

## واقع التعليم المحاسبي في تكوين المحققين الجبائين للكشف عن الاحتيال

### دراسة حالة عينة من المحققين الجبائين في الجزائر

بن ساسي نظيرة \* و مرداسي شوقي \*\*

\*: جامعة قاصدي مرباح ورقلة (الجزائر)، nadhira.bensaci@gmail.com؛

\*\* : جامعة أم البواقي (الجزائر)، chaouki.merdaci@gmail.com

### الملخص

تهدف هذه الدراسة للبحث في واقع التعليم المحاسبي، ودوره في الكشف عن الاحتيال المحاسبي في الجزائر، من خلال تكوين المحققين الجبائين في الجزائر، حيث اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي ومنهج دراسة الحالة، واستعملت المقابلة الشخصية كأداة لجمع البيانات، وخلصت الدراسة إلى أن برامج التكوين في المحاسبة، على وجه الخصوص الجهوية والوطنية المبرمجة لإطارات إدارة الضرائب لا تزال ضعيفة، نظرا لغياب التقنيات الحديثة مثل: أخذ العينات الاستكشافية، التتقيب عن البيانات وبرامج التحليل الرقمي، ونظرا لغياب برنامج المحاسبة القضائية لما لها من أدوات لاكتشاف الاحتيال المحاسبي.

**الكلمات الدالة:** التعليم المحاسبي، التكوين، المحققين الجبائين، الاحتيال.

### ABSTRACT

This study aims to investigate the reality of accounting education, in the detection of accounting fraud in Algeria, through the training of tax inspectors in Algeria, where the study relied on the descriptive approach and the case study approach and used the personal interview as a tool for data collection, and the study concluded that the training programs in accounting In particular, the regional and national programs for tax administration frameworks are still weak, due to the absence of modern techniques such as exploratory sampling, data mining and digital analysis programs, and due to the absence of a forensic accounting program because of its tools for detecting accounting fraud.

**Keyword:** accounting education, training, tax inspectors, fraud.

## 1. المقدمة

إن بيئة العمل للمحققين الجبائين والمتغيرات التي تحدث بشكل متسارع تقودنا إلى التفكير المستمر والمتطور لمواجهة هذه التغيرات المستمرة، خاصة في ظل تطور أساليب الاحتيال بواسطة ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية و إدارة الأرباح على أساس الاستحقاق بما يضر بأصحاب المصالح بما فيهم مصلحة إدارة الضرائب من خلال التهرب الضريبي، مما يؤدي في كثير من الأحيان إلى تطوير الدور الذي تلعبه التكوينات لفائدة إطارات الإدارة الضريبية، ومحاولة اتخاذ كل الوسائل والمناهج العلمية الحديثة، والاستعانة بتكنولوجيا الاتصال والإعلام الحديثة وفي هذا السياق تطرح ورقتنا البحثية الإشكالية التالية:

هل لمناهج التعليم المحاسبي في تكوين المحققين الجبائين دور في تحسين قدرة الكشف عن الاحتيال المحاسبي؟

ومن هذه الإشكالية الرئيسية تنبثق التساؤلات الفرعية التالية:

- هل تساهم برامج التعليم المحاسبي التكوينية في دعم المتطلبات المهنية للرقابة الجبائية على المحاسبة؟  
- هل يمتلك المحققين الجبائين الكفاءة والمهارات اللازمة للكشف عن الاحتيال اثناء الرقابة على المحاسبة؟

حسب الإشكالية الرئيسية وتساؤلاتها الفرعية نورد الفرضيات التالية:

- نعم تساهم برامج التعليم المحاسبي التكوينية في دعم المتطلبات المهنية للرقابة الجبائية على المحاسبة؛  
- نعم يمتلك المحققين الجبائين الكفاءة والمهارات اللازمة للكشف عن الاحتيال اثناء الرقابة على المحاسبة.

في ضوء المقدمة السابقة نضع خطة البحث التالية:

المحور الأول: مراجعة الأدبيات والدراسات السابقة

المحور الثاني: نتائج الدراسة التطبيقية ومناقشتها

المحور الأول: مراجعة الأدبيات والدراسات السابقة

في هذا المحور سيتم عرض المفاهيم الأساسية التي تخص موضوع الدراسة من كل جوانبه، ثم يتم عرض الدراسات السابقة ذات العلاقة بالموضوع.

## 1. مراجعة الأدبيات

### 1.1 التحقيق المحاسبي

يعد التحقيق المحاسبي أحد أهم أنواع الرقابة الجبائية المعقدة، يتم فيه فحص محاسبة المكلف قيد التحقيق والتحقق في المحاسبة هو مجموع العمليات التي تهدف إلى التحقيق بعين المكان في محاسبة المؤسسة، ومطابقة المؤشرات للمعطيات المحصلة من الداخل أو الخارج، من أجل مراقبة صحة ومصداقية التصريحات المسجلة أو فحص شخص معين، ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين ( بن ثابت و بوفاتح، 2018). يكلف بعملية الرقابة والتحقيق المحاسبي أعوان الضرائب الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، ونذكر: المفتشين، المفتشين الرئيسيين والمفتشين المركزيين ( قانون الإجراءات الجبائية، 2021)، وذلك بهدف إظهار النقائص والتجاوزات التي يمكن أن تكون في المحاسبة بقصد التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة.

### 2.1 خصائص ومميزات التحقيق المحاسبي

تبرز مميزات التحقيق المحاسبي في العناصر التالية:

- مبرمج أي يتم وفق برنامج محدد مسبقا وليس فجائي؛
- يتم تطبيق هذا الشكل الرقابي خارج مكاتب الإدارة الجبائية بالتالي فهو رقابة ميدانية مالم يقتضي الأمر خلاف ذلك بعد طلب المكلف وموافقة الإدارة الجبائية؛
- يهدف بشكل أساسي إلى فحص الدفاتر المحاسبية للمكلف بالضريبة ويمتاز بالدقة والعمق، أي في جميع أنواع الضرائب للأربع سنوات الأخيرة الغير متقدمة؛
- يتم اجراء التحقيق المحاسبي من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين يمتلكون رتبة مفتش على الأقل

والذين يتميزون بالتمكن في التقنيات المحاسبية والكفاءة المهنية العالية وكذا الخبرة الكافية.

### 3.1 معيار التأهيل العلمي المسبق للمحققين الجبائيين

من ناحية التأهيل العلمي وضع المشرع الجزائري شروط تعيين كل وظيفة، فقد جاء في المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 299-10 المؤرخ في 29/11/2010 المتضمن للقانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية، أن سلك مفتشي الضرائب يضم الخمس رتب التالية:

رتبة مفتش ضرائب، مفتش رئيسي للضرائب، مفتش مركزي للضرائب، مفتش قسم للضرائب، مفتش رئيس للضرائب.

- مفتش الضرائب يوظف عن طريق المسابقة على أساس الاختبارات المترشحون الحائزون على شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية أو شهادة معادلة لها في أحد التخصصات التالية: علوم اقتصاديه علوم قانونية وتداريه علوم تجارية، مالية ومحاسبية؛
- مفتش رئيسي للضرائب يوظف عن طريق المسابقة على أساس الاختبار، المترشحون الحائزون على شهادة الليسانس أو شهادة معادلة لها في التخصصات السابقة، مع متابعة تكوين متخصص لشغل المنصب؛
- مفتش مركزي للضرائب يوظف عن طريق المسابقة على أساس الاختبار، المترشحون الحائزون على شهادة الليسانس أو شهادة معادلة لها في التخصصات السابقة، مع متابعة تكوين متخصص لشغل المنصب.

#### 4.1 مهام مفتشي الضرائب

وفقا لنفس المرسوم التنفيذي رقم 299-10 يكلف مفتشو الضرائب على الخصوص بمايلي:

- تنفيذ ومتابعة أشغال الوعاء والتحصيل ومراقبة الضرائب؛
- معالجة منازعات الضريبة؛
- السهر على تطبيق التشريع والتنظيم الجبائي.

#### 5.1 مناهج التعليم المحاسبي والتحديات المهنة الراهنة

يقصد بالتعليم المحاسبي جميع المفاهيم، المقررات والمعايير التي تقدمها برامج وتخصصات المحاسبة للطلبة ليمارسوا مهنة المحاسبة بعد تخرجهم وحصولهم على شهادة أو دبلوم (قنيع وآخرون ، 2020)، وتتوافق آراء المختصين على أن التعليم الجامعي للمحاسبة في الجزائر لا يزال تقليدي جدا، ويميل للتلقين دون إثارة التفكير النقدي والإبداع، ولعل هذا من أهم الأسباب التي تجعل مخرجات التعليم المحاسبي لا تلبى متطلبات سوق العمل بالإضافة لعدم إشراك هذا الأخير في تحديد معايير القبول وكذا في تطوير المناهج التعليمية (بن فرخ، 2017، صفحة 4)، ويجدر القول ان الهوة بين مهنة المحاسبة وبين البرامج تعليم المحاسبة تتسع يوما بعد يوم.

وأكد Howcroft (2017) إلى أن الافتقار إلى استعداد الخريجين من المرجح أن يزداد سوءاً بسبب تدهور نسب الموظفين/ الطلاب وبسبب الضغوط الأكاديمية الأخرى، حيث قد يكون للمحاسبين ميزة تنافسية قليلة في منتصف حياتهم المهنية على غير المحاسبين للوظائف (أي محاسبين بمهارات

تتنمي لتخصصات أخرى)، مما يتطلب مهارات جديدة كتحليلات البيانات والأمن السيبراني وذكاء الأعمال (CIMA، 2015)، وقد تفسر الرغبة في المعرفة المتخصصة بالموضوع (مثل: الهندسة والكيمياء وما إلى ذلك) المدعومة جزئياً ببعض المعرفة المحاسبية، حيث وجد Douglas and Gammie (2019) أنه في حين أن عدد الوظائف الشاغرة في مجال المحاسبة يتجاوز عدد خريجي المحاسبة في المملكة المتحدة كل عام، تفضل شركات المحاسبة العامة الأربع الكبرى عالمياً "Big 4" توظيف خريجين غير محاسبين بسبب تصورات وجود مهارات غير فنية أقوى (Herbert a, Rothwella, Glover, & A Lamber, 2021, p. 6) وهذا ما يدعو إلى البحث في سبل لتطوير مناهج تعليم المحاسبة.

## 6.1 المحاسبة القضائية وتدريب الكشف عن الاحتيال المحاسبي

عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) المحاسبة القضائية بأنها: تطبيق المعرفة المتخصصة ومهارات التحقيق التي يمتلكها المحاسب القانوني CPA في جمع، تحليل، وتقييم المسألة بشكل واضح وتفسير وتوصيل النتائج التي يصل إليها للمحكمة، مجلس الإدارة أو الجهات القضائية التنفيذية الأخرى، ولعل إحدى أهم مجالات استخداماتها تكمن في النزاعات الجبائية، خاصة النزاعات ذات الصبغة المحاسبية والمالية للوصول للحقيقة وإثبات التهرب الضريبي وجمع أدلة لإثباته أو نفيه. وفي دراسة (Bierstaker, Brody, & Pacini, 2006, p. 10) تشير النتائج أن استخدام المحاسبين القضائيين كان الأسلوب الأقل استخداماً لمكافحة الاحتيال على الرغم من حصوله على أعلى تصنيف للفعالية، بالإضافة للطرق الأخرى التي تتطوي على البرامج مثل: أخذ عينات الاكتشاف، التدقيق عن البيانات، التدقيق المستمر والتحليل الرقمي شائعة الاستخدام، كما أكدت الدراسة أنه في حين أن الشركات التي لا تستثمر في تكنولوجيا مكافحة الاحتيال نظراً لتكلفتها العالية، فإن الفوائد المتصورة عن هذه البرامج قد تفوق التكلفة نظراً لفعاليتها الواضحة، وأظهرت أيضاً أن المحاسبين في الشركات التي تزيد إيراداتها عن مليار دولار استخدموا عينات الاكتشاف، واستخراج البيانات، والتحليل الرقمي، والتدقيق المستمر والمحاسبين القضائيين أكثر من الشركات ذات الإيرادات الأقل.

وفي استطلاع أجراه Meservy et al (2006) للمدققين الاحتياليين المعتمدين CFES وجد أنهم حددوا العديد من مهارات المحاسبة القضائية الهامة التي لم يتم تدريسها في برامج المحاسبة: مهارات الاستجواب وإجراء المقابلات، مصادر الأدلة، مخططات البيانات المالية الاحتيالية، علم الجريمة، تقنيات أو مهارات الاحتيال على الكمبيوتر/الإنترنت، ومهارات الناس/العلاقات الإنسانية. وفي صبر آراء آخر أجراه DiGabriele (2008) على ممارسي المحاسبة القضائية وأكاديميين المحاسبة ومستخدمي خدمات المحاسبة القضائية للحصول على وجهات نظر حول المهارات ذات الصلة التي يحتاجها المحاسبون القضائيون، وجد أن المستجيبين يعتقدون أن المحاسب القضائي يجب أن يمتلك مهارات في التفكير

النقدي وحل المشكلات غير المنظم، مرونة التحقيق، الإتقان التحليلي، التواصل الشفوي والكتابي، التحليل الاستنتاجي، المثابرة والتشكيك ومهارات الألغاز، بالإضافة إلى المعرفة القانونية والقدرة على الحفاظ على رباطة الجأش أمران مهمان (Kramer , Seda , & Bobashev , 2017, p. 10) وبالتالي فإن البحوث العلمي ليس فيها أي نزاع فيما يتعلق بالحاجة إلى تقديم تعليم لمحاسبة القضائية.

حيث يعتقد مدبرو المحاسبة القضائية أن أحسن الدورات المحاسبية التكوينية التي تتضمن معظم موضوعات المحاسبة القضائية في فصول المراجعة باعتباره جزء ضروري من تعليم كل المدققين وليس كمهارة إضافية أو منفصلة (Kramer , Seda , & Bobashev , 2017)، حيث يحتاج المدققين في شركات المراجعة المحاسبية وحتى جهات القضاء والشرطة والإدارات الضريبية الذين يقع على عاتقهم اكتشاف الاحتيال يحتاجون لمثل هذه التكوينات باستمرار.

ويقصد بالتكوين تلك العملية المنظمة المستمرة التي يكتسب الفرد من خلالها المعارف والمهارات والقدرات والأفكار والآراء التي يقتضيها أداء عمل معين أو بلوغ هدف محدد (قرامطية، بوطورة، و سمايلي، 2020، صفحة 3)، ومن بين أهم أنواع التكوين نذكر التالي:

✓ تكوين التقدير أو الرسكلة f. de prévision ou de recyclage وذلك لاكتساب مهارات

جديدة نظرا لتطورات في المهنة أوفي الواقع الاقتصادي؛

✓ تكوين إتقان f.de perfectionnement من أجل ضمان تحسين القيام بالعمل الحالي؛

✓ تكوين تكيف مع العمل f.d'ajustement ou d'adaptation يخص العمال الجدد ويسهل

انتقالهم من الوسط الأكاديمي إلى الوسط المهني. (إبراهيمي و المختار، 2005، صفحة 12).

## 7.1 تكوين إطارات إدارة الضرائب وفقا للمشرع الجزائري

تضمن أحكام المادة 104 و 105 من الأمر رقم 06 - 03 المؤرخ في 19 جمادى الثانية عام 1427 الموافق 15 يوليو سنة 2006 بأن يستفيد الموظفون الخاضعون لأحكام القانون الأساسي الخاص من بينهم سلك مفتشي الضرائب من دورات تكوين وتحسين مستوى وتجديد المعلومات تضمنها الهيئة المستخدمة من أجل تحسين مستمر لمؤهلاتهم وكفاءاتهم.

## 2 الدراسات السابقة ذات الصلة

فيما يلي نطرح بعض الدراسات التي اهتمت بالموضوع نذكر منها ما يلي:

### 2.2 دراسة (Herbert a, Rothwella, Glover, & A Lamber, 2021)

بغنوان " هل يحتاج عالم العمل المهني المتغير إلى نهج جديد لتعليم المحاسبة؟" تم البحث التجريبي باستعمال أساليب متعددة، حيث تم جمع البيانات من خلال مقابلات رسمية للشركات الكبيرة مع مراكز الخدمات الاجتماعية في المملكة المتحدة وخارجها بالإضافة لمقابلات مع الممارسين والهيئات

المهنية ومعلمي المحاسبة وممثلين عن حكومة المملكة المتحدة والطلاب، تم التوصل إلى أن أساليب العمل الجديدة تؤدي إلى تآكل العمل على مستوى خريجي المملكة المتحدة، وانخفاض فرص الخريجين لاكتساب الخبرة المهنية المبكرة، للمهارات والمعرفة والسلوكيات في مكان العمل في ظل رقمنة التوظيف ووجود يد عاملة كفاءة في المحاسبة بتكلفة أقل خارج المملكة، كما تضيف الدراسة إلى أنه خلال التطورات السريعة في التكنولوجيا فإنه سيتم إعادة صياغة المحاسبين ك "عمال معرفة" بدلاً من كونهم تقنيين فقط، وتوصي كبرى شركات المحاسبة باقتراح أن تتبنى الجامعات نهجا بديلا لتعليم المحاسبة، يؤكد على تطوير الهوية المهنية من أجل تحسين استعداد الخريجين للعمل من أجل السوق العالمية.

### 2.3 دراسة (Laufer & Conner, 2016)

بعنوان " دور تعليم المحاسبة في الوعي بالاحتيال والوقاية منه والكشف عنه " هدفت هذه الورقة لمناقشة الحاجة إلى زيادة التركيز على المحاسبة القضائية وتعليم فحص الاحتيال، ومراجعة بعض الموارد العديدة المتاحة للاستخدام في الدورات التدريبية الخاصة بالاحتيال ؛ فالباحثين يرون أن لمناهج المحاسبة في معظم المؤسسات محتوى قليل أو معدوم للدورة التدريبية فيما يتعلق بمواضيع منع الاحتيال واكتشافه، وإعطاء المحاسبين المستقبليين الأدوات لمنع وكشف الاحتيال وهو ما أكدته تصريح مجلس الرقابة على المحاسبة العامة للشركة (PCAOB) في تقريره ملاحظات حول تنفيذ المدققين لمعايير PCAOB، المتعلقة بمسؤوليات المراجعين فيما يتعلق بالاحتيال بأنه يجب على المراجعين أن يبذلوا المزيد للكشف عن الاحتيال، وأقرت جمعية مدققي الاحتيال المعتمدين ACFE بالحاجة غير المسبوقة لتعليم فحص الاحتيال على مستوى الكلية والجامعة، حيث تدعم الدراسة توصيات مشروع رؤية AICPA بأن يساعد تعليم المحاسبة الطلاب على تطوير الكفاءات الأساسية للاتصال والتفكير النقدي ومهارات التعامل مع الآخرين، بالإضافة لتزويد الطلاب بمهام صعبة تتجنب متلازمة الإجابة الصحيحة الواحدة وتتطلب تفكيراً نقدياً إبداعياً وكذا مناهج المحاسبة الجنائية وفحص الاحتيال.

### 2.4 دراسة (Ravenscroft & Williams, December 2014)

بعنوان " النظر في تعليم المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية بعد إنرون" نظرا الفضائح المالية المتتالية والتي كانت أخطرها إنرون، طرحت الدراسة سؤال حول ما إذا كان على اختصاصيو المحاسبة أن يستجيبوا للأمر وكيف يجب عليهم ذلك، حيث دعا الباحثان أن ينظر اختصاصيو المحاسبة في بعض التغييرات في منهج المحاسبة لا سيما في الولايات المتحدة الأمريكية، وأكدت الدراسة وجوب وضع حلول لإصلاح المشكلة حتى يمكن استعادة الثقة في الأسواق المالية بما يمكن المضي قدماً مع الفعالة بأمان، وتفترض أن يكون الإصلاح مجرد تعديل لبعض المفاتيح: تحسين القواعد، إنشاء علاقات عامة فعال، إعادة هيكلة المنظمات، تحسين اللوائح. وحددت الدراسة خمسة مجالات تحتاج إلى إعادة

تفكير جاد حول كيفية تدريسها لطلاب المحاسبة. هذه المجالات هي: (1) الشركات -أدوارها ومسؤولياتها؛ (2) وضع المستثمرين؛ (3) التدقيق باعتباره امتيازاً مهنياً؛ (4) الغرض من التقارير المحاسبية و (5) الأخلاق.

### 2.5 دراسة (Bierstaker, Brody, & Pacini, 2006)

بعنوان " تصورات المحاسبين فيما يتعلق بأساليب الكشف عن الاحتيال والوقاية منه" هدفت الدراسة إلى فحص مدى استخدام المحاسبين والمدققين الداخليين وفاحصي الاحتيال المعتمدين لطرق منع الاحتيال واكتشافه، وتصوراتهم فيما يتعلق بفعالية هذه الأساليب وكذا تحديد الأساليب التي تعمل على كشف الاحتيال ومنعه بشكل جيد، لتوفير المعلومات الإرشادية لممارسي المحاسبة والمدققين الداخليين وفاحصي الاحتيال، وذلك بإجراء استطلاع على 86 محاسباً ومدققاً داخلياً وفاحصاً معتمداً للاحتيال، توصلت الدراسة إلى شيوع استخدام أدوات الحماية والرقابة الداخلية في حين نادراً ما يتم استخدام أخذ العينات الاستكشافية والتنقيب عن البيانات والمحاسبين القضائيين وبرامج التحليل الرقمي رغم أن هذه الأساليب عالية الفعالية وذلك راجع لنقص موارد الشركة خاصة أن التكاليف قد تبدو باهظة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة، إلا أن الوفورات الكبيرة في التكاليف من تقليل خسائر الاحتيال قد تكون كبيرة أيضاً.

### 2.6 دراسة (لكصاسي و بوعزة ، 2016)

تحت عنوان: "فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن مظاهر التهرب الجبائي حالة مديرية الضرائب لولاية أدرار خلال الفترة 2015-2005": حاولت الورقة البحثية إبراز أهمية التحقيق المحاسبي من خلال الدراسة التطبيقية التي تمت على مستوى مديرية الضرائب لولاية أدرار خلال الفترة 2015/2005، الملاحظ من نتائج الدراسة أنه على الرغم من ضعف عدد الملفات المبرمجة للإخضاع لعملية التحقيق الجبائي المحاسبي على مستوى المديرية، إلا أن الإيرادات المتحصل عنها مرتفعة خاصة في حال الانتقاء الجيد لملفات المكلفين بالضريبة، و توصلت الدراسة أن من أهم الصعوبات التي قد تعيق مدى تنفيذ برامج التحقيق الجبائي المحاسبي وتحقيق أهدافها بموضوعية نذكر: تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية، بالإضافة إلى ضعف عدد الكفاءات البشرية المؤهلة للقيام بالتحقيق الجبائي المحاسبي، فضلاً عن ضعف الوعي الجبائي في المجتمع.

على غرار الدراسات السابقة التي عرضت تجارب الدول في مناهج وبرامج المحاسبة، تحاول دراستنا تقديم عرض لواقع التعليم المحاسبي خلال برامج تكوينات إطارات إدارة الضرائب في البيئة الجزائرية نظراً لحاجتهم الملحة في تنمية وتطوير المهارات والمعارف المحاسبية لكشف الاحتيال المحاسبي للمكلفين بالضرائب.

**المحور الثاني: نتائج الدراسة التطبيقية ومناقشتها**

في هذا المحور يتم عرض أداة الدراسة، ثم نتائج الدراسة التطبيقية وكذا محاولة مناقشتها مع الدراسات السابقة وتحليلها لاختبار الفرضيات.

**1. أدوات الدراسة**

للإجابة على إشكالية الدراسة واختبار فرضياتها، قمنا باعتماد أسلوب دراسة حالة لعينة من إطارات الضرائب، بالاعتماد على أداة المقابلة الشفوية الموجهة، مع مفتشي ضرائب بالإضافة لمكونين شاركوا في عمليات التكوين، للعديد من الولايات (ورقلة، جيجل، بويرة، باتنة، ميله، مدية، بجاية)، وقد قمنا باختيار أداة المقابلة بهدف الحصول على فهم معمق لواقع التعليم المحاسبي خلال برامج تكوينات إطارات إدارة الضرائب في البيئة الجزائرية، وكيف تؤثر في تحسين التحقيق المحاسبي، حيث تسمح بالوصول إلى نتائج قد لا تتيحها الأدوات الإحصائية.

**2. نتائج الدراسة ومناقشتها**

تمحورت أسئلة المقابلة المفتوحة حول تكوين إطارات إدارات الضرائب بصفة عامة، وعن أنواع التكوينات الموجودة، وكذا طبيعة المكونين باعتبارهم محور عملية التكوين وأساسه، ومحاولة معرفة درجة استفادة الإطارات من البرامج التكوينية في الكشف عن الاحتياج المحاسبي أثناء القيام بالتحقيقات، هذا وتم طرح أسئلة لمعرفة مدى صحة أجوبة المشاركين في دراسة الحالة، حيث سنقوم بعرض كل الأسئلة والإجابات المتعلقة بها مع مناقشة وتحليل كل إجابة.

**السؤال الأول: هل تتم عملية تكوين إطارات الضرائب بصفة دورية منتظمة**

أشارت أغلب إجابات المشاركين على وجود عمليات تكوين مستمرة سواء الولائية أو الجهوية والوطنية والتي تتم وفقا لدرجة ورتبة المتكون منها تكوين لترسيم المتربصين والمدمجين الجدد بالإضافة لتكوينات الترقية من صنف لصنف أعلى لكنها نظرا للظروف الراهنة والوضع الصحي العام فهي متوقفة.

**السؤال الثاني: ماهي المؤهلات العلمية والمهنية للمكونين**

كانت إجابات المشاركين منقسمة على رأيين، الرأي الأول من طرف المتكونين (المستفيدين من التكوين) أشاد بمستوى المكونين، والذين غالبا ما يكونون إطارات بوزارة المالية وبعضهم متقاعدين من إدارة الضرائب ويعملون كخبراء لشركات كبيرة في الجزائر أو بفرنسا، بالتالي لديهم من الكفاءة والخبرة الميدانية الكافية لضمان جودة عملية التكوين وأحيانا أخرى يتم تكليف أساتذة الجامعات بتكوين إطارات الضرائب على شاكله محاضرات أو أيام دراسية، أما الرأي الثاني كان لمن سبق لهم المشاركة كمكونين في إدارة الضرائب من متقاعدين جبائين أو أساتذة، حيث أكدوا أنه لاتزال عملية التكوين تحتاج لدعم واهتمام أكبر، ويدعون لتوفير تكوينات للمكونين لضمان جودة عملية التكوين بشكل أحسن.

### السؤال الثالث: هل تتميز تكوينات إطارات إدارة الضرائب بجودة وفعالية من خلال تدريس برامج التدقيق المحاسبي الحديثة وبرامج المحاسبة القضائية؟

أشاد غالبية المشاركين (المستفيدين من التكوين ومن غير رأي المكونين) بجودة التكوين لما يفيدهم في اكتساب مهارات وتنمية للكفاءات، خاصة وان من ضمن البرامج مقاييس تقدم شروحات مفصلة عن تحديثات القوانين الجبائية (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، قانون التسجيل، قانون الطابع وقانون الاجراءات الجبائية)، كما يتم توضيح المواد والتعليمات الجبائية الغير واضحة ومبهمة، بالإضافة لتكوينهم في محاسبة الشركات بمختلف أنواعها، لكنهم أجابوا بعدم توفر المحاسبة القضائية ضمن برنامج التكوين ونفس الأمر مع برامج التدقيق المحاسبي الحديثة، وهو ما جعلنا نطرح أسئلة أخرى أعطتنا حقيقة جودة التكوينات والتي تم تأكد منها من قبل المكونين، بداية كيفية تعامل المفتشين الجبائين مع أنظمة المحاسبة الإلكترونية للشركات أثناء الرقابة على المحاسبة، وهنا اتضح بعدم تمكنهم وضعفهم في هذا الجانب، مع ذلك لم يولى للأمر أي اهتمام ولايزال غير مقترح لإدخاله في برنامج التكوين، والأمر سيان فيما يتعلق بتعاملهم مع التجارة الإلكترونية فإنه يستحيل مراقبتها كلما كانت تنشط في الاقتصاد الموازي حيث أن أدوات الرقابة الجبائية في الجزائر لازالت جد ضعيفة لاكتشافها.

### السؤال الرابع: هل المدة الممنوحة لإجراء التكوينات كافية للوفاء بالبرامج المسطرة

كانت الإجابات اغلب المشاركين تشير لكفاية مدة عملية التكوين، والتي غالبا لا تقل عن خمسة واربعون يوما تكون متفرقة على السنة الواحدة، حيث يتم تقسيمها بين مواضيع البرنامج ولكل موضوع عدد من الأيام المتتالية بحسب الأهمية.

### السؤال الخامس: ماهي المعوقات التي تحد من كفاءة المحققين الجبائين

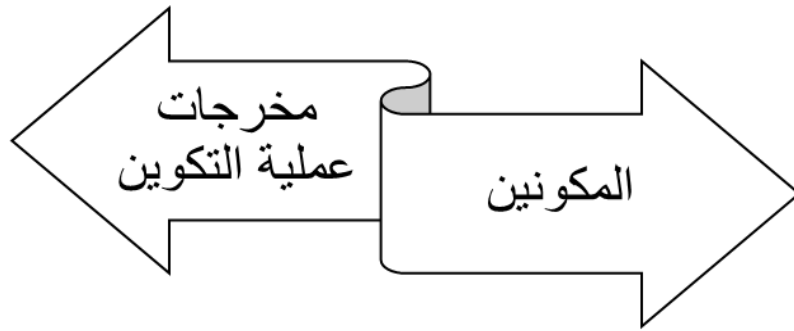
بالإضافة لما أسلفنا ذكره من ضعف لبرامج تكوين إطارات إدارة الضرائب فقد أشار العديد من المشاركين إلى وجود معايير أخرى تساعد كثيرا في إظهار كفاءتهم أو الحد منها، ونذكر على سبيل المثال لا الحصر: رقمنة قطاع الضرائب وكذا بقية القطاعات بداية من القطاع البنكي، مع توفير الوسائل المادية من حواسيب ووسائل نقل للعمل خاصة وان البعض لا يملك مركبات خاصة يزاوول بها عمله الميداني، توفير الحماية الأمنية خاصة في خرجات التحقيق بما يضمن حماية للمحققين الجبائين.

والملاحظ بعد إجراء المقابلات مع مختلف المشاركين أنها إجاباتهم تختلف لتباين نظرتهم، ففيما يرى المتكونيين سواء المفتشين الضريبيين أو المفتشين الرئيسيين أن برامج التكوين المقررة لإطارات إدارة الضرائب تتسم بجودة وتكسبهم مهارات تقيدهم في تحسين أدائهم، فإن رأي المكونين اللذين سبق لهم القيام بدورات تكوينية يرون أنه لايزال أمام إدارة الضرائب في الجزائر شوط كبير تقطعه لتحسين برامج التكوينات المبرمجة، خاصة فيما يتعلق بالتحقيق المحاسبي للشركات التي تمسك محاسبتها بواسطة

أنظمة محاسبية إلكترونية باختلافها، ناهيك عن تفاوت في معارف المفتشين للمحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي رغم مرور أكثر من عشر سنوات على تطبيقه.

بالتالي فإن نتائج دراستنا تتوافق مع الدراسات السابقة وتنفي الفرضية القائلة بأن المحققين الجبائين يمتلكون الكفاءة والمهارات اللازمة للكشف عن الاحتيال اثناء الرقابة على المحاسبة، وعند تفحص برامج التكوين نجد غياب تام للمحاسبة القضائية، التي أصبحت تنصدر الدورات التكوينية العالمية وتعطي أدوات لمنع وكشف الاحتيال كما جاء في دراسة (Laufer & Conner, 2016)، ناهيك عن غياب التدريب المحاسبي بإستخدام أخذ العينات الاستكشافية والتنقيب عن البيانات وبرامج التحليل الرقمي، لذا فإننا أيضا ننفي فرضيتنا بأن برامج التعليم المحاسبي التكوينية تساهم في دعم المتطلبات المهنية الرقابة الجبائية على المحاسبة ونؤكد ما جاء في دراسة (Herbert a, Rothwella, Glover, & A Lamber, 2021) التي تدعو لتغيير مناهج التعليم المحاسبي بما يخدم الواقع الجديد الذي فرضته أنظمة الحوسبة الإلكترونية والذي لا يكون إلا بمراجعة برامج التكوين والتركيز على تكوين المكونين أنفسهم لما لهم من تأثير كبير على جودة مخرجات التكوين كما هو موضح في الشكل التالي :

شكل رقم 1: توضيحي للعلاقة بين ترابط وتداخل العلاقة بين مهارات المكونين والمكونين (إطارات إدارة الضرائب)



المصدر من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الدراسة.

ولعل العملية المكتملة لتحسين برامج تكوين إطارات إدارة الضرائب هي وضع إصلاحات شاملة كما جاء على لسان جميع المشاركين، وذلك وجوب إصلاح الكثير من القوانين ذات العلاقة بتسهيل عمل المحققين الجبائين بكفاءة خاصة وأن الكثير من قضايا الفساد المالي الذي ظهر على مرأى الرأي العام يؤكد ضرورة تكاتف جميع الجهود وهو ما أكدته دراسة (Ravenscroft & Williams, December 2014).

## خاتمة

يتضح لنا في ختام هذه الورقة جليا ضعف برامج تكوين إطارات إدارة الضرائب الهادفة أساسا لتحسين كفاءة ومهارات المحققين الجبائيين أثناء ممارستهم للتحقيق المحاسبي للشركات ال خاضعة للنظام الحقيقي وتمسك محاسبة، وما يؤكد أن هذه البرامج لاتزال ضعيفة في اكتشاف الاحتيال المحاسبي خاصة في ظل تطور أساليب التهرب الضريبي هو فشلها الذريع في اكتشاف الكثير من قضايا الفساد المالي التي عجز عن اكتشافها الوسائل والأدوات التقليدية المستعملة حاليا.

ومن خلال هذه الدراسة خصلت إلى ان برامج التكوين تعتمد كليا على المقاييس التي بنيت أساسا من طرف خبراء اللذين وكلت لهم مهمة تكوين المحققين الجبائيين، لذا هي برامج جد تقليدية تحتاج إلى تطوير وتحديث بما يواكب تغيرات الأحداث، ونلخص النتائج والتوصيات التي أسهمت الدراسة في الوصول إليها ما يلي:

- غياب التدريب المحاسبي باستخدام أخذ العينات الاستكشافية والتتقيب عن البيانات وبرامج التحليل الرقمي؛
- غياب تام للمحاسبة القضائية من برامج التكوين التي أصبحت تنصدر الدورات التكوينية الدولية والتي تعطي أدوات لمنع وكشف الاحتيال؛
- رقمنة قطاع الضرائب وكذا بقية القطاعات بداية من القطاع البنكي مع توفير الوسائل المادية من حواسيب ووسائل نقل للعمل وكذا الأمن أثناء مزاولة عملية التحقيق الجبائي؛
- إصلاح القوانين ذات العلاقة بتسهيل عمل المحققين الجبائيين بكفاءة؛
- تحديث وتغيير جذري لمناهج تعليم المحاسبة في التكوينات؛
- وجوب الاهتمام بدعم تكوين المكونين بالدرجة الأولى لما له من أثر على تحسين مخرجات عملية التكوين.

## المراجع

- Bierstaker, J., Brody, R., & Pacini, C. (2006). Accountants' perceptions regarding fraud detection and prevention methods. *Managerial Auditing Journal*, 21(5), 520-535.
- Herbert a, I., Rothwella, A., Glover, J., & A Lamber, S. (2021). Does the changing world of professional work need a new approach to accounting education. *ACCOUNTING EDUCATION*, 30(02), pp. 188–212.
- Kramer , B., Seda , M., & Bobashev , G. (2017, September). Current opinions on forensic accounting education. *Accounting Research Journal*, 30(3), pp. 249-264.
- Laufer, D., & Conner, E. (2016). The role of accounting education in fraud awareness, prevention. *AABRI International Conference Albuquerque, AC16021*. New Mexico.
- Ravenscroft, S., & Williams, &. (December 2014). Considering accounting education in the USA post-Enron. *Accounting Education*, 13(Supplement 1), 7-23.
- قانون الإجراءات الجبائية. (2021). المديرية العامة للضرائب. المادة 20.
- ابراهيم لكصاسي ، و عبد القادر بوعزة . (2016). فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن مظاهر التهرب الجبائي حالة مديرية الضرائب لولاية أدرار خلال الفترة: 2015-200. التكامل الاقتصادي، 4(2)، الصفحات 272-316.
- أحمد قنيع ، بوحفص بن أوزينة، و وليد بن شاعة . (2020). مدى تطبيق معيار التعليم المحاسبي الدولي رقم 4 القيم والأخلاقيات والمواقف المهنية في برامج التعليم المحاسبي بجامعة غرداية. مجلة إضافات اقتصادية، 4(1)، 223- 248.
- زهية قرامطية، فضيلة بوطورة، و نوفل سمايلي. (2020). أثر برامج التكوين على تنمية الكفاءات البشرية دراسة حالة عينة من موظفي كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة البليدة 2. مجلة التنظيم والعمل، 9(1).
- زويينة بن فرخ. (جوان، 2017). واقع التعليم المحاسبي في الجامعة الجزائرية-دراسة إستطلاعية لكلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد البشير الإبراهيمي-برج بوعريرج. مجلة الباحث الاقتصادي، 4(1)، الصفحات 125-147.
- عبد الله إبراهيمي، وحميدة المختار. (فيفري، 2005). دور التكوين في تثمين وتنمية الموارد البشرية. مجلة العلوم الإنسانية(7)، الصفحات 243-258.
- علال بن ثابت، و بلقاسم بوفاتح. (2018). دور المحقق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي - دراسة ميدانية. مجلة رؤى الاقتصادية، 8(2)، 183-195.