الجمهـورية الجزائـرية الديمقـراطية الشعبيـة
وزارة التعليـم العـالي و البحـث العلمـي- الجزائر
جـامعة محـمد خيضـر – بسكرة –
كـلية العلـوم الاقتصـادية و التجـارية و علـوم التسيير
قسـم: العلوم التجارية

الموضوع

فعالية المراجعة الخارجية في التسيير الجبائي للمؤسسة الإقتصادية

دراسة تحليلية لآراء عينة من محافظي الحسابات والخبراء المهنيين

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

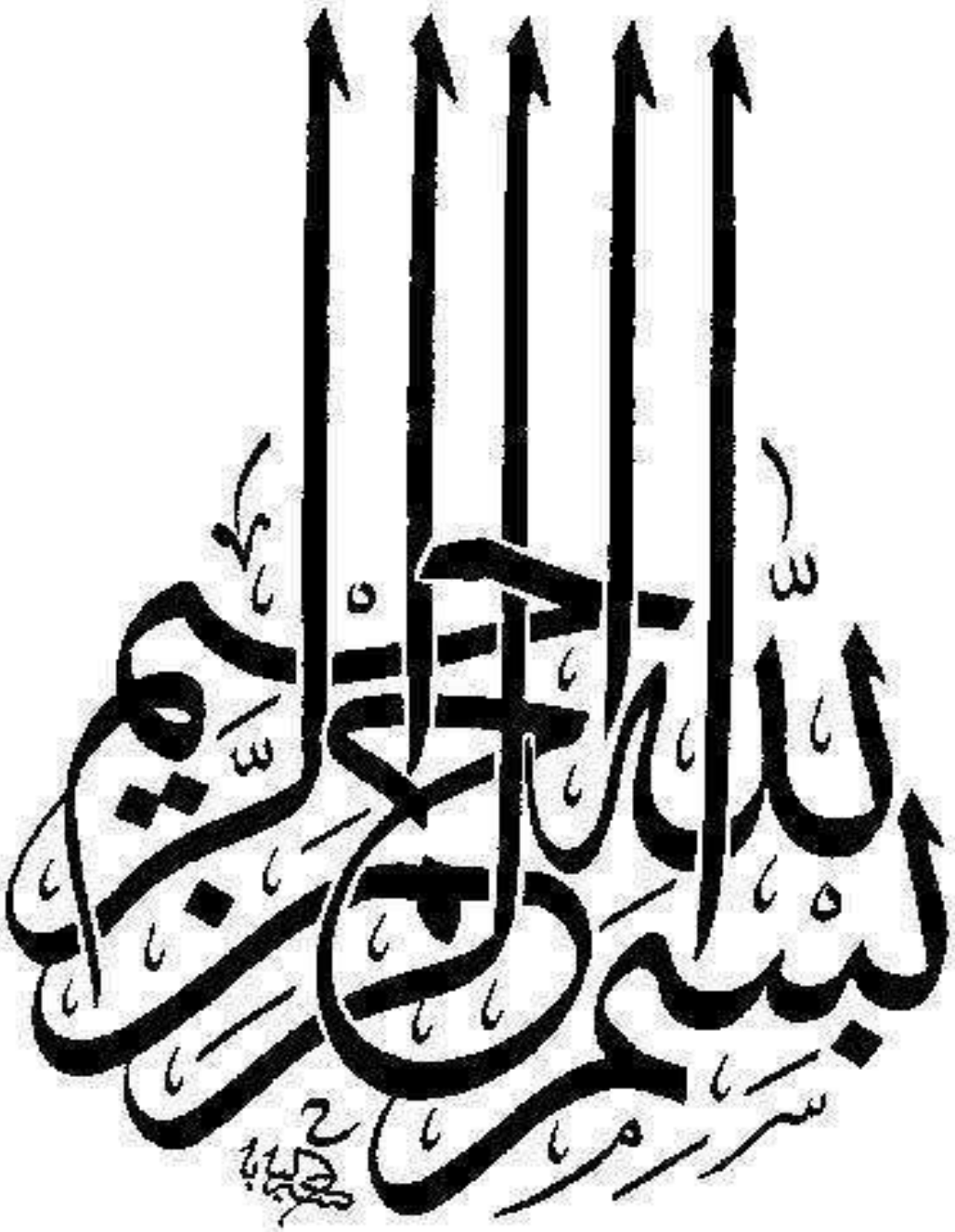
تخصص: فحص محاسبي

إعداد الطالب:
➢ بن زاوي محمد صابر

الأستاذة المشرفة:
➢ قحموش سمية

رقم التسجيل:	2015/.....
تاريخ الإيداع	.....

السنة الجامعية: 2014-2015


بسم الله الرحمن الرحيم

قَالُواْ سُبْحَانَكَ لاَ عِلْمَ لَنَا إِلاَّ مَا

عَلَّمْتَنَا

إِنَّكَ أَنتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيم

الآية (32) من سورة البقرة

الإهداء

إلى من قال فيهم المولى عز وجل:

﴿ وَقَضَى رَبُّكَ أَلاَّ تَعْبُدُواْ إِلاَّ إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا إِمَّا يَبْلُغَنَّ عِندَكَ الْكِبَرَ أَحَدُهُمَا أَوْ كِلاَهُمَا فَلاَ تَقُل لَّهُمَآ أُفٍّ وَلاَ تَنْهَرْهُمَا وَقُل لَّهُمَا قَوْلاً كَرِيمًا ﴾ {الإسراء : 23}

فخرا وشرفا أعتز بهما فوق الواجب وأنا أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى بهجة القلب وهبة الرب وكمال الود، إلى التي تعبت لارتاح وسهرت لأنام وحلمت لأنال، إلى الشمس التي تضيء صباحي والقمر الذي ينير ليالي أمي الحنون.

إلى من جرع الكأس فارغا ليسقني قطرة الحب، إلى من كلت أنامله ليقدم لنا لحظة سعادة، إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم إلى القلب الكبير أبي العزيز.

إلى من أظهروا لي أجمل ما في الحياة إخوتي كل واحد باسمه، والى كافة الأهل والأقارب.

إلى جميع الأصدقاء والزملاء الذين عرفتهم طوال المشوار الدراسي.

بن زاوي محمد صابر

تشكرات

عملا بقول الرسول صلى عليه وسلم "من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

أشكر الله تعالى على توفيقه لي في إنجاز هذا البحث.

يسعدني ويشرفني أن نتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساهم معي في إنجاز هذا العمل

سواء من قريب أو من بعيد.

وأخص بالذكر الأستاذة الكريمة قحموش سمية المشرفة على بحثي

فلم تبخل علي بتوجيهاتها ونصائحها ، ولم تتوانى في تقديم أرائها الصائبة لي، حتى تم

إنجاز هذا العمل.

وتحياتنا إلى كل أساتذة وطلبة وعمال قسم العلوم التجارية بجامعة بسكرة.

الملخص:

هدفت الدراسة إلى قياس مدى فعالية المراجعة الخارجية في التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية، حيث تعد المراجعة الخارجية أحد أهم العوامل المساعدة في تسيير الجانب الجبائي والضريبي للمؤسسة، فالعامل الجبائي يعتبر أحد أهم العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار بالنسبة للمؤسسة، لذلك تسعى دائما لتفعيله بهدف تعظيم الاستفادة من التحفيزات لتحقيق الأمن الجبائي وتجنب الأخطار الجبائية. بالتالي يكون اللجوء غالبا للمراجع الخارجي، هذا الأخير ترتبط به عدة مهام على علاقة بالتسيير الجبائي للمؤسسة ويساهم بشكل فعال في تحقيق الأهداف المرجوة، ولعل من أهم سبل ذلك التسيير الجبائي الأمثل للمؤسسة، لأن وجود أي خلل أو تطبيق خطط غير مدروسة وكذا التسيير العشوائي سينجر عنه مطلقا تبعات غير محمودة ويكبد المؤسسة خسائر هي في غنى عنها، ونجاح المراجع الخارجي في حماية المؤسسة من هذه الأخطاء والمخاطر مرتبط حتما بالكفاءة والخبرة اللتين ينبغي أن يتصف بهما وكذا تكوينه الجيد في المجال الجبائي، ولتدعيم الإجابة على فرضيات الدراسة تم الاعتماد على استبيان من أجل تحليل آراء عينة من مهنيي المراجعة الخارجية وتقييم الإضافة التي يقدمونها للتسيير الجبائي في المؤسسة، وقد تم التوصل من خلاله إلى أن المراجعة الخارجية تربطها علاقة وثيقة بالجباية، وأن المراجع الخارجي يساعد المؤسسة في تسيير أمثل لجبايتها، ويهدف دائما لحمايتها من شتى المخاطر الجبائية في إطار القانون.

الكلمات المفتاحية: مراجعة الخارجية، تسيير الجبائي، مسير جبائي، مخاطر جبائية، استراتيجية جبائية.

Abstract:

The study aimed to measure the extent of the external audit effectiveness in Fiscal Management of economic institution, Where external audit is one of the most important Ingredients to assist in the conduct of fiscal and tax side of the institution, the ingredient fiscal is considered one of the most important Ingredients influencing the decision-making process for the institution, so it always seeks to activate the aim of maximizing the use of incentives to achieve the fiscal security and avoid fiscal risks. Therefore, often have to resort to external references, the latter associated with multiple tasks on relationship with fiscal management of the institution, and contribute effectively to the achievement of the desired goals, and perhaps the most important ways that the Steering fiscal optimization of the institution, because the existence of any defect Or the application is well thought out plans, as well as random management will result in him absolutely undesirable consequences for the institution, and incur losses Should be dispensed with, and the success of the external auditor in the protection of the institution of these errors and risks inevitably linked

competence and experience, which should be characterized by them as well as the good configured in the fiscal area, and to strengthen answer the hypotheses of the study was to rely to a questionnaire in order to analyze a sample views of professionals external audit and evaluation of the addition they provide for the conduct of fiscal in the institution, it has been reached through which to that external audit It has close relationship with fiscality, and that the external auditor helps the institution in the conduct of optimal collected, always aims to protect them from various risks in the fiscal framework of the law.

Key words: External audit, fiscal management, fiscal manager, Fiscal risks, Fiscal strategy.

قائمة المحتويات

العنـــــــــــــوان	الصفحة
آية قرآنية	
تشكرات	
الإهداء	
الملخص	III
قائمة المحتويات	III
قائمة الجداول	III
قائمة الأشكال	III
المقدمـــة:	أ
الفصل الأول: الأسس النظرية للمراجعة الخارجية	
تمهيـــــــد:	02
المبحث الأول: مدخل إلى المراجعة.	03
المطلب الأول: التطور التاريخي لمفهوم المراجعة.	03
المطلب الثاني: أهمية المراجعة وأهدافها.	09
المطلب الثالث: التقسيمات المختلفة للمراجعة.	14
المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية.	20
المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة الخارجية.	20
المطلب الثاني: أنواع المراجعة الخارجية ومعاييرها.	21
المطلب الثالث: خدمات المراجعة الخارجية.	30
المبحث الثالث: المراجع الخارجي والإجراءات العملية للمراجعة الخارجية.	33
المطلب الأول: تعريف المراجع الخارجي والشروط الواجب توفرها فيه.	33
المطلب الثاني: المخطط العام لسير عملية المراجعة.	37
المطلب الثالث: واقع وآفاق المراجعة الخارجية في الجزائر والعالم.	40
خلاصة الفصل.	44
الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتسيير الجبائي وعلاقته بالمراجعة الخارجية	
تمهيـــــــد:	46

المبحث الأول: مدخل إلى التسيير الجبائي.	47
المطلب الأول: مفاهيم ونظريات التسيير الجبائي.	47
المطلب الثاني: أسس وحدود التسيير الجبائي.	49
المطلب الثالث: أهمية وأهداف التسيير الجبائي.	54
المبحث الثاني: المسير الجبائي والإستراتيجيات الجبائية.	58
المطلب الأول: تعريف المسير الجبائي والمهام المنوطة به.	58
المطلب الثاني: الإستراتيجية الجبائية في المؤسسة وأسسها.	61
المطلب الثالث: التسيير الجبائي بالمفاهيم الأخرى والمعوقات التي تعرقله.	64
المبحث الثالث: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل التسيير الجبائي.	68
المطلب الأول: علاقة المراجعة الخارجية بالجباية.	68
المطلب الثاني: مهام المراجع الخارجي المتعلقة بالتسيير الجبائي.	70
المطلب الثالث: الآليات الداعمة لدور المراجع الخارجي في التسيير الجبائي الجيد للمؤسسة الاقتصادية.	80
خلاصة الفصل.	78
الفصل الثالث: دراسة تحليلية لآراء عينة من محافظي الحسابات والخبراء المهنيين	
تمهيـــــــد:	80
المبحث الأول: إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة.	81
المطلب الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية.	81
المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة.	86
المطلب الثالث: تفريغ وتحليل البيانات.	87
المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة.	88
المطلب الأول: توزيع أفراد العينة حسب الولايات.	88
المطلب الثاني: توزيع أفراد العينة حسب الجنس والعمر.	89
المطلب الثالث: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي والمهني.	91
المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات.	94
المطلب الأول: إجراءات معالجة الاستبيان.	94
المطلب الثاني: اختبار الفرضيات الرئيسة والفرعية، وتحليل نتائج المحاور الثلاث للدراسة.	94
المطلب الثالث: تفسير النتائج.	102

خلاصة الفصل.	104
خاتمة	106
قائمة المراجع.	
قائمـــة الملاحـق.	

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	التطور التاريخي للمراجعة	06
(2-1)	المقارنة بين المراجعة الخارجية والداخلية	17
(3-1)	أمثلة للأنواع الثلاث الرئيسية للمراجعة	19
(4-1)	مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية	22
(5-1)	أنواع من التقارير حسب معايير المراجعة الدولية	28
(6-1)	نسب الايرادات التي تحققها المكاتب المحاسبة الستة الكبار حسب كل نوع من تلك الخدمات.	32
(7-1)	النموذج العام لسير عملية المراجعة	37
(1-2)	الفرق بين التسيير الجبائي وكل من التجنب والتهرب الضريبي	52
(1-3)	نتائج اختبار ثبات أداة الدراسة	85
(2-3)	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	87
(3-3)	توزيع أفراد العينة حسب الولايات.	88
(4-3)	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	89
(5-3)	توزيع أفراد العينة حسب العمر	90
(6-3)	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	91
(7-3)	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل المهني	92
(8-3)	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	93
(9-3)	درجات مقياس ليكرت (Likert) الخماسي	94
(10-3)	الحدود العليا والدنيا لمقياس ليكرت (Likert) الخماسي	94
(11-3)	نتائج اختبار الفرضية الرئيسية	95
(12-3)	نتائج " للمراجعة الخارجية دور فعال في التسيير الجبائي	96
(13-3)	نتائج " للمراجع الخارجي مهام متعلقة بالتسيير الجبائي	99
(14-3)	نتائج" توجد عدة آليات تدعم دور المراجع الخارجي في التسيير الجبائي	101

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	مسار المراجعة المحاسبية الخارجية	21
(2-1)	ملخص لمعايير المراجعة المتعارف عليها	29
(1-2)	الاختلاف بين النظرة الفرونكوفونية و الأنجلوسكسونية لمفهوم التسيير الجبائي	49
(2-2)	الحد الفاصل بين التسيير الجبائي والتعسف في استعمال الحق	53
(3-2)	الأسس التي ترتكز عليها الإستراتيجية الجبائية	63
(4-2)	التسيير الجبائي، وحوكمة الشركات وقيمة المؤسسة	66
(5-2)	مهمة المراجعة الجبائية	69
(6-2)	المراجعة الجبائية الخارجية	70
(7-2)	الفحص الضريبي	72
(1-3)	نموذج الدراسة	81
(2-3)	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الولايات	88
(3-3)	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	88
(4-3)	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب العمر	89
(5-3)	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	90
(6-3)	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب المؤهل المهني	91
(7-3)	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الخبرة المهنية	93

المقدمة العامة

توطئة:

شهد العالم خلال السنوات الأخيرة تحررا اقتصاديا صاحبه تحرر في الأسواق المالية، ما أدى إلى زيادة رؤوس الأموال المستثمرة وتوسع حجم الشركات وكذا انفصال الملكية عن الادارة وما تبعه من تعقد في الوظائف خاصة بعد التوجه نحو استخدام معايير المحاسبة الدولية (IAS / IFRS) وبالتالي أصبح التسيير اليوم يتجلى في عدة أوجه حديثة كالتسويق، مراقبة التسيير والجودة، التسيير الجبائي،.....الخ، ما أسفر عنه جملة من العلاقات التعاقدية بين مجموعة من الأطراف ذوي المصالح المتعارضة، كما ونشأ عن هذه العلاقات مجموعة من المشاكل والمخاطر نتيجة سعي كل طرف لتعظيم منافعه الذاتية.

ولا شك أن هذه التطورات المختلفة كان لها أثر على المحاسبة باعتبارها تقدم خدماتها لكافة الأطراف داخل و خارج المؤسسة، وهذا ما أدى إلى إثارة العديد من التساؤلات عن مدى ملائمة التقارير المالية بشكلها الحالي، وظهرت هنا الحاجة إلى أشكال جديدة من خدمات المراجعة التي يمكن أن يؤديها مراجعي الحسابات خلال عمليات الفحص، وحتى تتمكن المؤسسة الاقتصادية من بلوغ أهدافها وجب عليها أن تحسّن استغلال مواردها المتاحة وأن تعمل على التحكم في مختلف تكاليفها والسعي الحثيث لتدنيتها أقصى ما يمكن، من بينها التكاليف الجبائية التي على المؤسسة تسييرها، ولأن الجباية كتكلفة تتحملها المؤسسات والتي تتميز بعدم الاستقرار في نصوصها والتعدد، الأمر الذي يولد مزيدا من المخاطر، وكذا ديمومة تواجدها في حياة المؤسسة سواء من خلال الالتزامات القانونية الملقاة على عاتقها أو بالتأثير على قراراتها.

إن تسيير الجباية ومراجعتها الجيّدة على مستوى المؤسسة وإدراج العامل الجبائي في الاستراتيجية العامة، كفيل بتحقيق تحكم مثالي في التكاليف المالية، وأي سوء أو تقصير في التسيير يؤدي إلى ارتفاع الديون وعلى رأسها الديون الجبائية، لأنه لا يمكن تأجيلها وفقا لأحكام القانون، وأي تأخير يسبب متاعب كثيرة كعدم القدرة على السداد نتيجة التراكم، مما يعقد من وضعية المؤسسة ويسبب لها عسر مالي، ويمكن أن يتطور ويصل بها إلى حد الإفلاس في أسوأ الحالات.

ومن مجمل ما سبق تزايد الاهتمام بالبحث عن الدور الحيوي للمراجعة والمراجعين الخارجيين في عمليات التسيير الجبائي، حيث تعتبر هذه الأطراف وسيلة إشرافية مثلى تؤدي دورا أساسيا وهاما في التسيير الجبائي للمؤسسة، وظهرت الحاجة إلى تطوير وظائف جديدة داخل المؤسسة قصد تخفيض التكلفة الجبائية، مع الحفاظ على أقصى قدر ممكن من الكفاءة دون التعرض لأي نوع من المخاطر، الأمر الذي يفسر ظهور مفهوم الوظيفة الجبائية والتسيير والمراجعة الجبائية داخل المؤسسة.

1- طرح الإشكالية:

في ظل ما سبق ذكره، يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للدراسة على النحو التالي:

كيف يمكن للمراجعة الخارجية أن تكون أداة فعّالة في التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية؟

وحتى نتمكن من الإحاطة بكل جوانب موضوع الدراسة، ارتأينا تقسيم التساؤل الرئيسي إلى أسئلة فرعية يمكن صياغتها كما يلي :

- ما هي الأسس النظرية للمراجعة الخارجية والتسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية؟
- ما طبيعة العلاقة بين المراجعة والجباية والتي تمكن من التطبيق السليم للتسيير الجبائي؟
- ما هي طبيعة مهام المراجع الخارجي المتعلقة بالتسيير الجبائي للمؤسسة؟
- ما هي الآليات التي تمكن من تفعيل دور المراجعة الخارجية في التسيير الجبائي؟

2- فرضيات البحث:

- يستند كل من المراجعة الخارجية والتسيير الجبائي على جملة من المرتكزات تحدد مجال وإستراتيجية عمل كل منهما؛
- للمراجعة الخارجية دور فعال في التسيير الجبائي للمؤسسة؛
- للمراجع الخارجي مهام متعلقة بالتسيير الجبائي؛
- توجد عدة آليات تدعم دور المراجع الخارجي في التسيير الجبائي؛

3- مبررات اختيار الموضوع :

أ- عوامل ذاتية :

- الرغبة والميول الشخصي في البحث والتعمق في هذا الموضوع نظرا لارتباطه بمجال تخصصي " فحص محاسبي"؛
- الاستفادة من الموضوع في الحياة المهنية والعملية؛
- إثراء المكتبة الجامعية بهذا البحث المتواضع.

ب- عوامل موضوعية:

- الأهمية التي اكتسبها موضوع التسيير الجبائي في الآونة الأخيرة .
- الدور الفعال للمراجعة الخارجية في ظل البيئة الاقتصادية و دخولنا عصر المعلومات والاتصال .
- الضعف الذي تعانيه المؤسسات الاقتصادية في هذا المجال.

4- أهمية الدراسة :

تتجلى أهمية البحث في العوامل التالية :

- ❖ إلقاء الضوء على مهنة المراجعة وبالأخص المراجعة الخارجية، إذ أنها تمكننا من معرفة نقاط الضعف والقوة للمؤسسات ومدى تأثيرها على التسيير الجبائي للمؤسسة.
- ❖ التسيير الجبائي من الاهتمامات الحديثة لدى الباحثين في المجال الجبائي، غير أن الأسس التي يقوم عليها لا تحضى بالقدر الكافي من الاهتمام في المؤسسة، جراء نظرة التسيير الضيقة له وعدم توفرها على هيكلة مؤسساتية مناسبة؛
- ❖ محاولة إبراز الدور الهام للمراجعة الخارجية في تفعيل التسيير الجبائي.

وعليه فإن أهمية الدراسة تكمن في الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي في المؤسسة، إضافة إلى توضيح مختلف القواعد والمبادئ المساهمة في التطبيق السليم للتسيير الجبائي وكذلك مساهمة المراجعة الخارجية في ذلك.

5- أهداف الدراسة :

إضافة إلى إجابتها على التساؤل الرئيسي في إشكالية البحث واختبار صحة الفرضيات المتبناة فإن هذه الدراسة تهدف إلى:

- ❖ محاولة ابراز دور المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها أداة فعالة؛
- ❖ إلقاء الضوء على مفهوم التسيير الجبائي و إطار تطبيقه؛
- ❖ بحث ومناقشة دور المراجعة الخارجية كأحد أبرز دعائم تطبيق التسيير الجبائي؛
- ❖ قياس مدى التأثير الذي يمكن أن تحدثه المراجعة الخارجية في التسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية؛
- ❖ الوصول إلى نتائج يمكن من خلالها تقديم توصيات تحقق الغرض من الدراسة.

6- تحديد اطار الدراسة :

أ- الإطار الموضوعي:

يتعلق البحث بالواقع الجزائري، حيث يعالج مشكل البحث مدى تأثير المراجعة الخارجية على التسيير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية إضافة إلى دراسة نظرية تدعيمية للبحث، وبهذا الصدد اعتمدنا في الجانب التطبيقي على تحليل نتائج استبيان عن واقع ممارسة المراجعة الخارجية ومدى تأثيرها على التسيير الجبائي.

ب- الإطار الزماني: تم تطبيق الدراسة العملية للبحث خلال الفترة 2015/2014.

8- الدراسات السابقة في الموضوع:

بالنسبة لموضوع " فعالية المراجعة الخارجية في التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية " كان من الصعب إيجاد دراسة صيغت بنفس الطريقة أو دارت حولها إلا أني اعتمدت على الدراسات التالية :

1) محمد عادل عياض، " محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات " ، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة ورقلة (2003/2002).

حيث حاول الطالب شرح مفهوم التسيير الجبائي في المؤسسات، ومن ثم تطرق لأهم عناصر النظام الجبائي فيما يخص شركات الأموال في التشريع الجبائي كما جاء في دراسة الحالة، كما درس نظرية أثر الجباية على خزينة المؤسسة وكذا التسيير الجبائي لنتائج المؤسسة، وأخيرا تطرق إلى العلاقة بين النظام الجبائي وتمويل المؤسسة.

2) Abdul Wahab Nor Shaipah ,Tax Planning and Corporate Governance, Thesis for the degree of Doctor of Philosophy, School of Management, Univ of Southampton, UK, 2010.

عنوان الأطروحة هو: " **التخطيط الضريبي وحوكمة الشركات**": تقييم التأثيرات على المساهمين " ، وهي تعتبر إحدى أهم الأبحاث المتعلقة بموضوع بحثنا، حيث احتوت الدراسة على ثماني فصول: الفصل التمهيدي، تحديد الإطار النظري للتخطيط الضريبي، الإطار النظري للحوكمة الجبائية، أثر التخطيط الجبائي وحوكمة الشركات في خلق القيمة للمؤسسة، أما البقية فهي عبارة عن دراسة تطبيقية إحصائية.

3) صابر عباسي ، " أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية " ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة (2012/2011)

حيث عالج الباحث في هذه الدراسة موضوع أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، من خلال القيام بممارسات مالية ومحاسبية في إطار الخيارات التي يمنحها المشرع الجبائي لتحقيق أهدافها الاقتصادية، بالإضافة إلى محاولة الاستفادة من جميع الامتيازات التي يمنحها القانون الجبائي وقوانين الاستثمار.

4) Abounaim Hassan, Pratique de l'audit fiscal en milieu financier, Mémoire de CEC, ISCAE, Casablanca, Maroc, 1999.

وهي مذكرة لنيل دبلوم الخبير المحاسب بعنوان،" **تطبيق التدقيق الجبائي في الوسط المالي**"، ورد فيها ثلاث أجزاء رئيسية، أولها الجزء التمهيدي المتعلق السمات الخاصة بالنهج العام للمراجعة الجبائية، ثم استعرض الباحث في الجزء الثاني الممارسات المنهجية الخاصة بالتدقيق الجبائي في المؤسسات، وأخيرا كان

الجزء الثالث الذي استعرض فيه دراسة تطبيقية لمنهجية المراجعة الجبائية الممارسة في شركات التأمين وإعادة التأمين.

5) ولهي بوعلام ، " التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في إتخاذ القرار " ، مقالة

في هذه المقالة قدم الباحث تساؤلا محوريا إلى أي مدى يمكن أن يساعد التحكم الجيد في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة في صنع القرار، وفي الأخير خلص إلى أن المؤسسة مجبرة على التكيف مع محيطها الخارجي بكل متغيراته خصوصا ما تعلق منها بالجانب المالي وكذا الجانب الجبائي لارتباطه بصنع القرار.

9- خطة وهيكل البحث:

سنتناول هذا الموضوع من خلال ثلاثة فصول تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة، اشتملت على مختلف النتائج التي تم التوصل إليها والتوصيات المقترحة من طرف الباحث للنهوض أكثر بالتسيير الجبائي للمؤسسة من خلال مهنة المراجعة.

ففي الفصل الأول سنتطرق للأسس النظرية للمراجعة الخارجية، وتم تقسيمه إلى ثلاث مباحث الأول يضم مدخلا عاما للمراجعة، المبحث الثاني الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية، وآخر مبحث تناولنا فيه التعريف بالمراجع الخارجي والإجراءات العملية الخاصة بالمراجعة الخارجية.

أما في الفصل الثاني الذي هو بعنوان التأصيل العلمي للتسيير الجبائي وعلاقته بالمراجعة الخارجية وتم تقسيمه إلى ثلاث مباحث أيضا، وضم المبحث الأول مدخلا للتسيير الجبائي، والمبحث الثاني تطرق للمسير الجبائي والإستراتيجيات الجبائية، أما المبحث الثالث فكان حلقة الربط بين متغيري الدراسة فعنون بـ إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل التسيير الجبائي.

وأخيرا الفصل الثالث الذي خصصناه للدراسة الميدانية وارتأينا فيه عرض استبيان يقدم إلى عينة من المحاسبين ومحافظي الحسابات وكذا الخبراء المحاسبين للوقوف على مدى فعالية المراجعة الخارجية في التسيير الجبائي للمؤسسة، وبعد توزيعه على عينة الدراسة وإعادة جمعه تم تحليل هذا الاستبيان باستخدام الأدوات الإحصائية إذ تم الاستعانة بالبرنامج الإحصائي(SPSS)، وشملت الدراسة الميدانية بدورها ثلاث مباحث الأول تطرقنا فيه لإجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة، والثاني التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة وأخيرا في المبحث الثالث قمنا باستعراض إجراءات معالجة الاستبيان .

الفصل الأول:

الأسس النظرية للمراجعة الخارجية

تمهيد:

تعد مهنة المراجعة مهنة عريقة تمتد جذورها إلى القرن الرابع عشر وذلك حسب المصادر العلمية ذات الصلة، وكان البعض يرجع جذور تلك المهنة إلى الفراعنة، ومنذ ذلك التاريخ أثبتت هذه الأخيرة أنها ذات رسالة قوية وذات مردود إيجابي على رفاهية الشعوب لأنها تلعب دورا مهما في الحياة الاقتصادية ومن المواضيع التي تعيرها الجمعيات المهنية في جميع أنحاء العالم أهمية خاصة وتعتبر دراستها من المواضيع المتقدمة أكاديميا.

وتعتبر المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية فهي بذلك عملية إنتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها، إذ أن هذه العملية تمكن المراجع من أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها.

كما تلعب المراجعة الخارجية دورا بارزا في الإدارة الاقتصادية للمؤسسات والموارد المملوكة للمجتمع، وذلك من خلال زيادة ودعم الثقة في القوائم المالية، وبالتالي فهي تعتبر عاملا هاما في زيادة الاستثمارات وتوسيع سوق الأوراق المالية، وتساهم المراجعة الخارجية في حماية المستثمرين والمتعاملين في الأوراق المالية من مخاطر سوء عرض القوائم المالية، ومخاطر الغش والتلاعب في تلك القوائم.

فالمراجع الخارجي ليس موظفا في المؤسسة التي تخضع قوائمها المالية للمراجعة، ولكنه شخص مستقل عن إدارة المؤسسة ويقدم خدماته بصفة مستقلة لحساب الشخص على أسس تعاقدية. ورغم أن هذه الخدمات تشمل العديد من الأنواع إلا أن معظم الخدمات التي يؤديها المراجع المستقل تتركز في عمليات مراجعة القوائم المالية لتكوين رأي مهني محايد عن مدى عدالتها تماشيا مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما. إن اعطاء هذا الرأي المستقل والمحايد يضيف قيمة للبيانات المالية ويعطي ثقة لجهات عديدة منها:

المستثمرون، البنوك، الدائنون، الموردون، جهات حكومية متعددة كمصالح الضرائب.

ولذا في هذا الفصل، سنحاول الوقوف على مفهوم المراجعة بصفة عامة والمراجعة الخارجية تحديدا، وأهم أنواعها وطرق سير عملها في المؤسسة والاضافات التي تقدمها لها.

المبحث الأول: مدخل إلى المراجعة

ظهرت الحاجة لعملية المراجعة بهدف اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، وقد ازدادت فعالية هذه الحاجة وتطورت بعد الحرب العالمية الثانية، وذلك بسبب كبر حجم المؤسسات وتوسعها الجغرافي، وزيادة التعقيد في العمليات ولا مركزية الإدارة والتغيرات التكنولوجية المتسارعة.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمفهوم المراجعة

أولا: التطور التاريخي للمراجعة

إن المتتبع لأثر المراجعة عبر التاريخ يدرك بأن هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل والجماعات، وكذا أصحاب المال والحكومات الذين يقومون بعملية التحصيل والدفع والاحتفاظ بالمواد في المخازن نيابة عنهم، وتعود أصول المراجعة إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المراجعين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء وبالتالي صحتها. ومنه فإن المراجعة " AUDIT" مشتقة من الكلمة اللاتينية " AUDIRE " ومعناها يستمع.[1]

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطويرها من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التى عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص.[2]

ويظهر هذا التطور من خلال المراحل التي مرت بها المراجعة على تعددها، حيث تقسم إلى خمس مراحل:

1- الفترة السابقة لسنة 1500 م:

اهتمت المراجعة في هذه الفترة باستماع المراجع إلى الحقائق ووزنها بواقع تجربته، فكان اصطلاح "Auditor" سائدا، وهو مشتق من أصل الكلمة اللاتينية "audire" بمعنى يستمع، حيث كانت الحكومات المركزية في ذلك الوقت تفوض سلطة جباية الضرائب العينية والنقدية لمجموعة من الموظفين يقومون بإمساك سجلات لإثبات حركة جباية الضرائب، وعينت مراقبي مالية لفحص هذه السجلات والتأكد من صحتها، وارتكز اهتمام المراجع في البداية على منع التلاعب من قبل المسؤولين عن حيازة الأشياء المادية والتأكد من أمانة الحائزين لها .[3]

---

[1] طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص 6.

[2] نفس المرجع ص7.

[3] القاضي حسن و دحدوح حسين، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية**، مؤسسة الوراق، عمان، 1999، ص ص 1- 2.

ثم تطور مجال العمل بأن أصبح التجار يستعينون بالمراجعين للتحقق من سلامة الثروات التي كانت تعود بها السفن من العالم القديم (أوروبا)، فانتقل الدور من التأكد من أمانة الأشخاص المسؤولين عن الحيازة المادية pللأصول إلى المراجعة التفصيلية للسجلات والحسابات.[1]

2- الفترة الممتدة من 1500 _ 1850 م:

انتعش النشاط التجاري في أوروبا وخاصة إيطاليا خلال هذه الحقبة، وبرزت الحاجة إلى نظام محاسبي يواجه التزايد الكبير في المعاملات التجارية، وبظهور نظام القيد المزدوج أمكن تسجيل العمليات التجارية بصفة منتظمة، وتطور هدف المراجعة في أن يتحاشى الأخطاء والتلاعب ويكشفها عن طريق الفحص المفصل للعمليات طبقا للقياس والتسجيلات في الدفاتر والسجلات.

3- الفترة الممتدة من 1850 _ 1905 م:

تميزت هذه الفترة بظهور شركات المساهمة كبيرة الحجم نسبيا وذات المعاملات الكثيرة، وغياب الملكية عن الإدارة، مما تطلب وجود وكلاء عن أصحاب رأس المال يتولون الرقابة على الإدارة والتأكد من سلامة العائد على رأس المال المستثمر، وألزم كذلك وجود المراجع المستقل والمؤهل لمراجعة عمليات تلك الشركات مع وجود جمعيات مهنية تشرف على المهنة وأدائها لواجباتها.[2]

ولقد ظل هدف المراجعة هو اكتشاف ومنع الأخطاء وكذا التلاعب والغش، بفحص النظام المحاسبي وتوجيه الاهتمام إلى تثبيت جانب من نظام الرقابة الداخلية من خلال الإجراءات المتبعة لتنفيذ أنشطة المؤسسة، كما بقي استخدام أسلوب الفحص الكامل أي المراجعة التفصيلية سائدا مع بقاء أسلوب الفحص بالعينة في نطاق محدود.

4- الفترة الممتدة من 1905 _ 1960 م:

لقد تطور الهدف الرئيسي للمراجعة إلى التأكد من صحة وعدالة المركز المالي خلال هذه الفترة، وأصبح اكتشاف ومنع الخطأ غرضا فرعيا مع تأكيد أهمية الاعتراف بنظام الرقابة الداخلية وتغير أسلوب المراجعة من الاعتماد على المراجعة التفصيلية إلى استخدام العينات، وأهمية الربط بين حجم العينة وكيفية اختبارها ومدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

5- الفترة ما بعد 1960 م:

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

- ❖ أن الهدف الرئيسي للمراجعة هو إبداء الرأي في صحة وعدالة القوائم المالية؛
- ❖ الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية؛
- ❖ الاهتمام بالأساليب العلمية المتطورة مثل استخدام الأسلوب الرياضي، التحليل المالي، خرائط

[1] الصحن عبد الفتاح محمد و درويش محمد ناجي ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية ، القاهرة، مصر، 1998، ص 24.

[2] القاضي حسن ودحدوح حسين، مرجع سبق ذكره، ص 2.

التدفق، العينات الإحصائية وبحوث العمليات، وهذا بفعل التطورات التي حدثت في استخدام الإعلام الآلي؛

- ❖ استخدام المراجعة للأساليب الكمية يحقق الدقة ويقرب المراجع من الموضوعية، من خلال تطويع الأساليب الرياضية والإحصائية لخدمة أغراضها.

وباستعراض هذا التطور التاريخي للمراجعة وأهدافها يمكن لنا أن نبين الاتجاهات التي تسير من خلالها المراجعة وهي كالتالي:

- ❖ تحديد مدى سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتيجة أعمال المؤسسة، وهو الهدف الأول والمهم الذي تصبو إليه عملية المراجعة؛
- ❖ زيادة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بحيث أصبحت المراجعة أساسا نظاما لمراجعة الإجراءات، وتستخدم المراجعة التفصيلية عندما يكون ذلك مطلوبا لاكتشاف الأخطاء أو عند قياس مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- ❖ قيام المراجع بالاختبارات اللازمة لاكتشاف الأخطاء الجوهرية إن وجدت، حيث أن مثل هذه الأخطاء سوف تؤثر على مدى سلامة القوائم المالية والمركز المالي ونتيجة الأعمال، ولكن من الملاحظ أن هذه الاختبارات تمثل هدفا ثانويا لعملية المراجعة.[1]

ولقد شهدت الفترة الأخيرة تطورات مهمة في مفاهيم وأهداف المراجعة، وكذلك إجراءاتها أهمها: [2]

1. تغيير أهداف المراجعة من حماية الأصول من التلاعب والاختلاس إلى تقييم عدالة القوائم المالية؛
2. تزايد مسؤولية المراجع تجاه مستخدمي القوائم المالية؛
3. تغيير طريقة وإجراءات المراجعة من مراجعة كاملة تفصيلية إلى مراجعة كاملة اختيارية؛
4. تزايد أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية كمؤشر لتوجيه المراجعة وتحديد نطاقها وتوقيتها واتساعها؛
5. تزايد أهمية الإفصاح عن البيانات والمعلومات الإضافية التي لها تأثير مباشر على القوائم المالية، والمركز المالي كملحقات وملاحظات ضمن الإبلاغ المالي؛
6. تطور إجراءات المراجعة الحديثة نتيجة تطور نظم المعالجة الإلكترونية للبيانات والتوسع في استخدام الحاسب الآلي في نظم المعلومات المحاسبية(EDOS)(Electronic Data Processig Système) والحاسب الآلي (Computer) .

والجدول التالي يوضح التطور التاريخي للمراجعة:

[1] الصحن عبد الفتاح محمد ودرويش محمد ناجي، مرجع سبق ذكره، ص 25.

[2] سلامة رأفت محمود وآخرون، **علم تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011، ص 21.

جدول رقم(1-1) التطور التاريخي للمراجعة:

المدة	الآمر بالمراجعة	المرجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك،الإمبراطور، الكنيسة،الحكومة.	رجل الدين،كاتب.	معاقبة السراق على اختلاس الأموال، حماية الأموال.
من 1700 إلى 1850	الحكومة،المحاكم التجارية و المساهمين.	المحاسب.	منع الغش، ومعاقبة فاعليه، حماية الأصول
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني.	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.
ابتداءا من 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

Lionel.C et Gerard.V, **Audit et controle interne, aspects financiers, opérationnels et stratégiques,** 4 eme edition, Dalloze, paris, 1992, p 17.

– أما على المستوى العربي فقد نشأت وتطورت المهنة في المغرب العربي على الأسس المطبقة في فرنسا والتي لم تكن متطورة كما هي الحالة في بريطانيا، ويجب الإشارة هنا إلى أن مهنة المراجعة نشأت في أمريكا من قبل

البريطانيين في سنة 1905، وبالأخص من قبل شخص اسكتلندي اسمه Waterhouse ولا زال هذا الاسم معروفا عالميا باسم Price Waterhouse Copper (PwC)* .[1]

– وفي مصر فقد كانت أول بلد ينظم مهنة المراجعة بصدور القانون رقم(1) سنة 1909 المنظم لمهنة مراجعة الحسابات والذي أدخلت عليه عدة تعديلات فيما بعد، وفي سنة 1946 أنشئت جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية التي تحولت فيما بعد الى نقابة سنة 1955، حيث أصدرت هذه النقابة عام 1957 دستورا لمهنة المحاسبة والمراجعة ينظم أعمال آداب سلوك المهنة وواجبات وحقوق ومسؤوليات المحاسبين لها.[2]

– أما في الجزائر فيمكن تلخيص أهم مراحل تطور المراجعة في المراحل التالية:[3]

1- الفترة 1969-1980:

لقد بدأ تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر سنة 1969، حيث أشار الأمر رقم (107/69) المؤرخ في عام 1969 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته (38) إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، إذ نصت هذه المادة على أنه: « يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعي الحسابات للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصصا من رأس مالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم ».

كما تناول المرسوم المؤرخ في عام 1973 تحديد مهام وواجبات المراقب، وأعتبر حينها مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، وخول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة: المراقبون العامون للمالية، مراقبو المالية، مفتشو المالية؛ وأوكلت للمراجعين مهام المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة، ومتابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة، وكذلك مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحياتها.

2 – الفترة 1980-1988:

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية التي نتج عنها تعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، أجبر المشرع الجزائري على أن يسن

---

* برايس ووتر هاوس كوبرز أو PwC تعتبر واحدة من أكبر شركات الخدمات المهنية في العالم، وتلتزم بتقديم خدمات التأمين والضرائب والخدمات الاستشارية، تم تأسيسها في سنة 1998، تكونت الشركة إثر اندماج برايس ووتر هاوس مع كووبر وليبراند، وتوظف ما يقارب 195 ألف موظف في 150 دولة.

[1] التميمي هادي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص 19.

[2] بوسنة أحمد، **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على ادارة الأرباح**، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2012/2011، ص4.

[3] عزه الأزهر، **واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 5، جامعة الوادي، الجزائر، 2012، ص 20.

آليات رقابية تحد من أنواع الاختلال التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم (05/80) المؤرخ في 1980/30/10 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، وفي مادته رقم (05) نص على أن:

« مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها ».[1]

3- فترة ما بعد الإصلاحات:

إن تطور مراجعة الحسابات في الجزائر كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم (01/88) المؤرخ في 01/12/ 1988 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، إن هذا القانون حرر المؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية والبيروقراطية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها في الماضي. إن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها من مواكبة هذا التغير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح بمزاولة الرقابة على هذه المؤسسات. [2]

ثانيا: مفهوم المراجعة

إن المتتبع لتاريخ تطور مهنة مراجعة الحسابات في العديد من دول العالم يجد أنها نمت وتطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة، وذلك لحاجة ملاك المنشأة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاءة إدارة المؤسسة في استخدام مواردها المتاحة، وتتضح أبرز ملامح هذا التطور من خلال تطور مفهوم المراجعة والتي تواكب تطور الخدمات التي تؤديها هذه الوظيفة.

التعريف الأول: تم تعريف مراجعة الحسابات من قبل لجنة مفاهيم المراجعة المنبثقة من جمعية المحاسبة الأمريكية بأنها: "عملية منظمة، تعتمد على الموضوعية، لتجميع وتقييم الأدلة المتعلقة بنتائج العمليات والأحداث الاقتصادية للمشروع. وذلك للتحقق من مدى تطابق تلك النتائج مع المعايير الموضوعة والمقبولة قبولا عاما وتوصيل النتائج للأطراف المعنية ".[3]

ويتضح من هذا التعريف ما يلي:

1-أن المراجعة عملية منظمة تعتمد على الفكر والمنطق، فهي نشاط يجب التخطيط له وتنفيذه بأسلوب منهجي سليم وليس بطريقة عشوائية؛

2-أن تجميع وتقييم الأدلة هو جوهر عملية المراجعة وهو الأساس الذي يعتمد عليه المراجع لإبداء رأيه في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية؛

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 43 المؤرخة في 1 مارس 1980، ص 15.

[2] عزه الأزهر، مرجع سبق ذكره، ص 21.

[3] الفيومي محمد و عوض لبيب، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث الأزاريطة، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 11.

3-تستخدم الأدلة للتحقق من مدى التطابق بين نتائج العمليات والأحداث الاقتصادية التي حدثت خلال الفترة وأثرت على نتائج عمليات الوحدة ومركزها المالي (والتي تعتبر القوائم المالية ملخصا لها) والمعايير الموضوعة (المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما). فالمراجع عند تقييمه للأدلة يهتم بتحديد ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

4-يقوم المراجع بتوصيل نتائج المراجعة للأطراف المعنية ويتحقق هذا الاتصال من خلال التقرير الذي يعده هذا الأخير في نهاية عملية المراجعة، والذي يقوم فيه بتقييم القوائم المالية المعدة من قبل إدارة المؤسسة في ضوء تماشيها مع المعايير الموضوعة وهي المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

التعريف الثاني: وتعرف المراجعة على أنها " عملية منظمة لتجميع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل، لإبداء رأيه الفني المحايد على مدى تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بوحدة اقتصادية للواقع بدرجة معقولة، في ضوء المعايير المحددة وتبليغ هذا الرأي للمهتمين بشؤون المؤسسة الاقتصادية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات ". [1]

التعريف الثالث: وعرف كل من BONNAULT و GERMOND المراجعة على أنها " إختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة ". [2]

التعريف الرابع: "تمثل المراجعة عملية تجميع وتقييم أدلة الإثبات حول المعلومات من أجل تحديد درجة ارتباط وامتثال المعلومات للمعايير والأسس المتبعة، والإبلاغ عن نتيجة العملية من خلال رأي فني ومحايد، ويجب أن يقوم بالمراجعة شخص كفؤ ومؤهل ومحايد".[3]

– فالمراجعة إذن هي " فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات ".[4]

المطلب الثاني: أهمية المراجعة و أهدافها

أولا: أهمية المراجعة: [5]

---

[1] البديوي منصور أحمد و شحاتة السيد شحاته، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية،الاسكندرية، مصر، 2003/2002، ص 13.

[2] طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص9.

[3] سلامة رأفت محمود وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص21-22.

[4] بوتين محمد، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثالثة، ديوان مطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2008، ص 11.

[5] التميمي هادي، مرجع سبق ذكره، ص 20.

تلعب المراجعة دورا مهما في الاقتصاد ككل، والمعلومات المالية التي تعتمد عليها وتثق بها ضرورية لأي مجتمع فالمستثمر يتخذ قرارات الشراء والبيع لاستثماراته، والبنوك تتخذ قرارات إعطاء القروض، والسلطات الضريبية تقوم باحتساب الدخل الخاضع لضريبة الدخل ومبلغ الضريبة ودخول وخروج شريك في شركات التضامن ومعرفة مبلغ التركات وضريبة الإرث في حالة الوفاة، كل هذه الأمور وغيرها تعتمد على معلومات جهزت أو حضرت من قبل الآخرين، هذه الجهات ربما تتضارب مصالحها مع مصالح الجهات المستفيدة من هذه المعلومات ولهذا نشأت الحاجة إلى خدمة المراجع المستقل والمحايد، هذا الأخير سيقوم بإعلام الأطراف الأخرى إن كانت هذه البيانات والمعلومات المالية تمثل باعتدال أو بوضوح ومن جميع جوانبها المادية المركز المالي كما هو بتاريخ معين والنشاط للسنة أو الفترة المنتهية بذلك التاريخ، ومنه فهنالك فئات عديدة تعتمد على تقرير المراجع في استخدامه لاتخاذ قرارات معينة مثل العميل، الإدارة، البنوك والمؤسسات الحكومية...الخ، والتي سنستعرضها بالتفصيل كما يلي:[1]

1- أهمية المراجعة للعميل:

تمثل المراجعة للعميل:

- ❖ مصدرا أساسيا للمعلومات المعتمدة من خلال ملخصات القوائم المالية على فترات؛
- ❖ أساس للحصول على القروض من البنوك ومؤسسات الإقراض والموردين؛
- ❖ أساس لاستثمارات إضافية عن طريق تحليل اقتصادي لمركزه التمويلي؛
- ❖ أساس لإعداد الإقرارات الضريبية وتحديد مقدار الضريبة؛
- ❖ أساس لتحديد سلامة المركز المالي؛
- ❖ أساس لتقرير وتحديد ربحية العمليات وقوتها الإيرادية؛
- ❖ أساس للتحرك من أجل تجنب العسر المالي أو الإفلاس وحالات الاختلاس؛
- ❖ أساس لتوفير الضوابط والرقابة الداخلية والإشراف على الموظفين وصحة الدفاتر والسجلات؛
- ❖ أساس لتحديد القيم المستحقة في:
  - التعامل على أساس الأرباح المحققة (بيع التقسيط)؛
  - عقود المشاركة في المصروفات والأرباح؛
  - عقود التكلفة مضاف إليها نسبة معينة (المقاولات).

2- أهمية المراجعة للإدارة:

تعتمد الإدارة كلية على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها واتخاذ القرارات الملائمة، وتقييم ذلك وتحديد الانحرافات وأسبابها، وبالتالي وضع الحلول المناسبة لتحقيق أهداف المشروع. وتعتبر الإدارة تقرير المراجع بمثابة رأي معتمد ودليل لمستخدمي القوائم المالية حول عدالتها كوحدة واحدة.

[1] سلامة رأفت محمود وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 26-29.

3- أهمية المراجعة للدائنين و الموردين:

يعتمدون على تقرير المراجع بسلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزامات قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، وتتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي.

4- أهمية المراجعة للبنوك و مؤسسات الإقراض الأخرى:

تلعب هذه المؤسسات دورا مهما في التمويل قصير الأجل للمشروعات لمقابلة احتياجاتها وتوسعاتها، لهذا فإنها تعتمد تقرير المراجع لدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في نهج الائتمان المصرفي(القروض) وتعتمد كأساس للتوسع فيه أو بالإحجام عنه عن طريق تقييم درجة الخطر في منح الائتمان المصرفي .

5- أهمية المراجعة للمؤسسات الحكومية :

تعتمد بعض أجهزة الدولة على بيانات المؤسسات المعدة من قبل مراجع مستقل في العديد من الأغراض منها: مراقبة النشاط الاقتصادي، أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة، أو فرض ضرائب.

6- أهمية المراجعة لرجال الاقتصاد :

ازداد اهتمام رجال الاقتصاد بالقوائم المالية المعتمدة وما تحويه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقدير الدخل القومي، ورسم برامج الخطط الاقتصادية وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدين عليها.

7- أهمية المراجعة لنقابات العمال:

تعتمد نقابات العمال على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتها مع الإدارة لرسم السياسة العامة للأجور.

8- أهمية المراجعة لمصلحة الضرائب :

تعتمد مصلحة الضرائب على الحسابات والقوائم المالية المعتمدة لتقليل الإجراءات الروتينية، وحصولها على الكشف الضريبي في الوقت المناسب وسرعة تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة.

9- أهمية المراجعة في تخصيص الموارد :

تساعد المراجعة في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاءة ممكنة لإنتاج السلع والخدمات التي يزيد الطلب عليها، فالموارد النادرة تجتذبها المؤسسات الاقتصادية القادرة على استخدامها بأفضل كفاءة والتي تظهرها البيانات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية المعتمدة. إذ أن البيانات والتقارير المحاسبية غير الدقيقة والتي لم تخضع للمراجعة تخفي في طياتها إسرافا وسوء كفاءة تحول دون تخصيص الموارد النادرة بطريقة رشيدة .

10- أهمية المراجعة للاقتصاد القومي :

تخدم المراجعة الاقتصاد القومي بصفة عامة كنتيجة لخدماتها وأهميتها للفئات سابقة الذكر، فمهنة المراجعة من المهن العريقة في الدول المتقدمة وقد ساهمت مساهمة كبيرة وفعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه

من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه استثمارات المدخرات والموارد المتاحة القادرة، وتعتبر المراجعة من عوامل النهضة الاقتصادية والمالية وخير عون للدولة في سبيل تحقيق أهدافها القومية وخاصة ما يتصل بتنمية اقتصادها ورفع مستوى معيشة مواطنيها وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لهم.

والمراجع خير عون للدولة لمتابعة تنفيذ خططها في مراحلها المختلفة والكشف عن أي انحراف ومعالجته وتقويمه بالسرعة الممكنة لتحقيق الخطط وأهدافها والوصول إلى أقصى مستوى من الكفاية الانتاجية من استخدام امكانياتها المتاحة سواء المادية منها أو الطبيعية، الاقتصادية، المالية والبشرية، لتحقق أهداف الخطة العامة الهادفة إلى مضاعفة الدخل القومي وتنمية الاقتصاد القومي وتحقيق الرفاهية للمواطنين.

ثانيا : أهداف المراجعة

انطلاقا من التطور التاريخي للمراجعة والتعاريف المقدمة لها يظهر لنا جليا تطور أهداف هذه الأخيرة من حقبة زمنية إلى أخرى، نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى، لذلك سنورد الأهداف المتوخاة من المراجعة في النقاط التالية:[1]

1- الوجود والتحقق:

يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية والقوائم المالية الختامية موجودة فعلا؛ فمثلا بالنسبة للمخزون يسعى المراجع إلى التحقق من المعلومات الخاصة به من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات.

2- الملكية والمديونية :

تعمل المراجعة على التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزامات عليها، فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، والتي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.

3- الشمولية أو الكمال:

بغية الوصول إلى شمولية المعلومة ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات من جهة، ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من أهم الأحداث المحاسبية.

4- التقييم والتخصص:

تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها، كطرق إهتلاك الاستثمارات وتقييم المخزون ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبالانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما. فإن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه أن يضمن الآتي:

[1] طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص ص 15- 16.

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش؛
- الالتزام بالمبادئ المحاسبية؛
- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

5- العرض والإفصاح:

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية وهي المعلومات المعدة وفق معايير الممارسة المهنية، وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية؛ إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة ومن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة.

6- إبداء رأي فني:

يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها.

❖ كما نجد تقسيما آخر لأهداف المراجعة بحيث يبرز نوعان من الأهداف:[1]

1- الأهداف التقليدية:

وبدورها تتفرع إلى:

1-1 _ أهداف رئيسية:

❖ التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها؛

❖ إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

1-2 _ أهداف فرعية:

❖ اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؛

❖ تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك؛

❖ اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم؛

❖ معاونة دائرة الضرائب وتحديد مبلغ الضريبة؛

❖ تقديم التقارير المختلفة وملأ الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المراجع.

2- الأهداف الحديثة و المتطورة:

❖ مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛

❖ تقييم نتائج الأعمال وفقا للنتائج المرسومة؛

❖ تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط؛

[1] سلامة رأفت محمود وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 25.

- ❖ تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع؛
- ❖ التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير؛
- ❖ دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن مراجعة الحسابات تبدأ من صحة هذه النظم.

انطلاقا مما سبق ذكره يمكننا القول أن هدف المراجع الأساسي هو إعطاء رأي مدعم بأدلة وبراهين تثبت صدق تلك الوثائق. وهو هدف عام متفق عليه دوليا حيث أن المراجع حسب جمعية المحاسبين الأمريكية يدرس تلك القوائم بهدف الإدلاء برأيه النهائي المحايد والمدعم بأدلة في تقرير حول الوضعية المالية للمؤسسة ومدى تطورها احتراما للمبادئ المحاسبية المتفق عليها.[1]

المطلب الثالث: التقسيمات المختلفة للمراجعة

هنالك تقسيمات متعددة من المراجعة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية المراجعة من خلالها، ولكن مستويات الأداء التي تحكم الأنواع واحدة، وبوجه عام تصنف المراجعة حسب وجهات النظر المختلفة إلى مايلي:

أولا- من حيث طبيعة المؤسسة: [2]

1- مراجعة المؤسسات العمومية:

تنصب المراجعة العامة على المؤسسة ذات الصفة الحكومية أو غير الحكومية في حد ذاتها والتي تخضع لقواعد الحكومة الموضوعية، أما الأموال المستغلة في هذه المؤسسة لها صفة عمومية وتمتلكها الدولة ولها صفة رقابة مباشرة عليها، كما تقيد المصالح الحكومية حساباتها بطريقة خاصة تختلف عن تلك المتبعة في المؤسسات التجارية أو الصناعية، إلا أن طريقة المراجعة واحدة في كلتا الحالتين وبصدور قانون 1961 انتقل عدد كبير من شركات المساهمة إلى الملكية العامة بالرغم من احتفاظ هذه الشركات بصفتها القانونية وأصبح للدولة حق الرقابة عليها.

2- مراجعة المؤسسات الخاصة:

وهي مراجعة المؤسسة التي تكون ملكيتها للأفراد سواء شركات الأموال أو شركات الأشخاص أو مؤسسات فردية، أو جمعيات ونوادي وسميت بالمراجعة الخاصة لأن الذي يمتلك رأسمال محدود هو من الأفراد، فهناك عدة أشخاص في شركات المساهمة وفرد واحد في المؤسسات الفردية، وتختلف علاقة المراجعة بأصحاب هذه المؤسسات، وذلك حسب طبيعة العقد الموجود بينهما وحسب درجة الالتزام، فشركات المساهمة مثلا ملزمة

[1] بوتين محمد، مرجع سبق ذكره، ص 29.

[2] طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص ص22-23.

بتعيين مراجع خارجي ليراجع لها حساباتها وأوراقها الختامية والعكس للشركة ذات الفرد الواحد الذي له أن يختار المراجع والمهمة المسندة إليه.

ثانيا- من حيث نطاق عملية المراجعة:

1- المراجعة الكاملة:

في هذا النوع من المراجعة يخول للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، بقصد إبداء رأي فني محايد حول صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ككل، فعملية المراجعة لابد أن تتقيد بمعايير ومستويات المراجعة المتعارف عليها وفي ظل التصفيات العديدة للمؤسسات وكبر حجم الأصناف منها بات من الضروري تبني أسلوب العينة في اختيار المفردات التي يقوم المراجع بفحصها بغية إصدار رأي فني محايد حول جميع المفردات مما يعكس صراحة مسؤولية المراجع على جميع المفردات لا على العينة التي شملتها اختياراته.

2- المراجعة الجزئية:

تعتبر المراجعة الجزئية من بين الأنواع الأكثر تطبيقا في المراجعة، كأن يوكل إلى المراجع مراجعة بند معين من مجموع البنود: كمراجعة النقدية أو الديون أو الحقوق أو المخزون دون غيره، وسبب انتشار هذا النوع يكمن في الشكوك في البند المراد مراجعته سواء من الجهة المسيرة أو الشركاء في وجود أخطاء أو غش أو تلاعب يظهر في عدم دقة وصراحة المعلومات الناتجة عن النظام المولد للبند.

ثالثا- من حيث درجة الالتزام:

ينظر المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري إلى إلزامية المراجعة لبعض الشركات كشركة المساهمة، وعدم إلزامية المراجعة إلى غيرها من الشركات كشركة ذات المسؤولية المحدودة أو شركة التضامن، لذلك سنميز بين نوعين من المراجعة في هذا البند:

1- المراجعة الإلزامية:

وهي المراجعة التي تكون المؤسسة ملزمة بالقيام بها حسب نصوص التشريعات والقوانين النافذة، وبالتالي يمكن فرض العقوبات والجزاءات القانونية على المخالفين لأحكام هذه التشريعات فتنص المادة (715 مكرر 4) من القانون التجاري على مايلي: « تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاثة سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني ».

2- المراجعة الاختيارية:

وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني، ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو ذات الشخص الوحيد يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية، إذ أن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد، وقد نص المشرع الجزائري في القانون التجاري وفي مادته (584) على تعيين مندوب للحسابات في حالة الاقتضاء لذلك.

رابعا- من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية المراجعة:

1- المراجعة المستمرة:

تقوم المراجعة في هذا النوع بفحص وإجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية للمؤسسة خلال السنة المالية، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا ويستجيب إلى الإمكانات المتاحة، والواقع أن هذا النوع من المراجعة يصلح للمؤسسات كبيرة الحجم إذا يصعب في ظلها على المراجع أن يحقق الأهداف المنوطة به.

2- المراجعة النهائية:

يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، والواقع أن هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليلا ويستطيع المراجع التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدة المراجعة. [1]

خامسا- من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ: [2]

1- المراجعة العادية:

ويعنى هذا النوع من الفحص بالبيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر، والتأكد من صحة القوائم المالية ومدى دلالتها لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وإبداء رأي المراجع الفني المحايد حول ذلك.

2- الفحص لغرض معين:

ويكون هذا النوع من المراجعة بهدف البحث عن حقائق معينة يستهدفها الفحص، وقد تكون الحسابات والبيانات موضوع المراجعة قد سبق مراجعتها مراجعة عادية بهدف الخروج برأي محايد.

سادسا- من حيث القائم بعملية المراجعة: [3]

1- المراجعة الداخلية:

تعرف المراجعة الداخلية بأنها الفحص المنظم للمشروع ودفاتره وسجلاته بواسطة جهة داخلية أو مراجعين تابعين كموظفين في المؤسسة، ولعل السبب المنشأ لهذا النوع من المراجعة يرجع أساسا إلى كبر حجم المؤسسات وتعددها وتنوع عملياتها المالية، وكذا الابتعاد التدريجي للإدارة العليا للمؤسسة عن تفاصيل تنفيذ السياسات والخطط الموضوعة، الأمر الذي استلزم وجود إدارة وقائية تضن التحقق من عمليات المؤسسة وجديتها فور إتمامها أو حدوثها.

2- المراجعة الخارجية:

تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة وقد يكون مكتب من مكاتب المحاسبة والمراجعة بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاص والجهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام، حيث أن الوظيفة الأساسية للمراجعة الخارجية هي فحص مستندي لدفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا دقيقا ومحايدا للتحقق من أنها قد تمت فعلا في إطار

[1] طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص ص 24 - 25.

[2] سلامة رأفت محمود وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 38.

[3] نفس المرجع، ص 39.

إجراءات سليمة وصحيحة تثبت جديتها. سيتم التحدث على المراجعة الخارجية بأكثر تفصيل في المبحث الثاني لاحقا.

وهناك اختلافات جوهرية بين أعمال واهتمامات كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي نوردها في الجدول الأتي:

جدول رقم(1-2) المقارنة بين المراجعة الخارجية والداخلية:

أساس المقارنة	المراجع الخارجي	المراجع الداخلي
الهدف أو الأهداف	– *الهدف الرئيسي:* خدمة طرف ثالث (الملاك) عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي. – *الهدف الثانوي:* اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية.	– *الهدف الرئيسي:* خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة وبذلك ينصب الهدف الرئيسي على اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات الموضوعة.
نوعية من يقوم بالمراجعة	شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك.	موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمشروع ويعين بواسطة الإدارة.
درجة الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	يتمتع باستقلال جزئي، فهو مستقل عن بعض الإدارات (مثل الحسابات والتكاليف) ولكنه يخدم رغبات وحاجات الإدارات الأخرى.
المسؤولية	مسؤول أمام الملاك، ومن ثم فإنه يقدم تقريره ورأيه عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم.	مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقريرا بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.
نطاق العمل	يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائد ومعايير المراجعة المتعارف عليها وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية.	تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي فبقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي يكون نطاق عمله.

توقيت الأداء	يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية، وقد يكون في بعض الأحيان علي فترات متقطعة خلال السنة.	يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة.

المصدر: الصحن عبد الفتاح وآخرون، **أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية**، الدار الجامعية، الإبراهيمية، مصر، 2004، ص ص 40-41.

وعلي الرغم من أوجه الخلاف بين دور كل من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي، فإن هناك أوجه للشبه بينهما منها : كل منهما يسعى إلى ضمان وجود نضام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة ومنع وتقليل حدوث الأخطاء والتلاعب، كذلك السعي لتزويد المسيرين والمهتمين بالمعلومات الضرورية التي تساعد علي إعداد مجموعة من القوائم المالية الصحيحة والتي يمكن الاعتماد عليها، ومن ناحية أخرى فإن هناك احتمالات للتعاون بينهما فقد يعتمد المراجع الخارجي إلى حد كبير على ما يعده المراجع الداخلي من تقرير عن نتيجة فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، وكذلك في القيام بالجرد المفاجئ لبعض عناصر الأصول مثل النقدية.

ولاشك أن هذا التعاون تحكمه عدة عوامل من أهمها مدى خبرة ومؤهلات المراجع الداخلي، ودرجة الاستقلال التي يتمتع بها خلال عمليات الفحص والتقييم.[1]

إلا أن المراجعة الخارجية تبقى أحسن نوع تنتهجه المؤسسات وهذا للاستقلالية التي يتمتع بها المراجع الخارجي.

ونظرا للتطور المستمر في الحياة الاقتصادية والمالية في العصر الحالي والذي صاحبه تطور في المراجعة كوظيفة داخل المؤسسة وكمهمة توكل لشخص خارج المؤسسة يسمى بالمراجع الخارجي، اختلف الكتاب في تقسيمات المراجعة، فالحاجة لنوع معين تنبثق من الحاجة لفحص بند معين داخل المؤسسة ينسجم مع طبيعة هذا النوع، فظهرت حينها التقسيمات الحديثة للمراجعة وهي: [2]

1- مراجعة القوائم المالية:

بصفة عامة تتضمن القوائم المالية الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية بالإضافة إلى الإيضاحات المتممة لتلك القوائم، وفي ظل هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع بالتعبير عن رأيه عما إذا كانت تلك القوائم المالية قد تم عرضها بعدالة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

2- المراجعة التشغيلية :

وقد يطلق عليها المراجعة الإدارية، ويقصد بها عمليات المراجعة التي تهدف إلى تحديد فعالية كفاءة

[1] الصحن عبد الفتاح وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص41-42.

[2] السيد أحمد لطفي أمين ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006، ص 23.

التنظيم، وتهدف المراجعة التشغيلية إلى أداء عمليات فحص لكل أو بعض أجزاء المؤسسة لتحديد درجة فعاليتها وكفاءتها التشغيلية، نادرا ما يتم تحديدها بشكل رسمي، حيث يتم تحديدها عن طريق المراجعين ذاتهم في ضوء معرفتهم وخبرتهم الشخصية من واقع ممارساتهم العملية لأغراض تقييم الكفاءة والفعالية. وقد يتم استخدام المراجعة التشغيلية بهدف تقييم أنشطة المؤسسة العادية مثل إجراءات إعداد الموازنات الرأسمالية، وقد يتم توجيهها لتقييم مدى تحقيق البرنامج الاجتماعي لأهدافه.

3- مراجعة الالتزام:

وهو ذلك النوع من المراجعة لأجل التأكد من أن السياسات والتعليمات والقوانين الموضوعة من قبل هيئة معينة قد تم تطبيقها بصورة أصولية. وعلى سبيل المثال المراجعة التي تقوم بها السلطات الضريبية للتأكد من دقة الدخل الخاضع لضريبة الدخل، أو التفتيش الذي تقوم به مؤسسة المراجعة للتأكد من أن إجراءات الجودة التي وضعتها مؤسسة المراجعة نفسها أو الجمعيات المهنية قد طبقت بصورة جيدة.[1]

جدول رقم(1-3) أمثلة للأنواع الثلاث الرئيسية للمراجعة:

نوع المراجعة	مثال	المعلومات	المعايير المقررة	الأدلة المتاحة
مراجعة القوائم المالية	مراجعة القوائم المالية السنوية لشركة جنرال موتورز.	القوائم المالية السنوية لشركة جنرال موتورز.	المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.	الدفاتر والمستندات والمصادر الخارجية للأدلة.
المراجعة التشغيلية	تقييم ما إذا كان التشغيل الإلكتروني لكشف الأجور في الفرع "س" قد تم تنفيذه على نحو كفء وفعال.	عدد سجلات الأجور التي تم تشغيلها في الشهر، التكاليف التي تم إنفاقها بالإدارات وعدد الأخطاء التي تم ارتكابها.	معايير الشركة عن الكفاءة والفعالية في إدارة الأجور.	تقارير الأخطاء؛ سجلات الأجور؛ تكاليف تشغيل حساب الأجور.
مراجعة الالتزام	تحديد ما إذا كان قد تم الالتزام بالمتطلبات البنكية المتعلقة بالقرض.	سجلات الشركة.	شروط اتفاقية الحصول على القرض.	القوائم المالية؛ والحسابات التي يقوم بها المراجع.

المصدر: ألفين أرينز وآخرون، ترجمة الديسطي، **المراجعة مدخل متكامل**، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، ص 25.

[1] التميمي هادي، مرجع سبق ذكره، ص 24.

المبحث الثاني : الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية

لا شك أن هناك تزايدا واضحا في الطلب على المراجعة الخارجية وخدماتها نتيجة حاجة أصحاب المصلحة في المؤسسات خاصة الملاك والدائنين لها، وإدراكهم لضرورة تعين شخص مستقل عن المؤسسة، من أجل إبداء أريه حول كفاءة أداء إدارة المؤسسة لوظائفها، لهذا سيتم التطرق في هذا المبحث لماهية وأسس المراجعة الخارجية ومختلف خدماتها بالإضافة إلى معاييرها.

المطلب الأول : مفاهيم عامة حول المراجعة الخارجية

هناك العديد من التعاريف التي أعطيت للمراجعة الخارجية ونظرا لتطرقنا سالفا لتعاريف مختلفة للمراجعة بصفة عامة والمراجعة الخارجية، سنحصر مفهومها في هذا التعريف الشامل وسيتم التطرق الى أهم عناصرها ومختلف النقاط المرتبطة بها.

أولا: تعريف المراجعة الخارجية

"هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (المساهمون، المستثمرون، البنوك)". [1]

وبغية الوقوف على مجمل ما سبق، يمكن تحديد أهداف المراجعة المحاسبية الخارجية في النقاط التالية:

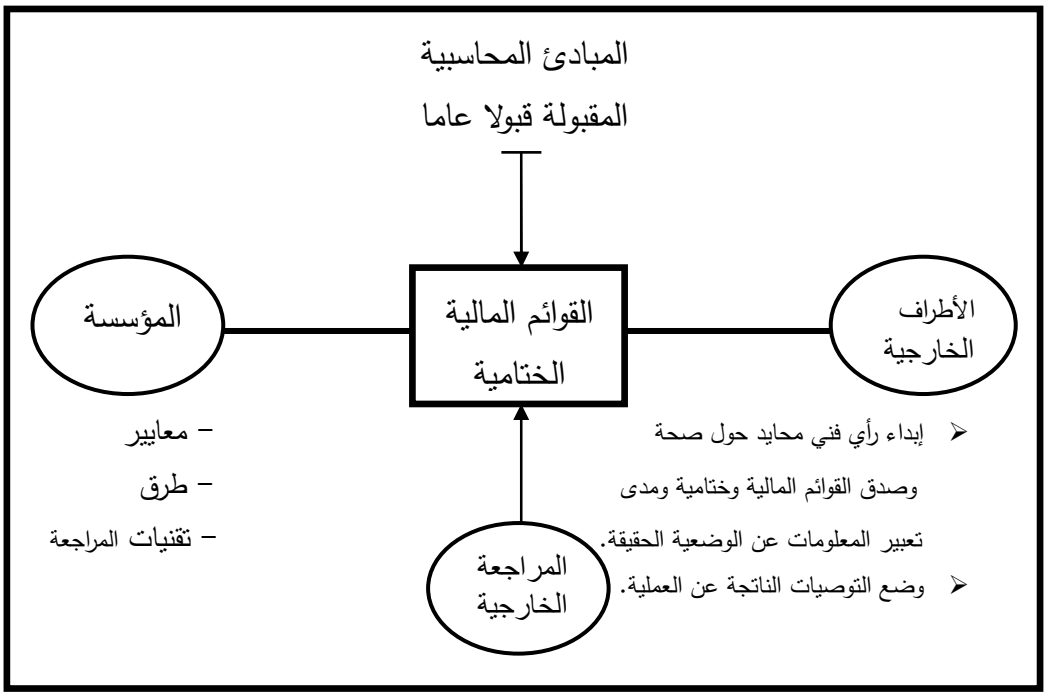
- ❖ كل العمليات تم تسجيلها بشكل كامل؛
- ❖ كل عملية تم تسجيلها لابد أن تكون: حقيقية، صحيحة التقييم، صحيحة التسجيل، مسجلة في وقت وقوعها، صحيحة التمركز.

ثانيا: مسار المراجعة الخارجية:

يمكن أن نصور مسار المراجعة المحاسبية للمؤسسة في ظل المراجعة الخارجية في الشكل التالي:

[1] طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص ص 30-31.

شكل رقم (1-1) مسار المراجعة المحاسبية الخارجية:



المصدر: طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 32.

المطلب الثاني : أنواع المراجعة الخارجية ومعاييرها

أولا: أنواع المراجعة الخارجية

يفرق في الواقع بين ثلاث أنواع من المراجعة الخارجية للحسابات وهي:[1]

1- المراجعة القانونية:

أي التي يفرضها القانون وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات؛

2- المراجعة التعاقدية:

أي التي يقوم بها شخص محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها؛

3- **الخبرة القضائية:**

التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة؛

- إن لأنواع المراجعة التي تخضع لها المؤسسة (القانونية، التعاقدية، الخبرة القضائية) فروق يمكن حصرها والوقوف عليها من خلال جدول المقارنة التالي :

[1] بوتين محمد، مرجع سبق ذكره، ص 27.

جدول رقم(1-4) مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية:

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	خبرة قضائية
طبيعة المهمة	مؤسساتية، ذات طابع عمومي.	تعاقدية.	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة.
التعيين	من طرف المساهمين.	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة.	من طرف المحكمة.
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية الصادقة.	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات.	إعلام العدالة وإرشادها حول الأوضاع المالية والمحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام.
التدخل	مهمة دائما تغطي مدة التعيين الشرعية.	مهمة محددة حسب الاتفاقية.	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها.
الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين.	تامة من حيث المبدأ.	تامة تجاه الأطراف.
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما.	يحترم مبدئيا لكن عليه تقديم إرشادات في التسيير.	ينبغي احترامه.
إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (عادية،غ عادية).	المديرية العامة، مجلس الإدارة.	إلى القاضي المكلف بالقضية.
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات.	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية.	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء.
إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غ . ش	نعم	لا	غ . م
الالتزام	بحسب الوسائل.	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة.	بحسب النتائج مبدئيا.
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية.	مدنية، جنائية، تأديبية.	مدنية، جنائية، تأديبية.

التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة.	محددة في العقد.	من طرف القاضي المشرف على الخبرات.
الأتعاب	قانون رسمي.	محددة في العقد.	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي.
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية.	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات.	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة.

المصدر: بوتين محمد، مرجع سبق ذكره، ص 28.

ثانيا: معايير المراجعة الخارجية

تمثل معايير المراجعة الخارجية إرشادات عامة لمساعدة المراجعين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند مراجعة القوائم المالية، ويمكن اعتبار معايير المراجعة كمقياس للجودة من حيث أداء المراجع للإجراءات والأهداف التي يعمل على تحقيقها، وعليه ينبغي على المراجع مراعاة المعايير أثناء قيامه بمهمته حتى لا يكون مقصرا وما يتبع ذلك من عواقب. ونستعرض فيما يلي أهم معايير المراجعة الخارجية، وقد قسمت هذه الأخيرة حسب إصدارها إلى ثلاث مجموعات وهي كالتالي:

1- معايير عامة: General Standards

1-1- معيار التأهيل العلمي والعملي:

يتم تنفيذ مهام عملية المراجعة بواسطة أشخاص تم تأهيلهم تأهيلا كافيا من الناحية العلمية والعملية،فضلا عن ضرورة توافر مجموعة من الصفات السلوكية الهامة مثل النزاهة،الإخلاص والمحافظة على سرية المعلومات وغيرها من الصفات، ويمكن تناول هذه المعايير في النقاط التالية:

أ- التأهيل العلمي والعملي:

يجب أن يتم أداء المراجعة بواسطة أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب وتتوافر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمراجعين.[1]

وهذا المعيار يعترف بأن الشخص مهما كان مؤهلا وكفؤا في المجالات الأخرى مثل المجالات المالية والأعمال لا يتمكن من القيام بالمراجعة دون التأهيل والتدريب في هذا الحقل وإن هذا التدريب يشمل التدريب المستمر في حقل الاختصاص لأجل مواكبة التطور والتغيير وكيفية تطبيقها لأجل أن يتمكن من إصدار الحكم الموضوعي.[2]

[1] ألفين أرينز وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 41.

[2] التميمي هادي، مرجع سبق ذكره، ص ص 30-31.

ب- التأهيل السلوكي:

يمكن التأهيل السلوكي والأخلاقي للمراجعة من الارتقاء بالمهنة والمحافظة عليها، فمراجع الحسابات يجب أن تتوفر فيه صفات شخصية وأخلاقية تؤهله لأداء واجبه المهني، وأهم هذه الصفات الأمانة والنزاهة والمحافظة على أسرار العملاء، والهدف والصبر والدقة في العمل وكذلك الحذر في التصرفات، وكذا المقدرة على التركيز وتقدير المسؤولية.[1]

1-2- الاستقلالية (الحياد والموضوعية):

بالنسبة لجميع الأمور المتعلقة بالمراجعة فعلى المراجع أن يحافظ على استقلاليته الذهنية الظاهرية والفعلية، ورأي مراجع الحسابات حول عدالة البيانات المحاسبية يصبح عديم القيمة إذا لم يكن مستقلا فعليا وظاهريا. فالاستقلالية تعتبر العمود الفقري لمهنة المراجعة، وفي حالة الشك باستقلالية المراجع فإن ثقة الجمهور ستنخفض نتيجة لذلك.

1-3- بذل العناية المهنية اللازمة:

على المراجع بذل العناية المهنية المطلوبة أثناء المراجعة وعند تحضير التقرير، والعناية المهنية تتطلب دراسة إنتقادية لجميع مستويات العمل المنجز من قبل المساعدين الذين قاموا بعمل المراجعة، كما أن العناية المهنية تعني أن أي شخص يقوم بعرض خدماته للآخرين عليه أن يكون مؤهلا ويملك المتطلبات المهنية، أي أن لديه من المهارات مثل ماهو مطلوب من المهن الأخرى كالطبيب الاستشاري، المهندس وما شابه ذلك. [2]

2- معايير العمل الميداني : Standards of Field work

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى القرائن وأدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة، والمرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات وتتمثل في: [3]

2-1- معيار التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين:

على المراجع التخطيط للمراجعة لأداء مهمته بكفاءة وفاعلية، وذلك عن طريق قيامه بوضع وتحديد الإستراتيجية الشاملة لهذه المهمة، وأن يتم وضع الإجراءات والخطوات اللازمة لتنفيذها على أكمل وجه، وعلى المراجع أن يترجم هذا التخطيط بوضع برنامج مراجعة تفصيلي يتضمن إجراءات الفحص التحليلي لعناصر النشاط للمساعدة على تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة، والتي تتطلب اهتماما أكثر خلال عملية المراجعة النهائية، ومن ناحية أخرى يمكن النظر إلى هذا البرنامج على أنه دليل مراجعة يحتوي على الخطوات والإجراءات الملائمة لإنجاز المهمة بيسر وسهولة وفي الوقت المحدد والمناسب، وفي نفس الوقت هو دليل

---

[1] لقليطي الأخضر، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009/2008، ص 29.

[2] التميمي هادي، مرجع سبق ذكره، ص 31.

[3] سرايا محمد السيد، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق**، دار المعرفة الجامعية، الأسكندرية، مصر، 2002، ص ص 235-278.

للبرنامج نفسه في أداء مهمته، وتمكينه من تقييم موضوعية العمليات والمعلومات التي يقوم بمراجعتها وبذلك تزيد درجة الثقة فيها مما يؤدي إلى حماية وخدمة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة التي يتم مراجعتها، أما الإشراف السليم على المساعدين من المراجعين الذين يتولون عمليات الفحص أو يقومون بالإجراءات اللازمة لتجميع دليل المراجعة كعنصر رئيسي من عناصر البحث الميداني فإنه يتضمن معنى القيادة والإشراف والتوجيه، والرقابة السليمة لكافة مراحل العمل للربط بين الأنشطة والإجراءات والفحص التي يتم تنفيذها، وبين الأهداف المرجوة.

2-2- معيار دراسة وتقييم الرقابة الداخلية:

يعني هذا المعيار أنه يجب على المراجع أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالوحدة محل المراجعة كأساس لإمكانية الاعتماد عليه ولتحديد المدى المطلوب من الاختبارات لوضع إجراءات المراجعة الملائمة لها، ويقصد بالرقابة الداخلية من وجهة نظر المراجع، الخطط والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة لضمان أن العمليات المالية قد تم تسجيلها بدقة وأنه توجد إجراءات ملائمة لحماية الأصول، وتشتمل الرقابة الداخلية على الرقابة الإدارية وهي العملية الخاصة باتخاذ القرار الذي يؤدي إلى الترخيص بالعمليات المالية؛ إذن فمعيار دراسة وتقييم الرقابة الداخلية يأخذ أبعادا مهمة، لأن مدى ما يقوم به المراجع من فحص واختبارات يتوقف على مؤسسة لديها نظام رقابة داخلية قوي ستكون مختلفة عن تلك التي تستخدم في مؤسسة لديها نظام رقابة داخلية ضعيف، ويشتمل كثيرا من العمل الذي يقوم به المراجع لاختبار مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية. [1]

2-3- معيار جمع أدلة الإثبات:

يعني هذا المعيار أنه يجب أن يقوم المراجع بتجميع الأدلة الكافية والملائمة التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية، وذلك من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات حتى يتوفر لديه أساسا معقولا لرأيه في القوائم المالية موضع الفحص، ويقتضي التماشي مع هذا المعيار ضرورة أن يتفهم المراجع مهمة المراجعة التي يقوم بها تفهما جيدا وكاملا وأن يتبع التعليمات الخاصة بتنفيذها وأن يبذل العناية المهنية الملائمة في أدائها وأن ينتبه إلى الأخطاء والعناصر غير العادية وأن يعد أوراق عمل كاملة وواضحة.

3- معايير التقرير: [2] Standards of Reporting

إن تقرير مراجع الحسابات هو وسيلة الاتصال بين مراجع الحسابات ومستخدمي القوائم المالية، وهو نتاج عمل المراجع الذي يبين فيه ما توصل إليه، كما يعتبر أيضا أحد الأدوات الأساسية التي يتم الاعتماد عليها لتحديد مسؤوليات المراجع سواء المدنية أو الجنائية. والهدف من هذا المعيار هو وضع قواعد وتوفير إرشادات عن شكل ومحتوى تقرير المراجع الذي يصدره في نهاية عملية المراجعة، كما يوضح هذا المعيار ضرورة

[1] الفيومي محمد ولبيب عوض، مرجع سبق ذكره، ص ص41-42.

[2] سرايا محمد السيد، مرجع سبق ذكره، ص ص 350-352.

قيام المراجع بوضع رأيه مكتوبا وواضحا عـن القوائم المالية ككل، وكأساس لإبداء المراجع لرأيه يجب عليه أن يقوم بفحص وتقييم النتائج المستخرجة من أدلـة الإثبات، ويتضمن هذا الفحص ما إذا كانت القوائم المالية تم إعدادها طبقا لمعايير المحاسبة الدولية أو المعايير المحلية، ومدى اتفاقها مع القوانين السائدة، وتتمثل معايير التقرير في:

3-1- إعداد القوائم وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

ويقتضي هذا المعيار بضرورة إشارة المراجع في تقريره إلى مدى إعـداد القوائـم الماليـة وعرضهـا طبقـا للمبـادئ المحاسبيـة المتعـارف عليهـا، ومـدى قبـول الأساليـب والطـرق المختلفـة التـي تطبـق بهـا هـذه المبادئ، ومن ناحية أخرى فإن المبادئ والقوائم المحاسبية تمثل ضمنيا معيارا يقاس عليه أو يحكم به على مدى صدق وعدالة عرض القوائم المالية وما إذا كانت تعبر تعبيرا صادقا عن نتيجة النشاط وعن المركز المالـي للمؤسسة.

3-2- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يقضي هذا المعيار بضرورة الإشارة إلى تجانس تطبيق واستخـدام المبـادئ المحاسبيـة المتعارف عليها ومدى الثبات في تطبيقها، وتهدف الإشارة في هذا المعيار إلى مايلي:

- ❖ قابلية القوائم المالية للمقارنة للفترات المتتالية؛
- ❖ عدم تأثر القوائم المالية تأثرا جوهريا بالتغييرات في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية من فترة لأخرى؛
- ❖ عدم اضطرار المراجع لتعديل تقرير المراجعة وأسس إعداده بسبب حـدوث أي تغيـرات فـي هـذه المبـادئ المحاسبية؛
- ❖ عدم إتاحة الفرصة للتلاعب في استخدام وتطبيق بعض المبادئ المحاسبية لإظهار نتيجة معينـة، وبصفـة عامة يمكن القول في هذا المجال أن المراجع عليه دراسة وتحليل أسباب التغيير فـي تطبيـق بعـض المبـادئ المحاسبية ولا يوافق على هذا التغيير إلا بمبررات منطقية ومقبولة ولظروف غير عادية مرت بها المؤسسة خلال الفترة.

3-3- الإفصاح الكافي و المناسب:

يقتضي هذا المعيار ضرورة إشارة المراجع وإفصاحه في تقرير المراجعة عن أي معلومـات ماليـة لازمـة وهامة بالنسبة لصدق وعدالة عرض القوائم المالية، ومعنـى ذلك أن الإفصاح المناسـب للقوائـم هـو الأساس ما لم يكشف أو يشير تقرير المراجعة إلى غير ذلك.[1]

وتختلف وجهات النظر حول مفهوم وحدود الافصاح عن المعلومات الواجب توفرها في البيانات المالية المنشورة، وينبع هذا الاختلاف أساسا من اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة والذي ينعكس على الزاوية التي ينظر من خلالها كل طرف نحو المشكلة فنظرة الطرف المسؤول عن إعداد البيانات المالية المنشورة مثلاً وهو

[1] سرايا محمد السيد، مرجع سبق ذكره، ص ص 352-354.

إدارة المؤسسة حيال مشكلة الافصاح قد لا تلتقي بالضرورة مع نظرة هؤلاء جميعا، وقد لا تلتقي أيضا مع نظرة جهات الرقابة والإشراف على المهنة، كدواوين المحاسبة والبنوك المركزية وهيئات البورصة والمجاميع المهنية؛ من هنا يصبح من الصعب جداً توفير مفهوم عام وموحد للإفصاح يضمن توفير مستوى الافصاح الذي يحقق لكل طرف من هذه الاطراف رغباته الكاملة في هذا المجال.[1]

فالإفصاح الكافي والمناسب يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق، إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى، كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار، بالإضافة إلى أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد، وهو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية، بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.[2]

وفي هذا المجال على المراجع أن يأخذ في الاعتبار النواحي التالية:[3]

- ❖ الهدف الرئيسي للإفصاح المناسب هو الصالح العام لمختلف الأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية؛
- ❖ إن القوائم المالية بما يتبعها من ملاحظات مرفقة بها خاصة بالعميل وبالتالي فإن أي قرار نهائي حول المعلومات التي يجب أو لا يجب أن تتضمنها هذه القوائم هو قرار العميل؛
- ❖ لو قرر المراجع أن الإفصاح غير كافي وغير مناسب أو أن القوائم لا تتفق والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فليس له صلاحية إجبار العميل على تعديل القوائم لتعكس هذا الإفصاح المناسب؛
- ❖ يستطيع المراجع التحكم في محتوى تقرير المراجعة، وبالتالي يتحمل تضمين هذا التقرير الإفصاح الضروري في الوقت الذي تتجاهل فيه القوائم المالية للعميل هذا الإفصاح أو تتضمن إفصاح غير دقيق؛
- ❖ الافصاح السليم يعني أن محتويات القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وواضح، وغير منقوصة، كذلك لا تحمل أكثر من معنى؛
- ❖ في حالة وجود تضارب في المصالح فقد يكون عدم الإفصاح عن بعض المعلومات له ما يبرره خاصة لو ترتب على هذا الإفصاح ضرر معين على المؤسسة أكبر من الفائدة التي تعود على الأطراف التي يعنيها الإفصاح.

---

[1] لعيبي هاتو خلف، **الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية**، مذكرة ماجستير،الأكاديمية العربية في الدنمارك، بغداد، 2009، ص ص 28-29.

[2] صبايحي نوال، **أثر الافصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية**، مداخلة من الملتقى الدولي الثالث حول: آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2013، ص 5.

[3] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 354.

3-4- التعبير عن رأي المراجع :

يقضي هذا المعيار بضرورة إشارة المراجع والتعبير عن رأيه في القوائم المالية وأن يوضح طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة المسؤولية التي يتحملها، ويهدف هذا المعيار إلى عدم تحريف أو تمييع المسؤولية التي قبل المراجع أن يتحملها، ويعتبر هذا المعيار من أكثر معايير التقرير تعقيدا وأصعبها منالا وتحقيقا، وذلك بسبب حساسيته بالنسبة للمراجع وخاصة عندما تكون هناك تحفظات معينة يقتضي أن يأخذها بعين الاعتبار ولذلك ينقسم رأي المراجع بصفة عامة إلى:[1]

- ❖ إبداء رأي دون تحفظات (رأي نظيف) أو (رأي غير مقيد)؛
- ❖ إبداء رأي يتضمن تحفظات (رأي مقيد) أو (رأي متحفظ)؛
- ❖ إبداء رأي مخالف أو معارض أو عكسي؛
- ❖ الامتناع عن إبداء الرأي.

وقد خلصت معايير المراجعة الدولية المتعارف عليها إلى أنه يمكننا حصر أربع أنواع من التقارير والتي سنتناولها إضافة إلى الحالات والظروف التي يرد فيها كل نوع من أنواع التقارير وهي كالآتي:

جدول رقم(1-5) أنواع من التقارير حسب معايير المراجعة الدولية:

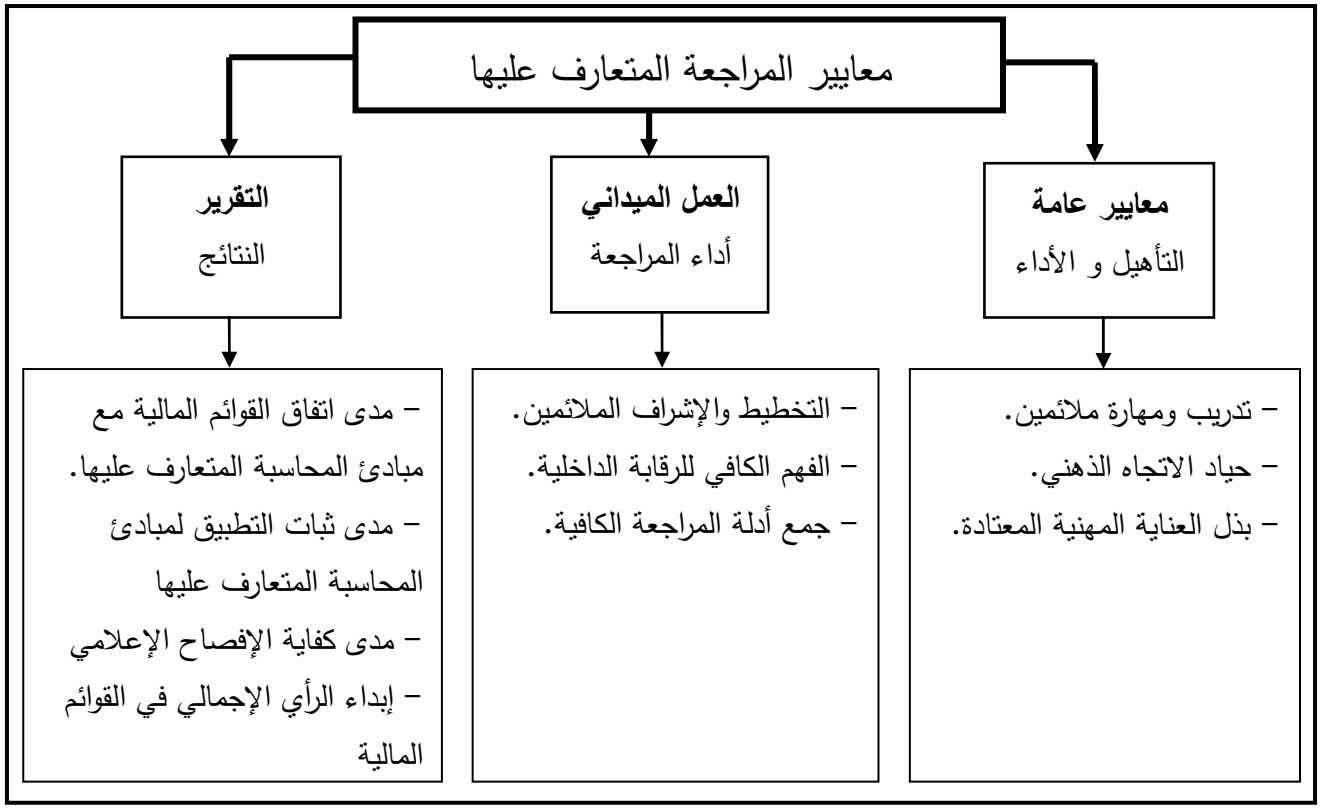
1- التقرير النظيف القياسي	* يعد تقرير المراجعة النظيف القياسي الشكل الأكثر انتشارا للتقرير حيث يتم استخدامه في 90% من حالات التقرير بالمراجعة، وسيتم استخدام هذا النوع من التقرير اذا توفرت الشروط التالية: **1**- تضمين كافة القوائم [قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، قائمة التدفقات النقدية] بالقوائم المالية؛ **2**- إتباع المعايير العامة بكافة جوانب عملية المراجعة؛ **3**- جمع الأدلة الكافية وقيام المراجع بأداء المراجعة على النحو الذي يمكنه من الإشارة إلى أنه قد تم الالتزام بمعايير العمل الميداني؛ **4**- تم إعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ويعني ذلك أن يكون هناك قدرا من الإفصاح الكافي في الملاحظات المرفقة وباقي جوانب القوائم المالية؛ **5**- عدم وجود حالات تستدعي إضافة فقرات تفسيرية أو تعديل بلغة التقرير.

[1] سرايا محمد السيد، مرجع سبق ذكره، ص 354.

-2- التقرير النظيف مع فقرة تفسيرية أو تعديل في الصياغة	* تم إجراء المراجعة على نحو كامل والتوصل إلى نتائج مرضية عن عرض القوائم المالية بعدالة، ولكن يرى المراجع أنه من الضروري إضافة معلومات أخرى للتقرير.
-3- التقرير المقيد	* يستنتج المراجع أن القوائم المالية كوحدة تتسم بعدالة العرض، ولكن تم تقييد مجال المراجعة بشكل يتسم بالأهمية النسبية أو عدم الالتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية.
-4- التقرير السلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي	* يستنتج المراجع أن القوائم المالية لم تعرض بعدالة (الرأي السلبي) أو يرى المراجع عدم قدرته على التوصل لرأي عن مدى عدالة القوائم المالية (الامتناع عن إبداء الرأي).

المصدر: ألفين أرينز وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 63-67.

شكل رقم (1-2) ملخص لمعايير المراجعة المتعارف عليها



المصدر: ألفين أرينز وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 42.

المطلب الثالث : خدمات المراجعة الخارجية

المحاسب أو المراجع الخارجي هو ذلك الشخص المرخص له من قبل الدولة بتقديم خدمات المحاسبة والمراجعة بصفة مستقلة وعلى أسس تعاقدية. ومكاتب المحاسبة والمراجعة هي تنظيمات مهنية قد تأخذ شكل منشأة فردية أو شركة أشخاص وهما شكلان شائعان في الجزائر، وفي بعض الدول وبصفة خاصة الدول الغربية تأخذ مكاتب المحاسبة والمراجعة شكل شركات مهنية مساهمة، جميع المساهمين فيها محاسبون ومراجعون قانونيون. تقدم هذه المكاتب للجمهور العديد من الخدمات من بينها خدمات إبداء الرأي والتأكيدات، الخدمات الضريبية، الاستشارات الإدارية، الخدمات المحاسبية وإمساك الدفاتر.

أولا- خدمات إبداء الرأي والتأكيدات Attestation and Assurance:

تمثل خدمات إبداء الرأي والتأكيدات في مكاتب المحاسبة العامة الكبيرة حوالي 50 % من جملة الإيرادات السنوية التي تحققها، وتهدف هذه الخدمة إلى إضفاء الثقة والمصداقية على تأكيدات الإدارة التي تتضمنها القوائم المالية التي تعتبر مسؤولية طرف على أخر، ويمكن القول بأن هناك ثلاثة أنواع من خدمات إبداء الرأي وهي:[1]

1- خدمات المراجعة Audits:

تعتبر خدمات المراجعة النوع الرئيسي من الخدمات التي تقدمها كثير من مكاتب المحاسبة والمراجعة بالنظر للوقت المستنفذ فيها والإيراد المحقق منها. وتهدف معظم عمليات المراجعة التي يقوم بها المحاسب أو المراجع القانوني إلى إبداء الرأي عن مدى عدالة القوائم المالية. وتتم عملية المراجعة تلبية لطلب الإدارة، المستثمرين الدائنين، الحكومة والملاك.....الخ.[2]

وقد يطلق على عملية المراجعة جمع وتقييم أدلة الإثبات التي تستخدم كأساس لتكوين الرأي عن تأكيد معين، على سبيل المثال القوائم المالية التي يتم إعدادها طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ورغما عن أن المراجعين يؤسسون استنتاجاتهم على أساس أدلة إثبات متعددة، إلا أن عملية المراجعة في حد ذاتها لم يتم تصميمها لإثبات دقة ذلك التأكيد وإنما الأحرى لإثبات معقوليته.[3]

2- خدمات الفحص Review Services:

توفر خدمة الفحص تأكيدا محدودا عن تأكيد أو إيضاح معين ويتم تحديد الاستنتاج أو الرأي بصورة سلبية. على سبيل المثال عند أداء عملية الفحص يذكر المراجع الخارجي أنه لم ينم إلى علمه ما يشير إلى أن التأكيد كان غير صحيح، وغالبا ما يقدم المراجع العام مثل هذا التأكيد المحدود بالارتباط بالقوائم المالية الدورية (الربع سنوية) وحيث أن ذلك التأكيد الذي توفره عملية الفحص أكثر محدودية، وبالتالي فإن الإجراءات المرتبطة بتلك العملية هي أقل توسعا وتكلفة مقارنة بنظيرها عند أداء عملية المراجعة.[4]

---

[1] السيد أحمد لطفي أمين ، مرجع سبق ذكره، ص ص 45-46.

[2] الفيومي محمد و لبيب عوض، مرجع سبق ذكره، ص 26.

[3] - [4] السيد أحمد لطفي أمين، مرجع سبق ذكره، ص ص 46.

3 – خدمات تطبيق إجراءات متفق عليها Applying Agreed-Upon Procedures Services:

في حين يتضمن تطبيق الإجراءات المتفق عليها وجود اتفاق بين طرف ثالث ومحاسب قانوني على إتباع إجراءات محددة، تهدف إلى الحصول على دليل إثبات بشأن صحة معلومات معينة، على سبيل المثال عندما تقوم مؤسسة معينة باقتناء مؤسسة أخرى صناعية، فإنها قد تتعاقد مع مراجع خارجي على تطبيق إجراءات معينة ترتبط بتقييم أصول تلك المؤسسة الصناعية.[1]

ثانيا– الخدمات الضريبية Tax Services:

يدرك معظم دارسي المحاسبة مدى الحاجة لخدمات إعداد الإقرارات الضريبية بسبب الكم الهائل من اللوائح والقوانين الضريبية. وتعد هذه الخدمة امتدادا طبيعيا للخدمات التي يقدمها المحاسب أو المراجع القانوني. لأن كثيرا من الطرق المستخدمة لتحديد صافي الدخل الذي تظهره القوائم، هي تقريبا نفس الطرق المتبعة لتحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة، هذا بالإضافة إلى مساعدة المراجعين لعملائهم في تخطيط العبء الضريبي وفي مختلف القضايا والأمور القانونية المتعلقة بالضرائب.[2]

ومن الخدمات الضريبية أيضا إعداد الإقرارات الضريبية بكافة أنواعها وكذا خدمات التخطيط والفحص الضريبي والتي قد تتضمن الخدمات الضريبية التي ترتبط باقتراح الاندماج مع مؤسسات أخرى أو عند شراء واقتناء مؤسسة قائم، وتقديم النصح إلى العميل بهدف تقليل ما يدفعه من ضرائب إلى أقل حد ممكن، وتوجيه العمليات بحيث يمكن الاستفادة من بعض المزايا الضريبية، وتقديم النصح إلى العميل بشأن بعض الأمور الضريبية التي لها صفة دولية.[3]

ثالثا– خدمات الاستشارات الإدارية Management Advisory Services:

تطورت الخدمات الاستشارية بشكل كبير منذ العام 1950 وأصبح الطلب على خدمات المراجع الخارجي في هذا المجال في تزايد مستمر، ولما أصبح المراجع أكثر إلماما بالنظم المحاسبية لعملائه وبكثير من الأمور المرتبطة بأنشطة المؤسسة، الأمر الذي ترتب عنه وجود خبرة مهنية محددة لديه، تمكنه من تقديم الاستشارات.[4]

يتحدد نطاق هذه الخدمات بكل ما يقدمه المراجع من خدمات بخلاف خدمات المراجعة، والخدمات الضريبية والخدمات المحاسبية. ومن أمثلة هذه الخدمات دراسة وتقييم أنظمة المحاسبة الآلية بالمؤسسة، مراجعة النظام المحاسبي الإداري، الدراسات التسويقية، التخطيط المالي، وضع نظام للموازنات، ويمكن أن تؤدى خدمة

[1] السيد أحمد لطفي أمين ، مرجع سبق ذكره، ص ص 46.

[2] الفيومي محمد و لبيب عوض، مرجع سبق ذكره، ص ص 26–27.

[3] - [4] السيد أحمد لطفي أمين، مرجع سبق ذكره، ص ص 48–49.

الاستشارات الإدارية إلى جانب خدمات المراجعة كوظيفة مستقلة قائمة بذاتها فإذا كان مكتب المراجعة يقدم خدمة الاستشارات الإدارية وخدمة المراجعة في نفس الوقت لعميل ما، فإنه يثار تساؤل عن مدى تأثير هذا على استقلال المراجع ؟ هذا التساؤل لم يحسم حتى وقتنا الحاضر، إلا أن معظم المحاسبين والمراجعين يعتقدون في الوقت الحاضر أن تقديم خدمات الاستشارات الإدارية لا يتعارض مع تقديم خدمات المراجعة، وذلك إذا توقف دور المراجع عند إسداء النصح وتقديم المشورة دون أن يتخذ أي قرارات نيابة عن عميله.

رابعا- الخدمات المحاسبية وإمساك الدفاتر Accounting and Bookkeeping Services:

تقوم معظم مكاتب المحاسبة والمراجعة بتقديم العديد من خدمات المحاسبة لعملائها، وبصفة خاصة العملاء الذين تتميز أعمالهم بصغر الحجم حيث لا يتوافر لديهم الأفراد المؤهلين لإمساك الدفاتر أو لإعداد القوائم المالية، وفي هذه الحالة يقوم المراجع بإمساك الدفاتر وإعداد القوائم المالية دون أن يبدي أي رأي عن مدى عدالة هذه القوائم أو يقدم أي ضمان بصددها. [1]

وعندما تقوم مكاتب المحاسبة بالمساعدة في عملية إمساك الدفاتر وإعداد القوائم المالية، فإنها عادة ما تقوم بإعداد تقارير عن تجميع وإعداد تلك القوائم، وتعرف خدمة الجمع والإعداد تلك بأنها عبارة عن خدمة تتضمن جمع ووضع بيانات يوفرها العميل في شكل قوائم مالية. ولا تتضمن تلك الخدمة أي تأكيد إلى مستخدم القوائم المالية من الطرف الثالث (على النقيض من خدمتي المراجعة والفحص).[2]

- وكمثال على ما سبق سنستعرض في الجدول التالي خدمات مكاتب المراجعة الستة الكبار في الولايات المتحدة الأمريكية مصحوبة بنسب الإيرادات التي يحققها كل نوع من تلك الخدمات:

جدول رقم(1- 6) نسب الإيرادات التي تحققها مكاتب المحاسبة الستة الكبار حسب كل نوع من تلك الخدمات

	المحاسبة والمراجعة	خدمات الضرائب	الاستشارات
1- آرثر اندرسون	36 %	16 %	52 %
2- كوبرز وليبراند	45 %	20 %	35 %
3- ديليوت وتويتش	44 %	20 %	36 %
4- ارنست ويونج	43 %	22 %	35 %
5- كي بي ام جي	45 %	19 %	36 %
6- برايس واترهاوس	40 %	24 %	36 %

المصدر: السيد أحمد لطفي أمين، مرجع سبق ذكره، ص 44.

[1] الفيومي محمد و لبيب عوض، مرجع سبق ذكره، ص 27.

[2] السيد أحمد لطفي أمين، مرجع سبق ذكره، ص 47.

المبحث الثالث: المراجع الخارجي والإجراءات العملية للمراجعة الخارجية

تشغل المراجعة الخارجية كمهنة حيزا كبيرا في المحيط المحاسبي والاقتصادي ولها جملة من المعايير والأسس التي تتضمنها كما أشرنا سابقا، لذلك سنتطرق في هذا المبحث لتحديد مفهوم المراجع الخارجي والشروط الواجب توفرها فيه كمهني، وكذا الإجراءات المنوطة به لتنفيذ عملية المراجعة بأعلى كفاءة ممكنة.

المطلب الأول :تعريف المراجع الخارجي والشروط الواجب توفرها فيه

يقوم المراجع الخارجي بمهمة صعبة في سبيل أداء واجبه المهني على أكمل وجه، ولذلك فقد نظمت مختلف التشريعات العالمية المؤهلات التي يجب أن تتوفر فيه.

أولا – تعريف المراجع الخارجي:

لقد وردت عدة تعاريف للمراجع الخارجي وأعطت التوصيف الدقيق له، وسنتناول في ما يلي الأبرز منها:

– حيث عرفه هادي التميمي على أنه " ذلك الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لإنجاز مراجعة البيانات المالية، وتقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته وعلى سبيل المثال (مراجع حسابات شركات المساهمة العامة) الذي يقدم تقريره إلى الهيئة العامة التي عينته، أو إلى مجلس الإدارة والمساهمين.[1]

– ونصت المادة رقم (02) من قانون (10–01) المؤرخ في 29 جوان المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بأنه " يمكن أيّ شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص تحت أية تسمية كانت، مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في هذا القانون".[2]

وهو ما نصت عليه المادة رقم 08 من نفس القانون، والتي تناولت أهم الشروط و المقاييس الواجب توفرها في المراجع الخارجي و محافظ الحسابات وهي كالآتي:[3]

1– أن يكون جزائري الجنسية؛

2– أن يحوز شهادة لممارسة المهنة؛

3– أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

4– أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

5– أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛

---

[1] التميمي هادي.مرجع سبق ذكره.ص 25.

[2] المادة 2، **القانون رقم 10–01، المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 11 جويلية 2010، ص 4.

[3] المادة 8، من نفس القانون، ص 5.

6- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة رقم 06 .[1]

ثانيا- الكفاءات الواجب توفرها في المراجع الخارجي :[2]

حددت النصوص الجزائرية كفاءة مراجع الحسابات في عنصرين أساسين هما:

أ- التأهيل العلمي:

اشترطت النصوص الجزائرية لممارسة المراجعة الآتي:[3]

❖ **المجموعة الأولى:**

ليسانس في العلوم المالية؛ ليسانس في فرع المالية والمحاسبة للمدرسة العليا للتجارة؛ الجزاءان الأول والثاني من الامتحان الأول في الخبرة المحاسبية.

❖ **المجموعة الثانية :**

ليسانس في العلوم الاقتصادية للفروع الأخرى ماعدا المالية؛ شهادة المدرسة العليا للتجارة (فروع أخرى غير فرع المالية والمحاسبة)؛ ليسانس في التسيير؛ شهادة المعاهد والمدارس المتخصصة في الإدارة أو المالية أو الجمارك؛ شهادة جامعة التكوين المتواصل فرع المالية والمحاسبة. مضاف إليها شهادة متخصصة في المحاسبة.

ب- التأهيل العملي:

اشترط المقرر السابق للمجموعتين إحدى الشرطين التاليين:

❖ متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتين يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني.

❖ إثبات خبرة قدرها عشر سنوات في ميدان المحاسبة والمالية ومتابعة تدريب مهني مدته ستة أشهر.

ثالثا- تعيين المراجع الخارجي و أتعابه: [4]

إن عملية اختيار مراجع الحسابات عملية معقدة وشاقة لذلك يجب أن تكون هناك معايير تستخدم للمفاضلة بينهم، لذلك تتبع عدة خطوات منها كيفية تعيينه أو عزله، تغييره وأتعابه وآداب وسلوك المهنة المتبعة.

1- تعيين المراجع الخارجي و كيفية عزله وتغييره

أ- تعيين المراجع الخارجي :

يجب اتباع الخطوات التالية:

❖ يجب أن يتم اختيار مراجع الحسابات مرة كل ثلاث سنوات ويتم التجديد مرة واحدة؛

---

[1] المادة 6، من القانون رقم 10-01، ص 5.

[2] عزه الأزهر، مرجع سبق ذكره، ص 26.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 32، بتاريخ 1999/03/24، ص 04.

[4] جمعة أحمد حلمي، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2000، ص ص 59-60.

- ❖ يجب أن يتم اختيار مراجع الحسابات من قبل لجنة من مديري المؤسسات اعتمادا على كفاءته؛
- ❖ يجب الحصول على قائمة بجميع مراجعي الحسابات الذين تقدموا للمنافسة وجمع معلومات متكاملة عنهم؛
- ❖ يتم اختيار ثماني مراجعين فقط من تلك القائمة؛
- ❖ يطلب منهم تقديم عرض مبدئي؛
- ❖ يتم فحص العروض بدقة كاملة، ويتم التركيز على سمعة المكتب وخبرته السابقة وحجم الأتعاب وفريق المراجعة؛
- ❖ يتم مقابلة المراجعين الثمانية، وطلب أي معلومة إضافية ويتم تصنيفهم إلى ثلاث فقط؛
- ❖ يسمح لمن تم اختياره لفحص نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة بتقديم عرضه الرسمي المفصل؛
- ❖ تتم المفاضلة بين المراجعين الثلاث بواسطة لجنة الاختبار وفقا للعديد ما المعايير منها: معايير وإجراءات المراجعة، مجموعة معايير تقارير المراجعة.....إلخ.

ب- تغيير وعزل المراجع الخارجي:

إن اللجنة التي قامت بتعيين المراجع الخارجي هي التي تستطيع تغييره وعزله وهذا في جميع المؤسسات، فعند تعيين المراجع توضع له ضمانات كافية للقيام بعمله في جو يخلو من التهديد في عمله وبدون أي ضغط من القائمين بإدارة المؤسسات، وعند اتخاذ قرار العزل يعطي للمراجع الحق في الرد على الأسباب التي من أجلها طلب عزله، و يكون كل قرار يتخذ في شأن استبدال مراجع بغيره على خلاف ما سبق.

إن أسباب توقيف أداء مهام المراجع الخارجي والمحددة في النصوص يمكن حصرها في قسمين من الأسباب:[1]

❖ الأسباب العادية:

ونعني بها إنهاء عهدة المراجع الخارجي ويحدد ذلك بعد اجتماع الجمعية العامة عند نهاية السنة الثالثة لعهدة محافظ الحسابات.

❖ الأسباب الفجائية أو الاستثنائية:

مثل الموت، المرض، عدم القدرة، الاستقالة،...الخ. حيث نصت المادة (46) من القانون رقم (91-08) على أنه يمكن للمراجع الخارجي أن يستقل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يقدم إشعارا مسبقا مدته ثلاث أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة، ولا يمكن أن يكون سبب الاستقالة التخلص من التزاماته القانونية.

[1] عزه الأزهر، مرجع سبق ذكره، ص 33.

رابعا: أتعاب المراجع و آداب و سلوك المهنة

1- أتعاب المراجع الخارجي:

تحدد أتعاب المراجع الخارجي من طرف الجمعية العامة بالاتفاق معه، ويتطلب تحديد أتعاب المراجع الخارجي مراعاة ما يلي:[1]

- ❖ عدم ترك أمر تحديد الأتعاب لهيئة أو شخص يخضع عمله للمراجعة وذلك تجنبا لتأثيره على المراجع وعملية المراجعة؛
- ❖ تناسب الأتعاب بما يبذله المراجع من جهد في عمله؛
- ❖ عدم ارتباط الأتعاب بالنتائج التي تصل إليها عملية المراجعة؛
- ❖ أن لا تكون الأتعاب أقل من رصيده حتى لا يدفعه ذلك للتهاون.

2- آداب وسلوك مهنة المراجع الخارجي:

أما بالنسبة لآداب وسلوك المهنة فإنها تقتضي على المراجع الجديد أن يقوم بالاتصال بالمراجع القديم واستئذانه في قبول العمل المعروض عليه وأن يطلب منه سبب تركه هذه المراجعة. فمثلا قد يستقيل المراجع القديم لضغط عليه من مجلس الإدارة التي لا يراها متماشية مع الصالح العام للمؤسسة.....الخ، بحيث إذا تعرف المراجع الجديد على هذه الأسباب فإنها تفيده في موقفه إزاء قبول أو رفض عملية المراجعة المعروضة عليه. وهذا المبدأ في السلوك المهني يساعد على رفع قيمة المهنة أمام أفراد الجمهور ويدل على تماسك أعضائها مما يصعب على الأفراد والمؤسسات استخدام المراجع في سبيل أغراضهم الخاصة، كما أن هناك أعمال تعتبر مخلة لآداب وسلوك المهنة وهي: [2]

- ❖ إذا زاول عمل المراجعة بالاشتراك مع شخص غير مرخص له بمزاولة المهنة طبقا للقوانين المعمول بها؛
- ❖ إذا منح المراجع عمولة أو سمسرة أو حصة من أتعابه لشخص من أفراد الجمهور نظير حصوله على عملية أو اكثر؛
- ❖ إذا حاول الحصول على عمل من أعمال المهنة بطريقة تتنافى مع أخلاقياتها كإعلان أو إرسال المنشورات؛
- ❖ إذا لجأ أو فاوض العملاء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة للحصول على عمل يقوم به زميل آخر؛
- ❖ إذا لجأ إلى التأثير على موظفي أو معاوني زميل له ليتركوا خدمة الزميل ويلتحقوا بخدمته؛
- ❖ إذا لم يراع في اتفاقيته مع العملاء تناسب أتعابه مع الجهد والوقت وحجم الأعمال؛

---

[1] دهيلي قرمية، **دور المراجعة الخارجية في تحقيق تماثل المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، 2013/2012، بسكرة، ص 24.

[2] الصحن عبد الفتاح وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 155-156.

- ❖ إذا سمح أن يقرن اسمه لتقديرات وتنبؤات لنتائج عمليات مستقبلية بطريقة قد تؤدي إلى الاعتقاد بأنه يشهد بصحة هذه التقديرات؛
- ❖ إذا وقع على بيانات تتعلق بالمؤسسة وله مصلحة جدية فيها دون أن يشير صراحة إلى وجود هذه المصلحة؛
- ❖ إذا لجأ إلى منافسة زميل له في الحصول على عمل بطريقة عرض أتعاب وقبول أتعاب تقل بدرجة ملحوظة عن أتعاب زميله دون سبب معقول؛
- ❖ إذا أفشى أسرار أو معلومات أو بيانات خاصة بعملاء علم بها عن طريق أداء عمله.

المطلب الثاني: المخطط العام لسير عملية المراجعة

سبق وتناولنا أنه على المراجعين إبداء آرائهم فيما إذا كانت القوائم المالية للعملاء تقدم صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية أم لا. ومن أجل تكوين ذلك الرأي على المراجعين تجميع وتقييم أدلة الإثبات المتنوعة بالشكل الكافي والملائم من خلال أداء عملية المراجعة. ومن أجل التأكد أن عمليات المراجعة يتم أدائها بفعالية وكفاءة فإن المراجعين يتعين عليهم القيام بتخطيط وأداء تلك العملية بعناية فائقة، وسنستعرض في ما يلي النموذج العام لعملية المراجعة الذي يتألف من أربع مراحل:

جدول رقم(1-7) النموذج العام لسير عملية المراجعة:

المرحلة الأولى: قبول العميل Client Acceptance	
الهدف	تحديد كل من قبول العميل والقبول عن طريق العميل واتخاذ قرار بشأن الحصول على عميل جديد أو استمرار العلاقة مع العميل القائم بالإضافة إلى نوع ومقدار أعضاء فريق المراجعة المطلوبة.
الإجراءات	**1**- تقييم خلفية العميل والأسباب وراء المراجعة؛ **2**- تحديد العميل ما إذا كان المراجع قادرا على الوفاء بالمتطلبات الأخلاقية الخاصة بالعميل؛ **3**- تحديد الحاجة إلى مهنيين آخرين؛ **4**- الاتصال بالمراجع السابق؛ **5**- اعداد مقترح العميل؛ **6**- اختيار أعضاء فريق المراجعة لأداء عملية المراجعة؛ **7**- الحصول على خطاب التعاقد.
المرحلة الثانية: تخطيط عملية المراجعة Planning the Audit	
الهدف	تحديد مقدار ونوع دليل الإثبات والفحص المطلوب لأعضاء المراجعة والتأكد من عدم وجود أي تحريف في القوائم المالية.

الإجراءات	**1**- أداء إجراءات المراجعة لفهم المؤسسة وبيئتها متضمنا الرقابة الداخلية للمؤسسة؛ **2**- تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية للقوائم المالية؛ **3**- تحديد الأهمية النسبية؛ **4**- إعداد مذكرة التخطيط وبرنامج المراجعة المتضمن استجابة المراجع للمخاطر المحددة.
المرحلة الثالثة: الاختبار ودليل الإثبات Testing and Evidence	
الهدف	اختبار أدلة الإثبات المؤيدة لضوابط الرقابة الداخلية وعدالة القوائم المالية.
الإجراءات	**1**- اختبارات الالتزام بضوابط الرقابة؛ **2**- اختبارات التحقق الأساسية للعمليات؛ **3**- الإجراءات التحليلية؛ **4**- البحث عن الالتزامات غير المسجلة.
المرحلة الرابعة: التقييم والتقرير Evaluation and Report	
الهدف	إتمام إجراءات المراجعة وإصدار رأي المراجعة.
الإجراءات	**1**- تقييم اختبارات الالتزام بضوابط الرقابة. **2**- أداء إجراءات لتحديد الأحداث اللاحقة؛ **3**- فحص القوائم المالية والتقارير الأخرى الجوهرية؛ **4**- أداء إجراءات الإتمام؛ **5**- اعداد أمور تستدعي الانتباه من الشركاء؛ **6**- تقرير إلى مجلس الإدارة؛ **7**- اعداد تقرير المراجعة.

المصدر: السيد أحمد لطفي أمين، **فلسفة المراجعة**، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2009/2008، ص ص395-396.

بعد معاينة المراحل الأربع السابقة يتضح لنا جليا أن عملية المراجعة تتضمن جملة من الخطوات المنطقية التفصيلية والمحددة بشكل مدروس وجيد، تسهل على المراجع الخارجي أداء مهمته وتعطيها أكثر مصداقية تنظيمية لأن نجاح أي مهمة مرتبط بالتخطيط الجيد لها.

➢ أما بالنسبة لمراحل عملية المراجعة التي جاءت بها معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر يمكن إيجازها فيما يلي: [1]

[1] عزه الأزهر، مرجع سبق ذكره، ص ص 27 - 28.

❖ **قبول المهمة وبداية العمل:**

من خلال:

– سلامة تعيينه محافظا للحسابات وأنه لم يقع في الحالات المتعارضة والممنوعة المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات؛

– على محافظ الحسابات الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجالس إدارة الشركات الحليفة وكذا قائمة شركاء الحصص العينية إن وجدت؛

– التأكد من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة تجاه المسؤولين في المؤسسة التي سيراقبها.

❖ **ملفات العمل:**

كون المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات مراجعة مستمرة يجعل هذا الأخير مضطرا إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم والملف السنوي، فوجودهما يمثل بنك معلومات دائم وأدلة إثبات تسمح بالإشراف على أعمال مساعديه ودليل على إتباع معايير الأداء المهني المتفق عليها جهويا ودوليا.

❖ **التقارير:**

أكد المشرع الجزائري في القانون (91 /08) على مهام محافظ الحسابات كالمصادقة على الحسابات السنوية وتدقيق صدق وتطابق المعلومات المحتواة في تقرير التسيير المقدم من طرف المديرين مع تلك الحسابات. فعلى المحافظ في كلتا المهمتين كتابة تقرير عام، بحيث أن كلاهما يحمل التاريخ والإمضاء ويوجه إلى الجمعية العامة للمساهمين.

❖ **التصريح بالأعمال غير الشرعية:**

قد يعثر محافظ الحسابات على أعمال غير شرعية أثناء المراجعة والمراقبة، حماية ودفاعا على مصالح المساهمين، المستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة المعنية، على المراجع باعتباره مساعدا للعدالة، أن يحقق في القضية ويخبر وكيل الجمهورية في أقرب وقت ممكن، على أن ينشرها في تقريره العام الذي سيقدم للجمعية العامة للمساهمين. وفي حالة امتناعه عن الإبلاغ فإنه يعرض حسب المادة (715) مكرر الفقرة (10) من المرسوم (08/93) لعقوبة بالسجن لمدة تتراوح ما بين سنة و5 سنوات وغرامة مالية تتراوح بين 20.000 و500.000 دينار جزائري.

❖ **مسلك محافظ الحسابات:**

توجد ثلاث مراحل للقيام بعمل المراجع وهي:

– مرحلة التأكد من سلامة تعيينه وتوفر الإمكانيات بجميع أشكالها للقيام بمهمته، إضافة لحصوله على معرفة عامة حول المؤسسة؛

– مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛

– مرحلة فحص الحسابات؛

❖ **فحص الحسابات:**

وهي مرحلة قد تتسع أو تضيق الأشغال فيها، وذلك حسب النتائج التي توصل إليها المراقب في المرحلتين السابقتين.[1]

المطلب الثالث: واقع وآفاق المراجعة الخارجية في الجزائر والعالم

لا ينكر أحد منا أن ما يسمى بالعولمة كظاهرة تنتشر مع الرياح ولا تستطيع دولة ما مهما كان وزنها وحجمها وثقلها أن تمنعها، لكن ما تستطيع عمله هو أن تبحث عن رد الفعل المناسب والممكن على الأقل، الذي على الأقل سيخفض من الآثار السلبية لها، وإن أمكن تحقيق مزايا من وراء هذه العولمة.

أولا: واقع وآفاق المراجعة الخارجية في العالم

كان من الطبيعي أن تتأثر مهنة المراجعة الخارجية بمتغيرات بيئتها تأثرا مباشرا. وتجلى هذا التأثر بشدة في مطلع القرن الحادي والعشرين حيث أصبحت المهنة أكثر توهجا ولمعانا لدرجة أن احتل منتسبوها المرتبة الأولى بين المهنيين عامة في بعض الدول مثل الولايات المتحدة، والسبب ببساطة أن اقتصاد السوق يؤثر إيجابا على مهنة المحاسبة والمراجعة عموما.[2]

ومن المستقر علميا أن المحاسبة والمراجعة من العلوم الإنسانية وأنها نظم معلومات انسانية مرنة تواؤمية، ومعني ذلك أن تتأثر المهنة مباشرة بالثقافة السائدة في المجتمع الذي تعمل فيه، وفيما يلي نستعرض واقع مهنة المراجعة في عدد من الدول:[3]

1- في اليابان:

واقع المهنة مشرق وقوي وسريع النمو والأسباب كثيرة؛ من أهمها انتشار ثقافة التكنولوجيا والإنتاج.

2- في الولايات المتحدة:

تسود ثقافة المستثمر الفرد أكثر في البورصة الأمر الذي جعل دور المهنة في الحوكمة يسير في اتجاه حوكمة المساهمين.

3- في أوروبا الغربية:

خاصة ألمانيا، تسود ثقافة المستثمر المؤسسي ومفهوم أصحاب المصالح من هنا كانت للمهنة مساهمات حوكمية تجاه أصحاب المصالح.

4- في بعض الدول العربية:

تسود ثقافة الإسلام فاهتمت المهنة بخدمات مثل الزكاة قبل الضرائب.

---

[1] عزه الأزهر، مرجع سبق ذكره، ص ص 28.

[2] نصر علي عبد الوهاب وشحاتة السيد شحاتة، **قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية**، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، مصر،2009، ص 20.

[3] نفس المرجع، ص ص 25-27.

5- في الخليج العربي:

تسود ثقافة التعاون الخليجي فتم تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة على مستوى دول مجلس التعاون الخليجي.

من هنا نستطيع التفاؤل بمستقبل مهنة المراجعة اقتصاديا ونوعيا، فالمنطق يقول أن حركة الكون مستمرة وبواعث نمو المهنة متوافرة وفاعلة لا يمكن انكارها أو التقليل من شأنها، ووفقا لوقائع محددة ومصادر مؤكدة يمكن القول أن مستقبل المهنة عالميا في اتجاه إعادة تنظيمها وتحديث معاييرها وتقنين ضوابط ممارستها.

ثانيا: واقع وآفاق المراجعة الخارجية في الجزائر

سمح المشرع الجزائري لحملة العديد من الشهادات الجامعية وحتى غير الجامعية بممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر دون أي تكوين متخصص وأي امتحان نهائي، بل تمارس المهنة من خلال الاعتماد الذي يمنح باستيفاء المرشح لخبرة مهنية فقط وفي بعض الحالات لتدريب مهني، على الرغم من أن الهدف من هذه المهنة ذو أهمية كبيرة بالنسبة للاقتصاد الوطني وهو المصادقة على الحسابات السنوية للمؤسسات والهيآت المعنية بالمراجعة القانونية. وعلى الرغم من قبول شهادات جامعية أخرى إضافة لشهادة ليسانس في العلوم المالية للترشح لممارسة مهنة خبير محاسب في الجزائر، فلم يحدد القانون أي تكوين تكميلي مطلوب لحاملي بعض الشهادات.

ورغم صدور المرسوم التنفيذي في نهاية 2011 الذي يخص إعادة تنظيم التكوين المتخصص لمهنة المراجعة في الجزائر، يعتبر خطوة إيجابية للاهتمام بالمعرفة المتخصصة، ولكن إبقاء المهنة تمارس من طرف فئتين من المهنيين يعتبر من أوجه القصور التي تبقي على التشتت الذي يعرفه أعضاء المهنة وعلى الخلط وسوء الفهم لدى الجمهور الناتج عن اختلاف الألقاب لدى المهنيين، كما أن هذا التقسيم لا يشجع المهنيين على التعاون فيما بينهم في الأمور العلمية والعملية.[1]

- فعند الحديث عن حالة الجزائر يتبادر إلى أذهاننا جملة من التساؤلات من بينها، هل مكاتب ومهنيو المراجعة في الجزائر قادرون على الصمود في وجه المتغيرات العالمية التي تطرقنا إليها سابقا؟ وهل بإمكانها منافسة نظيراتها فالعالم خاصة بعد تحرر سوق هذه المهنة؟

وفي محاولتنا للإجابة عن هذه التساؤلات نستعرض ما خلصت إليه الدراسة التي قام بها الباحث "**شريقي عمر**" مساهمة منه من أجل إرساء تنظيم مهني سليم للمراجعة في الجزائر، في ضوء التحديات المهنية ومتغيرات بيئة الأعمال وبيئة الممارسة السائدة حاليا، ما يسمح بتطوير المهنة وتحقيق أهدافها، والذي يستدعي توفر ما يلي:[2]

[1] شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف 1،الجزائر، 2011-2012، ص 392.

[2] نفس المرجع ، ص ص 386-387.

1- هيئة مهنية قادرة على تنظيم المهنة وتقوم بالمهام المنوطة بها للارتقاء بمستوى المهنة وهي المصف الوطني للخبراء المحاسبين:

وتضم فئة واحدة من المهنيين تتمثل في الخبراء المحاسبين الذين يجب أن توكل لهم وحدهم مهام المراجعة؛ ويجب أن تحتوي هذه الهيئة على لجان دائمة تهتم كل لجنة بجانب من جوانب المهنة وهي: لجنة التعليم ومتابعة التربصات المهنية، لجنة التكوين المهني المستمر، لجنة مراقبة الجودة، لجنة المعايير، لجنة آداب وسلوك المهنة، لجنة الجدول ولجنة الانضباط والتحكيم؛ كما يجب خلق مجالس جهوية تتناسب مع شساعة مساحة الجزائر لتقريب الهيئة المنظمة من المهنيين والمتربصين والمؤسسات والهيآت المعنية بالمراجعة؛ كما يجب أن يكون للهيئة المنظمة تمثيلا على مستوى العديد من المؤسسات والهيآت المحلية ذات العلاقة بالمهنة والهيآت المهنية الإقليمية والدولية للاستفادة منها لتطوير المهنة.

2- إطار عام للممارسة المهنية للمراجعة:

يبين بدقة النقاط التالية:

أ- الشروط العامة لممارسة المهنة والتي حاولنا بنسبة كبيرة الحفاظ على ما هو معمول به حاليا لأنه في مستوى ما هو معمول به في دول أخرى، بالإضافة إلى أنه يمكن فتح المجال للأجانب إذا استثمرنا في التكوين المتخصص لمراجعينا وجعلناهم قادرين على المنافسة وممارسة المهنة في بلدان أجنبية؛

ب- شروط المعرفة المتخصصة التي يجب أن تتوفر في المترشح لممارسة المهنة لتجعله قادرا على ممارسة المهنة بكفاءة وجودة عالية، حيث يجب أن تمارس المهنة من طرف فئة مهنية واحدة ذات تكوين عالي ومتخصص وهي فئة الخبراء المحاسبين، حيث يجب تقسيم هذه المعرفة المتخصصة إلى مرحلتين رئيسيتين هما: مرحلة جامعية للحصول على شهادة ليسانس تخول الحق في ممارسة المهنة ومرحلة التكوين المتخصص للحصول على شهادة خبير محاسب، هذه المرحلة الثانية يجب أن تستغرق ثلاث سنوات يتلقى فيها الطالب دروسا نظرية ويقوم فيها بالموازاة بإجراء تربص تطبيقي لدى مكتب خبير محاسب مستقل، وعند استيفائه لجميع شروط التكوين النظري والتربص الميداني يجتاز الامتحان النهائي للحصول على شهادة عليا في المراجعة والمحاسبة التي تسمح له بمناقشة مذكرة نهاية التكوين علنيا أمام لجنة مكونة من خبراء محاسبين وأساتذة أكاديميين متخصصين، وفي حالة النجاح فيها تمنح له شهادة خبير محاسب، هذه الشهادة التي تسمح له بالقيد في جدول الهيئة المنظمة ومزاولة المهنة بصفة مستقلة؛

ج- مهام المراجع وكيفيات تعيينه وإنهاء مهامه وكيفية حصوله على أتعابه؛

د- الشركات والهيآت المعنية بالمراجعة القانونية ومدة وكالة المراجع، والشركات المعنية بتعيين أكثر من مراجع؛

هـ- مسؤوليات المراجع التي يتحملها بمناسبة تأديته لمهامه، وتنقسم إلى ثلاثة أنواع وهي: مدنية، جزائية وانضباطية، حيث يجب على المراجع أن يكون على علم بها قبل ممارسته لأي مهمة وأن لا يتملص من مسؤولياته مهما كانت الظروف.

3- يجب على الجزائر إعطاء أهمية كبيرة للمعايير المهنية للمراجعة التي تعتبر الأساس لتطوير المهنة ورفع مستوى المهنيين والرفع من جودة خدمات المراجعة:

حيث باعتماد الجزائر لنظام محاسبي مالي جديد يتطابق مع المعايير الدولية للمحاسبة، فإنه حان الوقت لتبني المعايير الدولية للمراجعة لتتماشى المهنة في الجزائر مع التطورات الحاصلة على المستوى الدولي.

4- يجب وضع دستور جديد لآداب وسلوك المهنة في الجزائر يأخذ بعين الاعتبار تطلعات المهنيين:

حيث يجب أن يكون للمهنيين دورا فعالا في وضعه، ويجب أن يحتوي على محورين رئيسيين هما:

أ- محور خاص بمبادئ السلوك الأخلاقي:

وهي عبارة عن خصائص يجب أن تتوفر في المراجع لممارسة المهنة؛

ب- محور خاص بقواعد السلوك المهني:

وهي القواعد التي تنظّم علاقات المراجع بالهيئة المنظمة، الزبائن، الزملاء، المتدربين، الإدارة والمجتمع، حيث تبين واجبات المراجع وحقوقه في مختلف علاقاته.

خلاصة الفصل:

من خلال مجمل ما ورد في هذا الفصل نستطيع القول أن المراجعة الخارجية تعد أحد أهم وأبرز المواضيع التي لاقت اهتماما ورواجا منقطع النظير في السنوات الأخيرة، وأخذت حيزا معتبرا من اهتمام المختصين في المجال وكذا المهنيين الممارسين، فالمراجعة شهدت تطورات عدة منذ العصور القديمة إلى أن وصلت لما هي عليه اليوم، هذا التطور الطبيعي رافق تطور المؤسسات سواء من حيث الحجم أو التعقيد في مختلف التعاملات، هذه الأخيرة سعت دائما إلى رفع كفاءتها الاقتصادية وعلاج مختلف الاختلالات التي من الممكن أن تطالها أثناء أدائها لوظائفها المختلفة.

ويعتبر المراجع الخارجي عنصرا فاعلا ومهما للمؤسسة من أجل الحكم على مصداقية البيانات المالية والمحاسبية ومدى عدالتها، هذا الأخير لا يمكنه أداء هذه الوظيفة الحيوية إلا من خلال الاهتمام بعناصر التأهيل العلمي والعملي دون نسيان التأكيد على ضرورة الاستقلال المادي والمعنوي أثناء ممارسة المهنة والعناية التي يجب أن يوليها لواجباته تجاه المستفيدين من عملية المراجعة وما يترتب عنها من مسؤوليات، ليصل في الأخير إلى إعداد التقرير الذي يمثل الدليل المادي لرأيه الفني المحايد في مختلف الوثائق والبيانات المحاسبية وبيان مسؤوليته تجاه هذا الرأي.

الفصل الثاني:

التأصيل العلمي للتسيير الجبائي وعلاقته بالمراجعة الخارجية

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتسيير الجبائي وعلاقته بالمراجعة الخارجية

تمهيد:

تعتبر الجباية إحدى أكبر الانشغالات بالنسبة للمؤسسة، وهذا بسبب الحق الجبائي الذي يمثل قيدا لها، والذي يفرض عليها احترام الالتزامات الضخمة والمتزايدة مع مرور الوقت، هذا من جهة أما من جهة أخرى فإن المشرع وضع آليات تسمح بمراقبة تطبيق القواعد القانونية الجبائية، وبتسليط عقوبات في حالة الانحراف عنها، وهذا بهدف ضمان المصلحة العامة للدولة.

والتشريع الجبائي لا يكتفي بوضع الالتزامات والعقوبات المقررة فهو يترك للمؤسسة العديد من الخيارات حتى تتمكن من تعديل المصاريف الجبائية التي تتحملها وبطريقة أخرى تصمم وضعيتها الجبائية الخاصة بها، فالمؤسسة تتوقع الضريبة وتستعمل أقصى الوسائل لتسيير أحسن للمؤسسة. وبهذا فالمؤسسات ألغت فكرة أن الجباية قيد وأصبحت تعتبر كمعيار للتسيير حيث الاستعمال الذي يحقق منفعة، وبالتالي فإن التسيير الجبائي الجيد للمؤسسة يحافظ على سلامة مركزها المالي واكتساب سيرة جبائية حسنة تجاه الإدارة الجبائية، والتسيير الجيد للخطر الجبائي قد يساهم في خلق مزايا تنافسية للمؤسسة وهذا نظرا لمساهمته في تخفيض التكاليف الكلية.

ونظرا لأهمية الجباية لأي مؤسسة فإنها أصبحت اليوم هدفا لمختلف عمليات المراجعة، وبالتالي فهي تعكس الوجه الحقيقي لحياة المؤسسة، وهذا راجع لعدم احترام القواعد والإجراءات الجبائية بسبب الخطر المالي المرتبط بهذا الجانب، وهو الأمر الذي يؤدي بالضرورة إلى تقديم تقنيات المراجعة، وبالأخص تقدير مراجعة متعلقة بالوضعية الجبائية أو بالعمليات الجبائية لمؤسسة ما.

ومن خلال هذا الفصل سنحاول الإلمام بالجوانب والأسس النظرية والعملية للتسيير الجبائي والعلاقة الوثيقة التي تربطه بالمراجعة الخارجية، وبالتالي قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول نتطرق فيه إلى مفهوم التسيير الجبائي وكذا أهميته وأهدافه، أما المبحث الثاني فنتناول التعريف بالمسير الجبائي وكذا الإستراتيجيات والمفاهيم المرتبطة بالتسيير الجبائي، وآخر مبحث لهذا الفصل سنتطرق فيه إلى الدور الفعال الذي تلعبه المراجعة الخارجية في عملية التسيير الجبائي.

المبحث الأول: مدخل إلى التسيير الجبائي

يعد العامل الجبائي أحد العوامل المؤثرة على صنع القرارات أي لابد من إدراجه في عملية اتخاذ القرار، وهو أساس ما يصطلح عليه التسيير الجبائي. إن أي مؤسسة تسعى دائما لتفعيل هذا الأخير بهدف تعظيم الاستفادة من التحفيزات وتحقيق الأمن الجبائي أو تجنب الخطر الضريبي الذي ينعكس بشكل مباشر على المردودية المالية للمؤسسة، بسبب تحملها تكاليف جبائية إضافية لعدم تقيدها بالتشريعات وهو ما يؤدي إلى إضعاف قدرتها التنافسية، وبالتالي ما ينعكس على قدرتها التمويلية ويحد من امكانية توسعها.

المطلب الأول: مفاهيم ونظريات التسيير الجبائي

يعد التسيير الجبائي فرعا من فروع التسيير المالي ويعني إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار، ويهدف إلى تمكين المؤسسة من الاستفادة من مزايا جميع الاختيارات الجبائية، وتجنب المؤسسة التكاليف الجبائية الإضافية من خلال قدرة المسير على انتقاء أحسن الطرق والاختيارات الجبائية وتوظيفها في ظل الالتزام بقواعد التشريع الجبائي.[1]

وحسب **Christine Collette** فإن تسيير الضريبة يعني أن الضريبة التي هي بمثابة التزام قانوني للمؤسسة، يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة وأن تصبح متغيرا فعالا في إستراتيجيتها. إذا بدلا من السلبية تجاه الجباية، يطرح الاستعمال الفعال والذكي لها. [2]

أما **Mouric Cozian** فإنه يعرّف التسيير الجبائي على أنه الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة في المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة. والتسيير الجبائي هو مزيج بين السلوك القانوني والجبائي وعلم التسيير، يتعلق بتسيير المتغير الجبائي في المؤسسة في جميع مراحل دورة حياتها ولذا هي تسعى إلى تعظيمه بدون الخروج عن الإطار القانوني.[3]

ومن وجهة نظر **John Tiley** فإن التخطيط الضريبي * يعرف بأنه " كل ما يفعله العقلاء من أجل الحد من الالتزامات الضريبية ".[4]

أما **Bruce** فإنه يعرف التخطيط الجبائي على أنه: " الابتعاد قدر الإمكان عن مجموعة واسعة من التهرب الضريبي وتجنب مختلف المخططات التي تؤثر على الترتيبات والتنظيمات المالية للمؤسسات ".[5]

---

[1] Thomas Delhaye, **Le choix de la voie la moins imposée,** Etude de droit fiscal comparé, édition Bruylart, Bruxelle, Belgique, 1977, p95.

[2] Christine Collette, **Gestion Fiscale Des Entreprises**, édition Ellipses, Paris, France, 1998, P.22.

[3] عباسي صابر و شعوبي محمد فوزي، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الإقتصادية**، مجلة الباحث، عدد 12، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2013، ص 117.

* هنالك من يصطلح على التسيير الجبائي بالتخطيط الضريبي.

[4] Tiley.J, **Revenue Law 5th ed**, Hart Publishing, UK, 2005, p 94.

[5] Bruce.D, Deskins.J & FOX, **Taxing Corporate Income in the 21st Century**, Cambridge University Press, UK, 2007, p 226.

– ومنه فإن التسيير الجبائي يعرف عموما وفقا للمعايير المهنية على أنه جميع الإجراءات والقرارات المتخذة من قبل المؤسسة للسيطرة والحد من أعبائها الضريبية، مع مزيد من الكفاءة، ودون التعرض للأخطار الاقتصادية المتنوعة.[1]

نلاحظ أن التعاريف السابقة تشير إلى أن:

- ❖ التسيير الجبائي وسيلة لترشيد القرار؛
- ❖ التسيير الجبائي ممارسة قانونية مادامت المؤسسة تراعي النصوص التشريعية الجبائية وتؤدي الالتزامات التي تفرضها عليها هذه الأخيرة، وهذه نقطة هامة للغاية بحيث تشكل جوهر الفرق بين التسيير الجبائي وكل من الغش والتهرب الجبائي؛
- ❖ التسيير الجبائي هو أعلى مستوى لتسخير الجباية؛
- ❖ التسيير الجبائي هو استحقاق دافعي الضرائب لتقليل الضرائب المستحقة عليهم.

– أما **Hoffman** ومن خلال نظريته المتعلقة بالتسيير والتخطيط الجبائي فقد أبرز أربع نقاط مهمة، أولها أنه حتى وفي حالة التعامل معه بشكل صحيح فإن التسيير الجبائي ليس بعملية بسيطة؛ وأنه سيتم الحصول على الكثير من المكاسب إذا ما نفذ التسيير الجبائي باعتباره إجراءا رسميا؛ كما أن الكثير من المسيرين الجبائيين لا يمارسون التخطيط الجبائي لتحقيق أكبر فائدة ممكنة؛ وأخيرا فالتسيير الجبائي يمكّن العديد من دافعي الضرائب من الاستفادة من مزايا متنوعة ولكن القلة يدركونها.[2]

ونظرا لتعدد المدارس والنظريات التي تحدثت عن التسيير الجبائي، يمكننا حصرها في تصورين، التصور الفرونكوفوني والتصور الأنجلوسكسوني: [3]

أولا– التصور الفرونكوفوني:

وهو التعريف الذي يرى أن التسيير الجبائي هو آلية لتقليل التكاليف الجبائية في إطار الهامش الذي يسمح به القانون الجبائي، ومنه هذا التعريف يقتصر فقط على التكاليف الضريبية، وهو يهتم بتقديم التقارير لإدارة المؤسسة من أجل تفادي الأخطار الجبائية الممكنة الوقوع.

---

[1] Abounaim Hassan**, Pratique de l'audit fiscal en milieu financier,** Mémoire de CEC, ISCAE, Casablanca, Maroc, 1999, p 29.

[2] Abdul W. N. Sh **, Tax Planning and Corporate Governance,** Thesis for the degree of Doctor of Philosophy, School of Management, Univ of Southampton, UK, 2010, p 21.

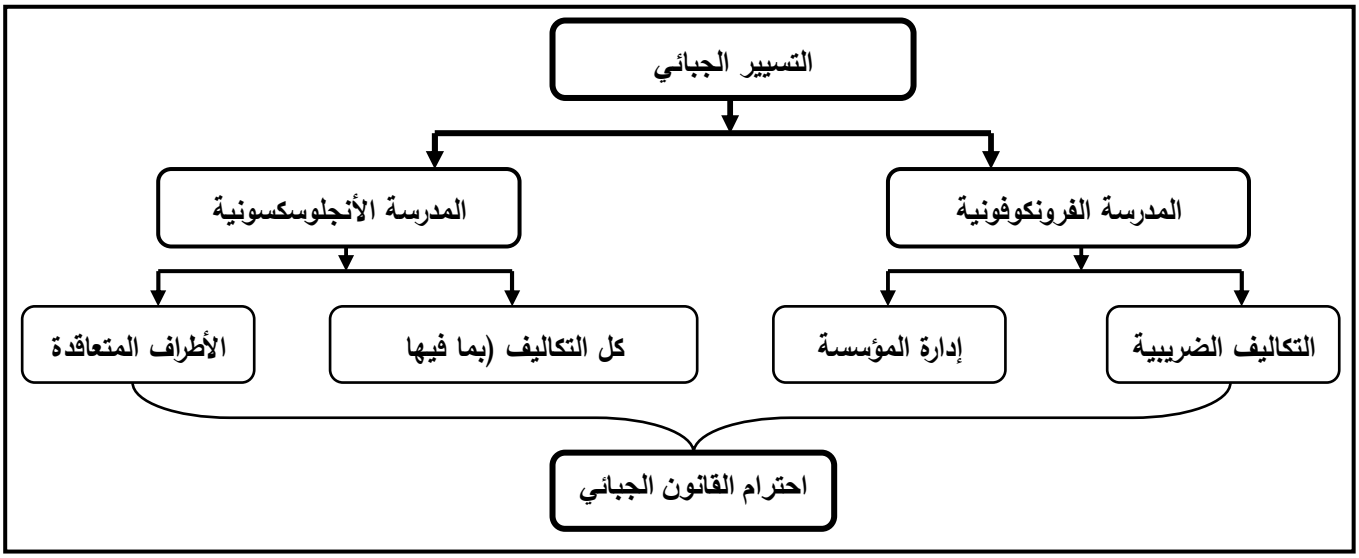
[3] عباسي صابر، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الإقتصادية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011–2012، ص 07.

ثانيا- التصور الأنجلوسكسوني:

وهو التعريف الذي يرى أن التسيير الجبائي يهتم بكل التكاليف بما فيها التكاليف الجبائية والأطراف المتعاقدة مثل: حملة الأسهم (المساهمين)، المدراء التنفيذيين، المدراء الماليين، المحللين الماليين، إدارة الضرائب والمجتمع،.....إلخ، المعنية بالإفصاح لها عن مبلغ الضريبة (أي أنه لا يتعلق بالإدارة فقط)، فبالإضافة إلى أن له نظرة عالمية وذلك راجع لطبيعة المؤسسات التي تنشط في مثل هذه البيئة هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن التسيير الجبائي يهدف إلى تعظيم أرباح المساهمين، وذلك بالحفاظ على قيم سوقية مرتفعة في السوق المالي عن طريق ضمان أقل إخضاع ضريبي، وهذا ما يسمى: المساهمة في خلق القيمة.

إذن نستنتج أن التسيير الجبائي بالمفهوم الحديث لا ينظر فقط إلى كيفية التحكم في المتغير الجبائي داخل أنشطة المؤسسة، بل يتعداه إلى نظرة أبعد من ذلك وهي كيفية معالجة تأثير المتغير الجبائي على أصحاب المصلحة، والشكل التالي يوضح ذلك:

شكل رقم (2-1) الاختلاف بين النظرة الفرونكوفونية والأنجلوسكسونية لمفهوم التسيير الجبائي:



المصدر: عباسي صابر، مرجع سبق ذكره، ص 07.

المطلب الثاني: أسس وحدود التسيير الجبائي

أولا: أسس ومبادئ التسيير الجبائي

إن التسيير الجبائي مؤسس على مبدأ متعارف عليه، ومحل إجماع يتمثل في أحقية المكلف بالضريبة في اختيار الوضعية الجبائية الأفضل للمؤسسة من خلال مبدأ "حرية التسيير الجبائي".

1- الأسس القانونية والإقتصادية:

1-1- الأساس القانوني:

إن القانون رقم (89 - 01) المؤرخ في 07 فيفري 1989 في المادتين (04) و (05) ينص على: « يلتزم المسير بتحسين المردودية الاقتصادية والمالية للمالك، وذلك من خلال تسييره بالمستوى المطلوب مع وجوب

استخدام الوسائل اللازمة لتحقيق ذلك ». أي أن الخيارات الجبائية الممنوحة من طرف المشرع وهذا يدل على مبدأ حرية التسيير الجبائي.

1-2- الأساس الإقتصادي:

إن الأساس الاقتصادي يتمثل في مبدأ حرية تسيير المؤسسة، أي تسيير المؤسسة للجباية الخاضعة لها كونها تعيش في محيط شديد المنافسة مما يجعلها تحاول تخفيض التكاليف بتقييم اختياراتها الجبائية وتتحمل عواقبها سواء كانت إيجابية أو سلبية، وليس لإدارة الضرائب الحق في التدخل في طريقة التسيير.[1]

2- مبادئ التسيير الجبائي:

يعتمد التسيير الجبائي على مبدأين أساسيين:

2-1- مبدأ الحرية في التسيير:

يعمل المسير الجبائي على الاختيار بين عدة بدائل متاحة قانونا وذلك من خلال إدراكه للمزايا الضريبية التي يحققها هذا الاختيار، فالمكلف بالضريبة من خلال تسييره لأعماله من حقه أن يستفيد إلى الحد الأقصى من الامتيازات التي تسمح له الظروف بالاستفادة منها. وذلك حسب مهاراته في التعامل مع الجباية، فبمجرد البدء في تنفيذ هذا القرار التسييري يكتسب القوة القانونية تجاه إدارة الضرائب التي تعمل على احترام هذا الإجراء إذا كان لا يخالف التشريع المعمول به، أما إذا كانت الخيارات سيئة فلا يمكن تصنيفها على أنها نوع من التحايل الضريبي إلا إذا استطاعت إدارة الضرائب إثبات سوء نية المكلف بالضريبة فحرية التسيير للمؤسسة تظهر جليا في حساب النتيجة الجبائية، والدور الذي تلعبه إدارة الضرائب، فالنتيجة الجبائية تحسب من خلال النتيجة المحاسبية بعد إجراء بعض التعديلات عليها، فدور إدارة الضرائب هنا هو التأكد من صحة النتائج من خلال مراجعة مختلف الوثائق المبررة للقيود المحاسبية المسجلة دون أن يكون لها الحق في الحكم على نوعية التسيير.

وهذا هو جوهر مبدأ الحرية في التسيير.[2]

2-2- مبدأ عدم التدخل في التسيير:

التشريعات تبرز بشكل واضح أن القرار التسييري للمؤسسة غير قابل للنقد من طرف مصلحة الضرائب ما دامت تراعي النصوص التشريعية الجبائية فعلى سبيل المثال: يمكن للمؤسسة أن تلجأ إلى الاستدانة حتى وإن كانت أموالها الخاصة كافية للتمويل، أي أن المشرع الجزائري قيد تدخل مصلحة الضرائب في شؤون المؤسسة في أربع أشكال هي: الإطلاع، الرقابة، التحقيق والمعاينة.[3]

وكملخص لما سبق فالتسيير الجبائي يعتمد على المبادئ التالية:[4]

---

[1] زرقون عمر الفاروق، **إنعكاس الإصلاح المحاسبي على الوظيفة المحاسبية والجبائية في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، جامعة ورقلة،2010-2011، ص 137.

[2] حميداتو صالح، **دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2011-2012، ص ص 96-97.

[3] زرقون عمر الفاروق، مرجع سبق ذكره، ص 138.

[4] زواق الحواس، **فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار**، مداخلة من الملتقى الدولي حول التسيير الفعال في المؤسسة، جامعة المسيلة، 2005، ص 2.

- ❖ التسيير الجبائي يمثل المستوى الأعلى لاستعمال الجباية، فالمسيرون لهم الحق في استخدام ذكائهم للمفاضلة بين الاختيارات الجبائية الموضوعة تحت تصرف المؤسسة، بهدف اختيار طريقة الإخضاع الأقل تكلفة من وجهة النظر الجبائية في ظل الخضوع للضرائب المفروضة من قبل التشريعات.
- ❖ يستمد التسيير الجبائي فعاليته في توظيف سياسة التحفيز الضريبي في ترشيد قرارات المسير من خلال ارتكازه على:

– أهمية الضريبة في حياة المؤسسة، والتي تترجم في الحجم المالي الذي تتحمله المؤسسة، ولهذا نجد أن كل قرار يتخذه المسير هو حامل لتأثير جبائي يتجسد دائما في حجم مالي؛
– تبني التشريعات الجبائية لبعض الإجراءات التي توفر للمؤسسة بعض الهوامش للتحرك الجبائي مما يمكن المسير من المفاضلة بين الاختيارات الجبائية المتعددة.

- ❖ في التسيير الجبائي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار (جميع الضرائب بما فيها الضرائب المخفية؛ جميع الأطراف المتعاقدة؛ جميع التكاليف بما فيها التكاليف الضريبية وغير الضريبية).[1]
- ❖ اختيار الطريقة الأقل تكلفة عن طريق استغلال نقاط الضعف أو الفراغات المتواجدة في التشريعات الجبائية، حيث يعتبر التهرب في هذه الحالة ضمن الواجبات الجبائية للمسير.

هذا المبدأ يقودنا إلى التعرف على نوع من أنواع التهرب الضريبي وهو "**التهرب الضريبي المشروع**" والذي يقصد به تخلص المكلف من أداء الضريبة، نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية، كإنتاج بعض السلع بمواصفات مختلفة عن المنصوص عليها في القانون.

كما نجد له أيضا مصطلحا آخر وهو " **التحايل القانوني** " والذي يعتبر الأسلوب الأكثر استعمالا وتنظيما والأرقى تقنية، فلقد عرفه **Bruno** على أنه: " العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقة ".[2]

وبالتالي فالتسيير الجبائي هو مفهوم بعيد كل البعد عن التهرب الضريبي، فهو يعتمد على وضع الإجراءات والسياسات التي تتيح للإدارة المالية تخفيض مبلغ الالتزام الضريبي لأقصى قدر ممكن والاستفادة من التسهيلات والثغرات القانونية الواردة بالقوانين واللوائح التنظيمية، والجدول الموالي يبرز بشكل أوضح أوجه الاختلاف بين هذه المفاهيم:

[1] Scholes.M & others**, Taxes and Business Strategy**: **A Planning Approach** , Prentice Hall (4th Edition), New Jersey, USA, 2008, p 3.

[2] بوزيدة حميد، **جباية المؤسسات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، بن عكنون، الجزائر، 2007، ص 39.

جدول رقم(2-1) الفرق بين التسيير الجبائي وكل من التجنب والتهرب الضريبي:

البيان	المفهوم
التسيير الجبائي	هو تنظيم شؤون المؤسسة بحيث يمكنها الاستفادة من القانون الضريبي في تعظيم العائد بعد الضريبة، وبالتالى فهو وسيلة للبحث عن طرق قانونية للاستفادة من عدم دفع الضريبة المستحقة أو على الأقل تخفيضها، ومثال ذلك الاستفادة من الإعفاءات المختلفة أو توقيت تسجيل التدفق النقدي لخضوعه لشرائح ضريبية منخفضة.
التجنب الضريبي	استخدام المؤسسة لأساليب مشروعة في تخفيض مقدار الضريبة المستحقه عليها دون الالتجاء لأية عمليات مخططة.
التهرب الضريبي	استخدام المؤسسة لأساليب غير مشروعة لعدم دفع الضريبة وبالتالى هو عمل مخالف للقانون، يقوم على تقديم بيانات غير صحيحة لغرض التهرب من دفع الضريبة ويتعرض المتهرب من دفع الضريبة المستحقة إلى عقوبات مالية وأحيانا جنائية وقد تتضاعف العقوبات إذا حدث تكرر لواقعة التهرب.

المصدر: إبراهيم نبيل، **نموذج مقترح لقياس آثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المتداولة فى سوق المال المصري** ، بحث مقدم لمؤتمر بعنوان"المنظومة الضريبية المستقبلية وآثرها على الاقتصاد والاستثمار" ، جمعية الضرائب المصرية، 16 و17 سبتمبر 2012، ص 07.(بتصرف)

ثانيا- حدود التسيير الجبائي:

رغم أن المشرع أعطى للمؤسسات هامشا معتبرا من الحرية في الجانب التسييري وخاصة ما تعلق منه بالشق الجبائي، لكن هذا لم يمنع من وجود حدود وجب التقيد بها في هذا الإطار، والتي تصنف إلى:

1- الحدود القانونية:

إن عدم امتثال المؤسسات للتشريع الجبائي أحيانا يقودها إلى الوقوع فيما يعرف بالتهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي)، والذي يعد تهربا مقصودا من طرف المؤسسات المكلفة بالضريبة نتيجة مخالفتها الصريحة والعمدية لأحكام القانون الضريبي قصد عدم دفع الضرائب المستحقة عليها، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخيلها، أو تقديم تصريح ناقص، أو كاذب أو إعداد قيود وتسجيلات مزيفة.[1]

فعدم احترام التشريعات الجبائية في تسيير المؤسسة يعد تعسفا قانونيا، ومن أبرز مظاهر التعسف التي يجب أن يتجنبها المسير نجد:[2]

[1] بوزيدة حميد، مرجع سبق ذكره، ص 40.

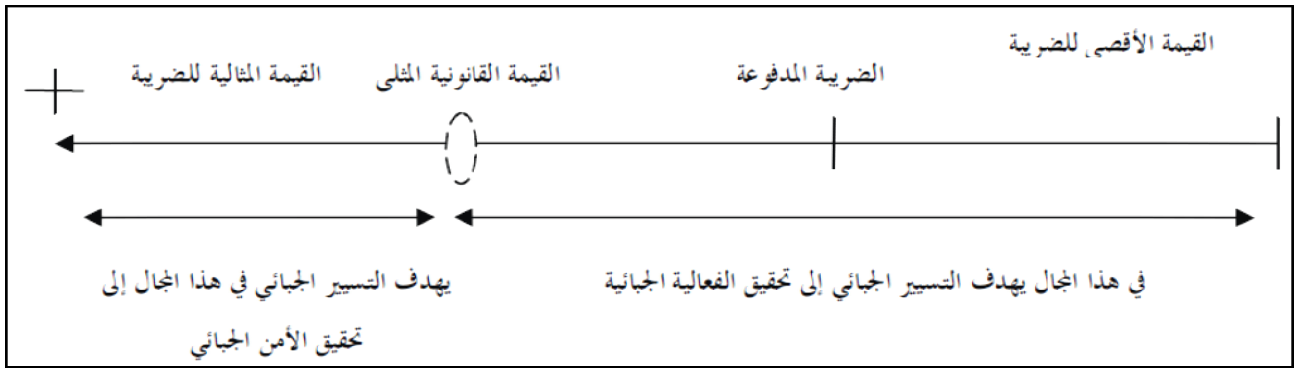
[2] زواق الحواس، مرجع سبق ذكره، ص ص 2 - 3.

- ❖ العقود والتصرفات القانونية التي ينجم عنها إخفاء تحقيق أو تحويل أرباح؛
- ❖ تشويه الطبيعة الحقيقية للعمليات كتخفيض قيم العقود والصفقات؛
- ❖ التصرفات الوهمية كتظاهر المؤسسة بالقيام بعمليات خالية من كل حقيقة مثل تزييف العقود والفواتير والمؤسسات الوهمية؛
- ❖ التستر من خلال عدم التوافق بين الفعل والعقد المقدم للإدارة، والعقد المنجز بين المؤسسة وباقي الأطراف مثل التصريح بمعاملة عقارية في شكل هبة رغم أنها تمت في شكل بيع؛
- ❖ استعمال أشخاص أو مؤسسات وسيطة لإخفاء المكلف الحقيقي؛

➢ وبالنسبة لمفهوم التعسف في استعمال الحق في القانون الجبائي، فقد تطرق المشرع الجزائري لمفهومه من خلال المادة (217) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الصادر سنة 1976، حيث أكد على أن كل العمليات المبرمة على شكل عقود أو أي عمل قانوني والتي تخفي تحقيق أو تحويل أرباح أو مدخولات مباشرة عن طريق أشخاص طبيعيين أو شركات بسيطة، هي ليست ملزمة لإدارة الضرائب التي من حقها أن تعيد للعملية صبغتها الحقيقية.[1]

وللتوضيح أكثر الشكل الموالي يوجز الحد الفاصل بين التسيير الجبائي والتعسف في استعمال الحق:

شكل رقم (2-2) الحد الفاصل بين التسيير الجبائي والتعسف في استعمال الحق



المصدر: عياض محمد عادل، **محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2002/2003، ص 14.

2- الحدود المالية:

تجاوز المسير للحدود القانونية يعرض المؤسسة للخطر الجبائي الذي يرفع ديونها الجبائية بعدما كان الهدف تدنيتها.[2]

[1] عباسي صابر، مرجع سبق ذكره، ص 17.

[2] زواق الحواس، مرجع سبق ذكره، ص 3.

وتستعمل المؤسسة كل سلطاتها الإدارية لاتخاذ قرارات تضمن تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة، على سبيل المثال تحديد مكافآت المسيرين، إعطاء قرض لإحدى الفروع أو غيرها من القرارات التي يكون لها تأثير واضح على نتائج المؤسسة. فهذه القرارات قد يكون لها آثار مالية واقتصادية سلبية على المؤسسة عندها يمكن تصنيفها كتصرفات غير عادية في التسيير الجبائي.

فالتصرف غير العادي في التسيير هو ذلك الذي يكون ضد مصالح المؤسسة والذي لا يقدم أي مقابل مباشر أو غير مباشر. ومن بين الأفعال غير العادية في التسيير نجد:

- ❖ تقديم قروض للمسيرين بدون فوائد؛
- ❖ تحمل المؤسسة لأعباء خاصة بالمسير؛
- ❖ التنازل عن عقارات للمسيرين بأسعار منخفضة عن الأسعار الحقيقة؛
- ❖ التنازل عن حقوق تجاه مؤسسات ليست لها علاقة تجارية دائمة مع المؤسسة، والسبب الوحيد لذلك قد يكون وجود نفس الشركاء أو المسيرين في المؤسستين.

نلاحظ من خلال ما تم عرضه أن تحديد التصرف غير العادي في التسيير الجبائي يخضع إلى الذاتية في الحكم على طبيعة القرار كونه عاديا أو غير عادي، فما قد تراه إدارة الضرائب تصرفا غير عادي قد لا يكون كذلك بالنسبة للمسير، إضافة إلى أن مفتش الضرائب قد لا يدرك العلاقة السببية بين القرار المتخذ ومصلحة المؤسسة، ولهذا فقد حدد المشرع الجزائري بوضوح الأعباء القابلة للخصم أثناء حساب النتيجة والقيمة القصوى لهذه الأعباء.[1]

المطلب الثالث: أهمية وأهداف التسيير الجبائي

أولا- أهمية التسيير الجبائي:

تعتبر الوظيفة الجبائية أهم خلية داخلية معنية بقيادة وتسيير المسائل الجبائية داخل الهيكل التنظيمي في المؤسسة، والتي وجودها يعتمد على العديد من المتغيرات، كحجم المؤسسة، بيئة الأعمال والقوانين وغيرها. [2]

وفي خضم هذا التوجه الذي يعتبر الجباية من أبجديات العمل المؤسسي وضرورة ملحة تفرضها التطورات الحاصلة، أصبح المساهمون وأصحاب المؤسسات لا يستغنون عن الوظيفة الجبائية في ظل سعيهم الحثيث للاستفادة من مزاياها المتعددة، سواء تم الاستعانة بموظفين متخصصين جبائيا من داخل المؤسسة أو اللجوء إلى محافظي الحسابات والمراجعين الخارجيين من أجل رفع تقارير جبائية إلى مجالس الإدارات لفهم الوضعية الجبائية للمؤسسة، والتخطيط المستقبلي.

[1] حميداتو صالح، مرجع سبق ذكره، ص ص 98 – 99.

[2] عباسي صابر، مرجع سبق ذكره، ص 22.

فالجباية تتدخل في تحديد الخيارات الإستراتجية للمؤسسة وتعتبر كأحد محددات السياسات العامة واتخاذ القرارات مثل، الشكل القانوني للمؤسسة، مما يبين العلاقة الوطيدة بين الجباية والإستراتيجية ويجعلها ذات أهمية بالغة.

كما أن التسيير الجبائي يساعد الإدارة في تحقيق الاستخدام الأمثل للإمكانيات المتاحة، وعليه فانه يمكنها من تحقيق مايلي:

1- يساعد في التقليل من مبلغ الالتزام الضريبي أو قد يؤدي إلى تجنب دفع الالتزام الضريبي عن طريق الاستثمار في مجالات معفاة من الضريبة؛

2- يساعد في إيجاد سياسة متوازنة من قبل الإدارة، تساعدها في الاستثمار بأنواعه المختلفة سواء كانت استثمارات في الأصول أو استثمارات مالية؛

3- إن التسيير الجبائي يحقق الرقابة على تنفيذ العمليات ويسهل أعمال المتابعة، فمن خلال وجود تعليمات إدارية مستندة للخطة الضريبية للمؤسسة يمكن تحقيق الرقابة والمتابعة في التنفيذ؛

4- يؤدي التسيير الجبائي إلى تحديد أهداف واضحة للعمل، بحيث يجعل الأثر الضريبي من المتغيرات الواجب دراستها عند القيام بأي عمل من الأعمال في المؤسسة، أو حتى دراسة ذلك الأثر على أي من موجودات واستثمارات المؤسسة المالية؛

5- يساعد التسيير الجبائي على تحديد مراحل العمل والخطوات الواجب إتباعها، وكذلك إيجاد خطة عمل هادفة داخل المؤسسة، تحفز العاملين على الالتزام بأعمالهم على أكمل وجه لتحقيق أهداف المؤسسة؛

6- الاستفادة من بعض المزايا التي يمنحها قانون ضريبة الدخل، أو قانون تشجيع الإستثمار، أو قانون مؤسسة المناطق الحرة أو قانون المدن الصناعية وغيرها.

إذن فالدافع الأساسي من وراء تمكين التسيير الجبائي من قبل المؤسسات هو الفوائد المتوقعة منه، ومع ذلك فإن قيمة هذه الفوائد تختلف باختلاف مستويات التخطيط الجبائي لدى صناع القرار والمواقف التي يصدرونها، على سبيل المثال نجد فئة من صناع القرار وتجنبا للمخاطر المحتملة يتخذون قرارات يترتب عنها مخاطر أقل ولكن ينتج عنها انخفاض في العائد؛ وبالمقابل نجد فئة أخرى تحقق عائدات مرتفعة على الرغم من أن المخاطر المرتبطة بالقرارات مرتفعة.[1]

ثانيا- أهداف التسيير الجبائي:

يسعى التسيير الجبائي عموما إلى تحقيق الأهداف التالية: [2]

- ❖ البحث في ما إذا كانت المؤسسة تتعرض إلى مخاطر جبائية لم تتمكن من تحديها؛

[1] King. S & Sheffrin. S. M**, Tax evasion and equity theory: An investigative approach**, International Tax and Public Finance,(V9), 2002, p 505.

[2] Armel Liger et Maurice Cozian, **La Gestion fiscale des PMI, un mythe; le lien fiscalité-financement,** LGDJ, paris, france, 1998,p 32.

- ❖ محاولة معرفة ما إذا كانت المؤسسة ليست تحت ضغط ضريبي أكبر من ذلك الذي ينتج عن الإطار القانوني الذي تعمل فيه؛
- ❖ تكييف هياكل المؤسسة بشكل يسمح بتخفيف الضرائب المستحقة؛
- ❖ تحسين مستوى التنبؤ والعقلنة الجبائية للخيارات الجبائية المعتمدة من طرف المسيرين.

➢ أما الهدف الأسمى من التسيير الجبائي يجب أن يكون تعظيم العائد بعد خصم الضرائب حسب كل من SCHOLES و WOLFSON .[1]

وبشكل عام يهدف التسيير الجبائي إلى تحقيق الأهداف الأساسية التالية:

- تحقيق الأمن الجبائي؛
- التحكم في العبء الضريبي؛
- ضمان الفعالية الجبائية؛
- خدمة إستراتيجية المؤسسة.

1- تحقيق الأمن الجبائي:

التسيير الجبائي يرتبط بالحذر الخاص بمدى احترام مطابقة القرارات الجبائية للمؤسسة للقواعد الجبائية، التي قد تؤدي إلى الرقابة الجبائية على صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وهذا عند تطبيق القواعد الجبائية على حسابات المؤسسة والتي تظهرها القوائم المالية، ومنه يجب عرض قوائم مالية موثوق بها باحترام القواعد الجبائية من أجل تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية.[2]

ومن بين الإجراءات التي يجب أن تتخذها المؤسسة من أجل ضمان أمنها الجبائي، تطوير مهمة ودور المراجعة الجبائية الداخلية التي تمكن من: [3]

- ❖ تشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة؛
- ❖ تحديد الإستراتيجية الجبائية للمؤسسة وتقييمها؛
- ❖ تخفيض العبء الضريبي من خلال تحسين أداء وفعالية التسيير الجبائي.

[1] Abdul W. N. Sh , Op Cit, p 23.

[2] عباسي صابر، مرجع سبق ذكره، ص 17.

[3] Jacques Duhem et Michel Jammes ,**Audit Et Gestion Fiscale De L'entreprise** ,Editions EFE, Paris,1996 , P 26.

إن المشاكل الجبائية التي قد تحدث للمؤسسة، تقع مسؤوليتها على عاتق مديرية المحاسبة أو المالية في حالة عدم وجود مصلحة مختصة في الجباية، لكن هذا لا يعفي كل مسؤول في المؤسسة من تسيير حصته من الخطر الجبائي*. [1]

2- التحكم في العبء الضريبي:

إن ارتفاع الأعباء الجبائية يؤدي حتما إلى زيادة تكاليف المؤسسة مما يجعل التحكم فيها أمرا مهما للغاية، وهذا يتحقق انطلاقا من العمل على تخفيض الضريبة من خلال رفع قيمة الأرباح الناتجة عن عدم الاستفادة من إمتياز جبائي، كما أن المؤسسات تختلف في تعاملها مع التسيير الجبائي فهناك التي تكون في مرحلة نمو فتحصر اهتمامها فقط بكيفية تخفيض الضريبة، أما المؤسسة التي تجاوزت هذا المستوى فاهتمامها يتعدى إلى كيفية الحصول على القروض وتحقيق الربح وذلك بتطبيق تسيير جبائي فعال.[2]

3- ضمان الفعالية الجبائية:

وهي تبرز من خلال صورتين هما:

أ- الفعالية الجبائية المباشرة:

وتكون بواسطة استغلال المؤسسة لمختلف الحوافز والامتيازات الجبائية المتاحة لها قانونا لتحقق وفرات مالية؛

ب- الفعالية الجبائية غير المباشرة:

وتظهر في التشريعات الجبائية التي تمنح مجالا لتعدد الخيارات القانونية المختلفة، مما يؤدي إلى تحقيق هدفها الجبائي، والوصول لغايتها الإستراتجية.

وتبرز الفعالية كذلك في تمكين المؤسسة من الحصول على امتيازات متعددة والتي نذكر منها مايلي: [3]

- ❖ الفعالية بالحصول على الامتيازات الجبائية، هذه الامتيازات توجد في العديد من الخيارات الجبائية الممنوحة للمؤسسة والتي تسمح بتخفيف الديون والأعباء الجبائية.
- ❖ الفعالية بالحصول على الامتيازات المالية، لأنه بطبيعة الحال الامتيازات الجبائية تتبعها امتيازات مالية، لأن الضريبة هي عبارة عن تكلفة لها تأثير مباشر على خزينة المؤسسة وتوازنها المالي، مع الإشارة إلى وجود عدة امتيازات مالية ليست ناتجة عن الامتيازات الجبائية، لذلك يجب على المؤسسة إصلاح الانحرافات الجبائية من أجل تحسين وضعيتها المالية.
- ❖ الفعالية بالحصول على الامتيازات التنافسية، وللحصول على هذه الأخيرة وجب على المؤسسة أن تتحكم في تكاليفها الجبائية على المستوى الوظيفي فيما يخص علاقتها بالعملاء والشركاء.

---

* يعتبر الخطر الجبائي ذلك الأثر السلبي الذي قد تتعرض له المؤسسة نتيجة إخلالها بالتزاماتها الجبائية أو نتيجة أي سبب آخر يرتبط بجباية المؤسسة.

[1] Armel Liger, Op Cit, P 34.

[2] زرقون عمر الفاروق، مرجع سبق ذكره، ص 136.

[3] عباسي صابر، مرجع سبق ذكره، ص ص 14-15.

4- خدمة إستراتيجية المؤسسة:

للحصول على وضعية جبائية ملائمة للمؤسسة يستلزم وجوب النظر إلى الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة وذلك بإدماج المتغير الجبائي في عملية اتخاذ القرار التسييري، وبالتالي فالفعالية الجبائية مفهوم مرتبط ارتباطا وثيقا بوضع الحلول الجبائية المثلى بالنظر إلى الأهداف الإستراتيجية العامة للمؤسسة.

المبحث الثاني : المسير الجبائي والإستراتيجيات الجبائية

عند الحديث عن التسيير الجبائي لا يمكننا بأي حال من الأحوال المرور دون التنويه بدور المسير الجبائي ضمن العملية التسييرية لجباية المؤسسة، والتطرق لمختلف الأدوار التي يلعبها لاسيما كونه يتدخل عند اتخاذ القرارات ذات العلاقة، وكذا استعراض المؤهلات الخاصة به.

المطلب الأول: تعريف المسير الجبائي والمهام المنوطة به

أولا- المسير الجبائي:

المسير الجبائي في المؤسسة هو المسؤول الأول عن تحديد البيئة الجبائية لأي قرار تسييري، وهو الذي يقف على مختلف الخيارات الممكنة والتي بانعدامها لا يمكن الحديث عن التسيير الجبائي.[1]

ثانيا- مؤهلات المسير الجبائي:

بما أن التسيير الجبائي يتعامل مع مختلف قرارات التسيير، سواء ما تعلق بالقرارات الروتينية أو الإستراتيجية منها، فإنه يتوجب على كل مختص في التسيير الجبائي أن يكون متعدد الاختصاصات، كالتحكم في التقنيات المحاسبية والإلمام بالأسس القانونية للعمل التجاري وكذا مبادئ التحليل والتسيير المالي، إضافة إلى تحكمه في جباية المؤسسة كمعيار أساسي.

1- التحكم في تقنيات التسيير:

التسيير يعني اتخاذ القرار، لذا على المسير الجبائي أن تكون لديه مؤهلات اتخاذ القرار والتي تتمثل في: القدرة على التشخيص، التنبؤ، تحديد البدائل وتقييمها، اختبار البديل الأنسب؛ وأهم عنصر في تقييم البدائل الجبائية المتاحة هو إدراك الآثار المالية لكل منها مما يجعل تحكمه في تقنيات التسيير المالي ضرورة أكيدة.

2- التحكم في الجباية:

تحكم المسير الجبائي في الجباية أمر بديهي لأن الجباية هي اهتمامه الأول؛ ويظهر هذا التحكم من خلال:

- ❖ معرفة مختلف التشريعات الجبائية والنصوص القانونية ذات الأثر الجبائي، هذه النصوص هي بمثابة قاعدة معطيات ضرورية لاتخاذ أي قرار؛
- ❖ إدراك آثار تلك النصوص على المؤسسة، أي تحديد حقوق والتزامات المؤسسة؛

[1] عياض محمد عادل، مرجع سبق ذكره، ص 19.

- ❖ معرفة تقنيات وآليات المراجعة (الرقابة) الضريبية واهتمامات إدارة الضرائب أثناء أي عملية رقابة ممكنة.

3- التحكم في تقنيات المحاسبة:

كانت المحاسبة ولفترة طويلة من الزمن تستخدم فقط لأغراض جبائية، ومعايير التسجيل المحاسبي كانت تتأثر بشكل كبير بقواعد الجباية؛ كما أن التسيير الجبائي في العديد من المؤسسات هو من مهام مديرية المحاسبة والمالية. هذا ما يجعل إلمام المسير الجبائي بالآليات المحاسبية هاما للغاية، خاصة وأن المراجعة الجبائية والتي هي إحدى أدوات التسيير الجبائي تتداخل بشكل كبير مع المراجعة المحاسبية وذلك لاعتمادها الأساسي على نظام المعلومات المحاسبي للقيام بالتشخيص المالي والجبائي للمؤسسة، أي ضمان الفعالية والأمن من مختلف المخاطر التي قد تتعرض لها المؤسسة أثناء القيام بالعمليات المختلفة.

4- المعرفة القانونية:

هذه المعرفة مطلوبة في المسير الجبائي للاعتبارات التالية:

- ❖ المسير الجبائي في تعامله مع الجباية يتناول بالدراسة نصوصا قانونية وتنظيمية، ويتطلب التعامل مع هذا النوع من النصوص مهارات خاصة قد لا تكون ضرورية أثناء دراسة نصوص عادية؛
- ❖ أمام المؤسسة العديد من الخيارات القانونية ذات آثار جبائية مختلفة (الشكل القانوني للمؤسسة)؛
- ❖ التشريعات قد تنطوي على بعض الغموض أو السكوت عن بعض الحالات، مما قد يوقع المؤسسة في المجالات المحظورة على التسيير الجبائي (حدود التسيير الجبائي)؛
- ❖ المنازعات التي قد تنشأ مع إدارة الضرائب، الأمر الذي يتطلب شخصا ذا دراية بالإجراءات القانونية الواجب إتباعها؛
- ❖ يتحقق جزء كبير من الأمن الجبائي على المستوى القانوني.

كل هذه الأسباب تجعل من إلمام المسير الجبائي بقواعد القانون التجاري وقانون الأعمال أمرا أكيدا، والدليل على ذلك أن العديد من الكتابات والمؤلفات حول الجباية والتسيير الجبائي تصنف ضمن المكتبة القانونية وليس ضمن مكتبة الاقتصاد.[1]

إن مؤهلات المسير الواجب توفرها هي التي تؤدي بشكل كبير إلى تحقيق هدف الفعالية الذي يطمح إليه التسيير الجبائي.

[1] عياض محمد عادل، مرجع سبق ذكره، ص ص 19-20.

ثالثا- مهام المسير الجبائي:

للمسير الجبائي عدة مهام من بينها ما يلي:[1]

1- السعي إلى الحوكمة الجبائية:

وذلك من خلال قيامه بـ:

- ❖ تسيير المعدل الفعلي للضريبة والفهم الجيد للمعلومة المالية من جانبها الجبائي؛
- ❖ إثارة اهتمام الإدارة للرهانات الجبائية بطريقة بيداغوجية؛
- ❖ إعداد روابط وعمليات منظمة للتبادل مع لجنة المراجعة و/أو مجلس الإدارة.

2- تحسين العمل الجبائي داخل المؤسسة:

للقيام بذلك وجب عليه:

- ❖ إعادة النظر في أنظمة المؤسسة وقانون الأمن المالي من أجل تجاوز أهداف التوثيق واختبار كفاءة وموثوقية المعالجة، مراقبة البيانات والأخطار التي تؤثر على الجباية؛
- ❖ الاقتراب أكثر من فكرة وحدات الأعمال Business Units من أجل تنبؤ أفضل، تقييم وتقوية مستوى التعليم الجبائي للعمليات التي تساهم في التسيير الجبائي والسعي إلى جباية جزئية أكثر تعمقا والتي ستعوض الجباية الكلية؛
- ❖ القيام بإعادة تمركز للاستثمارات حول التخطيط الجبائي (Tax Planning) و إدارة المخاطر (Risk Management) .

3- العمل على تقليل مواجهة الأخطار الجبائية:

من خلال مايلي:

- ❖ اختيار إستراتيجية جبائية أفضل من تحمل عبء العمل الجبائي؛
- ❖ القدرة على التشخيص الصحيح لموقع الخطر؛
- ❖ الإحاطة بالنصائح الملائمة ووضع المستشارين الجبائيين في وجه تحديات المؤسسة.

رابعا- المهارات الأساسية للمسير الجبائي:

من الواجب أن يكون المسؤول عن الوظيفة الجبائية في المؤسسة على إطلاع دائم بالتشريعات المختلفة، وتوقع التغيرات المستقبلية من أجل استباق ما قد يحدث والتحضير له، ويستلزم الأمر كذلك التنبيه بمختلف

[1] Stéphane Baller, **Radiographie des directions fiscales 2004,** Les actes du colloque "La fonction fiscale dans l'entreprise: les nouveaux défis", CCI Paris, 21 mars 2005, p 6.

المخاطر المتوقعة وكذا الضرائب التي من الممكن أن تتكبدها المؤسسة. ولكن لتحقيق هذه المهمة الصعبة على المسير الجبائي إكتساب سبع مهارات كشرط لا غنى عنه: [1]

1- أن يكتسب ثقافة تنبؤ قوية لقانون الضرائب؛

2- اكتساب مهارات الكمبيوتر ضمان جيد لرقمنة عملية التسيير الجبائي وضمان انتظامها؛

3- أن يسعى دوما لتوقع الأثر المالي، و أن يكون محاورا جيدا، ما يسمح له بالتعبير عن الوضعية الجبائية لمجلس إدارة المؤسسة مهما كانت درجة تعقيدها؛

4- أن يكون له روح دبلوماسية ويتسم بالشجاعة الكافية، ويتعلم كيفية التفاوض مع إدارة الضرائب دون إغفال ضرورة تحليه بالأخلاق المهنية؛

5- أن يكون لديه ثقافة اقتصادية واسعة تمكنه من تحدي الخبراء في مجاله وكذا المعرفة الجيدة لطرق فرض الضرائب في مجال أعماله؛

6- أن يكون لديه ثقافة قانونية ممتازة والتي تسمح له بالتعامل مع المحامين وخبراء الضرائب؛

7- أن يكون لديه قيمة معتبرة في الجانب النفساني والبسيكولوجي.

المطلب الثاني: الإستراتيجية الجبائية في المؤسسة وأسسها

أولا: مفهوم الإستراتيجية الجبائية في المؤسسة

يسمح التسيير الاستراتيجي للمؤسسة بتحديد الوضعية الإستراتيجية لها، وكذا الخيارات الإستراتيجية التي تتمثل في تحديد الأفعال المحتملة وتقييمها والمفاضلة بينها، والتوظيف الإستراتيجي الذي يخص في نفس الوقت التخطيط والتنفيذ للإستراتيجيات المختارة وتسيير التغير الذي تفرضه هذه الخيارات.[2]

وبما أن الجباية تعني الوفاء بالالتزامات الجبائية تجاه إدارة الضرائب فهي عبارة عن محور من محاور الاستراتيجية التي تتبعها المؤسسة والتي يجب عليها تسييرها، لهذا يمكننا اعتبار أن الإستراتيجية الجبائية جزء لا يتجزأ من الإستراتيجية العامة للمؤسسة.

ومما سبق يمكننا القول أن **الإستراتيجية الجبائية للمؤسسة** هي: الطريقة والخطة التي يتبعها المسير الجبائي في تحليل وتسيير الوضعية الجبائية للمؤسسة، من أجل تحقيق الأهداف المرتبطة بالجباية وذلك بتوظيف الخيارات المتاحة لتحقيق أقصى استفادة من المزايا الجبائية.

---

[1] Vincent Bouquet, (le 18/11/2014 à 06:30), **Le directeur fiscal, business partner en puissance,** http://business.lesechos.fr/directions-financieres/, vue le 26/04/2015.

[2] مزهودة عبد المليك، **التسيير الإستراتيجي للمؤسسات: مقاربات مفهومية وتحديات التنافسية**، مجلة الباحث، العدد الرابع، جامعة ورقلة، 2006، ص 88.

ثانيا: إستراتيجيات التخطيط الضريبى المختلفة

1- إستراتيجيات من أجل الحصول على تخفيضات ضريبية؛

Strategies for obtaining tax deductions.

2- استراتيجيات لنقل الدخل بعيدا عن خضوعه لمعدلات مرتفعة من الضريبة، واستراتيجيات لنقل الأرباح والخسائر بين السنوات الضريبية، أو لتأجيل الضريبة أو الاستفادة من معدلات ضريبية أكثر مواءمة. (مستخدمة أسعار التحويل بين المؤسسات المرتبطة أو فترة الإعفاء الضريبى)

Strategies for moving income away from an entity paying a high rate of tax to an entity paying a lower rate of tax.

3- استراتيجيات لتخفيض عبء الخضوع للأرباح الرأسمالية.

Strategies for reducing the amount of assessable capital gains from an investment sold at a profit.

وتتم تلك الاستراتيجيات من خلال آليات محددة في تأجيل الاعتراف بالإيراد والخضوع لمعدل ضريبة منخفض، أو زيادة الاقتطاعات (التكاليف واجبة الخصم والإعفاءات) من خلال الصيغ القانونية والثغرات المتاحة بالتشريع، أو مرونة معايير المحاسبة أو من خلال تخفيض الاقتطاعات خلال فترات الإعفاء الضريبي (الإجازة الضريبية) أو الاستفادة من اتفاقيات منع الازدواج الضريبى، كذلك من خلال مبادلة الأصول بدلا من بيعها وخاصة للشركات المرتبطة أو من خلال الدخول لأسواق خارجية بمكاتب تمثيل بدلا من إنشاء فروع أو تكوين استثمارات بالخارج أو استخدام اسعار التحويل لتبادل السلع والخدمات.

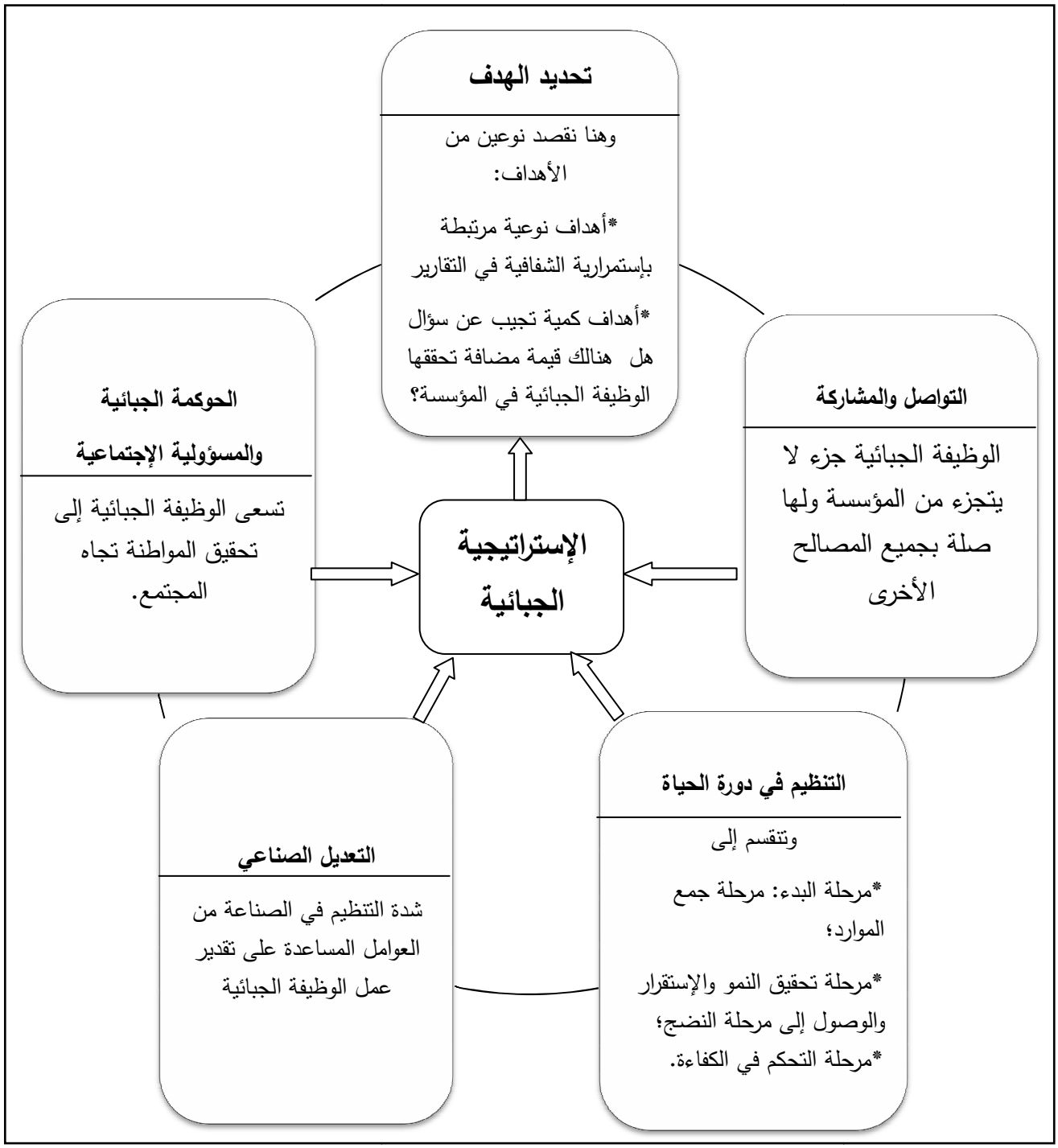
فعملية التسيير الجبائي عملية معقدة ومحفوفة بالمخاطر على مستوى المؤسسات العالمية والعربية على حد سواء، وعليه تلجأ الشركات إلى التسيير الجبائي لتفادى الالتزام بدفع ضريبة مرتفعة، وتتجه لعمليات التخطيط الضريبى لتحقيق وفرات ضريبية تستفيد منها لجلب منافع على المدى القصير و كذلك الطويل.[1]

ثالثا: أسس الإستراتيجية الجبائية

ترتكز الإستراتيجية الجبائية في المؤسسة على خمس أسس تعتبر كمقومات أساسية لنجاح أي إستراتيجية تخص جباية المؤسسة، والتي سنلقي عليها الضوء من خلال الشكل الموالي:

[1] إبراهيم نبيل ، مرجع سبق ذكره، ص ص 07-08. (بتصرف)

شكل رقم (2-3) الأسس التي ترتكز عليها الإستراتيجية الجبائية:



المصدر: من إعداد الطالب، مستنبط من شرح "عباسي صابر"، مرجع سبق ذكره ص ص 41-44.

رابعا: علاقة الإستراتجية الجبائية بتسيير الخطر الجبائي

إن اختيار استراتيجية جبائية ملائمة لطبيعة المؤسسة ودمجها مع الإستراتيجية المالية (الإستراتيجية العامة) يساهم في القدرة على التشخيص الصحيح لمواقع الخطر الجبائي، وذلك من خلال:[1]

1- إختيار إستراتيجية جبائية أفضل من تحمل عبء العمل الجبائي:

وذلك بـ:

- ❖ عدم اعتبار الضرائب عامل سلبي في جميع الحالات؛
- ❖ الحاجة إلى فهم أن بعض العناصر كالاستثمارات والمصاريف لها آثار ونتائج من أجل دمجها بطريقة صحيحة في إستراتيجية المؤسسة.

2- دمج الإستراتيجية الجبائية في الإستراتيجية المالية للمؤسسة:

وذلك عن طريق:

- ❖ التقدير الجيد للإستراتيجية الجبائية يتجاوز الخاصية الشكلية للعبء الجاري؛
- ❖ تعتبر التكلفة الجبائية متغيرا هاما في التسيير المالي للمؤسسة.

3- القدرة على التشخيص الصحيح لمواقع الخطر(فائدة وقائية للمراجعة الجبائية):

- ❖ عادة ما يكون انتظار المفتشين الجبائيين باهظا جدا للمؤسسة وهذا بسبب عدم التحكم الجيد في التطبيق الصحيح للقوانين الجبائية؛
- ❖ الأخطار الجبائية في السنوات السابقة قد تؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقة للمؤسسة، لذلك يجب محاولة تجنبها.

المطلب الثالث: علاقة التسيير الجبائي بالمفاهيم الأخرى والمعوقات التي تعترضه

أولا: المفاهيم ذات الصلة بالتسيير الجبائي

يرتبط مفهوم التسيير الجبائي بالعديد من المفاهيم نذكر منها المفاهيم التالية:

1- التسيير الجبائي والمراجعة الجبائية:

تسمح المراجعة بتحقيق التشخيص للالتزامات الجبائية للمؤسسة وتجعل التسيير الجبائي أكثر نجاعة وتخفض من العبء الجبائي، إذن فالمراجعة الجبائية هي أداة في خدمة التسيير الجبائي، ووسيلة لتسيير تكلفة الضريبة، ويمكننا القول أن المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي يحققان ثلاثة أهداف هي:[2]

---

[1] Jean-Luc Wuidard**, Conseils pratiques pour la gestion des risques fiscaux de l'entreprise**, Intervention à l'événement "Droit de rencontres" , du 4 mai 2011, Belgique, p p 4 – 6.

[2] Benadda Fethy ,**L'audit Fiscal: Aspect Théorique Et Pratique**, Mémoire De Fin D'étude, Troisième Cycle Spécialisé en Finances Publiques, Option : Fiscalité, Institut d'Economie Douanière et Fiscale, Algérie, 2004, p 10.

- ❖ التحقق من أن المؤسسة لا تتعرض لأخطار جبائية؛
- ❖ التحقق في المجال القانوني؛
- ❖ البحث عن طرق تخفيض الضرائب.

2- التسيير الجبائي وصناعة قرار التمويل:

إن إلمام المسير الجبائي بالتشريعات الجبائية وتوظيف ذلك في العملية التسييرية يمكنه من أخذ صورة واضحة على مصادر التمويل المختلفة والمزايا الضريبية التي تحققها المؤسسة، وعلى أساسها تتم المفاضلة بينها أو اختيار مزيج منها. وبغض النظر عن التصنيفات المختلفة المعتمدة في تصنيفات مصادر التمويل فإننا سنركز على دور العامل الجبائي في تعظيم الاستفادة من أي مصدر من هذه المصادر خاصة ما تعلق منها بتعزيز القدرة التمويلية للمؤسسة.[1]

3- التسيير الجبائي ومراقبة التسيير:

هي أرضية يجب تواجدها في المؤسسة من أجل مراقبة القرارات، ومراقب التسيير هو أداة تجسيد الإستراتيجية في الميدان وخلق التوافق والوضوح بين المستويات التسييرية، وبالتالي يقوم مراقب التسيير بالربط بين المستوى الإستراتيجي والعملي.

والعلاقة بين مراقبة التسيير والمسير الجبائي أن هذا الأخير يجعل مراقب التسيير عند مراقبته للقرارات يأخذ بعين الاعتبار المستوى الجبائي مع تحليل الانحرافات من أجل تصحيحها.

4- التسيير الجبائي وحوكمة الشركات:

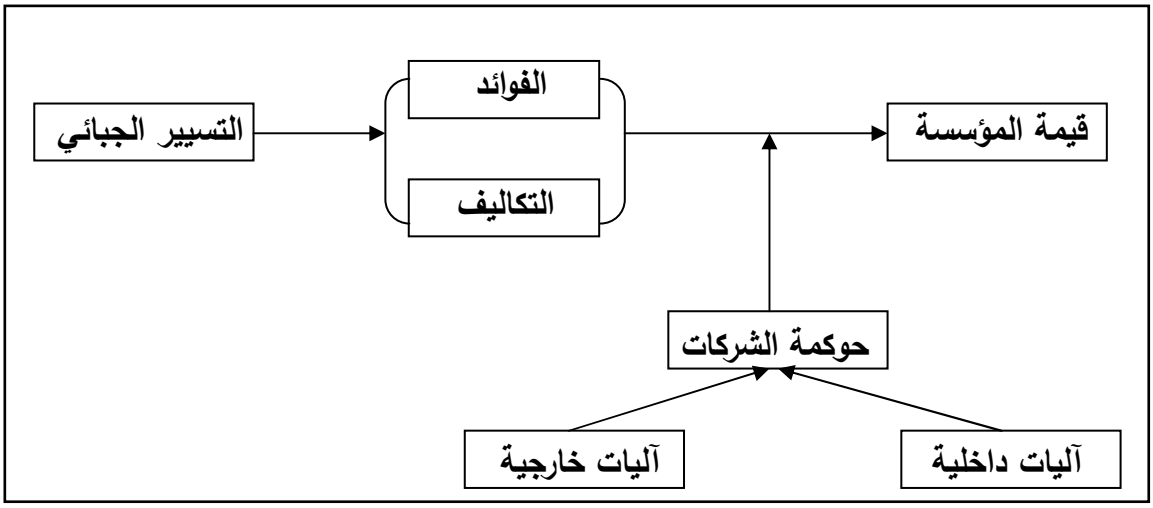
العلاقة بين التسيير الجبائي وحوكمة الشركات تظهر بشكل جلي في كون أنشطة التسيير الجبائي قد تكون أكثر وضوحا للمساهمين في حالة تطبيقها للحوكمة، والمخاطر التي ترتبط بالتسيير الجبائي قد تكون أقل كذلك.

إذا فالحوكمة الجيدة للشركات وبتداخل آليات داخلية وخارجية تلعب دور الوساطة في التأثير على تقييم المساهمين لأنشطة التسيير الجبائي، واتحاد هاذين العنصرين الأساسية (التسير الجبائي وحوكمة الشركات) يساهم في خلق القيمة للمؤسسة، والشكل الموالي يصور ذلك:[2]

[1] زواق الحواس، مرجع سبق ذكره، ص 03.

[2] Abdul W. N. Sh, Op Cit, p 123.

شكل رقم (2-4) التسيير الجبائي، وحوكمة الشركات وقيمة المؤسسة:



Source: Abdul W. N. Sh, Op Cit, p 123.

5- التسيير الجبائي والمراجعة الداخلية:

تقوم المراجعة الجبائية بمهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، وفيما تعلق بالرقابة الداخلية لوظيفة التسيير الجبائي تراجع مايلي:[1]

- ❖ الإعلام عن ضرورة تواجد الوظيفة الجبائية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وفي حالة غيابها يجب على المراجع أن يحدد أسماء الوظائف المسؤولة داخليا في المؤسسة لحل المشاكل الجبائية؛
- ❖ ملاحظة شروط إعداد مختلف التصريحات الجبائية؛
- ❖ دراسة إجراءات الفحص والرقابة الجبائية المستعملة في المؤسسة؛
- ❖ تأمين التصريحات بإعادة مراجعتها من طرف أشخاص آخرين للتأكد من مدى احترام القواعد الجبائية ومستوى الدقة الحسابية؛
- ❖ دراسة إجراءات إرسال التصريحات الجبائية، للسماح للمصالح المعنية (مصلحة المحاسبة، مصلحة الجباية والقانون..) بالحصول على التأكيدات اللازمة؛
- ❖ التأكيد على وضع التصريحات في الأوقات المحددة قانونا؛
- ❖ مراقبة شروط إجراء التسديدات للخزينة: إجراءات السماح بالدفع مثلا؛
- ❖ مراقبة المطابقة بين المجموع الواجب الدفع من طرف المؤسسة والمجاميع المدفوعة فعلا.

[1] عباسي صابر، مرجع سبق ذكره ص ص 08.

6- التسيير الجبائي والمراجعة الخارجية:

بحكم حديثنا عن الوظيفة الجبائية والمتعلقة بالتسيير الجبائي ونظرا لأن من أهم الخدمات التي تقدمها المراجعة الخارجية هي خدمات ضريبية والتي تتمثل في التعامل اليومي مع إدارات الضرائب الحكومية المختلفة فيما يتعلق بإدارة كافة الشئون الضريبية للعملاء. حيث يقوم المراجع الخارجي باستثمار كفاءاته وخبراته المتعددة والطويلة في تنفيذ العمليات الضريبية الميدانية الخاصة بالمؤسسة، وهو ما سنتطرق له بأكثر تفصيل من خلال المبحث الثالث.

ثانيا: العوائق التي تعترض التسيير الجبائي

قد تكون المؤسسات في مواجهة بعض القيود أو الآثار السلبية، التي تعتبر كمعيقات للتسيير الجبائي أثناء سعيها لتحقيق أهدافها، لهذا السبب فالنظر للتسيير الجبائي كممارسة يجب أن يأخذ بعين الاعتبار آثار العقبات التي من الممكن أن تصادفها أثناء ممارسة عملية التسيير الجبائي، ومن أهم هذه المعيقات والعقبات نذكر:[1]

- ❖ التكاليف غير الضريبية من التسيير الجبائي، فعملية التسيير الجبائي وتقليل الضرائب يمكن أن تكون مكلفة، إذ لابد من النظر في هذه التكاليف قبل الشروع في نشاط التسيير الجبائي؛
- ❖ الظروف ستكون أسوأ إذا زادت الحكومة في وقت لاحق معدلات الضريبة على المؤسسات في استجابة لانخفاض الإيرادات الضريبية، وبالتالي سيتواصل النشاط فقط إذا كانت التكاليف أقل؛

وقد تكون تكاليف التسيير الجبائي مرتبطة مع اثنين من أنواع التكاليف:

- التكاليف التي تنشأ عن أنشطة التسيير الجبائي القائم؛

- التكاليف المستقبلية المحتملة من الأنشطة الإضافية للتسيير الجبائي، وباختصار فإن تكاليف التسيير الجبائي التي تتكبدتها المؤسسات يمكن أن تنشأ من وجهين للتسيير الجبائي، التسيير القائم والتسيير المستقبلي المبني على الاستراتيجيات.

وفي مايلي سنتطرق لنوعين من التكاليف: التكاليف المباشرة وغير المباشرة:

1- التكاليف المباشرة:

هي التدفقات النقدية التي يتم تكبدها مباشرة من قبل المسيرين الجبائيين أثناء سعيهم إلى تحقيق أهداف من التسيير الجبائي، هذه التكاليف هي شاملة لتكاليف الضرائب وتكاليف الاستشارات القانونية.

وقد تتكبد المؤسسات تكاليفا جنائية أثناء سعيها لضمان بلوغ الهدف من التسيير الجبائي، وهذا يرجع إلى التشريعات والقيود القضائية المتعلقة بالتسيير الجبائي من قبل أطراف، كمصلحة الضرائب الحكومية التي قد تطعن في استراتيجيات التسيير الجبائي المنتهجة من قبل المؤسسة وتجرها للمحاكم باستخدام النصوص

[1] Abdul W.N. Sh, Op Cit, p p 24-25.

التشريعية والقضائية، وتشمل أيضا التكاليف المرتبطة بالرسوم الضريبية والأتعاب التي دفعت للمحامين والمحاسبين والأطراف الأخرى ذات الصلة.

2- التكاليف غير المباشرة:

من وجهة نظر سوق رأس المال فإن السعي إلى خفض الدخل الخاضع للضريبة يؤدي حتما إلى خفض قيمة المداخيل المبلغ عنها والخاضعة للضريبة، ما يؤثر سلبا على تصور المساهمين، كما يكشف عن السمعة السيئة للإدارة، وسينظر بعدها إلى أرقام تقارير المؤسسة بعد خصم الضرائب بنوع من الشكوك واللا ثقة من قبل ذوي المصلحة، هذا ما سيقلل من فرص استفادتها من عمليات الإقراض والاستثمار المشترك مع الغير.

المبحث الثالث: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل التسيير الجبائي

من خلال ما تم التطرق له سابقا عن الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية وعلاقتها بالوظيفة الجبائية في المؤسسة ومختلف الخدمات المقدمة من طرف المراجع الخارجي التي لها علاقة بالعمل الجبائي، سنحاول في هذا المبحث إبراز فعالية المراجعة الخارجية وتقريب الصورة أكثر لفهم جدوى عمل المراجع الخارجي والقيمة التي يضيفها لإنجاح التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الأول :علاقة المراجعة الخارجية بالجباية

بمجرد قيد المؤسسة لدى مصالح السجل التجاري تنشأ العلاقة مع الجباية كمتغير خارجي، ولذلك فالجباية تعني مجموعة من القواعد القانونية والإدارية التي تحكم العلاقة بين الدولة من جهة والمؤسسة من جهة أخرى فيما يخص تأسيس مختلف الضرائب والرسوم وتصفيتها وتحصيلها.

أولا: المراجعة الجبائية

قد تضطر المؤسسة إلى مواجهة أخطار جبائية نتيجة لتعرضها إلى عملية مراجعة جبائية شاملة، ويمكن تعريف هذه الأخيرة كما يلي:

- « **المراجعة الجبائية** هي الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة، وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى، وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية».[1]

وقدمت للمراجعة الجبائية عدة تعاريف أخرى، سواء كانت صادرة عن هيئات أو خبراء في الميدان الجبائي:

- اعتبرت الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة " ATIC " المراجعة الجبائية كمجموعة متنوعة من المراجعات العملية من خلال اقتراح التعريف التالي: « تتمثل المراجعة الجبائية في إبداء رأي حول مجموعة الهياكل الجبائية للمؤسسة وطريقة عملها. وبالتالي فجباية المؤسسة بكل أشكالها هي هدف المراجعة الجبائية».[2]

---

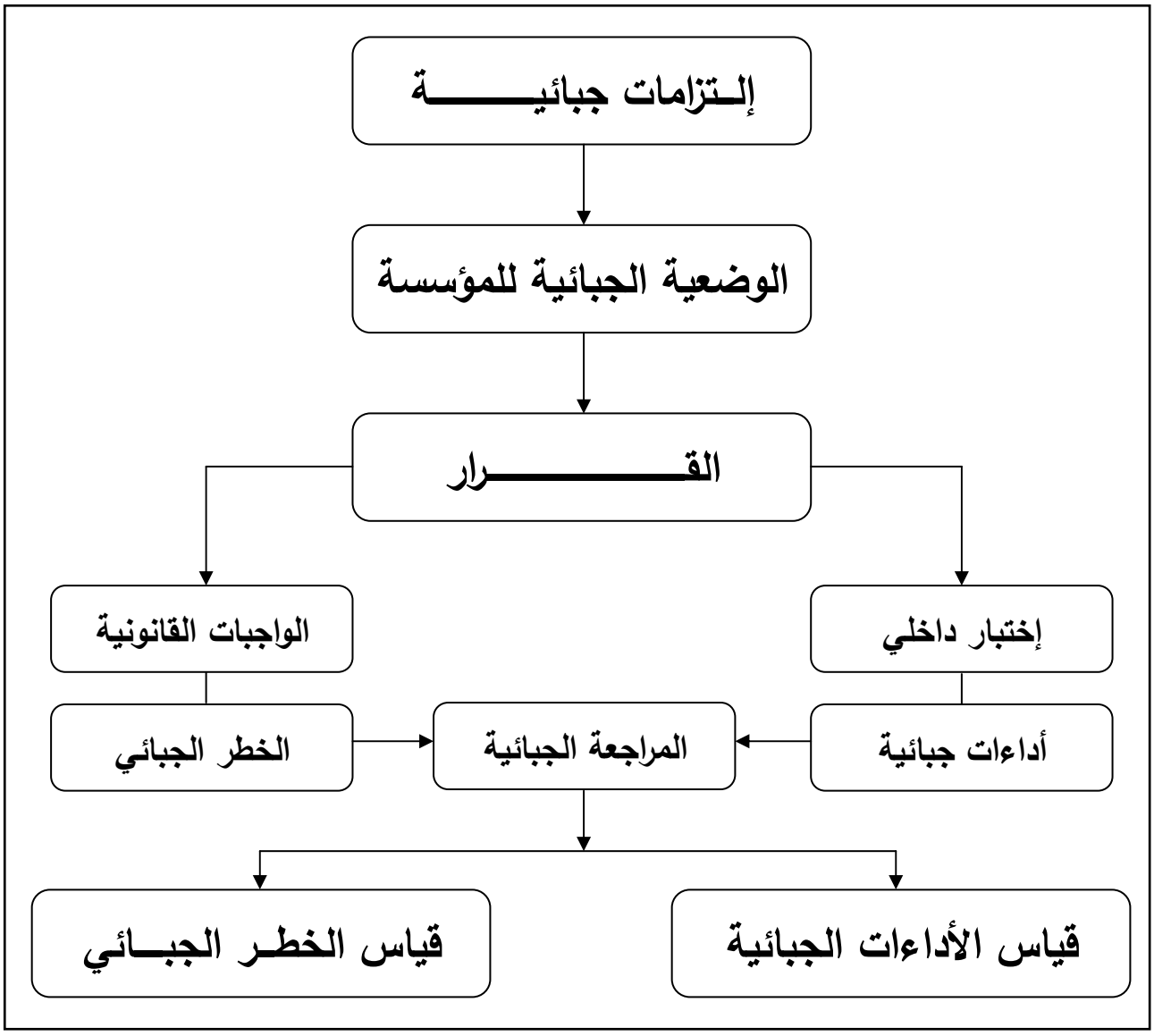
[1] ولهي بوعلام، **التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في اتخاذ القرار**، مداخلة مجهولة التاريخ والمكان.

[2] قحموش سمية، **دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والجباية، جامعة ورقلة، 2011-2012، ص 16.

ثانيا: مهمة المراجعة الجبائية وعلاقتها باتخاذ القرار

للمراجعة الجبائية في المؤسسة دور مهم في عملية اتخاذ القرار وسنبرز ذلك من خلال الشكل الموالي:

شكل رقم (2-5) مهمة المراجعة الجبائية:

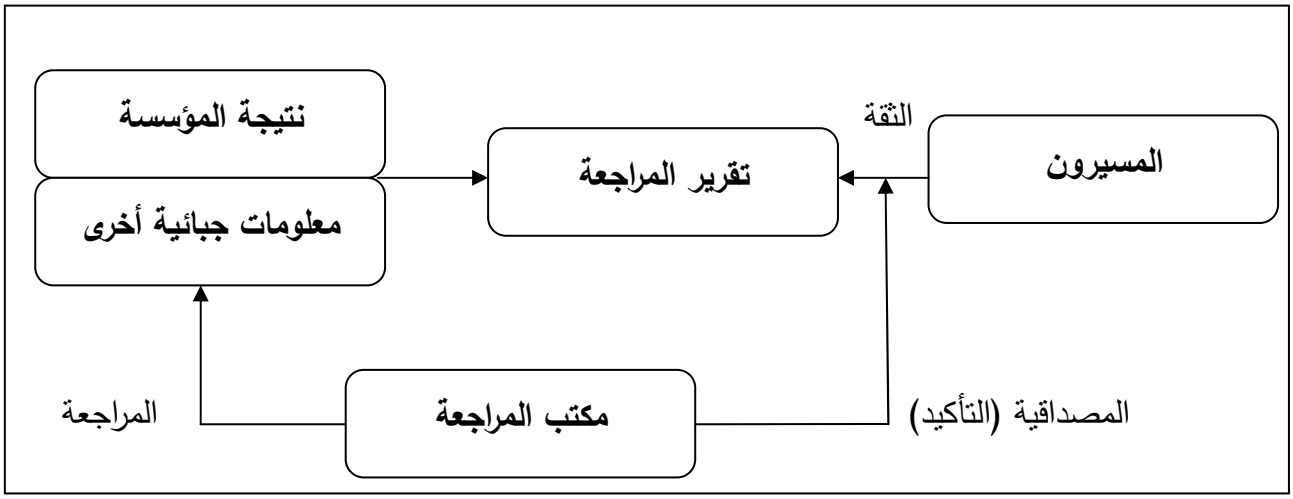


المصدر: ولهي بوعلام، مرجع سبق ذكره ص 2.

ثالثا: المراجعة الجبائية الخارجية

تتم ممارسة المراجعة الجبائية الخارجية في أغلب الأحيان من قبل مراجع خارجي مستقل عن المؤسسة بحيث يتم اللجوء إلى مكتب مراجعة لتحقيق مهمة محددة في إطار تعاقدي، ومهمتها مكملة للمراجعة الجبائية الداخلية إن وجدت، فالمراجع هنا له وظيفة تتمثل في دراسة وتحليل الحالات واقتراح الحلول والاستراتيجيات المتعلقة بجباية المؤسسة، والشكل الموالي يوضح ذلك:

شكل رقم (2-6) المراجعة الجبائية الخارجية:



Source: Benadda Fethy, Op Cit, p 4.

من خلال هذا الشكل أمكننا القول أن مكاتب المراجع تلعب دورا هاما في عملية المراجعة الجبائية كون التقرير الصادر عن مكتب المراجعة يعتبر ترجمة للمعلومات الجبائية الحقيقية للمؤسسة، ويعطيها أكثر مصادقية ويكسب المسيرين ثقة فيها.

المطلب الثاني: مهام المراجع الخارجي المتعلقة بالتسيير الجبائي

تمثل الخدمات الجبائية جانبا هاما من إجمالي الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة العامة، وتتراوح تلك الخدمات عادة ما بين إعداد الإقرارات الضريبية Tax Returns بكافة أنواعها إلى خدمات التخطيط والفحص الجبائي Tax Advice and Tax Planning Services ، كما قد تتضمن هذه الخدمات الجبائية اقتراحات بالاندماج مع مشروعات أخرى أو عند شراء واقتناء مشروع قائم، وتقديم النصح للعميل بهدف تقليل ما يدفعه من ضرائب إلى أقل حد ممكن Minimize the Tax Liability ، وتوجيه العمليات بحيث يمكن الاستفادة من بعض المزايا الجبائية، وتقديم النصح إلى العميل بشأن بعض الأمور الجبائية التي لها صفة الدولية. [1]

أولا: ضرورة لجوء المؤسسة لمراجع خارجي لتسيير الوظيفة الجبائية

تختص الأنظمة الجبائية الحديثة بأنها أنظمة تصريحية، يقوم فيها المكلفون بالإبلاغ عن أوعيتهم انطلاقا من أن نيتهم حسنة حتى يثبت العكس، وعليه ستكون الرقابة الضريبية الفعل المقابل والضروري للنظام الجبائي التصريحي أين يخول للإدارة الضريبية مراقبة التصريحات الضريبية. من هنا لجأت المؤسسات إلى ما يعرف بالمراجعة الجبائية الخارجية من أجل استعراض البيئة الضريبية لها ومساعدتها في التحكم و تسيير وضعيتها الجبائية، فتلجأ للمراجع الخارجي بغرض:[2]

[1] السيد أحمد لطفي أمين، مرجع سبق ذكره، ص 48.

[2] جغلوف ثلجة نوال، **التدقيق الضريبي: بحث عن الكفاءة الضريبية أم التهرب الضريبي؟**، الملتقى الوطني الثامن حول: مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة بسكيكدة، الجزائر، أكتوبر 2010، ص 76.

- ❖ التأكد من أن المؤسسة غير معرضة لمخاطر جبائية لم يتم تحديدها؛
- ❖ التحقق من أنه وفقا للهيكل القانوني الخاص بالمؤسسة فإن التكلفة الجبائية في حدها الأدنى، وكذا البحث فيما إذا كان تعديل الهيكل القانوني القائم يساعد على تخفيض التكلفة الجبائية؛
- ❖ تحديد الخيارات الجبائية التي أقدمت عليها المؤسسة، ووضع المعايير الضريبية لاتخاذ قراراتها.

مع ضرورة التأكيد على أن كل من المراجعة الجبائية والتدقيق الضريبي يدرسان نفس حسابات المؤسسة ويعتمدان على نفس النصوص التشريعية.

ثانيا: أبرز الخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي فيما تعلق بالتسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

1- الخدمات الجبائية الميدانية:

وتتمثل في التعامل اليومي مع إدارات الضرائب الحكومية المختلفة فيما يتعلق بتسيير كافة الشئون الجبائية للعملاء. حيث يقوم المراجعون الجبائيون باستثمار كفاءتهم وخبراتهم المتعددة والطويلة في تنفيذ العمليات الضريبية الميدانية وتشمل على الأخص:[1]

- ❖ التسجيل الضريبي للشركات والمؤسسات في مأموريات الضرائب على مختلف تخصصاتها (الضرائب العامة والاستثمار وضرائب المبيعات)؛
- ❖ تقديم الإقرارات والبيانات الضريبية بمختلف أنواعها (إقرارات ضرائب الأرباح والمرتبات والقيمة المضافة والخصم تحت حساب الضريبة) سواء كانت سنوية أو شهرية أو ربع سنوية؛
- ❖ تمثيل العملاء أمام مصلحة الضرائب في كافة مراحل الفحص الضريبي بكافة أنواعها، حيث يقوم المراجع الجبائي بمراجعة كافة البيانات الضريبية الخاصة بالعملاء قبل تقديمها للفحص وإبداء النصح الفني للعملاء نحو كيفية إعدادها بالشكل المناسب لمتطلبات الفحص، مما ييسر كافة خطوات وإجراءات الفحص والذي يعود بالنفع على العملاء وكذا تيسير مهمة إدارات الضرائب المختلفة وذلك في أثناء الفحص الضريبي أو بعده بحيث يحصل العملاء على أفضل نتيجة مرجوة.

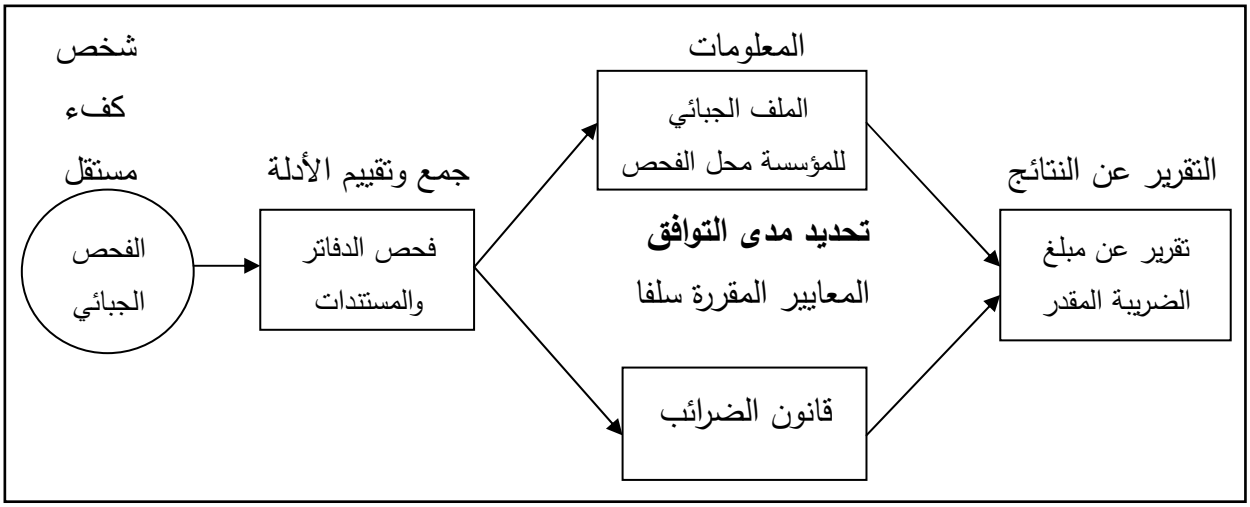
وللتوصل إلى هذا الهدف يجب أن يختبر الفاحص الضريبي دفاتر المؤسسة محل الفحص، كما يجب عليه الحصول على معلومات من مصادر أخرى مثل العاملين بالمؤسسة. وبعد إتمام الفحص، يقدم الفاحص تقريرا إلى المؤسسة يقدر فيه الضرائب الإضافية، وما إذا كان يجب دفع مبلغ الضريبة المتبقي أو أن مبلغ الضريبة قد تم سداده بالكامل.[2]

---

[1] Vision Consulting Group (VCG), **Tax Service,** http://vision-consulting-group.net/services/, Cairo , Egypt, vue le 30/04/2015.

[2] ألفين أرينز وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 22.

شكل رقم (2-7) الفحص الضريبي:



المصدر: ألفين أرينز وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 22.

- تمثيل العملاء في كافة مراحل الطعون الضريبية سواء كانت تلك الطعون أمام مصلحة الضرائب بكافة إداراتها الضريبية أو أمام القضاء إذا لزم الأمر على حد سواء. وفى سبيل ذلك يبذل الخبراء والمستشارين كافة السبل والعناية اللازمة والخبرات الطويلة بما يعود بالنفع في النهاية على العملاء كمردود إيجابي لهذه الطعون الضريبية.

2- خدمات التخطيط الجبائي:

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

3- الخدمات الجبائية الخاصة:

مع الأخذ في الاعتبار التغيرات الاقتصادية المتنامية سواء على الصعيد المحلى أو الدولي، فإن الحاجة إلى الخدمات الضريبية الخاصة (مثل إعادة هيكلة المؤسسات للأغراض الجبائية أو خدمات إعداد دراسات السعر المحايد وغيرها من الخدمات) تتنامى بشكل ملحوظ كعنصر من العناصر الفاعلة والتي تتطلبها أعمال المؤسسات بصفة مستمرة، ومن ثم فإن مكاتب المراجعة تولي أهمية قصوى لتلك العناصر(سواء الداخلية أو الخارجية) المحيطة بالعملاء والمؤثرة في أعمالهم والتي تحتاج من المهنيين التعامل معها(مثل إعادة الهيكلة سواء لوحدة إنتاج أو مؤسسة تابعة أو فرع أو قطاع إنتاج)، وفي سبيل ذلك يتم البحث مع العملاء عن أفضل

الطرق التي تحقق أفضل الحلول الجبائية الحالية والمستقبلية وأقلها تكلفة، وذلك مع الأخذ في الاعتبار كافة العوامل الأخرى بنشاط العميل.[1]

ثالثا: منهجية عمل المراجع الخارجي فيما تعلق بالتسيير الجبائي [2]

أي مهمة للمراجعة كيفما كانت طبيعتها، تتطلب إتباع نهج للوصول لأهدافها بأقصى درجات الأمان وباستخدام الموارد الضرورية على النحو الأمثل .

1- منهجية المراجعة الجبائية الخارجية:

طبيعة عمليات المراجعة الجبائية الخارجية وتنوع الأهداف التي يمكن السعي إليها تحصر تعريف منهجية موحدة تنطبق على جميع عمليات المراجعة الجبائية، وتستند المنهجية العامة للمراجعة الجبائية الخارجية على خمس خطوات أساسية :

مرحلة أولية؛ أخذ المعلومات العامة؛ تقييم الرقابة الداخلية؛ تقييم العمليات ذات الطابع الجبائي؛ الملخص والتقرير.

أ- المرحلة الأولية في النهج الجبائي:

هذه المرحلة عندما تكون جد مركزة يمكن أن تقلل بشكل كبير من مدة تدخل المراجع الجبائي الخارجي، لأنها ستسمح له بالتحرك بكل أريحية وفي أفضل الظروف لتحسين كيفية عمله. هذه الخطوة تتمثل في جمع الوثائق عن مجالات الأنشطة التجارية للمؤسسة والأنظمة الخاصة والمهنية والضريبية، و كذلك المحاسبية، القانونية والاقتصادية، وكذا الإستراتيجية والاجتماعية .

فأخذ المعلومات الضرورية عن المؤسسة أمر مهم لأية مراجعة من أجل السماح للمراجع باستيعاب الملامح الرئيسية للمؤسسة ودرجة التنظيم وشركائها الرئيسيين وسلوك مسيريها، وتحدد على وجه الدقة هدف ونطاق مهمة المراجعة الجبائية الخارجية.

ب- المراحل المتبقية في النهج الجبائي:

المراجعة بجميع أنواعها تتطلب من المراجع معرفة ممتازة وعامة للمؤسسة ليستطيع بعد ذلك تحقيق عمله وإجراء أبحاثه، لذلك فمرحلة أخذ المعلومات العامة لها أهمية خاصة في عملية المراجعة الجبائية من أجل تحديد خصائص الكيان، وتتمثل هذه المعلومات في:

- **المعلومات العامة:** هي معلومات بشأن تاريخ المؤسسة، نظامها الأساسي، الإسم، رأسمالها، وفروعها؛
- **مرحلة أخذ المعلومات القانونية:** هي معلومات تخص الوضع القانوني للمؤسسة (EURL, SPA,SARL)؛
- **المعلومات المحاسبية والمالية:** الدفاتر المحاسبية، البيانات المالية، وتقارير المراقبة الداخلية؛

[1] (VCG), Op Cit.

[2] مليح يونس، **المراجعة الضريبية**، مقالة من المجلة القانونية الإلكترونية http://www.marocdroit.com/، المغرب، 26 جويلية 2013.(شوهد بـ 2015/04/30).

- **المعلومات التنفيذية:** طبيعة مكان العمل (معلوماتي، يدوي)، والطرق المستعملة؛
- **المعلومات المتعلقة بمجال النشاط :** النطاق الضريبي للمنتجات المباعة، ما هو معدل الضريبة على القيمة المضافة الخاضعة له، باقي الضرائب والمساهمات المرتبطة بالمجال؛
- **معلومات عن الفوائد الضريبية:** وهي تلك المرتبطة بأحكام محددة في بعض الشركات الخاضعة لحوافز من طرف الدولة؛

2- تقرير المراجع الجبائي الخارجي:

2-1- شكل ومحتوى تقرير المراجع الجبائي:

على عكس ما هو الحال في مجال المحاسبة والمراجعة المالية، ليس هناك معايير محددة للمراجعة الجبائية، مما ترك حرية كبيرة للمراجعين والمفتشين في اختيار خصائص هذا التقرير، ويمكن أن تكون هذه الخصائص إما عن طريق اتفاق بين الطرفين أو بناءا على مبادرة المراجع.

فعند وضع عقد المراجعة، يجب على المراجع تحديد المجالات التي يتم فيها عمله، ومنها بطبيعة الحال ستتمخض الاستنتاجات.

وهناك نهجين من خلالهما يقوم المراجع بإعطاء توصياته، أولهما علاجي والآخر وقائي.

2-2 التوصيات:

أ- التوصيات ذات الطابع العلاجي :

يجب على المراجع بيان ما إذا كانت التجاوزات من المرجح أن يتم تصحيحها، فمهمة المراجعة الجبائية في هذا السياق تعتمد على طبيعة الخطأ المصحح، و على هذا المستوى يجب التمييز بين الأخطاء المالية البحتة والأخطاء في تطبيق قواعد مشتركة للمحاسبة والضرائب.

*** الأخطاء الضريبية الصرفة :**

هي أخطاء في إعداد الإقرارات الضريبية، حيث تختلف تبعا للتسوية فيما إذا كانت التجاوزات من التخلف أو التأخر في الإيداع، أو عدم الدقة في المحتوى.

على سبيل المثال، اذا كانت التصريحات كشفت أخطاء في المحتوى، إذن فعلى المؤسسة أن تقوم بإعادة ملأ تصريح جديد يحل محل التصريح الخاطئ السابق، إذا كان موعد تقديم التصريحات لم ينقض. فإذا تم تجاوز موعد إيداع التصاريح، في هذه الحالة لا يمكن تصحيح الخطأ إلا عن طريق طلب موجه إلى الإدارة الضريبية المسئولة.

*** الأخطاء الضريبية ذات الطابع المحاسبي:**

شدة العلاقة بين المحاسبة والضرائب والربح المحاسبي الذي هو الأساس لتحديد الدخل الخاضع للضريبة دليل كافي لتوضيح أن عدم الدقة في تحديد وعاء الضريبة قد يكون له أصل محاسبي، هذه الأخطاء غالبا

ما تؤدي إلى التقليل أو المبالغة في تقدير صافي الأصول والدخل الخاضع للضريبة.

على سبيل المثال، فإن حقيقة تسجيل أصول ثابتة مهتلكة ضمن نفقات السنة، يؤدي إلى نتيجة مزدوجة من ناحية، ويؤدي إلى التقليل من نتيجة المبلغ الأصلي من ناحية أخرى، هو نتيجة لزيادة كمية الاستهلاك غير المحتسب.

إصلاح هذه الأخطاء المحاسبية يتم من خلال التصريحات التعديلية أو عن طريق المطالبات، إذن فعلاج هذه الأخطاء هو أمر معقد يرغم المراجع على أن يكون هادفا وعليه أن يقوم بإزالة التجاوزات، وتقييم الخطر الجبائي المحدق، مع الإشارة إلى الأخطاء التي يمكن أن تصحح وتحديد العواقب المحتملة.

ب- التوصيات ذات الطابع الوقائي:

التجاوزات التي قد تحدث أثناء إعداد البيانات المالية تشكل مصادر محتملة للصراع مع الإدارة في حالة وجود المراجعة الجبائية، وفي هذا الصدد يجب على المراجع أن يوجه انتباه إدارة المؤسسة محل المراجعة إلى الحاجة لقياس وتبرير الموقف المناسب بشأن هذه القضايا، وفي هذا السياق ينبغي أن تقدم توصيات لمنع هذه الحالات الشاذة.

كما يجب على المراجع أن ينظر في أصل المخالفات التي تم تحديدها ويقترح حلول جديدة في التعامل مع المسائل الضريبية.

ومنه فإن تقرير المراجعة الجبائية وملخص العمل الذي أنجز على كل من النظام والفعالية، يجب أن يشتمل :[1]

- ❖ التذكير بالوضع وتاريخ التعيين؛
- ❖ تحديد المؤسسة محل المراجعة؛
- ❖ الفترة التي يغطيها عمله؛
- ❖ تحديد ضوابط ووثائق المراجعة؛
- ❖ رأيه بشأن الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- ❖ التجاوزات وعدم الدقة عند دراسة النظام الجبائي الداخلي، والمخاطر الجبائية الناجمة عن ذلك ورأيه بشأن هذه المسألة؛
- ❖ تعزيز أو نقد الخيارات التكتيكية والإستراتيجية للمؤسسة؛
- ❖ اقتراحات لإجراء تغييرات مرغوب فيها لصيانة أو تحسين مستوى الكفاءة الجبائية.

[1] مليح يونس، مرجع سبق ذكره.

المطلب الثالث: الآليات الداعمة لدور المراجع الخارجي في التسيير الجبائي الجيد للمؤسسة الإقتصادية

أوضحت الدراسة التي قام بها **Mikcsell** والتي أجراها على عينة من المؤسسات في ولاية **(Indiana)*** أن أسلوب الاعتماد على الخدمات الجبائية من قبل مكاتب خاصة يزيد من اتساق وانتظام وكفاءة أداء المهام الجبائية، ذلك أن عمل المستشار الجبائي يكون فيه استقلالية تامة ولا تحدث أية مشاكل بينه وبين إدارة المؤسسة التي يعمل فيها. وهنا نتحدث عن عنصر **الاستقلالية.**

كما أن المكاتب الخاصة تتنافس في ما بينها مما يؤدي في النهاية إلى تطوير أداء تلك الخدمات والارتقاء بجودتها، وهذه العوامل تؤدي في النهاية الى تحقيق مصلحة المؤسسة. وهنا نتحدث عن عنصر **التنافسية.**

ويرى الدكتور" **سمير سعد مرقص** "، أن تحقيق **جودة الاستشارات الجبائية** يعتمد على العناصر التالية:[1]

- ❖ العناصر المتعلقة بالمزاولين للمهنة وهي ترتبط أساسا بشروط التأهيل العلمي والعملي، والتخصص والتدرج المهني؛
- ❖ العناصر المتعلقة بالعلاقة مع العملاء وهي ترتكز على الالتزام بالمعايير المهنية المتعلقة بقواعد السلوك المهني، إضافة إلى البحث عن رضا العملاء؛
- ❖ العناصر المتعلقة بأداء الاستشارات وفيها يجب أن يبذل مراقب الحسابات أقصى عناية مهنية ممكنة في المهام الموكلة إليه، وأن لا يقتصر دوره على النصيحة فقط بل يجب عليه التحذير المبكر.

- ونظرا لأهمية ما يقدمه المراجع الخارجي من خدمات متعلقة بجباية المؤسسة فقد أنشأ مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكين لجنة خاصة بمسؤوليات وممارسة الخدمات الجبائية Committee on Responsibilities and Tax Practice ، وقد صدر عنها عدة نشرات وإيضاحات تعرف وتحدد مسؤوليات المراجع الخارجي عند ممارسة هذا النوع من الخدمات.[2]

وتأتي كل هذه الجهود المبذولة من قبل هته الجمعية والتي تعتبر أحد أهم الجمعيات العالمية التي تهتم بشؤون المراجعة، بغرض إثراء هذا المجال وتنظيم هذه المهنة وخاصة ما تعلق بالأداء الجبائي على وجه الخصوص.

وفي آخر ما نشرت هذ اللجنة عن الأهداف والمسؤوليات والتي تعنى بـ: التطورات والاتجاهات الحديثة وكذا أفضل الممارسات للتسيير الجبائي الأمثل:[3]

---

* ولاية أمريكية.

[1] ولهي بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص ص 15- 16.

[2] السيد أحمد لطفي أمين، مرجع سبق ذكره، ص 48.

[3] The American Institute of Certified Public Accountants, **Tax Practice Management Committee (TPMC),**
http://www.aicpa.org/interestareas/tax/community/pages/taxpracticeimprovementcommittee.aspx , view in 01/05/2015.

- ❖ الحفاظ على علاقات جيدة مع مدير مكتب المصلحة الجبائية من المسؤولية المهنية، هذا الأخير لديه السلطة لتأديب العاملين فيما تعلق بالممارسات الجبائية.
- ❖ خلق خدمات جديدة، كتقديم دليل للممارسات الجبائية للمهنيين العاملين على تحسين الجودة والكفاءة والربحية من الممارسات الجبائية، ومساعدتهم في الحفاظ على معايير الممارسة عالية.
- ❖ إرساء نظرة جبائية حديثة أو إحداث تغيير جذري في مجالات الممارسات الجبائية القائمة، لمساعدة المهنيين على تحسين جودة وكفاءة الخدمة المقدمة لتحقيق أكبر عائد ممكن.
- ❖ تطوير التوجيه والنصائح والموارد الإعلامية الأخرى فيما تعلق بقضايا التسيير الجبائي، من أجل تحيق ممارسة فريدة من نوعها للمهنيين في المجال الجبائي، وترقية سبل التواصل مع العملاء باستخدام التكنولوجيا الحديثة والحرص على أمنهم (أي جذب العملاء والاحتفاظ بهم بمختلف الوسائل الممكنة).

وخلاصة لما سبق فإن أفضل ما يمكن القيام بيه لدعم دور المراجع الخارجي في تحسين أداء التسيير الجبائي هو إنشاء لجنة وطنية متخصصة في الممارسات الجبائية، مهمتها تنظيم عمل المراجع الخارجي فيما تعلق بتسيير جباية المؤسسة، وتحقيق الفعالية المرجوة من مكتب المراجعة الخارجية أثناء أداء مهام جبائية في المؤسسات، وتهدف هذه اللجنة والتي ينطوي تحت لوائها جميع المراجعين المهنيين الذين يقدمون مختلف الخدمات الجبائية، وضع مختلف الأطر القانونية والتشريعية وكذا دفتر شروط ملزم وجملة من المعايير المهنية ذات العلاقة، على غرار ما هو معمول به في الولايات المتحدة الأمريكية وفي مختلف الأقطار الأخرى التي قطعت أشواطا كبيرة في هذا المجال.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم التطرق إليه في هذا الفصل تم التأكيد على أن للمؤسسة الاقتصادية الحق في استغلال هامش الحرية الذي توفره النصوص التشريعية الجبائية من أجل اختيار ما يناسبها من وضعيات واستراتيجيات جبائية في إطار القانون، لأن التسيير الجبائي يعد ممارسة قانونية بعيدة كل البعد عن مفهوم الغش أو التهرب الضريبي وأن المؤسسة والمسير الجبائي على حد سواء مجبران على التكيف مع محيطهما الخارجي بكل متغيراته خصوصا ما تعلق بالإستراتيجيات الجبائية الحديثة.

وحتى تتمكن المؤسسة من الاستفادة القصوى من التسيير الجبائي الحقيقي والفعال قد تجد نفسها أمام خيار الاستعانة بالمراجع الجبائي الخارجي لتقليل آثار تطبيقات القانون الجبائي وتحكم أفضل في الوظيفة الجبائية.

الفصل الثالث:

دراسة تحليلية لآراء عينة من محافظي الحسابات و الخبراء المهنيين

تمهيد:

بعد التطرق في الجانب النظري إلى كل من الأسس النظرية للمراجعة الخارجية وإلى التأصيل العلمي للتسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، من مفهومه وأهدافه والقائم به، إلى الدور الفعال الذي تلعبه المراجعة الخارجية فيه، كان لابد من إسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية وهذا ما قمنا به من خلال إجراء دراسة ميدانية متمثلة في توزيع استمارة استبيان بعد ما تم تحكيمها من طرف عدد من الأساتذة على المراجعين الخارجيين لكل من ولايات ورقلة، الوادي وبسكرة، وطرح بعض الأسئلة مندرجة تحت محاور محددة هي في الأصل إجابات عن الإشكاليات المطروحة ومحاولة منا لإثبات أو نفي الفرضيات، قمنا بتحليل نتائج الاستبيان باستخدام أساليب التحليل الإحصائي كالتكرار والوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري، وذلك من خلال الاستعانة بالبرنامج الإحصائي(SPSS) Stistical Package For Sosial Science نسخة (17.0 v) وفي ما يلي تقسيم للجانب التطبيقي من الدراسة:

المبحث الأول: إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة.

المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات.

المبحث الأول: إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة

في هذا المبحث سنقوم بالتعرف على الإطار المنهجي الذي تم الاعتماد عليه في انجاز هذه الدراسة، ثم نتعرف على مجتمع الدراسة، ويعتبر هذا الجانب تمهيدا لمرحلة التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة ولنتائج الاستبيان واختبار الفرضيات حيث سنتناول من خلاله كل من عينة الدراسة، أداة الدراسة، إجراءات صدق الأداة، تفريغ وتحليل البيانات.

المطلب الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

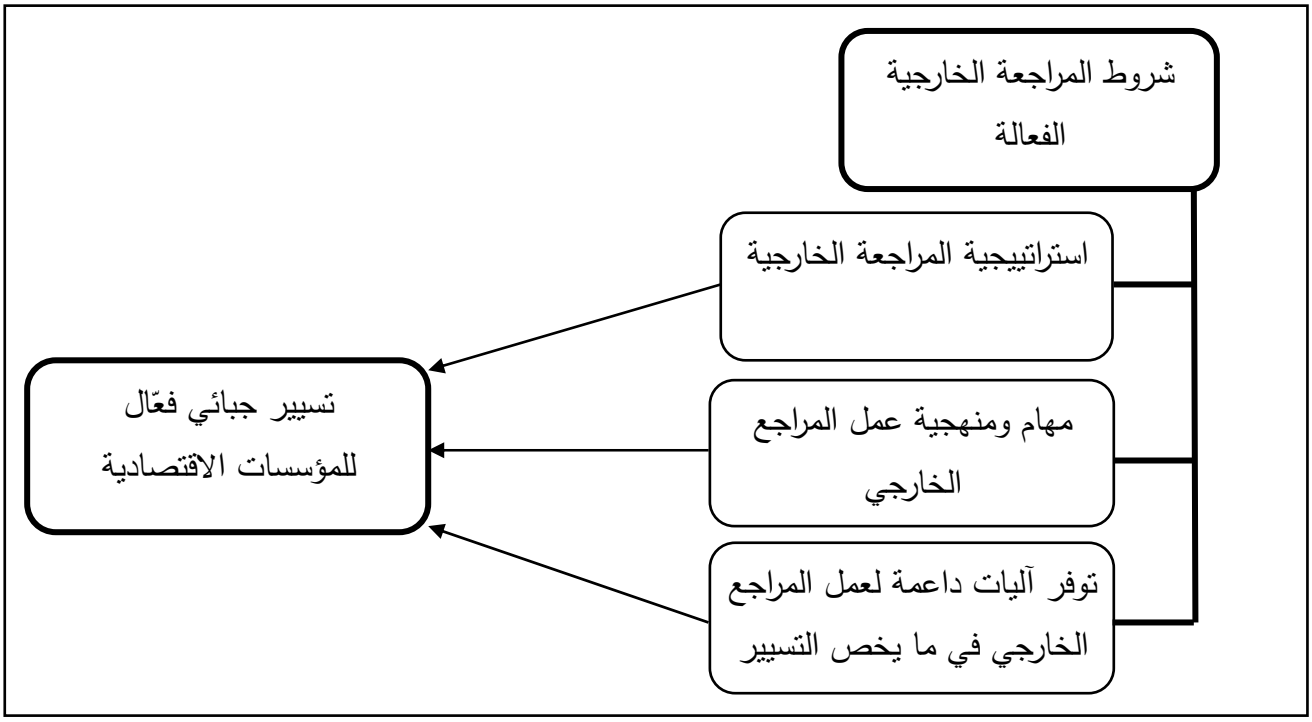
أولا: نموذج ومنهجية الدراسة

1- نموذج الدراسة:

تواجه المؤسسات عدة عقبات في خضم سعيها لتحقيق أكبر العوائد وذلك من خلال التحكم أو تخفيض أقصى ما يمكن من التكاليف بصفة عامة، ومن بينها التكاليف الجبائية، ما يفرض على إدارتها والعاملين فيها تطبيق إستراتجية تسيير جبائي من أجل التحكم في الضرائب بما يخدم المؤسسة ويحقق أهدافها، ولعل من بين العوامل المساعدة للمؤسسة في هذا السعي هو اعتمادها على المراجعة الخارجية بالنظر إلى جملة الخدمات التي توفرها هذه الأخيرة في المجال الجبائي.

ولمعرفة مساهمة المراجعة الخارجية في ذلك، تسعى هذه الدراسة لتسليط الضوء على مدى فعالية المراجعة الخارجية في التسيير الجبائي للمؤسسة، من خلال تبني النموذج التالي:

شكل رقم (3-1) نموذج الدراسة:



المصدر: من إعداد الطالب

يوضح نموذج الدراسة تصورنا الخاص حول الشروط الأساسية التي تحقق الفعالية من الاعتماد على المراجعة الخارجية في التسيير الجبائي للمؤسسات، والبيئة التي يتحقق فيها النجاح المرجو.

2- منهجية الدراسة:

بغية التعرف على المراجعة الخارجية وفعاليتها في التسيير الجبائي للمؤسسة والإجابة على إشكالية الدراسة يجب إتباع منهجية ملائمة تسمح بالربط المنطقي بين الإطار النظري المقترح والدراسة التطبيقية المنجزة، لذلك نحاول من خلال هذا الفرع توضيح الأسس المنهجية الواجب تبنيها من أجل الإحاطة الجيدة بطبيعة الموضوع حيث نوضح المنهج المتبع وكذا تقنية البحث المختارة وأداة جمع البيانات المعتمدة في الدراسة.

ويقصد بمنهج الدراسة: " تلك الطريقة الموضوعية التي يتبعها الباحث في دراسة ظاهرة من الظواهر قصد تشخيصها وتحديد أبعادها بما يتيح معرفة أسبابها ومؤثراتها للوصول إلى نتائج عامة محددة يمكن فهمها".[1]

فـ " المنهج " هو فن التنظيم الصحيح لسلسلة من الأفكار سواء من أجل الكشف عن الحقيقة حين لا تكون معلومة بالنسبة لنا أو من أجل البرهنة عليها وإثباتها. فالبحث بدون منهج علمي موضوعي يصبح مجرد حصر وتجميع لمجموعة من المعارف دون أن تكون هناك رابطة بينها وبين استخدامها للإجابة على إشكالية معينة.[2]

وتتعدد المناهج وتختلف باختلاف موضوع البحث وطبيعة المشكلة المراد دراستها، وللإلمام الجيد بكل جوانب الظاهرة اتبعنا المنهج الاستكشافي والاختباري.

أ- المنهج الاستكشافي:

ويتعلق "الاستكشاف" بإيجاد نقاط ترابط نظرية جديدة بين المفاهيم أو إدماج مفاهيم جديدة في مجال نظري معين، وفي مجال دراستنا يتمثل الاستكشاف هنا في استكشاف هيكل مفهومي نظري للمراجعة الخارجية من أجل تفسير وفهم مدى فعاليتها في التسيير الجبائي، وغالبا ما يتحقق الاستكشاف من خلال تبني أسلوب الاستقراء الذي ينطلق من ملاحظة الجزئيات ثم يعممها بهدف الوصول إلى نظرية أو قاعدة عامة.[3]

إلا أننا في هذه الدراسة لا يكمن هدفنا في تعميم النتائج والوصول إلى نظرية أو قواعد وقوانين عامة بقدر ما يكمن في إيجاد تفسيرات منطقية قادرة على إزالة الغموض حول فعالية المراجعة الخارجية في التسيير الجبائي أي يكفينا اقتراح إطار نظري صحيح وقوي مبني بإحكام وناتج عن إبداع العقل لعلاقات على درجة ما من الدقة والعمق بينها، انطلاقا من الدراسات السابقة التي تساهم في تفسير الظاهرة، تظهر على شكل فرضيات والتي يتم اختبارها ومناقشتها لاحقا.[4]

---

[1] مسعودي محمد عبد الغني والخضيري محسن أحمد، **الأسس العلمية لكتابة رسائل الماجستير والدكتوراه**، مكتبة الأنجلو المصرية، الاسكندرية، 1992 ص 46.

[2] بن ساهل وسيلة، **دراسة المنهج: تحليل مفهومي**، يوم دراسي حول منهجية البحث العلمي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 22 فيفري 2010، ص 2.

[3] الرفاعي أحمد حسين، **مناهج البحث العلمي: تطبيقات إدارية واقتصادية**، دار وائل للنشر، الطبعة الخامسة، عمان، 2007 ، ص 86.

[4] الواصل عبد الرحمان بن عبد الله ، **البحث العلمي**، وازرة المعارف، المملكة العربية السعودية، 1999، ص 11.

ب-المنهج الاختباري:

ويتعلق " الاختبار" بتلك العمليات التي تمكن الباحث من مقارنة موضوع نظري ما مع الواقع بهدف تقييم صحة فرضية أو نموذج أو نظرية بهدف التفسير، أي هو وضع موضوع نظري تحت التجريب الواقعي، فهو يقوم على أسلوب الاستنباط أو الافتراض الاستنباطي الذي ينطلق من القوانين أو الافتراضات ليستنبط منها الحقائق، فهو يعتمد على فكرة أساسية مفادها أنه إذا كانت الفرضيات المشكلة صحيحة، فإن النتيجة تصبح بالضرورة صحيحة. أي انه يبدأ بالنظريات التي تستنبط منها الفرضيات ثم ينتقل إلى عالم الواقع بحثا عن البيانات لاختبار صحة الفرضيات.[1]

ثانيا: أداة الدراسة وإجراءات صدقها

1- أداة الدراسة:

تعبر أداة الدراسة عن حقيقة ملموسة يمكن للباحث أن يلمسها أو يقرأ العبارات الموجودة ضمنها على عكس التقنية التي تدل على حقيقة معنوية، وقد استخدم الباحث استمارة استبيان كأداة تتناسب مع طبيعة الموضوع وتتماشى مع مجتمع الدراسة من أجل جمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة.

ويعرف الاستبيان على أنه وسيلة لجمع المعلومات المتعلقة بموضوع بحثي معين عن طريق اعداد استمارة يتم تعبئتها من قبل عينة ممثلة من الأفراد، ويسمى الشخص الذي يقوم بملأ الاستمارة بالمستجيب.

ويتم توزيع الاستبيانات إما عن طريق البريد، عبر الهاتف، عبر الانترنت (استبيان الكتروني)، أو بالمقابلة الشخصية، أو تسلم باليد للمستجيب على أن يتم أخذها بعد تعبئتها كما تم بالنسبة لاستبيان بحثنا، وعادة ما يتم توزيع الاستبيانات على عينة من المجتمع تكون ممثلة لمجتمع الدراسة لعدم امكانية القيام بمسح شامل لكافة أفراد المجتمع. [2]

ونميز وجود أربعة أنواع من الأسئلة التي تتضمنها الاستمارات وهي: [3]

أ- الأسئلة المفتوحة:

وهي الأسئلة التي لا تلزم المستجيب باختيار إجابة معينة من بين عدد من البدائل، بل تعطي له فرصة الإجابة بالأسلوب والألفاظ التي يرغب فيها.

ب- الأسئلة المغلقة:

وهي الأسئلة التي تكون الإجابة عنها باختيار بديل من البدائل التي يتيحها الباحث للمستجيب كالإجابة بنعم أو لا.

ج- أسئلة الخيارات المتعددة: وهي الأسئلة التي تستخدم للقضايا التي تتباين فيها الآراء.

---

[1] الرفاعي أحمد حسين، نفس المرجع، ص 86.

[2] الرفاعي أحمد حسين، **مناهج البحث العلمي: تطبيقات إدارية واقتصادية**، دار وائل للنشر، الطبعة السادسة، عمان، 2009 ، ص 181. (بتصرف)

[3] الحمداني موفق وآخرون، **مناهج البحث العلمي :أساسيات البحث العلمي**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص ص 238- 239. (بتصرف)

د- أسئلة الأوزان والقيم:

وهي الأسئلة التي تكون تصنيفات الإجابة فيها تحتمل الخيارات التالية: أتفق تماما، أتفق، أتفق إلى حد ما، لا أتفق ولا أتفق تماما.

وقد تم الاعتماد في هذه الدراسة على النوع " د " من الأسئلة، وفي ضوء أهداف الدراسة تم تقسيم الاستبيان إلى ثلاث أقسام:

❖ **القسم الأول:**

احتوى على توطئة لموضوع الدراسة وكذا الفئة عينة المجتمع المستهدفة.

❖ **القسم الثاني:**

انقسم إلى أربعة محاور وكل محور يضم مجموعة من الفقرات:

- **المحور الأول:**

يوضح البيانات الشخصية والوظيفية لأفراد المجتمع واحتوى على 05 فقرات، الجنس، العمر، المؤهل العلمي والمؤهل المهني، الخبرة المهنية.

- **المحور الثاني:**

للمراجعة الخارجية دور فعال في التسيير الجبائي، ويوضح هذا المحور العلاقة التي تربط المراجعة الخارجية بالجانب الجبائي وكذا الفعالية والقيمة المضافة التي تقدمها في مجال التسيير الجبائي، وقد ضم 09 فقرات.

- **المحور الثالث:**

للمراجع الخارجي مهام متعلقة بالتسيير الجبائي، حيث احتوى هذا المحور على المهام التي من الممكن أن يؤديها المراجع الخارجي والتي لها صلة بالتسيير الجبائي، وقد ضم 07 فقرات.

- **المحور الرابع:**

توجد عدة آليات تدعم دور المراجع الخارجي في التسيير الجبائي، حيث أن المساهمة الفعالة للمراجع الخارجي في التسيير الجبائي الناجح لا تتم إلا من خلال جملة من الآليات المساعدة، وقد ضم 07 فقرات.

❖ **القسم الثالث:**

اشتمل على معلومات إضافية لمن لديه الرغبة في إضافة تعليقات حول فقرات المحاور.

2- إجراءات ثبات وصدق الأداة (الاستبيان)

صدق الاستبيان يعني تمثيله للمجتمع المدروس بشكل جيد، أي أن الإجابات التي نحصل عليها من أسئلة الاستبيان تعطينا المعلومات التي وضعت لأجلها هذه الأسئلة، أما ثبات الاستبيان فيعني أننا إذا أعدنا توزيع

هذا الاستبيان على عينة أخرى من نفس المجتمع وبنفس حجم العينة فإن النتائج ستكون مقاربة للنتائج التي حصلنا عليها من العينة الأولى، وتكون النتائج بين العينتين متساوية باحتمال يساوي معامل الثبات. [1]

وكمرحلة أولية قام الباحث بتحكيم الاستبيان قبل توزيعه على عينة الدراسة، وذلك للتأكد من صدقه وثباته حيث قام بعرضه في مرحلة الإعداد على مجموعة من الأساتذة المحكمين، وذلك من أجل التحقق من مصداقيته وأن العبارات التي تضمنها تقيس الأفكار التي صممت من أجله، وضمت فئة المحكمين 03 من الأساتذة المتخصصين في المحاسبة والمراجعة والجباية (أنظر الملحق رقم:01). والذين قاموا بإبداء آرائهم ومقترحاتهم حول مناسبة المحاور الرئيسية للاستبيان وكذلك مناسبة العبارات لكل محور من محاور البحث، وكان لآرائهم ومقترحاتهم دور مميز في تطوير الاستبيان وبذلك خرج الاستبيان بصورته النهائية (أنظر الملحق رقم:02).

– وفي مرحلة ثانية قد تم اختبار صدق وثبات الاستبيان بمعامل **ألفا- كرونباخ Cronbach's Alpha**، وهذا المعامل يأخذ قيمة بين الصفر والواحد، فعندما تكون قيمتها قريبة من الواحد نقول بأن الاستبيان صادق وأنه ممثل للمجتمع المدروس(النسبة المقبولة لا تقل عن 60%). وتم استخدام ذات المعيار لحساب معامل الصدق عن طريق جذر معامل الثبات، وجاءت النتائج على النحو التالي :

تم استخدام اختبار (ألفا كرونباخ α) لقياس مدى ثبات أداة القياس، حيث بلغت قيمة α للاستمارة الكلية (0,868) أي بنسبة (86%) وهي نسبة جيدة كونها أعلى من النسبة المقبولة (60%)، وبالتالي يمكننا القول أن الاستبيان ثابت بدرجة عالية.

كما أن قيمة α بالنسبة لكل محور على حدا أعلى من النسبة المقبولة أيضا. والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم(3–1) نتائج اختبار ثبات أداة الدراسة:

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات α
المحور الثاني	09	0,686
المحور الثالث	07	0,793
المحور الرابع	07	0,771
المجموع	**23**	0,868

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات SPSS (V 17.0)

وبأخذ جذر معامل الثبات نحصل على معامل الصدق الذي وجد أنه يساوي (0,932) مما يدل على أن الاستبيان صادق، أي أنه يمثل المجتمع الذي سحبت منه العينة.

[1] غيث البحر ومعن التنجي، **التحليل الإحصائي للإستبيانات بإستخدام البرنامج الإحصائي IBM SPSS Statistics**، مركز سبر للدراسات الإحصائية والسياسات العامة، تركيا، 2014، ص 17.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

أولا: مجتمع الدراسة

تم حصر مجتمع الدراسة في المحاسبين المعتمدين، محافظوي الحسابات والخبراء المحاسبين، حيث أنهم الممثلون لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر وتم اللجوء للخبراء المحاسبين كونهم يعدون محافظي حسابات أيضا، وكان ذلك في كل من ولايات ورقلة، الوادي، وبسكرة التي كان المجتمع فيها أكبر من باقي الولايات، وفي ما يلي تعريف لمجتمع الدراسة:

بحسب المواد (18، 19، 22، 41) من القانون (10-01) المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 2010/06/29 الصادر بالجريدة الرسمية عدد 42 فإن:

1- المحاسب المعتمد:

« يعد محاسبا معتمدا في مفهوم هذا القانون؛ المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته ».[1]

2- محافظ الحسابات:

« يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به».[2]

3- الخبير المحاسبي:

« يعد خبيرا محاسبيا، في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم، وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات». كما يعتبر الخبير المحاسبي مؤهلا لممارسة وظيفة محافظ الحسابات، وكذا القيام بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل.[3]

ويعتبر المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات.[4]

---

[1] المادة 41، القانون رقم 10-01، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 42، المؤرخة في 11 جويلية 2010، ص 8.

[2] المادة 22، من نفس القانون، ص 7.

[3] المادة 18، من نفس القانون، ص 6.

[4] المادة 19، من نفس القانون، ص 6.

ثانيا: عينة الدراسة:

لم يتم تحديد حجم العينة بشكل مسبوق قبل توزيع استمارة الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع حوالي 40 استمارة لكن لم يتم استرجاع سوى 32 منها. وبذلك تشكلت عينة الدراسة من 32 محاسب معتمد ومحافظ حسابات وخبير محاسبي من ولايات ورقلة، الوادي، بسكرة تم توزيعهم بشكل تلقائي، لكن كان الحظ الأكبر لمدينة بسكرة كونها مكان الدراسة والجدول الموالي يوضح ذلك:

جدول رقم(3-2) الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان:

البيان	التكرار	النسبة
الاستمارات الموزعة	40	%100
الاستمارات غير المسترجعة	8	%20
الاستمارات المسترجعة (عينة الدراسة)	32	%80

المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الثالث: تفريغ وتحليل البيانات

تأتي عملية تفريغ وتحليل البيانات بعد جمعها من خلال الاستمارات الموزعة على أفراد العينة المدروسة وقامت هذه العملية على مرحلتين أساسيتين هما:

أولا: مرحلة تفريغ البيانات والمعلومات

لقد تم تفريغ البيانات من خلال جمع كل الأجوبة المتحصل عليها من طرف المستجوبين في استمارة واحدة بعد تحديد وزن كل إجابة، ثم تبويبها في جداول بسيطة وذلك بهدف تسهيل عملية تحليل وتفسير هذه البيانات (أنظر الملحق رقم:03).

ثانيا: مرحلة تحليل وتفسير البيانات

بعد عملية تفريغ البيانات ووضعها في جداول، يتم تحليلها إحصائيا لإعطاء صورة دقيقة عن مضمون الجداول وبالتالي تحديد النتائج المتوصل إليها، وقد تم الاستعانة في ذلك بجوانب إحصائية كالتكرار، النسب والوسط الحسابي المرجح، الانحراف المعياري، اختبار (T)، وذلك باستخدام برنامج **SPSS**.

المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة

بعد تعريف كل من مجتمع العينة وحصرها في مجموعة معينة قمنا بتحليل العينة الإحصائية المكونة من 32 محاسب معتمد، محافظ حسابات وخبير محاسب، وذلك بتوزيعها حسب كل من الولايات، الجنس، العمر والمؤهل العلمي، المؤهل المهني، الخبرة المهنية، واستعملنا في ذلك أساليب التحليل الإحصائي الممثلة في التكرار والنسب المئوية باستخدام البرنامج الإحصائي **SPSS**.

المطلب الأول: توزيع أفراد العينة حسب الولايات

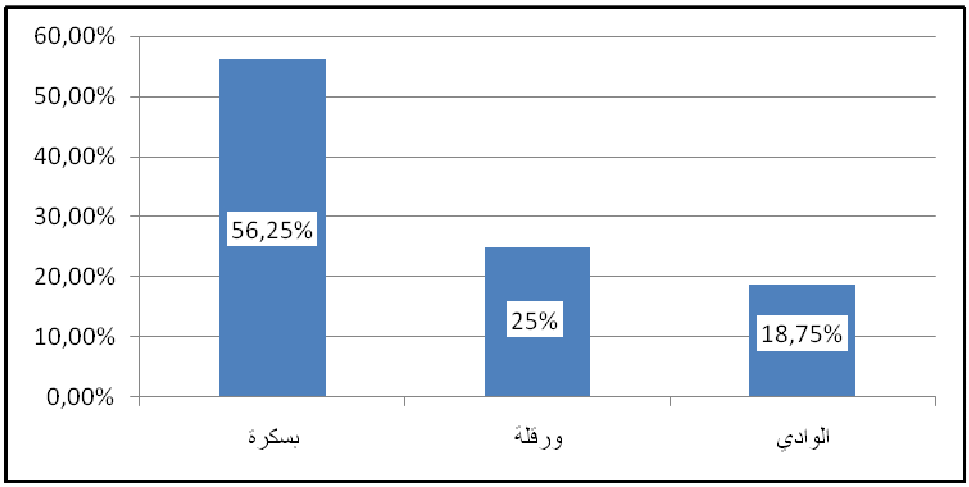
من خلال الجدول أدناه نلاحظ أن عدد الاستمارات كان موزع بشكل كبير في منطقة بسكرة بنسبة 56,25% أي عينة مكونة من 18 محاسب معتمد، محافظ حسابات وخبير محاسب، وذلك كونها مكان الدراسة، ثم تأتي ولاية ورقلة بنسبة 25% أي العينة مكونة من 8 أفراد من مجتمع الدراسة، أما النسبة الباقية والمتمثلة في 18,75% أي 6 أفراد، وتعذر توزيع أكثر من هذا العدد نظرا لضيق الوقت.

جدول رقم(3-3) توزيع أفراد العينة حسب الولايات:

الولاية	التكرار	النسبة
بسكرة	18	%56,25
ورقلة	08	%25
الوادي	06	%18,75
المجموع	**32**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب

شكل رقم (3-2) التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الولايات:



المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الثاني: توزيع أفراد العينة حسب الجنس والعمر

أولا: توزيع أفراد العينة حسب الجنس

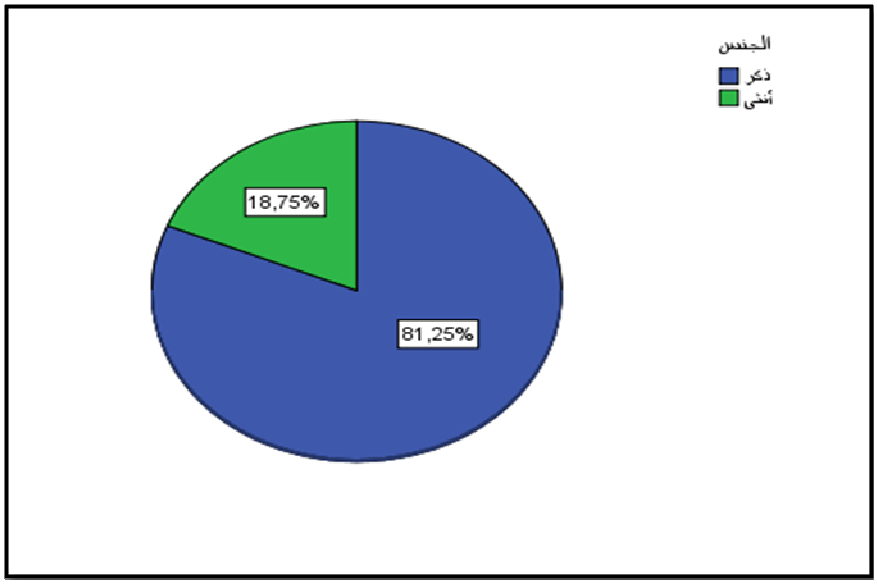
جدول رقم(3-4) توزيع أفراد العينة حسب الجنس:

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	26	%81,25
أنثى	06	%18,75
المجموع	**32**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات SPSS (V 17.0)

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن معظم أفراد العينة ذكور إذ تقدر نسبتهم بـ(81,25%) في مقابل (18,75%) من أفراد العينة كانوا إناث، ومن ذلك يغلب على مجتمع الدراسة من العاملين في حقل المراجعة الخارجية الطابع الذكوري، نظرا لطبيعة عمل المراجع الخارجي والاتصال الدائم بالمؤسسات. والشكل التالي يوضح ذلك:

شكل رقم (3-3) توزيع أفراد العينة حسب الجنس:



المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات SPSS (V 17.0)

ثانيا: توزيع أفراد العينة حسب العمر

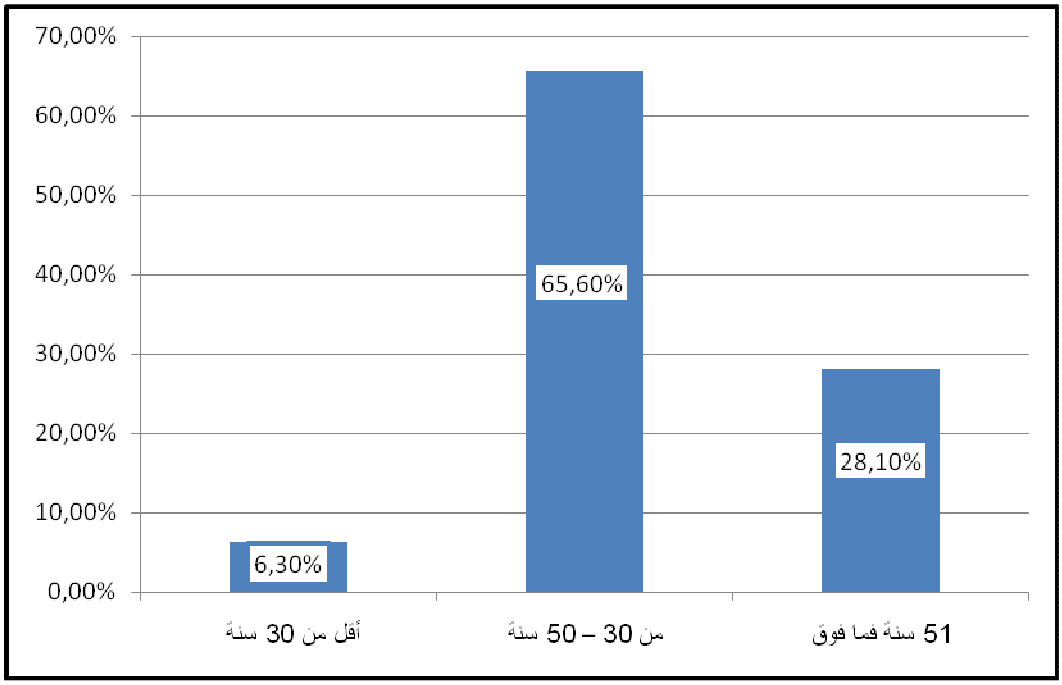
جدول رقم(3-5) توزيع أفراد العينة حسب العمر:

العمر	التكرار	النسبة
أقل من 30 سنة	02	%6,3
من 30 – 50 سنة	21	%65,6
51 سنة فما فوق	09	%28,1
المجموع	**32**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات SPSS (V 17.0)

نلاحظ من خلال الجدول أن غالبية أفراد مجتمع الدراسة أعمارهم ما بين 30 – 50 سنة والذين يمثلون نسبة (65,6 %)، بينما جاء في الترتيب الثاني الفئة التي يفوق سنها 51 سنة بنسبة (28,1 %). أما في الترتيب الثالث والأخير فجاءت فئة المراجعين الذين تقل أعمارهم عن 30 سنة بنسبة بلغت (6,3 %) . كل هذه المؤشرات توحي بأن فئة الشباب تبقى نسبتها قليلة في أوساط المراجعين الخارجيين لأن الغالبية العظمى منهم يعتبرون من فئة الكهول. والشكل التالي يوضح ذلك:

شكل رقم (3-4) التمثيل البياني لأفراد العينة حسب العمر:



المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات SPSS (V 17.0)

المطلب الثالث: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي والمهني

أولا: : توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

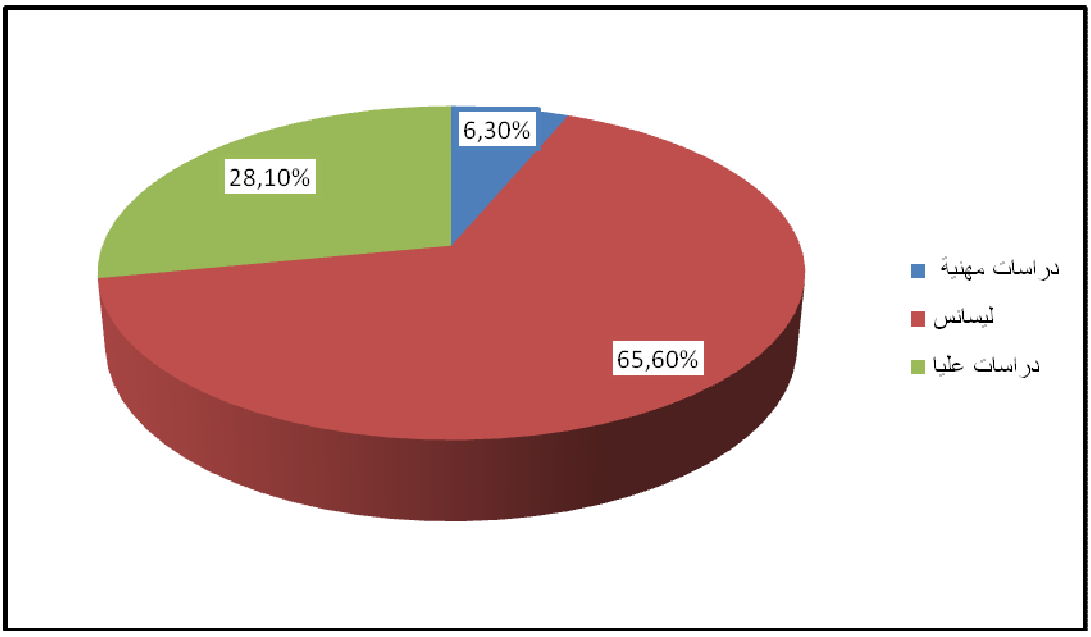
نلاحظ من خلال الجدول **(3-6)** والشكل رقم **(3-5)** الخاص بالتمثيل البياني لأفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي أن أغلبية أفراد العينة من حاملي شهادة الليسانس حيث بلغ عددهم 26 أي ما نسبته (65,6 %) وهي نسبة مرتفعة جدا ويرجع ذلك إلى أن غالبية المحاسبين ومحافظي الحسابات هم مهنيين فقط، بينما بلغ عدد حاملي شهادات الدراسات المهنية 2 والدراسات العليا 4 أي ما نسبته (6,3 %)،(28,1 %) على التوالي.

جدول رقم(3-6) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

الوظيفة	التكرار	النسبة
دراسات مهنية	02	%6,3
ليسانس	26	%65,6
دراسات عليا	04	%28,1
المجموع	**32**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات SPSS (V 17.0)

شكل رقم (3-5) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:



المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات SPSS (V 17.0)

ثانيا: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل المهني

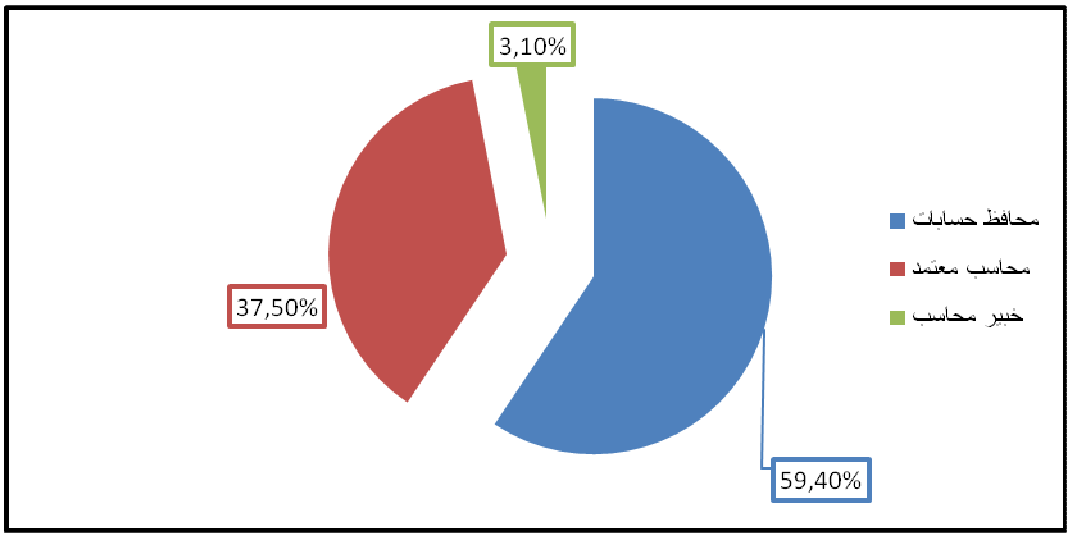
جدول رقم(3-7) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل المهني:

الوظيفة	التكرار	النسبة
محافظ حسابات	19	%59,4
محاسب معتمد	12	%37,5
خبير محاسب	01	%3,1
المجموع	**32**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات SPSS (V 17.0)

تتكون عينة الدراسة من 32 فردا حيث يوضح الجدول أعلاه، والمتمثل في توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل المهني، أن نسبة محافظي الحسابات كانت مرتفعة بالمقارنة مع المحاسبين المعتمدين والخبراء المحاسبين حيث قدرت نسبة محافظي الحسابات بـ (59,4 %) أي ما يقدر بـ 19 محافظ حسابات ، تليها نسبة المحاسبين المعتمدين بـ (37,5 %) أي ما يعادل 12 محاسبا، ثم في الأخير خبير محاسبي وحيد والذي مثل نسبة (3,1 %)، وهذا يرجع لقلة مكاتب الخبراء المحاسبين في المناطق الجنوبية لأن الشائع في هذه المنطقة أن مكاتب المراجعة الخارجية تنحصر في مكاتب المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات في أغلب الأحيان على عكس المناطق الشمالية التي فيها عدد كبير من الخبراء المحاسبين، وهذا راجع لكبر حجم المؤسسات وكذا النشاط الاقتصادي مقارنة بالمناطق الجنوبية، وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

شكل رقم (3-6) التمثيل البياني لأفراد العينة حسب المؤهل المهني:



المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات SPSS (V 17.0)

ثالثا: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

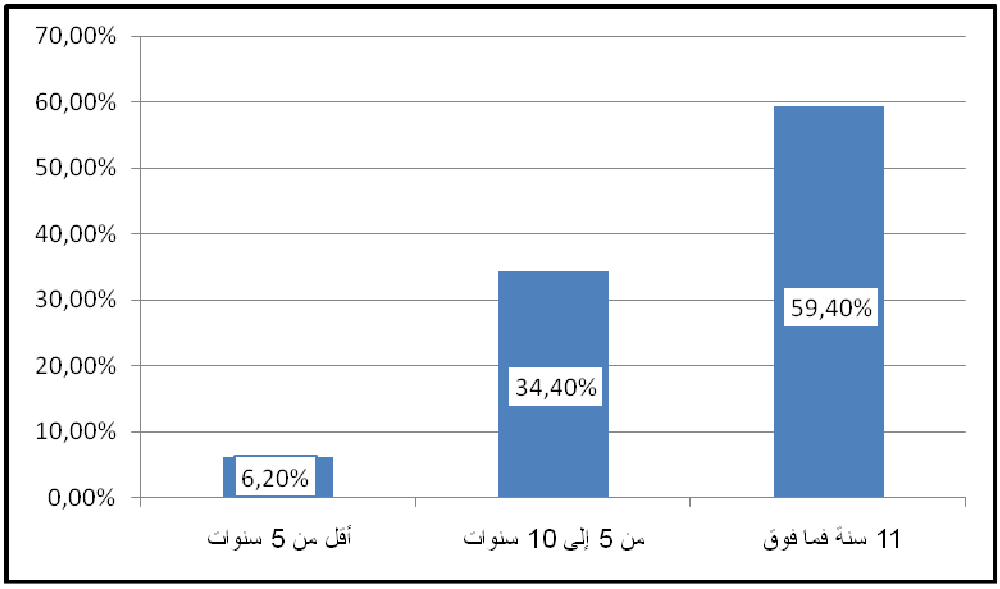
جدول رقم(3-8) توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية:

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	02	%6,2
من 5 إلى 10 سنوات	11	%34,4
11 سنة فما فوق	19	%59,4
المجموع	**32**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات SPSS (V 17.0)

يتضح من خلال الجدول أن عدد سنوات الخبرة لغالبية أفراد الدراسة أعلى من 11 سنة، إذ يمثلون ما نسبته (59.4 %) من إجمالي أفراد الدراسة في دلالة على أن أكثر من نصف أفراد العينة لديهم خبرة طويلة في المجال ويعتبرون من المتمرسين في هذه المهنة، ثم تليها الفئة التي سنوات الخبرة لديها تتراوح ما بين 5-10 سنوات بنسبة تقدر بـ (34.4 %). وأخيرا جاءت نسبة (6.2 %) والتي تمثل الفئة التي لديها خبرة أقل من 5 سنوات وهم الأقل خبرة بطبيعة الحال، وهذه النتيجة تعكس بشكل صريح التباين المسجل في نسب الأعمار التي تطرقنا إليها سابقا، لأن عدد سنوات الخبرة مرتبط عادة بالسن. والشكل الموالي يوضح ذلك:

شكل رقم (3-7) التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الخبرة المهنية:



المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات SPSS (V 17.0)

المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات

المطلب الأول: إجراءات معالجة الاستبيان

لقد تم اختيار مقياس ليكرت **(Likert)** الخماسي الذي يعتبر من أكثر المقاييس استخداما لقياس الآراء، لتوازن درجاته، كما يعتبر أكثر مقاييس الاتجاه التي تعمل على تحديد ما يعتقده أو يدركه الفرد. ولقد تم توزيع الأوزان على البدائل الخمس كالآتي:

جدول رقم(3-9) درجات مقياس ليكرت (Likert) الخماسي:

الإجابة	أتفق تماما	أتفق	أتفق إلى حد ما	لا أتفق	لا أتفق تماما
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: عز عبد الفتاح، **مقدمة فى الاحصاء الوصفي و الاستدلالى باستخدام spss**، ،خوارزم العلمية للنشر والتوزيع، طبعة أولى، جدة، السعودية، 2008، ص 540.

وبعد ما قمنا بتحديد مجالات الإجابة وأوزانها، قمنا بفرز إجابات الاستبيان وتفريغها في البرنامج الإحصائي **SPSS** ليقوم البرنامج بحساب كل من الوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري.

وتم تحديد الحدود العليا والدنيا لمقياس ليكرت **(Likert)** الخماسي انطلاقا من تحديد طول خلايا المقياس المستخدم في محاور الدراسة الثلاث(2،3،4) ، وذلك عن طريق حساب المدى (4 =1 – 5)، ثم تقسيمه على عدد خلايا المقياس للحصول على طول الخلية الصحيح أي (4/5=0,8) بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس والمتمثلة في الواحد الصحيح وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية، وهكذا أصبح طول الخلايا كما يلي:

جدول رقم(3-10) الحدود العليا والدنيا لمقياس ليكرت (Likert) الخماسي:

درجة الموافقة	أتفق تماما	أتفق	أتفق إلى حد ما	لا أتفق	لا أتفق تماما
الوسط الحسابي المرجح	[4,20-5]	[3,40-4,19]	[2,60-3,39]	[1,80-2,59]	[1-1,79]

المصدر: عز عبد الفتاح، مرجع سبق ذكره. ص 540.

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات الرئيسة والفرعية، وتحليل نتائج المحاور الثلاث للدراسة

أولا: اختبار الفرضية الرئيسة

من خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى اختبار الفرضية الرئيسية والتعرف على آراء أفراد الدراسة حول مدى فعالية المراجعة الخارجية في التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية.

وتم استخدام اختبار **(T)** للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الرئيسية، وذلك كما هو مبين في الجدول الآتي:

جدول رقم(3-11) نتائج اختبار الفرضية الرئيسية:

المتغير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T)	مستوى الدلالة المحسوبة (Sig)
وجود فعالية للمراجعة الخارجية في التسيير الجبائي	3,6916	0,46177	45,224*	0,000

* ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α =0,05)

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات SPSS (V 17.0)

من خلال النتائج الواردة في الجدول السابق يتضح أن قيمة الوسط الحسابي (3,6916)، وقيمة (**T**) (45,224) وهي موجبة أي أنها تقع على يمين قيمة الوسط الحسابي المعتمد للموافقة (3,40) وجاء مستوى الدلالة المحسوبة (0,000) وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد (α =0,05)، فكل هذا يدل على الاتجاه العام لأفراد المجتمع نحو الموافقة على كل عبارات الاستبيان، ومنه نستطيع القول أنه توجد أهمية لفعالية المراجعة الخارجية في التسيير الجبائي.

ثانيا: تحليل نتائج المحاور الثلاث من الدراسة واختبار الفرضيات

1- تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان واختبار الفرضية الأولى

يظهر الجدول رقم **(3-12)** رأي أفراد العينة من المحاسبين ومحافظي الحسابات والخبراء فيما يخص الدور الفعال الذي تلعبه المراجعة الخارجية في التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية، ويبين كل من :[المتوسط الحسابي لإجابات المحور والذي هو بمقدار3,65 وكذا الانحراف المعياري المقدر بـ 0,92، وكانت قيمة **(T)** المحسوبة 41,951 وهي موجبة حيث تقع على يمين قيمة الوسط الحسابي المعتمد للموافقة وهو 3,40 وكان مستوى المعنوية عند 0,000 وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد (0,05)]، تأييد أفراد العينة للفرضية التي تقول أنه للمراجعة الخارجية دور فعال في التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية، ويتضح ذلك جليا من خلال المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للأجوبة التالية والتي كانت في معظمها متفقة مع العبارات التي الواردة في هذا المحور، (أنظر الجدول أدناه):

جدول رقم(3-12) نتائج " للمراجعة الخارجية دور فعال في التسيير الجبائي":

المحور الثاني											
رقم العبارة	التكرار والنسبة	الخيارات					المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة (T)	مستوى الدلالة (Sig)	الإتجاه
		أتفق تماما	أتفق	أتفق إلى حد ما	لا أتفق	لا أتفق تماما					
01	التكرار	14	13	3	2	0	4,22	0,870	27,428	0,000	أتفق تماما
	النسبة %	43,8	6,40	9,3	6,3	0					
02	التكرار	2	8	9	11	2	2,91	1,058	15,535	0,000	لا أتفق
	النسبة %	6,3	25	28	34,4	6,3					
03	التكرار	6	12	13	1	0	3,72	0,813	25,889	0,000	أتفق إلى حد ما
	النسبة %	18,8	37,5	40,6	3,1	0					
04	التكرار	8	12	7	5	0	3,72	1,023	20,555	0,000	أتفق
	النسبة %	25	37,5	21,9	15,6	0					
05	التكرار	13	11	6	2	0	4,09	0,928	24,944	0,000	أتفق تماما
	النسبة %	40,6	34,3	18,8	6,3	0					
06	التكرار	8	16	7	1	0	3,97	0,782	28,701	0,000	أتفق
	النسبة %	25	50	21,9	3,1	0					
07	التكرار	5	14	11	2	0	3,69	0,821	25,420	0,000	أتفق
	النسبة %	15,5	43,8	34,4	6,3	0					
08	التكرار	7	10	11	4	0	3,63	0,976	21,021	0,000	أتفق إلى حد ما
	النسبة %	21,9	31,3	34,3	12,5	0					
09	التكرار	1	9	8	13	1	2,88	0,976	16,672	0,000	لا أتفق
	النسبة %	3,1	28,1	25	40,7	3,1					
متوسط إجمالي الإجابات							3,65	0,49	41,951	0,000	أتفق

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات SPSS (V 17.0)

وفي ما يلي، التعليق على إجابات المحور الثاني من الاستبيان:

1- للمراجعة الخارجية علاقة وثيقة بالجباية (عبارة رقم 1)، وهذا ما اتفق معه جميع المستجوبين اذ يرى عدد كبير من المراجعين الخارجيين أن ما يقارب 50 % من عملهم له علاقة بالجباية ومجال الضرائب، وحتى أنه يتم اعداد ميزانية مالية محاسبية وأخرى جبائية.

2- يعتبر المراجع الخارجي بمثابة مسير جبائي(عبارة رقم 2)، لا يتفق عدد معتبر من المراجعين الخارجيين مع هذه العبارة اذ يعتبرون فعلا أن للمراجع الخارجي علاقة وثيقة بالتسيير الجبائي إلا أنه لا يستطيع أن يكون مسيرا جبائيا للمؤسسة لأنه توجد بعض الحدود القانونية، فيما يرى عدد آخر منهم والذين تمثل نسبتهم حوالي 31,3 % بين متفق تماما ومتفق، وهم المراجعون والذين يقدمون خدمات الاستشارات الجبائية، أنه يمكن أن يكون المراجع الخارجي مسيرا جبائيا " بشرط أن عمل المراجع المتعلق بالتسيير الجبائي يجب أن يكون مدونا في العقد المبرم بين المؤسسة والمراجع الخارجي، وأن يتم تحديد مهامه بدقة، مع ذكر كل البنود التي تتعلق بالمتابعة الجبائية ".[1]

3- المراجع الخارجي ملم بكافة التقنيات الضريبية (عبارة رقم 3)، وكتفسير للنسب المسجلة نستطيع الجزم أنه على المراجع الخارجي الإلمام بقسم وافر من التقنيات الضريبية المعمول بها بما في ذلك طرق الحساب والضرائب المفروضة على كل فئة وغيرها من المعطيات ذات الدلالة الجبائية، إلا انه ومن خلال الاحتكاك بعد من المراجعين الخارجين فإنهم يقرون بالإلمام بنسبة معتبرة جدا من هذه التقنيات ولكن دون الوصول لمستوى المعرفة الكاملة بهذه الأخيرة، لأنه حسب رأيهم فالمراجع الخارجي عليه أن يلم فقط بالتقنيات التي لها علاقة بمجال عمله فقط والتي يحتاجها في الميدان، لأنه يوجد عدد من التقنيات تختص بها مديرية الضرائب دون غيرها.

4- للمراجعة الخارجية دور مهم في تحقيق المؤسسة لأهدافها بفضل التحكم في ضرائبها المتنوعة (عبارة رقم 4)، والاتجاه العام المسجل هنا هو " أتفق" لأنه بطبيعة الحال أسمى ما تصبو إليه المؤسسات هو تحقيق أهدافها المسطرة، وتحكم المؤسسة في ضرائبها يعد ضرورة إذا ما أرادت الوصول إلى هذه الاهداف لأن أي خلل قد يوقع المؤسسة في مشاكل لا حصر لها وهنا تلعب المراجعة الخارجية دورا فاعلا وهاما في تحقيق هذا المبتغى.

5- تساهم المراجعة الخارجية في حماية المؤسسة من المخاطر الجبائية المتنوعة (عبارة رقم 5)، والجميع يتفق تماما مع هذا الطرح، إذ أن أهم أهداف المراجعة الخارجية هو حماية المؤسسة من الأخطار الجبائية المتنوعة.[2]

6- تقدم مكاتب المراجعة الخارجية خدمات متعلقة بالجباية في المؤسسات (عبارة رقم 6)، أحد أهم الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة الخارجية هي الخدمات الجبائية، وكما أشرنا سابقا فإن عددا معتبرا من المراجعين

[1] مقابلة مع محافظ حسابات.

[2] مقتبس من تعليق أدلى به محافظ حسابات.

الخارجين يرون أن ما يقارب نصف أعمالهم على علاقة بالجانب الجبائي، وتتراوح هذه الخدمات عادة بين تسيير الملف الجبائي للمؤسسة وكذا تقديم الاستشارات.

7- تقدم مكاتب المراجعة استشارات متعلقة بالتسيير الجبائي للمؤسسات (عبارة رقم 7)، وهو ما تدعمه العبارة السابقة، اذ نجد عددا من محافظي الحسابات يعرفون انفسهم على أنهم مستشارين جبائيين وهذا نظرا لطبيعة الخدمات التي يقدمونها المتعلقة بالاستشارة في شؤون التسيير الجبائي للمؤسسات، والملاحظ أن الطلب على مثل هذا النوع من الاستشارات في تزايد مستمر.

8- المراجعة الجبائية الخارجية مكملة للمراجعة الجبائية الداخلية (عبارة رقم 8)، يفضل العديد من المراجعين الخارجيين أن تكون هناك متابعة داخلية للتسيير الجبائي قبل المتابعة الخارجية من قبلهم وذلك لأن موضوع التسيير الجبائي يتطلب اتخاذ القرار في الوقت المناسب ودون الإخلال بأحد البنود القانونية وبالتشريع الجبائي.

9- يمكن لمكاتب المراجعة تعويض مصلحة المحاسبة والمالية في أداء العمليات ذات الطابع الجبائي للمؤسسات الاقتصادية (عبارة رقم 9)، انقسم المستجوبون بين مؤيد ومعارض لهذا الطرح، والنسبة الكبيرة التي لم توافق على العبارة يرون أنه يوجد اختلاف جوهري بين المهام الموكلة لكل من مكاتب المراجعة ومصلحة المالية والمحاسبة في المؤسسة ويختلفان في طبيعة العمل، وهذا الاختلاف راجع أيضا إلى طبيعة المؤسسات في حد ذاتها سواء من ناحية الشكل القانوني أو طريقة التسيير، وهناك من يتفق مع هذا الطرح لأنه قد تلجأ المؤسسة لمكتب مراجعة خارجية للقيام بمحاسبتها وما يتبعها من عمليات بما فيها العمليات الخاصة بالتسيير الجبائي نظرا لعدم وجود هذه المصلحة داخل المؤسسة من الأساس.

2- تحليل نتائج المحور الثالث من الاستبيان واختبار الفرضية الثانية

من خلال الإجابات الظاهرة في الجدول رقم **(3-13)** والتي كان اتجاه مجملها بالموافقة على العبارات المفسرة والتي تمثل عناصر هذا المحور، حيث كان المتوسط الحسابي للإجابات 3,65 بانحراف معياري 0,93، وكانت قيمة **(T)** المحسوبة 33,038 وهي موجبة حيث تقع على يمين قيمة الوسط الحسابي المعتمد للموافقة وهو 3,40 وكان مستوى المعنوية عند 0,000 وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد (0,05)، وبدرجة تقدير"أتفق" ما يشير إلى اتفاق كبير على أن للمراجع الخارجي مهاما عدة متعلقة بالتسيير الجبائي لعل أبرزها:

- ❖ إمساك وتسيير الملف الجبائي للمؤسسة؛
- ❖ جعل الأعباء الضريبية للمؤسسة أكثر معقولية؛
- ❖ استغلال بعض الثغرات المشروعة والامتيازات التي يمنحها القانون الجبائي لتخفيف العبء الضريبي للمؤسسة؛
- ❖ اكتشاف الأخطاء الجبائية وإبداء الرأي من أجل تصحيحها؛
- ❖ اعداد التقارير الجبائية؛

جدول رقم(3-13) نتائج " للمراجع الخارجي مهام متعلقة بالتسيير الجبائي":

المحور الثالث											
رقم العبارة	التكرار والنسبة	الخيارات					المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة (T)	مستوى الدلالة (Sig)	الإتجاه
		أتفق تماما	أتفق	أتفق إلى حد ما	لا أتفق	لا أتفق تماما					
01	التكرار	4	18	7	3	0	3,72	0,813	25,889	0,000	أتفق
	النسبة %	12,5	56,3	21,9	9,3	0					
02	التكرار	5	19	6	2	0	3,84	0,767	28,363	0,000	أتفق
	النسبة %	15,6	59,4	18,8	6,3	0					
03	التكرار	7	11	10	4	0	3,66	0,971	21,304	0,000	أتفق
	النسبة %	21,9	34,3	31,3	12,5	0					
04	التكرار	6	10	10	6	0	3,50	1,016	19,487	0,000	أتفق
	النسبة %	18,8	31,2	31,2	18,8	0					
05	التكرار	4	3	15	10	0	3,03	0,976	17,738	0,000	أتفق إلى حد ما
	النسبة %	12,5	9,4	46,9	31,2	0					
06	التكرار	9	15	6	2	0	3,97	0,861	26,082	0,000	أتفق
	النسبة %	28	46,9	18,8	6,3	0					
07	التكرار	10	13	4	4	1	3,84	1,110	19,583	0,000	أتفق
	النسبة %	31,3	40,6	12,5	12,5	3,1					
متوسط إجمالي الإجابات							3,65	0,63	33,038	0,000	أتفق

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات SPSS (V 17.0)

كما نلاحظ من نتائج الجدول أعلاه أن كل العبارات تقريبا كان اتجاهها بالموافقة، حيث تراوح المتوسط الحسابي للعبارات مابين[3,50 و3,97]، وانحصر الانحراف المعياري بين[0,76 و 1,11]، أما بالنسبة للقيمة **(T)** فكانت تتراوح ما بين 17,738 و28,363 ومستوى المعنوية الثابت 0,000 بالنسبة للعبارات من 1 إلى 7 فيما عدا العبارة 5 التي جاء الاتجاه العام لها "أتفق إلى حد ما" بمتوسط قدره 3,03 وانحراف بـ 0,97 لذا وجب التعليق عليها وبعض العبارات الأخرى:

1- المراجع الخارجي لديه من التكوين الكافي والمتخصص في المجال الجبائي (عبارة رقم 2)، إذ انه من أبجديات عمل المراجع الخارجي تكوينه في المجال الجبائي من أجل القيام بمهامه، حتى أن بعض المراجعين الخارجيين يتفوقون في هذا الجانب على موظفي مديرية الضرائب نظرا لتكوينهم المحاسبي الجيد على عكس موظفي الضرائب الذين يقتصر تكوينهم على المجال الضريبي.

2- خبرة المراجع الخارجي هي التي تسمح بتخفيف العبء الضريبي للمؤسسة من خلال بعض الثغرات الموجودة في القانون (عبارة رقم 4)، وفي هذا السياق فإن المراجعين الخارجيين يهدفون إلى التحقق من مدى تطابق الأداء الجبائي للمؤسسة مع القوانين السارية ومفهوم الثغرات القانونية بالنسبة إليهم هو الامتيازات الجبائية التي ربما تجهلها المؤسسات*، إذ أن المراجع الخارجي يعتبر رجل قانون، فهو يحمي المؤسسة التي يتعامل معها ويحفظ حقوقها في إطار القانون ودون تجاوزات، وهو الانطباع السائد لدى غالبية المراجعين الخارجيين.

3- المراجع الخارجي الناجح هو المراجع الذي يحد أقصى ما يمكن من التكاليف في المؤسسة وخاصة التكاليف الضريبية (عبارة رقم 5)، من وجهة نظر المراجعين الخارجيين أنه ليس بالضرورة قياس نجاح أو فشل المراجع الخارجي من خلال الحد من التكاليف الجبائية للمؤسسة، إذ أنه في نهاية المطاف يمكن أن تتحمل المؤسسة تكاليفا عالية نتيجة بعض السياسات الخاطئة من قبل المسيرين الفعليين أو أصحاب المؤسسة، وربما يحدث ذلك نتيجة لعدم الأخذ برأي المراجع الخارجي والاستمرار في ارتكاب الأخطاء التي تم التنويه إليها في تقرير المراجع(وهذا ما يدعم الفرضية الرئيسية، « للمراجعة الخارجية فعالية في التسيير الجبائي »).

3- تحليل نتائج المحور الرابع من الاستبيان واختبار الفرضية الثالثة

يظهر الجدول رقم (**3-14**) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين [3,53 و 4,13]، بانحرافات معيارية تراوحت بين [0,751 و 1,016] بدرجة تقدير " أتفق" في جميع العبارات، أما المتوسط العام للمحور فقد بلغ 3,79 بانحراف معياري 0,87، وكانت قيمة (**T**) المحسوبة 37,674 وهي موجبة حيث تقع على يمين قيمة الوسط الحسابي المعتمد للموافقة وهو 3,40 وكان مستوى المعنوية عند 0,000 وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد (0,05)، وبدرجة تقدير عامة " أتفق" كمؤشر على اتفاق شبه كلي وواسع النطاق على وجود عدة آليات تدعم دور المراجع الخارجي في التسيير الجبائي.

* مؤسسات أونساج مثلا لديها إعفاءات وامتيازات جبائية قد يجهلها المكلف بالضريبة وهنا يأتي دور المراجع الخارجي في استغلالها نظرا لجهل المسير بها.

جدول رقم(3-14) نتائج" توجد عدة آليات تدعم دور المراجع الخارجي في التسيير الجبائي":

المحور الرابع												
رقم العبارة	التكرار والنسبة	الخيارات					المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة (T)	مستوى الدلالة (Sig)	الإتجاه
		أتفق تماما	أتفق	أتفق إلى حد ما	لا أتفق	لا أتفق تماما					
01	التكرار	10	17	4	1	0	4,13	0,751	31,057	0,000	أتفق
	النسبة %	31,3	53,1	12,5	3,1	0					
02	التكرار	7	16	7	2	0	3,88	0,833	26,321	0,000	أتفق
	النسبة %	21,9	50	21,9	6,2	0					
03	التكرار	7	15	9	1	0	3,88	0,793	27,638	0,000	أتفق
	النسبة %	21,9	46,9	28,1	3,1	0					
04	التكرار	4	16	7	4	1	3,56	0,982	20,528	0,000	أتفق
	النسبة %	12,5	50	21,9	12,5	3,1					
05	التكرار	5	16	8	2	1	3,69	0,931	22,403	0,000	أتفق
	النسبة %	15,6	50	25	6,3	3,1					
06	التكرار	4	15	9	2	2	3,53	1,016	19,671	0,000	أتفق
	النسبة %	12,5	46,9	28	6,3	6,3					
07	التكرار	7	15	9	1	0	3,88	0,793	27,638	0,000	أتفق
	النسبة %	21,9	46,9	28,1	3,1	0					
متوسط إجمالي الإجابات							3,79	0,57	37,674	0,000	أتفق

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات SPSS (V 17.0)

فحصلت العبارة رقم 1 : « هنالك عدة آليات تنتهجها المراجعة الخارجية لتحسين الأداء والتسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية »، على المرتبة الأولى، بمتوسط حسابي 4,13 وانحراف معياري 0,751، وكانت قيمة (**T**) 31,057 ومستوى المعنوية 0,000، وبدرجة تقدير" أتفق"، ثم تلتها في المرتبة الثانية كل من العبارات رقم 2، 3، 7 على الترتيب بنفس المتوسط الحسابي الذي قدر بـ 3,88، وانحرافات معيارية 0,833 للعبارة رقم 2، و0,793 لكل من العبارتين 3 و7، أما قيمة (**T**) 27,638 لكليهما و 26,321 بالنسبة لـ 2 ومستوى المعنوية 0,000 لجميع العبارات.

وفي المرتبة الثالثة جاءت العبارة رقم 5: « يعتمد مسيرو المؤسسات على تقرير المراجع الخارجي في رسم الخطة والسياسة الجبائية المنتهجة »، بمتوسط حسابي مقداره 3,69 بانحراف بلغ 0,931، وكانت قيمة **(T)** 22,403 ومستوى المعنوية 0,000 بتقدير" أتفق"، حيث يعتبر تقرير المراجع الخارجي من الأهمية بمكان ويعتمد عليه في رسم الخطة الجبائية وانتهاج الإستراتيجية المناسبة للمؤسسة، مع الأخذ في الحسبان جميع الملاحظات والتوصيات التي وردت فيه بما يخدم مصلحة المؤسسة، لأن أي تقصير أو اهمال لها قد تكون له عواقب سلبية على أداء المؤسسة واستمراريتها.

رابعا حلت العبارة رقم 4: « تعتمد المؤسسات عادة على المراجع الخارجي في التسيير والتحكم في ضرائبها لغياب مصلحة خاصة بالوظيفة الجبائية داخل المؤسسة »، بمتوسط حسابي 3,56 وانحراف بـ 0,982، وكانت قيمة **(T)** 20,528 ومستوى المعنوية 0,000، كما أن أعلى نسبة تقدير كانت لـ " أتفق" حيث أن الموافقة بهذا التقدير تكون عند اعتماد المؤسسات الخاصة على المراجع الخارجي، وثاني نسبة تقدير كانت لـ " أتفق تماما " حيث أن الموافقة بهذا التقدير تكون عند اعتماد المؤسسات العمومية على المراجع الخارجي في التسيير والتحكم في ضرائبها لغياب مصلحة خاصة بالوظيفة الجبائية في المؤسسة.[1]

وأخيرا تأتي العبارة رقم 6: « تتعاون الإدارة الضريبية مع المراجعين الخارجيين أثناء أدائهم لمهامهم ذات الطابع الجبائي الخاصة بالمؤسسات »، بمتوسط حسابي بلغ 3,53 وانحراف بـ 1,016، وكانت قيمة **(T)** 19,671 ومستوى المعنوية 0,000 بتقدير " أتفق"، لكن هناك نسبة معتبرة كانت اجابتها بـ أتفق إلى حد ما وهو ما يفسر أن التعاون بين إدارة الضرائب والمراجع الخارجي ليس بالأمر الثابت ويختلف بحسب الظروف وطبيعة المعاملة.

المطلب الثالث: تفسير النتائج

أولا: للمراجعة الخارجية دور فعال في التسيير الجبائي

من خلال تحليلنا لمختلف إجابات المبحوثين التي تضمنها الجدول رقم **(3-12)** وجدنا أنه للمراجعة الخارجية فعالية بارزة في التسيير الجبائي، وهو ما أكدته إجابات أفراد العينة، فالأساس هو أن للمراجعة الخارجية علاقة وثيقة بالجباية، هذه العلاقة تبرز جليا في نوعية الخدمات والاستشارات التي تقدمها مكاتب المراجعة الخارجية في ما تعلق بجباية المؤسسات، كما تساهم أيضا في تحقيق المؤسسة لأهدافها عن طريق الوقاية من الأخطار الجبائية.

ومن خلال النتائج الواردة في الجدول السابق يتضح أن قيمة الوسط الحسابي 3,65 ، وقيمة (T) 41,951 وهي موجبة حيث تقع على يمين قيمة الوسط الحسابي المعتمد للموافقة وهو 3,40 ، وكان مستوى المعنوية 0,000، وهو يدل على الاتجاه العام لأفراد المجتمع نحو الموافقة على عبارات المحور الثاني

[1] مقابلة مع محافظ حسابات.

وبالتالي نقبل الفرضية التي تنص على أن للمراجعة الخارجية دور فعال في التسيير الجبائي عند مستوى الدلالة (α =0,05).

ثانيا: للمراجع الخارجي مهام متعلقة بالتسيير الجبائي

من خلال تحليلنا لمختلف إجابات المبحوثين التي تضمنها الجدول رقم **(3-13)** يتضح لنا جليا أن للمراجع الخارجي دور مهم وفاعل في التسيير الجبائي، كونه يتمتع بقدر وافر من الكفاءة والخبرة في المجال الجبائي، ما يسمح له بمساعدة المؤسسة على التحكم في أعبائها الضريبية وجعلها أكثر معقولية، في إطار الهامش المسموح به قانونا، وتتعدد المهام الجبائية للمراجع الخارجي، ولعل أبرزها إصدار تقارير تشخيصية للوضعية الجبائية للمؤسسة، يعتمد عليها المسيرون في تصحيح بعض الأخطاء، وكذا التخطيط ورسم السياسة العامة المتبعة وتبنى على توصياته الاستراتيجية الجبائية للمؤسسة.

ومن خلال النتائج الواردة في الجدول السابق يتضح أن قيمة الوسط الحسابي 3,65، وقيمة (T) 33,038 وهي موجبة حيث تقع على يمين قيمة الوسط الحسابي المعتمد للموافقة وهو 3,40 ، وكان مستوى المعنوية 0,000، وهو يدل على الاتجاه العام لأفراد المجتمع نحو الموافقة على عبارات المحور الثالث، وبالتالي نقبل الفرضية التي تنص على أن للمراجع الخارجي مهاما عدة متعلقة بالتسيير الجبائي عند مستوى الدلالة (α =0,05).

ثالثا: توجد عدة آليات تدعم دور المراجع الخارجي في التسيير الجبائي

من خلال تحليلنا لمختلف إجابات المبحوثين التي تضمنها الجدول رقم **(3-14)** يتأكد لنا أنه توجد آليات عدة تدعم دور المراجع الخارجي في التسيير الجبائي، هدفها الأول هو تحسين الأداء وتحليل الانحرافات الناتجة عن تطبيق خطط غير دقيقة أو التي تتسم بالعشوائية، حيث يعتمد المسيرون وأصحاب المؤسسات على المراجع الخارجي ويضعون ثقتهم التامة فيه.

كما خلصت الدراسة أيضا إلى أن وجود إطار تشريعي واضح وصريح يحدد مسؤوليات ومهام المراجع الخارجي في عملية التسيير الجبائي، يعد سندا مهما لعمل المراجع الخارجي و يحمي جميع الأطراف المتدخلة ناهيك عن تذليله لمختلف الصعوبات التي تعيق تطور التسيير الجبائي وتحد من مساهمة المراجعة الخارجية فيه.

ومن خلال النتائج الواردة في الجدول السابق يتضح أن قيمة الوسط الحسابي 3,79، وقيمة (T) 37,674 وهي موجبة حيث تقع على يمين قيمة الوسط الحسابي المعتمد للموافقة وهو 3,40 ، وكان مستوى المعنوية 0,000، وهو يدل على الاتجاه العام لأفراد المجتمع نحو الموافقة على عبارات المحور الرابع، وبالتالي ونقبل الفرضية التي تنص على أنه توجد عدة آليات للمراجع الخارجي مهاما عدة متعلقة التسيير الجبائي عند مستوى الدلالة (α =0,05).

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم تقديمه في الجانب النظري من هذا الموضوع حاولنا إسقاط الإطار النظري على الواقع العملي من خلال دراسة تطبيقية، وذلك بتوزيع استمارة استبيان على عينة مكونة من 32 محاسب معتمد ومحافظ حسابات وخبير محاسبي، ودراسة آرائهم من خلال الإجابات المقدمة من طرفهم، وبعد تحليل نتائج الاستبيان باستخدام أدوات التحليل الإحصائي المتمثلة في التكرارات، النسب المئوية، المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، تم ملاحظة وجود اتفاق شبه كلي بين ممارسي مهنة المراجعة الخارجية بشأن وجود علاقة كبيرة بين المراجعة الخارجية والتسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.

أي أن هذه الدراسة تؤكد وجود فعالية للمراجعة الخارجية في التسيير الجبائي للمؤسسة، وكذا الدور الفعال الذي يلعبه المراجع الخارجي في هذه العملية وذلك من خلال عدة آليات تطرقنا لعدد منها.

وبعد تحليل النتائج توصل الباحث لنتيجة مفادها أن المراجعة الخارجية تعتبر من أهم العوامل التي تساعد المؤسسة على التسيير الجبائي الأمثل، غير أنه هنالك عدة عوائق تؤدي إلى عدم تطور الأداء الجبائي، من بينها غياب نصوص تشريعية واضحة وصريحة تحدد مسؤوليات ومهام المراجع الخارجي في هذا المجال.

خاتمة

خاتمـــــة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع فعالية المراجعة الخارجية في التسيير الجبائي للمؤسسة، تسليط الضوء على الدور المهم الذي تلعبه المراجعة الخارجية في عملية التسيير الجبائي، وابراز تلك الإضافة النوعية التي تقدمها كونها تعتبر عاملا مؤثرا، يرتقي بالأداء الجبائي للمؤسسة ويسهم في بلوغها لمستوى الحوكمة الجبائية.

إذن فالمراجعة الخارجية المتمثلة في شخص المراجع الخارجي، يقوم هذا الأخير بهمة ضبط وتقويم الوظيفة الجبائية للمؤسسة في حالة الاستعانة به من قبل المسيرين وأصحاب المؤسسات بصفة تعاقدية، وذلك من خلال عدة آليات ينتهجها من أجل تحقيق تسيير جبائي أمثل، ولعل من أبرز مهامه، مسك جباية المؤسسة، إعداد الميزانيات الجبائية للمؤسسة، تقصي مدى مواكبتها للقانون والتشريعات الجبائية، إعداد التصاريح الجبائية المختلفة، وضع سياسة جبائية للمؤسسة تجنبها الوقوع في الأخطاء، تقييم نظام الرقابة الداخلية وتشخيص جوانب الخلل التي تمس الوظيفة الجبائية، وفي الأخير يعد تقريرا بحسب ما أتفق عليه في العقد، يقدم فيه جملة من التوصيات ويبرز مواطن الضعف والقصور في هيكل المؤسسة أو الإستراتيجية التي تنتهجها.

من هنا ونظرا لهذه الأهمية البالغة التي يكتسيها عمل المراجع الخارجي في التسيير الجبائي، لا يمكننا اغفال الحاجة الملحة لمهنيين أكفاء، لديهم من الخبرة والتكوين الكافي الذي يسمح لهم بأداء المهام المرتبطة بهم على أكمل وجه، كون المراجع الخارجي يهتم في البداية بمدى تطابق تصريحات المؤسسة مع التشريعات واللوائح الجبائية، ويقيس مدى قانونيتها، ومن ثم تكون مساهمتة في استغلال ما أمكن من المزايا والتحفيزات الجبائية التي يقرها القانون، للوصول في الأخير لهدف تخيف العبء الضريبي على المؤسسة والذي يقودها بدون شك إلى تعظيم العوائد.

والمفهوم الحديث للتسيير الجبائي خرج من النمطية القديمة التي كان عليها، وأصبح مفهومه يتجه إلى استغلال الضرائب التي تعد تكاليف لصالح المؤسسة، وتغيير مسارها من معوق إلى محفز وداعم لاستمراريتها، وهو ما يسعى المراجعون الخارجيون في هذه الأيام إلى التماشي معه من أجل بلوغ الاحترافية في التسيير الجبائي، كون المراجعة الخارجية الجهة الأكثر مصداقية في معالجة القضايا الجبائية وتقديم الاستشارات للمؤسسات أكثر من أي جهة.

وانطلاقا مما سبق، حاولنا دراسة فعالية المراجعة الخارجية، من خلال إتباعنا المنهج الاستكشافي والاختباري، واستخدام تقنية دراسة آراء عينة من مجتمع مهنيي المراجعة الخارجية، حيث توصلنا إلى مجموعة من النتائج كما يلي:

- ❖ للمراجعة علاقة وثيقة بالجباية، نظرا لتكوين المراجعين الخارجيين في المجال الجبائي ونوعية الخدمات التي يقدمونها؛
- ❖ أداء العمليات الجبائية للمؤسسات يستوجب خبرة وكفاءة عاليين؛

- ❖ يفضل أغلب المراجعين الخارجيين تحديد مهام التسيير الجبائي المرتبطة بهم في بنود العقد المبرم مع الزبون؛
- ❖ يجمع كافة المراجعين الخارجين أن الهدف الأساسي من الاعتماد عليهم في التسيير الجبائي هو حماية المؤسسة من المخاطر الجبائية، وضمان مسايرتها للقوانين؛
- ❖ لا يختلف اثنان عن مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحقيق المؤسسة لأهدافها من خلال التحكم في ضرائبها المختلف.
- ❖ الإقرارت الضريبة ترتبط بشكل وثيق بتقرير المراجع الخارجي، ويبنى عليها في كثير من الأحيان.

ومن خلال النتائج المتوصل إليها يمكننا أن نعرض بعض الاقتراحات التي نحاول من خلالها تقديم مساهمة بسيطة، من أجل زيادة تطوير فعالية المراجعة الخارجية في التسيير الجبائي، والتي نوردها فيما يلي:

- ❖ ضرورة اهتمام المؤسسات بالتسيير الجبائي، مما يضمن لها إدارة ناجحة للعمليات الجبائية تصب في مسعى تحقيق الأهداف العامة لها؛
- ❖ وضع إطار تشريعي واضح وصريح، يبرز بدقة مسؤوليات ومهام المراجع الخارجي في التسيير الجبائي؛
- ❖ برمجة دورات تدريبية للمراجعين، لتطوير مهاراتهم في المجال الجبائي، وتعلم كل ما هو جديد ويساهم في مواكبة التطور الحاصل في العالم؛
- ❖ تغيير بعض الذهنيات الضيقة التي تحصر العمل الجبائي للمراجع الخارجي في بعض العمليات البسيطة؛

ومع ذلك، فإن هذا الموضوع يفتح لنا آفاق جديدة ومتنوعة في المستقبل، لمحاولة التعمق أكثر في الدراسة من خلال توسيعها على مجموعة أكبر من المهنيين في المراجعة الخارجية ، ودراسة أخرى تختص بالمؤسسات في قطاعات مختلفة كمحاولة لاختبار قابلية التعميم لنتائجنا، وكذا اعتماد المزج بين أساليب وأدوات بحث متنوعة لزيادة مصداقية الدراسة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولا :المراجع باللغة العربية

الكتب

1- البديوي منصور أحمد و شحاتة السيد شحاته، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2003/2002.

2- التميمي هادي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص 19.

3- الحمداني موفق وآخرون، **مناهج البحث العلمي :أساسيات البحث العلمي**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

سلامة رأفت محمود وآخرون، **علم تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011، ص 21.

4- الرفاعي أحمد حسين، **مناهج البحث العلمي: تطبيقات إدارية واقتصادية**، دار وائل للنشر، الطبعة الخامسة، عمان، 2007.

5- الرفاعي أحمد حسين، **مناهج البحث العلمي: تطبيقات إدارية واقتصادية**، دار وائل للنشر، الطبعة السادسة، عمان، 2009.

6- ألفين أرينز وآخرون، ترجمة الديسطي، **المراجعة مدخل متكامل**، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية 2002.

7- الفيومي محمد و عوض لبيب، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث الأزاريطة، الإسكندرية، مصر، 1998

8- السيد أحمد لطفي أمين ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006

9- السيد أحمد لطفي أمين، **فلسفة المراجعة**، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2009/2008.

10- الصحن عبد الفتاح وآخرون، **أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية**، الدار الجامعية، الإبراهيمية، مصر، 2004

11- الصحن عبد الفتاح محمد و درويش محمد ناجي ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية ، القاهرة، مصر، 1998.

12- الواصل عبد الرحمان بن عبد الله ، **البحث العلمي**، وازرة المعارف، المملكة العربية السعودية، 1999.

13- بوتين محمد، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثالثة، ديوان مطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2008،

14- بوزيدة حميد، **جباية المؤسسات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، بن عكنون، الجزائر، 2007.

15- جمعة أحمد حلمي، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2000.

16 – سلامة رأفت محمود وآخرون، **علم تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011

17– سرايا محمد السيد، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق**، دار المعرفة الجامعية، الأسكندرية، مصر، 2002

18– عز عبد الفتاح، **مقدمة فى الاحصاء الوصفي و الاستدلالى باستخدام spss**، ،خوارزم العلمية للنشر والتوزيع، طبعة أولى، جدة، السعودية، 2008.

19– الرفاعي أحمد حسين، **مناهج البحث العلمي: تطبيقات إدارية واقتصادية**، دار وائل للنشر، الطبعة السادسة، عمان، 2009.

20– غيث البحر ومعن التنجي، **التحليل الإحصائي للإستبيانات بإستخدام البرنامج الإحصائي IBM SPSS Statistics**، مركز سبر للدراسات الإحصائية والسياسات العامة، تركيا، 2014.

21– طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003.

22– مسعودي محمد عبد الغني والخضيري محسن أحمد، **الأسس العلمية لكتابة رسائل الماجستير والدكتوراه**، مكتبة الأنجلو المصرية، الاسكندرية، 1992.

23– نصر علي عبد الوهاب وشحاتة السيد شحاتة، **قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية**، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، مصر،2009.

المجلات:

1– عباسي صابر و شعوبي محمد فوزي، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الإقتصادية**، مجلة الباحث، عدد 12، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، .2013

2–عزه الأزهر، **واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 5، جامعة الوادي، الجزائر، 2012.

3– مزهودة عبد المليك، **التسيير الإستراتيجي للمؤسسات: مقاربات مفهومية وتحديات التنافسية**، مجلة الباحث، العدد الرابع، جامعة ورقلة، 2006.

أطروحات الدكتوراه:

1– شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف 1،الجزائر، 2011–2012.

مذكرات ماجستير:

1– بوسنة أحمد، **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على ادارة الأرباح**، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2012/2011، ص4.

2- حميداتو صالح، **دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2011-.2012

3- عباسي صابر، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الإقتصادية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011-2012

4- عياض محمد عادل، **محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2002/ 2003.

5- قحموش سمية، **دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والجباية، جامعة ورقلة، 2011-2012.

6- لقليطي الأخضر، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009/2008، ص 29.

7- لعيبي هاتو خلف، **الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية**، مذكرة ماجستير،الأكاديمية العربية في الدنمارك، بغداد، 2009.

مذكرات ماستر:

1- دهيلي قرمية، **دور المراجعة الخارجية في تحقيق تماثل المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، 2013/2012.

2- زرقون عمر الفاروق، **إنعكاس الإصلاح المحاسبي على الوظيفة المحاسبية والجبائية في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، جامعة ورقلة،2010-2011.

الملتقيات والمؤتمرات:

1- إبراهيم نبيل، **نموذج مقترح لقياس آثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المتداولة فى سوق المال المصري** ، بحث مقدم لمؤتمر بعنوان"المنظومة الضريبية المستقبلية وآثرها على الاقتصاد والاستثمار" ، جمعية الضرائب المصرية، 16 و17 سبتمبر 2012.

2- بن ساهل وسيلة، **دراسة المنهج: تحليل مفهومي**، يوم دراسي حول منهجية البحث العلمي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 22 فيفري 2010.

3- جغلوف ثلجة نوال، **التدقيق الضريبي: بحث عن الكفاءة الضريبية أم التهرب الضريبي؟**، الملتقى الوطني الثامن حول: مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة بسكيكدة، الجزائر، أكتوبر 2010.

4- صبايحي نوال، **أثر الافصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية**، مداخلة من الملتقى الدولي الثالث حول: آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2013.

5- زواق الحواس، **فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار**، مداخلة من الملتقى الدولي حول التسيير الفعال في المؤسسة، جامعة المسيلة، 2005.
6- ولهي بوعلام، **التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في اتخاذ القرار**، مداخلة مجهولة التاريخ والمكان.

المواد والنصوص

1- المواد 2، 6، 8، **القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 11 جويلية 2010.
2- المواد 18، 19، 22، 41، القانون رقم 10-01، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 42، المؤرخة في 11 جويلية 2010.

قائمة الجرائد الرسمية:

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43 المؤرخة في 1 مارس 1980.
2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 32، بتاريخ 1999/03/24.

المواقع الإلكترونية

مقالات من الأنترنت:

1- مليح يونس، **المراجعة الضريبية**، مقالة من المجلة القانونية الإلكترونية http://www.marocdroit.com/، المغرب، 26 جويلية 2013.

المراجع باللغة الأجنبية

Les ouvrages

1- Armel Liger et Maurice Cozian, **La Gestion fiscale des PMI, un mythe; le lien fiscalité-financement,** LGDJ, paris, france, 1998.
2- Bruce.D, Deskins.J & FOX, **Taxing Corporate Income in the 21st Century**, Cambridge University Press, UK, 2007.
3- Christine Collette, **Gestion Fiscale Des Entreprises**, édition Ellipses, Paris, France, 1998.
Jacques Duhem et Michel Jammes ,**Audit Et Gestion Fiscale De L'entreprise** ,Editions EFE, Paris,1996 ,
4- King. S & Sheffrin. S. M**, Tax evasion and equity theory: An investigative approach**, International Tax and Public Finance,(V9), 2002.
5- Lionel.C et Gerard.V, **Audit et controle interne, aspects financiers, opérationnels et stratégiques,** 4 eme edition, Dalloze, paris, 1992, p 17.
6- Thomas Delhaye, **Le choix de la voie la moins imposée,** Etude de droit fiscal comparé, édition Bruylart, Bruxelle, Belgique, 1977.
7- Scholes.M & others**, Taxes and Business Strategy**: **A Planning Approach** , Prentice Hall (4th Edition), New Jersey, USA, 2008.
8**-** Tiley.J, **Revenue Law 5th ed**, Hart Publishing, UK, 2005.

Les Thèses

1- Abdul W. N. Sh **, Tax Planning and Corporate Governance,** Thesis for the degree of Doctor of Philosophy, School of Management, Univ of Southampton, UK, 2010.
2- Abounaim Hassan, Pratique de l'audit fiscal en milieu financier, Mémoire de CEC, ISCAE, Casablanca, Maroc, 1999
3- Benadda Fethy ,**L'audit Fiscal: Aspect Théorique Et Pratique**, Mémoire De Fin D'étude, Troisième Cycle Spécialisé en Finances Publiques, Option : Fiscalité, Institut d'Economie Douanière et Fiscale, Algérie, 2004.

Séminaires Et Conférences

1- Jean-Luc Wuidard, Conseils pratiques pour la gestion des risques fiscaux de l'entreprise, Intervention à l'événement "Droit de rencontres" , du 4 mai 2011, Belgique.
2- Stéphane Baller, **Radiographie des directions fiscales 2004,** Les actes du colloque "La fonction fiscale dans l'entreprise: les nouveaux défis", CCI Paris, 21 mars 2005.

Sites Internet

1- The American Institute of Certified Public Accountants, **Tax Practice Management Committee (TPMC),**
http://www.aicpa.org/interestareas/tax/community/pages/taxpracticeimprovementcommittee.aspx .
1- Vincent Bouquet, (le 18/11/2014 à 06:30), **Le directeur fiscal, business partner en puissance,**
http://business.lesechos.fr/directions-financieres/.
2- Vision Consulting Group (VCG), **Tax Service,** http://vision-consulting-group.net/services/, Cairo , Egypt.

الملاحـــق

ملحق رقم(1) قائمة بأسماء الأساتذة المحكمين:

الرقم	الاسم واللقب	الوظيفة	مكان العمل
1	خان أحلام	أستاذ مساعد (أ)	قسم العلوم التجارية
2	عباسي صابر	أستاذ مساعد (ب)	قسم العلوم التجارية
3	كردودي سهام	أستاذ مساعد (أ)	قسم العلوم التجارية

ملحق رقم(2) استمارة الاستبيان:

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

استمارة استبيان

بعد التحية

أضع بين أيديكم هذا الاستبيان كجزء من الدراسة التي سيجريها الباحث للحصول على شهادة الماستر في الفحص المحاسبي/جامعة بسكرة من خلال مذكرته بعنوان:

" فعالية المراجعة الخارجية في التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية "

وهذه الاستمارة موجهة لأفراد مجتمع الدراسة والمتمثلين في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لأنهم يمثلون مهنة المراجعة الخارجية، فأرجو من سيادتكم المحترمة الإجابة على الأسئلة الواردة في هذه الاستمارة بهدف اعتمادها كمصدر للبيانات اللازمة لإعداد البحث، لذا أرجو التكرم بقراءة العبارات بدقة والإجابة عنها بموضوعية، علماً بأن هذه البيانات لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، وستكون دقة إجاباتكم ومساهمتكم عوناً كبيراً لي في التوصل إلى نتائج موضوعية وعملية.

وفي الأخير تقبلو مني فائق الاحترام والتقدير.

إشراف الأستاذة: قحموش سمية **الطالب: بن زاوي محمد صابر**

المحور الأول: البيانات الشخصية و الوظيفية:

الرجاء وضع إشارة (×) في المربع المناسب:

1-الجنس:

☐ ذكر ☐ أنثى

2-العمر:

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

3- المؤهل العلمي:

☐ دراسات مهنية ☐ ليسانس ☐ دراسات عليا

4- المؤهل المهني:

☐ محاسب ☐ محافظ حسابات ☐ خبير محاسب

5- الخبرة المهنية:

☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ 11 سنوات فما فوق

المحور الثاني:

الرجاء وضع إشارة (×) في المربع الذي يعبر(من وجهة نظرك) عن مدى موافقتك عن كل عامل من هذه العوامل فيما يخص إسهام المراجعة الخارجية في التسيير الجبائي الأمثل:

للمراجعة الخارجية دور فعال في التسيير الجبائي						
الرقم	**العبارات المفسرة**	**أتفق تماما**	**أتفق**	**أتفق إلى حد ما**	**لا أتفق**	**لا أتفق تماما**
01	للمراجعة الخارجية علاقة وثيقة بالجباية.					
02	يعتبر المراجع الخارجي بمثابة مسير جبائي.					
03	المراجع الخارجي ملم بكافة التقنيات الضريبية.					
04	للمراجعة الخارجية دور مهم في تحقيق المؤسسة لأهدافها بفضل التحكم في ضرائبها المتنوعة.					
05	تساهم المراجعة الخارجية في حماية المؤسسة من المخاطر الجبائية المتنوعة.					
06	تقدم مكاتب المراجعة الخارجية خدمات متعلقة بالجباية في المؤسسات.					
07	تقدم مكاتب المراجعة استشارات متعلقة بالتسيير الجبائي للمؤسسات.					
08	المراجعة الجبائية الخارجية مكملة للمراجعة الجبائية الداخلية.					

09	يمكن لمكاتب المراجعة تعويض مصلحة المحاسبة والمالية في أداء العمليات ذات الطابع الجبائي للمؤسسات الاقتصادية.					

المحور الثالث: للمراجع الخارجي مهام متعلقة بالتسيير الجبائي						
الرقم	**العبارات المفسرة**	**أتفق تماما**	**أتفق**	**أتفق إلى حد ما**	**لا أتفق**	**لا أتفق تماما**
01	للمراجع الخارجي مهام عديدة ترتبط بالتسيير الجبائي للمؤسسة.					
02	المراجع الخارجي لديه من التكوين الكافي والمتخصص في المجال الجبائي.					
03	المراجع الخارجي يساهم في جعل الأعباء الضريبة للمؤسسة أكثر معقولية.					
04	خبرة المراجع الخارجي هي التي تسمح بتخفيف العبء الضريبي للمؤسسة من خلال بعض الثغرات الموجودة في القانون.					
05	المراجع الخارجي الناجح هو المراجع الذي يحد أقصى ما يمكن من التكاليف في المؤسسة وخاصة التكاليف الضريبية.					
06	تقرير المراجع الخارجي له صلة كبيرة بالإقرارات الضريبة تجاه المؤسسة.					
07	توجد تشريعات وقوانين تحدد مسؤوليات ومهام المراجع الخارجي في تخطيط وتسيير الجباية داخل المؤسسات.					

المحور الرابع: توجد عدة آليات تدعم دور المراجع الخارجي في التسيير الجبائي						
الرقم	**العبارات المفسرة**	**أتفق تماما**	**أتفق**	**أتفق إلى حد ما**	**لا أتفق**	**لا أتفق تماما**
01	هنالك عدة آليات تنتهجها المراجعة الخارجية لتحسين الأداء والتسيير الجبائي في المؤسسة الإقتصادية.					
02	المراجعة الخارجية تعتبر أداة لتحليل الانحرافات الناتجة عن تطبيق الخطط جبائية في المؤسسات الإقتصادية.					

03	التشريعات الجبائية تساعد المراجع الخارجي في أداء وظيفته.					
04	تعتمد المؤسسات عادة على المراجع الخارجي في التسيير والتحكم في ضرائبها لغياب مصلحة خاصة بالوظيفة الجبائية داخل المؤسسة.					
05	يعتمد مسيرو المؤسسات على تقرير المراجع الخارجي في رسم الخطة والسياسة الجبائية المنتهجة.					
06	تتعاون الإدارة الضريبية مع المراجعين الخارجيين أثناء أدائهم لمهامهم ذات الطابع الجبائي الخاصة بالمؤسسات.					
07	يجد المراجع الخارجي كل التسهيلات لأداء مهمته الجبائية في المؤسسات.					

* في حال الرغبة في إضافة المزيد من التعليقات حول الأسئلة الموضوعة أعلاه أو بعض المعلومات فيما يخص القوانين والتشريعات المحددة لمسؤوليات ومهام المراجع الخارجي في تخطيط وتسيير الجباية داخل المؤسسات، أو فيما يخص الآليات المنتهجة لتحسين الأداء الجبائي، بالإمكان طرحها في السطور التالية:

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

وشكرا لكم على حسن تعاونكم معنا

ملحق رقم (3): نتائج الاستبيان بعد تحديد الأوزان

الرقم	الجنس	العمر	م علمي	م مهني	الخبرة	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8	X9
1	1	3	1	1	3	5	5	5	5	5	4	2	4	2
2	1	2	1	1	2	4	3	3	5	5	5	4	3	4
3	1	3	2	2	3	3	2	3	2	4	3	4	4	2
4	1	3	2	1	3	5	3	3	4	5	4	3	3	4
5	1	3	2	2	3	5	2	3	4	4	3	3	4	2
6	1	2	2	3	3	4	2	4	3	4	4	4	4	2
7	1	3	2	2	2	5	1	5	5	5	5	5	5	5
8	1	3	2	2	3	3	3	4	2	3	4	3	3	2
9	1	3	2	2	3	5	4	4	4	5	5	3	2	4
10	1	3	2	1	3	5	2	4	2	2	4	4	5	2
11	2	2	2	1	3	4	5	3	4	5	5	5	4	2
12	2	2	2	2	2	4	3	4	3	4	4	3	3	3
13	2	2	2	2	2	5	4	5	3	3	4	3	5	2
14	2	2	2	1	2	5	2	3	2	2	4	4	5	2
15	2	2	2	1	2	4	3	3	4	3	4	4	4	3
16	1	2	2	2	3	5	2	4	4	4	4	4	4	4
17	1	2	2	1	3	5	3	4	4	4	5	4	4	4
18	1	2	2	2	3	4	4	3	4	5	4	3	2	3
19	1	2	2	1	2	3	4	4	3	4	3	3	3	4
20	1	2	2	2	3	4	3	5	5	5	4	3	3	3
21	1	2	2	2	2	4	2	2	4	4	4	4	5	4
22	1	2	2	2	3	4	4	3	3	4	3	5	4	2
23	1	2	2	2	2	5	4	3	4	5	4	3	2	3
24	1	2	2	1	3	2	2	3	4	4	3	3	3	3
25	1	2	2	2	3	5	2	5	5	5	5	5	3	4
26	1	2	2	2	2	2	1	4	2	3	3	2	2	2
27	1	1	2	1	3	4	3	4	3	3	3	4	3	2
28	1	1	2	1	3	4	2	4	3	4	2	4	3	1
29	1	3	3	2	3	5	4	5	5	5	4	4	5	3
30	2	2	3	2	3	4	4	3	5	3	4	4	4	4
31	1	2	3	2	2	4	3	3	4	5	5	4	3	3
32	1	2	3	2	3	5	2	4	5	5	5	5	5	2

Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Z1	Z2	Z3	Z4	Z5	Z6	Z7
4	5	2	2	2	4	4	4	5	4	4	4	4	4
4	4	4	4	3	5	5	5	5	4	4	5	4	4
2	3	2	2	2	3	2	4	3	2	1	1	1	3
4	4	3	3	3	4	5	4	4	3	3	3	4	4
2	3	3	3	3	2	4	3	3	4	2	2	1	4
3	3	2	2	3	3	2	4	3	4	4	3	4	4
4	4	4	3	3	3	2	5	4	5	4	4	4	5
4	4	3	3	2	4	3	5	5	3	3	4	3	3
4	4	3	2	3	5	5	4	4	4	4	4	4	3
3	4	4	4	5	4	4	4	4	4	4	4	4	4
4	5	4	4	4	3	4	3	5	4	3	4	4	4
4	4	3	3	3	5	4	4	4	4	3	3	4	4
4	5	4	5	3	5	2	2	4	5	2	5	5	5
3	4	4	4	5	4	4	4	4	4	4	4	4	4
4	3	3	4	3	3	3	4	3	3	4	4	4	3
4	4	5	4	2	4	4	4	4	3	4	3	4	4
4	4	5	4	3	4	4	4	4	3	4	4	3	4
5	5	4	3	3	4	5	3	2	4	4	3	3	3
5	4	5	5	3	4	5	5	5	3	5	4	5	4
4	3	3	2	3	5	5	5	5	5	4	4	3	4
4	2	2	4	2	4	4	4	4	4	4	4	4	3
3	4	4	4	3	5	4	4	4	3	2	3	3	2
4	4	3	3	4	5	4	4	3	5	5	4	3	4
3	3	3	3	5	4	4	5	3	5	3	4	3	5
5	5	5	5	5	5	5	5	4	5	4	5	3	5
2	2	4	3	2	2	1	4	2	4	3	3	2	5
4	4	3	4	2	4	3	4	4	3	4	4	3	3
3	4	4	2	2	3	3	3	3	4	4	4	4	3
4	4	5	5	4	4	5	5	4	4	2	2	2	3
5	4	5	5	3	4	5	5	5	3	5	5	5	5
3	4	4	3	2	4	4	4	4	4	3	3	4	4
4	4	5	5	2	5	5	5	4	5	5	5	5	5

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان