم جهة مستقلة من خارج المؤسسة "المدقق الخارجي" بعملية التدقيق، وذلك بهدف إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية.[1]

المبحث الثاني: ماهية التدقيق الخارجي

إن مهنة التدقيق ميدان واسع لحجم تطور وتوسع المؤسسات وضخامة وسائلها المادية، المالية والبشرية لها معايير تحكمها وعلى المراجع أن يلتزم بها، بغض النظر عن نوع هذا التدقيق، سنخص الشكل في هذا المبحث التدقيق الخارجي من خلال التعريف به وكذا بيان خصائصه وأهدافه والتطرق إلى مختلف أنواعه ومعاييره بيان خصائصه وأهدافه والتطرق إلى مختلف أنواعه ومعاييره.

المطلب الأول: تعريف التدقيق الخارجي:

- يعرف التدقيق الخارجي بأنه:

«عملية منظمة لجمع وتقييم موضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية للمشروع، لتحديد مدى تماشي هذه النتائج مع المعايير القائمة وتوصيل النتائج إلى مستخدميها المعنيين بها».[2]

-وعرفتها الجمعية المحاسبية الأمريكية على أنها: «عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية».[3]

-كما يمكن تعريف أنه «عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات وكذلك الحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية أي فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها النتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة».[4]

-واستنادا إلى ما تم سرده في التعاريف السابقة نجد أن التدقيق الخارجي هو قيام طرف خارجي مستقل ومحايد مؤهل علميا وعمليا ذو كفاءة مهنية بفحص الكشوفات المالية والسجلات المحاسبية، وإعطاء رأي فني محايد كتعبير سليم لنتيجة أعمال المؤسسة خلال فترة زمنية معينة في شكل تقرير يقدم للأطراف المعنية.

---

[1]- إدريس عبد السلام الشتيوي، مرجع سابق، ص 20-21.

[2]- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الالكتروني**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2004، ص 12.

[3]-أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 2006، ص 24.

[4]- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، ط2، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2001، ص 13.

المطلب الثاني: خصائص وأنواع التدقيق الخارجي

أولا: خصائص التدقيق الخارجي

1-التدقيق الخارجي عملية هادفة:

يهدف التدقيق الخارجي بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية، والتي أصبحت تتضمن قوائم الدخل وقوائم المركز المالي والتغيرات فيه، وقوائم التدفقات النقدية وقوائم الأرباح المحتجزة، وهذه القوائم المالية هي مسؤولية الإدارة ويتم تقديمها للأطراف الخارجية ذوي المصلحة في المشروع، هذه الأطراف تتميز بخاصية محدودية السلة فيما يخص حصولهم على احتياجاتهم من المعلومات وهو ما يجعلهم يعتمدون بصورة شبه كاملة على القوائم المالية التي تقدمها الإدارة في تقييم أدائها.

وهذا ما يؤدي في كثير من الأحيان إلى تعارض في المصالح وبالتالي سعي الإدارة لتقديم معلومات مضللة من خلال قوائمها المالية.[1]

2- التدقيق عملية منظمة

يتم على أسس ومبادئ علمية مخططة فهي ليست عملية عشوائية وإنما يجب أن يتم تخطيطها بطريقة سليمة حتى يمكن أن تحقق أهدافها بطريقة كفوءة وفعالة.

3- درجة التطابق بين التأكيدات والمعايير المقررة.

يتمثل الهدف الأساسي التدقيق القوائم المالية في تكوين رأي عن عدالة عرض القوائم المالية، ويتم ذلك بتحديد رأي المدقق في مدى تطابق تلك التأكيدات لمثال ذلك إن المخزون الطاهر بالميزانية موجود ومملوك للمؤسسة.

4- تبليغ المستخدمين المعنيين بنتائج التدقيق هدف عملية التدقيق المالي هو إعداد تقرير باعتباره وسيلة اتصال وتبليغ النتائج للمستخدمين المعنيين، حيث عن طريق تقرير التدقيق يتم إخبار المستخدم بمدى تطابق تأكيدات التدقيق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليه.[2]

ثانيا: أهداف التدقيق الخارجي

تطورت أهداف التدقيق على مر الزمن، نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة والأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى، لذلك سيتم إبراز الأهداف المتوخاة من التدقيق في النقاط التالية:

[1]- محمد سمير الصبان، **الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة**، دار النهضة العربية، بيروت، 1998، ص 42.

[2]- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 19-22.

1. **الوجود والتحقق**: يسعى مدقق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية الموجودة فعلا، حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقر مثلا بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة، فيسعى المدقق إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات.

2. **الملكية والمديونية**: يعمل التدقيق في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم إلتزام عليها، فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى فالتدقيق يعمل بذلك على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، والتي تقدم إلى أطراف عديدة سواء داخلية أو خارجية.

3. **الشمولية أو الاكتمال**: بما أن الشمول من بين أهم العناصر الواجب توفرها من المعلومة، بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومة معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمت بصلة إلى الحدث، وبغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المتبقية في الدفاتر والسجلات من جهة، ومن جهة أخرى على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة والذي يعتبر من بين أهم أهداف التدقيق لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

4. **التقييم والتخصيص**: يهدف التدقيق من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلاك الاستثمارات أو تقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

إن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه أن يضمن ما يلي:

- تعليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش؛
- الالتزام بالمبادئ المحاسبية؛
- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

5. **العرض والإفصاح**: تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات المعدة وفق معايير الممارسة المهنية، وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية، أن هذه

المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المدقق ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة ومن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة.

6. **إبداء رأي فني:** يسعى المدقق من خلال عملية التدقيق إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها لذلك ينبغي على الأخير وفي إطار ما يمليه التدقيق القيام بالفحص والتحقق من العناصر التالية:[1]

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة؛
- مراقبة عناصر الأموال؛
- مراقبة عناصر الخصوم؛
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات؛
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة؛
- محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب والأخطاء؛
- تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل؛
- تقييم الأهداف والخطط؛
- تقييم الهيكل التنظيمي.

انطلاقا مما سبق ذكره يمكننا القول أن هدف المدقق الأساسي هو إعطاء رأي مدعم بأدلة وبراهين تثبت صدق تلك الوثائق. وهو هدف عام متفق عليه دوليا حيث أن المدقق حسب جمعية المحاسبين الأمريكية يدرس تلك القوائم بهدف الإدلاء برأيه النهائي المحايد والمدعم بأدلة في تقرير حول الوضعية المالية للمؤسسة ومدى تطورها احتراما للمبادئ المحاسبية المتفق عليها.[2]

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الخارجي

هناك ثلاثة أنواع للتدقيق الخارجي وهي:

1 -التدقيق القانوني

أي الذي يفرضه القانون ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين والمعين من طرف المساهمين وغيرهم، وتهدف إلى المصادقة على شرعية وصدق الحسابات وتطبيق مبدأ عدم

[1] – طواهر محمد التهامي، مرجع سابق، ص 16-19.

[2] – بوتين محمد، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 29.

التدخل في التسيير كما أن التقارير المعدة من طرف محافظ الحسابات ترسل إلى المساهمين أو مجلس الإدارة أو الجمعية العامة.

2 –التدقيق التعاقدي:

أي الذي يقوم به شخص محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا والمهمة تكون حسب اتفاقية تهدف إلى المصادقة على شرعية وصدق الحسابات وتقديم إشادات لتحسين التسيير، والتقارير ترسل إلى المديرية العامة أو مجلس الإدارة.

3 –الخبرة القضائية:

أي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة تهدف إلى إعلام العدالة بالأوضاع المالية والمحاسبية للمؤسسة وتقديم مؤشرات بالأرقام ترسل التقارير إلى القاضي المكلف بالقضية، والخبير يجب أن يكون مسجل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء وطريقة عمله تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة.[1]

المبحث الثالث: معايير التدقيق الخارجي ومنهجية تنفيذية

يقوم التدقيق الخارجي كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها والتي تصدرها الهيئات المهنية، والعمل بهذه المعايير يعد أمراً ضرورياً، نظراً للدور الذي تلعبه كأداة لتوفير معلومات محاسبية تستجيب لمتطلبات وحاجيات مختلف الأطراف المستفيدة من جهة، ومن جهة أخرى تحديد المسؤوليات والإجراءات اللازمة لتنفيذ مهمة التدقيق.

المطلب الأول: معايير التدقيق الخارجي

تعتبر معايير تدقيق الحسابات المتعارف عليها في معظم بلدان العالم المتقدم محاسبيا المرشد للقضاء وللمحاكم، والممارسين للمهنة والدارسين لهذا العلم والعمل. حيث أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين قائمة تتضمن معايير التدقيق المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاث مجموعات وهي:[2]

أولا: المعايير العامة

وتسمى المعايير العامة أو الشخصية، وذلك لأنها تتعلق بشخص مدقق الحسابات، وهي ثلاث معايير حسب الآتي:[3]

[1] – محمد بوتين، مرجع سابق، ص 27.

[2] – عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، مرجع سابق، ص 54.

[3] – محمد سمير الصبيان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية، الدار الجامعية**، الإسكندرية، مصر،2002، ص 50.

1 -**التأهيل العلمي والعملي**: على القائم بعملية التدقيق أن يكون مؤهلا علماً وعمليا بطريقة تمكنه من أداء مهامه كمدقق، وتنبع أهمية هذا المعيار في وجود أطراف عديدة تعتمد على رأي المدقق عن مختلف القوائم المالية ويجب توفر الثقة لدى هؤلاء الأطراف.

2 -**الحياد والموضوعية والاستقلال**: يجب توفر عنصر الاستقلالية أو الحياد في كل عمل، يوكل للمدقق بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمدقق وعدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب السلطات العليا في الدور الذي يقوم به المدقق.

3 -**العناية المهنية الواجبة**: يجب على المدقق أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي، الخطوات الأخرى وكذلك عند إعداد تقرير إبداء الرأي.

ثانيا: معايير العمل الميداني

وتشمل هذه المعايير على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، كما أنها توضح المراحل التي مر بها المدقق خلال أدائه لمهمته إضافة إلى الوظائف المنطوية عليه، ورغم صعوبة تحديد معايير تتطابق مع مختلف المؤسسات على اختلاف عملياتها ونظمها إلا أنه يمكن تحديد مجموعة من المعايير قد تتناسب مع أغلب المؤسسات يمكن حصرها في:

1. **التخطيط والإشراف**: يقوم المدقق بتخطيط مسبق ودقيق لعمله وأن يشرف على المساعدين إشرافا مناسباً.
2. **دراسة وتقسيم نظام الرقابة الداخلية** : لابد من دراسة وافية وشاملة لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة للوصول إلى نتائج يمكن الاعتماد عليها مستقبلا.
3. **الحصول على دليل إثبات التدقيق** : ويعني الحصول على قرائن وإثباتات كافية نتيجة لعملية الفحص والاستقصاء لتكون أساسا ملائما لإعداد التقرير حول القوائم المالية.[1]

ثالثا: معايير إعداد التقارير

إن تقرير عملية التدقيق يعتبر الخلاصة النهائية لها، فهو يحتوي على المعلومات المبلغ من المدقق لمعظم مستخدمي القوائم المالية ولذلك فإنه يجب أن يحتوي على كافة المعلومات اللازمة بقدر الإمكان، كما أنه يجب أيضا أن يكون واضحاً ومختصراً.

وتتحدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير إعداد تقرير التدقيق وهي:

1 -**المبادئ المحاسبية المتعارف عليها** : وهي اسم عن قواعد وأصول محاسبة تطبق في مختلف الحالات التي يواجهها المحاسب في العمل والتي صادق عليها مؤلفون وهيئات يعتبرون مرجعا موثوقا به محاسبيا على أنها تمثل

[1] – محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1997، ص 85.

توجيها سليما في التوصل إلى القرارات المالية، ويقصد بالمبادئ هنا ليس القوانين والنصوص العريضة الواجب إتباعها وإنما طرق تطبيق تلك المبادئ أيضا، يحتم هذا أيضا على المدقق الإلمام التام ليس فقط بالمبادئ المتبعة في المؤسسة تحت التدقيق، وإنما لمعرفة المبادئ البديلة أيضا.

2 -**ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية**: وهنا يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة الحالية المعمول بها بنفس طريقة فترة السابقة، وهنا يجب على المدقق أن يذكر في تقريره ثبات استعمال المبادئ، أو واقعة استبدال مبدأ متعارف عليه كلما ترتب على هذا الاستبدال أثار جوهرية في الحسابات المعنية، ومثل هذا التحفظ في التقرير ضروري لكي يعلم من يطلع على الحسابات بأن تغيير طرأ على المبادئ المحاسبية المستعملة لأن عدم الإفصاح عن حدوث التغيير قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة من جانب الذين يعتمدون في قراراتهم على تلك البيانات المحاسبية.

3 -**كفاية المعلومات (إظهار الواقع في التقرير)** : يجب على المدقق أن يتأكد من أمانة المعلومات المقدمة في البيانات المالية، ويفصح عن كل واقعة جوهرية قد يؤدي إغفالها تضليل القارئ كما يجب الإفصاح عن الأمور التي تقضي بذكرها القوانين المحلية السارية ويدخل في نطاق هذه القاعدة شكل البيانات الحسابية وترتيبها، والمصطلحات المستعملة فيها والملاحظات المرفقة لها والأسس التي بنيت عليها الحسابات المدرجة فيها، والالتزامات الطارئة، وحقوق الغير في الموجودات وحصص الأرباح الممتازة المتأخرة دفعها، ويعني هذا المعيار أيضا بنطاق الفحص الذي يجريه المدقق المستقل فإذا لم يتبع قواعد التدقيق المتعارف عليها، وجب عليه الافصاح عن ذلك في فقرة النطاق من التقرير.

4 -**إبداء الرأي**: يجب أن يتضمن تقرير المدقق رأيه في القوائم المالية ككل وحينما لا يمكنه التعبير عن رأي شامل فيجب ذكر الأسباب كما يجب أن يحتوي التقرير على إشارة واضحة لعمل المدقق و حدود المسؤولية التي يتحملها، إن تقارير التدقيق التي يتم صياغتها بصورة جيدة تدل على درجة المسؤولية التي يتحملها المدقق [1] وتتكون معايير التقرير من البنود التالية:[2]

- التقرير النظيـــف؛
- التقرير التحفظي؛
- التقرير الســـالب؛

[1] - خالد أمين عبد الله؛،**علم تدقيق الحسابات الناتجة النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 1999، ص 46-47.

[2] - محمد التهامي طواهر، مرجع سابق، ص ص 11-17.

4-1- التقرير النظيف:

يعتبر التقرير النظيف الموضح لرأي المدقق الايجابي حول المعلومات المحاسبية أحد الأنواع القليلة، كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلا عادلا طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذ يقوم هذا التقرير على أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته وإجراءاته، وكذا على أساس سلامة المعالجة المحاسبية داخل المؤسسة، قد يمتنع المدقق عن إصدار التقرير النظيف لاعتبارات التالية:

- عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كليا أو جزئيا؛
- عدم تماثل الطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى؛
- عدم كفاية الأدلة والإيضاحات الضرورية للمعالجة المحاسبية؛
- غياب معايير التدقيق المتعارف عليها.

4-2- التقرير التحفظي:

يعتبر التقرير التحفظي امتداد معدل للتقرير النظيف كونه يشير إلى بعض التحفظات يراها المدقق ضرورية للوصول إلى معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، في هذا الإطار يشير المدقق إلى هذه التحفظات بكل وضوح وصراحة ويحدد تأثيراتها على الوضعية الحقيقية وعلى القائم المالية للمؤسسة والمركز المالي لها.

4-3- التقرير السالب:

يصدر المدقق هذا التقرير، إذا قام بعملية التدقيق وفقا لمعاييرها ورأى بأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها لم يتم إعدادها وفقا لمعالجة سليمة و لم يراع في معالجتها وعرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، كأن يقيم ويسجل جزءاً كبيراً من الأصول الثابتة على أساس قيمة مقدرة بدلا من التكلفة الحقيقية لها، أو يسجل جزء كبير من المصروفات الإرادية على أنها مصروفات رأسمالية.

4-4- تقرير عدم إبداء الرأي:

إن تقرير عدم إبداء الرأي يكون عادة عند استحالة تطبيق إجراءات التدقيق التي يرى المدقق ضرورة استخدامها، كاستحالة حصوله على الأدلة والبراهين التي تساعده على إبداء رأيه أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها إدارة المؤسسة على نطاق عملية المدقق أو بسبب ظروف خارجة عن إدارة هذه الأخيرة والمراجع على حد سواء.

المطلب الثاني: منهجية تنفيذ التدقيق الخارجي

إن تحقيق المدقق الخارجي لأهداف التدقيق يفرض عليه إتباع هذه المراحل الرئيسية وهي:

أولا: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

إن هذه الخطوة تعتبر من أهم الخطوات لتنفيذ عملية التدقيق الخارجي، إذ أنه ليس من الممكن المباشرة في عملية التدقيق دون جمع معلومات حول هذه المؤسسة، ولذلك فإن المدقق الخارجي يبدأ في تنفيذ مهمته انطلاقا من الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل التدقيق وعلى ضوء نتائج هذه الخطوة يحدد المدقق تفاصيل الخطوات اللاحقة لانجاز مهمته.[1]

هذه الخطوة تتضمن خطوات فرعية وهي:

1 -أعمال أولية واتصالات أولى مع المؤسسة:

يقوم المدقق بجمع المعلومات التي تمكنه من التعرف على طبيعة المؤسسة ونظمها الإدارية والمالية والقانونية، وذلك من خلال قيامه بالآتي:

- الاطلاع ودراسة التقارير المالية لعدد كافي من السنوات السابقة.
- دراسة عدد من مخاطر مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين.
- دراسة الهيكل الإداري للمؤسسة.
- دراسة أوراق العمل الخاصة بمراجعة السنوات السابقة.
- دراسة وتحليل السياسات الإدارية للمؤسسة، من خلال الدليل الخاص بالسياسات.
- دراسة تقارير التدقيق الداخلي وتحليلها.
- الاطلاع ودراسة التقارير المالية للمؤسسة المماثلة والتي لها نفس الظروف ونفس النشاط.
- القيام بزيارة المؤسسة قيد التدقيق.
- محاولة الاتصال المباشر ببعض المسؤولين والموظفين في المؤسسة للاستفسار على أي ملاحظات تبدو غامضة للمدقق.[2]

[1] - محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة لحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 67.

[2] - محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، ط1، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 208.

2 -انطلاق الأعمال

بعد أن ينتهي المدقق من إنجاز الخطوة السابقة، فإنه يكون قد حصل على معرفة كاملة عن المؤسسة التي من خلالها يقوم بإعداد الملف الدائم للتدقيق، حيث يجب الاحتفاظ فيه بالمواضيع ذات الأهمية المستمرة للمؤسسة وأن يتم ترقيمه بالطريقة المناسبة. يعتبر الملف الدائم من الأوراق المستخدمة في عملية التدقيق يحتوي على البيانات والمعلومات التي يستند إليها المدقق في إعداد تقرير. وفي التعبير عن رأيه، كما أنه يمثل حلقة اتصال بين الدفاتر والسجلات وتقرير المدقق وتعتبر ملكا للمدقق ولا يحق للمؤسسة المطالبة به. ويضم هذا الملف الدائم البيانات الثابتة أو الدائمة للمؤسسة.[1]

ثانيا: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

من بين مهام المدقق الخارجي تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى قوة أو ضعف هذا النظام وتحديد مجال تدقيقه، ويمكن للمدقق الخارجي أن يقيم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل التدقيق بإتباع الخطوات التالية:

1 -جمع الإجراءات:

يتعرف المدقق الخارجي على نظام الرقابة الداخلية من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وتدوينه للملخصات المكتوبة وغير المكتوبة لها.

إن نظام الرقابة الداخلية نظام شامل وحسب النظرية العامة للنظام فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وكل نظام جزئي حسب نفس النظرية يمكن أن يجزأ بدوره إلى أنظمة جزئية، ومثال ذلك عملية البيع للزبائن إذ يجمع المدقق الإجراءات المكتوبة إن كان هناك مكتوب حول العملية أو بدون ملخص لها بعد حوار مع القائمين على انجازها كما يرسم خرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق المستعملة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية لها.

2- اختبار أهم التطابق

يحاول مدقق الحسابات في هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه أن يتأكد من أنه فهمه وذلك عن طريق القيام باختبارات الفهم والتطابق أن يتأكد من انه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه للعمليات، وفي مثال عملية البيع للزبائن، يأخذ المدقق بعض طلبيات الزبائن ويقارنها بمستندات تسليم السلع كما يقارنها بفواتير البيع المحررة

[1] - يوسف محمود جوبوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الرواق للتوزيع والنشر، عمان، الأردن، 2007، ص 72.

وبتحركات الجرد عبر الأماكن المعينة. إن هذا الاختبار ذو أهمية محدودة. الهدف من ورائه هو تأكد المدقق من أن الإجراء موجود، أنه مفهوم، وانه حسن تلخيصه وليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه.[1]

3- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن المدقق الخارجي من إعطاء تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية ولتنفيذ هذه الخطوة يستعمل المدقق في الغالب استمارات مغلقة، وفي نهاية هذه الخطوة يتمكن المدقق من تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في النظام.

4- اختبارات الاستمرارية

من خلال هذا النوع من الاختبارات يتأكد المدقق من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي نقاط قوة فعلا أي مطبقة فعلا في الواقع وبصيغة مستمرة ودائمة، وتعتبر هذه الاختيارات ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمدقق أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ودون خلل.

5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها من خلال التقييم الأولى لنظام الرقابة الداخلية واختبارات الاستمرارية يقوم المدقق بالتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، وتحده نقاط الضعف فيه عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة، بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها في التقييم الأولي لهذا النظام ومن ثم يقوم المدقق بإعداد تقرير حول نظام الرقابة الداخلية ويقدمه للإدارة.[2]

ثالثا: جمع أدلة الإثبات وتكوين الملف الجاري

الإثبات في عملية التدقيق هو حصول المدقق على أدلة وقرائن تمكنه من الحصول على رأي فني محايد حول القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها.

1. أنواع أدلة الإثبات:

أدلة الإثبات يجب أن تتميز بالكفاية والملائمة لكي تكون فعالة ويمكن حصر أنواعها في:

[1]- يوسف محمود جربوع، مرجع سابق ذكره، ص 113-115.

[2]- محمد بوتين، مرجع سابق،ص 74-75.

أ -**المستندات:** وهي أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المدقق في عمله ويرتكز عمل المدقق في مراجعة المستندات على فحصها في النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية، وعليه أن يظل يقظا لأن باستطاعة أي شخص تزوير المستندات والتواقيع.

ب -**الفحص المادي:** ويقصد به قيام المدقق بحصر أو عد أصل من الأصول الملموسة في صورة مادية.

ج -**المصادقات:** وتتمثل في استعانة المدقق بأطراف مستقلة عن المؤسسة تتمثل في مجموع المتعاملين معها من أجل تزويد بمعلومات معينة.

د - **الفحص التحليلي:** يقصد به استخدام المقارنات والعلاقات كالنسب المالية مثلا لتقييم معقولية الأرصدة أو البيانات الأخرى الموجودة في القوائم المالية.

ه - صحة الأرصدة من الناحية الحسابية.

و - **الاستفسارات العملاء:** وتعتبر أقل صلاحية من الأدلة الأخرى، نظراً لكونها ليست مصدر مستقل وبالتالي فهي عرضة للتحيز وفقا لأهواء العملاء.

2. الملف الجاري:

وهو أحد أوراق التدقيق التي يستند إليها المدق في إعداد تقريره في التعبير عن رأيه، ويتعلق هذا الملف بالسنة الحالية، ويتضمن وثائق الدورة موضوع التدقيق منها والمحاسبية مع أدلة الإثبات التي جمعها المدقق ويمكن أن يشمل الملف الجاري علي:

- أرصدة حسابات الأستاذ.
- التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالدورة موضوع التدقيق.
- الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقرير المدعم لذلك، الوسائل المستعملة في التقييم.
- أدلة الإثبات التي جمعت لتأكيد أو رفض المزاعم التي اختبرت.
- الملاحظات الناجمة عن الحسابات المفحوصة.
- المشاكل التي صادفت المدقق أثناء أداء مهمته.
- كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك، العملاء والموردون.[1]

[1] - محمد بوتين، ط2، مرجع سبق ذكره، ص 40.

رابعا: إعداد التقرير

بعد أن ينتهي مدقق الحسابات فحص أوراق التدقيق وإجراءات التدقيق، كاملة يقوم بإعداد التقرير إذ يعتبر تقرير مراجع الحسابات الركيزة التي تعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها المدقق لأنها تعتمد عليه في إتخاذ قراراتها، لذا يجب على المدقق عند قيامه بإجراءات الفحص أن يتأكد بأن البيانات اللازمة لإعداد التقرير موجودة ومدعمة بأوراق العمل والكشوف والبيانات التحليلية والمذكرات بشكل يسهل عملية إعداد التقرير.[1]

المطلب الثالث: مسؤوليات وصلاحيات المدقق الخارجي

أولا: مسؤوليات المدقق الخارجي

1. المسؤولية المدنية:

في اغلب الأحيان تكون هذه المسؤولية تعاقدية وتعني مسؤولية مدقق الحسابات أمام العميل الذي يرتبط معه بعقد مكتوب وقد تكون مسؤوليته تقصيرية، أي أن كل خطأ يسبب ضرر للغير يلتزم من ارتكاب بالتعويض وتتوافر في هذه المسؤولية ثلاث أركان رئيسية:

- خطأ يصدر من مدقق الحسابات أو إهماله أو إخلاله لواجباته.
- ضرر يصيب المدعي نتيجة خطأ مدقق الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته.
- رابطة نسبية بين الخطأ مدقق الحسابات والضرر الذي أصاب المدعي.[2]

2. المسؤولية الجزائية:

وتتمثل في ارتكاب مدقق الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد، ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي تترتب عليها المسؤولية الجزائية لمدقق الحسابات:

- تأمر مدقق الحسابات مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين.
- تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة.
- عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.

[1] – غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 123.

[2] – غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 99.

3. المسؤولية التأديبية:

يتحمل مدقق الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

- الإنـــــذار.
- التوبيـــخ.
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر.
- الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.[1]

[1] – الجريدة الرسمية، المادة 63، القانون رقم 10-01، الجزائر، 29 جويلية 2012، ص 10.

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا لهذا الفصل استخلصنا أن:

- مر التدقيق بعدة مراحل من مرحلة كشف الغش والسرقة واختلاس الأموال إلى تدقيق الحسابات من طرف شخص مهني في تدقيق والمحاسبة.
- للتدقيق عدة أنواع وعدة تقسيمات حيث ينظر له من عدة زوايا.
- لتدقيق الحسابات عدة معايير تقسم إلى: معايير عامة لها علاقة بالتأهيل العلمي والعملي، كذلك تمسك المدقق باستقلاليته وحيادته، ومعايير العناية المهنية وأخيرا معايير العمل الميداني.
- رأي المدقق الخارجي عن القوائم المالية يجعل هذه القوائم أكثر موثوقية ومصداقية لمستخدميها، سواء المستثمرين أو البنوك أو الجهات الحكومية أو الجمهور العام، كما يبرز دور التدقيق الخارجي في خدمته لجميع الأطراف داخل وخارج المؤسسة على حد سواء وعدم التحيز لأي طرف، كما أنها تعطي قيمة مضافة للمؤسسة.

الفصل الثاني:

الإطار المفاهيمي للتسيير الجبائي و علاقته بالتدقيق الخارجي

تمهيـــد:

تشكل الجباية أحد عناصر المحيط الذي تتعامل معه المؤسسة، وهي تؤثر عليها من خلال الآثار المالية لمختلف الضرائب، كما أن التغير الدائم للنصوص الجبائية يجعل من تحديث المعلومة الجبائية أمراً في غاية الأهمية هذا من جهة أما من جهة أخرى فإن المشرع وضع آليات تسمح بمراقبة تطبيق القواعد القانونية الجبائية، وبتسليط عقوبات في حالة الانحراف عنها وهذا يهدف ضمان المصلحة العامة للدولة.

وعليه، فإن الجباية ليست إلتزامات إجبارية فحسب، بل هي تحوي مجالا للحركة يسمح للمؤسسة باختيار الوضعية الجبائية الأنسب في إطار كامل من الشرعية والقانونية هذا المجال من الحركة هو الذي يمكننا من الحديث عن التسيير الجبائي للمؤسسة.

ونظراً لأهمية الجباية لأي مؤسسة فإنها أصبحت اليوم هدفاً لمختلف عمليات التدقيق وهنا ظهرت الحاجة إلى تدقيق متعلق بالوضعية الجبائية أو بالعمليات الجبائية لمؤسسة ما.

ومن خلال هذا الفصل سنتناول الإطار المفاهيمي للتسيير الجبائي وعلاقته بالتدقيق الخارجي، حيث قسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي كالآتي:

المبحث الأول: ماهية التسيير الجبائي

المبحث الثاني: المسير الجبائي ومراحل التسيير الجبائي

المبحث الثالث : التدقيق الخارجي و علاقته بفعالية التسيير الجبائي في المؤسسة

المبحث الأول: ماهية التسيير الجبائي

يعتبر التسيير الجبائي مفهوم حديث أدى إلى ظهور عدة عوامل منها الأهمية المتزايدة للجباية في حياة المؤسسة، والحاجة إلى وجود تصرف في القاعدة القانونية الجبائية، أو ما يعرف بفضاء الحرية الجبائية.

المطلب الأول: مفهوم التسيير الجبائي والمفاهيم الأخرى المرتبطة به.

1. تعريف التسيير الجبائي

-يعرفه Jean. Clad. Parot على أنه "تركيبة من مجموعة من الأفعال والقرارات المأخوذة داخل المؤسسة، من أجل التحكم وتخفيض التكاليف الجبائية، والذي تزيد فعاليته بتجنب التعرض للمخاطر العالية في المؤسسة" وهذا يكون مع اختيار الامتيازات للمؤسسة وفق المخطط الجبائي مع احترام الحدود المتعلقة بالإستراتيجية العامة للمؤسسة والقدرات المالية والتقنية لها.

-ويرى R.yaich أن التسيير الجبائي هو تحقيق الأمثلية الجبائية داخل المؤسسة ويعني: تقليل الضريبة على الأرباح من أجل تعظيم النتيجة الصافية بعد الضريبة في إطار قانوني.

- كما يعرفه على أنه التسيير الذي يبحث على تحقيق أقصى الوفورات الضريبية في المؤسسة.[1]

-حسب كريستين كوليت ، فإن "تسيير الجباية يعني أن الجباية التي هي بمثابة إلتزام قانوني للمؤسسة، يمكن أن يستخدم لصالح المؤسسة، وأن تصبح متغيراً فعالاً في إستراتيجيتها إذا بدلا من السلبية اتجاه الجباية، يطرح الاستعمال الفعال والذكي لها".[2]

-إذن يمكن تعريف التسيير الجبائي أنه فرع من فروع التسيير المالي ويعني إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار، بحيث يهدف إلى تمكين المؤسسة من الاستفادة من مزايا جميع الاختيارات الجبائية وتجنيب المؤسسة التكاليف الجبائية الإضافية من خلال قدرة المسير على انتقاء أحسن الطرق والاختيارات الجبائية وتوظيفها لفائدة المؤسسة في ظل الالتزام بقواعد التشريع الجبائي.[3]

---

[1] – صابر عباس، **اثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، 2012، الجزائر، ص 4-5.

[2] – زواق الحواس، **فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار**، الملتقى الدولي حول التسيير الفعال في المؤسسة، جامعة المسيلة، ماي 2005، ص 01.

[3] – محمد عادل عياض، **محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص إدارة أعمال، جامعة ورقلة، الجزائر، 2003، ص 3.

2. المفاهيم الأخرى المرتبطة به

كما يجب الإشارة إلى أن مفهوم التسيير الجبائي يرتبط بالعديد من المفاهيم الأخرى هي:[1]

2-1- المراجعة الداخلية:

تقوم المراجعة الداخلية بمهمة تقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة، وفيما تعلق بالرقابة الداخلية لوظيفة التسيير الجبائي نراجع ما يلي:

- الإعلام عن ضرورة تواجد الوظيفة الجبائية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة وفي حالة غيابها المراجع يجب أن يحدد أسماء الوظائف المسؤولة داخليا في المؤسسة لحل المشاكل الجبائية؛
- ملاحظة شروط إعداد مختلف التصريحات الجبائية؛
- دراسة إجراءات الفحص والرقابة الجبائية المستعملة في المؤسسة.
- تأمين التصريحات بإعادة مراجعتها من طرف أشخاص آخرين للتأكد من مدى احترام القواعد الجبائية ومستوى الدقة الحسابية؛
- دراسة إجراءات إرسال التصريحات الجبائية، السماح للمصالح المعنية (مصلحة المحاسبة، مصلحة الجبائية والقانون...) بالحصول على التأكيدات اللازمة؛
- التأكيد على وضع التصريحات في الأوقات المحددة قانونا؛
- مراقبة شروط إجراء التسديدات للخزينة إجراءات السماح بالدفع مثلا؛
- مراقبة المطابقة بين المجموع الواجب الدفع من طرف المؤسسة والمجاميع المدفوعة فعلا.

2-2- المراجعة الخارجية:

إن من أهم الخدمات التي تقدمها المراجعة الخارجية هي خدمات ضريبية والتي تتمثل في التعامل اليومي مع إدارات الضرائب الحكومية المختلفة فيما يتعلق بإدارة كافة الشؤون الضريبية للعملاء حيث يقوم المراجع الخارجي باستثمار كفاءاته وخبراته المتعددة والطويلة في تنفيذ العمليات الضريبة الميدانية الخاصة بالمؤسسة. وهذا ما سنتطرق اليه لاحقا.

[1]- صابر عباسي، مرجع سابق، ص 4-5.

2-3- مراقبة التسيير

هي أرضية تجب تواجدها في المؤسسة من أجل مراقبة القرارات ومراقب التسيير هو أداة تجسيد الإستراتيجية في الميدان وخلق التوافق والوضوح بين المستويات التسييرية، وبالتالي يقوم مراقب التسيير بالربط بين المستوى الاستراتيجي والعملي. والعلاقة بين مراقبة التسيير والمسير الجبائي أن هذا الأخير يجعل مراقب التسيير عند مراقبته للقرارات يأخذ بعين الاعتبار للمستوى الجبائي ومراقبة تحققها وتحليل الانحرافات من أجل تصحيحها.

2-4- التسيير المالي

التسيير المالي هو مجموعة القرارات المأخوذة من طرف الوظيفة المالية في المؤسسة، بحيث له علاقة وثيقة بجميع القرارات الجبائية وذلك من خلال تأثيرها المباشر على خزينة المؤسسة، لأن كل قرار جبائي له أثر مالي خاص به.

2-5- صناعة قرار التمويل

إن إلمام المسير الجبائي بالتشريعات الجبائية وتوظيف ذلك في العملية التسييرية يمكنه من أخذ صورة واضحة على مصادر التمويل المختلفة والمزايا الضريبية التي تحققها المؤسسة، وعلى أساسها تتم المفاضلة بينها أو اختيار مزيج منها. وبغض النظر عن التصنيفات المختلفة المعتمدة في تصنيفات مصادر التمويل فإننا سنركز على دور العامل الجبائي في تعظيم الاستفادة من أي مصدر من هذه المصادر خاصة ما تعلق منها بتعزيز القدرة التمويلية للمؤسسة.[1]

المطلب الثاني: مبادئ وحدود التسيير الجبائي

1 -مبادئ التسيير الجبائي

للتسيير الجبائي مبدأين هما:

1 1 -مبدأ الحرية في التسيير

يعمل المسير الجبائي على الاختيار بين عدة بدائل متاحة قانونا وذلك من خلال إدراكه للمزايا الضريبية التي يحققها هذا الاختيار، فالمكلف بالضريبة من خلال تسييره لأعماله من حقه أن يستفيد إلى الحد الأقصى من الامتيازات التي تسمح له الظروف بالاستفادة منها. وذلك حسب مهاراته في التعامل مع الجباية فبمجرد البدء في تنفيذ هذا القرار التسييري يكتسب القوة القانونية تجاه إدارة الضرائب التي تعمل على احترام هذا الإجراء إذا كان

[1] - زواق حواس، مرجع سابق، ص 03.

يخالف التشريع المعمول به، أما إذا كانت الخيارات سيئة فلا يمكن تصنيفها على أنها نوع من التحايل الضريبي إذا استطاعت إدارة الضرائب إثبات سوء نية المكلف بالضريبة. فحرية التسيير للمؤسسة تظهر جليا في حساب النتيجة الجبائية، والدور الذي تلعبه إدارة الضرائب، فالنتيجة الجبائية تحسب من خلال النتيجة المحاسبية بعد إجراء بعض التعديلات عليها، فدور إدارة الضرائب هنا هو التأكد من صحة النتائج من خلال مراجعة مختلف الوثائق المبررة للقيود المحاسبية المسجلة دون أن يكون لها الحق في الحكم على نوعية التسيير، وهذا هو جوهر مبدأ الحرية في تسيير المؤسسة.[1]

1 2 -مبدأ عدم التدخل في التسيير

تحدد التشريعات، وبشكل واضح، بأنه ليس للإدارة الضريبية أن تتدخل في نمط تسيير المؤسسة وعليه فإنه لا يحق لها تنفيذ أي تسيير للمؤسسة قد تراه حذرا جدا أو مخاطر إلى حد كبير مادامت المؤسسة تفي بالتزاماتها القانونية.

فمثلا، يحق للمسير أن يلجأ إلى الاستدانة (وبالتالي سيتم خصم الأعباء المالية من الربح الخاضع) حتى وإن كانت الأموال الخاصة كافية للتمويل. كما أن المؤسسة يمكنها إختيار الطريقة التي تراها الأفضل لتمويل أحد فروعها: عن طريق الإعانة أو التنازل عن الحقوق ما ينتج عنه أي عبء قابلة للخصم بدلا من رفع رأس مال الفرع والذي لا ينتج عنه أي عبء قابل للخصم على مستوى حسابات المؤسسة الأم.

يقترب دور مفتش الضرائب من دور مدقق الحسابات الذي ينظر في مدى نظامية تسيير المؤسسة دون أن يبحث في الفرص البديلة التي يمكن للمؤسسة أن تكون قد أضاعتها، وهذا ما يعني أن مبدأ عدم التدخل في التسيير يطبق على مفتش الضرائب ومدقق الحسابات معا. فإذا كان هذا الأخير يتدخل من أجل الحفاظ على مصالح المساهمين فإن الأول يدافع عن مصالح الدولة والمتمثلة في تلك النسبة من الأرباح التي تأخذها على شكل ضريبة.

وقد أقر المشرع الجزائري بهذا المبدأ من خلال سماحه للإدارة الضرائب بممارسة حقها في: الاطلاع، الرقابة، التحقيق، والمعاينة، بحيث تهتم كل هذه التدخلات بالنظر في الوثائق المختلفة سواء على مستوى إدارة الضرائب من خلال مراجعة التصريحات الدورية أو على مستوى محل المكلف بالضريبة عندما تقدر الإدارة ضرورة ذلك.[2]

[1] – حميداتو صالح، **دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية** مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وجبائية، جامعة ورقلة، 2012، ص 96.
[2] – محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص 10-11.

2 –حدود التسيير الجبائي

رغم الحرية التي أقرها المشرع للمؤسسة في تسيير حياتها إلا أنه يجب أن يتم في ظل التقيد ببعض الحدود والتي تصنف إلى:

2-1- الحدود القانونية

أعطى المشرع كامل الحرية للمؤسسة في تسيير حياتها في ظل احترام القواعد القانونية المعمول بها، فعدم احترام التشريعات الجبائية في تسيير المؤسسة يعتبر تعسفا قانونيا. فالتعسف في استعمال الحق لا يخص التشريعات الجبائية فقط بل يتعداها إلى كامل التشريعات الأخرى.

فيعتبر استعمال حق تعسفا في الأحوال التالية:[1]

- إذا وقع بقصد الإضرار بالغير؛
- إذا كان يرمي إلى الحصول على فائدة قليلة بالنظر إلى الضرر الناشئ للغير؛
- إذا كان الغرض منه الحصول على فائدة غير مشروعة.

ومن أبرز مظاهر التعسف التي يجب أن يتجنبها المسير:[2]

- تشويه الطبيعة الحقيقية للعمليات كتخفيض قيم العقود والصفقات؛
- التصرفات الوهمية كتظاهر المؤسسة بالقيام بعمليات خالية من كل حقيقة مثل تزييف العقود والفواتير والمؤسسات الوهمية؛
- التستر من خلال عدم التوافق بين الفعل والعقد المقدم للإدارة والعقد المنجز بين المؤسسة وباقي الأطراف مثل التصريح؛
- بمعاملة عقارية في شكل هبة رغم أنها تمت في شكل بيع؛
- استعمال أشخاص أو مؤسسات وسيطة لإخفاء المكلف الحقيقي.

[1] – القانون المدني، المادة 41، القانون رقم 75-58، الجزائر، 26 سبتمبر 1975، ص 8.
[2] – زواق الحواس، مرجع سابق، ص 2-3.

2-2- الحـــــدود المـــاليـــة

تستعمل المؤسسة كل سلطاتها الإدارية لاتخاذ القرارات التي تضمن لها تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة على سبيل المثال تحديد مكافآت المسيرين، إعطاء قرض لإحدى الفروع أو غيرها من القرارات التي يكون لها تأثير واضح على نتائج المؤسسة فهذه القرارات قد تكون لها آثار مالية واقتصادية سلبية على المؤسسة عندها يمكن تصنيفها "تصرفات غير عادية في التسيير" فالتصرف غير العادي في التسيير هو ذلك الذي يكون ضد مصالح المؤسسة والذي لا يقدم أي مقابل مباشر أو غير مباشر، مادي لمؤسسة هدفها تحقيق الربح وهو فعل لايشكل خرقا للالتزامات الجبائية للمؤسسة وعليه فإن النظر في هذا التصرف يكون على المستوى الاقتصادي وليس القانوني. فالرجوع إلى قرارات التسيير داخل المؤسسة نجدها صحيحة من الناحية القانونية ولكن قد نجد لها تأثير اقتصادي أو مالي سلبي على المؤسسة ومن بين الأفعال غير العادية في التسيير نجد:

- تقديم قروض للمسيرين بدون فوائد؛
- تحمل المؤسسة لأعباء خاصة للمسير؛
- التنازل عن عقارات للمسيرين بأسعار منخفضة على الأسعار الحقيقية؛
- التنازل عن الحقوق تجاه مؤسسات ليست لها علاقة تجارية دائمة مع المؤسسة، والسبب الوحيد لذلك قد يكون وجود نفس الشركاء أو المسيرين في المؤسستين.

نلاحظ أن تحديد التصرف غير العادي في التسيير يخضع إلى الذاتية في الحكم على طبيعة القرارات عادي أو غير عادي، فما قد تعتبر إدارة الضرائب بأنه تصرف غير عادي قد لا يكون كذلك بالنسبة للمسير، ضف إلى هذا فإن مفتش الضرائب قد لا يدرك العلاقة السببية بين القرار المتخذ ومصلحة المؤسسة ولهذه الأسباب حدد المشرع الجبائي الجزائري بشكل واضح الأعباء القابلة للخصم أثناء حساب النتيجة والقيمة القصوى لهذه الأعباء.[1]

المطلب الثالث: أهمية وأهداف التسيير الجبائي

أولا: أهمية التسيير الجبائي

يمكننا تلخيصها فيما يلي:[2]

1 -إن إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار أو ما يصطلح عليه التسيير الجبائي يقدم إسهامات بارزة في ترشيد القرارات المالية للمسير ويتجلى ذلك في دوره في تنويع مصادر التمويل، وتدنية تكاليف استخدامها، وهو ما ينعكس

[1]- حميداتو صالح، مرجع سابق، ص 98-99.

[2]- رواق الحواس، مرجع سابق، ص 12، 13.

ايجابيا على مردودية المؤسسة، كما أنه يجنب المؤسسة تحمل التكاليف الجبائية الإضافية الناجمة عن عدم احترام أو جهل القوانين الضريبية.

2 –التشريعات الضريبية عادة ما يسمح ببعض الهوامش التي تسمح للمؤسسة بالمساهمة في تشكيل وضعيتها الجبائية والتحكم في القرارات التي لها تأثير مباشر على وضعيتها المالية.

3 –الثقافة الجبائية للمسير تمكنه من تعظيم استغلال القانون الضريبي لفائدة المؤسسة، وتنبيه للأخطار التي يمكن أن تقع فيها، وتوضيح الاختيارات التي يجب انتقائها، ومن ثم فإنها توفر لها القاعدة الصحيحة لإتخاذ القرار السليم.

4 –إدراج العامل الجبائي في القرارات أداة لتقييم كفاءة المسيرين، لأن عدم استفادة المؤسسة من المزايا الجبائية الممنوحة يعتبر من الأخطاء التسييرية الجسيمة.

5 –يوفر النظام الضريبي الجزائري العديد من التحفيزات التي تساهم في التخفيف من معضلة التمويل للمؤسسات.

ثانيا: أهداف التسيير الجبائي

يهدف التسيير الجبائي بشكل عام إلى تحقيق الأهداف الأساسية التالية:

1 –الأمـــن الجبائـــي

يتحقق الأمن الجبائي عندما تكون المؤسسة في وضعية قانونية تجاه الضريبة، بحيث لا يكون هناك أي تخوف من أي عملية رقابة قد تقوم بها إدارة الضرائب للتأكد من عدم وجود مخالفات أو إخلال بالالتزامات الجبائية للمؤسسة.

من بين الإجراءات التي يجب أن تتخذها المؤسسة من أجل ضمان أمنها الجبائي، تطوير مهمة ودور التدقيق الجبائي الداخلي التي تمكن من:

- تشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة؛
- تحديد الإستراتيجية الجبائية للمؤسسة وتقييمها؛
- تخفيض العبء الضريبي من خلال تحسين أداء وفعالية التسيير الجبائي.

2 –التحكم في العبء الجبائي

تشكل الأعباء الجبائية جزءاً من سعر التكلفة لأي منتج، وعليه فإنها تساهم بشكل مباشر أو غير مباشر في الرفع من تكاليف الإنتاج، مما يجعل التحكم فيها مهما للغاية يتجلى هذا التحكم في ثلاث أشكال:

- العمل على تخفيض الضريبة.
- تأجيل دفع الضريبة من أجل الاستفادة من وفورات مالية تعزز وضعية الخزينة.

- الرفع من العبء الضريبي من خلال الامتناع عن الاستفادة من امتياز جبائي آني وذلك من أجل تحقيق أهداف تسيرية معينة مثال ذلك: عدم حساب الاهتلاكات في مستواها الأقصى المسموح به قانونا وذلك بهدف توزيع الأرباح.[1]

3 -خدمة إستراتيجية المؤسسة.

إن التسيير الجبائي هو جزء من نظام التسيير العام للمؤسسة، يجب أن يحدد أهدافه تبعا للأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.

فمفهوم التسيير الجبائي يرتكز على مبدأ حرية التسيير الجبائي الذي ينص على حرية اختيار المكلف للوضعية المناسبة له، ونظرا لدور الجباية باعتبارها عنصراُ فعالاً في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة، فالمعطيات الجبائية تتدخل في تحديد الخيارات الإستراتيجية للمؤسسة، بحيث تؤخذ كإحدى محددات اتخاذ القرار الاستراتيجي، ويتجلى ذلك من خلال:

- الدور الذي تلعبه الجباية في اختيار الشكل القانوني للمؤسسة نتيجة اختلاف الأحكام الجبائية التي تطبق على كل منها؛
- الدور الذي تلعبه الجباية في اختيار المكان الجغرافي للنشاط، داخل الدولة الواحدة أو بين الدول نتيجة اختلاف الامتيازات والتحفيزات الجبائية الممنوحة؛
- تحديد خيارات النمو مثل أشكال التمويل ومدى تأثير العامل الجبائي في صناعة قرار التمويل، فإلمام المسير بالتشريعات الجبائية وتوظيف ذلك في العملية التسييرية يمكنه من أخذ صورة واضحة عن مصادر التمويل المختلفة، والمزايا الضريبية التي تحققها المؤسسة من اختيارها لأي منها والتي على أساسها تتم المفاضلة بينها أو اختيار مزيج منها.[2]

المبحث الثاني: المسير الجبائي ومراحل التسيير الجبائي

عند الحديث عن التسيير الجبائي لا يمكننا بأي حال من الأحوال المرور دون التنويه بدور المسير الجبائي ضمن العلاقة التسييرية لجباية المؤسسة، فيجب التطرق أولا إلى المؤهلات الواجب توفرها فيه ثم بعد ذلك تناول مراحل التسيير الجبائي ومعوقاته.

[1] - محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص 7-8.

[2] - حميداتو صالح، مرجع سابق، ص 95-96.

المطلب الأول: المسير الجبائي والمؤهلات الواجب توفرها فيه

أولا: تعريف المسير الجبائي

المسير الجبائي في المؤسسة هو المسؤول الأول عن تحديد البيئة الجبائية لأي قرار تسييري، هو الذي يقف على مختلف الخيارات الممكنة والتي بانعدامها لا يمكن الحديث عن التسيير الجبائي.[1]

ثانيا: مؤهلات المسير الجبائي

بما أن التسيير الجبائي يتعامل مع مختلف قرارات التسيير الروتينية والإستراتيجية، فهذا يحتم على المختص في التسيير الجبائي أن يكون متعدد التخصصات، فبإلاضافة إلى تحكمه في جباية بالمؤسسة، عليه أن يلم بالتقنيات المحاسبية، الأسس القانونية للعمل التجاري ومبادئ التحليل والتسيير المالي.

1 -التحكم في تقنيات التسيير

التسيير يعني إتخاذ القرار، لذا على المسير الجبائي أن يكون لديه مؤهلات اتخاذ القرار والتي تتمثل في القدرة على التشخيص، التنبؤ، تحديد البدائل، تقييمها واختيار البديل الأنسب وأهم شيء في تقييم البدائل الجبائية المتاحة هو إدراك الآثار المالية لكل منها مما يجعل تحكمه في تقنيات التسيير المالي ضرورة أكيدة كما أن مؤهلات المسير الواجب توافرها هي التي تؤدي بشكل كبير إلى تحقيق هدف الفعالية الذي يطمح إليه التسيير الجبائي.

2 -التحكم في الجباية

تحكم المسير الجبائي في الجباية أمر بديهي لأن الجباية هي اهتمامه الأول، ويظهر هذا التحكم من خلال:

- معرفة مختلف التشريعات الجبائية والنصوص القانونية ذات الأثر الجبائي، هذه النصوص هي بمثابة قاعدة معطيات ضرورية لاتخاذ أي قرار؛
- إدراك آثار تلك النصوص على المؤسسة، أي تحديد حقوق وإلتزامات المؤسسة؛
- معرفة تقنيات وآليات المراجعة (الرقابة) الضريبية واهتمامات إدارة الضرائب أثناء أي عملية رقابة ممكنة.

[1] – بن زاوي محمد صابر، **فعالية المراجعة الخارجية في التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2015، ص 8

3 -التحكم في تقنيات المحاسبة

كانت المحاسبة ولفترة طويلة من الزمن تستخدم فقط لأغراض جبائية، ومعايير التسجيل المحاسبي كانت تتأثر بشكل كبير بقواعد الجباية. كما أن تسيير الجباية في العديد من المؤسسات هو من مهام مديرية المحاسبة والمالية هذا ما يجعل إلمام المسير الجبائي بالآليات المحاسبية هاما للغاية، خاصة وأن المراجعة الجبائية الداخلية والتي هي إحدى أدوات التسيير الجبائي تتداخل بشكل كبير مع المراجعة المحاسبية وذلك لإعتمادها الأساسي على نظام المعلومات المحاسبي للقيام بالتشخيص المالي والجبائي للمؤسسة، أي ضمان الفعالية والأمن من مختلف المخاطر التي قد تتعرض لها المؤسسة أثناء القيام بالعمليات المختلفة.

4 -المعرفة القانونية

هذه المعرفة مطلوبة في المسير الجبائي للاعتبارات التالية:

- المسير الجبائي في تعامله مع الجباية يتناول بالدراسة نصوصا قانونية وتنظيمية، ويتطلب التعامل مع هذا النوع من النصوص مهارات خاصة قد لا تكون ضرورية أثناء دراسة نصوص عادية؛
- أمام المؤسسة العديد من الخيارات القانونية ذات آثار جبائية مختلفة (الشكل القانوني للمؤسسة)؛
- التشريعات قد تنطوي على بعض الغموض أو السكوت عن بعض الحالات مما قد يوقع المؤسسة في المجالات المحظورة على التسيير الجبائي (حدود التسيير الجبائي)؛
- المنازعات التي قد تنشأ مع إدارة الضرائب، الأمر الذي يتطلب شخصا ذا دراية بالإجراءات القانونية الواجب إتباعها؛
- يتحقق جزء كبير من الأمن الجبائي على المستوى القانوني.[1]

المطلب الثاني: مراحل التسيير الجبائي

للتسيير الجبائي عدة مراحل منها:[2]

[1] – بن زاوي محمد صابر، مرجع سابق، ص 58-95

[2] –محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص 25

1 -تشخيص المشكلة وتحديد الهدف:

هذه هي الخطوة الأولى في اتخاذ القرار وهي ليست من اهتمامات التسيير الجبائي إذا لم يكن المشكل المطروح ذا طبيعة جبائية، إذ يمثل دور المسير الجبائي في التركيز على دراسة الجانب الجبائي للبدائل المتاحة.

فقد يكون المشكل المطروح أمام المسير هو طريقة تمويل استثمار معين، فخيارات التمويل أمامه عديدة: اقتراض، تمويل ذاتي دفع رأس المال، قرض إيجاري....، الجوانب الواجب مراعاتها أثناء الاختيار هي ضمان أكبر قدر ممكن من المردودية أي بالمقابل تقليل الأعباء ومنها الأعباء الضريبية، الحفاظ على الاستقلالية المالية للمؤسسة بأكبر قدر ممكن.

2 -جمع المعلومات

هذه المرحلة مهمة للغاية، وتهدف إلى جمع كل المعلومات التي قد تكون لها آثار جبائية مباشرة أو غير مباشرة على موضوع إتخاذ القرار. يجب أن يستند المسير الجبائي للمؤسسة إلى قاعدة معلومات جبائية شاملة يمكن أن نطلق عليها "نظام معلومات جبائي" يضم كل مصادر التشريع والتنظيم الجبائي والتي تشمل: قوانين مختلف الضرائب والرسوم، القانون التجاري، قانون الجمارك، قوانين المالية، الاتفاقيات الدولية، أحكام واجتهادات القضاء والإداري في مجال المنازعات الجبائية وغيرها من النصوص ذات الآثار الجبائية.

من خلال نظام المعلومات هذا يقتصر تعامل المسير الجبائي فقط على المعلومات ذات الأثر الجبائي على موضوع القرار.

3 -تحديد الخيارات الممكنة

من خلال المعلومات المجمعة في المرحلة السابقة ، يقوم المسير الجبائي بتحديد الخيارات الجبائية الممكنة من خلال قيامه بعملية بحث صعبة وهامة في أن واحد، البدائل قد تنتج من:

- الخيارات المتضمنة في الأنظمة التفصيلية والتحفيزية (قوانين ترقية الاستثمار)، مثل هذه الامتيازات تؤدي إلى تحقيق الفعالية الجبائية دون الحاجة إلى تضييع الوقت في البحث عن تراكيب قانونية تؤدي في النهاية إلى نفس الآثار الجبائية مع مخطر أكبر؛
- الخيارات الجبائية المباشرة.
- الخيارات الجبائية غير المباشرة أو الضمنية والتي تنشأ عن سكوت أو عمومية النص؛
- الخيارات القانونية المتاحة والتي لها آثار جبائية مختلفة .

4- دراسة قابلية الخيارات للتطبيق

يتم خلال هذه الخطوة تحديد المزايا والعيوب لكل خيار ممكن، هذه الخطوة تستلزم مقدرة على التنبؤ بالمستقبل وعلى التشخيص من أجل إدراك مختلف الجوانب الآنية والمستقبلية التي تساعد في تقييم الخيارات الممكنة، لأجل هذا كانت المؤهلات المتعددة للمسير الجبائي ضرورية للغاية.

العديد من الخيارات الجبائية المتاحة قد لا تكون قابلة للتطبيق نتيجة عوائق مالية، تجارية، تقنية، بشرية أو نتيجة المخاطر المختلفة فقد يكون أمام المؤسسة فرصة الاستثمار في مناطق محرومة مع امتيازات جبائية مغرية، لكن المنطقة تعاني من نقص: المنشآت القاعدية، اليد العاملة المؤهلة، قلة المواد الأولية أو الوضع الأمني المتدهور هذه العوامل تجعل هذا الخيار غير قابل للتنفيذ في مدى زمني معين نتيجة التكاليف العالية التي تنقص من أهمية الاقتصاد في الجباية الذي تمنحه هذه الامتيازات.

تفيد هذه الخطوة في إقصاء الخيارات غير القابلة للتنفيذ من كل المراحل القادمة، وفي نهايتها يكون المسير الجبائي قد أدى الجزء المهم من عمله وهو تحديد الخيارات القابلة للتطبيق ليعرضها على متخذ القرار النهائي الذي قد يقرر أخذها بالاعتبار في اتخاذ القرار.

5 -اتخـــاذ القـــرار

يكون اتخاذ القرار بناءا على التحكيم بين مختلف الدول المقيمة كما ونوعا والاختيار الأفضل هو ذلك الذي يحقق الهدف المرجو من هذا القرار.

إتخاذ القرار ليس من اختصاص التسيير الجبائي بل هو نهاية مراحله لأنه يهدف بالأساس إلى التأكيد على أهمية الجباية في العملية التسييرية وليس إلى رهن القرار بجانبه الجبائي فحسب.

المطلب الثالث: معوقات التسيير الجبائي

هناك بعض المعوقات تحول دون التطبيق الناجح والفعال لمراحل التسيير الجبائي وهي:[1]

[1]- محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص 25.

1 -الكم الهائل للمعلومات الجبائية

من المؤكد أن المعلومات هامة جداً في اتخاذ أي قرار، لكن كثرة هذه المعلومات يعقد من عملية صنع القرار ويطرح إشكالاً آخر يتمثل في تسيير المعلومة.

فمصادر المعلومات الجبائية المتعلقة بعملية معينة عديدة ومحتواها متغير عبر الزمن نتيجة تغير توجهات وأهداف المشرع الذي يُسَخر الجباية لتكون أداة في يد الدولة لتوجيه النشاط الاقتصادي، هذا التنوع والتعدد والتغير الذي يميز المعلومة الجبائية يجعل من الضروري أن يكون هناك تصور جدي لـــ "نظام معلومات جبائي" قائم بذاته ويشكل جزءاً من نظام المعلومات الكلي للمؤسسة.

2 -مشكلة التكميم

ليست كل الخيارات الجبائية قابلة للتقييم الكمي، لذا نجد أنفسنا أمام وضعيات مجردة من الصعب التعبير عنها بقيم نقدية، هذا الإشكال بالإمكان تجاوزه وبالاعتماد على النماذج والطرق الإحصائية التي لها آليات خاصة في التعامل مع المتغيرات النوعية، هذه الأخيرة قد يؤدي إهمالها إلى إغفال جوانب هامة من شأنها تغيير منحنى القرار.

3 -خصوصية كل قرار

من الضروري جداً التأكيد على أن المراحل والخطوات التي تم التطرق إليها ليست هي الوحيدة والكافية لدراسة الجانب الجبائي لأي قرار تسييري، إذ لكل قرار خصوصياته التي قد تحتم إلغاء بعض مراحل معالجة المعطيات الجبائية أو ربما الإهمال الكلي لها لكن تبقى بعض المراحل أساسية لأي قرار تسييري يدرك متخذه أهمية الجانب الجبائي فيه، خاصة تلك المراحل التي تؤدي بنا في النهاية إلى تحديد الخيارات الجبائية القابلة للتطبيق، كما أن صاحب القرار يستطيع إضافة خطوات أخرى للمعالجة تفرضها خصوصية أي قرار.

المبحث الثالث: التدقيق الخارجي و علاقته بفعالية التسيير الجبائي في المؤسسة

من خلال ما تم التطرق إليه سابقا عن التسيير الجبائي داخل المؤسسة ومفاهيمه سنحاول في هذا المبحث إبراز التدقيق الخارجي و علاقته بفعالية التسيير الجبائي، وتقريب الصورة أكثر لفهم جدوى عمل المدقق الخارجي والقيمة التي يضيفها لإنجاح التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الأول: التدقيق الخارجي وعلاقته بالجباية

أ –تعريف التدقيق الجبائي

هو تدقيق تقوم به المؤسسة بنفسها من أجل التسيير الجبائي الخاص بها فتعمل على تكليف إما جهة خارجية (المراجعة الجبائية) أو جهة داخلية (خلية المراجعة الداخلية) بالاشتراك مع مستشار جبائي تعتمد عليه، وهذا من أجل تسيير الخطر الجبائي.[1]

وعرفت الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة (ATIC) عرفت التدقيق الجبائي كما يلي"يتمثل التدقيق الجبائي في ابداء رأي على مجموعة من الهياكل الجبائية للوحدة (المؤسسة) وطريقة توظيفها، وبالتالي نجد الجباية بكل أنواعها موضوع تدقيق داخل المؤسسة".

أما الأستاذين (P.Bougonet J.M. VALLEE) من خلال كتابهما المراجعة والتسيير الجبائي فقد عرفاه كما يلي:

"التدقيق الجبائي يسمح بقياس قابلية المؤسسة على تحريك مواردها بغرض احترام القوانين الجبائية في إطار سياستها التسييرية من جهة، وكذا التحقيق من أهدافها المسطرة ضمن السياسة العامة من جهة أخرى".

ومما سبق يمكن تعريف التدقيق الجبائي كما يلي: بأنها اختبار انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة ومدى احترامها للقوانين والتشريعات المعمول بها، فهي العملية التي تهتم بالتأكد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة تجاه إدارة الضرائب، وكذا تطوير التسيير الضريبي من أجل الاقتصاد في مبلغ الضريبة.[2]

ب –ضرورة التدقيق الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

تختص الأنظمة الجبائية الحديثة بأنها أنظمة تصريحية، يقوم فيها المكلفون بالإبلاغ عن أوعيتهم انطلاقا من أن نيتهم حسنة حتى يثبت العكس، وعليه ستكون الرقابة الضريبية الفعل المقابل والضروري للنظام الجبائي التصريحي أي يخول للإدارة الضريبة مراقبة التصريحات الضريبية. من هنا لجأت المؤسسات إلى ما يعرف بالتدقيق الجبائي الخارجي من أجل استعراض البيئة الضريبية لها ومساعدتها في التحكم وتسيير وضعيتها الجبائية، فتلجأ إلى المدقق الخارجي بغرض:[3]

– التأكد من أن المؤسسة غير معرضة لمخاطر جبائية لم يتم تحديدها؛

---

[1] – عبد الرزاق محمد عثمان، **أصول التدقيق والرقابة الداخلية**، دار الكتب للطباعة والنشر، العراق، 1988، ص 98.

[2] – حميداتو صالح، مرجع سابق، ص 37، 38.

[3] – جغلوف ثلجة نوال، **التدقيق الضريبي: بحث عن الكفاءة الضريبية أم التهرب الضريبي؟** ، الملتقى الوطني الثامن حول: مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، الجزائر، أكتوبر 2010، ص 76.

- التأكد من أنه وفقا للهيكل القانوني الخاص بالمؤسسة فإن التكلفة الجبائية في حدها الأدنى، وكذا البحث فيما إذا كان تعديل الهيكل القانوني القائم يساعد على تخفيض التكلفة الجبائية؛
- تحديد الخيارات الجبائية التي أقدمت عليها المؤسسة ووضع المعايير الضريبية لإتخاذ قراراتها.

المطلب الثاني : أهمية التسيير الجبائي في المؤسسة

أ –مقومات التسيير الجبائي الجيد للمؤسسة

أوضحت الدراسة التي قام بها Mikcsell والتي أجراها على عينة من المؤسسات في ولاية (Indiana) أن أسلوب الاعتماد على الخدمات الجبائية من قبل مكاتب خاصة يزيد من اتساق وانتظام وكفاءة أداء المهام الجبائية ذلك أن عمل المستشار الجبائي يكون فيه استقلالية تامة ولا تحدث أية مشاكل بينه وبين إدارة المؤسسة التي يعمل فيها. وهنا نتحدث عن عنصر الاستقلالية ولتحقيق تسيير جبائي جيد في المؤسسة يجب الاعتماد على العناصر التالية:

- العناصر المتعلقة بالمزاولين للمهنة وهي ترتبط أساسا بشروط التأهيل العلمي والعملي، والتخصص والتدرج المهني؛
- العناصر المتعلقة بالعلاقة مع العملاء وهي ترتكز على الالتزام بالمعايير المهنية المتعلقة بقواعد السلوك المهني إضافة إلى البحث عن رضا العملاء؛
- العناصر المتعلقة بأداء الاستشارات وفيها يجب أن يبذل مراقب الحسابات أقصى عناية مهنية ممكنة في المهام الموكلة إليه، وأن لا يقتصر دوره على النصيحة فقط بل يجب عليه التحذير المبكر.
- الحفاظ على علاقات جيدة مع مدير مكتب المصلحة الجبائية من المسؤولية المهنية، هذا الأخير لديه، السلطة لتأديب العاملين فيما تعلق بالممارسات الجبائية. [1]

ب –فعالية التسيير الجبائي

يدخل التدقيق الجبائي في إطار التسيير الجبائي وذلك كونه مراقبة للفعالية الجبائية، ولا يمكن اعتبار المسيرين يطبقون تسييرا جبائيا بمجرد أنهم يوفون بالتزامات المؤسسة الجبائية دون التعرض إلى عقوبات أو غرامات، بل يجب أيضا أن ينجحوا في إدماج الجانب الجبائي في إطار التسيير العام للمؤسسة، ولهذا فإن التدقيق الجبائي يعتبر عنصراً

[1] – ولهي بوعلام، **التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في اتخاذ القرار** الملتقى الدولي الأول حول "التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية"، جامعة المسيلة، الجزائر، 3-4 ماي 2005.

مهما في التسيير الجبائي ولكن مجال تحقيقاته أضيق، من مجال تحقيق التسيير الجبائي، لأنه يركز على تطبيق الخيارات الجبائية واستعمالها.[1]

والنتيجة أن مراقبة الخيار الجبائي تعتبر من عوامل فعالية هذه الرقابة تؤدى من طرف المدقق الجبائي، الذي يقوم بمراقبة مدى تجسيد المؤسسة للمخطط الجبائي، للحذر من الأخطاء وسوء الاختيار، كما يقوم بقياس درجة الإنحراف بين الفعالية المحققة والمتوقعة أو من طرف خلية داخل المؤسسة معنية بحل المشاكل الجبائية.

- والفعالية الجبائية يعني تمكين المؤسسة من الحصول على الامتيازات: الجبائية، المالية، التنافسية.
- الفعالية بواسطة الحصول على الامتيازات الجبائية.

البحث عن الامتيازات تعتبر من أسس البحث عن الفعالية الجبائية، هذه الامتيازات توجد في العديد من الخيارات الجبائية الممنوحة للمؤسسة، هذه الخيارات تسمح بتخفيف الديون الجبائية.

- الفعالية بواسطة الحصول على الامتيازات المالية.

إن بحث المؤسسة عن الخيار الجبائي الأمثل يسمح لها بالحصول على الامتيازات المالية، لأنه بطبيعة الحال الامتيازات الجبائية تتبعها امتيازات مالية، لأن الضريبة هي عبارة عن تكلفة لها تأثير مباشر على خزينة المؤسسة والتوازن المالي لها، مع الإشارة إلى أنه يوجد العديد من الامتيازات المالية ليست نتيجة الامتيازات الجبائية، لذلك يجب على المؤسسة إصلاح الاعوجاج الجبائي من أجل تحسين الوضعية المالية لها.

-الفعالية بواسطة الحصول على الامتيازات التنافسية من أجل الحصول على مزايا تنافسية في السوق، يجب على المؤسسة التحكم في التكاليف الجبائية على المستوى الوظيفي للمؤسسة فيما يتعلق بعلاقتها مع العملاء والشركاء.[2]

المطلب الثالث : التدقيق الخارجي و دوره في تفعيل التسيير الجبائي

أ - منهجية عمل المدقق الخارجي المتعلقة بالتسيير الجبائي

1 - مرحلة الإعداد للمهمة

هذه المرحلة عندما تكون جد مركزة يمكن أن تقلل بشكل كبير من مدة تدخل المدقق الجبائي الخارجي لأنها ستسمح له بالتحرك بكل أريحية وفي أفضل الظروف لتحسين كيفية عمله، هذه الخطوة تتمثل في جمع الوثائق عن

[1] - سميرة بوعكاز، **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيصر، بسكرة، 2014-2015، ص 87.

[2] - عباسي صابر، مرجع سابق، ص 14، 15.

المجالات الأنشطة التجارية للمؤسسة والأنظمة الخاصة والمهنية والضريبية، وكذلك المحاسبية، القانونية والاقتصادية، وكذا الإستراتيجية والاجتماعية.

2 – مرحلة أخذ المعلومات

التدقيق بجميع أنواعه يتطلب من المدقق معرفة ممتازة وعامة للمؤسسة ليستطيع بعد ذلك تحقيق عمله وإجراء أبحاثه، لذلك فمرحلة آخذ المعلومات العامة لها أهمية خاصة في عملية التدقيق الجبائي من أجل تحيد خصائص الكيان، وتتمثل هذه المعلومات في:[1]

- المعلومات العامة: هي معلومات بشأن تاريخ المؤسسة، نظامها الأساسي، الاسم، رأسمالها، وفروعها؛
- مرحلة أخذ المعلومات القانونية: هي معلومات تخص الوضع القانوني للمؤسسة (SPA , SARL , EURL)؛
- المعلومات المحاسبية والمالية، الدفاتر المحاسبية، البيانات المالية، وتقارير المراقبة الداخلية؛
- المعلومات التنفيذية: طبيعة مكان العمل (معلوماتي، يدوي) والطرق المستعملة؛
- المعلومات المتعلقة بمجال النشاط: النطاق الضريبي للمنتجات المباعة، ما هو معدل الضريبة على القيمة المضافة الخاضعة له، باقي الضرائب والمساهمات المرتبطة بالمجال؛
- معلومات عن الفوائد الضريبية: وهي تلك المرتبطة بأحكام محددة في بعض الشركات الخاضعة لحوافز من طرف الدولة؛

3 – مرحلة تنفيذ إجراءات التحقيق المباشر:

يقوم المدقق بإبداء رأي حول هدف البيانات الجبائية المختبرة فيعكس بذلك مدى إنضباط المؤسسة واحترام التشريعات الجبائية، حيث يعمل على طلب تأكيدات من طرف المسؤولين المكلفين بالجانب الجبائي ليعمل على التحقيق من احترام القواعد الشكلية والزمنية من جهة وقواعد المضمون من جهة أخرى.

- **مراقبة قواعد المضمون:**

يجب أن يكون التدقيق المحاسبي وسيلة بالنسبة للمدقق الجبائي حيث أن الوثائق المحاسبية تعتبر الدعامة الأساسية لمعظم العمليات ذات الأثر الجبائي.

- **مراقبة القواعد الشكلية والزمنية:**

يعمل المدقق على التأكد من أن التصريحات قد أديت وفقا لما نص عليه القانون المعمول به.

[1] – بن زاوي محمد صابر، مرجع سابق، ص 73-74.

بالإضافة إلى ذلك يعمل على التحقيق من أن المؤسسة كفيلة بالتبرير اللاحق للعناصر المصرح بها في التصريحات المودعة أما فيما يخص تطبيق القواعد الزمنية يجب على المدقق التأكد من أنها تحظى بالاهتمام لأن الآثار التي تنجم عنها والتي تمكن في صياغة العقوبات والمترتبة عن التأخر في إيداع التصريحات وفي تسديد الحقوق من الضرائب والرسوم.[1]

4- مرحلة إعداد تقارير التدقيق الجبائي

على المدقق إعداد تقرير يتضمن نتائج التحقيقات التي قام بها حيث يحدد الأخطاء والعقوبات المترتبة عنها كما يقترح حلول لها، فالتدقيق الجبائي يعمل على تحقيق مدى الامتثال للقواعد الضريبية، لأن عدم الامتثال للقواعد الضريبية سوف يمس بجودة المعلومة المحاسبية ثم يعرضها للعقوبات حسب نوع المخالفة المرتكبة عند انتهاء مهمة التدقيق يعطي المدقق رأيه متضمنا توصيات حول طريقة تقليص الخطر الجبائي والقضاء على مصادره حيث يقوم بتقديم نوعين من التوصيات:[2]

1. **التوصيات ذات الطابع العلاجي**: ويمكن تبيانها في:

1 1 - **تصحيح الأخطاء الجبائية البحتة** : تتمثل هذه المخالفات على سبيل المثال في وجود أخطاء في التصريحات في التحضير المتأخر للمستندات،حيث يجب تحديد تواريخ تدخل المدقق بعناية لتمكين المؤسسة من تدارك الأخطاء وتصحيحها في الوقت المناسب، باعتبارها أخطاء ارتكبت عند إعداد الإقرارات الجبائية.

1 2 - **تصحيح الأخطاء الجبائية المحاسبية**: يقع على عاتق المؤسسة تقديم حسابات منتظمة وصادقة عن وضعيتها المالية، فتصحيح مثل هذا النوع من الأخطاء لا يتم إلا عن طريق التصريحات التصحيحية.

فهدف هذا النوع من التوصيات تصحيح الوضعية الجبائية أو المحاسبية للمؤسسة.

2. **التوصيات ذات الطابع الوقائي**

ويهدف المدقق في هذا النوع من التوصيات إلى:

- في حالة قيام إدارة الضرائب بعملية المراقبة يجب على المؤسسة أن تكون قادرة على تبرير وضعيتها الجبائية
- البحث عن مصادر عدم الانتظام الضريبي والقضاء عليها وتجنب الوقوع في الحالات المكتشفة مرة أخرى باقتراح مقاييس وإجراءات[3]

[1] - **دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية** مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ،تخصص محاسبة و جباية،جامعة سعيدة، الجزائر، منشورة على الموقع، https://pmb.univ-saida.dz/busegopac/doc-num.php?explnum-id:50 شوهد في 2017/02/31

[2] - Ibid.

[3] - Ibid

ب – الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي المتعلقة بالتسيير الجبائي

1 –الخدمات الجبائية الميدانية

وتتمثل في التعامل اليومي مع إدارات الضرائب الحكومية المختلفة فيما يتعلق بتسيير كافة الشؤون الجبائية للعملاء، حيث يقوم المدققون الجبائيون باستثمار كفاءاتهم وخبراتهم المتعددة والطويلة في تنفيذ العمليات الضريبية الميدانية وتشمل على الأخص:[1]

- التسجيل الضريبي للشركات والمؤسسات في مأموريات الضرائب على مختلف تخصصاتها (الضرائب العامة والاستثمار والضرائب المبيعات)؛
- تقديم الإقرارات والبيانات الضريبية بمختلف أنواعها (إقرارات ضرائب الأرباح والمرتبات والقيمة المضافة والخصم تحت حساب الضريبة) سواء كانت سنوية أو شهرية أو ربع سنوية؛
- تمثيل العملاء أمام مصلحة الضرائب في كافة مراحل الفحص الضريبي بكافة أنواعها، حيث يقوم المدقق الجبائي بتدقيق كافة البيانات الضريبية الخاصة بالعملاء قبل تقديمها للفحص وإبداء النصح الفني للعملاء نحو كيفية إعدادها بالشكل المناسب لمتطلبات الفحص، مما يسير كافة خطوات وإجراءات الفحص والذي يعود بالنفع على العملاء وكذا تيسير مهمة إدارات الضرائب المختلفة وذلك في أثناء الفحص الضريبي أو بعده بحيث يحصل العملاء على أفضل نتيجة مرجوة؛
- تمثيل العملاء في كافة مراحل الطعون الضريبية سواء كانت تلك الطعون أمام مصلحة الضرائب بكافة إداراتها الضريبية أو أمام القضاء، إذ لم الأمر على حد سواء وفي سبيل ذلك يبذل الخبراء والمستشارين كافة السبل والعناية اللازمة والخبرات الطويلة بما يعود بالنفع في النهاية على العملاء كمردود إيجابي لهذه الطعون الضريبية.

2 –خدمات التخطيط الجبائي

ترتكز على تنفيذ التقنيات الفنية سواء كانت ضريبية أو قانونية أو مالية، لتقديم كافة حلول التخطيط الضريبي الممكنة وذلك لإدارة المخاطرة والأعباء الضريبية المتوقعة على أنشطة العملاء سواء القائمة أو المستقبلية وبالشكل القانوني، ويستلزم ذلك الإحاطة التامة بأنشطة العملاء والأعباء والمخاطر المحيطة بها وخاصة تلك التي تحمل الطابع المالي والضريبي.

3 –الخدمات الجبائية الخاصة

مع الأخذ في الاعتبار التغيرات الاقتصادية المتنامية سواء على الصعيد المحلي أو الدولي، فإن الحاجة إلى الخدمات الضريبية الخاصة (مثل إعادة هيكلة المؤسسات للأغراض الجبائية أو خدمات إعداد دراسات السعر المحايد وغيرها من

[1] – بن زاوي محمد صابر، مرجع سابق، ص 71-72.

الخدمات) تتنامى بشكل ملحوظ كعنصر من العناصر الفاعلة والتي تتطلبها أعمال المؤسسات بصفة مستمرة، ومن ثم فإن مكاتب التدقيق تولي أهمية قصوى لتلك العناصر (سواء الداخلية أو الخارجية) المحيطة بالعملاء والمؤثرة في أعمالهم والتي تحتاج ن المهنيين التعامل معها (مثل إعادة الهيكلة سواء لوحدة إنتاج أو مؤسسة تابعة أو فرع أو قطاع إنتاج)، وفي سبيل ذلك يتم البحث مع العملاء عن أفضل الطرق التي تحقق أفضل الحلو الجبائية الحالة والمستقبلية وأقلها تكلفة، وذلك مع الأخذ في الاعتبار كافة العوامل الأخرى بنشاط العميل.

خلاصة الفصل:

- من خلال هذا الفصل تم التأكيد على أن الجباية ليست مجرد التزامات يجب أن تخضع لها المؤسسة، فهي توفر مجالا من الحركة ناتج عن المرونة التي يتميز بها التشريع الجبائي.
- حتى تتمكن المؤسسة من الاستفادة من تسيير جبائي حقيقي وفعال، فإن هناك مؤهلات خاصة يجب توفرها في المسير الجبائي.
- إن تزايد الخطر الجبائي يؤثر سلبا على الوضعية المالية للمؤسسة، مما يستدعي تدخل مدقق جبائي من أجل اكتشاف نقاط الضعف والقضاء عليها، زيادة عن أن المدقق الجبائي يعمل على مساعدة المؤسسة في تخفيض العبء الجبائي من خلال استعمال الخيارات والامتيازات الضريبية التي يطرحها التشريع الضريبي وهذا لا يأتي إلا بالتسيير الجبائي المحكم.

الفصل الثالث:

دراسة استبيانية لدور التدقيق الخارجي في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة

تمهيد :

بعد التطرق في الجانب النظري إلى كل من مفهوم التدقيق الخارجي وكذا التسيير الجبائي و إبراز دور وعلاقة التدقيق الخارجي بالتسيير الجبائي في المؤسسة ، كان لابد من إسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية وهذا ما قمنا به من خلال إجراء دراسة ميدانية ممثلة في توزيع استمارة استبيان –بعد ما تم تحكيمها من طرف عدد من الأساتذة– على المدققين الخارجيين والمحاسبين وعينة من الأساتذة المتخصصين في هذا المجال، وطرح بعض الأسئلة مندرجة تحت محاور محددة هي في الأصل إجابات عن الإشكاليات المطروحة، ومحاولة منا لإثبات أو نفي الفرضيات، قمنا بتحليل نتائج الاستبيان باستخدام أساليب التحليل الإحصائي كالتكرار والوسط الحسابي المرجح و الانحراف المعياري، من خلال الاستعانة بالبرنامج الإحصائي spss (stistical Package For Sosial Science) وفي ما يلي تقسيم للجانب التطبيقي من الدراسة :

المبحث الأول: الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

المبحث الثاني :عرض البيانات العامة لأفراد مجتمع الدراسة

المبحث الثالث : دراسة و تحليل نتائج الدراسة

المبحث الأول: الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

قصد استيفاء الجزء التطبيقي من الدراسة تم الاعتماد على الاستبيان لما له من أهمية في الحصول على بيانات من الأفراد خلال فترة قصيرة، بالإضافة إلى معرفة آراء المتخصصين حول الموضوع.

المطلب الأول: مراحل تصميم الاستبيان ومحتواه

أولا. تصميم الاستبيان:

1. **التصميم الأولي لاستمارة الاستبيان :** وهي الخطوة الأولى في عملية إعداد الاستبيان، وفيها تم جمع البيانات والمعلومات اعتمادا على الجانب النظري من الدراسة، وبعدها تم صياغة مجموعة من الأسئلة آخذين بعين الاعتبار إشكالية وفرضيات الدراسة، ولقد حاولنا جعل الأسئلة سهلة واضحة.

   كما حرصنا على عرض الاستبيان للتحكيم العلمي من قبل مجموعة من الأساتذة المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق، وهذا بغية التأكد من صحة وسلامة بناء الاستمارة من حيث دقة صياغة الأسئلة وصحة العبارات، كل هذا لتفادي الأخطاء التي قد تؤدي إلى عدم الوصول إلى الأهداف المرجوة.

2. **التصميم النهائي لاستمارة الاستبيان** : تم في هذه المرحلة إجراء التعديلات اللازمة بناءا على ملاحظات وتوصيات الأساتذة المحكمين، ثم تصميم الاستبيان بشكله النهائي، ومن ثم تم توزيعه على أفراد العينة عن طريق إجراء مقابلات خاصة معهم لشرح أهمية ومضمون الاستبيان ، وهذا من أجل ضمان الحصول على عدد مقبول من الإجابات والبيانات.

ثانيا. محتوى الاستبيان:

تضمن الاستبيان مقدمة من أجل تقديم الموضوع للمستقصى منهم، وتعريفهم بالهدف الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة في إطار أكاديمي، وكذلك بينا أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، كما تم توضيح وتعريف المصطلحات التي يمكن أن تكون غير مفهومة للعينة المستجوبة.

ويتكون هذا الاستبيان من 22 سؤالا وزعت في ثلاث محاور، وتم تبويب أسئلة الاستبيان كما يلي:

- المحور الأول :الأسئلة الديموغرافية تتضمن بيانات عامة، الغرض منها جمع معلومات تخص الفرد المستجوب.
- المحور الثاني: يتعلق بالأسئلة المرتبطة بالتدقيق الخارجي و علاقته بالتسيير الجبائي، ويتضمن (7) أسئلة.
- المحور الثالث: يتعلق بالأسئلة المرتبطة بمهام المدقق الخارجي المتعلقة بالتسيير الجبائي، ويتضمن (8) أسئلة.
- المحور الرابع: يحتوي الأسئلة المرتبطة بدور التدقيق الخارجي في تفعيل التسيير الجبائي، وتضمن (7) أسئلة.

المطلب الثاني: عينة الدراسة و الأدوات المستخدمة

أولا. عينة الدراسة:

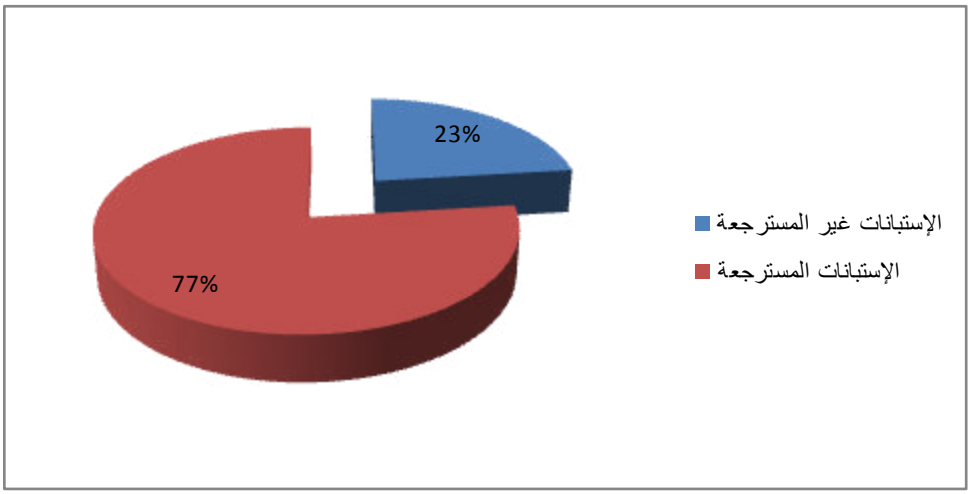
تتكون عينة الدراسة من محاسبين و محافظي حسابات ومساعدين محاسبيين بالإضافة إلى أساتذة جامعين، وقدتم توزيع الاستبيانات على جميع أفراد العينة والتي لم نحدد حجمها بشكل مسبق، حيث قمنا بتوزيع حوالي 39 استمارة، وقد إسترجعنا 30 إستمارة وبعد تفحص الاستبيانات التي تم جمعها لم يتم استبعاد أي منها نظرا لتحقق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبيان، وبذلك يكون عدد استمارات الاستبيان الخاضعة للدراسة هو(30) استمارة، وهي كالتالي:

جدول رقم (3-01): الاستمارات الموزعة على عينة الدراسة

	الإستبانات الموزعة	الإستبانات غير المسترجعة	الإستبانات المسترجعة
العدد	39	9	30
النسبة	100%	23%	77%

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على الاستبيان.

الشكل رقم (3-01) الاستمارات الموزعة على عينة الدراسة



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الإستبيان وبرنامجEXCEL

ثانيا. الأدوات المستخدمة في الدراسة:

للإجابة على تساؤلات الدراسة تمت المعالجة الإحصائية للبيانات التي تم جمعها خلال الإستبيانات، وذلك بإستخدام برنامج الحز م الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS(statistical sciences package for Sosial Science)، وقد إستخدمت الأساليب الإحصائية التالية:

1-**معامل الثبات الفا كرونباخ :** يستخدم لقياس قوة العلاقة بين الفقرات وإتساقها، حيث إن معامل الثبات يأخذ قيمة تكون محصورة بين 0 و 1، فإذا كانت قيمة معامل الثبات مرتفعة فان هذا يعتبر مؤشرا جيدا على ثبات الاستبيان، وبالتالي صلاحية و ملائمة هذا الاستبيان، وكما هو معروف في مجال العلوم الإنسانية و الإجتماعية فإن معامل الفا كرونباخ يكون مقبول إبتداء من 0.6

2- **استخدام مقياس ليكارت الخماسي** :حيث يتكون المقياس المقترح من مجموعة من الأسئلة التي تختلف بصددها وجهات النظر، مستخدمين خمسة أنماط للإجابة حيث تتدرج من: معارض بشدة، معارض، محايد، موافق، موافق بشدة، حيث تعطى الإجابة التي تمثل أعلى مستوى للاتجاهات الإيجابية خمس درجات، والإجابات التي تليها أربع درجات، ثلاث درجات فدرجتين ثم درجة واحدة وهكذا بالعكس للاتجاهات السلبية، كما يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم (3-02): مجالات الإجابة على الاستبيان و أوزانها

الدرجة	1	2	3	4	5
التصنيف	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة

المصدر: أوما سيكران، **طرق البحث في الإدارة: مدخل لبناء المهارات البحثية** ، تعريب: إسماعيل علي بسيوني، دار المريخ، الرياض،2006، ص284 .

يتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي ، ثم نحدد الاتجاه حسب قيم المتوسط الحسابي كما هو موضح في الجدول الموالي، والذي يتم من خلاله تحديد اتجاه عينة الدراسة وذلك بإتباع سلم ليكارت الخماسي:

جدول رقم (3-03) معايير تحديد الاتجاه

المتوسط الحسابي	المستوى
من 1 إلى 1.79	موافق تماما
من 1.80 إلى 2.59	موافق
من 2.60 إلى 3.39	محايد
من 3.40 إلى 4.19	غير موافق
من 4.20إلى 5	غير موافق بشدة

المصدر:عبد الفتاح عز، **التحليل الكامل للاستبيان**، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، ص539.

3- **إ ستخدام التوزيع التكراري، النسب المئوية، المتوسط الحسابي، و الإنحراف المعياري :**من اجل وصف خصائص مفردات الدراسة، وكذلك لوصف إتجاهات الدراسة نحو جميع عبارات المحاور الرئيسية في موضوع الدراسة، ليتم عرض و تحليل النتائج وإجابات أفراد العينة.

المبحث الثاني :عرض البيانات العامة لأفراد مجتمع الدراسة

المطلب الأول : دراسة و تحليل خصائص أفراد عينة الدراسة

سنحاول في هذا المطلب أن نقوم بدراسة التحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية:

- الجنس؛
- العمر؛
- المؤهل المهني؛
- سنوات الخبرة.

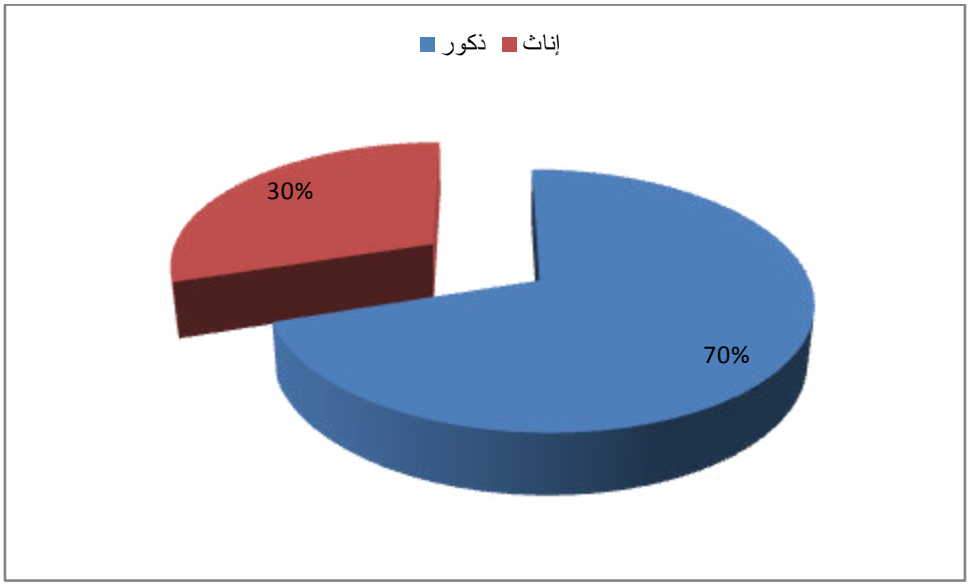
أولا. توزيع أفراد العينة حسب الجنس:

جدول رقم (3-04) توزيع لأفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكور	21	%70
إناث	9	%30
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

الشكل رقم (3-02) التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الجنس



المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (3-04) والشكل رقم (3-02) و اللذان يبينان لنا توزيع النسب حسب الجنس لأفراد العينة، نلاحظ أن معظم أفراد العينة هم من الذكور حيث بلغت نسبتهم 70% أما نسبة الإناث فكانت 30% .

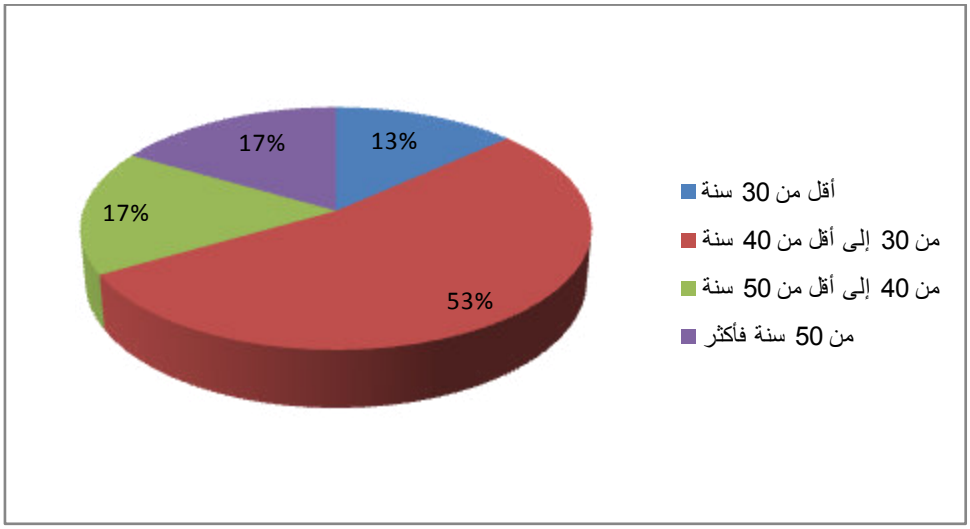
ثانيا. توزيع أفراد العينة حسب العمر:

جدول رقم (3-05) توزيع العينة حسب الوظيفة

العمر	التكرار	النسبة
أقل من 30 سنة	04	%13
من 30 إلى أقل من 40 سنة	16	%53
من 40 إلى أقل من 50 سنة	05	%17
من 50 سنة فأكثر	05	%17

المصدر: إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (3-03) التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الشكل رقم (3-03) و الجدول رقم (3-05) اللذان يوضحان توزيع النسب حسب العمر لأفراد العينة أن نسبة 13% من عينة الأفراد التي تشملها الدراسة تقل أعمارهم من 30 سنة و 53% تتراوح أعمارهم من 30 سنة إلى أقل 40 سنة، 17% من العينة تتراوح أعمارهم من 40 إلى أقل من 50 سنة و 17% تتراوح أعمارهم أكثر من 50 سنة .

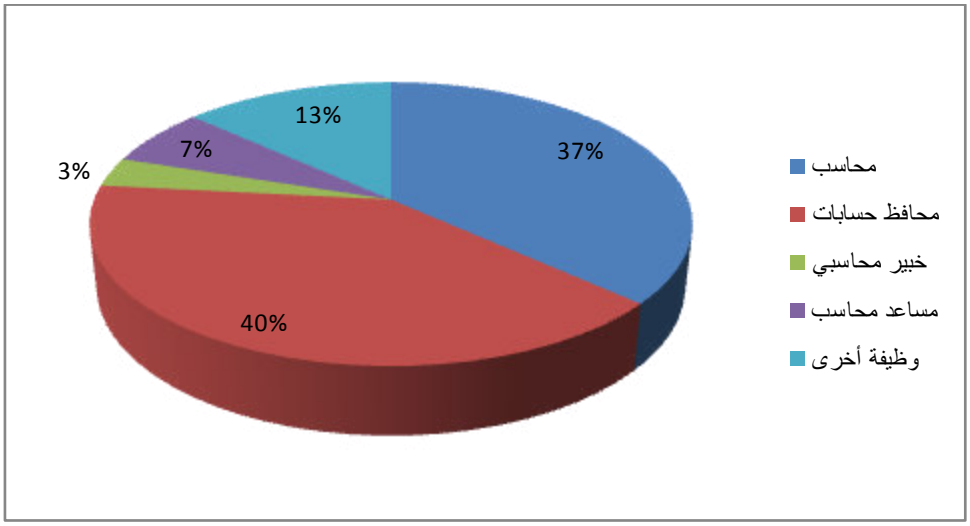
ثالثا. توزيع أفراد العينة حسب المؤهل المهني:

جدول رقم (3-06) توزيع العينة حسب المؤهل المهني

الوظيفة	التكرار	النسبة
محاسب	11	%36.7
محافظ حسابات	12	%40
خبير محاسبي	01	%3.3
مساعد محاسب	02	%6.7
وظيفة أخرى	04	%13.3
المجموع	**30**	**100%**

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (3-04) التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المؤهل المهني



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الشكل رقم (3-04) و الجدول رقم (3-06) اللذان يوضحان توزيع النسب حسب المؤهل المهني لأفراد العينة أن نسبة محافظي الحسابات بلغت حوالي 40% أي أن اغلب أفراد العينة محافظي الحسابات، يليها مباشرة وظيفة محاسب بنسبة 36.7% ، يليها مباشرة وظيفة أخرى بنسبة 13.3% متمثلة في أساتذة جامعيين، ثم يليها مساعد محاسب بنسبة 6.7% ، وأخيرا نجد الخبير المحاسبي بنسبة 3.3% .

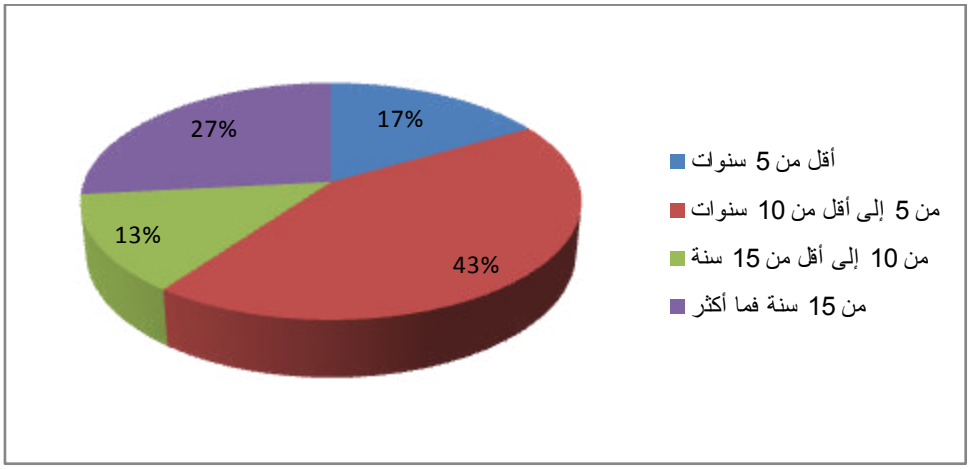
رابعا. توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة:

جدول رقم (3-07) توزيع العينة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	05	%16.7
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	13	%43.3
من 10 إلى أقل من 15 سنة	04	%13.3
من 15 سنة فما أكثر	08	%26.7
المجموع	**30**	**100%**

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

الشكل رقم (3-05) التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

يوضح الجدول توزيع افراد عينة الدراسة من حيث عدد سنوات الخبرة المهنية ونلاحظ منه ان اغلبية افراد العينة تزيد خبرتهم عن 5 سنوات ليمثلوا نسبة تزيد عن 80 % من اجمالي عينة الدراسة، أي ان افراد عينة الدراسة لديهم مايكفي من الخبرة المهنية مما يساعد على الحصول على أجوبة عالية الموثوقية ويؤكد مصداقية النتائج.

المطلب الثاني :دراسة مدى ثبات وصدق إجابات عينة الدراسة

يقصد بالثبات (RELIABILITY) : مدى قدرتها على إعطاء نتائج مماثلة إذ ما طبقت تحت نفس الظروف و الشروط.[1]

أما صدق الأداة (VALIDITY): مدى صلاحية الأداة لقياس ما صممت فعليا لقياسه.[2]

تم إجراء اختبار الصدق و الثبات لأسئلة استبيان البحث المستخدمة في جمع البيانات، و ذلك باستخدام معامل ألفا كرونباخ لحساب الثبات و كانت النتائج كما يلي:

[1] حمزة دودين، التحليل الإحصائي المتقدم للبيانات باستخدام spss، دار المسيرة للنشر، عمان،2010 ، ص209

[2] حمزة دودين، نفس المرجع السابق، ص227

جدول رقم (3-08) مقياس الثبات ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
المحور الثاني	7	0.537	0.732
المحور الثالث	8	0.545	0.738
المحور الرابع	7	0.527	0.725
الإجمالي	22	0.753	0.867

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

اولا :معامل الثبات

نلاحظ من الجدول اعلاه ان معامل الثبات للمحور الاول هو 0.537 في حين المحور الثاني هو 0.545 أما بالنسبة للمحور الثالث هو 0.527 وهي قيم مقبولة على العموم، أما معامل الثبات الاجمالي فقد تساوى مع 0.753 وهو مقبول جدا لأنه يفوق المعدل المناسب عند 0.5 .

ثانيا :معامل الصدق

كما نلاحظ أن قيمة معامل الصدق للمحور الثاني 0.732، أما قيمة معامل الصدق للمحور الثالث هي 0.738 أما بالنسبة للمحور الرابع هو 0.725 وهي قيمة جيدة على العموم، لأنها تفوق المعدل الطبيعي و العادي المتمثل في 0.6 .

ثالثا :صدق الإتساق الداخلي لفقرات الإستبيان

من أجل تأكيد الصدق الداخلي للإستبيان قمنا بحساب معاملات الإرتباط لكل عبارة و الدرجة الكلية للمحاور التابعة له وذلك وفق ما يلي :

1. صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني:

جدول رقم (3-09) الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: للتدقيق الخارجي علاقة بالتسيير الجبائي

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	توجد علاقة وطيدة بين التدقيق الخارجي و جباية المؤسسة	0.593	0.002
2	يمكن اعتبار المدقق الخارجي مسير جبائي	0.497	0.005
3	يعتبر التدقيق الخارجي مراقب للفعالية الجبائية للمؤسسة	0.570	0.001
4	التدقيق الخارجي يساهم في تحقيق أهداف المؤسسة بفضل التحكم في ضرائبها المتنوعة	0.593	0.001

5	تقدم مكاتب التدقيق الخارجي خدمات متعلقة بالجباية في المؤسسة	0.355	0.054
6	التدقيق الجبائي الخارجي الذي يقوم به المدقق الخارجي مكمل للتدقيق الجبائي الداخلي	0.469	0.009
7	يعمل التدقيق الخارجي على وقاية المؤسسة من الاخطار الجبائية	0.639	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS.

بين الجدول رقم (3-09) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والمعدل الكلي للفقرات، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 (أي 5%)، حيث أن القيمة الاحتمالية لأغلب الفقرات أقل من 0.05 وبذلك تعتبر أغلب فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت له.

2. صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث:

جدول رقم (3-10) الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: للمدقق الخارجي مهام متعلقة بالتسيير الجبائي

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	للمدقق الخارجي مهام عديدة ترتبط بالتسيير الجبائي للمؤسسة	0.475	0.008
2	للمدقق الخارجي تكوين جيد في الجباية	0.502	0.005
3	المدقق الخارجي على اطلاع بكافة التقنيات الضريبية	0.192	0.310
4	يقوم المدقق الخارجي بمراقبة مدى تجسيد المؤسسة للمخطط الجبائي	0.266	0.155
5	يعمل المدقق الخارجي بحكم خبرته على إستغلال بعض الثغرات القانونية لتخفيف العبء الضريبي للمؤسسة	0.374	0.042
6	يحاول المدقق الخارجي تقليص أقصى ما يمكن من التكاليف خاصة التكاليف الضريبية للمؤسسة	0.787	0.000
7	يرتبط تقرير المدقق الخارجي بالاقرارات الضريبية تجاه المؤسسة	0.421	0.021
8	مسؤوليات و مهام المدقق الخارجي في التسيير الجبائي داخل المؤسسة محددة قانونا	0.754	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS.

بين الجدول رقم (3-10) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والمعدل الكلي للفقرات، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 (أي 5%)، حيث أن القيمة الاحتمالية لأغلب الفقرات أقل من 0.05 وبذلك تعتبر أغلب فقرات المحور الثالث صادقة لما وضعت له.

3. صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع:

جدول رقم (3-11) الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: التدقيق الخارجي و دوره في تفعيل التسيير الجبائي

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	توجد عدة طرق يتبعها التدقيق الخارجي لتحسين الأداء و التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية	0.323	0.081
2	التدقيق الخارجي يعتبر اداة لتحليل الانحرافات الناتجة عن تطبيق الخطط الجبائية في المؤسسات الاقتصادية	0.550	0.002
3	القوانين الجبائية تسهل عمل المدقق الخارجي	0.363	0.048
4	تستعين المؤسسة في أغلب الأحيان بالمدقق الخارجي في تسيير ضرائبها لغياب قسم خاص بالوظيفة الجبائية داخل المؤسسة.	0.637	0.000
5	ترسم الخطة الجبائية المنتهجة للمؤسسة بناءا على تقرير المدقق الخارجي	0.527	0.003
6	تعتبر مراقبة الخيار الجبائي من عوامل فعالية التسيير الجبائي	0.621	0.000
7	تمكين المؤسسة من الحصول على الإمتيازات الجبائية، يعتبر من عوامل الفعالية الجبائية	0.588	0.001

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS.

بين الجدول رقم (3-11) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والمعدل الكلي للفقرات، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 (أي 5%)، حيث أن القيمة الاحتمالية لأغلب الفقرات أقل من 0.05 وبذلك تعتبر أغلب فقرات المحور الرابع صادقة لما وضعت له.

المبحث الثالث : دراسة و تحليل نتائج الدراسة

يهتم هذا الجزء بتحليل اتجاهات آراء أفراد عينة الدراسة و كذا توضيح العلاقات بين متغيرات نموذج الدراسة و التي حددت طبيعتها في فرضيات الارتباط، و من أجل تحقيق الهدف المذكور تم استخدام t-test ، بالتالي استنتاج صحة أو عدم صحة فرضيات الدراسة للإجابة على تساؤلاتها.

المطلب الأول : إتجاه آراء العينة

أولا :بالنسبة للمحور الثاني

يمكن دراسة والكشف على إجابات أفراد العينة بخصوص التدقيق الخارجي و علاقته بالتسيير الجبائي من خلال حساب المتوسط الحسابي الذي يعبر على متوسط آراء أفراد العينة والانحراف المعياري الذي يقيس درجة تشتت الاراء بخصوص متغيرات المحور الثاني، ويمكن تلخيص النتائج المتوصل إليها في الجدول التالي:

جدول رقم (3-12) تحليل فقرات المحور الثاني

العبارات	المقياس					المؤشر الإحصائي		
	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
	التكرار / النسبة	التكرار / النسبة	التكرار / النسبة	التكرار / النسبة	التكرار / النسبة			
توجد علاقة وطيدة بين التدقيق الخارجي و جباية المؤسسة	13 / %43.3	13 / %43.3	03 / %10	01 / %3.3	- / -	1.73	0.785	موافق تماما
يمكن اعتبار المدقق الخارجي مسير جبائي	02 / %6.7	07 / %23.3	05 / %16.7	13 / %43.3	03 / %10	3.27	1.143	محايد
يعتبر التدقيق الخارجي مراقب للفعالية الجبائية للمؤسسة	07 / %23.3	16 / %53.3	03 / %10	04 / %13.3	- / -	2.13	0.937	موافق
التدقيق الخارجي يساهم في تحقيق أهداف المؤسسة بفضل التحكم في ضرائبها المتنوعة	03 / %10	19 / %63.3	04 / %13.3	04 / %13.3	- / -	2.30	0.837	موافق

تقدم مكاتب التدقيق الخارجي خدمات متعلقة بالجباية في المؤسسة	07	19	03	01	-	1.93	0.691	موافق
	%23.3	%63.3	%10	%3.3	-			
التدقيق الجبائي الخارجي الذي يقوم به المدقق الخارجي مكمل للتدقيق الجبائي الداخلي	06	17	06	01	-	2.07	0.740	موافق
	%20	%56.7	%20	%3.3	-			
يعمل التدقيق الخارجي على وقاية المؤسسة من الاخطار الجبائية	09	17	04	-	-	1.83	0.648	موافق
	%30	%56.7	%13.3	-	-			

المصدر :من إعداد الطالب و مخرجات spss

- حصلت العبارة 1 **توجد علاقة وطيدة بين التدقيق الخارجي و الجباية** على المرتبة الأولى بوسط حسابي 1.73 و إنحاف معياري 0.785 بتقدير موافق تماما وهذا ما يدل على صحة العبارة و قبولها لدى أفراد العينة .
- حصلت العبارة 7 **يعمل التدقيق الخارجي على وقاية المؤسسة من الاخطار الجبائية** على المرتبة الثانية بوسط حسابي 1.83 و إنحاف معياري 0.648 بتقدير موافق وهذا ما يدل على صحة العبارة و قبولها لدى أفراد العينة.
- حصلت العبارة 5 **تقدم مكاتب التدقيق الخارجي خدمات متعلقة بالجباية في المؤسسة** على المرتبة الثالثة بوسط حسابي 1.93 و إنحاف معياري 0.691 بتقدير موافق وهذا ما يدل على صحة العبارة و قبولها لدى أفراد العينة.
- حصلت العبارة 6 **التدقيق الجبائي الخارجي مكمل للتدقيق الجبائي الداخلي** على المرتبة الرابع بوسط حسابي 2.07 و إنحاف معياري 0.740 بتقدير موافق وهذا ما يدل على صحة العبارة و قبولها لدى أفراد العينة .
- حصلت العبارة 3 **يعتبر التدقيق الخارجي مراقب للفعالية الجبائية للمؤسسة** على المرتبة الخامسة بوسط حسابي 2.13 و إنحاف معياري 0.937 بتقدير موافق وهذا ما يدل على صحة العبارة و قبولها لدى أفراد العينة.
- حصلت العبارة 4 **التدقيق الخارجي يساهم في تحقيق أهداف المؤسسة بفضل التحكم في ضرائبها المتنوعة** على المرتبة السادسة بوسط حسابي 2.13 و إنحاف معياري 0.937 بتقدير موافق وهذا ما يدل على صحة العبارة و قبولها لدى أفراد العينة .
- حصلت العبارة 2 **يمكن اعتبار المدقق الخارجي مسير جبائي** على المرتبة السابعة بوسط حسابي 3.27 و إنحاف معياري 1.143 بتقدير محايد وهذا ما يدل على عدم صحة العبارة و رفضها لدى أفراد العينة .

ثانيا :بالنسبة للمحور الثالث

يمكن دراسة والكشف على إجابات أفراد العينة بخصوص مهام المدقق الخارجي المتعلقة بالتسيير الجبائي من خلال حساب المتوسط الحسابي الذي يعبر على متوسط آراء أفراد العينة والانحراف المعياري الذي يقيس درجة تشتت الاراء بخصوص متغيرات المحور الثالث، ويمكن تلخيص النتائج المتوصل إليها في الجدول التالي:

جدول رقم (3-13) تحليل فقرات المحور الثالث

العبارات	المقياس					المؤشر الإحصائي		
	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة			
للمدقق الخارجي مهام عديدة ترتبط بالتسيير الجبائي للمؤسسة	04	18	03	05	-	2.30	0.915	موافق
	%13.3	%60	%10	%16.7	-			
للمدقق الخارجي تكوين جيد في الجباية	08	11	06	05	-	2.27	1.048	موافق
	%26.7	%36.7	%20	%16.7	-			
المدقق الخارجي على اطلاع بكافة التقنيات الضريبية	09	17	03	01	-	1.87	0.730	موافق
	%30	%56.7	%10	%3.3	-			
يقوم المدقق الخارجي بمراقبة مدى تجسيد المؤسسة للمخطط الجبائي	05	20	02	03	-	2.10	0.803	موافق
	%16.7	%66.7	%6.6	%10	-			
يعمل المدقق الخارجي بحكم خبرته على إستغلال بعض الثغرات القانونية لتخفيف العبء الضريبي للمؤسسة	05	15	06	03	01	2.33	0.994	موافق
	%16.7	%50	%20	%10	%3.3			
يحاول المدقق الخارجي تقليص أقصى ما يمكن من التكاليف خاصة التكاليف الضريبية للمؤسسة	05	14	05	06	-	2.40	1.003	موافق
	%16.7	%46.6	%16.7	%20	-			

يرتبط تقرير المدقق الخارجي بالاقرارات الضريبية تجاه المؤسسة	03	19	06	01	01	2.27	0.828	موافق
	%10	%63.4	%20	%3.3	%3.3			
مسؤوليات و مهام المدقق الخارجي في التسيير الجبائي داخل المؤسسة محددة قانونا	08	14	04	02	02	2.20	1.126	موافق
	%26.6	%46.7	%13.3	%6.7	%6.7			

المصدر :من إعداد الطالب و مخرجات spss

- حصلت العبارة 3 **المدقق الخارجي على اطلاع بكافة التقنيات الضريبية** على المرتبة الأولى بوسط حسابي 1.87 و إنحاف معياري 0.730 بتقدير موافق وهذا ما يدل على صحة العبارة و قبولها لدى أفراد العينة .
- حصلت العبارة 4 **يقوم المدقق الخارجي بمراقبة مدى تجسيد المؤسسة للمخطط الجبائي** على المرتبة الثانية بوسط حسابي 2.10 و إنحاف معياري 0.803 بتقدير موافق وهذا ما يدل على صحة العبارة و قبولها لدى أفراد العينة .
- حصلت العبارة 8 **مسؤوليات و مهام المدقق الخارجي في التسيير الجبائي داخل المؤسسة محددة قانونا** على المرتبة الثالثة بوسط حسابي 2.20 و إنحاف معياري 1.126 بتقدير موافق وهذا ما يدل على صحة العبارة و قبولها لدى أفراد العينة .
- حصلت العبارة 4 **للمدقق الخارجي تكوين جيد في الجباية** على المرتبة الرابعة بوسط حسابي 2.27 و إنحاف معياري 1.048 بتقدير موافق وهذا ما يدل على صحة العبارة و قبولها لدى أفراد العينة .
- حصلت العبارة 7 **يرتبط تقرير المدقق الخارجي بالاقرارات الضريبية تجاه المؤسسة** على المرتبة الخامسة بوسط حسابي 2.27 و إنحاف معياري 0.828 بتقدير موافق وهذا ما يدل على صحة العبارة و قبولها لدى أفراد العينة .
- حصلت العبارة 1 **للمدقق الخارجي مهام عديدة ترتبط بالتسيير الجبائي للمؤسسة** على المرتبة السادسة بوسط حسابي 2.30 و إنحاف معياري 0.915 بتقدير موافق وهذا ما يدل على صحة العبارة و قبولها لدى أفراد العينة .
- حصلت العبارة 5 **يعمل المدقق الخارجي بحكم خبرته على إستغلال بعض الثغرات القانونية لتخفيف العبء الضريبي للمؤسسة** على المرتبة السابعة بوسط حسابي 2.33 و إنحاف معياري 0.994 بتقدير موافق وهذا ما يدل على صحة العبارة و قبولها لدى أفراد العينة .
- حصلت العبارة 6 **يحاول المدقق الخارجي تقليص أقصى ما يمكن من التكاليف خاصة التكاليف الضريبية للمؤسسة** على المرتبة الثامنة بوسط حسابي 2.40 و إنحاف معياري 1.003 بتقدير موافق وهذا ما يدل على صحة العبارة و قبولها لدى أفراد العينة .

ثانيا :بالنسبة للمحور الرابع

يمكن دراسة والكشف على إجابات أفراد العينة بخصوص **التدقيق الخارجي و دوره في تفعيل التسيير الجبائي** من خلال حساب المتوسط الحسابي الذي يعبر على متوسط آراء أفراد العينة، والانحراف المعياري الذي يقيس درجة تشتت الاراء بخصوص متغيرات المحور الرابع، ويمكن تلخيص النتائج المتوصل إليها في الجدول التالي:

جدول رقم (3-14) تحليل فقرات المحور الرابع

العبارات	المقياس					المؤشر الإحصائي		
	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
	التكرار / النسبة	التكرار / النسبة	التكرار / النسبة	التكرار / النسبة	التكرار / النسبة			
توجد عدة طرق يتبعها التدقيق الخارجي لتحسين الأداء و التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية	04	20	06	-	-	2.07	0.583	موافق
	%13.3	%66.7	%20	-	-			
التدقيق الخارجي يعتبر اداة لتحليل الانحرافات الناتجة عن تطبيق الخطط الجبائية في المؤسسات الاقتصادية	03	17	08	02	-	2.30	0.750	موافق
	%10	%56.7	%26.7	%6.7	-			
القوانين الجبائية تسهل عمل المدقق الخارجي	06	16	06	02	-	2.13	0.819	موافق
	%20	%53.3	%20	%6.7	-			
تستعين المؤسسة في أغلب الأحيان بالمدقق الخارجي في تسيير ضرائبها لغياب قسم خاص بالوظيفة الجبائية داخل المؤسسة	05	17	05	03	-	2.20	0.847	موافق
	%16.7	%65.6	%16.7	%10	-			
ترسم الخطة الجبائية المنتهجة للمؤسسة بناءا على تقرير المدقق الخارجي	02	11	12	05	-	2.67	0.844	محايد
	%6.7	%36.7	%40	%16.7	-			
تعتبر مراقبة الخيار الجبائي من عوامل فعالية التسيير الجبائي	10	16	04	-	-	1.80	0.664	موافق
	%33.4	%53.3	%13.3	-	-			

تمكين المؤسسة من الحصول على الإمتيازات الجبائية يعتبر من عوامل الفعالية الجبائية	10	19	01	-	-	1.70	0.535	موافق تماما
	%33.3	%63.4	%3.3	-	-			

المصدر :من إعداد الطالب و مخرجات spss

- حصلت العبارة 7 **تمكين المؤسسة من الحصول على الإمتيازات الجبائية ، يعتبر من عوامل الفعالية الجبائية** على المرتبة الأولى بوسط حسابي 1.70 و إنحراف معياري 0.535 بتقدير موافق تماما وهذا ما يدل على صحة العبارة و قبولها لدى أفراد العينة .
- حصلت العبارة 6 **تعتبر مراقبة الخيار الجبائي من عوامل فعالية التسيير الجبائي** على المرتبة الثانية بوسط حسابي 1.80 و إنحاف معياري 0.664 بتقدير موافق وهذا ما يدل على صحة العبارة و قبولها لدى أفراد العينة .
- حصلت العبارة 1 **توجد عدة طرق يتبعها التدقيق الخارجي لتحسين الأداء و التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية** على المرتبة الثالثة بوسط حسابي 2.07 و إنحراف معياري 0.583 بتقدير موافق وهذا ما يدل على صحة العبارة و قبولها لدى أفراد العينة .
- حصلت العبارة 3 **القوانين الجبائية تسهل عمل المدقق الخارجي** على المرتبة الرابعة بوسط حسابي 2.07 و إنحراف معياري 0.819 بتقدير موافق وهذا ما يدل على صحة العبارة و قبولها لدى أفراد العينة .
- حصلت العبارة 4 **تستعين المؤسسة في أغلب الأحيان بالمدقق الخارجي في تسيير ضرائبها لغياب قسم خاص بالوظيفة الجبائية داخل المؤسسة** على المرتبة الخامسة بوسط حسابي 2.20 و إنحراف معياري 0.847 بتقدير موافق وهذا ما يدل على صحة العبارة و قبولها لدى أفراد العينة .
- حصلت العبارة 2 **التدقيق الخارجي يعتبر اداة لتحليل الانحرافات الناتجة عن تطبيق الخطط الجبائية في المؤسسات الاقتصادية** على المرتبة السادسة بوسط حسابي 2.30 و إنحراف معياري 0.750 بتقدير موافق وهذا ما يدل على صحة العبارة و قبولها لدى أفراد العينة .
- حصلت العبارة 5 **ترسم الخطة الجبائية المنتهجة للمؤسسة بناءا على تقرير المدقق الخارجي** على المرتبة السابعة بوسط حسابي 2.67 و إنحراف معياري 0.844 بتقدير محايد وهذا ما يدل على عدم صحة العبارة و رفضها لدى أفراد العينة .

المطلب الثاني : تفسير النتائج

جدول رقم (3-15) :تفسير النتائج

	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	قيمة t الحسابية	مستوى الدلالة
الفرضية الأولى x	0.43550	2.1810	27.617	0.000
الفرضية الثانية y	0.45949	2.2167	26.423	0.000
الفرضية الثالثة z	0.41731	2.2190	29.125	0.000

المصدر :من إعداد الطالب و مخرجات spss

أولا : للتدقيق الخارجي علاقة بالتسيير الجبائي

من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (3-15) يتضح أن المتوسط الحسابي للفرضية الأولى هو 2.1810 وبانحراف معياري 0.43550 و قيمة t موجبة 27.617 و مستوى دلالة 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد (a= 0.05)، فكل هذا يدل على الإتجاه العام لأفراد المجتمع نحو الموافقة على الفرضية التي تقول أن للتدقيق الخارجي علاقة بالتسيير الجبائي و ذلك من خلال :

تقديم مكاتب التدقيق الخارجي خدمات متعلقة بالجباية في المؤسسة ومساعدتها في تحقيق أهدافها من خلال مراقبة الفعالية الجبائية للمؤسسة و وقايتها من الأخطار الجبائية.

ثانيا : للمدقق الخارجي مهام متعلقة بالتسيير الجبائي

من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (3-15) يتضح أن المتوسط الحسابي للفرضية الثانية هو 2.2167 وبانحراف معياري 0.45949 و قيمة t موجبة 26.423 و مستوى دلالة 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد (a= 0.05)، فكل هذا يدل على الإتجاه العام لأفراد المجتمع نحو الموافقة على الفرضية التي تقول أن للمدقق الخارجي مهام متعلقة بالتسيير الجبائي و ذلك من خلال :

- مراقبة المدقق الخارجي لمدى تجسيد المؤسسة للمخطط الجبائي؛
- إستغلال بعض الثغرات القانونية لتخفيف العبء الضريبي على المؤسسة؛
- التعامل اليومي مع إدارة الضرائب لتسيير الشؤون الجبائية للمؤسسة؛
- جعل الأعباء الضريبية للمؤسسة أكثر معقولية.

ثالثا : للتدقيق الخارجي دور في تفعيل التسيير الجبائي

من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (3-15) يتضح أن المتوسط الحسابي للفرضية الثالثة هو 2.2190 وبالنحراف معياري 0.41731 و قيمة t موجبة 29.125 و مستوى دلالة 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد (a= 0.05) فكل هذا يدل على الإتجاه العام لأفراد المجتمع نحو الموافقة على الفرضية التي تقول أن للتدقيق دور في تفعيل التسيير الجبائي و ذلك من خلال :

تحليل الإنحرافات الناتجة عن تطبيق الخطط الجبائية في المؤسسة و إكتشاف نقاط الضعف لإيجاد الحلول اللازمة لها وتعزيز نقاط القوة، وكذا تمكين المؤسسة من الحصول على مختلف الإمتيازات الجبائية

خلاصة الفصل

من خلال ما تم تقديمه في الجانب النظري من هذا الموضوع، و ما تم اسقاطه ومحاولة الكشف عليه في الجانب التطبيقي ، اين تم توزيع استمارة على مجموع من محافظي الحسابات و خبراء مهنيين والاجابات المقدمة من طرفهم، وبعد تصنيف وتبويب نتائج الاستبيان بإستخدام أدوات التحليل الإحصائي المتمثلة (في التكرار، المتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري) وذلك باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS تم التوصل إلى جملة نتائج ساهمت في شكل كبير في اختبار فرضيات الدراسة.

خـــــــــــــاتمة

حاولنا من خلال هذه الدراسة إبراز الدور الهام للتدقيق الخارجي في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة، حيث تتخلل أي مؤسسة في بداية عملها وحتى أثناء تنفيذ مهامها العديد من الصعوبات والمشاكل التي تؤدي بها إلى الانحراف عن الأهداف المسطر لها، وبالتالي الحد من فعاليتها ومن هنا يتجلى لنا أهمية موضوع التسيير الجبائي كنشاط أو وسيلة في يد المسؤولين لتسيير المؤسسة للكشف عن الانحرافات و تصحيحها وأخذ الإجراءات اللازمة لإنقاذها من الفناء .ولتفعيل التسيير الجبائي و مراقبته و وضعه في الطريق الصحيح كان لابد من الاستعانة بالمدقق الخارجي الذي هو شخص مستقل عن المؤسسة .

من هنا ونظرا لهذه الأهمية البالغة التي يكتسيها عمل المدقق الخارجي في التسيير الجبائي، لا يمكننا اغفال الحاجة الملحة لمهنيين أكفاء، لديهم من الخبرة والتكوين الكافي الذي يسمح لهم بأداء المهام المرتبطة بهم على أكمل وجه، كون المدقق الخارجي يهتم في البداية بمدى تطابق تصريحات المؤسسة مع التشريعات واللوائح الجبائية، ويقيس مدى قانونيتها، ومن ثم تكون مساهمتة في استغلال ما أمكن من المزايا والتحفيزات الجبائية التي يقرها القانون، للوصول في الأخير لهدف تخفيف العبء الضريبي على المؤسسة والذي يقودها بدون شك إلى تعظيم العوائد.

إذ أن المفهوم الحديث للتسيير الجبائي خرج من النمطية القديمة التي كان عليها، وأصبح مفهومه يتجه إلى إستغلال الضرائب التي تعد تكاليف لصالح المؤسسة، وتغيير مسارها من معوق إلى محفز وداعم لإستمراريتها.

ومن خلال الدراسة الميدانية توصلنا إلى جملة من النتائج أهمها:

1. نتائج الدراسة

- ❖ للتدقيق الخارجي دور كبير في تفعيل التسيير الجبائي من خلال إكتشاف مواطن الضعف وتقديم المقترحات و الحلول اللازمة وتعزيز مواطن القوة لتجنب الخطر الجبائي ؛
- ❖ توجد علاقة وطيدة بين التدقيق الخارجي و جباية المؤسسة وذلك راجع إلى طبيعة المهام الموكلة للمدقق الخارجي داخل المؤسسة ؛
- ❖ يعتبر التدقيق الخارجي مراقب للفعالية الجبائي من خلال تحليل الإنحرافات الناتجة عن تطبيق الخطط الجبائية ؛
- ❖ يشترط في المدقق الخارجي للقيام بمهمة التدقيق الكفاءة و التكوين الجيد في الجباية و إطلاعه على كافة التقنيات الضريبية ؛
- ❖ للتدقيق الخارجي مساهمة لابأس بها في تحقيق المؤسسة لأهدافها عن طريق التحكم في ضرائبها المختلفة ؛
- ❖ يقوم المدقق الخارجي بتقديم تقرير يوضح فيه النتائج التي تم التوصل اليها ليظهر النقائص التي قد تشكل أخطارا مستقبلية على المؤسسة بالإضافة إلى التطرق إلى توصيات ذات طابع علاجي ووقائي لحماية المؤسسة من المخاطر الجبائية.

2. الإقتراحات و التوصيات

من خلال ما سبق من نتائج نوصي بما يلي:

- ❖ إبداء إهتمام أكبر من قبل المؤسسة للتسيير الجبائي، مما يضمن إدارة ناجحة للعمليات الجبائية تساعدها في تحقيق أهدافها العامة ؛
- ❖ تشريع قوانين واضحة و صريحة تحدد مهام المدقق الخارجي و مسؤولياته و حدوده ؛
- ❖ إقامة ملتقياة و ندوات علمية بين المدققين لنقل الخبرات بينهم ومواكبة كل ماهو جديد في مجال التدقيق الجبائي ؛
- ❖ ضرورة الالتزام من قبل المدققين الخارجيين بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة، لتكون أساسا يتم الاسترشاد به عند إتمام عملية التدقيق، ولتساعد على التقليل من المنافسة غير المهنية بين المدققين مما يؤثر على جودة التدقيق .

وفى الأخير نأمل لان نكون قد حققنا الصواب في البلوغ الأهداف المتوخات من هذه الدراسة بفضل الله عز وجل وان كان هناك تقصير فهو من أنفسنا والتي لا تعلوا أن تكون إلا نفس بشرية ولا تستطيع الوصول إلى درجة الكمال والله ولى التوفيق.

قائمة المراجع

أولا: الكتب:

1 - إدريس عبد السلام شتيوي، **معايير وإجراءات المراجعة**، دار النهضة، بيروت، لبنان، 2008

2 - حمادي التميمي، **مدخل التدقيق من الناحية النظرية والعلمية** ، الطبعة الثالث، دار وائل للنشر، الأردن، 2006

3 - محمد التهامي طواهر، **مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات في الإطار النظرية والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2010

4 - غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة والتوزيع والطباعة** ، الأردن، 2006

5 - التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008

6 - عبد الفتاح الصحن وآخرون، **أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)** ، دار الجامعة، مصر، 2004

7 - عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الالكتروني**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2004

8 - أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق** ، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 2006

9 - خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات، ط2**، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2001

10 - محمد سمير الصبان، **الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة** ، دار النهضة العربية، بيروت، 1998

11 - بوتين محمد، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق** ، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008

12 - محمد سمير الصبيان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية** ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2002

13 - محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات** ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1997

14 - خالد أمين عبد اله ، **علم تدقيق الحسابات الناتجة النظرية والعملية** ، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 1999

15 - محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة لحسابات من النظرية إلى التطبيق** ، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005

16 - محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، ط1، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007

17 - يوسف محمود جوبوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق** ، الرواق والتوزيع، عمان، الأردن، 2007

18 -عبد الرزاق محمد عثمان، **أصول التدقيق والرقابة الداخلية**، دار الكتب للطباعة والنشر، العراق، 1988

19 - أوما سيكران، **طرق البحث في الإدارة: مدخل لبناء المهارات البحثية** ، تعريب: إسماعيل علي بسيوني، دار المريخ، الرياض، 2006

20 -حمزة دودين، **التحليل الإحصائي المتقدم للبيانات باستخدام spss**، دار المسيرة للنشر، عمان،2010

ثانيا: المذكرات والأطروحات الجامعية:

ماستر:

1 -عثمان سفيان، **المراجعة الخارجية ومدى فعاليتها في حوكمة الشركات الاقتصادية** ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، تخصص مالية وحوكمة الشركات، جامعة بسكرة، 2014

2 -عثمان سفيان، **المراجعة الخارجية ومدى فعاليتها في حوكمة الشركات الاقتصادية** ، مذكرة ماستر، تخصص مالية وحوكمة الشركات، جامعة محمد خيضر، بسكرة

3 -بن زاوي محمد صابر، **فعالية المراجعة الخارجية في التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية** ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2015

ماجستير:

1 -لقليطي الأخضر، **مراجعة الحسابات وواقع ممارسة المهنة في الجزائر** ، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة ، جامعة باتنة، الجزائر، 2008-2009

2 -صابر عباس، **اثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية** ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012

3 -محمد عادل عياض، **محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات** ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص إدارة أعمال، جامعة ورقلة، الجزائر، 2003

4 –حميداتو صالح، **دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية** ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وجبائية، جامعة ورقلة، 2012

دكتوراه:

1 –سميرة بوعكاز، **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي** ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيصر، بسكرة، 2014-2015

ثالثا: القوانين و المراسيم

1 –الجريدة الرسمية، المادة 63، القانون رقم 10-01، الجزائر، 29 جويلية 2012

2 –القانون المدني، المادة 41، القانون رقم 75-58، الجزائر، 26 سبتمبر 1975

رابعا: روابط من شبكة الأنترنت

1 – **دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية** ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ،تخصص محاسبة و جباية،جامعة سعيدة، الجزائر، 15:h11، 31/03/2017، https://pmb.univ-saida.dz/busegopac/doc-num.php?explnum-id:50

الملحق رقم1

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة — قسم علوم التسيير

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير — السنة الثانية ماستر /فحص محاسبي

استمارة إستبيان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته ....،

الاستبانة المرفقة عبارة عن أداة لجمع البيانات اللازمة لإجراء دراسة بعنوان :"**دور التدقيق الخارجي في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة " ، دراسة تحليلية لعينة من محافظي الحسابات و الخبراء المهنيين**

وذلك استكمالا لمتطلبات الحصول على شهادة ماستر تخصص فحص محاسبي بجامعة بسكرة .

ونظرا لأهمية المعلومات التي ستزودونا بها في هذا المجال، فإننا نرجوا منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبانة بدقة، حيث أن صحة نتائج الدراسة تعتمد بدرجة كبيرة على دقة إجابتكم، ونتمنى أن تولوا هذه الاستبانة اهتمامكم، لأن مشاركتكم ضرورية ورأيكم عامل أساسي من عوامل نجاحها . علما بأن كافة معلومات هذه الاستبانة لن تستخدم إلا في أغراض البحث العلمي فقط .

وتفضلوا ا بقبول فائق الاحترام والتقدير.

إعداد الطالب: — **إشراف الأستاذة:**

معمري علاء الدين — قحموش سمية

السنة الدراسية: 2016-2017.

المحور الأول : البيانات الشخصية

يرجى وضع إشارة (x) أمام الإجابة المناسبة:

1) **الجنس:**

☐ ذكر ☐ أنثى

2) **العمر :**

☐ أقل من 30 سنة ☐ من 30 إلى اقل من 40 سنة

☐ من 40 إلى اقل من 50 سنة ☐ من 50 سنة فأكثر

3) **المؤهل المهني :**

☐ محاسب ☐ محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي

☐ مساعد محاسب ☐ مهنة أخرى، أذكرها .....

4) سنوات الخبرة:

☐ أقل من 05 سنوات ☐ من 05 إلى أقل من 10 سنوات

☐ من 10 إلى أقل من 15 سنة ☐ من 15 سنة فما أكثر

يرجى وضع اشارة (×) في الخانة التي تعبر عن وجهة نظرك من حيث مدى موافقتك عن كل عنصر من هذه العناصر.

الرقم	المحور الثاني : للتدقيق الخارجي علاقة بالتسيير الجبائي	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	توجد علاقة وطيدة بين التدقيق الخارجي و الجباية					
2	يمكن اعتبار المدقق الخارجي مسير جبائي					
3	يعتبر التدقيق الخارجي مراقب للفعالية الجبائية للمؤسسة					
4	التدقيق الخارجي يساهم في تحقيق أهداف المؤسسة بفضل التحكم في ضرائبها المتنوعة					
5	تقدم مكاتب التدقيق الخارجي خدمات متعلقة بالجباية في المؤسسة					
6	التدقيق الجبائي الخارجي مكمل للتدقيق الجبائي الداخلي					
7	يعمل التدقيق الخارجي على وقاية المؤسسة من الاخطار الجبائية					

الرقم	المحور الثالث : للمدقق الخارجي مهام متعلقة بالتسيير الجبائي	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة

1	تعدد مهام المدقق الخارجي في مجال التسيير الجبائي للمؤسسة					
2	للمدقق الخارجي تكوين جيد في الجباية					
3	المدقق الخارجي على اطلاع بكافة التقنيات الضريبية					
4	يقوم المدقق الخارجي بمراقبة مدى تجسيد المؤسسة للمخطط الجبائي					
5	يعمل المدقق الخارجي بحكم خبرته على إستغلال بعض الثغرات القانونية لتخفيف العبء الضريبي للمؤسسة					
6	يحاول المدقق الخارجي تقليص أقصى ما يمكن من التكاليف خاصة التكاليف الضريبية للمؤسسة					
7	يرتبط تقرير المدقق الخارجي بالاقرارات الضريبية تجاه المؤسسة					
8	مسؤوليات و مهام المدقق الخارجي في التسيير الجبائي داخل المؤسسة محددة قانونا					

الرقم	**المحور الرابع : التدقيق الخارجي و دوره في تفعيل التسيير الجبائي**	**موافق تماما**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**
1	توجد عدة طرق يتبعها التدقيق الخارجي لتحسين الأداء و التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية					

2	التدقيق الخارجي يعتبر اداة لتحليل الانحرافات الناتجة عن تطبيق الخطط الجبائية في المؤسسات الاقتصادية					
3	القوانين الجبائية تسهل عمل المدقق الخارجي					
4	تستعين المؤسسة في أغلب الأحيان بالمدقق الخارجي في تسيير ضرائبها لغياب قسم خاص بالوظيفة الجبائية داخل المؤسسة					
5	ترسم الخطة الجبائية المنتهجة للمؤسسة بناءا على تقرير المدقق الخارجي					
6	تعتبر مراقبة الخيار الجبائي من عوامل فعالية التسيير الجبائي					
7	تمكين المؤسسة من الحصول على الإمتيازات الجبائية ، يعتبر من عوامل الفعالية الجبائية					

الملحق رقم 2

الاساتذة محكمين الاستمارة :

الاستاذ : الحاج عامر

الاستاذ : دبابش نجيب

الدكتور : بن عيشي عمار