

# مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغشّ والتهرّب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات

**سمية براهيمى (\*)**

باحثة دكتوراه، السنة الرابعة تدقيق محاسبي،  
جامعة محمد خيضر - بسكرة.

**ميادة بلعاش (\*\*)**

باحثة دكتوراه، السنة الرابعة اقتصاديات  
النقود والبنوك والأسواق المالية، جامعة محمد  
خيضر - بسكرة.

## مقدمة

ظاهرة الفساد، وبصورة خاصة الفساد المالي، ظاهرة عالمية شديدة الانتشار ذات جذور عميقة تأخذ أبعاداً واسعة تتداخل فيها عوامل مختلفة يصعب التمييز بينها، وتختلف درجة انتشارها من مجتمع إلى آخر. وقد حظيت في الآونة الأخيرة باهتمام الباحثين في مختلف الاختصاصات؛ كالاقتصاد والقانون وعلم السياسة والاجتماع، ومحاولين التعرف إلى مختلف المظاهر التي من الممكن أن تتخذها هذه الظاهرة للعمل على احتوائها والتغلب عليها والحد من الأضرار التي تخلفها في جميع المستويات داخل الدولة، وخاصة تأثيرها في حصيلتها الضريبية وما يضر بعوائدها المالية كالتهرب والغش الضريبي الذي يعتبر مظهراً شائعاً من مظاهر الفساد.

وبما أن التهرب والغش الضريبيين يمسّان الجانب الجبائي للدولة، فإنه تتحتّم محاربتهم بالأداة التي تستطيع الحد منهما أو على الأقل التحكم فيهما، من خلال مبادئ الحوكمة التي يمكن تجسيدها ضمن خطوات المراجعة الجبائية، وهنا تكمن إشكالية بحثنا هذا والمتمثلة في:

كيف يمكن للمراجعة الجبائية أن تساهم في مكافحة التهرب والغش الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات؟

سنحاول الإجابة عن هذه الإشكالية من خلال المحاور الآتية:

- ١ - مفهوم الحوكمة
- ٢ - مفهوم الفساد
- ٣ - أنواع الفساد
- ٤ - طرق قياس الفساد
- ٥ - المراجعة الجبائية كوسيلة لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات لمكافحة التهرب والغش الضريبي.

## أولاً: مفهوم الحوكمة

«الحوكمة» هي مجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء، عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط الشركة وأهدافها<sup>(١)</sup>.

لذا فإن الحوكمة تهدف إلى تحقيق الشفافية والعدالة ومنح حقّ مساءلة إدارة الشركة، وبالتالي تحقيق الحماية للمساهمين وحملّة الوثائق جميعاً مع مراعاة مصالح العمل والعمال، والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة، بما يؤدي إلى تنمية الاستثمار وتشجيع تدفّقه وتنمية المدخرات وتعظيم

(١) «مبادئ الحوكمة لجمعيات الأعمال والغرف التجارية»، الاتحاد العالمي للغرف التجارية، ومركز المشروعات الدولية الخاصة (٢٠١١)، <[http://www.cipe-arabia.org/files/pdf/bussiness\\_associations/governance%20principles%20for%20business%20associations%20and%20chambers%20of%20commerce%20-%20ar.pdf](http://www.cipe-arabia.org/files/pdf/bussiness_associations/governance%20principles%20for%20business%20associations%20and%20chambers%20of%20commerce%20-%20ar.pdf)>.

الربحية وإتاحة فرص عمل جديدة، كما أن قواعدها تؤكد أهمية الالتزام بأحكام القانون والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي ووجود هياكل إدارية تمكّن من محاسبة الإدارة أمام المساهمين، إضافة إلى تكوين لجنة مراجعة من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذية، تكون لها مهام واختصاصات وصلاحيات عديدة لتحقيق رقابة مستقلة على التنفيذ.

ويتم تطبيق الحوكمة وفق خمسة معايير توصلت إليها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام ١٩٩٩، وتمثّل في:

١ - حفظ حقوق جميع المساهمين: وتشمل نقل ملكية الأسهم واختيار مجلس الإدارة، والحصول على عائد في الأرباح ومراجعة القوائم المالية وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.

٢ - المساواة في التعامل بين جميع المساهمين: وتعني المساواة بين حَمَلَة الأسهم داخل كل فئة، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، والاطلاع على المعاملات كافة مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

٣ - دور أصحاب المصلحة أو الأطراف المرتبطة بالشركة: وتشمل احترام حقوقهم القانونية والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق وكذلك آليات مشاركتهم الفاعلة في الرقابة على الشركة، ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعملاء وحملة المستندات والموردين والعملاء.

٤ - الإفصاح والشفافية: وتتناول الإفصاح عن المعلومات المهمة ودور مراقب الحسابات والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ومن دون تأخير.

٥ - مسؤوليات مجلس الإدارة: وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.

ظهرت الحاجة إلى الحوكمة في العديد من الاقتصادات المتقدّمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، وخاصة عقب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في عقد التسعينيات من القرن العشرين، وكذلك انتشار ظاهرة الفساد بشكل كبير وواسع.

## ثانياً: مفهوم الفساد

جاء في موسوعة العلوم الاجتماعية أن الفساد هو: «استخدام النفوذ العام لتحقيق أرباح أو منافع خاصة، ويشتمل ذلك بوضوح على جميع أنواع رشاوى المسؤولين المحليين أو الوطنيين أو السياسيين، ولكنه يستبعد الرشاوى التي تحدث في ما بينهم في القطاع الخاص»<sup>(٢)</sup>.

(٢) أحمد صلاح عطية، أصول المراجعة الحكومية (الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٨)، ص ٢٠١.

ويمكن هنا استخلاص أن التعريف ينظر إلى الفساد من جهة الرشاوى فقط، بينما منظمة الشفافية الدولية قامت بتعريفه على أنه: «كل عمل يتضمّن سوء استخدام المنصب العام لتحقيق مصلحة خاصة ذاتية لنفسه أو لجماعته»، إضافة إلى صندوق النقد الدولي الذي يرى الفساد على أنه: «علاقة الأيدي الطويلة المتعمدة التي تهدف لاستنتاج الفوائد من هذا السلوك لشخص واحد أو لمجموعة ذات علاقة بالآخرين»<sup>(٣)</sup>.

انطلاقاً من هذين التعريفين، يمكن القول إن التحليل الموضوعي لظاهرة الفساد عموماً يقتضي معرفة جانبيين أساسيين هما:

\* **الجانب الأول:** وهو الجانب الأخلاقي المرتبط بظاهرة الفساد الذي يُعتبر معيار مدى التزام المجتمع بالعادات والتقاليد واحترامها، وضمن هذا الإطار تختفي النظرة إلى العمل بوصفه الحاجة الحيوية الأولى للإنسان، بل تهتز نظرة الناس إلى الإخلاص والأمانة والنزاهة، فإذا ما أدى كل منا واجباته وفق ما تملّيه أخلاقيات الوظيفة العامة، فإن مساحة الفساد ستتحسّر إلى حدودها الدنيا.

\* **الجانب الثاني:** وهو الجانب المالي الذي يعتبر المحرّك والدافع الأساس لتلك الظاهرة، إذ ينشأ شعور داخلي لدى الأفراد أو الجماعات بفكرة أن من يملك المال يملك السلطة، ومن يملك السلطة يملك المال، مستغلين بذلك مواقع المسؤولية لتحقيق مزايا ومكاسب تخالف القوانين والأعراف السائدة في المجتمع، وتسلب الحقوق من أصحابها من دون وجه حق.

## ثالثاً: أنواع الفساد

إن مظاهر الفساد متعدّدة ومتداخلة بحيث يصعب حصرها في اتجاه واحد أو إخضاعها لمعيار منفرد، وغالباً ما يكون انتشار أحد أنماط الفساد سبباً مساعداً على انتشار المظاهر الأخرى، وتظهر أهم التصنيفات في ما يلي:

### ١ - من حيث الحجم

يصنّف إلى:

#### أ - فساد كبير

يحدث على المستويين السياسي والبيروقراطي، وهو مرتبط بالصفقات الكبرى في عالم المقاولات وتجارة السلاح، ويعرف أيضاً بالفساد الشامل الذي يتمثل في قيام القادة السياسيين وكبار المسؤولين

(٣) يسران محمد سامي شامية، «دور مهنة المراجعة في مكافحة الفساد: دراسة تطبيقية»، (ورقة بحث، كلية الاقتصاد، تخصص مراجعة الحسابات، جامعة دمشق، سورية، ٢٠٠٧ - ٢٠٠٨)، ص ١٦.

بتخصيص الأموال العامة لأغراضهم الخاصة واختلاس الأموال وتلقي الرشاوى، والفساد الشامل يمكن أن يزداد عندما تنهار رقابة الحكومة المركزية أو تنسحب<sup>(٤)</sup>.

### ب - فساد صغير

يتمثل هذا النوع في الرشاوى الصغيرة وبعض المسؤولين الحكوميين من ذوي الرواتب المحدودة نتيجة القيام بتسهيلات غير مشروعة.

والفرق بين الفساد الصغير والفساد الكبير هو أن الفساد الصغير يتعلق بإتمام إجراءات روتينية، بينما يتعلق الفساد الشامل أو الكبير بالتأثير في اتخاذ قرارات مثل: إنشاء المشروعات الاقتصادية وعقد الصفقات الكبيرة في مختلف المجالات<sup>(٥)</sup>.

### ٢ - من حيث الطبيعة

يصنف الفساد إلى:

#### أ - فساد سياسي

استغلال النفوذ لتجميع الثروات الطائلة ثم تهريب الأموال إلى الخارج للقيام بغسلها وإعادةها مرة أخرى في صورة مشاريع، يعني استغلال السياسيين مناصبهم بطريقة غير مشروعة، إذ يعمدون إلى استعمال سلطتهم لتحقيق منافع شخصية تحت شعار المصلحة العامة، وتتجلى مظاهر الفساد السياسي في الحكم الفاسد، وفقدان الديمقراطية، وفقدان المشاركة، ونفسي المحسوبية.

#### ب - فساد إداري

قيام بعض المسؤولين باستغلال سلطاتهم للحصول على عمولات ورساوى مقابل تحرير صفقات عمومية أو تراخيص حكومية لبدء نشاط استثماري أو للحصول على خدمات عامة... وتتجلى مظاهر الفساد الإداري في عدم احترام أوقات العمل في الحضور والانصراف أو تمضية الوقت في قراءة الصحف واستقبال الزوار وإفشاء أسرار الوظيفة.

#### ج - فساد أخلاقي

يتمثل في الانحرافات الأخلاقية والسلوكية المتعلقة بسلوك الموظف الشخصي وتصرفاته، كأن يجمع بين الوظيفة وأعمال أخرى خارجية، وأن يستغل السلطة لتحقيق مآرب شخصية له على حساب

(٤) روبرت كليدجارد، «استئصال آفة الفساد»، التمويل والتنمية، العدد ٢ (تموز/ يوليو ٢٠٠٢)، ص ٢.

(٥) نوزاد عبد الرحمن، «الفساد والتنمية: التحدي والاستجابة»، الإداري، العدد ٨٦ (٢٠٠١)، ص ٨٠.

المصلحة العامة، وأن يمارس المحسوبة بشكلها الاجتماعي الذي يسمّى «المحابة الشخصية» من دون النظر إلى اعتبارات الكفاءة والجدارة.

## د- فساد مالي

يتمثل في مخالفة القواعد والأحكام المالية التي تنظّم سير العمل الإداري والمالي في الدولة ومؤسساتها، ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية، كالجهاز المركزي للرقابة المالية المختص بفحص حسابات وأموال الحكومة والهيئات والمؤسسات العامة والشركات ومراقبتها، وتتجلى مظاهر الفساد المالي في الرشى والاختلاس والتهرب الضريبي والتهرب الجمركي.

وسنركّز في بحثنا هذا على نوع من أنواع الفساد المالي، ألا وهو التهرب والغش الضريبي.

## رابعاً: التهرب والغش الضريبي: أشكال ومفاهيم

### ١ - مفهوم التهرب والغش الضريبي

في البداية يجب الفصل بين المفهومين (التهرب، الغش الضريبي) من خلال تعريفهما ومعرفة ما يربطهما وما يفرّق بينهما من خصائص. فقد عرف أندريه باريلاري (Andrée Barilari) الغش على أنه «الخفض أو الامتناع بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة، ونماذجه متنوعة جداً كالأخطاء الإدارية في التصريحات، وخفض الإيرادات، وتضخيم النفقات»<sup>(٦)</sup>، أما التهرب الضريبي فقد عرفه ج. س. مارتينز (J.C martinez) بأنه «فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي»<sup>(٧)</sup>. أي أن المكلف هنا يستعين بحيل تمنعه من دفع بعض الضرائب من دون المساس بالقانون، وهذا من خلال ثغرات القانون الجبائي، حيث نجد بعض الشركات في محاولتها للتهرب من دفع ضريبة ضخمة تقوم بتجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانونياً بترخيص من القانون التجاري. وفي كلتا الحالتين نجد نوعاً من التهرب والغش الضريبي؛ لكن لكل مصطلح خصائص تميّزه: إذ إن التهرب يكون من دون مخالفة القانون على نقيض الغش، ولا يوقع على المكلف أية عقوبة على غرار الغش، إلا أنهما يتشابهان في كونهما يؤديان إلى خفض المردود الجبائي.

### ٢ - أشكال التهرب والغش الضريبي

يتخذ التهرب الضريبي الشكلين الآتيين<sup>(٨)</sup>:

Andrée Barilari et Robert Drapé, *Lexique Fiscal*, 2<sup>ème</sup> ed. (Paris: Dalloz, 1992), p. 92. (٦)

Jean Claude Martinez, *La Fraude Fiscale Pue* (Paris: [n. pb.], 1984), p. 13. (٧)

(٨) عبد الحكيم مصطفى الشراوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر،

٢٠٠٦)، ص ١١٢.

## أ- التهرب المشروع

ويقصد به تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي التي ينتج منها التخلص من دفع الضريبة من دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية.

## ب- التهرب غير المشروع

هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمداً لأحكام القانون الضريبي عند دفع الضرائب المستحقة عليه، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمدخله، أو تقديم تصريح ناقص.

وبهذا يهدف هذا التهرب إلى تخفيف أساس الضريبة، ولتحقيقه يتوافر شرطان هما: العنصر المادي الذي يتمثل في خفض أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية، وهو عبارة عن إخلال المكلف بواجباته الضريبية، التي يملئها التشريع الضريبي؛ والعنصر المعنوي ويقصد به ارتكاب الفعل من طرف المكلف بالضريبة بنية سيئة، وهذه المخالفة المتعمدة تكون عن وعي، غير أن إظهار نية الغش صعبة، لأن القانون الضريبي يفترض حسن نية المكلفين دائماً.

## ٣- أسباب التهرب والغش الضريبي

بصفة عامة يمكن إرجاع ظاهرة التهرب الضريبي إلى عدة أسباب منها:

أ- الأسباب النفسية<sup>(٩)</sup>: وتعود إلى ضعف مستوى الوعي الضريبي لدى المكلف واعتقاده أن الضريبة أداة لإفقار الشعوب، ويعود هذا الاعتقاد لأسباب تاريخية. بالإضافة إلى اعتبار فكرة سرقة الدولة لا تعد سرقة ما دامت شخصاً معنوياً.

ب- أسباب تشريعية<sup>(١٠)</sup>: وتعود إلى تعقد تشريعات الضرائب وإلى عدم استقرار من شأنه أن يخلق عدّة مشاكل للمكلف تتجلى في عدم فهمه للنصوص القانونية، مثل كثرة المعدلات والإعفاءات والخفوض والتعديلات التي تزيد من احتمال التهرب. بالإضافة إلى تعدد الضرائب ما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضرائب، وترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة. كما أن النظام الجبائي هو نظام تصريحي يعتمد على التصريح المقدم من طرف المكلف وهذا ما يزيد من نسبة التهرب.

ج- أسباب متعلقة بالإدارة الضريبية وتعود إلى العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة والملفات المعروضة للدراسة مقارنة بعدد الموظفين المؤهلين، بالإضافة إلى ضالة المرتبات وغياب

(٩) عيسى بواخوخ، «الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي: دراسة حالة ولاية باتنة»، (رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع اقتصاد التنمية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، ٢٠٠٤)، ص ٢٥.

(١٠) كردودي سهام، «المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية: دراسة عينة من المؤسسات الصيدلانية»، (رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ٢٠٠٩)، ص ٧٤.

المكافآت المحفزة ما يجعل الموظفين يتواطئون مع المكلفين لمساعدتهم على التهرب مقابل رشاوى.

#### ٤ - أساليب التهرب والغش الضريبي

لقد أبدع المتهربون من الضريبة عدّة طرق وأساليب تمكّنهم من التهرب من أداء واجباتهم الضريبية نذكر منها:

##### أ - الإخفاء القانوني

ويعني خلق وضعية قانونية مرئية، وهذا النوع من الغش يأخذ شكلين أساسيين وهما:

(١) التكيف الخاطيء لعملية قانونية<sup>(١١)</sup>: ويتمثل في تغيير عملية قانونية حقيقية بمظهر عملية أخرى خاضعة لنظام جبائي أكثر امتيازاً، وهذا ما يسمح بعدم أداء الضريبة أو أدائها بنسبة أقل من تلك الناتجة من الوضعية القانونية الأولى، وهذا ما يكون له أثر في تغيير المعنى الحقيقي لعملية ما وتزييف حالة أو فعل خاضع للضريبة بحالة أو فعل آخر غير خاضع للضرائب أو خاضع لمعاملة جبائية خاصة أكثر اعتدالاً، ومن الأمثلة الواقعية الشائعة حالة إخفاء عملية توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة واستبدالها بشكل آخر وهو دفع الأجور بإفراط للشركاء، وهذا كي لا تؤدّي الضريبة بمناسبة توزيع الأرباح.

(٢) تركيب عمليات وهمية: وهو الأكثر استعمالاً من طرف المكلفين المتهربين حيث يتمثل عمل مؤسسة تجارية مثلاً في إعداد فواتير وهمية لا تطابق أي توريد حقيقي للسلع لحساب زبائن مؤسسات أخرى، وبذلك تتمكّن هذه الأخيرة من خصم مبلغ الرسم على القيمة المضافة إلى مبيعاتها، ومبلغ الرسم على القيمة المضافة الوهمي المذكور على الفواتير المزورة التي سلمتها المؤسسة التجارية، وهكذا عندما يكون الرسم على القيمة المضافة الذي يخصم أكثر من مبلغ الرسم على القيمة المضافة الذي يدفع فيكون من حقّ هذه المؤسسات الحصول على تعويض يساوي مبلغ الفرق.

##### ب - الإخفاء المحاسبي<sup>(١٢)</sup>

وهو ذو طبيعة محاسبية، لأن المحاسبة تعتبر قاعدة لإجراء التحقيقات من قبل المصالح الجبائية، فإذا كان التحقيق في المحاسبة يتمثل في التأكد من مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية على المستندات الثبوتية، كفواتير سندات الطلب، وإيصالات التوريد أو نسخ فواتير البيع، فإن الممولّ البارح يبحث عن وضع لمطابقة القيود المحاسبية في ما بينها من ناحية، وبينها وبين المستندات الثبوتية من ناحية أخرى، ويكون هذا النوع من الغش، إما من خلال الغش بزيادة التكاليف، أو التسجيل المحاسبي للنفقات الشخصية ضمن محاسبة المصاريف العامة، أو الزيادة في مختلف العوائد الممنوحة.

(١١) حميد بوزيدة، جباية المؤسسات (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، ٢٠٠٥)، ص ٤٥.

(١٢) المصدر نفسه، ص ٤٦.

## خامساً: طرق قياس الفساد

### (الاستعانة بتقارير منظمة الشفافية الدولية لقياس الفساد)

تقود منظمة الشفافية العالمية المعركة ضدّ الفساد، وهي منظمة مدنية غير حكومية شعارها: «الاتحاد العالمي ضد الفساد»؛ وقد أنشئت سنة ١٩٩٥م ومقرّها برلين، لتساعد الدول والأفراد الراغبين في أن يحيوا في «جزر النزاهة»، بعد انتشار الفساد المالي والإداري سواء على المستوى الرسمي أو غير الرسمي، وعجز المؤسسات القطرية المعنية بمحاربتة. وبالتالي فإن مهمتها هي أن تزيد فرص مساءلة الحكومات ونسبها، وتقييد الفساد المحلي والدولي، فتمثل بذلك حركة دولية لمحاربة الفساد. ومبدأ المنظمة هو عدم تسمية أسماء أو مهاجمة أفراد بعينهم، وإنما تركز على بناء نظم تحارب الفساد<sup>(١٣)</sup>.

#### • معايير قياس الفساد المالي والإداري

إن قياس الفساد بلغة الأرقام أمر صعب جداً، طالما أنه لا وجود لتعاون بين المشتركين فيه، وفي هذا الصدد تقدّم المنظمة العالمية للشفافية ثلاثة معايير تقوم بتحديثها سنوياً لقياس الفساد وهي<sup>(١٤)</sup>:

#### أ - مؤشر مدركات الفساد (CPI) (Corruption Perceptions Index)

يقوم هذا المؤشر بناءً على آراء الخبراء عن أحوال البلدان التي تعاني من الفساد. ويعتبر أهم معيار لقياس الفساد لدى الدول، ويمكّن من ترتيبها من الدولة الأكثر نزاهة نزولاً إلى الدولة الأكثر فساداً، حيث يقيّم الدولة بإعطائها درجة معينة من ١ إلى ١٠ حسب درجة إدراك وجود الفساد فيها، وتعدّ الدرجة (٠) أسوأها (فساد) والدرجة ١٠ أحسنها (نزاهة).

يرتب هذا المؤشر الدول طبقاً لدرجة إدراك وجود الفساد بين المسؤولين والسياسيين في الدولة، وهو يقيس مستوى إدراك الفساد لا الفساد نفسه، أي أنه يعكس الصورة التي يراها المستفتون عن البلد المصنّف بالنسبة إلى الفساد الإداري والسياسي فيه والذي يُفسّر باعتباره استغلال المنصب للمنفعة الشخصية.

ويعتمد هذا المؤشر المركب على بيانات ذات صلة بالفساد تمّ جمعها عن طريق استقصاءات واستمارات واستفتاءات مختلفة متخصصة قامت بها مؤسسات مختلفة ومستقلة وحسنة السمعة مثل (Economist, Institute for Management (Development, World Economic Forum, World Bank, etc...) فيعكس آراء أصحاب الأعمال والمحلّين من جميع أنحاء العالم متضمناً المتخصصين

(١٣) شامية، «دور مهنة المراجعة في مكافحة الفساد: دراسة تطبيقية»، ص ٣٦.

(١٤) مجيد مسعود، دليل المصطلحات التنموية (دمشق: دار المدى، ٢٠٠١)، ص ٢٧٠.

والخبراء من الدولة الجاري تقييمها نفسها. ويقوم البروفسور جون قراف لامسدورف، من جامعة باساو في ألمانيا، وهو باحث ومستشار لمنظمة الشفافية الدولية، بالعمل على مؤشر مدركات الفساد بطلب من المنظمة المذكورة. وبعد جمع المعلومات من المصادر المختلفة يعطى كل بلد عدداً من النقاط من أصل عشر نقاط.

ويركز المؤشر على الفساد في القطاع العام، ويعرّفه «بسوء استغلال الوظيفة العامة من أجل مصالح خاصة»، وتطرح الاستقصاءات المستخدمة في إعداد المؤشر أسئلة ذات صلة بسوء استعمال السلطة لتحقيق مصالح شخصية مثلاً قبول الموظفين الحكوميين الرشى أثناء المشتريات أو اختلاس الأموال العامة، ومدى نجاعة جهود مكافحة الفساد، ولا تميّز المصادر بين الفساد الإداري والفساد السياسي.

وبحسب المنظمة يتم الاعتماد على مؤشرات المدركات لأنه من الصعب تقييم مستويات الفساد في مختلف الدول بناءً على الخبرة العملية التجريبية، كالمقارنة مثلاً بين عدد الدعاوى أو القضايا المعروضة على المحاكم بين بلد وآخر. إن مثل هذه المعلومات لا تدل على مستويات الفساد الحقيقية، بل على نوعية المدعين العامين وصفاتهم ونوعية المحاكم و/أو وسائل الإعلام وأساليبها في الكشف عن الفساد. إن الأسلوب الوحيد لجمع المعلومات بغرض المقارنة هو البناء على الخبرة والرؤية اللتين يتمتع بها أولئك الأكثر تصادماً بشكل مباشر مع واقع الفساد في دولة ما.

## ب - البارومتر العالمي للفساد

يقوم هذا المعيار على أساس استطلاع موقف الرأي العام وخبرتهم مع الفساد.

## ج - مؤشر الراشين

وهو عبارة عن استطلاع لدفاعي الرشوة يبحث في استعداد الشركات الأجنبية لدفع الرشوة.

كما تستخدم المنظمة في مطبوعاتها أداة إضافية دعيتها «ميثاق الاستقامة»؛ تسعى من خلاله إلى أن تؤدي دور الوسيط في المناقصات التي تطرح لتنفيذ المشاريع الكبرى، وهو يهدف إلى تحقيق هدفين أساسيين:

الهدف الأول: تمكين الشركات من الامتناع عن دفع الرشوة بإعطائها ضمانات بأن منافسيها سيمتنعون من دفع الرشوة أيضاً.

الهدف الثاني: تمكين الحكومات من خفض الثمن المرتفع للصفقة.

## سادساً: تقرير منظمة الشفافية العالمية

## للفساد العالمي لسنة ٢٠١١

تصدر نيوزيلندا المرتبة الأولى، في قائمة التقرير السنوي لمنظمة الشفافية الدولية لسنة ٢٠١١ المُجرى على ١٨٣ دولة، مع حصولها على (٩, ٥) نقاط متقدمة على كل من الدنمارك (٩, ٤) وفرنلدا (٩, ٤) والسويد (٩, ٣)، إلى جانب سنغافورة (٩, ٢) ما يوضحه الجدول الرقم (١) لقائمة الدول العشرين الأكثر نزاهة. كما يوضح الجدول أن آخر مرتبة للدول الأكثر نزاهة تقاسمتها بلجيكا وأيرلندا بـ (٧, ٥) نقاط، وتسبقهما بذلك بريطانيا وباربادوس والنمسا في المرتبة ١٦ بـ (٧, ٨) نقاط.

وجاءت كوريا الشمالية في المرتبة (١٨٢) والأخيرة في هذا التصنيف وهي بالتالي الدولة التي تعتبر الأكثر فساداً مع علامة (١, ٠)، إلا أنها تتفادها مع الصومال. وتسبقهما في أسفل القائمة كل من ميانمار وأفغانستان في المرتبة (١٨٠) بـ (١, ٥) نقطة؛ معبرة بذلك عن مدى سوء الأوضاع الداخلية فيها<sup>(١٥)</sup>.

وتقلّ علامات نحو ثلثي دول على القائمة عن (٥) نقاط، ما يظهر بحسب منظمة الشفافية الدولية أن أمامها كثيراً من العمل في إطار مكافحة الفساد، حيث ذكرت المسؤولة عن المنظمة أنه «سواء كان الأمر في أوروبا التي تشهد أزمة الديون أو في العالم العربي مع بزوغ فجر حقبة سياسية جديدة، على القادة أن يأخذوا في الاعتبار مطلب أداء حكم أفضل»، ويجدر بنا أن نشير هنا أن نتائج ترتيب الدول الأوروبية في هذه القائمة مقلق من احتمال زوال منطقة الأورو.

وتشير المنظمة في تقريرها هذا إلى أن جملة الأحداث الأخيرة التي اجتاحت العالم من احتجاج شعبي والإفلات من العقاب وعدم الاستقرار الاقتصادي قد أرسل صدمة في جميع أنحاء العالم، حيث سرعان ما انتشرت هذه الاحتجاجات لتوحيد الناس من جميع شرائح المجتمع، على الرغم من تنوع خلفياتهم إلا أن رسالتهم هي نفسها: «هناك حاجة إلى مزيد من الشفافية والمساءلة من قادتنا»<sup>(١٦)</sup>. فظهر الفساد في هذا العام من خلال أزمة الديون في الدول الأوروبية من جهة، وبداية عهد جديد من الزعماء السياسيين في الوطن العربي.

بصفة عامة يدلّ هذا التقرير على وجود إحباط عام وواضح بين الشعوب في العالم، فلا توجد أي دولة أو إقليم بمنأى عن أضرار الفساد، حيث إن الأغلبية العظمى من الدول الـ ١٨٣ الخاضعة للتقييم حصلت على تقييم أقل من (٥) نقاط على السلم من (٠) إلى (١٠) نقاط.

«The Global Coalition Against Corruption: Corruption Perceptions Index (CPI) 2011,» Transparency (١٥) International (2011), <http://www.transparency.org/research/cpi/cpi\_2011>.

«Corruption Perceptions Index 2011: Demands for Better Government Must be Heeded,» (2011), <http://www.transparency.org/cpi2011/results/> (١٦).

الجدول الرقم (١)

الدول الأكثر نزاهة وفق مؤشر مدركات الفساد CPI لسنة ٢٠١١

تصنيف الدولة - المرتبة -	الدولة - الإقليم -	مجموع النقاط على مؤشر مدركات الفساد لسنة ٢٠١١
١	نيوزلندا	٩,٥
٢	الدنمارك	٩,٤
٣	فلندا	٩,٤
٤	السويد	٩,٣
٥	سنغافورة	٩,٠
٦	النرويج	٩,٠
٧	هولندا	٨,٩
٨	أستراليا	٨,٨
٩	سويسرا	٨,٨
١٠	كندا	٨,٧
١١	لوكسمبورغ	٨,٥
١٢	هونغ كونغ	٨,٤
١٣	آيسلندا	٨,٣
١٤	ألمانيا	٨,٠
١٥	اليابان	٨,٠
١٦	النمسا	٧,٨
١٧	باربادوس	٧,٨
١٨	المملكة المتحدة	٧,٨
١٩	بلجيكا	٧,٥
٢٠	أيرلندا	٧,٥

المصدر: «The Global Coalition Against Corruption: Corruption Perceptions Index (CPI)» Transparency International (2011).

## ١ - ترتيب البلدان العربية في مؤشر مدركات الفساد CPI لمنظمة الشفافية الدولية

لسنة ٢٠١١

يعكس مؤشر مدركات الفساد لعام ٢٠١١ الصادر عن منظمة الشفافية الدولية سوء الأوضاع في البلدان العربية، حيث من ضمن ١٧ دولة خاضعة للمسح فإن دولتين فقط أحرزتا أكثر من ٥ نقاط على المؤشر، ما يشير إلى مشكلة فساد خطيرة في المنطقة العربية، باقتراب الأغلبية العظمى منها من تقييم «فاسد جداً». وقبل الربيع العربي اعتبرت منظمة الشفافية أن «الاستبداد والفساد مترسّخان في الحياة اليومية إلى حدّ أن قوانين مكافحة الفساد القائمة لا تملك أثراً كبيراً»<sup>(١٧)</sup>.

فوجد بذلك أن قطر قد احتلت المرتبة الأولى عربياً والثانية والعشرين (٢٢) عالمياً بتقييم بلغ ٧, ٢ نقاط كما يوضحه الجدول الرقم (٢)، ولكن الدولة التي تليها مباشرة تبعد عنها بفارق كبير، وهي دولة البحرين في المرتبة (٤٦) عالمياً والثانية عربياً بتقييم بلغ (١, ٥) نقاط. لتلحق بها باقي الدول العربية الأخرى بتقييم ما بين (٤, ٨) و(٤, ٤) نقاط.

أما بقية البلدان العربية فهي تحتلّ المراكز الأخيرة من القائمة بتقييم أقل من (٣) نقاط، الأمر الذي تعتبره المنظمة دليلاً على انتشار الفساد بشكل واسع في أجهزة ومؤسسات الدولة وانعدام إرادة سياسية لمحاربتة.

وكأسوأ مراكز في القائمة جاء العراق في المرتبة (١٧٥) بتقييم بلغ (٨, ١)، يليها السودان في المرتبة (١٧٧) بتقييم (٦, ١)، وأخيراً تأتي الصومال في المرتبة الأخيرة عالمياً وعربياً (١٨٢) بتقييم بلغ (٠, ١) كأكثر دولة فساداً في العالم. ويعزى هذا التقييم بالنسبة إلى الدول الأكثر فساداً إلى سوء الأوضاع وتردي الظروف السياسية في كل من العراق والصومال.

(١٧) ألفين لوبك أرنيز، المراجعة: مدخل متكامل (عمّان: دار المريخ، ٢٠٠١)، والموقع الإلكتروني لمنظمة الشفافية الدولية، <<http://www.transparency.org>>. (تمّت زيارة الموقع بتاريخ ١٥/٣/٢٠١١).

«The Global Coalition Against Corruption: Corruption Perceptions Index (CPI) 2003,» Transparency International (2003), <[http://www.transparency.org/research/cpi/cpi\\_2003](http://www.transparency.org/research/cpi/cpi_2003)>; «The Global Coalition Against Corruption: Corruption Perceptions Index (CPI) 2004,» Transparency International (2004), <[http://www.transparency.org/research/cpi/cpi\\_2004](http://www.transparency.org/research/cpi/cpi_2004)>; «The Global Coalition Against Corruption: Corruption Perceptions Index (CPI) 2005,» Transparency International (2005), <[http://www.transparency.org/research/cpi/cpi\\_2005](http://www.transparency.org/research/cpi/cpi_2005)>; «The Global Coalition Against Corruption: Corruption Perceptions Index (CPI) 2006,» Transparency International (2006), <[http://www.transparency.org/research/cpi/cpi\\_2006](http://www.transparency.org/research/cpi/cpi_2006)>; «The Global Coalition Against Corruption: Corruption Perceptions Index (CPI) 2007,» Transparency International (2007), <[http://www.transparency.org/research/cpi/cpi\\_2007](http://www.transparency.org/research/cpi/cpi_2007)>; «The Global Coalition Against Corruption: Corruption Perceptions Index (CPI) 2008,» Transparency International (2008), <[http://www.transparency.org/research/cpi/cpi\\_2008](http://www.transparency.org/research/cpi/cpi_2008)>; «The Global Coalition Against Corruption: Corruption Perceptions Index (CPI) 2009,» Transparency International (2009), <[http://www.transparency.org/research/cpi/cpi\\_2009](http://www.transparency.org/research/cpi/cpi_2009)>; «The Global Coalition Against Corruption: Corruption Perceptions Index (CPI) 2010,» Transparency International (2010), <[http://www.transparency.org/research/cpi/cpi\\_2010](http://www.transparency.org/research/cpi/cpi_2010)>, and «The Global Coalition Against Corruption: Corruption Perceptions Index (CPI) 2011,» Transparency International (2011), <[http://www.transparency.org/research/cpi/cpi\\_2011](http://www.transparency.org/research/cpi/cpi_2011)>.

## الجدول الرقم (٢)

ترتيب البلدان العربية وفق مؤشر مدركات الفساد CPI لسنة ٢٠١١

مجموع النقاط على مؤشر مدركات الفساد	الدولة الإقليم	تصنيف الدولة	
		المرتبة العالمية	المرتبة عربياً
٧,٢	قطر	٢٢	١
٥,١	البحرين	٤٦	٢
٤,٨	عمان	٥٠	٣
٤,٦	الكويت	٥٤	٤
٤,٥	الأردن	٥٦	٥
٤,٤	السعودية	٥٧	٦
٣,٨	تونس	٧٣	٧
٣,٤	المغرب	٨٠	٨
٢,٩	الجزائر	١١٢	٩
٢,٩	مصر	١١٢	١٠
٢,٦	سورية	١٢٩	١١
٢,٥	لبنان	١٣٤	١٢
٢,١	اليمن	١٦٤	١٣
٢,٠	ليبيا	١٦٨	١٤
١,٨	العراق	١٧٥	١٥
١,٦	السودان	١٧٧	١٦
١,٠	الصومال (آخر مرتبة عالمياً وعربياً)	١٨٢	١٧

المصدر: Transparency International (2011), «The Global Coalition Against Corruption: Corruption Perceptions Index (CPI) 2011», <[http://www.transparency.org/research/cpi/cpi\\_2011](http://www.transparency.org/research/cpi/cpi_2011)>.

## ٢ - ترتيب الجزائر في مؤشر مدركات الفساد CPI

### لمنظمة الشفافية الدولية لسنة ٢٠١١

احتلت الجزائر المرتبة الـ ١١٢ عالمياً في سُلّم الفساد من ضمن ١٨٣ دولة، في تقرير منظمة الشفافية الدولية لسنة ٢٠١١، بعدما كانت في المرتبة ١٠٥ سنة ٢٠١٠. وحصلت على تصنيف منخفض جداً بحصولها على تصنيف ٢,٩ من أصل ١٠ في مؤشر الفساد. ونلاحظ من خلال الجدول

الرقم (٣) بقاء تصنيف الجزائر في المستوى نفسه من دون القفز عن عتبة الدرجات الثلاث في المؤشر منذ سنة ٢٠٠٣، وهو ما يقارب العشر سنوات، فلم تسجل منظمة الشفافية الدولية أي تطور إيجابي خلال هذه الفترة، أو أي وجود لمؤشرات عن إرادة حكومية لمحاربة الفساد، فلم تبتعد الجزائر كثيراً عن مؤشر «فاسد جداً»، بحكم أن تصنيف «٠» يعني فاسد جداً، وكان تصنيف الجزائر في حدود ٢,٩ فقط، وهي نقطة ضعيفة جداً بالنسبة إلى منظمة الشفافية الدولية التي تعتبر أن حصول أي دولة على أقل من ٣ نقاط، هو مرادف لانتشار الفساد بشكل واسع في أجهزة ومؤسسات الدولة وانعدام إرادة سياسية لمحاربته.

إن من أسباب التصنيف المتدني للجزائر هو عدم تنصيب مرصد قمع الفساد، وعدم إنشاء الجهاز المركزي للوقاية ومحاربة الفساد الذي نصّ عليه قانون ٢٠ شباط/فبراير ٢٠٠٦، وكذا عدم صدور المراسيم التنظيمية لقانون الصفقات العمومية الجديد. الأمر الذي ساعد على انتشار مظاهر الفساد بجميع أنواعها، من رشى واختلاسات ومحسوبية من خلال استغلال السلطة والمناصب المهمة إلى التهرب من الإفصاح والتصريح بالذمة المالية للأعوان الاقتصاديين والتهرب من دفع المستحقات المالية الضريبية بكل الطرق الممكنة.

### الجدول الرقم (٣)

ترتيب الجزائر وفقاً لمؤشر مدركات الفساد CPI  
خلال الفترة ٢٠٠٣ - ٢٠١١

السنة	المرتبة/ مجموع دول المسح	مجموع النقاط على مؤشر مدركات الفساد CPI
٢٠٠٣	١٣٣/٨٨	٢,٦
٢٠٠٤	١٤٦/٩٧	٢,٧
٢٠٠٥	١٥٩/٩٧	٢,٨
٢٠٠٦	١٦٣/٨٤	٣,١
٢٠٠٧	١٨٠/٩٩	٣
٢٠٠٨	١٨٢/٩٢	٣,٢
٢٠٠٩	١٨٠/١١١	٢,٨
٢٠١٠	١٧٨/١٠٥	٢,٩
٢٠١١	١٨٣/١١٢	٢,٩

المصدر: «The Global Coalition Against Corruption: Corruption Perceptions Index (CPI) 2003-2011», Transparency International (2003-2011).

## سابعاً: المراجعة الجبائية كوسيلة لتفعيل حوكمة الشركات لمكافحة الغش والتهرب الضريبي

إن عملية مكافحة الفساد ليست بالأمر السهل، وذلك لأنها تتطلب تضافر جميع الجهود مع زيادة الوعي والإدراك بضرورة محاربة الفساد والقضاء عليه. وتقوم مكافحة الفساد على طريقتين: الأولى على أساس العقاب والثانية على أساس الوقاية<sup>(١٨)</sup>، من خلال التدقيق الجبائي الذي يعتبر أداة فعالة للحد من الفساد، وبالأخص التهرب والغش الضريبي، وسنحاول تسليط الضوء على هذه الأداة من خلال الآتي:

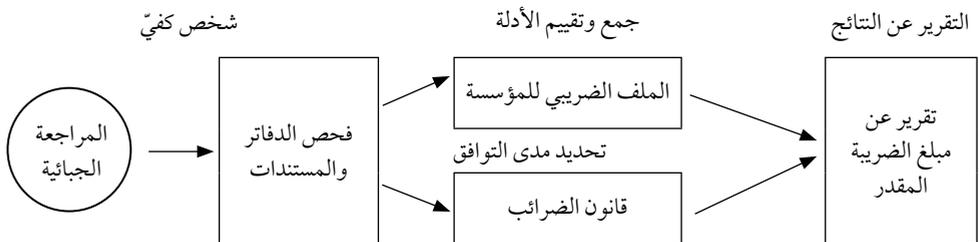
### ١ - مفهوم المراجعة الجبائية

بما أن المراجعة هي «فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمّة من طرف المؤسسة والحكم على عمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات»<sup>(١٩)</sup>، أي أن الهدف من مراجعة الالتزامات هو تحديد ما إذا كان العميل قد التزم بإجراءات وقواعد محدّدة موضوعة من قبل سلطة عليا، وعلى سبيل المثال عند ترجمة مدى التزام المكلفين بالضريبة يقوم المراجع الجبائي المعين من قبل مصلحة الضرائب بمراجعة صافي الدخل الخاضع للضريبة مثلاً، والتأكد من صحة تطبيق نسب الضرائب.

وبما أن المراجعة الجبائية هي إحدى صور مراجعة الالتزام فيمكن تعريفها على أنها: «وسيلة للحكم على مدى كفاءة النظام الجبائي للمؤسسة وجميع وظائفها (الضرائب وجميع أشكالها هي موضوع التدقيق)»<sup>(٢٠)</sup>.

### الشكل الرقم (١)

#### المراجعة الجبائية



المصدر: ألفين لوبك أرنيز، المراجعة: مدخل متكامل (عمّان: دار المريخ، ٢٠٠١)، ص ٢٢.

(١٨) صخر عبد الله الجنيدي، «مكافحة الفساد الضريبي» «دنيا الوطن» (٢٨ آب/أغسطس ٢٠٠٤)، <<http://pulpit.alwatanvoice.com/articles/2004/08/28/9043.html>>.

(١٩) محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط ٣ (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، د. ت. [..])، ص ١١.

Philippe Colin, *La Vérification Fiscale* (Paris: Édition Economica, 1985), p. 37.

(٢٠)

يوضح الشكل إجراءات المراجعة التي يقوم بها المراجع الجبائي حيث يتمثل الهدف في تحديد ما إذا كان الدخل الخاضع للضريبة قد تمّ التوصل إليه بما يتفق مع مواد قانون الضرائب، وللتوصل إلى هذا الهدف يجب مراجعة دفاتر الشركة محلّ المراجعة وبعد الإتمام يقدم المراجع تقريراً إلى الجهة المعنية.

## ٢ - هدف المراجعة الجبائية

يمكن معرفة هدفى المراجعة الجبائية من خلال<sup>(٢١)</sup>:

- هدف انتظامى يعمل على مراقبة انتظام الضريبة.

- هدف استراتيجى يعمل على ضمان الفاعلية.

ويمكن شرح هذين الهدفين في<sup>(٢٢)</sup>:

### أ - مراقبة الانتظام

هى المراقبة التي تسيطر على ضمان موثوقية المعلومات، فهي تسمح بالكشف عن الحالات الشاذة وعن نشأة مخاطرها لإصلاح أية مخالفات ضريبية.

### ب - مراقبة الفعالية

تسمح بقياس استعداد المؤسسة لاستغلال المزايا الضريبية التي يمنحها القانون والسيطرة عليها.

- المراجعة الجبائية تدرس وتحلل الأحكام التي تنجم عن القواعد الجبائية التي تلتزم بها المؤسسة أو تتحمل عقوبات.

- دفع بالقرارات المتخذة من المؤسسة للاختيار العقلاني القائم على المنفعة التي ستجدها بعد خصم الضرائب.

- تحقيق مورد مالي منظم ومتوازن من المكلفين.

- خلق الانتماء الطوعي للمكلفين والمشتغلين.

## ٣ - أنواع وخصائص المراجعة الجبائية

سوف نتطرق في هذا العنصر إلى أنواع المراجعة الجبائية وخصائصها، نبدأ أولاً بالأنواع.

(٢١) محمد محمود زينب حوسو، «التدقيق للأغراض الضريبية»، (رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ٢٠٠٥)، ص ٩٢، منشورة على الموقع الإلكتروني، <[http://scholar.najah.edu/sites/default/files/all-thesis/audit\\_for\\_tax\\_purposes.pdf](http://scholar.najah.edu/sites/default/files/all-thesis/audit_for_tax_purposes.pdf)>.

Philippe Bouda Fox, *Précède Science et Technique Fiscale* (Paris: Dunod, 1986), p. 91.

(٢٢)

## أ- أنواع المراجعة الجبائية

يمكن أن نميِّز نوعين من المراجعة الجبائية وذلك من خلال<sup>(٢٣)</sup>:

(١) المراجعة الجبائية الداخلية: «تعتبر المراجعة الداخلية نشاطاً مستقلاً داخل المنشأة يهدف إلى التأكد من دقة وفعالية الأنظمة، التعليمات والإجراءات المطبقة في المنشأة، وتزويد الإدارة بتقارير عن أي انحرافات أو نقاط ضعف».

(٢) المراجعة الجبائية الخارجية: يمكن تعريف المراجعة الخارجية «بأنها الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المنشأة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب تبعاً لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة».

## ب - خصائص المراجعة الجبائية

يتبنّى المراجع الجبائي تقنيات مماثلة لتلك المطبقة من طرف الإدارة الجبائية، حيث يستوجب عليه في بداية الأمر تحليل الوضعية فيقترح بعد ذلك الاستراتيجيات اللازمة. ويستوجب في الشخص الذي يقوم بالمراجعة الجبائية توفر كفاءات مهنية متمثلة في كون المراجع الجبائي شخصاً مهنيّاً معيَّناً ومكلفاً بإتمام مهمته في إطار عملية المراجعة حسب طرق المهنة وآدابها المعمول بها في هذا المجال. حيث لا يمكن أن يكون هذا المراجع قاضياً ومتهماً في الوقت نفسه، وهذا يعني أنه لا يكون هو المسؤول عن المعلومة التي هي في إطار المراجعة التي يمكن أن تمسّ بمصداقية مهمة المراجعة الجبائية. وبتعبير آخر يجب على المراجع أن يعلم بكلّ استقلالية وحرية المسؤولين عن المعلومة موضوع المراجعة. كما عليه الحصول على معلومة جبائية ذات مستوى عالٍ، حتى يتسنى له إصدار حكمه حول نوعية المعلومة التي هو بصدد مراجعتها، وهذا ليتمكن القول بأنه يملك كفاءة مهنية تجعله قادراً على أداء المهمة التي تعتبر ذات ميزة خاصة، وعلى المراجع إضافةً إلى كل ما قيل الحفاظ على السر المهني للنتائج الحاصل عليها.

## خاتمة

بعد الحديث عن المراجعة الجبائية لا بد من توضيح أن محاربة الفساد بجميع أنواعه بواسطة المراجعة الجبائية لا تكفي؛ وإنما يجب تدعيم الشركات بتطبيق الحوكمة، التي هي مجموعة الآليات والإجراءات والقوانين والنظم والقرارات التي تتضمن كلاً من الانضباط والثقافة والعدالة، باعتبارها المساهم الكبير والأساس في حماية الحصيلة الضريبية، والعمل على تعظيمها، وبالتالي صلاح إدارة الشركات يزيد من إيرادات المؤسسة ومن الحصيلة الجبائية، ويمكن تحقيق ذلك من خلال توفير ما يلي:

(٢٣) «مراجعة ومراقبة داخلية» (المملكة العربية السعودية: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني).

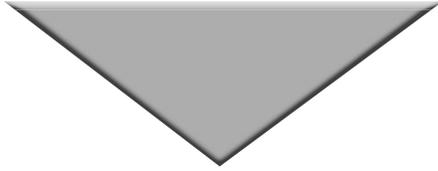




يصدر قريباً

عن

## مركز دراسات الوحدة العربية



يهود البلاد العربية

خيرية قاسمية

الجدار العازل الإسرائيلي: دراسة في السياسة  
الديمغرافية والتطهير العرقي (٢٠٠٢ - ٢٠١٤)

سعيد يقين

عشرة أعوام مع حافظ الأسد، ١٩٩٠ - ٢٠٠٠

بثينة شعبان