

دور التدقيق الجبائي في تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات الاقتصادية الجزائرية The role of fiscal audit in promoting the application of the principles of corporate governance in Algerian economics

شعباني أمال^{1*}، مزيود ابراهيم²

¹مخبر التنمية المحلية المستدامة، جامعة المدية، الجزائر ، chabani.amel@univ-medea.dz

²مخبر التنمية المحلية المستدامة، جامعة المدية، الجزائر، mezioud.2007@gmail.com

تاريخ القبول: 2022 /12 / 30

تاريخ الاستلام: 2022 /10 /21

ملخص :

هدفت الدراسة إلى التعرف على أدبيات التدقيق الجبائي وحوكمة الشركات وكذا تحديد دور التدقيق الجبائي في تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات الاقتصادية كسبيل لتفعيل حوكمة الشركات في البيئة الجزائرية، حيث تم اعتماد المنهج الوصفي والتحليلي عند التعرض لأدبيات ومفاهيم الدراسة وتوضيح العلاقة بين المتغيرات كما تم استخدام أداة الاستبانة وتوزيعها على 90 مفردة من الخبراء و محافظي الحسابات لولاية البليلة .

توصلت الدراسة إلى وجود أثر لتطبيق التدقيق الجبائي وجودته على مبادئ حوكمة الشركات وعليه نوصي بالاهتمام بتكوين المدققين الجبائيين من أجل ممارسته وفق أسس علمية ومدرسة لتحقيق التطبيق الفعال لمبادئ حوكمة الشركات.

الكلمات المفتاحية: تدقيق جبائي؛ مخاطر جبائية؛ حوكمة الشركات.

تصنيف Jel :G39,H29

Abstract:The study aimed to identify the literature of fiscal audit (FA) and corporate governance (CG), and determine its role in promoting the application of the principles of economic(CG) as a way to activate(CG) in the Algerian environment. a descriptive and analytical approach was adopted to clarify the relationship between them. Furthermore, a questionnaire was distributed in the wilaya of Blida.

We concluded, the presence of an impact of the application of (FA) and its quality on the principles of (CG), and accordingly, we recommend the formation of fiscal auditors to practice it according to scientific foundations to achieve the effective application of (CG)principles.

Keywords :Tax audit;fiscal risks; corporate governance.

Jel classification code :G39,H29

1- مقدمة:

برزت الحاجة إلى الحوكمة في العديد من الدول المتقدمة و النامية، خاصة بعد الانهيارات الاقتصادية و الأزمات المالية التي شهدتها عدة دول على غرار دول شرق آسيا و أمريكا اللاتينية و روسيا خلال تسعينيات القرن العشرين، إضافة إلى ما شهده الاقتصاد الأمريكي من انهيارات مالية منذ سنة 2002 بالإضافة إلى المشاكل و الممارسات المحاسبية غير السليمة، كما تزايدت أهمية الحوكمة بعد اتجاه العديد من الدول ، منها الجزائر، إلى النظام الاقتصادي الرأسمالي الذي تلعب فيه الشركات و المشروعات الخاصة الدور الأكبر في تحقيق معدلات مرتفعة للنمو الاقتصادي ، و أدى اتساع هذه الأخيرة إلى ضرورة انفصال الملكية عن الإدارة مما تسبب في ضعف آليات الرقابة و وقوع الكثير من الأزمات المالية ، الأمر الذي دفع بالمختصين إلى إجراء دراسات معمقة لتحديد أسباب هذه الأزمات فكانت الحوكمة و آلياتها ثمرة هذه الدراسات و ذلك من خلال مجموعة من الآليات أبرزها يتمثل في الأجهزة الرقابية بمختلف أدواتها التقليدية و الحديثة التي تضمن الشفافية و المساءلة لكل أطرافها ، و من الناحية الجبائية، يمكن اعتبار التدقيق الجبائي أحد أهم الأدوات الرقابية الحديثة في المؤسسات الاقتصادية حيث يستعمل التدقيق الجبائي تقنيات و آليات متنوعة تسمح له بالاكشاف المبكر للتجاوزات و الإغفالات ، و بالتالي حصر الخطر الجبائي لتفاديه و التقليل منه ، لذلك على المؤسسة التي ترغب في تبني سياسة جبائية شفافة أن تهتم بشكل جدي بهذه المهمة التي تعتبر جهاز إنذار مسبق كما أنها تكسب مناعة للمؤسسة في حال تعرضت لعملية رقابة جبائية محتملة.

إشكالية الدراسة: بناء على ما سبق يمكن صياغة إشكالية هذه الدراسة على الشكل التالي:
ما هو أثر تطبيق التدقيق الجبائي على تفعيل مبادئ الحوكمة في الشركات الاقتصادية الجزائرية ؟

يندرج تحت هذا السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ماهي حقيقة تطبيق التدقيق الجبائي في الشركات الاقتصادية الجزائرية؟
 - 2- ماهو تأثير مبادئ التدقيق الجبائي على حوكمة الشركات الاقتصادية الجزائرية
 - 3- ماهو تأثير التدقيق الجبائي و جودته على مبادئ حوكمة الشركات الاقتصادية؟
- و كإجابات أولية حول تساؤلاتنا نقتراح **الفرضيات التالية:**
- 1- لا يتم تطبيق التدقيق الجبائي في الشركات الاقتصادية الجزائرية.
 - 2- لا تؤثر مبادئ التدقيق الجبائي على حوكمة الشركات الاقتصادية الجزائرية.
 - 3- لا يؤثر تطبيق التدقيق الجبائي و جودته على مبادئ حوكمة الشركات الاقتصادية.

أهمية هذه الدراسة : تنبع أهمية الدراسة من أهمية موضوع الحوكمة في الشركات خاصة الجزائرية منها، والآليات الرقابية التي من شأنها تعزيز هذه الأخيرة ، كذلك من حتمية الاهتمام المتزايد بالتدقيق الجبائي في الشركات الجزائرية كوسيلة رقابية تسمح بتقليل المخاطر التي تواجهها و تلبي رغبتها في اقتناص الفرص و المزايا الجبائية كواحد من الأساليب التي تسمح لها بتحسين صورتها سواء أمام الإدارة الجبائية أو العملاء.

هدفالدراسة: تهدف الدراسة إلى:

- التعرف على أدبيات التدقيق الجبائي و حوكمة الشركات.
- إظهار العلاقة بين التدقيق الجبائي و حوكمة الشركات.

-تحديد دور التدقيق الجبائي على تطبيق مبادئ الحوكمة .
 -تعزيز تطبيق الحوكمة في الشركات الاقتصادية الجزائرية.
منهجية الدراسة:

تم اعتماد المنهج الوصفي عند التعرض لأدبيات و مفاهيم الدراسة وذلك بالاعتماد على عدة مصادر ومراجع أهمها الكتب و المجلات المحكمة و الموثوقة العربية منها و العالمية، و كذا المنهج التحليلي من خلال تحليل و توضيح العلاقة بين التدقيق الجبائي و مبادئ حوكمة الشركات لمعرفة مدى مساهمته في تفعيل و تحسين الحوكمة خاصة في الشركات الاقتصادية الجزائرية.

الدراسات السابقة:

***Belbachir Abdelkader: L'AUDIT FISCAL IMPORTANCE ET ENJEUX, CAS DE L'ALGERIE (2018) :**

تناول الباحث من خلال دراسته أن الجباية أصبحت إحدى الاهتمامات البالغة لكل المؤسسات الاقتصادية ويرجع ذلك إلى أن حسن سير الجباية يؤدي إلى حسن سير المالية في المؤسسات ،وبسبب تعدد و عدم استقرار النصوص و التشريعات الجبائية تولدت مخاطر جبائية أدت إلى صعوبة وأحيانا استحالة اعتمادها في اتخاذ القرارات ،من هنا كان ضروريا المناداة بالتدقيق الجبائي الذي يسمح من جهة بمساعدة المؤسسة على حسن تسيير ضرائبها ،ومن جهة أخرى قياس الخطر الجبائي الذي قد ينشأ عن الرقابة الجبائية ويتم هذا العمل عن طريق تحديد كل المخالفات الممكنة وتصحيحها إن أمكن ذلك.

***مختار طلحة ،العجال عدالة: الحوكمة و دورها في تحسين عملية التدقيق الجبائي:(2018)**

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على دور تطبيق حوكمة الشركات في تحسين عملية التدقيق الجبائي، باعتباره من أهم الآليات التي تلجأ إليها الإدارة الجبائية للتأكد من مصداقية القوائم المالية، وبالتالي زيادة الإيرادات الضريبية ومحاربة الغش الضريبي، و تم تدعيمها بدراسة تطبيقية على مستوى مديرية ومركز الضرائب لولاية سعيدة، وقد أفضت هذه الدراسة إلى نتيجة مفادها أن لتطبيق الحوكمة دور أساسي ومهم في تحسين وتفعيل عملية التدقيق الجبائي، و من التوصيات التي قدمتها الدراسة أن الإدارة الجبائية مطالبة بضرورة الاهتمام بتطبيق الحوكمة على مستوى كل مصالحها وخاصة مصلحة التدقيق الجبائي، من خلال التركيز على عملية تكوين وتدريب الموظفين وذلك من أجل الرفع من كفاءة هذه المصلحة وتحسين أدائها، لأنها تلعب دور كبير جدا في التأكد من سلامة القوائم المالية لجميع المكلفين بدفع الضريبة وفي تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين ،و بالتالي متابعتهم والتأكد من الوفاء بالتزاماتهم في الوقت المحدد وبالمبالغ المتفق عليها وهذا ما يساهم في محاربة التهرب الضريبي وتحسين الإيرادات الضريبية ،و الذي ينعكس على تحسين الإيرادات العامة للدولة وبالتالي المساهمة في تحقيق التنمية والرفاهية وزيادة النمو الاقتصادي للدولة.

***عمامرة باسمينة: تحليل دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية في المؤسسات الوطنية لخدمات الآبار P.S.N.E البترولية، دراسة حالة المؤسسة خلال عام2019: (2020).**

هدف هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية في المؤسسات البترولية، من خلال دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار بحاسي مسعود ، وذلك بالاعتماد على تحليل وقياس وتفسير للقرارات والوثائق المقدمة من المؤسسة، وفحص كل الوثائق الجبائية ومراجعتها؛ بهدف الحصول على المصداقية للمعلومات الجبائية والاختلافات في الوثائق الجبائية.

وقد خلصت الدراسة إلى أن المراجعة الجبائية تسمح بالحصول على مؤشرات حول المخاطر الجبائية التي تتعرض لها المؤسسة، وكذلك تعتبر إحدى الأدوات الفعالة في التسيير الجبائي للتقليل من

العبء الضريبي إلى الحد الأدنى، من خلال استغلال الامتيازات التي يقرها التشريع الجبائي، وبالتالي تخفيض المخاطر الجبائية بالمؤسسة محل الدراسة. ومن خلال النتائج التي توصلت إليها الدراسة، تم اقتراح جملة من التوصيات أهمها زيادة تأهيل و تدريب المراجعين و الارتقاء بمستواهم العلمي و المهني و الحرص على وضع التصاريح الجبائية في الوقت و المكان المناسبين .

تتقاطع دراستنا مع الدراسات السابقة في كونها تتطرق للجانب النظري لكل من التدقيق الجبائي و حوكمة الشركات الذي يتفق مع الدراسات السابقة، ولكن أهم ما يميزها عنها أنها اعتمدت أكثر على المراجع الحديثة و جمعت بين كل من المتغير المستقل (التدقيق الجبائي) و المتغير التابع (مبادئ حوكمة الشركات) بأبعادهما ذات الأكثر أهمية في نظرنا ، لتكون من الدراسات السابقة للبحث في العلاقة بين هذين المتغيرين ، كما لاحظنا أن أغلب الدراسات تتناول المتغيرات إما بصفة منفردة أو يتم ربطها بمتغيرات أخرى مغايرة لدراستنا ، خاصة فيما يتعلق بالدراسات العربية عامة و الجزائرية خاصة، و أيضا من الناحية التطبيقية إذ تم تطبيقها في البيئة الجزائرية.

2- أدبيات التدقيق الجبائي

1-2 مدخل للتدقيق الجبائي: تعتبر الضرائب عنصرا مهما في حياة المؤسسة يلزم التعامل معها و التحكم فيها بصفة يومية، فإن "إدارة أفضل لنظامها الضريبي تعني إدارة أفضل لأموالها" من خلال هذه المقاربة ، يتعين على المؤسسات أن تراقب عن كثب معاييرها الضريبية لتقليل المخاطر الضريبية والتي قد تهدد استدامتها ، ويعتبر التدقيق الجبائي ملاذا متميزا للتنبؤ بالمخاطر الضريبية ومنعها وتقليلها من ناحية ، وإدارة الضرائب لصالح الشركة مع احترام القانون الجبائي من ناحية أخرى، كما يعد التدقيق الجبائي أحد أهم الوسائل الرقابية في خدمة كل من المؤسسة و المصالح الجبائية. و عليه سنتطرق في هذه الدراسة إلى:

1-1-2 مفهوم التدقيق الجبائي:

يعرف التدقيق الجبائي بأنه "المحور الرئيسي للأمن الجبائي في المؤسسة، إذ يسمح لها بمواجهة الأخطار الجبائية غير المتحكم فيها و تحديدها بطريقة عقلانية وقياس درجة مطابقتها مع القوانين الجبائية". (رحماني و بولوخ، 2021، صفحة 282).

كما عرفت الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة و الاستشارة التدقيق الجبائي بأنه "مهمة تسمح بإبداء الرأي حول مجموعة من الهياكل الجبائية للمؤسسة و طريقة عملها ، فالجبائية هي موضوع المراجعة داخل المؤسسة". (قحموش، 2016، صفحة 297)

وحسب (عوادي، 2017، صفحة 3) فهي "جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح عنها من قبل المكلفين بموجب البيانات الضريبية المقدمة من قبلهم، لتحديد ما إذا كانت الالتزامات الضريبية المقدمة صحيحة بشكل جوهري في ضوء قوانين وأنظمة الضريبة والتقرير عن ذلك، ويجب أداء عمليات المراجعة من قبل مراجع أو فريق يتصف بالكفاءة و الموضوعية".

وعلى ضوء التعاريف السابقة يستخلص الباحثين أن التدقيق الجبائي هو "تلك المهمة التي يقوم بها المدقق الجبائي والتي تسمح له بمعرفة مدى دقة و صحة المعلومات الجبائية التي تقدمها الشركات، مما يساهم في تجنبها للخطر الجبائي ويساعدها على تحقيق امتيازات جبائية من خلال الفهم الأمثل للقوانين الجبائية".

2-1-2 أنواع التدقيق الجبائي: ينقسم التدقيق الجبائي حسب الجهة التي تقوم بعملية التدقيق إلى نوعين هما:

النوع الأول: يضم عمليات التدقيق التي تقوم بها مصلحة الضرائب، إذ تعمل هذه الأخيرة على مراجعة السجلات المحاسبية للمؤسسة وكذا التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، وما يظهر عليها من معلومات، وتستند في ذلك إلى السلطة المخولة لها للقيام بعمليات التدقيق و الفحص وفق ما تنص عليه التشريعات الجبائية المعمول بها ، بحيث تعمل الإدارة الضريبية على التأكد من أن المؤسسة عند مسكها للسجلات المحاسبية وملئها للتصريحات الجبائية قد طبقت التشريعات والقوانين المعمول بها في تلك الفترة و أنها أفصحت عن الوعاء الحقيقي لمختلف الضرائب التي تقع على عاتقها وفي حالة اكتشاف أي انحراف في تطبيق التشريعات والقوانين فقد يكلف ذلك المؤسسة رفع الوعاء الضريبي المصرح به مع فقدان عدة امتيازات كالحق في استرجاع الرسم على القيمة المضافة، و كذا فقدان الاستفادة من بعض التخفيضات الجبائية الممنوحة، بالإضافة إلى فرض إدارة الضرائب لعقوبات جبائية وغرامات التأخير تحدد نسبتها حسب نوعية الأخطاء المرتكبة. (لواج، بوزيان، و حمياني، 2021، الصفحات 74-75)

النوع الثاني: وهو التدقيق الذي تقوم به المؤسسة بنفسها من أجل التسيير الجبائي الخاص، حيث تعمل على تكليف إما جهة خارجية (المراجع الجبائي) وذلك بمراجعة القوائم المالية مع التركيز الكبير على الناحية الجبائية، وتمارس هذه المهمة بصفة متقطعة أو مستمرة وقد تكون في بعض الأحيان تكملة لعملية التدقيق الداخلي وتكون كذلك مهمة تعاقدية، أي أن المؤسسة تلجأ إلى المراجع الخارجي من أجل القيام بمهمة محدودة في إطار عقد مبرم يتم فيه إسناد التدقيق الجبائي له من طرف المؤسسة للقيام باكتشاف الانحرافات الموجودة من أجل تصحيحها وعدم الوقوع في حالة الخطر الجبائي. أو جهة داخلية (خليفة المراجعة الداخلية) وهو ذلك التدقيق التي يقوم به شخص من داخل المؤسسة بصفته أحد المستخدمين التابعين لإدارتها، كاختبار تقني دقيق وبناء من طرف شخص كفاء ومستقل لإبداء رأيه بكل شفافية ووضوح حول نوعية ومصداقية المعلومات المتعلقة بالوضعية الجبائية للمؤسسة وفقا للقواعد القانونية و الإجراءات الجبائية المعمول بها. بالاشتراك مع مستشار جبائي تعتمد عليه، وهذا من أجل تسيير الخطر الجبائي المرتبط بعدم احترام القواعد الجبائية ومحاولة ضمان تحقيق المؤسسة لفعالية جبائية. (حميداتو، 2012، صفحة 41).

3-1-2 مبادئ التدقيق الجبائي: يسعى التدقيق الجبائي لتحقيق المبادئ التالية: (Khelassi, 2013, p. 97)

*الصدق الجبائي: حيث تسمح صحة التصريحات الجبائية بطمئنة المؤسسة حول وضعيتها الجبائية مما يجعلها مستعدة لمواجهة المخاطر الناتجة عن عملية الرقابة الجبائية .

*التدقيق الجبائي مهمة مصوبة: حيث يسعى التدقيق الجبائي لتقليل عوائق الامتثال للأحكام الجبائية

*التدقيق الجبائي وسيلة لتوقع وتقليل المخاطر الجبائية: فهو يسمح بالتسيير الجيد لجبائية المؤسسة من جهة وقياس الخطر الجبائي الناتج عن خضوعها للرقابة الجبائية من جهة أخرى، حيث يتعلق الخطر الجبائي بسلوك المؤسسة تجاه الالتزامات نحو الإدارة الضريبية، فهو يتولد من عدم تقيد المؤسسة بالتزاماتها الجبائية المحددة في التشريع الجبائي، أو من عدم الفهم الجيد أو سوء ترجمة نصوص التشريع الجبائي أو حتى بغرض الغش والتهرب الضريبي. الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة علاوة على تشويه سمعتها أمام إدارة الضرائب إلى تكبدها أعباء إضافية تتمثل في الغرامات والعقوبات، فضلا عن الوقت الضائع الذي يحسب عليها في حالة كونها هدفا للمراقبة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الجبائية، وتتنوع مصادره بين مصادر داخلية (مخاطر مرتبطة بالأفراد- مخاطر مرتبطة بتنظيم المؤسسة)، ومصادر خارجية (مصادر ناتجة عن تعقد النظام الجبائي-مصادر ناتجة عن الاختلاف بين المحاسبة و الجبائية-مصادر ناتجة عن الفقه الإداري).

*التدقيق الجبائي أداة في خدمة المؤسسة: فهو يمكن من اكتشاف نقاط القوة والضعف في المؤسسة من الناحية الجبائية مما يسمح بتخفيض تكاليفها الجبائية دون التعرض لمخاطر جبائية محتملة
*التدقيق الجبائي يمكن المؤسسة من الامتثال لالتزاماتها الجبائية: على تبسيط وتفسير القوانين الجبائية المعقدة مما يمكن المؤسسة من أداء التزاماتها الجبائية من جهة والاستفادة من الامتيازات الجبائية التي يوفرها التشريع الجبائي من جهة أخرى.

2-2 منهجية التدقيق الجبائي: يتطلب تنفيذ مهمة التدقيق الجبائي و التي يمكن إجراؤها بشكل تعاقدى أو دورى الامتثال للمنهجية التالية:

1-2-2 التخطيط لمهمة التدقيق الجبائي: وهي أول خطوة حيث يتمكن المدقق الجبائي من معرفة كافة المعلومات التي يمكن استغلالها في عملية التدقيق الجبائي. (طبيب، منصر، و صحراوي، 2019)
2-2-2 التعرف على المؤسسة محل التدقيق الجبائي: تعتبر مرحلة مشتركة بين جميع مهام الأنواع الأخرى للتدقيق، وهي مهمة للغاية لأنها تتيح فهم طريقة عمل الشركة وتحديد مجالات المخاطر التي ستحدد نطاق العمل الذي سيتم تنفيذه. (Benazzouz, 2016, p. 15).

3-2-2 دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية الجبائي: تهدف الرقابة الجبائية الداخلية إلى توفير "تأكيد معقول" فيما يتعلق بأداء العمليات وتحسينها، وموثوقية المعلومات الجبائية والامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها. يؤدي إنشاء رقابة جبائية داخلية فعالة إلى اعتبارها وسيلة للتحقق و أيضا كوسيلة للسيطرة على النشاط. فالرقابة الداخلية هي جزء من النهج القائم على المخاطر ويجب أن تدمج الطريقة التي يتم بها تنظيم النشاط والمخاطر المرتبطة به وتقييمها مقابل الاستراتيجية من أجل التحكم فيها بشكل أفضل. (Ben Hadj Saad, 2009, p. 86) ويمكن استعمال قائمة الأسئلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية من الجانب الجبائي من خلال طرح أسئلة هدفها تقييم مدى قوة نظام الرقابة الداخلي الجبائي، تشير الأجوبة بنعم إلى أن المؤسسة تنتهج مقاييس ملائمة للوصول إلى أهداف الرقابة الداخلية و تعتبر نقاط قوة، أما الأجوبة بلا فتعني وجود ثغرة أو عدة ثغرات في الإجراءات و تعتبر نقاط ضعف. و تجدر الإشارة إلى أنه يجب اختبار مدى تطبيق نقاط القوة النظرية على أرض الواقع، و إذا أفضت نتيجة الاختبار إلى نتيجة سلبية يجب إعادة تصنيفها كنقاط ضعف. (Hamini, 2003, p. 57).

4-2-2 التحقق من العمليات ذات الطابع الجبائي: و ذلك من خلال: (فتحة، 2018، صفحة 52)
-الإطلاع على الوثائق الأساسية التي يجب أن تكون تحت تصرف المراجع الجبائي.
-وضع استراتيجية شاملة لبرنامج العمل وما هو متوقع أن يتم من إجراءات وخطوات تنفيذها على أكمل وجه.

5-2-2 إعداد التقرير النهائي للتدقيق الجبائي: يرتبط محتوى تقرير التدقيق الجبائي كملخص المهمة ارتباطا وثيقا بأهداف (Benazzouz, 2016, p. 19) المهمة ،بالإضافة إلى ذلك يمكن نقل نتائجه للأطراف المعنية به في شكلين مختلفين:
-التقرير الذي يعرض الوضع الجبائي للشركة: يحتوي هذا التقرير على ملف مختلف المخالفات التي واجهها المدقق وعواقبها الضريبية على الشركة.
-التقرير الذي يعرض التوصيات الموصى بها: سيحدد هذا التقرير الإجراءات المختلفة التي يتعين على الشركة اتخاذها من أجل تصحيح المخالفات الجبائية التي تمت مواجهتها وكذلك لمنعها حتى لا تتكرر في المستقبل.

2-3 جودة التدقيق الجبائي: ينشأ الطلب على خدمات التدقيق الجبائي من الحاجة إلى تسهيل التعاملات بين الأطراف المشاركة في العلاقات التجارية ، المساهمين والدائنين والسلطات العامة والموظفين والعملاء ، وغيرهم. وعادة ما تكون التبادلات بين هذه الأطراف مكلفة ، لأن عدم التناسق المعلوماتي يؤدي إلى عدم اليقين بشأن أداء الالتزامات التعاقدية. إن تدقيق البيانات الجبائية من قبل خبير مستقل ، مفيدة لتعزيز موثوقيتها في أعين الأطراف المتعاقدة الأخرى التي لا تشارك في إعدادها، على أن يكون التدقيق ذو جودة، وتعتمد جودة التدقيق على قدرة المدقق على إجراء فحص شامل للبيانات المالية و الجبائية ، واكتشاف الأخطاء المحتملة (الكفاءة الفنية) ، بالإضافة إلى استعداد لتقديم رأي موضوعي عنها (الاستقلالية) (Awadallah, 2020, p. 26)

كما عرفت جودة التدقيق على أنها "احتمالية قيام مدقق الحسابات باكتشاف التحريفات الجوهرية و الأخطاء و الثغرات في القوائم المالية و القيام بالإبلاغ عنها و تسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق. و هي كذلك مستوى التأكيد الذي توفره عملية التدقيق في ظل الاجراءات التي تم أدائها و الأحكام التي اتخذت". (معمرى، مفتاح، و عمورة، 2020، صفحة 38)

و تتحقق جودة التدقيق الجبائي بالإضافة إلى العناصر السابقة ، من خلال قدرة وكفاءة المدقق على اكتشاف المخاطر الجبائية، و يتعلق الخطر الجبائي بسلوك المؤسسة تجاه الالتزامات نحو الإدارة الضريبية ،فهو يتولد من عدم تقيد المؤسسة بالتزاماتها الجبائية المحددة في التشريع الجبائي ،أو من عدم الفهم الجيد أو سوء ترجمة نصوص التشريع الجبائي أو حتى بغرض الغش و التهرب الضريبي. الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة علاوة على تشويه سمعتها أمام إدارة الضرائب إلى تكبدها أعباء إضافية تتمثل في الغرامات و العقوبات ،فضلا عن الوقت الضائع الذي يحسب عليها في حالة كونها هدفا للمراقبة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الجبائية. (مامش و دادي عدون، 2008، صفحة 37).

3- أدبيات حوكمة الشركات

1-3 مفهوم حوكمة الشركات:

يمكن تعريف الحوكمة على أنها " تلك الأداة التي تمكن إدارة الشركة من تحقيق أهدافها على المدى البعيد بطريقة تحمي حقوق ذوي المصالح. إذ تعد حوكمة الشركات نظاما للتوجيه والتحكم والرقابة على نشاط الشركات، أي إنها تعميق لدور الرقابة و متابعة الأداء في الشركات". (صافي، صفيح، و بن زيدان، 2018، صفحة 50)

كما تعرف بأنها: "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح، من أجل توفير إشراف على إدارة المخاطر، مراقبة مخاطر الشركة، والتأكيد على كفاية الضوابط و إنجاز الأهداف، والمحافظة على قيمة الشركة من خلال أداء الحوكمة فيها". (نمديلي و كروش، 2021، صفحة 211).

ومما تقدم يقترح الباحثين التعريف التالي " حوكمة الشركات هي مجموع القواعد والإجراءات والنظم التي تهدف إلى مراقبة و ضبط أداء الشركات والرفع من كفاءتها وتحقيق الشفافية والعدالة من أجل توفير أكبر حماية لكافة المستثمرين والجهات ذات العلاقة والمجتمع ككل".

2-3 مبادئ حوكمة الشركات:

يتم تصعيد الاهتمام بتطبيق حوكمة الشركات بتفعيل مبادئ وقوانين، تعد هذه المبادئ مقاييس للأداء الجيد في الشركات، وضعت لأول مرة سنة 1999، ونتيجة لما حدث من تطورات أعيدت صياغة تلك المبادئ في سنة 2004 من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) وأصبحت تتمثل تتضمن مايلي :

(Buchan, 2012, pp. 103-104).

- 1-2-3 الحفاظ على حقوق المساهمين:** من ناحية الحصول على المعلومات في الوقت المناسب و إتاحة الفرصة لهم للتصويت و المشاركة في اتخاذ القرارات الخاصة بالتغيرات الجوهرية في المؤسسة.
- 2-2-3 التعامل بنفس القدر من المساواة بين جميع الأطراف:** يجب أن يكفل إطار الحوكمة العاملة المتكافئة لجميع الأطراف كصغار المساهمين و المساهمين الأجانب كما ينبغي أن تتاح لهم الفرصة في الحصول على التعويض الفعلي في حالة انتهاك حقوقهم.
- 3-2-3 الحفاظ على حقوق اصحاب المصلحة او الاطراف المرتبطة بالشركة:** ينبغي الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح كما يرسبها القانون و تشجيع العمل على التعاون بين الشركات و أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل و ديمومة المشاريع القائمة على أسس مالية سليمة.
- 4-2-3 الإفصاح و الشفافية:** ضمان القيام بالإفصاح السليم و المناسب و على كافة المواضيع والأحداث المهمة في المؤسسة و عرضها على الجهات المعنية لمراقبة الحوكمة و خضوع الممارسات الإدارية للمحاسبة و المراقبة المستمرة.
- 5-2-3 مسؤوليات مجلس الإدارة في تحقيق مبدأ الرقابة الفعالة:** يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة بناء على معرفة تامة و حسن نية و يبذلوا جهدهم لصالح المؤسسة و المساهمين فيها لذلك يفضل أن يكون أغليتهم مستقلين عن إدارة المؤسسة ليتمكنوا من الحكم بموضوعية على شؤون المؤسسة.
- 6-2-3 ضمان الأساس اللازم لتفعيل إطار حوكمة الشركات من أجل رفع مستوى الشفافية:** و أن يشجع هذا الإطار على الشفافية وكفاءة الأسواق و يوافق أحكام القانون ويحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين السلطات الاشرافية و التنظيمية و التنفيذية.

3-3-3 أبعاد حوكمة الشركات: لحوكمة الشركات مجموعة من الأبعاد نلخصها فيما يلي: (خليل، 2003، صفحة 363):

- 1-3-3 البعد الإشرافي:** تهتم الحوكمة بتدعيم و تفعيل الدور الإشرافي لمجلس الإدارة على أداء الإدارة التنفيذية، و مختلف الأطراف ذات المصلحة، و يتسع و يتنوع نطاق هذا الدور ليشمل متابعة إجراءات إدارة المخاطر.
- 2-3-3 البعد الأخلاقي:** أي العمل على خلق و تحسين البيئة الرقابية بما تشمله من قواعد أخلاقية و نزاهة و أمانة و نشر ثقافة الحوكمة على مستوى إدارات الشركات و بيئة الأعمال .
- 3-3-3 البعد الاستراتيجي:** تسعى الحوكمة للتركيز على صياغة إستراتيجيات الأعمال و تشجيع الفكر الاستراتيجي.

- 4-3-3 البعد الرقابي:** وذلك بتدعيم و تفعيل الرقابة سواء على المستوى الداخلي أو على المستوى الخارجي للشركة، فعلى المستوى الداخلي يتعين تفعيل نظم الرقابة الداخلية و نظم إدارة المخاطر و وظيفة المراجعة الداخلية و تصميم نظم للمساءلة على مختلف المستويات. أما على المستوى الخارجي فإن تفعيل الرقابة يكون معنيا بصفة أساسية بالقوانين و اللوائح، فضلا عن توسيع نطاق مسؤوليات المراجع الخارجي و تدعيم استقلاليتة
- و هناك من الباحثين من يضيف بعدين آخرين هما الإفصاح و الشفافية.
- بالإضافة لما سبق ، فإن تفعيل حوكمة الشركات على أرض الواقع يفرض تبني آليات، مبادئ و سياسات. بالنظر للآليات فيتم عادة التمييز بني آليات داخلية تتبع من الشركة في حد ذاتها كمجلس الإدارة وما يفرضه من رقابة، التسلسل الهرمي وما يتيح من رقابة متبادلة عفوية، الجمعية العامة، التدقيق الداخلي و

غيرها؛ بالإضافة إلى آليات خارجية نابعة من بيئة الأعمال ترتبط أساسا بمختلف الأسواق خاصة منها المالية وسوق عمل المسيرين. (شيبوب و قايدى، 2018، صفحة 02)

4- أثر التدقيق الجبائي على تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات الاقتصادية في البيئة الجزائرية :
من أجل دراسة أثر التدقيق الجبائي على مبادئ حوكمة الشركات الاقتصادية الجزائرية، قمنا بدراسة ميدانية باستخدام أداة الاستبانة حيث يتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين في ولاية البلدة، وبعد الحصول على قائمة محافظي الحسابات من الموقع الرسمي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وكذا قائمة الخبراء المحاسبين من الموقع الرسمي للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين لسنة 2021، توصلنا إلى أن ولاية البلدة تضم 12 خبير محاسب و 78 محافظ حسابات، وبالتالي تم توزيع 90 إستمارة مع استرجاع 68 إستمارة فقط.

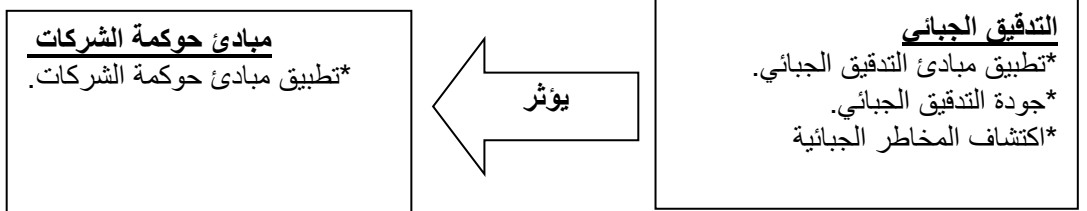
1-4 بناء و هيكل الاستبيان.

تم تقسيم الاستبيان الى قسمين، القسم الأول يتضمن معلومات عامة عن عينة الدراسة والمتمثلة في الوظيفة، الدرجة العلمية والخبرة المهنية، أما القسم الثاني فيتضمن 20 عبارة مقسمة على أربع محاور. كما تم استعمال سلم ليكارت الخماسي من أجل الإجابة على عبارات الاستبيان والمتمثل في: (موافق بشدة: 5 موافق: 4 ، محايد: 3 ، غير موافق: 2 ، غير موافق تماما: 1).

1-1-4 نموذج الدراسة:

بناء عن تساؤلات الدراسة وفرضياتها فإنه يمكن التعبير عن متغيرات الدراسة من خلال الشكل أدناه، حيث تم اعتماد متغيرين أساسيين لبناء نموذج الدراسة الافتراضي وهما التدقيق الجبائي كمتغير مستقل و مبادئ حوكمة الشركات كمتغير تابع.

الشكل رقم 01: نموذج الدراسة.



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على أسئلة و فرضيات الدراسة.

ومن أجل إثبات دور التدقيق الجبائي في تعزيز تطبيق حوكمة الشركات الاقتصادية في البيئة الجزائرية قمنا بدراسة ميدانية تتمثل في إعداد إستبانة و توزيعها على 90 مفردة من المهنيين المختصين في الميدان.

2-1-4 مجتمع وعينة الدراسة.

يتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين في ولاية البلدة، وبعد الحصول على قائمة محافظي الحسابات من الموقع الرسمي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وكذا قائمة الخبراء المحاسبين من الموقع الرسمي للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين لسنة 2021، توصلنا إلى أن ولاية

البلدية تضم 12 خبير محاسب و 78 محافظ حسابات، فتحصلنا على مجتمع يضم 90 مفردة و لصغر المجتمع ارتأينا أخذه كاملا كعينة للدراسة قصد الحصول على أعلى نسبة تمثيل ممكنة وبالتالي تم توزيع 90 إستمارة وتم استرجاع 68 إستمارة فقط، ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي :

الجدول (01): مجتمع الدراسة.

البيان	التكرار	النسبة %
الاستثمارات الموزعة	90	100%
الاستثمارات المسترجعة	72	80%
الاستثمارات غير مسترجعة	18	20%
الاستثمارات الملغاة	04	4.44%
الاستثمارات الصالحة للدراسة	68	75.56%

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على الاستثمارات المعدة و الموزعة.

التعليق :

الملاحظ من خلال الجدول أن عدد الاستثمارات الموزعة بلغ (90) استثمارة والتي تمثل العدد الإجمالي للعينة، مع تحصيل منها 72 استثمارة من أفراد العينة، كما تم إلغاء 04 استثمارات نتيجة عدم اكتمالها أو تناقض الإجابات فيها ، والملاحظ أن نسبة الاستثمارات الصالحة للتحليل تمثل 75.56% من إجمالي الاستثمارات الموزعة وهي نسبة جيدة للتحليل تمكن من تحقيق هدف الدراسة.

2-4 الأساليب الإحصائية المستخدمة :

تم استخدام الأساليب الإحصائية في تحليل البيانات حيث تم الاستفادة في تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة من برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية الإصدار 25.

(STATISTICAL PACKAGE FOR SOCIAL SCIENCES SPSS25):

إن تجميع وتبويب إجابات أفراد العينة في برنامج spss25 يتيح جملة من الأساليب الإحصائية للمساعدة على تحليل الجيد والموضوعي لمخرجات الاستبيان من هذه الأساليب نجد :

معامل الفا كرومباخ: من أجل التأكد من ثبات أداة الدراسة والاستقرار في النتائج المتحصل عليها .
المتوسطات الحسابية: باعتبار أحد المقاييس النزعة المركزية، تم استعمال المتوسط الحسابي لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة .

الانحراف المعياري: كمؤشر لقياس مدى الاتساق المتوفر بين إجابات عينة الدراسة على كل فقرة من فقرات الاستثمار .

اختبار الفرضيات: تم استخدام One Sample T-test اختبار (T) للعينة الواحدة من أجل اختبار الفرضيات.

الخصائص السيكومترية

الثبات

للتأكد من ثبات الاستبيان تم الاعتماد على معامل الفا كرومباخ، حيث كلما اقترب من الواحد وكان مرتفعاً فإن هذا يعتبر مؤشراً جيداً على ثبات الاستبيان وبالتالي صلاحيته وملائمة الأداة لأغراض الدراسة، والجدول رقم 03 يبين اختبار الثبات للمتغيرات.

الجدول (02): اختبار الثبات للمتغيرات

المحور	عدد العبارات	α كرومباخ
تطبيق التدقيق الجبائي في الشركات الاقتصادية الجزائرية	04	0.748
تأثير مبادئ التدقيق الجبائي على حوكمة الشركات الاقتصادية الجزائرية	04	0.716
محددات جودة التدقيق الجبائي	05	0.735
تأثير التدقيق الجبائي وجودته على مبادئ حوكمة الشركات	07	0.756
معامل الثبات الإجمالي	20	0.774

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم (03) أن معاملات ثبات متغيرات الدراسة تراوحت ما 0.716 بين و 0.756 ، بينما بلغ معامل الاستبانة ككل (0.774)، وهي أعلى من الحد الأدنى المقبول (60%)، وهذا يدل على ثبات أداة الدراسة، وقد أكد (Malhotra, 2010) أن شرط ثبات أداة الدراسة يتحقق إذا كان معامل الثبات ألفا كرونباخ أكبر أو يساوي 0.60، ويمكن القول أن أداة الدراسة تتميز بالثبات وتخضع لدرجة اعتمادية عالية .

الصدق : للتأكد من صدق الاستمارة تم عرضها محكمين من ذوي الاختصاص وهم أساتذة بكلية علوم التسيير بجامعة المدية، لإبداء رأيهم في مدى دقة ووضوح العبارات لتغطية كل محور من محور متغيرات الدراسة وقد تم إجراء أهم التعديلات بناء على آرائهم وملاحظاتهم ، وقد قمنا بإجراء التعديلات في فقرات ومحاور الاستبيان وفق التوجيهات والملاحظات التي أبدوها لنا ، وبعد إجراء التعديلات تم التوصل إلى الاستمارة في صورتها النهائية.

صدق الاتساق الداخلي:

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المحور المنتمي إليه. وقد تم حساب الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان على عينة الدراسة الاستطلاعية والبالغ عددها 68 فردا وذلك بحساب معامل الارتباط بين كل عبارة أو فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له. - قاعدة: إذا كانت r المحسوبة أكبر من r الجدولية، فذلك يدل على وجود ارتباط معنوي؛ - أو قاعدة أخرى: إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ (Sig or P-value) أقل من أو تساوي مستوى المعنوية 0.01، 0.05 فذلك يدل على وجود ارتباط معنوي.

أولاً: صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول: تطبيق التدقيق الجبائي في الشركات الاقتصادية الجزائرية.

الجدول (03): مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول باستخدام معامل الارتباط بيرسون

الفقرة	معامل الارتباط	sig	النتيجة
يمارس التدقيق الجبائي من طرف مراجعين قانونيين بطلب من الشركات الاقتصادية.	0.619	0.000	الارتباط دال احصائيا
يتمتع المراجعين القانونيين بمؤهلات تمكنهم من القيام بالتدقيق الجبائي.	0.487	0.007	الارتباط دال احصائيا
يمارس التدقيق الجبائي وفق أسس علمية مدروسة	0.572	0.000	الارتباط دال احصائيا
يوفر القانون الجبائي خيارات جبائية كافية للمؤسسات الجزائرية	0.567	0.000	الارتباط دال احصائيا

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

التعليق: من الجدول السابق نجد معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات تطبيق التدقيق الجبائي في الشركات الاقتصادية الجزائرية دال إحصائيا، حيث قيمة r المحسوبة (تتراوح بين

0.487 و 0.619) وهي أكبر من قيمة الجدولية، كما أن قيمة sig (مستوى المعنوية) أقل من مستوى الدلالة 0.01، وبذلك تعتبر فقرات تطبيق التدقيق الجبائي في الشركات الاقتصادية الجزائرية صادقة ومنسقة داخليا لما وضعت لقياسه.

ثانيا : صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني : تأثير مبادئ التدقيق الجبائي على حوكمة الشركات الاقتصادية الجزائرية.

الجدول (04): مدى الاتساق الداخلي المحور الثاني : تأثير مبادئ التدقيق الجبائي على حوكمة الشركات الاقتصادية الجزائرية باستخدام معامل الارتباط بيرسون.

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط R	sig	النتيجة
1	إن طمئنة المؤسسة جبائيا ينعكس على المؤسسات الجزائرية بتفعيل حوكمة الشركات في هذه المؤسسات.	0.852	0.000	الارتباط دال احصائيا
2	يمكن التدقيق الجبائي من اكتشاف نقاط القوة والضعف للمؤسسات الجزائرية مما ينعكس إيجابا على حوكمة الشركات الاقتصادية الجزائرية.	0.534	0.000	الارتباط دال احصائيا
3	تساهم المراجعة الجبائية في تفادي العقوبات والغرامات مستقبلا مما يؤثر إيجابا على حوكمة الشركات الجبائية.	0.471	0.000	الارتباط دال احصائيا
4	إن التقليل من عوائق الامتثال للأحكام الجبائية ينعكس على تفعيل حوكمة الشركات.	0.544	0.000	الارتباط دال احصائيا

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

التعليق : من الجدول السابق نجد معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات تأثير مبادئ التدقيق الجبائي على حوكمة الشركات الاقتصادية الجزائرية دال إحصائيا، حيث قيمة r المحسوبة (تتراوح بين 0.471 و 0.852) وهي أكبر من قيمة الجدولية، كما أن قيمة sig (مستوى المعنوية) أقل من مستوى الدلالة 0.01، وبذلك تعتبر فقرات تأثير مبادئ التدقيق الجبائي على حوكمة الشركات الاقتصادية الجزائرية صادقة ومنسقة داخليا لما وضعت لقياسه.

ثالثا : صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث : محددات جودة التدقيق الجبائي.

الجدول (05): مدى الاتساق الداخلي للمحور الثاني : محددات جودة التدقيق الجبائي باستخدام معامل الارتباط بيرسون:

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط R	sig	النتيجة
1	تأهيل المدقق وإلتزامه المهني هي أهم محددات كفاءة المدقق الجبائي.	0.449	0.000	الارتباط دال احصائيا
2	الكفاءة والمهارة المهنية في تنفيذ عمليات التدقيق الجبائي والإلمام بالنصوص والتشريعات الجبائية يساهم في تحسين جودة المراجعة الجبائية.	0.454	0.000	الارتباط دال احصائيا
3	اكتشاف المخاطر والحصول على امتيازات جبائية مرهون بحسن تطبيق التدقيق الجبائي.	0.581	0.000	الارتباط دال احصائيا
4	يمثل اكتشاف كل من المخاطر الجبائية والامتيازات الجبائية أهم محددات جودة التدقيق الجبائي.	0.467	0.000	الارتباط دال احصائيا
5	تؤثر جودة التدقيق الجبائي على حوكمة الشركات	0.599	0.000	الارتباط دال احصائيا

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

التعليق : من الجدول السابق نجد معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات محددات جودة التدقيق الجبائي دال إحصائيا، حيث قيمة r المحسوبة (تتراوح بين 0.449 و 0.599) وهي أكبر من قيمة r الجدولية، كما أن قيمة sig (مستوى المعنوية) أقل من مستوى الدلالة 0.01، وبذلك تعتبر فقرات محددات جودة التدقيق الجبائي صادقة ومنسقة داخليا لما وضعت لقياسه.

رابعا : صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث : تأثير التدقيق الجبائي وجودته على مبادئ حوكمة الشركات.

الجدول (06): مدى الاتساق الداخلي للمحور الثاني : تأثير التدقيق الجبائي وجودته على مبادئ حوكمة الشركات باستخدام معامل الارتباط بيرسون:

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط R	sig	النتيجة
1	جودة التدقيق الجبائي تؤثر على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الاقتصادية.	0.921	0.000	الارتباط دال احصائيا

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط R	sig	النتيجة
2	تطبيق التدقيق الجبائي يعمل على الحفاظ على حقوق المساهمين.	0.345	0.000	الارتباط دال احصائيا
3	تطبيق التدقيق الجبائي يسهل التعامل بنفس القدر من المساواة بين جميع الأطراف.	0.577	0.000	الارتباط دال احصائيا
4	التدقيق الجبائي يساهم في ضمان الأساس اللازم لتفعيل إطار حوكمة الشركات من أجل رفع مستوى الشفافية.	0.657	0.000	الارتباط دال احصائيا
5	التدقيق الجبائي يساعد في تطبيق مسؤوليات مجلس الإدارة في تحقيق مبدأ الرقابة الفعالة.	0.740	0.000	الارتباط دال احصائيا
6	التدقيق الجبائي يساهم في تحقيق الافصاح و الشفافية في المؤسسة.	0.618	0.000	الارتباط دال احصائيا
7	تطبيق التدقيق الجبائي يسمح بالحفاظ على حقوق أصحاب المصلحة أو الأطراف المرتبطة بالشركة.	0.475	0.000	الارتباط دال احصائيا

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

التعليق: من الجدول السابق نجد معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات محددات جودة التدقيق الجبائي دال إحصائياً، حيث قيمة r المحسوبة (تتراوح بين 0.345 و 0.921) وهي أكبر من قيمة r الجدولية، كما أن قيمة sig (مستوى المعنوية) أقل من مستوى الدلالة 0.01، وبذلك تعتبر فقرات محددات جودة التدقيق الجبائي صادقة ومنسقة داخليا لما وضعت لقياسه.

اختبار التوزيع الطبيعي

تتمثل اعتدالية التوزيع في إتباع بيانات التوزيع الطبيعي، للقيام بهذا الاختبار تم استعمال اختبار كولمرغروف – سمرتوف والذي يعد من الاختبارات المعلمية للتوزيع الطبيعي، والجدول الموالي يوضح النتائج التي أسفر عنها هذا الاختبار.

الجدول (07): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

اسم المتغير	عدد الفقرات	العينة	قيمة z	قيمة مستوى الدلالة (sig)
الاستمارة ككل	20	68	0.040	0.200

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات برنامج spss

التعليق: اعتمادا على الجدول أعلاه والذي يبين نتائج الاختبار (saml k-s) للتوزيع الطبيعي أن نتيجة الاختبار للاستمارة ككل تقدر بـ (0.200) وهي أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) ، وهذا يشير إلى أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي يمكن استخدام الاختبارات المعلمية لاختبار فرضيات الدراسة.

3-4 تحليل الخصائص الوصفية لعينة الدراسة

بعد إدخال نتائج الاستبيان و تحليل البيانات عن طريق برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية سنحاول تحليل الخصائص الوصفية للعينة و تطرقنا فيها وصف أفراد العينة و اختبار الفرضيات.

1-3-4 وصف أفراد العينة

الجدول (08): وصف أفراد عينة الدراسة

المتغيرات	الفئة	التكرارات	النسبة %
الخبرة	أقل من 5 سنة	13	19.1
	من 5-10 سنة	19	27.9
	من 11-20 سنة	36	52.9
المستوى العلمي	ليسانس	29	42.6
	ماستر	09	13.2
	ماجستير	10	14.9
	دكتوراه	2	3.4
	أخرى	18	26
الوظيفة	محافظ الحسابات	60	88.2
	خبير محاسبي	08	11.8
	أخرى	00	00

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

التعليق: نلاحظ من خلال الجدول رقم (6) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي أن أغلب أفراد العينة جامعيون حيث بلغ عددهم (50) فردا وهو ما يعادل نسبة 74% وهي نسبة جيدة، وهذا يدل على قدرة أفراد العينة على فهم أسئلة الاستبانة والإجابة عليها، وهذا ما يعطي كذلك أهمية للبحث من حيث النتائج المتحصل عليها، أما بالنسبة للوظيفة ، فأغلب أفراد العينة لديهم مهنة محافظ الحسابات حيث بلغ عددهم (60) فردا بنسبة 88.2% وهذا ما يخدم هدف الدراسة أما مهنة خبير محاسبي فكان عددهم 8 فقط وهذا راجع لنقص عددهم في الميدان وذلك موضح في قائمة الخبراء المحاسبين من الموقع الرسمي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين لسنة 2021. أما بالنسبة للخبرة المهنية فإن غالبية المستجوبين تتمركز خبرتهم عند الفئة الثانية من (10 إلى 20 سنة) بنسبة 52% وهذا ما يساهم في خدمة هدف الدراسة.

2-3-4 اختبار الفرضيات.

من أجل اختبار فرضيات الدراسة استخدمنا اختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample T-test):

اختبار الفرضية الأولى: H_0 : لا يتم تطبيق التدقيق الجبائي في الشركات الاقتصادية الجزائرية.

جدول (09): اختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample T-test)

رقم الفرضية	قيمة T المحسوبة	درجات الحرية DF	الدالة	النتيجة
01	11.56	68	0.000	رفض الفرضية الصفريّة وقبول الفرضية البديلة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

التعليق: نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة (11,56)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية (2.003) عند درجة الحرية 68 وعند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه يتم قبول الفرضية البديلة أي: يتم تطبيق التدقيق الجبائي في الشركات الاقتصادية الجزائرية. اختبار الفرضية الثانية: H_0 : لا تؤثر مبادئ التدقيق الجبائي على حوكمة الشركات الاقتصادية الجزائرية.

جدول (10): اختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample T-test)

رقم الفرضية	قيمة T المحسوبة	درجات الحرية DF	الدالة	النتيجة
02	10.46	68	0.000	رفض الفرضية الصفريّة وقبول الفرضية البديلة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

التعليق: نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة (10.46)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية (2.003) عند درجة الحرية 68 وعند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه يتم قبول الفرضية البديلة أي تؤثر مبادئ التدقيق الجبائي على حوكمة الشركات الاقتصادية الجزائرية. اختبار الفرضية الثالثة: H_0 : لا يؤثر تطبيق التدقيق الجبائي وجودة التدقيق الجبائي على مبادئ حوكمة الشركات.

جدول رقم (11): اختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample T-test)

رقم الفرضية	قيمة T المحسوبة	درجات الحرية DF	الدالة	النتيجة
03	20.75	68	0.000	رفض الفرضية الصفريّة وقبول الفرضية البديلة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

التعليق: نلاحظ من خلال الجدول رقم (11) أن قيمة t المحسوبة (20,75)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية (2.003) عند درجة الحرية 68 وعند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه يتم قبول الفرضية البديلة أي يؤثر تطبيق التدقيق الجبائي وجودة التدقيق الجبائي على مبادئ حوكمة الشركات.

5- الخاتمة:

يعتبر التدقيق الجبائي أهم الوسائل التي تمكن المؤسسة من اجتناب المخاطر الجبائية، إذ يسمح تطبيقه وفق أسس علمية بتحقيق امتيازات جبائية و تقليل التكاليف الجبائية مما يساهم في إحكام الرقابة و تشجيع الإفصاح عن المعلومات بكل موثوقية، و بالتالي تحسن تطبيق الحوكمة ومبادئها في الشركات الاقتصادية، خاصة في البيئة الجزائرية.

و من خلال الدراسة التي قمنا بها توصلنا إلى النتائج التالية:

- تؤثر مبادئ التدقيق الجبائي على حوكمة الشركات الاقتصادية الجزائرية عند درجة الحرية 68 وعند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

- بناء على نتائج اختبار الفرضيات يؤثر تطبيق التدقيق الجبائي وجودة التدقيق الجبائي على مبادئ حوكمة الشركات، و بالتالي فإن التطبيق السليم للتدقيق الجبائي و المبني على أسس علمية له دور بارز في تعزيز تطبيق مبادئ الحوكمة.

- من الدعائم الأساسية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات و خاصة في البيئة الجزائرية ضرورة وجود وظيفة تدقيق جبائي فعالة تعمل بالتعاون و التنسيق المدقق الجبائي للمساهمة في حماية حقوق الأطراف ذات المصالح في المنشأة (مصالح الضرائب) و الإفصاح عن المعلومات الموثوقة لكل من هيئات الحوكمة و الأطراف الخارجية.

- من أجل أن تتحقق جودة التدقيق الجبائي و يكون ذو دور بارز في تعزيز تطبيق مبادئ الحوكمة يجب أن تتوفر في المدقق الجبائي المحددات التالية: التأهيل و الكفاءة، الالتزام و المهارة المهنية.

- اكتشاف كل من المخاطر الجبائية والامتيازات الجبائية من أهم أبعاد جودة التدقيق الجبائي.

- يرى أفراد العينة أن التدقيق الجبائي ليس له دور في تعزيز تطبيق مبدأ الحوكمة المتعلق بالحفاظ على حقوق المساهمين، لأنه مبدأ يتعلق بحقهم في المشاركة في، و الحصول على، المعلومات الكافية عن القرارات التي تتعلق بأي تغييرات أساسية في الشركة و كذلك ما يتعلق بالترخيص بإصدار أسهم إضافية، و أيضا أي عمليات استثنائية قد تؤدي إلى بيع الشركة. كذلك حماية حقهم في المشاركة الفعالة و التصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين.

- يرى أفراد العينة أن التدقيق الجبائي ليس له دور في تعزيز تطبيق مبدأ المعاملة العادلة للمساهمين نظرا لكونه ينصب حول المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين خاصة صغار المساهمين و المساهمين الأجانب، على أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين في الحصول على تعويض فعال في حال انتهاك حقوقهم.

بناء على نتائج الدراسة نتقدم بالتوصيات التالية:

- الاهتمام بتكوين المدققين الجبائيين من أجل ممارسته وفق أسس علمية و مدروسة لتحقيق التطبيق الفعال لمبادئ حوكمة الشركات.

- الاعتماد أكثر وتوسيع العمل بالتدقيق الجبائي لأن اقتناص المزايا و الفرص الجبائية و اكتشاف المخاطر الجبائية من شأنه أن يساهم في ضمان الأساس اللازم لتفعيل إطار حوكمة الشركات من أجل رفع مستوى الشفافية.

5-المراجع :**المراجع باللغة العربية:****الكتب:**

يوسف مامش، و ناصر دادي عدون. (2008). أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة و هيكلها المالي. المحمدية للطباعة و النشر: الجزائر.

الأطروحات:

فتحة أميرة. (2018). دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس بباتنة- رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة :الجزائر. حميداتو صالح. (2012). دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية-دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي. مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير. كلية العلوم التجارية، تخصص محاسبة و جبائية،جامعة حمة لخضر، الوادي:الجزائر.

المقالات:

أحمد صافي، صادق صفيح، و ياسين بن زيدان. (2018). آليات حوكمة الشركات وأجهزة دعمها لتعزيز الأداء الإقتصادي في الجزائر. مجلة التنمية و الاقتصاد التطبيقي ، 02 (01)، 50.

أسامة معمري، حمزة مفتاح، و جمال عمورة. (2020). متطلبات تحسين جودة التدقيق و تفعيل الرقابة عليها في الشركات أو مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق220. مجلة دراسات متقدمة في المالية و المحاسبة ، 03 (02)، 38.

بشرى نمديلي، و صلاح الدين كروش. (2021). دراسة تقييمية لحوكمة الشركات في الجزائر من خلال بعض التجارب العالمية. مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال ، 04 (01)، 211.

ريمة شيبوب، و خميسي قايد. (2018). تقييم حوكمة الشركات في دول الشرق الأوسط وشمال إفريقيا باعتماد التحليل الحدودي العشوائي. Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale ، 13 (26)، 02.

سمية قحموش. (2016). المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية -دراسة حالة بإدارة الضرائب لولاية بسكرة- مجلة البحوث الاقتصادية والمالية ، 03 (02)، 297.

عبد الرحيم لواج، فيصل بوزيان، و وليد حمياني. (2021). دور التدقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة -دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتدقيق المحاسبي - مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية ، 05 (01)، 74-75.

عبد السلام طبيب، عبد العالي منصر، و فارس صحراوي. (2019). دور المراجعة الجبائية في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية -دراسة حالة بمديرية الضرائب-ولاية الوادي. مجلة دراسات في الاقتصاد و إدارة الأعمال ، 02 (04)، 49.

عبد اللطيف محمد خليل. (2003). دور المحاسب الإداري في إطار حوكمة الشركات ،دراسة تحليلية ميدانية في بيئة الأعمال المصرية. مجلة الدراسات و البحوث التجارية ، 23 (02)، 363.

مالك رحمان، و عيسى بولوخ. (2021). دور التدقيق في التقليل من المخاطر الجبائية في الجزائر. مجلة الاقتصاد الصناعي خزراتك ، 11 (1)، 282.

المطبوعات:

عوادي نعمان. (2017). المراجعة الجبائية،محاضرات موجهة للطلبة ،جامعة سوق أهراس :الجزائر.

Livres :

Buchan, J. (2012). J. Franchisees as Consumers: Benchmarks, Perspectives and Consequences. Springer.

Hamini, A. (2003). Le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable. OPU Alger.

Khelassi, R. (2013). Précis d'audit fiscal de l'entreprise. Berti édition: Alger.

Theses :

Ben Hadj Saad, M. (2009). L'audit fiscal dans les PME: proposition d'une démarche pour l'expert-comptable mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable. Faculté des sciences économique et de gestion de Sfax,. Université de SFAX : Tunisie.

Articles :

Awadallah, E. (2020). Measuring the effectiveness of selected corporate governance practices and their implications for audit quality: evidence from Qatar. Afro-Asian J. Finance and Accounting , 10 (1), 26.

Benazzouz, L. (2016). Audit fiscal pour une sérénité fiscal assurée face aux risques fiscaux de La PME Marocaine . Revue d'Etudes en Management et Finance d'Organisation (02), 15.