



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية
مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
شعبة: العلوم المالية والمحاسبية
التخصص: محاسبة وتدقيق



التدقيق الخارجي ودوره في رفع مستوى الامتثال الضريبي
_ دراسة ميدانية _

تحت إشراف الأستاذ الدكتور:

حميداتو صالح

إعداد الطلبة:

ميهي تفاؤل

أم كلثوم مزبو

سعدين سفيان

أسامة صوالح محمد

لجنة المناقشة:

أ.د/محمد دينوري سالمي	أستاذ التعليم العالي	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	رئيسا
أ.د /حميداتو صالح	أستاذ التعليم العالي	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	مشرفا ومقررا
د/سلاف بكار	أستاذ مساعد	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	مناقشا

سنة الجامعية: 2023-2024

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وعرفان

الحمد لله على إحسانه والشكر له على توفيقه وامتنانه ونشهد

أن لا إله إلا الله وحده لا شريك له تعظيما لشأنه

ونشهد أن

وبعد نتقدم بجزيل الشكر إلى والدينا الأفاضل

أدامهم الله

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ المشرف

"حميداتو صالح"

على كل مجهوداته المبذولة لأجلنا وإلى كل من ساهم

من قريب وبعيد على دعمنا.



الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

وصلى الله على صاحب الشفاعة سيدنا محمد النبي الكريم، وعلى آله وصحبه الميامين وبعد

إلى من قال حقهما

(ولا تقل لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما)

إلى أعز ما أملك في هذا الدنيا إلى من جعلت الجنة تحت أقدامها

أمي الغالية

جزاها الله عني خير الجزاء

إلى فيض الثقة وسندي طوال الحياة

أبي الغالي

أطال الله في عمره

إلى كل أخواني و إخوتي

إلى جميع الزملاء بدفعة ماستر ومحاسبة وتدقيق -جامعة الوادي-

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل

أم كلثوم

إهداء

الحمد لله على لذة الانجاز والحمد لله عند البدء وعند الختام ...

إلى والدي

هو سندي ومسندي وعضيدي , هو من وقف معي عندما تخلى الجميع , هو من أعطاني
دون مقابل هو من يفضلني على نفسه دوما في كل زمان ومكان , والذي مهد لي طريق
العلم .

أمي

رمز الحب وبلسم الشفاء , والدتي الحبيبة , اهدي لكي تعب وثمره سنيي , لكي يا من
تنير عمتي وتضيء دري , أنتي قوتي من بعد الله حفظكي الله لي ولأخوتي .
إخوتي ... بكل حب أهديكم هذا العمل المتواضع .

ولا أنسى أستاذتي الذين مدو لي يد العون وبفضلهم أتممت هذا العمل .. شكرا جزيلا
لكم .

وفي الختام إهداء إلى التي لم ولن تقبل يوما إلا أن تكون في الصفوف الأولى إلى

نفسي .

تفاؤل

الملخص :

هدفت هذه الدراسة الى معرفة مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين الامتثال الضريبي في المؤسسات الاقتصادية. لقد تم التطرق في الجانب النظري لهذه الدراسة إلى الإطار الفكري للمراجعة الخارجية من خلال مفاهيمها و مبادئها و فروضها بالإضافة إلى إطارها العملي من خلال مسار تنفيذ عمل المراجع الحسابات و قد تم التوصل الى ان المراجعة الخارجية عمل انتقادي جوهره استقلالية و حياد موضوعية المراجعة الخارجية ، بعد مناقشة الإطار النظري للامتثال الضريبي تم التوصل إلى ان الحكم على جودة الامتثال الضريبي تتم من خلال دراسة الملفات الخاضعة للضريبة التي تم عرضها على إدارة الضرائب فهي الأداة الفعالة التي تسمح بتقييم مستوى الامتثال الضريبي و توصلت هذه الدراسة بعد تحليل مخرجات الرقابة الجبائية أنه كلما كان مستوى المراجعة الخارجية أحسن كان له تأثير على تحسين مستوى الامتثال الضريبي.

الكلمات المفتاحية :

المراجعة الخارجية , المراجعة الجبائية , الامتثال الضريبي , مراجع الحسابات , التصريحات الجبائية.

Summary :

This study aimed to determine the extent to which external audit contributes to improving tax compliance in economic institutions. In the theoretical aspect of this study, the intellectual framework of external auditing was addressed through its concept, principles, and assumptions, in addition to its practical framework through the course of implementing the work of the auditor. It was concluded that external auditing is a critical work, a jewel of independence, impartiality, and objectivity of external auditing, after... Discussing the theoretical framework of tax compliance, it was concluded that judging the quality of tax compliance is done through studying the taxable files that were presented to the tax administration, as it is the effective tool that allows assessing the level of tax compliance. This study concluded, after analyzing the outputs of tax control, that the higher the level of review. The Ministry of Foreign Affairs has had a better impact on improving the level of tax compliance.

key words :

External audit, tax audit, tax compliance, auditor, tax declarations.

الفهارس

فهرس المحتويات

شكر وعران

إهداء

الملخص :

الفهارس

فهرس المحتويات

فهرس الجداول

فهرس الأشكال

مقدمة أ.

الفصل الاول :

الاطار النظري للمراجعة الخارجية

تمهيد : 2

المبحث الأول : ماهية المراجعة الخارجية 3

المطلب الأول : تعريف المراجعة الخارجية وتطورها التاريخي 3

المطلب الثاني : أهداف و أهمية المراجعة الخارجية 5

الفرع الاول :أهداف المراجعة الخارجية..... 5

الفرع الثاني : أهمية المراجعة الخارجية 6

المطلب الثالث : فروض و مبادئ المراجعة الخارجية..... 7

الفرع الاول : فروض المراجعة الخارجية 7

الفرع الثاني : مبادئ المراجعة الخارجية 9

المبحث الثاني : المراجع الخارجي وآداب السلوك المهني.....	10
المطلب الاول : تعريف ومسؤولية المراجع الخارجي.....	10
الفرع الاول : تعريف مراجع الخارجي.....	10
المطلب ثاني : قواعد وآداب السلوك المهني للمراجع.....	12
المطلب الثالث : التخطيط و التوجيه لمهمة المراجع الخارجي.....	18
المطلب الرابع: أنواع تقارير المراجع الخارجي.....	23
الفرع الأول : من حيث درجة الالتزام.....	23
الفرع الثاني: من حيث نوع إبداء الرأي.....	24
المبحث الثالث : المراجعة الجبائية.....	26
المطلب الاول : تعريف المراجعة الجبائية و أهميتها.....	26
الفرع الأول : تعريف المراجعة الجبائية.....	26
الفرع الثاني :أهمية المراجعة الجبائية.....	27
المطلب الثاني : علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الاخرى.....	28
الفرع الأول : العلاقة بين المراجعة الجبائية و المراجعة المحاسبية :.....	28
الفرع الثاني :العلاقة بين المراجعة الجبائية و المراجعة العملياتية :.....	30
الفرع الثالث : علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعة الداخلية:.....	30
الفرع الرابع :علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعة الخارجية:.....	31
المطلب الثالث : علاقة المراجعة الجبائية و التسيير الجبائي و الرقابة الجبائية.....	31
خلاصة الفصل الأول:.....	34

الاطار النظري للامتثال الضريبي

36	تمهيد:
36	المبحث الاول: ماهية الامتثال الضريبي
36	المطلب الاول : تعريف الامتثال الضريبي و أهميته
37	الفرع الأول :تعريف الامتثال الضريبي :
38	الفرع الثاني : أهداف الامتثال الضريبي
38	المطلب الثاني : أنواع الامتثال الضريبي
38	الفرع الاول : الامتثال الضريبي الطوعي
39	الفرع الثاني : الامتثال الضريبي القسري
39	المطلب الرابع : محددات الامتثال الضريبي
40	الفرع الاول : العوامل الاقتصادية
41	الفرع الثاني :العوامل الاجتماعية
43	الفرع الثالث :العوامل الشخصية
43	الفرع الرابع : العوامل المؤسسية
45	الفرع الخامس :العوامل الاخرى
47	المبحث الثاني : التصريحات الجبائية كوسيلة للإمتثال الضريبي .
47	المطلب الاول: تعريف التصريحات الجبائية وأهميتها .
47	الفرع الاول :مفهوم التصريح الجبائي .
47	الفرع الثاني :أهمية التصريحات الجبائية .
49	المطلب الثاني : أنواع التصريحات الجبائية.

49	الفرع الاول: التصريحات المشتركة.
50	الفرع الثاني : التصريحات الجبائية المشتركة والغير المشترك:
53	المطلب الثالث : المخاطر و الالتزامات و العقوبات الجبائية.
53	الفرع الأول : المخاطر الجبائية.
62	الفرع الثاني : الالتزامات والعقوبات الجبائية.
65	خلاصة الفصل الثاني:

الفصل الثالث :

الدراسة الميدانية

67	تمهيد.
68	المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة.
68	المطلب الأول: طريقة الدراسة.
68	الفرع الأول: مجتمع الدراسة و العينة.
68	الفرع الثاني: تحديد متغيرات الدراسة وكيفية قياسها.
69	الفرع الثالث: طريقة جمع البيانات.
69	الفرع الرابع: ثبات وصدق أداة الاستبيان.
72	المطلب الثاني: أدوات الدراسة.
72	الفرع الأول: الأدوات الإحصائية المستخدمة لقياس وتقييم متغيرات الدراسة.
73	الفرع الثاني: البرمجيات الإحصائية المستخدمة.
73	المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها.
73	المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة.

73	الفرع الأول: المتغيرات الديمغرافية
76	الفرع الثاني: الاتجاه العام لآراء المستجوبين
84	الخاتمة
88	قائمة المصادر والمراجع
95	الملاحق

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	25
02	أهداف كل من المراجعة الجبائية و المراجعة المحاسبية	31
03	العلاقة بين المراجعة الجبائية و الرقابة الجبائية و التسيير الجبائي	35
04	رزمة التصريحات الجبائية	52
05	عقوبات عدم الايداع أو التأخير في إيداع التصريحات	64
06	تحديد العينة المستهدفة	70
07	مقياس ليكارت الخماسي	71
08	معامل الثبات	72
09	يوضح العبارات التي يجب حذفها لتصحيح معامل الثبات	72
10	معامل الثبات بعد التصحيح	74
11	توزيع العينة حسب المستوى التعليمي	76
12	توزيع العينة حسب الفئة المحاسبية	77
13	توزيع العينة حسب الخبرة المهنية	78
14	يوضح استجابات أفراد العينة على محور المراجعة الخارجية	79
15	يوضح استجابات أفراد العينة على محور المراجعة الجبائية	81
16	يوضح استجابات أفراد العينة على محور الامتثال الضريبي	82
17	قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات المبحوثين حول المحاور الثلاث	84
18	علاقة الارتباط بين المراجعة الخارجية ومستوى الامتثال الضريبي	84
19	علاقة الارتباط بين المراجعة الجبائية والخارجية	85
20	الاتجاه العام لمتغير الامتثال الضريبي	85

الرقم	العنوان	الصفحة
01	توزيع الأفراد حسب المستوى التعليمي	76
02	توزيع أفراد العينة حسب الفئة	77
03	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	78

المقدمة

من الأهداف الأساسية التي تسعى إليها أي مؤسسة هو تصميم نظام رقابة داخلية فعال، وللوصول لتحقيق هذا الهدف وأي أهداف أخرى وجب وجود شخص مستقل عن المؤسسة نظرا لتعارض مصالح الأفراد داخل المؤسسة للقيام بعملية الرقابة عن طريق ما يسمى بالمراجعة الخارجية .

لقد صاحب تطور المراجعة والرقابة مختلف التطورات التي شهدتها مختلف النشاطات داخل المؤسسة، وتزداد الحاجة إلى تطبيق المراجعة الخارجية في المؤسسات الكبيرة الحجم أكثر من المؤسسات الصغيرة والفردية نظرا لانفصال الملكية عن التسيير، وهنا وجب وجود مراجع خارجي لإعطاء رأي محايد.

وباعتبار إن النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي وجب على المؤسسات الإقرار بمداخيها، أرباحها وار قام أعمالها على اعتبارهم أهم الأوعية الضريبية التي تحدد التزامات المؤسسة تجاه الخزينة العمومية للدولة من جهة، وحماية نفسها من الغرامات والعقوبات التي تفرض عليها نتيجة عدم امتثالها ضريبيا، ، والاخلال بهذه الالتزامات وعدم تسديدها لمستحقاتها من جهة أخرى، الأمر الذي يؤثر على وضعية المؤسسة ماليا حيث يمكن ان تتعرض لعدة مشاكل من أهمها العجز عن المنافسة والافلاس والخروج من السوق، وحسب القوانين والتشريعات الجبائية كان الزاما على المؤسسة تقديم تصريحات الجبائية دقيقة وصحيحة ونزيهة تعكس الوضعية الجبائية الحقيقية لها، ومن المؤكد أن التشجيع على سلوك الامتثال في المجتمع الضريبي يساهم في تحصيل المستحقات الضريبية للخزينة العامة في الوقت المناسب ودون جهد، ودون اللجوء الى العقوبات والغرامات مما ينعكس بشكل كبير في تحسين الوضع المالي للمكلفين بالضريبة، وتساعدهم في تحقيق أهدافهم، وتحميهم من الانزلاق إلى مستويات عجز غير آمنة. ولذا يجب تعزيز دور الإدارة الضريبية في مواجهة الممولين لتعزيب قدرتها على تحقيق الامتثال الضريبي، بل وتنميته. وهذا يتوقف على قدرتها على اكتشاف الممولين غير الممتثلين ومعاقبتهم.

يرتكز الامتثال الضريبي الذي من شأنه ان يحسن الوضع المالي للمؤسسة على تسييري جبائي فعال تقوم المؤسسة من خلاله (التسيير الجبائي) على تقديم التصريحات الجبائية التي تشمل التصريح بالوجود والشهري والسنوي، حيث ان هذه التصريحات تتضمن كل الرسوم والضرائب.

طرح الإشكالية:

إنَّ المراجعة الخارجية لها أهمية كبيرة في تحسين ورفع الامتثال الضريبي وضبط المكلفين بالضريبة على الالتزام بالتصريحات الضريبية.

ومن هنا يمكن طرح الإشكالية التالية:

- ما تأثير التدقيق الخارجي في تحسين مستوى الامتثال الضريبي؟

التساؤلات الفرعية:

للإجابة على الإشكالية قمنا بطرح التساؤلات التالية:

1. هل تؤثر المراجعة الخارجية على مستوى الامتثال الضريبي؟
2. ما المقصود بالمراجعة الجبائية؟ وما أهميتها بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية؟
3. كيف تساهم المراجعة الجبائية في تحسين التصريحات الجبائية؟

الفرضيات:

1. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الخارجية ومستوى الامتثال الضريبي.
2. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الجبائية والخارجية.
3. تساهم المراجعة الجبائية في تحسين التصرفات الجبائية للمكلفين.

أسباب اختيار الموضوع:

- الرغبة الشخصية كباحث في هذا البحث والاطلاع عن الواقع العملي باعتبار إن مقياس المراجعة تمّ تناوله من الجانب النظري لا تطبيقي.
- التقدم الكبير الذي شهدته الدول المتقدمة فيما يخص مجال المراجعة بنوعيتها الداخلية والخارجية ومساهمتها الفعالة في إعطاء الصورة الواقعية والصادقة عن حالة المؤسسة.
- الوقوف على مدى تأثير وتأثر الامتثال الضريبي بالمراجعة الخارجية.

أهمية الدراسة:

- تكمن أهمية الموضوع في أهمية الامتثال بالنسبة للمؤسسات.
- تكمن في تأثير الامتثال الضريبي للمكلفين بالضريبة بمجموعة من العوامل، لكن يبقى العامل المؤسسي هي الذي يمكن للإدارة الضريبية أن تتحكم فيه.
- ضرورة اهتمام المديرية العامة للضرائب بعلاقتها بالمكلفين بالضريبة لتشجيع الامتثال الضريبي الطوعي.

أهداف الدراسة:

- إبراز أهمية المراجعة الخارجية.

- مدى تأثير الامتثال الضريبي بالمراجعة الخارجية.

- الأثر الذي تحدثه المراجعة على الامتثال.

حدود الدراسة:

للتقدم فيما يلي بتحديد حدود الدراسة المكانيّة والموضوعيّة كلّ على حدا:

-الحدود المكانيّة:

تمّت الدراسة الميدانيّة في ولاية الوادي والبلديات المجاورة لها لمعرفة مدى أثر المراجعة الخارجيّة على الامتثال الضريبي.

- الحدود الزمنيّة:

يرتبط مضمون الدراسة الميدانيّة بالزمن والذي أُجريت فيه، فقد استمرت جمع البيانات الدراسة الميدانيّة شهري أفريل و ماي من سنة 2024.

- الحدود الموضوعيّة:

سنسلّط الضوء من خلال هذه الدراسة على موضوع المراجعة الخارجية من جهة، وكذا موضوع الامتثال الضريبي في الجزائر من جهة أخرى.

المنهج المتبع في هذه الدراسة:

اعتمدنا في دراستنا على منهجين رئيسيين: الأول كان في الجانب النظري وتمثل في المنهج الوصفي التحليل حيث قمنا بوصف المفاهيم الرئيسية لموضوع المراجعة الخارجيّة وأثرها الامتثال الضريبي، أمّا المنهج الثاني فتم استخدامه في الجانب التطبيقي وتمثل في الاستبيان - الإحصاء الوصفي وبرنامج الحزمة الإحصائيّة (SPSS).

صعوبات الدراسة:

- خلال مدة إعادة الدراسة واجهتنا مجموعة من الصعوبات والتي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- صعوبة استجابة بعض ممارسي المهنة للاستبيان المقدم لهم بسبب عملهم المكثف في هذه الفترة.

- نقص المراجع باللغة العربيّة واللغة الفرنسية فيما يخص الامتثال الضريبي.

- عدم استقرار القوانين والتشريعات.

هيكل الدراسة:

- اقتضى معالجة الموضوع، المراجعة الخارجية ودورها في رفع المستوى الامتثال الضريبي، تقسيمه إلى ثلاثة فصول تسبقهم مقدمة عامة وتعقبهم خاتمة ستتضمن تلخيص النتائج المتوصل إليها.
- تطرقنا في الفصل الأول إلى الإطار النظري لكل من المراجعة الخارجية ومحافظ الحسابات.
- لدراسة الموضوع دراسة جيدة، سنتناول الدراسة جيدة، تسبقهم في ذلك مقدمة وتليهم في الأخير خاتمة، أمّا محتوى الفصول فكانت كالتالي:

الفصل الأول:

الفصل الأول قمنا فيه بدراسة الأدبيات النظرية للمراجعة الخارجية وذلك عن طريق وضع أربعة مباحث: تمثل المبحث الأول في ماهية المراجعة الخارجية، أمّا المبحث الثاني فتطرقنا فيه إلى المراجع الخارجي وآداب السلوك المهني، أمّا المبحث الثالث فتطرقنا فيه إلى ماهية المرجعة الجبائية وعلاقتها بالمراجعات الأخرى.

الفصل الثاني:

والذي جاء تحت عنوان الإطار النظري للامتثال الضريبي وتضمن أربع مباحث مقسمة كالتالي: المبحث الأول يتحدث عن ماهية الامتثال الضريبي، أمّا المبحث الثاني فتناول التصريحات والعقوبات والمخاطر الجبائية.

الفصل الثالث:

تطرقنا فيه إلى الدراسة الميدانية من خلال إعداد الاستبيان وتوزيعه على عينة الدراسة للوقوف عن دور المراجعة الخارجية في تحسين الامتثال الضريبي وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.

الدراسات السابقة:

لم يقف الباحث على أي دراسات أو أبحاث تناولت موضوع دور المراجعة الخارجية في تحسين الامتثال الضريبي بشكل مباشر وبصورة كافية، ولكن تمّ الوقوف عن بعض الدراسات والأبحاث التي تعرضت لهذا الموضوع بصورة مختلفة، وغير مباشرة والتي سنوضحها فيما يلي:

دراسة ايدير مصطفى بعنوان { أثر عصنة الإدارة الضريبية على الامتثال الضريبي للمكلفين بالضريبة في الجزائر } حيث أن هذه الدراسة هي في الأصل أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية 2022 بجامعة قاصدي مرباح ورقلة.

هدفت الدراسة الى تحديد عصرنه الإدارة الضريبية بمختلف مكوناتها و توصلت الى وجود تأثير ايجابي و لكن ليس ذو دلالة إحصائية، وهناك تكامل بين جوانب عصرنه الإدارة الضريبية حيث نسبة تأثير الجوانب الثلاثة المجتمعة على الامتثال الضريبي للشركات البترولية أعلى من نسبة تأثير كل جوانب على حدى.

دراسة صالح حميداتو بعنوان { دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية } .

حيث أن هذه الدراسة هي في الأصل مذكر مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماجستير في العلوم التجارية 2012، بجامعة قاصدي مرباح ورقلة.

توصلت هذه الدراسة الى إبراز دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية للمؤسسة الاقتصادية، واعتبرت الجبائية إحدى محددات اتخاذ القرارات داخل المؤسسة وعليه تتمكن المؤسسة من تقليص العبء الجبائي دون الإخلال بالقواعد القانونية.

دراسة أسامة فرحات حميدة بعنوان { الامتثال الضريبي ودوره في تحسين الوضع المالي للمؤسسة } .

تمثلت هذه الدراسة في مذكر مقدمة لاستكمال متطلبات ماستر أكاديمي 2023 كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية الامتثال الضريبي بالنسبة للمؤسسات المالية، حيث اعتبرت التصريحات الجبائية مؤشر على حسن التسيير الجبائي، و توصلت الدراسة بعد تحليل مخرجات الرقابة الجبائية أنه كلما كان مستوى الامتثال الضريبي للمكلفين أحسن كان له تأثير على الوضع المالي للمؤسسة.

دراسة محمد ضياء عباذ بعنوان { فعالية الممارسة الجبائية في تدنية التكاليف الجبائية } .

حيث أن هذه المذكر شهادة ماستر أكاديمي في كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة 2018 قاصدي مرباح ورقلة.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى استعداد ممارسي الجبائية في استغلال الفرص و المزايا التي يمنحها القانون و التحكم فيها، و ذلك عن طريق الاستفادة من القوانين التجارية و الجبائية، و توصلت الدراسة إلى وجود متوسط في استعداد الممارسة الجبائية لاستغلال الفرص و المزايا الجبائية .

الفصل الاول :

الاطار النظري للمراجعة الخارجية

تمهيد :

تعتبر مهنة المراجعة الخارجية من أهم المهن نظرا لما تقدمه من خدمة بالغة الأهمية للعديد من الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة ، فالمراجع يقوم بإختبارات المراجعة المختلفة لتكوين رأي محايد و مستقل عن القوائم التي تقدمها إدارة الشركة ، ونظرا لأن هذه الأطراف الخارجية يعتمدون على هذه القوائم في اتخاذ القرارات المختلفة و لما تتصف به العمليات الحديثة من تعقيد فإن هذه الأطراف تحتاج إلى المراجع الخارجي للاطمئنان على جودة المعلومات التي تقدمها نظام المعلومات المحاسبية.

حيث يقوم المراجع بالإفصاح عن النتائج التي توصل إليها من خلال تقريره والذي يعتبر خلاصة لمراجعته التي قامتها.

وللتعرف أكثر على عملية المراجعة قمنا بتقسيم الفصل الأول إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول : ماهية المراجعة الخارجية .

المبحث الثاني : المراجع الخارجي وآداب السلوك المهني.

المبحث الثالث : المراجعة الجبائية.

المبحث الأول : ماهية المراجعة الخارجية .

إن ظهور المراجعة لم يكن من قبل الصدفة، بل التغيرات الاقتصادية التي عاشتها المؤسسات أوجبت ذلك، و تتجلى أهميتها بنوعيتها الداخلية و الخارجية في الدرجة التي وصلت إليها حالياً، حيث أصبحت علماً قائماً بحد ذاته له مبادئ عامة تحكمها تعرف بالمعايير، و هي تمثل الإطار العام الذي يقوم المراجع باستخدام الإجراءات ضمنه، و هذه الأخيرة عبارة عن الوسيلة التي من خلالها يقوم المراجع بتنفيذ عملية المراجعة الفعلية و عرضها للتأكد من أن القيود و السندات التي بنيت هذه الميزانية عليها تبين الوضع المالي الصحيح و الواقعي للمؤسسة، و سنحاول إبراز ذلك من خلال هذا المبحث والذي قسمناه كالاتي:

المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية وتطورها التاريخي .

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الخارجية .

المطلب الثالث: مبادئ وفروض المراجعة الخارجية .

المطلب الرابع: أنواع المراجعة الخارجية .

المطلب الأول : تعريف المراجعة الخارجية وتطورها التاريخي .

رغم تعدد صيغ التعاريف التي تناولت المراجعة الخارجية، إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي تسعى المراجعة إلى تحقيقها ومن خلال هذا المطلب نسلط الضوء على مجموعة من تعاريف المراجعة الخارجية و تطورها التاريخي.

1. تعريف المراجعة الخارجية :

-عرف غسان فلاح المراجعة على أنها " فحص منظم من قبل شخص فني محايد للدفاتر والسجلات والمستندات، والحصول على الأدلة والقرائن اللازمة لإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية وكفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها"¹

- كما عرف خالد أمين المراجعة على أنها "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً إنتقادياً منظماً، بقصد لخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، و مدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة"²

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار النشر و التوزيع و الطباعة ، 1009ص 158.

² خالد أمين عبدالله. التدقيق والرقابة في البنوك. الطبعة الاولى دار وائل لطباعة والنشر عمان ص11.

- وعرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها " عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مساهمة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"¹

- ومما سبق يمكننا تعريف المراجعة الخارجية أنها عملية تقييم مستقلة تجري من قبل مراجعين من خارج الشركة للتأكد من أن البيانات المالية للشركة تعرض بشكل عادل ووفقا لمبادئ ومعايير المحاسبة المتعارف عليها.²

2. التطور التاريخي لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

تم تقسيم التطور التاريخي للمراجعة الخارجية إلى خمسة مراحل هي:

1. فترة ما قبل 1500

انتشر استعمال مصطلح « Auditor » المشتق من أصل الكلمة اللاتينية Audire بمعنى يستمع، فالمراجعة مهنة نشأت منذ القدم، إذ أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المراجع في الساحات العامة، علما أن المراجعة في هذه المرحلة كانت تشمل المراجعة الكاملة ، وكان غرضها الرئيسي إكتشاف الغش والخطأ ، ومنع التلاعب من قبل المسؤولين عن حياة الأشياء المادية والتأكد من أمانة الحائزين لها.

2. الفترة الممتدة من 1500 إلى 1850

في هذه المرحلة اتسع نطاق المراجعة ليشمل النشاط الصناعي وذلك بظهور الثورة الصناعية، حيث زادت أهمية إكتشاف التلاعب والإختلاس بسبب فصل ملكية رأس امال عن الادارة الذي أدى إلى ظهور نظرية الوكالة وقد ظهرت في هذه المرحلة إتجاهات جديدة في المراجعة وهي الاعتراف بضرورة وجود نظام محاسبي منتظم بغرض دقة.

التقرير، كما نشير إلى القبول العام لاستعراض مستقل للحسابات سواء للمؤسسات الكبيرة أو الصغيرة.

3. الفترة الممتدة من 1850 إلى 1905:

إن النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة خاصة بعد إنطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة والانفصال التام والنهائي بين الملكية والإدارة ، وظهور الحاجة لمالكي المؤسسات والمشاريع لمن يحافظ على أموالهم خاصة بعد ظهور قانون الشركات البريطاني سنة 1962 الذي أقر ضرورة إستعمال مراجعي الحسابات المراجعة

¹ طواهر محمد تهمي ، صديقي مسعود. مراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية ، ط 4 ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ص9

شركات المساهمة فبعد كل هذه التطورات أصبح المجال مفتوحا للمراجعة حتى تبرز كمهنة ونشاط مهم لا يستهان به خاصة بعد تدعيمها بقوانين أما بالنسبة لأهداف المراجعة في نهاية هذه الفترة فيمكن إختصارها في النقاط التالية:

- إكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية.
- إكتشاف الأخطاء الفنية والأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية.

4- فترة الممتدة من 1905 إلى 1960:

لقد تطور الهدف الرئيسي للمراجعة إلى التأكد من صحة وعدالة المركز المالي خلال هذه الفترة ، وأصبح إكتشاف ومنع الأخطاء غرضا فرعيا مع التأكد على أهمية الاعتراف بنظام الرقابة الداخلية، وتغيير أسلوب المراجعة من الاعتماد على المراجعة التفصيلية إلى استخدام أسلوب العينات، وأهمية الربط بين حجم العينة وكيفية إختيارها، ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

5- لفترة ما بعد 1960:

عرفت هذه المرحلة ازدهارا كبيرا للمراجعة، حيث شهدت التأكيد على:

- أن الهدف الرئيسي للمراجعة هو إبداء الرأي حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية .
- الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.
- الاهتمام بأساليب العلمية المتطورة مثل استخدام الأسلوب الرياضي، التحليل المالي، خرائط التدفق، العينات الاحصائية وبحوث العمليات، وهذا بفعل التطورات التي حدثت في استخدام الإعلام الآلي.
- استخدام المراجعة الأساليب الكمية يحقق الدقة ويقربها من الموضوعية.¹

المطلب الثاني : أهداف و أهمية المراجعة الخارجية

الفرع الاول :أهداف المراجعة الخارجية

في قديم الزمان كان هدف المدقق فقط اكتشاف الاخطاء والغش فقط ولكن مع مرور الزمن تغيرت الفكرة فاصبح المدقق مهم جدا، وان عمل المدقق ليس فقط اكتشاف الاخطاء والغش وانما زادت اهمية المدقق مع تطور المشاريع التجارية والصناعية فلهذا نستطيع ان نقول بان المدقق يستطيع ان يفرض الرقابة الداخلية . ومن مهامه وأهدافه مراجعة الدفاتر والسجلات واصدار رأي في محايده فيه , وهناك بعض النقاط التي يمكن على المدقق ان يعمل بيها:

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية.

¹ نصيرة سليمان .مذكرة مقدمة كجزء من المتطلبات نيل شهادة الماستر .أهمية تقرير المراجع الخارجي في تحديد المخاطر المالية في المؤسسة الاقتصادية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير .2016.2015 ص 11.

- رأي المدقق الفنية في السجلات والدفاتر.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من اخطاء.
- تقليل فرص إرتكاب الاخطاء او الغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة.
- مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها.
- تقييم نتائج اعمال المشروع بالنسبة الى اهداف المرسومة.
- تحقيق اقصى قدر ممكن من الكفاية الانتاجية.
- تحقيق اقصى قدر ممكن من الرفاهية الافراد المجتمع التي تعمل في المشروع.¹

الفرع الثاني : أهمية المراجعة الخارجية .

تعود أهمية المراجعة إلى كونها وسيلة لا غاية، هذه الوسيلة تهدف إلى خدمة عدة طرائف تستخدم القوائم المالية المراجعة وتعتمدها في اتخاذ قرارات ا ورسم سياسات ، حيث أن القيام بعملية المراجعة يجب أن تخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمنشأة ومن هذه الأطراف.

• **إدارة المنشأة:** تعتبر المراجعة الخارجية مهمة لإدارة المشروع حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية و الرقابة على المراجعة الخارجية يجعل من عمل المراجع حافزا للقيام بهذه المهمة، كذلك تؤدي مراجعة القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه المنشأة.²

• **المؤسسة المالية و التجارية و الصناعية:** تعتبر المراجعة الخارجية ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المراجعة، بحيث توجه أموالهم إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.

• **الجهات الحكومية:** تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المراجعة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة و التخطيط، فرض الضرائب، منح القروض وتحديد الأسعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات... وغير ذلك، كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضات مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه.³

¹توفيق مصطفى ابو رقية .عبدالهادي اسحق المصري . تدقيق ومراجعة الحسابات . الطبعة الاولى 1435 , 2014 دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع.ص14.15

²غسان فلاح المطارنة . مرجع سابق ص97.

³خالد امين عبدالله ,مرجع سابق ص11

● **المستثمرون:** أدى ظهور الشركات والمصانع الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا بعد الحرب العالمية الثانية وتوزيع رأس مالها على عدد كبير من المساهمين وانفصال الملكية عن إدارة الشركة، مما جعل الحاجة ماسة إلى تعيين مراجع حسابات قانوني مستقل ومحيد بحيث يطمئن المستثمرين بأن أموالهم سوف لا تتعرض لاختلاس والسرقة نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة الشركة والتأكد من عدم انتهاك عقد الشركة الأساسي وقانون الشركات.¹

المطلب الثالث : فروض و مبادئ المراجعة الخارجية

الفرع الاول : فروض المراجعة الخارجية .

يمثل الفرض في أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال. ومن ثم فإن وضع فروض للمراجعة الخارجية عملية ضرورية لحل مشاكل المراجعة والتوصل إلى نتائج تساعد في إيجاد نظرية شاملة ومن الملاحظ أن فروض المراجعة الخارجية تتمثل في الاهتمام الكافي كما هو الحال في مجال فروض المحاسبة ولذلك فإن وضع مجموعة من الفروض التي تأخذ في الاعتبار طبيعة المراجعة ونوعية المشاكل التي تتعامل معها هو بمثابة إيجاد مجموعة من الظروف التجريبية التي يجب أن تخضع للدراسة الانتقادية حتى يمكن أن تلقى القبول العام من المهنة.

يمكن تلخيص أهم الفروض التي تستند إليها عملية المراجعة في الآتي:²

قابلية البيانات المالية للفحص: من الملاحظ أن الفرض مرتبط بوجود مهنة المراجعة فإذا لم تكن البيانات و القوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر إذن لوجود هذه المهنة.³

عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع الخارجي و إدارة المؤسسة : إنه لمن الواضح وجود تبادل للمنفعة بين إدارة المؤسسة والمراجع الخارجي، فالإدارة تعتمد في معظم قرارات على المعلومات المالية التي ترتبط برأي المراجع الخارجي، ومن ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بدرجة أكبر من التي لم يتم مراجعتها، ولكن هذا لا يعني استحالته فقد يكون هناك أحيانا بعض التعارض في الفترة القصيرة فإدارة المؤسسة قد ترى أن من مصلحتها العاجلة أو من مصلحة المشروع أن تخفي بعض البيانات عن المراجع الخارجي وفي هذه الحالة يكون المراجع الخارجي متيقظا لهذا الاحتمال وعدم وجود هذا الفرض سيحتم على المراجع القيام بمراجعة تفصيلية لكل ما يقدم

¹ يوسف محمود جربوع , مراجعة الحسابات - بين النظرية والتطبيق - الوراقة لنشر والتوزيع , الاردن , 2007 ص 87.

² هاني عبد الوهاب وآخرون ، دور المراجعة الخارجية للحسابات في التقرير عن استمرارية المؤسسة مذكرة ماستر . تخصص محاسبة . كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

التسير ، جامعة حمة لخضر ، الوادي ، 2019-2020 ص 27.

³ حازم هاشم الألوسي ، الطرق الى علم المراجعة والتدقيق ، الطبعة الاولى ، الجامعة المفتوحة للنشر ، ليبيا، 2003 ص 67.

إليه من معلومات وإيضاحات تعدّها الإدارة لعدم الثقة فيها، بل و أكثر، من ناحية أخرى فإن وجود هذا الفرض سوف يقودنا إلى افتراضات ثانوية من حيث رشد الإدارة عند شراء الأصول وفي إدارة الأعمال الخاصة بالمؤسسة وفي تنفيذ الالتزامات وبالتالي فسوف تجعل استخدام المراجعة الاختيارية أمراً مستحباً وأن تكون عملية المراجعة اقتصادية وعملية¹.

توافر نظام كافة للرقابة الداخلية : يبنى هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال وقوع الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج للمراجعة بصورة تخفض مدى الفحص².

خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أي أخطاء غير عادية أو تواطئية : نجد أن هذا الفرض ضروري في جعل عملية المراجعة اقتصادية وعملية، فعدم وجود هذا الفرض يتطلب من المراجع عند إعداد برنامج المراجعة أن يوسع من اختباره وأن يستقصي وراء كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكد بأنه سوف يكتشف الأخطاء ويشري هذا الفرض نقطة هامة، وهي مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء فوجود هذا الفرض سوف يساعد على اكتشاف الأخطاء غير العادية والتواطئية³.

العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: نجد أن هذا الفرض مستمد من احد فروض المحاسبة وهو فرض استمرار المؤسسة ويعني هذا الفرض أن مراجع الحسابات الخارجي إذا اتضح له أن إدارة المؤسسة رشيدة في تصرفاتها عند شراء أحد الأصول مثلاً أن الرقابة الداخلية سليمة فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد دليل على غير ذلك⁴.

يفرض المركز المهني لمراجع الحسابات الخارجي التزامات مهنية : نجد أن هذا الفرض لم يوضع تحت الدراسة الشاملة ومع ذلك فإن الالتزامات المهنية التي يفرضها مركز مراجع الحسابات الخارجي قد تم الاعتراف إلى حد ما بقبول معايير المراجعة المتعارف عليها، فهذا الفرض أساس تحديد مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه مجتمع وتجاه زملائه⁵.

المراجع الخارجي يزاوّل عمله كمراجع فقط : إن مهمة المراجع الخارجي تقتصر على إبداء رأيه الفني في سلامة القوائم المالية فقط ، بغض النظر عن إمكانياته وقدراته على القيام بمهام أخرى⁶.

¹ عبد الفتاح صحن وآخرون ، اصول المراجعة الخارجية ، الدار الجامعية الاسكندرية ، 200، ص 20.

² هاني عبد الوهاب وآخرون ، دور المراجعة الخارجية للحسابات في التقرير عن استمرارية المؤسسة ، مرجع سابق . ص 28

³ محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت - لبنان ، 1990م، ص 30.

⁴ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، مرجع سابق ، ص 12

⁵ بوحفص رواني ، التدقيق المالي والمحاسبي نظرية ودروس ، قسم العلوم المالية والمحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة غرداية ، 2018 ، ص 10

⁶ وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمه احمد حامد حجاج، كمال الدين سعد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية ، ص 25

الفرع الثاني : مبادئ المراجعة الخارجية .

إن مبادئ المراجعة الخارجية متعلقة بالركنين التاليين للمراجعة:

الفحص: وهو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها التقرير وهو بلورة نتائج

الفحص والتدقيق وإثبات تقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

مبادئ مرتبطة بالفحص : ويمكن تلخيص المبادئ المتعلقة بركن الفحص فيما يلي :¹

مبدأ التكامل : ويسمى أيضا بالإدراك الرقابي ويعني انه يجب على المراجع أن يكون على معرفة تامة وكلية بجميع

أعمال وطبيعة أحداث المؤسسة والآثار المرتقبة عليها.

مبدأ الشمول : يقصد هذا المبدأ أن يشمل الفحص جميع أهداف المؤسسة وجميع التقارير المالية لها.

مبدأ الموضوعية : ويعني ذلك ابتعاد المراجع عن التقدير الشخصي واعتماده على ادلة الاثبات الصحيحة بكل

موضوعية.

مبدأ مدى الكفاية الإنسانية : يعرب عما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال و

المشاركة.

مبادئ مرتبطة بالتقرير : ويمكن تلخيص المبادئ المتعلقة بركن التقرير فيما يلي:²

مبدأ كفاية الاتصال : من اجل تحقيق الأهداف من عملية المراجعة، يجب على التقرير أن يكون أداة لنقل

العمليات الاقتصادية للمؤسسة جميع العاملين وبصورة صحيحة.

مبدأ الإفصاح : يجب على المدقق أن يقوم بالإفصاح على كل المعلومات التي من شأنها أن تساعد المؤسسة على

تحقيق أهدافها وخاصة كشف الأخطاء والغش وجوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية.

مبدأ الإنصاف : يجب أن يكون التقرير فيه المعلومات لجميع الأطراف ذات المصلحة بالمؤسسة دون تمييز.

مبدأ السببية : يجب أن يحتوي التقرير على تفسير كل التصرفات غير العادية التي تواجه المراجع الموضوعية.

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى تدقيق الحسابات، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان 2005، ص23.

² أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث الإطار الدولي _ أدلة ونتائج _، الطبعة أولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان 2009، ص53.54.

المبحث الثاني : المراجع الخارجي وآداب السلوك المهني.

أي مهنة يجب أن تكون لها قواعد و مبادئ سلوكية تحكم تصرفات أصحابها اتجاه المجتمع الذين يتواجدون به والبيئة التي يعملون بها، لذلك فقواعد السلوك المهني والتي صدرت عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي تعتبر الإرشاد الذي يجب أن يلتزم مراجع الحسابات به، وقواعد السلوك المهني تأخذ متطلبات التمتع الواجبات الأخلاقية و تأثير عمل المراجع على الآخرين، وسوف نحاول أن نبرز في هذا المبحث:

✓ **المطلب 01 :** تعريف ومسؤولية المراجع الخارجي.

✓ **المطلب 02:** قواعد وآداب سلوك المراجع الخارجي .

✓ **المطلب 03:** التوجيه والتخطيط لمهمة المراجع الخارجي (نظام الرقابة الداخلية) .

✓ **المطلب 04 :** انواع تقرير المراجع الخارجي .

المطلب الاول : تعريف ومسؤولية المراجع الخارجي

الفرع الاول : تعريف مراجع الخارجي

يعرف مراجع الحسابات حب المادة 22 من قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 بأنه هو "كل شخص يمارس بصفة عادية و باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به¹".

كما تعرفه المادة 715 مكرر4 من القانون التجاري الجزائري بأن " :المراجع القانوني أو (مندوب الحسابات) هو الشخص الذي تتمثل مهمته الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقق في الدفاتر و الأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو (مجلس المديرين) في الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها . ويصادق على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك كما يتحقق إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين".

ومن خلال التعريفين السابقين يمكننا القول " بأن مراجع الحسابات هو كل شخص مستقل يقوم بفحص وتحقق من صحة القوائم والسجلات والدفاتر المالية للمؤسسة وإبداء رأيه الفني المحايد حولها ". ونلاحظ بأن مختلف التعاريف ركزت على ثلاث نقاط رئيسية يتمحور حولها التدقيق وهي: الفحص، التحقيق، التقرير.

¹ قانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتضمن مهنة خبير المحاسبة ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد ، الجريدة الرسمية رقم 42 ، 11 / 07 / 2010

- **الفحص :** أي فحص البيانات و السجلات المحاسبية للتأكد من صحة و سلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها و تبويبها ، أي فحص القياس المحاسبي.
 - **التحقيق :** و هو الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم على نتيجة أعمال المؤسسة و مدى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة في فترة زمنية معينة.
 - **التقرير :** أي بلورة نتائج الفحص و التحقيق في شكل تقرير موجه إلى الأطراف المعنية سواء كانت من داخل المؤسسة أو من خارجها، و يعتبر التقرير المنتج النهائي لمهمة المدقق.
1. مسؤوليات مراجع الحسابات.

لقد تعددت طبيعة مسؤوليات المراجع الخارجي كمزاوول لمهنة المراجعة من جهة ، والأطراف التي يعتبر مسؤولاً أمامها من جهة أخرى ، و منه :¹

2-1- المسؤولية تجاه العملاء :

تتضمن مسؤولية المراجع وفقاً لقواعد و سلوك المهنة مجموعة من المسؤوليات تجاه عملائه و تتمثل في العناصر التالية:

أ - **المحافظة على سرية البيانات :** يجب على مراجع الحسابات أن يحافظ على البيانات و المعلومات التي يحصل عليها من خلال عملية المراجعة في مؤسسة العميل.

ب - **الأتعاب المشروطة :** أي ألا يتم التعاقد بين المراجع و العميل على عدم دفع الأتعاب إذا لم يتوصل إلى نتائج متفق عليها مع العميل.

2-2- المسؤولية تجاه الزملاء:

و تتضمن الجوانب التالية :

أ - **المزاحمة أو التعدي على حقوق الغير :** و معنى ذلك عدم قيام المراجع بمزاحمة زميل له يقدم خدمة إلى عميل هو حالياً يحصل على نفس الخدمة من هذا الزميل.

ب - **عروض التوظيف :** أي يتعين على المراجع عدم القيام بتقديم أية عروض بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، لتوظيف أحد أو أكثر من العاملين بمكتب زميل له بدون إخبار هذا الزميل أولاً، و هذه القاعدة لا تطبق إذا كان ذلك من خلال الشعور الذاتي من الموظف و من خلال التقدم نتيجة إعلان عام عن شغل تلك الوظائف.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص. 56-57

2-3-المسؤوليات الأخرى :

تتضمن المسؤوليات الأخرى لمراجع الحسابات ما يلي :

أ - **الأعمال المخلة بالكرامة** : يجب على مراجع الحسابات بأن لا يقوم بأي أعمال تعتبر مخلة بقواعد السلوك المهني.

ب - **العمولات** : لا يجوز لمراجع الحسابات أن يدفع عمولات لأي طرف للحصول على عملاء، أو أن يحصل على عمولة لأي غرض آخر.

ج - **الإعلان** : لا يجوز لمراجع الحسابات أن يحصل على العمل لدى العملاء عن طريق الإعلان أو اجتذاب العملاء بطرق غير صحيحة أو مظلة.

د - **الأعمال المتعارضة** : لا يجوز لمراجع الحسابات أن يجمع بين مهنة المراجعة وأي مهنة أخرى تؤدي إلى خلق تضارب في المصالح عند تأديته لخدماته المهنية.

هـ - **شكل المكتب** : يجوز لمراجع الحسابات أن يزاول المهنة في مكتب المراجعة سواء كمالك أو أحد العاملين في المكتب ، بشرط أن يكون المكتب في شكل مشروع فردي، أو شركة تضامن، أو شركة مهنية مساهمة بشرط أن تتوفر فيه الشروط المتفقة مع قرارات المنظمة أو الهيئة التي يتبعها¹.

إن مهنة مراجعة الحسابات هي في الحقيقة مهنة اجتماعية تستفيد منها أطراف كبيرة ممن يستخدمون تقرير المراجع، و بالرغم من تضارب مصلحة هؤلاء الأطراف، فإن المهنة قد فرضت على مراجع الحسابات أن يتحلى بسلوك أخلاقي يمكنه من إنجاز المهمة التي ألقاها على عاتقه، و هذا لا يتأتى إلا إذا راعى مراجع الحسابات هذا السلوك أثناء مزاولته لمهنته و على سلوكه خارج المهنة.

المطلب ثاني : قواعد وآداب السلوك المهني للمراجع

إن الوظيفة الأساسية للمراجعة هي إضفاء الثقة على المعلومات التي تحتوى عليها القوائم المالية. وتساعد هذه المعلومات متخذي القرار في تقويم البدائل المختلفة والعائد المتوقع والتكاليف والمخاطر مما يزيد في فاعلية الأفراد والمشروعات والأسواق والحكومات في تخصيص الموارد النادرة نظرا لتوفر معلومات موثوق بها تعكس قدرة وأداء مشروعات الأعمال.

¹ غسان فلاح المطارنة : " تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية "، مرجع سابق ، ص 57.

واعترافا بهذا الدور وتحقيقا لرسالتهم فقد الزم الأعضاء أنفسهم بمجموعة من المبادئ والقواعد السلوكية التي تحكم عملهم تزيد على المتطلبات النظامية التي تفرضها الدولة وتضفي عليها بعدا آخر أخلاقيا تعرف باسم قواعد سلوك وآداب المهنة تهدف الى رفع مستوى المهنة وتحسين أداء أعضائها واكتساب ثقة المجتمع.

1. تعريف واهداف قواعد السلوك المهني.

تتمثل قواعد آداب وسلوك المهنة الاطار الذي يعمل من خلاله مراجع الحسابات، حيث انها تمثل مجموعة من القواعد والمعايير والارشادات التي تمثل انماط للسلوك والتصرفات المتوقعة من جانب المراجع والتي تتطلب من المراجع زيادة الشك المهني بسبب زيادة الجهد الفكري المتحفظ والحذر من جانبه و تؤثر ممارسة الشك المهني في سلوكه، ويشمل هذا التأثير أربعة سلوكيات هي؛ البحث المتزايد عن المعلومات، اكتشاف مزيد من التناقضات، توليد مزيد من البدائل، والتأكد من موثوقية مصادر الادلة. وكلما كان مراجع الحسابات ممارس للشك المهني و ملما بالأخطاء والتلاعبات الإدارية و متمرسا في اكتشافها وتحديد مدى أهميتها في تحريف القوائم المالية ، كلما أصدر حكمه عليها بكفاءة، بالإضافة إلى توافر التأهيل المهني الملائم سواء علميا أو عمليا وتوفر المهارات اللازمة لقيامه بعملية المراجعة وذلك نتيجة لتراكم المعرفة العلمية أو العملية من أدائه لتلك المهام، ومدى استيفائه متطلبات القيد بسجل مراجعي الحسابات .¹

وتهدف قواعد السلوك المهني الى تحقيق أغراض عدة وتكاد تكون الاغراض التالية لأهميتها لأنها واردة ضمن معظم دساتير قواعد السلوك المهنية وهي:²

- رفع مستوى مهنة المحاسبة والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي احرزته بين غيرها من المهن الاخرى .
- تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمراجعين ورعاية مصالحهم المادية والادبية والمعنوية.
- تدعيم وتكملة النصوص القانونية والاحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبادئ الكفاية والتأهيل العلمي والعملية للمراجع.
- بث الطمأنينة و الثقة في نفوس جمهور المعنيين بالخدمات المحاسبية والمراجعين من العملاء وغيرهم من الفئات المتعددة، بانهم سيحافظون فيما يقدمونه من خدمات وما يؤدونه من اعمال توكل إليهم على التزام معايير فنية ومستويات علمية ومهنية رفيعة.

¹ محمد سامي حسن علي، إطار مقترح لقياس وتفسير العوامل المؤثرة على ممارسة الشك المهني لمراقب الحسابات، ع3، جامعة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بين سوف، 2012، ص.53

² مصطفى يوسف الكافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية والاقتصاد المعرفة ، ط1، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص84.

02-أنواع قواعد السلوك المهني.

يمكن تقسيم قواعد السلوك المهني لعدة أنواع تبعا للزاوية التي ينظر منها الى هذه القواعد، وفيما يلي أهم هذه الأنواع¹:

1.2. من حيث الجهة أو السلطة التي وضعته ويمكننا أن نجد نوعين هما:

1.1. 1- قواعد قانونية : والمقصود بها تلك القواعد التي يضعها المشرع، وتلك المبادئ التي تنص عليها القوانين المنظمة للمهنة أو التي تحكم الرقابة الخارجية على حسابات الشركات، ومن أمثلة هذه القواعد في الجزائر تلك الاحكام التي صاغها المشرع في القانون 01/10 لسنة 2010.

1.2. 2- قواعد تنظيمية : والمقصود بها تلك المبادئ التي تصدرها المنظمات المهنية من نقابات ومعاهد وجمعيات حث أعضائها على التمسك بآداب وقواعد سلوك المهنة.

2-2- من حيث صدورها ووسيلة إثباتها :ويمكننا هنا أن نتبين نوعين متميزين من قواعد آداب السلوك المهني هما:

2-2-1- قواعد مكتوبة : وهي تلك المثبتة كتابة سواء كانت الوثيقة المكتوبة صادرة عن السلطة التشريعية أو السلطة التنفيذية في البلد أو كانت مطويات أو نشرات من المنظمة المهنية.

2-2-2- قواعد عرفية : والمقصود بها تلك القواعد والمبادئ التي يتعارف عليه المراجعون والمحاسبون و يلتزمون بإتباعها والتمسك بها واحترامها .ويعتبرونها دستورا أخلاقيا من الآداب والتقاليد التي يجب أن يعمل كل ممارسي المهنة على البقاء عليها دون حاجة الى إصدارها في وثيقة كتابية .

03-مبادئ وآداب السلوك المهني

تعمل المنظمات والجهات المشرفة على مهنة المحاسبة القانونية على رفع مستوى جودة الاداء المهني لممارسي هذه المهنة ,من خلال وضع مبادئ وآداب السلوك الاخلاقي لهؤلاء الممارسين وضرورة الالتزام بها في الممارسة العملية ، ولذلك أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين في إصداراته للمعايير الدولية مجموعة من المبادئ و الآداب السلوك المهني التي يجب على المحاسبين المهنيين الالتزام بها وهي :

3-1 النزاهة:

¹ مصطفى يوسف الكافي , نفس المرجع السابق, ص84,85.

يفرض مبدأ النزاهة على كل المهنيين العاملين في مجال المحاسبة والمراجعة بأن يكونوا على قدر من الاستقامة والامانة في كل من علاقاتهم المهنية وعلاقات الاعمال، كذلك تتضمن النزاهة بأن يتحلى المهنيون بالصدق والعدل أثناء تنفيذ مهامهم .

كذلك يعد توفر النزاهة شرط أساسي للعاملين في خدمة المصلحة العامة كمراجع الحسابات، حيث إنها لا تتطلب فقط الامانة لكن تتعدى ذلك لتشمل مجموعة من الصفات ذات العلاقة وهي الانصاف والشجاعة و الامانة الفكرية.

وقد ورد في المدونة الاخلاقية (Conduct professional of Code) ، للمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين AICPA إن مبدأ النزاهة يأخذ بعين الاعتبار الاخطاء غير المقصودة والإختلاف الصادق في الرأي، لذلك لا يوجد تعارض بينهم وبين النزاهة، ولكن في حال كان هناك خداع أو تحايل فإنه يتعارض مع مبدأ النزاهة . كذلك يقتضي مبدأ النزاهة بأن لا يرتبط اسم مراجع الحسابات بأية تقارير أو معلومات و اتصالات في حال كانت هذه التقارير أو المعلومات تتضمن ما يلي :

- بيانات مالية محرفة أو مضللة.
- تقارير تحتوي على معلومات أو حسابات معدة بإهمال.
- تقارير ومعلومات غير مكتملة بسبب الحذف، أو فيها نوع من الغموض الذي قد يؤدي إلى التضليل¹.

2.3 الموضوعية:

مبدأ الموضوعية يعني بأن لا يكون مراجعين الحسابات متحيزين أثناء تأديتهم لمهامهم، كذلك عدم تأثرهم بالآخرين حتى لا يتأثر حكمهم المهني الخاص بالمنشأة التي يقومون بمراجعة حساباتها، حيث إن مراجعين الحسابات قد يتعرضوا أثناء تأديتهم لمهامهم لحالات قد تضعف من موضوعيتهم، كذلك فإنه من غير العملي تحديد أو وصف هذه الحالات بالتحديد لكن بشكل عام لا يجوز لمراجع الحسابات تأدية خدمات مهنية في حالة وجود علاقة أو تحيز قد يترتب عليها تغيير حكمهم المهني الخاص بالخدمات المقدمة .

كما أن الموضوعية تعد حالة ذهنية تستثني التحيز والحكم المسبق مما يعطي عدالة وإنصاف لجميع القرارات و المسائل التي تتعلق بالمهام التي يقومون بتأديتها، كذلك تتطلب الموضوعية أن لا يتأثر حكم مراجع الحسابات بتضارب المصالح، وتنشأ أهمية مبدأ الموضوعية بالنسبة لمراجع الحسابات من أن العديد من القضايا الهامة التي لها علاقة بإعداد القوائم المالية لا تخضع للحقائق وإنما تخضع لحكم لمراجع الحسابات .

¹ علا رسلان محمود المغير ، مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني، المجلة العربية للنشر العلمي، العدد 34، سنة 2021، ص77.

كما أن الحفاظ على مبدأ الموضوعية يتطلب من مراجعي الحسابات عمل تقييم مستمر لعلاقتهم مع العملاء وكذلك تقييم مدى التزامهم بالمسؤولية العامة، إضافة إلى ذلك فإن الموضوعية تعطي قيمة الخدمات التي يقدمها مراجعو الحسابات، حيث إنها تعد إحدى العلامات المميزة لمهنة المحاسبة والمراجعة، و تتطلب الموضوعية من المراجعين بأن يكونوا محايدين ويتمتعون باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بخدماتهم المهنية المتنوعة بحيث لا يكون لهم أي مصالح متعارضة مع مصلحة العمل أو المهنة التي يمارسونها.¹

3-3- الكفاءة والعناية المهنية اللازمة :

يفرض مبدأ الكفاءة والعناية المهنية اللازمة على جميع مراجعي الحسابات الالتزام بما يلي :

- المحافظة على المعرفة والمهارة المهنية بالمستوى المطلوب وذلك لضمان حصول العملاء وأصحاب العمل على خدمات ذات كفاءة مهنية عالية .
- تأدية المهام باجتهاد وفقا للمعايير المهنية والفنية المطبقة عند تأدية الخدمات المهنية.
- كذلك فإن الخدمة المهنية ذات الكفاءة العالية تتطلب ممارسة الحكم السليم في تطبيق المعرفة والمهارات المهنية عند تأدية خدمة معينة، ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين منفصلتين :
 - تحقيق الكفاءة المهنية .
 - المحافظة على الكفاءة المهنية .

لذلك تتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية وجود وعي مستمر وفهم للتطورات الفنية والمهنية والتجارية ذات الصلة، كذلك فإن التطوير يمكن مراجعي الحسابات من تطوير قدراتهم والمحافظة على مستوى مرتفع من القدرات للقيام بمهامهم بشكل أكثر كفاءة ضمن البيئة المهنية .

كذلك ينبغي على مراجع الحسابات أن يتخذ خطوات معقولة للتأكد من أن الأشخاص الذين يعملون تحت سلطته بصفة مهنية يمتلكون مهارات تدريب وإشراف مناسبة، كذلك يجب على المراجعين أن يطلعوا العملاء وأصحاب العمل و المستخدمين الآخرين على القيود الملزمة للخدمات التي يقدمها المراجع .

كما أنه يجب على مراجعي الحسابات بذل العناية المهنية اللازمة عند أداء مهامهم ومسؤولياتهم تجاه كل من العملاء وأصحاب العمل وكذلك المجتمع، حيث إن مبدأ العناية المهنية يفرض عليهم مسؤولية تقديم الخدمات بسرعة وبدقة مع مراعاة المعايير الفنية والأخلاقية المعمول بها .

3-4- السرية:

¹ علا رسلان محمود المغير ، مرجع سابق، ص78.

فرض مبدأ السرية على مراجعي الحسابات الإمتناع عن التالي :

- الكشف عن أي معلومات سرية خاصة بالشركة أو صاحب العمل والتي يتم الحصول عليها كنتيجة لعلاقات مهنية وعلاقات العمل دون تفويض محدد باستثناء وجود حق أو واجب مهني قانوني يتطلب بالكشف عن هذه المعلومات .
- استخدام المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها كنتيجة لعلاقات العمل وعلاقات مهنية لمصلحة شخصية أو لمصلحة طرف ثالث .

كما يجب على مراجعي الحسابات المحافظة على السرية حتى في البيئة الاجتماعية، وهذا يعني بأن يكون المراجع يقظا لإمكانية الكشف غير المقصود عن بعض المعلومات السرية لأحد شركاء العمل أو لأحد أفراد العائلة، كذلك يجب على المراجع بأن يحافظ على السرية التي تخص العملاء أو أصحاب العمل المحتملين، إضافة إلى ذلك ينبغي على المراجع اتخاذ الخطوات المعقولة لضمان احترام المرؤوسين لمبدأ المحافظة على السرية . كذلك فإنه في بعض الأحيان يتطلب مبدأ السرية بأن يقوم المراجع بالإفصاح عن المعلومات السرية كما في الحالات التالية

- يكون الكشف عن المعلومات السرية مسموح به قانونيا ومصرح به من قبل العميل أو صاحب العمل.
- يكون الكشف عن المعلومات السرية مطلوب قانونيا مثل :الحصول على وثائق أو أدلة في سياق تنفيذ إجراءات قانونية، أو الكشف عن المعلومات السرية للسلطات المختصة بحيث تمثل هذه المعلومات تعديات وانتهاكات للقوانين.

3-5- السلوك المهني :

إن مبادئ السلوك المهني يلزم المراجعين بالتقيد بالأنظمة والقوانين ذات الصلة بالإضافة لتجنب أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة، لذلك ينبغي على المراجعين عند تسويق وترويج أنفسهم وأعمالهم بأن لا يسيؤوا إلى سمعة المهنة بل يجب أن يتمتعوا بالصدق والأمانة، وأن لا يقوموا بإبداء ادعاءات مبالغ فيها حول الخدمات التي يمكن تقديمها وكذلك المؤهلات التي يملكونها والخبرات التي اكتسبوها، وكذلك عدم إبداء أي إشارات مسيئة أو مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين .

كذلك إن الالتزام والتقيد بالقوانين واللوائح والأنظمة ذات الصلة يعتبر بمثابة وقاية من عمليات التلاعب والغش المحاسبي الذي يضرب بالمصلحة العامة لحساب المصلحة الشخصية.¹

¹ علا رسلان محمود المغير ، مرجع سابق ، ص79.

المطلب الثالث : التخطيط و التوجيه لمهمة المراجع الخارجي.

تتأثر عملية المراجعة بنطاق وحجم المنشأة التي تخضع لها، ومدى اتساع أعمالها، وكذلك بالمهارات الفنية والخبرة المطلوبة لدى المراجع وفريق عمله، حيث يتعين على المراجع أن ينظر إلى كل عملية مراجعة بصورة مستقلة عن طريق دراسة طبيعة نشاط المنشأة ونظامها المحاسبي والمصادر المتوقعة لقرائن وأدلة المراجعة والعمل المنفذ من قبل موظفي المنشأة، خاصة فيما يتعلق بإعداد وتدقيق القوائم المالية، والتقارير المالية المعدة لإدارة المنشأة، وأي إجراءات خاصة بالمراجعة الداخلية، حتى يمكن تقييم تأثير ذلك كله على إجراءات المراجعة، ولضمان أخذ كل العناصر الأساسية لعملية المراجعة في الحسبان وأيضا بغرض مساعدة المراجع وفريق المراجعة في إتمام المراجعة بأكبر درجة ممكنة من الفعالية، يتطلب الأمر تخطيط عملية المراجعة بصرف النظر عن حجم المنشأة التي تخضع للمراجعة.

برامج المراجعة

يجب أن يكون البرنامج المستعمل لتنفيذ إجراءات وعمليات المراجعة على شكل خطة مكتوبة، والتي تتضمن الدفاتر والسجلات المحاسبية الواجب فحصها، وكذلك الوقت المحدد لذلك، مع اتصاف هذا البرنامج بالمرونة بحيث يكون الهدف الأساس من المراجعة هو القيام بفحص سليم وليس مجرد استكمال وإنهاء برنامج المراجعة وتنفيذه بالكامل فالاعتماد المتزايد على أنظمة الرقابة الداخلية مع زيادة وتوسع استعمال طرق المعاينة في عملية المراجعة واستخدام أسلوب المراجعة المستمرة وكذلك تطور تشغيل البيانات، زاد من أهمية تخطيط برنامج المراجعة وجعلها مرحلة هامة لتنفيذ عملياتها .

ولتحقيق هذا المعيار، يجب إنجاز الأنشطة الثلاثة الآتية¹:

- وضع خطة سليمة للعمل مع اكتشاف بيئة المراجعة التي ينشط فيها المراجع
- تخصيص المساعدين على مهام الفحص
- الإشراف على عمل المساعدين وتقييم أدائهم

فوضع خطة سليمة هي بمثابة خطوة تلي اكتشاف المراجع للبيئة التي سيقوم بمراجعتها، فبيئة المراجع هي العوامل المحيطة بالمراجعة داخلية كانت أم خارجية والتي تؤثر بصورة أو بأخرى على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة تتمثل البيئة الخارجية في العوامل المؤثرة والظروف الخاصة بالمؤسسة التي تتم فيها عملية المراجعة . أما البيئة الداخلية فهي تتمثل في العوامل المؤثرة والظروف الخاصة بمكتب المراجعة أي محيط القائمين بعملية المراجعة، فكلاهما تؤثران

¹ عبد الفتاح الصحن، درويش محمود ناجي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 38.

وتفرضان بعض القيود على المراجع عند تخطيطه وتنفيذه لعملية المراجعة، فمن العوالم الخارجية الخاصة بالمؤسسة الهيكل التنظيمي الخاص بها، نوع النظام المحاسبي المطبق، ومستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية، أما العوالم الداخلية فتتمثل في طاقة العمل المتاحة ونوعيتها، قيود الوقت، التكلفة والعائد ويمكن إضافة معايير الرقابة على جودة عمل مكتب المراجعة. فتخطيط عملية المراجعة يساعد على التوفيق بين الظروف البيئية والعوالم المؤثرة لكل من المؤسسة ومكتب المراجعة. كما يمكن إضافة تلك المعلومات التي يحصل عليها المراجع والتي هي أولية حول المؤسسة، فهذه الأخيرة تزيد من جودة الخطة الموضوعية من طرفه. أما فيما يخص تخصيص المساعدين على الفحص، فيعني تخصيص المراجع لمساعديه على المهام التي اشتملت عليها خطة المراجعة وتحديد احتياجات العمل من العنصر البشري حتى لا يقع المراجع في حالة عجز من المساعدين أو من الكفاءة المهنية المطلوبة، للوفاء بمتطلبات خطة وبرنامج المراجعة. أما بالنسبة للإشراف على المساعدين وتقييم أدائهم فتأتي بعد تخصيصهم على مهام الفحص، أي لا تنتهي عملية تخطيط المراجعة بعد تخصيص المساعدين، فيجب متابعتهم والاطلاع على عملهم للتأكد من أنهم يقومون بالعمل المكلفين به على أحسن وجه وتقييم أدائهم ومتابعة مدى تقدمهم في تنفيذ المهام. مما سبق، يمكن استخراج مجموعة من الأهداف لتخطيط ووضع برنامج للمراجعة هو أنها تبين مجال الفحص والاختبارات المراد القيام بها، وكذلك العناصر الخاضعة لهذه الاختبارات والفحص، وخطوات الفحص الضرورية والتوقيت، كما أن هذا البرنامج يستخدم للدلالة على العمل المنجز ومراقبته.

وبصفة عامة، يمكن ذكر بعض العناصر التي تساعد في نجاح توجيه وتخطيط مهمة المراجعة والتي هي كما :

- حصول المراجع على معلومات أولية حول المؤسسة.
- تخطيط المهمة في الوقت المناسب، فكلما كانت المهمة التي يقوم بها المراجع معقدة كلما أستوجب الانطلاق في تخطيطها في وقت مبكر.
- تخطيط المهمة باشتراك إدارة المؤسسة محل المراجعة.
- اشتراك الأعوان والمساعدين في وضع خطة العمل.
- تحديد الخطة الموضوعية من طرف المراجع كلما استوجب الأمر وذلك بأخذ بعين الاعتبار المعلومات التي يتحصل عليها عند القيام بعملية المراجعة.

أهمية التخطيط والإشراف على المساعدين في المراجعة

على مستوى المؤسسة وحتى تستطيع هذه الأخيرة تحقيق نسبة عالية من الفعالية وضمان النمو والاستمرارية لا بد من تطبيق منهجية منطقية، من تحديد للسياسات والأهداف إلى كيفية توزيع الموارد والتنفيذ في إطار زمني محدد،

هذه المنهجية تسمى بالتخطيط، والمراجع بدوره في بداية أداء مهامه لا بد وان يخطط لعمله تخطيطا مناسباً لحجم العمل الذي سوف يقوم به، وأن يشرف كذلك على من يساعده في إنجاز المهمة.

ويقصد بالتخطيط والإشراف على المساعدين في عملية المراجعة، أن المراجع ملزم بأن يضع خطة ملائمة لأعمال المراجعة وبما يساعد على أداء عملية المراجعة بفعالية، كما أنه ملزم بتقسيم المهام في أنشطة المراجعة على مساعديه بطريقة تحقق المستوى المقبول لجودة المراجعة، وبما يضمن الاستخدام الأمثل لطاقت ومهارات وقدرات هؤلاء المساعدين، بالإضافة إلى وضع وتنفيذ السياسات والإجراءات الموضوعية للمتابعة والإشراف على المساعدين وتقييم أدائهم¹.

وتتمثل أهمية هذه الخطوة في المراجعة بالنسبة للمراجع ولعملية المراجعة على حد سواء في الآتي²:

- يشير المراجع في تقريره إلى أن المراجعة تمت بالالتزام بمعايير المراجعة، هذه الأخيرة التي تتطلب من المراجع أن يخطط لعملية المراجعة.
- نجاح المراجع في تخطيط عملية المراجعة يعني نجاحه في وضع استراتيجية عامة للمراجعة وتفاصيل لطبيعة وتوقيت ومدى اختبارات وإجراءات المراجعة.
- نجاح المراجع في تخطيط عملية المراجعة يعني السير نحو الاتجاه الصحيح في الوفاء بالمسؤوليات المهنية خاصة ما يتعلق بالتأكد من خلو القوائم المالية المراجعة من التحريفات الجوهرية.
- نجاح المراجع في تقسيم أعمال المراجعة على مساعديه يعني معرفته الكافية بالكفاءات المهنية المتوفرة لديه ومدى حاجته لخبرات مهنية من خارج مكتبه، بالإضافة إلى ترشيد تكاليف إنجاز عملية المراجعة وتحقيق جودة المراجعة.
- الإشراف الجيد على المساعدين ومتابعة وتقييم أدائهم يؤدي إلى تحقيق الكفاءة المهنية لمكتب المراجعة، ودفع المساعدين نحو اتجاه مرغوب في الارتقاء بجودة أعمال المكتب وتحقيق أهدافه النوعية والاقتصادية.
- التخطيط السليم لعملية المراجعة يضمن توجيه الاهتمام الكافي لمجالات التحقق الأكثر أهمية من منظور تأثير اكتشاف التحريفات الجوهرية فيها إيجاباً على جودة المراجعة.

¹ لقلبي الاخضر، ديلمي عمر، زروخي فيروز، أهمية تطبيق المعيار الدولي رقم (300) والمتعلق بالتخطيط في عملية المراجعة، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، 05، 2018، ص 208.

² عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، 2001، ص ص: 87 – 88.

- التخطيط السليم لعملية المراجعة يضمن توافر الاتساق بين خطة المراجعة و طبيعة وحجم نشاط المؤسسة و الموارد البشرية والكفاءات المهنية المتوفرة بمكتب المراجعة
- التخطيط السليم لعملية المراجعة يساعد على تخصيص أعمال المراجعة على المساعدين، والتنسيق بين مهامهم ومهام الخبراء الذين قد يتقرر الاستعانة بهم.
- التخطيط السليم لعملية المراجعة يساعد على اقتناع لجنة المراجعة بأن المراجع يسعى إلى الارتقاء بكفاءة وفعالية وجودة المراجعة.

فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية¹

- وقبل أن نتطرق في الاجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية نقوم بطرح مختصر لتعريف نظام الرقابة الداخلية .
- . **نظام الرقابة الداخلية :** هو نظام لضمان تحقيق أهداف الجمعية بفعالية وكفاءة و إصدار تقارير مالية موثوق بها ، و الامتثال للقوانين و اللوائح و السياسات . فالرقابة الداخلية مفهوم واسع يتضمن كل ما يسيطر على المخاطر المحتملة للجمعية .

هذا النظام مصمم لتحقيق الأهداف التالية :

- ✓ حماية الأصول .
- ✓ اختبار دقة و درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية .
- ✓ تشجيع العمل بكفاءة .
- ✓ تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية .
- كما يمكن تقسيم الرقابة الداخلية الى قسمين حسب الجانب الذي تختص به ، إذا كانت تهتم بالجوانب المحاسبية تسمى الرقابة المحاسبية و إذا اهتمت بالجوانب الادارية تسمى الرقابة الادارية . ولكل نوع من أنواع الرقابة الداخلية مقومات و التي لا غنى عنها لأي نظام رقابي جيد و لقد صنفنا إلى :

المقومات الإدارية

- ✓ خطة تنظيمية سليمة (الهيكلة التنظيمي).
- ✓ مجموعة من العاملين الموثوق فيهم .
- ✓ معايير سليمة للأداء.

¹ محمد دينوري سالمي ،استخدام أساليب المعاينة في مراجعة الحسابات ،دار التعليم الجامعي، الإسكندرية ، 2019، ص:47.

✓ الفصل بين الوظائف المتعارضة .

✓ التنظيم الداخلي للأقسام .

✓ تغيير واجب العاملين .

✓ اجازات العمل .

✓ التأمين ضد المخاطر .

✓ نظام للتخصيص بالعاملين .

✓ وجود إدارة أو قسم للمراجعة الداخلية .

✓ وسائل لحماية الأصول من سرقة و الحرق .

المقومات المحاسبية :

✓ مجموعة متكاملة من المستندات و الدفاتر .

✓ دليل محاسبي (خطة لتبويب الحسابات) .

✓ دليل إجراءات (الدورات المستندية) .

✓ استخدام الوسائل الآلية (لرفع كفاءة العمل المحاسبي) .

✓ المطابقات الدورية .

✓ الجرد الفعلي للأصول .

نقوم بتوضيح الخطوات الفرعية التي يقوم بها المراجع في سبيل دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية ، بعد ما تطرقنا

لنظام الرقابة الداخلية و التي تظهر في الجدول التالي :

جدول رقم(01) : دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

1. جمع الإجراءات	. استعمال خرائط تتابع الوثائق ما بين المصالح.
	. ملخصات إجراءات ، ملخصات الأدلة

الكبيرة.	
2. اختبارات التطابق (الفهم)	. تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام و حقيقته
3. تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية	. نقاط القوة ، نقاط الضعف .
4. اختبارات الاستمرارية	. اختبارات التأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع
5. تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية	. نقاط قوة النظام . نقاط ضعف و قصور النظام . النتائج.

المصدر : محمد دينوري سامي _ استخدام أساليب المعاينة في مراجعة الحسابات ص 49

المطلب الرابع: أنواع تقارير المراجع الخارجي

توجد أنواع عديدة من تقارير المراجعة قد يقوم المراجع بإعدادها، وهذا التنوع ناتج عن اختلاف رأي المراجع في القوائم المالية التابع لاختلاف النتائج التي يتوصل إليها نتيجة القيام بعملية المراجعة. ويتم إدراج التقسيمات التالية لتقارير المراجعة بأكثر وضوح من خلال هذا المطلب .

الفرع الأول : من حيث درجة الالتزام.

تنقسم التقارير من حيث درجة الالتزام إلى نوعين:

أولاً: تقارير المراجعة الخاصة:

وهي التقارير المرتبطة بمهام محددة وخاصة لم ينص القانون أو التشريع على إعدادها، ومن أمثلتها تقارير التكاليف بالاطلاع على القوائم المالية ، وتقارير التكاليف بإجراءات متفق عليها.¹

ثانياً: تقارير المراجعة العامة:

وهي التقارير التي تعد وفقاً للتشريعات والقوانين العامة التي تحكم تنظيم المؤسسات، والتي تفرض على تلك المؤسسات بتقديم مراجعتها على شكل تقرير موقع من طرف مراجع خارجي مستقل، ويكون هدفه إبداء رأيه

¹حازم هاشم الألوسي ، مرجع سابق، ص25.21.

حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية , والمراجع هنا يتحمل كامل مسؤوليته في البيانات والقوائم التي قام بمراجعتها.¹

وبصفة عامة فالتقارير المالية للمراجعة تتضمن قيام المراجع بالفحص والتحقق من البيانات المالية والمحاسبية حيث يكون مسؤولا عن مدى صدق تلك البيانات و المعلومات من عدمها وليس على إجراءات الادارة التي تعمل على إعدادها وعرضها.

الفرع الثاني: من حيث نوع إبداء الرأي

يلتزم المراجع عند إعدادهِ للتقارير المالية الخاصة بمعايير المراجعة المتعارف عليها ويقدم العناية المهنية اللازم لإعدادهِ لعملية المراجعة بكل صدق ووضوح, وحسب هذه القوائم المالية لنتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي, فهذا التقرير يعبر عن التزام المراجع بمعايير المراجعة المتعارف عليها وتأكدهِ من سلامة القوائم المالية.

أولا: التقرير النظيف.

يصدر المراجع رأيهُ بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بمراجعتها إذا توفرت لديه أربعة شروط وهي:

- أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.
- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي .
- صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال نهاية المشروع ومركزه المالي .
- حصول المدقق على الاثباتات الكافية والملائمة التي تبرز رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الاعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.²

ثانيا: التقرير المتحفظ.

يقوم مراجع الحسابات بالأبداء برأيه متحفظ, إذا صادف خلل عملية المراجعة أو في البيانات والمعلومات الواردة

في القوائم المالية ما يقيد رأيه, فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها, مثل وجود قيود على نطاق عملية المراجعة أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها , ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المراجع, أي أن تكون التحفظات هامة

¹ سعاد شكري معمر, التقارير المالية للمراجع وأثرها على اتخاذ القرارات في ظل الازمات المالية العالمية, أطروحة دكتوراة, جامعة أحمد بوقرة بومرداس, الجزائر, 2020, ص: 42, 43.

² فاتح سردوك, دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية, مذكرة لنيل شهادة ماجستير, غير منشورة, جامعة محمد بوضياف المسيلة, الجزائر, 2003, ص: 28.

وبدرجة كافية تبرز ذكرها في التقرير, كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ.¹

ثالثا: التقرير السالب

يصدر المراجع هذا التقرير عندما يرى بأن القوائم المالية تتسم بالتحريف و التضليل , و لم يتم اعتماد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد تلك القوائم المالية كأن يقيم جزء من الاصول الثابتة على أساس قيمة مقدرة بدلا عن التكلفة الحقيقية لها:

و هذا التقرير يتضمن ثلاث فقرات و هي:

الاولى: تصف اجراءات التي يقوم بها المراجع و نطاق فحصه.

الثانية: يظهر بها أسباب التقرير السلبي و الآثار المتعلقة به .

الثالثة: تتضمن الرأي السالب حول عملية المراجعة التي قام بها.

و بصفة عامة لا يمكن للمراجع أن يبدي رأيا سلبيا إلا إذا كانت الأخطاء التي لاحظها تمس حقيقة بصدق و

شرعية الحسابات أو تقوم على تزوير و تضليل الدفاتر و السجلات.²

رابعا: تقرير الامتناع عن إبداء الرأي

إن تقرير عدم إبداء الرأي يكون عند استحالة تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورة استخدامها كاستحالة حصوله على الأدلة والبراهين التي تساعد على إبداء رأيه أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها إدارة المؤسسة على نطاق عملية المراجعة. أو بسبب ظروف خارجة عن إرادة هذه الاخيرة والمراجع على حد سواء.

ومن الحالات التي تجعل المراجع يمتنع عن إبداء الرأي يمكن ذكر:

- وجود قيود على تطبيق المبادئ المراجعة المتعرف عليها.

- تدخل الادارة في عمل المراجع مما يفقده الاستقلالية .

- صعوبة تقييم المراجع لفرض استمرارية الشركة وصعوبة حصوله على الادلة والبراهين المدعمة لرأيه. وفي حالة عدم إبداء المراجع لرأيه حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية التي قام بمراجعتها يمكن أن يؤثر ذلك سلبا على الشركة محل المراجعة , لذا يجب أن يكون للمراجع هنا مبرراته بشأن عدم إبدائه الرأي لأنه إذا ثبت العكس

¹ وسيلة بوخالفة ، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية ، غير منشورة ، جامعة قاصدي مرياح ورقلة ، الجزائر ، 2012 ، ص:13.

² زهيرة عبدون ، دور مدققي الحسابات في اظفاء الشفافية على القوائم المالية دراسة حالة لتقرير محافظ الحسابات، بجاية ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير ، غير منشورة ، أكلي محندا و لحاج ، البويرة ،الجزائر، 2018، ص:35.

فسوف يلاحق قانوننا وفقا لما سبق وأن ذكرناه في مجال مسؤوليات المراجع التأديبية , المدنية , والجزائية وفي بعض البلدان كالجائر فإن تقرير عدم إبداء الرأي يجبر فيها القانون المراجع أن يتبع إجراءات إضافية كإخطار الجهات القضائية وإطلاعها على حالة الشركة¹.

المبحث الثالث : المراجعة الجبائية

تعد المراجعة الجبائية الوسيلة التي تنتهجها كل من المؤسسات الاقتصادية و الادارة الضريبية من أجل تحقيق أهدافهم المتعلقة بالجبائية ، فالمؤسسات الاقتصادية تسعى جاهدة إلى تخفيض التكاليف الجبائية و عكس ذلك فالإدارة الضريبية تحت ضغط السلطة العمومية تطمح لتحسين التحصيل الجبائي الذي يعتبر المورد الأساسي لتمويل النفقات العمومية ، و تقوم بها المؤسسة بنفسها من أجل التسيير الجبائي الخاص بها فتعمل على تكليف إما جهة خارجية (المراجع الجبائي) أو جهة داخلية (خلية المراجعة الداخلية) ، و هذا من أجل تسيير الخطر الجبائي .

وسنقوم من خلال هذا المبحث بتقديم ثلاثة مطالب

✓ **المطلب الاول :** تعريف المراجعة الجبائية و أهميتها

✓ **المطلب الثاني :** العلاقة بين المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى

✓ **المطلب الثالث :** العلاقة بين المراجعة الجبائية و التسيير الجبائي و الرقابة الجبائية .

المطلب الاول : تعريف المراجعة الجبائية و أهميتها

الفرع الأول : تعريف المراجعة الجبائية

هناك عدة تعاريف خاصة بالمراجعة الجبائية لكن سنذكر منها ما يلي :

➤ فحسب الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة و الاستشارة (ATIC) : عرفت المراجعة الجبائية بأنها تتمثل في إبداء رأي على مجموعة من الهياكل الجبائية للمؤسسة و طريقة توظيفها وبالتالي فجبائية الوحدة بكل اشكالها هي هدف المراجعة الجبائية².

➤ وقد عرفها كل من (P.BOUGON et J.M.VALLEE) من خلال كتابهما المراجعة و التسيير الجبائي "تسمح المراجعة الجبائية بقياس قابلية المؤسسة على تحريك مواردها بغرض احترام القوانين الجبائية في اطار سياستها التسييرية من جهة وكذا التحقق من اهدافها المسطرة ضمن السياسة العامة من جهة أخرى "¹.

¹ محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص:57.

² فتحة اميرة ، دور المراجعة الجبائية في تحسين اداء التسيير الجبائي ، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، الجزائر، العدد، 17، 2017 ، ص193.

➤ وحسب البروفيسور م. كولين (M.P.Colin) :عرفها كالاتي : " المراجعة الجبائية هي مراقبة احترام القوانين الجبائية " .²

➤ اما (j.F.costa et a. mikol) :عرفها على انها اختبار هدفه التحقق من ان نشاط المؤسسة يترجم بصفة فعلية وصحيحة في الحسابات السنوية اضافة لاحترام القواعد الجبائية.³

➤ و يرى الاستاذ صالح حميداتو المراجعة الجبائية بأنها : " اختبار انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة و مدى احترامها للقوانين و التشريعات المعمول بها ، فهي العملية التي تهتم بالتأكد و التحقق من مدى انتظام المؤسسة اتجاه ادارة الضرائب ، وكذا تطوير التسيير الضريبي من أجل الاقتصاد من مبلغ الضريبة " .⁴

➤ ونستطيع أن نقول بأن المراجعة الجبائية هي نشاط أو مجموعة من الأنشطة، بما في ذلك فحص الإقرار الضريبي لدافعي الضرائب، والذي يقوم به مفتش الضرائب لتحديد مدى امتثال دافعي الضرائب للقوانين والإجراءات الضريبية ذات الصلة وهو يستلزم فحص السجلات المالية لأعمال الشخص للتأكد من أن دافع الضرائب قد أعلن بشكل صحيح في الإقرار الضريبي. يمكن إجراء التدقيق على أي نوع من أنواع الضرائب التي قد يكون المكلف مسجلاً فيها الهدف الرئيسي لعمليات التدقيق الضريبي هو اختبار مصداقية الضريبة المعلنة أو المقدرة.

الفرع الثاني :أهمية المراجعة الجبائية

للمراجعة الجبائية أهمية كبيرة في مواجهة التلاعبات و تحسين جودة القوائم المالية المتمثلة في :

➤ المراجعة الجبائية تسمح باكتشاف نقاط الضعف و نقاط قوة المؤسسة من خلال إعداد تشخيص جبائي لها وهذا بهدف تصحيح نقاط الضعف و الاستغلال الأمثل لنقاط القوة ، حيث تمكننا من تقييم النجاعة الجبائية ، وتسمح بوضع الخطوط العريضة للاستراتيجية الجبائية للمؤسسة .

➤ المراجعة الجبائية تعطي للمؤسسة قابلية استعمال الجباية لفائدتها من خلال التزامها بانقاص العبء الضريبي الى اقصى حد ممكن في أطر قانونية ، ويتم ذلك من خلال المراقبة القانونية للجباية و معرفة القوانين و القرارات و المراسيم و البيانات إلخ . ويمكننا القول أن المراجعة الجبائية داخل المؤسسة تضمن لها الفعالية و الأمن الجبائي وكما هو معلوم فإن التشريع الجبائي يفرض احترام القواعد سواء من ناحية الشكل أو من ناحية المضمون أو من

¹ فتحة أميرة ، مرجع سابق، ص93

² M.P.Colin, LA verifation fiscaie, Edition Economica, paris.1985,p38

³ J.F COSTA& A. MIKOL, vingt ans d'audit, de la recusions des comptes aux activites, 1999, p107.

⁴ صالح حميداتو ، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية ، دار التعليم الجامعي ، الإسكندرية 2019، ص92.

ناحية الزمن ، فالمؤسسات تسهر على تطبيق هذه النصوص القانونية ، حيث يؤدي عم احترامها بالطبع الى تكبد المؤسسة عقوبات كبيرة ، وهذا ما تعمل المراجعة الجبائية على تفاديه .

➤ باعتبار ان المراجعة وسيلة لا غاية وتهدف الى خدمة جميع الاطراف ذات العلاقة بالمؤسسة بحيث تعتمد هذه الاخيرة في اتخاذ قراراتها على مخرجات المراجعة ، لذا فإن اهمية المراجعة الجبائية تم استنباطها من اهمية المراجعة بصفة عامة . وإن الاطراف ذات العلاقة ذات العلاقة بالمؤسسة لا يمكنها الوثوق في المعلومات الواردة من المؤسسة إلا إذا تمت مراجعتها من طرف هيئة خارجية محايدة التي تقوم بفحص انتقادي منظم و دقيق لتلك البيانات وإبداء رأي محايد حول مدى صحة تلك المعلومات و شرعيتها و سلامتها .

➤ زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي و الامتثال له و تقليل حالات التهرب و الغش الضريبي و زيادة حصيلة الضريبة و كلها تساند النظام الضريبي في تحقيق أهدافه المالية و الاقتصادية و الاجتماعية.¹

المطلب الثاني : علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الاخرى

تتمثل العلاقة بين المراجعة الجبائية و بين أهم المراجعات فيما يلي :

الفرع الأول : العلاقة بين المراجعة الجبائية و المراجعة المحاسبية :

هذان النوعان من المراجعة متشابهان جدا من حيث منهجية المراجع، حيث يتطلب الأمر معرفة عامة لأنظمة المعلومات داخل المؤسسة، حيث أن في كلتا المراجعتين يبدأ التقييم من خلال نظرة عامة على المراجعة الداخلية. فالأعمال المتعلقة بالمراجعة المحاسبية تأخذ بعين الاعتبار الجوانب الجبائية ، هذا الاعتبار يعزى الى حد كبير للروابط الضيقة بين المحاسبة و الجباية ، الأثر الذي يمنع المراجع المحاسبي الحكم على نوعية المعلومات دون الأخذ في الحسبان الجوانب الجبائية ، وعلى الرغم من هذا فإن هدف المراجعة الجبائية اكتشاف و تحديد و تحليل انتظام الكفاءة الجبائية و بالتالي يركز كل جهوده على تحديد العبء الجبائي .

فمن المعروف أن نوعية الرقابة الداخلية يجب أن تكون محل تقدير تبعاً لحجم المؤسسة و تعقد المحاسبة ، فالتوازي بين نهج المراجع المحاسبي و المراجع الجبائي يسمح لهذا الأخير باستخدام عمل المراجع المحاسبي ، إلا أن مساهمة المراجع المحاسبي تبقى في بعض الأحيان محدودة إذا ما تعلق الأمر بالنواحي الجبائية ، فهناك اهتمامات محددة لكل مؤسسة و مجالات شاملة للفحص ، مما يستدعي الأمر التخصص في أعمال المراجعة .²

¹ صديقي مسعود، أحمد نفاذ، مرجع سابق، ص20.

²Redha Khelassi, Précis dit fiscal de l'entreprise, Edition BERTI, 2013, P94.

جدول 02 أهداف كل من المراجعة الجبائية و المراجعة المحاسبية

أهداف المراجعة الجبائية	أهداف المراجعة المحاسبية
■ تقترح المراجعة الجبائية تشخيصا للفعالية القانونية حيث تكون المؤسسة بحاجة متزايدة لها . ■ تفرض المراجعة الجبائية : ✓ فرضية تقديم الميزانية بصورة جبائية سليمة . ✓ يوفر ملخص لجميع الضرائب التي تخضع لها المؤسسة . ■ تنجز المراجعة الجبائية بمراعاة الخصائص الآتية : ✓ الانتظام ✓ الفعالية ■ المراجعة الجبائية تتمركز في اطار تعاقدى بدون المطالبة بإثبات للحسابات . ■ المراجعة الجبائية تستجيب ل : ✓ الملائمة و القانونية ✓ الخطر الجبائي ■ إن استنتاجات المراجعة الجبائية تمثل نتيجة لشواغل تنتهي بملائمة جبائية . ■ ان الاجابة عن هذه الاعمال لا تكون الا بتطبيق اعمال خارج المحاسبة و بالتالي فإن رقابة انتظامية الجبائية تذهب الى ابعد من التسجيلات المحاسبية ، او التسجيل لعملية بسيطة في الميزانية يمكن ان تكون نتيجة لعملية جبائية معقدة .	■ المراجعة المحاسبية : اثبات للحسابات + ابداء الرأي + إعداد التقرير ■ تنجز المراجعة المحاسبية بمراعاة الخصائص التالية : ✓ الانتظام ✓ المصادقية ✓ صورة واضحة ■ المراجعة المحاسبية تدخل في الاطار القانوني لمحافظ الحسابات الذي ينتهي بإثبات قانوني للحسابات ■ خلال مهمة المراجعة المحاسبية يكون هناك إصدار رأي بدون أن يكون هناك التزام لأي مسؤولية من طرف المراجع ، فالمؤسسة تستخرج النقائص و تعمل على تحسينها ■ نتائج المراجع تأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية (الأخطاء التي تمس وضعية المؤسسة من ناحية القوائم المالية)

المصدر : Redha Khelassi, Reference, P49

الفرع الثاني :العلاقة بين المراجعة الجبائية و المراجعة العملياتية :

إن مراجعة العمليات هي عبارة عن مراجعة أداء المؤسسة ، من أجل الوصول إلى تحقيق الفعلي للأهداف المسطرة ، حيث تهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة ، وعليه فمراجعة العمليات أوسع نطاقا من المراجعة الجبائية بحيث تشمل مراجعة جميع الوظائف و العمليات التي تقوم بها المؤسسة .

أما المراجعة الجبائية فهي تقتصر على الامور الجبائية فقط داخل المؤسسة ، ورغم جزئية وقصور المراجعة على الجانب الجبائي إلا أننا نلاحظ تكاملا في أهداف كلا المراجعتين خصوصا إذا كان من بين العمليات التي يتم مراجعتها عمليات تتعلق بأمور جبائية ، فنجد أن مراجعة العمليات حينها تستفيد من المراجعة الجبائية و العكس صحيح ، و بالمقابل قد لا نلاحظ هذا التكامل بين النوعين في حالة ما تعدت مراجعة العمليات عمليات تتعلق بأمور جبائية .

و لتبسيط الضوء أكثر على العلاقة بين المراجعتين نقوم بمقارنة مراجعة العمليات بالمراجعة الجبائية التي تتم على مستوى مصالح الضرائب ، إن هذه الأخيرة قد تنجم عنها عقوبات مالية و فقدان امتيازات جبائية و هذا نتيجة القصور و الاخلال بالالتزامات الضريبية . أما مراجعة العمليات فينتج عنها رأي في شكل تقرير حول مدى سيورة العمليات في المؤسسة كما يساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة الأكثر صوابا و الأقل احتمالا للخطأ¹ .

أما علاقة مراجعة العمليات بالمراجعة الجبائية التي تتم من خلال مراجع داخلي أو خارجي فإنها تكمن في أن كلا النوعين يستفيدان من بعضهما إذا كانت عمليات المراجعة متشابهة ، لكنهما يختلفان في أن مراجعة العمليات أوسع نطاقا حيث تمتد الى قضايا تمويلية ، تسييرية..... إلخ . أما المراجعة الجبائية فيتم التركيز على الجانب الجبائي بحيث يتم التدقيق و بصفة معمقة حول التسجيلات المختلفة ، ويعتمد في ذلك على التشريعات الجبائية .

الفرع الثالث : علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعة الداخلية:

المراجعة الجبائية هي مهمة تحدد من المراجعة الداخلية، فالمراجع الداخلي يستطيع في حالات محدودة أن يدون آراءه في شكل ملاحظات حول النظام الجبائي، ليستدل بها المراجع الجبائي² .

¹ صديقي مسعود، أحمد نفاذ ، مرجع سابق، ص47.

² أحمد العناق .المراجعة الجبائية ودورها في الحد من المخاطر الجبائية للمؤسسة ، مذكرة ماستر، غير منشورة ، جامعة ورقلة ، الجزائر، 2012، ص02.

الفرع الرابع :علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعة الخارجية:

تمارس المراجعة في معظم الأحيان من قبل مراجع خارجي ، وبالتالي المراجع تحب عليه وظيفتين ، أولا تحليل الوضعيات ثم اقتراح الحلول و الاستراتيجيات ، أما المراجع الخارجي يطبق تقنيات متشابهة تماما لتلك التي نفذت من قبل المراجع الجبائي.¹

المطلب الثالث : علاقة المراجعة الجبائية و التسيير الجبائي و الرقابة الجبائية

يعد العامل الجبائي أحد العوامل المؤثرة على صنع القرارات اي لا بد من إدراجه في عملية إتخاذ القرار ، وهو اساسا ما يصطلح عليه التسيير الجبائي ، ومن خلال هذا سنتطرق الى تعريف التسيير الجبائي :

● **التسيير الجبائي :** و يعرف حسب Lasser و Macwilliam "على أنه إجراء قانوني يسمح بتخفيض مبلغ الضريبة المستحق" ، وكما عرفه Hoffman "على أنه قدرة المؤسسة على ترتيب أنشطتها المالية بطريقة تسمح بتخفيض العبء الجبائي" ، أما Al و Fallen "يرون أن التسيير الجبائي ينتج من الاختيار الأمثل لمجموعة من الادوات و التي تتوافق مع روح القانون تسمح للمؤسسة من الاستفادة من الاعفاءات الجبائية" . و بالتالي هو وسيلة لترشيد القرار²

● **تعتبر المراجعة الجبائية:** أداة من ادوات التسيير الجبائي من خلالها يتم التعرف على مستوى التسيير الجبائي للمؤسسة و مدى انضباط المؤسسة اتجاه الادارة الجبائية و ذلك من خلال تقرير المراجع الذي يتضمن توصيات ذات طابع علاجي واخرى ذات طابع وقائي .

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات و المعلومات التي تقدمها ، ومنه يمكن تعريف الرقابة الجبائية كما يلي :

● **الرقابة الجبائية :** تعرف الرقابة الجبائية على أنها التحقق مما اذا كان كل شيء يسير فوق الخطة المرسومة و التعليمات صادرة و القواعد المقررة أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها³ .

¹سمية قحموش ، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة ، الجزائر ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة و جبائية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر ، 2012 ، ص 24 .

² les nouveaux defis, Inès Bouaziz Daoud , May 2011, Montpellier, France , p: . Comptabilités, ècono,ie et société

³هدى سليمان ، الرقابة الادارية و المالية على الاجهزة الحكومية ، دار الثقافة ، الاردن ، 1998 ، ب ط ، ص 13.

• وتعرف الرقابة الجبائية أيضا هي مجموع من العمليات التي تقوم بها الادارة الجبائية قصد التحقق من صحة و مصداقية التصريحات المكتتة من طرف المكلفين ، لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص و التهرب من دفع الضريبة و تقويمها¹.

سوف نقوم بتوضيح العلاقة بين المراجعة الجبائية و التسيير الجبائي و الرقابة الجبائية :

أولا : العلاقة بين المراجعة الجبائية و التسيير الجبائي

المراجعة الجبائية تسمح بتحديد التزامات المؤسسات الجبائية كما تقوم بتوضيح الاستراتيجيات الجبائية و تحديد التزامات المؤسسة الجبائية و ذلك لجعل التسيير الجبائي أكثر فعالية مما يؤدي إلى تدنية التكاليف الجبائية، حيث يمكن للمراجعة و التسيير الجبائي بتحقيق الأهداف التالية :

- التأكد من أن المؤسسة لا تتعرض لمخاطر جبائية لم يتم اكتشافها.
- البحث عن الهياكل القانونية التي تسمح بتخفيض العبء الجبائي²، و جعل التسيير أحسن أداء و أكثر فاعلية .
- التحقق من ان المؤسسة ليست في حالة نزاعات جبائية.

ثانيا : العلاقة بين المراجعة الجبائية و الرقابة الجبائية

من أجل سير المهمة لكل منهما يمكننا القول بأن المراجعة الجبائية و الرقابة الجبائية شيء واحد إلا أن الرقابة الجبائية التي تقوم بها إدارة الضرائب يمكن أن ينتج عنها عقوبات مترتبة عن عدم الانتظام ، أما المراجعة الجبائية فتهدف إلى اكتشاف عدم الانتظام لتجنب العقوبات لاحقا³ .

جدول رقم (03):العلاقة بين المراجعة الجبائية و الرقابة الجبائية و التسيير الجبائي:

المراجعة الجبائية	الرقابة الجبائية	التسيير الجبائي	
✓ يقوم بها مراجع	✓ ادارة الضرائب	✓ موظف متخصص	
من حيث	خارجي /داخلي مستقل	بالتسيير الجبائي	

¹ صالح حميداتو ، دراسة أثر التكامل بين المراجعة الجبائية و الرقابة الجبائية على نجاعة التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية ،مجلة المنتدى للدراسات و الابحاث الاقتصادية ،العدد: 02 (2022)، تاريخ الصدور 2022/10/23، ص 437.

² P,Cit . Redha Khelassi ;Op2 114 117

³ صالح حميداتو ، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية ، دار التعليم الجامعي ، الاسكندرية 2019، ص:105.

المدخلات			
الاجراءات	✓ تتم باحترام اجراءات المراجعة ومعاييرها	✓ تتم باحترام قانون الاجراءات الجبائية	✓ يتم وفق القوانين و التنظيمات الجبائية .
من حيث المخرجات	✓ تقرير المراجع الذي يتضمن توصيات ذات طابع وقائي و أخرى ذات طابع علاجي	✓ استدراك الحقوق المغفلة (المهرية) ✓ أن تكون هذه الحقوق مثقلة بالعقوبات القانونية اللازمة (عقوبات التأخير وعاء، عقوبات عدم الكفاية، عقوبات التأخير في التسديد. الخ) ✓ الحرمان من الامتيازات الجبائية الممنوحة، نظير عدم الالتزام بشروط الاستفادة منها . ✓ البرمجة في مستويات رقابية أخرى في حالة سماح القانون بذلك .	✓ ايداع تصريحات جبائية قانونية شكلا و مضمونا .

المصدر: من اعداد الطلبة

خلاصة الفصل الأول:

لقد ناقش هذا الفصل عدة جوانب تتعلق بالإطار النظري للمراجعة من خلال التطرق إلى التطور التاريخي لمهنة المراجعة وكيفية ظهورها وتطورها عبر الزمن سواء من حيث ممارستها أو من حيث أهدافها، كما تمت مناقشة تعريف المراجعة والأنواع المختلفة لها، حيث تم التأكيد على أن المراجعة هي عملية منهجية منتظمة تتمحور حول ثلاث نقاط رئيسية وهي الفحص والتحقيق والتقرير، وتتركز بشكل أساسي على جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تتعلق بتأكيدات ومزاعم الإدارة الخاصة بالقوائم المالية للتحقق من مدى مطابقتها للمعايير الموضوعية. وقد تناول هذا الفصل كذلك الإطار العام لنظرية المراجعة، حيث يتكون من خمسة عناصر رئيسية بالترتيب، بداية من الفروض ثم المفاهيم ثم المعايير ثم الأهداف وأخيرا الإجراءات، وتبين لنا أن هذا الإطار العام هو الذي يساعد المراجع على شرح ووصف الأعمال التي يقوم بها وتحديد طبيعة القرارات التي يجب عليه اتخاذها عند تنفيذ برنامج مراجعته.

ويعتبر هذا الفصل بمثابة التأسيس النظري والعلمي لمهنة المراجعة بصفة عامة والخارجية بصفة خاصة، ولا يمكن لمهنة المراجعة أن تحقق الأهداف التي تطرقنا لها والاستفادة من خدماتها وتحقيق القيمة المضافة المرجوة منها في غياب التنظيم الجيد لها، هذا الأخير يجب أن يحتوي على العناصر الرئيسية التي تضمن نجاح المهنة وتطورها وبالتالي تحقيق أهدافها، والفصل الموالي سيوضح لنا العناصر التي يجب أن يتوفر عليها التنظيم السليم لمهنة المراجعة

الفصل الثاني :
الاطار النظري للامتثال الضريبي

تمهيد:

الامتثال الضريبي هو موضوع ضروري لاقتصاد أي بلد ، نظرا لأن الضريبة هي واحدة من المصادر الرئيسية لإيرادات الحكومة ، فمن الأهمية بمكان ضمان أن يدفع الأفراد و الشركات نصيبهم العادل من الضرائب . الامتثال الضريبي هو فعل الالتزام بالقواعد و اللوائح التي حددتها الحكومة فيما يتعلق بالمدفوعات الضريبية . إنه جانب حاسم في النمو الاقتصادي للبلد و استقراره . ويمكن تحقيق الامتثال الضريبي من خلال تثقيف دافعي الضرائب حول أهمية دفع الضرائب و تبسيط النظام الضريبي و تنفيذ عقوبات شديدة لعدم الامتثال .

في هذا الفصل سنناقش الامتثال الضريبي بالتفصيل ، سننظر في الجوانب المختلفة للامتثال الضريبي بما في ذلك تعريفها وذكر مختلف أنواعه بعض الافكار حول موضوع الامتثال الضريبي .

المبحث الاول: ماهية الامتثال الضريبي

يعتبر الامتثال الضريبي ركيزة اساسية للأفراد و الشركات على حد سواء . إنه المفهوم الذي يحدد درجة الالتزام و التنفيذ لجميع القوانين و اللوائح الضريبية المعمول بها في البلدان المختلفة . يتطلب الامتثال الضريبي للأفراد و الشركات الالتزام بتقديم الاقرارات الضريبية بشكل دقيق و في مواعيد محددة ، و سداد الضرائب المستحقة بشكل صحيح ، بالإضافة الى التعاون مع سلطات ضريبية في حالة التدقيق أو المراجعة . ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى ثلاثة مطالب التالية :

✓ المطلب الاول : تعريف الامتثال الضريبي و أهدافه.

✓ المطلب الثاني : أنواع الامتثال الضريبي

✓ المطلب الثالث :محددات الامتثال الضريبي

المطلب الاول : تعريف الامتثال الضريبي و أهميته

من المعروف أن دفع الضريبة هو واجب على كل فرد سواء كان مواطنا أو مقيما، أفرادا أو شركات، تستمد سلطتها من تشريع أو قانون. وأن هذه الصفة الجبرية للضريبة تفرض التزاما أو امتثالا من قبل المكلفين بها، بحيث يكون عدم الامتثال مدعاة لفرض العقوبات والغرامات. وعلى الرغم من ذلك فإن عدم الامتثال، أو انخفاض مستوى الامتثال لهؤلاء المكلفين، يشكل تحدي كبيرا لجميع الحكومات في العالم، لاسيما في الدول النامية، لتنامي ظاهرة التهرب الضريبي وتهديدها المباشر لقدرة تلك الحكومات على زيادة الإيرادات العامة . و يشير الامتثال بشكل عام إلى فعل التبعية، وطاعة القواعد، والرغبات، والأنشطة، والقوانين، حتى لو لم تكن مطلوبة. ويمكن تعريف الامتثال الضريبي بأنه الطاعة الطوعية لقواعد وقوانين النظام الضريبي. وهو المصطلح الأكثر حيادية وشمول

الذي يصف رغبة الناس في دفع الضرائب كما يعرف بالدرجة التي يلتزم بها دافع الضرائب للقواعد واللوائح الضريبية. أو استعداد الكيانات الفردية وغيرها من الكيانات الخاضعة للضريبة للعمل وفقا لروح ورسالة قانون الضريبة دون تطبيق فعل الفروض.¹

الفرع الأول :تعريف الامتثال الضريبي :

1- يمكن تعريف الامتثال الضريبي بأنه إلزام الممولين بتنفيذ احكام القانون الضريبي و يتم قياس درجة عدم الامتثال الضريبي عن طريق قياس "الفجوة الضريبية"، وهي تمثل بين الايرادات الضريبية الفعلية اي المحصلة، والايادات الضريبية الحقيقية، اي التي يجب تحصيلها خلال فترة زمنية معينة. فإذا كانت الايرادات الضريبية المحصلة هي بذاتها الايرادات الضريبية الحقيقية فهنا تكون نسبة الامتثال الضريبي 100%. و هذا الفرض "يقينا" نادر الحدوث. فغالبا ما يحدث تهرب من الممولين على نحو أو آخر.

2- يقصد بالامتثال الضريبي قيام المكلف (دافع الضرائب) بالوفاء بالالتزامات المترتبة عليه بموجب احكام القانون، حيث ان القوانين الضريبية تتطلب الايفاء بعدد كبير من الالتزامات على غرار سواها من القوانين، وتصدر الاشارة الى ان الامتثال الضريبي يترجم اما القيام بفعل ما، كتقديم الاقرار الضريبي او الامتناع عن فعل ما مثل الالتزام بعدم خصم الضريبة على القيمة المضافة على المصاريف ذات الطابع الشخصي و الغير مرتبطة بالنشاط الاقتصادي.²

3- الامتثال الضريبي عبارة عن امتثال المكلفين بالضريبة (سواء كانوا أفراد ، مجموعات أو منظمات) للقوانين الضريبية السارية المفعول و التي تندرج غالبا في التقييم الذاتي الذي يتطلب :

- التسجيل كمكلف بالضريبة لدى الإدارة الضريبية .
- إيداع التصريحات بعد ملئها كاملة و بشكل واضح .
- الحساب الصحيح لمبلغ الضرائب .
- تسديد الضرائب الواجبة في حينها .

¹مدین إبراهيم الضابط ،العوامل التي يمكن أن تؤثر على سلوك الامتثال الضريبي في سورية ،مجلة جامعة تشرين، العلوم الاقتصادية و القانونية ،المجلد41، العدد05، 2019، ص112.

²حسن العبادي ، الامتثال الضريبي ،15ماي 2024.

4- ومما سبق يمكننا تعريف الامتثال الضريبي بأنه مدى تقييد الأفراد والشركات و المؤسسات بالقوانين و التشريعات الضريبية السارية في دولة معينة ، لكي يضمن أن النظام النظام الضريبي يعمل بفعالية لتعزيز العدالة الضريبية.

يهدف الامتثال الضريبي لتحقيق الأهداف التالية :¹

الفرع الثاني : أهداف الامتثال الضريبي

- درء مخاطر الامتثال و بشكل خاص المخاطر النظامية و مخاطر السمعة و مخاطر العقوبات المالية .
- توطيد العلاقة مع الجهات الرقابية .
- إرساء نهج الإدارة السليمة في المؤسسات المصرفية .
- إيجاد الأطر و الأساليب التي تكفل مواجهة الجرائم و بوجه خاص مسؤوليتها عن مكافحة غسيل الأموال و تمويل الإرهاب.
- المحافظة على القيم و الممارسات المهنية في العمل المصرفي .

المطلب الثاني : أنواع الامتثال الضريبي.

أبسط تعريف للامتثال الضريبي هو درجة امتثال المكلفين بالضريبة للقانون الضريبي ، حيث أساس هذا التعريف هو تفسير معنى الامتثال الذي يمكن اعتباره نتيجة التطبيق الصارم للقوانين الضريبية من طرف إدارة الضرائب و بالتالي مقارنة اقتصادية ، وكذلك يمكن أن يكون الامتثال نتائج قرار المكلفين بالضريبة بالتوافق مع أهداف المجتمع المتضمنة في السياسة الضريبية و بالتالي مقارنة بسلوكية. ومن خلال التعاريف السابقة يمكننا استنتاج أنه يوجد فرق بين الامتثال الضريبي الطوعي و الامتثال الضريبي القسري من حيث المعنى ولكن كليهما هدفهما الوصول إلى تحقيق درجة عالية من الامتثال الضريبي .

الفرع الاول : الامتثال الضريبي الطوعي

- يعبر الامتثال الطوعي عن الحالة النفسية للمكلفين بالضريبة، التي تجعلهم يتقبلون فكرة ان دفع الضرائب هو واجب مدني ضروري وهام، حيث قبول هذه الفكرة جعلتهم ينجزون نحو الرغبة في الامتثال لدفع الضرائب دون فرض أي عقوبات أو أي وسيلة للردع من قبل الادارة الضريبية، ويقصد أيضا بالامتثال الطوعي للمكلفين

¹ هدى كرماني، مجلة تطبيق قانون الامتثال الضريبي للحسابات الاجنبية في ظل السرية المصرفية، حالة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر

بالضريبة، هو امتناع المكلفين عن الممارسات الضريبية الغير شرعية او التحايل لتخفيض العبء الضريبي المترتب عليهم.¹

الفرع الثاني : الامتثال الضريبي القسري

الامتثال الضريبي القسري للمكلفين بالضريبة ناتج عن السلطة التي تفرضها الادارة الضريبية والتي تدفع المكلفين بالضريبة الى قرار الالتزام بالقواعد الضريبية ودفع الضرائب المستحقة بكل صدق نظرا لارتفاع احتمال الخضوع للرقابة الضريبية والتدقيق، وبالتالي تحمل العقوبات وغرامات في حالة اكتشاف ممارسات غير شرعية ادت الى تقرب ضريبي.²

ويعرف كذلك الامتثال الضريبي القسري بأنه الحالة التي يتم فيها استخدام السلطة بدلا من الاقتناع للمطالبة بتغيير السلوك، ويعتقد بعض العلماء النفس بأن الامتثال القسري أكثر عرضة وقدرة على تغيير المواقف من الاقتناع، والسبب وراء هذا الامر هو أن بعض الافراد سوف يبررون فعل شيء يكرهونه مما يجعلهم يغيرون من مواقفهم تجاه هذا الامرا لاحقا.³

المطلب الرابع : محددات الامتثال الضريبي .

اهتمت الأدبيات النظرية التي قامت بدراسة موضوع الامتثال الضريبي بتحديد العوامل التي تؤثر على سلوك الامتثال الضريبي للمكلفين بالضريبة ، ولقد تم تقسيم هذه العوامل إلى مجموعات، حيث قام Al and Fisher في سنة 1992م بتحديد أربعة مجموعات وبعدها أخذت اسم نموذج فيشر للامتثال الضريبي، وتتمثل المجموعات في: أولا هيكل النظام الضريبي المتكون من العوامل التالية {معدل الضريبة، العقوبات، احتمال الكشف وتعقيد النظام الضريبي} ثانيا الموقف والإدراك الذي يتشكل من العوامل التالية {الإنصاف، الأخلاق وتأثير الأقران} ثالثا إمكانية عدم الامتثال وتتكون بدورها من العوامل التالية {مستوى الدخل، مصدر الدخل و المهنة} رابعا العوامل الديموغرافية وتتكون من العوامل التالية {السن، الجنس والتعليم} ويعتبر نموذج فيشر أول نموذج جمع بين العوامل

¹أيدير مصطفى ، اثر عصريّة الادارة الضريبية على الامتثال الضريبي للمكلفين بالضريبة في الجزائر، لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة قاصدي مرياح، 2021، 2022، ص28-29.

²أيدير مصطفى، مرجع سابق، ص124

³[Hhttps://www.meemapps.com.26/02/202300:10](https://www.meemapps.com.26/02/202300:10)

الاقتصادية، النفسية والاجتماعية في إطار مفاهيمي متكامل قابل للتطبيق لدراسة سلوك الامتثال الضريبي للمكلفين بالضريبة¹.

وفي دراستنا سنحاول تسليط الضوء على العوامل المؤثر على الامتثال الضريبي على التقسيم الذي جاء به Palil سنة 2010 مع إدراج بعض العوامل .

الفرع الاول : العوامل الاقتصادية

من بين العوامل المؤثر على الامتثال الضريبي التي تندرج ضمن العوامل الاقتصادية نجد :

01- الرقابة الضريبية: المقصود بالرقابة الضريبية هو الفحص التحليلي للوضعية الضريبية للمؤسسة أو الأفراد من أجل التحقق من صحة التصريحات الضريبية ومدى احترامها للقوانين والتنظيمات الضريبية المعمول بها ، أما الامتثال الضريبي فهو درجة احترام المكلفين بالضريبة للقوانين والتنظيمات الضريبية السارية المفعول، وبالتالي تطبيق سياسة رقابة ضريبية ملائمة من شأنها تحسين مستوى الامتثال الضريبي وزيادة التحصيل الضريبي، كما أن الرقابة الضريبية هي الأداة الأساسية التي تتخذها الإدارة الضريبية من أجل الحد من التهرب الضريبي، وانخفاض مستوى التهرب الضريبي يدل على زيادة مستوى الامتثال الضريبي سواء كان طوعي أو قسري، وعليه فإن الرقابة الضريبية تهدف إلى ضمان تقديم المكلفين لتصريحات صحيحة، دقيقة وحساب صحيح للضريبة المستحقة.²

02- معدل الضريبة : يقصد بمعدل الضريبة المعدل المطبق على المؤسسات والأفراد لإخضاع مداخيلهم، ويقصد به كذلك معدل الرسوم المطبقة على السلع والخدمات، وبالنسبة لعلاقة معدل الضريبة مع الامتثال الضريبي للمكلفين فإن clodfeler 1983 أكد بأن تخفيض معدل الضريبة ليست السياسة الوحيدة التي يمكنها أن تحد من التهرب الضريبي، لكن معدل الضريبة يعتبر عامل محدد لسلوك الامتثال الضريبي (2007) krichler ، غير أن رفع معدل الضريبة الهامشية يمكن أن يدفع المكلفين بالضريبة إلى التهرب الضريبي وبالتالي انخفاض مستوى الامتثال الضريبي، وعليه فإنه هناك علاقة سلبية بين معدل الضريبة والامتثال الضريبي، فكلما ارتفع معدل الضريبة المطبق على المكلفين انخفض مستوى الامتثال الضريبي لديهم واتجهوا إلى التهرب الضريبي وعدم الامتثال، وكلما انخفض معدل الضريبة ليصبح مقبولا من طرف المكلفين ارتفع مستوى الامتثال الضريبي لديهم.³

¹James O. Alabede, Zaimah Bt. Zainol Ariffin and Kamil Md Idris. **Determinants of Tax Compliance**

Behaviour: A Proposed Model for Nigeria. International Research Journal of Finance and Economics – Issue 78 (2011) p. 122.

²MU'AZU SAIDU BADARA. **The Effect of Tax Audit on Tax Compliance in Nigeria** (A Study of Bauchi State Board of Internal Revenue). Research Journal of Finance and Accounting. Vol 3, No 4, 2012. P. 74-75

³مصطفى ايدير. مرجع سابق. ص33.

03-الانفاق الحكومي : شرعية الحكومة، كفاءة الحكومة ومصادقية الحكومة لها تأثير على الامتثال الضريبي للمكلفين، وبالتالي تساهم في تحديد التحصيل الضريبي الذي يمكن للحكومة أن تحسنه، كما يمكن للمكلفين بالضريبة تقييم شروط المبادلة العادلة بين استهلاكهم الخاص وتوفير الحكومة للسلع العامة، حيث إذا كانت استفادة المكلفين بالضريبة من الخدمات العامة المجانية التي تقدمها الحكومة موازية لقيمة الضرائب التي يدفعونها فإن ذلك يشجعهم على الامتثال الضريبي، وهذا راجع لإدراكهم لتحقيق أهم هدف للضرائب وهو تمويل الإنفاق العمومي، وعليه كلما كانت سياسة الإنفاق العمومي واضحة بالنسبة للمكلفين بالضريبة وإمكانية مسائلة الحكومة على تلك السياسة متاحة زاد مستوى الامتثال الضريبي.¹

04-تكاليف الامتثال الضريبي: تتحمل المؤسسات والأفراد تكاليف في إطار احترامهم وامتثالهم للالتزامات الضريبية المترتبة عليهم واليتأتى إضافة إلى قيمة الضرائب الواجبة الدفع، وتنقسم تكاليف الامتثال الضريبي إلى ثلاثة أقسام وهي التكاليف النقدية، تكاليف الوقت والتكاليف النفسية المترتبة على المكلفين بالضريبة، وبالتالي كلما ارتفعت تكاليف الامتثال الضريبي اتجه المكلفون بالضريبة إلى التهرب الضريبي من خلال عدم التصريح بنشاطاتهم والعكس صحيح، وعليه على الدول تدنية هذه التكاليف عن طريق اتخاذ أنظمة التصريح الأليباستخدام شبكات الانترنت والذي من شأنه تخفيض تكاليف الوقت والتكاليف النفسية جراء تقليص الاحتكاك مع الإدارة الضريبية، وكذا التكاليف النقدية المترتبة من عناء التنقل إلى الإدارة لاستكمال الالتزامات الضريبية.²

الفرع الثاني :العوامل الاجتماعية

إن العوامل التي تتأثر وتؤثر على الامتثال الضريبي في الجانب الاجتماعي تتعلق أساسا بالأفراد وطبيعة تصرفاتهم تجاه الامتثال الضريبي وكذلك مدى خضوعهم ضريبياً.

¹Abdu Mohammed Assfaw et Wondimu Sebat. **Analysis of Tax Compliance and Its Determinants:**

Evidence from Kaffa, Bench Maji and Sheka Zones Category B Tax Payers, SNNPR, Ethiopia. Journal of accounting, finance and auditing studies 5/1 (2019) p. 38.

²Jeff Pope & Hijattalah Abdul-Jabbar (2008). **Small and Medium-Sized Enterprises and Tax Compliance Burden in Malaysia:** Issues and Challenges for Tax Administration, Small Enterprise Research, 16:1, p. 50

01-الأخلاق والمواقف اتجاه النظام الضريبي: يحدد موقف المكلفين بالضريبة اتجاه النظام الضريبي من خلال التقييم الإيجابي أو السلبي لهذا النظام، وبالتالي كلما كان التقييم إيجابياً كان موقف المكلفين إيجابياً اتجاه النظام الضريبي وهذا يحسن من مستوى الامتثال الضريبي، أما إذا كان تقييم المكلفين للنظام الضريبي سلبياً فهذا سيشكل موقفاً سلبياً اتجاه النظام الضريبي وبالتالي سيخفف من مستوى الامتثال الضريبي.¹ أما الأخلاق الضريبية تتمثل في الموقف الشخصي لكل مكلف اتجاه الضرائب عامة، وتدهور الأخلاق الضريبية بفعل العبء الضريبي المرتفع وتعقيد النظام الضريبي وغياب العدالة فيه، وهذا يؤثر سلباً على الامتثال الضريبي.²

02-العدالة والإنصاف في النظام الضريبي: من أهم المبادئ التي تبنى عليها الأنظمة الضريبية هو مبدأ العدالة والإنصاف، حيث يمكن إدراك العدالة من خلال منظورين، العدالة الأفقية أي المكلفين بالضريبة الذين لديهم نفس الدخل أو الثروة يدفعون نفس القيمة من الضرائب، والمنظور الثاني هي العدالة الرأسية أي أن الضرائب التي يدفعها المكلفون تزيد كلما زادت قيمة الوعاء الضريبي، وهذا يعني أن كل مكلف يدفع الضرائب حسب قدرته التكليفية (contributive capacité)، أما الامتثال الضريبي للمكلفين فيتأثر بتصور كل مكلف اتجاه عدالة وإنصاف النظام الضريبي، فكلما كان المكلفون يرون بأن النظام الضريبي عادل ازداد مستوى الامتثال الضريبي لديهم، أما إذا كان النظام الضريبي غير عادل في نظر المكلفين بالضريبة فإنهم يتوجهون إلى عدم الامتثال الضريبي إذا سمحت لهم الفرصة.³

03_مجموعات الإحالة groups referents: يقصد بمجموعات الإحالة المحيط المجتمعي الذي ينتمي إليه المكلف بالضريبة من عائلة وأصدقاء، والذين تربطهم علاقات اجتماعية فهو يتأثر ويؤثر فيهم وهو نفس الشيء بالنسبة للامتثال الضريبي، فعندما يكون المكلف بالضريبة ينتمي إلى مجموعة إحالة تتسم بالامتثال الضريبي فإن مستوى الامتثال الضريبي لديه سيزداد، أما إذا كان المكلف بالضريبة ينتمي إلى مجموعة إحالة تمارس التهرب الضريبي وتتعلم على عدم الامتثال الضريبي فهذا سيشجعه على عدم الامتثال والتهرب الضريبي من خلال ممارسات ضريبية غير شرعية.⁴

Abdu Mohammed Assfaw et Wondimu Sebat. OP. P. 37¹

MOHD RIZAL PALIL. OP. P. 199²

IDEM. P. 200.³

MOHD RIZAL PALIL. OP. P. 182.⁴

الفرع الثالث :العوامل الشخصية

وهي تلك العوامل المتعلقة بشخص المكلف بالضريبة دون الآخرين والتي تؤثر على اتخاذ قرار الامتثال أو التهرب الضريبي.

01-الصعوبات المالية الشخصية:عندما يواجه المكلفون بالضريبة صعوبات مالية فإنهم يفضلون في هذه الحالة تقديم الحاجات الأساسية التي تمكنهم من البقاء على قيد الحياة إن كانوا أفراد أو تمكنهم من ضمان استمرارية نشاطهم إن كانوا مؤسسات، وبالتالي يتوجهون إلى التهرب الضريبي للتخلص من عبء الضرائب، وعليه كلما زادت حدة الضائقة المالية ازداد احتمال توجه المكلف إلى التهرب الضريبي، وبالتالي تعتبر الصعوبات المالية الشخصية للمكلفين بالضريبة محددًا هامًا للامتثال الضريبي، حيث في أزمات الكساد الاقتصادي المكلفون الذين يعانون من عسر مالي فيميلون إلى عدم الامتثال الضريبي .¹

02-الوعي بالمخالفات والعقوبات :من أجل ضمان احترام المكلفين بالضريبة للقواعد والإجراءات الضريبية، تصنف الإدارة الضريبية كل تجاوز للقواعد الضريبية على أنه مخالفة أو جريمة وبالمقابل تحدد عقوبة لكل فئة من المخالفات وهذا لردع ممارسات التهرب الضريبي لدى المكلفين بالضريبة .²مختلف الدراسات أكدت بأن مستوى العقوبات يؤثر على الامتثال الضريبي، كما أن وعي وإدراك المكلفين بالضريبة للمخالفات والعقوبات المترتبة عليها له أثر على الامتثال الضريبي كذلك، حيث أنه عندما يدرك المكلفون بالضريبة عواقب عدم احترامهم للقانون الضريبي والعقوبات المطبقة على التهرب الضريبي فهذا الإدراك سيقول من ميولهم للتهرب الضريبي .³

الفرع الرابع : العوامل المؤسسية

تتمثل العوامل المؤسسية في تلك المتعلقة بالجهاز الحكومي الذي يتولى تنفيذ السياسة الضريبية وفي الغالب يأخذ تسمية الإدارة الضريبية وتكمن هذه العوامل في:

01-كفاءة الإدارة الضريبية:

تقييم أداء الإدارة الضريبية من خلال التحصيل الضريبي فقط، يمكن أن يدفعها إلى خلق مناخ من التوتر بين الإدارة والمكلفين بالضريبة ويخلق مواقف سلبية اتجاه تسديد الضرائب لدى المكلفين بالضريبة ، بالتالي يتركز التوجه الجديد للإدارة الضريبية إلى احترام المكلفين والحرص على تقديم أفضل خدمة ممكنة للمكلفين وعليه تحسين العلاقة معهم، والهدف من تحسين هذه العلاقة تشجيع الامتثال الضريبي الطوعي وبالتالي تخفيض تكاليف الرقابة الضريبية

¹Merima Ali, Odd-Helge Fjeldstad and Ingrid Hoem Sjurson. OP. P. 04.

²Michael Ng'ang'a Thiga and Willy Muturi. OP.p. 04

³MOHD RIZAL PALIL. OP. P. 213

وهذا ما يحسن من كفاءة الإدارة الضريبية، حيث تعتبر الخدمات الضريبية المقدمة للمكلفين غرض دعمهم وتسهيل عملية استكمال الالتزامات الضريبية تلقى قبولا من طرف أغلب المكلفين، كما أنها تساهم في تدعيم فكرة الامتثال الضريبي لديهم.¹

02-بساطة التصريح الضريبي والإدارة: في الأدبيات النظرية يعتبر تعقيد النظام الضريبي من أهم محددات الامتثال الضريبي، فكلما زاد تعقيد النظام الضريبي انخفض مستوى الامتثال الضريبي إما عن قصد (تهرب ضريبي) أو عن غير قصد (ضعف المعرفة الضريبية)، لكن في إطار النظام التصريحي الذي تبنته غالب الدول، يتوجب على الإدارة الضريبية تصميم نماذج تصريحات تكون بسيطة لكن تحتوي على معلومات كافية وسهلة التحديد في الملف الضريبي، وهذا راجع إلى تباين المستوى التعليمي للمكلفين، وانتمائهم إلى مناطق مختلفة وخاصة اختلاف مستويات المعرفة الضريبية من مكلف لآخر، وبالتالي عندما تكون الوسيلة التي تربط بين الإدارة الضريبية والمكلفين بسيطة وسهلة التنفيذ على غرار نماذج التصريحات الضريبية فإن هذا يساعد المكلفين على احترام القوانين الضريبية وبالتالي تحسين مستوى الامتثال الضريبي.²

¹Katharina Gangl and Al. How can I help you? Perceived Service Orientation of Tax Authorities and Tax Compliance. FinanzArchiv / Public Finance Analysis vol. 69 no. 4. P. 488 et 504.

²MOHD RIZAL PALIL. OP. P. 192

03-احتمال الكشف : نظرية الردع الاقتصادي تؤكد أن سلوك الامتثال الضريبي للمكلفين يتأثر بعدة عوامل من بينها نجد احتمال كشف الإدارة الضريبية لممارسات التهرب الضريبي، حيث كلما ارتفع احتمال كشف المخالفات الضريبية وتطبيق عقوبات صارمة قل تفكير المكلفين في انتهاج ممارسات غير شرعية تهدف إلى التملص من دفع الضرائب، وكلما انخفض احتمال خضوع المكلفين للرقابة الضريبية وبالتالي انخفاض احتمال كشف المخالفات الضريبية تزداد ممارسات التهرب الضريبي أي عدم الامتثال الضريبي. كما أن استراتيجيات الردع جد فعالة في الحد من التهرب الضريبي، وغالب الإدارات الضريبية تتبناها عند تصميم برامج الرقابة الضريبية لزيادة مستوى احتمال الكشف عن المخالفات وزرع خوف كشف الممارسات غير الشرعية لدى المكلفين بالضريبة ودفعهم إلى احترام القوانين والتنظيمات الضريبية.¹

الفرع الخامس :العوامل الاخرى

تمثل العوامل الأخرى في العوامل الديموغرافية التي تتكون من العمر، الجنس والمستوى التعليمي وعامل مستوى الدخل.

01- العوامل الديموغرافية : تعتبر العوامل الديموغرافية من أحد أهم العوامل التي تؤثر على سلوك الأفراد، وهو الحال بالنسبة للامتثال الضريبي فيعتبر العمر، الجنس والمستوى التعليمي من محددات الامتثال الضريبي لدى المكلفين بالضريبة ، فبالنسبة للعمر نجد أن الأفراد الأكبر سنا أكثر امتثالا للقوانين والتنظيمات الضريبية نظرا لزيادة مستوى إدراكهم لضرورة دفع الضرائب وكذا تعتبر هذه الفئة أكثر حساسية للردع الذي تمارسه الإدارة الضريبية مقارنة مع فئة الشباب، وبخصوص عامل الجنس فقد أثبتت الدراسات التي تناولت الامتثال الضريبي بأن النساء أكثر ميولا للامتثال الضريبي من الرجال ، ، أما فيما يخص المستوى التعليمي فإن مستوى الامتثال الضريبي يزداد كلما ازداد المستوى التعليمي للمكلفين بالضريبة.²

02- مستوى الدخل : حسب دراسة milliron et jackson 1986 فإن مستوى الدخل يؤثر مزدوجا وقليل الوضوح على الامتثال الضريبي للمكلفين وهذا راجع إلى اختلاف الأنظمة الضريبية من دولة لأخرى، فالدول التي تطبق الضريبة التصاعدية نجد فيها بأن المكلفين ذوي الدخل المرتفع يميلون إلى عدم الامتثال الضريبي نظرا لارتفاع الضرائب التي يدفعونها أما ذوي الدخل المنخفض فتطبق عليهم معدلات منخفضة وبالتالي أكثر

¹Merima Ali, Odd-Helge Fjeldstad and Ingrid Hoem Sjurson. Factors affecting tax compliant attitude in

Africa:Evidence from Kenya, Tanzania, Uganda and South Africa. Disponible sur:

<http://iffodatabase.trustafrica.org/iff/factors-affecting-tax-compliant-attitude-in-africa.pdf>

²Abdu Mohammed Assfaw et Wondimu Sebat. OP. Page 35

امثالاً. كما أن هناك دول تفرض على أصحاب الدخل المرتفع التزامات ضريبية أكثر بالمقارنة مع فئة الدخل المنخفض وهذا يدفعهم إلى التملص من التصريح بكل دخلهم، ومن جهة أخرى نجد أن فئة الدخل المرتفع تربأ أن الإنفاق العمومي الذي يستفيدون منه لا يتوافق مع الضرائب التي يدفعونها وبالتالي يشجعهم على عدم الامتثال ضريبياً.¹

المبحث الثاني : التصريحات الجبائية كوسيلة للإمتثال الضريبي .

النظام الضريبي الجزائري كالعديد من الأنظمة في معظم الدول المتقدمة ذو الطبيعة تصريحية ، وفي هذا المبحث سنتحدث على التصريحات الجبائية التي تحقق الامتثال الضريبي .

المطلب الاول: تعريف التصريحات الجبائية وأهميتها .

الفرع الاول : مفهوم التصريح الجبائي .

سنتطرق الى عدة تعريفات منها:

يعرف التصريح لغة : هو الإقرار أو الإعتراف الخطي .

أما اصطلاحا ، نجد العديد من التعريفات سنتناول البعض منها فيما يلي :

- التصريح الجبائي : هو وثيقة موقعة قانونية تملأ من طرف المكلف سواء كان طبيعي أو معنوي ليقوم بإرسالها للمصالح المختلفة (مصلحة الضرائب ، الضمان الاجتماعي) و له موعد يحدده القانون ، يتضمن التصريح المادة الخاضعة للضريبة الخاصة به استنادا الى ما تحتويه دفاتره و مستنداته ، مع الاحتفاظ الادارة لنفسها بحق الرقابة على التصريح في حالة ما بني على خطأ أو غش ، كما يمكن أن يقدم التصريح من غير المكلف شريطة أن تربطه علاقة به .¹

- التصريح الجبائي هو كشف أو نموذج تعدده الادارة الضريبية و تسلمه إلى المكلف بالضريبة الذي يلتزم بتعبئة المعلومات المتعلقة بداخله.²

- ومن خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف التصريح الجبائي بأنه بيان رسمي يقدمه المكلف بالضريبة (سواء كان فردا أو شركة) إلى الهيئات الحكومية المسؤولة عن الضرائب ، يوضح فيه بياناته المالية و الدخل الذي حصل عليه خلال فترة زمنية محددة .

الفرع الثاني : أهمية التصريحات الجبائية .

وتشمل هذه الاهمية المكلف وكذا ادارة الضرائب كما سنوضحها فيما يلي :

أولا : أهمية التصريحات الجبائية بالنسبة لإدارة الضرائب :

و تكمن أهميتها فيما يلي :³

- يعتبر التصريح وسيلة فعالة تمكن الادارة الضريبية من تتبع كل دخول مكلف .

¹ مذكرة ماستر ، غير منشورة ، جامعة ورقلة ، الجزائر ، 2012 ، ص 56 . لطيفة غولة ، الوظيفة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية ، دراسة حالة ميدانية للمؤسسات الاقتصادية،

² آيت دحمان سيد علي ، المجلة الاكاديمية للبحوث القانونية و السياسية ، التصريحات الجبائية في المؤسسة العمومية الاقتصادية ، 2023 ، ص 909 .

³ سمية قحموش ، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، مذكرة ماجستير ، غير منشورة ، جامعة ورقلة ، الجزائر ، 2012 ، ص 50 51

- . يعطي التصريح لإدارة الضرائب عن ميلاد ضريبة جديدة ، حيث تصبح الادارة على اطلاع بمكان مزاوله نشاط المكلف و بدايته مما يتسنى لها ممارسة حساب الضرائب و تحصيلها .
- . يسهل التصريح العمل الملقى على كاهن الادارة الضريبية حيث يوفر الكثير من الوقت و يسهل الاجراءات التحصيل .
- . يعتبر التصريح غير مكلف للمصالح الضريبية باعتبار أن تأسيسية كان ذاتيا ، حيث لا يمكن للمكلف أن يطعن فيه .
- . يسهل على الادارة الضريبية الاحصاء الجبائي لفئة المكلفين بالضريبة .
- . يعتبر نظام التصريح أداة اتصال بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب ، حيث يبنى على الثقة بين الادارة و المكلفين .
- . يتسنى للادارة الضرائب مراقبة المكلفين و مدى صدقهم لتصريحاتهم ¹.

ثانيا : أهمية التصريحات الجبائية بالنسبة للمكلف

تتمثل هذه الاهمية فيما يلي ²:

- يرضي التصريح المكلف لأنه هو ادرى بمقدرته التكليفية ولذلك فإن الوعاء المحدد ينطلق من قناعته الذاتية في تحقيقه .
- يضمن اسلوب التصريح العدالة بالنسبة للعبء الضريبي على المكلف بإعتباره أنه ادرى بوضعية السيولة الخاصة به، وتترجم درجة الوضع الضريبي، حيث ان الالتزام الضريبي يتمثل في جانبين (جانب الالتزام . بالتصريح وجانب الالتزام . بالتسديد بما هو مصرح به).
- يعتبر التصريح الوسيلة الأكثر سهولة بالنسبة للمكلف ، حيث تنمي له الشعور بمشاركة في تحديد قيمة الضرائب المستحقة عليه، فكلما شعر المكلف بأنه شريك في عملية تقدير وتحديد دخله الخاضع للضريبة كلما زاد التزامه بتقديم تصريحاته مما ينعكس ايجابيا على ارتفاع حصيلة الجباية من الضرائب.
- تسوية وضعية المكلف بينه و بين ادارة الضرائب وتجنبه لعقوبات هو في غنى عنها.

¹ مصطفى عوادي ، ضبط نظام التصريحات الجبائية لتقليل من الغش الضريبي في الجزائر ، مذكرة ماجستير ، منشورة ، جامعة أم البواقي ، 2008، ص 117.

²سمية قحموش ، مرجع سابق ، ص 49

المطلب الثاني : أنواع التصريحات الجبائية.

تتعدد أنواع التصريحات حسب نوع الضريبة أو حسب نوع النظام الجبائي:

الفرع الاول: التصريحات المشتركة.

1-**التصريح بالوجود**¹: هو تصريح ملزم كل به مكلف بالضريبة في بداية النشاط، و يشمل كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاط تجاري، صناعي أو مهني خاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة، أو للضريبة على الدخل الإجمالي، أو الضريبة على أرباح الشركات، ويتمثل هذا التصريح في نموذج يسلم من طرف الإدارة الجبائية . يتم اكتتاب هذا التصريح في أجل أقصاه 30 من يوما بداية النشاط، لدى مفتشية الضرائب التي لها يتبع مكان ممارسة النشاط، ويجب أن يتضمن المعلومات التالية:

- الاسم واللقب.
- العنوان بالجزائر بالنسبة للجزائريين وخارج الجزائر بالنسبة للأجانب.
- رقم السجل التجاري NRC.
- رقم التعريف الإحصائي NIS.
- رقم التعريف الجبائي NIF.

تخضع لإلتزامات التصريح بالوجود والتصريح السنوي بالمداخيل المؤسسات التي ليس لها مقرا مهنيا دائما في الجزائر التي و تقوم إنطلاقا من الخارج ، بعمليات خاضعة للضريبة في الجزائر وفق نظام الإقطاع من المصدر ، وكذلك المؤسسات التي تخضع لنفس النظام ، والمرتبطة تدخلها بتواجد خبراءها في الجزائر لا لمدة تتجاوز 183 يوما خلال فترة 12 شهرا.

2-**التصريح في حالة التنازل أو التوقف أو الوفاة**² : في حالة التنازل أو التوقف الجزئي أو الكلي للمؤسسة أو التوقف عن ممارسة مهنة أو استغلال مستثمرة فلاحية ، يتعين على المكلف بالضريبة التصريح الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي والتصريح الخاص في عشرة أيام(10) ابتداء من تاريخ التنازل أو التوقف عن النشاط. أما في حالة الوفاة، فيجب التصريح بالمداخيل الخاضعة للضريبة من خلال تصريح إجمالي وتصريح خاص، حيث يجب اكتتاب هذه

التصريحات من طرف ذوي حقوق المتوفي.

¹ المديرية العامة للضرائب، الدليل الجبائي للمكلف بالضريبة، الجزائر، 2018، ص76.

² دليل المكلف بالضريبة، مرجع سابق، ص86، 85.

الفرع الثاني : التصريحات الجبائية المشتركة والغير المشتركة:

جدول رقم (04) يبين رزنامة التصريحات الجبائية .

نوع الوثيقة	تسمية الوثيقة	آجال التصريح	مكان إيداع التصريح	النظام الضريبي
G° 08	التصريح بالوجود.	في 30 يوم الاولى من بداية النشاط.	إدارة الضرائب التابع لها مقر نشاط المكلف.	كل الأنظمة.
G ° 50	تصريح بالضرائب والرسوم المدفوعة نقدا أو عن طريق الإقتطاع من المصدر.	شهري أو ثلاثي في 20 يوم الأولى من الشهر.	إدارة الضرائب التابع لها مقر النشاط.	نظام الريح الحقيقي.
G° 50 TER	إشعار بالدفع للأجور والإتاوات الخاضعة للضريبة.	كل ثلاثي	إدارة الضرائب التابع لها مقر النشاط.	نظام الضريبة الجزافية الوحيدة IFU.
G° 01	تصريح بالضريبة على الدخل الاجمالي IRG	قبل الفاتح من ماي من كل سنة.	إدارة الضرائب التابع لها مقر نشاط المكلف	كل الأنظمة
G° 04	تصريح بالضريبة على ارباح الشركات IBS	قبل الفاتح من ماي من كل سنة	إدارة الضرائب التابع لها مقر نشاط المكلف	الخاضعين للنظام الحقيقي
G°11	التصريح بالأرباح الصناعية والتجارية BIC	على الأكثر في 30 أفريل من كل سنة	مفتشية الضرائب التابع لها مقر نشاط المكلف	النظام الحقيقي

G°12	التصريح التقديري لرقم الأعمال.	من الفاتح جوان إلى غاية 30 جوان للسنة N	إدارة الضرائب التابع لها مقر نشاط المكلف	نظام الضريبة الجزافية الوحيدة IFU
G°12BIS	التصريح التقديري لرقم الأعمال للمكلفين بالضريبة الجدد.	إلى غاية 30 ديسمبر من السنة N	إدارة الضرائب التابع لها مقر نشاط المكلف	نظام الضريبة الجزافية الوحيدة IFU
G°12TER	التصريح التكميلي لرقم الاعمال	من 20 جانفي إلى غاية 15 فيفري من السنة N+1	إدارة الضرائب التابع لها مقر نشاط المكلف	نظام الضريبة الجزافية الوحيدة IFU
G°37	تصريح بالضريبة على الأموال ISP	كل 4 سنوات قبل الفاتح من ماي للسنة الرابعة	إدارة الضرائب مصلحة التقويمات	
G° 50A	تصريح بالضرائب المدفوعة نقدا عن طريق الإقطاع من المصدر خاصة لغير الخاضعين لـ TVA	شهري وثلاثي في 20 يوم الأولى من الشهر	إدارة الضرائب التابع لها مقر الرئيسي بالنسبة للإدارات العمومية ، والمؤسسات الاقتصادية مكان تحقق رقم	-الإدارات العمومية . - غير الخاضعين لـ TVA :

	الأعمال.			
نظام الضريبة الجزافية الوحيدة IFU	إدارة الضرائب التابع لها مقر النشاط.	بالنسبة للدفع الجزئي 25% من 01 إلى 15 سبتمبر 25% من 01 إلى 15 ديسمبر .	إشعار بالدفع للضريبة الجزافية الوحيدة IFU	G° 50BIS
	إدارة الضرائب مصلحة التقويمات.	2 الأشهر الأولى من تاريخ الإنجاز.	تصريح بالرسم العقاري للملكيات م وغير مبنية.	G° 31
النظام الحقيقي REAL	إدارة الضرائب التابعة لمكان وجود المستثمرة	قبل الفاتح من ماي من كل سنة	التصريح بالمداخيل الفلاحية	G° 15

المصدر: خالدي عصام، المراجعة الجبائية ودورها في تحسين جودات التصريحات الجبائية، مذكرة ماستر، غير منشورة ، جامعة ورقلة، الجزائر، 2017 ص12-11.

المطلب الثالث : المخاطر و الالتزامات و العقوبات الجبائية

الفرع الأول : المخاطر الجبائية

المخاطر الجبائية تنبع من احتمالية حدوث أخطاء أو تقصير في تفسير أو تطبيق القوانين و التشريعات الضريبية ، مما يمكن أن يؤدي إلى تحمل الافراد أو الشركات لعواقب مالية أو قانونية ، وإن المؤسسة مهما كان حجمها ، طبيعة نشاطها و القطاع الذي تنشط فيه قد تتعرض لمخاطر جبائية قد تؤدي إلى الحد من قدرتها التنافسية ، كما تؤثر عن مركزها المالي و سمعتها ، مما قد يؤدي بها إلى الخروج من السوق . لذا سنخصص هذا الفرع لمفهوم المخاطر الجبائية و كيفية تسييرها و أنواعها .

1. مفهوم المخاطر الجبائية :

يتعلق الخطر الجبائي بسلوك المؤسسة تجاه الادارة الجبائية ، فهو يتولد من عدم تقييد المؤسسة بالالتزامات الجبائية التي يحددها التشريع الجبائي ، أو من عدم الفهم الجيد أو سوء ترجمة نصوص التشريع الجبائي ن أو بغرض الغش و التهرب الضريبي ، الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة علاوة على تشويه سمعتها أمام الادارة الجبائية إلى تكبدها أعباء إضافية تتمثل في العقوبات و الغرامات بالإضافة إلى الوقت الضائع الذي يحسب عليها في حالة كونها هدفا للمراقبة الجبائية التي تقوم بها الادارة الجبائية¹

و يعرف الخطر الجبائي أيضا بأنه تلك الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية ، وتتمثل هذه الأعباء في العقوبات و الغرامات عموما ، ينشأ الخطر الضريبي نتيجة عدم إحترام التشريع الجبائي أو بسبب التعقيد والغموض في النظام الضريبي².

إذن فالخطر الجبائي هو احتمالية تعرض الأفراد أو الشركات لخسائر مالية نتيجة لعدم الامتثال للقوانين و الأنظمة الضريبية .

2. تسيير المخاطر الجبائية :

يعتبر تسيير الخطر الجبائي الخطوة الاولى لكل تسيير جبائي ، هدفه تحقيق الأمن الجبائي .

إن تسيير الخطر الجبائي يهدف الى تحديد الاحتمالات اللازمة لتفادي هذا الخطر و تتمثل في إتخاذ الاجراءات الوقائية التالية³ :

¹ يوسف مامش ، ناصر دادي عدون ، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة و هيكلها المالي ، الطبعة الاولى ، دار المحمدية للطباعة ، الجزائر، 2008، ص:37.

² Jaques Duhem, Michel Jammes, **Audit et Gestion Fiscale de L'entreprise**, Edition EFE, Paris, 1996, P : 227.

³ شناوي اسماعيل ، هندي كريم ، أثر الجبائية على التسيير المالي للمؤسسة ، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة دراسات عليا في الجبائية ، غير منشورة ، المدرسة الوطنية للضرائب ، القليعة ، الجزائر ، 2005، ص 74-75.

- إحترام القواعد الجبائية المتعلقة بالتصريح و إحترام آجال الدفع .
 - أن توكل مهمة التسيير الجبائي لمختص يلم بالقواعد الضريبية و إنشاء خلية جبائية مكلفة بالتحسين الدائم للتسيير الجبائي و إستغلال الإمكانيات المتاحة في ميدان الجبائية .
 - القيام بإجراءات المراقبة الجبائية الداخلية و تطوير مهمة المراجعة الجبائية.
 - إنشاء قاعدة بيانات تسمح بمعالجة المعلومات و إطلاع المسيرين على المستجدات في المجال الجبائي.
- تجدر الإشارة إلى أن هذه الاجراءات لا تزيل كلياً الخطر الجبائي ، لكنها و بتطبيقها في شروط ملائمة تسمح بإستبعاد الآثار السلبية لأي مراقبة جبائية يمكن أن تتعرض لها المؤسسة .

3. أنواع المخاطر الجبائية :

تهدف المراجعة الجبائية للمؤسسة إلى تحقيق الإنتظام الجبائي و كذا الفعالية الجبائية ، وعليه يمكننا تقسيم أنواع المخاطر الجبائية الى :

- مخاطر عدم الانتظام الضريبي .

- مخاطر الاختيارات الضريبية الخاطئة.

3-1- مخاطر عدم الانتظام الضريبي

ان النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي ، أوجب للمؤسسات إلتزامات جبائية محددة وفقاً لـرزمة زمنية محددة و إجراءات جبائية معلومة مسبقاً ، إن هذه الإلتزامات المتعددة قد تضع المؤسسة موضع خطر جبائي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم إلتزامها بالقواعد الجبائية أو عدم إيفاءها لشروط الإستفادة من إمتيازات جبائية منتقاة و أهم وضعيات هذا الخطر هي¹ :

- الإمتناع أو التأخير في إيداع التصريحات : حيث تلجأ المصالح الجبائية إلى تقدير الأسس بطريقة تلقائية مع تطبيق عقوبات مالية محددة.

- الغش في التصريح : حيث يتم تعديل الأوعية الجبائية مع تطبيق العقوبات .

- عدم مراقبة الاختيارات الجبائية : إن انتقاء المؤسسة لإختيار جبائي ما بهدف الحصول على مزاياها المالية لتدعيم قدرتها التمويلية قد يتحول إلى مصدر للخطر الجبائي ، فبمجرد قيامها بتطبيق الإختيار الجبائي تكون ملزمة بإحترام بعض الشروط، هذا ما ينجر عنه خطر جبائي محتمل في حالة عدم تطبيقها و إحترامها لهذه الشروط و ذلك عند عدم توفر شروط الاستفادة من هذه الخيارات أو توقف المؤسسة في مرحلة ما عن تحقيق الشروط

¹ زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار ، الملتقى الدولي ، صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية ، جامعة مسيلة ، الجزائر ، ص 14 15، افريل 2009.

الضرورة للحصول عليه ، ويترتب عن ذلك إسقاط حق المؤسسة في الاستفادة من هذه الامتيازات و إخضاعها للضريبة و تعرضها لعقوبات جبائية و التي تعد بمثابة تكاليف إضافية.

3-2-مخاطر الاختيارات الضريبية الخاطئة

تسعى المؤسسة الى الاستفادة من المزايا و الخيارات التي يطرحها التشريع الجبائي و ذلك بغية تدنئة الاعباء الضريبية ، و لكن بتحقيق هذا الهدف تعترض المؤسسة عدة مخاطر يمكن التطرق الى اهمها كما يلي :

-المخاطر الجبائية المترتبة عن الاعفاءات الجبائية في اطار نظام دعم الاستثمار :

اعطى المشرع الجزائري للمؤسسات الاقتصادية التي تقوم بنشاط الانتاج او تقديم الخدمات (استثنى المشرع نشاط الشراء و البيع) عدة امتيازات و اوكلت عملية تنظيم هذا الاجراء للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار . كما تقوم الادارة الجبائية بتسيير عملية الاعفاء و مراقبة لاستثمار بصفة دورية و مراقبة مدى احترام المؤسسة بالتزاماتها المحددة في قرار منح المزايا لمرحلي الانجاز و الاستغلال .

ان مقرر منح الامتيازات حدد في مواده من 06 الى 13 التزامات المؤسسة للاستفادة من الاعفاءات الجبائية الممنوحة :

فالمادة 06 : من هذا المقرر تحدد الحوافز الضريبية و الشبه الضريبية و الجمركية الممنوحة للمستثمر حيث تنص على ما يلي :

"زيادة عن الحوافز الضريبية و شبه الضريبية و الجمركية الممنوحة المنصوص عليها في القانون العام ، يستفيد المشروع الاستثماري في المزايا التالية :

- الاعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع و الخدمات غير المستثناة والمستوردة و التي تدخل مباشرة في انجاز الاستثمار .

- الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع و الخدمات غير المستثناة المستوردة او المقتناة محليا و التي تدخل مباشرة في انجاز الاستثمار .

- الاعفاء من رسم نقل الملكية بعوض عن كل المقتنيات العقارية التي تمت في اطار الاستثمار المعني ."

اما المادة 07 : فتحدد فترة الانجاز للمشروع الاستثماري ، و تاتي المادة 08 لتشترط تطبيق المزايا الممنوحة المشار

اليها في المادة 06 بعد الحصول على السجل التجاري او على وثيقة مماثلة و تؤكد المادة 09 على التزام المستثمر

بانجاز المشروع المحدد و المصرح به مقابل استفادته من المزايا الممنوحة ، اما المادة 10 منه فحددت دور المصالح

الجبائية في الاستفادة من المزايا الخاصة بمرحلة الاستغلال ، حيث تنص على ما يلي :

" يستفيد الاستثمار المحدد و المصرح به في هذا القرار من المزايا بعنوان الاستغلال بعد معاينة الشروع في النشاط الذي تعدده المصالح الجبائية بطلب من المستثمر "

و جاءت المادة 11 لتؤكد على ضرورة الالتزام المؤسسة بعدم التنازل عن التجهيزات و العتاد المقتناة في اطار هذا المشروع الاستثماري و حررت كما يلي :

" لا يجوز التنازل عن التجهيزات و العتاد المقتناة في اطار هذا المقرر طيلة الفترة القانونية المحددة لاهتلاكها "

أما المادة 12 جاءت لتبين انه في حالة عدم احترام الالتزامات المصرح بها يمكن للوكالة السحب الكل او الجزئي للمزايا الممنوحة . كما أكدت المادة 13 على ضرورة متابعة المشروع الاستثماري فنصت على الآتي :

"يجب على المستثمر ايداع بيانا سنويا لدى الشباك الوحيد اللامركزي المعني يشمل الوضعية المادية و المحاسبية ، يبرز من خلاله حالة انجاز المشروع موضوع هذا المقرر. و ان عدم ايداع هذا البيان السنوي المادي و المحاسبي قد يؤدي الي سحب المزايا الممنوحة".

زيادة عن هذه الالتزامات فإن الادارة الجبائية تلزم المؤسسة بما يلي :

- ضرورة ايداع للتصريحات الشهرية او الفصلية (حسب الحالة) في آجالها القانونية .
 - ضرورة ايداع التصريح السنوي في الآجال المحددة.
 - ضرورة الاستجابة و السماح لأعوان الادارة الجبائية بمعاينة العتاد و التجهيزات المقتناة في اطار دعم الاستثمار.
 - ضرورة ايداع كشف تقدم الاستثمار تزامنا مع ايداع التصريح السنوي للنتائج.¹
 - ضرورة اعادة استثمار حصة الارباح الموافقة للاعفاء او التخفيض في الضريبة على ارباح الشركات في اجل 04 سنوات. حيث نص المادة 142 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على ما يلي :
- " يتعين على المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من الاعفاء التخفيض في الضريبة على ارباح الشركات ، في اطار نظام دعم الاستثمار ، اعادة استثمار حصة الارباح الموافقة لهذه الاعفاءات او التخفيضات في أجل 04 سنوات ابتداء من تاريخ اختتام السنة المالية التي تخضع نتائجها لنظام تفضيلي. و يجب ان تنجر اعادة الاستثمار بعنوان كل سنة مالية او بعنوان عدة سنوات مالية متتالية . و في حالة تراكم السنوات المالية يحسب الأجل المذكور ابتداء من تاريخ اختتام السنة المالية الموالية الاولى...و يترتب على احترام هذه الاحكام اعادة استرداد التحفيز الجبائي مع تطبيق غرامة جبائية تقدر ب (30%) "

¹ المواد 03 و 04 من القرار الوزاري المشترك للجمهورية الجزائرية ، المؤرخ بتاريخ 24 فيفري 2009.

- ضرورة استغلال العتاد و التجهيزات المقتناة في اطار دعم الاستثمار في النشاط المصرح به المبين في قرار منح المزايا الجبائية.

- ضرورة تحقيق رقم الاعمال و الربح بواسطة العتاد المبين اعلاه و الذي تم اقتناؤه في اطار دعم الاستثمار .

- إن الاعفاء من الضريبة على الدخل الاجمالي او الضريبة على ارباح الشركات لا يعفى المؤسسة من ايداع التصريح السنوي.

تسعى المؤسسة جاهدة للاستفادة من هذا الامتياز و توفير شروط الاستفادة منها لأن عدم الالتزام قد يعرضها للمخاطر الجبائية التالية :

- سحب مقرر منح الامتيازات الجبائية و بالتالي استرداد مبلغ التحفيز مع تطبيق عقوبة (30%) من الحقوق المعفاة .

- في حالة التنازل عن العتاد او التجهيزات المقتناة في اطار دعم الاستثمار خلال الفترة القانونية المحددة لاهتلاكها ، فإن على المؤسسة استرداد نسبة من الرسم على القيمة المضافة المحمل لشراء هذه التجهيزات المتنازل عنها و تحسب النسبة كما يلي : عدد السنوات المتبقية /مدة الاهتلاك .

- في حالة استغلال الاستثمار المقتني في اطار دعم الاستثمار في الوجهة الغير المخصصة له (نوع الاستثمار و تسمية النشاط) يتم استرداد التحفيز في مجال الضريبة على ارباح الشركات او الضريبة على الدخل الاجمالي مع تطبيق عقوبة (25 %) من الحقوق المعفاة ، زيادة عن استرجاع نسبة الرسم على القيمة المضافة التي تم الاستفادة منها في اطار الشراء بالاعفاء للتجهيزات الاستثمار و ذلك من تاريخ استغلال الاستثمار في نشاط غير النشاط موضوع الامتياز.

-المخاطر الجبائية المترتبة عن الاعفاءات الموجهة للشباب المستثمر

أعطى المشرع الجزائري للشباب المستثمر عدة إمتيازات جبائية لتشجيعهم على إنشاء مؤسسات خاصة .وذلك عبر ثلاث هيئات وهي :

- الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب ANSEJ

- الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة CNAC

- الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر ANGEM

ويمكن حصر هذه الامتيازات الجبائية حسب مرحلتي الاستثمار (الانجاز و الاستغلال):

أ- إمتيازات مرحلة الانجاز :

- الاعفاء من دفع رسم نقل الملكية بعوض عن كل المقتنيات العقارية التي تمت في اطار انشاء النشاطات الصناعية¹.
- الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع و الخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الإستثمار الخاص بالإنشاء أو التوسيع².
- تطبيق نسبة مخفضة (5%) فيما يخص الحقوق الجمركية للتجهيزات المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز الإستثمار .
- الإعفاء من جميع حقوق تسجيل العقود المتضمنة تأسيس الشركات³.

ب- إمتيازات مرحلة الاستغلال:

- الاعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات .
 - الإعفاء الكلي من الرسم العقاري على الأملاك المبنية⁴.
- فالمادة 04 من قانون المالية التكميلي لسنة 2022 التي تعدل و تتم المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تنص على الاعفاء الكلي لهذه الفئة من المكلفين بالضريبة و تحدد مدة الاعفاء بثلاث سنوات ، مع تمديدتها لسنتين إضافيتين بشرط توظيف ثلاث عمال لمدة غير محددة.
- "تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من اعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب او الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر او الصندوق الوطني للتأمين على البطالة من اعفاء كلي من الضريبة على الدخل الاجمالي لمدة 03 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال .
- تحدد مدة الاعفاء ب06 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال اذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها ، تحدد قائمتها عن طريق التنظيم ، و تمدد هذه الفترة بسنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث عمال على الاقل لمدة غير محددة .
- و يترتب على عدم احترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل المنشأة سحب الاعتماد و المطالبة بالحقوق و الرسوم المستحقة التسديد"⁵.

¹ المادة 258 أولا. من قانون التسجيل للجمهورية الجزائرية المعدلة و المتممة بموجب المادة 08 من قانون المالية التكميلي لسنة 2022.

² المادة 42 الفقرة الرابعة من قانون الرسوم على رقم الاعمال للجمهورية الجزائرية المعدلة و المتممة بموجب المادة 10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2022.

³ المادة 347 مكرر 05 من قانون التسجيل للجمهورية الجزائرية المعدلة و المتممة بموجب المادة 09 من قانون المالية التكميلي لسنة 2022.

⁴ المادة 252 الفقرة الرابعة من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية المعدلة و المتممة بموجب المادة 06 من قانون المالية التكميلي لسنة 2022.

⁵ المادة 13 الفقرة الاولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2022.

اما المادة 05 من قانون المالية التكميلي لسنة 2022 التي تعدل و تتم المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تنص على : "اعفاء هذه الفئة من المكلفين بالضريبة من الضريبة على ارباح الشركات لمدة 03 سنوات ، و ترفع هذه المدة الى 06 سنوات اذا كانت هذه النشاطات الممارسة في منطقة يجب ترفيتها . و تمدد هذه المدة كذلك الى سنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث عمال على الاقل لمدة غير محددة¹ .

زيادة عن الاعفاءات اعلاه فقد جاء قانون المالية بتخفيضات اخرى² تخص الضريبة على الدخل الاجمالي او الضريبة على ارباح الشركات (حسب الحالة) ، و يكون التخفيض كالتالي :

- السنة الاولى من الاخضاع الضريبي : تخفيض (70 %).
 - السنة الثانية من الاخضاع الضريبي : تخفيض (50%).
 - السنة الثالثة من الاخضاع الضريبي : تخفيض (25%).
- للاستفادة من هذه الامتيازات تسعى المؤسسة لتغطية شروط هذا الامتياز و التي اهمها :
- القيام بالاستثمار المصرح به .
 - اقتناء العتاد المحدد بقرار منح الامتيازات .
 - عدم التنازل عن التجهيزات و العتاد المقتناة في اطار هذه العملية طيلة الفترة القانونية المحددة للاهلاك .
 - تخصيص التجهيزات و العتاد لتحقيق النشاط المصرح به .
 - ايداع جميع التصريحات الجبائية في آجالها و وفق الاجراءات المعمول بها .
 - السماح لموظفي الادارة الجبائية بإجراء المعائنات الميدانية للتأكد من الوجود الحقيقي للعتاد و استغلاله في القرض المخصص له .
 - الالتزام بشرط التوظيف في حالة السعي للاستفادة من فترة التمديد المشار اليها في المادتين 13 ، 138 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .
- تسعى المؤسسة جاهدة للاستفادة من هذه الامتيازات قصد تقليص الأعباء الضريبية و ذلك بتوفير شروط الاستفادة منها ، لأن عدم القيام بهذه الالتزامات سوف يعرض المؤسسة لمخاطر جبائية أهمها :
- تحرم المؤسسة من الامتيازات سابقة الذكر مع تطبيق عقوبة في الحالات التالية :
- عدم ايداع التصريحات الشهرية و السنوية بصفة منتظمة .

¹أنظر المادة 138 الفقرة الاولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية المعدلة و المتممة بالمادة 05 من قانون المالية التكميلي لسنة 2022.

²أنظر المادة 13 من قانون المالية التكميلي للجمهورية الجزائرية لسنة 2022.

- تخصيص العتاد و التجهيزات في غير النشاط المصرح به و المستفيد من الامتياز الجبائي .
- عدم السماح لموظفي الادارة الجبائية بإجراء معاناة ميدانية للتأكد من الوجود الحقيقي للعتاد و استغلاله في الغرض المصرح له .

- في حالة التنازل عن العتاد و التجهيزات خلال الفترة القانونية المحددة لاهتلاكه فزيادة عن المطالبة بتسديد قيم التحفيز فيما يخص الضريبة على الدخل الاجمالي او الضريبة على ارباح الشركات ، فإن المؤسسة مطالبة بإسترجاع نسبة من الرسم على القيمة المضافة الخاص بإقتناء العتاد المتنازل عنه و الذي استفاد من الشراء بالاعفاء من الرسم على القيمة المضافة تحدد هذه النسبة كما يلي : عدد السنوات المتبقية /مدة الاهتلاك مع زيادة (25%) في حال عدم التصريح الطوعي بإسترداد هذه المبالغ .

-المخاطر الجبائية المترتبة عن اعادة استثمار الارباح¹

تطبق على الارباح المعاد استثمارها تخفيض نسبته (30%) فيما يخص تحديد الدخل الواجب ادراجه في أسس الضريبة على الدخل الاجمالي شريطة توفر ما يلي :

أ- يجب اعادة استثمار الارباح في الاستثمارات الاهتلاكية ما عدى السيارات السياحية التي لا تشكل الاداة الرئيسية للنشط خلال السنة المالية لتحقيقها او خلال السنة المالية الموالية ، و في هذه الحالة الاخيرة يجب على المستفيدين من هذا الامتياز اكتاب التزام بإعادة الاستثمار.

- ب- مسك محاسبة منتظمة ، بحيث يجب أن يدرجوا في التصريح السنوي نتائج الأرباح المستفادة من التخفيض و الحاق قائمة الاستثمارات المحققة مع الاشارة الى طبيعتها و تاريخ دخولها في الاصول و سعر تكلفتها
- ت- في حالة التنازل أو وقف التشغيل الذي يحدث في أجل أقل من خمسة سنوات على المؤسسة أن تدفع بقابض الضرائب الفرق بين الضريبة المفروض دفعها و الضريبة المسددة في سنة الاستفادة من التخفيض مع تطبيق زيادة (05%) كما تأسس ضريبة تكميلية في حالة عدم احترام الالتزام بإعادة الإستثمار المذكور في الفقرة (أ) مع زيادة (25%).

-المخاطر الجبائية المترتبة عن الامتيازات الناجمة عن نشاطات إنجاز المساكن الاجتماعية و الترقية و الرفية

¹المادة 21 الفقرة الثالثة من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2022.

أعطى القانون الجبائي الجزائري للمؤسسات التي تقوم بإنجاز المساكن الاجتماعية و الترقية و الرفية إمتيازات جبائية متعددة قصد تشجيعها للإستثمار في هذا المجال أهمها :

أ- إخضاعها للمعدل المنخفض في مجال الرسم على القيمة المضافة (07%).

ب- الإعفاء من الضريبة على الدخل الاجمالي و الضريبة على أرباح الشركات.

للاستفادة من هذه المزايا على المؤسسة الالتزام بدفتر الشروط¹ الذي حدده القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 08 مارس 2006 و المتضمن نموذج دفتر الشروط للمتعلق بالإعفاء من الضريبة على الدخل الاجمالي و الضريبة على أرباح الشركات المطبقة على الارباح الناتجة على النشاطات انجاز المساكن الاجتماعية و الترقية و الرفية ،أهم هذه الشروط التي وجب على المؤسسة الالتزام بها هي:

- لا يمكن أن تفوق تكلفة المساحة المتوسطة لسكنات 70 مترا مربعا.
- لا يمكن أن تفوق تكلفة انجاز السكنات الاجتماعية و الايجارية 20.000 دج /للمتر المربع القابل للسكن دون احتساب تكاليف التهيئة و سعر الارض الاساس .
- التزام المؤسسة باحترام الشروط التقنية و المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط.
- الالتزام بتاريخ انطلاق أشغال المشروع و كذا مدة انتهاء الاشغال .
- أن تنجز هذه السكنات حسب المعايير المطلوبة مع الأخذ بعين الاعتبار أدنى شروط الرفاهية،مثل توصيل الماء و الكهرباء و تصريف المياه القذرة و الطرقات و الأرصفة و مساحات ركن السيارات و الاضاءة العمومية و التهيئة الخارجية.
- تأثير دفتر الشروط الذي يقدم في ثلاث نسخ أصلية الى المصالح الجبائية المختصة اقليميا لتأشيرة.
- إن عدم ايفاء المؤسسة بالالتزامات أعلاه يعرضها لمخاطر جبائية تتمثل في :
- الاخضاع للضريبة على الدخل الاجمالي او الضريبة على ارباح الشركات (حسب الحالة) مع تطبيق عقوبة (25%) في حالة عدم تسديدها طوعا من طرف المكلف وفي آجالها القانونية .
- مما سبق يمكننا إستنتاج أن الثقافة الجبائية للمسير وكفاءته في لتسيير الجبائي تمكنه من تعظيم إستغلال القانون الضريبي لفائدة المؤسسة ، وتنبيهه للأخطار التي يمكن أن تقع فيها ، و توضيح الاختيارات التي يجب إنتقائها .

¹ قرار وزاري مشترك مؤرخ في 08 صفر عام 1427 الموافق 08 مارس سنة 2006 المتضمن نموذج دفتر الشروط المتعلقة بالإعفاء من الضريبة على الدخل الاجمالي و الضريبة على ارباح الشركات المطبق على الارباح الناجمة عن نشاطات انجاز المساكن الاجتماعية و الترقية و الرفية ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 28 بتاريخ 30 أبريل 2006.

ومن ثم فهو يوفر القاعدة الصحيحة لإتخاذ القرار السليم ، فكفاءة المسير تقاس بمدى إدراجه للعامل الجبائي في إتخاذ القرارات ، لأن الإستفادة من المزايا الجبائية الممنوحة يحقق الفعالية المالية الجبائية ، و يجنب المؤسسة الأعباء الجبائية الإضافية من خلال قدرة المسير على انتقاء أحسن الطرق و الخيارات الجبائية و توظيفها لفائدة المؤسسة في ظل الإلتزام بقواعد التشريع الجبائي.

الفرع الثاني : الالتزامات والعقوبات الجبائية

ألزم المشرع الجزائري المكلفين بالضريبة بجملة من الالتزامات المتمثلة في تصريحات جبائية و تسديد الحقوق المستخرجة و عدم الايفاء بهذه الالتزامات أو الإخلال بها من حيث الشكل أو المضمون أو عدم إحترام المواعيد الزمنية بإيداع القرارات الجبائية أو تسديد الحقوق يؤدي إلى تسليط عقوبات حددها المشرع و يمكن الوعاء في الجدول التالي :

الجدول 05: عقوبات عدم الايداع أو التأخير في إيداع التصريحات

طبيعة التصريح	غياب التصريح	التأخري إيداع التصريحات
التصريح بالوجود ¹	تقدر العقوبة ب 30.000.00	مدة التأخير: شهر: 30.000 دج
التصاريح الخاصة بالضريبة على الدخل الاجمالي و التصريح بالضريبة على أرباح الشركات ²	إخطار المؤسسة لتسوية وضعيتها في أجل أقصاه شهر ، وعند عدم التجاوب تلجأ الإدارة إلى الفرض التلقائي للضريبة مع تطبيق زيادة (30%) من الحقوق المستحقة كعقوبة.	- مدة التأخير لا تتجاوز الشهر تطبق عقوبة (10%) على الحقوق المستحقة - مدة التأخير تتجاوز الشهر وتقل عن الشهرين تطبق عقوبة (20%) - مدة التأخير تتجاوز الشهرين تطبق عقوبة (25%). - تسديد متأخر للضريبة (10%) كعقوبة مع إضافة (03%) عن كل شهر تأخير بداية من الشهر الثاني لتاريخ إستحقاق الضريبة دون تجاوز (25%).
التصريحات التي تحمل عبارة "لا		2500 دج مدة التأخير شهرا

¹ المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2022.

² المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2022.

واحد. 5000 دج مدة التأخير تتجاوز الشهر و تقل عن شهرين. 10.000 دج مدة التأخير تتجاوز شهرين.		شيء " و المستفيدين من إعفاء جبائي أو المحققين الخسارة¹.
- فقدان الاستفادة من التخفيض المنصوص عليه في المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة². - تطبيق غرامة جبائية من 1000 إلى 10.000 دج كل مرة تثبت فيها أخطاء ، أو إغفالات أو عدم صحة المعلومات المطلوبة و تطبيق الزيادات بسبب نقص التصريح وفقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة . - إسترجاع الرسم على القيمة المضافة المحمل للمشتريات بقيمة المبيعات بالجملة غير المصرح بها في الجدول الخاص بالزبائن..		التصريح المفصل الخاص بالزبائن G03
- (10%) عن الإيداع المتأخر. - (25%) عن الإيداع المتأخر بعد قيام الادارة الجبائية بإعذارالمدين بالضريبة لتسوية وضعيته في أجل شهر واحد. - بالنسبة لضريبة الدخل عن المرتبات³ و الأجور يتم تحديد الأساس تلقائيا من طرف الادارة ، وتحسب الحقوق في حدود (20%) عن الأساس المحدد تلقائيا مع تطبيق عقوبة⁴ .		التصريحات الشهرية أو الفصلية نموذج (G50)

الجدول 02 : عقوبات النقص و الغش في التصريحات⁵

تناولت المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المادة 116 من قانون الرسوم على رقم الاعمال العقوبات المترتبة عن إخفاء جزء أو كل المبالغ المستحقة الدفع و كذا العقوبات المترتبة على اعمال الغش، التي تم تعريفها في الفقرة الثانية من المادة 193 . و الدول التالي يبين العقوبات المترتبة عن النقص في التصريح الجبائي و كذا المترتبة عن اعمال الغش .

¹ المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2022.

² المادة 228 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2022.

³ المادة 130 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية سنة 2022.

⁴ المادة 134 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2022.

⁵ المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2022

عقوبات الغش و التدليس	عقوبات النقص في التصريح	
عند القيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة موافقة لنسبة الاخفاء المتبعة من طرف المكلف بالضريبة . توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم اخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة. لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50 % و عندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة ب 100% تطبق نسبة 100% كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.	الحقوق المغفلة	نسبة الزيادة
	لا تتجاوز 50.000 دج	10%
	تزيد عن 50.000 دج	15%
	و تقل أو تساوي 200.000 دج تتجاوز 200.000 دج	25%

المصدر : من إعداد الطلبة بناء على المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2022

خلاصة الفصل الثاني:

و هكذا يثبت لنا من خلال هذا الفصل أن الامتثال الضريبي يتحقق بصورة مثلى عندما يمثل المكلفين بالقانون الضريبي ، و كذا الادارة الضريبية ، بما يقلل الفجوة بين الضريبة المستحقة عليهم بفترة زمنية معينة ، وبين ما يقومون بدفعه منها طواعية للادارة الضريبية ، و سواء تحقق هذا الامتثال طوعا ، بالإرادة الحرة للمكلفين ، أو قسرا أي جبرا عنهم ، أو بمزيج من هذين الأمرين أي اتقاء للعقوبات التي يصدرها التشريع الضريبي . وكشف هذا الفصل عن التصريحات واجبة الدفع من قبل المكلفين بالضريبة و العقوبات المترتبة عن عدم ايداع التصريحات المستحقة.

الفصل الثالث :

الدراسة الميدانية

تمهيد

لقد تم في القسم الأول من هذه الدراسة طرح المفاهيم النظرية لكل من المحاور الثلاثة، (المراجعة الخارجية، المراجعة الجبائية، الامتثال الضريبي)، بالإضافة الى التطرق اليهم في محاولة جادة لمعرفة العلاقة بين المتغيرات الثلاث. كما تم الاعتماد على جملة من الأدوات التي ساهمت في جمع البيانات عن الظاهرة محل الدراسة من الميدان، تليها الخطوة الموالية في عملية عرض البيانات، وتفسيرها، وتحليلها في ضوء ما تم التوصل اليه، وكذا عرض النتائج المتوصل اليها من خلال مناقشتها لنخلص في الأخير الى وضع جملة من الاقتراحات والتوصيات.

المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة

يتوقف نجاح وانجاز الدراسة الميدانية على تحديد طريقة جمع البيانات المتعلقة بموضوع البحث، إضافة الى تحديد مختلف الأدوات الإحصائية المستخدمة لتحليل هذه البيانات.

المطلب الأول: طريقة الدراسة

يعتمد تحديد طريقة الدراسة على جمع البيانات وعلى معرفة مجتمع الدراسة ومتغيراتها، وكيفية قياسها والتأكد من صدق وثبات أداة البحث.

الفرع الأول: مجتمع الدراسة و العينة

سوف نتطرق لمجتمع الدراسة ثم للعينة

أولا/ مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من فئة ذوي الاختصاص المحاسبي.

ثانيا/ عينة الدراسة

اخترت عينة عشوائية بسيطة عددها (91) من فئة ذوي الاختصاص المحاسبي. والجدول التالي يوضح العينة المستهدفة.

الجدول رقم(06): تحديد العينة المستهدفة

عدد الاستمارات الموزعة		عدد الاستمارات المسترجعة		عدد الاستمارات المملغة		عدد الاستمارات القابلة للتحليل	
التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
91	100%	91	100%	00	00%	91	100%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على استمارات الاستبيان الموزعة .

الفرع الثاني: تحديد متغيرات الدراسة وكيفية قياسها

1. فرضيات الدراسة:

- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين المراجعة الخارجية ومستوى الامتثال الضريبي.
- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين المراجعة الجبائية والخارجية.
- تساهم المراجعة الجبائية في تحسين التصريحات الجبائية للمكلفين.

ثانيا/ كيفية قياس متغيرات الدراسة:

تم الاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (07): مقياس ليكارت الخماسي

الاستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1
المجال	5 - 4.20	4.19 - 3.4	3.39 - 2.6	2.59 - 1.8	1.79 - 1

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS. دار الوفاء، السعودية، ص: 17

الفرع الثالث: طريقة جمع البيانات

تم الاعتماد في جمع البيانات اللازمة للبحث على نوعين من المصادر هما:

أولاً/ المصادر الأولية: وتتمثل في كل ما يتوفر من كتب متعلقة بالموضوع وكذلك رسائل ماجستير/دكتوراه وماستر متعلقة بالمراجعة الخارجية والداخلية والامثال الضريبي.

ثانياً/ المصادر الثانوية: وتتمثل في تصميم استبيان موجه لمجموعة من العاملين بوكالة الوادي للاتصالات.(أنظر الملحق رقم (01)) كأداة لجمع البيانات الأولية المتعلقة بمجتمع البحث وتطبيقها على عينة ممثلة له.

كما احتوى الاستبيان على جزئين من الأسئلة وهي:

- الجزء الأول: متعلق بالأسئلة الشخصية ويتكون من 3 فقرات (المستوى التعليمي، الفئة المحاسبية، الخبرة المهنية)
- الجزء الثاني: يناقش فرضيات الدراسة وتم تقسيمه الى 3 محاور كما يلي:
 - المحور الأول: تضمن أسئلة متعلقة بالمراجعة الخارجية، وقد شمل (6) عبارات.
 - المحور الثاني: تضمن أسئلة متعلقة بالمراجعة الجبائية، وقد شمل (6) عبارات.
 - المحور الثالث: تضمن أسئلة متعلقة بالامثال الضريبي، وقد شمل (6) عبارات.

الفرع الرابع: ثبات وصدق أداة الاستبيان

أولاً/ ثبات أداة الاستبيان

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعها أكثر من مرة على نفس العينة وتحت نفس الظروف والشروط.

وقد تم التأكد من ثبات استبانة الدراسة من خلال طريقة معامل ألفا كرونباخ، وكانت النتائج كما هي مبينة في الجدول:

الجدول رقم (08): معامل الثبات

الأبعاد	معامل ألفا كرونباخ
محور المراجعة الخارجية	0,393
محور المراجعة الجبائية	0,347
محور الامتثال الضريبي	-7,117
المجموع	0,523

لمصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (SPSS22)

نلاحظ من الجدول أعلاه بأن مجموع معاملات ألفا كرونباخ لكل المحاور (0,523)، وهو أصغر من (0,6) وهذا يدل على أن أداة القياس لا تمتاز بثبات، وذلك يعني عدم إمكانية الاعتماد على الاستبيان في قياس المتغيرات المدروسة نظرا لعدم قدرته على إعطاء نتائج متوافقة مع إجابات المستجوبين منهم، ولهذا سنقوم بتصحيح لمعامل الثبات وذلك بحذف العبارات التي تحول بينه وبين قدرته على اعطاء نتائج متوافقة مع اجابات المستجوبين، من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(09): يوضح العبارات التي يجب حذفها لتصحيح معامل الثبات

Statistiques de total des éléments				
	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
المراجعة الخارجية عملية التقديم مستقلة نقبل المراجعة الخارجية جيلنا كدعم من صحة البيانات تالمالية.	70,88	9,107	,000	,525
نقوم المراجعة الخارجية على جملة من الاج راءات القانونية التي تتضمن مهمة المراجعة ارجي.	71,68	6,020	,830	,325
يلتزم المراجعون باءامهم مهنياتهم سلوكهم المهني التي تضعها المنضمات المهنية.	72,03	9,766	-,268	,605
يؤثر تقرير المراجعة الخارجية على تحسين نظام مال رقابة الداخلية	71,59	9,822	-,323	,587
يحتوي تقرير المراجعة الخارجية على الفهم المحايد ومخرجات النظام المحاسبي.	71,68	6,020	,830	,325

يطلع المراجع الخارج جيعالو ثنائيا خارج للشركة.	71,84	6,473	,503	,408
المراجعة الجبائية أحد أبناء عالم المراجع خارجية	71,13	7,827	,446	,463
تطلع المراجعة الجبائية دورا رئيسيا في حماية المؤسسة من مخاطر سوء التسيير	72,01	8,455	,271	,498
تساهم المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسة	71,68	6,020	,830	,325
المراجعة الجبائية هي محض انتقاد للحالة الجبائية للمؤسسة	71,88	9,107	,000	,525
من خلال المراجعة الجبائية يتم التعرف على توصحة التسيير الجبائي	71,55	6,584	,948	,355
المراجعة الجبائية هي عملية مراقبة مدبحة رأى المؤسسة للقوانين الجبائية رؤية المفعول	71,46	10,629	-,547	,627
الامتثال للضرر ببنيو مستوينا بالإنز بالإنز أمانات الجبائية.	71,46	10,629	-,547	,627
الامتثال للضرر ببنيو التز أمانات التطبيق والتنظيمات للضرر ببنيو.	71,55	6,584	,948	,355
امتثال للضرر ببنيو تضمن خلا لا تسديد الكلي الضرر أمانات الدفع أمانات قانونية عادون تتدخل لإدارة.	71,68	6,020	,830	,325
امتثال للضرر ببنيو عدم تأخير تسديد الضرر تبحثون انكنا لا استفادة من التأخير تفوق العقو بالتفروضة.	72,08	13,050	-,925	,722
الامتثال للضرر ببنيو تمتلئ من التصريح ضرر ببنيو كدققي عناية.	71,88	9,107	,000	,525
الامتثال للضرر ببنيو تمتلئ من السلطة لإدارة الضرر ببنيو التفتقر ضعف أمانات اكتشافا عساومار ساتغير شرعية.	71,88	9,107	,000	,525

لمصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (SPSS22)

نلاحظ من خلال الجدول أنه توجد أربع (4) عبارات عند حذفهم يرتفع مستوى معامل صدق الثبات ويتمثلون في العبارات رقم "3" (يلتزم المراجع في أداء مهامه بإتباع قواعد السلوك المهني التي تضعها المنضمات المهنية)، رقم "12" (المراجعة الجبائية هي عملية مراقبة مدى احترام المؤسسة للقوانين والقواعد الجبائية سارية المفعول)، رقم

"13" (الامتثال الضريبي هو مستوى الالتزام بالإيفاء بالالتزامات الجبائية)، "16" (امتثال الضريبي هو عدم تأخير تسديد الضرائب حتى وإن كانت الاستفادة من التأخير تفوق العقوبات المفروضة)، وكانت النتيجة كالتالي:

الجدول رقم (10): معامل الثبات بعد التصحيح

عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
14	0,880

لمصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (SPSS22)

نلاحظ من خلال الجدول بعد تصحيح معامل الثبات بأن ألفا كرونباخ (0,880)، وهي أكبر من (0,6) وهذا يدل على أن أداة القياس متميزة بالثبات، وذلك يعني إمكانية الاعتماد على الاستبيان في قياس المتغيرات المدروسة نظرا لقدرته على إعطاء نتائج متوافقة مع إجابات المستجوبين منهم.

المطلب الثاني: أدوات الدراسة

قصد القيام بالتحليل الإحصائي للبيانات المتعلقة بموضوع البحث استخدمنا أدوات إحصائية وكذلك برامج إحصائية.

الفرع الأول: الأدوات الإحصائية المستخدمة لقياس وتقييم متغيرات الدراسة

- التكرارات: هي أسلوب من أساليب التوبيخ الذي يعتمد على عدد المرات التي تكرر فيها المفردة¹. وقد استعملت لتحديد عدد الإجابات الخاصة بكل المستجوبين.
- النسبة المئوية: وهو تحويل التكرارات المطلقة الى تكرارات نسبية، أي يحسب تكرار كل فئة كنسبة مئوية من مجموع التكرارات التي يتضمنها التوزيع التكراري، ويستخدم لمعرفة التوزيع النسبي لأفراد العينة².
- المتوسط الحسابي (Mean): يعتبر المؤشر الأكثر أهمية لقياس المواضع المركزية، ويستخدم بكثرة في مختلف الدراسات و الحسابات³.
- الانحراف المعياري: مقياس إحصائي لمدى تشتت مجموعة من القيم حول وسطها الحسابي، وهو الجذر التربيعي للتباين⁴.
- ألفا كرونباخ: يستعمل للتأكد من الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان.

¹ - بوشاشي بوعلام، فوائد الإحصاء، دروس و تقارن، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، ص: 10.

² - عبد العزيز فهمي هيكيل، مرجع سابق، ص: 736.

³ - أحمد مصطفى الأشقر، مقدمة في الإحصاء مفاهيم و طرائق، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان 2009، ص: 50.

⁴ - عبد العزيز فهمي هيكيل، المرجع السابق، ص: 798.

- تحليل التباين: هو مقياس مدى تشتت مجموعة من القيم عن وسطها الحسابي وكلما كبر التباين كلما دل ذلك على تشتت أكبر.¹

الفرع الثاني: البرمجيات الإحصائية المستخدمة

وتتمثل فيما يلي:

- برنامج **IBM SPSS Statistique v22**: هو برنامج يعد أحد أهم وأشهر حزم البرامج الجاهزة في مجال المعالجة الإحصائية للبيانات.²
- برنامج **EXCEL**: هو أحد مجموعة برامج الأوفيس ووظيفته إنشاء الجداول الالكترونية وإجراء العمليات الحسابية والإحصائية المعقدة بسرعة وكفاءة عالية، وكذلك إضافة المخططات والرسوم البيانية.³

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها

سيتم عرض نتائج الدراسة وإجراء الاختبارات الإحصائية وذلك من خلال النقاط التالية:

- خصائص عينة الدراسة؛
- عرض نتائج الدراسة؛
- اختبار فرضيات الدراسة وتفسيرها.

المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة

الفرع الأول: المتغيرات الديمغرافية

من أجل تحديد عينة الدراسة قمنا بتمثيل القسم الأول الخاص بالبيانات الشخصية والتي تصف عينة الدراسة باستخدام برنامج SPSS22.

أولاً: توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي:

قمنا بتمثيل نتائج الدراسة في جدول ورسم بياني كالتالي:

¹ - عبد العزيز فهمي هيكل، مرجع سابق، ص: 08.

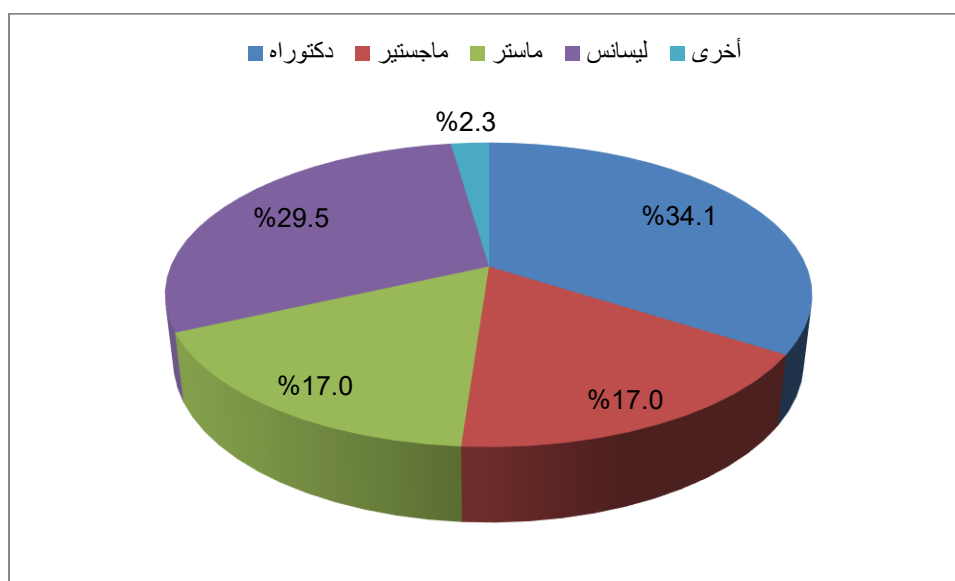
² - إبراهيم سالم إبراهيم أبو عمرة، استخدام تحليل المسار في دراسة العوامل المناخية المؤثرة على كمية الأمطار في محافظة رام الله، أطروحة ماجستير في الإحصاء، جامعة الأزهر، غزة، ص: 43.

³ - محسن نجم المالكي، تعلم برنامج مايكروسوفت اكسل 2003، دار العلوم للنشر والتوزيع، بيروت، بدون سنة نشر، ص: 01.

الجدول رقم(11): توزيع العينة حسب المستوى التعليمي

المستوى التعليمي	العدد	النسبة
دكتوراه	30	%34,1
ماجستير	15	%17
ماستر	15	%17
ليسانس	26	%29,5
أخرى	2	%2,3
المجموع	91	%100

المصدر: إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام SPSS V22



الشكل رقم (01): توزيع الأفراد حسب المستوى التعليمي

المصدر: إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (EXCEL)

من خلال النتائج نلاحظ أن الفئة الغالبة للمستوى التعليمي هي (دكتوراه) بنسبة (%34,1)، تليها نسبة (ليسانس) بنسبة (%29,5)، أما "ماجستير/ماستر"، سجلت نسبة (%17)، وأقل النتائج كانت لـ "أخرى" بنسبة (%2,3)، وهذا يؤكد أن جميع الاختصاصيين المحاسبين ذوي مستوى تعليمي عالي.

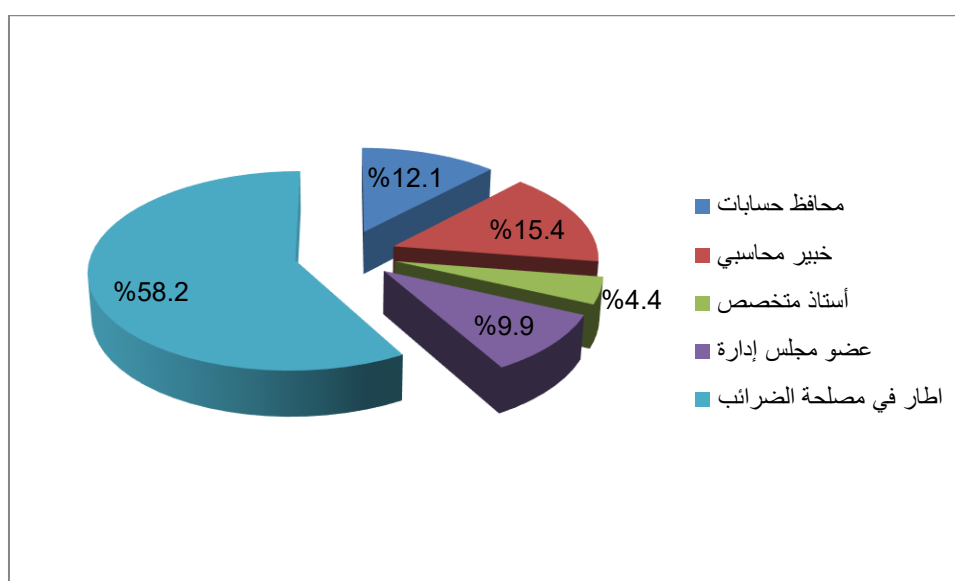
ثانيا: توزيع أفراد العينة حسب الفئة المحاسبية:

قمنا بتمثيل نتائج الدراسة في جدول ورسم بياني كالتالي:

الجدول رقم(12): توزيع العينة حسب الفئة المحاسبية

النسبة	العدد	الفئة
12,1%	11	محافظ حسابات
15,4%	14	خبير محاسبي
4,4%	4	أستاذ متخصص
9,9%	9	عضو مجلس إدارة
58,2%	53	اطار في مصلحة الضرائب
100%	91	المجموع

المصدر: إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام SPSS V22



الشكل رقم (02): توزيع أفراد العينة حسب الفئة

المصدر: إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (EXCEL)

من خلال النتائج نلاحظ أن الفئة الغالبة هي (اطار في مصلحة الضرائب) بنسبة (58,2%)، تليها فئة "خبير محاسبي" بنسبة (14,4%)، أما "محافظ حسابات" بنسبة (12,1%)، كما سجلت فئة "عضو في مجلس إدارة" نسبة (9,9%)، وأقل النتائج كانت لـ "أستاذ متخصص" بـ (4,4%) وهذا يؤكد أن توزيع استمارات الاستبيان قد شمل كل الفئات المحاسبية.

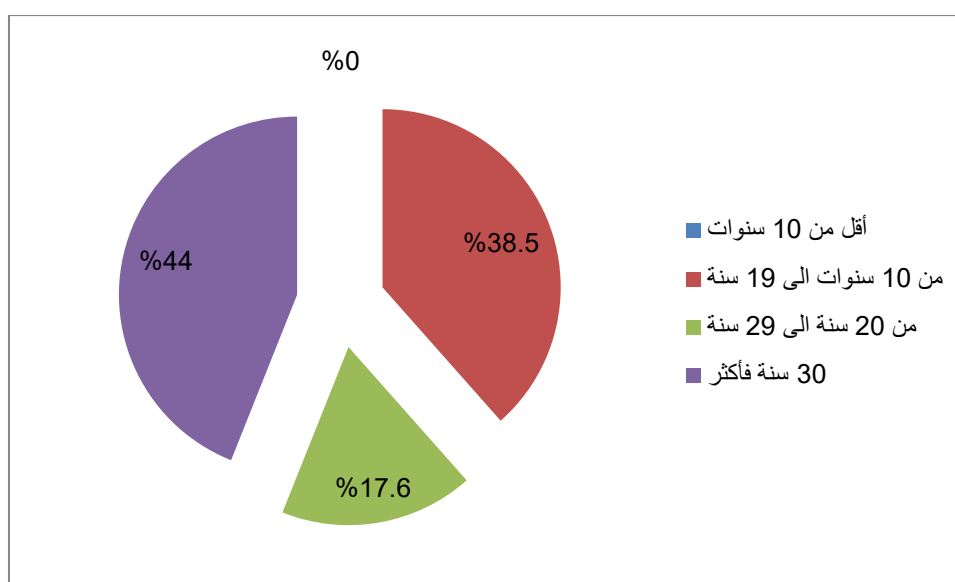
ثالثاً: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية:

قمنا بتمثيل نتائج الدراسة في جدول ورسم بياني كالتالي:

الجدول رقم (13): توزيع العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	العدد	النسبة
أقل من 10 سنوات	0	0
من 10 سنوات الى 19 سنة	35	38,5%
من 20 سنة الى 29 سنة	16	17,6%
30 سنة فأكثر	40	44%
المجموع	91	100%

المصدر: إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام SPSS V22



الشكل رقم (03): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

المصدر: إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (EXCEL)

نسجل نسبة للفئة الذين تتراوح الخبرة المهنية لديهم (م30 سنة فأكثر)، حيث بلغت (44%)، أما الفئة التالية (من 10 الى 19 سنة) بنسبة (38,5%)، في حين تسجل الفئة (من 20 سنة الى 29) نسبة (17,6%)، في حين لم تسجل الخبرة المهنية (أقل من 10 سنوات) نسبة، نلاحظ من خلال هذه النسب أن الخبرة المهنية هي لسنوات طويلة، والتي تعتبر نسب مرتفعة تعبر عن اهتمام وولاء المؤسسات للموظفين القدامى، وكفاءة الموظفين العاملين فيها.

الفرع الثاني: الاتجاه العام لآراء المستجوبين

بعد أن قمنا بتحليل خصائص العينة حسب البيانات الشخصية، سنقوم باستخدام الاحصاء الوصفي المتمثل في

المتوسط الحسابي للتعرف على الاتجاه العام لآراء أفراد العينة

أولاً- عرض بيانات الدراسة:

أ) عرض وتحليل البيانات: يتم تحليل عبارات المراجعة الخارجية بالاعتماد على التكرارات، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية، وفيما يلي عرض ذلك:

1/ المحور الأول: المراجعة الخارجية

الجدول رقم (14): يوضح استجابات أفراد العينة على محور المراجعة الخارجية

البدائل العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الاتفاق	الترتيب
المراجعة الخارجية عملية التقديم مستقلة من قبل المراجع الخارجي للتأكد من صحة البيانات المالية.	ك	91	0	0	0	5	0	موافق بشدة	1
	%	100	0	0	0				
تقوم المراجعة الخارجية على جملة من الاجراءات القانونية التي تنظم مهمة المراجع الخارجي	ك	30	49	12	0	4,2	0,654	موافق	3
	%	33	53,8	13,2	0				
يؤثر تقرير المراجع الخارجي على تحسين نظام الرقابة الداخلية	ك	26	65	0	0	4,29	0,454	موافق بشدة	2
	%	28,6	71,4	0	0				
يحتوي تقرير المراجع الخارجي على الرأي الفني المحايد ومخرجات النظام الحسابي.	ك	30	49	12	0	4,2	0,654	موافق	3
	%	33	53,8	13,2	0				
يطلع المراجع الخارجي على الوثائق الخارجية للشركة.	ك	30	35	26	0	4,04	0,788	موافق	4
	%	33	38,5	28,6	0				
-	-	-	-	-	-	4,34	0,51	موافق بشدة	-

المصدر: إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة و مخرجات نظام (SPSS22)

يتضح من المعطيات الكمية الواردة في الجدول أعلاه يتضح أن استجابات الباحثين حول المراجعة الخارجية جاءت مرتفعة جداً، ونستدل على هذا بمتوسط الحسابي العام المقدّر بـ(4,34) وانحراف معياري (0,51)، لقد تراوحت استجابات الباحثين في المتوسط الحسابي (5-4,04) وانحراف معياري (0-0,788).

- نسجل أول قيمة للمتوسط الحسابي (5) بانحراف معياري (0) بدرجة اتفاق "مرتفع جدا"، نجد نسبة (100%) من أفراد العينة استجابوا بموافق بشدة على محتوى العبارة الأولى "المراجعة الخارجية عملية التقديم مستقلة من قبل المراجع الخارجي للتأكد من صحة البيانات المالية".
- نسجل ثاني قيمة للمتوسط الحسابي (4,29) بانحراف معياري (0,454) بدرجة اتفاق "مرتفع جدا"، نجد نسبة (28,6%) من أفراد العينة استجابوا بموافق بشدة على محتوى العبارة الثالثة "يؤثر تقرير المراجع الخارجي على تحسين نظام الرقابة الداخلية" أما نسبة (71,4%) استجابوا بموافق.
- نسجل ثالث قيمة للمتوسط الحسابي (4,2) بانحراف معياري (0,654) بدرجة اتفاق "موافق"، نجد نسبة (33%) من أفراد العينة استجابوا بموافق بشدة على محتوى العبارتين، الثانية "تقوم المراجعة الخارجية على جملة من الاجراءات القانونية التي تنضم مهمة المراجع الخارجي"، والعبارة الرابعة "يحتوي تقرير المراجع الخارجي على الرأي الفني المحايد ومخرجات النظام المحاسبي" أما نسبة (53,8%) استجابوا بموافق، ونسبة (13,2%) من أفراد العينة استجابوا بمحايد.
- نسجل رابع قيمة للمتوسط الحسابي (4,04) بانحراف معياري (0,788) بدرجة اتفاق "موافق"، نجد نسبة (33%) من أفراد العينة استجابوا بموافق بشدة على محتوى العبارة الخامسة "يطلع المراجع الخارجي على الوثائق الخارجية للشركة" أما نسبة (38,5%) استجابوا بموافق، ونسبة (28,6%) من أفراد العينة استجابوا بمحايد.

2/ المحور الثاني: المراجعة الجبائية

الجدول رقم (15): يوضح استجابات أفراد العينة على محور المراجعة الجبائية

البدائل العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الاتفاق	ترتيب
المراجعة الجبائية احدى أنواع المراجعات الخارجية.	ك	68	23	0	4,75	0,437	موافق بشدة	1
	%	74,7	25,3	0				
تلعب المراجعة الجبائية دورا رئيسيا في حماية المؤسسة من مخاطر سوء التسيير.	ك	0	79	12	3,87	0,34	موافق	5
	%	0	86,8	13,2				

3	موافق	0,654	4,2	0	0	12	49	30	ك	تساهم المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسة.
				0	0	13,2	53,8	33	%	
4	موافق	0	4	0	0	0	91	0	ك	المراجعة الجبائية هي محض انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة
				0	0	0	100	0	%	
2	موافق بشدة	0,473	4,33	0	0	0	61	30	ك	من خلال المراجعة الجبائية يتم التعرف على مستوى صحة التسيير الجبائي.
				0	0	0	67	33	%	
-	موافق بشدة	0,380	4,23	-	-	-	-	-	-	-

المصدر: إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة و مخرجات نظام (SPSS22)

يتضح من المعطيات الكمية الواردة في الجدول أعلاه يتضح أن استجابات المبحوثين حول المراجعة الجبائية جاءت مرتفعة جدا، ونستدل على هذا بمتوسط الحسابي العام المقدّر بـ(4,23) وانحراف معياري (0,380)، لقد تراوحت استجابات المبحوثين في المتوسط الحسابي (3,87-4,75) وانحراف معياري (0,34-0,437).

- نسجل أول قيمة للمتوسط الحسابي (4,75) بانحراف معياري (0,437) بدرجة اتفاق "مرتفع جدا"، نجد نسبة (74%) من أفراد العينة استجابوا بموافق بشدة على محتوى العبارة الاولى "المراجعة الجبائية احدى أنواع المراجعات الخارجية"، أما نسبة (25,3%) استجابوا بموافق.
- نسجل ثاني قيمة للمتوسط الحسابي (4,33) بانحراف معياري (0,473) بدرجة اتفاق "مرتفع جدا"، نجد نسبة (33%) من أفراد العينة استجابوا بموافق بشدة على محتوى العبارة الخامسة "من خلال المراجعة الجبائية يتم التعرف على مستوى صحة التسيير الجبائي" أما نسبة (67%) استجابوا بموافق.
- نسجل ثالث قيمة للمتوسط الحسابي (4,2) بانحراف معياري (0,654) بدرجة اتفاق "موافق"، نجد نسبة (33%) من أفراد العينة استجابوا بموافق بشدة على محتوى العبارة الثالثة "تساهم المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسة"، أما نسبة (53,8%) استجابوا بموافق، ونسبة (13,2%) من أفراد العينة استجابوا بمحايد.

- نسجل رابع قيمة للمتوسط الحسابي (4) بانحراف معياري (0) بدرجة اتفاق "موافق"، نجد نسبة (100%) من أفراد العينة استجابوا بموافق على محتوى العبارة الرابعة "المراجعة الجبائية هي محض انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة" أما نسبة (38,5%) استجابوا بموافق، ونسبة (28,6%) من أفراد العينة استجابوا بمحايد.
- نسجل ثالث قيمة للمتوسط الحسابي (3,87) بانحراف معياري (0,34) بدرجة اتفاق "موافق"، نجد نسبة (86,8%) من أفراد العينة استجابوا بموافق على محتوى العبارة، الثانية " تلعب المراجعة الجبائية دورا رئيسيا في حماية المؤسسة من مخاطر سوء التسيير"، أما نسبة (13,2%) استجابوا بمحايد.

3/المحور الثالث:الامتثال الضريبي

الجدول رقم (16): يوضح استجابات أفراد العينة على محور الامتثال الضريبي

البدائل العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الاتفاق	الترتيب
الامتثال الضريبي هو التزام بالتطبيق الدقيق للقوانين التنظيمات الضريبية.	ك	30	61	0	0	4,33	0,473	موافق بشدة	1
	%	33	67	0	0				
امتثال الضريبي يتضح من خلال التسديد الكلي للضرائب واجبة الدفع في الآجال القانونية طوعا دون تدخل الادارة.	ك	30	49	12	0	4,2	0,654	موافق	2
	%	33	53,8	13,2	0				
الامتثال الضريبي يتمثل في ملئ التصريحات الضريبية بكل دقة وعناية.	ك	0	91	0	0	4	0	موافق	3
	%	0	100	0	0				
الامتثال الضريبي ينتج من خلال سلطة الادارة الضريبية التي تفرض عقوبات وغرامات في حالة اكتشاف تقاعس او ممارسات غير شرعية.	ك	0	91	0	0	4	0	موافق	3
	%	0	100	0	0				
-	-	-	-	-	-	4,13	0,281	موافق	-

المصدر: إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة و مخرجات نظام (SPSS22)

يتضح من المعطيات الكمية الواردة في الجدول أعلاه يتضح أن استجابات المبحوثين حول الامتثال الضريبي جاءت مرتفعة، ونستدل على هذا بمتوسط الحسابي العام المقدّر بـ(4,13) وانحراف معياري (0,281)، لقد تراوحت استجابات المبحوثين في المتوسط الحسابي (4-4,33) وانحراف معياري (0-0,473).

- نسج لأول قيمة للمتوسط الحسابي (4,33) بانحراف معياري (0,473) بدرجة اتفاق "مرتفع جدا"، نجد نسبة (33%) من أفراد العينة استجابوا بموافق بشدة على محتوى العبارة الأولى "الامتثال الضريبي هو التزام بالتطبيق الدقيق للقوانين التنظيمات الضريبية" أما نسبة (67%) استجابوا بموافق.
- نسجل ثاني قيمة للمتوسط الحسابي (4,2) بانحراف معياري (0,654) بدرجة اتفاق "موافق"، نجد نسبة (33%) من أفراد العينة استجابوا بموافق بشدة على محتوى العبارة الثانية "امتثال الضريبي يتضح من خلال التسديد الكلي للضرائب واجبة الدفع في الآجال القانونية طوعا دون تدخل الإدارة" أما نسبة (53,8%) استجابوا بموافق، ونسبة (13,2%) من أفراد العينة استجابوا بمحايد.
- نسجل ثالث قيمة للمتوسط الحسابي (4) بانحراف معياري (0) بدرجة اتفاق "موافق"، نجد نسبة (100%) من أفراد العينة استجابوا بموافق على محتوى العبارتين، الثالثة "الامتثال الضريبي يتمثل في ملئ التصريحات الضريبية بكل دقة وعناية"، والعبارة الرابعة "الامتثال الضريبي ينتج من خلال سلطة الإدارة الضريبية التي تفرض عقوبات وغرامات في حالة اكتشاف تقاعس أو ممارسات غير شرعية".

جدول رقم (17): قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات المبحوثين حول المحاور الثلاث

الأبعاد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الاتفاق	الترتيب
المراجعة الخارجية	4,34	0,51	موافق بشدة	1
المراجعة الجبائية	4,23	0,473	موافق بشدة	2
الامتثال الضريبي	4,13	0,281	موافق	3

المصدر: إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (SPSS22)

يتضح من المعطيات الكمية الواردة في الجدول أعلاه يتضح أن استجابات المبحوثين حول المراجعة الخارجية والجبائية جاءت مرتفعة جدا، وبالنسبة للامتثال الضريبي جاءت مرتفعة.

ثانيا: عرض نتائج الدراسة

أ. تحليل نتائج الفرضية الفرعية الأولى:

تشير الفرضية الأولى "وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين المراجعة الخارجية ومستوى الامتثال الضريبي"

H0: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين المراجعة الخارجية ومستوى الامتثال الضريبي.

H1: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين المراجعة الخارجية ومستوى الامتثال الضريبي.

الجدول رقم (18): علاقة الارتباط بين المراجعة الخارجية ومستوى الامتثال الضريبي

المتغيرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	المستوى المعنوي
المراجعة الخارجية	0,190	0,071	أقل أو يساوي من 0.01
الامتثال الضريبي			

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

إعداد الطالبة بناء على نتائج الدراسة و مخرجات نظام (SPSS22)

من خلال النتيجة الموضحة في الجدول (18) الخاص بالفرضية الأولى، نلاحظ أن قيمة الارتباط طردية ضعيفة بين المراجعة الخارجية والامتثال الضريبي، حيث سجلت (0,190) أي (19%) عند مستوى دلالة (0,071)، ومن خلال مقارنة القيمة الاحتمالية نرى أن قيمتها أكبر من (0.01)، وهذا يعني لا توجد علاقة ارتباطية بين متغيري الدراسة، وهذا يؤكد رفض الفرضية الفرعية الأولى، ومنه لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية المراجعة الخارجية ومستوى الامتثال الضريبي.

ب. تحليل نتائج الفرضية الفرعية الثانية:

تشير الفرضية الثانية "وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الجبائية والخارجية"

- **H0:** لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين المراجعة الجبائية والخارجية.

- **H1:** توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين المراجعة الجبائية والخارجية.

الجدول رقم (19): علاقة الارتباط بين المراجعة الجبائية والخارجية

المتغيرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	المستوى المعنوي
المراجعة الجبائية	0,665	0,000	أقل أو يساوي من 0.01
المراجعة الخارجية			

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

إعداد الطالبة بناء على نتائج الدراسة و مخرجات نظام (SPSS22)

من خلال النتيجة الموضحة في الجدول (19) الخاص بالفرضية الثانية، نلاحظ أن قيمة الارتباط طردية قوية بين المراجعة الخارجية والجبائية، حيث سجلت (0,665) أي (66,5%) عند مستوى دلالة (0,000)، ومن خلال مقارنة القيمة الاحتمالية نرى أن قيمتها أصغر من (0.01)، وهذا يعني وجود علاقة ارتباطية بين متغيري الدراسة، وهذا يؤكد قبول الفرضية الفرعية الثانية، ومنه توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين المراجعة الجبائية والخارجية.

ت. تحليل نتائج الفرضية الفرعية الثالثة:

تشير الفرضية الثانية "تساهم المراجعة الجبائية في تحسين التصريحات الجبائية للمكلفين"

- **H0**: لا تساهم المراجعة الجبائية في تحسين التصريحات الجبائية للمكلفين.

- **H1**: تساهم المراجعة الجبائية في تحسين التصريحات الجبائية للمكلفين.

الجدول رقم (20): الاتجاه العام لمتغير الامتثال الضريبي

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الاتفاق
الامتثال الضريبي	4,13	0,281	موافق

إعداد الطالبة بناء على نتائج الدراسة و مخرجات نظام (SPSS22)

من خلال النتيجة الموضحة في الجدول (20) الخاص بالفرضية الثالثة، نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي لامتثال الضريبي جاءت في درجة اتفاق "موافق"، حيث سجلت (4,13) بانحراف معياري (0,281)، وهذا يعني قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية الصفرية وتساهم المراجعة الجبائية في تحسين التصريحات الجبائية للمكلفين، وهذا ما أكدته الفرضية الثالثة.

الخاتمة

الخاتمة :

من خلال ما تقدم من هذه الدراسة بشقيها النظري والجزء التطبيقي، أتضح لنا أن المراجع الخارجي يعد جزءاً حيوياً من عملية الرصد والتقييم الاقتصادي والمالي مؤسسة ويساعدها في تحسين الشفافية المالية للمؤسسة عن طريق تقديم تحليلات محددة وتوضيحات تفصيلية حول الحسابات المالية والتحقق من كل المعاملات المالية المهمة، كذلك التأكد من صحة العمليات الداخلية، والحد من احتمالية الاحتيال، والمساعدة في تقليل خطر الأخطاء في التقارير، وضمان توافق المعايير المحددة في التقارير المالية.

كما أن للمراجعة الخارجية دور في التحقق من الشفافية المالية ومراجعة الامتثال والتشريعات الضريبية والتصريحات الجبائية والتي تعد كوسيلة للامتثال الضريبي من خلال مراجعة الإجراءات الضريبية والحسابات المالية للمؤسسات، وذلك للتحقق من صحة التقديرات الضريبية وتطبيق القواعد الضريبية الصحيحة وبذلك يمكنهم توجيه المؤسسات نحو الامتثال الضريبي المثلى وتجنب المخاطر الضريبية المحتملة، وهذا ما يوفره المراجع الخارجي من الضمانات والمصدقية للمؤسسات الخاصة مما يتيح لهم تحقيق المزيد من الشفافية في العمليات المالية لهذه المؤسسات.

وقد تم التوصل إلى أن المراجعة الخارجية عمل انتقادي جوهره استقلالية وحياد موضوعية المراجعة الخارجية، وأن الحكم على جودة الامتثال الضريبي تتم من خلال دراسة الملفات الخاضعة للضريبة التي تم عرضها على إدارة الضرائب فهي الأداة الفعالة التي تسمح بتقييم مستوى الامتثال الضريبي وعليه فكلما كان مستوى المراجعة الخارجية أحسن كان له تأثير على تحسين مستوى الامتثال الضريبي.

1. التأكد من صحة الفرضيات

- لا توجد علاقة ارتباطية بين متغيري الدراسة، وهذا يؤكد رفض الفرضية الفرعية الأولى، ومنه لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية المراجعة الخارجية ومستوى الامتثال الضريبي.

2. نتائج الدراسة

من خلال هذه الدراسة يمكن الخروج بعدة نتائج خاصة بالجانب النظري وكذلك نتائج تخص الجانب التطبيقي لهذه الدراسة.

• نتائج الجانب النظري

بعد التطرق إلى الجزء النظري لهذه الدراسة تم الخروج بجملة من النتائج، أهمها:

- إن عملية وضع خطة لحالة المراجعة الخارجية أمر بالغ الأهمية حيث يضمن للمراجع إتمام عملية المراجعة بما يتماشى مع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعة؛
- إن جودة المراجعة الخارجية تعتمد على عدة عوامل أهمها برنامج المراجعة الفعال والمحكم، وكفاءات ومؤهلات واستقلالية المراجع الخارجي؛
- يمكن أن تؤدي المراجعة الخارجية دورا هاما في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي واسترداد مبالغ هامة لخزينة الدولة، وهذا يحتاج للكثير من الدعم لتحقيق الفعالية والجودة المطلوبة وتوفير الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة؛
- يعد الامتثال الضريبي من الأساليب التي تنتهجها الأنظمة المحاسبية والضريبية للحفاظ على المردودية الضريبية؛
- أن الامتثال الضريبي يتحقق بصورة مثلى عندما يمثل المكلفين بالقانون الضريبي، وكذا الإدارة الضريبية، بما يقلل الفجوة بين الضريبة المستحقة عليهم بفترة زمنية معينة، وبين ما يقومون بدفعه منها طواعية للإدارة الضريبية، وسواء تحقق هذا الامتثال طوعا، بالإرادة الحرة للمكلفين، أو قسرا أي جبرا عنهم، أو بمزيج من هذين الأمرين أي اتقاء للعقوبات التي يصدرها التشريع الضريبي.

• نتائج الجانب التطبيقي

بعد التطرق إلى الجزء التطبيقي لهذه الدراسة تم الخروج بجملة من النتائج، أهمها:

1. - وهذا يعني وجود علاقة ارتباطية بين متغيري الدراسة، وهذا يؤكد قبول الفرضية الفرعية الثانية، ومنه توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين المراجعة الجبائية والخارجية.

2. توصيات الدراسة

بعد الإنتهاء من إعداد هذه تم الخروج بجملة من التوصيات أهمها:

- ضرورة تفعيل الامتثال الضريبي الطوعي في الجزائر يحد من التهرب الضريبي وزيادة الحصيلة الجبائية.
- على الإدارة الجبائية العمل على تطبيق أساليب أخرى لتجسيد الامتثال الضريبي الطوعي.

- العمل على تطوير نظام مراجعة الخارجية لتصريحات المكلفين وحساباتهم والمعلومات التي يقدمونها بحيث يضمن شمول نسبة كافية من المكلفين بهذه المراجعة واكتشاف المخالفات المرتكبة بهدف دفعهم للتصريح بالمعلومات الكاملة والصحيحة عن المداخل التي يحققونها؛
- ضرورة الاستفادة من التجارب الدولية وتفعيل قوانين واتفاقيات دولية بخصوص هذا المجال.

3. أفاق الدراسة

- رغم محاولتنا للإمام بمختلف جوانب الموضوع، إلا أنه ما تطرقنا إليه غير ملزمة للإجابة على إشكالينا، وإنما ويفتح أفقا أخرى لدراسات أخرى:
- عراقيل وتحديات الإمتثال الضريبي في الجزائر؛
 - دور الإمتثال الضريبي في الحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي.

قائمة المصادر والمراجع

- ابراهيم سالم ابراهيم أبو عمرة، استخدام تحليل المسار في دراسة العوامل المناخية المؤثرة على كمية الأمطار في محافظة رام الله، أطروحة ماجستير في الاحصاء، جامعة الأزهر، غزة.
- احمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتاكد الحديث الإطار الدولي _ أدلة ونتائج _، الطبعة أولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان 2009.
- أحمد حلمي جمعة . المدخل الى التدقيق الحديث الطبعة الثانية . دار الصفاء للنشر والتوزيع . عمان 2005.
- أحمد مصطفى الأشقر، مقدمة في الإحصاء مفاهيم و طرائق، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 2009،
- آيت دحمان سيد علي، المجلة الاكاديمية للبحوث القانونية والسياسية ، التصريحات الجبائية في المؤسسة العمومية الاقتصادية ، 2023.
- ايدير مصطفى ، اثر عصنة الادارة الضريبية على الامتثال الضريبي للمكلفين بالضريبة في الجزائر، لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة وجباية ، جامعة ورقلة قاصدي مرباح ، 2021، 2022،
- بوحفص رواني ، التدقيق المالي والمحاسبي نظرية ودروس ، قسم العلوم المالية والمحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة غرداية ، 2018 .
- بوشاشي بوعلام، فوائد الإحصاء، دروس و تمارين، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر
- توفيق مصطفى ابو رقية .عبدالهادي اسحق المصري .تدقيق ومراجعة الحسابات . الطبعة الاولى 1435، 2014 دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع.
- حازم هاشم الألوسي ، الطرق الى علم المراجعة والتدقيق ، الطبعة الاولى ، الجامعة المفتوحة للنشر ، ليبيا، 2003.
- خالد أمين عبدالله . التدقيق والرقابة في البنوك. الطبعة الاولى دار وائل لطباعة والنشر عمان
- زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار ، الملتقى الدولي ، صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية ، جامعة مسيلة ، الجزائر ، افريل 2009.
- صالح حميداتو، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، دار التعليم الجامعي ، الاسكندرية 2019.
- صالح حميداتو، دراسة أثر التكامل بين المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية على نجاعة التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، مجلة المنتدى للدراسات و الابحاث الاقتصادية، العدد: 02 (2022)، تاريخ الصدور 2022/10/23.
- طواهر محمد تهامي ، صديقي مسعود. مراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية ، ط 4 ديوان المطبوعات الجامعية . الجزائر

- عبد الفتاح الصحن، درويش محمود ناجي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدارالجامعية، الإسكندرية، 1998،
- عبد الفتاح صحن وآخرون، اصول المراجعة الخارجية، الدار الجامعية الاسكندرية، 200.
- عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، 2001،
- علا رسلان محمود المغير ، مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني ، المجلة العربية للنشر العلمي ، العدد 34، سنة 2021.
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار النشر و التوزيع و الطباعة، 1009.
- فتحة اميرة ، دور المراجعة الجبائية في تحسين اداء التسيير الجبائي ، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر، العدد، 17، 2017،
- قانون رقم 10 - 01- المؤرخ في 29 جوان 2010 المتضمن مهنة خبير المحاسبة ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد، الجريدة الرسمية رقم 42 ، 11 / 07 / 2010.
- لقلطي الاخضر، ديلمي عمر، زروخي فيروز، أهمية تطبيق المعيار الدولي رقم (300) والمتعلق بالتخطيط في عملية المراجعة، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، 05، 2018،
- محسن مجم المالكي، تعلم برنامج مايكروسوفت اكسل 2003، دار العلوم للنشر والتوزيع، بيروت، بدون سنه نشر.
- محمد سامي حسن علي، إطار مقترح لقياس وتفسير العوامل المؤثرة على ممارسة الشك المهني لمراقب الحسابات، ع3، جامعة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بين سويف، 2012
- محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت - لبنان ، 1990م.
- المديرية العامة للضرائب، الدليل الجبائي للمكلف بالضريبة، الجزائر، 2018
- مدين إبراهيم الضابط، العوامل التي يمكن أن تؤثر على سلوك الامتثال الضريبي في سورية، مجلة جامعة تشرين، العلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد 41، العدد 05، 2019.
- مصطفى يوسف الكافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية والاقتصاد والمعرفة، ط1، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2014.

- نصيرة سليمان .مذكرة مقدمة كجزء من المتطلبات نيل شهادة الماستر .أهمية تقرير المراجع الخارجي في تحديد المخاطر المالية في المؤسسة الاقتصادية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير 2015.2016.
 - هاني عبد الوهاب وآخرون، دور المراجعة الخارجية للحسابات في التقرير عن استمرارية المؤسسة مذكرة ماستر تخصص محاسبة . كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمه لخضر ، الوادي ، 2020-2019
 - هدى سليمان، الرقابة الادارية و المالية على الاجهزة الحكومية، دار الثقافة، الاردن، 1998، ب ط .
 - هدى كرمانى, مجلة تطبيق قانون الامتثال الضريبي للحسابات الاجنبية في ظل السرية المصرفية , حالة الجزائر , كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير, جامعة الجزائر 03, سنة 2018,
 - وسيلة بوخالفة، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر ، 2012 .
 - وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمه احمد حامد حجاج، كمال الدين سعد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية .
 - يوسف مامش ،ناصر دادى عدون ، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة و هيكلها المالي ،الطبعة الاولى، دار المحمدية للطباعة ، الجزائر،2008
 - يوسف محمود جربوع , مراجعة الحسابات –بين النظرية والتطبيق-الوراقة لنشر والتوزيع ,الاردن , 2007
- الرسائل الجامعية :
- سعاد شكري معمر،التقارير المالية للمراجع وأثرها على اتخاذ القرارات في ظل الازمات المالية العالمية ,أطروحة دكتوراة ,جامعة أحمد بوقرة بومرداس ,الجزائر , 2020.
 - فاتح سردوك , دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية ,مذكرة لنيل شهادة ماجستير ,غير منشورة ,جامعة محمد بوضياف المسيلة , الجزائر , 2003.,
 - احمد العناق .المراجعة الجبائية ودورها في الحد من المخاطر الجبائية للمؤسسة, مذكرة ماستر, غير منشورة , جامعة ورقلة, الجزائر, 2012,

- سمية قحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريجات الجبائية، دراسة حالة مديرية الضرائي بولاية بسكرة، الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2011 2012،
- زهيرة عبدون، دور مدققي الحسابات في اطفاء الشفافية على القوائم المالية دراسة حالة لتقرير محافظ الحسابات، بجاية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، غير منشورة، اكلي محندا ولحاج، البويرة، الجزائر، 2018.
- لطيفة غولة، الوظيفة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة ميدانية للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012، .

- سمية قحموش ، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريجات الجبائية ، مذكرة ماجستير ، غير منشورة ، جامعة ورقلة، الجزائر ، 2012.
- مصطفى عوادي، ضبط نظام التصريجات الجبائية لتقليل من الغش الضريبي في الجزائر ، مذكرة ماجستير ، منشورة، جامعة أم البواقي، 2008،
- شناوي اسماعيل، هندي كريم، أثر الجبائية على التسيير المالي للمؤسسة ، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة دراسات عليا في الجبائية ، غير منشورة ، المدرسة الوطنية للضرائب ، القليعة ، الجزائر ، 2005.

المواد :

- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 08 صفر عام 1427 الموافق 08 مارس سنة 2006 المتضمن نموذج دفتر الشروط المتعلق بالإعفاء من الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على ارباح الشركات المطبق على الارباح الناجمة عن نشاطات انجاز المساكن الاجتماعية والترقية والرفية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 28 بتاريخ 30 أفريل 2006.
- المادة 13 الفقرة الاولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2022.
- المادة 13 من قانون المالية التكميلي للجمهورية الجزائرية لسنة 2022.
- المادة 130 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية سنة 2022.
- المادة 134 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2022.
- المادة 138 الفقرة الاولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية المعدلة والمتممة بالمادة 05 من قانون المالية التكميلي لسنة 2022.
- المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2022.

- المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2022
 - المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2022.
 - المادة 21 الفقرة الثالثة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2022.
 - المادة 228 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2022.
 - المادة 252 الفقرة الرابعة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية المعدلة والمتممة بموجب المادة 06 من قانون المالية التكميلي لسنة 2022.
 - المادة 258 اولا. من قانون التسجيل للجمهورية الجزائرية المعدلة و المتممة بموجب المادة 08 من قانون المالية التكميلي لسنة 2022.
 - المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2022.
 - المادة 347 مكرر 05 من قانون التسجيل للجمهورية الجزائرية المعدلة و المتممة بموجب المادة 09 من قانون المالية التكميلي لسنة 2022.
 - المادة 42 الفقرة الرابعة من قانون الرسوم على رقم الاعمال للجمهورية الجزائرية المعدلة و المتممة بموجب المادة 10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2022.
 - المواد 03 و04 من القرار الوزاري المشترك للجمهورية الجزائرية ، المؤرخ بتاريخ 24 فيفري 2009.
- المراجع باللغة الأجنبية :
- Abdu Mohammed Assfaw et Wondimu Sebhat. **Analysis of Tax Compliance and Its Determinants: Evidence from Kaffa**, Bench Maji and Sheka Zones Category B Tax Payers, SNNPR, Ethiopia. Journal of accounting, finance and auditing studies 5/1 (2019)
 - Abdu Mohammed Assfaw et Wondimu Sebhat. OP
 - Abdu Mohammed Assfaw et Wondimu Sebhat. OP
 - Hhttps://www.meemapps.com.26/02/202300:10
 - IDEM. P. 200.
 - Inès Bouaziz Daoud , les nouveaux defis. Comptabilités, écono,ie et société ,May 2011, Montpellier, France ,.
 - J.F COSTA& A. MIKOL,**vingt ans d’audit,de la recusions des comptes aux activites**,1999.
 - James O. Alabede, Zaimah Bt. Zainol Ariffin and Kamil Md Idris. **Determinants of Tax Compliance Behaviour: A Proposed Model for Nigeria**. International Research Journal of Finance and Economics - Issue 78 (2011) .

- Jaques Duhem, Michel Jammes, **Audit et Gestion Fiscale de L'entreprise**, Edition EFE, Paris, 1996.
- Jeff Pope & Hijattalah Abdul-Jabbar (2008). **Small and Medium-Sized Enterprises and Tax Compliance Burden in Malaysia: Issues and Challenges for Tax Administration**, Small Enterprise Research, 16:1,
- Katharina Gangl and Al. How can I help you? Perceived Service Orientation of Tax Authorities and Tax Compliance. FinanzArchiv / Public Finance Analysis vol. 69 no. 4.
- M.P. Colin, LA verification fiscale, Edition Economica, paris. 1985.
- Merima Ali, Odd-Helge Fjeldstad and Ingrid Hoem Sjursen. Factors affecting tax compliant attitude in Africa: Evidence from Kenya, Tanzania, Uganda and South Africa. Disponible sur: <http://iffoadatabase.trustafrica.org/iff/factors-affecting-tax-compliant-attitude-in-africa.pdf>
- Merima Ali, Odd-Helge Fjeldstad and Ingrid Hoem Sjursen. OP.
- Michael Ng'ang'a Thiga and Willy Muturi. OP.
- MU'AZU SAIDU BADARA. **The Effect of Tax Audit on Tax Compliance in Nigeria** (A Study of Bauchi State Board of Internal Revenue). Research Journal of Finance and Accounting. Vol 3, No 4, 2012.
- Redha Khelassi, **Precis dit fiscal de l'entreprise**, Edition BERTI, 2013.

الملاحق

ملحق رقم 01 : الإستبيان



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمّة لخضر الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم
التسيير



القسم: علوم المالية والمحاسبة التخصص: محاسبة وتدقيق

إستمارة إستبيان

في إطار إنجاز مذكرة ماستر أكاديمي في علوم مالية ومحاسبة، تخصص: محاسبة وتدقيق تحت عنوان: "المراجعة الخارجية ودورها في رفع مستوى الامتثال الضريبي" نتقدم إلى سيادتكم بهذه الاستمارة ونرجو منكم مساعدتنا بالإجابة عن أسئلتها بكل دقة وموضوعية وشفافية علما أن المعلومات التي تقدموها ستبقى سرية ولا تستخدم إلا لأغراض علمية وفقط.

وأخيرا تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير

تحت اشراف:

أ. د. حميداتو صالح.

من اعداد الطلبة:

ميهي تفاؤل.
مزيو أم كلثوم.
صوالح أسامة
سعدين سفيان

الموسم الجامعي: 2024/2023

ملاحظة: ضع علامة (x) في الخانة المناسبة لإجابتك.

البيانات الشخصية

1- المستوى العلمي:

الليسانس ☐ ماجستير دكتوراه ☐ ☐ ☐ ☐

2- الفئة:

أستاذ جامعي ☐ يعتمد ☐ خبير محاسبي ☐ حسابات ☐ ☐ ☐ إطار في مصلحة الضرائب ☐

3- الخبرة المهنية:

أقل من 10 سنوات ☐ سنوات إلى 19 سنة ☐ من 20 إلى 29 سنة ☐ أكثر من 30 سنة ☐

المحور الأول: المراجعة الخارجية .

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	المراجعة الخارجية عملية التقديم مستقلة من قبل المراجع الخارجي للتأكد من صحة البيانات المالية.					
02	تقوم المراجعة الخارجية على جملة من الاجراءات القانونية التي تنضم مهمة المراجع الخارجي .					
03	يلتزم المراجع في أداء مهامه بإتباع قواعد السلوك المهني التي تضعها المنضومات المهنية.					
04	يؤثر تقرير المراجع الخارجي على تحسين نظام الرقابة الداخلية					
05	يحتوي تقرير المراجع الخارجي على الرأي الفني المحايد ومخرجات النظام المحاسبي.					
06	يطلع المراجع الخارجي على الوثائق الخارجية للشركة.					

المحور الثاني: المراجعة الجبائية .

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	المراجعة الجبائية احدى أنواع المراجعات الخارجية					
02	تلعب المراجعة الجبائية دورا رئيسيا في حماية المؤسسة من مخاطر سوء التسيير					
03	تساهم المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسة					
04	المراجعة الجبائية هي محض انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة					
05	من خلال المراجعة الجبائية يتم التعرف على مستوى صحة التسيير الجبائي					
06	المراجعة الجبائية هي عملية مراقبة مدى احترام المؤسسة للقوانين والقواعد الجبائية سارية المفعول					

المحور الثالث: الامتثال الضريبي .

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	الامتثال الضريبي هو مستوى الالتزام الإيفاء بالالتزامات الجبائية .					
02	الامتثال الضريبي هو التزام بالتطبيق الدقيق للقوانين التنظيمات الضريبية.					
03	امتثال الضريبي يتضح من خلال التسديد الكلي للضرائب واجبة الدفع في الاجال القانونية طوعا دون تدخل الادارة .					

					04	امتنال الضريبي هو عدم تاخير تسديد الضرائب حتى وان كانت الاستفادة من التاخير تفوق العقوبات المفروضة .
					05	الامتنال الضريبي يتمثل في ملئ التصريحات الضريبية بكل دقة وعناية.
					06	الامتنال الضريبي ينتج من خلال سلطة الادارة الضريبية التي تفرض عقوبات وغرامات في حالة اكتشاف تقاعس او ممارسات غير شرعية.

ملحق رقم 02 مخرجات برنامج SPSS

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Observations Valide	91	100,0
Exclue ^a	0	,0
Total	91	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,523	18

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,393	6

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,347	6

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach ^a	Nombre d'éléments
-7,117	6

a. La valeur est négative en raison d'une covariance moyenne négative parmi les éléments. Par conséquent, les hypothèses du modèle de fiabilité ne sont pas respectées. Vous pouvez vérifier les codages des éléments.

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
المر اجعة الخارجية عملية التقدير مستقلة من قبل				
لالمر اجعة الخارجية جيللتأكد من صحة البيانات المالية	70,88	9,107	,000	,525
ة.				
تقوم بالمر اجعة الخارجية على جملة من الاجراء				
تالقانونية التي تتضمن مهمة المر اجعة الخارجية	71,68	6,020	,830	,325
.				
يلتزم بالمر اجعة اداء مهمات باعقوا عد السلو	72,03	9,766	-,268	,605
كالمهنية التي تضعها المنضمات المهنية.				
يؤثر تقرير المر اجعة الخارجية على تحسين نظاما	71,59	9,822	-,323	,587
رقابة الداخلية				
يحتوي تقرير المر اجعة الخارجية على الالافنية	71,68	6,020	,830	,325
حايديو مخرجات النظام المحاسبي.				
يطلع المر اجعة الخارجية على الالافنية الخارجية	71,84	6,473	,503	,408
شركة.				
المر اجعة الجبائية احداثوا عالمراجعات الخارجية	71,13	7,827	,446	,463
جبة				
تلع بالمر اجعة الجبائية دور ا رئيسيا في حماية الم	72,01	8,455	,271	,498
وسسة من مخاطر سوء التسيير				
تساهل المر اجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجب	71,68	6,020	,830	,325
انتيقية المؤسسة				
المر اجعة الجبائية هي محض انتقاد للحالة الجبائية	71,88	9,107	,000	,525
يقلل المؤسسة				
من خلا لالمر اجعة الجبائية يتم الترفع من مستوى	71,55	6,584	,948	,355
صحة التسيير الجبائي				
المر اجعة الجبائية هي عملية مرقبة مداحتر اما	71,46	10,629	-,547	,627
لمؤسسة للقول انينوا القوا عد الجبائية سارية المفع				
ول				
الامتثال للضرر يبيهو مستوى الالتزام اما الإبقاء على	71,46	10,629	-,547	,627
لتزامات الجبائية.				
الامتثال للضرر يبيهو التزام اما التطبيق الدقيق للقوا	71,55	6,584	,948	,355
ينال تنظيمات الضرر بيبية.				
امتثال للضرر يبيهو تنظيم من خلا لالتسديد الكلي للضر				
رائبو اجبة الدفع لالاجالالقانونية تطو عاونند	71,68	6,020	,830	,325
خلا لادارة.				
امتثال للضرر يبيهو عدم تاخير تسديد الضرر انبج				
توانكاننا لاستفادة من التاخير تفوق العقوبات المف	72,08	13,050	-,925	,722
روضة.				

الامتثال للضرر البيئي تم تقييم التصريحات الضرر بيئية كدقة عالية.	71,88	9,107	,000	,525
الامتثال للضرر البيئي تم تقييمه من خلال سلطة الادارة ضرر بيئية التيفر ضعوباتو غرامات في حالة اكتشاف افتقار عساومار ساتغير شرعية.	71,88	9,107	,000	,525

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,880	14

Corrélations

		الخارجية المراجعة	الجانبية المراجعة	الضريبي الامتثال
الخارجية_ المراجعة	Corrélation de Pearson	1	,665**	,190
	Sig. (bilatérale)		,000	,071
	N	91	91	91
الجانبية_ المراجعة	Corrélation de Pearson	,665**	1	,701**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000
	N	91	91	91
الضريبي_ الامتثال	Corrélation de Pearson	,190	,701**	1
	Sig. (bilatérale)	,071	,000	
	N	91	91	91

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

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
المراجعة الخارجية عملية التقديم مستقلة من قبل للمراجع الخارجي جيل التأكيد من صحة البيانات المالية ة.	91	5	5	5,00	,000
تقوم المراجعة الخارجية على جملة من الاجراء تالقانونية التي تتضمن مهمة المراجع الخارجي .	91	3	5	4,20	,654
يؤثر تقرير المراجع الخارجي على تحسين نظام رقابة الداخلية	91	4	5	4,29	,454
يحتوي تقرير المراجع الخارجي على رأي الفينال حاي ومخرجات النظام المحاسبي.	91	3	5	4,20	,654

يطالع المر اجع الخار جيع بالو ثافة الخار جيلة شركة.	91	3	5	4,04	,788
المر اجعة الجبائية حدبأناو عالمرا جعات الخار جية	91	4	5	4,75	,437
تلعب المر اجعة الجبائية دور ا رئيسيا في حماية الم مؤسسة من مخاطر سوء التسيير	91	3	4	3,87	,340
تساهم المر اجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسة	91	3	5	4,20	,654
المر اجعة الجبائية هي محض انتقاء للاحالة الجبائية للمؤسسة	91	4	4	4,00	,000
من خلال المر اجعة الجبائية يتم التعرف على مستوى صحة التسيير الجبائي	91	4	5	4,33	,473
الامتثال للضرر ببيئته التزم بالتحقيق الدقيق للقواعد ينال تنظيمات الضرر ببيئة.	91	4	5	4,33	,473
امتثال للضرر ببيئته ضمن مخالا لتسديد الكلي للضرر راثيو اجبة الدفع في الاجال القانوني تطو عا دون تد خلا لادارة.	91	3	5	4,20	,654
الامتثال للضرر ببيئته متفيم لتصرفات الضرر ببيئته كدقة عناية.	91	4	4	4,00	,000
الامتثال للضرر ببيئته ضمن سلطة الادارة ال ضرر ببيئة التثيفر ضعوباتو غرامات في حالة اكتشاف افتقاعا وممارسات غير شرعية.	91	4	4	4,00	,000
N valide (liste)	91				