

الاتجاهات الحديثة للمراجعة الخارجية وأثرها على كفاءة التحاسب الضريبي
دراسة ميدانية على ديوان الضرائب السوداني

**The Tax Return and its Role in the Efficiency of Tax Accounting
(A Field Study On The Tax Chamber In Khartoum State)**

الباحثان:

الزين عبد الله بابكر¹ أستاذ المحاسبة المشارك

عمر محمد حسن درار²

المستخلص

تتمثل مشكلة الدراسة وجود قصور وضعف في إجراءات التحاسب الضريبي للإقرار الضريبي (المقدم من المكلف الطبيعي) وضعف المتابعة من قبل الوحدات المكلفة بتنفيذها، بالتالي تحول الإقرار الضريبي وإجراءاته إلى أسلوب ثانوي أو هامشي مما يؤثر سلباً في الالتزام الضريبي للمكلف وإتساع حالات التهرب الضريبي؟. هدفت الدراسة إلى توضيح وتحليل العلاقة بين الاتجاهات الحديثة للمراجعة الخارجية وكفاءة التحاسب الضريبي، لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات التالية: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين المراجعة المستمرة كإتجاه حديث للمراجعة الخارجية وكفاءة التحاسب الضريبي بديوان الضرائب السوداني، توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التخصص الصناعي للمراجعة الخارجي كإتجاه حديث للمراجعة الخارجية وكفاءة التحاسب الضريبي بديوان الضرائب السوداني، توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مراجعة النظير كإتجاه حديث للمراجعة الخارجية وكفاءة التحاسب الضريبي بديوان الضرائب السوداني. اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: وجود ارتباط طردي ضعيف بين الاتجاهات الحديثة للمراجعة الخارجية وكفاءة التحاسب الضريبي في ديوان الضرائب السوداني. أوصت الدراسة بزيادة الاهتمام بالاتجاهات الحديثة للمراجعة الخارجية لما يترتب عليها من زيادة في مستوى كفاءة الأداء في المؤسسات السودانية بصفة عامة ورفع كفاءة التحاسب الضريبي في ديوان الضرائب السوداني.

الكلمات المفتاحية: الاتجاهات الحديثة للمراجعة الخارجية، المراجعة المستمرة، التخصص الصناعي للمراجع الخارجي، مراجعة النظير، التحاسب الضريبي.

Abstract

The problem of the study is the presence of shortcomings and weaknesses in the tax accounting procedures for the tax declaration (submitted by the natural taxpayer) and the weakness of follow-up by the units charged with its implementation, thus turning the tax declaration and its procedures into a secondary or marginal method, which negatively affects the tax obligation of the taxpayer and the expansion of cases of tax evasion? The study aimed to clarify and analyze the relationship between recent trends of external audit and the efficiency of tax accounting. To achieve the objectives of the study, the following hypotheses were tested: There is a statistically significant relationship between continuous auditing as a recent trend of external auditing and tax accounting efficiency in the Sudanese Taxation chamber, there is a statistically significant relationship between the industrial specialization of external auditing as a recent trend of external auditing and tax accounting efficiency in the Sudanese Taxation chamber, there is a relationship Statistically significant between peer review as a modern trend of external audit and tax accounting efficiency in the Sudanese

¹ أستاذ المحاسبة المشارك بقسم المحاسبة، كلية التجارة – جامعة النيلين

² محاسب: شركة الصحاري للتنمية برج الساحل والصحراء

Taxation chamber. The study adopted the descriptive analytical approach. The study reached several results, including: There is a weak direct correlation between the recent trends of external audit and the efficiency of tax accounting in the Sudanese Taxation chamber. The study recommended increasing attention to the recent trends of external auditing, as they result in an increase in the level of performance efficiency in Sudanese institutions in general, and raising the efficiency of tax accounting in the Sudanese taxation chamber..

Keywords: recent trends of external audit, continuous audit, industrial specialization of external auditor, peer review, tax accounting.

المحور الأول: الإطار المنهجي والدراسات السابقة أولاً: الإطار المنهجي: تمهيد:

تعتبر التغيرات المستمرة في بيئة الأعمال والبيئة التنظيمية والمهنية والتطورات المتلاحقة والمتسارعة التي يتسم بها الاقتصاد العالمي قد أدت إلى وجود العديد من حالات التقاضي والدعاوي الجنائية والمدنية بعد تزايد حالات التهرب الضريبي على كل من المستويين العالمي والمحلي مما يؤثر على الإدارة الضريبية و اقتصاد الدولة ككل، الأمر الذي أدى إلى سعي الدول والمنظمات بالتوجه إلى ابتكار اساليب حديثة في مهنة المحاسبة والمراجعة تساعد على الإرتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي مما يساعده على التخطيط والتنفيذ الجيد لعمليات المراجعة وزيادة مستوى الثقة في عدالة القوائم المالية المنشورة التي خضعت للفحص من قبل مراجعين خارجيين متخصصين والتأكيد عليها من خلال إجراءات رقابة الجودة وفقاً للمعايير المهنية، لتوفير الشفافية الكافية للجمهور والمكلفين بتقديم الاقرارات الضريبية.

تمثل عملية التحاسب الضريبي جوهر النظام الضريبي، وأساس العلاقة الضريبية بين الممول والإدارة الضريبية، والتي تهتم بقياس الوعاء الضريبي للممول، أي قياس المادة الخاضعة للضريبة والأساس الذي تقوم عليه عملية تحديد الضريبة.

إن الرغبة في تدعيم الاتجاهات الحديثة للمراجعة الخارجية في القطاع الضريبي هي مبادرات تدعو إلى إصلاح المنظومة الضريبية، وزيادة ثقة الممول في مصلحة الضرائب مع العمل على رفع مستوى الالتزام الضريبي لدى الممولين واللاحق بركب الدول الأكثر تقدماً انطلاقاً نحو الاعمار والبناء، وتعتبر هذه من أهم الأسباب التي شجع الباحث على القيام بهذه الدراسة من خلال تقييم العلاقة بين الاتجاهات الحديثة للمراجعة الخارجية وأثرها على كفاءة التحاسب الضريبي.

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة وجود قصور وضعف في إجراءات التحاسب الضريبي للإقرار الضريبي (المقدم من المكلف الطبيعي) وضعف المتابعة من قبل الوحدات المكلفة بتنفيذها، بالتالي تحول الإقرار الضريبي وإجراءاته إلى أسلوب ثانوي أو هامشي مما يؤثر سلباً في الالتزام الضريبي للمكلف وإتساع حالات التهرب الضريبي. فما هو أثر الاتجاهات الحديثة للمراجعة الخارجية في رفع كفاءة التحاسب الضريبي؟ هذه هي المشكلة التي تبحثها الدراسة ويمكن تلخيصها من خلال التساؤلات التالية:

1. هل توجد علاقة بين المراجعة المستمرة كإتجاه حديث للمراجعة الخارجية وكفاءة التحاسب الضريبي بديوان الضرائب السوداني؟.
2. هل توجد علاقة بين التخصص الصناعي للمراجعة الخارجي كإتجاه حديث للمراجعة الخارجية وكفاءة التحاسب الضريبي بديوان الضرائب السوداني؟.

3. هل توجد علاقة بين مراجعة النظر كإتجاه حديث للمراجعة الخارجية وكفاءة التحاسب الضريبي بديوان الضرائب السوداني؟
أهداف الدراسة:

- سعت الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:
1. التعرف على مفهوم الاتجاهات الحديثة للمراجعة الخارجية وكذلك توضيح مفهوم وأهمية التحاسب الضريبي.
 2. دراسة وتحليل العلاقة بين المراجعة المستمرة كإتجاه حديث للمراجعة الخارجية وكفاءة التحاسب الضريبي.
 3. دراسة وتحليل العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي كإتجاه حديث للمراجعة الخارجية وكفاءة التحاسب الضريبي.
 4. دراسة وتحليل العلاقة بين مراجعة النظر كإتجاه حديث للمراجعة الخارجية وكفاءة التحاسب الضريبي.
- أهمية الدراسة:**

تنقسم أهمية الدراسة إلي الأتي :

1. الأهمية العلمية :

أ. الإهتمام المتزايد للإدارة العامة للضرائب والدول برفع مستوى الالتزام الضريبي لدى الممولين، وتوفير الموارد الحقيقية للدولة للقيام بوظائفها عن طريق معالجة التشوهات الضريبية التي قد تعوق التنمية.

ب. توفير أساس يساعد الجهات واضعة التشريعات الضريبية في البيئة السودانية في وضع قوانين وتشريعات ضريبية تساهم في معالجة مشكلات التحاسب الضريبي.

2. الأهمية العملية :

أ. إن تطوير السياسات المالية القائمة وإقتراح السياسات المالية الملائمة يعد من أهم الادوات الممكن استخدامها لتعظيم المكاسب الصافية المتولدة من الضرائب.

ب. أن عملية التحاسب الضريبي تمثل جوهر النظام الضريبي، وأساس العلاقة الضريبية بين الممول والإدارة الضريبية، بالتالي أهمية توفير أساليب وإجراءات حديثة تعمل على الحد من المشكلات الضريبية المرتبطة بالتحاسب الضريبي ورفع كفاءة التحاسب ومن أهمها الاتجاهات الحديثة للمراجعة الخارجية.

فرضيات الدراسة:

لتحقيق اهداف الدراسة يتم اختبار الفرضيات الآتية:

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين المراجعة المستمرة كإتجاه حديث للمراجعة الخارجية وكفاءة التحاسب الضريبي بديوان الضرائب السوداني.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التخصص الصناعي للمراجعة الخارجية كإتجاه حديث للمراجعة الخارجية وكفاءة التحاسب الضريبي بديوان الضرائب السوداني.

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مراجعة النظر كإتجاه حديث للمراجعة الخارجية وكفاءة التحاسب الضريبي بديوان الضرائب السوداني.

منهجية الدراسة:

استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في:

1. الحدود المكانية: مكاتب وإدارات ديوان الضرائب بولاية الخرطوم.

2. الحدود الزمنية: العام 2021م.
3. الحدود الموضوعية: الاتجاهات الحديثة للمراجعة الخارجية (المراجعة المستمرة، التخصص الصناعي للمراجع الخارجي، مراجعة النظير)، كفاءة المحاسب الضريبي
4. الحدود البشرية: مفتشو ونواب ومساعدو ومقررو الضرائب العاملين بديوان الضرائب ولاية الخرطوم.

مصادر جمع البيانات:

تتمثل مصادر جمع البيانات في الآتي:

1. مصادر البيانات الأولية: جمعت عن طريق الاستبانة.
2. مصادر البيانات الثانوية: جمعت عن طريق الكتب والدوريات والمجلات العلمية والرسائل الجامعية وأخرى.

ثانياً: الدراسات السابقة

(2007): Soo Young Kwon

تمثلت مشكلة الدراسة فوائد الاستعانة بخدمات المراجعين المتخصصين تزيد مع البيئة القانونية الضعيفة، وهدفت الدراسة إلى تناول موضوع التخصص (المهني) الصناعي للمراجع في إطاره العالمي، وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أن عملاء المراجعة الذين يرتبطون مع مكاتب مراجعة متخصصة في قطاع معين لديهم قيم منخفضة من مستويات إدارة الأرباح، وأن كانت قيم مرتفعة من التسويات الحكومية وذلك مقارنة بعملاء المراجعة المرتبطين بمكاتب مراجعة غير متخصصة فضلاً عن ذلك يؤثر التخصص (المهني) الصناعي للمراجع، وأوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها يجب أن يكون التخصص المهني للمراجعين في زيادة جودة الأرباح في ظل البيئة القانونية غير ضعيفة.

خلف، (2013م):

تمثلت مشكلة الدراسة في محدودية تطبيق تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها بشكل فاعل في الهيئة العامة للضرائب عموماً وفي قسم المنشآت خصوصاً مما عاد سلباً على عملية المحاسب الضريبي في الهيئة المبحوثة. هدفت الدراسة للتعرف على تأثير تكنولوجيا المعلومات في تطوير إجراءات المحاسب الضريبي التقليدية في قسم المنشآت إلى إجراءات محاسب ضريبية إلكترونية. إتبعته الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى أن عملية المحاسب الضريبي تتم بالأسلوب التقليدي اليدوي عن تقدير وفحص وجباية ضريبة الدخل مما يؤدي للوقوع بالأخطاء بصورة مقصودة وغير مقصودة. ومن أهم توصيات الدراسة ضرورة موقع الكتروني على شبكة الإنترنت يكون خاص بالهيئة العامة للضرائب يمكن من خلاله إنجاز عملية المحاسب الضريبي إلكترونياً (تقدير - فحص وتحصيل).

علي وخار، (2016م):

تمثلت مشكلة الدراسة في تحديد كيفية تحسين مستوى الممارسات المهنية بمكاتب المراجعة الخارجية من خلال تطبيق واعتماد أسلوب مراجعة النظير، هدفت الدراسة إلى توضيح دور أسلوب مراجعة النظير من تطوير الممارسة المهنية بمكاتب المراجعة الخارجية، توصلت الدراسة إلى أن مكاتب المراجعة والمحاسبة تهتم بتطبيق أسلوب مراجعة النظير كما تهتم بالتحسين المستمر لجودة خدماتها المهنية وأن مراجعة النظير ساهمت في تحسين مستوى المراجعة المهنية لمكاتب المراجعة الخارجية، أوصت الدراسة بضرورة اهتمام مكاتب المراجعة السودانية بتطبيق أسلوب مراجعة النظير لما يترتب عليها من زيادة في مستوى كفاءة الأداء وعلى هذه المكاتب الاهتمام بتحسين مستوى الممارسة المهنية وإجراء المزيد من البحوث ذات العلاقة بالتحسين المستمر للخدمات المهنية لمكاتب المراجعة الخارجية.

دراسة: علي وسند، (2016م):

تمثلت مشكلة الدراسة في تحديد مدى العلاقة بين المراجعة المستمرة والحد من مخاطر التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية، هدفت الدراسة الى دراسة وتحليل دور المراجعة المستمرة في الحد من مخاطر التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية بالتطبيق على المصارف السودانية. توصلت الدراسة الى ان هناك دور هام للمراجعة المستمرة في الحد من مخاطر التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية للمصارف السودانية، أوصت الدراسة بضرورة اهتمام المصارف السودانية بتطبيق نظام المراجعة المستمرة للحد من المخاطر المختلفة.

مقيطوف وعبد الرحمن (2017م):

تمثلت مشكلة الدراسة في تحديد مدى مساهمة المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. هدفت الدراسة اختبار مدى تأثير المراجعة المستمرة في الحد من الممارسات الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي، وتوصلت الدراسة الى وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المستمرة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي. وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالتدريب والتأهيل الكافي للمراجعين عند ممارسة المراجعة المستمرة، وضرورة التأكد من استبعاد الصفقات التي لم تكمل بقائمة الدخل.

فضل الله، (2018م):

تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة أثر جودة التحاسب الضريبي في الحد من الممارسات المهنية الخلاقة في إعداد التقارير المالية وتحسين نوعية المعلومات المحاسبية. هدفت الدراسة إلى معرفة كيفية تحقيق جودة التحاسب الضريبي، ومعرفة أساليب ممارسة المحاسبة الخلاقة ومن تم التطبيق العملي لمعرفة دور جودة التحاسب الضريبي في الحد من تلك الممارسات المهنية الخلاقة. توصلت الدراسة إلى أن جودة التحاسب الضريبي تعتمد على جودة المعلومات التي يتقدم بها الممول، والإدارة الضريبية هي إحدى مستخدمي المالية لذا فإن السبب المباشر لاتباع أساليب المحاسبة الخلاقة هو تخفيض الأرباح بهدف دفع أقل عند التحاسب الضريبي. أوصت الدراسة بضرورة اهتمام ديوان الضرائب بالتدريب المستمر للعاملين بإدارة التفتيش والمراجعة لضمان تحاسب ضريبي جيد، وضرورة وجود قاعدة بيانات مع المصالح الحكومية الأخرى لمد الديوان بالمعلومات التي تقلل من ظاهرة عدم وجود تماثل المعلومات وتضمن العدالة الضريبية.

مشكور، (2019م)

تمثلت مشكل الدراسة في مدى وجود دليل تدقيق محلي معنى بمراجعة النظير ورقابة الجودة، وهل تتفق قوانين وأنظمة مهنة المراجعة المحلية مع معايير مراجعة النظير ورقابة جودة المراجعة؟، هدفت الدراسة الى تسليط الضوء على مداخل مراجعة النظير ورقابة جودة المراجعة فضلا عن معرفة المعايير المراجعة الداعمة لذلك. توصلت الدراسة الى مجموعة استنتاجات اهمها لا يوجد دليل تدقيق محلي يحمل في طياته مراجعة النظير وتحقيق رقابة الجودة ، ولكن توجد العديد من قوانين وأنظمة مهنة المراجعة المحلية التي تتفق مع معايير مراجعة النظير ورقابة جودة المراجعة، وركزت كل من معايير المراجعة الدولية والقوانين والأنظمة المهنة المحلية على استقلالية مكتب مراقب الحسابات عن الجهة الخاضعة للتدقيق أوصت الدراسة الى مجموعة التوصيات أهمها ضرورة تبني دليل تدقيق محلي يحمل في طياته مراجعة النظير وتحقيق رقابة الجودة فضلا عن قوانين وأنظمة مهنة المراجعة المحلية التي تتفق مع معايير مراجعة النظير ورقابة جودة المراجعة

محمد، (2019م)

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم إمكانية التقارير المالية من نقل معلومات وبيانات دقيقة للأطراف ذات العلاقة، لذا أصبح من الضروري وجود جهات متخصصة لمراجعة تلك التقارير بالشكل الذي يدعمها باتجاه الإيجابي مع ما سبق، هدفت الدراسة إلى دراسة مراجعة النظير وأثرها في تحسين جودة التقارير المالية لأراء عينة من موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي، وقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج وكان أهمها وجود علاقة ارتباط معنوية موجبة بين مراجعة النظير

وجودة التقارير المالية، أوصت الدراسة بضرورة نشر الوعي في المؤسسة قيد البحث بشأن أهمية مراجعة النظير وأساليبها وطرق عملها.

الصادق، (2020م):

تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية خلق ميزة تنافسية عالية مع معظم المصارف في ظل التطور التكنولوجي تسعى إلى تعظيم أرباحها وكسب أكبر عدد من العملاء وذلك لا يتم إلا من خلال الخدمات التي تقدمها أن تكون ذات جودة عالية ومبتكرة وسرعة وكفاءة أداءها والعمل على خفض التكاليف بما يحقق ولاء العميل للمصرف هدفت الدراسة إلى معرفة أثر المراجعة المستمرة في سرعة وجودة الأداء، الوصول إلى نشر تقارير مالية أكثر أماناً وموثوقية، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: ساهمت إجراءات المراجعة المستمرة في تقويم الأداء وخفض التكلفة الناتجة عن اتخاذ القرارات الإستثمارية، ساعدت المراجعة المستمرة المصارف في سرعة تسليم المنتج أو الخدمة إلى العملاء، أوصت الدراسة باهتمام المصارف السودانية بالإستمرار بتدريب المراجعين من خلال الندوات وحضور المؤتمرات لمواكبة التطورات المعاصرة للمراجعة المستمرة.

المحور الثاني: الإطار النظري للاتجاهات الحديثة للمراجعة الخارجية
أولاً: مفهوم المراجعة الخارجية

عرفت المراجعة الخارجية بأنها، علم يقوم على مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمنشأة بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى تعبير القوائم المالية الختامية عن أعمالها من ربح أو خسارة وعن مركزها المالي في نهاية فترة محددة (الرجحي، عبد الكريم على، 1997م، ص3)

كما عرفت بأنها فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بعض النظر عن هدفها وحجمها وشكلها القانوني (التميمي، هادي، 2004م، ص 20) كما عرفت بأنها عملية تقليل مخاطر المعلومات المحاسبية إلى مستوى مقبول اجتماعياً وتقديمها لمستخدمي القوائم المالية (حماد، طارق عبد العال، 2006م، ص ص 27، 28). يمكن للباحثان توضيح مفهوم المراجعة الخارجية بأنها تتمثل في التزام المراجع بمعايير المراجعة وقاعد السلوك المهني بما يحقق الاكتشاف والإفصاح عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.

ثانياً: المراجعة المستمرة:

1. مفهوم المراجعة المستمرة:

عرفت بأنها عملية منظمة لتجميع الأدلة الإلكترونية للمراجعة كأساس معقول لإبداء رأي فني محايد بشأن مدى صدق التقارير والمعلومات المالية المعدة في ظل نظام معلومات محاسبي فوري غير ورقي. (علي، عبد الوهاب نصر وشحاتة، السيد شحاتة، 2014م، ص 73) أيضاً عرفها معهد المحاسبين القانونيين (AICPA) والمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) تعريفاً للمراجعة المستمرة على أنها: منهجية تمكن المراجع المحايدين من توفير تأكيد مكتوب عن عناصر محددة في صورة سلسلة من التقارير يتم إصدارها على نحو متزامن مع أو بعد فترة زمنية قصيرة من وقوع الأحداث أو العمليات التي يتم التقرير عنها (علي، عبد الوهاب نصر وشحاتة، السيد شحاتة، 2014م، ص 73).

يرى الباحثان إن المراجعة المستمرة هي عبارة عن منهج إلكتروني يقوم به المراجعين بمراجعة بيانات ومعلومات المنشأة لتقديم رأي فني محايد، وتتم عبر مراحل ويستخدم فيها البرامج الجاهزة وتتم بصورة فورية مستمر.

1. أهداف المراجعة المستمرة:

تهدف المراجعة المستمرة إلى تحقيق الآتي (فريد، محرم إبراهيم، 2013م، ص 135).
أ. إضفاء الصدق على الإفصاح الفوري للشركات عبر الإنترنت.

ب. مساعدة أصحاب المصلحة في الشركة، خاصة المساهمون وهيئة سوق المال، وكافة زوار الشركة في ممارسة الرقابة الفورية المستمرة على الشركة.

ج. تحديد مدى كفاءة وفعالية نظم المحاسبة الفورية في حماية الأصول، والحفاظ على موضوعية البيانات، إنتاج معلومات مالية صادقة يمكن الاعتماد عليها وموثوق فيها، كما يوضح ختم التصديق المستمر على موقع الشركة وكذا تقرير مراقب الحسابات.

يرى الباحثان إن الهدف الأساسي للمراجعة المستمرة، هو الحكم على صحة ختم التصديق المستمر، وزيادة مصداقية الإفصاح الفوري للشركات عبر الإنترنت، أصول المنشأة من الغش والاختلاس وذلك من خلال المراجعة المستمرة.

ثانياً: التخصص الصناعي:

1. مفهوم التخصص الصناعي للمراجع الخارجي:

عرف التخصص الصناعي للمراجع الخارجي بأنه قيام مراجع الحسابات بالتخصص في أداء عمليات المراجعة لشركات تتبع قطاع صناعي أو خدمي واحد (السيد، محمد ، 2008م ص 12)، وعرف بأنه مراقب الحسابات الذي تكون لديه الخبرة والمعرفة المتميزة بالمجال الذي يتخصص فيه بحيث يكون قادراً على إصدار تقارير بالجودة والكفاءة المطلوبة (زكي، شادي أحمد ، ، 2007م ص 5). ، أيضاً عرف بأنه التمتع بالخبرة المهنية المتخصصة بصورة أكبر في مجالات مهنية وأن كلاً من الأقدمية (الخبرة العامة) والمعرفة يمثلان محددين من محددات الخبرة المهنية المتخصصة (ريشو، بديع الدين 2008م ، ص 60 .)

يرى الباحثان أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي هو المعرفة المتراكمة التي يتمتع بها مراجع الحسابات في نشاط صناعي محدد والتي تمكنه من التميز في ذلك وتزيد من شهرته وحصته في سوق المهنة مما يؤثر إيجاباً على أدائه

2 - أهداف التخصص الصناعي للمراجع الخارجي

تتمثل أهداف التخصص الصناعي بالآتي (حلمي، منى حلمي محمد، 2013م، ص 414):

أ. التعرف على العوامل التي تبرز التخصص الصناعي كمدخل لتحقيق ميزة تنافسية للمراجع.
ب. مساعدة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش والتلاعب وتأثير ذلك على جودة إعداد التقارير المالية.

ج. يساعد المراجع الخارجي في تحديد أتعاب عملية المراجعة.

د. يمكن المراجع من التخطيط والتنفيذ الجيد لعملية المراجعة وتقييم مخاطر المراجعة.

هـ. يعمل على تطوير أداء المراجع للخدمات التوكيدية من منظور التخصص المهني (متوي، أحمد زكي 2006م ص ص 165—237).

و. التخطيط والتنفيذ الجيد لعمليات المراجعة وجودة التقارير المالية (صليب، ليلي عزيز، 2003م ص ص 369- — 416).

يرى الباحثان أن من أهداف التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يساعد مكاتب المراجعة على التفاوض حول مستوى أتعاب أعلى، يعمل على الارتقاء بالمهنة لكثرة الانتقادات التي وجهت لها لبطء تطورها.

ثالثاً: مراجعة النظر:

1- مفهوم مراجعة النظر:

عرفت بأنها قيام هيئة قانونية بإعداد وتنفيذ برنامج مراجعة النظر لمكاتب المراجعة الخارجية وتقييم أداء مكتب المراجعة المؤهل في ضوء معايير البرنامج ومعايير رقابة الجودة مع توفر مزايا معينة للحاصلين من مكاتب المراجعة على شهادات باجتياز برنامج مراجعة النظر وتوجيهه إلى جهة أو جهات معينة من خلال وسائل نشر متخصصة (شلقامي، حسن محمد، 2014م. ص 76).

يرى الباحثان أن مراجعة النظرية بأنها جاءت من كثرة الدعاوي القضائية المرفوعة على مكاتب المراجعة، تعمل على التأكد من أن المكتب المفحوص قد قام بأداء عملية المراجعة وفقاً لمبادئ وقواعد سلوك مهنة المراجعة.

3. أهداف مراجعة النظرية:

نشأ أسلوب مراجعة النظرية رغبة في تحقيق المزيد من الرقابة على جودة عمليات المراجعة بواسطة المهنة وتحقيقاً للأهداف التالية:

أ. إبداء رأي فني مستقل عما إذا كان نظام رقابة الجودة المطبق بمكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية يوفر له ضماناً معقولاً عن مدى اتساقه في الممارسة المهنية.
ب. تقويم مدى ملائمة سياسة مكتب المحاسبة والمراجعة بالإجراءات المتعلقة بكل عنصر من عناصر رقابة الجودة

ج. الحكم على مدى التزام مكتب المراجعة وجودة أدائه وذلك في إطار التنظيم الذاتي.

د. المحافظة على مركز المهنة فيما يتعلق بجودة الأداء وفعالية عملية المراجعة

يرى الباحثان من خلال العرض السابق أن مراجعة النظرية تهدف إلى إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة التقارير المقدمة من قبل المكتب محل الفحص، زيادة الألعاب من خلال الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة والتي تتمتع بدرجة عالية من الشفافية والموضوعية.

المحور الثالث: الإطار النظري للحاسب الضريبي

أولاً: مفهوم الحاسب الضريبي:

عرف الحاسب الضريبي بأنه أحد مكونات النظام الضريبي الذي يختص بتنفيذ أحكام التشريع الضريبي " فهو الذي يتولى تطبيق أحكام التشريع الضريبي المتضمنة للسياسة الاقتصادية والضريبية لتجسيدها على الواقع (داؤود، محمد حلو، 2016م، ص 50.)

كما عرف بأنه "التنظيم الفني للضريبة والتي تتناول كيفية قياس المادة الخاضعة للضريبة، بالإضافة إلى ربط وتحصيل الضريبة بناءً على نتيجة القياس". (بدوي، محمد عباس، 2005م، ص 15.)

مما تقدم يتضح للباحثين بأن الحاسب الضريبي عبارة عن القيام بإجراء فحص لسجلات ودفاتر المكلف بصورة دقيقة بغرض تحديد وقياس الدخل الخاضع للضريبة، وفقاً للتشريعات والقوانين الضريبية من أجل احتساب الضريبة الواجبة السداد على المكلف وتحقيق الأهداف الضريبية بكفاءة عالية وفاعلية تامة.

ثانياً: مراحل عملية الحاسب الضريبي:

تمر عملية الحاسب الضريبي بالعديد من المراحل والتي تتمثل في الآتي (مسعود، عبد الرضا حسن، 2014م، ص 242):

المرحلة الأولى: قياس الدخل الخاضع للضريبة

تعتبر عملية قياس الدخل الخاضع للضريبة أحد المراحل التي تمثل عملية الحاسب الضريبي، حيث يتم قياس الدخل من خلال مقابلة دخل الإيرادات الخاضعة للضريبة مع التكاليف ذات العلاقة بتلك الإيرادات والتي تعد ضرورية للحصول على الدخل، والوارد ضمن التشريع الضريبي والذي حدد فيه نطاق كل من الإيرادات الخاضعة للضريبة والتكاليف الواجبة الخصم وأسس قياسها.

المرحلة الثانية: ربط الضريبة:

إن من المراحل التي تمر بها عملية الحاسب الضريبي هي ربط الضريبة، حيث يتم في هذه المرحلة تحديد الإعفاءات التي تمنح للمكلف لاعتبارات شخصية، واستبعادها للوصول إلى الوعاء الذي تحسب عليه الضريبة حسب النسب التي يحددها القانون الضريبي.

المرحلة الثالثة: تحصيل الضريبة:

تمثل عملية تحصيل الضريبة المرحلة الأخيرة من مراحل التحاسب الضريبي، حيث يتم فيها تحصيل دين الضريبة من المكلفين بها في المواعيد المحددة، وبأسلوب الذي يحدده التشريع الضريبي، وتعد عملية تحديد الدخل الخاضع للضريبة الأكثر دقة من الناحية الفنية إذ تتطلب عدداً من عمليات المراقبة بغرض اكتشاف الدخول الخاضعة للضريبة.

يتضح للباحثين بأن عملية التحاسب الضريبي تمر بعدة خطوات متتابعة ومتسلسلة ومتراصة فيما بينها، بحيث تعد مخرجات الخطوة الأولى بمثابة مدخلات للخطوة الثانية وهكذا.

ثالثاً: إجراءات التحاسب الضريبي:

هنالك عدة إجراءات يتم اتخاذها في سبيل القيام بعملية التحاسب الضريبي منها (الشافعي، ياسر زكريا، 2015م، ص21):

1. فحص دورة العمل المحاسبي لمنشأة المكلف بدفع الضريبة.
 2. فحص دورة العمل الإداري للمنشأة محل التحاسب الضريبي.
 3. فحص نظام الرقابة الداخلية المطبق في منشأة المكلف.
 4. تقييم الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف.
 5. تعديل الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف، وذلك إذا توفرت أدلة تستوجب القيام بذلك.
- يتضح للباحث إن الإجراءات المتبعة بالتحاسب للإقرار الضريبي للوصول إلى الدخل الحقيقي ومصادره إذا ما طبقت على الوجه الصحيح قد تحقق دورها في الحد من التهرب الضريبي وبالتالي رفع كفاءة التحاسب الضريبي.

المحور الرابع: الدراسة الميدانية

أولاً: وصف مجتمع وعينة الدراسة:

1.مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من ديوان الضرائب بولاية الخرطوم، وتم استهداف كل من مفتش الضرائب ومساعد مفتش الضرائب ورؤساء الأقسام ومدراء المكاتب والإدارات والمراجع الداخلي والخارجي.

2.عينة الدراسة وخصائصها:

وتم اختيار مفردات عينة البحث بطريقة العينة الطبقية العشوائية، حيث تم توزيع عدد (100) استبانة على أن يشمل التوزيع جميع المستويات الموضحة في مجتمع البحث وتم استرجاع (99) استبانة سليمة تم استخدامها في التحليل.

ثانياً: الإحصاءات الوصفية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري) لعبارات المحاور:

المحور الأول: الاتجاهات الحديثة للمراجعة الخارجية

جدول(1) الإحصاءات الوصفية لعبارات المحور الأول

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
البعد الأول: المراجعة المستمرة			
1. تحديث وتجديد أساليب المراجعة التقليدية لمراجعة التغيرات التكنولوجية	4.5	.74	مرتفعة جداً
2. اختيار انسب البرامج للمراجعة الالكترونية	4.5	.64	مرتفعة جداً
3. توفير بنية أساسية لتكنولوجيا المعلومات تساعد في عملية المراجعة	4.4	.66	مرتفعة جداً
4. القيام بعملية المراجعة آلياً	4.3	.76	مرتفعة جداً
5. حماية أنظمة المراجعة ضد المخاطر	4.4	.64	مرتفعة جداً
6. توفير تقرير المراجعة في الوقت المناسب	4.5	.62	مرتفعة جداً
7. إعداد تقرير المراجعة بصورة دقيقة	4.5	.62	مرتفعة جداً
8. استخدام الوسائل الموثوقة للحصول على دليل المراجعة	4.3	.78	مرتفعة جداً
9. مراجعة المعلومات التي يتم انتاجها بواسطة أنظمة مؤمنة	4.3	.65	مرتفعة جداً
البعد الثاني: التخصص الصناعي للمراجع الخارجي			

10. تعزيز سمعة مكاتب المراجعة التي ترتبط بتقديم خدمات عالية الجودة ويمكنها أيضا من توسيع خدماتها	4.3	70.	مرتفعة جدا
11. المساعدة في توفير مستوي عالي من الخدمات والارتقاء بكفاءة عملية المراجعة	4.3	69.	مرتفعة جدا
12. المساهمة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح	4.3	70.	مرتفعة جدا
13. المساهمة في الحد من إصدار تقارير مضللة	4.4	66.	مرتفعة جدا
14. يهدف إلي تحقيق دقة أكبر في تقييم المخاطر	4.5	62.	مرتفعة جدا
15. المساهمة في زيادة جودة قرارات التخطيط مما ينعكس علي مستوي الأداء المهني للمراجع	4.5	66.	مرتفعة جدا
16. يعمل في الحصول علي معرفة دقيقة ومتزايدة للمعايير المحاسبية ومتطلبات إعداد التقارير	4.3	70.	مرتفعة جدا
17. يعزز استقلالية المراجع وتدعيم قدراته المهنية لمواجهة وكشف ومنع الاحتيال المالي وحالات الغش والخطأ	4.4	73.	مرتفعة جدا
18. يساهم في تقوية خدمة المراجعة من خلال الارتقاء بمستوي الخدمة المقدمة وكذلك المنافسة المهنية	4.4	73.	مرتفعة جدا
البعد الثالث: مراجعة النظر			
19. تقديم تأكيد معقول بأن مكتب المراجعة محل الفحص ملتزم بمعايير الرقابة علي الجودة في حالة التقرير النظيف	4.4	64.	مرتفعة جدا
20. الإفصاح عن احتياجات مكتب المراجعة محل الفحص لتحسين نظام الرقابة علي الجودة في حالة التقرير المتحفظ	4.4	62.	مرتفعة جدا
21. توضيح عدم التزام مكتب المراجعة محل الفحص في حالة التقرير العكسي	4.3	69.	مرتفعة جدا
22. تحديد واجبات المراجعين	4.4	66.	مرتفعة جدا
23. تحديد مسؤوليات المراجعين	4.4	66.	مرتفعة جدا
24. تساعد علي الالتزام بقواعد وسلوكيات مهنة المراجعة	4.4	61.	مرتفعة جدا
25. توفير الشفافية الكافية للجمهور	4.4	74.	مرتفعة جدا
26. نتأكد من جودة المراحل التي تمر بها المراجعة ابتداء من مرحلة التخطيط حتى إدارة التقرير	4.4	66.	مرتفعة جدا
27. توصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية	4.5	66.	مرتفعة جدا

المصدر : إعداد الباحثان ، الدراسة الميدانية ، 2021م

يتضح للباحث من بيانات الجدول (1) الآتي:

1. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (4.5) بانحراف معياري (74). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الأولى.
2. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (4.5) بانحراف معياري (64). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثانية.
3. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (4.4) بانحراف معياري (66). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثالثة.
4. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (4.3) بانحراف معياري (76). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الرابعة.
5. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (4.4) بانحراف معياري (64). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الخامسة.
6. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة (4.5) بانحراف معياري (62). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة السادسة.
7. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السابعة (4.5) بانحراف معياري (62). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة السابعة.
8. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثامنة (4.3) بانحراف معياري (78). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثامنة.
9. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة التاسعة (4.3) بانحراف معياري (65). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة التاسعة.

- [illegible]

المحور الثاني: كفاءة التحاسب الضريبي

جدول (2) الإحصاءات الوصفية لعبارات المحور الثاني

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1. نقوم بفحص دورة العمل المحاسبي لمنشأة المكلف بدفع الضريبة	4.3	.77	مرتفعة جدا
2. نعمل علي فحص دورة العمل الإداري للمنشأة محل التحاسب الضريبي	4.3	.76	مرتفعة جدا
3. نهتم بفحص نظام الرقابة الداخلية المطبق في منشأة المكلف	4.3	.74	مرتفعة جدا
4. نقوم بفحص الإقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين	4.4	.66	مرتفعة جدا
5. نعمل علي تقييم الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف	4.3	.81	مرتفعة جدا
6. نقوم بتعديل الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف وذلك إذا توفرت أدلة تستوجب بذلك	4.3	.79	مرتفعة جدا
7. نقوم بتحليل وتقييم القوائم المالية وسجلات ودفاتر وحسابات المكلف طبقا للقواعد المنصوص عليها في التشريع الضريبي والقواعد والسياسات المحاسبية	4.4	.66	مرتفعة جدا
8. نقوم بتحديد وعاء للضريبة متفق عليه بطريقة عادلة دون الاخلال بجودة ونزاهة الفحص	4.4	.57	مرتفعة جدا
9. نلتزم بتطبيق الدورة المحاسبية وانتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية من الناحية الشكلية وفقا للقواعد والأصول القانونية والمحاسبية المنظمة لها	4.4	.68	مرتفعة جدا

المصدر : إعداد الباحثان ، الدراسة الميدانية ، 2021م

يتضح للباحث من بيانات الجدول (2) الآتي:

1. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (4.3) بانحراف معياري (.77). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الأولى.
2. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (4.3) بانحراف معياري (.76). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثانية.
3. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (4.3) بانحراف معياري (.74). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثالثة.
4. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (4.4) بانحراف معياري (.66). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الرابعة.
5. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (4.3) بانحراف معياري (.81). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الخامسة.
6. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة (4.3) بانحراف معياري (.79). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة السادسة.
7. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السابعة (4.4) بانحراف معياري (.66). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة السابعة.
8. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثامنة (4.4) بانحراف معياري (.57). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثامنة.
9. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة التاسعة (4.4) بانحراف معياري (.68). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة التاسعة.

ثالثا: اختبار الفرضيات:

1. اختبار الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المستمرة وكفاءة التحاسب الضريبي".

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أثر المراجعة المستمرة على كفاءة التحاسب الضريبي، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث

أن المراجعة المستمرة كمتغير مستقل (x_1)، كفاءة التحاسب الضريبي (y) كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (4)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الأولى

معاملات الانحدار	اختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
$\hat{\beta}_0$	6.108	0.000	معنوية
$\hat{\beta}_1$	4.758	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.435		
معامل التحديد (R^2)	0.189		
إختبار (F)	22.638		النموذج معنوي
$Y = 2.479 + 0.432X_1$			

المصدر: إعداد الباحثان، الدراسة الميدانية، 2021م

يمكن للباحثين تفسير نتائج الجدول (4) كالآتي:

أ. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي ضعيف بين المراجعة المستمرة كمتغير مستقل، وكفاءة التحاسب الضريبي كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.435).
 ب. بلغت قيمة معامل التحديد (0.189)، وهذه القيمة تدل على أن المراجعة المستمرة كمتغير مستقل يؤثر بـ (18.9%) على كفاءة التحاسب الضريبي (المتغير التابع).
 ج. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (22.638) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

د. 2.479: متوسط كفاءة التحاسب الضريبي عندما تكون المراجعة المستمرة تساوي صفراً.
 هـ. 0.432: وتعني زيادة المراجعة المستمرة وحدة واحدة يزيد من كفاءة التحاسب الضريبي بـ 43.2%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المستمرة وكفاءة التحاسب الضريبي" قد تحققت.
 2. اختبار الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي:

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص الصناعي للمراجع وكفاءة التحاسب الضريبي".

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي علي كفاءة التحاسب الضريبي، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي كمتغير مستقل (x_2)، وكفاءة التحاسب الضريبي (y) كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (5)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثانية

معاملات الانحدار	اختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
$\hat{\beta}_0$	5.392	0.000	معنوية
$\hat{\beta}_1$	5.362	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.478		
معامل التحديد (R^2)	0.229		
إختبار (F)	28.749		النموذج معنوي
$Y = 2.211 + 0.493X_2$			

المصدر: إعداد الباحثان ، الدراسة الميدانية، 2021م

يمكن للباحث تفسير نتائج الجدول (5) كالآتي:

أ. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي ضعيف بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي كمتغير مستقل، و كفاءة التحاسب الضريبي كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.478).

ب. بلغت قيمة معامل التحديد (0.229)، وهذه القيمة تدل على أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي كمتغير مستقل يؤثر بـ(22.9%) علي كفاءة التحاسب الضريبي (المتغير التابع).

ج. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (28.749) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

د. 2.211: متوسط كفاءة التحاسب الضريبي عندما يكون التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يساوي صفراً.

هـ. 0.493: وتعني زيادة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وحدة واحدة يزيد من كفاءة التحاسب الضريبي بـ49.3%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وكفاءة التحاسب الضريبي " قد تحققت.

3. اختبار الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظر وكفاءة التحاسب الضريبي "

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أثر مراجعة النظر علي كفاءة التحاسب الضريبي، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن مراجعة النظر كمتغير مستقل (x_3)، و كفاءة التحاسب الضريبي (y) كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول(6)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثالثة

معاملات الانحدار	اختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
$\hat{\beta}_0$	2.165	0.000	معنوية
$\hat{\beta}_1$	0.501	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.451		
معامل التحديد (R^2)	0.203		
إختبار (F)	24.737		النموذج معنوي
$Y = 2.165 + 0.501X_3$			

المصدر: إعداد الباحثان، الدراسة الميدانية، 2021م

يمكن للباحث تفسير نتائج الجدول (6) كالآتي:

أ. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي ضعيف بين مراجعة النظر كمتغير مستقل، و كفاءة التحاسب الضريبي كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.451).

ب. بلغت قيمة معامل التحديد (0.203)، وهذه القيمة تدل على أن مراجعة النظر كمتغير مستقل يؤثر بـ(20.3%) علي كفاءة التحاسب الضريبي (المتغير التابع).

ج. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (24.737) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

د. 2.165: متوسط كفاءة التحاسب الضريبي عندما تكون مراجعة النظر تساوي صفراً.

هـ. 0.501: وتعني زيادة مراجعة النظر وحدة واحدة يزيد من كفاءة التحاسب الضريبي بـ50.1%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظر وكفاءة التحاسب الضريبي " قد تحققت.

المحور الخامس: النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج

- بعد عرض الإطار النظري واجراء الدراسة الميدانية توصلت الدارسة إلى النتائج الآتية:
1. وجود ارتباط طردي ضعيف بين المراجعة المستمرة وكفاءة التحاسب الضريبي بديوان الضرائب السوداني.
 2. وجود ارتباط طردي ضعيف بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وكفاءة التحاسب الضريبي في ديوان الضرائب السوداني.
 3. وجود ارتباط طردي ضعيف بين مراجعة النظير وكفاءة التحاسب الضريبي في ديوان الضرائب السوداني.
 4. عملت المراجعة المستمرة على تحديث وتجديد أساليب المراجعة التقليدية لمراجعة التغيرات التكنولوجية بديوان الضرائب السوداني.
 5. ساهم التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحقيق دقة أكبر في تقييم المخاطر التي يتعرض لها ديوان الضرائب.

ثانياً: التوصيات

- من خلال النتائج التي تم التوصل اليها يوصي الباحث بالآتي:
1. زيادة الاهتمام بالمراجعة المستمرة لما لها من دور فعال في رفع كفاءة التحاسب الضريبي بديوان الضرائب السوداني.
 2. المزيد من الاهتمام بالتخصص الصناعي للمراجع الخارجي وكفاءة التحاسب الضريبي في ديوان الضرائب السوداني.
 3. الاهتمام بتفعيل مراجعة النظير لما يترتب عليها من زيادة في مستوى كفاءة الأداء في المؤسسات السودانية بصفة عامة ورفع كفاءة التحاسب الضريبي في ديوان الضرائب السوداني.
 4. القيام بتحديث وتجديد أساليب المراجعة التقليدية لمواجهة التغيرات التكنولوجية المتلاحقة، وذلك بابتكار برامج مراجعة جديدة مع المام المراجعين التام بتكنولوجيا المعلومات وتطوراتها وانعكاساتها على مهنة المحاسبة والمراجعة.
 5. تبني دليل مراجعة محلي يحمل في طياته المراجعة المستمرة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي بالإضافة إلى مراجعة النظير فضلاً عن تطويع قوانين وأنظمة مهنة المراجعة المحلية للتوافق مع معايير الاتجاهات الحديثة للمراجعة الخارجية.
 6. نشر الوعي في ديوان الضرائب بشأن أهمية مراجعة النظير وأساليبها وطرق عملها ودورها الفعال في رفع كفاءة التحاسب الضريبي.
 7. العمل بتقييم نظام الرقابة في المنشأة وفقاً لأسس وإجراءات حديثة لاكتشاف مخاطر الرقابة

قائمة المصادر والمراجع

1. خلف، علي فالج (2013)، تأثير تكنولوجيا المعلومات في تطوير إجراءات التحاسب الضريبي، بغداد: جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة
2. علي، صالح حامد محمد وخالد، حسن الطيب عبد الله، (2016م)، مراجعة النظير ودورها في تطوير الممارسة المهنية والخارجية بالسودان، (الخرطوم: كلية الإمارات للعلوم والتكنولوجيا، مجلة طحنون للدراسات والعلوم، ال عدد 1
3. علي، صالح حامد محمد، وسند، ياسر تاج السر محمد، (2016م)، دور المراجعة المستمرة في الحد من مخاطر التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية، (الخرطوم: جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية، كلية التجارة، المجلة العلمية الاقتصادية، العدد 2.
4. مقيطوف، فهمي عمر سعيد، عبد الرحمن، عبد الله عبد الرحمن عبد الله، (2017م)، دور المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي

- دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية، الخرطوم: جامعة النيلين، مجلة كلية التجارة العلمية، العدد 7
5. فضل الله، محمد الطيب الياس، (2018م)، أثر جودة التحاسب الضريبي في الحد من الممارسات المهنية الخلاقة في إعداد التقارير المالية وتحسين نوعية المعلومات المحاسبية – دراسة ميدانية على ديوان الضرائب ولاية الخرطوم، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة
6. مشكور، سعود جايد، (2019م)، أثر مراجعة النظير على رقابة جودة التدقيق في ظل أنظمة وقوانين المهنة المحلية -بحث تطبيقي في بعض قوانين وأنظمة المهنة التدقيق المحلية، (البصرة: جامعة البصرة، مؤتمر جامعة البصرة، بعنوان الاقتصاد العراقي في ظل أجندة التنمية المستدامة، 2030، الفترة، 17-18/4/2019)
7. محمد، شيرين عزيز، (2019م)، مراجعة النظير وأثرها في تحسين جودة التقارير المالية دراسة استطلاعية لآراء عينة من موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي، بغداد: جامعة تكريت، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 58، العدد 46، ج5،
8. الصديق، الرميضاء مبشر، (2020م) ، دور المراجعة المستمرة في دعم الميزة التنافسية - دراسة حالة علي البنك العقاري التجاري ، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة،
9. الرجحي، عبد الكريم علي، (1997م) ، الأصول العلمية لتدقيق الحسابات عمان : دار المسرة للنشر والتوزيع
10. التميمي، هادي، (2004م) ، مدخل إلى التدقيق ، ط 2 ، عمان : دار وائل للنشر.
11. حماد، طارق عبد العال، (2006م)، موسوعة معايير المراجعة – شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية، الإسكندرية: الدار الجامعية
12. علي ، عبد الوهاب نصر و شحاتة، السيد شحاتة، (2014م)، مراجعة أنظمة المحاسبة الإلكترونية في بيئة الأعمال المعاصرة ، الإسكندرية : دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع ، ص 73 .
13. الفليطي، إبراهيم عبد المجيد علي، (2014م) ، تأثير نوع المراجعة الداخلية علي العلاقة بين مصدر أنشطة المراجعة الداخلية واعتماد المراجع الخارجي علي عمل المراجعة الداخلية ، القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة المحاسبة والمراجعة ، العدد 1.
14. إبراهيم، محرم فريد، (2013م) ، إطار مقترح لتفعيل أدلة الإثبات ببيئة عمليات التجارة الإلكترونية للشركات المتعاملة عبر شبكة الإنترنت ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، عدد خاص ، ج2
15. محمد السيد محمد، (2008م) ، دور التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل قواعد حوكمة الشركات، (القاهرة : جامعة سوهاج ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، المجلد 22 ، العدد 2 ،
16. زكي، شادي أحمد ، (2007م) ، دراسة تحليلية لقياس أثر إستراتيجية التخصص القطاعي على تطوير أداء مهنة المراجعة في مصر ، دراسة ميدانية (القاهرة : جامعة قناة السويس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة
17. ريشو، بديع الدين، (2008م) ، العوامل المؤثرة في قرار المراجع بالتخصص القطاعي وأهميتها النسبية عند اختيار المراجع الخارجي ، دراسة تطبيقية ، القاهرة : جامعة بنها ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات والبحوث التجارية ، العدد 2
18. حلمي، منى محمد ، (2013م) ، أثر إستراتيجية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة أداء عملية المراجعة ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد 1

19. متولي، أحمد زكي حسين (2006م) ، نموذج مقترح لقياس العلاقة بين إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة ، دراسة ميدانية ، القاهرة : جامعة طنطا ، كلية التجارة ، المجلة العلمية – التجارة والتمويل ، المجلد 1 ، العدد 1،
20. صليب، ليلي عزيز صليب ، (2003م) ، أثر التخصص الصناعي للمراجع على تقليل خطر المراجعة ، القاهرة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، العدد 1.
21. شلقامي، حسن محمد، (2014م) ، مقومات تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة، القاهرة : جامعة بني سويف ، كلية التجارة ، مجلة المحاسبة والمراجعة ، المجلد 2 ، العدد 1 . ص 76
22. داؤود، محمد حلو، (2016م) ، التحاسب الضريبي بين المحاسبة الابداعية وضوابط الادارة الضريبية، بغداد: مجلة كلية اليرموك الجامعة، المجلد 8، العدد .
23. بدوي محمد عباس (2005م) ، المحاسبة الضريبية بين النظرية والتطبيق، الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر.
24. مسعود، عبدالرضا حسن ، (2014م)، مدى تأثير اختيار طريقة قياس تكلفة الانتاج على عملية التحاسب الضريبي، البصرة : جامعة البصرة، كلية الادارة والاقتصاد، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 7، العدد 13.
25. الشافعي، ياسر زكريا، (2015م) ، حوكمة الإدارة الضريبية لرفع كفاءة التحاسب الضريبي، القاهرة: العباسية، دار الضيافة المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين، تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء متطلبات الاستثمار والتنمية، الفترة 8-9 يونيو.
26. Soo Young Kwon, Chee Yeow Lim, and Patricia) 2007(**Mui-Siang Tan: Legal Systems and Earnings Quality: The Role of Auditor Industry Specialization. AUDITING: A Journal of Practice & Theory: November.**