



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -

Université kasdi merbah - Ouargla

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية

وعلوم التسيير

Faculté des sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

قسم العلوم التجارية

Département des Sciences Commerciales

مذكرة مكّملة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة وجباية

بعنوان:

دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية

دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة - الجزائر -

للفترة (2009-2010)

من إعداد الطالبة: قحموش سمية

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 31 جانفي 2013

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا	أستاذ التعليم العالي جامعة ورقلة	صديقي مسعود	الأستاذ الدكتور
مشرفا ومقررا	أستاذ محاضر أ جامعة ورقلة	شعوبي محمود فوزي	الدكتور
مناقشا	أستاذ محاضر أ جامعة ورقلة	زرقون محمد	الدكتور
مناقشا	أستاذ محاضر أ جامعة ورقلة	بن عمارة نوال	الدكتورة

السنة الدراسية: 2011/2012

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

" وَمَا أُوتِيتُمْ مِنَ الْعِلْمِ إِلَّا قَلِيلًا "

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

(سُورَةُ الْإِسْرَاءِ، الْآيَةُ رَقْمَ 85).

الإهداء

إلى والدي حفظه الله وورعاه وأطال الله في عمره

والدتي بركة دعائها أطال الله في عمرها

أخي خليل جعله الله سنداً لي

إلى جميع أخواتي كل باسمها جعلهم الله عوناً لي

جميع الأهل والأقارب

إلى أصدقائي وزملائي الأعزاء كل باسمه

إلى جميع الزملاء بدفعة ماجستير محاسبة وجباية - بجامعة ورقلة -

إلى زميلاتي: دليلة وأمينة و أمال واسيا

إلى كل طالب وباحث علم أهدى هذا البحث المتواضع عرفانا ومحبة

سمية قيموش

شكر وتقدير

الحمد لله وحده وأحمده واستعينه على مما رزقني به من نعمة وعلى أن أمانني على إنجاز هذا البحث والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وسلم تسليماً كثيراً.

انه من العرفان بالجميل أن أتوجه في بداية هذا البحث بجزيل الشكر والتقدير إلى أستاذي المشرف الدكتور محمود فوزي شعوبي على توجيهاته ونصائحه القيمة التي أفادتني كثيراً في إثراء معارفي العلمية، وتقديم التوصيات الرشيدة، وحرصه على تقديم يد العون والمساعدة ولم يذخر جهداً في تشجيعي ومساعدتي لإنجاز هذا العمل، نعم الأستاذ بارك الله فيه وجعله في ميزان حسناته.

وأتقدم بوافر التقدير إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين شرفوني بقبول مناقشة المذكرة والحكم عليهما.

كما أتوجه بجزيل الشكر للأستاذة "وسيلة بن ساهل" لدعمها لي ومساعدتها المتواصلة وتشجيعها لي لإتمام هذا العمل فجزاها الله عنى كل خير.

كما أتقدم بشكري وامتناني إلى من ينطبق عليهم قول : رب أخ لم تلده أمك، صابر عباسي وعبد العالي شحاتني.

وأتوجه بالشكر الجزيل المتواصل لأساتذتي الذين أطروني خلال مرحلة ما بعد التدرج بجامعة ورقلة. وأتقدم بشكري للأستاذة : إلياس بدوي، العيد خيرانبي، أعلام خان، ناصر خان، تومي ميلود، نبيل قطاق، بن عامر دهينين.

كما لا يفوتني في هذا المقام أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير لكل من أسهم برأيه وشجعني ولو بكلمة طيبة لإخراج هذا البحث إلى حيز الوجود من أساتذة وزملاء وعاملين بمديرية الضرائب - بسكرة - .

والله ولي التوفيق

الملخص

هدفت الدراسة لاستكشاف العلاقة بين المراجعة الجبائية ودورها في تحسين جودة التصريحات الجبائية، حيث تشكل المراجعة الجبائية عاملاً هاماً ضمن النظام الضريبي التصريحي في قدرتها على إدارته بعدالة وإنصاف، وجودة التصريح تبنى على مدى صحة ودقة المعلومات التي يقدمها المكلف بالضريبة. إن إستراتيجية المراجعة الجبائية تعمل على زيادة وتعزيز الالتزام الضريبي الطوعي وكشف وردع حالات عدم الالتزام، كذلك إن التأكيد على تطوير نظام المراجعة الجبائية المقابل لتصريحات المكلفين والمعلومات والحسابات التي يقدمونها بحيث يكون موجه وشامل لنسبة كافية من المكلفين يعمل على اكتشاف المخالفات المرتكبة بهدف دفعهم للتصريح بالمعلومات الكاملة والصحيحة عن الدخل التي يحققونها، وتم اختبار ذلك وفقاً لدراسة تقويمية لنتائج المراجعة الجبائية بالإضافة إلى دراسة إستبائية لتدعيم الإجابة على فرضيات الدراسة، وقد تم التوصل من خلالها إلى أن المراجعة الجبائية لها دور إيجابي في تحسين جودة التصريح الجبائي من حيث أن برنامج المراجعة الجبائية وخاصة الفعال وما يتوفر عليه المراجع الجبائي من مؤهلات علمية وعملية ودقة عمليات المراجعة الجبائية، تمكّن من تشجيع المكلفين على أن تكون تصريحاتهم بالضريبة صحيحة ودقيقة وهذا من شأنه زيادة الإيرادات الضريبية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الجبائية، مراجع جبائي، جودة التصريح الجبائي، جودة المراجعة الجبائية، التزام ضريبي.

Abstract

The study aimed to explore the relationship between fiscal audit and its role in improving the quality of fiscal statements, knowing that the fiscal audit is an important factor in the declarative fiscal system because of its ability to manage the justice and fairness, and quality of the statement based on the validity and accuracy of the information provided by the permits to increase and enhance the voluntary fiscal compliance and detect and deter non-compliance. The fiscal audit strategy taxpayer. Furthermore, the emphasis on the development of the fiscal audit system corresponding to the fiscal statements, information and accounts that persons offer permit to discover the irregularities committed in order to get them to announce the full information about their returns. We have tested our hypothesis with a questionnaire, and conclude that the fiscal audit can have a positive role in improving the quality of the fiscal information and declaration, if it is supported by an effective and available fiscal audit program, by auditors which have a good scientific and practical qualifications and accuracy, permitting to encourage persons to announce their fiscal information which increase the fiscal revenues.

Key words: fiscal audit, fiscal auditor, fiscal declarative statement quality, fiscal audit quality, fiscal compliance.

قائمة المحتويات

III	آية قرآنية
IV	الإهداء
V	الشكر
VI	ملخص الدراسة
VII	قائمة المحتويات
VIII	قائمة الجداول
IX	قائمة الأشكال البيانية
X	قائمة الاختصارات والرموز
أ	مقدمة
1	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الجبائية
3	المبحث الأول: ماهية المراجعة
16	المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول المراجعة الجبائية
35	المبحث الثالث: واقع المراجعة الجبائية في الجزائر
45	الفصل الثاني: التصريحات الجبائية وقدرة المراجعة الجبائية على ضبط جودتها
47	المبحث الأول: ماهية التصريحات الجبائية
65	المبحث الثاني: جودة التصريحات الجبائية
78	المبحث الثالث: قدرة المراجعة الجبائية على ضبط جودة التصريحات الجبائية
90	الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية لدور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة
92	المبحث الأول: الإطار المنهجي والتعريف بالمؤسسة محل الدراسة
97	المبحث الثاني: دراسة تحليلية لنتائج المراجعة الجبائية من خلال بعض المؤشرات
112	المبحث الثالث: الدراسة الاستيعابية
138	خاتمة
144	قائمة المراجع
155	قائمة الملاحق
163	فهرس المحتويات

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
19	الإطار المنظم للمراجعة الجبائية الدولية	(1-1)
56	معدل الضريبة على الدخل الإجمالي	(1-2)
97	حصيلة عملية التحقيق بمديرية الضرائب لولاية بسكرة	(1-3)
104	تقييم مؤشرات الأداء الخاصة بالوعاء لمديرية الضرائب بسكرة 2009-2010	(2-3)
110	تقييم مؤشرات الأداء الخاصة بالرقابة لمديرية الضرائب بسكرة 2009-2010	(3-3)
113	متغيرات الدراسة الاستبائية	(4-3)
114	الدرجات الموافقة لكل إجابة	(5-3)
115	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير العمر	(6-3)
116	توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي	(7-3)
117	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة	(8-3)
118	معاملات ارتباط بيرسون للمحور الأول	(9-3)
119	معاملات ارتباط بيرسون للمحور الثاني	(10-3)
119	معاملات ارتباط بيرسون للمحور الثالث	(11-3)
120	تحديد معامل ثبات وصدق أداة الدراسة	(12-3)
121	اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon	(13-3)
122	تحديد المتوسط المرجح للمقياس	(14-3)
123	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول من الدراسة	(15-3)
126	المتوسط المرجح والانحراف المعياري لعبارات المحور الثاني من محاور الدراسة	(16-3)
128	المتوسط المرجح والانحراف المعياري لعبارات المحور الثالث من محاور الدراسة	(17-3)
132	اختبار تحليل التباين ANOVA	(18-3)
134	لمتوسط محاور الدراسة الرئيسية One-Sample Test نتائج اختبار	(19-3)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
7	نظام المراجعة	(1-1)
20	التداخل بين المراجعة الدولية واطر العمل المحلية	(2-1)
57	تحديد النتيجة الجبائية	(1-2)
72	معايير جودة المعلومة	(2-2)
79	نموذج الدراسة	(3-2)
88	علاقة المراجعة الجبائية بجودة التصريح	(4-2)
96	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة	(1-3)
115	توزع مجتمع الدراسة حسب العمر	(2-3)
116	توزع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي	(3-3)
117	توزع مجتمع الدراسة حسب سنوات الخبرة	(4-3)
122	التوزيع الطبيعي للمحور الأول من الدراسة	(5-3)
133	اختلاف آراء العينة تبعا للخبرة بالنسبة للمحور الأول من الدراسة	(6-3)
133	اختلاف آراء العينة تبعا للخبرة بالنسبة للمحور الثاني من الدراسة	(7-3)
134	اختلاف آراء العينة تبعا للخبرة بالنسبة للمحور الثالث من الدراسة	(8-3)

قائمة الاختصارات والرموز	
الاختصار/الرمز	الدلالة
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي
IBS	الضريبة على أرباح الشركات
TAP	الرسم على النشاط المهني
TVA	الرسم على القيمة المضافة
OECD	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
VASFE	المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية
BIC	الأرباح الصناعية والتجارية
IFU	الضريبة الجزافية الوحيدة
BNC	الأرباح الغير تجارية

مقدمة عامة

توطئة

الضرائب هي الثمن الذي تدفعه من أجل الحضارة*، لذلك تعتبر من أهم الأدوات التي تلجأ إليها الدولة في سياستها المالية لتحقيق الأهداف التي ترجوها سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية أو تنموية، كما أنها تعد رافدا رئيسيا لموازنة الدولة، لذا لا بدّ من حماية هذا الرافد. وتتّصف الضريبة بالمرونة وقابلية التعديل والمراجعة من قبل المشرّع، وعلى هذا الأساس يمكن التحكم في آثارها، وذلك بإعادة النظر في تنظيمها أي في معدلاتها، ووعائها وطريقة تحصيلها.

وقد منح المشرّع الجزائري لكل من المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب حقوقا وواجبات من أجل حماية الحقوق العامة والخاصة. ومن أهم أدوات المحافظة على ذلك المراجعة الجبائية التي تعتبر من أهم الإجراءات التي حولت للإدارة الضريبية للتأكد من صحة ونزاهة ودقة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، وذلك بحسب القانون والتشريع الجبائي المطبق ميدانيا، بحيث تتمكن الإدارة من خلال تطبيقها للمراجعة الجبائية من استفاء مستحقاتها من المكلفين بالضريبة ومنه تصحيح الأخطاء والمخالفات والتجاوزات التي يكتشفونها؛ وهذا رغبة في الحد من الغش والتهرب الضريبي نظرا لما ينعجم عنهما من آثار مالية واقتصادية واجتماعية تؤثر على الخزينة العمومية. وللوصول إلى تحقيق ذلك فإن الإدارة الضريبية تعطي للأعوان حق التدخل وفحص المستندات المحاسبية ومراجعتها، وإجراء المقارنات بما هو موجود بالواقع وذلك من خلال طلب توضيحات وتبريرات وكذا ممارسة حق الإطلاع والفحص.

وبناء عليه وفي بيئة الأنظمة الضريبية التصريحية الحديثة، حيث يقوم فيها المكلفون بالإبلاغ عن أوعيتهم انطلاقا من حسن نيتهم حتى يثبت العكس، تعد المراجعة الجبائية الفعل المقابل والضروري لهذا النظام الذي يحوّل للإدارة الضريبية مراجعة التصريحات ومعاينة الأخطاء والنقائص والإغفالات، وكذلك عدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلفين. وبذلك فهي تشكّل وسيلة فعّالة تضمن مصلحة الخزينة العمومية من جهة، ومن جهة أخرى لردع المكلفين وتحسيسهم بان إدارة الضرائب ذات حضور دائم، وهذا ما ينعكس على تصريحاتهم وسلوكاتهم اتجاه التزامهم الضريبي.

* Taxes are the price you pay for civilisation

طرح الإشكالية

تتوقف جودة معلومات التصريح على مدى توافر ضوابط رقابية وقائية في النظم الجبائية، على ضوء هذا يمكن صياغة إشكالية الدراسة الأساسية كما يلي:

ما هو دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية؟

على أساس هذه الإشكالية يمكننا طرح الأسئلة الفرعية التالية :

- هل يساهم برنامج المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية؟
- هل يساهم المراجع الجبائي والمؤهلات التي يمتلكها في تحسين جودة التصريحات الجبائية؟
- هل تعمل جودة المراجعة الجبائية على تحسين جودة التصريحات الجبائية؟

فرضيات البحث

الفرضية الرئيسية: للمراجعة الجبائية دور في تحسين جودة التصريحات الجبائية.

الفرضيات الفرعية: للإجابة عن هذه الأسئلة الفرعية، نقوم باعتماد الفرضيات التالية

- يساهم برنامج المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية.
- يساهم المراجع الجبائي والمؤهلات التي يمتلكها في تحسين جودة التصريحات الجبائية.
- تعمل جودة المراجعة الجبائية على تحسين جودة التصريحات الجبائية.

مبررات اختيار الموضوع

- رغبة الطالبة في التخصص في المجال الجبائي وميلها للبحث في مثل هذه المواضيع؛
- المتطلبات الحديثة للاقتصاد الوطني وازدياد الطلب على معلومات دقيقة وفعالة، والمسعى الدولية للتوحيد والانسجام في أعمال المراجعة والمحاسبة وخاصة في ظل المعايير المحاسبية الدولية، والتي أصبحت مطلب إجباري في ظل الانفتاح على اقتصاد السوق، وهذا ما يتطلب التحديد الدقيق للمراجعة كعلم وكمهنة على المستوى الوطني.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية موضوع المراجعة الجبائية في تطوير النظام الضريبي، وتحقيق أهدافه العامة بشكل امثل وهذا ما نأمل تحقّقه في إدارتنا الضريبية بالإضافة إلى جوانب هامة تتمثل فيما يلي:

- أهمية نظرية

يسمح هذا البحث بتعميق الإطار المفاهيمي من خلال التعرف على ماهية المراجعة الجبائية وعملياتها وخطواتها، وخصائص المراجع الجبائي التي يجب أن يتوقّر عليها، وكذا أنواع التصريحات الجبائية المطلوبة.

حيث يلقي هذا البحث الضوء على أحد المواضيع المتعلقة بالمراجعة الجبائية، بغرض مساعدة القائمين والمصالح الضريبية المختصة لإعادة تقييم أسلوب تقديم التصريح الجبائي والبيانات الواردة فيه بما يحقق الأهداف التي يُرجى تحقيقها من الضريبة، من خلال التعرف للنقاط التي تعدّ مشكلات تواجه المكلفين وآليات التغلب عليها وصولاً إلى محاولة تعظيم الإيرادات الضريبية دعماً للخزينة العمومية.

كذلك يعمل هذا البحث على إبراز المهام والوظائف الملقاة على عاتق المراجعة الجبائية، لكي تخرج من دورها التقليدي الذي تؤديه إلى الدور الجديد الذي يتلاءم والتغيرات والتطورات الحاصلة وثقافة الجودة، مما يؤدي بتفعيل دور المصالح الضريبية وهذا ما يحقق تنمية المجتمع والاقتصاد بشكل عام.

- أهمية عملية

يسمح هذا العمل بدراسة واقع العلاقة السببية التي تربط عملية المراجعة الجبائية بجودة التصريحات الجبائية المطلوبة من طرف المكلفين، مما يسمح لنا بالخروج بأفكار وتوصيات عملية يمكن أن تستفيد منها المصالح المعنية في دعم نشاطها والتصدي لظاهرة الغش الضريبي لما له من أثر سلبي على التنمية الاقتصادية.

أهداف الدراسة: نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية

- تشخيص ظاهرة المراجعة الجبائية و تبيين دورها الفعال في التصدي لكل أنواع الغش والتهرب الضريبي؛
- التحقق من مدى وجود تأثير لمهنة المراجعة الجبائية على جودة التصريحات الجبائية، أي على مدى تأثير التزام المكلفين بالضريبة من خلال تصريحاتهم الجبائية بوظيفة المراجعة الجبائية؛
- التعرف على الآليات اللازمة لزيادة فاعلية الدور الذي يجب أن تقوم به المراجعة الجبائية في ظل البيئة المعاصرة للجودة؛
- محاولة إظهار أن تحسين جودة المراجعة الجبائية في الإدارة الضريبية، يعتبر مدخلاً أساسياً لتوسيع الوعاء الجبائي وتحسين التحصيل ضماناً لتمويل التنمية؛
- توضيح كيفية وضع أسس عملية لإنشاء نظام لتنفيذ تحصيل الضرائب بفعالية وكفاءة؛
- محاولة إعطاء حلول علمية لكيفية تسيير عملية المراجعة الجبائية بما يضمن تحقيق التوازن بين أهداف الإدارة والمكلفين.

إطار الدراسة

- الإطار المكاني: تم اختيار مديرية الضرائب لولاية بسكرة كإطار عملي للدراسة التطبيقية.
- الإطار الموضوعي: ركزنا في بحثنا هذا على مفهوم المراجعة الجبائية من حيث تعريفها، أهميتها في ظل التطورات التي يشهدها العالم خاصة فيما يتعلّق بالتصدي للتهرب الضريبي الذي أصبح يهدد اقتصاد الدول، كما تطرقنا إلى نماذج التصريجات الجبائية من خلال تعريفها وأنواعها والعوامل المساهمة في تحقيق جودة معلومتها، وكذا ركزنا على العلاقة الموجودة بين المراجعة الجبائية والتصريجات الجبائية.
- الإطار الزمني: تم تطبيق الدراسة العملية للبحث في خلال الفترة 2009-2010.

المنهج المتبع

لقد قمنا في مجال دراستنا بإتباع التوجه الاستمولوجي التفسيري، وهذا لأجل فهم وتفسير حقيقة مدى مساهمة المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريجات 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. وقد تم استخدام تقنية دراسة الحالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة وتدعيمها باستبيان كأداة لجمع البيانات من أجل اختبار فرضيات الدراسة والوصول إلى نتائج تفسيرية للظاهرة المدروسة.

صعوبات البحث: تواجه الطالب في المجال الجبائي جملة من الصعوبات أهمها

- صعوبة الحصول على المعلومات والإحصائيات من إدارة الضرائب بتعدد الحجج منها السر المهني؛
- نقص الكتب في هذا المجال خاصة باللغة العربية.

الدراسات السابقة

1- محمد محمود ذيب حوسو، "التدقيق للأغراض الضريبية"، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2005.

بين الباحث أن النظام الضريبي يتوقف نجاحه على كفاءة وحيوية التفاعل بين جميع محاور وأطراف هذا النظام، فالتشريع والتنفيذ وإدارة الجهاز الضريبي كلها عناصر متكاملة. والعملية التدقيقية هي سلسلة من العمليات التي لا يجب أن ينظر إلى كل منها بشكل منفصل عن الأخرى، وإنما هي سلسلة متصلة من الحلقات المتفاعلة،

لذلك فالوسيلة الفعّالة في محاربة أعمال الغش والتهرب الضريبي لا تكمن في الوسيلة الردعية والتغريمية بقدر ما تكمن في انضباط الإدارة وأجهزتها وحسن استخدام الموارد المتاحة وأهمها الفرد.

وقد استنتج الباحث أن تحقيق النجاح في عملية التدقيق أو الفحص يرتكز على قيام بجمع كل الموارد وعناصر البيانات المالية وتحويلها إلى مخرجات ذات قيمة من خلال التخطيط والتوجيه، التنظيم والرقابة وحسن اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب من أجل إنجاح برنامج التدقيق الفعال.

2- ولهي بوعلام، " أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.

حيث تعرض الباحث من خلال موضوعه إلى ظاهرة التهرب الجبائي، لما له من أثر على اقتصاد الدولة ولعل من بين الأساليب المستحدثة مع الإصلاحات الجبائية أسلوب المراجعة الجبائية للتصريحات الجبائية أو تقنية المراقبة والتحقيق، حيث تعتبر المراجعة الجبائية فحص شامل لوضعية المكلف ومراقبة مدى احترامه للقوانين الجبائية. وقد حاول الباحث إبراز الجوانب التقنية لأساليب المراجعة الجبائية بالإضافة إلى مدى فعاليتها من حيث آثار المردود العام من خلال أرقام وإحصائيات قام بتقديمها الباحث.

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

حيث اهتم الباحث من خلال هذه الدراسة بمحاولة إبراز القواعد الأساسية للضريبة، بالتطرق إلى أحكام وعاء ضريبة الدخل ثم أحكام الضريبة العامة على المبيعات، ثم بعرض وتحليل الفحص الضريبي من خلال ماهيته وأهدافه، والمعايير التي يمارس بها، فمفهوم جودة الفحص الضريبي وأهميته من منظور الجودة الشاملة. وقد خلص الباحث إلى أن قيام الإدارة الضريبية بأداء أعمال تدقيق بدرجة عالية من الجودة، سيؤدي بما لا شك فيه إلى تحسين الالتزام الضريبي الطوعي للمكلفين وتخفيض معدلات التهرب الضريبي في إطار نظام ضريبي كفء يجلب ثقة المكلفين ودعمهم.

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

حيث تعرض الباحث هنا لأهمية المراجعة الجبائية بوصفها امتداد لعملية المراجعة، في إبداء الرأي بالنسبة لنزاهة الحسابات ومصدقية البيانات المالية المعدة لغرض الضريبة، باعتبارها أداة قوية لزيادة إيرادات الإدارة الضريبية

ومكافحة الغش والتهرب الضريبي، وقد هدفت هذه الدراسة للبحث في المفاهيم الأساسية للمراجعة الجبائية مع تبين مختلف طرق تطبيقها، وتحليل أهمية المراجعة الجبائية في مجال تعزيز قدرات الإدارة الضريبية.

وخلص الباحث إلى تقديم ملاحظات ونتائج بناءً حول كفاءة وفعالية ممارسة المراجعة الجبائية، باعتبارها آلية تستطيع الدولة بها التصدي والتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.

- بالنظر للدراسات السابقة تبين ما يلي:

ركّزت جل الدراسات على التهرب الضريبي من حيث أشكاله وأسبابه لمعالجة هذه الظاهرة، كما كان في بعض جوانبها تحديد وتحليل المراجعة الجبائية وكيفية تفعيلها وتحسينها لتخفيض ظاهرة التهرب الضريبي.

وجاءت الدراسة الحالية مختلفة عن الدراسات السابقة حيث تناول جزءاً مفصلاً للتصريحات الجبائية والنماذج الخاصة بها، والذي أُلزم المشرع الجبائي الجزائري كل مكلف بتعبئتها وتقديمها في المواعيد المحددة، وتحليلها من منظور الجودة، كذلك تحديد وعرض المراجعة الجبائية وكيفية مساهمتها في تحقيق الالتزام الضريبي الطوعي مما ينعكس على جودة التصريح الجبائي، وتهدف الطالبة للعمل على وضع اقتراحات وتوصيات للجهات المعنية لما لهذا الموضوع من أهمية كبيرة للمحافظة على احد مصادر تمويل خزينة الدولة.

هيكل البحث

لوصول إلى دراسة علمية تحيط بجوانب الإشكالية المطروحة قسمنا بحثنا إلى ثلاث فصول، فصلين نظري وفصل تطبيقي، وقد سبقت هذه الفصول مقدمة، وانتهت بخاتمة.

الفصل الأول وعنوانه: الإطار المفاهيمي للمراجعة الجبائية، بداية بمفاهيم عامة حول المراجعة إلى أهداف ومعايير المراجعة، وأنواع المراجعة والجهات المستفيدة منها، وصولاً إلى مفاهيم أساسية حول المراجعة الجبائية كمبحث ثانٍ من خلال مفهومها، أهميتها، أنواعها، علاقتها بأنواع المراجعات الأخرى، ثم التطرق إلى خصائص المراجع الجبائي أما المبحث الثالث تناول واقع المراجعة الجبائية في الجزائر حيث تطرقنا فيه إلى المراجعات المستعملة فيها، وأهم النتائج التي يمكن الوصول إليها.

الفصل الثاني وعنوانه: التصريحات الجبائية وقدرة المراجعة الجبائية على ضبط جودتها، حيث نتناول فيه مختلف الجوانب المتعلقة بالتصريحات الجبائية، من خلال ماهيتها، أنواعها، أهميتها بالنسبة للمكلف بالضريبة والإدارة الضريبية وكذلك في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، وهذا كتمهيد لعرض التصريحات الجبائية الملزم بها المكلف في النظام الجبائي الجزائري، كما قمنا في المبحث الثاني بإبراز كيف يمكن الحكم على جودة التصريح الجبائي من

خلال مفهوم جودة التصريجات الجبائية، خصائصها، العوامل المؤدية لجودة التصريح الجبائي، أما المبحث الثالث فخصص لدراسة العلاقة بين المراجعة الجبائية وجودة التصريجات الجبائية.

الفصل الثالث وهو الجانب التطبيقي للبحث، حيث نقوم بعرض الدراسة الميدانية في ثلاثة مباحث، نبدأها بعرض منهجية البحث مع التطرق إلى تقنيات البحث وأدوات جمع البيانات، وبعدها نتعرض إلى التعريف بالمؤسسة محل الدراسة، أما المبحث الثاني فكان كدراسة تقييمية لنتائج المراجعة الجبائية وفي المبحث الثالث كان بدراسة إستبائية كتدعيم للدراسة التقييمية وتحليلها وتفسيرها.

وفي الأخير ننهي هذا البحث بخاتمة عامة نلخص فيها أهم النتائج التي تم التوصل إليها في جميع جوانب البحث، مع تقديم بعض التوصيات والاقتراحات وإعطاء إشارات لموضوعات لاحقة يمكن أن تكون كآفاق مستقبلية لهذا البحث.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للمراجعة الجبائية

تمهيد

تعد المراجعة الجبائية إحدى أدوات الرقابة الفعّالة للمؤسسات ولمصالح الضرائب على حدّ سواء، وذلك لأهميتها البالغة في عملية اتخاذ القرار، وتحليل الوضعية الجبائية للمكّلفين وكشف مختلف الانحرافات والمخاطر الضريبية بالإضافة إلى مكافحة مختلف حالات الغشّ، والتهرّب الضريبي، حيث تهدف إلى التأكد من مدى امتثال المؤسسات للقوانين والأنظمة الضريبية، وتقييم المخاطر ودراسة تأثيرها على الحسابات والبيانات المالية.

وبغرض التعرف أكثر على المراجعة الجبائية قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- المبحث الأول: تم التطرق فيه إلى المراجعة عموماً من حيث تعريفها وأهدافها، ومعاييرها وأنواعها وكذا الجهات المستفيدة منها.
- المبحث الثاني: تطرقنا فيه إلى المراجعة الجبائية من خلال تعريفها وأهدافها وأهميتها وعلاقتها بأنواع المراجعة الأخرى بالإضافة إلى خصائص المراجع الجبائي، ومنهجية تطبيق المراجعة الجبائية.
- المبحث الثالث: خُصص لواقع المراجعة الجبائية في الجزائر من خلال عرض أنواع التحقيقات التي يطبقها المشرع الجبائي الجزائري.

المبحث الأول: ماهية المراجعة

تعتبر المراجعة عملية الحصول على الأدلة المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بغية التقرير عليها، فهي عبارة عن سلسلة من القرارات يجب على المراجع أن يتخذها حتى يتمكن من إبداء رأيه الفني المحايد عن مدى مصداقية المعلومات التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية المختلفة، ومدى عكسها للواقع. وكذلك بالنسبة للإدارة الضريبية طالما مثلت المراجعة الجبائية البيئة الملائمة لها باعتبارها مهمة لتحليل الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة، ومدى أهميتها في التأكد والتحقق من مدى انتظام التزام المؤسسة بالقوانين الجبائية، الأمر الذي يؤدي إلى تقوية فرص الحد من التهرب الجبائي.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة

إن المراجعة ميدان واسع، عرفت تطورات كبيرة ومتواصلة، صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها، مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية، المادية والمالية المستعملة يصعب فيها، يوما بعد يوم التسيير؛ إذ تكثرت العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات؛ والمراجعة كأداة فعالة، ترجع أهميتها إلى أنها الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بأموالها، وذلك نتيجة عمليات التحقق والاختبار والفحص التي يقوم بها المراجع، كذلك في اعتبارها وسيلة تخدم العديد من الفئات التي تستخدم القوائم المالية، والتي تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها وخططها الحالية والمستقبلية. لذلك سيتم التطرق في هذا المطلب إلى مفهوم المراجعة، والعناصر الأساسية لها، والإطار الخاص بها.

الفرع الأول: مفهوم المراجعة

أولاً: معنى كلمة مراجعة

اشتق مصطلح مراجعة (AUDIT) من كلمة لاتينية (AUDIRE) ومعناها يستمع (ECOUTER)، حيث كان الإمبراطور الروماني يقوم بتعيين مراجعين للتحقيق في حسابات المناطق التي تحت إمارته، وفي نهاية المهمة تعقد جلسة استماع لوجهات نظرهم أمام جمهور من المستمعين¹.

وقد استخدم العرب هذا المصطلح وترجموه إلى مصطلحات مختلفة، فالشرق تبنى مصطلح التدقيق بينما المغرب وخاصة الجزائر استخدموا مصطلح المراجعة²، ثم تطورت المراجعة وهذا تبعاً للأهداف المرجوة منها من جهة ومن

¹ Eustache Ebonodo, *La Gouvernance De L'entreprise Une Approche Par L'audit Et Le Contrôle Interne*, L'hamattan, France, 2005, p103.

² حولي محمد، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، ص20.

جهة أخرى نتيجة البحث المستمر لجعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفها الاقتصاد العالمي بشكل عام والتي شهدتها المؤسسات الاقتصادية بشكل خاص¹.

ثانيا: إطار المراجعة

المراجعة هي فحص انتقادي ممنهج وبنّاء، تعتبر كوسيلة رقابة تؤدي إلى إصدار رأي بشأن موضوع ما، وينبغي التعبير عن هذا الرأي بوضوح وبالتفصيل، من ناحية ثانية تحدد المراجعة كعملية جمع الأدلة الضرورية والكافية مهما كان التحليل المستخدم، وتجري بعناية من قبل مهني مستقل، لإصدار حكم على الموضوع المرآب.

- ومنه تعتبر المراجعة مجموعة من الإجراءات وتقنيات العمل المطبّقة من قبل مراجع في إطار المهمة، تهدف إلى السماح للمراجعين بتشكيل رأي يعبر عن درجة التوافق بين المعلومات والمعايير، يتمّ التعبير عن هذا الرأي في شكل تقرير، وفي مهمة المراجعة يجب التوصل إلى مستوى التأكد المعقول أو المناسب الذي ينعكس في التقرير بتعبير ايجابي².

ثالثا: تعريف المراجعة

لقد تعددت التعاريف الخاصة بالمراجعة نذكر منها:

- عرّف اتحاد المحاسبين الأمريكيين المراجعة بأنها: " عبارة عن إجراءات منظّمة لأجل الحصول وتقييم، وبصورة موضوعية، الأدلة المتعلقة بالأرصدة الاقتصادية والأحداث، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين"³.

- كما عرّف أمين السيد أحمد لطفي المراجعة بأنها: " عبارة عن فحص منظّم للبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة بغرض إبداء رأي في محايد عن مدى صحة أو دقة تلك البيانات، ومدى إمكانية الاعتماد على دلالتها عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وتدققاتها النقدية"⁴.

- كما عرّفت على أنها " المراجعة عملية منظّمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، متعلّقة بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ

¹ صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، مطبعة مزوار، الطبعة الأولى، الوادي، الجزائر، 2010، ص8.

² Audit comptable et Financier, Seduisant TAZ-MBODI, Auditeur de l'intec CNAM, Spécialiste en audit et finance, sit: <http://www.google.dz/url?sa=t&rct=j&q=audit%20comptable%20et%20financier%2C%20seduisant%20taz-mbodi&source>. 23/07/2012.

³ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الأردن، 2004، ص ص20، 21.

⁴ أمين السيد احمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2008-2009، ص3.

الأطراف المعنية بنتائج المراجعة"¹.

- وقد عرّف منصور أحمد البديوي وشحاتة السيد شحاتة المراجعة على أنها: " عملية منظّمة لتجميع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل لإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بوحدة اقتصادية للواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة وتبليغ هذا الرأي للمهتمين بشؤون الوحدة الاقتصادية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات "².

- كما عرف (Bonnault) et (Germond) المراجعة على أنها: " اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، من اجل تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة"³.

- ويبدو من معظم التعريفات أنّ مفهوم المراجعة يدلّ على أنها عملية لها أسس ومبادئ علمية منظّمة، تُبنى على أدلة تتضمنها التقارير والقوائم المالية، تتم بواسطة شخص مهني ومستقل، وذلك حتى يكون الرأي الذي يبديه له قيمة، وينال ثقة المستخدمين (داخليين أو خارجيين) لهذه القوائم والتقارير يمكن من إيصال النتائج للأطراف المعنية.

الفرع الثاني: عناصر المراجعة

ترتكز المراجعة على ثلاثة عناصر أساسية هي: الفحص، التحقيق، التقرير

أولاً: الفحص

يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية وكل أدلة الإثبات ومسار المعالجة للتأكد من صحة و سلامة وحقيقة العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها؛ أي فحص القياس المحاسبي؛ وهو القياس الكمي النقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة⁴.

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006، ص13.

² منصور أحمد البديوي وشحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية، الدار الجامعية، مصر، 2002-2003، ص13.

³ مسعود صديقي وأحمد نقار، المراجعة الداخلية، مطبعة مزوار، الطبعة الأولى، الوادي، الجزائر، 2010، ص11.

⁴ مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003/2004، ص22.

ثانيا: التحقيق

يمثل التحقيق الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة، و على مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة، بمعنى التأكد من الوجود الفعلي والميداني لعناصر الذمة على أرض الواقع، وبما أن مخرجات النظام المحاسبي تتمثل في القوائم المالية الختامية للمؤسسة، فإن أي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية بصفة أوتوماتيكية، لذلك فالمراجعة بإمكانها اكتشاف الخلل من خلال تقييم هذا النظام والتأكد من الاستمرارية في تطبيق الطرق المحاسبية والالتزام بمعايير النظام المحاسبي في ظل التقيد بمعايير المراجعة المتفق عليها (سيتم التطرق للمعايير الخاصة بعملية المراجعة لاحقا).

ويُشار إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان ينتظر من خلالهما تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد حول ما إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة و سليمة لنتيجة و مركز المؤسسة الحقيقي.

ثالثا: التقرير

يقصد به بلورة نتائج الفحص و التحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المستخدمة لرأي المراجع سواء كانت داخل أو خارج المؤسسة. نستطيع أن نقول بأن التقرير هو آخر عملية في المراجعة، وبالتالي يبرز فيه جميع الجهود المبذولة من قبل المراجع وفقا لمعايير كفيلة باستصدار الرأي الفني المحايد¹.

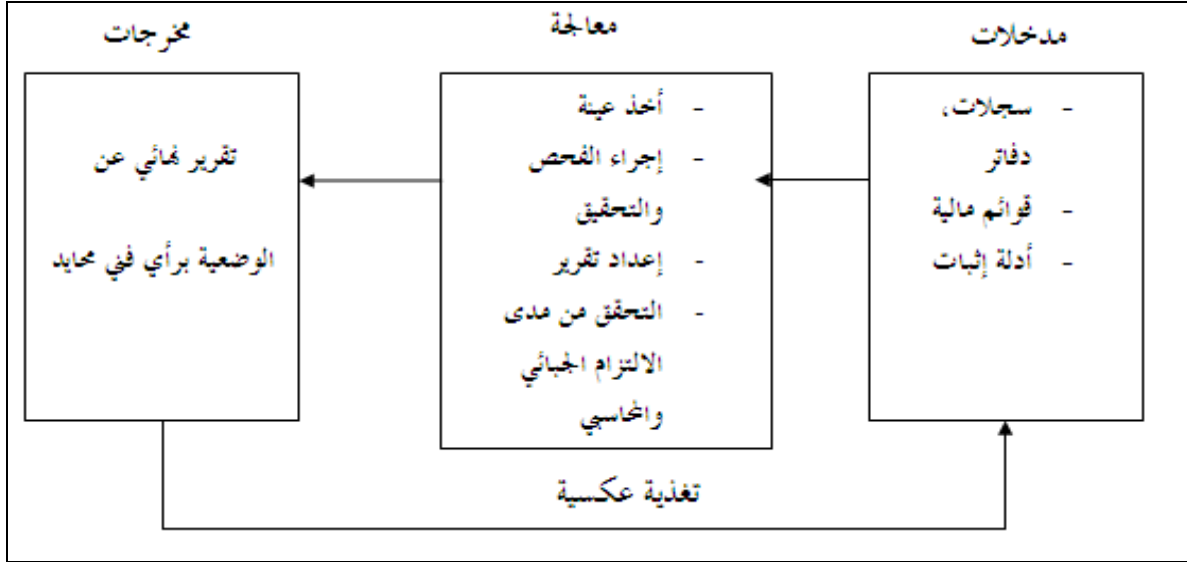
الفرع الثالث: نظام المراجعة

إن المراجعة عبارة عن نظام يعمل على تجميع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مستقل، مؤهل لإبداء رأيه الفني والمحايد عن مدى تماثل وتوافق المعلومات المتعلقة بالمؤسسة بالواقع، وتقديم هذا الرأي في شكل تقرير للأطراف المختلفة سواء داخل المؤسسة أو خارجها². ويمكن تمثيل هذا النظام في الشكل التالي:

¹ نفس المرجع، نفس الصفحة.

² حولي محمد، مرجع سابق، ص22.

الشكل (01-01): نظام المراجعة



المصدر: حولي محمد، مرجع سابق، ص22.

ومنه يمكننا القول أن المراجعة عملية منتظمة تتم وفق خطوات محددة تبدأ بفحص واختبار القوائم المالية والسجلات المحاسبية والأدلة (المدخلات) لمؤسسة ما، بقصد معالجتها وفق سلسلة من العمليات تتمثل في اختيار العينة، إجراء الفحص، وتقييم مدى ملائمة ودرجة ثقة البيانات المالية، والخروج بالتقرير النهائي وهو الرأي الفني المحايد لشخص المراجع.

المطلب الثاني: أهداف ومعايير المراجعة

الفرع الأول: أهداف المراجعة

كان الهدف من المراجعة تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته، بالإضافة إلى اكتشاف الغش والتلاعب والأخطاء على مستوى الدفاتر والسجلات المحاسبية، ثم بدأ الاهتمام بتقييم نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها وبعدها تطورت أهداف المراجعة بتطور الحاجة المتزايدة إلى الثقة في المعلومة، باعتبارها أصبحت الركيزة الأساسية في اتخاذ أي قرار بالنسبة لمستعملي القوائم المالية، من بين هذه الأهداف¹:

¹ عاهد عيد سرحان، دور مدقق الحسابات في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007، ص26.

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققتة من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول للأهداف المحددة؛
- تقييم الأداء ونتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مخططا لها؛
- تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة وكذلك تحقيق أقصى قدر من الرفاهية للمجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة؛
- تخفيض خطر المراجعة وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية المراجعة على العميل أو المؤسسة محل المراجعة؛
- مساعدة الجهات المستفيدة من القوائم المالية في اتخاذ القرارات.

الفرع الثاني: معايير المراجعة

تمثل معايير المراجعة مجموعة القواعد والمبادئ الأساسية الواجب إتباعها عند القيام بعملية المراجعة، وتعتبر هذه المعايير بمثابة مقاييس لتقييم كفاءة المراجع ونوعية العمل الذي يقوم به، وقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (*American Institute of Certified Public Accountants AICPA*) أول من عمل على وضع معايير المراجعة المتعارف عليها في أوائل الخمسينات من القرن الماضي، وذلك من خلال لجنة إجراءات المراجعة التابعة للمعهد، وقد نشرت اللجنة تقريرها في عام 1954، وعملت على التفرقة بين معايير المراجعة وإجراءاتها*، وتنقسم المعايير إلى ثلاث مجموعات هي:

أولاً: المعايير العامة

وهي مجموعة المعايير التي تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي للمراجع وتشمل مايلي:

1- التأهيل المهني

وهو ضرورة أن تتوفر في المراجع القدر اللازم من التأهيل العلمي والعملية، أي أشخاص لديهم الخبرة الكافية والتدريب المهني الملائم. حيث تناولت التشريعات العالمية والحكومية والمهنية المؤهلات التي يجب توافرها في المراجع، فبعض الدول (مثل إنجلترا، أمريكا، فرنسا) وغيرها من الدول الأوروبية أقرت تشكيل هيئات عالمية ومهنية للإشراف على مهنة المحاسبة والمراجعة، بهدف العمل على رفع مستوى الأداء المهني لأعضاء المهنة¹.

* إجراءات المراجعة هي خطوات تفصيلية لازمة لتحقيق الأهداف والتي تختلف تبعاً لظروف الحال أو الموضوع محل المراجعة، بينما تمثل معايير المراجعة قواعد عامة وأنماط يجب أن يلتزم بها المراجع عند أداء عمله ولا يجب مخالفتها، إلا أنهما مرتبطان حيث أنه للقيام بالإجراءات اللازمة لعمل المراجع لا بد وأن يراعي ملائمة هذه الإجراءات للمعايير الموضوعية.

¹ لقلبي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2009/2008، ص96.

مثلا في الولايات المتحدة الأمريكية هناك ما يسمى مؤسسات المحاسبة العامة المصرح لها، تقوم بمراجعة القوائم المالية لكافة المؤسسات الكبرى وأيضا العديد من المؤسسات الصغيرة والمنظمات غير التجارية، ويستمد المحاسبون المصرح لهم قوتهم من منظمة مهنية وطنية هي المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم AICPA¹.

أما في الجزائر فقد استند تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر إلى مجموعة من القوانين والمعايير والأوامر، سميت بمجموعة النصوص التشريعية والقانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة والصادرة من وزارة المالية وتحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة، والهيئات المشرفة على المراجعة في الجزائر تتمثل في: المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة، والمجلس الوطني للمحاسبة².

2- الحياد والموضوعية والاستقلالية

وتعني أن يكون المراجع محايدا ومستقلا وموضوعيا عند أدائه لمهامه وإبداء رأيه، أي قدرة المراجع على العمل بنزاهة وموضوعية دون التحيز إلى طرف من الأطراف³؛

3- العناية المهنية أو الجودة في العمل

أي أن يؤدي المراجع عمله بإتقان وأن يبذل العناية المهنية المعقولة عند أداء مهامه وخلال إعداد تقريره، وهذا لضمان الجودة المطلوبة، حيث يقصد بالعناية المهنية أن أي شخص يقوم بعرض خدماته للآخرين عليه أن يكون مؤهلا ويمتلك المتطلبات المهنية أي لديه المهارات مثل ما هو مطلوب من المهن الأخرى كالطبيب وما شابه ذلك⁴.

ثانيا: معايير العمل الميداني

وتمثل مجموعة المعايير التي تحكم أداء أعمال المراجعة الميدانية وتتضمن ما يلي:

1- التخطيط والإشراف

ويعني أن تنفذ أعمال المراجعة وفق خطة وافية وشاملة، وأن يكون هناك إشراف وبغاية على أعمال المساعدين؛

¹ ألفين أرنيز، جيمس لوبك، ، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الدسيطي، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002، ص26.

² لقليطي الأخضر، مرجع سابق، ص91.

³ آية جار الله نعمان الخزندار، مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة غزة، فلسطين، 2008، ص15.

⁴ هادي التميمي، مرجع سابق، ص31.

2- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

وتعني ضرورة قيام المراجع بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الوحدة محل المراجعة، لتحديد مدى الاعتماد عليه وهذا لتخطيط المراجعة، وتحديد طبيعة، توقيت، ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها¹.

3- الحصول على الأدلة* الكافية

من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات، حتى يتوفر أساس مناسب للتوصل إلى رأي في القوائم المالية محل المراجعة².

ثالثاً: معايير التقرير

وهي مجموعة المعايير المتعلقة بكيفية إعداد التقرير النهائي وتشمل:

1- المعيار الأول للتقرير

هو تحديد ما إذا كانت البيانات المالية المقدمة قد أعدت طبقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

2- معيار التقرير الثاني

يشمل ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية بين الفترات المحاسبية، أي عدم تغيير طرق تقديم القوائم المالية من دورة لأخرى؛

3- معيار التقرير الثالث

يقتضي من تقرير المراجعة تحديد ما إذا كان الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية ملائماً أم لا؛

4- معيار التقرير الرابع

على المراجع أن يعبر في تقريره عن رأيه حول عدالة القوائم المالية، وإذا لم يستطع المراجع التعبير عن رأيه يجب أن يبين أسباب الامتناع بالتقرير، وبما أن المراجع وافق على ارتباط اسمه بالبيانات المالية المتعلقة بالقوائم فيجب أن يوضح التقرير خصائص عمل المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها³.

¹ مدين إبراهيم الضابط، مدى تبنى معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2006/2005، ص22.

* الدليل في المراجعة يتمثل في المعلومات التي يتم الاستعانة بها من أجل تحديد مدى التوافق بين المعلومات المالية والمعايير المقررة سابقاً.

² ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص41.

³ Dauber N.A., Qureshi A.A, Levine M.H, Siegel J.G, **The Complete Guide To Auditing Standards, And Other Professional standards for Accountants**, Published By John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, Canada, 2008, p34.

حيث يعتبر التقرير القيمة المضافة للمراجع بعد إتمام مهمته، كما تنعكس جودة المراجعة على محتوى التقرير، أي من خلال أهمية التوصيات الواردة فيه¹.

ويمكن توضيح أنواع تقارير المراجعة كما يلي:²

أ- **التقرير غير التحفظي:** في رأي المراجع غير تحفظي التقرير يوضح أن

- البيانات المالية تُظهر بصورة عادلة جميع النواحي المادية، المركز المالي ونتائج العمليات والتدفقات النقدية للوحدة بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- لا وجود لتأثيرات على رأي المراجع قد تتطلب إضافة أو توضيح ما؛ على تقرير المراجعة.

ب- **التقرير التحفظي:** هنا المراجع يشير إلى تأثيرات مترتبة على مسائل تؤهل بالوصول إلى بيانات مالية تظهر بصورة عادلة جميع النواحي المادية، المركز المالي، ونتائج العمليات والتدفقات النقدية للمؤسسة محل المراجعة بما يتفق للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً؛

ت- **التقرير السلبي:** عند الرأي السلبي، المراجع يشير إلى أن القوائم المالية لا تمثل إلى حد ما المركز المالي للوحدة ونتائج عملياتها والتدفقات النقدية بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً؛

ث- **الامتناع عن إبداء الرأي:** هنا المراجع يذكر انه لا يعبر عن رأيه بشأن القوائم المالية الخاصة بوحدة ما.

المطلب الثالث: أنواع المراجعة والجهات المستفيدة منها

الفرع الأول: أنواع المراجعة

هناك من يقسم المراجعة إلى مراجعة كلية ومراجعة جزئية، أو من حيث الجهة التي تقوم بهذه الخدمة إلى مراجعة حكومية، مراجعة خارجية ومراجعة داخلية، أو من حيث زمن إجراء المراجعة إلى مراجعة مستمرة ومراجعة نهائية، أو من حيث الالتزام إلى مراجعة إلزامية ومراجعة غير إلزامية، ولكن التقسيم الحديث يشمل الأنواع التالية:

أولاً: المراجعة المالية

تعتمد المراجعة المالية (*Audit Financier*) على جمع وتقييم الأدلة حول البيانات المحاسبية انطلاقاً من القوائم المالية، حيث يقوم المراجع والذي هو شخص مختص ومستقل بإعطاء رأي عن عدالة المركز المالي للمؤسسة موضوع الدراسة، ويطلع في عمله هذا على معظم المستندات المبررة؛ كما ينبغي الاعتماد على نظام

¹ Eustache Ebonodo, op cit, p224.

² Dauber N.A., Qureshi A.A, Levine M.H., Siegel J.G, op-cit, p282.

الرقابة الداخلية الذي هو مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة، وانه بتقييمه لهذا النظام يمكنه الوقوف على مدى سلامته وبالتالي سلامة النظام المحاسبي والحكم على مجموع العمليات المسجلة رغم انه اكتفى بدراسة مفردات العينة فقط¹.

ثانيا: مراجعة العمليات

يعرف مجمّع المحاسبون الداخليون (*Institue Of Internals Auditos IIA*) مراجعة العمليات *audit* (*opérationnel*) بأنها " إجراءات منظمة لتقييم فاعلية وكفاءة نشاط المؤسسة، وتقديم تقرير مناسب إلى الإدارة المختصة حول النتائج وإعطاء التوصيات الضرورية للإصلاحات"².

فهي عبارة عن تقييم لنظم الرقابة الداخلية، ومختلف الأنشطة والوظائف والعمليات...الخاصة بمؤسسة ما أو وحدة من وحداتها، حيث تهتم بالطرق والإجراءات التي تستعملها المؤسسة للوصول لأهدافها، ليس لأخذ وعرض الحسابات المتعلقة بالنشاط ولكن بهدف تحليل الأخطار والنقائص الموجودة بغية تزويدها بالاستشارات اللازمة والتوصيات ووضع الإجراءات واقتراح استراتيجيات جديدة لتحسين أداء المؤسسة³.

ثالثا: المراجعة الجبائية

المراجعة الجبائية (*Audit Fiscal*) هي عبارة عن عملية فحص انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة. وهنا نميز بين نوعين من الجهات التي تقوم بعملية المراجعة الجبائية:⁴

1- مراجعة تقوم بها مصلحة الضرائب إذ أنها تعمل على مراجعة السجلات المحاسبية وما يظهر عليها من معلومات، وتستند في ذلك إلى التشريعات الجبائية المختلفة، بحيث تعمل على معرفة هل أن المؤسسة أثناء إعدادها للتصريحات عملت بما يشرعه القانون عند معالجة أي عملية أم لا، وإذا لوحظ أي انحراف عن هذه التشريعات فانه قد يكلف المؤسسة فقدان عدة امتيازات، إضافة إلى أن مصلحة الضرائب تبدأ بفرض عقوبات مالية متلاحقة حول الأخطاء الموجودة، بل قد تذهب للقيام بمراجعة معمقة حول جميع العمليات من الممكن أن تمتد إلى السجلات المحاسبية الخاصة بجميع السنوات السابقة إلى غاية تاريخ تأسيس المؤسسة.

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص12.

² هادي التميمي، مرجع سابق، ص24.

³ مخفي أمين، ممارسة المراجعة العملية في المجال المصرفي، مداخلة بملتقى علمي وطني: "مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق"، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2010، ص3.

⁴ صديقي مسعود، أحمد نقار، مرجع سابق، ص ص26-27.

2- أما النوع الثاني من المراجعة الجبائية، فهو المراجعة التي تقوم بها المؤسسة هي بذاتها من اجل التسيير الجبائي الخاص بها، إذ تعمل على تكليف إما جهة خارجية من مراجع أو محافظ حسابات أو جهة داخلية، إذ يكفي هنا المراجع بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة مع التركيز الكبير على الناحية الجبائية.

كما يضيف محمد محمود ذيب حوسو تصنيف آخر للمراجعة

رابعاً: المراجعة لغرض معين

حيث يكون هذا النوع بهدف البحث عن حقائق معينة والوصول إلى نتائج معينة تستهدفها عملية المراجعة، وقد تكون الحسابات والبيانات موضوع المراجعة قد سبق مراجعتها بهدف الخروج برأي محايد حول المركز المالي ونتائج الأعمال، مثلاً مراجعة السجلات والدفاتر بهدف اكتشاف غش ما، أو انحراف معين...¹

خامساً: أنواع أخرى للمراجعة

1- المراجعة الاجتماعية (*Audit Social*): وهي مراجعة تهتم بالجانب الاجتماعي كمراجعة التأمينات، مراجعة التصريحات الاجتماعية، مراجعة أجور العمال..... إلخ؛

2- مراجعة الإعلام الآلي (*Audit Informatique*): وهي مراجعة تهتم بجميع حسابات الإعلام الآلي التي تستخدمها المؤسسة؛

3- المراجعة الإستراتيجية (*Audit Stratégique*): ويدرس هذا النوع الإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة، والتغيرات التي يجب إدخالها فيها لمواجهة تعقّلات المحيط من أجل التطور أو الاستمرار؛

4- مراجعة الجودة (*Audit Qualité*): وهي عبارة عن فحص منهجي مستقل لنشاط ونتائج المؤسسة بالاعتماد على معايير جودة معينة ليتم إبداء الرأي حول ما إذا كانت هذه النتائج والنشاط تم إنجازها بصفة فعالة؛²

5- المراجعة البيئية (*Audit Environnemental*): وهي التي تهتم بمراجعة تأثيرات المؤسسة على البيئة، وكذا مراجعة الإجراءات المتخذة من قبل المؤسسة من أجل التقليل أو الحد من التأثيرات السلبية لنشاط المؤسسة على البيئة.³

¹ محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق للأغراض الضريبية، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا، جامعة نابلس، فلسطين، 2005، ص 21.

² صديقي مسعود، أحمد نقار، مرجع سابق، ص ص 28، 29.

³ نفس المرجع، نفس الصفحة.

الفرع الثاني: الجهات المستفيدة من المراجعة

لقد تطوّرت المراجعة بتطور المؤسسات وكبرها، فهي تعتبر مهمّة بالنسبة لمختلف الشرائح من المجتمع سواء كانوا مستثمرين، مسيّري المؤسسات، البنوك وحتى الهيئات الحكومية، حيث تؤدي المراجعة دورا مهما في الأوساط المالية والحكومية الاقتصادية :

أولاً: أصحاب رأس المال

وهم المساهمون والملاك، نظرا لكبر عددهم وانعدام الخبرة لديهم تعذر عليهم الاتصال المباشر بعمليات المؤسسة وبالتالي فهم يعتمدون اعتمادا كبيرا على تقرير المراجعة الذي يعتبر حلقة وصل بينهم وبين المؤسسة، ليطمئنهم على مدى تعبير القوائم المالية عن المركز المالي الفعلي وعلى دقة ما جاء بتقرير مجلس الإدارة من معلومات.

ثانياً: مسيرو المؤسسات

يهتم مسيرو المؤسسات اهتماما كبيرا بالبيانات والمعلومات المحاسبية التي تتضمنها سجلات المؤسسة وقوائمها المالية، إذ يُعتمد عليها في رسم السياسات والتخطيط للمستقبل ومتابعة تنفيذ الخطط وتقييم أداء العاملين عليها كما تعنى بالكشف عن الخطأ، وبالتالي فهي تعتمد على عملية المراجعة لأن هذه الأخيرة تُعزّز من نفعية وقيمة القوائم المالية كما أنها تزيد من مصداقية المعلومات¹.

ثالثاً: المستثمرون

أدى ظهور المؤسسات والمصانع الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا بعد الحرب العالمية الثانية، وتوزيع رأس مالها على عدد كبير من المساهمين وانفصال الملكية عن إدارة المؤسسة، إلى أن تكون هناك حاجة ماسة لتعيين مراجع حسابات قانوني مستقل ومحايّد، وهذا ما يطمئن المستثمرين سواء الحاليين أو المحتملون بأن أموالهم سوف لن تتعرض لأي خطر كالسرقة، نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة المؤسسة والتأكد من عدم انتهاك عقد المؤسسة الأساسي وقانون المؤسسات².

¹ حولي محمد، مرجع سابق، ص 25.

² حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة باتنة، الجزائر، 2008-2009، ص 13.

رابعاً: البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى

تقوم معظم المؤسسات بطلب الحصول على قروض من البنوك ومؤسسات الإقراض بغرض توسيع نشاطها أو لعسر مالي، وقبل أن توافق البنوك على منح تلك القروض، فإنها تلجأ لتقرير المراجع أو محافظ الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي لتلك المؤسسات، وذلك لضمان قدرة المؤسسات على سداد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة¹.

خامساً: إدارة الضرائب

إن المصادقة على احترام النصوص التشريعية والقانونية وكذا المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، تضمنى الثقة في الحسابات أمام إدارة الضرائب ومن ثم التأكد من سلامة تحديد الوعاء الضريبي وإعطاء مصداقية للتصريحات الجبائية.

بالإضافة إلى هؤلاء الجهات نجد المتعاملون مع المؤسسة والموردون يهتمون بنتائج المراجعة حتى يتعرفوا على مدى سلامة المركز المالي والسيولة المتاحة لدى المؤسسة، الشيء الذي يزيد من ثقتهم في استرجاع حقوقهم في وقتها ويزيد من اتساع مجالات التعامل معها. كذلك تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها عملية المراجعة في العديد من الأغراض منها: مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية أو فرض الضريبة ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصاً دقيقاً².

¹ نفس المرجع، نفس الصفحة.

² حولي محمد، مرجع سابق، ص 26.

المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول المراجعة الجبائية

تمثل مختلف القوائم والتقارير المالية (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، وقائمة التدفق النقدي...) وما تتضمنه من معلومات الوسيلة الفعالة والدقيقة في تحديد الوعاء الضريبي للمؤسسة، والذي على أساسه يتم حساب الضرائب التي تخضع لها المؤسسة بأكبر قدر من الموضوعية، حيث تعتمد إدارة الضرائب على هذه المعلومات للتأكد من مدى التزام المؤسسة بالقوانين المالية والجبائية، كذلك من أجل ضمان العدالة في فرض الضرائب المختلفة على المؤسسات. لذا فإن المراجعة الجبائية باعتبارها إجراء رقابيا مهماً تمثل مرحلة جوهرية في عملية المحاسبة الضريبية عن طريق التحقق من مراعاة المكلف لأحكام المتطلبات القانونية للضريبة عند إعدادها لتصريحاته الجبائية وملفه الجبائي، وشمول هذا الملف لكافة العمليات التي نص القانون الضريبي على خضوعها، وانه لا توجد أية عمليات يجب خضوعها وتم إغفالها عمداً أو بحسن نية.

ولالإلمام أكثر بالمراجعة الجبائية حاولنا التطرق في هذا المبحث إلى الجانب النظري لها من خلال: مفهوم المراجعة الجبائية، المراجعة الجبائية من منظور دولي، أنواع المراجعة الجبائية، خصائص المراجعة الجبائية، واقع المراجعة الجبائية في الجزائر.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الجبائية ومستوياتها وأهميتها

الفرع الأول: مفهوم المراجعة الجبائية

أولاً: تعريف المراجعة الجبائية

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

1- 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 فجبائية الوحدة بكل أشكالها هي هدف المراجعة الجبائية"¹.

2- 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.

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

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

3- وقد عرّفها مكتب المحاسبة الحكومي الأمريكي (*Gouvernement Accountability Office*) بأنها: "المراجعة الجبائية هي جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح بها بموجب البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف، لتحديد فيما إذا قام بتسديد مبلغ الضريبة الصحيح"¹.

4- وكما عرّف (*P.Bougan et J.M.vallèe*) المراجعة الجبائية على أنها "هي الفحص المحاسبي المطبق من طرف الإدارة الضريبية، وهي عبارة عن مراقبة احترام القوانين الجبائية"².

5- وقد عرف أيضا (*A.Hamini*) المراجعة الجبائية على أنها عملية "تهدف إلى تحقيق العمليتين التاليتين، تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي، والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة"³.

6- كما تم تعريفها على أنها: "جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح عنها من قبل المكلفين بموجب البيانات الضريبية المقدمة من قبلهم، لتحديد فيما إذا كانت الالتزامات الضريبية المقدمة صحيحة بشكل جوهري في ضوء قوانين وأنظمة الضريبة على الدخل والتقرير عن ذلك، ويجب أداء عمليات المراجعة من قبل مراجع أو فريق يتصف بالكفاءة والموضوعية"⁴.

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.

ثانيا: مفاهيم مرتبطة بالمراجعة الجبائية

1- المراجعة الجبائية والرقابة

كثيرا ما يرتبط مفهوم الرقابة مع المراجعة الجبائية رغم اختلافهما، فالمراجعة ما هي إلا إجراء رقابي. بالتالي فالمراجعة تشمل الرقابة، لأن تنفيذ المراجعة يستدعي إجراء رقابات مختلفة، فهي بذلك تشمل كل إجراءات

¹ ناصر احمد أمين الخطيب، تقييم جودة الفحص الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة في الأردن، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد والتخطيط، جامعة تشرين، سوريا، 2007-2008، ص48.

² 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.

³ نفس المرجع.

⁴ مدين إبراهيم الضابط، مرجع سابق، ص64.

وتقنيات الرقابة التي تشكل فحص معمق من قبل مهني وبمنهجية محددة. وتختلف أيضا المراجعة عن الرقابة من حيث شمولها عن رأي ناتج عن الرقابات المطبقة والتي تعتبر الغرض الأساسي من المراجعة.

2- المراجعة الجبائية والاستشارة

المراجعة من حيث المبدأ يمكن أن تؤدي إلى الاستشارة (*conseil*)، فقد ميّزت الجمعية الوطنية لمحافظي الحسابات في فرنسا (*Conseil National de Commissariat aux Comptes CNCC*) بوضوح بين نشاط الإدارة والتسيير من ناحية، وأنشطة الرقابة من ناحية أخرى. فعلى المراجعين الأخذ بقاعدة عدم التدخل في التسيير، ولكن لديهم الإمكانية في إبداء الرأي والمشورة فقط في حدود مهامهم.

لذلك فالاستشارة يمكن أن تتم طبيعياً من دون مراجعة سابقة، فأي مؤسسة يمكن أن تستشير في مجال التنظيم، الإستراتيجية أو البحث عن استشارة قانونية أو جبائية حول مسألة معينة أو مشروع دون أن تكون هذه الاستشارة مسبقة بعملية مراجعة¹.

3- المراجعة الجبائية والتحقق الجبائي

المراجعة الجبائية تشير غالباً لتحقيق محاسبي، لذا يمكن القول أن مدلول مصطلح المراجعة هو أوسع من مصطلح التحقيق، فمصطلح المراجعة قابل للتمديد على عدة مجالات، الفرق بينهما يكمن في وجود عقوبات قابلة للتطبيق ناتجة عن الرقابة الجبائية².

الفرع الثاني: المراجعة الجبائية من منظور دولي

إن القوانين الراهنة والأنظمة والممارسات الإدارية تستخدم مصطلحات مختلفة للإشارة إلى الفحص (*Examination*) الذي يقوم بمعالجة المخاطر المالية عبر الحدود، والتي تنجم عن الكيانات العاملة دولياً والأفراد. والمصطلح الشامل هو المراجعة الجبائية الدولية (*International tax audit*)، ويمكن إجراءها سواء على المستوى الثنائي (بين دولتين) أو المتعددة الأطراف (بين العديد من الدول).

على المستوى العملي يمكن أن تجرى المراجعة الجبائية الدولية على عدة أشكال بغض النظر عن تعدد المصطلحات المستخدمة، كما أنّ لديها العديد من الخصائص منها:³

¹ Benadda. M. F, op.cit, p:9.

² Idem.

* هذه المصطلحات هي: المراجعة الجبائية الثنائية (*bilateral tax audits*)، المراجعة الجبائية المتعددة الأطراف (*multilateral tax audits*)، المراجعة الجبائية المتزامنة (*simultaneous tax audits*)، المراجعة الجبائية المشتركة (*joint tax audits*).

³ **Joint Audit Report**, Sixth Meeting Of The OECD, Forum On Tax Administration, Istanbul, September, 2010, p p 16,17. sit <http://www.oecd.org/dataoecd/10/13/45988932.pdf> date: 10/02/2012.

- 1- هي أداة مرتبطة بتبادل المعلومات بين الدول، وعلى الهيئات الضريبية الطالبة والمقدمة للمعلومات الالتزام بالقواعد الخاصة بتبادل المعلومات وهذا ما تمليه معاهدات واتفاقيات بين الدول المختصة بذلك؛
- 2- يمكن أن تؤسس المراجعة الجبائية في وقت واحد أو متزامن (*Simultaneous Audits*) في حين أن كل دولة تقوم بإجراءاتها في الإقليم الخاص بها؛
- 3- كما يسمح بحضور موظفين مسئولين من الدولة المحتاجة للمعلومات مع مستويات مختلفة من النشاط في أراضي الدولة التي توفر المعلومات؛
- 4- الغرض من المراجعة الجبائية الدولية هو فحص الأمور الجبائية التي تخص مجموعة من المكلفين بالضريبة للدول المشاركة والتي لديها مصلحة في ذلك، كما يتعين على الدول أن تتشاور مع بعضها البعض مسبقاً؛
- 5- يجب وضع إجراءات بأسلوب يشكّل تعاون الدول فيما بينها، ويمكن الاعتماد على نهج مرن عند مراجعة حالة ما استناداً لمعاهدات قائمة في ما بين الدول، أو القوانين المحلية والممارسات الإدارية.

جدول (1-1): الإطار المنظم للمراجعة الجبائية الدولية (*Structured Framework for an International Tax Audit*)

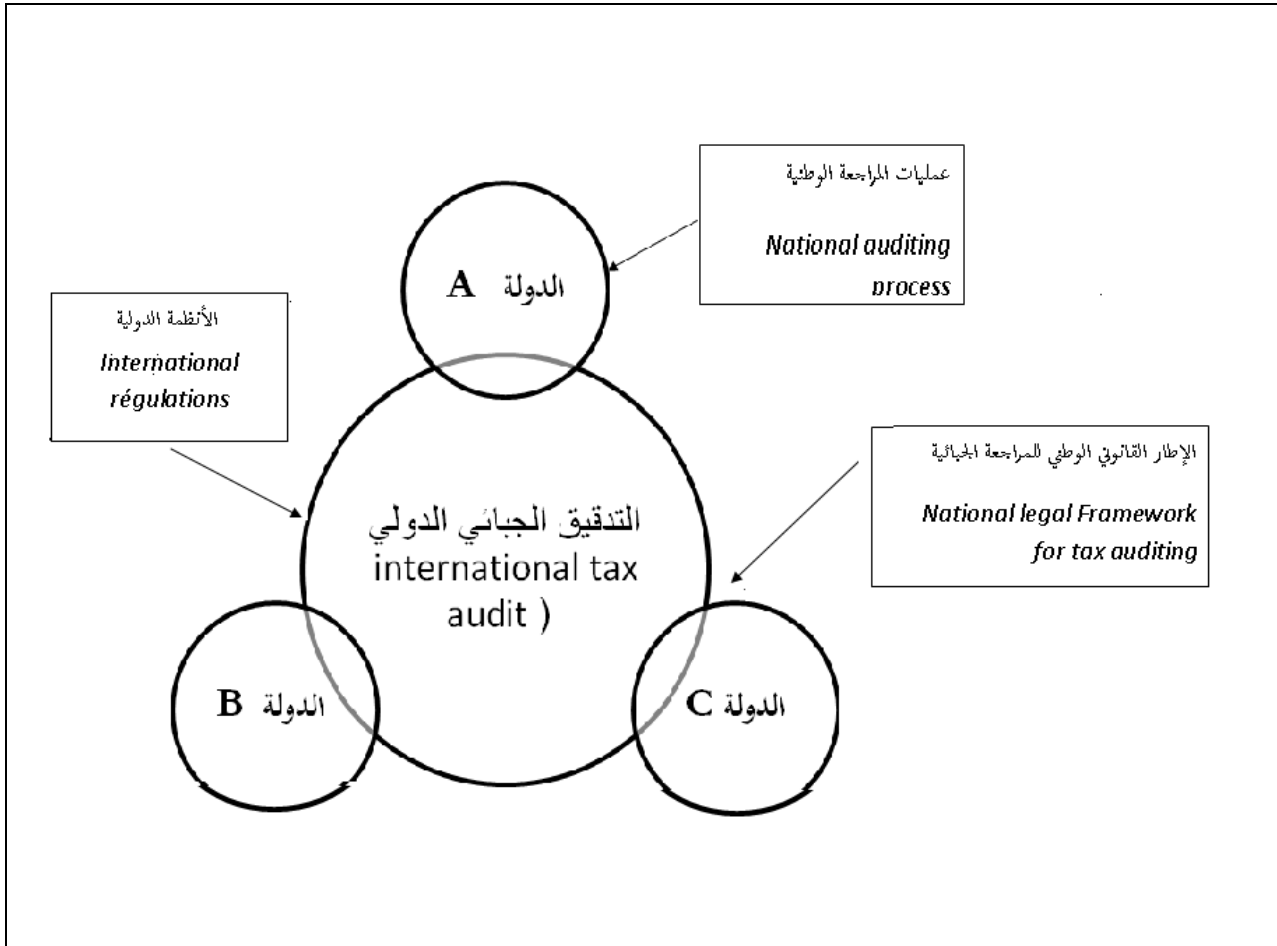
الأنشطة (Activities)	المراحل (Stages)
<ul style="list-style-type: none"> - إستراتيجية المراجعة، تحليل المخاطر؛ - النظر في اختصاصات مراجعة الدول الأخرى؛ - حول ما إذا كان المكلف بالضريبة على استعداد للتعاون مع المراجعة الجبائية الدولية. 	<ul style="list-style-type: none"> - دعوة - اجتماع أولي <p>1- التخطيط (<i>Planning</i>)</p>
<ul style="list-style-type: none"> - اتصالات مباشرة؛ - التبادل المباشر للمعلومات؛ - تطبيق صلاحيات خاصة. 	<ul style="list-style-type: none"> - حضور المسؤولين - تبادل المعلومات - الفحص <p>2- التنفيذ (<i>Execution</i>)</p>
<ul style="list-style-type: none"> - اختلال في القوانين والأنظمة، عوائق في تبادل المعلومات - عوائق أو عقبات في الممارسة الإدارية - نتائج الفحص - اتفاقيات للمستقبل. 	<ul style="list-style-type: none"> - اجتماع ختامي - تقرير مشترك <p>3- تشكيل حكم (<i>Forming a judgement</i>)</p>

Source: **Joint Audit Report**, Sixth Meeting Of The OECD, Forum On Tax Administration, Istanbul, September, .sit <http://www.oecd.org/dataoecd/10/13/45988932.pdf> date: 10/02/2012 18 2010,p

فالمراجعة الجبائية الدولية تتم من خلال تشاور الدول الأطراف حول إستراتيجية المراجعة بما في ذلك تحليل المخاطر، والهدف منها، ومنهج المراجعة، ووضع الإجراءات اللازمة للعمل مثل الجدول الزمني، وسائل الاتصال، والمراجعين الجبائيين المعنيين يكونون على اتصال مباشر مع بعضهم البعض خلال المراحل الأولية، والختامية للمراجعة الجبائية الدولية، وهذا بوضع جهات مختصة تسمح بتبادل المعلومات بطريقة أسرع وأقل وقتاً مقارنة بالطريقة التقليدية لتبادل المعلومات، والأهمية من تنفيذ عملية المراجعة وتوفير فرص لتبادل الآراء والخبرات، ووجود شكل جديد من أشكال التعاون والمساعدة المتبادلة فيما بين الدول في المجال الضريبي.

والشكل التالي يوضح التداخل بين المراجعة الجبائية الدولية واطر العمل المحلية:

شكل (1-2): التداخل بين المراجعة الدولية واطر العمل المحلية



Source: **Joint Audit Report**; Art;Cit.p.19.

أي إن في إطار المراجعة الجبائية الدولية تجتمع الأطر المحلية والدولية (معاهدات، اتفاقيات، أنظمة..)*، فالهيئة الضريبية المعنية بكل دولة تختص بعمليات المراجعة المحلية وكذلك الإطار القانوني المحلي للمراجعة الجبائية (مثل فترة المراجعة القانونية، سرية البيانات)، كذلك تُعنى هذه الهيئة بممارسة المراجعة الجبائية الدولية، إنّ عمليات المراجعة الجبائية الداخلية أو المحلية تُحدد مدى فعالية وكفاءة المراجعة الجبائية الدولية.

الفرع الثالث: مستويات المراجعة الجبائية وأهميتها

أولاً: مستويات المراجعة الجبائية

إذا كانت مستويات المراجعة العادية تتمثل حسب الترتيب في الآتي: مراجعة المطابقة، مراجعة المردودية، مراجعة التناسق، مراجعة الفرصة، مراجعة القابلية فإن للمراجعة الجبائية مستويات هي:

1- مراجعة الأمان

يهدف هذا المستوى إلى تحليل نقدي لاحترام الإجراءات الجبائية وكذا السياسات والتسيير الجبائي؛

2- مراجعة المصادقية

يهدف هذا المستوى إلى التحقق من مدى مصادقية المعلومات المستعملة من طرف أصحاب القرار، إضافة إلى تقييم أداء الرقابة الداخلية للعناصر الجبائية؛

3- مراجعة الفعالية

هذا المستوى يهدف إلى الحكم على فعالية التسيير الجبائي ككل من منظور الأمن والأداء¹.

ثانياً: أهمية المراجعة الجبائية

تمثل المراجعة الجبائية عملية منظّمة ومنهجية على أسس علمية وعملية وخبرة كاملة في القوانين الجبائية، وهذا ما يؤكد أهمية المراجعة الجبائية واعتبارها علماً قائماً بذاته له معايير، ويستمد أحكامه من قوانين الضرائب السائدة ومن المعايير المهنية الأخرى. أما بالنسبة للمراجع الجبائي فإن عدم معرفته بتفاصيل القانون وإعداده البيانات المالية

* مثل المراجعة الجبائية الدولية بين السويد وبلدان الشمال الأوروبي (الدنمارك، النرويج، فنلندا...) ويتم توفير الأساس القانوني لهذا النوع من المراجعة من قبل اتفاقية تسمى اتفاقية مساعدة الشمال (Nordic Assistance Convention) تشمل مبادئ توجيهية للقيام بمراجعة دولية مشتركة.

¹ بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي - حالة الجزائر-، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2003، ص 13 .

دون كفاءة علمية معتمدا على معايير تركز عليها عملية المراجعة الجبائية، فإنه سيوقعه في مشاكل كبيرة لأن هدفه النهائي هو تحقيق الضريبة المناسبة وفي الوقت المناسب¹.

حيث تكمن أهمية المراجعة الجبائية في كونها وسيلة لا غاية تهدف إلى توفير المعلومات حول المكلفين والتي لا بد أن تتسم: بالدقة، والكمية المناسبة لعمل المراجع الجبائي، والمساعدة في حصر المجتمع الضريبي بشكل دقيق والتأكيد للمكلفين الذين يقدمون التصريحات الجبائية، والتقارير المالية أن التشريع الضريبي ينفذ بعدالة دون تمييز بينهم في ذلك². كما تهدف لخدمة الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق المكلفين والدولة جنبا إلى جنب بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له، وتقليل حالات التهرب الضريبي وأشكاله، وزيادة حصيلة الضريبة، وكلها تساند النظام الضريبي في تحقيق أهدافه المالية والاقتصادية والاجتماعية³.

المطلب الثاني: أنواع المراجعة الجبائية وعلاقتها بأنواع المراجعة الأخرى

الفرع الأول: أنواع المراجعة الجبائية

تصنّف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (*Organization For Economic Co-Operation And Development*) المراجعة الجبائية من حيث:

أولاً: نطاق المراجعة الجبائية وكثافتها

(*Audit scope and intensity*) إلى:

1- مراجعة شاملة (*Full audits*)

عادة ما ينطوي هذا النوع على فحص شامل لجميع المعلومات المتعلقة بدفع الضريبة الملزم بها المكلف لفترة معينة، الهدف من ذلك هو تحديد الضريبة الصحيحة الملزم بها، في بعض البلدان تنفذ المراجعة الجبائية الكاملة كجزء من برامج المراجعة العشوائية، والتي تستخدم لجمع بيانات حسب نطاق وطبيعة المميزات الخاصة بمخاطر الالتزام الضريبي، ونظرا لاتساع نطاقها عادة ما تكون المراجعة الجبائية الكاملة مكلفة فإجراء برنامج كبير من

¹ محمد محمود ذيب حوسو، مرجع سابق، ص 181.

² رلى عبد الرزاق حسين، مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية واثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2010، ص 47.

³ سعيد مخلد احمد النعيمات، توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة على دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في وزارة المالية في الأردن، مجلة الثقافة من أجل التنمية، القاهرة، العدد 30، 2009، ص 61.

عمليات المراجعة الكاملة يتطلب موارد كبيرة وتقليص معدل تغطية دافعي الضرائب، وقد يكون الأمر خلاف ذلك إذا تحقق مزيج من أنواع المراجعة؛¹

2- المراجعة المحدودة النطاق (*Limited scope audits*)

تقتصر عمليات المراجعة الجبائية محدودة النطاق على مسائل معينة في الضرائب المصرح بها، و أو أي مخطط ضريبي خاص يستخدمه المكلف بالضريبة. الهدف منها هو إمكانية فحص المناطق الأساسية لمخاطر عدم الالتزام الضريبي. هذا النوع من المراجعة يستهلك موارد أقل نسبياً من عمليات المراجعة الكاملة ويسمح بتزايد تغطية عدد المكلفين كذلك؛

3- مراجعة مشكلة واحدة (*Single issue audits*)

يقتصر هذا النوع على بند واحد يُحتمل تعلّقه بعدم الالتزام الضريبي، والذي يكون واضحاً من دراسة مجموعة من تصريحات دافعي الضرائب، وهي بذلك تستغرق وقتاً أقل للأداء ويمكن استخدامها لمراجعة أعداد كبيرة من دافعي الضريبة لهم خطط متماثلة لإخفاء عدم الالتزام؛

ثانياً: في الممارسة العملية

نطاق وطبيعة أي نشاط مراجعة؛ المختصّ بالمكلفين يتوقف على الأدلة المتاحة للإشارة إلى المخاطر المحتملة لعدم الالتزام الضريبي. كما أن تكثيف تحقيقات المراجعة يرجع إلى طبيعة أنشطة المكلفين المالية وأعمالهم ودرجة تعقيدها؛

ثالثاً: فترات الفحص

(*Periods under examination*)

يمكن للمراجعة الجبائية أن تركز على سنة مالية واحدة أو فترة محاسبية ما، أو أن تمتد لتشمل فترات ضريبية متعددة، ويمكن للمراجعة أن تركز على أجزاء معينة من أنشطة المكلف (مثل المبيعات، والسلع في المخازن...)، حالات خاصة أو معاملات أو أنشطة (مثل تلك التي تم تنفيذها في فرع معين أو وحدة تابعة)، أو التزامات ضريبية معينة، كما يمكن أن تتفاوت عملية المراجعة في مستوى التفصيل، أحياناً يتم فحص شؤون المكلف بشيء من التفصيل وغيرها يتم النظر لمستوى مخاطر حالات معينة بشكل سطحي فقط؛

رابعاً: أماكن المراجعة

(*Location of audits*)

¹ OECD, *Strengthening Tax Audit Capabilities : General Principles And Approaches*, Forum On Tax Administration's Compliance Sub-Group, October 2006, p 9,10. sit <http://www.oecd.org/dataoecd/46/16/37590009.pdf> date : 20/4/2012

يمكن إجراء عملية المراجعة الجبائية في أماكن مختلفة، فأحيانا هناك حاجة لتنفيذها في أماكن أعمال المكلفين بالضريبة، وفي حالات أخرى يمكن جمع الدفاتر والسجلات اللازمة للمراجعة وإرسالها للإدارة الضريبية وإجراء أعمال المراجعة مكتيبيا. ومنه يمكن تصنيف المراجعة الجبائية إلى مراجعة ميدانية، أو مراجعة مكتيبية.

- نظرا إلى أن المراجعة الجبائية يمكن أن تختلف من حيث نطاقها وكثافتها، فإن الإدارة الضريبية ينبغي أن يكون لها سياسة واضحة بشأن أنواع وأعداد المراجعة التي يجب إجراؤها، والظروف التي تملّي القيام بأنواع معينة من المراجعة، لذلك فإن على المسؤولين عن المراجعة (بما في ذلك المديرين) فهم وتحديد ما هو منتظر منهم للقيام به¹.

الفرع الثاني: علاقة المراجعة الجبائية بأنواع المراجعة الأخرى

تتميز المراجعة الجبائية عن غيرها من مختلف المراجعات بـ

أولا: المراجعة الجبائية والمراجعة المحاسبية

هناك تشابه قائم بين مراجعة الحسابات والمراجعة الجبائية يكمن في آلية المراجعة ومراحلها المختلفة، فالأساليب والتقنيات والأدوات التي يستخدمها المراجع الجبائي في عمله تشابه في بعض الجوانب مع الأساليب والأدوات والتقنيات في مجال مراجعة الحسابات².

حيث يبدأ معا بالتخطيط وينتهيان بإعداد التقرير والنتائج، كما يستخدمان ذات الأدوات والفنيات اللازمة لأداء أعمال المراجعة الميدانية، كما يتطلب من كل من المراجع الجبائي والمراجع أن يتمتعا بمجد أدنى من المواصفات العامة أو الشخصية لأداء تلك الأعمال بالكفاءة المطلوبة، وإن اختلفا في الأهداف المرجوة من كل منهما، فهدف المراجع هو إبداء الرأي في مدى عدالة القوائم المالية وتعبيرها الصادق عن حقيقة المركز المالي، في حين يهدف المراجع الجبائي إلى التأكد من صحة الالتزامات الضريبية المصرح عنها من قبل المكلفين³.

ثانيا: المراجعة الجبائية والمراجعة الآلية

يتم استخدام الكمبيوتر عند المراجعة من أجل تبسيط وتوسيع نطاق وسائل تحقيقها، والمراجعة المدعّمة بالحاسوب هي تلك العملية التي يكون فيها المراجع قادرا على الحصول على معظم بيانات المكلفين بالضريبة في شكل إلكتروني والتي يستخدمها لمساعدته في إجراء المراجعة، ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى تخفيض مقدار

¹ Idem.

² ناصر احمد أمين الخطيب، مرجع سابق، ص 2.

³ مدين إبراهيم الضابط، مرجع سابق، ص ص 61، 62.

الوقت المستخدم لعملية المراجعة بأكثر قدر ممكن، ومعالجة الملفات والسجلات الخاصة بالملكفين يكون بسرعة وأحسن كفاءة من الطرق التقليدية، كما أن تحليل البيانات يمكن أن يكون أكثر دقة كأن يستخدم المراجع الأساليب الإحصائية في تحليلها، وهذا ما يعطي نتائج أكثر موثوقية ومصداقية¹.

ثالثا: المراجعة الجبائية والمراجعة الداخلية

فحص الوضعية الجبائية للمؤسسة لا يبقى من حيث المبدأ مسندا للمراجع الداخلي، ومع ذلك يمكن لهذا الأخير في حالات معينة تقديم ملاحظات على النظام الضريبي، وبالتالي المراجع الجبائي يمكن أن يكون اقرب للتوصل للنتائج من خلال ما توصل إليه المراجع الداخلي.

رابعا: المراجعة الجبائية والمراجعة الخارجية

تمارس المراجعة الجبائية في معظم الأحيان من قبل مراجع خارجي، وبالتالي المراجع تجب عليه وظيفتين أولا تحليل الوضعيات، ثم اقتراح الحلول والاستراتيجيات، المراجع الخارجي يطبق تقنيات مشابهة تماما لتلك التي نفذت من قبل المراجع الجبائي.

الفرع الثالث: المراجعة الجبائية والخطر الجبائي

تعتبر الجباية مجموعة من القواعد القانونية والإدارية التي تحكم العلاقة بين الدولة من جهة، والمؤسسة من جهة أخرى فيما يخص تأسيس مختلف الضرائب والرسوم وتحصيلها، وقد تضطر المؤسسة إلى مواجهة أخطار جبائية نتيجة لتعرضها إلى عملية مراجعة جبائية شاملة بغرض مراقبة احترامها للقوانين الجبائية من جهة، وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من ناحية أخرى وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية.

1- مفهوم الخطر الجبائي

يقصد بالخطر الجبائي تلك التكاليف الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية أو بسبب التعقد والغموض في النظام الضريبي، وتتمثل هذه التكاليف في العقوبات والغرامات. مثلا: قد تتعرض المؤسسة لخطر ضريبي بسبب احتمال ارتكابها لأخطاء ضريبية على مستوى حساباتها منها ما يعود إلى

¹ Multistate tax commission, sales & use tax audit manual, Washington, 2010, p33, sit http://www.mtc.gov/uploadedfiles/multistate_tax_commission/audit_program date :2/2/2012.

التعدد، التعدد في الالتزامات الضريبية التي تقع على عاتقها، أو إلى مستوى كفاءة المسؤولين عن الجباية فيها سواء كانوا مصالح ضريبية داخلها أو مستشارين جبائين خارجيين، أو حتى إلى محاولتها الغش الضريبي¹.

2- وضعيات الخطر الجبائي

إن إجبارية الضريبة تجعل المؤسسة في موضع خطر جبائي يتمثل في تحمّلها تكاليف إضافية نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية أو عدم استيفائها لشروط الاستفادة من امتيازات جبائية واهم وضعيات الخطر:

- الامتناع أو التأخير في إيداع التصريحات؛

- الغش في التصريح حيث يتم تعديل الأوعية الجبائية مع تطبيق العقوبات؛

- عدم مراقبة الاختيارات الجبائية.

ومن حالات الخطر الجبائي حسب النظام الضريبي الجزائري التكاليف الإضافية التالية:

- التكاليف الإضافية المتعلقة بالتصريحات:

* عقوبات عدم الإيداع أو التأخير في إيداع التصريحات؛

* عقوبات الغش في التصريحات: منها 10% زيادة عن الحقوق عندما تكون الحقوق لا تتجاوز 50.000 دج، 15% زيادة عن الحقوق عندما تزيد الحقوق المغفلة عن 50.000 دج وتقل أو تساوي 200.000 دج...².

- التكاليف الناتجة عن اختيارات جبائية خاطئة:

إن كل انتقاء جبائي لا يُلتزم بشروطه، يترتب عليه استرجاع الامتيازات من تطبيق العقوبات المحددة من قبل التشريعات الضريبية. وتعتبر آلية المراجعة الجبائية الأكثر اعتمادا من طرف الإدارة لدرء عدة أخطار خاصة ما تعلق منها بالتهرب الضريبي فهذه الظاهرة مصدر خطر على الاقتصاد الوطني³.

- إن التعقيد في التصريحات الجبائية وملايين التسجيلات المحاسبية خلال السنة، بالإضافة إلى المعارف المحدودة للمنفذين القاعديين للمحاسبة في المؤسسة يجعل وجود العديد من الأخطاء، وبما إن الإدارة الضريبية تملك تجاه

¹ جغولف ثلجة نوال، التدقيق الضريبي: بحث عن الكفاءة الضريبية أم التهرب الضريبي، المنتدى الوطني الثامن حول "مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة"، جامعة سكيكدة، 11-12 أكتوبر، 2010، صص 3، 4.

² زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد القرار، منتدى دولي "حول التسيير الفعال في المؤسسة"، جامعة المسيلة، الجزائر، 2005، صص 12.

³ نفس المرجع.

المؤسسة سلطة ثلاثية تتمثل في المراقبة، الإجراءات التصحيحية وتسليط العقوبات، فإنها تقوم بمراقبة الانتظام الجبائي للمؤسسة من خلال مراجعة نظام التصريجات الجبائية، والمشرع أجاز لإدارة الضرائب طرق متعددة للمراقبة، وسخر لها كل الموارد البشرية والوسائل المادية الضرورية لهذه المهمة. وينتج عن ملاحظة عدم الانتظام والدقة في التصريجات الجبائية نتائج وخيمة تتمثل في الإجراءات التقويمية وعقوبات جبائية وشبه جبائية، هذه العقوبات يمكن أن تؤثر سلبا وبشكل كبير على الوضعية المالية للمؤسسة، وهذا ما يسمى الخطر الجبائي للمؤسسة.

المطلب الثالث: خصائص المراجع الجبائي

يعد العنصر البشري عنصرا مهما في جميع مراحل المراجعة سواء في تحقيق العملية المالية أو العملية الضريبية، فالمراجع هو الذي يقوم بالتخطيط والتنظيم والتنفيذ بغرض الوصول إلى تحقيق الأهداف، ولهذا الأسباب يجب أن تتوافر فيه صفات محددة لانجاز الهدف المطلوب، لذلك فقد نص المعيار الدولي للتدقيق رقم (910) على ضرورة التزام المراجع بقواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونيين الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، وتتضمن قواعد السلوك المهني التي تحكم المسؤوليات المهنية للمراجع على ما يلي: الاستقلالية، الموضوعية، الكفاءة والعناية المهنية، السرية والسلوك المهني، المعايير الفنية.

إن تحقيق مهمة أي مراجعة، بغض النظر عن طبيعتها وأهدافها، يتطلب أولا تحديد قواعد معينة، ومعرفة وقبول وبعث واستقبال معلومات خاضعة للمراجعة، حيث تعتمد مصداقية تدخل المراجع أساسا على الاحتراف، أي قدرته على فرض المعايير في تنفيذ أعمال المراجعة. وتتمثل أهم خصائص المراجع الجبائي في:

الفرع الأول: الاستقلالية

تعني الاستقلالية (*Indépendance*) أن يكون المراجع الجبائي محايدا في قراره، كما يجب أن نقدر هذا الاستقلال ماديا ومعنويا، ويتطلب الاستقلال المادي أن لا يكون المراجع في موضع تبعية قد تؤثر على تسوية أهدافه، مثلا كأن تكون علاقة عمل مع العميل، فيجب أن لا تربطه بالعميل أي علاقة منفعة ماعدا علاقة المراجعة؛ في المقابل الاستقلال المعنوي يسمح بضمان الصدق والنزاهة في سلوك المراجع الجبائي وهذا يمنع أي احتمال للتعرض لضغوط خارجية قد تؤدي إلى تغيير قراره، وبالتالي تمتع المراجع الجبائي بالاستقلالية المادية والمعنوية تسمح له بقيادة مهمته وإيصالها دون تحيز¹.

¹ Seddik.R.S, *L'audit Fiscal Des Sociétés Dans Le Contexte Marocain Aspects Méthodologiques Et Pratiques*, Mémoire Pour L'obtention Du Diplôme National D'expert Comptable, Institut Supérieur De Commerce Et D'administration Des Entreprises, Maroc, p21.

الفرع الثاني: السرية المهنية

(*Secret professionnel*)

يمكن أن يطالب المراجع الجبائي طوال مهمته بمعرفة معلومات سرية أين تشكل في إفشائها مخاطر قد تعود بالضرر على المؤسسة محل المراجعة، أيضا جميع الاستنتاجات المتعلقة بالوضع الجبائي للمؤسسة، إذا تم وقوعها في أيدي أطراف ثالثة يمكن أن تستخدم ضدها.

الفرع الثالث: الكفاءة

الكفاءة (*Compétence*) صفة لها أهمية كبيرة في المراجعة الجبائية، لأنها هي التي تحدد تطور هذا النوع من المهام، في الواقع فإن نجاح عملية المراجعة الجبائية يعتمد بالدرجة الأولى على مستوى الحد الأدنى من الجودة التي تحققها خبرة وكفاءة المعنيين في هذا المجال- من حيث المراجعة الجبائية - هذا الشرط لا يتطلب من المراجع الجبائي معرفة كيفية فرض الضريبة فقط، ولكن أيضا معرفة تقنيات المراجعة حتى يمكنه السيطرة على الأمور المحاسبية، نتيجة لذلك ، يجب أن يكون المراجع الجبائي على مستوى عال من الكفاءة¹.

وتذكر منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على أنّ تحديد الكفاءات الأساسية* المطلوبة من المراجع الجبائي أمر بالغ الأهمية وتتم عن طريق تحليل الأنشطة اللازمة والخاصة بمهام أداء المراجعة و من خلال الممارسات والتجارب منها :

القدرة على إجراء التحقيقات اللازمة، المحاسبة الضريبية والتحليل المالي، القيام بالبحث والتحليل، تطبيق القانون (الخبرة التقنية)، اتخاذ القرارات الفعالة، التواصل بشكل فعال، تطبيق عمليات وإجراءات العمل، تحقيق النتائج...².

أي أنه على المراجع أن يصل إلى مستوى جيّد من المهارات العالية حتى يكون قادرا على تقييم جودة المعلومات التي يقوم بمراجعتها، وتعتبر الاستقلالية والكفاءة من الصفات المتوقعة أو الواجب توفرها في المراجع العام، وبالتالي في المراجع الجبائي بشكل خاص.

¹ Idem.

* مثلا في استراليا يقوم مكتب الضرائب (TO) Tax Office بضبط الملامح والصفات الأساسية للمهارات والإمكانيات المطلوبة من المراجعين بصورة عامة، ثم باختلاف تعقيدات العمل والأدوار والمهام سيتطلب ذلك إضافة وتعميق الإمكانيات والكفاءات هذا النموذج يسمح لتحديد وتطبيق قدرات وإمكانيات إضافية بمجال العمل عند الضرورة، وإتباع منهج عام يسمح لمكتب الضرائب الحصول على قوة عاملة مرنة للمراجعة الجبائية تمكن انتقال الموظفين عبر المنظمة إلى أقصى المخاطر و/أو ذات أولوية العمل.

² OECD, Strengthening Tax Audit Capabilities, op-cit, p48.

المطلب الرابع: أهداف المراجعة الجبائية ومراحلها

الفرع الأول: أهداف المراجعة الجبائية

إن الهدف الرئيسي من المراجعة الجبائية هو تشجيع الالتزام الضريبي الطوعي للقوانين الضريبية، وضمان تحقيق أعلى معدلات الالتزام الضريبي في إطار النظام الضريبي المبني على التصريح من خلال:¹

- 1- تقديم تصريحات ضريبية صحيحة وعادلة؛
- 2- تعزيز صدق الأداء الاجتماعي للإدارة باعتبارها مكلفة بالمشاركة في تحقيق خدمة الصالح العام عن طريق تقديم بيانات مالية صادقة وواضحة وعادلة؛
- 3- تحقيق العدالة الضريبية عن طريق خلق المنافسة العادلة والشريفة بين الذين يدفعون نصيبهم من العبء الضريبي والذين لا يدفعون؛
- 4- تحقيق الفعالية أي قدرة الأقسام الرقابية في الإدارة الضريبية تحقيق أهدافها المخصصة لها ضمن معايير الالتزام بالسياسات والإجراءات المرسومة من إدارة المراجعة المركزية؛
- 5- تحقيق الكفاءة أي قدرة الإدارة المركزية على استخدام العنصر البشري في تقييم ودراسة ملفات العملاء (دراسة البيانات المالية المقدمة عن طريق التصريحات) بشكل يحقق أهداف الضريبة ضمن الشرعية الضريبية؛
- 6- تحقيق مورد مالي منتظم ومتوازن من المكلفين؛
- 7- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو تزوير أو تلاعب أو غش يؤدي إلى التهرب الضريبي؛
- 8- معالجة كل ما جاء بالدفاتر المعالجة السليمة من وجهة النظر الضريبية وأن يراعي مبدأ استقلال السنوات.²

الفرع الثاني: مراحل المراجعة الجبائية

تمثل مراحل المراجعة الجبائية مجموعة من العمليات التي يجب على المراجع القيام بها بكفاءة ومهارة عالية لتحقيق هدفه. من هنا يجب أن تكون منهجية المراجعة الجبائية مرنة ومنطقية، عملية، ومتناسكة وقائمة على مبدأ الثبات الواضح وهو؛ تحقيق الضريبة المناسبة من الشخص المناسب وفي الوقت المناسب؛ أي تحقيق مبدأ الملائمة وقيام المراجع بتوظيف نفسه ومساعدته لهذا الغرض هو العنصر الفاعل في نجاح برنامج المراجعة الجبائية، لأن العبرة

¹ بوعلام وهي، المراجعة الجبائية كإحدى أدوات التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سابق، ص3. (بتصرف)

² ناصر احمد أمين الخطيب، مرجع سابق، ص49.

ليس بوضع النظم وتشديد الإجراءات وإنما بحسن استخدام الموارد وأهمها المورد البشري إضافة إلى تطبيق مبادئ المحاسبة والمراجعة المتعارف عليهم والالتزام بالتشريعات الضريبية الوطنية. وتتمثل مراحل المراجعة الجبائية في:

أولاً: التخطيط لبرنامج المراجعة الجبائية

هذه الخطوة تتيح للمراجع تحديد المعلومات التي يمكن أن تفيده في توجهاته المستقبلية حيث يمكن أن تشمل على:

1- المعرفة العامة للمؤسسة: كأن تكون للمراجع الجبائي فكرة على تاريخ المؤسسة، شكل ونطاق المؤسسة وطبيعة نشاطها، هيكل رأس المال...

2- معرفة الوثائق القانونية والمحاسبية والتسييرية: *Prendre connaissance des éléments juridiques, comptables et de gestion*

المراجع يحدد ويبحث في جميع الوثائق القانونية، المحاسبية، وإدارة المؤسسة، حيث يمكن أن تقدم تأثيرات جبائية مثل: المحاسبة، وتقنيات وسائل الإعلام كالبرمجيات، مستوى التحليل المالي المطبق، تقارير مراجعي الحسابات المقدمة للمؤسسة...، حيث يتم البحث في هذه الوثائق على المعلومات ذات الطبيعة الجبائية.

3- التعرف على الاتفاقيات الرئيسية للمؤسسة: كعقود الإيجار، عقود القروض، العقود مع الشركات الأجنبية وغيرها...¹.

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.

5- الأخذ بمعلومات تقرير المؤسسة مع إدارة الضرائب: بحث السوابق الجبائية للمؤسسة يلعب دوراً هاماً في تقييم المخاطر، ويجب على المراجع إعادة النظر في رسائل وجهت للمؤسسة من قبل الإدارة.²

- أهمية التخطيط لبرنامج المراجعة الجبائية:

¹ M. Benadda Fethy, op.cit, p:32.

² Idem.

يؤدي التخطيط لبرنامج المراجعة الجبائية عددا من الأدوار الهامة لتنفيذها بصورة فعالة، كما يمكنه تقديم مساهمة كبيرة في تحسين إدارة النظام الضريبي. فضلا عن كشف ومعالجة حالات عدم الالتزام الضريبي، فالمراجعة الجبائية يمكن أن توفر دعما قيما في العديد من المجالات نذكر من بين هذه الأدوار:

* 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 تذكير المكلفين بمخاطر عدم الالتزام، وتوليد الثقة في المجتمع ككل وذلك من خلال قدرة القانون الضريبي على كشف الانتهاكات الضريبية الخطيرة، وفرض العقوبات المناسبة (هذا ما سنتحدث عنه بجزء من التفصيل في الفصل الثاني)¹؛

* توضيح مجالات القانون التي تحتاج إلى توضيح (*Identify areas of the law that require clarification*): المراجعة الجبائية يمكنها 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 استثمارا استراتيجيا كبيرا يملئ ضرورة وضع سياسات وممارسات الإدارة السليمة²؛

* جمع المعلومات (*Gather Information*): يجعل الوصول لمجتمع الأعمال أوسع، فبرنامج المراجعة يمكن الحصول على الكثير من المعلومات اللازمة و المهمة، التي يمكن أن تبلغ إدارة الضرائب للممارسات التي قد تهدد التوافق والالتزام وتحصيل الإيرادات، ولهذه المعلومات أهمية بالغة في وضع استراتيجيات العلاج الملائم والمناسب في أجزاء أخرى من الإدارة، مثل: خدمة المكلفين، السياسات والتشريعات (حيث يمكن لهذه المعلومات أن تدعم التغييرات الخاصة بالتشريعات الضريبية)، وإصدار الإنذارات لدافعي الضرائب، بالإضافة إلى التأثير على الحالات التي يمكن أن تُختار مستقبلا للمراجعة والتحقيق بتحسين آلية اختيار الحالات على أساس المخاطر والعمليات؛

* 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

¹ 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.

² Ibid, p19.

المباشر لدافعي الضريبة أثناء نشاط المراجعة، وهذا يمكنه أن يساهم في تحسين الالتزام الضريبي من قبل المكلفين مستقبلاً¹.

وفي مجال تعليم ومعرفة الضريبة (*Tax education and tax knowledge*) نجد العديد من الدول مثل: أمريكا، كندا، واليابان وأستراليا وماليزيا كلها بدأت تطبق في تعليم الضريبة المستمر لدافعي الضريبة والأطفال (دافعي الضرائب في المستقبل)، فبالإضافة إلى برامج لتعليم المكلفين مباشرة وتوعيتهم فيما يتعلق بالمسائل الضريبية، نجد كذلك وضع مواقع تفاعلية، توزيع منشورات مع نماذج التصريحات الجبائية، إنشاء مراكز اتصال، الإعلانات...².

ثانياً: تنفيذ المراجعة الجبائية

مهمة المراجعة الجبائية التحقق من تطبيق أنظمة الرقابة الداخلية للنصوص التشريعية لتأكيد أو تقييم مخاطر الرقابة الداخلية.

◀ الرقابة الداخلية عبارة عن نظام يتحكم في جميع الإجراءات التنظيمية والإدارية داخل المؤسسة وهي تختلف عن المراجعة الداخلية، فنظام الرقابة الداخلية ليس وظيفة أو خدمة ولكنه نظام يتناسب مع الأنشطة العامة للمؤسسة، ونظراً للترابط بين المحاسبة والجباية فإن تقييم الرقابة الداخلية في المراجعة الجبائية يركز على المعلومات المقدمة من المحاسبة³.

من جانبه الاتحاد الدولي للمحاسبين (*International Federation Of Accountants IFAC*) ينص* على أن الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية هي:

- موثوقية واكتمال المعلومات؛
- الامتثال للسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والأنظمة؛
- الاستخدام الاقتصادي والكفاء للموارد، والأهداف والغايات المخصصة لهذا النشاط أو البرنامج.

¹ Edmund Biber, **Revenue Administration: Tax Payer Audit-Development of Effective Plans**, Technical Notes And Manuals, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, April 2010, p3.

² Palil M.R, **Tax Knowledge And Tax Compliance Determinants In Self Assessment System In Malaysia**, Doctor Of Philosophy Thesis, Department Of Accounting And Finance, The University Of Birmingham, Malaysia, 2010, p42.

³ Felli mounira, op.cit, p19.

* هي منظمة ترعى مهنة المحاسبة على نطاق العالم، يعمل الاتحاد مع أعضائه لحماية المصلحة العامة من خلال تشجيع المحاسبين بكافة أنحاء العالم على استخدام ممارسات مهنية عالية الجودة.

1- استبيانات الرقابة الداخلية الخاصة بالميدان الجبائي

وهي استبيانات تستعمل لتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالجانب الجبائي، وهي عبارة عن قائمة أسئلة (Check-list) ويتوقف نجاح هذه الطريقة عن كيفية صياغة الأسئلة بحيث يجب أن تصاغ بطريقة جيدة، سهلة الفهم على أن تكون الإجابة ب <نعم> أو <لا>، بحيث تشير إجابة نعم إلى قوة ومثانة نظام الرقابة الداخلية في حين إجابة لا إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية¹.

وتصمّم الاستبيانات وفقا لأهداف المراجعة، استخدام الاستبيان يسمح بتحديد جميع نقاط القوة والضعف في الإجراءات وتحديد جميع النقاط التي سيتم مناقشتها خلال المهمة².

2- التحليل المالي للتصريحات المكتتبة من قبل المؤسسة

المراجع قد يعود بالكثير من الفائدة إذا استخدم التحليل المالي، ويمكن أن يطبّقه على العناصر المصرّح بها من المؤسسة على القوائم الجبائية، بالإضافة إلى ذلك فإن المراجع يعمل على:

- النظر في ما إذا كانت المؤسسة قد تستخدم واحد أو أكثر من خبراء استشاريين خارجيين لتوفير الحلول للعديد من المشاكل؛

- دراسة طرق معالجة القضايا الجبائية؛

- ملاحظة شروط تأسيس مختلف التصريحات الجبائية؛

- دراسة إجراءات التحقيق والرقابة المستعملة من طرف المؤسسة³.

3- تنفيذ إجراءات التحقيق المباشرة

هذا التقييم يمكن إجراءه بطريقة إحصائية إذا تعلّق بالخطر العام للتحقيق؛ هذه الرقابة التي تعتمد على احترام القواعد الجبائية؛ إذا الهدف من هذه الخطوة هو إبداء رأي حول قدرة المؤسسة على الامتثال للتشريع الجبائي، ولهذا على المراجع أن يربط من ناحية بين احترام القواعد وبين مدة الالتزامات التصريحية⁴.

¹ حولي محمد، مرجع سابق، ص79.

² Benadda. M F, op.cit, p:33

³ Kaaouana Hanen et Dhambri Hichem , L'audit Fiscal, maitrise Sciences Comptable, Institut Supérieur de comptabilité et d'administration des entreprises (ISCAE), , Tunis, 2005/ sit: http://www.memoireonline.com/03/07/398/m_l-audit-fiscal1.html En date : 2/2012.

⁴ رلى عبد الرزاق حسين، مرجع سابق، ص83.

ثالثاً: إعداد تقرير المراجعة الجبائية

بعد فحص الأسئلة الجبائية المقدمة من قبل المراجع على المضمون والشكل للالتزامات الجبائية، من المهم إعداد نتائج المراجعة الجبائية. ويعد تقرير المراجع الجبائي آخر مرحلة في عملية المراجعة الجبائية، وهو يمثل أداة لتوصيل النتائج للإدارة الضريبية فالتقرير يجب أن يحتوي على رأي المراجع في قبول البيانات الواردة في القوائم المالية ككل أو امتناعه عن قبول تلك البيانات، كما يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك الامتناع وتوضيح هذه الأسباب للإدارة الضريبية التي تتابع عمل المراجع الجبائي.¹

¹ المرجع السابق، ص 83.

المبحث الثالث: واقع المراجعة الجبائية في الجزائر

نظرا لما أثبتته الواقع على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي تكون في أغلبها غير صادقة، نتيجة أخطاء ترتكب عن حسن نية أو عمدا، منح القانون للإدارة الضريبية حقوقا وصلاحيات من شأنها أن تسمح لهذه الأخيرة التحقق من صحة التصريحات وصدقها وقانونيتها وصولا إلى تصحيح وتقويم الأخطاء المرتكبة، وبغرض حصر المكلفين المتتهربين والتعرف عليهم أكثر تلجا هذه الإدارة للقيام ببعض التحقيقات أكثر عمقا، لذلك تُخصص هذا الفصل للتعرف على هذه التحقيقات وتم تقسيمه إلى مطلبين هما:

- المطلب الأول: مراجعة ضرائبية لمحاسبة المكلف.

- المطلب الثاني: المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية .

المطلب الأول: مراجعة ضرائبية لمحاسبة المكلف

تسمح هذه المراجعة للإدارة الضريبية بالتأكد من صحة وقانونية الكتابات المحاسبية ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس، حيث يخرج التحقيق المحاسبي من إطاره الضيق المتمثل في المراجعة الشكلية للملفات إلى مراجعة لكل الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، هذا ما أكدته المادة (190) من قانون الضرائب المباشرة الجزائري الذي جاء بنصها على أن: " التحقيق المحاسبي عبارة عن مجموعة من العمل والآليات التي تهدف إلى فحص في عين المكان الملفات المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال " واستثناء نصت المادة 113 من قانون الرسم الجزائري على انه: " يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر المحاسبية في عين المكان ما عدا إذا تم تقديم المكلف طلبا مكتوبا يقضي بعكس ذلك وتم قبوله من طرف المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة مثبتة قانونا من طرف المصلحة"، هذا ولا يمكن لإدارة الضرائب ممارسة التحقيق المحاسبي إلا على المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية¹.

ويهدف هذا التحقيق إلى التأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة وصدق المحاسبة من خلال مقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية، كما يقتصر هذا التحقيق على أشخاص مؤهلين يكونوا برتبة مفتش ضرائب (المادة 37 من قانون المالية)².

الفرع الأول: برنامج المراجعة المحاسبية والتحضير له

أولا: إعداد البرنامج

¹ صالح حسن كاظم، مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد، بحث مقدم، قسم البحوث والدراسات، دائرة الشؤون القانونية، ص45.

² Ministère des finances, direction générale des impôts, **Guide pratique du Contribuable direction des relations publiques et de la communication**, Algérie, 2011.

- تتكون لجنة إعداد البرنامج السنوي للمراجعات الجبائية، بناء على الاقتراحات المقدمة من مختلف الهياكل الرقابية، وتتعلق هذه الاقتراحات بالملفات التي تشوبها بعض الأخطاء والنقائص لاسيما:¹
- 1- الملفات المقترحة بمناسبة إجراء المراجعة الداخلية، والمشكوك في تصريحتهم، والتي لم يتمكن رئيس المفتشية من التوصل إلى نتائج فيها بالنظر إلى مظاهر الثروة الخارجية؛
 - 2- الملفات المقترحة من طرف محقق التسيير، ونشير هنا أن محقق التسيير هو عون تابع للمديرية الجهوية للمصالح الجبائية، مهمته الاطلاع على النقائص المسجلة في المفتشية وإعلام المسؤولين المباشرين بها واقتراح الملفات المهمة للمراجعة الجبائية الخارجية؛
 - 3- الملفات المقترحة من طرف الفرق المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة)؛
 - 4- الملفات المقترحة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، والتي تم الحصول عليها بمناسبة ممارستها لوظيفتها العادية، كتحويل كشوفات المعلومات للمفتشيات لاستغلالها.
 - 5- الملفات المقترحة من طرف المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتي تم الحصول عليها أيضا بمناسبة ممارستها لمهامها العادية.
 - 6- الملفات الأخرى المقترحة من طرف المفتشيات والتي تكتسيها بعض الأخطاء والنقائص والتي نذكر منها:
 - 7- خسائر متكررة خلال السنوات التي لا تسقط بالتقادم؛
 - 8- تغيرات متتالية لشكل المؤسسة، بحيث تظهر المؤسسة مرة شكل شخص طبيعي ثم شركة تضامن، ثم شركة ذات مسؤولية محدودة...؛
 - 9- وجود تناقض بين الدخل المصرح به ومظاهر الثروة...
- حيث، بناء على تلك الاختيارات واستنادا لمعطيات أخرى، تضبط اللجنة السابقة الذكر البرنامج السنوي للمراجعات الذي يرسل إلى المديرية العامة للضرائب (المديرية الفرعية للبرمجة) قصد تحديد القائمة النهائية والتي ترسلها بدورها إلى المديرية الولائية للضرائب تنفيذا.

ثانيا: التحضير للمراجعة

¹ نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر "1999-2003"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2003، صص 65، 66.

بعد أن يتسلم رئيس فرقة المراجعة الجبائية" المدير الفرعي للرقابة الجبائية" القائمة الاسمية للمكلفين الذين سيخضعون للتحقيق، يتم توزيع القضايا على الأعوان المحققين، ويجب على الأعوان المحققين وقبل التدخل المباشر بعين المكان أن يقوموا ببعض الإجراءات الأولية وهذا ليتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه وضمن الإطار القانوني المنصوص عليه من جهة، وأخذ صورة مستوفية عن المكلف المعني فمن هذه الإجراءات:

1- سحب الملف الجبائي للمكلف من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف (لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة)؛

2- إبلاغ المكلف بالضريبة، حيث يقوم المحقق بإعداد الإشعار بالتحقيق الخاص بالمكلف كما يمكن هذا الأخير الاستعانة بمستشار من اختياره، وأيضا يجب أن يرفق هذا الإشعار بالتحقيق بميثاق المكلفين؛

3- الرقابة المفاجئة، إذ يمنح القانون في إطار التحقيقات المحاسبية حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية؛

4- إعداد استمارات المراجعة، من إعداد للحالة المقارنة للميزانيات (*état comparatif des bilans E*) *n°31* حيث تتضمن هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (الأصول والخصوم) للسنوات الأربع قيد التحقيق، إعداد كشف المحاسبة (*relevé de comptabilité série k 37*) والذي يحتوي على ملخص حسابات النتائج لأربع سنوات ماضية، والتي سوف تكون محل التحقيق وتسمح هذه الوثيقة بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة؛

5- القيام بالبحوث الخارجية قصد الإلمام بكل الجوانب المحيطة بالوضعية الحقيقية للمكلف أو المؤسسة محل التحقيق، وبهدف جمع أكبر قدر من المعلومات التي تدعم عملية التحقيق¹.

الفرع الثاني: سير المراجعة المحاسبية ونتائجها

أولاً: سير المراجعة المحاسبية

بعد الانتهاء من مرحلة التحضير وانقضاء المدة القانونية والمقدرة بـ 10 أيام والتأكد من سلامة الإجراءات المتبعة فيها، يحين موعد أول تدخل مباشر بعين المكان حيث يذهب المحققون لمباشرة أعمالهم داخل المؤسسة، إلا في حالات استثنائية والمتمثلة في القوة القاهرة بحيث يتقدم بمناسبة المكلف بطلب إجراء المراجعة خارج المؤسسة إلى مدير الإدارة الضريبية والذي من حقه أن يرفض هذا الطلب.

¹ نفس المرجع، نفس الصفحة.

وتتجسد المراجعة الجبائية لمحاسبة المكلف في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية وتكون عبر مرحلتين:

- 1- المرحلة الأولى وتكون بالفحص الشكلي لتلك السجلات المحاسبية ومدى مطابقتها للأحكام المنصوص عليها من حيث أنها محاسبة منتظمة، صادقة، محاسبة مقنعة؛
- 2- المرحلة الثانية تتمثل في فحص تلك الوثائق من ناحية المضمون، وهذا بما تحويه من تسجيلات ونذكر هنا أن المحقق يقوم بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير وحسابات النتائج¹.

ثانيا: نتائج المراجعة المحاسبية

بعد الفحص الدقيق للمحاسبة، يعتمد المحقق إلى استخلاص النتائج المتحصل عليها من خلال إقرار مدى صحة أو خطأ التصريحات، قبول أو رفض المحاسبة، وإجراء تقويم وتسوية ضريبية في حالة تسجيل تجاوزات أو أخطاء². أي يتم:

- 1- قبول المحاسبة: تقبل المحاسبة على أساس أن
 - المحاسبة ذات مصداقية: أن تكون الإهمالات المسجلة طفيفة وغير خطيرة؛
 - المحاسبة قاطعة: أي مقنعة ومثبتة كونها مدعمة بوثائق ومستندات إثبات، دفاتر مساعدة (فواتير، مذكرات..)
 - المحاسبة منتظمة: أي ملتزمة بتطبيق قواعد النظام المحاسبي، وكذلك دفاتر المحاسبة مطبقة بنصوص القانون التجاري، المادتين 9 و 12*؛

لكن هذا القبول يصنّفه العون المحقق حسب درجة المعاينة، فيمكن أن يكون

- قبول صريح: مصداقية، صريحة، قاطعة، ومنتظمة ومثبتة، وصادقة، فالخطوة التي يأخذها العون المحقق تكون بإرسال إشعار فورا للمكلف بالضريبة ويعلمه بنتائج التحقيق وهذا دون إجراء أية تقويمات؛

¹ مغني ناصر، دراسة تقييمية للنهوب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2010/2009، ص 119.

² نفس المرجع، نفس الصفحة.

* المادة 9 من القانون التجاري تنص: كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر ليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاول أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات.
المادة 12 من القانون التجاري تنص: يجب أن تحفظ الدفاتر والمستندات المشار في المادتين 9 و 10 لمدة 10 سنوات كما يجب أن ترتب وتحفظ المراسلات الواردة ونسخ الرسائل الموجهة طيلة نفس المدة.

- قبول نسبي: يسجل العون المحقق في بعض المعايينات تجاوزات وانحرافات من قبل المكلف، هذا الارتياب يجعل المحقق يؤدي خطوة إجراءات التقويم الثنائي (*Procédure Contradictoire*) وتوضح معالم هذا التقويم ابتداء من اتصال المحقق الجبائي بالخاضع للضريبة، للنقاش وإبداء الملاحظات حول هذا الارتياب المسجل، ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال، ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقويم وهذا عن طريق إشعار بالتقويم الأولي، مع منحه مدة 40 يوما للرد على هذا التقويم.

2- رفض المحاسبة: حدد المشرع الجبائي الحالات التي يتم خلالها رفض المحاسبة، وهذا لحماية المكلف بالضريبة من تعسف وتمادي العون المحقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة، تتمثل هذه الحالات في:

- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابقة لأحكام القانون التجاري ولشروط تطبيق النظام المحاسبي؛

- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية وثائق ثبوتية، غير مقنعة؛

- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء، لبس أو معلومات غير صحيحة، خطيرة ومتكررة في العمليات الحسابية¹.

في هذه الحالة فان كل حقوق المكلف بالضريبة تسقط منه ولا يحق له التعقيب على قرار التحقيق، ويصبح خاضعا لنظام فرض الضريبة التلقائية (*La Taxation D'office*) والتي هي عبارة عن تقييم إداري للإيرادات المنحزة من طرف المؤسسة، وهذا دون إشراك المكلف بالضريبة في المناقشة وإبداء ملاحظاته، مع إلزامية المحقق بإبلاغ المكلف بنتائج التحقيق وذلك بإرسال إشعار تقويم أولي مفصل مع منحه 40 يوما للرد².

يقوم المحقق بإعداد الإعلان الأولي للتعديلات ويسلمه للمكلف ليقدّم ملاحظاته وتوضيحاته، بعد تقديم التوضيحات يقوم المحقق بإعداد الإبلاغ النهائي، والذي يبين فيه الحقوق الضائعة والتي يجب أن تسترجع للخزينة العمومية³.

ثالثا: كتابة التقرير النهائي

إنّ كتابة التقرير تتمثل في الملف الذي عن طريقه ينهي المراجع مهمته، ويجب أن يتضمن هذا التقرير كل المعلومات، الأرقام والمبالغ التي تسمح بالتأكد من احترام الإجراءات وتقييم نتائج المراقبة.

¹ عبد الله الحرتسي حميد، معمر رداوية، دعم نظم المعلومات بالتكامل والتنسيق وأهميته في اتخاذ القرارات داخل الدوائر الحكومية، ملنقى علمي دولي "صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية"، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2009، ص 10.

² نفس المرجع.

³ مغني ناصر، مرجع سابق، ص 119.

ومن جهة أخرى الوثائق التالية يجب وبشكل إلزامي أن تكون ملحقة بنسخ لتقرير التحقيق، موجهة إلى المديرية الجهوية للضرائب وكذا مديرية البحث والمراجعات، ومفتشية الوعاء للمقاطعة.

– حالة مقارنة الميزانيات؛

– كشف المحاسبة؛

– نسخة من الإشعار بالتقويم؛¹

– نسخة من ردود المكلف؛

– الحالة التي تعكس طبيعة الضرائب الحقوق والعقوبات المثبتة.

الفرع الثالث: المراجعة المصوّبة

المراجعة المصوّبة (*La vérification ponctuelle*) عبارة عن تحقيق في المحاسبة يغطي واحدة أو العديد من الضرائب بالنسبة لفترة ولجزء من فترة غير محددة، أو بالنسبة لمجموعة من العمليات أو البيانات المحاسبية التي تكون خلال فترة أقل عن السنة الجبائية، المراجعة المحاسبية والمراجعة المصوّبة لهم نفس الإجراءات².

حيث لا يمكن إجراء المراجعة المصوّبة في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من اجل أدنى للتحضير مدته 10 أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار³.

المطلب الثاني: المراجعة المعمّقة في مجمل الوضعية الجبائية

وهو تحقيق حديث النشأة والتطور، فقد تم إدخاله خلال قانون المالية لسنة 1992 والمتمم بالمادة 131 مكرر من قانون الضرائب المباشرة، ويشمل التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية (*La vérification VASFE approfondie de la situation fiscale d'ensemble*) هدفين رئيسيين هما:

– التحقق من صحة المداخل المصريح بها بالنسبة للضريبة على الدخل؛

– مراقبة تجانس هذا المدخول مع الذمة المالية، وضعية الخزينة، وعناصر الثراء من المسكن العائلي.

¹ نوي نجاة، مرجع سابق، ص 80.

² Ministère des finances, direction générale des impôts, *Guide pratique du Contribuable direction des relations publiques et de la communication*, Algérie, 2011.

³ المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري 2010، ص 19.

وتمثل المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE) امتداد للمراجعة في المحاسبة، والهدف منها هو التأكد من الانسجام الحاصل بين المداخليل المصرح بها مع الذمة المالية الإجمالية للمكلف¹.
وقد عرّفه (Thierry Lambert) على أنه: " مجموعة من العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريحات المتعلقة بالدخول الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وتكون بمقارنة الدخل المصرح بها مع إجمالي الدخل المحققة أثناء مسيرة الحياة"، حيث بدأ العمل بهذا البرنامج في الجزائر سنة 2001².
وتتم عمليات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب.

الفرع الأول: إعداد برنامج (VASFE) والتحضير له

أولاً: إعداد برنامج (VASFE)

يتم برجة 5% من القضايا المقترحة للتحقيق في المحاسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، وهذه النسبة قابلة للزيادة حسب الكفاءات والإمكانات المتاحة لمصالح الرقابة، حيث يتم اختيار الملفات حسب هذا البرنامج بناء على عدة معايير ومؤشرات موضوعية وهادفة منها:

1- الأشخاص الذين سجلت المفتشية في ملفاتهم عدم التجانس بين المداخليل المصرح بها سنويا والنفقات الظاهرة، والشائعة عن نمط معيشة أفراد أسرة المكلف؛

2- الأشخاص الذين يعتقد أنهم يمارسون عمليات غش كبيرة، وكون المراجعة المحاسبية لم تؤدي إلى تعديلات أو لم تؤدي إلى تعديلات معتبرة؛

3- عندما يتم اكتشاف من قبل المفتشية مؤشرات لعدم مصداقية التصريحات المكتتبه؛

4- الأشخاص الذين يمتلكون مداخليل غير محددة (تبيض أموال)؛

5- إذا كان الفارق معتبرا بين المداخليل المصرح بها من قبل الشركاء والحائزون على الحصص الاجتماعية والمداخليل الحقيقية المحققة بعد مراجعة المحاسبة. وباختيار مجموع الملفات المراد التحقيق فيها، تسند مهمة ذلك إلى الأعوان المراقبين المختصين³.

¹ طالي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة (1995-1999)، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2001-2002، ص109.

² نفس المرجع، نفس الصفحة.

³ عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2009، ص83.

ثانيا: التحضير لـ (VASFE)

- يقوم الأعوان المحققون في مجمل الوضعية الجبائية بإتباع نفس مراحل وخطوات التحقيق المحاسبي حيث يتم:
- 1- سحب الملف الجبائي للمكلف المعني بالتحقيق، وهذا على مستوى المفتشية التابع لها إضافة إلى إمكانية، سحب وفحص مختلف الملفات الجبائية للأشخاص الذين يعيشون مع هذا المكلف؛
 - 2- إبلاغ المكلف بالضريبة، مع منحه مدة 15 يوم للتحضير ابتداء من تاريخ الاستلام¹؛
 - 3- إجراء البحوث الخارجية، بهدف الحصول على معلومات غير موجودة في الوثائق والملفات التي تملكها الإدارة الضريبية مثل فحص الحسابات البنكية للمكلف، كما أن هذا الفحص للحسابات البنكية يجب أن يطال جميع الأشخاص الذين يعيشون معه مثل أولاده، أقاربه... ، كما يتم مراقبة الأسهم التي قد يملكها المكلف في بعض الشركات، الاتصال بمصالح محافظة الشرطة لمعرفة عدد الرحلات نحو الخارج...
 - 4- إعداد الميزان الشكلي، وهو بمثابة ميزانية أولية تحتوي على مجمل المعطيات المتحصل عليها من خلال فحص الملف الجبائي وكذا إجراء البحوث الخارجية، وتكمن أهمية هذا الميزان في إجراء مقاربات شكلية فيما بين المعلومات المتحصل عليها وإظهار الدخول غير المصرح بها، كما يسمح بفحص تغيرات الذمة المالية للمكلف، ومن ثم توجيه المراقب أثناء عملية سير التحقيق.

الفرع الثاني: سير المراجعة المعمقة ونتائجها

أولاً: سير مراجعة (VASFE)

بعد الانتهاء من المدة المحددة للتحضير، تأتي عملية التحقيق المعمق والتي تتم في مصالح الإدارة الضريبية رغم أنها رقابة خارجية، والغرض من ذلك هو عدم مضايقة أفراد المنزل إلا في حالة طلب المكلف أن تجرى عملية التحقيق المعمق في بيته أو في مكتب مستشاره².

يلتقي العون المحقق بالمكلف المعني بالتحقيق، ويجوز في حوار معه ليعين له أن هذا التحقيق نابع من ضرورة توضيح وضعيته الجبائية، وأنه يجب عليه أن يقدم كافة المعلومات والتوضيحات عن حالته المدنية، الأعباء العائلية، وكذلك معلومات إضافية عن ذمته المالية...

¹ المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، ص20.

² مغني ناصر، مرجع سابق، ص ص122،123.

وفي كل الحالات فإن المحقق ملزم بـ:

- 1- عدم الكشف بسرعة عن المعلومات المتوفرة لديه، والتي توحى للمكلف بأنه على دراية معمقة بملفه؛
تهيئة جو من الثقة معه وتفادي إثارته؛
 - 2- أن لا يناقش بسرعة المشاكل التقنية المتعلقة بفحص ملفه الجبائي، ولكن يترك الحوار يسير لبعض الوقت حول انشغالات المكلف حيث يترك له كامل الحرية في الكلام؛
 - 3- استقبال كل المعلومات الضرورية من الناحية الجبائية، والمقدمة من طرف المكلف؛
 - 4- التحلي بالصبر مع المكلف، دون دفعه إلى تقديم توضيحات خلال المقابلة معه.
- بعد أن يحصل العون المحقق على مختلف المعلومات وكشوفات الحسابات يقوم بفحصها، تحليلها، ومقارنتها مع تلك التصريحات بهدف استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة، وفي حالة جمع المحقق عدة عناصر تثبت أن المكلف يحقق مداخل مهمة مقارنة بما صرح به، يمكنه طلب توضيحات وتبريرات لنقطة أو لعدة نقاط حول ما صرح به المكلف كضريبة وما حققه من موارد ونفقات .

ثانياً: نتائج المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية

عند انتهاء المحقق من عملية التحقيق والمقارنة قد يتوصل إلى نتيجتين هما:¹

- قبول أسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف، ومن ثم عليه إشعار هذا الأخير بغياب التقييم؛
- رفض أسس فرض الضريبة ، إذا علم أن ما هو مصرح به كمداخيل ليست حقيقية وغير مطابقة للواقع؛
وعليه يقوم بإعادة تكوين أسس الإخضاع وإبلاغ المكلف المحقق في وضعيته الجبائية بذلك، ويجب أن يكون هذا الإبلاغ مفصلاً بأرقام وجداول بطريقة تسمح له بفهم التقييمات الجارة حتى يتسنى له الرد عليها بملاحظاته أو قبوله ، مع منحة مدة 40 يوماً. ويجب أن يحتوى الإبلاغ بإعادة تكوين أسس الإخضاع أساساً على ما يلي:
- النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي ؛
- عدم التوافق الملاحظ ما بين الدخول المصرحة وتلك التي تم الاطلاع عليها، مع إظهار مصدر وطبيعة المعلومة المستغلة ؛
- طريقة وكيفية التقييم والتسويات المقترحة.

¹ مغني ناصر، مرجع سابق، ص ص124، 125.

خلاصة الفصل الأول

تناول هذا الفصل المراجعة من حيث المفهوم، والأنواع، والجهات المستفيدة منها، كذلك تم عرض المراجعة الجبائية من حيث المفهوم والأنواع والمراحل والخصائص التي تؤهل المراجع الجبائي للقيام بمراجعة فعّالة، وأهم ما يمكن استنتاجه من هذا الفصل هو:

- تشمل المراجعة الجبائية فحص الأنشطة المتعلقة بإعداد ضريبة المكلف، والقوائم المالية والتصريحات الجبائية؛
- يميل معظم المكلفين بالضريبة للتهرب وهذا للعديد من الأسباب وتزيد حدّة هذه الظاهرة خاصة في الدول النامية. والجزائر بدورها تعاني من هذه الظاهرة وبشدّة فرغم التطور المهم الذي شهده النظام الضريبي إلا أنه لا يزال يحتاج إلى مراجعة، حيث نجد أن الخزينة العمومية تخسر سنويا ما قيمته تتجاوز مئة مليار دينار جزائري، نتيجة التهرب والغش الضريبي، وتعتبر المراجعة الجبائية أحد أهم الأدوات القادرة على التخفيف من آثار هذه الظاهرة خاصة على الاقتصاد وبشكل كبير؛
- يسهّل نظام الإعلام الآلي عملية المراجعة الجبائية لما له قدرة وبتلقائية على كشف القصور في الإبلاغ على الدخل والنفقات المبالغ فيها، أو عدم إيداع التصريحات الجبائية، ومنه فهو له قدرة في السيطرة على التهرب من دفع الضرائب وزيادة الالتزام الضريبي الطوعي وبشكل كبير؛
- التخصيص المكثف للموارد وخاصة المورد البشري الذي هو أهم حلقة في مهمة المراجعة الجبائية، حيث يمكن إدارة الضرائب من تعزيز قدراتها لجعل المراجعة فعّالة ومتطورة بمجالات واسعة.

الفصل الثاني

التصريحات الجبائية وقدرة المراجعة الجبائية على ضبط جودتها

تمهيد

يعتبر النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي كالعديد من الأنظمة المطبقة في معظم الدول المتقدمة، وتعتمد تصريحية النظام على إقرار المكلفين بمدخلاتهم ومعاملاتهم الخاضعة للاقتطاع الضريبي انطلاقاً من شعورهم بالمسؤولية وبالتالي تحمل الأعباء الضريبية. إن عدم الامتثال للقاعدة الضريبية سوف يمس بجودة المعلومة المحاسبية وهذا ما ينعكس على مختلف التصريحات الجبائية وبالتالي الثقة التي من المفروض أن تتميز حسابات المؤسسة أو المكلف بشكل عام، وهذا ما يعرض المكلف بالضريبة لعقوبات وغرامات بحسب نوع المخالفة المرتكبة. والمراجعة الجبائية كأداة رقابية تسمح بتقييم مدى الامتثال أو لا للقواعد الضريبية فيما يخص العمليات أو القرارات المدروسة وبالتالي إعادة النظر في النقائص، الأخطاء والمخالفات الموجودة. وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل إلى أهم التصريحات الجبائية المعتمدة من طرف القانون الجبائي الجزائري، ودور المراجعة الجبائية في ضبط جودتها وهذا يتناول 03 مباحث هي:

- المبحث الأول: تناولنا فيه ماهية التصريحات الجبائية من حيث التعريف والأهمية، وأنواع التصريحات الملزم بها المكلف بالضريبة.
- المبحث الثاني: وهو جودة التصريحات الجبائية، حيث تم التطرق لها من حيث المفهوم والخصائص، وكذلك العوامل التي يمكن أن تساهم في جودة التصريح الجبائي.
- المبحث الثالث: قدرة المراجعة الجبائية على ضبط جودة التصريحات الجبائية، وذلك بالتطرق إلى برنامج المراجعة الجبائية وكذا مؤهلات المراجع الجبائي وجودة المراجعة الجبائية، ومدى قدرتهم على تحسين جودة التصريحات الجبائية.

المبحث الأول: ماهية التصريحات الجبائية

إن طبيعة النظام الضريبي الجزائري انه نظام تصريحي، وهي طريقة تعتمد على التصريح والإقرار المباشر التزاما من المكلف مباشرة أو من الغير، وفي هذه الحالة فإن مسؤولية تحديد الوعاء تمنح للمكلف بالضريبة في شكل التزام بالتصريح سواء منه مباشرة أو من غيره وللمصالح الضريبية كامل السلطات في مراجعة هذا التصريح. وللتطرق لهذا الموضوع تم تخصيص 03 مطالب لهذا المبحث لإعطاء صورة توضح التصريحات الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري وهي :

- المطلب الأول : تعريف التصريحات الجبائية؛
- المطلب الثاني: أهمية التصريحات الجبائية؛
- المطلب الثالث: أنواع التصريحات الجبائية الملزم بها المكلف بالضريبة.

المطلب الأول: تعريف 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.

الفرع الأول: تصريح المكلف بالضريبة

مضمون هذه الطريقة أن يقوم المكلف بالضريبة بنفسه بتقديم تصريح في موعد يحدده القانون، ويتضمن هذا التصريح عناصر ثروته أو دخله أو المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة، مع افتراض حسن النية وأمانة المكلف بالضريبة، باعتباره اقدر شخص يعرف مقدار دخله على نحو صحيح¹.

* 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".

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 147.

- ويقصد بالمكلف بالضريبة ذلك الشخص الطبيعي أو الاعتباري، الذي يلتزم بتمويل الخزنة العامة لمواجهة نفقات الدولة بما يقوم بسداده من ضرائب مقررة نتيجة قيامه بنشاط، أو كنتيجة لعمله أو لما يحصل عليه من عوائد على رؤوس أمواله، ويتحدد ذلك المكلف هو والضريبة التي يقوم بدفعها عن طريق القانون¹.

أولاً: ميزة طريقة التصريح

وتتميز هذه الطريقة بتحقيق العدالة الضريبية، فهي من جهة تعمل على تقدير المادة الخاضعة للضريبة تقديراً منضبطاً، ومن ثم فإن ربط الضريبة يتناسب مع الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة؛ ومن جهة أخرى يمكن مراعاة الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة فتزداد الحصيلة الضريبية بنفس نسبة زيادة الدخل.

ثانياً: الانتقادات الموجهة لها

أما من الانتقادات التي وجهت لطريقة تصريح المكلف، تدخل إدارة الضرائب في شؤون المكلفين بالضريبة والإطلاع على أسرارهم حتى تتأكد من صحة عناصر التصريح، ونجاح هذه الطريقة يحتاج إلى انتشار الوعي الضريبي وتوفير رقابة صارمة من جانب المصالح الضريبية مع فرض عقوبات شديدة على من يقدم معلومات خاطئة قصد التهرب من الضريبة.

الفرع الثاني: التصريح المقدم من الغير

إنّ الوعاء الضريبي لا يلتزم المكلف فقط بالتصريح به وإنما كذلك الغير الذي يرتبط مع المكلف بعلاقة قانونية كتجار الجملة مع تجار التجزئة أو المنتج مع الموزعين أو العمال مع المؤسسة أو الإدارة...²، فهذه الطريقة لها امتيازات هامة للمصالح الضريبية حيث تعد الأكثر ملائمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة، خاصة أن الغير ليس له مصلحة في إخفاء مقدار الدخل أو التهرب من الضريبة، بل العكس هو الصحيح. فصاحب العمل يكون مجبراً على تقديم تصريح صريح ومطابق للواقع ليتجنب الجزاءات التي يمكن أن تقع عليه في حالة المخالفة. بالإضافة إلى مبلغ ضريبة يخصم من وعائه الضريبي باعتباره أحد بنود التكاليف الواجبة الخصم من الدخل الإجمالي³.

¹ أمين السيد احمد لطفي، فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص44.

² العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحويل 1992-2009، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005-2006، ص36.

³ محمد عباس محمزي، مرجع سابق، ص148، 149.

المطلب الثاني : أهمية التصريحات الجبائية

يلتزم المكلف بالضريبة أو الغير بتقديم التصريح الذي يعتبر أفضل السبل في تقدير الوعاء الضريبي، وهو الأكثر انتشارا في التشريعات الضريبية المعاصرة، وللإدارة الضريبية كامل السلطات في مراجعة هذا التصريح ولهذا الأخير أهمية سواء للمكلف في حد ذاته أو لإدارة الضرائب:

الفرع الأول: أهمية التصريحات الجبائية بالنسبة للمكلف

- تعتبر التصريحات نتيجة النظام الضريبي التصريحي، والذي هو تلقائي ويرضي المكلف نفسه لأنه هو أدرى بمقدرته التكليفية ولذلك فإن الوعاء المحدد ينطلق من قناعته الذاتية في تحقيقه؛
- يضمن أسلوب التصريح العدالة بالنسبة للعبء الضريبي على المكلف، باعتبار انه أدرى بوضعية السيولة الخاصة به وترجم درجة الوعي الضريبي، حيث أن الالتزام الضريبي يتمثل في جانبين جانب الالتزام بالتصريح من قبل المكلف وجانب الالتزام بالتسديد على ما صرح به؛¹
- يعتبر التصريح الوسيلة الأكثر سهولة للمكلف، والتي تنمي له الشعور بالمشاركة في تحديد قيمة الضريبة المستحقة عليه فكلما شعر المكلف بأنه شريك في عملية تقدير وتحديد دخله الخاضع للضريبة كلما زاد التزامه بتقديم تصريحاته مما ينعكس إيجابا على ارتفاع حصيلة الجباية من الضرائب؛²
- إن رقمنة التصريحات الجبائية وجعلها الكترونية يوفر مزايا عديدة بالنسبة للمكلف بالضريبة، خاصة المؤسسات، فالوصول على المعلومات الرقمية والبيانات الالكترونية أصبحت أكثر شيوعا وعلى نحو متزايد في العديد من الدول خاصة الأوروبية منها، حيث تطلب الإدارة الضريبية من المكلفين بتوفير المعلومات على شكل الكتروني، ومثال على ذلك نجد دولة بلجيكا وكما قال (Piet Vandendriessche) وهو عضو ومستشار جبائي بشركة ديلويت (Deloitte)*: نحن نشهد اتجاهها نحو حوسبة الإجراءات الجبائية، ليس فقط على ضريبة القيمة المضافة ولكن أيضا في ميدان ضريبة الشركات، فالمؤسسات تفضل السرعة والراحة الموفرة من الإجراءات المحوسبة المتبعة في هذه الخطوة.³

¹ العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل 1992-2009، مرجع سابق، ص-ص 35،36.

² إبراهيم خليل سمور، مشكلات التقدير الذاتي لضريبة الدخل وفقا لأحكام قانون ضريبة الدخل في فلسطين بين الإلزام والالتزام، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص50.

* شركة تدقيق واستشارات رائدة في بلجيكا، تقدم خدمات مضافة للتدقيق والمحاسبة والاستشارات الضريبية، وخدمات الاستشارات المالية.

³ Vilatte G, Les entreprises belges entretiennent de bonnes relations avec les autorités fiscales, News Release, Belgium, Sit : Www.Deloitte.Com-Assets-Dcom-Belgium- Date 22-12-2011.

الفرع الثاني: أهمية التصريحات الجبائية بالنسبة لإدارة الضرائب

مهمة الإدارة الضريبية صعبة مقارنة بالإدارات الأخرى، فهي مكلفة بتطبيق القانون الضريبي ومسئولة عن تحصيل الإيرادات، مما يفسر أن قوة هذه الإدارة أو ضعفها يترتب عليه وصول أو خسارة الدولة للحصيلة الضريبية، وفعالية الإدارة الضريبية لن تتحقق إلا من خلال تطبيق العديد من العوامل أهمها أن التصريح المقدم من قبل المكلف بالضريبة لا ينبغي أن تعتبره وسيلة تهديد وإنما وسيلة فعالة تمكنها من تتبع كل دخول المكلف، وعليه في هذا الصدد يجب أن تكون بيانات التصريح وغرضه واضحان وان يرفق بميثاق المكلف الذي يضمن حقوقه وواجباته، وتكمن أهمية التصريح بالنسبة لإدارة الضرائب في:

- يعطي التصريح لإدارة الضرائب المعلومات عن ميلاد ضريبة جديدة (ممول جديد)، حيث تصبح الإدارة على اطلاع بمكان مزاولة نشاط المكلف وبدايته مما يتسنى لها مراسلة وحساب الضرائب وتحصيلها؛¹
- يسهل التصريح العمل الملقى على كاهل الإدارة الضريبية، بحيث يمتاز بأنه يوفر كثيرا من الإجراءات والوقت حسب المادة الخاضعة للضريبة كذلك يخفض من احتمال نشوء المنازعات والاعتراضات؛²
- مثلا: في الجزائر خاصة بعد استخدام المعلوماتية في المصالح الضريبية، وذلك باستحداث الرقم التعريفي الجبائي (NIF) وإجبار المكلفين بإظهاره على كل التصريحات والوثائق الجبائية (حسب ما تقتضيه نصوص المواد 3، 4، 8 من قانون المالية لسنة 2003)، سهّل على كاهل الإدارة الضريبية العديد من الصعاب خاصة فيما يخص الإحصاء الجبائي للفتة المكلفة بالضريبة؛³
- ومن جهة ثانية فالتصريح الجبائي غير مكلف للمصالح الضريبية باعتبار أن هذا التأسيس كان ذاتيا، وبالتالي لا يمكن أن يطعن فيه من قبل مقدمه، و الإدارة هنا أيضا لا تتحمل نفقات كبيرة في عملية التحصيل، وهي طريقة تعتبر مؤشر هام على تقدم النظام الجبائي؛⁴

¹ نوي نجاة، مرجع سابق، ص 53.

² إيهاب خضر أحمد منصور، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2004، ص 62.

³ العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل 1992-2009، مرجع سابق، ص 172.

⁴ نفس المرجع، ص ص 37، 38.

- يعتبر نظام التصريح أداة اتصال بين المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب، وبالتالي له فعالية كبيرة في تمكين الإدارة من ممارسة المراجعة على جميع النشاطات، حيث يبنى هذا النظام على الثقة المتبادلة بين الإدارة والمكلفين¹.

الفرع الثالث: أهمية التصريحات الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

تعتبر ظاهرة الغش والتهرب الضريبي أحد المشاكل التي تواجهها أغلب دول العالم من متقدمة إلى متخلفة؛ وتسعى كل التشريعات إلى محاربتها بشتى الوسائل ومختلف الطرق، وذلك نظرا لتأثيرها السلبي والقوي على موارد الدولة وعلى الأداء الاقتصادي، خاصة على دولة مثل الجزائر التي تسعى إلى إرساء قواعد اقتصاد السوق والذي تعتبر المنافسة الشريفة احد عناصره الأساسية إضافة إلى تعميق اللاعدالة بين المكلفين بالضريبة وحتى المس بمصادقية الدولة ذاتها.

- ويعتبر مجال مقاومة التهرب الضريبي من أحسن المجالات مردودية التي يجب على الدولة الاستثمار فيها اليوم دون تردد، إن بعث إدارة خاصة تعنى بمقاومة التهرب الضريبي مثلما فعلت ذلك البلدان العضو بمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية من شأنه المساهمة بصفة فعالة في مقاومة هذه الظاهرة؛ التي اعتبرتها أوروبا في الآونة الأخيرة ماسة بأمنها القومي علما أن هذه الإدارة تابعة لوزارة الداخلية بالنسبة لدولتي إيطاليا والمجر².

* ولدنيا أمثلة عربية وأجنبية في مقاومة التهرب الجبائي ففي هذا الإطار بادرت سوريا من خلال القانون عدد 25 لسنة 2003 ببعث مديرية الاستعلام الضريبي التي تتمثل مهمتها في مكافحة التهرب والتهريب عن طريق استقصاء المعلومات الموثقة عن الأوضاع المالية للمطالبين، وجمع البيانات والوثائق المتعلقة بالمداخيل الخاضعة للضريبة وضبط حالات التهرب والتحري فيها ومعالجتها مع الجهات المختصة، كذلك بالنسبة للجزائر فقد بادرت من خلال الفصل 3 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 بوضع السجل الوطني لممارسي الغش (*Fraudeurs*) الذين يرتكبون مخالفات جبائية وديوانية وبنكية ومالية وتجارية، وكذلك الذين لم يقوموا بالإيداع القانوني لقوائمهم المالية، حيث ينجر عن إدراج مؤسسة ما ضمن هذا السجل الحرمان من الانتفاع بالامتيازات الجبائية والديوانية والتسهيلات الإدارية ومن المساهمة في الصفقات العمومية وكذلك من القيام بعمليات ذات

¹ عيسى بولوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2003-2004، ص110.

² غسان الفضيبي، آن الأوان لمقاومة التهرب الجبائي، مقال بجريدة الشعب التونسية، النشرة الالكترونية لجريدة الشعب التونسية الأحد 21 ماي 2011 متاح على الرابط: <http://www.echaab.info.tn/detailarticle.asp?idx=12557>

علاقة بالتجارة الخارجية وذلك على معنى الفصل 29 من نفس القانون. أما فرنسا فقد بادرت في بداية سنة 2009 من بعث فرقة من المراقبين الجبائيين تابعة للشرطة العدلية لمقاومة ظاهرة التهرب الضريبي¹.

- ولعل من أهم الطرق التي تعمل على تقدير وقياس التهرب الضريبي وبالتالي مكافحته نجد طريقة التقييم بعدم الالتزام الضريبي، حيث تبقى التصريحات والإقرارات الجبائية الدليل الوحيد عن التزام المكلف بدفع ضريبه أو على الأقل لخضوعه أو عدم خضوعه للاقتطاع الجبائي، وأمام تنامي ظاهرة الغش والتهرب الضريبي ذهب المحللون لقياس هذه الظاهرة انطلاقا من الدراسات التحليلية للإقرارات الضريبية كأن يتم استغلال المعلومات التي تتضمنها ومقارنتها بالتصريحات المتضمنة الإعفاءات من بعض الغرامات والعقوبات التي تمنحها الدولة لدافعي الضرائب، بغية تشجيعهم على التصريح بدخولهم ومن هنا يمكن قياس التهرب من خلال الفرق المستخرج، أو عن طريق المراجعات التفصيلية للإقرارات الضريبية عن طريق مراجعون ذووا خبرة²، حيث يتم التأكد من صحة ومصداقية التسجيلات المحاسبية ومقارنتها بالتصريحات الجبائية المقدمة من طرف الممولين و تحديد مبلغ الضريبة واجبة الأداء ومنه يمكن تقدير حجم التهرب بالفرق بين مبلغ الضريبة المعدل وذلك المصرح به³.

المطلب الثاني: أنواع التصريحات الجبائية الملزم بها المكلف بالضريبة

قبل تحديد أصناف وأنواع التصريحات الجبائية بالنظام الجبائي الجزائري، ارتأينا التطرق إلى أهم الضرائب التي يتم التصريح بها والتي يوليها المشرع الجبائي الجزائري اهتماما كبيرا وهي:

الفرع الأول: الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي

أولاً: الضريبة على أرباح الشركات

تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه: " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136*، وتسمى هذه الضريبة، الضريبة على أرباح الشركات"⁴.

¹ نفس المرجع.

² عيسى بولخوخ، مرجع سابق، ص 42، 41.

³ مغني ناصر، مرجع سابق، ص 38.

* حسب المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2011 فإنه يخضع للضريبة على أرباح الشركات: الشركات مهما كان شكلها وغرضها باستثناء شركات الأشخاص وشركات المساهمة إلا إذا اختارت الخضوع للضريبة، الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم إلا إذا اختارت الخضوع، هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة حسب شروط التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل، المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري...

⁴ المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

1- طريقة الدفع

تُدفع الضريبة على أرباح الشركات (*Impôts Sur Les Bénéfice Des Sociétés IBS*) بصفة رئيسية عن طريق نظام الدفع التلقائي، والذي يقصد به أن تحسب الضريبة من طرف المكلف لتدفع على شكل دفعات تلقائية بواسطة الوثيقة التصريحية *G50* (سيتم التعريف بما لاحقا) إلى قابض الضرائب دون إصدار مسبق لجدول الضرائب¹.

وهي تعتبر أحد المصادر الهامة لتمويل خزانة الدولة، فهي ضريبة مباشرة ونسبية تقتطع سنويا من طرف ولصالح الدولة على الأرباح المحققة داخل الجزائر من قبل الأشخاص المعنويين الذين يخضعون إجباريا للنظام الحقيقي، كما يعتبر الأشخاص الخاضعون لنظام الضريبة على أرباح الشركات مجبرين على التقيد ببعض الالتزامات المحاسبية والجبائية وإلا سوف تطبق عليهم عقوبات صارمة²، وتقدر الضريبة على أرباح الشركات بمعدل يمثل بـ 25% بالنسبة للأنشطة التجارية والخدمات، ومعدل 19% بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد والبناء والأشغال العمومية وكذا الأنشطة السياحية، كذلك يطبق هذا المعدل على الأنشطة المختلطة إذا كان رقم أعمال الأنشطة المذكورة سابقا يساوي 50% من رقم الأعمال الإجمالي أو يفوقه، و25% بالنسبة للأنشطة المختلطة عندما يتجاوز رقم الأعمال المحقق في التجارة والخدمات أكثر من 50% من رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسوم³.

كما يتم دفع المقدار عن طريق ثلاث تسبيقات (*Acomptes*) مؤقتة تدفع خلال السنة الموالية للسنة التي يتم فيها تحقيق الأرباح التي تعتبر كقاعدة لحساب الضريبة، بالإضافة إلى دفع رصيد التصفية.

(رصيد التصفية = الربح الجبائي للدورة المختتمة × 25% - التسبيقات الثلاثة المدفوعة) إن وجد⁴.

2- نظام فرض الضريبة وخصائصها

حسب المادة 148 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فانه: " يخضع الأشخاص المعنويون المشار إليهم في المادة 136 وجوبا لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي مهما كان مبلغ رقم الأعمال المحقق"⁵. وتمتاز الضريبة على أرباح الشركات بالعديد من الخصائص نستخلص أهمها فيما يلي:

¹ لباس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2009-2010، ص33.

² ناصر دادي عدون، يوسف مامش، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، الطبعة الأولى، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008، ص235.

³ المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2011.

⁴ ناصر دادي عدون، يوسف مامش، مرجع سابق، ص235.

⁵ المادة 148 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2011.

- الشفافية وهذا من خلال النظرة الإجمالية لمجموع أرباح المكلف وطريقة تحديد الربح الخاضع للضريبة؛
- البساطة سواء بالنسبة للمكلف أو للإدارة الضريبية، بحيث هؤلاء المكلفين مطالبون بتصريح وبضريبة واحدة على الأرباح، وبالتالي تسهيل عملية مسك الملفات الضريبية ومراقبتها؛
- الاقتراب من العدالة من خلال إلغاء التمييز بين الشركات العمومية والشركات الخاصة وكذلك، بين الشركات الوطنية والشركات الأجنبية؛
- إن إدخال الضريبة على أرباح الشركات تجسد مبدأ فصل الضرائب على دخل الأشخاص والضرائب على دخل الشركات، وهي تعمل على ضبط ضريبة قطاع الإنتاج للحفاظ على خزينة وطاقم تراكم المؤسسات الإنتاجية، كما تعتبر الضريبة على أرباح الشركات أداة ترشيد جبائية المؤسسة¹.
- كما يتوجب على الخاضعين لهذه الضريبة الآتي: مسك محاسبة منتظمة، اكتتاب وإرسال التصريح (الميزانية الجبائية)، تقديم الوثائق الضرورية لإثبات النتائج، الدفع التلقائي للضريبة (حسب تواريخ استحقاقها)².

3- تحديد وعاء ضريبة أرباح الشركات

الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته.

يتشكّل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقتراعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة. ويقصد بالأصول الصافية، الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكونة من ديون الغير، والامتلاكات المالية والأرصدة المثبتة³.

4- الهدف من وراء فرض الضريبة على أرباح الشركات

يسعى الإصلاح الضريبي المتعلق بفرض الضريبة على أرباح الشركات، إلى تحقيق هدفين، فمن جهة يهدف إلى تنظيم شكلي يسمح بتأسيس ضريبة خاصة على الأشخاص المعنويين كشركات الأموال، ومن جهة ثانية

1 ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، العدد 2، جامعة ورقلة، 2003، ص ص 24، 32.

2 بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005-2006، ص 102.

3 الفقرة 2، 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لسنة 2011، ص 74.

يهدف إلى تنظيم اقتصادي يسمح بتخفيض العبء الضريبي المطبق على الشركات، وتمكينها من الإنعاش والنمو الاقتصادي فضلاً عن ذلك هدفت الضريبة على أرباح الشركات ما يأتي:

- تشجيع إقامة الشركات بشكل مجموعات (الشركة الأم و فروعها)؛

- زيادة الميزات لصالح المساهمين من خلال تقليص الضرائب المدفوعة على الأرباح الموزعة بعد إدراج تقنية الرصيد الجبائي ؛

- تخفيض الضريبة المدفوعة من خلال السماح بترحيل الخسائر السابقة إلى نهاية السنة الرابعة¹.

- كما يتجه الإصلاح الضريبي في مجال الضريبة على أرباح الشركات إلى تخفيف معدل الضغط الضريبي المفروض على الشركات لدعم الاستثمار والنهوض بالتنمية الاقتصادية بحيث أن المعدل انخفض بشكل مذهل من 60% المطبق قبل الإصلاحات إلى أن وصل في سنة 2006 نسبة 25%، مع التعديل الأخير في سنة 2008 للقطاعات المنتجة ليصبح 19%².

ثانياً: الضريبة على الدخل الإجمالي

المادة 01 و 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنصّ على أنه تؤسس ضريبة سنوية وحيدة

على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي (*L'impôt Sur Le Revenu IRG*) وتفرّض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، حيث يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخل الصافية للأصناف التالية : الأرباح الصناعية، والتجارية، والحرفية، أرباح المهن غير التجارية؛ عائدات المستثمرات الفلاحية، الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية، الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة كما نصت عليها المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، عائدات رؤوس الأموال المنقولة؛ المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية³.

1- معدل فرض ضريبة الدخل الإجمالي

ويتم تطبيق جدول الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للمداخل الإجمالية الصافية كما يلي:

¹ ناصر مراد، تقييم نظام الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الثاني، 2009، ص184.

² لياس فلاب ذبيح، مرجع سابق، ص33.

³ المادة 01 و 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2011.

جدول رقم (2-1): معدل الضريبة على الدخل الإجمالي

نسبة الضريبة %	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0	لا يتجاوز 120.000 دج
20	من 120.001 إلى 360.000 دج
30	من 360.001 إلى 1.440.000 دج
35	أكثر من 1.440.000 دج

المصدر: المادة 104، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2011.

2- النظام الضريبي المطبق على ضريبة *IRG* بالنسبة للأرباح الصناعية والتجارية (*BIC*)

(*Les bénéfices industriels, et commerciaux*)

بغرض فرض الضريبة على رقم الأعمال المحقق من قبل الأشخاص وعلى الإيرادات هناك نظامين ضريبيين هما:

أ- النظام الحقيقي (*Le Régime Réel*): يجب تطبيقه في حالة ما إذا كان رقم الأعمال السنوي يتجاوز الحد 10.000.000 دج، مع مسك محاسبة مزدوجة وهي: دفتر اليومية، دفتر الأستاذ، الملاحق، الميزانية، فواتير تشير إلى معدل ومقدار الضريبة على القيمة المضافة¹.

ب- النظام المبسط (*Le Régime Simplifié*): النظام المبسط يطبق على المكلفين الغير تابعين للضريبة الجزافية الوحيدة (*L'impôt forfaitaire Unique*) وبرقم أعمال لا يتجاوز عشر ملايين دينار 10.000.000 دج².

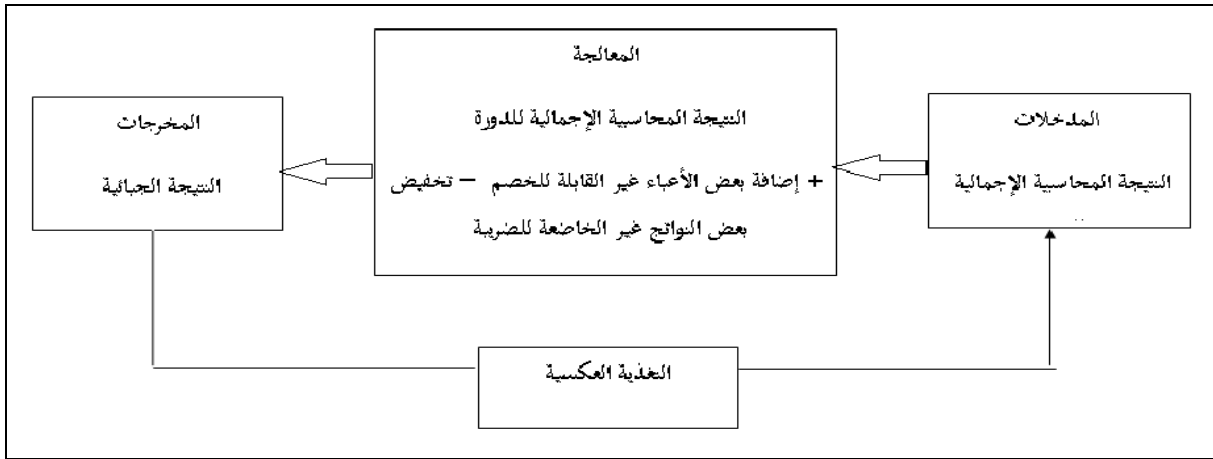
¹ Ministère Des Finances, Direction Générale Des Impôts, **Guide Pratique Du Contribuable**, Algérie, 2010.

² Idem.

وعلى المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط أن يقدموا مجموعة من الوثائق وهي: ميزانية ملخصة، حساب مبسط للنتيجة الجبائية يبين الربح الإجمالي وكذا المصاريف والأعباء، جدول الاهتلاكات، كشف المؤونات، جدول تغيرات المخزون وتسلم الإدارة الجبائية الجداول المبينة أعلاه¹.

علما أنه يمكن تحديد النتيجة الجبائية كما يلي :

الشكل (2-1): تحديد النتيجة الجبائية



المصدر: ناصر دادي عدون، يوسف مامش، مرجع سابق، 129.

ج- الضريبة الجزافية الوحيدة (*IFU l'impôt forfaitaire unique*): تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل النظام الجزائي للضريبة على الدخل وتعوض الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة وكذا الرسم على النشاط المهني، ويخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع والأشياء والذين يمارسون الأنشطة الأخرى (تادية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية) عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 5.000.000 دج². حيث يطبق معدل 5% على أنشطة الشراء وبيع البضائع والأشياء بما في ذلك الحرف الفنية، ومعدل 12% لأنشطة الخدمات³.

3- بالنسبة للأرباح الغير تجارية

(*Les Bénéfices Non Commerciaux BNC*)

¹ المادة 20 مكرر 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2011.

² المادة 282 مكرر، مكرر 1، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ص 139.

³ Ministère Des Finances, Direction Générale Des Impôts, *Le Système Fiscal Algérien*, Algérie, 2011.

أ- نظام التصريح المراقب (*Régime De La Déclaration Contrôlée*): الأرباح الغير تجارية الخاضعة هي الناتجة عن مسك محاسبة مبسطة، ويتكون هذا الربح من فائض إجمالي الإيرادات على النفقات التي تقتضيها المهنة¹.

ب- الاقتطاع من المصدر (*La Retenue A La Source*): تخضع بعض المداخيل التي تنتمي إلى فئة الأرباح الغير تجارية إلى ضريبة الاقتطاع من المصدر المطبقة على المبالغ الإجمالية للمداخيل الخاضعة للرسم، يمكن أن تحقق هذه المداخيل من طرف أشخاص يقع مقرهم الجبائي خارج الجزائر ويتعلق بالمداخيل التي يدفعها المدنيون المقيمون في الجزائر لصالح مستفيدين غير مقيمين في الجزائر².

4- خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي

تعتمد الضريبة على الدخل الإجمالي على تصريح المكلف، فهي تتميز بالشفافية والبساطة، وذلك من خلال النظرة الإجمالية إلى مجموع مداخيل المكلف، وكذلك وجود ضريبة وحيدة على الدخل رغم تعدد طبيعة مداخيلها. لكن مع غياب الوعي الضريبي لدى المكلفين وضعف كفاءة إدارة الضرائب، تواجه هذه الضريبة إشكالا حول مدى نجاح تطبيقها مما يقلص من فعاليتها³.

الفرع الثاني: الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني

أولا: الرسم على القيمة المضافة

هناك العديد من الأنظمة الجبائية في العالم التأمي خلال الحقبة الأخيرة توجهت لاستخدام ضريبة القيمة المضافة (*Tax Sur La Valeur Ajoutée TVA*) وهذا لإحداث توسيع في الوعاء الضريبي للسلع والخدمات، وخاصة بعد أن أصبحت ضريبة القيمة المضافة من الأدوات الهامة في هذا المجال على المستوى العالمي ويوصى باستخدامها في أبسط أشكالها في جميع دول العالم المتقدمة أو النامية، وهذا التفضيل لضرائب القيمة المضافة ينبع أساسا من المقدرة العملية العالية لهذا النوع من الضرائب على توليد الإيرادات، ولأنه مفروض على الاستهلاك فهو يحتوي على آلية إلزام للمستهلكين (دافعي الضريبة) وبالتالي فإن التكلفة الإدارية له منخفضة نسبيا بالمقارنة مع أنواع الضرائب الأخرى⁴.

¹ Guide Pratique Du Contribuable, op cit, p15.

² محمد هو، منور أوسرير، مرجع سابق، ص 102.

³ ناصر مراد، تقييم نظام الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 183.

⁴ ناجي التوني، سياسات الإصلاح الضريبي، سلسلة جسر التنمية، العدد الثالث عشر، السنة الثانية، يناير 2003، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، ص 8.

1- التعريف بالرّسم على القيمة المضافة

يتعلق هذا الرسم بالقيمة المضافة والتي تُعرّف بأنها: " الفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاكيات الوسيطة وهو رسم غير مباشر تتحمله المؤسسة لتتنقله إلى المستهلك النهائي"، يعتبر واسع التطبيق حيث طبق في فرنسا عام 1968 وطبّق خلال الثمانينات في كل من تونس والمغرب وبلغ عدد الدول التي طبقت هذا الرسم نهاية 1990، 62 دولة، يمتاز بالسهولة حيث تم تعويضه بـ 18 رسم سابق وعرف عدة تغييرات خلال السنوات السابقة إلى أن وصل إلى المعدل 7%، 17% خلال سنة 2001¹، ويطبق على جميع العمليات التجارية والصناعية، الحرفية، والغير تجارية، حيث يتعين تطبيق المعدل المخفض 7% على السلع والخدمات التي تقدم فائدة خاصة في المجالات الاقتصادية والاجتماعية أو الثقافية، أما المعدل العادي 17% فيطبق على العمليات والخدمات التي لا تخضع إلى المعدل المخفض².

2- خصائص الرسم على القيمة المضافة

إن اختيار الرسم على القيمة المضافة لم يأت بصفة عشوائية، بل نتيجة الخصائص التي تتمتع بها و من أهمها مايلي:³

- إعفاء دخول العائلات من تحملها بصفة تثقل كاهلها، و ذلك من خلال تطبيقها بطرق عصرية، وفي بعض الأحيان الإعفاء من تسديدها عندما يتعلق الأمر ببعض المواد الأساسية أو ذات الاستهلاك الواسع، كالمواد الغذائية والخدمات الطبية؛
- إن توسيع مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة يسمح للدولة التحكم أكثر في النشاط الاقتصادي، بالإضافة إلى الحصول على موارد إضافية هامة؛
- يحتوي نظام الرسم على القيمة المضافة على معدلين فقط عوض 18 معدل (كما كان سائدا في النظام السابق)، و هذا حسب قانون المالية لسنة 2001 ويتم تطبيق المعدلين على أساس رقم و هذا ما يعمل على تخفيف العبء الضريبي، ويتميز الرسم على القيمة المضافة بالحيادية والشفافية، وهما خاصيتان تعلمان على تدنية تكلفة الاستثمارات، وبالتالي إنعاش النمو الاقتصادي.

¹ عجلان العياشي، نحو التحكم في جباية المؤسسة من حيث الوعاء والتحصيل لتعزيز القدرة التنافسية، ملتقى دولي حول "التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية"، جامعة المسيلة، الجزائر، ماي 2005، ص 10.

² Ministère Des Finances, Direction Générale Des Impôts, Guide Pratique De la TVA, Algérie, 2011.

³ حجار مبروكة، أثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الاستثمار في المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2005-2006، ص 72.

ثانيا: الرسم على النشاط المهني

1- تعريفه

يطبق الرسم على النشاط المهني (*Tax Sur Activité Professionnel T.A.P*) على رقم الأعمال المحقق وقد عرف هذا الرسم تغير معدله من 2.55% سنة 1996 إلى 2% خلال سنة 2001¹. ويطبق الرسم على النشاط المهني على أي نشاط يعود بالأرباح من فئة المداخيل الصناعية والتجارية والأرباح الغير تجارية.

2- الخاضعون لضريبة الرسم على النشاط المهني

حسب المادة 223 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يؤسس الرسم كما يأتي:²

- باسم المستفيدين من الإيرادات الخاضعة للضريبة، حسب مكان ممارسة المهنة أو باسم المؤسسة الرئيسية عند الاقتضاء؛
- باسم كل مؤسسة على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف كل مؤسسة فرعية من مؤسساتها الفرعية أو وحدة من وحداتها في كل بلدية من بلديات مكان وجودها؛
- يؤسس الرسم في المؤسسات مهما كان شكلها على غرار مجموعات المؤسسات بالمساهمة باسم المؤسسة أو المجموعة.

الفرع الثالث: أنواع التصريحات الجبائية والالتزامات المحاسبية المرفقة بها

على المكلفين بالضريبة أن يكتبوا في الآجال عددا من التصريحات المنصوص عليها في التشريع الجبائي.

أولاً: التصريح بالوجود

إن المكلفين بالضريبة الجدد مطالبون باكتتاب تصريح بالوجود (*G N° Déclaration d'existence*) (8 في أجل 30 يوماً، ابتداء من تاريخ بداية النشاط لدى مفتشيه الضرائب بمقر فرض الضريبة، بالنسبة للأنشطة المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي (*IRG*) والضريبة على أرباح الشركات (*IBS*) أو الضريبة الجزافية³. حيث تنص المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه: " يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين يوماً

¹ عجلان العياشي، نحو التحكم في جباية المؤسسة من حيث الوعاء والتحصيل لتعزيز القدرة التنافسية، مرجع سابق، ص 10.

² المادة 223 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2011، ص 116.

³ عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص 26.

الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتشيه الضرائب المباشرة التابعين لها، تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه الإدارة"¹.

فعلى كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاط تجاري، صناعي أو مهني القيام باكتتاب تصريح بالوجود يمنح نموذج منه من طرف الإدارة الضريبية، كما يجب أن يتضمن التصريح بالوجود المعلومات التالية:

- الاسم، اللقب والعنوان بالجزائر وخارج الجزائر إذا كان المكلف من جنسية أجنبية؛²
- يدعم التصريح بالوجود بعقود الدراسات والأشغال التي يتولى الأشخاص الأجانب المقيمين بالجزائر القيام بها وانجازها في الجزائر؛³ ويعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحاً بالوجود، المنصوص عليه في المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بدفع غرامة جبائية محددة تقدر بـ 30.000 دج.⁴

ثانياً: التصريح الشهري أو الفصلي بالضرائب والرسوم

ألزم القانون المكلفين بأن يكتبوا تصريحاً شهرياً (*Declaration Mensuelle*) أو فصلياً (*Déclaration Trimestrielle*) صنف (*G50*) والتي تحمل اللون الأزرق، أو صنف (*G50.A*) بلون بني بمجمّل الضرائب والرسوم المدفوعة نقداً أو عن طريق اقتطاع من المصدر لدى قبّاضة الضرائب التابعين لها، وهذا قبل اليوم العشرين (20) الموالية للشهر أو الفصل المعني في النموذج الذي تحدده الإدارة.⁵

1- التصريح الشهري

هو عبارة عن وثيقة، تأخذ مكان إشعار بالضرائب والرسوم التي تدفع نقداً أو عن طريق الاقتطاع من المصدر، والخاضعون لهذا التصريح هم:

- التصريحات من الصنف (*G50* باللون الأزرق): تلزم بها المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي على الضرائب.
- التصريحات من الصنف (*G50 A* باللون البني): تلزم بها المؤسسات غير الخاضعة للرسم على القيمة المضافة (*TVA*).

¹ المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2011.

² نوي نجاة، مرجع سابق، ص 53.

³ *Ministre Des Finances, Calendrier Fiscal, Direction De La Législation Fiscale Sous Direction Des Relations Publiques Et De L'information, Algérie, Edition 2004, p 7.*

⁴ المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2011.

⁵ عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص 27.

2- التصريح الفصلي

يلزم بهذا التصريح المكلفون بالضريبة الخاضعون لـ:

أ/ النظام المبسط (*Régime Simplifié*) (*IRG- BIC*): أي الأشخاص المعنويون، المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص تحت ضريبة الدخل الإجمالي (*IRG*) في فئة الأرباح الصناعية والتجارية *Les bénéfiques (BIC industriels, et commerciaux)*، ويتم تحديد الأرباح حسب النظام الحقيقي والنظام المبسط¹.

ب/ الخاضعون لنظام التصريح المراقب (*Déclaration Contrôlée*) (*IRG-BNC*) ملزمون بكتابة تصريحاتهم عن الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور (*IRG SALAIRE*)، أي أصحاب المهن الحرة الشاملين للضريبة على الدخل الإجمالي (*IRG*) في فئة الأرباح الغير تجارية (*Les Bénéfiques Non Commerciaux*) (*BNC*) ويتم تحديد أرباحهم حسب نظام التصريح المراقب.

- ويتم التصريح بالرسم على النشاط المهني (*TAP*)، والرسم على القيمة المضافة (*TVA*)، قبل 20 يوم الأولى من الشهر الموالي للفصل الذي منه الأجور المدفوعة ورقم الأعمال المحقق².

ثالثا: التصريحات السنوية (*Déclaration Annuelle*)

كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وجب عليه اكتابة تصريح بمدخله قبل 30 أبريل من كل سنة مالية، من خلال نموذج موضوع تحت تصرفه من طرف المصالح الضريبية، وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين:

1- الأشخاص المعنويون

أي المكلفون الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات (*IBS*) ملزمون باكتابة وإيداع تصريحاتهم بمدخلهم، وفق النموذج المعمول به والمتمثل في (*Série G n°4*)، حيث تحتوي هذه التصريحات على قيمة الأرباح الخاضعة للاقتطاع (الوعاء الضريبي)، ويتم اكتابة التصريح بالضريبة على أرباح الشركات قبل 30 أبريل من كل سنة، فالمكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات وجب عليهم ذكر رقم أعمالهم ورقم تسجيلهم في السجل التجاري، كما يجب مسك المحاسبة طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها (مستخلصات الحسابات الخاصة بعمليات المحاسبة كما تحددها القوانين والأنظمة المعمول بها)، ولا سيما منها ملخص عن حساب النتائج ونسخة من حصيلتهم وكشف للمصاريف العامة، حسب طبيعتها والاهتلاكات المالية والأرصدة

¹ Ministère Des Finances, Direction Générale Des Impôts, **Guide Pratique Des Déclarations Fiscales**, Algérie, 2010, p13.

² Guide Pratique Du Contribuable, op-cit, p62.

المشكلة باقتطاع من الأرباح مع الإشارة بدقة إلى غرض هذه الاهتلاكات المالية والأرصدة، جدولاً للنتائج للسماح بتحديد الربح الخاضع للضريبة، كشف للمدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني المذكور، وتقديم الشركات فيما يخصها، كشفاً مفصلاً للتسبيقات المدفوعة بصدد الضريبة على أرباح الشركات¹.

ويتعين على المصريح بالضريبة أن يقدم، كلما طلب منه ذلك مفتش الضرائب، كل الوثائق الحسابية والجورود ونسخا من الأوراق والوثائق الخاصة بالإيرادات والنفقات التي من شأنها إثبات صحة النتائج المبينة في التصريح.

وكذلك تضيف المادة 153 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بأنه تفرض غرامة كلما تبين هناك إغفالات أو نقائص في المعلومات المقدمة.

2- الأشخاص الطبيعيون

أي المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، هم أيضا ملزمون باكتتاب وإيداع تصريحات بمدخلهم قبل 30 أبريل من كل سنة ونموذج التصريح مقدم من طرف الإدارة الضريبية والمتمثل في (Série G n°01)، حيث تتضمن هذه التصريحات إجمالي المداخيل والأرباح المحصلة خلال السنة المالية (أرباح صناعية وتجارية، مهنة حرة، فلاحيه، تأجير العقارات المبنية وغير المبنية، رؤوس الأموال المنقولة، الأجر والمرتببات...).

تجدر الإشارة إلى أن النموذج المقدم من طرف الإدارة الضريبية للتصريح السنوي بالنسبة للأشخاص الطبيعيين (G n°1) يتفرع إلى عدة نماذج، وهذا حسب النظام الذي يخضع له المكلف -حقيقي أم جزائي- وكذلك حسب فئة الأرباح فمثلاً نجد:²

- تصريح المكلفين بالمدادخيل الصناعية والتجارية والخاضعين لنظام الربح الحقيقي (الذين يفوق رقم أعمالهم 10.000.000 دينار جزائري) يتم من خلال (Série G n°11)، ويتم التصريح به قبل 30 أبريل من كل سنة والوثائق الملحقة بالتصريح تتمثل في: الميزانية من أصول وخصوم، جدول حسابات النتائج، التطورات الحاصلة على الميزانية وجدول حسابات النتائج (كتغير في حركة المخزون، تقلبات في المنتج المخزن، تكاليف الموظفين، منتجات خارج الاستغلال، أعباء خارج الاستغلال، الإهلاك، المخصصات.....)، الاستثمارات، الرسم على النشاط المهني ورقم الأعمال المصرح به؛

¹ المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2011.

² Ministère Des Finances, Guide Pratique Des Déclarations Fiscales, op.cit, p62.

- تصريح المكلفين بالمداخيل الصناعية والتجارية والخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة (رقم أعمالهم لا يتجاوز 5.000.000 دينار جزائري) يتم من خلال (Série G n°12) ، ويكتتب هذا التصريح قبل 1 فيفري من كل سنة؛
 - بينما تصريح المكلفين بالمداخيل غير التجارية (المهن الحرة) يتم من خلال série G n°13 تحت نظام التصريح المراقب.
 - أما المداخيل الفلاحية فيتم التصريح بها من خلال (Série G n°15)، ويتم التصريح به قبل 1 أبريل من كل سنة.
- تصريحات أخرى من أهمها ما يلي :¹
- التصريحات الخاصة بالضرائب والرسوم الأخرى المهنية مثل : TAP ؛
 - التصريح عن الرسوم العقارية المبنية وغير المبنية وتتم من خلال التصريح G n°31؛
 - التصريح بالضريبة على التركات (التصريح بالميراث)؛
 - التصريح عن الأملاك والمستأجرين ، من خلال التصريح G n°38 ويكون قبل 31 جانفي من كل سنة؛
 - تصريح المؤسسات الأجنبية التي ليس لها مقر مهني في الجزائر؛
 - التصريح بالتنازل أو توقف المؤسسة، خلال فترة زمنية محددة بعشرة أيام من تاريخ التنازل أو التوقف.

¹ مغني ناصر، مرجع سابق، ص110

المبحث الثاني: جودة التصريحات الجبائية

إن توفير وتقديم المعلومات الموجودة على مستوى التصريحات الجبائية لمستخدميها ليس هدفا في حد ذاته وإنما ضرورة أن تكون هذه المعلومات ذات محتوى نافع، فالاستغلال والتحكم الأمثل لهذه المعلومات يحقق نجاحا وضمانا لاستمرار وتطور المؤسسات حيث أن جودة أي نظام تتحدد بدرجة كبيرة على موثوقية مخرجاته.

ومنه يمكن قياس جودة التصريحات الجبائية والتقارير المالية بمدى توافر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (الملائمة، الموثوقية، القابلية للفهم، والقابلية للمقارنة، الثبات...) سيتم ذكر هذه الخصائص بجزء من التفصيل لاحقا. وقد تم تقسيم المبحث إلى مطلبين:

المطلب الأول: مفهوم جودة التصريحات الجبائية

المطلب الثاني: العناصر المساهمة في جودة التصريحات الجبائية

المطلب الأول: مفهوم جودة التصريحات الجبائية

إن مفهوم الجودة ينطوي على مجموعة الخصائص والصفات التي يتمتع بها المنتج أو الخدمة لإشباع حاجات المستفيد، والمعلومة في حد ذاتها منتج يخضع لتقنيات الإنتاج والحفظ والمعالجة والمراقبة والمراجعة¹.

أما جودة المعلومة فهي تمثل دقة وصحة المحتوى الفعلي للبيانات، وهياكل البيانات، وقاعدة البيانات، وبما أن المعلومات هي بيانات يتم تنظيمها ومعالجتها بحيث تكون ذات معنى تفيد في عملية اتخاذ القرار. عليه فإن المعلومات لا ترقى إلى المستوى الجودة ولا يكون لها قيمة استعمالية إلا إذا كانت مطابقة لحاجة المستفيد منها والذي يوظفها في مجال معين لحل مشكلة ما².

الفرع الأول: تعريف جودة التصريحات الجبائية

لا يوجد تعريف محدد لمصطلح جودة التصريح الجبائي ولكن يمكن استنباط مفهوم لها من خلال جودة ما ينتج عنه من معلومات كما يلي:

¹ أحمد العماري، حكيمة مناعي، ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين للتقليل من مخاطر الانحراف في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية، مجلة علوم إنسانية، العدد 45، جامعة باتنة، 2010، ص 16.

² ليث علي الحكيم، عمار عبد الأمير زوين، قياس جودة معلومات الوظائف الداعمة لعمليات إدارة علاقات الزبون باستخدام نشر دالة الجودة، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 3، المجلد 11، العراق، 2009، ص 81.

أولاً:

تعني الجودة في هذا المجال صحة ومصداقية المعلومات المقدمة والتي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، فالمعلومات 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 استخدامها¹.

ثانياً:

تُبيّن جودة التصريحات الجبائية بجودة المعلومات، والتي تحدد من خلال الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتعزيز نوعية المعلومات المحاسبية.

الفرع الثاني: خصائص جودة معلومات التصريحات الجبائية

تتمثل أهداف التصريحات الجبائية في توفير المعلومات المفيدة لمقابلة الغرض منها، وحتى تكون هذه المعلومات مفيدة لتلبية الاحتياجات الضرورية لمستخدميها فلا بد من توفير مجموعة من الخصائص النوعية، لذلك فإن الهدف الأساسي في تحديد هذه الخصائص النوعية للمعلومات هو استخدامها لتقويم مستوى جودة المعلومات المالية التي يتم عرضها والإفصاح عنها بالتصريحات.

* هناك العديد من مستخدمي المعلومات يعتبر مصطلح صحة المعلومة مرادف لجودتها، الصحة شرط أساسي لجودة المعلومات والخصائص الأخرى كالملائمة، والوضوح ... ماهي إلا خصائص تساهم في جودة المعلومات².

أولاً: الخصائص النوعية

1- الملائمة

تعني الملائمة (*Relevance*) أن تكون معلومات التصريح لها القدرة على إحداث تغيير في اتجاه قرار مستخدميها، وحتى تكون المعلومات ذات فائدة يجب أن تكون ملائمة للغرض الذي أعدت من أجله والملائمة مطلب أساسي للمعلومات للاستفادة منها في تقويم السياسات الإدارية ووضع الخطط والرقابة عليها³. وحتى تكون المعلومات ملائمة يجب أن تتحقق فيها الشروط التالية:

¹ ماجد إسماعيل أبو حماد، اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص54.

² Brasseur .C, *data management qualité des données et compétitivité*, lavoisier, hermes science, 2005, p67.

³ بسام محمود أحمد، دور نظم المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية في منشآت الأعمال الفلسطينية، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2006، ص22.

- التوقيت الزمني المناسب (*Timelines*) يجب أن يكون وقت الحصول على المعلومات مناسب مع الحاجة إليها، أي أن تصل المعلومات إلى مستخدميها في الوقت المناسب فوصولها متأخرة يفقدها أهميتها وملائمتها؛ وهناك علاقة وطيدة بين الملائمة والتوقيت المناسب، إذ أن المعلومات التي يكون توقيتها مناسب تؤثر على القرار الذي سيتم تبنيه من قبل متلقي المعلومة، والمعلومات الملائمة من صفاتها أنها تؤثر على قرار مستقبل المعلومات الموجهة إليه أيضاً¹، وينبغي في المعلومات أن تكون أكثر حداثة ووقئية خاصة إن الكثير من القرارات تتخذ في ظل أوضاع غالباً ما تتصف بالتغيرات المستمرة والسرعة، نتيجة لمتغيرات عديدة نذكر منها التقدم التكنولوجي، المنافسة، الأمر الذي يقلل من قيمة المعلومات إذا ما لم يتم تحديثها².

* وهنا ما ينطبق بجانب التصريحات، حيث أنّ الالتزام بوقت التصريحات الجبائية وبمعلوماتها يجنب المؤسسة العديد من المشاكل، التي يمكن أن تؤثر فيها بقوة خاصة بالجال الضريبي كالتغريم مثل: التصريحات الشهرية والتي تدفع قبل العشرين يوم الأولى من الشهر الموالي بالنسبة للعمليات التي تمت في الشهر السابق مثل *TVA, TAP*. بالنسبة للتسيقات على الحساب بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات وهي على دفعات ثلاث ووقتها:

20-02-ن+1

20-06-ن+1

20-09-ن+1³.

التصريح السنوي قبل 20 أبريل من السنة الموالية.

- التقييم يجب أن تكون للمعلومات قيمة يمكن من خلالها مقارنة قيمتها مع تكلفة الحصول عليها؛
- القيمة التنبؤية أي أن تكون للمعلومات المحاسبية إمكانية تحقيق استفادة منها في اتخاذ القرارات التي لها علاقة بالتنبؤات المستقبلية⁴؛

1 ظاهر القشي، هشم العبادي، اثر العولمة على نظم المعلومات المحاسبية لدى شركات الخدمات المالية في الأردن، مجلة المحاسبة والإدارة والنامين، عدد 72، جامعة القاهرة، 2009، ص 13.

2 محمود محمد الزويد، دور أنظمة المعلومات في تحسين فاعلية عملية اتخاذ القرارات، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006-2007، ص ص 51، 52.

3 عمجلان العياشي، نحو التحكم في جباية المؤسسة من حيث الوعاء والتحصيل لتعزيز القدرة التنافسية، مرجع سابق، ص 10.

4 كردودي سهام، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية دراسة عينة من المؤسسات الصيدلانية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2008-2009، ص 56.

- القيمة الرقابية أي أن تكون للمعلومة إمكانية الاستخدام في الرقابة والتقييم من خلال التغذية العكسية وتصحيح الأخطاء التي يمكن أن تنتج عن سوء الاستخدام أو عدم الكفاية...

2- الموثوقية أو المصدقية

حيث تعرف الدكتور رشاحمادة الموثوقية (*Reliability*) بأنها: " المعلومات التي تخلو من الخطأ المادي والتحيز والتي يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتمثل بصدق ما تقصد تمثيله أو ما يتوقع على نحو معقول أن تمثل، الأمر الذي يستلزم أن تكون المعلومات قابلة للإثبات، ومن الممكن التحقق من سلامتها وهو ما يتطلب الالتزام بأكبر قدر ممكن من الحياد في القياس والإفصاح، وهي خاصية ضرورية للأفراد الذين لا يتوافر لديهم الوقت أو الخبرة اللازمة لتقييم المحتوى الفعلي للمعلومات"¹.

وتعتبر خاصية أساسية وضرورية واجب توفرها في المعلومة، وتكون المعلومة ذات مصداقية عند توافر الخصائص الفرعية التالية:

- القابلية للتحقق (*Verifiability*): عبر عنها الباحث ناصر علي الجهلي نقلا عن الكاتبان الصبان وحنان بأن: " هذه الخاصية مبدأ نسبي، وهي تشير إلى وجود درجة عالية في الاتفاق بين القائمين بالقياس المحاسبي الذين يستخدمون نفس طرائق القياس وهم بصدد فحص نفس المعلومات بأنهم يتوصلوا إلى نفس النتائج"، ومنه نجد بان هذه الخاصية توفر درجة عالية من التأكيد بان المعلومات تمثل الأحداث الاقتصادية، أي أن المعلومات تكون قابلة للتحقق عندما تكون النتائج التي توصل إليها شخص باستخدام أساليب معينة للقياس والإفصاح يمكن أن يتوصل إليها أشخاص آخرون بشكل مستقل باستخدام نفس الأساليب وفي نفس الوقت"².

- الصدق في العرض: معناه ضرورة وجود مطابقة أو اتفاق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من ناحية، والموارد والأحداث التي تتجه هذه الأرقام والأوصاف لعرضها من ناحية أخرى، بمعنى أن الأرقام التي تم عرضها في القوائم المالية يجب أن تمثل ما حدث بالفعل؛

¹ رشاحمادة، اثر الضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول، المجلد 26، جامعة دمشق، 2010، ص 316.

2 ناصر محمد علي الجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرار، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2008-2009، ص 54.

- الحيادية (*Neutrality*): المعلومات يجب أن تكون محايدة أي خالية من التحيز صوب أي نتائج محددة مسبقا وتضع خاصية حيادية المعلومات واجبا على عاتق المسؤولين¹.

وترى لجنة المعايير المحاسبية أن خاصية الوثوق بالمعلومة مكتملة لخاصية الملائمة ولتكون المعلومة مفيدة فإن المعلومات يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها ، وتمتلك المعلومات خاصية الوثوق إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز².

3- الدقة

وتعني تجنب الأخطاء في المعلومات من خلال محاولة الحد من مستويات الأخطاء المسموح بها والتي تكون ذات مساس بعوامل عديدة مثل الوقتية والقيمة الحالية للقرارات المتخذة³، فالدقة تمثل تلك الصورة المعبرة التي تعكسها المعلومة عن الواقع ودرجة الدقة المطلوبة في المعلومة حسب المدى الزمني الذي تغطيه هذه المعلومات إما فيما يخص بساطتها فإنها تساعد مستعملها في فهمها وتحليلها لأنها إذا كانت معقدة فإنه يستلزم جهدا إضافيا لتفسيرها⁴.

ومنه فإن هذه الخاصية تشير إلى مدى خلو المعلومات من الخطأ، ومن المعروف أن هناك نوعان من الأخطاء التي قد ترتكب عند تناول عدد كبير من البيانات وهي أخطاء النسخ والأخطاء الحسابية، وفي ظل استخدام الحاسوب والبرامج المسطرة للقياس والتحليل، أصبح من السهل تحديد خاصية الدقة والصحة كميًا، كاستخدام البرامج الإحصائية في هذا المجال، وعادة ما تكون الأخطاء نتيجة مايلي⁵:

-استخدام طريقة غير دقيقة لقياس وجمع البيانات.

-عدم النجاح في إنتاج البيانات من المعلومات؛

-عدم تشغيل كل البيانات أو إهمال بعضها؛

-أخطاء في تسجيل البيانات؛

1 عمر ديلمي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، 2008-2009، ص 98.

2 ظاهر القشني، هيثم العبادي، مرجع سابق، ص 14.

3 محمود محمد الزبود، مرجع سابق، ص 52.

4 لالوش غنية، دور المعلومات في توجيه إستراتيجية المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص 22.

5 سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2003/2004، ص 5.

-الخطأ في ملف حفظ المعلومات؛

-تغيير المعلومات العمدي، أي التزوير في البيانات.

وبالتالي فإن المستخدم لا يستطيع اكتشاف هذه الأخطاء، ويظهر هنا دور الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية والخارجية والتي تعطي درجة معينة من الثقة للمستخدمين في المعلومات المستخدمة. وكلما زادت دقة المعلومة زادت جودتها وزادت معها قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو التوقعات المستقبلية.

* حيث تنص وتحت المادتان 3 و26 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، بصفة واضحة المؤسسات على انتهاج الطرق المحاسبية الكفيلة بتحقيق الصورة الصادقة المعبرة عن الوضعية المالية للمؤسسة، ويسمح هذا الحل بترجمة القواعد الجبائية بطريقة محاسبية معدلة تجعل آثارها على الحسابات حيادية¹.

ثانيا: الخصائص الثانوية

هناك العديد من الخصائص الثانوية يجب توافرها في المعلومة إلى جانب الخصائص النوعية.

1- الثبات أو التماثل

يعني الثبات (*Consistency*) استخدام نفس الطرق والأساليب في قياس وتوصيل المعلومات من فترة لأخرى، لكن إذا كان هناك أي تغيير فيجب التنويه إليه ليتم أخذه بعين الاعتبار من قبل المستخدم².

2- قابلية المقارنة (*Comparability*)

أي انه يجب أن تعد المعلومات المتعاقبة بأسلوب يسهل على مستخدميها مقارنتها، مما يسهل بالتالي عليهم التعرف على أوجه التغير والاختلاف من فترة لأخرى، كما أن قابلية المقارنة تشير إلى عرض البيانات المستخدمة للمفاضلة بين البدائل بأسلوب متشابه ومتناسق³.

1 محمد براق، تسعديت بوسبعين، تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات النظام الجبائي الحالي، ملتقى دولي بعنوان: " النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية IFRS IAS والمعايير الدولية ISA"، جامعة البليدة، الجزائر، 2011، ص 12.

2 حاتم كريم كاظم، سندس ماجد رضا، أثر تقنية المعلومات على نظام المعلومات المحاسبية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، عدد2، مجلد 10، العراق، 2008، ص117.

³ نفس المرجع، نفس الصفحة.

3- الإفصاح الكامل

ويقصد به أن تكون كافة المعلومات الضرورية الحالية والمستقبلية متاحة أمام المستخدمين، كما يجب أن تكون المعلومات لها علاقة بالأنشطة بعضها ببعض في شكل مجموعة من التقارير المالية التي تفيد في تحقيق فاعلية النظام الإداري بالأهداف، وبالتالي فإنه لا ينبغي إن نخفي أي حقيقة جوهرية تهم الأطراف المعنية وذلك بالتماشي مع اعتبارات الأهمية النسبية، ولتوفير المعلومات الكافية واللازمة في التقارير المالية؛ فالقصور في متطلبات الشفافية والإفصاح يجعل البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية مضللة.

وهناك من يشير إلى ارتباط مفهوم الأهمية النسبية والإفصاح معا حيث يرجع السبب إلى أن المعلومات الهامة يتعين الإفصاح عنها والمعلومات الغير هامة لا يتم الإفصاح عنها، وبمفهوم الملائمة فيرجع السبب إلى أن المعلومات التي ليست لها علاقة وثيقة بأهداف القوائم المالية تعتبر بطبيعتها معلومات غير هامة، وبالتالي ليس هناك ما يدعو للإفصاح عنها¹.

4- القابلية للفهم

إن قابلية المعلومات للفهم يعد شرطاً هاماً للحكم على خلاصة استخدام المعلومات المالية والاستفادة منها ويعتمد ذلك على مؤشرين هما: درجة الوضوح والبساطة ومستوى الفهم والإدراك والوعي لدى مستخدمي المعلومات².

- ومنه وللاعتماد على المعلومات والوثوق بها يجب أن تعبر بصدق عن الظواهر والأحداث، وان تكون قابلة للإثبات وبالإمكان التحقق من سلامتها، وان تكون حيادية وغير متحيزة، وتعرض الحقائق كاملة غير منقوصة وتكون قابلة للمقارنة وما يتطلبه ذلك من الثبات في تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية وكذلك قابليتها للفهم³.
وبالتالي فان توافر الخصائص الرئيسية والثانوية في المعلومة يعد ضروري فهي تعبر عن مدى جودتها.

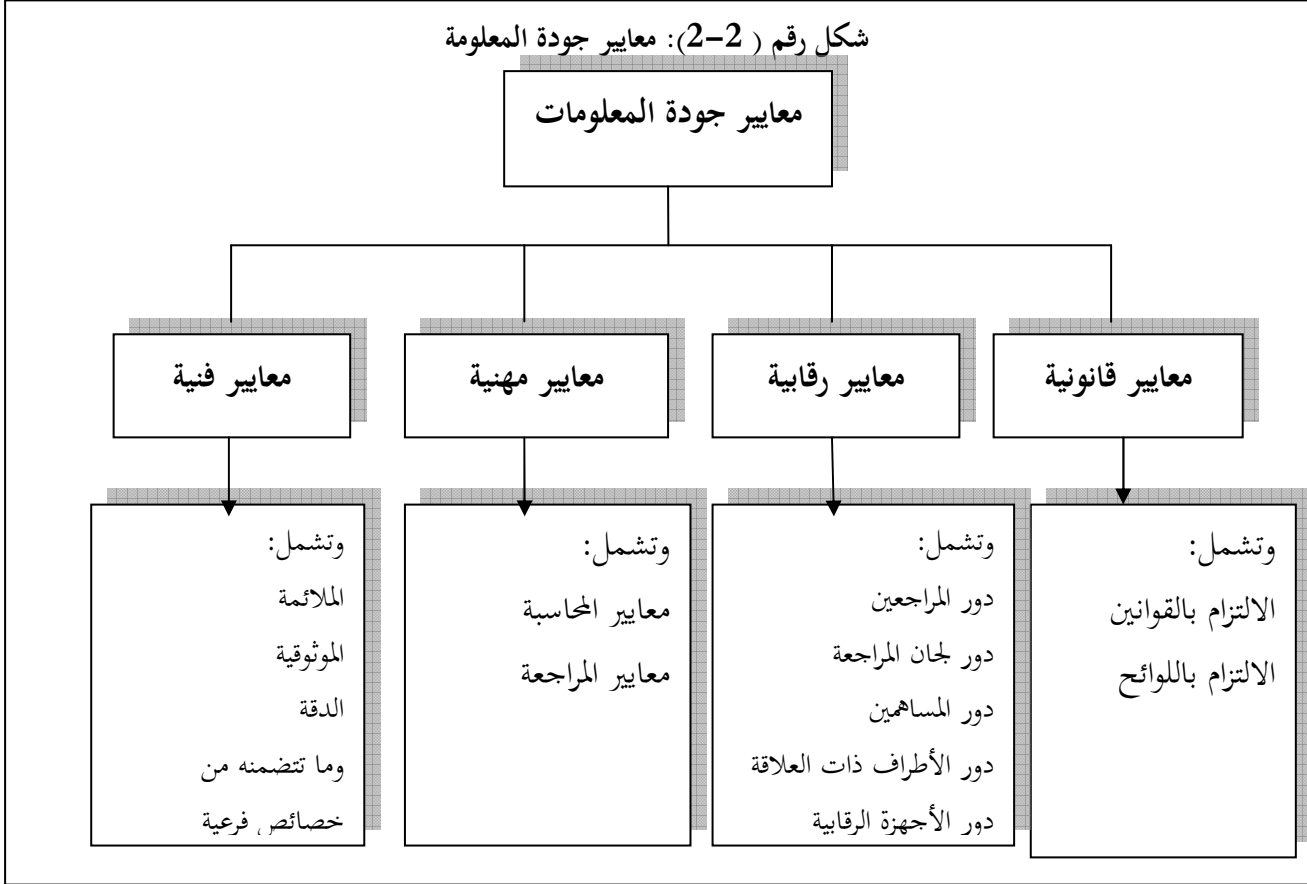
- ويرى الباحث الدكتور (أحمد محمد إبراهيم خليل) على أنه: لا يمكن أن تقتصر جودة المعلومات على الخصائص السابقة فقط والتي اعتبرها كمعايير فنية، بل إن جودة المعلومات والتي تعني ما تتمتع به هذه الأخيرة من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وخلوها من التحريف والتضليل، وأن تُعد في ضوء مجموعة من المعايير

¹ جهاد محمد فهد جاد الله، كفاءة المعلومات الضريبية في الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية في ضوء استخدام نظم المعلومات المحوسبة، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2011، ص26.

² ناصر محمد علي الجهلي، مرجع سابق، ص59.

³ ماجد إسماعيل أبو حمام، اثر تطبيق الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص62.

القانونية والرقابية والمهنية الفنية بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها¹. وقد لخصها الباحث في الشكل التالي:



المصدر: محمد احمد إبراهيم خليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية، ورقة بحث، "ندوة السوق المالية السعودية - نظرة مستقبلية"، جامعة الملك خالد، السعودية، نوفمبر 2007، ص 25.

أي أن جودة المعلومة لا تقتصر على جانب واحد فقط، فهي تشمل العديد من الجوانب التي لا تقل أهميتها عن الخصائص السابقة وتؤثر بشكل مباشر في تحقيق جودتها.

* والجزائر تبنت النظام المحاسبي المالي الجديد (S.C.F) كترقية للنظام المحاسبي، حتى يتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية ويعتبر أحد الأساليب التي تعمل على تسهيل المعاملات الدولية؛ وهذا لمواكبة متطلبات العولمة المالية والمحاسبية؛ هادفة من وراء تطبيقه إعطاء صورة صادقة عن أداء وتغيرات الوضعية المالية للمؤسسة، كما

¹ محمد احمد ابراهيم خليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية، ورقة بحث، ندوة السوق المالية السعودية - نظرة مستقبلية-، جامعة الملك خالد، السعودية، نوفمبر 2007، متاح على الموقع http://www.jps-dir.com/forum/forum_posts.asp?TID=4665 تم الاطلاع عليه يوم 2012/6/16.

يتيح مراقبة الحسابات بكل ضمان للمستعملين الآخرين والحكم على مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها، ويسمح بتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة وبما يحقق إعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية¹.

المطلب الثاني: العناصر المساهمة في جودة التصريحات الجبائية

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 (تُعرف الفجوة الضريبية على أنها الفرق بين الضرائب المدفوعة والمستحقة لجميع الضرائب وجميع دافعيها)². كما يعرف (Mohd rizal palil) الالتزام الضريبي بأنه: " استعداد المكلفين بالضريبة على الامتثال للقوانين الضريبية والتصريح بالدخل الصحيح، والمطالبة بالتخفيضات والحسومات الصحيحة ودفع جميع الضرائب في الوقت المحدد"³. ومن أهم العوامل المؤدية لزيادة الالتزام الضريبي نذكر:

الفرع الأول: بالنسبة للمكلف

أولا:

المبادئ الأخلاقية والثقافية في المجتمع، والوعي الضريبي لدى المكلف تعكس مدى التزامه وتطبيقه للمبادئ القانونية في دفع الضريبة، فكلما كان الوعي الأخلاقي والضريبي والانتمائي ضعيفا كلما زاد التهرب والعكس صحيح. من هنا يؤثر على كفاءة وجودة التصريح، فالتصورات الخاطئة لدى بعض المكلفين بان التهرب الضريبي لا يسبب ضررا لأحد، والمصلحة الشخصية كَوْن لديهم تصورا بأن مثل هذه الإيرادات الضريبية إلى أين تذهب وغيرها من الأفكار التي تؤثر على تصريحتهم⁴، فبالوعي الضريبي نحقق الفعالية والتحكم في نفقات الجباية ونؤسس وعاء سليما ونحصل على حصيلة اسلم تعتمد على التصريح التلقائي للمكلف في تحمل عبء النفقات العامة،

1 كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS-IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، جامعة الشلف، الجزائر، جانفي 2009، ص293.

² 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.

³ Palil M.R, **tax knowledge and tax compliance determinants in self assessment system in malasia**, op-cit, p157.

⁴ هشام راضي، النظام القانوني للإدارة الضريبية في فلسطين بين النظرية والتطبيق، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2004، ص124.

حيث يتأثر المكلف اتجاه الضريبة بعدة عوامل نذكر منها: البيئة التي يعيش فيها، درجة أداء الإدارة، الثقافة الجبائية ودرجة ضبط القوانين الضريبية¹.

ولإشارة هناك من يرجع ضعف الوعي الضريبي لعدة عوامل نذكر منها:²

- اعتقاد الشخص بأنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها، وبأنه يستطيع الاستمرار في الانتفاع من خدمات الدولة حتى مع عدم دفع الضريبة وذلك أن دفعها ليس شرطاً للاستفادة من الخدمات العامة؛

- إن التشريع الضريبي في كثير من الدول لا تتوافر فيه الشروط التي تبعث على احترام أي قانون وتضفي عليه الهيبة لأنه يتمتع بخصائص تتنافى مع القيم التي تعطي القانون الاحترام والطاعة والعمومية، وعدم عدالة ضريبية بين المكلفين والتوسع في تفسير الاستثناءات دون نص قانوني، وينتج عن ذلك ردود فعل نفسية لدى المكلف تتناسب عكسياً مع الوعي الضريبي والأخلاق المالية؛

- وبشكل عام يختلف الوعي الضريبي عند المكلفين باختلاف الشعوب والأمم، فمثلاً المكلف الانجلوسكسوني أو المكلف في دول أوروبا الشمالية هو أقل تهرباً من الضريبة من المكلف اللاتيني، حيث يقدم تصريحه إلى الإدارة المالية بأمانة ولا يحاول اللجوء للطرق الملتوية لتأخير الضريبة أو التهرب منها، ومن الطبيعي أن توجد هذه الفروق بين المكلف في الدول النامية والمكلف في الدول المتقدمة وهذا للعديد من الأسباب.

ثانياً:

الخوف من احتمال الكشف بعد المراجعة الجبائية (*Probability of Detection*): لقي احتمال الكشف اهتمام الكثير من الباحثين حيث ادعى "الينغهام" أن دافعي الضريبة سوف يقومون بالتصريح دائماً بدخلهم بشكل صحيح، إذا كان احتمال الاكتشاف عالياً ويلعب هذا الأخير دوراً هاماً في الإبلاغ عن سلوك دافعي الضريبة، وتشير النتائج إلى أنه كلما ارتفعت عدد عمليات المراجعة الجبائية واحتمال الكشف يعمل هذا على تشجيع دافعي الضريبة على الالتزام والامتثال للقوانين الضريبية والإبلاغ بدقة عن دخلهم. فالمجتمع يحتاج لأن يعلم أن المكلفين غير الملتزمين سيتم اكتشافهم ومعاقبتهم³.

¹ عجلان العياشي، مذكرة ماجستير، مرجع سابق، ص 47.

² خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، العدد الثاني، المجلد 16، 2000، ص 166.

³ Palil. M.R, Fariq. M. A, **Determinants Of Tax Compliance In Asia A Case Of Malaysia**, European Journal Of Social Sciences, Volume 24, Number 1, 2011, P14.

الفرع الثاني: بالنسبة لإدارة الضرائب

أولاً:

إن فعالية النظام الضريبي والذي تعتبر المراجعة الجبائية أحد محاوره الهامة يمكن الإدارة الضريبية من الوصول إلى أعلى درجة من اليقين ومن افتراض الصدق والدقة في بيانات المكلف، فمهمة الإدارة الضريبية الأساسية تنفيذ القوانين الضريبية وقوة الإدارة قد تؤدي إلى إحكام الرقابة والوصول إلى كل حقوق الخزينة العامة كاملة غير منقوصة¹.

ثانياً:

وجود نظام فعال للمعلومات تتدفق من خلاله المعلومات المناسبة؛ وفي الأوقات المناسبة؛ ودرجة الإفصاح والشفافية التي يجب أن تتمتع بها تلك المعلومات²، حيث يلعب تطبيق تكنولوجيا المعلومات دوراً هاماً من خلال بناء العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية والرقابة على العمليات وبناء فرق العمل وتناقل المعلومات بين الدوائر، وتحسين تصميم العمليات وتعزيز المهارات وتطبيق الرقابة الوقائية³، فإجراءات المراجعة الحديثة لتحليل المخاطر تركز على نظم كمبيوتر فعالة ومتكاملة، لتطبيق معايير اختيار مراجعة ضريبة معينة أو عدة ضرائب، التحقق من المعلومات، تخزين المعلومات على معظم أو كل الضرائب لكل مكلف، وهي وظائف مستحيل إنجازها مع الأنظمة اليدوية، وهذا ما له أثر إيجابي على السيطرة على التجنب أو التهرب الضريبي وهو جد هام عندما يصبح دافعي الضريبة على علم بان المراجعة من قبل السلطة الضريبية تتم بشكل روتيني وممكنة مع النظم المحوسبة، ومدى قدرة النظام على الكشف وبدقة عن حالات القصور في الإبلاغ عن الدخل والنفقات المبالغ فيها أو عدم تقديم التصريحات، وهنا ما يزيد في امتثالهم الطوعي وهذا ما ينعكس على تصريجاتهم الضريبية⁴.

¹ هشام راضي، مرجع سابق، ص122.

² عصام محمد البحيصي، أنور عدنان نجم، مدى استدراك المستثمرين في سوق فلسطين للأوراق المالية لأهمية استخدام المعلومات المحاسبية لترشيد قراراتهم الاستثمارية، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، العدد الثاني، المجلد السابع عشر، غزة، فلسطين، 2009، ص714.

³ سليم أبو زيد، هيثم علي حجازي، أثر تطبيق الحكومة الالكترونية وأبعاد إدارة الجودة الشاملة في تحسين مستوى جودة الخدمة، مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد الثاني، جامعة قناة السويس، مصر، 2007، ص4.

⁴ Jacobs A.A, **Managing Principal, Users'standars For Integrated Tax Information Systems In Tax Administrations Of Developing Counties**, The M Group Inc,p 7. sit www.mgroupglobal.com. Date 15-01-2012.

ثالثا:

كذلك تُجمع معظم الدراسات حول موضوع احتمال ارتكاب المكلف خاصة المؤسسات لأخطاء ومخالفات يزداد تبعا لتعدد التشريعات الضريبية، وتعدد الالتزامات الضريبية المطالب بها المكلف بالضريبة، وسلوكه اتجاه الالتزام الضريبي وكذا مدى كفاءة المصالح الضريبية المعتمد عليها سواء كانت داخلية أو خارجية¹.

رابعا:

تبسيط التصريحات الجبائية: إن أهم ما يميز الأنظمة الضريبية ذات الطابع التصريحي هو التصريحات الجبائية والتي تتطلب على الأقل مستوى معقول من البساطة لأن دافعي الضرائب يأتون من خلفيات مختلفة، مع اختلاف مستوى الدخل والوعي الضريبي لديهم، والأهم مستوى معرفة الضريبة، هذه البساطة يمكنها أن تساعد المكلفين بالضريبة لإتمام تصريحاتهم بدقة وزيادة الالتزام الضريبي.

- وكمثال على ذلك نجد أن الدنمارك وكندا ونيوزيلندا من الدول السبّاقة التي أقدمت على تبسيط تصريحاتها الجبائية، عن طريق التقليل من عدد الصفحات لتسهيل وزيادة الالتزام الضريبي والطوعي بين المكلفين².

* وفي هذا الإطار نجد أن الجزائر ترمي إلى عصنة الإدارة الضريبية بوصفها محصلة للموارد المالية، من خلال تنظيم هياكلها وطرق تسييرها، فالنموذج التنظيمي الجديد لإنشاء مديرية المؤسسات الكبرى ومراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب أساسه وضع إدارة ضريبية مركزة على المكلفين بالضريبة، تتشكل من هياكل تسيير عصرية ومتكيفة مع النسيج الجبائي، فتأسس الملف الجبائي الوحيد الذي تصنف وتتابع فيه كل التصريحات المتعلقة بنفس المكلف بالضريبة قد سمح بتبسيط وتسهيل الإجراءات الجبائية، إن عصنة الإدارة وتبسيط النظام الجبائي يجب أن ترافقهما أنشطة يرتبط بها نجاح الإصلاحات منها: إحداث نظام معلوماتي، متابعة مواصلة عملية التقييم الجبائي حيث تسمح هذه العملية بمتابعة مسار المعاملات وحركات الأموال من وإلى الجزائر، تأهيل وتثمين الموارد البشرية حيث أعدت الإدارة الجبائية برنامجا طموحا لتكوين ورسكلة وتحسين مستوى موظفيها، التركيز على المكلف بالضريبة من خلال دعم الاتصال وتطوير قدرات الاستماع له³.

¹ جغلوب ثلجة نوال، التدقيق الضريبي بحث عن الكفاءة الضريبية أم التهرب الضريبي، الملتقى الوطني الثامن حول "مهنة التدقيق في الجزائر"، جامعة سكيكدة، 2010، ص5.

² Palil M.R, tax knowledge and tax compliance determinants in self assessment system in malasia, op-cit, p192.

³ A.Raouya , Modernisation De L'administration Fiscaleles Prochaines Etapes, Conference Nationale Des Cadres De L'administration Fiscaleles, Bulletin D'information De La Direction Generale Des Impots, La Lettre De La DGI, Ministère Des Finance, 2010.

وكما ما جاء على لسان وزير المالية كريم جودي بأنه ينبغي على الإدارة الضريبية أن تضع المكلفين بالضريبة في لب نشاطها، وأكد على أهمية التوأمة المؤسساتية التي تجمع حاليا المديرية العامة للضرائب والمديرية العامة للأموال العمومية الفرنسية في تطوير الثقافة الجبائية في الجزائر، وكذلك يتوخى المشروع في تحسين تنظيم الإجراءات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة والمتعلقة منها بالرقابة الجبائية وتخفيف الإجراءات محل نزاع وتقليص آجال المعالجة حيث أكد من جانبه المسؤول عن المشروع الأوروبي بان الضريبة قيد لابد منه وينبغي تسهيل تحصيله¹.

¹ تصريح وزير المالية كريم جودي، ينبغي جعل العلاقات العامة القلب النابض للإصلاح الجبائي، الإذاعة الجزائرية، 2011، الساعة 19: 11 على

الموقع: www.radioalgerie.dz

المبحث الثالث: قدرة المراجعة الجبائية على ضبط جودة التصريحات الجبائية

يعبر النظام الضريبي الأمثل عن حالة انسجام بين الإدارة الضريبية والمكلف والتشريعات الضريبية، وهذا من خلال قانون ضريبة جيدة ومكلف ملتزم وعلاقة وثيقة وشفافة بين المكلف والإدارة؛ ولكن في كثير من الأحيان لا تنسجم هذه المكونات مع بعضها فتظهر المشاكل التي إحداها ضعف درجة الالتزام الضريبي فتعكس على جودة التصريح الجبائي وهو ما يعبر عن وضع لا يستجيب أو ينصاع فيه المكلف لقانون الضريبة.

والنظام الضريبي الجزائري بطبيعته التصريحية يعتمد على مبدئين أساسيين هما مبدأ صدق نية المكلف بالضريبة ومبدأ صحة التصريح بدمته المالية وأرقام الأعمال المحققة، وفي مقابل الحفاظ على هذين المبدئين منح المشرع سلطات واسعة لإدارة الضرائب لإجراء عمليات المراجعة الجبائية في إثبات العكس من خلال توسيع صلاحيات المراجعة الجبائية.

حيث تشير اغلب الدراسات إلى أن في الأنظمة الضريبية التصريحية أو ما تسمى بأنظمة التقييم الذاتي يمكن أن تلعب المراجعة الجبائية دورا مهما ودورها المركزي في زيادة الالتزام الضريبي الطوعي، كما يمكن لمعدلات المراجعة وشمولية عملياتها من تشجيع دافعي الضرائب أن يكونوا أكثر حذرا في إتمام إقراراتهم الضريبية الخاصة بهم، وتقرير كامل الدخل والمطالبة بالخصومات الصحيحة للتأكد من مسؤوليتهم الضريبية.

المطلب الأول: النموذج المفاهيمي للدراسة

تعتبر المراجعة الجبائية من بين الصلاحيات الممنوحة للسلطات الضريبية لإصلاح السهو، وأوجه القصور أو الأخطاء التي ارتكبتها دافعي الضرائب وهو النتيجة الطبيعية المنطقية والضرورية في أي نظام تصريحي، للتحقق من دقة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين، فالمراجعة الجبائية في معظم البلدان تشكل الأداة الرئيسية لمعالجة حالات عدم الامتثال والالتزام الضريبي فدورها الرئيسي هو تعزيز الالتزام الطوعي من قبل المكلفين، حيث تسعى لتذكيرهم بمخاطر عدم الالتزام والثقة التي تولد في المجتمع الواسع، وأيضا القدرة على الكشف على الانتهاكات الخطيرة للقانون الضريبي والعقوبات المناسبة لها. ومنه فان جودة التصريحات الجبائية لا ترتبط فقط بمدى التزام المكلف بالضريبة بالقوانين والتعرض لعقوبات في حالة العكس وإنما هو مسؤولية المراجعة الجبائية أيضا.

- وبالتالي تمثل المراجعة الجبائية وسيلة رقابية وقائية، تجعل من الأفراد المسؤولين عن تسجيل ومعالجة البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية يعلمون بان العمليات التي يقومون بها سوف تكون محل فحص من قبل شخص مهني متخصص ومحيد وهو المراجع الجبائي، مما يجعلهم يحرصون على العمل بحذر شديد أثناء قيامهم بالمعالجة

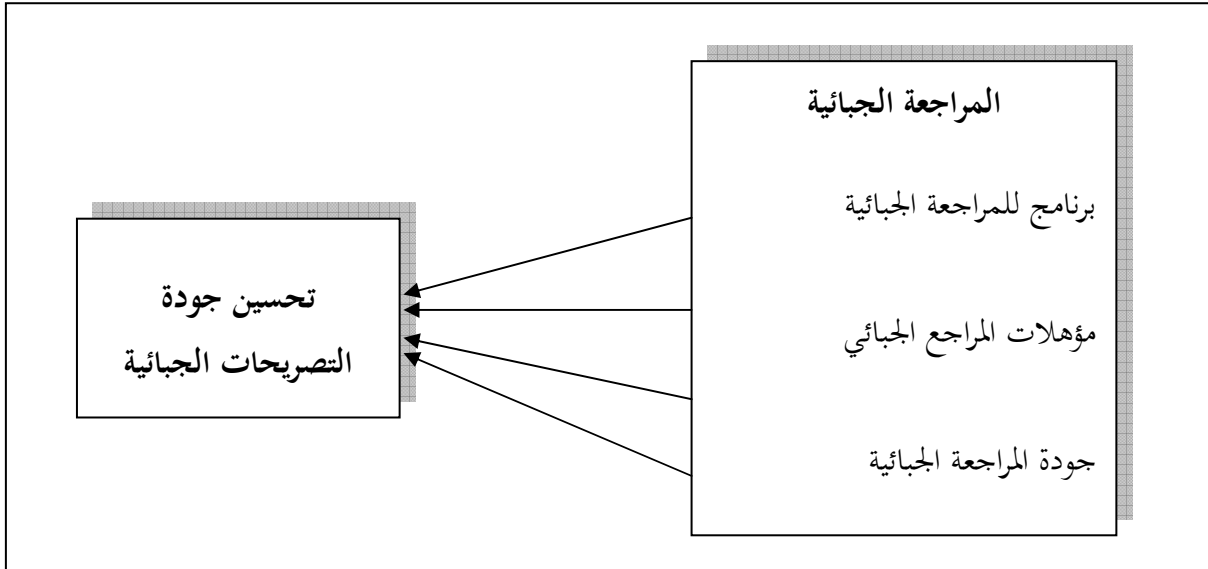
المحاسبية للعمليات المالية التي تحدث، ومن المؤكد بأن هذا الحذر قد يمنع حدوث بعض الأخطاء، أو تصحيحها إن وجدت¹.

فمن خلال ما ذكر وعلى ضوء إشكالية الدراسة تطلّب بناء نموذج مقترح لتوضيح العلاقة بين المراجعة الجبائية وجودة التصريحات الجبائية ويتم ذلك من خلال:

أولاً- المتغيرة المستقلة: والتي تتمثل في المراجعة الجبائية والتي تتضمن مجموعة من المتغيرات الفرعية برنامج المراجعة الجبائية، مؤهلات المراجع الجبائي، جودة المراجعة الجبائية.

ثانياً- المتغير التابع: جودة التصريحات الجبائية.

الشكل رقم (2-3): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة

المطلب الثاني: برنامج المراجعة الجبائية يساهم 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 وكذلك تحسين الضريبة إلى

¹ عمر ديلمي، مرجع سابق، ص106.

الناتج المحلي الإجمالي، فالغرض من المراجعة الجبائية هو التأكد من أن التصريحات التي أدلى بها المكلف بالضريبة دقيقة وموثوق بها.

الفرع الأول: برنامج المراجعة الجبائية الفعّال

إن تطوير خطط المراجعة يتطلب أكثر من مجرد تحديد عدد عمليات المراجعة الجبائية التي ينبغي اتخاذها، هناك حاجة إلى إتباع منهج شامل لتخطيط استراتيجيات جميع عناصر برنامج المراجعة الفعّال من حيث: ¹

أولاً: الهيكل التنظيمي والأدوار والمسؤوليات

حيث ينبغي مراعاة تخطيط وتنظيم أنشطة المراجعة داخل الإدارة، التي تعكس بوضوح طبيعة العمل التي ينبغي القيام بها وتوضيح المسؤوليات بينهم:

1- المقر والعمليات:

لإدارة برنامج فعّال للمراجعة الجبائية ينبغي التمييز بين قسمين: وهما المقر الرئيسي المسؤول عن التصميم وإستراتيجية الإدارة ودعم وظيفة المراجعة، والعمليات المسؤولة عن تنفيذ برنامج المراجعة؛

2- إتباع نهج وظيفي متكامل:

بحيث يكون بالإدارة مهمة مراجعة واحدة المسؤولة عن كافة أنشطة المراجعة في جميع أنواع الضرائب، ويسهل هذا النهج في تطوير خطط المراجعة الوطنية الشاملة والموازنة وتخصيص الموارد المتاحة للمراجعة وفقاً لتقييم المخاطر؛

3- التقسيم والتخصيص:

من المهم أن يكون للإدارات الضريبية مكتب خاص بكبار المكلفين مع فرق متخصصة لقطاعات صناعة معينة مثال: الخدمات المصرفية، الاتصالات حتى لو لم تقدم رسمياً ضمن الهيكل التنظيمي، والتقسيم أيضاً يساعد الإدارة في التعرف على مختلف مستويات التعقيد في أعمال المراجعة والتمييز بين الكفاءات المطلوبة، ومختلف التصنيفات والمكافآت للمراجعين وفقاً لخطة التوظيف.

¹ Biber E, op-cit, p5.

ثانيا: نطاق الخطط

كل مرحلة من مراحل المراجعة تحتاج لخطط متتالية ومترابطة مع أهداف واضحة تعكس خطة إستراتيجية الإدارة، التخطيط والأداء وينبغي إجراء المراقبة على مستويات هي:

1- الإستراتيجية:

تعكس بنية المراجعة التنظيمية، والسياسات والإجراءات وتحديد الأهداف والأنشطة والموارد، كذلك الأداء والمسؤوليات؛

2- التنفيذ:

تخصيص الموارد وتطبيق عملية المراجعة؛

وكل مستوى مترابط مع الآخر وهي تكمل بعضها البعض، وإذا كانت خطة الإستراتيجية كبيرة ولم تدعم بخطة تشغيلية تعكس الأولويات الإستراتيجية لا يمكن مواجهة المخاطر وتحديد السياسات بخطط أعلى مستوى، وبالتالي لا تؤدي لتحقيق الأهداف، فيجب وضع خطط فعالة عند كل مستوى أو مرحلة من المراحل.

ثالثا: التشريع

ليكون برنامج المراجعة فعال يجب تدعيمه بإطار تشريعي كما يلي:

يتطلب من المكلفين الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات اللازمة، توفر الإدارة على صلاحيات كافية لإجراء التحقيقات، يعطي حق المكلف في الطعن، يطبق عقوبات كافية لردع عدم الامتثال، حيث يجوز وضع خطة لاقتراح تعديلات على القوانين القائمة أو تطوير قانون الإجراءات الجبائي، تحسين تدريب المراجعين...

رابعا: نطاق المراجعة

طبيعة عمليات المراجعة يجب أن تعكس المخاطر التي ينبغي معالجتها، والهدف هنا الحد من عدد عمليات المراجعة التي يمكن القيام بها، وحسن استخدام الموارد؛

خامسا: الطرق والتقنيات

بوضع خطة فعالة نكون مدركين لمجموعة من التحقيقات والمناهج التحليلية التي يمكن اعتمادها من قبل المراجعين للتأكد والتحقق من الالتزام الضريبي، وسوف تختلف هذه التحقيقات في الممارسة تبعا لمجال الخطر وظروف خاصة بدافعي الضرائب.

- على سبيل المثال: طبيعة عمليات المكلف، ومدى كفاية الدفاتر والسجلات، الأهمية النسبية للتعديلات المحتملة، وهذا ما سيؤثر على قرارات نوع الفحوص التي يتعين اتخاذها، وعمّا إذا كان المراجع يستطيع الاعتماد على السجلات لمعالجة مسائل معينة أو يحتاج إلى استخدام طرق غير مباشرة، ومنه الحاجة إلى خطط تكون مرنة بما فيه الكفاية ليتمكن تعديلها وتطوير المراجعة وتحديثها.

ومنه ينبغي لبرنامج المراجعة الجبائية أن يهدف إلى تحسين الالتزام الطوعي للمكلف بالضريبة والحصول على بيانات موثوقة، كما يمكن مصلحة الضرائب من تدقيق اقل مكلفين مع تصريحات جبائية دقيقة، كذلك إن من نتائج فعالية برنامج المراجعة عدد قليل من المكلفين سيجازف في التهرب من الضريبة المتوجبة عليه.

الفرع الثاني: دور برنامج مراجعة المكلفين بالضريبة

من المسلم به عموماً أن عملية المراجعة الجبائية هي فحص لتحديد ما إذا كان المكلف بالضريبة يؤدي التزاماته الضريبية بشكل صحيح، ومع ذلك ينبغي أن يكون دور برنامج المراجعة في الإدارة الضريبية الحديثة تتجاوز مجرد التحقق من التزامات دافع الضرائب والكشف عن التناقضات بين تصريحات المكلفين والوثائق الداعمة. حسن إدارة برنامج المراجعة يلعب دوراً أساسياً في إدارة الالتزام (*compliance*)، حيث أنّ برنامج المراجعة الفعال له آثار أوسع بكثير من مجرد رفع العائدات المباشرة (من نشاط المراجعة) من خلال تحديد الحالات الأعلى خطراً والكشف عن حالات عدم الامتثال بكفاءة، والتطبيق المناسب للعقوبات، والإعلان عن نتائج نشاط المراجعة. والمكلف بالضريبة يضع احتمالات كبيرة بأن أي محاولة لتجنب الضريبة سوف تؤدي لاكتشافها وفرض عقوبات كبيرة، ومنه يمكن لبرنامج المراجعة المخطط جيداً 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 عادلاً ومنصفاً لمعاقبة المكلفين بالضريبة الذين لا يمثلون بيبي الثقة ويشجع على الالتزام الضريبي.

ومنه ينبغي أن يُنظر إلى أثر إجراء مراجعة فعالة من حيث التأثيرات التالية:

أولاً: التصحيح (*Corrective*)

من خلال إجراء تعديلات حالات عدم الالتزام؛

ثانيا: الردع (Deterrent)

بالتأثير على سلوك دافعي الضريبة الخاضعين للمراجعة، أو مجموعة من دافعي الضرائب للالتزام مستقبلا؛¹

ثالثا:

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؛

رابعا: توعية دافعي الضرائب

قد تساعد المراجعة الجبائية في توضيح تطبيق القانون لدافعي الضرائب وتحديد التحسينات المطلوبة لحفظ الدفاتر، وبالتالي يمكن ان تساهم المراجعة الجبائية في تحسين الامتثال من قبل دافعي الضريبة في المستقبل؛²

خامسا: الوقاية (Preventative)

من خلال إقناع المجتمع ككل بالالتزام.

ومنه يمكن اقتراح الفرضية التالية :

" يساهم برنامج المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية " .

المطلب الثالث: مدى مساهمة مؤهلات المراجع الجبائي في تحسين جودة التصريحات الجبائية
يعد العنصر البشري من أهم الموارد المتاحة في عملية المراجعة الجبائية، فيجب على المراجع الجبائي إن يكون ملما بالمعايير والقواعد المتعارف عليها في علمي المحاسبة والمراجعة، وذلك من اجل الوصول إلى الأغراض الضريبية، وتقديم رأيه بشكل محايد عن عدالة البيانات المالية، وذلك كخطوة أولى من أجل الحد من التهرب الضريبي. وتعد المراجعة الجبائية من الأسس الإرتكازية للعمل الضريبي ومرحلة مهمة لا غنى عنها كونها ركن من أركان النظام الضريبي، لذلك يعتبر المراجع الجبائي مدخل رئيس في دقة وسلامة وعدالة تحقيق الحصيلة الضريبية كجزء حيوي من إيرادات الدولة.³

¹ Ibid, pp 1,2.

² OECD, *Strengthening Tax Audit Capabilities*, op-cit,p8.

³ قاسم محمد عبد الله، المدقق الداخلي الضريبي ومكلف ضريبة الدخل والعلاقة بينهما، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 4، مجلد 8، جامعة القادسية، العراق، 2006، ص 207.

وبذلك ينحصر دور المراجع الجبائي في قياس درجة الموثوقية في المعلومات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة، من خلال فحص وتدقيق القوائم المالية وذلك بتقديم رأي إذا كانت معدة بشكل صحيح وخالية من الأخطاء الجوهرية، ويتمثل دوره في تجميع وتقييم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أفعال وأنشطة اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية ومن ثم توصيل النتائج للمستخدمين.

ويمكن فهم دور المراجع بشكل أفضل استناداً للتعريف الذي قدمته لجنة المعايير الأساسية للمراجعة والمنبثقة من جمعية المحاسبة الأمريكية حيث تم تعريف عملية المراجعة بالآتي: " هي عملية منظمة، تنطوي على تجميع وتقييم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أفعال وأنشطة اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية ومن ثم توصيل هذه النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام"¹.

إن المهمة الأساسية للمراجع الجبائي تتمثل في التحقق من أن نتيجة أعمال الوحدة التي تظهرها صحيحة وصادقة، والتأكد من اتفاق بنود الإيرادات والمصروفات فيها مع أحكام قانون الضرائب، ويتوقف نجاح المراجع الجبائي على مدى قدرته وخبرته في الحصول على أدلة الإثبات من مصادرها المختلفة، والبحث عن القرائن المؤيدة لما يظهر له من وقائع أثناء المراجعة، ويجب طلب البيانات اللازمة والإيضاحات والاستفسارات لما قد يقنعه بصحة وسلامة المعلومات من عدمها، وكذلك يجب أخذ الاعتبار الزمني في الحسبان عند المراجعة حيث يؤثر ذلك على مواعيد الإخطار بعناصر ربط الضريبة².

- حيث جاء بورقة بحثية لصندوق النقد الدولي بأن لتحسين إدارة الالتزام الضريبي، على الإدارة الضريبية تعيين الموظفين ذوي المؤهلات الصحيحة وتخصيص الكوادر الملائمة للعمل لاتخاذ الإجراءات اللازمة اتجاه المكلفين بالضريبة، كذلك الارتقاء بمعايير الأداء لتكون واقعية وفاعلة لرفع المستوى وضمان الجودة، كما ينبغي توفير القدر المناسب من التدريب للمراجعين من أجل أداء المسؤوليات الموكلة إليهم مع التأكيد على أن دورهم الأساسي ليس

1 فهيد محسن البصري، مدققوا الحسابات والأزمة الاقتصادية العالمية، مؤتمر الأزمة العالمية وكيفية علاجها من منظور النظام الاقتصادي الغربي والإسلامي، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، 2009، ص28.

² رلى عبد الرزاق حسين، مرجع سابق، ص47.

التفاوض بل الحصول على الحقائق وسلامة تطبيق القانون عليها للتحقق من صحة التزامات المكلف بموجب التصريح الجبائي¹.

- الجزائر بدورها عرفت إدارتها الضريبية تحولات عديدة منذ الاستقلال، ساعية للتحسين في أدائها في مختلف مستوياتها حيث مست هذه الإصلاحات جانب الوسائل التي كانت تعاني منه كثيرا المديرية العامة للضرائب وكذلك فرضت الاهتمام بالموارد البشري تكوينيا من خلال إنشاء والتعاقد مع مراكز ومدارس وطنية ودولية وذلك للوصول إلى كفاءة الأداء والفعالية في تحقيق الأهداف المنوطة بها وتحسين جودة الخدمة العمومية؛ فانعدام التأهيل المهني والكفاءة خاصة لدى الموظفين المكلفين بالوعاء والذين يفترض أنهم متحكمون في تقنيات فرض الضرائب والرسوم مهما كان نوعها، والتقنيات المحاسبية فضلا عن النظام المحاسبي الجديد الذي يركز على المعايير الدولية للمحاسبة من أجل تتبع تطور نشاطات المكلفين بالضريبة بشكل معمق وبلغة الأرقام الدقيقة؛ يتسبب في ازدياد التهرب الضريبي وإضعاف فعالية أدوات محاربه².

وبالتالي يمكن اقتراح الفرضية التالية :

" تساهم مؤهلات المراجع الجبائي في تحسين جودة التصريحات الجبائية "

المطلب الرابع: جودة المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية

إن النهوض بالعمل الجبائي أساسه النهوض بممارسة المراجعة والتحقيق الجبائي فالقيام بأعمال المراجعة الجبائية بدرجة عالية من الجودة وبتكلفة فعالة على أساس قواعد العدالة والموضوعية في التكليف ونزاهة واستقامة القيمين عليها، وتخفيض العبء الضريبي المترتب على أداء تلك الأعمال بالاستخدام الأمثل لعناصر الوقت والجهد والتكلفة والحد من الضغط النفسي على المكلفين، سيؤدي بما لا يدعو للشك إلى تحسين التزامهم الطوعي وتخفيض معدلات التهرب الضريبي، وهذا ما ينعكس على حصيلة إيرادات الدولة ويؤدي إلى زيادة الإيرادات العامة في إطار نظام ضريبي كفاء ومنتج يحوز على ثقة المكلفين ودعمهم.

¹ صندوق النقد الدولي، ورشة عمل حول إدارة الالتزام الضريبي، المركز الإقليمي للمساعدة الفنية للشرق الأوسط، الأردن، جانفي 2012، ص33. متاحة على الرابط: http://www.rbiproject.com/metac1-presentations_files/Mark%20Konza-Main%20Presentation-Arabic.pdf بتاريخ: 2012/6/18.

² محمد بن بوزيان، نجيب بن سليمان، قياس جودة اداء مرفق عمومي حالة الإدارة الجبائية الجزائرية، المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية، نحو أداء متميز في القطاع الحكومي، الرياض، السعودية، 2009، ص28.

الفرع الأول: محددات جودة المراجعة 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"¹. ويمكن استنتاج من هذا التعريف ما يلي:

أولاً: 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 تنبع 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 ومحددة²؛

- حيث يرى الباحث "مدين إبراهيم الضابط" بان تبني معايير للمراجعة الجبائية يراعي تطبيقها في كل عملية مراجعة، خير دليل أو مرشد إلى أعمال مراجعة على درجة عالية من الجودة وعلى قواعد ثابتة وراسخة تعيد للتكليف الضريبي عدالته وموضوعيته، كما تعيد للمكلفين ثقتهم بذلك ونزاهته واستقامة القيمين عليه، مما يشكل حجر الزاوية في زيادة التزامهم الطوعي والذي سيتجلى في تصريحهم طوعياً عن التزاماتهم الضريبية الحقيقية وسدادها، الأمر الذي ينعكس إيجاباً في زيادة مؤشرات الحصيلة والحد من التهرب الضريبي، لذلك فقد أولت الإدارة الضريبية في الأنظمة الجبائية الحديثة اهتماماً متزايداً في تطوير أعمال المراجعة الجبائية، معتمدة بشكل أساسي على علم مراجعة الحسابات في استيعاب المفاهيم الضرورية لأعمال التدقيق ووضع القواعد والإجراءات اللازمة لتأدية تلك الأعمال³.

ثانياً: أقل تكلفة

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

ثالثاً: تعزيز الثقة العامة في الخدمة

¹ ناصر احمد أمين، مرجع سابق، ص 97.

² نفس المرجع، نفس الصفحة.

³ مدين إبراهيم الضابط، مرجع سابق، ص ص 5، 61.

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 بمجدها الأدنى¹.

إن تتمتع المعلومات بخاصية الصحة والدقة والمصدقية يتطلب فرض أدوات رقابية على عمل نظام المعلومات في إطار النظام العام للمعلومات، وهذا ما توفره مختلف أعمال المراجعة و في ظل تمتع المراجع بالاستقلالية والحياد في الرأي، لتوفير معلومات تلبي الحاجيات مع القدر المطلوب من الثقة في محتوياتها. فالمراجعة الجبائية تعطي تأكيدا على صدق المعلومات وتتيح مجالاً أكبر من الأمان وتعمل على تقليل المخاطر².

الفرع الثاني: جودة أداء المراجعة الجبائية

إن أداء أعمال المراجعة الجبائية على درجة عالية من الجودة يعمل على تحقيق أمرين أساسيين:³

أولاً:

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

ثانياً:

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...

- فمراجعة البيانات الضريبية تهدف إلى توفير معلومات موثوق بها لإدارة الضرائب، وتقرير المراجعة الجبائية سيقدم خلال فترة من الزمن فيما إذا كانت البيانات الضريبية لا تحتوي على أخطاء جوهرية، ومن ثم فان هذه التصريحات تشكل أساساً صالحاً لتحديد ودفع الضرائب⁴.

¹ ناصر احمد أمين، مرجع سابق، ص98.

² سردوك فاتح، مرجع سابق، ص8.

³ مدين إبراهيم الضابط، مرجع سابق، ص69.

⁴ Tax audit framework , p6

http://www.icap.org.pk/userfiles/file/TechnicalDepart/Tax_Audit_Framwork_annex_tax_audit.pdf,

date: 29-11-2011.

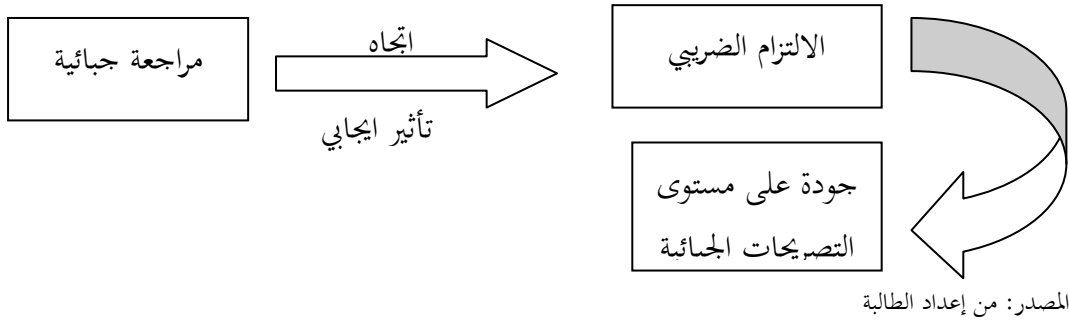
ومنه فإن تطبيق الجودة على مستوى إدارة الضرائب ولو في وحدة من الوحدات خاصة تلك التي تعنى بالمراجعة الجبائية لمختلف التصاريح، سيجعلها تصل إلى الكفاءة والفعالية المطلوبتين مما يسمح بتحقيق مكاسب خاصة بإرضاء المكلفين، وزيادة درجة ثقتهم بالإدارة الضريبية، وتقليل درجة الحاجة إلى مراجعة تصاريح المكلفين مما ينعكس إيجاباً في المحافظة على الحصيلة الضريبية الضرورية لأداء الدولة لوظائفها، وذلك من خلال تخفيض التكاليف أو جباية الحد الأعلى من الإيرادات¹.

ومنه يمكن اقتراح الفرضية التالية :

" تساهم جودة المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية " .

والشكل التالي يوضح علاقة المراجعة الجبائية بجودة التصريح الجبائي :

شكل (2-4): علاقة المراجعة الجبائية بجودة التصريح



أي أن عمليات المراجعة الجبائية لها تأثير ايجابي على الضرائب، ومنه يمكن أن تلعب دورا هاما في زيادة الالتزام الضريبي الطوعي، فمعدلات المراجعة الجبائية وعملياتها يمكن أن تدفع بالمكلفين لأن يكونوا أكثر حذرا وعقلانية وحرصا في انجاز تصريحاتهم الجبائية وهذا ما يضيف عليها طابع الجودة.

¹ ثلثة نوال جغلوب، نحو تطبيق إدارة الجودة الشاملة في المرافق العامة حالة الإدارة الجبائية، ملتقى حول "إدارة الجودة الشاملة"، جامعة

قسنطينة، الجزائر، ص7.

خلاصة الفصل الثاني

لقد تم عرض في هذا الفصل التصريحات الجبائية الخاصة بالنظام الجبائي الجزائري، وقدرة المراجعة الجبائية باعتبارها أداة تقابل فحص هذه التصريحات على تحقيق الجودة بمستوى معلوماً. هذا من خلال العديد من العناصر المترابطة فيما بينها والتي تشكل حلقة متكاملة تضيئي وتضمن المصدقية والدقة بمعلومات التصريح الجبائي، ويمكن تلخيص أهم نقاط الفصل الثاني فيما يلي:

- 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؛
- إن عملية وضع خطة لحالة المراجعة الجبائية أمر بالغ الأهمية حيث يضمن للمراجع إتمام عملية المراجعة بما يتماشى مع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية؛
- الالتزام بمتطلبات مهنة المراجعة خاصة في الجزائر من حيث تطبيق القواعد والمبادئ ومعايير المحاسبة المعتمدة له تأثير على جودة بيانات التصريح الجبائي، حيث أن الالتزام بمتطلبات المراجعة أظهر وجود زيادة في الالتزام الضريبي؛
- المراجعة الجبائية كآلية تشكل جزءاً هاماً من قدرة الحكومة على إدارة نظام ضريبي عادل ومنصف، واستراتيجيات المراجعة الجيدة والعمليات المستخدمة لتوعية و تثقيف المكلفين ضريبياً على الالتزام الضريبي تكشف على حالات الغش والتهرب الضريبي، مما يضمن تقديم تقارير وتصريحات سليمة ومناسبة .

الفصل الثالث

الدراسة التطبيقية لدور المراجعة الجمائية في تحسين جودة التصريحات الجمائية بمديرية الضرائب الولائية بسكرة

تمهيد

تعتبر المراجعة الجبائية أداة مهمة في معالجة حالات عدم الالتزام الضريبي وتعزيز الالتزام الطوعي من قبل المكلفين بالضريبة، وبالتالي الوصول بتصريحات جبائية أحسن وصدق بمعلوماتها، ونتيجة لطبيعة البحث وموضوعه الذي يهدف إلى دراسة كيفية تحسين جودة معلومات التصريح الجبائي عن طريق المراجعة الجبائية، كان لابد من ربط الجانب النظري بجانب ميداني حيث نتناول فيه وصفا لمنهج الدراسة، وكذلك دراسة تقييمية لعمل الإدارة الضريبية من خلال مؤشرات التسيير، وكتدعيم للعمل الميداني أيضا قمنا باستخدام طريقة الاستبيان. وقد تم تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: منهجية البحث بالإضافة إلى تعريف المؤسسة محل الدراسة.

المبحث الأول: دراسة تقييمية لنتائج المراجعة الجبائية من خلال بعض المؤشرات.

المبحث الثاني: دراسة وتحليل نتائج استبيان دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية .

المبحث الأول: الإطار المنهجي والتعريف بالمؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول: منهجية الدراسة

لقد قمنا في مجال دراستنا بإتباع التوجه الاستمولوجي 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 يمثل البحث عن المعلومات مرحلة استكشافية (*Exploratoire*)، فالاستكشاف هو تعميق البحث بهدف الفهم والرغبة في عرض نتائج جديدة أي تداخل المفاهيم وتفاعلها وإدخال مفاهيم جديدة في إطار نظري معطى؛ بينما الاختبار (*Le Test*) هدفه تقديم شرح كافي لذلك. إن استخدام الطرق التجريبية (ملاحظات، استبيان، تحقيقات، مقابلات...) يتم من أجل استكشاف الواقع ثم بعد ذلك يمكن اختبارها بالطرق الرياضية والإحصائية، إذا يمكن استخدام الطريقتين معا في نفس الوقت، فالاستكشاف والاختبار هما طريقتان تدعمان إعداد المعارف¹. ومن أجل الاختبار تم اختيار تقنية دراسة الحالة لمديرية الضرائب، ومن أجل جمع البيانات فيها اعتمدنا على طريقة الاستبيان.

ومنه قمنا باختيار دراسة دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريح الجبائي من أجل استكشاف واستخراج منها مجموعة من الفرضيات، يتم بعد ذلك اختبارها بالطرق الرياضية والإحصائية، لذا قمنا باستخدام المنهجين معا، الاستكشاف والاختبار كلاهما تدعمان الدراسة.

المطلب الثاني: تعريف موجز لمديرية الضرائب - بسكرة-

تعتبر إدارة الضرائب من الهيئات العمومية التي لها طابع المرفق العام، تكسب شخصية معنوية وذات مهام ووظائف سيادية متمثلة في العمل الجبائي، وهو تحديد الوعاء الضريبي وحساب الضريبة وتحصيلها والرقابة على التصريحات وفق القوانين الجبائية السارية المفعول وهي: قانون الضرائب المباشرة، قانون الضرائب الغير مباشرة، قانون الطابع، قانون التسجيل وقانون الرسم على حجم المعاملات وقانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الأول: المديرية الفرعية التي تتضمنها مديرية الضرائب بسكرة

تتكون مديرية الضرائب لولاية بسكرة من خمس (05) مديريات فرعية، وكل مديرية فرعية تضم مكاتب وفيما يلي مهام كل مكتب لكل مديرية فرعية:

¹ فاتح دبة، النماذج الاستمولوجية للبحث العلمي في علوم التسيير، يوم دراسي حول منهجية البحث العلمي، جامعة بسكرة، 22 فيفري 2010، ص16.

أولاً: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: وتضم أربع مكاتب هي

1- مكتب الجداول: من مهامه؛ المصادقة على الجداول التي تمت تصفيته من الضرائب والرسوم عن طريق مركز الإعلام الآلي، إعداد نسخ ثانية من الإنذارات وتسليمها، تحضير العناصر الضرورية لإعداد الميزانيات الأولية للجماعات المحلية وإبلاغها.

2- مكتب الإحصائيات: من مهامه؛ جمع الحالات الإحصائية الدورية وإرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب المختصة بتبويبها.

3- مكتب التنظيم والتشذيب والعلاقات العامة: من مهامه؛ توزيع العمليات والناشيرات والمدكرات الواردة للإدارة المركزية والمديرية الجهوية المتعلقة بتطبيق التشريع والتنظيم الجبائين، متابعة ومراقبة تنفيذ برنامج عمل المفتشيات والوعاء فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية والإحصاء الدوري للمكلفين بالضريبة وعمليات الرقابة الدورية، استقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه، وإعطاء المكلفين بالضريبة المعلومات الخاصة بالتشريع وتنظيم الجبائين.

4- مكتب التسجيل والطابع: من مهامه؛ تقييم أعمال مفتشيات التسجيل والطابع، وتقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين مهام هذه المفتشيات، الإشراف على عمليات المراقبة المتعلقة بضريبة الطابع على العموم وبكل الإعلانات، اقتراح كل التدابير التي من شأنها أن تساهم في الإجراءات الخاصة بالتسجيل والطابع.

ثانياً: المديرية الفرعية للتحصيل: تضم (03) مكاتب هي

1- مكتب مراقبة التحصيل: ومن مهامه؛ متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة، وفحص وضعية الآخرين المتأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية، واتخاذ الإجراءات اللازمة ضدهم والتدابير الإلزامية للتنمية السريعة لأقساط الضريبة غير المحصلة، مراقبة حالة تصفية محاصيل الخزينة والسجل الخاص بترحيل المبالغ.

2- مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية والمحلية: ومن مهامه؛ مراقبة الميزانيات الأولية والإضافية والتراخيص المتضمنة فتح الاعتماد المخصصة للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية التي تكفل بتسييرها ماليا قبضات الضرائب الموجودة في الولاية، مراقبة تنفيذ العمليات المقررة في ميزانيات تلك البلديات والمؤسسات العمومية.

3- مكتب التصفية: ومن مهامه؛ مراقبة عمليات التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية والقرارات فيما يتعلق بالغرامات والعقوبات المالية، تلقي النتائج المتعلقة بالإحصائيات التي تعهد بها قبضات الضرائب، وتقوم بتجميعها مادياً وتضمن إرسالها إلى الإدارة المركزية.

ثالثا: المديرية الفرعية للمنازعات

تتكفل هذه المديرية بالمنازعات بين إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة، لان القوانين الجبائية كلها تنصّ على انه من بين حقوق المكلفين حق الطعن في الضرائب المفروضة، وهذه الطعون لا تقبل إلا بعد تقديم شكاية في إطار التظلم أمام المدير الولائي للفصل فيها، وهذا ما يسمى بالطعن الإداري. والمكلف ليس له الحق بتقديم الطعن أمام العدالة إذ لم يقدمه أمام المدير الولائي، وتتكون هذه المديرية من ثلاث مكاتب وهي: مكتب النزاعات القضائية ولجان الطعن، مكتب الشكايات، مكتب التبليغات والأمر بالصرف.

رابعا: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

بحكم أن الأهداف الأساسية المتوخاة من الإصلاح الجبائي في محاربة الغش الجبائي، و في هذا الصدد تم إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، والتي تتلخص مهامها الأساسية في التحقيق في المحاسبة الجبائية وضمان حسن تبادل المعلومات ذات الطابع الجبائي والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة. وتتكون هذه المديرية من (03) مكاتب هي:

- 1- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية ومن مهامه: برمجة التدخلات التي ستجري على وجه الخصوص داخل اللجان والفرق المختصة، قصد البحث عن المادة الجبائية والسهر على إجراء هذه التدخلات في الآجال المحددة، وإرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.
- 2- مكتب البطاقات ومصادر المعلومات: ومن مهامه تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب و المصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتصنيفتها وتوزيعها بين مفتّشيات الضرائب المعنية باستغلالها.
- 3- مكتب التدقيقات أو المراجعات الجبائية: ومن مهامه برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية، ومتابعة إنجاز البرامج في الآجال المحددة. متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة، والسهر على إجراء هذه الفرق والتدخلات على احترام التشريع والتنظيم المعمول به، وكذا حقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للمراجعة، والمحافظة على مصالح الخزينة، السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة والإرسال المنتظم لتقارير المراجعة إلى الإدارة المركزية.

خامسا: المديرية الفرعية للوسائل: وتضم (04) مكاتب وهي

1- مكتب الموظفين والتكوين: ومن مهامه تسيير المستخدمين ومتابعة مساهم المهني، تنظيم لجان المستخدمين واستدعائها للاجتماع وتولي أمانتها، المساهمة في إعداد وإنجاز برامج تحسين المستوى وتحديد معارف الأعوان الذين يزاولون نشاطاتهم.

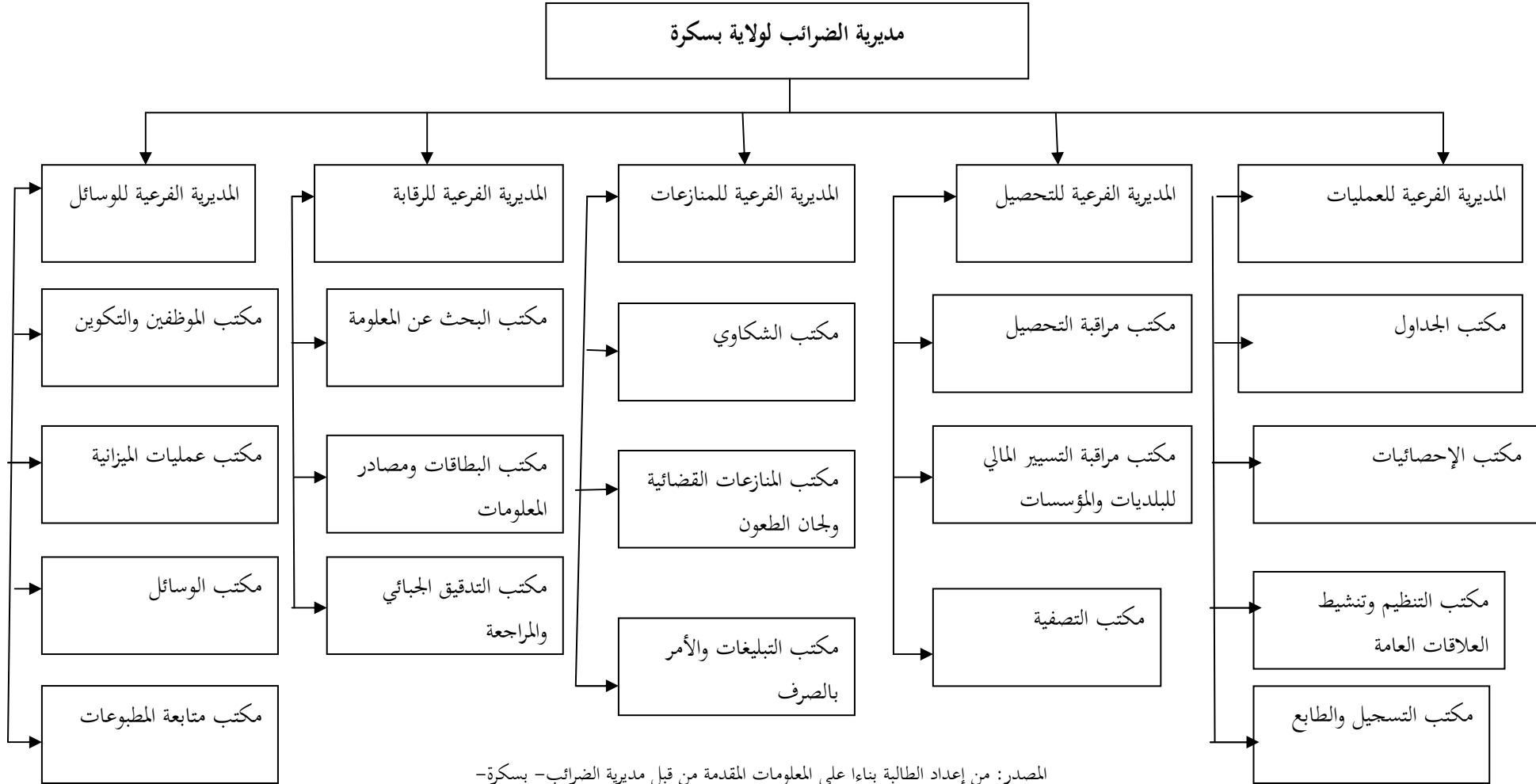
2- مكتب عمليات الميزانية: يتكفل هذا المكتب بدفع الرواتب وأجور المستخدمين، وكذا تسديد نفقات الإدارة (الهاتف، البنزين...).

3- مكتب الوسائل: يتكفل بجرد العتاد والوسائل (شراء كل الوسائل التي تحتاجها إدارة الضرائب للولاية).

4- مكتب متابعة المطبوعات: من مهامه ضمان توزيع وتحويل المطبوعات إلى غاية التكفل من طرف المفتشيات والقابضات المعنية، تقديم الاقتراحات الخاصة بإلغاء أو تعديل محتوى المطبوعات الجبائية إلى المديرية الجهوية للضرائب.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية

شكل (1-3): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة



المبحث الثاني: دراسة تحليلية لنتائج المراجعة الجبائية باستخدام المؤشرات الجبائية المطبقة

تعتبر المراجعة الجبائية أداة مهمة في تحسين مصداقية ودقة التصريحات الجبائية، ولكن في الإسقاط العملي والخاص بالإدارة الضريبية (لولاية بسكرة) هناك تطبيق لما يسمى بالتحقيق الجبائي، والذي هو جزء من الظاهرة لذلك ارتأينا أن نبين بعض من النتائج الموصول لها بعد عملية التحقيق من خلال بعض المؤشرات وهذا ما سنراه في مطلبنا هذا.

هناك العديد من المؤشرات التي يمكن أن تحدد وتقيم مدى جودة وفعالية المراجعة الجبائية إلا أنّ المعطيات الإحصائية المقدمة من طرف إدارة الضرائب تبقى غير كافية من أجل تقييم حقيقي لها. وفي هذا الإطار وتدعيما لدراستنا الميدانية سنحاول من خلال المطلب الأول تحليل نتائج التحقيق من خلال عدد القضايا المبرجة سنويا ومبالغ الحقوق المستحقة والغرامات والمطلب الثاني لتحليل آلية التسيير بالعقود والنتائج المرجوة منها.

المطلب الأول: تطور مبالغ الحقوق المسترجعة نتيجة برمجة الملفات وتنفيذ التحقيقات الجبائية

نقدم من خلال الجدول التالي عدد الملفات المبرجة خلال السنة وعدد الملفات المنجزة منها ومبلغ الحقوق والغرامات الناتجة عن التحقيق:

جدول (3-1): حصيلة عملية التحقيق بمديرية الضرائب لولاية بسكرة				
الوحدة: دينار جزائري				
السنوات	التحقيقات المستخدمة	عدد الملفات المبرجة	عدد الملفات المنجزة	المبالغ المسترجعة
2007	المحاسبي + المعمق في مجمل الوضعية الجبائية	21	21	84.168.193,00
2008	المحاسبي + المعمق في مجمل الوضعية الجبائية	35	35	116.998.315 ,00
2009	المحاسبي + المعمق في مجمل الوضعية الجبائية	31	31	174.798.852 ,00
2010	المحاسبي+ المعمق في مجمل الوضعية الجبائية التحقيق المصوب	22	22	18.025.719.00
		14	14	6.316.630,00

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة، مكتب التحقيقات.

يتضح من خلال الجدول رقم (3-1) أن المبالغ (الحقوق) في ارتفاع متزايد من سنة لأخرى، حيث نلاحظ تطور ملحوظ في عدد الملفات المبرجة للتحقيق وكذلك في المبالغ المسترجعة، وهذا ما يمكن ملاحظته خلال سنة 2008 تزايد عدد الملفات من 21 ملف سنة 2007 إلى 35 في سنة 2008 وتزايد مبلغ الحقوق بنسبة

39%، وكذلك في سنة 2009 تزايد مبلغ الحقوق بنسبة 49% عن سنة 2007، وفي 2010 بلغت قيمة الحقوق المسترجعة 24.342.349 دج وهنا انخفاض كبير في مبلغ الحقوق وهذا يمكن إرجاعه إلى عدم فعالية عملية البرمجة للملفات المحقق فيها.

لكن رغم ذلك فإن استرداد الحقوق والمبالغ يؤكد أهمية عملية المراجعة أو التحقيق، إلا أن المبالغ المسترجعة لا يمكن قياسها بعدد الملفات لأنه يمكن مراجعة ملف واحد يكون ذو خطر ضريبي كبير وينتج عنه حصيلة ضريبية كبيرة أكثر من عدد معين من الملفات والعكس.

وفي غالب الأحيان قد تكون المبالغ المستحقة والمتهرب منها أكثر من المبالغ المسترجعة، ويمكن إرجاع ذلك إلى سوء عملية البرمجة.

فحسن 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.

المطلب الثاني: الانتقال إلى آلية التسيير بعقود الأداء

ضمن إطار التحول إلى مؤسسة جبائية لها دور فعال وعصرية تواكب التطورات الحاصلة، وبغية تحقيق جودة الأداء وتفعيل نتائج الأعمال الجبائية كان لا بد من ربط الأداء بعقود التسيير، وقد عمدت المديرية العامة للضرائب لولاية بسكرة العمل بها بداية من سنة 2003.

وترتكز عقود الأداء هذه على جملة من المؤشرات تسمى مؤشرات التسيير أو مؤشرات الأداء، في مختلف المجالات وهي مجالات الوعاء والتحصيل والرقابة الجبائية والمنازعات وتسيير الموارد البشرية، حيث يتوجب على كل المدراء الجهويين والولائيين توضيح الأهداف المسطرة وبدقة، على أن تكون تلك الأهداف قابلة للتحقيق وتتماشى مع خصوصيات كل ولاية من ولايات الوطن.

الفرع الأول: مؤشرات الوعاء

يترتب على مؤشرات الوعاء (*Assiette*) عدة دلالات تتعلق بسلوك المكلفين، لكونها قائمة على الضبط النهائي للتصريحات الجبائية والمبالغ التي على أساسها تم فرض الضريبة، ومنه فإن القراءة الأولية لقيمة أي مؤشر منها تعكس مدى التحكم في العدد الفعلي للفتنة المكلفة بالضريبة، وكذا مدى الالتزام بالواجبات الجبائية بالنسبة للمكلفين¹. وهي كما يلي :

¹ ناصر مغني، مرجع سابق، ص155.

أولاً: مؤشرات التصريحات الشهرية

1- التصريحات الشهرية التلقائية (نموذج G50)¹

$$A1 = 100 \times \frac{\text{عدد التصريحات المودعة في الوقت المحدد}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا التصريح}}$$

2- التصريحات الشهرية المستدعاة (تنشيط المكلفين)

$$A2 = 100 \times \frac{\text{عدد المكلفين المنشطين الذين لم يقوموا بوضع تصريحاتهم في الوقت المحدد}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا التصريح}}$$

3- التصريحات الشهرية المودعة بعلامة " لا شيء "

$$A3 = 100 \times \frac{\text{عدد التصريحات المودعة بعلامة " لا شيء "}}{\text{عدد التصريحات المودعة في الوقت القانوني}}$$

وترتكز عملية الجودة من خلال المؤشرات الشهرية السابقة باعتبارها من أهم المؤشرات والتي تستطيع أن تعطي أفضل الحلول وفي اقصر مدة زمنية، ذلك أن التحكم في الزمن عنصر أساسي من عناصر الجودة والرشاد، كذلك يمكن أن تعكس قيمة هذه المؤشرات العديد من الاستنتاجات لعل أولها التحكم في العدد الفعلي للمكلفين (A1 ، A2 ، A3 حصر الفئة الجبائية عددياً وفقاً لنظام الربح الحقيقي)، ومدى الالتزام بالواجبات الجبائية ودرجة الوعي الجبائي (A1) وهذا من خلال حصر المكلفين الذين التزموا طواعية والتي تعتبر كمدخل أساسي لعملية مراجعة أولية فعالة، ومدى متابعة وفعالية الإدارة الضريبية (A2) من خلال تنشيط المكلفين الغير ملتزمين تلقائياً، وكذا مدى مصداقية التصريحات المكتتبة (A3) حيث انه كلما كانت المراجعة الجبائية فعالة كانت هذه النسبة اقل ولا مجال للمكلفين لإخفاء الضرائب والرسوم المستحقة عليهم.

¹ Ministère Des Finances, Dispositif D'évaluation Des Performances Des Services Extérieurs, DGI, 2003, P4.

ثانيا: مؤشرات التصريحات السنوية

1- التصريحات السنوية في الوقت المحدد، وتمثل معدل الالتزام التلقائي حسب صنف الدخل حيث نجد:

$$A4 = \frac{\text{عدد التصريحات الجبائية على أرباح الشركات (IBS) نموذج (G4) في الوقت المحدد}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا التصريح}} \times 100$$

يخص هذا المؤشر الأشخاص المعنويين الذين يقومون بوضع تصريحاتهم طواعية وفي الآجال.

$$A5 = \frac{\text{عدد تصريحات الخاضعين للضريبة على الربح الصناعي والتجاري (BIC /G11) في الوقت المحدد}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الالتزام}} \times 100$$

يخص هذا المؤشر الأشخاص الطبيعيين الذين يقومون بوضع تصريحاتهم طواعية وفي الآجال.

$$A6 = \frac{\text{عدد التصريحات وفقا لنظام التصريح المراقب (BNC) في الوقت المحدد}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الالتزام}} \times 100$$

يخص هذا المؤشر فئة المهن الحرة الذين يقومون بوضع تصريحاتهم طواعية وفي الآجال.

$$A7 = \frac{\text{عدد التصريحات الجبائية على أرباح الشركات (G1) في الوقت المحدد}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا التصريح}} \times 100$$

يخصّ هذا المؤشر الفئة التي تحقق دخلا ولو خارج إقليم مقرها الرئيسي باستثناء الذين ذكروا سابقا.

إن هذه المؤشرات تظهر بقدر كبير مدى جودة التصريحات الجبائية (الخاصة بمداخيل أرباح الشركات والأرباح الصناعية والتجارية والمهن الحرة)، من خلال درجة الوعي الجبائي والالتزام الجبائي الطوعي التلقائي، وان المراجعة الجبائية من خلال هذه التصريحات والمداخيل المصرحة بما تعمل على تحسين الإيراد الجبائي.

2- مؤشرات التصريحات المتأخرة

$$100 \times \frac{\text{عدد التصريحات الجبائية على أرباح الشركات (IBS/G4) خارج الوقت المحدد}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الالتزام}} = A8$$

يخص هذا المؤشر الأشخاص المعنويين الذين يقومون بوضع تصريحاتهم خارج الوقت.

$$100 \times \frac{\text{عدد تصريحات الخاضعين للضريبة على الربح الصناعي والتجاري (BIC/G11) خارج الوقت المحدد}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا التصريح}} = A9$$

يخص هذا المؤشر الأشخاص الطبيعيين الذين يقومون بوضع تصريحاتهم خارج الوقت.

$$100 \times \frac{\text{عدد التصريحات وفقا لنظام التصريح المراقب (BNC/G13) خارج الوقت المحدد}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الالتزام}} = A10$$

يخص هذا المؤشر فئة المهن الحرة الذين يقومون بوضع تصريحاتهم خارج الوقت.

$$100 \times \frac{\text{عدد تصريحات الدخل المحقق في الإقليم (G1) المتأخرة}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الالتزام}} = A11$$

يخص هذا المؤشر الفئة التي تحقق دخلا ولو خارج إقليم مقرها الرئيسي، باستثناء الذين ذكروا سابقا والتي وضعت تصريحاتها متأخرة.

وتدل التصريحات الجبائية التي في حكم التأخير على أن هناك محاولة للتهرب من دفع الضرائب المستحقة على المكلفين، وكلما كانت نسبة هذه التصريحات مرتفعة كلما دل على انه لا وجود للجودة على مستوى التصريحات الجبائية، وهذا ما يدفع بالإدارة الضريبية إلى بذل المزيد من الجهود والعمل على تفعيل المراجعة الجبائية وتغريم المكلفين .

3- مؤشرات التصريحات بالعجز (التصريحات السالبة)

- الأشخاص المعنويون :

$$100 \times \frac{\text{عدد التصريحات الجبائية على أرباح الشركات (IBS/G4) بالعجز}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الالتزام}} = A12$$

- الأشخاص الطبيعيون:

$$100 \times \frac{\text{عدد تصريحات الخاضعين للضريبة على الربح الصناعي والتجاري (BIC/G11) بالعجز}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الالتزام}} = A13$$

$$100 \times \frac{\text{عدد التصريحات وفقا لنظام التصريح المراقب (BNC/G13) بالعجز}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الالتزام}} = A14$$

$$100 \times \frac{\text{عدد تصريحات الدخل المحقق في الإقليم (IRG/G1) بالعجز}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الالتزام}} = A15$$

تمثل عملية المراجعة الأولية للتصريحات المكتتة كعملية تصفية لها، وبالتالي ظهور التصريحات المصرحة بالعجز يدفع بأعوان الإدارة الضريبية للتحقيق فيها والتأكد من صحتها، في تبرير التكاليف، معدل الهامش الإجمالي أو القيمة المضافة، وكلما كانت هذه المؤشرات مرتفعة كلما قلت الحصيلة الضريبية والعكس¹.

ثالثا: مؤشرات استغلال المعلومات

$$100 \times \frac{\text{عدد كشوف المعلومات نموذج (G18) المستغلة}}{\text{عدد كشوف المعلومات المستلمة من المصالح الأخرى}} = A16$$

¹ عجلان العياشي، مرجع سابق، ص 179.

$$100 \times \frac{\text{العدد الكامل للمعلومات المحولة خارج المصلحة نموذج (G18) المستغلة}}{\text{عدد كشوف (G18) التي يجب تحويلها}} = A17$$

يدل هذين المؤشرين على مدى تعاون وتنسيق بين المصالح الجبائية، وعلى جدية أعوان الإدارة الضريبية في التعامل مع تصريحات المكلفين، من خلال جمع أكبر عدد ممكن من المعلومات حول الوضعية الجبائية للمكلفين واستغلالها بفعالية، وبالتالي إمكانية اكتشاف التلاعب والأخطاء والتحكم في الوعاء الجبائي¹.

رابعا: مؤشرات التحقيق ومدى فعاليته

$$100 \times \frac{\text{عدد الملفات الجبائية المحقق فيها}}{\text{عدد الملفات المبرمجة للتحقيق}} = A18$$

$$100 \times \frac{\text{عدد الملفات الجبائية المحقق فيها}}{\text{العدد الإجمالي للملفات}} = A19$$

ويعبر هذين المؤشرين على ما يلي: (A18) عن نسبة الملفات المحقق فيها من إجمالي الملفات المبرمجة للتحقيق و(A19) يمثل إجمالي الملفات المحقق فيها من طرف الإدارة الضريبية نسبة إلى العدد الإجمالي للملفات المكلفين بالضريبة.

¹ ناصر مغني، مرجع سابق، ص 159.

جدول (3-2): مؤشرات الأداء الخاصة بالوعاء لمديرية الضرائب بسكرة 2009-2010

2010		2009		بيانه	المؤشر	التصريح
النسبة %	العدد	النسبة %	العدد			
63	31966	67	42069	تصريحات طوعية (تلقائية)	A1	الشهوية
	50595		62143			
100	16790	100	17718	التصريحات التي تم تنشيطها	A2	
	16790		17718			
46	15582	45	20359	التصريحات بعلامة "لا شيء"	A3	
	33805		44525			
54	318	55	284	تصريحات G4 /IBS في الوقت القانوني	A4	
	583		515			
58	2262	55	2131	تصريحات G11 /BIC في الوقت	A5	السبوية
	3890		3872			
73	693	68	624	تصريحات G13/BNC في الوقت	A6	
	944		905			
46	3211	32	2948	تصريحات G1/IRG في الوقت المحدد	A7	
	6976		9006			
12	71	18	96	تصريحات G4 /IBS خارج الوقت القانوني	A8	
	583		515			
8	341	9	376	تصريحات G11 /BIC خارج الوقت	A9	المستأجرة
	3890		3872			
8	74	11	100	تصريحات G13/BNC خارج الوقت	A10	
	944		905			
7	525	6	541	تصريحات G1/IRG خارج الوقت المحدد	A11	
	6976		9006			
19	113	22	515	تصريحات G4 /IBS بالعجز	A12	التصريحات السنوية
	583		515			
14	549	15	600	تصريحات G11 /BIC بالعجز	A13	
	3890		3872			

الفصل الثالث الدراسة التطبيقية لدور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

8	83 944	7	67 905	تصريحات G13/BNC بالعجز	A14	معدل استغلال المعلومات
9	647 6976	6.4	584 9006	تصريحات G1/IRG بالعجز	A15	
100	1526 1526	100	1118 1118	كشوف المعلومات المستغلة G18	A16	
100	2619 2619	100	1949 1949	كشوف المعلومات المحولة خارج المصلحة G18	A17	
100	232 232	100	241 241	الملفات المبرجة والمحقق فيها	+A18 A19	الرقابة على الوثائق

المصدر: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية لمديرية الضرائب بسكرة.

التحليل:

من خلال الجدول يتضح بان: نسبة تصريحات المكلفين بالضريبة بصفة تلقائية A1 قليلة نوعا ما وهي 67% (2009) و 63% (2010) حيث يتم تنشيط جميع المكلفين (نسبة 100%) الذين لم يقوموا بإيداع تصريحاتهم في الوقت المحدد، وهذا عامل ايجابي لتبنيهم بتفطن الإدارة الجبائية، كما أنّ نسبة التصريحات التي تحمل عبارة " لا شيء" 45% و 46% وهي نسبة معتبرة تدّعي البحث عن أسبابها من قبل الإدارة الضريبية، وكذلك محاولة تكثيف وشمولية التحقيق لنسبة اكبر من المكلفين، كذا بالنسبة لمؤشرات التصريحات السنوية الخاصة ب IBS و BIC و BNC و IRG والتي تقدم في الوقت المحدد لها كانت مؤشراتنا بنسب تتراوح بين 55% و 68% و 32% بالنسبة لضريبة الدخل، وهي ضئيلة جدا وارتفعت سنة 2010 إلى 46% بالنسبة لنفس الضريبة، وتبقى قليلة أي أن ما نسبته 68 (2009) إلى 44% (2010) من المكلفين لا يلتزمون جبائيا بهذا النوع من الضريبة وهي نسبة كبيرة .

كذلك بالنسبة لنتائج التصريحات المتأخرة، نجد بأنّ هناك نسبة كبيرة من التصريحات لا تقدم في وقتها المحدد وهي بالتوالي كما يلي: فما نسبته 18% و 12% خلال سنتي 2009 و 2010 بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات وما نسبته 9 و 8% على التوالي بالنسبة لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية و نسبة 11 و 8% على الأرباح غير التجارية، وما نسبته 6 و 7% على التوالي بالنسبة للدخل. كذلك بالنسبة لمؤشرات التصريحات بالعجز نلاحظ أن نسبها مرتفعة نوعا ما خلال سنتي 2009 و 2010 فكانت على التوالي 22% و 19% بالنسبة للمؤشر A12 و 15%، و 14% بالنسبة ل A13، و 7%، و 8% للمؤشر A14، و 6.4%، و 9%

بالنسبة للمؤشر A15. أما بالنسبة لمؤشرات استغلال المعلومات فنرى بان الإدارة الضريبية تعمل جاهدة في مجال استغلال المعلومات من خلال المؤشرين A16 و A17 (نسبة 100%)، وكانت نسبة الملفات المبرجة والحقق فيها 100% خلال 2009 و 2010.

ومنه ومن خلال ما قدمناه لمدلولات المؤشرات السابقة ونتائجها بمديرية الضرائب لولاية بسكرة نستنتج ما يلي:

- محاولة البحث والتحقيق في التصريحات التي تحوي عجز متكرر (كالبحث عن مصدر معيشة هؤلاء المكلفين)، وفي حالة عدم وجود مبررات يعتبر كتهرب ضريبي أو مداخيل غير مصرح بها؛
- ينبغي النظر في التصريحات الجبائية التي لا تودع في وقتها القانوني؛
- اتخاذ الإجراءات المناسبة ضد المكلفين الغير ملتزمين ضريبيا لسرعة تحصيل الضريبة؛
- العمل على نشر الوعي الضريبي والثقافة الضريبية، قصد تغيير الذهنيات المعادية للضريبة لتحسين تحصيل الضرائب ومنه تحسين الالتزام الضريبي و مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

الفرع الثاني: مؤشرات التحصيل

ترتبط مؤشرات التحصيل (*recouvrement*) بمؤشرات الوعاء فكلما كانت جيدة أدت إلى تجويد هذه المؤشرات من أهمها نذكر:

أولا: جانب تحقيق الأهداف

$$R1 = 100 \times \frac{\text{إجمالي التحصيل}}{\text{الهدف المحدد}}$$

$$R2 = 100 \times \frac{\text{تحصيلات السنة (ن) - تحصيلات السنة (ن-1)}}{\text{تحصيلات السنة (ن-1)}}$$

يعد هذا المؤشر مهم لتحديد مدى صدق وسلامة التصريحات الجبائية والعمل على تجويدها، من حيث قيام المصالح الضريبية بدورها الفعال وذلك باكتشاف الأوعية الضريبية الجديدة في الوقت المناسب ومتابعتها، وهذا عند محاولة أصحابها إخفاءها أو التحريف في القيم الحقيقية.

ثانيا: معدل التحصيل بالجداول

$$100 \times \frac{\text{التحصيالات بالجداول (الورود)}}{\text{إجمالي التحصيل}} = R3$$

$$100 \times \frac{\text{المبالغ المحصلة بالورود وبإجراءات ردعية}}{\text{المبالغ المحصلة بالورود}} = R4$$

ثالثا: تحصيل المبالغ المهمة

$$100 \times \frac{\text{المبالغ المحصلة من الديون المهمة}}{\text{المبلغ الإجمالي للديون المهمة}} = R5$$

رابعا: تحصيل الغرامات

$$100 \times \frac{\text{مبلغ الغرامات التي تم تحصيلها}}{\text{المبلغ الإجمالي للغرامات}} = R6$$

تعبّر هذه المؤشرات عن مدى قدرة المصالح الضريبية في استغلال مواردها واستخدام وسيلة التفرغ لتحصيل الحقوق الجبائية.

الفرع الثالث: مؤشرات الموارد البشرية

حيث تم وضع 20 مؤشرا خاص بتسيير الموارد البشرية نذكر مثال على ذلك

أولا: مدى تواجد الإطارات الشابة المؤهلة في المناصب العليا

$$100 \times \frac{\text{عدد الإطارات الشابة المؤهلة والشاغلة لمناصب عليا}}{\text{العدد الإجمالي للمناصب العليا}} = RH1$$

وكذلك يوجد بهذه المؤشرات ما يُعنى بترقية الأعوان الجبائيين ومنها ما يخص مجهودات تكوينهم، ما يدل على اهتمام الدولة بهذا الجانب .

- إن توظيف الأعوان ذوي التكوين المتخصص والعمل على تلقينهم دروس تقتضي الإمام بجانب القانون الجبائي والإجراءات الجبائية، وتكوينهم فيما يخص الجانب الفني من تقنيات الاتصال والحوار والمعاملة الحسنة يؤدي لتحسين جودة الخدمة المقدمة وبالتالي تصريحات جبائية سليمة والتخفيض من حالات التهرب الضريبي.

الفرع الرابع: مؤشرات الرقابة

أولاً: مؤشرات تحليل برنامج التحقيق في المحاسبة

1- إعداد البرنامج

$$100 \times \frac{\text{الإلغاءات + التأجيلات}}{\text{إجمالي العمليات المبرمجة}} = C1$$

2- معدل التغطية

$$100 \times \frac{\text{عدد الملفات التي تم التحقيق فيها}}{\text{عدد الملفات التابعة للنظام الحقيقي}} = C2$$

ثانياً: مؤشرات خاصة بتحليل برنامج المعاملات العقارية (*les transactions immobilières*)

1- التحقيق في المعاملات العقارية (معدل التغطية)

$$100 \times \frac{\text{عدد المعاملات العقارية التي تم التحقيق فيها}}{\text{عدد المعاملات العقارية المسجلة}} = C3$$

2- إعادة تقويم المعاملات العقارية

$$100 \times \frac{\text{عدد المعاملات العقارية المعاد تقويمها}}{\text{عدد العقود المسجلة}} = C4$$

تعبر هذه المؤشرات عن مدى تغطية التحقيقات في الملفات الجبائية، ففي حالة انخفاض معدل المؤشرات يدل على انخفاض عدد القضايا المبرمجة للتحقيق، وفي حالة ارتفاع معدل التغطية أي عدد كبير من

القضايا المبرجة للتحقيق وبالتالي عدد كبير من التصريحات الجبائية للتأكد من صحتها ومصداقيتها واكتشاف الأخطاء والانحرافات الموجودة بها، مما يعمل على ردع المكلفين ويجعلهم يخشون الخضوع للتحقيق.

ثالثا: مؤشرات تنفيذ برنامج التحقيق (التحقيق المحاسبي)

1- حالة تنفيذ البرنامج

$$C7 = \frac{\text{عدد العمليات التي تم تغطيتها في (12/31/السنة ن)}}{\text{عدد العمليات المبرجة}} \times 100$$

$$C8 = \frac{\text{عدد العمليات التي لم يتم الانطلاق فيها}}{\text{عدد العمليات المبرجة}} \times 100$$

2- عدد الملفات المحقق فيها في المهمة

$$C9 = \frac{\text{عدد العمليات المحقق فيها}}{\text{عدد المحققين}} \times 100$$

3- متوسط زمن الانتهاء من البرنامج السنوي

$$C10 = \frac{\text{عدد العمليات التي لم يتم الانتهاء منها في السنة (ن+1)}}{\text{العدد الإجمالي للعمليات المبرجة}} \times 100$$

رابعا: مؤشرات نتائج التحقيقات

- المبلغ الإجمالي للمردودات

- تطور مستوى المردودات (الحقوق والغرامات).

1- متوسط نتيجة العملية الواحدة

$$C12 = \frac{\text{عدد العمليات التي لم يتم إنجازها}}{\text{عدد العمليات المحققة}} \times 100$$

الفصل الثالث الدراسة التطبيقية لدور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

2- متوسط نتيجة المحقق الواحد

$$C13 = \frac{\text{مبلغ الحقوق والغرامات المسترجعة}}{\text{عدد المحققين}} \times 100$$

إن نتائج التحقيقات الجبائية ما هي إلا انعكاس لمجهودات المصالح المعنية، وكلما كانت التحضيرات والبرمجة سليمة وصحيحة واختيار العينة وسير التحقيق كانت النتائج كبيرة وجيدة والعكس صحيح.

جدول رقم (3-3): تقييم لمؤشرات الأداء الخاصة بالرقابة لمديرية الضرائب بسكرة 2009-2010

2010		2009		بيانه	المؤشر
النسبة %	العدد	النسبة %	العدد		
-	22	-	31	إعداد البرنامج (عدد الملفات المبرمجة)	C1
0.47	$\frac{25}{5314}$	0.59	$\frac{32}{5417}$	معدل التغطية	C2
19.9	$\frac{460}{2310}$	21.12	$\frac{460}{2178}$	التحقيق في المعاملات العقارية	C3
90	$\frac{414}{460}$	98	$\frac{452}{460}$	إعادة تقويم المعاملات العقارية	C4
113.63	$\frac{25}{22}$	103	$\frac{32}{31}$	تنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي	C7
0	0	0	0	عدد العمليات التي لم ينطلق فيها بعد	C8
5	$\frac{25}{5}$	6.4	$\frac{32}{5}$	عدد العمليات المحقق فيها/عدد المحققين	C9
0	0	0	0	عدد العمليات التي لم يتم الانتهاء منها في السنة الموالية	C10

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمديرية الضرائب بسكرة.

التحليل

من الجدول نلاحظ أن عدد القضايا المبرمجة ومعدل تغطيتها (المؤشرات C1, C2, C3) ضئيل جدا على مستوى مديرية الضرائب لولاية بسكرة مقارنة بعدد المكلفين الكبير والمتزايد من سنة لأخرى، حيث كانت عدد القضايا المبرمجة لسنة 2009 هو 31 ومعدل التغطية بالنسبة لجميع الملفات بلغ 0,59% (حيث تم

تغطية 32 ملف منها واحدة كانت متعلقة بالبرنامج السابق ولم يتم إنجازها) وهي نسبة ضئيلة جدا، وفي سنة 2010 تناقص عدد الملفات إلى 22 بنسبة تغطية 0,47% (تم تغطية 25 ملف 3 منها لم يتم إنجازها من السنة السابقة)، وبالنسبة للتحقيق في المعاملات العقارية تمثل في نسبة 21.12% في سنة 2009، و 19,9% أيضا تناقص من سنة 2009 إلى 2010، وبالنسبة لمؤشر إعادة تقويم المعاملات العقارية كانت نسبته 98% و 90% على التوالي خلال سنتي 2009 و 2010.

أما مؤشر تنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي والمتمثل في عدد العمليات المنجزة مقارنة بالمبرمجة فجاوز نسبة 100% خلال عام 2009 و 2010، كما لم يتم الإبقاء على أي عملية لم ينطلق فيها وهذا ما نراه من خلال المؤشر C8 في الجدول، أما المؤشر C9 فيعبر عن عدد العمليات المنجزة من قبل المحقق الواحد فكانت في سنة 2009 بمتوسط 6.4 عملية للمحقق الواحد وفي 2010 بمتوسط 5 عمليات للمحقق الواحد. ومن خلال المؤشر C10 يتبين من الجدول أعلاه انه لم يتم إتمام أي برنامج سنوي لسنة معينة خلال السنة المالية لها. ومن خلال ماسبق ذكره من المؤشرات الخاصة بالتحقيقات ومن نتائج بعض المؤشرات الخاصة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة نستنتج مايلي:

- صعوبة عمل الإدارة الضريبية والمحققين خاصة في تتبع اثر المعاملات العقارية، وهذا نظرا لوجود السوق الموازي واستعمال النقدية (الأموال لا تدخل في البنوك)؛
- مستوى برمجة الملفات ضئيل جدا بالنظر إلى عدد ملفات المكلفين، وهذا ما يؤكد على أن نظام المراجعة الجبائية (التحقيقات الجبائية) لم يبلغ المستوى المنتظر منه مما يوسع حجم ظاهرة التهرب الضريبي. فرغم الجهود المبذولة من قبل الدولة في هذا المجال إلا أنها تعاني من هذه الظاهرة وبشدة؛
- نقص عدد المحققين (وكذلك عدم تأهيل البعض منهم)، يؤثر كثيرا على سير عملية التحقيق فالموارد البشري عامل مهم في العملية ؛
- تحتاج مثل هذه المؤشرات إلى الجودة والحدثة حتى يتم تسطير الأهداف المستقبلية وفقا لما تم التوصل إليه حاليا و محاولة معالجة الثغرات والخلل؛
- إن ضعف الوسائل المادية والبشرية وقلة التحفيز يؤثر بشكل كبير على عدد الملفات المختارة للتحقيق وعلى عملية المراجعة ككل، وكذلك تجعل العديد من المحققين يغادرون إلى قطاعات أخرى لتوفرها على فرص أحسن (فخلال فترة الدراسة كان هناك استقالة ثلاثة مفتشين رئيسيين من مديرية الضرائب بسكرة وتوجههم لقطاعات تمنح أجور أعلى).

المبحث الثالث: تطبيق الدراسة الميدانية على المديرية

المطلب الأول: أداة جمع البيانات وفرضيات الدراسة

الفرع الأول: أداة جمع البيانات

تم اختيار أسلوب الاستبيان (*Questionnaire*) لجمع البيانات اللازمة وتم تفرغ البيانات وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي (*Statistical Package for social Science SPSS*) أي المجموعة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، حيث تم استخدام SPSS Version 16 في الدراسة، وهذا بهدف قياس وتحليل الاختبارات الإحصائية لأراء ومقترحات فئات العينة بالإجابة على محاور الاستبيان، وكذلك الخصائص والصفات الشخصية لأفراد عينة الدراسة وهذا للوصول إلى نتائج واقعية بأكبر قدر من الموثوقية.

الفرع الثاني: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من أفراد مؤهلين للقيام بأعمال المراجعة الجبائية وهم الذين يمارسونها بشكل مباشر أو غير مباشر والذين بلغ عددهم 36، وقد تم توزيع الاستبيانات على كافة أفراد المجتمع، ونظرا لمحدودية مجتمع الدراسة قامت الطالبة بمتابعة أفراد الدراسة لتعبئة الاستبيانات سواء بالاتصالات أو بشكل الكتروني أو بالمقابلة شخصيا أو إيصالها عن طريق زملاء، واستغرقت فترة شهرين تقريبا وكانت نسبة الاستبيانات المسترجعة 32 أي بنسبة 88% وهي نسبة مقبولة.

الفرع الثالث: إعداد الاستبيان

تم استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات، لما يتميز به من سرعة في الوقت، حيث كانت الأسئلة بشكل مغلق أي على الجيب أن يضع رمزا على الإجابة التي يختارها، وقد تم طباعته على أوراق عادية متضمنا 26 سؤالا مصاغا باللغة العربية.

المطلب الثاني: تصميم أداة الدراسة

نحاول من خلال هذا المطلب التعرف على كيفية تصميم أداة الدراسة المتمثلة في استبيان، والتأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه، والتحقق من ثبات الدراسة (الاستبيان)، أي التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريبا لو تكرر تطبيقها على الأشخاص ذاتهم في أوقات مختلفة، واختبار جودة المطابقة، ونهدف من خلال هذا الاختبار معرفة إي من التوزيعات الاحتمالية التي تتبعها توزيع بيانات الدراسة، إلى جانب إجراءات تطبيق الدراسة الميدانية وأساليب المعالجة الإحصائية المستخدمة في ذلك.

الفرع الأول: إجراءات تصميم أداة الدراسة

لتحقيق الأغراض الميدانية للدراسة تم تصميم الاستبيان بشكل يتلاءم مع أهداف الدراسة الميدانية لاختبار فرضيات الدراسة، كما كانت هناك معلومات متعلقة بالصفات الشخصية لأفراد العينة وحددت عبارات الاستبيان كما يلي:

جدول رقم (3-4): متغيرات الدراسة الاستبائية

الأسئلة	العبارات
3	1- البيانات الخاصة بالمعلومات والصفات الشخصية لعينة الدراسة
09	2- دور برنامج المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريح الجبائي
09	3- دور مؤهلات العنصر البشري القائم بعمل المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريح الجبائي
08	4- جودة المراجعة الجبائية ودورها في تحسين جودة التصريح الجبائي

المصدر: من إعداد الطالبة

الجزء الأول: (العمر، المستوى العلمي، عدد سنوات الخبرة).

الجزء الثاني: ويشتمل على متغيرات الدراسة الأساسية التي من خلالها يتم استطلاع آراء المراجعين حول محاور الدراسة الرئيسية، وموزعة على ثلاث محاور رئيسية هي:

المحور الأول: دور 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.

المحور الثاني: دور مؤهلات المراجع الجبائي في تحسين جودة التصريحات الجبائية

تم إدراج هذا المحور في الاستبيان للتعرف على دور المراجع الجبائي والمؤهلات التي يمتلكها في تحسين درجة مصداقية وصحة التصريح الجبائي ويتكون المحور من (09) عبارات، طُلب من أفراد الدراسة الإجابة عليها وهذا لمعرفة مدى أهمية ومقدرة العنصر البشري بكفاءته وخبرته في التأثير على عملية المراجعة الجبائية وهذا ما ينعكس على تصريحات المكلفين وبالتالي زيادة الالتزام الضريبي الطوعي ومنه تحسين جودة التصريحات الجبائية.

المحور الثالث: مدى قدرة جودة المراجعة الجبائية على 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.

- حيث كانت إجابات الاستبيان وفق مقياس ليكارت الثلاثي الأبعاد (موافق، محايد، لا أوافق)، حيث يمثل القياس من 1 إلى 3 نقطة للقياس، تمثل أعلى مستوى للاتجاهات الايجابية 3 درجات، ثم درجتين ودرجة موضحة كما في الجدول التالي :

جدول (3-5): الدرجات الموافقة لكل إجابة

الإجابة	موافق	محايد	لا أوافق
الدرجة	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبة

الفرع الثاني: الأسلوب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

حُلّت البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) واستخدمت الأساليب الإحصائية الآتية :

أولاً:

الإحصاء الوصفي وذلك لغرض وصف إجابات أفراد العينة عن فقرات الاستمارة باستخدام:

- الوسط الحسابي كأبرز مقاييس النزعة المركزية لقياس متوسط إجابات أفراد العينة عن فقرات الاستبيان؛

- الانحراف المعياري كأحد مقاييس التشتت لقياس الانحراف في إجابات أفراد العينة عن وسطها

الحسابي؛

ثانياً:

أساليب إحصائية تحليلية تتمثل في اختبار الارتباط (*Corrélation*) لاختبار قوة الارتباط بين

المتغيرات؛

ثالثاً:

استخدام اختبار التوزيع الطبيعي؛

رابعاً:

استخدام اختبار التباين (F) لاختبار الفروقات.

الفرع الثالث: وصف خصائص مجتمع الدراسة

أولاً: بالنسبة لمتغير العمر

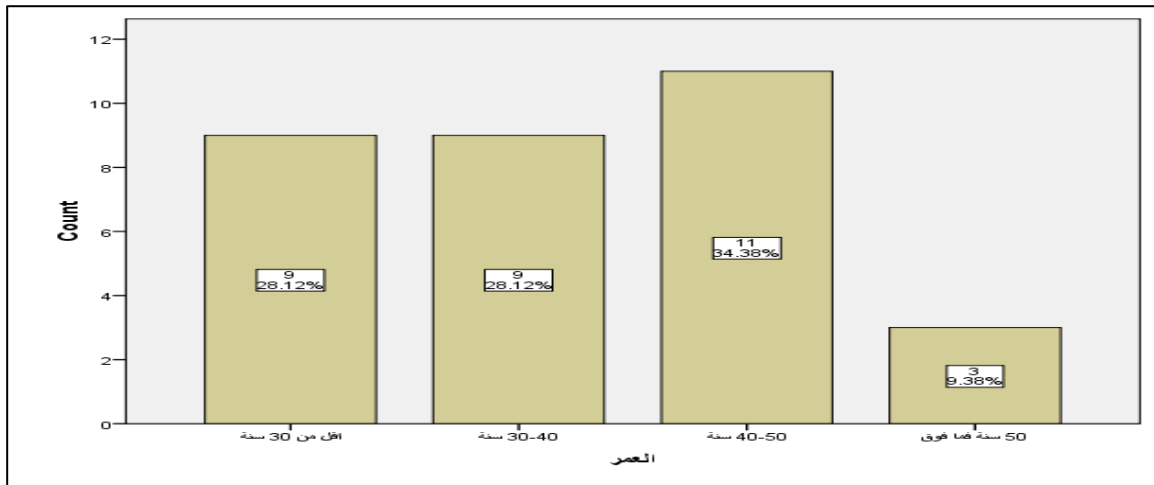
جدول (3-6): توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية %
أقل من 30 سنة	9	28,12
30-40 سنة	9	28,12
40-50 سنة	11	34,38
50 سنة فما فوق	3	9,38
المجموع	32	100

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا لمخرجات SPSS

يتضح من الجدول (3-6) أن فئة أفراد الدراسة الذين تتراوح أعمارهم بين 40 و50 سنة هي الأعلى بين أفراد الدراسة ما نسبته (34,38%)، ثم تليها نسبة (28,12%) للأفراد الذين أعمارهم بين 30 و40 سنة ثم (9,38%) للأفراد الذين تتجاوز أعمارهم 50 سنة. وهنا نلاحظ أن نسبة الأعمار المتقدمة نسبياً هي الأكبر بين فئات المستجوبين ما يدل على أن معظم المستجوبين يجوزون على خبرة ميدانية تساعد في التعامل مع الاستبيان. ويتضح ذلك من خلال الشكل :

شكل (3-2): توزيع مجتمع الدراسة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبة استنادا لمخرجات SPSS.

ثانيا: بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي

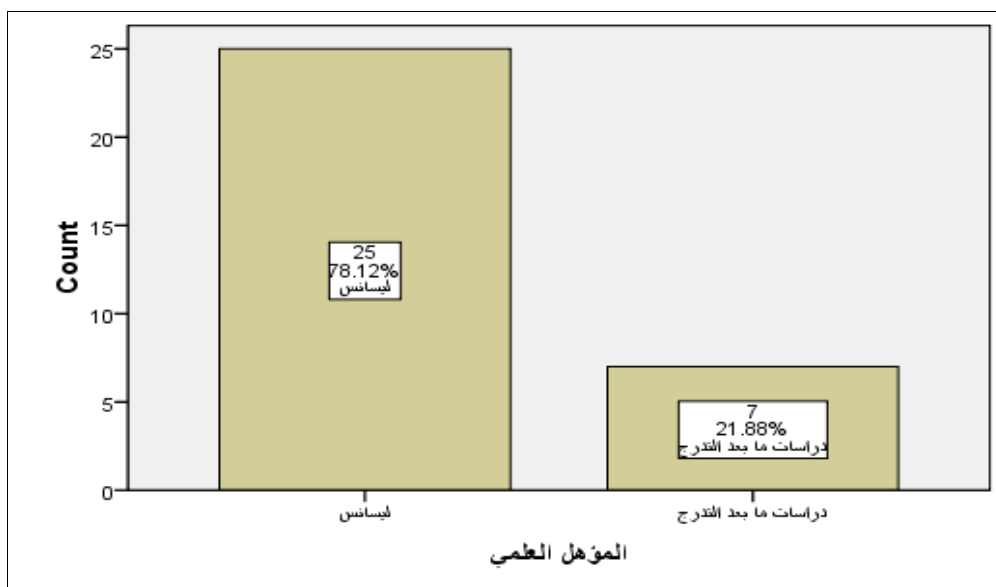
جدول (3-7): توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي

المتغير	التكرار	النسبة المئوية %
ليسانس	25	78,1
ما بعد التدرج	7	21,9
المجموع	32	100

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا لمخرجات SPSS.

تبين من الجدول رقم (3-7) أن المؤهل " ليسانس " هو المؤهل العلمي الأعلى بين أفراد الدراسة وتمثلت نسبته بـ (78,1%)، ثم يلي ذلك مؤهل ما بعد التدرج بنسبة (21,9%). وهذه النتيجة تعكس على أن الأشخاص الذين يقومون بالمراجعة الجبائية هم أفراد مؤهلين علميا وبالتالي القدرة على فهم وتطبيق تقنيات المراجعة الجبائية لكن يتطلب ذلك تدريب وتطوير المهارات لمسايرة التطورات.

شكل (3-3): توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة استنادا لمخرجات SPSS.

ثالثا: بالنسبة لمتغير سنوات الخبرة

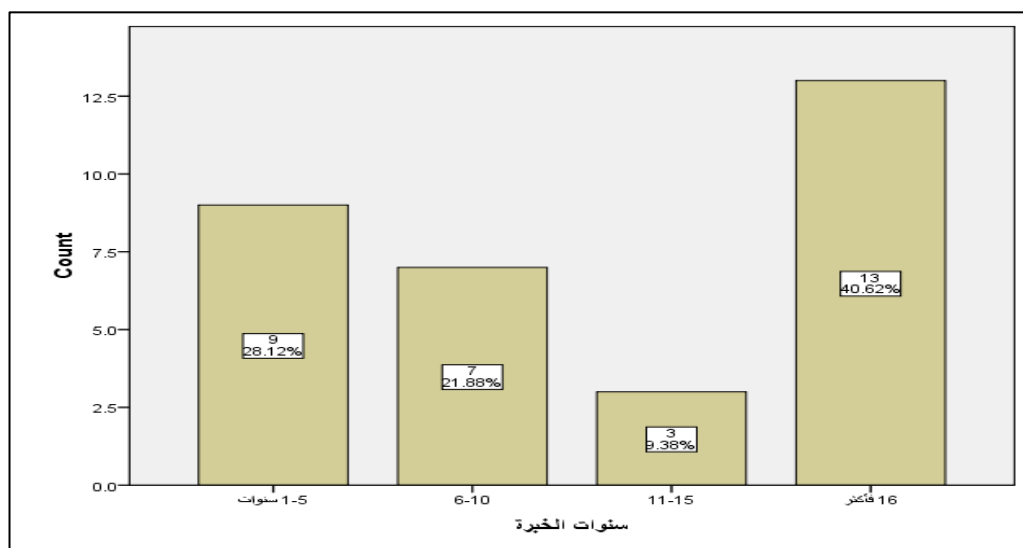
جدول رقم (3-8): توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

النسبة المئوية %	التكرار	سنوات الخبرة
28,12	9	5-1 سنوات
21,88	7	10-6 سنة
9,38	3	15-11 سنة
40,62	13	16 سنة فأكثر
100	32	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا لمخرجات SPSS.

يبين الجدول رقم (3-8) أن نسبة 40,62% من عينة الدراسة خبرتهم تجاوزت 16 سنة، ثم تليها النسبة 28,12% للفئة الذين خبرتهم ما بين 5-1 سنوات، وأن ما نسبته 21,88% تراوحت خبرتهم ما بين 10-6 سنوات، و 9,38% خبرتهم بين 15-11 سنة، أي أن غالبية المستجوبين خبرتهم تجاوزت 16 سنة وهذا ما يعزز الثقة في إجابات المستجوبين.

شكل رقم (3-4): توزيع مجتمع الدراسة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة استنادا لمخرجات SPSS

الفرع الرابع: صدق وثبات مجتمع الدراسة

أولا: تحديد صدق أداة الدراسة

1- صدق المحتوى

للتأكد من صدق محتوى الاستبيان تم عرضه على عدد من المحكمين مختصين بالمجال المحاسبي والجبائي ويوضح الملحق رقم (01) أسماء المحكمين، وقد طلب من المحكمين إبداء رأيهم في مدى ملائمة العبارات لقياس ما وضعت لأجله ومدى وضوحها واقتراح ما يروونه ضروريا. واستنادا للملاحظات والتوجيهات التي أبدوها تم إجراء التعديلات اللازمة. ويوضح الملحق رقم (02) الشكل النهائي لاستبيان الدراسة.

2- قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات محاور الدراسة

من اجل التعرف على مدى صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة تم حساب معامل الارتباط بيرسون بين درجة كل عبارة من عبارات المحور (أو البعد) والدرجة الكلية لجميع عبارات هذا المحور الذي تنتمي إليه تلك العبارة ، وذلك لكل محور من محاور الدراسة.

الجدول (3-9) : معاملات ارتباط بيرسون للمحور الأول

معامل الارتباط	رقم العبارة
0,23**	1
0,46**	2
0,62**	3
0,30**	4
0,46**	5
0,29**	6
0,41**	7
0,36**	8
0,22**	9
** دالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)	

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا لمخرجات SPSS

يبين الجدول رقم (3-9) معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لجميع عبارات المحور الأول (مساهمة برنامج المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية) حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي، حيث يتبين من الجدول بان معاملات الارتباط المبينة دالة احصائيا عند مستوى دلالة (0,05)، وهي قيم موجبة تتراوح بين 0,22 و 0,62 في حدها الأعلى للعبارة رقم (3) وهي صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول (3-10): معاملات ارتباط بيرسون للمحور الثاني

معامل الارتباط	رقم العبارة
0,06**	1
0,012**	2
0,34**	3
0,36**	4
0,53**	5
0,40**	6
0,61**	7
0,22**	8
0,30**	9
** دالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)	

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا لمخرجات SPSS

يبين الجدول رقم (3-10) معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لجميع عبارات المحور الثاني (مساهمة مؤهلات المراجع الجبائي في تحسين جودة التصريحات الجبائية) حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي، حيث يتبين من الجدول بان معاملات الارتباط المبينة دالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05)، وهي قيم موجبة تتراوح بين 0,22 و 0,61 في حدها الأعلى للعبارة رقم (7) مما يشير إلى الاتساق الداخلي بين عبارات المحور الثاني.

الجدول رقم (3-11) معاملات ارتباط بيرسون للمحور الثالث

معامل الارتباط	رقم العبارة
0,37**	1
0,18**	2
0,39**	3
0,19**	4
0,11**	5
0,11**	6
0,50**	7
0,36**	8
** دالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)	

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا لمخرجات SPSS.

يبين الجدول رقم (3-11) معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لجميع عبارات المحور الثالث (مساهمة جودة المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية) حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي، حيث يتبين من الجدول بان معاملات الارتباط المبينة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة (0,05)، وهي قيم موجبة تتراوح بين 0,11 و 0,50 في حدها الأعلى للعبارة رقم (8) مما يشير إلى الاتساق الداخلي بين عبارات المحور الثاني.

ثانيا: ثبات أداة الدراسة

تم استخدام معامل ألفا كرونباخ للتأكد من ثبات أداة الدراسة، ويمثل معامل كرونباخ ألفا (*cronbach's alpha*) أحد معاملات قياس ثبات وصدق البيانات، وقيمه تتراوح بين 0 و 1، وزيادة قيمة معامل كرونباخ ألفا تعني زيادة مصداقية البيانات¹. وللتأكد من ثبات الأداة استخرجنا معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق (وهو الجذر التربيعي لمعامل الثبات) وكانت النتائج موضحة كما في الجدول التالي:

جدول (3-12): تحديد معامل ثبات وصدق أداة الدراسة

محاو الدراسة	عدد العبارات	الثبات	الصدق
3	26	0,83	0,91

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا لمخرجات SPSS.

من الجدول رقم (3-12) نلاحظ بان معامل ثبات الدراسة ألفا كرونباخ هو (0.83) ومعامل الصدق يمثل (0.91) وهي نسب مقبولة لأغراض الدراسة، ومنه فان أداة القياس (الاستمارة) صادقة في قياس ما وضعت لأجله وثابتة بدرجة كبيرة .

ثالثا: اختبار التوزيع الطبيعي وفروقات استجابات أفراد الدراسة باستخدام اختبار كولمغروف- سمرنوف

(*Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon*)

من أهم الفروض في الاختبارات الإحصائية المعلمية أن يكون التوزيع الاحتمالي للبيانات المستخدمة هو التوزيع الطبيعي، حيث يعتبر من أهم التوزيعات في علم الإحصاء بل يعتبر أساسا لكثير من النظريات الإحصائية

¹ وليد عبد الرحمن الفراء، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، الندوة العالمية للشباب الإسلامي، إدارة البرامج والشؤون الخارجية، ص38.

الفصل الثالث الدراسة التطبيقية لدور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

الرياضية ويلعب دورا أساسيا في اختبارات الفروض الإحصائية وفترات الثقة وغير ذلك، ويعرف بأسماء مختلفة منها التوزيع الجبرسي لكونه يشبه الجرس. وبدون ذلك الشرط لا يمكن تطبيق الاختبار من الناحية العملية.¹

نهدف من خلال هذا الاختبار معرفة إي من التوزيعات الاحتمالية التي تتبعها توزيع بيانات الدراسة ونقصد بذلك التوزيع الطبيعي من خلال الفرضيتين التاليتين:

الفرضية الصفرية: تتبع بيانات الدراسة التوزيع الطبيعي.

الفرضية البديلة: لا تتبع بيانات الدراسة التوزيع الطبيعي.

يتم قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية الصفرية في حالة الحصول على مستوى دلالة المعنوية أكبر من المستوى الدلالة المعنوية (0,05).

الجدول (3-13): اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

Variable	T1	البيانات
N	32	حجم العينة
Moyenne Paramètres normaux a,b	2.54	متوسط البيانات
Ecart-type	0.39	الانحراف المعياري
absolue Différences les plus extrêmes	0.17	أكبر فرق بين البيانات ودالة التوزيع الاحتمالية
Positive	0.12	
Négative	-0.17	
Z de Kolmogorov-Smirnov	0.95	قيمة اختبار جودة المطابقة
Signification asymptotique (bilatérale)	0.33	مستوى دلالة الاختبار

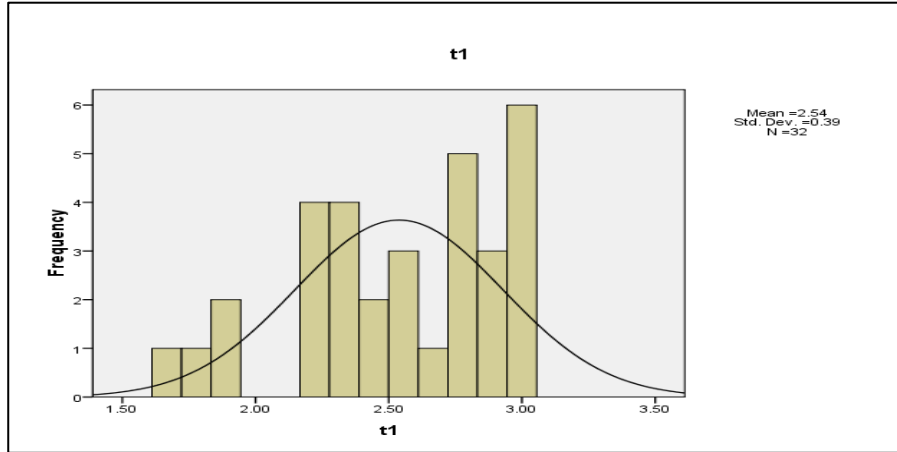
المصدر: من إعداد الطالبة استنادا لمخرجات SPSS

يبين الجدول السابق أن قيمة مستوى دلالة الاختبار (0,33) بالنسبة لمتغيرات المحور الأول، وجميعها أكبر من مستوى الدلالة المعنوية (0,05)، ومنه نقبل الفرضية الصفرية أي أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

وهذا مثال لتوزيع البيانات طبيعيا بالنسبة للمحور الأول كما يلي:

¹ فهمي محمد شامل، الإحصاء بلا معاناة: المفاهيم، والتطبيقات باستخدام برنامج SPSS، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية،

شكل رقم (3-5): التوزيع الطبيعي للمحور الأول من الدراسة



- البيانات تتبع التوزيع الطبيعي بمتوسط (2,54) وانحراف معياري (0,30) بالنسبة للمحور الأول.

المطلب الثالث: حساب المتوسط المرجح والانحراف المعياري لكل محور من محاور الدراسة

الفرع الأول: تحديد المتوسط المرجح والانحراف المعياري لمحاور الدراسة

أولاً: تحديد المتوسط المرجح والاتجاه لدرجات مقياس ليكارت

جدول رقم (3-14): 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، ص 539.

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

ثانياً: متوسط وانحراف محاور الدراسة

1 - بالنسبة للمحور الأول من الدراسة: دور برنامج المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية

الفصل الثالث الدراسة التطبيقية لدور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

جدول رقم (3-15): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول من الدراسة							
عبارات المحور الأول	المقياس	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط	الانحراف المعياري	الاتجاه
X1	التكرار	26	4	2	2.75	0.57	موافق
	النسبة%	81.2	12.5	6.2			
X2	التكرار	23	6	3	2.63	0.66	موافق
	النسبة%	71.9	18.8	9.4			
X3	التكرار	19	5	8	2.34	0.86	موافق
	النسبة%	59.4	15.6	25			
X4	التكرار	19	6	7	2.38	0.83	موافق
	النسبة%	59.4	18.8	21.9			
X5	التكرار	21	7	4	2.53	0.72	موافق
	النسبة%	65.6	21.9	12.5			
X6	التكرار	24	4	4	2.62	0.71	موافق
	النسبة%	75	12.5	12.5			
X7	التكرار	26	5	1	2.78	0.49	موافق
	النسبة%	81.2	15.6	3.1			
X8	التكرار	19	6	7	2.38	0.83	موافق
	النسبة%	59.4	18.8	21.9			
X9	التكرار	18	10	4	2.44	0.72	موافق
	النسبة%	56.2	31.2	12.5			
المتوسط العام	التكرار	195	53	40	2.54	0.39	موافق
	النسبة%	67.7	18.41	13.89			

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا لمخرجات SPSS

يتضح من الجدول رقم (3-15) 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، حيث 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.

كما يتضح من الجدول السابق أن درجة أهمية برنامج المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية جاءت بدرجة كبيرة وذلك على النحو التالي:

- جاءت إمكانية عمل برنامج المراجعة الجبائية على توعية المكلفين بالضريبة (7X) في الترتيب الأول من حيث درجة مساهمتها في تحسين مصداقية معلومات تصريحاتهم الجبائية، حيث بلغ 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. و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هي بدرجة كبيرة.

- كما جاءت العبارة الأولى من المحور الأول وهي وجود برنامج يُخصّص للمراجعة الجبائية (1X) 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. و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هي بدرجة كبيرة.

- وقد جاء عنصر دور برنامج المراجعة الجبائية في العمل على التخفيض وبشكل تدريجي بظاهري الغش والتهرب الضريبي وذلك من خلال الزيادة في تحسين الالتزام الضريبي الطوعي للمكلفين (2X)، 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. و بذلك يمكن اعتبار تأثير هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة.

- وجاءت العبارة السادسة من المحور الأول (6X) 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. و بذلك يمكن اعتبار تأثير هذا العنصر على المحور الاول (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة.

- وجاءت العبارة الخامسة (5X) 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. و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة.

- وجاءت إمكانية أن يكون من بين أهداف المراجعة الجبائية تطوير آلية المراجعة بما يحقق الجودة الشاملة بعملية المراجعة وبجميع مراحلها بداية ببرامجها (9X) 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. وبذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة.

- وجاءت العبارة رقم (8X) 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. و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة.

- وجاءت إمكانية أن يكون لبرنامج المراجعة الجبائية دور في توضيح نقاط بالقانون الضريبي والتي تسبب مشاكل للمكلفين (4X)، 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. وبذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة.

- وجاءت العبارة رقم (3X) 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 أفراد الدراسة. و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة.

وهذا يمكن تفسيره بأن معظم المراجعين ينظرون بإيجابية لبرنامج المراجعة الجبائية لما له دور كبير كمرحلة أولية من مراحل عملية المراجعة الجبائية.

2 - بالنسبة للمحور الثاني من الدراسة: دور مؤهلات المراجع الجبائي في تحسين جودة التصريحات الجبائية

الفصل الثالث الدراسة التطبيقية لدور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

جدول رقم (3-16): المتوسط المرجح والانحراف المعياري لعبارات المحور الثاني من محاور الدراسة								
الرتبة	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط	غير موافق	محايد	موافق	المقياس	عبارات المحور الثاني
2	موافق	0.66	2.59	3	7	22	التكرار	X1
				9.4	21.9	68.8	النسبة %	
4	موافق	0.67	2.44	3	12	17	التكرار	X2
				1.96	37.5	53.1	النسبة %	
7	محايد	0,81	2.28	7	9	16	التكرار	X3
				21.9	28.1	50	النسبة %	
6	موافق	0.75	2.38	5	10	17	التكرار	X4
				15.6	31.2	53.1	النسبة %	
1	موافق	0.66	2.62	3	6	23	التكرار	X5
				9.4	18.8	71.9	النسبة %	
3	موافق	0.67	2.53	3	9	20	التكرار	X6
				9.4	28.1	62.5	النسبة %	
5	موافق	0.71	2.41	4	11	17	التكرار	X7
				12.5	34.4	53.1	النسبة %	
8	محايد	0.82	2.19	8	10	14	التكرار	8X
				25	31.2	43.8	النسبة %	
9	محايد	0.84	2.16	9	9	14	التكرار	9X
				28.1	28.1	43.8	النسبة %	
	موافق	0.37	2.40	45	83	160	التكرار	المتوسط العام
				14.81	28.81	55.57	النسبة %	

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا لمخرجات SPSS

يتضح من الجدول رقم (3-16) أن المتوسط الحسابي المرجح العام لفقرات المحور الثاني والذي يتمحور حول درجة دور مؤهلات المراجع الجبائي في تحسين جودة التصريحات الجبائية هو 2.40 وانحراف معياري 0.37، 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 نتائج المحور الثاني على رضا غالبية أفراد العينة. وعلمية يمكن القول أن درجة تأثير مؤهلات المراجع الجبائي في تحسين جودة معلومات التصريحات الجبائية هي بدرجة كبيرة (حسب آراء الأفراد العينة).

وقد قمنا بترتيب العبارات المقترحة لتحليل المحور الثاني حسب توجه استجابات غالبية عينة الدراسة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وسنتناول العبارات حسب ترتيبها من الأولى إلى الأخيرة:

- جاءت العبارة الخامسة من المحور الثاني (5X) والمتمثلة في انه هناك تأثير ايجابي لكفاءة ومهارة المراجع الجبائي وبالتالي آلية المراجعة الجبائية على جودة التصريح الجبائي، في الترتيب الأول حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2.62) بانحراف معياري (0.66) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر (71.9 %) من مجموع أفراد الدراسة، وتعود هذه النتيجة إلى اعتبار أفراد عينة الدراسة أن مهارة المراجع وكفاءته ومدى معرفته بالإجراءات والوسائل الحديثة وكيفية التواصل خاصة مع المكلفين يؤثر على عمله وبدرجة كبيرة، وله انعكاس كبير على الطرف الآخر الذين هم المكلفين بالضريبة وبالتالي تصريحاتهم. و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة.

- اختيار مراجعين جبائيين مؤهلين علميا وعمليا يؤثر على عمل المراجعة (1X) وجاءت هذه العبارة في الترتيب الثاني حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2.59) بانحراف معياري (0.66) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر (68.8 %) من مجموع أفراد الدراسة. و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة.

- التدريب المستمر للمراجع الجبائي وتكوينه يمكنه القيام بعمله بجودة وتطويره، وبالتالي اكتشاف الأخطاء، وتصحيحها وتسويتها بدقة (6X) وجاءت هذه العبارة في الترتيب الثالث حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2.53) بانحراف معياري (0.67) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر (62.5 %) من مجموع أفراد الدراسة. و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة.

- كما جاءت العبارة الثانية من المحور الثاني (2X) بأنه هناك علاقة طردية بين خبرة المراجع ومعرفته بقانون الضريبة ونوعية تطبيقه للمراجعة ودورها في تحسين جودة التصريح الجبائي في الترتيب الرابع، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2.44) بانحراف معياري (0.67) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر (53.1 %) من مجموع أفراد الدراسة. و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة.

- التواصل والتفاعل الايجابي بين العاملين بإدارة الضرائب خاصة بمجال المراجعة الجبائية والمكلفين يمكن ان يؤثر على تصريحاتهم بالسلب أو الإيجاب (7X) وجاءت هذه العبارة في الترتيب الخامس حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2.41) بانحراف معياري (0.71) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر (53.1 %) من مجموع أفراد الدراسة. و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة.

- كما جاءت العبارة الثالثة من المحور الثاني (3X) حيث يمكن لنظام الإعلام الآلي أن يكون له دور ايجابي في دعم المراجع الجبائي وبالتالي المراجعة الجبائية بصفة عامة، في الترتيب السادس حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2.38) بانحراف معياري (0.75) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر (53.1 %) من مجموع أفراد الدراسة. و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة.

- استقلالية المراجع وعدم تحيزه وموضوعيته (4X) تمكنه من أداء عمله وفقا لمتطلبات الجودة وهذا ما يدعم وصوله لجميع السجلات والمعلومات الخاصة بالمكلف وبالتالي تحقيق ما يصبو إليه من تصريحات صحيحة وخالية من الأخطاء والغش، وقد جاءت هذه العبارة في الترتيب السابع حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2.28) بانحراف معياري (0.81) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر (50 %) من مجموع أفراد الدراسة. و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة متوسطة.

- جاءت العبارة الثامنة (8X) من حيث اهتمام المصالح المختصة بتعيين الأشخاص المناسبين والكفاءات لرفع مستوى الخدمة وزيادة الالتزام الضريبي الطوعي من قبل المكلفين في المرتبة الثامنة، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2.19) بانحراف معياري (0.82) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر (43.8 %) من مجموع أفراد الدراسة. وبذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة متوسطة.

- النظام المحاسبي الجديد وما جاء به من تغييرات هامة جعل من السهل على المراجعين التعامل مع تصريحات المكلفين المحاسبية والجبائية (9X)، وقد جاء هذا العنصر في الترتيب التاسع حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2.16) بانحراف معياري (0.84) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر (43.8 %) من مجموع أفراد الدراسة. وبذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة متوسطة.

3- بالنسبة للمحور الثالث من الدراسة: جودة المراجعة الجبائية ودورها في تحسين جودة التصريحات الجبائية

الفصل الثالث الدراسة التطبيقية لدور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

جدول رقم (3-17): المتوسط المرجح والانحراف المعياري لعبارات المحور الثالث من محاور الدراسة								
الرتبة	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط	غير موافق	محايد	موافق	المقياس	المحور الثالث
2	موافق	0.62	2.53	2	11	19	التكرار	X1
				6.2	34.4	59.4	% النسبة	
1	موافق	0.62	2.56	2	10	20	التكرار	X2
				6.2	31.2	62.5	% النسبة	
5	موافق	0.67	2.47	3	11	18	التكرار	X3
				9.4	34.4	56.2	% النسبة	
3	موافق	0.76	2.53	5	5	22	التكرار	X4
				15.6	15.6	68.8	% النسبة	
4	موافق	0.80	2.47	6	5	21	التكرار	X5
				18.8	15.6	65.6	% النسبة	
8	محايد	0.93	2.09	12	5	15	التكرار	X6
				37.5	15.6	46.9	% النسبة	
6	موافق	0.84	2.50	7	2	23	التكرار	X7
				21.9	6.2	71.9	% النسبة	
7	موافق	0.62	2.50	2	12	18	التكرار	X8
				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 الطالبة استنادا لمخرجات SPSS

يتضح من الجدول رقم (3-17) أن المتوسط الحسابي المرجح العام لفقرات المحور الثالث والذي يتمحور 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 نتائج المحور الثالث على رضا غالبية أفراد العينة.

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

- جاءت العبارة الثانية من المحور الثالث (2X) والمتمثلة في مدى ارتباط جودة المراجعة الجبائية بالأخطاء والانحرافات التي بالقوائم المالية والتصريحات الجبائية، مما جعلها تكون 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 كتنقيح لجودة وفعالية المراجعة الجبائية تعتبر من أهم مظاهر الجودة باعتبار اكتشاف الأخطاء والمخالفات أحد أهم أهداف عملية المراجعة الجبائية. و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة.

- إمكانية قياس عملية المراجعة الجبائية بما تصل إليه من نتائج حالية ومستقبلية (1X) خاصة النتائج المتوصل إليها بالتصريحات الجبائية من عدد التصريحات التي كانت بالوقت المحدد، والتصريحات التي كانت بعلامة لا شيء وغيرها ... وجاءت 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. و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة.

- هناك علاقة طردية بين جودة المراجعة الجبائية والالتزام الضريبي الطوعي للمكلفين (4X)، 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. و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة.

- هناك من يرى بأن الخوف من التعرض لمراجعة جبائية من طرف الإدارة الجبائية يؤدي إلى زيادة الالتزام الضريبي الطوعي للمكلفين بالضريبة (5X)، 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. وبذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة.

- الالتزام بمعايير المراجعة وقواعد التزام السلوك المهني (3X) 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. وبذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة.

- جاءت بالمرتبة السادسة العبارة السابعة (7X) 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 (8X) 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. و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة.

- العقوبات والغرامات المطبقة بعد القيام بالمراجعة الجبائية كافية لردع حالات الغش والتهرب الضريبي (6X) 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. و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة متوسطة.

ثالثا: اختبار مدى وجود فروقات في آراء أفراد الدراسة نحو محاور الدراسة الرئيسية باختلاف خصائصهم الشخصية

تم استخدام اختبار تحليل التباين $ANOVA$ (اختبار F) للمقارنة بين عدة مجموعات مستقلة لدراسة الاختلافات في آراء أفراد الدراسة نحو المحاور الرئيسية باختلاف الخصائص ذات أكثر من بعدين (عدد سنوات الخبرة)، وإذا تبين وجود فرق بين متوسطات الإجابة تبعا لمتغير سنوات الخبرة يتم استخدام اختبار المقارنة « LSD » لتحديد موضع الاختلاف (الاختبارات الأكثر من بعدين). حيث تم وضع:

- الفرضية العدم ($H0a$): لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لبرنامج المراجعة الجبائية ومساهمته في تحسين جودة التصريحات الجبائية تعزي لسنوات الخبرة.

- الفرضية البديلة ($H1a$): توجد فروق بين متوسطي استجابات أفراد الدراسة بالنسبة لسنوات الخبرة.

- الفرضية العدم ($H0b$): لا توجد فروق بين دور مؤهلات المراجع الجبائي في المساهمة في تحسين جودة التصريحات الجبائية وبين متوسطي استجابات أفراد الدراسة بالنسبة لسنوات الخبرة.

- الفرضية البديلة ($H1b$): توجد فروق بين متوسطي استجابات أفراد الدراسة بالنسبة لسنوات الخبرة.

- الفرضية العدم ($H0c$): لا توجد فروق بين دور جودة المراجعة الجبائية في المساهمة في تحسين جودة التصريحات الجبائية وبين متوسطي استجابات أفراد الدراسة بالنسبة لسنوات الخبرة.
 - الفرضية البديلة ($H1c$): توجد فروق بين متوسطي استجابات أفراد الدراسة بالنسبة لسنوات الخبرة.
- ويتم قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية العدم في حالة الحصول على مستوى دلالة المعنوية أقل من مستوى الدلالة المعنوية الذي تم افتراضه مسبقا (0.05).
- وفيما يلي عرض النتائج وتحليلها وتفسيرها :

جدول (3-18): اختبار تحليل التباين ANOVA					
المحاور الرئيسية	سنوات الخبرة	المتوسط الحسابي	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة	الفروقات
الأول	5-1	2.23	11.062	0	توجد
	10-6	2.28			
	15-11	2.88			
	أكثر من 16	2.80			
الثاني	5-1	2.13	8.28	0	توجد
	10-6	2.20			
	15-11	2.88			
	أكثر من 16	2.57			
الثالث	5-1	2.18	2.84	0.055	لا توجد
	10-6	2.55			
	15-11	2.54			
	أكثر من 16	2.57			

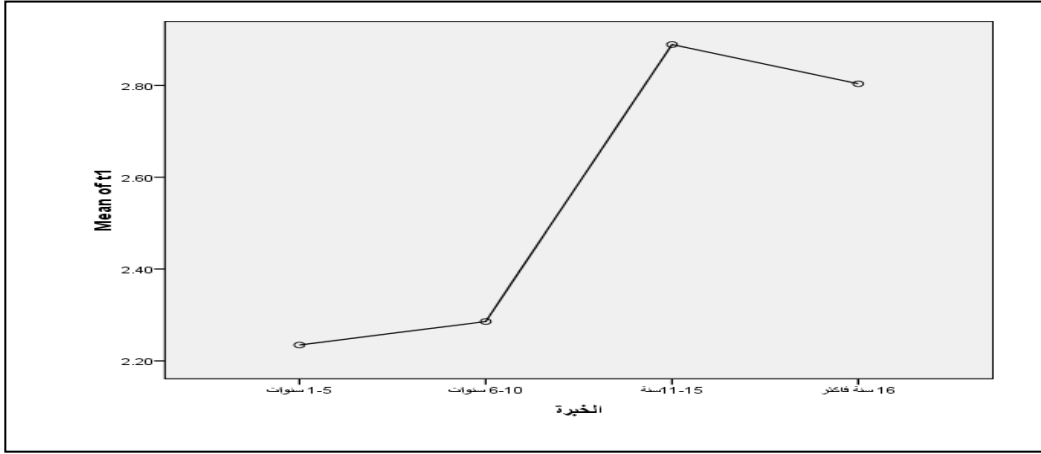
المصدر: من إعداد الطالبة استنادا لمخرجات SPSS

يتبين من الجدول السابق أن:

هناك اختلاف في آراء أفراد الدراسة اتجاه المحور الأول والمحور الثاني " دور برنامج المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية " ودور مؤهلات المراجع الجبائي في تحسين جودة التصريحات الجبائية " حيث كانت قيمة مستوى الدلالة (0) أقل من مستوى المعنوية (0,05)، فالأفراد الذين لديهم خبرة من 5-1 سنوات كان اتجاه استجاباتهم بمتوسط 2.20 — 2.3 وهي ما توافق إجابة (محايد) وهذا يمكن إرجاعه إلى قلة خبرة المراجعين، أما بالنسبة للأفراد الذين تجاوزت سنوات خبرتهم 6 سنوات وهي النسبة الأكبر منهم، فان متوسط إجاباتهم كان من 2,40 — 2,8 وهو ما يعني نحو إجابة (موافق) وهذا يعود للأهمية البالغة للخبرة، وهنا يرجع لمدى معرفتهم بأهمية برنامج المراجعة الجبائية كمرحلة لها دور كبير وانعكاس ايجابي على التزام

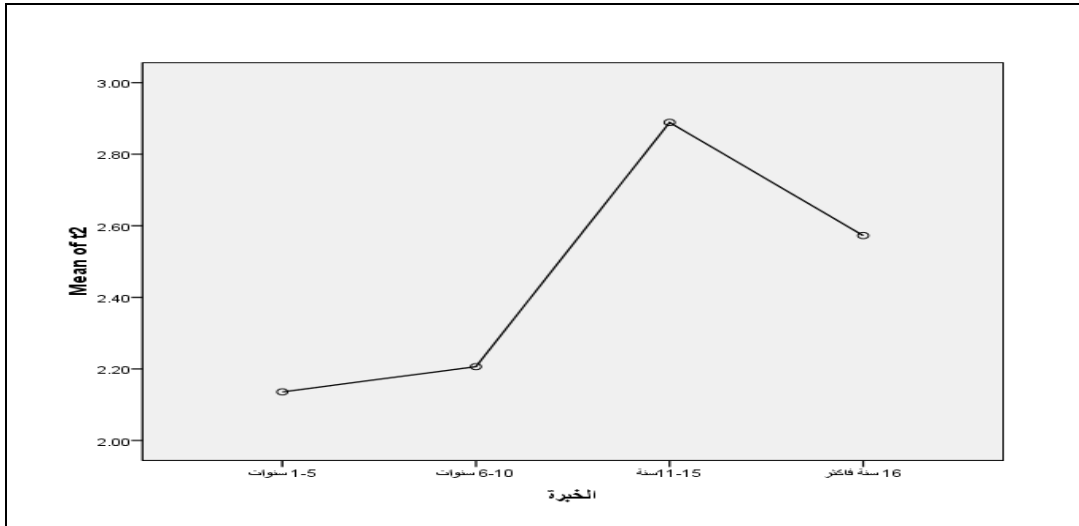
المكلفين ضريبيا وكذلك لأهمية خصائص ومؤهلات المراجع. والشكلان التاليان يوضحان اختلاف آراء مجتمع الدراسة تبعا للخبرة بالنسبة للمحور الأول والثاني:

شكل (3-6): اختلاف آراء العينة تبعا للخبرة بالنسبة للمحور الأول من الدراسة



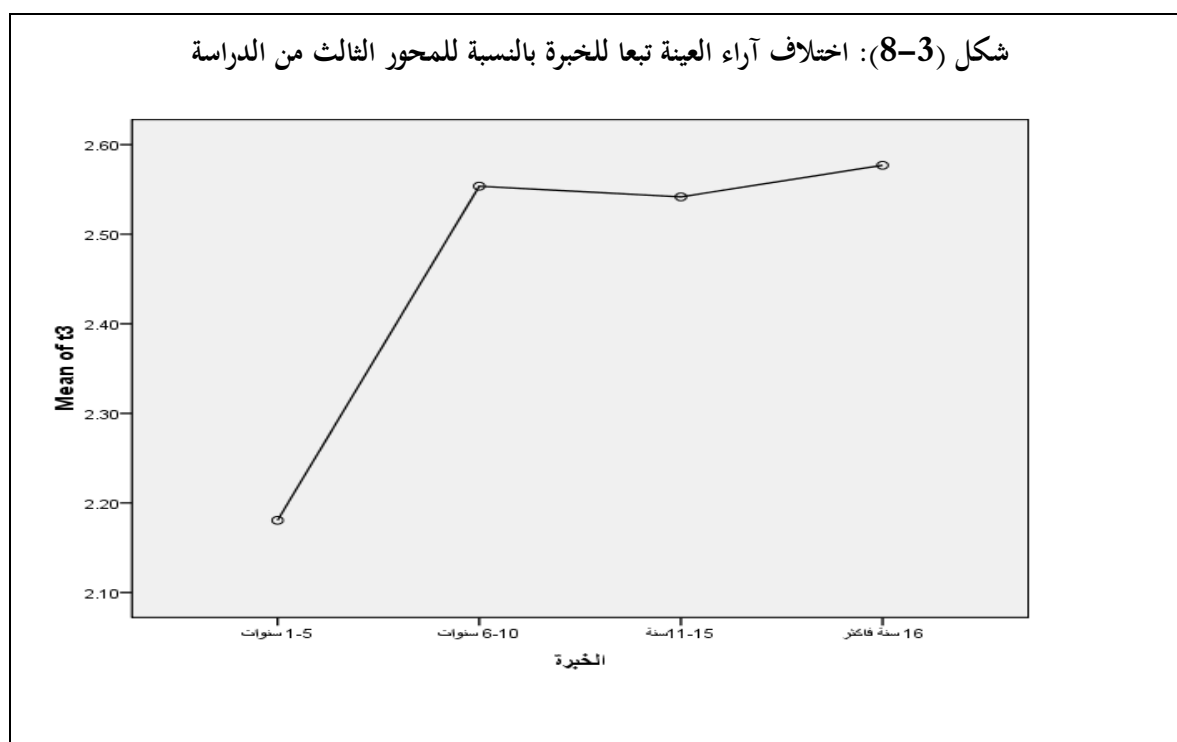
المصدر: من إعداد الطالبة استنادا لمخرجات SPSS.

شكل (3-7): اختلاف آراء العينة تبعا للخبرة بالنسبة للمحور الثاني من الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة استنادا لمخرجات SPSS.

- عدم وجود اختلاف معنوي في آراء أفراد الدراسة اتجاه المحور الثالث "جودة المراجعة الجبائية ودورها في تحسين جودة التصريحات الجبائية" حيث كانت قيمة مستوى الدلالة (0.055) أكبر من مستوى المعنوية المفترض مسبقا (0.05). والشكل التالي يوضح ذلك :



المصدر: من إعداد الطالبة استناداً لمخرجات SPSS.

الفرع الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

ولاختبار فرضيات الدراسة قمنا بإجراء تحليل (*One-Sample Test*) والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (3-19): نتائج اختبار <i>One-Sample Test</i> لمتوسط محاور الدراسة الرئيسية						
Test Value = 0						
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
t1	36.802	31	.000	2.53819	2.3975	2.6789
t2	36.684	31	.000	2.39931	2.2659	2.5327
t3	38.159	31	.000	2.45703	2.3257	2.5884

المصدر: من إعداد الطالبة استناداً لمخرجات SPSS

- اختبار الفرضية الأولى: من الجدول السابق نلاحظ أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يعني وجود علاقة إيجابية بين برنامج المراجعة الجبائية وتحسين جودة التصريحات الجبائية بحيث بلغت قيمة المتوسط (2.54) وهي تعبر عن الدرجة موافق.

حيث أن برنامج المراجعة الجبائية يعمل على اكتشاف المكلفين الغير الملتزمين، وتصحيح المخالفات وتجميع المعلومات اللازمة وكذلك توعيتهم على مخاطر الالتزام والمساعدة على معالجة المخاطر. وبالتالي برجة المراجعة الجبائية والقيام بها يعتبر من أهم الأساليب التي تستخدمها إدارة الضرائب خاصة وكما يُعرف لتحديد الفجوة الضريبية (*tax gap*) الوطنية، حيث تنشأ هذه الأخيرة نتيجة الفرق بين الضريبة المفترض تنفيذها والممتثلة للقوانين الضريبية والضرائب المدفوعة فعلا من قبل المكلفين بالضريبة في الوقت المناسب، وهذا نتيجة تقدير المخاطر التي قد تنشأ عن عدم الإبلاغ بمعلومات عن الدخل وعدم إيداع الإيرادات. (الفجوة الضريبية قد تنشأ إما من التهرب والغش الضريبي أو نتيجة أخطاء غير معتمدة)¹.

- اختبار الفرضية الثانية: من الجدول السابق نلاحظ أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0,05 مما يعني وجود علاقة ايجابية بين مؤهلات المراجع الجبائي وتحسين جودة التصريحات الجبائية بحيث بلغت قيمة المتوسط (2,40) وهي تعبر عن الدرجة موافق.

حيث أن التأهيل العلمي والخبرة العملية وإلمام المراجع بمعايير المراجعة المتعارف عليها يؤثر إيجابا على عملية المراجعة الجبائية وبالتالي جودتها مما ينعكس على سلوك المكلف اتجاه الالتزام الضريبي إيجابا.

- اختبار الفرضية الثالثة: من الجدول (3-19) نلاحظ أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0,05 مما يعني وجود علاقة ايجابية بين جودة المراجعة الجبائية وتحسين جودة التصريحات الجبائية بحيث بلغت قيمة المتوسط (2,45) وهي تعبر عن الدرجة موافق.

وفي هذا السياق نجد أن الباحث (*Mohd rizal palil*) أكد في دراسته على أن ضمان الامتثال والالتزام الضريبي لا يكون إلا عن طريق المراجعة الجبائية وخاصة ذات الجودة في الأداء، والغرامات التي تنجم عنها تمثل نصح مشترك لتحسين وتحصيل الضرائب، من اجل الحفاظ على ثقة الناس في النظام واعتقادهم بان الضريبة تطبق بالمساواة، والمحافظة على دوافعهم لتقدم ودفع الضرائب بشكل صحيح، فمن الضروري التعامل مع أولئك الذين يحاولون تجنب الضرائب بحزم، أحيانا يجعلهم في أولوية محور تركيز المراجعة الجبائية².

¹ F.Clemens And R.Nadine , **Tax Evasion, Tax Avoidance And Tax Expenditures In Developing Countries** : Areview Of The Literature, Report Prepared For The Uk Department For International Development (DFID), Oxford University Centre For Business Taxation, 2009, p21.

² Palil M.R, op cit , p70.

خلاصة الفصل الثالث

هدفت الدراسة الميدانية إلى دراسة وتحليل دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية من وجهة نظر القائمين بعمل المراجعة، ومنه للعمل على تفعيلها وتطويرها في الجزائر ونستنتج من الدراسة والتحليل ما يلي :

- مدى قدرة الإدارة الضريبية من خلال مؤشرات التسيير وخاصة بمؤشرات التصريحات الجبائية والتحقيق الجبائي على تقييم حجم التهرب الضريبي، وبالتالي محاولة معالجته وسد ثغرات الخلل الموجودة؛
- قدرة الإدارة الضريبية من خلال مؤشرات التسيير الخاصة بالتصريحات الجبائية على تحديد فئة المكلفين الملتزمة ضريبيا والغير ملتزمة ضريبيا؛
- مدى دقة وكفاية برنامج المراجعة الجبائية فهناك تأكيد كبير بين نسبة المستجوبين (نسبة 71.9%) في قدرة برنامج المراجعة الجبائية على التخفيض وبشكل تدريجي في ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي؛
- كذلك تنفيذ برنامج المراجعة الجبائية بشكل فعال، يمكن أن يحقق إيراد وحصيله ضريبية كبيرة من خلال تحسين الالتزام الضريبي للمكلفين؛
- التزام المراجع الجبائي بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني يعد من أهم مظاهر الاستدلال على جودة المراجعة والوصول بها إلى مستوى مقبول من الفعالية لتحقيق أهداف مختلفة؛
- وهناك تأكيد كبير من قبل المستجوبين (نسبة 68.8%) للتأكيد على الدور الهام للمراجع الجبائي وضرورة توافر فيه جميع الإمكانيات والمؤهلات العلمية والعملية، والعمل على تطويرها للوصول بمستوى المراجعة للجودة ما ينعكس على تصريحات المكلفين؛
- إن غياب الكفاءات المتخصصة في نظام المراجعة الجبائية سوف يضعف من كفاءته بالإضافة إلى التطورات التكنولوجية والمعلوماتية التي تستدعي توفر كفاءات جد متخصصة؛
- التنسيق والعمل على نشر الثقافة الضريبية والوعي الضريبي لدى الأفراد وتعريف وتبسيط النظام الضريبي لهم، خاصة على مستوى وسائل الإعلام وهذا لتعميم الثقافة الضريبية بدءا بالتصريح إلى غاية دفع الضريبة، هذا يعمل على تحسين مصداقية وصحة مستحقاتهم الضريبية.

الخاتمة

انطلاقاً من دراستنا لدور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية مع دراسة تطبيقية خاصة بإدارة الضرائب، إذ تُعد المراجعة الجبائية من جانب الإدارة الضريبية من أهم الوسائل لمكافحة التصرفات السلبية الصادرة عن المكلفين، ويتوقف نجاح هذه العملية عموماً على الوسائل المادية والكفاءات البشرية في المجال المحاسبي والقانوني، والتي تملك مهارات عالية تمكنها من اكتشاف الأخطاء والتلاعبات من جانب المكلفين بالضريبة في الوقت المناسب وبالسرعة المطلوبة، مع تطبيق الإجراءات اللازمة والعقوبات الردعية التي تجعل المخالفة من قبل المكلف مكلفة له مما يدفعه للالتزام الضريبي وتحمي الدقة عند الإدلاء بأي تصريحات جبائية.

كل هذا دفعنا للبحث في مجال المراجعة الجبائية باعتبارها من أهم أدوات الرقابة الجبائية، بما تشمله من أنشطة ومراحل تساهم في تحسين الالتزام الضريبي وذاك ما ينعكس على تحسين جودة التصريح الجبائي، وكذلك أهدافها وأهميتها وأهم العوامل التي تجعل منها أداة فعالة خاصة في مواجهة ظاهري الغش والتهرب الضريبي، وما يمثله دور المراجع الجبائي كعنصر مهم وأساس في عملية المراجعة الجبائية الفعالة.

كذلك قمنا بتبيين أهم الضرائب التي تميز النظام الضريبي الجزائري، وأنواع التصريحات الجبائية المختصة بها؛ بطبيعته التصريحية، والتي تعتبر الرابط الأساسي الذي يجمع بين المكلف والإدارة الضريبية وان هذه الأخيرة يمكنها أن تصل إلى الفعالية وقدرتها على تحقيق وزيادة الإيرادات الضريبية بتطبيقها الأمثل للمراجعة الجبائية، فهي الأداة التي تقابل فحص هذه التصريحات ومنه قدرتها على اكتشاف الثغرات والخلل الذي قد يمس بمصدقية وجودة المعلومات المصرح بها من قبل المكلفين بالضريبة.

ثم كانت الدراسة التطبيقية كجزء مكمل للدراسة النظرية متمثلة بشقين، شقها الأول يمثل دراسة تقييمية لنتائج المراجعة الجبائية من خلال بعض المؤشرات (مؤشرات التسيير) المعتمدة من طرف الإدارة الضريبية، بحيث تبين مدى قدرة هذه المؤشرات بحسن استغلالها وتقييمها على تحقيق النتائج المرجوة من المراجعة الجبائية والعمل على زيادة فعاليتها، والشق الثاني تمثل في الدراسة الاستبائية وبعد تحليل مختلف إجابات عينة الأفراد المستجوبين تبين الدور الكبير الذي تلعبه المراجعة الجبائية من خلال برنامجها والقائم بها (المراجع الجبائي)، والقيام بها بالجودة المناسبة في تحسين الالتزام الضريبي ومنه تحسين جودة التصريحات الجبائية في ظل توفير الردعية والوقائية من أي أخطاء أو تجاوزات يمكن أن تؤثر على تصريحات المكلفين بالضريبة.

وقد تمكنا إلى التوصل لمجموعة من النتائج منها ما يخص الفرضيات وأخرى عامة.

الخاتمة

- بالنسبة للفرضية الأولى وهي يساهم برنامج المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية حيث أن الطبيعة التصريحية للنظام الضريبي الجزائري تجعل من المكلف يصرح بحسب مقدرته التكلفة وفي الوقت الملائم، لذلك وجب العمل على ترشيده للوصول إلى تصريحات ذات مصداقية وصحيحة وهذا ما يرتبط بالوعي الجبائي وثقافة المكلف والعلاقة بين المكلف والمصالح الجبائية وكيفية التواصل بينهما، وهو ما يؤدي إلى حصر الفئة الحقيقية المكلفة بالضريبة والتحكم فيها، ومن ثم التعمق معها في مدى الالتزام بالواجبات الجبائية.

كذلك يمكن تكتيف عملية البرمجة للملفات الجبائية ضمن إطار المراجعة الجبائية والبحث الجيد عن المعلومات الجبائية التي تعتبر أساس كشف الوضعية الحقيقية للمكلف، بحيث تتم برمجته للتحقيق ومنه العينة التي يتم اختيارها، والتي تكون معبرة فعلا عن حالات التهرب الضريبي وهذا ما يعتبر مدخلا أساسيا لمراجعة جبائية فعالة.

- أما الفرضية الثانية والتي تمثل مدى مساهمة مؤهلات المراجع الجبائي في تحسين جودة التصريحات الجبائية، فالالتزام بمتطلبات مهنة المراجعة (خاصة في الجزائر) من حيث تطبيق القواعد والمبادئ ومعايير المحاسبة المعتمدة له تأثير على جودة بيانات التصريح الجبائي، حيث أن الالتزام بمتطلبات المراجعة أظهر وجود زيادة في الالتزام الضريبي، وبالمقابل إن ضعف أداء موظفي الإدارة الضريبية وضعف تأهيل الكوادر الضريبية يؤثران بشكل سلبي على درجة التزام المكلفين وتقديم تصريحاتهم الجبائية بمصداقية.

- والفرضية الثالثة والمتمثلة في أن 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 الفاعلية 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.

كذلك خلصت الدراسة لجملة من النتائج العامة هي:

الخاتمة

- تشكّل المراجعة الجبائية كآلية جزءا هاما من قدرة الحكومة على إدارة نظام ضريبي عادل ومنصف، واستراتيجيات المراجعة الجيدة والعمليات المستخدمة لتوعية وتثقيف المكلفين ضريبيا على الالتزام الضريبي تكشف على حالات الغش والتهرب الضريبي، مما يضمن تقديم تقارير وتصريحات سليمة ومناسبة.
- يمكن أن تؤدي المراجعة الجبائية دورا هاما في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي واسترداد مبالغ هامة لخزينة الدولة، إلا أن هذا يحتاج للكثير من الدعم لتحقيق الفعالية والجودة المطلوبة وتوفير الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة، كما تسمح مؤشرات الأداء بتقييم حجم التهرب الضريبي وتحديد فئة المكلفين الملتزمين ضريبيا.
- وكذلك يمكن للتحفيزات المقدمة للمراجعين وأعاون الإدارة الضريبية سواء ماديا أو معنويا أن ترفع من مردودية عملهم، وهذا ما يبعدهم عن كل تأثير خارجي قد يخل باستقلاليتهم وتحيّزهم إزاء الممولين.
- تحسين العلاقات مع المكلفين وضرورة استفسارهم واستعلامهم عن حقوقهم وواجباتهم الجبائية، والرجوع للإدارة الضريبية لتزويدهم بالمعلومات اللازمة والمشاركة في ملتقيات متعلقة بالإدارة أو وزارة المالية لتطوير ثقافتهم الضريبية، واقتناعهم بضرورة واجبه نحو الالتزام الضريبي.
- يمكن أن يشكل افتقار التصريحات الجبائية إلى البساطة والوضوح وعدم كفاية الإرشادات المرفقة به صعوبة لدى المكلفين بالضريبة في التعامل معه.
- توفر أعمال مراجعة جبائية تمتاز بأدنى حد من الجودة المطلوبة في بيئة مناسبة، ومن قبل مراجعين يتحلون بالمواصفات العامة المطلوبة لأداء تلك الأعمال على قواعد العدالة والموضوعية والنزاهة، يعمل على زيادة الالتزام الضريبي الطوعي للمكلفين والإيرادات الضريبية.
- تسمح المعالجة المعلوماتية (نظام الإعلام الآلي) بتحسين المراجعة الجبائية عن طريق البرمجة العقلانية والعلمية للملفات، والكشف السريع عن الوضعيات الاحتمالية، وحفظ الملفات من الضياع والإعلام التلقائي عن التأخيرات في الدفع وهذا ما تفتقر إليه مصالحنا الضريبية.
- إن افتقار إدارتنا الضريبية للمراجعين وخاصة المؤهلين والمناسبين لأداء أعمال مراجعة، يكون سببا من أسباب انتشار العديد من أوجه الفساد الإداري وانعدام ثقة المكلفين بالنظام الضريبي ككل، وتراجع معدلات الالتزام الطوعي الضريبي ونسبة كبيرة.
- كما خالصنا لجملة من التوصيات هي كالتالي:

الخاتمة

- زيادة تأهيل وتدريب المراجعين والارتقاء بمستواهم العلمي والمهني، وذلك لضمان الالتزام بمعايير المحاسبة وبخاصة المحاسبة الجديدة، وبما يساهم في تحقيق التنمية والمحافظة على الاقتصاد الوطني.
- التعاون والتنسيق مع الجهات والمصالح الجبائية الأخرى لتوفير الكثير من الجهد والوقت خاصة في استغلال المعلومات.
- العمل على تفعيل إجراءات عملية برمجة المكلفين، وذلك بالتركيز على من هم أكثر خطورة جبائية.
- العمل على إدخال واستعمال الإعلام الآلي في كل مصالح الإدارة الضريبية.
- العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، عن طريق القيام بحملات إعلامية في وسائل الإعلام المرئية والمسموعة والمقروءة، والقيام بندوات وورشات عمل في المؤسسات والجامعات، والنقابات المهنية.
- ضرورة مساعدة المكلف بالضريبة لتكون المعلومات والبيانات التي يقدمها متوافقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، لان ذلك يعطي مؤشرا ايجابيا عن مصداقية التصريحات الجبائية المقدمة من المكلف.
- العمل على تبسيط إجراءات تحقيق الضريبة وجبايتها، هذا ما يسهل على المكلف إعداد تصريحاته الجبائية وحساب الضريبة، كما يسهل على المراجع القيام بعمليات المراجعة والتحقيق، كما أن ملائمة فرض الضريبة وجبايتها لظروف المكلف تؤدي إلى فرضها بما لا يعرقل أعمال المكلف وهذا ما ينعكس إيجابا على تصريحاته.
- يمكن أن تعمل الإدارة الضريبية على وضع تقارير دورية عن سير أعمال المراجعة الجبائية والتي يمكنها أن تؤدي دورا مهما في متابعة تنفيذ خطط وبرامج المراجعة وبالتالي معالجة الانحرافات إن وجدت.
- يمكن إنشاء لجنة لدى المديرية العامة للضرائب توكل لها مهمة مراجعة التشريع الجبائي، قصد تحديد مختلف الثغرات التي يتضمنها النظام الضريبي الجزائري ومن ثم العمل على معالجتها.
- اللجوء إلى التعاون الدولي في إطار تبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف، وهذا بعقد اتفاقات دولية لمكافحة التهرب الضريبي.
- العمل والتأكيد على تطوير نظام المراجعة الجبائية لتصريحات المكلفين وحساباتهم والمعلومات التي يقدمونها، بحيث يضمن شمول نسبة كافية من المكلفين بهذه المراجعة واكتشاف المخالفات المرتكبة بهدف دفعهم للتصريح بالمعلومات الكاملة والتصحيحية عن المداخل التي يحققونها.

- على الجزائر التخلي عن المنهجية التقليدية المتبعة من قبل الإدارة الضريبية و أن تعمل على تحديثها و عصرتها بما يتماشى والتوجهات العصرية للمراجعة الجبائية، من حث المكلفين على الالتزام الذاتي وتوسيع نسبة تغطية المكلفين والتركيز على المخاطر الأكثر أهمية، وذلك بالاستفادة من تجارب العديد من الدول ومن بحوث وأوراق منظمات صندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

- لاشك بان القيام بتحديث وعصرنة عملية المراجعة الجبائية يتطلب إرادة سياسية ورؤية واضحة لما نتوخاه من نتائج، ولعل الخطوة الأولى في هذا المجال هي دراسة المهام والواجبات المسندة للقائمين عليها أو الجهة الرقابية ككل، وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عليها، ومن ثم إيجاد آليات مناسبة للاتصال وتبادل المعلومات مع كافة الأجهزة المعنية.

آفاق البحث

وفي الأخير نأمل من خلال هذه الدراسة أن تكون منطلقا لبحوث أخرى في المستقبل مثل: المراجعة الجبائية ودورها في تحقيق الأمن الجبائي خاصة بالنسبة للدول التي تعاني من عجز في خزيرتها العامة جراء التهرب الضريبي الذي ينخر في الكيان الاقتصادي لها، أو دراسة أثر المعرفة الضريبية على تحسين الالتزام الضريبي كأن تشمل الدراسة عينة من المؤسسات أو المكلفين بالضريبة وبالمقابل عينة من إدارات الضرائب عبر الوطن.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

الكتب

- 1- ألفين أرينز و جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الدسيطي، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002.
- 2- أمين السيد احمد لطفي، فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
- 3- أمين السيد احمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2009.
- 4- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل، الأردن، 2004.
- 5- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005.
- 6- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2008.
- 7- محمد سمو ومنور اوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية، الطبعة الأولى، بوداود، الجزائر، 2009.
- 8- منصور أحمد البديوي وشحاته السيد شحاته، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية، الدار الجامعية، مصر، 2003.
- 9- ناصر دادي عدون ويوسف مامش، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، دار الحمدي العامة، الطبعة الأولى، الجزائر، 2008.
- 10- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2009.
- 11- فهمي محمد شامل، الإحصاء بلا معاناة: المفاهيم، والتطبيقات باستخدام برنامج SPSS، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، 2005.
- 12- صديقي مسعود و أحمد نقار، المراجعة الداخلية، مطبعة مزوار، الطبعة الأولى، الوادي، الجزائر، 2010.
- 13- صديقي مسعود ومحمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، مطبعة مزوار، الطبعة الأولى، الوادي، الجزائر، 2010.

14- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة ، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006.

المجالات

1- أحمد العماري وحكيمة مناعي، ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين للتقليل من مخاطر الانحراف في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية، مجلة علوم انسانية، العدد 45، جامعة باتنة، 2010.

2- حاتم كريم كاظم وسندس ماجد رضا، أثر تقنية المعلومات على نظام المعلومات المحاسبية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد 10، عدد2، العراق، 2008.

3- ليث علي الحكيم وعمار عبد الأمير زوين، قياس جودة معلومات الوظائف الداعمة لعمليات إدارة علاقات الزبون باستخدام نشر دالة الجودة، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 11، العدد 3، العراق، 2009.

4- كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS-IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، جامعة الشلف، الجزائر، جانفي 2009.

5- ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، العدد 2، دورية علمية محكمة تصدر عن كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2003.

6- ناصر مراد، تقييم نظام الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الثاني، 2009.

7- ناجي التوني، سياسات الإصلاح الضريبي، سلسلة جسر التنمية، المعهد العربي للتخطيط ، العدد الثالث عشر، السنة الثانية، 2003، الكويت.

8- سليم أبو زيد و هيثم علي حجازي، أثر تطبيق الحكومة الالكترونية وأبعاد إدارة الجودة الشاملة في تحسين مستوى جودة الخدمة ، مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد الثاني، جامعة قناة السويس، مصر، 2007.

9- سناهر هيثم عبد القادر الخليل، دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية لدى السلطة المالية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، 2006.

10- سعيد مخلد احمد النعيمات، توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة على دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في وزارة المالية في الأردن، مجلة الثقافة من أجل التنمية، القاهرة، العدد 30، 2009 .

- 11- عصام محمد البحيصي وأنور عدنان نجم، مدى استدراك المستثمرين في سوق فلسطين للأوراق المالية لأهمية استخدام المعلومات المحاسبية لترشيد قراراتهم الاستثمارية، مجلة الجامعة الإسلامية ، المجلد السابع عشر، العدد الثاني، فلسطين، 2009.
- 12- قاسم محمد عبد الله، المدقق الداخلي الضريبي ومكلف ضريبة الدخل والعلاقة بينهما، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد 8، العدد 4، جامعة القادسية، العراق، 2006.
- 13- رشا حمادة، اثر الضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول، المجلد 26، جامعة دمشق، 2010.
- 14- خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مقال بمجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد الثاني، 2000.
- 15- ظاهر القشبي، هيثم العبادي، اثر العولمة على نظم المعلومات المحاسبية لدى شركات الخدمات المالية في الأردن، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، عدد 72، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ، 2009.

البحوث الجامعية

أولاً: أطروحات الدكتوراه

- 1- بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)، أطروحة لنيل درجة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005-2006.
- 2- محمود محمد الزبود، دور أنظمة المعلومات في تحسين فاعلية عملية اتخاذ القرارات، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006-2007.
- 3- مدين إبراهيم الضابط، مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2005/2006.
- 4- ناصر احمد أمين الخطيب، تقييم جودة الفحص الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة في الأردن، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد والتخطيط، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2007-2008.
- 5- صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003/2004.

ثانيا: مذكرات ماجستير

- 1- آية جار الله نعمان الخزندار، مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.
- 2- العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل 1992-2009، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005-2006.
- 3- إبراهيم خليل سمور، مشكلات التقدير الذاتي لضريبة الدخل وفقا لأحكام قانون ضريبة الدخل في فلسطين بين الإلزام والالتزام، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.
- 4- إيهاب خضر أحمد منصور، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2004.
- 5- بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي- حالة الجزائر-، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.
- 6- بسام محمود أحمد، دور نظم المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية في منشآت الأعمال الفلسطينية، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2006.
- 7- جهاد محمد فهد جاد الله، كفاءة المعلومات الضريبية في الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية في ضوء استخدام نظم المعلومات المحوسبة، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2011.
- 8- هشام راضي هاشم التاية، النظام القانوني للإدارة الضريبية في فلسطين بين النظرية والتطبيق، مذكرة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2004.
- 9- حولي محمد، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، الجزائر، 2009.
- 10- حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة باتنة، الجزائر، 2009.
- 11- حجار مبروكة، أثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار في المؤسسة، جامعة المسيلة، الجزائر، 2005-2006.
- 12- طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة (1995-1999)، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2001-2002.

- 13- كردودي سهام، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية دراسة عينة من المؤسسات الصيدلانية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2008-2009.
- 14- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2009-2010.
- 15- لالوش غنية، دور المعلومات في توجيه إستراتيجية المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2001-2002.
- 16- لقلطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الحاج باتنة، الجزائر، 2008/2009.
- 17- ماجد إسماعيل أبو حمام، اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009.
- 18- محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق للأغراض الضريبية، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2005.
- 19- مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2009/2010.
- 20- ناصر محمد علي الجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرار، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2008-2009.
- 21- نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر "1999-2003"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003/2004.
- 22- سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2003/2004.
- 23- عاهد عيد سرحان، دور مدقق الحسابات في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.
- 24- عمر ديلمي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2008-2009.
- 25- عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، الجزائر، 2003-2004.

26- رلى عبد الرزاق حسين، مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية واثار ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2010.

الملتقيات والمؤتمرات

- 1- العياشي عجلان، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحوكمة أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر، ملتقى علمي دولي حول "الأزمة المالية والاقتصادية الدولية العالمية"، جامعة سطيف، الجزائر، أكتوبر 2009.
- 2- العياشي عجلان، نحو التحكم في جباية المؤسسة من حيث الوعاء والتحصيل لتعزيز القدرة التنافسية، ملتقى دولي حول "التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية"، جامعة المسيلة، الجزائر، ماي 2005.
- 3- بوعلام ولهي، المراجعة الجبائية كإحدى أدوات التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، الملتقى الدولي الأول حول "التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية"، جامعة المسيلة، الجزائر، 3-4 ماي 2005.
- 4- جغلو فثلحة نوال، التدقيق الضريبي بحث عن الكفاءة الضريبية أم التهرب الضريبي، الملتقى الوطني الثامن حول "مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة"، جامعة سكيكدة، 11-12 أكتوبر، 2010.
- 5- كمال رزيق، فضيلي عبد الحليم، نظام المعلومات الجبائي الجزائري، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 2006.
- 6- وليد عبد الرحمن الفراء، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، الندوة العالمية للشباب الإسلامي، إدارة البرامج والشؤون الخارجية.
- 7- زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد القرار، ملتقى دولي حول "التسيير الفعال في المؤسسة"، جامعة المسيلة، الجزائر، 2005.
- 8- حمد براق وتسعديت بوسبعين، تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات النظام الجبائي الحالي، ملتقى دولي حول "النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية IFRS / IAS والمعايير الدولية ISA"، جامعة البليدة، الجزائر، 2011.
- 9- محمد احمد ابراهيم خليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية، ورقة بحث، "ندوة السوق المالية السعودية نظرة مستقبلية"، جامعة الملك خالد 13 و14 نوفمبر 2007.
- 10- محمد بن بوزيان ونجيب بن سليمان، قياس جودة اداء مرفق عمومي حالة الإدارة الجبائية الجزائرية، المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية "نحو أداء متميز في القطاع الحكومي"، الرياض، السعودية، 2009.
- 11- مخفي أمين، *Pratique De L'audit Opérationnel En Milieu Bancaire*، مداخلة بملتقى علمي وطني "مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق"، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2010.

- 12- عبد الله الحرتسي حميد ومعمّر رداوية، دعم نظم المعلومات بالتكامل والتنسيق وأهميته في اتخاذ القرارات داخل الدوائر الحكومية، ملتقى علمي دولي "صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية"، جامعة المسيلة، الجزائر، 2009.
- 13- فاتح دبلّة، النماذج الاستيمولوجية للبحث العلمي في علوم التسيير، يوم دراسي حول "منهجية البحث العلمي"، جامعة بسكرة، 22 فيفري 2010.
- 14- فهيد محسن البصيري، بحث بعنوان مدققو الحسابات والأزمة الاقتصادية العالمية، مؤتمر "الأزمة العالمية وكيفية علاجها من منظور النظام الاقتصادي الغربي والإسلامي"، جامعة طرابلس، لبنان، مارس، 2009.

المواد والنصوص

- 1- المادة 148 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2011.
- 2- المادة 01 و 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2011.
- 3- المادة 20 مكرر 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2011.
- 4- المادة 223 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2011.
- 5- المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2011.
- 6- المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2011.
- 7- المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2011.
- 8- المادة 103 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2011.

المواقع الإلكترونية

- 1- صالح حسن كاظم، مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد، بحث مقدم، قسم البحوث والدراسات، دائرة الشؤون القانونية، بحث متاح على الموقع: http://www.nazaha.iq/%5Cpdf_up%5C1532%5Ccpp-l (2012/6/21).
- 2- تصريح وزير المالية كريم جودي، ينبغي جعل العلاقات العامة القلب النابض للإصلاح الجبائي، الإذاعة الجزائرية، 2011، الساعة 19 : 11 على الموقع : www.radioalgerie.dz.
- 3- صندوق النقد الدولي، ورشة عمل حول إدارة الالتزام الضريبي، المركز الإقليمي للمساعدة الفنية للشرق الأوسط، الأردن، جانفي 2012، متاحة على الرابط: http://www.rbiproject.com/metac1-presentations_files/Mark%20Konza-Main%20Presentation-Arabic.pdf بتاريخ: 2012/6/18.

المراجع باللغة الأجنبية

Les ouvrages

- 1- Brasseur. C, **data management qualité des données et compétitivité**, Lavoisier, hermes science, 2005.
- 2- Eustache Ebonodo, **La Gouvernance De L'entreprise Une Approche Par L'audit Et Le Contrôle Interne**, L'hamattan, France, 2005.
- 3- Dauber N.A., Qureshi A.A, Levine M.H, Siegel J.G, **The Complete Guide To Auditing Standards**, And Other Professional standards for Accountants, Published By John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, Canada, 2008.

Les Thèses

- 1- Felli mounira, **l'audit fiscal**, mémoire de fin d'étude pour l'obtention du diplôme de poste graduation spécialisé (PGS) en finances publique, institut maghrébin d'économie douanière et fiscal IEDF, Maroc, périodes 2009-2011.
- 2- Kaaouana Hanen et Dhambri Hichem , **L'audit Fiscal**, maitrise Sciences Comptable, Institut Supérieur de comptabilité et d'administration des entreprises (ISCAE), Tunis, 2005.
- 3- M. Benadda Fethy, **L'audit Fiscal Aspect Théorique Et Pratique**, Mémoire De Fin D'étude Troisième Cycle Spécialisé En Finances Publiques, Customs And Fiscal Maghreb Institue, 2004.
- 4- Mesfin Gebeyehu, **Tax Audit Practice And Its Significance In Increasing Revenue In Ethiopia The Case Of Addis Ababa City Administration**, For The Partial Fulfillment Of Msc.In Accounting And Finance, Addis Ababa University, Faculty Of Business& Economics, Addis Ababa, 2008.
- 5- Palil. M.R, **Tax Knowledge And Tax Compliance Determinants In Self Assessment System In Malaysia**, A Thesis Submitted For The Degree Of

Doctor Of Philosophy, Department Of Accounting And Finance, The University Of Birmingham, Malaysia, 2010.

6- Seddik. R. S, **L'audit Fiscal Des Sociétés Dans Le Contexte Marocain Aspects Méthodologiques Et Pratiques**, Mémoire Présenté Pour L'obtention Du Diplôme National D'expert Comptable, Institut Supérieur De Commerce Et D'administration Des Entreprises, Maroc.

Les Revues et Les Rapports

1-Clemens Fuest And Nadine Riedel, **Tax Evasion, Tax Avoidance And Tax Expenditures In Developing Countries**, A review Of The Literature, Report Prepared For The Uk Department For International Development (DFID), Centre For Business Taxation, Oxford University, 2009.

2- Biber .E, **Revenue Administration : Tax Payer Audit-Development of Effective Plans**, Technical Notes And Manuals, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, April 2010.

3- **Joint Audit** Report, Sixth Meeting Of The OECD, Forum On Tax Administration, Istanbul, September, 2010.

4- 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 (Ajbuma), Aibuma Publishing, April 2010.

5- Palil M.R, Fariq. M. A, **Determinants Of Tax Compliance In Asia A Case Of Malaysia**, European Journal Of Social Sciences, Volume 24, Number 1, 2011.

Séminaires Et Conférences

1- A.Raouya , **Modernisation De L'administration Fiscaleles Prochaines Etapes**, Conférence Nationale Des Cadres De L'administration Fiscaleles,

Bulletin D'information De La Direction Générale Des Impôts, La Lettre De La DGI, Ministère Des Finance, Algérie , 2010

Les Lois

- 1- Ministère Des Finances, Direction Générale Des Impôts, **Guide Pratique Du Contribuable**, 2010.
- 2- Ministère Des Finances, **Le Système Fiscal Algérien**, Direction Générale Des Impôts, 2011.
- 3- Ministère Des Finances, Direction Générale Des Impôts, **Guide Pratique De la TVA**, 2011.
- 4- Ministre Des Finances, Direction De La Législation Fiscal Sous Direction Des Relations Publiques Et De L'information, **Calendrier Fiscal**, Edition 2004.
- 5- Direction Générale Des Impôts, Ministère Des Finances, **Guide Pratique Des Déclarations Fiscales**, 2010.
- 6- Ministère Des Finances, Dispositif D'évaluation Des Performances Des Services Extérieurs, DGI, 2003.

Sites Internet

- 1- Arturo A.Jacobs, **Managing Principal, Users'standars For Integrated Tax Information Systems In Tax Administrations Of Developing Counties**, The M Group Inc. sit www.mgroupglobal.com. 15-01-2012.
- 2- Audit comptable et Financier, Séduisant TAZ-MBODI, Auditeur de l'intec CNAM , Spécialiste en audit et finance, sit: http://www.google.dz/url?sa=t&rct=j&q=audit%20comptable%20et%20financier%2C%20seduisant%20tazmbodi&source=web&cd=1&ved=0CB8QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.newafrika.org%2FIMG%2Fdoc%2FSYN_THESE_AUDIT_FINANCIER_ET_COMPTABLE.doc&ei=REtjUIzLEqP

[d4QTVxID4Ag&usg=AFQjCNHyJoEU-30zdPbvglrTuhZly1ncwg](http://www.oecd.org/dataoecd/4/4/d4QTVxID4Ag&usg=AFQjCNHyJoEU-30zdPbvglrTuhZly1ncwg) date :
23/7/2012.

- 3- Forum On Tax Administration's Compliance Sub-Group, **Strengthening Tax Audit Capabilities : General Principles And Approaches**, Prepared By OECD (Organisation For Economic Co-Operation And Development), 16 October 2006,p8. sit; [http : --www.oecd.org-dataoecd](http://www.oecd.org/dataoecd).
- 4- Multistate tax commission, sales & use tax audit manual, Washington, 2010, p33, sit [http _____ :](http://www.mtc.gov/uploadedfiles/multistate_tax_commission/audit_program)
[//www.mtc.gov/uploadedfiles/multistate_tax_commission/audit_program](http://www.mtc.gov/uploadedfiles/multistate_tax_commission/audit_program)
date :2/2/2012.
- 5- Tax audit Framework, article et disponible sur le sit www.icap.org.pk
- 6- Vilatte G, Les entreprises belges entretiennent de bonnes relations avec les autorités fiscales, News Release, Belgium, Sit : [Www.Deloitte.Com-Assets-Dcom-Belgium-](http://www.Deloitte.Com-Assets-Dcom-Belgium-) Date 22-12-2011.

قائمة الملاحق

الملحق رقم (1): أسماء المحكمين

تم عرض الاستمارة على عدد من الأساتذة.

جامعة ورقلة - الجزائر -	الدكتور محمود فوزي شعوبي
جامعة بسكرة - الجزائر -	الدكتورة وسيلة بن ساهل
جامعة بسكرة - الجزائر -	الدكتور ميلود تومي
جامعة بسكرة - الجزائر -	الأستاذ نبيل قطاف

الملحق رقم (2)

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة ورقلة - الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

استبيان

يسعدني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان والذي يشكل أداة ميدانية لدراسة بعنوان :

دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية

Le Rôle D'audit Fiscale dans l'Amélioration de La Qualité Des Déclarations Fiscales

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

الاستبيان المرفق هو جزء من بحث أقوم به للحصول على درجة الماجستير، تخصص محاسبة وجبائية، بجامعة ورقلة - الجزائر.

حيث يهدف هذا البحث إلى دراسة أهمية المراجعة الجبائية ومدى قدرتها على تحسين جودة التصريحات الجبائية، ونأمل من هذا البحث أن يكون خطوة إضافية في استشراف دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية ؛ ذلك أن المراجعة الجبائية تمثل أداة مهمة لزيادة الالتزام الطوعي الضريبي للمكلفين بوصفها عملية ممنهجة ومنظمة تهدف للتحقق من الإقرارات والتصريحات الضريبية باستخدام طرق وإجراءات قانونية والاعتماد على معايير محددة.

لذا نرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة على كل فقرة من فقرات الاستبيان بكل دقة وموضوعية ؛ ونؤكد لكم أنّ المعلومات التي يتمّ الإدلاء بها سوف تعامل بالسريّة التامة ولأغراض البحث العلمي فقط، ونشكر لكم حسن تعاونكم مع فائق الاحترام والتقدير

الطالبة : سمية قحموش

الجزء الأول : معلومات عامة

يرجى وضع علامة (X) في الخانة التي تناسب اختيارك:

- 1- العمر :
 - أقل من 30 سنة
 - من 30-40 سنة
 - من 40-50 سنة
 - 50 فما فوق

2- المؤهل العلمي :

- شهادة ليسانس
 - شهادات ما بعد التدرّج

3- سنوات الخبرة :

 5-1 10-6 15-11 16 فأكثر

الجزء الثاني

1/ برنامج المراجعة الجبائية

الرقم	البيان	أوافق	محايد	لا أوافق
01	هناك برنامج يُخصّص للقيام بعملية المراجعة الجبائية.			
02	برنامج المراجعة الجبائية يمكنه أن يعمل على التخفيض وبشكل تدريجي في ظاهري التهرب والغش الضريبي من خلال الزيادة في تحسين الالتزام الضريبي للمكلفين وبالتالي تحسين جودة التصريح الجبائي.			
03	توفر الإدارة الضريبية الأدوات والوسائل اللازمة للقيام بعملية المراجعة الجبائية بجميع مراحلها.			
04	يمكن لبرنامج المراجعة الجبائية أن يوضح نقاط بالقانون الضريبي والتي تسبب مشاكل كبيرة للمكلفين بالضريبة وبالتالي يُسهّم في تحسين الالتزام الضريبي مستقبلاً.			
05	تنفيذ برنامج المراجعة الجبائية بشكل فعّال يمكنه أن يمثل دوراً هاماً في زيادة الإيراد الضريبي من خلال الالتزام الطوعي للمكلفين بالضريبة.			
06	هناك صلاحيات كافية لمراجعة ملفات وسجلات المكلفين بالضريبة للوصول إلى المعلومات التي بحوزة دافعي الضرائب وغيرهم من الأطراف.			
07	يمكن أن يعمل برنامج المراجعة الجبائية على توعية المكلفين بالضريبة وبالتالي تحسين مصداقية بيانات تصريحاتهم.			

			هناك معوقات تحد من القيام بعمل المراجعة الجبائية وهذا ما ينعكس على موثوقية معلومات التصريحات.	08
			يمكن أن يكون من بين أهداف المراجعة الجبائية تطوير آلية المراجعة بما يحقق الجودة الشاملة.	09

2/ مؤهلات المراجع الجبائي

الرقم	البيان	أوافق	محايد	لا أوافق
01	اختيار مراجعين جبائيين ذوي كفاءات ومؤهلين علميا وعمليا يؤثر على آلية المراجعة الجبائية.			
02	هناك علاقة طردية بين خبرة المراجع ومعرفته بقانون الضريبة وتطبيق مراجعة جبائية فعّالة.			
03	يمكن لنظام الإعلام الآلي أن يكون له دور ايجابي في دعم المراجع الجبائي والمراجعة الجبائية بصفة عامة.			
04	تُمكن استقلالية المراجع وموضوعيته وعدم تحيّزه من القيام بعمله وفقا لمعايير متطلبات الجودة ما ينعكس على تصريح المكلف..			
05	هناك تأثير ايجابي بين كفاءة ومهارة المراجعين الجبائيين ونوعية أداء مهام المراجعة.			
06	يُمكن تدريب وتكوين المراجع الجبائي من القيام بعمله وفقا لمعايير متطلبات الجودة.			
07	هل هناك تفاعل ايجابي بين العاملين بالإدارة الضريبية خاصة بالمراجعة الجبائية والمكلفين بالضريبة ما ينعكس على جودة تصريحاتهم .			
08	تؤدي السلطات المختصة اهتماما وثيقا بالمراجعة الجبائية كتعيين أشخاص مناسبين ومهارات وتخصيص الموارد الكافية.			
09	برأيكم النظام المحاسبي الجديد جعل من السهل التعامل مع تصريحات المكلفين المحاسبية والجبائية وبالتالي اكتشاف أكثر للأخطاء والغش.			

3/ جودة عمل المراجعة الجبائية

الرقم	البيان	أوافق	محايد	لا أوافق
01	يمكن قياس جودة عملية المراجعة الجبائية بما تصل إليه من نتائج حالية ومستقبلية.			
02	ترتبط جودة المراجعة الجبائية بمدى اكتشاف المراجع للأخطاء والانحرافات الجوهرية التي بالقوائم المالية والتصريحات الجبائية...			

			برأيكم هناك التزام تام بقواعد السلوك المهني عند القيام بعمل المراجعة الجبائية قصد الوصول بها إلى مستوى من الجودة .	03
			هناك علاقة طردية بين جودة المراجعة الجبائية والالتزام الضريبي الطوعي للمكلفين وبالتالي صحة تصريحاتهم .	04
			هناك من يرى بأن الخوف من التعرض لمراجعة جبائية من طرف الإدارة الضريبية يؤدي إلى زيادة الالتزام الضريبي الطوعي للمكلفين بالضريبة.	05
			العقوبات والغرامات المطبقة بعد القيام بالمراجعة الجبائية كافية لردع المكلفين بالضريبة خاصة المتهربين ضريبيا.	06
			برأيكم من بين أهداف الإدارة الجبائية القيام بمراجعة جبائية فعالة للوصول إلى مستوى جودة التصريح الجبائي.	07
			يتم التنسيق فيما بين القائمين بعملية المراجعة الجبائية لوضع حلول إستراتيجية وتدابير لازمة للحد من مشكلة تنامي ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي.	08

فهرس المحتويات

III	آية قرانية
IV	الإهداء
V	الشكر
VI	ملخص
VII	قائمة المحتويات
VIII	قائمة الجداول
IX	قائمة الأشكال البيانية
X	قائمة الاختصارات والرموز
أ	مقدمة
1	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الجبائية
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية المراجعة
3	المطلب الأول : مفاهيم عامة حول المراجعة
3	الفرع الأول: مفهوم المراجعة
5	الفرع الثاني: عناصر المراجعة
6	الفرع الثالث: نظام المراجعة
7	المطلب الثاني: أهداف ومعايير المراجعة
7	الفرع الأول: أهداف المراجعة
8	الفرع الثاني: معايير المراجعة

11	المطلب الثالث: أنواع المراجعة والجهات المستفيدة منها
11	الفرع الأول: أنواع المراجعة
14	الفرع الثاني: الجهات المستفيدة من المراجعة
16	المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول المراجعة الجبائية
16	المطلب الأول: مفهوم المراجعة الجبائية ومستوياتها وأهميتها
16	الفرع الأول: مفهوم المراجعة الجبائية
18	الفرع الثاني: المراجعة الجبائية من منظور دولي
21	الفرع الثالث: مستويات المراجعة الجبائية وأهميتها
22	المطلب الثاني: أنواع المراجعة الجبائية وعلاقتها بمختلف المراجعات الأخرى
22	الفرع الأول: أنواع المراجعة الجبائية
24	الفرع الثاني: علاقة المراجعة الجبائية بمختلف المراجعات الأخرى
25	الفرع الثالث: المراجعة الجبائية والخطر الجبائي
27	المطلب الثالث: خصائص المراجع الجبائي
27	الفرع الأول: الاستقلالية
28	الفرع الثاني: السرية المهنية
28	الفرع الثالث: الكفاءة
29	المطلب الرابع: أهداف المراجعة الجبائية ومراحلها
29	الفرع الأول: أهداف المراجعة الجبائية
29	الفرع الثاني: مراحل المراجعة الجبائية
35	المبحث الثالث: واقع المراجعة الجبائية في الجزائر

35	المطلب الأول: مراجعة محاسبة المكلف بالضريبة
35	الفرع الأول: برنامج المراجعة والتحضير له
37	الفرع الثاني: سير المراجعة المحاسبية ونتائجها
40	الفرع الثالث: المراجعة المصوّبة
40	المطلب الثاني: المراجعة المعمّقة في مجمل الوضعية الجبائية "VASFE"
41	الفرع الأول: إعداد برنامج "VASFE" والتحضير له
42	الفرع الثاني: سير المراجعة المعمقة ونتائجها
43	الفرع الثالث: نتائج المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية
44	خلاصة الفصل الأول
45	الفصل الثاني: التصريحات الجبائية وقدرة المراجعة الجبائية على ضبط جودتها
46	تمهيد
47	المبحث الأول: ماهية التصريحات الجبائية
47	المطلب الأول: تعريف التصريحات الجبائية
47	الفرع الأول: تصريح المكلف بالضريبة
48	الفرع الثاني: التصريح المقدم من الغير
49	المطلب الثاني: أهمية التصريحات الجبائية
49	الفرع الأول: أهمية التصريحات الجبائية بالنسبة للمكلف
50	الفرع الثاني: أهمية التصريحات بالنسبة لإدارة الضرائب
51	الفرع الثالث: أهمية التصريحات الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

52	المطلب الثالث: أنواع التصريحات الجبائية الملزم بها المكلف بالضريبة
52	الفرع الأول: الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي
58	الفرع الثاني: الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني
60	الفرع الثالث: أنواع التصريحات الجبائية والالتزامات المحاسبية المرفقة بها
65	المبحث الثاني: جودة التصريحات الجبائية
65	المطلب الأول: مفهوم جودة التصريحات الجبائية
65	الفرع الأول: تعريف جودة التصريحات الجبائية
66	الفرع الثاني: خصائص جودة معلومات التصريحات الجبائية
73	المطلب الثاني: العناصر المساهمة في جودة التصريحات الجبائية
74	الفرع الأول: بالنسبة للمكلف بالضريبة
75	الفرع الثاني: بالنسبة لإدارة الضرائب
78	المبحث الثالث: قدرة المراجعة الجبائية على ضبط جودة التصريحات الجبائية
78	المطلب الأول: النموذج المفاهيمي للدراسة
79	المطلب الثاني: برنامج للمراجعة الجبائية يساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية
80	الفرع الأول: برنامج المراجعة الجبائية الفعال
82	الفرع الثاني: دور برنامج مراجعة المكلفين بالضريبة
83	المطلب الثالث: مدى مساهمة مؤهلات المراجع الجبائي في تحسين جودة معلومات التصريحات الجبائية
85	المطلب الرابع: جودة المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريح الجبائي

85	الفرع الأول: محددات جودة المراجعة الجبائية
87	الفرع الثاني: جودة أداء المراجعة الجبائية
89	خلاصة الفصل الثاني
90	الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية لدور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة
91	تمهيد
92	المبحث الأول: الإطار المنهجي والتعريف بالمؤسسة محل الدراسة
92	المطلب الأول: منهجية الدراسة
92	المطلب الثاني: تعريف موجز لمديرية الضرائب - بسكرة-
92	الفرع الأول: المديرية الفرعية التي تتضمنها مديرية الضرائب بسكرة
96	الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية
97	المبحث الثاني: دراسة تحليلية لنتائج المراجعة الجبائية من خلال بعض المؤشرات
97	المطلب الأول: تطور مبالغ الحقوق المسترجعة نتيجة برمجة الملفات وتنفيذ التحقيقات الجبائية
98	المطلب الثاني: الانتقال إلى آلية التسيير بعقود الأداء
98	الفرع الأول: مؤشرات الوعاء
106	الفرع الثاني: مؤشرات التحصيل
107	الفرع الثالث: مؤشرات الموارد البشرية
108	الفرع الرابع: مؤشرات الرقابة
112	المبحث الثالث: تطبيق الدراسة الميدانية على المديرية
112	المطلب الأول: أداة جمع البيانات

112	الفرع الأول: أداة جمع البيانات
112	الفرع الثاني: مجتمع الدراسة
112	الفرع الثالث: إعداد الاستبيان
112	المطلب الثاني: تصميم أداة الدراسة
113	الفرع الأول: إجراءات تصميم أداة الدراسة
114	الفرع الثاني: الأسلوب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات
113	الفرع الثالث: وصف خصائص مجتمع الدراسة
117	الفرع الرابع: صدق وثبات مجتمع الدراسة
122	المطلب الثالث: حساب المتوسط المرجح والانحراف المعياري لكل محور من محاور الدراسة
122	الفرع الأول : تحديد المتوسط المرجح والانحراف المعياري لمحاور الدراسة
134	الفرع الثاني: اختبار فرضيات الدراسة
136	خلاصة الفصل الثالث
138	الخاتمة
144	قائمة المراجع
155	قائمة الملاحق
163	فهرس المحتويات