



جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريبيج  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية  
مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي  
الميدان: علوم اقتصادية، تجارية وعلوم التسيير  
شعبة: المالية والمحاسبة  
التخصص: محاسبة وجباية معمقة  
من إعداد الطالبتين: - بومريفق نعيمة  
- هبال دنيا  
بعنوان:

تأثير التدقيق الجبائي على المحاسبة الإبداعية في الجزائر

(استبيان موجه لكل من المدققين الجبائين، المحاسبين، محافظي الحسابات، والخبراء المحاسبين)

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	الرتبة	ميهور مسعود
مشرفا ومقررا	الرتبة	بن خزناجي أمينة
مناقشا	الرتبة	عميروش بوبكر

السنة الجامعية: 2023-2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
مَنْ مَرَّ بِهَذَا  
مَسْجِدٍ  
فَلْيَسَلِّمْ  
عَلَيْهِمْ  
وَيَسْأَلِ  
لَهُمُ  
الْعَافِيَةَ  
وَالْحَمْدُ  
لِلَّهِ  
الَّذِي  
صَلَّى  
عَلَيْهِ  
وَأٰلِهِ  
وَسَلَّمَ  
١٤٣٨ هـ

# الإهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى:

الوالدين الكريمين حفظهما الله ورعاهما ورزقنا رضاهما

إلى كل أفراد عائلتي:

جدتي حفظها الله وأطال في عمرها

أخويا: أسامة ومحمد

أخواتي: أحلام، رانيا، ملاك ورهف

التوأم: ساجدة، عبد الباسط وعبد الصمد

إلى كل صديقاتي:

قمر، دنيا، إيمان، تسعديت وأمال

"بومريفق نعيمة"

## الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على أشرف المرسلين، الحمد لله رب العالمين الذي وفقنا لإتمام هذا البحث أهدي ثمرة جهدي:

إلى من غمرتني بفائض حنانها ومنحتني دعاءها، إلى من ناضلت من أجلي لأرتاح ورعتني حق الرعاية، إلى من هيأت لي أسباب النجاح وكانت ولا تزال سنداً لي في الحياة، نبع الحنان "أمي الغالية"، جزاها الله خير جزاء وأطال الله في عمرها.

إلى الذي وهبني كل ما يملك حتى أحقق له آماله، إلى من كان يدفعني قدماً نحو الأمام لنيل المبتغى، إلى من علمني حب الخير والكرامة، من كلله الله بالهيبية والوقار، إلى من أحمل اسمه بكل افتخار، "أبي الغالي" جزاه الله خير جزاء وأطال الله في عمره.

إلى الذين تقاسموا معي عبء الحياة، أحبباء قلبي وروحي إخوتي الأعزاء: "حمزة، أحلام، خليل، مرام" رعاهم الله وحفظهم من كل سوء.

إلى رفيقات المشوار اللواتي قاسمنني لحظاته، رعاهن الله وحفظهن صديقاتي العزيزات: "دنيا، نعيمة، آمال، تسعديت، إيمان، قمر، ليليا".

إلى كل من تربطني بهم صلة الرحم والقربة.

إلى كل من ملء قلبي ولم يسعه قلبي.

"هبال دنيا"

# شكر وعرfan

الحمد لله على جزيل عطائه، الذي أعاننا وسدد خطانا، وألهمنا الطموح لإنجاز هذه العمل،  
والصلاة والسلام على نبينا وحبينا سيد الخلق وخاتم المرسلين

نتقدم بجزيل الشكر والعرfan إلى الأستاذة المشرفة الدكتورة "بن خزناجي أمينة" لتفضلها بالإشراف  
على هذه المذكرة، ومتابعتها المخلصة وتوجيهاتها السديدة التي كان لها الأثر في إنجاز هذه المذكرة  
وإخراجها على أكمل وجه، فلكي منا كل المحبة والإخلاص والتقدير

كما نتقدم بشكر وتقدير خاص إلى:

الأستاذة محكمي الاستبيان كل باسمه: د/ بزة صالح، د/ بهلولي نور الهدى ود/ فضيلي سمية

الأستاذ الدكتور "قايدي لحميسي"، لمساعدته لنا في التحليل الاحصائي لأداة الدراسة

السيد "بوهالي يوسف" رئيس مصلحة مديرية الضرائب

كافة أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد البشير الإبراهيمي

كما لا ننسى كل من ساهم في نشر استمارة الاستبيان، وكذا المدققين الجبايين، المحاسبين،

محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين على تعاونهم في ملئها

ولا يفوتنا أن نتقدم بجزيل الشكر إلى الأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم تقييم

ومناقشة وإثراء هذا البحث

وإلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل

## الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان مدى تأثير التدقيق الجبائي على ممارسة المحاسبة الإبداعية في الجزائر، ومن أجل ذلك تم الاعتماد على المنهج الوصفي باستخدام أسلوب التحليل، وذلك من خلال التعريف بمتغيرات الدراسة من جهة وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الواردة في الاستبيان ومعالجتها إحصائياً من جهة أخرى، مع استخدام أداة هي الاستبيان وزعت على 52 فرد من المدققين الجبائين، المحاسبين، محافظي الحسابات وكذا الخبراء المحاسبين في الجزائر، بصفتهم ممارسي مهنة التدقيق الجبائي والمحاسبة.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن للتدقيق الجبائي أهمية بالغة في اكتشاف مواطن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، وأن مهارة وكفاءة المدقق والتزامه بالسلوك المهني يساهم بشكل كبير في الكشف عن تلك الممارسات، كما خلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة عكسية بين التدقيق الجبائي والمحاسبة الإبداعية أي كلما كان التدقيق الجبائي أكثر أداءً وفاعلية كلما قلت المحاسبة الإبداعية في الجزائر.

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق الجبائي؛ المحاسبة الإبداعية؛ المدقق الجبائي؛ الأساليب؛ الجزائر.

**Abstract:**

This study aimed to show the extent to which tax audit affects creative accounting practice in Algeria. and, to that end, a descriptive approach was followed based on the method of analysis. This was done through by introducing the study variables on the one hand and analyzing the responses of the study sample individuals to the terms in the questionnaire and addressing them statistically on the other. and using a tool, a questionnaire was distributed to 52 tax auditors, accountants, and expert accountants in Algeria as practitioners of the profession of auditing and accounting.

The study found several conclusions, the most important of which is that tax audit is crucial to the discovery of creative accounting methods, and that the skill, competence, and commitment of the auditor to professional conduct contribute significantly to the disclosure of such practices, The study also concluded that there is a reverse relationship between tax audit and creative accounting, the more effective tax audit is, the less creative accounting would be in Algeria.

**Keyword:** Tax Audit; Creative Accounting; Tax Auditor; Methods; Algeria.

## قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	شكر وعرهان
I	ملخص الدراسة
II	قائمة المحتويات
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
V	قائمة الملاحق
أ-ج	مقدمة
	الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة
03	المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الجبائي
13	المبحث الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية
24	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
	الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة
32	المبحث الأول: طرق وأدوات الدراسة
36	المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة
47	المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة
52	الخاتمة
56	قائمة المراجع
61	الملاحق
82	فهرس المحتويات

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
32	متغيرات الدراسة	01
33	درجات مقياس ليكارت الخماسي	02
34	هيكل الاستبيان	03
34	توزيع واستلام استمارات الاستبيان	04
36	نتائج اختبار الصدق وثبات أداة الدراسة معامل (ألفا كرونباخ)	05
37	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة	06
38	توزيع أفراد العينة حسب العمر	07
39	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	08
40	توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	09
41	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	10
32	توزيع أفراد العينة حسب المهنة الممارسة	11
43	اتجاهات المستجوبين حول أهمية التدقيق الجبائي وكفاءة المدقق الجبائي	12
44	اتجاهات المستجوبين حول أساليب المحاسبة الإبداعية ودوافع اللجوء إليها في المؤسسة الاقتصادية	13
45	اتجاهات المستجوبين حول تأثير التدقيق الجبائي على المحاسبة الإبداعية	14
47	الارتباط بين تأثير التدقيق الجبائي على المحاسبة الإبداعية	15
48	تحليل الانحدار البسيط بين التدقيق الجبائي والمحاسبة الإبداعية	16



## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
07	دور التدقيق الجبائي الداخلي بالنسبة للمؤسسة	01
08	دور التدقيق الجبائي الخارجي بالنسبة للمؤسسة	02
37	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة	03
38	توزيع نسبة أفراد العينة حسب العمر	04
39	توزيع نسبة أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	05
40	توزيع نسبة أفراد العينة حسب التخصص العلمي	06
41	توزيع نسبة أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	07
32	توزيع نسبة أفراد العينة حسب المهنة الممارسة	08

## قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
58	استمارة الاستبيان	01
61	قائمة الأساتذة المحكمين	02
62	نتائج اختبار صدق وثبات أداة الدراسة (معامل ألفا كرونباخ)	03
66	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة	04
68	البيانات الشخصية	05
70	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة من محاور الاستبيان	06

# مقدمة

**1- تمهيد:**

تعتبر المحاسبة من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الشركة أو الأطراف الأخرى ذوي المصالح في اتخاذ القرارات الصحيحة، التي تساعد على تحقيق الأهداف المسطرة ومتابعة وتقييم وضعية المؤسسة. من خلال التسجيل والقياس والإفصاح عن البيانات المالية في مختلف القوائم المالية. وتتميز المحاسبة بمرونة مبادئها التي تسمح باستخدام عدة أساليب وبدائل محاسبية، الأمر الذي أدى إلى وجود ثغرات، مما دفع إدارات المؤسسات إلى استغلالها للتلاعب بالبيانات المحاسبية التي تظهرها بغير شكلها الحقيقي، سعياً لإخفاء الأداء الفعلي وتحسين الوضع المالي. سواء من حيث الربحية أو من حيث المركز المالي، وذلك لتحسين صورة الشركة وتضليل مستخدمي القوائم المالية. مما أثر سلباً على مصداقية وجودة القوائم المالية، وهذا ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية.

عرفت المحاسبة الإبداعية استخدامات واسعة وانتشار كبير خلال الفترة الحالية، حيث حازت على اهتمام من قبل الباحثين، منذ الأزمة المالية العالمية الأخيرة التي أدت إلى انهيار عدة مؤسسات كبيرة ورائدة في مجال عملها نتيجة نقص الشفافية والتلاعب المقصود بالحسابات، الأمر الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بتوفير آليات ووسائل تساعد على الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، وأهم هذه الآليات التدقيق الجبائي الذي يمارس من طرف أجهزة متمكنة، ذات مؤهلات ومهارات عالية في أداء الوظيفة سواء داخلية أم خارجية، تمكن من كشف تلك التلاعبات والممارسات غير الأخلاقية، أي العمل على حماية كل من المتعاملين مع المؤسسة الممارسة للمحاسبة الإبداعية من جهة، وحفظ حقوق الخزينة العمومية من جهة أخرى.

**2- إشكالية الدراسة:** على ضوء ما سبق تمحورت مشكلة البحث في السؤال الرئيسي التالي:**❖ ما مدى تأثير التدقيق الجبائي على ممارسة المحاسبة الإبداعية في الجزائر؟**

ومن هذا السؤال الرئيسي تتفرع الأسئلة التالية:

- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين التدقيق الجبائي وممارسة المحاسبة الإبداعية على مخرجات المحاسبة؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين التدقيق الجبائي والمحاسبة الإبداعية لتحسين صورة المؤسسة؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين التدقيق الجبائي والمحاسبة الإبداعية لاستغلال الثغرات للتهرب الجبائي؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين كفاءة المراجع الجبائي وممارسة المحاسبة الإبداعية؟

**3- فرضيات الدراسة**

للإجابة عن الأسئلة المطروحة السابقة ومن ثم الإجابة على مشكلة الدراسة تمت صياغة الفرضيات التالية:

**الفرضية الرئيسية:**

❖ هناك تأثير عكسي بين التدقيق الجبائي وممارسة المحاسبة الإبداعية في الجزائر.

**الفرضيات الفرعية:**

- هناك تأثير ذو دلالة إحصائية بين التدقيق الجبائي وممارسة المحاسبة الإبداعية على مخرجات المحاسبة؛
- هناك تأثير ذو دلالة إحصائية بين التدقيق الجبائي والمحاسبة الإبداعية لتحسين صورة المؤسسة؛

- هناك تأثير ذو دلالة إحصائية بين التدقيق الجبائي والمحاسبة الإبداعية لاستغلال الثغرات للتهرب الجبائي؛
- هناك تأثير ذو دلالة إحصائية بين كفاءة المراجع الجبائي وممارسة المحاسبة الإبداعية.

#### 4- أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها باعتبارها حلقة وصل بين سلسلة من البحوث التي تهدف إلى معالجة موضوع المحاسبة الإبداعية، في ظل انتشار استخدام أساليبها من طرف إدارات المؤسسات لتحقيق الأهداف المسطرة دون الاهتمام بمدى تأثير استخدامها على الغير، وكذا تبيان مدى كفاءة التدقيق الجبائي وزيادة الاهتمام بدوره باعتباره وسيلة فعالة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

#### 5- أهداف الدراسة: تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية وأساليبها المستخدمة، ودوافع الإدارة من استخدامها وكذا نتائجها؛
- التعرف على التدقيق الجبائي من خلال الإلمام بكل المفاهيم المتعلقة به؛
- إبراز دور التدقيق الجبائي باعتباره وسيلة ذات كفاءة وفعالية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية؛
- إبراز أهمية الدراسة من خلال النتائج والتوصيات المتوصل إليها.

#### 6- منهج الدراسة:

من أجل فهم طبيعة العلاقة وحجم الأثر تم الاعتماد على المنهج الوصفي باستخدام أسلوب التحليل، من خلال دراسة الموضوع بصفة نظرية وتطبيقية، حيث تم الاعتماد على الأداة البحثية المتمثلة في معالجة الفصل التطبيقي من خلال استبيان موجه لعينة من المدققين الجبائيين، المحاسبين، محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

#### 7- حدود الدراسة:

- الحدود الموضوعية: تم التطرق من خلالها إلى المحاسبة الإبداعية وإبراز أهم دوافعها، أساليبها وكذا طرق الحد منها، وإلى الأدبيات النظرية للتدقيق الجبائي، بما في ذلك كفاءة المدقق الجبائي.
- الحدود الزمانية: اقتصرت فترة توزيع الاستبيان على الفترة من 26 أفريل إلى 6 ماي 2023.
- الحدود المكانية: الدراسة تركز حول تأثير التدقيق الجبائي على المحاسبة الإبداعية في الجزائر، لذلك تم توجيه الاستبانة إلى عينة من المدققين الجبائيين، المحاسبين، محافظي الحسابات، الخبراء المحاسبين في الجزائر.

#### 8- أسباب اختيار الموضوع: أهم الأسباب التي أدت إلى اختيار الموضوع هي:

- محاولة إضافة الجديد في الموضوع وإثراء المكتبة الجامعية.
- تماشى الموضوع مع طبيعة التخصص.
- إبراز أهمية التدقيق الجبائي وتوضيح العلاقة بين فعاليته وممارسات المحاسبة الإبداعية.

#### 9- صعوبات الدراسة:

- صعوبة التحكم في الأدوات الإحصائية لدراسة وتحليل الاستبيان؛
- صعوبة تجاوب بعض المهنيين في الإجابة على الاستبيان.

## 10- هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة قسمنا هذه الدراسة إلى فصلين، الفصل الأول يتضمن الإطار النظري للتدقيق الجبائي والمحاسبة الإبداعية، حيث قسم إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول يتضمن الإطار النظري للتدقيق الجبائي، المبحث الثاني يتضمن الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية، أما المبحث الثالث تم فيه عرض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة. أما في الفصل الثاني فتم معالجة الجانب التطبيقي للدراسة، حيث تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول بعنوان طرق وأدوات الدراسة، المبحث الثاني أدوات جمع وتحليل الدراسة، أما المبحث الثالث تم فيه اختبار صحة الفرضيات. وفي الأخير تم إعداد خاتمة تضمنت نتائج الفصلين مع توضيح اختبار صحة الفرضيات، متبوعة بجملة من الاقتراحات والآفاق.

## الفصل الأول:

الإطار النظري للتدقيق الجبائي والمحاسبة الإبداعية

تمهيد:

تعتبر المحاسبة الإبداعية إبداعا محاسبيا ظهر نتيجة لتطور السياسات الاقتصادية والمالية للمؤسسات، يعتمد على أساليب عديدة تطبق في القوائم المالية من أجل تحقيق مصالحها الخاصة على حساب الغير. حيث تم التركيز على الأساليب المنتهجة في القوائم المالية كالتخفيض في الأرباح والإيرادات، الزيادة في النفقات والمبالغة في تقدير العمر الإنتاجي للأصول، وذلك لبلوغ أهداف أهمها تحقيق مكاسب شخصية، الغش الضريبي والتأثير على سمعة المؤسسة إيجابا في السوق، هذه الممارسات يترتب عنها عقوبات اقتصادية تفرض على المؤسسة، إعادة إعداد القوائم المالية وتلاشي المعايير الأخلاقية لها.

وقد ازداد الاهتمام بالتدقيق الجبائي من خلال تأثيره الإيجابي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث يعتبر إحدى الأدوات والطرق التي يعتمد عليها في كشف مختلف الانحرافات من خلال الحرص على التحكم في مختلف الأعباء والتكاليف الجبائية الناتجة عن التلاعبات التي ينتهجها المحاسبون في القوائم المالية.

ومن خلال هذا الفصل سنتعرف على الإطار النظري وأهم الأساسيات التي تخص كل من التدقيق الجبائي

والمحاسبة الإبداعية من خلال مبحثين:

- المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الجبائي

- المبحث الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية



## المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الجبائي

نظرا للأهمية البالغة التي يحضى بها التدقيق الجبائي بالنسبة للمؤسسة في اتخاذ القرارات والتقليل من المخاطر الجبائية واكتشاف مختلف الانحرافات والتجاوزات كان لا بد من التركيز على جانب التدقيق الجبائي للتأكد من تطبيق المؤسسة لمجمل القوانين والأحكام الجبائية.

### المطلب الأول: ماهية التدقيق الجبائي

في هذا المطلب سيتم التطرق إلى تعريف التدقيق الجبائي، أهميته وأهدافه بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية، مع ذكر أنواعه.

#### أولاً- تعريف التدقيق الجبائي

وردت عدة تعريفات للتدقيق الجبائي سواء صادرة من هيئات أو خبراء في الميدان الجبائي، نذكر منها ما يلي:

- هو أحد الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة القيود المحاسبية الواردة في دفاتر المكلف ومستنداته، للوصول إلى الدخل الحقيقي الذي تسعى الإدارة إليه، وهو يتضمن فحص القوائم المالية للمكلفين التي سبق تنظيمها وصياغتها ونشرها بما فيه الميزانية العامة والحسابات الختامية، وللمدقق الجبائي الحق في أن يطلب سجلات ومستندات الجهة المخصوصة ضريبياً، وكذلك يشمل التدقيق الجبائي المكلفين الطبيعيين والمعنويين، والهدف من التدقيق هو التأكد من سلامتها من حالات الغش والتهرب الذي يقوم به المكلفين بقصد الوصول إلى الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة.<sup>1</sup>
- هو فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم في العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات.<sup>2</sup>

- وعرفه **J.F. Costa et A. Mikol** على النحو التالي: "التدقيق الجبائي هو اختبار أو فحص حساس هدفه التحقق من أن نشاط المؤسسة يترجم بصفة فعلية وصحيحة في الحسابات السنوية، إضافة إلى احترام القواعد الجبائية".<sup>3</sup>
- كما يعني التدقيق الجبائي مدى اكتشاف التدقيق للتحريفات الجوهرية في البيانات المالية والإبلاغ عنها، كما تعد جوانب الكشف انعكاساً لكفاءة المدقق، بينما يعد إعداد التقارير انعكاساً للأخلاقيات أو نزاهة المدقق، لا سيما الاستقلال.<sup>4</sup>

- تعريف مكتب المحاسبة الحكومي الأمريكي (**G.A.O**): التدقيق الجبائي هو جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح بها بموجب البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف، لتحديد فيما إذا قام بتسديد مبلغ الضريبة الصحيح.

<sup>1</sup> عمر باي و غلام الله جيلالي عباد، أثر التدقيق الجبائي على قرار الامتثال الجبائي -دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الشلف، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 8، العدد2، 2022، ص23.

<sup>2</sup> مختار طلحة والعجال عدالة، الحوكمة ودورها في تحسين عملية التدقيق الجبائي، مجلة مجاميع المعرفة، العدد06، 2018، ص90.

<sup>3</sup> راشدي أمين، دور التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي دراسة ميدانية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بسطيف، مجلة رؤى اقتصادية، العدد12، 2017، ص487.

<sup>4</sup> بكوشة رابع وبن قطيب علي، دور النظام المحاسبي المالي SCF في تحسين فعالية التدقيق الجبائي -دراسة ميدانية، مجلة الدراسات التجارية والاقتصادية المعاصرة، المجلد6، العدد1، 2023، ص498.

- **تعريف الأستاذ قزون:** هي مزج بين المراجعة المحاسبية وتقنيات التحقيق الجبائي، حيث تأخذ من الأولى منهجيتها، ومن الثانية الجوانب التقنية منها، والأدوات المستخدمة في عملية التحقيق.<sup>1</sup>

- **حسب الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة (ATIC)** والتي عرفت التدقيق كما يلي: "يتمثل التدقيق الجبائي في إبداء الرأي على مجموعة من الهياكل الجبائية للوحدة وطريقة عملها".<sup>2</sup>

- التدقيق الجبائي تماما مثل التدقيق المالي، جمع المعلومات للتأكد من مستوى الامتثال للقوانين واجبة التطبيق. ويتم إجراؤه للتأكد من الموثوقية وصحة وعدالة البيان المالي.<sup>3</sup>

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بان: التدقيق الجبائي هو فحص انتقادي للوضع الجبائية للمؤسسة، من خلال فحص التصريحات الجبائية والوثائق والمستندات المرتبطة بها، وذلك بهدف التأكد من صحة تلك التصريحات بما يتلاءم مع مستجدات القوانين والتشريعات الجبائية المعمول بها داخل البلد.

### ثانيا- أهمية وأهداف التدقيق الجبائي

تكمن أهمية التدقيق الجبائي في دراسة المعلومات والسجلات التي تخص عدم الانتظام والدقة في التصريحات الجبائية، وهو ما يسمح بقياس مدى الخطر الجبائي للمؤسسة، وبالتالي المعرفة الكاملة بوضعيتها الجبائية، والتي تم بشكل كبير المتعاملين الاقتصاديين والمؤسسات المالية... ولتفصيل أكثر في أهمية وأهداف التدقيق الجبائي نذكر ما يلي:

**1. أهمية التدقيق الجبائي:** إن أهمية التحكم في المسائل الجبائية بالنسبة للمؤسسة تكمن فيما يلي:

**1.1 التحكم في التسيير الجبائي داخل المؤسسة:** يسمح التدقيق الجبائي بتقييم نجاعة الجبائية للمؤسسة، وضع الخطوط العريضة للاستراتيجيات الجبائية المستقبلية لها، واقتراح الحلول التي تجعل الأداء الجبائي للمؤسسة أكثر نجاعة من جهة، ومن جهة أخرى العمل على تخفيض التكلفة الجبائية الناتجة عن مخالفة القوانين الجبائية.

**2.1 تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة:** عند القيام بعملية التدقيق الجبائي على القوائم المالية للمؤسسة يمكن تحديد نقاط القوة والضعف للنظام الداخلي للمؤسسة مما يسمح بتحديد الخطر الجبائي الذي تتعرض له.<sup>4</sup>

**3.1 تسمح باكتشاف نقاط الضعف ونقاط القوة:** إن إعداد تشخيص جبائي للمؤسسة يمكن من تقييم نجاعة الجبائية، ويسمح بوضع الخطوط العريضة لاستراتيجيتها الجبائية، كما يعطي التدقيق الجبائي للمؤسسة قابلية استعمال الجبائية لفائدتها من خلال التزامها بإنقاص العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن في أطر قانونية، ويتم ذلك من خلال المراقبة القانونية للجبائية ومعرفة القوانين والقرارات والمراسيم والبيانات... الخ. حيث يمكن القول أن التدقيق الجبائي داخل

<sup>1</sup> عصام خالدي وصلاح الدين شريط، المراجعة الجبائية ودورها في تحسين الصورة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة تراهد قراند سيد- للفترة 2019-2020، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 7، العدد 2، 2022، ص 290.

<sup>2</sup> حميداتو صالح، دراسة أثر التكامل بين المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية على نجاعة التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 6، العدد 2، 2022، ص 436.

<sup>3</sup> Augustine Enofe, Kembradikemor Embele and Efosa Patrick Obasee, **Tax Audit, Investigation, and Tax Evasion**, journal of Accounting and Financial Management, Vol5, No4, 2019, P51.

<sup>4</sup> ملال محمد وراحي بوعبد الله، التدقيق الجبائي كألية للمحافظة على أموال الخزينة العمومية بالجزائر-دراسة تحليلية قياسية للفترة 2000-2019، مجلة التنظيم والعمل، المجلد 10، العدد 4، ص 162.

المؤسسة يضمن لها الفعالية والأمن الجبائي، وكما هو معلوم فإن التشريع الجبائي يفرض احترام القواعد سواء من ناحية الشكل أو من ناحية المضمون أو من ناحية الزمن، فالمؤسسة تسهر على تطبيق هذه النصوص القانونية، حيث يؤدي عدم احترامها بالطبع إلى تكبد المؤسسة عقوبات كبيرة، وهذا ما يعمل التدقيق الجبائي على تفاديه، باعتبار أن التدقيق وسيلة لا غاية ويهدف إلى خدمة جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة بحيث تعتمد هذه الأخيرة في اتخاذ قراراتها على مخرجات التدقيق، لذا فإن أهمية التدقيق الجبائي تم استنباطها من أهمية التدقيق بصفة عامة، وإن الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة لا يمكنها الوثوق في المعلومات الواردة منها إلا إذا تمت مراجعتها من طرف هيئة خارجية محايدة، والتي تقوم بفحص انتقادي منظم ودقيق لتلك البيانات وإبداء رأي محايد حول مدى صحة تلك المعلومات وشرعيتها وسلامتها.<sup>1</sup> بالإضافة إلى ما يلي:

- جمع معلومات عن طبيعة ومدى المخاطر الجبائية التي تتكبدتها المؤسسة؛
  - دراسة قدرة المؤسسة على استخدام الضرائب في مصلحتها (تقوم المؤسسة بتنفيذ إجراءات تحسين الجبائية)؛
  - تسهيل عملية اتخاذ القرار على مستوى المؤسسة؛<sup>2</sup>
  - كل المؤسسات لديها فعالية عند تطبيق التدقيق الجبائي بانتظام؛
  - تطبيقاً لمبدأ الوقاية من الخطر الجبائي فإن المؤسسات تطبق التدقيق الجبائي الذي بدوره يسمح للمؤسسة بتفادي التقارير التصحيحية من مصلحة الضرائب؛
  - في الكثير من التقارير فإن المخالفات الضريبية تنتج من عدم احترام الاجراءات الشكلية وهو ما يمكن تجنبه بسهولة؛
  - للتدقيق الجبائي القدرة على إيجاد حلول للتقليل من العبء الضريبي على المؤسسة؛
  - تسيير الالتزامات الضريبية للمؤسسة وإدراج العامل الضريبي في استراتيجيتها واقتراح حلول لجعل التسيير أكثر كفاءة؛<sup>3</sup>
- 2. أهداف التدقيق الجبائي:** تختلف أهداف التدقيق الجبائي باختلاف القائم بهذه العملية، سواء المؤسسة الاقتصادية (المكلف بالضريبة) أو الإدارة الجبائية. حيث تتمثل أهداف التدقيق الجبائي بالنسبة للمؤسسة في فيما يلي:<sup>4</sup>
- 1.2 قياس الخطر الجبائي:** ينتج الخطر الجبائي في المؤسسة نتيجة التعقيدات التي تتصف بها القوانين الجبائية عادة، الأمر الذي ينجر عنه إما خطأ في ترجمه هذه القوانين أو عدم الالتزام بها وفي كلتا الحالتين يتشكل خطراً جبائياً، لذا يلجأ المسيرين إلى اعتماد وظيفة التدقيق الجبائي الداخلي من أجل البحث عن معلومات تدل على وجود عدم الانتظام أو

<sup>1</sup> كويدمي محمد أمين ومداحي عثمان، دور التدقيق الجبائي في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 06، العدد2، صص782-783.

<sup>2</sup> سعيدي أحلام وبن موفقي علي، دور التدقيق الجبائي في تحسين الأداء الجبائي للشركة، مجلة قيس للدراسات الانسانية والاجتماعية، المجلد6، العدد2، 2022، صص1065.

<sup>3</sup> نجار أيوب وناصر شاربي، دور التدقيق الجبائي في الحد من مخاطر الرقابة الجبائية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد11، العدد1، 2022، صص237.

<sup>4</sup> قاسم حدة وجراد نور الدين، مساهمة التدقيق الجبائي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة حالة بمركز الضرائب بالجلفة، الملتقى الوطني حول: ممارسة المحاسبة الإبداعية وسبل الحد منها (الإفصاح- القياس- جودة المعلومات المحاسبية)، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2022، صص05.

عدم الدقة في التصريحات الجبائية ويسمح هذا التدقيق بقياس مدى الخطر الجبائي، ومنه معرفة الوضعية الجبائية للمؤسسة.

**2.2. تقدير الأداء والفعالية الجبائية للمؤسسة:** أخذت نظرة المؤسسة إلى الجباية وجهاً جديداً في الوقت الحالي فبعد أن كانت مرتبطة بفكرة القيد المالي والالتزامات الإدارية، أصبحت تعطي المؤسسة إمكانية تصميم وضعيتها الجبائية، والمفاضلة بين الخيارات التي تتيحها التشريعات والقوانين، مما يسهل عليها قياس وتقدير ديونها الجبائية وفي هذه الحالة بإمكانها البحث عن الطرق الأقل خضوعاً للضريبة من أجل ضمان الفعالية الجبائية التي تدخل ضمن التسيير الجبائي الجيد للمؤسسة، وهذا ما يبرر الاعتماد على مختص لتقدير فعالية التوجه والاختيارات الجبائية وهو المدقق الجبائي.

### ثالثاً- أنواع التدقيق الجبائي

يحفظ التدقيق الجبائي مصالح كل من المؤسسة والإدارة الجبائية حسب الجهة التي تقوم به، ويمكن أن نميز بين نوعين كالتالي:

#### 1. بالنسبة للمؤسسة

هو التدقيق الجبائي الذي تقوم به المؤسسة بنفسها من أجل تسيير جبائي خاص ومستقل، يهدف للتأكد من فعالية الأنظمة، التعليمات والإجراءات المطبقة في المؤسسة، وتزويد الإدارة بتقارير عن الانحرافات أو نقاط الضعف.<sup>1</sup> حيث تعمل على تكليف إما جهة خارجية (المدقق الجبائي) أو جهة داخلية (خلية التدقيق الداخلية)، بالاشتراك مع مستشار جبائي تعتمد عليه، وهذا من أجل تسيير الخطر الجبائي المرتبط بعدم احترام القواعد الجبائية ومحاوله ضمان تحقيق المؤسسة للفعالية الجبائية.<sup>2</sup>

#### 1.1. التدقيق الجبائي الداخلي

إن التدقيق الجبائي الداخلي بصفة عامة هو وظيفة رقابية تمارس داخل المؤسسة، حيث أدى النمو المتزايد في أنشطة الأعمال وكبر حجم المؤسسات وتعقد العمليات التي تقوم بها إلى زيادة الاهتمام بالوظيفة الرقابية للإدارة وظهور الحاجة إلى وجود الرقابة الداخلية كنشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة على القيام بوظيفتها بفعالية وكفاءة، وذلك من خلال تقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية، حماية الأصول، التحقق من دقة واكتمال السجلات المحاسبية وما تحتوي عليه من بيانات وتقييم كفاءة العمليات التشغيلية للمؤسسة وكفاءة العاملين فيها، إذ يترتب على ذلك الاعتراف بالدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي كوظيفة رقابية تمتد إلى كل الجوانب المالية والتشغيلية في المؤسسة، واتساع نطاق استخدامها، وأصبحت تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بمعلومات.

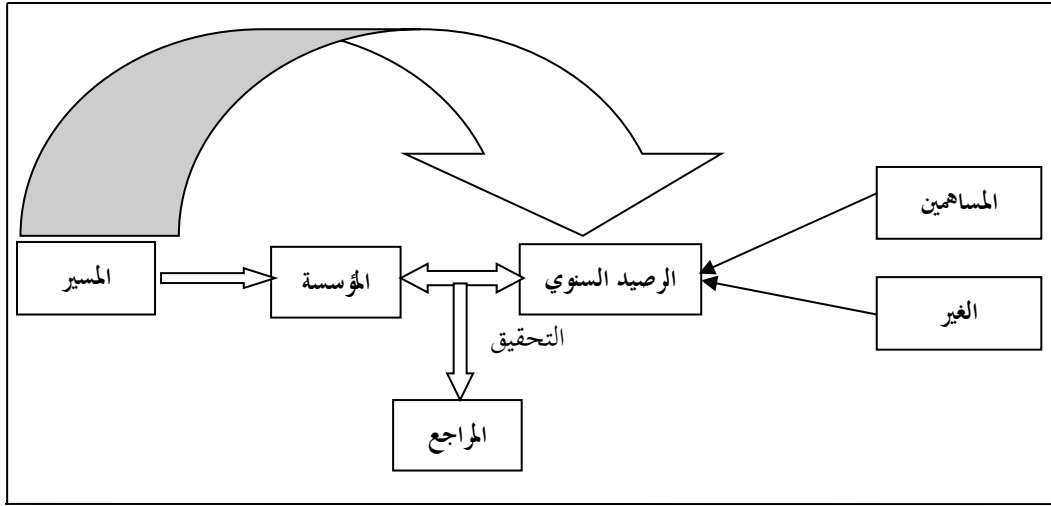
<sup>1</sup> نجار أيوب وشارفي ناصر، مرجع سابق، ص 236.

<sup>2</sup> عبد الرحمان لواج وآخرون، دور التدقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة -دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتدقيق المحاسبي، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد 01، 2021، ص ص 74-75.

ويمكن استخلاص تعريف التدقيق الجبائي الداخلي بأنه: مهمة يقوم بها شخص أو عدة أشخاص داخل المؤسسة يقومون بوظائفهم تحت تصرف الإدارة، فالتدقيق الجبائي الداخلي عبارة عن فحص تقني صارم ومتقن، يقوم به المدقق الداخلي الذي يتصف بالاستقلالية والكفاءة المهنية، قصد الخروج برأي فني محايد ومبرر عن مدى دقة ومصداقية المعلومات المرتبطة بالوضع الجبائية للمؤسسة، وهذا من وجهة نظر القواعد القانونية والإجراءات سارية المفعول.<sup>1</sup>

والشكل الموالي يوضح دور التدقيق الجبائي الداخلي بالنسبة للمؤسسة.

### الشكل رقم (1): دور التدقيق الجبائي الداخلي بالنسبة للمؤسسة.



La source : Olivier HERRBACH, *Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université des Sciences Sociales, Toulouse1,2000, p4.

من خلال الشكل يظهر اهتمام كل من المساهمين وإدارة الضرائب بالإضافة إلى الأطراف الأخرى، بالوضع الجبائية للمؤسسة، حيث يلجأ هؤلاء إلى مكاتب التدقيق للقيام بعمليات التدقيق الجبائي التي تخص المؤسسة والتي يعتمد عليها المسيرون في اتخاذ القرارات.

### 2.1. التدقيق الجبائي الخارجي

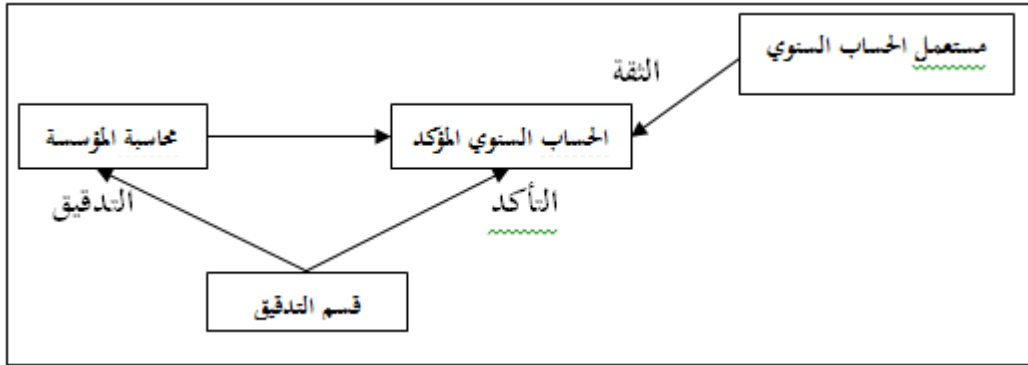
يمارس هذا النوع من التدقيق من طرف مدقق خارجي مستقل عن المؤسسة وهي مهمة متقطعة أو وقتية تأتي أحيانا لتكملة التدقيق الداخلي.

ويمكن للتدقيق الجبائي الخارجي أن يكون تعاقدية، وهذا يسمح للمؤسسة بأن تلجأ إلى مكتب تدقيق لتحقيق مهمة محددة في إطار عقد يربطها بهذا المكتب، بهدف جعل التسيير الجبائي أكثر أداء من أجل خفض التكاليف الجبائية للمؤسسة، وذلك بتدقيق القوائم المالية مع التركيز الكبير على الناحية الجبائية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> نور الدين بعليش وقداري زرباني، فعالية المراجعة الجبائية في الرفع من كفاءة التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية لعينة من المراجعين في الجنوب الشرقي الجزائري سنة 2021، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 8، العدد 1، 2022، ص 250.

<sup>2</sup> بالرقى رشيد وعبد الحليم صالحى، دور محافظ الحسابات في التدقيق الجبائي دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات بولاية ورقلة، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة غرداية، 2018، ص 11.

الشكل رقم (02): دور التدقيق الجبائي الخارجي بالنسبة للمؤسسة.



La source : Olivier HERRBACH, *Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université des Sciences Sociales, Toulouse1,2000, p5.

يظهر من خلال الشكل الموضح أعلاه أن دور التدقيق الجبائي الخارجي الذي يتم على مستوى مكاتب التدقيق يقوم على التأكد من التصريحات الجبائية والتسجيلات المحاسبية لمختلف الضرائب والرسوم، وتحديد الخيارات الضريبية التي أقدمت عليها المؤسسة والتأكد من أنها غير معرضة لخطر جبائي لم يتم تحديده، كل هذا العمل من أجل إعداد تقرير يهتم به المسيرون قصد بناء قراراتهم المناسبة.

### 1. بالنسبة لمصلحة الضرائب

التدقيق الجبائي هو تدقيق يضم عمليات التدقيق التي تقوم بها مصلحة الضرائب للمؤسسة وكذا التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، وما يظهر عليها من معلومات، ويستند في ذلك إلى السلطة المخولة لها للقيام بعمليات التدقيق والفحص وفق ما تنص عليه التشريعات الجبائية المعمول بها، بحيث تعمل الإدارة الجبائية على التأكد من أن المؤسسة عند مسكها للسجلات المحاسبية وملئها للتصريحات الجبائية قد طبقت التشريعات والقوانين المعمول بها في تلك الفترة، وأن ما أفصحت به في الفترة نفسها عن الوعاء الحقيقي لمختلف الضرائب التي تقع على عاتقها، وفي حالة اكتشاف أي انحراف في تطبيق التشريعات والقوانين يكلف المؤسسة رفع الوعاء الضريبي المصرح به، مع فقدان عدة امتيازات كالحق في استرجاع الرسم على القيمة المضافة، وكذا فقدان الاستفادة من بعض التخفيضات الجبائية الممنوحة، بالإضافة إلى فرض إدارة الضرائب عقوبات جبائية وغرامات تأخير، تحدد نسبتها حسب نوعية الأخطاء المرتكبة، وقد تذهب الإدارة في هذا النوع من التدقيق إلى برجة ملف المؤسسة وإخضاعه لتدقيق معمق حول جميع العمليات بحيث تمتد إلى السجلات المحاسبية الخاصة بالسنوات غير المتقدمة. والهدف الرئيسي من هذا الشكل من التدقيق الجبائي هو تشجيع الالتزام الضريبي الطوعي بالقوانين الجبائية، وضمان تحقيق أعلى معدلات الالتزام الضريبي في إطار النظام الجبائي المبني على التصريح.

بخلاف الرقابة العامة أو الشاملة التي تطبق داخل مكاتب الإدارة الجبائية تسمح الرقابة المعمقة لأعوان الإدارة الجبائية بالتنقل إلى مقر نشاط المكلفين، وإجراء عمليات التدقيق اللازمة للدفاتر المحاسبية للتأكد من صدق التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، وتضم الرقابة الجبائية المعمقة المعتمدة في النظام الجبائي الجزائري ثلاثة أشكال رئيسية

هي: التدقيق المحاسبي، التدقيق المصوب في المحاسبة والتدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف، ولكل شكل رقابي خصائص تميزه عن الشكل الآخر، ويتم استعمال هذه الأشكال بصفة منفصلة وحسب خصوصية الملف الجبائي الخاضع للتحقيق وحسب درجة الاغفالات المسجلة فيه.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: سيرورة وشروط التدقيق الجبائي

هناك تشابه قائم بين تدقيق الحسابات والتدقيق الجبائي يكمن في آلية التدقيق ومراحله المختلفة، فالأساليب والتقنيات والأدوات التي يستخدمها المدقق الجبائي في عمله تتشابه في بعض الجوانب مع الأساليب والأدوات والتقنيات في التدقيق المالي، حيث بيدآن معا في التخطيط وينتهيان بإعداد التقرير والنتائج كما يستخدمان ذات الأدوات والتقنيات اللازمة لأداء أعمال التدقيق الميدانية. كما يتطلب من المدقق الجبائي والمدقق أن يتمتعا بجد أدنى من المواصفات العامة والشخصية لأداء تلك الأعمال بالكفاءة المطلوبة، وإن اختلفا في الأهداف المرجوة من كل منهما فههدف المدقق يكمن في إبداء الرأي في مدى عدالة القوائم المالية وتعبيرها الصادق عن حقيقة المركز المالي، في حين يهدف المدقق الجبائي هو التأكد من صحة الالتزامات الجبائية المصرح بها من قبل المكلفين.<sup>2</sup>

### أولا- كفاءة المدقق الجبائي

يتطلب التدقيق بصفة عامة والتدقيق الجبائي بصفة خاصة، مجموعة من الخصائص الواجب توفرها، وبالتالي على المدقق الجبائي الامتثال لها أثناء قيامه بالتأكد من صحة الالتزامات الجبائية المصرح بها من قبل المكلف،<sup>3</sup> وتمثل هذه الخصائص فيما يلي:

**1. التأهيل العلمي والعملي:** بحكم المهام المنوطة للمدقق إبان عملية التدقيق من الأجدر عليه أن يكون في مستوى هذه المهمة سواء من ناحية التأهيل العلمي أو المؤهلات العملية والكفاءة المهنية المطلوبة للإيفاء التام والكفاء بهذه المهمة، فعلى حسب النصوص الجزائرية المنظمة لهذه المهنة تشترط على الشخص الراغب في الحصول على الاعتماد كمدقق للحسابات الشروط الآتية:

**1.1 من ناحية التأهيل العلمي:** أن يكون حاصلا على شهادة الليسانس في المالية أو في العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أو في فروع أخرى إضافة إلى شهادة ميدانية في المحاسبة.

**2.1 من ناحية التأهيل العملي:** أن يكون قد أنهى التربص كخبير محاسبي لدى مكتب للخبرة المحاسبية أو لديه 10 سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص.

<sup>1</sup> عبد الرحمان لواج وآخرون، دور التدقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة -دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتدقيق المحاسبي، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد 01، 2021، ص 74-75.

<sup>2</sup> كويدي محمد أمين ومداحي عثمان، دور التدقيق الجبائي في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 6، العدد 2، 2020، ص 783.

<sup>3</sup> سلمة شيخي، مريم رياض، "مساهمة التدقيق الجبائي في تحسين جودة التصريحات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة الشركة ذات المسؤولية المحدودة SARL NAS"، مجلة دفاتر البحوث العلمية، المجلد 9، العدد 2، 2021، ص 451.

وفي الأخير نشير إلى أن هذين الشرطين قد لا يكونا كافيين للحكم على أن المدقق يتمتع بالكفاءة المهنية المطلوبة، لذلك ينبغي أن تنظم ملتقيات دورية وندوات وتربصات ميدانية يستطيع المدقق من خلالها تنمية قدراته الفكرية والعلمية والميدانية على حد سواء، وتمكنه من الإيفاء بمتطلبات معيار التأهيل العلمي، العملي والكفاءة المهنية.<sup>1</sup>

**2. الاستقلالية والحياد:** تتمثل الاستقلالية في نزاهة واستقامة ونضج المدقق، وتمتعه بكامل حقوقه المدنية وعدم تعرضه لعقوبات سابقة، كما عليه باعتباره الضامن لشرعية وصدق الحسابات أن يكون مستقلا فعلا، أي يتمتع بكامل الحرية تجاه أعضاء المؤسسة موضوع المراقبة، وألا يشاركهم أعمالهم ولا يربطه بالشركة عقد عمل.<sup>2</sup>

**3. الكفاءة المهنية والعناية اللازمة:** على المدقق بذل العناية المهنية المطلوبة أثناء عملية التدقيق وعند التحضير لها،<sup>3</sup> فالعناية المهنية تتطلب دراسة انتقادية لجميع مستويات العمل المنجز من قبل المساعدين الذين قاموا بعملية التدقيق، كما أن العناية المهنية تعني أن أي شخص يقوم بعرض خدماته للآخرين عليه أن يكون مؤهلا ويمتلك المتطلبات المهنية، أي أن لديه من المهارات مثل ما هو مطلوب من المهن الأخرى كالطبيب، الاستشاري، المهندس وما شابه ذلك.<sup>4</sup>

**4. السر المهني:** على المدقق أن يحترم ويلتزم بالسر المهني الذي ينص عليه القانون، فيجب التعقل والحذر التام وإحياء الضمير أثناء مواجهته للمشاكل في المؤسسة، واستخدامه للمعلومات المتعلقة بالأشخاص الذين ليس لهم أي تفويض قانوني للمهمة، لذا عليه أن يوصل المعلومات إلى أشخاص مؤهلين قانونا، نظرا لوجود عدة منافسين في السوق وإدارة الضرائب التي تجعل المؤسسة محل للتدقيق الجبائي.

إضافة إلى ذلك على المدقق أن تتوفر فيه بعض الصفات الخلقية كالصدق والأمانة والصبر، والدقة في الأقوال والأفعال وكذا حسن المعاملة والتصرف مع الغير سواء عند طرح الأسئلة أو عند اكتشاف الأخطاء.<sup>5</sup>

## ثانيا- مراحل سير عملية التدقيق الجبائي

تمر عملية التدقيق الجبائي بجملة من المراحل يمكن حصرها فيما يلي:

**1. التخطيط لبرنامج التدقيق الجبائي:** هذه الخطوة تتيح للمدقق تحديد المعلومات التي يمكن أن تفيده في توجهاته المستقبلية حيث يمكن أن تشتمل على:

**1.1. المعرفة العامة للمؤسسة:** كأن يكون للمدقق الجبائي فكرة على تاريخ المؤسسة، شكلها، نطاقها، طبيعة نشاطها وهيكل رأس المال.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 2، الجزائر، 2005، صص 39-40.

<sup>2</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 2، الجزائر، 2005، صص 38.

<sup>3</sup> حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، الناشر المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، ط 1، مصر، 2007، صص 135.

<sup>4</sup> بن زاوي محمد صابر، فعالية المراجعة الخارجية في التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية دراسة تحليلية لآراء عينة من محافظي الحسابات والخبراء المهنيين، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خضير، بسكرة، 2015، صص 24.

<sup>5</sup> ولدرويس أمينة، التدقيق الجبائي كأداة لمطابقة المؤسسة الاقتصادية لأحكام القانون الجبائي دراسة حالة مؤسسة أغلفة الورق المموج البليدة، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 2، 2016، صص 76-77.



**2.1. معرفة الوثائق القانونية والمحاسبية والتسييرية:** فالمدقق يحدد ويبحث في جميع الوثائق القانونية والمحاسبية، وإدارة المؤسسة التي يمكن أن تقدم تأثيرات جبائية مثل: المحاسبة، وتقنيات ووسائل الإعلام كالبرمجيات، مستوى التحليل المالي المطبق، تقارير مدققي الحسابات المقدمة للمؤسسة، حيث يتم البحث في هذه الوثائق على المعلومات ذات الطبيعة الجبائية.

**3.1. التعرف على الاتفاقيات الرئيسية للمؤسسة:** كعقود الايجار، عقود القروض، العقود مع الشركات الأجنبية وغيرها.

**4.1. تحديد المخاطر والأهداف:** المعارف السابقة والمكتسبة خلال مرحلة المعرفة العامة بالمؤسسة تتيح تحديد المخاطر، هذه المرحلة تسمح للمدقق بتعيين الأهداف التي تركز على النقاط المهمة السابقة، وإدراك المزيد من الفعالية واحتمال تغطية المخاطر.

**5.1. الأخذ بمعلومات تقرير المؤسسة مع إدارة الضرائب:** تشغل إدارة السوابق الجبائية للمؤسسة دورا هاما في تقييم المخاطر، فيجب على المدقق إعادة النظر في الرسائل الموجهة للمؤسسة من قبل إدارة الضرائب.

## 2. تنفيذ التدقيق الجبائي

مهمة التدقيق الجبائي التحقق من تطابق أنظمة الرقابة الداخلية للنصوص التشريعية للتأكد أو تقييم مخاطر الرقابة الداخلية، فالرقابة الداخلية عبارة عن نظام يتحكم في جميع الإجراءات التنظيمية والإدارية داخل المؤسسة وهي تختلف عن التدقيق الداخلي، فنظام الرقابة الداخلية ليس وظيفة أو خدمة ولكنه نظام يتناسب مع الأنشطة العامة للمؤسسة.

**1.2. استبيانات الرقابة الداخلية الخاصة بالميدان الجبائي:** هي استبيانات تستعمل لتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالجانب الجبائي، وهي عبارة عن قائمة أسئلة، ويتوقف نجاح هذه الطريقة عن كيفية صياغة الأسئلة بحيث يجب أن تصاغ بطريقة جيدة، سهلة الفهم على أن تكون الإجابة ب(نعم) أو (لا)، بحيث تشير إجابة نعم إلى قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية وتصمم الاستبيانات يسمح بتحديد جميع نقاط القوة والضعف في الإجراءات وتحديد جميع النقاط التي سيتم مناقشتها خلال المهمة.

**2.2. التحليل المالي للتصريحات المكتتية من قبل المؤسسة:** يستفيد المدقق بشكل كبير من التقنيات الأساسية للتحليل المالي، هذه التقنيات تطبق على العناصر المصرح بها من خلال الوثائق الجبائية، والشيء المهم في هذا التحليل هو معرفة الوضعية المالية للمؤسسة وخاصة الخزينة، حيث أن المؤسسات التي تعرف صعوبات في الخزينة تستطيع أن تمول بعض احتياجاتها من خلال التقليل أو التأخير في الدفع إلى إدارة الضرائب.

**3.2. تنفيذ إجراءات التحقيق المباشرة:** التحقيق المباشر هو طلب تأكيدات من طرف المسؤولين المكلفين بالجانب الجبائي، حيث تعتبر هذه الطريقة الأكثر فاعلية من أجل تكوين رأي حول صدق المعلومات الجبائية المختبرة، فالمرقبة التي يقوم بها المدقق ترتكز على احترام القواعد الجبائية، والهدف منها هو إبداء رأي حول مدى انضباط المؤسسة واحترامها للتشريعات الجبائية، ولهذا فهو يعمل على التحقق من احترام القواعد الشكلية والزمنية من جهة وقواعد المضمون من جهة أخرى وكذلك على المدقق أن يتأكد مما يلي:

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

- التحقق من أنه وفقا للشكل القانوني الخاص بالمؤسسة فإن التكلفة الضريبية في حدها الأدنى؛
- تحديد الخيارات التي أقدمت عليها المؤسسة.

### 3. إعداد تقرير التدقيق الجبائي

بعد فحص الأسئلة الجبائية المقدمة من قبل المدقق على المضمون والشكل للالتزامات الجبائية، من المهم إعداد نتائج التدقيق الجبائي. ويعد تقرير المدقق الجبائي آخر مرحلة في عملية التدقيق الجبائي، وهو يمثل أداة لتوصيل النتائج للإدارة الجبائية. فالتقرير يجب أن يحتوي على رأي المدقق في قبول البيانات الواردة في القوائم المالية ككل أو امتناعه عن قبولها، كما يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك الامتناع وتوضيح هذه الأسباب للإدارة الجبائية التي تتابع عمل المدقق الجبائي.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص ص 30-34.

## المبحث الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية من بين المفاهيم المثيرة للجدل ومحل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير جدا خلال السنوات الأخيرة، لما لها من تأثير كبير على القوائم المالية وعلى صحة معلوماتها، وفي هذا المبحث سيتم عرض ماهية المحاسبة الإبداعية والعوامل التي ساعدت على ظهورها وأساليبها وكذا دوافع استخدامها.

### المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

سيتم التعرف على ماهية المحاسبة الإبداعية التي تتضمن نشأتها، مفهومها وأشكالها.

#### أولاً- نشأة المحاسبة الإبداعية

ظهرت المحاسبة الإبداعية في بدايات عهد الثورة الصناعية تزامنا مع ظهور المؤسسات الصناعية الكبرى التي تمتاز بضخامة عدد المساهمين لضخامة رؤوس أموالها، وقدرة استيعاب هائلة للاستثمارات في الأصول بحجم يفوق إمكانية أغلبية شركات الأشخاص التي سادت في فترات سابقة، وهكذا انتشر شكل جديد من شركات الأموال المساهمة التي تلجأ لبيع أسهمها للممولين بهدف الحصول على ما أمكن من الأموال. وإن هؤلاء المساهمين الذين لا يكادون يعرفون بعضهم، وغير قادرين على التفرغ لشؤون إدارة الشركة، وليس لدى الكثير منهم الخبرة الكافية<sup>1</sup>، أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة وتعيين وكلاء من أجل إدارة أموال المساهمين، وكان لهم الحرية التامة في اختيار الطرق والأساليب من أجل التحكم في تلك الأموال، حيث كان لكل مؤسسة كامل الحرية في اختيار المبادئ المحاسبية التي تناسبها ولكن استقلالية العمل المحاسبي كانت ضعيفة.<sup>2</sup>

يعتبر تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة المصدر الرئيسي لظهور المحاسبة الإبداعية، فمصلحة المديرين في تقليل الضرائب والأرباح الموزعة، ومصلحة حملة الأسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم، ومصلحة الموظفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة، ومصلحة الأنظمة الضريبية في تحصيل ضرائب أكثر. فتعد هذه المصالح بالرغم من تعارضها هي العامل الرئيسي في ظهور المحاسبة الإبداعية، إضافة إلى بعض العوامل التي منحت المديرين الفرص لابتداع الأساليب المحاسبية القادرة على تعظيم المنافع المؤسسية أو الشخصية أو كليهما معا، والمتمثلة في الثغرات الموجودة في أساليب التدقيق الخارجي والحاجة إلى التوقعات المستقبلية، اختلافات توقيت بعض التعاملات المالية واختلافات تصنيف القوائم المالية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> بلال ناظمي، دور التدقيق الجبائي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية التصريحات الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أدرار، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة أحمد درارية، أدرار، 2015-2016، ص24.

<sup>2</sup> عماد سليم آغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الأزهر، غزة، 2011، ص77.

<sup>3</sup> ميساء سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2013، ص23.

## ثانياً- مفهوم المحاسبة الإبداعية

حاول العديد من الباحثين والمتخصصين وضع تعريف لمصطلح المحاسبة الإبداعية ونظراً لاختلاف توجهاتهم ظهرت العديد من التعاريف لهذا المصطلح، وقد بنيت حسب وجهة نظر من وضعها، وفيما يلي سوف نقوم بعرض البعض من تعاريفها:

- المحاسبة الإبداعية هي: الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية التي تتيح الفرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة.<sup>1</sup>

- تعرف أيضاً على أنها: "عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال الاستغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو جميعها".<sup>2</sup> أو هي عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل.<sup>3</sup>

- كما عرفت بأنها: "مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة أصحاب المصلحة بالمؤسسة، وللمحاسبة الإبداعية مظهر قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي وينتج عن الاستفادة من الثغرات والقوانين والبدائل المتاحة في معايير المحاسبة المعتمدة، ومظهر غير قانوني ينتج عن تواطؤ مدقق الحسابات الخارجي ويتضمن تلاعب وتحريف في الأرقام المحاسبية".<sup>4</sup>

- وعرفت كذلك على أنها: "عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال الأخذ بمزايا الغموض في القواعد واختيار ممارسات الإفصاح والقياس من بين هذه القواعد لتغيير القوائم المالية مما هي عليه لتصبح بالصورة التي يرغب بها معدو هذه القوائم".<sup>5</sup>

من خلال ما سبق تبين أن المحاسبة الإبداعية هي تلاعب بالأرقام والقيم والمعطيات المحاسبية، يقوم بها محاسبين ذوي قدرات مهنية عالية للوصول إلى الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة، كما يمكن تعريفها على أنها اختيار واستخدام وتغيير السياسات والتقديرات والممارسات المحاسبية، للتأثير على المعلومات المحاسبية وقيم البنود الظاهرة في القوائم المالية بما يحقق أهداف ومصلحة فئة معينة دون باقي الفئات الأخرى.

من خلال التعريفات السابقة يمكن استخلاص مجموعة من الخصائص المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية هي:

- المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة؛

<sup>1</sup> علاء مصطفى أحمد نفاع، أثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة جرش، الأردن، 2015، ص 88.

<sup>2</sup> سامي محمود عبد الحميد مراد، إحباط الأثر السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة الحالة المصرية، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد 17، مصر، 2017، ص 133.

<sup>3</sup> Charles Mulford, Eugene Comisky, **The Financial Numbers Game**, International Kindle paperwhite, USA, 2002, p 25.

<sup>4</sup> عماد الأغا، المحاسبة الإبداعية، مجلة مال وأعمال، العدد 2، 2012، ص 17.

<sup>5</sup> أحمد محمد علوان الهلباوي وإبراهيم جابر السيد أحمد، المحاسبة الإبداعية، دار العلم والإيمان، ط 1، 2019، ص 54.

- تعمل المحاسبة الإبداعية على تغيير القيم الحقيقية إلى قيم غير حقيقية؛
- تقوم المحاسبة الإبداعية على القدرات المهنية والمحاسبية العالية للمحاسبين التي تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون به؛
- تنحصر ممارسة المحاسبة الإبداعية في إطار ممارسة الخيار ما بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسة قانونية.

### ثالثا- العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية

يتضح حسب العديد من الدراسات بأن العوامل التي ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية هي كما يلي:<sup>1</sup>

- 1. حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية:** تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للمؤسسة أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية باختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة، وهذا يترتب عليه اختيار المؤسسة للطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء المؤسسة. مثال ذلك "أنه في الكثير من البلدان يسمح للمؤسسات أن تختار ما بين سياسة إطفاء نفقات البحث والتطوير حال حدوثها أو رسمتها وإطفائها على مدى فترة حياة المشروع.
- 2. حرية التقديرات المحاسبية:** يتضمن أعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا يتيح للإدارة التحايل في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المراد تحقيقها، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للموجودات بغرض احتساب الاهتلاك عادة ما تتم هذه التقديرات في المؤسسة، وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التحايل بشكل غير واضح ولا يمكن اكتشافه بسهولة، ويتم ذلك عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية سواء بتضخيمها أو التقليل من قيمتها.
- 3. توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:** يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تؤول تنفيذ هذه العمليات أو التعجل في تنفيذها، وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة، فمثلاً لو أن المؤسسة لديها استثمار معين بقيمة مليون دولار بالتكلفة التاريخية ويمكن بيعه بالقيمة الحالية بسعر أكبر يصل إلى ثلاثة ملايين دولار، ففي هذه الحالة يكون أحيانا أمام مدراء المؤسسات الحرية في اختيار السنة التي يرغبون فيها بيع هذا الاستثمار وهذا بالتأكيد سينعكس على زيادة أو تقليل الربح في الحسابات الختامية.

### رابعا- أشكال المحاسبة الإبداعية

يوجد العديد من أشكال المحاسبة الإبداعية وأنواع عدة للتلاعب وتزييف الحسابات حسب دراسي هذه الظاهرة، تتخذ المحاسبة الإبداعية عدة أشكال نذكر منها:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عماد الآغا، مرجع سابق، ص 82-83.

<sup>2</sup> بالرفي تيجاني، المحاسبة الإبداعية المفاهيم والأساليب المتكثرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2012، ص 33.

1. **المحاسبة النفعية:** هي الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبية محددة لتحقيق أهداف مرغوبة منها، تحقيق أرباح عالية، سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو لا.
2. **إدارة الأرباح:** هي التلاعب في الدخل للوصول إلى هدف محدد بشكل مسبق من قبل الإدارة، أو متنبأ به من قبل محلل مالي، أو ليكون متوافقا مع مسارات محددة للعمل.
3. **تلطيف صورة الدخل:** هو التلاعب في الدخل ويتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل السيء.
4. **التلاعب بالتقارير المالية:** يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه إظهار تقارير خاطئة بشكل متعمد، أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية بهدف تضليل مستخدمي هذه البيانات، وهذا النوع من التلاعب يعتبر مخالفا للقانون.
5. **المحاسبة الخلاقة:** اتباع بعض الحيل والأساليب المحاسبية لجعل المؤسسة المساهمة تبدو بشكل أفضل من الواقع، سواء كان ذلك من حيث قوة مركزها المالي، أو حجم أرباحها الصافية أو وضعها التنافسي والمالي والتشغيلي.

#### خامسا- دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

يمكن استعراض دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية فيما يلي:<sup>1</sup>

1. **التأثير على سمعة المؤسسة إيجابيا في السوق:** تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحيانا بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء المؤسسة، والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل من إدارة المؤسسة، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل الإدارة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية تجاه السوق، وخصوصا أمام مساهميها لذلك فإن دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو التأثير إيجابيا على سمعة المؤسسة. إذ غالبا ما تسعى إدارات المؤسسات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني المؤسسات من مشكلات في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحيانا لسداد التزاماتها، ولكي تحصل على تمويل من المؤسسات المالية فإنها سوف تخضع لشروط يجب توافرها قبل الموافقة على منح هذا التمويل، ومن ضمنها أن تكون نتيجة النشاط والوضع المالي للمؤسسة خلال الفترة من استلام التمويل إلى غاية سداده يسمح بسداد أصل التمويل والفوائد المترتبة عليه، وهذا الشرط لا يمكن للمؤسسة المالية أن تقدره أو تتوقعه إلا من خلال قراءتها وتحليلها للوضع المالي السابق لهذه المؤسسات الطالبة للتمويل، وهنا تلجأ هذه الأخيرة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين قيمتها، الأمر الذي سيؤثر في اتخاذ القرار الائتماني لدى المؤسسات المالية.

2. **العش الضريبي:** يستغل معدو البيانات المالية الذين يتورطون في المحاسبة الإبداعية بعض السياسات المحاسبية والثغرات القانونية، من أجل تقديم انطباع مضلل عن الأرباح وذلك لخدمة مختلف أغراضهم وأهدافهم وهناك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدم في إدارة الأرباح وتجميل صورة الدخل. حيث يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسة لاستخدام المحاسبة الإبداعية بدعم من المالكين الرئيسيين وبالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي، من خلال

<sup>1</sup> بالرفي تيجاني، مرجع سابق، ص 19.

تخفيض الأرباح والإيرادات والزيادة في النفقات، وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناء على قيمته.

**3. التصنيف المهني:** تتنافس العديد من المؤسسات التي تعمل في القطاع ذاته للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني، الذي تجرّبه بعض المؤسسات الدولية والمحلية، ويستند هذا التقييم على العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية ووضع المؤسسة من ناحية القوة المالية، وبالتأكيد يستدل على هذا من خلال القوائم المالية الصادرة عن تلك المؤسسات، ولهذا يلجأ العديد منها إلى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم وذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة.

**4. تقوية فرص الاستفادة الإدارية من المعلومات الداخلية:** أحيانا تسمح قوانين بعض المؤسسات من أن يقوم مديروها وموظفوها من تداول أسهمها بجرية كباقي المساهمين، ففي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المديرون من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية إلى السوق، الأمر الذي يقوي فرصتهم من الاستفادة بالمعرفة الداخلية لأخبار المؤسسة.

**5. الحصول على مكافآت كبيرة للمديرين:** حيث تقوم الإدارة بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، وذلك لزيادة الأرباح ولاسيما إذا كانت الحوافز والمكافآت الخاصة بهم مرتبطة بتلك الأرباح.

**6. تجنب التكلفة السياسية:** تتمثل تلك التكلفة في الأعباء التي قد تتحملها المؤسسات كبيرة الحجم نتيجة القوانين والأنظمة والمتطلبات التي تفرضها الدولة، مثل قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الشركات بأعباء اجتماعية مرتفعة.

**7. تخفيض احتمال انتهاك عقد الدين:** إن اتفاقيات الديون غالبا ما يضع فيها الدائنون بعض القيود مثل القيود على التوزيعات المدفوعة أو إعادة شراء الأسهم أو إصدار ديون إضافية إلى غير ذلك من الشروط، وهذه القيود في الغالب يعبر عنها في شكل نسب أو أرقام محاسبية مثل مستويات رأس المال العامل أو معدلات تغطية الفوائد أو صافي حقوق الملكية، لهذا أحيانا تقوم الإدارة في الشركات التي ترتفع فيها نسبة الديون إلى حقوق الملكية، أي تزداد فيها نسبة الرفع المالي إلى استخدام الطرق والسياسات المحاسبية التي من شأنها زيادة الأرباح لتجنب ما يسمى بالتقصير الفني في اتفاقيات الديون.

#### سادسا- أساليب المحاسبة الإبداعية

تعد المحاسبة الإبداعية وسيلة يمكن استخدامها للتلاعب في العناصر الخاصة بالقوائم المالية، ولوصف حالات إظهار الدخل، الموجودات، المطلوبات للشركات بصورة غير صادقة وغير حقيقية، وعليه يمكن تقسيم أهم أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية إلى الآتي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> ليلي عبد الصاحب، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 47، العراق، 2016، ص ص 379-380.

## 1. أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل

يتم التلاعب في مبلغ صافي الدخل من خلال الإجراءات الآتية:

- تسجيل إيرادات المبيعات مبكرا قبل اكتمال عملية البيع وعملية المنفعة؛
- زيادة الدخل من خلال العائد لمرة واحدة، ويشمل زيادة الأرباح من خلال بيع أصل مقيم بأقل من قيمته الحقيقية، وكذلك اعتبار عائد الاستثمار جزءا من الإيرادات، إضافة إلى تسجيل عائد الاستثمار دخلا تشغيليا، وأخيرا ابتداع دخل من خلال إعادة تصنيف حسابات الميزانية؛
- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة، وتشمل رسملة التكاليف التشغيلية العادية وتغيير السياسات المحاسبية، إضافة إلى اهتلاك التكاليف بشكل بطيء جدا، الفشل في تسجيل الأصول التالفة، وتخفيض خدمات الأصول؛
- نقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة؛
- نقل المصاريف المستقبلية إلى الفترة المحاسبية الحالية، وتشمل تسريع زيادة المصاريف التي تعتمد على تقدير المرء في الفترة المحاسبية الحالية.

## 2. أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي

تتمثل ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي فيما يلي:

- تضخيم مصاريف إعادة الهيكلة؛
- التضخيم في حسابات الأصول المدينة؛
- تقليل الالتزامات؛
- تضخيم الممتلكات والمعدات؛
- تضخيم المستحقات الاختيارية؛
- زيادة الاحتياطات؛
- التلاعب في طرائق تقييم الأدوات المالية.

## 3. أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية

إن إجراءات التلاعب في قائمة التدفق النقدي هي كالاتي:

- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير القيم النهائية؛
- تقوم الشركة بتسجيل تكاليف التطوير الرأسمالي على أنها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة، ومن ثم فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة؛
- يمكن التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب.



#### 4. أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية

جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المكتسب والمحاسب، والتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.

كما يوجد هناك العديد من الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية صنفت كالاتي:<sup>1</sup>

- أحيانا تتيح القواعد المحاسبية للشركة الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية، فعلى سبيل المثال يسمح للشركة في عدة دول أن تختار بين سياسة حذف نفقة التطوير أو استهلاكها على حساب عمر المشروع المتعلقة به، لذلك يمكن لها أن تختار السياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة عنها؛
- استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ، ففي بعض الحالات عند تقييم عمر أحد الأصول من أجل حساب الاهتلاك فإنه عادة ما تتم هذه التقييمات داخل العمل، والنتائج للمحاسب المبدع الفرصة لأن يخطئ من ناحية الحذر أو التفاؤل في هذا التقييم. وفي بعض الحالات الأخرى عادة ما يتم توظيف خبير خارجي لعمل التقييمات، فعلى سبيل المثال يمكن أن يقوم خبير إحصائي بتقييم الالتزام المالي المستقبلي للمعاشات، وفي هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع أن يتلاعب بالقيمة، إما عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع مجمل للتقييم أو عن طريق اختيار مثنى أو قيم معروف باتخاذها اتجاهها تفاؤليا أو تشاؤميا حسب رغبة المحاسب؛
- يمكن إدخال الصفقات الاصطناعية إما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية، ويتحقق ذلك عن طريق الدخول في صفقتين أو أكثر متصلتين مع طرف ثالث ميال للمساعدة؛
- التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر حسب الهدف الذي يرمي إليه المحاسب، وخصوصا في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية والقيمة السوقية أو القيمة الحقيقية.

#### المطلب الثاني: محددات المحاسبة الإبداعية

سنحاول في هذا المبحث التطرق الى محددات المحاسبة الإبداعية من خلال ذكر منظورها الأخلاقي ووسائل الحد من ممارستها ونتائج استخدامها، كما سنتطرق إلى المحاسبة الإبداعية حسب المعايير المحاسبية الدولية.

#### أولا- المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

تعرف أخلاقيات المهنة بأنها نظام المبادئ الأخلاقية وقواعد الممارسات التي أصبحت معيارا للسلوك المهني، فلكل مهنة أخلاقياتها التي تشكلت وتنامت تدريجيا مع الزمن إلى أن تم الاعتراف بها وأصبحت معتمدة أديا وقانونيا، ولذلك ظهرت الحاجة إلى وضع أنظمة لممارسات المهن المختلفة ولاسيما العملية منها مثل المحاسبة بحيث تتضمن هذه

<sup>1</sup> حسن فليح مفلح القطيش وفارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 27، 2011، ص 365.

الأنشطة الأسس والواجبات والحقوق التي يجب التقيد بها عند ممارسة عمل مهني محدد.<sup>1</sup> وتجدر الإشارة إلى أن كل المداخل النظرية لعلم المحاسبة لها جانب أخلاقي يركز على مجموعة من المبادئ الأخلاقية تتمثل فيما يلي:<sup>2</sup>

1. **المصدقية:** يحتاج المجتمع ككل إلى مصداقية المعلومات وأنظمة المعلومات المستخدمة.
2. **المهنية:** هناك حاجة إلى أشخاص يمكن تحديدهم بوصفهم مهنيين في مجال المحاسبة من قبل مستخدمي القوائم المالية.
3. **جودة الخدمات:** هناك حاجة للتأكد على أن الخدمات التي يتم الحصول عليها من المحاسب يتم تقديمها وفق أفضل معايير الأداء المهني.

4. **الثقة:** يجب أن يشعر مستخدمو خدمات المحاسبين بالثقة في أن هناك إطاراً أخلاقياً مهنياً يؤثر في كيفية إعداد هذه الخدمات.

ولتحقيق أهداف المحاسبة على المحاسبين أن يعتمدوا على عدد من الركائز الأساسية أهمها ما يلي:

1. **النزاهة:** على المحاسب أن يكون مستقيماً ونزيهاً عند تقديم الخدمات المهنية.
2. **الموضوعية:** على المحاسب أن يكون عادلاً ولا يسمح للتحيز أو تضارب المصالح أو تأثيرات الآخرين أن تقلل من موضوعيته.

نستطيع القول مما سبق أن المحاسبة الإبداعية تعتبر من المشاكل الأخلاقية الرئيسية التي تواجه المحاسب لما تحتويه من مخالفات يستخدمها المحاسبون خلال ممارستهم لمهنتهم وذلك لتحقيق أهداف معينة تخدم مصلحة فئة معينة.

#### ثانياً- وسائل الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية

إن ممارس المحاسبة الإبداعية يمتلك قدرات مهنية عالية في المحاسبة تمكنه من التلاعب بالأرقام والقيم المحاسبية للوصول إلى الهدف المطلوب، ولذلك على المهتمين والباحثين في طرق الحد ومكافحة ممارسة المحاسبة الإبداعية مواكبة كل التطورات الخاصة بها. وفيما يلي سنذكر أهم الوسائل والأساليب المستخدمة للكشف عن ممارساتها الحد منها:

1. **لجان المراجعة:** ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب بالتقارير المالية، مما أسفر عن قيام كل من بورصة نيويورك وهيئة سوق المال الأمريكية بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها، مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي، وتحديد أتعابه وذلك لزيادة استقلاليتها عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات.<sup>3</sup>

2. **الحوكمة:** دعم آليات حوكمة الشركات التي تعتبر أحد أساليب المنهج الأخلاقي، والتي تمثل نظاماً بمقتضاه تدار وتراقب المنشآت من خلال مجموعة من الإجراءات يستخدمها ممثلي أصحاب المصالح في المنشآت لتوفير الإشراف

<sup>1</sup> فوزي الحاج أحمد وآخرون، المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية وأثره على القوائم المالية، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد 06، العدد 01، 2021، ص 47.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 47.

<sup>3</sup> حسن فليح وفارس جميل، مرجع سابق، ص 370.

والرقابة على المخاطر التي تقوم بها الإدارة، وفي ظل الحوكمة لم تعد الإدارة اللاعب الرئيسي في العملية الرقابية حيث تم الفصل بين الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة وإنشاء لجان للتدقيق للحد من التقارير المالية الاحتمالية.<sup>1</sup>

**3. خفض الخيارات المحاسبية:** تكون عن طريق التقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة ألغت في معاييرها المعالجة البديلة، ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها.<sup>2</sup>

**4. الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية:** يتم ذلك عن طريق سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغائها، وكذا تفعيل فرضية الثبات أي استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني أنه متى ما اختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام يجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة، والتي قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت.<sup>3</sup>

**5. تنمية الثقافة المحاسبية لدى المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على اختلاف أطيافهم:** يتم ذلك إما عن طريق التثقيف الذاتي والذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومة المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات، سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص.<sup>4</sup>

**6. ربط الحوافز والمكافآت للإدارة على أساس القيمة الاقتصادية أو السوقية للمؤسسة بدلا من ربطها بالقيمة الدفترية أو رقم الأرباح:** يمكن استخدام العلاقة بين الدخل والتدفق النقدي التشغيلي لاكتشاف الممارسات الاحتمالية، وذلك عن طريق مؤشر التدفق النقدي التشغيلي إلى الدخل المعدل، حيث تعتبر هذه النسبة مؤشرا حساسا للتغيير في الدخل الذي ليس له مردود نقدي، حيث أن انخفاض النسبة عن الواحد يعني وجود ممارسات احتمالية من قبل الإدارة يقابلها نقص في التدفقات النقدية.<sup>5</sup>

**7. ضمان استقلالية مجلس الإدارة:** أي لا يكون لرئيس مجلس الإدارة أو أحد أعضائه مهام تنفيذية في الشركة قد تستغل لخدمة مصالحهم الشخصية، فاستقلالية مجلس الإدارة تلعب دورا هاما في عملية الحد من تضارب المصالح بين المساهمين والمديرين.<sup>6</sup>

كما تم استنتاج أربع وسائل حديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وهي:<sup>7</sup>

<sup>1</sup> نعيم تومان مرهون الزبادي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية- دراسة تطبيقية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصاد، المجلد 17، العدد 02، 2015، ص 205.

<sup>2</sup> حسن فليح وفارس جميل، مرجع سابق، ص 370.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص 370.

<sup>4</sup> المرجع نفسه، ص 371.

<sup>5</sup> نعيم تومان، مرجع سابق، ص 205.

<sup>6</sup> المرجع نفسه، ص 205.

<sup>7</sup> بدر الزمان خقاني ومسعود صديقي، واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 08، 2015، ص 64-65.

**1. المراجع الخارجي:** تعد مسؤولية المراجع الخارجي اكتشاف الغش والمخالفات والتقرير عنها، وهذا ما يعطي مستخدمي القوائم المالية توقع عالي على مصداقيتها، إلا أن المعايير والتوصيات قللت من درجة مسؤولية المراجع، باعتبار أن الإدارة هي المسؤول الأول عن منع الغش والمخالفات من خلال وسائل رقابة داخلية فعالة.

**2. قانون Sarbanes-Oxley:** صدر في 2002 في الولايات المتحدة الأمريكية يهدف لتعزيز الرقابة في مكاتب المحاسبة والتدقيق، حيث فُعل الرقابة على مكاتب التدقيق ومنع توطئها مع إدارات الشركات، كما قلل المخاطر الناجمة عن عدم اكتشاف الاختلاسات والمخالفات.

**3. قانون بانفور:** يعد من أهم التقنيات الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث يعزز من جودة التدقيق من خلال المساعدة على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والسرعة في تنفيذ عملية التدقيق.

**4. أسلوب العصف الذهني:** هو أسلوب علمي يعتمد على توليد أكبر قدر ممكن من الأفكار الإبداعية التي يتوقع من خلالها المساهمة في تحديد مشكلة معينة ثم التوصل إلى حلها من خلال المناقشة وتبادل الآراء.

### ثالثاً- نتائج استخدام المحاسبة الإبداعية

إن المحاسبة الإبداعية وإن كانت تحقق منافع اقتصادية للمؤسسة في الأجل القصير إلا أنها تؤدي إلى مشاكل خطيرة في الأجل الطويل ومن أهم هذه المشاكل ما يلي:<sup>1</sup>

**1. تخفيض قيمة المؤسسة:** توجد العديد من قرارات التشغيل التي تتخذها المؤسسة بغرض التأثير على الأرباح قصيرة الأجل، إلا أنها يمكن أن تؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للمؤسسة، فعلى سبيل المثال تعجيل الإيرادات قد يؤدي إلى قيام المؤسسة ببيع المنتج في 30 ديسمبر بشروط كان من الممكن أن تكون أفضل لو تم بيع ذلك المنتج لذات العميل في 02 جانفي.

**2. تلاشي المعايير الأخلاقية:** حتى ولو كانت المحاسبة الإبداعية لا تستهلك المعايير المحاسبية بشكل واضح فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية، حيث يخلق المديرين الذين يتحملون خطر هذه الممارسة مناخاً أخلاقياً يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها. فالمدير الذي يطلب من موظفي المبيعات تعجيل المبيعات في أحد الأيام يخسر السلطة الأخلاقية التي تمكن من انتقاء خطط المبيعات المشكوك فيها في يوم آخر، فمثل هذه الأساليب البسيطة في التحايل يمكن أن تؤدي إلى أخطاء ومخالفات جوهرية في القوائم المالية.

**3. إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية:** لا تتم ممارسة المحاسبة الإبداعية على مستوى الإدارة العليا فقط وإنما تمارس أيضاً على مستوى الإدارة التشغيلية، فمديرو الإدارات التشغيلية يعالجون البيانات المالية بهدف الحصول على مكافآت، الفوز بالترقيات، أو تجنب انتقاد الأداء السيئ. ومن أهم مخاطر المحاسبة الإبداعية في المستويات الإدارية الدنيا إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا، فتبقى الأخطاء بدون تصحيح والمشاكل بدون حلول لفترة زمنية طويلة.

<sup>1</sup> سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد 08، 2008، ص 19.

4. العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية: في السنوات الأخيرة أصبحت البورصات تفرض عقوبات صارمة على المؤسسات التي قامت بإدارة أرباحها، وتطلب إعادة احتسابها والإعلان عنها، فإذا لم يتم فرض هذه العقوبات من غرامات وعقوبات تأديبية فإن ذلك يمكن أن يكون مكلفا جدا للمؤسسة.

### المبحث الثالث: الدراسات السابقة

سعيًا منا في إثراء موضوع البحث ونظرًا للأهمية البالغة للدراسات السابقة بالنسبة للدراسة اللاحقة سنقوم بعرض موجز لبعض الدراسات والأبحاث ذات الصلة بالموضوع والتي تم الاستفادة منها:

#### المطلب الأول: الدراسات العربية

أولاً- دراسة ليندا حسن نمر الحلبي، "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية"

الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير هدفت إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها على موثوقية البيانات المحاسبية، وبيان دوافع الإدارة من استخدام هذه الأساليب، والتعرف على الدور الذي يقوم به مدققو حسابات تلك المؤسسات في الحد من إجراءات المحاسبة الخلاقية التي تمارسها مجالس إدارات شركات المساهمة العامة الأردنية في القوائم المالية المدققة.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها أن المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزامات بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضله معدو هذه البيانات. وتؤثر أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية أيضاً على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، وتمارس مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية لدى إعداد البيانات المالية الصادرة عن تلك الشركات، لكن بالمقابل يقوم مدقق الحسابات بالإجراءات والاختبارات اللازمة للحد من هذه الممارسات.

بالرغم من تطرق الباحثة لمفاهيم وجوانب عديدة متعلقة بالمحاسبة الإبداعية وذكر الدور الهام الذي يلعبه المدقق في الكشف عن ممارساتها، واعتمادها على الاستبانة للوصول إلى النتائج وتحقيق أهداف الدراسة، إلا أنها تطرقت إلى دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على خلاف دراستنا التي ركزت على إظهار مدى تأثير التدقيق الجبائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والأخذ بعين الاعتبار آراء عينة من المدققين الجبائين، المحاسبين، محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، إضافة إلى عدم التطرق إلى مفاهيم التدقيق، كما تختلف دراستنا عن هذه الدراسة في الفترة الزمنية والبيئة التي أعدت فيها الدراسة وكذا مجتمع الدراسة.

ثانياً- دراسة عماد الآغا، "دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية"

الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير هدفت إلى التعرف على دور مبادئ حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية وذلك بإسقاطها على حالة البنوك الفلسطينية، ولتحقيق هذا الهدف تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، واستخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات من أفراد مجتمع الدراسة المكون من مدققي الحسابات الداخليين والخارجيين للبنوك الفلسطينية، وكذا مفتشي سلطة النقد، حيث تم توزيع 111 استبانة في حين تم الحصول على 89 استبانة، ولغرض تحليل البيانات واختبار الفرضيات استخدمت الدراسة الإحصائية .SPSS

وتوصلت الدراسة إلى أن مبادئ حوكمة الشركات تلعب دورا فعالا في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن البنوك الفلسطينية، وقد قدم الباحث مجموعة من التوصيات نذكر منها ضرورة تركيز الجهات المحاسبية المعنية على إيجاد الآليات الكفيلة بتعزيز ورفع السلوك الأخلاقي للحد من الالتزام بالقوانين والسياسات والمبادئ المعمول بها دوليا.

على الرغم من تركيز الباحث على وسيلة مهمة من وسائل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وهي الحوكمة التي فصل في كامل جوانبها وقد تم ذكرها في دراستنا مع عدة وسائل أخرى دون تفصيل، وعلى خلاف دراسته التي لم يذكر فيها وسائل أخرى تحد من مثل هذه الممارسات كالتدقيق الجبائي، وكذا التطرق والإمام بكافة المفاهيم والجوانب المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية والتركيز على جانبها السلبي باعتبارها ممارسة غير أخلاقية، كما وقد اختلفت الدراستين في البيئة والفترة الزمنية التي أعدت فيها الدراسة.

### ثالثا- دراسة نعيم تومان ومرهون الزيايدي، "تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية"

الدراسة عبارة عن مقال هدف إلى التعرف على أهم أساليب التلاعب التي تمارسها الإدارة في القوائم المالية ودوافع هذا التلاعب، وكذلك بيان أهم الوسائل التي يمكن استخدامها للحد أو التقليل من آثار التلاعب على المستفيدين من القوائم المالية.

وأهم ما وصلت إليه الدراسة أن المحاسبة الإبداعية تعتبر أهم أداة للتلاعب بالقوائم المالية، كما توجد العديد من الوسائل للكشف عن التلاعب أو الحد منها ومن أبرزها تفعيل دور أجهزة الرقابة الداخلية والخارجية والحوكمة، ومن أهم دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية تضليل وإخفاء الواقع الحقيقي للشركة لتحقيق أهداف خاصة وإخفاء فشل الإدارة في تحقيق أهداف المؤسسة، وقدم الباحث مجموعة من التوصيات أهمها تفعيل دور الرقابة الداخلية في المؤسسات وذلك بفك ارتباطها بالإدارة لجعلها رقبيا عليها وليس جزءا منها، وإعادة النظر بالمعايير المحاسبية التي تتضمن بدائل في القياس وتسمح للإدارة باستغلالها لأغراض التلاعب.

على الرغم من أن الباحث قد تطرق إلى مفاهيم المحاسبة الإبداعية واعتبرها سلوك لا أخلاقي تستخدمها الإدارات لتحقيق أغراض خاصة، كما وقد انتهج الباحث نفس منهج دراستنا المنهج الوصفي باستخدام أسلوب التحليل والاستبانة، إلا أنه قد ركز على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي يجب على القوائم المالية تضمينها وأساليب التلاعب في المحاسبة الإبداعية دون ذكر العوامل التي ساعدت على ظهورها ونتائج استخدامها وكذا وسائل الحد من ممارستها، كما وقد اختلفت الدراستين في الفترة الزمنية وبيئة الدراسة، وفي تناولها لأساليب المحاسبة الإبداعية كمتغير مستقل يؤثر على مصداقية القوائم المالية، على عكس دراستنا التي أخذت المحاسبة الإبداعية كمتغير تابع يتأثر بالتدقيق الجبائي.

### رابعا- دراسة ليلى عبد الصاحب، " تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها"

الدراسة عبارة عن مقال هدف إلى تسليط الضوء على مفهوم ودوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية والتعرف على مفهوم الوعاء الضريبي ونظريات تحديد الدخل، والمقصود بالدخل المحاسبي والدخل الضريبي فضلا عن تأثيرات المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها.

وأهم ما توصلت إليه الدراسة من استنتاجات استنادا على ما تم عرضه في الجانب النظري والإحصائي وتحليل بيانات الدراسة أن أساليب المحاسبة الإبداعية التي تستخدمها الشركات على مستوى الإيرادات، أو على التكاليف للتأثير على الأرباح أو على مستوى الأصول للتأثير على المركز المالي، كما لها تأثير في تحديد الربح المحاسبي ومن ثم الربح الضريبي، وأن أهم الدوافع التي تحفز الإدارات على استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية يتمثل في تقليل الضرائب الواجبة الدفع من خلال التأثير على الدخل الخاضع للضريبة حسب ما اجتمع عليه أكبر نسبة من أفراد عينة البحث، وقد قدمت الباحثة مجموعة من التوصيات أهمها العمل على تقليل قدرة الإدارة من التلاعب في القوائم المالية من خلال وضع ضوابط كافية لاستخدام البدائل المحاسبية المتاحة في مجال القياس والإفصاح، ضرورة تطوير القوانين والتشريعات الضريبية بما يجد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

بالرغم من تطرق الباحثة إلى العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية وذكر العديد من المفاهيم المتعلقة بها واستعمال نفس الطريقة للوصول إلى النتائج وتحقيق الأهداف ألا وهي الاستبانة، إلا أنها لم تتطرق إلى المنظور الأخلاقي ونتائج استخدام المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدامها كما لم تذكر وسائل الحد من آثار المحاسبة الإبداعية بصفة عامة بل ركزت فقط على الحد من أثر المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي وعدم ذكر المحاسبة الإبداعية حسب المعايير المحاسبية الدولية، كما وبرز الاختلاف في الفترة الزمنية وبيئة التي أجريت فيها الدراسة.

#### المطلب الثاني: الدراسات الجزائرية

أولا- دراسة قاسم حدة وجراد نور الدين، "مساهمة التدقيق الجبائي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة حالة بمركز الضرائب بالجلفة"

الدراسة عبارة عن مداخلة ملتقى وطني هدفت إلى التعرف على الإطار العام للتدقيق الجبائي وأهم تقنياته، وتسليط الضوء على ممارسات المحاسبة الإبداعية وأهم أساليبها، مع إبراز دور التدقيق الجبائي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: اعتبار المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب المحاسبي دون الإخلال بالقوانين، من خلال استعمال الحرية الموجودة في اختيار السياسات المحاسبية حيث تمارس بغرض التهرب الضريبي ولها عدة أساليب منها ما هو مشروع وآخر غير مشروع، بالإضافة إلى الأهمية البالغة التي يبدونها التدقيق الجبائي في اكتشاف مواطن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، حيث تساهم مهارة وكفاءة وإلمام المدقق الجبائي بالتقنيات المحاسبية في كشف مختلف التلاعبات التي تحتويها محاسبة المكلفين الخاضعين للتدقيق، مع التزام المدقق الجبائي بالإجراءات القانونية والضمير المهني عند قيامه بمهامه من أجل حماية كل من حقوق المكلف والإدارة الجبائية معا.

على الرغم من بيئة الدراسة المتشابهة وتناول الباحثين لإشكالية مدى تأثير أو مساهمة التدقيق الجبائي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، إلا أنه لم يتطرق إلى مفاهيم المحاسبة الإبداعية والتدقيق بالتفصيل على عكس دراستنا التي تناولت كلاهما من كل الجوانب، كذكر مهام ومراحل عملية التدقيق ومدى كفاءة المراجع في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقد كان الاختلاف أيضا في الجانب التطبيقي حيث انتهجت دراستنا طريقة الاستبانة للوصول إلى النتائج عكس هذه دراسة التي اعتمدت على دراسة حالة مركز الضرائب بولاية الجلفة.



ثانيا- دراسة طيب عبد السلام، منصر عبد العالي، فارس صحراوي، "دور المراجعة الجبائية في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية -دراسة حالة بمديرية الضرائب ولاية الوادي"

الدراسة عبارة عن مقال هدف إلى التعرف على مفهوم المراجعة الجبائية وأهم أشكالها، بالإضافة إلى مصطلح المحاسبة الإبداعية وأهم أساليبها، مع إبراز دور المراجعة الجبائية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن للمحاسبة الإبداعية عدة أشكال منها ما هو مشروع وما هو غير مشروع، وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة الجبائية من أهم الوسائل الردعية للاستخدام السلبي للمحاسبة الإبداعية، والإحاطة بأهميتها في اكتشاف مواطن الاستخدام السلبي للمحاسبة الإبداعية، إلا أنها تبقى غير كافية لمواجهة اتساع هذه الظاهرة.

بالرغم من تناول الدراسة لموضوع المحاسبة الإبداعية ودراستها من جانبها السلبي بتقديم دوافع اللجوء إلى ممارستها وأساليب استخدامها والتطرق إلى وسيلة مهمة من وسائل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وهي المراجعة الجبائية، إلا أنه لم يتم التطرق إلى ذكر وسائل أخرى للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ولو بشكل مختصر. كما أن الاختلاف بين الدراستين برز في توسع دراستنا والتطرق إلى نقاط عديدة تخص المحاسبة الإبداعية كنتائج استخدامها والعوامل التي ساعدت على ظهورها، واستخدام الاستبانة الموزعة على عينة من المدققين الجبائين ومحافظي الحسابات والمحاسبين والخبراء المحاسبين في الجزائر خلاف هذه الدراسة التي لجأت لاستخدام دراسة حالة بمديرية الضرائب بولاية الوادي.

ثالثا- دراسة بالراقي تيجاني، "المحاسبة الإبداعية المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل"

الدراسة عبارة عن مقال هدف إلى التعرف على أساليب التلاعب في البيانات المحاسبية المستخدمة لإخفاء الأداء الفعلي للشركات، وكذا التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، والوقوف على الدور الذي يقوم به مدققو الحسابات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارس عند إعداد القوائم المالية. وقد خلصت الدراسة إلى أن للمدقق دور فعال في الكشف والتحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية بعدة وسائل متاحة له، وأن يقظة وكفاءة المدققين والمراقبين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية هي الوسيلة الأهم والأقوى لمكافحةها، وأنه من أهم أهدافها هو تقديم انطباع مضلل عن البيانات المالية الواردة في القوائم المالية وذلك لتحقيق أهدافها.

لم يتطرق الباحث إلى ذكر المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الجبائي على الرغم من تذكيره بالأهمية والدور الفعال الذي يقوم به المدقق وتأكيده على أن يقظته وكفاءته من أهم وسائل الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما وقد أكد على أن من يقوم بتلك الممارسات هو شخص ذو خبرة ومستوى عال من الحرفية والابتكار، كما وقد تطرق إلى مفاهيم المحاسبة الإبداعية وانتهج نفس منهج دراستنا المنهج الوصفي باستخدام أسلوب التحليل، إلا أنه لم يتطرق للجانب التطبيقي على خلاف دراستنا التي استعانت بالاستبانة.

رابعا- دراسة بلال نظامي، "دور التدقيق الجبائي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية التصريحات الجبائية -دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أدرار"

الدراسة عبارة عن مذكرة ماستر تهدف إلى توضيح أهمية التدقيق الجبائي في ضمان حق خزينة الدولة، العمل على كشف مختلف الممارسات الهدافة إلى التهرب من أداء الضريبة خاصة في الجانب المحاسبي، مع تسليط الضوء على ممارسة المحاسبة الإبداعية في التصريحات الجبائية للحد منها، بالإضافة إلى محاولة إثراء مجال التدقيق الجبائي بدراسات تهتم بتوفير المعلومات الكافية حول هذا الموضوع، خصوصا أن هذا المجال يعرف ندرة في المراجع.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: احترام المدقق الجبائي للإجراءات القانونية أثناء تأدية مهمته يمكنه من ضمان حقوق المكلف والإدارة الجبائية معا، من خلال التعرف على هوية المكلف الخاضع للرقابة وإبلاغه بالخضوع لعملية التحقيق. كما يعتبر الاطلاع على تحديثات القوانين الجبائية مهما في تجنب وقوع المدقق في أخطاء تتعلق بالقوانين تم تعديلها أو حذفها، والتمكن من المبادئ المحاسبية يجعل المدقق الجبائي قادرا على اكتشاف مختلف الأساليب الإبداعية التي تحتويها محاسبة المكلفين الخاضعين للتحقيق، كالتلاعب في التقديرات أو إخفاء الإيرادات أو التضخيم في التكاليف وكل ما هو متعلق بالربح الخاضع للضريبة. كما توصلت الدراسة إلى أن استخدام المحاسبة الإبداعية في التصريحات الجبائية يفقد من مصداقيتها، وأن التحكم في التقنيات القانونية والمحاسبية للتدقيق الجبائي يؤدي حتما إلى كشف مختلف التلاعبات التي يحتويها ملف المكلف، وبالتالي يمكن من تقليص الفجوة بين توقعات الإدارة الضريبية وتصريحات المكلفين وزيادة الحصيلة الضريبية.

بالرغم من تطرق الباحث من خلال هذه الدراسة إلى مختلف الجوانب والمفاهيم المتعلقة بكل من التدقيق الجبائي والمحاسبة الإبداعية، ومحاولة إبراز دور التدقيق الجبائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية إلا أنه لم يتطرق لذكر كفاءة المراجع الجبائي التي تلعب دورا مهما في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية. كما وقد اعتمد الباحث على دراسة الحالة للوصول إلى النتائج وتحقيق أهداف الدراسة على خلاف دراستنا التي اعتمدت على الاستبانة مع ذكر الاختلاف في الفترة الزمنية بين الدراستين.

## خلاصة الفصل الأول:

قمنا في هذا الفصل بعرض ومناقشة الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي والمحاسبة الإبداعية، كون التدقيق الجبائي يلعب دورا أساسيا في كشف مواطن استخدام المحاسبة الإبداعية، حيث تم التطرق في جانب التدقيق الجبائي إلى تعريفه، أهميته وأهدافه بالنسبة للمؤسسة وكذا أنواعه، كما وقد تم إبراز سيورة وشروط عملية التدقيق الجبائي التي يجب أن تتوفر في الشخص المدقق للقيام بمهامه على أكمل وجه. أما في جانب المحاسبة الإبداعية فقد تم عرض ماهية المحاسبة الإبداعية مع إبراز العوامل ومختلف الأساليب والدوافع التي ساعدت على ظهورها، وإلى محدداتها ونتائج استخدامها. كما تم التطرق إلى مختلف الدراسات السابقة الجزائرية والعربية التي تخدم وترتبط بمتغيرات الدراسة.

## الفصل الثاني:

دراسة تحليلية لآراء عينة من المدققين الجبائين،  
المحاسبين، محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين

تمهيد:

بعد التطرق في الجانب النظري إلى المفاهيم العامة حول التدقيق الجبائي والمحاسبة الإبداعية، كان لا بد من إسقاط هذه الجوانب في صورة تطبيقية، وذلك من خلال استخدام استبانة لدراسة آراء عينة من ذوي الاختصاص والمتمثلة في المدققين الجبائيين، المحاسبين، محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر، وهذا لإعطاء وجهات نظرهم حول تأثير التدقيق الجبائي على المحاسبة الإبداعية في الجزائر، وبالتالي اختبار صحة الفرضيات المتعلقة بموضوع الدراسة، وتحليل نتائجها بالاستعانة ببرنامج SPSS. وفي هذا السياق تم تقسيم هذا الفصل وفق المباحث التالية:

- المبحث الأول: طرق وأدوات الدراسة
- المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة
- المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

### المبحث الأول: طرق وأدوات الدراسة

تتعدد أدوات الدراسة الميدانية وكذا الأساليب المناسبة لها، حيث تم الاعتماد على الاستبيان كأداة أساسية في موضوع الدراسة، بهدف الحصول على المعلومات التي ستساعد في تحليل وتفسير النتائج، وسيتم التعرف في هذا المبحث، في مطلبه الأول على عينة ونموذج الدراسة، وإلى أدوات جمع وتحليل البيانات في مطلبه الثاني.

#### المطلب الأول: عينة ونموذج الدراسة

سيتم التعرف في هذا المطلب على كل من منهج الدراسة، مجتمعها، عينتها ونموذجها.

#### أولاً- منهج الدراسة

من أجل تحقيق الهدف الرئيسي من الدراسة وهو مدى تأثير التدقيق الجبائي على المحاسبة الإبداعية في الجزائر واختبار صحة الفرضيات، تم استخدام المنهج الوصفي باستخدام أسلوب التحليل، وقد طبقت هذه الدراسة على عينة من المدققين الجبائيين، المحاسبين، محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر، حيث تم توزيع استبيان إلكتروني وآخر مباشر متعلق بخصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج الحزم الاحصائية SPSS، بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات ترجمت إلى نتائج وتوصيات تدعم وتثري موضوع الدراسة.

#### ثانياً- مجتمع وعينة الدراسة

يختلف معنى مجتمع الدراسة عن العينة، حيث يشير مجتمع الدراسة إلى مجموع الأفراد أو الأحداث موضوع الدراسة التي يسعى الباحث إلى تعميم النتائج عليها، أما العينة فهي جزء ممثل للمجتمع الأصلي الذي تجرى عليه الدراسة.<sup>1</sup> حيث يتكون مجتمع الدراسة الحالية من المدققين الجبائيين، المحاسبين، محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر، بينما عينة الدراسة اقتصر على 52 فرد، الحظ الأكبر فيها كان لولاية برج بوعرييج كونها مركز ومكان الدراسة.

#### ثالثاً- نموذج الدراسة

بناء على الدراسة النظرية والدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع، تم تشكيل نموذج الدراسة والمتمثل في متغيرين متغير مستقل ممثلاً بالتدقيق الجبائي، وآخر تابع ممثلاً بالمحاسبة الإبداعية. كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (01): متغيرات الدراسة

الاسم	المتغيرات
التدقيق الجبائي	المتغير المستقل
المحاسبة الإبداعية	المتغير التابع

المصدر: من إعداد الطالبتين

<sup>1</sup> محمد مفيد القوسي، الإحصاء الوصفي والاستدلالي، مركز الكتاب الأكاديمي، ط 1، عمان، 2014، ص55.

## المطلب الثاني: أدوات جمع وتحليل الدراسة

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى تصميم الاستبيان في الجزء الأول، وإلى تفرغ وتحليل البيانات في الجزء الثاني.

### أولاً - تصميم الاستبيان

يعتبر الاستبيان مجموعة من الأسئلة المعدة مسبقاً يسجل المستجوبين إجاباتهم عليها، وعادة ما تكون هذه الإجابات ضمن بدائل محددة بدقة.<sup>1</sup> ولتصميم هذا الاستبيان تم الاعتماد على مجموعة من الأدوات والخطوات اللازمة للخروج بتصميم نهائي له، حيث تم الاعتماد على سلم ليكارت الخماسي، ثم تقسيم الاستبيان إلى محاور تخدم موضوع الدراسة، ومن ثم توزيعها واسترجاعها من العينة المكونة للدراسة.

### 1. سلم ليكارت:

يصمم الاستبيان بالاعتماد على سلم ترتيبي يحدد الإجابات المحتملة لكل عبارة، باستخدام مقياس ليكارت الخماسي، وتعد طريقة ليكارت من الطرق الشائعة الاستخدام في قياس الاتجاهات العلمية والبحوث التربوية والاجتماعية والاقتصادية... لاختصارها الوقت والجهد، وكذلك لتمييزه بالسهولة في التصميم، التطبيق، التصحيح وارتفاع درجة ثباته وصدقه. وهو مكون من خمس خيارات مدرجة كما هو موضح في الجدول التالي:

### الجدول رقم (02): درجات مقياس ليكارت الخماسي

الاستجابة	غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً
الدرجة	1	2	3	4	5
المجال	(1.8 - 1)	(2.60 - 1.81)	(3.40 - 2.61)	(4.20 - 3.41)	(5 - 4.21)
المستوى	منخفض جداً	منخفض	متوسط	مرتفع	مرتفع جداً

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على

Uma Sekaran & Roger Bougie, **Research methods for business: A skill-building approach**, John Wiley & Sons Ltd, 17th Ed, 2016, p207.

### 2. هيكل الاستبيان:

بناء على ما تم التطرق إليه في الجانب النظري وعلى عدة مراجع ودراسات سابقة، تم بناء المحاور الثلاث للاستبيان، كما هو موضح في الجدول التالي:

<sup>1</sup> فطوم لينة بن خزناسي ومحمود قرزير، ثقافة التحسين المستمر الكايزن كأسلوب لتعزيز الإبداع التنظيمي في مؤسسة كوندور وحدة CUISSON et PEM برج بوغريج، مجلة العلوم الانسانية لجامعة أم البواقي، المجلد 8، العدد3، ديسمبر 2021، ص1597.

الجدول رقم (03): هيكل الاستبيان

رقم المحور	محتوى المحور	عدد الأسئلة
واجهة الاستبيان	مقدمة موجهة لأفراد عينة الدراسة توضح موضوع الدراسة، مع الإشارة بأن المعلومات تستخدم للغرض العلمي وتحضى بالسرية التامة.	-
البيانات الشخصية الوظيفية	تتضمن هذه الفقرة الأسئلة الديمغرافية والوظيفية التي تتعلق بأفراد العينة.	05
المحور الأول	يتضمن هذا المحور مجموعة من الأسئلة عن أهمية التدقيق الجبائي وكفاءة المدقق الجبائي.	08
المحور الثاني	يتضمن هذا المحور مجموعة من الأسئلة عن أساليب المحاسبة الإبداعية ودوافع اللجوء إليها في المؤسسة الاقتصادية.	08
المحور الثالث	يتضمن هذا المحور مجموعة من الأسئلة عن مدى تأثير التدقيق الجبائي على المحاسبة الإبداعية.	07

المصدر: من إعداد الطالبتين

1. توزيع واسترجاع استمارات الاستبيان: تم توزيع استمارات الاستبيان على عينة مكونة من 52 فرد، تم قبولها. كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): توزيع واسترجاع استمارات الاستبيان

النسبة (%)	العدد	البيان
100	52	عدد الاستمارات الموزعة
0	0	عدد الاستمارات الملغاة
100	52	عدد الاستمارات المقبولة

المصدر: من إعداد الطالبتين

ثانيا- تفرغ وتحليل البيانات

تأتي عملية تفرغ وتحليل البيانات بعد جمعها من خلال الاستمارات الموزعة على أفراد العينة المدروسة، وتمت هذه العملية وفق مرحلتين أساسيتين هما:

1. مرحلة تفرغ البيانات والمعلومات

لقد تم تفرغ البيانات من خلال جمع كل الأجوبة المتحصل عليها من طرف المستجوبين في استمارة واحدة بعد تحديد وزن كل إجابة، ثم تبويبها في جدول بسيط وذلك بهدف تسهيل عملية تحليل وتفسير هذه البيانات.



## 2.مرحلة تحليل وتفسير البيانات

بعد عملية تفرغ البيانات ووضعها في جدول، يتم تحليلها إحصائيا لإعطاء صورة دقيقة عن مضمون الجدول وبالتالي تحديد النتائج المتوصل إليها، حيث تم الاعتماد على مجموعة من الأساليب الاحصائية والأدوات المستخدمة لتحليل البيانات، والمتمثلة فيما يلي:

- تم استخدام ألفا كرونباخ (Alpha de Cronbach)، لقياس الثبات العام للدراسة؛
- تم استخدام Kolmogorov-Smirnov، لاختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة؛
- تم استخدام جداول التوزيعات التكرارية والنسب المئوية لتمثيل البيانات الشخصية لأفراد العينة؛
- حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، من أجل معرفة اتجاه الإجابات؛
- تم استخدام Corrélation de Pearson، لقياس الارتباط بين متغيرات الدراسة؛
- تم حساب معامل التحديد R2، مستوى الدلالة a، قيمة F، ومعامل الانحدار البسيط لمتغيرات الدراسة، الفرضية الرئيسية لدراسة.

### المبحث الثاني: التحليل الإحصائي للدراسة

بعد عرض طرق وأدوات الدراسة في المبحث الأول سيتم التطرق في هذا المبحث إلى صدق وثبات الاستبيان في المطلب الأول، وإلى التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة في المطلب الثاني.

#### المطلب الأول: صدق وثبات الاستبيان

يقصد بصدق الاستبيان أن تكون استبانة الدراسة قادرة على إنجاز وقياس ما وضعت من أجله، بما يحقق أهداف الدراسة ويجب على أسئلتها وفرضياتها، وقد تم قياس صدق الاستبانة من خلال ما يلي:

#### أولاً- صدق المضمون (المحكمين)

تم عرض الاستبيان في صورته الأولية على مجموعة من الأساتذة الأكاديميين، وذلك من أجل التحقق من مصداقيته وأن العبارات التي تضمنها تقيس الأفكار التي صممت من أجله، وضمت فئة المحكمين 03 من الأساتذة المختصين في المحاسبة والتدقيق والجباية. (أنظر الملحق رقم:02) من أجل الاسترشاد بآرائهم حول أسئلة ومحاور الاستبيان، وكان لآرائهم ومقترحاتهم دور فعال ومميز في تطوير الاستبيان، حيث تم حذف وتعديل وإعادة ترتيب بعض الأسئلة، وإعادة صياغتها حسب الفرضيات المطروحة إلى غاية التوصل إلى صورته النهائية. (أنظر الملحق رقم:01)

#### ثانياً- اختبار صدق وثبات الاستبيان

في هذه المرحلة تم اختبار صدق وثبات الاستبيان بمعامل ألفا-كرونباخ (Alpha de Cronbach)، هذا المعامل يأخذ قيمة بين الصفر والواحد، وأن القيمة المقبولة لا تقل عن 60%. وتم استخدام ذات المعيار لحساب معامل الصدق عن طريق جذر معامل الثبات.<sup>1</sup>

#### الجدول رقم (05): نتائج اختبار صدق وثبات أداة الدراسة (معامل ألفا كرونباخ)

معامل الصدق	معامل ألفا كرونباخ (Alpha de Cronbach)	عدد المحاور	حجم العينة
0.879	0.772	3	52

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.26

تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ ( $\alpha$ ) لقياس مدى ثبات أداة الدراسة، حيث بلغت قيمة ألفا ( $\alpha$ ) للاستبانة الكلية (0.772) أي نسبة (77.2%) وهي نسبة جيدة كونها أعلى من النسبة المقبولة (60%)، وبالتالي يمكننا القول بأن الاستبيان ثابت بدرجة عالية، والجدول أعلاه يوضح ذلك.

وبأخذ جذر معامل الثبات نحصل على معامل الصدق الذي وجد أنه يساوي (0.879)، مما يدل على أن الاستبيان صادق، أي أنه يمثل المجتمع الذي سحبت منه العينة.

<sup>1</sup> فطوم لينة بن خزناجي ومحمود قرزيز، التحسين المستمر والإبداع التنظيمي في مؤسسة كوندور برج بوغريج -دراسة سوسيوتنظيمية لبعض المتغيرات الشخصية والوظيفية، مجلة أبحاث دراسات التنمية، المجلد 08، العدد 01، 2021، ص149.

### ثالثاً- اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

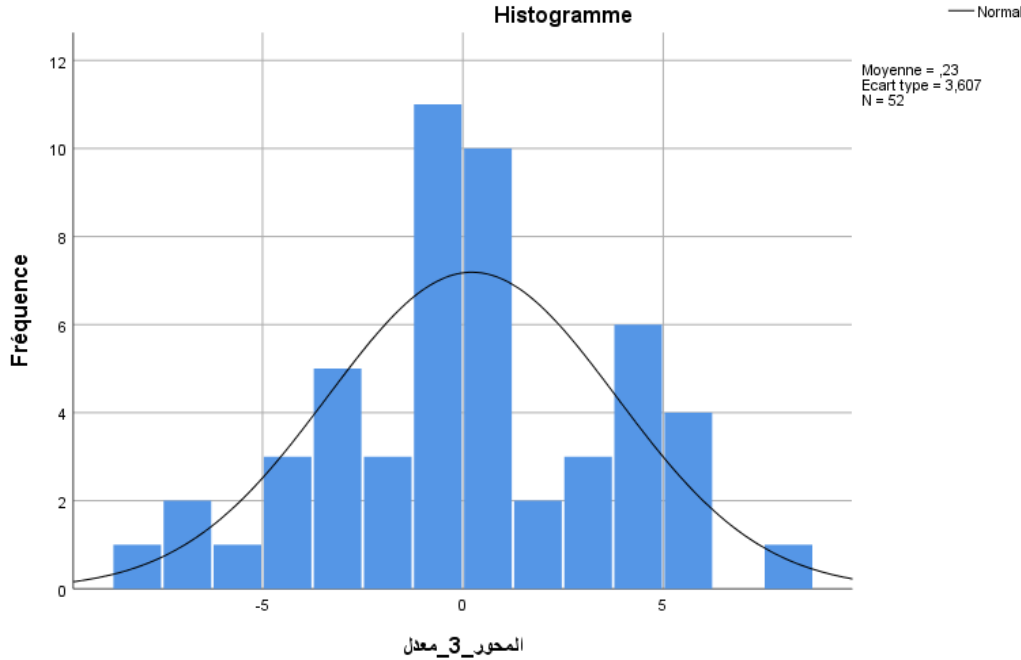
ينبغي التأكد من التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة، لأن نتائج هذا الاختبار تحدد أي نوع من اختبارات الفرضيات سيتم استخدامها لاحقاً، ومن أجل التأكد من أن متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي قمنا باختبار مستويات الدلالة لمحاو الاستبيان، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (06): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

Kolmogorov-Smirnov (Sig)		متغيرات الدراسة والأبعاد
(Sig)	الدلالة الإحصائية	
0.200*	0.078	أهمية التدقيق الجبائي وكفاءة المراجع الجبائي
0.200*	0.098	أساليب المحاسبة الإبداعية ودوافع اللجوء إليها
0.050	0.122	تأثير التدقيق الجبائي على المحاسبة الإبداعية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.26

الشكل رقم (03): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.26

يتضح من الجدول والشكل السابق أن قيمة مستويات الدلالة لمحاو الاستبيان في العينة المدروسة أكبر من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي بيانات الاستبيان تتبع التوزيع الطبيعي، وعليه نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة.

### المطلب الثاني: التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة

قصد التعرف على خصائص عينة الدراسة، سنحاول من خلال هذا المطلب القيام بعرض، تحليل وتفسير البيانات الشخصية لهم، وذلك حسب العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة والمهنة الممارسة.

#### أولاً- التوزيع حسب العمر

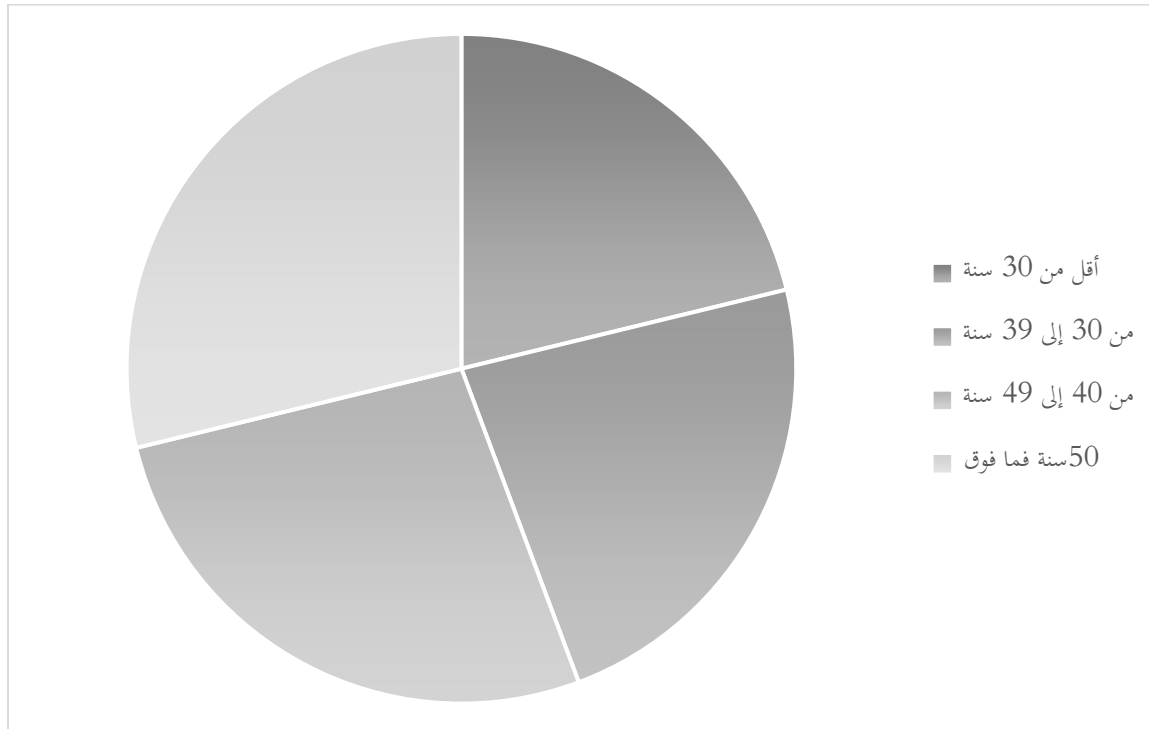
فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر.

الجدول رقم (07): توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة (%)
أقل من 30 سنة	11	21.2
من 30 إلى 39 سنة	12	23.1
من 40 إلى 49 سنة	14	26.9
50 سنة فما فوق	15	28.8
المجموع	52	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.26

الشكل رقم (04): توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.26

من خلال الجدول رقم (7) والشكل البيان رقم (04) الموضح أعلاه، فيما يخص متغير العمر الذي تم تقسيمه إلى أربع فئات عمرية، نلاحظ أن نسبة 28.8% من عينة الدراسة تتراوح أعمارهم ما بين 50 سنة فما فوق وهي الفئة الأكبر، وأن نسبة 26.9% من المستجوبين كانت أعمارهم ما بين 40-49 سنة، بينما بلغت نسبة المستجوبين بين 30-39 سنة وكذا فئة أقل من 30 سنة على التوالي ب 23.1% و 21.2%.

### ثانياً- التوزيع حسب المؤهل العلمي

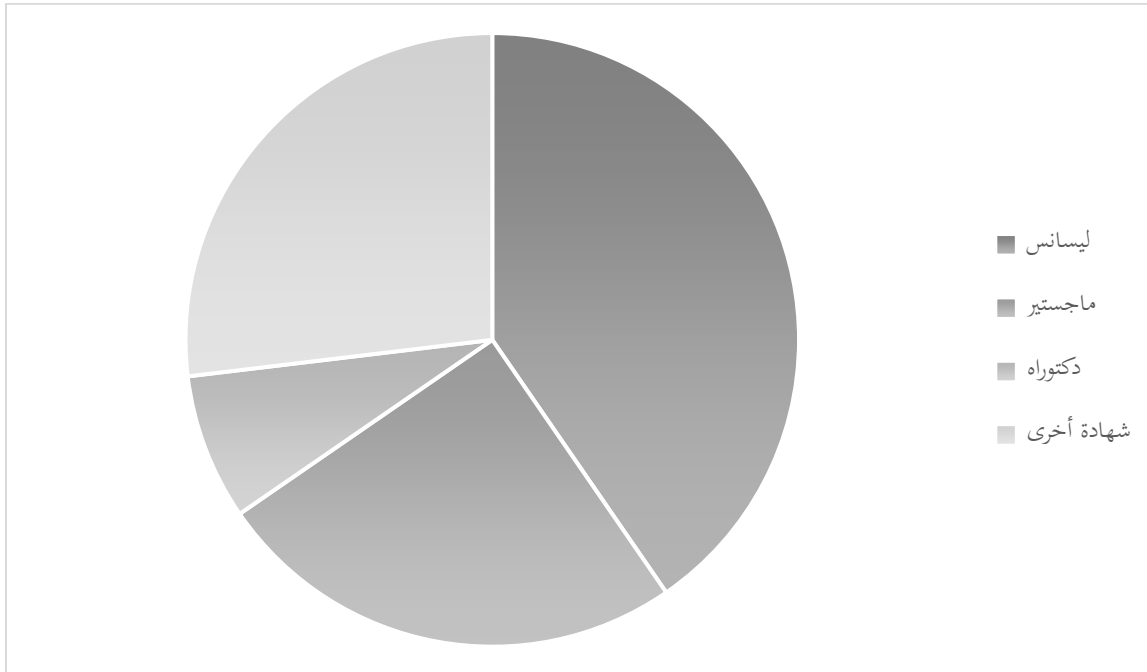
فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

الجدول رقم (08): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة (%)
ليسانس	21	40.4
ماجستير	13	25
دكتوراه	4	7.7
شهادة أخرى	14	26.9
المجموع	52	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.26

الشكل رقم (05): توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.26

فيما يخص المؤهل العلمي لأفراد العينة، فيتضح من خلال الجدول رقم (08) والشكل البياني رقم (05)، أن أغليتهم من حاملي شهادة ليسانس بنسبة 40.4%، تليها فئة الشهادات الأخرى بنسبة 26.9%، تليها شهادة الماجستير بنسبة 25%، وأخيرا فئة الدكتوراه بأقل نسبة قدرت بـ 7.7%.

### ثالثا- التوزيع حسب التخصص العلمي

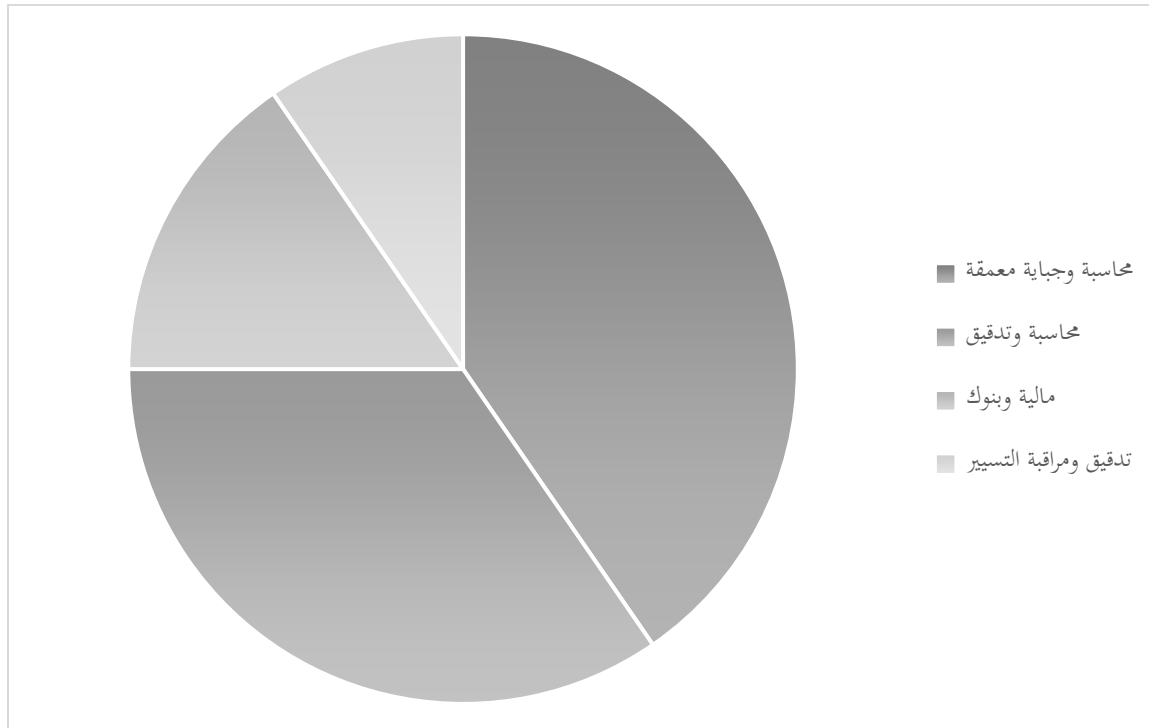
فيما يلي يتم توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

الجدول رقم (09): توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

النسبة (%)	التكرار	التخصص العلمي
40.4	21	محاسبة وجباية معمقة
34.6	18	محاسبة وتدقيق
15.4	8	مالية وبنوك
9.6	5	تدقيق ومراقبة التسيير
100	52	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.26

الشكل رقم (06): توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.26

يبين الجدول رقم (09) والشكل رقم (06) الموضح أعلاه توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي، حيث تبين أن هناك تفاوتاً واختلافاً متبايناً، أين كانت النسبة الأكبر من أفراد العينة تخصصهم العلمي محاسبة وجباية معمقة بنسبة 40.4%، ثم نسبة 34.6% لتخصص المحاسبة والتدقيق، يليه تخصص مالية وبنوك بنسبة 15.4%، بينما حاز تخصص تدقيق ومراقبة التسيير على النسبة الأقل والمقدرة ب 9.6% .

#### رابعاً- التوزيع حسب سنوات الخبرة

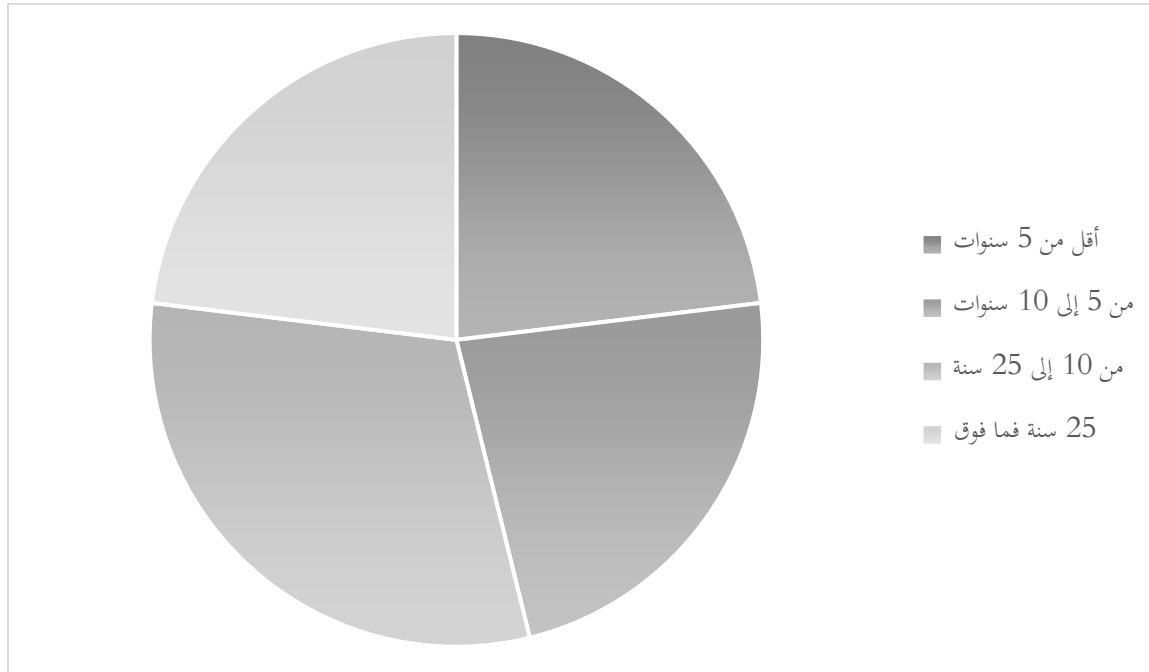
فيما يلي يتم توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة.

الجدول رقم (10): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

النسبة (%)	التكرار	سنوات الخبرة
23.1	12	أقل من 5 سنوات
23.1	12	من 5 إلى 10 سنوات
30.8	16	من 10 إلى 25 سنة
23.1	12	25 فما فوق
100	52	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.26

الشكل رقم (07): توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.26

أما عن الخبرة التي يتمتع بها أفراد العينة، يتضح من خلال الجدول رقم (10) والشكل رقم (07) أن ما نسبتهم 30.8% تتراوح خبرتهم بين 10 إلى 25 سنة، أما ذوي الخبرة أقل من 5 سنوات، من 5 إلى 10 سنوات وكذلك فئة 25 سنة فما فوق فتقدر نسبة كل فئة منهم بـ 23.1%.

#### خامسا- التوزيع حسب المهنة

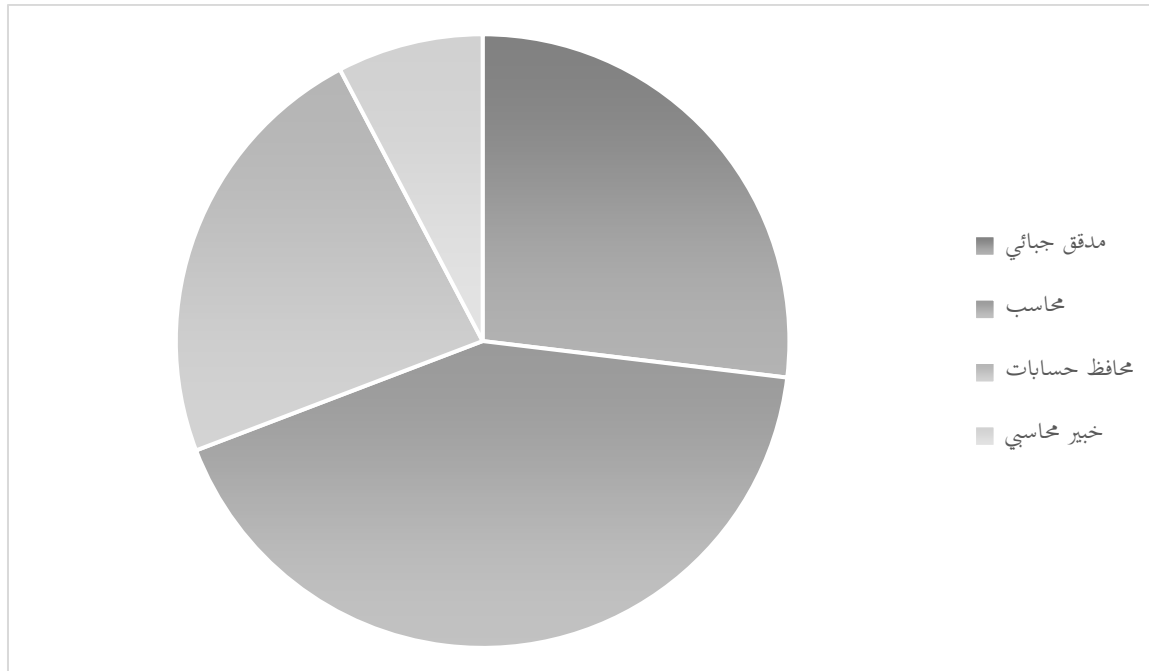
فيما يلي يتم توزيع أفراد العينة حسب المهنة الممارسة.

الجدول رقم (11): توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب المهنة الممارسة

النسبة (%)	التكرار	المهنة
26.9	14	مدقق جبائي
42.3	22	محاسب
23.1	12	محافظ حسابات
7.7	4	خبير محاسبي
100	52	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.26

الشكل رقم (08): توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب المهنة الممارسة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.26



أما عن المهنة الممارسة، يتضح من خلال الجدول رقم (11) والشكل رقم (08)، أن المحاسب حاز على أكبر نسبة في الدراسة والتي قدرت ب 42.3%، يليها على التوالي المدقق الجبائي بنسبة 26.9% ومحافظ الحسابات بنسبة 23.1%، أما الخبير المحاسبي فقد سجل أقل نسبة والمقدرة ب 7.7%.

### سادسا- التحليل الوصفي لاتجاهات المستجوبين حول متغيرات الدراسة

قصد معرفة اتجاهات المستجوبين على عبارات كل محور من محاور الاستبيان تم حساب كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، كما هو موضح في الجداول التالية:

#### 1. اتجاهات المستجوبين حول أهمية التدقيق الجبائي وكفاءة المدقق الجبائي

القرار	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
مرتفع	0.561	4.19	1. يسمح التدقيق الجبائي بفحص وتقييم النجاعة الجبائية للمؤسسة.
مرتفع	0.550	4.17	2. يقيس التدقيق الجبائي الفاعلية الجبائية داخل المؤسسة.
مرتفع	1.094	3.50	3. يهدف التدقيق الجبائي إلى خفض التكلفة الجبائية.
مرتفع	0.766	4.04	4. يسمح التدقيق الجبائي بتحديد الخطر الجبائي الذي تتعرض له المؤسسة.
مرتفع جدا	0.699	4.46	5. نجاح التدقيق الجبائي يركز على مدى كفاءة المدقق الجبائي.
مرتفع جدا	0.843	4.27	6. يؤثر اختيار مدققين جبائيين ذو كفاءات ومؤهلين على آلية التدقيق الجبائي.
مرتفع جدا	0.539	4.44	7. يؤدي التأهيل العلمي والعملية للمدقق الجبائي إلى أداء عمله بكفاءة ومهارة عالية.
مرتفع	0.900	4.12	8. تشترط عملية التدقيق الجبائي السرية التامة أثناء عملية التدقيق.
مرتفع	0.38985	4.1490	المتوسط الحسابي العام

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج Sps26

يتضح من الجدول السابق، أن جميع أفراد العينة موافقون على أن هناك أهمية للتدقيق الجبائي وكفاءة للمدقق الجبائي، حيث تتراوح قيم المتوسطات الحسابية لإجاباتهم بين (3.50 و 4.46) وهي قيم مرتفعة إلى مرتفعة جدا ضمن سلم ليكارت، كما بلغت قيمة المتوسط الحسابي للتدقيق الجبائي في عينة الدراسة ما قيمته (4.1490) بانحراف معياري قدره (0.38985)، وقد ساهمت العبارة رقم (5) في رفع هذا المتوسط حيث كانت قيمتها (4.46) بانحراف معياري قيمته (0.699)، وهذا ما يدل أن المستجوبين مقتنعين إلى حد كبير بأن نجاح عملية التدقيق الجبائي له أهمية بالغة في المؤسسة الاقتصادية ويرتكز نجاحها على مدى كفاءة المدقق الجبائي، كما أن العبارات رقم (6)، (7) و (8) حضيت بمتوسط حسابي مرتفع قدر على التوالي ب: (4.27)، (4.44) و (4.44) وبانحراف معياري قدر على التوالي ب:

(0.843)، (0.539) و(0.900)، واتفق المستجوبين بشكل كبير على أن لكفاءة ومهارة المدقق الجبائي وتأهيله العلمي والعملية التأثير الكبير على أداء وظيفة وآلية التدقيق الجبائي بشرط السرية التامة أثناء أداءها. كما أن العبارات رقم (1)، (2)، (3) و(4) حضيت بمتوسط حسابي مرتفع قيمته على التوالي: (4.19)، (4.17)، (3.50) و(4.04) وبانحراف معياري قيمته على التوالي: (0.561)، (0.550)، (1.094) و(0.766)، وهذا ما يدل على أن المستجوبين مقتنعين إلى حد كبير بأن التدقيق الجبائي يقيس الفاعلية الجبائية داخل المؤسسة ويحدد الخطر الجبائي الذي تتعرض له، وأن من بين أهم أهدافه خفض التكلفة الجبائية.

## 2. اتجاهات المستجوبين حول أساليب المحاسبة الإبداعية ودوافع اللجوء إليها في المؤسسة الاقتصادية

القرار	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
متوسط	1.176	3.10	1. تسجيل نواتج وهمية من أساليب المحاسبة الإبداعية.
مرتفع	0.980	3.52	2. تساعد حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية وتعدد البدائل على استخدام المحاسبة الإبداعية.
مرتفع	1.227	3.44	3. تحسين القوائم المالية من أساليب المحاسبة الإبداعية.
مرتفع	0.816	4.00	4. يعد الاستغلال الأمثل للثغرات القانونية من أساليب المحاسبة الإبداعية.
مرتفع	0.848	3.79	5. تستخدم المؤسسة أساليب المحاسبة الإبداعية للتأثير على سمعة المؤسسة إيجابا في السوق.
متوسط	1.289	3.21	6. تحقيق مكاسب شخصية من دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية.
مرتفع	1.146	3.48	7. يعد التهرب من الدفع الجزئي للضريبة من دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية.
متوسط	0.805	3.31	8. يعد التصنيف المهني من دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية.
مرتفع	0.57861	3.4808	المتوسط الحسابي العام

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.26

من خلال الجدول السابق يتضح أن المتوسط الحسابي العام كان مقبولا حيث بلغت قيمته (3.4808) بانحراف معياري قيمته (0.5861)، وهذا ما يعني أن اتجاهات المستجوبين حول أساليب المحاسبة الإبداعية ودوافع اللجوء إليها في المؤسسة الاقتصادية متوسطة إلى مرتفع نوعا ما، وللتعمق أكثر في الجوانب التي يرى هؤلاء أنها متميزة سنقوم برصد العبارات التي ساهمت في رفع هذا المتوسط الحسابي العام، حيث سجلت العبارة الأولى "يعد الاستغلال الأمثل للثغرات القانونية من أساليب المحاسبة الإبداعية" أعلى متوسط حسابي بلغ (4.00) وبانحراف معياري قدر ب: (0.816)، تلي هذه العبارتين "تستخدم المؤسسة أساليب المحاسبة الإبداعية للتأثير على سمعة المؤسسة إيجابا في السوق"، "تساعد

حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية وتعدد البدائل على استخدام المحاسبة الإبداعية"، بمتوسط حسابي بلغ (3.79) و(3.52) وانحراف معياري قدر ب: (0.848 و0.980)، مما يبين أن حرية اختيار المبادئ المحاسبية من أهم الأسباب التي تساعد على استخدام المحاسبة الإبداعية بهدف التأثير على سمعة المؤسسة إيجاباً في السوق، كما أثرت العبارتين (3) و(7) بمتوسط حسابي قيمته على التوالي (3.44) و(3.48) وانحراف معياري قيمته (1.227) و(1.146) وهذا ما يعني أن المستجوبين يرون وبشكل مرتفع نوعاً ما أن ما تقوم به المؤسسة من تحسين في القوائم المالية من أساليب المحاسبة الإبداعية وذلك بدافع التهرب الجزئي من دفع الضريبة، تلي هذه العبارتين "تحقيق مكاسب شخصية من دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية"، "يعد التصنيف المهني من دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية"، بمتوسط حسابي بلغ (3.21)، (3.31) وانحراف معياري قدر ب: (1.289، 0.805) بشكل متوسط، كما أن العبارة (1) "تسجيل نواتج وهمية من أساليب المحاسبة الإبداعية" تمثلت بأقل متوسط حسابي والذي بلغ (3.10) وانحراف معياري قيمته (1.176).

### 3.2. اتجاهات المستجوبين حول مدى تأثير التدقيق الجبائي على المحاسبة الإبداعية

القرار	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
مرتفع	0.840	4.00	1. كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقرير عنها يعد من مسؤوليات المدقق الجبائي.
مرتفع	0.957	3.79	2. توجد علاقة طردية بين خبرة المدقق الجبائي والحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسة.
مرتفع	0.834	3.83	3. يساهم برنامج التدقيق الجبائي في الحد من المحاسبة الإبداعية.
مرتفع	0.706	3.67	4. تقرير المراجع الجبائي له صلة كبيرة بالقرارات الضريبية داخل المؤسسة.
مرتفع	0.828	3.98	5. ترتبط جودة التدقيق الجبائي بمدى اكتشاف المدقق للمحاسبة الإبداعية.
مرتفع	0.766	3.96	6. يعتبر التدقيق الجبائي أول أداة لتحليل الانحرافات الناتجة عن تطبيق المحاسبة الإبداعية.
مرتفع	0.852	3.98	7. يسعى التدقيق الجبائي إلى اكتشاف التحريفات الجوهرية في البيانات المالية والإبلاغ عنها.
مرتفع	0.49514	3.8874	المتوسط الحسابي العام

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.26

يوضح من خلال نتائج الجدول أعلاه، مدى تأثير التدقيق الجبائي على المحاسبة الإبداعية، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.884)، الذي ينتمي إلى الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي (3.41-4.20)، كما أن الانحراف المعياري الكلي قدر ب: 0.49514 وهو أقل من الواحد الصحيح، ما يدل على تجانس إجابات أفراد العينة وعدم تشتتها. فقد ساهمت العبارة رقم (1) في رفع مستوى الترابط بين المتغيرين بمتوسط حسابي قدره (4.00)،

وبانحراف معياري قدره (0.840)، حيث تثبت أن كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقارير عنها يعد من مسؤوليات المدقق الجبائي، هذا الأخير تساهم مهارته وكفاءته في كشف مختلف مواطن استخدام هذه الممارسات، وهذا هو الهدف من عملية التدقيق الجبائي. كذلك ساهمت العبارات (5)، (7) و(6) في رفع مستوى الترابط بين المتغيرين بمتوسط حسابي قدر على التوالي (3.98)، (9.98) و(3.96)، وبانحراف معياري قدره على التوالي (0.828)، (0.852) و(0.766) حيث أثبتت أن جودة التدقيق الجبائي ترتبط بمدى اكتشاف المدقق الجبائي لكافة التحريفات الجوهرية في البيانات المالية والإبلاغ عنها. كما أثبتت العبارة رقم (3) بمتوسط حسابي قدره (3.83) وبانحراف معياري قدره (0.834) أن لبرنامج التدقيق الجبائي الدور الفعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. كما أثبتت العبارة رقم (2) بمتوسط حسابي (3.79) وبانحراف معياري قدره (0.957)، أن معظم المستجوبين اتفقوا أنه توجد علاقة طردية بين خبرة المدقق الجبائي والحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسة. ونلاحظ كذلك انخفاض مستوى المتوسط الحسابي في العبارة رقم (4) ب: (3.67) وانحراف معياري بقيمة (0.706) أن تقرير المراجع الجبائي له صلة كبيرة بالقرارات الضريبية داخل المؤسسة، فتقرير المراجع الجبائي لا يرتبط بشكل كبير مع القرارات الضريبية داخل المؤسسة. فمن خلال التحليلات الإحصائية نتوصل إلى أن للتدقيق الجبائي له الأثر الكبير في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

### المبحث الثالث: اختبار صحة الفرضيات

سيتم في هذا المبحث التطرق لتحديد العلاقة بين التدقيق الجبائي والمحاسبة الإبداعية في المطلب الأول ودراسة التأثير بينهما في المطلب الثاني.

#### المطلب الأول: العلاقة بين التدقيق الجبائي والمحاسبة الإبداعية

قصد التمهيد لدراسة تأثير التدقيق الجبائي على المحاسبة الإبداعية في الجزائر، ارتأينا معرفة قوة واتجاه العلاقة بين هذين المتغيرين.

#### الجدول رقم (15): الارتباط بين التدقيق الجبائي والمحاسبة الإبداعية

المحاور	النموذج	التدقيق الجبائي	المحاسبة الإبداعية
التدقيق الجبائي	Corrélation de Pearson	1.000	-0.533 *
	Sig. (bilatérale)		0.003
المحاسبة الإبداعية	Corrélation de Pearson	-0.533 *	1.000
	Sig. (bilatérale)	0.003	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.26

إن قيم معامل الارتباط التي تكون أقل من  $(0.2 \pm)$  تعتبر منعقدة، وتلك التي أقل من  $(0.35 \pm)$  تعتبر ضعيفة، أما التي أقل من  $(0.6 \pm)$  فهي متوسطة، بينما القيم التي تقع تحت  $(0.8 \pm)$  فهي قوية، وأكبر من ذلك يعتبر جد قوي.<sup>1</sup>

يتضح من الجدول السابق أن هناك علاقة ارتباط سالب (عكسي) ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية  $(0.05)$  بين التدقيق الجبائي والمحاسبة الإبداعية، حيث قدر معامل الارتباط بيرسون بين التدقيق الجبائي والمحاسبة الإبداعية ب:  $(-0.533^*)$  أي نسبة  $(-53.3\%)$ ، وهو معامل ارتباط متوسط ودال إحصائيا عند مستوى معنوية  $(0.01)$ ، وهذا ما يشير إلى أن مفردات العينة يؤكدون أنه يوجد تأثير متوسط للتدقيق الجبائي على المحاسبة الإبداعية في الجزائر، وبشكل أكثر تفصيلا فإن البيانات تعكس بشكل غير قوي (متوسط) أن التدقيق الجبائي أداة مناسبة للحد من المحاسبة الإبداعية، فالتحكم الجيد في تقنيات التدقيق الجبائي وتوافر المقومات الضرورية لأداء هذه العملية منه ما يتعلق بشخصية المدقق وتأهيله العلمي والعملية ومنه ما يتعلق بسير عملية التدقيق، يمكن من كشف مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية. وهذا ما يشير إلى أن هناك علاقة عكسية بين التدقيق الجبائي والمحاسبة الإبداعية، أي كلما زاد التدقيق الجبائي قلت المحاسبة الإبداعية. وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الرئيسية بوجود تأثير عكسي ذو دلالة إحصائية بين التدقيق الجبائي وممارسة المحاسبة الإبداعية في الجزائر.

<sup>1</sup> Saunders, Mark. N. K, Lewis Philp, and Thornhill Adrian, **Research Methods for Business Students**, 8th Ed, Pearson Education Limited, Uk, 2019, p816.

## المطلب الثاني: دراسة تأثير التدقيق الجبائي على المحاسبة الإبداعية

### أولاً- اختبار الفرضية الرئيسية

الجدول رقم (16): تحليل الانحدار البسيط بين التدقيق الجبائي والمحاسبة الإبداعية

النموذج	معامل الانحدار	معامل التحديد R <sup>2</sup>	قيمة F	مستوى الدلالة
المتغير	1.28			
التدقيق الجبائي	-0.366	0.675	65.231	0.002

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.26

من خلال النتائج الواردة في الجدول (16) نلاحظ أن معامل التحديد يقدر بقيمة 0.675 وهذا ما يدل على أن نسبة 67.5% من التغير الذي يطرأ على المحاسبة الإبداعية سببه التدقيق الجبائي، كما يتضح لنا وجود أثر معنوي عند مستوى الدلالة  $\alpha=0.05$  للتدقيق الجبائي، إذ بلغت قيمة F (65.231) بمستوى دلالة 0.002 وهذا الأخير أقل من مستوى الدلالة المعتمد هذا ما يدل على أنه تأثير للتدقيق الجبائي على المحاسبة الإبداعية في الجزائر، كما أن قيمة معامل الانحدار قدرت ب (-0.366)، وهذا ما يشير إلى أنه هناك علاقة عكسية بين التدقيق الجبائي والمحاسبة الإبداعية، أي كلما تغير التدقيق الجبائي بوحدة واحدة يؤدي إلى تغير المحاسبة الإبداعية بمقدار (0.366).

وعليه يمكن القول بأن التدقيق الجبائي يؤثر سلبا (عكسيا) على المحاسبة الإبداعية في الجزائر. وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الرئيسية بوجود تأثير عكسي سذو دلالة إحصائية بين التدقيق الجبائي وممارسة المحاسبة الإبداعية في الجزائر.

### ثانيا- اختبار الفرضيات الفرعية

#### 1. اختبار الفرضية الفرعية الأولى

وافق أغلب أفراد العينة وبدرجة مرتفعة على أن "تحسين القوائم المالية من أساليب المحاسبة الإبداعية" بمتوسط حسابي قدر ب 3.44 وانحراف معياري قدره 1.227، فالحاسب يقوم بممارسة بعض الأساليب على القوائم المالية ليجعلها تخدم أهداف المؤسسة دون الاهتمام بالعواقب المترتبة عنها، وهنا يأتي دور التدقيق الجبائي الذي أثبتته العبارتين "يعتبر التدقيق الجبائي أول أداة لتحليل الانحرافات الناتجة عن تطبيق المحاسبة الإبداعية" و "يسعى التدقيق الجبائي إلى اكتشاف التحريفات الجوهرية في البيانات المالية والإبلاغ عنها" بدرجة مرتفعة وبتوسط حسابي قدره على التوالي 3.96 و 3.98، حيث أثبتت الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق الجبائي في تحليل الانحرافات الناتجة عن تطبيق المحاسبة الإبداعية، واكتشاف التحريفات الجوهرية في البيانات المالية والإبلاغ عنها. وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الفرعية التي نصت على أن هناك تأثير ذو دلالة إحصائية بين التدقيق الجبائي وممارسة المحاسبة الإبداعية على مخرجات المحاسبة.

#### 2. اختبار الفرضية الفرعية الثانية

وافق أغلب أفراد العينة وبدرجة مرتفعة على العبارة "تستخدم المؤسسة أساليب المحاسبة الإبداعية للتأثير على سمعة المؤسسة إيجابا في السوق" بمتوسط حسابي قدره 3.79 وانحراف معياري 0.848، إذ أن المؤسسة تقوم باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية أحيانا بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء المؤسسات والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسين بشكل طبيعي دون تدخل من إدارة المؤسسة، وذلك لتجنب الحصول على صورة سلبية للمؤسسة في السوق خصوصا أمام مساهميها ومختلف المتعاملين معها، لذلك فإن من أهم دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة. وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الفرعية التي نصت على أن هناك تأثير ذو دلالة إحصائية بين التدقيق الجبائي والمحاسبة الإبداعية لتحسين صورة المؤسسة.

### 3. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

وافق أغلب أفراد العينة وبدرجة مرتفعة على العبارتين "يعد التهرب من الدفع الجزئي للضريبة من دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية" و"يعد الاستغلال الأمثل للثغرات القانونية من أساليب المحاسبة الإبداعية" بمتوسط حسابي قدره على التوالي (3.48، 4.00) وانحراف معياري قدر ب1.146، 0.816، حيث دفعت الطبيعة التصريحية للنظام الجبائي الجزائري بالكثير من المكلفين إلى التلاعب في البيانات المالية التي تأخذ طابعا محاسبيا وذلك بحكم العلاقة الوطيدة بين المحاسبة والجبائية في تحديد الأساس الخاضع للضريبة، إذ يلجأ المحاسبون إلى تطبيق مجموعة من أساليب المحاسبة الإبداعية في غالب الأحيان بهدف تجنب الدفع الكلي أو الجزئي للضريبة، حيث تقوم بالحفاظ على جزء من أرباحها واستغلاله في دورة استغلال المؤسسة ومنه تلجأ إلى تخفيض نتيجة الدورة، وعليه تخفض جزء من أرباحها وذلك من خلال الاستغلال الأمثل للثغرات القانونية، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الفرعية التي نصت على أن هناك تأثير ذو دلالة إحصائية بين التدقيق الجبائي والمحاسبة الإبداعية لاستغلال الثغرات للتهرب الجبائي.

### 4. اختبار الفرضية الفرعية

وافق أغلب أفراد العينة وبدرجة مرتفعة على أن العبارتين "كشفت ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقارير عنها يعد من مسؤوليات المدقق الجبائي" و"توجد علاقة طردية بين خبرة المدقق الجبائي والحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسة" بمتوسط حسابي قدره على التوالي (3.79، 4.00) وانحراف معياري قدر ب (0.840، 0.957)، عند قيام المدقق الجبائي بمهامه تقع على عاتقه مجموعة من المسؤوليات من خلال الصلاحيات التي تمنح له أهمها الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقارير عنها وهذا بالاعتماد على خبرته وكفاءته المهنية، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الفرعية التي نصت على أن هناك تأثير ذو دلالة إحصائية بين كفاءة المراجع الجبائي وممارسة المحاسبة الإبداعية.

## خلاصة الفصل الثاني:

من خلال هذا الفصل تم عرض دراسة تحليلية لآراء عينة من المدققين الجبائيين، المحاسبين، محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وذلك بتوزيع استمارة استبيان على عينة مكونة من 52 فردا، وبعد جمع الإجابات المقدمة من طرفهم، تم تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، حيث تم ملاحظة وجود علاقة عكسية بين التدقيق الجبائي واستخدام المحاسبة الإبداعية في الجزائر. أي أن هذه الدراسة تؤكد وجود تأثير للتدقيق الجبائي للحد من المحاسبة الإبداعية في الجزائر، وكذا الدور الفعال الذي يلعبه كل من المدقق الجبائي، محافظ الحسابات والخبير المحاسبي في هذه العملية والحد من الممارسات غير الأخلاقية التي يقوم بها بعض المحاسبين في القوائم المالية.

وبعد تحليل النتائج توصلنا إلى أن التدقيق الجبائي وكفاءة المدقق الجبائي تعتبر من أهم العوامل التي تساعد في التقليل والحد من المحاسبة الإبداعية في الجزائر، وبالتالي زيادة موثوقية وعدالة القوائم المالية لدى المستفيدين منها ومساعدتهم على اتخاذ القرارات السليمة.



الْخَاتَمَةُ

من خلال معالجة موضوع تأثير التدقيق الجبائي على المحاسبة الإبداعية في الجزائر، وتسليط الضوء على الدور المهم الذي يلعبه التدقيق الجبائي في الحد من الممارسات غير الأخلاقية للمحاسبة الإبداعية، وإبراز تلك الإضافة النوعية التي يقدمها كونه يعتبر عاملا مؤثرا يرتقي بالأداء الجبائي للمؤسسة الاقتصادية، ويمنع الممارسات غير المشروعة في المحاسبة التي يقوم بها المحاسب.

من خلال هذا العرض تبين أن للتدقيق الجبائي دورا أساسيا في الكشف عن مواطن استخدام المحاسبة الإبداعية التي يلجأ إليها أصحاب المصالح وذلك للتلاعب بالقوائم المالية بهدف تحقيق أهداف خاصة، حيث يسعى التدقيق الجبائي إلى الكشف والحد من هذه الممارسات غير الأخلاقية. ويرتبط نجاح هذه العملية بمدى كفاءة المدقق الجبائي، الملم بكافة التقنيات الجبائية والمحاسبية، والذي يقوم بمهمة ضبط وتقويم الوظيفة الجبائية للمؤسسة، وبحكم العلاقة الوطيدة بين المحاسبة والجبائية يقوم بالكشف عن كل التلاعبات في البيانات المالية، وإعادة النظر في عدالة القوائم المالية، حيث يقوم بتقديم تقريره الخاص عن كل الاغفالات والتلاعبات، ويبرز مواطن الضعف والقصور في هيكل المؤسسة أو الاستراتيجية التي تنتهجها.

### 1. اختبار صحة الفرضيات:

- بخصوص الفرضية الرئيسية التي مفادها أن "هناك تأثير عكسي ذو دلالة إحصائية بين التدقيق الجبائي وممارسة المحاسبة الإبداعية في الجزائر" صحيحة حيث هناك علاقة ارتباط سالب ذو دلالة احصائية عند مستوى المعنوية 0.05 بين التدقيق الجبائي والمحاسبة الإبداعية، حيث قدر معامل الارتباط بيرسون (\*0.533-) وهو معامل ارتباط متوسط ودال احصائيا عند مستوى معنوية 0.01، وهذا ما يثبت العلاقة العكسية بين التدقيق الجبائي والمحاسبة الإبداعية. كما أن هناك تأثير إيجابي بين التدقيق الجبائي والمحاسبة الإبداعية عند مستوى معنوية 0.05، قدر معامل الانحدار ب0.366- أي أن تغير التدقيق الجبائي بوحدة واحدة يؤدي إلى تغير المحاسبة الإبداعية بمقدار 0.366.

- بخصوص الفرضية الأولى التي مفادها أن "هناك تأثير ذو دلالة إحصائية بين التدقيق الجبائي وممارسة المحاسبة الإبداعية على مخرجات المحاسبة" صحيحة حيث تم إثباتها في الدراسة التطبيقية بواسطة متوسط حسابي 3.44 وانحراف معياري قدر ب: 1.227، كون المحاسبة تتميز بمرونة مبادئها التي تسمح باستخدام عدة أساليب وبدائل محاسبية، الأمر الذي أدى إلى وجود ثغرات، مما دفع إدارات المؤسسات إلى استغلالها للتلاعب بالبيانات المحاسبية التي تظهرها بغير شكلها الحقيقي، سعيا لإخفاء الأداء الفعلي وتحسين الوضع المالي. سواء من حيث الربحية أو من حيث المركز المالي وتضليل مستخدمي القوائم المالية. مما يآثر سلبا على مصداقيتها وجودتها، وهنا يأتي الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق الجبائي في اكتشاف وتحليل هذه الانحرافات الجوهرية الناتجة عن تطبيق المحاسبة الإبداعية والإبلاغ عنها.

- بخصوص الفرضية الثانية التي تمحورت حول "هناك تأثير ذو دلالة إحصائية بين التدقيق الجبائي والمحاسبة الإبداعية لتحسين صورة المؤسسة" صحيحة حيث تم اثباتها في الدراسة التطبيقية بواسطة متوسط حسابي قدر ب: 3.79 وانحراف معياري قدر ب: 0.848، إذ أن المؤسسة تقوم باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية أحيانا بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء المؤسسات والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسين بشكل طبيعي دون تدخل من إدارة المؤسسة، وذلك لتجنب الحصول على صورة سلبية للمؤسسة في السوق خصوصا أمام

مساهميتها ومختلف المتعاملين معها، لذلك فإن من أهم دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة.

- بخصوص الفرضية الثالثة والتي مفادها أن "هناك تأثير ذو دلالة إحصائية بين التدقيق الجبائي والمحاسبة الإبداعية لاستغلال الثغرات للتهرب الجبائي" صحيحة حيث تم إثباتها في الدراسة التطبيقية بمتوسط حسابي قدر ب: (3.48، 4.00) وانحراف معياري قدر ب (0.816، 1.146)، بحيث دفعت الطبيعة التصريحية للنظام الجبائي الجزائري بالكثير من المكلفين إلى التلاعب في البيانات المالية التي تأخذ طابعا محاسبيا وذلك بحكم العلاقة الوطيدة بين المحاسبة والجباية في تحديد الأساس الخاضع للضريبة، إذ يستغل معدو البيانات المالية الذين يتورطون في المحاسبة الإبداعية بعض السياسات المحاسبية والثغرات القانونية من أجل تقديم انطباع مفضل عن الأرباح وذلك بهدف تجنب الدفع الكلي أو الجزئي للضريبة الذي يعد الدافع الرئيسي لاستخدام المحاسبة الإبداعية بدعم من المالكين الرئيسيين وبالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي، من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة في النفقات، وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناء على قيمة هذا الوعاء.

- بخصوص الفرضية الرابعة والتي نصت على أن هناك "تأثير ذو دلالة إحصائية بين كفاءة المراجع الجبائي وممارسة المحاسبة الإبداعية" صحيحة حيث تم إثباتها في الدراسة التطبيقية بواسطة متوسط حسابي (3.79، 4.00) وانحراف معياري قدر ب (0.816، 1.146)، بحيث عند قيام المدقق الجبائي بمهامه تقع على عاتقه مجموعة من المسؤوليات من خلال الصلاحيات التي تمنح له أهمها الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقرير عنها وهذا بالاعتماد على خبرته وكفاءته المهنية.

**2. نتائج الدراسة:** من خلال ما تم عرضه في الدراسة ومحاولة الإجابة على الإشكالية، تم الخروج بمجموعة من النتائج التالية منها نتائج تختبر صحة فرضيات الدراسة:

- تعتبر المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب المحاسبي وذلك من خلال استخدام البدائل المتاحة والثغرات القانونية؛

- يمارس المكلف بالضريبة (المؤسسة) المحاسبة الإبداعية لتحقيق عدة أهداف أهمها التهرب من الدفع الجزئي والكلي من للضريبة؛

- أجمع أفراد العينة على أن هناك علاقة عكسية بين التدقيق الجبائي والمحاسبة الإبداعية، أي كلما زادت وكانت عملية التدقيق الجبائي أكثر فاعلية كلما قلت المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية؛

- للتدقيق الجبائي أهمية بالغة في اكتشاف مواطن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية؛

- تساهم مهارة وكفاءة المدقق الجبائي في كشف مختلف التلاعبات التي تحتويها القوائم المالية؛

- تساعد استقلالية المدقق الجبائي والتزامه بالسلوك المهني بتعزيز قدرته على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

- أجمع أفراد العينة على أن حرية اختيار المبادئ المحاسبية يعتبر العامل الأساسي لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وعلى اعتبار أن مثل هذه الممارسات هي مخالفة للقواعد القانونية؛

- ممارسة المحاسبة الإبداعية تؤثر على الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية؛

- يقيس التدقيق الجبائي الفاعلية الجبائية داخل المؤسسة؛
  - يهدف التدقيق الجبائي إلى خفض التكلفة الجبائية.
- 3. الاقتراحات:** هناك بعض الاقتراحات التي يمكن أن تقدمها في مجال تأثير التدقيق الجبائي على المحاسبة الإبداعية في الجزائر وهي:
- استخدام أساليب أكثر فعالية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
  - تحسيس المدقق الجبائي بالدور الفعال الذي يجب أن تؤديه مهنة التدقيق الجبائي في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
  - تشديد عقوبات على المؤسسات والمحاسبين الممارسين للمحاسبة الإبداعية؛
  - ضرورة القيام بعملية التدقيق الجبائي بشكل مستمر في المؤسسة الاقتصادية؛
  - العمل على تقليل قدرة الإدارة على التلاعب في القوائم المالية، وذلك من خلال وضع ضوابط كافية لاستخدام البدائل المتاحة في مجال القياس والإفصاح؛
  - العمل على التكوين المستمر للمدققين الجبائيين والارتقاء بمستواهم العلمي والعملية من شأنه أن يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- 4. آفاق الدراسة:** لا شك أنه رغم الجهد المبذول في إتمام هذا البحث، فإن هذا الأخير لا يخلو من النقائص بسبب عدم القدرة على تناول كل نواحي الموضوع بالتفصيل، إلا أنه يمكن أن يكون هذا البحث جسرا يربط بين بحوث سبقت فأضاف إليها بعض المستجدات، لإثرائها وبعثها من جديد، وبحوث مقبلة كتمهيد لمواضيع يمكنها أن تكون إشكالية لأبحاث أخرى نذكر منها:
- دور المدقق الجبائي ومسؤوليته في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
  - مدى تطبيق قواعد السلوك المهني وأخلاقية المهنة من قبل ممارسي مهنة المحاسبة؛
  - آليات التقليل والحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية؛
  - دور التشريعات الجزائرية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية.

# قائمة المراجع

## المراجع باللغة العربية

## أولاً- الكتب

1. أحمد محمد علوان الهلباوي، إبراهيم جابر السيد أحمد، المحاسبة الإبداعية، دار العلم والإيمان، الطبعة 1، 2019.
2. حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، الطبعة 1، مصر، 2007.
3. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 2، الجزائر، 2005.
4. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 2، الجزائر، 2005.
5. محمد مفيد القوصي، الإحصاء الوصفي والاستدلالي، مركز الكتاب الأكاديمي، ط 1، عمان، 2014.

## ثانياً- الرسائل الجامعية

1. بالرقى رشيد وعبد الحليم صالحى، دور محافظ الحسابات في التدقيق الجبائي دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات بولاية ورقلة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2018.
2. بلال ناظمي، دور التدقيق الجبائي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية التصريحات الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أدرار، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة أحمد درارية، أدرار، 2015-2016.
3. بن زاوي محمد صابر، فعالية المراجعة الخارجية في التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية دراسة تحليلية لآراء عينة من محافظي الحسابات والخبراء المهنيين، مذكرة مقدمة متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خضير بسكرة، الجزائر، 2015.
4. علاء مصطفى أحمد نفاع، أثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة جرش، الأردن، 2015.
5. عماد سليم أغا، دور حوكمة الشركات في الحد من تأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية - دراسة تطبيقية في البنوك الفلسطينية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2011.
6. قحמוש سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.
7. ميساء سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحليلين الماليين ومستخدمي البيانات المالية ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، رسالة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2013.

8. ولدرويس أمينة، التدقيق الجبائي كأداة لمطابقة المؤسسة الاقتصادية لأحكام القانون الجبائي -دراسة حالة مؤسسة أغلفة الورق المموج البلدية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البلدية2، الجزائر، 2016.

### ثالثا- المجالات والملتقيات العلمية

1. بالرقى تيجاني، المحاسبة الإبداعية المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد12، الجزائر، 2012.
2. بدر الزمان خمقاني، مسعود صديقي، واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 08، الجزائر، 2015.
3. بكوشة رايح وبن قطيب علي، دور النظام المحاسبي المالي SCF في تحسين فعالية التدقيق الجبائي -دراسة ميدانية، مجلة الدراسات التجارية والاقتصادية المعاصرة، المجلد6، العدد1، الجزائر، 2023.
4. حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد27، العراق، 2011.
5. حميداتو صالح، دراسة أثر التكامل بين المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية على نجاعة التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد6، العدد2، الجزائر، 2022.
6. راشدي أمين، دور التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي دراسة ميدانية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بسطيف، مجلة رؤى اقتصادية، الوادي، الجزائر، العدد12، الجزائر 2017.
7. سامي محمود عبد الحميد مراد، إحباط الأثر السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة الحالة المصرية، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، العدد17، مصر، 2017.
8. سعدي أحلام وبن موفقي علي، دور التدقيق الجبائي في تحسين الأداء الجبائي للشركة، مجلة قياس للدراسات الانسانية والاجتماعية، المجلد6، العدد2، الجزائر، 2022.
9. سلمة شيخي، مريم رياض، مساهمة التدقيق الجبائي في تحسين جودة التصريحات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة الشركة ذات المسؤولية المحدودة SARL NAS، مجلة دفاتر البحوث العلمية، المجلد9، العدد2، الجزائر، 2021.
10. سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد45، العدد 08، مصر، 2008.
11. عبد الرحمان لواج، فيصل بوزيان، وليد حمياني، دور التدقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة -دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتدقيق المحاسبي، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد05، العدد01، الجزائر، 2021.

12. عصام خالدي وصلاح الدين شريط، المراجعة الجبائية ودورها في تحسين الصورة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة مؤسسة تراheid قراند سيد- للفترة 2019-2020، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد7، العدد2، الجزائر، 2022.
13. عماد الأغا، المحاسبة الإبداعية، مجلة مال وأعمال، العدد 2، فلسطين، 2012.
14. عمر باي، غلام الله جيلالي عياد، أثر التدقيق الجبائي على قرار الامتثال الجبائي -دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الشلف، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 8، العدد2، الجزائر، 2022.
15. فطوم لينة بن خزناسي ومحمود قرزيز، التحسين المستمر والإبداع التنظيمي في مؤسسة كوندور برج بوغريج - دراسة سوسيوتنظيمية لبعض المتغيرات الشخصية والوظيفية، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 08، العدد 01، 2021.
16. فطوم لينة بن خزناسي ومحمود قرزيز، ثقافة التحسين المستمر الكايزن كأسلوب لتعزيز الإبداع التنظيمي في مؤسسة كوندور وحدة CUISSON et PEM برج بوغريج، مجلة العلوم الانسانية لجامعة أم البواقي، المجلد 8، العدد3، ديسمبر 2021.
17. فوزي الحاج أحمد، رحيمة العيفة، سارة بوضياف، المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية وأثره على القوائم المالية، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد 06، العدد01، الجزائر، 2021.
18. قاسم حدة وجراد نور الدين، مساهمة التدقيق الجبائي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة حالة بمركز الضرائب بالجلفة، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني الموسوم ب: ممارسة المحاسبة الإبداعية وسبل الحد منها (الإفصاح- القياس- جودة المعلومات المحاسبية)، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2022.
19. كويدمي محمد أمين ومداحي عثمان، دور التدقيق الجبائي في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 6، العدد2، الجزائر، 2022.
20. كويدمي محمد أمين ومداحي عثمان، دور التدقيق الجبائي في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد6، العدد2، الجزائر، 2020.
21. ليلي عبد الصاحب، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 47، 2016.
22. مختار طلحة، العجال عدالة، الحوكمة ودورها في تحسين عملية التدقيق الجبائي، مجلة مجاميع المعرفة، العدد06، الجزائر، 2018.
23. مرزاقه صالح، بوهرين فتيحة، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد08، 2014.
24. ملال محمد وراحي بو عبد الله، التدقيق الجبائي كألية للمحافظة على أموال الخزينة العمومية بالجزائر-دراسة تحليلية قياسية للفترة 2000-2019، مجلة التنظيم والعمل، المجلد10، العدد4، 2021.



25. نجار أيوب وناصر شارفي، دور التدقيق الجبائي في الحد من مخاطر الرقابة الجبائية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 11، العدد 1، 2022.
26. نعيم تومان مرهون الزيايدي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية- دراسة تطبيقية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصاد، المجلد 17، العدد 02، العراق، 2015.
27. نور الدين بعيليش، قداري زرباني، فعالية المراجعة الجبائية في الرفع من كفاءة التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية لعينة من المراجعين في الجنوب الشرقي الجزائري سنة 2021، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 8، العدد 1، الجزائر، 2022.

## المراجع باللغة الأجنبية

1. Augustine Enofe, Kembradikemor Embele and Efosa Patrick Obasee, Tax Audit, Investigation, and Tax Evasion, journal of Accounting and Financial Management, Vol5, No4, Nigeria, 2019.
2. Saunders, Mark. N. K, Lewis Philp, and Thornhill Adrian, Research Methods for Business Students, 8th Ed, Pearson Education Limited, Uk, 2019.
3. Charles Mulford, Eugene Comisky, The Financial Numbers Game, International Kindle paperwhite, USA, 2002.
4. Olivier HERRBACH, Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université des Sciences Sociales, Toulouse1, 2000.
5. Uma Sekaran & Roger Bougie, Research methods for business: A skill-building approach, John wiley & Sons Ltd, 17th Ed, 2016.

الملاحق

الملحق رقم 01: استمارة الاستبيان

جامعة محمد البشير الابراهيمى - برج بوعربريج  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية  
تخصص: محاسبة وجباية معمقة  
السنة الثانية ماستر

استمارة بحث بعنوان:

تأثير التدقيق الجبائي على المحاسبة الإبداعية في الجزائر

تحية طيبة وبعد ...

في إطار التحضير لمذكرة التخرج التي تدرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وجباية معمقة، تحت عنوان: "تأثير التدقيق الجبائي على المحاسبة الإبداعية في الجزائر". نوجه هذه الاستبانة لأفراد العينة والمتمثلين في المدقق الجبائي، محاسب، محافظ حسابات، خبير محاسبي.

يسرنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان، آمليين منكم التكرم بالإجابة عليه بدقة وموضوعية، لأن إجاباتكم سيكون لها الأثر الكبير والواضح في تحقيق النتائج الايجابية لهذا الموضوع. ولنحيطكم علما بأن إجاباتكم ستحظى بالسرية الكاملة وتستخدم لغرض البحث العلمي فقط.

وفي الأخير تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير

من إعداد الطالبتين:

بومريفق نعيمة

هبال دنيا

إشراف الأستاذة: بن خزناجي أمينة

الرجاء منكم وضع العلامة (X) أمام الاختيار المناسب

البيانات الشخصية الوظيفية:

المهنة:	سنوات الخبرة:	التخصص العلمي:	المؤهل العلمي:	العمر:
<input type="checkbox"/> -مدقق جبائي	<input type="checkbox"/> -أقل من 5 سنوات	<input type="checkbox"/> -محاسبة وجباية معمقة	<input type="checkbox"/> -ليسانس	<input type="checkbox"/> -أقل من 30 سنة
<input type="checkbox"/> -محاسب	<input type="checkbox"/> -من 5 إلى 10 سنوات	<input type="checkbox"/> -محاسبة وتدقيق	<input type="checkbox"/> -ماجستير	<input type="checkbox"/> -من 30 إلى 39 سنة
<input type="checkbox"/> -محافظ حسابات	<input type="checkbox"/> -من 10 إلى 25 سنة	<input type="checkbox"/> -مالية وبنوك	<input type="checkbox"/> -دكتوراه	<input type="checkbox"/> -من 40 إلى 49 سنة
<input type="checkbox"/> -خبير محاسبي	<input type="checkbox"/> -25 فما فوق	<input type="checkbox"/> -تدقيق ومراقبة التسيير	<input type="checkbox"/> -شهادة أخرى	<input type="checkbox"/> -50 فما فوق

المحور الأول: أهمية التدقيق الجبائي وكفاءة المدقق الجبائي

الرقم	العبارات	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
1.	يسمح التدقيق الجبائي بفحص وتقييم النجاعة الجبائية للمؤسسة.					
2.	يقيس التدقيق الجبائي الفاعلية الجبائية داخل المؤسسة.					
3.	يهدف التدقيق الجبائي إلى خفض التكلفة الجبائية.					
4.	يسمح التدقيق الجبائي بتحديد الخطر الجبائي الذي تتعرض له المؤسسة.					
5.	نجاح التدقيق الجبائي يرتكز على مدى كفاءة المدقق الجبائي.					
6.	يؤثر اختيار مدققين جبائيين ذوي كفاءات ومؤهلين على آلية التدقيق الجبائي.					
7.	يؤدي التأهيل العلمي والعملية للمدقق الجبائي إلى أداء عمله بكفاءة ومهارة عالية.					
8.	تتشرط عملية التدقيق الجبائي السرية التامة أثناء عملية التدقيق.					

المحور الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية ودوافع اللجوء إليها في المؤسسة الاقتصادية

الرقم	العبارات	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
1.	تسجيل نواتج وهمية من أساليب المحاسبة الإبداعية.					
2.	تساعد حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية وتعدد البدائل على استخدام المحاسبة الإبداعية.					
3.	تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة في النفقات من أساليب المحاسبة الإبداعية.					

					4. يعد الاستغلال الأمثل للثغرات القانونية من أساليب المحاسبة الإبداعية.
					5. تستخدم المؤسسة أساليب المحاسبة الإبداعية للتأثير على سمعة المؤسسة إيجابا في السوق.
					6. تحقيق مكاسب شخصية من دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية.
					7. يعد التهرب من الدفع الجزئي للضريبة من دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية.
					8. يعد التصنيف المهني من دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية.

## المحور الثالث: مدى تأثير التدقيق الجبائي على المحاسبة الإبداعية

الرقم	العبارات	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
1.	كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقرير عنها يعد من مسؤوليات المدقق الجبائي.					
2.	توجد علاقة طردية بين خبرة المدقق الجبائي والحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسة.					
3.	يساهم برنامج التدقيق الجبائي في الحد من المحاسبة الإبداعية.					
4.	تقرير المراجع الجبائي له صلة كبيرة بالقرارات الضريبية داخل المؤسسة.					
5.	ترتبط جودة التدقيق الجبائي بمدى اكتشاف المدقق للمحاسبة الإبداعية.					
6.	يعتبر التدقيق الجبائي أول أداة لتحليل الانحرافات الناتجة عن تطبيق المحاسبة الإبداعية.					
7.	يسعى التدقيق الجبائي إلى اكتشاف التحريفات الجوهرية في البيانات المالية والإبلاغ عنها.					

## الملحق رقم 02: قائمة الأساتذة المحكمين

الجامعة	الأساتذة
جامعة برج بوعريريج	د. نور الهدى بملوي
جامعة برج بوعريريج	د. صالح بزة
جامعة برج بوعريريج	د. سمية فضيلي

## الملحق رقم 03: نتائج اختبار صدق وثبات أداة الدراسة (معامل ألفا كرونباخ)

## Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	52	100,0
	Exclue <sup>a</sup>	0	,0
	Total	52	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

المحور الأول: أهمية التدقيق الجبائي وكفاءة المدقق الجبائي (X)

## Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,591	8

## Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
x1	29,00	7,961	,458	,524
x2	29,02	8,372	,330	,554
x3	29,69	7,551	,163	,625
x4	29,15	7,741	,328	,547
x5	28,73	7,338	,502	,497
x6	28,92	7,327	,370	,531
x7	28,75	8,426	,323	,556
x8	29,08	8,347	,110	,623

## Echelle : ALL VARIABLES

## Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	52	100,0
	Exclue <sup>a</sup>	0	,0
	Total	52	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

(Y) المحور الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية ودوافع اللجوء إليها

### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,670	8

### Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
y1	24,75	16,779	,339	,647
y2	24,33	17,322	,385	,635
y3	24,40	16,677	,324	,652
y4	23,85	19,309	,202	,672
y5	24,06	18,722	,271	,660
y6	24,63	13,727	,633	,555
y7	24,37	16,119	,434	,621
y8	24,54	18,763	,289	,656

### Echelle : ALL VARIABLES

#### Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	52	100,0
	Exclue <sup>a</sup>	0	,0
	Total	52	100,0



a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

(Z) المحور الثالث: مدى تأثير التدقيق الجبائي على المحاسبة الإبداعية

### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,699	7

### Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
z1	23,21	9,425	,365	,677
z2	23,42	8,916	,382	,675
z3	23,38	9,104	,440	,657
z4	23,54	10,057	,325	,685
z5	23,23	10,024	,248	,706
z6	23,25	8,466	,664	,601
z7	23,23	8,887	,473	,648
Ressources	Temps de processeur		00:00:00,02	
	Temps écoulé		00:00:00,09	

## Echelle : ALL VARIABLES

### Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Observations Valide	52	100,0
Exclue <sup>a</sup>	0	,0
Total	52	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

مجموع نتائج اختبار صدق وثبات أداة الدراسة (معامل ألفا كرونباخ)

### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,772	23

### Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
x1	84,06	67,114	,304	,766
x2	84,08	68,661	,139	,772
x3	84,75	64,505	,258	,769
x4	84,21	66,562	,247	,768
x5	83,79	64,405	,476	,757
x6	83,98	63,196	,472	,755
x7	83,81	68,237	,191	,770
x8	84,13	69,217	,014	,782
y1	85,15	63,623	,279	,768
y2	84,73	65,220	,256	,768
y3	84,81	62,119	,341	,763
y4	84,25	66,583	,224	,769
y5	84,46	64,371	,378	,760
y6	85,04	57,175	,585	,741
y7	84,77	62,063	,380	,760
y8	84,94	65,781	,291	,765
z1	84,25	67,289	,162	,773
z2	84,46	61,508	,520	,750
z3	84,42	63,896	,423	,758
z4	84,58	64,994	,416	,760
z5	84,27	69,220	,024	,780
z6	84,29	62,876	,557	,751
z7	84,27	64,593	,359	,761

## الملحق رقم 04: نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

## Récapitulatif de traitement des observations

	Observations					
	Valide		Manquant		Total	
	N	Pourcentage	N	Pourcentage	N	Pourcentage
التدقيق_الجباي	52	100,0%	0	0,0%	52	100,0%

## Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	Ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
التدقيق_الجباي	,078	52	,200*	,983	52	,661

\*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.

a. Correction de signification de Lilliefors

## التدقيق\_الجباي

## Récapitulatif de traitement des observations

	Observations					
	Valide		Manquant		Total	
	N	Pourcentage	N	Pourcentage	N	Pourcentage
المحاسبة_الإبداعية	52	100,0%	0	0,0%	52	100,0%

## Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	Ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
المحاسبة_الإبداعية	,098	52	,200*	,958	52	,065

\*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.

a. Correction de signification de Lilliefors

## المحاسبة\_الإبداعية

## Récapitulatif de traitement des observations

	Observations					
	Valide		Manquant		Total	
	N	Pourcentage	N	Pourcentage	N	Pourcentage
المحور_3	52	100,0%	0	0,0%	52	100,0%

## Tests de normalité

Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.

a. Correction de signification de Lilliefors

## المحور 3

## Récapitulatif de traitement des observations

	Observations					
	Valide		Manquant		Total	
	N	Pourcentage	N	Pourcentage	N	Pourcentage
المحور_3 معدل	52	100,0%	0	0,0%	52	100,0%

## Tests de normalité

Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk			
Statistiques	Ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.	
المحور_3 معدل	,122	52	,050	,975	52	,348

a. Correction de signification de Lilliefors

## الملحق رقم 05: البيانات الشخصية

## Statistiques

		العمر	المؤهل_العلمي	التخصص_العلمي	سنوات_الخبرة	المهنة
N	Valide	52	52	52	52	52
	Manquant	0	0	0	0	0

## Table de fréquences

## العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 30 سنة	11	21,2	21,2	21,2
	من 30 إلى 39 سنة	12	23,1	23,1	44,2
	من 40 إلى 49 سنة	14	26,9	26,9	71,2
	فما فوق 50	15	28,8	28,8	100,0
	Total	52	100,0	100,0	

## المؤهل العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	21	40,4	40,4	40,4
	ماجستير	13	25,0	25,0	65,4
	دكتوراه	4	7,7	7,7	73,1
	شهادة أخرى	14	26,9	26,9	100,0
	Total	52	100,0	100,0	

## التخصص العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسبة وجباية معمة	21	40,4	40,4	40,4
	محاسبة وتدقيق	18	34,6	34,6	75,0
	مالية وبنوك	8	15,4	15,4	90,4
	تدقيق ومراقبة التسبير	5	9,6	9,6	100,0

Total	52	100,0	100,0	
-------	----	-------	-------	--

## سنوات\_الخبرة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide أقل من 5 سنوات	12	23,1	23,1	23,1
من 5 إلى 10 سنوات	12	23,1	23,1	46,2
من 10 إلى 25 سنة	16	30,8	30,8	76,9
فما فوق 25	12	23,1	23,1	100,0
Total	52	100,0	100,0	

## المهنة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide مدقق جبائي	14	26,9	26,9	26,9
محاسب	22	42,3	42,3	69,2
محافظ حسابات	12	23,1	23,1	92,3
خبير محاسبي	4	7,7	7,7	100,0
Total	52	100,0	100,0	

## الملحق رقم 06: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة من محاور الاستبيان

## المحور الأول

## Graphique à barres

## Statistiques

		x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	
N	Valide	52	52	52	52	52	52	52	
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0	
Moyenne		4,19	4,17	3,50	4,04	4,46	4,27	4,44	
Ecart type		,561	,550	1,094	,766	,699	,843	,539	

## Table de fréquences

## x1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	1,9	1,9	1,9
	محايد	1	1,9	1,9	3,8
	موافق	37	71,2	71,2	75,0
	موافق تماما	13	25,0	25,0	100,0
	Total	52	100,0	100,0	

## x2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	1,9	1,9	1,9
	محايد	1	1,9	1,9	3,8
	موافق	38	73,1	73,1	76,9
	موافق تماما	12	23,1	23,1	100,0
	Total	52	100,0	100,0	

## x3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	13	25,0	25,0	25,0

محايد	11	21,2	21,2	46,2
موافق	17	32,7	32,7	78,8
موافق تماما	11	21,2	21,2	100,0
Total	52	100,0	100,0	

**x4**

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق	3	5,8	5,8	5,8
محايد	5	9,6	9,6	15,4
موافق	31	59,6	59,6	75,0
موافق تماما	13	25,0	25,0	100,0
Total	52	100,0	100,0	

**x5**

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق	2	3,8	3,8	3,8
موافق	22	42,3	42,3	46,2
موافق تماما	28	53,8	53,8	100,0
Total	52	100,0	100,0	

**x6**

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق	3	5,8	5,8	5,8
محايد	4	7,7	7,7	13,5
موافق	21	40,4	40,4	53,8
موافق تماما	24	46,2	46,2	100,0
Total	52	100,0	100,0	

**x7**

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
--	-----------	-------------	--------------------	--------------------



Valide	محايد	1	1,9	1,9	1,9
	موافق	27	51,9	51,9	53,8
	موافق تماما	24	46,2	46,2	100,0
	Total	52	100,0	100,0	

## x8

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	1	1,9	1,9	1,9
	غير موافق	2	3,8	3,8	5,8
	محايد	6	11,5	11,5	17,3
	موافق	24	46,2	46,2	63,5
	موافق تماما	19	36,5	36,5	100,0
	Total	52	100,0	100,0	

المحور الثاني

## Statistiques

		y1	y2	y3	y4	y5	y6	y7	
N	Valide	52	52	52	52	52	52	52	
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0	
	Moyenne	3,10	3,52	3,44	4,00	3,79	3,21	3,48	
	Ecart type	1,176	,980	1,227	,816	,848	1,289	1,146	

## Table de fréquences

## y1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	6	11,5	11,5	11,5
	غير موافق	10	19,2	19,2	30,8
	محايد	14	26,9	26,9	57,7
	موافق	17	32,7	32,7	90,4
	موافق تماما	5	9,6	9,6	100,0
	Total	52	100,0	100,0	

## y2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	2	3,8	3,8	3,8
	غير موافق	6	11,5	11,5	15,4
	محايد	13	25,0	25,0	40,4
	موافق	25	48,1	48,1	88,5
	موافق تماما	6	11,5	11,5	100,0
	Total	52	100,0	100,0	

## y3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	4	7,7	7,7	7,7
	غير موافق	8	15,4	15,4	23,1
	محايد	13	25,0	25,0	48,1
	موافق	15	28,8	28,8	76,9
	موافق تماما	12	23,1	23,1	100,0
	Total	52	100,0	100,0	

## y4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	1	1,9	1,9	1,9
	غير موافق	1	1,9	1,9	3,8
	محايد	8	15,4	15,4	19,2
	موافق	29	55,8	55,8	75,0
	موافق تماما	13	25,0	25,0	100,0
	Total	52	100,0	100,0	

## y5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
--	--	-----------	-------------	--------------------	--------------------

Valide	غير موافق تماما	1	1,9	1,9	1,9
	غير موافق	3	5,8	5,8	7,7
	محايد	10	19,2	19,2	26,9
	موافق	30	57,7	57,7	84,6
	موافق تماما	8	15,4	15,4	100,0
	Total	52	100,0	100,0	

**y6**

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	7	13,5	13,5	13,5
	غير موافق	7	13,5	13,5	26,9
	محايد	16	30,8	30,8	57,7
	موافق	12	23,1	23,1	80,8
	موافق تماما	10	19,2	19,2	100,0
	Total	52	100,0	100,0	

**y7**

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	5	9,6	9,6	9,6
	غير موافق	3	5,8	5,8	15,4
	محايد	15	28,8	28,8	44,2
	موافق	20	38,5	38,5	82,7
	موافق تماما	9	17,3	17,3	100,0
	Total	52	100,0	100,0	

**y8**

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	2	3,8	3,8	3,8
	غير موافق	4	7,7	7,7	11,5
	محايد	23	44,2	44,2	55,8
	موافق	22	42,3	42,3	98,1

موافق تماما	1	1,9	1,9	100,0
Total	52	100,0	100,0	

### Table de fréquences

#### Statistiques

		z1	z2	z3	z4	z5	z6	z7
N	Valide	52	52	52	52	52	52	52
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		4,00	3,79	3,83	3,67	3,98	3,96	3,98
Ecart type		,840	,957	,834	,706	,828	,766	,852

### Table de fréquences

#### z1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	1	1,9	1,9	1,9
	غير موافق	2	3,8	3,8	5,8
	محايد	6	11,5	11,5	17,3
	موافق	30	57,7	57,7	75,0
	موافق تماما	13	25,0	25,0	100,0
	Total	52	100,0	100,0	

#### z2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	2	3,8	3,8	3,8
	غير موافق	3	5,8	5,8	9,6
	محايد	9	17,3	17,3	26,9
	موافق	28	53,8	53,8	80,8
	موافق تماما	10	19,2	19,2	100,0
	Total	52	100,0	100,0	

## z3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	7,7	7,7	7,7
	محايد	11	21,2	21,2	28,8
	موافق	27	51,9	51,9	80,8
	موافق تماما	10	19,2	19,2	100,0
	Total	52	100,0	100,0	

## z4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	3,8	3,8	3,8
	محايد	18	34,6	34,6	38,5
	موافق	27	51,9	51,9	90,4
	موافق تماما	5	9,6	9,6	100,0
	Total	52	100,0	100,0	

## z5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	7,7	7,7	7,7
	محايد	6	11,5	11,5	19,2
	موافق	29	55,8	55,8	75,0
	موافق تماما	13	25,0	25,0	100,0
	Total	52	100,0	100,0	

## z6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	1	1,9	1,9	1,9
	غير موافق	1	1,9	1,9	3,8
	محايد	7	13,5	13,5	17,3

موافق	33	63,5	63,5	80,8
موافق تماما	10	19,2	19,2	100,0
Total	52	100,0	100,0	

## z7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	2	3,8	3,8	3,8
	غير موافق	1	1,9	1,9	5,8
	محايد	4	7,7	7,7	13,5
	موافق	34	65,4	65,4	78,8
	موافق تماما	11	21,2	21,2	100,0
	Total	52	100,0	100,0	

## المتوسط الحسابي الكلي والانحراف المعياري لكل محور

## Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
التدقيق_الجبائي	52	3	5	4,15	,390
المحاسبة_الإبداعية	52	2	5	3,48	,579
المحور_3	52	2	5	3,89	,495
N valide (liste)	52				

# فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	شكر وعرهان
I	ملخص الدراسة
II	قائمة المحتويات
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
V	قائمة الملاحق
أ-ج	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الجبائي
03	المطلب الأول: ماهية التدقيق الجبائي
09	المطلب الثاني: سيرورة وشروط التدقيق الجبائي
13	المبحث الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية
13	المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية
19	المطلب الثاني: محددات المحاسبة الإبداعية
24	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
24	المطلب الأول: الدراسات العربية
26	المطلب الثاني: الدراسات الجزائرية
29	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة	
31	تمهيد
32	المبحث الأول: طرق وأدوات الدراسة
32	المطلب الأول: عينة ونموذج الدراسة
33	المطلب الثاني: أدوات جمع وتحليل الدراسة
36	المبحث الثاني: التحليل الاحصائي للدراسة
36	المطلب الأول: صدق وثبات الاستبيان



38	المطلب الثاني: التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة
47	المبحث الثالث: اختبار صحة الفرضيات
47	المطلب الأول: العلاقة بين التدقيق الجبائي والمحاسبة الإبداعية
48	المطلب الثاني: دراسة تأثير التدقيق الجبائي على المحاسبة الإبداعية
50	خلاصة الفصل الثاني
52	الخاتمة
56	قائمة المراجع
61	الملاحق
82	فهرس المحتويات

## الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان مدى تأثير التدقيق الجبائي على ممارسة المحاسبة الإبداعية في الجزائر، ومن أجل ذلك تم الاعتماد على المنهج الوصفي باستخدام أسلوب التحليل، وذلك من خلال التعريف بمتغيرات الدراسة من جهة وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الواردة في الاستبيان ومعالجتها إحصائياً من جهة أخرى، مع استخدام أداة هي الاستبيان وزعت على 52 فرد من المدققين الجبائين، المحاسبين، محافظي الحسابات وكذا الخبراء المحاسبين في الجزائر، بصفتهم ممارسي مهنة التدقيق الجبائي والمحاسبة.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن للتدقيق الجبائي أهمية بالغة في اكتشاف مواطن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، وأن مهارة وكفاءة المدقق والتزامه بالسلوك المهني يساهم بشكل كبير في الكشف عن تلك الممارسات، كما خلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة عكسية بين التدقيق الجبائي والمحاسبة الإبداعية أي كلما كان التدقيق الجبائي أكثر أداءً وفاعلية كلما قلت المحاسبة الإبداعية في الجزائر.

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق الجبائي؛ المحاسبة الإبداعية؛ المدقق الجبائي؛ الأساليب؛ الجزائر.

## Abstract:

This study aimed to show the extent to which tax audit affects creative accounting practice in Algeria. and, to that end, a descriptive approach was followed based on the method of analysis. This was done through by introducing the study variables on the one hand and analyzing the responses of the study sample individuals to the terms in the questionnaire and addressing them statistically on the other. and using a tool, a questionnaire was distributed to 52 tax auditors, accountants, and expert accountants in Algeria as practitioners of the profession of auditing and accounting.

The study found several conclusions, the most important of which is that tax audit is crucial to the discovery of creative accounting methods, and that the skill, competence, and commitment of the auditor to professional conduct contribute significantly to the disclosure of such practices, The study also concluded that there is a reverse relationship between tax audit and creative accounting, the more effective tax audit is, the less creative accounting would be in Algeria.

**Keyword:** Tax Audit; Creative Accounting; Tax Auditor; Methods; Algeria.