

**مدى التزام مفتشي الضرائب بقواعد سلوك وأداب ممارسة مهمة التدقيق الجبائي
دراسة تحليلية على مستوى مديرتي الضرائب لولايي سطيف والمسيلة**

The extent to which tax inspectors adhere to the code of conduct and ethics of the practice of tax auditing: An analytical study at the level of the tax departments of the wilaya of Setif and M'Sila

د.ولهي بوعلام
جامعة المسيلة - الجزائر
Oualhib@yahoo.fr

ذبيح محمد أمين
جامعة سطيف 1 - الجزائر
amine14debih@hotmail.fr

تاريخ النشر: 2019/12/31

تاريخ القبول: 2019/05/07

تاريخ الإرسال: 2017/12/18

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى بيان قواعد سلوك وأداب ممارسة مهمة التدقيق الجبائي الذي يقوم به أعوان الإدارة الجبائية في الجزائر، وتتناول الدراسة في جانبها النظري الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي والتعريف بقواعد سلوك وأداب ممارسة المهنة والمعايير المعتمدة في التدقيق أما في جانبها التطبيقي فقد تم إعداد استبيان تم توزيعه على مستوى مديرية الضرائب لولايي سطيف والمسيلة، وذلك لمعرفة مدى تقيّد مفتشي الإدارة الجبائية بقواعد سلوك وأداب المهنة عند ممارسة مهمة التدقيق الجبائي.

- الكلمات المفتاحية: التدقيق الجبائي، قواعد وسلوك وأداب ممارسة مهنة التدقيق الجبائي، معايير التدقيق الجبائي.
- تصنيف JEL: K14؛ K34؛ M42

Abstract:

The study aims at defining the rules of conduct and the ethics of the exercise of the tax audit in Algeria. The study deals with the conceptual framework of the tax audit, the definition of the rules of conduct and the ethics of practicing the profession and the standards adopted in the audit. In the practical aspect, In order to ascertain the extent to which the inspectors of the penal administration comply with the rules of conduct and ethics of the profession in the exercise of the tax audit function;

- **Keywords:** Tax Audit, Rules, Conduct and Etiquette of the Practice of the Proof of Auditing, Auditing Standards
- **Jel Classification Codes :** K14; K34; M42

يعتبر التدقيق الجبائي عملية فحص انتقادي منظم للحالة الجبائية للمكلف حيث يسعى المحقق - مفتش الضرائب لجمع أكبر قدر ممكن من الأدلة والقرائن التي تساعد في التحقق من أن المكلف قد اتبع القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد البيانات المالية، ثم تم تكييفها لتتماشى مع التشريع الضريبي لكون المشرع الجزائري قد منح المكلفين بالضريبة الحرية النسبية بالتصريح عن أوعيتهم انطلاقا من حسن نيتهم حتى يثبت العكس كما خول للإدارة الجبائية التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة، وذلك عن طريق التدقيق الجبائي الذي يقوم به أعوان الإدارة الجبائية، لذلك فالتساؤل الرئيسي لهذه الدراسة يتمثل في الإشكالية التالية:

أولا: إشكالية الدراسة

ما مدى التزام مفتشي الإدارة الجبائية بقواعد سلوك وأداب ممارسة مهمة التدقيق الجبائي في الجزائر؟

ثانيا: فرضيات الدراسة:

- بالرغم من الدور الذي تقوم به الإدارة الجبائية في مجال التدقيق الجبائي إلا أن ظاهرة الغش والتهرب الضريبي لا تزال قائمة.
- يلتزم مفتشو الإدارة الجبائية بقواعد سلوك وأداب ممارسة المهنة عند أداء مسؤولياتهم المهنية.
- يمتلك مفتشو الإدارة الجبائية مستوى علمي يتلاءم والوظيفة التي يشغلونها، ويسعون لتحسين قدراتهم المهنية ومستوى كفاءتهم طوال مدة حياتهم المهنية.
- بيئة التدقيق على مستوى الإدارة الجبائية لا تساعد على تبني معايير التدقيق الدولية.

ثانيا: أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في الوقوف على مدى تقيد مفتشي الإدارة الجبائية بقواعد سلوك وأداب مهمة التدقيق وبالتالي حث المفتشين على التقيد بقواعد سلوك وأداب المهنة عند القيام بمهام التدقيق الجبائي، وتطوير مهاراتهم وخبراتهم باستمرار.

ثالثا: أهداف الدراسة:

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى:

- التعريف بالمصالح الجبائية المسئولة عن التدقيق الجبائي.
- التعريف بقواعد سلوك وأداب ممارسة مهنة التدقيق الجبائي.
- التطرق لمعايير التدقيق الدولية ومدى الالتزام بها من طرف مفتشي الإدارة الجبائية.
- محاولة تشخيص الواقع العملي للتدقيق الجبائي من أجل الرفع من مستوى المهنة.

رابعا: خطة الدراسة:

لمعالجة الإشكالية واختبار الفرضيات تم تقسيم الدراسة إلى جزأين كالتالي:

- الإطار النظري: تم التطرق من خلاله لقواعد سلوك وأداب ممارسة مهمة التدقيق الجبائي، حيث تم تناول محورين يتمثل الأول في الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي، أما المحور الثاني فتم تخصيصه للتعريف بمعايير التدقيق الدولية.
- الجانب التطبيقي: تم التطرق في الجانب التطبيقي للأدوات والأساليب التي تم الاستعانة بها في إنجاز هذه الدراسة، من جهة، وعرض النتائج التي تم التوصل إليها من خلال تفرغ الاستبيان ومناقشتها وذلك من خلال أربعة محاور تمثل في مجملها اختبار لفرضيات الدراسة من جهة أخرى.

خامسا: الدراسات السابقة

مما لاشك فيه أن هذه الدراسة سبقها عدة بحوث ورسائل علمية ومؤلفات، قد تكون تناول مثل هذه الدراسة أو جزئية من وجزئياتها والتي في الغالب تحاكي بيئتها لذا ارتأينا إسقاط هذه الدراسة على بيئة التدقيق في الجزائر ومن أهم هذه الدراسات نذكر:

- دراسة قوت جاسم يوسف حمادة (2014)، مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق وأثر ذلك في تحسين فاعلية التدقيق الجبائي، تناولت الدراسة متطلبات ممارسة مهنة التدقيق (المتطلبات التشريعية، المتطلبات الشخصية، المتطلبات الوظيفية)، ودورها في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي وهذا في دائرة الفحص والمطالبات الضريبية بالكويت.
- دراسة عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري (2012)، قواعد سلوك وأداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في شركات الصناعة الكويتية، تناولت الدراسة قواعد سلوك وأداب المهنة (الموضوعية والاستقلالية، الأمانة والاستقامة، المصداقية، النزاهة والشفافية، السرية، الكفاءة المهنية)، وأثرها على جودة عملية التدقيق.

- دراسة رلي عبد الرزاق حسين (2010)، مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية واثار ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي تناولت الدراسة مجموعة من المتغيرات (المهنة، عدد الدورات في مجال الضرائب المؤهل العلمي سنوات الخبرة، التخصص العلمي)، التي جاءت بها معايير التدقيق الدولية، وأثرها في الكشف عن حالات التهرب والحد منها، في حال تم الالتزام بها من طرف الفاحص الضريبي.
 - دراسة محمد محمود ذيب حسو (2005)، التدقيق لأغراض الضريبة تناولت الدراسة في الفصل الثاني منها، دور العنصر البشري في التدقيق حيث تم التطرق للصفات الواجب توافرها في المدقق الضريبي وحالات الإخلال الشخصي (علاقة المدقق الضريبي بالمكلف)، وحالات الإخلال الخارجي (عدم وجود مؤشرات خارجية تحد أو تؤثر على التدقيق).
- الإطار النظري للدراسة:

1- قواعد سلوك وآداب ممارسة مهمة التدقيق الجبائي

تعتبر عملية التدقيق عملية منهجية ومنظمة قصد جمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، وذلك من طرف مهني كفء - مفتش الضرائب حيث يعتبر قاضيا يدرس تلك الأدلة والقرائن ليصدر في الأخير أحكاما مبنية عليها، ويسترشد مفتش الضرائب عند أدائه مهامه على مجموعة من القواعد والمبادئ والمتمثلة في الجزائر في مجموعة القوانين والإجراءات بالإضافة إلى دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب من خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى أهم ما توصلت إليه المنظمات المهنية والدولية فيما يخص القواعد والمبادئ التي تحكم هذا العمل لنقوم فيما بعد بإسقاطها على البيئة الجزائرية.

1-1- الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

1-1-1- مفهوم التدقيق الجبائي

تعددت المفاهيم التي أعطاها المتخصصون في المجال والمنظرين نذكر منها:

يعرف التدقيق الجبائي بأنه تشخيص لمحتوى السجلات المحاسبية بما يتلاءم مع مقتضيات القانون الجبائي، والتحقق من محتواها مع ما هو موجود من إثباتات وما هو مقدم من تصريحات (Hamani, 2001).

كما يعرف التدقيق الجبائي كذلك على أنه الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بان المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم، وتسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة. (Laurent, 1995)

كما يمكن تعريفه بأنه عبارة عن جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح عنها من قبل المكلفين بموجب البيانات الضريبية المقدمة من قبلهم لتحديد فيما إذا كانت الالتزامات الضريبية المقدمة صحيحة بشكل جوهري في ضوء قوانين وأنظمة الضريبة والتقرير عن ذلك ويجب أداء عمليات التدقيق من قبل مدقق أو فريق يتصف بالكفاءة والموضوعية (الضابط، 2006/2005).

انطلاقا مما سبق يمكن تعريف التدقيق الجبائي على أنه وسيلة من وسائل الإدارة الجبائية، للتأكد من التزام المكلفين بتطبيق القوانين الجبائية، وصحة المعلومات التي تحتويها بياناتهم الجبائية، بهدف تصحيح الأخطاء والمخالفات التي قد يرتكبها المكلف وذلك من قبل مدقق يتصف بالكفاءة والموضوعية، حماية لأموال الخزينة العمومية (محاربة الغش والتهرب الضريبي) من جهة، وتحقيقا للعدالة الضريبية بما يضمن المنافسة الشريفة بين المكلفين من جهة أخرى.

1-1-2- أهداف التدقيق الجبائي

التدقيق الجبائي حق من حقوق الإدارة الجبائية للتأكد من مدى التزام المكلفين بالقوانين والتشريعات الضريبية، ويهدف التدقيق لتحقيق الأهداف التالية (محمد خير، 2015):

- تحقيق مورد مالي منتظم ومتوازن من خلال استئجار المكلفين بعملية الخضوع للتدقيق الجبائي في إي وقت.
- خلق وتنمية الالتزام الطوعي للقوانين من طرف المكلفين.
- تحقيق الفعالية: أي قدرة تحقيق الأقسام الرقابية في الإدارة الضريبية لأهدافها المخطط لها ضمن معايير الالتزام بالسياسات والإجراءات المرسومة.
- تحقيق الكفاءة: أي قدرة الإدارة الضريبية في استخدام العنصر البشري في تقييم ودراسة ملفات العملاء (دراسة البيانات المالية المقدمة عن طريق التصريحات المقدمة) بشكل يحقق أهداف الضريبة ضمن الشرعية الضريبية.
- يعتبر التدقيق الجبائي وسيلة بيد الإدارة الجبائية تهدف من خلالها لمحاربة الغش والتهرب الضريبي وتخفيف آثاره على الموارد المتعلقة بالميزانية العمومية.

1-1-3- وسائل وأجهزة التدقيق الجبائي

يعمل المحقق أو مفتش الضرائب على التحقق من مدى صحة ومصداقية التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف عن طريق الفحص بمقر المكلف أو بمكاتب الإدارة الجبائية - في حالة طلب المكلف وموافقته، على الوثائق والدفاتر

المحاسبية والموجودات- فحص ميداني-، ويأخذ التدقيق ثلاث أشكال (التحقيق المحاسبي التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، التحقيق المصوب)، وذلك حسب الهدف من التدقيق سنتطرق من خلال هذه النقطة للوسائل القانونية والهيكلية التي تساعد المفتش على بلوغ الأهداف المسطرة لعملية التدقيق باختصار:

أولاً: الوسائل القانونية

- حق الرقابة: أشارت المادة 19 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية لهذا الحق "خلال مراقبة الإدارة الجبائية للتصريحات بالإضافة إلى المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة وحق ورسم وإتاوة، فانه يحق لها التشكيك في صدق المستندات والاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة، والتي تخفى المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية".

إذن لا تكتفي الإدارة الجبائية بالإطلاع بل تقوم بمجموعة من الإجراءات والعمليات التي من شأنها إثبات صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، وإجراء مقارنات بعناصر و بيانات أخرى (رشيد، 2002/2001).

- حق الاطلاع: منح المشرع أعوان الإدارة الجبائية حق الاطلاع على الملفات والمستندات قصد التأكد من احترام المكلف لقواعد تأسيس وعاء الضريبة من جهة، وإلتزام والتحقق من المعلومات المقدم من طرف المكلف أثناء مراقبة ملفه ومحاسبته من جهة أخرى وجب على الأعوان أثناء أداء مهامهم احترام السرية المهنية، وعلى المكلف تسهيل مهام الأعوان من أجل تأدية وظائفهم، وفي حالة رفضه حق الاطلاع تفرض عليه غرامات مالية (المادتين 60 و62، 2017).

- حق استدراك الأخطاء: يقصد بحق استدراك الأخطاء حسب المادة 105 من قانون الإجراءات الجبائية حق الإدارة في إعادة النظر في الاغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب مع مراعاة الأجل العام الممنوح للإدارة الجبائية للاستدراك والذي تطرقت إليه المادة 106 من نفس القانون والمحددة بأربعة (4) سنوات متقدمة.

ثانياً هياكل التدقيق الجبائي

بغرض تسهيل مهام أعوان الادارة الجبائية، ومحاربة ظاهرتي التهرب والغش الضريبي تسعى الإدارة الجبائية لتطوير آليات وأجهزة التدقيق وخبر دليل على ذلك برنامج عصرنه هياكل الإدارة الجبائية وإجراءات تسييرها، الذي تم الانطلاق فيه سنة 2006 من خلال افتتاح مديرية كبريات المؤسسات و وضع حيز العمل بعد ذلك لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب وتعتبر الهياكل التالية المسئولة عن عملية التدقيق:

- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى المديريات الولائية .
- مديرية كبريات المؤسسات
- المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات

2-1-معايير سلوك وأداب مهمة التدقيق-المعايير الشخصية-

يقصد بمعايير السلوك وأداب مهمة التدقيق أن يتصرف المفتش بطريقة تتوافق مع سمعة مهنة التدقيق ويمتنع عن أي سلوك

يسيء إلى سمعة مهنة التدقيق (الاتحاد الدولي، 2003)، وتمثل هذه المعايير في الصفات السلوكية التي يتعين على المفتش التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء العمل أو المكلفين وغيرهم .

1-2-1-مصادر أخلاقيات العمل المهني(التدقيق)

- باختصار هناك ثلاث مصادر تحكم السلوك وأداب عمل الإدارة الجبائية بصفة عامة وهي (مخلد، 2012):
- القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات: وتمثل في المعايير القانونية والتشريعات والأنظمة والتعليمات السائدة المؤتقة، إذن تتحدد سلوكيات الأفراد والمنظمات والقيم الأخلاقية بتطبيق هذه القوانين والتشريعات.
- العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية: وتستند هذه العمليات على القيم الأخلاقية، المتبادلة والمشاركة التي تسود بين الأفراد.
- الاعتقادات الشخصية للفرد: هذه الاعتقادات يتم من خلالها تحديد المعايير التي ترتبط بشكل أساسي بسلوك الفرد وحيثه في التصرف المناسب.

2-2-1- معايير السلوك المهني (القيم الأخلاقية المطلوبة لمهنة التدقيق)

- **النزاهة:** تعتبر النزاهة القيمة الجوهرية لأي مهنة حيث يقع على عاتق أعوان الإدارة الجبائية مهمة احترام قواعد السلوك أثناء ممارستهم لوظائفهم سواء داخل المصلحة أو خارجها، لان عدم احترام قواعد السلوك كالأمانة والنزاهة والاستقامة يلحق أضرارا فادحة بسمعة الإدارة قبل المدقق حيث تفقد الإدارة ثقة المكلفين، وتجعل المدقق في مستوى الشبهات والانتقادات .
- **الموضوعية:** إن الموضوعية تفرض على المفتش عدم التهاون في حكمه المهني، حيث تقتضي تجرد المدقق من أي مصالح قد تكون سببا في تحيزه وتضعف من موضوعيته، كالتأثر باهتمامات شخصية -خلفيات ، علاقات- ، أو أحكام مسبقة، لذا وجب تجنب العلاقات التي من المحتمل أن تفقده حكمه المهني وان لا يقبل أي شيء من أي طرف .
- **الأمانة والسرية:** ينبغي على المفتش أن يحافظ على السرية المهنية حتى في البيئة الاجتماعية، إذ يمنع عليه إفشاء أو تمكين الغير من الاطلاع على أي وثيقة أو خبر يحوزه ، بحكم ممارسة وظيفته إلا إذا اقتضت المصلحة ذلك (المديرية العامة للضرائب، 2019).

حيث يعاقب القانون كل عون يقوم بالإبلاغ أو إفشاء أسرار مهنية، بالحبس لمدة تتراوح بين شهر و 6 أشهر و بغرامة من 500.00 إلى 5000.00 دج، حيث خصص المشرع المواد من 65 إلى 69 من قانون الإجراءات الجبائية لواجب الحفاظ على السر المهني .

- **الكفاءة المهنية والعناية اللازمة:** تتطلب الخدمة المهنية الكفاءة ممارسة الحكم الصائب في تطبيق المعرفة والمهارات المهنية في أداء تلك الخدمة، ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين منفصل الأولى الحصول على الكفاءة المهنية، والثانية: المحافظة على الكفاءة المهنية، وتتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية وعيا مستمرا وتفهما للتطورات المهنية والتجارية الفنية ذات الصلة، لذلك يؤدي التطور المهني المستمر إلى تطوير القدرات التي تمكن المفتش المهني من أداء مهامه بكفاءة في البيئات المهنية والمحافظة عليها (احمدحلي، 2015)

- **الحياد والتحفظ:** يجب على المفتش معاملة كافة المكلفين بعدالة ومساواة وعدم تفضيل أي منهم عن الآخر، طبقا لمبدأ المساواة بين المواطنين أمام الضريبة كما جاء به الدستور الجزائري كما يجب على المفتش التعامل بأدب واحترام في علاقته مع رؤسائه وزملائه، وتبعين على المفتش التحفظ وذلك من خلال الامتناع عن كل عمل او سلوك سياسي أيديولوجي ديني، ..الخ-أو تعليق يتنافى مع وظائفه (المديرية العامة للضرائب، 2019)

2- المعايير العامة لعملية التدقيق

يعتبر التدقيق الجبائي احد خدمات التدقيق لأغراض خاصة التي جاءت بها معايير التدقيق الدولية، حيث ترتكز هذه المعايير بالدرجة الأولى على المحقق بحد ذاته من خلال تأهيله، وصفاته الذاتية والشخصية حيث ترى انه على المفتش الإيفاء بها ليكون في مستوى هذه المهمة .

2-1- معيار التأهيل العلمي والعملي والكفاءة المهنية

2-1-1- من ناحية التأهيل العلمي

أولا نشير إلى انه لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل (دلادنة ، 2014) إذن من خلال ما سبق يمكننا تحديد من هم القائمين على عملية التدقيق وما هي مؤهلاتهم العلمية حيث أن المشرع الجزائري قد وضع شروط تعيين لكل وظيفة .

اولا: سلك المفتشين

- كما جاء في 21 من المرسوم التنفيذي رقم 10-299 المؤرخ في 29-11-2010 والذي يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية، يضم سلك مفتشي الضرائب خمس رتب:
- رتبة مفتش ضرائب مفتش رئيسي للضرائب مفتش مركزي للضرائب مفتش قسم للضرائب مفتش رئيس للضرائب.
- مفتش الضرائب يوظف عن طريق المسابقة على أساس الاختبارات المترشحون الحائزون على شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية أو شهادة معادلة لها في احد التخصصات التالية:
- علوم اقتصادية علوم قانونية وإدارية علوم تجارية، مالية ومحاسبة.
- مفتش رئيسي للضرائب يوظف عن طريق المسابقة على أساس الاختبار، المترشحون الحائزون على شهادة الليسانس أو شهادة معادلة لها في التخصصات السابقة، مع متابعة تكوين متخصص لشغل المنصب.
- مفتش مركزي للضرائب يوظف عن طريق المسابقة على أساس الاختبار، المترشحون الحائزون على شهادة الليسانس او شهادة معادلة لها في التخصصات السابقة، مع متابعة تكوين متخصص لشغل المنصب.

- مفتش قسم للضرائب يوظف عن طريق المسابقة على أساس الاختبار، المترشحون الحائزون على شهادة الماجستير للتعليم العالي أو شهادة معادلة لها في التخصصات السابقة، مع تكوين متخصص لشغل المنصب.
- مفتش رئيس للضرائب : مفتشو الأقسام للضرائب الذي يثبتون 7 سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة ، او على سبيل الاختيار بعد التسجيل في قائمة التأهيل مع إثبات 10 سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة.

الإشارة

- من أجل الترقية من منصب اقل إلى منصب اعلي يشترط اجتياز امتحان مهني مع إثبات 5 سنوات خبرة بصفة الرتبة الأقل أو التسجيل في قائمة التأهيل مع إثبات 10 سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة.
 - في حالة حصول المفتش على شهادة تؤهله الترقية بعد التعيين فله الحق في الترقية .
- ثانيا: موظفو المناصب العليا

المناصب العليا هي مناصب نوعية للتأطير ذات طابع هيكلي أو وظيفي وتسمح بضمان التكفل بتطبيقات النشاطات الإدارية والتقنية في المؤسسات والإدارات (الأمر 03-06، 2006) ، المناصب العليا بالإدارة الجبائية حددت تحت قائمة المناصب العليا بعنوان الأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية كما يأتي (الجريدة الرسمية، 2010):

رئيس مهمة تحليل جبائي، رئيس فرقة التحقيق أو التقييم محقق المحاسبة أو التقييم رئيس فرقة المتابعات ، مسئولو الصناديق بمديرية كبريات المؤسسات ، مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.

فيما يخص رئيس مهمة التحليل يكون متحصل على شهادة الماجستير في الإعلام الآلي او شهادة معترف بمعادلتها بعد اجتياز المسابقة والحصول على تكوين متخصص ، وهو في هذه الحالة محلل جبائي مركزي وهو تابع لسلك المحللين الجبائين مع إثبات 3 سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الرتبة ، أيضا محلل جبائي رئيس يمكنه شغل هذا المنصب بصفته يحمل نفس الدرجة شرط إثبات 5 سنوات من الخدمة بهذه الرتبة أما باقي الرتب لسلك المحللين وهم حاصلين على شهادة الليسانس في الإعلام الآلي فعلمهم لشغل هذا المنصب إثبات 7 سنوات على الأقل من الخدمة الفعلية برتبهم .

فيما يخص رئيس فرقة التحقيق أو التقييم ومحقق المحاسبة أو التقييم ورئيس فرقة المتابعات ، مسئولو الصناديق فهم يحملون رتب مفتشين وهم إما حاصلين على شهادة الليسانس في الاختصاص أو الماجستير بالإضافة إلى الخبرة المهنية ما عدا مسئولو الصناديق قد يكونون مراقبي ضرائب تشترط فيهم خبرة على الأقل 6 سنوات.

من خلال ما سبق نلاحظ أن الموظفين الموكل لهم مهمة التحقيق يمتلكون مؤهلات علمية وعملية بحكم تجربتهم و تكوينهم والتربصات التي خضعوا لها، وخاصة أن الموظفين حاصلين على شهادات في اختصاصات جامعية هم اختاروها من الأساس والتوظيف كان في مجال اختصاصهم لذا من المنتظر منهم تأدية مهامهم على أحسن وجه.

2-2- معيار الاستقلال

يجب أن تتوافر في المفتش الجبائي خلال كافة مراحل العمل الاستقلال ويغطي الاستقلال ناحيتين هامتين الاستقلال في الواقع والاستقلال في الظاهر فالاستقلال في الواقع يقصد به الجانب الذهني ويتضمن ثلاث أبعاد وهي:

2-2-1- الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق

ويعني ذلك أن يكون للمفتش كامل الحرية عند إعداد برنامج التدقيق من تحديد برنامج العمل خطوات العمل حجم العمل المطلوب أدائه، وذلك في الإطار العام للمهام المطلوبة وهذا يعني عدم تدخل الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل أي جزء من برنامج التدقيق وعدم تدخل أي طرف في تعديل الإجراءات التي حددها المفتش أو التأثير عليه لفحص مجالات لم ترد في البرنامج (غنيم الرشدي ، 2011/2012).

2-2-2- الاستقلال في مجال الفحص

- يعتبر المفتش مستقلا وحرا في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي سوف تخضع لعملية التحقيق، أي بعده عن أي ضغوط أو تدخل في عمله ويتضمن ذلك عدة جوانب أهمها: (غنيم الرشدي ، 2011/2012)
- حق المفتش الكامل في الفحص والإطلاع على جميع سجلات ودفاتر مكاتب وفروع الشركة وكذلك الحق في جميع المعلومات من أي مصدر .
 - التعاون المثمر والفعال بين المفتش ومساعديه خلال عملية الفحص وأداء الاختبارات.
 - عدم تدخل أي طرف في محاولة تحديد المجالات والمفردات والمستندات التي تخضع للفحص أو محاولة إلزام المفتش بقبول بعض المستندات دون تدقيق وفحص.

2-2-3- الاستقلال في إعداد التقرير

يعتبر المفتش مستقلا في كتابة تقريره الموضح لعملية الفحص والتحقق من عناصر نظام المعلومات المحاسبية

مع التحقق من أن يتضمن: (مسعود و محمد التهامي، 2014)

- كافة الحقائق التي تم اكتشافها أثناء عملية الفحص .
 - إبداء رأيه الفني والمحاييد دون تدخل أو وصاية من الآخرين لتعديل أي حقائق .
 - تجنب استبعاد بعض العناصر ذات الأهمية من التقرير.
 - بالإضافة إلى ما سبق يجب أن يكون التقرير بأسلوب واضح غير غامض وعبارات مفهومة .
- إما الاستقلال في الظاهر فيقصد به عدم وجود مصالح مادية للمفتش في المؤسسة قيد التدقيق كأن تكون لأحد أقاربه مصالح فيها، لأن وجود مثل هذه المصالح يؤثر على استقلالية المفتش خاصة في إبداء رايه في التقرير النهائي.
- 3-2- معيار العناية المهنية

تتطلب العناية المهنية من المفتش معرفة طبيعة العمل الذي يقوم به والمسؤولية الملقاة على عاتقه، فالمفتش مسئول مهنيًا عن أداء عمله والقيام بواجبه بكل جدية والتزام ويمكن القول أن المفتش قد بذل العناية المهنية في مجال التدقيق عند قيامه بثلاث خطوات رئيسية نوجزها كما يلي :

- **الخطوة الأولى** إن المفتش يفترض أن يكون مختصا في شؤون التدقيق وكذا الأغراض الموظف لها، وان يمتلك مهارات وخبرة في مجالات أخرى بالإضافة إلى مجاله الأصلي، لذا وجب أن يضع مخطط يكون كفؤ وفعال لعملية التدقيق يضمن تأكيد معقول عن اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالإضافة إلى اخذ الظروف غير العادية التي قد يواجهها.
 - **الخطوة الثانية:** التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية بغية تحديد مواطن القوة والضعف، الذي قد يستغل لحدوث تلاعب وغش ولا يمنع حدوث أخطاء . (مسعود و محمد التهامي، 2014)
 - **الخطوة الثالثة:** القدرة على استخدام أساليب التدقيق خاصة التي تعتمد على التكنولوجيا من تقنيات تحليل البيانات و تخزينها، وعدم إغفال المخاطر ذات الأهمية التي قد تؤثر على مجريات التدقيق وتثير شكوك وتؤثر على تقريره، بالإضافة إلى الاستعانة بالزملاء الأكثر خبرة في حالة مواجهة مشاكل والعمل مع المفتشين الآخرين كفريق، وعلى المفتش السعي الدائم لتحسين معارفه ومهاراته وكفاءته عن طريق التكوين المهني المستمر.
- بتحليل المعايير السابقة نلاحظ أن هناك العديد من العوامل التي لها بالغ الأثر في رفع كفاءة التدقيق الضريبي و تتعلق بشخصية المدقق فالتأهيل العلمي والعمل لا يرتبط بمستوى معين من المعرفة والخبرة فقط بل لابد من رفع مستوى التأهيل من خلال التدريب المستمر والإطلاع على النظريات الحديثة وما يصدر من المراجع العلمية و المهنية (قوت جاسم ، 2014)، والمشاركة في مختلف التربصات والملتقيات في هذا المجال أما فيما يخص العناية المهنية فعلى المفتش بذل كل الجهود الممكنة والمناسبة من بداية عملية التدقيق إلى غاية الانتهاء منه.

3- معيار العمل الميداني

ترتبط هذه المعايير بخطوات تنفيذ عملية التدقيق فهي مرشد للمفتش عند التخطيط ووضع برنامج للتدقيق وكذا تبرز أهمية دراسة وتقييم عملية نظام الرقابة الداخلية وتجميع أدلة الإثبات التي تدعم وجهة نظر المفتش.

1-3- التخطيط لعملية التدقيق والإشراف على المساعدين

يجب على المفتش قبل البدا في عملية التدقيق وضع خطة شاملة تتضمن مراحل تنفيذ خطوات ونوعية العمل الذي يتعين

عليه القيام به في كل مرحلة، وإذا كان لديه مساعدين فعليه أن يدير عملية التدقيق من خلال توزيع الأعمال و تنظيم قنوات الاتصال بينه وبين مساعديه وفيما بينهم بما يحقق إتمام عملية التدقيق بدقة وجودة وفي الوقت المناسب.

يختلف برنامج التدقيق من مؤسسة إلى أخرى تبعا لطبيعة وحجم العمل في كل منها، ولا يمكن إتباع برنامج موحد حتى وان كانت في نفس النشاط أو من سنة لأخرى، لاختلاف بعض الخصائص والعمليات في كل منها.

مما سبق يمكن تحديد الأهداف الأساسية المتوخاة من وضع برنامج لعملية التدقيق وتخطيطها وهي (مسعود و محمد التهامي، 2014):

- برنامج التدقيق يوضح نطاق الفحص من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص وتوقيته.
- يستعمل البرنامج كأداة للرقابة من خلال مقارنة الأداء المنجز من المفتش وأعوانه بالأداء المتوقع والمثبت في البرنامج، وكذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية والتاريخ المتوقع لانتهاء منها.
- يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية التدقيق من خلال احتوائه على ما يجب القيام به والفترة الزمنية اللازمة لذلك وتحديد المفتش الذي يقوم بفحص المفردات .

- تحديد مسؤولية المفتش القائم بالأداء المهني انطلاقا من تحديد مهام كل مفتش، وتوقيع كل مفتش على المهام التي أنجزها والنتائج التي توصل إليها .

2-3- معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية تجزئة للعمل وتنظيمه إلى مراحل بين موظفي المؤسسة وهي وسيلة تنظيمية تسير بها مراجعة عمل كل موظف بواسطة موظف آخر وبواسطة وسائل أخرى (عزيزالدجاوي، 1954)، بهدف اكتشاف الأخطاء والغش وحماية أصول المؤسسة وتقديم تقارير دورية عن نتائج أعمالها إلى الإدارة لتساعد في وظائفها.

إن احترام مقومات نظام الرقابة الداخلية والالتزام بإجراءاته من شأنه أن يعطي للمعلومة مصداقية كبيرة، لذا وجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المفتش ليقرر فيما بعد درجة الاعتماد عليه، ونوضح فيما يلي ثلاث طرق يمكن الاعتماد عليها في التقييم:

• الطريقة الأولى: طريقة الاستقصاء

يتم الاستقصاء من خلال تصميم مجموعة من الاستفسارات - قائمة من الأسئلة والتي تخص جميع نواحي نشاط المؤسسة حيث توزع على العاملين لتلقي الردود عليها، تكون الإجابة بنعم أو لا، ويراعى في إعداد الاستبيان الصياغة السليمة لمفردات الاستبيان والوضوح وشموليته لكافة الأفراد والمستويات الإدارية على حسب موضوع التقييم على العموم تخص الأسئلة الفصول التالية: (مسعود و محمد التهامي، 2014)

- استفسارات متعلقة بالمشتريات . - استفسارات متعلقة بالأجور . - استفسارات متعلقة بالمخزون والإنتاج .
- استفسارات متعلقة بالمبيعات . - استفسارات متعلقة بالخزينة . - استفسارات متعلقة بالمستندات والأسهم .
- استفسارات متعلقة بالاستثمارات . - استفسارات متعلقة بالأموال الجماعية . - استفسارات متعلقة بالإعلام الآلي .

• الطريقة الثانية: طريقة التقرير الوصفي لعملية الرقابة الداخلية

تعتمد هذه الطريقة على أن يقوم المفتش بوضع تقرير يصف النواحي المتكاملة للرقابة الداخلية في المؤسسة يتضمن شرحا لتدفق العمليات والسجلات الموجودة بالمؤسسة وتقسيم المسؤوليات وإنهاء كتابة التقرير عن الرقابة الداخلية يتمكن من تقييم الإجراءات المتبعة في الرقابة الداخلية، فالنظام الضعيف يتمثل في عدم وجود تنسيق كاف للعمل، أما الرقابة الداخلية القوية أو المناسبة فتتطلب أن يعهد إلى إدارات منفصلة الوظائف (عبد الفتاح الصحن، 2002).

• الطريقة الثالثة: طريقة الملخص الكتابي

يطلق عليها أيضا طريقة الملخص التذكيري حيث يقوم المفتش بإعداد ملخص كتابي تفصيلي للإجراءات والوسائل التي يتميز بها أي نظام سليم للرقابة الداخلية، كوسيلة استرشادية يسترشد بها عند تقييمه للرقابة الداخلية للمؤسسة موضوع التدقيق.

3-3- معيار كفاية الأدلة:

لكي يبدي المفتش رأيه حول مدى صدق المعلومات المحاسبية يجب عليه جمع الأدلة والقرائن الكافية الداعمة لرأيه، فقد عرفت جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكيين التدقيق على أنه عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن بشكل موضوعي يتعلق بنتائج الأنشطة الاقتصادية لذا وجب على المفتش الحصول على قدر كاف من الأدلة من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات، ويشترط أن تكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بموضوع التدقيق ووسائل جمع الأدلة تكون مناسبة، وأن تكون كافية من حيث جمع كل البيانات المتعلقة بموضوع الفحص، وهناك نوعان من الأدلة والقرائن هما الداخلية ويكون مصدرها داخل المؤسسة مثل سجلات الحسابات، الفواتير، الشيكات، المستندات..الخ، وخارجية ويكون مصدرها من خارج المؤسسة مثل العملاء الموردون، البنوك، المؤسسات الحكومية كالجمارك..الخ.

4- معايير إعداد التقرير

- تقع مسؤولية إعداد التقرير وإبداء الرأي حول البيانات على عاتق المفتش، حيث يوضح في تقريره عن رأيه حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي وكذا التدفقات النقدية، وذلك من خلال إدراج العناصر التالية :
- يجب أن يوضح التقرير مدى احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وسلامة تطبيق هذه المبادئ .
- يجب أن يوضح التقرير مدى احترام مبدأ الثبات في تطبيق المبادئ والطرق المحاسبية، وإذا تبين عدم الثبات يشير إلى المبدأ الذي تم تغييره وما هي الأسباب ومبررات التغيير وتحديد الفرق الناتج عن هذا التغيير.
- إذا لم تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن كفاية المعلومات التي من شأنها أن تضلل القارئ لها، وجب عليه أن يبين البيانات والوقائع ذات الأهمية التي تم إغفالها ومدى الاعتماد على هذه البيانات المالية .

- يجب أن يتضمن التقرير رأي المفتش عن المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية كوحدة واحدة. الإطار التطبيقي للدراسة

1- منهجية الدراسة:

1-1- أدوات وأساليب الدراسة

1-1-1- الأدوات: تم الاعتماد على استبيان للإحاطة بمشكلة الدراسة حيث تم تقسيمه إلى جزأين ، الأول يتكلم عن البيانات العامة، أما الجزء الثاني فيتكون من أربع محاور لاختبار فرضيات الدراسة. 2-1-1- الأساليب: اعتمد في هذه الدراسة المنهج الوصفي للبحث في مشكلة الدراسة، فقد تم استخدام التكرارات والنسب المئوية، مقياس ليكرت الخماسي "likart scale"، المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، لمعرفة الاتجاه العام لمحاور وفقرات الاستبيان وذلك باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS)، ولأغراض تطبيق الدراسة تم اعتماد بطاقة الملاحظات التالية:

أولاً: الاطلاع على الموضوعات التي تضمنها موضوع الدراسة، للتوصل في الأخير إلى أربع محاور، تم التطرق إليها من خلال صياغة فرضيات الدراسة، المجال الأول (الإدارة الجبائية / الغش والتهرب الضريبي)، المحور الثاني (مفتشوا الإدارة الجبائية/قواعد سلوك وآداب ممارسة مهمة)، المجال الثالث (مفتشوا الإدارة الجبائية/المستوى العلمي، الكفاءة المهنية)، المجال الرابع (الإدارة الجبائية/معايير التدقيق الدولية).

ثانياً: فيما يتعلق بمدى توافر الثبات والاتساق الداخلي بين الأسئلة، تم احتساب معامل الثبات -المصدقية- ألفا كرنباخ (Alpha-cronbach) لجميع المحاور حيث بلغ (0.80)، وهو ثبات مرتفع ومن ثم يمكن القول بأن المقاييس التي اعتمدت عليها الدراسة تتمتع بالثبات الداخلي لعباراتها مما يمكن من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة و تحليل نتائجها، وتعتبر القيمة المقبولة إحصائياً لمعامل ألفا كرنباخ (60%).

ثالثاً مقياس ليكرت الخماسي "likart scale" من أجل معرفة الاتجاه العام لآراء العينة المستهدفة.

جدول رقم (1) جدول يوضح مقياس ليكرت الخماسي

المتوسط المرجح	المستوى
من 1 الى 1,79	غير موافق بشدة
من 1,80 الى 2,59	غير موافق
من 2,60 الى 3,39	محايد
من 3,40 الى 4,19	موافق
من 4,20 الى 5	موافق بشدة

2-1- عرض خصائص عينة الدراسة: تكون مجتمع الدراسة من جميع أعوان الإدارة الجبائية المكلفين بالتدقيق، و الذين لهم رتبة مفتش على الأقل وتكونت عينة الدراسة من (30) مفتشاً ومفتشة موزعين على النحو التالي:

الجدول رقم (2) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغيرات الجنس، العمر، المؤهل، الخبرة، الفئة.

الفئة	الجنس		العمر				المؤهل			الخبرة		
	ذكر	انثى	اقل من 25 سنة	اقل من 35 سنة	اقل من 50 سنة	اكثر من 50 سنة	ليسانس	ماجستير	دكتوراه	اقل من 3 سنوات	اقل من 10 سنوات	اكثر من 10 سنوات
مفتش ضرائب	21	8	x	16	11	2	27	2	x	3	19	7
مدير مديرية الرقابة الجبائية	1	x	x	x	x	1	x	x	1	x	x	1

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على الاستبيان، 2017.

3-1- النتائج المتعلقة بالفرضية الأولى ومناقشتها

يعتبر التدقيق الجبائي وسيلة من وسائل الإدارة الجبائية للتأكد من صحة المعلومات، والتصريحات التي يقدمها المكلف، لذلك تسعى الإدارة الجبائية لتفعيل دور وسائل وأجهزة التدقيق، وتحديثها لمواجهة التجاوزات التي يرتكبها المكلف سواء عن قصد أو

دون قصد، والسؤال المطروح: هل الدور الذي تقوم به الإدارة الجبائية فيما يخص التدقيق الجبائي كافي لمواجهة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي؟

هذا ما سنحاول الإجابة عنه من خلال مناقشة إجابات مفتشي الإدارة الجبائية باعتبارهم من يقوم بالتدقيق.

جدول رقم (3) التوزيع النسبي والعدي لبيانات الفرضية الأولى

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفرضية الأولى: بالرغم من الدور الذي تقوم به الإدارة الجبائية في مجال التدقيق الجبائي إلا أن ظاهرة الغش والتهرب الضريبي لا تزال قائمة.
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	%	%	
موافق	0,72	3,76	0	2	6	19	3	1-تواكب الإصلاحات التي تقوم بها الإدارة الجبائية بالإصلاحات الاقتصادية.
			0	6.7	20	63.30	10	
غير موافق	0,85	2,56	0	20	3	7	0	2-تمتلك الإدارة الجبائية نظام معلوماتي-قاعدة بيانات- توفر لموظفي الإدارة الجبائية كل المعلومات حول المكلفين والتغيرات التي تطال بيانات تسجيلهم.
			0	66.70	10	23.30	0	
غير موافق	1,07	2,46	5	13	6	5	1	3-تمتلك الإدارة الجبائية وسائل تكنولوجياية متطورة لإجراء عمل تحقيق مقارن واسع النطاق للمبالغ المصرح بها مع المعلومات التي تحصل عليها من الأطراف ذات العلاقة-مصالح الجمارك، بنوك...الخ.
			16.70	43.30	20	16.70	3.30	
موافق	0,85	3,43	7	0	3	20	0	4-تعكف الإدارة الجبائية على تكثيف برامج التكوين والرسكلة لمواردها البشرية لجعلها في مستوى التطور الحاصل في المجال الاقتصادي.
			23.30	0	10	66.70	0	
موافق	0,77	3,40	0	5	8	17	0	5-نظرا لقلّة عدد المكلفين الذين يستخدمون القانون بحد ذاته كمصدر للمعلومات-الجريدة الرسمية-تقوم الإدارة الجبائية بدورها في سد الفجوة المعرفية، وإعلام المكلفين بالتغيرات في القوانين التي تؤثر عليهم.
			0	16.70	26.70	56.70	0	
موافق	0,95	4,10	0	4	0	15	11	6-نقص الإمكانيات المادية للإدارة الجبائية يعد حاجزا أمام أي إصلاح جبائي
			0	13.40	0	50	36.70	
موافق	0,52	4,00	0	0	4	22	4	7-تعمل الإدارة الجبائية على تحسين علاقتها بالمكلف من خلال تحسين جودة الخدمات المقدمة للمواطنين.-جودة استقبال المكلفين، البث في طلباتهم والنزاعات في اقصر وقت، تسهيل الإجراءات الإدارية...الخ.
			0	0	13.30	73.30	13.40	
موافق	0,95	3,70	1	3	4	18	4	8-تعمل الإدارة الجبائية جامدة لتعميم استخدام الإعلام الالي ووضع نظام معلوماتي فعال للتصريحات الجبائية.
			3.30	10	13.30	60	13.30	
موافق بشدة	0,49	4,40	0	0	0	18	12	9-بالرغم من الإصلاحات والهيكل التي استحدثتها الإدارة الجبائية إلا أن ظاهرة الغش والتهرب الضريبي لا تزال قائمة.
			0	0	0	60	40	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج الاستبيان، 2017.

ثانيا: تحليل نتائج الاستبيان-الفرضية الأولى-

إذن يتضح من الجدول رقم (3) مايلي :

1- يرى أفراد العينة أن الإدارة الجبائية تواكب الإصلاحات الاقتصادية والمالية وبموافقة بلغت نسبتها (63.30%)، و موافق بشدة بنسبة (10%)، أما الذين لم يبدو إجابات محدد فقد بلغت نسبتهم (20%)، بينما الغير موافقين فقد بلغت نسبتهم (6.70)، وما يفسر هذه النسب هو إستراتيجية العصرية لهيكل الإدارة الجبائية من جهة التي شرع فيها بداية من 2006، حيث تتكفل هذه الهيكل بمهام جديدة تتمثل في التسيير والرقابة والبحث في النزاعات المتعلقة بالفئات الجبائية التي تخضع لها، وتكييف التشريع الجبائي تدريجيا مع الإصلاحات الاقتصادية و مع الظرف الدولي من جهة أخرى، من خلال تبسيط المنظومة الجبائية وإجراءاتها، والتخفيف من الضغط الضريبي من أجل دعم الاستثمار تشجيعا لخلق مناصب شغل ومن أجل خلق مورد ضريبي جديد في إطار الحفاظ على موارد ميزانية الدولة.

2- إن غالبية أفراد العينة لا يوافقون بان لإدارة الجبائية تمتلك قاعدة بيانات توفر كل المعلومات حول المكلف بالضريبة والتغيرات التي تطال بياناتهم، حيث بلغت نسبتهم (66.70%)، و يرجع ذلك إلى تأخر وضع نظام معلوماتي حديث يتمحور

- حول قاعدة بيانات وطنية نظم المعلومات الجبائية الداخلية و الخارجية، ويرجع ذلك في نظرنا إلى عدم وجود كوادرات تحكم في التقنيات المعلوماتية، أما فيما يخص نسبة (23.30%) التي تري العكس و (10%) التي وقفت على الحياد فيرجع ذلك في نظرنا إلى أن البعض لم يفهم العبارة واختلط عليه الأمر بين قاعدة البيانات و الملف الجبائي الخاص بالمكلف.
- 3- يرى أغلبية أفراد العينة بان الإدارة الجبائية لا تمتلك وسائل تكنولوجية متطورة لإجراء عمل تحقيق مقارنة واسع النطاق للمبالغ المصرح بها مع المعلومات التي تحصل عليها من الأطراف ذات العلاقة -مصالح الجمارك، بنوك... الخ- حيث كانت النسب كالتالي غير موافق و غير موافق بشدة (43.30%) و (16.70%)، أما الذين يرون العكس فقد كانت النسب موافق و موافق بشدة (16.70%) و (3.30%)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (20%)، ويرجع ذلك إلى أن الإدارة الجبائية مازالت تعتمد بشكل كبير على الوسائل التقليدية سواء في الحصول على المعلومة أو إجراء المقارنات.
- 4- إن أغلبية أفراد العينة يوافقون بان الإدارة الجبائية تسعى دوما لتكوين ورسكلة مواردها البشرية، وذلك لمواكبة التطور الحاصل في المجال الاقتصادي بنسبة (66.70%) أما ما نسبته (23.30%) فترى العكس، بينما نسبة (10%) وقفت على الحياد، نفس النسب السابقة بسياسة التكوين التي تبنتها الإدارة الجبائية حيث تم تعديلها على ضوء الاحتياجات و التحديات الجديدة، و التي تتمركز حول ثلاث محاور رئيسية وهي:
- التكوين الأساسي الإلزامي للموظفين الجدد- التكوين المتواصل للمستخدمين الذين هم في الخدمة.
- التكوين المتطور في إطار التعاون الدولي.
- 5- يرى ما يفوق نصف العينة أن الإدارة الجبائية تقوم بدورها في سد الفجوة المعرفية لدى المكلفين وتعلمه بالتغيرات في القوانين التي تؤثر عليه وذلك بنسبة (56.70%) موافق، أما الذين يرون عكس ذلك فقد كانت النسبة (16.70%) غير موافق، والذين وقفوا على الحياد كانت نسبتهم (26.70%). ترجع هذه النسب في نظرنا إلى إستراتيجية العصرية التي بدأت بها الإدارة الجبائية تدريجيا وتأخذ وقت من أجل تعميمها على باقي التراب الوطني فمثلا في هذا المجال أسست المديرية العامة للضرائب نظام جديد للاستقبال وتحسن العلاقة مع المكلف بعنوان "مرجعية ونوعية الخدمة" وهو يستند إلى أفضل الممارسات الدولية في هذا المجال، بالإضافة إلى إنشاء موقع للمديرية سنة 2009 يقدم الجديد في مجال الجبائية وبإمكان المكلف الاشتراك به وبالتالي يصله كل جديد بمجرد صدوره إلا أن المعلومات الجديد تكون بالفرنسية والمفروض تكون بكلا اللغتين العربية والفرنسية.
- 6- أغلبية العينة يرون أن نقص الإمكانيات المادية يعد حاجزا أمام أي إصلاح جبائي حيث قدر الوسط الحسابي المرجح (4.10)، بانحراف معياري (0.95)، وهو يوحي بان العينة تدرك دور الوسائل المادية في تسهيل عمل المدقق وفي ربح الوقت والجهد والدقة في النتائج وهذا ما تسعى إليه الإدارة الجبائية من خلال بناء الهياكل الجديدة وإعادة هيكلة الهياكل القائمة، توفير نظام معلوماتي حديث، توفير الوسائل التكنولوجية المساعدة في التحليل والبحث.
- 7- ترى أغلبية العينة بان الإدارة الجبائية تسعى دائما لتحسين علاقتها بالمكلف وذلك بمتوسط حسابي قدره (4) وبانحراف معياري (0.52) و هذا يدل على ثبات وعدم تشتت أجوبة العينة، وتعتبر هذه النتيجة في نظرنا مقبولة في ظل الجهود التي تبذلها الإدارة الجبائية من خلال خلق الظروف المساعدة على شروط الاستقبال الملائمة للمكلف بالضريبة وهذا على غرار ما يعمل به في الإدارات الحديثة، أين تكون العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة مبنية على أساس الثقة والاحترام ومن بين الهيكل المستحدثة في هذا المجال مديرية كهربيات المؤسسات (خاصة بالمجموعات الصناعية الكبرى)، ومراكز الضرائب (تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات)، المراكز الجوارية (تتكفل بالأشخاص التابعين للنظام الجزائي).
- 8- تعمل الإدارة الجبائية على التعميم التدريجي للإعلام الآلي على مستوى المصالح، والعمل على إعداد برامج معلوماتية من أجل التكفل بمختلف المهن مع إقامة دورات تكوينية للمستخدمين وهذا يؤخذ وقت، بالإضافة إلى توظيف حملي شهادات الإعلام الآلي في مختلف الأصناف وهذا ما يفسر نسبة (60%) موافق و (13.30%) موافق جدا والمتوسط الحسابي (3.70)، أما الانحراف المعياري فكان (0.95) و هذا يدل على تشتت أجوبة العينة و يرجع كما اشرنا سابقا إلى مدة الانجاز والتكوين التي تستهلك وقت طويل، أما فيما يخص التصريح الجبائي فقد تم وضع حيز التشغيل نظام معلوماتي خاص بمديريات كهربيات المؤسسات حيث بإمكان المكلفين التابعين لها التصريح والدفع عن بعد دون التنقل إليها في انتظار تعميمها على باقي مراكز الضرائب.
- 9- ترى غالبية العينة أن المجهودات التي تقوم بها الإدارة الجبائية في مجال الرقابة الجبائية تبقى قاصرة في ظل تفتش ظاهرة الغش والتهرب الضريبي -موافق (60) موافق بشدة (40)-، هذه الظاهرة التي تتغير مع الزمن وتتكيف مع جميع الظروف لعل آخرها على المستوى الدولي الملاذات الضريبية التي أخذت صدى واسع.

4-1- النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية ومناقشتها

لا يختلف اثنان حول دور قواعد سلوك وأداب المهنة في حال الالتزام بها من طرف أعوان الإدارة الجبائية في إحداث تغييرات إيجابية في كيفية نظر المكلف للإدارة الجبائية، وتحسين العلاقة بين الإدارة ومستعملها، فهل يلتزم أعوان الإدارة الجبائية بهذه القواعد ؟ هذه ما سنحاول الإجابة عليه من خلال تحليل نتائج الجدول الموالي.

أولاً: التوزيع النسبي والعدي لـعبارات الفرضية الثانية

جدول رقم (4) التوزيع النسبي والعدي لـعبارات الفرضية الثانية

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفرضية الثانية: يلتزم مفتشو الإدارة الجبائية بقواعد سلوك وأداب ممارسة المهنة عند أداء مسؤولياتهم المهنية.
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	%	%	
موافق	0,73	3,86	0	2	4	20	4	1-تمتلك الإدارة الجبائية دليل أخلاقيات للمهنة يرقى للتطورات الحاصلة في مجالها.
			0,00	6,67	13,33	66,67	13,33	
موافق	0,76	3,96	1	0	6	16	7	2-يلتزم مفتشو الإدارة الجبائية عند القيام بالتدقيق بقواعد السلوك المهني كالنزاهة والاستقامة والصدق و الحياد والموضوعية ..الخ.
			3,33	0,00	20,00	53,33	23,33	
موافق	0,64	3,83	0	0	9	17	4	3-عند قيام المفتش بأعمال التدقيق فإنه يقوم بأعماله بكل استقلالية وحيادية وعدم انحياز إلى أي من المكلف أو أي جهة ذات علاقة بالتدقيق الجبائي .
			0,00	0,00	30,00	56,67	13,33	
موافق	0,67	3,76	1	0	8	18	3	4-يلتزم مفتشو الإدارة الجبائية تجاه المكلف بالأمانة و السرية وعدم إفشاء أي سريضر بالمكلف.
			3,33	0,00	26,67	60,00	10,00	
موافق	0,52	4,00	0	0	4	22	4	5-خلال قيام مفتشي الإدارة الجبائية بمهامهم يتجنبون أي أفعال أو ألفاظ تسيء لسمعتهم وسمعة المهنة والإدارة و زملائهم .
			0	0	13,33	73,33	13,33	
غير موافق	1,08	2,06	11	10	6	2	1	6-تتبنى الإدارة الجبائية سياسة تحفيز جيدة من خلال تحسين أوضاع أعوان الرقابة الجبائية ماديا واجتماعا لتمكينهم من مواجهة الإغراءات التي تعرض عليهم.
			36,67	33,33	20,00	6,67	3,33	
محايد	0,98	2,83	3	7	13	6	1	7-في بعض الأحيان تجد أن مفتشي الإدارة الجبائية يقومون بمزاولة بعض الأنشطة التي تتناقض مع قواعد وأداب المهنة-تجارية، سياسية، إيديولوجية، دينية الخ.-
			10,00	23,33	43,33	20,00	3,33	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج الاستبيان، 2017.

ثانياً: تحليل نتائج الاستبيان-الفرضية الثانية-

إذن يتضح من خلال الجدول رقم () مايلي:

1- إن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن الإدارة الجبائية تمتلك دليل أخلاقيات للمهنة يرقى للتطورات الحاصلة في مجالاتها، حيث بلغت النسبة (66.67%) موافق، و(13.33%) موافق بشده فيما بلغت نسبة غير الموافقين (6.67%)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (13.33%)، تعتبر هذه النسب معقولة حيث أصدرت المديرية العامة دليل أخلاقيات المهنة، ويعد هذا الدليل قانونا لحسن السلوك بغية تحسين الأداء الوظيفي لأعوانها، تم نشره لأول مرة سنة 2001، وتم تحيينه في 2007 ثم 2010، وقصد وضع حيز التنفيذ الفعلي لهذه الأداة، قامت الإدارة الجبائية من جهة بتقوية برنامجها التكويني الموجه لمستخدميها و من جهة أخرى تنظيم ملتقيات تعميمية تحسيسة حول موضوع أخلاقيات المهنة (المديرية العامة للضرائب، 2019)، ويبقى في نظرنا مهمة الرقابة العامة على تطبيق القوانين فالنص القانوني متوفر بقى تفعيل الجانب الرقابي.

2- يري أغلبية أفراد العينة أن مفتشي الإدارة الجبائية يلتزمون بقواعد السلوك المهني، كالنزاهة والاستقامة والصدق والحياد والموضوعية وذلك بنسبة (53.33%) موافق، و(23.33%) موافق بشدة، بينما تبنت نسبة معتبرة من أفراد العينة قدرت ب(20%) موقف الحياد، و(3.33%) يرون العكس تماما، ونفسر النسب السابقة بالعقوبات التي فرضها القانون —أنظر قانون الإجراءات الجبائية-على كل مخالف لهذه المبادئ، حيث تتراوح بين غرامات مالية، تحويل من فرع إلى فرع ناء، توقيف لمدة محدودة، توقيف نهائي، الحبس، الحرمان من مباشرة اي خدمة او مهمة عمومية لمدة 10 سنوات.

3- يوافق أغلبية أفراد العينة على أن المفتشين يقومون بأعمال التدقيق بكل استقلالية وحيادية وعدم انحياز إلى أي من المكلف أو أي جهة ذات علاقة بالتدقيق الجبائي وذلك بنسبة (57.67%) موافق، و(13.33%) موافق بشدة، بينما نسبة معتبرة من العينة قدرت بـ(30%) وقفت موقف المحايد.

4- إن أغلبية أفراد العينة يوافقون على أن المفتشين يلتزمون تجاه المكلف بالأمانة والسرية وعدم إفشاء أي سر يضر بالمكلف، وذلك بنسبة (60%) موافق، و(10%) موافق بشدة، بينما (26.67%) وقفوا على الحياد، و(3.33%) لم يوافقوا على ذلك، ونفسر النتائج السابقة بدور العقوبات التي تفرض على كل عون يقوم بالإبلاغ وإفشاء أسرار مهنية، كما جاءت به المادة 301 من قانون العقوبات.

5- ترى غالبية أفراد العينة أن مفتشي الإدارة الجبائية يتجنبون أي أفعال أو ألفاظ تسيء لسمعتهم وسمعة المهنة والإدارة وزملائهم وكانت النسبة مرتفعة ومقبولة جدا وهذا ما يعكسه المتوسط الحسابي (4) والانحراف المعياري (0.52) الذي يدل على ثبات وعدم تشتت إجابات أفراد العينة، والحقيقة أن هذا يعتبر من الغايات التي تسعى المديرية العامة للضرائب لتحقيقها كما جاء في النشرة رقم 2011/49 "إيصال صورة لاثقة بالإدارة الجبائية للجمهور وتحسين العلاقات -مكلفين و إدارة جبائية-، وهذا بحث الأعوان على تبني تصرف حسن".

6- إن غالبية أفراد العينة يرون بان الإدارة الجبائية لا تتبع سياسة تحفيزية من خلال تحسين أوضاع الأعوان سواء المادية أو الاجتماعية لتمكينهم من مواجهة الإغراءات، وكانت النسبة مرتفعة حيث قرت بـ(33.33%) غير موافق، و(36.67%) غير موافق بشدة، بينما الذين وقفوا على الحياد فقد قدرت نسبتهم (20%)، أما الموافقين و الموافقين بشدة بلغت نسبتهم (6.67%) و(3.33%) على التوالي.

7- كانت آراء العينة حول مدى مزاولة بعض المفتشين لأنشطة تتناقض مع قواعد وآداب المهنة -تجارية، سياسية، دينية...الخ، متباينة، فالبعض يري أن هذه الظاهرة موجودة -موافق وموافق بشدة(20%) و(3.33%) على التوالي، بينما يري البعض الآخر العكس (23%) غير موافق، و(10%) غير موافق بشدة، أما النسبة الغالبة فقد وقفت موقف المحايد وذلك بنسبة (43.33%)، والواقع يثبت أن هناك ضعف لسلوكيات بعض موظفي الإدارة الجبائية من عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة، فمثلا تجد بعض المفتشين يمارس أعمال تجارة عن طريق أحد أقاربه، والبعض يمارس أعمال سياسية أو دينية ويرجع كل ذلك إلى طبيعة المجتمع، ففي المجتمع تجد من هو متعصب لحزب أو طائفة محددة أو توجه إيديولوجي...الخ.

1-5- النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة ومناقشتها

كما اشرنا سابقا، هناك العديد من العوامل التي من شأنها تفعيل دور التدقيق الجبائي، لعل أهمها العنصر البشري فالمدقق الناجح والفعال لا يسعى للحصول على المعرفة والخبرة فقط، بل يسعى للمحافظة عليها وتنميتها، والسؤال المطروح هل يمتلك مفتشو الإدارة الجبائية تأهيل علمي وعملي يتلاءم ومهامهم، وهل يسعون لرفع مستوى تأهيلهم وخبرتهم تماشيا مع المستجدات، هذا ما سنحاول الإجابة عليه من خلال تحليل نتائج الجدول أدناه.

أولا: التوزيع النسبي والعددي لعبارات الفرضية الثالثة

جدول رقم (5) التوزيع النسبي والعددي لعبارات الفرضية الثالثة

الفرضية الثالثة: يمتلك مفتشو الإدارة الجبائية مستوى علمي يتلاءم والوظيفة التي يشغلونها، ويسعون لتحسين قدراتهم المهنية ومستوى كفاءتهم طوال مدة حياتهم المهنية.	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التباين
	العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
	%	%	%	%	%			
1- هناك شبه انفصام بين الدراسة الأكاديمية والمزاولة المهنية والخريجين الجدد مستواهم منخفض لعدة أسباب مما يؤثر على تفعيل دور المهنة.	5	16	6	0	3	3,76	0,85	موافق
2- يمتلك مفتشو الإدارة الجبائية تخصصات علمية مناسبة تتلاءم ومتطلبات الوظيفة التي يشغلونها.	2	23	2	2	1	3,76	0,81	موافق
3- يخضع مفتشو الإدارة الجبائية للتكوين المستمر والتدريب المبني الذي يتلاءم مع مهام التدقيق.	0	23	3	4	0	3,63	0,71	موافق
4- يعمل مفتشو الإدارة الجبائية على تنمية خبراتهم تماشيا مع التطورات المهنية والاقتصادية..الخ، من أجل الرفع من كفاءتهم المهنية.	1	23	2	3	1	3,66	0,84	موافق
	3,33	76,67	6,67	10,00	3,33			

5-تقوم الإدارة الجبائية باستمرار بإقامة دورات و ملتقيات لفائدة موظفيها بشأن الجديد من القوانين والتشريعات .	0	22	2	6	0	3,53	0,77	موافق
	0,00	73,30	6,70	20,00	0,00			
6-تقوم الإدارة الجبائية باستمرار بإقامة دورات و ملتقيات لفائدة موظفيها للتعريف بالجديد بخصوص طرق الغش والتهرب الضريبي .	0	5	7	18	0	2,56	0,77	غير موافق
	0,00	16,67	23,33	60,00	0,00			
7-يو اكب مفتشو الإدارة الجبائية التطورات التقنية في استخدام الحاسوب ومختلف البرامج ومواقع الواب الخاصة بالمديرية العامة للضرائب.	0	9	9	12	0	2,90	0,84	محايد
	0	30,00	30,00	40	0			

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج الاستبيان، 2017.

ثانيا: تحليل نتائج الاستبيان-الفرضية الثالثة-

إذن يتضح من خلال الجدول رقم (6) مايلي:

- 1- من خلال الاستبيان نلاحظ أن غالبية أفراد العينة يرون أن هناك شبه انفصام بين الدراسة الأكاديمية والمزاولة المهنية، والخرجين الجدد مستواهم منخفض لعدة أسباب مما يؤثر على تفعيل دور المهنة، حيث كانت النسب (53.33%) و (16.67%) موافق وموافق بشدة على التوالي، و (6%) موقف محايد، و (3%) غير موافق بشدة، ويرجع ذلك في نظرنا لنقص جودة التعليم ، والنقص في برامج التدريب على كل المستويات، أما فيما يخص الفجوة بين الدراسة الأكاديمية والمهنية فيمكن التخفيف منها من خلال جعل السنة الأخيرة من الدراسة الأكاديمية ممارسة مهنية بعدها يتحصل الطالب على الشهادة وشهادة الخبرة.
- 2- يرى غالبية أفراد العينة أن مفتشي الضرائب يملكون تخصصات تتناسب والمهنة التي ويزاولونها حيث كانت النسب (76.67%) موافق، و (6.67%) موافق بشدة، أما (6.67%) فقد وقفوا موقف المحايد، و (6.67%) غير موافق و (3.33%) غير موافق بشدة ، ويعد المرسوم التنفيذي رقم 10 / 299 المؤرخ في 2010/11/29 والذي يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية واضح فيما يخص هذه النقطة.
- 3- إن أغلبية أفراد العينة يرون أن مفتشو الإدارة الجبائية يخضعون للتكوين المستمر والتدريب المهني الذي يتلاءم مع مهام التدقيق حيث جاءت النسب (63.33%) موافق، و (16.67%) محايد، بينما (10%) غير موافق، ويعتبر تكوين وتدريب أعوان الإدارة الجبائية للقيام بمهامهم من الأهداف الرئيسية للإدارة حيث وبمجرد اجتياز الأعوان للمسابقة ونجاحهم يتم إخضاعهم للتكوين كما اشرنا سابقا، كما يتم إجراء تكوين متخصص يتناسب والوظيفة الجديدة عند التوظيف أو الترقية.
- 4- إن غالبية أفراد العينة ترى بأن مفتشي الإدارة الجبائية يعملون على تنمية خبراتهم تماشيا مع التطورات المهنية و الاقتصادية من اجل الرفع من كفاءتهم المهنية، حيث جاءت النسب (76.67%) و (3.33%) موافق و موافق بشدة، و (6.67%) وقفوا موقف المحايد، و (10%) غير موافق وغير موافق بشدة على التوالي، و نفسر ذلك ببحث الإدارة الجبائية على أحسن أداء لموظفيها حيث يعتبر ذلك من أولويات إستراتيجية العصرية، وكذا يشترط القانون الأساسي الجديد الخاص بالموظفين المنتمين للإدارة الجبائية على الموظفين إتباع دورات تكوينية، من اجل الرفع من قدراتهم وضمن تحسين مستواهم لتمكينهم من التوظيف والترقية.
- 5- تقوم الإدارة الجبائية بإقامة دورات وملتقيات لفائدة موظفيها للتعريف بالجديد بخصوص القوانين والتشريعات ، وهذا ما تراه أغلبية أفراد العينة حيث بلغت نسبة الموافقة (60%)، أما الذين يرون العكس فقد بلغت نسبتهم (20%)، بينما الذين وقفوا موقف المحايد فقد بلغت نسبتهم (20%).
- 6- يرى غالبية أفراد العينة أن الإدارة الجبائية لا تقوم بدورها فيما يخص إقامة دورات وملتقيات لتعريف موظفيها بآخر ما تم التوصل إليه بخصوص طرق الغش والتهرب الضريبي حيث بلغت نسبة أفراد العينة الذين يرون ذلك (60%)، بينما الذين يرون العكس فقد بلغت نسبتهم (16.67%)، أما المحايدون فقد بلغت نسبتهم (23.33%).
- 7- فيما يخص مدى مواكبة مفتشي الإدارة الجبائية للتطورات التقنية في استخدام الحاسوب ومختلف البرامج و موقع الانترنت للمديرية العامة للضرائب فقد كانت الإجابات متباينة، وهذا ما نلاحظه من خلال ارتفاع نسبة معامل الانحراف (0.94) والذي يدل على عدم ثبات إجابات افراد العينة، حيث كانت النسب (33.33%) غير موافق (30%) موافق، و (30%) محايد، و (6.67%) غير موافق بشدة، و الواقع يثبت ان هناك نقص كبير في هذا المجال حيث أن اغلب مكاتب المفتشين لا تتواجد بها أجهزة إعلام آلي أو لا توصيل بالانترنت إن وجد ، لذلك وجب على الإدارة الإسراع بتجهيز المكاتب باللوازم التقنية

الملائمة، وتشجيع تدفق المعلومات من خلال صفحات الانترنت و الخدمات المعلوماتية الأخرى للوصول فيما بعد إلى ربط جميع المراكز مع بعض لتسهيل تدفق المعلومات.

1-6- النتائج المتعلقة بالفرضية الرابعة ومناقشتها

تهدف معايير التدقيق العامة لتوفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية التدقيق حيث تمثل النموذج الذي يقتدي به المفتش في ممارسته المهنة من أجل رفع كفاءة ونوعية عمله، والسؤال المطروح هل لمفتشي الإدارة الجبائية اطلاع على هذه المعايير ويستعين بها؟، وهل بيئة التدقيق الجبائي في الجزائر تساعد على تبني هذه المعايير هذا ما سنحاول الإجابة عليه من خلال تحليل نتائج الجدول الموالي.

أولاً: التوزيع النسبي والعددي لعبارات الفرضية الرابعة

جدول رقم (6) التوزيع النسبي والعددي لعبارات الفرضية الرابعة

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	الفرضية الرابعة: بيئة التدقيق على مستوى الإدارة الجبائية لا تساعد على تبني معايير التدقيق الدولية.				
			موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد
			%	%	%	%	%
موافق	0,56	3,76	2	19	9	0	0
			6,67	63,33	30,00	0,00	0,00
غير موافق	0,97	2,43	0	6	5	15	4
			0,00	20,00	16,67	50,00	13,33
موافق	0,66	3,80	2	22	4	2	0
			6,67	73,33	13,33	6,67	0,00
موافق	0,73	3,53	0	20	6	4	0
			0,00	66,67	20,00	13,33	0,00
موافق	0,49	3,63	0	19	11	19	0
			0,00	63,33	36,67	0	0,00
موافق	0,67	3,56	0	20	7	3	0
			0,00	66,67	23,33	10,00	0,00

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج الاستبيان، 2017

ثانياً: تحليل نتائج الاستبيان-الفرضية الرابعة-

- 1- إن غالبية أفراد العينة يرون أن عدم وجود هيئات ولجان سواء مهنية أو حكومية في الجزائر تهتم بوضع معايير للتدقيق اثر في مستوى جودة التدقيق والالتقاء بالأطراف التي تستفيد من هذه المعايير سواء محاسبية أو ضريبية، حيث بلغت نسبة الموافقين والموافقين بشدة (63.33%) و(6.67%) على التوالي بينما الذين وقفوا موقف المحاييد فقد بلغت نسبتهم (30%)، والواقع يثبت عدم وجود تنظيم مهني للتدقيق الجبائي أو المحاسبي على نفس المستوى الموجود بالدول المتقدمة، والذي يمكن أن يقوم بدور فعال في الارتقاء بالأداء المهني لمفتشي الإدارة الجبائية.
- 2- ترى غالبية أفراد العينة أن مفتشي الإدارة الجبائية لا يهتمون بمعايير التدقيق الدولية، والتي بلغت أشواط كبيرة في ترقية المهنة، حيث بلغت نسبة أفراد العينة الذين يرون ذلك (50%) و(13.33)-غير موافق وغير موافق بشدة-، أما الذين يرون عكس ذلك-موافق-فقد بلغت نسبتهم (20%)، بينما الذين وقفوا موقف المحاييد فقد بلغت نسبتهم (16.67%).
- 3- يرى غالبية أفراد العينة أن مفتشي الإدارة الجبائية يسعون دائماً لتطوير أساليبهم في الاعتماد على أدلة و قرائن الإثبات لإعداد تقاريرهم حيث جاءت النسب (73.33%) و(6.67%) موافق وموافق بشدة، (13.33%) موقف محايد، و(6.67%) غير موافق، ويرجع ذلك في نظرنا إلى رغبة المفتش وخبرته و كفاءته، فالمفتش الذي يتصف بالكفاءة والعناية اللازمة يسعى دائماً للحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، التي يستطيع من خلالها تكوين استنتاجات معقولة لتكون الأساس الذي يبني عليه تقريره النهائي.

4- إن انجاز أي عمل يتطلب خطة لتسييره والتدقيق الجبائي نفس الشيء لذا ترى أغلبية أفراد العينة أن مفتشي الإدارة الجبائية يقومون بوضع خطة لتسير عملية التدقيق وذلك بنسبة (66.67%) موافق، أما ما نسبته (13.33%) فلا تشترط وضع خطة لذلك، بينما (20%) وقفوا موقف المحاييد، نشير إلى أن عملية التدقيق تمر بثلاث مراحل تعمل بها الإدارة الجبائية وتسير من خلالها عملية التدقيق المرحلة الأولى مرحلة التحضر للتدقيق المرحلة الثانية مرحلة التحقيق المرحلة الثالثة تبليغ النتائج الأولية للمكلف ثم انتظار الرد ليتم في الأخير إعداد التقرير النهائي.

5- إن غالبية أفراد العينة يرون أن مفتش الضرائب لا يعتمد أثناء عملية التدقيق على مدى ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية، حيث كانت نسبة (63.33%) موافق، أما الذين وقفوا موقف الحياد فقد بلغت نسبته (36.67%)، ويرجع ذلك في نظرنا إلى دور المؤسسات في حد ذاتها، فالإدارة الجيدة هي التي تمتلك نظام رقابة داخلية جيد، والذي يهدف من خلاله حماية مواردها ورفع كفاءة إنتاجيتها، وهذه المؤسسات قليلة في الجزائر إذا استثنينا المؤسسات الأجنبية وبعض الشركات الجزائرية الكبرى.

6- يرى غالبية أفراد العينة أن مفتش الإدارة الجبائية يسعى دائما لتطوير أسلوبه في إعداد تقريره وصولا لإبداء رأيه حول محاسبة المكلف، ولا يكتفي برأيه فقط (رفض المحاسبة/قبول المحاسبة، قبول أساس فرض الضريبة المصرح بها/رفض قبول أساس فرض الضريبة)، بل يجب أن يبين للمكلف التجاوزات التي ارتكبتها والطرق المعتمدة في تأسيس الوعاء الحقيقي، إلا أن التقرير الذي يعد حاليا لا يأخذ بما جاءت به معايير التدقيق الدولية.

7-1 نتائج الدراسة التطبيقية

- من خلال الجدول رقم (3) نلاحظ أن المتوسط الحسابي لتقديرات أفراد عينة الدراسة على المحاور ككل كان (3.53)، بانحراف معياري (0.80)، والاتجاه العام موافق، وهذا بإجماليه يشير إلى أن ظاهرة الغش والتهرب الجبائي مازالت موجودة رغم الجهود التي تبذلها الإدارة الجبائية في مجال التدقيق الجبائي وفي ظل إستراتيجية العصرية التي نادت بها الإدارة الجبائية.

ويرجع ذلك في نظرنا لكون هذه الظاهرة التي لا تقتصر على البلدان المتخلف فقط بل تعاني جل البلدان منها سواء متخلفة كانت أو متقدمة، تتطور وتتكيف مع المحيط الذي تنشط فيه باستخدام إجراءات وطرق عديدة لا يمكن حصرها، فهي تتكيف مع جميع الظروف و الأزمات والمكلف يسعى دوما لابتكار الأدوات والطرق التي من شأنها أن تخلصه أو تخفف عنه هذا العبء لذا يجب على الدولة الاهتمام بعنصرين هامين للتخفيف من حدة هذه الظاهرة، بداية من توعية المكلف بدور الضريبة وعائداتها على الفرد والمجتمع وثانيا قيام الدولة بدورها الفعال من خلال ترشيد استخدام المورد الضريبي وإعلام المكلف فيم صرفت ضرائبه بكل شفافية، ومن خلال إيجاد نظام رقابي ذا مصداقية وفعالية وكفاءة عالية، ينظر للمكلفين على حد سواء يضمن لهم العدالة كما جاء في المادة (78) من الدستور "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية..."

- من خلال الجدول رقم (4) نلاحظ أن المتوسط الحسابي لتقديرات أفراد عينة الدراسة على المحاور ككل كان (3.47)، بانحراف معياري (0.77)، والاتجاه العام موافق، وهذا يشير إلى أن مفتشي الإدارة الجبائية يلتزمون بقواعد سلوك وآداب ممارسة المهنة عند أداء مسؤولياتهم المهنية.

إن الهدف من إصدار دليل أخلاقيات المهنة والعديد من القوانين والمناشير على غرار قانون الوقاية ومحاربة الفساد القانون الأساسي للتوظيف العمومي... الخ، هو إرساء المعايير الأخلاقية والمهنية التي اشرنا لها سابقا، وكذا الشفافية لدى أعوان الإدارة الجبائية، بغرض حماية أموال الخزينة العمومية من كل الهفوات، ومنح الثقة للمتعاملين الاقتصاديين وللمواطنين، إن تحقيق هذا الهدف يتطلب بذل جهد كبير ليس على المدى القصير فقط بل على المدى البعيد، من خلال التنبيه الدائم لمخاطر عدم الالتزام بها، فلهذه المعايير الأخلاقية والمهنية تأثير كبير على ظاهرة الغش والتهرب الضريبي (الفساد الإداري وانتشار الرشوة والمحسوبية)، لذا يجب في نظرنا تفعيل دور رقابة الدولة ليس فقط على المكلفين بل أيضا على أعوان الإدارة الجبائية من خلال إنشاء أجهزة متخصصة لمحاربة مثل هذه السلوكيات، والتعامل بصرامة في هذه الحالات، لأن الواقع يثبت وجود مثل هذه الظواهر - سؤال (07) جدول رقم (5) -، بالإضافة إلى إتباع سياسة تحفيزية من خلال تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية لأعوان الإدارة الجبائية ورفع مرتباتهم لمواجهة الإغراءات.

- من خلال الجدول رقم (5) نلاحظ أن المتوسط الحسابي لتقديرات أفراد عينة الدراسة على المحاور ككل كان (3.40)، بانحراف معياري (0.81)، والاتجاه العام موافق، وهذا يشير إلى أن مفتشي الإدارة الجبائية يمتلكون مستوى علمي يتلاءم والوظيفة التي يشغلونها، ويسعون لتحسين قدراتهم المهنية ومستوى كفاءتهم طوال مدة حياتهم المهنية.

من خلال الدراسة نلاحظ أن مفتشي الإدارة الجبائية يملكون تأهيل علمي يتناسب والوظيفة التي يشغلونها إلا أن الإشكال الذي يواجه المفتشين الجدد هو الفجوة الموجودة بين الدراسة الأكاديمية والمزاولة المهنية، وكما اشرنا سابقا يمكن سد هذه الفجوة من خلال جعل السنة الأخيرة من الدراسة الأكاديمية ممارسة مهنية يتحصل الطالب بعدها على الشهادة مع شهادة خبرة، أما فيما يخص تنمية مهارات المفتشين وخبرتهم وتطوير أدواتهم في التدقيق بالاعتماد على تكنولوجيا المعلومات فيتوقف على رغبة المفتشين واستعدادهم.

- من خلال الجدول رقم (6) نلاحظ أن المتوسط الحسابي لتقديرات أفراد عينة الدراسة
- على المحور ككل كان (3.44)، بانحراف معياري (0.69)، والاتجاه العام موافق، وهذا يشير إلى أن بيئة التدقيق على مستوى الإدارة الجبائية لا تساعد على تبني المعايير العامة لعملية التدقيق.

في ختام هذه الدراسة نشير أن المعايير العامة للتدقيق هي مستويات عامة للأداء والسلوك المهني، تهدف لتوفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية التدقيق وهي تمثل إطار عام لا يحد من إبداع المفتش أو المدقق، ومن خلال الجدول رقم (6) نلاحظ أن مفتشي الإدارة الجبائية ليس لديهم اطلاع على أهم ما توصلت معايير التدقيق ويكتفون بما هو محدد في القوانين واللوائح والمناشير التنظيمية، كمراحل سير عملية التدقيق كما اشرنا سابقا والواجبات المرتبطة بممارسة الوظيفة، والقواعد العامة لسلوك أعوان الإدارة الجبائية.

الخاتمة

تم التطرق من خلال هذه الدراسة لقواعد سلوك وأداب ممارسة المهنة، وفق ما جاءت به معايير التدقيق الدولية، وما جاء به دليل أخلاقيات المهنة والقوانين واللوائح، ومدى التزام مفتشي الإدارة الجبائية بها، وذلك في حدود ما سمح به المقال، وتطرقنا أيضا للتدقيق الجبائي، وأهم أهدافه والوسائل والهيكل التي يعتمد عليها، وفي الأخير قمنا بتحليل نتائج الاستبيان ومناقشتها، وخلصنا للنتائج التالية:

- 1- رغم أن موضوع قواعد سلوك وأداب ممارسة المهنة، يبتعد عن المواضيع الكلاسيكية للجبائية، إلا أنه يعد أحد الركائز المحددة لمسار تحديث الإدارة الجبائية، في ظل متطلبات المجتمع (مواطنين، متعاملين اقتصاديين) المتزايدة اتجاه الإدارة الجبائية.
- 2- تعتبر قواعد سلوك وأداب ممارسة مهمة التدقيق، محصلة لتفاعل العديد من المبادئ والقواعد التي تمثل القيم الأخلاقية، وسلوك المفتش الأخلاقي يتأثر بعدة مؤثرات إيجابية أو سلبية، داخلية أو خارجية، لذا وجب وضع قوانين ولوائح واضحة و شفافة، تكون الإدارة الجبائية على قناعة بقدرتها على تطبيقها وتفعيلها، بدءا بموظفيها ومحيط العمل الذي يعملون فيه.
- 3- إن التزام مفتشي الإدارة الجبائية بقواعد سلوك وأداب ممارسة مهمة التدقيق الجبائي من شأنه أن يساهم في تحسين جودة التدقيق من جهة، ويكسب الإدارة الجبائية ثقة المتعاملين الاقتصاديين والمواطنين من جهة أخرى.
- 4- وجب ربط الدراسة الأكاديمية بالممارسة المهنية، حيث أثبتت الدراسة التطبيقية وجود فجوة كبيرة بين الاثنين، ويرجع ذلك لبعد الجانب الأكاديمي عن الممارسة المهنية، فالدراسة النظرية التي يتحصل عليها الطالب وحدها غير كافية، لإخراج أعوان أكفاء لذا وجب ادخل جانب الممارسة التطبيقية على مستوى الجامعة سواء من خلال شراكة مع مكاتب التدقيق أو مديريات الضرائب، بالإضافة لتطوير محتوى مناهج التعليم التي تهتم بمجال المحاسبة والضرائب والقوانين التي تنظم المهنة، بما يتلاءم والمفاهيم والأهداف الحديثة، من أجل مواكبة التطور الذي تشهده المهنة .
- 5- يعد الدور الذي يقوم به مفتش الضرائب دور حيوي بالنسبة لعملية التدقيق لذا يجب على الإدارة الجبائية إدراك أهمية عملية التدقيق والعمل على الاستثمار في العنصر البشري، من خلال الاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في هذا المجال، وتعد معايير التدقيق الدولية زبدة هذه التجارب، وللأسف لاحظنا من خلال هذه الدراسة عدم استفادة الإدارة الجبائية من هذه المعايير، على عكس المعايير المحاسبية الدولية التي استفادت منها الهيئة المختصة وهذا ما يظهر من خلال القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
- 6- معايير التدقيق الدولية ما هي إلا إرشادات يمكن الاهتداء بها، من قبل الدول التي تعاني من قصور على مستوى معايير التدقيق لذا يرى الكثير من الباحثين أنه على الإدارة الجبائية تبني معايير التدقيق الدولية مع مراعاة الخصوصية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية، وتتمثل هذه المعايير كما اشرنا سابقا في:

- المعايير العامة للتدقيق (التأهيل العلمي والعملية، والاستقلالية العناية المهنية اللازمة)

- معايير العمل الميداني (التخطيط والإشراف فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة).
- معايير إعداد التقرير (مدى احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مدى الثبات في تطبيق المبادئ والطرق المحاسبية، مدى كفاية الإفصاح إبداء الرأي حول نتائج محاسبة المكلف)

توصيات الدراسة:

- 1- على الإدارة الجبائية المكلفة بالتدقيق الجبائي بالجزائر الاستفادة من معايير التدقيق الدولية، من خلال تطبيق مبادئها على البيئة المحلية مع مراعاة الخصوصية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية لها.
- 2- تفعيل دور رقابة الدولة من خلال أجهزتها المختصة في محاربة السلوكيات الغير أخلاقية التي تتعارض مع مبادئ الإدارة الجبائية (الفساد الإداري، انتشار الرشوة والمحسوبية...الخ)، والتعامل بصرامة في هذه الحالات.
- 3- تفعيل دور الوعي الجبائي من خلال حث مفتشي الإدارة الجبائية على الالتزام بقواعد سلوك وأداب المهنة، باستمرار من خلال اجتماعات أسبوعية أو شهرية، والتركيز على هذه المواضيع في برامج تكوين الأعوان، بالإضافة إلى تنظيم ملتقيات تركز على السلوك الإداري وأخلاقيات المهنة.
- 4- على الإدارة الجبائية الرفع من كفاءة ومهنية المفتشين، من خلال برامج التكوين والتدريب المستمر، وتحديث هذه البرامج باستمرار بما يتلاءم والأساليب الحديثة في هذا المجال ليس لاكتساب الكفاءة المهنية فقط بل للمحافظة عليها وتطويرها.
- 5- إصدار مجلة شهرية أو ثلاثية خاصة بالإدارة الجبائية باللغتين العربية والفرنسية تتناول مواضيع الجبائية، تتناول أخلاقيات المهنة، قد تكون حلولاً لمشاكل تواجه المفتشين، أو أهم ما تم التوصل إليه من طرق الغش والتهرب...الخ.

الهوامش والمراجع

1. احمد نور عبد الفتاح الصحن. (2002). الرقابة ومراجعة الحسابات. الإسكندرية، مصر: مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر.
2. Hamani, A. (2001). L'audit comptable et financier. Algérie: Edition Bert.
3. Laurent, C. (1995). contrôle fiscale la vérification personnelle bayeusaine. France.
4. احمد محمد غنيم الرشيدى . (2012/2011). مدى توافر شروط الاستقلالية لمدقي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت: دراسة مقارنة. سوريا: جامعة الشرق الأوسط.
5. احمد حلي جمعة. (2015). المدخل إلى التدقيق والتأكد (المجلد 2). الاردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.
6. الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2003). إصدارات التدقيق والسلوك الأخلاقي. عمان: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
7. الأمر 03-06. (15 06 2006). القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية المادة 10. 46. الجزائر.
8. الجريدة الرسمية. (05 12 2010). المادة من 58 إلى 82 من مرسوم تنفيذي رقم 299-10 الموافق ل 29-11-2010، يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتميين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية. 74. 74.
9. المادتين 60 و 62. (2017). أشارت المادتين 60 و 62 من قانون الإجراءات الجنائية 2017 على العقوبات المطبقة عند رفض حق الاطلاع. قانون الإجراءات الجنائية 2017. الجزائر.
10. المديرية العامة للضرائب. (12 7 2019). دليل أخلاقيات المهنة، ص13، رابط تحميل الدليل http://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/guide_deontologie/guide%20deontologie%20ar.pdf
11. صديقي مسعود، و طاهر محمد التهامي. (2014). المراجعة وتدقيق الحسابات (المجلد 4). الاردن، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
12. عبد الرحمان مخلص. (2012). قواعد سلوك وأداب مهنة التدقيق واثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية. عمان، الاردن: جامعة الشرق الأوسط.
13. عزيز الدلجاوي. (1954). أسس المراجعة علما وعملاء (المجلد 1). القاهرة.
14. مدين ابراهيم الضابط. (2006/2005). مدى تبنى معايير المراجعة المقبولة عموما كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية. سوريا: جامعة دمشق.
15. هاشم محمد خير صافي. (2015). دور المحاسب القانوني في تعزيز الحصيلة الضريبية-دراسة حالة. سوريا: جامعة دمشق.
16. ونادي رشيد. (2002/2001). دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش -حالة الجزائر. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير. جامعة الجزائر.
17. يوسف حمادة قوت جاسم. (2014). مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق و اثر ذلك في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي. الاردن: جامعة الشرق الأوسط.
18. يوسف دلادنة. (2014). قانون الإجراءات الجبائية (المجلد د ن). الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع.