جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم تجارية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم تجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

من إعداد الطالبين: - تسعديت بن تلي
- ليليا بداوي

بعنوان:

دور المراجعة الجبائية الخارجية في تفادي الخطر الجبائي

(دراسة عينة لمحافظي حسابات وخبراء محاسبين)

أعضاء لجنة المناقشة

بلال بولطيف	محاضر أ	رئيسا
سامي زيادي	محاضر أ	مشرفا
عز الدين زبيري	محاضر أ	مناقشا

السنة الجامعية: 2022-2023

بسم الله الرحمن الرحيم
١٤٣٨

الإهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى ومن وفى أما بعد: الحمد لله

الذي وفقنا لتثمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية بمذكرتنا هذه ثمرة الجهد و النجاح

بفضله تعالى اهدي ثمرة جهدي إلى:

من ناضلت من أجلي لأرتاح وهيأت لي أسباب النجاح، التي سعت جاهدة إلى تربيتي وتعليمي

" **أمي العزيزة**" أدامها الله وافر الصحة وأطال عمرها.

إلى الذي عمل وكد وجد في سبيلي، وهيأ لي أسباب النجاح، إلى الذي أحمل إسمه بكل إفتخار، إلى

الذي أفتخر أنني إبنته، وأطلب من الله أن يحفظه ويرعاه " **أبي العزيز**."

إلى أحباء قلبي وأشقاء روحي وسندي إخوتي " كنزة، ليلى، أمال، ملاك، عبد الرحمان "

إلى رفيقاتي دربي وصديقاتي وأخص بالذكر" أمال، إيمان، دنيا، نعيمة، قمر، ليليا"

إلى كل من تربطني معهم صلة الرحمة والقرابة.

إلى كل من ملئ قلبي ولم يسعه قلمي.

تسعديت

الإهداء

أشكر الله القدير المنعم المتفضل الذي أنار لنا درب العلم ويسر لنا من العسير ووجهنا بفضل وجوده لطريق اليسر

أهدي ثمرة جهدي إلى:

من وضعت الجنة تحت قدميها وكدت وتعبت وسهرت الليالي من أجل نجاحاتي أمي التي غمرتني بحبها وعطفها وحنانها والدتي الغالية حفضها الله ورعاها.

إلى أفراد عائلتي أخواتي الأعزاء على قلبي حفظهم الله.

إلى صديقاتي وزملائي الذين رافقوني في مشواري الدراسي وكل مواظفين كلية المكتبة على المجهودات والمساعدات.

ليليا

شكر وعرفان

بسم الله والحمد لله الذي رزقنا العقل ووهبنا التفكير وحسن التوكل عليه
قبل كل شيء، نحمد الله عزوجل الذي أنعم علينا بنعمة العلم ووفقنا في دراستنا وأعاننا على إتمام هذا العمل، وعلمنا ما لم نكن نعلم وكان فضله علينا عظيما، في قوله:
" وعلمك مالم تكن تعلم وكان فضل الله عليك عظيما"
نتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ الفاضل " **زيادي سامي**" على إشرافه وملاحظته القيمة التي أفادتنا كثيرا في إثراء معارفي العلمية، وتقديم التوصيات الرشيدة، وحرصه علينا حتى تم إنجاز هذا العمل.
كما نتقدم أيضا بالشكر للأستاذ " **عدلي براهيم**" على توجيهاته وتقديم يد العون لنا.
وأتقدم بوافر التقدير إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين شرفوني بقبول مناقشة المذكرة والحكم عليها.
وفي الأخير نسأل الله المولى عزوجل أن يجعلنا ممن يكثر ذكره ويحفظ أمره.

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الجبائية في تفادي الخطر الجبائي، وتعتبر المراجعة الجبائية إحدى الأدوات التي تعتمد عليها لكشف عن الأخطاء والإغفالات الجوهرية ومن أجل ذلك تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، مع إستخدام أداة هي الإستبيان من خلال توزيعها على مكاتب خبراء محاسبين ومحافظي حسابات، تم تحليلها باستعمال أدوات الإقتصاد القياسي لإختبار العلاقة بين المتغير المستقل والتابع بالإستعانة ببرنامج التحليل الإحصائي Spss والمساعد الإحصائي الذكي.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن المراجعة الجبائية تساهم في تفادي الخطر الجبائي من خلال الحصول على المعلومات، حول حجم الخطر الجبائي التي قد تتعرض له المؤسسة، وتعمل على محاولة تجنبه، من خلال معرفة وضعيتها الجبائية في جميع الجوانب.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الجبائية، الخطر الجبائي، المراجع الخارجي.

Abstract:

This study aimed to highlight the role of the fiscal audit in avoiding the fiscal rosk, and the fiscal audit is considered one of the tools that depend on it to detect errors and essential omissions. It was analyzed using econometric tools to test the relationship between the independent and dependet variable using the descriptive analysis program and the smart statistical assisant.

The study reached several results, the most important of which is that the tax audit contributes to avoiding the tax risk that the institution may be exposed to, and works to try to avoid it, by knowing its tax status in all aspects.

Key words: tax review ,tax risk ,external references, Burj Bueririj .

قـــائـــمـــــة المـــحـــــتـــويـــــات

العنوان	الصفحة
الإهداء	-
شكر وعرفان	-
ملخص الدراسة	I
قائمة المحتويات	II
قائمة الجداول	**II**
قائمة الأشكال	**II**
قائمة الملاحق	V
مقدمة	أ-ج
الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة	
المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المراجعة الجبائية	06
المبحث الثاني: الخطر الجبائي	16
المبحث الثالث: الدراسات السابقة	24
الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة	
المبحث الأول: إجراءات المنهجية للدراسة الميدانية	36
المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة	40
المبحث الثالث: تحليل إختبار الدراسة	51
الخاتمة	60- 62
قائمة المراجع	65- 67
الملاحق	69-76
فهرس المحتويات	

قـــائـــمـــــة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	المقارنة بين دراستنا والرسائل الجامعية باللغة العربية	27
02	المقارنة بين دراستنا والمقالات العلمية باللغة العربية	29
03	المقارنة بين دراستنا والدراسات السابقة باللغة العربية	32
04	درجات قياس ليكارت	38
05	تقسيم متوسط العينات	38
06	الإحصائية الخاصة بإستمارة الإستبيان	40
07	توزيع العينة حسب العمر	41
08	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	42
09	توزيع العينة حسب التخصص العلمي	42
10	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة	43
11	توزيع العينة حسب المهنة الحالية	44
12	معامل ألفا كرونباخ	45
14	تقييم المراجعة الجبائية الخارجية للمؤسسة الإقتصادية	46
15	المخاطر الجبائية في المؤسسة الإقتصادية	48
16	فعالية المراجعة الجبائية الخارجية في تفادي الخطر الجبائي	50
17	إختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الإستبيان	52
18	إختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الإستبيان بعد التعديل	52
19	تحليل الفروقات للمعلومات الشخصية للمحور الأول	54
20	تحليل الفروقات للمعلومات الشخصية للمحور الثاني	55
21	تحليل الفروقات للمعلومات الشخصية للمحور الثاني	55
22	إتجاهات الإجابات المستجوبين حول المحور الأول	56
23	إتجاهات الإجابات المستجوبين حول المحور الثاني	57
24	معاملات الإرتباط بين المتغير التابع والمستقل	57
25	تحليل الإنحدار البسيط	58

قـــائـــمـــــة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	المراجعة الجبائية الداخلية	9
02	المراجعة الجبائية الخارجية	10
03	وصف المراجعة الجبائية	15
04	الخطر الجبائي ودرجة المخاطرة	22
05	توزيع أفراد العينة حسب العمر	41
06	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	42
07	توزيع العينة حسب التخصص العلمي	43
08	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة	44
09	توزيع العينة المهنة الحالية	45
10	دالة التوزيع الطبيعي للمحور الأول بعد التعديل	53
11	دالة التوزيع الطبيعي للمحور الثاني بعد التعديل	53
12	دالة التوزيع الطبيعي للمحور الثالث بعد التعديل.	54
13	العلاقة بين المتغيرات.	58

قـــائـــمـــــة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	الإستبيان	69
02	الأساتذة المحكمين	70
03	المتغيرات الشخصية	71
04	معامل ألفا كرونباخ	72
05	التحليل الإحصائي لمحاور الإستبيان	73
06	التوزيع الطبيعي قبل التعديل	74
07	التوزيع الطبيعي بعد التعديل	75
08	الفروقات للمتغيرات الشخصية	75
09	معامل الإرتباط والإنحدار	76

مقدمة

تمهيد:

لقد شهدت السنوات الأخيرة تطورا سريعا للمؤسسات الإقتصادية والذي أدى إلى زيادة أهمية المراجعة، فبعد أن كانت مقصورة على تتبع الأخطاء والغش، أصبحت تمس مضمون القوائم المالية وتمس أيضا كافة المجالات المحاسبية.

وإن التغير الدائم للظروف الإقتصادية والإجتماعية، والسياسية والتشريعية، ونتيجة للتطورات التكنولوجية، إستدعى على المنشآت التكيف مع هذه التغيرات، لذا تعد المؤسسة محل أنظار العديد من المتعاملين ذوي المصالح المختلفة والمتعارضة أحيانا، ومن هذا المنطق ينبغي تزويد هؤلاء بالمعلومات اللازمة حول الأنشطة والنتائج، لكي تنال رضاهم لابد أن تكون تلك المعلومات صادقة وبعيدة عن الشكوك، خاصة المتعلقة بالجانب الضريبي.

تعتبر المراجعة الجبائية أهم أدوات التسيير الجبائي في المؤسسة، حيث تقف على معرفة مواطن الخطأ، كما إن التغيرات المستمرة التي تمس مختلف التشريعات والتنظيمات الجبائية ينتج عنها عدم الفهم الدقيق لنصوص القانون الجبائي، وبالتالي إمكانية تعرض المؤسسة لمخاطرات يمكن أن تؤثر على مركزها المالي، مما يؤثر سلبا على قدرتها على تحقيق أهدافها، أصبحت المخاطرات الجبائية اليوم من بين أهم مخاطرات الأعمال التي تواجه المؤسسات الإقتصادية، ولذلك وجب عليها أن تتبنى مراجعة تتعلق بالجانب الجبائي تسهر على التسيير والأداء الحسن لأنشطتها من الناحية الجبائية، والتأكد من مدى إحترامها للقوانين والتشريعات الجبائية المعمول بها.

إشكالية الدراسة: على ضوء ما سبق تمحورت مشكلة البحث في السؤال الرئيسي التالي:

ما دور المراجعة الجبائية في تفادي الخطر الجبائي؟

من أجل معالجة وتحليل هذه المشكلة وبغية الوصول إلى فهم واضح لها، تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

ما المقصود من المراجعة الجبائية وما الهدف منها ؟

ما المقصود بالمخاطر الجبائية؟

هل يمكن للمراجعة الجبائية كشف حالات عدم الإنتظام الجبائي بالمؤسسة الإقتصادية ؟

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

- تساهم المراجعة الجبائية في تحديد نقاط القوة والضعف للمؤسسة من الناحية الجبائية.
- هي مخاطر التي تؤثر سلبيا على أداء المؤسسات الإقتصادية.
- إعتماد المؤسسة الإقتصادية للمراجعة الجبائية من شأنها أن تساهم في تفادي الخطر الجبائي.

أهمية الدراسة: تظهر أهمية هذه الدراسة بالتعرف على دور المراجعة الجبائية والتي تعتبر من أهم الإجراءات التي خولتها الإدارة الضريبية، والتي تحكم أكثر في قرارات التسيير في المؤسسة وكذا معرفة مدى مساهمة المراجعة الجبائية في كشف وتشخيص المخاطر الجبائية في المؤسسة الإقتصادية.

أهداف الدراسة: : يهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على أهمية تطبيق المراجعة الجبائية في المؤسسة الإقتصادية و معرفة أهم توصيات التي يتبعها المراجع الجبائي من أجل القيام بالمراجعة الجبائية و الإستمرارية في تجنب الخطر الجبائي و تشخيص ظاهرة المراجعة الجبائية وإبراز دورها في التصدي لكل أنواع المخاطر الجبائية.

منهج الدراسة: في إطار هذا البحث ومن أجل معالجة إشكالية موضوع الدراسة تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وهو المنهج الأكثر إستخداما وشيوعا في العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، وقد تم الإعتماد على الأداة البحثية التالية الإستبيان في معالجة الفصل التطبيقي من خلال تدعيمه بالأشكال البيانية و الجداول والإستنتاجات لتسهيل عملية عرض وتحليل معطيات الدراسة الميدانية.

حدود الدراسة:

- **الحدود الموضوعية:** ركزت هذه الدراسة في جانبها الموضوعي على دور المراجعة الجبائية كمتغير مستقل والخطر الجبائي كمتغير تابع وإهتمت هذه الدراسة على دور المراجعة الجبائية في تفادي الخطر الجبائي في المؤسسة الإقتصادية.
- **الحدود الزمنية:** معطيات الدراسة التي تم جمعها من خلال إجراء الإستبيان خلال شهر ماي.
- **الحدود المكانية:** ركزت الدراسة على دور المراجعة الجبائية في تفادي الخطر الجبائي و إستكمالا للجانب النظري تم إجراء الإستبيان على محافظي حسابات وخبراء محاسبين.
- **الحدود البشرية:** تم توجيه الإستبيان لعينة من محافظي حسابات وخبراء محاسبين.

أسباب اختيار الموضوع: هناك عدة أسباب لإختيار هذا الموضوع منها ما هو ذاتي وما هو موضوعي نوجزها فيما يلي:

- علاقة الموضوع بالتخصص الدراسي (محاسبة وجباية معمقة).
- الرغبة الذاتية في البحث في الموضوع.
- نقص المراجعة الجبائية في المؤسسات الجزائرية.
- حاجة المؤسسات الاقتصادية إلى المراجعة الجبائية من أجل تفادي الوقوع في الخطر الجبائي.

صعوبات الدراسة:

- صعوبة التعامل مع موظفي مكاتب الخبراء ومحافظي حسابات، وخاصة إسترجاع الإستبيان وكذا شرح بعض العبارات بالفرنسية.

هيكل الدراسة: للإجابة على الإشكالية المطروحة قسمنا هذه الدراسة إلى فصلين، الفصل الأول يتضمن الإطار النظري للموضوع، حيث قسم إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول مفاهيم أساسية حول المراجعة الجبائية، أما المبحث الثاني فتناول الخطر الجبائي، وأما المبحث الثالث فيتناول الدراسات السابقة، أما في الفصل الثاني فتطرقنا إلى الدراسة التطبيقية لعينة من محافظي حسابات والخبراء المحاسبين، حيث تم تقسيمه إلى ثلاث

مباحث، المبحث الأول تم فيه تقديم إجراءات المنهجية للدراسة الميدانية، أما المبحث الثاني تم فيه التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة، و المبحث الثالث فتناول إختبار فرضيات الدراسة، كما تم في النهاية إعداد خاتمة الدراسة التي تضمنت نتائج الفصلين مع توضيح صحة الفرضيات، متبوعة بجملة من الإقتراحات المستنتجة، وأخيرا تم صياغة آفاق الدراسة.

الفصل الأول:

الإطار النظري للمراجعة الجبائية و الخطر الجبائي

تمهيد:

رغم الأهمية التي تلعبها المراجعة الجبائية في المؤسسة الإقتصادية إلا أن المؤسسات في الجزائر تكتسي غياب تام من حيث عملية المراجعة الجبائية ومعالجة موضوع دور المراجعة الجبائية في تفادي الخطر الجبائي تجدر بنا الإِشارة إلى الإِلمام ومعرفة بعض المفاهيم التي تقودنا الى فهم الموضوع من خلال هذا الفصل، الذي يكون مخصص للمفاهيم العامة حول المراجعة الجبائية والخطر الجبائي.

وتعد المراجعة الجبائية موضوع الساعة، بإعتبارها الأداة الرئيسية التي تعمل على تعديل الوضعية الجبائية بالنسبة للمؤسسة الإقتصادية، وذلك من خلال تأثيرها على العبء الجبائي الذي تتحمله، وكما أن الخطر الجبائي يؤثر على حالتها المالية ولابد من معرفة دور المراجعة الجبائية في تفادي الخطر الجبائي.

وعلى هذا الأساس يتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية كما يلي:

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المراجعة الجبائية الخارجية.

المبحث الثاني: الخطر الجبائي.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المراجعة الجبائية

إن كبر حجم المؤسسات وتعدد وظائفها خلق صعوبة لفحص العمليات التي يقوم بها موظفيها مما قد ينجر سلبيا على معلومات الناتجة لنظام المعلوماتية خاصة فيما يتعلق بدقة وتعتبر هذه المعلومات عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وهذا من أهم الأسباب التي أدت إلى تطور مهنة المراجعة وخروجها كنشاط رئيسي لا يمكن الإستغناء عنه، وسنحاول من خلال هذا المبحث تقديم مختلف المفاهيم المتعلقة بالمراجعة الجبائية وأنواعها وأهدافها.

المطلب الأول: ماهية المراجعة الجبائية

سنتطرق في هذا المطلب وسنحاول التركيز على مختلف جوانب المراجعة، وهذا من أجل فهم وإعطاء صورة توضيحية للمراجعة الجبائية.

أولا: مفهوم المراجعة الجبائية

ويقصد بالمراجعة لغويا "المعاودة" وتعني معاودة النظر فيما قمت به من عمل أو فيما قام به الغير من أعمال لتحديد مدى صوابها.

فالجمعية المحاسبية الأمريكية عرفت المراجعة على أنها: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية . "[1]

والمراجعة "هي عملية فحص وإختيار للبنود الواردة بالقوائم المالية بالرجوع إلى حسابات وسجلات المنشأة التي تراجع حسابتها بقصد إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية. "[2]

ويمكن تعريف المراجعة على أنها: "عملية منهجية منظمة للحصول والتقييم بموضوعية عن أدلة إثبات تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات إقتصادية وأحداث من أجل التأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين. "[3]

كما يمكن إعطاء مفهوم شامل للمراجعة لأن مجمل التعاريف تصب في مفهوم واحد وهو: المراجعة علم يتمثل في مجموعة المبادئ والمعايير والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص إنتقادي منظم الأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تغيير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أم خسارة وعن مركزه المالي في نهاية فترة

---

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان الجزائري للمطبوعات الجامعية، الجزائر،2006،ص09.

[2] إدريس عبد السلام إشتيوي، **المراجعة معايير وإجراءات**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر والتوزيع، ليبيا، 1996، ص12.

[3] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة السادسة، 2012، ص 13.

محددة.[1]

وكما سبق وأن أشرنا أن المراجعة تمس جميع قطاعات المؤسسة، وتعتبر المراجعة الجبائية كمهمة تناسب إهتمامات المؤسسة الإقتصادية ومنه يمكن إعطاء مجموعة من التعاريف الآتية للمراجعة الجبائية:

التعريف الأول: هي عملية تهدف إلى التحقق من العبئ الضريبي للشركة وتحديد وتقدير حجم المخاطر الضريبية التي قد تتعرض لها الشركة بسبب عدم الإمتثال للقواعد الجبائية.[2]

التعريف الثاني: عرف الأستاذ A.Hamini المراجعة الجبائية : أنها تهدف الى تحقيق العملتين التاليتين: تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي، والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة.[3]

التعريف الثالث: ويرى الأستاذ صالح حميداتو المراجعة الجبائية بأنها إختبار إنتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة ومدى إحترامها للقوانين التشريعات المعمول بها، فهي العملية التي تهتم بالتأكيد والتحقق من مدى إنتظام المؤسسة إتجاه إدارة الضرائب , وكذا تطوير التسيير الضريبي من أجل الإقتصاد من مبلغ الضريبة.[4]

ومما سبق يمكن تعريف المراجعة الجبائية على أنها: فحص للوضعية الجبائية للمؤسسة بهدف التأكد من مدى إحترامها لقوانين و التشريعات الجبائية المعمول بها حيث تساهم المراجعة الجبائية من تحقيق الأمن الجبائي وهذا من الجانب القانوني أما من جانب الفعالية فهي تساهم في تحسين التسيير الجبائي.

ثانيا: خصائص وأهداف المراجعة الجبائية

1. خصائص المراجعة الجبائية:

من أهم ما تتميز به المراجعة الجبائية من خصائص تتلخص في ما يلي :[5]

– إن المراجعة المحاسبية أصل المراجعة الجبائية، من حيث أن الأولى لا يمكن لها أن تهمل المسائل الجبائية.

– مهمة المراجعة الجبائية مستقلة ومجهزة بأهداف خاصة تستجيب للتطلعات التي يريدها المسير في الميدان الجبائي.

– التعرف على الإمتيازات الجبائية التي يمكن للمؤسسة أن تستغلها.

---

[1] أحمد العناق، **المراجعة الجبائية ودوروها في الحد من المخاطر الجبائية للمؤسسة**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر،2012، ص02.

2 أمين راشدي ، **دور التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحكومة الضريبية**، مجلة روئ الإقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد12، جوان 2017، ص487.

3 A.Hamini, Laudit Comptable et financier, edition Berti , Alger , 2001 , P172

4 صالح حميداتو، **دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية**، دراسة حالة عينة بالمؤسسات الإقتصادية بولاية الوادي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012، ص 30.

[5] بوعلام ولهي، **أثر المردودية للمراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3 ، الجزائر، 2009، ص14.

- تجنب المخاطر الجبائي.
- التعرف على الخصائص الجبائية للمؤسسة.
- التعرف على طبيعة الخطر الجبائي وقياسه وإبلاغ العميل بالمخاطر التي تم تحديدها والحلول.[1]
- وتأتي هذه المهمة من كون الجباية عبارة عن نظام يوجد في مفترق عدة انظمة منها ما يتعلق بالمحاسبة، ومنها ما يتعلق بالقانون.

2. أهداف المراجعة الجبائية: ويمكن التمييز بين نوعين من الأهداف

❖ **الأهداف الرئيسية:**

- التأكد والتحقق من مدى إنتظام المؤسسة إتجاه القوانين الجبائية.
- مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات السارية المفعول
- تقييم مدى قابلية المؤسسة لإستعمال الإمكانيات التي ينتهجها المشرع الجبائي .
- تقدير الأداء وقياس الفعالية الجبائية.
- تعزيز صدق الأداء الإجتماعي للإدارة بإعتبارها مكلفة بالمشاركة في خدمة الصالح العام عن طريق تقديم بيانات مالية صادقة وواضحة وعادلة.

❖ **الأهداف الثانوية** والتي تتمثل في:[2]

- تقييم الخطر الجبائي الناتج عن التطبيق السيء للقواعد الجبائية .
- تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن عدم تصريح، أو التأخير فيه أو الإنقاص منه.
- توضيح أهمية الخطر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي.
- العمل على استفادة المؤسسة من الخيارات والإمتيازات الجبائية التي يمنحها المشرع والتحكم فيها.
- محاولة إبراز نقاط القوة ونقاط الضعف ومن ثم تحسين تطور القرار.

ثالثا: أنواع المراجعة الجبائية

ويمكن تمييز أنواع المراجعة الجبائية من خلال الجهة التي تقوم بعملية المراجعة وتنقسم إلى:

1. المراجعة الجبائية الداخلية:

عرف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي المراجعة الداخلية على أنها: "وظيفة التقييم المستقلة، التي يتم إستحداثها داخل المنظمات الإقتصادية للعمل على فحص وتقييم الأنشطة الإقتصادية والمالية والإدارية بها، ورفع تقرير بما تم من فحص وتقييم للإدارة العليا المنظمة لكي تتخذ ما تراه مناسبا من قرارات إذا كانت هناك حاجة إلى ذلك."[1]

---

[1] خضرة مشري، **مراجعة العمليات الجبائية للمؤسسة**، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2016. 2017، ص21.

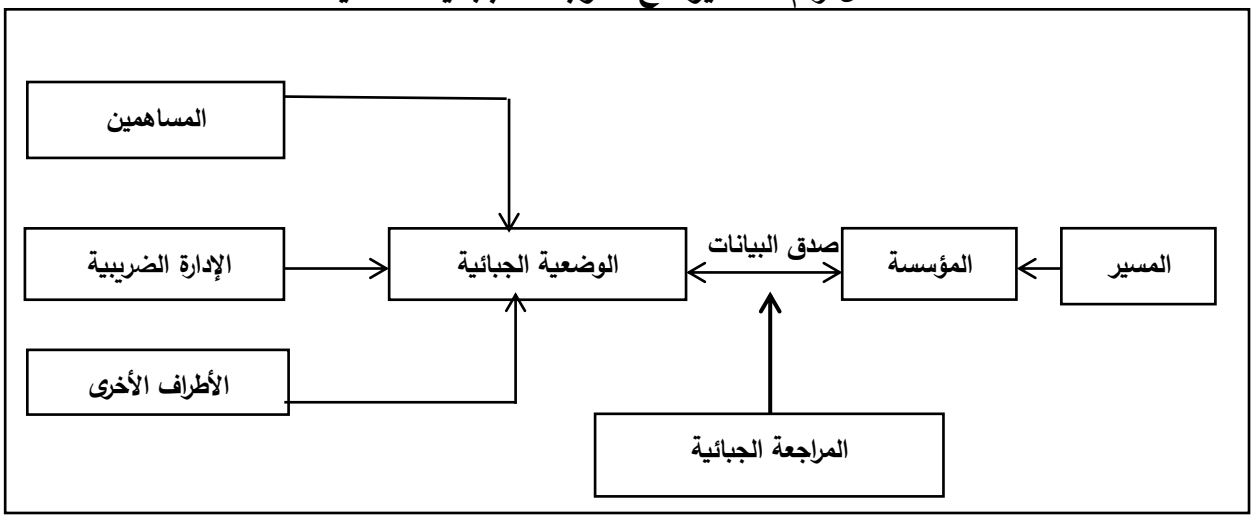
[2] ولهي بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص10.

فالأهداف الرئيسية للمراجعين الداخلين في إطار هذا النشاط الدوري هي التأكد اذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أن المعلومات صادقة، والعمليات شرعية، التنظيمات فعالة، والهياكل واضحة ومناسبة.[2]

والمراجعة الداخلية تدرس مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ونوعية العمل في تنفيذ المستويات المستندة.[3]

وبتالي يمكن إستخلاص تعريف المراجعة الجبائية الداخلية بأنها مهمة يقوم بتنفيذها شخص من داخل المؤسسة أي موظف تابع لإدارتها وهو إختبار تقني دقيق وبناء من طرف شخص كفئ، لإبداء رأيه بكل شفافية ووضوح حول نوعية ومصداقية المعلومات المتعلقة بالوضعية الجبائية المعمول بها في المؤسسة.

الشكل رقم 01: يوضح المراجعة الجبائية الداخلية



المصدر: عمامرة ياسمينة، تحليل دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطرات الجبائية في المؤسسات البترولية، المجلة العربية للإدارة، مج 40، ع 1، مارس (آذار)، جامعة العربي تبسي، تبسة، الجزائر، 2020، ص 91.

2. المراجعة الجبائية الخارجية

من المعروف أن المراجعة الجبائية تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، وذلك للتحقق من أن السجلات المحاسبية دقيقة وكاملة وشاملة، كما يتم تنفيد عملية المراجعة الخارجية من أجل تأكيد نتائج المراجعة الداخلية، أو للتحقيق من كون الممارسات المحاسبية دقيقة و قانونية.

فإن المراجعة الجبائية الخارجية تتم من قبل مراجع خارجي مستقل عن المؤسسة يتمتع بالكفاءة والإستقلالية، و لنجاح المراجع الخارجي في مهمته لابد أن يلقى المساعدة الفعلية من طرف مسيري المؤسسة للتأكد على تقارير

---

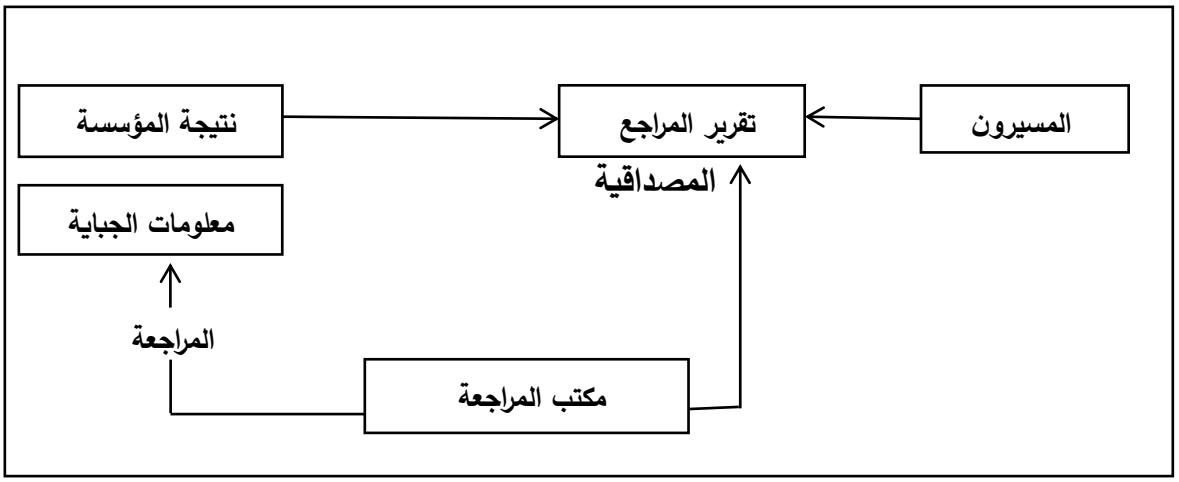
[1] إبراهيم طه عبد الوهاب، **المراجعة النظرية والممارسة المهنية**، الطبعة الأولى، قسم المحاسبة كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 2004، ص275 .

[2] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 15.

[3] أحمد لعناق، مرجع سبق ذكره، ص10.

مراجعتها الداخلية دون الوصول إلى نظام المعلومات المحاسبية للشركة، والشكل التالي يوضح دور المراجعة الخارجية كما هو مبين في الشكل التالي : [1]

الشكل رقم 02: يوضح المراجعة الجبائية الخارجية



المصدر: عمامرة ياسمين، مرجع سبق ذكره، ص 91.

المطلب الثاني: علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى وأهم الإنتقادات الموجهة إليه

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى وأهم الإنتقادات الموجهة إليه وذلك من خلال:

أولا: علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى

1 . العلاقة بين المراجعة الجبائية والمراجعة الداخلية:

فحص الوضعية الجبائية للمؤسسة لا يبقى من حيث المبدأ سند للمراجع الداخلي، ومع ذلك يمكن لهذا الأخير في حالات معينة تقديم ملاحظات على النظام الضريبي، وبالتالي المراجع الجبائي أقرب للوصول للنتائج من خلال ما توصل إليه المراجع الداخلي. [2]

2 . العلاقة بين المراجعة الجبائية والمراجعة الخارجية:

إن المراجعة الجبائية الحقيقية مطبقة من طرف المراجع الخارجي بحيث يتبع نفس خطوات المراجع الجبائي من تحليل لينتهي بتقديم الحلول والإستراتجيات، وبذلك تعتبر المراجعة الخارجية تقريبا هي المراجعة الجبائية لما يتبنيان تقريبا نفس التقنيات المطبقة في المراجعة. [3]

3 . العلاقة بين المراجعة الجبائية والتحقيق الجبائي

من خلال سير المهمة لكل منهما يمكننا القول بأن المراجعة الجبائية والتحقيق الجبائي شيء واحد إلا أن

---

[1] أحمد لعناق، مرجع سبق ذكره، ص 11.

[2] نجاة حاجي، **مراجعة العمليات الجبائية للمؤسسة دراسة حالة مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، ص 20.

[3] سمية قحموش ، مرجع سبق ذكره، ص 25.

التحقيق الجبائي الذي تقوم به إدارة الضرائب يمكن أن تنتج عنه عقوبات مترتبة عن عدم الإنتظام أما المراجعة الجبائية فتهدف إلى إكتشاف عدم الإنتظام لتجنب العقوبات لاحقا. [1]

خلاصة القول أن المراجعة الجبائية تهدف إلى تحقيق الإمتثال للقواعد الجبائية أما التحقيق ينتج عند تطبيق الإدارة الجبائية لبعض العقوبات.

4. العلاقة بين المراجعة الجبائية والإستشارة الجبائية:

المراجع الجبائي يقوم بإكتشاف الأخطاء بعد عملية القيام بالمراجعة الجبائية، ومن خلالها يقوم بتقديم التوصيات من أجل إتباعها لتلافي هذه المشاكل، أما الإستشارة الجبائية فتكون من دون القيام بعملية المراجعة، فالمؤسسة تعرض على المستشار الجبائي مشكلا بعينه من أجل تقديم إقتراحات للخروج من هذه المشاكل، حيث أنه يمكن القول أن المستشار الجبائي يكون على دراية وعلى علم وإلمام بالحلول التي تقترح للمشاكل والأخطاء من خلال القيام بعملية المراجعة الجبائية.

خلاصة القول أن المراجع الجبائي يقوم بإكتشاف الأخطاء والمشاكل الموجودة في المؤسسة بينما المستشار الجبائي يقدم حلولا للمشاكل التي تعرض عليه من طرف المؤسسة.

5. العلاقة بين المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي:

المراجعة الجبائية تسمح بتحديد إلتزامات المؤسسة الجبائية، كما تقوم بتوضيح إستراتجياتها الجبائية، وذلك لجعل التسيير الجبائي أكثر فعالية مما يؤدي إلى تدنية التكاليف الجبائية، فالمراجعة الجبائية والتسيير الجبائي يجب أن يحقق ثلاث أهداف: [2]

- التأكد من أن المؤسسة لا تتعرض لمخاطر جبائية لم يتم إكتشافها.
- التحقق من أن المؤسسة ليست في حالة نزاعات جبائية.
- البحث عن الهياكل القانونية التي تسمح بتخفيف العبء الجبائي.

وتكون معطاة بالعلاقة التالية :

التكلفة الجبائية = مجموع الضرائب والرسوم + دراسة تكاليف الأخطاء الجبائية + التكاليف الإدارية والملحقة

من بين الإنتقادات الموجهة للمراجعة الجبائية ما يلي :

محدودية المراجعة الجبائية من حيث الشمولية: إن محدودية المراجعة الجبائية تنصب كلها على جزئية المراجعة الجبائية، حيث أنها لا تأخذ بعين الإعتبار كل جوانب المؤسسة مما يجعلها مقتصرة على الجانب الجبائي فقط، خاصة إذا علمنا أن موارد الجانب الجبائي محدودة جدا، وبالتالي يكون هناك تحديد لإختيارات

[1] المادة 148 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2014.

[2] أحمد لعناق، مرجع سبق ذكره، ص 14.

وإعداد الأولويات بين مختلف أشكال المراجعات لأن هناك تداخلا بين المستشار الجبائي ومحافظ الحسابات، حيث يعمل كل منهما على الإجابة عن الإهتمامات الجبائية للمؤسسة. [1]

محدودية المراجعة الجبائية من حيث التوقيت: في بعض الأحيان عملية المراجعة الجبائية للمؤسسة خلال السنة تؤدي إلى عرقلة السير الحسن لبعض الوظائف خصوصا المتعلقة منها بالجانب المالي، مما يخلق إضطرابا على بعض القرارات المهمة داخل المؤسسة.

محدودية المراجعة الجبائية من حيث الخصوصية: بما أن الجباية والمحاسبة عنصران متكاملان فإن القيام بالمراجعة المحاسبية يؤدي بالضرورة للقيام بمراجعة جبائية جزئية ومن هنا نطرح تساؤلا حول مدى إستقلالية المراجعة الجبائية لتكون مراجعة خاصة. [2]

المطلب الثالث: سير مهمة المراجعة الجبائية

تمثل مراحل الجبائية مجموعة من العمليات التي يجب على االمراجع القيام بها بكفاءة ومهارة عالية لتحقيق هدف هو أن تكون منهجيته مرنة منطقية، عملية، ومتماسكة، وقيام المراجع بتوظيف نفسه ومساعده لهذا الغرض هو العنصر الفعال في نجاح برنامج المراجعة الجبائية، وتتمثل مراحل المراجعة الجبائية في:

المرحلة الأولى: مرحلة الإعداد

تبدأ عملية الإعداد بإكتساب معرفة جيدة حول المؤسسة، وهذا للفت إنتباه المراجع إلى بعض المشاكل والأخطاء المحتملة، ومن أجل الحصول على توجيه مستقبلي للأعمال، وهذه المرحلة تنقسم بدورها إلى ما يلي[3]:

1. مرحلة التحضير: وتتمثل هذه المرحلة في عملية جمع المعلومات الخاصة بالمؤسسة، كذلك جميع الموارد المادية والبشرية اللازمة وهذا وفق لمعايير المراجعة المتفق عليها. [4]

2.مرحلة التخطيط : في هذه المرحلة يتم وضع الأهداف المراد الوصول إليها بكفاءة وفعالية. [5]

المرحلة الثانية: مرحلة التعرف على المؤسسة

ويكون ذلك من خلال الإلمام بمختلف المعلومات المتعلقة بالمؤسسة مثل تاريخ إنشاء المؤسسة، عنوان المقر الرئيس للمؤسسة ومكان تواجده طبيعة الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، الشكل القانوني للمؤسسة، إمتدادات نشاط المؤسسة وفروعها، السجل التجاري للمؤسسة، الشركاء في المؤسسة والعقد التأسيسي لها، قيمة رأس المال وتوزيعه بين الشركاء. [1]

---

[1] ولهي بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص16.

[2] أحمد لعناق، مرجع سبق ذكره، ص16.

[3] رشيد مرزوق، **دور المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي**، دراسة حالة في مصلحة الضرائب، مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر،2014- 2015، ص 68.

[4] محمد محمود ديب حوسو، **التدقيق للأغراض الضريبية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2005، ص85.

[5] نفس المرجع السابق، ص89.

ـ كما يجب على المراجع الجبائي في ذات المرحلة من الإحاطة الشاملة و المعرفة التامة بكافة الوثائق القانونية والمحاسبية وكذا الوثائق المتعلقة بالعملية التسيرية في المؤسسة حيث يجب على المراجع الجبائي معرفته بجميع الوثائق القانونية المتعلقة بالمؤسسة وكذا كافة الوثائق المحاسبية التي تساعده في عملية المراجعة على غرار الدفاتر والسجلات المحاسبية، برامج التسيير التي تستخدمها المؤسسة في ضبط عملياتها وعلاقاتها مع الغير، تقارير مدققي الحسابات لفترات سابقة، محاضر إجتماع الجمعية العامة ...الخ.

ـ معرفة الإلتزامات الجبائية التي تقع على عائق المؤسسة من حيث نظام الإخضاع الضريبي المطبق عليها وبالتالي التمكن من تحديد مختلف الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة محل المراجعة، بالإضافة الى ذلك معرفة الإقتطاعات الأخرى ذات الطابع الإجباري التي تقع على عاتق المؤسسة، ناهيك عن الإحاطة ما إذا كانت المؤسسة قد خضعت للمراجعة الجبائية من طرف الإدارة الضريبة وفي حالة خضوعها ماهي أنواع الضرائب التي كانت محل تدقيق ومراجعة والفترة التي تمت خلالها هذه المراجعة.

ـ الإحاطة بمختلف العقود الخاصة بالمؤسسة على غرار القروض المبرمة من طرف المؤسسة، عقود الإيجار والتأجير، عقود التامين، العقود مع الشركات الأخرى المحلية والأجنبية، عقود التأمين والرهن، عقود البيع والشراء المبرمة.

المرحلة الثالثة: مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية

تعتبر هذه المرحلة أهم ما يقوم به المراجع، لأنها تحدد نقاط القوة والضعف للمنشأة كما تعمل على تقييم الإجراءات المطبقة ومدى فعاليته، وتتمثل خطوات تقييم الرقابة الداخلية بصفة عامة في:

1 . جمع الإجراءات

- إستعمال خرائط تتابع الوثائق ما بين المصالح.
- ملخصات إجراءات، ملخصات الأدلة الكبيرة.

2 . إختبارات تطابق الفهم

- تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام وحقيقته.

3 . تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية

- نقاط قوة النظام.
- نقاط ضعف النظام.

4. إختبارات مستمرة

- إختبارات للتأكد من نقاط القوة في الواقع.

5. تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية والذي تتمثل في: [2]

---

[1] Felli Mounira : l'audit fisca ،Mèmoire de fin d' ètude pour l'obtention du diplôme de poste graduation spécialisée en finances en finances public, Institut d'économie Douanière et Fiscale,27 ème promtiiom, ALGER ,2011,p 17.

[2] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص68.

- نقاط قوة النظام.
- ضعف في تصور النظام، وثائق الحوصلة.

المرحلة الرابعة: التحقق من العمليات ذات الطابع الجبائي

حيث تتم من خلال: [1]

ـ الإطلاع على الوثائق الأساسية التي يجب أن تكون تحت تصرف المراجع الجبائي تتمثل في :

- التصريحات الجبائية المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني، الضريبة على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل الإجمالي للسنوات غير المتقادمة.
- الوثائق المحاسبية (فواتير الشراء والبيع، الكشف البنكي.....الخ).
- دفتر اليومية، دفتر الجرد، الدفتر الكبير.
- المراسلات المتحصل عليها من قبل الإدارة الجبائية .

المرحلة الخامسة: إعداد التقرير

يقوم المراجع بإعداد تقرير يتضمن النتائج المتوصل إليها خلال التحقيق بحيث يحتوي هذا التقرير على:

- تقييم الأخطار الجبائية ومدى تأثيرها على المؤسسة.
- إقتراحات حول الإمتيازات التي يمكن أن تستفيد منها المؤسسة.
- توجيه توصيات إلى المسيرين في المؤسسة، تقسم هذه التوصيات إلى:

- **توصيات علاجية:** يهدف هذا النوع إلى تصحيح الأخطاء المكتشفة سواء المحاسبية أو الجبائية.
- **توصيات وقائية:** الهدف منها قدرة المنشأة على تبرير مواقفها في حالة إخضاعها لمراقبة جبائية من طرف إدارة الضرائب وإعطاء نصائح حول كيفية تجنب المخاطر والإختلالات.[2]

بعد الإنتهاء من عملية التحقق حول الوضعية الجبائية للمؤسسة، على المراجع الجبائي المباشرة في إعداد تقرير يتضمن نتائج التحقيقات التي قام بها، إضافة إلى توصيات موجهة الى مسيري المؤسسة، حيث يقوم بتحديد الأعمال غير العادية ذات الطبيعة الجبائية التي قد تؤثر على الحسابات محل المراجعة، تقديم التحسينات الضرورية للإجراءات الضريبية والكشف عن الفرص المتاحة في التشريع، خاصة التي تسمح بتحقيق وفورات ضريبية.[3]

ووفقا لمعايير المراجعة الدولية، فإن العناصر الأساسية التي يجب أن يحتويها تقرير المراجع هي:

- **العنوان:** يجب إستخدام عنوان مناسب مثل "تقرير المراجع"، وهذا يساعد القارئ على تحديد تقرير المراجع وتمييزه عن التقارير التي يصدرها الآخرون كالإدارة مثلا.

---

[1] Rédha Khelass, précis d'Audit fiscal de l'entreprise , Edition BERTI ,2013 , p 33.

[2] صالح حميداتو، مرجع سبق ذكره، ص68.

[3] نفس المرجع السابق، ص53.

- **الجهة التي يوجه إليها تقرير المراجع:** يتم توجيه التقرير عادة إلى المساهمين، أو يمكن أن يوجه التقرير إلى مجلس الإدارة.
- **نطاق ومجال المراجعة:** ويشمل ذلك بصفة أساسية ما يلي:

ـ البيانات المالية والجبائية التي تمت مراجعتها، والقوائم التي تشملها، والفترة المالية التي تشملها ...الخ.

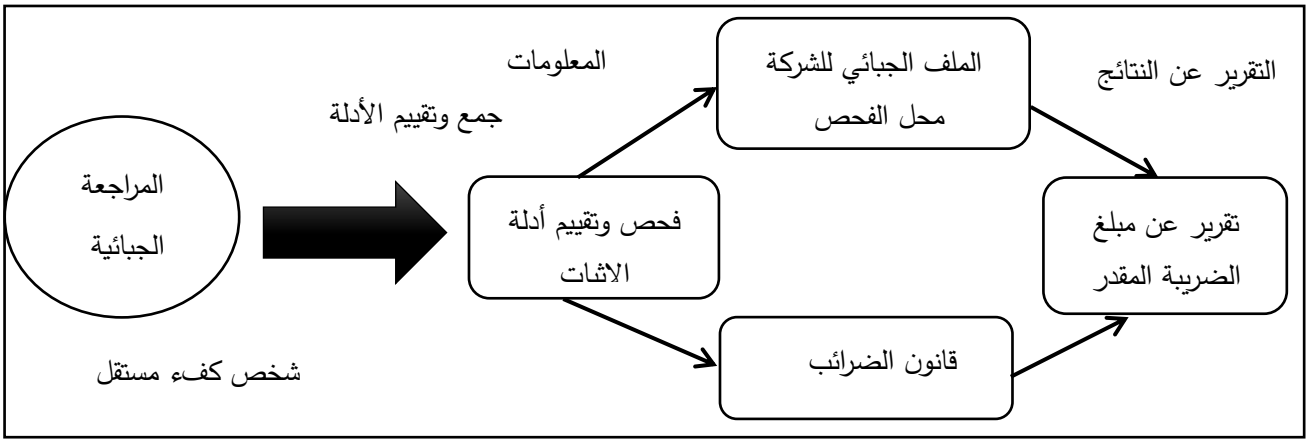
ـ مدى الفحص الذي قام به المراجع، والإختبارات التي قام بها بالشكل الذي رآه ضروريا ومناسبا.

- **رأي المراجع:** يجب أن يبرز التقرير بوضوح رأي المراجع حول عرض البيانات المالية، مركزها المالي، ونتائج أعمالها.
- **تاريخ التقرير وتوقيع المراجع وعنوانه:** وذلك حتى يكون واضحا لمن يطلع على هذا التقرير الحدود الزمنية لمسؤولية المراجع والأحداث التي قد تقع بين تاريخ إنتهاء السنة المالية وتاريخ توقيع التقرير، وما قد يقع خلال ذلك أو بعد ذلك من أحداث.

ويجب على المراجع من خلال التوصيات المقدمة من طرفه، أن يشير ما إذا كانت المخالفات المكتشفة يمكن تصحيحها، وبالتالي فإنه من الممكن إتخاذ تدابير علاجية، أو أن تمنح طابع وقائي من شأنها أن تمنع المؤسسة من الوقوع في الخطأ.

ويلخص الشكل رقم03 الموالي الأفكار الرئيسية في وصف المراجعة الجبائية من خلال توضيح إجراءات المراجعة التي يقوم بها المراجع الجبائي:

شكل رقم 03: وصف المراجعة الجبائية



المصدر: ألفين أرينز، جيمس لويك، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية، 2002، ص55.

فالقائم على عملية المراجعة الجبائية هو شخص كفء يمتاز بالإستقلالية حيث يقوم بجمع أدلة الإثبات وفحصها وتقييمها من الملف الجبائي للشركة محل الفحص وتحديد مدى توافق هذه المعلومات مع القوانين الجبائية ثم إيصال نتائج الفحص عن طريق تقرير موجه للجهات المعنية.

المبحث الثاني: الخطر الجبائي

تعقد النظام الجبائي والتغيير المستمر في القوانين والقواعد الجبائية جعل الجباية ومع مرور الزمن مصدر خطر على المؤسسة في حال ما إذا تعرضت إلى المراقبة من قبل الإدارة الجبائية والتي تؤدي بها إلى تكبد أعباء إضافية.

المطلب الأول: ماهية الخطر الجبائي

لتفادي المؤسسة التكاليف الناجمة عن الخطر الجبائي والتي قد تؤثر على حالتها المالية لابد من معرفة مختلف مصادر هذا الخطر ولكن قبل ذلك يجب معرفة ما المقصود من الخطر الجبائي.

أولا: تعريف الخطر

لقد أصبح الخطر اليوم يمثل الشغل الشاغل للمسيرين، وسواء تعلق الأمر بالمجال التجاري(خطر تقادم المنتج، خطر المنافسة، خطر سعر...) أو المالي (خطر معدلات الفائدة، خطر الصرف ...) أو الإجتماعي (خطر الحراك المهني، خطر النزاع ...)أو الإنتاجي (خطر العطب، خلل ...) فإنه يتعين إدراج الخطر في كل قرار (مهما كانت طبيعته أو مجاله أو مداه أو مستواه) يعتزم المسير إتخاذه.[1]

1. الخطر هو السبق الذي يترامى عليه في الرهن، وأخطر المال، أي جعله خطرا بين المتراهنين، والخطر الإشراف على الهلكة، وخاطر بنفسه مخاطرة أشفى بها على خطر هلك أو نيل ملك.

وجاء تعريفه: خاطر بنفسه مخاطرة: أشفاها على خطر هلاك، وهذا أمر خطر، أي متردد بين أن يوجد وبين أن لا يوجد.[2]

2. ولقد تناول مصطلح الخطر"RISK" الكثير من علماء الإقتصاد والإدارة والإحصاء غير أنهم لم يتوصلوا إلى تعريف محدد للخطر ولا يبدو أنهم سيتفقون على تعريف كهذا في المستقبل القريب ولعل السبب في ذلك أن علم التأمين لا زال في البداية من الناحية النظرية إضافة إلى تعدد وتنوع وجهات النظر تبعا لتنوع الباحثين في هذا الموضوع.[3]

3. كما يعرف كل من ويليامز وهاينز(Williamz & Heinse) الخطر بأنه الشك الموضوعي فيما يتعلق بنتيجة موقع معين. [4]

4. وعرف البروفيسور نايت (Nhight) الخطر على أنه حالة عدم التأكد الممكن قياسها.[1]

---

[1] مداني بن بلغيث، عبد الله إبراهيمي، **تسير الخطر في المؤسسة**، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2004، ص79.

[2] عبد الناصر براني أبو شهد، **إدارة المخاطر في المصاريف الإسلامية**، دار النفائس للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2013، ص19.

[3] يوسف حجيم الطائي وآخرون، **إدارة التأمين والمخاطر**، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011، ص17.

[4] أحمد عبد الله محاوي، **مدخل كمي لإدارة المخاطر**، ورياضيات المال والاستثمار، مطبعة الإشعاع الفنية، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002، ص11.

5. كما يعرف على أنه إحتمال وقوع خسارة في الموارد المالية أو الشخصية نتيجة عوامل غير منتظرة في الأجل الطويل أو القصير.[2]

وبمراجعة التعريفات السابقة يمكن إستخلاص أن مفهوم الخطر يرتبط بالمستقبل، وهذا المستقبل بالتعريف غير مؤكد، وهو إحتمالية الخسارة تضاؤل فرصة تحقيق مكسب نتيجة أحداث تعيق أهداف المؤسسة وينتج عن وقوعه نتائج غير مرغوبة.

ثانيا: تعريف الخطر الجبائي

التعريف الأول: يعرف الخطر الجبائي بأنه تلك الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم إحترامها للقواعد الضريبية وتتمثل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات وعموما ينشأ الخطر الجبائي نتيجة عدم إحترام التشريع الجبائي أو بسبب التعقيد والغموض في النظام الضريبي.[3]

التعريف الثاني: حسب Jeam luc Rossignol فإن مفهوم الخطر الجبائي يشمل معنيين: أولهما عدم إحترام القوانين الجبائية سواء بصفة إرادية أم لا أما الآخر فيرتبط بسوء إتخاذ قرارات التي ينجم عنها فرص ضائعة.[4]

التعريف الثالث: يتمثل في عدم الوفاء بالإلتزامات الجبائية ونقص الفعالية الجبائية نتيجة عدم معرفة الإجراءات التي تمكن من الإستفادة من الإمتيازات الجبائية، فهو نتيجة طبيعية لتعقد وعدم إستقرار التشريع الجبائي المطبق مما يؤدي إلى عدم الإنسجام والشفافية تجاه هذا التشريع.[5]

التعريف الرابع: يتعلق الخطر الجبائي بسلوك المؤسسة تجاه الإدارة الجبائية، فهو يتولد عن عدم تقيد المؤسسة بالإلتزامات الجبائية التي يحددها التشريع الجبائي، أو من عدم فهم الجيد أو سوء ترجمة نصوص التشريع الجبائي، أو بغرض الغش والتهرب الجبائي، الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة علاوة على تشويه سمعتها أمام الإدارة الجبائية إلى تكبدها أعباء إضافية تتمثل في العقوبات والغرامات بالإضافة إلى الوقت الضائع الذي يحسب عليها في جالة كونها هدفا للمراقبة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الجبائية.[6]

التعريف الخامس: الخطر الجبائي هي تلك الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم إحترامها للقواعد الضريبية، وتتمثل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات عموما، وينشأ الخطر الضريبي نتيجة عدم إحترام

---

[1] محمد توفيق البلقيني، جمال عبد الباقي واصف، **مبادئ إدارة الخطر والتأمين**، دار الكتاب الأكادمية، المنصورة، مصر، 2004، ص 12.

[2] وهيبة بن داودية، **الضمانات البنكية ودوروها في الحد من المخاطر البنكية**، الملتقى الدولي الثالث إستراتجية إدارة المخاطر في المؤسسات الأفاق والتحديات، أيام 25 . 26 نوفمبر، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2008، ص 2.

[3] يوسف مامش، ناصر دادي عدون، **أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي**، دار المحمدية للطباعة، الطبعة الأولى، الجزائر، 2008، ص37.

[4] Jeam-Luc Rossignol, Fiscalité et Respomsabilite,Gldoale de L'emtreprise,Mamagement &Avenir N°33 ,Mars2010,p176.

[5] محمد فلاح، **السياسة الجبائية . أهداف وأدوات . بالرجوع إلى حالة الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر،2006، ص50.

[6] يوسف مامش، ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره ص37 .

التشريع الجبائي أو بسبب التعقيد والغموض في النظام الضريبي.[1]

مما سبق يمكن القول أن الخطر الجبائي يتمثل في الغرامات والعقوبات المفروضة على المؤسسة من قبل الإدارة الجبائية إضافة إلى ضياع فرصة الإمتيازات الجبائية والتي تؤدي بها إلى تحمل الأعباء إضافية كان بالإمكان تفاديها إذا يمكن إرجاع نشوء الخطر الجبائي إلى مصدرين أساسين هما: الحكم بالقوانين والتشريعات ومدى الالتزام بها.

المطلب الثاني: أنواع ومصادر الخطر الجبائي

من خلال هذا المطلب سنقوم بتصنيف أنواع ومصادر الخطر الجبائي كما يلي:

أولا: أنواع الخطر الجبائي

قام مكتب Waterhousé Coper Prio حسب الدراسة التي قام بها بتصنيف المخاطر الجبائية إلى نوعين مخاطر جبائية محددة وأخرى عامة.

1.المخاطر الجبائية المحددة: وتضم ما يلي

1.1 مخاطر المعاملات:

تقوم المؤسسة بعدة معاملات عند ممارسة نشاطها (بيع، شراء، إندماج، تسديد...) وكل معاملة عن هذه تقوم المعاملات تقابلها ضريبة كالرسم على القيمة المضافة TVA، الرسم على النشاط المهني TAP وغيرها فكلما كانت هذه المعاملات معقدة غير جارية وغير روتينية (إندماج، التنازل عن إستثمار...)، كلما أدت إلى عدم التأكد الجبائي وبالتالي إلى تحمل المؤسسة إما غرامات وعقوبات أو فرص ضائعة نتيجة عدم توفر المهارات الجبائية أو الجهل بالقوانين وغيرها من أسباب المخاطر الجبائية.

2.1 مخاطر العملياتية:

يرتبط الخطر الجبائي العملياتي بالمخاطر الكاملة وراء تطبيق القواعد والقوانين الجبائية المختلفة والتي تحكم العمليات اليومية للمؤسسة. إذا أن هذه العمليات لها مستويات مختلفة من خطر جبائي أين تتفاوت درجته تبعا لعلاقة الإدارة الجبائية بها فهذا النوع من الخطر يخص كل المصالح وأشخاص المعنيين بالجباية وليس فقط وظيفة الجباية في المؤسسة.

3.1 مخاطر التوافق:

وهو خطر المتعلق بمدى توافق الإلتزامات الجبائية للمؤسسة مع ما تنص عليه القوانين والتشريعات الجبائية المعمول بها من قواعد الشكل وإحترام المواعيد وغيرها، فعدم إحترام هذه القوانين والتشريعات يؤدي بالمؤسسة إلى تحمل أعباء جبائية.

4.1 مخاطر المحاسبة المالية:

تمثل المحاسبة الأداة الرئيسية لتجميع وحساب الوعاء الضريبي وبالتالي تشكل القاعدة الأساسية للرقابة

[1] سعداوي نهى، **دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسة**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2017، ص9.

الجبائية، إذا يتمثل خطر المحاسبة المالية في إجراءات المرتبطة بإعداد القوائم المالية من سجل العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة والخيارات المحاسبية (طرق إهتلاك، حساب المخزون...) وغيرها.

2. المخاطر الجبائية العامة: وتضم ما يلي

1.2 مخاطر محفظة:

تمثل مخاطر المحفظة المستوى العام للخطر وتجمع كل من مخاطر المعاملات، المخاطر العملياتية ومخاطر التوافق.

2.2 مخاطر التسيير:

ترتبط مخاطر التسيير سواء تسيير المخاطر الجبائية التي سبق تحديد نتيجتها إما لغياب الوثائق وذلك لعدم توثيق هذه المخاطر وعدم التحاور حول سياسة تسيير المخاطر الجبائية ويظهر هذا خاصة في حالة استقالة القائمين بتسييرها أو نتيجة ضعف الموارد أو نقص الكفاءة اللازمة.

3.2 المخاطر المرتبطة بصورة المؤسسة (السمعة):

عادة ما يتم تحديد مواقفنا وفق لسمعة الأشخاص أو المؤسسة أو الشركات التي تتعامل معها، وهذا ينطبق على الإدارة الجبائية الموردون، الزبائن وكافة الأطراف المتعاملة مع المؤسسة أي أن السمعة الجيدة للمؤسسة تعد أحد أهم أصولها في المجال الجبائي السمعة الجيدة للمؤسسة هي ثمرة إحترامها للأنظمة الجبائية المطبقة.[1]

ثانيا: مصادر الخطر الجبائي

عند ممارسة المؤسسة لنشاطاتها المختلفة فهي تتعامل وتتفاعل مع محيطها الخارجي من جهة ومحيطها الداخلي من جهة أخرى هذا ما جعل للخطر الجبائي مصادر وأنواع مختلفة تختلف بإختلاف الأعمال التي ينجر عنها هذا الخطر والتي لابد على المؤسسات معرفتها وأخذها بعين الإعتبار حتى يتمكن لها التخطيط والسير الجيد لوضعيتها الجبائية وتفادي الوقوع في المخاطر الجبائية.[2]

من وجهة نظر المؤسسة كنظام متفاعل مع محيطه الخارجي يؤثر فيه ويتأثر به، يمكن تصنيف مصادر الخطر الجبائي إلى مصادر داخلية وأخرى خارجية يتم عرضها على النحو التالي:

1. مصادر داخلية: هي نوعان تلك المرتبطة بالأشخاص والأخرى ذات العلاقة بالإجراءات.[3]

1.1 مصادر داخلية مرتبطة بالأشخاص

أن الأفراد العاملين بالمؤسسة يمكن أن يكونوا بحد ذاتهم مصادر الخطر الجبائي وذلك نتيجة ل:

ـ عدم المتابعة المستمرة للجانب الجبائي في المؤسسة سواء نتيجة نقص الكفاءة في المجال الجبائي أو ضعف التكوين مما يؤدي إلى عدم إعطاء الأولوية لهذا الجانب في القوانين والنصوص التشريعية المعمول بها.

---

[1] Rédha Khalassi ,prècise, d'Auditfiscal de l'entreprise,Edition BERTI,Alger,2003

[2] أحلام سوسي، محمد بوحديدة، **المخاطر الجبائية وتأثيرها على الوضعية المالية للمؤسسة**، مجلة دراسات جبائية، مجلد 10، العدد2، 2021، ص ص 42- 57.

[3] Mohamed Ben Hadj- Saad,l'audit fiscal dans les PME Propositi d'une démarche pour l'expert comptable mémoire pour l'obtenlion du diplôme d'Expert,c 2009,p25.

ـ كيفية تفسير النصوص والقوانين من قبل المؤسسة.

ـ عدم معرفة الإمتيازات الجبائية فعلى القائمين بالجباية في المؤسسة القيام بتحديث مستمر للمعلومات المتعلقة بالإمتيازات الجبائية الممنوحة من قبل الإدارة الجبائية لتحقيق إقتصاد جبائي للمؤسسة.

ـ غياب الرقابة الذاتية من خلال غياب هياكل المراجعة الجبائية مما يؤدي إلى عدم إحترام القوانين والقواعد الجبائية.[1]

2.1 مصادر داخلية مرتبطة بالإجراءات

أن تبقى إجراءات غير مرافقة للإحتياجات الجبائية للمؤسسة يؤدي إلى تفاقم الخطر الجبائي وبالتالي لابد من وضع إجراءات تتناسب إحتياجاتها وبإجراءات إعداد التصريحات الجبائية.

التكنولوجيا المستعملة من قبل المؤسسة هي الأخرى يمكن أن تكون مصدرا من مصادر الخطر الجبائي، وذلك فيما يتعلق بإجراءات جمع ومعالجة المعطيات الجبائية وكذا المعلومات المحاسبية كونها قاعدة لتحديد الوعاء الضريبي وإعداد التصريحات والنتيجة الجبائية.

2. مصادر خارجية: تشكل الإدارة الجبائية المصدر الجبائي الرئيسي للخطر الجبائي بسبب السلطة الممنوحة لها، الحق في الرقابة وإعداد تقويم وإصدار عقوبات، كما أن تعقد النظام الجبائي بعده هو الآخر مصدر من مصادر الخطر الجبائي، ويتجلى تعقد التشريع من خلال: [2]

ـ التعديلات المستمرة في التشريع الجبائي إذا تؤثر سلبا على تسير جباية المؤسسة، فالتعديلات المستمرة يصعب رصدها، ومتابعتها سواء من قبل مسيري المؤسسة وحتى موظفي الإدارة الجبائية.

ـ تعدد الضرائب وارتفاع العبئ الضريبي يؤدي بالمؤسسة إلى سلك طرق غير قانونية لتفادي دفع الضريبة.

ـ غياب الحوار بين الإدارة الجبائية والمؤسسة، مما يجعل الإدارة خصما للمؤسسة بدلا أن تكون مستشارا ومساعد لها. كما أن إختلاف القراءات من مصلحة جبائية لأخرى يجعل تطبيق القواعد الجبائية متباينا بين المصالح وهذا ما يؤدي إلى نشوء إنطباع سيء على الإدارات الجبائية.

المطلب الثالث: درجة مخاطر الخطر الجبائي ومظاهره

ترتبط إدارة المخاطر داخل المؤسسة وذلك من خلال تقييم وقياس الخطر ومظاهره

أولا: درجة مخاطر الخطر الجبائي

نجد أن هناك 4 حالات أن تكون فيها المؤسسة والتي تتفاوت فيها درجة المخاطرة والمتمثلة فيما يلي:

❖ **الحالة 1 (علم الالتزام):** تعكس هذه الحالة علم المؤسسة بالقوانين والتشريعات وأنها تعمل على الإلتزام بها، وتكون درجة المخاطرة في هذه الحالة شبه منعدمة لأنها تعمل على تسير جيد لوضعيتها الجبائية.[3]

---

[1] أحلام سوسي، مرجع سبق ذكره، ص ص 42 -57.

[2] صالح حميداتو، مرجع سبق ذكره، ص102- 103.

[3] أحلام سويسي، **دور المراجعة الجبائية في تحقيق الاقتصاديات الجبائية دراسة تحليلية لعينة من كبريات المؤسسة**، مذكرة التخرج لنيل شهادة ماجيستير في العلوم التجارية والمالية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة مراجعة وتدقيق، 2015، 2016، ص ص 31-32.

هذه الوضعية المثلى تحتاج إلى إجتماع عدد من الشروط أساسها :

. إقتناع الإدارة العليا بضرورة الأمثال الجبائي.

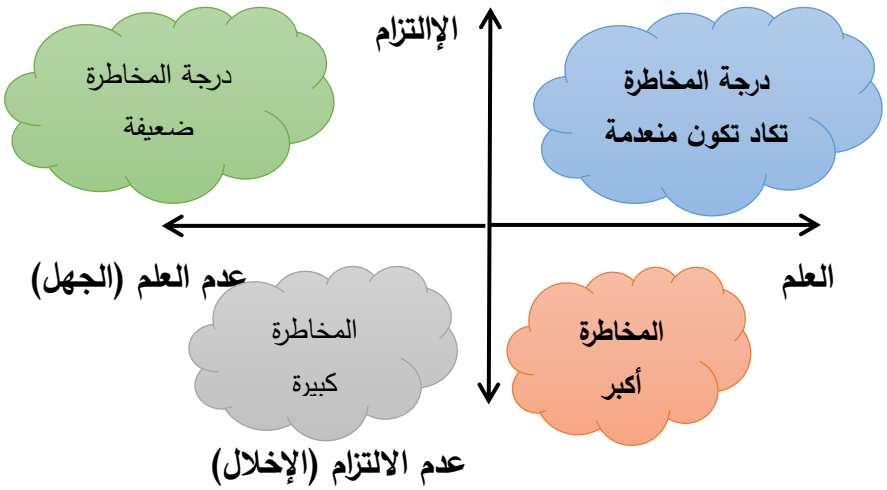
. وجود هيكلة (خلية يقضة) تعني بمتابعة التطورات.

. التأهل الإطارات المتخصصة.

. قنوات اتصال مستمرة بين الإدارة والمصالح الجبائية.

- **الحالة الثانية (عدم العلم، الالتزام):** هنا المؤسسة ليست على علم بمختلف القوانين إلا أنها تبحث عن الإلتزام بها وذلك بالإستعانة بأشخاص خارجين إما مراجعين أو مستشارين إذن في هذه الحالة درجة مخاطرة تكون ضئيلة بالمقارنة مع الحالات الأخرى.
- **الحالة الثالثة (عدم العلم، عدم الالتزام):** المؤسسة ليست على علم بمختلف القوانين والإلتزامات الجبائية كما أنها لا تبحث عن حلول لها وتفضل عدم الالتزام وهذا قد تقع المؤسسة في الغش أو التهرب الجبائي وبالتالي فالمخاطرة في هذه الحالة تكون كبيرة.
- **الحالة الرابعة (علم، عدم الالتزام):** المؤسسة على علم بالقوانين إلا أنها تلجأ إلى عدم الإلتزام وبالتالي فهي تقع في حالات الغش والتهرب الجبائي عمدا وهنا المخاطرة تكون أكبر وقد تسبب في تحمل أعباء كبيرة.

الشكل رقم 04 : الخطر الجبائي ودرجة المخاطرة



المصدر: أحلام سويسي، مرجع سبق ذكره، ص 32.

ثانيا: مظاهر الخطر الجبائي

تظهر مظاهر المخاطر الجبائية الناجمة عن سوء التحكم في الجانب الجبائي نتيجة سوء التسيير أو قصور في التشريع الجبائي من خلال عدة صور هي: [1]

1. المخاطر الأولية

وهي المخاطر الناجمة عن الأخطاء المادية، والتي تقلصت بفعل إستخدام الإعلام الآلي أو المخاطر الناجمة عن الخيارات الجبائية غير ملائمة أو عدم الوفاء بالإلتزامات معينة، أو الأخطاء الناجمة عن تفسيرات خاطئة للقانون الجبائي، ولتحليل المخاطر الأولية يجب التفرقة بين الخطأ المادي المعبر عنه بالخطأ المحاسبي والخطأ في القرار التسييري عن الخيار الجبائي.

1.1 الأخطاء المحاسبية: وهي تظهر على مستوى الميزانية أو جدول حساب النتائج.

أ. المخاطر الناجمة عن الأخطاء في الميزانية: وهي تتمثل أساسا في:

. الأخطاء التي تحدث في إحتساب بعض أصول الميزانية، كأن تكون هذه الأصول غير مسجلة في الميزانية في حين إن التكاليف المتعلقة بها مسجلة في جدول حساب النتائج.

. الأخطاء التي تحدث الإهتلاكات كأن يتم دمج إهتلاك معدات تم تأجيرها على المؤسسات الأخرى.

. أخطاء متعلقة بتقييم المخزون مما يؤدي إلى الرفع في قيمته.

ب . المخاطر الناجمة عن أخطاء في حسابات النتائج

من أهم الأخطاء التي قد تسجل في حساب النتائج نجد الأعباء وتتركز خاصة في أعباء الإستغلال وبدرجة أقل الأعباء المالية، وكذلك يمكن أن تسجل الأخطاء في الأعباء الإستثنائية.

إن تحديد النتيجة الجبائية من خلال النتيجة المحاسبية بعد إضافة بعض الأعباء غير قابلة للخصم، وتخفيض بعض النواتج غير الخاضعة للضريبة، فعملية الإضافة والتخفيض قد تشكل مصدر خطأ في تحديد النتيجة الجبائية.

ج . المخاطر التي تحدث نتيجة العناصر الأخرى

زيادة عن الأخطاء التي تظهر في الميزانية وحساب النتائج فإننا نلاحظ بعض الأخطاء التي تظهر في القيمة المضافة والمؤسسات الحديثة.

الرسم على القيمة المضافة: مراقبة الرسم على القيمة المضافة يتوقف على المراجعة الجيد للنظام الجبائي المطبق مع الأخذ بعين الإعتبار حدود رقم الأعمال من جهة، ومن جهة أخرى مراقبة تصريحات المؤسسة من معدلات، إسترجاعات، حسومات.

حالة المؤسسة الجيدة: تعترض المؤسسة الحديثة عدة صعوبات تجعلها عرضة للخطر الجبائي أهمها:

[1] أمال بن الضيف ،وسام بن الصيد ، **دور المراجعة الجبائية في تجنب الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة محمد البشير الابراهيمي، برج بوعريريج، الجزائر، 2019،ص ص 15 16 17.

ـ كونها لا تتوفر على الشروط التي تمكنها من الإستفادة من بعض الإعفاءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي.

ـ قلة الخبرة في مجال التسيير الجبائي نظرا لحداثة العلاقة مع الإدارة الجبائية.

2. الخطأ في القرار التسييري

القرار التسييري وهو القرار الذي يتخذه المسير قصد اختيار من البدائل المتاحة وباعتباره قرار بشريا فقد يحتمل الصواب من الناحية القانونية، كما قد يحتمل الخطأ

1.2 القرار التسييري القانوني

أتاح التشريع الجبائي عدة خيارات قانونية يعمل المسير الجبائي على إستغلالها، فلقرار التسييري القانوني هو قرار من مجموعة الخيارات المتاحة، ومن أمثلة على ذلك:

إعتماد طريقة معينة للإهتلاك.

ـ حرية إختيار طرق تقييم المخزون

ـ إعادة تقييم بعض عناصر الميزانية أو عدم القيام بذلك وهذه القرارات ملزمة للمؤسسة وللإدارة الجبائية معا بناءا على مبدأ التدخل في التسيير.

2.2 القرار التسييري غير قانوني

هو القرار الذي يتعارض مع نصوص التشريع الجبائي، من أمثلة ذلك نجد:

. تسديد ديون مستحقة فيما بعد.

. التقييم الفوري للمخزون .[1]

3. مخاطر تسيرية أخرى وتتمثل في :

1.3 نظرية الفعل الغير عادي في التسيير:

فالفعل الغير عادي في التسيير هو ذلك الفعل لا يحقق مصالح للمؤسسة ولا يقدم مقابل لها، فهو لا يشكل فرقا للإلتزامات الجبائية للمؤسسة، فمن الناحية القانونية هو مستوفى الشروط، إنما من الناحية الإقتصادية وحسب نظرية الفعل الغير عادي لتسيير فإدارة الضرائب قد تفرض دمج بعض الأعباء أثناء تحديدها للوعاء الضريبي، مما يشكل إحدى مظاهر الخطر الجبائي الداخلي للمؤسسة.

2.3 التعسف في إستعمال الحق:

تكيف الإدارة الجبائية بعض العمليات علي أنها تعسف في إستعمال الحق إذا كانت تهدف الي تجنب او تخفيض الضريبة وذلك باللجوء الي إخفاء الطبيعة الحقيقية للعملية وتهدف فقط لتجنب الضريبة دون وجود فائدة إقتصادية للمؤسسة فهذا التكيف يشكل أحدي مظاهر الخطر الجبائي علي المؤسسة ،فتهديد الإدارة الجبائية عن العائد الإقتصادي، ويتميز التعسف في إستعمال الحق بما يلي:

. إخفاء المستوي الحقيقي للعملية وذلك عن طريق: إخفاء بإجراء صوري، أو دون فعل حقيقي فواتير وهمية.

[1] صالح حميداتو، مرجع سبق ذكره،.ص103.

. الإخفاء بالتدليس: مثلا عقد هبة الإخفاء عملية البيع.

. الإخفاء بتوسط الأشخاص من أجل التغطية على المكلف الحقيقي.

. تحقيق سوى الهدف الضريبي: إن إنعدام أي هدف سوى تقليص الضريبة يجعل الإدارة الجبائية تؤهل هذا الفعل بأن يكون تعسفا في استعمال الحق، وما على المكلف إلا إثبات أن هذه العملية ذات فائدة إقتصادية إلى جانب الهدف الضريبي المراد تحقيقه.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

بعد تطرقنا لأهم الجوانب النظرية التي تناولت موضوع دور المراجعة الجبائية في تفادي الخطر الجبائي تم التطرق في هذا المبحث لبعض الدراسات التي تناولت موضوع المذكرة أو كانت لها علاقة به، إضافة إلى محاولة إجراء مقارنة بين هاته الدراسات والدراسة التي قمنا بها من حيث أوجه التشابه والاختلاف في ما بينها وكيفية الإستفادة منها.

المطلب الأول: الرسائل الجامعية باللغة العربية

أولا: دراسة أميرة فتحة

بعنوان "**دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الإقتصادية** " رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خضي،2018/2017.

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الإقتصادية من خلال دراسة لحالة شركة مطاحن الأوراس – باتنة–

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن المراجعة الجبائية تسمح بمعرفة نقاط ضعف وقوة المؤسسة من الناحية الجبائية، كما تساعد المؤسسات على الإمتثال للقوانين الجبائية، والمراجعة الجبائية ترفع الحجاب على الشكوك المتعلقة بالمسائل الجبائية للمؤسسة وبالتالي تساهم في تسهيل عملية صنع القرار، ومن غير المعقول تصور أن تخلو مؤسسة ما خلوا تما من المخاطر لأنها تنبع أساسا كناتج لحالة عدم تأكد الفرد من نتيجة قراراته، والمخاطر تهدد القدرة الإيرادية للمؤسسات لذا كل مؤسسة تسعى إلى تحقيق الأمن الذي يرتبط مستواه بمستوى التنظيم والإدارة، ومن أهم المخاطر التي أخذت جزء كبير من إنشغالات المؤسسات الإقتصادية نجد المخاطر الجبائية وما ينجم عنها من أعباء مالية تؤثر على الأداء للمؤسسة وبالتالي التأثير سلبا على إستراتيجيتها وأهدافها المستقبلية، وعقوبات جنحية تؤثر سلبا على سمعتها، ويرتبط الأمن الجبائي بمدى قدرة المؤسسة على تحليل وإستيعاب أحكام التشريع الجبائي، وبتالي يمكن التنبؤ بمقدار الضريبة الواجبة الدفع من خلال النتائج المتحصل عليها، فهو يعتبر من الأهداف الأساسية التي تسعى كل مؤسسة إقتصادية إلى تحقيقه، وتعتبر المخاطر الجبائية اليوم من أهم إنشغالات المؤسسات الإقتصادية لما لها من تأثير سلبي على مردوديتها المالية، وتعمل المراجعة الجبائية على تفعيل أداء تسيير العمليات الجبائية على مستوى المؤسسة، مما يسمح بتحقيق وفورات ضريبية هامة، ويهتم مسيرو المؤسسة بتقرير المراجعة الجبائية للحصول على مختلف المعلومات الجبائية التي يمكن بناء عليها إتخاذ قرارات دون التعرض لمخاطر جبائية، تسيير المخاطر الجبائية عبارة عن عملية تنطوي على خطة عمل محددة زمنيا مقترنة بمنهجية ومبادئ توجيهية واضحة، وهو إجراء

يتطلب تعميق المعرفة بنصوص التشريع الجبائي، فالمراجعة الجبائية تسمح بتقديم تأكد بأن المخاطر الجبائية قد تم تقييمها بشكل سليم، كما تساهم في تفعيل إدارة المخاطر من خلال تحسين قدرتها في فهم المخاطر الجبائية وتحديدها وإدراتها، فهي تجعل المؤسسة قادرة على إستعمال الجباية لفائدتها، وبالتالي تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة.

ثانيا: دراسة إبراهيم لكصاسي

بعنوان " **فعالية المراجعة الجبائية في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية في الجزائر خلال الفترة 2000- 2015**"، أطروحة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دارية، 2017/2016.

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إعداد إطار نظري للمراجعة الجبائية المطبقة على المكلفين بالضريبة من طرف مصالح الضرائب ليكون في متناول الباحثين الأكاديميين والمهنيين على السواء، والبحث في حقيقة الوضعية المرتبطة بالتحصيل الضريبي في الجزائر، إعتمادا على مختلف الإحصائيات والمعطيات الميدانية المتاحة، من خلال القيام بتشخيص جبائي إحصائي معمق، وإبراز أهمية الإعتماد على مختلف الآليات التشريعية والتقنية الممكنة لتحسين وضعية الحصيلة الضريبية بالجزائر، والتي من أهمها المراجعة الجبائية، ومحاولة توضيح الدور الذي يمكن أن تحدثه المراجعة الجبائية، بإعتبارها مدخلا أساسيا لتوسيع الوعاء الجبائي وتحسين الحصيلة ضمانا لتمويل التنمية.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن المراجعة الجبائية تعتبر البيئة الملائمة للإدارة الجبائية لتحليل الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة، ومدى أهميتها في التأكد والتحقق من مدى إنتظام وإلتزام المؤسسة بالقوانين الجبائية، الأمر الذي يؤدي إلى تقوية فرص الحد من التهرب الضريبي من جهة، وزيادة مستوى الإيرادات الضريبية من جهة أخرى، فالمراجعة الجبائية بإعتبارها إجراء رقابيا مهما تمثل مرحلة جوهرية في عملية المحاسبة الضريبية عن طريق التحقيق من مراعاة المكلف لأحكام المتطلبات القانونية للضريبة عند إعداده لتصريحاته الجبائية، وشمول هذه الأخيرة لكافة العمليات التي نص القانون الجبائي على خضوعها، وأنه لا توجد أي عمليات يجب خضوعها وتم إغفالها عمدا أو بحسن نية.

ثالثا: دراسة سويسي أحلام

بعنوان " **دور المراجعة الجبائية في تحقيق الإقتصاديات الجبائية**"، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية والمالية، تخصص محاسبة مراجعة وتدقيق، المدرسة العليا للتجارة، 2016/2015.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مختلف الإمتيازات الجبائية التي يمنحها المشرع وشروط الإستفادة منها هذا من جهة، ومحاولة إعطاء المؤسسة أداة تسمح بتحقيق إقتصاد جبائي دون الإخلال بالقوانين الجبائية والمتمثلة في المراجعة الجبائية من جهة أخرى، بالإضافة إلى إظهار مختلف حالات الخطر الجبائي التي يمكن أن تواجهها المؤسسة وكيف يمكن لهذه المراجعة أن تساهم في علاجها.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن المؤسسات التي تمتلك دليل إجراءات جبائي، والتي ليس لها هيكلا للمراجعة الجبائية هي الأكثر عرضة للرقابة الجبائية، وبإمكان المؤسسات تفادي الأعباء الجبائية الإضافية إذا قامت بالإهتمام بالمتغير الجبائي، ومساهمة المراجعة الجبائية في تحسين الوضعية الجبائية للمؤسسات الإقتصادية.

رابعا: دراسة روميساء قندوز، ياسين بوعبد الله

بعنوان " **فعالية المراجعة الجبائية في تجنب المؤسسة للخطر الجبائي**" مذكرة ماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة ،جامعة محمد البشير الإبراهيمي، 2021/ 2022.

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية المراجعة الجبائية في المؤسسة الإقتصادية وتبيان مدى إنعكاس المراجعة الجبائية على التسيير الجبائي وتجنب الخطر الجبائي وإبراز المراجعة الجبائية المثيلة هو الذي يمكن المؤسسة من التحكم في الخطر الجبائي من أصل داخلي، وبالتالي فالمراجعة الجبائية وسيلة معاصرة، تهدف إلى تعظيم الربحية للمؤسسة من خلال تدنئة المخاطر الجبائية ومحاولة إعطاء المؤسسة أداة تسمح بتحقيق إقتصاد جبائي دون الإخلال بالقوانين الجبائية.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن المراجعة الجبائية تسمح بتشخيص الحالة الجبائية للمؤسسة، وتكشف المراجعة الجبائية عن مناطق المخطر الجبائي إن وجدت والمراجعة الجبائية أداة تساعد المؤسسة في تفادي الوقوع في الأخطاء الجبائية، من خلال ترشيد القرارات الجبائية وتفعيل الإلتزامات الضريبية من أجل رفع المردودية، و تعد المراجعة الجبائية عنصرا كاملا لوظيفة التسيير، من خلال إكتشاف الأخطاء التي تقع فيها المؤسسة ومحاولة إيجاد حلول لها وتتفادى المؤسسة الخطر الجبائي من خلال إيداع التصريحات في الآجال القانونية، وقد تتعرض المؤسسة للأخطاء الجبائية نتيجة عدم مراعتها للجانب الجبائي، وكذا عدم معرفتها بما تتضمنه القوانين الجبائية، وضرورة تحسين مستوى موظفي مصلحة الجباية عن طريق تكوين مراجعين أكفاء، والمراجعة الجبائية آلية تضمن الأمن الجبائي كونها وظيفة أساسية وجب توظيفها داخل المؤسسة لضمان أمنه.

أما فيما يخص أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسات السابقة الذكر ومذكرتنا فهي موضحة في الجدول الموالي، كما أن هذا الجدول يوضح ما إستفدنا من هذه الدراسات.

الجدول رقم(01): المقارنة بين دراستنا والرسائل الجامعية باللغة العربية

الدراسة السابقة	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة
فتحة أميرة 2018/2017	من ناحية الموضوع . التعرض لمفهوم المراجعة الجبائية . تبيان دور المراجعة الجبائية	المجتمع والعينة . مؤسسة تنشط في القطاع الخاص . . إختلاف الأدوات المستخدمة في طرق المعالجة في الدراسات.	التنوع في مجال الإطلاع على هذه الدراسة من الناحية النظرية. . الإستفادة من ناحية المراجع.
لكصاسي إبراهيم 2017/2016	من ناحية الموضوع . التعرض لمفهوم ودور وأهمية المراجعة الجبائية. .	المجتمع والعينة . مؤسسة تنشط في القطاع الخاص. . إختلاف الأدوات المستخدمة في طرق المعالجة في الدراسات.	. التنوع في مجال الإطلاع على هذه الدراسة من الناحية النظرية . . الإطلاع على الناحية التطبيقية.
سويسي أحلام 2016/2015	من ناحية الموضوع . التعرض لمفهوم المراجعة الجبائية. . التعرض لمختلف حالات الخطر الجبائي.	المجتمع والعينة . مؤسسة تنشط في القطاع الخاص. . إبراز الإمتيازات الجبائية التي يمنحها المشرع.	. التنوع في مجال الإطلاع من الناحية النظرية. . الإستفادة من ناحية المنهجية.
روميساء قندوز ،ياسين بوعبد الله 2022/2021	من ناحية الموضوع . التعرض لمفهوم المراجعة الجبائية. . تبيان أهمية المراجعة الجبائية.	المجتمع والعينة . مؤسسة خاصة برج بوعريريج . إختلاف الأدوات المستخدمة في طرق المعالجة في الدراسات.	. الإستفادة من ناحية المنهجية.

المصدر: من إعداد الطالبتين

المطلب الثاني: المقالات العلمية باللغة العربية

أولا: دراسة صالح حميداتو

بعنوان" **دراسة أثر التكامل بين المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية على نجاعة التسيير الجبائي في المؤسسة الإقتصادية**"، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الإقتصادية، المجلد 06، العدد 02، 2022.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح ضرورة التسيير الجبائي في المؤسسة وأثره في ضمان الأمن الجبائي، وذلك من خلال ضمان الإنتظام الضريبي والفعالية الضريبية. وكذلك دور المراجعة الجبائية التي تعتبر أداة مهمة للتسيير الجبائي في الرفع من كفاءة التسيير الجبائي للمؤسسة، وذلك لتفادي مخاطر الرقابة الجبائية. كما

هدفت الدراسة إلى توضيح أثر التكامل بين الرقابة الجبائية والمراجعة الجبائية على نجاعة التسيير الجبائي للمؤسسة.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التسيير الجبائي والمراجعة الجبائية ،و كذلك وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التسيير الجبائي والرقابة الجبائية. وأنه يوجد تكامل بين كل من المراجعة والرقابة الجبائية في التأثير على التسيير الجبائي.

ثانيا: دراسة أيوب نجار

بعنوان"" **منهجية التدقيق الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية"**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 07، العدد 01، 2022.

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان دور التدقيق الجبائي في التحكم من المخاطر الجبائية، حيث أصبحت المؤسسات الإقتصادية تعاني من ثقل العبء الجبائي وإلزامية الإمتثال للقوانين الجبائية والتي تتميز بالتعقد والتنوع وعدم الإستقرار كل هذه العوامل جعلها تبحث وسائل وآليات فعالة تضمن لها الفعالية والأمن الجبائي

وقد خلصت هذه الدراسة إلى أهمية التدقيق الجبائي كآلية لتقليل المخاطر الجبائية، حيث يقوم المدقق بتحقق من إلتزام الشركة بإيداع تصريحاتها في الآجال القانونية وإحتساب الضرائب والرسوم الواجب دفعها من جهة، ومدى إستغلالها للإمتيازات الجبائية التي يمنحها المشرع الجبائي من جهة أخرى وبالتالي يتسنى للمدقق الجبائي داخل الشركة تحديد المخاطر الجبائية المحتملة وتقديم توصيات لتجنبها.

ثالثا: دراسة يا سمينة عمامرة

بعنوان"" **تحليل دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطرات الجبائية في المؤسسات البترولية"**، المجلة العربية للإدارة، المجلد 40، العدد1، 2020 .

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية تطبيق المراجعة الجبائية في المؤسسة، وكيفية تجنب وتخفيض المخاطرات الجبائية بطرق قانونية، وكذلك تخفيض الأعباء التي تعرقل إستمرارية المؤسسات البترولية، وإبراز أهمية الدور الذي تلعبه المراجعة الجبائية في الحد من المخاطرات الجبائية في المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار للتأكد من مدى تطابق الجانب النظري على الواقع العملي.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن تكشف المراجعة الجبائية عن مناطق الماطرة الجبائية إن وجدت، ومن أهم المخاطرات الجبائية التي تتعرض لها المؤسسة محل الدراسة ما يتعلق بعدم إيداع تصريح، أو خطأ، أو تأخر أو سهو، ولعملية المراجعة الجبائية دور فعال في التسيير الجبائي والحد من المخاطرات الجبائية، وأداء العمليات الجبائية للمؤسسات يستوجب خبرة وكفاءة عاليتين. فالمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار تضم في هيكلها التنظيمي مصلحة خاصة بالجباية، وهذا ما يبين إهتمامها بالجانب الجبائي، ونقص الكفاءة المهنية في مجال التسيير الجبائي في المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار، والمؤسسة الوطنية لخدمة الآبار تسدد الضريبة على أرباح الشركات في أشكال أقساط فصلية، وهذا ما يجنبها دفع مبالغ كبيرة دفعة كبيرة. فالمؤسسة

الوطنية لخدمات الآبار تسعى بشتى الطرائق لتجنب المخاطرات الجبائية، وذلك بإستخدام وسائل المراجعة الجبائية.

رابعا: دراسة سارة ميسي، صالح حميداتو

بعنوان" **الخطر الجبائي وعلاقته بالدور الإقتصادي للمؤسسة**"، مجلة التنمية الإقتصادية، المجلد04، العدد02، 2019.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر الخطر الجبائي الذي تتعرض له المؤسسة الإقتصادية على دوروها الإقتصادي، وذلك من خلال توضيح ماهية المخاطر الجبائية التي تتعرض لها ومصادر هذه المخاطر. قام الباحثان بتحليل أنواع المخاطر وتوضيح مصادرها، والتي تتمثل في مخاطر عدم الإنتظام الضريبي ومخاطر الخيارات الضريبية الخاطئة أو التي تم الإخلال بشروط الإستفادة منها.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن العبء الضريبي يؤثر على إستثمارات المؤسسة وتوازنها المالي، وبالتالي على دورها الإقتصادي و إستمراريتها.

أما فيما يخص أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسات السابقة الذكر ومذكرتنا فهي موضحة في الجدول الموالي، كما أن هذا الجدول يوضح ما إستفدنا من هذه الدراسات.

الجدول رقم (02): المقارنة بين دراستنا والمقالات العلمية باللغة العربية

الدراسة السابقة	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة
صالح حميداتو، 2022	من ناحية الموضوع . تبيان دور المراجعة الجبائية. . التطرق لمفاهيم المراجعة الجبائية.	المجتمع والعينة . الدراسة كانت في مؤسسة إقتصادية. . إختلاف الأدوات المستخدمة في طرق المعالجة في الدراسات.	. الإستفادة من ناحية الجانب النظري . . الإستفادة من ناحية المراجع.
أيوب نجار، 2022	من ناحية الموضوع . التطرق للخطر الجبائي في المؤسسة.	المجتمع والعينة . ركز الباحث على توضيح دور التدقيق الجبائي في تدنية المخاطر. . إختلاف أدوات المستخدمة في طرق المعالجة في الدراسات.	. الإستفادة من الناحية النظرية.
ياسمين عمامرة،2020	من ناحية الموضوع . إظهار أهمية المراجعة الجبائية في تدنئة الخطر الجبائي. . أهمية المراجعة الجبائية في	المجتمع والعينة . دراسة على مؤسسة بترولية. . إختلاف أدوات المستخدمة في طرق معالجة الدراسات.	. الإستفادة من الناحية النظرية. . الإستفادة من ناحية المراجع.

	المؤسسة. . تطرق لمفاهيم المراجعة الجبائية وأهميتها لدى المؤسسة.		
سارة ميسي، صالح حميداتو، 2019	من ناحية الموضوع . أثر الخطر الجبائي في المؤسسة. . مصادر الخطر الجبائي.	المجتمع والعينة . إختلاف أدوات المستخدمة في طرق معالجة الدراسات.	الإستفادة من الناحية النظرية. . الإستفادة من ناحية المراجع.

المصدر: من إعداد الطالبتين

المطلب الثالث: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

أولا: دراسة Soufiane Ouida

بعنوان"**Audit fiscal : Gestion des risques et outils d'optimisation** "

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على منهجية المراجعة الجبائية والتطرق للأخطار الجبائية في المؤسسات المغربية، ثم تخصص الفصل الثاني للدراسة الميدانية.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن النظام الضريبي المغربي هو نظام معقد، هذا التعقيد بشكل عام ومع تأخر التكيف وفهم الشركات (وخاصة الشركات الصغيرة والمتوسطة) للقوانين يولد زيادة في المخاطر المالية وقد تكون هذه المخاطر متأصلة في خصوصية قطاع النشاط، أو في تفسير خاطئ للقانون الضريبي بسبب عدم وجود دقة للمشرع أو بسبب فشل الهياكل الداخلية للشركة. ومنه يتمثل دور المدقق الضريبي في إكتشاف هذه المخاطر، والتي قد تؤثر على موثوقية المعلومات المالية وإيجاد الحلول المناسبة لها لمنع الشركة في تحمل التكاليف الخفية (الغرامات والعقوبات) بسبب عدم الإمتثال للوائح المعمول بها.

ثانيا: دراسة A ppahe Bimobwei

بعنوان" بعنوان " **Acausality analysis between tax audit and compliance in Nigeria**"

هدفت هذه الدراسة إلى اختيار الإقرارات (التصريحات) الضريبية التي يقدمها المكلفين إلى الإدارة الضريبية للتأكد من مستوى الإلتزام الضريبي وذلك بتكوين تصور لدى هيئات الضرائب عن واقع نظام الفحص الضريبي المعتمد وتسليط الضوء على المشاكل التي يعاني منها ومدى تأثير الإجراءات الضريبية الصحيحة في زيادة الالتزام الضريبي لدى المكلفين.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن مراجعة الجبائية هي واحدة من إستراتجيات الإمتثال الضريبي التي ينبغي أن تؤخذ على محمل الجد لتحقيق الإلتزام الضريبي في نيجريا.

ثالثا: دراسة Mesfin Gebeyehu

بعنوان" **Tax audit practiceand Its audits Significance in increaing revenue in Ethiopia the case of AddisAbaba ,**city administration, Addis Ababa University "Faculty of business Economics, Addis Ababa,2008

هدفت هذه الدراسة إلى البحث عن المفاهيم الأساسية للمراجعة الجبائية مع تبيين مختلف طرق تطبيقها. و تعرضت هذه الدراسة إلى أهمية المراجعة (التدقيق) الجبائية بوصفها لإمتداد لعملية المراجعة في إبداء الرأي بالنسبة لنزاهة الحسابات ومصداقية البيانات المالية المعدة لغرض جبائي، بإعتبارها أداة قوية لزيادة إيرادات الإدارة الضريبية ومكافحة الغش والتهرب الضريبي.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها تقديم ملاحظات ونتائج بناءة حول كفاءة وفعالية ممارسة المراجعة الجبائية، باعتبارها آلية تستطيع بها الدولة التصدي والتقليل من ظاهرة التهرب الجبائي .

رابعا: دراسة Bouchebbah Sarra , Chabouni Lydi

بعنوان"" **Audit fiscal des societes commerciale cas de la societe Soummam Computer system SARL**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة كيفية فحص الملف الضريبي للشركة وتحديد حالات الخطر والمخاطر المتعلقة بالتزامات الإبلاغ وإعداد الشركة للمراجعة الضريبية.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن المسائل الضريبية، يجب على الشركة أن تؤدي إلتزاماتها الضريبية وتعمل في شفافية مطلقة ويجب أن تكون متيقضة فيما يتعلق برصد المعلومة المالية من أجل تقليل المخاطر المالية، و المراجعة الجبائية ستكون الأداة التي تشهد على إنتظام المعاملات الضريبية وإخلاصها وصحة تنفيذها من طرف الشركة.

أما فيما يخص أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسات السابقة الذكر ومذكرتنا فهي موضحة في الجدول الموالي، كما أن هذا الجدول يوضح ما استفدنا من هذه الدراسات.

الجدول رقم(03): المقارنة بين دراستنا والدراسات السابقة باللغة الأجنبية

الدراسة السابقة	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة
Soufiane Ouida	من ناحية الموضوع . تطرق إلى دور المراجعة الجبائية . . التطرق للخطر الجبائي.	العينة والمجتمع . مؤسسة مغربية . دراسة النظام الضريبي المغربي.	. الإستفادة من ناحية الإطلاع على النظام الغربي.
Appahe Bimobwei	من ناحية الموضوع . أهمية المراجعة الجبائية. . إظهار أهمية العامل الجبائي في المؤسسة.	المجتمع والعينة . دراسة البيئة النيجيريا . إختلاف أدوات المستخدمة في طرق	. الإستفادة من ناحية الإطلاع على البيئة النجيرية ونظامها .

		المعالجة في الدراسات.	
Mesfin Gebeyehu	من ناحية الموضوع . ضبط المفاهيم الأساسية للمراجعة الجبائية. . طرق تطبيق المراجعة الجبائية.	المجتمع والعينة . ركز الباحث على مكافحة الغش والتهرب الضريبي.	. الإستفادة من ناحية التعرف على أساليب مكافحة الغش والتهرب الضريبي.
Bouchebbah Sarra , chabouni Lydi	من ناحية الموضوع . طرق تحديد الخطر الجبائي.	المجتمع والعينة . إقتصرت الدراسة على الخطر الجبائي فقط. . اختلاف مكان الدراسة	. الإستفادة على زيادة المعلومات حول الخطر الجبائي.

المصدر: من إعداد الطالبتين

خلاصة الفصل الأول:

لقد حاولنا في هذا الفصل التعرف على العديد من المفاهيم التي تتعلق بالمراجعة الجبائية، كما تم التعرف أيضا على المفاهيم الأساسية للخطر الجبائي، حيث تعتبر المراجعة الجبائية وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة، وتعتمدها في إتخاذ قرارتها ورسم سياستها، فالمراجعة الجبائية تساعد على إكتشاف الأخطاء وتقي المؤسسة في الوقوع في المخاطر الجبائية المستقبلية.

وكذا من خلال ما تم تناوله في هذا الفصل تم التوصل إلى أن المراجعة الجبائية تقوم بفحص وتشخيص الوضعية الجبائية للمؤسسة لتخفيض الأعباء الضريبية من خلال الهدف المنشود منها، بوضع خطوات ومراحل لإعداد مراجعة جبائية جيدة وفعالة. فعدم وجود مراجعة جبائية داخل المؤسسة ينعكس عليها سلبا مما يؤدي إلى تعرضها إلى أخطار جبائية وتحملها لتكاليف إضافية وكذا تشويه سمعتها، فالمراجعة الجبائية تضمن إستقرار المؤسسة من الناحية الجبائية.

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية لعينة من الخبراء المحاسبين و محافظي حسابات لولاية برج بوعريريج

تمهيد:

تهدف الدارسة الميدانية إلى محاولة التحقق الإستنتاجات التي التوصل إليها في الدارسة النظرية للموضوع والتي تشير إلى الدور الفعال الذي تلعبه المراجعة الجبائية في تفادي الخطر الجبائي، كان لابد من إسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية وهذا ما قمنا به من خلال إجراء دارسة ميدانية متمثلة في توزيع إستمارة إستبيان بعد ما تم تحكيمها من طرف عدد من الأساتذة، وطرح بعض الأسئلة مندرجة تحت محاور محددة هي في الأصل إجابات عن الإشكاليات المطروحة ومحاولة منا لإثبات أو نفي الفرضيات، قمنا بتحليل نتائج الإستبيان بإستخدام بالبرنامج الإحصائي (Spss) والبرنامج الإحصائي الذكي.

المبحث الأول: إجراءات المنهجية لدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة.

المبحث الثالث: تحليل إختبارات الدراسة .

المبحث الأول: إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة.

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

المطلب الأول: إجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

تتناول في هدا الجزء المنهجية المستعملة لجميع المعلومات ومن الحث عرض الإستبيان والذي يمكننا من الإتصال المباشر بمجتمع الدارسة بنتائج أكثر وضوحا ودقة.

أولا: نموذج ومنهجية الدراسة الميدانية .

1 . نموذج الدراسة :

تواجه المؤسسات عدة عقبات في ضل سعيها لتحقيق أكبر العوائد وذلك من خلال التحكم أو تخفيض أقصى ما يمكن من التكاليف بصفة عامة، ومن بينها التكاليف الجبائية، ما يفرض عليها تفادي خطر الجبائي، ولعل من بين العوامل المساعدة للمؤسسة هو إعتمادها على المراجعة الجبائية بالنظر إلى جملة الخدمات التي توفرها هذه الأخيرة في مجال الجبائي.

2. منهجية الدراسة:

بغية التعرف على دور المراجعة الجبائية في تفادي الخطر الجبائي والإجابة على إشكالية الدارسة 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 الدارسة .

ويقصد بمنهج الدارسة :"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]

ف"المنهج" هو فن التنظيم الصحيح لسلسة 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 بينهما وبين استخدامها للإجابة على إشكالية معينة.[2]

وتتعدد المناهج وتختلف بإختلاف موضوع البحث وطبيعة المشكلة المراد دراستها، وللإلمام الجيد بكل جوانب الظاهرة إتبعنا المنهج الإستكشافي و الإختياري.

---

[1] محمد عبد الغني مسعودي والخضري محسن أحمد، **الأسس العملية لكتابة رسائل الماجستير والدكتوراه**، مكتبة الأنجلو المصرية، الإسكندرية،1992، ص46.

[2] وسيلة بن ساهل، **دراسة المنهج :تحليل مفهومي، يوم دارسي حول منهجية البحث العلمي**، جامعة محمد خيضر، بسكرة،22 فيفري 2010، ص2.

1.2 المنهج الإستكشافي :

ويتعلق "الإستكشاف" بإيجاد نقاط ترابط نظرية جديدة بين المفاهيم أو إدماج مفاهيم جديدة في مجال نظري معين، وفي مجال دراستنا يتمثل الإستكشاف هنا في إستكشاف هيكل مفهومي نظري للمراجعة الجبائية من أجل تفسير وفهم دورها في تفادي الخطر الجبائي، وغالبا ما يتحقق الإستكشاف من خلال تبني أسلوب الإستقراء الذي ينطلق من ملاحظة الجزيئات ثم يعممها بهدف الوصول إلى نظرية أو قاعدة عامة. [1]

إلا أننا في هذه الدارسة لا يمكن هدفنا في تعميم النتائج والوصول إلى نظرية أو قواعد وقوانين عامة بقدر ما يمكن في إيجاد تفسيرات منطقية قادرة على إزالة الغموض حول فعالية المراجعة الجبائية في تفادي خطر جبائي أي يكفينا إقتراح إطار نظري صحيح وقوي مبني بإحكام وناتج عن إبداع العقل لعلاقات على درجة ما من الدقة والعمق بينها، إنطلاقا من الدراسات السابقة التي تساهم في تفسير الظاهرة، تظهر على شكل فرضيات والتي يتم إختبارها ومناقشتها لاحقا.[2]

2.2 المنهج الاختباري:

ويتعلق "الإختبار" 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 الإستنباط أو لإفتراض الإستنباطي الذي ينطلق من القوانين أو الإفتراضيات ليستنبط منها الحقائق ،فهو يعتمد على فكرة أساسية مفادها أنه إذا كانت الفرضيات المشكلة صحيحة، فإن النتيجة تصبح بالضرورة صحيحة. أي أنه يبدأ بالنظريات التي تستنبط منها الفرضيات ثم ينتقل إلى عالم الواقع بحثا عن البيانات صحة الفرضيات.[3]

ثانيا: أداة الدراسة وإجراءات صدقها والبرامج الإحصائية المستخدمة.

1. أداة الدارسة :

تعبر أداة الدراسة عن حقيقة ملموسة يمكن للباحث أن يلمسها أو يقرأ العبارات الموجودة ضمنها على عكس التقنية التي تدل على حقيقة معنوية، وقد إستخدامنا إستمارة إستبيان كأداة تتناسب مع طبيعة الموضوع وتتماشي مع مجتمع الدارسة من أجل جمع البيانات المتعلقة بموضوع الدارسة.

ويعرف الإستبيان على أنه وسيلة لجمع المعلومات المتعلقة بموضوع بحث معين عن طريق إعداد إستمارة يتم تعبئتها من قبل عينة ممثلة من الأفراد، ويسمى الشخص الذي يقوم بملأ الإستمارة بالمستجيب.

ويتم توزيع الإستبيانات إما عن طريق البريد عبر الهاتف، أو عبر الأنترنت (إستبيان إلكتروني)، أو بالمقابلة الشخصية، أو تسلم باليد للمستجيب على أخذها بعد تعبئتها كما تم بالنسبة لإستبيان بحثنا.

---

[1] أحمد حسين الرفاعي، منهاج البحث العلمي: **تطبيقات إدارية واقتصادية**، دار وائل لنشر، الطبعة الخامسة ،عمان،2007، ص86.

[2] عبد الرحمان بن عبد الله الواصل، **البحث العلمي**، وازرة المعارف، المملكة العربية السعودية،1999، ص11.

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

تم اعداد الإستبيان باللغة العربية لتسهيل عملية التجاوب مع الإستبيان حيث تضمن 27 سؤال وكلها أسئلة تحتمل خيارات التالية : موافق، محايد، غير موافق، وتم تقسيمه كا للآتي :

وتم الإعتماد على سلم " ليكارت الثلاثي" كمقياس لإجابة أفرادعينة الدراسة والجدول التالي يوضح درجات قياس هذا السلم:

الجدول رقم(04): درجات مقياس ليكارت

الإستجابة	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبتين

كما تم الإعتماد على المتوسط الحسابي بمجالاته الموضحة في الجدول رقم (04) وذلك لتفسير مستوى ومعدل إجابات أفراد العينة عل كل عبارة من عبارات الإستبيان أو على كل محور من محاور الإستبيان.

الجدول رقم (05): تقسيم متوسطات العينات

المجالات	درجات السلم	الإجابة
موافق	3	من 1.80إلى2.59
محايد	2	من 2.60إلى3.39
غير موافق	1	من 3.40إلى4.19

المصدر: من إعداد الطالبتين

ـ القسم الأول :

إحتوى على توطئة لموضوع الدراسة وكذا الفئة عينة المجتمع المستهدفة .

ـ القسم الثاني :

يخص موضوع الدارسة والمتمثل في دور المراجعة الجبائية في تفادي الخطر الجبائي ويتكون من ثلاثة (03) محاور كما يلي :

المحور الأول: الخاص بالمراجعة الجبائية تضمنت 08 اسئلة .

المحور الثاني: يتعلق بمخاطر الجبائية التي توجهها المؤسسة يتكون من 09 أسئلة .

المحور الثالث: المراجعة الجبائية دور فعال في تفادي الخطر الجبائي، حيث أن المساهمة الفعالة للمراجع الخارجي في إكتشاف الخطر الجبائي، وقد ضم 10 أسئلة .

2. إجراءات ثبات وصدق الأداة(الإستبيان).

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

الإستبيان على عينة أخرى من نفس المجتمع وبنفس حجم العينة فإن النتائج التي حصلنا عليها من العينة الأولى، وتكون النتائج بين العينتين متساوية بإحتمال يساوي معامل الثبات.

وكمرحلة أولية قمن بتحكيم الإستبيان قبل توزيعه على عينة الدارسة، وذلك من أجل التأكد من صدقه وثباته حيث قام بعرضه في مرحلة الإعداد على مجموعة من الأساتذة المحكمين، وذلك من أجل التحقيق من مصداقيته وأن العبارات التي تضمنها تقيس الأفكار التي صممت من أجله، وضمت فئة المحكمين 03 من الأساتذة المتخصصين في المحاسبة والمراجعة والجباية. والذين قاموا بإبداء آرائهم ومقترحاتهم حول الأسئلة، وكان لهم دور مميز في تطور إستبياننا و إخرجه بصورة نهائية (أنظر الملحق رقم2).

وفي المرحلة الثانية قد تم إختبار صدق وثبات الإستبيان بمعامل **ألفا. كرونباخ**، وهذا المعامل يأخذ قيمة بين الصفر والواحد، فعندما تكون قيمتها قريبة من الواحد نقول بأن الإستبيان صادق وأنه ممثل للمجتمع المدروسة

تم إستخدام إختبار(ألفا كرونباخ) لقياس مدى ثبات أداة القياس وكانت النيتجة الكلية (0.665) أي بنسبة (66.5%) وهي نسبة جيدة كونها أعلى من النسبة المقبولة (60%)،و بالتالي يمكننا القول أن الإستبيان ثابت بدرجة عالية.

3. البرامج الإحصائية المستخدمة في الدراسة

بغية تسهيل عملية التحليل تم تجميع كافة البيانات المتحصل عليها وتفريغها في EXCEL والإستعانة ببرنامج SPSS وبرنامج المساعد الإحصائي الذكي، وذلك لتسهيل عملية الحسابات وضمان عدم الوقوع في الأخطاء الحسابية وإستخدام مختلف الدوال الرياضية لحساب نسب والمؤشرات وفي ما يخص جمع وتبويب المعلومات التي تخص عينة الدراسة، تم إعداد جداول مستخلصة بالإعتماد على البرنامج المذكور سابقا، وقد تم إستخدام الأدوات الإحصائية التالية:

المتوسط الحسابي، الإنحراف المعياري، النسب المئوية والتكرارات، إختبار شابيرو ويك، ومعامل بيرسون للإرتباط .

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

تم إعداد إستمارة الإستبيان وتوزيعها على محافظي حسابات وخبراء محاسبين للحصول على معلومات تفيد في دراسة الموضوع والإجابة على الإشكالية الرئيسة والأسئلة الفرعية المطروحة.

أولا: مجتمع الدراسة

يشمل مجتمع الدارسة كل من محافظي الحسابات، الخبراء المحاسبين، حيث أنهم الممثلون لمهنة المراجعة الجبائية ، وكان ذلك في ولاية برج بوعريريج .

بحسب المواد (18،19،22) من القانون (10-01) المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ حسابات، المؤرخ في 2010/06/29 الصادر بالجريدة الرسيمة عدد 42 فإن :

1. محافظي حسابات :

يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصداقية على صحة حسابات الشركات والهيئات بإنتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول .

2. خبير محاسبي :

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

ويعتبر المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات.

ثانيا: عينية الدراسة

لقد تم توزيع 45 إستمارة إستبيان، على مجتمع الدارسة الذي تضمن محافظ حسابات وخبير محاسبي ومدقق حسابات، حيث تم التوزيع بالطريقة المباشرة بغية الحصول على الإجابات في الوقت المحدد للدراسة وتوضيح وتبيان الأسئلة بشكل جيد، والجدول الموالي يوضح ذلك :

الجدول رقم(06): الإحصائية الخاصة بإستمارة الإستبيان

البيان	التكرار	النسبة
الإستمارات الموزعة	45	%100
الإستمارات غير المسترجعة	04	%8,8
الإستمارات المسترجعة	41	%91.2

المصدر: من إعداد الطالبتين

يبن الجدول أعلاه أن نسبة الإستبيانات الخاضعة لتحليل هي91,2 %هي نسبة مقبولة.

المطلب الثالث: تفريغ وتحليل البيانات .

وتأتي عملية تفريغ محتويات الإستبيان وتحليل البيانات من خلال الإستمارات 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 الإجابة المتحصل عليها من طرف المستجوبين في إستمارة واحدة بعد تحديد وزن كل إجابة، ثم ثبوتيها في جداول بسيطة وذلك بهدف تسهيل عملية تحليل وتفسير هذه البيانات.

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.

المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة

إستنادا إلى المنهجية العلمية لبناء المقاييس، سنوضح في هذا المطلب بمجريات وخطوات عملية تطوير المقاييس ومؤشرات القياس لمتغيرات هذا البحث بنوع من التفصيل، وسيتم وصف خصائص عينة الدراسة وتحليل النتائج ومناقشتها.

المطلب الأول: تحليل محور البيانات الشخصية

بالنسبة للمعلومات الشخصية والتي تضمنت معلومات حول أفراد العينة بخصوص كل من العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة، المهنة الحالية حيث تم إختيار هذه المعلومات على أساس علاقتها بإشكالية البحث وحسب ما يخدم المحاور.

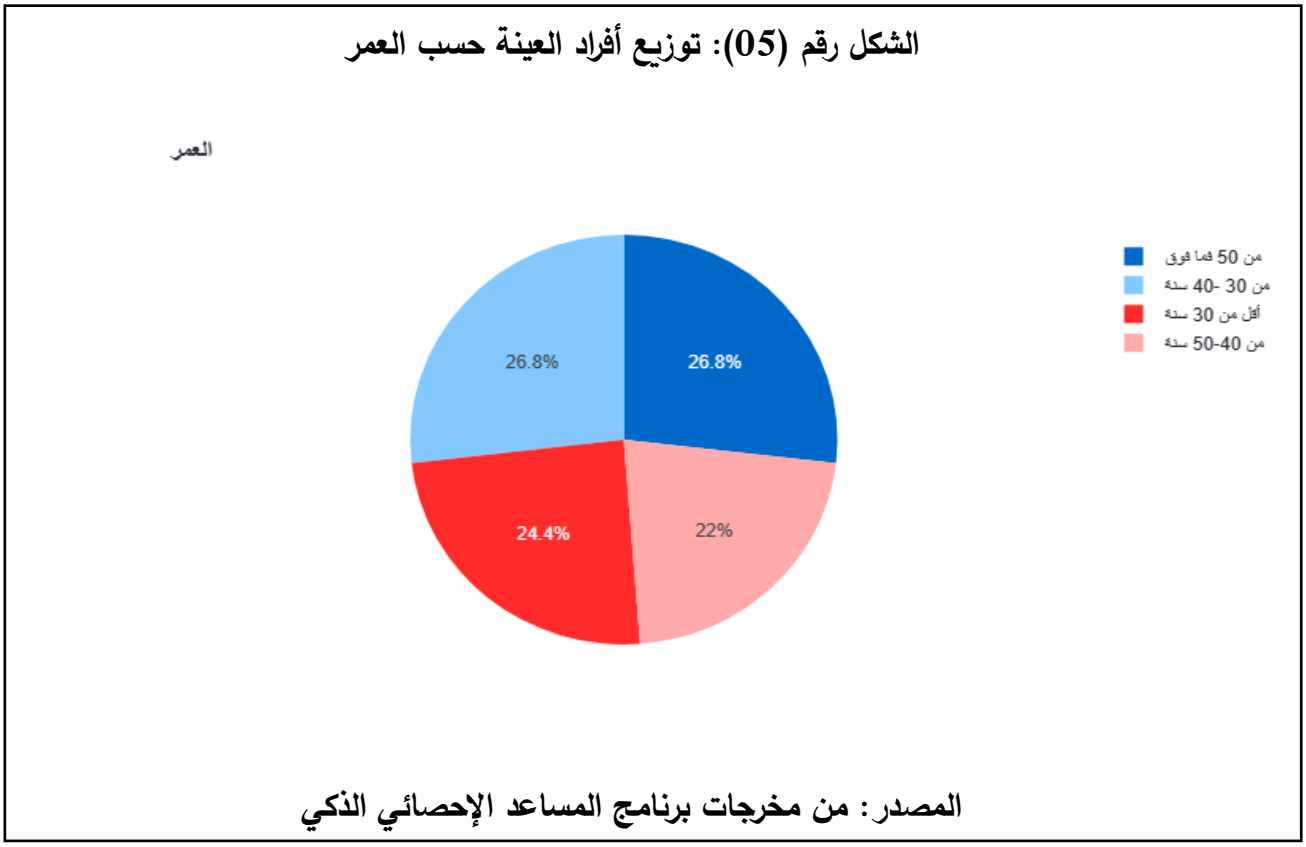
أولا: توزيع عينة الدراسة وفقا لمتغير الفئة العمرية

الجدول رقم (07): توزيع العينة حسب العمر

العمر	أقل من 30 سنة	من 30إلى 40 سنة	من 40إلى 50 سنة	50 فما فوق	المجموع
التكرار	10	11	9	11	41
النسبة	%24.4	%26.8	%22	%26.8	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات Spss.

الشكل رقم (05): توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من مخرجات برنامج المساعد الإحصائي الذكي

نلاحظ من خلال الجدول تبين أن الأفراد العينة التي تتراوح أعمارهم من 30 إلى 40 سنة وأفراد العينة الذين تكون أعمارهم 50 فما فوق لهم قيم متساوية بنسبة 26,8% وهما الفئة الغالبة، أما الفئة الشبابية وهي الفئة العمرية أقل من 30 سنة فكانت نسبتها 24,4% وأخيرا الفئة العمرية التي تتراوح من 40 إلى 50 سنة بنسبة 22%.

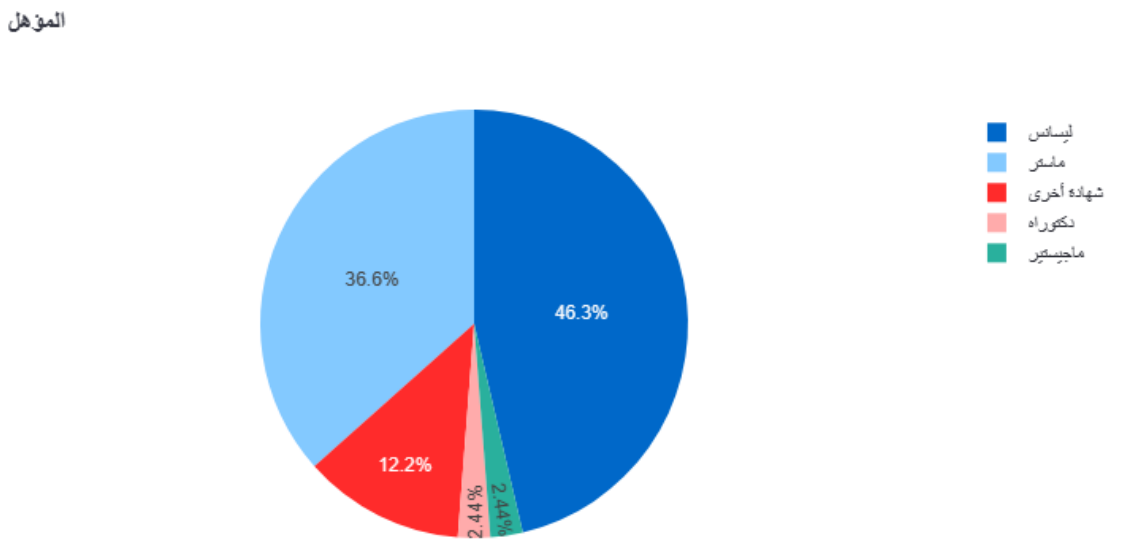
ثانيا: توزيع عينة الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي

الجدول رقم (08): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	ليسانس	ماستر	ماجيستير	دكتوراه	شهادة أخرى	المجموع
التكرار	19	15	1	1	5	41
النسبة	%46.3	%36.6	%2.4	%2.4	%12.2	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات Spss.

الشكل(02): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من مخرجات برنامج المساعد الإحصائي الذكي

من خلال الجدول السابق تبين أن المؤهل العلمي ليسانس هو الأعلى بين أفراد عينة الدراسة وتمثلت نسبته 46,3% من النسبة الكلية للمجيبين على لإستبيان يليه مؤهل ماستر بنسبة 36,6% أما شهادات أخرى تمثلت نسبته في 12,2 %، أما مؤهل الماجيستير و الدكتوراه فجائو في الصف الأخير بنسبة 2,4%.

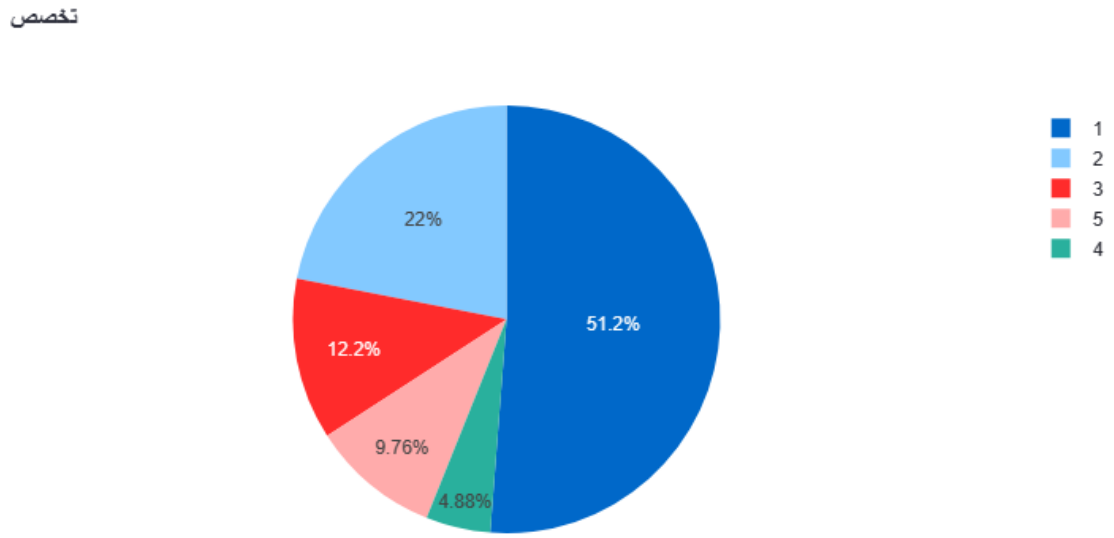
ثالثا: توزيع عينة الدراسة وفقا لمتغير التخصص العلمي

الجدول رقم(09): توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	محاسبة وجباية معمقة	محاسبة وتدقيق	مالية وبنوك	تدقيق مراقبة التسيير	تخصص آخر	المجموع
التكرار	21	9	5	2	4	41
النسبة	%51.2	%22	%12.2	%4.9	%9.8	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات Spss.

الشكل رقم (07): توزيع العينة حسب التخصص العلمي



المصدر: من مخرجات برنامج المساعد الإحصائي الذكي

من خلال الجدول تبين أن أكبر المجيبين حول الإستبيان لهم تخصص محاسبة وجباية معمقة بنسبة 51.2% أما محاسبة و تدقيق يحتل المرتبة الثانية بنسبة 22 %والمرتبة الثالثة مالية وبنوك بنسبة 12.2% ، أما تخصص الأخر بنسبة 9.8%وفي الأخير يأتي تخصص تدقيق ومراقبة التسيير بنسبة 4.9%.

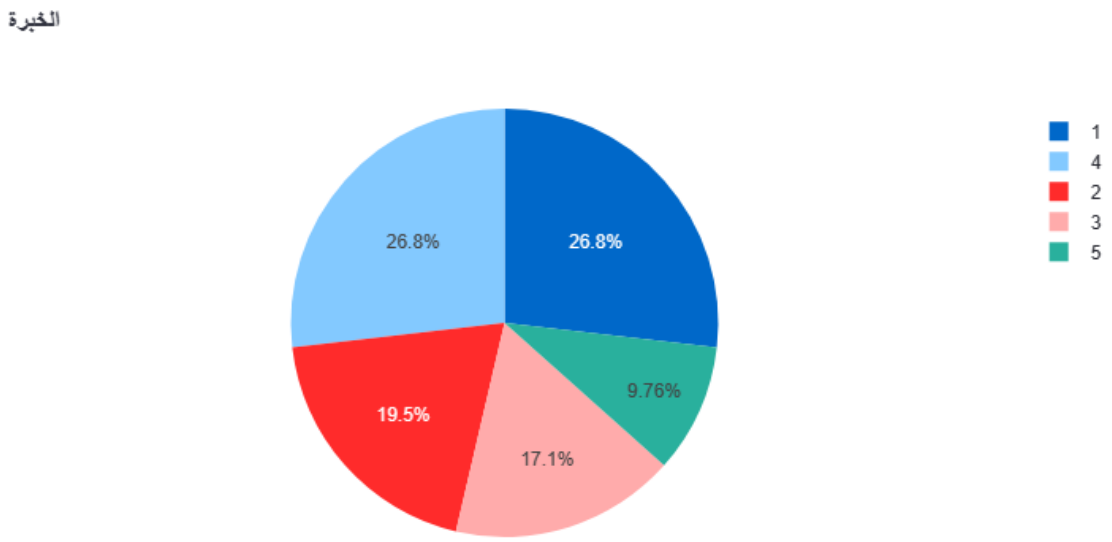
رابعا: توزيع عينة الدراسة وفقا لمتغير المركز الوظيفي

الجدول رقم (10): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة.

سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	من 5 إلى 10سنة	10 إلى 15 سنة	من 15 إلى 25 سنة	أكثر من 25 سنة	المجموع
التكرار	11	8	7	11	4	41
النسبة	%2.26	%19.5	%17.1	%26.8	%9.8	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات Spss.

الشكل رقم (08): توزيع العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من مخرجات برنامج المساعد الإحصائي الذكي

من خلال الجدول نلاحظ أن الفئتين الأغلبيتين الساحقتين أقل من5 سنوات و من 15 إلى 25 سنة من الخبرة بقيمة متساوية بنسبة 26.8%، ثم تحتل المرتبة الثانية بنسبة 19.5% للفئة التي تتراوح سنوات خبرتهم من 5إلى 10 سنوات، ثم تليها نسبة 17.1% لفئة التي تكون خبرتها من 10 إلى 15 سنة وفي الأخير أكثر من 25 سنة من خبرتهم بنسبة9.5% ، ومنه نستنتج أن غالبية أفراد العينة لديهم من الخبرة ما يكفي لفهم موضوع محل الدراسة والإجابة عليه.

خامسا: توزيع عينة الدراسة وفقا لمتغير المهنة الحالية:

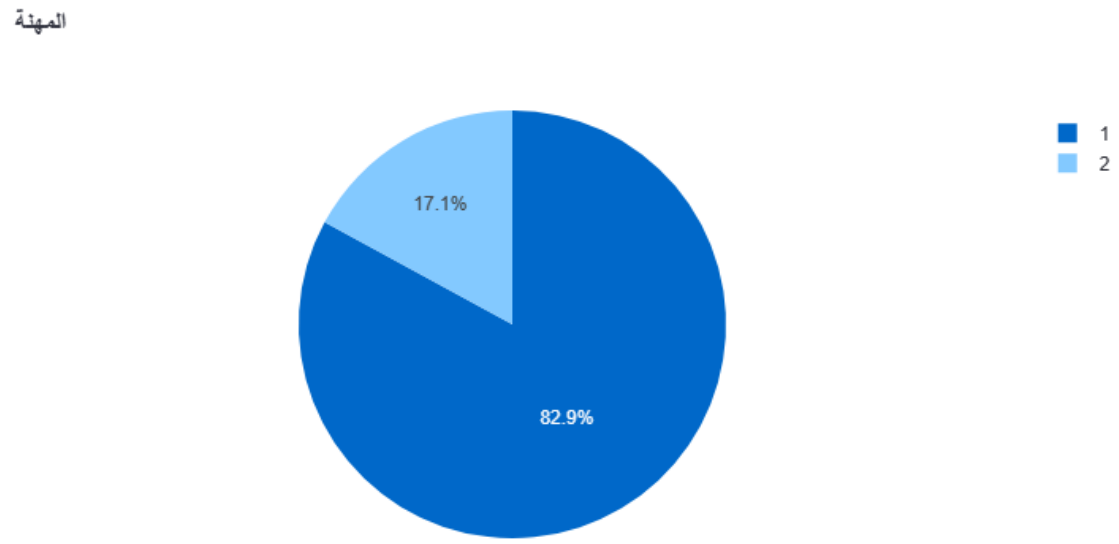
ويمكن توضيحها من خلال الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم(11): توزيع عينة الدراسة حسب المهنة الحالية

المهنة الحالة	محافظ حسابات	خبير محاسبي	المجموع
التكرار	34	7	41
النسبة	%82.9	%17.1	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات Spss.

الشكل رقم (09): توزيع العينة حسب المهنة الحالية



المصدر: من مخرجات برنامج المساعد الإحصائي الذكي

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة الأفراد الذين يتقلدون وظيفة محافظ حسابات هي الغالبة بنسبة 82.9 % ثم تليها النسبة17.1% لفئة الأفراد العاملين لخبير محاسبي.

المطلب الثاني: صدق وثبات الإستمارة

المقصود بثبات الإستمارة الإستقرار في نتائج الإستمارة وعدم تغييرها بشكل كبير، ثم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات، وخلال فترات زمنية معينة، وقد تم التحقق من ثبات الإستمارة من خلال إستخدام معامل ألفاكرونباخ والذي يعتبر أكثرا لإختبارات شيوعا لقياس درجة الإرتباط بين مكونات المقياس، ويقيس هذا المعامل الإتساق الداخلي في فقرات الإستبانة، حتى يتحقق ثبات الأداة يجب أن يكون ألفاكرونباخ أكبر أو يساوي (0.60).

ومن خلال دراستنا كانت نتائج لإختبار كما يلي:

الجدول رقم(12): معامل ألفاكرونباخ

معامل الثبات	
عدد العبارات	ألفا كرونباخ
27	0.665

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات Spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم (12) أن قيمة ألفا كرونباخ الكلية تقدر ب 0.665 أي ما نسبة66.5 % وهي نسبة معتبرة مقارنة بالنسبة المعيارية التي تقدر ب 60%، ودلالة هذه النسبة هو أن المبحوثين يفهمون البنود أو العبارات بنفس الطريقة وعليه يمكن إعتماده في هذه الدراسة الميدانية لكون هذه النسبة 66.5% تحقق نفس النتائج إذا أعيد تطبيقها مرة أخرى.

المطلب الثالث: التحليل الإحصائي الوصفي لمتغيرات الدراسة

سنحاول في هذا المطلب القيام بالتحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة وذلك من خلال تحديد متوسطها الحسابي، والانحراف المعياري، وتحديد درجة الموافقة، إستخدمنا مقياس ليكارت الثلاثي على إعتبار أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات.

يضم هذا المتغير ثلاث محاور، سنحاول من خلال هذا التحليل لتحديد وجهة نظر العينة المدروسة حسب كل محور، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجداول التالية:

أولا: التحليل الإحصائي للمحور الأول

ويشتمل هذا لمحور على ستة عبارات، والتي جاءت نتائجها كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم(13): تقييم المراجعة الجبائية للمؤسسة الإقتصادية.

المحـــور الأول	تقييم المراجعة الجبائية للمؤسسة الإقتصادية	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	النتيجة
الرقم	المحور الأول:	عدد عبارات المحور هو 08		
01	تعتبر المراجعة الجبائية إبداء رأي على مجموعة من الهياكل الجبائية للوحدة وطريقة توظيفها.	2.46	0.67	موافق
02	تساعد المراجعة الجبائية المؤسسة على الإمتثال للقوانين و التشريعات من أجل تفادي التعرض لعقوبات جبائية.	2.88	0.45	موافق
03	تعتبر المراجعة الجبائية البيئة الملائمة للإدارة الجبائية لتحليل الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة.	2.56	0.78	موافق

04	تعتبر المراجعة الجبائية إجراء رقابي مهم تمثل مرحلة جوهرية في عملية المحاسبة الضريبية.	2.71	0.59	موافق
05	تقترح المراجعة الجبائية تشخيصا للفعالية القانونية حيث تكون المؤسسة بحاجة متزايدة لها.	2.39	0.73	موافق
06	ضرورة إعتماد المؤسسة على خبرة المراجع في إكتشاف حالات عدم الإنتظام.	2.68	0.56	موافق
07	يمتلك المراجع الجبائي الخبرة الكافية التي تمكنه من إكتشاف الغش والخطأ.	2.59	0.67	موافق
08	يقوم المراجع الجبائي بإعداد تقرير يتضمن النتائج المتوصل إليها خلال التطبيقي	2.68	0.68	موافق
المتوسط الحسابي /الإنحراف المعياري للمحور		**2.61**	**0.41**	**موافق**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات Spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي للمحور الأول قدر بـ2.61 والإنحراف المعياري بـ 0.83، وحسب ما ورد في مقياس ليكارت الثلاثي يتضح أن أفراد العينة قد أعطوا الموافقة على محتوي هذا المحور. على أن المراجعة الجبائية تلعب دور كبيرا لدى المؤسسة وقد جاءت الإجابات كما يلي:

1) بلغ المتوسط الحسابي في العبارة الثانية 2.88 والإنحراف المعياري 0.45 مما يعني أن أفراد العينة وافقوا على أن المراجعة الجبائية تساعد المؤسسة على الإمتثال للقوانين والتشريعات من أجل تفادي التعرض للعقوبات الجبائية.

2) تحصلت العبارة الرابعة على المرتبة الثانية وذلك بمتوسط حسابي 2.71 وإنحراف معياري 0.59 وهذا ما يدل على أن غالبية أفراد العينة قد وافقوا بأن المراجعة الجبائية تعتبر إجراء رقابي مهم تمثل مرحلة جوهرية في عملية المحاسبة الضربية.

3) أما العبارة الثامنة التي تنص على أن المراجع الجبائي يقوم بإعداد تقرير يتضمن النتائج المتوصل إليها خلال التحقيق، والعبارة السادسة التي نصت على ضرورة إعتماد المؤسسة على خبرة المراجع في إكتشاف حالات عدم الإنتظام. جاءت في الرتبة الثالثة، بمتوسط حسابي 2.68 وإنحراف معياري 0.56.

4) ففي المرتبة الرابعة العبارة السابعة التي تنص على أن المراجع الجبائي يمتلك الخبرة الكافية التي تمكنه من إكتشاف الغش والخطأ بمتوسط حسابي 2.59 وإنحراف معياري 0.67.

5) أما المرتبة الخامسة العبارة الثالثة بمتوسط حسابي 2.56 وإنحراف معياري 0.78 وهذا يعني أن أفراد العينة وافقوا على أن المراجعة الجبائية تعتبر البيئة الملائمة للإدارة الجبائية لتحليل الوضعية الجبائية للمكلف بالضربية.

6) تعتبر المراجعة الجبائية إبداء رأي على مجموعة من الهياكل الجبائية للوحدة وطريقة توظيفها، تحتل المرتبة السادسة بمتوسط حسابي 2.46 وإنحراف معياري 0.67.

7) أما المرتبة الأخيرة إحتلتها العبارة الخامسة التي تنص على أن المراجعة تقترح تشخيصا للفعالية القانونية حيث تكون المؤسسة بحاجة متزايدة لها بمتوسط حسابي 2.39 وإنحراف معياري 0.73.

ثانيا: التحليل الإحصائي للمحور الثاني

ويشتمل هذا المحور على تسعة عبارات، والتي جاءت نتائجها كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (14): المخاطر الجبائية في المؤسسة الإقتصادية.

المحور الثاني	المخاطر الجبائية في المؤسسة الإقتصادية	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	النتيجة
الرقم	المحور الثاني:	عدد عبارات المحور هو 09		
01	عدم إلتزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات الجبائية يعرضها للخطر الجبائي.	2.80	0.58	موافق
02	التغير المستمر في التشريعات يسبب خطر جبائي للمؤسسة.	2.34	0.82	موافق
03	تؤثر المخاطر الجبائية سلبا على إستراتجية المؤسسة وأهدافها المستقبلية.	2.56	0.70	موافق
04	تتفادى المؤسسة الخطر الجبائي من خلال إيداع التصريحات في آجال قانونية.	2.68	0.68	موافق
05	لتفادي مصادر الخطر يجب رفع كفاءة المسير.	2.59	0.70	موافق
06	ينجم عن المخاطر الجبائية أعباء مالية تؤثر على أداء المؤسسة.	2.68	0.68	موافق
07	يتعلق الخطر الجبائي بسلوك المؤسسة إتجاه الإدارة الجبائية.	2.34	0.82	موافق
08	نتيجة لوجود صعوبات في تفسير القوانين الجبائية تنشأ المخاطر الجبائية.	2.54	0.71	موافق
09	عدم مواكبة التغيرات المستمرة في القوانين والتشريعات الجبائية يترتب عليه وجود خطر جبائي.	2.51	0.79	موافق
المتوسط الحسابي /الإنحراف المعياري للمحور		**2.56**	**0.47**	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات Spss.

بالنظر إلى الجدول أعلاه الذي يتضمن تحليل عبارات المحور الثاني المخصص للمخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، نلاحظ أن أغلب متوسطات الحسابية للمحور الثاني كانت 2.56 وإنحراف معياري 0.47 وهي قيمة إيجابية ويعكس درجة موافقة حول محتوي هذي العبارات .

1) قد إحتلت العبارة الأول المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2.80 وإنحراف معياري 0.58 التي نصت على عدم إلتزام المؤسسة بالقوانين و التشريعات الجبائية التي يعرضها للخطر الجبائي.

2) تليه العبارة الرابعة التي تنص على تفادي المؤسسة الخطر الجبائي من خلال إيداع التصريحات في الآجال القانونية والعبارة السادسة التي تنص على أن المخاطر الجبائية ينجم عنها أعباء مالية تؤثر على أداء المؤسسة بمتوسط حسابي 2.68 و إنحراف معياري 0.68 إحتلو المرتبة الثانية.

3) ثم تأتي العبارة الخامسة بمتوسط حسابي 2.59 وإنحراف معياري 0.70 فحتلت المرتبة الثالثة التي قد نصت على لتفادي مصادر الخطر الجبائي يجب رفع كفاءة التسيير.

4) المرتبة الرابعة تحتل العبارة الثالثة التي تنص على أن المخاطر الجبائية تؤثر سلبا على إستراتجية المؤسسة وأهدافها المستقبلية بمتوسط حسابي2.56 وإنحراف معياري 0.70 تم الموافقة عليها من قبل أفراد العينة.

5) ثم تليها العبارة الثامنة التي إحتلت المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي2.54وإنحراف معياري 0.71 تم موافقة عليها من قبل أفراد العينة التي تنص على وجود صعوبات نتيجة في تفسير القوانين الجبائية تنشأ المخاطر الجبائية.

6) العبارة التاسعة التي تنص على عدم مواكبة التغيرات المستمرة في القوانين والتشريعات الجبائية يترتب عليها وجود خطر جبائي، بمتوسط حسابي 2.51 وإنحراف معياري 0.79 المرتبة السادسة بنتيجة موافق.

7) العبارة الثانية التي تنص على أن التغير المستمر في التشريعات يسبب خطر جبائي للمؤسسة، والعبارة السابعة التي يتعلق خطرها الجبائي بسلوك المؤسسة إتجاه الإدارة الجبائية، بمتوسط حسابي 2.34 و إنحراف معياري 0.82 بنتيجة موافق وتحتل المرتبة السابعة .

ثالثا: التحليل الإحصائي للمحور الثالث

ويشتمل هذا المحور على عشرة عبارات، والتي جاءت نتائجها كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (15):فعالية المراجعة الجبائية في تفادي الخطر الجبائي

المحور الثالث	فعالية المراجعة الجبائية في تفادي الخطر الجبائي	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	النتيجة
الرقم	المحور الثالث	عدد العبارات هو 10		
01	توفر المراجعة الجبائية المعلومات حول الخطر الجبائي للمسيرين من أجل تفادي الوقوع فيها.	2.73	0.633	موافق
02	تكشف المراجعة الجبائية عن مناطق الخطر الجبائي.	2.73	0.633	موافق
03	تسمح المراجعة الجبائية بتقديم التأكد بأن المخاطر الجبائية قد تم تقييمها بشكل سليم.	2,46	0,74	موافق
04	تساهم المراجعة الجبائية في تفعيل إدارة المخاطر من خلال تحسين قدرتها في فهم المخاطر الجبائية وتحديد إداراتها.	2.49	0.746	موافق
05	يمتلك المراجع الجبائي الخبرة الكافية في تمكنه من إكتشاف الخطر الجبائي.	2.51	0.711	موافق
06	المراجع الجبائي لديه التكوين الكافي المتخصص في المجال الجبائي و المحاسبي.	2,63	0,66	موافق
07	تعد المراجعة الجبائية عنصرا كاملا لوضعية التسيير من خلال إكتشاف الأخطاء التي تقع فيها المؤسسة و محاولة إيجاد حلول لها.	2.59	0.670	موافق
08	تعتمد المؤسسات عادة على المراجع الخارجي في إكتشاف الخطر.	2.34	0.728	موافق
09	تساهم المراجعة الجبائية في تفادي الأخطاء الجبائية.	2.83	0.543	موافق
10	يساهم التكوين المستمر للمراجع الجبائي في زيادة فعالية المخاطر الجبائية.	2.49	0.770	موافق
المتوسط الحسابي/ الإنحراف المعياري للمحور		**2.72**	**0.77**	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات Spss.

بالنظر إلى الجدول أعلاه الذي يتضمن تحليل عبارات المحور الثالث المخصص في فعالية المراجعة الجبائية في تفادي الخطر الجبائي، نلاحظ أن المتوسط الحسابي للمحور الثالث 2.72 وإنحراف معياري0.77 قد تم الموافقة عليه من طرف أفراد العينة :

1) العبارة التاسعة تحتل المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2.83 و إنحراف معياري0.54 بنتيجة موافق، التي نصت على أن المراجعة الجبائية تساهم في تفادي الأخطار الجبائية.

2) العبارة الأولى توفر المراجعة الجبائية المعلومات حول الخطر الجبائي للمسيرين من أجل تفادي الوقوع فيها، والعبارة الثانية تكشف المراجعة الجبائية عن مناطق الخطر الجبائي، تحتلان المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 2.73 وإنحراف معياري 0.63 بنتيجة موافق .

3) تأتي المرتبة الثالثة العبارة السادسة بمتوسط حسابي2,63 وإنحراف معياري 0,63 وافقوا عليها أفراد العينة التي تنص على أن المراجع الجبائي لديه التكوين الكافي المتخصص في المجال الجبائي والمحاسبي.

4) العبارة السابعة تعد المراجعة الجبائية عنصرا كاملا لوضعية التسيير من خلال إكتشاف الأخطاء التي تقع فيها المؤسسة ومحاولة إيجاد حلول لها، بمتوسط حسابي 2.59 وإنحراف معياري 0.71، تحتل المرتبة الرابعة بنيتجة موافق.

5) العبارة الخامسة يمتلك المراجع الجبائي الخبرة الكافية التي تمكنه من إكتشاف الخطر الجبائي بمتوسط حسابي2.51 وإنحراف معياري 0.71 يحتلو المرتبة الخامسة وتم الموافقة عليه من طرف أفراد العينة .

6) العبارة العاشرة التي تنص على أنه التكوين المستمر للمراجع الجبائي يساهم في زيادة فعالية المخاطر الجبائية، والعبارة الرابعة التي تنص على أن المراجعة الجبائية تساهم في تفعيل إدارة المخاطر من خلال تحسين قدرتها في فهم المخاطر الجبائية وتحديد إدارتها، بمتوسط حسابي 2.49 وإنحراف معياري 0.77 بنتجة موافق وتحتل المرتبة السادسة.

7) تسمح المراجعة الجبائية بتقديم التأكد بأن المخاطر الجبائية قد تم تقيمها بشكل سليم تحتل العبارة الثالثة المرتبة السابعة بمتوسط حسابي2.46 و إنحراف معياري 0.74 بنتجة موافق.

8) العبارة الثامنة بمتوسط حسابي 2.34 وانحراف معياري 0.72 التي تنص أن المؤسسات تعتمد عادة على المراجع الخارجي في إكتشاف الخطر، تحتل المرتبة الثامنة بنتجة موافق.

المبحث الثالث: تحليل إختبارات الدراسة

سنحاول في هذا المبحث تحليل إختبارات الدراسة وتفسيرها وذلك من خلال تحليل التوزيع الطبيعي للمحاور وتحليل الفروقات وإختبار الفرضيات من أجل التوصل إلى نتائج الدراسة الميدانية.

المطلب الأول: إختبار التوزيع الطبيعي للمحاور

في هذه المرحلة سنقوم بإختبار ما إذا كان أفراد العينة التي تم دراستها تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وبما أن عدد العينة هو 45 أي أقل من 50 نستخدم Shapiro-wilk

أولا: إختبار التوزيع الطبيعي قبل التعديل

الجدول رقم(16):إختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الإستبيان

كشف عن توزيع إجابات أفراد العينة على عبارات محاور الإستبيان التالية		Shapiro- wiik		النتيجة
		القيمة الإحصائية	مستوى الدلالة sig	
01	المحور الأول	0.692	0.000	لا يتبع التوزيع الطبيعي
02	المحور الثاني	0.758	0.000	لا يتبع التوزيع الطبيعي
03	المحور الثالث	0.721	0.000	لا يتبع التوزيع الطبيعي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات Spss.

من خلال الجدول نلاحظ أنه لدينا كل من المحور الأول والثاني و الثالث مستوى المعنوية أقل من 0.05 وبالتالي نقول بأن بيانات إجابات الأفراد لا تتبع التوزيع الطبيعي.

ثانيا: التوزيع الطبيعي بعد التعديل

من أجل معالجة هذه البيانات نقوم بإدخال اللوغارتم على بيانات المحور الأول والثاني والثالث وبإستخدام برنامج Spss نجد:

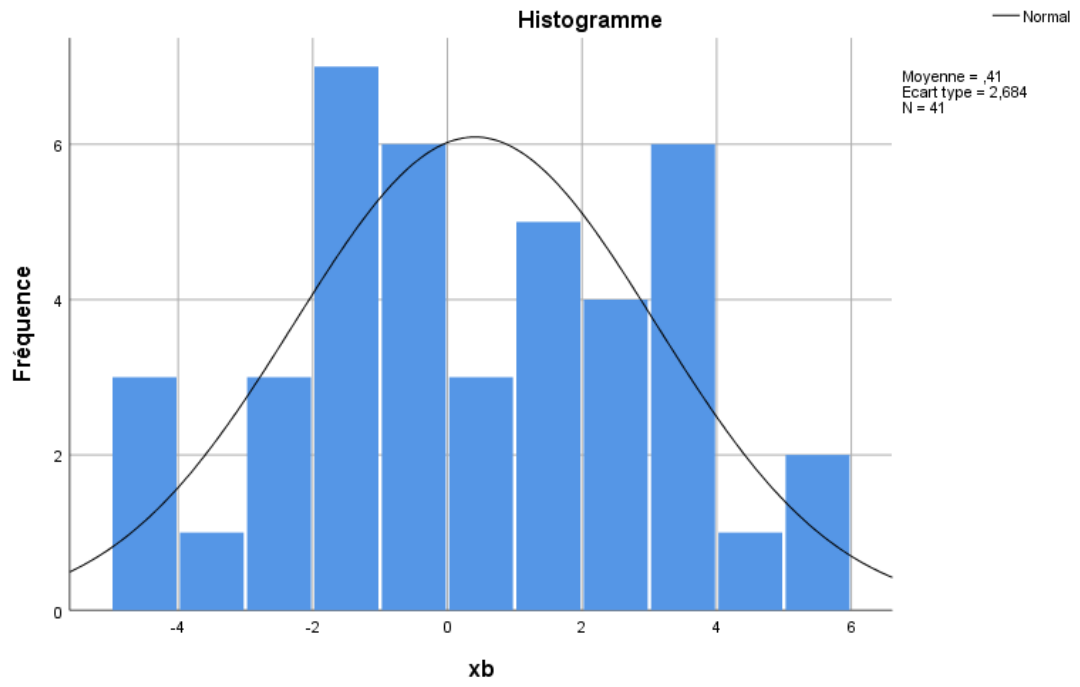
الجدول رقم (17): إختبار التوزيع الطبيعي للمحاور الإستبيان بعد التعديل

كشف عن توزيع إجابات أفراد العينة على عبارات محاور الإستبيان التالية		Shapiro- wiik		النتيجة
		القيمة الإحصائية	مستوى الدلالة sig	
01	المحور الأول	0.977	0.548	يتبع التوزيع الطبيعي
02	المحور الثاني	0.984	0.819	يتبع التوزيع الطبيعي
03	المحور الثالث	0.950	0.073	يتبع التوزيع الطبيعي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجاتSpss

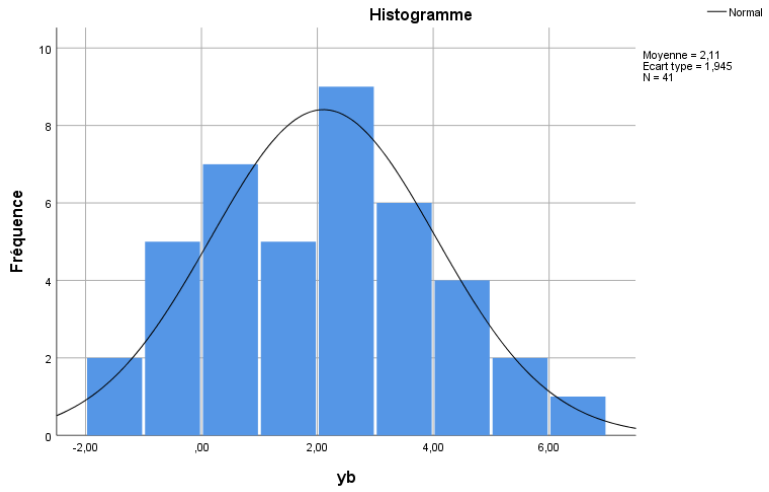
بعد التعديل وإدخال اللوغارتم تحصلنا على نسبة معنوية أكبر من 0.05، في كل من المحاور الأولى والثانية والثالثة وبالتالي إجابات الأفراد تتبع التوزيع الطبيعي.

الشكل رقم(10): دالة التوزيع الطبيعي للمحور الأول بعد التعديل



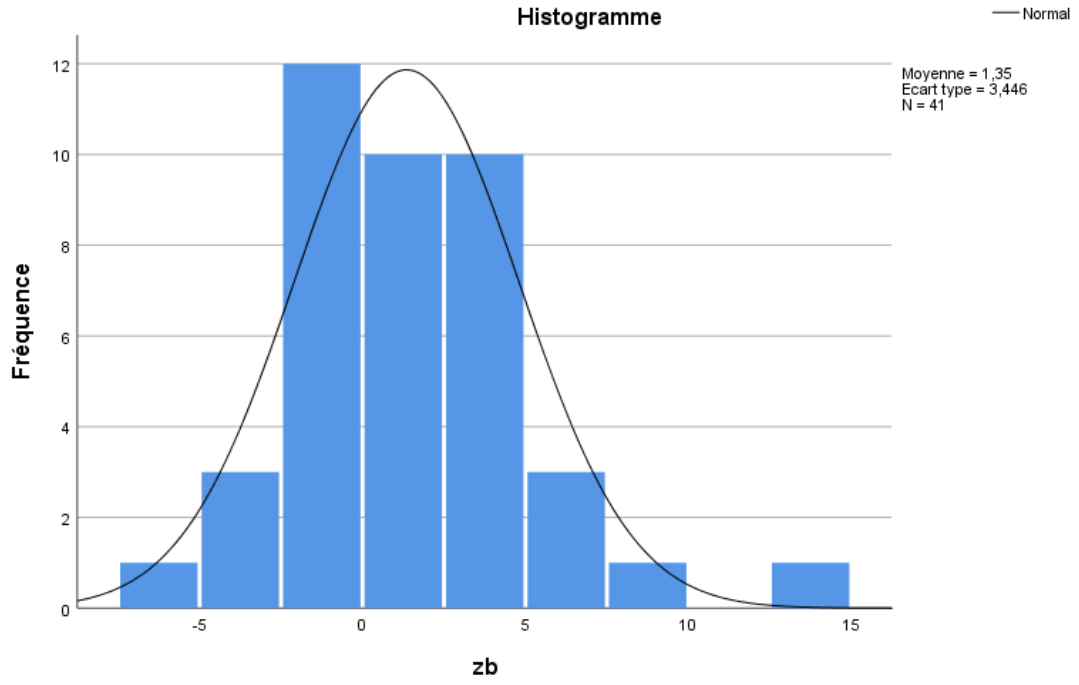
المصدر: مخرجات Spss

الشكل(11) :دالة التوزيع الطبيعي للمحور الثاني بعد التعديل



المصدر: مخرجات Spss

الشكل(12): دالة التوزيع الطبيعي للمحور الثالث بعد التعديل



المصدر: مخرجات Spss

المطلب الثاني: تحليل الفروقات

تم إستخدام إختبار تحليل الفروقات للمقارنة بين بين عدة مجموعات مستقلة لدراسة الإختلافات في آراء أفراد الدراسة نحو المحاور الرئيسة بإختلاف الخصائص ذات أكثر من محورين.

أولا: دراسة تأثير المعلومات الشخصية على المحور الأول.

الجدول رقم(18): تحليل الفروقات للمعلومات الشخصية للمحور الأول

المتغيرات الشخصية	الدلالة المعنوية	الملاحظة
العمر	0.34	لا يؤثر
المؤهل	0.13	لا يؤثر
التخصص	0.40	لا يؤثر
الخبرة	0.49	لا يؤثر
المهنة	0.34	لا يؤثر

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات المساعد الإحصائي الذكي

يظهر من خلال الجدول السابق لتحليل الفروقات تأثير المعلومات الشخصية التي تتمثل في العمر والمؤهل والتخصص وسنوات الخبرة والمهنة وتأثيرها على المحور الأول وهو المراجعة الجبائية حيث كانت دلالتهم الإحصائية أكبر من 0,05% و بالتالي عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية أي لا يوجد تأثير في إجابات أفراد العينة.

ثانيا: دراسة تأثير المعلومات الشخصية على المحور الثاني

الجدول رقم (19): تحليل الفروقات للمعلومات الشخصية للمحور الثاني

المتغيرات الشخصية	الدلالة المعنوية	الملاحظة
العمر	0.75	لا يؤثر
المؤهل	0.68	لا يؤثر
التخصص	0.94	لا يؤثر
الخبرة	0.59	لا يؤثر
المهنة	0.29	لا يؤثر

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات المساعد الإحصائي الذكي

يظهر من خلال الجدول السابق لتحليل الفروقات تأثير المعلومات الشخصية التي تتمثل في العمر والمؤهل والتخصص وسنوات الخبرة والمهنة وتأثيرها على المحور الثاني وهو الخطر الجبائي حيث كانت دلالتهم الإحصائية أكبر من 0,05% و بالتالي عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية أي لا يوجد تأثير في إجابات أفراد العينة.

ثالثا: تأثير المعلومات الشخصية على المحور الثاني

الجدول رقم (20): تحليل الفروقات للمعلومات الشخصية للمحور الثاني

المتغيرات الشخصية	الدلالة المعنوية	الملاحظة
العمر	0.51	لا يؤثر
المؤهل	0.99	لا يؤثر
التخصص	0.51	لا يؤثر
الخبرة	0.38	لا يؤثر
المهنة	0.5	لا يؤثر

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات المساعد الإحصائي الذكي

يظهر من خلال الجدول السابق لتحليل الفروقات تأثير المعلومات الشخصية التي تتمثل في العمر والمؤهل والتخصص وسنوات الخبرة والمهنة وتأثيرها على المحور الثالث وهو دور المراجعة الجبائية في تفادي الخطر الجبائي حيث كانت دلالتهم الإحصائية أكبر من 0,05% و بالتالي عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية أي لا يوجد تأثير في إجابات أفراد العينة.

المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة

في هذا المطلب ستناول إختبار فرضيات الدراسة المتمثلة في إختبار الفرضية الفرعية الأولى والفرضية الفرعية الثانية والفرضية الرئيسة الثالثة والتأكد من صحتها.

أولا: إختبار الفرضية الفرعية الأولى

نص الفرضية " تساهم المراجعة الجبائية الخارجية في تحديد نقاط القوة والضعف من الناحية الجبائية" وعليه نقوم بإعادة صياغتها إلى فرضية صفرية وفرضية بديلة كما يلي:

H0: لا تساهم المراجعة الجبائية الخارجية في تحديد نقاط القوة والضعف من الناحية الجبائية.

H1: تساهم المراجعة الجبائية الخارجية في تحديد نقاط القوة والضعف من الناحية الجبائية.

الجدول رقم (21): إتجاهات الإجابات المستجوبين حول المحور الأولى

المتغير	المتوسط الحسابي للمحور الأول	الإنحراف المعياري للمحور الأول	الدلالة	نتيجة	القرار الإحصائي
المراجعة الجبائية	2.61	0.41	0.000	موافق	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج المساعد الإحصائي الذكي.

من الجدول نستنتج أن الفرضية البديلة (H1) مقبولة بعد أن عرفنا أن الدلالة معدومة (0.000) هو أقل من 0.05 وأن المتوسط الحسابي مرتفع وأن نتائج العبارات المحور الأول موافق، وبالتالي قبول الفرضية H1 ورفض الفرضية الصفرية H0.

ثانيا: إختبار الفرضية الفرعية الثانية

نص الفرضية" هي مخاطر التي تؤثر سلبا على أداء المؤسسات الإقتصادية" وعليه نقوم بإعادة صياغتها إلى فرضية صفرية وفرضية بديلة كما يلي:

H0: هي مخاطر لا تؤثر سلبا على أداء المؤسسات الإقتصادية.

H1:هي مخاطر التي تؤثر سلبا على أداء المؤسسات الإقتصادية.

الجدول رقم(22): إتجاهات الإجابات المستجوبين حول المحور الثاني

المتغير	المتوسط الحسابي للمحور الثاني	الإنحراف المعياري للمحور الثاني	الدلالة	النتيجة	القرار الإحصائي
الخطر الجبائي	2.58	0.46	0.000	موافق	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج مساعد الإحصائي الذكي

يوضح الجدول إلى أن مستوى دلالة معدومة (0.000) هو أقل من 0.05، وأم نتائج المتوسط الحسابي مرتفع للمحور الثاني وكل نتائج العبارات موافق وبالتالي قبول الفرضية البديلة H1 ورفض الفرضية العكسية H0.

ثالثا: إختبار الفرضية الرئيسية الثالثة

حيث يتم إستخدام معاملات الإرتباط لإكتشاف أثر المتغير المستقل والمتغيرات التي تمثل المتغير التابع وكذلك أسلوب الإنحدار المتعدد لإختبار الفرضية الرئيسية التي تنص على أن " إعتماد المؤسسة الإقتصادية من شأنها أن تساهم في تفادي الخطر الجبائي" للمراجعة الجبائية

الجدول يوضح لنا نتائج الإنحدار المتعدد للمتغير التابع الخطر الجبائي الذي نرمز له X والمتغير المستقل المراجعة الجبائية الخارجية والذي نرمز له Y

1. تحليل الأثر بإستخدام علاقات الإرتباط الإحصائية

الجدول رقم (23): معاملات الإرتباط بين المتغير التابع والمستقل

	X	Y
Pearson Correlation	1	0,77
Sig		0.00
N	41	41

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج المساعد الإحصائي الذكي

نلاحظ من الجدول أن معامل الإرتباط 0,77 قوي بين المتغيرين والدلالة الإحصائية 0.00 أقل من 0.05 ومنه يوجد تأثير واضح بين المتغيرين.

2. تحليل علاقات الأثر بإستخدام الإنحدار البسيط

من أجل التأكد من علاقات التأثير بين المراجعة الجبائية الخارجية والخطر الجبائي فإننا نموذج الإنحدار البسيط والذي نلخص أهم نتائجها وفق برنامج المساعد الإحصائي الذكي في الجدول التالي :

الجدول رقم (24): تحليل الإنحدار البسيط

المتغير	معامل الإنحدار	T	Sig
الثابت	−0.29	−0.12	0.00
الخطر الجبائي	1.114	10.42	0.00

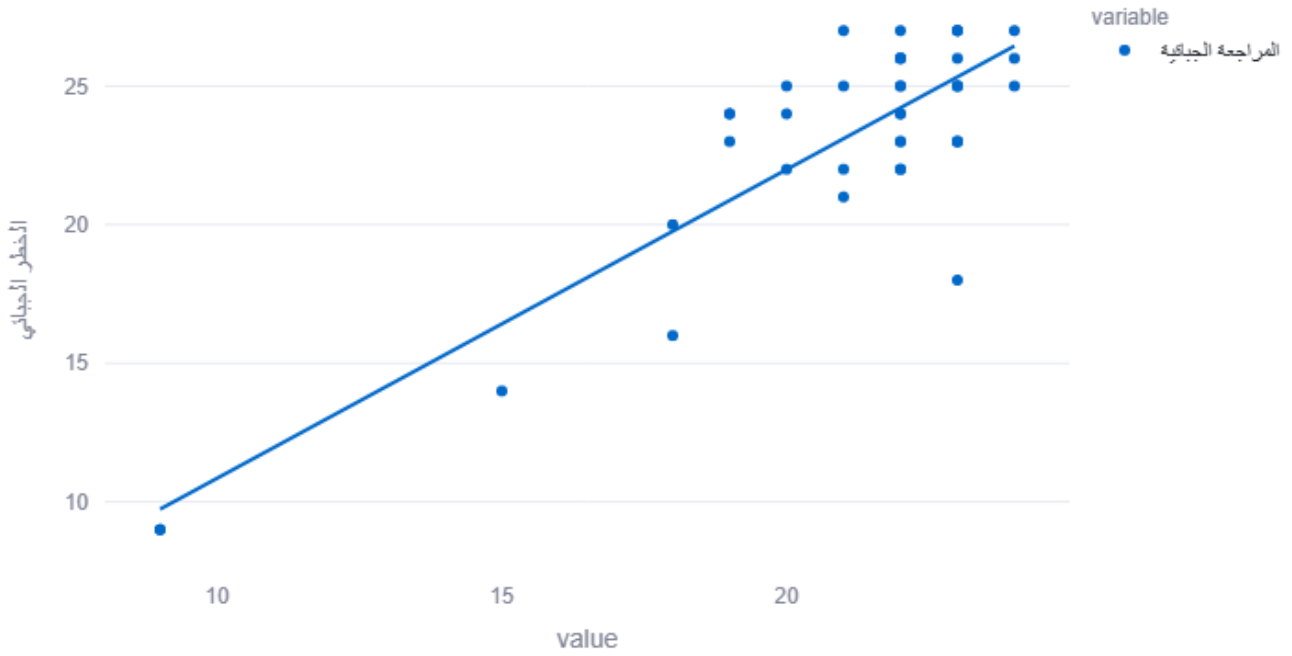
المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات المساعد الإحصائي الذكي

من الجدول السابق يمكن إستخراج العلاقة التالية بين المراجعة الجبائية متغير مستقل والخطر الجبائي كمتغير تابع

$$Y= -0.29+1.11x$$

ونقول أن كل زيادة في المراجعة الجبائية بدرجة واحدة ستؤدي إلى زيادة الخطر الجبائي ب (1.11) درجة.

الشكل رقم (13): الرسم البياني للعلاقة بين المتغيرات



المصدر: من مخرجات برنامج المساعد الإحصائي الذكي.

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال إجراء دراستنا حول دور المراجعة الجبائية في تفادي الخطر الجبائي على مستوى ولاية برج بوعريريج في كل من مكاتب الخبراء المحاسبين ومكاتب محافظي حسابات والذي تناولنا من خلاله تحليل وإثراء متغيرات البحث نظريا وربطها بالواقع، حيث إعتمدنا في دراستنا على الإستبيان بعد ضبط عباراته والتأكد من صحتها وذلك بإستخدام الأسلوب العلمي والمنهجية العلمية الخاصة بذلك ، فقمنا بعرض الخلفية العلمية والمنهجية ببناء مقايس الإستبيان. وكذلك قياس توجهات أفراد العينة إتجاه المحاور الأساسية للإستبيان بعدها قمنا بعرض النتائج ومناقشتها و إعتمدنا في ذلك على Spss و المساعد الإحصائي الذكي بهذا توصلنا إلى نتائج مهمة ساعدتنا في الإجابة على إشكالية الدراسة.

الخاتمة

الخاتمة

من خلال دراستنا لمختلف جوانب الموضوع النظرية و التطبيقية تم السعي نحو الإحاطة بموضوع دور المراجعة الجبائية الخارجية في تفادي الخطر الجبائي، وأساس نجاح هذه العملية يعتمد على الوسائل المادية، والكفاءات البشرية المكونة تكوينا سليما في المجال المحاسبي والقانوني، والتي تكتسب مهارات عالية تمكنها من إكتشاف الأخطاء والتلاعبات من جانب المكلفين بالضريبة في الوقت المناسب وبالسرعة المطلوبة بإعتبار المراجعة الجبائية أداة فعالة لها القدرة على معرفة الثغرات والخلل من خلال تطبيق الإجراءات اللازمة والتشريعات الجبائية وكما تعتبر المراجعة الجبائية أيضا أهم أداة للتسيير الجبائي إذا تعمل في كشف مصادر الإختلالات وإعطاء معلومات حول كيفية تفاديها، كما أن التكاليف التي تتحملها المؤسسات من أجل القيام بالمراجعة الجبائية لا تقارن مع المنافع التي يمكن أن تقدمها.

وبعد المعالجة لمختلف جوانب الموضوع تم التوصل إلى النتائج الأساسية باختبار فرضيات:

الفرضية الأولى : " تساهم المراجعة الجبائية في تحديد نقاط القوة والضعف للمؤسسة من الناحية الجبائية"

- وبالنسبة لنتيجة الفرضية الأولى صحيحة وعليها يتم قبولها من خلال إجماع بعض المستجوبين بأن المراجعة الجبائية تسمح بمعرفة نقاط ضعف وقوة المؤسسة من الناحية الجبائية، كما تساعد المؤسسات على الإمتثال للقوانين الجبائية.

الفرضية الثانية: " هي المخاطر التي تؤثر سلبا على أداء المؤسسات الإقتصادية"

- وبالنسبة لنتيجة الفرضية الثانية صحيحة وعليها يتم قبولها من خلال إتفاق معظم المستجوبين على أن المخاطر الجبائية تعتبر من أهم إنشغالات المؤسسات الإقتصادية لما لها من تأثير سلبي على مردوديتها المالية.

الفرضية الثالثة: "إعتماد المؤسسة الإقتصادية للمراجعة الجبائية من شأنها أن تساهم في تفادي الخطر الجبائي"

- وبالنسبة لنتيجة الفرضية الثالثة صحيحة وعليها يتم قبولها حيث أن للمراجعة الجبائية دور في تفادي الخطر الجبائي.

نتائج الدراسة: من خلال ما تم عرضه في الدراسة من محاولتنا للإجابة على الإشكالية خلصنا إلى النتائج التالية منها نتائج تختبر صحة فرضياتنا:

الجانب النظري

- تساهم المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي.
- يقوم المراجع بإعداد تقرير يتضمن مجموعات من التوصيات منها توصيات علاجية وتوصيات وقائية التي تحمي المؤسسة من عدم الوقوع في الأخطار مستقبلا.

– لابد من المؤسسة من تقييم حجم المخطر الذي يقع على عاتقها سواء قبل أو بعد وقوعها لأنه يؤدي بالمؤسسة إلى تعريضها للعقوبات والغرامات المالية.

– برنامج المراجعة الجبائية الخارجية يقوم على إعداد خطة يتم من خلالها تقليص المخاطر الجبائية الواقعة.

– تساهم المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي وبالتالي تقل المخاطر الجبائية في المؤسسة الإقتصادية.

– يجب على المراجع الجبائي أن يكون مكونا ومتمكنا في هذا الجانب، وأن يحرص على إحترام القوانين الجبائية.

– تساعد المراجعة الجبائية المؤسسة على إتخاذ قرارات تخدم مصالحها المالية.

– من أهداف المراجعة الجبائية التأكد والتحقق من مدى إلتزام المؤسسة بالقوانين المالية.

– تعد المراجعة الجبائية عنصرا مكملا لوظيفة التسيير، من خلال إكتشاف الأخطاء التي تقع فيها المؤسسة ومحاولة إيجاد حلول لها.

– تتعرض المؤسسة للأخطار الجبائية نتيجة عدم مراعاتها للجانب الجبائي، وكذا عدم معرفتها لما تتضمنه القوانين الجبائية.

الجانب التطبيقي

– إظهار تحليل نتائج وإختبار فرضيات الدراسة أن هناك علاقة طردية بين المراجعة الجبائية كمتغير مستقل والخطر الجبائي كمتغير تابع.

– أظهر تحليل نتائج وإختبار فرضيات الدراسة وجود تأثير عكسي معنوي لمساهمة برنامج المراجعة الجبائية في تفادي الخطر الجبائي.

– لا توجد فروقات بين إجابات المبحوثين فيما يتعلق بمتغيرات الشخصية.

– محافظي حسابات والخبراء المحاسبين هما الذين يقومون بالمراجعة الخارجية وإكتشاف الخطر الجبائي.

– يقوم محافظي حسابات والخبراء المحاسبين بتأكد من القوائم المالية للمؤسسة.

الإقتراحات: هناك بعض الإقتراحات التي يمكن أن نقدمها في مجال دور المراجعة الجبائية الخارجية في تفادي الخطر الجبائي.

– العمل على تطوير نظام المراجعة الجبائية الخارجية.

– زيادة تأهيل وتدريب المراجعين الخارجين والإرتقاء بمستواهم العلمي والمهني.

– الكشف على الخطر الجبائي.

– إعتماد المؤسسة على تقرير المراجع الخارجي والعمل بها لتفادي الخطر الجبائي.

– التحقق من مدى كفاءة الأدلة والشواهد المستخدمة في إتخاذ القرار.

– يجب على المراجع الخارجي أن تكون له الخبرة في مجال تكنولوجيا المعلومات والإتصالات.

آفاق الدراسة: لا شك أنه رغم الجهد المبذول في إتمام هذا البحث، فإن هذا الأخير لا يخلو من النقائص بسبب عدم قدرتنا على تناول كل نواحي الموضوع بالتفصيل، إلا أنه يمكن أن يكون هذا البحث جسرا يربط بين

بحوث سبقت فأضاف إليها بعض المستجدات، لإثرائها وبعثها من جديد، وبحوث مقبلة كتمهيد لمواضيع يمكنها أن تكون إشكالية لأبحاث أخرى نذكر منها:

- أهمية التكنولوجيا والإعلام الآلي في تحسين عمل المراجعة الجبائية.
- أثر المراجعة الجبائية الخارجية في تفادي الخطر الجبائي.
- دور المراجعة الجبائية في عصرنة الإدارة الجبائية.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولا: الكتب

1- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان الجزائري للمطبوعات الجامعية، الجزائر،2006.

2- محمد توفيق البلقيني، جمال عبد الباقي واصف، مبادئ إدارة الخطر والتأمين، دار الكتاب الأكادمية، المنصورة، مصر، 2004.

3- مسعودي محمد عبد الغني والخضري محسن أحمد ،الأسس العملية لكتابة رسائل الماجستير والدكتوراه، مكتبة الأنجلو المصرية ،الاسكندرية، 1992.

4- الرفاعي أحمد حسين، منهاج البحث العلمي: تطبيقات إدارية واقتصادية، دار وائل لنشر، الطبعة الخامسة، عمان،2007 .

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

6- يوسف مامش، ناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، دار المحمدية للطباعة، الطبعة الأولى، الجزائر، 2008.

7-إدريس عبد السلام إشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية للطباعة والنشر والتوزيع، ليبيا، 1996.

8- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة السادسة، 2012.

9- إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، الطبعة الأولى، قسم المحاسبة كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 2004.

10- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، .2005

11- عبد الناصر براني أبو شهد، إدارة المخاطر في المصاريف الإسلامية، دار النفائس للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2013.

12- يوسف حجيم الطائي وآخرون، إدارة التأمين والمخاطر، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011.

13- أحمد عبد الله محاوي، مدخل كمي لإدارة المخاطر، ورياضيات المال والإستثمار، مطبعة الإشعاع الفنية، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002.

ثانيا: الرسائل الجامعية

1- أحمد العناق، المراجعة الجبائية ودوروها في الحد من المخاطر الجبائية للمؤسسة، مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر،2012.

2 ـ أميرة فتحة ، دور المراجعة الجبائية في تحسين أداء التسيير الجبائي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد خضير، بسكرة، الجزائر،العدد17، 2017.

3 ـ نجاة حاجي، مراجعة العمليات الجبائية للمؤسسة دراسة حالة مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء، مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.

4 ـ صالح حميداتو، دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية، دراسة حالة عينة بالمؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر،.2012

5 ـ مداني بن بلغيث، عبد الله إبراهيمي، تسير الخطر في المؤسسة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2004.

6 ـ بوعلام ولهي، أثر المردودية للمراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2009.

7 ـ خضرة مشري، مراجعة العمليات الجبائية للمؤسسة، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2016. 2017.

8ـ رشيد مرزوق، دور المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة في مصلحة الضرائب، مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر،2014- 2015

9 ـ محمد فلاح، السياسة الجبائية . أهداف وأدوات . بالرجوع إلى حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر،2006.

10ـ سعداوي نهى، دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسة، مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، .2017

11- أحلام سويسي، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الاقتصاديات الجبائية دراسة تحليلية لعينة من كبريات المؤسسة، مذكرة التخرج لنيل شهادة ماجيستر في العلوم التجارية والمالية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة مراجعة وتدقيق، 2015. .2016

12- أمال بن الضيف ،وسام بن الصيد ، دور المراجعة الجبائية في تجنب الخطر الجبائي في المؤسسة الإقتصادية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية معمقة ،جامعة محمد البشير الابراهيمي، برج بوعريريج، الجزائر،2019.

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

ثالثا: المجلات والملتقيات العلمية

1 ـ أمين راشدي ، دور التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحكومة الضريبية، مجلة روئ الإقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد12، جوان 2017.

2- واهيبة بن داودية ، الضمانات البنكية ودوروها في الحد من المخاطر البنكية، الملتقى الدولي الثالث إستراتجية إدارة المخاطر في المؤسسات الأفاق والتحديات، أيام 25 . 26 نوفمبر، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2008.

3ـ أحلام سوسي، محمد بوحديدة، المخاطر الجبائية وتأثيرها على الوضعية المالية للمؤسسة، مجلة دراسات جبائية، مجلد 10، العدد2، 2021 .

رابعا: التشريعات القانونية

4- المادة 148 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2014.

المراجع باللغة الأجنبية

1- A.Hamini, Laudit Comptable et financier, edition Berti , Alger , 2001.

2- Felli Mounira : l'audit fiscal ,Mèmoire de fin d' ètude pour l'obtention du diplôme de poste graduation spécialisée en finances en finances public, Institut d'économie Douanière et Fiscale,27 ème promtiiom, ALGER ,2011.

3- Rédha Khelassi , précis d'Audit fiscal de l'entreprise , Edition BERTI ,2013 .

4- Rédha Khalassi ,prècise, d'Auditfiscal de l'entreprise,Edition BERTI,2003.

5- Mohamed Ben Hadj- Saad,l'audit fiscal dans les PME Propositi d'une démarche pour l'expert comptable mémoire pour l'obtenlion du diplôme d'Expert.

الملاحق

الملحق رقم 01:

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم تجارية

السنة الثانية ماستر

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

تحية طيبة وبعد ...

في إطار التحضير لمذكرة التخرج التي تندرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وجباية معمقة، تحت عنوان: " **دور المراجعة الجبائية الخارجية في تفادي الخطر الجبائي**" نوجه هذا الإستبيان لأفراد العينة والمتمثلين في محافظي حسابات و خبراء محاسبين

نأمل من سيادتكم التكرم بإعطاء رأيكم حول عبارات الإستبيان بدقة، حيث أن صحة نتائج هذا الإستبيان يعتمد بدرجة كبيرة على صحة إختياراتكم

مع العلم أن المعلومات التي سنتحصل عليها نستخدمها إلا في أغراض البحث العلمي فقط.

مع فائق الشكر والتقدير لسيادتكم.

الطالبتان: **إشراف الأستاذ:**

. بن تلي تسعديت **زيادي سامي**

. بداوي ليليا

الرجاء منكم وضع العلامة (X) أمام الإختيار المناسب

1 . العمر:

أقل من 30 سنة ☐ من 30 . 40 سنة ☐

من 40 . 50 سنة ☐ 50 فما فوق ☐

2 . المؤهل العلمي:

ليسانس ☐ ماستر ☐

ماجيستير ☐ دكتوراه ☐

شهادة أخرى ☐

3 . التخصص العلمي:

محاسبة وجباية معمقة ☐ محاسبة وتدقيق ☐

مالية وبنوك ☐ تدقيق ومراقبة التسيير ☐

تخصص أخرى ☐

4 . سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐

من 10 إلى 15 سنة ☐ من 15 إلى 25 سنة ☐

أكثر من 25 سنة ☐

5 . المهنة الحالية :

محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐

الملحق رقم02

الأستاذ	الجامعة
بزة صالح	برج بوعريريج
سلطاني عادل	برج بوعريريج
زبيري عز الدين	برج بوعريريج

الملحق رقم 03

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 30 سنة	10	24,4	24,4	24,4
	من 30 -40 سنة	11	26,8	26,8	51,2
	من 40-50 سنة	9	22,0	22,0	73,2
	من 50 فما فوق	11	26,8	26,8	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

المؤهل

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	19	46,3	46,3	46,3
	ماستر	15	36,6	36,6	82,9
	ماجيستير	1	2,4	2,4	85,4
	دكتوراه	1	2,4	2,4	87,8
	شهادة أخرى	5	12,2	12,2	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

تخصص

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسبة وجباية معمقة	21	51,2	51,2	51,2
	محاسبة وتدقيق	9	22,0	22,0	73,2
	مالية وبنوك	5	12,2	12,2	85,4
	تدقيق ومراقبة التسيير	2	4,9	4,9	90,2
	تخصص أخرى	4	9,8	9,8	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

الخبرة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	11	26,8	26,8	26,8
	من 5 إلى 10سنوات	8	19,5	19,5	46,3
	من 10إلى 15 سنة	7	17,1	17,1	63,4
	من 15 إلى 25 سنة	11	26,8	26,8	90,2
	أكثر من 25 سنة	4	9,8	9,8	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

المهنة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محافظ حسابات	34	82,9	82,9	82,9
	خبير محاسبي	7	17,1	17,1	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

الملحق رقم 04

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,665	27

الملحق رقم 05

		x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7
N	Valide	41	41	41	41	41	41	41
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		2,46	2,88	2,56	2,71	2,39	2,68	2,59
Ecart type		,674	,458	,776	,559	,737	,567	,670

x8

N	Valide	41
	Manquant	0
Moyenne		2,68
Ecart type		,687

Statistiques

		y1	y2	y3	y4	y5	y6	y7
N	Valide	41	41	41	41	41	41	41
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		2,80	2,34	2,56	2,68	2,59	2,68	2,34
Ecart type		,558	,825	,709	,687	,706	,687	,825

Statistiques		
	y8	y9

N	Valide	41	41
	Manquant	0	0
Moyenne		2,54	2,51
Ecart type		,711	,779

Statistiques

		z1	z2	z3	z4	z5	z6	z7
N	Valide	41	41	41	41	41	41	41
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		2,73	2,73	3,17	2,49	2,51	3,37	2,59
Ecart type		,633	,633	4,674	,746	,711	4,789	,670

Statistiques

		z8	z9	z10
N	Valide	41	41	41
	Manquant	0	0	0
Moyenne		2,34	2,83	2,49
Ecart type		,728	,543	,779

الملحق رقم 06

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	Ddl	Sig.
X	,258	41	,000	,692	41	,000

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	Ddl	Sig.
Y	,233	41	,000	,758	41	,000

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	Ddl	Sig.
Z	,312	41	,000	,721	41	,000

الملحق رقم 07

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	Ddl	Sig.
Xb	,090	41	,200*	,977	41	,548

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	Ddl	Sig.
Yb	,074	41	,200*	,984	41	,819

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	Ddl	Sig.
Zb	,089	41	,200*	,950	41	,073

الملحق رقم 08

	Source	ddof1	ddof2	F	p-unc	np2
0	العمر	3	37	1.1336	0.3481	0.0842

	Source	ddof1	ddof2	F	p-unc	np2
0	المؤهل	4	36	1.8702	0.1369	0.1720

	Source	ddof1	ddof2	F	p-unc	np2
0	تخصص	4	36	0.4097	0.8004	0.0435

	Source	ddof1	ddof2	F	p-unc	np2
0	الخبرة	4	36	0.8718	0.4903	0.0883

الملحق رقم 09

	X	Y	method	Alternative	n	r	CI95%	p-unc	BF10	power
0	الخطر الجبائي	المراجعة الجبائية	pearson	two-sided	41	0.8579	[0.75,0.92]	0.0000	1.058e+10	1.0000

ا

	Names	coef	se	T	pval	r2	adj_r2	CI[2.5%]	CI[97.5%]
0	Intercept	-0.2931	2.2659	-0.1293	0.8978	0.7360	0.7292	-4.8763	4.2901
1	المراجعة الجبائية	1.1141	0.1069	10.4265	0.0000	0.7360	0.7292	0.8980	1.3302

العنوان	الصفحة
الإهداء	–
شكر وعرفان	–
ملخص الدراسة	I
قائمة المحتويات	II
قائمة الجداول	III
قائمة الأشكال	IV
قائمة الملاحق	V
مقدمة	أ–ج
الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة	05
المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المراجعة الجبائية.	06
المطلب الأول: ماهية المراجعة الجبائية.	06
أولا: مفهوم المراجعة الجبائية.	06
ثانيا: خصائص وأهداف المراجعة الجبائية.	07
ثالثا: أنواع المراجعة الجبائية.	09
المطلب الثاني: علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى وأهم الإنتقادات الموجهة إليه.	10
أولا: علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى.	10
ثانيا: أهم الإنتقادات الموجهة للمراجعة الجبائية.	12
المطلب الثالث: سير مهمة المراجعة الجبائية.	12
المبحث الثاني: الخطر الجبائي.	16
المطلب الأول: ماهية الخطر الجبائي.	16
أولا: تعريف الخطر.	16
ثانيا: تعريف الخطر الجبائي.	17
المطلب الثاني: أنواع ومصادر الخطر الجبائي.	18
أولا: أنواع الخطر الجبائي.	18
ثانيا: مصادر الخطر الجبائي.	19
المطلب الثالث: درجة مخاطر الخطر الجبائي ومظاهره. أولا: درجة مخاطر الخطر الجبائي.	21
ثانيا: مظاهر الخطر الجبائي.	21

المبحث الثالث: الدراسات السابقة.	22
المطلب الأول: الرسائل الجامعية باللغة العربية.	24
أولا: دراسة أميرة فتحة.	24
ثانيا: دراسة إبراهيم لكصاسي.	24
ثالثا: دراسة أحلام سويسي.	25
رابعا: دراسة روميساء قندوز، ياسين بوعبد الله	26
المطلب الثاني: المقالات العلمية باللغة العربية.	28
أولا: دراسة صالح حميداتو.	28
ثانيا: دراسة أيوب نجار.	28
ثالثا: ياسمين عمامرة.	28
رابعا: سارة ميسي، صالح حميداتو.	29
الدراسات باللغة الأجنبية.	30
أولا: Soufiane Ouida	30
ثانيا: Appahe Bimobuei	30
ثالثا: Mesfin Gebeyehu	31
رابعا:Bouchebbah Sarra, Cheboumi Lydi	31
خلاصة الفصل الأول.	33
الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة	
المبحث الأول: إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة.	36
المطلب الأول: إجراءات المنهجية للدراسة الميدانية.	36
أولا: نموذج ومنهجية الدراسة الميدانية.	36
ثانيا: أداة الدراسة وإجراءات صدقها.	37
المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة.	39
أولا: مجتمع الدراسة.	39
ثانيا: عينة الدراسة.	40
المطلب الثالث: تفريغ وتحليل البيانات.	40
أولا: مرحلة تفريغ البيانات والمعلومات.	40
ثانيا: مرحلة تحليل وتفسير البيانات.	40
المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة.	40
المطلب الأول: تحليل محور البيانات الشخصية.	40

أولا: توزيع عينة الدراسة وفقا لمتغير الفئة العمر.	41
ثانيا: توزيع عينة الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي.	41
ثالثا: توزيع عينة الدراسة وفقا لمتغير التخصص العلمي.	42
رابعا: توزيع عينة الدراسة وفقا لمتغير سنوات الخبرة.	43
خامسا: توزيع عينة الدراسة وفقا لمتغير المهنة الحالية.	44
المطلب الثاني: صدق وثبات الإستمارة.	45
المطلب الثالث: التحليل الإحصائي الوصفي لمتغيرات الدراسة.	46
أولا: التحليل الإحصائي للمحور الأول.	46
ثانيا: التحليل الإحصائي للمحور لثاني.	48
ثالثا: التحليل الإحصائي للمحور الثالث.	49
المبحث الثالث: تحليل إختبار الدراسة.	51
المطلب الأول: إختبار التوزيع الطبيعي للمحاور.	51
أولا:إختبار التوزيع الطبيعي قبل التعديل.	52
ثانيا: إختبار التوزيع الطبيعي بعد التعديل.	52
المطلب الثاني: تحليل الفروقات.	54
أولا: دراسة تأثير المعلومات الشخصية على المحور الأول.	54
ثانيا: دراسة تأثير المعلومات الشخصية على المحور الثاني.	55
ثالثا: دراسة تأثير المعلومات الشخصية على المحور الثالث.	55
المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة.	56
أولا: إختبار الفرضية الفرعية الأولى.	56
ثانيا: إختبار الفرضية الفرعية الثانية.	56
ثالثا: إختبار الفرضية الرئيسية.	57
خلاصة الفصل	59
الخاتمة	60- 62
قائمة المراجع	65- 67
الملاحق	69-76
فهرس المحتويات	

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الجبائية في تفادي الخطر الجبائي، وتعتبر المراجعة الجبائية إحدى الأدوات التي تعتمد عليها لكشف عن الأخطاء والإغفالات الجوهرية ومن أجل ذلك تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، مع إستخدام أداة هي الإستبيان من خلال توزيعها على مكاتب خبراء محاسبين ومحافظي حسابات، تم تحليلها باستعمال أدوات الإقتصاد القياسي لإختبار العلاقة بين المتغير المستقل والتابع بالإستعانة ببرنامج التحليل الإحصائي Spss والمساعد الإحصائي الذكي .

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن المراجعة الجبائية تساهم في تفادي الخطر الجبائي من خلال الحصول على المعلومات، حول حجم الخطر الجبائي التي قد تتعرض له المؤسسة، وتعمل على محاولة تجنبه، من خلال معرفة وضعيتها الجبائية في جميع الجوانب.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الجبائية، الخطر الجبائي، المراجع الخارجي .

Abstract:

This study aimed to highlight the role of the fiscal audit in avoiding the fiscal rosk, and the fiscal audit is considered one of the tools that depend on it to detect errors and essential omissions. It was analyzed using econometric tools to test the relationship between the independent and dependet variable using the descriptive analysis program and the smart statistical assisant.

The study reached several results, the most important of which is that the tax audit contributes to avoiding the tax risk that the institution may be exposed to, and works to try to avoid it, by knowing its tax status in all aspects.

Key words: tax review ,tax risk ,external references