جـــامعة أحمد دراية – أدرار-الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم مالية ومحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر

الميدان: علوم اقتصادية، تجارية وعلوم التسيير

شعبةعلوم مالية ومحاسبة

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان

دور المراجعة الجبائية كآلية لتطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية

دراسة ميدانية لعينة من: المراجعين ومحافظي الحسابات وموظفين بالمؤسسات الاقتصادية لولاية ادرار

إعداد الطالبتين:
- بن حمدو اكرام
- سلاوي رفيدة

تحت إشراف الأستاذ:
د/ بوعزة عبد القادر

لجنة المناقشة:

د. بوعزة عبد القادر	استاذ محاضر جامعة ادرار	مشرفا
د.بشرى عبد الغني	استاذ محاضر جامعة ادرار	رئيسا
د.بن سويسي حمزة	استاذ محاضر جامعة ادرار	مناقشا

الموسم الجامعي 2018/2017

جـــامعة أحمد دراية – أدرار-الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم مالية ومحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر

الميدان: علوم اقتصادية، تجارية وعلوم التسيير

شعبةعلوم مالية ومحاسبة

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان

دور المراجعة الجبائية كآلية لتطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية

دراسة ميدانية لعينة من: المراجعين ومحافظي الحسابات وموظفين بالمؤسسات الاقتصادية لولاية ادرار

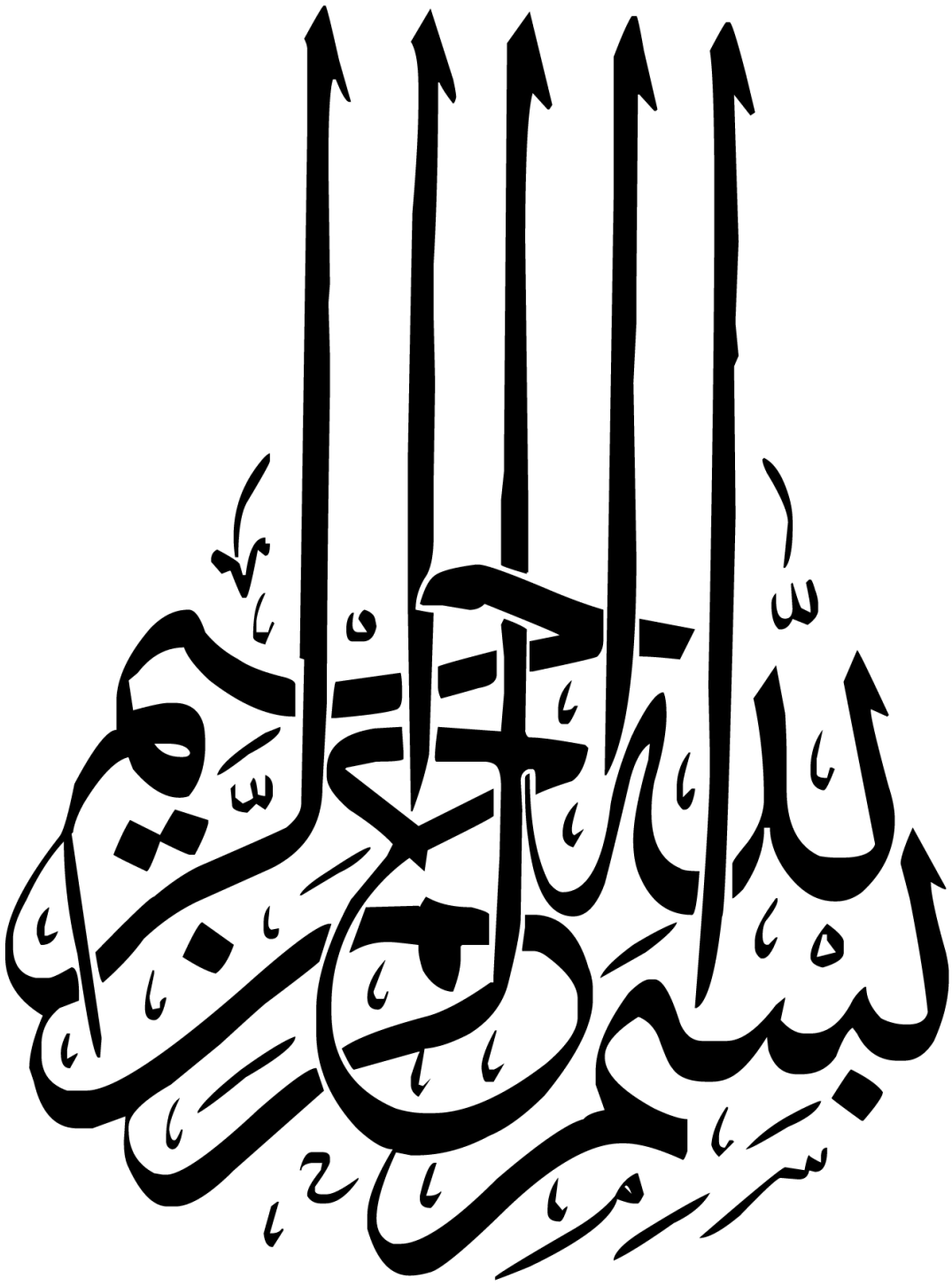
إعداد الطالبتين :
✍-بن حمدو اكرام
✍- سلاوي رفيدة

تحت إشراف الأستاذ:
د/ بوعزة عبد القادر

الموسم الجامعي 2018/2017

دور المراجعة الجبائية كآلية لتطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية

دراسة ميدانية لعينة من: المراجعين ومحافظي الحسابات وموظفين بالمؤسسات الاقتصادية لولاية ادرار


بسم الله الرحمن الرحيم

قال المولى عزّ وجلّ في كتابه الكريم :

{ قَالَ اجْعَلْنِي عَلَى خَزَائِنِ الأَرْضِ إِنِّي حَفِيظٌ عَلِيمٌ} (يوسف الاية 55)

{ فَبَدَأَ بِأَوْعِيَتِهِمْ قَبْلَ وِعَاءِ أَخِيهِ ثُمَّ اسْتَخْرَجَهَا مِنْ وِعَاءِ أَخِيهِ كَذَلِكَ كِدْنَا لِيُوسُفَ مَا كَانَ لِيَأْخُذَ أَخَاهُ فِي دِينِ الْمَلِكِ إِلَّا أَنْ يَشَاءَ اللَّهُ نَرْفَعُ دَرَجَاتٍ مَنْ نَشَاءُ وَفَوْقَ كُلِّ ذِي عِلْمٍ عَلِيمٌ } (يوسف الاية 76)

الاهداء

إلى التي شربت الدماء حتى الثمالة الجزائر الغالية

وإلى كل من يؤمن بأن بذور نجاح التغيير هي في ذواتنا وفي أنفسنا قبل أن تكون في أشياء أخرى

إلى كل من يناضل كي نكون حقا خير أمة بين الأمم

إلى كل من يسعى لجعل العلم وسيلة للحياة وطريقاً لرفع هذه الأمة إلى مصاف الأمم المتقدمة حضارةً وأخلاقاً

إلى كل من عمل لإيصال فكرة أو رأي تمسك به ورآه يخدم أمة الإسلام ويرفع من عزتها ومجدها

وإلى كل من أخلص عمله لله ليفسح الطريق لغيره ليواصل مسيرة العمل والاجتهاد.

إلى سندي في الدنيا ومرافقي في مسيرتي الدراسية

إلى من أبصر فيه صمودي وانتصارتي

إلى الذي جاهد من أجل نجاحي أبي الغالي

إلى من تملك جنة تحت القدم

إلى أغلى ما أملكه في هذه الدنيا ينبوع المحبة والحنان

إلى مدرستي الأولى في الحياة أمي العزيزة

إلى من أشد بهم أزري أخواتي الغاليات أميمة،امينة، ملاك، لينة

إلى من غمرتني محبتهم وشاركوني نجاحاتي وأفراحي عائلتي الكبيرة

إلى كل صديقة وصديق مخلص في هذا الزمان

إلى من صنعوا معي أجمل الذكريات وعاشو معي كل المغامرات أصدقائي وزملائي من الابتدائي الى الجامعة

إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في إنارة عقلي بالعلم النافع

الى كل باحث وطالب للعلم

الى كل من تصفح هذه المذكرة

إلى كل من سعتهم ذاكرتي ...ولم تسعهم مذكرتي...

الإهداء

اهدي ثمرة هذا العمل إلى :

والداتي العزيزة أطال الله عمرها ووفقني

إلى أداء واجباتي تجاهها.

إلى والدي العزيز حفظه الله لي

إلى زوجي الغالي

إلى كل أفراد عائلتي

إلى كل من درسني وتشرفت بالتعلم على

يديه

إلى كل الأصدقاء والزملاء

إكرام بن حمدو

شكر وعرفان

أولا وقبل كل شيء الشكر لله سبحانه وتعالى على نعمه التي لا تعد ولا تحصى، الذي أعاننا وسدد خطانا ووفقنا لإتمام هذه المذكرة.

كما نسجل شكرا وعرفانا لأستاذنا الفاضل الدكتور بوعزة عبد القادر الذي تكرم بقَبول الإشراف على هذه المذكرة فشارك معنا إنجاز هذا العمل من بدايتِه إلى هذه اللحظة، ولم يبخل علينا قط بوقتِه وبعلمِه.

كما نتقدم أيضاً في هذا المقام بخالص الشكر والتقدير إلى أعضاء اللجنة الموقرة لموافقتهم على مناقشة وإثراء هذا العمل، والى كل من كان لنا عوناً ونِبراساً في طريق البحث والتعلم.

سلاوي رفيدة

بن حمدو إكرام

الفهرس

فهرس المحتويات

المحتويات	رقم الصفحة
الاية	**II**
الاهداء	IV
الشكر	**V**
قائمة المحتويات	VI
قائمة الجداول	**XI**
قائمة الأشكال	**X**
مقدمة عامة	أ/و
الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الجبائية	
تمهيد	6
المبحث الأول: مدخل إلى المراجعة	7
المطلب الأول: نشأة ومفهوم المراجعة	7
الفرع الأول: نشأة المراجعة	7
الفرع الثاني: مفهوم المراجعة	8
المطلب الثاني: أهداف المراجعة والجهات المستفيدة منها	10
الفرع الأول: أهداف المراجعة	10
الفرع الثاني: الجهات المستفيدة من المراجعة	10
المطلب الثالث: معايير المراجعة	12
أولا: المعايير العامة أو الشخصية	12
ثانيا: معايير الفحص الميداني	12
ثالثا: معايير إعداد التقرير	13
المبحث الثاني: ماهية المراجعة الجبائية	13
المطلب الأول: مفهوم وخصائص المراجعة الجبائية	13
الفرع الأول: تعريف المراجعة الجبائية	13
الفرع الثاني: خصائص المراجعة الجبائية	14
المطلب الثاني: أنواع المراجعة الجبائية وأهدافها	15

الفرع الأول: أنواع المراجعة الجبائية	15
الفرع الثاني: أهداف المراجعة الجبائية	16
المطلب الثالث: المفاهيم المشابهة للمراجعة الجبائية وعلاقتها بالمراجعات الأخرى	16
الفرع الأول: المراجعة الجبائية والمفاهيم المشابهة لها	16
الفرع الثاني: علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى	17
المبحث الثالث: مسؤوليات المراجع الجبائي ومراحل عمله والصفات الواجب توفرها	19
المطلب الأول: مسؤوليات المراجع الجبائي	19
المطلب الثاني: مراحل عمل المراجع الجبائي	20
أولا: مرحلة إعداد المهمة	20
ثانيا: مرحلة تنفيذ المهمة	21
ثالثا: مرحلة إعداد تقرير المراجعة الجبائية	22
المطلب الثالث: خدمات المراجع الجبائي والصفات الواجب توفرها	23
الفرع الأول: خدمات المراجعة الجبائية	23
الفرع الثاني: الصفات الواجب توفرها في المراجع الجبائي	25
خلاصة الفصل	27
الفصل الثاني: التأهيل العلمي والعملي لحوكمة الشركات	
تمهيد	29
المبحث الأول: مفاهيم أساسية لحوكمة الشركات	30
المطلب الأول: نشأة حوكمة الشركات ومفهومها	30
الفرع الأول: نشأة حوكمة الشركات	30
الفرع الثاني: مفهوم حوكمة الشركات	31
المطلب الثاني: خصائص وأهداف حوكمة الشركات	32
الفرع الأول: خصائص حوكمة الشركات	32
الفرع الثاني:أهدافحوكمة الشركات	33
المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	34
المبحث الثاني: أهم مبادئ ومعايير حوكمة الشركات	36
المطلب الأول: معايير ومبادئ حوكمة الشركات	36
الفرع الأول: معايير حوكمة الشركات	36

الفرع الثاني: مبادئ حوكمة الشركات	37
المطلب الثاني: أهمية ومرتكزات حوكمة الشركات	41
الفرع الأول: أهمية حوكمة الشركات	41
الفرع الثاني: زكائز حوكمة الشركات	41
المطلب الثالث: محددات وآليات حوكمة الشركات	42
الفرع الأول: محددات حوكمة الشركات	42
الفرع الثاني: آليات تطبيق حوكمة الشركات	44
المبحث الثالث: إسهامات المراجعة الجبائية في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسة الاقتصادية	47
المطلب الأول: آليات تدعم دور المراجعة الجبائية في اطار حوكمة الشركات	47
أولا: الاليات الاكاديمية	47
ثانيا: الأليات المهنية العملية	47
ثالثا: دور المراجعة الجبائية الداخلية في دعم آليات حوكمة الشركات	49
المطلب الثاني: الاستفادة من عمل المراجع الجبائي في تفعيل حوكمة الشركات	49
أولا: مبدأ الإفصاح والشفافية وأثره في دعم استقلال وحياد المراجع الجبائي	49
ثانيا: خدمات التخطيط الجبائي	50
المطلب الثالث: مسؤولية المراجع الجبائي في اكتشاف محاولات الغش والتهرب الضريبي في ظل الحوكمة	51
أولا:الآثار السلبية للغش والتهرب الضريبي(الفساد الضريبي)	51
ثانيا: دور المراجع الجبائي في اكتشاف حالات الغش والتهرب الضريبي	52
خلاصة الفصل	53
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	
تمهيد	55
المبحث الاول: الاجراءات المنهجية للدراسة الميدانية	56
المطلب الاول: ادوات جمع المعلومات	56
أولا: اعداد الاستبيان	56
ثانيا: تصميم الاستبيان	56
ثالثا: عملية نشر الاستبيان	57
المطلب الثاني: الادوات الاحصائية	58

المبحث الثاني: خصائص مبحوثي عينة الدراسة	59
المطلب الاول: التحليل الوصفي لعينة الدراسة	59
المطلب الثاني: تحليل اجابات المبحوثين حول عينة الدراسة	64
خلاصة الفصل	73
الخاتمة	75
قائمة المصادر المراجع	79
قائمة الملاحق	86

قائمة الجداول:

الرقم	الجدول	الصفحة
(1-1)	أهم المراحل التاريخية التي مرت بهاالمراجعة	08
(1-3)	الاحصائية الخاصة بالاستبيان	53
(2-3)	مقياس ليكارت الخماسي	54
(3-3)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس	54
(4-3)	توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية	55
(5-3)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية	خ56ç
(6-3)	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل المهني	57
(7-3)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة	58
(8-3)	معامل ألفا كرونباخ	59
(9-3)	المؤشرات الاحصائية الخاصة بالبعد الاول للمتغير المستقل	59
(10-3)	المؤشرات الاحصائية الخاصة بالبعد الثاني للمحور الثاني	60
(11-3)	المؤشرات الاحصائية الخاصة بالبعد الاول المتعلق بالمحورالثالث	61
(12-3)	المؤشرات الاحصائية الخاصة بالبعد الثاني المتعلق بالمحور الثاني	62
(13-3)	معامل الارتباط بين المراجعة الجبائيةوحوكمة الشركات	63
(14-3)	يوضح اختبار الفرضية الثالثة	64
(15-3)	يوضح اختبار الفرضية الرابعة	65

قائمة الاشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	دور المراجعة الجبائية الداخلية	15
(2-1)	دور المراجعة الجبائية الخارجية	16
(1-2)	خصائص حوكمة الشركات	33
(2-2)	الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات	34
(3-2)	مبادئ حوكمة الشركات	40
(4-2)	محددات حوكمة الشركات	44
(1-3)	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	60
(2-3)	توزيع أفراد العينة حسب العمر	61
(3-3)	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	62
(4-3)	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل المهني	63
(5-3)	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	64

المقدمة

توطئة:

في ظل الانهيارات المالية الكبرى التي شهدها العالم نهاية القرن العشرين والأزمات المالية العالمية، التي أدت إلى حدوث الكثير من حالات الإفلاس للعديد من الشركات الرائدة والعملاقة، بالإضافة إلى التغيرات المحيطة بالمؤسسة في جميع مجالاتها بات من الضروري على المؤسسة التكيف مع هذه التغيرات، حيث سارعت كثير من المؤسسات الدولية وبورصات الأوراق المالية والمنظمات المهنية في العديد من الدول بوضع مجموعة من القوانين والضوابط والأعراف والأنظمة والمبادئ الأخلاقية للرقابة المالية وغير المالية على إدارة الشركة ، وذلك لحماية المستثمرين والأطراف ذات العلاقة من التلاعب المالي والفساد الإداري وتعزيز الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية المحتواة في القوائم المالية المعلنة. وفي خضم كل هذه العوامل تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى تعظيم أرباحها وضمان بقائها ورفع إنتاجياتها، هذا ما دفعها إلى تبني مفهوم حوكمة الشركات كأسلوب لممارسة الإدارة الرشيدة.

ومنذ ذلك الحين ظهرت أنواع مختلفة من المؤسسات من شركات متعددة الجنسيات إلى شركات المساهمة وشركات افتراضية، فقد ترتب عن هذا التنوع في حجم المؤسسات ظهور ما يسمى بالملكية الغائبة أي انفصال الملكية عن الإدارة، فكان لابد من إحالة الأمر لذوي الاختصاص مما استلزم ظهور الحاجة الملحة لنوع من الرقابة حفاظا على أموال المالكين وإضفاء الثقة مع مختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة، هنا بدأ تتجلى أهمية المراجعة داخل المؤسسة سواء كانت تتم بواسطة أفراد من داخل أو خارج المؤسسة.

وباعتبار المؤسسة وحدة اقتصادية أساسية فان استمرارها ونموها مرهون بقدرة وكفاءة المسير في صنع القرارات المهمة إلا أن العامل الجبائي يعتبرا مثبطا يعرقل نموها وتطورها كونه عبئ يتم اقتطاعه من إيراداتها. فمن هذا المنطلق جاءت ضرورة توظيف مراجعة تتعلق بالميدان الجبائي لمراجعة أداء المؤسسة والتحكم في التزاماتها الجبائية دون الإخلال بالقوانين والتشريعات الجبائية.

أ- إشكالية البحث:

تعد حوكمة الشركات من المفاهيم التي يتميز تطبيقها بالإفصاح والشفافية والاستقلالية فهي تحمل في طياتها البعد الأخلاقي للممارسات المحاسبية والجبائية التي يقوم بها المراجع الجبائي داخل المؤسسة

واستنادا للعرض الموجز تتضح لنا معالم إشكالية البحث كالتالي:

إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الجبائية في تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية؟

ومن خلال التساؤل الرئيسي وضمن سياق الإجابة يمكننا طرح التساؤلات التالية:

1. ما المقصود بالمراجعة الجبائية، وما أنواعها؟
2. ماذا نعني بحوكمة الشركات؟
3. هل تؤثر استقلالية ونزاهة المراجع الجبائي في تفعيل مبادئ الحوكمة؟
4. كيف تساهم المراجعة الجبائية في تفعيل آليات ومبادئ حوكمة الشركات؟

ب-الفرضيات:

1. المراجعة الجبائية وسيلة لمعرفة مدى فعالية التسيير الجبائي في المؤسسة.
2. حوكمة الشركات مجموعة من الأساليب التي تضمن التعامل العادل مع جميع الموظفين في المؤسسة.
3. لا تؤثر استقلالية ونزاهة المراجع الجبائي في تفعيل مبادئ الحوكمة.
4. تساهم المراجعة الجبائية في تفعيل مبادئ واليات حوكمة الشركات من خلال لجان المراجعة والتدقيق الداخلي والإفصاح الصادق في القوائم المالية.

ج-أسباب اختيار الموضوع:

- ❖ الرغبة الذاتية و الميل الشخصي في معالجة ودراسة موضوع حوكمة الشركات والمراجعة الجبائية؛
- ❖ ملائمة هذا الموضوع مع تخصصنا الدراسي؛
- ❖ حداثة الموضوع ما يتوجب تسليط الموضوع عليه؛

- ❖ انتشار ظاهرة الفساد وما انجر عنه من انهيارات شركات عملاقة بسبب القصور في تطبيق مفاهيم حوكمة الشركات؛
- ❖ إثراء المكتبة الجامعية بهذا البحث المتواضع .

د- أهداف اختيار الموضوع:

- ❖ فهم وتقريب المفهوم للباحثين؛
- ❖ إلقاء الضوء على مفهوم المراجعة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية؛
- ❖ معرفة مدى تطبيق آليات حوكمة الشركات في المؤسسية الاقتصادية؛
- ❖ إبراز الدور الذي يقوم به المراجع الجبائي في تحسين أداء الشركة.

هـ-أهمية الموضوع:

تتجلى أهمية الدراسة في العوامل التالية:

- ❖ إلقاء الضوء على مهنة المراجعة وبالأخص المراجعة الجبائية، إذ أنها تمكن المؤسسة من قيامها بالتشخيص الجبائي من خلال نقاط القوة والضعف

و- المنهج المتبع:

- ❖ المنهج التاريخي: استخدم في إظهار وتتبع نشأة وتطور المراجعة، وتطور حوكمة الشركات؛
- ❖ المنهج الوصفي: تم الاعتماد عليه في وصف الإطار النظري للمراجعة الجبائية وكذا حوكمة الشركات، وتم استخدام أسلوب دراسة حالة المدعم بالاستبيان، وذلك لربط الجانب النظري بالواقع العملي من خلال الأدوات الإحصائية

ز- مجتمع الدراسة:

تم اختيار مجتمع الدراسة على معيار الشهادة الأكاديمية للمهنيين، فتمثلت العينة في المتحصلين على ليسانس في الاختصاص فما فوق، و حاصلين على الأقل على شهادة مهنية، أما فيما يخص نوعية الشهادة أو المهنة فقد اقتصر على المحاسبة و المراجعة، وعليه يمكن تلخيص عناصر مجتمع الدراسة في الفئات التالية:

- ❖ إطارات سامية في الشركات وإداريين.
- ❖ مهنيين من خبراء محاسبين، محافظي الحسابات، و مفتشي الحسابات، في مكاتب المحاسبة و المراجعة
- ❖ محاسبين ومراجعين في الشركات

ح- حدود الدراسة:

تمثلت حدود وأبعاد الدراسة في ما يلي:

1. الحدود المكانية: اقتصرت أفراد العينة على ولاية أدرار
2. الحدود الزمانية: السنة الدراسية 2017-2018 بالنسبة للمذكرة ككل، أما بالنسبة للدراسة الميدانية فكانت من منتصف شهر مارس إلى غاية منتصف شهر افريل
3. الحدود الموضوعية : تهتم هذه الدراسة بالمراجعة الجبائية كآلية لتطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية و عليه سيتم عرض مختلف المفاهيم المرتبطة بهذا الموضوع في الجانب النظري، بينما في الفصل التطبيقي تم الاعتماد على المقابلات المباشرة مع أهل الاختصاص من مسيرين لمؤسسات اقتصادية ومستشارين جبائيين ومحاسبين وأساتذة جامعيين(أساتذة المحاسبة والمراجعة وحوكمة الشركات) من أجل الإجابة على أسئلة الاستبيان.

ط- صعوبات الدراسة:

واجهتنا بعض الصعوبات خلال إعداد هذا البحث والمتمثلة في ما يلي:

- صعوبة سرد الجانب النظري على الجانب التطبيقي
- صعوبة توزيع الاستبيان و تفهم أفراد العينة للموضوع

ي- الدراسات السابقة:

1. هيدوب ليلى ريمة، **المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات،** مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر، درا سات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2112

تدور إشكالية البحث على مدى مساهمة المراجعة في تفعيل جودة حوكمة الشركات وقد عالجت الباحثة الإشكالية في ثلاثة فصول تناول الفصل الأول التأصيل العلمي و العملي لحوكمة الشركات ,وعالج الثاني دور المراجعة في تطبيق جودة حوكمة الشركات وتناولت في الفصل الثالث الد راسة الميدانية و نظرا للدور الهام للمراجعة في تفعيل حوكمة الشركات فإن الباحثة توصلت إلى أن تفعيل آليات المراجعة سيؤدي بدوره إلى تفعيل أسلوب حوكمة الشركات من خلال القيام بعملية الربط بين مجلس الإدارة و المراجع الخارجي و المراجع الداخلي و مختلف لجان المراجعة بما يسمح بتحقيق الاستقلالية و كفاءة الأداء المهني وأنه من أجل تجسيد الدور الفعلي والحقيقي للمراجعة بالمؤسسات الجزائرية، لابد من الأخذ بعين الاعتبار ضرورة ترسيخ الركائز الأساسية لحوكمة المؤسسات، بالإضافة إلى تفعيل دور المراجعة فيها.

2. شراد محمد أصيل، **المراجعة الخارجية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات بيل شهادة الماستر، تخصص مالية وحاكمية المؤسسات، جامعة محمد خيضر – بسكرة 2016

تتمثل أهمية هذا الموضوع في تزامن معالجته مع بعض المجهودات التي تبذل في الجزائر في إطار الحكم الراشد ومحاربة الفساد الإداري، حيث تم التطرق إلى الجانب النظري للمراجعة الخارجية وحوكمة الشركات، كما تظهر أهمية الدراسة من خلال إبراز الدور الهام الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن المراجعة الخارجية تساهم في تطبيق الإفصاح و الشفافية عن كافة المعلومات التي تخدم كافة الأطراف ذات العلاقة بالشركة، كما تعتبر من آليات الحوكمة الخارجية التي تهدف إلى زيادة فعالية تطبيق هذه الحوكمة و الحد من مختلف النزاعات و المشاكل القائمة في المؤسسة.

3. هاني محمد خليل: "**مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين**" دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين و المستثمرين، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة و تمويل ، الجامعة الإسلامية ،غزة 2009،

تدور الإشكالية الرئيسية لهذا البحث حول"مدى مساهمة تطبيق حوكمة الشركات في فلسطين على تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، و تهدف هذه الدراسة لدراسة إطار حوكمة الشركات و مدى تأثير تحديد و توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية و التنظيمية و التنفيذية على فجوة التوقعات ، و توصل الباحث إلى أن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يحقق قدر ملائم من الثقة و الطمأنينة لدى المستثمرين و متخذي القرارات اعتمادا على التقارير المالية التي أعدت و روجعت وفقا لمبادئ حوكمة الشركات.

4. براهمة كنزة " **دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات**" مذكرة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير جامعة قسنطينة 2 سنة 2014

وقد عالجت الباحثة الإشكالية في ثلاثة فصول، حيث تناولت في الفصل الأول الإطار النظري لحوكمة الشركات لحوكمة الشركات والفصل الثاني مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات، وكان الفصل الثالث عبارة عن دراسة حالة مؤسسة المحركات بقسنطينة والتي توصلت من خلالها إلى أن مدى نجاح وظيفة التدقيق الداخلي تكمن في دعم التطبيق السليم لحوكمة الشركات

ك- هيكل البحث:

حتى نتمكن من الإجابة على إشكالية البحث، وكذا اختبار صحة الفرضيات الموضوعة قيد الدراسة والتطرق لمختلف جوانبه تطلب منا التعرض إلى ثلاثة فصول كالأتي:

1- الفصل الأول"**:الإطار النظري للمراجعة الجبائية** "احتوى هذا الفصل على ثلاث مباحث حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى مدخل للمراجعة بصفة عامة، وتم تخصيص المبحث الثاني للمفاهيم الأساسية للمراجعة الجبائية أما في المبحث الثالث فقد اشتمل على أهم صفات ومسؤوليات المراجع الجبائي.

2- الفصل الثاني "**:التأهيل العلمي والعملي لحوكمة الشركات** "احتوى هذا الفصل على ثلاث مباحث حيث جاء في نص المبحث الأول المفاهيم الأساسية لحوكمة الشركات وفي المبحث الثاني أهم مبادئ ومعايير حوكمة الشركات، جاء في محتوى المبحث الثالث إسهامات المراجعة الجبائية في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسة الاقتصادية

3- الفصل الثالث"**:الدراسة الميدانية:** إسقاط الدراسة النظرية على أرض الواقع، حيث احتوى هذا الفصل على مبحثين، تناولنا فيهما الإطار المنهجي للدراسة الميدانية وذلك بالتطرق إلى تحضير الاستبيان وتحليله ومجتمع الدراسة، وفي الأخير تم دراسة و تحليل نتائج الاستبيان، حيث تطرقنا إلى الخصائص الديمغرافية للعينة، ودراسة تحليلية لمحاور الاستبيان واختبار الفرضيات.

وفي الأخير ننهي هذا البحث بخاتمة عامة نلخص فيها أهم النتائج التي تم التوصل إليها في جميع جوانب البحث، مع تقديم بعض التوصيات والاقتراحات وإعطاء إشارات لموضوعات لاحقة يمكن أن تكون كآفاق مستقبلية لهذا البحث.

الفصل الأول

الاطار النظري للمراجعة الجبائية

تمهيد:

نظرا للتطورات الكبيرة التي عرفها المجال الاقتصادي واتساع وتنوع نمط عمل المؤسسات بالإضافة إلى ظهور الشركات التي تتسم بانفصال الملكية عن الإدارة وتعدد الضرائب ظهرت الحاجة إلى الاستعانة بجهاز رقابي محكم مما أدى إلى ظهور مصطلح المراجعة، حيث توسع مفهوم المراجعة وعرف تطورا مستمرا في مختلف المجالات وتفرع إلى عدة أنواع حسب الحاجة إليها، ومن بين هذه الأنواع المراجعة الجبائية والتي برزت حديثا نظرا لحاجة المؤسسة للتحكم في وضعيتها الجبائية وحسن تسييرها.

وللإلمام أكثر بهذا المجال ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى أهم أبجديات المراجعة بصفة عامة والمراجعة الجبائية بصفة خاصة وذلك من خلال التطرق إلى ثلاث مباحث أساسية:

سيكون المبحث الأول كمدخل لعلم المراجعة من خلال تناول نشأتها ومفهومها، ومعاييرها، والجهات المستفيدة من المراجعة وأنواعها، أما في المبحث الثاني يستعرض مفهوم المراجعة الجبائية وخصائصها وأهدافها، وابرز المفاهيم المشابهة لها وعلاقتها بالمراجعات الأخرى، وقد تمت الإشارة في المبحث الثالث إلى مسؤوليات المراجع الجبائي ومراحل عمله واهم الصفات الواجب الاتصاف بها.

المبحث الأول: مدخل إلى المراجعة

تعتبر المراجعة من المهن التي تزاول من طرف مستقل وملم بالقواعد والإجراءات المحاسبية بغية إبداء رأي فني محايد، و بالرغم من حدوث تطورات كبيرة في مختلف أساليب المراجعة وإجراءاتها إلا أنه لم يحدث أي تغيير في المفهوم الأساسي للمراجعة.

وقد تم تقسيم المبحث إلى ثلاث مطالب تتمثل في ما يلي:

- نشأة ومفهوم المراجعة؛
- أهداف المراجعة والجهات المستفيدة منها؛
- معايير المراجعة وأنواعها.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم المراجعة

تستمد مهنة المراجعة نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة المعلومات والبيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته و التأكد من مطابقتها للواقع ومدى صدقها، وبالتالي تساعده في اتخاذ قراراته.

الفرعالأول: نشأة المراجعة:

كلمة المراجعة"auditing" هي كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية الكلاسيكية (auditum,audair,audio) أي أشخاص يسمعون لشخص ما عند إلقاء نتائج عملية ما، و في الحقبة الثانية عشر تطور مفهومها نتيجة أخذ كلمة الإصغاء لمفهوم قانوني حيث أصبح المستمع ضابط العدالة في بعض الأحيان.[1]

"لم تظهر المراجعة إلا بعد ظهور المحاسبة واستخدام قواعدها ونظرياتها في إثبات العمليات المالية، وإن أول من عرف المراجعين هم قدماء المصريين واليونانيين،...حيث كان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المسجلة بالدفاتر والسجلات للتأكد من سلامتها"[2]

ثم اتسع نطاق التدقيق والمراجعة فشمل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية،فقد نشأت حاجة المؤسسات إلى التأكد من الدقة الحسابية للسجلات ومطابقتها للواقع حال المشروع، وهذا ما

[1]Khelassireda, **l'audit iterene– audit operatioel– houmaeditios**,alger, 3 èdision, 2010, p 21

[2] رضا خلاصي، **مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة** ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، بدون طبعة، سنة 2013، ص 27

أدى إلى ظهور منظمات دولية وهيئات مهنية متخصصة،[1] ولقد مر تطور المراجعة عبر ثلاث المراحل موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم(1-1): يوضح أهم المراحل التاريخية التي مرت بها المراجعة

الفترة	الهدف من عملية المراجعة	مدى الفحص	أهمية المراجعة
قبل 1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1500-1850	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1850-1905	1) اكتشاف التلاعب والاختلاس 2) اكتشاف الأخطاء الكتابية	بعض الاختيارات ولكن الأساس هو المراجعة التفصيلية	عدم الاعتراف بها
1905-1933	1) تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي 2) اكتشاف التلاعب والأخطاء	بالتفصيل ومراجعةاختباريه	اعتراف سطحي
1933-1940	1) تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي 2) اكتشاف التلاعب والأخطاء	مراجعةاختباريه	بداية في الاهتمام
1940-1960	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي	مراجعةاختباريه	اهتمام وتركيز

المصدر: رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص 20

الفرع الثاني: مفهوم المراجعة

سيتم التعرض في هذا الفرع للتعاريف المختلفة للمراجعة حيث يجب التمييز أولا بين المفاهيم التي تصب في نفس المعنى لها كالتالي:

المراجعة لغة: تعني إعادة النظر، فحص، تكرير ،إعادة

التدقيق لغة:أحكام،ضبط، بحث،تحقيق،إفراط في الدقة

الرقابة لغة:إشراف،رصد

[1] أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية**، ، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان 2015، ص 8

وقد عرف بعض المفكرين والهيئات المختصة المراجعة على النحو التالي:

تعريف1:

حسب جمعية المحاسبة الأمريكيةAmericanAccountingAssociation عرفت المراجعة على أنها: "عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة إثبات –بشكل موضوعي– على تأكيدات تتعلق بنتائج تصرفات وأحداث اقتصادية التي يرتبط بها الفرد أو التنظيم الذي يقوم بعمل تلك التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج إلى مستخدمي التقارير المتضمنة تلك التأكيدات"[1]

تعريف2:

كما عرفت في كتاب أساسيات المراجعة ومعاييرها على مستويين كالآتي:[2]

المستوى النظري: تعرف المراجعة كعلم أنها مجموعة من المفاهيم والفروض والمعايير التي تعني بفحص السجلات والمستندات والمعلومات التي تحتويها القوائم المالية بهدف إبداء رأي بشأنها حيث أن ذلك الرأى مفيد لفئات وأطراف متعددة و مختلفة

المستوى العملي: يمكن تعريف المراجعة كمهنة بأنها الفحص الانتقادي المستقل المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية و المستندات و الدفاتر و السجلات و المعلومات التي تحتويها القوائم المالية بهدف

- تحديد مدى دقة أنظمة الرقابة الداخلية؛
- مدى سلامة و صحة المستندات؛
- مدى سلامة وصحة الدفاتر و السجلات؛
- مدى سلامة وصحة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية و مدى تعبيرها و تمثيلها بصدق و عدالة عن نتائج أعمال المنشاة ومركزها المالي.

تعريف 3:

عرفتها ثناء القباني على أن المراجعة هي عملية تجميع الأدلة من المعلومات بما يؤدي إلى تحديد درجة العلاقة بين المعلومات والمقاييس المحددة لها من قبل ويجب إتمام عملية المراجعة بواسطة شخص مستقل"[3]

واستخلاصا من التعاريف المقدمة أعلاه يمكن تعريف المراجعة على أنها عملية اختباريه لمختلف الدفاتر والسجلات المحاسبية من طرف شخص مستقل بغرض جمع أدلة للإثبات والتحقق

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **فلسفة المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2008، ص3

[2] احمد عبد المولى الصباغ، وآخرون **أساسيات المراجعة ومعاييرها**، جامعة القاهرة، الطبعة الاولى، 2008، ص 8

[3] ثناء القباني، المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية،2007، ص13

من أن تلك الدفاتر والسجلات دقيقة وشاملة،وإبداء رأيه المحايد في تقرير، كما أنها تلعب دورا هاما في اكتشاف النقائص وتعزيز الرقابة داخل المؤسسة.

المطلب الثاني: أهداف المراجعة والجهات المستفيدة منها

تسعى المراجعة إلى تحقيق العديد من الأهداف كما تتعدد الجهات المستفيدة منها على النحو التالي:

الفرع الأول: أهداف المراجعة

أهداف رئيسية:[1]

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها؛
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

الأهداف الحديثة[2]:

- مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات؛
- تقييم الأداء ونتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسات؛
- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية وإنتاجية؛
- المصادقة على الوثائق المالية والتقارير المودعة من طرف الإدارة لإعطائها مصداقية أكثر حتى تساعد مستخدميها في اتخاذ القرار؛
- مساعدة الإدارات المالية للمؤسسات في تحديد الوعاء الضريبي ومن ثم مبلغ الضريبة الواجب دفعه؛
- المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية.

الفرع الثاني: الجهات المستفيدة من المراجعة

[1] عبد القادر بوعزة، **المراجعة والتدقيق الجبائي**، مطبوعة محاضرات مقدمة لطلبة السنة الثانية ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة أدرار، سنة 2018، ص2

[2] عبدالسليم عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل **بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، مذكرة ماجستير، غيرمنشورة، جامعةالجزائر3، 2010، ص 13

باعتبار المراجعة وسيلة لا غاية تستخدمها العديد من الجهات والأطراف ذات المصلحة من داخل المؤسسة ومن خارجها، وتتمثل الجهات المستفيدة منها في ما يلي:

1) إدارة المؤسسة:

يعود الاهتمام الكبير للمسيرين داخل المؤسسة بالبيانات والمعلومات المحاسبية الموثقة على سجلاتها وقوائمها المالية في الاعتماد على رسم السياسات والتخطيط للمستقبل، كما تمكنها من متابعة تنفيذ الخطط وتقييم أداء العاملين واكتشاف الأخطاء والتلاعبات، وهذا من خلال مدها بمعلومات قد تمت مراجعتها.[1]

2) البنوك ومؤسسات الإقراض:

تعتمد العديد من البنوك ومؤسسات الإقراض على تقرير المراجع لدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في منح القروض وتعتمده كأساس للتوسع فيه أو الإحجام عنه عن طريق تقييم درجة الخطر،[2] وهذا نتيجة لوجد العديد من المؤسسات التي تطلب الحصول عل قروض بنكية بغرض توسيع نشاطاتها أو نتيجة عسر مالي.

3) إدارة الضرائب:

تقوم إدارة الضرائب من التأكد من سلامة تحديد الوعاء الضريبي إعطاء مصداقية للتصريحات الجبائية بالاعتماد على النصوص القانونية والتشريعية والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما.[3]

4) المستثمرون(أصحاب المصالح):

نشأة الحاجة إلى تعيين مراجع حسابات قانوني مستقل ومحايد نتيجة انفصال الملكية عن إدارة المؤسسة، مما يطمئن المستثمرون سواء الحاليون أو المحتملون بأن أموالهم لن تتعرض لأي خطر كالسرقة وهذا لقيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة المؤسسة والتأكد من انتهاك القوانين الأساسية لها.[4]

بالإضافة إلى هذه الجهات توجد جهات أخرى مستفيدة من المراجعة كالدائنين والموردين للتعرف على المركز المالي، وكدا رجال الاقتصاد ونقابات العمال.

---

[1] قحموش سمية، **دور المراجعة الجبائية في تحسين التصريحات الجبائية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة 2013، ص 14

[2] سميرة بوعكاز، **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي**(دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، ، جامعة محمد خيضر، منشورة، بسكرة، سنة 2015، ص 76

[3] قحموش سمية، **مرجع سبق ذكره**، ص 14

[4] عبد الفتاح الصحن وآخرون، **أسس المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون طبعة، سنة 2004ص ص 57،58

المطلب الثالث: معايير المراجعة

باعتبار المراجعة كمهنة تعتمد على مجموعة من المعايير المتعارف عليها والتي تفرضها هيئات مهنية تتمتع بالقبول العام، حيث تحتوي على كل ما يتعلق بالنواحي الشخصية وإجراءات العمل الميداني وإعداد التقرير وتتمثل هذه المعايير في ما يلي:

1) المعايير العامة أو الشخصية:

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجع والمتمثلة في ما يلي:

- التأهيل العلمي والعملي للمراجع:[1] يجب أن يكون لدى المراجع دراسة في المعاهد والكليات المتخصصة في هذا المجال والإلمام بمختلف مجلات المحاسبة والمراجعة، كما يقتضي عليه قضاء فترة في التدريب لدى أحد الخبراء في المهنة قبل بدئه في مزاولة مهنته.
- لاستقلالية والحيادية في اتخاذ القرار:[2] يجب أن يتوفر في المراجع حياد في الاتجاه الذهني خلال كافة مراحل عمله، والتي تمكنه من الأداء الجيد دون أي ضغوطات من أي طرف كان.
- بدل العناية المهنية المعقولة:وتعني حرص المراجع على أداء المهمة بطريقة صحيحة من خلال الاستعداد لها والالتزام بأداء المهمة،كما يجب عليه العناية المعتادة بتطبيق المبادئ والقواعد التي تتمتع بالقبول العام التقرير.

2) معايير الفحص الميداني:

وهي تلك المعايير التي تشمل الإجراءات المتبعة في تنفيذ عملية المراجعة والمتمثلة في ما يلي:

- يجب على المراجع أن يعد خطة ملائمة لعمله من أجل أداءه بكفاءة وفي الوقت المناسب والإشراف على المساعدين، مع مراعاة طبيعة ونوع وحجم عملية المراجعة؛[3]
- "يجب إعداد دراسة مناسبة للرقابة الداخلية وتقييمها...مع تحديد مدى التوسع في الاختبارات و الإجراءات لإتمام الفحص"[4]
- يجب جمع الأدلة الملائمة والكافية، من خلال عملية الفحص وهذا لتكون أدلة إثبات للنتائج المتوصل إليها مما يساعد المراجع في اتخاذ القرار السليم.[1]

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص 188

[2] رضا خلاصي، **مرجع سبق ذكره**، ص 87_90

[3] محمود محمد عبد السلام البيومى، **المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية**، شركة جلال للطباعة، القاهرة، الطبعة الأولى، سنة2003، ، ص 167

[4] ثناء القباني، **مرجع سبق ذكره**، ص 21

3) معايير إعداد التقرير:

- يجب على المراجع أن يراعي ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما أثناء إعداد تقريره؛[2]
- يجب أن ينص التقرير عن مدى ثبات التطبيق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين الفترة الحالية والفترة السابقة؛[3]
- "يفترض أن تحتوي القوائم المالية وملحقاتها على كافة البيانات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها طبقا لمبدأ الإيضاح الكامل، ما لم يرد في التقرير خلاف ذلك."[4]

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الجبائية

تعتبر المراجعة الجبائية نوع حديث من أنواع المراجعة بصفة عامة يهتم بالتحديد بدراسة الجانب الجبائي للمؤسسة، حيث أنها تحتل مكانة لا بأس بها في المؤسسة نظرا لما تقوم به من معاينة صحة الحالات الجبائية، وكذا مساعدتها على التصدي لمختلف الأخطار الجبائية المحيطة بها في ظل الرجوع إلى النصوص القانونية.

المطلب الأول: مفهوم وخصائص المراجعة الجبائية

من خلال هذا المطلب سيتم التعرف على مفهوم المراجعة الجبائية والخاصيات التي تميزها عن غيرها من المراجعات الأخرى

الفرع الأول: تعريف المراجعة الجبائية

تعددت تعاريف المراجعة الجبائية نذكر منها ما يلي:

التعريف1:

عرفت مختلف مكاتب ومجالس المراجعة بأن المراجعة الجبائية تعتبر الجانب الجبائي لمهمة المراجعة المحاسبية أو هي مهمة على شكل عقد يهدف إلى فحص مجمل الوضعية الجبائية لمؤسسة ما"[1].

---

[1] رضا خلاصي، **مرام المراجعة الداخلية**، مرجع سابق ذكره، ص ص87،88

[2] ثناء القباني، **نفس المرجع أعلاه**، ص 22

[3] أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سابق ذكره**، ص ص 188،189

[4] حميداتو صالح، **دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية**(دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي)، مذكرة لاستكمال متطلبات الماجستير، منشورة، تخصص محاسبة وجباية، منشورة، جامعة ورقلة، سنة 2012، ص 32

تعريف2:

عرفها البروفيسور م.كولينM.coliln "المراجعة الجبائية هي عملية مراقبة لمدى احترام المؤسسة للقوانين و القواعد الجبائية المطبقة لديها"[2].

تعريف3:

كما عرفها الأستاذينP.BOGO N و J.M.VALLEE من خلال كتابهما المراجعة والتسيير الجبائي بأن: المراجعة الجبائية تسمح بقياس قابلية المؤسسة على تحريك مواردها بغرض احترام القوانين الجبائية في إطار سياستها التسييرية من جهة وكذا التحقق من أهدافها المسطرة ضمن السياسة العامة من جهة أخرى"[3].

تعريف4:

"المراجعة الجبائية عبارة عن فحص للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض تشكيل رأي أو تقييم، الهدف منه هو إعداد وتشخيص جبائي للمؤسسة"[4]

ومما سبق يمكن استخلاص أن المراجعة الجبائية هي عملية إبداء رأي فني محايد من خلال فحص الوضعية الجبائية للمؤسسة، كما تساهم في حسن تسييرها جبائيا من جهة و مدى التزامها بالتشريعات الضريبية من جهة أخرى.

الفرع الثاني: خصائص المراجعة الجبائية

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص خصائص المراجعة الجبائية من عملياتها التي أساسها جمع المعلومات الملاحظة والتحقيق من الأداء والأفعال والتي تقودنا إلى ما يلي:[5]

- التدقيق في الوضعية الجبائية للمؤسسة؛
- تقدير الأداء والفعالية الجبائية من خلال إبراز الفرص التي تسمح بتحقيق وفرات ضريبية والمشروعة جبائيا؛
- قياس الخطر الجبائي التي تتحمله المؤسسة نتيجة التقصير أو الحذف؛
- التحقق من استفادة المؤسسة من الامتيازات الممنوحة كالإعفاءات أو الهيكل القانوني.

---

[1] محمد هشام ملوكة، **دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، منشورة، جامعة الوادي الجزائر،سنة2014، ص 48

[2] M.colin : **la vérification fiscal**, editionéconimice, paris, 1985, p38

[3] P. Bougon et J. M .Vallee, **Audit et gestion fiscale**, édition clef, ATD, 1986, p: 53

[4] خلاصي رضا، **المراجعة الجبائية تقديمها ومنهجيتها**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 200، ص 20

[5] لعناق محمد، **المراجعة الجبائية ودورها في الحد من المخاطر الجبائية في المؤسسة**، مذكرة لنيل متطلبات شهادة الماستر، منشورة، تخصصدراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص 10

المطلب الثاني: أنواع المراجعة الجبائية وأهدافها

تعتبر المراجعة الجبائية أداة فعالة في عملية التشخيص المبكر للمؤسسة من ناحية تعزيز أمنها وتدنئة مخاطرها الجبائية

الفرع الأول: أنواع المراجعة الجبائية

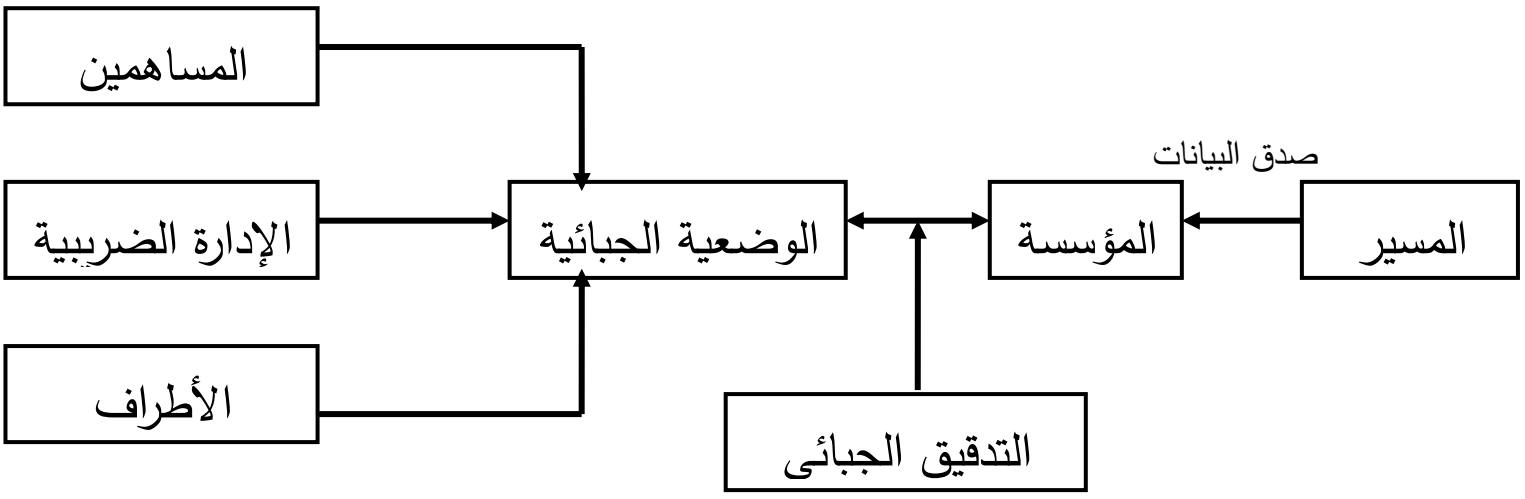
أ. المراجعة الجبائية الداخلية:

المراجعة الجبائية الداخلية هي عملية يقوم بتنفيذها موظف كفء ومستقل تابع لإدارة المؤسسة، من أجل إبداء رأيه بكل شفافية و وضوح حول نوعية ومصداقية المعلومات المتعلقة بالوضعية الجبائية للمؤسسة[1].

"إن نطاق المراجعة الداخلية تشمل دراسة وتقييم كفاءة و واقع نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، ونوعية العمل في تنفيذ المسؤوليات المستندة"[2].

و لإيضاح دور المراجعة الجبائية الداخلية في المؤسسة، سوف نبرز الاهتمام الكبير بالمراجعة الجبائية من خلال الشكل التالي:

الشكل (1-1):دور المراجعة الجبائية الداخلية



المصدر: سميرة بوعكاز مرجع سبق ذكره

ب. المراجعة الجبائية الخارجية:

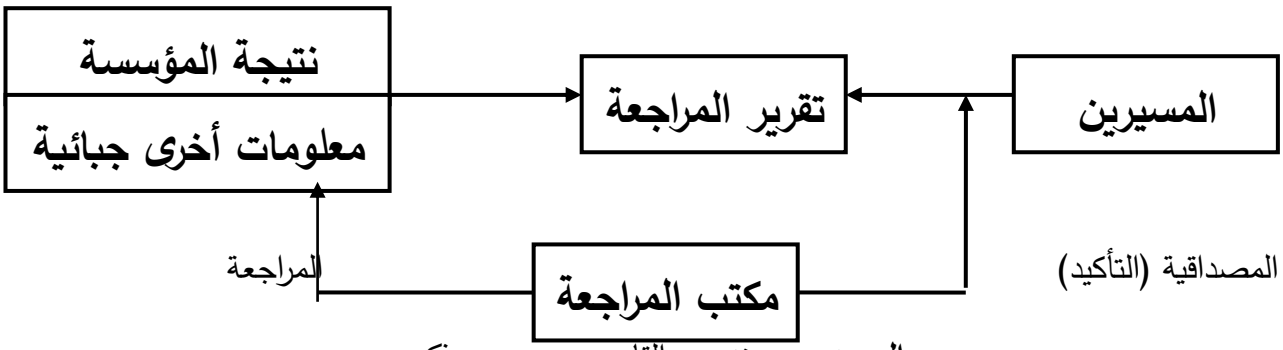
يعود هذا النوع من المراجعة إلى الجهة التي تقوم بعملية المراجعة والتي هي جهة خارجية محايدة ومستقلة تماما عن المؤسسة، حيث تقوم بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة مع

[1] محمد هشام ملوكة، **مرجع سبق ذكره**، ص50

[2] لعناق محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص10

التركيز على الجانب الجبائي، وتمارس هذه المهمة بصفة متقطعة أو مستمرة ، وقد تكون في بعض الأحيان مكملة للمراجعة الداخلية، كما يمكن أن تكون مهمة تعاقدية[1]. الشكل الآتي يظهر الدور الذي تقوم به المراجعة الجبائية الخارجية:

الشكل (2-1): دور المراجعة الجبائية الخارجية



المصدر: بوعزة عبد القادر مرجع سبق ذكره

الفرع الثاني: أهداف المراجعة الجبائية

الهدف الأساسي للمراجعة الجبائية هو تمكين المراجع من البحث عن أدلة كافية لإثبات رأيه حول مدى صحة وحقيقة حسابات المؤسسة، لذا يمكن التمييز بين نوعين من الأهداف :[2]

أ. الأهداف الرئيسية:

- التأكد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة اتجاه القوانين الجبائية
- تقييم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الإمكانيات التي يتيحها المشروع الجبائي
- مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي

ب. الأهداف الثانوية:

- تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن عدم التصريح، أو التأخر فيه،
- تقييم الخطر الجبائي الناتج عن التطبيق السيئ للقواعد الجبائية؛
- إصدار قرارات تسمح للمؤسسة بخلق التزامات جبائية.[3]

المطلب الثالث: المفاهيم المشابهة للمراجعة الجبائية وعلاقتها بالمراجعات الأخرى

الفرع الأول: المراجعة الجبائية والمفاهيم المشابهة لها

---

[1] حميداتو صالح، **مرجع سبق ذكره**، ص 41

[2] حميداتو صالح، **مرجع سابق ذكره**، ص 12

[3] حاجي نجاة، **مراجعة العمليات الجبائية للمؤسسة**، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، منشورة، جامعة ورقلة، سنة 2011، ص 29

حتى يتسنى لنا الفهم الجيد للمراجعة الجبائية وتحديد دورها بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية، يجدر التمييز بينها وبين بعض المفاهيم المشابهة لها والمتمثلة في ما يلي:

1) المراجعة الجبائية والاستشارات الجبائية:

يلزم القانون المراجع بعدم التدخل في تسيير المؤسسة، إلا أن له حرية التعبير عن رأيه بتقديم توصيات في حدود مهمته،حيث يقوم باقتراح حلول للمشاكل الجبائية التي اكتشفها خلال أدائه لمهمته. أما الاستشارة فهي تتم دون أن تسبقها عملية مراجعة، والفرق يكمن في أن المستشار الجبائي يعلم مسبقا بالمشاكل التي يقترح لها حلا على عكس المراجع الجبائي الذي يكتشفها خلال عملية التدقيق التي يقوم بها[1].

2) المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي:

في ظل وجود ما يعرف بفضاء الحرية الجبائية (الخيارات الجبائية) والذي يوجب على المؤسسة توظيفه للوصول إلى حل جبائي امثل، والذي يجعلها تسلك طريقا أقل خضوعا للضريبة وهذا ما أدى إلى ظهور ما يسمى بالتسيير الجبائي. حيث تسمح المراجعة بتحقيق التشخيص للالتزامات الجبائية للمؤسسة، وتجعل التسيير الجبائي أكثر نجاعة وتخفض من العبء الضريبي. إذن فالمراجعة الجبائية هي أداة في خدمة التسيير الجبائي"[2]

3) المراجعة الجبائية والتحقيق الجبائي:[3]

يمكن القول أن المراجعة الجبائية والتحقيق الجبائي سيء واحد، إلا أن التحقيق الجبائي الذي تقوم به أدارة الضرائب يمكن أن ينتج عليه عقوبات في حال عدم الانتظام، أما المراجعة الجبائية فينتج عنها اكتشاف عدم الانتظام لتجنب العقوبات لاحقا.

الفرع الثاني: علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى

1) العلاقة بين المراجعة الجبائية والمراجعة المحاسبية:

يعتبر هذان النوعان متشابهان من حيث المنهج، لأنهما ينطلقان من أنظمة المعلومات في المؤسسة، وذلك لأن المراجع المحاسبي يأخذ بعين الاعتبار الأحكام الجبائية، لهذا تعتبر المحاسبة قاعدة أساسية لجباية المؤسسة.

"فمثلا نجد أن التشريع الجبائي في الجزائر ينصص على حساب الاهتلاك وعلى تطبيقه بمعدل ثابت أو بمعدل متناقص أو متزايد ولكن عند تطبيق الاهتلاك بمعدل متناقص أو متزايد يجب إعلام إدارة الضرائب بذلك، ففي هذه الحالة فان كل من المراجع المحاسبي

---

[1] حاجي نجاة، **مرجع سبق ذكره**، ص 45

[2] حاجي نجاة، **مرجع سبق ذكره** ، ص27

[3] حميداتو صالح، **مرجع سبق ذكره**، ص 46

والمراجع الجبائي سوف يقومان بعملية مراجعة التسجيلات المحاسبية الخاصة بالاهتلاك وفقا لهذه التشريعات"[1].

2) العلاقة بين المراجعة الجبائية والمراجعة العملياتية:

مراجعة العمليات هي عبارة عن مراجعة أداء المؤسسة من اجل تحقيق أهدافها، فالعلاقة تكمن بينهما في أن كلا النوعين يستفيدان من بعضهما إذا كانت عمليات المراجعة متشابهة، لكنهما يختلفان في أن مراجعة العمليات أوسع نطاقا حيث تمتد إلى قضايا تفسيرية وتمويلية. أما المراجعة الجبائية فتركز على الجانب الجبائي فقط[2].

3) العلاقة بين المراجعة الجبائية والمراجعة المعلوماتية:

يمكن استخدام التكنولوجيا في عملية المراجعة الجبائية من اجل تسهيل وتوسيع نطاقها ووسائل تحديثها، حيث تساهم في تخفيض مقدار الوقت الذي تستغرقه عملية المراجعة وإعطاء بيانات أكثر مصداقية وموضوعية[3].

4) العلاقة بين المراجعة الجبائية والمراجعة الداخلية:

من المتفق عليه أن فحص الوضعية الجبائية للمؤسسة من اختصاص المراجع الجبائي، لكن يمكن للمراجع الداخلي أن يساعد المراجع الجبائي من خلال السماح له بالاطلاع على آرائه وملاحظاته حول النظام الجبائي للمؤسسة.[4]

5) العلاقة بين المراجعة الجبائية والمراجعة الخارجية:

إن المراجعة الجبائية الحقيقية في الغالب تطبق من طرف المراجع الخارجي، حيث يبدأ بالتحليل لينتهي إلى اقتراح حلول واستراتيجيات، ولذلك فإن المراجع الخارجي يتبنى تقنية قريبة من تلك المطبقة من طرف المراجع الجبائي[5].

---

[1] حميداتو صالح، **مرجع سابق ذكره**، ص43

[2] **مرجع سابق ذكره أعلاه**، ص44 45

[3] محمد هشام ملوكة، **مرجع سابق ذكره**، ص53

[4] لعناق محمد، **مرجع سابق ذكره**، ص 14

[5] ياسر حلواجي، **دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، منشورة، تخصص تدقيق محاسبي،جامعة الوادي، سنة 2014، ص 81

المبحث الثالث: مسؤوليات المراجع الجبائي ومراحل عمله و الصفات الواجب توفرها

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى مختلف مسؤوليات المراجع الجبائي ومراحل سير مهمته وأهم الصفات الواجب توفرها

المطلب الأول: مسؤوليات المراجع الجبائي

1) المسؤولية القانونية:

"وهو إهمال المراجع لواجباته فنجد أن المراجع مسؤولا أمام مجموع المساهمين في حالة مراجعته لحسابات الشركة المساهمة، فإذا وقع خطأ منه وأدى إلى إلحاق الضرر بهم هنا تكمن مسؤوليته القانوني"[1]

2) المسؤولية التقصيرية:

قد ترغب الإدارة في التلاعب في أرقام الدخل من خلال تخفيض أرقام الربح بغرض تجنب دفع الضرائب أو تسديد ضرائب أقل.[2]لذا يعتبر المراجع الجبائي مسؤولا عن اكتشاف حالات الغش والتلاعب في إدارة المؤسسة، ويرجع هذا إلى الدور الهام الذي يلعبه في إعطاء تأكيد عن صحة القوائم المالية في تقريره، حيث يجب على المراجعين أن يكون لديهم مستوى معين من نزعة الشك المهني للفهم والتعامل مع هذه الحالات.[3]

3) المسؤولية الجنائية:[4]

تتمثل في قيام المراجع بأعمال الغش ويعرف هذا الأخير في مجال مراجعة القوائم المالية بأنه تحريف متعمد ومن بين هذه الجرائم ذات المسؤولية الجنائية ما يلي:

- تعمد المراجع إثبات بيانات كاذبة تؤدي إلى التضليل؛
- وضع تقرير كاذب عن المنشأة التي يراجع حساباتها؛
- مساعدة المؤسسة على التهرب من الضرائب بتخفيض رقم الربح.

4) المسؤولية التأديبية:

تكون في حالة قيام المراجع بالإخلال بشرف المهنة كأن يقوم مثلا بوضع اسمه على تقرير خاص بقوائم مالية لم يقم بتدقيقها، ويكون جزائه الإنذار أو التوبيخ أو التوقيف الدائم أو المؤبد.[5]

---

[1] عاد البشير، **دور المراجع الجبائي في ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية،جامعة قاصدي مرباح ورقلة، غير منشورة، سنة 2012، ص 74

[2] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، سنة 2006، ص 403

أحمد محمد نور وآخرون،**دراسات متقدمة في: مراجعة الحسابات**، جامعة الإسكندرية، الدار الجامعة، بدون طبعة، سنة 2007،ص 309

[4] عاد البشير، **مرجع سايق ذكره**، ص 74

[5] لعناق أحمد، **مرجع سبق ذكره**، ص 26

المطلب الثاني: مراحل عمل المراجع الجبائي

يجب على المراجع الجبائي أن يقوم بثلاث خطوات أساسية والمتمثلة في ما يلي:

أولا: مرحلة إعداد المهمة

تقوم هذه المرحلة على اكتساب معرفة شاملة حول المؤسسة، وتنقسم هذه المرحلة بدورها إلى:

أ. الأعمال التحضيرية للمهمة:

من خلال جمع المعلومات والبيانات التي تساعد في تحديد الأخطار التي تحيط بالمؤسسة، سواء كانت تخص نشاطاتها الإدارية أو المحاسبية أو الجبائية[1].

ب. التخطيط لبرنامج العمل:

بعد قيام المراجع بجمع المعلومات والبيانات، يقوم أيضا بالبحث عن مؤشرات أخرى مقنعة وكافية تمكنه من تشخيص الحالة الجبائية للمؤسسة، وتساعده في تسطير مخطط لعملية المراجعة الجبائية، ويتضمن هذا المخطط ما يلي:

- المعرفة العامة بالمؤسسة:في هذه المرحلة يجب على المراجع أن تكون لديه نظرة شاملة حول كل ما يتعلق بالمؤسسة من تاريخ تأسيسها وموقعها و شكل وطبيعة نشاطها، وكذلك رقم تسجيلها في السجل التجاري والجبائي[2].
- معرفة الوثائق المحاسبية والقانونية والتسيرية للمؤسسة: من خلال قيامه بعملية فحص لجميع الوثائق التي لها تأثيرات جبائية، مثل: سندات نقدية، مستوى التحليل المالي المطبق تقارير محافظي الحسابات المقدمة للمؤسسة...،[3] حيث يتم البحث فيها عن معلومات ذات طبيعة جبائية.
- تحديد الأخطار والأهداف: تتم هذه العملية من خلال المعلومات المكتسبة من مرحلة المعرفة العامة بالمؤسسة، مما يتيح لها تحديد المخاطر المحيطة بها كما تتيح لها إدراك المزيد من الفعالية في تحقيق أهدافها.[4]
- التعرف على علاقة المؤسسة بإدارة الضرائب: يجب على المراجع الجبائي القيام بفحص البريد الالكتروني الوارد من إدارة الضرائب، كما يجب عليه التحقق مماإذا كانت إدارة الضرائب قد أرسلت للمؤسسة طلب المعلومات الخاصة بالدورات الغير مصرح بها[5].

---

[1] محمد هشام ملوكة، **مرجع سبق ذكره**، ص 54

[2] ياسر حلواجي، **مرجع سبق ذكره**، ص 87

[3] حاجي نجاة، **مرجع سبق ذكره**، ص 30

[4] قحموشسمية،**مرجع سبق ذكره**، ص 30

[5] عابد البشير، **مرجع سبق ذكره**، ص 3

- التعرف على الخصائص الجبائية للمؤسسة: من خلال الإحاطة بالنظام الجبائي المطبق في المؤسسة، والتحقق من مدى استفادتها من الامتيازات وتنفيذها لمختلف الالتزامات الجبائية.[1]

ثانيا: مرحلة تنفيذ المهمة[2]

في هذه المرحلة يقوم المراجع الجبائي بتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاصة بالميدان الجبائي فقط من خلال ما يلي:

أ. تقييم نظام الرقابة الداخلية: غاية المراجع من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية هو إبداء رأي حول نوعية الإجراءات الجبائية للمؤسسة لمعرفة نقاط قوة وضعف هذا النظام، ويعتمد المراجع في هذا التقييم على الاستبيان أو قائمة أسئلة تعد وفقا للأهداف المرجوة على النحو التالي:

- استبيانات الرقابة الداخلية الخاصة بالميدان الجبائي: ويتضمن مجموعة من الاستفسارات الكتابية تشمل مجموعة من الأسئلة المتعلقة بالجانب الجبائي وتتناول جميع نواحي نشاط المؤسسة.
- التحليل المالي للتصريحات المودعة من طرف المؤسسة يمكن للمراجع أن يستفيد بشكل كبير من قاعدة التحليل المالي، هذه التقنيات تطبق على العناصر المصرح بها من خلال الوثائق الجبائية والهدف من هذا التحليل هو معرفة الوضعية المالية للمؤسسة.
- مخطط تدفق المعلومة الجبائية: تدفق المعلومة الجبائية هو عبارة عن رسم تخطيطي يصور لحظة معينة من مسار إجراء جبائي ووثائق جبائية والذي يسمح بتمثيل تسلسل العمليات الضرورية لتنفيذ معالجة هذا السار وتحليل طريقة عمله ومدى ملائمته.
- تنفيذ إجراءات التحقيق المباشرة: هذا التقييم يمكن إجراءه بطريقة إحصائية إذا تعلق بالخطر العام للتحقيق، هذا الرقابة التي تعتمد على احترام القواعد الجبائية، والهدف من هذه الخطوة هو إبداء رأي حول قدرة المؤسسة على الامتثال للتشريع الجبائي ولهذا على المراجع أن يربط من ناحية بين احترام القواعد وبين مدة الالتزامات التصريحية من ناحية أخرى.[3]

---

[1] محمد هشام ملوكة، **مرجع سبق ذكره**، ص 55

[2] ياسر حلواجي، **مرجع سبق ذكره**، ص 88

[3] قحموش سمية، **مرجع سبق ذكره**، ص 33

ثالثا: مرحلة إعداد تقرير المراجعة الجبائية[1]

وهي آخر مرحلة في عملية المراجعة وهذا بعد إجراء العمليات السابقة وفحص المسائل الجبائية من طرف المراجع في موضوع وشكل الالتزامات الجبائية حيث يقوم بإعداد خواتم المراجعة والتوصيات الموجهة إلى مسيري للمؤسسة فيشكل تقرير الذي يعبر به عن رأيه حول نتائج المراجعة الجبائية.

أ. خصائص تقرير المراجعة الجبائية[2]:

- يجب أن يحتوي التقرير على الإشارة إلى ما يلي:
- مختلف الأعمال التي قام بها في إطار مهمته؛
- على الأرجح أن يكون الآمر بالمراجعة على علم بالظروف التي أدى فيها المراجع تحرياته وخاصة الصعوبات التي واجهها؛
- تقييم الخطر الضريبي مع مراعاة العقوبات والغرامات التي تتحملها المؤسسة وتوضيح مسؤولية المكلفين بالوظيفة الضريبية داخل المؤسسة؛
- اقتراح الامتيازات الضريبية التي يمكن أن تستفيد منها المؤسسة؛
- تقديم توصيات لإصلاح العيوب والمخالفات وتحسين التسيير الضريبي.

ب. توصيات المراجع الجبائي:

يتضمن التقرير أيضا توصيات المراجع وذلك بتوضيح سبل تقليص أقصى درجة ممكنة من الأعباء والأخطار الجبائية وكذلك القضاء على مصادر هاته الأخطار وتوجد نوعين من هذه التوصيات:

1 توصيات ذات طابع علاجي:

يمكن أن تكون توصيات علاجية لتصحيح الوضعية الجبائية أو الوضعية المحاسبية كالتالي:

- التوصيات التي تسمح بتصحيح الوضعية الجبائية للمؤسسة: تتمثل في تصحيح الأخطاء المرتكبة عند إعداد التصريحات الجبائية وإجراءات التسوية والتعديل، وتختلف حسب المخالفة التي قد تكون عيبا في التصريحات أو التحضير المتأخر للمستندات أو عدم صحة ما تحتويه التصريحات، كما يجب أن تحدد تواريخ تدخل المراجع بعناية[3].

---

[1] **مرجع سبق ذكره أعلاه**، ص 34

[2] ياسر حاواجي، **مرجع سبق ذكره**، ص 91

[3] عابد بشير، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 42،43

- التوصيات التي تسمح بتصحيح الوضعية المحاسبية:من الضروري تصحيح الوضعية المحاسبية الناتجة عن الالتزامات التي تقع على عاتق المؤسسة، حيث أن هذه الأخيرة ملزمة بتقديم حسابات منتظمة وصادقة، لذا فان هذه التصحيحات يجب أن يتضمنها التقرير النهائي للمراجع.[1]

2 توصيات ذات طابع وقائي:

يهدف المراجع من خلال هذه التوصيات إلى ما يلي:[2]

- لفت انتباه المؤسسة إلى ضرورة أن تكون قادرة على تبرير وضعيتها الجبائية في حالة قيام إدارة الضرائب بعملية مراقبة؛
- البحث عن التغيرات في طرق تنظيم المؤسسة والتي يمكن أن تسبب عدم الانتظام؛
- اقتراح إجراءات تجنب المؤسسة من الوقوع في حالات عدم الانتظام؛
- التركيز على مخالفات المؤسسة لأحكام التشريع الجبائي والقواعد الموضوعة من طرف الإدارة الضريبية؛
- إيجاد تبريرات أمام رقابة إدارة الضرائب عند اكتشافها لإجراءات متناقضة.

المطلب الثالث: خدمات المراجع الجبائي والصفات الواجب توفرها

يقوم المراجع الجبائي سواء كان داخلي أو خارجي بعدة خدمات منها إبداء الرأي وإمساك الدفاتر المحاسبية والخدمات الضريبية

الفرع الأول: خدمات المراجعة الجبائية

1) خدمات إبداء الرأي والتأكيد:

هدف هذه الخدمات إلى إضافة الثقة والمصداقية على تأكيدات الإدارة التي تتضمنها المعلومات و القوائم المالية والتي تعتبر مسؤولية طرف آخر، حيث أن خدمات إبداء الرأي والتأكيد في مكاتب المحاسبة العامة الكبيرة حوالي 50% من جملة الإيرادات السنوية التي تحققها[3].

2) خدمات المحاسبة وإمساك الدفاتر:

---

[1] ياسر حلواجي، **مرجع سبق ذكره**، ص 92

[2] عابد بشير، **مرجع سبق ذكره**، ص 43

[3] أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد**، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، سنة 2007، ص 268

تكمن أهمية التسجيل المحاسبي للمراجع الجبائي في أنه يمثل بداية للتقادم للسجلات والدفاتر المحاسبية، ويبين طبيعة الوحدة القانونية والالتزامات المفروضة عليها وبالتالي فإن إصدار فاتورة ضريبية تقع على كافة المؤسسات كبيرة الحجم[1].

نظرا لوجود العديد من المنشآت صغيرة الحجم قد لا يكون لديها العاملين ذوي التدريب أو لديهم الخلفية لإعداد القوائم المالية عندها تقوم مكاتب المحاسبة العامة بأداء كل أو بعض تلك الخدمات المحاسبية وإمساك الدفاتر، بصفة عامة تقتصر إجراءات الجمع والإعداد عادة على تفهم نشاط العميل وإعداد القوائم المالية ثم تحديد خلوها من الأخطاء الهامة الواضحة وبالتالي فليس من الضروري إبداء رأي أو تأييد في هذا الشأن ومع هذا فإن المحاسب مسئول عن التصحيح و الإفصاح عن أي انحراف في المبادئ المحاسبية.[2]

3) الخدمات الضريبية:

تشمل مختلف خدمات التخطيط والفحص الضريبي والتي قد تتضمن الخدمات الضريبية التي ترتبط باقتراح الاندماج مع مشروعات أخرى وتقديم النصح إلى العميل من أجل تقليل ما يدفعه من ضرائب والاستفادة من بعض المزايا الجبائية[3]،" ويتوقف نجاح المراجع الجبائي على مدى قدرته في الحصول على أدلة الإثبات من مصادرها المختلفة والبحث عن القرائن لما يظهر له من وقائع أثناء قيامه بمهمته،"[4]

4) خدمات الاستشارات الإدارية:[5]

تعرف هذه الخدمات بأنها تلك الاستشارات المهنية التي تهدف أساسا إلى تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقات والموارد المتاحة له، وان يقوم ببعض الدراسات الخاصة مثل دراسة نظم الرقابة المحاسبية والإدارية وتقديم أفكار ومفاهيم جدد للإدارة، وينتج عن هذا الارتباط الوثيق بين المراجع والعميل مما يفقده استقلاليته في نظر مستخدمي القوائم المالية الذين يعتمدون على تلك المعلومات المراجعة، لهذا نشأة لجنة تسمى بلجنة الخدمات والاستشارية والإدارية بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لتوفير الدعم الفني وإرشاد القائمين بتلك الخدمات.

---

[1] محمد محمود ذيب حوسو، **التدقيق للأغراض الضريبية**، أطروحة استكمالا لمتطلبات الماجستير، تخصص المنازعات الضريبية، جامعة فلسطين، سنة 2005 ص 118

[2] لعناق أحمد، **مرجع سبق ذكره**، ص 23

[3] عاد البشير، **مرجع سبق ذكره**، ص 72

[4] تحسين بهجات الشاذلي، واخرون، **الفحص الضريبي**، جامعة القاهرة، بدون دار النشر،بدون سنة النشر، ص 1

[5] لعناق أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 25

الفرع الثاني:الصفات الواجب توفره في المراجع الجبائي

يعتبر العنصر البشري القلب النابض لمختلف مراحل المراجعة الجبائية، لهذا يجب أن تتوفر في المراجع الجبائي صفات محددة بدونها لا يمكن انجاز الهدف الرئيسي لعملية المراجعة والمتمثلة في ما يلي:

1) المؤهلات

يجب أن يمتلك المراجع القائم بأعمال المراجعة الجبائية الكفاءة المهنية الملائمة والمتمثلة في ما يلي:[1]

- معرفة الطرق وأساليب التدقيق الضريبي؛
- معرفة الشكل القانوني للمؤسسة موضوع المراجعة؛
- مهارات الاتصال مع كل أطراف العملية المراجعية؛
- معرفة المبادئ الأساسية المتعارف عليها في علم المحاسبة والمراجعة الجبائية، وأي مبادئ أخرى لها علاقة بالتدقيق؛
- يجب أن يكون المراجع على درجة عالية من المهارة المهنية والكفاءة العلمية للتمكن من تحقيق جودة المادة محل المراجعة.[2]

2) الاستقلالية والموضوعية والنزاهة

تعتبر استقلالية المراجع بمثابة حجر الزاوية في ممارسة المهنة بل تعتبر الأساس التي قامت عليها مهنة التدقيق، وتتناول استقلالية المراجع جانبين مهمين وهما:[3]

الجانب الأول: يمثل استقلالية المراجع من الناحية العقلية النابع من شخصية المراجع باعتباره إنسانا، أي استقلالية إرادته الشخصية.

الجانب الثاني: الاستقلالية المهنية وهو الفصل بين السلطات، فطالما أن الإدارة ومعظم أفرادها من حملة الأسهم الذين لهم الحق في حق التصويت في تعيين وعزل المراجع، فطالما كانت الاستقلالية مشكوك فيها. وبالتالي يجب ربط عوامل التحكم بالمدقق بيد لجنة رقابية مشكلة من المساهمين لا يكون فيها أعضاء مجلس الإدارة مشاركين بانتخاب مدقق الحسابات أو من خلال لجنة التدقيق في الشركات.

ويقصد بالموضوعية الاعتماد على قياس البيانات المالية والمحاسبية والتي يمكن التثبت منها بواسطة خبراء مؤهلين والتوصل إلى نفس النتائج في جميع الحالات أي عدم التحيز

[1] محمد محمود ذيب حوسو، **مرجع سبق ذكره**، ص 48

[2] نصر صالح محمد، **نظرية المراجعة**، دار المسير للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى، 2015، ص 155

[3] **مرجع سبق ذكره أعلاه**، ص 48

الشخصي، حيث تعتبر الموضوعية من الضروريات لأي قياس كمي وبدونها لا يمكن الاعتماد على نتائج القياس المالي في اتخاذ القرارات.[1]

[1] نصر صالح محمد، **مرجع سبق ذكره** ص 49

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل النظري الذي تم التطرق فيه إلى أهم المفاهيم للمراجعة والمراجعة الجبائية المتمثلة في ما يلي:

- نشأة المراجعة من حاجة الإنسان للتحقق من صحة البيانات المحاسبية وتطورت مع العصور لتصبح أداة رقابية لسلامة وصحة تقرير المركز المالي؛
- أن المراجعة هي عملية فحص الحسابات والقوائم المالية بهدف التحقق من تطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية بطريقة سليمة بغرض إعداد تقرير يتضمن رأي فني محايد؛
- تعتبر المعايير العامة والشخصية ومعايير العمل الميداني وإعداد التقرير من أهم معايير المراجعة؛
- الهدف من إعداد التقرير توصيل النتائج ورأي المراجع إلى مستخدمي القوائم المالية والأطراف ذات العلاقة سواء داخل أو خارج المؤسسة والمحافظة على مصالحهم؛
- توجد علاقات مختلفة للمراجعة الجبائية وباقي المراجعات الأخرى فمثلا نجد أنها تتشابه مع البعض في المنهج كالمراجعة المحاسبية ومع أخرى في الهدف كالمراجعة العملياتية وتختلف مع البعض الآخر من الناحية القانونية كالتحقيق الجبائي؛
- المراجعة الجبائية نوعان، مراجعة جبائية خارجية ومراجعة جبائية خارجية؛
- للمراجع الجبائي مسؤوليات متعددة وهي المسؤولية القانونية و التقصيرية والجنائية ومسؤولية تأديبية؛
- لابد أن يكون المراجع الجبائي ملم بمهنته من الجانب العلمي والعملي وان يكون مستقلا وموضوعيا ونزيها لإضفاء الثقة والمصداقية في تقاريره.

الفصل الثاني

التأهيل العلمي والعملي لحوكمة الشركات

تمهيد

تزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة إذ أصبح من المواضيع البارزة التي تفرض نفسها على المؤسسة، فهناك سلسلة من الأحداث المتكررة التي شهدها العالم نهاية القرن العشرين وبداية القرن الواحد والعشرين، حيث تمثلت في العديد من الانهيارات المالية والأزمات المالية الكبرى في دول شرق آسيا و روسيا و الولايات المتحدة ومختلف الدول العربية والتي فجرها الفساد المالي و الإداري و سوء الإدارة مما شد أنظار الباحثين للتعمق أكثر في ممارسات حوكمة الشركات بغية الوقوف على حلول نهائية للازمات المالية التي تزداد كل مرة عمقان فقد لاقت قبولا لا بأس به في السنوات الأخيرة.

ومن خلال ما سبق سيتم في هذا الفصل إبراز نشأة الحوكمة ومفهومها والمبادئ الأساسية لها في المبحث الأول، أما في المبحث الثاني فسيتم التطرق إلى أهم معايير ومبادئ الحوكمة وفي المبحث الأخير سيتم عرض إسهامات المراجعة الجبائية كآلية لتطبيق حوكمة الشركات في المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية لحوكمة الشركات

عانت العديد من المؤسسات الاقتصادية الكبرى من الأزمات المالية الصعبة خلال السنوات الأخيرة ولم ينجح في الصمود أمام هذه الأزمات إلا المؤسسات التي تبنت قواعد حوكمة الشركات، وسيتم عرض هذا المبحث في ثلاث مطالب ففي المطلب الأول سيتم التعرف على نشأة ومفهوم حوكمة الشركات، أما في المطلب الثاني والثالث فسيتم التعرف على أهم خصائص ومبادئ وركائز حوكمة الشركات.

المطلب الأول: نشأة حوكمة الشركات ومفهومها

الفرع الأول: نشأة حوكمة الشركات

إن الحديث عن حوكمة الشركات ليس بالجديد، فقد بدا الحديث عنها فرانك نايت سنة 1929، ثم تواصلت البحوث إلى غاية التسعينات من القرن العشرين[1]، "وتعود جذور حوكمة الشركات إلى المفكرين «means & berkle» اللذان يعدان أول من تناولا موضوع فصل الملكية عن الإدارة وذلك عام 1932 و تأتي حوكمة الشركات لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري ومالكي الشركة جراء الممارسات السلبية التي يمكن أن تضر الشركة"[2].

وفي عام 1976 قام كل من"jensen and Meckli" بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميته في الحد من التقليل من المشاكل الذي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة والتي مثلتها نظرية الوكالة، وقامت اللجنة الوطنية والخاصة بالانحرافات في إعداد القوائم المالية بإصدار تقريرها المسمى "National Commission" والذي تضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وما يرتبط بها من حدوث الغش و التلاعب في أعداد القوائم المالية وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتقوية مهنة المراجعة[3].

لقد ظهر مصطلح حوكمة الشركات " corporate gonernance" بقوة حديثا عام 1997 عقب انفجار الأزمة المالية الأسيوية، وكانت مأساة بنك بارنج من أبرزها عام 1992في اليابان والذي كان يتولى مسؤولية تصميم وإدارة عقود المشتقات من مقر البنك في

---

[1] محمد الشريف بن زاوي، **حوكمة الشركات والهندسة المالية**، دار الفكر الجامعي، الطبعة الأولى، الإسكندرية، سنة 2016، ص 130

[2] حامد نور الدين، ساسي فطيمة، ورقة بعنوان **دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والإداري للقطاع الخاص الجزائري**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، سنة 2012، ص 2

[3] محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية، الطبعة الثانية، الإسكندرية، 2009، ص 15

سنغافورة الشاب نيكولاس نيسون، فقد تمكن من إخفاء خسائره على رؤسائه.[1] وقد أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) مبادئ حوكمة الشركات عام 1999 وتم المصادقة عليها،[2] حيث أصبحت تشكل أساسا لمبادرات حوكمة الشركات في كل من دول منظمة التعاون الاقتصادي أو غيرها من الدول على حد سواء.[3]

كما ظهرت العديد من الأزمات في القرن العشرين منها فضيحة الشركات الأمريكية انرون وآرثر أديسون و وورلد كوم، وقد أدت هذه الأزمات إلى تكبد كثير من المساهمين بخسائر مالية فادحة بالشكل الذي أدى بالمساهمين أن يعلنوا بوضوح أنهم ليسوا على استعداد لتحمل نتائج الفساد وسوء الإدارة , كما أصبح المستثمرون قبل قيامهم بالاستثمار يطلبون الأدلة والبراهين على أن الشركات التي ترغب في جذب استثماراتهم , يتم لإرادتها وفقا للممارسات السليمة للأعمال والتي تضمن تقليل إمكانية الفساد وسوء الإدارة إلى أقل حد ممكن .ويطلق على ههذه الممارسات السليمة للأعمال والأساليب الرشيدة حوكمة الشركات، ويعتبر انفصال الإدارة عن الملكية هو المصدر الرئيسي لهذه الأزمات في وقت قد تتعارض فيه مصالح الإدارة مع مصالح الملاك. [4]

الفرع الثاني:مفهوم حوكمة الشركات

اختلفت تعاريف مصطلح حوكمة الشركات نذكر منها ما يلي:

تعريف1:

"مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة الشركة مثل مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين"[5].

---

[1] منير إبراهيم هندي، **الفكر الحديث في التحليل المالي وتقييم الأداء :مدخل حوكمة الشركات**، دار المعرفة الجامعية، الطبعة الأولى،2009، ص 8

[2] أحمد علي خضر، **حوكمة الشركات**، دار الفكر الجامعي،الإسكندرية، الطبعة الأولى، سنة 2012 ص 92

هاني محمد خليل، مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين، رسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009 ص 21

[3] محمد جلاب، **حوكمة الشركات قي المنظومة المصرفية ضمن التحولات الاقتصادية العالمية**، مذكرة، ضمن متطلبات نيل همادة الماجستير في علوم التسيير، غير منشورة، **تخصص إدارة أعمال**، جامعة الجزائر 3، سنة 2010، ص 55

[4] محمد مصطفى سليم، **مرجع سبق ذكره**، ص 18

تعريف 2:

"حوكمة الشركات هي مجموعة الأنشطة التي تستهدف إعطاء مصداقية لعملية إعداد التقارير المالية، حيث أن المراجعة لن تفي بالدور المنشود منها في مجال حوكمة الشركات إلا بقيامها بإضفاء المصداقية على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية."[1]

تعريف 3:

يمكن القول أن "حوكمة الشركات معنية بإيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة، بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم وحملة السندات والعاملين بالشركة وأصحاب المصالح وغيرهم، وذلك من خلال تحري تنفيذ صيغ العلاقة التعاقدية التي تربط بينهم، وباستخدام الأدوات المالية والمحاسبية السليمة وفقا لمعايير الإفصاح والشفافية الواجبة."[2]

ويمكن استخلاص مفهوم حوكمة الشركات من التعاريف أعلاه بأنها مجموعة من القوانين والقواعد التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة والممولين وأصحاب المصالح، مما تضمن لهم حقوقهم في ظل الإفصاح والشفافية والمساءلة.

المطلب الثاني :خصائص وأهداف حوكمة الشركات

الفرع الأول: خصائص حوكمة الشركات[3]

الانضباط: ويتم ذلك من خلال توريد بيانات واضحة للجمهور ووجود حافز لدى الإدارة لتحقيق سعر عادل للسهم والتقدير السليم لحقوق الملكية.أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب و الصحيح .

الشفافية: بمعنى توافر كل من التعامل النزيه والمكتمل وما هو مطلوب من التقارير المالية أي ينبغي أن تكون أمينة وان تقدم صورة متوازية عن حالة أعمال الشركة والنزاهة التقارير أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.

الاستقلالية: أي لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل.

المساءلة: بمعنى إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية, أي أن مجالس الإدارة مسئولة أمام مساهميها ويقع على كليهما عبء القيام بدوره وجعل المسؤولية فعالة فمجالس الإدارة في حاجة إلى تحقيق هدا من خلال جودة المعلومات التي يتم تقديمها للمساهمين في حين يقوم المساهمون بتفعيل مسؤولياتهم كملاك.

---

[1] عبد الله جوهر، **الإدارة في الشركات والمؤسسات(القيادة-التشويق-العمل المؤسسي-التخطيط وإدارة القوة العاملة-الحوكمة)**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ص 208

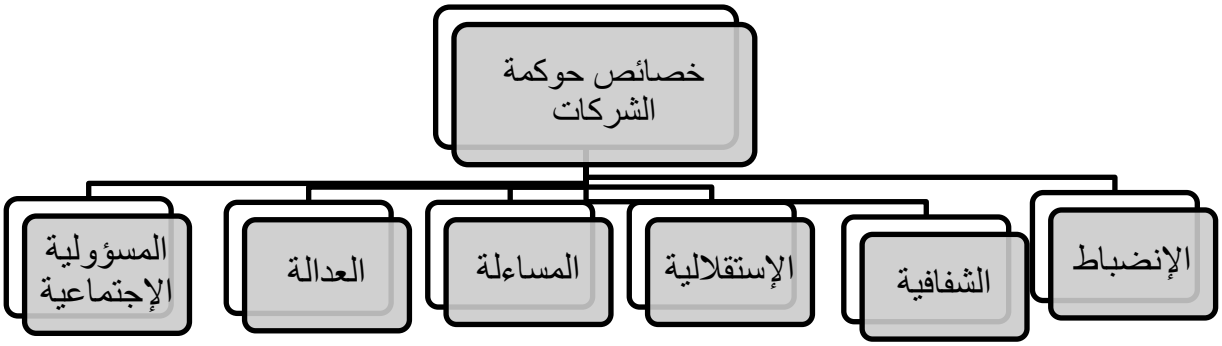
[2] علا محمد شوقي إبراهيم عيشي، **تأثير تطبيق حوكمة الشركات على مخاطر نظم المعلومات المحاسبية**،الدار الجزائرية، الطبعة الأولى، 2015، ص 20

[3] طارق عبد العال حماد،**حوكمة الشركات(المفاهيم،المبادئ،التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف** ص16 18

العدالة: يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات المعاملة المتساوية العادلة بيم المساهمين ويجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في الشركة .

المسؤولية الاجتماعية:أي النظر إلى الشركة كمواطن جيد ويجب على المؤسسة زيادة الوعي الاجتماعي من خلال تبني المسؤولية الاجتماعية.

الشكل:(1-2): خصائص حوكمة الشركات



المصدر:من إعداد الطالب

الفرع الثاني:أهداف حوكمة

تحقق حوكمة الشركات الجيدة كثيرا من الأهداف من أهمها [1]:

- تحقيق الشفافية والعدالة وحماية حقوق المساهمين في الشركة وهذا يتم من خلال إيجاد قواعد و أنظمة و ضوابط تهدف تحقيق الشفافية والعدالة؛
- إيجاد ضوابط وقواعد و هياكل إدارية تمنح حق مساءلة إدارة الشركة أمام الجمعية العامة و تضمن حقوق المساهمين في الشركة؛
- تنمية الاستثمارات و تدفقها من خلال محاسبة الإدارة أمام المساهمين؛
- فرض الرقابة الجيدة على الوحدات الاقتصادية لتطوير و تحسين قدرتها التنافسية؛
- العمل على محاربة التصرفات غير المقبولة سواء كانت في الجانب المادي، أو الإداري أو الأخلاقي؛
- الشفافية في إجراءات المحاسبة و المراجعة المالية للحد من الفساد ؛

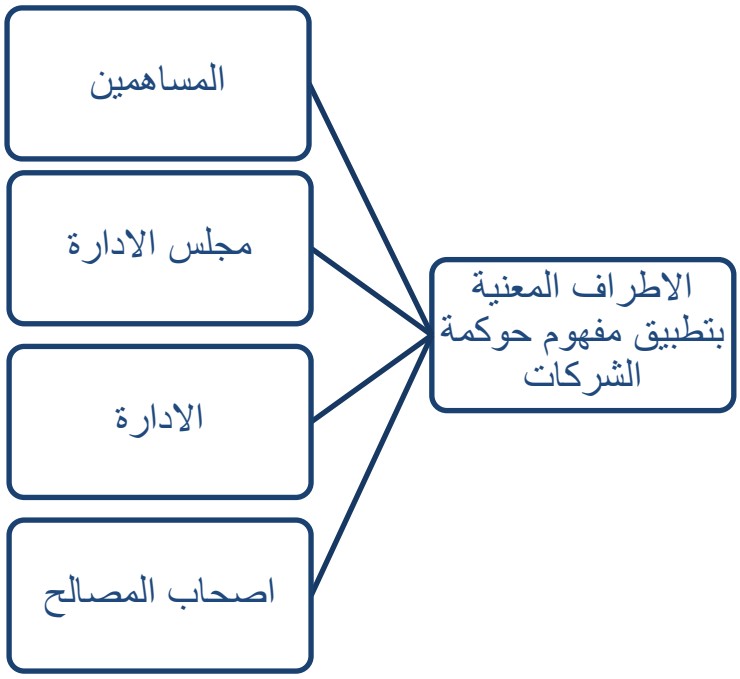
[1] محمد زرقون،جميلة العمري،**دور المسؤولية الاجتماعية في تفعيل حوكمة المؤسسات** ضمن مؤتمر دولي حول حاكمية الشركات و المسؤولية الاجتماعية، تجربة الأسواق الناشئة كلية الاقتصادية و العلوم الإدارية،جامعة اليرموك 2013، الأردن

- تكوين لجنة مراجعة من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذية للعمل على تجنب الغش والتدليس وتقليلهما.[1]

المطلب الثالث:الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

هناك أربعة إطراف تتأثر و تأثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات ,وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد, وهذه الأطراف ممثلة في الشكل الآتي:

الشكل (2-2): يوضح الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبتين

1. **المساهمين:**

وهم من يقومون بتقديم رأس مال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم و دلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراته، و أيضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، وهم من لهم الحق في اختيار مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم. [2]

2. **مجلس الإدارة:**

هو هيئة رسمية قانونية يسهر على حوكمة الشركة التي يخدمه، ولا يساهم في النشاط الروتيني لها بل يقف خلف العمليات التي تتم يوميا من خلال تقديم النصح،[1] حيث

[1] فيصل محمود الشواور، **قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 25 العدد الثاني، الاردن سنة 2009، ص 127

[2] محمد مصطفى سليمان،**مرجع سبق ذكره**، ص 20

يعني مجلس الدارة بمهمة ائتمانية تتمثل في الرقابة على الشركة كما يمكن أن توكل إليه ادوار مختلفة كالقدرة على عزل المسير.[2]

3. الإدارة:

وهي المسئولة عن الإدارة الفعلية للشركة و تقييم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة. وتعتبر إدارة الشركة هي المسئولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها اتجاه الإفصاح و الشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.[3]

4. أصحاب المصالح:

وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل:الدائنين،والمدنين والعمال والموظفين، يجب الملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان ,فالدائنون على سبيل المثال,يهتمون بمقدرة الشركة على السداد,في حين يهتم العمال والموظفين على مقدرة الشركة على الاستمرار.[4]

ويجب أن نلاحظ أن مفهوم حوكمة الشركات يتأثر بالعلاقات فيما بين الأطراف في لنظام الحوكمة وأصحاب الملكيات الغالبة من الأسهم الذين قد يكونون أفرادا أو عائلات أو كتلة متحالفة أو أية شركات أخرى تعمل من خلال شركة قابضة بما يمكن أن يؤثروا في سلوك الشركة.

ففي الوقت الحالي تتزايد مطالب المستثمرين المؤسسين في بعض الأسواق باعتبارهم أصحاب حقوق ملكية في أن يكون لهم دور في حوكمة الشركات وعادة ما لا يسعى المساهمون الأفراد إلى ممارسة حقوقهم في الحكومة و لكنهم قد يكون أكثر اهتماما بالوصول على معاملة عادلة من المساهمين ذوي الملكيات الغالبة من الإدارة الشركة,ويلعب الدائنون دورا هاما في عدد من أنظمة حوكمة الشركة ويمكنهم أن يقوموا لدور المراقب الخارجي على أداء الشركة ,كما العاملون دورا هاما بالإسهام في نجاح الشركة وأدائها في الأجل الطويل، بينما تعمل الخدمات على الإنشاء الإطار المؤسسي

---

[1] Arlyne diamond, **gouvernement d'entreprise : enjeux managèriaux comptables et financiers**, productive publications, canaada, 2005, p : 11

[2] محمد الشريف بن زاوي، **مرجع سبق ذكره**، ص 81

[3] محمد مصطفى سليمان، **مرجع سبق**، ص 20

[4] Arlyne diamond,**op cit**, p 12

والقانوني الشامل لحوكمة الشركات ويتباين دور كل من هؤلاء الأطراف وتفاعلاتهم فيما بينهم تباينا واسعا و ذلك حسب الظروف السياسية والاقتصادية والثقافية السائدة.[1]

المبحث الثاني:أهم مبادئ ومعايير حوكمة الشركات

نظرا لتزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات في العديد المؤسسات، حيث أصبح من المفاهيم التي تفرض نفسها على المؤسسة،.مما دفع المنظمات الاقتصادية إلى الاهتمام بها من خلال وضعها لمجموعة من المبادئ والمعايير التي سنتعرف عليها في المطلب الأول من هذا المبحث.

المطلب الأول:معايير ومبادئ حوكمة الشركات

الفرع الأول:معايير حوكمة الشركات[2]

هناك مجموعة من المؤشرات التي يتم بموجبها قياس مدى فاعلية الحوكمة وتواجدها وبصفة خاصة في الأسواق الاستثمارية المختلفة واهم هذه المعايير :

1. مدى وجود بيان بالتشريعات والقوانين واللوائح المتضمنين لأفضل أساليب ممارسة سلطة الإدارة في المجالس الإدارة الشركات ومدى سهولة الحصول عليها ومدى خضوع نصوصها وصياغتها ومدى كفايتها وسهولة فهمها.
2. مدى المشاركة النسبية لغير المديرين في صنع القرارات وتوجيه مسار العمل وهو أمر بالغ أهمية حيث من شأنه أن يوفر إدارة جيدة للتوجيه والرقابة ولتحسين الإشراف ولتحقيق المزيد من الشفافية.
3. .مدى وجود فصل وتقسيم للعمل و الأدوار بين رئيس مجلس الإدارة وبين المسؤول التنفيذي الرئيسي ولما نحلقه هذا الفصل من حيوية وفاعلية.
4. مدى وجود لجان رئيسية تابعة لمجلس الإدارة تتناول الأعمال التي تحتاج إلى بحث ودراسة تفصيلية وتتناول الأنشطة التي تحتاج إلى تطوير وتقوم هذه اللجان بتقديم تقاريرها إلى مجلس الإدارة بما يساعد على فهم حقيقة ما يجري.
5. مدى درجة الإفصاح عن مرتبات ومكافئات كبار المديرين وما يتصل بها من انجازات وأعمال تم القيام بها ومدى ما حققه كل منهم من نتائج و اتساقها مع ما تم التعاقد مع كل منهم.

[1] محمد مصطفى سليمان، **مرجع سبق ذكره**، نفس الصفحة

[2] عبد الله جوهر،**الإدارة في الشركات و المؤسسات(القيادة_التسويق_العمل المؤسسي_تخطيط و إدارة القوة العاملة_الحوكمة** مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية ص 221

الفرع الثاني: مبادئ حوكمة الشركات:

يمكن الإشارة إلى المبادئ التي أعلنتها منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية oced عام 1999، ولقد تم إضافة مبدأ في 22-04-2004.

1. **ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:**[1]

يقض هذا المبدأ وجود إطار فعال لحوكمة الشركات حيث يكون هذا الإطار ذو تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل ونزاهة السوق، ويكون هذا الإطار قادرا على تكوين أسواق مالية تتسم بالشفافية و الوضوح. ويتحقق هذا المبدأ من خلال التالي:

- يجب أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية للحوكمة متوافقة مع أحكام القانون وقابلة للتنفيذ؛
- ينبغي أن يكون توزيع المسؤوليات وفق اختصاص تشريعي ما ومحدد بشكل يضمن خدمة المصالح العامة؛
- أن يكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة.

2. **حقوق المساهمين و الوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية:** [2]

تؤكد المنظمة في هذا المبدأ على حقوق المساهم الجديدة التي تتمثل في التداول و الشراء و البيع و التمويل و غيرها، وتضع المنظمة عدة إرشادات تضمن تطبيق هذا المبدأ منها تأمين أساليب تسجيل ملكية الأسهم و الحصول على المعلومات المرتبطة بهذه الأسهم، و المشاركة و التصويت في اجتماعات الجمعية العامة و انتخاب و عزل أعضاء مجلس الإدارة، و ركزت المنظمة في هذا المبدأ كذلك على ضرورة إتاحة الفرصة للمشاركة الفعالة و التصويت في اجتماعات الجمعية العامة من خلال تزويدهم بالمعلومات الكافية في الوقت المناسب و حق توجيه الأسئلة لأعضاء المجلس.

3. **المعاملة العادلة و المتساوية للمساهمين:**

يهتم هذا المبدأ بالمعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، لذا "ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن معاملة متساوية لكافة المساهمين بما في ذالك مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب وينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال عن انتهاك حقوقهم"[3]

---

[1] هاني محمد خليل، **مرجع سبق ذكره**، ص 32

[2] سالم بن سالم حميد الفليتي، **حوكمة الشركات المساهمة في سلطنة عمان**، (الأردن،عمان،دار أسامة،2010) ص 21

[3] محمد مصطفى سليمان، **مرجع سبق ذكره**، ص 55

4. دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:[1]

تهدف المنظمة من هذا المبدأ إلى احترام حقوق هذه المصالح و وضعت مجموعة من الإرشادات التي تعظم هذه الفكرة منها إتاحة الفرصة للحصول على تعويض فعال مقابل انتهاك حقوقهم ووضع نظام يتضمن مشاركة العمال في الإدارة و الحصول على المعلومات الكافية حول مالية الشركة في الوقت المناسب، و الاتصال المباشر بأعضاء مجلس الإدارة و التعبير عن وجهة نظرهم في بعض المسائل المتعلقة بإدارة الشركة وماليتها.

5. **الإفصاح و الشفافية:**

يعتبر هذا المبدأ أهم مبادئ الحوكمة التي ركزت عليها المنظمة، لأنه بدون الإفصاح و الشفافية في البيانات الصادرة عن الشركة لن تكون هناك فرصة مناسبة لتحقيق و تنفيذ المبادئ الأخرى التي تضمنتها الحوكمة، و تستطيع الشركة عن طريق الإفصاح الجيد من كل ما يتعلق بها من توفير الثقة فيها و في إدارتها ومن ثم جذب رؤوس الأموال و المحافظة على سمعتها و نزاهتها في السوق، [2] ولتحقيق المبتغى من المبدأ يجب:[3]

- أن لا يقتصر الإفصاح على المعلومات الجوهرية وإنما يشمل أيضا النتائج المالية والتشغيلية للشركة وأهدافها وكدا المعلومات الخاصة بمؤهلات مجلس الإدارة.
- أن يتم إعداد المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها طبقا لمعايير المحاسبة والمراجعة المالية وغير المالية؛
- إجراء المراجعة السنوية لحسابات الشركة؛
- أن يقدم مراجعو الحسابات الخارجيين تقاريرهم للمساهمين وعليهم بذل العناية المهنية الكافية.

مسؤوليات مجلس الإدارة:[4]

لضمان اعتناء مجلس الإدارة بمهامهم و مسؤولياتهم وضعت المنظمة مبدأ خاص بمسؤوليات مجلس الإدارة و الجزاءات التي توقع عليها عند مخالفاتهم لهذه المسؤوليات، وأن يتضمن إطار الحوكمة مجموعة من التعليمات مراعاة أعضاء المجلس للمساواة في

---

[1] سالم بن سالم حميد الفليتي **مرجع سبق ذكره**، ص 22

[2] Jean jaccques du plessis & qnil hargovan & Mikro Bagaric, **prinsiples of contemporay coporate governan**ce, cambridage university press ; new york , 2011, p, 15

[3] هاني محمد خليل، **مرجع سبق ذكره**، ص 33

[4] محمد مصطفى سليمان، **مرجع سبق ذكره**، ص 56

التعامل مع كافة المساهمين، وتوضيح خطط عمل الشركة و الإفصاح عنها لضمان مساءلتهم عند عدم تنفيذها، توضيح نظام المكافآت التي يستحقها أعضاء المجلس من أعمالهم و الأساس الذي تحسب عليه هذه المكافآت، ضمان الشفافية في اختيار أعضاء المجلس، بحيث يترك كل المساهمين في الاختيار، ضرورة تعيين أعضاء مجلس إدارة من غير موظفين الشركة و الذين يطلق عليهم أعضاء غير التنفيذيين الذين يمكنهم الحكم المستقل على أداء مجلس الإدارة. [1]

[1] نفس المرجع،ص 32

الشكل (3-2): يوضح مبادئ حوكمة الشركات

المصدر: محمد مصطفى ، مرجع سبق ذكره، ص50

المطلب الثاني: أهمية ومرتكزات حوكمة الشركات

الفرع الأول:أهمية حوكمة الشركات:

1) **بالنسبة للمساهمين:**

تساعد في ضمان الحقوق لكافة المساهمين مثل:حق التصويت,حق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغيرات جوهرية قد تؤثر على أداء الشركة في المستقبل.

الإفصاح الكامل عن أداء الشركة و الوضع المالي و القرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه الشركات.[1]

2) **بالنسبة للشركات:**

- تمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة من خلال وضع أسس العلاقة بين مديري الشركة و مجلس الإدارة والمساهمين.
- تعمل على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف الشركة سبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية لكي يعملوا على تحقيق أهداف الشركة التي تراعي مصلحة المساهمين.
- تحظى الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة بزيادة ثقة المستثمرين في حماية حقوقهم،ولذلك نجد أن المستثمرين في الشركات التي تطبق موضوع الحوكمة جيدا،قد يقوموا بالتفكير جيدا,قبل بيع أسهمهم في تلك الشركات حتى عندما تتعرض للأزمات مؤقتة تؤدي إلى انخفاض أسعار أسهمهم لثقتهم في قدرة الشركة على التغلب على تلك الأزمات مما يجعل تلك الشركة قادرة على الصمود في فترة الأزمات.[2]

الفرع الثاني:ركائز حوكمة الشركات

تعتمد الحوكمة على ثلاثة ركائز يمكن تلخيصها كما يلي:

1) **السلوك الأخلاقي:**أي ضمان الالتزام السلوكي من خلال :[3]

- الالتزام بقواعد السلوك المهني الرشيدة؛
- التوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالمنشأة؛

---

[1] عبد الوهاب نصر علي و شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية و الدولية المعاصرة**،الدار الجامعية الإسكندرية، مصر 2017 ص 28-29

[2] عبد الله جوهر، مرجع سبق ذكره، ص

[3] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشكات(المفاهيم،المبادئ،التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف**،الدار الجامعية،الاسكندية،2005 ص 47

- الالتزام بالأخلاقيات الحميدة؛
- القيام بالمسؤولية الاجتماعية و الحفاظ على البيئة؛
- الشفافية عند تقديم المعلومات المالية .

2) **الرقابة و المساءلة:**

تعتني حوكمة الشركات بتحديد وتصميم نظم للمساءلة والرقبة على مختلف المستويات ويكون ذلك من خلال :

- تفعيل أدوار أصحاب المصلحة في نجاح المنشأة.
- أطراف رقابية مباشرة: المساهمون,مجلس الإدارة,لجنة التدقيق,المدققين الداخلين و الخارجين.
- أطراف أخرى: الموردون, العملاء, المستهلكون, المودعون, المقرضون.
- أطراف رقابية العامة مثل: هيئة سوق المال, مصلحة الشركات,البنك المركزي في حالة البنوك.

3) **إدارة المخاطر:**

ويكون ذلك من خلال:

- وضع نظام لإدارة المخاطر للتعرف على المخاطر التي تواجه الشركة و إدارتها؛
- الإفصاح وتوصيل المخاطر إلى المستخدمين و أصحاب المصلحة.

المطلب الثالث:محددات و آليات حوكمة لشركات

الفرع الأول:محددات حوكمة الشركات:[1]

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توافر مستوى جودة محددات الحوكمة الداخلية والخارجية ونعرض فيما يلي هاتين المجموعتين من المحددات كما يلي:

1) **المحددات الخارجية:** وترجع أهمية المحددات الخارجية أن وجودها يضمن حسن إدارة الشركات.

- **البيئة الاقتصادية و الاجتماعية والقانونية و المناخ العام للاستثمار**:والتي تتعلق بطبيعة النظام القانوني والاقتصادي و الاجتماعي السائد كالقوانين

[1] محمد خالد المهايني،**حوكمة الشركات و أهميتها في جدب الاستثمارات و تنمية الموارد البشرية**،ملتقى الفعاليات العلمية لجمعية المحاسبين القانونيين السوريين 2007،سوريا ص4

المنظمة لسوق العمل مثل: قانون الشركات,سوق العمل,تنظيم المنافسة,صنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس.

- **الالتزام بالمعايير الدولية المناسبة و التدقيق:**وتتعلق بالتنفيذ بمعايير موحدة تكون ملزمة التطبيق لتعزيز خاصية المقارنة من البيانات والمعلومات المالية على المستوى العالمي ووضع آلية التنفيذ بها.
- **مصادر التمويل:**هناك أهمية كبيرة للحوكمة بالنسبة المستثمرين مصادر التمويل في الأسواق المالية لأن مصدر تمويل يتطلب حوكمة فعالة.
- **طبيعة السوق:**من يؤكد أن السوق يترك بتأثيراته الداخلية و الخارجية على الشركة من حيث قدرتها على أداء مهامها ونجدها في إدارة مخاطر السوق و مراقبة النتائج.

2) **المحددات الخارجية:** وتشمل هذه المحددات مختلف القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي ، وكفاءة القطاع المالي في توفير التمويل اللازم للشركات، ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية في إحكام الرقابة على الشركات، وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة [1]من خلال:[2]

- **مجلس الإدارة:** يجب أن يتضمن مجلس الإدارة التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة وان يحتمل كل من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية المسؤولية المباشرة و غير المباشرة عن مدى تحقيق أداء الشركة وتحقيق مصلحة المساهمين وكافة أصحاب المصالح و معاملتهم معاملة عادلة يجب عليهم وضع الأهداف ومراقبة الأداء.
- **الهيكل التنظيمي:** الذي بعد إعداده جزء من المسؤولية مجلس الإدارة ويتضمن عملية التسلسل الهرمي للسلطة لعرض وتحديد الواجبات وتوزيع المسؤوليات وتفويض السلطات من أجل بلوغ النتائج الموجودة.
- **النظام المحاسبي:** وهي الأداة التي توفر ما يحتاج إليها مستخدمو البيانات و المعلومات لمتخذي القرارات الإستراتيجية والتشغيلية بكفاءة فإن هذه النظم تؤثر في عملية التحكم المؤسسي.

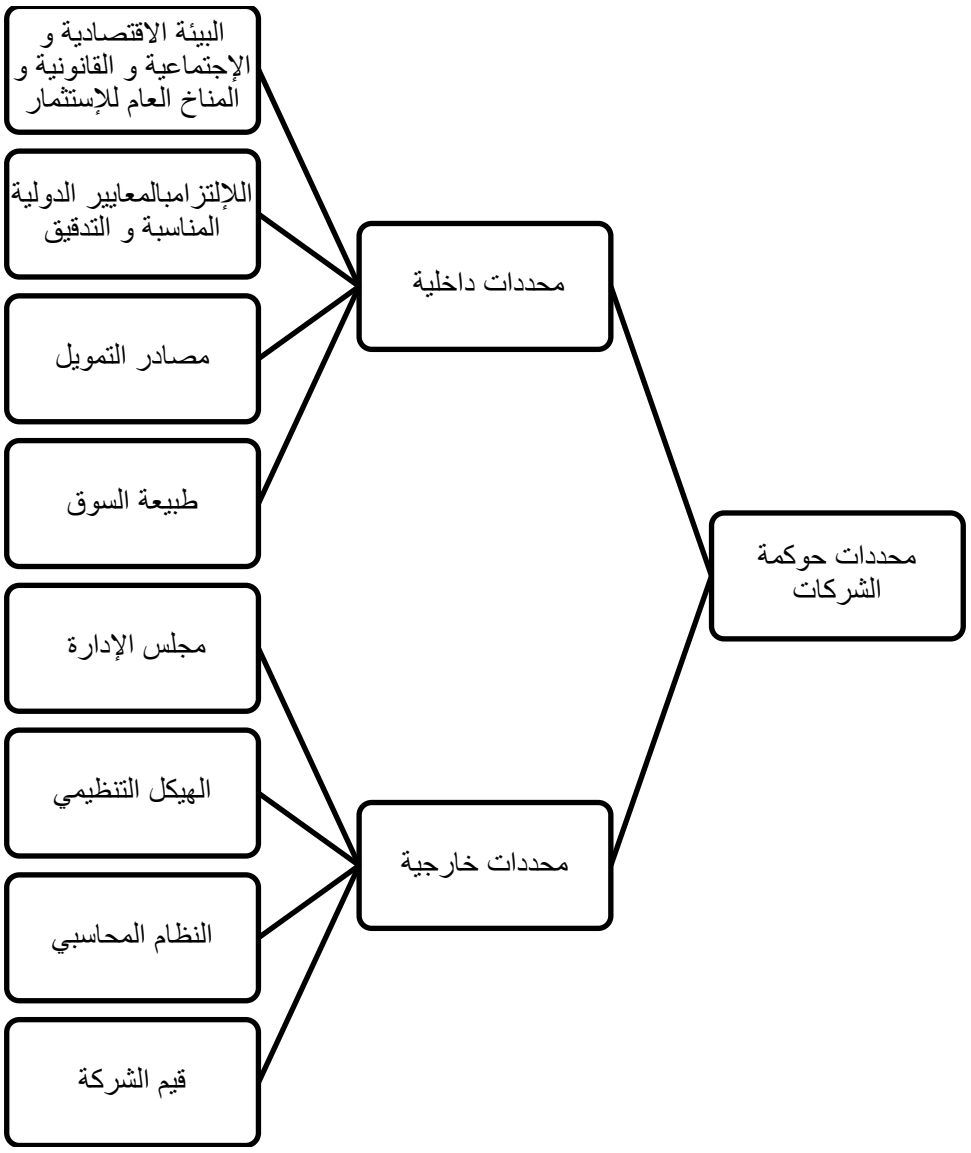
---

[1] جميل أحمد، سفير محمد، تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح ، ساكر محمد العربي، ورقة قدمت إلى الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، 06-07 ماي 2012، جامعة محمد خيضر بسكرة، مخبر مالية بنوك وإدارة أعمال، ص 6

[2] محمد خالد المهايني، مرجع سبق ذكره، ص 4

- **قيم الشركة:** وهي التي تتعلق بالسلوك الأخلاقي للشركة و بمستويات عالية من القيم القائمة على الأخلاق المهنية من نزاهة و موضوعية وأمانة في تنفيذ عمليات الشركة.[1]

الشكل (4-2): محددات حوكمة الشركات



المصدر :إعداد الطالبتين

الفرع الثاني:آليات تطبيق حوكمة الشركات

يتم تطبيق الحوكمة من خلال مجموعة من الآليات، صنفت إلى آليات حوكمة داخلية و أخرى خارجية، وسيتم تناولها بشكل مختصر وكما يأتي:

أولا:الآليات الداخلية لحوكمة الشركات:

[1] محمد خالد المهايني، مرجع سبق ذكره، ص 4

تنصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة و فعاليات الشركة، و اتحاد الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة،ويمكن تصنيف آليات حوكمة الشركات إلى ما يأتي:

1) **مجلس الإدارة:** يعد مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ انه يحمي رأس مال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، ودلك من خلال صلاحيته القانونية في تعيين و إعفاء و مكافئة الإدارة العليا كما إن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع إستراتجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة ويراقب سلوكها ويقوم أدائها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة. [1]

و كي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة يلجأ إلى تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين أبرزها ما يلي:[2]

- **لجنة التدقيق:** تقوم بوظيفة إعداد التقارير المالية وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات ومنه فهي كأداة من أدوات حوكمة الشركات في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات؛
- **لجنة المكافآت:** توصي أغلب الدراسات الخاصة بحوكمة الشركات والتوصيات الصادرة بها بأنه يجب أن تشكل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وتتركز وظائفها في تحديد الرواتب والمكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة العليا؛
- **لجنة التعيينات:** يجب تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم و خبراتهم مع المهارات و الخبرات المحددة من الشركة.

2) **المراجعة الداخلية:** تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دورا هاما في عملية الحوكمة، إذ أنها تعزز هده العملية، ودلك بزيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة، حيث يقوم المدققين الداخليين من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوكة للدولة و تقليل مخاطر الفساد الإداري الهدف منه هو إضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمة، فهو يساعد

---

[1] عزيزة بن سمينة، طبني مريم، حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التعاوني، ورقة قدمت إلى الملتقى الدولي السابع حول: الصناعة التأمينية، الواقع العملي وآفاق التطوير – تجارب **الدول** ، **يومي 03-04 ديسمبر 2012، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي السلف، الجزائر، ص 8**

[2] حساني رقية، مروة كرامة، حمزة فاطمة، **آليات حوكمة الشركات و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري**، الملتقى الوطني المنعقد يومي 6-7 ماي 2012 ، في مخبر مالية و بنوك و إدارة أعمال، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص 18

هـده الأخيـرة علـى تحقيـق أهـدافها عـن طريـق إيجـاد مـنهج منضـبط ومـنظم لتقيـيم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر،الرقابة و الحوكمة.[1]

ثانيا:الآليات الخارجية[2]

تتمثـل آليـات حوكمـة الشـركات الخارجيـة بالرقابـة التـي تمارسـها أصـحاب المصـالح الخـارجيين علـى الشـركة و الضـغوط التـي تمارسـها المنظمـات الدوليـة المهتمـة بهـذا الموضـوع، حيـث يشـكل هـدا المصـدر احـد المصـادر الكبـرى المولـدة لضـغط هائـل مـن اجـل تطبيـق قواعـد الحوكمـة، ومـن أمثلة دلك مايلي:

1. **منافســة ســوق المنتجــات وســوق العمــل الإداري:** تعـد منافسـة سـوق المنتجـات احـد الآليـات المهمـة لحوكمـة الشـركات، ودلـك لأنهـا ادا لـم تـتم الإدارة بواجباتهـا بالشـكل الصـحيح، فإنهـا سـوف تفشـل فـي منافسـة الشـركات التـي تعمـل فـي نفـس حقـل الصـناعة، وبالتـالي تتعـرض للإفـلاس، فمنافسـة سـوق المنتجـات تهـدب سـلوك الإدارة وخاصـة ادا كانـت هنـاك سـوق فعالـة للعمل الإدارة للإدارة العليا.
2. **الانــدماجات والاكتســاب:** ممـا لا شـك فيـه أن الانـدماجات والاكتسـاب مـن الأدوات التقليديـة لإعـادة الهيكلـة فـي قطـاع الشـركات فـي إنحـاء العـالم،لأن الاكتسـاب آليـة مهمـة مـن آليـات الحوكمـة ،وبدونـه لا يمكـن السـيطرة علـى سـلوك الإدارة بشـكل فعـال، بحيـث غالبـا مـا يـتم الاسـتغناء عـن خـدمات الإدارات ذات الأداء المـنخفض عنـدما تحصـل عمليـة الاكتتـاب أو الاندماج.
3. **المراجعــة الخارجيــة:** يـؤدي المراجـع الخـارجي دورا مهمـا فـي المسـاعدة علـى تحسـين نوعيـة الكشـوف الماليـة،ولتحقيق دلـك ينبغـي عليـه مناقشـة لجنـة التـدقيق فـي نوعيـة تلـك الكشـوف، ومـع تزايـد التركيـز علـى دور مجـالس الإدارة،وعلـى وجـه الخصـوص لجنـة المراجعـة فـي اختيـار المراجـع الخـارجي و الاسـتمرار فـي تكليفـه، حيـث أن لجـان المراجعـة المسـتقلة و النشـيطة سـوف تطلـب تـدقيقا دو نوعيـة عاليـة، وبالتـالي اختيـار المـدققين و المختصـين فـي حقـل الصناعة الذي تعمل فيه المؤسسة.
4. **التشـريعات و القـوانين:** عـادة مـا تشـكل وتـؤثر هـده الآليـات علـى التفـاعلات التـي تحـوي بـين الفـاعلين الـدين يشـاركون بشـكل مباشـر فـي عمليـة الحوكمـة، لقـد أثـرت بعـض التشـريعات و القـوانين علـى الفـاعلين المهمـين و الأساسـين فـي عمليـة الحوكمـة،ليس فيمـا يتصـل بـدورهم ووظيفتهم في هده العملية، بل على كيفية أو الأسلوب لتفاعلهم مع بعضهم.

[1] فاطمة حمزة مروى كرامة، رقية حساني، مرجع سبق ذكره، ص 19

[2] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات و الأزمة المالية العالمية**، الدار الجامعية، مصر، سنة 2009 ، ص 382

المبحث الثالث:إسهامات المراجعة الجبائية في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسة الاقتصادية

حوكمة الشركات ليست ترفا فكريا أو إداريا بل أصبحت مطلبا اقتصاديا واجتماعيا، وباعتبار المراجعة احد آليات حوكمة الشركات، فان المراجعة الجبائية من خلال توسيع نطاقها ليشتمل على حسن التسيير الجبائي و تحقيق الحوكمة الضريبية من خلال نظام الحوكمة وبالتالي إضافة قيمة للمؤسسة الاقتصادية، لذا سيتضمن هذا المبحث آليات تدعم دور المراجعة الجبائية في إطار حوكمة الشركات ومدى استفادة هذه الأخيرة من عمل المراجع الجبائي.

المطلب الأول: آليات تدعم دور المراجعة الجبائية في اطار حوكمة الشركات

ان أهم الآليات العملية التي تدعم دور المراجعة في حوكمة الشركات هي تلك التي تحث على ضرورة حرص المراجع الجبائي على الارتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المساءلة المهنية للمراجع.

أولا:الاليات الاكاديمية[1]

يقع على عاتق الأكاديميين من ذوي الاهتمام بالمحاسبة والمراجعة عبء التطوير المستمر في برامج التعليم في مرحلتي البكالوريوس والدراسات العليا وبرامج التعليم المستمر وذلك لإنتاج محاسب ومراجع مؤهل التأهيل الكافي، وتوجيه البحوث لحل مشاكل الممارسة المهنية أو المشاركة في تخطيط وتنفيذ برامج التعليم المهني المستمر ويمكن تحديد دور الأكاديميين في تدعيم دور الم ا رجعة في حوكمة الشركات من خلال تطوير برامج التعليم المحاسبي وتوجيه البحوث المحاسبية لحل مشاكل الحوكمة وبرامج التعليم المهني المستمر.

ثانيا: الأليات المهنية العملية[2]

تمثل الوسائل والأساليب والطرق والواجبات والمسئوليات الملقاة على عاتق المراجع الجبائي الممارس للمهنة آليات مهنية عملية لها مساهمات إيجابية في دعم الدور الحوكمة الإيجابي للمراجعة ولا يمكن تحقيق هذا الدور ما لم يكن المراجع الجبائي نفسه مقتنعًا بأن دور الحوكمة مرتبط باستعداده وقدرته إلى إثراء الممارسة المهنية العملية واثبات أن للمراجعة دور في

[1] عبد الوهاب نصر، مرجع سبق ذكره، 356

[2] شراد محمد أصيل، **المراجعة الخارجية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات بيل شهادة الماستر، تخصص مالية وحاكمية المؤسسات، جامعة محمد خيضر – بسكرة 2016 ص 65

الحوكمة لا غنى عنه لأصحاب المصلحة في الشركات، ويمكن أن يتحقق هذا الدور من خلال حرص المراجع الجبائي على الارتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المساءلة المهنية.

ثالثا: دور المراجعة الجبائية الداخلية في دعم آليات حوكمة الشركات

"قد ازداد الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية كأداة لضمان التطبيق الجيد لحوكمة الشركات في أعقاب انهيار العديد من الشركات، والناتجة عن ضعف وقصور في تطبيق نظام الرقابة الداخلية وسوء التعامل مع المخاطر، وبذلك يتحدد دور المراجعة الداخلية في مجال حوكمة الشركات في فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية"[1] من خلال ما يلي:

- المحافظة على الاتصال برئيس لجنة المراجعة لاطلاعه عن نتائج المراجعة الداخلية و أية انحرافات قد تضعف الحوكمة[2]؛
- رفع كفاءة وفاعلية المؤسسة من خلال تكامل التقارير والقوائم بين لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي؛
- مراعات حقوق أصحاب المصالح المختلفة، ومدى توافر الإفصاح والشفافية؛
- تقييم الإستراتيجية الجبائية ومدى ربطها بالأهداف العليا للمؤسسة؛
- مدى تطبيق المؤسسة للقوانين والإجراءات والالتزامات الضريبية؛
- الاستفادة من الامتيازات الجبائية وحسن استغلالها؛
- التحقق من تطبيق أنظمة الرقابة الداخلية للنصوص التشريعية لتأكيد أو تقييم مخاطر الرقابة الداخلية، فتقييم الرقابة الداخلية في المراجعة الجبائية يرتكز على المعلومات المقدمة من المحاسبة بموثوقية؛ [3]
- تسيير المعدل الضريبي والفهم الجيد للمعلومة المالية من جانبها الجبائي؛
- دراسة الوضعية الجبائية للمؤسسة والتي تعني التغيرات التي تؤثر على محيط المؤسسة خاصة المتعلقة بالقوانين الجبائية والمحاسبية والمالية؛
- المعالجة الضريبية والابلاغات المرتبطة بالموثوقية في التقارير المالية؛
- محاربة الفساد الضريبي المتمثل في التهرب والغش الضريبي، حيث أن الحوكمة منظومة قائمة على صدق البيانات والتي تساهم في زيادة قوة جهاز المناعة ضد الفساد وبالتالي تحسين الأداء بشكل يساعد على تحقيق الحكم السليم في المؤسسة.[4]

---

[1] علاء محمد شوقي إبراهيم يوسف، مرجع سبق ذكره، ص ص 42،43

[2] حمد سعود العمر، أساسيات المراجعة الداخلية المبنية على دراسة المخاطر، دار الملك فهد للنشر، الرياض، سنة 2013، ص 44

[3] قحموش سمية، مرجع سبق ذكره، ص 32

[4] عبد الرحمن بكر، الحوكمة الضريبية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، العدد 8، المجلد 4، جامعة الاردن، ص 22

المطلب الثاني: الثاني:الاستفادة من عمل المراجع الجبائي في تفعيل حوكمة الشركات

أولا مبدأ الإفصاح والشفافية وأثره في دعم استقلال وحياد المراجع الجبائي

تعتمد مهنة المراجعة بشكل رئيسي على ثقة الجمهور لنجاحها في تقديم خدماتها لجميع الأطراف التي لديها مصلحة في مخرجات هذه المهنة، ويعتبر التزام المراجع بقواعد وسلوك المهنة من الخصائص الأساسية المميزة لعمله، كما أن استقلال المراجع هو سبب الثقة التي يوليها مستخدمو القوائم المالية ويعتمدون عليها في استخدامهم للمعلومات، ومتى تعرض استقلال المراجع للشك اهتزت الثقة في القوائم المالية التي تحمل توقيعه وضعف الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة.[1]

يحتل المراجعون دورا أساسيا وذلك لما يتصف به من استقلاليته والتي ينعكس أثرها في الإفصاح المالي الصادق،[2] وقد قدمت حوكمة الشركات في مبادئها ما يدفع باتجاه جودة المراجعة، حيث أنها تطبيقا لمبدأ الإفصاح والشفافية و حسب oecd فقد حددت نوعية المعلومات المراد إعدادها والإفصاح عنها طبقا للمستويات النوعية المرتفعة للمحاسبة والإفصاح المالي وغير المالي، وتدعم مبادئ الحوكمة وضع معايير عالية دوليا، يمكن أن تعمل على تحسين الشفافية وإمكانية مقارنة القوائم المالية والتقارير المالية الأخرى فيما بين الدول كما أكدت على ضرورة القيام بمراجعة خارجية سنوية مستقلة بواسطة مراجع مستقل كفء مؤهل.[3]

فالإفصاح يعتبر أحد الخصائص الهامة الواجب توفرها لجودة البيانات والمعلومات المالية والجبائية ، حيث يمكن المؤسسة من اتخاذ قراراتها التي تستند إلى المعرفة،[4] ويكمن دور المراجع الجبائي في الإفصاح الضريبي. فالإفصاح الضريبي يعني أن تفصح الشركة في إقرارها الضريبي بكل وضوح مع تدعيم ذالك الإقرار بالقوائم المالية التي تعكس القيم الحقيقية المنية في تلك القوائم،[5] وقد أقرت أدبيات الفكر المحاسبي بأن هناك قناعة كاملة من قبل المحاسبين الاكادميين والمهنيين بأهمية الإفصاح المحاسبي وما يلعبه من دور كبير في تحقيق

[1] هاني محمد خليل، مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين، رسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009 ص 48

[2] رافد عبيد النواس، أثر حوكمة الشركات كنموذج مقترح في ظل الأزمات العالمية، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية، المجلد 23، العدد 45، العراق، أيلول 2016 ص 18

[3] هاني محمد خليل، مرجع سبق ذكره، ص 52

[4] منى حيدر عبد الجبار، رافد عبيد النواس، دور التدقيق الداخلي في زيادة كفاءة وفعالية المعلومات والتقارير المالية، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية، العدد48، المجلد 24، يوليو 2017، ص 8

[5] حيدر محمد علي يوسف، علي محمد ثجيل المعموري، الإفصاح عن الضرائب المؤجلة عل وفق المعيار المحاسبي الدولي 12، مجلة دراسات محاسبية ومالية، الجلد 10، العدد 30، جامعة بغداد، 2015، ص 102

تحاسب ضريبي جيد في ضوء مصداقية المعلومات المحاسبية والحد من التهرب الضريبي إلى حد ما.[1]

كما تعتبر الشفافية احد أهم التوجهات الإدارية الحديثة وهي عبارة عن مجموعة من العمليات الواضحة لتسهيل النشاط الإداري، و باعتبارها إطار يضم كل من المشاركة والمساءلة والأداء فان لها دور كبير في محاربة الفساد،كما تساهم في تعزيز الثقة بين المراجع والإدارة،[2]ولذلك فان المراجع الجبائي يسعى إلى تحقيق الشفافية الضريبية* من خلال توفير البيئة المناسبة للمؤسسة للاطلاع على القوانين والتشريعات الجبائية وبالتالي الحد من الفساد الإداري والضريبي، كما تساعد على زيادة الوعي الجبائي[3].

ثانيا: خدمات التخطيط الجبائي:

ترتكز على تنفيذ التقنيات الفنية سواء كانت ضريبية أو قانونية أو مالية، لتقديم كافة حلول التخطيط الضريبي الممكنة وذلك لإدارة المخاطر والأعباء الضريبية المتوقعة على أنشطة العملاء سواء القائمة أو المستقبلية وبالشكل القانوني، ويستلزم ذلك الإحاطة التامة بأنشطة العملاء والأعباء والمخاطر المحيطة بها وخاصة تلك التي تحمل الطابع المالي والضريبي[4].

و يعتبر التخطيط الاستراتيجي من متطلبات التطبيق الجيد لحوكمة الشركات كما يعتبر أهم مرحلة من مراحل سير مهمة المراجع الجبائي، والذي تسعى من خلاله إتباع خطوات تقوده إلى ما يلي:[5]

- دراسة طرق معالجة القضايا الجبائية،
- التحقق من تطبيق أنظمة الرقابة الداخلية للنصوص التشريعية لتأكيد أو تقييم مخاطر الرقابة الداخلية؛
- المراجعة الجبائية داخل المؤسسة تضمن لها الفعالية والأمن الجبائي؛
- لفت انتباه المؤسسة إلى ضرورة أن تكون قادرة على تبرير وضعيتها الجبائية في حالة قيام إدارة الضرائب بعملية المراقبة.

---

[1] محمد عبد الرحمن محسن، علاء جاسم سليمان، مراقب الحسابات ودوره في تحقيق التحاسب الضريبي، مجلة المحاسب للعمليات المحاسبية والتدقيقية، المجلد 23، العدد46، ديسمبر 2016، ص 154

[2] منى حيدر عبد الجبار الطائي، متطلبات الإفصاح والشفافية في أعمال المنظمات العامة، مجلة المحاسب للعمليات المحاسبية والتدقيقية، المجلد 23، العدد46، ديسمبر 2016، ص ص 175،176

*الشفافية الضريبية: الأسلوب أو الطريقة التي يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين وذلك من شأنه أن يودي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على الدخل

[3] سايمان عتير، نور الدين بلعيش، عمر الفاروق زرقون، دور الشفافية الضريبية في مكافحة الفساد الإداري والمالي، ص 573

[4] شراد محمد أصيل، مرجع سبق ذكره، ص 72

[5] صالح حميداتو، مرجع سبق ذكره، ص ص 30، 31

المطلب الثالث: مسؤولية المراجع الجبائي في اكتشاف محاولات الغش والتهرب الضريبي في ظل الحوكمة

يعد تعزيز الحوكمة ومحاربة الفساد عنصران مرتبطان يبعضهما البعض ارتباطا وثيقا، ويعتبر الغش والتهرب الضريبي نوع من أنواع الفساد التي لها آثار سلبية على المؤسسة والجهات الحكومية

أولا:الآثار السلبية للغش والتهرب الضريبي(الفساد الضريبي)

ويقصد بالتهرب الضريبي أنه"الفن الذي يتم من خلاله تجنب السقوط في حقل القانون الجبائي"[1]، وتتجلى آثاره السلبية في ما يلي:[2]

- يقود التهرب الضريبي إلى إنقاص حصيلة الإيرادات العامة مما يحرم الدولة من مصدر هام من مصادر التمويل وبالتالي نجد الدولة مجبرة على إتباع سياسة مالية تقلص من حجم النفقات العامة؛
- باعتبار الضريبة متغير اقتصادي هام يودي التهرب منها الى انخفاض الدخل العام مما يحد من قدرة الدولة على إنشاء المشاريع الاستثمارية ويجعلها مضطرة للتقليل من نفقاتها، خاصة الإعانات والإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الأعوان الاقتصاديين ونتيجة ذلك هو الركود الاقتصادي وبالتالي ارتفاع معدل التضخم والبطالة؛
- يعمل التهرب الضريبي على كبح أهم محفز اقتصادي وهو روح المنافسة، حيث تكون المؤسسة المتهربة في درجة امتياج عن تلك التي تؤدي واجباتها الجبائية بأمانة، وهدا لإمكانياتها التمويلية الهائلة
- على غرار أن الضريبة أداة هامة تسعى من خلالها الدولة إلى تحقيق العدالة الاجتماعية، فان التهرب منها مصدر من مصادر الظلم لاجتماعي لأنه عند إدراك الدولة لحجم الإيرادات بسبب التهرب ترجع في الكثير من الأحيان إلى الرفع من قيمة الضرائب، وبالتالي زيادة العبء الضريبي على المكلف الذي لا يتهرب.

ثانيا: دور المراجع الجبائي في اكتشاف حالات الغش والتهرب الضريبي

يتطلب نجاح حوكمة الشركات وتحقيق مبادئها و أهدافها المتمثلة في حماية حقوق المساهمين وتحقيق العدالة وحماية مصالح الأطراف الأخرى، من خلال التكامل بين التقارير المعدة من طرف المراجع والقائم المالية[3]، ونظرا للمسؤوليات التي تترتب على المراجع الجبائي

---

[1] Jean claude martinez,la fraude fiscal, puf 1984, p 7

[2] شريف جمال الدين نوفل، الحوكمة وآلياتها في محاربة الفساد،ورقة بحث، ص ص 247،248

[3] رافد عبيد النواس، مرجع سبق ذكره، ص 22

يجب أن يكون مسئولا عن الحصول عن تأكيد معقول بأن الكشوف المالية في مجملها تخلو من أي تحريف جوهري شواء بسب غش أو خطا. وذلك للأسباب التالية:

- كل نشاط ايجابي أو سلبي من شأنه الإخلال بالالتزامات الضريبية يؤدي إلى تفويت حق الخزانة العامة والإفلات من أداء الضريبة ويرتب لها القانون عقابا؛[1]
- التصرفات الصورية التي تقتضي تخفيض الإرباح الخاضعة للضريبة وبالتالي تخفيض العبئ الضريبي المفروض على المؤسسة[2]
- قد ترغب الإدارة في التلاعب في أرقام من الدخل من خلال تخفيض أرقام الربح بغرض تجنب أي تكاليف سياسية قد تفرضها السلطات على المنشآت كبيرة الحجم أو التي تحقق أرباح كبيرة جدا، كما انه الشركة تلجأ إلى تخفيض أرقام الربح لسداد ضرائب أقل[3]
- يعتبر المراجع الجبائي الوكيل عن المساهمين لسد جميع أوجه الاختلاسات والتي تلحق ضررا بالمساهمين من خلال حقوقه وواجباته والمسؤولية اتجاه عدم قيامه بواجباته بشكل مناسب.[4]
- عدم شفافية الإجراءات الناتجة عن تعقد وتعارض التشريعات الضرورت من العوامل المؤدية إلى التهرب الضريبي[5]

---

[1] نوي الحاج، المحاسبة الإبداعية بين المفهوم والتطبيق، مجلة اقتصاد شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد 18، ص 220

[2] عبد الرءوف كساسبة،مجلة المنار العدد 22، المجلد،

[3] طارق عبد العل حماد، التقارير المالية، جامعة عين سمش، الدار الجامعية، 2006، ص 403

[4] فاطمة الزهراء رقايقة، مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومات المالية في ظل حوكمة الشركات، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 1، سنة 2014

[5] عبد المجيد قدي، الاقتصاد الجزائري بين الإصلاحات والارتهان للنفط، بدون طبعة، دار هوما للتوزيع والنسر، الجزائر، سنة 2016، ص 118

خلاصة الفصل:

في إطار الجانب النظري لحوكمة الشركات تم استخلاص من هذا الفصل ما يلي:

- يعتبر انفصال الإدارة عن الملكية المصدر الرئيسي لظهور العديد من الأزمات العالمية ومنه ظهور مصطلح حوكمة الشركات؛
- حوكمة الشركات هي مجموعة من الممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة؛
- يعتبر السلوك الأخلاقي والرقابة و المساءلة وإدارة المخاطر من أهم ركائز ودعائم حوكمة الشركات؛
- ان تكامل التقارير والقوائم بين لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من اهم آليات حوكمة الشركات؛
- الإفصاح والشفافية يعتبران أحد الخصائص الهامة الواجب توفرها لجودة البيانات والمعلومات المالية والجبائية؛
- تكمن مسؤولية المراجع الجبائي في اكتشاف محاولات الغش والتهرب الضريبي وهو ما يساعد في محاربة الفساد الضريبي، حيث تلعب حوكمة الشركات دورا هاما لمحاربته.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد ان تم التطرق سابقا إلى مختلف الأدبيات النظرية للمراجعة الجبائية وحوكمة الشركات، سيتم إسقاط الدراسة النظرية على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية وهذا اجل التعرف على الجانب العملي للمراجعة الجبائية ومدى مساهمته في تطبيق حوكمة الشركات، هذا الفصل يسلط الضوء على دراسة العلاقة بين متغيري البحث، على شكل استبيان موجه لمراجعين ومحاسبين المؤسسات الاقتصادية وكذلك المسيرين والإداريين.

وبغية تحقيق ذلك واختبار مدى صحة فرضيات الدراسة تم تقسيم الدراسة الميدانية إلى مبحثين حيث يهتم البحث الأول بالطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية ، أما في المبحث الثاني فيستعرض النتائج المتوصل إليها وكذا مناقشتها، حيث جاء التقسيم كما يلي:

- لمبحث الأول :الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية.
- المبحث الثاني :عرض نتائج الدراسة ومناقشتها.

وبالتالي فان هذه الدراسة تهدف إلى هدفين رئيسيين يتمثلان في ما يلي:

- هدف إعلامي و ذالك عن طريق التعريف بالمحتوى النظري للموضوع باعتباره موضوع حديث؛
- الهدف الثاني يتمثل في جمع أكبر قدر من المعلومات حول الموضوع، ومحاولة اختيار الفرضيات قصد الإحاطة بجوانب الدراسة ومن أجل الوصول إلى الأهداف واستخلاص النتائج وسعيا منا للإجابة على الإشكالية المطروحة سيتم عرض أهم الأدوات المستعملة في الدراسة الميدانية.

المطلب الأول: أدوات جمع المعلومات

أولا: أعداد الاستبيان

تم اللجوء في هذه الدراسة إلى طريقة الاستبيان كأحد أدوات البحث الأكثر فعاليتا، حيث يعد من أكثر الأدوات استعمالا ويعرف على أنه:"عبارة عن مجموعة من الأسئلة التي توجع إلى المبحوثين في مقابلة شخصية".

بحيث يتم إعداد الاستبيان بناءاً على ما تمحور في الجزء النظري كما تم الاستعانة بكتب ومراجع تتعلق بالموضوع، و أيضا الاستفادة من الخلفية النظرية في صياغة أسئلة الاستبيان مع مراعاة تغطية الأسئلة لفرضيات البحث، حاولنا قدر الإمكان تصميم الأسئلة بصفة بسيطة، بحيث تكون قابلة للفهم من قبل قارئها والذين من المفروض أن يكونوا على دراية بالموضوع.

ثانيا: تصميم الاستبيان

صممت قائمة الاستبيان على سلسلة من الأسئلة الموجهة الى العينة المستهدفة وتكون الإجابة عليها على النحو التالي: غير موافق تماما، غير موافق، محايد،موافق، موافق تماما و قسم الاستبيان إلى ثلاث محاور:

- المحور الأول: يحتوي على أسئلة عامة تتعلق بالبيانات الشخصية لأفراد العينة و يتكون من الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المؤهل الوظيفي و الخبرة المهنية.
- المحور الثاني: يضم 14 سؤال تحت عنوان المتغير المستقل(المراجعة الجبائية) كما يتضمن بعدين:
  - البعد الأول: تمثل في أهمية المراجعة الجبائية(سبعة أسئلة)
  - البعد الثاني: تمثل في مؤهلات المراجع الجبائي(سبعة أسئلة)
- المحور الثالث:

يضم 15 سؤال تحت عنوان المتغير التابع(حوكمة الشركات) كما يتضمن بعدين:

  - البعد الأول: مدى التزام المؤسسة بقواعد ومبادئ حوكمة الشركات
  - البعد الثاني: دور المراجعة الجبائية لتفعيل آليات حوكمة الشركات

ثالثا: عملية نشر الاستبيان

بعد ان اعد الاستبيان بشكل نهائي كما هو موضح في الملحق رقم(1)، التي تليه مرحلة توزيعه على العينة المستهدفة من مهنيين، اعتمد هذه العملية على عدة قنوات قصد الوصول إلى العينة المستهدفة، ولتوزيع الاستبيان انتهجنا الطرق التالية على الطرق التالية:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة(مكاتب الخبرة المحاسبية و المراجعة، المؤسسات الاقتصادية)، حيث فضلنا المقابلة الشخصية مع أفراد العينة المجتمع المدروس، من أجل الحصول على معلومات مباشرة وبغية شرح الأسئلة و تفسيرها و إزالة الغموض إن وجد، و الحصول على معلومات مهمة من خلال المقابلة الشخصية، و هذا بغية تحصيل إجابات دقيقة و كذلك يمكن اعتبارها ضرورة أملتها مجريات البحث الميداني قصد التعمق أكثر في الدراسة الاستقصائية، خاصة أن موضوع حوكمة الشركات جديد بالنسبة لعينة أفراد الدراسة، وذلك من أجل الوصول إلى نتائج صحيحة تمكنا في النهاية من تحديد دور المراجعة الجبائية كآلية لتطبيق حوكمة الشركات ومن بين الطرق التي اعتمدنا عليها في نشر الاستبيان الاستعانة ببعض مكاتب الخبرة المحاسبية.

وبتنوع الطرق المعتمدة في توزيع الاستبيان، تعددت طرق استرجاعها و تمثلت في:

- ترك الوقت المناسب الكافي للمستقصي للقيام بعملية الإجابة ثم الاستلام الشخصي للاستبيان
- الاتصال بالمهنيين الذين استعنا بهم لاستلام الاستمارات.

أما بالنسبة لعدد العينة في الدراسة فقد تم توزيع 40 مفردة شملت أفراد العينة المحددة سابقا، وبعد عملية التوزيع بدأت عملية الاستلام،في هده العملية تم استرجاع 34استمارة فقط، وبعد عملية الفرز و التفحص تقرر الإبقاء عليها كلها لأنها كانت مطابقة لمواصفة الإجابة المقبولة وكانت حسب الجدول التالي:

الجدول رقم(1-3): الإحصائية الخاصة بالاستبيان

البيان	الاستبيان	
	العدد	النسبة المئوية
عدد الاستمارات الموزعة	40	100
عدد الاستمارات غير المستلمة	6	15
عدد الاستمارات المستلمة	34	85

المصدر: إعداد الطالبتان بالاعتماد على نتائج الاستبيان20,0

المطلب الثاني: الأدوات الإحصائية المستخدمة

لتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة تم استخدام الوسائل الإحصائية التالية:

النسب المئوية: تم استخدامها لمعرفة نسبة الأفراد الذين اختاروا كل بديل من بدائل الأجوبة عن أسئلة الاستبيان.

1. التوزيعات التكرارية: تهدف إلى التعرف على تكرار الإجابات عند أفراد العينة.
2. المتوسط الحسابي: و ذلك لمعرفة اتجاه آراء المستجوبين حول كل عبارة من عبارات الاستبيان.
3. الانحراف المعياري: تم استخدامه للتعرف على مدى انحراف إجابات أفراد العينة لكل عبارة عن متوسطها الحسابي، و يلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في إجابات أفراد العينة.

وقد تماختبار ثبات الاستبيان بالطرق التالية:

- ألفا كرونباخ: هو معامل مقياس أو مؤشر لثبات الاختبار(الاستبيان)، ويأخذ قيما تتراوح بين الصفر و الواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس فإذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، و كما هو معروف في العلوم الاقتصادية فإن معامل الثبات يكون مقبولا ابتداء من 0,6 و الثبات يعني أنه هناك اتساق في النتائج عند تطبيق الأداة مرات عديدة.
- معامل التوزيع الطبيعي: للتأكد من أن البيانات تتوزع حسب التوزيع الطبيعي.
- معامل الارتباط الخطي لبيرسون: يستخدم لتعيين طبيعة وقوة العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل.
- معامل الانحدار الخطي: من اختبار الفرضيات

أعدت الأسئلة على أساس مقياس ليكارت الخماسي الذي يحتمل خمسة إجابات(موافق تماما، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق تماما)، وهذا من أجل إبراز آراء أفراد العينة في مختلف الأسئلة الموجودة في الاستبيان و كذا تسهيل ترميز الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-3):مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
الدرجة	5	4	3	2	1
المتوسط الحسابي	5_4,2	4,19_3,4	3,39_2,6	2,59_1,8	1,79_1

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي و الاستدلالي باستخدام SPSS

المبحث الثاني:خصائص مبحوثي عينة الدراسة

المطلب الأول: التحليل الوصفي لعينة الدراسة

1. الجنس:

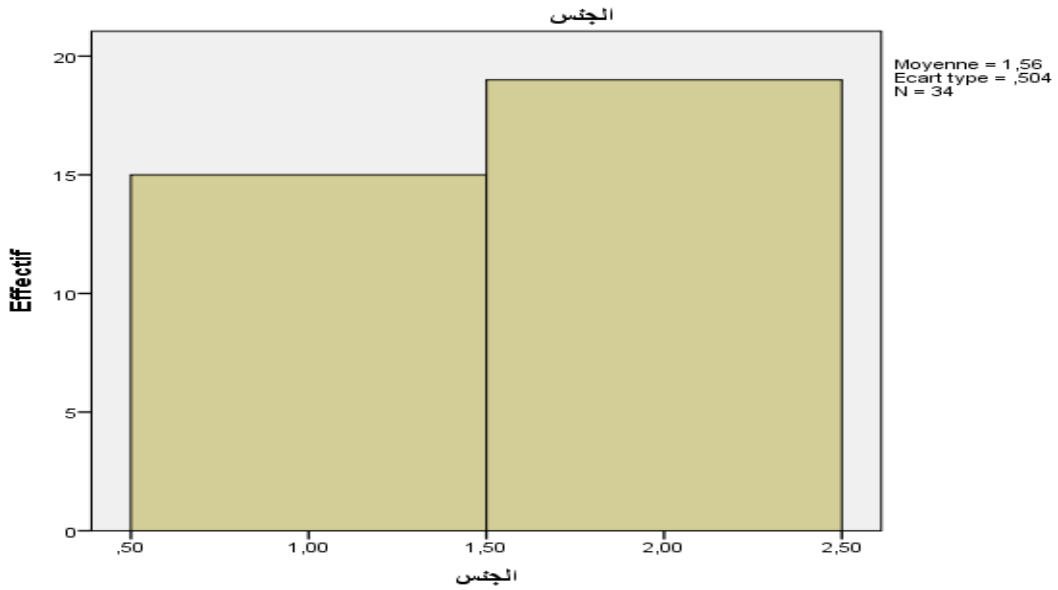
الجدول رقم(3-3):توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	19	55,9
انثى	15	44,1

المصدر: إعداد الطالبتان بالاعتماد على برنامجspss20,0

من خلال الجدول رقم(3) نجد أن الفئة الغالبة من الذكور تمثل ما نسبته 55,9،أما النسبة الباقية فتمثل الإناث بنسبة 44,1 ، وهو ما يمكن توضيحه في الشكل أدناه، فهذا النوع من النشاط بحاجة إلى الفئة الذكورية أكثر من الأنثوية، وهذا راجع الى طبيعة المهنة التي تتطلب نوعا من الصرامة في العمل بسبب التعرض لضغوطات بشكل مستمر.

الشكل رقم(1-3): توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: إعداد الطالبتان بالاعتماد على نتائج الاستبيان spss 20.0

2. العمر:

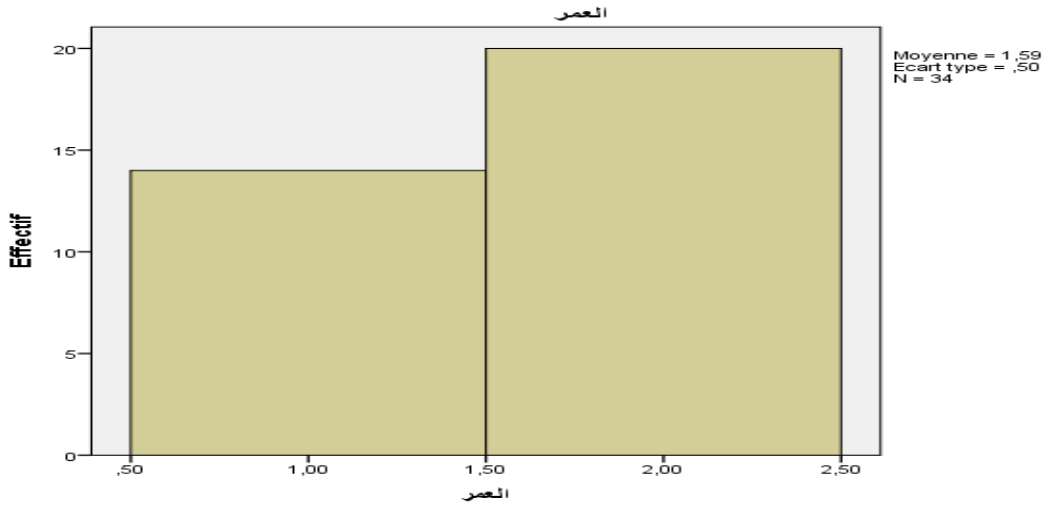
الجدول رقم (4-3): توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية

الفئة العمرية	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 30 سنة	14	41,2
من 30_50 سنة	20	58,8

المصدر من إعداد الطالبتان بالاعتماد على برنامج spss20,0

من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه الذي يوضح لنا توزيع النسب حسب الفئة العمرية لأفراد عينة الدراسة، حيث نجد أن ما نسبته58,8% من الفئة العمرية من 50 إلى 30 سنة،وبدرجة اقل منه الفئة العمرية أقل من 30 سنة بنسبة 41,2%، وهو ما يوضحه الشكل أدناه، وهذا ما يدل على أنه قد تم التعامل مع الفئة الاكثر تفهما ووعيا.

الشكل رقم(2-3): توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: إعداد الطالبتان بالاعتماد على نتائج الاستبيان 20,0

3. المؤهل العلمي:

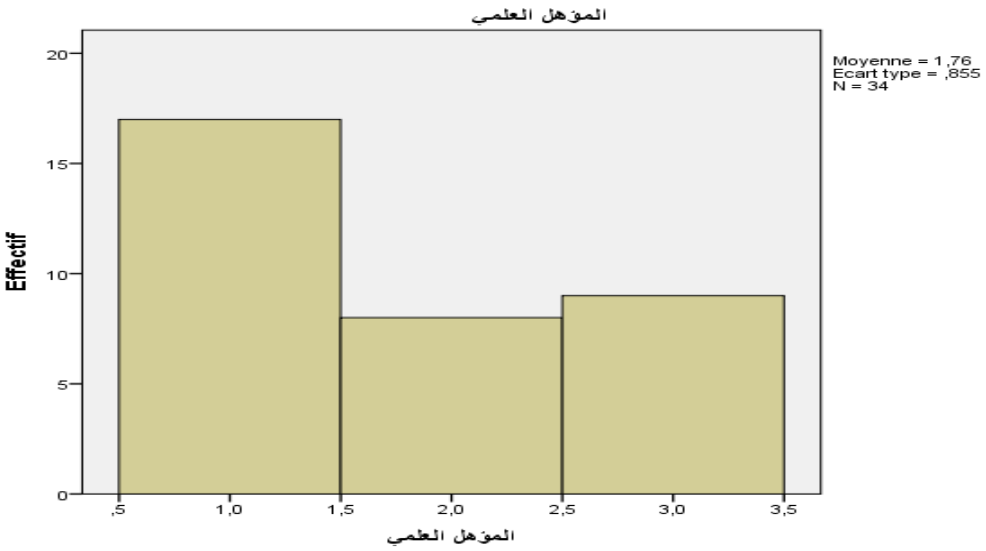
الجدول رقم(5-3): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية

المستوى التعليمي	التكرار	النسبة المئوية
دراسات مهنية	17	50
ليسانس	8	23,5
دراسات عليا	9	26,5

المصدر من إعداد الطالبتان بالاعتماد على برنامج spss20,0

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن غالبية الفئة المدروسة مهنيين بنسبة 50% و هي الفئة الغالبة، أما نسبة الدراسات العليا يمثلون ما نسبته 26,5%، أما الدرجة الأقل تتمثل في مستوى ليسانس بنسبة23,5%، وهو ما يوضحه الشكل أدناه، وهذا راجع إلى طبيعة النشاط فهو يحتاج إلى أشخاص ذوي مستوى مهني عالي.

الشكل: (3-3) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



4. المؤهل المهني

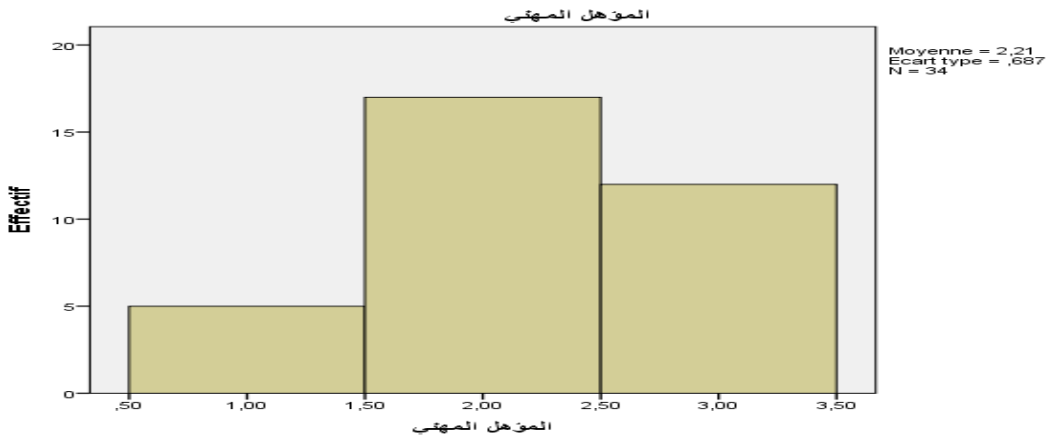
الجدول رقم(6-3): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل المهني

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
مراجع	5	14,7
محاسب	17	50
إداري	12	35,3

المصدر من إعداد الطالبتان بالاعتماد على برنامج spss20,0

من خلال وظيفة أفراد عينة الدراسة، نجد أن المحاسبين في المرتبة الأولى فقد مثلوا ما نسبته 50%، أما نسبة الإداريين فتقع في المرتبة الثانية، فقد مثلوا ما نسبته35,3% ، أما المرتبة الأخيرة فمثلت المراجعين فهم قلة فقد مثلوا ما نسبته 14,7%، وهو ما يوضحه الشكل أدناه، وهذا ما يدل على أن المحاسبين هم من يقومون بعملية المراجعة، وهذا يعود لحداثة هذا التخصص في الجامعة مقارنة بالمحاسة.

الشكل رقم(4-3): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل المهني



المصدر: إعداد الطالبتان بالاعتماد على برنامج spss 20.0

5.سنوات الخبرة

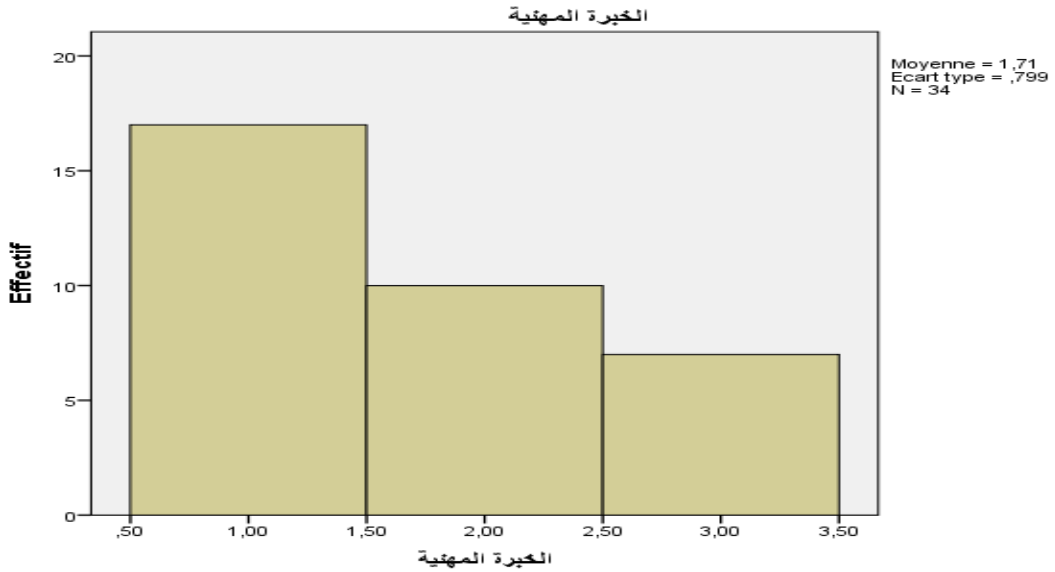
الجدول رقم(7-3):توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	10	29,4
من 5 _10سنوات	17	50
10 سنوات فما فوق	7	20,6

المصدر: إعداد الطالبتان بالاعتماد على برنامج spss20,0

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا ان ما نسبته 20,6% من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة العملية في المهنة 10 سنوات فما فوق، و أن ما نسبته 50%من عينة الدراسة تتراوح سنوات خبرتهم من 5 إلى 10 سنوات، وهي العينة الغالبة، و أن29,4% خبرتهم العلمية أقل من 5 سنوات لأنها أقل خبرة،وهذا ما يوضحه الشكل أدناه، ويشير ذلك إلى أن معظم عينة الدراسة تمتلك مستوى لابأس به، ما يتستلزم أشخاص ذوي خبرة وكفاءة عالية في هذا المجال.

الشكل رقم(5-3): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: إعداد الطالبتان بالاعتماد على برنامج spss 20.0

المطلب الثاني: تحليل إجابات المبحوثين حول عينة الدراسة

أولا:إختبار صدق و ثبات الاستبيان

حيث تم التأكد من صدق أداة الدراسة من خلال عرضها على عدد من المحكمين و هم أشخاص من ذوي الخبرة و التخصص، من اجل تعديل العبارات و تصحيحها و بعد الأخذ بنصائحهم و الاستعانة بإرشاداتهم تم التوصل للصورة النهائية للاستبيان.

تم حساب معامل ألفا كرونباخ لقياس مدى ثبات أداة القياس من ناحية العبارات الموضوعة لكل من متغير الحوكمة و المراجعة الجبائية، وتعتبر القيمة المقبولة لهذا المعامل من 60%فأكثر و كانت نتائج اختبار ألفا كرونباخ كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (8-3):معامل ألفا كرونباخ

محاور الاستبيان	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول	0,675
المحور الثاني	0,783
المتغيرين معا	0,729

المصدر: من إعداد الطالبتان اعتمادا على الاستبيان وSPSS20,0

من خلال النتائج المتوصل إليها في الجدول أعلاه نلاحظ أن كل نتائج ألفا كرونباخ كانت أكبر من 60 %بالنسبة لمتغير المراجعة الجبائية بلغ معامل ألفا كرونباخ الخاص0,675، وهذا ما يدل على ثبات و تناسق العبارات الموضوعة، أما بالنسبة للحوكمة فقد بلغ 0,783، و هذا ما يدل على ثبات و تناسق العبارات لهذا المتغير بدوره.

وأما بالنسبة لمعامل ألفا كرونباخ الإجمالي لعبارات كلا المتغيرين فقد بلغ ما قيمته 0,729، وهذا ما يدل على ثبات أداة الدراسة بصفة إجمالية.

ثانيا: اختبار التوزيع الطبيعي

من أجل دراسة قابلة للتوزيع الطبيعي لابد من تحقيق شرط N=30، حيث عدد المفردات =N

لدينا34=N ومنه العينة تقبل توزيعا طبيعيا لأن N=34 وهي أكبر من 30

ثالثا: التحليل الإحصائي الوصفي لبيانات المحور الثاني

- **البعد الأول: أهمية المراجعة الجبائية للمؤسسة**

الجدول رقم (9-3):المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الاول للمتغير المستقل

البعد الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نوع الدرجة
العبارة1: يتم الاطلاع بشكل دوري على مختلف القوانين والإجراءات الجبائية	4,1471	0 ,70205	موافق
العبارة2: يتم إعداد جدول أو رزنامة لمختلف التصريحات الجبائية الواجبة	4,0882	0 ,90009	موافق
العبارة3: تتطلب عملية المراجعة الجبائية دراسة وفهم كاف لنظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة	4,1765	0 ,79661	موافق
العبارة4: الاطلاع المستمر على القوانين والتشريعات الجبائية يؤدي بالمؤسسة إلى استغلال الامتيازات الجبائية استغلالا امثل	3,9412	0 ,91920	موافق
العبارة 5: تساهم المراجعة الجبائية إلى تقدير الأداء والفعالية الجبائية للمؤسسة	3,4412	1,1332 8	موافق
العبارة 6:تتعامل المؤسسة مع مكاتب جبائية خارجية من أجل الحصول على	2,9412	1,1791 4	موافق

استشارات جبائية			
العبارة7: تتعامل المؤسسة مع مكاتب جبائية خارجية من أجل القيام بكل الأعمال الجبائية	3,9706	0,93696	موافق
إجراءات المراجعة الجبائية	3,81514286	0,93819	

المصدر من اعداد الطالبتان بالاعتماد على برنامج spss20.0

من خلال الجدول رقم(9) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول البعد الأول للمراجعة الجبائية هي موافق حيث قدرت القيمة المتوسط الحسابي الكلي3,8151بإنحراف معياري0,9381، وهي تقع في المجال الرابع(3,4_4,19)، وهذه النتائج تعكس الأهمية الكبيرة للمراجعة الجبائية في المؤسسة والتي تظهر من خلال مدى قابلية المؤسسة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث تساعدها في تقييم الخطر الجبائي.

- **البعد الثاني: مؤهلات المراجع الجبائي**

الجدول رقم(10-3):المؤشرات الاحصائية الخاصة بالبعد الثاني للمحور الثاني

البعد الثاني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نوع الدرجة
العبارة1: تؤثر استقلالية المراجع الجبائي وعدم تعرضه لضغوطات أثناء تأديته لعمله على مصداقية المعلومات	3,9706	0,86988	موافق
العبارة2: يراعي المراجع الجبائي الآداب والأخلاق المهنية في مهنة المراجعة	3,9412	0,85071	موافق
العبارة3: يتمتع المراجع الجبائي بدراية تامة وجيدة بأعمال المراجعة	4,0588	0,95159	
العبارة4: يقدم المراجع تقاريره المالية بكل مصداقية وشفافية	3,7647	1,01679	موافق
العبارة5: يقوم المراجع الجبائي	3,8529	0,82139	موافق

بتقديم صورة واضحة عن الوضعية الجبائية للمؤسسة في الوقت القانوني			
العبارة6:هناك تأثير ايجابي بين كفاءة ومهارة المراجع الجبائي ومراحل عمله	3,7353	1,02422	موافق
العبارة7: اختيار مراجعين جبائية ذو مؤهلات علمية وعملية يؤدي إلى تصويب التزامات المؤسسة جبائيا	3,5588	0,85957	موافق
مؤهلات المراجع الجبائي	3,84032857	0,91345	

المصدر من إعداد الطالبتان بالاعتماد على برنامج 20,0

من خلال الجدول رقم (10) نجد ان الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول البعد الثاني للمراجعة الجبائية هي موافق، حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي3,8403 بانحراف معياري 0,9134، وهي تقع في المجال الرابع (3,40_4,19)، وهذا ما يدل على أنه يوجد تأثير إيجابي بين كفاءة ومهارة المراجع الجبائي ومراحل عمله، حيث يقدم تقاريره المالية بكل مصداقية وشفافية.

رابعا: التحليل الإحصائي الوصفي للمحور الثالث

- **البعد الأول: مدى التزام المؤسسة بقواعد ومبادئ حوكمة الشركات**

الجدول رقم(11-3):المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الأول المتعلق بالمحور الثالث

البعد الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نوع الدرجة
العبارة1: يوجد في المؤسسة أسلوب متبع لضبط قواعد وإحكام حوكمة الشركات	3,7059	1,16851	موافق
العبارة2: يتعامل المسئولون مع الموظفين بشفافية اتجاه القوائم المالية والمحاسبية	3,6471	1,09772	موافق
العبارة3: يؤدي تطبيق قواعد ومبادئ حوكمة الشركات إلى تحديد واجبات وصلاحيات كل مسئول في الشركة بشكل	3,5882	0,95719	موافق

دقيق لأغراض المساءلة			
العبارة4: يسمح لدوي المصالح الاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم اتجاه التصرفات غير القانونية	3,5294	0,96091	موافق
العبارة5: يتم تزويد أصحاب المصالح بالمعلومات اللازمة للقيام بمسؤولياتهم	3,9706	0,90404	موافق
العبارة6:يتكون المراجعون الجبائيون قابلون للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين	3,7059	1,31494	موافق
العبارة7:يتعامل المسئولون مع الموظفين بشفافية اتجاه القوائم المالية والمحاسبية	3,4412	0,92740	موافق
يجب التزام المؤسسة بقواعد و مبادئ حوكمة الشركات	3,65547143	1,04724429	

المصدر من إعداد الطالبتان بالاعتماد على برنامج spss 20.0

من خلال الجدول رقم(11) نجد أن الاتجاه العام للمبحوثين حول البعد الأول لحوكمة الشركات هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي3,6554 ، بانحراف معياري 1,0472 وهي تقع في المجال الرابع(3,4_4,19)، وهذا ما يدل على أن المؤسسة تتعامل مع موظفيها بشفافية اتجاه القوائم المالية والمحاسبية، كما يدل على أنه يوجد أسلوب متبع لضبط قواعد وأحكام حوكمة الشركات.

- **البعد الثاني:دور المراجعة الجبائية في تفعيل آليات حوكمة الشركات**

الجدول رقم(12-3):المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الثاني المتعلق بالمحور الثاني

البعد الثاني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نوع الدرجة
العبارة1: تفصح المؤسسة عن قوائمها المالية المدققة وتقرير المراجع الجبائي وكافة المعلومات التي تهم المساهمين وأصحاب المصالح	3,9412	0,88561	موافق

العبارة2: من واجبات لجنة المراجعة تحسين الاتصال بين مجلس الإدارة والمراجع الجبائي	4,0294	0,93696	موافق
العبارة3: يعمل المراجع الجبائي من خلال الحوكمة على اكتشاف ومنع الغش والتهرب الضريبي وباستقلالية كاملة	3,8824	0,76929	موافق
العبارة4:من واجبات لجنة المراجعة اختيار وتحديد أتعاب المراجع الجبائي الخارجي وتدعيم استقلاليته	3,8824	0,94595	موافق
العبارة5:يتم الإفصاح عن النتائج المالية والجنائية للمؤسسة بشكل دوري	3,8235	0,83378	موافق
العبارة6:يودي ضعف الإفصاح إلى عدم قبول النتائج المتوصل إليها جبائي	3,7941	0,72944	موافق
العبارة7:يتم الإفصاح من خلال الحوكمة على فعالية نظام الرقابة الداخلية وإبراز أهميته في مصداقية التقارير المالية	3,5000	1,18705	موافق
العبارة8: يتم الإفصاح عن مختلف الأخطار الجبائية	3,9706	,936960	موافق
دور المراجعة الجبائية في تفعيل آليات حوكمة الشركات	3,3750	0,8069	

المصدر من إعداد الطالبتان بالاعتماد على برنامج spss20.0

من خلال الجدول رقم(12) نجد أن الاتجاه العام للمبحوثين حول البعد الثاني للمحور الثالث لحوكمة الشركات هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3.3750، بانحراف معياري 0,8069 وهي تقع في المجال الرابع(4,19_3,4)، وهذا ما يدل على أن المراجعة الجبائية تسمح باكتشاف نقاط القوة والضعف من خلال اعداد تشخيص جبائي عن طريق افصاحها عن قوائمها المالية المدققة وتقرير المراجع الجبائي.

خامسا: حساب معامل الارتباط بين المحورين

الجدول رقم(13-3): معامل الارتباط بين المراجعة الجبائية وحوكمة الشركات

	المحور الاول	المحور الثاني
معامل بيرسون	1	**0,730**
مستوى المعنوية sig		0,003
تكرارات	34	34
معامل بيرسون	**0,730**	1
مستوى المعنويةsig	0,003	
تكرارات	34	34

المصدر: اعداد الطالبتان بالاعتماد على برنامج SPSS 20,0

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن معامل الارتباط بيرسون يقدر ب0,73 موجب وهو موجب قريب من الواحد، و أن مستوى معنوية SIG=0.03 فيمكننا القول أن هناك علاقة طردية بين كلا محوري الاستبيان لأن كلا المحورين يقترب من 1.

سادسا: اختبار الفرضيات

- **اختبار الفرضية الاولى:** التي تنص على أن المراجعة الجبائية وسيلة لمعرفة مدى فعالية التسيير الجبائي في المؤسسة.

من خلال الإطار النظري للمراجعة الجبائية تم التوصل الى أن المراجعة الجبائية عملية تسمح بفحص الوضعية الجبائية للمؤسسة من خلال احترام القوانين والاجراءات الجبائية، بهدف تقييم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الإمكانيات التي يتيحها المشروع الجبائي، ومراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي، ولذلك يمكن اعتبار المراجعة الجبائية وسيلة لمعرفة فعالية التسيير الجبائي، كونها تتيح المجال للمؤسسة لقياس الخطر الجبائي التي تتحمله المؤسسة نتيجة التقصير أو الحذف، كما تسمح لها بتحقيق وفرات ضريبية و استفادتها من الامتيازات الجبائية الممنوحة لها.

- **اختبار الفرضية الثانية:** التي تنص على أن حوكمة الشركات عبارة عن مجموعة من الأساليب التي تضمن التعامل العادل مع أصحاب المصلحة في المؤسسة.

من خلال ما تم التطرق اليه في الجانب النظري تبين أن حوكمة الشركات عبارة عن مجموعة من الاساليب والاليات التي توطد العلاقة ما بين جميع الاطراف التي لها علاقة بالمؤسسة، حيث تضمن لهم حقوقهم في ظل الافصاح والشفافية، كما تسمح لهم

بمساءلة مجلس الادارة عن مختلف النتائج التي تمس مصالهم، وهذا ما يسمى بالمعاملة المتساوية العادلة.

- **اختبار الفرضية الثالثة:** التي تنص على تأثير استقلالية ونزاهة المراجع الجبائية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

الجدول رقم(14-3): يوضح اختبار الفرضية الثالثة

الاختبار الجزئي			الاختبار الكلي	
	معامل الانحدار	مستوى الدلالة	معامل فيشر	مستوى الدلالة
الثبات	14,69	**0,000**	**14,38**	**0,001**
الانحدار	0,56	**0,001**		

المصدر: اعداد الطالبتان بناء على مخرجات spss 20.0

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة F=14.38، ومستوى الدلالة SIG=0.001 وهي اقل من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي تقبل الفرضية الثالثة التي تنص على أن استقلالية ونزاهة المراجع الجبائي تؤثر في تفعيل قواعد ومبادئ حوكمة الشركات، ويعتبر دليل على وجود علاقة طردية بين مؤهلات المراجع الجبائي المتمثلة في استقلاليته ونزاهته في ضبط قواعد وأحكام حوكمة الشركات و التعامل مع الموظفين والافصاح بكل شفافية اتجاه القوائم المالية و المحاسبية داخل المؤسسة.

ومن خلال الجدول نستنتج معادلة خط الانحدار: Y=0.56X+14.69

حيث: X تمثل مبادئ حوكمة الشركات، Y تمثل استقلالية ونزاهة المراجع الجبائي.

- **اختبار الفرضية الرابعة:** التي تنص على تأثر المراجعة الجبائية بتفعيل مبادئ وآلياتحوكمة الشركات.

الجدول رقم(15-3): يوضح اختبار الفرضية الرابعة

الاختبار الجزئي			الاختبار الكلي	
	معامل الانحدار	مستوى الدلالة	معامل فيشر	مستوى الدلالة
الثبات	12.05	0.57	7.71	0.002
X1	0.35	0.21		
X2	0.60	0.02		

المصدر: اعداد الطالبتان بالاعتماد على برنامج SPSS 20.0

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة F=7.71 و SIG=0.02 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.005 وبالتالي تقبل الفرضية الرابعة التي تنص على أن المراجعة الجبائية تؤثر في تفعيل مبادئ وآليات حوكمة الشركات، وهذا يدل على وجود علاقة طردية بين المراجعة الجبائية ومدى الالتزام المؤسسة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركة بنسبة35%، حيث يسمح لذوي المصالح الاتصال بمجلس الادارة لتزويدهم بالنتائج المالية والجبائية للمؤسسة.

وتوجد علاقة طردية أيضا بين المراجعة الجبائية في تفعيل حوكمة الشركات نسبته 60%، حيث أن الاطلاع المستمر على القوانين والتشريعات الجبائية يساعد المؤسسة في تحسين وضعيتها جبائيا.

ومن خلال الجدول نستنتج معادلة خط الانحدار: $y=0.35\ x1+0.60\ x2+12.05$

حيث: x1 تمثل مدى التزام المؤسسة بقواعد ومبادئ حوكمة الشركات، x2 تمثل آليات حوكمة الشركات و y تمثل المراجعة الجبائية.

خلاصة الفصل

من خلال ما قدم في الجانب النظري من هذا الموضوع، وما تم إسقاطه ومحاولة الكشف عليه في الجانب الميداني، حيث تم الاعتماد على مجموعة من الاستبيانات موزعة على عينة من الأكاديميين والمختصين في هذا المجال، وبعد تصنيف وتبويب نتائج الاستبيان باستخدام أدوات التحليل والإحصائيات المتمثلة في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك باستخدام البرنامج الإحصائيspss20، فقد تم التوصل إلى أن المراجعة الجبائية تلعب دورا هاما في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسة الاقتصادية، ويتجلى ذلك في العلاقة التكاملية التي تربط بين استقلالية المراجع الجبائي، وإفصاحه الصادق عن التقارير المالية أمام مجلس الإدارة مع مبادئ وقواعد حومة الشركات، وكذا إتاحة المجال لذوي المصالح للتعبير عن مخاوفهم اتجاه عدم احترام القوانين والتشريعات الجبائية.

الخاتمة

الخاتمة

الخاتمة:

إن سلسلة الأزمات المالية المختلفة التي حدثت في الكثير من المؤسسات، أدت بها إلى افتقاد ثقة المستثمرين بسبب عدم الصدق في المعلومات المالية والتلاعبات المحاسبية التي حدثت فيها، ويرجع السبب في ذلك لعدم نزاهة المراجع في المصادقة على المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية، الأمر الذي أدى إلى اتخاذ إجراءات من أجل تفادي وقوع مثل هذه الفضائح بهدف إرجاع الثقة لمهنة المراجعة و تدعيم التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة، بالإضافة إلى الاهتمام أكثر بالمرجعة الجبائية.

فقد تم في هذا الموضوع محاولت تسليط الضوء على الدور الهام الذي تلعبه المراجعة الجبائية في تطبيق حوكمة الشركات، وابراز تلك الإضافة النوعية التي تقدمها كونها تعتبر عاملا مؤثرا، يرتقي بالأداء الجبائي للمؤسسة ويساهم في بلوغها لمستوى الحوكمة الجبائية، وللإلمام بهذا المجال قمنا بدراستنا هذه تحت عنوان" دور المراجعة الجبائية كالية لتطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية" كمحاولة للإجابة عن إشكالية البحث والتي تدور حول مدى مساهمة المراجعة الجبائية في تفعيل حوكمة الشركات، و ذلك انطلاقا من الفصول الثلاثة التي تضمنتها المذكرة، ومن أجل الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى.

1. **إختبار الفرضيات:**

من خلال هذه الدراسة التي تم التمكن من الإجابة على الأسئلة الفرعية السابقة باختبار الفرضيات السابقة
الذكر كما يلي:

- بالنسبة للفرضية الأولى التي تمثلت في "**المراجعة الجبائية وسيلة لمعرفة مدى فعالية التسيير الجبائي في المؤسسة**" **فقد تم اثبات أن** المراجعة الجبائية تقود المؤسسة الى بر الامان، حيث تكون مستعدة لأي رقابة جبائية قد تتعرض لها فجأة من الإدارة الجبائية، هذا ما يعكس دورها في التسيير الجبائي للمؤسسة، وتنقسم الى نوعان مراجعة جبائية داخلية واخرى خارجية.

- بالنسبة للفرضية الثانية "**حوكمة الشركات مجموعة من الأساليب التي تضمن التعامل العادل مع جميع أصحاب المصالح في المؤسسة**" **حيث ان حوكمة الشركات تسمح** لاصحاب المصالح مشاركة العمال في الإدارة، والحصول على المعلومات الكافية حول مالية الشركة في الوقت المناسب.
- بالنسبة للفرضية الثالثة " **تؤثر استقلالية ونزاهة المراجع الجبائي في تفعيل مبادئ الحوكمة**" تم اثبات هذه الفرضية في الجانب التطبيقي ولقد توضح من خلاله ان المراجعة الجبائية والمتمثلة أساسا في شخص المراجع الجبائي، حيث يقوم هذا الأخير بمهمة ضبط وتقويم الوظيفة الجبائية للمؤسسة، من هنا نجد أنه لا يمكننا اغفال الحاجة الملحة لمهنيين أكفاء يتمتعون بالاستقلالية والنزاهة اثناء تأديتهم لمهامهم.
- بالنسبة للفرضية الرابعة " **تساهم المراجعة الجبائية في تفعيل مبادئ واليات حوكمة الشركات من خلال لجان المراجعة والتدقيق الداخلي والإفصاح الصادق في القوائم المالية**"، فقد تحقق هذا الفرض أيضا وذلك باعتبار المرجعة الجبائية أحد أركان البنيان الجبائي للمؤسسات، فهي من خلال ما تقدمه من تقارير مالية مدققة يتم فحصها من قبل مراجع مستقل، فمن خلال التقارير وما تتضمنه من مؤشرات يمكن الحكم على كفاءة الإدارة جبائيا، كما أن التقارير و ما يرد بها من معلومات تعتبر أداة لحماية حقوق المساهمين، ولعل خير مثال عن دور المراجعة الجبائية هو الإشارة أن فعالية عملية المراجعة الجبائية تضفي مزيدا من الثقة والمصداقية في البيانات و المعلومات المالية و بالتالي تعتبر المراجعة كأداة لازمة لتفعيل آليات الحوكمة.

2. عرض النتائج

وبعد الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع تم الوصول الى مجموعة من النتائج العامة كالاتي:

- تعتبر المراجعة الجبائية أداة لتسيير المؤسسة التي توضع تحت تصرف المسيرين؛
- تعتبر المراجعة الجبائية وسيلة فعالة تمكن المؤسسة من تشخيص وضعيتها الجبائية من خلال معرفة نقاط القوة ونقاط الضعف؛
- ان التوصيات التي يقدمها المراجع الجبائي بطابعها العلاجي والوقائي تمكن المؤسسة من تجنب أخطار جبائية مستقبلية؛
- تساعد المراجعة الجبائية المؤسسة على إتخاذ قرارات تخدم مصالحها المالية؛
- تؤدي معرفة المراجع الجبائي لطبيعة نشاطه اي الأنظمة التفصيلية التي يجب استخدامها من أجل إستفادته من الامتيازات الجبائية الى استغلالها استغلال امثل؛

الخاتمة

- إن تفعيل آليات المراجعة سيؤدي بدوره إلى تفعيل أسلوب حوكمة الشركات من خلال القيام بعملية الربط بين مجلس الإدارة والمراجع الجبائي الخارجي و المراجع الجبائي الداخلي و مختلف لجان المراجعة بما يسمح بتحقيق الاستقلالية و كفاءة الأداء المهني؛
- المراجعة الجبائية لا تهدف إلى إيجاد وسائل تسمح بالغش أو التهرب الضريبي، لكن يتعلق الأمر بالقضاء أو التقليص من العبء الجبائي مع احترام التشريعات الجبائية السارية المفعول؛
- يجب ان يكون المراجع الجبائي ذو تأهيل علمي وعملي للقيام بواجباته على اكمل وجه؛
- تساهم المراجعة الجبائية في تطبيق الإفصاح و الشفافية عن كافة المعلومات التي تخدم كافة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، حيث تعتبر أحد الأدوات الضرورية لتقييم نظام الرقابة الداخلي ومدى التزام المؤسسة بمختلف التشريعات الجبائية وتزيد أصحاب المصالح بمختلف التعليمات.

3. **الاقتراحات والتوصيات:**

- يجب على المؤسسات الاقتصادية مهما كان نوعها أو طبيعة نشاطها، أن تدرج العامل الجبائي في إتخاذ القرارات نظرا لأهمية هذا العنصر في المؤسسة؛
- ضوورة الإهتمام بالمراجعة الجبائية وإعطاءها الطابع الرسمي وتحديد صلاحياتها وحدودها؛
- يجب الأخذ بالحوكمة كمنهج أساسي لتحقيق استدامة الأنشطة الاقتصادية و بالتالي التركيز على متطلباتها من رقابة و مراجعة لتحقيق ذلك؛
- ضرورة العمل على تكوين المستخدمين و المدراء في مجال الحوكمة و جعلها منهجا تطبيقيا يحتد به كل موظف و مدير و الابتعاد عن الدراسات الأكاديمية الجوفاء.
- عدم اكتفاء الحكومة بإصدار قوانين الحوكمة المؤسسية بل ينبغي الاهتمام بإيجاد البيئة السياسية والاقتصادية المناسبة لتطبيقها، أي تلك البيئة التي تؤمن سيادة الشفافية و دولة القانون ؛
- ضرورة توعية مكاتب المراجعة بأهمية المراجعة الجبائية والفوائد التي ستعود عليهم من الالتزام بها، مع إلزامهم بوضع السياسات والإجراءات اللازمة لها وذلك بهدف تحسين جودة المراجعة وزيادة ثقة المستخدمين والمعنين بالمهنة؛

- ضرورة إلزام شركات المساهمة بتكوين لجان مراجعة، أو على الأقل إلزام البنوك وشركات بتكوين لجان مراجعة وذلك لكبر نشاط هذه المنشاة.

4. آفاق البحث في الموضوع:

لقد تم التعرض في هذا البحث الى دور المراجعة الجبائية في تفعيل حوكمة الشركات وقد تم توضيح المجالات التي تساهم بها المراجعة الجبائية في تطبيق حوكمة الشركات، وباعتبار الجزائر ما ا زلت في بداياتها الأولى فيما يخص تطبيق حوكمة الشركات وتوفير البيئة اللازمة لها ولعمل المراجعة الجبائية بصورتها الحديثة، وبالتالي فإن البحث الحالي ونتائجه يبرز بعض القضايا التي يمكن أن تكون أيضًا مجالا لأبحاث قادمة وذلك على النحو التالي:

- **واقع تطبيق حوكمة الشركات في القطاع العمومي الجزائري**
- **دور المراجعة الجبائية في محاربة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات**
- **مدى فعالية لجان المراجعة في تدعيم استلال المراجع الجبائي وتفعيل حوكمة الشركات**

قائمة المصادر والمراجع

أولا: بالغة العربية:

أ- الكتب:

1. أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد**، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، سنة 2007.
2. أمين السيد أحمد لطفي، **فلسفة المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2008.
3. أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاتة السيد شحاتة، **دراسات متقدمة في: مراجعة الحسابات**، جامعة الإسكندرية، الدار الجامعة، بدون طبعة، سنة 2007.
4. أحمد علي خضر، **حوكمة الشركات**، دار الفكر الجامعي،الإسكندرية، الطبعة الأولى، سنة 2012.
5. أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية**، ، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان 2015.
6. احمد عبد المولى الصباغ، كامل السيد العشماوي، عادل عبد الرحمن أحمد، **أساسيات المراجعة ومعاييرها**، جامعة القاهرة، 2008.
7. تحسين بهجات الشاذلي، محمد عبد العظيم حسن رمضان، **الفحص الضريبي**، جامعة القاهرة، بدون دار النشر،بدون سنة النشر.
8. ثناء القباني، **المراجعة**، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية،2007.
9. حمد سعود العمر، **أساسيات المراجعة الداخلية المبنية على دراسة المخاطر**، بدون دار النشر، بدون طبعة، سنة 2013.
10. خلاصي رضا، **مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة** ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2013.
11. سالم بن سالم حميد الفليتي، **حوكمة الشركات المساهمة في سلطنة عمان**، الأردن،عمان،دار أسامة،2010.
12. عبد الفتاح الصحن، محمد سمير، شريفة على حسن، **أسس المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون طبعة، سنة 2004.

13. عبد الله جوهر، **الإدارة في الشركات والمؤسسات(القيادة–التسويق–العمل المؤسسي–التخطيط وإدارة القوة العاملة–الحوكمة)**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية.

14. عبد الوهاب نصر علي و شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية و الدولية المعاصرة**،الدار الجامعية الإسكندرية.

15. عبد الرحمن بك، الحوكمة الضريبية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي، ص

16. عبد المجيد قدي، **الاقتصاد الجزائري بين الإصلاحات والارتهان للنفط**، بدون طبعة، دار هوما للتوزيع والنسر، الجزائر، سنة 2016.

17. علاء محمد شوقي إبراهيم عيشي، **تأثير تطبيق حوكمة الشركات على مخاطر نظم المعلومات المحاسبية**،الدار الجزائرية، الطبعة الأولى، 2015.

18. محمد الشريف بن زاوي، **حوكمة الشركات والهندسة المالية**، دار الفكر الجامعي، الطبعة الأولى، الإسكندرية، سنة 2016.

19. محمود محمد عبد السلام البيومى، **المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية**، شركة جلال للطباعة، القاهرة 2010.

20. محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية، الطبعة الثانية، الإسكندرية، 2009.

21. منير إبراهيم هندي، **الفكر الحديث في التحليل المالي وتقييم الأداء :مدخلحوكمة الشركات**، دار المعرفة الجامعية، الطبعة الأولى،2009.

22. طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، سنة 2006.

23. طارق عبد العال حماد،**حوكمة الشركات(المفاهيم،المبادئ،التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف.**

24. طارق عبد العال حماد ،**حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية**، الدار الجامعية، مصر، سنة 2009.

25. نصر صالح محمد، **نظرية المراجعة**، دار المسير للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى، 2015.

ب- الأطروحات:

1. حاجي نجاة، **مراجعة العمليات الجبائية للمؤسسة**، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص دراسات
2. حميداتو صالح، **دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية(دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي)**، مذكرة لاستكمال متطلبات الماجستير، تخصص محاسبة وجباية، منشورة، جامعة ورقلة، سنة 2012.
3. خلاصي رضا، **المراجعة الجبائية تقديمها ومنهجيتها**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2000.
4. محمد محمود ذيب حوسو، **التدقيق للأغراض الضريبية**، أطروحة لاستكمال متطلبات الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح، فلسطين، 2005.
5. محمد جلاب، **حوكمة الشركات قي المنظومة المصرفية ضمن التحولات الاقتصادية العالمية**، مذكرة،ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير،غير منشورة، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر 3، سنة 2010.
6. محمد هشام ملوكة، **دورالمراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، منشورة، جامعة الوادي الجزائر،سنة2014، ص 48
7. عبدالسليمعبداللهسعيدأبوسرعة،**التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعةالجزائر3، 2010.
8. عبد القادر بوعزة، **المراجعة والتدقيق الجبائي**، مطبوعة محاضرات مقدمة لطلبة السنة الثانية ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة أدرار، سنة 2018.
9. سميرة بوعكاز، **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي**(دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، ، جامعة محمد خيضر، منشورة، بسكرة، سنة 2015.
10. شراد محمد أصيل، **المراجعة الخارجية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات بيل شهادة الماستر، تخصص مالية وحاكمية المؤسسات، جامعة محمد خيضر – بسكرة 2016.

11. عاد البشير، **دور المراجع الجبائي في ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية،جامعة قاصدي مرباح ورقلة، غير منشورة، سنة 2012.

12. قحموش سمية، **دور المراجعة الجبائية في تحسين التصريحات الجبائية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة 2013.

13. هاني محمد خليل، **مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين**، رسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.

14. لعناق محمد، **المراجعة الجبائية ودورها في الحد من المخاطر الجبائية في المؤسسة**، مذكرة لنيل متطلبات شهادة الماستر، منشورة، تخصصدراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.

15. ياسر حلواجي، **دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، منشورة، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، سنة 2014.

ج- الملتقيات:

1. حامد نور الدين، ساسي فطيمة، ورقة بعنوان **دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والإداري للقطاع الخاص الجزائري**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، سنة 2012.
2. محمد زرقون، جميلة العمري، **دور المسؤولية الاجتماعية في تفعيل حوكمة المؤسسات** ضمن مؤتمر دولي حول حاكمية الشركات و المسؤولية الاجتماعية، تجربة الأسواق الناشئة كلية الاقتصادية و العلوم الإدارية،جامعة اليرموك 2013.
3. محمد خالد المهايني، **حوكمة الشركات و أهميتها في جدب الاستثمارات و تنمية الموارد البشرية**،ملتقى الفعاليات العلمية لجمعية المحاسبين القانونيين السوريين، سوريا،2007
4. جميل أحمد، سفير محمد، **تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح**، شاكر محمد العربي، ورقة قدمت إلى الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، 06-07 ماي 2012، جامعة محمد خيضر بسكرة، مخبر مالية بنوك وإدارة أعمال.

5. حساني رقية، مروة كرامة، حمزة فاطمة، **آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري**، الملتقى الوطني المنعقد يومي 6-7ماي2012، في مخبر مالية وبنوك وإدارة أعمال، جامعة محمد خيضر بسكرة.
6. عزيزة بن سمينة، طبني مريم، **حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التعاوني**، ورقة قدمت إلى الملتقى الدولي السابع حول: الصناعة التأمينية، الواقع العملي وآفاق التطوير تجارب الدول، يومي 03-04 ديسمبر 2012، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي السلف، الجزائر,

د- <u>المجلات:</u>

1. حيدر محمد علي يوسف، **علي محمد ثجيل المعموري**، الإفصاح عن الضرائب المؤجلة عل وفق المعيار المحاسبي الدولي 12، مجلة دراسات محاسبية ومالية، الجلد 10، العدد 30، جامعة بغداد، 2015.
2. فيصل محمود الشواور، **قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 25 العددالثاني، الاردن سنة 2009.
3. رافد عبيد النواس، **أثر حوكمة الشركات كنموذج مقترح في ظل الأزمات العالمية**، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية، المجلد 23، العدد 45، العراق، أيلول 2016
4. منى حيدر عبد الجبار، رافد عبيد النواس، **دور التدقيق الداخلي في زيادة كفاءة وفعالية المعلومات والتقارير المالية**، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية، العدد48، المجلد 24، يوليو 2017.
5. محمد عبد الرحمن محسن، علاء جاسم سليمان، **مراقب الحسابات ودوره في تحقيق التحاسب الضريبي**، مجلة المحاسب للعمليات المحاسبية والتدقيقية، المجلد 23، العدد46، ديسمبر 2016.
6. منى حيدر عبد الجبار الطائي، **متطلبات الإفصاح والشفافية في أعمال المنظمات العامة**، مجلة المحاسب للعمليات المحاسبية والتدقيقية، المجلد 23، العدد46، ديسمبر 2016،
7. فاطمة الزهراء رقايقة، **مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومات المالية في ظل حوكمة الشركات**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 1، سنة 2014.

8. نوي الحاج، **المحاسبة الإبداعية بين المفهوم والتطبيق**، مجلة اقتصاد شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد 18، 2016.

ثانيا: كتب باللغة الاجنبية

1. Arlynediamond, **gouvernement d'entreprise : enjeux managèriaux comptables et financiers**, productive publications, canaada, 2005.

2. Jean claude martinez, **la fraude fiscal**,presses universitaires de France, paris, 1984.

3. Jean jaccques du plessis &qnilhargovan&MikroBagaric, **prinsiples of contemporay coporate governance,** cambridage university press ; new york,2011.

4. Khelassi reda, **l'audit iterene**– audit operatioel– houmaeditios,alger, 3 èdision, 2010.

5. [1] M.colin : **la vérification fiscal, editionéconimice**, paris, 1985.

6. [1] P. Bougon et J. M .Vallee, **Audit et gestion fiscale**, édition clef, ATD, 1986.

الملاحق

الملحق: (1)

جامعة أحمد درارية–أدرار

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

تخصص تدقيق ومراقبة التسيير

استمارة استبيان

في إطار تحضير مذكرة الماستر بعنوان "**دور المراجعة الجبائية كآلية لتطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية**" والتي سنستوضح من خلالها الدور الذي تلعبه المراجعة الجبائية في إطار تفعيل مبادئ وركائز حوكمة الشركات.

يسعدنا سيدتي/ سيدي اختياركم ضمن عينة الدراسة للمشاركة في إثراء هاذ الموضوع بصفتكم موظفين ومسيرين في مؤسسات اقتصادية قناعة منا بموضوعيتكم ومصداقيتكم، وكونكم ستولون كل الاهتمام لهذه الأسئلة.

ومع شكرنا المسبق، نتعهد لكم أن تحاط مساهماتكم بالسرية التامة وأنها لن تستخدم سوى لأغرا ض البحث العلمي.

ملحوظة: تكون الإجابة على الأسئلة أو العبارات من خلال وضع إشارة (X) في الخانات المناسبة.

إعداد الطالبتان: سلاوي رفيدة & بن حمدو إكرام **إشراف الدكتور:** بوعزة عبد القادر

المحور الأول: المعلومات الشخصية

1. الجنس:

ذكر ☐ أنثى ☐

2. العمر:

أقل من 30 سنة ☐ من 30 –50 سنة ☐ 51 سنة فما فوق ☐

3. المؤهل العلمي:

دراسات مهنية ☐ ليسانس ☐ دراسات عليا ☐

4. المؤهل المهني:

مراجع ☐ محاسب ☐ إداري ☐

3. الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ 10 سنوات فما فوق ☐

المحور الثاني: المراجعة الجبائية

أولا: أهمية المراجعة الجبائية للمؤسسة						
الرقم	العبارة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
1	يجب الاطلاع بشكل دوري على مختلف القوانين والإجراءات الجبائية					
2	يجب إعداد جدول أو رزنامة لمختلف التصريحات الجبائية الواجبة الأداء					
3	تتطلب عملية المراجعة الجبائية دراسة وفهم كاف لنظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة					
4	الاطلاع المستمر على القوانين والتشريعات الجبائية يؤدي بالمؤسسة إلى استغلال الامتيازات الجبائية المتاحة استغلالاً امثلاً					
5	تساهم المراجعة الجبائية في تقدير الأداء والفعالية الجبائية للمؤسسة					
6	تتعامل المؤسسة مع مكاتب جبائية خارجية من أجل الحصول على استشارات جبائية					
7	تتعامل المؤسسة مع مكاتب جبائية خارجية من أجل القيام بكل الأعمال الجبائية					
ثانيا: مؤهلات المراجع الجبائي						
8	تؤثر استقلالية المراجع الجبائي وعدم تعرضه لضغوطات أثناء تأديته لعمله على مصداقية المعلومات					
9	يراعي المراجع الجبائي الآداب والأخلاق المهنية في مهنة المراجعة					
10	يتمتع المراجع الجبائي بدراية تامة وجيدة بأعمال المراجعة					
11	يقدم المراجع تقاريره المالية بكل مصداقية وشفافية					
12	يقوم المراجع الجبائي بتقديم صورة واضحة عن الوضعية الجبائية للمؤسسة في الوقت القانوني					
13	هناك تأثير ايجابي بين كفاءة ومهارة المراجع الجبائي ومراحل عمله					
14	اختيار مراجعين جبائيين ذووا مؤهلات علمية وعملية يؤدي إلى تصويب التزامات المؤسسة جبائياً					

المحور الثالث: حوكمة الشركات

أولا: مدى التزام المؤسسة بقواعد ومبادئ حوكمة الشركات						
15	يوجد في المؤسسة أسلوب متبع لضبط قواعد وإحكام حوكمة الشركات					
16	يجب أن تتمتع الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية بالنزاهة والموضوعية					
17	يؤدي تطبيق قواعد ومبادئ حوكمة الشركات إلى تحديد واجبات وصلاحيات كل مسئول في الشركة بشكل دقيق لأغراض المساءلة					
18	يسمح لدوي المصالح الاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم اتجاه التصرفات غير القانونية					
19	يتم تزويد أصحاب المصالح بالمعلومات اللازمة للقيام بمسؤولياتهم					
20	يكون المراجعون الجبائيون قابلون للمساءلة والمحاسبة امام المساهمين					
21	يتعامل المسئولون مع الموظفين بشفافية اتجاه القوائم المالية والمحاسبية					
ثانيا: دور المراجعة الجبائية في تفعيل آليات حوكمة الشركات						
22	تفصح المؤسسة عن قوائمها المالية المدققة وتقرير المراجع الجبائي وكافة المعلومات التي تهم المساهمين وأصحاب المصالح					
23	من واجبات لجنة المراجعة تحسين الاتصال بين مجلس الإدارة والمراجع الجبائي					
24	يعمل المراجع الجبائي من خلال الحوكمة على اكتشاف ومنع الغش والتهرب الضريبي وباستقلالية كاملة					
25	من واجبات لجنة المراجعة اختيار وتحديد أتعاب المراجع الجبائي الخارجي وتدعيم استقلاليته					
26	يتم الإفصاح عن النتائج المالية والجبائية للمؤسسة بشكل دوري					
27	يودي ضعف الإفصاح إلى عدم قبول النتائج المتوصل إليها جبائياً					
28	يتم الإفصاح من خلال الحوكمة على فعالية نظام الرقابة الداخلية وإبراز أهميته في مصداقية التقارير المالية					
29	يتم الإفصاح عن مختلف الأخطار الجبائية					

الملحق رقم 2

الجنس

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	انثى	15	44,1	44,1	44,1
	ذكر	19	55,9	55,9	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

الملحق رقم

العمر

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنة 30 من أقل	14	41,2	41,2	41,2
	سنة 50_30 من	20	58,8	58,8	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

الملحق رقم

المؤهل العلمي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مهنية دراسات	17	50,0	50,0	50,0
	ليسانس	8	23,5	23,5	73,5
	عليا دراسات	9	26,5	26,5	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

الملحق رقم

المؤهل المهني

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مراجع	5	14,7	14,7	14,7
	محاسب	17	50,0	50,0	64,7
	إداري	12	35,3	35,3	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

المه الخبرة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات 5 من أقل	10	29.4	29.4	50,0
	سنوات 10_5 من	17	50.0	50.0	79,4
	فوق فما سنة 11	7	20,6	20,6	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

Statistiques descriptives(المحور الأول)

	N	Moyenne	Ecart type
مختلف على دوري بشكل الاطلاع يتم الجبائية والإجراءات القوانين	34	4,1471	,70205
لمختلف رزنامة أو جدول إعداد يتم الواجبة الجبائية التصريحات	34	4,0882	,90009
دراسة الجبائية المراجعة عملية تتطلب داخل الداخلية الرقابة لنظام كاف وفهم المؤسسة	34	4,1765	,79661
القوانين على المستمر الاطلاع بالمؤسسة يؤدي الجبائية والتشريعات الجبائية الامتيازات استغلال إلى امثل استغلالا	34	3,9412	,91920
الأداء تقدير إلى الجبائية المراجعة تساهم للمؤسسة الجبائية والفعالية	34	3,4412	1,13328
جبائية مكاتب مع المؤسسة تتعامل على الحصول أجل من خارجية جبائية استشارات	34	2,9412	1,17914
جبائية مكاتب مع المؤسسة تتعامل الأعمال بكل القيام أجل من خارجية الجبائية	34	3,9706	,93696
وعدم الجبائي المراجع استقلالية تؤثر لعمله تأديته أثناء لضغوطات تعرضه المعلومات مصداقية على	34	3,9706	,86988

الأداب الجبائي المراجع يراعي المراجعة مهنة في المهنية والأخلاق	34	3,9412	,85071
تامة بدراية الجبائى المراجع يتمتع المراجعة بأعمال وجيدة	34	4,0588	,95159
بكل المالية تقاريره المراجع يقدم وشفافية مصداقية	34	3,7647	1,01679
صورة بتقديم الجبائي المراجع يقوم للمؤسسة الجبائية الوضعية عن واضحة القانوني الوقت في	34	3,8529	,82139
ومهارة كفاءة بين ايجابي تأثير هناك عمله ومراحل الجبائي المراجع	34	3,7353	1,02422
مؤهلات ذو جبائية مراجعين اختيار تصويب إلى يؤدي وعملية علمية جبائيا المؤسسة انزمات	34	3,5588	,85957
N valide (listwise)	34		

المحور الثاني المصحح Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
لضبط متبع أسلوب المؤسسة في يوجد الشركات حوكمة وإحكام قواعد	34	3,7059	1,16851
بشفافية الموظفين مع المسئولون يتعامل والمحاسبية المالية القوائم اتجاه حوكمة ومبادئ قواعد تطبيق يؤدي	34	3,6471	1,09772
وصلاحيات واجبات تحديد إلى الشركات دقيق بشكل الشركة في مسئول كل المساءلة لأغراض	34	3,5882	,95719
بمجلس الاتصال المصالح لدوي يسمح اتجاه مخاوفهم عن للتعبير الإدارة القانونية غير التصرفات	34	3,5294	,96091
بالمعلومات المصالح أصحاب تزويد يتم بمسؤولياتهم للقيام اللازمة	34	3,9706	,90404
قابلون الجبائيون المراجعون يكون المساهمين أمام المحاسبة و للمساءلة	34	3,7059	1,31494
بشفافية الموظفين مع المسئولون يتعامل والمحاسبية المالية القوائم اتجاه المالية قوائمها عن المؤسسة تفصح	34	3,4412	,92740
وكافة الجبائي المراجع وتقرير المدققة المساهمين تهم التي المعلومات المصالح وأصحاب	34	3,9412	,88561

تحسين المراجعة لجنة واجبات من والمراجع الإدارة مجلس بين الاتصال الجبائى	34	4,0294	,93696
خلال من الجبائي المراجع يعمل الغش ومنع اكتشاف على الحوكمة كاملة وباستقلالية الضريبى والتهرب	34	3,8824	,76929
اختيار المراجعة لجنة واجبات من الخارجي الجبائي المراجع أتعاب وتحديد استقلاليته وتدعيم	34	3,8824	,94595
والجنائية المالية النتائج عن الإفصاح يتم دوري بشكل للمؤسسة	34	3,8235	,83378
قبول عدم إلى الإفصاح ضعف يودي جبائيا إليها المتوصل النتائج	34	3,7941	,72944
على الحوكمة خلال من الإفصاح يتم وابراز الداخلية الرقابة نظام فعالية المالية التقارير مصداقية في أهميته	34	3,5000	1,18705
الأخطار مختلف عن الإفصاح يتم الجبائية	34	3,9706	,93696
N valide (listwise)	34		

ألفا كرونباخ Statistiques de fiabilité

المحور الاول

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,675	14

ألفا كرونباخ Statistiques de fiabilité

المحور الثاني

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,784	15

Corrélations معامل الارتباط

		المحورالاول	المحور الثاني
المحورالاول	Corrélation de Pearson	1	,730**
	Sig. (bilatérale)		,003
	N	34	34
المحور الثاني	Corrélation de Pearson	,730**	1
	Sig. (bilatérale)	,003	
	N	34	34

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

معامل الانحدار الفرضية الثالثة **Coefficients[a]**

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	143,140	1	143,140	14,386	,001[b]
	Résidu	318,389	32	9,950		
	Total	461,529	33			

a. Variable dépendante : x6

b. Valeurs prédites : (constantes), x7

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	14,688	3,260		4,505	,000
	x7	,477	,126	,557	3,793	,001

a. Variable dépendante : x6

معامل الانحدار الفرضية الرابعة

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	209,287	2	104,644	7,706	,002[b]
	Résidu	420,948	31	13,579		
	Total	630,235	33			

a. Variable dépendante : Y

b. Valeurs prédites : (constantes), X2, X1

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	12,050	6,086		1,980	,057
	X1	,205	,204	,350	1,009	,021
	X2	,708	,181	,606	3,919	,002

a. Variable dépendante : Y

ملخص:

تعتبر المراجعة الجبائية بمفهومها الحديث أداة من الأدوات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها وحسن تسييرها جبائيا، من خلال الحرص على التعامل مع القوانين والتشريعات الجبائية والإفصاح عنها بكل شفافية أمام مجلس الإدارة.

وعلى ضوء ما سبق فان هذه الدراسة تهدف إلى ابراز دور المراجعة الجبائية كآلية لتطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية مع دراسة حالة عينة من مراجعي الحسابات والمحاسبين ومختلف الادراريين بالمؤسسات الاقتصادية، حيث سيتم استعراض المفاهيم النظرية الخاصة بالمراجعة الجبائية وحوكمت الشركات، إضافة إلى الدراسة الميدانية التي تحاول إبراز إسهامات المراجعة الجبائية في تفعيل مبادئ وآليات حوكمة الشركات.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الجبائية، حوكمة الشركات، المراجع الجبائي

Abstract :

The modern concept if Fiscal audit is a toos that help your organizatoin réacs its goals and good tax management, rough the carful Handling of tax laws and législations, and transparent disclosure to the bouard of directos .

In the light of the above, this study intended to clafrify the rôle of the Fiscal audit as a mécanisme for the application of corporate governance in the economic institutions, with a case study if a simple of the auditor and accountants and various administrative in the economic institutions, where will review theoretical cincepts for Fiscal audit and corporate governance, in addition to the field study that to highlight the contributions of the Fiscal audit for activating the principles and michanisms corporate governance.

Keywords : Fiscal audit, corporate governance, auditour fiscal**Rèsumè :**

clés: l'audit fiscal, gouvernance d'entreprise, auditeurs fiscal