

أثر معوقات المراجعة التحليلية على جودة الفحص الضريبي "دراسة ميدانية على مصلحة الضرائب في محافظة عدن"

معيد. دنيا نبيل صلاح علان*
ndunva08@gmail.com

د. حكمت صلاح علي علان*
hekmatalah002@gmail.com

ملخص:

هدفت الدراسة إلى بيان أثر معوقات المراجعة التحليلية على جودة الفحص الضريبي، وقد استخدمت المنهج الوصفي التحليلي، وتم اختيار مجتمع الدراسة وفقاً لأسلوب الحصر الشامل لدى مصلحة الضرائب في محافظة عدن، وتمثلت وحدة العينة من مأموري وفاحصي ومحاسبين القانونيين ومديري ونواب ورؤساء أقسام المراجعة لفروع مديريات مكتب مصلحة الضرائب في محافظة عدن وعددهم (68) فرداً. وتم التوصل إلى عدد من الاستنتاجات أبرزها: وجود أثر لمعوقات المراجعة التحليلية على جودة الفحص الضريبي لدى مصلحة الضرائب في محافظة عدن، والسبب يعود إلى أن مصلحة الضرائب تواجه كثيراً من العوائق التي تحد من تطبيق المراجعة التحليلية. وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة الاهتمام بالمراجعة التحليلية كونها إحدى طرق المراجعة الحديثة في ظل التقدم التكنولوجي في شتى المجالات، العمل على تطبيق المراجعة التحليلية لما لها من أثر إيجابي في جودة الفحص الضريبي لدى مصلحة الضرائب في محافظة عدن؛ كونها تمثل مكان الصدارة في النظام الضريبي، ضرورة التغلب على المعوقات التي تحد من تطبيق المراجعة التحليلية لدى مصلحة الضرائب في محافظة عدن، ضرورة الالتزام بالمعايير والسياسات المفروضة من الجهات الفنية والجمعيات المهنية التي تلزم الفاحص بتطبيق المراجعة التحليلية في عملية الفحص الضريبي.

الكلمات المفتاحية: المراجعة التحليلية، معوقات المراجعة التحليلية، جودة الفحص الضريبي، مصلحة الضرائب.

* أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد- كلية العلوم الإدارية- جامعة عدن، الجمهورية اليمنية.

* ماجستير في المحاسبة - معيد في قسم المحاسبة - كلية العلوم الإدارية- جامعة عدن، الجمهورية اليمنية.

© نُشر هذا البحث وفقاً لشروط الرخصة Attribution 4.0 International (CC BY 4.0)، التي تسمح بنسخ البحث وتوزيعه ونقله بأي شكل من الأشكال، كما تسمح بتكييف البحث أو تحويله أو الإضافة إليه لأي غرض كان، بما في ذلك الأغراض التجارية، شريطة نسبة العمل إلى صاحبه مع بيان أي تعديلات أجريت عليه.

أثر معوقات المراجعة التحليلية على جودة الفحص الضريبي. "دراسة ميدانية على مصلحة الضرائب في

محافظة عدن"

مجلة جامعة المهرة للعلوم الإنسانية، (عدد خاص 1)، تاريخ النشر يونيو-2025م

د. حكمت صلاح علي علان * معيد دنيا نبيل صلاح علان

The Impact of Analytical Review Obstacles on the Quality of Tax Examination: A Field Study on the Tax Authority in Aden Governorate

Dr. Hekmat Salah Ali Allan * Teaching Assistant. Dunya Nabil Salah Allan *

ndunya08@gmail.com

hekmatalah002@gmail.com

Abstract:

The study aimed to study the impact of obstacles to analytical auditing on the quality of tax examination. The descriptive analytical approach was used, and the study population was selected according to the comprehensive inventory method of the Tax Authority in Aden Governorate. The sample of the study were (68) that consisted of (commissioners, examiners, certified public accountants, directors, deputies, and heads of audit departments for the branches of the office's directorates of The Tax Authority in Aden Governorate.

The study come out with some conclusions, most notably the existence of an impact of the obstacles to analytical review on the quality of tax examination at the Tax Authority in Aden Governorate. The reason is that the Tax Authority in Aden Governorate faces many obstacles that limit the application of analytical review. The study presents the following recommendations: paying attention to the analytical review, as it is one of the modern audit methods in light of technological progress in various fields as well as working on analytical review because of its positive impact on the quality of tax examination at the Tax Authority in Aden Governorate, as it represents the forefront of the system. A need to overcome the obstacles that limit the application of analytical review at the Tax Authority in Aden Governorate, the need to adhere to the standards and policies imposed by technical authorities and professional associations that oblige the examiner to apply analytical review in the tax examination process.

Keywords: analytical review, obstacles to analytical review, quality of tax examination, tax authority.

. Assistant Professor of Accounting and Auditing, College of Administrative Sciences, University of Aden, Republic of Yemen.

© This material is published under the license of Attribution 4.0 International (CC BY 4.0), which allows the user to copy and redistribute the material in any medium or format. It also allows adapting, transforming or adding to the material for any purpose, even commercially, as long as such modifications are highlighted and the material is credited to its author.

. Master's Degree in Accounting - Teaching Assistant in the Accounting Department, College of Administrative Sciences, University of Aden, Republic of Yemen.

© This material is published under the license of Attribution 4.0 International (CC BY 4.0), which allows the user to copy and redistribute the material in any medium or format. It also allows adapting, transforming or adding to the material for any purpose, even commercially, as long as such modifications are highlighted and the material is credited to its author.

مقدمة:

تعد الضرائب في العصر الحديث من أهم مصادر الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة بصورة أساسية لتمويل نفقاتها العامة إذ تغطي نحو (20%-25%) من موارد الموازنة العامة للدولة، أي تُعد ثاني أهم مورد عام في اليمن بعد الإيرادات النفطية، إذ تمثل جودة الفحص الضريبي أداة لقياس عملية الفحص الضريبي، التي بها يتبين الدور الفعال لعملية الفحص، من ارتباطها بمدى التزام الفاحص بالخطط والبرامج والمدة الزمنية لعملية الفحص، وكذا مدى القدرة على اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي توجد بالإقرارات الضريبية، ومدى الالتزام بالتشريعات والقوانين الضريبية والمعايير والأسس المتعارف عليها، للوصول إلى الربح الحقيقي الخاضع للضريبة .

وتُعدُّ المراجعة التحليلية من أهم أنواع المراجعة الحديثة التي يعتمد عليها الفاحص في عملية الفحص الضريبي، وذلك بتطبيق إجراءاتها ومجالاتها واستخدام أساليبها الوصفية والبسيطة والمتقدمة، في فحص ومراجعة الإقرارات الضريبية والقوائم المالية والتوضيحات المقدمة من المكلفين، لاكتشاف الأخطاء والأرصدة غير العادية، وتحديد الانحرافات الجوهرية، وتحديد نطاق عملية الفحص وتحديد برنامج الفحص، بأقل وقت وجهد وتكلفة لعملية الفحص الضريبي، مما يؤدي إلى تحسين جودة أدائها وفعاليتها وسرعة إنجازها، وسيؤدي ذلك إلى تعزيز الالتزام الطوعي من المكلفين، وتحقيق العدالة الضريبية، وزيادة الإيرادات الضريبية، والحد من التهرب الضريبي، وهذا ينعكس على حصيلة إيرادات الدولة .

مشكلة الدراسة:

تُعدُّ الضريبة من أهم مصادر الموازنة العامة في الجمهورية اليمنية، ويمثل الفحص الضريبي الوسيلة الرقابية، والأداة الفعالة لحماية موارد الدولة، بهدف توصيل المعلومات والنتائج الخاصة بالمكلف إلى الإدارة الضريبية، وذلك من خلال جمع أكبر قدر ممكن من الأدلة وقرائن الإثبات كالإقرارات الضريبية والقوائم المالية، لفحصها والتأكد من صدقها ومعقوليتها ومدى تمثيلها الحقيقي، وتماشيها مع القوانين التشريعية الضريبية ومعايير المراجعة الدولية المتعارف عليها؛ ومن هذه المعايير معيار المراجعة التحليلية الذي يقوم على مجموعة من المجالات والإجراءات والأساليب التي تساعد في تحسين جودة الفحص الضريبي بأقل تكلفة ووقت وجهد ممكن وبدرجة من الجودة؛ ولا تخلو المراجعة التحليلية من المعوقات التي تحد من أداء مهمتها، ولكن هذه المعوقات لا تقلل من أهميتها بل يجب على الفاحص والمراجع تكثيف الجهود لتجاوزها وهذا ما

أثر معوقات المراجعة التحليلية على جودة الفحص الضريبي. "دراسة ميدانية على مصلحة الضرائب في

محافظة عدن"

مجلة جامعة المهرة للعلوم الإنسانية، (عدد خاص 1)، تاريخ النشر يونيو-2025م

د. حكمت صلاح علي علان معيد دنيا نبيل صلاح علان

نص عليه قانون مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات للجمهورية اليمنية رقم (26)* والمعيار الدولي للمراجعة رقم (ISA 520) *، وبناء على ما سبق فإن مشكلة الدراسة تتمثل في السؤال الآتي:

ما أثر معوقات المراجعة التحليلية على تحسين جودة الفحص الضريبي لدى مصلحة الضرائب في

محافظة عدن؟

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من أهمية الموضوع المرتبطة به، والأهداف التي تسعى لتحقيقها، والمتمثل في التعرف على أثر معوقات المراجعة التحليلية على جودة الفحص الضريبي لدى مصلحة الضرائب في محافظة عدن، ويمكن إبراز أهمية الدراسة من خلال الآتي:

الأهمية العلمية:

يمثل موضوعاً حديثاً ومهماً لارتباط الدراسة بجهة حكومية لها أثر بالغ في الاقتصاد الوطني وهي "مصلحة الضرائب في محافظة عدن"، الأمر الذي يسهم في تعزيز الاعتناء والاهتمام بالفحص الضريبي بوصفه أداة رقابية فعالة لحماية موارد الدولة. وكذلك التعرف على المراجعة التحليلية وبيان أثر معوقات المراجعة التحليلية على جودة الفحص الضريبي لدى مصلحة الضرائب في محافظة عدن.

الأهمية العملية:

ستفيد نتائج الدراسة الباحثين ومصلحة الضرائب في محافظة عدن من خلال تعظيم الاستفادة من تطبيق المراجعة التحليلية في مجال الحصر والفحص والربط الضريبي لتحسين جودة الفحص الضريبي، وإيجاد الحلول المناسبة لمعالجة المعوقات التي تحد من تطبيق المراجعة التحليلية لما لها من أهمية في تحسين جودة الفحص الضريبي، ومساهمتها في تحقيق العدالة الضريبية مما يخفف على الإدارة الضريبية تخفيض وقت وجهد وتكاليف إنجاز عملية الفحص الضريبي.

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1- التعرف على مفهوم وطبيعة المراجعة التحليلية وجودة الفحص الضريبي.

2- دراسة أثر معوقات المراجعة التحليلية على جودة الفحص الضريبي.

* الجمهورية اليمنية وزارة الشؤون القانونية ، الجريدة الرسمية ، قانون رقم (26) لسنة 1999 بشأن مهنة التدقيق ومراجعة الحسابات .

* - ISA : International Accounting Standars ..

نموذج الدراسة:

يوضح الشكل(1) نموذج الدراسة، إذ يفترض النموذج وجود علاقة تأثير فيما بين متغيرات البحث، المتغير المستقل(معوقات المراجعة التحليلية)، والمتغير التابع(جودة الفحص الضريبي).



المصدر الباحثين

فروض الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة، وأهداف الدراسة المرتبة في الشكل رقم(1) تُصاغ فرضية الدراسة على النحو الآتي:

لا يوجد أثر لمعوقات المراجعة التحليلية على جودة الفحص الضريبي لدى مصلحة الضرائب محافظة عدن عند مستوى دلالة (0.05).

حدود الدراسة:

- الحدود المكانية للدراسة: مصلحة الضرائب في محافظة عدن.
 - الحدود الزمانية للدراسة: أجريت الدراسة في العام (2024م).
 - الحدود الموضوعية: اقتصرت الدراسة على أثر معوقات المراجعة التحليلية كمتغير مستقل، وجودة الفحص الضريبي كمتغير تابع.
- الدراسات السابقة:

أجريت دراسة لبعض البحوث العلمية المنشورة وغير المنشورة وذلك لغرض التعرف على الدراسات التي تمت في موضوع الدراسة للاستفادة منها في فهم وصياغة مشكلة الدراسة، وأهدافها، وفرضياتها، وبناء النموذج المعرفي.

ولم تتمكن الباحثتان من الحصول على دراسات جمعت بين المتغيرين، ولذا ستعرض الدراسة أهم الأبحاث والدراسات العربية والأجنبية المتعلقة معوقات المراجعة التحليلية وجودة الفحص الضريبي، وأخيرًا ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.

1- (دراسة عبد الباقي، 2020م) بعنوان إطار مقترح لتحسين جودة الفحص الضريبي باستخدام الشك المهني، تهدف الدراسة إلى بيان أثر خصائص النشاط وخصائص المكلف، وخصائص أدلة الفحص، وخصائص الفاحص الضريبي، على مستوى جودة الفحص الضريبي، وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر معنوي لخصائص أدلة الفحص، وخصائص الفاحص الضريبي على مستوى جودة الفحص الضريبي،

أثر معوقات المراجعة التحليلية على جودة الفحص الضريبي. "دراسة ميدانية على مصلحة الضرائب في

محافظة عدن"

مجلة جامعة المهرة للعلوم الإنسانية، (عدد خاص 1)، تاريخ النشر يونيو-2025م

د. حكمت صلاح علي علان معيد دنيا نبيل صلاح علان

وعدم وجود أثر معنوي لخصائص النشاط، وخصائص المكلف على مستوى جودة الفحص الضريبي، كما توصلت إلى وجود فروق معنوية بين المجموعتين الرقابية والتجريبية عند ممارسة المجموعة التجريبية لنزعة الشك المهني، وعدم ممارسة المجموعة الرقابية لهذه النزعة.

2- (دراسة دفع الله، 2017م) بعنوان الكفاءة المهنية للفاحص الضريبي ودورها في الحد من الاعتراضات الضريبية وتأكيد المصادقية في تقارير المراجعة الخارجية، هدفت الدراسة إلى التعرف على دور الكفاءة المهنية للفاحص الضريبي والمتغيرات المرتبطة بالفحص على جودة أداء الفاحص الضريبي؛ سواء أكانت متغيرات مرتبطة بأداء الفاحص ذاته أم كمتغيرات مرتبطة بالمكلفين والمنشأة، وانعكاسات ذلك على الاعتراضات الضريبية وتأكيد مصداقية وجود تقارير المراجع الخارجي، وتوصلت الدراسة إلى تنمية التأهيل الذاتي للفاحص الضريبي ببرامج التعليم المهني والأخلاقي، وتوفير الحماية والحصانة للفاحص الضريبي يحد من الاعتراضات الضريبية.

3- (دراسة الصافي، 2016م) بعنوان: دور المراجعة التحليلية في تحقيق جودة التقارير المالية، الهدف من الدراسة التعرف إلى العوامل المؤثرة في استقلال مراجع الحسابات عند استخدام المراجعة التحليلية، وأساليب المراجعة التحليلية التي يمكن أن تدعم استقلال مراجع الحسابات، وتؤدي إلى تطوير مهنة المراجعة ومصداقية التقارير المالية ومعرفة العلاقة بين المراجعة التحليلية وجود التقارير المالية، وتوصلت الدراسة إلى أن تأهيل وتدريب مراجع الحسابات علمياً وعملياً يزيد من درجة استقلاليته، وأن انهيار معظم المؤسسات المالية سببها عدم اتباع الأنظمة الحديثة للمراجعة.

4- (دراسة : Rose Norita Abd Samad and others, 2014) بعنوان: تقنيات المراجعة التحليلية التي يفضلها المراجعون في ولاية برستوتوان، تهدف هذه الدراسة إلى التعرف إلى أساليب المراجعة التحليلية المستخدمة من طرف المراجعين الخارجيين في ماليزيا، توصلت الدراسة إلى إن المراجع الخارجي يفضل استخدام أساليب حكمية، (كالمقارنة بين عنصرين) والأساليب الكمية البسيطة (المقارنات البسيطة وتحليل النسب)، مقارنة مع استخدام الأساليب الكمية المتقدمة (مثل نموذج الانحدار)، وتوصلت إلى انخفاض استخدام الأساليب المتقدمة من طرف ممارسي المهنة نظراً لتعقيد استخدامها.

5- دراسة: (2013) Appahebi Mobwei، بعنوان: تحليل العلاقة السببية بين فاعلية الفحص الضريبي و الالتزام الضريبي، تهدف الدراسة إلى اختبار الإقرارات الضريبية التي يقدمها المكلفون إلى الإدارة الضريبية للتأكد من مستوى الالتزام الضريبي، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين فعالية الفحص الضريبي ومستوى الالتزام الضريبي، وإشراف المراجع على إعداد القوائم المالية والرقابة عليها يزيد من ثقة فاحص الحسابات الضريبي بهذه البيانات، وهذا يسهل عمل فاحص الضرائب.

6- دراسة: (2012) Bruno, S. & Feld, Y بعنوان: العلاقة بين مصلحة الضرائب ومكلفي الضرائب وأثر ذلك على الالتزام الضريبي، هدفت هذه الدراسة إلى بحث العلاقة بين مصلحة الضرائب ومكلفي الضرائب وأثر ذلك على الالتزام الضريبي، وقد توصلت الدراسة إلى أن الالتزام الضريبي من مكلفي الضرائب يأتي من تعامل مصلحة الضرائب باحترام معهم، وأن استخدام الإيجار في الالتزام الضريبي سيؤدي إلى ردة فعل عكسية، مما يجعل مكلف الضريبة يتهرب بطرائق مختلفة.

7- دراسة المخادمة والرشيدي، (2007م) بعنوان: أهمية تطبيق المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق، تهدف هذه الدراسة إلى أهمية تطبيق المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق، وتوصلت الدراسة إلى أن مكاتب التدقيق التي تعتمد بشكل أساسي على إجراءات المراجعة التحليلية في عملياتها مما أكد على أهمية هذه الإجراءات في تعزيز نتائج التدقيق، كما بينت الدراسة وجود علاقة بين أهداف المراجعة التحليلية وإجراءاتها وكفاءة عملية التدقيق، أما بالنسبة لمتغير المعوقات التي تحد من تطبيق هذه الإجراءات فلم يكن لها أي دلالة إحصائية وتأثير مادي على زيادة كفاءة أداء عملية التدقيق .

8- دراسة زروق، (2000م) بعنوان: المراجعة التحليلية ودورها في تطوير كفاءة وفعالية الفحص الضريبي "دراسة تطبيقية"، هدف هذه الدراسة إلى اقتراح مجموعة من أساليب المراجعة التحليلية لتطوير كفاءة وفعالية الفحص الضريبي، والتوجيه بتطبيق نموذج محاكاة مقترح لأداء الفحص الضريبي في السودان، وعرض ذلك من دراسة المراجعة التحليلية ودورها في تطوير كفاءة وفعالية الفحص الضريبي، نموذج مقترح للتطبيق في السودان، وتوصلت الدراسة إلى أن يحقق نموذج المراجعة المبني على المخاطر، إلى تقليل الوقت المستغل في الفحص، وتقليل التكلفة، أساليب المراجعة التحليلية، هي نوع من الاختبارات التحقق الأساسية فيؤدي ذلك للكشف عن فاعلية نظام الضبط الداخلي والنظام المحاسبي المتبع، تؤدي إجراءاتها بتركيز أكبر لمجالات المخاطر المرتفعة، ووقت أقل خطورة مما يؤدي إلى إتمام الفحص الضريبي بصورة فعالة .

9- دراسة (2000) Glover and Kennedy بعنوان: المراجعة التحليلية وقرارات تخطيط عملية المراجعة، هدفت هذه الدراسة إلى اختبار قرارات مراجعي الحسابات في الولايات المتحدة الأمريكية في تعديل خطة المراجعة الأولية بعد تنفيذ المراجعة التحليلية في مدة الدراسة، توصلت الدراسة إلى أن تعديل خطة المراجعة تتطلب تحديد الإجراءات والأساليب التحليلية وذلك بناء على تقويم المركز المالي بعد التعديل ومراجعتة .

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في بعض المزايا وأبرزها:

أثر معوقات المراجعة التحليلية على جودة الفحص الضريبي. "دراسة ميدانية على مصلحة الضرائب في

محافظة عدن"

مجلة جامعة المهرة للعلوم الإنسانية، (عدد خاص 1)، تاريخ النشر يونيو-2025م

د. حكمت صلاح علي علان معيد دنيا نبيل صلاح علان

- 1- من الدراسات النادرة- بحسب الدراسات السابقة وعلم الباحثين- التي تناول موضوع أثر معوقات المراجعة التحليلية على جودة الفحص الضريبي.
- 2- من الدراسات النادرة في بيئة مصلحة الضرائب في محافظة عدن مجتمع الدراسة، بحسب الدراسات السابقة وعلم الباحثين، اللتين تمكنتنا من الوصول إلى مجتمع الدراسة كاملاً.
- 3- تم تناول موضوع معوقات المراجعة التحليلية ضمن محتوى الدراسات السابقة كإحدى أبعاد المتغير المستقل ولم يتم التعرض له كمتغير مستقل بحد ذاته.

الإطار النظري للدراسة:

أولاً: مفهوم المراجعة التحليلية:

تشير الأدبيات المحاسبية إلى العديد من المصطلحات التي تستخدم لوصف المراجعة التحليلية مثل الفحص التحليلي، المراجعة التحليلية، إجراءات المراجعة التحليلية، الأدلة التحليلية (Eija , K، 2007:ص334)، وفي هذه الدراسة سيتم استخدام مصطلح المراجعة التحليلية كونه الأشمل من بين تلك المصطلحات، ومن هذه التعريفات:

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) على وفق معيار المراجعة الدولي رقم (520) المراجعة التحليلية بأنها: "تحليل النسب والمؤشرات المهمة، وبحث التقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة، أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبئ بها". (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 1998:ص156).

أما أبكر فقد عرف المراجعة التحليلية بأنها: "فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والدفاتر والسجلات المالية للمنشأة، بهدف الوصول لرأي فني محايد عن مدى دلالة ما هو موجود بالدفاتر والسجلات عن الوضع المالي بالمنشأة باستخدام أساليب المراجعة التحليلية الكمية وغير الكمية". (أبكر، 2017:ص56).

وعرفها أبو حبال بأنها: "دراسة وتقييم العلاقات بين عناصر المعلومات المالية، ومقارنتها بما يقابلها من بيانات المراحل السابقة، أو بيانات المؤسسات المماثلة، أو مقارنتها ببيانات نموذجية متوقعة، وذلك للحكم على معقولية القيم الدفترية الواردة في القوائم المالية". (أبو حبال، 2018م:ص65)

وأشار أبو شعر إلى المراجعة التحليلية بأنها "تمثل دليل إثبات في معقولية الأرصدة واتساقها مع بعضها البعض من جهة واتساقها مع الظروف المساندة من جهة أخرى. (أبو شعر، 2020م:ص49)

مما سبق، يظهر أن المراجعة التحليلية تُعدُّ من أهم أنواع المراجعة الحديثة، لكونها تقوم على مجموعة من الإجراءات والأساليب الحديثة التي يجب على المراجع والفاحص دراستها وتطبيقها على وفق استخدام المقارنات وتحليل النسب المالية، والتحليل الإحصائي والرياضي.

أهمية المراجعة التحليلية:

تكمن أهمية المراجعة التحليلية من خلال علاقتها ببرنامج المراجعة ومستخدمي القوائم المالية وإدارة المشروع وموقف أصحاب المهنة وأجهزة الرقابة العليا الحكومية كما يلي:(جربوع: 2008م، ص296-298) فمن حيث علاقة المراجعة التحليلية بمراجعة الحسابات، تمكن المراجعة التحليلية مراجع الحسابات أن يحدد اتجاهات عملية المراجعة عند تقييمه لبرنامج المراجعة وذلك بالاعتماد على القيم المتوقعة التي يمكن الحصول عليها ومقارنتها مع القيم الفعلية في القوائم المالية وذلك باستخدام أدوات التحليل المالي كالنسب المالية المعروفة.

أما من حيث علاقة المراجعة التحليلية بمستخدمي القوائم المالية فإن مراجع الحسابات مطالب من المجتمع المالي المؤلف من المستثمرين والمساهمين بضرورة القيام بإجراءات المراجعة التحليلية وذلك للأسباب الآتية:

- عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية التقليدية.

- عدم كفاية نظام التقارير.

- فشل إدارة الرقابة الداخلية.

أنواع إجراءات المراجعة التحليلية:

تختلف إجراءات المراجعة التحليلية بحسب أنواع البيانات التي تُقارن بها؛ حيث يُعدُّ الجانب الأهم في استخدام إجراءات المراجعة التحليلية هو معرفة واختيار النوع الأنسب والأكثر ملائمة منها، وهذا ما أشار إليه المعيار (520) في الفقرات الرابعة والخامسة إلى أن إجراءات المراجعة التحليلية تتضمن خمسة أنواع من المقارنات وهي كالتالي: (نصار: 2008م، ص8)

1- مقارنة بيانات الجهة محل المراجعة مع بيانات النشاط الذي تعمل فيه.

2- مقارنة بيانات الجهة محل المراجعة مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة.

3- مقارنة بيانات الجهة محل المراجعة مع توقعاتها.

4- مقارنة بيانات الجهة محل المراجعة مع توقعات المراجع.

5- مقارنة بيانات الجهة محل المراجعة مع النتائج باستخدام بيانات غير مالية.

أساليب المراجعة التحليلية

أشار المعيار ذاته في الفقرة التوضيحية (A3) إلى أنه من الممكن استخدام أساليب متنوعة لتنفيذ المراجعة التحليلية، وتمتد تلك الأساليب من المقارنات البسيطة إلى التحليلات المتقدمة التي تستخدم في المعادلات الرياضية والإحصائية، وقد تطبق المراجعة التحليلية على القوائم المالية للجهة محل المراجعة ككل، أو للأقسام أو على البنود المنفردة للمعلومات المالية، ويمكن تصنيف هذه الأساليب على ثلاثة مستويات: (AlvinA.Arens,2001:p257)

أثر معوقات المراجعة التحليلية على جودة الفحص الضريبي. "دراسة ميدانية على مصلحة الضرائب في

محافظة عدن"

مجلة جامعة المهرة للعلوم الإنسانية، (عدد خاص 1)، تاريخ النشر يونيو-2025م

د. حكمت صلاح علي علّان معيد دنيا نبيل صلاح علّان

1- أسلوب المراجعة التحليلية الوصفية "غير الكمية".

2- أسلوب المراجعة التحليلية الكمية البسيطة.

3- أسلوب المراجعة التحليلية المتقدمة.

معوقات المراجعة التحليلية

هناك جملة من المعوقات التي تعرقل المراجعة التحليلية من أداء مهمتها، ولكن هذه المعوقات لا تقلل من أهميتها بل يجب تكثيف الجهود لتجاوزها، وهذا ما نص عليه قانون مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات للجمهورية اليمنية رقم (26) * الذي أشار في المادتين الأخيرتين * اللتين تُعدّان مؤشراً إيجابياً، ذلك من إلزام المراجع بتطوير معارفه وقدراته بالطرائق والإجراءات والأساليب الحديثة، وكذلك حثه على تطوير المهنة عموماً. ويمكن تصنيف هذه المعوقات تبعاً لسبب حدوثها على النحو الآتي:

1- المعوقات المتعلقة بالفاحص والمراجع: هناك معوقات عديدة تحول بين أداء الفاحص والمراجع

تتعلق بمهمتهما على أكمل وجه، ويمكن إيجازها في الآتي: (سبيل، 2015: ص 45-46)

أ- عدم المعرفة الكافية بأنواع المختلفة للمراجعة التحليلية، أو استخدام الأساليب التحليلية غير المناسبة للغرض التحليلي.

ب- ضعف كفاءة وخبرة الفاحص والمراجع، في استخدام المراجعة التحليلية.

ج- عدم إدراك الفاحصين والمرجعين بالفوائد المترتبة عند استخدام المراجعة التحليلية.

د- عدم قدرة الفاحصين والمرجعين على استخدام برنامج الحاسوب، التي تساعد على تطبيق المراجعة التحليلية بيسر وسهولة.

2- المعوقات المتعلقة بالجهة محل الفحص والمراجعة: ويمكن إيجازها في الآتي:

أ- طبيعة الجهة محل الفحص والمراجعة من حيث حجمها ونشاطها وفروعها.

ب- ضعف أنظمة الرقابة الداخلية، والأنظمة المحاسبية.

ج- عدم توافر المعلومات المالية وغير المالية اللازمة بالمراجعة التحليلية في الوقت المناسب

وبالشكل المطلوب، يشكل بطبيعة الحال عائق يحول دون تطبيقها.

3- المعوقات المتعلقة بأساليب استخدام المراجعة التحليلية: يمكن تلخيص المعوقات المرتبطة

باستخدام أساليب المراجعة التحليلية كما يأتي: (الإمام، 2018: ص 53-55)

* الجمهورية اليمنية وزارة الشؤون القانونية، الجريدة الرسمية، قانون رقم (26) لسنة 1999 بشأن مهنة التدقيق ومراجعة الحسابات.

* المادة (45) والتي نصت: " يجب على المراجع أن يعمل باستمرار على تطوير وتنمية مهاراته بما يتلاءم مع التطورات الحديثة وأن يتابع البحوث والدراسات ذات الصلة بالمهنة وأن يهتم بالتدريب المهني المستمر للمستخدمين لدية.

المادة (46) والتي نصت: " يجب على المراجع أن يعمل على تطوير الخدمات المهنية وأساليب مزاوله المهنة وأن يسعى إلى تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة.

- أ- تنوع وتعدد الأساليب المستخدمة، إذ أنه لا يوجد أسلوب معين يصلح للتطبيق على جميع القوائم المالية، الأمر الذي يصعب على أي فاحص ومراجع الإلمام التام بها.
- ب- لا توجد معايير متعارف عليها بين الفاحصين والمراجعين لاستخدامها في تقييم كفاءة وفاعلية الأساليب المستخدمة في تطبيق المراجعة التحليلية.
- 4- المعوقات المتعلقة بالبيانات: من أهم المعوقات التي تواجه استخدام المراجعة التحليلية في الواقع العملي ما يتعلق بنقص البيانات الموثوق بها واللازمة للتنبؤ بالقيم المتوقعة لبند القوائم المالية موضع المراجعة، ويمكن تلخيص معوقات البيانات فيما يأتي:
- أ- انعدام البيانات اللازمة لإجراء المقارنات بشكل كاف وملائم لبناء نماذج التنبؤ الجيدة، وخاصة في الجهات محل الفحص والمراجعة
- ب- عدم ملاءمة بيانات المراحل السابقة لأغراض المقارنة، في حالة وجود أزمات اقتصادية في السنة أو سنوات سابقة وهذا ما يعيق إجراء المقارنات.
- ج- ضعف أنظمة الرقابة على إعداد بعض البيانات غير المالية التي تستخدم لأغراض تطبيق المراجعة التحليلية.

ثانيًا: مفهوم جودة الفحص الضريبي

عرف دفع الله جودة الفحص الضريبي أنه: "عبارة عن التزام الفاحص الضريبي بالمعايير المهنية عند دراسة وفحص البيانات الواردة في إقرارات المكلفين والوصول إلى الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة بشكل دقيق بغرض تحقيق أهداف الفحص بكفاءة وفاعلية". (دفع الله، 2017م: ص63)

كما عرف طه جودة الفحص الضريبي هي "تنفيذ عملية الفحص بكفاءة وفعالية للتحقق من صحة بيانات الإقرار الذاتي للمكلف، للوصول إلى الوعاء الخاضع للضريبة بأسس موضوعية وذلك في ضوء مجموعة من المعايير والأسس المتعارف عليها عالميًا ومحليًا". (طه، 2016م: ص 578)

نستخلص مما سبق؛ أن جودة الفحص الضريبي يمكن تعريفها بأنها: أداة لقياس قدرة الفاحص على فحص الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلفين لتحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة وتحديد الضريبة المستحقة، واكتشاف الأخطاء الجوهرية وتخفيض مخاطر الفحص الضريبي، وذلك بالاستخدام الأمثل لعناصر الوقت والجهد، مما يؤدي إلى تحسين جودة عملية الفحص وفعاليتها وسرعة إنجازها، وتحقيق أهداف الضريبة من زيادة الإيرادات الضريبية وزيادة الالتزام الطوعي، الحد من التهرب الضريبي ومخاطرة.

أهمية جودة الفحص الضريبي:

تكمن أهمية جودة الفحص الضريبي من أهمية عملية الفحص نفسها كونها الأداة الفعالة لحماية موارد الدولة، والدور الفعال للفحص الضريبي، بالإضافة إلى أنها العمل الأساسي للإدارة الضريبية، وأن قيام الإدارة الضريبية بأداء أعمال الفحص على درجة عالية من الجودة، وتكلفة فعالة على قواعد العدالة

أثر معوقات المراجعة التحليلية على جودة الفحص الضريبي. "دراسة ميدانية على مصلحة الضرائب في

محافظة عدن"

مجلة جامعة المهرة للعلوم الإنسانية، (عدد خاص 1)، تاريخ النشر يونيو-2025م

د. حكمت صلاح علي علان - معيد دنيا نبيل صلاح علان

والموضوعية في التكليف ونزاهة واستقامة القيمين على العملية، وتخفيض العبء الضريبي المترتب على أداء تلك الأعمال، وبالإستخدام الأمثل لعناصر الوقت والجهد والتكلفة، والحد من الضغط النفسي على المكلفين، سيؤدي- بما لا يدعو للشك- إلى تحسين الالتزام الطوعي للمكلفين بدفع الضريبة، وتخفيض معدلات التهرب الضريبي في إطار نظام منتج يحوز على ثقة المكلفين والتزامهم الطوعي. (الضابط، 2013:ص 67)

معايير قياس جودة الفحص الضريبي:

يعتمد قياس جودة الفحص الضريبي على مجموعة من المعايير، وهي كالاتي:(الضابط، 2013م: ص 74-

75)

أ- معيار تخطيط الفحص: يقيس هذا المعيار فيما إذا كانت خطة الفحص قد حددت القضايا ذات الأهمية النسبية والطلبات الأولية للمعلومات بشكل واضح ومختصر ومناسب، مع عنوانة القضايا التي من المحتمل أن تُختار للمراجعة، ومدى اتخاذ جميع الخطوات الضرورية التي ستشكل لاحقاً أساساً لعمل الفحص.

ب- معيار مجال الفحص: ويقاس هذا المعيار بنود الإقرار الضريبي الكبيرة وغير الاعتيادية والمثيرة للتساؤل، ويقاس عملية تقديم الإقرارات الضريبية.

ج- معيار التقصي وتحديد الدخل: يقيس هذا المعيار فيما إذا كانت الخطوات التي اتخذت قد وافقت على أن المقدار المناسب للدخل قد تم التصريح عنه؛ أي إن الخطوات المتخذة أثناء فحص أو مراجعة الدخل قد اعتمدت على وقائع وظروف الحالة، ويجب أن يُركز على معلومات الواردة في الإقرار الضريبي وبين سجلات ودفاتر المكلف، وفهم السياسات والإجراءات والأساليب المستخدمة.

د- معيار الفحص الفني: ويقاس هذا المعيار ما إذا كانت الملفات التي فُحصت قد أكملت المستوى المطلوب، وكذلك يقيس مدى توفير المعلومات الكافية لتحديد الضريبة الحقيقية بشكل جوهري، من استخدام أدلة الإثبات كالبحث والتحقيق وطرح الأسئلة والمقابلات الشخصية والملاحظة وتحليل الوثائق ذات العلاقة ودفاتر الاستاذ واليومية والاختبارات الشفهية.

هـ- معيار أوراق العمل والتقارير: ويقاس هذا المعيار عملية توثيق مراحل الفحص أو المراجعة والأمور الفنية المستخدمة والإجراءات المطبقة والجهد المبذول من الفاحص في العملية الخاضعة للفحص، أيضاً فيما إذا كانت أوراق العمل والتقارير قد قامت بتوثيق عملية المراجعة بشكل كافٍ لدعم النتائج التي تم التوصل إليها، وفيما إذا كانت حسابات الضريبة على وفق ذلك دقيقة.

و- معيار تطبيق القانون / تحديد الضريبة: يقيس هذا المعيار فيما إذا كانت النتائج التي توصل إليها قد بنيت على أساس التطبيق الصحيح لقانون ضريبة الدخل، يأخذ هذا المعيار بعين الاعتبار عملية تطبيق القانون والأنظمة وقرارات محكمة الضرائب.

ز- معيار الاستخدام الفعال للوقت: ويقاس هذا المعيار مدى الانتفاع من الوقت، والاستخدام الفعال للوقت في أداء أنشطة لعمليات الفحص، ويُعدُّ الوقت عنصراً أساسياً لأداء فحص نوعي، ومن عناصر المعيار تفصل الآتي:

- إذا كان الوقت المطبق يتماشى والعمل المنجز.

- إذا كان الفاحص الضريبي تحرك بالقضية بطريقة انسيابية وميسرة

ح- معيار علاقات المكلف / المهنية: ويقاس هذا المعيار حاجات المكلف التي تُبَيِّت فوراً؛ إذ يُخفف العبء المترتب على المكلف بالقيام باتصال فوري وبطريقة مهنية وباحترام حقوقه، من أجل الارتقاء بعلاقات جيدة بين المكلف والإدارة الضريبية.

الدراسة الميدانية

منهج الدراسة وأسلوبها:

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لمناسبتها مع طبيعة الدراسة، ووظفت الاختبارات الإحصائية اللازمة من البرنامج الإحصائي (SPSS)، وذلك لاختبار فرضيات الدراسة.

مجتمع الدراسة وعينتها:

تم اختيار مجتمع الدراسة وفقاً لأسلوب الحصر الشامل من المأمورين والفاحصين والمحاسبين القانونيين ومديري ونواب ورؤساء أقسام المراجعة لفروع مديريات مكتب مصلحة الضرائب في محافظة عدن وعددهم (68) فرداً.

عينة الدراسة:

اعتمدت الدراسة على أسلوب الحصر الشامل في تحديد مجتمع الدراسة، حيث وزَّعت (100) استبانة استرجع منها (75) استبانة بنسبة استجابة بلغت (75%)، ومن بين الاستبانات المعادة هناك (7) استبانات غير صالحة للتحليل الإحصائي ومن ثم فإن نسبة الاستبانات التي حُلِّت من إجمالي الاستبانات هي (68) استبانة بنسبة استجابة بلغت (68%) من إجمالي الاستبانات الموزعة وهي نسبة جيدة ومقبولة.

اختبارات الصدق والثبات الإحصائي:

أولاً: اختبار ثبات ومصداقية محاور الاستبانة:

لمعرفة درجة ثبات محاور الاستبانة ومصداقية إجابات مجتمع الدراسة على فقرات الاستبانة تم إجراء اختبار ألفا كرونباخ وذلك للتأكد من نسبة ثبات الاستبانة وصدق آراء مجتمع الدراسة فيه، والجدول (1) يوضح ذلك:

جدول رقم (1) يبين قيم ألفا كرونباخ Cronbach Alpha بمعامل فقرات كل محور والأداة إجمالاً

أثر معوقات المراجعة التحليلية على جودة الفحص الضريبي. "دراسة ميدانية على مصلحة الضرائب في

محافظة عدن"

مجلة جامعة المهرة للعلوم الإنسانية، (عدد خاص 1)، تاريخ النشر يونيو-2025م

د. حكمت صلاح علي علان معيد دنيا نبيل صلاح علان

المحاور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرو	معامل الصدق
محور معوقات المراجعة التحليلية	8	0.888	0.931
محور جودة الفحص الضريبي	13	0.848	0.921

يتضح من الجدول (1) بأن محاور الاستبانة جاءت بدرجة ثبات تراوحت بين (0.848) و(0.888)، وجاءت درجة المصدقية لإجابات مجتمع الدراسة بين (0.921) و(0.931)، ولذا كل درجات الأبعاد جاءت أكبر أو تساوي (0.848)، وهذه الدرجات تقترب من الواحد الصحيح مما يشير إلى أن آراء مجتمع الدراسة المستهدف منسجمة ومتجانسة في الاستجابة، ولها رأي شبه موحد فيما يتعلق بالمشكلة التي تناقشها الاستبانة، كما يمكن الاعتماد على نتائجها في تعميمها على مجتمع الدراسة.

ثانياً: تحليل نتائج الدراسة

وصف عينة البحث ومجتمعها:

فيما يأتي وصف لأفراد عينة البحث بحسب متغيراتها الديموغرافية (العمر، والمؤهل العلمي، والمؤهل العملي، والتخصص العلمي، وسنوات الخبرة، والمسعى الوظيفي) في مكاتب مصلحة الضرائب والمحاسبين القانونيين محافظة عدن، وذلك على النحو الآتي:

1- توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب العمر:

يوضح الجدول أدناه رقم (2) ما نسبته (41%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة تتراوح أعمارهم ما بين (51 سنة فأكثر)، ونسبة (34%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة تتراوح أعمارهم ما بين (41-51 سنة)، أما نسبة (22%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة تتراوح أعمارهم ما بين (31-41 سنة)، وأخيراً نسبة (3%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة تتراوح أعمارهم ما بين (30 سنة فأقل)، وهذا يشير إلى أن توزيع النسب حسب متغير الفئة العمرية لأفراد عينة الدراسة كانت متنوعة مما يعكس وجود خبرات متنوعة، وهذا يعطي النتائج مصداقية ودقة أكثر.

2- توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب المؤهل العملي:

يتضح من الجدول أدناه رقم (2) أن عينة الدراسة لديها مؤهلات مختلفة؛ فقد تبين أن أعلى نسبة شملتهم عينة الدراسة كانوا من حملة البكالوريوس؛ إذ بلغت ثلثي عينة الدراسة (66%)، ويلهم حملة شهادات الدكتوراه وأيضاً مؤهل أقل من البكالوريوس نحو (12%) لكل منهما على التوالي، ثم حملة شهادات الماجستير نحو (10%) مما يدل على تناسب المؤهلات العلمية لأفراد عينة الدراسة مع طبيعة عملهم، وهذا يدل على أن مصلحة الضرائب محافظة عدن تهتم بتوظيف من يحملون شهادات علمية.



3- توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب المؤهل المهني:

يوضح الجدول أدناه رقم(2) أن العينة أغلبها لا يملكون مؤهلات مهنية؛ إذ إن الذين ليس لديهم زمالة، أو إجازة بلغ نحو(71%)، ويفسر ذلك إلى أنه ليس شرطاً أساسياً لممارس الفحص الضريبي في القانون الضريبي اليمني، مع أن وجود فاحصين ضريبيين حاصلين على إجازة محلية أو أخرى يُعدُّ مؤشراً جيداً يُمكن ذلك من الاستفادة من خبراتهم في إطار العمل، وأن الذين لديهم إجازة محاسب قانوني بلغ نحو(29%) وهم من المحاسبين القانونيين، ثلاثة منهم من مأموري الضرائب .

4-توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب التخصص العلمي:

يتبين من الجدول أدناه رقم(2) أن أعلى نسبة شملتهم عينة الدراسة في مجال التخصص العلمي كانوا من الذين لديهم تخصص محاسبة بنسبة(82%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة وهم هدف الدراسة ومحورها، وأن ما نسبته(9%) لديهم تخصص إدارة أعمال، ونسبة(7%) لديهم تخصصات أخرى، ونسبة(2%) تخصص اقتصاد، ويتضح مما سبق أن النسبة العليا لأفراد عينة الدراسة من تخصص المحاسبة، وهذا يعني صلتهم بموضوع الدراسة، والقدرة على فهم واستيعاب فقرات الاستبانة والإجابة عليها بشكل صحيح وامتقن، وهذا بدوره يزيد من جودة الدراسة 5- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة :

يوضح الجدول أدناه رقم(2) أن ما نسبته(48.5%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة تراوحت خبرتهم أكثر من 15 سنة، وأن ما نسبته(32.4%) من الأفراد تراوح خبرتهم العلمية ما بين(10-15سنوات)، وأن ما نسبته(10.3%) خبرتهم ما بين(1-5 سنوات)، وأن ما بنسبته(8.8%) خبرتهم ما بين(5-10 سنوات)، وهذا يدل على ارتفاع الخبرة العلمية في مجال الفحص الضريبي لدى أفراد عينة الدراسة مما يجعلهم أكثر قدرة على فهم واستيعاب فقرات الاستبانة والإجابة عليها، بما يُسهم في تحقيق أهداف الدراسة .

6- توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب المسمى الوظيفي:

يتبين من الجدول أدناه رقم(2) أن أعلى نسبة شملتها عينة الدراسة هي لفئات أخرى (وكلاء مديري ونواب إدارات ورؤساء أقسام المراجعة بمكاتب مصلحة الضرائب محافظة عدن) بنسبة(38%) وتفسير ذلك أن هذه الفئة تحتوي على أفراد تم اتجاههم إلى العمل الإداري وهم ممن كانوا يشغلوا وظيفة مأمور وفاحص ضريبي، وهذا يتطلب من الباحثة تقديم توصية لمصلحة الضرائب محافظة عدن لدعم الكوادر البشرية الفنية لعملية الفحص الضريبي، يليهم فئة المحاسبين القانونيين بنسبة(25%)، ثم فئة مأمور ضريبي بنسبة(21%)، وأخيراً فئة فاحص ضريبي؛ إذ بلغت نسبتها(16%) من حجم العينة، وإذا ما جمعنا الفئات الأولى والثانية والثالثة نجد أن عينة الدراسة ضمن إطار الفحص الضريبي، مما يعني تغطية جميع مجالات الدراسة ذات الصلة للتحقق من مدى توافق أو اختلاف أفراد عينة الدراسة مع فقرات الاستبانة،

أثر معوقات المراجعة التحليلية على جودة الفحص الضريبي. "دراسة ميدانية على مصلحة الضرائب في

محافظة عدن"

مجلة جامعة المهرة للعلوم الإنسانية، (عدد خاص 1)، تاريخ النشر يونيو-2025م

د. حكمت صلاح علي علان معيد دنيا نبيل صلاح علان

لا سيما أن غالبية أفراد عينة الدراسة يمارسون الفحص الضريبي، الأمر الذي يدل على تمكثهم من فهم فقرات الاستبانة والإجابة عليها بشكل صحيح .

جدول رقم (2) وصف لأفراد عينة الدراسة بحسب متغيراتها الديموغرافية

النسبة	التكرار	الفئات	الخصائص
2.9	2	30 سنة فأقل	العمر
22.1	15	31- 40 سنة	
33.8	23	41- 50 سنة	
41.2	28	51 سنة فأكثر	
100.0	68	الإجمالي	
66.2	45	بكالوريوس	المؤهل العلمي
10.3	7	ماجستير	
11.8	8	دكتوراه	
11.8	8	أخرى	
100.0	68	الإجمالي	
29.4	20	إجازة محاسب قانوني	المؤهل المهني
70.6	48	بدون زمالة، أو إجازة	
100.0	68	الإجمالي	
82.4	56	محاسبة	التخصص العلمي
8.8	6	إدارة أعمال	
1.5	1	اقتصاد	
7.4	5	أخرى	
100.0	68	الإجمالي	
10.3	7	1-5 سنوات	سنوات الخبرة
8.8	6	5-10 سنوات	
32.4	22	11-15 سنوات	
48.5	33	16 سنة فأكثر	
100.0	68	الإجمالي	
20.6	14	مأمور ضريبي	المسمى الوظيفي
16.2	11	فاحص ضريبي	
25.0	17	محاسب قانوني	
38.2	26	أخرى	
100.0	68	الإجمالي	

ثالثاً : التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن محاور الدراسة

1- التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة عن معوقات المراجعة التحليلية

جدول رقم (3): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والترتبة والوزن النسبية لإجابات أفراد

عينة الدراسة لمحور معوقات المراجعة التحليلية

م	الفقرة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الرتب	الاتجاه
1	عدم المعرفة الكافية بالمراجعة التحليلية .	4.16	0.80	83.2	4	أوافق
2	عدم وجود معايير وسياسات مفروضة من الجهات الفنية و الجمعيات المهنية تلزم الفاحص بتطبيق المراجعة التحليلية	3.99	0.86	79.8	8	أوافق
3	ضعف نظام الرقابة الداخلية و الإجراءات المحاسبية المطبقة على مستوى منشأة المكلف.	4.00	0.79	80.00	6	أوافق
4	عدم الإلمام الكافي من جانب الفاحص بالأساليب المتقدمة وكيفية استخدامها في عملية المراجعة التحليلية .	4.22	0.75	84.4	2	أوافق بشدة
5	عدم توفر المعلومات اللازمة المالية وغير المالية لتنفيذ إجراءات المراجعة التحليلية .	4.19	0.70	83.8	3	أوافق
6	عدم توافر ميزانيات تخطيطية لدى المنشآت لإجراء المقارنات المناسبة.	4.00	0.73	80.00	7	أوافق
7	عدم قدرة الفاحص على استخدام برامج الحاسوب التي تساعد في استخدام الأساليب الإحصائية في عملية المراجعة التحليلية بيسر وسهولة.	4.12	0.64	82.4	5	أوافق
8	عدم وجود دورات تدريبية تمكن الفاحص من تطبيق أساليب المراجعة التحليلية.	4.49	0.68	89.8	1	أوافق بشدة
	المتوسط العام	4.15				أوافق
	الانحراف العام	0.54				

يبين الجدول (3) أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية ودرجة التوافر

لفقرات محور معوقات المراجعة التحليلية، إذ بينت نتائج الجدول النتائج الآتية :

أن المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد عينة الدراسة بلغت قيمته (4.15)؛ مما يعني أن درجة توافر كل فقرات محور معوقات المراجعة التحليلية عند درجة توافر أوافق، وهذا ما أكدته قيمة الوزن النسبي العام للمحور، إذ بلغت (83%) والذي يشير إلى التوافر أوافق، وتشير أيضاً قيمة الانحراف المعياري والذي بلغت (0.54) وهي أقل من الواحد الصحيح إلى تقارب إجابات المبحوثين وتجانسها بشأن فقرات هذا المحور.

أثر معوقات المراجعة التحليلية على جودة الفحص الضريبي. "دراسة ميدانية على مصلحة الضرائب في

محافظة عدن"

مجلة جامعة المهرة للعلوم الإنسانية، (عدد خاص 1)، تاريخ النشر يونيو-2025م

د. حكمت صلاح علي علان معيد دنيا نبيل صلاح علان

يظهر الجدول أن الوسط الحسابي لجميع الفقرات تراوحت ما بين (4.49) كحد أعلى و(3.99) كحد أدنى وهو أكبر من المتوسط الفرضي وبمستوى توافر عام أوافق وأوافق بشدة لفقرات هذا المحور؛ إذ احتلت الفقرة (8) (عدم وجود دورات تدريبية تمكن الفاحص من تطبيق أساليب المراجعة التحليلية) أعلى تلك الفقرات توافراً بالمرتبة الأولى بوسط حسابي (4.49) وبوزن نسبي (89.8) وانحراف معياري (0.68)، وهذا يعني أن هناك آراء متقاربة جداً من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة وبإجابات أوافق بشدة. وجاءت أدنى الفقرات توافراً الفقرة (2) وهي (عدم وجود معايير وسياسات مفروضة من قبل الجهات الفنية والجمعيات المهنية تلزم الفاحص بتطبيق المراجعة التحليلية) بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.99) وبوزن نسبي (79.8) وانحراف معياري (0.86) وهذا يعني أن إجابات الأفراد كانت عند درجة أوافق. وتعزو الباحثان ذلك إلى أن انعدام معايير وسياسات مفروضة من قبل الجهات الفنية والجمعيات المهنية سوف يؤدي إلى عدم التزام الفاحص والمراجع بتطبيق المراجعة التحليلية.

2- التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة عن محور جودة الفحص الضريبي:

يبين الجدول (4) أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية ودرجة التوافر لفقرات محور جودة الفحص الضريبي، إذ بينت نتائج الجدول النتائج الآتية:

أن المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد عينة الدراسة بلغت قيمته (4.27)؛ مما يعني أن درجة توافر كل فقرات محور جودة الفحص الضريبي عند درجة توافر أوافق بشدة، وهذا ما أكدته قيمة الوزن النسبي العام للمحور، إذ بلغت (85.4%) والذي يشير إلى التوافر أوافق بشدة، وتشير أيضاً قيمة الانحراف المعياري والذي بلغت (0.42) وهي أقل من الواحد الصحيح إلى تقارب إجابات المبحوثين وتجانسها بشأن فقرات هذا المحور.

يظهر الجدول أن الوسط الحسابي لجميع الفقرات تراوحت ما بين (4.49) كحد أعلى و(3.99) كحد أدنى وهو أكبر من المتوسط الفرضي وبمستوى توافر عام أوافق وأوافق بشدة لفقرات هذا المحور؛ إذ احتلت الفقرة (1) (وضع خطة وبرنامج للفحص يحدد به طبيعة ونوعية الإجراءات اللازمة لإتمام عملية الفحص) أعلى تلك الفقرات توافراً بالمرتبة الأولى بوسط حسابي (4.49) وبوزن نسبي (89.8) وانحراف معياري (0.53)، وهذا يعني أن هناك آراء متقاربة جداً من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة وبإجابات أوافق بشدة. وجاءت أدنى الفقرات توافراً الفقرة (7) وهي (الالتزام بالمدّة الزمنية المحددة لعملية الفحص الضريبي) بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.99) وبوزن نسبي (79.8) وانحراف معياري (0.76) وهذا يعني أن إجابات الأفراد كانت عند درجة أوافق. وتعزو الباحثتين إلى أن وضع خطة وبرنامج للفحص سوف يساعد في تحديد طبيعة ونوعية الإجراءات اللازمة لإتمام عملية الفحص.

جدول رقم (4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والترتبة والوزن النسبية لإجابات أفراد

عينة الدراسة لمحو جودة الفحص الضريبي

م	الفرقة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	الاتجاه
1	وضع خطة وبرنامج للفحص يحدد به طبيعة ونوعية الإجراءات اللازمة لإتمام عملية الفحص.	4.49	0.53	89.8	1	أوافق بشدة
2	التأكد من سرعة إجراءات الفحص الضريبي من توفر المعلومات الكافية عن كافة المكلفين.	4.38	0.60	87.6	4	أوافق بشدة
3	فحص وتقييم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لقياس الدخل الخاضع للضريبة.	4.18	0.65	83.6	9	أوافق
4	التأكد من كفاية أدلة الإثبات المستخدمة في قرارات الفاحص.	4.29	0.60	85.8	5	أوافق بشدة
5	بذل العناية المهنية اللازمة للفحص الضريبي .	4.43	0.61	88.6	2	أوافق بشدة
6	الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية والقوانين والتشريعات الضريبية في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة.	4.21	0.68	84.2	8	أوافق بشدة
7	الالتزام بالمدّة الزمنية المحددة لعملية الفحص الضريبي.	3.99	0.76	79.8	11	أوافق
8	إخطار المكلف بنماذج الفحص واعطائه مطلق الحرية في التقاضي.	4.10	0.87	82.00	10	أوافق
9	القدرة على اكتشاف الأخطاء والانحرافات الجوهرية بالقوائم المالية والقرارات الضريبية.	4.29	0.65	85.8	5	أوافق بشدة
10	تولى الإدارة الضريبية اهتماماً ببرامج التدريب المهني المستمر للفاحص الضريبي.	4.26	0.77	85.2	6	أوافق بشدة
11	تطبيق الإجراءات التأديبية والعقوبات عند مخالفة الفاحصين لإحكام التشريع الضريبي.	4.24	0.81	84.8	7	أوافق بشدة
12	الالتزام بالقيم الأخلاقية والسلوكية في إنجاز عملية الفحص الضريبي .	4.41	0.60	88.2	3	أوافق بشدة
13	تضمن الإدارة الضريبية توفير الحصانة اللازمة للفاحص لإداء عمله.	4.21	0.87	84.2	8	أوافق بشدة
	المتوسط العام		4.27			أوافق بشدة
	الانحراف المعياري		0.42			

أثر معوقات المراجعة التحليلية على جودة الفحص الضريبي. "دراسة ميدانية على مصلحة الضرائب في

محافظة عدن"

مجلة جامعة المهرة للعلوم الإنسانية، (عدد خاص 1)، تاريخ النشر يونيو-2025م

د. حكمت صلاح علي علان معيد دنيا نبيل صلاح علان

ثالثاً: اختبار فرضية الدراسة

نصت الفرضية على أنه: لا يوجد أثر لمعوقات المراجعة التحليلية على جودة الفحص الضريبي لدى مصلحة الضرائب محافظة عدن عند مستوى دلالة (0.05).

جدول رقم (5): نتائج الانحدار الخطي البسيط بين المعوقات المراجعة التحليلية وجودة الفحص الضريبي

نص العلاقة	R	R ²	F. Test	Sig.	Beta	T. Test	Sig.
أثر معوقات المراجعة التحليلية على جودة الفحص الضريبي	0.40	0.16	12.38	0.00	0.40	3.52	0.00

يتضح من الجدول (5) ما يلي

1- بلغت قيمة معامل التحديد R2 بلغت (0.16) وهذا يعني أن المتغير المستقل (معوقات المراجعة التحليلية) استطاع أن يفسر ما نسبته (0.16) من المتغير الحاصل في المتغيرات التابع (جودة الفحص الضريبي) مما يشير إلى أن (16%) من التغير في (جودة الفحص الضريبي) لدى مصلحة الضرائب في محافظة عدن يفسره المتغير المستقل (معوقات المراجعة التحليلية)، وأن (84%) من التغير في (جودة الفحص الضريبي) تعود لعوامل أخرى لم يتطرق لها نموذج الدراسة.

2- هناك علاقة ارتباط طردي متوسطة بين (معوقات المراجعة التحليلية) و(جودة الفحص الضريبي) لدى مصلحة الضرائب في محافظة عدن ويتضح ذلك من خلال قيمة معامل الارتباط R(0.40).

3- بلغت قيمة معامل الانحدار (0.40)، وهذا يعني أنه بافتراض تحييد أثر أي متغيرات أخرى لم تخضع للدراسة؛ ستكون الزيادة في مستوى معوقات المراجعة التحليلية بدرجة واحدة يؤدي إلى زيادة ما مقداره (40%) في (جودة الفحص الضريبي) لدى مصلحة الضرائب في محافظة عدن، وهذا يدل على وجود أثر لمعوقات المراجعة التحليلية على جودة الفحص الضريبي. ويؤكد هذه النتيجة قيمة F المسحوبة التي بلغت (12.38) وهي دالة عند مستوى دلالة (0.05). وهذا يثبت وجود أثر ذي دلالة إحصائية يوجد أثر لمعوقات المراجعة التحليلية على تحسين جودة الفحص الضريبي لدى مصلحة الضرائب محافظة عدن عند مستوى دلالة (0.05). وبالتالي نرفض فرضية العدم للفرضية وقبول فرضية البديل.

نتائج الدراسة:

1- أكدت النتائج فيما يتعلق بالخصائص الشخصية والديموغرافية أن غالبية أفراد عينة الدراسة أعمارهم (50 سنة فأكثر) ويشكلون ما نسبته حوالي (41.2%) ويحملون مؤهلات جامعي بكالوريوس، وإن غالبيتهم ليس لديهم مؤهلات مهنية؛ إذ إن الذين ليس لهم زمالة مهنية بلغ (71%) ويفسر ذلك إلى أنه ليس شرطاً أساسياً لممارسة الفحص الضريبي في القانون الضريبي اليمني، وغالبية تخصصاتهم

محاسبة، وهم هدف الدراسة ومحوها وأن سنوات خبرتهم أكثر من 15 سنة، وأن أكثر من الثلثين يشغلون وظيفة أخرى (مدراء ونواب إدارات ورؤساء أقسام المراجعة بمصلحة الضرائب في محافظة عدن) وهذا يدل على أن الكوادر البشرية لدى مصلحة الضرائب في محافظة عدن يتجهون إلى العمل الإداري وهم ممن كانوا يشغلوا وظيفة مأمور وفاحص ضريبي .

2- بينت الدراسة وجود أثر لمعوقات المراجعة التحليلية على تحسين جودة الفحص الضريبي لدى مصلحة الضرائب في محافظة عدن عند مستوى (0.05) ، إذ جاء مستوى دلالة معامل الانحدار (0.40) وعند مستوى دلالة (0.00) وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة، والسبب يعود إلى أن مصلحة الضرائب في محافظة عدن، تواجه كثيراً من العوائق التي تحد من تطبيق المراجعة التحليلية .

3- بينت نتائج الدراسة أن أهم المعوقات التي تواجه مصلحة الضرائب في محافظة عدن عدم الدورات تدريبية للكوادر البشرية التي تمكنهم من تطبيق أساليب المراجعة التحليلية؛ مما أدى إلى عدم الإلمام الكافي بالأساليب المتقدمة وكيفية تطبيقها في عملية الفحص الضريبي.

4- اتضح من نتائج الدراسة أن لدى مصلحة الضرائب خطة وبرنامج للفحص يحدد بها طبيعة ونوعية الإجراءات اللازمة لإتمام عملية الفحص، تؤدي إلى زيادة كفاءتها وجودتها .

5- بينت نتائج الدراسة على الفاحص الضريبي لدى مصلحة الضرائب في محافظة عدن بذل العناية المهنية اللازمة للفحص الضريبي، يؤدي ذلك إلى تحقيق العدالة الضريبية وزيادة الإيرادات.

6- توصيات الدراسة:

في ضوء ما أسفرت عنه الدراسة من نتائج توصي الباحثين بما يأتي:

1- ضرورة الاهتمام بالمراجعة التحليلية كونها إحدى طرق المراجعة الحديثة في ظل التقدم التكنولوجي في شتى المجالات.

2- العمل على تطبيق المراجعة التحليلية لما لها من أثر إيجابي في جودة الفحص الضريبي لدى مصلحة الضرائب في محافظة عدن كونها تمثل مكان الصدارة في النظام الضريبي.

3- ضرورة الالتزام بالمعايير والسياسات المفروضة من الجهات الفنية والجمعيات المهنية التي تلزم الفاحص الضريبي بتطبيق المراجعة التحليلية في عملية الفحص.

4- العمل على توافر أنظمة الرقابة الداخلية الجيدة خاصة بين الفاحصين والمكلفين، مما يسمح باستخدام أساليب مراجعة التحليلية أكثر كفاءة وجودة.

5- العمل على إصدار إرشادات وتوجيهات نشرات دورية ودورات تدريبية توضح كيفية تطبيق المراجعة التحليلية في مجال الفحص الضريبي.

أثر معوقات المراجعة التحليلية على جودة الفحص الضريبي. "دراسة ميدانية على مصلحة الضرائب في

محافظة عدن"

مجلة جامعة المهرة للعلوم الإنسانية، (عدد خاص 1)، تاريخ النشر يونيو-2025م

د. حكمت صلاح علي علّان معيد دنيا نبيل صلاح علّان

6- ضرورة الالتزام بالفترة الزمنية المحددة لعملية الفحص الضريبي، مما يسهل من إجراءات

إنجاز العملية.

7- ضرورة إخطار المكلف بنماذج الفحص وتعطيه مطلق الحرية في التفاوض، مما يساعد على

تعزيز الثقة بين المكلف ومصلحة الضرائب.

المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

جربوع، يوسف محمود (2008م)، "مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان.

ثانياً: الرسائل العلمية :

أبكر، صالح عثمان محمد (2017)، " دور المراجعة التحليلية في زيادة جودة التقارير المالية " ، رسالة ماجستير ، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين .

أبو حبال، فريد(2018)، " أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصاد والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضير- بسكرة، الجزائر .

أبو شعر، أسامة عباس محمد علي(2020)، " المراجعة التحليلية ودورها في تقويم الأداء المالي و التنبؤ باستمرارية المنشأة"، رسالة دكتوراه، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين .

الإمام، نايلة نور الدائم (2018)، " دور المراجعة التحليلية في الحد من المخاطر المصرفية " ، رسالة ماجستير ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين .

الصافي، مازن(2016م) " دور المراجعة التحليلية في تحقيق جودة التقارير المالية"، رسالة ماجستير، جامعة الزعيم الأزهرى، السودان.

دفع الله، عماد الدين رزق (2017)، " الكفاءة المهنية للفاحص الضريبي ودورها في الحد من الاعتراضات الضريبية وتأكيد المصادقية في تقارير المراجعة الخارجية "، رسالة دكتوراه، قسم المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين.

سبيل، أبو بكر أحمد (2015)، "دور المراجعة التحليلية في الحد من مخاطر المراجعة"، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين .

عبد الباقي، (2020م)، "إطار مقترح لتحسين جودة الفحص الضريبي باستخدام الشك المبني"، دراسة تجريبية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية.

زرورق، رفيعة خضر أحمد (2000)، "المراجعة التحليلية ودورها في تطوير كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإدارية، جامعة أم درمان الإسلامية.

ثالثاً: البحوث والدوريات العلمية:

الضابط، مدين إبراهيم (2013)، " تقييم جودة الفحص الضريبي في ظل قانون ضريبة الدخل رقم (24) وتعديلاته في سورية"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد الخامس والثلاثين، العدد الثامن.

المخادمة، أحمد عبد الرحمن، الرشيد، حاكم (2007)، " أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثالث، العدد الرابع.

نصار، مجدي محمد، بهرامي، مريم أحمد، (2008)، " أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق التي يباشرها مدقق الديوان ومدى الاعتماد عليها من واقع دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة"، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة.

طه، خيرى طه (2016)، "مدخل مقترح لتطوير الفحص الضريبي بهدف تحسين جودة الاداء الضريبي والحد من التقديرات الشخصية" مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثالث، الجزء الثاني كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة.

الأخرى:

الجمهورية اليمنية وزارة الشؤون القانونية، الجريدة الرسمية، قانون رقم (26) لسنة (1999م) بشأن مهنة التدقيق ومراجعة الحسابات .

قرار نائب رئيس الوزراء وزير المالية رقم (635) لسنة (2004م) بشأن شروط تعيين مأمور ومراجع ضرائب الدخل ورئيس وأعضاء مجموعة الإدارة الضريبية بالإدارة العامة للضرائب على كبار المكلفين .

معيار المراجعة (520) " الإجراءات التحليلية"، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018م.
الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعايير الدولية للمراجعة، تعريب المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (عمان: منشورات المجمع، 1998م).

ثانياً: المراجع الأجنبية:

Alvin A.Arens , Randal J. Elder , Mark S. Beasley , (2001) Auditing and Assurance Services an Integrated Approach , New Jersey : Prentice Hall .

Appahebi Mobwei , (2013): " A causality analysis between tax audit and tax compliance in Negeria , European", journal of business and management , ISSN – 2839,vo1.5,no2,published paper.

Brouno, S. & Feld, Y. (2012), "The tax authority and the taxpayers an exploratory analysis", Accounting and Business Research, Vol , No.3, p: 91-121.

أثر معوقات المراجعة التحليلية على جودة الفحص الضريبي. "دراسة ميدانية على مصلحة الضرائب في محافظة عدن"

مجلة جامعة المهرة للعلوم الإنسانية، (عدد خاص 1)، تاريخ النشر يونيو-2025م

د. حكمت صلاح علي علّان معيد دنيا نبيل صلاح علّان

- Eija Koskivaara , (2007) , Intergrating Analytical Proedures Into The Continous Audit Environment , Journal of Information Systems and Technology Management , Published by :TECSIFEA USP, Vol . 3 , No . 3.
- Glover, Steven M et al. , (2000) , " (Analytical Procedures and Audit Planning Decisions. " Journal Auditing Managerial; Vol. 15,N. 8. pp431-438..
- . Rose norita abd samad and all (2014) , Analytical review techniques preferred by auditors in Wilayah Persekutuan Malaysia, Journal of applied environmental and biological sciences, Textroad publication .