

100

1٣٤0 – 1٤٤0هـ

مئة عام في حفظ المال العام

الديوان العام للمحاسبة

محتويات العدد

م افتتاحية العدد

3 العلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة
التقييمية للمعلومات المحاسبية: التأثير المُعدّل لجودة المراجعة:
دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية
د/ محمد محمود سالم الحوشي - د/ محمد خميس جمعة زيتون

69 معوقات المراجعة الداخلية من وجهة نظر مديري وحدات
المراجعة الداخلية: في القطاع العام السعودي: دراسة
ميدانية
أ.د/ عوض بن سلامة الدحيلي - أ/ دعاء بنت عادل العمودي

115 الملاحظات في جريمة التهرب الجمركي: دراسة مقارنة
أ.د/ نايف بن سلطان الشريف - أ/ فاطمة بنت عبدالرحمن البركاتي

مجلة الديوان العام للمحاسبة

مجلة دورية علمية محكمة - نصف سنوية

المجلد الخامس - العدد الأول

1445 هـ - 2024 م

رقم الردمد: 8711 - 1658

رقم الإيداع: 1442/3185

هيئة تحرير المجلة

رئيس التحرير

أ.د/ صالح بن عبدالرحمن السعد

نائب رئيس التحرير

أ.د/ سعود بن محمد العتيبي

أعضاء هيئة التحرير

أ.د/ توفيق بن عبدالمحسن الخيال

أ.د/ عبدالله بن علي عسيري

د/ فهد بنت سلطان السديري

د/ صيتة بنت منديل المنديل

تحرير المجلة

أ/ أيمن بن عبدالقادر كمال

الرؤية

الريادة والتميز في نشر الدراسات والأبحاث الرصينة
الملتزمة بأخلاقيات البحث العلمي في مجالات المحاسبة
والمراجعة، والرقابة على الأداء، والحوكمة وتطبيقاتها.

الرسالة

إثراء الدراسات والأبحاث ذات الصلة بمجال عمل الديوان
العام للمحاسبة في المملكة العربية السعودية.

حقوق النشر

جميع حقوق الطبع والنشر محفوظة للديوان العام للمحاسبة
في المملكة العربية السعودية، ولا يجوز إعادة طبع أي جزء
من الأعمال العلمية المقبولة للنشر في المجلة، أو ترجمته
لأي لغة، أو نقله، أو تصويره، أو تسجيله، أو حفظه، أو نسخه
بأية صيغة كانت؛ إلكترونية، أو آلية، دون موافقة مسبقة من
الديوان، إلا في حالات الاقتباس المحدود بهدف الدراسة
والبحث العلمي، مع وجوب ذكر المرجع وفق المنهجية العلمية
للاقتباس.

إخلاء المسؤولية

تُعبّر جميع الآراء الواردة في الأعمال العلمية المنشورة في المجلة عن آراء كاتبها فقط، ولا تُعبّر بالضرورة عن رأي الديوان، ولا عن رأي المجلة.

المكافآت

يُصرف لكل بحث يتم قبول نشره في المجلة مكافأة مقدارها ستة آلاف (6000) ريال سعودي، ويُصرف لعروض الكتب وملخصات الرسائل الجامعية والتعليقات ثلاثة آلاف (3000) ريال سعودي.

المراسلات

توجّه المراسلات المتعلقة بالنشر في المجلة إلى العنوان التالي:
المملكة العربية السعودية، الديوان العام للمحاسبة:
ص . ب: (15765) الرمز البريدي: جده (21454)
سكرتارية تحرير المجلة
الهاتف: (0126608255)، التحويلة: (2526)، الفاكس: (0126601824).
البريد الإلكتروني للمجلة: Gcaj@gca.gov.sa
الموقع الإلكتروني للمجلة: Gca.gov.sa/ar/GCAJ/Pages/gcaj.aspx

تعريف بالمجلة وأهدافها

مجلة الديوان العام للمحاسبة هي مجلة علمية محكمة، دورية - نصف سنوية - تصدر عن الديوان العام للمحاسبة في المملكة العربية السعودية؛ بهدف إتاحة الفرصة للباحثين لنشر نتائجهم العلمي الرصين الملتزم بأخلاقيات البحث العلمي، والمنهجية العلمية الصحيحة، وعلى وجه الخصوص الدراسات والأبحاث ذات الطابع التطبيقي في مجالات المحاسبة والمراجعة، والرقابة على الأداء، والحوكمة، والمجالات الأخرى ذات العلاقة على المستويات المحلية والإقليمية والدولية.

ويتم توزيعها للجهات ذات الاختصاص والاهتمام بمهنة المحاسبة والمراجعة؛ كالجامعات والإدارات المالية في الجهات الحكومية، والهيئات المالية والرقابية، والمسؤولين الماليين في الشركات والبنوك، والمكاتب المحاسبية، وغيرها من الجهات المختصة أو المهتمة، كما سيتم إدراج المجلة في قواعد البيانات، ومحركات البحث العالمية.

مجالات النشر في المجلة

1. المحاسبة والمراجعة (Accounting and Auditing).
2. الرقابة على أداء الجهات (Performance Auditing).
3. الحوكمة وتطبيقاتها (Governance and its Applications).
4. أخرى ذات علاقة: (قانون، إدارة، نظم معلومات، علوم سياسية... إلخ).

إجراءات النشر في المجلة

تُرحب المجلة بنشر المواد العلمية - التي لم يسبق نشرها - في مجالاتها من الدراسات والأبحاث والمقالات العلمية، والمراجعات، والتعليقات، وملخصات الرسائل الجامعية، وعروض الكتب؛ وفقاً للآتي:

1. يتم تقديم الأعمال العلمية إلكترونياً عن طريق البريد الإلكتروني المعتمد للمجلة: gcaj@gca.gov.sa، وترسل في ملفين منفصلين: أحدهما بصيغة (Word)، والآخر بصيغة (pdf). وفي حالة استخدام أداة لجمع البيانات، يجب إرفاق الأداة مع العمل العلمي.
2. يُقدم الباحث الرئيس تعهداً خطياً موقعاً منه، ومن جميع الباحثين المشاركين (إن وجدوا) يُفيد بأن العمل المُقدم للنشر في المجلة لم يسبق نشره في أي وعاء من أوعية النشر العلمي، وأنه غير مُقدم للنشر، ولن يُقدم للنشر في أي

جهة أخرى حتى تنتهي إجراءات تحكيمه، واتخاذ قرار بقبول نشره أو عدم قبوله من هيئة تحرير المجلة.

3. تُعرض جميع الأعمال العلمية المُقدمة للنشر في المجلة على هيئة التحرير، وللهيئة الحق في تحديد أولويات النشر، وحق الفحص الأولي للعمل، وتقرير أهليته للتحكيم أو رفضه دون إبداء الأسباب.

4. يُرسل العمل المُقدم للنشر في المجلة - في حال قبول أهليته للتحكيم - إلى ثلاثة من الأساتذة المتخصصين؛ لتقويمه وتحكيمه، ويُقبل نشره في المجلة إذا وافق اثنان منهم على صلاحية نشره في المجلة.

5. في حال قبول العمل العلمي للنشر في المجلة، تؤول كل حقوق النشر للمجلة، ولا يجوز إعادة نشره في أي وعاء أو منفذ نشر آخر؛ ورقي أو إلكتروني، بأي شكل من الأشكال وبأي لغة، إلا بإذن خطي أو كتابي من رئيس التحرير.

6. تُشعر المجلة صاحب العمل العلمي المقبول للنشر بموعد نشره في المجلة، وتزوده بنسختين من المجلة بعد صدورهما، وخمس نسخ (مستلة) من العمل المنشور بدون مقابل.

شروط نشر الأعمال العلمية في المجلة

يُراعى في جميع الأعمال المقدمة للنشر في المجلة أن تكون متسمة بالجدة والأصالة، واتباع المنهاج العلمي المناسب لنوع العمل، وأن تُكتب بلغة سليمة، وأسلوب واضح ورصين، ويتسلسل منطقي ومترايط للأفكار والرؤى والموضوعات التي يتضمنها العمل المُقدم، مع وجوب الالتزام بالآتي:

1. يُراعى في جميع الأعمال المقدمة للنشر في المجلة عدم إيراد اسم الباحث، أو الباحثين، في متن العمل صراحة، أو بأي إشارة تكشف عن هويته، أو هوياتهم، وإنما تُستخدم كلمة (الباحث، أو الباحثين، أو المؤلف، أو المؤلفين) بدلاً من الاسم أو الأسماء، سواءً كان ذلك في المتن، أم في التوثيق، أم في قائمة المراجع.

2. ألا يزيد عدد صفحات العمل العلمي (الدراسات والأبحاث) عن خمس وخمسين (55) صفحة بما فيها المستخلص باللغتين (العربية والإنجليزية)، والمراجع، والملاحق (إن وجدت)، ويتم تحميله إلكترونياً من خلال الرابط المخصص للمجلة، أو بإرساله عن طريق البريد الإلكتروني الخاص بالمجلة.

3. يُكتب عنوان العمل العلمي، واسم الباحث، أو الباحثين، ومراتبهم العلمية، وجهة



العمل، وعنوان المراسلة على صفحة مستقلة (باللغتين العربية والإنجليزية). ثم تتبع بصفات البحث، بدءاً بالصفحة الأولى؛ حيث يكتب العنوان فقط، متبوعاً بالمستخلص (باللغتين العربية والإنجليزية)، وتأخذ الصفحة الأولى، وهي بداية المتن أو النص الرقم 1- ويستمر تسلسل ترقيم صفحات العمل العلمي إلى نهاية قائمة المراجع والملاحق، ويكون ترقيم الصفحات في منتصف أسفل الصفحة. ويوضع لكل جدول أو شكل أو رسم عنوان، ويُعطى كلُّ منها رقماً تسلسلياً؛ جدول رقم (1)، وهكذا...

4. يكون مقاس صفحة متن النص (12.5 سم عرضاً X 18 سم ارتفاعاً) + 1 سم لترقيم الصفحة، بحيث يصبح الارتفاع النهائي (19 سم)، ويجب ترك مسافة بادئة لكل فقرة (0,7) سم، وفي الفقرات المرقومة يجب أن تُوضع شرطة (-) بين الرقم والفقرة، وفي الفقرات المرقومة التي تتكون من أكثر من سطر يجب أن يبدأ السطر الثاني وما يليه بمحاذاة بداية المتن وليس بمحاذاة الرقم.

5. يكون نوع الخط في المتن باللغتين العربية أو الإنجليزية: "Frutiger LT Arabic"، والتباعد بين الأسطر: (1.5)، ويكون حجم الخط للمتن: (11)، والجدول: (9) للغة العربية، وحجم الخط للمتن: (11)، والجدول: (9) للغة الإنجليزية. ويُنسخ التهميش (التعليق) العربي (إن وجد) في ذيل الصفحة بخط (Frutiger LT Arabic) بحجم (7).

6. يتم إعداد خلاصتين للعمل العلمي؛ أحدهما باللغة العربية، والآخر باللغة الإنجليزية، لا تتجاوز كلمات كل منهما (300) كلمة، يليهما كلمات مفتاحية (Key words) لا تزيد عن خمس كلمات تعبر عن المجالات التي تتناولها الدراسة أو البحث؛ لتُستخدم في الكشف. ويُراعى أن يتضمن المستخلص: أهداف الدراسة أو البحث (العمل العلمي)، وطبيعة المشكلة، والمنهاج المتبع، وأهم النتائج التي تم التوصل إليها.

7. أن يتضمن العمل العلمي المُقدم للنشر في المجلة بياناً واضحاً ودقيقاً لطبيعة المشكلة، والأهداف، والفرضيات (إن وجدت)، والأهمية، والنطاق والمحددات، والعينة وكيفية تحديدها، والمنهاج المتبع، وكيفية تقسيم الدراسة أو البحث، والخلفية النظرية، وأهم الدراسات السابقة (Literature Review)، وتحليل البيانات، ومناقشتها وتفسيرها، وأخيراً ملخصاً بأهم النتائج والتوصيات (Results and Recommendation).

8. مراعاة قواعد التوثيق العلمي في متن العمل المقدم، بالإضافة إلى كتابة

قائمة بالمراجع العربية، تليها قائمة بالمراجع الإنجليزية: (References)، مرتبة هجائياً في نهاية العمل؛ وفق نظام جمعية علم النفس الأمريكية: "American Psychological Association - APA" إضافة إلى رومنة المراجع العربية.

9. تضمين أي مرجع يُشار إليه في متن العمل العلمي في قائمة المراجع.
10. يُراعى في عملية التوثيق العلمي أثناء الاقتباس، وكذلك عند كتابة قائمة المراجع الشكل الإجرائي الوارد في شروط نشر الأعمال العلمية في المجلة؛ (لمزيد من التفصيل يمكن الرجوع إلى ذلك على موقع المجلة على صفحة الديوان العام للمحاسبة، <http://www.gca.gov.sa/>).
11. يتم ترتيب المراجع هجائياً في نهاية العمل حسب الاسم الأخير للمؤلف، وعام النشر، وعنوان الكتاب أو البحث، والمدينة أو الدولة، والناشر، والصفحات؛ على أن يُراعى تغميق اسم الكتاب، واسم المجلة، وعنوان المؤتمر أو الندوة أو الملتقى، ونوع الرسالة العلمية، أو النظام؛ (لمزيد من التفصيل يمكن الرجوع إلى ذلك على موقع المجلة على صفحة الديوان العام للمحاسبة، <http://www.gca.gov.sa/>).

شروط وضوابط إضافية:

بالإضافة إلى الشروط التي سبق بيانها بخصوص الأعمال المقدمة للنشر في المجلة، هناك بعض الشروط الإضافية التي تخص نشر التعليقات على الدراسات والأبحاث، والمقالات العلمية، وملخصات الرسائل العلمية، وعروض الكتب؛ بيانها كالاتي:

أولاً- شروط نشر التعليقات:

يجب أن تكون التعليقات على الدراسات والأبحاث العلمية التي سبق نشرها مؤيدة بأسانيد علمية تدعم وجهة نظر المُعلق، وتخضع لنفس شروط النشر المطبقة على الدراسات والأبحاث المحكمة؛ من حيث اتباع الأسلوب العلمي، وتُرسَل التعليقات لمؤلف البحث موضع التعليق، ويُنشر الرد مع التعليق في العدد نفسه من المجلة.

ثانياً- شروط نشر ملخصات الرسائل العلمية:

يُراعى في ملخصات الرسائل العلمية أن تكون حديثة، ولم يمض عليها ثلاث سنوات من تاريخ منح الدرجة العلمية لأصحابها، وألا يكون موضوعها خارجاً عن مجالات النشر في المجلة، وألا يزيد عدد صفحات الملخص عن خمس وعشرين صفحة مع الالتزام بما يلي:

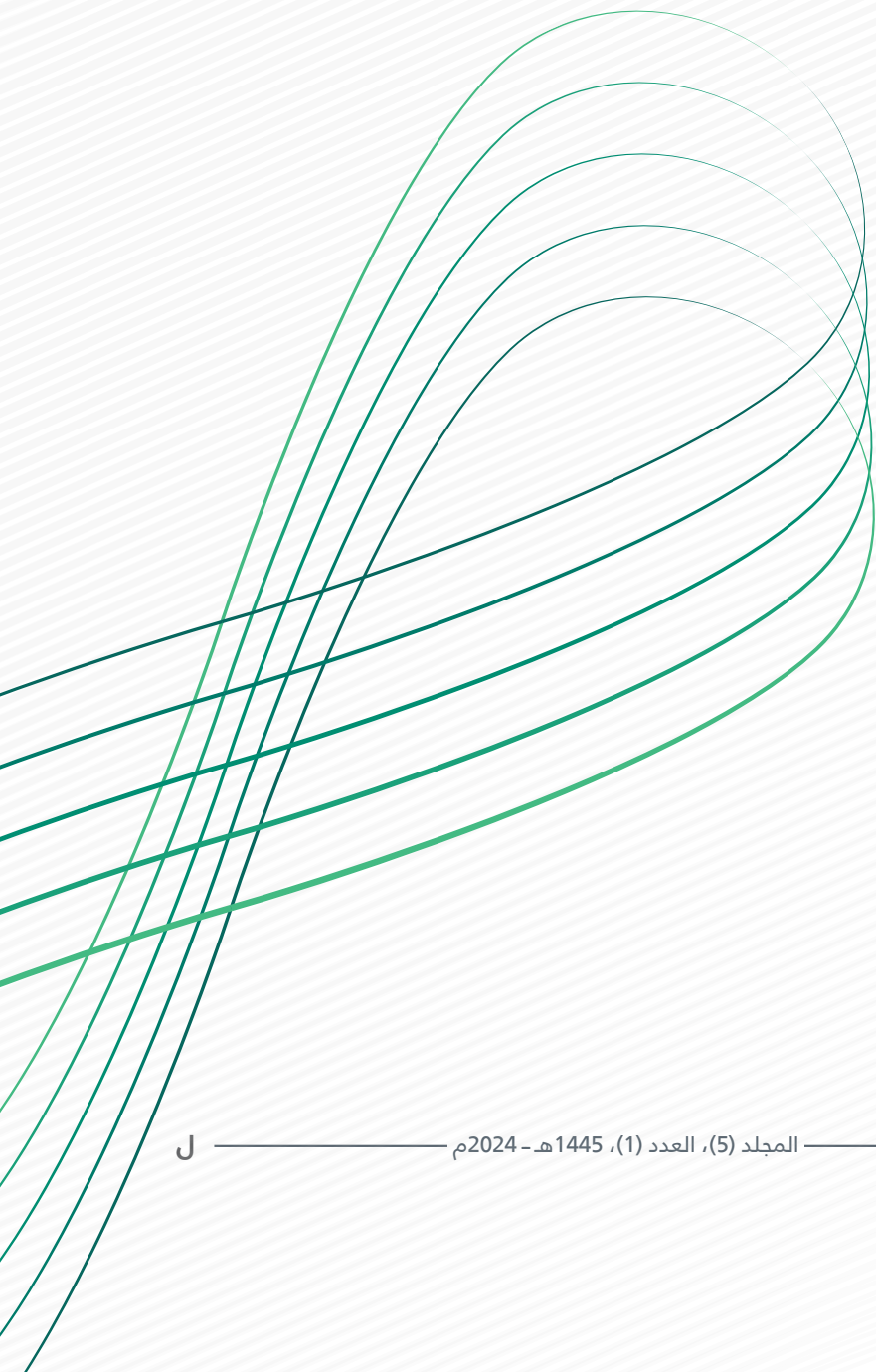


1. مقدمة لبيان أهمية موضوع الرسالة.
2. ملخص لمشكلة (موضوع) البحث وكيفية تحديدها.
3. ملخص لمنهاج البحث (الدراسة).
4. ملخص للبحث (الدراسة) وأهم نتائجه وتوصياته.
5. قائمة المراجع المستخدمة بملخص الرسالة فقط.

ثالثاً- قواعد نشر عروض الكتب:

يُراعى في عروض الكتب ما يلي:

1. أن يكون الكتاب مرجعياً وحديث النشر، وأن يُرسل أصل الكتاب مع العرض، وأن يكون مُعد العرض النقدي متخصصاً في المجال العلمي نفسه للكتاب، وأن يكون الكتاب في أحد مجالات المجلة.
2. أن يتضمن العرض بيانات عن الكتاب من حيث: عنوانه، ومؤلفه، والناشر، وتاريخ النشر، ومعلومات الردمك، وعدد الصفحات، وأهمية موضوع الكتاب وأسباب اختياره، ومميزات الكتاب عن غيره من الكتب المشابهة في المجال نفسه.
3. توضيح مجال الكتاب وأهدافه، وعرض الموضوعات التي تناولتها فصول الكتاب فصلاً فصلاً بطريقة موجزة؛ مع مراعاة التوازن بين الأجزاء.
4. تحليل ونقد لأهم القضايا والأفكار العلمية التي تناولها الكتاب، مع الاستشهاد بأمثلة واقتباسات من الكتاب عند الحاجة إلى تأييد وجهة نظر معينة.
5. بيان بالإسهامات العلمية التي قدمها الكتاب وميزاته وإيجابياته، ومناقشة السلبيات الموجودة فيه (إن وجدت) بطريقة علمية وموضوعية، دون التعرض لشخص المؤلف، مع مراعاة التعامل مع الأهداف التي وضعها الكاتب لكتابه.
6. بيان بأهم المقترحات التي يود الناقد إضافتها للكتاب عند إعادة طبعه.
7. عمل ملخص بأهم ما قدمه العرض النقدي من إسهامات، وقائمة بأهم مراجع الكتاب، وأي مراجع أخرى يراها الناقد مهمة (إن وجدت) قد تفيد قارئ العرض، وتثري موضوع الكتاب محل النقد.



افتتاحية العدد

الحمد لله الذي علم بالقلم، علم الإنسان ما لم يعلم، القائل في كتابه الكريم: ﴿يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ ءَامَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ﴾ [المجادلة: 11]، والصلاة والسلام على خير البشرية، ومعلم الإنسانية، نبينا محمد الذي قال عنه ربه: ﴿وَعَلَّمَكَ مَا لَمْ تَكُنْ تَعْلَمُ وَكَانَ فَضْلُ اللَّهِ عَلَيْكَ عَظِيمًا﴾ [النساء: 113]، وعلى آله وصحبه أجمعين، ومن سار على نهجه إلى يوم الدين؛ وبعد:

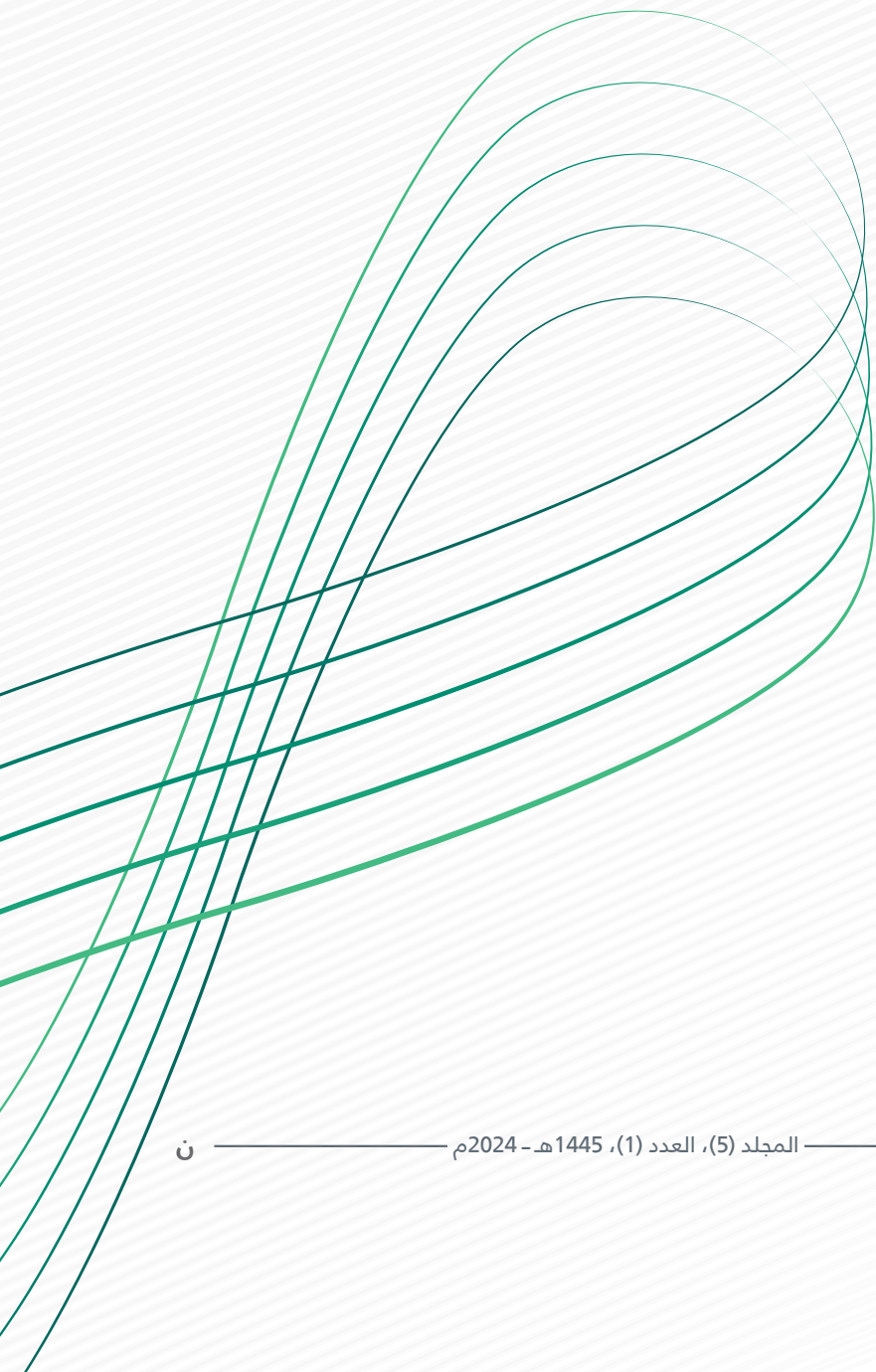
يسرني وزملائي أعضاء هيئة تحرير مجلة الديوان العام للمحاسبة أن نضع بين أيدي القراء الكرام من الباحثين المتخصصين، ومن المهتمين بموضوعات المجلة: العدد الأول من المجلد الخامس لعام (2024م)، وقد اشتمل هذا العدد على أبحاث في مجالات المحاسبة والمراجعة، والرقابة، والحوكمة، قام بإعدادها باحثون متميزون في إطار رؤية المجلة المتمثلة في: الريادة والتميز في نشر الدراسات والأبحاث العلمية الرصينة الملتزمة بأخلاقيات البحث العلمي في مجالات المحاسبة والمراجعة، والرقابة على الأداء، والحوكمة وتطبيقاتها، والمجالات الأخرى ذات العلاقة.

ولا يفوتني في هذا المقام إهداء الشكر لذوي الفضل، عرفاناً بالجميل، واستجابة لقول النبي الجليل ﷺ: (لَا يَشْكُرُ اللَّهُ مَنْ لَا يَشْكُرُ النَّاسَ)⁽¹⁾؛ فالشكر لله ﷻ أولاً على جميل كرمه، وموفور نعمه، ثم الشكر بعد لمعالي رئيس الديوان الأستاذ الدكتور حسام بن عبد المحسن العنقري على كريم دعمه للمجلة، والشكر موصول لزملائي أعضاء هيئة التحرير، ولسكرتارية المجلة، وللباحثين الذين اختاروا النشر في هذه المجلة العلمية، ونرحب في ذات الوقت بالباحثين الذين يرغبون في نشر نتائجهم العلمي الرصين الملتزم بأخلاقيات البحث العلمي، والمنهجية العلمية الصحيحة في مجلة الديوان العام للمحاسبة، ونعد الجميع بأن تكون المجلة رائدة ومتميزة في مجالها بمشيئة الله عز وجل.

...والله الموفق والهادي إلى سواء السبيل...

رئيس هيئة تحرير المجلة

1 سليمان بن الأشعث بن إسحاق، أبو داود السجستاني الأزدي، سنن أبي داود، تحقيق: محمد محيي الدين عبد الحميد، (بيروت: دار الفكر، بدون تاريخ)، الجزء الرابع، ص: 255، باب في شكر المعروف، رقم الحديث: (4811)؛ محمد ناصر الدين بن نوح بن آدم اللباني، صحيح الجامع الصغير وزيادته (الفتح الكبير)، (بيروت: المكتب الإسلامي، 1406هـ)، المجلد الثاني، رقم الحديث: (7719 - 2830)، ص: 1276.





العلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة التقييمية
للمعلومات المحاسبية: التأثير المُعدّل لجودة المراجعة
دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

د/ محمد خميس جمعة زيتون
المملكة العربية السعودية
الرياض - كلية الشرق العربي
قسم المحاسبة

د/ محمد محمود سالم الحوشي
المملكة العربية السعودية
الرياض - كلية الشرق العربي
قسم المحاسبة

The Relationship between the Related Party Transactions and the
Value Relevance of Accounting Information:
The Moderating Effect of Audit Quality
An Empirical Study on Listed Corporations in the Egyptian Stock
Exchange

Mohamed Khamis Juma Zaytoun
Saudi Arabia
Riyadh - Arab East College
Accounting department

Mohamed Mahmoud Salem Elhoushy
Saudi Arabia
Riyadh - Arab East College
Accounting department

العلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية: التأثير المُعدّل لجودة المراجعة دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

الخلاصة

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية التي تتضمن: ربحية السهم، والقيمة الدفترية للسهم. كما استهدفت أيضًا اختبار تأثير جودة المراجعة كمتغير مُعدّل على العلاقة السابقة، باستخدام عينة من الشركات غير المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري عن فترة ستة أعوام من (2014م) إلى (2019م). وأوضحت نتائج الدراسة ما يلي؛ أولًا: وجود مقدرة تقييمية للمعلومات المحاسبية ممثلة في ربحية السهم والقيمة الدفترية للسهم؛ حيث تؤثر كل من ربحية السهم والقيمة الدفترية للسهم إيجابيًا ومعنويًا على سعر السهم. ثانيًا: وجود تأثير سلبي ومعنوي (عدم وجود تأثير معنوي) للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على المقدرة التقييمية لربحية السهم (القيمة الدفترية للسهم). ثالثًا: وجود تأثير معنوي (عدم وجود تأثير معنوي) لجودة المراجعة على العلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة التقييمية لربحية السهم (القيمة الدفترية للسهم)؛ حيث يزداد التأثير الإيجابي للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على المقدرة التقييمية لربحية السهم في الشركات التي يتم مراجعة قوائمها المالية من قبل منشآت المراجعة الأربع الكبرى. وأخيرًا؛ أظهرت نتائج كل من تحليل الحساسية والتحليل الإضافي تأييدًا للنتائج التي تم التوصل إليها في التحليل الأساس.

الكلمات المفتاحية: المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، المقدرة التقييمية، ربحية السهم، القيمة الدفترية للسهم، جودة المراجعة.

The Relationship between the Related Party Transactions and the Value Relevance of Accounting Information: The Moderating Effect of Audit Quality

An Empirical Study on Listed Corporations in the Egyptian Stock Exchange

Abstract :

This study aimed to study and test the relationship between related party transactions and the value relevance of accounting information, which includes: earnings, and book value. The study also aimed to test the impact of audit quality as a moderating variable on the previous relationship, using a sample of the non-financial companies listed in the Egyptian Stock Exchange for the period ranging from (2014-2019). The results indicated that: (1) The existence of a value relevance of earnings and book value; Where both of them positively and significantly affect the share price. (2) The presence of a significant (insignificant) effect of related party transactions on the value relevance of earnings (book value). (3) There is a significant (insignificant) effect of the audit quality on the relationship between related party transactions and the value relevance of earnings (book value), where the positive effect of related party transactions is increasing on the value relevance of earnings in companies whose financial statements audited by the Egyptian audit firms that are affiliated with a big 4 audit firms. (4) The results of both the sensitivity analysis and the additional analysis supported the findings in the basic analysis.

Keywords: Related Party Transactions, Value Relevance, Earnings, Book Value, Audit Quality.

المبحث الأول الإطار العام للدراسة

أولاً - مقدمة الدراسة

تهدف التقارير المالية إلى تقديم معلومات مفيدة تساعد في اتخاذ القرارات بواسطة العديد من الأطراف أصحاب المصالح في الشركة (Badenhorst et al. 2015). ونظرًا لأن المستثمرين يمثلون الفئة الأكثر أهمية بين مستخدمي المعلومات المحاسبية، فيجب أن توفر تلك التقارير المعلومات التي تساعد على الاختيار من بين الاستخدامات البديلة للموارد النادرة؛ ولذلك تكون المعلومات المحاسبية مفيدة من خلال إحداث فرق في القرارات التي من أهمها تقييم الشركة، وإذا كانت التقارير المالية توفر معلومات مفيدة للمستثمرين، فمن المرجح أن تتغير أسعار الأسهم بالارتفاع أو الانخفاض عند نشر القوائم المالية للشركات، استجابة للمعلومات الجديدة المتعلقة بها (Badu and Appiah, 2018; Chen et al. 2020). وبالتالي تعد المعلومات المحاسبية ملائمة ولها منفعة لأغراض تقييم الأسهم - وهو ما يُطلق عليه المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية (Value Relevance) - إذا كانت تساعد مستخدميها في تحديد سعر سهم الشركة، من خلال مدى ارتباط تلك المعلومات بالقيمة السوقية للسهم (Barth et al. 2001).

ويعد الأدب المحاسبي المتعلق بالمقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية بمثابة اختبار مشترك للخاصيتين النوعيتين الأساسيتين للمعلومات المحاسبية وفقًا للإطار المفاهيمي للتقرير المالي، وهما: التمثيل الصادق (المعروف سابقًا بإمكانية الاعتماد)، والملاءمة (Barth et al. 2001). كما أنه يُعد أحد المجالات الرئيسية للبحوث المحاسبية التي تستند إلى أسواق المال من خلال دراسة واختبار العلاقة بين المعلومات المحاسبية وكل من أسعار وعوائد الأسهم. ولا تعد المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية مفهومًا حديثًا؛ حيث تنامي هذا المجال من البحوث منذ الدراستين الرائدتين لـ (Ball and Brown, 1968) و (Beaver, 1968)، إلا أن هذا المجال من البحوث أصبح شائعًا خلال التسعينيات من القرن الماضي (Bhatia and Mulenga, 2019).

ومن ناحية أخرى، تزايدت أهمية المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة (Related Party Transactions) في العقود الماضية؛ فعلى سبيل المثال،

تزايد حجم المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة بالشركات الصينية من (53.89) مليار يوان في عام (2000م) إلى (360.09) مليار يوان في عام (2007م). كما تزايدت نسبة الشركات التي لديها معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة خلال نفس الفترة من (26.2%) إلى (37.7%) (OECD, 2009). كما أوضحت دراسة (Mahtani, 2019) أن التقارير المالية المنشورة للشركات المدرجة بالبورصة في الهند تظهر ارتفاع قيمة المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة. وفي السياق ذاته، أشارت دراسة (Supatmi et al. 2019) إلى أن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة في الشركات الإندونيسية خلال الفترة من (2012م) إلى (2016م) بلغت أكثر من (60%) من إجمالي معاملات الشركات خلال تلك الفترة. ووفقاً لما أوضحه مكتب الإحصاء الأمريكي، فقد تجاوزت نسبة التجارة الدولية للشركات الأمريكية مع الأطراف ذوي العلاقة (40%) من إجمالي تجارة السلع خلال الفترة من (2000م) إلى (2021م) (U.S.A. Census Bureau, 2021).

وتعد المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة عاملاً مهماً في حدوث العديد من الفضائح المتعلقة بالتقارير المالية بالولايات المتحدة الأمريكية وغيرها من الدول منذ أوائل القرن الحادي والعشرين. فعلى سبيل المثال، كان لتلك المعاملات دور بارز في حدوث حالات الغش في التقارير المالية في شركتي (Enron, WorldCom)، وشركة (Adelphia) بالولايات المتحدة الأمريكية، وشركة (Hollinger) الكندية، وشركتي (Parmalat, Cirio) بإيطاليا، وشركة (Satyam) بالهند، وشركة (Tyco) وهي إحدى الشركات متعددة الجنسيات (Ge et al. 2010; Fang et al. 2018; Marchini et al. 2018; Rasheed and Mallikarjunappa, 2018). وقد أثار ذلك اهتماماً كبيراً من جانب الجهات التنظيمية والمستثمرين ووسائل الإعلام والباحثين بالمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة. إذ أبدت تلك الجهات مخاوفها بشأن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، نتيجة أن تلك المعاملات قد لا يتم إجراؤها بنفس شروط أو أسعار المعاملات التي تتم بين أطراف مستقلة غير مرتبطة، مما يترتب عليه تشويه التقارير المالية، والتأثير سلباً عليها، بما يؤثر في النهاية سلباً على قرارات المستثمرين (علي، 2015).

ثانياً - مشكلة الدراسة وتساولاتها

حظيت دراسة المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية باهتمام الباحثين في المحاسبة على مدى عدة عقود؛ مما أدى إلى سلسلة من الدراسات التجريبية التي تناولت اختبار المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، وما إذا كانت قد انخفضت أو ازدادت مع مرور الوقت (Ramadan, 2018; Kimouche and Charchafa, 2022).



ومع ازدياد الاهتمام بالمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة بعد الفضائح المالية التي حدثت للعديد من الشركات في كثير من دول العالم؛ حيث كانت هذه المعاملات بمثابة وسائل للتقرير المالي الخاطئ والاحتيايل اللذين أديا إلى فشل تلك الشركات، وبدأ المستثمرون يفقدون الثقة في المعلومات المحاسبية، مما أدى إلى الشك في مدى المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية في الشركات التي لديها مثل تلك المعاملات (Rahmat et al. 2020)؛ لذلك، ظهر اتجاه بحثي لاختبار مدى تأثير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، إلا أن نتائج تلك الدراسات جاءت متعارضة. فقد توصلت بعض الدراسات (e.g., Fanani and Firdausi, 2020; Wulandari et al. 2022) إلى وجود تأثير إيجابي للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية. بينما توصلت دراسات أخرى (e.g., Maigoshi et al. 2018; Rahmat et al. 2020) إلى وجود تأثير سلبي. وتوصلت مجموعة ثالثة من الدراسات إلى عدم وجود تأثير (شرف، 2020؛ Abigail and Dharmastuti, 2022).

ومن ناحية أخرى، في ظل عدم تماثل المعلومات بين إدارات الشركات ومستخدمي التقارير المالية، تعمل المراجعة الخارجية على تحسين درجة ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، كما أنها تساعد على تخفيض عدم تماثل المعلومات، والحد من السلوك الانتهازي للإدارة (Coffie et al. 2018).

وفي ظل افتراض أن جودة المراجعة قد تحد من الأثر السلبي للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، فإن الأمر يتطلب اختبار تأثير جودة المراجعة كمتغير مُعدّل على العلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، خاصة في ظل ندرة الدراسات التي تناولت العلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، وكذلك أثر جودة المراجعة كمتغير مُعدّل على العلاقة السابقة - على حد علم الباحثين - خاصة في الأسواق المالية الناشئة، مثل سوق الأوراق المالية المصري.

وقد ظهر الاهتمام بالمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة في البيئة المصرية جلياً من خلال إصدار معيار المحاسبة المصري رقم: (15) المعدل بعنوان: "الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة"، وكذلك الدليل المصري لحوكمة الشركات الإصدار الثالث عام (2016م)، الذي يتضمن ضرورة قيام الشركات المقيدة بالبورصة بالإفصاح عن تلك المعاملات، يُضاف إلى ذلك، تأكيد قواعد قيد وشطب الأوراق المالية

في البورصة المصرية لعام (2021م) وفقاً لقرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم: (11) لسنة (2014م) وتعديلاته على ضرورة الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، وضرورة تأكيد لجنة المراجعة من رفع تقرير لمجلس الإدارة من أحد الخبراء المتخصصين غير المرتبطين عن طبيعة العمليات والصفقات التي تم إبرمها مع الأطراف ذوي العلاقة وعن مدى إخلالها أو إضرارها بمصالح الشركة أو المساهمين فيها.

ومن هنا يثار التساؤل حول ما إذا كان هناك علاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية؟ وما إذا كانت جودة المراجعة تؤثر على العلاقة السابقة، أم لا؟ وبالتالي، تتمثل التساؤلات التي تحاول الدراسة الإجابة عنها فيما يلي:

1. هل تؤثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية؟
2. هل تؤثر جودة المراجعة على العلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية؟

ثالثاً - أهداف الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، والتي تتضمن: ربحية السهم، والقيمة الدفترية للسهم. كما تهدف الدراسة أيضاً إلى اختبار تأثير جودة المراجعة كمتغير مُعدّل على العلاقة السابقة، وذلك باستخدام عينة من الشركات غير المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري عن فترة ستة أعوام من (2014م) إلى (2019م).

رابعاً - أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من خلال سعيها لاختبار مدى تأثير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، في ظل وجود ندرة في الدراسات - في حدود علم الباحثين - التي تناولت تلك العلاقة في البيئة المصرية، بما يساهم في توضيح فجوة الدراسات المحاسبية في هذا الصدد، من خلال تقديم دليل عملي إضافي لتأثير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، باستخدام بيانات إحدى الاقتصاديات الناشئة، التي تتميز بوجود كبار المساهمين في كثير من الأحيان، بالإضافة إلى



شغل هؤلاء المساهمين مناصب إدارية رئيسية، بما قد يوفر الدافع لمصادرة ثروة صغار المساهمين باستخدام تلك المعاملات⁽¹⁾. كما تستمد الدراسة أهميتها أيضًا من خلال اختبارها للدور المُعدّل لجودة المراجعة على العلاقة السابقة، وبالتالي تقديم دليل على ما إذا كانت جودة المراجعة تحد من السلوك الانتهازي المتعلق بالمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، بما يسهم في زيادة المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية أم لا تحدُّ الأمر الذي يسهم في تضيق فجوة الدراسات المحاسبية في هذا الصدد.

خامسًا - منهج الدراسة

تم استخدام المنهج الاستدلالي لبناء الإطار النظري من خلال مراجعة وتحليل وتقييم الدراسات السابقة ذات الصلة، بهدف التأصيل العلمي لموضوع الدراسة، واشتقاق فرضيات الدراسة. كما تم استخدام المنهج الاستقرائي، بهدف استقراء الواقع العملي، واختبار مدى صحة الفرضيات، وذلك من خلال إجراء دراسة تطبيقية عن أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، والدور المُعدّل لجودة المراجعة على هذه العلاقة، باستخدام بيانات عينة من الشركات غير المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية خلال فترة ستة أعوام من (2014م) إلى (2019م).

سادسًا - تقسيم الدراسة

هدف الجزء التالي إلى بيان الجوانب النظرية المتعلقة بالمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، والمقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، تلا ذلك استعراض وتقييم الدراسات السابقة ذات الصلة واشتقاق فرضيات الدراسة، وخصص الجزء الثالث للدراسة التطبيقية لاختبار فرضيات الدراسة، ومناقشة نتائج الدراسة التطبيقية، وأخيرًا بيان التوصيات وأهم مجالات البحث المقترحة مستقبلاً.

(1) توصلت العديد من الدراسات إلى ارتفاع نسبة تركيز الملكية في الشركات المصرية، والتي وصلت في بعض الشركات إلى حوالي (90%) (الحنأوي، 2019؛ زيتون، 2022)

المبحث الثاني

الإطار النظري للدراسة

أولاً- المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة

تعد المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة سمة عادية للأعمال التجارية في الوقت الحالي. وقد حظيت تلك المعاملات باهتمام كبير من جانب الجهات التنظيمية والمستثمرين خلال العقود الماضية؛ بسبب حدوث العديد من حالات فضائح التقارير المالية في العديد من الدول؛ حيث كان لتلك المعاملات دور بارز في حدوثها؛ مما استدعى وجود متطلبات خاصة بالمحاسبة عنها (Ge et al. 2010; Corlaciuc and Tudor, 2011).

وقد عرف معيار المحاسبة الدولي رقم: (24) (IAS, 24) الطرف ذا العلاقة بأنه الشخص الذي له أو المنشأة التي لها علاقة بالمنشأة المعدة للقوائم المالية. بينما عرفت معايير المحاسبة الأمريكية القسم: (850) (ASC, 850) الطرف ذا العلاقة بأنه أي طرف يسيطر أو يمكن أن يؤثر بشكل معنوي على إدارة الشركة، أو سياساتها التشغيلية إلى الحد الذي قد يمنع الشركة من المتابعة الكاملة لمصالحها (Flood, 2020).

ويُعد الشخص ذا علاقة بالمنشأة المعدة للقوائم المالية إذا كان لهذا الشخص سيطرة، أو سيطرة مشتركة على المنشأة المعدة للقوائم المالية، أو له نفوذ مؤثر على تلك المنشأة، أو إذا كان عضوًا بالإدارة العليا بتلك المنشأة أو بالمنشأة الأم للمنشأة المعدة للقوائم المالية. وفي السياق ذاته، تُعد المنشأة ذات علاقة بالمنشأة المعدة للقوائم المالية إذا تحقق أي من الشروط التالية: أن يكونا أعضاءً في نفس المجموعة. أو أن تكون إحدى المنشآت شركة شقيقة أو مشروعًا مشتركًا للمنشأة الأخرى، أو أن تكون المنشأة شركة شقيقة أو مشروعًا مشتركًا لعضو في مجموعة تكون فيها المنشأة الأخرى عضوًا أيضًا. أو أن تمثل المنشأتان مشروعين مشتركين لنفس الطرف الثالث. أو أن تكون إحدى المنشآت مشروعًا مشتركًا لطرف ثالث، والمنشأة الأخرى هي شركة شقيقة لهذا الطرف الثالث. أو أن تمثل المنشأة نظامًا لمزايا العاملين لما بعد الخدمة لصالح العاملين، إما في المنشأة المعدة للقوائم المالية أو في منشآت ذات علاقة بتلك المنشأة. أو أن يسيطر على المنشأة منفردًا أو مشتركًا شخص ذو علاقة بالمنشأة. أو أن يكون لشخص ذي علاقة بالمنشأة نفوذ مؤثر على المنشأة، أو أن يكون عضوًا بالإدارة العليا للمنشأة أو الشركة الأم للمنشأة (IAS, 24).



كما تُعرف المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة بأنها تحويل موارد أو خدمات أو التزامات فيما بين المنشأة المعدة للقوائم المالية وطرف ذي علاقة بغض النظر عن وجود ثمن تم تحميله لهذا التحويل أم لا (IAS, 24). وفي هذا الصدد عرفت العديد من الدراسات المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة بأنها: "المعاملات التي تتم بين الشركة والوحدات ذات العلاقة؛ مثل: الشركات التابعة، والملك الرئيسين، والمديرين، وأعضاء مجلس الإدارة" (Gordon et al. 2007). كما تُعرف المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة بأنها: "حدث يتم فيه تحويل مورد أو التزام من منشأة إلى أحد الأطراف ذوي العلاقة، سواء كان ذلك التحويل مقابل استلام نقدية أم لا" (Ge et al. 2010). وعرفت دراسة (Nekhili and Cherif, 2011) بأنها: "المعاملات التي تتم بين المنشأة المعدة للقوائم المالية والوحدات الأخرى ذات العلاقة بالمنشأة، مثل: المساهمين المسيطرين، وأعضاء مجلس الإدارة، والمديرين، والشركات التي تخضع لسيطرة المنشأة". كما تُعرف المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة بأنها: "نوع من المعاملات تتم بين الشركة وإدارتها وأقاربهم، أو كبار المساهمين، أو الأطراف الأخرى التابعة لهؤلاء الأفراد" (Wulandari et al., 2012). وأخيرًا، عرفت دراسة (Ryngaert and Thomas, 2012) بأنها: "معاملات تتم بين الكيانات ذات الصلة، مثل المساهمين، ومجالس الإدارة، والشركات التابعة".

وتُشير الدراسات المحاسبية إلى وجود وجهتي نظر مختلفتين بشأن الدوافع التي تفسر القيام بالمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، أولها تتعلق بوجود تعارض في المصالح، بينما تتعلق ثانيها بفعالية المعاملات (Abigail and Dharmastuti, 2022; Wulandari et al. 2022).

وتُشير وجهة النظر الأولى (تعارض المصالح) إلى وجهة النظر السلبية للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة؛ حيث إنه يمكن تنفيذ المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة لتحقيق مكاسب لبعض الأطراف؛ مثل: الإدارة وكبار المساهمين، لزيادة ثروتهم من خلال مصادرة ثروة صغار المساهمين (Ge et al. 2010; Fanani and Firdausi, 2020; Rahmat et al. 2020). ويمثل هذا المنظور، المنظور الانتهازي الذي يتعلق بمشاكل الوكالة؛ حيث يوجد تعارض في المصالح بين المساهمين المسيطرين والأقلية، وفي ظل تمتع المديرين والمساهمين المسيطرين في الشركة بإمكانية الوصول إلى المعلومات بشكل أفضل، فإنه يمكنهم استخدام تلك المعاملات بهدف مصادرة ثروة صغار المساهمين عن طريق بيع المساهمين

المسيطرين الأصول أو السلع أو الخدمات للشركات ذات الصلة بأسعار أعلى من أسعار السوق، وتنفيذ معاملات القروض بشروط ميسرة، وبهذه الطريقة يمكنهم التحكم في تبادل الأصول بين الشركات، كما أنه قد يتم النظر إلى تلك المعاملات على أنها آلية يستخدمها المديرون للتلاعب في الأرباح لتحقيق الأهداف المرغوبة (Rahmat et al. 2020; Wulandari et al. 2022).

وقد أكدت ذلك العديد من الدراسات، فقد توصلت دراسة (Tariq and Mousa, 2020) إلى وجود تأثير سلبي لمكافآت الإدارة الرئيسة كأحد أنواع المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على قيمة الشركة في ست دول من أسواق المال الناشئة. كما توصلت دراستا (Hendratama and Barokah 2020; Wulandari et al, 2022) إلى وجود علاقة سلبية بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة وقيمة الشركات الإندونيسية. وتوصلت دراسة (Jian and Wong, 2010) بالصين إلى أنه عندما توجد دوافع لمقابلة الأرباح المستهدفة، فقد يتم استخدام المبيعات للأطراف ذوي العلاقة لتحقيق ذلك. كما توصلت دراستا (Sumiyana and Febrianto, 2012; Limanto and Herusetya, 2017) في إندونيسيا إلى وجود علاقة إيجابية بين إدارة الأرباح والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، وهو ما يتفق مع ما توصلت إليه دراسة (Rasheed and Mallikarjunappa, 2018) في الهند، وكذلك دراسة (Marchini et al. 2018) في إيطاليا.

وتشير وجهة النظر الثانية (فعالية المعاملات) إلى وجهة النظر الإيجابية للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة؛ حيث إن المعاملات التي تتم مع الأطراف ذوي العلاقة يمكن أن تكون أكثر فعالية وكفاءة من المعاملات مع الأطراف غير المرتبطة (Ryngaert and Thomas, 2012)؛ وبالتالي، تُعد المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة خطوة فعالة لأنها تبسط عملية التفاوض، وتخفض تكاليف المعاملات، كما أنها تخفض المخاطر (Hendratama and Barokah, 2020). فمن خلال المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، يمكن للشركات إنشاء شراكات استراتيجية؛ وبالتالي، تميل تكاليف المعاملات التي تتم مع الأطراف ذوي العلاقة إلى أن تكون أقل من المعاملات مع الأطراف الأخرى (Fanani and Firdausi, 2020). كما يمكن استخدام تلك المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة كوسيلة لتحسين تخصيص الموارد الداخلية، وتخفيض تكاليف المعاملات، وتحسين العائد على الأصول (Ge et al. 2010; Jian and Wong, 2010; Ryngaert and Thomas, 2012; Fang et al. 2018; Rahmat et al. 2020; Wulandari et al. 2022).



ويرى الباحثان أن كلاً من وجهتي النظر السابقتين لها ما يبررها، وإن كانت الأدلة المؤيدة لوجهة نظر تعارض المصالح أو إدارة الأرباح أقوى، خاصة في ظل توافر الظروف المساعدة على ذلك من تركيز الملكية بما في ذلك الملكية العائلية، بالإضافة إلى تولي هؤلاء المساهمين مناصب إدارية رئيسة في الشركات؛ مما يترتب عليه وجود مشاكل الوكالة بين كبار وصغار المساهمين. يُضاف إلى ذلك، انخفاض حماية المستثمرين؛ مما قد يزيد من مخاطر مصادرة ثروة صغار المستثمرين؛ وبالتالي، فإن قبول إحدى وجهتي النظر السابقتين مشروطاً بتوافر ظروف معينة. ويتفق ذلك، مع ما أوضحتته دراسة (Pizzo, 2013) من ضرورة تفسير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة من خلال العوامل الشرطية، مثل: السياقات التنظيمية المحددة، والبيئات المؤسسية. وهو الأمر الذي استندت إليه العديد من الدراسات عند اختبار الآثار المختلفة للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة. فعلى سبيل المثال، أوضحت دراسة (Dyck and Zingales, 2004) أن خطر استخدام المعاملات من قبل الطرف المسيطر لتحقيق منافع خاصة على حساب الأقلية يزداد في حالة تركيز الملكية، ووجود المساهمين المسيطرين. كما توصلت دراسة (Supatmi et al. 2019) إلى أن التأثير الإيجابي للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أداء البنوك الإندونيسية يزداد في ظل وجود الروابط السياسية. وفي السياق ذاته، توصلت دراسة (Abigail and Dharmastuti, 2022) إلى أن تأثير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على قيمة الشركات الإندونيسية يختلف باختلاف هيكل ملكية الشركات. كما توصلت دراسة (Rasheed et al. 2023) إلى أن تأثير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على قيمة الشركات الهندية يعتمد على قوة حوكمة الشركات.

ثانياً - المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية

جذبت مسألة المقدرة التقييمية انتباه الباحثين في المحاسبة على مدى عدة عقود، مما أدى إلى وجود سلسلة من الدراسات التجريبية، التي قامت بتحليل أهمية المعلومات المحاسبية للمستثمرين من أجل فحص قدرة القوائم المالية على توفير معلومات مفيدة لهم (Ramadan, 2018; Kimouche and Charchafa, 2022). وتقوم دراسات المقدرة التقييمية بتقديم دليل تجريبي على ارتباط المعلومات المحاسبية بالقيمة السوقية المتوقعة للأسهم، وما إذا كانت تلك المعلومات تفسر التباين في أسعار الأسهم (Bowerman and Sharma, 2016; Prihatni et al. 2018). وبالتالي؛ إذا لم يكن هناك ارتباط بين المعلومات المحاسبية وقيمة الشركة فإنه لا يمكن وصف هذه المعلومات بأن لها مقدرة تقييمية، ومن ثم تكون التقارير المالية غير قادرة على تحقيق أحد أهدافها الأساسية (Beisland, 2009).

وفيما يتعلق بمفهوم المقدرة التقييمية، قامت العديد من الدراسات بتعريف هذا المفهوم؛ فقد عرفت دراسة (Beisland, 2009) المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية بأنها مقدرة معلومات القوائم المالية على أن تتضمن المعلومات التي تحدد قيمة الشركة. وترى دراسة (Anandarajan and Hasan, 2010) أن المقدرة التقييمية تعني مقدرة المعلومات المحاسبية على تفسير المقاييس السوقية. بينما عرفت دراسة (Fung et al. 2010) المقدرة التقييمية بأنها مقدرة المعلومات المحاسبية على تفسير القيمة الأساسية للشركة التي تمثل القيمة الحالية للتوزيعات المستقبلية المتوقعة بشرط توافر جميع المعلومات المتاحة. وعرفها (Karğın, 2013) على أنها: قدرة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية على تحديد وتلخيص قيمة الشركة. وأخيرًا، يرى البعض (e.g., Khanagha, 2018; Bowerman and Sharma, 2016; Prihatni et al. 2011) أن المقدرة التقييمية تتحقق إذا كان هناك ارتباط معنوي بين المعلومات المحاسبية وأسعار أو عوائد الأسهم.

ويرى الباحثان أن هناك تشابهًا واتفاقًا إلى حد ما بين التعريفات التي قدمها الباحثون لمفهوم المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، حيث تشترك تلك التعريفات في خاصية عامة؛ وهي أن أغلبها يوضح أن المقدرة التقييمية تتحقق إذا كان هناك ارتباط معنوي بين المعلومات المحاسبية والمقاييس السوقية التي تتضمن أسعار وعوائد الأسهم. ويرجع الاختلاف بين تلك التعريفات إلى اختلاف أهداف الباحثين والمنهجيات التي اتبعوها. يُضاف إلى ذلك، أن التعريفات التي قدمها الباحثون لمفهوم المقدرة التقييمية تندرج تحت مدخل القياس لدراسة منفعة تلك المعلومات؛ حيث يتم قياس المنفعة من خلال مقدرة المعلومات المحاسبية على أن تتضمن المعلومات التي تؤثر على أسعار الأسهم.

وفيما يتعلق بالمدخل المتعلقة بالمقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية⁽²⁾، يوجد مدخلان تم استخدامهما في دراسات المقدرة التقييمية، هما: مدخل المعلومات، ومدخل القياس. ويهتم مدخل المعلومات بقياس الارتباط الإحصائي بين المعلومات المحاسبية وعوائد الأسهم؛ بهدف قياس ما إذا كان المستثمرون

(2) عرض (Francis and Schipper, 1999) أربعة مدخل لمفهوم المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، هي: (أ) مدخل التحليل الأساسي، يقوم هذا المدخل على افتراض أن معلومات القوائم المالية تقود أسعار الأسهم، من خلال توجيهها نحو القيمة الحقيقية. لذلك، فإنه يمكن الاستدلال على المقدرة التقييمية لمحتوى القوائم المالية من خلال الأرباح الناتجة عن تنفيذ استراتيجيات التداول على أساس المعلومات المحاسبية. (ب) مدخل التنبؤ، وفقًا لهذا المدخل، تعتبر المعلومات المحاسبية ذات مقدرة تقييمية، إذا تضمنت المتغيرات التي تُستخدم في نموذج التقييم أو ساعدت في التنبؤ بهذه المتغيرات. (ج) مدخل المعلومات. (د) مدخل القياس.

يعتمدون على هذه المعلومات بالفعل في تحديد أسعار الأسهم بافتراض أن سوق المال يتسم بالكفاءة. ووفقاً لهذا المدخل، تقاس المقدرة التقييمية بدلالة رد فعل سوق المال تجاه الإفصاح عن معلومات جديدة. ويعني ذلك، أن المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية تتحقق إذا ترتب على تلك المعلومات تغيير أسعار الأسهم. وعادة ما يُطلق على الدراسات التي تستخدم هذا التفسير دراسات المحتوى المعلوماتي. وقد استندت معظم دراسات المقدرة التقييمية إلى هذا المدخل ابتداءً من ستينيات القرن الماضي التي كان من أهمها دراسة (Ball and Brown, 1968)، ودراسة (Beaver, 1968). وفي منتصف التسعينيات، تحولت معظم دراسات المقدرة التقييمية إلى مدخل القياس، والذي في ظله يتم قياس المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية استناداً إلى مقدرة معلومات القوائم المالية على أن تتضمن المعلومات التي تؤثر على أسعار الأسهم؛ وبالتالي، إذا كانت المعلومات المحاسبية ذات علاقة معنوية بأسعار أو عوائد الأسهم، فإنها تكون ملائمة ويمكن الاعتماد عليها (Beisland, 2009; Badu and Appiah, 2018; Ramadan, 2018; Bhatia and Mulenga, 2019).

المبحث الثالث

الدراسات السابقة واشتقاق فرضيات الدراسة

مقدمة

تناول الباحثان في هذا الجزء من الدراسة عرض وتقييم الدراسات التي اختبرت المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى الدراسات التي اختبرت تأثير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة عليها، وأخيراً الدراسات التي تناولت اختبار أثر جودة المراجعة على المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، تمهيداً لاستخلاص فرضيات الدراسة التي سيتم اختبارها في الدراسة التطبيقية؛ وبالتالي، سيتم تصنيف هذه الدراسات إلى ثلاث مجموعات: تناول المجموعة الأولى المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، بينما اهتمت المجموعة الثانية بالعلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، أما المجموعة الثالثة والأخيرة، فقد تناولت أثر جودة المراجعة على المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية. وسوف يستعرض الباحثان هذه الدراسات على النحو التالي:

أولاً- الدراسات التي تناولت اختبار المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية

يزخر الأدب المحاسبي بالعديد من الدراسات التي تشير إلى أن المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية كانت وما زالت موضع اهتمام العديد من الباحثين. فقد ركزت هذه الدراسات على ما إذا كانت المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية قد انخفضت أو ازدادت؛ وهو الأمر الذي يُعد أحد الاتجاهات البحثية الخاصة بالمقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية (e.g., Asthana and Chen, 2012; Kwon, 2018; El-Diftar and Elkalla, 2019; Deterding and Gros, 2021; Khomidah and Setiawan, 2022; Puspa et al. 2023). ويمكن تناول تلك الدراسات وفقاً لما إذا كانت الدراسة قد تمت في دول متقدمة، أم على أسواق ناشئة، أم من خلال مقارنة بين عدة دول، وذلك على النحو التالي:

فيما يتعلق بأسواق المال المتقدمة، فمنذ الدراسة الرائدة لـ (Ball and Brown, 1968)، قام العديد من الباحثين بدراسة العلاقة بين المعلومات المحاسبية وأسعار أو عوائد الأسهم. وقد اختبر هؤلاء الباحثون هذه العلاقة من جوانب عدة تشمل: اختبار المقدرة التقييمية الإجمالية للمعلومات المحاسبية،



واختبار المقدرة التقييمية الإضافية لكل عنصر من عناصر المعلومات المحاسبية، وكذلك اختبار ما إذا كانت المقدرة التقييمية لتلك المعلومات قد انخفضت بمرور الزمن أم لا؛ فقد تناولت دراسة (Keener, 2011) مدى التغير في المقدرة التقييمية للأرباح والقيمة الدفترية للسهم على مدى (20) عاماً من (1982م) إلى (2001م)، وأيضاً بين الصناعات المختلفة، وذلك باستخدام عينة من الشركات الأمريكية، وبالاعتماد على منهجية دراسة (Collins et al. 1997) في تجزئة المقدرة التقييمية الإجمالية لنموذج انحدار سعر السهم. وتوصلت الدراسة إلى عدم انخفاض المقدرة التقييمية الإجمالية للأرباح والقيمة الدفترية للسهم خلال فترة الدراسة، حيث إنهما يفسران معاً حوالي (41.3%) من التغير في أسعار الأسهم. كما أن المقدرة التقييمية الإضافية للقيمة الدفترية للسهم أعلى من نظيرتها للأرباح. ويُشير ذلك إلى الأهمية المتزايدة للقيمة الدفترية للسهم مقارنة بالأرباح على مر الزمن. يُضاف إلى ذلك، عدم وجود تفاوت معنوي في المقدرة التقييمية الإضافية لكل من الأرباح والقيمة الدفترية للسهم بين الصناعات المختلفة، وإن كانت المقدرة التقييمية للأرباح والقيمة الدفترية للسهم أكبر في الشركات التي ليس بها كثافة في العناصر غير الملموسة وغير المسجلة دفترياً مقارنة بالشركات التي ترتفع فيها كثافة هذه العناصر. وأخيراً، توصلت الدراسة إلى ارتفاع المقدرة التقييمية الإضافية للقيمة الدفترية للسهم في الأعوام التي حققت فيها الشركات خسائر مقارنة بالأعوام التي تحققت فيها أرباح.

واختبرت دراسة (Asthana and Chen, 2012) التغيرات في المقدرة التقييمية للأرباح والقيمة الدفترية للسهم في الشركات المالية مقارنة بالشركات التي تعمل في صناعات أخرى خلال الفترة من (1970م) إلى (2005م). وباستخدام نموذج انحدار سعر السهم، توصلت الدراسة إلى وجود زيادة في المقدرة التقييمية لكل من الأرباح والقيمة الدفترية للسهم. وقد أرجعت الدراسة الزيادة في المقدرة التقييمية للأرباح إلى استخدام الأرباح قبل العناصر الاستثنائية، مع التحكم في الشركات التي حققت خسائر، بالإضافة إلى حادثة فترة الدراسة. كما توصلت الدراسة إلى تزايد المقدرة التقييمية للأرباح والقيمة الدفترية للسهم في كل من المؤسسات المالية والصناعات الأخرى خلال فترة الدراسة؛ إذ حدثت زيادة في المقدرة التقييمية الإجمالية للأرباح والقيمة الدفترية للسهم من (51.5%) إلى (76.1%). ومع ذلك، فإن اتجاه الزيادة كان أقل وضوحاً بالنسبة للشركات المالية.

واستهدفت دراسة (Piamari, 2015) اختبار المقدرة التقييمية للأرباح والقيمة الدفترية على مدار الخمسين عاماً الماضية في الولايات المتحدة الأمريكية، بهدف

تحديد ما إذا كانت المقدرة التقييمية قد ازدادت أم انخفضت. وباستخدام عينة من الشركات الأمريكية المدرجة في بورصة نيويورك خلال الفترة من (1964م) إلى (2013م)، توصلت الدراسة إلى أن المقدرة التقييمية لكل من الأرباح، والقيمة الدفترية، بالإضافة إلى المقدرة التقييمية المشتركة لهما تناقصت بمرور الوقت.

وهدفنا دراسة (Chen et al. 2020) إلى اختبار ما إذا كانت القابلية للمقارنة تعزز من المقدرة التقييمية للأرباح والقيمة الدفترية، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات الأمريكية خلال الفترة من (1996م) إلى (2015م). وتوصلت الدراسة إلى أن القابلية للمقارنة تؤدي إلى زيادة المقدرة التقييمية للأرباح، حيث تزداد المقدرة التقييمية بنسبة (25.2%) عندما تكون القابلية للمقارنة أعلى بمقدار انحراف معياري واحد. بينما لم تتوصل الدراسة إلى وجود تأثير معنوي للقابلية للمقارنة على المقدرة التقييمية للقيمة الدفترية. كما توصلت الدراسة إلى أن التأثير الإيجابي للقابلية للمقارنة على المقدرة التقييمية للأرباح يرتفع في حالة ما إذا كانت تتم مراجعة القوائم المالية بواسطة منشأة مراجعة متخصصة صناعياً، بينما ينخفض التأثير الإيجابي في حالة ارتفاع عدم تماثل المعلومات، وضعف الرقابة الداخلية.

أما فيما يتعلق بأسواق المال الناشئة، فقد تناولت العديد من الدراسات اختبار المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية في تلك الأسواق. وفي هذا الصدد، أوضح (Alfaraih and Alanezi, 2011) أنه يوجد ادعاء بانخفاض المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية في الأسواق الناشئة؛ نظراً لأن أسعار الأسهم في هذه الأسواق قد لا تعكس بشكل كامل جميع المعلومات المتاحة عن الشركة بسبب عدم كفاءة سوق المال. ويؤيد ذلك ما أوضحه (Takacs, 2012) من وجود اعتقاد بأن الاقتصاديات التي تمر بمرحلة انتقالية تظهر مقدرة تقييمية أقل للمعلومات المحاسبية بسبب عدم كفاءة أسواق المال، وعدم اكتمال تنظيم مهنة المحاسبة، بالإضافة إلى وجود مؤسسات غير متطورة لتنظيم المهنة والإشراف عليها.

ومن ناحية أخرى، أوضحت دراسة (Filip and Raffournier, 2010) وجود ادعاء بارتفاع المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية في أسواق المال الناشئة الذي يرجع إلى سببين؛ أولهما: تُعتبر القوائم المالية المصدر الرئيس لتوفير المعلومات للمستثمرين في الأسواق الناشئة، في ظل انخفاض نشاط التحليل المالي، وانخفاض درجة تطور الصحافة المالية مقارنة بالدول المتقدمة، بالإضافة إلى أن الشركات قد لا تقوم بالإفصاح عن تنبؤات الأرباح؛ وبالتالي فإن معظم معاملات المستثمرين تتم في ضوء نقص المعلومات الأخرى بخلاف المعلومات المحاسبية



العامّة المتاحة. وثانيهما: تتعهد حكومات هذه الدول بالقيام بإصلاحات لتحسين ممارسات التقرير المالي، ومن المحتمل أن يكون لهذه الجهود تأثير إيجابي على ثقة المستثمرين في المعلومات المحاسبية، ومن ثمّ على المقدرة التقييمية لتلك المعلومات. وفي السياق ذاته، أشارت نتائج دراسة (Ragab and Omran, 2006) إلى ارتفاع المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية في الأسواق الناشئة مقارنة بأسواق المال الأكثر تقدماً. وقد أرجعت الدراسة ذلك إلى عدم شيوع المصادر الأخرى للمعلومات، مثل تنبؤات الأرباح، والمعلومات عن الشركات بواسطة المحللين الماليين.

ولاختبار تلك الادعاءات قامت العديد من الدراسات باختبار المقدرة التقييمية في تلك الأسواق. فقد استهدفت دراسة (Badu and Appiah, 2018) اختبار المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية في أحد الأسواق الناشئة؛ وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات المدرجة في البورصة بجمهورية غانا. وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين أسعار الأسهم وكل من ربحية السهم والقيمة الدفترية للسهم. يُضاف إلى ذلك، أن ربحية السهم تفسر بدرجة أكبر التغير في أسعار الأسهم مقارنة بالقيمة الدفترية للسهم. ومع ذلك، توصلت الدراسة إلى انخفاض المقدرة التقييمية لكل من ربحية السهم والقيمة الدفترية للسهم خلال الفترة من (2005م) إلى (2014م) رغم تطبيق معايير التقرير المالي الدولية.

وهدفت دراسة (Khomidah and Setiawan, 2022) إلى اختبار العلاقة بين أسعار الأسهم والمعلومات المحاسبية التي تشمل الأرباح، والقيمة الدفترية للسهم في قطاع البنوك بخمس دول هي: إندونيسيا، وماليزيا، وسنغافورة، وتايلاند، والفلبين. وباستخدام عينة من (82) بنكاً في تلك الدول خلال الفترة من (2017م) إلى (2019م)، توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي ومعنوي لكل من الأرباح والقيمة الدفترية على أسعار الأسهم.

واستهدفت دراسة (Mirza and Abbas, 2022) اختبار المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، والتي تتضمن الأرباح، والقيمة الدفترية للسهم، والتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، وذلك باستخدام بيانات عينة من (250) شركة مقيدة في البورصة بماليزيا، بالإضافة إلى اختبار ما إذا كانت إدارة الأرباح باستخدام أنشطة حقيقية تؤثر على المقدرة التقييمية لتلك المعلومات. وقد توصلت الدراسة إلى وجود مقدرة تقييمية لكل من الأرباح، والقيمة الدفترية للسهم، والتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية. يُضاف إلى ذلك أن إدارة

الأرباح باستخدام الأنشطة الحقيقية تؤثر على تلك المقدرة؛ حيث انخفضت المقدرة التقييمية للأرباح، بينما ارتفعت المقدرة التقييمية لكل من القيمة الدفترية للسهم، والتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية. وقد يرجع ذلك إلى تلاعب الإدارة في الأرباح؛ وبالتالي يقل اعتماد المستثمرين على الأرباح، وفي الوقت ذاته يتزايد اعتمادهم على كل من القيمة الدفترية للسهم والتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

وهدفنا دراسة (Puspa et al. 2023) إلى اختبار المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، والتي تشمل: الأرباح، والقيمة الدفترية للسهم، والتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، بالتطبيق على عينة من (105) شركات صناعية مقيدة في البورصة الإندونيسية خلال الفترة من (2016م) إلى (2019م). وباستخدام نموذج السعر لـ (Ohlson, 1995)، توصلت الدراسة إلى وجود مقدرة تقييمية لكل من الأرباح والتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، بينما لا توجد مقدرة تقييمية للقيمة الدفترية للسهم. وباستخدام نموذج العائد لـ (Easton and Harris, 1991)، توصلت الدراسة إلى وجود مقدرة تقييمية لكل من الأرباح، والتغيرات في الأرباح، والتغيرات في التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، حيث توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين تلك المتغيرات والعائد على الأسهم.

وأخيرًا، فيما يتعلق بالدراسات التي تمت من خلال مقارنة المقدرة التقييمية بين الشركات في عدة دول، فقد أوضحت الدراسات أن المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية تختلف من بلد إلى آخر، وقد يرجع ذلك إلى العديد من العوامل؛ مثل: نظام حوكمة الشركات، ومستوى حماية المساهمين، أو الاختلافات في معايير المحاسبة (Deterding and Gros, 2021). واستكمالًا لذلك، تناولت بعض الدراسات المقارنة بين المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية بأسواق المال المختلفة؛ حيث استهدفت دراسة (Kwon, 2018) اختبار ومقارنة المقدرة التقييمية لكل من الأرباح، والقيمة الدفترية للسهم، والدخل التشغيلي، والتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات الأمريكية والصينية خلال الفترة من (2008م) إلى (2015م). وقد توصلت الدراسة إلى أن المقدرة التقييمية للقيمة الدفترية للسهم كانت أعلى مقارنة بمثيلتها للعناصر الأخرى. وبمقارنة النتائج بين الشركات في الدولتين، توصلت الدراسة إلى أن القيمة الدفترية للسهم لها مقدرة تقييمية أعلى في الشركات الأمريكية تليها التدفقات النقدية، والتدفقات النقدية التشغيلية. بينما كان للأرباح مقدرة تقييمية أعلى في الشركات الصينية يليها الدخل التشغيلي.



واستهدفت دراسة (El-Diftar and Elkalla, 2019) اختبار المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، مع التركيز على التأثير المحتمل لتبني معايير التقرير المالي الدولية، بالإضافة إلى إجراء مقارنات بين الشركات بدول مجلس التعاون الخليجي والشركات في الدول الأخرى لتحديد ما إذا كان هناك اختلافات واضحة بين المنطقتين. وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية معنوية بين المعلومات المحاسبية وأسعار الأسهم للشركات في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، بما يشير إلى وجود مقدرة تقييمية للمعلومات المحاسبية في هاتين المنطقتين. ورغم أن القيمة الدفترية للسهم وربحية السهم لهما مقدرة تقييمية في الشركات بدول مجلس التعاون الخليجي والشركات غير التابعة لدول مجلس التعاون الخليجي، فإن التدفقات النقدية التشغيلية لها مقدرة تقييمية فقط في الشركات التي لا تنتمي إلى دول مجلس التعاون الخليجي. وأخيرًا، فقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير سلبي معنوي لتبني معايير التقرير المالي الدولية على المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا.

وهدف دراسة (بدوي، 2019) إلى اختبار ومقارنة المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية والمتمثلة في: الأرباح، والقيمة الدفترية للسهم، والتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري والسعودي خلال الفترة من (2015م) إلى (2017م). وقد توصلت الدراسة إلى وجود مقدرة تقييمية للمعلومات المحاسبية في سوق الأوراق المالية المصري والسعودي. وبمقارنة النتائج بين الدولتين، توصلت الدراسة إلى ارتفاع المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية في الشركات السعودية مقارنة بنظيرتها في الشركات المصرية. وأخيرًا، توصلت الدراسة إلى ارتفاع المقدرة التقييمية للقيمة الدفترية للسهم في الشركات المصرية مقارنة بنظيرتها في الشركات السعودية، بينما تزداد المقدرة التقييمية للأرباح في الشركات السعودية مقارنة بمثيلتها في الشركات المصرية.

وأخيرًا، استهدفت دراسة (Deterding and Gros, 2021) تناول محدد آخر لتحديد الاختلافات في المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية بين الدول، وهو تأثير حالة التنمية في بلد ما ومستوى الفساد. وقد توصلت الدراسة إلى أن المعلومات المحاسبية يكون لها مقدرة تقييمية أعلى في البلدان الأقل تقدمًا وفي البلدان التي ترتفع فيها مستويات الفساد. ويرجع ذلك إلى أنه في البلدان

النامية ذات المستويات العالية من الفساد، يعتمد المشاركون في سوق رأس المال بشكل خاص على المعلومات المحاسبية للتعويض عن نقص مصادر المعلومات البديلة الموثوقة.

ويُشير العرض السابق إلى أن دراسات المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية التي تمت في الأسواق الناشئة تعتبر امتدادًا لتلك التي تم إجراؤها مبكرًا في الدول المتقدمة، حيث اتبعت تلك الدراسات نفس المنهجية. كما أن الدراسات التي تناولت المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية في أسواق المال المختلفة توصلت ليس فقط إلى اختلاف المقدرة التقييمية الإجمالية للمعلومات المحاسبية بين تلك الأسواق، وإنما أيضًا اختلاف الأهمية النسبية لمكونات المعلومات المحاسبية كمحدد لتقييم الأسهم. وقد يرجع ذلك إلى مدى قوة نظم حوكمة الشركات في تلك الدول، ومستوى حماية المساهمين، أو الاختلافات في معايير المحاسبة المطبقة. ويرى الباحثان، وجود اتجاه عام يؤيد ارتفاع المقدرة التقييمية للأرباح. كما يوجد اتفاق بين الدراسات بشأن العلاقة بين القيمة الدفترية للسهم وأسعار الأسهم. يُضاف إلى ذلك أن ارتفاع المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية بأسواق المال الناشئة مقارنة بأسواق المال الأكثر تقدمًا يمكن تبريره بانخفاض مستوى الإفصاح عن المعلومات للمستثمرين، ونقص المصادر الأخرى للمعلومات مثل تنبؤات الأرباح، وانخفاض نشاط التحليل المالي، بالإضافة إلى أن المستثمرين قد يكون لديهم رؤية قصيرة الأجل؛ وبالتالي يميلون إلى الاهتمام بدرجة أكبر بالأرباح خلال الفترة الحالية؛ لذلك قد يبالغ المستثمرون في رد الفعل تجاه المعلومات المحاسبية من حيث تعديل معتقداتهم حول الربحية المستقبلية، وهو ما يُشير إلى ارتفاع احتمال وجود ارتباط بين المعلومات المحاسبية وتقييم الأسهم. وبناءً على ذلك، يمكن صياغة الفرضية الأولى للدراسة على النحو التالي:

الفرضية الأولى: توجد مقدرة تقييمية للمعلومات المحاسبية (ربحية السهم، والقيمة الدفترية للسهم).

ثانيًا - الدراسات التي تناولت العلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية

تناولت العديد من الدراسات (e.g., Nasution and Mita, 2017; Maigoshi et al. 2018; Fanani and Firdausi, 2020; Abigail and Dharmastuti, 2022; Wulandari et al. 2022) اختبار العلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة

والمقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية. وفي هذا الصدد، يمكن التمييز بين تلك الدراسات من حيث اتجاه العلاقة بين المتغيرين السابقين، وذلك على النحو التالي:

1- الدراسات التي توصلت إلى وجود تأثير إيجابي للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية

استهدفت دراسة (Nasution and Mita, 2017) اختبار ما إذا كانت المعاملات غير العادية مع الأطراف ذوي العلاقة كمؤشر لإدارة الأرباح تخفض من المقدرة التقييمية للأرباح المعلنة. وباستخدام عينة من الشركات المدرجة في البورصة الإندونيسية خلال الفترة من (2010م) إلى (2014م)، وباستخدام نموذج (Ohlson, 1995) توصلت الدراسة إلى أن الشركات الإندونيسية تقوم بإجراء معاملات تجارية بشكل منتظم مع الشركات التابعة التي تسهم في تحقيق أرباح الشركة. كما أن تلك المعاملات تتسم بالكفاءة، ولذلك، فهي لا تؤثر سلباً على المقدرة التقييمية للأرباح.

وهدف دراسة (Fanani and Firdausi, 2020) إلى تحليل المقدرة التقييمية لكل من قيمة المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة ومستوى الإفصاح عن تلك المعاملات، وذلك بالتطبيق على (201) شركة مدرجة في البورصة الإندونيسية عام (2016م). وقد توصلت الدراسة إلى وجود مقدرة تقييمية لمستوى الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة. بينما لا توجد مقدرة تقييمية لقيمة المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والتي تم الإفصاح عنها في كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل.

واستهدفت دراسة (Wulandari et al. 2022) تقديم دليل تجريبي على ما إذا كانت المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمتمثلة في القروض في الشركات الصناعية الإندونيسية تتم بهدف انتهازي أم أنها تمثل معاملات تتسم بالكفاءة. بالإضافة إلى معرفة ما إذا كان هناك اختلاف في وجهات نظر الشركات قبل وأثناء جائحة (COVID-19)، وذلك على مدار الفترة من (2018م) إلى (2021م). وقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي معنوي للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على قيمة الشركة على مدار فترة الدراسة، وكذلك خلال الفترة من (2020م) إلى (2021م) (خلال جائحة COVID-19)، بما يشير إلى أنها معاملات تتسم بالكفاءة. بينما كان لها تأثير سلبي معنوي على قيمة الشركة خلال الفترة التي سبقت جائحة (COVID-19)، بما يشير إلى أن تلك المعاملات تمت بهدف انتهازي.

2- الدراسات التي توصلت إلى وجود تأثير سلبي للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية

استهدفت دراسة (Ge et al. 2010) اختبار المقدرة التقييمية للإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة في الشركات الصينية. وقد تم التركيز على نوعين من المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، هما: مبيعات البضاعة، ومبيعات الأصول. وقد توصلت الدراسة إلى انخفاض المقدرة التقييمية للأرباح في الشركات التي تقوم ببيع بضاعة أو أصول إلى الأطراف ذوي العلاقة مقارنة بالشركات التي ليس لديها هذه المعاملات، وذلك خلال الفترة من (1997م) إلى (2000م)؛ حيث كان معامل التقييم أقل من تلك الشركات التي لا تقوم بهذه المعاملات. ومع ذلك، لم تتوصل الدراسة إلى هذه النتيجة خلال الفترة من (2001م) إلى (2003م)، بعد تطبيق قياس القيمة العادلة للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، بما يُشير إلى فعالية قواعد القياس الجديدة للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة التي طبقت في الشركات الصينية في الحد من استخدام تلك المعاملات لأغراض إدارة الأرباح.

واستهدفت دراسة (Samaras and Athianos, 2016) اختبار تأثير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة التي تتضمن تبادل السلع والخدمات وتبادل الأصول على المقدرة التقييمية؛ وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات اليونانية المدرجة في بورصة أثينا خلال الفترة من (2003م) إلى (2013م). وقد توصلت الدراسة إلى انخفاض المقدرة التقييمية للأرباح في الشركات التي تقوم ببيع سلع أو أصول إلى أطراف ذوي علاقة، مقارنة بالشركات التي ليس لديها مثل تلك المعاملات، خاصة قبل تبني معايير التقرير المالي الدولية.

وهدف دراسة (Maigoshi et al. 2018) إلى اختبار المقدرة التقييمية للإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، وما إذا كانت المقدرة التقييمية قد تغيرت بعد التبني الإلزامي لمعايير التقرير المالي الدولية في عام (2012م)؛ وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات المدرجة في ماليزيا خلال الفترة من (2009م) إلى (2015م). وقد توصلت الدراسة إلى وجود مقدرة تقييمية للإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة. يُضاف إلى ذلك وجود مقدرة تقييمية لربحية السهم سواء قبل أو بعد تبني معايير التقرير المالي الدولية، أو على مستوى فترة الدراسة مجتمعة. أما بالنسبة للمقدرة التقييمية للقيمة الدفترية للسهم، فقد توصلت الدراسة إلى وجودها فقط في فترة ما بعد تبني معايير التقرير المالي الدولية، وفترة الدراسة مجتمعة. كما توصلت الدراسة إلى انخفاض المقدرة التقييمية



للقيمة الدفترية للسهم في فترة ما بعد تبني معايير التقرير المالي الدولية، وفترة الدراسة مجتمعة في الشركات التي لديها معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة. وعلى العكس، ازدادت المقدرة التقييمية لربحية السهم في فترة ما بعد تبني معايير التقرير المالي الدولية، وفترة الدراسة مجتمعة في تلك الشركات.

واستهدفت دراسة (Rahmat et al. 2020) اختبار تأثير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على المقدرة التقييمية والمعلوماتية للأرباح؛ وذلك بالتطبيق على عينة من (398) شركة من أربع دول من شرق آسيا تشمل: هونج كونج، وماليزيا، وسنغافورة، وتايلاند؛ وذلك خلال الفترة من (2008م) إلى (2011م) وباستخدام نموذج (Ohlson, 1995)، توصلت الدراسة إلى انخفاض كل من المقدرة التقييمية للأرباح ومحتواها المعلوماتي في العام الحالي والعام التالي في الشركات التي لديها معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة مقارنة بالشركات التي ليس لديها تلك المعاملات. يُضاف إلى ذلك وجود اختلاف في تأثير الأنواع المختلفة للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة؛ حيث إن تأثير المعاملات البسيطة مع الأطراف ذوي العلاقة والقروض يكون أكثر سلبية مقارنة بالمعاملات الأخرى الأكثر تعقيداً. كما أن التأثير السلبي للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة كان أقل في دولتي هونج كونج وسنغافورة مقارنة بدولتي ماليزيا وتايلاند وهو ما قد يرجع إلى ارتفاع مستوى حماية المستثمرين في هاتين الدولتين. وتؤيد تلك النتيجة وجهة النظر السلبية لتأثير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على جودة الأرباح؛ وهو ما يؤدي إلى انخفاض علاقتها بسعر السهم.

3- الدراسات التي توصلت إلى عدم وجود تأثير للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية

استهدفت دراسة (شرف، 2020) اختبار أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على العلاقة بين المعلومات المحاسبية وأسعار الأسهم؛ وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات المقيدة في البورصة المصرية خلال الفترة من (2013م) إلى (2016م). وقد توصلت الدراسة إلى عدم وجود تأثير للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على العلاقة بين المعلومات المحاسبية وأسعار الأسهم.

وهدف دراسة (Abigail and Dharmastuti, 2022) إلى تحليل تأثير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على قيمة الشركة، والدور المعدّل لحوكمة الشركات الجيدة، مقاسة بواسطة رقابة كبار الملاك (تشمل: الملكية الأجنبية، والملكية الحكومية، وملكية الوحدات المحلية)، وحجم لجنة المراجعة؛ وذلك على

عينة من (58) شركة إندونيسية مدرجة في البورصة خلال الفترة من (2016م) إلى (2020م). وقد توصلت الدراسة إلى عدم وجود علاقة معنوية بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة وقيمة الشركة. كما أن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة تؤثر معنوياً فقط على قيمة الشركة عندما تكون غالبية الملكية هي ملكية أجنبية.

ويخلص الباحثان مما سبق إلى وجود اختلاف في نتائج الدراسات بشأن تأثير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، وإن كان أغلبها قد أيد وجود علاقة سلبية بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية؛ وبناءً على ما سبق يمكن صياغة الفرضية الثانية للدراسة في صورته البديلة على النحو التالي:

الفرضية الثانية: تؤثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة سلباً على المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية (ربحية السهم، والقيمة الدفترية للسهم).

ثالثاً - الدراسات التي تناولت أثر جودة المراجعة على العلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية

حظيت العلاقة بين نوع مكتب المراجعة وجودة الخدمات التي يقدمها باهتمام الكثيرين، فقد أوضحت الدراسات التي قام بها: (BenYoussef and Drira, 2020; Hammami and Zadeh, 2020; Berglund et al. 2018; Alvarado et al. 2019) أن نوع المراجع يعتبر وكيلاً عن سمعته وجودة أدائه، وأن مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى ذوي السمعة القيّمة تمتلك دوافع أكبر لتحقيق جودة التقرير المالي، ولتخفيض تكاليف التقاضي المتوقعة.

ومن ناحية أخرى، تناولت العديد من الدراسات (e.g., Lee and Lee, 2013; Abubakar et al. 2021; Liemmmuel and Eriandani, 2022) اختبار العلاقة بين جودة المراجعة مقاسة بحجم منشأة المراجعة والمقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية. فقد استهدفت دراسة (Lee and Lee, 2013) اختبار العلاقة بين جودة المراجعة والمقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية متمثلة في: الأرباح والقيمة الدفترية للسهم؛ وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات العامة المدرجة في بورصة تايوان خلال الفترة من (1996م) إلى (2009م). وتوصلت الدراسة إلى ارتفاع المقدرة التقييمية للأرباح والقيمة الدفترية للسهم في الشركات التي تتم مراجعة قوائمها المالية بواسطة منشآت المراجعة الأربع الكبرى مقارنة بالمقدرة التقييمية لهما في الشركات التي تتم مراجعة قوائمها المالية بواسطة منشآت مراجعة بخلاف المنشآت الأربع الكبرى.

وهدفت دراسة (Abubakar et al. 2021) إلى اختبار المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية والمتمثلة في: ربحية السهم، والقيمة الدفترية للسهم، والتدفقات النقدية لكل سهم، والأرباح الموزعة للسهم، بالإضافة إلى التأثير المُعدّل لجودة المراجعة مقاسة بحجم منشأة المراجعة، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات النيجيرية خلال الفترة من (2014م) إلى (2019م). وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي معنوي لجودة المراجعة على المقدرة التقييمية لربحية السهم. بينما يوجد تأثير سلبي معنوي لجودة المراجعة على المقدرة التقييمية لكل من القيمة الدفترية للسهم وتوزيعات الأرباح. يُضاف إلى ذلك، عدم وجود تأثير لجودة المراجعة على المقدرة التقييمية للتدفقات النقدية من العمليات التشغيلية.

واستهدفت دراسة (الركابي، 2022) اختبار أثر جودة المراجعة مقاسة بحجم منشأة المراجعة على العلاقة بين المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية وأسعار الأسهم، وذلك بالتطبيق على عينة من (76) شركة غير مالية مقيمة في البورصة المصرية خلال الفترة من (2016م) إلى (2019م). وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي معنوي لجودة المراجعة على العلاقة بين المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية وأسعار الأسهم، بما يشير إلى ارتفاع المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية في الشركات التي تتم مراجعة قوائمها المالية بواسطة منشآت المراجعة الأربع الكبرى، مقارنة بنظيرتها في الشركات التي تتم مراجعة قوائمها المالية بواسطة منشآت مراجعة بخلاف منشآت المراجعة الأربع الكبرى.

وأخيرًا، هدفت دراسة (Liemmuell and Eriandani, 2022) إلى اختبار ما إذا كانت جودة المراجعة وإدارة الأرباح تؤثران على العلاقة بين المعلومات المحاسبية (الأرباح، والقيمة الدفترية للسهم، والتدفقات النقدية من العمليات التشغيلية) وأسعار الأسهم، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات العامة غير المالية المدرجة في بورصة إندونيسيا خلال الفترة من (2016م) إلى (2020م). وتوصلت الدراسة إلى أن المعلومات المحاسبية لها تأثير إيجابي معنوي على أسعار الأسهم. أما فيما يتعلق بالتأثير المُعدّل لجودة المراجعة، فقد توصلت الدراسة إلى أن كلاً من نوع المراجع ورأي المراجعة كمؤشرين لجودة المراجعة يؤثران إيجابًا ومعنويًا على العلاقة بين الأرباح وأسعار الأسهم، بينما لا يوجد تأثير لهما على العلاقة بين أسعار الأسهم وكلّ من القيمة الدفترية للسهم والتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية. وأخيرًا، توصلت الدراسة إلى نفس النتيجة السابقة فيما يتعلق بإدارة الأرباح.

وباستعراض الدراسات السابقة، يتضح أنها تناولت تأثير جودة المراجعة على المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، وتوصل أغلبها إلى وجود تأثير إيجابي لجودة المراجعة على المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، إلا أنها لم تتناول الأثر المُعدّل لجودة المراجعة على العلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية. وفي ظل افتراض أن منشآت المراجعة الأرباع الكبرى تقدم مستوى أعلى من التوكيد والثقة، فإن جودة المراجعة مقاسة بحجم منشأة المراجعة، قد تحد من الأثر السلبي للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة بما يؤدي إلى ارتفاع المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية؛ وبناءً على ذلك، يمكن صياغة الفرضية الثالثة للدراسة في صورته البديلة على النحو التالي:

الفرضية الثالثة: يختلف تأثير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية (ربحية السهم، والقيمة الدفترية للسهم) باختلاف جودة المراجعة.

المبحث الرابع

الدراسة التطبيقية

مقدمة

تستهدف الدراسة التطبيقية اختبار فرضيات الدراسة والمتعلقة بالمقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، والعلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى اختبار الأثر المُعدّل لجودة المراجعة على هذه العلاقة؛ وذلك باستخدام عينة من الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية. وسوف يعرض الباحثان الجوانب التالية: مجتمع وعينة الدراسة، وتوصيف وقياس متغيرات الدراسة، ونموذج الدراسة، والأساليب الإحصائية المستخدمة، والإحصاءات الوصفية لعينة الدراسة، والارتباط بين متغيرات الدراسة، ونتائج اختبار فروض الدراسة، وتحليل حساسية، وأخيرًا، تحليل إضافي، وذلك على النحو التالي:

أولاً- مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من كافة الشركات المساهمة المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية على مدى ستة أعوام من (2014م) إلى (2019م). ولإجراء الدراسة التطبيقية، قام الباحثان باختيار عينة من الشركات وفقًا للمعايير التالية⁽³⁾:

- أن تكون الشركة مقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية على مدار فترة الدراسة.
- ألا تنتمي الشركة إلى قطاعي البنوك، والخدمات المالية، لما لهما من خصائص تميز طبيعة عملهما، وتنعكس على المعلومات الواردة في التقارير المالية للشركات.
- أن ينتهي العام المالي للشركة في (12/31) من كل عام.
- توافر القوائم المالية، وكذا أسعار الأسهم للشركات خلال فترة الدراسة.
- أن تكون العملة المستخدمة في إعداد القوائم المالية لشركات العينة هي الجنيه المصري.

(3) تم وضع هذه المعايير، لضمان توافر أسعار الأسهم لشركات تنتمي إلى قطاعات تحكمها قواعد تنظيمية واحدة على مدار فترة الدراسة، وبحيث تكون هذه الأسعار خلال نفس الفترة، وذلك لاستبعاد تأثير الأحداث الأخرى التي قد تحدث خلال الفترة من (12/31) وأي تاريخ آخر لنهاية السنة المالية التي قد تؤثر على أسعار بعض الأسهم، بينما لا تؤثر على البعض الآخر (الحناوي، 2019م؛ شرف، 2020م؛ الركايبى، 2022م).

وقد نتج عن ذلك اختيار (70) شركة من (10) قطاعات تمثل عينة الدراسة، وبالتالي يكون عدد المشاهدات النهائية للدراسة (420) مشاهدة. وقد اعتمد الباحثان في الحصول على البيانات اللازمة لإجراء الدراسة التطبيقية على التقارير المالية للشركات، والتي تم الحصول عليها من موقع معلومات مباشر مصر، وموقع شركة مصر لخدمة المعلومات والتجارة، بالإضافة إلى المعلومات المتاحة على المواقع الإلكترونية للشركات. ويوضح الجدول رقم: (1) عدد ونسبة شركات عينة الدراسة موزعة وفقاً للقطاعات التي تنتمي إليها.

جدول رقم: (1)
عدد ونسبة شركات عينة الدراسة موزعة وفقاً للقطاعات

النسبة	عدد الشركات	القطاع
5.71%	4	قطاع الموارد الأساسية
2.86%	2	قطاع الكيماويات
25.71%	18	قطاع التشييد ومواد البناء
12.86%	9	قطاع الأغذية والمشروبات
7.14%	5	قطاع الرعاية الصحية والأدوية
15.71%	11	قطاع خدمات ومنتجات صناعية وسيارات
2.86%	2	قطاع منتجات منزلية وشخصية
18.58%	13	قطاع العقارات
7.14%	5	قطاع السياحة والترفيه
1.43%	1	قطاع الموزعين وتجارة التجزئة
100%	70	إجمالي عدد الشركات

ثانياً - توصيف وقياس متغيرات الدراسة

تشمل متغيرات الدراسة ثلاثة متغيرات، هي: (1) المتغير المستقل: المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة. (2) المتغير التابع: المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية. (3) المتغير المُعدّل: جودة المراجعة. وسوف يتناول الباحثان في هذا الجزء التعريف بهذه المتغيرات ونماذج قياسها، وذلك على النحو التالي:

1- المتغير المستقل: المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة

قام الباحثان بقياس المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة بواسطة متغير وهمي يأخذ القيمة (1) إذا كانت قيمة المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة تزيد عن (1%) من إجمالي قيمة أصول الشركة، ويأخذ القيمة (صفر) بخلاف ذلك، وذلك



قياسًا على دراستي (Ryngaert and Thomas, 2012; El-Helaly et al, 2018). ويسمح ذلك بالتغلب على العديد من قضايا أخطاء القياس التي ترجع إلى استخدام قيمة المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.

2- المتغير التابع: المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية

قام الباحثان بقياس المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، ممثلة في ربحية السهم والقيمة الدفترية للسهم لفترة الدراسة مجتمعة، ولكل عام من أعوام الدراسة على حدة؛ وذلك من خلال استخدام نموذج انحدار السعر؛ حيث يتم إيجاد انحدار سعر السهم في اليوم التالي لتاريخ نشر القوائم المالية على كل من ربحية السهم، والقيمة الدفترية للسهم في تاريخ نهاية العام، وذلك على النحو التالي:

$$P_{it} = \beta_0 + \beta_1 EPS_{it} + \beta_2 BV_{it} + \varepsilon \quad (1)$$

حيث:

P_{it} سعر السهم للشركة i في اليوم التالي لتاريخ نشر القوائم المالية.
 EPS_{it} ربحية السهم للشركة i عن العام المالي t .
 BV_{it} القيمة الدفترية لسهم الشركة i في تاريخ نهاية العام المالي t .
 ε_{it} تشير إلى المعلومات الأخرى عن الشركة i للعام المالي t ، والتي لم يتضمنها النموذج.

وليتيم تحديد المقدرة التقييمية لكل من ربحية السهم والقيمة الدفترية للسهم كل على حدة، فقد اعتمد الباحثان على المنهجية التي اتبعتها دراسة (Collins et al. 1997)؛ حيث يتطلب ذلك استخدام نموذجي انحدار بسيط يكون سعر السهم في كل منهما متغيرًا تابعًا، بينما يكون المتغير المستقل إما ربحية السهم أو القيمة الدفترية للسهم، وذلك على النحو التالي:

$$P_{it} = \beta_0 + \beta_1 EPS_{it} + \varepsilon \quad (2)$$

$$P_{it} = a_0 + a_1 BV_{it} + \varepsilon \quad (3)$$

وسيتيم قياس المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية اعتمادًا على قيمة كل من معامل التحديد المعدل، ومعامل الانحدار لنماذج الانحدار السابقة.

3- المتغير المُعَدَّل: جودة المراجعة

تُشير جودة المراجعة إلى قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف الأخطاء الجوهرية والتقرير عنها. ويتم قياس جودة المراجعة بدلالة حجم منشأة المراجعة من

خلال متغير وهمي يأخذ القيمة (1) إذا كانت الشركة يتم مراجعتها من خلال منشأة مراجعة شريكة لإحدى منشآت المراجعة الأربع الكبرى، ويأخذ القيمة (صفر) بخلاف ذلك (Lee and Lee 2013; Abubakar et al. 2021).

ويعرض الملحق رقم: (1) توصيف وقياس متغيرات الدراسة.

ثالثاً - نموذج الدراسة

سوف يتم استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد لاختبار فروض الدراسة، والتي تهتم باختبار المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، والعلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى الأثر المُعدّل لجودة المراجعة على هذه العلاقة، وذلك على النحو التالي:

1- اختبار المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية من خلال نماذج الانحدار الثلاثة السابقة والتي سبق عرضها في قياس متغير المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية.

$$P_{it} = \beta_0 + \beta_1 EPS_{it} + \beta_2 BV_{it} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

$$P_{it} = \beta_0 + \beta_1 EPS_{it} + \varepsilon \quad (2)$$

$$P_{it} = a_0 + a_1 BV_{it} + \varepsilon \quad (3)$$

2- اختبار تأثير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية من خلال نموذج الانحدار التالي:

$$P_{it} = \beta_0 + \beta_1 EPS_{it} + \beta_2 BV_{it} + \beta_3 RPT_{it} + \beta_4 EPS_{it} * RPT_{it} + \beta_5 BV_{it} * RPT_{it} + \varepsilon \quad (4)$$

حيث:

P_{it} سعر السهم للشركة i في اليوم التالي لتاريخ نشر القوائم المالية.

EPS_{it} ربحية السهم للشركة i عن العام المالي t .

BV_{it} القيمة الدفترية لسهم الشركة i في تاريخ نهاية العام المالي t .

RPT_{it} المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة للشركة i عن العام المالي t .

$EPS_{it} * RPT_{it}$ متغير تفاعلي، عبارة عن حاصل ضرب ربحية السهم في المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.

$BV_{it} * RPT_{it}$ متغير تفاعلي، عبارة عن حاصل ضرب القيمة الدفترية للسهم في المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.
 ε حد الخطأ العشوائي.

وسيتم قياس تأثير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية من خلال المتغير التفاعلي، والذي يمثل حاصل ضرب متغير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة في متغير ربحية السهم، أو متغير القيمة الدفترية للسهم، بحيث إذا كانت قيمة هذا المتغير معنوية، دل ذلك على وجود تأثير معنوي للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية.

3- اختبار الأثر المعدّل لجودة المراجعة على العلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية من خلال نموذج الانحدار التالي:

$$P_{it} = \beta_0 + \beta_1 EPS_{it} + \beta_2 BV_{it} + \beta_3 RPT_{it} + \beta_4 AQ_{it} + \beta_5 EPS_{it} * RPT_{it} + \beta_6 BV_{it} * RPT_{it} + \beta_7 EPS_{it} * AQ_{it} + \beta_8 BV_{it} * AQ_{it} + \beta_9 RPT_{it} * AQ_{it} + \beta_{10} EPS_{it} * RPT_{it} * AQ_{it} + \beta_{11} BV_{it} * RPT_{it} * AQ_{it} + \varepsilon \quad (5)$$

حيث:

AQ_{it} جودة المراجعة.

$EPS_{it} * AQ_{it}$ متغير تفاعلي، عبارة عن حاصل ضرب ربحية السهم في جودة المراجعة.

$BV_{it} * AQ_{it}$ متغير تفاعلي، عبارة عن حاصل ضرب القيمة الدفترية للسهم في جودة المراجعة.

$RPT_{it} * AQ_{it}$ متغير تفاعلي، عبارة عن حاصل ضرب المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة في جودة المراجعة.

$EPS_{it} * RPT_{it} * AQ_{it}$ متغير تفاعلي، عبارة عن حاصل ضرب ربحية السهم في المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة في جودة المراجعة.

$BV_{it} * RPT_{it} * AQ_{it}$ متغير تفاعلي، عبارة عن حاصل ضرب القيمة الدفترية للسهم في المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة في جودة المراجعة.
 وباقي المتغيرات كما سبق تعريفها.

وسيتم قياس الأثر المُعدّل لجودة المراجعة على العلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية من خلال المتغير التفاعلي، والذي يمثل حاصل التفاعل بين ثلاثة متغيرات هي: المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، وجودة المراجعة، وربحية السهم، أو القيمة الدفترية للسهم، بحيث إذا كانت قيمة هذا المتغير معنوية، دل ذلك على وجود تأثير معنوي لجودة المراجعة على العلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية.

رابعًا - الأساليب الإحصائية المستخدمة لاختبار فروض الدراسة

سوف يستخدم الباحثان الإحصاء الوصفي، ومعاملات ارتباط بيرسون، والانحدار الخطي المتعدد، بجانب استخدام اختبار (t) لاختبار فروض الدراسة. كما سيتم استخدام قيمة (P.value) للحكم على مدى معنوية إحصائية الاختبار عند مستوى ثقة (95%)، ومستوى معنوية (5%).

خامسًا - الإحصاءات الوصفية لعينة الدراسة والارتباط بين متغيرات الدراسة

تناول الباحثان في هذا الجزء من الدراسة أهم الإحصاءات التي تشمل كل من: المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، وأعلى وأدنى قيمة لمتغيرات الدراسة عن فترة الدراسة مجتمعة؛ وهي: المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، وأسعار الأسهم، وربحية السهم، والقيمة الدفترية للسهم، وأخيرًا جودة المراجعة. ويمكن توضيح أهم هذه الإحصاءات على النحو التالي:

جدول رقم: (2)

بعض الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة عن فترة الدراسة مجتمعة

الوصفية المتغيرة	الإحصاءات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الحد الأدنى	الحد الأعلى
سعر السهم في اليوم التالي لتاريخ نشر القوائم المالية (P)	16.58	23.01	0.63	180	
ربحية السهم (EPS)	1.02	2.29	7.64-	19.59	
القيمة الدفترية للسهم في تاريخ نهاية العام المالي (BV)	11.49	9.84	0.74-	59.21	
المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة (RPT)	0.16	0.29	0	2.39	

جودة المراجعة (AQ)*	54	0.50	0	1
* عدد المشاهدات التي تمت مراجعتها من قبل منشآت المراجعة الشريكة لمنشآت المراجعة الأربع الكبرى بلغ 227 مشاهدة، بنسبة 54%.				

تُشير الإحصاءات الوصفية بالجدول رقم: (2) إلى أن المتوسط الحسابي لسعر السهم كان (16.58) جنيهاً. يُضاف إلى ذلك، أن هناك فرقاً كبيراً بين أعلى سعر وأدنى سعر. لذلك، فقد بلغ الانحراف المعياري لسعر السهم (23.01) جنيهاً، وهو أعلى من المتوسط نفسه؛ بما يفيد وجود تشتت كبير بين شركات العينة في هذا الصدد. وبالنسبة لمتغير ربحية السهم، فتوضح الإحصاءات الوصفية بالجدول أن المتوسط الحسابي لربحية السهم كان (1.02)، كما أن الانحراف المعياري بلغ (2.29)، وهو أكبر من المتوسط، بما يشير إلى وجود تشتت كبير بين شركات العينة، وهو ما يوضحه وجود فرق كبير بين أعلى وأدنى قيمة. وفيما يتعلق بمتغير القيمة الدفترية للسهم، تشير الإحصاءات الوصفية بالجدول، إلى أن المتوسط الحسابي للقيمة الدفترية للسهم كان (11.49) جنيهاً. يُضاف إلى ذلك، أن هناك فرقاً كبيراً بين أعلى وأدنى قيمة دفترية للسهم؛ لذلك بلغ الانحراف المعياري للقيمة الدفترية للسهم (9.84) جنيهاً، إلا أنه أقل من المتوسط.

أما بالنسبة لمتغير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، فتشير الإحصاءات الوصفية بالجدول رقم: (2) إلى أن المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لقيمة المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة لفترة الدراسة مجتمعة كان (0.16)، (0.29) على التوالي. يُضاف إلى ذلك، أن الانحراف المعياري لهذا المتغير أعلى من المتوسط نفسه؛ بما يفيد وجود تشتت كبير بين شركات العينة في هذا الصدد. وأخيراً، بالنسبة لمتغير جودة المراجعة، فقد بلغ عدد المشاهدات التي خضعت قوائمها المالية للمراجعة من قبل منشأة مراجعة شريكة لمنشآت المراجعة الأربع الكبرى (227) مشاهدة بنسبة (54%).

وبالنسبة لأعوام الدراسة كل على حدة، تشير الإحصاءات الوصفية بالجدول رقم: (3) إلى أن أدنى قيمة لمتوسط سعر السهم كانت في عام (2019م)؛ حيث بلغت قيمة متوسط سعر السهم (13.39) جنيهاً، بينما كان أعلى قيمة لمتوسط سعر السهم في عام (2014م) والتي بلغت (21.25) جنيهاً. وينطبق ما سبق قوله عن سعر السهم على القيمة الدفترية للسهم. أما بالنسبة لربحية السهم، فقد كانت

أدنى قيمة لمتوسط ربحية السهم في عام (2017م)؛ حيث بلغت (0.76)، بينما كان أعلى قيمة لربحية السهم في عام (2014م) والتي بلغت (1.45). وبالنسبة لمتغير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، فتشير الإحصاءات الوصفية بالجدول رقم: (3) إلى أن أدنى قيمة للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة كانت في عام (2019م)؛ حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي (0.13)، بينما أعلى قيمة للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة كانت في عامي (2014م)، (2017م)؛ حيث بلغت (0.18).

جدول رقم: (3)

المتوسط الحسابي لمتغيرات الدراسة عن كل عام من أعوام الدراسة

المتغير	العام	2014	2015	2016	2017	2018	2019
سعر السهم في اليوم التالي لتاريخ نشر القوائم المالية (P)	21.25	19.93	13.69	13.71	17.48	13.39	
ربحية السهم (EPS)	1.45	1.11	0.91	0.76	1.07	0.81	
القيمة الدفترية للسهم في تاريخ نهاية العام المالي (BV)	13.80	12.13	11.18	10.87	10.60	10.34	
المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة (RPT)	0.18	0.16	0.15	0.18	0.15	0.13	
جودة المراجعة (AQ)	0.56	0.54	0.54	0.54	0.53	0.53	
عدد المشاهدات التي تمت مراجعتها من قبل منشآت المراجعة الأربع الكبرى	39	38	38	38	37	37	

ويوضح الجدول رقم: (4) معاملات ارتباط بيرسون للعلاقة بين متغيرات الدراسة. فمن ناحية، يوجد ارتباط إيجابي ومعنوي عند مستوى معنوية أقل من (1%) بين سعر السهم وكل من ربحية السهم والقيمة الدفترية للسهم. فقد بلغ معامل الارتباط (0.688)، (0.677) على التوالي. كما يوجد ارتباط إيجابي ومعنوي عند مستوى معنوية أقل من (1%) بين ربحية السهم والقيمة الدفترية للسهم؛ حيث بلغ معامل الارتباط (0.638). ومن ناحية أخرى، يشير الجدول رقم: (4) إلى أنه يوجد ارتباط إيجابي ومعنوي عند مستوى معنوية أقل من (1%) بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة وجودة المراجعة، حيث بلغ معامل الارتباط (0.325). وعلى العكس، يوجد ارتباط سلبي ومعنوي بين جودة المراجعة وكل من ربحية السهم والقيمة الدفترية للسهم؛ حيث بلغ معامل الارتباط (-0.115)، عند مستوى معنوية أقل من (5%)، (-0.143)، عند مستوى معنوية أقل من (1%) على التوالي.



جدول رقم: (4)

معاملات ارتباط بيرسون بين متغيرات الدراسة عن فترة الدراسة مجمعة

المتغير	P	EPS	BV	RPT	AQ
P	1	**0.688 (0.000)	**0.677 (0.000)	0.024 (0.631)	0.027- (0.577)
EPS	**0.688 (0.000)	1	**0.638 (0.000)	0.011- (0.825)	*0.115- (0.019)
BV	**0.677 (0.000)	**0.638 (0.000)	1	0.077 (0.117)	**0.143- (0.003)
RPT	0.024 (0.631)	0.011- (0.825)	0.077 (0.117)	1	**0.325 (0.000)
AQ	0.027- (0.577)	*0.115- (0.019)	**0.143- (0.003)	**0.325 (0.000)	1

حيث:

P سعر السهم للشركة في اليوم التالي لنشر القوائم المالية.

EPS ربحية السهم.

BV القيمة الدفترية للسهم في تاريخ نهاية العام المالي.

RPT المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة للشركة عن العام المالي.

AQ جودة المراجعة.

** الأرقام المميزة بنجمتين تشير إلى أن الارتباط معنوي عند مستوى معنوية أقل من (1%)، وأن الأرقام بين قوسين تشير إلى مستوى معنوية الارتباط.

* الأرقام المميزة بنجمة تشير إلى أن الارتباط معنوي عند مستوى معنوية أقل من (5%)، وأن الأرقام بين قوسين تشير إلى مستوى معنوية الارتباط.

سادساً - اختبار فروض الدراسة

استهدفت الدراسة في هذا الجزء اختبار الفرضيات؛ وذلك باستخدام الانحدار الخطي المتعدد. وذلك على النحو التالي:

1- اختبار الفرضية الأولى

استهدفت الفرضية الأولى للدراسة اختبار المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية التي تتضمن كلاً من: ربحية السهم، والقيمة الدفترية للسهم. ولاختبار هذه الفرضية، تم الاعتماد على تحليل الانحدار الخطي المتعدد، بحيث يتم إجراء

انحدار لسعر السهم في اليوم التالي لتاريخ نشر القوائم المالية على كل من ربحية السهم والقيمة الدفترية للسهم. ولتحديد المقدرة التقييمية لكل من ربحية السهم والقيمة الدفترية للسهم كل على حدة، فقد اعتمد الباحثان على المنهجية التي اتبعتها دراسة (Collins et al. 1997)، حيث يتطلب ذلك استخدام نموذجي انحدار بسيط يكون سعر السهم في كل منهما متغيرًا تابعًا، بينما يكون المتغير المستقل إما ربحية السهم أو القيمة الدفترية للسهم.

يوضح الجدول رقم: (5) قيمة معاملات التحديد المعدلة (R^2 adj) ومعاملات الانحدار لكل من ربحية السهم والقيمة الدفترية للسهم، بالإضافة إلى قيمة (P.value) المناظرة لكل معامل سواء على مستوى كل عام على حدة، أو على مستوى فترة الدراسة مجتمعة.

وتشير نتائج تحليل الانحدار لفترة الدراسة مجتمعة إلى أن قيمة معامل التحديد المعدل (R^2) بلغت (0.567). وتشير معاملات الانحدار إلى أن معاملات الانحدار الخاصة بكل من ربحية السهم والقيمة الدفترية للسهم كانت موجبة ومعنوية. فقد بلغت قيمة معامل الانحدار لربحية السهم (4.336)؛ حيث قيمة (P. value) (0.000)، بينما بلغت قيمة معامل الانحدار للقيمة الدفترية للسهم (0.939)؛ حيث قيمة (P. value) (0.000). بما يُشير إلى ارتفاع المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية ممثلة في ربحية السهم والقيمة الدفترية للسهم.

جدول رقم: (5)

المقدرة التقييمية الإجمالية، ولكل من ربحية السهم والقيمة الدفترية للسهم

النموذج	$P_{it} = \beta_0 + \beta_1 EPS_{it} + \beta_2 BV_{it} + \varepsilon_{it}$			$P_{it} = \beta_0 + \beta_1 EP - S_{it} + \varepsilon_{it}$			$P_{it} = a_0 + a_1 BV_{it} + \varepsilon_{it}$			المقدرة التقييمية للربح والقيمة الدفترية
	β_1	β_2	R^2_T	β_1	R^2_1	a_1	R^2_2	R^2_{EPS}	R^2_{BV}	R^2_{COM}
2014	3.445 (0.004)	1.214 (0.000)	0.550	6.993 (0.000)	0.426	1.760 (0.000)	0.500	0.050	0.124	0.376
2015	3.499 (0.006)	1.382 (0.000)	0.601	7.765 (0.000)	0.468	1.961 (0.000)	0.559	0.042	0.133	0.426

0.457	0.076	0.059	0.533	1.573 (0.000)	0.516	7.776 (0.000)	0.592	0.937 (0.000)	4.185 (0.002)	2016
0.203	0.033	0.094	0.236	1.001 (0.000)	0.297	6.361 (0.000)	0.330	0.515 (0.042)	4.589 (0.002)	2017
0.311	0.089	0.205	0.400	1.849 (0.000)	0.516	5.997 (0.000)	0.605	1.039 (0.000)	4.437 (0.000)	2018
0.461	0.102	0.108	0.563	1.369 (0.000)	0.569	7.199 (0.000)	0.671	0.804 (0.000)	4.328 (0.000)	2019
0.362	0.095	0.110	0.457	1.583 (0.000)	0.472	6.908 (0.000)	0.567	0.939 (0.000)	4.336 (0.000)	الفترة مجتمعة

حيث:

P_{it} هي سعر السهم للشركة i في اليوم التالي لتاريخ نشر القوائم المالية.

EPS_{it} ربحية السهم للشركة i عن العام المالي t .

BV_{it} القيمة الدفترية لسهم الشركة i في تاريخ نهاية العام المالي t .

- عدد المشاهدات السنوية 70 مشاهدة، وللأعوام الستة مجتمعة 420 مشاهدة.

- قيمة مستوى المعنوية ($P.value$) موضوعة بين قوسين أسفل معاملات الانحدار.

- تم احتساب المقدرة التقييمية لكل من ربحية السهم R^2_{EPS} ، والقيمة الدفترية للسهم R^2_{BV} ، والمقدرة التقييمية المشتركة لهما R^2_{COM} كما يلي:

$$R^2_{EPS} = R^2_T - R^2_2$$

$$R^2_{BV} = R^2_T - R^2_1$$

$$R^2_{COM} = R^2_T - R^2_{BV} - R^2_{EPS}$$

وتشير نتائج تحليل الانحدار إلى ارتفاع قيمة معامل التحديد المعدل لجميع الأعوام عن قيمته لفترة الدراسة مجتمعة، باستثناء عامي (2014م)، (2017م)، حيث بلغت قيمة معامل التحديد المعدل (0.550)، (0.330) على التوالي. وقد بلغت أعلى قيمة لمعامل التحديد المعدل في عام (2019م)؛ حيث كانت (0.671). ومن ناحية أخرى، فقد كانت جميع معاملات الانحدار الخاصة بكل من ربحية السهم، والقيمة الدفترية للسهم موجبة ومعنوية في جميع أعوام الدراسة؛ بما يعني وجود علاقة إيجابية بين سعر السهم وكل من ربحية السهم والقيمة الدفترية للسهم.

وقد كانت قيمة معامل التحديد المعدل لربحية السهم (R^2_{EPS}) لفترة الأعوام الستة مجتمعة، بالإضافة إلى أعوام (2017م)، (2018م)، (2019م) أكبر من معامل التحديد المعدل للقيمة الدفترية للسهم (R^2_{BV}). بما يشير إلى ارتفاع المقدرة التقييمية لربحية السهم عن القيمة الدفترية لفترة الدراسة مجتمعة بالإضافة إلى تلك الأعوام الثلاثة. وعلى العكس، كانت قيمة معامل التحديد المعدل للقيمة الدفترية للسهم (R^2_{BV}) في الأعوام (2014م)، (2015م)، (2016م) أكبر من قيمة معامل التحديد المعدل لربحية السهم (R^2_{EPS})، بما يشير إلى ارتفاع المقدرة التقييمية للقيمة الدفترية للسهم عن مثيلتها لربحية السهم خلال تلك الأعوام.

ويرى الباحثان أن قيمة معاملات التحديد المعدلة سواء على مستوى فترة الدراسة مجتمعة، أو على مستوى كل عام على حدة تُعد مرتفعة، بما يعني ارتفاع المقدرة التقييمية لكل من ربحية السهم، والقيمة الدفترية للسهم في تحديد أسعار الأسهم. وبناءً على ذلك، يتم قبول الفرضية القائلة بوجود تأثير إيجابي معنوي للمعلومات المحاسبية ممثلة في ربحية السهم والقيمة الدفترية للسهم على أسعار الأسهم، بما يشير إلى وجود مقدرة تقييمية لتلك المعلومات. وتتفق هذه النتائج مع ما توصلت إليه العديد من الدراسات (e.g., Asthana and Chen, 2012; Badu and Appiah, 2018; Khomidah and Setiawan, 2022; Mirza e.g., Piamari, and Abbas, 2022)، إلا أنها تختلف مع نتائج بعض الدراسات (e.g., Badu and Appiah, 2018; 2015)، والتي أوضحت وجود انخفاض في المقدرة التقييمية للأرباح، بالإضافة إلى دراسة (Puspa et al. 2023)، التي توصلت إلى عدم وجود مقدرة تقييمية للقيمة الدفترية للسهم.

ويرى الباحثان أيضًا، أن ارتفاع المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية مقارنة بأسواق المال الأكثر تقدمًا، قد يرجع إلى انخفاض مستوى الإفصاح عن المعلومات للمستثمرين، بالإضافة إلى نقص المصادر الأخرى للمعلومات مثل تنبؤات الأرباح، وانخفاض نشاط التحليل المالي. ونتيجة لذلك، فقد يبالغ المستثمرون في رد الفعل تجاه المعلومات المحاسبية من حيث تعديل معتقداتهم حول الربحية المستقبلية. وإذا كان لدى المستثمرين رؤية قصيرة الأجل، فقد يميلون إلى الاهتمام بدرجة أكبر بالأرباح خلال الفترة الحالية؛ بما يُشير إلى ارتفاع احتمال وجود ارتباط بين المعلومات المحاسبية وأسعار الأسهم.

اختبار الفرضية الثانية

استهدفت الفرضية الثانية اختبار تأثير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية. ولاختبار هذه الفرضية، تم الاعتماد على

تحليل الانحدار الخطي المتعدد، بحيث يتم إجراء انحدار سعر السهم في اليوم التالي لتاريخ نشر القوائم المالية على كل من ربحية السهم والقيمة الدفترية للسهم، والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، بالإضافة إلى متغير تفاعلي للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمعلومات المحاسبية من خلال نموذج الانحدار التالي:

$$P_{it} = \beta_0 + \beta_1 EPS_{it} + \beta_2 BV_{it} + \beta_3 RPT_{it} + \beta_4 EPS_{it} * RPT_{it} + \beta_5 BV_{it} * RPT_{it} + \varepsilon$$

حيث:

- P_{it} هي سعر السهم للشركة i في اليوم التالي لتاريخ نشر القوائم المالية.
- EPS_{it} ربحية السهم للشركة i عن العام المالي t .
- BV_{it} القيمة الدفترية لسهم الشركة i في تاريخ نهاية العام المالي t .
- RPT_{it} المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة عن العام المالي t .
- $EPS_{it} * RPT_{it}$ متغير تفاعلي، عبارة عن حاصل ضرب ربحية السهم في المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.
- $BV_{it} * RPT_{it}$ متغير تفاعلي، عبارة عن حاصل ضرب القيمة الدفترية للسهم في المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.
- ε_{it} حد الخطأ العشوائي.

جدول رقم: (6)

نتائج تحليل انحدار سعر السهم على المعلومات المحاسبية والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة

الإحصاءات المتغير	معامل الانحدار β	قيمة اختبار t	مستوى المعنوية P.Value
Constant	1.729	0.789	0.431
EPS	8.140	7.622	0.000
BV	0.532	2.203	0.028
RPT	0.097-	0.037-	0.970
EPS*RPT	4.535-	3.914-	0.000
BV*RPT	0.443	1.680	0.094

معامل التحديد المعدل Adjusted R2 (0.582)
 قيمة F (117.876)
 مستوى المعنوية P.value (0.000)
 قيمة اختبار Durbin-Watson (1.937)

توضح نتائج التحليل الإحصائي بالجدول رقم: (6) أن معامل الانحدار لمتغير ربحية السهم كان (8.140)، وقيمة اختبار (t) (7.622)، وقيمة (P. value) تساوي (0.000). ويُشير ذلك إلى وجود تأثير إيجابي ومعنوي لربحية السهم على سعر السهم. كما أن معامل الانحدار لمتغير القيمة الدفترية للسهم كان (0.532)، وقيمة اختبار (t) (2.203)، وقيمة (P. value) تساوي (0.000). ويُشير ذلك إلى وجود تأثير إيجابي ومعنوي للقيمة الدفترية للسهم على سعر السهم. ومن ناحية أخرى، توضح نتائج التحليل الإحصائي بالجدول رقم (6) وجود تأثير سلبي غير معنوي للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على سعر السهم، حيث كان معامل الانحدار (-0.097)، وقيمة اختبار (t) (0.037)، وقيمة (P. value) تساوي (0.000).

وفيما يتعلق بتأثير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، فتشير نتائج التحليل الإحصائي بالجدول رقم: (6) إلى وجود تأثير سلبي ومعنوي للمتغير التفاعلي لربحية السهم والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة. فقد بلغ معامل الانحدار للمتغير التفاعلي (-4.535)، وقيمة اختبار (t) (-3.914)، وقيمة (P. value) تساوي (0.000)، بما يُشير إلى انخفاض المقدرة التقييمية لربحية السهم في الشركات التي توجد بها معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة مقارنة بالشركات التي لا توجد فيها تلك المعاملات. أما فيما يتعلق بمتغير القيمة الدفترية للسهم، فتشير نتائج التحليل الإحصائي إلى وجود تأثير إيجابي ولكن غير معنوي للمتغير التفاعلي للقيمة الدفترية للسهم والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة. فقد بلغ معامل الانحدار للمتغير التفاعلي (0.443)، وقيمة اختبار (t) (1.680)، وقيمة (P. value) تساوي (0.094)، بما يشير إلى عدم اختلاف المقدرة التقييمية للقيمة الدفترية للسهم في الشركات التي توجد بها معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة مقارنة بالشركات التي لا توجد فيها تلك المعاملات؛ وبالتالي يتم قبول الفرضية الثانية للدراسة جزئيًا.

ويتفق ذلك مع ما توصلت إليه العديد من الدراسات (e.g., Samaras and Athianos, 2016; Maigoshi et al. 2018; Rahmat et al. 2020) من وجود تأثير سلبي للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على المقدرة التقييمية للأرباح. كما يتفق مع ما توصلت إليه شرف (2020م) من عدم وجود تأثير للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على المقدرة التقييمية للقيمة الدفترية للسهم. بينما يختلف عما توصلت إليه دراسات (Nasution and Mita, 2017; Fanani and Firdausi, 2020; Wulandari et al, 2022) من وجود تأثير إيجابي للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية.



اختبار الفرضية الثالثة

استهدفت الفرضية الثالثة اختبار الأثر المُعدّل لجودة المراجعة على العلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية. ولاختبار هذه الفرضية، تم الاعتماد على تحليل الانحدار الخطي المتعدد، بحيث يتم إجراء انحدار سعر السهم في اليوم التالي لتاريخ نشر القوائم المالية على كل من ربحية السهم والقيمة الدفترية للسهم، والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، وجودة المراجعة، بالإضافة إلى متغير تفاعلي للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمعلومات المحاسبية وجودة المراجعة، من خلال نموذج الانحدار التالي:

$$P_{it} = \beta_0 + \beta_1 EPS_{it} + \beta_2 BV_{it} + \beta_3 RPT_{it} + \beta_4 AQ_{it} + \beta_5 EPS_{it} * RPT_{it} + \beta_6 BV_{it} * RPT_{it} + \beta_7 EPS_{it} * AQ_{it} + \beta_8 BV_{it} * AQ_{it} + \beta_9 RPT_{it} * AQ_{it} + \beta_{10} EPS_{it} * RPT_{it} * AQ_{it} + \beta_{11} BV_{it} * RPT_{it} * AQ_{it} + \varepsilon$$

حيث:

AQ_{it} جودة المراجعة.

$EPS_{it} * AQ_{it}$ متغير تفاعلي، عبارة عن حاصل ضرب ربحية السهم في جودة المراجعة.

$BV_{it} * AQ_{it}$ متغير تفاعلي، عبارة عن حاصل ضرب القيمة الدفترية للسهم في جودة المراجعة.

$RPT_{it} * AQ_{it}$ متغير تفاعلي، عبارة عن حاصل ضرب المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة في جودة المراجعة.

$EPS_{it} * RPT_{it} * AQ_{it}$ متغير تفاعلي، عبارة عن حاصل ضرب ربحية السهم في المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة في جودة المراجعة.

$BV_{it} * RPT_{it} * AQ_{it}$ متغير تفاعلي، عبارة عن حاصل ضرب القيمة الدفترية للسهم في المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة في جودة المراجعة. وباقي المتغيرات كما سبق تعريفها.

وتشير نتائج التحليل الإحصائي بالجدول رقم: (7) إلى أن معامل الانحدار لمتغير ربحية السهم كان (8.661)، وقيمة اختبار (t) (7.911)، وقيمة (P. value) تساوي (0.000). ويُشير ذلك إلى وجود تأثير إيجابي ومعنوي لربحية السهم على سعر السهم. كما أن معامل الانحدار لمتغير القيمة الدفترية للسهم كان (0.441)، وقيمة

اختبار (t) (1.605)، وقيمة (P. value) تساوي (0.109). ويُشير ذلك إلى وجود تأثير إيجابي ولكن غير معنوي للقيمة الدفترية للسهم على سعر السهم. ومن ناحية أخرى، توضح نتائج التحليل الإحصائي بالجدول رقم (7) وجود تأثير إيجابي غير معنوي للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على سعر السهم؛ حيث كان معامل الانحدار (0.178)، وقيمة اختبار (t) (0.045)، وقيمة (P. value) تساوي (0.964). وعلى العكس، يوجد تأثير سلبي ولكن غير معنوي لجودة المراجعة على سعر السهم، فقد بلغ معامل الانحدار (-0.501)، وقيمة اختبار (t) (-0.107)، وقيمة (P. value) تساوي (0.915).

جدول رقم: (7)

نتائج تحليل انحدار سعر السهم على المعلومات المحاسبية والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة وجودة المراجعة

المستوى المعنوية P.Value	قيمة اختبار t	معامل الانحدار β	الإحصاءات المتغير
0.409	0.827	2.460	Constant
0.000	7.911	8.661	EPS
0.109	1.605	0.441	BV
0.964	0.045	0.178	RPT
0.915	0.107-	0.501-	AQ
0.000	5.132-	7.233-	EPS*RPT
0.402	0.838	0.289	BV*RPT
0.089	1.707-	6.128-	EPS*AQ
0.660	0.441	0.317	BV*AQ
0.981	0.024	0.134	RPT*AQ
0.016	2.420	9.029	EPS*RPT*AQ
0.971	0.036	0.028	BV*RPT*AQ

معامل التحديد المعدل Adjusted R2 (0.617)

قيمة F (62.410)

مستوى المعنوية P.value (0.000)

قيمة اختبار Durbin-Watson (2.026)

وفيما يتعلق بتأثير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، فتوضح نتائج التحليل الإحصائي بالجدول رقم (7) وجود تأثير سلبي ومعنوي للمتغير التفاعلي لربحية السهم والمعاملات مع



الأطراف ذوي العلاقة. فقد بلغ معامل الانحدار للمتغير التفاعلي (-7.233)، وقيمة اختبار (t) (-5.132)، وقيمة (P. value) تساوي (0.000)، بما يُشير إلى انخفاض المقدرة التقييمية لربحية السهم في الشركات التي توجد بها معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة مقارنة بالشركات التي لا توجد فيها تلك المعاملات. أما فيما يتعلق بمتغير القيمة الدفترية للسهم، فتشير نتائج التحليل الإحصائي إلى وجود تأثير إيجابي ولكن غير معنوي للمتغير التفاعلي للقيمة الدفترية للسهم والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة. فقد بلغ معامل الانحدار للمتغير التفاعلي (0.289)، وقيمة اختبار (t) (0.838)، وقيمة (P. value) تساوي (0.402)، بما يُشير إلى عدم اختلاف المقدرة التقييمية للقيمة الدفترية للسهم في الشركات التي توجد بها معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة مقارنة بالشركات التي لا توجد فيها تلك المعاملات.

أما فيما يتعلق بتأثير جودة المراجعة على المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، فتشير نتائج التحليل الإحصائي بالجدول رقم: (7) إلى وجود تأثير سلبي ولكن غير معنوي للمتغير التفاعلي لربحية السهم وجودة المراجعة. فقد بلغ معامل الانحدار للمتغير التفاعلي (-6.128)، وقيمة اختبار (t) (-1.707)، وقيمة (P. value) تساوي (0.089). أما فيما يتعلق بمتغير القيمة الدفترية للسهم، فتوضح نتائج التحليل الإحصائي وجود تأثير إيجابي ولكن غير معنوي للمتغير التفاعلي للقيمة الدفترية للسهم وجودة المراجعة. فقد بلغ معامل الانحدار للمتغير التفاعلي (0.317)، وقيمة اختبار (t) (0.441)، وقيمة (P. value) تساوي (0.660). ويشير ما سبق إلى عدم وجود تأثير معنوي لجودة المراجعة على المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية سواء ربحية السهم أو القيمة الدفترية للسهم. ويتفق ما سبق جزئياً مع ما توصلت إليه دراسة (Liemmuell and Eriandani, 2022) من عدم وجود تأثير معنوي لجودة المراجعة على المقدرة التقييمية للقيمة الدفترية للسهم، بينما يختلف عما توصلت إليه دراسات (Lee and Lee, 2013; Abubakar et al. 2021، الركابي، 2022) من وجود تأثير إيجابي لجودة المراجعة على المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية.

وفيما يتعلق بالتأثير المُعدّل لجودة المراجعة على العلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، فتشير نتائج التحليل الإحصائي بالجدول رقم: (7) إلى وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين المتغير التفاعلي لربحية السهم والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة وجودة المراجعة، وسعر السهم. فقد بلغ معامل الانحدار للمتغير التفاعلي (9.029)، وقيمة اختبار

(t) (2.420)، وقيمة (P. value) تساوي (0.016). ويُشير ذلك إلى وجود تأثير معنوي لجودة المراجعة على العلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة التقييمية لربحية السهم، حيث يزداد التأثير الإيجابي للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على المقدرة التقييمية لربحية السهم في الشركات التي يتم مراجعة قوائمها المالية من قبل منشآت المراجعة الأربع الكبرى. ومن ناحية أخرى، فيما يتعلق بالقيمة الدفترية للسهم، فتوضح نتائج التحليل الإحصائي بالجدول رقم (7) عدم وجود تأثير معنوي لجودة المراجعة على العلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة التقييمية للقيمة الدفترية للسهم. فقد بلغ معامل الانحدار للمتغير التفاعلي (0.028)، وقيمة اختبار (t) (0.036)، وقيمة (P. value) تساوي (0.971). وبالتالي، يتم قبول الفرضية الثالثة للدراسة جزئياً.

سابعاً - تحليل الحساسية

بالنظر إلى سوق الأوراق المالية المصري، نجد أنه يتم نشر القوائم المالية للشركة بعد فترة من تاريخ نهاية العام المالي. فقد أوجب قانون الشركات رقم: (159) لعام (1981م) في المادة رقم: (64)، والمعدلة بالقانون رقم: (3) لعام (1998م)، على مجالس إدارة الشركات إعداد ونشر القوائم المالية السنوية مشفوعة بتقرير مراقب الحسابات خلال تسعين يومًا من تاريخ انتهاء العام المالي؛ لذلك، سيتناول الباحثان في هذا الجزء من الدراسة إعادة اختبار فروض الدراسة باستخدام سعر السهم في نهاية الشهر الثالث من نهاية العام المالي (3/31) بدلاً من سعر السهم في اليوم التالي لتاريخ نشر القوائم المالية.

وفيما يتعلق بالفرضية الأولى للدراسة التي تختبر المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، فتشير نتائج التحليل الإحصائي بالجدول رقم: (8) القسم (أ) إلى أن قيمة معامل التحديد المعدل بلغت (0.579). وتُشير معاملات الانحدار إلى أن معاملات الانحدار الخاصة بكل من ربحية السهم والقيمة الدفترية للسهم كانت موجبة ومعنوية. فقد بلغت قيمة معامل الانحدار لربحية السهم (5.370)، وقيمة اختبار (t) (12.051)، وقيمة (P. value) تساوي (0.000)، بينما بلغت قيمة معامل الانحدار للقيمة الدفترية للسهم (0.863)، وقيمة اختبار (t) (8.320)، وقيمة (P. value) تساوي (0.000)، بما يُشير إلى ارتفاع المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية ممثلة في ربحية السهم والقيمة الدفترية للسهم. وبالتالي يتم قبول الفرضية الأولى للدراسة، بوجود مقدرة تقييمية للمعلومات المحاسبية ممثلة في الأرباح والقيمة الدفترية للسهم، وهو ما يتفق مع ما تم التوصل إليه في التحليل الأساسي.



جدول رقم: (8)

نتائج تحليل الانحدار على أساس سعر السهم في نهاية الشهر الثالث من نهاية العام المالي

القسم ج			القسم ب			القسم أ			الإحصاءات المتغير
مستوى المعنوية P.Value	قيمة اختبار t	معامل الانحدار β	مستوى المعنوية P.Value	قيمة اختبار t	معامل الانحدار β	مستوى المعنوية P.Value	قيمة اختبار t	معامل الانحدار β	
0.161	1.406	4.490	0.251	1.150	2.715	0.168	1.382	1.723	Constant
0.000	7.670	9.015	0.000	7.158	8.229	0.000	12.051	5.370	EPS
0.401	0.841	0.248	0.100	1.648	0.428	0.000	8.320	0.863	BV
0.333	0.969-	4.162-	0.778	0.282-	0.789-				RPT
0.000	4.725-	7.150-	0.007	2.690-	3.355-				EPS*RPT
0.082	1.743	0.645	0.087	1.714	0.486				BV*RPT
	0.571	0.567-	2.846-						AQ
	0.036	2.106-	8.119-						EPS*AQ
	0.385	0.871	0.672						BV*AQ
	0.321	0.993	5.980						RPT*AQ
	0.003	3.024	12.114						EPS*RPT*AQ
	0.448	0.759-	0.617-						BV*RPT*AQ
0.620			0.583			0.579	معامل التحديد المعدل Adjusted R2		
63.163			118.342			288.758	قيمة F		
0.000			0.000			0.000	مستوى المعنوية P.value		
1.961			1.897			1.887	قيمة اختبار Durbin-Watson		

وفيما يتعلق بالفرضية الثانية للدراسة التي تختبر تأثير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على المقدرة التقييمية لربحية السهم والقيمة الدفترية للسهم، توضح نتائج التحليل الإحصائي بالجدول رقم: (8) القسم (ب) أن معامل الانحدار لمتغير ربحية السهم كان موجباً ومعنوياً. فقد بلغت قيمة معامل الانحدار (8.229)، وقيمة اختبار (t) (7.158)، وقيمة (P. value) تساوي (0.000). ويُشير ذلك إلى وجود تأثير إيجابي ومعنوي لربحية السهم على سعر السهم. كما أن معامل الانحدار لمتغير القيمة الدفترية للسهم كان (0.428)، وقيمة اختبار (1.648) (t)، وقيمة (P. value) تساوي (0.100). ويُشير ذلك إلى وجود تأثير إيجابي ولكن غير معنوي للقيمة الدفترية للسهم على سعر السهم. ومن ناحية أخرى، توضح نتائج التحليل الإحصائي بالجدول رقم (8) القسم (ب) وجود تأثير سلبي لكن غير

معنوي للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على سعر السهم؛ حيث كان معامل الانحدار (-0.789)، وقيمة اختبار (t) (-0.282)، وقيمة (P. value) تساوي (0.778). وفيما يتعلق بتأثير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، فتُشير نتائج التحليل الإحصائي بالجدول رقم: (8) القسم (ب) إلى وجود تأثير سلبي ومعنوي للمتغير التفاعلي لربحية السهم والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة. فقد بلغ معامل الانحدار للمتغير التفاعلي (-3.355)، وقيمة اختبار (t) (-2.690)، وقيمة (P. value) تساوي (0.007)، بما يُشير إلى انخفاض المقدرة التقييمية لربحية السهم في الشركات التي توجد بها معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة مقارنة بالشركات التي لا توجد فيها تلك المعاملات. أما فيما يتعلق بمتغير القيمة الدفترية للسهم، فتوضح نتائج التحليل الإحصائي وجود تأثير إيجابي ولكن غير معنوي للمتغير التفاعلي للقيمة الدفترية للسهم والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة. فقد بلغ معامل الانحدار للمتغير التفاعلي (0.486)، وقيمة اختبار (t) (1.714)، وقيمة (P. value) تساوي (0.087)، بما يُشير إلى عدم اختلاف المقدرة التقييمية للقيمة الدفترية للسهم في الشركات التي توجد بها معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة مقارنة بالشركات التي لا توجد فيها تلك المعاملات. وبالتالي، يتم قبول الفرضية الثانية للدراسة جزئياً، وهو ما يتفق مع ما تم التوصل إليه في التحليل الأساس.

وفيما يتعلق بالفرضية الثالثة للدراسة التي تختبر الأثر المُعدّل لجودة المراجعة على العلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة التقييمية لربحية السهم والقيمة الدفترية للسهم، فتُشير نتائج التحليل الإحصائي بالجدول رقم: (8) القسم (ج) إلى أن معامل الانحدار لمتغير ربحية السهم كان موجباً ومعنوياً، فقد بلغ معامل الانحدار (9.015)، وقيمة اختبار (t) (7.670)، وقيمة (P. value) تساوي (0.000). ويُشير ذلك إلى وجود تأثير إيجابي ومعنوي لربحية السهم على سعر السهم. بينما كان معامل الانحدار لمتغير القيمة الدفترية للسهم موجباً ولكن غير معنوي، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار (0.248)، وقيمة اختبار (t) (0.841)، وقيمة (P. value) تساوي (0.401). ويشير ذلك إلى وجود تأثير إيجابي ولكن غير معنوي للقيمة الدفترية للسهم على سعر السهم. ومن ناحية أخرى، توضح نتائج التحليل الإحصائي بالجدول رقم: (8) القسم (ح) وجود تأثير سلبي غير معنوي للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على سعر السهم؛ حيث كان معامل الانحدار (-4.162)، وقيمة اختبار (t) (-0.969)، وقيمة (P. value) تساوي (0.333). كما يوجد تأثير سلبي ولكن غير معنوي لجودة المراجعة على سعر السهم، فقد بلغ معامل الانحدار (-2.846)، وقيمة اختبار (t) (-0.567)، وقيمة (P. value) تساوي (0.571).



وفيما يتعلق بتأثير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، فتوضح نتائج التحليل الإحصائي بالجدول رقم: (8) القسم (ج) وجود تأثير سلبي ومعنوي للمتغير التفاعلي لربحية السهم والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة. فقد بلغ معامل الانحدار للمتغير التفاعلي (-7.150)، وقيمة اختبار (t) (-4.725)، وقيمة (P. value) تساوي (0.000)، بما يُشير إلى انخفاض المقدرة التقييمية لربحية السهم في الشركات التي توجد بها معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة مقارنة بالشركات التي لا توجد فيها تلك المعاملات. أما فيما يتعلق بمتغير القيمة الدفترية للسهم، فتشير نتائج التحليل الإحصائي إلى وجود تأثير إيجابي ولكن غير معنوي للمتغير التفاعلي للقيمة الدفترية للسهم والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة. فقد بلغ معامل الانحدار للمتغير التفاعلي (0.645)، وقيمة اختبار (t) (1.743)، وقيمة (P. value) تساوي (0.082)، بما يُشير إلى عدم اختلاف المقدرة التقييمية للقيمة الدفترية للسهم في الشركات التي توجد بها معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة مقارنة بالشركات التي لا توجد فيها تلك المعاملات.

أما فيما يتعلق بتأثير جودة المراجعة على المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، فتشير نتائج التحليل الإحصائي بالجدول رقم: (8) القسم (ج) إلى وجود تأثير سلبي ومعنوي للمتغير التفاعلي لربحية السهم وجودة المراجعة. فقد بلغ معامل الانحدار للمتغير التفاعلي (-8.119)، وقيمة اختبار (t) (-2.106)، وقيمة (P. value) تساوي (0.036). أما فيما يتعلق بمتغير القيمة الدفترية للسهم، فتوضح نتائج التحليل الإحصائي وجود تأثير إيجابي ولكن غير معنوي للمتغير التفاعلي للقيمة الدفترية للسهم وجودة المراجعة. فقد بلغ معامل الانحدار للمتغير التفاعلي (0.672)، وقيمة اختبار (t) (0.871)، وقيمة (P. value) تساوي (0.385).

وفيما يتعلق بالتأثير المُعدّل لجودة المراجعة على العلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، فتُشير نتائج التحليل الإحصائي بالجدول رقم: (8) القسم (ج) إلى وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين المتغير التفاعلي لربحية السهم والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة وجودة المراجعة، وسعر السهم. فقد بلغ معامل الانحدار للمتغير التفاعلي (12.114)، وقيمة اختبار (t) (3.024)، وقيمة (P. value) تساوي (0.003)، ويُشير ذلك إلى وجود تأثير معنوي لجودة المراجعة على العلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة التقييمية لربحية السهم؛ حيث يزداد التأثير الإيجابي للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على المقدرة التقييمية لربحية السهم في الشركات التي يتم مراجعة قوائمها المالية من قبل منشآت المراجعة الأربع الكبرى. ومن

ناحية أخرى، فيما يتعلق بالقيمة الدفترية للسهم، فتوضح نتائج التحليل الإحصائي بالجدول رقم: (8) القسم (ج) عدم وجود تأثير معنوي لجودة المراجعة على العلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة التقييمية للقيمة الدفترية للسهم. فقد بلغ معامل الانحدار للمتغير التفاعلي (-0.617)، وقيمة اختبار (-0.759) (t)، وقيمة (P. value) تساوي (0.448)؛ وبالتالي يتم قبول الفرضية الثالثة للدراسة جزئياً، ويؤيد ذلك ما تم التوصل إليه في التحليل الأساس.

ثامناً - تحليل إضافي

نظراً لأن أسعار الأسهم قد تتأثر ببعض الخصائص التشغيلية للشركات بخلاف المتغيرات محل الدراسة، فقد قام الباحثان بإدراج مجموعة من المتغيرات التي تمثل خصائص للشركات كمتغيرات رقابية في نماذج الدراسة الثلاثة؛ قياساً على دراستي (El-Diftar and Elkalla, 2019; Rahmat et al. 2020). وتتمثل تلك المتغيرات في: حجم الشركة، والرفع المالي، وتحقيق الشركة لأرباح أو خسائر، والتدفقات النقدية من العمليات التشغيلية، وعمر الشركة. وقد تم قياس تلك المتغيرات على النحو التالي:

- حجم الشركة (SIZE): يقاس باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول في نهاية العام.
- الرفع المالي (LEV): يقاس بقسمة إجمالي الالتزامات على إجمالي الأصول في نهاية العام.
- تحقيق الشركة لأرباح أو خسائر (LOSS): يقاس من خلال متغير وهمي يأخذ القيمة (1) في حالة تحقيق الشركة لأرباح، ويأخذ القيمة (صفر) بخلاف ذلك.
- التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية (CFO): تقاس بقيمة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية من قائمة التدفقات النقدية مقسومة على إجمالي الأصول في نهاية العام.
- عمر الشركة (AGE): يقاس بعدد الأعوام من تاريخ قيد الشركة في بورصة الأوراق المالية إلى بداية العام المالي.

ويوضح الجدول رقم: (9) نتائج التحليل الإحصائي لنماذج الدراسة الثلاثة بعد إدراج المتغيرات الرقابية السابقة.

فيما يتعلق بالفرضية الأولى للدراسة التي تختبر المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، فتُشير نتائج التحليل الإحصائي بالجدول رقم: (9) القسم (أ) إلى ارتفاع المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية ممثلة في ربحية السهم والقيمة الدفترية



للسهم؛ حيث كانت معاملات الانحدار لكل من ربحية السهم والقيمة الدفترية موجبة ومعنوية. وهو ما يتفق مع ما تم التوصل إليه في التحليل الأساسي.

جدول رقم: (9)

نتائج تحليل الانحدار بعد إدخال متغيرات رقابية على نماذج الدراسة

القسم ج			القسم ب			القسم أ			الإحصاءات
مستوى المعنوية P.Value	قيمة اختبار t	معامل الانحدار β	مستوى المعنوية P.Value	قيمة اختبار t	معامل الانحدار β	مستوى المعنوية P.Value	قيمة اختبار t	معامل الانحدار β	المتغير
0.303	1.032	10.754	0.181	1.338	14.109	0.441	0.771	7.804	Constant
0.000	9.065	9.976	0.000	8.853	9.597	0.000	11.541	5.248	EPS
0.262	1.124	0.303	0.173	1.365	0.324	0.000	8.230	0.816	BV
0.844	0.196-	0.097-	0.752	0.316-	0.155-	0.916	0.105	0.050	SIZE
0.002	3.174	11.275	0.002	3.050	10.942	0.003	3.025	11.076	LEV
0.000	4.047-	8.168-	0.000	4.348-	8.864-	0.000	3.746-	7.759-	LOSS
0.803	0.249-	0.052-	0.425	0.799	0.168	0.184	1.330	0.284	CFO
0.112	1.592-	0.191-	0.015	2.454-	0.294-	0.022	2.292-	0.281-	AGE
0.529	0.630	2.472	0.682	0.410-	1.045-				RPT
0.000	5.574-	7.721-	0.000	4.443-	5.068-				EPS*RPT
0.429	1.791	0.268	0.033	2.144	0.551				BV*RPT
0.917	0.105	0.480							AQ
0.115	1.578-	5.588-							EPS*AQ
0.886	0.143	0.100							BV*AQ
0.379	0.881-	4.896-							RPT*AQ
0.021	2.318	8.509							EPS*RPT*AQ
0.650	0.453	0.336							BV*RPT*AQ
0.639			0.610			0.592	معامل التحديد المعدل Adjusted R2		
47.302			66.618			87.716	قيمة F		
0.000			0.000			0.000	مستوى المعنوية P.value		
1.974			1.885			1.867	قيمة اختبار Durbin-Watson		

وفيما يتعلق بالفرضية الثانية للدراسة التي تختبر تأثير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على المقدرة التقييمية لربحية السهم والقيمة الدفترية للسهم، توضع نتائج التحليل الإحصائي بالجدول رقم: (9) القسم (ب) وجود تأثير سلبي ومعنوي للمتغير التفاعلي لربحية السهم والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، بما يشير إلى انخفاض المقدرة التقييمية لربحية السهم في الشركات التي توجد

بها معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة مقارنة بالشركات التي لا توجد فيها تلك المعاملات. وهو ما يتفق مع ما تم التوصل إليه في التحليل الأساس. وعلى العكس، تُشير نتائج التحليل الإحصائي إلى وجود تأثير إيجابي ومعنوي للمتغير التفاعلي للقيمة الدفترية للسهم والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، بما يُشير إلى ارتفاع المقدرة التقييمية للقيمة الدفترية للسهم في الشركات التي توجد بها معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة مقارنة بالشركات التي لا توجد فيها تلك المعاملات.

أما فيما يتعلق بالفرضية الثالثة للدراسة التي تختبر الأثر المُعدّل لجودة المراجعة على العلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة التقييمية لربحية السهم والقيمة الدفترية للسهم، فتوضح نتائج التحليل الإحصائي بالجدول رقم: (9) القسم (ج) إلى وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين المتغير التفاعلي لربحية السهم والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة وجودة المراجعة. ويُشير ذلك إلى وجود تأثير معنوي لجودة المراجعة على العلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة التقييمية لربحية السهم؛ حيث يزداد التأثير الإيجابي للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على المقدرة التقييمية لربحية السهم في الشركات التي يتم مراجعة قوائمها المالية من قبل منشآت المراجعة الأربع الكبرى. أما فيما يتعلق بالقيمة الدفترية للسهم، فتوضح نتائج التحليل الإحصائي بالجدول رقم: (9) القسم (ج) عدم وجود تأثير معنوي لجودة المراجعة على العلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة التقييمية للقيمة الدفترية للسهم. ويتفق ذلك مع ما تم التوصل إليه في التحليل الأساس.

القسم الخامس

نتائج الدراسة وتوصياتها ومجالات البحث المقترحة

أولاً - نتائج الدراسة

استهدفت الدراسة اختبار العلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية التي تتضمن: ربحية السهم، والقيمة الدفترية للسهم، بالإضافة إلى اختبار أثر جودة المراجعة كمتغير مُعدّل على العلاقة السابقة، وذلك باستخدام عينة من الشركات غير المالية المقيدة بسوق الأوراق المالية المصري عن فترة ستة أعوام من (2014م) إلى (2019م). وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. وجود مقدرة تقييمية للمعلومات المحاسبية ممثلة في ربحية السهم والقيمة الدفترية للسهم، سواء على أساس فترة الدراسة مجتمعة، أو على مستوى كل عام من أعوام الدراسة كل على حده. ومع ذلك، فقد اختلفت قوة المقدرة التقييمية لربحية السهم والقيمة الدفترية للسهم على مدار فترة الدراسة.
2. وجود تأثير سلبي ومعنوي للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على المقدرة التقييمية لربحية السهم. أما فيما يتعلق بمتغير القيمة الدفترية للسهم، فقد أظهرت نتائج الدراسة عدم اختلاف المقدرة التقييمية للقيمة الدفترية للسهم في الشركات التي توجد بها معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة مقارنة بالشركات التي لا توجد فيها تلك المعاملات.
3. وجود تأثير معنوي لجودة المراجعة على العلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة التقييمية لربحية السهم؛ حيث يزداد التأثير الإيجابي للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على المقدرة التقييمية لربحية السهم في الشركات التي تتم مراجعة قوائمها المالية من قبل منشآت المراجعة الأربع الكبرى. أما فيما يتعلق بالقيمة الدفترية للسهم، فقد أظهرت نتائج الدراسة عدم وجود تأثير معنوي لجودة المراجعة على العلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة التقييمية للقيمة الدفترية للسهم.
4. أظهرت نتائج كل من تحليل الحساسية والتحليل الإضافي تأييدًا للنتائج التي تم التوصل إليها في التحليل الأساس.

ثانيًا - توصيات الدراسة

استنادًا إلى ما توصلت إليه الدراسة في شقيها النظري والعملي، يمكن تقديم التوصيات التالية:

1. يجب على الجهات التنظيمية وضع وتفعيل المزيد من القواعد التي تحد من قدرة الشركات على استخدام المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة لمصادرة الثروة وإدارة الأرباح، بالإضافة إلى زيادة متطلبات الإفصاح من الشركات في حالة وجود هذه المعاملات، حيث أظهرت نتائج الدراسة انخفاض المقدرة التقييمية لربحية السهم في الشركات التي بها معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.
2. تدعيم الدور الرقابي للجهات التنظيمية من خلال قيام هيئة سوق المال بإلزام الشركات بالامتثال لمتطلبات الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، والتأكد من تنفيذ تلك المتطلبات من قبل الشركات.
3. تفعيل دور آليات حوكمة الشركات الداخلية في الرقابة على المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، وذلك بالاتفاق مع ما توصلت إليه بعض الدراسات بشأن الدور الإيجابي لآليات حوكمة الشركة في تخفيف الأثر السلبي للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.
4. توعية مستخدمي المعلومات المحاسبية بصفة عامة، والمستثمرين بصفة خاصة بأهمية المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، ومدى استخدامها كأداة لمصادرة ثروة صغار المساهمين بالشركات، والتلاعب في أرباح الشركات، وأخذ ذلك في الاعتبار عند تقييمهم لنتائج أعمال الشركة وقدرتها على الاستمرار.
5. تكرار هذه الدراسة من خلال استخدام أنواع محددة من المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، لتوضيح ما إذا كان هناك تأثير لمعاملات محددة دون الأخرى على المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية.
6. تكرار هذه الدراسة من خلال استخدام خصائص أخرى لجودة التقارير المالية، مثل الوقتية، والتحفظ المحاسبي، والقابلية للمقارنة.

ثالثاً - مجالات البحث المقترحة مستقبلاً

يعتقد الباحثان بأهمية البحث مستقبلاً في بعض المجالات ذات الصلة، التي من أهمها ما يلي:

1. اختبار أثر الأنواع المختلفة للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية.
2. اختبار أثر حوكمة الشركات على العلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية.
3. اختبار أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على قابلية القوائم المالية للمقارنة.
4. اختبار أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على كل من الأداء المالي وقيمة الشركة.



قائمة المراجع

أولاً - المراجع باللغة العربية

1. بدوي، هبة الله عبد السلام. (2019م)، "ملاءمة المعلومات المحاسبية لأغراض قياس قيمة الشركة: دراسة تطبيقية مقارنة على الشركات المسجلة ببورصتي الأوراق المالية بمصر والسعودية"، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية**، 3(1)، 345 - 402.
2. الحناوي، السيد محمود. (2019م)، "أثر هيكل الملكية على جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية" **مجلة البحوث المحاسبية**، 6(1)، 65 - 116.
3. الركايب، محمد عبد السلام. (2022م)، "أثر جودة المراجعة على العلاقة بين المعلومات المحاسبية وأسعار الأسهم: دراسة تطبيقية على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية"، **المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية**، 3(1)، 1 - 43.
4. زيتون، محمد خميس. (2022م)، "أثر نمط الملكية على اختيار عميل المراجعة مراقب حسابات متخصص صناعيًا وتبني مدخل المراجعة المشتركة: دليل تطبيقي من الشركات المقيدة في البورصة المصرية"، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية**، 6(2)، 335 - 396.
5. شرف، إبراهيم أحمد إبراهيم. (2020م)، "أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على العلاقة بين المعلومات المحاسبية وأسعار الأسهم: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية**، 4(1)، 55 - 102.
6. علي، محمود أحمد. (2015م)، "العلاقة بين مستوى الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة وجودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، **مجلة الفكر المحاسبي**، 19(2)، 3 - 75.
7. قانون رقم: (3) لسنة 1998م بتعديل بعض أحكام قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة رقم: (159) لسنة 1981م، المادة رقم: (64).
8. مركز المديرين المصري بالهيئة العامة للرقابة المالية، (2016م)، **الدليل المصري لحوكمة الشركات**، الإصدار الثالث.
9. الهيئة العامة للرقابة المالية، (2021م)، **قواعد قيد وشطب الأوراق المالية في البورصة المصرية**، وفقًا لقرار مجلس إدارة الهيئة رقم: (11) لسنة 2014م.
10. وزارة الاستثمار. (2015م)، **معييار المحاسبة المصري رقم: (15) المعدل: الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة**، قرار وزير الاستثمار رقم: (110) لسنة 2015م.

ثانيًا - المراجع باللغة الأجنبية

1. Abigail, A., and Dharmastuti, C. (2022). The impact of related party transactions on firm value in Indonesia: Moderating role of good corporate governance. **Cogent Business & Management**, 9(1), 1-23.
2. Abubakar, A., Nasiru, Y., Badara, M. S., and Chechet, I. L. (2021). Moderating role of audit quality on the value relevance of accounting information of listed firms in Nigeria. **Gusau Journal of Accounting and Finance**, 2(3), 1-19.
3. Alfaraih, M., and Alanezi, F. (2011). The usefulness of earnings and book value for equity valuation to Kuwait stock exchange participants. **International Business & Economics Research Journal**, 10(1), 73-89.
4. Alvarado, N. R., De Fuentes, P., and Laffarga, J. (2019). Do auditors mitigate earnings management during economic crisis?. **Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review**, 22(1), 6-20.
5. Anandarajan, A., and Hasan, I. (2010). Value relevance of earnings: Evidence from Middle Eastern and North African countries. **Advances in Accounting**, 26(2), 270-279.
6. Asthana, S., and Chen, L. H. (2012). Differential changes in the value-relevance of earnings and book values over time: Financial versus other industries. **International Journal of Accounting and Finance**, 3(3), 207-222.
7. Badenhorst, W. M., Brümmer, L. M., and De Wet, J. H. H. (2015). The value-relevance of disclosed summarized financial information of listed associates. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, 24, 1-12.
8. Badu, B., and Appiah, K. O. (2018). Value relevance of accounting information: An emerging country perspective. **Journal of Accounting & Organizational Change**, 14(4), 473-491.

9. Barth, M. E., Beaver, W. H., and Landsman, W. R. (2001). The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting: Another view. ***Journal of Accounting and Economics***, 31(1-3), 77-104.
10. Beisland, L. A. (2009). A review of the value relevance literature. ***The Open Business Journal***, 2, 7-27.
11. BenYoussef, N., and Drira, M. (2020). Auditor monitoring and restatement dark period. ***International Journal of Accounting and Information Management***, 28 (1), 73-95.
12. Berglund, N. R., Eshleman, J. D., and Guo, P. (2018). Auditor size and going concern reporting. ***Auditing: A Journal of Practice and Theory***, 37(2), 1-25.
13. Bhatia, M., and Mulenga, M. J. (2019). Value relevance of accounting information: A review of empirical evidence across continents. ***Jindal Journal of Business Research***, 8(2), 1-15.
14. Bowerman, S. and Sharma, U. P. (2016). The effect of corporate social responsibility disclosures on share prices in Japan and the UK. ***Corporate Ownership & Control***, 13(2), 202-216.
15. Chen, B., Kurt, A. C., and Wang, I. G. (2020). Accounting comparability and the value relevance of earnings and book value. ***The Journal of Corporate Accounting & Finance***, 31(4), 82-98.
16. Coffie, W., Bedi, I., and Amidu, M. (2018). The effects of audit quality on the costs of capital of firms in Ghana. ***Journal of Financial Reporting and Accounting***, 16(4), 639-659.
17. Collins, D. W., Maydew, E. L., and Weiss, I. S. (1997). Changes in the value-relevance of earnings and book values over the past forty years. ***Journal of Accounting and Economics***, 24(1), 39-67.
18. Corlaci, A., and Tudor, A. T. (2011). Related party transactions- Overview. ***Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica***, 2(13), 241-248.

19. Deterding, M., and Gros, M. (2021). The association between accounting information and share prices in developing countries: Does corruption matter? **International Journal of Economics and Accounting**, 10(3), 321-339.
20. Dyck, A., and Zingales, L. (2004). Private benefits of control: An international comparison. **The Journal of Finance**, 59(2), 537-600.
21. El-Diftar, D., and Elkalla, T. (2019). The value relevance of accounting information in the MENA region: A comparison of GCC and non-GCC country firms. **Journal of Financial Reporting and Accounting**, 17(3), 519-536.
22. El-Helaly, M., Georgiou, I., and Lowe, A. D. (2018). The interplay between related party transactions and earnings management: The role of audit quality. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, 32, 47-60.
23. Fanani, Z., and Firdausi, A. (2020). Value relevance for disclosure of transactions value and level of disclosure of related party transactions. **International Journal of Innovation, Creativity and Change**, 13(10), 263-278.
24. Fang, J., Lobo, G. J., Zhang, Y., and Zhao, Y. (2018). Auditing related party transactions: Evidence from audit opinions and restatements. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 37(2), 73-106.
25. Filip, A., and Raffournier, B. (2010). The value relevance of earnings in a transition economy: The case of Romania. **The International Journal of Accounting**, 45(1), 77-103.
26. Flood, J. M. (2020). ASC 850 Related party disclosure. **Wiley GAAP 2016: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles**, John Wiley & Sons.

27. Francis, J., and Schipper, K. (1999). Have financial statements lost their relevance? **Journal of Accounting Research**, 37 (2), 319-352.
28. Fung, S. Y. K., Su, L. N., and Zhu, X. K. (2010). Price divergence from fundamental value and the value relevance of accounting information. **Contemporary Accounting Research**, 27(3), 829-854.
29. Ge, W., Drury, D. H., Fortin, S., Liu, F., and Tsang, D. (2010). Value relevance of disclosed related party transactions. **Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting**, 26(1), 134-141.
30. Gordon, E. A., Henry, E., Louwers, T. J., and Reed, B. J. (2007). Auditing related party transactions: A literature overview and research synthesis. **Accounting Horizons**, 21(1), 81-102.
31. Hammami, A., and Zadeh, M. H. (2020). Audit quality, media coverage, environmental, social, and governance disclosure and firm investment efficiency. **International Journal of Accounting and Information Management**, 28(1), 45-72.
32. Hendratama, T. D., and Barokah, Z. (2020). Related party transactions and firm value: The moderating role of corporate social responsibility reporting. **China Journal of Accounting Research**, 13(2), 223-236.
33. International Accounting Standards Board. (2009). International Accounting Standard No. 24. **Related Party Disclosures**. (IASB).
34. Jian, M., and Wong, T. J. (2010). Propping through related party transactions. **Review of Accounting Studies**, 15(1), 70-105.
35. Karğın, S. (2013). The impact of IFRS on the value relevance of accounting information: Evidence from Turkish firms. **International Journal of Economics and Finance**, 5(4), 71-80.
36. Keener, M. H. (2011). The relative value relevance of earnings and book value across industries. **Journal of Finance and Accountancy**, 6, 1-19.

37. Khanagha, J. B. (2011). Value relevance of accounting information in the United Arab Emirates. **International Journal of Economics and Financial Issues**, 1(2), 33-45.
38. Khomidah, T. N., and Setiawan, D. (2022). Value relevance of accounting information: Evidence from banking industry in ASEAN. **AKRUAL: Jurnal Akuntansi**, 14(1), 122-131.
39. Kimouche, B., and Charchafa, I. (2022). Comparative value relevance of main accounting figures in France and the United Kingdom. **Land Forces Academy Review**, 27(1), 67-77.
40. Kwon, G. J. (2018). The Value relevance of accounting information: Focusing on US and China. **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, 22(6), 1-11.
41. Lee, H., and Lee, H. (2013). Do Big 4 audit firms improve the value relevance of earnings and equity? **Managerial Auditing Journal**, 28(7), 628-646.
42. Liemmuell, S. E., and Eriandani, R. (2022). Relevance of accounting information: Audit quality and earnings management as moderating variable. **Jurnal Dinamika Akuntansi**, 14(2), 138-155.
43. Limanto, G. K., and Herusetya, A. (2017). The association between related party transactions and real earnings management: Internal governance mechanism as moderating variables. **SHS Web Conference**, 34, 1-7.
44. Mahtani, U. S. (2019). Related party transactions in India and their impact on reported earnings. **Journal of Developing Areas**, 53(1), 165-178.
45. Maigoshi, Z. S., Latif, R. A., and Kamardin, H. (2018). Change in value-relevance of disclosed RPT across accounting regimes: Evidence from Malaysia. **Research in International Business and Finance**, 44, 422-433.

46. Marchini, P. L., Mazza, T., and Mediolli, A. (2018). Related party transactions, corporate governance and earnings management. ***Corporate Governance: The International Journal of Business in Society***, 18(6), 1124-1146.
47. Mirza, A., and Abbas, J. (2022). Value relevance of financial information in malaysian listed firms: Real earnings management's perspective. ***Journal of Accounting and Finance in Emerging Economies***, 8(1), 227-238.
48. Nasution, D. M., and Mita, A. F. (2017). Value relevance, earnings management, and related party transactions. ***In 6th International Accounting Conference (IAC 2017)***, 55.
49. Nekhili, M., and Cherif, M. (2011). Related parties transactions and firm's market value: The French case. ***Review of Accounting and Finance***, 10(3), 291-315.
50. OECD. (2009). Corporate governance series: Guide fighting abusive related party transactions in Asia.
51. Piamari, N. (2015). ***Changes is value relevance of earnings and book values of assets and liabilities over the last 50 years in the USA***. (Master's theses). Available at: <http://urn.fi/URN:NBN:fi:aalto-201512165796>
52. Pizzo, M. (2013). Related party transactions under a contingency perspective. ***Journal of Management & Governance***, 17(2), 309-330.
53. Prihatni, R., Subroto, B., Saraswati, E., and Purnomosidi. B. (2018). Comparative value relevance of accounting information in the IFRS period between manufacturing company and financial services go public in Indonesia stock exchange. ***Academy of Accounting and Financial Studies Journal***, 22(3), 1-9.
54. Puspa, D. F., Nazaruddin, I., Muslim, R. Y., and Minovia, A. F. (2023). Relevance of earnings value, book value, and operating cash flow in manufacturing companies in Indonesia. ***Journal of Accounting and Investment***, 24(1), 120-136.

55. Ragab, A. A., and Omran, M. M. (2006). Accounting information, value relevance, and investors' behavior in the Egyptian equity market. **Review of Accounting and Finance**, 5(3), 279-297.
56. Rahmat, M. M., Ahmed, K., and Lobo, G. J. (2020). Related party transactions, value relevance and informativeness of earnings: Evidence from four economies in East Asia. **Review of Pacific Basin Financial Markets and Policies**, 23(1), 1-42.
57. Ramadan, M. M. (2018). The value relevance of accounting information including intangibles: A comparative applied study of companies listed in the Egyptian stock market based on ownership structure. **Accounting Thought Journal**, 22(4), 3-51.
58. Rasheed, P. C. A., and Mallikarjunappa, T. (2018). Related party transactions and earnings management: An empirical examination of selected companies in India. **IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices**, 17(2), 22-35.
59. Rasheed, P. C. A., Hawaldar, I. T., and Mallikarjunappa, T. (2023). Related party transactions and firm value: The role of governance mechanism. **Economic Research-Ekonomska Istraživanja**, 36(1), 3478-3498.
60. Ryngaert, M., and Thomas, S. (2012). Not all related party transactions (RPTs) are the same: Ex ante versus ex post RPTs. **Journal of Accounting Research**, 50(3), 845-882.
61. Samaras, I., and Athianos, S. (2016). Group accounting: The effect of IFRS adoption. The case of Greece. **Journal of Accounting and Management Information Systems**, 15(4), 661-682.
62. Sumiyana, S., and Febrianto, R. (2012). Related party transaction and earnings management: A case in Indonesia. **Journal of Indonesian Economy and Business**, 27(2), 192-209.

63. Supatmi, S., Sutrisno, S., Saraswati, E., and Purnomosidhi, B. (2019). The effect of related party transactions on firm performance: The moderating role of political connection in Indonesian. **Business: Theory and Practice**, 20(4), 81-92.
64. Takacs, L. M. (2012). The value relevance of earnings in a transition economy: Evidence from Romanian stock market. **Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica**, 14(1), 88-103.
65. Tariq, T. I., and Mousa, G. A. (2020). Can related party transactions be a matter for firm value? Evidence from emerging markets. **International Conference on Decision Aid Sciences and Application**, 258-263.
66. U.S. Census Bureau, Department of Commerce. (2021). **U.S Goods Trade: Imports and Exports by Related Parties**.
67. Wulandari, T. R., Setiawan, D., and Widagdo, A. K. (2022). Related party transactions and firm value in Indonesia: Opportunistic vs. efficient transactions, **Risks**, 10(210), 1-11.

ثالثاً - ترجمة المراجع العربية Transliteration of Arabic References

1. Badawy, Hebatallah Abd El Salam, (2019mi), "mula'amat almaelumat almuhasabiat li'aghradi qias qimat alsharikati: dirasat tatbiqiat muqaranatan ealaa alsharikat almusajilat bibursataa al'awraq almaliat bimisr walsaeudiati", **majalat al'iiskandariat lilbuhuth almuhasabiati**, 3(1), 345-402.
2. Elhennawy, Elsayed Mahmoud, (2019mi), "'athar haykal almilkiat ealaa jawdat altaqarir almaliati: dirasat tatbiqiat ealaa alsharikat almuqayadat bialbursat almisriati", **majalat albuqhuth almuhasabiati**, 6(1), 65-116.

3. El-Rakaiby, Mohamed Abd El Salam, (2022mi), "'athar judat almurajaeat ealaa alealaqat bayn almaelumat almuhasabiat wa'asear al'ashumi: dirasat tatbiqiat ealaa alshurakat ghayr almaliat almuqayadat bialbursat almisriati", **almajalat aleilmiat lildirasat walbuhuth almaliat waltijariati**, 3(1), 1-43.
4. Zaytoun, Mohamad Khamis, (2022mi), "'athar namat almilakiat ealaa aikhtiar eamil almurajaeat muraqib hisabat mutakhasis snaeyan watabniy madkhal almurajaeat almushtarakati: dalil tatbiqiu min alsharikat almuqayadat fi albursat **almisriati**", **majalat al'iiskandariat lilbuhuth almuhasabiati**, 6(2), 335-396.
5. Sharaf, Ibrahim Ahmed Ibrahim, (2020mi), "'athar almueamalat mae al'atraf dhawi alealaqat ealaa alealaqat bayn almaelumat almuhasabiat wa'asear al'ashumi: dirasat tatbiqiat ealaa alsharikat almuqayadat bialbursat almisriati", **majalat al'iiskandariat lilbuhuth almuhasabiati**, 4(1), 55-102.
6. Ali, Mahmoud Ahmed, (2015mi), "alealaqat bayn mustawaa al'iifsah ean almueamalat mae al'atraf dhawi alealaqat wujudat altaqarir almaliati: dirasat tatbiqiat ealaa alsharikat almuqayadat bialbursat almisriati", **majalat alfikr almuhasabi**, 19(2), 3-75.
7. Qanun raqama: (3) lisanat 1998m bitaedil baed 'ahkam qanun sharikat almusahamat washarikat altawsiat bial'ashum walsharikat dhat almasyuwliat almahdudat raqama: (159) lisanat 1981m, almadat raqm: (64).
8. Markaz almudirin almisrii bialhayyat aleamat lilraqabat almaliati, (2016mi), **aldalil almisrii lihawkamat alsharikati**, al'iisdar althaalithi.
9. Alhayyat aleamat lilraqabat almaliati, (2021mi), **qawaeid qayd washatb al'awraq almaliat faa albursat almisriati**, wfqan liqarar majlis 'iidarat alhayyat raqama: (11) lisanat 2014m.
10. Wizarat alaistithmar. (2015mi), **mieyar almuhasabat almisriu raqma: (15) almueadali: al'iifsah ean al'atraf dhawi alealaqati**, qarar wazir alaistithmar raqama: (110) lisanat 2015m.

ملحق رقم: (1) توصيف وقياس متغيرات الدراسة

متغيرات التحليل الأساسي			
المتغير	الرمز	التوصيف وطريقة القياس	المرجع
المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة	RPT	تشير إلى المعاملات التي تتم بين المنشأة المعدة للقوائم المالية والوحدات الأخرى ذات العلاقة بها، مثل: كبار المساهمين، وأعضاء مجلس الإدارة، والمديرين، والشركات التي تخضع لسيطرة المنشأة. وتقاس بواسطة متغير وهمي يأخذ القيمة (1) إذا كانت قيمة المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة تزيد عن (1%) من إجمالي قيمة أصول الشركة، ويأخذ القيمة (صفر) بخلاف ذلك.	Ryngaert and Thomas (2012), and El-Helaly et al. (2018)
سعر السهم	P	يشير إلى السعر السوقي لسهم الشركة في اليوم التالي لتاريخ نشر القوائم المالية. ولأغراض تحليل الحساسية، تم استخدام سعر السهم في نهاية الشهر الثالث من نهاية العام المالي (3/31) بدلاً من سعر السهم في اليوم التالي لتاريخ نشر القوائم المالية.	(شرف، 2020؛ الركابي، 2022)
ربحية السهم	EPS	تشير إلى نصيب السهم من صافي الدخل السنوي للشركة. ويتم قياسها من خلال قسمة صافي الدخل بعد الضرائب على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية.	
القيمة الدفترية للسهم	BV	تشير إلى القيمة الدفترية لحقوق ملكية السهم العادي للشركة في نهاية العام المالي. ويتم قياسها من خلال قسمة (إجمالي حقوق الملكية - القيمة الدفترية للأسهم الممتازة) ÷ عدد الأسهم العادية	
متغيرات التحليل الإضافي			
حجم الشركة	SIZE	يقاس باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول في نهاية العام.	(El-Diftar and Elkalla, 2019; Rahmat et al. 2020)
الرفع المالي	LEV	يقاس بقسمة إجمالي الالتزامات على إجمالي الأصول.	
تحقيق الشركة لأرباح أو خسائر	LOSS	يقاس من خلال متغير وهمي يأخذ القيمة (1) في حالة تحقيق الشركة لأرباح، ويأخذ القيمة (صفر) بخلاف ذلك.	
التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية	CFO	تقاس بقيمة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية من قائمة التدفقات النقدية مقسومة على إجمالي الأصول في نهاية العام.	
عمر الشركة	AGE	يقاس بعدد الأعوام من تاريخ قيد الشركة في بورصة الأوراق المالية إلى بداية العام المالي.	



معوقات المراجعة الداخلية من وجهة نظر مديري وحدات المراجعة
الداخلية في القطاع العام السعودي: دراسة ميدانية

أ.د/ عوض بن سلامة الرحيلي
المملكة العربية السعودية
جدة - جامعة الملك عبد العزيز
كلية الاقتصاد والإدارة
قسم المحاسبة

أ/ دعاء بنت عادل العمودي
المملكة العربية السعودية
جدة - جامعة الملك عبد العزيز
كلية الاقتصاد والإدارة
قسم المحاسبة

Obstacles to Internal Audit from The Perspective of Managers of
Internal Audit Units in the Saudi Public Sector: An Empirical Study

Duaa Adel Alamoudi
Master Student
Saudi Arabia
Jeddah - King Abdelaziz University
Faculty of Economics and Administration
Accounting department

Prof. Awad Slamah Alrehaily
Saudi Arabia
Jeddah - King Abdelaziz University
Faculty of Economics and Administration
Accounting department

معوقات المراجعة الداخلية من وجهة نظر مديري وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي: دراسة ميدانية

الخلاصة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على معوقات المراجعة الداخلية من وجهة نظر مديري وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام في المملكة العربية السعودية؛ ولتحقيق هذا الهدف تم توظيف المنهج الاستقرائي؛ حيث تم فيه تحديد المفاهيم النظرية، والمنهاج الاستقرائي بالاعتماد على الأسلوب الوصفي التحليلي المعتمد على استبانات وزعت على مديري ومشرفي إدارات المراجعة الداخلية في الجهات الحكومية بما في ذلك المؤسسات العامة كالجامعات السعودية المشمولة بتطبيق اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة، ومن ثم تحليل وعرض ومناقشة النتائج. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها: لا يملك المراجعون الداخليون التأهيل المهني الكافي للقيام بالمهام المنوطة بهم، ويواجه أعضاء المراجعة الداخلية ضغوطاً للمشاركة في بعض الأعمال التنفيذية، وعدم تناسب المرتبات الحالية مع المهام الموكلة لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية، وعدم كفاية الاعتمادات المالية المخصصة لتدريب منسوبي إدارة المراجعة الداخلية، بالإضافة إلى عدم وجود حوافز مالية لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية حالياً. وانتهت الدراسة بمجموعة من التوصيات من أهمها: التأكيد على أهمية التأهيل المهني الكافي للمراجعين الداخليين لكي يتمكنوا من القيام بالمهام المنوطة بهم على الوجه المطلوب، والتأكيد على أهمية إظهار موقع إدارة المراجعة الداخلية بوضوح ضمن الهيكل التنظيمي للجهة، وتخصيص حوافز مناسبة لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية، وعلى الإدارة العليا للجهة بحث ودراسة احتياجات إدارة المراجعة الداخلية والعمل على دعمها.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية، إدارات (وحدات) المراجعة الداخلية، المعوقات، القطاع العام، اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية.

The Impact of Corporate Governance the Disclosure Level of Related Party Transactions: An Empirical Study of Saudi Companies

Abstract

This study aimed to identify the obstacles of internal auditing from the perspective of managers of internal audit units in the public sector in the Kingdom of Saudi Arabia. In order to achieve this goal, the inductive approach was employed, in which theoretical concepts were defined, and the analytical descriptive approach based on the distribution of questionnaires to managers and supervisors of internal audit departments in government agencies, including public institutions such as Saudi universities covered by the application of the unified regulations for internal audit units in government agencies and public institutions, and then analyzing, presenting and discussing the results. The study reached a set of results, the most important of which are: the internal auditors do not have sufficient professional qualification to carry out the tasks entrusted to them, the members of the internal audit face pressures to participate in some executive work, the current salaries are not appropriate with the tasks assigned to the employees of the internal audit department, the insufficiency of the financial funds allocated for training the employees of the Internal Audit Department, in addition to the lack of financial incentives for the employees of the Internal Audit Department at present. The study ended with a set of recommendations, the most important of which are: Emphasis on the importance of adequate professional qualification of the internal auditors so that they can carry out the tasks entrusted to them as required. Emphasis on the importance of clearly showing the position of the internal audit department within the organizational structure of the entity. Allocating appropriate incentives for employees of the internal audit department. The top management of the entity should research and study the needs of the internal audit department and works to support it.

Keywords: Internal audit, internal audit departments (units), obstacles, the public sector, unified regulations for internal audit units.

المبحث الأول الإطار العام للدراسة

أولاً - المقدمة

تنفيذا لمقتضى قرار مجلس الوزراء رقم: (235) في عام (2004م)، القاضي في فقرته الثانية بتأسيس وحدة للمراجعة الداخلية في كل جهاز حكومي، وحرصاً من الديوان العام للمحاسبة على متابعة إنشاء وحدات المراجعة الداخلية وتفعيل دورها في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة، - حيث تعتبر وحدة المراجعة الداخلية في الجهات الحكومية إدارة ذات نشاط مستقل تهدف إلى فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية والقيام بالمراجعة المالية والتشغيلية وتقييم الأداء والتأكد من استخدام الموارد بكفاءة وفعالية، كما تهدف أيضاً إلى تمكين الجهات من تحقيق رسالتها وأهدافها، من خلال التأكد من إنجاز الأهداف المقررة وفقاً لما خطط له - وإدراكاً من الديوان لأهمية التطوير المستمر في الأساليب الرقابية ومسايرة الاتجاهات الحديثة في الرقابة الحكومية والاستفادة من معطياتها اليجابية في توفير وسائل الرقابة الوقائية للمال العام وترشيد استخدامه، فقد برزت الحاجة إلى وجود إدارة فعالة للمراجعة الداخلية في كل جهة من الجهات المشمولة برقبته لما لهذه الأجهزة من دور إيجابي في توفير مقومات الرقابة الفعالة وسد الفجوة فيما بين الرقابة السابقة واللاحقة، وبالتالي توفير الحماية الوقائية للمال العام وترشيد استخداماته والإسهام في رفع كفاءة الأداء في الجهات الحكومية على حد سواء (الديوان العام للمحاسبة، 2010). وفي عام (2007م)، قدم القرار رقم: (129) الذي يحتوي على إرشادات إضافية ومعالجة قضايا مثل: متطلبات وأهداف المراجعة الداخلية، تعيين رئيس المراجعة الداخلية وموظفي المراجعة، مسؤوليات رئيس المراجعة الداخلية، نطاق العمل، تقارير المراجعة الداخلية، العلاقة مع الأطراف الأخرى، والالتزام بمعايير المراجعة المهنية (Al-Rabi, 2020). وبعد ذلك تم إنشاء الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين بموجب قرار مجلس الوزراء الموقر رقم: (84) عام (2011م)، ومن أهم أهدافها تطوير مهنة المراجعة بالمملكة العربية السعودية (الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين، 2018) وعلى الرغم من الجهود الحميدة، فإن الواقع العملي الذي انعكس في دراسة أجريت في نفس المجال أظهر أن بعض الدوائر الحكومية فشلت في تفعيل وحدات المراجعة الداخلية بالشكل المطلوب (السهلي، 2011). بعضهم لم يؤسس حتى المجموعات (Alzeban and Gwilliam, 2014) وهنا يتطرق الباحثون إلى معرفة مدى أهمية

وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي، والمعوقات التي تنتج موقفًا لا تكون فيه المراجعة الداخلية فعالة ولا تمنح المصداقية والأهمية الكافية.

وبناءً على ذلك سعى الباحثان في هذا البحث إلى معرفة معوقات المراجعة الداخلية من وجهة نظر مديري وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي.

ثانيًا - مشكلة البحث

إن بعض وحدات المراجعة الداخلية من المرجح أن تلعب دورًا في فشل تطوير المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي، وذلك لعدم أخذهم دور المراجع الداخلي على محمل الجد؛ حيث إن غياب المراجعين المؤهلين يعد أحد أهم المشاكل التي تواجه المراجعة الداخلية في القطاع العام، وهذا الغياب نتج عن أسباب عدة منها غياب الكفاءات المؤهلة من منسوبي القطاع العام في مجال المراجعة الداخلية؛ مما أدى إلى اعتماد الإدارات على اختيار منسوبي وحدات المراجعة الداخلية بناءً على السمعة والعلاقات الشخصية عوضًا عن التأهيل المهني المتخصص (Alzeban and Sawan, 2013). أيضًا مما يلعب دورًا في فشل تطوير المراجعة الداخلية وجود معوقات تحول بين المراجعين الداخليين وقيامهم بأداء عملهم بالشكل المطلوب. ومن الواضح أن هذا الوضع يحتاج إلى المزيد من الاهتمام؛ حيث إن غياب الدور المتوقع لوحدات المراجعة الداخلية ينتج عنه العديد من المعوقات التي يحاول هذا البحث معرفتها ومعالجة هذا الخلل.

وبناءً على ذلك تتمثل مشكلة البحث في الإجابة على التساؤل الرئيس التالي: ما هي معوقات المراجعة الداخلية من وجهة نظر مديري وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي؟

ثالثًا - أهداف البحث

يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. التعرف على معوقات المراجعة الداخلية من وجهة نظر مديري وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي.
2. التعرف على دور وأهمية المراجعة الداخلية في القطاع العام.
3. التعرف على مدى إمكانية خلق بيئة فعالة للمراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي.
4. تقديم بعض التوصيات والمقترحات التي من شأنها المساهمة في التغلب على معوقات المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي.

رابعًا - فرضيات البحث

قام الباحثان بصياغة التساؤل الرئيس لهذا البحث على النحو التالي:

ما هي معوقات المراجعة الداخلية من وجهة نظر مديري وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي؟
وينبثق من ذلك فرضيات البحث التالية:

1. وجود معوقات تتعلق بالتأهيل المهني تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية.
2. وجود معوقات تتعلق بالاستقلال تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية.
3. وجود معوقات تتعلق بدعم الإدارة العليا تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية.
4. وجود معوقات تتعلق بالتعلم والتطوير المستمر تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية.
5. وجود معوقات تتعلق بالحوافز تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية.

خامسًا - أهمية البحث

المتتبع لإعلان الموازنة العامة في المملكة العربية السعودية يلاحظ زيادة حجم الانفاق على القطاع العام ومؤسساته في السنوات الأخيرة الأمر الذي يتطلب مزيداً من الرقابة والضبط لعمليات الإنفاق وترشيدها بما يحقق أهداف التنمية ورؤية المملكة (2030). وتنبع أهمية البحث من أهمية الدور الذي تؤديه المراجعة الداخلية في وحدات القطاع العام الذي تبلور في صدور قرار مجلس الوزراء الموقر رقم: (129) وتاريخ: (1428/04/06هـ) القاضي بالموافقة على اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة لتحقيق مجموعة من الأهداف يأتي في مقدمتها حماية الأموال والممتلكات العامة، والحد من وقوع الغش والأخطاء واكتشافها فور وقوعها، مع ضمان فاعلية العمليات الإدارية والمالية وكفائتها بما يؤدي إلى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة. وتجدر الإشارة إلى أن هذه الوحدات واجهت (ومازالت) العديد من

العقبات التي تحد من فعاليتها والقيام بدورها كما ينبغي (Alzeban et al. 2013) (Alktani and Ghareeb, 2014)، ويحاول البحث الحالي الوقوف على هذه المعوقات والتعرف على أسبابها من وجهة نظر مديري وحدات المراجعة الداخلية والعمل على الإسهام في إيجاد الحلول والمقترحات التي من شأنها تحسين أداء هذه الوحدات وزيادة فعاليتها وتحقيق أهدافها.

سادسًا - منهجية البحث

لتحقيق أهداف البحث تم توظيف المنهاج الاستقرائي؛ حيث تم تحديد المفاهيم النظرية خلال الاطلاع على الكتب والبحوث والدراسات المنشورة في الدوريات المتخصصة أو على شبكة المعلومات، بالإضافة إلى الأسلوب الوصفي التحليلي بتصميم استبانة وتوزيعها على مديري ومشرفي إدارات المراجعة الداخلية في الجهات الحكومية بما في ذلك المؤسسات العامة؛ كالجامعات السعودية المشمولة بتطبيق اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة. ثم بعد ذلك تم تجميع البيانات وترتيبها وتصنيفها والتأكد من سلامتها، واستخلاص النتائج باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لتحليل البيانات.

سابعًا - مراجعة الدراسات السابقة

أ - دراسات متعلقة بالمعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية

1- دراسة (السهلي، 2011)

هدفت دراسة السهلي إلى استكشاف واقع وحدات المراجعة الداخلية من خلال تحليل العوامل الهيكلية والمهنية المؤثرة على جودة أعمال المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية. واتضح أن هناك قصورًا واضحًا في الكفاءات العاملة من حيث العدد والتأهيل؛ حيث إن النتائج العامة تؤكد ضعف استقلال وحدات المراجعة، وعدم وجود تعاون فعال بين الوحدات والجهات الرقابية الأخرى، وأن وحدات المراجعة الداخلية لا تتبع منهجية عمل موثقة وواضحة عند القيام بأعمال المراجعة؛ حيث لم تستطع تنفيذ جميع المهام الموكلة لها بالشكل المطلوب؛ وذلك لنقص الموظفين، وعدم وجود المتخصصين بالمراجعة الداخلية. وأوصت الدراسة بتطوير وتفعيل الجهات التشريعية والتنفيذية أعمال وحدات المراجع الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة.



2- دراسة (Nasibah A., Othman R., Othman R. and Jusoff K, 2012)

هدفت إلى استكشاف المعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية في القطاع العام، وتأمل في تقديم رؤية مفيدة حول العوامل التي تسهم في فعالية المراجعة الداخلية. وتوصلت الدراسة إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع العام في ماليزيا محدودة للغاية بسبب نقص الموظفين، وعدم كفاية الدعم من الإدارة العليا، ونادرة تعاون المراجعين بشكل كامل. علاوة على ذلك، وجدت الدراسة أن المراجعين أنفسهم يفتقرون إلى التدريب المناسب والمعرفة بالأساليب العملية للمراجعة. وأوصت الدراسة على أهمية كفاءة المراجعة الداخلية للحسابات والموضوعية وجودة العمل المنجز.

3- دراسة (Nebbel M., Karin B. and Elza O, 2015)

هدفت الدراسة إلى معرفة المعوقات التي تواجهها وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع العام في جنوب إفريقيا. وتمثلت النتائج في أن المراجعين الداخليين لا يفهمون الوظيفة الأساسية للبيئة التنظيمية والحكومية، كما يتم إهمال المراجعة الداخلية بشكل عام من قبل المراجعين الداخليين أثناء أدائهم، وعدم وجود دعم إداري على المستويين التنظيمي والحكومي، والافتقار إلى أنشطة المراجعة والإجراءات الخاصة بإجراءات المراقبة. وأوصت الدراسة بإجراء المزيد من البحث حول مستقبل المراجعة الداخلية في القطاع العام.

4- دراسة (Alktani et al. 2014)

هدفت إلى إنشاء التقييم العام لجودة المراجعة الداخلية والتحديات التي تواجه القطاع العام السعودي من خلال دراسة تصورات مديري إدارات المراجعة الداخلية. وكانت نتائج الدراسة تتمثل في عدم استقلالية وظائف المراجعة الداخلية للحسابات في وحدات القطاع العام، فضلا عن ندرة الكفاءة المهنية التي قد يكون لها تأثير سلبي على نوعية وظيفة المراجعة الداخلية للحسابات، وأوصت الدراسة إلى إجراء المزيد من البحوث عن بعض المعوقات المتعلقة بالمراجعة التي قد يواجهها القطاع العام السعودي في المستقبل.

ب - دراسات متعلقة بفعالية المراجعة الداخلية

1- دراسة (Alzeban et al. 2014)

هدفت إلى تقديم أدلة عملية على العوامل الرئيسة التي تؤثر على فعالية المراجعة الداخلية من وجهة نظر المديرين. وخلصوا إلى أنه بدون دعم من الإدارة، فإن المراجعة الداخلية ليست مستقلة بشكل كافٍ ولديها نطاق عمل وموارد محدودة،

وأوصت الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية التفاعل بين موظفي الإدارة العليا للمراجعة الداخلية في تحديد استقلالية وموضوعية المراجعين الداخليين.

2- دراسة (Baharud-din, Shokiyah, & Ibrahim, 2014)

هدفت الدراسة عن العوامل التي تسهم في فعالية المراجعة الداخلية في القطاع العام الماليزي. وأظهرت نتائج الدراسة أن هناك علاقات إيجابية كبيرة بين العوامل التي تم تحليلها في هذه الدراسة مثل: كفاءة المراجع واستقلالية وموضوعيته، ودعم الإدارة لفعالية المراجعة الداخلية، وأن عدم وجود التأهيل والمهارة والخبرة من المراجعين في إدارة المراجعة الداخلية قد يسبب التأخير في أعمال المراجعة. وأوصت إلى أن المراجعين الداخليين العاملين في القطاع العام يجب أن يعززوا التأهيل والمهارة والخبرة لدى المراجعين.

3- دراسة (Noor, Zaman, Mustapha, & Zulkifli, 2017)

هدفت إلى توسيع وتطوير الأدبيات حول دور وفعالية عملية المراجعة الداخلية لتعزيز المساءلة والنزاهة في القطاع العام. وتتمثل العوامل الرئيسة التي تسهم في فعالية المراجعة الداخلية في: كفاءة المراجع، واستقلالية المراجع الداخلي، ودعم الإدارة لدور المراجع الداخلي. وأوصت بأهمية النظر في العوامل الأخرى التي تؤثر على فعالية المراجعة الداخلية؛ حيث تسهم في فهم أعمق لوحدة المراجعة الداخلية؛ لزيادة تطوير المعرفة في مجالات المراجعة الداخلية وتعظيم أداء الحكومة، وتقديم الدعم للتنمية والاقتصاد وزيادة وتطوير وعي الجمهور بأهمية وحدة المراجعة الداخلية.

4- دراسة (Alqudah, H.M., Amran, N.A. and Hassan, H., 2019)

هدفت إلى معرفة العوامل المؤثرة على فعالية المراجعين الداخليين في القطاع العام الأردني. وتكشف النتائج أن دعم الإدارة العليا، واستقلالية المراجعين الداخليين هي العوامل التي تؤثر بشكل إيجابي وكبير على فعالية المراجعين الداخليين، وأوصت أن العوامل المؤثرة على فعالية المراجعين الداخليين يمكن أن تعزز بالتأكيد قدرتهم على تحقيق دور هيئة المحاسبة الدولية في حماية الأموال العامة والحد من ممارسات الفساد المالي والإداري، وخاصة في القطاع العام.

5- دراسة (Al-Rabi, 2020)

هدفت إلى توضيح مدى فعالية وحدات المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية في المملكة العربية السعودية، وتحديد العقبات التي تواجه هذه الوحدات التي تحد من عملها في ضوء التغيرات الأساسية الحالية في المملكة العربية السعودية



وأكدت أن رؤية (2030)، وإنشاء هيئات رقابية مختلفة مثل: جهاز مكافحة الفساد (نزاهة) الذي أسهم في زيادة فاعلية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية وهذا مؤشر جيد، ووثقت الدراسة وجود معوقات مختلفة تواجه وحدات المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية، من أبرزها: عدم وجود حوافز لموظفي وحدة المراجعة الداخلية، وعدم كفاية الميزانيات المخصصة لهذه الوحدات، فضلاً عن صعوبة التواصل مع رئيس المؤسسة، والعدد المحدود لموظفي إدارة المراجعة الداخلية، وأخيراً الافتقار إلى الإعداد المهني المناسب. وأوصت الدراسة بأن هناك حاجة إلى تخصيص ميزانية مناسبة وحوافز مناسبة لوحدات المراجعة الداخلي، وترقية موظفي أقسام المراجعة الداخلية، وحاجة الإدارة إلى فهم ودعم وحدات المراجعة الداخلية واحتياجاتها.

ج- دراسات متعلقة بأهمية دور المراجع الداخلي وتأثيره في القطاع العام

1- دراسة (Alzeban et al. 2013)

هدفت إلى دراسة دور وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع العام في المملكة العربية السعودية، من خلال التركيز على طبيعة وممارسة المراجعة الداخلية في المؤسسات التي تخضع للمراجعة من قبل الديوان العام للمحاسبة. واستخدمت الدراسة نهجاً نوعياً لاكتساب فهم متعمق لطبيعة وخصائص (IAF) في القطاع العام السعودي. علاوة على ذلك، استخدمت المقابلات شبه المنظمة التي أظهرت نتائجها ضعف فعالية المراجعة الداخلية في تلك المؤسسات بسبب عدة قيود، مثل: نقص المهنيين، وعدم وجود دعم للإدارة العليا، وغياب التفاعل بين المراجعين الداخليين والخارجيين. وأوصت الدراسة بضرورة دعم تعليم وتدريب موظفي الإدارة والمراجعة الداخلية على حد سواء في جميع المراحل بما في ذلك التعليم العالي والمؤهلات المهنية.

2- دراسة (Mebratu, 2015)

هدفت إلى فحص دور وظيفة المراجعة الداخلية في حوكمة القطاع العام والتحديات التي لها تأثير على هذه الوظيفة. وأظهرت النتائج أن وظيفة المراجعة الداخلية ترتبط ارتباطاً إيجابياً بالامتثال لمعايير المراجعة المهنية، والوصول غير المقيد، والتفويض الرسمي، ودعم الإدارة العليا والقيادة المختصة. وتكشف أن الموظفين الأكفاء والامتثال لمعايير المراجعة المهنية والتمويل الكافي يرتبط بشكل إيجابي بوظيفة الرقابة في المراجعة الداخلية. وأوصت بالاستقلالية التنظيمية من خلال الحفاظ على التسلسل الإداري المناسب، ويجب أن يكون موظفو المراجعة

الداخلية أكفاء وكافين من خلال تلقي تدريب مهني مستمر وتوظيف موظفين مؤهلين للمراجعة، خاصة المحاسبة والخريجين ذوي الصلة.

3- دراسة (Abo tabar, 2016)

هدفت إلى إبراز دور المراجع الداخلي في الحفاظ على المال العام، توصلت الدراسة إلى أن المراجع الداخلي للإدارات الحكومية له دور في الحفاظ على المال العام. وأوصت بأهمية أخذ الوحدة الحكومية بشكل دوري آراء المراجعين وملاحظاتهم والاجتماع بهم لمناقشة المشاكل والمعوقات التي تواجههم، ويجب عليهم زيادة عدد المراجعين في الإدارات التابعة حسب الحاجة، وتدريب المراجعين والاستفادة من خبرات الدول المتقدمة في هذا المجال، كما يجب على المراجع تطوير نفسه ومواكبة آخر التطورات من خلال الدورات وحضور الندوات.

4- دراسة (العصيمي، 2020)

هدفت إلى التعرف على دور المراجعة الداخلية في حوكمة مؤسسات القطاع العام وربط رؤية (2030) بمستقبل أثر المراجعة على الحوكمة في هذا القطاع. وتوصلت الدراسة إلى أن معظم الوزارات الحكومية أنشئت فيها وحدات للمراجعة الداخلية، والتزام معظم منسوبي وحدات المراجعة الداخلية بمعايير المراجعة الداخلية، ووجود قصور داخل وحدات المراجعة الداخلية في تطبيق ضوابط ضد من أساء استخدام السلطة لتحقيق مكاسب شخصية. وأوصت بالعمل على تفعيل دور وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام، ومنحها استقلالية تامة تدعم الرؤية (2030)، ورفع كفاءة الإنفاق.

5- دراسة (Kirima, 2016)

هدفت إلى تحديد مدى تأثير بيئة العمل على أداء المراجعين الداخليين في الوزارات الحكومية، وتقييم مدى تأثير التحديات التي تواجه استقلاليتهم في الوزارات الحكومية على أدائهم، وتقييم أثر مستوى الكفاءة الفنية على أدائهم في الوزارات الحكومية. وتوصلت النتائج إلى أن بيئة عمل المراجعين الداخليين أثرت على أداء وظيفة المراجعة الداخلية، وأن أداء الوظيفة يتأثر بوجود هيكل واضح للمسؤولية مرتبط بالأهداف المحددة في نهج المراجعة الداخلية. وأن استقلالية المراجعة الداخلية وسلطتها تؤثر على الأداء، وأن الأداء يتعزز من خلال وجود سياسة واضحة بشأن إنشاء وحدة المراجعة الداخلية، وعدم قيام المراجعين الداخليين بمراجعة العمليات التي شاركوا فيها في التنفيذ. وأوصت بضرورة استمرار الوزارات في تنظيم الندوات وورش العمل لتدريب المراجعين الداخليين، وأن يكون رؤساء

إدارة المراجعة الداخلية مسؤولين أمام لجان المراجعة التي تمتلك السلطة الكافية لتعزيز الاستقلالية والتأكد من تحقيق الأهداف. وهذا ما تتميز به الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بكونها تتناول معوقات المراجعة الداخلية من وجهة نظر مديري وحدات المراجعة الداخلية، وهو قليلاً ما تم تناوله في الدراسات السابقة على حد علم الباحثين، فضلاً عن ذلك تحاول هذه الدراسة معرفة العوامل التي تسهم في التغلب على المعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية بالجهة.

المبحث الثاني

الدراسة الميدانية

أولاً- أداة الدراسة

تمثلت أداة الدراسة في استمارة الاستبانة التي أعدها الباحثان؛ حيث تكونت هذه الاستبانة من قسمين رئيسيين، تضمن القسم الأول منها المعلومات العامة التي تمثلت بـ (المؤهل العلمي، والتخصص العلمي، والخبرة العملية، والمسمى الوظيفي، والمؤهل المهني) في حين تضمن القسم الثاني من هذه الأداة فقرات ومحاوَر الدراسة، وكانت على النحو التالي:

1. المحور الأول: معوقات تتعلق بالتأهيل المهني لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة.
2. المحور الثاني: معوقات تتعلق باستقلال منسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة.
3. المحور الثالث: معوقات تتعلق بدعم الإدارة العليا لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة.
4. المحور الرابع: معوقات تتعلق بالتعلم والتطوير المستمر لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة.
5. المحور الخامس: معوقات تتعلق بالحوافز لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة.
6. المحور السادس: عوامل تسهم في التغلب على المعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية بالجهة، إضافة إلى أي توصيات أو مقترحات من شأنها المساهمة في التغلب على معوقات المراجعة الداخلية.

ثانياً - مجتمع وعينة الدراسة

1- مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مديري ومشرفي إدارات المراجعة الداخلية في الجهات الحكومية بما في ذلك المؤسسات العامة؛ كالجَامعات السعودية المشمولة بتطبيق اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية، والمؤسسات العامة، والمستشفيات، والوزارات.

2- عينة الدراسة

تم اختيار عينة عشوائية من (100) من مديري ومشرفي إدارات المراجعة الداخلية وموظفيها في القطاع العام في المملكة العربية السعودية وتوزيع

الاستبانة عليهم، وتم استرداد (60) استبانة صالحة للتحليل، أي بنسبة استرداد (60%) K ويرى الباحثان أن هذا العدد كاف لتحقيق أهداف الدراسة.

ثالثاً - الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

1. التكرارات والنسب المئوية.
2. الوسط الحسابي: لتحديد الأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر السؤال والأوزان النسبية التي تم تخصيصها لردود مفردات العينة على أسئلة الاستبانة.
3. الانحراف المعياري: لقياس التشتت ويستخدم كمؤشر لتحديد انحرافات القيم عن وسطها الحسابي.
4. معامل ارتباط بيرسون لقياس الصدق الداخلي.
5. معامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات.
6. اختبار "ت" "T Test" لعينة واحدة: وتم استخدامه لمعرفة اتجاهات استجابات عينة الدراسة واختبار فرضيات الدراسة.

رابعاً - صدق أداة الدراسة

1- الصدق الظاهري

للتحقق من صدق أداة الاستبانة تم عرض الاستبانة على أربعة محكمين من أعضاء هيئة التدريس الخبراء بتخصص المراجعة؛ وذلك بهدف التعرف على مدى ملائمة عباراتها لتحقيق الهدف الذي وضعت من أجله، ومدى وضوح الصياغة وعدم وجود صعوبة في فهم العبارات. وتم إجراء التعديلات اللازمة في ضوء المقترحات المقدمة، وبهذا تكون الأداة قد حققت ما يُسمى بالصدق الظاهري أو المنطقي.

2- الصدق الظاهري

يقيس درجة مصداقية النتائج المحققة لكل بند من بنود الاستقصاء الذي يعتمد في المقام الأول على معامل الارتباط؛ وبالتالي فمن الضروري أن يكون المعيار الأساس هو اختبار لمعنوية معامل الارتباط. وتم حساب صدق الاتساق الداخلي لكل محور من محاور الدراسة على حدة كما يلي:

المحور الأول: المعوقات المتعلقة بالتأهيل المهني لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

يوضح الجدول رقم: (1) نتائج التحليل الإحصائي الخاصة بـُعد المعوقات التي تتعلق بالتأهيل المهني لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة؛ كما يلي:

الجدول رقم: (1)

المعوقات المتعلقة بالتأهيل المهني لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

م	المعوقات المتعلقة بالتأهيل المهني	معامل الارتباط (معامل الارتباط)	المعنوية
1	لا يملك المراجعون الداخليون التأهيل المهني الكافي للقيام بالمهام المفوضة لهم	0.671**	أقل من 0.01
2	هناك نقص في الكوادر الفنية لدى إدارة المراجعة الداخلية في قطاعك	0.691**	أقل من 0.01
3	لا يوجد تنوع في الخبرات المالية والمحاسبية لدى إدارة المراجعة الداخلية في قطاعك	0.722**	أقل من 0.01
4	لا يشترط للتعين في إدارة المراجعة الداخلية وجود الشهادات المهنية في مجال المراجعة الداخلية	0.545**	أقل من 0.01
5	انخفاض مستوى المؤهلات التعليمية التي يمتلكها موظفو المراجعة الداخلية	0.740**	أقل من 0.01

** تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية (0.01)

أكدت نتائج الجدول السابق على صلاحية جميع العناصر الخاصة بـُعد المعوقات التي تتعلق بالتأهيل المهني لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة؛ حيث جاءت جميع قيم معاملات الارتباط معنوية عند مستوى (0.01).

المحور الثاني: المعوقات المتعلقة باستقلال منسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

يوضح الجدول رقم: (2) نتائج التحليل الإحصائي الخاصة بـُعد المعوقات التي تتعلق باستقلال منسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة؛ كما يلي:



يوضح الجدول رقم: (2) المعوقات المتعلقة باستقلال منسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

م	المعوقات المتعلقة باستقلال منسوبي إدارة المراجعة الداخلية	معامل الاتساق الداخلي (معامل الارتباط)	المعنوية
1	لا يظهر الهيكل التنظيمي للجهة موقع إدارة المراجعة الداخلية بوضوح	0.693**	أقل من 0.01
2	عدم التغيير الدوري لأعضاء إدارة المراجعة الداخلية	0.447**	أقل من 0.01
3	لا يتبع مدير إدارة المراجعة الداخلية لأعلى سلطة في الجهة	0.717**	أقل من 0.01
4	تدعم جهة العمل استقلال المراجعين الداخليين بها	-	-
5	لا يتمتع مدير الإدارة بالصلاحيات اللازمة لإتمام أعماله (كالاطلاع على جميع المستندات والاتصال المباشر بجميع المسؤولين)	0.726**	أقل من 0.01
6	لا يؤخذ في الاعتبار التقرير السنوي الذي يقدمه مدير الإدارة	0.775**	أقل من 0.01
7	هناك قيود على ترشيح الكوادر المتخصصة للعمل في إدارة المراجعة الداخلية بالجهة	0.666**	أقل من 0.01
8	عدم توفير بيئة عمل مناسبة وملائمة لأعضاء إدارة المراجعة الداخلية	0.735**	أقل من 0.01
9	يواجه أعضاء المراجعة الداخلية ضغوط عند الاشتراك في بعض الأعمال التنفيذية	0.563**	أقل من 0.01

** تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية (0.01)

أكدت نتائج الجدول السابق على صلاحية غالبية العناصر الخاصة بنتائج المعوقات التي تتعلق باستقلال منسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة؛ حيث جاءت جميع قيم معاملات الارتباط معنوية عند مستوى (0.01).

كما أوضحت النتائج أيضاً عدم معنوية العبارة "تدعم جهة العمل استقلال المراجعين الداخليين بها"؛ حيث بلغت القيمة الدلالية لمعامل ارتباط بيرسون الخاص بها (0.534)، وهي أكبر من (5%) ؛ ولذلك فقد تقرر حذفها من الدراسة.

المحور الثالث: المعوقات المتعلقة بدعم الإدارة العليا لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

يوضح الجدول رقم: (3) نتائج التحليل الإحصائي الخاصة ببعْد المعوقات التي تتعلق بدعم الإدارة العليا لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة؛ كما يلي:

الجدول رقم: (3)

المعوقات المتعلقة بدعم الإدارة العليا لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

م	المعوقات المتعلقة بدعم الإدارة العليا	معامل الاتساق الداخلي (معامل الارتباط)	المعنوية
1	عدم تناسب المرتبات الحالية مع المهام الموكلة لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية	0.559**	أقل من 0.01
2	عدم وضوح المهام والاختصاصات وآليات العمل لإدارة المراجعة الداخلية	0.763**	أقل من 0.01
3	عدم اهتمام الإدارة العليا بمتطلبات إدارة المراجعة الداخلية (المالية والإدارية)	0.840**	أقل من 0.01
4	عدم الدعم الكافي لإدارة المراجعة الداخلية بالموارد المالية والبشرية	0.817**	أقل من 0.01
5	ضعف اهتمام الإدارة العليا بمتابعة أعمال المراجعة الداخلية	0.808**	أقل من 0.01

** تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية (0.01)

أكدت نتائج الجدول السابق على صلاحية جميع العناصر الخاصة بمعوقات تتعلق بدعم الإدارة العليا لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة؛ حيث جاءت جميع قيم معاملات الارتباط معنوية عند مستوى (0.01).

جدول رقم: (4)

المعوقات المتعلقة بالتعلم والتطوير المستمر لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

م	المعوقات المتعلقة بالتعلم والتطوير المستمر	معامل الاتساق الداخلي (معامل الارتباط)	المعنوية
1	هناك صعوبة في التسجيل في البرامج التدريبية للمراجعين الداخليين	0.818**	أقل من 0.01
2	عدم دعم الإدارة العليا لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالاستفادة من برامج التدريب، الدورات وورش العمل	0.863**	أقل من 0.01



3	عدد الساعات المخصصة للتدريب غير كافية	0.826**	أقل من 0.01
4	عدم استفادة منسوبي إدارة المراجعة الداخلية من البرامج التدريبية المتاحة	0.791**	أقل من 0.01
5	الاعتمادات المالية المخصصة لتدريب منسوبي إدارة المراجعة الداخلية غير كافية	0.815**	أقل من 0.01
	لا يوجد برامج لمراقبة جودة الأداء لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية	0.712**	أقل من 0.01

** تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية (0.01)

أكدت نتائج الجدول السابق على صلاحية جميع العناصر الخاصة بالمعوقات التي تتعلق بالتعلم والتطوير المستمر لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة؛ حيث جاءت جميع قيم معاملات الارتباط معنوية عند مستوى (0.01).

المحور الخامس: المعوقات المتعلقة بالحوافز لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

يوضح الجدول رقم: (5) نتائج التحليل الإحصائي الخاصة ببُعد المعوقات التي تتعلق بالحوافز لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة؛ كما يلي:

جدول رقم: (5)

المعوقات المتعلقة بالحوافز لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

م	المعوقات المتعلقة بالحوافز	معامل الاتساق الداخلي (معامل الارتباط)	المعنوية
1	لا يوجد لدى موظفي المراجعة الداخلية حوافز مقابل المهام التي يؤديونها	0.882**	أقل من 0.01
2	الموارد المالية المخصصة لإدارة المراجعة الداخلية لمزاولة أنشطتها غير كافية	0.797**	أقل من 0.01
3	لا توجد حوافز مالية كنسبة من الراتب لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية حالياً	0.757**	أقل من 0.01
4	لا توجد حوافز مالية كمكافأة تشجيعية لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية حالياً	0.875**	أقل من 0.01
5	لا توجد حوافز مالية على نسبة الإنجاز لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية حالياً	0.862**	أقل من 0.01

6	لا توجد حوافز معنوية لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية حاليًا	0.836**	أقل من 0.01
7	بعض الإدارات بالجهة لديها حوافز إضافية لا تتوفر لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية	0.656**	أقل من 0.01

** تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية (0.01)

أكدت نتائج الجدول السابق على صلاحية جميع العناصر الخاصة بالمعوقات التي تتعلق بالحوافز لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة؛ حيث جاءت جميع قيم معاملات الارتباط معنوية عند مستوى (0.01).

المحور السادس: العوامل التي تسهم في التغلب على المعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية

يوضح الجدول رقم: (6) نتائج التحليل الإحصائي الخاصة بالعوامل التي تسهم في التغلب على المعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية بالجهة؛ كما يلي:

جدول رقم: (6)

العوامل التي تسهم في التغلب على المعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية بالجهة

م	العوامل التي تسهم في التغلب على المعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية بالجهة	معامل الارتباط الداخلي (معامل الارتباط)	المعنوية
1	تخصيص ميزانية تحت تصرف المسؤول في المراجعة الداخلية	0.610**	أقل من 0.01
2	دعم إدارة المراجعة الداخلية بموظفين مؤهلين مهنيًا بشكل كاف	0.816**	أقل من 0.01
3	العمل على تنفيذ توصيات مدير إدارة المراجعة الداخلية	0.796**	أقل من 0.01
4	الأخذ في الاعتبار تقارير مدير إدارة المراجعة الداخلية	0.886**	أقل من 0.01
5	وصول غير مقيد لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية لتنفيذ مهامهم	0.729**	أقل من 0.01
6	الأخذ بشكل دوري بآراء المراجعين الداخليين وملاحظاتهم والاجتماع بهم لمناقشة المشاكل والمعوقات التي تواجههم	0.806**	أقل من 0.01
7	تدريب المراجعين الداخليين والاستفادة من خبرات الدول المتقدمة في هذا المجال	0.910**	أقل من 0.01



8	تخصيص حوافز مناسبة لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية	0.782**	أقل من 0.01
9	تفهم الإدارة العليا للاحتياجات إدارة المراجعة الداخلية ودعمها	0.744**	أقل من 0.01
10	التأكيد على أهمية دعم المسؤول الأول بالجهة لتنفيذ توصيات المراجعة الداخلية	0.849**	أقل من 0.01
11	تشكيل لجنة للمراجعة بالجهة لدعم استقلال وحياد إدارة المراجعة الداخلية	0.690**	أقل من 0.01

** تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية (0.01)

أكدت نتائج الجدول السابق على صلاحية جميع العناصر الخاصة بالعوامل التي تسهم في التغلب على المعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية بالجهة؛ حيث جاءت جميع قيم معاملات الارتباط معنوية عند مستوى (0.01).

خامساً - ثبات أداة الدراسة

للتحقق من ثبات الاستبانة تم استخدام معامل ألفا كرونباخ؛ لقياس قيمة معاملات الثبات لكل محور وللإستبانة ككل؛ حيث يأخذ هذا المعامل قيمًا تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، وإذا كانت قيم معامل الثبات تساوي الصفر؛ فهذا يعني عدم ثبات فقرات الدراسة. وإذا كانت تقترب من الواحد الصحيح؛ فيدلّ هذا على ثباتها، ويوضح الجدول التالي معاملات الثبات الناتجة باستخدام هذا المعامل.

جدول رقم: (7)

معامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات لأبعاد الدراسة

المجموعة	عدد العناصر	معامل ألفا كرونباخ
المجموعة الأولى: نتائج معوقات تتعلق بالتأهيل المهني لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة	5	0.691
المجموعة الثانية: نتائج المعوقات التي تتعلق باستقلال منسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة	8	0.823
المجموعة الثالثة: نتائج معوقات تتعلق بدعم الإدارة العليا لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة	5	0.811
المجموعة الرابعة: المعوقات التي تتعلق بالتعلم والتطوير المستمر لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة	6	0.887
المجموعة الخامسة: المعوقات التي تتعلق بالحوافز لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة	7	0.908
المجموعة السادسة: العوامل التي تسهم في التغلب على المعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية بالجهة	11	0.933
المقياس	42	0.925

يتضح من الجدول السابق أن قيم معاملات الثبات جميعها عالية؛ إذ تراوحت بين (-0.691 , 0.933)، وبلغ المقياس الكلي (0.925)؛ وتُشير هذه القيم العالية من معاملات الثبات إلى أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات؛ ومن ثمّ صلاحيتها للتطبيق الميداني للدراسة، وإمكانية الاعتماد على نتائجها والوثوق بها.

جدول رقم: (8)
توزيع أفراد العينة حسب البيانات الشخصية

المتغير	الفئة	العدد	النسبة
المؤهل العلمي	بكالوريوس	27	45.0
	دبلوم عالي	6	10.0
	ماجستير	23	38.3
	دكتوراه	4	6.7
المجموع		60	100
التخصص العلمي	محاسبة	32	53.3
	إدارة أعمال	6	10.0
	إدارة عامة	3	5.0
	قانون	1	1.7
	اقتصاد	1	1.7
	غير محدد	17	28.3
المجموع		60	100
الخبرة العملية	أقل من ٥ سنوات	8	13.3
	٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات	13	21.7
	١٠ إلى ١٥ سنة	16	26.7
	أكثر من ١٥ سنة	23	38.3
المجموع		60	100
المسمى الوظيفي	محاسب	7	11.7
	مراجع داخلي	24	40.0
	مدير إدارة	20	33.3
	غير محدد	9	15.0



100	60	المجموع	
73.3	44	لا يوجد	المؤهل المهني
6.7	4	مراجع داخلي معتمد (CIA)	
1.7	1	زمالة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (SOCPA)	
18.3	11	غير محدد	
100	60	المجموع	

يتضح من الجدول السابق أن (45%) من أفراد العينة مؤهلهم بكالوريوس، (10%) دبلوم عالي، (38.3%) ماجستير، و(6.7%) دكتوراه. (53.3%) من أفراد العينة محاسبين، (10%) إدارة أعمال، (5%) إدارة عامة، بينما (1.7%) اقتصاد وقانون، و (28.3%) غير محدد، ولا شك أن هذا يدعم تفهم أفراد العينة لمحاو الدراسة؛ وبالتالي الإجابة على تساؤلات الدراسة كون أن مستوى تعليمهم جامعي وما فوق، إضافة إلى أن أكثر من (50%) من أفراد العينة تخصصهم العلمي محاسبة، وهذا ما يتفق مع "المادة الخامسة من اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة"، حيث يشترط فيمن يعين بالوحدة أن يكون حاصلًا على شهادة جامعية أو دبلوم في المحاسبة أو ما يعادلها في التخصص. الديوان العام للمحاسبة (2010).

وبالنسبة لتوزيعهم حسب الخبرة العملية (13.3%) لديهم سنوات خبرة من (1) إلى أقل من (5) سنوات، (21.7%) لديهم سنوات خبرة من (5) إلى أقل من (10) سنوات، (26.7%) لديهم سنوات خبرة من (10) إلى أقل من (15) سنة، بينما (38.3%) لديهم سنوات خبرة أكثر من (15) سنة وهي النسبة الأكبر، وهذا ما يتفق أيضًا مع المادة الرابعة من اللائحة الموحدة بأن من يعين مديرًا لا تقل خبرته العملية عن سبع سنوات في مجال المراجعة، حيث بلغت النسبة لمن لديهم خبرة من (10) سنوات وما فوق (65%).

أما بالنسبة لتوزيعهم حسب المسمى الوظيفي، (11.7%) محاسب، (40%) مراجع داخلي، (33.3%) مدير إدارة، و(15%) غير محدد. وأخيرًا توزيعهم حسب المؤهل المهني؛ حيث (73.3%) لا يوجد لديهم شهادات مهنية، (6.7%) لديهم شهادة مراجع داخلي معتمد (1.7%)، (CIA) لديه شهادة زمالة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (SOCPA)، و(18.3%) لديهم غير ذلك مثل شهادة⁽¹⁾ CAT،

(1) CAT: Certified Accounting Technician, GRCA: Governance Risk and Compliance Auditor
CFE: Certified Fraud Examiner, GRCP: Governance Risk and Compliance Professional
SOCPA: Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants

العمل. ويرى الباحثان أن هذا مؤشر غير جيد يحتاج إلى مزيد من الاهتمام من قبل القيادات العليا في تلك الجهات.

سابعًا - تحليل نتائج الدراسة

فيما يلي عرض نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لبيانات الدراسة، وهي قيمة التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لجميع فقرات الاستبانة مع الأخذ بعين الاعتبار أنه من أجل تفسير فقرات الاستبانة وإعطاء مدلولات للمتوسطات الحسابية تم إيجاد طول الفترات لمقياس ليكرت الخماسي عن طريق حساب المدى لخيارات المقياس وهو (الفئة العليا للمقياس - الفئة الدنيا للمقياس) أي: $(5-1=4)$ ، ثم قسمة المدى على الفئة العليا للمقياس أي $(0.8=4 \div 5)$ ، بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة (0.8) إلى أقل قيمة في المقياس وهي الواحد الصحيح؛ لتحديد الحد الأعلى للفئة الأولى؛ وبالتالي تصبح الفئات كما هو موضح في جدول رقم (9). كما يجب ملاحظة أنه تم الاعتماد على المحكمات التالية (مرتفع جدًا، مرتفع، متوسط، منخفض، منخفض جدًا) في الحكم على مستوى تحقق كل فقرة أو محور، بناءً على المتوسطات الحسابية.

جدول رقم: (9)
المعيار المتبع لتفسير فقرات الاستبانة

مستوى التحقق	فئة المتوسط الحسابي
منخفض جدًا	من 1 إلى أقل من 1.80
منخفض	من 1.80 لأقل من 2.60
متوسط	من 2.60 لأقل من 3.40
مرتفع	من 3.40 لأقل من 4.20
مرتفع جدًا	من 4.20 إلى 5.00



1- تحليل النتائج المتعلقة بالمحور الأول

معوقات تتعلق بالتأهيل المهني لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

قام الباحثان بحساب المتوسطات والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابة أفراد العينة، ومستوى التحقق والترتيب لفقرات المحور الأول: "معوقات تتعلق بالتأهيل المهني لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة"؛ ويوضح الجدول رقم: (10) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لاستجابة أفراد العينة، ومستوى التحقق والترتيب لفقرات المحور الأول: "معوقات تتعلق بالتأهيل المهني لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة"؛ كما يلي:

جدول رقم (10)

الترتيب	مستوى التحقق	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
3	مرتفع	50%	1.07	3.62	لا يملك المراجعون الداخليون التأهيل المهني الكافي للقيام بالمهام المفوضة لهم
1	مرتفع جدًا	50%	0.79	4.36	هناك نقص في الكوادر الفنية لدى إدارة المراجعة الداخلية في قطاعك
4	مرتفع	40%	1.19	3.55	لا يوجد تنوع في الخبرات المالية والمحاسبية لدى إدارة المراجعة الداخلية في قطاعك
2	مرتفع	45%	1.07	3.84	لا يشترط للتعين في إدارة المراجعة الداخلية وجود الشهادات المهنية في مجال المراجعة الداخلية
5	متوسط	35%	1.12	3.26	انخفاض مستوى المؤهلات التعليمية التي يمتلكها موظفو المراجعة الداخلية
مرتفع		67%	0.71	3.73	الدرجة الكلية للمحور

يتضح من الجدول السابق أن مستوى معوقات تتعلق بالتأهيل المهني لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة مرتفع، إذ بلغ المتوسط الحسابي للمحور ككل (3.73) بانحراف معياري قيمته (0.71)، وبلغت درجة موافقة أفراد العينة (67%)، أما فقرات المحور الأول فقد جاءت كما يلي:

- جاءت الفقرة التي تنص على: "هناك نقص في الكوادر الفنية لدى إدارة المراجعة الداخلية في قطاعك" على الترتيب الأول من حيث مستوى التحقق ومتحققة بدرجة مرتفعة جدًا؛ حيث بلغ متوسط أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة (4.36) بانحراف معياري (1.07)، وهذا يشير إلى أن هناك موافقة واضحة من قبل أفراد عينة الدراسة.

- حصلت الفقرة التي تنص على: "انخفاض مستوى المؤهلات التعليمية التي يمتلكها موظفو المراجعة الداخلية" على الترتيب الأخير من حيث مستوى التحقق ومتحققة بدرجة متوسط؛ حيث بلغ متوسط أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة (3.26) بانحراف معياري (1.12)، وهذا ما يتعارض مع "المادة الرابعة في اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة"؛ حيث يشترط لمن يُعين بالوحدة أن تتوافر فيه الكفاية المهنية من حيث التأهيل العلمي والخبرة العملية".

2- تحليل النتائج المتعلقة بالمحور الثاني

معوقات تتعلق باستقلال منسوبي ادارة المراجعة الداخلية بالجهة

قام الباحثان بحساب المتوسطات والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابة أفراد العينة، ومستوى التحقق والترتيب لفقرات المحور الثاني "معوقات تتعلق باستقلال منسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة"؛ ويوضح الجدول رقم: (11) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لاستجابة أفراد العينة، ومستوى التحقق والترتيب لفقرات المحور الثاني: "معوقات تتعلق باستقلال منسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة"؛ كما يلي:

جدول رقم (11)

الترتيب	مستوى التحقق	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
7	متوسط	41.7%	1.45	2.83	لا يظهر الهيكل التنظيمي للجهة موقع إدارة المراجعة الداخلية بوضوح
3	متوسط	50%	1.09	3.34	عدم التغيير الدوري لأعضاء إدارة المراجعة الداخلية
8	متوسط	36.7%	1.50	2.66	لا يتبع مدير إدارة المراجعة الداخلية لأعلى سلطة في الجهة
6	متوسط	41.7%	1.33	3.05	لا يتمتع مدير الإدارة بالصلاحيات اللازمة لإتمام أعماله (كالاطلاع على جميع المستندات والاتصال المباشر بجميع المسؤولين)
5	متوسط	43.3%	1.27	3.09	لا يؤخذ في الاعتبار التقرير السنوي الذي يقدمه مدير الإدارة
4	متوسط	31.7%	1.08	3.31	هناك قيود على ترشيح الكوادر المتخصصة للعمل في إدارة المراجعة الداخلية بالجهة



2	متوسط	56.7%	1.35	3.38	عدم توفير بيئة عمل مناسبة وملائمة لأعضاء إدارة المراجعة الداخلية
1	مرتفع	56.7%	1.08	3.53	يواجه أعضاء المراجعة الداخلية ضغوطاً للمشاركة في الأعمال التنفيذية للجهة
متوسط		47%	0.86	3.15	الدرجة الكلية للمحور

يتضح من الجدول السابق أن مستوى معوقات تتعلق باستقلال منسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة متوسط، إذ بلغ المتوسط الحسابي للمحور ككل (2.83) بانحراف معياري قيمته (1.45) وبلغت درجة موافقة أفراد العينة (47%)، أما فقرات المحور الثاني:

- فقد حصلت الفقرة التي تنص على "يواجه أعضاء المراجعة الداخلية ضغوطاً للمشاركة في الأعمال التنفيذية للجهة" على الترتيب الأول من حيث مستوى التحقق ومتحقق بدرجة مرتفعة حيث بلغت قيمة متوسط استجابات أفراد العينة حول هذه العبارة (3.53) بانحراف معياري قدره (1.08)، وهذا ما يتعارض مع "المادة السابعة عشر من اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة"؛ حيث وضحت أهمية توفير الاستقلال التام لمدير الوحدة وموظفيها وعدم تكليفهم القيام بأي عمل تنفيذي أو المشاركة في اللجان التنفيذية.
- حصلت الفقرة التي تنص على: "لا يتبع مدير إدارة المراجعة الداخلية لأعلى سلطة في الجهة" على الترتيب الأخير من حيث مستوى التحقق ومتحققة بدرجة متوسطة؛ حيث بلغت قيمة متوسط استجابات أفراد العينة (2.66) بانحراف معياري قدره (1.50).

3- تحليل النتائج المتعلقة بالمحور الثالث

معوقات تتعلق بدعم الإدارة العليا لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

قام الباحثان بحساب المتوسطات والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابة أفراد العينة، ومستوى التحقق والترتيب لفقرات المحور الثالث: "معوقات تتعلق بدعم الإدارة العليا لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة"؛ ويوضح الجدول رقم: (١٢) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لاستجابة أفراد العينة، ومستوى التحقق والترتيب لفقرات المحور الثالث "معوقات تتعلق بدعم الإدارة العليا لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة"؛ كما يلي:

جدول رقم (12)

الترتيب	مستوى التحقق	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
2	مرتفع جدًا	53.3%	1.00	4.26	عدم تناسب المرتبات الحالية مع المهام الموكلة لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية
5	متوسط	31.7%	1.31	3.38	عدم وضوح المهام والاختصاصات وآليات العمل لإدارة المراجعة الداخلية
3	مرتفع	36.7%	1.17	3.84	عدم اهتمام الادارة العليا بمتطلبات إدارة المراجعة الداخلية (المالية والإدارية)
1	مرتفع جدًا	46.7%	0.91	4.28	عدم الدعم الكافي لإدارة المراجعة الداخلية بالموارد المالية والبشرية
4	مرتفع	40%	1.09	3.78	ضعف اهتمام الإدارة العليا بمتابعة أعمال المراجعة الداخلية
مرتفع		71%	0.83	3.19	الدرجة الكلية للمحور

يتضح من الجدول السابق أن مستوى معوقات تتعلق بدعم الإدارة العليا لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة مرتفع، إذ بلغ المتوسط الحسابي للمحور ككل (3.91) بانحراف معياري قيمته (0.83)، وبلغت درجة موافقة أفراد العينة (71%) أما فقرات المحور الثالث فقد جاءت كما يلي:

- حصلت الفقرة التي تنص على: "عدم الدعم الكافي لإدارة المراجعة الداخلية بالموارد المالية والبشرية" حسب مستوى التحقق ومتحققة بدرجة مرتفع جدًا؛ حيث بلغت قيمة متوسط استجابات أفراد العينة (4.28) بانحراف معياري قدره (0.91)، وهذا يشير إلى أن هناك موافقة واضحة من قبل أفراد عينة الدراسة على انعدام الدعم الكافي لإدارة المراجعة الداخلية بالموارد المالية والبشرية.
- حصلت الفقرة التي تنص على: "عدم وضوح المهام والاختصاصات وآليات العمل لإدارة المراجعة الداخلية" على الترتيب الأخير حسب مستوى التحقق ومتحققة بدرجة متوسط؛ حيث بلغت قيمة متوسط استجابات أفراد العينة (3.38) بانحراف معياري قدره (1.31)، وهذا ما يتفق مع نتيجة دراسة (السهلي، 2011)؛ حيث أكدت نتائج الدراسة أن وحدات المراجعة الداخلية لا تتبع منهجية عمل موثقة وواضحة عند القيام بأعمال المراجعة.



4- تحليل النتائج المتعلقة بالمحور الرابع

معوقات تتعلق بالتعلم والتطوير المستمر لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

قام الباحثان بحساب المتوسطات والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابة أفراد العينة، ومستوى التحقق والترتيب لفقرات المحور الرابع: "معوقات تتعلق بالتعلم والتطوير المستمر لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة"، ويوضح الجدول رقم: (13) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لاستجابة أفراد العينة، ومستوى التحقق والترتيب لفقرات المحور الرابع: "معوقات تتعلق بالتعلم والتطوير المستمر لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة"؛ كما يلي:

جدول رقم (13)

الترتيب	مستوى التحقق	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
4	مرتفع	43.3%	1.06	3.79	هناك صعوبة في التسجيل في البرامج التدريبية للمراجعين الداخليين
5	مرتفع	36.7%	1.19	3.43	عدم دعم الإدارة العليا لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالاستفادة من برامج التدريب، الدورات وورش العمل
3	مرتفع	40%	0.98	3.81	عدد الساعات المخصصة للتدريب غير كافية
6	متوسط	30%	1.14	3.38	عدم استفادة منسوبي إدارة المراجعة الداخلية من البرامج التدريبية المتاحة
1	مرتفع	40%	0.92	4.12	الاعتمادات المالية المخصصة لتدريب منسوبي إدارة المراجعة الداخلية غير كافية
2	مرتفع	36.7%	1.16	3.91	لا يوجد برامج لمراقبة جودة الأداء لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية
مرتفع		66%	0.86	3.74	الدرجة الكلية للمحور

يتضح من الجدول السابق أن مستوى معوقات تتعلق بالتعلم والتطوير المستمر لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة مرتفع، إذ بلغ المتوسط الحسابي للمحور

ككل (3.74) بانحراف معياري قيمته (0.86) وبلغت درجة موافقة أفراد العينة (66%)
أما فقرات المحور الرابع فقد جاءت كما يلي:

- حصلت الفقرة التي تنص على "الاعتمادات المالية المخصصة لتدريب منسوبي إدارة المراجعة الداخلية غير كافية" على الترتيب الأول حسب مستوى التحقق ومتحققة بدرجة مرتفع حيث بلغت قيمة متوسط استجابات أفراد العينة (4.12) بانحراف معياري قدره (0.92) وهذا ما يتفق مع دراسة (Al-Rabi, 2020) حيث كانت أبرز النتائج عدم كفاية الميزانيات المخصصة لوحدات المراجعة الداخلية. ولعل هذا ما يعزز التوصيات التي توصلت لها ورشة العمل التي نظمها مركز الأعمال بمعهد الإدارة العامة تحت عنوان "أبرز التحديات التي تواجه إدارات المراجعة الداخلية" حيث ناقشت الورشة عدة مواضيع وكان من ضمن التوصيات التي طرحها الحضور: "تأمين المبالغ المالية اللازمة لتدريب موظفي المراجعة الداخلية على كافة المهارات التي تحتاجها"⁽²⁾.
- حصلت الفقرة التي تنص على "عدم استفادة منسوبي إدارة المراجعة الداخلية من البرامج التدريبية المتاحة" على الترتيب الأخير حسب مستوى التحقق ومتحققة بدرجة متوسط حيث بلغت قيمة متوسط استجابات أفراد العينة (3.38) بانحراف معياري قدره (1.14). وهذا ما يتعارض مع "المادة التاسعة من اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة" حيث وضحت "أن على مدير الوحدة إعداد خطة تدريبية لموظفي الوحدة يعتمد عليها المسؤول الأول في الجهة، تحدد فيها الجهات التي سيتدربون فيها ومدة التدريب، ويراعى أن يكون التدريب وفقاً لاحتياجات الوحدة".

5- تحليل النتائج المتعلقة بالمحور الخامس

معوقات تتعلق بالحوافز لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

قام الباحثان بحساب المتوسطات والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابة أفراد العينة، ومستوى التحقق والترتيب لفقرات المحور الخامس "معوقات تتعلق بالحوافز لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة"؛ ويوضح الجدول رقم: (14) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لاستجابة أفراد العينة، ومستوى التحقق والترتيب لفقرات المحور الخامس "معوقات تتعلق بالحوافز لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة"؛ كما يلي:

(2) أبرز التحديات التي تواجه إدارات المراجعة الداخلية والتوصيات التي طرحها الحضور (2022/05/31م)



جدول رقم (14)

الترتيب	مستوى التحقق	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
2	مرتفع جدًا	63.3%	0.68	4.59	لا يوجد لدى موظفي المراجعة الداخلية حوافز مقابل المهام التي يؤدونها
6	مرتفع جدًا	58.3%	0.92	4.41	لا توجد حوافز معنوية لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية حاليًا
1	مرتفع جدًا	71.7%	0.69	4.67	لا توجد حوافز مالية كنسبة من الراتب لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية حاليًا
2	مرتفع جدًا	70%	0.77	4.59	لا توجد حوافز مالية كمكافأة تشجيعية لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية حاليًا
مرتفع جدًا		86%	0.63	4.53	الدرجة الكلية للمحور

يتضح من الجدول السابق أن مستوى معوقات تتعلق بالحوافز لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة مرتفع جدًا، إذ بلغ المتوسط الحسابي للمحور ككل (4.53) بانحراف معياري قيمته (0.63)، وبلغت درجة موافقة أفراد العينة (86%). أما فقرات المحور الخامس؛ فقد جاءت كما يلي:

- حصلت الفقرة التي تنص على "لا توجد حوافز مالية كنسبة من الراتب لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية حاليًا" على الترتيب الأول حسب مستوى التحقق ومتحققة بدرجة مرتفع جدًا حيث بلغت قيمة متوسط استجابات أفراد العينة (4.67) بانحراف معياري قدره (0.69)، ولعل هذا يتفق مع النتائج التي توصلت لها ورشة العمل التي نظمها مركز الأعمال بمعهد الإدارة العامة تحت عنوان: "أبرز التحديات التي تواجه إدارات المراجعة الداخلية" حيث ناقشت الورشة عدة مواضيع كان من ضمنها التحديات في جانب المدخلات وشملت التحديات: ضعف المحفزات المالية.
- حصلت الفقرة التي تنص على: "لا توجد حوافز معنوية لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية حاليًا" على الترتيب الأخير حسب مستوى التحقق ومتحققة بدرجة مرتفع جدًا حيث بلغت قيمة متوسط استجابات أفراد العينة (4.41) بانحراف معياري قدره (0.92)، وهذا ما يتفق مع دراسة (Al-Rabi, 2020)؛ حيث كانت أبرز النتائج عدم وجود حوافز لموظفي وحدة المراجعة الداخلية.

6- تحليل النتائج المتعلقة بالمحور السادس

عوامل تسهم في التغلب على المعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية بالجهة

قام الباحثان بحساب المتوسطات والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابة أفراد العينة، ومستوى التحقق والترتيب لفقرات المحور السادس "عوامل تسهم في التغلب على المعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية بالجهة"؛ ويوضح الجدول رقم: (15) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لاستجابة أفراد العينة، ومستوى التحقق والترتيب لفقرات المحور السادس: "عوامل تسهم في التغلب على المعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية بالجهة"؛ كما يلي:

جدول رقم (15)

الترتيب	مستوى التحقق	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
7	مرتفع جدًا	51.7%	0.90	4.31	تخصيص ميزانية تحت تصرف المسؤول في المراجعة الداخلية
3	مرتفع جدًا	63.3%	0.78	4.55	دعم إدارة المراجعة الداخلية بموظفين مؤهلين مهنيًا بشكل كاف
5	مرتفع جدًا	60%	0.75	4.52	العمل على تنفيذ توصيات مدير إدارة المراجعة الداخلية
5	مرتفع جدًا	56.7%	0.71	4.52	الأخذ في الاعتبار تقارير مدير إدارة المراجعة الداخلية
6	مرتفع جدًا	61.7%	0.88	4.47	وصول غير مقيد لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية لتنفيذ مهامهم
6	مرتفع جدًا	55%	0.75	4.47	الأخذ بشكل دوري بآراء المراجعين الداخليين وملاحظاتهم والاجتماع بهم لمناقشة المشاكل والمعوقات التي تواجههم
2	مرتفع جدًا	65%	0.70	4.60	تدريب المراجعين الداخليين والاستفادة من خبرات الدول المتقدمة في هذا المجال
3	مرتفع جدًا	68.3%	0.88	4.55	تخصيص حوافز مناسبة لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية



4	مرتفع جداً	%68.3	0.92	4.53	تفهم الإدارة العليا لاحتياجات إدارة المراجعة الداخلية ودعمها
1	مرتفع جداً	%68.3	0.75	4.62	التأكيد على أهمية دعم المسؤول الأول بالجهة لتنفيذ توصيات المراجعة الداخلية
6	مرتفع جداً	%58.3	0.80	4.47	تشكيل لجنة للمراجعة بالجهة لدعم استقلال وحياد إدارة المراجعة الداخلية
مرتفع جداً		%92	0.63	4.51	الدرجة الكلية للمحور

يتضح من الجدول السابق أن مستوى عوامل تسهم في التغلب على المعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية بالجهة مرتفع جداً، إذ بلغ المتوسط الحسابي للمحور ككل (4.51) بانحراف معياري قيمته (0.62)، وبلغت درجة موافقة أفراد العينة (92%) أما فقرات المحور السادس؛ فقد جاءت كما يلي:

- حصلت الفقرة التي تنص على: "التأكيد على أهمية دعم المسؤول الأول بالجهة لتنفيذ توصيات المراجعة الداخلية" على الترتيب الأول حسب مستوى التحقق ومتحققة بدرجة مرتفع جداً؛ حيث بلغت قيمة متوسط استجابات أفراد العينة (4.62) بانحراف معياري قدره (0.75).
- حصلت الفقرة التي تنص على: "تخصيص ميزانية تحت تصرف المسؤول في المراجعة الداخلية" على الترتيب الأخير حسب مستوى التحقق ومتحققة بدرجة مرتفع جداً؛ حيث بلغت قيمة متوسط استجابات أفراد العينة (4.31) بانحراف معياري قدره (0.90)، وهذا يُشير إلى أن هناك موافقة واضحة من قبل أفراد عينة الدراسة.

ثامناً - اختبار فرضيات البحث

الفرضية الأولى: وجود معوقات تتعلق بالتأهيل المهني تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية.

للتحقق من هذا الفرض تم استخدام اختبار "ت" لعينة واحدة، وكانت النتائج كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول رقم: (16) نتائج اختبار "ت" للمعوقات المتعلقة بالتأهيل المهني لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

العناصر	المتوسط	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	قيمة إحصاء الاختبار "ت"	مستوى المعنوية	الدلالة	مستوى الاستجابة
لا يملك المراجعون الداخليون التأهيل المهني الكافي للقيام بالمهام المفوضة لهم	3.62	1.07	29.6%	4.404	أقل من 0.01	دال	مرتفع
هناك نقص في الكوادر الفنية لدى إدارة المراجعة الداخلية في قطاعك	4.36	0.79	18.1%	13.163	أقل من 0.01	دال	مرتفع
لا يوجد تنوع في الخبرات المالية والمحاسبية لدى إدارة المراجعة الداخلية في قطاعك	3.55	1.19	33.4%	3.539	أقل من 0.01	دال	مرتفع
لا يشترط للتعيين في إدارة المراجعة الداخلية وجود الشهادات المهنية في مجال المراجعة الداخلية	3.84	1.07	27.9%	5.997	أقل من 0.01	دال	مرتفع
انخفاض مستوى المؤهلات التعليمية التي يمتلكها موظفو المراجعة الداخلية	3.26	1.12	34.3%	1.763	0.083	غير دال	متوسط
معوقات تتعلق بالتأهيل المهني لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة	3.73	0.71	19%	7.842	أقل من 0.01	دال	مرتفع

أكدت نتائج الجدول السابق أن مستوى المعوقات الموجود في الفرضية الأولى؛ وجود معوقات تتعلق بالتأهيل المهني تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية مرتفع؛ حيث أكدت على ذلك قيمة اختبار ت الإحصائية والتي جاءت دالة إحصائيًا مع الرقم (3) وهو المتوسط، الانحراف المعياري لجميع العبارات صغير؛ وذلك يدل على انخفاض التشتت في استجابات العينة لهذه العبارات مما يؤكد على أهمية هذه الفرضية.

وبناءً على النتائج السابقة نقبل الفرضية التي تنص على: وجود معوقات تتعلق بالتأهيل المهني تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية. وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (Al-Rabi, 2020)



ودراسة (Baharud-din et al. 2014) ودراسة (Nasibah et al. 2012) ودراسة (Abo-Azza, 2012) التي أشارت نتائجهم إلى وجود نقاط ضعف في عناصر محددة تتعلق بكفاءة المراجعين الداخليين من حيث انخفاض مستوى خبرتهم ومؤهلاتهم المهنية، كما تتفق هذه النتيجة مع دراسة (السهلي، 2011) التي أظهرت نتائجها أن وحدات المراجعة الداخلية لا تتبع منهجية عمل موثقة وواضحة عند القيام بأعمال المراجعة حيث لم تستطع تنفيذ جميع المهام الموكل لها بالشكل المطلوب وذلك لنقص الموظفين وعدم وجود المتخصصين بالمراجعة الداخلية.

الفرضية الثانية: وجود معوقات تتعلق باستقلال منسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية.

للتحقق من هذا الفرض تم استخدام اختبار "ت" لعينة واحدة وكانت النتائج كما هو موضح بالجدول الآتي:

جدول رقم: (17)

نتائج اختبار "ت" للمعوقات المتعلقة باستقلال منسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

العناصر	المتوسط	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	قيمة إحصاء الاختبار "ت"	مستوى المعنوية	الدلالة	مستوى الاستجابة
لا يظهر الهيكل التنظيمي للجهة موقع إدارة المراجعة الداخلية بوضوح	2.83	1.45	51.4%	-0.904	0.370	غير دال	متوسط
عدم التغيير الدوري لأعضاء إدارة المراجعة الداخلية	3.34	1.09	32.4%	2.420	0.019	دال	متوسط
لا يتبع مدير إدارة المراجعة الداخلية لأعلى سلطة في الجهة	2.66	1.50	56.7%	-1.745	0.086	غير دال	متوسط
لا يتمتع مدير الإدارة بالصلاحيات اللازمة لإتمام أعماله (كالاطلاع على جميع المستندات والاتصال المباشر بجميع المسؤولين	3.05	1.33	43.6%	0.296	0.768	غير دال	متوسط

متوسط	غير دال	0.608	0.515	%41.3	1.27	3.09	لا يؤخذ في الاعتبار التقرير السنوي الذي يقدمه مدير الإدارة
متوسط	دال	0.033	2.190	%32.6	1.08	3.31	هناك قيود على ترشيح الكوادر المتخصصة للعمل في إدارة المراجعة الداخلية بالجهة
متوسط	دال	0.036	2.142	%39.9	1.35	3.38	عدم توفير بيئة عمل مناسبة وملائمة لأعضاء إدارة المراجعة الداخلية
مرتفع	دال	أقل من 0.01	3.771	%30.5	1.08	3.53	يواجه أعضاء المراجعة الداخلية ضغوطاً عند الاشتراك في بعض الأعمال التنفيذية
متوسط	غير دال	0.191	1.324	%27.2	0.86	3.15	معوقات تتعلق باستقلال منسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

أكدت نتائج الجدول السابق أن مستوى المعوقات الموجود في الفرضية الثانية؛ وجود معوقات تتعلق بالاستقلال تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية متوسط؛ حيث أكدت على ذلك قيمة الاختبارات الإحصائية التي جاءت غير دالة إحصائيًا مع الرقم: $K(3)$ وهو المتوسط، الانحراف المعياري لجميع العبارات صغير؛ وذلك يدل على انخفاض التشتت في استجابات العينة لهذه العبارات؛ مما يؤكد على أهمية هذه الفرضية.

وبناءً على النتائج السابقة نقبل الفرضية التي تنص على: وجود معوقات تتعلق بالاستقلال تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Alktani et al. 2014) و(السهلي، 2011) التي أظهرت نتائجها ضعف استقلال وحدات المراجعة الداخلية. كما تتفق هذه النتيجة مع دراسة (Kirima, 2016) التي أظهرت أن الأداء يتعزز من خلال وجود سياسة واضحة بشأن إنشاء وحدة المراجعة الداخلية، وعدم قيام المراجعين الداخليين بمراجعة العمليات التي شاركوا فيها في التنفيذ.

الفرضية الثالثة: وجود معوقات تتعلق بدعم الإدارة العليا تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية

للتحقق من هذا الفرض تم استخدام اختبار "ت" لعينة واحدة وكانت النتائج كما هو موضح بالجدول الآتي:

جدول رقم: (18)
نتائج اختبار "ت" للمعوقات المتعلقة بدعم الإدارة العليا لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

العناصر	المتوسط	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	قيمة إحصاء الاختبار "ت"	مستوى المعنوية	الدلالة	مستوى الاستجابة
عدم تناسب المرتبات الحالية مع المهام الموكلة لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية	4.26	1.00	23.5%	9.575	أقل من 0.01	دال	مرتفع
عدم وضوح المهام والاختصاصات وآليات العمل لإدارة المراجعة الداخلية	3.38	1.31	38.7%	2.207	0.031	دال	متوسط
عدم اهتمام الادرة العليا بمتطلبات إدارة المراجعة الداخلية (المالية والإدارية)	3.84	1.17	30.3%	5.514	أقل من 0.01	دال	مرتفع
عدم الدعم الكافي لإدارة المراجعة الداخلية بالموارد المالية والبشرية	4.28	0.91	21.4%	10.634	أقل من 0.01	دال	مرتفع جدًا
ضعف اهتمام الإدارة العليا بمتابعة أعمال المراجعة الداخلية	3.78	1.09	28.9%	5.406	أقل من 0.01	دال	مرتفع
معوقات تتعلق بدعم الإدارة العليا لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة	3.91	0.83	21.3%	8.285	أقل من 0.01	دال	مرتفع

أكدت نتائج الجدول السابق أن مستوى المعوقات الموجود في الفرضية الثالثة؛ وجود معوقات تتعلق بدعم الإدارة العليا تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية مرتفع. حيث أكدت على ذلك قيمة اختبار ت الإحصائية والتي جاءت دالة إحصائيًا مع الرقم (3) وهو المتوسط، والانحراف المعياري لجميع العبارات صغير؛ وذلك يدل على انخفاض التشتت في استجابات العينة لهذه العبارات مما يؤكد على أهمية هذه الفرضية.

وبناءً على النتائج السابقة نقبل الفرضية التي تنص على: وجود معوقات تتعلق بدعم الإدارة العليا تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Nebbel et al. 2015) ودراسة (Alzeban et al. 2013) ودراسة (Nasibah et al. 2012) ودراسة (Abo-Azza, 2012) التي أظهرت نتائجهم عدم كفاية الدعم من الإدارة العليا.

الفرضية الرابعة: وجود معوقات تتعلق بالتعلم والتطوير المستمر تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية.

للتحقق من هذا الفرض تم استخدام اختبار "ت" لعينة واحدة وكانت النتائج كما هو موضح بالجدول الآتي:

جدول رقم: (19)
نتائج اختبار "ت" للمعوقات المتعلقة بالتعلم والتطوير المستمر لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

العناصر	المتوسط	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	قيمة إحصاء الاختبار "ت"	مستوى المعنوية	الدلالة	مستوى الاستجابة
هناك صعوبة في التسجيل في البرامج التدريبية للمراجعين الداخليين	3.79	1.06	%27.8	5.722	أقل من 0.01	دال	مرتفع
عدم دعم الإدارة العليا لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالاستفادة من برامج التدريب، الدورات وورش العمل	3.43	1.19	%34.6	2.767	أقل من 0.01	دال	مرتفع
عدد الساعات المخصصة للتدريب غير كافية	3.81	0.98	%25.8	6.288	أقل من 0.01	دال	مرتفع
عدم استفادة منسوبي إدارة المراجعة الداخلية من البرامج التدريبية المتاحة	3.38	1.14	%33.6	2.541	0.014	دال	متوسط
الاعتمادات المالية المخصصة لتدريب منسوبي إدارة المراجعة الداخلية غير كافية	4.12	0.92	%22.3	9.286	أقل من 0.01	دال	مرتفع
لا يوجد برامج لمراقبة جودة الأداء لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية	3.91	1.16	%29.6	6.004	أقل من 0.01	دال	مرتفع



معوقات تتعلق بالتعلم والتطوير المستمر لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة	3.74	0.86	23%	6.551	أقل من 0.01	دال	مرتفع
--	------	------	-----	-------	-------------	-----	-------

أكدت نتائج الجدول السابق أن مستوى المعوقات الموجود في الفرضية الرابعة؛ وجود معوقات تتعلق بالتعلم والتطوير المستمر تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية مرتفع. حيث أكدت على ذلك قيمة اختبار ت الإحصائية والتي جاءت دالة إحصائياً مع الرقم (3) وهو المتوسط، الانحراف المعياري لجميع العبارات صغير وذلك يدل على انخفاض التشتت في استجابات العينة لهذه العبارات مما يؤكد على أهمية هذه الفرضية.

وبناءً على النتائج السابقة نقبل الفرضية التي تنص على: وجود معوقات تتعلق بالتعلم والتطوير المستمر تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Abo tabar, 2016) ودراسة (Kirima, 2016).

الفرضية الخامسة: وجود معوقات تتعلق بالحوافز تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية.

للتحقق من هذا الفرض تم استخدام اختبار "ت" لعينة واحدة وكانت النتائج كما هو موضح بالجدول الآتي:

جدول رقم: (20)

نتائج اختبار "ت" للمعوقات المتعلقة بالحوافز لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

العناصر	المتوسط	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	قيمة إحصاء الاختبار "ت"	مستوى المعنوية	الدلالة	مستوى الاستجابة
لا يوجد لدى موظفي المراجعة الداخلية حوافز مقابل المهام التي يؤديونها	4.59	0.68	14.7%	17.863	أقل من 0.01	دال	مرتفع
الموارد المالية المخصصة لإدارة المراجعة الداخلية لمزاولة أنشطتها غير كافية	4.43	0.84	19%	12.974	أقل من 0.01	دال	مرتفع

لا توجد حوافز مالية كنسبة من الراتب لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية حاليًا	4.67	0.69	14.7 %	18.583	أقل من 0.01	دال	مرتفع
لا توجد حوافز مالية كمكافأة تشجيعية لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية حاليًا	4.59	0.77	16.9 %	15.625	أقل من 0.01	دال	مرتفع
لا توجد حوافز مالية على نسبة الإنجاز لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية حاليًا	4.57	0.73	15.9 %	16.409	أقل من 0.01	دال	مرتفع
لا توجد حوافز معنوية لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية حاليًا	4.41	0.92	20.8 %	11.725	أقل من 0.01	دال	مرتفع
بعض الإدارات بالجهة لديها حوافز إضافية لا تتوفر لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية	4.45	0.84	18.9 %	13.110	أقل من 0.01	دال	مرتفع
معوقات تتعلق بالحوافز لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة	4.53	0.63	13.9 %	18.494	أقل من 0.01	دال	مرتفع

أكدت نتائج الجدول السابق أن مستوى المعوقات الموجود في الفرضية الخامسة؛ وجود معوقات تتعلق بالحوافز تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية مرتفع. حيث أكدت على ذلك قيمة اختبار t الإحصائية والتي جاءت دالة إحصائيًا مع الرقم (3) وهو المتوسط، الانحراف المعياري لجميع العبارات صغير وذلك يدل على انخفاض التشتت في استجابات العينة لهذه العبارات مما يؤكد على أهمية هذه الفرضية.

وبناءً على النتائج السابقة نقبل الفرضية التي تنص على: وجود معوقات تتعلق بالحوافز تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Al-Rabi, 2020) حيث وثقت الدراسة وجود معوقات مختلفة تواجه وحدات المراجعة الداخلية من أبرزها عدم وجود حوافز لموظفي وحدة المراجعة الداخلية.

تاسعًا - نتائج الدراسة

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها ما يلي:



1. مستوى تحقق معوقات المحور الأول "معوقات تتعلق بالتأهيل المهني لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة" مرتفع؛ حيث بلغت درجة موافقة أفراد العينة على فقرات المحور (67%)، وحصلت الفقرة: "هناك نقص في الكوادر الفنية لدى إدارة المراجعة الداخلية في قطاعك" على الترتيب الأول من حيث مستوى التحقق ومتحققة بدرجة مرتفعة جدًا.
2. مستوى تحقق معوقات المحور الثاني "معوقات تتعلق باستقلال منسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة" متوسط؛ حيث بلغت درجة موافقة أفراد العينة على فقرات المحور (47%)، وحصلت فقرة: "يواجه أعضاء المراجعة الداخلية ضغوطاً للمشاركة في الأعمال التنفيذية للجهة" على الترتيب الأول من حيث مستوى التحقق ومتحقق بدرجة مرتفع.
3. مستوى تحقق معوقات المحور الثالث "معوقات تتعلق بدعم الإدارة العليا لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة" مرتفع؛ حيث بلغت درجة موافقة أفراد العينة على فقرات المحور (71%). وحصلت الفقرة: "عدم الدعم الكافي لإدارة المراجعة الداخلية بالموارد المالية والبشرية" حسب مستوى التحقق ومتحققة بدرجة مرتفع جدًا.
4. مستوى تحقق معوقات المحور الرابع: "معوقات تتعلق بالتعلم والتطوير المستمر لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة" مرتفع؛ حيث بلغت درجة موافقة أفراد العينة على فقرات المحور (66%)، وحصلت الفقرة: "الاعتمادات المالية المخصصة لتدريب منسوبي إدارة المراجعة الداخلية غير كافية" على الترتيب الأول حسب مستوى التحقق ومتحققة بدرجة مرتفع.
5. مستوى تحقق معوقات المحور الخامس "معوقات تتعلق بالحوافز لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة" مرتفع جدًا؛ حيث بلغت درجة موافقة أفراد العينة على فقرات المحور (86%)، وحصلت الفقرة: "لا توجد حوافز مالية كنسبة من الراتب لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية حاليًا" على الترتيب الأول حسب مستوى التحقق ومتحققة بدرجة مرتفع جدًا.
6. مستوى تحقق معوقات المحور السادس "عوامل تسهم في التغلب على المعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية بالجهة" مرتفع جدًا؛ حيث بلغت درجة موافقة أفراد العينة على فقرات المحور (92%)، وحصلت الفقرة: "التأكيد على أهمية دعم المسؤول الأول بالجهة لتنفيذ توصيات المراجعة الداخلية" على الترتيب الأول حسب مستوى التحقق ومتحققة بدرجة مرتفع جدًا.

عاشراً - توصيات الدراسة

بناء على النتائج التي توصلت إليها الدراسة فإننا نوصي بما يلي:

1. التأكيد على أهمية التأهيل المهني الكافي للمراجعين الداخليين لكي يتمكنوا من القيام بالمهام المنوطة بهم.
2. الاهتمام بالكوادر الفنية لدى إدارة المراجعة الداخلية.
3. التأكيد على أهمية إظهار الهيكل التنظيمي للجهة موقع إدارة المراجعة الداخلية بوضوح.
4. تناسب المرتبات الحالية مع المهام الموكلة لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية.
5. سهولة التسجيل في البرامج التدريبية للمراجعين الداخليين.
6. إيجاد حوافز مالية كنسبة من الراتب لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية حالياً، تخصيص حوافز مناسبة لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية.
7. على الإدارة العليا في الجهة بحث ودراسة احتياجات إدارة المراجعة الداخلية ودعمها.
8. التأكيد على أهمية دعم المسؤول الأول بالجهة لتنفيذ توصيات المراجعة الداخلية.

الحادي عشر - مرنّيات أفراد العينة

إضافة إلى التوصيات السابقة ذكر بعض أفراد العينة (أثناء إجاباتهم على الاستبانة) مجموعة من التوصيات والمقترحات والتي يرون أنها سوف تساهم في خلق بيئة فعالة للمراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي، أهمها ما يلي:

- الاستقلالية حيث تكررت في أكثر من رد: الاستقلالية مهمة للمراجع لضمان الموضوعية، التركيز على استقلالية المراجعة الداخلية من حيث الترقّيات والنقل والتعيين؛ حيث يجب أن لا تكون من خلال الموارد البشرية، وعدم وجود جهة رقابية عليا في الوزارة تتأكد من قيام المراجع الداخلي بمهامه باستقلالية، وضرورة ربط إدارة المراجعة الداخلية لجهات رقابية خارجية تدعم استقلالية المراجع، كما يجب أن تكون إدارة المراجعة الداخلية تتمتع باستقلال تام ودعم قوي من المسؤول الأول بالجهة، والتأكيد على أهمية استقلال إدارة المراجعة الداخلية في القطاع العام.
- ضرورة مشاركة المكاتب الاستشارية المختصة في تدريب وتأهيل منسوبي المراجعة وأيضاً استقلالية منح الترقّيات والعلاوات من قبل جهات خارجية مستقلة؛ لتجنب الضغط على المراجع من قبل الجهة نفسها.

- يجب أن تكون مكافآت ودورات وترقية موظفي المراجعة من جهة خارجية غير تابعة لجهة العمل حتى نضمن حياد واستقلالية المراجعة.
- التأكيد على دعم إدارات المراجعة الداخلية في القطاع العام ماليا ومعنويا.
- الإسراع في تشكيل لجنة للمراجعة الداخلية في جميع وحدات القطاع العام.
- الاستفادة من تطبيق المعايير الدولية في أعمال الوحدة.
- نشر الوعي بدور وحدات المراجعة الداخلية.
- تطوير وتحفيز منسوبي المراجعة الداخلية.
- لائحة المراجعة الداخلية غير متوافقة مع معايير IIA "المعهد الدولي للمراجعين الداخليين".

قائمة المراجع

أولاً - المراجع العربية

1. الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين (2018م)، **عن الجمعية**، متاح بتاريخ: (2021/09/16م).
2. الديوان العام للمحاسبة (2010م)، **"الدليل الإرشادي لأعمال وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة"**، الرياض: ديوان المراقبة العامة.
3. السهلي، محمد بن سلطان (2011م)، "تحليل العوامل الهيكلية والمهنية لوحدات المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية بالمملكة العربية السعودية"، **مجلة الفكر المحاسبي**، جامعة عين شمس، المجلد: 5، العدد الأول، ص: 42-00.
4. العصيمي، سارة عبد الرحمن (2020م)، "دور المراجعة الداخلية في حوكمة مؤسسات القطاع العام (دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية)"، **رسالة ماجستير غير منشورة**، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز.
5. اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة، (2007م)، **الصادر بقرار مجلس الوزراء رقم: (128)**، في تاريخ: (1428/04/06هـ).
6. المملكة العربية السعودية، (2004م)، **قرار مجلس الوزراء رقم: (235)**، في تاريخ: (1425/08/02هـ).

ثانيًا - المراجع الإنجليزية

1. Abo tabar, T. A. (2016). The role of internal audit function in the public sector. Accounting Department, Jadara University, Jordan, **Basic Research Journal of Business Management and Accounts**, 5(1), 1-11
2. Alktani, S., & Ghareeb, A. (2014). Evaluation of the quality of the internal auditing position in the public sector in Saudi Arabia: An applied study. **Global Review of Accounting and Finance**, 5(1), 93-106

3. Alqudah, H. M., Amran, N. A., & Hassan, H. (2019). Factors affecting the internal auditors' effectiveness in the Jordanian public sector: The moderating effect of task complexity. **Euro Med Journal of Business.**
4. Al-Rabi, Z. M. (2020). **The Effectiveness of Internal Audit in Government Units in the Kingdom of Saudi Arabia and their Obstacles in the Light of the Saudi Vision 2030 and Current Changes.**
5. Al-Rahaily M, Al-Zahrany M (2007). Application of the regulation of internal audit in ministries and public institutions. Paper presented at the first symposium on ways to enhance cooperation to achieve the overall objectives of the audit and control performance. **Institute of Public Administration**, Al-Riyadh.
6. Alzeban A, Gwilliam D (2014). Perceptions of managers and internal auditors as to factors affecting the effectiveness of internal audit in the public sector context. **Paper presented at the 10th European Academic Conference on Internal Audit and Corporate Governance.** University of Verona: Italy.
7. Alzeban A and Sawan, N (2013) The role of internal audit function in the public sector context in Saudi Arabia. **African Journal of Business Management**, 7 (6). pp. 443-454. ISSN 1990-3839
8. Baharud-din, Z., Shokiyah, A., & Ibrahim, M. S. (2014). Factors that contribute to the effectiveness of internal audit in public sector. **International Proceedings of Economics Development and Research**, 70, 126
9. IIA, Institute of Internal Auditors (2006). **The Role of Auditing in Public Sector Governance.**
10. Kirima, N. N. (2016). Factors affecting the performance of the internal audit function in government ministries in Kenya, **(Doctoral dissertation, United states international university-Africa).**

11. Nasibah A., Othman R., Othman R. and Jusoff K. (2012). The Effectiveness of Internal Audit in the Malaysian Public Sector. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, ISSN 1548-6583, USA.
12. Nebbel M., Karin B. and Elza O. (2015). Perceived challenges faced by the internal audit function in the South African public sector: A case study of The National Treasury. **African Journal of Science. Technology, Innovation and Development**, 7(6), pp.401-407.
13. Noor, N. R. A. M., Zaman, L. K., Mustapha, W. A. H. W., & Zulkifli, N.(2017). Effectiveness of Internal Audit: Ensuring Public Sector Accountability and Integrity. **Voice of Academia**, 12(2), 68-77.

ثالثاً - ترجمة المراجع العربية Transliteration of Arabic references

1. Aljameiat Alsueudiat Lilmurajiein Aldaakhiliyn, (2018), **ean aljameiati**, mutah bitarikhi: (16/09/2021m).
2. Aldiwan Aleamu Lilmuhasaba, (2010), "**aldalil al'irshadi li'aemal wahadat almurajaeat aldaakhiliat bial'ajhizat alhukumiat walmuasasat aleamati**", alriyad: diwan almuraqabat aleamati.
3. Alsihli, Muhamad bin Sultan, (2011m), "tahlil aleawamil alhaykaliat walmihniat liwahadat almurajaeat aldaakhiliat fi almuasasat alhukumiat bialmamlakat alearabiat alsaeudia ", **majalat alfikr almuhasabi**, jamieat eayn shams, almujalad: 5, aleadad al'awala, si: 00- 042
4. Aleisimi, Sart Eabd Alrahman, (2020m), "dawr almurajaeat aldaakhiliat fi hawkamat muasasat alqitae aleami (dirasat maydaniat fi almamlakat alearabiat alsaeudiat)", **risalat majistir ghayr manshurrah**, kuliya alaiqtisad wal'iidarati, jamieat almalik eabd aleaziza.
5. Allaayihat almuahadat liwahadat almurajaeat aldaakhiliat fi al'ajhizat alhukumiat walmuasasat aleamati, (2007m), **alsaadir biqarar majlis alwuzara' raqama: (129)** fi tarikhi: (06/04/1428 h).
6. Almamlakat Alearabiat Alsueudiatu, (2004mi), **qarar majlis alwuzara' raqama: (235)** fi tarikhi: (02/08/1425h).



الملاحظات في جريمة التهرب الجمركي: دراسة مقارنة

أ.د/ نايف بن سلطان الشريف
المملكة العربية السعودية
جدة - جامعة الملك عبد العزيز
كلية الحقوق
قسم القانون الخاص

أ/ فاطمة بنت عبدالرحمن البركاتي
المملكة العربية السعودية
جدة - جامعة الملك عبد العزيز
كلية الحقوق
قسم القانون الخاص

Prosecutions for the Crime of Customs Evasion: A Comparative Study

Fatima Abdul Rahman Al-Barakati
Master Student
Saudi Arabia
Jeddah - King Abdelaziz University
Faculty of law
Private Law Department

Prof. Nayef Sultan Al-Sharif
Saudi Arabia
Jeddah - King Abdelaziz University
Faculty of law
Private Law Department

الملاحظات في جريمة التهرب الجمركي: دراسة مقارنة

الخلاصة

تناولت هذه الدراسة جريمة التهرب الضريبي الجمركي وفق إطار موضوعي وإجرائي يتمثل في الملاحقة الإدارية والقضائية، ثم دراسة جدوى الدور الذي تقوم به المصالحة الجمركية؛ وذلك على ضوء نظام الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون الخليجي، بالمقارنة مع قانون الجمارك المصري.

وانتهت الدراسة بعدد من النتائج أبرزها: (1) أجاز قانون الجمارك الموحد لمدير عام الجمارك أن يصدر القرارات اللازمة لتحصيل الضرائب والغرامات الجمركية والرسوم الأخرى الثابتة التي تخلف المكلّف عن أدائها، وتكثّف قرارات التحصيل على أنها قرارات إدارية. (2) تختص النيابة العامة في المملكة العربية السعودية بالتحقيق والادعاء في جرائم التهريب الجمركي المنصوص عليها في المادتين: (142) و(143) من نظام الجمارك الموحد، ويقتصر دور إدارة الجمارك على ضبط المخالفات وإحالة ملفاتها إلى فرع النيابة العامة المختص مكانياً بنظرها.

وبناءً على النتائج تقرر التوصية بالتالي: (1) على الرغم من أهمية الدور الذي يقوم به نظام المصالحة الجمركية في تحصيل الضرائب الجمركية بسهولة وسرعة تتفق مع طبيعتها، إلا أنه ينبغي عدم السماح بعقد المصالحة الجمركية بشكل مطلق، فلابد من وضع قيود على هذا الحق تتمثل باستثناء حالة العود، وإذا كان محل الجريمة بضائع ممنوعة أو من شأنها الإضرار بالاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية. (2) إعادة النظر في عقوبة الغرامات في حال عقد المصالحة الجمركية، وتعديلها لتكون أقل من العقوبة المقررة في حال تحريك الدعوى في الجرائم الجمركية، حتى يتحقق الهدف منها.

الكلمات المفتاحية: الغرامة الجمركية، الملاحظات الإدارية والقضائية، المصالحة الجمركية، التهرب الجمركي.

Prosecutions for the Crime of Customs Evasion: A Comparative Study

Abstract

This study focused on the crime of customs tax evasion within an objective and procedural framework represented by administrative and judicial prosecution, as well as examining the feasibility of customs reconciliation in light of the Unified Customs Law of the Gulf Cooperation Council countries compared to the Egyptian Customs Law.

The study concluded with several results, the most important of which are as follows: 1. The Unified Customs Law authorizes the Director General of Customs to issue the necessary decisions to collect customs duties, fines, and other fixed fees that the payer fails to pay. Collection decisions are considered administrative decisions. 2. In the Kingdom of Saudi Arabia, the Public Prosecution is responsible for investigating and prosecuting customs smuggling crimes as stipulated in Articles 142 and 143 of the Unified Customs Law. However, the role of the Customs Administration is limited to detecting violations and referring their files to the competent branch of the Public Prosecution for further action.

Based on the results, the study recommended the following: 1. Despite the importance of the role played by the customs reconciliation system in collecting customs taxes efficiently and quickly, in line with its nature, it is necessary not to allow customs reconciliation unconditionally. Restrictions must be placed on this right, such as excluding cases of recidivism if the crime involves prohibited goods or those that may harm economic and social considerations. 2. It is necessary to reconsider the penalty fines in the case of customs reconciliation and modify them to be less than the penalty imposed in the event of litigation in customs crimes in order to achieve the intended goal.

Keywords: customs fine, administrative and judicial prosecutions, customs reconciliation, customs evasion.

المبحث الأول الإطار العام للدراسة

أولاً- مقدمة البحث

يشكل التهرب الجمركي تحدياً مستمراً للأنظمة المالية والاقتصادية لدى الدول كافة على اختلاف فلسفتها ونظمها، فبالرغم من أهمية الضرائب الجمركية وآثارها الإيجابية على المجتمع والدولة، إلا أن معظم دول العالم تواجه هذه الجريمة وما يترتب عليها من آثار اقتصادية ومالية ضارة؛ نتيجة لحرمان الدولة من أحد أهم مواردها، ويكمن الدافع وراء ارتكاب هذه الجريمة في رغبة المكلف بالاحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها للدولة لأسباب قد تكون: أخلاقية، أو سياسية، أو تشريعية، أو اقتصادية، بالإضافة إلى أن التفتح الاقتصادي الذي يشهده العالم اليوم وتطور المبادلات التجارية، تجعل من بعض المكلفين غير قادرين على مسايرة هذا الركب؛ الأمر الذي يحتم عليهم اللجوء إلى طرق ملتوية تحقيقاً للربح السريع، ومن هذا المنطلق فإن مخالفة التشريع الجمركي يعد بداية المنازعة الجمركية، ومصدراً لكل جزاء وتحصيل جمركي.

وتسعى المملكة العربية السعودية دائماً إلى تحقيق نمو اقتصادي متسارع ومستدام، وتعد من الدول التي حولت اهتمامها إلى الضريبة كمصدر تمويل جديد لتغطية نفقاتها، وبرز ذلك جلياً ضمن رؤية المملكة (2030)، فخطورة الجرائم الجمركية على اقتصاد الدولة دفعت إلى فرض الرقابة؛ من خلال وضع نظام جمركي متكامل من حيث النصوص القانونية المنظمة للضرائب الجمركية، وكيفية تحصيلها، والالتزامات الواقعة على المكلفين بها، ومعاينة الجريمة وإثباتها، وجهة الاختصاص بنظرها، وطرق انقضائها؛ وعليه تم في هذه الدراسة مقارنة جميع ما سبق بين قانون الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون الخليجي، وقانون الجمارك المصري.

ثانياً- مشكلة البحث وتساؤلاته

تتلخص مشكلة البحث في أن الضرائب الجمركية تشكل عبئاً على المكلف بها؛ مما يدفعه إلى التخلص منها عن طريق التهرب من دفعها، ولأن الضرائب تعد من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة، وتؤثر في خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ولضبط وقمع جريمة التهرب الضريبي الجمركي فقد تم النص على ملاحقتها القضائية والإدارية التي تتمثل في صورة صدور قرار من مدير عام الجمارك بتحصيل الرسوم التي تهرب المكلف عن أدائها، بالإضافة إلى المصالحة

الجمركية؛ وذلك من خلال الاستعاضة بها عن الجزاءات والغرامات المنصوص عليها في النظام. فما هي القواعد القانونية التي تتبعها إدارة الجمارك في المملكة العربية السعودية عند استيفاء الضريبة الجمركية المتهرب منها، وما مدى فعالية تلك القواعد في حماية مصالح الأطراف ذوي العلاقة. ويتفرع عن السؤال الجوهري، عدة أسئلة، من أهمها التالي:

1. بيان ماهية جريمة التهريب الضريبي الجمركي؟
2. ما الإجراءات الأولية لجريمة التهريب الضريبي الجمركي وجهة الاختصاص بنظرها؟
3. ماهي الجزاءات المترتبة على ارتكاب جريمة التهريب الضريبي الجمركي؟
4. ما مدى نجاح إدارة الجمارك والقضاء في تحصيل الضريبة الجمركية المتهرب منها من خلال الملاحقة الإدارية المتمثلة في قرارات تحصيل الضرائب الجمركية، والملاحقة القضائية والمصالحة الجمركية، وما هو التكييف القانوني لقرارات تحصيل الضرائب الجمركية؟
5. ما ماهية إجراءات المصالحة الجمركية، وما هو الأثر المترتب عليها؟
6. هل الغرامات المترتبة على إجراء المصالحة الجمركية أجدى من وجهة نظر التاجر من العقوبات المقررة في النظام؟

ثالثاً - أهداف البحث

تسعى الدراسة لتحقيق الأهداف الآتية:

1. بيان المقصود بجريمة التهريب الضريبي الجمركي، وطبيعتها القانونية، وأركانها، بالمقارنة بين قانون الجمارك الموحد، وقانون الجمارك المصري.
2. بيان الإجراءات القانونية التي تتخذ في سبيل الكشف عن هذه الجريمة، والقانون الواجب التطبيق على قضايا التهريب الضريبي الجمركي.
3. التعرف على الجزاءات المترتبة على ارتكاب جريمة التهريب الضريبي الجمركي.
4. بيان القواعد القانونية المتبعة لتحصيل الدين الضريبي الجمركي وفقاً لقانون الجمارك الموحد مقارنةً بقانون الجمارك المصري.
5. بيان الطبيعة القانونية للقرارات الإدارية المتعلقة باستحصال الغرامات الجمركية.
6. بيان إجراءات التسوية الصلحية ومواعيد تقديمها، ومدى جدواها عند مقارنتها بالعقوبات المقررة بموجب النظام؟
7. إظهار مواطن الاستحسان والعيوب في القوانين محل الدراسة.

رابعاً - أهمية البحث

الأهمية العلمية: تستمد الدراسة أهميتها من الحاجة لوجود تحليل قانوني لأحكام تحصيل الضريبة الجمركية المتهرب منها على ضوء قانون الجمارك الموحد، وذلك في ظل شح الدراسات العلمية السابقة المتناولة لموضوع الورقة، بالتالي نأمل أن تشكل هذه الدراسة إضافة لسد الفجوة البحثية في هذا المجال.

الأهمية العملية: تهتم الدراسة المستوردين والمصدرين سواء كانوا تجاراً أفراداً أم شركات. كما أنها تهتم الجهات المعنية في الدولة لمعرفة مواطن القصور في النظام، ومعالجته بما يخدم اعتبارات المصلحة العامة. فضلاً عن أهمية الدراسة للمحامين واللجان الجمركية المعنية بتطبيق النظام.

خامساً - منهج البحث

تعتمد الدراسة بشكل أساسي على المنهج الاستقرائي من خلال أسلوبين؛ وهما: الأسلوب التحليلي، والأسلوب المقارن. والهدف من وراء اختيار الأسلوب التحليلي هو تفسير أحكام قانون الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية الصادر بالمرسوم الملكي رقم: (م/41) وتاريخ (1423/11/03هـ). أما الأسلوب المقارن فقد تم اختيار قانون الجمارك المصري رقم: (207) لسنة (2020م)؛ نظراً لحدائته واحتمال تضمنه أحكاماً تعالج مشكلة الدراسة. من أهم المسائل التي نظمها القانون المصري، واغفلها قانون الجمارك الموحد، التحكيم الجمركي كطريق استثنائي لفض المنازعات الجمركية.

سادساً - حدود البحث

1. **الحدود المكانية:** تنحصر الحدود المكانية لهذا البحث وفقاً لأحكام قانون الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون، والأنظمة ذات العلاقة ضمن نطاق المملكة العربية السعودية، وبالمقارنة مع قانون الجمارك المصري والأنظمة ذات العلاقة ضمن نطاق جمهورية مصر العربية.
2. **الحدود الزمانية:** تنحصر الحدود الزمانية لهذا البحث في دراسة ماهية جريمة التهرب الضريبي الجمركي، وملاحقتها القضائية والإدارية، وطرق انقضاءها الخاصة، وفقاً لأحكام قانون الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون الصادر بالمرسوم الملكي رقم: (م/41) بتاريخ (1423/11/03هـ)، بالمقارنة مع قانون الجمارك المصري رقم: (207) لسنة (2020م).

سابعاً - الدراسات السابقة

رغم وجود عدة دراسات سابقة تناولت جريمة التهريب الضريبي الجمركي وماهيتها وإجراءاتها، إلا أن الدراسات التي تخص النظام السعودي على ضوء قانون الجمارك الموحد قليلة، ولم تتناول الحقوق المالية المتحصلة من جريمة التهريب الجمركي، وفيما يلي بيان بأهم الدراسات التي تمت وأوجه الاتفاق والاختلاف عنها.

1- دراسة أنوار العنزي (2017م):

أحاطت هذه الدراسة بالجانب الإجرائي الجزائي لجريمة التهريب الجمركي، وطرح بعض التطبيقات المتبعة في دول مجلس التعاون، وتهدف هذه الدراسة إلى تحديد مفهوم التهريب الجمركي في نظام الجمارك الموحد وبيان إجراءات ما قبل المحاكمة في جريمة التهريب، ثم بيان إجراءات المحاكمة والتعرف على أوجه الاتفاق والاختلاف في التطبيقات الإجرائية في كلٍّ من المملكة العربية السعودية والإمارات العربية المتحدة.

والدراسة الحالية وإن تشابهت مع دراسة أنوار العنزي في عرض ماهية التهريب الضريبي الجمركي وعقد المصالحة الجمركية وإجراءات ما قبل المحاكمة، إلا أنها تختلف عنها أولاً: في أنها أشمل وأوسع من الناحية الفقهية؛ حيث تمت الإشارة إلى آراء الفقه القانوني في أكثر من موضع بالإضافة إلى تناول الدراسة الحالية للشق الجزائي والمالي لجريمة التهريب الجمركي، بينما اقتصرَت دراسة أنوار العنزي على الجانب الإجرائي الجزائي فقط، وثانياً: في المنهج المتبع فتتبع دراسة أنوار الأسلوب الوصفي بطريقته الاستقرائية والتحليلية، بينما تتبع هذه الدراسة دراستنا الأسلوب التحليلي المقارن.

2- دراسة وليد التويجري (2014م):

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مفهوم جريمة التهريب الجمركي في النظام الموحد لدول مجلس التعاون الخليجي، وبيان طبيعة جريمة التهريب الجمركي وأنواعها، وبيان أنواع المسؤولية في جريمة التهريب الجمركي، وبيان الأشخاص المسؤولين مدنياً عن هذه الجريمة والأفعال التي يحاسبون عليها، وربط الدراسة النظرية بالجانب التطبيقي من واقع قضايا التهريب الجمركي والقرارات الصادرة بها.

والدراسة الحالية تنحو إلى دراسة الحقوق المالية المتحصلة من جريمة التهريب الضريبي الجمركي، بينما تناولت دراسة وليد التويجري المسؤولية المدنية المترتبة

على التهريب الجمركي. وتتفق الدراسة الحالية مع دراسة وليد التويجري من حيث تناول مفهوم جريمة التهريب الجمركي وبيان طبيعتها والجزاءات المترتبة عليها. إلا أنها تختلف معها أولاً في أن الدراسة السابقة تقتصر فقط على المسؤولية المدنية بينما الدراسة الحالية أوسع فتشمل المسؤولية الجزائية، والمدنية، والمالية لجريمة التهريب الجمركي، ثانياً: تختلف عنها في الأسلوب المتبع؛ حيث اتبعت دراسة وليد التويجري الأسلوب الوصفي بشقيه الاستقرائي والتحليلي، بينما اعتمدت هذه الدراسة الأسلوب التحليلي المقارن بصورة أساسية. وثالثاً: تختلف الدراسة السابقة في أنها لم تتطرق لعقد المصالحة الجمركية وأحكامها على خلاف الدراسة الحالية.

ثامناً - تقسيم البحث

للإجابة عن الأسئلة السابقة تم تقسيم هذه الدراسة إلى:

المبحث الأول: مقدمة الدراسة.

المبحث الثاني: ماهية التهريب الضريبي الجمركي.

المبحث الثالث: الملاحقات في جريمة التهريب الضريبي الجمركي والجزاءات المترتبة عليها.

المبحث الرابع: المصالحة الجمركية.

المبحث الثاني

ماهية التهرب الضريبي الجمركي

مقدمة

تُعد الضريبة الجمركية من أهم مصادر تمويل الخزانة العامة للدولة لمواجهة النفقات اللازمة لخطط التطوير والتنمية المستقبلية، وتُفرض الضرائب الجمركية على السلع الواردة أو الصادرة عند اجتيازها لحدود الدولة دخولاً وخروجاً، وعلى الرغم من أهميتها وأثرها الإيجابي إلا أن كثيراً من الدول تعاني على السواء من إشكالية التهرب الضريبي الجمركي التي تعد بذاتها اعتداءً على أموال الدولة وحرمانها من أحد أهم مواردها، ومن الأسباب التي يعود عليها هذا الفعل هو الحظر المطلق من استيراد أو تصدير بعض البضائع بموجب القانون المعمول به؛ مما يؤدي إلى اللجوء للطرق الاحتيالية والوسائل غير المشروعة للقيام بذلك.

المطلب الأول

تعريف جريمة التهرب الضريبي الجمركي وطبيعتها القانونية

ليس من السهل وضع تعريف شامل ومحدد للتهرب الضريبي الجمركي؛ وذلك نتيجة لتداخل العديد من العوامل القانونية، والاقتصادية، والمالية، والإدارية، لذلك قسمنا هذا المطلب إلى فرعين: نُبيّن في الفرع الأول منه تعريف التهرب الضريبي الجمركي لغةً وفقهاً وقانوناً، وفي الفرع الثاني الطبيعة القانونية لجريمة التهرب الضريبي الجمركي وأركانها.

الفرع الأول: التعريف اللغوي والفقهوي والقانوني لجريمة التهرب الضريبي الجمركي

أولاً- جريمة التهرب الضريبي الجمركي لغةً: جريمة التهرب الضريبي الجمركي لفظ مركب من عدة كلمات بيانها على النحو الآتي: الجريمة في اللغة الجرم؛ الذنب (ضيف، 2004م، ص: 118). ويُقال تجرم عليه، أي ادعى عليه ذنباً لم يفعله (ابن منظور، 1414هـ، ص: 129). والتهرب في اللغة: "الهِرَبُ: الْفِرَارُ. هَرَبَ يَهْرُبُ هَرَبًا: قَرَّ، يَكُونُ ذَلِكَ لِلْإِنْسَانِ، وَغَيْرِهِ مِنْ أَنْوَاعِ الْحَيَوَانِ. وَقِيلَ: جَاءَ مُهْرَبًا إِذَا أَتَاكَ هَارِبًا قَرَعًا؛ وَفُلَانٌ لَنَا مَهْرَبٌ. وَأَهْرَبَ الرَّجُلُ إِذَا أَبْعَدَ فِي الْأَرْضِ؛ وَأَهْرَبَ فُلَانٌ فَلَانًا إِذَا اضْطَرَّه إِلَى الْهَرَبِ" (ابن منظور، 1414هـ، ص: 783). والضريبة في اللغة: "واحدةُ الصَّرَائِبِ التي تُؤْخَذُ فِي الْأَرْضَادِ وَالْجَزْيَةِ ونحوها؛ ومنه صَرِيبةُ الْعَبْدِ: وهي غَلَّتُهُ. وفي حديث الْحَجَّامِ: كَمْ صَرِيبتُكَ؟، والصَّرِيبة: ما يؤدي العبد إلى سيده من

الخَراج المُقَرَّر عليه؛ وهي فَعيلة بمعنى مَفْعولة، وتُجْمَعُ على ضرائبٍ" (ابن منظور، 1414هـ، ص: 550). والجمرك في اللغة: هو "جُعِلَ يُؤَخَذُ على البضائع الواردة من البلاد الأخرى، أصله كُمرَك تركية، وعربيته مَكُوس" (ضيف، 2004م، ص: 134).

ثانياً- جريمة التهرب الضريبي الجمركي فقهاً: تعددت الاجتهادات الفقهية في بيان مفهوم جريمة التهرب الضريبي الجمركي؛ وذلك لاختلاف التشريعات الجمركية للدول، فالجريمة هي كل فعل أو امتناع يتضمن ضرراً عاماً للمجتمع، ويستوجب المسؤولية، تكفل القانون ببيانه، وفرض عقوبة على مرتكبه (بدوي، 2003م، ص: 131). أما التهرب الضريبي الجمركي فعرفه بعض الفقهاء بأنه: "كل فعل يتعارض مع القواعد التي تنظم حركة البضائع عبر الحدود، سواء فيما يتعلق بفرض ضرائب جمركية على البضائع في حالة إدخالها أو إخراجها من إقليم الجمهورية (الدولة) أو بمنع استيراد أو تصدير تلك البضائع، وبطريقة أكثر إجمالاً فإن التهريب الجمركي يقصد به إدخال البضائع إلى إقليم الدولة أو إخراجها منه على خلاف القانون" (أحمد، 2003م، ص: 318)، وعُرف أيضاً بأنه: "الإخلال بواجب أداء الضريبة في الميعاد القانوني، سواء بعدم أداء الضريبة كلها أو بعضها أو التأخر في أدائها كاملة عن الميعاد القانوني" (سرور، 2022م، ص: 417).

ثالثاً - التعريف القانوني للتهرب الضريبي الجمركي: عرف قانون الجمارك الموحد التهريب في المادة رقم: (142) منه بما نصّه: "التهريب هو إدخال أو محاولة إدخال البضائع إلى البلاد أو إخراجها، أو محاولة إخراجها منها بصورة مخالفة للتشريعات المعمول بها، دون أداء الضرائب الجمركية كلياً أو جزئياً، أو خلافاً للأحكام المنع أو التقييد الواردة في هذا النظام والأنظمة والقوانين الأخرى". ونص النظام أيضاً على الأفعال التي تدخل في حكم التهريب بصورة خاصة في المادة رقم: (143). كما عرّف قانون الجمارك المصري التهريب في المادة الأولى منه على أنه: "إدخال البضائع إلى أراضي الجمهورية أو إخراجها منها بطرق غير مشروعة دون أداء الضريبة الجمركية المستحقة عنها كلها أو بعضها أو بالمخالفة للنظم المعمول بها في شأن البضائع الممنوعة". ونص النظام أيضاً على الأفعال التي يرتكبها المكلف وتعد تهريباً في المادة رقم: (77).

يستخلص من هذه التعريفات أن التهرب الجمركي هو مخالفة للأنظمة الجمركية إما بإدخال البضاعة أو إخراجها، أو محاولة إدخال سلع محظورة، أو تهرب من الرسوم الجمركية، فهي جريمة أمنية ومالية تُخل بأمن الدول واقتصادها، وتعد جريمة التهرب الجمركي من الجرائم العمدية الوقتية (العنزي، 2017م، ص: 43). والبضائع

في التعريفات السابقة إما أن تكون بضائع خاضعة للضرائب، أو بضائع ممنوعة، وهي كل شيء مادي قابل للتداول والحيازة من جانب الأفراد، سواء كانت ذات طبيعة تجارية أو غير تجارية، وسواء كانت معدة للاستعمال الشخصي، أو التجاري، أو لغير ذلك من الأغراض الأخرى (حمدي، 1989م، ص: 35).

الفرع الثاني: الطبيعة القانونية لجريمة التهرب الضريبي الجمركي وأركانها

أولاً- الطبيعة القانونية لجريمة التهرب الضريبي الجمركي: اختلف الفقهاء في تحديد الطبيعة القانونية لجريمة التهرب الضريبي الجمركي، وهذا الاختلاف ينصب حول تحديد القواعد القانونية التي تخضع لها هذه الجريمة، ولكي تتضح لنا الطبيعة القانونية لجريمة التهرب الضريبي الجمركي لابد أولاً من بيان طبيعة الجرائم الضريبية بصفة عامة، ثم بيان طبيعة الجريمة التي نحن بصدد دراستها.

أ - الطبيعة الإدارية للجريمة الضريبية

يرى البعض أن الجريمة الضريبية تتميز بطابع إداري يختلف عن الطابع الجنائي وذلك من حيث هدف كل منهما⁽¹⁾، ومن ناحية أخرى فإن القواعد التي تنظم العلاقة بين المواطنين تختلف تماماً عن تلك التي تنظم العلاقة بين الدول والأشخاص⁽²⁾، وكما هو الحال في العلاقة التي ينشئها القانون الضريبي (عباس، 2020م، ص: 372).

وتعرض هذا الاتجاه إلى عدة انتقادات أبرزها أن القول بأن الجريمة الضريبية لا تعدو أن تكون مخالفة لأوامر إدارة الضرائب استناداً إلى أن علاقة الأشخاص بهذه الإدارة هي من علاقات القانون الإداري مردود؛ بأنه لا يجوز تشبيه الممول

(1) هناك اختلاف كبير بين هدف قانون العقوبات وبين هدف النصوص الجزائية في القوانين الضريبية، فيهدف قانون العقوبات إلى حماية المجتمع دون استثناء، ويفرض على من يخالف أحكامه ويعكر أمن وصفوة المجتمع جزاءً جنائياً؛ وهو بمثابة رد فعل عادل للمجتمع (مرسي، 2015م، ص: 35). وأما فيما يخص القانون الضريبي فإنه يهدف إلى عملية تحصيل الضريبة، وهو في هذه الحالة ينشئ علاقة إدارية بين إدارة الضرائب والمكلف فقط، ومخالفة هذا الأخير للقانون الضريبي لا يعدو أن يكون مخالفة للأوامر الإدارية؛ أي أنه يخالف قرارات إدارية صادرة من الجهة الضريبية فيما يخص إجراءات عملية ربط الضريبة وتقديرها، وبالتالي فإن العقاب في مثل هذه الحالة يجب أن يكون على يد السلطة الإدارية مصدرة القرار بخصوص الضريبة؛ وبالتالي فإنه وحسب أنصار هذا الاتجاه فإن طبيعة الجريمة الضريبية ما هي إلا طبيعة إدارية (داوود، 1990م، ص: 106).

(2) إن القواعد القانونية التي تنظم العلاقة بين المواطنين تختلف بالتأكيد عن القواعد القانونية التي تنظم العلاقة ما بين الدولة والأشخاص؛ حيث إن العلاقة بين المواطنين تقوم على أساس المساواة القانونية، أما فيما يخص العلاقة بين الدولة والأشخاص فتقوم على أساس تمتع الدولة بحق امتياز وعنصر القهر؛ ونتيجة لذلك فإن جميع الأشخاص يخضعون للقانون ويمثلون لحكامه سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أم معنويين، وبما أن القانون الضريبي يقوم على أساس تنظيم العلاقة ما بين الأفراد والدولة، فهو يقوم على عنصر القهر، وفي هذه الحالة هناك اختلاف في القيمة القانونية المتعلقة بالنصوص المطبقة في هذا المجال، وهي تختلف عن القيمة القانونية للنصوص المطبقة في العلاقات الأخرى؛ وبالتالي فإنه لا محل لتشبيه الجريمة الضريبية بالجرائم الجنائية (سرور، 2022م، ص: 63).



بالموظف الإداري، وأن مصدر التزام المكلف هو قانون الضريبة وليس القرار الإداري الصادر من الجهة الإدارية المختصة بالضريبة، وأن قانون الضريبة يختلف عن القرارات الإدارية بأنه يحتوي على قواعد عامة ومجردة، وهي من صفات القاعدة القانونية، وهذا ما يميزه عن القرار الإداري؛ نتيجةً لذلك فإن مخالفة المكلف لقانون الضريبة لا يُعد مخالفة لقرار إداري، وإنما هي مخالفة قانونية، ولا ينتهي بنا القول بأن الجريمة الضريبية هي جريمة إدارية؛ لأن من المُسلم به في النظرية العامة للقانون أنه حين يرتب القانون جزاءً معيناً على مخالفة إحدى القواعد المنظمة للسلوك، فإن هذه القاعدة تندمج مع القاعدة القانونية التي تضمنت جزاء مخالفتها وتلحقها طبيعة هذه القاعدة الأخيرة، وقاعدة السلوك لا تخرج عن كونها لائحة أو أمراً إدارياً، وفي كلا الحالتين يندرج نص اللائحة أو الأمر الإداري في القاعدة القانونية التي قررت جزاء مخالفته (سرور، 2022م، ص: 67).

ب - الطبيعة الجنائية للجريمة الضريبية

اتجه جانب آخر من الفقه إلى القول بأن الجريمة الضريبية حالها حال الجرائم الأخرى، فهي ذات طبيعة جنائية وليست إدارية، واستندوا في ذلك إلى حجج مختلفة منها أن هدف المشرع عند تجريمه لمخالفة المكلف التزامه في تسديد ما بذمته من ضريبة هو ذات الهدف الذي يتوخاه المشرع في تجريم السلوك المخالف للقانون؛ أي أن كليهما يهدف إلى حماية المصلحة العامة وهذا مبدأ عام، إذ أن المشرع عند قيامه بتشريع معين وتجرّم فعل معين فإنه يجب أن يكون لهدف؛ فمن غير الممكن أن يجرّم فعل أو يعاقب شخص من دون هدف؛ لأن ذلك غير مقبول في التشريع، وبالنتيجة يرى أنصار هذا الاتجاه بأن هناك تشابهاً إلى حد كبير ما بين هدف كُلٍّ من القانون الضريبي وقانون العقوبات من حيث استخدامهما لعقوبات متشابهة تهدف إلى تحقيق المصلحة العامة (سرور، 2022م، ص: 61).

وينتقد بعض الفقهاء فكرة أن الجريمة الضريبية ذات طبيعة جنائية وذلك من أجل إخضاعها للأحكام العامة في قانون العقوبات، ومن الواضح والمعلوم أن القانون الضريبي يهدف من تشريعه تحقيق أهداف معينة منها مساهمة الأفراد في رفد الخزانة العامة للدولة بالإيرادات وتمويلها من أجل قيام الدولة بالواجبات التي من شأنها ضمان تحقيق ذلك الهدف، وينشأ ذلك بمقتضى القانون الضريبي عن طريق العلاقة الضريبية بين الدولة والأفراد؛ ولتحقيق ذلك يجب أن يتضمن القانون الضريبي بعض المبادئ الخاصة بالتجريم كالغرامة الضريبية؛ حيث تنطوي على عنصري العقوبة والتعويض في ذات الوقت، كما أن الجريمة الضريبية تضر

بالمصلحة الضريبية للدولة لما لها من أهمية إذا قورنت بالمصلحة الخاصة للأفراد؛ ولهذا اتجه المشرع إلى توفير الحماية الكافية لها؛ وعليه فإن الجريمة الضريبية يجب أن تنفرد بأحكام خاصة تختلف عن تلك التي تخضع لها الجريمة العادية (عباس، 2020م، ص: 374).

ت - الطبيعة المختلطة

يرى أصحاب هذا الرأي أن لهذه الجريمة طبيعة خاصة، تجمع بين العقوبة الجنائية والتعويض المدني، كما أن تهرب المكلف من أداء الضريبة الجمركية ومخالفته للأنظمة الضريبية لا يمكن اعتباره مخالفة لقرار إداري؛ وبالتالي إخضاع هذه الجريمة للطبيعة الإدارية، ذلك أن المكلف في ارتكابه لجريمة التهرب من الضريبة الجمركية يعد مخالفاً للأنظمة الضريبية الجمركية، وتطبق عليه العقوبات المنصوص عليها في هذه الأنظمة (سرور، 2022م، ص: 70). وهذا المسلك هو الذي اتبعته القوانين محل الدراسة.

د - رأي الباحثين في طبيعة جريمة التهرب الضريبي الجمركي

لتحديد الطبيعة القانونية لأي جريمة لابد أولاً من النظر إلى الحكمة من وراء تجريم الفعل؛ هل هو حماية للأفراد أم للمصالح العام، أم هو حماية لأموال الدولة وممتلكاتها، فالأنظمة الضريبية تهدف من وراء تجريم تهرب المكلف من أداء الضريبة الجمركية حماية المصالح المالية للخزانة العامة للدولة. بالإضافة إلى ذلك فإن مصدر التزام المكلف بأداء الضريبة وعدم تهربه منها يحدد طبيعتها فمصدر الالتزام هنا هو نصوص القانون الضريبي وليس قراراً إدارياً؛ وبالتالي فإن المخالفة تكون للقانون الذي تضمنت نصوصه تجريم هذا الفعل - التهرب الضريبي الجمركي - كما أن العقوبة المقررة لهذه الجريمة تجمع بين العقوبة الجنائية والتعويض المدني؛ حيث جعلت هذه العقوبة على نحو خاص تهدف إلى إيلام المكلف المخالف للأنظمة بتهربه من أداء الضرائب المستحقة عليه، وفي ذات الوقت تجبر الضرر الذي يلحق بالخزانة العامة للدولة، فهذه الطبيعة المزدوجة للعقوبة فرضتها القوانين الضريبية بقصد تعويض الدولة عن الأضرار التي لحقتها جراء عدم وفاء المكلفين بالضرائب في المواعيد المحددة أو تهربهم من أدائها.

ونظراً للطبيعة الخاصة لهذه الجريمة، سواء من حيث المصلحة المعتدى عليها، أو من حيث الفاعل فيها، أو غير ذلك من الاعتبارات، فقد جرت التشريعات المختلفة على عدم إدراج أحكام هذه الجريمة ضمن القانون العقابي العام، إنما إدراجها ضمن نصوص القانون الجمركي، مع إحاطتها ببعض الأحكام والإجراءات الخاصة التي



تتلاءم مع طبيعتها، وتستوجب معالجتها بشيء من الخصوصية التي تستوجب الخروج على بعض الأحكام الإجرائية في القضاء المدني أو الجنائي (عامر، 2005م، ص: 592)، وهذا ما أخذ به قانون الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون الخليجي، وقانون الجمارك المصري.

ثانياً - أركان جريمة التهرب الضريبي الجمركي : حتى يُطلق وصف جريمة على فعل ما لابد أن تتوافر فيه أركان معينة يتطلبه قيامها ولا وجود لها بدونها، وأركان الجريمة إما أن تكون عامة ينطوي تحت نطاقها العديد من الجرائم؛ وتُسمى بالأركان العامة للجريمة، وإما أن تكون خاصة بجريمة بذاتها تنفرد بها دون غيرها؛ وتُسمى في هذه الحالة بالأركان الخاصة، وفي هذا الصدد فإن جريمة التهرب الضريبي الجمركي تقوم على ثلاثة أركان هي: الركن الشرعي، والركن المادي، والركن المعنوي؛ فإذا توافرت هذه الأركان تحققت الجريمة، وكان لابد من معاقبة مرتكبها.

أ. الركن الشرعي: اختلف الفقهاء حول تعريف الركن الشرعي للجريمة بصورة عامة، فيُعرفه الرأي السائد في الفقه الجنائي بأنه: "نص التجريم الواجب التطبيق على الفعل أو تجرمه" (السعيد، 1962م، ص: 87). وفي عبارة أخرى هو: "ضرورة وجود قاعدة جنائية مُجرّمة تحظر إتيان الفعل أو تجرمه" (الصيفي، 1967م، ص: 244). ومهما يكن التباين في تعريف الركن الشرعي للجريمة، أو اختلاف الفقهاء في تحديد أركان الجريمة من حيث التسليم بوجود الركن الشرعي من عدمه (، فإنه لا خلاف في نطاق الجرائم الجمركية حسب رأي أحد الفقهاء (مهدي، 1976م، ص: 308)؛ لأن النص القانوني لا يكتفي بتقرير إن فعلاً ما له الصفة الإجرامية، وإنما يضع شروطاً إضافية تتيح للفعل أن تتوافر له هذه الصفة.

وفي هذا المقام فإن كُلاً من قانون الجمارك الموحد وقانون الجمارك المصري قد نصا على تجريم فعل التهرب الضريبي الجمركي، بالإضافة إلى ذكر الشروط التي تتيح للفعل توافر الصفة غير المشروعة؛ مما يجعله خاضعاً لقاعدة التجريم والعقاب، ويتضح ذلك جلياً في نص المادة رقم: (143) من قانون الجمارك الموحد، والمادة رقم: (77) من قانون الجمارك المصري.

ب. الركن المادي: يُعرف الركن المادي للجريمة بأنه: "مظهرها الخارجي، أو كيانها المادي وتكون له طبيعة مادية محسوسة في العالم الخارجي كما حددتها نصوص التجريم" (القهرجي، 2002م، ص: 307)، ويعرف أيضاً بأنه هو: "ماديات الجريمة أي المظهر الذي تبرز به إلى العالم الخارجي" (الحيازي،

1998م، ص: 28)، وعلى هذا الأساس يخرج من مجال الركن المادي الأفكار أو المعتقدات أو الآراء طالما لم يُعبر عنها بمظهر خارجي ملموس يجرمه القانون (راشد، 1974م، ص: 263). وفي هذا المقام لا تختلف جريمة التهرب الضريبي الجمركي عن غيرها من الجرائم؛ حيث لابد لقيامها من توافر الركن المادي، إلا أنه يشترط أن ينصب سلوك الجاني على محل مميز وهو إدخال البضائع أو إخراجها بطرق غير مشروعة دون أداء الضرائب الجمركية المقررة عليها⁽³⁾.

ت. الركن المعنوي: لاكتمال جريمة التهرب الضريبي الجمركي يجب توافر الركن المعنوي إلى جانب كل من الركن الشرعي والركن المادي، إذ لا يكفي لقيامها وقيام المسؤولية الجنائية عليها أن يصدر من الجاني عمل مادي ينص عليه القانون ويحدد عقوبته فقط، بل لابد أيضاً أن يصدر هذا العمل الجنائي عن إرادة الجاني (رشيد وآخرون، 2015م، ص: 159).

وفي واقع الأمر اختلف الفقه حول ضرورة توافر الركن المعنوي لتأسيس الجرائم الجمركية؛ فالأجواء الذي يعتد بالركن المعنوي يرى أن الجرائم الجمركية بصفة عامة وجرائم التهريب الجمركي بصفة خاصة من الجرائم العمدية التي تقوم على الركن المعنوي علاوة على الركنين الشرعي والمادي، فماديات الجريمة لا تنشئ مسؤولية ولا تستوجب عقاباً ما لم تتوافر إلى جانبها كل العناصر المعنوية من علم وإرادة لاكتمال كيان الجريمة (الطبيبي، 2010م، ص: 51)، أما الاتجاه الثاني من الفقه فيذهب أنصاره إلى عدم الاعتداد بالركن المعنوي للجرائم الجمركية، فهي من وجهة نظرهم من الجرائم المالية التي تقوم بمجرد توافر عناصر الركن المادي المطلوبة دون ضرورة البحث عن توافر

(3) ويتضمن الركن المادي في جريمة التهرب الضريبي الجمركي عدداً من العناصر هي: العنصر المكاني ومحل السلوك، والسلوك المادي، والنتيجة الإجرامية، والصلة بين السلوك والنتيجة، وستنظر لكل منها بشكل موجز على النحو التالي: **أولاً:** العنصر المكاني ويعد في جريمة التهرب الضريبي الجمركي التطبيق الجغرافي للقانون الجمركي؛ حيث يحدد نطاق عمل الجمارك وإمكانية ضبط الجرائم الجمركية. **ثانياً:** محل السلوك فتقع جريمة التهرب الضريبي الجمركي على البضائع الخاضعة للضريبة الجمركية، ويقتضي البحث تحديد المقصود بالبضائع، وهل يتعين تحديدها وفقاً للمعنى التجاري فينصرف مدلولها إلى البضائع التي تم شراؤها بقصد إعادة بيعها، أم أنه يجب تحديدها وفقاً لمعنى أوسع فتشمل كل شيء مادي قابل للملك، وبالنظر إلى نص المادة رقم: (143) من قانون الجمارك الموحد، والمادة رقم: (77) من قانون الجمارك المصري يتضح أن عبارة النصوص تنصرف إلى العموم والشمول؛ بحيث تشمل البضائع من أي نوع دون تقييدها بغير ما؛ ومن ثم فلا يشترط أن يكون الغرض من تصديرها أو استيرادها هو الاتجار فيها، كما لا يشترط في الأشياء محل التهريب أن تكون لها قيمة معينة، وكل ما يشترط هو أن تكون خاضعة للضريبة الجمركية (سرور، 2022م، ص: 421). **ثالثاً:** السلوك المادي ويتخذ في جريمة التهرب الضريبي الجمركي صورتين: التهريب الحقيقي والتهريب الحكمي. **رابعاً:** النتيجة الإجرامية؛ وهي الأثر المترتب على السلوك الإجرامي، وتتكون من عنصرين: التخلص من الضريبة، وإدخال مواد ممنوعة. **خامساً:** الصلة بين السلوك والنتيجة السببية؛ وهي في صورة عامة إسناد أي أمر من أمور الحياة إلى مصدره، وهي في إطار الركن المادي للجريمة إسناد النتيجة المعاقب عليها بموجب القانون إلى سلوك الفاعل عن طريق الربط بينهما؛ أي أن يكون بينهما صلة سببية تحمل على القول بأن سلوك الفاعل هو الذي تسبب بتلك النتيجة الضارة (صقر، عز الدين، 2000م، ص: 12).



القصد الجنائي (مسعي، 2018م، ص: 52)، وبناءً على هذا الاتجاه تقوم مسؤولية مقترف الفعل دون اشتراط للعناصر المعنوية الأخرى من علم وإرادة؛ حيث إن مجرد قيام الشخص بالتهرب من أداء الضرائب الجمركية يُسأل عن ارتكابه للجريمة دون الحاجة إلى إثبات شيء آخر غير قيامه بالفعل المادي.

وقد اتجه قانون الجمارك الموحد إلى الأخذ بضرورة توافر القصد الجنائي لقيام المسؤولية الجزائية في جرائم التهريب الجمركي؛ حيث تنص المادة رقم: (144) منه على أنه: "يُشترط في المسؤولية الجزائية في جرم التهريب توافر القصد ..."⁽⁴⁾، وإخفاء المهربات دليل على العلم والإرادة بإدخال مضبوطات بطريقة غير مشروعة، ولا ينال من ذلك ادعاء الجهل بقانون الجمارك الموحد⁽⁵⁾ كما لا يستقيم ادعاء المستورد بعدم وجود القصد الجنائي للتهريب في ضوء علمه بأن الإرسالية كانت محللاً للتعهد بعدم التصرف فيها قبل إجازتها⁽⁶⁾، أما قانون الجمارك المصري فإن ما أفصح عنه المشرع بصدد التهريب الحكمي يكشف عن قصد المشرع في اعتبار التهرب الضريبي الجمركي - حقيقياً كان أو حكماً - جريمة عمدية (سرور، 2022م، ص: 444)؛ أي تقوم على الركن المعنوي بالإضافة إلى الركن الشرعي والمادي.

الفرع الثالث: صور التهريب الجمركي

تتنوع الجريمة الجمركية وفقاً للظروف التي وقعت فيها، والمحل الذي وقعت عليه؛ فإذا كان المحل هو التهريب من دفع الرسوم الجمركية نكون بصدد تهريب ضريبي جمركي، أما إذا كان المحل بضائع يمنع استيرادها أو تصديرها إلى خارج الحدود الجمركية فنكون أمام تهريب جمركي غير ضريبي.

وعليه تنقسم هذه الجريمة من حيث الحق المعتمد عليه إلى قسمين هما: التهريب الضريبي المتعلق بعدم دفع كامل أو جزء من الرسوم الجمركية المستحقة، والتهريب غير الضريبي المتعلق باستيراد أو تصدير بضائع دون استنفاد قيد واجب

(4) ورد في اللائحة الاستثنائية للقضية رقم: (1469) للسنة القضائية الثالثة والعشرين في يوم الاثنين الموافق (25 محرم 1431هـ)، أن قضاء اللجنة الجمركية الاستثنائية قد استقر على أنه لا بد من الجزم بتوافر الركن المعنوي لجريمة التهريب الضريبي الجمركي المتمثل في علم الفاعل بإتيانه السلوك المجرم وإرادته لذلك القصد وهذا غير متحقق في هذه القضية. وبناءً على هذا السبب وغيره من الأسباب المذكورة في لائحة الاستئناف، فقد تم قبول الاستئناف ضد قرار اللجنة الجمركية الابتدائية بالدمام رقم: (341) وتاريخ: (14 ذو القعدة 1429هـ).

(5) اللجنة الجمركية الاستثنائية بالرياض قرار رقم: (535) وتاريخ: (12 رجب 1443هـ).

(6) اللجنة الجمركية الاستثنائية بالرياض قرار رقم: (616) وتاريخ: (5 ربيع ثاني 1444هـ).

النفاذ أو خرقاً لمنع بموجب نظام الجمارك الموحد. (التوجيهي، 2014م، ص: 41). ويكمن الفرق بين صورتَي التهرب الضريبي والتهرب غير الضريبي، أن قانون الجمارك يهدف من وراء العقاب على التهرب الضريبي إلى حماية مصلحة الدولة للاقتصادية، ويهدف من وراء العقاب على التهرب غير الضريبي إلى حماية مصلحة أخرى أساسية غير مصلحتها الضريبية، قد تكون اقتصادية، أو سياسية، أو حربية، أو أخلاقية، أو غيرها. (العنزي، 2015م، ص: 45).

وينقسم التهرب الجمركي من حيث ماهيته إلى:

أولاً: التهرب الحقيقي أو الفعلي، وهو الصورة الغالبة في التهريب، ويتحقق بثبوت دخول البضائع إلى الإقليم الجمركي أو خروجها منه دون مرورها على مكاتب الجمارك المختصة قصد القيام بالإجراءات الجمركية المنصوص عليها قانوناً ودفع الرسوم والحقوق الجمركية المستحقة (ملاوي وآخرون، 2014م، ص: 16). ويدخل ضمن نطاق هذا النوع من التهريب التصرف بالإرساليات المفسوحة بتعهد بعدم التصرف التي لم يجزها المختبر لأسباب متعلقة بعدم صلاحية الإرسالية للاستهلاك، أو عدم موافقتها للمعايير والمقاييس السعودية، ويعد هذا الفعل مخالفة للتشريعات المعمول بها؛ حيث منح نظام الجمارك الموحد لمدير الجمرک صلاحية فسخ البضائع مؤقتاً لقاء الضمانات اللازمة التي تكفل عدم التصرف بها إلا بعد إجازتها وفقاً لنموذج التحليل وذلك طبقاً للمادة رقم: (56) من نظام الجمارك الموحد، ومن الشروط لهذا التعهد اعتبار التصرف في الإرسالية قبل إجازة المختبر تهرباً جمركياً.

ثانياً: التهرب الحكمي: وهو إدخال البضاعة في إقليم الدولة أو إخراجها منه على خلاف القانون، وهو ما عُبر عنه بالطرق غير المشروعة (سرور، 2022م، ص: 439). ويعد التهرب الحكمي نوعاً من أنواع التهريب رغم اختلاف بعض العناصر الجوهرية التي يتكون منها التهرب الجمركي بمعناه المألوف؛ فهذا النوع لا يدخل بطبيعته ضمن الإطار العام للتهريب، إلا أن المنظم يلحقه حكماً بالتهريب وإن كان يختلف عنه في الشكل، إلا أنه يتفق معه في المضمون؛ حيث يؤدي إلى النتيجة ذاتها التي يفرضي إليها التهريب الحقيقي أو الفعلي، وهي التخلص من أداء الضريبة الجمركية المفروض أداؤها (لوقاباوي، 1994م، ص: 4)، هذا وقد حدد نظام الجمارك الموحد وقانون الجمارك المصري الأفعال التي تدخل في حكم التهريب⁽⁷⁾.

(7) انظر: المادة رقم: (143) من قانون الجمارك الموحد، والمادة رقم: (77) من قانون الجمارك المصري.



المطلب الثاني

الإجراءات الأولية في جريمة التهرب الضريبي الجمركي

من المسلم به أن لكل جريمة أدلة وحججاً تثبتتها، وتمثل الطريق القانوني لنسبتها للمتهم؛ وعليه فقد نصَّ كلُّ من قانون الجمارك الموحد وقانون الجمارك المصري على معاناة جريمة التهرب الجمركي وإثباتها.

الفرع الأول: إجراء المعاينة والتفتيش والحجز والاطلاع والتحقيق

أولاً- المعاينة: تُعدّ معاينة جريمة التهرب الضريبي الجمركي المحطة الأولى في المنازعات الجمركية، إذ بها تستطيع إدارة الجمارك الكشف عن مخالفات التشريع الجمركي، فالمعاينة هي أحد منابع الأدلة بل هي الخطوة الأولى لاستجلاء غموض القضية وجمع المعلومات عنها، وجدير بالذكر أن كلًّا من قانون الجمارك الموحد وقانون الجمارك المصري أوليا معاينة الجريمة الجمركية عناية خاصة.

والمعاينة في اللغة: عاين الشيء عياناً رآه بعينه (الرازي، 1418هـ، ص: 195). وفي الاصطلاح عُرِّفت بأنها: "إثبات مباشر ومادي لحالة شيء أو شخص معين، ويكون ذلك من خلال الرؤية، أو الفحص المباشر للشيء، أو للشخص بواسطة من باشر الإجراء" (سرور، 1418هـ، ص: 287). والمعاينة الجمركية هي: صلاحية التفتيش لموظفي الدائرة المختصين بتفتيش البضائع ووسائل النقل والأشخاص وأمتعتهم داخل مناطق الاختصاص الجمركي، وعند دخول المنافذ الجمركية أو الخروج منها (العنزي، 2017م، ص: 73).

وقد تكون المعاينة إجراء تحقيق أو استدلال، ولا تتوقف طبيعتها على صفة القائم بها، بل على ما يقتضيه إجراؤها من مساس بحقوق الأفراد وحياتهم، فإذا جرت المعاينة في مكان عام كانت إجراء استدلال، وإذا قضت دخول مسكن أو مكان له حرمة خاصة كانت بذلك إجراء تحقيق (عوض، 2012م، ص: 372).

وقد خول المشرع الجمركي لإدارة الجمارك سلطات واسعة للبحث عن المخالفات المرتبطة بالتشريع الجمركي، منها ما هو خاص بها وحدها بحيث تمتلك صلاحيات واسعة في استعمالها، ومنها ما تشاركها فيها بعض الجهات الأخرى، وباستقراء نصوص القوانين الجمركية في كِلَا النظامين محل الدراسة، يتضح أنه تم النص في سبيل المعاينة على حق تفتيش المنازل والأشخاص ووسائل النقل، وحق إجراء الحجز والتحقيق الجمركي، وحق الاطلاع، وناقلة القول أن إجراء الحجز ظل المسلك الأكثر استعمالاً للبحث عن جريمة التهرب الضريبي الجمركي؛ حيث لا يلجأ إلى إجراء التحقيق إلا في حالات معينة (بو سقيعة، 2008م، ص: 138).

ويتم معاينة البضائع في الدائرة الجمركية، ويُسمح في بعض الحالات بإجرائها خارج الدائرة وفقاً للقواعد التي يحددها المدير العام للجمارك، ولا تجري المعاينة إلا بحضور مالك البضاعة أو من يمثله⁽⁸⁾، كما يكون للدائرة الجمركية الحق في تحليل البضائع لدى الجهة المختصة للتحقق من نوع البضاعة، أو مواصفاتها أو مطابقتها لما تسمح به الأنظمة والقوانين⁽⁹⁾، ويتم إتلاف البضائع التي يثبت أنها ضارة، أو غير مطابقة للمواصفات المعتمدة⁽¹⁰⁾. كما تنص المادة رقم: (123) من قانون الجمارك الموحد على أن: "لموظفي الإدارة المخولين الحق في الصعود إلى جميع السفن الموجودة في الموانئ المحلية والداخلية إليها أو الخارجة منها، وأن يبقوا فيها حتى تفرغ حمولتها ولهم تفتيش كافة أجزاء السفينة"⁽¹¹⁾، وتنص المادة السادسة من قانون الجمارك المصري على أن: "لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية حق الصعود إلى جميع وسائل النقل داخل نطاق الرقابة الجمركية لتفتيشها، والمطالبة بتقديم قوائم الشحن وغيرها من المستندات التي تقضيها القواعد المقررة. وفي حالة الامتناع عن تقديم المستندات أو عدم وجودها أو الاشتباه في وجود بضائع مهربة تتخذ التدابير اللازمة لضبط البضائع واقتياد وسيلة النقل أياً كانت إلى أقرب نقطة أو دائرة جمركية عند الاقتضاء". وبالنسبة للمكان الذي تجوز فيه المعاينة فلم يحصره قانون الجمارك الموحد في منطقة معينة؛ مما يعني أن ممارسته ستكون جائزة في أي مكان على كامل الإقليم الجمركي، وليس فقط في منطقة الحدود، ويتضح ذلك من المادة رقم: (125) التي تنص على أن: "للإدارة اتخاذ الإجراءات المناسبة للتحري عن التهريب داخل الدائرة الجمركية وخارجها وفق القواعد التي يحددها الوزير أو الجهة المختصة". أما قانون الجمارك المصري فقد وضع قاعدة عامة تقضي بأن يُمارس التفتيش في الدائرة الجمركية فقط، مما يعني أنه لا يجوز لأعوان الجمارك تفتيش الأماكن والبضائع ووسائل النقل والأشخاص خارج هذا النطاق ولو بحثاً عن مهربات، إلا أنه عاد بعد ذلك ووضع استثناءات منها نص المادة السادسة التي تقضي بجواز تفتيش السفن المتواجدة في نطاق الرقابة الجمركية (حمدي، 2004م، ص: 117).

ويتم استيفاء رسوم المعاينة الجمركية وفقاً لمحتويات البيان الجمركي، وإذا أظهرت نتيجة المعاينة فرقاً بينها وبين ما جاء في البيان الجمركي فتستوفى

(8) المادة رقم: (54) من قانون الجمارك الموحد، والمادة رقم: (60) من قانون الجمارك المصري.

(9) المادة رقم: (56) من قانون الجمارك الموحد، والمادة رقم: (61) من قانون الجمارك المصري.

(10) المادة رقم: (56) فقرة: (ج) من قانون الجمارك الموحد، المادة رقم: (62) من قانون الجمارك المصري.

(11) ومن التعاميم الصادرة من الهيئة في هذا الشأن تعميم رقم: (5274) تاريخ: (17 محرم 1443 هـ) بشأن انعقاد الاختصاص للهيئة بامتداد النطاق الجمركي في حالة ثبوت ارتكاب جريمة التهريب الجمركي.



الضريبة الجمركية على أساس هذه النتيجة، مع عدم الإخلال بحق الجمارك في استيفاء الغرامات المستحقة عند الاقتضاء⁽¹²⁾.

ثانياً - تفتيش الأشخاص والبضائع ووسائل النقل: على غرار التفتيش المنصوص عليه في قانون الإجراءات الجزائية فإن النصوص الجمركية قد خولت لأعوان الجمارك الحق في تفتيش البضائع والأشخاص ووسائل النقل، ويتضح ذلك في نص المادة رقم: (122) من قانون الجمارك الموحد التي تنص على أن: "على موظفي الإدارة مكافحة التهريب، ولهم في سبيل ذلك أن يقوموا بالكشف على البضائع ووسائل النقل وتفتيش الأشخاص وفقاً لأحكام هذا النظام والأنظمة الأخرى النافذة"، وفي المقابل ينص قانون الجمارك المصري في المادة الخامسة على أن: "لموظفي المصلحة ممن لهم الصفة الضبطية القضائية الحق في تفتيش الأشخاص والبضائع ووسائل النقل والأماكن داخل الدائرة الجمركية".

ثالثاً - الاطلاع: نظم قانون الجمارك الموحد الأحكام المتعلقة بحق الاطلاع في المادة رقم: (127) التي تنص على أن لموظفي الإدارة الحق في الاطلاع على الأوراق والمستندات والسجلات والمراسلات والعقود التجارية والوثائق أي كان نوعها، المتعلقة بصورة مباشرة أو غير مباشرة بالعمليات الجمركية، وضبطها عند وجود مخالفة؛ وذلك لدى مؤسسات الملاحة والنقل، وجميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الذين لهم صلة بالعمليات الجمركية، وعلى المؤسسات والأشخاص المذكورين حفظ جميع الأوراق المشار إليها مدة خمس سنوات من تاريخ إتمام العمليات الجمركية، ويعاقب بغرامة لا تقل عن خمسمائة ريال ولا تزيد على عشرة آلاف ريال سعودي أو ما يعادلها من عملات دول المجلس الأخرى عن مخالفة عدم الاحتفاظ بالسجلات والوثائق والمستندات وما في حكمها خلال المدة المحددة في هذه المادة⁽¹³⁾، كما نص قانون الجمارك المصري على حق الاطلاع في المادة التاسعة منه التي نصت على أن: "... لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية بموجب إذن كتابي من رئيس المصلحة أو من يفوضه الحق في دخول مقر المذكورين في المادة رقم: (8) من هذا القانون، بغرض الاطلاع على الأوراق والسجلات والوثائق والمستندات المتعلقة بالعمليات الجمركية أو الدالة على مصدر البضائع...". ويملك أعوان الجمارك خلال مباشرتهم لعملية الاطلاع على الوثائق التي نص عليها النظام سلطة حجز الوثائق التي من شأنها أن تسهل مهمتهم إن

(12) المادة رقم: (57) من المذكرة الإيضاحية لنظام الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون، والمادة رقم: (259) من اللائحة التنفيذية لقانون الجمارك المصري.

(13) المادة رقم: (30) من اللائحة التنفيذية لقانون الجمارك والمعدلة بموجب قرار وزير المالية رقم (939) وتاريخ: (28 ربيع أول 1443 هـ).

اقتضى الأمر ذلك، ويبدو ذلك جلياً من خلال نص قانون الجمارك الموحد على: "... وضبطها عند وجود مخالفة ..." (14)، وفي قانون الجمارك المصري: "... وضبطها في حالة وجود مخالفة ..." (15).

رابعاً - إجراء الحجز الجمركي: إن لجوء المصلحة الضريبية إلى الحجز على ممتلكات المكلف وكل العناصر المكونة لوعائه الضريبي يكون له الأثر في تعديل سلوك المكلف، ودفعه إلى الوفاء بقيمة الضرائب المدين بها تجاه الإدارة الضريبية، إلا أن ذلك متوقف على مدى التزام هذه الأخيرة بالإجراءات المتعلقة بعملية الحجز بما في ذلك إعداد محضر الحجز بعد الانتهاء من هذه العملية، فغياب محضر الحجز يؤدي إلى عدم إضفاء الصفة الشرعية على عملية الحجز التي قامت بها الإدارة الضريبية، ويُعد ذلك تعسفاً من قبلها في استخدام سلطاتها (سالم وآخرون، 2022م، ص: 82).

وقد نصت المادة رقم: (133) من قانون الجمارك الموحد على أن: "للدائرة الجمركية حجز البضائع موضوع المخالفة أو جرم التهريب والأشياء التي استعملت لإخفائها، وكذلك وسائط النقل من أي نوع كانت كالقوارب والسيارات والحيوانات، عدا البواخر والطائرات والحافلات العامة المعدة لنقل الركاب، إلا إذا أعدت خصيصاً لغرض التهريب"، كما تم النص أيضاً على حجز البضائع من ضمن التدابير الاحتياطية في المادة رقم: (143) التي تنص على أنه: "يجوز لمحربي محضر الضبط حجز البضائع موضوع المخالفة أو التهريب والأشياء التي استعملت لإخفائها ووسائط النقل وضبط جميع المستندات ووضع اليد عليها؛ بغية إثبات المخالفات أو جرائم التهريب، وضماناً للرسوم والضرائب والغرامات". بالإضافة إلى ذلك يتم التحفظ على البضائع ووسائط النقل في حال عدم القبض على المهربين؛ حيث نصت المادة رقم: (146) من قانون الجمارك الموحد على أن: "للمدير العام أو من يفوضه التحفظ على البضائع ووسائط النقل المضبوطة في حالة فرار المهربين أو عدم الاستدلال عليهم، وبيعها طبقاً لأحكام الباب الرابع عشر من هذا النظام، وتؤول حصيلة البيع إلى الدولة ..." (16). أما قانون الجمارك المصري فقد نص على حجز البضائع في المادة السابعة؛ حيث ورد فيها أن: "لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية حق تتبع البضائع المشتبه في تهريبها ... ولهم في جميع الأحوال حق ضبط البضائع المهربة ووسائط النقل المستخدمة في

(14) المادة رقم: (127) من قانون الجمارك الموحد.

(15) المادة رقم: (9) من قانون الجمارك المصري.

(16) أضيفت عبارة "أو من يفوضه" بموجب المرسوم الملكي رقم: (م/14) وتاريخ: (25 محرم 1443هـ) بالموافقة على تعديل نظام الجمارك الموحد.



التهرب والمتهمين بالتهريب واقتيادهم إلى أقرب نقطة أو دائرة جمركية". ويجوز لموظفي إدارة الجمارك التحفظ على أي شخص إذا كان لديهم اشتباه بأنه ارتكب أو حاول ارتكاب جريمة، أو كان ذا علاقة بارتكاب جريمة تهريب⁽¹⁷⁾. وعرفت محكمة النقض المصرية الشبهة القوية على التهرب بأنها: "مجرد وجود حالة ذهنية تقوم بنفس المنوط به تنفيذ القوانين الجمركية يصح معها في العقل القول بقيام مظنة التهرب من شخص موجود في حدود دائرة المراقبة الجمركية، وتقدير ذلك منوط بالقائم بالتفتيش تحت إشراف محكمة الموضوع" (حافظ، 1995م، ص: 302).

ويقوم بإجراء الحجز الجمركي أعوان مؤهلون تخوّل لهم صلاحيات وفقاً لأطر قانونية محددة (سمر، 2013م، ص: 57)، وسوف يتم التطرق إلى الأشخاص المؤهلين لمعاينة جريمة التهرب الضريبي الجمركي عن طريق الحجز في كل من قانون الجمارك الموحد وقانون الجمارك المصري؛ حيث تم النص في قانون الجمارك الموحد على أن: "يعد موظفو الإدارة أثناء قيامهم بأعمالهم من رجال الضبط القضائي؛ وذلك في حدود اختصاصاتهم"⁽¹⁸⁾، كما نص قانون الجمارك المصري على أن: "لموظفي المصلحة الذين يصدر بتحديد وظائفهم قرار من وزير العدل بالاتفاق مع الوزير صفة الضبطية القضائية؛ وذلك في حدود اختصاصاتهم، ولهم أن يستعينوا في أداء مهامهم بالسلطات المختصة"⁽¹⁹⁾، و يتميز مأمور الضبط في جريمة التهرب الضريبي بوجه خاص والجرائم الضريبية بوجه عام بأنهم من ذوي الاختصاص الخاص، فهم لا يتمتعون بصفة الضبط القضائي إلا بالنسبة إلى الجرائم المتعلقة بوظيفتهم التي خولهم القانون سلطة ضبطها، وفي حدود اختصاصهم المحلي، أما في غير النطاق الذي رسمه لهم القانون فإنه تنتفي عنهم هذه الصفة ويصبحون أفراداً عاديين (سرور، 2022م، ص: 331).

خامساً - إجراء التحقيق: سبق القول إن الحجز يمثل الوسيلة المثلى لكشف الجريمة الجمركية، أما بالنسبة للتحقيق الجمركي فهو إجراء استثنائي بحث؛ لذلك فإنه لا يجوز التوسع في تفسير النصوص أو القياس عليها (حافظ، 2005م، ص: 349)، ويهدف التحقيق الجمركي إلى الكشف عن جرائم مر على وقوعها مدة زمنية معينة؛ حيث

(17) المادة رقم: (128) من قانون الجمارك الموحد.

(18) المادة رقم: (116) من قانون الجمارك الموحد. ومن الأنظمة ذات العلاقة المرسوم الملكي رقم: (م/100) وتاريخ: (24 شوال 1443هـ) بالموافقة على مذكرة التفاهم بين هيئة الزكاة والضريبة والجمارك في المملكة العربية السعودية والجمارك السنغافورية في جمهورية سنغافورة حول التعاون والمساعدة المتبادلة في المسائل الجمركية، الموقعة في مدينة الرياض بتاريخ: (3 جمادى الأولى 1443هـ). بالإضافة أيضاً إلى اللائحة التنفيذية لنظام الاستثمار التعديني بقرار وزير الصناعة والثروة المعدنية رقم: (1006) وتاريخ: (9 جمادى الأولى 1442هـ)، وفيها المادة رقم: (37) المتضمنة الجهات المخولة بالرقابة والتفتيش وضبط المخالفات.

(19) المادة رقم: (4) من قانون الجمارك المصري.

يستعمل التحقيق في الكشف عن الجرائم الجمركية غير المتلبس بها؛ وهي الميزة الأساسية لهذا الإجراء (سلامة، 2014م، ص: 137). وفيما يتعلق بجهة الاختصاص بمباشرة التحقيق صدر الأمر الملكي الكريم رقم: (30174) وتاريخ: (3 جمادي الثاني 1440هـ) باستكمال إجراءات نقل اختصاص التحقيق والادعاء في القضايا الجمركية من الجمارك إلى النيابة العامة، وذلك استكمالاً لما سبق صدوره عن الأمر السامي رقم: (4690) وتاريخ: (6 صفر 1435هـ) بنقل اختصاص التحقيق والادعاء من كافة الجهات إلى النيابة العامة. وفيما يتعلق بقانون الجمارك المصري فإنه ينص على أنه يجوز لمأموري الضبط القضائي من موظفي الإدارة الضريبية مباشرة إجراءات التحقيق التي خول قانون الإجراءات الجنائية مأموري الضبط القضائي ذوي الاختصاص العام سلطة مباشرتها من تلقاء أنفسهم على سبيل الاستثناء وتطبيقاً لذلك يجوز لهم سلطة القبض والتفتيش بالقيود المنصوص عليها؛ وذلك في حدود اختصاصهم الخاص؛ أي بالنسبة للجرائم الضريبية المخول لهم سلطة ضبطها في حدود اختصاصهم المحلي (سرور، 2022م، ص: 349).

الفرع الثاني: إثبات جريمة التهرب الضريبي الجمركي

لا تقل أهمية الإثبات في الميدان الجمركي عن تلك التي يحظى بها في المادة الجنائية بصفة عامة، وعلى هذا الأساس اعتنت به الأنظمة الضريبية الجمركية بشكل يوفر للإدارة الجمركية تحقيق هدفها بالشكل المطلوب (الطبيبي، 2010م، ص: 87)، فمتابعة جريمة التهرب الضريبي الجمركي تلقي على عاتق جهة الإدارة الضريبية ضرورة إقامة الدليل القاطع لإدانة مرتكب هذا الجرم؛ لذا تلجأ الإدارة الجمركية إلى الإثبات عن طريق المحاضر الضريبية، وخاصةً تلك المتعلقة بالمعاينة والحجز، التي يتم تحريرها وفقاً للإجراءات والشكليات المنصوص عليها في الأنظمة الضريبية ذات الاختصاص، وتكون لهذه المحاضر حجة أمام القضاء (سالم وآخرون، 2022م، ص: 78).

وتعرف المحاضر الضريبية بأنها: "المدونة النهائية التي تعبر عن الموقف النهائي للإدارة الجبائية تجاه الأخطاء التي أحصاها المحققون خلال عملية المراقبة، التي يتم من خلالها إقفال عملية التحقيق، الذي يجب أن يبين مجموع المعلومات والأرقام التي تسمح بمعرفة مدى احترام المكلفين بالضريبة للإجراءات المنصوص عليها، وكذلك تقييم نتائج التحقيق" (عبد الرزاق، 2012م، ص: 89). ويُقصد بالمحضر الضريبي أيضاً: "مختلف الأوراق التي يحررها أعوان إدارة الضرائب المؤهلون لإثبات كل النتائج والدلائل لتقديمها في المنازعة الضريبية" (فضيل، 2010م، ص: 147).



وبناءً على التعريفات السابقة يمكن القول إن المحاضر الضريبية هي الوسيلة التي تلجأ إليها الإدارة الجمركية لإثبات حقها في مواجهة المكلف المتهرب من أداء التزاماته الضريبية التي يفرضها عليه القانون الضريبي، كما تُعد أيضاً الوسيلة التي تستطيع من خلالها إدارة الجمارك ضمان حقها في استيفاء الضرائب المتهرب منها، ومن أهمها هنا: محضر المعاينة، ومحضر الحجز، ثم القوة الإثباتية للمحاضر الضريبية الجمركية.

أولاً - أنواع المحاضر الضريبية

أ. **محضر المعاينة:** يتضمن محضر المعاينة في الجرائم الجمركية نتائج المراقبات والتحريات، والتحقيقات التي يقوم بها أعوان الجمارك في إطار البحث عن الجرائم غير المتلبس بها؛ وذلك على خلاف محضر الحجز والذي يحرر في حالة التلبس بالجريمة، وفي ذلك ينص قانون الجمارك الموحد في المادة رقم: (52) على أن تتم معاينة البضائع بعد تسجيل البيانات الجمركية حسب معايير إدارة المخاطر وأية معايير أخرى لا تراها الإدارة وفقاً للضوابط والشروط التي يحددها المدير العام أو من يفوضه⁽²⁰⁾، كما تنص المادة رقم: (55) من ذات النظام على أن لدائرة الجمارك الحق في فتح الطرود لمعاينتها مع غياب مالك البضاعة، أو من يمثله، إذا امتنع عن حضور المعاينة في الوقت المحدد رغم إبلاغه، وعند الضرورة تجري الدائرة الجمركية المعاينة قبل تبليغ مالك البضاعة أو من يمثله من قبل لجنة تُشكّل لهذا الغرض بقرار من المدير العام، وتحرر محضراً بنتيجة المعاينة⁽²¹⁾. وينص قانون الجمارك المصري في المادة رقم: (59) على أن للمصلحة معاينة البضائع كلها أو بعضها لمطابقتها بما ورد في البيان الجمركي، وتتم المعاينة في الدائرة الجمركية ويجوز إجراؤها خارج الدائرة بناءً على طلب ذوي الشأن، وتنص المادة رقم: (60) على أنه لا يجوز فتح الطرود والحاويات للمعاينة إلا بحضور ذوي الشأن أو وكلائهم، ومع ذلك يجوز بقرار

(20) عدلت هذه المادة بموجب مرسوم ملكي رقم: (م/14) وتاريخ (25 محرم 1443هـ) بالموافقة على تعديل قانون الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون الموافق عليه بالمرسوم الملكي رقم: (م/41) وتاريخ: (3 ذو القعدة 1423هـ)، وقد كانت تنص هذه المادة على أن: "يقوم الموظف المختص بمعاينة البضائع كلياً أو جزئياً بعد تسجيل البيانات الجمركية حسب التعليمات التي يصدرها المدير".

(21) عدلت هذه المادة بموجب المرسوم الملكي رقم: (م/14) وتاريخ: (25 محرم 1443هـ) بالموافقة على تعديل قانون الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون الموافق عليه بالمرسوم الملكي رقم: (م/41) وتاريخ: (3 ذو القعدة، 1423هـ)، وكانت هذه المادة تنص على أن: "للدائرة الجمركية الحق في فتح الطرود لمعاينتها عند الاشتباه بوجود بضائع ممنوعة أو مخالفة لما هو وارد في الوثائق الجمركية في غياب مالك البضاعة، أو من يمثله، إذا امتنع عن حضور المعاينة في الوقت المحدد رغم إبلاغه، وعند الضرورة تجري الدائرة الجمركية المعاينة قبل تبليغ مالك البضاعة أو من يمثله من قبل لجنة تشكل لهذا الغرض بقرار من المدير العام، وتحرر محضراً بنتيجة المعاينة".

من مدير عام الجمارك المختص في حالة الضرورة القصوى فتح الطرود أو الحاويات دون حضور ذوي الشأن، وذلك بواسطة لجنة تُشكل لهذا الغرض.

ويُلاحظ أن لا خلاف بين قانون الجمارك الموحد وقانون الجمارك المصري على أنه يجوز في حالة الضرورة معاينة البضائع دون تبليغ ذوي الشأن أو حضورهم، وذلك من خلال تشكيل لجنة بقرار من مدير الجمارك، ويحرر محضر بهذا الشأن.

ب. **محضر الحجز / الضبط:** لم يتطرق أي من قانون الجمارك الموحد وقانون الجمارك المصري للمقصود بمحضر الحجز، إلا أنه يمكن تعريفه بأنه: الوثيقة التي يتم بواسطتها إثبات الجريمة المتلبس بها؛ حيث تشتمل على الوقائع التي مكّنت إدارة الجمارك من وضع المتهم في حالة تلبس، التي على أساسها تم حجز البضائع المهربة؛ وهو من هذه الزاوية يُعد من أهم المحاضر التي يعتمد عليها في إثبات الجرائم الجمركية (العاش، 2006م، ص: 178).

وعلى اعتبار أن محضر الحجز هو المسلك الأكثر استعمالاً للبحث عن جرائم التهريب الضريبي الجمركي، فقد حدد قانون الجمارك الموحد الأشخاص المكلفين بتحرير المحضر، فتنص المادة رقم: (130) على أن: "ينظم محضر الضبط موظفان على الأقل من الجمارك حال اكتشاف المخالفة أو جريمة التهريب، ويجوز عند الضرورة أن ينظم محضر الضبط موظف واحد"، وقد حددت المادة رقم: (131) البيانات الواجب ذكرها في المحضر⁽²²⁾. وفيما يتعلق بقانون الجمارك المصري فلم تتضمن نصوصه محضر الحجز، إلا أن ذلك يفهم ضمناً من إعطاء موظفي المصلحة صفة الضبط القضائي، ومن مهام رجال الضبط القضائي إعداد المحاضر؛ ويتضح ذلك جلياً في نص المادة رقم: (24) من قانون الإجراءات الجنائية المصري⁽²³⁾، التي تنص على: "... ويجب أن تثبت جميع الإجراءات التي يقوم بها مأمورو الضبط القضائي في محاضر موقع عليها منهم يبين بها وقت اتخاذ الإجراءات ومكان حصولها، ويجب أن تشمل تلك المحاضر زيادة على ما تقدم توقيع الشهود والخبراء الذين سمعوا،

(22) وهي: مكان تنظيمه وتاريخه وساعته بالأحرف والأرقام، أسماء ضابطي الواقعة ومنظمي محضر الضبط وتوقيعهم وطبيعة أعمالهم، وأسماء المخالفين أو المسؤولين عن التهريب وجنسياتهم وصفاتهم ومهنتهم وعناوينهم التفصيلية، والبضائع المحجوزة وأنواعها وكمياتها وقيمتها وبندوها الجمركي، وتفصيل الوقائع وأقوال المخالفين أو المسؤولين عن التهريب وأقوال الشهود في حالة وجودهم، النص في محضر الضبط على أنه تُلَى على المخالفين أو المسؤولين عن التهريب الحاضرين الذين أيدوه بتوقيعهم أو رفضوا ذلك، جميع الوثائق الأخرى المفيدة، وحضور المخالفين أو المسؤولين عن التهريب عند جرد البضائع أو امتناعهم عن ذلك، وإحالة عينات من المادة المهربة المضبوطة إلى جهات الاختصاص للتأكد من كونها مادة ممنوعة، وتحديد الجهة التي سلمت إليها المواد المهربة وتوقيع هذه الجهة بالتسليم، وتحديد الجهة الأمنية التي أودع المهرب أو المهربون لديها وساعة التسليم وتاريخه.

(23) قانون الإجراءات الجنائية رقم: (105) لسنة 1950م، والمعدل في (5 سبتمبر عام 2020م).



وترسل المحاضر إلى النيابة العامة مع الأوراق والأشياء المضبوطة"، ويجب أن يتضمن المحضر البيانات المنصوص عليها في النظام⁽²⁴⁾. ويُلاحظ هنا تفوق قانون الجمارك الموحد من حيث النص على محضر الحجز والأشخاص المخولين قانوناً بتحريره، والبيانات الواجب توافرها فيه.

ثانياً - القوة الثبوتية للمحاضر الجمركية

تُعد المحاضر الضريبية من أهم وسائل الإثبات في الدعوى الجمركية، وذلك بالنظر إلى الظروف المحيطة بعملية تدوينها، التي تتم وفقاً لما تضمنته النصوص الضريبية، فضلاً عن احتوائها على مجموعة من البيانات التي تسهم بشكل كبير في إثبات الجريمة ونسبتها إلى المتهم (سالم وآخرون، 2022م: 86)، وعلى هذا الأساس تتربع المحاضر التي نُظمت بموجب قانون الجمارك الموحد، وقانون الجمارك المصري على عرش المحاضر من حيث النظر إلى قوتها الثبوتية، إذ لا يسوغ الطعن فيها إلا بالتزوير، كما أن النقص الشكلي في المحضر لا يُعد سبباً لبطلانه⁽²⁵⁾، إلا أنه يمكن إعادته إلى منظميه إذا كان النقص متعلقاً بالوقائع المادية (سرور، 2022م، 346). ويُلاحظ في هذا المقام أن كُلاً من قانون الجمارك الموحد وقانون الجمارك المصري، أضفيا القوة الثبوتية على المحاضر التي تحررها الإدارة الجمركية؛ ويعود السبب وراء ذلك إلى أنها تؤدي دوراً بارزاً في إثبات الجرائم الضريبية الجمركية؛ فهي أساس المتابعة، فلا يمكن تقديم شكوى ما لم يكن هناك إثبات للجريمة (بشاعة، 2021م، ص: 59).

ولا يفوت التنويه هنا إلى أن القوانين الجمركية محل الدراسة لم تحصر إثبات جريمة التهرب الضريبي الجمركي في الوسائل المنصوص عليها في هذه الأنظمة فقط، وهذا إن دل على شيء فيدل على إمكانية إثبات هذه الجريمة بكافة وسائل الإثبات التي تنص عليها التشريعات في كلا الدولتين محل المقارنة.

(24) إن عدم التزام مأمور الضبط القضائي بما نصت عليه المادة رقم: (24) من قانون الإجراءات الجنائية من إثبات كل إجراء يقوم به في محضر يبين وقت اتخاذ الإجراء وتاريخه ومكان حصوله، ليس من شأنه إهدار قيمة المحضر الذي حرره، إنما يخضع تقدير سلامة الإجراءات فيه إلى محكمة الموضوع. طعن رقم: (1107) لسنة: 28 جلسة (03 نوفمبر 1958م) س: 9، ص: 866. منقول عن: (سرور، 2022م، ص: 346).

(25) المادة رقم: (132) من قانون الجمارك الموحد.

المبحث الثالث

الملاحقات في جريمة التهرب الضريبي الجمركي

مقدمة

تتكفل إدارة الجمارك بالمنازعات المطروحة أمامها عن طريق متابعتها الإدارية أو القضائية، ونظراً لما لهذه المنازعات من طبيعة متميزة ومنفردة يستصعب معها تطبيق الحلول التقليدية، كان لابد من إيجاد نظام قانوني يشكل بحد ذاته انطلاقة في تحقيق العدالة من خلال سرعة وسهولة الفصل في المنازعات الجمركية.

المطلب الأول

الملاحقات الإدارية والقضائية في جريمة التهرب الضريبي الجمركي

تمهيد

في الأصل يتم إنهاء المنازعات التي تنشأ عن طريق مخالفة القوانين والأنظمة الجمركية التي تسهر إدارة الجمارك على تطبيقها وحمايتها من خلال عرضها أمام الجهات القضائية المختصة، إلا أنه ومن أجل الحد من أثار الإجراءات القضائية المطولة، ومن أجل تسهيل الحصول على الحقوق والرسوم الجمركية دون اللجوء للمحاكم، فقد أعطت التشريعات محل الدراسة لإدارة الجمارك خياراً لحل المنازعات القائمة بينها وبين المخالفين بعيداً عن القضاء؛ وعليه يتضمن الفرع الأول من هذا المطلب الملاحقة الإدارية، ويتضمن الفرع الثاني الملاحقة القضائية.

الفرع الأول: الملاحقة الإدارية

من أجل تسهيل الحصول على الحقوق والرسوم الجمركية دون اللجوء للمحاكم، فقد أعطت بعض التشريعات لإدارة الجمارك خياراً لحل المنازعات القائمة بينها وبين المخالفين بعيداً عن القضاء؛ من خلال اللجوء إلى قرارات تحصيل الضرائب والغرامات الجمركية. (فطيفة وآخرون، 2019م، ص: 5).

أولاً- قرارات تحصيل الديون الجمركية: لا تخلو مرحلة تحصيل الديون الجمركية من نزاعات بين الإدارة الجمركية والمكلفين المخالفين لأحكامها، وتندرج الغرامات والعقوبات المالية الأخرى ضمن قائمة الديون الجمركية⁽²⁶⁾، ويُعرف الدين الجمركي

(26) تعرف الغرامة الجمركية بأنها: "عقوبة تمكن من إلزام مرتكبي الجرائم الجمركية بدفع مبالغ نقدية يتم تحديدها سواء بصفة مباشرة عن طريق تثبيت قيمتها، أو على أساس مبلغ الحقوق والرسوم المتقاضى عنها، أو المتملص منها، أو أخيراً بالنظر إلى قيمة البضائع محل الغش". (نهى، 2017م: 327).



بأنه التزام الشخص بأداء الحقوق المفروضة على البضائع المصدرة أو المستوردة، ويتسع نطاق تطبيق العقوبات المالية في الميدان الجمركي، إذ تُعد من الملامح الأساسية لشقه العقابي؛ كونها الأداة الكفيلة لردع المخالفين الذين يسعون إلى الحصول على الأموال بطريقة غير مشروعة وإلحاق الضرر بالخزينة العامة للدولة (العاريف، 2021م، ص: 138).

وفيما يتعلق بقرارات تحصيل الغرامات والضرائب الجمركية نص قانون الجمارك الموحد على أنه: يجوز للمدير العام أو من يفوضه أن يصدر القرارات اللازمة لتحصيل الضرائب، والغرامات الجمركية والرسوم الأخرى الثابتة التي تخلف المكلّف عن أدائها، ويكون لقرارات التحصيل قوة السند التنفيذي⁽²⁷⁾، ولم ينص قانون الجمارك المصري صراحةً على قرارات التحصيل، لكنه نص على أن تتولى مصلحة الجمارك تحصيل الضريبة الجمركية وجميع الضرائب والرسوم الأخرى المستحقة عليها⁽²⁸⁾. ويلاحظ من خلال النص أعلاه أن صلاحية مدير عام الجمارك وردت بصيغة غير أمّرة؛ حيث مُنح للمدير العام الصلاحية أن يصدر قرارات التحصيل من أجل المطالبة بالرسوم والضرائب وإصدار قرارات من أجل المطالبة بالغرامات التي تقوم دائرة الجمارك بتحصيلها ضمن شروط حددتها المادة رقم: (147) من قانون الجمارك الموحد⁽²⁹⁾. كما تنص المادة رقم: (162) من قانون الجمارك الموحد على أن تتولى محكمة الجمارك الابتدائية النظر في الاعتراضات على قرارات التحصيل⁽³⁰⁾. وتنص المادة رقم: (148) من قانون الجمارك الموحد على أن: "تُفرض الغرامات المنصوص عليها في الفصل الرابع من هذا الباب بقرار من المدير العام أو من يفوضه بذلك"⁽³¹⁾.

(27) أنظر: المادة رقم: (147) فقرة: (أ) من قانون الجمارك الموحد. أضيفت إلى هذه الفقرة عبارة: "أو من يفوضه" وعبارة: "يكون لقرارات التحصيل الصادرة وفقاً لهذه المادة قوة السند التنفيذي" بموجب مرسوم ملكي رقم: (م/14)، وتاريخ: (25 محرم 1443هـ) بالموافقة على تعديل نظام الجمارك الموحد.

(28) أنظر: المادة الثانية من قانون الجمارك المصري.

(29) وهي: تكون هذه المبالغ ثابتة المقدار، ومستحقة الأداء، ويجوز لمرتكب جريمة التهريب الضريبي الاعتراض على قرارات التحصيل لدى إدارة الجمارك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ التبليغ. المادة رقم: (147) فقرة: (ب) من قانون الجمارك الموحد.

(30) في حال الاعتراض على قرار إداري من جهة مختصة خارج الجمارك، فإن هذا الاعتراض على القرار الإداري لا تختص اللجان الجمركية ولا تبتأى بنظره. اللجنة الجمركية الاستئنافية بمدينة الرياض، قرار رقم: (177) وتاريخ: (23 ربيع ثاني 1443هـ).

(31) ونتساءل هنا عن مدى مشروعية ترك فرض الغرامات الجمركية لقرار مدير عام الجمارك؟ ونجيب عن ذلك من خلال استعراض رأي الفقه المخالف، وموقف المجلس الدستوري الفرنسي:

أ- رأي الفقه المخالف: يعترض بعض الفقهاء على الجزاءات الإدارية الجنائية، ويعود السبب وراء ذلك إلى اعتبارها غير دستورية لمخالفتها مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات، ومخالفتها لمبدأ الفصل بين السلطات، ومخالفتها لمبدأ الحق في التقاضي؛ حيث نصيب أمام عدالة بدون قاض نظراً لأن الإدارة في حالة الجزاءات الإدارية الجنائية تأخذ دور القصاص والقاضي في آن واحد. (غنام، 1993م: 43).

ب- موقف المجلس الدستوري الفرنسي: مر قضاء هذا المجلس بثلاث مراحل الأولى ذهب فيها إلى عدم دستورية الجزاءات الإدارية؛ لأنها تتعارض مع مبدأ الفصل بين السلطات؛ وذلك في قراره الصادر في: (11 أكتوبر 1984م)، والثانية أقر فيها المجلس الدستوري الفرنسي بدستورية الجزاءات الإدارية في مجالات محددة، وذلك في حكمه بتاريخ: (23 يناير 1987م)، وفي حكمه بتاريخ: (17 يناير 1989م)،

ويلاحظ من خلال هذا النص إلزام دائرة الجمارك إصدار قرار التغريم بصيغة أمر من قبل مدير عام الجمارك أو من يفوضه، كما يجوز التظلم لدى الوزير أو الجهة المختصة من قرارات التغريم المشار إليها، خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ، وللوزير أو الجهة المختصة تثبيت قرار التغريم أو تعديله أو إلغاؤه⁽³²⁾، بينما ينص قانون الجمارك المصري على أن: توقع الغرامات المنصوص عليها في هذا النظام بأمر جنائي وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجنائية؛ بناءً على طلب كتابي من رئيس مصلحة الجمارك أو من يفوضه⁽³³⁾.

وعليه تُكيف قرارات تحصيل الغرامات والضرائب الجمركية الصادرة من المدير العام على أنها قرارات إدارية⁽³⁴⁾، بينما قانون الجمارك المصري يحصل الغرامات الجمركية عن طريق أمر جنائي يصدر من النيابة العامة؛ بناءً على طلب من رئيس مصلحة الجمارك أو من يفوضه، ويكون هذا الطلب كتابياً، ويعول في تمييز القرار الإداري إلى المعيار الشكلي المتمثل في السلطة التي أصدرت القرار، والمعيار الموضوعي أو المضمون الذي يعتمد على العمل القانوني وجوهره؛ وذلك من خلال تحليل عناصره التي بمقتضاها تم إنشاء أو تعديل أو إلغاء المراكز القانونية (كحلاوي، 1438هـ: 303).

ثانياً- ضمانات تحصيل الديون الجمركية: فضلاً عن ضمانات القواعد العامة، يخول القانون لإدارة الجمارك العديد من الضمانات الخاصة، وبها تستطيع إدارة الجمارك قصد تحصيل أي دين جمركي واقع تحت امتيازها الرجوع ضد المؤتمنين وكل المدنيين بأموال تعود ملكيتها إلى المدين، وذلك في حدود مبلغ الدين، وهذه الضمانات هي:

واشترط أن تصدر هذه الجزاءات ضد أشخاص تربطهم بالإدارة علاقة؛ كالموردين، والمستفيدين من رخص لممارسة نشاط مهني، وفيما يتعلق بالمرحلة الثالثة أقر المجلس دستورية الجزاءات الإدارية بشكل عام، فهي لا تعارض مبدأ الفصل بين السلطان ولا مبدأ الحق في التقاضي، فقد أصدر قراره في: (28 يوليو 1989م)، في قضية سوق الأوراق المالية، ذكر فيها أن قيام الإدارة بفرض جزاءات يدخل ضمن ممارسة الإدارة لامتيازات السلطة العامة ما دام لا يتعلق بالحريات العامة، ولا ضرورة في رأيه أن يقتصر فرض الجزاءات الإدارية على الأشخاص الذين تربطهم بالإدارة علاقة معينة، بل يشتمل أيضاً جميع المتعاملين مع الإدارة بشرط احترام الضمانات الدستورية؛ ومنها التناسب بين الخطأ والجزاء والحق في الطعن. (غنام، 1993م: 43).

ت- **موقف قانون الجمارك الموحد:** يظهر لنا أن قانون الجمارك الموحد اعتمد على موقف المجلس الدستوري الفرنسي الأخير، حيث ترك للمادة رقم: (148) أمر فرض الغرامات الجمركية لقرار مدير عام الجمارك.

(32) أنظر: المادة رقم: (149) من قانون الجمارك الموحد. استبدل لفظ: "خمس عشرة" يوماً بلفظ "ثلاثين" يوماً بموجب مرسوم ملكي رقم: (م/14)، وتاريخ: (25 محرم 1443هـ) بالموافقة على تعديل نظام الجمارك الموحد.

(33) أنظر: المادة رقم: (76) من قانون الجمارك المصري.

(34) ويعرف القرار الإداري بأنه: "إفصاح الإدارة عن إرادتها الملزمة بما لها من سلطة بمقتضى الأنظمة واللوائح بقصد إحداث أثر قانوني يكون ممكناً وجائزاً نظاماً؛ وبهذه الأركان يتوفر وجود القرار سواء كان الأثر المقصود به فوراً أو كان تنفيذه مترخياً لوقت لاحق، فذلك لا يؤثر في وجوب تنفيذه في الوقت المحدد لذلك" (جعفر، 2004م: 95).



أ- الضمانات في قانون الجمارك الموحد:

1. **التضامن:** وهو مبدأ معروف ظهر أولاً في القانون المدني ثم في القانون الجزائي، ولقد أولت التشريعات اهتمامها الخاص في تنفيذ الإدانات المالية، وهو ما يُضفي على التضامن في المجال الجمركي نوعاً من الأصالة تختلف عن تلك السائدة في القواعد العامة، ولقد حددت المادة رقم: (154) من نظام الجمارك الموحد الأشخاص المسؤولين بالتضامن عن جريمة التهريب الجمركي؛ وهم: الفاعلون الأصليون، والشركاء في ارتكاب الجريمة، والممولون، والكفلاء، والمتنفعون⁽³⁵⁾، والوسطاء، والموكلون، والمتبرعون، والناقلون، والحائزون، ومرسلو البضائع.

2. **الضمان:** الكفيل هو الملتزم، ويطلق عليه لفظ الضامن أو المتعهد، وعرف القانون المدني الكفالة بأنها: عقد يكفل بمقتضاه شخص تنفيذ التزام بأن يتعهد للدائن أن يفي بهذا الالتزام إذا لم يفي به المدين نفسه (السعدي، 2001م، ص: 77)، وبالرجوع إلى قانون الجمارك الموحد المادة رقم: (156) يتضح أن الكفلاء ملزمون شأنهم شأن الملتزمين الأصليين بدفع الضرائب والرسوم الجمركية للإدارة وكل المبالغ المستحقة على المدين؛ وذلك في حدود كفالتهم، وتُعد هذه المادة تطبيقاً للقواعد العامة التي تجعل من الكفيل ضامناً في حدود كفالته لما يلتزم به المدين الأصلي من دين⁽³⁶⁾، وعلى هذا الأساس فإن قيام مسؤولية الكفيل عن أعمال المكفول تقتضي توافر شرطين أولهما: وجود كفالة قائمة بين مرتكب الجريمة الجمركية والكفيل، وثانيهما: أن يرتكب المكفول جريمة جمركية.

ب- الضمانات في قانون الجمارك المصري:

في نفس الصدد تنص المادة رقم: (78) من قانون الجمارك المصري على أنه يحكم على الفاعلين والشركاء وممثلي الأشخاص الاعتبارية المسؤولين عن الإدارة الفعلية التي تم ارتكاب الجريمة لصالحها متضامين، فبموجب هذه النصوص يطبق التضامن على الفاعلين والشركاء وممثلي الأشخاص الاعتبارية ويعد ذلك من أنواع تشديد العقوبة التي يربتها المشرع استناداً إلى وجود اتفاق مسبق على ارتكاب الجريمة (عبدلي، 2018م، ص: 386). وبالمقارنة فإن نصوص قانون الجمارك المصري لم تتضمن مسؤولية الكفيل.

(35) وفي ذلك قرار اللجنة الجمركية الاستثنائية بجدة رقم (21) لعام (1432هـ) القاضي بإدانة كل من صاحب المؤسسة والموظف الجمركي والمخلص الجمركي بجريمة التهريب، وإلزامهم بالتضامن بغرامة جمركية تعادل مثلي الرسوم الجمركية مقدارها (94,487) ريالاً.

(36) لم يفصل قانون الجمارك الموحد في الأحكام المتعلقة بالكفلاء وحدود مسؤوليتهم، كما لم يُبين ذلك اللائحة التنفيذية أو المذكرة الإيضاحية للنظام.

ثالثاً - رد الضريبة الجمركية بعد تحصيلها والإعفاء منها: نص قانون الجمارك الموحد في المادة رقم: (97) على أن تُرد كليا أو جزئيا الضرائب الجمركية المستوفاة عن البضائع الأجنبية في حالة إعادة تصديرها وفق اللوائح والشروط التي تحددها اللائحة التنفيذية⁽³⁷⁾، وينص قانون الجمارك المصري في المادة رقم: (38) على أن تُرد الضريبة الجمركية السابق تحصيلها عند تصدير البضائع والمواد المحلية إذا أعيد استيرادها بحالتها من الخارج أو سحبها من منطقة حرة أو منطقة اقتصادية ذات طبيعة خاصة⁽³⁸⁾. وتناول الباب الثامن من قانون الجمارك الموحد كل ما يتعلق بالإعفاءات من الضريبة الجمركية وأحكامها، وفي نفس الصدد ينص قانون الجمارك المصري في الباب الرابع منه على الإعفاءات من الضريبة الجمركية، والتي لا يتسع البحث نطاقاً لعرضها.

الفرع الثاني: الملاحقة القضائية:

يُقصد بالملاحقة القضائية متابعة الدعوى أمام الجهات القضائية، وتشتمل كافة الطلبات أو الأعمال التي تصدر عن النيابة العامة، والدعوى هي: الوسيلة القانونية لتقرير الحق توصلًا لاستيفائه، وهي المآل الطبيعي لأي جريمة، وهي عموماً حق اللجوء إلى القضاء؛ لضمان استيفاء الحقوق (أوهية، 2009م، ص: 45). وتأتي الملاحقة القضائية في القضايا الجمركية بعد مرحلة الملاحقة الإدارية وتقرير مصير المخالفات والجرائم الجمركية المرتكبة، وتؤدي هذه المرحلة دوراً بارزاً في تسييج حقوق الإدارة الجمركية وحمايتها، وتُعد وسيلة قانونية لاقتضاء ما تكبدته من خسائر جراء اقرار الجرم، كما تعطي هذه المرحلة لإدارة الجمارك إمكانية إحالة النزاع إلى أنظار القضاء المختص؛ قصد تقرير العقوبات والتدابير الوقائية الضرورية لقمع الجرائم الجمركية، وطرح مطالبها المدنية حمايةً للاقتصاد الوطني، وإغناءً للخزينة العامة للدولة (القرقار، 2021م، ص: 320).

(37) وردت هذه الضوابط في المادة رقم: (16) من اللائحة التنفيذية - أضيفت هذه المادة بموجب قرار وزير المالية رقم: (939) وتاريخ (28 ربيع أول 1443 هـ) - وهي: 1. أن يكون المصدر (معيد التصدير) هو المستورد الذي وردت باسمه البضاعة الأجنبية، أو أي شخص يثبت لإدارة الجمارك ملكيته لها. 2. أن تكون البضاعة الأجنبية المعاد تصديرها والمطلوب رد رسومها الجمركية من إرسالها واحدة بهدف التعرف عليها ومطابقتها مع مستندات الاستيراد. 3. ألا تقل قيمة البضاعة الأجنبية المراد إعادة تصديرها واستيراد الضرائب الجمركية المستوفاة عليها على عشرين ألف ريال سعودي أو ما يعادلها من عملات دول المجلس الأخرى. 4. أن تكون المطالبة برد الضرائب الجمركية على سلع أجنبية لم تستعمل محلياً بعد استيرادها من خارج دول مجلس التعاون، وبنفس حالتها عند الاستيراد. 5. أن تتم إعادة تصدير البضاعة الأجنبية خلال سنة ميلادية من تاريخ سداد الضرائب الجمركية عليه عند استيرادها لأول مرة من خارج دول المجلس. 6. أن تتم المطالبة برد الضرائب الجمركية المستوفاة على البضاعة الأجنبية خلال ستة أشهر ميلادية من تاريخ إعادة التصدير. 7. يقتصر رد الضرائب الجمركية على تلك المدفوعة فعلاً على البضائع الأجنبية عند استيرادها. 8. يتم رد الضرائب الجمركية بعد إعادة تصدير البضاعة الأجنبية المستوفاة عليها، والتأكد من كافة المستندات اللازمة لإعادة التصدير.

(38) وذلك وفقاً للشروط والأوضاع التي تحددها المادة رقم: (70) من اللائحة التنفيذية لهذا القانون.



ويترتب على ارتكاب الجريمة حق المجتمع في توقيع العقاب على مقترفها، ولا يتم ذلك إلا بواسطة الدعوى العمومية التي تسهر عليها النيابة العامة بدورها صاحبة الولاية العامة⁽³⁹⁾، وبجانب هذا الحق العام، يوجد حق خاص لإدارة الجمارك يتمثل في المطالبة باقتضاء تعويض تلملم به جراحها التي تسببت فيها جريمة التهرب (القرقار، 2020م، ص: 231). وتختص النيابة العامة دون غيرها في المملكة وفقاً للأمر الملكي الكريم رقم: (30174) بتحريك الدعوى والتحقيق والادعاء في جرائم التهرب الجمركي المنصوص عليها في المادتين؛ رقم: (142) ورقم: (143) من نظام الجمارك الموحد أمام اللجان الجمركية⁽⁴⁰⁾ ويقتصر دور الهيئة العامة للجمارك على ضبط المخالفات الجمركية وإحالتها إلى فرع النيابة المختصة مكانياً بنظرها، وتأسيساً على ذلك لم يعد المدير العام الوارد ذكره في نص المادة رقم: (150) من النظام مخولاً بتحريك الدعوى الجمركية والتحقيق والادعاء فيها. على عكس قانون الجمارك المصري فقد خول لإدارة الجمارك بحكم صلاحيتها والمهام المنوطة بها تقييد سلطة النيابة العامة في تحريك وممارسة الدعوى العمومية لاعتبارات قدرها المشرع؛ وبالتالي تقليص الدور الذي تقوم به النيابة العامة في هذا الإطار لصالح إدارة الجمارك (القرقار، 2021م، ص: 232)، ويتضح ذلك من خلال عدم جواز تحريك الدعوى أو مباشرة أي من إجراءات تسييرها أمام جهات التحقيق أو الحكم قبل صدور طلب خطي بذلك من الوزير أو من يفوضه⁽⁴¹⁾، فإذا تم اتخاذ أي إجراء قبل صدور الطلب من الجهة التي نص عليها المشرع كان هذا الإجراء باطلاً غير نافذ، وهو بطلان متعلق بالنظام العام لاتصاله بشرط أصيل لازم لتحريك الدعوى؛ وهو صدور طلب خطي من الوزير أو من يفوضه. وكما هو معلوم فإن النيابة العامة هي صاحبة الاتهام كأصل عام دون غيرها، إلا أن الأمر يختلف في القانون الجمركي المصري؛ حيث أن المشرع -ولاعتبارات معينة قد ترجع لأهداف اقتصادية- متع الإدارة الجمركية بنفس السلطة التي تمارسها النيابة العامة في مواجهة المخالفين للقانون والتنظيمات الجمركية، وتظهر سلطة الإدارة بشكل واضح في ممارسة الاتهام، وهو انفرادها بتحريك الدعوى العمومية وإقامتها، وحق التصرف فيها عندما يتعلق الأمر بالجرائم الجمركية، كما أن الأنظمة الجمركية أعطت إدارة الجمارك صفة المطالب بالحق المدني؛ فمن حقها المطالبة بالتعويض المالي عما تكبدته من خسائر في جانب خزانة الدولة جراء الفعل الجرمي الذي أتاه

(39) وتعرف الدعوى بأنها: "نشاط إجرائي يبدو في طلب موجه من النيابة العامة، أو غيرها ممن خوله المشرع هذه السلطة إلى القاضي لإصدار حكمه بشأن إخطار الجريمة"، (عثمان، 1989م: 51).

(40) وفي ذلك تعميم رقم: (25711) وتاريخ: (8 ربيع الثاني 1445هـ) بالموافقة على قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية.

(41) المادة رقم: (81) من قانون الجمارك المصري.

المكلف، وبذلك يمكن للإدارة الجمركية التقدم إلى القضاء، وطرح مطالبتها المدنية بواسطة دعوى مدنية تابعة لدعوى عمومية جارية؛ وبذلك تُوصف إدارة الجمارك في الحالة التي تجمع فيها بين الصفتين بأنها طرف من نوع خاص وغير عادي؛ أي يحرك الدعوى العمومية ويقيمها، ثم ينتصب كطرف مدني مطالب بالتعويض (القرقار، 2021م)، وهذا التداخل بين الصفتين هو في حقيقته امتياز ممنوح لإدارة الجمارك خوّل لها بموجب صلاحيات واسعة في جميع مراحل الدعوى؛ منها إسقاط الدعوى التي أقامتها النيابة العامة عن طريق التسوية الصلحية.

المطلب الثاني

جهة الاختصاص بنظر جريمة التهرب الضريبي الجمركي والجزاءات المترتبة عليها

مقدمة

يترتب على كشف وضبط جريمة التهرب الضريبي الجمركي - بناءً على المحاضر التي يحررها أعوان الجمارك المكلفون بذلك - إحالتها إلى القضاء، ويُعد المآل الطبيعي لأي جريمة من الجرائم المنصوص عليها في الأنظمة الضريبية ذات الاختصاص، إلا أنه تختلف الدعوى الضريبية عن غيرها من الدعاوى التي ترفع أمام القضاء، ولذلك يتعين البحث في الطبيعة القانونية لقرار التنفيذ هل هو إداري، أم قرار قضائي، فهناك من يصف الدعوى الضريبية بأنها دعوى إدارية؛ بالاستناد إلى أن الإدارة الضريبية تعتبر إحدى أطراف الدعوى، وموضوعها متصلًا بنشاط إداري، ويعود الاختصاص في الأصل إلى القضاء الإداري في القضايا التي تنظر بصفة الإدارة وتمتعها بامتيازات السلطة العامة، أما في حالة تخلي الدولة عن أعمال السيادة وامتيازها كسلطة عامة، فإن هذه الأعمال تخرج من اختصاص القضاء الإداري (خليفة، 2008م، ص: 25).

الفرع الأول: الجهة المختصة بالنظر في جريمة التهرب الضريبي الجمركي

اختلفت الآراء الفقهية والاتجاهات المقارنة حيال كيفية تحديد القضاء المختص في النظر والفصل في المنازعات الضريبية التي تنشأ بين المكلف بأداء الضريبة والجهة المختصة بشؤون الضرائب، فذهبت بعض القوانين إلى إسناد ولاية الفصل في الجرائم الضريبية إلى القضاء العادي، بينما أسندت قوانين أخرى ولاية الفصل في هذه المنازعات إلى القضاء الإداري، أما البعض الآخر فيرى بأنه يجب أن تختص بالمنازعات الضريبية محاكم مستقلة عن القضاء العادي والقضاء الإداري؛ حيث إن هذه المحاكم يختص بنظرها قضية متخصصون ولها إجراءات خاصة؛ وذلك



على أساس الطبيعة القانونية الخاصة التي يتميز بها القانون الضريبي (العنبي وآخرون، 2014م، ص: 54).

أولاً- موقف المنظم السعودي: تضمن تعميم معالي رئيس هيئة التحقيق والادعاء العام سابقاً رقم: (48105) الصادر بتاريخ: (9 شوال 1435هـ) توزيع اختصاص التحقيق بين دوائر في الجرائم المحالة للنيابة⁽⁴²⁾، ومن بينها دائرة التحقيق في قضايا الجرائم الاقتصادية؛ وهي دائرة مستحدثة بقرار من معالي رئيس النيابة العامة رقم: (47761) بتاريخ: (7 شوال 1435هـ)، تتولى التحقيق في جرائم أنظمة متعددة من بينها نظام الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون الخليجي⁽⁴³⁾. ثم صدر الأمر الملكي الكريم رقم (30174) وتاريخ: (2 جمادى الثانية 1440هـ) باستكمال نقل الاختصاص بالتحقيق والادعاء في الجرائم الجمركية للنيابة.

وتُحرك النيابة العامة الدعوى أمام المحاكم الجمركية، وفي ذلك تنص المادة رقم: (161) من قانون الجمارك الموحد على أنه: "يجوز تشكيل محاكم جمركية ابتدائية في كل من الإدارة والدوائر الجمركية وفقاً للأداة القانونية المعمول بها في كل دولة". وهذا النص جوازي؛ حيث يُترك لظروف كل دولة من دول مجلس التعاون؛ بحيث إذا لم تتمكن إحدى الدول من إنشاء مثل هذه المحاكم فلا يُعد ذلك عيباً في نظامها القضائي (أبو عامر، 1426هـ، ص: 621). وتختص المحكمة الابتدائية بالنظر في جميع جرائم التهريب وما في حكمه، والنظر في جميع الجرائم التي ترتكب ضد أحكام هذا النظام ولائحته التنفيذية...⁽⁴⁴⁾، ويجوز استئناف أحكام المحكمة الجمركية الابتدائية أمام محكمة استئنافية خاصة⁽⁴⁵⁾، ومدة الاستئناف ثلاثون يوماً

(42) جاء في التعميم: "وفقاً للمصلحة المحمية تم توزيع الاختصاص على دوائر التحقيق بالهيئة للعمل به"، وأنه في حال تضمنت القضية أكثر من وصف جرمي فينتعين على أكثر من دائرة الاشتراك فيها، على أن تُحال القضية للدائرة المختصة بالجرم الأكبر، وفي حال الاختلاف في ذلك يرجع لرئيس الفرع أو من ينيبه للتوجيه في القضية".

(43) نص نظام الإجراءات الجزائية - الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم: (م/2) بتاريخ: (22 محرم 1435هـ)، في المادة رقم: (15) - على أن: "تختص هيئة التحقيق والادعاء العام - وفقاً لنظامها - بإقامة الدعوى الجزائية ومباشرتها أمام المحاكم المختصة"، بالإضافة للمرسوم الملكي رقم: (م/14) وتاريخ: (6 ربيع ثاني 1434هـ)، بشأن اختصاص المحكمة الجزائية بتطبيق العقوبات المقررة في نظام الجمارك الموحد المتعلقة بقضايا تهريب المخدرات والمسكرات، الذي نص على أن تُحال أوراق القضية المتعلقة بضبط قضايا تهريب المخدرات والمسكرات في الدوائر الجمركية إلى الجهة المختصة، وبوجه مدير عام الجمارك خطاباً إلى رئيس هيئة التحقيق والادعاء العام، يتضمن تحريك الدعوى في الشق الجمركي لجريمة التهريب طبقاً للمادة رقم: (150) من نظام الجمارك الموحد، ويتضمن المطالبة أمام المحكمة الجزائية بتطبيق العقوبات المنصوص عليها في نظام الجمارك الموحد. ثالثاً: تتولى هيئة التحقيق والادعاء العام رفع الدعوى أمام المحاكم الجزائية في قضايا تهريب المخدرات والمسكرات وتراعي ما ورد في نظام الجمارك الموحد ولائحته التنفيذية، وذلك ضمن الدعوى الجزائية العامة.

(44) المادة رقم: (162) من قانون الجمارك الموحد.

(45) إذا قدم المستأنف مستندات جوهرية لدى اللجنة الاستئنافية، وحتى لا تفوت هذه اللجنة على الأطراف درجة من درجات التقاضي، فإن للمحكمة الاستئنافية إعادة القضية إلى اللجنة الابتدائية. قرار رقم: (25) بتاريخ: (13 ربيع أول 1441هـ) اللجنة الجمركية الاستئنافية بمحافظة جدة.

من تاريخ تبليغ الحكم الابتدائي إذا كان غيابياً، ومن تاريخ النطق به إذا كان حضورياً⁽⁴⁶⁾. وتُعرف اللجان الجمركية بأنها: محاكم إدارية مختصة بالنظر في جميع قضايا التهريب أو الشروع فيه والفصل فيها، وتُشكل هذه اللجان وتُحدد اختصاصاتها بقرار من وزير المالية والاقتصاد الوطني، وتُعد هذه اللجان من اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي التي تقوم بالنظر في بعض القضايا التي يخرج اختصاصها من دائرة القضاء الشرعي والقضاء الإداري، دون أن يمس ذلك أو يتنافى مع اختصاصها (العنزي، 2015م، ص: 79).

تأسيساً على ذلك تختص النيابة العامة وفقاً للمنظم السعودي بتحريك والتحقيق والادعاء في جرائم التهريب الضريبي الجمركي المنصوص عليها في المادتين رقم: (142) ورقم: (143/11) من النظام، بعد أن كان الاختصاص منعقداً للجان الجمركية الابتدائية والاستئنافية المنصوص عليها في قانون الجمارك الموحد؛ وبالتالي نقترح على المنظم الخليجي إعادة النظر في نص المادة رقم: (150) لتكون صياغتها فرضاً بهذا الشكل: "لا يجوز تحريك الدعوى في جرائم التهريب إلا بناءً على طلب خطي من الشخص أو الجهة المعنية بتحريكها".

ثانياً - موقف القانون المصري: تُباشر الدعوى الجمركية من قبل النيابة العامة وفقاً لقانون الجمارك المصري - بعد طلب خطي من الوزير أو من يفوضه - ومباشرة إجراءاتها المحددة قانوناً حتى تنتهي هذه الخصومة بحكم جنائي ثابت أو بوسيلة أخرى من وسائل الانقضاء.

الفرع الثاني: الجزاءات المترتبة على ارتكاب جريمة التهريب الضريبي الجمركي

يُعاقب على جريمة التهريب الضريبي الجمركي بعقوبات يمكن تقسيمها إلى عقوبات مالية وأخرى سالبة للحرية، وتتمثل الجزاءات المالية المقررة لجريمة التهريب الضريبي الجمركي بموجب قانون الجمارك الموحد وقانون الجمارك المصري في الغرامة والمصادرة الجمركية، وتطبق على كافة الجرائم الجمركية، ولكن بصفة متفاوتة حسب جسامة الجريمة المرتكبة وطبيعتها. (فطية وآخرون، 2019م، ص: 60).

أولاً- الغرامة الجمركية: الغرامة في اللغة غَرِمَ غَرَمًا، وَغَرَامَةً: لزمه مَالًا يجب عليه. ويقال غَرِمَ الدَّيْنَةَ والدَّيْن: أَدَاهَا عن غيره. والغَرَامَةُ هي الخسارة، وفي المال: ما يلزم أدأؤه تأديباً أو تعويضاً (ضيف، 1425هـ، ص: 651). وفي الاصطلاح تعرف عموماً بأنها: "إلزام المحكوم عليه بدفع مبلغ من المال إلى الخزانة العامة للدولة"

(46) المادة رقم: (163) من قانون الجمارك الموحد.

(عبدالمنعم، 2003م، ص: 747). فهي تقوم في جوهرها على إنقاص الجانب الإيجابي من الذمة المالية للمحكوم عليه (أبو عامر، 1996م، ص: 529).

ومن الناحية القانونية اختلفت الآراء الفقهية في وضع تعريف واحد للغرامة الجمركية، فيعرفها البعض على أنها جزاء مالي يوقع على المكلّف مرتكب المخالفة الجمركية بسبب الضرر الذي أحدثه، أو كاد أن يحدثه للخرينة العامة للدولة (بوسقيعة، 2011م، ص: 275)، وعرفت أيضاً بأنها: عقوبة تكمن في إلزام مرتكبي الجرائم الجمركية بدفع مبالغ نقدية الهدف منها إخضاع المخالف نتيجة لعمله غير المشروع للعقوبة؛ لجزره وتعويض الأضرار التي ألحقها بالخرينة العامة للدولة (نهى، 2018م، ص: 262).

ويلاحظ من هذه التعاريف أن للغرامة الجمركية طبيعة قانونية مزدوجة؛ حيث تشكل عقوبة جنائية من جهة، وتعويضاً مدنياً من جهة أخرى؛ وبالتالي يثور خلاف شديد على المستوى الفقهي حول الطبيعة القانونية للغرامة الجمركية، وأمام هذا التناقض بين الاتجاه القائل بالطبيعة الجزائية للغرامة الجمركية، والاتجاه القائل بالطبيعة المدنية للغرامة الجمركية، يوجد اتجاه ثالث في الفقه أكثر مرونة وقابلية للتعبير عن حقيقة الغرامة الجمركية؛ حيث يرى أن الغرامة الجمركية جزاء ذات طابع مزدوج (الجعنوني، 2007م، ص: 43)، وتنطوي وجهة النظر هذه إلى أن الغرامة الجمركية ليست جزاءً جنائياً خالصاً ولا تعويضاً مدنياً بحتاً، وإنما يمكن النظر إليها كعقوبة، يمكن أن تقع على مرتكب الجريمة الجمركية، وفي ذات الوقت تكون تعويضاً للخرينة العامة عما لحقها من ضرر جراء الجريمة، أي أنها تجمع بين صفتي العقوبة والتعويض في آن واحد (بوسقيعة، 2011م، ص: 303)، وهي بهذا الوصف تختلف عن الغرامة الجنائية في أنها تستمد أحكامها من القانون الجمركي ذاته لا من القانون الجنائي؛ ويعود ذلك إلى أن القانون الجمركي مستقل بذاته إلى حد كبير⁽⁴⁷⁾. وبالرغم من القبول الواسع الذي حظي به هذا الرأي إلا أنه لم يسلم من النقد كونه يجمع بين العقوبة والتعويض في جزاء واحد رغم الاختلاف الكبير فيما بينهما من حيث الأساس والغاية.

وفيما يتعلق بتحديد الطبيعة القانونية للغرامة الجمركية فقد حسم قانون الجمارك الموحد الجدل بالنص على أن تُعدّ الغرامات الجمركية المحصلة تعويضاً

(47) ويترتب على هذه الصفة المختلطة للغرامة الجمركية عدة نتائج، من بينها: أنها تخضع لقاعدة شخصية العقوبة؛ أي يحكم بها على المكلّف المخالف فقط، كما أن التضامن فيها لا يكون إلا بناءً على نص صريح، بالإضافة إلى أنها عقوبة وجوبية - أي: يجب الحكم بها - إلا أنه يجوز أن تكون جوازية إذا نص القانون على ذلك (الغرياني، 1990م، ص: 146).

مدنيًا للإدارة ولا تشملها أحكام العفو العام⁽⁴⁸⁾، فبناءً على هذا النص يأخذ المنظم السعودي بالطبيعة المدنية للغرامة الجمركية؛ حيث تنطوي على تعويض الضرر الناجم عن تهريب المكلّف من أداء الضريبة الجمركية. وفيما يتعلق بموقف المشرع المصري من الطبيعة القانونية للغرامة الجمركية، فإنه نص على أيلولة حصيلة الغرامات والتعويضات المقضي بها أو المحصلة وفقاً لأحكام قانون الجمارك المصري لصالح الخزنة العامة⁽⁴⁹⁾، وجدير بالملاحظة هنا أنه قد جمع بين لفظ التعويض والغرامة بالعطف مما يعني المغايرة؛ وعليه رفضت محكمة النقض اعتبار التعويض المقرر في مواد التهريب من قبيل العقوبات الجنائية الخالصة (مرقس، 2018م، ص: 35)، بالإضافة إلى ذلك فإن القضاء المصري تردد في تحديد الطبيعة القانونية للغرامة الجمركية فلم يسلك اتجاهاً واحداً في هذا الصدد؛ حيث ذهب في بداية الأمر في بعض أحكامه إلى أن الغرامة الجمركية لا تعد من العقوبات الجزائية، وإنما هي تعويض مدني للخرينة العامة للدولة عن الضرر الذي أصابها، وذهب في أحكام أخرى إلى أن لتلك الغرامة صفتين؛ فهي بمثابة تعويض وجزاء في ذات الوقت، ثم استقر على أن الغرامة الجمركية عقوبة تكميلية تنطوي على عنصر التعويض (بوسقيعة، 2011م، ص: 308).

وينص قانون الجمارك الموحد في هذا الصدد على أنه ومع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد تقضي بها نصوص أخرى يُعاقب على التهريب وما في حكمه، وعلى الشروع في أي منهما، بغرامة لا تقل عن مثلي الضريبة الجمركية المستحقة، ولا تزيد على ثلاثة أمثال الضريبة الجمركية، أو مثلي قيمة البضاعة أيهما أعلى والحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تزيد على ثلاثة سنوات، أو بإحدى هاتين العقوبتين إذا كانت البضاعة المهربة بضاعة تخضع لضرائب جمركية مرتفعة⁽⁵⁰⁾، وإذا كانت البضاعة المهربة معفاة من الضرائب الجمركية⁽⁵¹⁾، تكون العقوبة غرامة لا تقل

(48) المادة رقم: (139) من قانون الجمارك الموحد. وفي ذلك قرار مجلس الوزراء رقم: (287) وتاريخ: (6 رجب 1435هـ) الذي قرر أنه تعامل المبالغ المتحصلة من الغرامات أو من قيمة البضائع أو وسائل النقل - التي ضبطها موظفو الجمارك - التي تحكم بها المحكمة المختصة في جرائم تهريب الأسلحة والذخائر، وفقاً لما تقرر في نظام الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية".

(49) انظر: المادة رقم: (82) من قانون الجمارك المصري.

(50) المادة رقم: (145) من قانون الجمارك الموحد فقرة: (1) المعدلة بموجب المرسوم الملكي الكريم رقم: (14/م) وتاريخ: (25 محرم 1443هـ)، كانت تنص هذه المادة على: "إذا كانت البضاعة المهربة بضاعة تخضع لضرائب (رسوم) جمركية مرتفعة، فتكون العقوبة غرامة لا تقل عن مثلي الضريبة (الرسوم) الجمركية المستحقة، ولا تزيد على مثلي قيمة البضاعة، والحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنة، أو بإحدى هاتين العقوبتين"، وفي هذا الصدد قضى القرار الوزاري رقم: (2597) وتاريخ: (24 رجب 1439هـ) بتحديد غرامات المواد الممنوعة والمقيدة.

(51) جاء ضمن قرارات اللجنة الاستثنائية الجمركية بمدينة الرياض القرار رقم: (624) تاريخ: (5 ربيع ثاني 1444هـ)، الذي قضى بأن وجود أصناف أخرى معفاة من الرسوم ضمن الإرسالية لا ينفي عنها واجب التصريح حتى وإن كانت معفاة في جميع أصنافها.



عن عشرة في المائة من قيمة البضاعة، ولا تزيد على قيمتها والحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد على سنة أو بإحدى هاتين العقوبتين⁽⁵²⁾، أما إذا كانت البضاعة المهربة من البضائع الممنوعة فتكون العقوبة غرامة لا تقل عن قيمة البضاعة ولا تزيد على ثلاثة أمثال قيمتها⁽⁵³⁾، والحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تزيد على ثلاث سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين⁽⁵⁴⁾ وفيما يتعلق بالسلع الأخرى تكون العقوبة فيها غرامة لا تقل عن مثلي الضريبة الجمركية المستحقة ولا تزيد عن قيمة البضاعة والحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد على سنة أو بإحدى هاتين العقوبتين⁽⁵⁵⁾، بالإضافة إلى ذلك فإنه عند تعدد المخالفات تستحق الغرامة عن كل مخالفة على حدة ويكتفى بالغرامة الأشد إذا كانت المخالفات مرتبطة ببعضها على نحو لا يحتمل التجزئة⁽⁵⁶⁾، كما يمكن الحكم بالغرامة بدلاً من المصادرة.

أما قانون الجمارك المصري فقد نص على أنه مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون آخر، يُعاقب على التهريب بالحبس أو غرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تتجاوز مائة ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين، أما إذا كان موضوع

(52) انظر: المادة رقم: (145) من قانون الجمارك الموحد فقرة: (3).

(53) البضائع الممنوعة تكون ممنوعة لذاتها لا لوصف طرأ عليها عند مخالفتها للمواصفات المطلوبة حين إدخالها للمملكة، قرار رقم: (561) وتاريخ: (18 شعبان 1444هـ) اللجنة الجمركية الاستثنائية بالرياض. جاء في حيثيات هذا القرار: أنه تبين للجنة من أوراق القضية أنها أصبحت جاهزة للبت فيها بحالتها تلك بعد إحاطة اللجنة بوقائع القضية، وكفاية ما تم تقديمه وما تم الإدلاء به لتكون قناعتها والفصل فيها، بعد أن تم تمكين المستأنف من الحضور أمام اللجنة الاستثنائية وتقديم دفعه حاضرياً أمامها وتخلّف عن ذلك؛ وحيث كان من الثابت ورود إرسالية مصابيح إنارة عائدة للمستورد عن طريق جمرك البطحاء، وقد فسحت الإرسالية بتعهد عدم التصرف بها لحين إجازتها من جهة الاستيراد، وبعد فحص العينة من قبل المختبر وردت إفادتهم بالتقرير، وتضمنت عدم مطابقة العينة "فانوس" للموصفات من حيث الوسم ومقاومة الرطوبة والمتانة الكهربائية، وحيث إن مدار النزاع في هذه القضية هو مدى اعتبار تحقق المسؤولية من جرم التهريب الجمركي عند تصرف المستأنف بالإرسالية المفسوحة بالتعهد بعدم التصرف التي ثبت من تقرير المختبر مخالفتها، وحيث إن المخالفة المرتبطة بالوسم ومقاومة الرطوبة والمتانة الكهربائية للوصف الوارد تُعد مخالفة جوهرية تستوجب الإدانة بالتهريب الجمركي عند التصرف في الإرسالية مع وجود التعهد بعدم التصرف بها لحين إجازتها؛ وبالتالي فإن مخالفة المستورد بالتصرف في الإرسالية التي جاءت عليها تلك المخالفة المرتبطة بالتعهد المأخوذ عليها بعد التصرف بها إلا بعد فسحها يُعد تهريباً جمركياً في ضوء إقراره الذي لا يجدي لنفيه الاحتجاج بأن الإرسالية كانت لأجل استخدامها في السكن الخاص لأولاده، وأنها لم تكن للتجارة. ولأن ما يذكره من دفعه لا يؤثر في نفي المخالفة وتحققها بالتصرف بالإرسالية، ومخالفة التعهد المأخوذ عليه في شأنها تشكل تهريباً؛ وعليه فإن اللجنة تنتهي إلى تأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من الإدانة وبدل المصادرة مع تعديل الغرامة الجمركية لتكون مثلي الرسوم الجمركية للإرسالية المخالفة؛ لأن الإرسالية لا تُعد من البضائع الممنوعة، إذ أن البضائع الممنوعة تكون ممنوعة لذاتها لا لوصف طرأ عليها، عند مخالفتها للمواصفات المطلوبة حين إرادتها للإبلاد، خلافاً لما قضى به القرار الابتدائي عند احتساب الغرامة بتطبيقه للفقرة: (4) من المادة رقم: (145) من نظام الجمارك الموحد، وأن ما يذكره المستأنف في دفعه لا ينفي الأصل الثابت بتحقيق تصرفه بالإرسالية خلافاً للتعهد المأخوذ عليه بعد أن ثبت عدم إجازة فسحها. وتأسيساً على ما تقدم انتهت اللجنة الجمركية الاستثنائية بالرياض إلى تقرير ما يأتي: أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه، ثانياً: تأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من إدانة المستأنف بالتهريب الجمركي وعقوبة بدل المصادرة مع تعديل الغرامة الجمركية المحكوم بها لتكون مثلي الرسوم الجمركية، وليصبح مجموع المبلغ المطالب به المستأنف (21,963) ريالاً؛ وذلك للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

(54) انظر: المادة رقم: (145) من قانون الجمارك الموحد فقرة: (4).

(55) انظر: المادة رقم: (145) من قانون الجمارك الموحد فقرة: (2).

(56) انظر: المادة رقم: (140) من قانون الجمارك الموحد.

الجريمة من البضائع الممنوعة كانت العقوبة الحبس مدة لا تقل عن سنتين ولا تتجاوز الخمس سنوات وبتعويض يُعادل مثلي قيمتها أو مثلي الضريبة المستحقة أيهما أكبر، وإذا كان التهريب لقصد الاتجار تكون العقوبة الحبس مدة لا تقل عن ثلاث سنوات ولا تتجاوز الخمس سنوات، وبغرامة لا تقل عن خمسة وعشرين ألف جنيه ولا تتجاوز مائتين وخمسين ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين، وفي جميع الأحوال يحكم على الفاعلين والشركاء وممثلي الأشخاص الاعتبارية المسؤولين عن الإدارة الفعلية التي تم ارتكاب الجريمة لصالحها متضامنين⁽⁵⁷⁾ بتعويض يُعادل مثلي الضريبة الجمركية المتهرب منها، ولا يحول الحكم بالتعويض دون الحكم بعقوبة الجريمة الأشد في حالات الارتباط⁽⁵⁸⁾.

ثانياً - المصادرة الجمركية: لم يُعرّف أيٌّ من قانون الجمارك الموحد⁽⁵⁹⁾، وقانون الجمارك المصري المقصود بالمصادرة، إلا أنه يمكن تعريفها بأنها إجراء الغرض منه تمليك الدولة أشياء ذات صلة بالجريمة قهراً عن صاحبها وبغير مقابل (حافظ، 2005م، ص: 187)، وتُعرف أيضاً بأنها نقل ملكية المال المصادر قهراً وبدون مقابل من ملكية صاحبه إلى ملكية الدولة، وعليه تتشابه المصادرة مع الغرامة الجمركية بأن كليهما عقوبة مالية، وتختلف عنها بأنها جزاء عيني؛ إذ تنفذ عيناً بنقل ملكية الأشياء للدولة بينما الغرامة تحدد بمبلغ مالي نقدي، أيضاً تكون المصادرة في العموم جزاءً تكميلياً بينما الغرامة جزاء أصلي (سليمان، 1998م، ص: 486). وفيما يتعلق بتحديد الطبيعة القانونية للمصادرة الجمركية ذهب جانب من الفقه إلى منح المصادرة الجمركية طابع التعويض المدني للخرينة العامة عما لحقها من ضرر، بينما ذهب جانب آخر إلى الإقرار بالطابع المختلط للمصادرة الجمركية؛ فهي بذلك تجمع بين صفتي العقوبة والتعويض في آن واحد، أما موقف القضاء من مسألة الطبيعة القانونية للمصادرة الجمركية فإنه اتسم بأنها لا تعتبر عقوبة جنائية بل هي من قبيل التعويضات المدنية⁽⁶⁰⁾، ويتفق الباحثان مع الرأي القائل بالطابع المختلط للمصادرة الجمركية، ونرى أنها تُعد الجزاء الأنسب للجرائم بما فيها أعمال

(57) فتى مجلس الدولة بأنه يجوز للجمارك أن تتنازل عن التضامن لأنها صاحبة الحق في التعويض، إلا أنني أتفق مع الرأي الذي يرى عكس ذلك؛ لأن التعويض عن الضرر الذي أصاب خزانة الدولة من جراء التهريب من الضريبة الجمركية مرتبط بالخزانة العامة وهذه الحقوق لا تملك إدارة الجمارك التنازل عنها (الغرياني، 1990م، ص: 147).

(58) انظر: المادة رقم: (78) من قانون الجمارك المصري.

(59) إلا أن نظام مكافحة غسيل الأموال عرفها بأنها: "التجريد والحرمان الدائمان من الأموال أو متحصلات الجريمة أو الوسائط بناءً على حكم قضائي صادر من محكمة مختصة"، انظر: المادة الأولى من نظام مكافحة غسيل الأموال الصادر بالمرسوم الملكي رقم: (م/20) وتاريخ: (25 صفر 1439هـ).

(60) قضت محكمة النقض المصرية بأن المصادرة التي كانت تقضي بها اللجان الجمركية لا تعد في مواد التهريب الجمركي بمثابة عقوبة جنائية بالمعنى المقصود في قانون العقوبات، بل هي من قبيل التعويضات المدنية لصالح الخزانة العامة للدولة. طعن رقم: (112) لسنة: (27) جلسة: (13 ديسمبر 1962م، س: 13، ص: 1120 (سرور، 2022م، ص: 71).



التهرب؛ كونها تنصب على الشيء محل الغش في الجريمة الجمركية، ولا يفوتنا أن نوه إلى أنه لا يُعاقب على جميع الجرائم الجمركية بالمصادرة، كما أن الأشياء القابلة للمصادرة في الجريمة الجمركية قد تكون البضاعة محل الغش وقد تكون أيضاً البضائع التي تخفي الغش ووسائل النقل(شيروف، 2018م، ص: 386)، بالإضافة إلى ذلك فإن المصادرة الجمركية تختلف باختلاف طبيعة الجريمة ودرجة خطورتها (سمره، 2013م، ص: 176).

ونص قانون الجمارك الموحد على أن يُعاقب بمصادرة البضائع محل التهريب أو الحكم بما يُعادل قيمتها عند عدم حجزها⁽⁶¹⁾، وفي المقابل نص قانون الجمارك المصري على أنه يجوز للمحكمة الحكم بمصادرة البضائع المضبوطة، فإذا لم تضبط حكم بما يُعادل قيمتها⁽⁶²⁾، فيتعين على القاضي في سبيل الحكم بالغرامة بوصفها بديلاً للمصادرة أن يُقدر قيمة المواد المهربة، ويجب عليه أن يحكم بهذه الغرامة إذا لم تضبط المواد المهربة (سرور، 2022م، ص: 447)؛ ومعنى ذلك أن المصادرة التي نص عليها القانون هي مصادرة قضائية لا إدارية؛ أي لا تكون إلا بحكم قضائي؛ وذلك بناء على النص الصريح؛ وبالتالي لا يجوز توقيع المصادرة الإدارية، إلا أنه يجوز لإدارة الجمارك أن تأخذ من المتهم تنازلاً عن المضبوطات (الغرياني، 1990م، ص: 150)، ويجوز الحكم بمصادرة وسائل النقل وأدوات التهريب؛ وذلك فيما عدا السفن والطائرات ما لم تكن أُجرت فعلاً لهذا الغرض؛ فالمصادرة وجوبية بالنسبة للبضائع المهربة، وجوازية بالنسبة لوسائل النقل وأدوات التهريب⁽⁶³⁾.

(61) نظراً: المادة رقم: (145) فقرة: (5) من قانون الجمارك الموحد. وورد في المصادرة تعميم رقم: (4619) وتاريخ: (26 جمادى الأول 1433 هـ) بشأن مصادرة وسائل النقل العامة والخاصة والمستخدمة في جريمة التهريب الجمركي أو الشروع فيه.

(62) انظر: المادة رقم: (78) من قانون الجمارك المصري.

(63) وفي ذلك القرار الصادر برقم: (27) على القضية رقم: (2033) للسنة القضائية السادسة والعشرون، وتتلخص وقائع هذه القضية في يوم الاثنين الموافق: (19 ذو القعدة 1432 هـ) قدمت عن طريق جمرک جسر الملك فهد من مملكة البحرين إلى المملكة العربية السعودية السيارة البحرينية بقيادة مالكها أردني الجنسية، وعند تفتيش السيارة من قبل الجمرک عُثر على طقم ذهب أبيض مشغول يتكون من أربع قطع - عقد وسوار وحلق وخاتم - وجدت داخل جيب شنطة خاص بجهاز الكمبيوتر المحمول الواقع على مقعد الراكب الأمامي، وعند سؤال المذكور بعد ذلك أفاد بعدم وجود أي شيء يذكر، وتم تفتيش الجاكيت الخاص به والواقع على ظهر مقعد السائق وعُثر على عدد ثلاث حلقات داخل جيب الجاكيت الأيمن والأيسر من الداخل، وجميع ما ذكر يزن حوالي (166,50) جرام، كما عُثر على سوارين من الفضة تزن حوالي: (2,20) جرام، وقد أُعد بهذه الواقعة محضر الضبط رقم: (1155) وتاريخ: (19 ذو القعدة 1432 هـ)، وقد ورد للجنة الابتدائية خطاب معالي مدير عام الجمارك رقم: (21/110871) وتاريخ: (19 ذو القعدة 1432 هـ) المتضمن إحالة القضية إلى اللجنة الجمركية الابتدائية لنظرها والبت فيها، ثم بالجلسة التي عقدت بتاريخ: (19 ربيع أول 1433 هـ) ذكر بأنه تم شراء طقم الماس من زبونة تقيم في مدينة الخبر من فرعهم القائم في البحرين، وطلبت من فرعهم القيام ببعض التعديلات اللازمة على الطقم، ومن ثم توصيله لها بمدينة الخبر، مع العلم بأن الطقم تم تصنيعه في البحرين، ويتعهد بعدم تكرار هذا الحدث بتاتاً. وعليه أصدرت اللجنة الجمركية الابتدائية بالإدانة قرارها رقم: (81 لعام 1433 هـ) وتاريخ: (11 ربيع ثاني 1433 هـ) القاضي بما يلي:- أولاً: إدانة ... أردني الجنسية حضوراً بجريمة الشروع بالتهريب الجمركي. ثانياً: إلزامه بغرامة جمركية معادلة لضعف الرسوم الجمركية مبلغاً وقدره (32000) ريال. ثالثاً: عدم مصادرة كمية الذهب المشغول البالغ وزنه (166,5) جرام، والفضة البالغ وزنها (2,20) جرام. رابعاً: عدم مصادرة السيارة البحرينية، وفي الحكم بالمصادرة القرار الصادر برقم: (38) على القضية رقم: (1676)

ثالثاً - الحبس: لم تقتصر الأنظمة الجمركية محل الدراسة عند تنظيمها لعقوبة جريمة التهريب الضريبي الجمركي على العقوبات ذات الطابع المالي وحسب، بل تضمنت أيضاً العقوبات السالبة للحرية، وكما يتضح من تسميتها فإنها تنال من حرية المحكوم عليه بعزله عن المجتمع في إحدى المؤسسات العقابية فترة من الزمن قد تطول أو تقصر تبعاً لنوع الجريمة التي ارتكبتها والعقوبة المحكوم بها نتيجة لها (رحماني، 2006م، ص: 332). وفي هذا الصدد نص قانون الجمارك الموحد على أنه يُعاقب على التهريب بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنة إذا كانت البضاعة تخضع لضرائب جمركية مرتفعة، وإذا كانت البضاعة المهربة معفاة من الضرائب الجمركية فعقوبة الحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنة، أما إذا كانت البضاعة المهربة من البضائع الممنوعة فيكون الحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تزيد على ثلاث سنوات، وفي السلع الأخرى الحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد على سنة⁽⁶⁴⁾، بينما يُعاقب قانون الجمارك المصري على التهريب إذا كانت البضائع ممنوعة بالحبس مدة لا تقل عن سنتين ولا تتجاوز الخمس سنوات، وإذا كان التهريب بقصد الاتجار فتكون عقوبة الحبس مدة لا تقل عن ثلاث سنوات ولا تتجاوز الخمس سنوات⁽⁶⁵⁾.

تأسيساً على ما سبق فإن قانون الجمارك الموحد ترك للقاضي سلطة تقديرية في تحديد مقدار العقوبة، فقد وضع حداً أدنى وآخر أعلى من الغرامة والحبس، وترك للقاضي الاختيار بينهما؛ مما يعني ترك المجال لسلطة القاضي للتدخل في تكييف العقوبة، ومن ثم تحديد العقوبة المناسبة من بين العقوبات المنصوص عليها طبقاً لجسامة الجريمة وظروف مقترفها⁽⁶⁶⁾.

رابعاً - العود في جريمة التهريب الضريبي الجمركي: يُقصد بالعود في اللغة: رجع عوداً على بدءٍ، ورجع عَوْدَهُ على بَدْيِهِ: لم يقطع ذَهَابَهُ حَتَّى وصله برجوعه، ويُقال

للسنة القضائية الرابعة والعشرون الموافق: (6 ربيع أول 1432 هـ) اللجنة الجمركية الاستئنافية بالدمام، تتلخص الوقائع في قدوم حافلة مرسيدس باص من دولة الإمارات العربية وأثناء تفتيش الباص في قسم الركاب تم الاشتباه فيه وتم إحالته إلى قسم الأشعة؛ حيث لوحظ اشتباه في الزجاج الخلفي للحافلة، وبتفتيش مواقع الاشتباه عثر على مخبأ سري يصعب اكتشافه وبداخله عثر على عدد (10459) قطعة بوزن (49,49) كيلو جرام ذهب أصفر مشغول بفصوص، وعدد (21) قطعة بوزن (242,7) جرام ذهب أبيض مشغول بفصوص مخبأة داخل تجويف بين لوحين زجاجيتين للزجاج الخلفي خلف المقاعد الخلفية للباص، ويعرض المضبوطات على شيخ الصاغة بالأحساء تبين أنها عبارة عن ذهب على النحو التالي: ذهب عيار (21) بوزن إجمالي (4768,40) جرام ذهب، وذهب عيار (22) بوزن إجمالي (1819,60) جرام، وذهب أبيض عيار (18) بوزن إجمالي (242,9) جرام، وقدرت القيمة الإجمالية لها بمبلغ وقدره (4729556,75)، وحكم بالإضافة للغرامات ومصادرة الذهب بمصادرة الحافلة السعودية لإعدادها وتجهيزها بالمخابيئ السرية المعدة للتهريب.

(64) انظر: المادة رقم: (145) من قانون الجمارك الموحد.

(65) انظر: المادة رقم: (78) من قانون الجمارك المصري، ويقصد بالاتجار؛ كل ما يُتاجر فيه أي يباع ويشترى. (بوسقيعة، 2014م، ص: 41).

(66) وما يؤيد ذلك قرار اللجنة الاستئنافية بجدة رقم: (123) لعام (1434 هـ).



لك العود: لك أن تعود في الأمر (ضيف، 1425هـ: 635). ولم تُعرّف الأنظمة محل الدراسة المقصود بالعود؛ لذلك ارتأى الباحثان إلقاء الضوء عليه من خلال المفاهيم التي أوردها فقهاء القانون، فيُعرّفه بعض الفقهاء بأنه: "حالة الشخص الذي يرتكب جريمة أو أكثر بعد الحكم عليه نهائياً من أجل جريمة سابقة، ويترتب عليه جواز تشديد العقوبة إلى ما يزيد عن الحد الأقصى المقرر للجريمة، وعلة التشديد تكمن في شخص الجاني؛ حيث أن عودته إلى الإجرام قرينة تدل على أن العقوبة الأولى لم تكن كافية لإصلاحه" (سرور، 2022م، ص: 318).

ويتصف العود بأنه ظرف مشدد للعقوبة، بالإضافة إلى أنه ظرف شخصي لهذا التشديد، والعلة التي تقف وراء تشديد العقوبة في العود لا ترجع إلى الفعل المُرتكب وإنما ترجع إلى الشخص الجاني؛ على أساس أن عودته إلى الإجرام بعد الحكم عليه دليل على أن العقوبة الأولى لم تكن كافية لردعه، وأنه ممن يستهينون بمخالفة القانون، فهو بذلك يكون أخطر من الجاني الذي يُجرّم لأول مرة، ومن هذا المنطلق كان لابد أن يكون العود سبباً من أسباب تشديد العقوبة (خليل، 1988م، ص: 10)، وفيما يتعلق بأنه ظرف شخصي فهو لا ينتج أثره إلا فيمن توافر فيه، سواء كان فاعلاً للجريمة أم كان شريكاً فيها، فلا يتعدى أثره للغير تطبيقاً لمبدأ شخصية العقوبة، فخطورة الجاني العائد من الناحية الاجتماعية هي مناط التشديد في العود، بغض النظر عن نوع الجريمة المرتكبة (سلامة، 1990م، ص: 564).

كما أن التشديد في العقوبة متفاوت بين التشديد الوجوبي والتشديد الجوازي، ففي حالة التشديد الجوازي يترك المشرع المجال للسلطة التقديرية للقاضي في توقيع العقوبة المشددة من عدمها، وهذا ما تم ملاحظته في قانون الجمارك الموحد الذي نص على أنه في حالة العود يجوز الحكم بمثل العقوبة⁽⁶⁷⁾، أما في حالة التشديد الوجوبي فلم يترك المشرع للقاضي أي سلطة تقديرية في ذلك؛ وعليه تكون سلطة القاضي محدودة بتطبيق النص، وهذا ما أخذ به قانون الجمارك المصري بنصه على مضاعفة التعويض إذا سبق للمتهم ارتكاب جريمة تهريب خلال الخمس سنوات السابقة وصدر حكم بات بالإدانة أو تم التصالح فيه⁽⁶⁸⁾. ويرى بلال ضرورة التشديد الوجوبي للعود في جريمة التهريب الضريبي الجمركي كونه أكثر فعالية في تحقيق ردع الجاني والوقاية من هذه الجريمة، إلا أنه يذهب جانب من الفقه إلى القول بأنه في حالة التشديد الجوازي يساهم القاضي بشكل أكبر في إقرار العدالة بوصفه موضع ثقة من المشرع الذي يرى في حكمته ونزاهته ما يكفل

(67) المادة رقم: (145) الفقرة: (7) من قانون الجمارك الموحد.

(68) المادة رقم: (78) من قانون الجمارك المصري.

التطبيق الصحيح للقانون (بلال، 2018م، ص: 59)، وبالرغم من ذلك يرى الباحثان أنه لا يتحقق ردع الجاني إلا في حالة التشديد الوجوبي.

وقد اختلف فقهاء القانون في مدة العود، فرأى البعض أن العود مؤبد؛ بحيث يُعد المجرم عائداً مهما مضى من الزمن على جريمته الأولى، ويرى البعض الآخر أن يكون العود مؤقتاً؛ أي إذا مضى وقت معين على الجريمة السابقة فلا يُعد المجرم عائداً بارتكابه للجريمة اللاحقة عليها (عودة، 2009م، ص: 766)، وفي هذا الإطار لم يحدد قانون الجمارك السعودي المدة الواجب توافرها لقيام العود في جريمة التهريب الضريبي الجمركي، وذلك على خلاف قانون الجمارك المصري الذي قيدها بمدة خمس سنوات. ويُلاحظ هنا تفوق قانون الجمارك المصري في تحديد مدة العود، فبناءً على قانون الجمارك الموحد يظل المجرم المرتكب لجريمة سابقة مهدداً طوال حياته بتطبيق أحكام العود وما يترتب عليه من آثار، وعليه فإن العود المؤقت أكثر عدالة من العود المؤبد، فيجب على قانون الجمارك الموحد تحديد المدة التي يكون الجاني خلالها عائداً أسوةً بقانون الجمارك المصري.

المبحث الرابع المصالحة الجمركية

مقدمة

أولى كُلٌّ من المنظم السعودي والمشرع المصري المصالحة الجمركية عناية خاصة؛ نظراً لما يترتب عليها من نتائج في غاية الأهمية، فقد أجازها المشرعان كإجراء لتسوية المنازعات الجمركية ذات الطابع الاقتصادي والمتمثلة في الجرائم الجمركية، وعليه سوف نتطرق للمصالحة الواردة في المادة رقم: (151) من قانون الجمارك الموحد، بالمقارنة مع ما ورد في المادة رقم: (76) من قانون الجمارك المصري.

المطلب الأول ماهية المصالحة الجمركية

تمهيد

يُعد الصلح في المنظمات الاقتصادية سبباً خاصاً لانقضاء الدعوى الجنائية، أخذت به معظم التشريعات الجزائية وهو نظام قديم متجدد، وتثير المصالحة الجمركية جدلاً واسعاً في الأوساط الفقهية والقضائية؛ مما أدى إلى اختلاف التعاريف المقدمة بشأنها؛ وعليه قُسم هذا المطلب إلى فرعين: الأول يتناول تعريف المصالحة الجمركية في اللغة والاصطلاح وتمييزها عن التصالح المدني، وفي الثاني سلطة الجمارك في قبول عقد المصالحة الجمركية.

الفرع الأول: تعريف المصالحة الجمركية في اللغة والاصطلاح وتمييزها عن التصالح المدني

أولاً - المصالحة في اللغة: مأخوذة من الصلح، واصطلاح القوم: زال ما بينهم من خلاف، استصلح الشيء: تهيأ للصلاح، أصلح في عمله أو أمره: أتى بما هو صالح ونافع، وأصلح الشيء: أزال فسادَه. (ضيف وآخرون، 2004م، ص: 520).

ثانياً - المصالحة في الاصطلاح: تُعرف بأنها: "سبب من أسباب انقضاء المتابعات الجزائية من قبل الشخص المخالف شرط أن يدفع مبلغاً محدداً كتصرف قانوني إجرائي من جانب واحد، يصدر عن المخالف الذي يكون له أن يقبل دفع المبلغ المقرر قانوناً، أو الأشياء التي يلزم أن يسلمها لإدارة الجمارك، كما يكون للمخالف رفض الشروط التي يحددها القانون فلا يتم التصالح وتتابع الإجراءات الجنائية ضده وينال

العقوبة المقررة" (أمين، 2012م، ص: 13)، وتُعرف أيضاً بأنها: تسوية النزاع القائم بطريقة ودية (بوسقيعة، 2013م، ص: 15). ويُقصد بالمصالحة الجمركية إمكانية إنهاء النزاع الجمركي بطريقة ودية من خلال التنازل المتبادل من قبل طرفي النزاع، وذلك مقابل اجتناب المتابعة القضائية على أساس طلب يقدم من طرف المتهم إلى إدارة الجمارك (قطيعة وآخرون، 2019م، ص: 10).

ثالثاً - التمييز بين التصالح الجمركي والتصالح المدني: انقسم الفقه بشأن الطبيعة القانونية للمصالحة الجمركية؛ فذهب البعض على اعتبار التصالح عقداً مدنياً تُطبق عليه كافة قواعد القانون المدني الخاصة بالعقود، بيد أن هذا الرأي انتقد بأنه وإن كان التصالح الجمركي يتفق مع التصالح المدني في وجوب انعقاده بتلاقي إرادة الطرفين، وتحديد مبلغه بناءً على الاتفاق بين الإدارة الجمركية والمتهم، إلا أن ذلك لا يحول دون التمييز بينهما؛ وذلك أن التصالح الجمركي لا يترتب عليه حسم نزاع خاص كما هو الحال في التصالح المدني، إنما يترتب عليه انقضاء الدعوى الجنائية، أو وقف تنفيذ العقوبة، وقد حدد المنظم الخليجي وقت التصالح بأن يكون قبل رفع الدعوى، أو خلال النظر فيها وقبل صدور الحكم الابتدائي، على خلاف قانون الجمارك المصري والذي يقبل التصالح ولو بعد صدور الحكم النهائي من المحكمة المختصة (العنزي، 2017م، ص: 154).

ينتج التصالح الجمركي آثاره بمجرد تمامه، ولو لم تتجه إرادة الطرفين إلى إنتاجه، بينما تُحدد آثار التصالح المدني وفقاً لإرادة أطرافه، فضلاً عن ذلك فإن التصالح الجمركي لا يجوز إجراؤه إلا بمناسبة وقوع جريمة التهريب الجمركي، ووفقاً للرخصة التي خولها المشرع لمرتكب الجريمة باعتباره طرفاً في الخصومة الجنائية، بينما يعقد الخصوم التصالح المدني بما لهم من سلطة تصرف، لا باعتبارهم خصوماً في الدعوى (حافظ، 2005م، ص: 284).

الفرع الثاني: سلطة الجمارك في قبول المصالحة الجمركية

تُعد الجرائم الجمركية من الجرائم التي أجازت التشريعات محل المقارنة التصالح فيها، حيث مُنحت إدارة الجمارك صلاحيات لإنهاء المنازعات القائمة بينها وبين المكلفين عن طريق التسوية الصلحية، وذلك عملاً بنص المادة رقم: (151) من قانون الجمارك الموحد، والمادة رقم: (76) من قانون الجمارك المصري.

وقد أجاز المنظمان عقد الصلح في هذا النوع من الجرائم الضريبية حتى يترك لإدارة الجمارك فرصة التفاهم مع المكلفين المخالفين لأحكام القانون الجمركي،



وفي ذلك تقدير منه لما يجب أن تكون عليه العلاقة بين الطرفين من تفاهم، والافتناع بعدالة الالتزامات الضريبية المفروضة، بالإضافة إلى أن التجريم الضريبي وإن كان يقوم على فكرة العدالة إلا أنه لا يخلو من الاستناد إلى أساس من النفعية، وتطبيقاً لهذه الفكرة فقد لا يهتم الدولة مدى ما يتكبده الجاني من عقاب لارتكاب الجريمة الجمركية، بل قد ترى ما يكفي لتحقيق مصلحتها في صورة الصلح الذي تعقده معه. (العنزي، 2015م، ص: 154).

وتختلف الأنظمة الجمركية حول الميعاد الذي يجوز فيه عقد التسوية الصلحية، فبعض الأنظمة الجمركية تشترط أن تكون التسوية الصلحية قبل صدور الحكم النهائي في الدعوى الجنائية، وبعض الأنظمة الجمركية الأخرى تجيز إجراء التسوية الصلحية في أي وقت ولو بعد صدور الحكم النهائي في الدعوى الجنائية؛ فلا يتقيد الطرفان بمواعيد معينة لإجرائها، وبعض الأنظمة الجمركية تنص على جواز الصلح قبل إحالة الدعوى الجنائية إلى المحكمة، أو قبل البدء فيها. وفي هذا الصدد قيد المنظم الخليجي ميعاد التصالح بأن يكون قبل صدور الحكم الابتدائي سواء قبل رفع الدعوى أو خلال النظر فيها⁽⁶⁹⁾، على خلاف قانون الجمارك المصري والذي ينص على أنه يجوز للوزير أو من يفوضه التصالح في جرائم التهريب إلى ما بعد صدور حكم نهائي بستان يوماً مقابل أداء مبلغ التعويض كاملاً، ومن هذا النص يتضح لنا أن المشرع المصري لم يقيد حدوث التصالح في وقت معين؛ ولذلك فإنه ليس هناك ما يمنع من انعقاده في أي مرحلة من مراحل الدعوى الجنائية⁽⁷⁰⁾، بل يمتد إلى ما بعد صدور الحكم النهائي من المحكمة المختصة، ويمكن حدوث التصالح أمام محكمة النقض أثناء نظر الطعن بالنقض، وفي هذه الحالة تقضي محكمة النقض بانقضاء الدعوى الجنائية بالتصالح (حافظ، 2005م، ص: 830)، إلا أن مبلغ

(69) انظر: المادة رقم: (151) من قانون الجمارك الموحد. وفي حالة عدم تقديم طلب التسوية خلال الموعد المحدد فإنه يجري تحريك الدعوى الجنائية، أو يُعاد النظر فيها ابتداءً من المرحلة التي توقفت عندها، أو يتم تنفيذ العقوبة المحكوم بها (الحديثي، 1987م).

(70) نص قانون الجمارك المصري رقم: (66) لسنة: (1962م) على أنه: "لا يجوز رفع الدعوى العمومية أو اتخاذ أية إجراءات في جرائم التهريب إلا بطلب كتابي من المدير العام للجمارك أو من ينوبه، وللمدير العام للجمارك أن يجري التصالح أثناء نظر الدعوى، أو بعد الحكم فيها حسب الحال مقابل التعويض كاملاً أو ما لا يقل عن نصفه، ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى العمومية، أو وقف تنفيذ العقوبة الجنائية وجميع الآثار المترتبة على الحكم حسب الحال"، ومؤدى هذا النص أن لمصلحة الجمارك التصالح مع المتهمين في هذا النوع من الجرائم في جميع الأحوال، سواء تم الصلح في أثناء نظر الدعوى أمام المحكمة، أو بعد الفصل فيها بحكم بات، ويترتب عليه انقضاء الدعوى الجنائية، أو وقف تنفيذ العقوبة بحسب الحال، فالصلح يعد في حدود تطبيق هذا القانون بمثابة نزول من الهيئة الاجتماعية عن حقها في الدعوى الجنائية مقابل الجعل الذي قام عليه الصلح ويحدث أثره بقوة القانون؛ مما يقتضي من المحكمة إذا ما تم التصالح في أثناء نظر الدعوى أن تحكم بانقضاء الدعوى الجنائية، أما إذا تراخى إلى ما بعد الفصل في الدعوى فإنه يترتب عليه وجوب وقف تنفيذ العقوبة المقضي بها، لما تقدم فإنه يتعين نقض الحكم المطعون فيه في خصوص ما قضى به في جريمة الشروع في تهريب البضائع من أداء الرسوم الجمركية موضوع التهمة الأولى، والحكم بانقضاء الدعوى الجنائية بالتصالح. نقض جنائي في: (1973/12/10م، س: 24 رقم: 245، ص: 1208).

التصالح يختلف حسب المرحلة التي تم فيها؛ فيكون مقابل التصالح نصف الغرامات المنصوص عليها قبل الإحالة للنيابة العامة، وكامل مبلغ الغرامة بعد الإحالة وقبل صدور الأمر الجنائي النهائي⁽⁷¹⁾.

ولا يفوت التنويه هنا بأن إبرام المصالحة الجمركية في كُلا النظامين ليس أمراً إلزامياً على مصلحة الجمارك إذا ما تقدم لها المتهم بطلب إبرام المصالحة حتى ولو سدد كامل المبالغ المطلوبة، فعلى هذا الأساس الصلح ليس حقاً للمتهم، فلا تلتزم إدارة الجمارك بالاستجابة إليه إذا طلبه (سرور، 2022م، ص: 385)، ويعني ذلك أن إدارة الجمارك تتمتع بالحرية التامة لقبول الطلب أو رفضه⁽⁷²⁾، وبالإضافة إلى ذلك فإنه ليس إجراءً مسبقاً مُلزماً لإدارة الجمارك يتعين عليها إتباعه قبل رفع الدعوى إلى القضاء، وإنما هي مُكثّة أجازها المشرع لإدارة الجمارك (عبود، 2016م، ص: 39).

المطلب الثاني

شروط عقد المصالحة الجمركية وأثرها

الفرع الأول: شروط عقد المصالحة الجمركية وأثرها

إلى جانب وجوب توافر جميع أركان العقد لصحته، يُشترط القانون أيضاً لتنعقد المصالحة الجمركية بصورة صحيحة، وترتب أثارها المقررة قانوناً، أن تحقق جملة من الشروط؛ هي:

أولاً - شروط المصالحة الجمركية

أ. اتفاق الطرفين على التصالح: ينعقد التصالح الجمركي غالباً بإيجاب يصدر من المتهم، يصادف قبولاً من جانب الإدارة الجمركية، وليس في القوانين التي نحن بصدد دراستها ما يمنع أن يصدر الإيجاب من جهة الإدارة، إلا أن ما جرى العمل به هو أن يصدر الإيجاب من جهة المتهم الذي يتقدم بطلب يعرض فيه التصالح مع مصلحة الجمارك، معرباً فيه عن استعداده لدفع الالتزامات المالية، وتقوم جهة الجمارك بالنظر في هذا الطلب وتقدير مدى

(71) نظر: المادة رقم: (76) من قانون الجمارك المصري.

(72) لما كان المستفاد من صريح المادة رقم: (22) من القانون (263) لسنة: (1956م) أنه يجوز للمدير العام لمصلحة الجمارك التصالح في جميع الأحوال، وأنه يترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية، أو وقف تنفيذ العقوبة حسب الأحوال، وكان الطاعن لم يزعم أن مدير عام مصلحة الجمارك قد قبل التصالح معه، فإن مجرد عرض الطاعن الصلح دون أن يصادف قبولاً من مدير عام مصلحة الجمارك لا يترتب الأثر الذي نصت عليه المادة رقم: (22) من انقضاء الدعوى الجنائية. نقض جنائي في: (1975/4/27م)، مجموعة أحكام محكمة النقض س: 26، رقم: 624، ص: 358.



استيفائه للشروط القانونية، وقد تعرضه على لجنة مختصة بالنظر في تقرير مدى إمكانية قبول طلبات التصالح (العنزي، 2015م، ص: 156).
 ب. أن يصدر التصالح من جهة مختصة: نظراً إلى أهمية الصلح وما يترتب عليه من آثار؛ فإن المشرع يسند الاختصاص للقيام به في غالب الأحوال إلى الوزير المختص، أو من يندبه، أو إلى المدير العام، وفي هذا المقام ينص قانون الجمارك الموحد على أن للمدير العام أو من يفوضه بناءً على طلب كتابي من صاحب الشأن عقد تسوية صلح في قضايا التهريب⁽⁷³⁾، وعلى نفس السياق ينص قانون الجمارك المصري على أنه يجوز لرئيس المصلحة أو من يفوضه عقد التصالح⁽⁷⁴⁾.

وتنص المادة رقم: (151) من قانون الجمارك الموحد على أن: "للمدير العام أو من يفوضه بناءً على طلب كتابي من صاحب الشأن عقد تسوية صلح في قضايا التهريب، سواء قبل رفع الدعوى أو خلال النظر فيها وقبل صدور الحكم الابتدائي؛ وذلك بالاستعاضة عن الجزاءات والغرامات الجمركية التي نصت عليها المادة رقم: (145) من هذا النظام". وقد صدر قرار وزير المالية رقم: (840) وتاريخ: (25 صفر 1441هـ) باعتماد قواعد عمل اللجان الجمركية لعام (1441هـ)، وجاء في المادة رقم: (43): "وفقاً لما جاء في النصوص الواردة في نظام الجمارك الموحد، لمحافظ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك أو من يفوضه عقد التسوية الصلحية وفقاً للإجراءات المعتمدة، وتسقط الدعوى بعد انتهاء إجراءات المصالحة عليها، ويحق لصاحب الشأن عدم قبول التسوية الصلحية".

وفي نفس الصدد تنص المادة رقم: (76) من قانون الجمارك المصري على أنه يجوز لرئيس المصلحة أو من يفوضه التصالح في المخالفات المنصوص عليها في المادة رقم: (71) وما بعدها، ولم ينص قانون الجمارك المصري على شروط التفويض، وفي هذه الحالة نرجع إلى القواعد العامة؛ حيث يشترط في التفويض حتى يكون منتجاً لآثاره أن يكون بناءً على نص قانوني، وأن يكون التفويض جزئياً فلا يكون كلياً إلا إذا أجاز القانون، وأن يكون الاختصاص المفوض فيه اختصاصاً أصلياً وليس اختصاصاً مفوضاً، وأن يكون التفويض في الحدود التي يحددها النظام، وصدر التفويض من السلطة صاحبة الاختصاص، ويجب أن يكون التفويض مكتوباً حتى يكون منتجاً لآثاره (الوالي، 1979م، ص: 165).

(73) المادة رقم: (151) من قانون الجمارك الموحد.

(74) المادة رقم: (76) من قانون الجمارك المصري.

ت. شكل المصالحة الجمركية: لا يتم التصالح الجمركي إلا بعد تقديم طلب كتابي من المتهم، وبعد أن يسدد لإدارة الجمارك المبالغ المستحقة⁽⁷⁵⁾، ووفقاً للأنظمة الجمركية فإن من يملك عقد التسوية يصدر قراره بقبولها أو رفضها، ويجب أن يتم ذلك كتابةً، ويجري العمل في مصلحة الجمارك على أن يتسلم المتهم نسخة تفيد توصله لهذه التسوية الصلحية لتقديمها إلى الجهات القضائية المعنية (العنزي، 2015م، ص: 157).

ثانياً - أثر المصالحة الجمركية: يترتب على المصالحة الجمركية بالنسبة لأطرافها انقضاء الدعوى الجنائية إذا تمت خلال نظر الدعوى⁽⁷⁶⁾، أما إذا تمت المصالحة بعد صدور حكم نهائي في الدعوى يترتب عليها وقف تنفيذ العقوبة الجنائية، وما يترتب على الحكم من آثار⁽⁷⁷⁾، ويُعد ذلك من النظام العام، ويحدث بقوة القانون، فقد نص المنظم الخليجي في النظام الجمركي الموحد في عرض المادة رقم: (153) على أنه تسقط الدعوى بعد انتهاء إجراءات المصالحة عليها، وفي قانون الجمارك المصري تنص المادة رقم: (76) على أنه يترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية، ويولد هذا الصلح للخرانة العامة حقاً في الحصول على المبلغ الذي أسفر عنه الاتفاق بين الطرفين بما لا يقل عن الحد المقرر قانوناً، وفيما يتعلق بأثر الصلح بالنسبة للغير فإنه ينحصر في انقضاء الدعوى الجنائية⁽⁷⁸⁾، ووقف تنفيذ العقوبة حسب الأحوال بالنسبة إلى المتهم الذي كان طرفاً في الصلح دون غيره من المتهمين في الدعوى⁽⁷⁹⁾.

(75) هذه المبالغ واردة في نص المادة رقم: (152) من نظام الجمارك الموحد، والمادة رقم: (76) من قانون الجمارك المصري.

(76) ينصرف التصالح إلى الدعوى الجنائية فقط دون الدعوى المدنية التي يبقى الحق في إقامتها موجوداً، إلا إذا كان التنازل يخص صراحة على الدعتين الجنائية والمدنية معاً، ومن خصائص وقف تنفيذ العقوبة في حالة التصالح الجمركي أنه نهائي لا يجوز العدول عنه حتى ولو صدر ضد المحكوم عليه أحكام أخرى ارتكبتها قبل أو بعد إتمام التصالح، بالإضافة إلى أن وقف التنفيذ في هذه الحالة يقع بقوة النظام مهما كانت مدة عقوبة الحبس المحكوم بها، وبدون توافر شروط أخرى في المحكوم عليه تتعلق بأخلاقه أو ماضيه (حافظ، 2005م، ص: 832).

(77) من خصائص وقف تنفيذ العقوبة في حالة التصالح الجمركي أنه نهائي لا يجوز العدول عنه حتى ولو صدر ضد المحكوم عليه أحكام أخرى ارتكبتها قبل أو بعد إتمام التصالح، بالإضافة إلى أن وقف التنفيذ في هذه الحالة يقع بقوة النظام مهما كانت مدة عقوبة الحبس المحكوم بها، وبدون توافر شروط أخرى في المحكوم عليه تتعلق بأخلاقه أو ماضيه (حافظ، 2005م، ص: 833).

(78) ففي حالة ارتباط جريمة التهريب الضريبي الجمركي بجرائم أخرى، فإن المصالحة في جريمة التهريب الجمركي لا توجب إطلاقاً انقضاء الدعوى في الجرائم الأخرى المرتبطة بها (فرهود، 1994م، ص: 684).

(79) استقر قضاء محكمة النقض الفرنسية على أن الصلح الذي تجرته إدارة الجمارك مع المتهمين أو المحكوم عليهم للتهريب الجمركي أو الغش لا ينتفع به إلا هؤلاء الذين كانوا طرفاً في الصلح دون غيرهم، إلا إذا كان طرفاً في الصلح مع الإدارة ممثلاً لجميع المتهمين معه. ويُلاحظ أن المتهمين الآخرين في الدعوى قد يلزمون قانوناً بأداء مبلغ الغرامة الضريبية كله بطريق التضامن، فهل يؤثر الصلح الذي تجرته الإدارة مع أحد المتهمين في مقدار هذا المبلغ المحكوم به عليهم؟ حيث ذهبت محكمة النقض الفرنسية إلى وجوب الحكم على المتهمين بجميع العقوبات التي يقررها القانون دون عبرة بالتصالح الذي أجرته الإدارة مع المتهم الآخر على أن تراعى الإدارة عند التنفيذ المبلغ الذي تفاضته تنفيذاً للصلح. للمزيد أنظر: (سرور، 2022م، ص: 192).



الفرع الثاني: مقابل المصالحة الجمركية

أولاً - مقابل التصالح: نص المشرح الخليجي بشكل صريح على مقابل المصالحة الجمركية في المادة رقم: (152) منه؛ وذلك على النحو التالي:

1. إذا كان محل التهريب بضاعة تخضع لضرائب جمركية مرتفعة، يكون مقابل التصالح غرامة لا تقل عن مثلي الضريبة الجمركية المستحقة، ولا تزيد على ثلاثة أمثال الضريبة الجمركية أو مثلي قيمة البضاعة أيهما أعلى⁽⁸⁰⁾.
2. أما السلع الأخرى، فيكون مقابل التصالح غرامة لا تقل عن مثل الضريبة الجمركية المستحقة، ولا تزيد على خمسين بالمائة من قيمة البضاعة.
3. إذا كانت البضاعة المهربة غير خاضعة للضرائب الجمركية (معفاة)، فيكون مقابل التصالح غرامة لا تقل عن عشرة بالمائة من قيمة البضاعة، ولا تزيد على خمسين بالمائة من قيمتها.
4. إذا كانت البضاعة المهربة من البضائع الممنوعة، فيكون مقابل التصالح غرامة لا تقل عن قيمة البضاعة، ولا تزيد على ثلاثة أمثال قيمتها.
5. مصادرة البضائع المهربة أو الفسخ عنها أو إعادة تصديرها كلياً أو جزئياً.
6. يجوز مصادرة وسائط النقل والأدوات والمواد التي استعملت في التهريب، وتكون المصادرة وجوبية إذا أُعدَّت تلك الأدوات لذلك، أما وسائط النقل العامة كالسفن والطائرات والسيارات العامة فلا يجوز مصادرتها إلا إذا أُعدَّت أو استؤجرت لغرض التهريب، ويجوز في الحالتين استحصا لمبلغ لا يزيد عن قيمتها عوّضاً عن المصادرة⁽⁸¹⁾.

وينص قانون الجمارك المصري في عرض المادة رقم: (81) على أنه يجوز للوزير أو من يفوضه التصالح في جرائم التهريب إلى ما بعد صدور حكم نهائي بستين يوماً، مقابل أداء مبلغ التعويض كاملاً⁽⁸²⁾.

(80) عُدلت هذه الفقرة بموجب المرسوم الملكي الكريم رقم: (م/14) وتاريخ: (25 محرم 1443هـ) بالموافقة على تعديل نظام الجمارك الموحد.

(81) عُدلت هذه الفقرة بموجب المرسوم الملكي الكريم رقم: (م/14) وتاريخ: (25 محرم 1443هـ) بالموافقة على تعديل نظام الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون الخليجي؛ حيث كانت سابقاً "مصادرة وسائط النقل والأدوات والمواد التي استعملت في التهريب؛ وذلك فيما عدا وسائط النقل العامة؛ كالسفن والطائرات والسيارات العامة، ما لم تكن قد أُعدَّت أو استؤجرت لهذا الغرض.

(82) بناء على نص المادة رقم: (78) فإن مبلغ التعويض كاملاً يُعادل مثلي قيمتها أو مثلي الضريبة المستحقة إذا كانت البضائع محل الجريمة ممنوعة؛ فإن التعويض يُعادل مثلي قيمتها أو مثلي الضريبة المستحقة أيهما أكبر.

يُلاحظ أن قانون الجمارك المصري لم ينص على حالة التصالح إذا كانت البضائع المهربة معفاة من الضرائب، أو البضائع التي تخضع لضرائب مرتفعة، كما لم ينص على المصادرة كعقوبة في حالة المصالحة الجمركية واكتفى فقط بالتعويض، بالإضافة أن الفرق في مقدار العقوبة في قانون الجمارك الموحد في حال عقد المصالحة أقل من مقدارها في قانون الجمارك المصري وهذا ما نراه أكثر عدالة من وجهة نظرنا.

ثانياً - النقد الذي وجه لنظام المصالحة الجمركية: يُعاب على المصالحة الجمركية من ناحيتين، الناحية الأولى: أن المصالحة مع المتهم مقابل التنازل عن سلطة العقاب نظام يدعو إلى الشك في سلامته، فمظهر هذا النظام يُوحى أن المتهم أو المحكوم عليه يمكنه أن يدفع مقابلًا لوقوفه موقف الاتهام، أو لما قضي به عليه من عقوبة سالبة للحرية، أو سالبة لحقه في ممارسة النشاط الاقتصادي، ومن ثم فإن هذا النظام لا يحقق المساواة بين الناس، فالأغنياء لهم القدرة على دفع ثمن حريتهم، بينما ليس للفقراء القدرة على تجنب ألم هذه العقوبة، كما أن هذا النظام وهو يسمح بانقضاء الدعوى بعيداً عن بصر الجمهور وسمعه لا يحقق الردع العام المطلوب في العقوبة الجزائية، بل إن هذا النظام وهو يسمح بدفع مقابل للجريمة يؤدي إلى تكوين عقيدة بأن الجرائم الاقتصادية التي تنتهي على هذا الوجه ليست من الجرائم الخطيرة التي ينبغي تجنبها، وفي هذا خطر كبير على السياسة الاقتصادية (مصطفى، 1963م، ص: 12). وفيما يتعلق بالناحية الثانية: التي يُعاب فيها على المصالحة الجمركية هي أن مقابل المصالحة لا يقل بكثير عن كامل العقوبة المنصوص عليها في الأنظمة الجمركية محل الدراسة؛ وبالتالي فهي غير منصفة من وجهة نظر التاجر، وعليه فإن هذا الفارق بين العقوبة وبين مقابل الصلح تتلاشى معه الفائدة المرجوة من الصلح؛ لأن المقابل لا يشكل فارقاً كبيراً يدفع المتهم إلى اللجوء للمصالحة بدلاً من المتابعة القضائية وتخفيف العبء عن القضاء، فضلاً عن ذلك فإن هذا النظام يُنتقد بأنه يسمح للإدارة الجمركية أن تنحرف بسلطتها فتوافق على إجراء التصالح في حالات لا تتفق مع مصلحة الخزنة العامة للدولة، وترفض التصالح في حالات أخرى استجابةً لأغراض شخصية (حافظ، 2007م، ص: 825).

بيد أن هذا النقد الموجه لنظام المصالحة الجمركية لم يسلم من الاعتراض، فنظام التصالح طريقة فعّالة لجهة الإدارة للحصول على مستحقاتها دون اللجوء إلى التفاوض الذي قد ينتهي بصور حكم الإدانة، ومع ذلك قد يتعذر تنفيذ الحكم للصعوبات التي قد تعترض سبيله (بنهام، 1977م، ص: 43)، بالإضافة إلى ذلك

فإن التصالح لا يتعارض مع مبدأ المساواة، فالواقع العملي أثبت أنه في كثير من الأحيان لا يصل الأمر إلى القضاء، وإنما يتم تسويته ودياً بين المكلف المخالف وجهة الإدارة (حافظ، 2007م، ص: 825).

ومن وجهة نظرنا فإن نظام المصالحة الجمركية يحتاج إلى تخفيض الغرامة المُحصلة مقابل عقد التصالح، وذلك حتى تحقق الفائدة المرجوة منها؛ والمتمثلة في اللجوء إليها بدلاً من القضاء المكتظ بالقضايا، مما يسهل عملية الفصل في المنازعة الجمركية بسهولة وسرعة تتفق مع طبيعة الحال، فهي من وجهة نظر التاجر تعتبر نظاماً غير عادل؛ لتساوي العقوبة فيها إلى حد كبير مع العقوبة المقررة للجريمة، وعليه فإن الفرق بينها وبين المحاكمة الجزائية شبه منعدم.

الخاتمة

استعرض هذا البحث القواعد القانونية التي تحكم تحصيل الدين الضريبي الجمركي وفقاً لقانون الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون الخليجي مقارناً بقانون الجمارك المصري. واكتسب الموضوع أهميته من الدور الفعّال للضريبة الجمركية في رفد الخزينة العامة للدولة، وما يترتب على التهريب منها من ضرر بالمصالح الاقتصادية والاجتماعية، وتعرّض خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية. وتم تقسيم البحث إلى مبحثين؛ يتضمن المبحث الأول: ماهية التهريب الضريبي الجمركي، بينما خصص المبحث الثاني للملاحقات في جريمة التهريب الضريبي الجمركي والجزاءات المترتبة عليها. وخرجت الورقة بالنتائج والتوصيات التالية:

أولاً- النتائج

1. بالنسبة لمفهوم التهريب الضريبي الجمركي فقد تطرق البحث لمفهومه طبقاً للمفهوم اللغوي، والفقهني، ثم لمفهومه وفقاً لقانون الجمارك الموحد وقانون الجمارك المصري، وانتهى البحث إلى تأييد التعريف الفقهي القائل بأن كل فعل يتعارض مع القواعد التي تنظم حركة البضائع عبر الحدود، سواءً فيما يتعلق بفرض ضرائب جمركية على البضائع في حالة إدخالها أو إخراجها من إقليم الجمهورية أو بمنع استيراد أو تصدير تلك البضائع، وبطريقة أكثر إجمالاً فإن التهريب الجمركي يقصد به إدخال البضائع إلى إقليم الدولة أو إخراجها منه على خلاف القانون.
2. يجب أن يتوفر في جريمة التهريب الضريبي الجمركي كغيرها من الجرائم الأخرى مجموعة من الأركان، فحتى يطلق عليها وصف الجريمة لابد أن يتوافر فيها الركن الشرعي والركن المادي والركن المعنوي، ولا يفوت هنا أن التنويه إلى أن الفقهاء اختلفوا حول ضرورة توافر الركن المعنوي، واتجه كلاً المنظمين إلى الأخذ بالرأي القائل بضرورة توافر القصد حتى تقوم المسؤولية.
3. اختلف الفقهاء في تحديد الطبيعة القانونية لجريمة التهريب الضريبي الجمركي، بين أنها ذات طبيعة إدارية أو أنها ذات طبيعة جنائية، وتوصل البحث إلى أن جريمة التهريب الضريبي الجمركي ذات طبيعة جنائية خاصة، تجمع بين العقوبة الجنائية والتعويض المدني.
4. خصص المشرعان أحكاماً خاصة بموظفي الجمارك بما يتلاءم مع الطبيعة الخاصة بالعمل في الميدان الجمركي، وذلك فيما يتعلق بالإجراءات الأولية لجريمة التهريب الجمركي المتمثلة في المعاينة والتفتيش والاطلاع والحجز والتحقيق.
5. بينت النصوص الجمركية في قانون الجمارك الموحد وقانون الجمارك المصري القوة الثبوتية للمحاضر التي تحررها الإدارة الجمركية؛ ويعود السبب وراء ذلك إلى



أنها تؤدي دوراً بارزاً في إثبات الجرائم الضريبية الجمركية فهي أساس المتابعة، فلا يمكن تقديم شكوى ما لم يكن هناك إثبات للجريمة.

6. أجاز قانون الجمارك الموحد لمدير عام الجمارك أن يصدر القرارات اللازمة لتحصيل الضرائب والغرامات الجمركية والرسوم الأخرى الثابتة التي تخلف المكلف عن أدائها، بينما لم ينص القانون المصري صراحةً على ذلك حيث اكتفى بالنص على أنه على مصلحة الجمارك تحصيل الضريبة الجمركية وجميع الضرائب والرسوم الأخرى المستحقة عليها، وتكثيف قرارات التحصيل الصادرة من المدير العام على أنها قرارات إدارية.

7. تختص النيابة العامة في المملكة العربية السعودية بالتحقيق والادعاء في جرائم التهريب الجمركي المنصوص عليها في المادتين رقم: (142) ورقم: (143) من نظام الجمارك الموحد، ويقتصر دور الهيئة العامة للجمارك على ضبط المخالفات وإحالة ملفاتها إلى فرع النيابة العامة المختص مكانياً بنظرها؛ وبالتالي فإن إدارة الجمارك ممثلة في المدير العام الوارد ذكره في المادة رقم: (150) لم يعد وفقاً للأمر الملكي الكريم رقم: (30174) وتاريخ: 2/6/1440هـ مخولاً بتحريك الدعاوى الجمركية والتحقيق والادعاء فيها.

8. يُعاقب على جريمة التهريب الضريبي الجمركي بعقوبات مالية تتمثل في الغرامة الجمركية والمصادرة، وأخرى سالية للحرية تتمثل في الحبس، وفيما يتعلق بالطبيعة القانونية للغرامة الجمركية فهي بناءً على قانون الجمارك الموحد تُعد تعويضاً مدنياً للإدارة ولا تشملها أحكام العفو العام، بينما قانون الجمارك المصري يعتبرها عقوبة تكميلية تنطوي على عنصر التعويض، ويتفق البحث هنا مع الرأي الفقهي القائل بالطبيعة المختلطة للغرامة الجمركية؛ حيث يمكن النظر إليها كعقوبة وتعويض في آن واحد.

9. توصل البحث إلى أن نظام المصالحة الجمركية يحتاج إلى إعادة نظر بحيث يتم تخفيض الغرامة المُحصلة مقابل عقد التصالح؛ حتى تحقق الفائدة المرجوة منها؛ المتمثلة في اللجوء إليها بدلاً من القضاء المكتظ بالقضايا؛ مما يسهل عملية الفصل في المنازعة الجمركية بسهولة وسرعة تتفق مع طبيعة الحال، فهي من وجهة نظر التاجر تُعد نظاماً غير عادل؛ لتساوي العقوبة فيها إلى حد كبير مع العقوبة المقررة للجريمة؛ وعليه فإن الفرق بينها وبين المحاكمة الجزائية شبه منعدم.

10. قيد قانون الجمارك الموحد ميعاد التصالح إلى الفترة التي تسبق صدور الحكم الابتدائي، وفي حالة عدم تقديم طلب التسوية خلال الموعد المحدد فإنه لا يلتفت إليه، بينما قانون الجمارك المصري وسع في ميعاد إجراء التصالح؛ حيث يمتد إلى ما بعد صدور الحكم النهائي.

ثانياً - التوصيات

لما كانت المشكلة الأساس التي يثيرها البحث تدور حول القواعد القانونية الإجرائية التي تتبعها إدارة الجمارك في المملكة العربية السعودية قصد استيفاء الضريبة الجمركية المتهرب منها المتمثلة في الملاحقة الإدارية والقضائية وعقد المصالحة الجمركية، فإن البحث بعد الدراسة المستفيضة يُوصي بالآتي:

1. لا يستقيم القول بالتصالح في جريمة جاء النص بشأنها أنها مخرلة بالشرف والأمانة، ويكون الخلاص من الحكم بالإدانة فيها ميسوراً بالتصالح سواء قبل رفع الدعوى أو بعدها أو بعد صدور الحكم فيها؛ وعليه يجب على المشرع المصري تبني موقف نظام الجمارك الموحد بعدم اعتبار جريمة التهريب الجمركي من الجرائم المخرلة بالشرف والأمانة، كونها عقوبة إضافية قاسية لا تتناسب مع حجم الجريمة.
2. على الرغم من أهمية الدور الذي يقوم به نظام المصالحة الجمركية في تحصيل الضرائب الجمركية بسهولة وسرعة تتفق مع طبيعتها، إلا أنه ينبغي عدم السماح بعقد المصالحة الجمركية بشكل مطلق، فلا بد من وضع قيود على هذا الحق تتمثل باستثناء حالة العود، وإذا كان محل الجريمة بضائع ممنوعة أو من شأنها الإضرار بالاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية للحيلولة دون تشجيع المهرب على ارتكاب الجريمة مرة أخرى وحمايةً لاعتبارات النظام العام.
3. يُعاب على المصالحة الجمركية أنها غير منضبطة ولا يوجد معايير تحكم قبولها أو رفضها، كما أن الغرامات المترتبة عليها لا تحقق المساواة بين التاجر الكبير والتاجر الصغير؛ وعليه يجب إنفاذاً للفقرة الثانية من المادة رقم: (151) من نظام الجمارك الموحد على السلطة التي تتبعها الإدارة العامة للجمارك إصدار الدليل المنظم لأحكام المصالحة الجمركية.
4. إعادة النظر في عقوبة الغرامات المقررة في حال عقد المصالحة الجمركية، وتعديلها لتكون أقل من العقوبة المقررة للجرائم الجمركية، حتى يتحقق الهدف منها، المتمثل في اللجوء إليها بدلاً من القضاء المكتظ بالقضايا؛ مما يسهل عملية الفصل في المنازعة الجمركية بسهولة وسرعة تتفق مع طبيعتها.
5. تماشياً مع الأمر الملكي الكريم رقم: (30174) وتاريخ: (2 جمادى الثانية 1440هـ) لابد من تعديل نص المادة رقم: (150) من نظام الجمارك الموحد لتكون فرضاً بهذا النص: "لا يجوز تحريك الدعوى في جرائم التهريب إلا بناءً على طلب خطي من الشخص، أو الجهة المعنية بتحريكها".



قائمة المراجع

أولاً - المراجع العربية

1. قانون الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية الصادر بالمرسوم الملكي رقم: (م/41) وتاريخ: (1423/11/3هـ) ولائحته والتنفيذية ومذكرته الإيضاحية.
2. الأمر الملكي رقم: (30174) وتاريخ: (1440/6/2هـ) المتضمن نقل اختصاصات الهيئة العامة للجمارك للنيابة العامة.
3. اللائحة التنفيذية لنظام الاستثمار التعديني بقرار وزير الصناعة والثروة المعدنية رقم: (1006) وتاريخ: (9 جمادي الأول 1442هـ).
4. نظام مكافحة غسل الأموال الصادر بالمرسوم الملكي رقم: (م/20) وتاريخ: (25 صفر 1439هـ).
5. نظام الإجراءات الجزائية، الصادر بالمرسوم الملكي رقم: (م/2) وتاريخ: (22 محرم 1435هـ).
6. قانون الجمارك المصري رقم: (207) لسنة (2020م) ولائحته التنفيذية.
7. قانون الإجراءات الجنائية رقم: (105) لسنة (1950م)، والمعدل في: (5 سبتمبر عام 2020م).
8. ابن منظور، جمال الدين محمد بن مكرم، (1414هـ). **لسان العرب**، بيروت: دار صادر للنشر والتوزيع.
9. الرازي، الإمام محمد بن أبي بكر، بن عبد القادر، (1418هـ). مختار الصحاح، ط1، القاهرة: مكتبة الآداب.
10. ضيف، شوقي وآخرون، (1425هـ). **المعجم الوسيط**، ط4، مصر: مكتبة الشروق الدولية.
11. أبو عامر، محمد زكي، (1981م). **قانون العقوبات اللبناني**، بيروت: الدار الجامعية.
12. أبو عامر، محمد زكي، (1996م). **قانون العقوبات القسم العام**، الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة.
13. أحمد، عبد الفتاح، (2003م). **شرح قوانين الجمارك**، الإسكندرية: دار الكتب والوثائق المصرية.
14. أمين، مصطفى محمد، (2012م). **انقضاء الدعوى الجنائية بالصلح**، القاهرة: دار النشر العربية.

15. أوهيبة، عبد الله، (2009م). **شرح قانون الإجراءات الجزائية**، الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر.
16. بدوي، أحمد زكي، (2003م). **معجم المصطلحات القانونية**، ط2، القاهرة: دار الكتاب المصري.
17. بنهام، رمسيس، (1977م). **نظرية التجريم في القانون الجنائي**، الإسكندرية: منشأة المعارف.
18. بوسقيعة، أحسن، (2008م). **المنازعات الجمركية في شقها الجزائي**، ط3، الجزائر: دار هومة للنشر.
19. بوسقيعة، أحسن، (2011م). **المنازعات الجمركية**، ط5، الجزائر: دار هومة للنشر والتوزيع.
20. بوسقيعة، أحسن، (2013م). **المصالحة في المواد الجزائية بوجه عام وفي المادة الجمركية بوجه خاص**، الجزائر: دار هومة للنشر والتوزيع.
21. بوسقيعة، أحسن، (2014م). **المنازعات الجمركية**، ط7، الجزائر: دار هومة للنشر والتوزيع.
22. حافظ، مجدي محب، (1995م). **جريمة التهريب الجمركي في ضوء الفقه وأحكام النقض الإدارية العليا والدستورية العليا إلى عام 1995م**، القاهرة: المجموعة المتحدة للطباعة.
23. حافظ، مجدي محب، (2005م). **الموسوعة الجمركية**، الإسكندرية: دار الفكر الجامعي.
24. حافظ، مجدي محب، (2007م). **الموسوعة الجمركية**، ج2، القاهرة: دار العدالة.
25. الحديثي، فخري، (1987م). **أصول الإجراءات في الجرائم الاقتصادية**، بغداد: مطبعة جامعة بغداد.
26. حسني، محمود نجيب، (1989م). **شرح قانون العقوبات**، ط6، القاهرة: دار النهضة العربية.
27. حمدي، كمال، (2004م). **جريمة التهريب الجمركي**، ط2، الإسكندرية: منشأة المعارف.
28. حمدي، محمد كمال، (1989م). **جريمة التهريب الجمركي قرينة التهريب**، الإسكندرية: دار المطبوعات الجامعية.
29. الحيازي، معن، (1998م). **جرائم التهريب الجمركي**، ط1، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع.



30. خليفة، عبد العزيز، (2008م). **المرافعات الإدارية والاثبات أمام القضاء الإداري**، ط1، مصر: المركز القومي للإصدارات القانونية.
31. خليل، عدلي، (1988م). **العود ورد الاعتبار**، القاهرة: دار الكتب القانونية.
32. داوود، عبد المنعم محمد، (1990م). **المالية العامة**، ط2، الإسكندرية: منشأة المعارف.
33. راشد، علي، (1974م). **القانون الجنائي**، القاهرة: دار النهضة العربية.
34. رحمانى، منصور، (2006م). **علم الاجرام والسياسة الجنائية**، الجزائر: دار العلوم للنشر والتوزيع.
35. رشيد، دينا و بو علي، سعيد، (2015م). **شرح قانون العقوبات الجزائري**، الجزائر: دار بلقيس.
36. سرور، أحمد فتحي، (1418هـ). **الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية**، القاهرة: دار النهضة العربية.
37. سرور، أحمد فتحي، (1985م). **الوسيط في قانون العقوبات**، القاهرة: دار النهضة العربية.
38. سرور، أحمد فتحي، (2022م). **الجرائم الضريبية**، تحديث بهاء المري، المنصورة: دار الاهرام للنشر والتوزيع.
39. السعدي، محمد صبري، (2001م). **الواضح في شرح القانون المدني**، الجزائر: دار الهدى.
40. السعيد، مصطفى، (1962م). **الأحكام العامة في قانون العقوبات**، القاهرة: دار المعارف.
41. سلامة، مأمون، (1990م). **قانون العقوبات القسم العام**، ط3، مصر: دار الفكر العربي.
42. سليمان، عبد الله، (1998م). **شرح قانون العقوبات**، ج2، الجزائر: ديوان المطبوعات.
43. الصيفي، عبد الفتاح، (1967م). **القاعدة الجنائية**، بيروت: الشركة الشرقية للنشر والتوزيع.
44. عامر، أبو بكر الصديق محمد، (2005م). **شرح وتحليل مواد نظام (قانون) الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية ولائحته التنفيذية**، ط1، البحرين: وكالة الأهرام للإعلانات.
45. عبد الرزاق، عباس، (2012م). **التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي**، الجزائر: دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع.

46. عبد المنعم، سليمان، (2003م). **النظرية العامة لقانون العقوبات: دراسة مقارنة**، بيروت: منشورات الحلبي الحقوقية.
47. عثمان، آمال عبد الرحيم، (1989م). **شرح قانون الإجراءات الجزائية**، القاهرة: دار النهضة العربية.
48. عفر، محمد أنس قاسم، (2004م). **النشاط الإداري**، مصر: دار النهضة العربية.
49. العنزي، أنوار أحمد، (2017م). **جريمة التهريب الجمركي: دراسة مقارنة**، ط1، الرياض: دار الكتب الجامعي.
50. عودة، عبد القادر، (2009م). **التشريع الجنائي الإسلامي مقارناً بالقانون الوضعي**، القاهرة: دار الحديث.
51. عوض، محمد عوض، (2012م). **المبادئ العامة في الإجراءات الجنائية**، الإسكندرية: دار المطبوعات الجامعية.
52. الغرياني، يوسف، (1990م). **طرق الطعن في القرارات الجمركية الخاطئة**، القاهرة: وكالة مصر للصحافة والاعلان.
53. فضيل، كوسة، (2010م). **الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة**، الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع.
54. القهرجي، علي عبد القادر، (2002م). **شرح قانون العقوبات**، بيروت: منشورات الحلبي الحقوقية.
55. كحلوي، رجب محمد السيد، (1438هـ). **النظام الإداري في المملكة العربية السعودية**، ط1، المملكة العربية السعودية: الشقري.
56. لوقاباوي، نبيل، (1994م). **الجرائم الجمركية: دراسة مقارنة**، القاهرة: دار النهضة العربية.
57. محمد، غنام، (1993م). **القانون الإداري الجنائي**، القاهرة: دار النهضة العربية.
58. مرسي، عبد المولى محمد، (2015م). **الوسيط في النظام الضريبي المصري**، ط1، القاهرة: شركة ناس للطباعة.
59. مصطفى، محمود، (1963م). **الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن**، القاهرة: دون دار نشر.
60. مصطفى، محمود، (1983م). **شرح قانون العقوبات القسم العام**، القاهرة: دار النهضة العربية.



61. ملاوي، إبراهيم، وعثمانى محمد، الهادي، (2014م). **قرائن التهريب الجمركي في ظل التشريع الجزائري والقانون المقارن**، تونس: منشورات رأس الجبل الحسين.
62. مهدي، عبد الرؤوف، (1976م). **المسؤولية الجنائية عن الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن**، القاهرة: مطبعة مدني.
63. الوالي، محمد إبراهيم، (1979م). **نظرية التفويض الإداري**، مصر: دار الفكر العربي.
64. بشاغة، سندس، (2021م). الجرائم الضريبية في التشريع الجزائري، **رسالة ماجستير**، جامعة العربي التبسي، الجزائر.
65. بلال، بلقاسم، (2018م). العود للجريمة وفق القانون الجزائري، **رسالة ماجستير**، جامعة أكلي محند أولحاج-البويرة، الجزائر.
66. التويجري، وليد حمود، (2014م). المسؤولية المدنية عن جريمة التهريب الجمركي في النظام الموحد لدول مجلس التعاون، دراسة تطبيقية، **رسالة ماجستير**، العدالة الجنائية، جامعة نايف للعلوم الأمنية.
67. الجعنوني، علي، (2007م). المنازعات الجمركية الجزرية، **رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص**، جامعة محمد الأول، المغرب.
68. سمرة، بليل، (2013م). المتابعة الجزائية في المواد الجمركية، **رسالة ماجستير في العلوم القانونية**، جامعة باتنة، الجزائر.
69. الطيبي، مبارك، (2010م). التهريب الجمركي ووسائل مكافحته في التشريع الجزائري، **رسالة ماجستير**، جامعة تلمسان، الجزائر.
70. العاش، سعادانه العيد، (2006م). الاثبات في المادة الجمركية، **بحث لنيل شهادة الدكتوراة في القانون**، جامعة تنة، الجزائر.
71. عبود، زين الهدى، (2016م). المنازعات الجمركية في التشريع الجزائري، **رسالة ماجستير**، جامعة بسكرة، الجزائر.
72. العنزي، أنوار أحمد، (2015م). الإجراءات الجزائية لجريمة التهريب في نظام الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون الخليجي، **رسالة ماجستير**، جامعة نايف للعلوم الأمنية، كلية العدالة الجنائية، الرياض، 2015م.
73. فطيمة، عزوف، وصباح، براهيمى، (2019م). الفصل في الجرائم الضريبية، **رسالة ماجستير**، جامعة عبد الرحمن ميرة، الجزائر.
74. مسعى، يزيد، (2018م). جريمة التهريب الجمركي في التشريع الجزائري، **رسالة ماجستير**، جامعة محمد خضير بسكرة، الجزائر.

75. نهى، شيروف، (2018م). الجريمة الجمركية نصاً وتطبيقاً، **بحث لنيل شهادة الدكتوراة**، جامعة منتوري قسنطينة 1، الجزائر.
76. سالم، عبد الرؤوف، ومحمد، قريشي، (2022م). " دور المحاضر الضريبية في إثبات جريمة التهريب الضريبي "، **مجلة دفاتر السياسة والقانون**، مجلد: 14، العدد: 1.
77. سلامة، توفيق، (2014م). " دور إدارة الجمارك في إثبات الجريمة الجمركية وفقاً لقانون الجمارك الجزائري والأمر رقم: (05- 06) المتعلق بمكافحة التهريب، **مجلة الفقه والقانون**، العدد: 18.
78. العاريف، عائشة، (2021م). "منازعات تحصيل الديون الجمركية بين مقتضيات مدونة الجمارك ومدونة تحصيل الديون العمومية، **مجلة المهن القانونية والقضائية** "، العدد: 12.
79. عباس، محمد إبراهيم خضير، (2020م). " الطبيعة القانونية للجرائم الضريبية "، **مجلة الجامعة العراقية**، ج: 2، العدد: 49.
80. عبدلي، وفاء، (2018م). " أحكام المسؤولية المدنية في المادة الجمركية "، **مجلة الحقوق والعلوم السياسية**، العدد: 9.
81. العنبي، رضوان، وفوركي، مصطفى، (2014م). "المسطرة القضائية في المادة الضريبية"، **مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية**، العدد: 6.
82. فرهود، محمد سعيد، (1994م). " الضريبة الجمركية في الكويت "، **مجلة الحقوق**، المجلد: 18، العدد الثالث.
83. القرقر، الشرقاوي، (2021م). " الخصوصية الإجرائية في الدعوى الجمركية "، **مجلة البوغاز للدراسات القانونية والقضائية**، العدد: 14.
84. مرقس، سعيد، (2018م). " التهريب الجمركي تشريعاً وفقهاً وقضاء "، **مجلة المال والتجارة**، العدد: 595.
85. النهاري، يونس، (2016). " خصوصيات المصالحة الجمركية "، **مجلة منازعات الأعمال**، العدد: 6.
86. تعميم رقم: (4619) وتاريخ: (26 جمادي أول 1433هـ) بشأن مصادرة وسائط النقل العامة والخاصة والمستخدمه في جريمة التهريب الجمركي.
87. تعميم رقم: (5274) وتاريخ: (17 محرم 1443هـ) بشأن انعقاد الاختصاص للهيئة بامتداد النطاق الجمركي.
88. تعميم رقم: (25711) وتاريخ: (8 ربيع الثاني 1445هـ) بالموافقة على قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية.

89. الطعن المصري رقم: (1107) لسنة: (28)، جلسة: (1958/11/3م)، س: (9)، ص: (866).
90. الطعن المصري رقم: (112)، لسنة: (27)، جلسة: (1962/12/13م)، س: (13)، ص: (1120).
91. قرار اللجنة الاستثنائية الجمركية بالرياض رقم: (624) تاريخ: (5 ربيع ثاني 1444هـ).
92. قرار اللجنة الاستثنائية بالرياض رقم: (561) وتاريخ: (1444هـ).
93. قرار اللجنة الاستثنائية بجدة رقم: (123) لعام (1434هـ).
94. قرار اللجنة الجمركية الابتدائية بالدمام رقم: (341) وتاريخ: (14 ذو القعدة 1429هـ).
95. قرار اللجنة الجمركية الاستثنائية بالدمام رقم: (38) تاريخ: (6 ربيع أول 1432هـ).
96. قرار اللجنة الجمركية الاستثنائية بالرياض رقم: (177) تاريخ: (23 ربيع ثاني 1443هـ).
97. قرار اللجنة الجمركية الاستثنائية بالرياض قرار رقم (535) وتاريخ: (12 رجب 1443هـ).
98. قرار اللجنة الجمركية الاستثنائية بالرياض قرار رقم: (616) تاريخ: (5 ربيع ثاني 1444هـ).
99. قرار اللجنة الجمركية الاستثنائية بجدة رقم: (21) وتاريخ: (1432هـ).
100. قرار اللجنة الجمركية الاستثنائية بجدة رقم: (25) وتاريخ: (13 ربيع أول 1441هـ).
101. قرار مجلس الوزراء رقم: (2597) وتاريخ: (24 رجب 1439هـ).
102. قرار مجلس الوزراء رقم: (287) وتاريخ: (6 رجب 1435هـ).
103. قرار وزير المالية رقم: (840) وتاريخ: (25 صفر 1441هـ) باعتماد قواعد عمل اللجان الجمركية.
104. قرار وزير المالية رقم: (939) وتاريخ: (28 ربيع أول 1443هـ).
105. نقض جنائي مصري في: (1973/12/10م)، س: (24)، رقم: (245)، ص: (1208).
106. نقض جنائي مصري في: (1975/4/27م)، **مجموعة أحكام محكمة النقض**، س: (26)، رقم: (624)، ص: (358).

ثالثاً - ترجمة المراجع العربية Transliteration of Arabic references

1. **Abbās, Muḥammad Ibrāhīm Khuḍayr**, (2020m). "Al-ṭabī'ah al-qānūniyah lil-jarā'im al-ḍarībīyah", **Majallat al-Jāmi'ah al-'Irāqīyah**, J: 2, al-'adad: 49.
2. **Abbūd, Zayn al-Hudá**, (2016m). al-munāza'āt al-jumrukīyah fī al-tashrī' al-Jazā'irī, **Risālat mājistīr**, Jāmi'at Baskarah, al-Jazā'ir.

3. **Abd al-Mun'im, Sulaymān**, (2003m). **al-naẓarīyah al-‘Āmmah li-Qānūn al-‘uqūbāt: dirāsah muqāranah**, Bayrūt: Manshūrāt al-Ḥalabī al-Ḥuqūqīyah.
4. **Abd al-Razzāq, ‘Abbās**, (2012m). **al-taḥqīq al-Muḥāsibī wa-al-nizā‘ al-ḍarībī**, al-Jazā‘ir: Dār al-Hudā lil-Ṭibā‘ah wa-al-Nashr wa-al-Tawzī‘.
5. **Abdalī, Wafā’**, (2018m). "Aḥkām al-Mas’ūlīyah al-madanīyah fī al-māddah al-jumrukīyah", **Majallat al-Ḥuqūq wa-al-‘Ulūm al-siyāsīyah**, al-‘adad: 9.
6. **Abū ‘Āmir, Muḥammad Zakī**, (1981M). **Qānūn al-‘uqūbāt al-Lubnānī**, Bayrūt: al-Dār al-Jāmi‘īyah.
7. **Abū ‘Āmir, Muḥammad Zakī**, (1996m). **Qānūn al-‘uqūbāt al-qism al-‘āmm**, al-Iskandarīyah: Dār al-Jāmi‘ah al-Jadīdah.
8. **Afar, Muḥammad Anas Qāsim**, (2004m). **al-nashāt al-idārī**, Miṣr: Dār al-Nahḍah al-‘Arabīyah.
9. **Aḥmad, ‘Abd al-Fattāḥ**, (2003m). **sharḥ qawānīn al-Jamārik**, al-Iskandarīyah: Dār al-Kutub wa-al-Wathā‘iq al-Miṣrīyah.
10. Al-Amr al-Malakī raqm: (30174) wa-tārīkh: (2/6 / 1440h) al-mutaḍammin naql Ikhtisāṣāt al-Hay’ah al-‘Āmmah lil-Jamārik lil-niyābah al-‘Āmmah.
11. **Al-‘Anzī, Anwār Aḥmad**, (2015m). al-ijrā‘āt al-jazā‘īyah li-jarīmat al-tahrīb fī Niẓām al-Jamārik al-muwaḥḥad li-Duwal Majlis al-Ta‘āwun al-Khalījī, **Risālat mājistīr**, Jāmi‘at Nāyif lil-‘Ulūm al-Amnīyah, Kullīyat al-‘adālah al-jinā‘īyah, al-Riyāḍ, 2015m.
12. **Al-‘Anzī, Anwār Aḥmad**, (2017m). **Jarīmat al-tahrīb al-jumrukī: dirāsah muqāranah**, 1, al-Riyāḍ: Dār al-Kutub al-Jāmi‘ī.
13. **Al-‘āryf, ‘Ā’ishah**, (2021m). "munāza‘āt taḥṣīl al-duyūn al-jumrukīyah bayna muqtaḍayāt Mudawwanat al-Jamārik wa-mudawwanat taḥṣīl al-duyūn al-‘Umūmīyah", **Majallat al-Mihan al-qānūnīyah wa-al-Qaḍā’īyah**, al-‘adad: 12.

14. **Al-'āsh, s'ādānh al-Īd**, (2006m). **al-ithbāt fī al-māddah al-jumrukīyah, baḥth li-nayl shahādat al-duktūrāh fī al-qānūn**, Jāmi'at tnh, al-Jazā'ir.
15. **Al-Ghiryānī, Yūsuf**, (1990m). **Ṭuruq al-ṭa'n fī al-qarārāt al-jumrukīyah al-khāṭi'ah**, al-Qāhirah: Wakālat Miṣr lil-Ṣiḥāfah wa-al-l'ān.
16. **Al-Ḥadīthī, Fakhri**, (1987m). **uṣūl al-ijrā'āt fī al-jarā'im al-iqtisādīyah**, Baghdād: Maṭba'at Jāmi'at Baghdād.
17. **Al-Ḥiyāzī, Ma'n**, (1998M). **Jarā'im al-tahrīb al-jumrukī**, Ṭ1, 'Ammān: Dār al-Thaqāfah lil-Nashr wa-al-Tawzī'.
18. **Al-'Inabī, Raḍwān, wfwky, Muṣṭafá**, (2014m). "Al-Maṣṭarah al-qaḍā'īyah fī al-māddah al-ḍarībīyah", **Majallat al-Manārah lil-Dirāsāt al-qānūnīyah wa-al-idārīyah**, al-'adad: 6.
19. **Alj'nwny, 'Alī**, (2007m). **al-munāza'āt al-jumrukīyah al-zajrīyah, Risālat li-nayl dīblūm al-Dirāsāt al-'Ulyā al-mu'ammaqah fī al-qānūn al-khāṣṣ**, Jāmi'at Muḥammad al-Awwal, al-Maghrib.
20. **Al-Lā'iḥah al-tanfidhīyah li-nizām al-istithmār al-ta'dīnī bi-qarār Wazīr al-ṣinā'ah wa-al-Tharwah al-Ma'dinīyah raqm : (1006) wa-tārīkh : (9 Jumādī al-Awwal 1442h).**
21. **Al-Nahārī, Yūnus**, (2016). "Khuṣūṣīyāt al-muṣālahah al-jumrukīyah", **Majallat munāza'āt al-A'māl**, al-'adad: 6.
22. **Alqhrjy, 'Alī 'Abd al-Qādir**, (2002M). **sharḥ Qānūn al-'uqūbāt**, Bayrūt: Manshūrāt al-Ḥalabī al-Ḥuqūqīyah.
23. **Alqrqār, al-Sharqāwī**, (2021m). "al-khuṣūṣīyah al-ijrā'īyah fī al-da'wā al-jumrukīyah", **Majallat al-Būghāz lil-Dirāsāt al-qānūnīyah wa-al-Qaḍā'īyah**, al-'adad: 14.
24. **Al-Rāzī, al-Imām Muḥammad ibn Abī Bakr, ibn 'Abd al-Qādir**, (1418h). **Mukhtār al-ṣiḥāḥ**, Ṭ1, al-Qāhirah: Maktabat al-Ādāb.
25. **Al-Sa'dī, Muḥammad Ṣabrī**, (2001M). **al-Wāḍiḥ fī sharḥ al-qānūn al-madanī**, al-Jazā'ir: Dār al-Hudá.

26. **Al-Sa'īd, Muṣṭafá**, (1962M). **al-aḥkām al-‘Āmmah fī Qānūn al-‘uqūbāt**, al-Qāhirah: Dār al-Ma‘ārif.
27. **Al-Ṣayfī, ‘Abd al-Fattāḥ**, (1967m). **al-Qā‘idah al-jinā‘iyah**, Bayrūt: al-Sharikah al-Sharqīyah lil-Nashr wa-al-Tawzī‘.
28. Al-Ṭa’n al-Miṣrī raqm : (1107) li-sanat : (28), jalsat : (3/11/1958m), S : (9), § : (866).
29. Al-Ṭa’n al-Miṣrī raqm : (112), li-sanat : (27), jalsat : (13/12/1962M), S : (13), § : (1120).
30. **Al-Ṭībī, Mubārak**, (2010m). **al-tahrīb al-jumrukī wa-wasā’il mukāfaḥatih fī al-tashrī‘ al-Jazā’irī, Risālat mājistīr**, Jāmi‘at Tilimsān, al-Jazā’ir.
31. **Al-Tuwayjirī, Walīd Ḥammūd**, (2014m). **al-Mas’ūliyah al-madanīyah ‘an Jarīmat al-tahrīb al-jumrukī fī al-nizām al-muwaḥḥad li-Duwal Majlis al-Ta‘āwun, dirāsah taṭbīqīyah, Risālat mājistīr**, al-‘adālah al-jinā‘iyah, Jāmi‘at Nāyif lil-‘Ulūm al-Amnīyah.
32. **Al-Wālī, Muḥammad Ibrāhīm**, (1979m). **Naẓariyat al-tafwīḍ al-idārī**, Miṣr: Dār al-Fikr al-‘Arabī.
33. **Amīn, Muṣṭafá Muḥammad**, (2012m). **inqiḍā’ al-da‘wá al-jinā‘iyah bālshīḥ**, al-Qāhirah: Dār al-Nashr al-‘Arabīyah.
34. **Āmir, Abū Bakr al-Ṣiddīq Muḥammad**, (2005m). **sharḥ wa-taḥlīl mawādd Nizām (Qānūn) al-Jamārik al-muwaḥḥad li-Duwal Majlis al-Ta‘āwun li-Duwal al-Khalīj al-‘Arabīyah wa-lā’iḥatuhu al-tanfīdhīyah**, 1, al-Baḥrayn: Wakālat al-Ahrām lil-‘Ilānāt.
35. **Awad, Muḥammad ‘Awad**, (2012m). **al-mabādi’ al-‘Āmmah fī al-ijrā’āt al-jinā‘iyah**, al-Iskandarīyah: Dār al-Maṭbū‘āt al-Jāmi‘iyah.
36. **Awdah, ‘Abd al-Qādir**, (2009M). **al-tashrī‘ al-jinā‘ī al-Islāmī muqāranan bi-al-qānūn al-waḍ‘ī**, al-Qāhirah: Dār al-ḥadīth.
37. **Badawī, Aḥmad Zakī**, (2003m). **Mu‘jam al-muṣṭalahāt al-qānūniyah**, 2, al-Qāhirah: Dār al-Kitāb al-Miṣrī.

38. **Bilāl, Balqāsīm, (2018m). al-‘Awd lil-jarīmah wafqa al-qānūn al-Jazā’irī, Risālat mājistīr, Jāmi‘at akly Muḥannad Ūlḥājj-ālbwyr-, al-Jazā’ir.**
39. **Bnhām, Ramsīs, (1977M). Naẓarīyat al-tajrīm fī al-qānūn al-jinā’ī, al-Iskandarīyah: Munsha’at al-Ma’ārif.**
40. **Bshāghh, Sundus, (2021m). al-jarā’im al-ḍarībīyah fī al-tashrī‘ al-Jazā’irī, Risālat mājistīr, Jāmi‘at al-‘Arabī al-Tabasī, al-Jazā’ir.**
41. **Bwsqy’h, Aḥsan, (2008M). al-munāza‘āt al-jumrukīyah fī shqhā al-jazā’ī, ٣, al-Jazā’ir: Dār Hūmah lil-Nashr.**
42. **Bwsqy’h, Aḥsan, (2011M). al-munāza‘āt al-jumrukīyah, ٥, al-Jazā’ir: Dār Hūmah lil-Nashr wa-al-Tawzī‘.**
43. **Bwsqy’h, Aḥsan, (2013m). al-muṣālahah fī al-mawādd al-jazā’īyah bi-wajh ‘ām wa-fī al-māddah al-jumrukīyah bi-wajh khāṣṣ, al-Jazā’ir: Dār Hūmah lil-Nashr wa-al-Tawzī‘.**
44. **Bwsqy’h, Aḥsan, (2014m). al-munāza‘āt al-jumrukīyah, ٧, al-Jazā’ir: Dār Hūmah lil-Nashr wa-al-Tawzī‘.**
45. **Dāwūd, ‘Abd al-Mun‘im Muḥammad, (1990m). al-mālīyah al-‘Āmmah, ٢, al-Iskandarīyah: Munsha’at al-Ma’ārif.**
46. **Ḍayf, Shawqī wa-ākharūn, (1425h). al-Mu‘jam al-Wasīṭ, ٤, Miṣr: Maktabat al-Shurūq al-Dawlīyah.**
47. **Faḍīl, Kūsah, (2010m). al-da‘wā al-ḍarībīyah w’tḥbāthā fī ḍaw’ ijtihādāt Majlis al-dawlah, al-Jazā’ir: Dār Hūmah lil-Ṭibā’ah wa-al-Nashr wa-al-Tawzī‘.**
48. **Farhūd, Muḥammad Sa‘īd, (1994m). "al-Ḍarībah al-jumrukīyah fī al-Kuwayt", Majallat al-Ḥuqūq, al-mujallad: 18, al-‘adad al-thālith.**
49. **Fṭy’h, ‘Uzūf, wṣbāḥ, brāhmy, (2019m). al-faṣl fī al-jarā’im al-ḍarībīyah, Risālat mājistīr, Jāmi‘at ‘Abd al-Raḥmān Mīrah, al-Jazā’ir.**

50. **Hāfiẓ, Majdī Muḥibb**, (1995m). **Jarīmat al-tahrīb al-jumrukī fī ḍaw' al-fiqh wa-aḥkām al-Naqḍ al-Idārīyah al-'Ulyā wa-al-dustūrīyah al-'Ulyā ilá 'ām 1995m**, al-Qāhirah: al-Majmū'ah al-Muttaḥidah lil-Ṭibā'ah.
51. **Hāfiẓ, Majdī Muḥibb**, (2005m). **al-Mawsū'ah al-jumrukīyah**, al-Iskandarīyah: Dār al-Fikr al-Jāmi'ī.
52. **Hāfiẓ, Majdī Muḥibb**, (2007m). **al-Mawsū'ah al-jumrukīyah**, j2, al-Qāhirah: Dār al-'adālah.
53. **Ḥamdī, Kamāl**, (2004m). **Jarīmat al-tahrīb al-jumrukī**, ṭ2, al-Iskandarīyah: Munsha'at al-Ma'ārif.
54. **Ḥamdī, Muḥammad Kamāl**, (1989m). **Jarīmat al-tahrīb al-jumrukī qrynh al-tahrīb**, al-Iskandarīyah: Dār al-Maṭbū'āt al-Jāmi'īyah.
55. **Ḥusnī, Maḥmūd Najīb**, (1989m). **sharḥ Qānūn al-'uqūbāt**, ṭ6, al-Qāhirah: Dār al-Nahḍah al-'Arabīyah.
56. **Ibn manzūr, Jamāl al-Dīn Muḥammad ibn Mukarram**, (1414h). **Lisān al-'Arab**, Bayrūt: Dār Ṣādir lil-Nashr wa-al-Tawzī'.
57. **Kaḥlāwī, Rajab Muḥammad al-Sayyid**, (1438h). **al-nizām al-idārī fī al-Mamlakah al-'Arabīyah al-Sa'ūdīyah**, ṭ1, al-Mamlakah al-'Arabīyah al-Sa'ūdīyah: al-Shaqarī.
58. **Khalīfah, 'Abd al-'Azīz**, (2008M). **al-murāfa'āt al-Idārīyah wa-al-ithbāt amāma al-qaḍā' al-idārī**, ṭ1, Miṣr: al-Markaz al-Qawmī lil-Iṣdārāt al-qānūnīyah.
59. **Khalīl, 'Adlī**, (1988m). **al-'Awd Ward al-'itibār**, al-Qāhirah: Dār al-Kutub al-qānūnīyah.
60. **Lwqābbāwy, Nabīl**, (1994m). **al-jarā'im al-jumrukīyah: dirāsah muqāranah**, al-Qāhirah : Dār al-Nahḍah al-'Arabīyah.
61. **Mahdī, 'Abd al-Ra'ūf**, (1976m). **al-Mas'ūlīyah al-jinā'īyah 'an al-jarā'im al-iqtisādīyah fī al-qānūn al-muqāran**, al-Qāhirah: Maṭba'at Madanī.

62. **Mallāwī, Ibrāhīm, w'ṭhmāny Muḥammad, al-Hādī, (2014m). Qarā'in al-tahrīb al-jumrukī fī ḡill al-tashrī' al-Jazā'irī wa-al-qānūn al-muqāran**, Tūnis: Manshūrāt Ra's al-Jabal al-Ḥusayn.
63. **Mas'ī, Yazīd, (2018m). Jarīmat al-tahrīb al-jumrukī fī al-tashrī' al-Jazā'irī, Risālat mājistīr**, Jāmi'at Muḥammad Khuḍayr Baskarah, al-Jazā'ir.
64. **Muḥammad, Ghannām, (1993M). al-qānūn al-idārī al-jinā'ī**, al-Qāhirah: Dār al-Nahḍah al-'Arabīyah.
65. **Murqus, Sa'īd, (2018m). "al-Taharrub al-jumrukī tshry'an wfqhan wa-qaḍā'"**, **Majallat al-māl wa-al-tijārah**, al-'adad: 595.
66. **Mursī, 'Abd al-Mawlā Muḥammad, (2015m). al-Wasīṭ fī al-niẓām al-ḍarībī al-Miṣrī, Ṭ1**, al-Qāhirah: Sharikat Nās lil-Ṭibā'ah.
67. **Muṣṭafá, Maḥmūd, (1963M). al-jarā'im al-iqtisādīyah fī al-qānūn al-muqāran**, al-Qāhirah: Dawwin Dār Nashr.
68. **Muṣṭafá, Maḥmūd, (1983m). sharḥ Qānūn al-'uqūbāt al-qism al-'āmm**, al-Qāhirah: Dār al-Nahḍah al-'Arabīyah.
69. Naqḍ jinā'ī Miṣrī fī : (10/12/1973m), S : (24), raqm : (245), Ṣ : (1208).
70. Naqḍ jinā'ī Miṣrī fī : (27/4 / 1975m), majmū'ah Aḥkām Maḥkamat al-Naqḍ, S : (26), raqm : (624), Ṣ : (358).
71. Niẓām al-ijrā'āt al-jazā'īyah, al-ṣādir bi-al-marsūm al-Malakī raqm: (M / 2) wa-tārīkh: (22 Muḥarram 1435h).
72. Niẓām Mukāfaḥat ghasl al-amwāl al-ṣādir bi-al-marsūm al-Malakī raqm: (M / 20) wa-tārīkh: (25 Ṣafar 1439h).
73. **Nuhá, Shīrūf, (2018m). al-jarīmah al-jumrukīyah naṣṣan wttbyqan, baḥṭh li-nayl shahādat al-duktūrāh**, Jāmi'at Mintūrī Qusanṭīnah 1, al-Jazā'ir.
74. Qānūn al-ijrā'āt al-jinā'īyah raqm: (105) li-sanat (1950m), wa-al-mu'addal fī: (5 Sibṭambir 'ām 2020m).

75. Qānūn al-Jamārik al-Miṣrī raqm : (207) li-sanat (2020m) wa-lā'ihatuhu al-tanfīdhīyah.
76. Qānūn al-Jamārik al-muwaḥḥad li-Duwal Majlis al-Ta'āwun li-Duwal al-Khalīj al-'Arabīyah al-ṣādir bi-al-marsūm al-Malakī raqm: (M / 41) wa-tārīkh: (3/11/1423h) wa-lā'ihatuhu wa-al-tanfīdhīyah wa-mudhakkiratuhu al-tḍāḥīyah.
77. Qarār al-Lajnah al-Isti'nāfiyah al-jumrukīyah bi-al-Riyāḍ raqm: (624) Tārīkh: (5 Rabī' Thānī 1444h).
78. Qarār al-Lajnah al-Isti'nāfiyah bi-al-Riyāḍ raqm: (561) wa-tārīkh: (1444h).
79. Qarār al-Lajnah al-Isti'nāfiyah bi-Jiddah raqm: (123) li-'ām (1434h).
80. Qarār al-Lajnah al-jumrukīyah al-ibtidā'īyah bi-al-Dammām raqm: (341) wa-tārīkh: (14 Dhū al-Qa'dah H).
81. Qarār al-Lajnah al-jumrukīyah al-Isti'nāfiyah bi-al-Dammām raqm: (38) Tārīkh: (6 Rabī' awwal 1432h).
82. Qarār al-Lajnah al-jumrukīyah al-Isti'nāfiyah bi-al-Riyāḍ qarār raqm (535) wa-tārīkh: (12 Rajab 1443h).
83. Qarār al-Lajnah al-jumrukīyah al-Isti'nāfiyah bi-al-Riyāḍ qarār raqm: (616) Tārīkh: (5 Rabī' Thānī 1444h).
84. Qarār al-Lajnah al-jumrukīyah al-Isti'nāfiyah bi-al-Riyāḍ raqm: (177) Tārīkh: 23 Rabī' Thānī 1443h).
85. Qarār al-Lajnah al-jumrukīyah al-Isti'nāfiyah bi-Jiddah raqm: (21) wa-tārīkh: (1432h).
86. Qarār al-Lajnah al-jumrukīyah al-Isti'nāfiyah bi-Jiddah raqm: (25) wa-tārīkh: (13 Rabī' awwal 1441h).
87. Qarār Majlis al-Wuzarā' raqm : (2597) wa-tārīkh : (24 Rajab 1439h).
88. Qarār Majlis al-Wuzarā' raqm : (287) wa-tārīkh : (6 Rajab 1435h).

89. Qarār Wazīr al-mālīyah raqm : (840) wa-tārīkh : (25 Šafar 1441h) bi-
i'timād Qawā'id 'amal al-Lijān al-jumrukīyah.
90. Qarār Wazīr al-mālīyah raqm : (939) wa-tārīkh : (28 Rabī' awwal
1443h).
91. **Raḥmānī, Maṣṣūr**, (2006m). **'ilm al-ijrām wa-al-siyāsah al-
jinā'īyah**, al-Jazā'ir: Dār al-'Ulūm lil-Nashr wa-al-Tawzī'.
92. **Rāshid, 'Alī**, (1974m). **al-qānūn al-jinā'ī**, al-Qāhirah: Dār al-Nahḍah
al-'Arabīyah.
93. **Rashīd, Dīnā wa Bū 'Alī, Sa'īd**, (2015m). **sharḥ Qānūn al-'uqūbāt
al-Jazā'irī**, al-Jazā'ir: Dār Balqīs.
94. **Salāmah, Ma'mūn**, (1990m). **Qānūn al-'uqūbāt al-qism al-'āmm**,
t3, Miṣr: Dār al-Fikr al-'Arabī.
95. **Salāmah, Tawfīq**, (2014m). "Dawr Idārat al-Jamārik fī ithbāt al-
jarīmah al-jumrukīyah waḥḍan li-Qānūn al-Jamārik al-Jazā'irī wāl'mr
raqm: (05-06) al-muta'alliq bi-mukāfaḥat al-tahrīb, **Majallat al-fiqh
wa-al-qānūn**, al-'adad: 18.
96. **Sālim, 'Abd al-Ra'ūf, wa-Muḥammad, Qurayshī**, (2022m). "Dawr al-
muḥāḍir al-ḍarībīyah fī ithbāt Jarīmat al-Taharrub al-ḍarībī", **Majallat
Dafātir al-siyāsah wa-al-qānūn**, mujallad: 14, al-'adad: 1.
97. **Samrah, blyl**, (2013m). al-Mutāba'ah al-jazā'īyah fī al-mawādd al-
jumrukīyah, **Risālat mājistīr fī al-'Ulūm al-qānūnīyah**, Jāmi'at
Bātnah, al-Jazā'ir.
98. **Sulaymān, 'Abd Allāh**, (1998M). **sharḥ Qānūn al-'uqūbāt**, j2, al-
Jazā'ir: Dīwān al-Maṭbū'āt.
99. **Surūr, Aḥmad Fathī**, (1418h). **al-Wasīṭ fī Qānūn al-ijrā'āt al-
jinā'īyah**, al-Qāhirah: Dār al-Nahḍah al-'Arabīyah.
100. **Surūr, Aḥmad Fathī**, (1985m). **al-Wasīṭ fī Qānūn al-'uqūbāt**, al-
Qāhirah: Dār al-Nahḍah al-'Arabīyah.

101. **Surūr, Aḥmad Fathī**, (2022m). **al-jarā'im al-ḍarībīyah**, Taḥdīth Bahā' al-Murrī, al-Manṣūrah: Dār al-Ahrām lil-Nashr wa-al-Tawzī'.
102. Ta'mīm raqm : (25711) wa-tārīkh : (8 Rabī' al-Thānī 1445h) bālmwāfqh 'alā Qawā'id 'amal al-Lijān alzkwyh wa-al-ḍarībīyah wa-al-jumrukīyah.
103. Ta'mīm raqm : (4619) wa-tārīkh : (26 Jumādī awwal 1433h) bi-sha'n Muṣādarat wasā'it al-naql al-'Āmmah wa-al-khāṣṣah wālmstkhdmh fī Jarīmat al-tahrīb al-jumrukī.
104. Ta'mīm raqm : (5274) wa-tārīkh : (17 Muḥarram 1443h) bi-sha'n in'iqād al-ikhtiṣāṣ lil-Hay'ah bāmtadād al-Niṭāq al-jumrukī.
105. **Ūhībah, 'Abd Allāh**, (2009M). **sharḥ Qānūn al-ijrā'āt al-jazā'īyah**, al-Jazā'ir: Dār Hūmah lil-Ṭibā'ah wa-al-Nashr.
106. **Uthmān, Āmāl 'Abd al-Raḥīm**, (1989m). **sharḥ Qānūn al-ijrā'āt al-jazā'īyah**, al-Qāhirah: Dār al-Nahḍah al-'Arabīyah.



الديوان العام للمحاسبة