

دراسة أثر التكامل بين المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية على نجاعة التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

Study the impact of the integration between tax review and tax control on the effectiveness of tax management in the economic institution

د. حميداتو صالح

مخبر النمو والتنمية الاقتصادية للدول العربية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي – الجزائر، hamidatou-salah@univ-eloued.dz

تاريخ القبول: 2022/10/23

تاريخ الاستلام: 2022/08/15

الملخص:

تهدف الدراسة إلى توضيح ضرورة التسيير الجبائي في المؤسسة وأثره في ضمان الأمن الجبائي، وذلك من خلال ضمان الانتظام 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. توصلت الدراسة إلى أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التسيير الجبائي والمراجعة الجبائية، وكذلك وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التسيير الجبائي والرقابة الجبائية. وأنه يوجد تكامل بين كل من المراجعة والرقابة الجبائيتين في التأثير على التسيير الجبائي للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية: التسيير الجبائي، الرقابة الجبائية، المراجعة الجبائية، المخاطر الجبائية، الانتظام الضريبي.

تصنيف JEL: H2. H26. K34. M42. G32

Abstract:

The study aims to clarify the need for tax management in the institution and its impact on ensuring tax security. By ensuring tax regularity and tax effectiveness. As well as the role of tax review, which is an important tool for tax management in raising the efficiency of the tax management of the institution. In order to avoid the risks of tax control.

The study also aimed to clarify the impact of the integration between tax control and tax review on the effectiveness of the tax management of the institution.

The study found that there is a statistically significant relationship between tax management and tax review. There is also a statistically significant relationship between tax management and tax control. There is an integration between tax audit and tax control in influencing the tax management of the institution.

Key Words: Tax management, tax control, tax audit, tax risks, tax regularity.

JEL Classification: H2. H26. K34. M42. G32.

1. مقدمة:

❖ تمهيد:

يهدف التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية إلى التحكم في تسيير المتغير الجبائي بشكل يحقق قيمة مضافة للمؤسسة من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن العنصر الجبائي يعتبر تكلفة وخطر وفرصة يتطلب تسييرها، إن عدم الاهتمام بهذا العنصر قد يحمل المؤسسة تكاليف إضافية، مما يستوجب ضرورة وجود تسيير فعال. ومن أجل ذلك قامت العديد من المؤسسات بتبني التدقيق الجبائي الذي يعتبر أهم أداة من أدوات التسيير الجبائي، وذلك من أجل تفعيل عملية التسيير الجبائي وتقليل الأعباء الضريبية دون الإخلال بالقواعد القانونية للتشريع الجبائي. وذلك تفاديا للمخاطر الجبائية الناجمة عن الرقابة الجبائية.

❖ الإشكالية الرئيسية :

ومنه يمكن طرح إشكالية الدراسة كما يلي:

ما أثر التكامل بين المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية على نجاعة التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية؟

❖ الأسئلة الفرعية:

- ✓ هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي للمؤسسة؟
- ✓ هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الرقابة الجبائية ومدى سلامة التسيير الجبائي؟
- ✓ هل يوجد تكامل بين المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية من حيث الأثر على نجاعة التسيير الجبائي للمؤسسة؟

❖ فرضيات الدراسة:

- ✓ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الجبائية ووضع المؤسسة تجاه إدارة الضرائب؛
- ✓ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الرقابة الجبائية ومدى صحة التسيير الجبائي للمؤسسة؛
- ✓ يوجد تكامل بين الرقابة الجبائية والمراجعة الجبائية في التأثير على التسيير الجبائي للمؤسسة.

❖ أهداف الدراسة:

- ✓ إبراز دور المراجعة الجبائية في تصويب الوضعية الجبائية للمؤسسة وأثر ذلك على أداء التسيير الجبائي؛
- ✓ إبراز إسهامات الرقابة الجبائية في تحسين الانتظام الضريبي الطوعي للمؤسسة وانعكاس ذلك على التسيير الجبائي للمؤسسة؛

✓ إبراز أثر التكامل بين المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية على علاقة المؤسسة بإدارة الضرائب.

❖ أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في أهمية المراجعة الجبائية، ودورها في الكشف عن الأخطاء والانحرافات في التصريحات الجبائية وتصحيحها وذلك للتخفيف من وقع الرقابة الجبائية. وكذلك لتسليط الضوء على دور الرقابة الجبائية وآلياتها الرقابية في التأثير على التسيير الجبائي للمؤسسة.

❖ منهجية الدراسة:

تم استخدام المنهج الوصفي عند استعراض الإطار النظري والتطرق إلى متغيرات الدراسة وهي التسيير الجبائي والمراجعة الجبائية والرقابة الجبائية.

أما في الدراسة الميدانية تم اعتماد أداة الاستبيان، بهدف جمع أكبر قدر ممكن من المعلومات من مصادرها الأصلية، وقد تم تصميمه انطلاقاً من الجانب النظري والاعتماد على الدراسات السابقة، ثم وزع على أفراد عينة الدراسة.

2. التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية:

1.2 مفهوم التسيير الجبائي:

❖ تعريف التسيير الجبائي:

✓ **التعريف الأول:** حسب كريستين كوليت (Christine Collette) فإن "إن تسيير الضريبة يعني أن الضريبة التي هي بمثابة التزام قانوني للمؤسسة، يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة وأن تصبح متغيراً فعالاً في استراتيجيتها بدلاً من السلبية تجاه الجبائية، يطرح الاستعمال الفعال والذكي لها" (Collette, 1998, p. 22).

✓ **التعريف الثاني:** حسب شولز (Shoolz) فإن: "التسيير الجبائي الفعال بأنه الذي يزيد من القيمة الحالية للتدفقات النقدية لشركة ما بعد دفع الضريبة، وهو بذلك يقلل معدلات الضريبة عن القانون، فالمكلف يكيف تصرفاته بالطريقة التي تسمح له بخفض التزاماته" (إدلي، 2006، صفحة 516).

من التعريف أعلاه يمكننا استنتاج أن التسيير الجبائي الفعال يرمي إلى:

- تقليص الأعباء الجبائية إلى حدها الأدنى؛
- عدم استخدام طرق خارجة عن القانون؛
- استغلال الخيارات والامتيازات التي يقرها المشرع الجبائي.

❖ مبادئ التسيير الجبائي:

إن التسيير الجبائي قائم على مبادئ تضي المنهجية والدقة على مخرجاته في قيادة المؤسسة نحو التوضع في وضعية قانونية اتجاه الإدارة الجبائية بالعمل على تخفيض التكاليف، ويمكن حصر مبادئه في مبدئين هما (عيدة، 2018، صفحة 94):

✓ **مبدأ الحرية في التسيير:** إن القرار التسييري يعتبر إختيار من بين عدة بدائل متاحة قانوناً وبمجرد تنفيذه يتوجب على إدارة الضرائب احترامه وعلى المكلف الإلتزام به مثل إختيار نمط الإهلاك، كما أن للمسير الحق في الإستفادة من الإمتيازات والخيارات الموجودة في القانون نتيجة مهارته التسييرية دون أن يصنف تصرفه ضمن محاولة القيام بالغش الضريبي، أي أن إدارة الضرائب لا يحق لها التحكم في نوعية التسيير بل على النتيجة الجبائية وصحتها؛

✓ **مبدأ عدم التدخل في التسيير:** فليس للإدارة الضريبية الحق أن تتدخل في نمط تسيير المؤسسة أو أن تنتقد خياراتها مادامت تفي بإلتزاماتها القانونية وحتى وإن رأت هذه الخيارات عديمة الجدوى أو سيئة الإختيار. فمثلاً يحق للمسير أن يلجأ إلى الاستدانة من أجل توسيع استثماراته، وبالتالي يحق لها خصم فوائد القروض من الربح الخاضع .

2.2 أهداف التسيير الجبائي :

يسعى التسيير الجبائي بشكل عام إلى تحقيق الأهداف الأساسية التالية:

❖ **التحكم في العبء الضريبي:** تساهم الأعباء الجبائية في الرفع من تكاليف الإنتاج باعتبارها جزء من سعر التكلفة لأي منتج هذا ما يزيد من أهمية التحكم فيها. إن شكل التحكم في العبء الضريبي يختلف من مؤسسة إلى

أخرى، وذلك حسب الأهداف الأساسية التي تسعى المؤسسة لتحقيقها، فالمؤسسة التي تمر بمرحلة نمو سيكون هدفها الأساسي هو تخفيض الضريبة وبالتالي توفير وفرات ضريبية مالية تتيح لها إمكانية توسيع استثماراتها. بينما المؤسسة التي تكون في حالة انحدار فهي تعمل على تحسين صورتها أمام البنوك والمساهمين وغيرها من خلال تطبيقها للتسيير الجبائي للربح (عياض، 2003/2002، صفحة 3).

❖ **تحقيق الأمن الجبائي:** ويتأتى عبر تموقع المؤسسة في وضعية قانونية تجاه الضريبة، وذلك من خلال تجنب الخطر الناجم عن عدم إيداع التصريحات أو التأخير في تقديمها، الغش في التصريحات، وعدم مراقبة الخيارات الجبائية. إن فكرة الخطر الجبائي تتعلق أساساً بتصرفات المؤسسة تجاه الالتزامات التي يحددها القانون الجبائي. لذا يهدف التسيير الجبائي إلى تحديد الاحتياجات اللازمة لتجنب الخطر الجبائي، والمتمثلة في (الحواس، 2017، صفحة 340):

- احترام القواعد الجبائية المتعلقة بالتصريح واحترام الآجال؛
- إسناد مهمة التسيير الجبائي لمختص يدرك القواعد الجبائية ويحسن التعامل معها؛
- توفير الوسائل المادية والبشرية المناسبة والاطلاع المستمر على مستجدات التشريعات الجبائية، وتكوين المسيرين في هذا المجال.

❖ **ضمان الفعالية الجبائية (صالح، 2012/2011، صفحة 95):** إن تحقيق الفعالية الجبائية مرتبط بمدى إدراك المؤسسة، وتمتع مسيرها الجبائين بأفق واسع، ودراية كبيرة تسمح لهم بإدراك أنه يمكن تحقيق هدف جبائي بواسطة خيارات قانونية لها آثار جبائية وإمكانية ممارسة الخيارات الضريبية الأكثر نفعاً من أجل تعديل العبء الضريبي الذي تتحمله دون الإخلال بقواعد التشريع الضريبي المعمول به.

❖ **خدمة استراتيجية المؤسسة:** تعتبر الجبائية عنصراً فعالاً في إتخاذ القرارات داخل المؤسسة، فالمعطيات الجبائية تتدخل في تحديد الخيارات الإستراتيجية للمؤسسة، بحيث تؤخذ كأحدى محددات إتخاذ القرار الإستراتيجي، ويتجلى ذلك من خلال (عياض، مرجع سبق ذكره، صفحة 9):

- الدور الذي تلعبه الجبائية في إختيار الشكل القانوني للمؤسسة نتيجة إختلاف الأحكام الجبائية التي تطبق على كل منها؛
- الدور الذي تلعبه الجبائية في إختيار المكان الجغرافي للنشاط، داخل الدولة الواحدة أو بين الدول نتيجة إختلاف الإمتيازات والتحفيزات الجبائية الممنوحة؛
- تحديد خيارات النمو مثل أشكال التمويل ومدى تأثير العامل الجبائي في صناعة قرار التمويل، فإمام المسير بالتشريعات الجبائية وتوظيف ذلك في العملية التسييرية يمكنه من أخذ صورة واضحة عن مصادر التمويل المختلفة والمزايا الضريبية التي تحققها المؤسسة من إختيارها لأي منها. والتي على أساسها تتم المفاضلة بينها أو إختيار مزيج منها (الحواس، 17/15 أفريل 2009، صفحة 03).

وعليه فالضريبة تستعمل لخدمة أهداف المؤسسة كما يمكن أن تتحول إلى متغير فعال في تحديد إستراتيجيتها.

3. المراجعة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية:

تعد المراجعة الجبائي أداة وقائية تجنب المؤسسة العبء المالي الثقيل الناجم عن نقص فعالية الأداء الجبائي نتيجة تعرض المؤسسة إلى عقوبات في حالة إكتشاف الأخطاء والإنحرافات من طرف المراقبين بسبب نقص الإنضباط تجاه الإلتزامات الجبائية.

1.3 تعريف المراجعة الجبائية:

✓ **التعريف الأول:** حسب الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والإستشارة (ATIC) والتي عرفت المراجعة كما يلي: "تتمثل المراجعة الجبائية في إبداء الرأي على مجموعة من الهياكل الجبائية للوحدة وطريقة عملها، وبالتالي فجباية الوحدة بكل أشكالها هي هدف المراجعة الجبائية" (زرزون، 2019، صفحة 66).

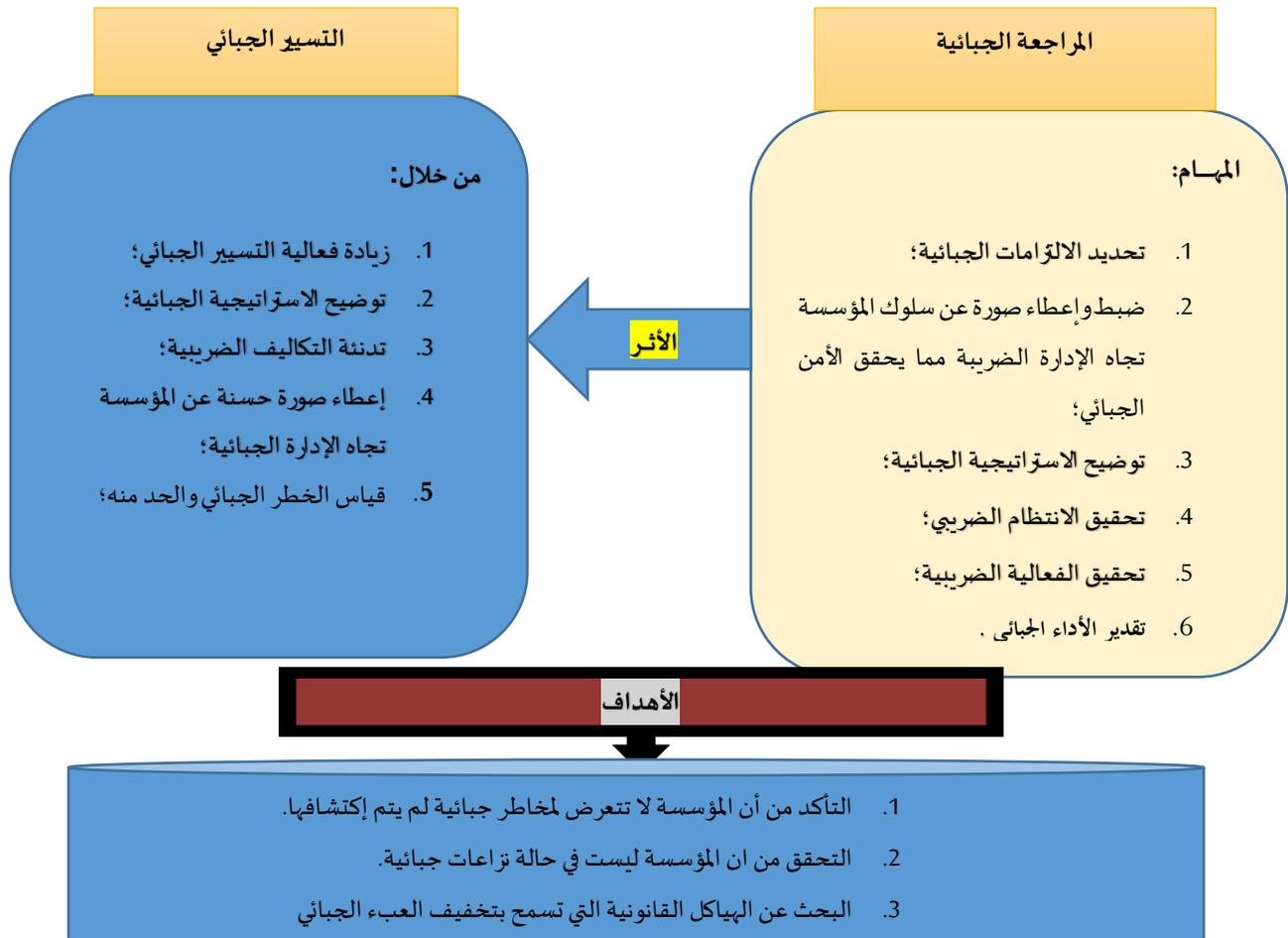
✓ **التعريف الثاني:** كما تم تعريف المراجعة الجبائية أيضا على أنها " فحص الوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض تشكيل تقدير، الهدف منه هو إعداد تشخيص جبائي للمؤسسة" (فتحة، 2018/2017، صفحة 37).

2.3 العلاقة بين المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي:

المراجعة الجبائية تسمح بتحديد الالتزامات الجبائية للمؤسسة، كما تقوم بتوضيح إستراتيجياتها الجبائية، وذلك لجعل التسيير الجبائي أكثر فعالية مما يؤدي إلى تدنئة التكاليف الجبائية، فالمراجعة الجبائية والتسيير الجبائي يجب أن يحققا ثلاث أهداف (فتحة، مرجع سبق ذكره، صفحة 46):

- 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.

الشكل 1: أهداف كل من المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي والعلاقة بينهما



المصدر: من إعداد الباحث

3.3 أهمية المراجعة الجبائية:

تكمن أهمية المراجعة الجبائية فيما يلي:

- يسمح باكتشاف نقاط الضعف ونقاط قوة المؤسسة من خلال إعداد تشخيص جبائي لها وهذا بهدف تصحيح الأولى والإستغلال الأمثل للثانية، حيث تمكننا من تقييم النجاعة الجبائية، وتسمح بوضع الخطوط العريضة للإستراتيجية الجبائية للمؤسسة؛
- يعطي للمؤسسة قابلية إستعمال الجبائية لفائدتها من خلال إلزامها بإنقاص العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن في أطر قانونية، ويتم ذلك من خلال المراقبة القانونية للجبائية ومعرفة القوانين والقرارات والمراسيم والبيانات... إلخ، ويمكننا القول أن المراجعة الجبائية داخل المؤسسة يضمن لها الفعالية والأمن الجبائي (شراد، 2014/2013، صفحة 29).

وكما هو معلوم فإن التشريع الجبائي يفرض إحترام القواعد سواء من ناحية الشكل أو من ناحية المضمون أو من ناحية الزمن، فالمؤسسات تسهر على تطبيق هذه النصوص القانونية، حيث يؤدي عدم إحترامها بالطبع إلى تكبد المؤسسة عقوبات كبيرة، وهذا ما يعمل المراجعة الجبائية على تفاديه.

4.3 أهداف مهمة المراجعة الجبائية:

تهدف مهمة التدقيق إلى تحقيق هدفين رئيسيين هما (صالح، مرجع سبق ذكره (بتصرف)، صفحة 56):

- قياس الخطر الجبائي والحد منه؛
- تقدير الأداء الجبائي.

وذلك من خلال:

- توضيح وتوجيه المؤسسة حول إمكانية تقليل الأخطار الجبائية بتقييمها وتحديد مصادرها؛
- ضبط سلوك المؤسسة تجاه الإدارة الضريبة مما يحقق الأمن الجبائي؛
- إكتشاف نقاط القوة وتثمينها ونقاط الضعف وإستدراكها؛
- العمل على إستفادة المؤسسة من الخيارات والإمتيازات الجبائية التي يمنحها المشرع والتحكم فيها؛
- تقديم رأي فني محايد مبني على دلائل وقرائن وإثباتات لدعم القرارات التي تسعى إلى تحقيق أهداف المؤسسة وذلك بتقليل العبء الضريبي.

4. الرقابة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية:

1.4 مفهوم الرقابة الجبائية:

✓ **التعريف الأول:** الرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، لغرض إكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها.

✓ **التعريف الثاني:** الرقابة الجبائية هي " فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة والخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية. على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للإستعلام، الإستفسار، الإستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة لها، ولا يكتفي بدراسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية المقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من

مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول" (الهادي، 2018، صفحة 203).

2.4 أهداف الرقابة الجبائية:

ومن خلال تعريف للرقابة الجبائية يمكن استخلاص بعض الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها والمتمثلة في:

- ❖ الهدف القانوني: تركّز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبه المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقّاتهم الجبائية (عزام، 2000، صفحة 166)؛
- ❖ الهدف الإداري: تؤدي الرقابة الجبائية دورًا هامًا للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية:
 - تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية؛
 - تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك؛
 - تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي وغيره.
- ❖ الهدف المالي والاقتصادي: تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أنّ الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية (LERAY, 1993, p. 16)؛

❖ الهدف الاجتماعي: ويتمثل في:

- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع؛
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

3.4 أسباب ومبادئ الرقابة الجبائية:

❖ أسباب الرقابة الجبائية:

✓ النظام الضريبي التصريحي: تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي، وفي حالة شك إدارة الضرائب في هذه التصريحات المودعة تقوم بإجراءات الرقابة كما هي محددة في القانون (القيام بالرقابة البعدية للعناصر المصرح بها) (بلال، 2018، صفحة 151)؛

✓ محاربة التهرب الضريبي: يسعى بعض المكلفون إلى التهرب الضريبي طريق التحايل بشتى الطرق، ونظرا إلى ضخامة هذه الظاهرة وتوسع نطاقها، استوجب وجود آلية رقابية تهدف إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي (دراز، 2000، صفحة 237).

❖ مبادئ الرقابة الجبائية:

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله وخاصة التهرب الضريبي بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وتوجيهها لتحقيق أهداف الدولة المنشودة، ولكي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لا بد من توفر المبادئ الأساسية لها والمتمثلة في:

- إقامة نظام جبائي محكم؛
- تبسيط وتحسين التشريع الجبائي؛
- تحقيق العدالة الضريبية؛
- ترقية وتطوير الإدارة الجبائية؛
- إرساء الحس الضريبي لدى المكلف بالضريبة؛
- تحسين علاقة المكلفين بالإدارة الجبائية.

5. الدراسة الميدانية:

1.5 الإطار المنهجي للدراسة الميدانية:

تناول الباحث المتغيرات التي اعتمد عليها في دراسته، إضافة إلى وصف مجتمع وعينة الدراسة مع تحديد الأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات التي تم جمعها من أفراد عينة الدراسة.

❖ منهج الدراسة الميدانية:

اعتمد الباحث في هذه الدراسة الاستقصائية الميدانية على عينة تتكون من أعوان إدارة الضرائب المكلفين بالرقابة الجبائية، وكذلك محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وكذلك مجموعة من الأساتذة المتخصصين في المراجعة الجبائية.

❖ عينة الدراسة الميدانية:

تكونت عينة الدراسة من 93 فردا، منهم 37 من أعوان الرقابة الجبائية، رتهم مفتش فما فوق، و26 أستاذا جامعيًا في التخصصات المعنية بالدراسة، و13 محاسبًا معتمداً، و12 محافظ حسابات و5 خبراء محاسبون. وكانت وضعية الاستثمارات الموزعة كما يلي:

تم توزيع 120 استثماراً، قبل منها للدراسة 93 استثماراً أي بنسبة (77%)، في حين تم استبعاد 9 استثمارات (8%) لعدم جدية وتناقض أجوبتها. في حين لم ترد 18 استثماراً (15%).

2.5 التحليل الإحصائي لنتائج الاستبيان:

❖ الاتساق الداخلي: تم اختبار الاتساق الداخلي من خلال معامل الارتباط بين عبارات الاستبيان ومحاوره والجدول التالية توضح التالي:

الجدول 1: الاتساق الداخلي لمحاور الاستبيان

العبارة	ارتباط بيرسون	مستوى المعنوية
المراجعة الجبائية	0.905	0.000
الرقابة الجبائية	0.932	0.000
التكامل بين الرقابة والمراجعة الجبائية	0.836	0.000
التسيير الجبائي	0.979	0.000

المصدر: من إعداد الباحث

الجدول 1 يعرض ارتباطات العبارات لمحاور الاستبيان مع إجمالي الاستبيان، فمن خلال هذا الجدول نلاحظ أن قيم معامل الارتباط بين إجمالي الاستبيان مع مختلف المحاور تظهر جد قوية بقيم محصورة بين 0.836 و0.979، إضافة إلى أنها ذات معنوية إحصائية كون القيم الاحتمالية أقل من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي يمكن القول بأن هناك اتساق بنائي بين محاور الاستبيان يساعد على إتمام هذه الدراسة.

❖ **صدق وثبات عينة الدراسة:** من أجل التأكد من مدى صدق وثبات عبارات الاستبانة تم إجراء اختبار ألفا كرونباخ على إجابة عينة الدراسة وكانت النتيجة وفق التالي:

الجدول 2: صدق وثبات عينة الدراسة

النسبة	معامل الفا كرونباخ	عدد العبارات	المحاور
90.3%	0.903	07	المراجعة الجبائية
83.7%	0.837	07	الرقابة الجبائية
95.1%	0.951	10	التكامل بين الرقابة والمراجعة الجبائية
92.2%	0.929	10	التسيير الجبائي
97.2%	0.972	34	الاستبيان ككل

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على SPSS 25

يتضح لنا من خلال الجدول 2 أن نسب الثبات تراوحت بين 83.7% و 95.1% في حين بلغ إجمالي معامل الثبات للأداة ككل 97.2% وهي نسب أكبر من 60%، وهذا يدل على أن الاستبيان ملائم لأغراض الدراسة، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا تم إعادة الدراسة على نفس العينة.

❖ **عرض النتائج ومناقشتها:** في هذا الجزء سيتم عرض وتحليل نتائج أداة الدراسة

✓ **عرض الخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة:** هنا سيتم عرض الخصائص الشخصية والمهنية لعينة الدراسة والتي ترتبط بالدراسة والجدول التالي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب المتغيرات الشخصية:

الجدول 3: توزيع عينة الدراسة

المتغير	الفئة	العدد	النسبة
المهنة	عون رقابة جبائية	37	39.8%
	أستاذ جامعي	26	28%
	محاسب معتمد	13	14%
	محافظ حسابات	12	12.9%
	خبير محاسبي	5	5.4%
المؤهل العلمي	ليسانس	45	48.4%
	ماستر	21	22.6%
	دكتوراه	27	29%
الخبرة المهنية	من 1 إلى 10 سنوات	23	29%
	من 11 إلى 20 سنوات	35	20%
	من 21 إلى 30 سنة	31	57.1%
	أكثر من 30 سنة	4	7.7%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على SPSS 25

✓ **عرض نتائج العينة حول محاور الاستبيان:**

• **عرض النتائج لمحور المراجعة الجبائية:**

الجدول 4 : عرض نتائج لمحور المراجعة الجبائية

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
01	تهتم المراجعة الجبائية بالتأكد والتحقق من مدى انتظام وضبط سلوك المؤسسة تجاه إدارة الضرائب.	4.14	0.685	موافق
02	يعمل المراجع من خلال تقرير المراجعة على تحسين محتوى وصدق التصريحات الجبائية.	4.40	0.492	موافق تماما
03	يقوم المراجع الجبائي بحماية المؤسسة من المخاطر الجبائية المتنوعة.	3.53	0.774	موافق
04	يعمل المراجع الجبائي على تقليص الأخطار الجبائية الناتجة عن تعقد التشريع الجبائي.	4.27	0.739	موافق تماما
05	تساهم المراجعة الجبائية في استغلال الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي لتقليل من العبء الضريبي دون مخافة التشريع المعمول بها.	4.83	0.379	موافق تماما
06	تساهم المراجعة الجبائية في زيادة الفعالية الضريبية من خلال تحديد خيارات جبائية لم تكن المؤسسة تستغلها.	4.04	1.042	موافق
07	تهدف المراجعة الجبائية إلى توضيح وتوجيه المؤسسة حول إمكانية تقليل الأخطار الجبائية بتقييمها.	3.83	0.379	موافق
	التوجه العام لمحور المراجعة الجبائية	4.1475	0.53967	موافق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على SPSS 25

يظهر من خلال الجدول 4 أن نتائج إجابات العينة حول عبارات المحور المراجعة الجبائية كان تتراوح بين 3.53 و4.83 أي أن أغلب إجابات العينة كانت بين الموافقة والموافقة التامة، وتدل الانحرافات المعيارية المحصورة بين 0.379 و1.042 ان هناك اتفاق عام بين أفراد العينة على إجاباتهم وهذا ما يبينه المتوسط العام للمحور (4.14) الذي يدل على موافقة عينة الدراسة بالنسبة لمدى إدراكهم للمراجعة الجبائية.

واحتلت العبرة رقم 05 " تساهم المراجعة الجبائية في استغلال الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي لتقليل من العبء الضريبي دون مخالفة التشريع المعمول له " المرتبة الأولى بمتوسط 4.83 وانحراف 0.379، وهذا طبيعي ومقبول جدا لان هذا هو الدور الحقيقي والمهمة التي جاءت من أجلها المراجعة الجبائية، وهذا ما يدركه أفراد العينة. في حين جاءت العبرة رقم 03 " يقوم المراجع الجبائي بحماية المؤسسة من المخاطر الجبائية المتنوعة." في آخر الترتيب بمتوسط 3.53 وانحراف 0.747. وهذه نتيجة مقبولة ومنطقية لأن دور المراجع الجبائي ينتهي بإصدار تقريره عند نهاية المهمة والذي يحوي توصيات ذات طابع علاجي وأخرى ذات طابع وقائي وليس مسؤولا عن تطبيقها لاحقا، وفي العموم تظهر نتائج الدراسة موافقة العينة على كل عبارات المحور.

• عرض النتائج لمحور الرقابة الجبائية:

الجدول 5: عرض نتائج محور الرقابة الجبائية

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
01	عدم الانتظام الضريبي يعرض المؤسسة للرقابة الجبائية.	3.52	1.282	موافق
02	تمثل الرقابة الجبائية إحدى المخاطر التي تعترض المؤسسة.	4.22	0.72	موافق تماما
03	برنامج الرقابة الجبائية كاشف حقيقي للامتثال الطوعي للمكلفين بالضريبة.	4.31	0.466	موافق تماما
04	ترتبط جودة الرقابة الجبائية بمدى اكتشاف عون الرقابة للأخطاء والانحرافات في القوائم المالية والتصريحات الجبائية.	3.78	0.883	موافق
05	الرقابة الجبائية مقياس لمدى صدق التصريحات الجبائية.	4.47	0.716	موافق تماما
06	تعتبر الرقابة الجبائية من أنجع الوسائل التي تستخدم للحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.	4.22	0.72	موافق تماما
07	تؤثر الرقابة الجبائية سلبا على مالية الموسمية	4.04	1.042	موافق
	التوجه العام لمحور الرقابة الجبائية	4.0799	0.6175	موافق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على SPSS 25

يظهر من خلال الجدول 5 أن نتائج إجابات العينة حول عبارات المحور الرقابة الجبائية كان تتراوح بين 3.52 و4.47 أي أن أفراد العينة موافقون على كل ما جاء في المحور، وتشير الانحرافات المعيارية المحصورة بين 0.466 و1.282 أن هناك اتفاق عام بين أفراد العينة على إجاباتهم. وكنتيجة لهذا يظهر المتوسط العام للمحور بقيمة 4.07 الذي يدل على موافقة عينة الدراسة بالنسبة لمدى إدراكهم للرقابة الجبائية،

واحتلت العبارة رقم 05 " الرقابة الجبائية مقياس لمدى صدق التصريحات الجبائية" المرتبة الأولى بمتوسط 4.47 وانحراف 0.716، وهذا عين الصواب لأن دور المراجع الجبائي يكمن في تحسين العلاقة بين المؤسسة وإدارة الضرائب من خلال تقديم تصريحات ذات جودة وتتميز بالصدق في تحديد الأوعية الضريبة وحساب الضريبة، زد على هذا فدور المراجع الجبائي يتمحور على عنصرين هما الفعالية الضريبية والانتظام الضريبي ويعني تقديم التصريحات في الوقت والمكان المناسب وبالمعلومات الصادقة التي تعبر فعلا عن حقيقة الأوعية الضريبية المحققة .

في حين جاءت العبارة رقم 01 " عدم الانتظام الضريبي يعرض المؤسسة للرقابة الجبائية" في آخر الترتيب بمتوسط 3.52 وانحراف 1.282. وتفسير هذا أن إدارة الضرائب هي المسؤولة عن عملية البرمجة وفق مؤشرات متعددة، وان عدم الانتظام يكتشف لاحقا بعد إجراء عملية الرقابة الجبائية وليس قبل ذلك.

• عرض النتائج لمحور التكامل بين الرقابة والمراجعة الجبائية:

الجدول 6 : عرض نتائج لمحور التكامل بين الرقابة والمراجعة الجبائية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
01	يعمل التدقيق الجبائي على التخفيف من الأثر المالي للرقابة الجبائية للمؤسسة	4.49	0.789	موافق تماما
02	الرقابة الجبائية مقياس لمدى صدق التصريحات الجبائية	3.74	1.141	موافق
03	تعتبر الرقابة الجبائية من أنجع الوسائل التي تستخدم للحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي	4.23	1.162	موافق تماما
04	الرقابة الجبائية مقياس لمدى فعالية التسيير الضريبي بالمؤسسة	4.18	0.833	موافق
05	التدقيق الجبائي أحد أدوات التسيير الجبائي	4.27	0.678	موافق تماما
06	التدقيق الجبائي مقياس لمدى فعالية التسيير الضريبي بالمؤسسة	4.14	0.951	موافق
07	يقوم التدقيق الجبائي بحماية المؤسسة من مخاطر الرقابة الجبائية	4.33	1.004	موافق تماما
08	يساهم التدقيق الجبائي في تحقيق وفورات جبائية للمؤسسة	3.68	0.47	موافق
09	تمثل الرقابة الجبائية إحدى المخاطر التي تعترض المؤسسة	4.45	0.5	موافق تماما
10	عدم الانتظام الضريبي يعرض المؤسسة للرقابة الجبائية	3.28	1.126	موافق
	التوجه العام لمحور التكامل بين لرقابة والمراجعة الجبائية	4.0796	0.74899	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على SPSS 25

يظهر من خلال الجدول 6 أن نتائج إجابات العينة حول عبارات محور التكامل بين الرقابة والمراجعة الجبائية كان تتراوح بين 3.28 و4.49 أي أن أفراد العينة موافقون على كل ما جاء في المحور، في حين تشير الانحرافات المعيارية المحصورة بين 0.47 و1.162 أنه لا يوجد تشتت كبير لإجابات العينة وان هناك اتفاق عام بين أفراد العينة على إجاباتهم. وكنتيجة لهذا يظهر المتوسط العام للمحور بقيمة 4.07 وانحراف 0.748 الذي يدل على موافقة عينة الدراسة بأن هناك تكامل بين الرقابة الجبائية والمراجعة الجبائية.

واحتلت العبارة رقم 01 " يعمل التدقيق الجبائي على التخفيف من الأثر المالي للرقابة الجبائية للمؤسسة " المرتبة الأولى بمتوسط 4.49 وانحراف 0.789 في حين جاءت العبارة رقم 10 " عدم الانتظام الضريبي يعرض المؤسسة للرقابة الجبائية" في آخر الترتيب بمتوسط 3.28 وانحراف 1.126.

• عرض النتائج لمحور التسيير الجبائي:

الجدول 7: عرض نتائج محور التسيير الجبائي

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
01	ضرورة اهتمام المؤسسة بوظيفة التسيير الجبائي	4.43	0.498	موافق تماما
02	يسعى المسير الجبائي إلى تدنية التكاليف الضريبية في ظل احترام القوانين المعمول بها	4.17	0.379	موافق
03	التسيير الجبائي الفعال يعطي صورة حسنة للمؤسسة اتجاه الإدارة الضريبية	3.1	0.66	محايد
04	يهدف التسيير الضريبي إلى رفع درجة الانتظام الضريبي	4.45	0.774	موافق تماما
05	يهدف التسيير الضريبي إلى رفع درجة الفعالية الضريبية	4.40	0.772	موافق تماما
06	تساهم المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة	4.48	0.775	موافق تماما
07	التعديلات المستمرة في التشريع الجبائي تؤثر سلبا على تسيير جباية المؤسسة	3.47	0.928	موافق
08	يعمل التسيير الجبائي على حماية المؤسسة من مخاطر عدم الانتظام الضريبي	4.34	0.759	موافق تماما
09	يعمل التسيير الجبائي على حماية المؤسسة من المخاطر الناجمة عن الاختيارات الضريبية الخاطئة	4.34	0.759	موافق تماما
10	يهدف التسيير الجبائي إلى حماية المؤسسة من المخاطر المتأتبة من عدم الالتزام بشروط الاستفادة من الامتيازات الجبائية المنتقاة.	4.34	0.759	موافق تماما
	التوجه العام لمحور التسيير الجبائي	4.1656	0.56463	موافق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على SPSS 25

يظهر من خلال الجدول 7 أن نتائج إجابات العينة حول عبارات محور التكامل بين الرقابة الجبائية والمراجعة الجبائية كان تتراوح بين 3.10 و4.48 أي أن أفراد العينة موافقون على اغلب ما جاء في المحور ماعدا العبارة رقم 03 "التسيير الجبائي الفعال يعطي صورة حسنة للمؤسسة اتجاه الإدارة الضريبية" التي التزم فيها المستجوبون بالحياد حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارة 3.10 وانحراف معياري بـ 0.66، وهذا يفسر بكون إدارة الضرائب وفي ظل كون النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي حيث تعطى للمكلف حرية التصريح مع احتفاظ الإدارة بحق الرقابة فكل المكلفون سواسية أمام إدارة الضرائب. أيضا تظهر الانحرافات المعيارية فيما عدا العبارة رقم 03 أنه لا يوجد تشتت كبير لإجابات العينة وان هناك اتفاق عام بين أفراد العينة على إجاباتهم. ولهذا يظهر المتوسط العام للمحور بقيمة 4.16 وانحراف 0.564 الذي يدل على موافقة عينة الدراسة وعليه يدرك أفراد العينة أهمية التسيير الجبائي جيدا.

على عكس العبارة رقم 03 احتلت العبارة رقم 6 " تساهم المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة " المرتبة الأولى بمتوسط 4.48 وانحراف 0.775. وهذا مرده أن أفراد العينة يدركون تماما الهدف من المراجعة الجبائية، وهو تحفيض العبء الجبائي في ظل احترام القوانين وهذا هو تحقيق الأمن الجبائي. ✓ اختبار فرضيات الدراسة: بعد عرض آراء عينة الدراسة حول محاور الاستبيان وبغية الوصول إلى نتائج الدراسة توجب إخضاع فرضيات الدراسة للاختبار حسب الأساليب السابق ذكرها:

- اختبار الفرضية الأولى: تنص الفرضية الأولى على: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الجبائية ووضعية المؤسسة اتجاه إدارة الضرائب ". وكانت نتائج الاختبار كالتالي:

الجدول 8: اختبار الفرضية الأولى

الفرضية	معامل الارتباط	درجة المعنوية	النتيجة
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الجبائية ووضعية المؤسسة اتجاه إدارة الضرائب	0.861	0.000	قبول الفرضية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على SPSS 25

يبين الجدول أن هناك ارتباطا إيجابيا كبيرا بين المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي بحيث يظهر بقيمة 0.861 ويعتبر هذا الارتباط دالا إحصائيا نظرا لأن درجة المعنوية 0.000 أقل من 0.05 وعليه توضح نتائج هذا الاختبار أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الجبائية ووضعية المؤسسة اتجاه إدارة الضرائب، وعليه فإن الفرضية الأولى مقبولة حسب نتائج الاختبار.

- اختبار الفرضية الثانية: تنص الفرضية الثانية على: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الرقابة الجبائية ومدى صحة التسيير الجبائي للمؤسسة ". وكانت نتائج الاختبار كالتالي:

الجدول 9: اختبار الفرضية الثانية

الفرضية	معامل الارتباط	درجة المعنوية	النتيجة
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الرقابة الجبائية ومدى صحة التسيير الجبائي للمؤسسة	0.899	0.000	قبول الفرضية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على SPSS 25

يبين الجدول أن هناك ارتباطا إيجابيا كبيرا بين الرقابة الجبائية والتسيير الجبائي بحيث يظهر بقيمة 0.899 ويعتبر هذا الارتباط دالا إحصائيا نظرا لأن درجة المعنوية 0.000 أقل من 0.05 وعليه توضح نتائج هذا الاختبار أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الرقابة الجبائية ومدى صحة التسيير الجبائي للمؤسسة، وعليه نقبل الفرضية الثانية.

- اختبار الفرضية الثالثة: تنص الفرضية الثانية على: " يوجد تكامل بين الرقابة الجبائية والمراجعة الجبائية في التأثير على التسيير الجبائي للمؤسسة ". وكانت نتائج الاختبار كالتالي:

الجدول 10: اختبار الفرضية الثالثة

النتيجة	درجة المعنوية	معامل الارتباط	الفرضية
قبول الفرضية	0.000	0.777	يوجد تكامل بين الرقابة الجبائية والمراجعة الجبائية في التأثير على التسيير الجبائي للمؤسسة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على SPSS 25

يبين الجدول أن هناك ارتباطا إيجابيا كبيرا بين الرقابة الجبائية والتسيير الجبائي بحيث يظهر بقيمة 0.777 ويعتبر هذا الارتباط دالا إحصائيا نظرا لان درجة المعنوية 0.000 اقل من 0.05 وعليه توضح نتائج هذا الاختبار أن التكامل الموجود بين المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية يؤثر على التسيير الجبائي للمؤسسة، وعليه فان الاختبار يبين على صحة الفرضية الثالثة .

6. الخاتمة:

من خلال النتائج المتوصل إليها تبين ضرورة التحكم الجيد في تسيير العلاقة مع إدارة الضرائب، وذلك بالإيفاء بجميع الالتزامات الجبائية في الوقت المحدد ووفقا للإجراءات الصحيحة. وهذا لا يتأتى إلا من خلال الأخذ بعين الاعتبار العامل الجبائي بأنه قد يستعمل أيضا في صالح المؤسسة من خلال الاستفادة من الامتيازات الجبائية التي يقرها التشريع الجبائي،

فالمؤسسة يجب أن تعمل جاهدة من أجل تفادي المخاطر الجبائية المتأتية من الرقابة الجبائية التي تقوم بها إدارة الضرائب، ومن هنا تلجأ المؤسسات على تفعيل المراجعة الجبائية قصد التأكد من سلامة تسييرها الجبائي خاصة في الشركات التي تنفصل فيها الملكية عن التسيير. وبالتالي نجد تكاملا بين المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية من أجل التأثير الإيجابي على التسيير الجبائي ورفع مستوى الكفاءة التي من شأنها أن تؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي ومنه إمكانية المنافسة والاستمرار وهذا ما تم التوصل إليه من خلال الدراسة التطبيقية.

❖ التوصيات: استنادا إلى النتائج التي تم التوصل إليها نظرياً وتطبيقياً يمكننا طرح التوصيات التالية:

- ✓ ضرورة اهتمام المؤسسات بمهمة التسيير الجبائي؛
- ✓ فتح مصلحة خاصة بالجباية تعمل على تخفيض العبء الجبائي وتحمي المؤسسة من الوقوع في عدم الامتثال الضريبي؛
- ✓ الفصل بين مصلحة المحاسبة ومصلحة التسيير الجبائي، فالكثير من المؤسسات توكل مهمة التسيير الجبائي للمحاسب؛
- ✓ ضمان التكوين المستمر لموظفي مصلحة الجباية، مرد ذلك التغييرات المستمرة في التشريع الضريبي ومن أجل تحيين المعلومات، وبالتالي تجنب الأخطاء؛
- ✓ تفعيل مهمة المراجعة الجبائية، التي تعتبر أداة فعالة للتسيير الجبائي؛
- ✓ الاستعداد الدائم للرقابة الجبائية بأخذ الحيطة والحذر من خلال تسيير جبائي فعال ومراجعة جبائية صارمة.

7. قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية

- أميرة فتحة. (2018/2017). دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس-باتنة)، . بسكرة : جامعة محمد خيضر .
- حامد عبد المجيد دراز. (2000). مبادئ المالية العامة . الاسكندرية، مصر : الاسكندرية للكتاب.
- حميداتو صالح. (2012/2011). دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية . العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير . ورقلة / الجزائر: جامعة قاصدي مرباح.
- زكرياء دمدوم، أنور عيدة. (2018). التسيير الجبائي وأثره على الوضعية المالية للمؤسسة في ظل التعديلات الجبائية الجديدة (دراسة ميدانية لمؤسسة أشغال البناء). مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة ، صفحة 94.
- زواق الحواس. (17/15 أفريل 2009). فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار. الملتقى الدولي الأول حول صنع القرار في المؤسسة (صفحة 03). جامعة المسيلة .
- زواق الحواس. (2017). أهمية التسيير الجبائي في ترشيد توجيه الإستثمار في المؤسسة الاقتصادية. مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية (المجلد 11)، صفحة 340.
- سمير شراد. (2014/2013). منهجية المراجعة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ضمن إطار المراجعة التعاقدية (دراسة حالة) . كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة البليدة.
- محمد عادل عياض. (2003/2002). محاولة تحليل التسيير الجبائي وأثاره على المؤسسات (حالة شركات الأموال في التشريع الجبائي الجزائري). كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية. ورقلة، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح.
- محمد قلي، فهيمة بلال. (2018). الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة. مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية (المجلد 7)، صفحة 151.
- محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام. (2000). المالية العامة والنظام المالي في الإسلام. عمان، الأردن : دار المسيرة للنشر.
- مصطفى إدير، عمر الفاروق زرقون. (2019). تقييم فعالية المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية في البيئة الجزائرية (دراسة ميدانية من وجهة نظر عينة من المؤسسات الاقتصادية وإدارة الضرائب بولاية ورقلة). مجلة إضافات إقتصادية (المجلد 03)، صفحة 66.
- منى محمود إدلي. (2006). سياسة الحوافز الضريبية وأثارها في توجيه الإستثمارات في الدول النامية. كلية الحقوق. مصر : جامعة القاهرة.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:

- Collette, C. (1998). *Gestion fiscale des entreprises*. Ellipse, paris.
- LERAY, M. (1993). *le control fiscal* . Paris: édition l'hurmattan.