

المراجعة الجبائية كألية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية

-دراسة حالة إدارة الضرائب لولاية بسكرة-

*Tax audit as a mechanism for improving the quality of tax statements:
Case study of Tax administration at Biskra*

أ.سمية قحموش
جامعة محمد خيضر بسكرة

تصنيف JEL: H32، تاريخ الاستلام: 2016/04/21 تاريخ قبول النشر: 2016/08/29

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف مدى مساهمة المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، حيث تعتبر المراجعة الجبائية أحد العوامل الهامة ضمن النظام الضريبي التصريحي لما لها من قدرة على إدارته بعدالة وإنصاف، فهي إجراء رقابي يخول للإدارة الضريبية التأكد من صحة ودقة التصريحات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة.

وتم اختبار ذلك وفقا لدراسة إستبائية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة، وقد توصلت البحث إلى وجود أثر ايجابي لبرنامج المراجعة الجبائية لما له من قدرة على زيادة الالتزام الضريبي للمكلف بالضريبة وبالتالي تحسين جودة التصريح الجبائي، وكذلك قدرة جودة المراجعة في التأثير إيجابا على جودة التصريح الجبائي.

الكلمات المفتاحية: مراجعة جبائية، تصريح جبائي، برنامج المراجعة الجبائية، جودة المراجعة الجبائية.

Abstract:

This study aims to explore the extent to contribute the tax audit in improving the quality of tax statements. The tax audit considers as one of the important factors within declarative tax system, and it has the ability to manage this system with the justice and fairness. Also, it is a monitor procedure which authorizes the tax administration to ensure the accuracy of statements that giving by the taxpayer.

The researcher used a questionnaire to gather the primary data from the tax administration of Biskra, and analyzed the data statistically. The study results assured that there is a positive impact to tax audit program on the quality of tax statement, because the tax audit has a capability to rise the commitment of the tax charge, also the quality of tax audit has a positive effect on the quality of tax statement.

Key Words: Tax audit, Tax statement, Tax audit program, Tax audit quality.

مقدمة:

إن ما يميز الأنظمة الضريبية هو الطبيعة التصريحية، حيث يقوم فيها المكلفون بالإبلاغ عن أوعيتهم انطلاقاً من حسن نيتهم حتى يثبت العكس، وتعد المراجعة الجبائية الفعل المقابل والضروري لهذا النظام باعتبارها اجراء رقابي يخول للإدارة الضريبية مراجعة التصريحات فهي بذلك تشكل وسيلة فعالة تضمن مصلحة الخزينة العمومية من جهة، ومن جهة أخرى لردع المكلفين وتحسيسهم بالحضور الدائم لإدارة الضرائب، وهذا ما ينعكس على تصريحاتهم وسلوكاتهم اتجاه التزامهم الضريبي.

ومن هنا تبرز أهمية هذه الدراسة التي تعد مساهمة علمية لفهم دور المراجعة الجبائية في زيادة الالتزام الضريبي الطوعي، كما يمكن لمعدلات المراجعة وشمولية عملياتها من تشجيع دافعي الضرائب أن يكونوا أكثر حذراً في إتمام تصريحاتهم الضريبية، وذلك من خلال التطرق إلى ثلاثة محاور أساسية:

أولاً باستعراض نظري للمراجعة الجبائية وجودة التصريحات الجبائية من خلال مناقشة أبعاد المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، ثم توضيح الإطار المنهجي للدراسة. ثم نقوم بمناقشة النتائج المتوصل إليها من خلال دراسة قائمة على تحليل استبيان، لمحاولة تقييم النموذج المفاهيمي المقترح والذي يربط المراجعة الجبائية بجودة التصريحات الجبائية.

أولاً: الإطار المفاهيمي للدراسة

1/ تعريف المراجعة الجبائية:

قدّمت عدة تعاريف للمراجعة الجبائية، سواء أكانت صادرة عن هيئات أو خبراء في الميدان الجبائي:

- اعتبرت الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة (ATIC) المراجعة الجبائية كمجموعة متنوعة من المراجعات العملية من خلال اقتراح التعريف التالي: " تتمثل المراجعة الجبائية في إبداء رأي حول مجموعة الهياكل الجبائية للوحدة وطريقة عملها. وبالتالي فجبابة الوحدة بكل أشكالها هي هدف المراجعة الجبائية"¹.

- كما تم تعريفها على أنها: " المراجعة الجبائية عبارة عن فحص انتقادي موجه للتحقق من أن نشاط المؤسسة معبر عنه بصدق في حسابات المؤسسة السنوية، مع مراعاة القواعد والمبادئ الضريبية"².

- وكما عرّف (P.Bougan et J.M.vallée) المراجعة الجبائية على أنها " هي الفحص المحاسبي المطبق من طرف الإدارة الضريبية، وهي عبارة عن مراقبة احترام القوانين الجبائية"³.

ومنه يمكن أن نعتبر المراجعة الجبائية كعملية منهجية ومنظمة لجمع أكبر قدر ممكن من الأدلة والقرائن، التي تساعد المراجع الجبائي في التحقق من إبداء رأيه الفني والمحايد عن صحة وعدالة الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلفين (أشخاص، مؤسسات...)، بهدف التأكد من صدقها ومدى تمثيلها الصحيح والحقيقي لسجلات المكلف وتماشيها مع متطلبات التشريع الضريبي الوطني وأية قوانين ضريبية أخرى لها علاقة بالتشريعات الضريبية.

2/ مراحل المراجعة الجبائية

تمثل مراحل المراجعة الجبائية مجموعة من العمليات التي يجب على المراجع القيام بها بكفاءة ومهارة عالية لتحقيق هدفه. وتتمثل هذه المراحل في:

- أ/ برنامج المراجعة الجبائية: هذه الخطوة تتيح للمراجع تحديد المعلومات التي يمكن أن تقيده في توجهاته المستقبلية حيث يمكن أن تشمل على:
- المعرفة العامة بالمؤسسة؛
 - معرفة الوثائق القانونية والمحاسبية والتسييرية؛
 - التعرف على الاتفاقيات الرئيسية للمؤسسة: كعقود الإيجار، عقود القروض، العقود مع الشركات الأجنبية وغيرها...⁴؛
 - تحديد المخاطر والأهداف: المعارف السابقة والمكتسبة خلال مرحلة المعرفة العامة بالمؤسسة تتيح تحديد المخاطر، هذه المرحلة تسمح للمراجع بتعيين الأهداف التي تركز على النقاط المهمة السابقة، وإدراك المزيد من الفعالية واحتمال كبير في تغطية المخاطر.
 - الأخذ بمعلومات تقرير المؤسسة مع إدارة الضرائب: بحث السوابق الجبائية للمؤسسة يلعب دورا هاما في تقييم المخاطر، ويجب على المراجع إعادة النظر في رسائل وجهت للمؤسسة من قبل الإدارة.⁵

ب/ أهمية التخطيط لبرنامج المراجعة الجبائية:

- * تعزيز الالتزام الضريبي الطوعي (*Promote voluntary compliance*): إن الدور الرئيسي لبرنامج المراجعة الجبائية هو تعزيز الالتزام الضريبي الطوعي بالقوانين الضريبية من قبل دافعي الضرائب، وهي تسعى لتحقيق هذا الهدف من خلال تكبير المكلفين بمخاطر عدم الالتزام، وتوليد الثقة في المجتمع ككل وذلك من خلال قدرة القانون الضريبي على كشف الانتهاكات الضريبية الخطيرة، وفرض العقوبات المناسبة⁶؛
- * توضيح مجالات القانون الغير واضحة (*Identify areas of the law that require clarification*): يمكن للمراجعة الجبائية أن توضح مجالات القانون الضريبي التي تسبب مشاكل لأعداد كبيرة من المكلفين بالضريبة، وبالتالي بذل المزيد من الجهود من قبل المصالح الضريبية لتوضيح متطلبات وحاجات القوانين الضريبية، أو لتوعية المكلفين بطرق مثلى على ما يجب القيام به للالتزام الضريبي مستقبلا، من هذا المنظور برنامج المراجعة الجبائية يمثل استثمار استراتيجي كبير يملئ ضرورة وضع سياسات وممارسات الإدارة السليمة⁷؛
- * جمع المعلومات (*Gather Information*): فبرنامج المراجعة يمكنه الحصول على الكثير من المعلومات اللازمة والمهمة، التي يمكن أن تبلغ إدارة الضرائب للممارسات التي قد تهدد التوافق والالتزام وتحصيل الإيرادات؛

* توضيح القانون وتعليم المكلفين بالضريبة (Law Clarification And Educate)
taxpayers): برنامج المراجعة يلعب دورا مهما في توضيح القانون وتوعية دافعي الضرائب على تدابير الالتزام الضريبي المناسبة، مثل الإيداع القانوني للتحصيلات، الخصم من النفقات، وتحسين مسك السجلات، والتوجيه المباشر لدافعي الضريبة أثناء نشاط المراجعة، وهذا يمكنه أن يساهم في تحسين الالتزام الضريبي من قبل المكلفين مستقبلا⁸.

3/ مفهوم التصريحات الجبائية:

تمثل التصريحات الجبائية* تلك الوثائق القانونية التي تربط بين المكلف بالضريبة ومصالح الإدارة الجبائية لتسهيل عملية الاتصال بينهما، تحتوي هذه الوثائق على معلومات تعبر عن الذمة المالية وأرقام الأعمال المحققة من قبل المكلف، والتي تحدد أسس الأوعية الضريبية.
- ويمكن تعريف التصريح الجبائي على أنه: عبارة عن مجموعة من البيانات المعالجة والمنظمة التي باستطاعتها التأثير على وعاء الضريبة سواء بطرق مباشرة أو غير مباشرة.

4/ مفهوم جودة التصريحات الجبائية:

الجودة في هذا المجال تعني صحة ومصادقية المعلومات المقدمة والتي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، ومنه فإن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وان تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها⁹.

كذلك إن طابع الجودة لا يكون على مستوى التصريحات الجبائية إلا إذا التزم المكلف ضريبيا.

﴿ ويعني الالتزام الضريبي نظريا: "الالتزام للقوانين الضريبية والتي تختلف من بلد لآخر، وهدف الإدارة الضريبية هو تشجيع وتعزيز الالتزام الضريبي الطوعي، وبالتالي تقليل الفجوة الضريبية*¹⁰.

ثانيا: مدى مساهمة المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية

1/ مساهمة برنامج المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية:

إن إقامة نظام فعال للمراجعة الجبائية والبرمجة له؛ من شأنه خلق ردع لسوء التصريحات الجبائية بإرجاع العائدات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة، ومن المتوقع أن مثل هذا النظام يعمل على المساهمة في تطوير ثقافة الامتثال لقوانين الضرائب بمرور الوقت والتي من شأنها تساعد في تحسين جمع الضرائب. ومنه يمكن لبرنامج المراجعة المخطط جيدا أن يوفر للإدارة

قوة وتأثير هام على كامل المجتمع وليس على المكلف بالضريبة المحدد للمراجعة، وتحصيل الضرائب التي كان ينبغي أن تدفع في المركز الأول، فالنظام الضريبي الذي ينظر إليه بكونه عادلا ومنصفا لمعاقبة المكلفين بالضريبة الذين لا يمتثلون؛ يبني الثقة ويشجع على الالتزام الضريبي.

إذن ينبغي أن يُنظر إلى أثر إجراء مراجعة فعّالة من حيث التأثيرات التالية:

أ/ التصحيح (*Corrective*): من خلال إجراء تعديلات حالات عدم الالتزام؛

ب/ الردع (*Deterrent*): بالتأثير على سلوك دافعي الضريبة الخاضعين للمراجعة، أو مجموعة من دافعي الضرائب للالتزام مستقبلا.¹¹

ت/ يعمل برنامج المراجعة الجبائية على تشجيع الالتزام الطوعي بالالتزام بالقوانين الضريبية، وذلك من خلال تذكير المكلفين دائما بعواقب ومخاطر عدم الالتزام والثقة التي تولد في المجتمع بكشف الانتهاكات والعثرات على القانون الضريبي والعقوبات المناسبة لها؛

ث/ توعية دافعي الضرائب (*Educate taxpayers*): قد تساعد المراجعة الجبائية في توضيح تطبيق القانون لدافعي الضرائب وتحديد التحسينات المطلوبة لحفظ الدفاتر، وبالتالي يمكن أن تساهم المراجعة الجبائية في تحسين الامتثال من قبل دافعي الضريبة في المستقبل.¹²

ج/ الوقاية (*Preventative*): من خلال إقناع المجتمع ككل بالالتزام.

2- مساهمة جودة المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية:

تعد منظمة خدمة الإيراد الوطني الأمريكية الأولى والوحيدة التي قامت بتعريف جودة المراجعة الجبائية حيث عرفتها بأنها: "عبارة عن تحديد الضريبة الصحيحة بأقل كلفة بطريقة تعزز الثقة العامة في الخدمة"¹³.

ويمكن استنتاج من هذا التعريف ما يلي:

أ/- تحديد الضريبة الصحيحة:

وهي غاية المراجعة الجبائية، ولا يمكن أن تحدد هذه الضريبة إلا إذا توافر للمراجع جميع الوسائل الإدارية والفنية والمالية المناسبة، حتى يتمكن من الوصول إليها فصحة الضريبة تتبع من انسجامها مع القانون الضريبي وانسجام البيانات المالية مع الواقع الحقيقي المنبثقة عنه، ومنه فالضريبة الصحيحة تتطلب أن يكون العمل منهجي مؤسسي محكوم بمعايير وإجراءات واضحة ومحددة.¹⁴

ب/ - أقل تكلفة:

أي أن يتم تحديد الضريبة وفقا لمبدأ الكفاية ومبدأ الأهمية النسبية، وقل كلفة هنا لكلا الطرفين الإدارة الضريبية والمكلف على حد سواء؛

ج/ - تعزيز الثقة العامة في الخدمة:

تعكس هذه الطريقة رسالة المنظمة المبنية على الاهتمام بالمكلف وزيادة رضاه وتعزيز استجابته الطوعية، وتحقيق ذلك ليس بالأمر السهل وفقا لمبدأ تضارب المصالح بين الإدارة التي ترغب أن تكون الضريبة القانونية أكبر ما يمكن، وبين المكلف الذي يرغب بان تكون الضريبة بعدها الأدنى¹⁵.

◀ إن أداء أعمال المراجعة الجبائية على درجة عالية من الجودة يعمل على تحقيق أمرين أساسيين:¹⁶

◀ 1. التأكد بأكبر قدر ممكن من مدى صحة الالتزامات الضريبية التي سيصرح عنها المكلفون، في إطار النظام التصريحي وهذا لكشف أو إعاقة الغش أو الاحتيال أو التهرب الضريبي المحتمل؛

◀ 2. العمل على اكتشاف وتحليل أسباب عدم التزام أو طاعة المكلفين، ووضع الحلول المناسبة لردعها، مثل زيادة العبء الضريبي المترتب من خلال عدم الاستخدام الأمثل لعناصر الوقت والجهد والتكلفة ولكل من الإدارة والمكلفين على حد سواء، زيادة الضغط النفسي على المكلفين من خلال تعقيد الإجراءات وكثرة الطلبات الغير هادفة...

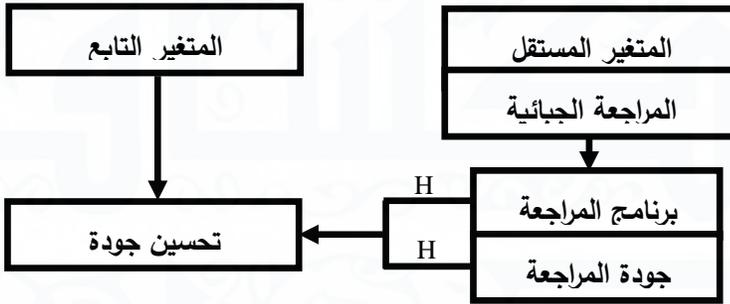
ومنه فإن تطبيق الجودة على مستوى إدارة الضرائب ولو في وحدة من الوحدات خاصة تلك التي تعنى بالمراجعة الجبائية لمختلف التصاريح، سيجعلها تصل إلى الكفاءة والفعالية المطلوبتين مما يسمح بتحقيق مكاسب خاصة بإرضاء المكلفين، وزيادة درجة ثقتهم بالإدارة الضريبية، وتقليل درجة الحاجة إلى مراجعة تصاريح المكلفين وهذا ما ينعكس إيجابا في المحافظة على الحصيلة الضريبية الضرورية لأداء الدولة لوظائفها، وذلك من خلال تخفيض التكاليف أو جباية الحد الأعلى من الإيرادات.¹⁷

ثالثا: الإطار المنهجي للدراسة

1- نموذج الدراسة

فمن خلال ما ذكر يمكن بناء نموذج مقترح لتوضيح العلاقة بين المراجعة الجبائية وجودة التصريحات الجبائية.

الشكل رقم (1): نموذج الدراسة المقترح



المصدر: من إعداد الباحثة

2- المسار المنهجي للدراسة

لقد قمنا في مجال دراستنا بإتباع التوجه الابستمولوجي التفسيري، وهذا لأجل فهم وتفسير حقيقة مدى مساهمة المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية معتمدين في مسارنا على المزج بين المنهج الاستكشافي والاختباري، حيث نحاول من خلال الأول استكشاف وتعميق البحث بهدف الفهم والرغبة في عرض نتائج جديدة أي تداخل المفاهيم وتفاعلها وإدخال مفاهيم جديدة في إطار نظري معطى؛ بينما الاختبار هو عملية جعل نتائج الاستكشاف أكثر عملية بالاعتماد على الأساليب المختلفة خاصة الكمية منها.¹⁸ وقد تم استخدام طريقة الاستبيان كأداة لجمع البيانات من أجل اختبار فرضيات الدراسة والوصول إلى نتائج تفسيرية للظاهرة المدروسة.

3- مجتمع الدراسة وأداة جمع البيانات

يتكون مجتمع الدراسة من أفراد مؤهلين للقيام بأعمال المراجعة الجبائية وهم الذين يمارسونها بشكل مباشر أو غير مباشر والذين بلغ عددهم 36، وكانت نسبة الاستبيانات المسترجعة 32 أي بنسبة 88% وتعد هذه النسبة من نسب الردود الجيدة.

وقد تم استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات، لما يتميز به من سرعة في الوقت، حيث كانت الأسئلة بشكل مغلق أي على المحجب أن يضع رمزا على الإجابة التي يختارها، حيث كانت إجابات الاستبيان وفق مقياس ليكارت الثلاثي الأبعاد (موافق، محايد، لا أوافق)، ويمثل القياس من 1 إلى 3 نقطة للقياس، تمثل أعلى مستوى للاتجاهات الإيجابية 3 درجات، ثم درجتين ودرجة موضحة كما في الجدول التالي:

جدول (1): الدرجات الموافقة لكل إجابة

الإجابة	موافق	محايد	لا أوافق
الدرجة	3	2	1

المصدر: من إعداد الباحثة

ولقد تم تقسيم الاستمارة بناء على المحاور التالية:

- المحور الأول: برنامج المراجعة الجبائية وعلاقته بجودة التصريحات الجبائية والذي يشمل 9 عبارات.
- المحور الثاني: جودة المراجعة الجبائية وعلاقتها بجودة التصريحات الجبائية والذي يشمل 8 عبارات.

وقد تم تحليل نتائج الاستمارة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) لمحاور الاستمارة. وللتأكد من صدق أداة الدراسة قمنا بتحكيم استمارتنا عند محكمين في مجالات تسييرية مختلفة، ساعدنا ذلك على ضبط أسئلة الاستمارة وتصحيحها وتعديلها قبل توزيعها.

وحلت البيانات باستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

الوسط الحسابي كأبرز مقاييس النزعة المركزية لقياس متوسط إجابات أفراد العينة عن فقرات الاستبيان، والانحراف المعياري كأحد مقاييس التشتت لقياس الانحراف في إجابات أفراد العينة عن وسطها الحسابي؛

كما تم تحديد المتوسط المرجح والاتجاه لدرجات مقياس ليكارت كما يلي:

جدول رقم (2): تحديد المتوسط المرجح للمقياس

الدرجة	المتوسط المرجح
غير موافق	من 1 إلى 1,66
محايد	من 1,67 إلى 2,33
موافق	من 2,34 إلى 3

المصدر: عبد الفتاح عز، التحليل الكامل للاستبيان، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، ص539.

- ومنه طول المجال المستخدم هنا هي (2/3) أي حوالي 0,66 على أساس أن المسافة بين الأرقام الثلاثة 1 و2 و3 قد حصرت فيما بينها مسافتان.

كما تم حساب معامل ألفا كرونباخ للتأكد من ثبات الدراسة:

الثبات	عدد العبارات	محاور الدراسة
0,83	17	2

المصدر: من إعداد الباحثة.

نلاحظ بان معامل ثبات الدراسة ألفا كرونباخ هو (0.83) وهي نسب مقبولة لأغراض الدراسة، ومنه فان أداة القياس (الاستمارة) صادقة في قياس ما وضعت لأجله وثابتة بدرجة كبيرة.

ثالثا: مناقشة نتائج الدراسة

1- استجابات أفراد الدراسة حول مساهمة برنامج المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية:

تم إدراج هذا المحور في الاستبيان للتعرف على دور برنامج المراجعة الجبائية في تحسين درجة مصداقية وصحة التصريح الجبائي ويتكون المحور من (09) عبارات، وقد طُلب من أفراد الدراسة الإجابة عليها وهذا لمعرفة مدى قدرة برنامج المراجعة الجبائية خاصة المنفذ بشكل فعال أن يعمل على زيادة الالتزام الضريبي الطوعي وبالتالي تحسين جودة التصريحات الجبائية.

جدول رقم (3): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول من الدراسة

الترتبة	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط	عدد موافق	مجان	موافق	النسبة	عبارات المحور الأول
2	موافق	0.57	2.75	2	4	26	التكرار	1- هناك برنامج يُخصّص للقيام بعملية المراجعة الجبائية.
				6.2	12.5	81.2	النسبة	
3	موافق	0.66	2.63	3	6	23	التكرار	2- برنامج المراجعة الجبائية يمكنه أن يعمل على التخفيض تدريجيا في ظاهرتي التهرب والغش الضريبي من خلال تحسين الالتزام الضريبي للمكلفين وبالتالي تحسين جودة التصريح الجبائي.
				9.4	18.8	71.9	النسبة	
9	موافق	0.86	2.34	8	5	19	التكرار	3- توفر الإدارة الضريبية الأدوات والوسائل اللازمة للقيام بعملية المراجعة الجبائية بجميع مراحلها.
				25	15.6	59.4	النسبة	
8	موافق	0.83	2.38	7	6	19	التكرار	4- يمكن لبرنامج المراجعة الجبائية أن يوضح نقاط

				21.9	18.8	59.4	النسبة	بالقانون الضريبي والتي تسبب مشاكل كبيرة للمكلفين بالضريبة وبالتالي يُسهم في تحسين الالتزام الضريبي مستقبلا.
5	موافق	0.72	2.53	4	7	21	التكرار	5- تنفيذ برنامج المراجعة الجبائية بشكل فعال يمكنه أن يمثل دورا هامًا في زيادة الإيراد الضريبي من خلال الالتزام الطوعي للمكلفين بالضريبة.
				12.5	21.9	65.6	النسبة	
4	موافق	0.71	2.62	4	4	24	التكرار	6- هناك صلاحيات كافية لمراجعة ملفات وسجلات المكلفين بالضريبة للوصول إلى المعلومات التي بحوزة دافعي الضرائب وغيرهم من الأطراف.
				12.5	12.5	75	النسبة	
1	موافق	0.49	2.78	1	5	26	التكرار	7- يمكن أن يعمل برنامج المراجعة الجبائية على توعية المكلفين بالضريبة وبالتالي تحسين مصداقية بيانات تصريحاتهم.
				3.1	15.6	81.2	النسبة	
7	موافق	0.83	2.38	7	6	19	التكرار	8- هناك معوقات تحد من القيام بعمل المراجعة الجبائية وهذا ما ينعكس على موثوقية معلومات التصريحات.
				21.9	18.8	59.4	النسبة	
6	موافق	0.72	2.44	4	10	18	التكرار	9- يمكن أن يكون من بين أهداف المراجعة الجبائية تطوير آلية المراجعة بما يحقق الجودة الشاملة.
				12.5	31.2	56.2	النسبة	
	موافق	0.39	2.54	40	53	195	التكرار	المتوسط العام
				13.89	18.41	67.7	النسبة	

المصدر: من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات SPSS

يُتضح من الجدول رقم (3) أن المتوسط الحسابي المرجح العام لفقرات المحور الأول والذي يتمحور حول دور برنامج المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية هو 2.54 وانحراف معياري 0.39، مما يدل على عدم وجود تباين كبير بين آراء أفراد الدراسة، حيث تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل سؤال على حدة وهذا لتحديد درجة التأثير، والتي قدرت في مجموعها على مقياس موافق، أظهرت نتائج المحور الأول والمتعلق ببرنامج المراجعة الجبائية ومدى فعالية تطبيقه، أن هناك تأييد من قبل أغلبية المستجوبين بأن برنامج المراجعة الجبائية له أهمية كبيرة كمرحلة أولية من مراحل عملية المراجعة الجبائية. حيث:

- جاءت إمكانية عمل برنامج المراجعة الجبائية على توعية المكلفين بالضريبة في الترتيب الأول من حيث درجة مساهمتها في تحسين مصداقية معلومات تصريحاتهم الجبائية، وبلغ

متوسط درجة هذا العنصر (2.78) بانحراف معياري (0.49) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر (81.2 %) من مجموع أفراد الدراسة.

- كما جاءت العبارة الأولى من المحور الأول وهي وجود برنامج يُخصّص للمراجعة الجبائية في الترتيب الثاني حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2.75) بانحراف معياري (0.57) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر (81.2 %) من مجموع أفراد الدراسة.

- وقد جاء عنصر دور برنامج المراجعة الجبائية في العمل على التخفيض وبشكل تدريجي بظاهرتي الغش والتهرب الضريبي وذلك من خلال الزيادة في تحسين الالتزام الضريبي الطوعي للمكلفين، في الترتيب الثالث من حيث درجة دوره في تحسين مصداقية معلومات تصريحاتهم الجبائية، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2.63) بانحراف معياري (0.66) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر (71.9 %) من مجموع أفراد الدراسة.

- وجاءت العبارة السادسة من المحور الأول في الترتيب الرابع، والمتمثلة في مدى توافر الصلاحيات الكافية والداعمة للقيام بعملية المراجعة الجبائية بجميع مراحلها بدءا ببرنامج المراجعة على أكمل وجه وهذا للوصول إلى نتائج أحسن منها مصداقية وصحة التصريحات الجبائية، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2.62) بانحراف معياري (0.71) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر (75 %) من مجموع أفراد الدراسة.

- جاءت العبارة الخامسة وهي تنفيذ برنامج المراجعة الجبائية بشكل فعال له دور في تحسين مصداقية معلومات التصريحات الجبائية في الترتيب الخامس، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2.53) بانحراف معياري (0.72) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر (65.6 %) من مجموع أفراد الدراسة.

- وجاءت إمكانية أن يكون من بين أهداف المراجعة الجبائية تطوير آلية المراجعة بما يحقق الجودة الشاملة بعملية المراجعة وبجميع مراحلها بداية ببرنامجها في الترتيب السادس، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2.44) بانحراف معياري (0.72) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر (56.2 %) من مجموع أفراد الدراسة.

- وجاءت العبارة رقم 8 في الترتيب السابع من حيث أنه هناك معوقات تحد من القيام بعمل المراجعة الجبائية وهذا ما يؤثر على دورها في العمل على تحسين جودة معلومات التصريحات الجبائية، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2.38) بانحراف معياري (0.83) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) هذا العنصر (59.4 %) من مجموع أفراد الدراسة.

- وجاءت إمكانية أن يكون لبرنامج المراجعة الجبائية دور في توضيح نقاط بالقانون الضريبي والتي تسبب مشاكل للمكلفين في الترتيب الثامن من حيث العمل على تحسين الالتزام الضريبي خاصة بالمستقبل حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2.38) بانحراف معياري (0.83) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر (59.4 %) من مجموع أفراد الدراسة.

- جاءت العبارة رقم 3 في الترتيب التاسع من حيث أنه توفر الإدارة الضريبية الأدوات والوسائل اللازمة للقيام بعمل المراجعة، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2.34) بانحراف معياري (0.86) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر (59.4 %) من مجموع افراد الدراسة.

التفسير:

- معظم أفراد العينة ينظرون بإيجابية لبرنامج المراجعة الجبائية لما له من دور كبير كمرحلة أولية من مراحل عملية المراجعة؛

- إن حسن استغلال البرمجة يمثل عامل مهم واستراتيجي يساعد على اختيار ودعم أهداف المراجعة، وبالتالي زيادة الإيراد والتحصيل الضريبي، كأن يكون هناك تركيز على توزيع المكلفين حسب الفئات وتقييم المخاطر حسب القطاعات وبالتالي تخصيص الموارد على أساس هذه المخاطر؛

- برنامج المراجعة الجبائية يعمل على اكتشاف المكلفين الغير ملتزمين ضريبيا وتصحيح المخالفات وتجميع المعلومات اللازمة وكذلك توعيتهم على مخاطر عدم الالتزام الضريبي؛

- برنامج المراجعة الجبائية يعمل على نشر الوعي الضريبي والثقافة الضريبية، ومن هنا تتغير الذهنات المعادية للضريبة ما يحسن الالتزام الضريبي ومنه تحصيل الضريبة؛

المحور الثاني: مدى مساهمة جودة المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية
وقد تم إدراج هذا المحور في الاستبيان للتعرف على دور جودة المراجعة الجبائية في تحسين درجة مصداقية وصحة التصريح الجبائي ويتكون المحور من (08) عبارات، طُلب من أفراد الدراسة الإجابة عليها وهذا لمعرفة مدى أهمية وقدرة عملية المراجعة الجبائية بجودتها في التأثير على تصريحات المكلفين وبالتالي زيادة الالتزام الضريبي الطوعي ومنه تحسين جودة التصريحات الجبائية.

جدول رقم (4): المتوسط المرجح والانحراف المعياري لعبارات المحور الثاني للدراسة

الرتبة	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط	غير موافق	محايد	موافق	المقياس	العبارات
2	موافق	0.62	2.53	2	11	19	التكرار	1- يمكن قياس جودة عملية المراجعة الجبائية بما تصل إليه من نتائج حالية ومستقبلية.
				6.2	34.4	59.4	النسبة	
1	موافق	0.62	2.56	2	10	20	التكرار	2- ترتبط جودة المراجعة الجبائية بمدى اكتشاف المراجع للأخطاء والانحرافات الجوهرية التي بالقوائم المالية والتصريحات الجبائية....
				6.2	31.2	62.5	النسبة	
5	موافق	0.67	2.47	3	11	18	التكرار	3- برأيكم هناك التزام تام بقواعد السلوك المهني عند القيام بعمل المراجعة الجبائية قصد الوصول بها إلى مستوى من الجودة .
				9.4	34.4	56.2	النسبة	
3	موافق	0.76	2.53	5	5	22	التكرار	4- هناك علاقة طردية بين جودة المراجعة الجبائية والالتزام الضريبي الطوعي للمكلفين وبالتالي صحة تصريحاتهم.
				15.6	15.6	68.8	النسبة	
4	موافق	0.80	2.47	6	5	21	التكرار	5- هناك من يرى بأن الخوف من التعرض لمراجعة جبائية من طرف الإدارة الضريبية يؤدي إلى زيادة الالتزام الضريبي الطوعي للمكلفين بالضريبة.
				18.8	15.6	65.6	النسبة	
8	محايد	0.93	2.09	12	5	15	التكرار	6- العقوبات والغرامات المطبقة بعد القيام بالمراجعة الجبائية كافية لردع المكلفين بالضريبة خاصة المتهربين ضريبياً.
				37.5	15.6	46.9	النسبة	
6	موافق	0.84	2.50	7	2	23	التكرار	7- برأيكم من بين أهداف الإدارة الجبائية القيام بمراجعة جبائية فعالة للوصول إلى مستوى جودة التصريح الجبائي.
				21.9	6.2	71.9	النسبة	
7	موافق	0.62	2.50	2	12	18	التكرار	8- يتم التنسيق فيما بين القائمين بعملية المراجعة الجبائية لوضع حلول إستراتيجية وتدابير لازمة للحد من مشكلة تنامي ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي.
				6.2	37.5	56.2	النسبة	
	موافق	0.36	2.46	39	61	156	التكرار	المتوسط العام
				15.23	23.81	60.94	النسبة	

المصدر: من إعداد الباحثة استناداً لمخرجات SPSS

يتضح من الجدول رقم (4) أن المتوسط الحسابي المرجح العام للفقرات والتي تتمحور حول درجة مساهمة جودة المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية هو 2.46 وانحراف معياري 0.36، مما يدل على عدم وجود تباين كبير بين آراء أفراد الدراسة، حيث تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل سؤال على حدا وهذا لتحديد درجة التأثير، والتي قدرت في مجموعها على مقياس موافق، حيث تشير النتائج على رضا غالبية أفراد العينة.

وقد قمنا بترتيب العبارات حسب توجه استجابات غالبية عينة الدراسة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وسنتناول العبارات حسب ترتيبها كما يلي:

- جاءت العبارة الثانية والمتمثلة في مدى ارتباط جودة المراجعة الجبائية بالأخطاء والانحرافات التي بالقوائم المالية والتصريحات الجبائية في المرتبة الأولى، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2.56) بانحراف معياري (0.62) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر (62.5 %) من مجموع أفراد الدراسة، ربما تعود هذه النتيجة إلى اعتبار أفراد عينة الدراسة أن مدى اكتشاف الأخطاء والانحرافات الجوهرية كتحقيق لجودة وفعالية المراجعة الجبائية تعتبر من أهم مظاهر الجودة باعتبار اكتشاف الأخطاء والمخالفات أحد أهم أهداف عملية المراجعة الجبائية.

- إمكانية قياس عملية المراجعة الجبائية بما تصل إليه من نتائج حالية ومستقبلية خاصة النتائج المتوصل إليها بالتصريحات الجبائية من عدد التصريحات التي كانت بالوقت المحدد، والتصريحات التي كانت بعلامة لا شيء وغيرها ... جاءت هذه العبارة في الترتيب الثاني حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2.53) بانحراف معياري (0.62) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر (59.4 %) من مجموع أفراد الدراسة.

- هناك علاقة طردية بين جودة المراجعة الجبائية والالتزام الضريبي الطوعي للمكلفين، وجاءت هذه العبارة في الترتيب الثالث حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2.53) بانحراف معياري (0.76) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر (68.8 %) من مجموع أفراد الدراسة.

- هناك من يرى بأن الخوف من التعرض لمراجعة جبائية من طرف إدارة الضرائب يؤدي إلى زيادة الالتزام الضريبي الطوعي للمكلفين بالضريبة، وجاءت هذه العبارة في الترتيب الرابع حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2.47) بانحراف معياري (0.80) وكانت نسبة الأفراد

الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر (65.6 %) من مجموع أفراد الدراسة.

- الالتزام بمعايير المراجعة وقواعد التزام السلوك المهني من العوامل المهمة المؤثرة على عمل المراجعة الجبائية، وبالتالي انعكاسها على التصريحات وجاءت هذه العبارة في الترتيب الخامس حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2.47) بانحراف معياري (0.67) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر (56.2 %) من مجموع أفراد الدراسة.

- جاءت بالمرتبة السادسة العبارة السابعة والمتمثلة في أنه من بين أهداف الإدارة الضريبية القيام بمراجعة جبائية فعالة للوصول إلى مستوى جودة التصريح الجبائي، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2.50) بانحراف معياري (0.84) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر (71.9 %) من مجموع أفراد الدراسة.

- وقد جاءت العبارة الثامنة بالمرتبة السابعة والمتمثلة في أنه يتم التنسيق بين القائمين بعملية المراجعة الجبائية لوضع حلول إستراتيجية والتقليل من تنامي ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2.50) بانحراف معياري (0.62) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر (56.2 %) من مجموع أفراد الدراسة.

- العقوبات والغرامات المطبقة بعد القيام بالمراجعة الجبائية كافية لردع حالات الغش والتهرب الضريبي، جاءت في الترتيب الثامن حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2.09) بانحراف معياري (0.93) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر (46.9 %) من مجموع أفراد الدراسة.

التفسير:

- أغلبية إجابات أفراد العينة أكدت وجود علاقة ايجابية بين جودة المراجعة الجبائية وتحسين جودة الجبائية؛

- وهناك تأييد كبير من قبل المستجوبين (نسبة 68.8%) للتأكيد على الدور الهام بين جودة المراجعة الجبائية والالتزام الضريبي الطوعي للمكلفين وبالتالي صحة تصريحاتهم؛

- إن ضمان الامتثال والالتزام الضريبي لا يكون إلا عن طريق المراجعة الجبائية وخاصة ذات الجودة في الأداء؛

خاتمة:

تشكل المراجعة الجبائية كآلية جزءا هاما من قدرة الحكومة على إدارة نظام ضريبي عادل، واستراتيجيات المراجعة الجيدة والعمليات المستخدمة لتوعية وتنقيف المكلفين ضريبيا على الالتزام الضريبي تكشف على حالات الغش والتهرب الضريبي، مما يضمن تقديم تقارير وتصريحات سليمة ومناسبة.

فبرنامج المراجعة الجبائية يساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية من خلال الطبيعة التصريحية للنظام الضريبي الجزائري والتي تجعل من المكلف يصرح بحسب مقدرته التكلفة وفي الوقت الملائم، لذلك وجب العمل على ترشيده للوصول إلى تصريحات ذات مصداقية وصحيحة. لكن وضع برنامج للمراجعة الجبائية يتطلب أكثر من مجرد تحديد مقدار عدد عمليات المراجعة التي ينبغي اتخاذها يجب أن يكون هناك نهج شامل لتخطيط استراتيجيات لجميع عناصر المراجعة للقيام بها بشكل فعال، وان برنامج المراجعة لا يؤدي الغاية المرجوة منه في حال لم تتم إدارته بشكل جيد؛

كذلك إن تعزيز ثقافة الجودة في المصالح الجبائية خاصة على مستوى آلية المراجعة الجبائية من شأنه أن يعمل على تحسين جودة التصريحات الجبائية، وذلك بزيادة الالتزام الضريبي الطوعي للمكلفين بالضريبة، حيث تعمل جودة المراجعة الجبائية على زيادة الفعالية من خلال تحقيق الإيرادات الضريبية المستهدفة أو تقليلها لأدنى حد هذا بالنسبة للإدارة الضريبية، وتشجيع الاستجابة الطوعية وتحقيق أفضل رضا ممكن ونشر الوعي الضريبي لدى المكلفين، وإخلاء مسؤولية المراجع أمام الإدارة عند ممارسة عمله بأعلى جودة ممكنة وتطوير القدرات الفنية لدى المراجعين خلال التدريب.

فتوفر أعمال مراجعة جبائية تمتاز بأدنى حد من الجودة المطلوبة في بيئة مناسبة، ومن قبل مراجعين يتحلون بالموصفات العامة المطلوبة لأداء تلك الأعمال على قواعد العدالة والموضوعية والنزاهة، يعمل على زيادة الالتزام الضريبي الطوعي للمكلفين والإيرادات الضريبية.

الهوامش والاحالات:

¹ Felli Mounira , **L'audit Fiscal**, Mémoire De (PGS) En Finances Publique, Institut Maghrébin D'économie Douanière Et Fiscal IEDF, Algérie, 2009-2011, p8.

²Benadda.M.F, **L'audit Fiscal Aspect Théorique Et Pratique**, Mémoire De Troisième Cycle En Finances Publiques, Customs And Fiscal Maghreb Institute, 2004, p2.

³ بوعلام ولهي، المراجعة الجبائية كإحدى أدوات التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، الملتقى الدولي الأول حول "التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية"، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، الجزائر، 3-4 ماي 2005، ص2.

⁴ M. Benadda Fethy, op.cit, p:32.

⁵ Idem.

⁶ Mesfin Gebeyehu, **Tax Audit Practice And Its Significance In Increasing Revenue In Ethiopia The Case Of Addis Ababa City Administration**, Faculty Of Business& Economics, Addis Ababa University, Addis Ababa, 2008, p17.

⁷ Ibid, p19.

⁸Edmund Biber, **Revenue Administration: Tax Payer Audit-Development of Effective Plans**, Technical Notes and Manuals, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, April 2010, p3.

* المادة 103 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2011: "تحرر كل التصريحات على مطبوعات تعدها وتقدمها الإدارة الجبائية ويتعين على مفتش الضرائب تسليم وصل للمكلفين بالضريبة".

⁹ ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص54.

* تُعرف الفجوة الضريبية على أنها الفرق بين الضرائب المدفوعة والمستحقة لجميع الضرائب وجميع دافعيها.

¹⁰ Marti L.O., Wanjohi M.S., Magutu P.O., Mokoro J.M, **Taxpayers' Attitudes and Tax Compliance Behavior In Kenya**, African Journal Of Business & Management, Aibuma Publishing, April 2010, p114.

¹¹Edmund Biber, **Op Cit**, pp 1, 2.

¹²OECD, **Strengthening Tax Audit Capabilities : General Principles And Approaches**, Forum On Tax Administration's Compliance Sub-Group, October 2006 , p8 . sit <http://www.oecd.org/dataoecd/46/16/37590009.pdf> date : 20/4/2012 .

¹³ ناصر احمد أمين الخطيب، تقييم جودة الفحص الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة في الأردن، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد والتخطيط، جامعة تشرين، سوريا، 2007-2008، ص97.

14 ناصر احمد أمين الخطيب، مرجع سابق، ص97.

15 ناصر احمد أمين الخطيب، مرجع سابق، ص98.

¹⁶ مدين إبراهيم الضابط، مرجع سابق، ص 69.

¹⁷ ثلجة نوال جغلوب، نحو تطبيق إدارة الجودة الشاملة في المرافق العامة حالة الإدارة الجبائية، ملتقى حول "إدارة الجودة الشاملة"، جامعة قسنطينة، الجزائر، ص 7، 2010.

¹⁸ فاتح دبله، النماذج الاستيمولوجية للبحث العلمي في علوم التسيير، يوم دراسي حول "منهجية البحث العلمي"، جامعة بسكرة، 22 فيفري، 2010، ص 16.