الجمهوريـــة الجزائريـــة الديمقراطية الشعبيـــة
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليـــم العالـــي والبحـــث العلمـــي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
جامعة محمـــد خيضر بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
LMD- SEGC-

الموضـــــوع

مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي

دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة

رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص: محاسبة

إعـــداد الطالبة: سميرة بوعكاز

لجنة المناقشة المكونة من السادة:

✍الدكتورة: مفيدة يحياوي (أستاذة - بسكرة)	رئيسة
✍ الدكتورة: طاهري فاطمة الزهراء (أستاذة - بسكرة)	ممتحنة
✍ الدكتور: عبد الوهاب بن بريكة (أستاذ محاضر-بسكرة)	مقررا
✍ الدكتور: فاتح دبلة (أستاذ محاضر-بسكرة)	ممتحنا
✍ الدكتور: علي رحال(أستاذ - باتنة)	ممتحنا
✍ الدكتور: مصطفى عقاري (أستاذ – باتنة)	ممتحنا

السنـــــة الجـــامـــعـــــية

2015 – 2014

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليـــم العالـــي والبحـــث العلمـــي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
جامعة محمـــد خيضر بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
LMD- SEGC-

الموضـــــوع

مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي

دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة

رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص: محاسبة

إعـــداد الطالبة:
✍ سميرة بوعكاز

إشـــراف الدكتور:
✍ أ.د عبد الوهاب بن بريكة

السنـــــة الجـــامـــعـــــية

2015-2014

شكر وتقدير

الشكر والحمد لله عز وجل على توفيقنا لإعداد هذا العمل.

أتقدم بخالص شكري إلى المشرف الفاضل **الدكتور عبد الوهاب بن بريكة** عن قبوله الإشراف على هذا البحث، و عن سخائه بإرشاداته وتوجيهاته و بنصائحه القيمة.

كما أتوجه بجزيل الشكر والعرفان إلى الأستاذ الدكتور **شنشونة محمد** الذي شجعني على إتمام هذا العمل.

كما أشكر الأستاذ **محمد قريشي** والأستاذة **أقطي جوهرة** الذين ساعدانا على إخراج هذا العمل في شكله النهائي.

كما أشكر الأساتذة الذين تفضلوا بقراءة هذه الأطروحة و مناقشتها.

كما أتوجه بعميق الشكر إلى كل من ساعدني من قريب، أو من بعيد في إعداد هذه الأطروحة.

الملخص

ملخص:

الهدف من الدراسة هو اكتشاف العلاقة بين فعالية التدقيق الجبائي ومساهمته في الحد من التهرب الضريبي،حيث أن التدقيق الجبائي عنصر هام ضمن النظام الضريبي التصريحي وذلك بإدارته بعدالة وفعالية التي تبنى على مدى صحة ومصداقية المعلومات التي يقدمها المكلف بالضريبة،إن التدقيق الجبائي يعمل على اكتشاف المخالفات والتجاوزات المرتكبة بهدف دفع المكلفين إلى التصريح بالمعلومات الكاملة والصحيحة عن المداخيل التي يحققونها.

وتم اختبار ذلك وفقا لدراسة تقومية لنتائج التدقيق الجبائي بالإضافة إلى دراسة استبيانيه لتدعيم الإجابة على فرضيات الدراسة،وقد تم التوصل من خلالها إلى أن التدقيق الجبائي له دور إيجابي في تحقيق الفعالية الجبائية من حيث برنامج التدقيق الجبائي وما يتوفر عليه المدقق الجبائي من مؤهلات علمية وعملية ودقة ومصداقية عمليات التدقيق الجبائي وهذا ما يؤدي إلى زيادة الإيرادات والحد من التهرب الضريبي لتحقيق الفعالية.

الكلمات المفتاحية :التدقيق الجبائي، المدقق الجبائي، الفعالية، فعالية التدقيق الجبائي، التهرب الضريبي، التصريحات.

Résumé

Le but de l'étude est de découvrir la relation entre l'efficacité de la vérification (l'audit) fiscale et sa contribution à la limitation, de l'évasion fiscale. Dés lorsque la révision fiscale est un élément important du système fiscal déclaratif. Qui quand l'audit fiscal est appliqué avec efficacité et équité (justice), c'est ai dire avec le sanci d'améliorer la véracité et la crédibilité des informations déclarées par le contribuable.

L'audit fiscal tente de découvrir les infractions et les dépassements commis par les contribuables, de sorte à les amener à déclarer les véritables informations relatives à leurs revenus.

Pour tester les hypothèses de l'étude nous avons record à deux approches nous avons d'abord procédé à une évaluation des résultats de l'audit fiscal. Nous avons ensuite procédé à un sondage d'opinion. Les résultats de cette étude ont permis de confirmer l'existence d'une relation positive centre l'audit fiscal et les compétences des auditeurs (niveau de formation et expérience). D'une part, et l'efficacité du couvrement fiscal, d'antre part. Ce fin limite l'évasion fiscale et améliore les recettes fiscales.

Les mots clés : Audit fiscal, le vérificateur fiscal, l'efficacité de la vérification fiscale, l'évasion fiscale, les déclarations.

الفهرس

فهـــرس المحتويـــــات

المحتويات	الصفحة
شكر وتقدير	I.
ملخص	II.
فهرس المحتويات	III.
قائمة الجداول	VII
قائمة الأشكال	IX
قائمة الملاحق	X
مقدمة	
موضوع الدراسة	أ
أهمية الدراسة	ت
أهداف الدراسة	ت
دوافع إختيار موضوع الدراسة	ت
المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة	ث
الدراسات السابقة للموضوع	ث
محتوى الدراسة	ح
الفصل الأول :النظام الضريبي والتهرب الضريبي في الجزائر	
المبحث الأول: تقديم عام للنظام الضريبي الجزائري	**3**
المطلب الأول: تحديد النظام الضريبي الجزائري	**4**

المطلب الثاني: بنية النظام الضريبي الجزائري	6
المطلب الثالث:أسباب ودوافع الإصلاح	21
المبحث الثاني:واقع التهرب الضريبي في الجزائر	24
المطلب الأول: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي	25
المطلب الثاني:أسباب وأثار التهرب الضريبي	29
المطلب الثالث: طرق ومناهج إعادة تقدير الإخضاع الجبائي	37
المبحث الثالث: أساليب التدخل وسبل علاج التهرب الضريبي في الجزائر	41
المطلب الأول: الضمانات المتعلقة بسير التحقيق	42
المطلب الثاني:الضمانات المتعلقة بإجراءات التقويم	45
المطلب الثالث:سبل علاج التهرب الضريبي	53
الفصل الثاني: التدقيق الجبائي	
المبحث الأول: ماهية التدقيق	59
المطلب الأول: تطور ومفهوم التدقيق	59
المطلب الثاني:التقسيمات المختلفة للتدقيق	65
المطلب الثالث: أهداف والمبادئ الأساسية لعملية التدقيق	72
المبحث الثاني:الإطار النظري للتدقيق الجبائي	78
المطلب الأول:مفهوم التدقيق الجبائي	79
المطلب الثاني:. أهداف التدقيق الجبائي	82
المطلب الثالث:أنواع التدقيق الجبائي	89
المبحث الثالث: مقومات التدقيق الجبائي	93
المطلب الأول:. قواعد سلوك مهنة التدقيق	94

المطلب الثاني: معايير التدقيق الجبائي	**98**
المطلب الثالث: مراحل سير مهمة التدقيق الجبائي	**103**
المبحث الرابع: قواعد التأثير الجبائي الأمثل	**131**
المطلب الأول: مبادئ الاقتطاع الجبائي الأمثل	**132**
المطلب الثاني: التأثير الجبائي ضمن التوازن الجزئي	**139**
المطلب الثالث: التأثير الجبائي ضمن التوازن العام	**148**
الفصل الثالث: إجراءات التدقيق الجبائي.	
المبحث الأول: التدقيق الجبائي للضرائب والرسوم	**154**
المطلب الأول: التدقيق الجبائي للضريبة على أرباح الشركات	**154**
المطلب الثاني:التدقيق الجبائي للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة	**163**
المطلب الثالث:التدقيق الجبائي للضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بالأجور	**170**
المبحث الثاني:التدقيق الجبائي للوثائق المحاسبية	**173**
المطلب الأول:تدقيق حسابات رأس المال وحسابات الأصول الثابتة	**173**
المطلب الثاني: تدقيق حسابات المخزونات وحسابات الغير والحسابات الجارية	**179**
المطلب الثالث: تدقيق الحسابات المالية وحسابات الأعباء وحسابات الإيرادات	**182**
المبحث الثالث: فعالية التدقيق الجبائي	**186**
المطلب الأول:مفهوم الفعالية وأهم مؤشراتها	**187**
المطلب الثاني: علاقة الفعالية الجبائية بالمردودية الجبائية	**203**
المطلب الثالث: التحديات الجديدة التي تواجه الفعالية الجبائية	**208**
المطلب الرابع: مساهمة التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي	**213**
الفصل الرابع:الدراسة التطبيقية لمساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة	

المبحث الأول:الإطار المنهجي والتعريف بالمؤسسة محل الدراسة	**220**
المطلب الأول:منهجية الدراسة	**220**
المطلب الثاني:تعريف موجز لمديرية الضرائب –بسكرة-	**221**
المبحث الثاني :دراسة تحليلية لنتائج التدقيق الجبائي من خلال بعض المؤشرات	**231**
المطلب الأول:تطور مبالغ الحقوق المسترجعة نتيجة برمجة الملفات وتنفيذ التحقيقات الجبائية	**232**
المطلب الثاني:الإنتقال إلى ألية التسيير بمؤشرات الأداء	**234**
المبحث الثالث: الدراسة الإستبيانية (تطبيق الدراسة الميدانية على المديرية)	**239**
المطلب الأول:أداة البيانات وفرضيات الدراسة	**239**
المطلب الثاني:تصميم أداة الدراسة	**241**
المطلب الثالث :حساب المتوسط المرجح والإنحراف المعياري لكل محور من محاور الدراسة	**251**
الخـــــــــاتمة	
نتائج اختيار الفرضيات	**270**
نتائج الدراسة	**272**
التوصيات	**273**
المصطلحات	**275**
قائمة المراجع	**284-278**
الملاحق	**291-285**

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	يبين ألية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي	9
02	أوجه الشبه والإختلاف بين الغش والتجنب الضريبي	28
03	فترة الرقابة في عين المكان	43
04	أوجه الإختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	69
05	بعض مقايس تكوين الأسس الخاضعة للضريبة	123
06	تكوين طريقة ميزان الخزينة	125
07	طريقة ميزان الخزينة الخاص	126
08	المقارنة بين مبدأ المقدرة التكليفية ومبدأ التكافؤ	140
09	حصيلة عملية التدقيق لمديرية الضرائب جدول لولاية بسكرة	232
10	مؤشرات الأداء الخاصة بالتحقيق ومدى فعالية لمديرية الضرائب بسكرة 2010-2011	234
11	تقييم لمؤشرات الأداء الخاصة بالرقابة لمديرية الضرائب بسكرة سنة 2012-2013	237
12	متغيرات الدراسة الإستبيانية	241
13	الدرجات الموافقة لكل إجابة	243
14	توزيع مجتمع الدراسة حسب العمر	244
15	توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي	245
16	توزيع مجتمع الدراسة حسب سنوات الخبرة	246

17	معاملات ارتباط بيرسون للمحور الأول	247
18	معاملات ارتباط بيرسون للمحور الثاني	248
19	تحديد معامل الثبات وصدق أداة الدراسة	249
20	اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام-Test de Kolmogorov Smimov échantillon	250
21	تحديد المتوسط المرجح للمقياس	251
22	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد الأول من المحور الأول من الدراسة	252
23	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد الثاني من المحور الأول من الدراسة	256
24	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد الثالث من المحور الأول من الدراسة	259
25	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري من المحور الثاني من الدراسة	262
26	اختبار تحليل التباين ANOVA	265
27	نتائج اختبار لمتوسط محاور الدراسة one- Sampler Test	266

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	منحنى لافر laffer العلاقة بين الإيراد الضريبي ونسبة الإقتطاع الضريبي	31
02	التدقيق الخطر الجبائي	81
03	العقوبات المسلطة من طرف الإدارة الضريبية والمحاكم	84
04	التدقيق على الوثائق	90
05	دور المدقق الداخلي	91
06	دور المدقق الخارجي	92
07	الفرق بين التدقيق المصوب وبعض أشكال التدقيق الأخرى	117
08	مخطط يبين ألية عمل السياسة التحفيزية	205
09	يبين نموذج الدراسة	214
10	هيكل مديرية الضرائب لولاية بسكرة	230
11	توزيع مجتمع الدراسة حسب العمر	244
12	توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي	245
13	توزيع مجتمع الدراسة حسب سنوات الخبرة	246

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	أسماء المحكمين.	286
02	الاستبيان	287

مقدمة

- المقدمة العامة
- إشكالية البحث
- فرضيات الدراسة
- أهمية الدراسة
- أهداف الدراسة
- دوافع اختيار موضوع الدراسة
- المنهج المتبع والأدوات المستخدمة للبحث
- الدراسات السابقة
- محتوى البحث

المقدمة العامة:

الضرائب هي الثمن الذي تدفعه من أجل الحضارة ، لذلك تعتبر من أهم الأدوات التي تلجأ إليها الدولة في سياستها المالية لتحقيق الأهداف التي تتمنى التوصل سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية أو تنموية خاصة بعد الانفتاح على الأسواق العالمية جعل الجزائر تعمل على إيجاد وسائل تمويلية فعالة تمكنها من تحقيق التوازن بين مختلف القطاعات ومن أهم مصادرها الضريبة والتي تعتبر أداة لمعالجة دورات الركود والتضخم الاقتصادي وهي أيضا أداة لتحقيق العدالة والحد من التفاوت الفادح في توزيع الثروات ، خاصة وأن الضريبة تتصف بالمرونة وقابلية التعديل. وعلى هذا الأساس يمكن التحكم في أثارها ، وذلك بإعادة النظر في تنظيم معدلاتها ، ووعائها وطريقة تحصيلها.

وقد منح المشرع الجزائري لكل من المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب حقوقا وواجبات من أجل حماية الحقوق العامة والخاصة، ومن أهم أدوات التدقيق الجبائي الذي يعتبر من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الضريبية للتأكد من صحة ونزاهة ودقة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، وذلك بحسب القانون والتشريع الجبائي المطبق ميدانيا ، بحيث تتمكن إدارة الضرائب من خلال تطبيقها للتدقيق الجبائي من تحصيل مستحقاتها من المكلفين بالضريبة رغبة في الحد من الغش والتهرب الضريبي نظرا لما ينجم عنهما من أثار مالية واقتصادية واجتماعية تؤثر على الخزينة العمومية،وللوصول إلى تحقيق ذلك فإن الإدارة الضريبية تعطي للمحققين حق التدخل وفحص المستندات المحاسبية وتدقيقها وإجراء المقارنات بما هو موجود بالواقع وذلك من خلال طلب توضيحات وتبريرات وكذا ممارسة حق الإطلاع والفحص وفي بيئة الأنظمة الضريبية التصريحية الحديثة، حيث يقوم فيها المكلفون بالإبلاغ عن أوعيتهم انطلاقا من حسن نيتهم حتى يثبت العكس، يعد التدقيق الجبائي الفعال المقابل والضروري لهذا النظام الذي يخول لإدارة الضرائب تدقيق التصريحات ومعاينة الأخطاء والنقائص والإغفالات ، وكذلك عدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل

المكلفين ، وبذلك فهي تشكل وسيلة فعالة توفر إيرادات للخزينة العمومية من جهة ومن جهة أخرى لردع المكلفين وتحسيسهم بأن إدارة الضرائب تراقبهم ، وهذا ما ينعكس على تصريحاتهم وسلوكاتهم اتجاه التزامهم الضريبي.

لذا كان للتدقيق تأثير على نحو خاص وهذا ما يستوجب مراقبة دقيقة من قبل الإدارة الجبائية ومن هنا تبرز أهمية ودور التدقيق الجبائي.

مما سبق سنحاول طرح **الإشكالية** التالية:

إلى أي مدى تساهم فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي؟

ومن خلال هذه الإشكالية طرحنا **التساؤلات** التالية:

- ماهي الإصلاحات الجديدة للنظام الضريبي؟
- ماذا نقصد بالتدقيق الجبائي والتحصيل الضريبي؟
- ما هو دور المدقق الجبائي لضمان تحصيل ضريبي جيد؟
- ما مدى فعالية الإدارة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي؟

الفرضيات :

- يساهم برنامج التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي.
- عمل التدقيق الجبائي ليس فعال بالقدر الكافي لكبح تفشي التهرب الضريبي.
- بالرغم من فعالية التدقيق الجبائي فإن التهرب الضريبي لا يزال قائما.
- يساعد التحرر الاقتصادي في زيادة انتشار التهرب الضريبي.

أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام وفي تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، كما نجد أن ظاهرة التهرب الضريبي من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة. مما يستدعي مجابهة هذه الظاهرة من خلال الرقابة الجبائية التي ترغب في الحد أو التخفيف من هذه المشكلة ذات الأبعاد الخطيرة، ومن الآليات التي تعتمد عليها في تحقيق أهدافها نجد التدقيق الجبائي لأغراض الجبائية التي يعتبر من أبرز مقومات هذه الوسيلة الردعية والوقائية في أن واحد.

أهداف البحث:

نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وواقعها في ظل النظام الضريبي الجزائري
- إبراز أهمية التدقيق الجبائي من خلال التأكيد من مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية والمحاسبية المكتتبة من طرف المتعاملين الاقتصاديين.
- معرفة أهم مكونات التدقيق الجبائي وقدرته على المساهمة في الحد من التهرب الضريبي.

دوافع اختيار الموضوع:

تعود أسباب اختيار الموضوع إلى نظرة وحساسية المجتمع الجزائري للضريبة،مما أدى إلى انتشار ظاهرة التهرب الضريبي وعلى الإدارة الجبائية البحث عن أساليب جديدة للحد من هذه الآفة.

التطلع لأهمية التدقيق الجبائي ومدى قدرته على دعم الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي من جهة ومن جهة أخرى استرجاع لو القليل من حقوق الخزينة العمومية.

المنهج المتبع والأدوات المستخدمة للبحث:

قمنا في دراستنا بإتباع المنهج التفسيري، وهذا لأجل فهم وتفسير حقيقة مدى مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي معتمدين في دراستنا على المزج بين المنهج الاستكشافي والاختباري، حيث نحاول من خلال المنهج الأول استكشاف وتعميق البحث بهدف الفهم والرغبة في عرض نتائج وإدخال مفاهيم جديدة في إطار نظري معطى؛ بينما المنهج الثاني الاختبار هو عملية جعل نتائج الاستكشاف أكثر عملية بالاعتماد على الأساليب المختلفة خاصة الكمية منها .وقد تم استخدام تقنية دراسة الحالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات لولاية بسكرة.وتم تدعيمها باستبيان من أجل اختبار فرضيات الدراسة والوصول إلى نتائج تفسيرية للظاهرة المدروسة.

الدراسات السابقة للموضوع:

- **محند شريف عينوش:"الجباية أداة للتنمية الاقتصادية"**، دراسة مقارنة للإصلاح الجبائي في الدول النامية بالرجوع إلى حالة الجزائر. والبحث هو عبارة عن أطروحة دكتوراه قدمت بمعهد العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر سنة 1991 قام من خلالها الباحث لمعالجة إشكالية وضع الجبائية في خدمة التنمية الاقتصادية الجبائية مع عرضه لشروط فعلية السياسة الجبائية وفق معايير مرتبطة بالتقنية الجبائية فقط.
- **عبد المجيد قدي: "فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية" دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988-1995** .البحث هو عبارة عن أطروحة دكتوراه دولة قدمت بمعهد العلوم الاقتصادية لجامعة الجزائر سنة 1995 وقد تمحورت إشكالية الدراسة حول مدى إمكانية أن تكون الضريبة أداة تمويل فعالة ، تبعا للنتائج التنموية المعتمدة من قبل دول العالم الثالث حيث قدم

الباحث تقييما شاملا للنظام الضريبي الجزائري بعد إصلاح سنة 1991 حيث تم التركيز على العوامل التي تحد من فعالية النظام.

- **مراد ناصر:"فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر "**،الدراسة هي عبارة عن أطروحة دكتوراه دولة قدمت بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2002 وقد تمحورت إشكالية البحث حول إمكانية تحقيق فعالية النظام الضريبي مع تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي كمؤسسة لعدم فعالية هذا النظام . حيث قام الباحث باستعراض موضوع الضريبة في ظل الدور المتغير للدولة ثم تناول بالتحليل دور وأهمية النظام الضريبي في الحياة الاقتصادية بالإضافة إلى مقومات وعوائق فعالية هذا النظام كما قام الباحث أيضا بتقييم فعالية النظام الضريبي في سياق الإصلاح الضريبي في الجزائر سنة 1998 وقد خلص إلى اعتبار عدم فعالية النظام الضريبي كنتيجة لانتشار ظاهرة التهرب الضريبي ، مما تطلب معالجتها من جميع أبعادها.
- **فلاح محمد "السياسة الجبائية –الأهداف والأدوات" أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية حالة الجزائر 2005-2006**. حيث تعالج هذه الأطروحة موضوع السياسة الجبائية استنادا إلى الواقع الجزائري وما افرزه من متناقضات ومشاكل على المستوى الوطني وعلى المستوى المحلي وهذا بهدف إرساء مقارنة علمية جادة حول الإشكالية الجبائية ضمن استراتيجيات السياسة الاقتصادية العامة للمجتمع من خلال البحث عن إطار نظري للسياسة الجبائية فهذه الدراسة هي محاولة إعداد أسس علمية وعملية للسياسة الجبائية خاصة وان كل الإصلاحات التي مست النظام الجبائي الجزائري لم تسمح بإعادة هيكلته ، فغالبا ما كان ارتفاع الإيرادات الجبائية ناتجا عن تطور الظرف الاقتصادي وليس ناتجا عن فعالية النظام الجبائي ، لهذا السبب فإنه يظهر من الضروري تبني نهج الإصلاح الجبائي الحقيقي.

محتوى البحث:

حتى نتمكن من الإجابة على إشكالية البحث، وكذا اختبار صحة الفرضيات الموضوعة قيد الدراسة والتطرق لمختلف جوانبه تطلب منا التعرض إلى أربعة فصول ، تضمنت تلخيصا عاما وعرض نتائج واختبار الفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، وفي الأخير قدّمنا مجموعة من التوصيات التي نعتبرها ضرورية.

- **الفصل الأول :النظام الضريبي وظاهرة التهرب الضريبي** حاولنا من خلال هذا الفصل الإلمام بالنظام الضريبي الجزائري من حيث تقديم عام للنظام الضريبي، واقع وأساليب التدخل وسبل علاج التهرب الضريبي .
- **الفصل الثاني: التدقيق الجبائي** حيث تناولنا التعرف على التدقيق بصفة عامة ثم قمنا بتحديد التدقيق الجبائي من خلال الأهداف والأنواع بالإضافة إلى مقومات التدقيق الجبائي وقواعد التأثير الجبائي الأمثل.
- **الفصل الثالث: إجراءات التدقيق الجبائي** يضم: التدقيق الجبائي لمعظم الضرائب والرسوم ، التدقيق الجبائي للوثائق المحاسبية ،فعالية التدقيق الجبائي من خلال علاقتها بالمردودية الجبائية والتحديات التي تواجهها.
- **الفصل الرابع : الدراسة الميدانية لمساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي** من خلال دراسة الإطار المنهجي والتعرف على المؤسسة محل الدراسة ، ثم تليها دراسة تحليلية لنتائج التدقيق الجبائي من خلال بعض المؤشرات، وللتوضيح والتفسير قمنا بدراسة الإستبيانية.

الفصل الأول : النظام الضريبي و التهرب الضريبي في الجزائر

- تقديم عام للنظام الضريبي الجزائري.
- واقع التهرب الضريبي في الجزائر.
- الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة وسبل علاج التهرب الضريبي في الجزائر.

تمهيد:

تصدر الدول تشريعا ضريبيا بهدف تنمية المدخرات لدى الأفراد وتعزيز القدرة الإنتاجية، كما تحاول تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع الثروة وذلك بتحويل جزء من ثروة أصحاب الدخول العالية إلى أصحاب الدخول المتدنية، كما ترمي أيضا إلى تصحيح بعض الإختلالات الاقتصادية فتلجأ إلى تقليل الإنفاق الاستهلاكي والتوجه نحو الإنفاق الاستثماري، وتحقيقا لهذا الغرض قامت الدولة الجزائرية بإصلاحات اقتصادية عميقة مست كل الأساليب التي تحرك الاقتصاد الوطني ومن بينها نجد المجال الضريبي ظهر بقوة في تلك الإصلاحات ليواكب تلك المستجدات الاقتصادية المحلية منها والدولية، لكن رغم كل التطورات الحاصلة في النظام الضريبي نجد المكلف بالضريبة لم يصل إلى التجرد من أنانيته بصورة كاملة بحيث ينظر إلى الالتزام بدفع الضريبة على أنه واجب، لذا فإنه من الطبيعي أن نتوقع من جانب المكلفين ردة الفعل للدفاع عن مصالحهم، وذلك إما بتفادي الضريبة كليا أو على الأقل بالتقليل من نطاق الاقتطاع الضريبي المفروض عليهم. لهذا تفشت ظاهرة التهرب الضريبي والتي أصبحت في تزايد مستمر وذلك إما لوجود أخطاء تشريعية أو تنفيذية.

حيث نقسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي :

- تقديم عام للنظام الضريبي الجزائري.
- واقع التهرب الضريبي في الجزائر.
- الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة وسبل علاج التهرب الضريبي في الجزائر.

المبحث الأول: تقديم عام للنظام الضريبي الجزائري

قبل التطرق لتقديم النظام الضريبي الجزائري يجب أن نتطرق إلى مفهوم النظام الضريبي، حيث بحث الاقتصاديون منذ عقدين من الزمن ماضيين عن أكثر النظم الضريبية ملائمة هذه القوانين الأربعة التي وضعها أدم سميث والمتمثلة في:

(1) المساواة والمقدرة على الدفع من حيث معاملة الإفراد ذوي الظروف المتشابهة بشكل متساوي وتتناسب مع حجم ونوع المنافع المستفادة مقابل هذا الدفع سعيا نحو هيكل ضريبي مقبول.

(2) وبالنسبة لليقين فيقصد به وضوح قانون الضريبية من حيث تحديد الوعاء وأسس احتسابه والوقعة المنشأة للضريبة وميعاد السداد كي لا تترك أي مجال للتعسف في التقدير أو الربط الإلزامي.

(3) الملائمة في التحصيل .

(4) وفي الأخير الحياد في فرض الحد الأدنى من الأعباء على دافعي الضريبة.

مما تقدم يمكن تعريف النظام الضريبي أنه "مجموعة من الضرائب والرسوم التي تلتزم رعايا دولة معينة في زمن محدد بأدائها للسلطة العامة على اختلاف مستوياتها من مركزية أو محلية".

قمنا بتقسيم المبحث إلى ثلاث مطالب:

- تحديد النظام الضريبي الجزائري.
- بنية النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاحات
- دوافع وأسباب الإصلاحات

المطلب الأول: تحديد النظام الضريبي الجزائري

وقبل تحديد النظام الضريبي الجزائري أولا يجب تقديم بعض التعاريف للنظام الضريبي.

المفهوم الواسع" النظام الضريبي هو مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي تؤدي إلى كيان (أو وجود) ضريبي معين وهذا الأخير يشمل الواجهة الحسية للنظام فهو يختلف من دول متقدمة اقتصاديا عن دول متخلفة"[1].

المفهوم الضيق" النظام الضريبي يعني مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل"[2].

- ✓ **خصائص النظام الضريبي الجزائري**: يتميز النظام الضريبي بخصائص تواكب وبصفة فعالة انتقال الاقتصاد الجزائري من حالة الاقتصاد الموجه إلى حالة اقتصاد السوق حيث اعتمد على الخصائص التالية:

- ❖ التحاور بين المكلف والإدارة الجبائية: تحتوي على التصريحات التي يقوم بها المكلف والاقتراحات التي تفرضها الإدارة الجبائية بالإضافة إلى تقديم الطعون، لذا نجد التحاور بين المكلف والإدارة الضريبية يتم من خلاله حساب مبلغ الضريبة التي يستوجب دفعها. وبهذا التحاور يتم تصحيح وضعيته غير القانونية ويحق للمكلف الرد والتغير في التصريحات، حيث يعتبر هذا التحاور الذي يقوم بين المكلف والإدارة الجبائية أهم رابط لمعالجة المشاكل القائمة بينهما.
- ❖ تصريح المكلف برقم أعماله بنفسه: أعطى المشرع الجزائري للمكلف حق التصريح برقم أعماله بنفسه. بمجرد الحصول على نماذج التصاريح من طرف الإدارة الضريبية يقوم بملئها وإعادتها

[1] يونس أحمد بطريق،"**النظم الضريبية**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص19.

[2] سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي،" **اقتصاديات الضرائب**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص323.

إلى الإدارة إلا أن هذه التقارير والتصاريح تكون في أغلب الأحيان غير واقعية مما يؤدي حتما بالإدارة الضريبية إلى فحصها بحيث لا تعتبر الحرية الممنوحة للمكلف بالتصريح برقم أعماله حرية مطلقة وإنما مقيدة بتبريرات من أجل أن تكون التصريحات ذو مصداقية وواقعية.

- ❖ حق الإدارة الضريبية في الرقابة : تقوم الإدارة الضريبية بمراقبة ومتابعة جميع التصريحات المقدمة من قبل المكلفين من اجل تجنب أنواع الغش والتهرب. غير أن القانون منع الإدارة الجبائية من الإطلاع أو مراقبة التصريحات المعدلة بدون إعلام المكلف أو المصالح الأخرى بالسر المهني.

المطلب الثاني: بنية النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاحات

النظام السابق لا يتلاءم مع المتطلبات الاقتصادية والاجتماعية لكونه يضم، العديد من الضرائب والمعدلات الضريبية التي ساهمت في إعاقة التنمية الاقتصادية، ناهيك عن عدم تحقيق العدالة الضريبية.

- **الضريبة على الدخل** : من أهم أنواع الضرائب سابقا نجد:[1]

- الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية (BIC) تفرض على الأرباح المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين بمعدلات من % 6 إلى 55%.
- الضريبة على الأرباح غير التجارية (BNC) تفرض على المداخيل والأرباح المحققة غير التجارية والتي لا يملك سجل تجاري كالمهن الحرة (الطبيب، المحامي، المحاسب) 25% .
- الضريبة على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة (IRC) تفرض على الفوائد المحققة من مداخيل السهم والسندات العمومية والودائع والكافلات معدل 18% .
- الضريبة على الرواتب والأجور(ITC) تفرض هذه الضريبة على شكل اقتطاعات من المصدر يدفعها رب العمل من حساب العمال والموظفين لدى الدولة وفق سلم تصاعدي.
- الضريبة التكميلية على الدخل (TCR) تفرض على مداخيل أخر للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين بعد خصم مبلغ الضرائب المدفوعة خلال السنة مثل العلاوات والتعويضات.
- الضريبة على المساهمة الفلاحية الوحيدة (CVA) .

- **الرسم على رقم الأعمال:**

[1] حامد دراز وأحرون، **"النظم الضريبية"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، دون سنة، ص21.

- الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج(TUGP) تفرض على عمليات الإنتاج والبيع التي تمارسها المؤسسة وفق عشر معدلات تتراوح ما بين 7% إلى 80% مصنفة حسب طبيعة السلعة.

- **الضرائب والرسوم ذات الطابع المهني**: [1]

- الرسم على النشاط الصناعي والتجاري (TAIC) يفرض سنويا على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف المكلفين الخاضعين للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بمعدل 2,55%.
- الرسم على النشاط غير التجاري (TANC) يلتزم المكلفين الذين يمارسون نشاطات غير تجارية والخاضعون للضريبة على الأرباح غير التجارية بدفع رسم على رقم الأعمال بمعدل 6,05%.
- الدفع الجزافي (VF) يتحملها أرباب العمل، وتحسب على أساس كتلة الرواتب والأجور المدفوعة للعمال أي أنها تعتبر مساهمة العنصر البشري في النشاط وفق معدل 6% ألغيت سنة2006.
- الرسم العقاري (TF) يؤسس سنويا على الممتلكات العقارية المبنية وغير المبنية المملوكة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، حسب المساحات العقارية وفق سلم ضريبي تصاعدي.

ولقد أسفر الإصلاح عن بنية جديدة للنظام الضريبي تهدف إلى تبسيط الإجراءات وتقريب المكلف بالإدارة الجبائية مع زيادة الحصيلة، ومن أمثلتها:

- القطعية مع نظام الضرائب النوعية المفروضة على المداخيل والأرباح بتجسيد مبدأ الفصل والتميز بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين تم اختيار ضريبة وحيدة لكل صنف الضريبة

[1] حميد بوزيدة، **"النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الإقتصادي في الفترة (1992- 2004)"**، أطروحة لنيل درجة دكتوراه دولة في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر 2006/2005،غير منشورة، ص25.

على الدخل الإجمالي، والضريبة على الأشخاص الطبيعيين، والضريبة على أرباح الشركات على الأشخاص المعنويين.

- استبدال الرسوم على رقم الأعمال بمعدلاتها برسم وحيد له فعالية كبيرة في اقتصاديات معظم دول العالم نظرا لوفرة الحصيلة الضريبية وهو الرسم على القيمة المضافة.

✓ **محتوى النظام الضريبي الجزائري**: النظام الضريبي الجزائري يحتوي على الجباية العادية والجباية البترولية.

1- **الجباية العادية**:[1] يتم تقسيم الجباية العادية إلى نوعين هما: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

أ- **الضرائب المباشرة**: تتمثل في الضريبة التي يتحمل عبئها الشخص الذي يقوم بتحصيلها لصالح الخزينة العامة وفي هذه الحالة لا يستطيع دافعها نقل عبئها لشخص أخر مثلIRG .

تنقسم الضرائب المباشرة إلى:

- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG): حسب المادة الأول من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل.

يحدد الدخل الخاضع للضريبة أو الدخل الصافي بعد جمع كل المداخيل الصافية للإيرادات السابقة الذكر مع إشارة أن الدخل الصافي لكل إيراد يحسب بعد الطرح من الدخل الإجمالي كل المصاريف أو النفقات المتعلقة بالنشاط ضمن شروط محددة قانونيا.

[1] المرجع السابق، ص-ص 26- 30.

❖ **مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي:** يخضع لها الشخص الطبيعي الذي له موطن اعتيادي في الجزائر ومصادر دخله من الجزائر، أعضاء شركات الأشخاص، شركاء في الشركات المدنية المهنية، أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محدودة فيها، وأعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات ذات الاسم الجماعي. أما الإعفاءات الممنوحة في هذا المجال نجد الأشخاص الذين لا يتعدى دخلهم الإجمالي الصافي السنوي عن 120000دج وكذلك السفراء والدبلوماسيين الأجانب عندما يمنح بلدانهم نفس الامتيازات للسفراء والدبلوماسيين الجزائريين.

❖ **أساليب حساب الضريبة على الدخل الإجمالي**: الدخل الخاضع للضريبة يتمثل في صافي الدخل الإجمالي السنوي الذي يحققه المكلف الطبيعي بعد طرح مختلف التكاليف والتخفيضات المسموح بها، أي تطرح الأعباء القابلة للخصم، بعد تحديد الوعاء يتم حسابه وفقا لسلم تصاعدي مقسم حسب شرائح الدخل (هذا السلم غير ثابت ويتغير وفق ترتيبات ضريبية تصدر في قانون المالية مبني على معطيات اقتصادية واجتماعية تراعيها الحكومة).

الجدول رقم (1) يبين أساليب حساب الضريبة على الدخل الإجمالي

شرائح الدخل الخاضع للضريبة دج	المعدل المطبق
لا تتجاوز 120000دج	0%
من 120001دج إلى 360000دج	20%
من 360001دج إلى 1440000دج	30%
أكثر من 1440000دج	35%

(المصدر: إعداد الباحثة بناءا على معطيات من مديرية الضرائب)

- الضريبة على أرباح الشركات IBS : هي ضريبة سنوية تفرض على الأرباح المحققة من قبل شركات الأموال مهما كان شكلها وغرضها كشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية

المحدودة وفق معدل سنوي ثابت، بعد أن يتم التصريح بالأرباح لدى الإدارة الضريبية، أما الإعفاءات الخاصة بالمكلفين الخاضعين لهذا النوع نجد الشركات التي تستفيد من نشاطات معينة عن أولويتها ضمن المخططات التنموية لسنة أو عدة سنوات من الإعفاء وكذا تعفى بشكل دائم التعاونيات الاستهلاكية الجمعيات المدنية وغيرها.

- **أساليب حساب الضريبة على أرباح الشركات**: تتمثل الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات في النتيجة المحققة من مختلف الأنشطة وهذا على أساس مسك محاسبة قانونية منتظمة بعد خصم التكاليف القابلة للخصم إلى نسبة محددة:[1]

  - النسبة العادية 25% أما الأرباح المحققة من القطاعات الإنتاجية حددت ب19%.
  - النسبة المخفضة 12.5%والمطبقة على الأرباح المعاد استثمارها وفقا للشروط المحددة في القانون.
  - نسبة الاقتطاع من المصدر 24% وتتمثل في مداخيل الشركات الأجنبية غير المقيمة بالجزائر.

أما الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات يتمثل في النتيجة الجبائية.

النتيجة الجبائية =النتيجة المحاسبية- الأعباء القابلة للحسم +الأعباء غير قابلة للحسم.

- **دفع مستحقات الضريبة على أرباح الشركات**: تتمثل كيفية دفع الضريبة على أرباح الشركات بصفة رئيسية من نظام الدفع التلقائي، والذي يقصد به أن تحسب الضريبة من طرف المكلف لتدفع على شكل دفعات تلقائية بواسطة الوثيقة التصريحية (G50) إلى قابض الضرائب دون إصدار مسبق لجدول الضرائب وتتضمن التسديدات دفع ثلاث تسبيقات خلال سنة الإقفال (هذا بالنسبة للشركات التي تزاول النشاط :التسبيق الأول من 15 فيفري إلى 15 مارس، التسبيق الثاني

[1] ناصر مراد ، **"فعالية النظام الضريبي واشكالية التهرب الضريبي ، حالة الجزائر"**، أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002،غير منشورة، ص 35.

من 15 ماي إلى 15 جوان، التسبيق الثالث من 15 أكتوبر إلى 15 نوفمبر. أما بالنسبة للشركات حديثة النشأة تساوي كل تسبيق 30% من الضريبة المحسوبة على الحاصل المقدر (الربح المقدر) بنسبة 5% من رأسمال الاجتماعي المسخر) ثم يدفع رصيد التصفية في السنة الموالية لسنة الإقفال من أهم اتجاهات الإصلاح الضريبي في مجال الضريبة على أرباح الشركات هو 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 2006 نسبة25% من التعديل الأخير في سنة 2008 للقطاعات المنتجة ليصبح 19% ناهيك عن المعدل المخفض 12.5% الذي يهدف إلى تشجيع الاستثمار أو بمعنى أدق إعادة استثمار الأرباح المحققة.[1]

ب- **الضرائب غير المباشرة:** هي الضرائب التي يتولى دفعها إلى خزينة الدولة أشخاص بعد نقل عبئها إلى غيرهم فيكون بمثابة وسطاء بين من يتحملها والدولة.كذلك تعرف بأنها ضرائب تفرض عند القيام بعملية الاستهلاك لسلعة ما أو الاستفادة من خدمة معينة بحيث تدفع بصفة غير مباشرة من طرف المستهلك، أي المستهلك الأخير الذي يتحملها.

- الرسم على القيمة المضافة (TVA) : يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة على الاستهلاك تخص العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والحرفي أو الحر.أن العمليات الخاضعة لهذا الرسم مصنفة إلى مختلف عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات التي تنجز عرضيا أو اعتياديا والتي تتم بشكل قانوني أو مادي نظير مقابل نقدي أو عيني أو على الحساب مع عمليات الاستيراد باستثناء وجود إعفاءات خاصة لبعض السلع المصنفة ، أما المكلفين الخاضعين كما ورد في المادة (4) من قانون الرسم على رقم الأعمال هم المنتجون الذين

[1] ابراهيم الوالي ، **"علم المالية العامة"** ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 1987، ص63.

يمارسون نشاطهم بصفة رئيسية أو ثانوية، مع تجار الجملة وكذلك الشركات الفرعية التي تبيعه لإدارة الشركة الأم.

❖ **قواعد تأسيس الرسم على القيمة المضافة**: لا يمكن حساب الرسم على القيمة المضافة أو حق استرجاعه أو التصريح به، إلا إذا تحقق الحدث المنشئ للرسم والذي يختلف حسب شروط حددها القانون، أما الحدث المنشئ يقصد به حدث تلك الواقعة أو الشيء الذي تصبح بمقتضاه العملية مطالبة لإخضاع لهذا الرسم .

❖ **معدلات الرسم على القيمة المضافة**: قبل الإصلاحات كانت أربعة معدلات وبعدها تقلصت وأصبحت تضم معدلين :[1]

- المعدل العادي 17% يطبق على البضائع، الأشغال والخدمات غير الخاضعة للرسم على القيمة المضافة نسبة 7% .
- معدل مخفض 7% وهي محددة في المادة (23) من قانون الرسم على رقم الأعمال، ويمكن أن نذكر منها على الخصوص:

✓ العمليات التي تقوم بها مؤسسات الكهرباء والغاز والمتعلقة بالغاز الطبيعي والطاقة الكهربائية.

✓ المنتجات المتعلقة بأنشطة الحرف التقليدية التي تحدد قائمتها عن طريق التنظيم.

✓ العروض المسرحية والحفلات الموسيقية والسيرك والمنوعات والألعاب والعروض المسلية بمختلف أنواعها.

✓ خدمة الإقبال على الانترنت.

✓ خدمات التكوين التي تقدمها مؤسسات التكوين المعتمدة من الدولة.

[1] المرجع السابق، ص92.

الرسم على القيمة المضافة جاء كبديل للرسمين السابقين، لكونه يتدخل في حالات واسعة من النشاط الاقتصادي بشكل مستمر طوال السنة مما يمكنه من رفع الحصيلة بشكل ملفت لأن وعاءها لا يتكون في كل مرحلة من قيمة السلعة بكاملها، وإنما بالقيمة المضافة المحققة بمقدار مساهمة المشروع في العملية الإنتاجية.

2- **الجباية البترولية**:

تعتبر الجباية البترولية من أهم إيرادات الجباية للدول العالم الثالث باعتبارها من أكثر الدول إنتاجا وتصديرا للمحروقات سواء أن كانت بترول أو غاز. وتضم جباية المحروقات الحقوق على المحروقات المستخلصة والضريبة على النتيجة المتعلقة بالنشاط، كما تفرض هذه الحقوق وتطبيقها في حدود إقليم الدولة ونأخذ كمثال الجزائر التي تعد من بين دول العالم الثالث والتي تشكل المداخيل البترولية أكثر من 80% من مجمع المداخيل الجبائية.

- **نسبة الإتاوة المطبقة على قيمة المحروقات** المستخرجة تمثل 20% في حالة وجود ظروف اقتصادية خاصة لعمليات التنقيب واستغلال الأحواض. ويمكن لهذه النسبة ان تخفض حسب مناطق الاستغلال وتكون كمايلي:

16,26% بالنسبة للمنطقة (أ)

12,50% بالنسبة للمنطقة (ب)

❖ **التسديد**: تحدد كيفيات التسديد حسب القواعد المعينة من طرف الوزير المكلف بالمالية ويمكن أن تتم شهريا قبل العاشر من الشهر الموالي في حالة التأخير في التسديد ترفع القيم والكميات المستحقة بقيمة 11 وحدة لكل يوم من التأخير هذه الضريبة تخضع لها كل من الأنشطة التالية:[1]

- أنشطة التنقيب والبحث واستغلال المحروقات.
- أنشطة نقل المحروقات عن طريق القنوات.
- أنشطة تمييع الغاز الطبيعي واستخراج غاز البترول المميع.

إن النسب المطبقة تختلف حسب الأنشطة الخاضعة للضريبة وحسب مناطق الاستغلال:

- نشاطات التنقيب والبحث والاستغلال المحروقات تحسب الضريبة بصفة عامة بنسبة 85% إلا أنه يؤخذ بعين الاعتبار حجم الأعباء في البحث والاستغلال و لتشجيع هذا الأخير في المناطق الصعبة هناك تخفيضات في نسبة الضريبة على النتائج يمكن أن تقدم.وفي هذه الحالة لا يمكن أن تكون النسبة المطبقة اقل من 42% .إن النسب حاليا محددة حسب مناطق الاستغلال:

75% في المنطقة (أ) - 65% في المنطقة (ب)

- نشاطات نقل المحروقات عبر القنوات وتميع الغاز الطبيعي ومعالجة واستخراج غاز البترول المميع الضريبة على النتائج تحسب على أساس نسبة الضريبة على أرباح الشركات (IBS) المنصوص عليها في المادة (150) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتقدر حاليا ب 30%.تدفع الضريبة على النتائج في 12 دفعة مؤقتة تعتبر أقساط على الضريبة و تتم تصفية الضريبة من طرف المؤسسة.

❖ **إصلاح هيكل الإدارة الضريبية**: في إطار تحديث الإدارة الضريبية شرع في الإنتقال نمط إداري أفقي حسب الوظائف (الترقيم الجبائي، التحصيل، المنازعات، الرقابة...)نحو نمط إداري عمومي

[1] الرويلي صالح،**"اقتصاديات المالية العامة"**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1989، ص23.

حسب أصناف المكلفين بالإقامة مراكز الضرائب، ومديرية المؤسسات الكبرى. بالإضافة إلى هذا سيتم تدريجيا إنشاء مفتشيات متخصصة في تسيير الجباية العقارية، التبغ والكحول، الجباية المحلية والفلاحية.

❖ الهياكل الجديدة المستحدثة في الإدارة الجبائية

بهدف مواكبة التطورات الحديثة ، والتحكم بشكل فعال في تسيير المكلفين بالضريبة قامت الإدارة الجبائية بالتكيف مع المعطيات الجديدة ووضعت قواعد سير متجانسة وحديثة سواء على المستوى التشريعي أو التنظيمي، وتبعا لمخطط عصرنه الإدارة الجبائية، الذي انتهجته المديرية العامة للضرائب، ومن أجل الوصول إلى وضع نظام جبائي فعال ومتكيف مع المحيط الاقتصادي والاجتماعي، قامت هذه الأخيرة بوضع مشاريع إنشاء هياكل جديدة ابتدأت منذ سنة 2002.

1 - **مديريات كبريات المؤسسات (DGE) :** أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 2002-303 المؤرخ في 28-09-2002. والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 2005-494 المؤرخ في 26-12-2005 ولها صلاحيات على المستوى الوطني، ومكلفة بتسيير كل المهام معا وهي الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات.وتتكون من 05 مديريات فرعية هي:[1]

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات.
- المديرية الفرعية للتسيير.
- المديرية الفرعية للرقابة والقوائم.
- المديرية الفرعية للمنازعات.
- المديرية الفرعية للوسائل.

[1] المادة 3 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 مؤرخ في 28-09-2002، جريدة رسمية عدد 64 ،2002.

والمكلفين الخاضعون لهذه المديرية هم:[1]

- الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين المشكلة بقوة القانون أو فعليا والعاملة في ميدان المحروقات، وكذا الشركات التابعة لها كما تنص عليه أحكام القانون رقم 86- 14المؤرخ في 19 أوت 1986 والمتعلق بأعمال التنقيب والمحروقات واستغلالها ونقلها بالأنابيب ، المعدل والمتمم ،وكذا النشاطات الملحقة بها.

- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركة رؤوس الأموال المنصوص عليها في المادة (136) من قانون الضرائب المباشرة والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة المالية مائة مليون دينار جزائري(100.000.000 دج) [2]

- تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا والتي يفوق أو يساوي رقم أعمال أحد أعضائها مائة مليون دينار جزائري (100.000.000 دج) .

- الشركات المقيمة في الجزائر والعضو في التجمعات الأجنبية وكذا الشركات التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر.[3]

أ- أهداف إنشاء كبريات المؤسسات: يسمح تجميع ملفات هذه المؤسسات من أن تتحكم المديرية العامة للضرائب (DGI) بسرعة في الحصة الأضخم من الإيرادات الجبائية ،عن طريق تحسين نجاعتها وفعاليتها في مجال تسيير أهم الملفات الجبائية وكذا متابعتها من أجل التقليل من الغش الضريبي.

أ-1- **تحسين الخدمات التي يتلقاها متعاملي الإدارة الجبائية:**

[1] المادة 2 من المرسوم التنفيذي 2005- 494 مؤرخ في 26-12-2005، جريدة رسمية عدد 84 ،2005.
[2] المادة 136 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
[3] المادة 156 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

إن تجميع المهام الجبائية الأساسية (الإعلام والخدمات ، التسيير والمراقبة، التحصيل والمنازعات) تحت سلطة مدير كبريات المؤسسات يعد في ذاته عامل عصرنه، بالإضافة إلى تبسيط سلطة مدير كبريات المؤسسات بصفتها المخاطب الوحيد لهذا النوع من المكلفين، ستتمكن من ضمان تطبيق التشريع الجبائي على متعاملين متحمسين للخلافات حول تفسير التشريع الجبائي والخلافات الناجمة عن التشتت الجغرافي الحالي للمتفشيات، وتركيز تسيير الملفات المعقدة في مكان واحد، فإن مديريات كبريات المؤسسات تساهم فيها. ومن خلال اعتماد مسعى ديناميكي يسمح بالتعرف على استعمالات المكلفين، فإن كبريات المؤسسات تعمل على تحسين صلاحية المعلومات المقدمة وبهذا ستخدم بصفة أفضل المتعاملين الاقتصاديين الذين يتبعونها.

أ-2- **تحديث الإجراءات:** إن إنشاء مديرية كبريات المؤسسات (DGE) هي الخطوة الأولى نحو عصرنة المديرية العامة للضرائب، وتتجسد هذه العصرنة في تنظيم جديد للمهام الجبائية وفي تبسيط الإجراءات، بحيث إن مديرية كبريات المؤسسات تمثل موقعا نموذجيا لتطوير المناهج والتطبيقات الجديدة.

إن تطوير نظام مندمج لتسيير الضرائب ضمن مديرية كبريات المؤسسات يمنح للمستعملين وللمختصين في الإعلام الآلي العاملين بالمديرية العامة للضرائب بتحسين المعارف والتجربة الضرورية لكي يطبق تدريجيا المخطط التوجيهي المعلوماتي لكافة المصالح الجبائية بدءا بإدخال الإعلام الآلي.

أ-3- **تسيير جباية المحروقات:** مع البدء في تطبيق قانون المحروقات، والذي ينظم نشاطات لإنتاج المحروقات لا سيما بإحداث وكالة النفط، موازاة مع ذلك فقد تم إنشاء فوري لمديرية الجباية البترولية داخل مديرية كبريات المؤسسات، ولذلك فإن تسيير الملف الجبائي لشركة سوناطراك والمتعاملين الآخرون العاملين في قطاع المحروقات والمناجم يتم في مديرية كبريات المؤسسات وسيسمح هذا التغيير بتحسين تسير الجباية للشركات البترولية والشبه البترولية والمنجمية.

ت- مهام مديرية كبريات المؤسسات: وتكلف مديرية كبريات المؤسسات بالمهام التالية: [1]

- في مجال الوعاء:

- مسك الملف الجبائي لكل مكلف بالضريبة.
- البحث عن المعلومة الجبائية وجمعها واستغلالها.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين وتقييم نتائجها.
- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض للضريبة وتنفيذ عمليات التسجيل والطابع ومعاينة ذلك والمصادقة عليها.
- منح الإعتمادات لصالح المكلفين المستفيدين من نظام المشتريات بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.
- التحقيق في التظلمات والشكايات ومعالجتها وضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.
- تحليل عمليات التسيير والمراقبة والمنازعات وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها.

- **في مجال التحصيل**

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم.
- المراقبة المسبقة وتصفية حساب التسيير.
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية وتسديد الرسم على القيمة المضافة.
- التموين بالطوابع ومسك محاسبتها.
- تحليل عمليات التحصيل وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها.

[1] المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 مؤرخ في 28-09-2002، جريدة رسمية عدد 64، 2002.

2- **مراكز الضرائب** : هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، ولها علاقة مباشرة فيما يتعلق بمركزة الإحصائيات، وبرمجة المراقبة الجبائية والأعمال التنازعية التي تتجاوز سلطة رئيسها.[1]

أ- **دور مراكز الضرائب**: إن إنشاء مراكز الضرائب يستجيب إلى ضرورة تحسين عملية التسيير ومراقبة المكلفين ذوي الأهمية المتوسطة والذين لا يتبعون مديرية كبريات المؤسسات حيث تقوم بأعمال الترقيم ومتابعة التصريحات الجبائية والتسديدات والتسجيل المحاسبي للإيرادات والمراقبة وأعمال التحصيل لهذه الفئة من المكلفين.

ب- **أصناف مراكز الضرائب**: تبعا لمعيار عدد الملفات قسمت مراكز الضرائب إلى ثلاث أصناف هي:

- الصنف 1 :لعدد الملفات أكثر من 8000 ملف.
- الصنف 2: لعدد الملفات أكثر من 4000 إلى 8000 ملف.
- الصنف 3: أقل من 4000 ملف.

ت- **صلاحيات مراكز الضرائب**: تختص مراكز الضرائب بمتابعة المكلفين (شركات وأشخاص طبيعيين) المستعملين بالنظام الحقيقي لفرض الضريبة (باستثناء الذين يتبعون مديرية كبريات المؤسسات) وكذلك المهن الحرة،[2] والاختصاص الإقليمي يكون مستوى الولاية ماعدا في التجمعات الحضرية الكبرى أو عدد الملفات يتجاوز 12000 ملف حيث يتم إنشاء في هذه الحالة عدة مراكز ضرائب ويمكن لها أن تقوم بإنشاء مراكز تسيير تابعة لها بهدف تجنب تعدد مراكز الضرائب الصغيرة الحجم في منطقة واحدة.

[1] www.impots-dz.org/cdi/cdi.html.Dat14/05/2010,13:30.
[2] Lettre de D.G.I, lettre d'information, MF/DGI, N° 10-2006.

ث- **الضرائب المسيرة من قبل مراكز الضرائب**: مراكز الضرائب تسيير مجمل الضرائب المتعلقة بمجالها الإقليمي على أساس ملف واحد لكل مكلف، يجمع كل المعلومات المتعلقة بالمكلف، باستثناء الرسم العقاري الذي يبقى إلى غاية إنشاء مصالح عقارية مختصة تسير من قبل مفتشيات خاصة، وفي هذا الإطار شرع في إقامة نظام تصريحي وحيد وممركز لمجمل الأعمال لكل المؤسسات لدى المقر أو المركز الرئيسي للمؤسسة، وبالنسبة للمكلفين الصغار يرخص لهم بإيداع تصريحاتهم الفصلية بتواريخ محددة لتسهيل استلامها.

ويمكن أن نضيف أن في حالة كون المقر الجبائي لصاحب المؤسسة يقع في خارج اختصاص مركز الضرائب، فإن هذا الأخير يعمل على فرض ضريبة مؤقتة بخصوص الضريبة على أرباح الشركات على أساس نتيجة النشاط أو دخل مسيري الشركات الذي يجب أن يفرض بشكل نهائي من قبل مركز الضرائب لمقر سكن المسير.

3- المراكز الجوارية للضرائب

تقوم المراكز الجوارية للضرائب بتسيير ملفات صغار المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية، بالإضافية إلى لإقامة مراكز متخصصة في تسيير الجباية العقارية، والمعادن النفيسة، الكحول، التبغ، وكذا الجباية المحلية والفلاحية.[1]

❖ **جوانب أخرى من الإصلاح الضريبي:**

- تركيز نشاط المديرية العامة للضرائب على مهامها الضريبة الحقيقية، وتحويل تسيير مالية الجماعات المحلية إلى المديرية العامة للمحاسبة.
- اصلاح الضرائب على التجارة الخارجية بمراجعة التعريفة الجمركية.

[1] Lettre de la D.G.I ,p01.

المطلب الثالث: أسباب ودوافع الإصلاح

الوضعية الاقتصادية والاجتماعية التي كانت تعيشها الجزائر، والتحولات التي كان يعيشها الاقتصاد الوطني والانتقال إلى اقتصاد السوق ، وعقد الشراكة مع الإتحاد الأوروبي، والسعي إلى الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، جعلت النظام القديم لا يواكب ولا يتماشى مع هذه المستجدات الجديدة.

1- أسباب الإصلاح النظام الضريبي الجزائري:[1]

تعاني الدول النامية أشكالا مختلفة من القصور في الإيرادات الضريبية، وتعود أسبابها إلى الضعف في الهيكل الضريبي نفسه. وتعبر سياسات إصلاح الضريبة من أهم محاور السياسات المالية الموجهة لعلاج مشكلة العجز المالي في الدول النامية ويمكن حصر مشكلات هذه الدول فيمايلي:

- تعقد النظام الجبائي: نتيجة التغيرات المستمرة في مختلف قوانين الضرائب مما جعل التحكم فيه وتطبيقه صعب سواء بالنسبة للموظفين أو المكلفين.
- الخلل وعدم الاستقرار في التشريع الجبائي: تغير التشريعات الموروثة عن الاستعمار وتكيفها مع التحولات التي شاهدتها البلاد لم يكن عملا سهلا فقد ظهرت الآثار السلبية لكثرة التعديلات وكذا

[1] H.DALTON **"princiqles of public finance-Rutledge and kegan Paul"** _ LONDON 1954. P24.

انحرافها. زد على ذلك تنوع الضرائب وتعدد معدلاته، بالإضافة إلى اختلاف مواعيد تحصيلها مما جعل النظام الضريبي صعب التطبيق والتحكم فيه.

- ثقل العبء الضريبي: تعتبر الضريبة عبء ثقيل على المؤسسة بسبب تعدد الضرائب وارتفاع معدلاتها مقارنة مع معدلات الضريبة مع بعض الدول، مثل الضريبة على أرباح الشركات يقدر في الجزائر ب55% بالمقارنة مع الولايات المتحدة الأمريكية فقد قدر ب 34% ، والضرائب على الدخل 30%والضرائب على الإنفاق والاستهلاك.
- نظام ضريبي غير ملائم لمستجدات المرحلة الراهنة (الإصلاحات): شهدت الجزائر إصلاحات اقتصادية بدأت سنة 1988 مما جعل هذا النظام غير ملائم مع المستجدات الراهنة والإصلاحات الجارية ولا يتكيف مع المؤسسة ويرجع هذا إلى النقائص التالية:

✓ عدم ملائمة الإهتلاك الخطي.

✓ لا مركزية ضريبية (BIC) الضريبة على الأرباح الصناعية و (TAIC) الرسم على النشاط الصناعي والتجاري في المؤسسة.

✓ تحديد غير عقلاني للأعباء القابلة للخصم.

- عدم فعالية الحواجز الضريبية في توجيه الاستثمار: الحوافز الضريبية التي كانت موجودة في النظام الجبائي القديم لم تحفز المستثمر على الاستثمار بل كانت هي العائق في جلب المستثمرين.
- انخفاض أسعار البترول: تعتبر الجبائية البترولية الحصة الكبرى في تمويل ميزانية الدولة، وبالتالي كل انخفاض في أسعار البترول سيؤدي إلى النقص في تمويل الميزانية مما يؤدي إلى البحث على مورد أخر لميزانية الدولة ألا وهو الجباية العادية فالنظام القديم لم يستطيع القيام بهذه المهمة وبالتالي البحث على نظام جديد ففي 1977 كانت الجباية تمثل نسبة 57.60% من الإيرادات الجبائية، لتصل سنة 1987 لنسبة 26.02% مما أثر سلبا على النشاط الاقتصادي والاجتماعي في الجزائر.

- الغش والتهرب الضريبي: هذه أهم سمات النظام القديم، وباعتبار أنه يشكل ضغطا على المكلف مما يدفعه إلى البحث عن التهرب أو الغش من أجل التقليل أو عدم دفع الضرائب الواجبة الدفع.
- كثرة الإعفاءات وعدم اتساع وعاء الضرائب المباشرة والضرائب على رأس المال: تشكل الضرائب غير المباشرة نسبة كبيرة في الجباية العادية بالمقارنة مع الضرائب المباشرة.
- ثقل العبء الضريبي والضغط الجبائي المرتفع: نظرا لكثرة وتعدد الضرائب مما يدفع المكلف بإتباع إجراءات جد معقدة للقيام بتصريحاته المختلفة لكل الضرائب، وأيضا ارتفاع معدلات الضرائب مما يشكل ضغطا جبائيا على الأشخاص والمؤسسات، والمقارنة مع دول أخرى.
- عدم اتساع وعاء الضرائب على الدخول في القطاع العام.

2- دوافع الإصلاح النظام الضريبي الجزائري: [1]

من أجل إيجاد نظام جبائي فعال ومرن يتماشى مع المستجدات الاقتصادية الجديدة، ويتفادى نقائص النظام القديم، جاء الإصلاح الجبائي يبتغي تحقيق مايلي:

- إعادة هيكلة وتنظيم الإدارة الجبائية: يهدف هذا الإجراء إلى إعطاء أكثر استقلالية وفعالية للإدارة الجبائية من خلال:

✓ وحدة التوجيه والإدارة ، سواء على المستوى المركزي أو على مستوى المصالح الخارجية للإدارة الضرائب.

✓ استقلالية التسيير سواء تعلق الأمر بالنسبة للموارد البشرية أو الموارد المالية والمادية.

✓ إدخال الإعلام الآلي في كل المصالح الجبائية.

[1] H.DALTON . OP.CIT. P 26.

- إرساء نظام جبائي بسيط ومستقر في تشريعاته: الإصلاح يهدف إلى نزع التعقد والغموض في القانون الجبائي، مما يجعله نظام عصريا قادرا على لعب الأدوار المربوطة به.
- مرونة النظام الجبائي وعدالة تشريعاته: محاولة الوصول إلى علاقة واضحة يتم من خلالها إحداث تقارب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة.

المبحث الثاني: واقع التهرب الضريبي في الجزائر

يترتب على سوء الإدارة الضريبية العديد من الآثار السلبية التي تمس الضرائب أولا ثم المكلفين بها ثانيا ثم الخزينة العمومية أخيرا، ومنها ظاهرة التهرب الضريبي التي أصبح من الواجب مكافحتها والتخلص منها وهذا لا يتم إلا عن طريق معرفة طبيعتها وأسبابها والإلمام بمختلف الطرق التي من الممكن أن تكون منفذا بغية تكوين صورة بسيطة حول هذه الظاهرة لنتمكن من مكافحتها بطريقة فعالة.

لقد قسمنا المبحث إلى ثلاث مطالب:

- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي
- أسباب وأثار التهرب الضريبي
- طرق ومناهج إعادة تقدير قواعد الإخضاع الجبائي

المطلب الأول: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي

على الرغم من المعنى القوي الذي تحمله الضريبة فيما يخص تمثيلها بمعنى التضامن الاجتماعي والمعنى الاقتصادي والحس الوطني لأفراد،إلا أن بعض المكلفين بها يقومون بالتهرب من دفعها ويقصد به امتناع الأفراد من دفع الضرائب المفروضة عليهم.

1- طبيعة التهرب الضريبي:

يوجد للتهرب الضريبي عدة تعاريف نأخذ منها على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر:

"التخلص من الالتزام بدفع الضريبة"[1].يسعى الملزم بالضريبة إلى التخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشأة الضريبة فيعتمد على سلوك احتيالي للتخلص من عبئها.

ويعرف كذلك على أنه" محاولة الممول التخلص من الضريبة، عدم الالتزام القانوني بأدائها."[2] حيث يسعى الملتزم بدفع الضريبة إلى التخلص منها دون ارتكاب أية مخالفة لقانون الضريبة.

كما يعرف التهرب الضريبي بأنه " لجوء الأفراد إلى وسائل غير شرعية لامتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم أو دفعها ولكن بمقدار أقل من المقدار المحدد قانونيا."[1]

---

[1] حميد بوزيدة ،**" جباية المؤسسات"**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ،2007، ص39.
[2] طارق الحاج ،**" المالية العامة"**، دار صفاء، عمان، 1999 ، ص84.

فالتهرب الضريبي يعني التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو انتهاك القانون، حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتبار أن حريته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مضمونة دستوريا ومن ثم لا يسأل المكلف بالضريبة عن تصرفه السلبي نظرا لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه.

2- أنواع التهرب الضريبي:

من خلال تحديد طبيعة التهرب الضريبي لاحظنا أنها متعلقة بالكيفية التي يتم من خلالها التخلص من دفع المستحقات الجبائية، وهذا إما بالغش أو التجنب الضريبي، ونظرا لتداخل وتشابه هذين المصطلحين يجب الفصل بينهما لأنهما ظاهريا يؤديان إلى نفس المعنى، أما جوهريا فهما غير ذلك ومنه يمكن تصنيفها من الناحية الشرعية (القصد) إلى:

- ✓ **التهرب المشروع (التجنب الضريبي):** فالتجنب الضريبي يعرفه J.C.MARTINEZ بأنه "هو فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي".[2]

هو تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة من أعباء الضريبة وعدم الالتزام الموجودة في التشريع الضريبي الذي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية (قد يكون مقصودا من طرف المشرع لتحقيق بعض الغايات الاقتصادية والاجتماعية كأن تفرض ضريبة دخل على جميع الأرباح الصناعية والتجارية ثم تستثني منها أرباح بعض المؤسسات الصناعية ضمن شروط معينة تشجيعا لإنشاء هذه المؤسسات).فالتهرب المشروع هو طريق طبيعي يقره القانون مثل أن يعلم فرد أن هناك سلعة ما فرضت عليها ضريبة غير مباشرة سوف يتحملها لو اشترى تلك

[1] محمد عباس محرزي، **"اقتصاديات المالية العامة"**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،دون سنة، ص317.

[2] J.C.MARTINEZ. « la fande fiscal PUE » ,France, 1984, p 13.

السلعة ولذلك يمتنع عن شرائها أو قد يرى أن نشاطا ما لا يخضع للضريبة فيمارسه ويستثمر فيه أمواله كالمشاريع الزراعية والحيوانية وغيرها وقد يجد ثغرة في التشريع الضريبي ينفذ منها للابتعاد عن مجال الضريبة وهو ما يطلق عليه التخطيط الضريبي ومن نماذج التهرب المشروع:[1]

- تجزئة الشركة الأم إلى شركات صغيرة مستقلة قانونيا وبترخيص من القانون التجاري.
- يرفض استيراد بعض السلع الأجنبية لتفادي الضرائب الجمركية.
- إعطاء بعض الأنشطة صفة غير تجارية.
- إعادة الاستثمار الأرباح غير موزعة مستفيدا من تخفيضات عليها، دون القيام فعلا بإعادة استثمارها.
- زيادة النفقات عن طريق تضخيمها.
- تقديم مساعدات وإعانات للغير.
- يرفض استهلاك السجائر حتى يتجنب دفع الضريبة.
- تقديم الهبات، مثل توزيع المالك ثروته على كل الورثة الشرعيين وهو على قيد الحياة في شكل هبات حتى لا تخضع أمواله لضريبة التركات.
- تواطؤ المشرع مع بعض الشركاء بإعفاءات ضريبية.

✓ **التهرب غير المشروع (الغش الضريبي)**: فالغش الضريبي يعرفه Andrée Barilari بأنه:" الامتناع أو التخفيض بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة ، ونماذجه متنوعة جدا،كالأخطاء الإدارية في التصريحات، تخفيض الإيرادات، تضخيم النفقات"[2].

ويتضمن التهرب غير مشروع مخالفة قوانين الضرائب وتندرج تحته كافة طرق الغش المالي وما تنطوي عليه من طرق احتيالية من الضريبة كإدخال السلع المستوردة خفية أو تقديرها بأقل من قيمتها،أو

[1] ابو منصف ،" **مدخل للتنظيم الإداري والمالية العامة** "، دار المحمدية ، الجزائر،دون سنة، ص 117.

[2] Andrée Barilari, **« lexique fiscal »** ,2 eme édition, daller, Paris, 1992, p18.

إعلان قيمة بعض عناصر الدخل أو الثروة الخاضعة للضريبة وقد يحدث التهرب غير المشروع عند ربط الضريبة بالحيلولة دون حصر مادتها عن طريق عدم تقديم الإقرار الضريبي أو تقديم إقرار فيه غش وتلاعب ومن التهرب غير المشروع مايلي:[1]

- بيع المكلف لممتلكاته بيعا صوريا، أو إنشاء عقود غير حقيقية.
- فتح اعتمادات بأسماء وهمية أو نقل أمواله إلى الخارج.
- تزوير الوثائق (إعداد سجلات وقيود مزيفة).[2]
- تقديم تصريح ناقص أو كاذب.
- التهرب على الحدود تجنبا للحوافز الجمركية.
- استعمال النفوذ والمحاباة واستغلال المناصب.
- التواطؤ مع الغير في تدمير وحرق الملفات (مقر المؤسسة أو الضرائب).

ومما سبق يمكن استنباط أهم أوجه التشابه والاختلاف بين الغش والتجنب الضريبي فيمايلي:

الجدول رقم (2) أوجه التشابه والاختلاف بين الغش والتجنب الضريبي

أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
- كل منهما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي. - كل منهما ناجم عن انعدام الحس المدني. - كل منهما ناجم عن سوء النية.	- التجنب دون مخالفة القانون الجبائي على عكس الغش. - التجنب الضريبي لا يوقع على المكلف أي عقوبة او جزاء على غرار الغش الضريبي.

(المصدر: إعداد الباحثة)

[1] عبد الناصر نور، ونائل حسن عدس،" **الضرائب ومحاسبتها**" دار المسيرة ، عمان 2008، ص324.
[2] علي زغدود ،" **المالية العامة**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005، ص210.

المطلب الثاني: أسباب وأثار التهرب الضريبي

إن الضريبة تمثل عبئا على المكلف بها، يدفعه إلى محاولة التخلص منها إما بنقل عبئها إلى شخص أخر أو التخلص من عبئها هو عدم وجود مقابل خاص يعود عليه مباشرة منها، كما أن إحساسه بثقل عبئها، وبصورة خاصة، عندما يكون محملا بالعديد من الضرائب أو عندما تكون أسعارها مرتفعة،تجعله يسعى بكل الطرق إلى محاولة التخلص منها سواء كانت بطريقة شرعية أو بطريقة غير شرعية.

1- **أسباب التهرب الضريبي**: هناك جملة من الأسباب والعوامل التي تدفع بجل المكلفين لعدم الالتزام بواجباتهم الضريبية ونجد من بينها:

- ✓ الأسباب المباشرة:

أ- **الأسباب التشريعية**:لقد زادت في تعقيد القواعد التشريعية للنظام الضريبي من احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضريبة أو الإعفاءات أو التخفيضات. ومن هنا يمكن حصر أهم الأسباب التشريعية في عيوب التشريع الضريبي في النقاط التالية:[1]

- نظام جبائي معقد وهذا لتعقد التشريع الضريبي (عدم وضوح الصياغة) ووجود بعض الثغرات ما يؤدي إلى خلق مشاكل الإدارة المالية وتزايد احتمال التهرب.

[1] عبد المنعم فوزي،" **المالية العامة والسياسة المالية**"، دار النهضة العربية ، بيروت، 2000، ص225.

- نظام جبائي غير مرن أي أنه غير مرتبط بالتنمية وطبيعة تطور الأنشطة الاقتصادية لذلك يجب تتبع أساليب عمل مرنة تتلاءم مع الظروف الاقتصادية العامة.
- تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضريبة وترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة.
- عدم استقرار التشريعات هذا راجع إلى التغيرات الدائمة التي تحدث في مجال التقنين الجبائي مما يصعب على المكلفين من جهة مسايرة التغيرات التي تطرأ على النظام والقواعد المعمول بها، ومن جهة أخرى تؤدي إلى خلق حالة حساسية من الضريبة، تدفع بهم إلى رفض كل مشروع لإصلاح الضريبي وبالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي.
- إن ارتفاع نسبة الضريبة وزيادة عبئها، يؤدي إلى حدوث ضغط جبائي.

ومنه يمكن تعريف الضغط الجبائي على أنه "هي العلاقة التي تقدم النسبة المئوية للدخل المقتطع في شكل ضرائب ورسوم على الدخول المحققة من طرف كل فرد مكلف بالضريبة أو من طرف الدولة في حد ذاتها"[1].

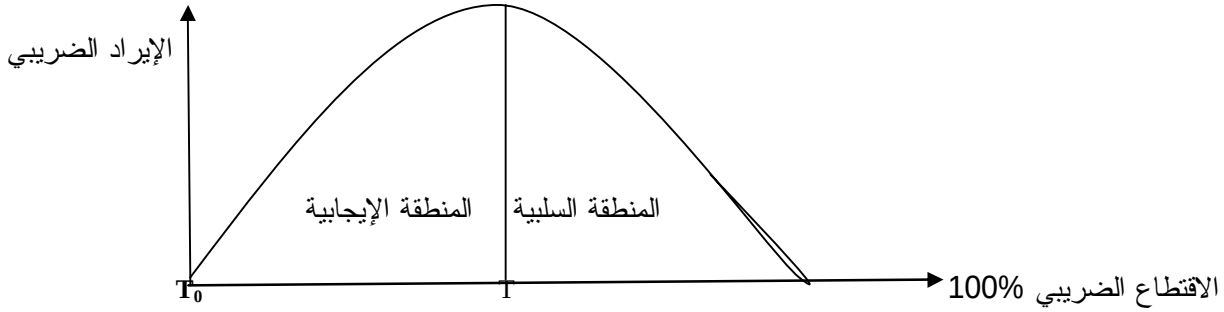
يعبر الضغط الضريبي عن نسبة الاقتطاع الضريبي مقارنة بالناتج المحلي الخام، وهو إحدى المؤشرات المستخدمة لتقييم الأنظمة الضريبية بسماحه بالمقارنة بينها، فضلا عن أن ارتفاعه فوق مستويات معينة يمكن أن يكبح النشاط الاقتصادي، وقد تراوح الضغط الجبائي العام في الجزائر 30.95% سنة 1999، 65.17% سنة 2003، 80.78% سنة 2004.

ورأى علماء المالية المعاصرين أمثال (كالدور KLDOR) بزيادة الضغط الضريبي في الدول المتجهة نحو التقدم الاقتصادي، على أساس أن مستوى هذا الضغط هو بمثابة معيار لمدى كفاءة سياسة التنمية الاقتصادية في هذه الدول.

[1] محمد عباس محرزي ،" **اقتصاديات الجباية والضرائب**"، دار هومة ، الجزائر ، 2004، ص284.

إن الضريبة المنخفضة يمكنها أن تنعش الاقتصاد،ويرفع معدلاتها يمكنها أن تحقق مردودية ملائمة، لكن تعدي عتبة معينة للضغط الضريبي يعود سلبا على الموارد المالية وعلى الاقتصاد، ولقد وضح الاقتصادي الأمريكي آرثر لأفر « Arther Laffer » ذلك من خلال المنحنى المنسوب لأسمه " منحنى laffer" والذي فحواه "كثرة الضرائب تقتل الضرائب"، Trop d'impôt tue l'impôt أي تعدي الضغط الضريبي لعتبة معينة، يمكن أن يخفض الموارد المالية.[1]

الشكل رقم (1) منحنى laffer العلاقة بين الإيراد الضريبي ونسبة الاقتطاع الضريبي



تقوم نظرية Laffer على فكرة أنه عند مستوى معين يتم قبول دفع الضرائب من قبل الأعوان الاقتصاديين، وهذا المستوى يتحدد عندما يكون معدل الضريبة أقل من المعدل T. بحيث كلما ارتفع معدل الضرائب تنخفض إيرادات الضرائب وهنا الأعوان الاقتصاديين لا يكون لديهم مانع من دفع الضرائب، لأنه أقل من المعدل T.[2]

عندما يصل معدل الضرائب إلى النقطة T هنا تكون إيرادات الضرائب تبدأ في الانخفاض، بعد هذه النقطة الأعوان الاقتصاديين يقللون من أنشطتهم المعلنة، وذلك التهرب من دفع الضرائب.

[1] عبد المجيد قدي،" **فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية دراسة خالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988- 1995"**، أطروحة دكتوراه دولة معهد العلوم الاقتصادية لجامعة الجزائر، 1995،غير منشورة، ص 50.

[2] عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص 60.

أممكننا تحليل الضغط الضريبي مع دراسة وتحليل لمستوياته في الجزائر، من استخلاص صعوبة استعماله نتيجة عدم ظهور الإيرادات الضريبية الموجهة للجماعات المحلية ضمن الإيرادات الضريبية، بالإضافة إلى ثنائية البنية هذه الأخيرة (جباية عادية، جباية بترولية).

- لما النسبة تكون أكبر من T الاقتصاد يدخل منطقة النسب المانعة أو المحصورة (السلبية)، التي تنقص الحث على العمل للمقتصدين ويضاعف سلوكات التملص والتهرب من الضريبة (تطور العمل غير مشروع).
- العولمة تحث الأكثر نشاط على مغادرة الوطن نحو الضغط الضريبي يكون أقل.

حينئذ عالم القاعدة الضريبية التي منها تأخذ الضرائب والأقساط الاجتماعية تنقص وبالتالي التحصيل العمومي ينهار (انخفاض القاعدة الضريبية ويزيد من التحصيل الضريبي، ارتفاع القاعدة الضريبية يضع أكثر من معادلة انهيار نسب الاقتطاعات).

ب-**الأسباب الإدارية**: عيوب في الإدارة هذا العامل يتعلق بالعاملين في الدوائر الضريبية فقد نجدهم غير مؤهلين وغير أكفاء وقد نجدهم يعقدون الإجراءات المتبعة في التحصيل الضريبي وقد لا يعدلون في تطبيق القوانين الضريبية.[1]

إذ أن النقائص الموجودة فيها هي التي تجد من كفاءتها، ومن تدفع بالمكلف إلى التهرب الضريبي، وتتجلى أهم هذه النقائص في:

- ضعف الوسائل المادية والمالية، النقل، الرواتب، الحوافز والتي ما زالت لا تشبع رغبة العاملين مما يدفعهم إلى الانحراف أو التقصير في الاضطلاع بمسؤولياتهم الوظيفية على أكمل وجه.[2]

[1] طارق الحاج ، مرجع سبق ذكره، ص89.
[2] عطية عبد الواحد، **"مبادئ اقتصاديات المالية العامة "** ، الدار الجامعية، القاهرة، 2000، ص812.

- العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة والملفات المعروضة للدراسة.
- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي والذي يكون جزافيا بأكثر أو أقل من القيمة الفعلية مما يؤثر معنويا على المكلف وقد يدفعه إلى التهرب.
- ضعف الإمكانيات المادية، من خلال نقص الوسائل المادية حيث أن جميع المؤسسات والقطاعات قد استفادت من مشاريع عمرانية تعكس الواقع إلا أن القطاع الجبائي لم يتحصل على أي إصلاح كونه يزاول عمله في منشآت موروثة من قبل الاستعمار.
- من ناحية الكفاءة من أخطر الوسائل التي يلجأ إليها الموظف هي الرشوة التي تظهر أساسا الجانب السلبي له أي عدم وجود وعي مهني.
- تعقد وكثرة الإجراءات الروتينية تغرس روح الكراهية تجاه الضريبة.
- نقص التوعية وضعف العلاقة بين الإدارة والمكلف.

✓ الأسباب غير مباشرة:

أ- **الأسباب النفسية**: هناك العوامل النفسية يشعر بها المكلف تجعله يتهرب من دفع الضريبة لاعتقاده بعدم عدالة الضريبة أو شعوره بعدم الانتماء..الخ.

بالإضافة إلى: [1]

- الاعتقاد السائد بأن الضريبة أداة اغتصاب الشعوب وإفقارهم، فالتهرب من دفعها في هذه الحالة هو نوع من أنواع المقاومة، وبالتالي كان هذا المفهوم حافزا لتنامي الكراهية للضريبة، لتصبح هذه الأخيرة وكأنها جزء من التكوين الوراثي البشري.
- سوء فهم مصطلح الاقتطاع الضريبي الذي يراه البعض مجرد أموال ضائعة بدون مردودية، فهي خسارة شخصية لا بد من تخفيضها كلما سمحت الفرصة بذلك.

[1] محي محمد مسعد، **" العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية"**، مكتبة الإشعاع، الإسكندرية، 2002، ص179.

- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة، لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.

الاعتقاد أن التهرب من دفع الضريبة لا يعد تصرفا لا أخلاقيا وتبررهم في ذلك أن تهربهم هذا لا يشكل خسارة لأحد استنادا إلى الفكرة سرقة الدولة لا تعد سرقة مادامت هذه الأخيرة شخصا معنويا، والمستمدة من قول **شارل لامب** "المتهرب من الضريبة سارق شريف لأنه لا يسرق إلا الدولة التي تعتبر شيئا مجردا".

ب- **الأسباب ألسياسية**: انعدام الاستقرار السياسي والاقتصادي داخل الدولة عادة ما يكون سببا لشيوع التهرب الضريبي لأنه يولد الإحساس لدى الإفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها وبالتالي: عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية حيث تبين الدراسات أن التهرب يرتفع كلما ساد المجتمع حالة من السخط العام على الضرائب:[1]

- زيادة الشكوى من عدم إنفاق حصيلة الضرائب في المنافع العامة.
- عدم وجود عدالة في توزيع الدخل القومي أو في توزيع الخدمات الاجتماعية التي تقوم بتأديتها الحكومة والقطاع العام، خاصة إذا شاع بينهم أن حصيلة الضرائب إنما تذهب للإنفاق على قلة من صفوة المجتمع الذين يعتبرون من أكثر المتهربين من دفع الضرائب، وكذلك تذهب للإنفاق على أغراض مظهرية لا لزوم لها.

ت- **الأسباب الاقتصادية**:إن الأسباب الاقتصادية دورا مهما في عملية التهرب ، فكلما كانت حالة المكلف الاقتصادية متدهورة إلى جانب الحالة الاقتصادية العامة، كلما كان التهرب الضريبي كبيرا والعكس صحيح .حيث أن الوضعية الاقتصادية للمكلف انعكاسا كبيرا في أداء واجبه تجاه الضريبة، إذا كان المكلف يتمتع بوضعية مالية جيدة، فإن ميله للتهرب من دفع الضريبة يكون ضعفا وهذا نتيجة قدرته على التسديد، أما في الحالة العكسية أين يكون المكلف يتمتع بوضعية مالية متدهورة فإن ميوله

[1] علي زغدود ، مرجع سابق، ص 213.

للتهرب عن دفع يكون أقوى. وهذا ما يبين لنا أن نسبة التهرب الضريبي في الدول المتقدمة منخفضة مقارنة بالدول النامية نظرا لارتفاع عوائد الأفراد.

إضافة إلى التقلبات التي يتعرض لها الاقتصاد الوطني لها تأثير بالغ على ظاهرة التهرب الضريبي وانتشارها بين أفراد المجتمع، ففي فترات الازدهار والرواج الاقتصادي تزداد مداخيل الإفراد ومقدرتهم الشرائية، مما يقلل من درجة حساسيتهم لارتفاع الأسعار، الشيء الذي يمكن المكلف من تحميل العبء الضريبي لزبائنه، وذلك بإمكانية الخفض في ثمن السلعة، وبالتالي يقل العبء الضريبي مما يقلل من حالات التهرب لدى المكلف. والعكس صحيح ففي حالة الركود والانكماش الاقتصادي أين تتعطل الموارد الإنتاجية تنخفض نسبة التبادلات الاقتصادية، فيكون هناك انخفاض في المداخيل ، وتعسر في القدرة الشرائية فتتعرض المنتجات للكساد، ويتحمل المنتجون الخسائر ماداموا لا يستطيعون نقل العبء الضريبي، وبالتالي يلجؤون إلى استعمال جميع الطرق والوسائل والتحايلات للتخلص من ثقل الاقتطاع. [1]

2- أثار التهرب الضريبي:

يترتب عن التهرب الضريبي أثار هامة جدا وضارة بمالية الخزينة العامة ونذكر منها ليس على سبيل الحصر بل على سبيل المثال:[2]

✓ الآثار الاقتصادية:

- كبح روح المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية حيث نجد أن درجة الامتياز عن المؤسسات المتهربة منها على حساب التي تقوم بواجباتها الضريبية، فالمؤسسات التي تبحث عن تعظيم أرباحها باستعمال أنجح الطرق لأنها تجد أن التهرب الضريبي من أنجح الوسائل لتعظيم ربحها وبصفة سريعة.

[1] محي محمد مسعد ، مرجع سبق ذكره، ص180.

[2] RAPPRT, de la direction générale des impôts, éléments pour une politique des lutte contre ma fraude fiscale-décembre 1993,p03.

مثال على ذلك : المؤسسات الخاصة حيث نجد أنها تريد الاحتفاظ بأموالها الهائلة دون أن يمسها أي اقتطاع ضريبي.

- يخل الغش والتهرب الضريبي من قاعدة حرية المنافسة وذلك لغايات الحماية الضريبية.

✓ الآثار المالية:

- الخسارة في الخزينة العمومية وفقدانها حصيلتها المعتبرة من المداخيل المتوقعة من وراء الحصائل الضريبية مما يؤدي إلى ارتفاع نسبة الديون كطريقة تنتجها الدولة لسد الفراغ الكبير المالي الذي يسببه التهرب الضريبي في الخزينة العامة.[1]
- اختلال توازن ميزانية الدولة.
- ضياع حقوق الخزينة على طبع المزيد من النقود.
- عجز الدولة أمام الأعباء والكوارث الاستثنائية.
- إضعاف الإيرادات العامة.
- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها.

✓ الآثار الاجتماعية والنفسية (بسيكولوجي):

[1] حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 50.

- عدم المساواة في التهرب الضريبي يخل إخلالا كبيرا بفكرة العدالة في توزيع الضرائب إذ يتحمل العبء الأكبر منها دائما المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب أو الحريصون على أداء واجبهم الاجتماعي والوطني في أداء الضريبة.[1]
- شعور غير القادريين على التهرب بعدم المساواة في دفع الضريبة مما يدفعه للتفكير بالتهرب مما يزيد من حدة عجز الميزانية وتدهور الحس الجبائي لدى المكلف.
- تدهور عامل الصدق في المعاملات.
- تعميق الفوارق الاجتماعية.

المطلب الثالث: طرق ومناهج إعادة تقدير قواعد الإخضاع الجبائي

من الصعب قياس حجم التهرب الضريبي، وذلك لطبيعته السرية، حيث لا توجد طرق قياسية دقيقة ، إنما بعض المناهج المقترحة على الأقل لتمكننا من أخذ صورة ولو بسيطة عن حجمها.

إن عملية تحديد مدى أهمية التهرب الضريبي حسابيا بالأرقام والإحصاءات تعتبر ضرورية، وهذا حتى تتمكن السلطات العمومية من توجيه وتصحيح سياستها الجبائية، كذلك فإن تقدير المضبوط للظاهرة سواء باستعمال الأسلوب المطلق (المبالغ) أو الأسلوب النسبي(النسب المئوية) يبدو مستحيلا من الناحية العملية لكن التهرب بطبيعته مستور وغير مرئي حتى يمكن قياسه بمعايير محددة والحصول على إحصائيات دقيقة عنه هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فإن هناك مشاكل حقيقية ذات طابع إحصائي وتقني تطرحها عملية القياس في حد ذاتها (طريقة القياس).

[1] RAPPORT .OP.CITP.06.

- **التقدير عن طريق قدرة الأداء الجبائية** : يمكن تعريف قدرة الأداء الجبائية على أنها مجموع الثروات النظرية أو الحقيقية الموجودة في حوزة شخص معنوي تابع للقانون العام (الدولة ، الولاية، البلدية) ومنه يمكن التمييز بين نوعين لقدرة الأداء الجبائية: قدرة الأداء الجبائية النظرية وهي مبلغ مجموع الإيرادات التي يتم تحصيلها إذا تم دفع كل الاقتطاعات الجبائية من طرف العناصر الجبائية أما النوع الثاني فيتمثل في قدرة الأداء الجبائية الحقيقية وهي مبلغ مجموع الإيرادات التي تم تحصيلها فعلا من قبل الدولة، الولاية، أو البلدية، وعليه فإن : [1]

قدرة الأداء الجبائية النظرية = مجموع قواعد الإخضاع × نسبة الاقتطاعات المتوسطة.

وقدرة الأداء الجبائية الحقيقية = مجموع الاقتطاعات المحققة فعلا

والفرق بين القدرتين يمثل الاقتطاعات غير المدفوعة أو الاقتطاعات المغشوشة ونلاحظ أن القدرة النظرية تكون أكبر من القدرة الحقيقية دائما وهو الشرط اللازم لوجود التهرب الجبائي بعدم دفع الاقتطاعات.

- **التقدير عن طريق النسبة الثابتة للاقتطاع**: أو عن طريق معامل الضغط الجبائي (الاقتطاعات الجبائية/ الدخل الوطني الخام) حيث نلاحظ استعمال تجمعين من تجمعات المحاسبة الوطنية وهما الاقتطاعات الإجبارية والدخل الوطني الخام ولاستعمال طريقة التقدير تتبع الخطوات التالية:[2]
  - ✓ اختيار سلسلة إحصائية زمنية تمثل تطور الدخل الوطني الخام والاقتطاعات الإجبارية.
  - ✓ تحديد الفترة التي تكون فيها معاملات الضغط الجبائي مستقرة ثم حساب المتوسط الحسابي لها.
  - ✓ تطبيق النسبة المتوسطة على الدخل الوطني الخامة للسنة موضوع الدراسة وبذلك نحصل على الاقتطاعات الإجبارية المقدرة كمايلي:

[1] Guy Houchon **« psycho sociologie de la fraude fiscale »** faculté de Droit de liége 1962, p369.
[2] T. LALBERT. **« le contrôle fiscal- principes et pratique »**- édition économico- paris 1988; p27.

الاقتطاعات الإجبارية المقدرة= الدخل الوطني الخام × النسبة المتوسطة لمعاملات الضغط الجبائي.

ثم مقارنة الاقتطاعات الإجبارية المحققة إلى الاقتطاعات المقدرة بالصيغة.

الاقتطاعات الإجبارية المقدرة – الاقتطاعات الإجبارية المحققة. والفرق الموجب يمثل حجم التهرب الضريبي.

- **التقدير عن طريق التدقيق الجبائي**: نقصد بالتدقيق الجبائي مجموعة العمليات التي تهدف إلى إيجاد الفرق بين المداخيل الحقيقية والمداخيل المصرح بها وبصفة عامة مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريحات الجبائية ويتخذ التدقيق الجبائي ضمن الإجراءات الجبائية ثلاث أشكال وهي التحقيق في المحاسبة، التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية والتحقيقات الخاصة حيث يمكن استعمال كل شكل في تقدير أهمية التهرب الضريبي كمايلي:[1]

التحقيق في المحاسبة: يمكن تقدير أهمية التهرب الجبائي عن طريق مقارنة قواعد الإخضاع المصرح بها بقواعد الإخضاع المعدلة أو المصححة كمايلي: مبلغ التهرب الضريبي = المبلغ المعدل – المعدل المصرح به.

التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية: وفي إطار هذا التحقيق تقارن الموجودات المتوفرة وهي مجموع الموارد التي توجد في حوزة العنصر الجبائي مع الموجودات المستعملة والتي تمثل مجموعة النفقات التي تحملها خلال الفترة المحقق بشأنها، فإذا كانت الموجودات المستعملة تفوق الموجودات المتوفرة وهو الوضع الغالب فإن الفرق يعبر عن التهرب الضريبي.

مبلغ التهرب الضريبي = الموجودات المتوفرة –الموجودات المستعملة.

[1] فلاح محمد ، **"السياسة الجبائية" الأهداف والأدوات " أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية**، جامعة الجزائر، سنة 2005-2006، ص 90.

التحقيق الخاص: la vérification spéciale : هذا يستعمل من قبل الولايات المتحدة الأمريكية ويدعى Tax compliance measurement program أو برنامج قياس تكيف الضريبة وبموجبه يتم تحديد الاقتطاعات الواجبة الأداء عن طريق التحقيق الدقيق في التصريحات.[1]

وبعد تحديد مبلغ الاقتطاعات الواجبة الأداء باحترام القوانين الجبائية يمكن حساب درجة الحس الجبائي بالصيغة التالية:

وبتعميم تطبيق هذه النسبة على مبلغ الاقتطاعات الواجبة الأداء تحصل على مبلغ التهرب الضريبي.

- **التقدير عن طريق نظام العفو الجبائي:** L'amnistie fiscale وحسب هذه الطريقة فإن التهرب الضريبي يقدر على أساس المعلومات المحتواة في التصريحات الجبائية بحيث العناصر الجبائية غير الموجودة في وضعية قانونية حسنة باتجاه الإدارة الجبائية تلتزم بالتصريح الحقيقي عن مداخيلها مقابل لإلغاء العقوبات والغرامات الجبائية أو تطبيق نسب اقتطاع ضعيفة وعليه يمكن قياس أهمية التهرب الضريبي بمقارنة المعطيات المصرح بها خلال فترة العفو بتلك المصرح بها قبل دخول نظام العفو حيز التطبيق بحيث أن الفرق يعبر عن مبلغ التهرب الضريبي.[2]

كذلك يمكن تحديد نسبة مئوية للمبلغ الذي خرج عن نطاق الاقتطاع و تعميمها على العناصر الجبائية من نفس قطاع النشاط أو من نفس فئة الدخل أو من نفس طبيعة الاقتطاع...الخ.

[1] R.AMUSGRAVE.**" distribution of tax patments by income groupe- national tax journal- USA**"- march 1951- p53.
[2] P.STELLA . **« les amnisties fiscales sont elle a efficaces ? finances et développement »** –N 04- Décembre 1989, p38

المبحث الثالث :الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة وسبل علاج التهرب الضريبي في الجزائر

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي فكرة متسخة منذ ظهور الاقتطاع الجبائي و قد كانت و مازالت من بين اهتمامات و انشغالات الدّول و الحكومات المتقدّمة من خلال البحث عن إجراءات وقائية للحدّ منها أو للتقليل من حدّتها قبل مكافحتها لأن هذه العملية تعتبر مكلّفة جّدا.

و عليه فإن سدّ الطريق أمام التهرب الضريبي هو إجراء وقائي بالدّرجة الأولى و لابد منه لكون نظرة العناصر الجبائية التي تدفع أموالها لصالح الخزينة العمومية ليست من نفس نظرة السّلطات العمومية، ثم إن تصرّف المسؤولين في الأموال العمومية بشكل قد لا يليق بدافعي الاقتطاعات الجبائية حتى و إن كانت هذه النفقات مبرّرة، و لهذا يجب تحليل سلوك العنصر الجبائي قبل الذّهاب إلى تطبيق العقوبات و اللّجوء إلى عملية المطاردة.

وعليه قمنا بتقسيم المبحث إلى أربعة مطالب هي:

- الضمانات المتعلقة بسير التحقيق
- الضمانات المتعلقة بإجراءات التقويم
- سبل علاج التهرب الضريبي

المطلب الأول: الضمانات المتعلقة بسير التحقيق

يجتمع المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتحقيق، حيث يجب على الأعوان المحققين احترامها والإخلال بهذه الضمانات يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق.

أ- الإعلام المسبق وأجل التحضير: إن أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون إجراء أي مراقبة جبائية بدون إرسال إشعار بالمراقبة في مقابل إعلامه، وهذا الأخير له أجل 10 أيام لتحضير محاسبته في حال مراقبة المحاسبة[1] وأجل 15 يوما في حال المراقبة المعمقة كحد أدنى، وعلى كل حال يمكن للمكلف أن يطلب تمديد في الأجل (بناء على طلب) وهذا لا يمنع المحققين من القيام بشكل مفاجئ بمراقبات في عين المكان تخص معاينة العناصر المادية للاستغلال ووجود الوثائق المحاسبية للمكلف.[2]

[1] المادة20-4 من قانون الإجراءات الجبائية
[2] المادة 21-3 من قانون الإجراءات الجبائية

ب-حق الاستعانة بوكيل أو مستشار: يمكن لكل مكلف خاضع للرقابة الجبائية أن يستعين بمستشار من اختياره(محامي،محاسب،مستشار جبائي)ويمكن له أيضا أن يعين من يمثله خلال فترة إجراء الرقابة الجبائية وغياب المكلف لا يمنع إجراء عمليات المراقبة الفجائية للمعاينة المادية والتي تفقد من قيمتها في حال عدم إجرائها.[1]

ت-عدم إعادة الرقابة: لا يمكن للإدارة الجبائية أن تجري رقابة أخرى فيما يخص نفس الضرائب والرسوم و نفس الفترة، وكذلك عندما تكون فترة الرقابة قد تقادمت ماعدا في حالة الممارسات التدليسية، بالإضافة إلى أن الرقابة الجبائية تكون نهائية عندما يعطي المكلف موافقته على التعديلات والاقتراحات،أو في حال عدم الرد في أجل 30 يوما أو أيضا في حالة غياب التعديلات، ويرسل إشعار أخر بالمراقبة يخص الضرائب والرسوم التي لم تذكر في الإشعار الأول، وبصورة استثنائية عندما يكتشف المحقق مخالفات تمس هذه الضرائب والرسوم.

ث-محدودية فترة الرقابة في عين المكان:تحت طائلة بطلان الإجراءات ،فإن مراقبة المحاسبة لا يمكن أن تمتد بعد أجال محددة قانونا بحسب النشاطات الممارسة ورقم الأعمال المصرح به.

- في حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لا يمكن أن تتجاوز سنة واحدة ابتداء من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق.
- أما في مجال التحقيق المحاسبي فإنه لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان أكثر من أربعة أشهر فيما يخص، مؤسسة مؤدي الخدمات وكل المؤسسات الأخرى.

ويمكن توضيح أجل فترة الرقابة في عين المكان في الجدول التالي:

الجدول رقم (3) فترة الرقابة في عين المكان

طبيعة النشاط	مبلغ رقم الأعمال في كل سنة مالية	فترة المراقبة

[1]المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية.

	محقق فيها(دج)	
مؤدي الخدمات	< 1000000دج 1000000د ج < رقم الأعما ل< 5000000دج > 5000000دج	4 أشهر 6 أشهر لا تتجاوز سنة
كل المؤسسات الأخرى	< 2000000دج 2000000د ج < رقم الأعما ل < 10000000دج > 10000000دج	4 أشهر 6 أشهر لا تتجاوز سنة

(المصدر : حسب المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية)

وعلى كل حال يمكن أن تتجاوز هذه الآجال عندما يعطي المكلف خلال عمليات الرقابة الجبائية معلومات ناقصة أو غير دقيقة أو لم يرد على طلبات التوضيح في الآجال المحددة قانونا وفي كل الحالات الأخرى لا يجب أن تتجاوز فترة المراقبة في عين المكان سنة، كما يجب أن نشير أن فترة الرقابة في عين المكان تبدأ من تاريخ أول تدخل مذكور في إشعار بالمراقبة الأولى، وتتم أعمال الرقابة في محلات المكلف، ما عدا عند تحرير طلبات من المكلفين بإجرائها في مكاتب المصالح الجبائية وتقبل من طرفها.

المطلب الثاني: الضمانات المتعلقة بإجراءات التقويم

زيادة على الضمانات المتعلقة بسير التحقيق، فإن المكلف بالضريبة يستفيد من ضمانات أخرى متعلقة بالتقويمات تتمثل في:[1]

أ- الإشعار بالتقويم : يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهائها من عملية التحقيق ،سواء كان هذا التحقيق محاسبي، أو في مجمل الوضعية الجبائية لإبلاغ المكلف بالنتائج وذلك حتى في غياب التقويمات ،وهذا بإرسال إشعار بالتقويم عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، ويجب أن يكون مفصلا ومعللا بصفة كافية تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، مبينا فيه أسباب وطرق التقويم المتبعة والسماح للمكلف بإبداء ملاحظاته وذلك في أجل 40 يوما وقبل انقضاء أجل

[1] JEAN LOUIS GOEPP , "**La gestion du risque fixal** » ,paris ,édition , guualino, 2001,p53.

الرد على المحقق أن يعطي كل الشروحات الشفهية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون الإشعار إذا طلب هذا الأخير منه ذلك.

ب-حق الطعن(الإجراء الاعتراضي)أو حق الرد: لم يهمل المشرع هذا الجانب الذي يعد حقا من حقوق المكلف بالضريبة المعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الضريبية والمكلف حول نتائج التحقيق ،لذا منح المشرع لهذا الأخير إمكانية الطعن في تلك النتائج يطلب من خلاله التخفيض الجزئي أو الكلي أو التعديل أو إعادة الحساب للنسب المطبقة .

وذلك بتقديم شكايات لدى الجهات المعنية تتمثل في:[1]

1- **الطعن الولائي**: يجب أولا أن نقوم بتعريف التظلم أو(الشكوى،الشكاية) المقدمة من طرف المكلف إلى الإدارة الجبائية، تكون هذه الشكوى فردية أي كل مكلف يقدم شكوى باسمه الخاص ماعدا في حالة الشركات فإن الشكوى تكون جماعية. ويجب أن تحتوي الشكوى على العناصر التالية:

- طبيعة الضريبة
- مبلغها
- رقم الجدول الذي قيدت فيه
- الأسباب التي جعلت المكلف يرفض هذا المبلغ وهذه الضريبة.

ويتم التحقيق في محتوى هذه الشكاية عن طريق إتباع الإجراءات التالية:

- فقبل اتخاذ القرار في النزاع المطروح فإن المدير الولائي للضرائب يأمر المفتش المختص إقليميا القائم بتسيير الملف الجبائي للمكلف بالتحقيق وجمع المعلومات بخصوص النزاع المطروح، كما يمكنه اللجوء إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه في موضوع الشكوى في أجل لا يتعدى 15 يوما.

[1] محمد الصغير بعلي" **قانون الإدارة المحلية الجزائرية**"،دار العلوم ،الجزائر، 2004،ص88.

- يمكنه إجراء تحقيقات في عين المكان.
- للمفتش الحق في الإطلاع على الوثائق المساعدة في تحقيقه لدى الإدارة العمومية والمؤسسات المحلية.

وبعد كل هذه الأعمال التحضيرية يحرر رئيس المفتشية تقريرا مبدئيا يبرز فيه كل الحلول الممكنة مع ذكر الأدلة والإثباتات ثم يوجهه إلى المدير الولائي للضرائب لاتخاذ القرار المناسب دون أن يكون هذا الأخير ملزما بما توصل إليه رئيس المفتشية. وبعد كل هذه الخطوات يأتي قرار المدير الولائي للضرائب وفق ثلاث حالات:

- حالة الرفض الكلي: حسب المادة 4/334 من قانون الضرائب المباشرة ،رسم القيمة المضافة، فيستوجب أن يكون الرفض معللا ومسببا حتى يتمكن المكلف من دفع دفوعه، كما يجب أن تكون عبارات القرار واضحة ودقيقة لا تحتمل التأويل.
- حالة التخفيض الجزئي: [1]أي قبول شكوى المكلف في شقها ورفضها في الشق الأخر فإنه يجوز للمكلف اللجوء إلى العدالة بخصوص الشق المرفوض إن أراد ذلك.
- حالة التخفيض الكلي: أي إعفاء المكلف بالضريبة من الضريبة المفروضة عليه، أما إذا سددها فإنه يعوض على المبلغ الذي سدده.

وتبلغ قرارات المدير الولائي للضرائب إلى المكلف شخصيا أو من ينوبه إلى العنوان المذكور في الشكوى، وذلك بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام.

ويتم تقديم الشكوى قبل 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة تم فيها فرض الضريبة.

[1] المرجع السابق، ص89.

2- **الإجراءات المتبعة أمام لجان الطعن الولائي**: لقد منح القانون للمكلف بالضريبة حق تقديم شكوى للجان الإدارية إذا لم يرضه قرار مدير الضرائب بعد الشكوى المقدمة ويكون هذا الحق ساري المفعول إذا لم يقم المكلف باللجوء للقضاء، وتختص هذه اللجان بالنظر للطعون التي ترفع إليها من طرف المكلف أو الإدارة الجبائية،وتقوم هذه اللجان بالنظر في الخلافات الخاصة بتقدير وعاء الضريبة أو حسابها أو بغرض الحصول على امتياز ناتج عن حكم تشريعي، تنظيمي وتنقسم اللجان الإدارية إلى ثلاث: لجنة الدائرة، لجنة الولائية،اللجنة المركزية.

- ✓ اللجنة الدائرة: حسب المادة (300)إلى(303) الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وحسب نص المادة (81) مكرر من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يتم إنشاء لدى كل دائرة لجنة للطعن تختص بالنظر في الطعون المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة.

وتنعقد هذه اللجنة مرة واحدة في الشهر، ولا تنعقد إلا بحضور أغلبية الأعضاء، وتقوم هذه اللجنة باستدعاء المكلفين بالضريبة أو نوابهم للاستعلام لهم، وتقوم اللجنة بإرسال استدعاء قبل 20 يوما من انعقادها.

تختص لجنة الدائرة في النظر في شكوى وطعون المكلفين بالضريبة اللذين تلقو قرار رفض تظلماتهم إما كليا أو جزئيا أو لم تردهم ردود أصلا إلا أن تقديم الطعن يشترط فترة محددة، وتكون هذه الفترة على شكلين:

- شهر بعد تلقي رد رفض التظلم (الكلي أو الجزئي) .
- بعد المدة التي منحها المشرع للمدير الولائي للرد على شكاوي وتظلمات المكلفين والمقدرة ب4 أشهر.

وتختص أيضا هذه اللجنة النظر في الطعون التي تساوي قيمتها أو تقل عن 2000000دج ،فيما يتعلق بالضرائب المباشرة وتقل عن 500000دج بالنسبة الرسم على القيمة المضافة.

- ✓ اللجنة الولائية:[1] تجتمع هذه اللجنة بناءا على طلب من رئيسها مرة كل 3 أشهر ولا تنعقد إلا بحضور الأغلبية الأعضاء (7 على الأقل) وتقوم باستدعاء المكلفين بالضريبة لسماع أقوالهم ويتم تبلغيهم بذلك قبل 20 يوما من انعقادها. وتختص هذه اللجنة النظر في مبالغ الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة الذي يفوق 500000دج ويساوي أو يقل عن 2000000دج بحيث تكون هذه الطلبات قد لاقت رفضا كليا أو جزئيا من إدارة الضرائب، إلا أن النظر في الشكوى أو الطعن يشترط عدم تقديم الطعن بخصوص النزاع أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي كما يجب أن يكون المكلف قد احترم الآجال المحددة للطعن بعد شهرين(2) من تلقيه قرار الإدارة الضرائب، كما تنظر هذه اللجنة في الطعون المقدمة الخاصة بآراء لجان الدوائر، حيث تعطي رأيها في الطلبات المتعلقة أساسا بتصحيح أخطاء حدثت في تحديد الوعاء الضريبي أو حسابها أو من أجل قبل حق عن حكم تشريعي.
- ✓ اللجنة المركزية: تجتمع هذه اللجنة مرة كل شهر على الأقل باستدعاء من رئيسها ويسلم الأعضاء جدول الأعمال قبل 10أيام من انعقادها ،كما لا تنعقد إلا بحضور أغلبية الأعضاء وتتم إرسال استدعاء قبل 20 يوم من تاريخ الإنعقادها وتختص بالنظر في طلبات المكلفين التابعين للمديرية للمؤسسة الكبيرة الذين اصدر في حقهم قرار رفض كلي أو جزئي، كما تتكفل بالقضايا التي يفوق مبلغها الكامل من الحقوق والغرامات 10000000دج والتي أصدرت بحقها إدارة الضرائب رفضا وكذا المبالغ من الضرائب المباشرة والقيمة المضافة التي تفوق 2000000دج وأصدر بحقها الرفض، وتختص بالنظر في الطعون التي ترفض الجنة الولائية النظر فيها (لعدم الاختصاص) .

3- **الطعن أمام الغرف الإدارية للمحكمة:** [2] طبيعة القرار المطعون فيه كأصل عام لا يجوز رفع الدعوى أمام الغرفة الإدارية للمجلس القضائي من أحد الأفراد إلا بالطعن في قرار إداري ما

[1] محمد الغير بعلي،" **القانون الإداري**"،دار العلوم، الجزائر، 2004،ص156.
[2] محمد الصغير بعلي،"**القانون الإداري**"، مرجع سبق ذكره،ص241.

وفي حالة انعدامه، لا يكون أمام المدعي إلا أن يتوجه إلى الإدارة النص المعنية بغية أثار صدور قرار صريح أو ضمني ليتم الطعن فيه. والإطراف التي لها الحق في رفع الدعوى هي:

المكلف بالضريبة: للطعن في قرار المدير الولائي للضرائب أو لجان الطعن.

المدير الولائي للضرائب : عند تلقي الشكاية من طرف المكلف أو للطعن في قرار لجان الطعن تتحرك الدعوى خلال 4 أشهر من يوم استلام قرار مدير الضرائب أو لجان الطعن. تحصيل الغرامات المستحقة يبق معلقا إلى صدور الحكم القضائي النهائي.

إذا تعلقت الشكوى المقدمة للإدارة بمبلغ أكبر من 10ملاين دينار(مليار سنتيم) يتعين على مدير الضرائب بالولاية الأخذ برأي الإدارة المركزية ويصبح البحث في الشكوى مدة 6إلى 8 أشهر.

عندما تصل عريضة الدعوى إلى القاضي فإنه يحيلها إلى مستشار مكلف بإدارة الإجراءات والتحقيق في القضية، وبعد تسجيل الدعوى يتم بعد ذلك إحالتها إلى مدير الضرائب بالولاية لإبداء رأيه في طلبات المكلف بالضريبة، ثم بعد ذلك إلى مفتش الضرائب لأنه هو الذي قام بفرض الضرائب محل النزاع وبعدها يبلغ المدير الولائي للضرائب رأيه إلى الغرفة الإدارية فإذا لم يكن موافق لطلبات المكلفين فيهم هذا الأخير أن له أجلا قدره 20 يوما للإطلاع على المكلف وتقديم الملاحظات مكتوبة في عريضة يودعها لدى كتابة الضبط وبعد مضي 20 يوما يعاد الملف إلى مدير الضرائب الذي يقوم بفحص الملاحظات وإذا أبدت إدارة الضرائب مدفوعا جديدة فإنه يعاد الملف من جديد وتعاد الإجراءات السابقة أما في حالة عدم الخروج بقرار في الإجراءات العادية يقوم المحقق بتحقيق إضافي وهي يأمر رئيس الغرفة الإدارية أعوان الضرائب غير الذين قام بإجراء التحقيق الأول وإذا ظهرت أسباب جديدة فإنه سوف يتم اللجوء إلى الخبرة.

وفي الأخير يأتي قرار الغرفة الإدارية حيث يقوم رئيس الغرفة الإدارية باتخاذ جميع القرارات الضرورية للفصل في القضية، ويقوم العضو المقرر بالاتفاق مع رئيس الغرفة بتحديد الجلسة ويأمر بأن يخطر النيابة العامة والأطراف بتاريخها قبل 8 أيام على الأقل وتنعقد الجلسة وتكون علنية، وبعد تلاوة التقرير تقوم النيابة العامة بإبداء طلباتهم وتحال القضية بعد ذلك للمداولة وبعد المداولة يصدر القاضي الحكم المتضمن تحليلا لطلبات الأطراف ويجب أن يتضمن القرار ما إذا كان صدر في جلسة علنية أو سرية وأن يشتمل على أسماء الخصوم وطلباتهم وبيان المستندات التي تقدموا بها . تعلن الغرفة قرارها سواء بقبول التخفيض المناسب أو الرفض.

- إذا تم الرفض فإن المكلف بالضريبة ملزم بدع المبلغ.
- وإذا تم التخفيض فإنه يدفع الفرق.
- وإذا برأ تماما فإن إدارة الضرائب ترجع له أمواله أو تمسكها كتسبيقات للسنوات اللاحقة.

4- **الطعن أمام الغرفة الإدارية للمحكمة العليا**: [1]الطعن أمام مجلس الدولة مشروع لطرفي النزاع وهما المكلف (المشتكي) وإدارة الضريبة التي يمكنها الطعن بواسطة مدير الضرائب الولائي، الذي لم يقنعه القرار الصادر عن المحكمة الإدارية. شروط الاستئناف يجب أن يكون الحكم المستأنف قضائيا لا بد أن تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو مؤسسة عامة ذات طابع إداري طرفا فيها.

أن يكون الحكم المستأنف صادرا عن الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي كالطعن بالبطلان....

أن يكون الحكم المستأنف ابتدائيا.

[1]محمد الصغير بعلي،"**المحاكم الإدارية(الغرف الإدارية)**"، دار العلوم، الجزائر، 2005،ص123.

إذا رأى العضو المقرر (مستشار الدولة) أن القضية أصبحت جاهزة للفصل فيها فإنه يودع تقريره بالإطلاع النيابة العامة، وبعد مضي ميعاد شهر على إطلاع النيابة العامة فإن العضو المقرر بالاتفاق مع رئيس الغرفة يصدر قرار تحديد جلسة النظر في القضية ويخطر الخصوم ومحاميهم من طرف كتابة ضبط وكذلك النيابة بتاريخ الجلسة ثمانية أيام على الأقل، وبحلول الأجل تنعقد جلسة الغرفة لمجلس الدولة علانية، يتلو خلالها أولا العضو المقرر تقريره ثم يمكن لمحاسبي الخصوم إذا أرادو تقديم ملاحظات شفوية قد تبدي النيابة العامة رأيها في القضية لتحال بعد ذلك للتداول ومنه يصدر مجلس الدولة القرار النهائي كما يجب أن يوقع على أصل الحكم رئيس الغرفة والعضو المقرر وكتاب الجلسة وفيما يخص تبليغ القرار فبعد صدوره والمصادقة عليه من قبل هيئة المحكمة يرسل إشعار بقرار مجلس الدولة إلى وزارة المالية على أن تبلغه بدورها إلى مدير الضرائب للولاية المعنية على أن يلتزم بتنفيذه وتبليغه إلى المكلف بالضريبة بواسطة البريد مع إشعار بالاستلام.

إن قرار مجلس الدولة قطعي لا يجوز الطعن فيه لأنه حائز لقوة الشيء المقضي فيه إلا أن هناك حالات استثنائية:

- الطعن بالتصحيح: تتجسد في كون قرار مجلس الدولة قد تضمن خطأ مادي ارتكب أثناء إصدار الحكم عنها يمكن للطرف المعني أن يتقدم بطلب الطعن بالتصحيح القانون أمام مجلس الدولة.
- الطعن بالعدول: يمكن لمجلس الدولة أن يقدم طلب العدول عن قرار وهذا إذا اكتشف خطأ قد وقع منه وإذا رأى أنه قد رفض لوجود طلب خاطئ قدم لأول مرة أمامها وإذا كان طرف النزاع قد تمت معاقبته عن طريق طلب قدمه الطرف الأخر، وكان هذا الطلب قاطع وميعاد تقديم هذه الطعون هو شهران حيث يبدأ سريان هذا الميعاد ابتداء من تاريخ صدور الحكم المنسوب بخطأ أو من تاريخ ثبوت

التزوير بصفة قاطعة أما من تاريخ الحصول على المستندات التي حال خصم المحكوم عليه، بغير حق، دون تقديمها.

المطلب الثالث: سبل علاج التهرب الضريبي

1- **المصالح المسؤولة عن مكافحة التهرب الضريبي:**

يتم الكشف عن المادة الخاضعة للضريبة من خلال جمع معلومات كل المصادر الخارجية كالشركات والمؤسسات العمومية وضعت الدولة عدة مصالح رقابية تقوم بعملية كشف مكان التهرب بشتى أنواعه ,وتسليط العقوبات الصارمة على مرتكبيه لأجل الحد من هذه الظاهرة[1].

أ- **مصلحة البحث والتحقيقات**: هذه المصلحة تابعة إلى المديرية المركزية للبحث والمراجعات, ويمكن أن تحقق وتراقب محاسبة أي ممول وفي أي ولاية , حيث تهتم بمراقبتها للملفات المهمة جدا.

ب- **الفرقة المختلطة**:تتكون هذه الفرقة من أعضاء إدارة الضرائب, والجمارك, والمنافسة والأسعار حيث تقوم هذه الفرقة بمراقبة وكشف كل عمليات الممولين وتزويد المفتشية بالمعلومات الكافية عن الممول التابع لها.

ت- **المفتشية الجهوية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي**: أنشئت هذه المفتشية وفقا للأمر95/06 المؤرخ في 25-01-1995, وتعمل على التأكد من امتلاك التجار للسجل التجاري وكذا مراقبة ومتابعة فواتير الشراء والبيع من حيث الشكل وصحة الفاتورة.

ث- فرق الدرك الوطني للطرقات: تقوم هذه الفرقة بمسك كل المتهربين الذين لا يحملون لفواتير السلع وكذا الرقم الجبائي الخاص بهم، وذلك بتحرير محضر لهم يتم إرساله إلى مصلحة الضرائب وكذا مصالح المنافسة والأسعار.

ج- **مكتب المراجعات الجبائية**: يقوم هذا المكتب بالمراجعة والمراقبة المعمقة للوضعية الجبائية للممولين،وذلك بالتحقيق في المحاسبة والتفتيش المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

ح- **مكتب البحث عن المعلومات الجبائية:** أنشأ هذا المكتب وفقا للتعليمة رقم 930 للمديرية العامة بـــ 14 أفريل 1994 قصد البحث والتفتيش.

خ- **مفتشية الضرائب**: تقوم هذه المفتشية بمراقبة ومراجعة كل حسابات الممولين المشكوك فيهم بتدخل

[1] منصور ميلاد يونس" **مبادئ المالية العامة**"، الجامعة المفتوحة 1994- ص50.

مصلحة التدخلات المتواجدة على مستوى كل مفتشية بالبحث وجمع المعلومات عن المادة الخاضعة وتثبيتها.

- مصالح وزارة التجارة.

- مديرية والمنافسة والأسعار.

- المفتشات الجهوية

- الجمارك

2- وسائل مكافحة التهرب الضريبي:

إذا كان التهرب الضريبي يرجع لعوامل أخلاقية وسياسية واقتصادية وفنية فينبغي معالجة هذه العوامل على نحو يكفل مكافحة التهرب الضريبي وذلك على النحو التالي:[1]

أ- **تنمية الوعي الأخلاقي**: إذا كان ضعف المستوى الأخلاقي للأفراد تجاه الالتزام الضريبي هو أحد أسباب التهرب فينبغي أن يتم معالجة ذلك عن طريق تنمية الوعي والإحساس لدى الأفراد بأن دفع الضرائب هو التزام أخلاقي قبل أن يكون التزاما قانونيا،لأن فيه التعبير الحقيقي عن التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع.

ب- ضرورة توافر الجزاءات الضريبية المناسبة على التهرب الضريبي: من العوامل التي تساعد على شيوع التهرب الضريبي عدم وجود العقوبات الكافية على هذه الجريمة أو توجد عقوبات ولكنها غير رادعة لذلك ينبغي تقرير العقوبات الكافية والرادعة على التهرب الضريبي.

ت- من الناحية الفنية: ينبغي صياغة القوانين الضريبية على نحو سليم بطريقة محكمة بحيث لا توجد الثغرات القانونية التي تفتح الباب أمام التهرب كذلك يجب تدريب العناصر الكافية والمدربة تدريبا كافيا للعمل في المجال الضريبي على نحو يكفل لها الوقوف على حدث الأساليب والوسائل الفنية المستخدمة في الحق

[1] عطاب فريد **"الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في القضاء على التهرب الضريبي"**، شهادة D.E.U.A 2001/2000، ص10-11.

الضريبي كذلك ينبغي تمكين موظفي مصلحة الضرائب من الإطلاع على ما يردون الإطلاع عليه من الوثائق والأوراق التي تساعد على ربط الضريبية على الوجه الصحيح.

ث- من الناحية السياسية: ينبغي أن تحرص الحكومات على تطبيق النظام الضريبي على نحو عادل بحيث لا يكون شديد الوطأة على بعض الطبقات وسهلا وميسورا على طبقات أخرى.

كذلك يجب ضمان الاستقرار السياسي والعمل على عدم كثرة التعديلات الضريبية وذلك حتى يتحقق الاستقرار في النظام الضريبي وكذلك للعاملين فيه.

ج- **من الناحية الاقتصادية :**ينبغي أن تعمل الحكومات جاهدة على توجيه الحصيلة الضريبية إلى الأوجه المفيدة للمجتمع وعليها كذلك أن يشعر أفراد المجتمع بأن قيامهم بدفع الضريبة له فوائده المحسوسة لكل منهم.

خلاصة الفصل الأول

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي كأحد أهم التحديات التي تواجهها الدولة في تطبيقها لسياستها الاقتصادية ،ومن خلال ما عرضناه اتضح لنا أنه من الصعب إعطاء تعريف دقيق لظاهرة التهرب الضريبي من الناحية النظرية وهذا راجع إلى اختلاف وجهة النظر التي انطلق منها كل باحث، كما أن هذه الظاهرة تعود لعدة أسباب متداخلة ومرتبطة فيما بينها، تترجمها تصرفات الممولين، وتؤدي بهم إلى الإفلات والتملص الكلي أو الجزئي من أدائهم لوجباتهم الضريبية، وهذا باللجوء إلى طرق وأساليب متنوعة ومتجددة تتلاءم وتتناسب مع التطورات الهائلة في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وحتميات تفرضها العولمة،مما زاد من شدة وحدة هذه الظاهرة على مستويات عدة منها الاقتصادية،المالية والاجتماعية.

رغم الجهود المبذولة من قبل الدولة من خلال إصلاح النظام الضريبي الجزائري والحد من الآثار السيئة لهذه الظاهرة بتكميمها ومعالجتها إلا أن هذه الظاهرة في ازدياد.

ولكي تقوم الدولة بالحد من هذه الظاهرة عليها على الأقل أن تكون لها صورة عن الحجم والمستوى الذي تبلغه، معتمدة في ذلك على بعض الطرق والمناهج القياسية ،لكن بعد دراسة هذه الأخيرة اتضح لنا انعدام وجود منهج متكامل يمكن الاعتماد عليه لقياس حجم التهرب الضريبي من جميع النواحي، بحيث أن لكل منهج حدوده مما يؤدي إلى عدم فعاليته للإلمام بالظاهرة.

ولكن هذا لا يمنع من اتخاذ بعض الإجراءات العلاجية ،سواء كانت تحسيسية بتصحيح الأسباب المؤدية إلى هذه الظاهرة أو ردعية بتخويل مهام ذلك إلى الأجهزة المختصة كجهاز الرقابة الجبائية.

الفصل الثاني: التدقيق الجبائي

- ماهية التدقيق
- الإطار النظري للتدقيق الجبائي
- مقومات التدقيق الجبائي
- قواعد التأثير الجبائي

تمهيد:

التدقيق الجبائي كما يدل على اسمه يتكون من مفهومين أساسيين هما التدقيق والجباية لذا لا يمكن أن يتم التطرق إلى التدقيق الجبائي دون الوقوف على هذين المفهومين، بالنسبة للتدقيق فقد عرف تطورا معتبرا ويبقى هذا التطور مستمرا في هذا الميدان حتى أصبح في وقتنا الحالي يمس تقريبا جميع الميادين والمعلومات التي تستطيع معالجتها وتحليلها، ويبرر مختلف التعاريف والمقاربات للتدقيق.

لقد قسمنا الفصل إلى أربعة مباحث كمايلي:

- ماهية التدقيق
- الإطار النظري للتدقيق الجبائي
- مقومات التدقيق الجبائي
- قواعد التأثير الجبائي الأمثل

المبحث الأول : ماهية التدقيق

تعتبر مهنة التدقيق بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبة، فمن يزاول مهنة التدقيق يجب أن يكون ملما بالمبادئ والقواعد والأساسات والإجراءات المحاسبية بطريقة سليمة ومتجانسة من فترة مالية لأخرى والغرض من قيامه بالتدقيق هو اعدد تقرير يتضمن رأيه المهني والمحايد في القوائم المالية كوحدة واحدة، يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم.

وقد قسمنا المبحث إلى ثلاث مطالب تتمثل في :

- تطور وتعريف التدقيق
- التقسيمات المختلة للتدقيق
- أهداف التدقيق والمبادئ الأساسية لسير عملية التدقيق

المطلب الأول: تطور وتعريف التدقيق

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات ، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة. وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد أن كلمة "تدقيق" « Auditing » مشتقة من الكلمة اللاتينية « Audire » ومعناها "يستمع".[1]

1- التطور التاريخي للتدقيق: ومع بداية الثورة الصناعية،والتطور السريع لاقتصاد السوق ، وخاصة تطور شركات المساهمة تطور التدقيق تطورا كبيرا، وهذا بسبب تعارض مصالح المساهمين والمسيرين،الأمر الذي جعل من الضرورة الاعتماد على مدققين محايدين مهامهم تتلخص فيمايلي:

- ✓ تقدير مدى مصداقية الوثائق المحاسبية، والمعلومات المقدمة، وهذا للموافقة عليها.
- ✓ تقدير مدى إحكام النظام الداخلي للمؤسسة.
- ✓ الحكم على الأداء.

ويظهر هذا التطور من خلال المراحل التي مر بها التدقيق على تعددها، حيث تقسم إلى خمس مراحل:

المرحلة الأول: الفترة السابقة لسنة 1500 ميلادية: [2]

حيث كانت الحكومات المركزية في ذلك الوقت تفوض سلطة جباية الضرائب العينية والنقدية مجموعة من الموظفين يقومون بالإمساك سجلات الإثبات حركة جباية الضرائب، وعينت مراقبي المالية

[1] Martial CHadefaux, **« l'audit fiscal »** édition lité, 1987, p02.

[2] إدريس عبد السلام أشتوي، **"المراجعة معايير وإجراءات"**، ط4، دار النهضة العربية ، بيروت، 1996، ص14.

لفصل هذه السجلات والتأكد من صحتها، وتركز اهتمام التدقيق في البداية على منع التلاعب من قبل المسؤولين عن حيازة الأشياء المادية والتأكد من أمانة الحائزين لها.

ثم تطور مجال العمل بأن أصبح التجار يستعينون بالمدققين للتحقق من سلامة الثروات التي كانت تعود بها السفن من العالم القديم (أوروبا) ، فأنتقل الدور من التأكد من أمانة الأشخاص المسؤولين عن الحيازة المادية للأصول إلى التدقيق المفصل للسجلات والحسابات.

المرحلة الثانية: الفترة الممتدة من 1500- 1850: [1]

انتعش النشاط التجاري في أوروبا وخاصة ايطاليا خلال هذه الحقبة برزت الحاجة إلى نظام محاسبي يواجه التزايد الكبير في المعاملات التجارية. بظهور نظام "القيد المزدوج" أمكن من تسجيل العمليات التجارية بصفة منظمة.

وتطور هدف التدقيق في أن يتحاشى الأخطاء والتلاعبات ويكشفها عن طريق الفحص المفصل للعمليات طبقا للقياس والتسجيلات في الدفاتر والسجلات.

المرحلة الثالثة: الفترة الممتدة من 1850- 1905: [2]

تميزت هذه الفترة بظهور شركات المساهمة كبيرة الحجم نسبيا وذات العملات الكثيرة، وغياب الملكية عن الإدارة، مما تطلب وجود وكلاء عن أصحاب رأس المال يتولون الرقابة على الإدارة والتأكد من سلامة العائد على رأس المال المستثمر وألزم كذلك وجود المدقق المستقل والمؤهل لتدقيق عمليات تلك الشركات مع وجود جمعيات مهنية تشرف على المهنة وأدائها لواجباتها يمكن ذكر من بين هذه الجمعيات مايلي:

- ✓ جمعية المحاسبين القانونيين في اسكتلندا سنة1854.

[1] حسين القاضي ، حسين دحدوح،**"أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية"** عمان، الأردن، 1999، ص02.
[2] رؤوف عبد المنعم ، تحسين الشادلي **"مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق"**، الفاروق الحديث للطبع والنشر ، الإسكندرية، 1998،ص10.

- ✓ جمعية المحاسبيين القانونيين في انجلترا سنة1880.
- ✓ جمعية المحاسبيين القانونيين في ايرلندا سنة 1888.

وقد ظل هدف التدقيق اكتشاف ومنع الأخطاء وكذا التلاعب والغش، بفحص النظام المحاسبي.

المرحلة الرابعة: الفترة الممتدة من 1905- 1960:

لقد تطور الهدف الرئيسي للتدقيق إلى التأكد من صحة وعدالة المركز المالي خلال هذه الفترة، وأصبح اكتشاف ومنع الأخطأ غرضا فرعيا مع التأكد أهمية الاعتراف بنظام الرقابة الداخلة وتغيير أسلوب التدقيق مع الإعتمد على التدقيق التفصيلي إلى استخدام لعينات، وأهمية الربط بين حجم العينة وكيفية اختيارها ومدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

المرحلة الخامسة: ما بعد 1960:

عرفت هذه المرحلة ازدهارا كبيرا للتدقيق ، حيث شهدت التأكد على :

- ✓ أن الهدف الرئيسي للتدقيق هو إبداء الرأي في صحة وعدالة القوائم المالية.
- ✓ الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ الاهتمام بالأساليب العملية المتطورة مثل استخدام الأسلوب الرياضي، التحليل المالي، خرائط التدفق، العينات الإحصائية، وبحوث العمليات، وهذا بفعل التطورات التي حدثت في استخدام الإعلام الآلي.
- ✓ استخدام التدقيق للأساليب الكمية يحقق الدقة ويقرب المدقق من الموضوعية، من خلال تطويع الأساليب الرياضية والإحصائية لخدمة أغراضها.

- **لمحة تاريخية عن التدقيق في الجزائر:** يعتبر التدقيق مفهوم حديث في الجزائر من الناحية التشريعية، حيث أن المشرع الجزائري أشار إليه في الأمر 01-88 الصادر بـــ 22 جمادى الأولى

1408هـ الموافق لـ 12 يناير 1988م والذي ألزم فقط بمراقبة التسيير وترك التدقيق الداخلي أمرا اختياريا، ولم يصبح هذا الأخير إلزاميا إلا بالأمر 09-88 الصادر بـ 7 جمادى الثاني 1408هـ الموافق لـ 26 يناير 1988م والذي خص هذا الإلزام بالمؤسسات العمومية دون المؤسسات الخاصة.[1]

1- التعاريف المختلفة للتدقيق: أولا علينا التميز بين المفاهيم التالية: [2]

- ✓ **التدقيق في اللغة:** يعني أحكام ، ضبط،بحث، تحقيق، إفراط في الدقة.
- ✓ **الرقابة في اللغة:** تعني إشراف، رصد.
- ✓ **المراجعة في اللغة:** تعني إعادة النظر، فحص، تكرير، إعادة.

سنستعرض في هذا الفرع مفهوم التدقيق والتعاريف المختلفة لبعض المفكرين وهيئات مختلفة.

التعريف الأول: " التدقيق هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع فحصا اقتصاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة و مدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة".[3]

التعريف الثاني: " التدقيق علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية، و البيانات المثبتة في الدفاتر و السجلات و القوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة".[4]

---

[1] K.Belamiri," **la mission du commissariat aux comptes**", revue algérienne de comptabilité et d'audit, société national de comptabilité, n°14 2ém semestre 1997, p : 4.

[2] خلف عبد الله الوردات،**" التدقيق الداخلي (بين النظري والتطبيق)"** ، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص ص 36-38.

[3] خالد أمين عبد الله،**" علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية"**، دار وائل للطباعة والنشر، عمان ، 2000، ص13.

[4] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي،**" الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات"**، المستقبل للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، 1998، ص9.

التعريف الثالث: تعريف الجمعية المحاسبية الأمريكية " التدقيق هو عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".[1]

التعريف الرابع: " التحقيق الإنتقادي المنظم لأدلة و قرائن الإثبات لما تحويه دفاتر و سجلات المنشأة من بيانات في إطار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها و من خلال برنامج محدد مقدما بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق و عدالة التقارير المالية لقراء و مستخدمي هذه التقارير".[2]

التعريف الخامس: " إن التدقيق هو ذلك النشاط الذي يشرح بكل استقلالية الإجراءات و معايير الاختبارات و الحسابات و مدى مطابقتهما للواقع و ضمان سير جزء أو كل الأنشطة الداخلة في التنظيم الذي يعكس هذه المعايير".[3]

التعريف الشامل: من التعاريف السابقة يمكن استخلاص التعريف الشامل: التدقيق هو فحص انتقادي فني محايد من أجل إبداء رأي في شكل تقرير حول المعلومات المالية للأي مؤسسة بغد النظر عن هدفها سواء كان الهدف تجاري وربحي أو غير ذلك وعن حجمها أو شكلها القانوني خلال نهاية فترة زمنية معينة.

وبالتالي يشمل التدقيق العناصر التالية: [4]

الفحص : فحص المستندات،السجلات و الدفاتر الخاصة بالمؤسسة للتأكد من صحة و سلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها، تبويبها أي فحص القياس المحاسبي (الكمي ، النقدي).

التحقيق : هو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المؤسسة عن فترة زمنية معينة .

[1] محمد سمير الصيان، محمد عبد الله عبد العظيم هلال، "**الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**"، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2000، ص17.
[2] أحمد حلمي جمعة، "**المدخل لتدقيق الحسابات**"، دار الصفاء، عمان، 2000، ص70.
[3] Henri Bouquir, Carles Bécour, « **l'audit opérationnel** », économico, paris, 1996, p08.
[4] محمد التهامي طواهر، "**المراجعة وتدقيق الحسابات**"، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2003، ص ص 11، 12.

إن الفحص و التحقيق وظيفتان مترابطتان إذ تمكنا، المدقق من إبداء رأيه و ذلك من خلال إثبات صورة عادلة لنتيجة المؤسسة و مركزها المالي.

التقرير : و هو ختام عملية التدقيق إذ هو بلورة حقيقية لنتائج عملية الفحص و التحقيق في شكل التقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها.

المطلب الثاني: التقسيمات المختلفة للتدقيق

يمكن تقسيم التدقيق إلى عدة تبويبات وكل تبويب يتضمن أنواع مختلفة من حيث عملية التدقيق أو القائم بالتدقيق، أو من حيث الالتزام، ولذلك يمكن تقسيم التدقيق إلى:

1- **التدقيق من حيث نطاق (حدود) عملية التدقيق scope of audit** :

- ✓ **التدقيق الكامل complete audit** : وهو التدقيق الذي يخول للمدقق إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه. يقوم المدقق بموجبه بفحص القيود والسجلات بنسبة 100% وهذا يحصل في المشاريع الصغيرة وما يسمى تدقيقا كاملا تفصيليا detailed audit وقد تطور التدقيق الكامل مع توسع المشاريع والشركات الصغيرة إلى ما يسمى تدقيقا كاملا اختياريا test-check audit وبموجب هذا النوع يقوم المدقق بفحص عينات من القيود والسجلات والمستندات التي تتناسب مع أنظمة الرقابة الداخلية تناسبا عكسيا، ولا يجوز الحد من سلطة التدقيق بتحديد حجم نطاق التدقيق في كل من التدقيق الكامل والكامل الاختياري.[1]
- ✓ **التدقيق الجزئي partial audit**: و يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات أو البنود دون غيرها كأن يعهد إليه بتدقيق النقدية فقط، أو جرد المخازن...الخ وفي هذه الحالة لا يمكنه الخروج برأي حول القوائم المالية ككل. وإنما يقتصر تقرير المدقق على ما حدد من مواضيع.

ومن المرغوب فيه هنا أن يحصل المدقق على عقد كتابي بوضع نطاق عملية التدقيق الموكلة إليه حتى ينسب إليه إهمال أو تقصير في القيام بتدقيق بند لم يعهد إليه أصلا تدققه، وبذلك يحمي نفسه بواسطة العقد من أية مسؤوليات كهذه.[2]

[1] احمد حلمي جمعة، **"المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث"**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص42.
[2] خالد أمين عبد الله ،مرجع سبق ذكره، ص 28.

2- **التدقيق من حيث الوقت الذي يتم فيه عملية التدقيق timing of audit** :

- **التدقيق النهائي final (balance sheet) audit** : ويكون هذا النوع من التدقيق في نهاية الفترة المالية المطلوب تدقيقها للمؤسسة، أي بعد إجراء التسويات وتحضير (ترصيد) الحسابات، وقائمة المركز المالي، (القوائم المالية). وفي ذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها لأن الحسابات تكون قد أقفلت مسبقا، وهي ميزة لهذا النوع من التدقيق.[1]

- **<u>عيوب التدقيق النهائي:</u>**

✓ الفشل في اكتشاف الأخطاء أو الغش الموجود بالدفاتر أثناء وقوعها.

✓ استغراقه وقتا طويلا وبالتالي التأخير في تقديم التقرير.

✓ التضحية بالدقة اللازمة من أجل الإسراع في القيام بالعمل.

✓ توقيف العمل لبعض الوقت حتى يقوم المدقق من جمع الأدلة وقرائن الإثبات.

ويستعمل هذا النوع من التدقيق في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم ويقتصر في غالب الأحيان على تدقيق عناصر القوائم المالية وخاصة الميزانية تدقيقا كاملا تفصيليا، ولهذا كثيرا ما يطلق عليه تدقيق الميزانية.

- **<u>مزايا التدقيق النهائي</u>**:

✓ يفضله الكثير من المدققين الذين يتعاملون مع العديد من المنشات والشركات بما لا يتوفر لديه الوقت الكافي على مدار السنة لممارسة أسلوب التدقيق المستمر.

✓ يفضله المدقق لأنه عملية وواقعي ويتيح له الفرصة لتنسيق الوقت بينه وبين مساعديه.

✓ يقضي إلى حد كبير على حالات التلاعب والغش التي قد تتم أو ترتكب في حالة التدقيق المستمر.

[1] Christophe Villalonga, **« L'Audit Qualité Interne** » Edition Dunod, Paris, 2003, P :14

- **التدقيق المستمر continuons audit**:هو تدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات متعددة للمنشأة موضوع التدقيق طوال الفترة التي يدققها ثم يقوم في نهاية العام بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية. ومن الواضح أن هذا النوع يصلح في تدقيق المنشآت الكبيرة حيث يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي.

- **مزايا التدقيق المستمر**: [1]

✓ توفير الوقت الكافي مما يساعد على التوسع في عملية التدقيق.

✓ سرعة اكتشاف الأخطاء والغش في وقت قصير بدلا من ترك ذلك حتى نهاية العام.

✓ توسع نطاق الفحص وتفصيلاته.

✓ تحقيق انتظام القيد بالدفاتر والسجلات دون إهمال أو تأخر من الموظفين وذلك بتردد المدقق المستمر للمؤسسة.

✓ المساعدة على عرض القوائم المالية في وقت مبكر.

- **عيوب التدقيق المستمر:**

✓ احتمال قيام موظفي المنشأة بتغيير أو حذف أرقام أو قيود في المستندات والسجلات بعد تدقيقها، سواء كان ذلك بحسن نية أو بقصد الغش لتغطية اختلاس، اعتمادا على أن المدقق لا يعود ثانية لتدقيق تلك المستندات والسجلات.

✓ تعطيل عمل موظفي قسم الحسابات بين الفترة والأخرى عند زيارة المدقق لتدقيق ما يكون قد أثبت بالدفاتر والسجلات، ولكنه يستطيع التغلب على ذلك بحسن اختياره للفترات التي يزور فيها المنشأة.

[1] Alain Mikol, **« L'Audit Financier »** , Edition D'Organisation, Paris, 1999, P:10.

- ✓ احتمال سهو المدقق عن إتمام بعض الأمور التي تركها مفتوحة في أخر زيارة له لكنه يستطيع التغلب على ذلك بالرجوع إلى ما يسجله من ملاحظات هذا علاوة على وجود برنامج تدقيق يثبت فيه المدقق ما تم إنجازه من عمل خطوة بخطوة.
- ✓ احتمال نشوء صلات تعارف وصداقة بين المدقق وموظفي المشروع بسبب كثرة تردده على المشروع مما يسبب حرجا للمدقق عند اكتشافه لغش أو خطأ في دفاتر المشروع أو عند كتابته للتقرير.
- ✓ احتمال تحول عملية التدقيق المستمر هذه إلى عمل روتيني ألي رتيب.

3- **التدقيق من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق**:Staff of Audit

- **تدقيق داخلي Interna Audit**: [1] هو عملية الفحص المنتظم لعمليات المؤسسة وقد نشأ هذا النوع من التدقيق نظرا لكبر حجم المؤسسات الأمر الذي استلزم وجود أداة وقاية ورقابة تضمن التحقق من عمليات المشروع وجديته فور إتمامه.
- **تدقيق خارجي Extern Audit** : [2] يمكن تعريف التدقيق الخارجي بأنه الفحص الانتقائي المحايد للدفاتر وسجلات المنشأة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب لنوعية الفحص المطلوب منه وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة.

- **<u>أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي</u>**:

- ✓ كل منهما يمثل نظام محاسبي فعال يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها في إعداد تقارير مالية نافعة.

[1] إبراهيم زيتوني ، **"الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي للاستثمارات في المؤسسة الاقتصادية"**، مرجع سبق ذكره،ص63.
[2] أحمد حلمي جمعة، **" المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث"**، مرجع سبق ذكره، ص ص، 16-19.

- ✓ كل منهما يتطلب وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أو تقيلي حدوث الأخطاء والتلاعبات والغش

كما يوجد أيضا تعاون بينهما يمكن توضيحه في النقاط التالية:

أ- وجود نظام للتدقيق الداخلي يعني إقلال المدقق الخارجي لكمية الاختبارات التي يقوم بها عند الفحص وبالتالي توفير الوقت والجهد للمدقق فضلا عن كفاءة النظام المالي للتدقيق.

ب-إن وجود نظام للتدقيق الداخلي لا يغني عن التدقيق الخارجي وهذا يؤكد صفة التكامل.

- **<u>أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:</u>**

من حيث الهدف ، ومن حيث العلاقة بالمنشأة ، من حيث نطاق وحدود العمل، من حيث التوقيت المناسب للأداء ، من حيث المستهدفين.وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

<u>الجدول رقم (4)أوجه الإختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي</u>

البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الهدف	خدمة الإدارة عن طريق التأكد من ان النظام المحاسبي كفء ، ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة. ويمكن اكتشاف الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات الموضوعة.	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبة معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها
علاقة القائم بعملية التدقيق بالمنشأة	موظف من داخل المنشأة (تابع)	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة (مستقل)
نطاق و حدود التدقيق	تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص و الاختبارات لما لديه من وقت و إمكانيات تساعده على تدقيق جميع عمليات المنشأة	يتحدد نطاق و حدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشأة و المدقق الخارجي و العرف السائد و معايير التدقيق المتعارف عليها و ما تنص عليه قوانين المنظمة لمهنة التدقيق و غالبا ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي أو اختياري وفقا لطبيعة و حجم عمليات المنشأة محل التدقيق.
التوقيت المناسب للأداء	- يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية - اختباريه وفقا لحجم المنشأة	- يتم الفحص مرة واحدة (نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية (مستمرة) - قد يكون كامل أو جزئي - إلزامية وفقا للقانون السائد
المستفيدين	إدارة المنشأة	- قراء التقارير المالية - أصحاب المصالح - إدارة المنشأة

(المصدر: أحمد حلمي جمعة ،" **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**"، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان، 2000 ، ص19)

4- **من حيث درجة الإلزام بعملية التدقيق**[1] **Dégrée of Compulsion**:

- **التدقيق الإلزامي Statutory (composer) Audit**: وهو التدقيق الذي تلتزم به المنشات وفقا للقانون السائد (قانون الشركات ، قوانين الضرائب، قانون الاستثمارات) ويتم تعيين المدقق من خلال الجمعية العامة وهي التي تقدر أتعابه وفي حالة تعدد المدققين فإنهم مسؤولين بالتضامن وبدون استثناء ذلك. يعين مؤسس الشركة المدقق الأول ومن الضروري أن يكون التدقيق في هذه الحالة كامل (اختياري).
- **التدقيق غير الإلزامي (الاختياري) Optional Audit** : وهو ذلك الذي يطلبه أصحاب المنشأة دون إلزام قانوني على وجوب القيام به. وتلك هي الحالة بالنسبة للمشروعات الفردية ولشركات الأشخاص (التضامن العادية، والتوصية البسيطة، والمحاصة) وقد يكون ذلك كاملا أو جزئيا حسب رغبة أصحاب المنشأة وكما هو موضح بالعقد الذي يبرم بين المدقق والعميل.

5- **التدقيق من حيث درجة الشمولية في التنفيذ**:[2]

- **التدقيق العادي ordinaire audit** : هو فحص البيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر، والتأكد من صحة القوائم المالية ومدى دلالتها لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وإبداء رأي المدقق الفني المحايد حول ذلك ووفق هذا التدقيق يعتبر المدقق مسؤولا عن أي تقصير أو إهمال عن ممارسة عمله المهني.
- **التدقيق لغرض معين investigation**: الهدف منه البحث عن حقيقة معينة أو نتيجة معينة يستهدفها الفحص ويكون هذا الفحص قد سبقه فحص أو تدقيق عادي، مثال على ذلك فحص الدفاتر بهدف اكتشاف الغش أو الاختلاس أو تحديد قيمة الشهرة أو تحديد قيمة السهم.

6- **التدقيق من حيث حجم التدقيق:** [3]

[1] محمد التهامي طواهر،مرجع سبق ذكره، ص ص ، 20-35.
[2] أحمد يوسف كلبونة رأفت سلامة محمود، ، وآخرون، "**علم تدقيق الحسابات**"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان، 2011، ص 39.
[3] رأفت سلامة محمود، مرجع سبق ذكره، ص ص 39-40.

- **التدقيق المالي**: هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة من المنشآت ويفضل الخروج برأي فني محايد يشمل الفحص والتقرير والتحقق.
- **التدقيق الإداري**: القصد منه تدقيق النواحي الإدارية والتأكد من إن الإدارة تسيير بالمنشأة لتحقيق أقصى منفعة وعائد تمكن بأقل تكلفة ممكنة.
- **التدقيق الأهداف**: يقصد به تحسين الأداء والتحقق من أن أهداف المؤسسة الموضوعة سلفا قد تحققت فعلا.
- **التدقيق القانوني**: يقصد به التأكد من تطبيق النصوص القانونية والأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها الحكومات المختلفة وكذلك التأكد من تطبيق الشركة أو المنشأة لعقدها التأسيسي ونظامها الداخلي.
- **التدقيق الاجتماعي**: بعد أن أصبح من أهداف قيام المنشأة تحقيق الرفاهية للمجتمع الذي تعمل فيه ظهر هذا النوع من التدقيق للتأكد من قيام المشروع بهذا الواجب.

7- **التدقيق من حيث نوع البيانات**: [1]

- **تدقيق البيانات المالية**:**financial statement audit** ويتأسس على مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما (GAAP) في أمريكا أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية،كما إن تقرير المدقق يتضمن عدالة fairness البيانات المالية.
- **تدقيق الالتزام** :**compliance audit** يتأسس على السياسات الإدارية والقوانين والأنظمة ويتضمن التقرير عنه مدى وجود الالتزام.
- **التدقيق التشغيلي** **operational audit** : ويتأسس على الأهداف الموضوعة بواسطة الإدارة، ويتضمن التقرير عنه مدى الكفاية والفعالية efficience and effeectiveness .

[1] هادي التميمي ،" **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**"،دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص ص، 23 24.

المطلب الثالث: الأهداف والمبادئ الأساسية لسير عملية التدقيق

1- أهداف التدقيق audit objectives :

تطورت أهداف التدقيق نتيجة عوامل عدة في الفترة الأخيرة لقد كان لعبارة القاضي لوباس في قضية جلح القطن سنة 1897 الأثر الأكبر في تغيير النظرة لعملية التدقيق ككل وهي العبارة المشهورة :

"the auditor is a watch-dog not a bloodhound" "إن المدقق هو كلب حراسة لا كلب بوليس لاقتفاء أثر المجرمين".

ويمكن تحديد أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين هما التقليدية والحديثة المتطورة .

أولا: الأهداف التقليدية: هي نوعان رئيسية وفرعية.[1]

أ- أهداف رئيسيةّ:

- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المؤسسة وسجلاتها وتقدير مدى الاعتماد عليها.

- إبداء رأي فني محايد على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية مع ما هو مقيد بالدفاتر والسجلات.

ب- أهداف فرعية (ثانوية):

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص13.

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر المحاسبية من أخطاء أو غش.

- اعتماد الإدارة عليها في تقرر ورسم السياسات الإدارية ولاتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا.

- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم.

- معاونة إدارة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

- تقديم التقارير المختلفة وملء الاستمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق.

ثانيا: الأهداف الحديثة أو المتطورة: بانفصال الإدارة عن الملكية والاهتمام بتنمية رأس مال المستثمر ظهرت مهنة التدقيق والاعتراف بمهنة الرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي فأصبح يهدف إلى:[1]

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.

- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة.

- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.

- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

2- أهمية التدقيق :the importance of audit [2]

هناك فئات عديدة تعتمد على تقرير المدقق لاستخدامه لاتخاذ قرارات معينة مثل العميل والإدارة والبنوك ومؤسسات الحكومة...الخ.

[1] خالد راغب الخطيب ،خليل محمود الرفاعي ، مرجع سبق ذكره ،ص11

[2] ويليام توماس أمرسون هنكي، **"المراجعة بين النظرية والتطبيق"**، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، السعودية، 1989، ص 26.

- **أهمية التدقيق للعميل**:

- مصدر أساسي للمعلومات المعتمدة من خلال ملخصات القوائم المالية على فترات دورية.
- أساس الحصول على القرض من البنوك ومؤسسات الإقراض والموردين.
- أساس لإعداد الإقرارات الضريبية وتحديد مقدار الضريبة.
- أساس الاستثمارات الإضافية عن طريق تحليل اقتصادي لمركزه التمويلي.
- أساس لتحديد سلامة المركز المالي.
- أساس التقرير وتحديد ربحية العمليات وقوته الإرادية.
- أساس لتحدي القيم المستحقة في (أ) التعامل على أساس الأرباح المحققة (بيع التقسيط)(ب) عقود المشاركة في المصروفات والأرباح (ج) عقود التكلفة مضافا إليها نسبة معينة (مقاولات).
- أساس لتوفير الضوابط والرقابة الداخلية والإشراف على الموظفين وصحة الدفاتر والسجلات.

- **أهمية التدقيق لإدارة**: تعتمد الإدارة كلية على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها واتخاذ القرارات الملائمة، وتقييم وتحديد الانحرافات وأسبابها ووضع الحلول المناسبة لتحقيق أهداف المشروع.

وتعتبر الإدارة تقرير المدقق بمثابة رأي معتمد ودليلا لمستخدمي القوائم المالية حول عدالة القوائم المالية كوحدة واحدة.

- **أهمية التدقيق للدائنين والموردين**: يعتمدون على تقرير المدقق بسلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرف المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه. وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي.

- **أهمية التدقيق للبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى**: تلعب هذه دورا مهما في التمويل القصير الأجل للمشروعات لمقابلة احتياجاتها وتوسعاتها.

لهذا فإنها تعتمد على تقرير المدقق لدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في نهج الائتمان المصرفي (القروض) وتعتمد كأساس للتوسع فيه أو الإحجام عنه عن طريق تقييم درجة الخطر في منح الائتمان المصرفي.

- **أهمية التدقيق للمؤسسات الحكومية**: تعتمد هذه القوائم المالية وتقرير المدقق للتخطيط والمتابعة والإشراف والرقابة على الوحدات الاقتصادية، وتأكيد التزامها والتعليمات والإجراءات والتوجيهات وعدم الالتزام بالخطط الموضوعة وتحديد الانحرافات وأسبابها.
- **أهمية التدقيق لرجال الاقتصاد:** ازداد اهتمام رجال الاقتصاد بالقوائم المالية المعتمدة وما تحويه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقدير الدخل القومي ورسم برامج المخطط الاقتصادية وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدين عليها.
- **أهمية التدقيق لنقابات العمال**: تعتمد نقابات العمال على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتها مع الإدارة لرسم السياسة العامة للأجور.
- **أهمية التدقيق لمصلحة الضرائب**: تعتمد مصلحة الضرائب على الحسابات والقوائم المالية المعتمدة لتقليل الإجراءات الروتينية، وحصولها على الكشف الضريبي في الوقت المناسب وسرعة تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة.
- **أهمية التدقيق في تخصيص الموارد**: يساعد التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاءة ممكنة لإنتاج السلع والخدمات التي يزيد الطلب عليها. فالموارد النادرة تجتذبها الوحدات الاقتصادية القادرة على استخدامها بأفضل كفاءة والتي تظهرها البيانات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية المعتمدة، إذ

أن البيانات والتقارير المحاسبية غير الدقيقة والتي لم تخضع للتدقيق تخفي في طياتها إسرافا وسوء كفاءة وتحول دون تخصيص مواردنا النادرة بطريقة رشيدة.

- **أهمية التدقيق الاقتصاد القومي:** يخدم التدقيق الاقتصاد القومي بصفة عامة كنتيجة لخدماته وأهميته للفئات السابقة الذكر. فمهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة وقد ساهمت مساهمة كبيرة وفعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه استثمار المدخرات والموارد المتاحة القادرة ويعتبر التدقيق من عوامل النهضة الاقتصادية والمالية وخير عون لدولة في سبيل تحقيق أهدافها القومية وخاصة ما يتصل بتنمية اقتصادها ورفع مستوى معيشة مواطنيها وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لهم.

3- **المبادئ الأساسية لسير عملية التدقيق:** يوجد اتفاق بين الباحثين أن هناك مجموعتين من المبادئ للتدقيق، وترتبط هذه المبادئ بكل ركن من أركانه (التأكيد،التقرير)، وبناءا على ذلك فإن المبادئ الأساسية للتدقيق يمكن تقسيمها إلى مجموعين هما: [1]

أ- المبادئ المرتبطة بركن التحقق (التدقيق):

- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وأثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشاة وعلاقاتها بالأطراف الأخرى من جهة، ولوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.
- مبدأ الشمول في مدى التدقيق الاختياري: ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

[1] أحمد حلمي جمعة، **"المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث"**، مرجع سبق ذكره، ص ،ص 52،53.

- مبدأ الموضوعية في التدقيق: ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقرير الشخصي أو التمييز أثناء التدقيق وذلك الاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا،وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.
- مبدأ تدقيق مدى الكفاية الإنسانية: ويشير هذا المبدأ إلى وجوب تدقيق مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة، بجانب تدقيق الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشاة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة وهذا المناخ تعبير عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

ب- **المبادئ المرتبطة بركن التقرير**:

- مبدأ كفاية الاتصال: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبحث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.
- مبدأ الإفصاح: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق، كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف –إن وجدت- في أنظمة الرقابة الداخلية ولمستندات والدفاتر والسجلات.
- مبدأ الإنصاف: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق ، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

المبحث الثاني:الإطار النظري للتدقيق الجبائي

إن الروابط الموجودة بين المحاسبة والجباية هي روابط قوية ومتينة جدا ، إن التدقيق الذي كان في بادئ الأمر معمم في ميدان المحاسبة والمالية استوجب عليه ضروريا مع اتساعه أن ينبعث نحو الجباية أصبح أكثر فأكثر ذات مكانة مهمة ومؤثرة في حياة المؤسسة مع الأخطار المالية التي تنتج عنها في حالة التسيير السيئ للقواعد والقوانين الجبائية داخل المؤسسة. حيث أصبحت هذه القواعد والقوانين الجبائية في أيامنا هذه جد معقدة، بحيث تضع المؤسسة أمام أخطار حقيقية ، إذ لم تحترم ولم تطبق هذه القوانين، وحتى إذا طبقتها واحترمتها بطريقة حسنة فهذا يؤدي إلى إرغامها وإجبارها أن تكون محملة بتكلفة لإدارية، هذا ما يؤدي إلزاميا إلى تهيئة وتعبئة طاقم من المهنيين الأكفاء والمؤهلين الذين ينتمون إليها أو من خارجها لمواجهة هذا النوع من الأخطار، وعليه فلمعرفة أكثر للتدقيق الجبائي قسمنا المبحث إلى ثلاث مطالب:

- مفهوم التدقيق الجبائي
- أهداف التدقيق الجبائي
- أنواع التدقيق الجبائي

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الجبائي

قدمت عدة تعاريف للتدقيق الجبائي وكلها تعاريف صادرة عن هيئات أو أشخاص متمرسين ، وسوف نحاول تقديم بعضها لنستنتج في الأخير تعريفا شاملا وكاملا .

فحسب الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة (ATIC) L'Association Technique D'harmonisation Des Cabinets D'audit Et Conseil ، تعتبر التدقيق الجبائي كمتغير للتدقيق العملي ، و يمكن تعريفه كمايلي :

" يتمثل التدقيق الجبائي في إبداء رأي على مجموعة من الهياكل الجبائية للوحدة (المؤسسة) وطريقة توظيفها , وبالتالي نجد الجباية بكل أنواعها موضوع التدقيق داخل المؤسسة[1].

وحسب البروفيسور م . كولين M : COLIN : "التدقيق الجبائي هو الفحص المحاسبي المطبق من طرف إدارة الجباية وهو عبارة عن مراقبة احترام القوانين الجبائية " [2]

[1] Atic, l'audit naissance d'une fonction, étude réalisée par le cabinet Atic, auprès 50 responsables d'audit interne, paris 1985

[2] M , colin, « **la vérification fiscal** » éd, économico ,pars, 1985, p38.

أما بالنسبة للدكتورين :P : BONGAN ET J.M.VALLEE :

" التدقيق الجبائي يسمح بقياس قابلية المؤسسة على تحريك مواردها بغرض احترام القوانين الجبائية في إطار سياستها التسييرية من جهة ، وكذا التحقق من أهدافها المسطرة ضمن السياسة العامة من جهة أخرى.[1]

1- **تعريف مختلف مكاتب و مجالس المراجعة** Diffèrent Cabinets D'audits Et De Conseil

« يعتبر التدقيق الجبائي الجانب الجبائي لمهمة التدقيق المحاسبي أو هو مهمة على شكل عقد يهدف إلى فحص الوضعية الجبائية لمؤسسة ما أو لمجموعة من المؤسسات».

التدقيق الجبائي هو عبارة عن اختيار نقدي للحالة الجبائية للمؤسسة ، ويتعلق الأمر بالبحث في مدى احترام المؤسسة بـــ:

- التصريحات الواجب القيام بها .
- القواعد الخاصة لتحديد النتيجة الخاضعة .

إذن على المدقق القيام بحساب النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية ، وذلك عن طريق التأكد من صحة ودقة الدفاتر المحاسبة .[2]وتعريف ذلك :

" هو العملية التي تهتم بالتأكد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة اتجاه إدارة الضرائب ويهتم كذلك بتطوير التسيير الضريبي من أجل الاقتصاد في مبلغ الضريبة " .

" التدقيق الجبائي عبارة عن فحص للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض تشكيل رأي أو تقييم الهدف منه هو إعداد وتشخيص جبائي للمؤسسة ."

[1] P. Bougna et J. M. Vallée . " **audit et gestion fiscal** " éd clef atof. Paris 1986 p : 53
[2] AUDIT ET GETION FISCAL DE LENTREPRISE .op cit –p:223

" التدقيق الجبائي يعطي للمؤسسة قابلية استعمال الجباية لفائدتها الخاصة بها حيث يساهم في:

- الأمن الجبائي للمؤسسة الخاصة القانونية .

- تحسين التسيير الجبائي داخل المؤسسة (خاصية الفعالية .) ومنع التهرب الضريبي".

من خلال جل هذه التعاريف نتوصل إلى تعريف شامل هو: "التدقيق الجبائي هو مالية التأكد من صدق وصحة التصريحات الجبائية للمؤسسة، وهي فحص للوضعية الجباية للمؤسسة ما، بغرض تكوين رأي عام يسمح بتشخيص هذه الوضعية، وهذا لجعلها مهلة لاستعمال الجباية فيما يخدم مصالحها، حيث تسمح بتحقيق الأمان الجبائي للمؤسسة وهذا من الجانب القانوني، أما من جانب الفعالية فهي تساهم في تحسين التسيير الجبائي لها".

2- أهمية التدقق الجبائي :

التدقيق الجبائي هو المحرك الأساسي للتشخيص الجبائي للمؤسسة والذي يسمح باكتشاف نقاط الضعف ونقاط قوة المؤسسة وهذا بهدف تصحيح الأولي والاستغلال الأمثل للثانية ، حيث يتضمن حمايتها ويضمن كذلك أكبر أمن جبائي لها .

التدقيق الجبائي يسمح بتقييم النجاعة الجبائية للمؤسسة ويسمح كذلك بوضع الخطوط العريضة للإستراتيجية الجبائية للمؤسسة . واقتراح الحلول التي تجعل الأداء في التسيير الجبائي أكبر بإنقاص التكلفة الجبائية ، ومراقبة القانونية الجبائية وتفرض دراية ومعرفة لترجمة القوانين والقرارات والمراسيم والبيانات...الخ ،وهذا لتقييم

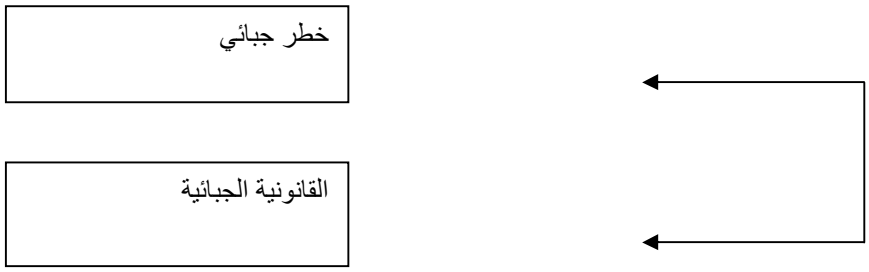
الصدق والأمن للمؤسسة موضوع التحقيق (الشكل).

الشكل رقم (2)التدقيق وتطور الخطر الجبائي

الصدق

التدقيق الجبائي

الأمن



في الواقع التشريع الجبائي يفرض احترام القواعد سواء من ناحية الشكل أو من ناحية المضمون،أو من ناحية الزمن فحقيقة المؤسسات تسهر على تطبيق،النصوص القانونية الخاضعة لها،حيث يؤدي عدم احترامها إلى عقوبة كبيرة.

المطلب الثاني: أهداف التدقيق الجبائي

باعتبار أن التدقيق الجبائي مفهوم جيد بالنسبة لباقي أنواع التدقيق، واعتبار عدم وجود أي نص قانوني وكذا عدم وجود أي مغير بالنسبة للتدقيق الجبائي، تجعل المدقق الجبائي أو المسير في حرية تامة عند تحديد واجباته والمتمثلة في :

- رسالة المهمة (أمر بمهمة)
- أتعاب التدقيق (بالنسبة للمدققين الخارجين)
- تحديد المهمة الرئيسية للمدقق

يتمثل هدف المدقق الجبائي في هدفين رئيسيين هما: قياس الخطر الجبائي (التهرب الضريبي) والحد منه، تقدير الأداء الجبائي للمؤسسة.

1- التدقيق الجبائي أداة لقياس الخطر الجبائي

قبل التطرق إلى مبررات اللجوء إلى التدقيق الجبائي لقياس الخطر الجبائي والتقليل منه أو القضاء عليه يجب إظهار طبيعة هذا الخطر.

1.1. طبيعة الخطر الجبائي، إن التعقيد في التصريحات الجبائية، وملايين التسجيلات المحاسبية خلال السنة في مؤسسة كبيرة، بالإضافة إلى المعارف المحدودة للمنفذين القاعديين للمحاسبة في المؤسسة لا يجعل وجود عدد هائل من الأخطاء أمرا مفاجئا.

وبما أن الإدارة الضريبية تملك تجاه المؤسسة سلطة ثلاثية تتمثل في المراقبة، الإجراءات التصحيحية وتسليط العقوبات، فإنها تقوم بمراقبة الانتظام الجبائي للمؤسسة من خلال مراجعة نظام التصريحات على مستوى هذه المؤسسة، والمشرع أجاز لإدارة الضرائب طرق متعددة للرقابة، وسخر لها كل الموارد البشرية والوسائل المادية الضرورية لهذه المهمة.[1]

ينجم عن ملاحظة عدم الانتظام والدقة في التصريحات 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 يمكن تسميته الخطر الجبائي للمؤسسة.

2.1. مبررات اللجوء إلى التدقيق الجبائي: تندرج التكلفة الجبائية ضمن أعباء المؤسسة وبالتالي تدخل في تحديد نتيجة الدورة، لذا فإنها محل انشغال من طرف مسيري المؤسسة، وما يجعلها أكثر أهمية هو إمكانية قيام إدارة الضرائب بعملية مراقبة تتبعها عقوبات وإجراءات تقويمية، وهكذا تنشأ ضرورة القيام بمهمة تدقيق جبائي لمختلف تصريحات المؤسسة.

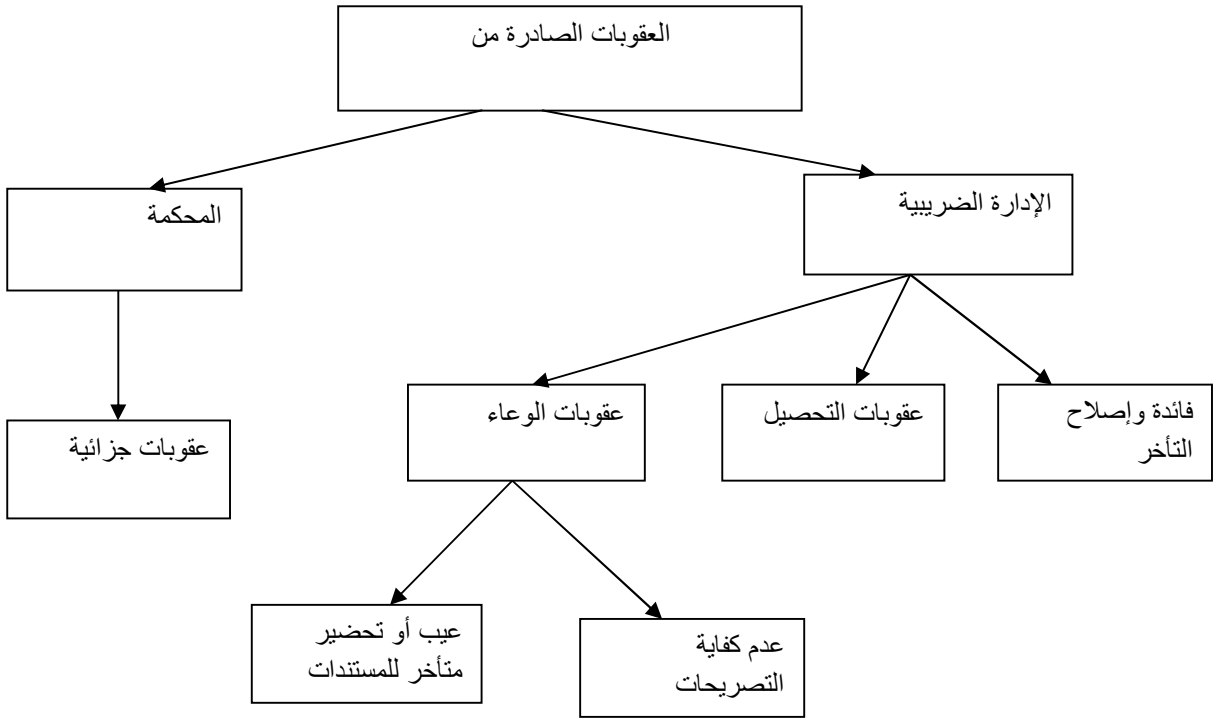
[1] Bernard Légarde, « **fiscalité et redressement d'entreprise »** , édition Tech et doc, la voise , Paris, 1990, p : 38.

تكمن أهداف هذا التدقيق في البحث عن معلومات تخص وجود عدم الانتظام والدقة في التصريحات الجبائية، وهو ما يسمح بقياس مدى الخطر المتعلق بها، وبالتالي معرفة الوضعية الجبائية للمؤسسة والتي تهم بشكل كبير المؤسسات المالية (البنوك)، محافظي الحسابات والشركاء المستقبليين.

كما يمكن أن يكون للتدقيق الجبائي أهداف أكثر عمقا إذا كانت الغاية المنشودة منه هو كما يلي:

- البحث عن إمكانية تقليص الخطر الجبائي أو القضاء على عوامل ظهوره المتمثلة في عدم الانتظام والدقة؛
- توجيه نتائج التشخيص إلى المسيرين لمساعدتهم في اتخاذ القرار؛
- معرفة مواطن ضعف المؤسسة من الجانب الجبائي، و وضعها أمام حقيقة وضعيتها الجبائية.
-

الشكل رقم (3) العقوبات المسلطة من طرف الإدارة الضريبية والمحاكم



المصدر: Jacque Duhem et Michel Jammes**, « audit et gestion fiscale de l'entreprise »**, édition efe, 1996, p : 201

يبين هذا الشكل كيف أن المؤسسة معرضة لعقوبات قد تكون مسلطة من طرف الإدارة الضريبية أو من طرف المحاكم، وهذا نتيجة لعدم احترامها لمختلف القواعد القانونية والجبائية، هذه القواعد قد تتعلق بالزمن (عدم احترام مواعيد التصريح) وقد تكون متعلقة بالمضمون (عدم كفاية التصريحات).

2- التدقيق الجبائي أداة لتقدير الأداء والفعالية الجبائية للمؤسسة: أخذت نظرة المؤسسة إلى الجباية وجها جديدا في الوقت الحالي، فبعد أن كانت مرتبطة بفكرة القيد المالي والالتزامات الإدارية أصبحت تعطي للمؤسسة إمكانية تصميم وضعيتها الجبائية[1] من خلال إعطائها شكل اجتماعي ما يتم اختياره على أساس الخيارات التي تتضمنها التشريعات الجبائية، والتي يمكن أن تستفيد من نظام خاص كالإعفاءات الضريبية، كما انه أصبح في إمكان المؤسسة قياس وتقدير كتلة ديونها الجبائية.[2]

وفي هذه الحالة فإنه بإمكان المؤسسة البحث عن الطرق الأقل خضوعا للضريبة من أجل ضمان فعالية جبائية، والتي تدخل ضمن التسيير الجبائي للمؤسسة، وهذا ما يبرر ضرورة الاعتماد على مختص لتقدير فعالية التوجهات والخيارات الجبائية، وهو المدقق الجبائي.

1- 2- مجال تطبيق مراقبة الفعالية الجبائية :

[1] Ilhem **Khelif**, mémoire de find étude, **« les spécifiés de l'audit fiscal par rapport a l'audit comptable** », iedf, 1994-1996, p: 09.
[2] Phillipe **Boudafox**, **« précis de science et technique fiscal** », édition dunod, 1986, p : 91.

يدخل التدقيق الجبائي في إطار التسيير الجبائي وذلك كونه مراقبة للفعالية الجبائية، ولا يمكن اعتبار المسيرين يطبقون تسييرا جبائيا بمجرد أنهم يوفون بالتزامات المؤسسة الجبائية دون التعرض إلى عقوبات أو غرامات، بل يجب أيضا أن ينجحوا في إدماج الجانب الجبائي في إطار التسيير العام للمؤسسة،ولهذا فان التدقيق الجبائي يعتبر عنصرا مهما في التسيير الجبائي ولكن مجال تحقيقاته أضيق من مجال تحقيق التسيير الجبائي، لأنه يركز على تطبيق الخيارات الجبائية واستعمالها.

يتمثل هدف التدقيق في فحص الوضعية الجبائية للمؤسسة ، والتي تتأثر بنوعين من القرارات وتحدد هذه القرارات بصفة طبيعية أهداف المدقق الجبائي.

- فالقرار الأول يتمثل في القرارات الناتجة عن مختلف واجبات المؤسسة اتجاه الإدارة الجبائية ، حيث تكون المؤسسة مجبرة على احترام الواجبات المتعلقة بالشرعية القانونية وهذا لتجنب الأخطار الجبائية المتبوعة بعقوبات كبيرة .

- أما القرار الثاني وهو يسمح للمؤسسة بتشكيل ديونها الجبائية، وهذا لتحديد استعمالاتها التي تقدم كاختيارات جبائية وكانتقادات للجباية التي تطبقها المؤسسة. هذه القرارات تفرض بالضرورة وجود مهمة التدقيق،ومن هذا يمكن أن نميز بين هدفين رئيسين لمهمة المدقق الجبائي والتي تتمثل في التالي :[1]

1 – التأكد من أن المؤسسة تحترم حقيقة القواعد القانونية الخاضعة لها (ملاءمتها للقواعد الجبائية) فمن خلال التدقيق الجبائي،يقوم أيضا بإنجاز مراقبة قانونية تسمح للمؤسسة بمعرفة ليس فقط الأخطار ولكن أيضا الخطر الناجم عن هذه الأخطار .وتكون هذه الأخيرة – المراقبات القانونية – مبينة على :

- المراقبة على أساس العودة إلى قوائم الاستقصاء "Questionnaire" [2] للمدقق الجبائي.

[1] C . F Bougan et J . M vallée . op. cit. p : 69 .
[2] Robert Oberth " **pratique internationale de la comptabilité et de l'audit** ". éd dunod , paris 94

- الهدف من المراقبة بواسطة قوائم الاستقصاء.
- هيكل قوائم الاستقصاء.
- مراقبة الشكل والوقت.

يقوم المدقق الجبائي بوضع نوعين من المراقبة ولكن مكملين لبعضهم البعض وهما :

- مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات السارية المفعول حاليا داخل المؤسسة، وهذا لتوضيح ممارسات من الناحية الجبائية .
- تقييم مراقبة خاصة لوظيفة الجباية أو ما يوازيها حيث يجب على المدقق أن يأخذها بعين الاعتبار.

2 – يقوم المدقق بتقييم قابلية المؤسسة لاستعمال أحسن بالنسبة للإمكانيات التي يوفرها لها التشريع الجبائي،أي التحكم في ميكانزمات التشريع الجبائي ومعرفة خباياه وبالتالي استعماله في صالح المؤسسة من غير المساس بمصالح خزينة الدولة،هذه التقنيات هي الطرق المستعملة والتي يمكن أدراجها ضمن مفهوم التسيير الجبائي للمؤسسة. أما أساس الفعاليات الجبائية فهي ناتجة عن :

- مراقبة نظام المعلومات الجبائية .
- مراقبة تكامل المفاهيم الجبائية في عملية اتخاذ القرار.

تعتبر مساهمة التدقيق الجبائي في إطار القانونية والفعالية الجبائية ذات أهمية كبيرة، هذا حتى لو تبين أن خصائص مهمة الجباية تفرض العودة لاستعمال تقنيات خاصة .

بالإضافة إلى الهدفين الرئيسين السابقين ، توجد أهداف ثانوية يمكن توضيحها كالتالي :

- التدقيق الجبائي عبارة عن وسيلة ناجعة لتقريب الجباية من الحسابات بقراءة جبائية جديدة للحالات المالية والمحاسبية .

- التدقيق الجبائي يعتبر كجواب على قابلية المؤسسة للتحكم في البارومترات الجبائية.
- تجنب إجراءات يمكن أن تأخذ عدة سنوات وقد تؤدي هذه الإجراءات إلى عرقلة السير الحسن للمؤسسة (مثلاً تعطيل حسابات الشركة لدى البنوك أي المعارضة على الحسابات).
- التدقيق الجبائي يساهم في جرد نقاط القوة ونقاط الضعف للمؤسسة وإلى تحسين تطور القرار.
- توضيح أهمية الخطر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي وعن النقائص الظاهرة في تنظيم المؤسسة .
- التدقيق الجبائي كمحرك في إعداد التشخيص الجبائي للمؤسسة .
- إن دور مهمة التدقيق الجبائي يمكن أن يسمح في كل مرة بتحديد تقييم شامل للوضعية الجبائية تجاه ضريبة معينة .
- البحث وتقييم الخطر الناتج عن التطبيق السيئ للقواعد الجبائية .
- التدقيق الجبائي يسمح بالقضاء تدريجيا على العوامل الغير القانونية وهذا لتجنب إجراءات التقويم والاخضاعات الإضافية .
- تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن عدم التصريح أو التأخير في تقديمه أو نقص في التصريح .
- البحث في تهيئة الهياكل للسماح بتخفيض الضرائب من كل هذا فإن هذه المهام والأهداف المرتبطة بالتدقيق الجبائي تعتبر أساسية . وهو ما يميزها عن باقي أشكال التدقيقات.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الجبائي

يعتبر التدقيق الجبائي الأداة الأساسية في إعداد تشخيص المؤسسة، وبالتالي فهو يضم مهمة احتياطية تهدف إلى التحكم في الجانب الجبائي لها الأمر الذي أدى إلى بروز نوعين من التدقيق الجبائي

1- **التدقيق الجبائي الداخلي**: وقد عرفه معهد المراجعين الداخلين(the institue of interna auditoires) التدقيق الداخلي على أنه:" نشاط مستقل هادف يعطي للمؤسسة نوع من الحماية من خلال التحكم في مختلف العمليات وذلك لتحسينها والمساهمة في إنشاء القيمة المضافة عن طريق النصائح والاستشارات التي تحملها".[1]

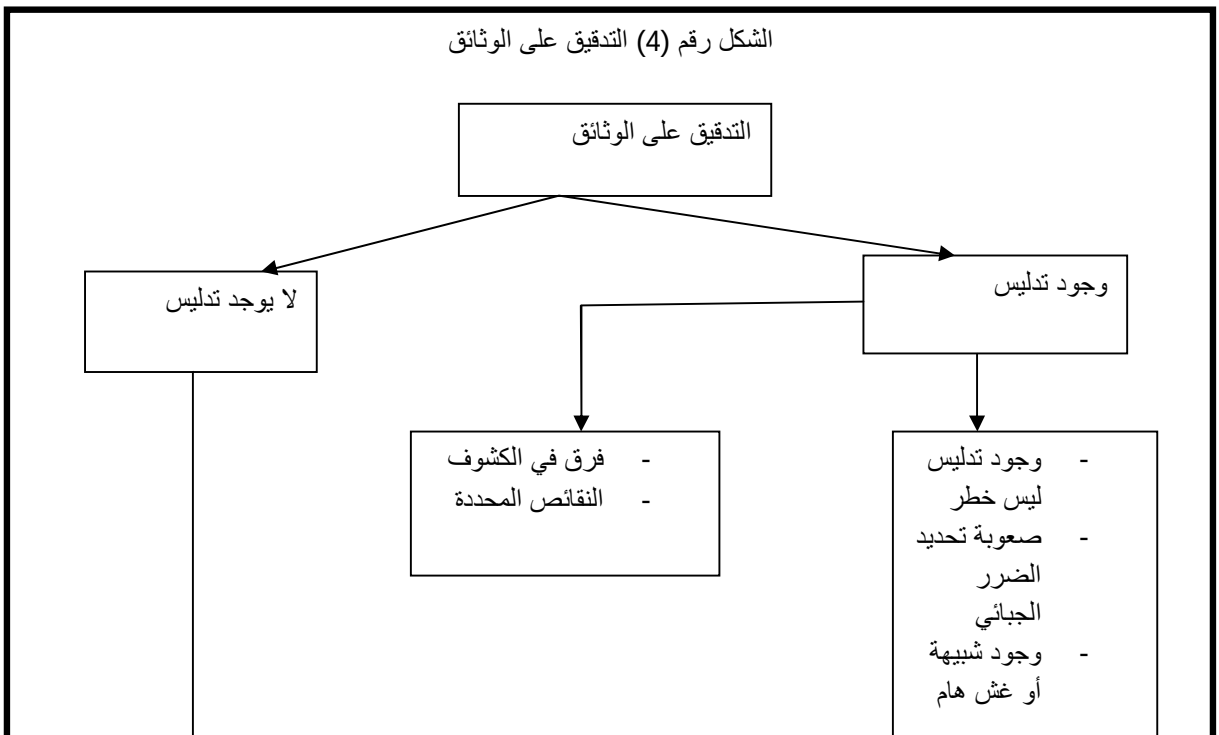
ويقصد بالتدقيق الداخلي ذلك التدقيق الذي يتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتب بناءا على الوثائق التي في حوزتهم، ومفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من التدقيق دوريا والأهداف مسطرة مسبقا ويمكن أن يكون التدقيق شكليا أو تدقيق على الوثائق.

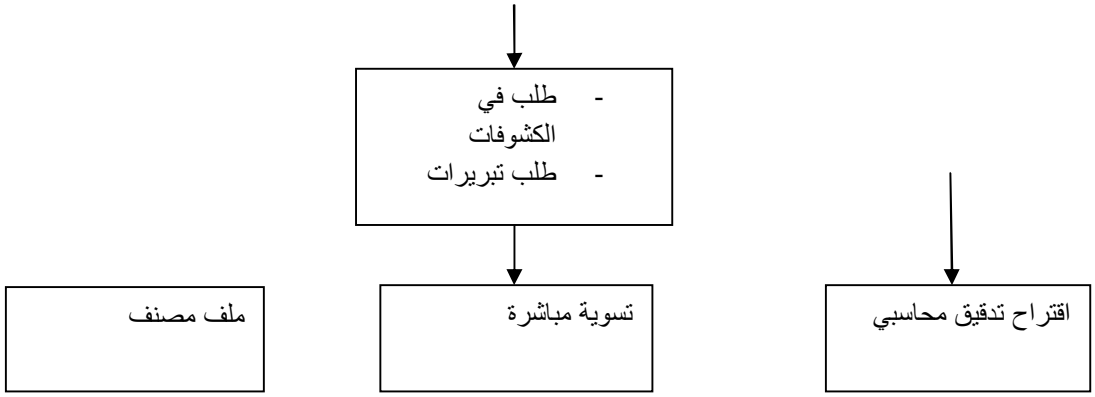
[1] Jacque Renard avec le concours de Jean-Michel Chaplin, **« théorie et pratique d'audit interne** », édition les éditions d'organisations, 2000, p: 61.

أ- **التدقيق الشكلي**: يبدأ التدقيق الشكلي منذ استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المرسلة أو المودعة من قبل المكلفين، سواء التصريحات الشخصية أو التصريحات المهنية ويتم تدقيقها بطريقة منتظمة وغير انتقائية وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء إن وجدت وتتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G50) و($G50_A$) وتلك المذكورة في التصريح السنوي مع المعلومات التي تحصلت عليها لإدارة الجبائية من كشوفات الربط بطاقات المعلومات وقوائم العملاء التي تمتلكها. ويهدف هذا التدقيق إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات، ويسمح أيضا بالمساعدة في برمجة الملفات للتدقيق المعمق فيما بعد.

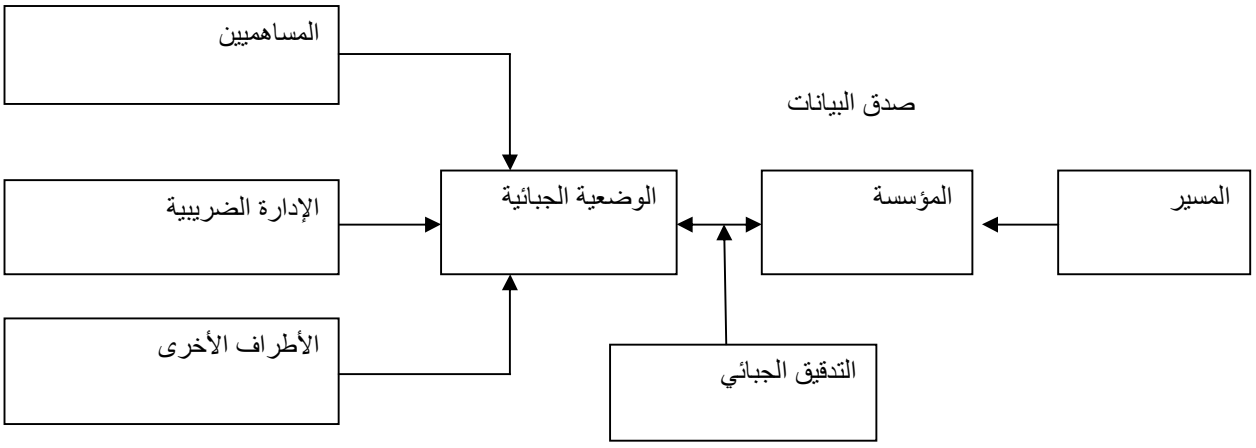
ب- **التدقيق على الوثائق**: بخلاف التدقيق الشكلي فإن التدقيق على الوثائق الانتقائية32 وغير منتظمة وهذا انتقاء لا يكون فقط على التصريحات الشخصية، وإنما يكون على مجمل التصريحات المهنية، وذلك من أجل التوصل إلى مراقبة الأرقام والمبالغ المصرح بها، وتتمثل في الفحص النقدي للتصريحات الجبائية المكتتبة وتلائمها وتجانسه مع المداخيل المصرح بها، والوثائق والمعلومات التي في حوزة المصلحة، والتي يتم استكمالها في حال النقصان بطلبات استيضاح أو طلبات تبرير تطلب من المكلفين حسب المادة (19) من قانون الإجراءات الجبائية لإجراء التدقيق على الوثائق يجب إتباع عدة خطوات منها المبينة في الشكل4 التالي:

الشكل رقم (4) التدقيق على الوثائق





الشكل رقم (5)دور المدقق الداخلي



المصدر: (Olivier **Herbach, « le comportement des collaborateurs de cabinet d'audit** », thèse de doctorat de gestion, université des sciences sociales, Toulouse 1, 2000, p : 04.)

من خلال الشكل رقم(5) يظهر اهتمام كل من المساهمين وإدارة الضرائب بالإضافة إلى الأطراف الأخرى بالوضعية الجبائية للمؤسسة حيث يلجأ هؤلاء إلى مكاتب المراجعة للقيام بعمليات المراجعة الجبائية للبيانات والمعلومات الجبائية التي تخص المؤسسة والتي يعتمد عليها المسيرين في اتخاذ القرارات.

2- **<u>التدقيق الجبائي الخارجي</u>**: هو عبارة عن مهمة تمارس من طرف شخص مستقل عن المؤسسة بصفة متقطعة أو دائمة (مستمرة)، حيث تكون مهمته في بعض الأحيان عبارة عن تكملة لمهام التدقيق الداخلي، كما يمكن أن تكون ذات طابع تعاقدي مثل أن تلجأ المؤسسة إلى مكتب للتدقيق بغرض إنجاز هذه المهمة في إطار عقد يربطها بهذا المكتب.

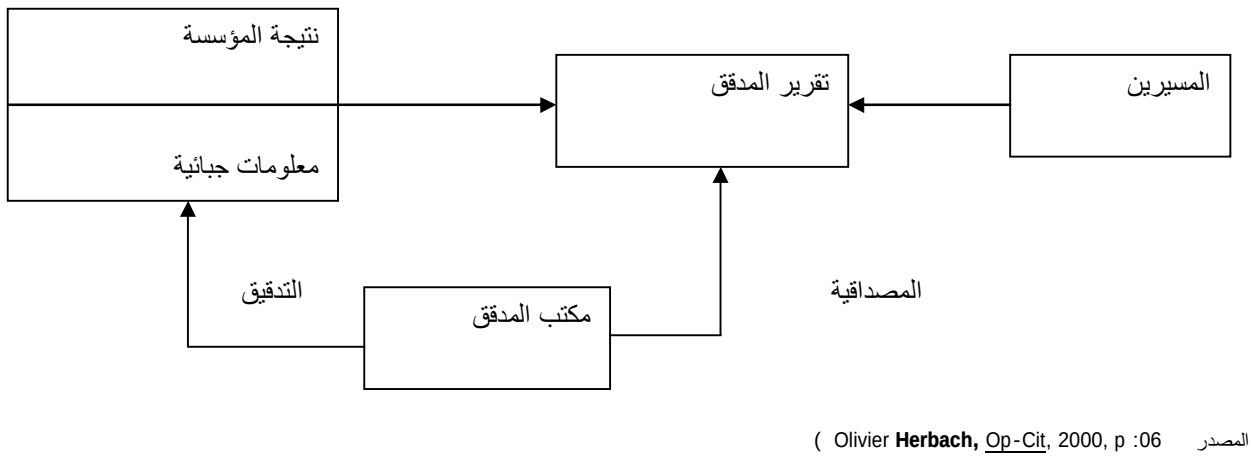
ويتم هذا النوع من التدقيق دائما وفق برمجة سنوية ويكتسي شكلين هما:

أ- **التدقيق في المحاسبة (التدقيق المحاسبي):** حسب المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية على أنها مجمل العمليات التي تتمثل في الفحص في عين المكان للمحاسبة والوثائق الأخرى للمؤسسة، أو للشركة ومواجهتها بالتصريحات المكتتبة وكشوفات الربط الخارجية وبطاقات المعلومات إن وجدت، كذا المعاينات المادية التي يجريها المحقق، وهذا التدقيق يمكن أن يكون، عام يركز على مجمل الضرائب والرسوم، أو خاص التركز على ضريبة أو رسم معين.

ب- **التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية:** نصت المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية وهي مجمل عمليات التفتيش المعمق بهدف الكشف عن فروقات محتملة بين المداخيل المصرح بها من قبل، مقارنة بالتي عند المصالح الجبائية من معطيات ومعلومات عنه ، وتتعلق بجميع المكلفين الخاضعين للضريبة ، حيث يمكن لمسير مؤسسة فردية أن يخضع إلى:

- تدقيق محاسبي فيما يخص نشاطه المهني.
- تدقيق معمق بصفة شخص طبيعي.

الشكل رقم(6) دور المدقق الخارجي:



المصدر (Olivier **Herbach,** Op-Cit, 2000, p :06)

يظهر دور التدقيق الجبائي الخارجي في الشكل(6) أعلاه المتمثل في أن مكتب المدقق يقوم بالتأكد من التصريحات الجبائية والتسجيلات المحاسبية لمختلف الضرائب من أجل إعداد تقريره الذي يهتم به المسيرين من أجل بناء القرارات .

المبحث الثالث: مقومات التدقيق الجبائي

إن استمرار و نجاح أي مؤسسة اقتصادية مرتبط بمدى تحقيقها و كفاءتها في تنفيذ سياستها و لأجل تجنب أي انحراف تلجأ إلى طرق محايدة لتقويمه و يتبع المدقق خطوات منتظمة من اجل ابدأ رأيه الفني المحايد بكل نزاهة واستقلالية انطلاقا من تقييم أنظمة الرقابة الداخلية التي كان الاهتمام بها ما يبررها. و ذلك اعتمادا على مجموعة من الأدلة و القرائن حيث أن نظام الرقابة الداخلية و الأدلة تجسد المعيار الثالث و الثاني من معايير العمل الميداني. تعتبر الرقابة الداخلية صمام الأمان لأي مؤسسة من اجل المحافظة على أملاكها من أي إتلاف أو سوء استعمال و خاصة في ظل اتساع فروع الشركات الموزعة إقليميا و التي بواسطتها يتم اكتشاف مواطن القوة و الضعف و الاختلافات و الانحرافات و التهرب الضريبي و الغش. الفحص الضريبي يهدف إلى التحقق أيضا من عدالة القوائم المالية المقدمة ضمن الإقرار الضريبي مستخدما

أساليب التدقيق الضريبي المستمدة قواعدها من قواعد التدقيق المتعارف عليها، بالإضافة إلى قواعد ومعايير أخرى وذلك للتأكد من:

1- تحقق الواقعة المنشأة للضريبة.

2- تحديد التاريخ الذي تحققت فيه الواقعة المنشأة للضريبة.

3- تحديد القانون الواجب التطبيق للواقعة المنشأة للضريبة.

4- تحديد مقدار الالتزام من حيث تحديد السعر والمقدار.

أي أن الفحص الضريبي والتدقيق المالي يقومان على قواعد قانونية أو مهنية تصدرها مؤسسات قانونية أو مهنية متعارف عليها، بقصد الحكم على عدالة القوائم المالية المقدمة من الأفراد أو الشركات إلى الجهات المطلوبة.وعلى هذا الأساس قسمنا المبحث إلى ثلاث مطالب هي:

- قواعد وسلوك مهنة التدقيق الجبائي
- معايير التدقيق الجبائي
- مراحل سير عمل مهمة التدقيق الجبائي

المطلب الأول: قواعد وسلوك مهنة التدقيق الجبائي

تعد النزاهة من أهم الصفات التي يجب أن يتحلى بها المدقق الجبائي، فهي نقطة الارتكاز الأساسية التي يعتمد عليها العميل في إضافة المنفعة له، فالعمـــلاء يعتمدون على المدققين في تقديم الخدمات لهم وبدرجة عالية من الدقة والقواعد الأخلاقية، والتي تتحقق من خلال استقلاليته وسلوكه المهني والأخلاقي.وذلك حسب المرسوم التنفيذي رقم 96/136 القواعد الأخلاقية المهنية .

1- واجبات المهني في أداء مهنة وفي علاقته مع زبائنه:[1]

[1] هادي التميمي،مرجع سبق ذكره، ص82 ص 83.

✓ العناية المهنية الواجبة: "يجب على العضو أن يلتزم بمعايير المهنة الفنية والأخلاقية، وأن يسعى على الدوام لتحسين كفاءته وجودة خدماته، وأن يؤدي مسئوليته المهنية على أكمل وجه ممكن، وبكفاءة وإخلاص". وقد جاء في المرسوم السابق ذكره في المواد (2/4/ 5/7/13)بما يتعلق بالعناية المهنية فيما يلي أن:

- يتحلى بدرجة عالية من الرزانة في أداء مهامه بدون المساس بكرامة المهنة وشرفها؛
- ينفذ بعناية طبقا للمقاييس المهنية كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية.
- يقوم عند ممارسة مهامه، الرقابة الحسابية والمحاسبية والتصريحات الجبائية وتصريحات الشركات، وفي مجلس التسيير أن يقوم بما يأتي:
  - ينفذ الخدمات المطلوبة بعناية؛
  - يحترم الآجال المتفق عليها؛
  - يعلم الزبون؛
  - يتابع في مجال رقابة الحسابات كل التحريات الضرورية التي من شأنها أن تكون لديه رأيا معللا ومؤسسا.

✓ الموضوعية والاستقلالية :

"تعطي الموضوعية والاستقلالية قيمة لخدمات المهني وهي إحدى العلامات المميزة للمهنة؛ وتتطلب الموضوعية من المهني أن يكون محايدا ويتمتع باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بخدماته المهنية وألا يكون له مصالح متعارضة؛ وأن يتجنب أي علاقات قد تبدو أنها تفقده موضوعيته واستقلاله عند تقديم خدماته المهنية".كما تنص المواد(3و5) من المرسوم التنفيذي.من واجب المهني أن:

- تكون علاقته بزبائنه مستندة إلى الأمانة والاستقلال وإلى واجب القيام بمهامه بشرف وضمير مهني؛

- يشهر فيما يخص التصريحات الجبائية وتصريحات الشركات على احترام زبائنه التشريعات المعمول بها في هذا المجال مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده واستقلاله وتحمله المسؤولية.

✓ السر المهني:

"يتطلب السر المهني من العضو أن يكون نزيها، عفيفا، صادقا، مراعيا مصلحة المجتمع وقيمه الأخلاقية، دقيقا في تفسير المعايير ومحافظا على سرية أعمال عملائه". وقد تضمنته المادة (6) من نفس المرسوم.

- يلتزم بسر المهنة في أداء مهنته إلا في بعض الحالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها ولاسيما:

- بموجب إلزامية اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة؛
- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم؛
- عندما يدعون للإدلاء بشهادتهم أمام غرفة المصالحة والتأديب والتحكيم؛
- بناءا على إرادة موكليهم.

2- **واجبات تتعلق بتأطير المتدربين:**

يجب على أستاذ التدريب أن يمنح المتدربين كل التسهيلات من أجل ما يأتي:

- متابعة الدروس التحضيرية للامتحانات التي تفضي إلى هذه المهنة؛
- المشاركة في حصص الأعمال التطبيقية والأنشطة التكوينية؛
- التقدم إلى الاختبارات؛
- التمتع بإجازة خاصة غير مدفوعة الأجر.

3- حقوق المهني في ممارسة مهامه[1]

✓ الحق في التعاون:

يحق للمدقق أن يطلب من زبونه أن يتعاون معه قصد القيام بمهمته ويمكنه أن يطلب على الخصوص ما يأتي:

- أن تقدم له كل الوثائق اللازمة لتكوين ملف دائم؛
- أن يسهل له دخول المصالح من أجل الحاجات التي تتطلبها مهمته؛
- أن تجمع كل الوثائق اللازمة وترتب وتوضع تحت تصرفه.

على المهني الذي يلاحظ تجاهل واجبات التعاون أو قصورا يعرقلان مهمته أن يبلغ بذلك مسيري المؤسسة كتابيا و يطلب منهم تدارك ذلك.وللحصول على معلومات جيدة حول الوضعية الجبائية للمؤسسة يجب عليهم اختيار مدقق مؤهل لهذا النوع من المهام،والذي يجب أن يتمتع بحرية مادية ومعنوية وبمؤهلات وخبرة مهنية في ميدان الجبائي، لضمان أكبر قدر ممكن من المردودية أثناء ممارسته لمهمته .

ولا ننسى أيضا أن المعنيين يسطرون مع المدقق حدود مهمة التدقيق الجبائي والتي تتمثل في أهدافها ، فترتها ومدى شموليتها .

[1] المرجع السابق،ص،ص،85،88.

المطلب الثاني: معايير التدقيق الجبائي

إن هدف التدقيق الجبائي لا يختلف كثيرا عن هدف التدقيق المالي والمتمثل بإبداء الرأي الفني والمحايد عن صحة وعدالة القوائم المالية. ولكن الاختلاف بينهما ينشأ في تطبيق القواعد والمعايير .فعلم التدقيق المالي Assurance servicesيخضع لمعايير التدقيق المتعارف عليها GAASفي حين أن التدقيق الجبائي Non assurance Services يتلخص في التقرير عن مدى التزام المنشأة المحلية أو الأجنبية بالمتطلبات القانونية الواردة في قوانين الضرائب والمبنية على علمي المحاسبة وتدقيق الحسابات، وبالتالي فهو يقع ضمن تدقيق الالتزام .ومن هنا ينشأ الاختلاف في مفهوم الربح المحاسبي والربح الضريبي.
حيث أن هدف المدقق المالي هو إبداء الرأي الفني والمحايد عن صحة الإحداث المالية التاريخية، والتقرير عنها إلى الإدارة، والتي تقوم بدورها بتوزيع هذه البيانات المعتمدة إلى كل المستفيدين من هذه البيانات .وحتى يحقق

الفاحص الجبائي أهدافه فإنه يستخدم نفس الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المدقق المالي، فضلا عن استخدام بعض الأساليب الأخرى التي تتفق وطبيعة أهداف التدقيق الضريبي.

حيث نصت الوثيقة الدولية للتدقيق رقم (120) " على أنه يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند تدقيق البيانات المالية، كذلك يتم تطبيقها بعد تكييفها حسب الضرورة عند تدقيق المعلومات والخدمات الأخرى ذات العلاقة" فالتدقيق الجبائي لا يعد أن يكون عملية منهجية منظمة لجمع أكبر قدر من الأدلة والقرائن التي تساعد الفاحص الجبائي في التحقق من أن ما تم إدخاله في قائمة الأرباح والخسائر هي نفقات فعلية، ومعقولة، ومقبولة جبائيا، تم إحداثها وفقا لقواعد المحاسبة، ثم تم تكييفها بخطوة لاحقة لتتمشى مع القانون الجبائي، وهناك أساليب يستخدمها

الفاحص الجبائي لتحقيق أغراضه الجبائية وفقا للتشريع الجبائي ومنها:

- التدقيق الفني والميداني
- التدقيق الحسابي والمستندي
- نظام المصادقات والاستفسارات
- الجرد الفعلي لمواقع مخازن المكلفين

1- المعايير الشخصية:

يحتوي على الصفات الشخصية للمدقق الجبائي و يتكون من ثلاث معايير:

المعيار الأول: التأهيل العلمي و العملي للمدقق في ما يلي:

- التأهيل العلمي و الخبرة المهنية .

- الخبرة العلمية في مجال الممارسة العملية لتدقيق واستمرار التعلم أثناء الممارسة مع تلقي التدريبات الكافية الرسمية والغير رسمية، إذ أن توفر المؤهل العلمي مع الخبرة العملية والتدريب الكافي تحقق في مجملها مستوى الكفاءة اللازمة للمدقق للقيام بعمله وحسن وتحسين فعالية أداءه و عليه يجب أن يكون له مستوى عال من المعلومات الجبائية ليستطيع " اتخاذ قرار حول نوعية المعلومات التي يدققها " [1]

المعيار الثاني: قاعدة الاستقلال**:** تتوقف على استقلاليته وحياده في إبداء رأيه ولا يوجد درجات في عدم الاستقلال ، يجدر التفرقة بين نوعين من الاستقلال فالأول يخص الاستقلال المهني وهو ضروري لممارسة المهنة، وتحكمه معايير ذاتية مما يؤدي إلى التحرر من الرقابة أو السلطة العليا إذ يعتمد على نفسه ولا يكون تابعا لعملية إبداء الرأي والثاني خاص باستقلال التدقيق فهو مرتبط بعملية إبداء الرأي في القوائم المالية ويعني ذلك التزام المدقق الجبائي بالموضوعية وعدم التحيز عند إبداء رأيه إذن يجب أن يكون " مستقل ماليا أو على كل وجهات النظر الأخرى في علاقته العملية مع زبائنه موضوع التدقيق ".[2]

المعيار الثالث: قاعدة العناية المهنية الملائمة**:** تتعلق هذه القاعدة بما يقوم به المدقق الجبائي وعلى درجة ودقة القيام بمهامه، ويسترشد المدقق الجبائي في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية والمهنية، هذه العناية تتطلب فحص انتقادي لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم وتتطلب أداء مهني يتفق مع حجم وضخامة وتعقيدات عملية التدقيق إلى استخدام العينات والخيارات فإن كل بند يتم اختياره للاختبار يجب أن يتم فحصه بعناية مهنية مناسبة.

2- **معايير العمل الميداني**[3]: وهي التي تخص العمل الميداني والمعايير المطبقة والمعتمدة ميدانيا في تطبيق

[1] I . D . E . M , p : 154
[2] Guide d'adit et commissariat aux compte .s n c . drh 1989. , p : 10.
[3] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص72.

التدقيق الجبائي وفي هذا الإطار نجد أربعة معايير.

المعيار الأول: قاعدة التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم مع المساعدين: تتطلب أولا اختيار المساعدين المناسبين ثم ضرورة تنفيذ عملية التدقيق الجبائي وفقا لخطة ملائمة، فمسؤولية القيام بقدر كاف من التخطيط المسبق تقع على المدقق الجبائي ومساعديه وذلك لتوفير أساس سليم لعملية التدقيق الجبائي الفعال، إذ يجب إعداد برنامج تدقيق جبائي لكل عملية للتأكد من تحدي خطوات العمل الضرورية أو اللازمة بصورة منتظمة مفهومة من قبل جميع مستويات هيئة التدقيق الجبائي.

المعيار الثاني:قاعدة كفاية وملائمة أدلة الإثبات :ضرورة حصول المدقق الجبائي على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات الملائمة لتكون أساسا سليما يرتكز عليها عند التعبير عن التقارير المالية وذلك عن طريق الفحص المستندي والتدقيق الحسابي والانتقادي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات.

المعيار الثالث: توثيق العمل : يوثق عمل التدقيق الجبائي دوما بملفات عمل يتم مسكها بغرض توثيق التدقيقات التي تم القيام بها وتدعيم النتائج المتوصل إليها، هذه الملفات تسمح بتنظيم أفضل للمهمة وتعطي دلائل على اتخاذ الاحتياطات والاحترازات الضرورية قبل الوصول إلى النتائج والأحكام النهائية.

2- **قواعد وضع التقرير:**وهو يتضمن الإجراءات المتبعة في كتابة التقرير النهائي (إصدار الإنذارات والورود) للمدقق الجبائي ونجد فيه المعايير التالية:

المعيار الأول: استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليه : يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى أن الحسابات والقوائم المالية قد أعدت وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. ولا يقتصر ذلك على مدى القبول العام للطرق المطبقة فيها المبادئ، ويتطلب من المدقق إبداء الرأي فيما إذا كانت المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية مبادئ متعارف عليها أم لا، والمقصود بالقبول العام للمبادئ المحاسبية أن المبدأ يلقى تأيدا واستخداما ملائما وينبغي على المدقق الجبائي التركيز على أن المبادئ المستخدمة تحقق أمرين:

- كون المحاسبة منتظمة من حيث الشكل أي مطابقة للنصوص القانونية.
- المحاسبة مثبتته لأنها مبررة بوثائق ومستندات الإثبات.
- المحاسبة صادقة، الآن الإهمالات والإغفالات قليلة وغير خطيرة.

المعيار الثاني: قاعدة تجانس استخدام المبادئ المحاسبية (الطريقة التحاورية): يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى مدى التجانس أو ثبات تطبيق استخدام المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى وتهدف هذه القاعدة إلى ضمان قابلية القائمة المالية للمقارنة وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ وأثرها على هذه القوائم .

المعيار الثالث : قاعدة الإفصاح الكامل في القوائم المالية: يجب أن يتضمن التقرير التحقق من كفاية وملاءمة الإفصاح كما تعبر عنها القوائم المالية والتي ينبغي أن تشمل على بيانات ومعلومات والعرض السليم للقوائم ومدى كفاية البيانات والدقة في ترتيبها وتبويبها وتوضيح كافة المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم والتي تتطلب إيضاحات أقفلت عند إعداد القوائم المالية وذلك لتقديم بيانات تساعد على العرض السليم لها دون الإعلان عن أسرار المشروع أو الإضرار به.

ومن المفيد أن يأخذ المدقق الجبائي الاعتبارات التالية للحكم على ملاءمة الإفصاح وكفايته :

- الهدف الرئيسي للإفصاح هو المصلحة العامة.
- وجود مبررات لعدم الإفصاح لتضارب المصالح فقد يكون الضرر للمشروع يفوق الفوائد العائدة للغير، ويلعب عامل الأهمية دورا كبيرا في مجال الإفصاح لارتباطه بالمصلحة العامة ويقاس باحتمال تأثيرها على المستثمر العادي والأهمية لا تتوقف على قيمة العنصر النسبية فقط بل تتوقف على أهمية المعلومات لمستخدمي القوائم المالية .

- القوائم المالية المتفق عليها قد تكون غير ملائمة فيما يتعلق بالإفصاح عن أوضاع وتوقعات هامة قد تكون ضرورية لاتخاذ القرارات.
- إن محتويات القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وكامل، ولا تحمل أكثر من معنى أو تحمل شكا في معناها.

المعيار الرابع: قاعدة إبداء الرأي في القوائم المالية: [1]يجب على المدقق الجبائي التعبير عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حالة امتناعه عن إبداء الرأي في أمور معينة فعلية يجب أن يتضمن تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك وينبغي أن يوضح تقريره بصورة واضحة طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة مسؤولياته على القوائم المالية، ويتخذ المدقق الجبائي في مجال التعبير عن رأيه في القوائم أخذ أربعة مواقف طبقا لقواعد التدقيق الجبائي.

- إبداء رأي دون تحفظات.
- إبداء رأي ينطوي على تحفظات
- إبداء رأي مخالف.

المطلب الثالث: مراحل سير عمل مهمة التدقيق الجبائي

1- **مراحل التدقيق المحاسبي**: كون التدقيق الجبائي أمر مهم فإنه يتم وفق ثلاث مراحل مبينة حسب الأتي:[2]

[1] المرجع السابق، ص 73.

[2] Guide du Vérificateur de Comptabilité, Ministère des Finances, Direction Générale des impôts, Directions des Recherches et Vérifications, édition ALGER print, 2001, p29.

أ- **التحضير للتدقيق**: إن عدم التزام المدققين بإجراءات التدقيق الجبائي يجعلها تحت طائلة البطلان، لذلك يستوجب على المدققين إتباع الإجراءات التي ينص عليها التشريع الجبائي .إن برمجة المكلفين الذين سيخضعون لعمليات تدقيق لمحاسبة يخضع إلى قواعد إجرائية وإلى معايير انتقاء محددة من قبل الإدارة المركزية ،إعداد هذه البرامج ومتابعة تنفيذها تتم من قبل المديريات الجهوية للضرائب والمصالح المركزية للمديرية العامة للضرائب.

- ✓ إجراءات إعداد برامج مراقبة المحاسبة: إن إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل تدقيق تتم من قبل المديرية الولائية للضرائب التي لها علاقة مباشرة بالمكلفين، حيث يكلف رؤساء المفتشيات كل نهاية بإرسال اقتراحات إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية، ويقوم المدير الولائي للضرائب المعني بالتشاور معها، ويحدد القائمة النهائية بالأخذ بعين الاعتبار معايير الانتقاء وتوجيهات المصالح المركزية، ومن ناحية أخرى الإمكانيات المتوفرة ، وبعد فحص وتحليل مختلف اقتراحات التسجيل في برنامج تدقيق المحاسبة أو تدقيق المعمق، تقوم بعد ذلك الإدارة المركزية (مديرية الأبحاث والمراجعات) بتحديد البرنامج النهائي السنوي، الذي سينفذ من قبل المصالح المكلفة بالتدقيق، وكما يمكن للإدارة المركزية أن تطلب في أي لحظة تسجيل مكلف ما في تدقيق المحاسبة أو التدقيق معمق للوضعية الشخصية خارج البرنامج، بناء على معطيات أو بيانات خاصة في حوزتها أو مرسلة إلى المصالح المعنية.
- ✓ معايير انتقاء المكلفين: إن عملية انتقاء المكلفين الذين سيخضعون لعملية التدقيق لا يتم وفق معايير محددة لكن تتعلق عموما بحالات ظرفية، وعلى كل حال توجد عدة معايير يمكن أن تتبع من أجل إعداد برامج التدقيق ونقصد بها:

- الأنشطة التي يمكن أن تنطوي على عمليات غش كبيرة أو فرص غش مرتفعة(المهن الحرة، مؤدي الخدمات، نشاطات البيع بالجملة...الخ).
- الأنشطة المحتكرة وغير تنافسية مع السلع المستوردة.

- تقسيم جغرافي متوازن من أجل إن يسمح بتغطية إقليم الولاية
- تقسيم عادل يشمل مجمل الأنشطة والمهن.
- ملفات جبائية للمكلفين تحتوي على أخطاء وحالات نسيان خطيرة مكتشفة عند التدقيق في المكتب، ولكن لم تفهم بشكل مناسب إلا بإجراء تدقيق في عين المكان.

يقوم المدقق بمنح أجل للمكلف من أجل السماح له بتحضير محاسبته، وفي المقابل يقوم في مكتبه ببعض الأعمال التمهيدية للإجراء تدقيق المحاسبة وهي:

- دراسة الملف الجبائي للمكلف الخاضع للضريبة.
- دراسة الوثائق التقنية لنشاط المكلف.

1- سحب وفحص الملفات الجبائية: حيث يقوم المدقق في كل عملية بتدقيق للمحاسبة بفحص مايلي:

- الملف الجبائي المفتوح بإسم المؤسسة بخصوص الرسم على رقم الأعمال والرسم على النشاط المهني، والأرباح الصناعية والتجارية أو أرباح المهن غير التجارية.
- الملف الشخصي للضرائب على أرباح الشركات للمستغل أو الشركاء أو المسيرين الأساسين في الشركات.

في المقام الأول يقوم المدقق بالتدقيق في تواريخ إيداع التصريحات الجبائية، وفحص التصريحات الجبائية السنوية، وفي حالة إيداع متأخر للتصريحات المكتتبة عليه أن يأخذ بعين الاعتبار، ويواجه المدقق ثلاث حالات هي:[1]

- التصريحات مودعة في الآجال المحددة قانونا وبطريقة منظمة.

[1] سعدان شبايكي،**"تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني المحاسبي"**،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1997 ،ص123.

- التصريحات مودعة بعد الآجال المحددة قانونا وبطريقة غير منتظمة.
- التصريحات لم تودع أصلا.

ويقوم المدقق بالتأكد بناءا على كشوفات فرض الضريبة أو الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف غير متقادمة ، ويمكن له التأكد من ذلك عن طريق الطلب من المكلف تقديم نسخ في الإنذارات والجداول والتدقيق من أن جميع الضرائب والرسوم الغير متقادمة قد تم تدقيقها، ويجب عليه أيضا أن يفحص الملف الشخصي بخصوص الضريبة على الدخل لمكلف مستغل مؤسسة فردية أو الشركاء الأساسيين في الشركات ومسيري الشركة المعنية.

إن فحص هذه الملفات في غاية الأهمية حيث يسمح بمعرفة مايلي:[1]

- التدخل الإجمالي المصرح به مقارنة مع الدخل الصنفي المصرح به من طرف المكلف.
- عناصر نمط المعيشة ومقارنتها مع الدخل المصرح به.
- الممتلكات العقارية المكتسبة خلال الفترة الخاضعة للمراقبة.
- القيم المنقولة ومقارنتها مع فوائد القيم المنقولة المصرح بها.
- القروض المبرمة بصفة شخصية ومقارنتها مع الفوائد المسددة والمخصومة من النتيجة المحاسبية، وبناءا على هذه المؤشرات الملحوظة في الملف الشخصي للمكلف الخاضع لتدقيق الجبائي، يمكن للمدقق أن يقدر درجة مصداقية التصريحات المكتتبة.

وبعدها يقوم المدقق بتجميع كشوفات رقم الأعمال المتعلقة بالفترة المدقق فيها، في شكل جدول يحتوي على المعلومات لكل سنة والمتعلقة بتغيرات رقم الأعمال، ورقم الأعمال المعفي، كذلك الرسم على القيمة المضافة المسترجع والرسم على القيمة المضافة المستحق وعليه أن يتحقق من أن لكل كشوفات رقم

[1] المرجع السابق،ص125.

الأعمال المكتتبة قد تم معايشتها فعلا، كما عليه بمقارنتها مع تصريحات أرقام الأعمال المكتتبة بخصوص الضرائب المباشرة.

وإذا لاحظ المدقق فرقا بين الحدث المنشأ للضريبة والتحصيلات التي تمت ،عليه أن يجري إعداد تأسيس لأرقام الأعمال لكل سنة على حدى.

يعمل المدقق على فحص التصريحات المودعة من قبل أرباب العمل والتي تسمح بمايلي:

- اكتشاف المكافآت التي ليس لها الحق في الخصم ولكن تم خصمها من الأساس الخاضع للضريبة.
- القيام بالمقارنات بين الأجور المسددة وتلك الموجودة في التصريحات السنوية للأجر.
- مراقبة الضريبة على الدخل الإجمالي (أجور ومرتبات)، والتأكد حول تدقيق حسابها على مجمل الأجور المسددة.

على المدقق أن يقوم بدراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني للمكلف الخاضع للتدقيق قبل البدء في أعمال التدقيق، كسب الربح المعيارية وكيفية تصنيع المنتوج،و الآلات المستخدمة في التصنيع، التكنولوجيا المستخدمة التوليف بين مختلف المواد المستخدمة ،معدل ضياع المواد الأولية المسموح به أثناء عملية الإنتاج، معدل الأرباح العادية للنشاط.

2- **الانطلاق في عمليات التدقيق الجبائي**: [1]إن البدء في عمليات التدقيق الجبائي لمحاسبة المكلف لا يمكن أن يتم قبل إعلام المكلف مسبقا عن طريق إرسال أسعار بإجراء التدقيق مع وصل استلام، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للتدقيق، ويمنح له أجل أدنى للتحضير(10)أيام ابتداء من استلام هذا الإشعار، هذا الأخير يجب أن يحتوى على مايلي:

[1]محمد بوتين،**"المراجعة ومراقبة الحسابات"**، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2003،ص99.

- اسم أو المقر الاجتماعي للمكلف الخاضع للضريبة مع العنوان الصحيح.
- تاريخ وساعة بدء التدخل في عين المكان.
- إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره.
- مختلف الضرائب والرسوم المحقق فيها.
- السنوات المعينة، ونعني بها السنوات غير المتقادمة التي تذكر حتى ولو في حالة وجود عجز منقول، وبالنسبة للدورة المتقادمة التي احتوت على عجز يمكن أن يحقق فيها كذلك.

ويجب أن يحتوي إشعار بإجراء التدقيق على العنوان كاملا وختم المصلحة التي تباشره، وأن يكون ممضيا من قبل المدقق ورئيس مجموعة التدقيق بذكر أسمائهم وألقابهم ورتبهم.

أتاح القانون الجبائي للمدقق أن يجري تدقيق مفاجئ لمعاينة العناصر المادية للمكلف وحالة الوثائق المحاسبية، دون أن يجري فحص نقدي لهذه الأخيرة، ويبقى هذا التدقيق وسيلة استثنائية لمكافحة الغش الضريبي، ويحرر المدقق محضر نهاية عمليات التدقيق المادية ويمنح للمكلف أو ممثله.

التدخل في عين المكان إن أول لقاء مع المكلف يسمح بخلق نوع من الثقة المتبادلة "هذه المحادثة في غاية الأهمية لأنها تسمح بإقامة العديد من الملاحظات والإستنتاجات".

وهذا اللقاء الأول يتمثل في إجراء محادثات مع مسيري المؤسسة الخاضعة للتدقيق أو المكلف التي تتضمن حول التنظيم العام للمؤسسة ووسائلها، موضوعها بدقة ،مكانتها في السوق شروط الاستغلال الموضوعة، زيادة المصانع والمحلات التي تسمح للمدقق بجمع المعطيات التي تستعمل في فحص

المحاسبة(متابعة الإنتاج الاستثمارات، تقنيات التصنيع...الخ)، وخلال زيارة المحلات، على المدقق إن يضع مجموعة من التساؤلات لمعرفة:[1]

- الإطار القانوني للمؤسسة.
- كشوفات الربط الداخلية(سجل الإنتاج).
- الاستثمارات الحالية ووسائل الإنتاج.
- المحلات المسجلة في أصول الميزانية،هل هي مؤجرة أو مملوكة.
- الروابط الموجودة بين القطاعات الداخلية في المؤسسة، ومع الهيئات الأخرى، أو الشركات.
- توضيحات متعلقة بتفصيل المخطط المحاسبي الوطني ولإجراءات المستعملة في المؤسسة.

ب- **سير التدقيق:**[2] بعد انقضاء الأجل المحدد للتحضير وبوصول أول موعد تدخل مباشرة بعين المكان يذهب المدققون لمباشرة أعمالهم داخل المؤسسة قيد التدقيق لأنه قانونيا لا يسمح لهم بأخذ الدفاتر المحاسبية إلى مكاتبهم ،إلا في حالة إذا ما طلب المكلف ذلك نظرا لعدم توفر الإمكانيات اللازمة للقيام بعملية التدقيق داخل المؤسسة وهذا بتقديمه لطلب موقع ومقدم لمدير الإدارة الجبائية، وفي هذه الحالة يقوم المدققون بالتوقيع على تعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة ويكون عبر مرحلتين:

✓ **فحص المحاسبة من حيث الشكل:** حتى تكون المحاسبة كاملة ومنتظمة من حيث الشكل يجب أن تتوفر على الشروط التالي:

- **المحاسبة يجب أن تكون كاملة ومنتظمة:** تكون المحاسبة كاملة ومنتظمة إلا إذا كانت تحتوي على مجمل السجلات والوثائق اللازمة المنصوص عليها في المادة 9 إلى 12 من القانون التجاري،

[1] سعدان شبايكي، مرجع سبق ذكره،ص126.

[2] Andre chouna, « **programme de contrôle, outil indispensable de réviseur cahier de l'institut français de experts comptable** »1974,p15.

وممسوكة وفق القانون 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة والقرار المؤرخ في 23 جوان 1975 والمتعلق بطرق تنفيذه.

- ✓ **السجلات التجارية**: حيث نقصد بها سجل اليومية العامة وسجل الجرد، حيث إن سجل اليومية العامة تسجيل فيه عمليات المؤسسة يوم بيوم، أما سجل الجرد فتسجل فيه الميزانيات وجدول حسابات النتائج وجرد المخزونات وجرد الاستثمارات.ويجب أن تكون هذه السجلات مؤشرة ومصادقا عليها وممسوكة يوما بيوم بدون شطب ولا حشو أو كتابات على الهامش، بالإضافة إلى ضرورة حفظها بعناية مع الوثائق التبريرية لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ خلق أخر دورة.
- ✓ **الوثائق التبريرية** : ونقصد بها كل وثيقة أو مستند تثبت القيام بالعمليات فعلا خاصة فواتير الشراء الأصلية والمصاريف التي قام بها المكلف، بالإضافة إلى نسخ من فواتير البيع وتقديم الخدمات... وغيرها.

- **<u>المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة</u>**: ونقصد بها أن المدقق يجب أن يتأكد أن المحاسبة تحتوي على مؤشرات متسلسلة وصحيحة، بحيث يتم فحص ميزان المراجعة أو مجموع الجانب المدين أو الدائن لليومية العامة والذي يجب أن يكون مساويا لمجموع الجانب المدين أو الجانب الدائن لدفتر الأستاذ، هذا التساوي يتم ملاحظته بناء على ميزان المراجعة المعد قبل الجرد وميزان المراجعة بعد الجرد، وعلى المدقق أن يتأكد من التجانس بين مجاميع ميزان المراجعة واليومية العامة من جهة، وتجانس ميزان المراجعة مع دفتر الأستاذ من جهة أخرى وهذا ما يعطي نوعا من المصداقية لعمليات تقل قيود اليومية العامة إلى دفتر الأستاذ ،وفي حالة عدم تساوي موازين المراجعة ، على المدقق أن يستدعي المحاسب للبحث في أصل الاختلال ، لكن عندما يتبن أنها بشكل واضح ممارسات تدليسية، يمكن له أن يرفض المحاسبة، كما أن فحص حساب الصندوق مطلوب حيث أن وجود رصيد دائن يعد سببا لعدم دقة المحاسبة.

- **المحاسبة يجب أن تكون مقنعة**: تكون المحاسبة مقنعة إلا أذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية، حيث على المكلف أن تبرر الكتابات المحاسبية عن طرق تقديم وثائق اسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن ،وهذا شرط لصحة المحاسبة، حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد والتي يجب أن تكون مدعومة بوثائق وتبريرات كأصل الفاتورة، وصولات الصندوق، وصولات الاستلام، سجل الأجور ....إلى غير ذلك.[1]

إضافة إلى ذلك ، فإن المحاسبة التي لم ترفق بجرد البضائع والسلع أو أشغال جارية لا يمكن أن تعتبر كاملة ومقنعة، وكذلك المبيعات يجب أن تكون ،قد ترفض المحاسبة بسبب ذلك.

✓ **فحص المحاسبة من حيث المضمون**: هذا الفحص يهدف إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية، أي المشتريات، المخزونات، وأشغال قيد التنفيذ والمبيعات من ناحية وتدقيق الحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير من ناحية أخرى.

أ- **مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية**: [2]تتركز مراقبة المعطيات والمعلومات المحاسبية على العناصر التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة، وهي المشتريات والمخزونات والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات.

✓ **مراقبة المشتريات** : إن عدم الانتظام الذي من الممكن أن يظهر عند مراقبة حسابات المشتريات يمكن تصنيفه إلى صنفين هما:

- تضخيم المشتريات
- تخفيض المشتريات

[1] ANDRE CHOUNA,IBID,P16.

[2] مراد ناصر،**"فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب"**،أطروحة دكتوراه،جامعة الجزائر،2002/2001، غير منشورة، ص45.

- ✓ **مراقبة المخزونات والأشغال قيد التنفيذ:** [1]إن العناصر المكونة للمخزون هي البضاعة، المواد واللوازم، المنتجات والأشغال قيد التنفيذ، وأغلفة غير مسترجعة، قد تكون موضوع تلاعب المكلف، وعلى المدقق أن يدققها بدقة، ويشكل دفتر الجرد الوثيقة الأساسية لإجراء عملية التدقيق على المخزون، حيث يعد المدقق بناء على الجرد المادي كشف المشتريات السنوية وكشف المبيعات المجراة من قبل المكلف خلال 4 سنوات الخاضعين للتدقيق، من أجل إعادة تأسيس مخزون المادة الأولية والبضاعة.
- ✓ **مراقبة المبيعات**: إن أكثر التلاعبات المحاسبة التي يمكن أن تحدث على مستوى المبيعات هي كمايلي:

- بيع بدون فواتير
- تخفيض القيمة الحقيقية لبعض المبيعات.
- نسيان أو إغفال إيرادات متأتية من صناعة التحويل وأنشطة قطاع البناء وبيع الفضلات والمهملات.
- القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع في الجانب المدين لحساب المبيعات.
- عدم التسجيل في المحاسبة للسلع إلي أخذها التاجر أو لكل نوع من المؤسسات الخاضعة للتدقيق بحسب نشاطها.

1- **مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير:** ويقوم المدقق بمراقبة الحسابات الرئيسية للميزانية وجدول حسابات النتائج كمايلي:

أ- مراقبة حسابات الميزانية: : [2]

- **<u>فحص أصول الميزانية:</u>** المصاريف الإعدادية التمهيدية ،الاستثمارات ،المخزونات ، الحقوق،

[1]ايدريس عبد السلام اشتيوي،مرجع سبق ذكره،ص80.
[2]عبد الفتاح صحن،"**أصول المراجعة الداخلية والخارجية**"،دار النهضة العربية،بيروت،1985،ص ص300-301.

- **فحص خصوم الميزانية:** يجب أن تولي مراقبة حسابات الخصوم اهتمام خاص من طرف المدقق وحسابات الخصوم هي الأموال المملوكة (الأموال الجماعية، أموال شخصية، الاحتياطات، نتيجة قيد التخصيص، مؤونات التكاليف والخسائر) والديون (القروض، حساب الموردين) .

ب-**مراقبة حسابات التسيير**:[1]

- مراقبة التكاليف :[2] استهلاكات السلع والمواد الأولية، الخدمات والمصاريف العامة، مصاريف المستخدمين ،الضرائب والرسوم ،المصاريف المالية، الإهتلاكات.
- مراقبة الإيرادات:تحتوي على: مبيعات السلع ،الإيرادات المالية، الإيرادات الأخرى، الإيرادات الاستثنائية

ج- نتائج التدقيق الجبائي: [3]

إنَّ التدخل في عين المكان ومعاينة وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاطه، والتدقيق المحاسبي للدفاتر شكلا ومضمونا، تمكن المدقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة، وفي كلتا الحالتين فإنّ المدقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة، والطرق المعتمدة في إعادة حسابها.

1- قبول المحاسبة: إن قبول المحاسبة من قبل العون المدقق يمكن أنْ يصنف إلى:

[1] MOKHTAR BELAIBOUD , « **Guide pratique l'audit financier et comptable** »,la maison des livres, ALGER,2émé Edition,1986,p88.
[2] MOKHTAR BELAIBOUD,IBID,P89.
[3] IBID ,92.

1-1 قبول صريح: أي أنه مقتنع بدرجة كبيرة أنّ المحاسبة منتظمة، مثبتة وصادقة، وبالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التدقيق، وهذا دون إجراء أية تقويمات عن طريق إشعار بغياب التقويم.

2-1 قبول نسبي: أي هناك ارتياب، وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم المدقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي " Procédure contradictoire" والمقصود به أن يكون اتصال بين الخاضع للضريبة والمدقق الجبائي للنقاش وإبداء ملاحظات المكلف بالضريبة حول هذه الانحرافات المسجلة، ثم يقوم المدقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم، وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي، مع منح مدّة 40 يوم للرد على هذا التقويم.

2- رفض المحاسبة: في بعض الأحيان قد يخلص المدقق الجبائي إلى رفض المحاسبة نظرًا لكثرة الأخطاء الموجودة فيها، وهذا من أجل حماية المكلف بالضريبة من تعسف وتمادي العون المدقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة من خلال رفضه للمحاسبة.

- إعادة تشكيل القاعدة الخاضعة للضريبة: بعد أن يتم رفض المحاسبة من قبل العون المدقق، يلجأ إلى إعادة حساب رقم الأعمال الخاضع للضريبة، وتختلف طرق إعادة الحساب حسب نوع ونشاط المؤسسة، حيث أن المدقق يقوم باختيار الطريقة التي تتناسب مع المعلومات المتحصل عليها حول المؤسسة، ومن بين هذه الطرق نجد:[1]

- ✓ **إعادة تشكيل رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي:** تعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق انتشارا واستعمالا من طرف المدققين، وذلك لبساطتها، ونجد أن أغلب النشاطات تخضع لهذه الطريقة ما عدا المهن الحرة، قطاع البناء والأشغال العمومية...

[1] Guide de vérificateur de comptabilité, Opcit, page 122-123.

- ✓ **إعادة تشكيل رقم الأعمال عن طريق الإيرادات:** حتى يمكن حصر الإيرادات المحققة فعلا من طرف المؤسسة التي هي موضع التدقيق، يمكن استعمال الحساب المالي والذي يشمل إجمالي مديونية الصندوق وكذا الأرصدة الدائنة للحسابات البنكية للمؤسسة، وذلك بأخذ حساب التغيرات في تسبيقات الزبائن وأرصدتهم من بداية الدورة وحتى نهايتها.
- ✓ **إعادة تشكيل رقم الأعمال على أساس الفوترة:** في مؤسسات الأشغال العمومية تعد الفوترة الأساس في مجال الضرائب المباشرة، وإعادة تأسيس الفواتير لا تكمن فقط من التدقيق في الأرصدة وتسبيقات الزبائن، وإنما كذلك التسديدات والفواتير المصرح بها.

4- نهاية التدقيق: تعد هذه المرحلة خلاصة عمل المدقق، حيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج تدقيق المحاسبة وهذا عن طريق الإبلاغ الأولي والنهائي، وكخطوة أخيرة يقوم بكتابة التقرير النهائي، الذي من خلاله يسجل كل المعلومات الخاصة بعملية التدقيق التي قام بها.

- **إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق:** تلتزم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتدقيق بنتائج التدقيق الجبائي حتى وإنْ لم يكن هناك تقويم، ويتم هذا الإبلاغ على مرحلتين:

- ✓ **الإبلاغ الأوّلي**: يجب أنْ يكون هذا الإشعار مفصلا جيّدًا ومصاغاً بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته، ويجب أنْ يرسل هذا الإشعار إلى المكلف شخصيًا مع وصل الاستلام بذلك، إضافة إلى أنه من الضروري أنْ يحتوي هذا الإبلاغ الأوّلي على الطرق التي استعملت في التقييم والتي أدّت إلى تعديل أسس الضريبة[1]، أي يقوم المدقق من خلال هذا الإبلاغ بتبيان جميع التعديلات والتقويمات التي قام بها. وقد حدّد المشرع الجبائي مدّة أربعين (40) يومًا لتلقي رد المكلف على إبلاغ الأولي والإدارة الجبائية ملزمة بالرد على طلبات التوضيح أو التفسير من قبل المكلف.

[1] عوادي مصطفى ،"**الرقابة الجبائية** "مطبعة مزوار ، الجزائر، 2009 ، ص 104.

✓ **الإبلاغ النهائي**: عند إرسال الإبلاغ الأولي للمكلف هناك حالتين يمكن حدوثهما:

أ- المكلف لا يرد على الإشعار أو يرد بعد الفترة القانونية –بعد 40 يوما- المحددة، في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها، والمدققين ليسوا مسؤولين عن إعلام المكلف، لأنهم يعتبرونه قبولا ضمنيًا من قبل المكلف.

ب- المكلف يرد على الإبلاغ في المدة المحددة قانونيا، ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التدقيق، أو لاعتراضاته عن الأسس المعدلة.

وبعد دراسة هذه الملاحظات، والاعتراضات من طرف المدققين، يقررون قبولها أو رفضها في هذه الحالة يجب على المدققين أنْ يعلموا المكلف، وذلك عن طريق الإبلاغ النهائي ويجب كذلك أنْ يكون مفصلا بشكل جيّد. أما في حالة الرد الإيجابي للمكلف أي قبوله بالتعديلات والأسس الجديدة للضريبة فإنَّه يعد قبولا صريحًا ويصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائيًا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن من قبل المكلف بالضريبة.

✓ **كتابة التقرير النهائي:** إنّ كتابة تقرير التدقيق هو الملف الذي عن طريقه ينهي المدقق مهمته في التدقيق، ويجب أن يتضمن هذا التقرير كل المعلومات، الأرقام، والمبالغ التي تسمح بالتأكد من احترام الإجراءات وتقييم نتائج التدقيق.من خلال مجموعة من الوثائق التي يجب وبشكل إلزامي أنْ تكون ملحقة بنسخ لتقرير التدقيق موجهة إلى المديرية الجهوية للضرائب وكذا مديرية البحث والمراجعات، ومفتشية الوعاء للمقاطعة.

- حالة مقارنة الميزانيات.
- كشف المحاسبة.

- نسخة من الإشعار بالتقويم.

- نسخة من ردود المكلف.

- الحالة التي تعكس طبيعة الضرائب، الحقوق والعقوبات المثبتة.

2- التدقيق المصوب: التدقيق المصوب (La vérification ponctuelle)عبارة عن تدقيق 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، التدقيق المحاسبي والتدقيق المصوّب لهم نفس الإجراءات.[1]

حيث لا يمكن إجراء التدقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف المدقق في محاسبته، على أن يستفيد من اجل أدنى للتحضير مدته 10 أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.[2]

التدقيق المصوب يتميز عن بقية أشكال المراقبة (المراقبة المحاسبية، الرقابة على الوثائق)حسب الجدول التالي:

الشكل رقم (7) الفرق بين التدقيق المصوب وبعض أشكال التدقيق الأخرى

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

[2] .المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري 2010 ، ص19.

شكل المراقبة	التنفيذ في عين المكان	واحد أو عدة رسوم وضرائب	كل الرسوم والضرائب	كل الفترة غير معنية بالتقادم	جزء من الفترة غير معنية بالتقادم	فحص كل المحاسبة	فحص بعض العمليات المحاسبية
المراقبة المحاسبية	×		×	×		×	
المراقبة المصوبة للمحاسبة	×	×			×		×
المراقبة على الوثائق		×			×		×

(المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على معلومات تحصلت عليها من المدرية الفرعية للرقابة الجبائية)

3- التدقيق المعمّق في مجمل الوضعية الجبائية "VASFE": وقد عرفه Thierry Lambert على أنه "مجموع العمليات التي تهدف إلى تدقيق صحة التصريحات المداخيل الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، ذلك بمقارنة الدخول المصرح بها مع إجمالي الدخول المحققة أثناء مسيرة الحياة[1]". حيث يمكن لأعوان الإدارة الجبائية القيام بالتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، ومن خلاله يقوم بتدقيق مدى الانسجام بين المداخيل المصرح بها من جهة، والذمة المالية، والعناصر المكونة لنمط معيشة المكلف الجبائي الجبائي من جهة أخرى.[2]

[1] عوادي مصطفى المرجع سبق ذكره،ص80.

[2] المادة 6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائرية،2011.

- **التحضير للتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:** إنّ أيّ عملية تدقيقية يجب أن تسبقها مرحلة تحضيرية لتهيئة الأرضية الكافية لانطلاقها، وهذه المرحلة لا تختلف كثيرًا في التدقيق المعمّق لمجمل الوضعية الجبائية عنها في التدقيق المحاسبي.

إذ يتم من خلالها اختيار مجموعة الملفات المراد تدقيقها، ولكن هذا الاختيار يخضع إلى مقاييس سواء من حيث الكمية وهذا حسب الإمكانيات المتواجدة على مستوى كل ولاية، وكذا لخصوصية وشكل هذا التدقيق.

لذا فإنّ البرنامج التنفيذي للمديرية العامة للضرائب لسنة 2000 يهدف إلى تدقيق نسبة 5% من الملفات المعروضة، وهذا العدد قابل للزيادة حسب الكفاءات والإمكانيات المتاحة للمصالح الضريبية، إضافة إلى أنّ الأشخاص الخاضعين لـــ VASFE يجب اختيارهم عن طريق معايير ومؤشرات موضوعية وهادفة، منها[1]:

- الأشخاص الذين سجلت المفتشية في ملفاتهم عدم التوافق وفروقات هامة بين المداخيل المكتتبة في التصريحات السنوية والنفقات المستعملة.

- عندما تقوم المفتشية بالتدقيق المعمق لبعض الملفات التي بحوزتها تحصل على مؤشرات ودلائل تضع التصريحات المقدمة في موضع شك.

- خلال القيام بعملية التدقيق المحاسبي تقوم باستغلال بعض عناصر الميزانية (الحساب الجاري للشركاء، الأرباح الموزعة....) تظهر منها فوارق معتبرة بين الدخول المصرحة من طرف الشركاء والدخول الحقيقية المحققة.

- الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي، وفي مسار حياتهم اليومية تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخيل مخفية هامة.

[1] GUIDE DU VERIFICATEUR DE DE COMPTABILITE ,OP ,CIT,P29.

وباختيار مجموعة الملفات المراد التدقيق فيها تسند مهمة ذلك إلى الأعوان المدققين المختصين، ومع إتباع نفس مراحل وخطوات التدقيق المحاسبي يقوم هؤلاء الأعوان بـــ:

- ✓ سحب الملف الجبائي الخاص بدخل للمكلف المعني بالتدقيق، وهذا على مستوى المفتشية التي يقيم بها، لفحص مختلف المعلومات التي يضمها، إضافة إلى إمكانية فحصهم مختلف الملفات الجبائية للأشخاص الذين يعيشون مع هذا المكلف.

ويكون فحص الملف الجبائي لغرض:

- أخذ فكرة عن الهوية والعنوان الحقيقي للشخص المراقب.
- التأكد من وجود مجمل التصريحات السنوية للدخل.
- استخراج مؤشرات تحدد حالة الذمة المالية (العقارات، المحلات التجارية ...).
- التأكد من أنّ كشوفات الربط قد استغلت بطريقة صحيحة
- تدقيق إنْ كان الخضوع للضريبة قد احتوى مجمل المداخيل وذلك بفحص كشوفات الضريبة، ونسخ الإنذارات المطلوبة من المكلف.

وهذه الدراسة تسمح للمدققين باستخراج مجمل التناقضات بين المداخيل المصرح بها، والعناصر المعيشية للمكلف الخاضع للتدقيق.

- ✓ إبلاغ المكلف بالضريبة، إذ يقوم المدقق الجبائي بإرسال أو تسليم إشعار بالتدقيق للمكلف المعني بعملية التدقيق، يعلمه فيه عن خضوعه لهذه الأخيرة، مع منحه مدّة 15 يومًا للتحضير، وهذا الإشعار يجب أنْ يحدد بشكل ضروري بعض العناصر مثل سنوات التدقيق، إمكانية الاستعانة بمستشار من

اختياره، ....وعند إرسال أو تسليم هذا الإشعار، يجب أن يرفق بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للتدقيق، مع تقديم بطاقة معلومات من صنف -bis 07 يملؤها المكلف مع ملاحظة عدم إجباره على ملئها.

- ✓ جمع المعلومات من مصالح الخارجية، بعدما ينهي المدقق فحص الوثائق الإدارية الخاصة بالمكلف بالضريبة، وتلك التي استقاها من ملف هذا الأخير، سلسلة 07 مكرر، وكذا بعض المعلومات المقدمة من مصالح البحث عن المعلومات الجبائية التابعة للهياكل المحلية والمركزية، يلجأ إلى بعض الأبحاث الخارجية والمتمثلة في الجهود المبذولة من قبل المدقق لأجل البحث عن المعلومات غير الموجودة في الوثائق الإدارية[1]، وذلك باستخدامه لحقوقه الإدارية التي منحها له المشرع الجبائي كحق الإطلاع، حيث يتصل بكل المؤسسات الخارجية التي لها علاقة مع المكلف بالضريبة، لأجل الحصول على معلومات وتوضيحات يعتمد عليها في تدقيقه.

فيعتمد المدقق إلى فحص كل الحسابات البنكية للمكلف، لتحديد مداخيله بناءًا على المعلومات المقدمة من المصالح البنكية، كما أنّ هذا الفحص للحسابات البنكية يجب أنْ يطول جميع الأشخاص الذين يعيشون معه مثل أولاده، أقاربه..

كما يمكنه الإطلاع على مختلف حساباته المالية المتواجدة في العديد من المؤسسات، كمصلحة البريد، الخزينة العمومية، الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط، إضافة إلى مراقبة الأسهم التي قد توجد في بعض الشركات، وكذا الأموال المتحصلة من جراء بيع العقارات أو المنقولات.

وأخيرًا نلاحظ أنّ المعلومات المجمعة من مختلف المصالح والمؤسسات السابقة الذكر تهدف أساسًا إلى:

[1] عوادي مصطفى، مرجع سبق ذكره،84.

- كشف وإحصاء الحسابات المالية.

- الحصول على معلومات تتعلق بالكلفة الحقيقية لممتلكات المكلف من منازل، أراضي...

- إعداد الميزانية الشكلية، بعد إجراء فحص الملف الجبائي وكذا المعلومات المتحصل عليها، يقوم المدقق بوضع ميزانية أولية تحتوي على مجمل المعطيات المتحصلة. هذه الميزانية لها دور أولي في تحديد درجة صدق التصريحات الجبائية عن طريق عمل مقاربات شكلية مع بعض المعلومات المتحصلة من أجل إظهار الدخول غير المصرحة.

أما هدفها الثاني فيتمثل في فحص تغييرات الذمة والمتاحات من جهة، ومن جهة أخرى قروض الحسابات المالية.

- **سير التدقيق :**بعد المرحلة التحضيرية وإعداد الميزان الشكلي، وبانتهاء المدة المحددة للتحضير، تأتي عملية التدقيق المعمق التي تتم في مصالح الإدارة الضريبية، إلا في حالة طلب المكلف أن تُجرى في بيته أو في مكتب مستشاره، والغرض من ذلك هو عدم مضايقة أفراد المنزل.[1]

حيث يقوم المدقق باستدعاء المكلف المعني بالتدقيق لتزويده بكشوفات الحسابات البنكية، البريدية، وكذا جميع الحسابات الأخرى التي من الممكن ممارستها.

وبعد تسليم هذه الحسابات من قبل المكلف، فإنّ المدقق يخوض في حوار مع هذا الأخير ليبيّن له أنّ هذا التدقيق نابع من ضرورة توضيح وضعيته الجبائية، وفي كل الحالات فإنه ملزم بـــ: [2]

[1] Guide du Vérificateur de Comptabilité,op,cit,p30.
[2] Guide de Vérificateur de Comptabilité,opcit,p41.

- أن لا يناقش بسرعة المشاكل التقنية المتعلقة بفحص ملفه الجبائي، ولكن يترك الحوار يسير لبعض الوقت حول انشغالات المكلف، إذ يترك له كامل الحرية في الكلام.

- تهيئة جو من الثقة معه وتفادي إثارته.

- استقبال كل المعلومات الضرورية من الجانب الجبائي، والمقدمة من طرف المكلف.

- التحلي بالصبر مع المكلف دون دفعه إلى تقديم توضيحات خلال المقابلة معه.

- عدم الكشف بسرعة عن المعلومات المتوفرة لديه، والتي توحي للمكلف بأنه على دراية معمقة بملفه.

وبحصول المدقق على مختلف المعلومات وكشوفات الحسابات، يقوم بفحصها، تحليلها، ومقارنتها مع تلك التصريحات بهدف استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة.

✓ **إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة:** إنّ إعادة تكوين المداخيل المحققة من قبل المكلف، هي نتيجة استغلال المعطيات المتعلقة بوضعية الذمة المالية وعناصر مسار الحياة، وهذا بهدف كشف الدخول غير المصرحة وإعادة إخضاعها للضريبة، وفي هذا الإطار يقوم المكلف بـــ:

- عملية التقييم لممتلكات ونفقات المكلف تحت المراقبة، وهذه العملية يمكن أنْ تتم بطرق مختلفة بسبب غياب وثائق الإثبات أو وجودها دون إمكانية الاستعلام منها المبلغ الحقيقي.

ويمكن إجراء تقدير لهذه العناصر بالرجوع إلى بعض المقاييس المفصلة في الجدول.

الجدول رقم (5) بعض مقايس تكوين الأسس الخاضع للضريبة

تعيين العناصر	طرق التقييم
- القييم المنقولة(العناصر المادية). - المحل التجاري - القييم غير المنقولة(العقارات). - الأسفار. - مصاريف العائلة - النفقات اليومية - المخزونات	- مبلغ الفاتورة، أو السعر المحدد وفقا للمقارنة مع نفس السلع المشابهة لها(نفس الطبيعة، نفس المميزات). - المبالغ المعاد تقييمها والمقبولة من طرف المصالح الجبائية. - القيمة الحقيقية الموجودة في السوق للعقار. - تقدر (تحدد) جزافيا حسب الاتجاه ومكان الإقامة. - المبالغ تحدد بالإنفاق مع المكلف. - تحدد جزافيا بالاتفاق مع المكلف. - يأخذ من محاسبة المكلف.

(المصدر: إعداد الباحثة)

- تحليل الحسابات المالية، ونعني بها تدقيق التدفقات المالية للمكلف، إذ يلجأ المدقق إلى مقارنة الكشوفات البنكية مع المداخيل المصرح بها لتحديد رصيد الميزان النقدي للمكلف، والنتائج المتحصل عليها يجمعها فيما بعد في ميزان الخزينة الذي يشكل وسيلة تقنية شاملة وكذلك اللجوء أيضا إلى التقييم الجزافي وطريقة التقييم التلقائي.

1- أشكال ميزان الخزينة:

أ – **طريقة ميزان الخزينة الإجمالي** : على غرار الميزان الخزينة الخاص، ففي حالة عدم التمكن من فصل الخزينة الشخصية عن الخزينة التجارية أو غير التجارية، فإنه يجب على المراقبين الرجوع والاستناد إلى الميزان الإجمالي، ويتعلق الأمر بالحالات التي تكون فيها مبالغ الاقتطاعات والتحصيلات غير قابلة للتحديد رقميا بصفة دقيقة.[1]

- الأرباح والمداخيل المتعلقة بالمكلف محددة جزافيا.
- غياب مسك المحاسبة.
- المحاسبة غير ممسوكة بطريقة جيّدة أي غير مطابقة للقوانين السارية المفعول.

في هذه الحالات، إنه من الصعب معرفة تحركات رؤوس الأموال الموجهة نحو المؤسسة، أو الآتية منها، إلا أنه من الضروري تقديم حساب الخزينة التجارية، الذي يبين جميع الأموال النقدية التي تم إنفاقها كل سنة والخاصة بالنشاط على مستوى المؤسسة وتكون طريقة ميزان الخزينة على الجدول.

[1] المادة 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

الجدول رقم (6) تكوين طريقة ميزان الخزينة

الإيرادات	النفقات
- أرباح مقيمة بطريقة جزافية. - بيع معدات أو عقارات أخرى(بشرط أن تكون نفقاتها مقبوضة خلال فترة التحقيق). - الإهتلاكات التي أخذت بعين الاعتبار من أجل تجديد الأرباح الصافية الخاضعة. - مخزون أول الفترة. - الرصيد الصافي الموجب أو السالب للحسابات الحقوق والديون خلال بداية الفترة (فترة التحقيق).	- التسديدات للضرائب المتعلقة بالمهنة. - شراء معدات أو عقارات (شرط أن تكون مسددة خلال الفترة). - تكاليف شراء العقارات بشرط أن تكون مسددة. - مخزون في نهاية الفترة. - الرصيد الصافي الموجب أو السالب لحسابات الحقوق والديون خلال نهاية الفترة.
حسابات الخزينة المهنية	حسابات الخزينة المهنية
- رصيد أول فترة. - حسابات بنكية. - الحسابات الجارية البريدية. - الحسابات المفتوحة لدى الخزينة العمومية. - دفاتر الادخار.	- رصيد أخر فترة. - حسابات بنكية. - الحسابات الجارية البريدية. - الحسابات المفتوحة لدى الخزينة العمومية. - دفاتر الادخار.

(المصدر: إعداد الباحثة بناءا على معلومات من الإدارة الجبائية)

ب - **ميزان الخزينة الخاص**: يستعمل عندما يمارس المكلف نشاطات تجارية أو غير تجارية بشكل فردي، والتي من الممكن إبعاد الخزينة الخاصة عن الخزينة المتعلقة بنشاطه، وتطبّق أيضا عندما نريد تقديم ميزان

المتاحات الخاص بالمسيرين والشركاء الرئيسيين للمؤسسة، وهذا دون إضافة لتحركات هذا الميزان الاقتطاعات والتحصيلات الممارسة من قبل المعني في تجارته أو استغلاله[1].

ولتحديد ميزان طريقة ميزان الخزينة الخاص وفقا للجدول :[2]

الجدول رقم (7) طريقة ميزان الخزينة الخاص

الموارد المتاحة	المبالغ	الاستعمالات(الاستخدامات)	المبالغ
- رصيد 2/1/من كل سنة. - للحسابات البنكية - للحسابات البريدية - للحسابات الادخار - للحسابات الشركاء في الشركة.		- رصيد 12/31/من كل سنة. - للحسابات البنكية - للحسابات البريدية - للحسابات الادخار - لحسابات الشركاء والشركات.	
المجموع الأول		المجموع الأول	
- الاقتطاعات من المؤسسة الشخصية. - المرتبات المتحصل عليها. - مداخيل أخرى. - بيع منقولات. - بيع عقارات. - قروض مقبوضة. - مداخيل معفاة. _ موارد مختلفة *		- مساهمات في المؤسسة الشخصية (الفردية). - ضرائب شخصية مسددة. - شراء منقولات. - شراء عقارات. - قروض ممنوحة للغير. - نفقات مصرحة. - تسديد قروض (مبلغ القروض والفوائد)لا تتعلق بالنشاط التجاري. - نفقات المعيشة*2 استخدامات مختلفة *1	
المجموع الثاني		المجموع الثاني	

[1] Guide du Vérification de Comptabilité, Op.cit., page 238.

[2] المادة 98 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة،الجزائرية، 2011.

المجموع العام 1		المجموع العام 2	
	الرصيد= 1+ 2=		

(المصدر: إعداد الباحثة)

ج- **طريقة التغريم التلقائي**:التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية تجرى بصورة وفقا للطريقة التحاورية ولو في حالة التقييم الجزافي لعناصر المعيشة طبقا للمادة 98 من ق.ض.م ولكن في حالة عدم احترام المكلف الخاضع للتدقيق للالتزامات الجبائية يمكن للمدققين اللجوء إلى طريقة التغريم التلقائي وهذا في حالة:[1]

لم يقم بإنجاز التصريحات بالمداخيل وفقا للنصوص المواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

عدم الرد على طلبات التوضيح وتقديم المبررات والمرسلة إليه من طرف المحققين.

د – **طريقة التقييم الجزافي الأدنى للمداخيل الخاضعة اعتبارا من عناصر المعيشة**: تكون طريقة التقييم لهذه العناصر طبقا للمادة (98)[2] ويتم قبولها في حالة الحصول على نتائج معبرة ،عندما تفوق النتائج المتحصل عليها بإتباع طريقة ميزان الخزينة الخاص (أي الموارد أكبر من الاستعمالات)(المداخيل أكبر من الاستعمالات).

كل الفرو قات الناتجة عن التقييم الجزافي مقارنة بالمداخيل المصرحة لا بد أن تكون على علم من طرف الخاضع للتدقيق وهذا من أجل تقديم توضيحات أو تبريرات ويمكن أن تكون مبررة عن طريق :

- إيرادات استثنائية

* - تخفيضات ضريبية مقبوضة
- الحصول على مبالغ من الشركة التأمينات
- أموال متحصل عليها من التركة
*1 – تحدد قيمتها بإتفاق مع المكلف وهذا حسب عدد أفراد العايلة
*2 – هبات
- معاشات
[1] المادة 85 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة
[2] المادة 98 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة

- ميراث

- هبات

- مداخيل معفاة قانونيا

- قروض من عند الغير (موثقة).

- طلبات التوضيحات والتبريرات: في حالة جمع المدقق عدّة عناصر تثبت أنَّ المكلف يدقق مداخيل مهمة مقارنة بما صرحه، يمكنه طلب توضيحات وتبريرات لنقطة أو عدّة نقاط حول ما صرح به المكلف كضريبة وما حققه من موارد ونفقات.

1 - طلب التبريرات: حيث تلتمسها الإدارة من المكلف في إحدى الحالات التالية:

- حين تتوفر لدى الإدارة عناصر تثبت أنّ المكلف يتمتع بمداخيل هامة مقارنة مع تلك المصرح بها.

- فيما يخص وضعيته الجبائية.

- فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي (معاش غذائي، فوائد التأمين، ضمانات العقارات ...).

2- طلب التوضيحات: تلتمسها الإدارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات وتخص أي نقطة واردة في التصريح.[1] ويجب على المكلف تقديم شروحات وافية حول النقاط الغامضة المطلوب توضيحها، كما أنّ المدقق ملزم بأن يوضح للمكلف بأنّ لديه مهملة 30 يوما للرد على هذه الطلبات. وفي حالة غياب الإجابة من قبل المكلف يمكن للمدقق الجبائي اللجوء إلى طريقة التقدير الجزافي.

[1] MOKHTAR BELAIBOUD ,OP CIT,95.

3- الإبلاغ بالنتائج: بعد انتهاء المدقق من عملية التدقيق والمقارنة قد يتوصل إلى نتيجتين، إما قبوله لأسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف، ومن ثم عليه إشعار هذا الأخير بغياب التقويم، أو رفضها إذا علم أن ما هو مصرح به كمداخيل هي ليست حقيقية، وغير مطابقة للواقع، فيقوم بإعادة تكوين المداخيل التي بحوزة هذا المكلف وكذا تلك الدخول المحققة من قبل أولاده والأشخاص الذين يعيشون معه، وطرق إعادة تكوين أسس الإخضاع كما سبق الذكر تتغير حسب الحالة المقدمة والتي تتلخص في:

- تقديم ميزان الخزينة.
- اللجوء إلى التقييم الجزافي.
- وضع التسعير التلقائي.

وبعد إعادة تكوين أسس الإخضاع يقوم المدقق بإبلاغ المكلف المدقق في وضعيته الجبائية بنتيجة التدقيق المتوصل إليها، ويجب أنْ يكون مفصلا بأرقام وجداول بكيفية تسمح له بفهم التقويمات المجراة حتى يتسنى له الرد عليها بملاحظاته أو قبوله، مع منحه مدّة 40 يومًا.

ويجب أن يحتوي أساسا هذا الإبلاغ على ما يلي:

- النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي (عدم التصريح، تصريح خارج الآجال ...).
- عدم التوافق الملاحظ ما بين الدخول المصرحة وتلك المعاد تشكيلها مع إظهار مصدر وطبيعة المعلومة المستغلة.
- طريقة وكيفية التقييم والتسويات المقترحة.

وبانقضاء أجل الرد هناك حالتين يمكن حدوثهما مثلما ذكرنا سابقا من خلال التدقيق المحاسبي، وفي كليهما يكون المدقق ملزمًا بإعلام المكلف عن طريق الإبلاغ النهائي الذي يكون مفصلا بشكل جيّد.

وأخيرًا يقوم بإعداد التقرير النهائي للتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، الذي يحمل جميع المعلومات والملاحظات المسجلة حول عملية التدقيق، ثم يقوم بإرسال نسخ منه إلى الجهات المعنية.

المبحث الرابع: قواعد التأثير الجبائي الأمثل

إنّ التّركيز المفرط للاقتطاع الجبائي على فئة معّينة يعتبر حلاّ خاطئا لمشكلة اللّامساواة الجبائية و السّياسة من هذا النوع تثبة المبادرة الخاصة و تحدّ من مستوى النمّو، كما تخفّض من حصّة التحويلات لصالح المداخيل الضعيفة، كذلك يمكن لهذه السّياسة أن تكون خطيرة أثناء فترة الرّكود الاقتصادي الطويلة، بحيث يمكن تلخيص آثارها في أنها تقضي على مردودية الاقتطاع الجبائي، نظرا لارتفاع النّسب و عليه فإن الجباية ذات التوزيع السّليم تضمن الحصول على نمّو فعّال و عادل عند الأخذ بعين الاعتبار توافق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية.

من هذا المنطلق، تكون الحكومة التي يقع على عاتقها إصدار القرارات الجبائية مجبرة على الاعتماد و بصفة كاملة على استنتاجات النّظرية الاقتصادية سواء كانت كلّية أو جزئية بهدف إيجاد و اختيار مبادئ و قواعد الاقتطاع الجبائي المطابقة لأهداف الفعّالية الاقتصادية و العدالة الاجتماعية معا و هو ما نصطلح عليه بنظرية القرارات الجبائية المثلى.

وعليه قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب تتمثل في:

- مبادئ الاقتطاع الجبائي الأمثل
- التأثير الجبائي ضمن التوازن الجزئي
- التأثير الجبائي ضمن التوازن العام

المطلب الأول: مبادئ الاقتطاع الجبائي الأمثل

يستجيب تكوين الأسعار العمومية لاعتبارات اقتصادية و اجتماعية بحيث يقع على عاتق المؤسسة العمومية القيام بواجبات الخدمة العمومية أو احترام قيود المصلحة العامة (هدف الفعالية الاقتصادية)، إضافة إلى أن الأسعار العمومية تساهم في استقرار المستوى العام للأسعار، لا سّيما عندما تلزم الدّولة مختلف أشكال الاحتكار الطبيعي بتطبيق سياسة أسعار تضمن بها أسعارا تنافسية للمستهلكين، و بالمقابل تقوم سياسة إعادة توزيع المداخيل بتهيئة الظروف الملائمة و اللازمة لإحداث العدالة (هدف العدالة الاجتماعية) و يستند هذا الطّرح إلى التوفيق بين الفعالية الاقتصادية و العدالة الاجتماعية، و هو ما يطابق مفهوم الأمثلة الاجتماعية الذي يستوجب الاستعمال الأمثل للموارد و بذلك صياغة مبادئ الاقتطاع الجبائي الأمثل تضمن تمويل القطاع العمومي و بعبارة أخرى الاستعمال الأمثل للاقتطاعات الجبائية في تمويل إنتاج المنافع الجماعية، بالإضافة إلى أنها تضمن إعادة التوزيع العادلة للمداخيل و ذلك حسب تصوّرين لمفهوم الأمثلية الاجتماعية و هما التصوّر اللامركزية الذي يفترض أتفاق العناصر الجبائية على تقاسم العبء الجبائي فيما بينهم و التصوّر المركزي الذي يفترض تدّخل الدّولة لتوزيع العبء الجبائي.

1- **الاقتطاع الجبائي الأمثل ضمن الأمثلة الاجتماعية اللّامركزية**: يمكن استخلاص أسس الاقتطاع الجبائي الأمثل ضمن الأمثلية الاجتماعية اللامركزية من نظرية شبه التوازن العام التي أعدّها ساموبلسن SAMUELSONسنة 1966 .

- **استنتاجات نظرية شبه التّوازن العام** : **Pseudo-équilibre général**

إنّ شبه التوازن العام يحقق أمثلية اجتماعية بسلع جماعية، و يمكن أن نستنتج من هذه النّظرية أثرين لعملية التمويل، بحيث يتعلق الأثر الأول بتحديد الأسعار الجبائية المثلى (شرط الفعالية) ، أمّا الأثر الثاني فيرتبط بالبحث عن التحويلات الواجب صرفها (شرط العدالة)، و عليه فإن النّظرية تفترض أن قواعد التفاوض بين العناصر الجبائية تسمح بتحدّيد كمّية السّلع الفردية و الجماعية اللاّزمة لتحقيق التوازن العام الذي يكون فعّالا و يحقّق أمثلية فردية ، عندما يكون المعدّل الهامشي للإحلال[1] le taux marginal de substitutionبالنسبة لكلّ فرد بين سلعة جماعية و سلعة خاصة مساويا لنسبة أسعار هذه السّلع و بشكل أكثر دقّة مساويا للسّعر الجبائي الفردي للسّلعة الجماعية المترتبة على هذا الفرد و هذا إذا كانت السّلعة الفردية باعتبارها سلعة نقدية تحقق سعرا وحدويا.

يمكن القول أن إنتاج السّلع الجماعية يموّل بصفة مثلى عن طريق الاقتطاعات الجبائية الفردية من كل عنصر جبائي حسب قدرته الهامشية على دفع قيمة السّلعة الجماعية و بذلك يمكن تحقيق شرط الفعّالية و تكون الجباية المّطبقة مثلى.

كما تحقق القاعدة الجبائية" لساموليسن" مطلب العدالة أيضا، بحيث أن التحويلات تعوّض تغيّرات المنفعة الفردية الناتجة عن إنتاج السّلع الجماعية وبعبارة أخرى فإن عملية التعويض هاته تخضع لقيد الفعالية و تحترم الأمثلة الاجتماعية[2].

- **إعداد الجباية المثلى في حالة عدم وجود التّحويلات المعاد توزيعها:** إن غياب التحويلات لا يرهن بالضرورة وجود جباية مثلى تضمن الفعالية و العدالة، .فالمنفعة الهامشية الثابتة للدّخل تمكّن من وجود جباية فعالة و بذلك تصبح كمية السّلع الجماعية مستقّلة بصفة كليّة عن دوال المنفعة الفردية المختارة من قبل مركز القرار (الدوّلة).

[1] A .SAMUELSON: : **Les Grands Courants de la pensée économique - OPU**-Alger 1993 -p159
[2] H.R. VARIAN : **« introduction à la microéconomie** »- de boeck université- Paris 2000–p 682.

إن القواعد السّابقة للجباية المثلى قد حددّت ضمن منطق لا مركزي مؤسس على مبدأ التفاوض المباشر و الإرادي بين العناصر الجبائية بغية توزيع العبء الجبائي اللّازم لتمويل إنتاج السّلع أو المنافع الجماعية.

إلا أن هذا التصوّر يفتقد إلى عنصر الحقيقة و يعاني من مخاطر الانحراف، بحيث أنه يقوم على منطق التفاوض[1] بين العناصر الجبائية، و للحدّ من هذه المخاطر فإن مشكل التمويل العمومي الأمثل يمكن حلّه بطرق أخرى و حسب منطق مركزى، يعتبر المشكل مشكل توزيع جبائي و بذلك تحلّ الأمثلية الجبائية المركزية محلّ الأسعار الجبائية الفردية.

2- **التوزيع الجبائي الأمثل ضمن الامثلية الاجتماعية المركزية:** لقد حدّد رامساي RAMSEY إبتداءا من سنة 1920 نسب الإخضاع الجبائي المثلى انطلاقا من المشكل التقليدي المرتبط بتعظيم المنفعة الفردية و ذلك في إطار برنامج اقترحته السّلطات العمومية للولايات المتحدة الأمريكية بهدف تخفيض خسارة الإشباع عند العنصر الجبائي.

و يوجد حلّين آخرين للجباية المثلي يمكن دراستهما من وجهة نظر التوزيع الجبائي الذي يكون إمّا بالتحويلات و إمّا بآلية تحفز العنصر الجبائي على إظهار حقيقة قدرته الهامشية للدّفع و في كلتا الحالتين تقرّر الدّولة مقدّما نسبا للاقتطاع الجبائي.

- **الاقتطاع الجبائي وقاعدة "رامساي" RAMSEY** : تعرّف قاعدة RAMSEY نسبة الإخضاع المثلى التي تتلاءم مع تعظيم المنفعة الفردية للعنصر الجبائي و بذلك تعظّم الدّولة الإشباع لدى العنصر الجبائي. إن شروط الأمثلة تستلزم تحقيق منفعة ثابتة لطلب يمكن تعويضه .

[1] R.A.MUSGRAVE and A.PEACOCK: Classics in the theory of public finance–Macmillan-London – P112

و عند الأمثلية فإن قاعدةRAMSEY تشترط تساوي نسب التغيّر في الإيرادات المستخرجة من كل اقتطاع و المقدرّة بالفرق بين مرونة الأسعار المباشرة للطّلب المعوضّ بالسّلعة الخاضعة من جهة و مرونة الأسعار المتقاطعة المطابقة من جهة أخرى.

يضمن الاقتطاع الجبائي الأمثل المحسوب بالنسبة لكل عنصر جبائي الحصول على الأمثلية الاجتماعية بصفة مركزية و هو يستلزم المعرفة التامة لدوال المنفعة الفردية من طرف الدّولة.

و تجدر الملاحظة أن هناك طرقا أخرى للجباية المثلى يمكن البحث عنها في حالة عدم معرفة كل دوال المنفعة الفردية, بحيث نأخذ مفهوم التمويل الأمثل للسّلع الجماعية الذي يحدّد شروط التوزيع الجبائي الأمثل حسب طريقة التمويل المقررّة من قبل السّلطات العمومية و لنسب إقتطاع معطاة، و فيما يتعلق بعملية التمويل فتكون إما باقتطاعات جبائية جزافية أو اقتطاعات جبائية محورية تحفيزية .

- التمويل الجبائي الجزافي الأمثل le financement fiscal forfaitaire optimal : اقترح كل من Mc-Guire.و Aaron سنة 1969 قاعدة للتوزيع الجبائي مؤسسة على التمويل عن طريق التحويلات[1] و يحقق هذا التوزيع الجبائي الأمثل ثلاثة شروط و هي :

- تحدّد الدّولة مسبقا توزيعا للعبء الجبائي .

- يختار المستهلكون بدلالة هذا التوزيع الاتجاه الأمثل لإنتاج و استهلاك السّلع الجماعية .

- تتبنى الدّولة إعادة توزيع للمداخيل تتوافق مع الأمثلية الجماعية.

[1]H.J.AARON et M.C.MCGUIRE :**efficiency and equity in the optimal Supply of public good - Review of economics and statistics-volume51**- USA 1969 - PP 31-39

شروط الأمثلية :

- ✓ إذا أمكن تشخيص العبء الجبائي لكل سلعة جماعية و لكل فرد و إذا كان في إمكان الدّولة استعمال التحويلات التعويضية فإن توزيع المنافع الفردية تتوفر فيه الأمثلية الاجتماعية .
- ✓ و عرض السّلع الجماعية الناتج تتوفر فيه كذلك الأمثلية الاجتماعية .
- ✓ إن غياب التحويلات التي تعوّض آثار تغيّرات الكميات من السّلع الجماعية و أسعار السّلع الفردية تحدّ بصفة معتبرة من شروط الفعالية ضمن الأمثلية الاجتماعية لإنتاج السّلع الجماعية، و هذا إذا قامت السّلطات العمومية بتوزيع التكلّفة الهامشية لإنتاج السّلع الجماعية بين الأفراد حسب النّسب المحدّدة ضمن القانون الجبائي و بدون اعتبار قواعد الجباية المثلي[1].

- **التمويل الجبائي المحوري الأمثل le financement fiscal pivotal optimal :** إنّ التمويل عن طريق الموازنة لإنتاج السّلعة الجماعية يمكن تنظيمه على أساس اقتطاعات جبائية محورية تحفيزية، وقد أعدت هذه الاقتطاعات ابتداء من سنة 1976 من طرف TIDEMAN.و TULLOCK .فكلّ مستهلك يحصل على حصّة جبائية تحدّد بصفة تقديرية من طرف الدّولة بدلالة التكلفة الهامشية للسّلعة الجماعية و بكيفية. يجب على كل مستهلك التصريح بقدرته الهامشية لدفع قيمة السّلعة و يفترض من القدرات الهامشية للدفع أن تحقق الخصائص التقليدية لدوال الطّلب و بذلك فهي متناقصة بالنسبة للكميات من السّلعة و مجموع القدرات الهامشية لدفع قيمة السّلعة الجماعية المعتبرة .

و لاحترام شروط الفعالية فإن إنتاج السّلعة الجماعية يتحدّد بمجموع القدرات الهامشية لدفع قيمة السّلعة حيث يغطي هذا المجموع التكّلفة الحدّية لإنتاج السّلعة.

[1] J.BENARD et D.ALEXIOU " **revue de théorie sur l'incidence fiscale** « -céprémap –PARIS1989- P202.

غير أن السّلطات العمومية تجهل ما إذا صرّحت العناصر الجبائية بحقيقتها قدراتها الهامشية للدّفع و لتحفيزهم و جعل القدرة الهامشية للدفع إستراتجية مهيمنة فإن TIDEMAN و TULLOCK.استنتجا من الآليات المحفزة, خصائص الاقتطاع الجبائي المحوري.[1]

وعليه فإن الاقتطاع الجبائي المحوري يضاف إلى المساهمة الجبائية لكلّ عون اقتصادي و يعرّف بدلالة الحصّص الجبائية للاقتطاعات أو المساهمات الأخرى و بذلك يعرّف الاقتطاع المحوري بدلالة الحصّص الجبائية للعناصر الجباية دون (العناصر الجبائية- الاقتطاع المحوري) بحيث أن مجموع الحصّص الجبائية يمثل إجمالي الحصّص الجبائية.

و ممّا سبق نستنتج أن الاقتطاع الجبائي المحوري الذي تتحمله العناصر الجبائيةi، يمثل الفرق بين التكلفة الهامشية التي تتحملها العناصر الجبائية، و طلبهم على السّلعة و بعبارة أخرى فإنه يمثل تكلفة المحور Coût du pivot لتغيّر الكميّات من السّلع الجبائية الناتج عن استبعاد العناصر الجبائية في تمويل إنتاج السّلعة.

و لعّل ما يمكن قوله هو أن المحور يمسّ بطبيعة الأمثلية لكنه ضروري لضمان التمويل الأمثل لإنتاج السّلع الجماعية و قد تصوّر TIDEMAN وTULLOCK توزيعا للاقتطاعات الجبائية المحورية, غير أن هذا التوزيع يعتبر دون الأمثلية الحقيقية لكنه يسمح بتفادي التبذير، بحيث أن الدّولة تستطيع تخصيص حصيلة الاقتطاعات الجبائية المحورية لتمويل التكلفة الهامشية لإنتاج السّلعة.مقابل تخفيض الحصّص الجبائية للعناصر الجبائية، ووجود قيد كهذا لاستعمال الاقتطاعات المحورية يلغي كلّ ضمان للحصول على أمثلية من الدّرجة الأولى، و هي التكلفة التي يدفعها نظام جبائي محوري تتوفر فيه الأمثلية من الدّرجة الثانية.

[1]H.R. VARIAN ;op .Cit ,PP.692-694

و أخيرا نشير إلى أن قيود الفعالية و العدالة تتلاءم جبائيا لكنها مكلّفة، ممّا يجعلها قليلة التطبيق، و بذلك فإن الّدولة تكون مجبرة على إتباع سياسة جبائية تهتم إمّا بالفعّالية وإما بالعدالة و تأثير هذه السّياسات الفرعية يمكن دراسته حسب مبدأين و هما : مبدأ **التكافؤ المتعلق بتوزيع العبء الجبائي حسب خصائص الفعالية الاقتصادية** و مبدأ **المقدرة التكليفية الذي يقوم على أساس التوزيع العادل للعبء الجبائي ضمن منطق العدالة الاجتماعية.**

المطلب الثاني: التأثير الجبائي ضمن التوازن الجزئي

تميّز نظرية المالية العمومية بين مدرستين و ذلك حسب أساس التحليل الجبائي الذي تتبناه كل مدرسة و عليه فإن هناك مدرسة منشغلة بالعدالة و تنصح بانتهاج مبدأ المقدرة التكليفية، أمّا المدرسة الأخرى و في إطار بحثها عن الفعّالية الاقتصادية , فإنها تأخذ بمبدأ التكافؤ و يمكن تلخيص أسّس هذين المبدأين في الجدول أدناه. كما أن تأثير الاقتطاع الجبائي على مختلف مستعملي الخدمة العمومية يسمح بتحديد قاعدة لتوزيع العبء الجبائي، سواء كان ذلك لتحقيق تساوي مقدار التضحية من كل عنصر جبائي أو لشخصنه المجهود الجبائي بالتناسب مع الاستهلاك الحقيقي من الخدمة العمومية، و منه فإن قواعد هذا التوزيع تختلف باختلاف المبدأ الجبائي المعتمد (المقدرة التكليفية أو شرط التكافؤ)

الجدول رقم (8) المقارنة بين مبدأ المقدرة التكليفية ومبدأ التكافؤ.

مـــــبدأ المـــــــقدرة التكـــــليفية	مـــــــبدأ التكـــــــافؤ
يتجاهل كّل علاقة بين مبلغ الإقتطاع الجبائي و الامتيازات التي يتحصل عليها العنصر الجبائي من النفقة العمومية. و بذلك فإن العبء الجبائي يتوزع بصفة مستّقلة عن المنفعة الناتجة عن استهلاك الخدمة العمومية .	يرتبط بنظريات التبادل الإرادي للنفقات العمومية و يوزّع العبء الجبائي ضمنه بين العناصر الجبائية حسب نسبة المنفعة الحدّية الناتجة عن استهلاك الخدمة العمومية و حسب التكلفة الناتجة عن المشاركة في تمويل هذه السّلعة العمومية .
يتحدّد الإقتطاع الجبائي بصفة مستقلة عن اختيارات الموازنة أي أنه يتحدّد بدلالة الدّخل، الثروة ....إلخ وهي معايير تحدّدها السّلطات العمومية .	الإقتطاع الجبائي و اختيارات الموازنة تتحدّد بالموازاة.
قاعدة الدّفع: يؤدي مبدأ العدالة إلى توزيع العبء الجبائي بين العناصر الجبائية .	**قاعدة الدّفع:** تدفع المساهمات الجبائية مقابل الخدمات المقدّمة من طرف الدّولة و هو منطق التخفيض الأمثل للموارد و التمويل الأمثل للقطاع العمومي .
تساوى التعامل الجبائي بين العناصر الجبائية يتحدّد بالمنفعة .	يوزع الإقتطاع الجبائي فرديا بدلالة الامتيازات التي يتحصّل عليها كل عنصر جبائي .
الهدف الأساسي تحقيق تساوي مقدار التضحية المطلوبة من كل عنصر جبائي و هذا معناه الإقتطاع أكثر من المداخيل المرتفعة (عدالة الخدمة العمومية)	**الهدف الأساسي :** شخصنه المجهود الجبائي بدلالة حجم استهلاك السّلع العمومية (فعالية الخدمة العمومية).

المصدر : إعداد الباحثة

إن التوزيع الجبائي العشوائي لا يمكن اعتماده لأنه قد يؤدي إلي خسارة اجتماعية و جبائية لا يمكن تحّملها و دراسة التوازن الاقتصادي الجزئي قبل و بعد الإقتطاع الجبائي تسمح بإعداد توزيع للعبء الجبائي بدلالة مرونة أسعار طلب و عرض مختلف السّلع المسّعرة جبائيا .

1- التوزيع الجبائي و مرونة الأسعار:

ضمن سّياق المنافسة التامة حدّد **دالتن** DALTON سنة1954 قاعدة للتوزيع الجبائي Le partage fiscal بين المشترين و العارضين للسّلع المسّعرة جبائيا[1] و قد سميت هذه القاعدة بقانون **دالتن.**

- ✓ الاستنتاجات الجبائية لقانون دالتن: لتحقيق قانون دالتن فإن هناك ثلاث فرضيات يجب أخذها بعين الاعتبار و هي :

- **الفرضية الأولي** : الاقتصاد يوجد في وضعية منافسة تامة أي أن كل عون اقتصادي يتّبع سلوكا تنافسيا.
- **الفرضية الثانية** : التوازن قبل و بعد الإقتطاع الجبائي يستلزم عرض و طلب كليّين مختلطين أو متشابكين.
- **الفرضية الثالثة** : التوازن الجزئي يستلزم إهمال أثر الأسعار المتقاطعة و أثر المداخيل.

و القاعدة الجبائية التي تنتج تظهر توزيع العبء الجبائي بين العارضين و الطالبين للمنتوج أو لعامل الإنتاج المسّعر جبائيا حسب مرونة أسعار الطّلب و بذلك تحقّق هذه القاعدة القانون التالي : (قانون دالتن Loi de DALTON) " إن سعر الإقتطاع الجبائي على المعاملات لسلعة ما يجب أن يتوزع بين المشتري و البائع حسب مرونة أسعار الطّلب و العرض لهذه السّلعة المسعرّة جبائيا و على هذا الأساس فإن حصّة المشتري ترتفع كلّما كانت مرونة أسعار الطّلب ضعيفة بالقيمة المطلقة و مرونة أسعار العرض قويّة[2].

[1] H.DALTON :**principles of public finance- ROUTLEDGE and KEGAN PAUL** -LONDON 1954- P 143.
[2] J.BENARD et D.ALEXIOU " **revue de théorie sur l'incidence fiscale -céprémap** –PARIS1989- P 96

و في إطار انشغال السّلطات العمومية بتدنية تأثير الإقتطاع الجبائي على التوازن فإنها تختار السّلع المسعرّة جبائيا بدلالة حساسية العناصر الجبائية العارضة و الطالبة لهذه السّلع و توزّع العبء الجبائي بدلالة مرونة الأسعار النسبية[1]، و على هذا الأساس فإن الإقتطاع عند الاستهلاك يؤدي إلى ارتفاع سعر السّلعة أكثر كلّما كان العرض عليها مرنا و الطّلب صلبا (أدنى حساسية للمستهلكين بالأسعار، حيث العبء الجبائي الإضافي يكون مؤلما)، و بالعكس فإن الطّلب المرّن للأسعار يحّد من وزن الإقتطاع الجبائي عند الاستهلاك و يقلص الإيراد الإضافي الذي يحصل عليه المنتجون عند بيعهم لمنتجات مسّعرة جبائيا.

فالجباية بذلك تؤثر على الرّفاهية الاجتماعية بدلالة التوزيع الجبائي المّطبق حسب درجة مرونة أسعار الطّلب و العرض .

2- **التوزيع الجبائي و تخصيص الرّفاهية الاجتماعية للتوازن:** إنّ التأثير الجبائي هو نفسه بالنسبة لكل الأسواق الموجودة في حالة توازن، و سعر التوازن يعدّل بنفس الطريقة و بصفة مستقلة عن طبيعة الإقتطاع الجبائي، و ذلك حسب ما إذا تعلق الأمر باقتطاع عند الإنتاج و إقتطاع عند الاستهلاك و هذا الاستنتاج يدّعم قانون دالتن و يستلزم إعداد سياسة جبائية محددة فقط على أساس حساسيات المنتجين و المستهلكين للأسعار.

- ✓ **الجباية غير المباشرة :** إن الإقتطاع الجبائي غير المباشر يكون على المنتجات و بذلك يمكن دراسة مبادئه العامة من خلال آثاره على الإنتاج و على الاستهلاك .

أ – تأثير الإقتطاع الجبائي على الإنتاج : عندما يكون الإقتطاع الجبائي على العرض فإن المنتجين يعّوضون تأثيره برفع سعر البيع و بذلك فإنهم يكونون أكثر حساسية للسّعر الصافي المتحصّل عليه بعد دفع المبلغ المقتطع، حيث يغطون تكلفتهم الكلّية (العبء الجبائي محتوى) بسعر بيع مرتفع " يدفعة المستهلك

[1]A.BARRERE : la Sensibilité des rendements fiscaux aux fluctuations économiques –thèse- Toulouse-LGDJ-Paris1938-P123

و نقل العبء الجبائي على المستهلكين يؤدي إلى تحوّل منحني العرض نحو الأعلى مما ينتج عنه ارتفاع سعر السّوق مقارنة بسعر التوازن قبل الإقتطاع الجبائي. و يكون هذا التحوّل مرفوقا بانخفاض في الكميات المصرّفة في السّوق.

فالمنتجون يحصلون على سعر صافي بعد دفع مبلغ الإقتطاع يساوي الفرق بين السّعر الخام المتحصّل عليه عند البيع و السّعر الصافي المحصّل بعد دفع مبلغ الإقتطاع و عليه فإن توازن السّوق يتأثر بمبلغ يساوي الخسارة الاجتماعية للرّفاهي[1]، بحيث أن هناك خسارة للإيرادات من جانب الإنتاج و خسارة مالية من جانب الطّلب و التوازن قبل الإقتطاع المحدّد.

ب – تأثير الإقتطاع الجبائي على الاستهلاك : كلّ إقتطاع على الاستهلاك يؤدي إلى ارتفاع تكلفة شراء السّلع و بذلك انخفاض الطّلب و يمكن ترجمة هذا الانخفاض بيانيا بتحوّل منحنى الطّلب نحو الأسفل مما ينتج عنه تعديل التوازن بانخفاض كمية التوازن[2].

وعليه يدفع المستهلكون في هذه الحالة سعر مرتفعا والعبء الجبائي الذي يتحملونه بصفة كلية يستلزم وجود دالة عرض متغيرة خاصة إذا ما تعلق الأمر بسلع جارية .

أما المنتجون فإنهم يقبضون سعرا أقلّ من حيث الفرق يغّطي الإقتطاع على الاستهلاك و يتحدّد التوازن بعد الإقتطاع على الاستهلاك .

باستبعاد الدّور الاقتصادي للعنصر الجبائي باعتباره عارضا أو طالبا فإن سعر التوازن يتعدّل تماما بنفس الطريقة، ففي الحالة الأولى و لاقتطاع على العرض فإن المنتج يعوّضه بالنّقل أو التحميل ضمن سعر مرتفع على المستهلك و يحصل بذلك على سعر صافي.

[1] J.C.DISCHAMPS : **Comportement économiques et distorsions fiscales**- P.U.F-PARIS1960.P81

[2] ضياء مجيد الموسوي" **النظرية الاقتصادية : التحليل الاقتصادي الجزئي**" –د.م.ج، الجزائر 1989 ص 25

في حين يتحمل المستهلك سعرا مرتفعا و بذلك فإن سعر التوازن يتحدّد بعد الإقتطاع و بالعكس فإنه للاقتطاع من جانب الطّلب، فإن المستهلك يتحمل تكلفة شراء حقيقية مرتفعة لكن الفرق لا يحصل عليه المنتج، فالمستهلك يدفع سعرا يحتوي على مبلغ الإقتطاع لكن المنتج يقبض سعرا يساوى فقط سعر التوازن بعد الإقتطاع، و منه نستنتج أن أسعار التوازن في كلتا الحالتين تكون متشابكة، و بذلك نخلص إلى قاعدة هامة و هي القاعدة الجبائية في حالة التوازن: " مهما كان جانب السّوق الذي يدفع الإقتطاع الجبائي أي باستبعاد الإقتطاع على العرض أو على الطّلب فإن سعر التوازن يتعدّل تمّاما بنفس الطريقة و تأثير الإقتطاع الجبائي يمتّد فقط إلى الفرق بين السعر الحقيقي الذي يدفعه المشتري و السّعر الحقيقي الذي يقبضه البائع في كل حالة، و هذه القاعدة تطبق في حالات الأسواق المتوازنة التي تضمن تطابق العرض و الطّلب الكلّيين قبل و بعد الإقتطاع الجبائي "[1] و بذلك فإن طبيعة الإقتطاع غير المباشرة تعتبر حيادية على تغيّر التوازن و تحدث دائما خسارة اجتماعية.

- ✓ **الجباية المباشرة:** يمكن دراسة الجباية المباشرة من خلال الاقتطاعات على عوامل الإنتاج: رأس المال و العمل، كذلك فإن مقارنة التأثير الاقتصادي للاقتطاعات على المنتوجات و الاقتطاعات على عوامل الإنتاج تسمح بإظهار ظروف و شروط التكافؤ بين الجباية المباشرة و الجباية غير المباشرة.

أ – تأثير الإقتطاع الجبائي على الأجور :

يمكن تحليل تأثير الإقتطاع المباشر على الأجور بنفس الطريقة التي تمّ بها تحليل تأثير الإقتطاع على الاستهلاك، حيث تصبح منحنيات العرض و الطلب مرتبطة بعرض و طلب عنصر العمل و السّعر المحدّد في محور الفواصل هو سعر العمل أي معّدل الأجر.

[1] G.GILBERT : **Fiscalité in Encyclopédie économique de X.GREFFE; J.MAITRESSE et J.L REIFFERS-Edition Economica** - Paris 1990 - P 1631

و بذلك فإن عبء الإقتطاع الجبائي يتحمله العون الاقتصادي الذي يحقق أضعف مرونة للأسعار (قانون دالتن).

ب – تأثير الإقتطاع على رأس المال : إن إخضاع معدل مردودية رأس المال يؤدي إلى آثار تشبه إخضاع معّدل الأجر بحيث أن الإقتطاع على رأس المال يخفّض أو ينقص معّدل المردودية الصّافية لرأس المال، و يؤدي إلى تقليص الكمية من رأس المال المستعمل و بذلك يمكن الاحتفاظ بنـــفـــس التمثيل البـــياني السّـــابق (التأثير على الاستهلاك)، فالسّعر يمثل في هذه الحالة معدل المردودية لرأس المال و منحنيات العرض و الطّلب ترتبط بعنصر رأس المال، فتحت تأثير معّدل المردودية مسّعر جبائيا فإن كميات رأس المال تنخفض ويكون مبلغ الإقتطاع مرتفعا و محسوسا كلمّا كان عرض رأس المال صلبا (غير مرن) و قد أشار كل من أتكنسن و ستقلتز ATKINSON et STIGLITZ سنة 1980 إلى وجود أثر التكافؤ بين الإخضاع الجبائي المباشر و الإخضاع الجبائي غير المباشر[1]، بحيث أن للاقتطاع على الدّخل نفس الآثار الاقتصادية للاقتطاع على الاستهلاك و عليه فإن شروط هذا التطابق تستحق الدراسة .

✓ **التطابق بين الجباية المباشرة و الجباية غير المباشرة :**

يمكن دراسة هذا التكافؤ بالنسبة لحالة إقتطاع جبائي تناسبي و مباشرة على الدّخل و إقتطاع جبائي غير مباشر على الإنفاق.

فالاقتطاع المباشر على الدّخل يكون على أساس الأجر و على أساس التّركة أمّا الإقتطاع غير المباشر فيخضع الاستهلاك و الهبات. و قد أستند كل من ATKINSON و STIGLITZ إلى حالة العنصر الجبائي الذي يحصل على أجر و يستهلك كمّية في السن بحيث أن له ما مقداره كأمل للحياة هذا من جهة، و

[1]A.ATKINSON and J.STIGLITZ**: Reads on public economics –MC-GRAWHILL**-News York 1980-P18

من جهة أخرى فإنه قد حصل على تركة بقيمة حالية في بداية حياته و ترك لورثته هبّة للحصول على معدل فائدة ثابت في الزّمن .

و عندما يتحقّق هذا الشرط فإن للاقتطاع المباشر التناسبي على الأجر و التّركة و الإقتطاع غير المباشر على الاستهلاك و الهبات نفس التأثير الاقتصادي على قيد الموازنة الزمني للعنصر الجبائي .

و من خلال هذا التطابق في الآثار يمكن استنتاج ما يلي :

- الاقتطاعات المختلفة جبائيا و المتشابهة اقتصاديا يمكنها توجيه القرارات العمومية حسبما إذا فضّلت السّلطات العمومية الفعالية عن العدالة أو العكس.
- يمكن معرفة تأثير الإقتطاع المباشر عن طريق تأثير مكافئه الجبائي غير المباشر وتجدر الملاحظة أن تأثير هذه الاقتطاعات على وضعية الرّفاهية يعرف من خلال تقييم الخسارة الاجتماعية الناتجة بعد الإقتطاع الجبائي.

و أخيرا فإن خسارة الفعالية الناتجة عن التّسعير الجبائي يمكن تدنيتها إذا أخضعت الدّولة السّلع التي يكون عرضها وطلبها صلبين تماما، إضافة إلى أن التأثير الجبائي لاقتطاع ما يمكن تخفيضه لدى العناصر الجبائية عندما تقتطع الدّولة على سلع تحقّق عرضا و طلبا صلبين، ففي هذه الحالة فإن الأمر يتعلق بعناصر جبائية طالبة و عارضة صلبة، و بذلك فهي غير حساسة للأسعار التي تحتوي على العبء الجبائي.

كذلك فإنه لا يمكن تطبيق هذا التأثير الجبائي إلا على تغيّرات الأسعار و الكمّيات مع استبعاد أثر الدّخل.

غير أنه في الحقيقة نادرا ما يهمل أثر الدّخل ممّا يتطلّب دراسة التأثير الجبائي ضمن التوازن العام حيث تؤخذ أيضا بعين الاعتبار العلاقات المتداخلة بين القطاعات.

المطلب الثالث: التأثير الجبائي ضمن التوازن العام

إن دراسة التأثير الجبائي ضمن التوازن العام يسمح بالتطرق لآثار نقل العبء الجبائي عند العرض على الطلب حيث التعويض في الإيراد من طرف المنتجين من جانب الطلب يكون عن طريق التحيكم بين مختلف الكميات المستعملة من عوامل الإنتاج.

كما أن تحليل توازن العام يمكن أن يكون حسب نوعين من النماذج المرجعية و هما النموذج القطاعي الوحيد لكوتليكوف و سامرس KOTLIKOFF et SUMMERS ذو المخرج الوحيد[1]أو النموذج القطاعي المزدوج" لهاربرجر HARBERGER " الذي يعتد بقطاعين إنتاجيين، حيث ينتج كل قطاع مخرجا واحدا[2]وسوف نتوقف في تحليلنا هذا على النموذج القطاعي الوحيد لأنه يكفي لتحديد إشكالية التأثير الجبائي ضمن التوازن العام ممّا يسمح بدراسة التأثير الجبائي للاقتطاع على الإنتاج و الإقتطاع على الاستهلاك.

1 - الإقتطاع على الاستهلاك و توزيع العبء الجبائي : يعتمد نموذج " كوتيليكوف و سامرس" على حالة إنتاج مخرج وحيد بإستعمال عاملين للإنتاج و هما رأس المال و العمل.بحيث أن دالة الإنتاج التي تدمج هذين العاملين ذات طبيعة متجانسة من الدّرجة الأولى.

✓ **خصائص و فرضيات النموذج القطاعي الوحيد:**

إن دالة الإنتاج تحقّق الإنتاجية الهامشية المتزايدة لعوامل الإنتاج، لكن بمردودية هامشية متناقصة .

وبذلك فإن الأمر يتعلق بدالة شبه مقعرة و شروط الأمثلية (شروطKUHN et TUCKER) ضرورية و كافية لضمان أمثلية الإنتاج و عليه فإن دوال الطّلب على العاملين رأس المال والعمل .تتحدّد بهذه الشروط

[1]L . KOTLIKOFF et L. SUMMERS: " **TAX- INCIDENCE** " - HAND BOOK of Public economics Volume 2- USA 1987 -PP1043 à 1992

[2]A.C. HARBERGER: **« the incidence of the corporation income tax »** Journal of Political economy- volume 70 N° 03-USA 1962- P 215

بالإضافة إلى برنامج تعظيم الرّبح الصّافي تحت قيد دالة الإنتاج المتمثلة في كمّية الإنتاج المطلوب من المخرج الوحيد .

إن النموذج يحقّق فرضيتين من جانب العرض و هما :

- **الفرضية الأولى** : العرض لرأس المال يعتبر صلبا تماما .
- **الفرضية الثانية** : عرض العمل مرن لأنه دالة متزايدة بمعّدل الأجر الحقيقي W/P.

و عند التوازن فإن **عرض و طلب العمل يتساويان** : و عليه فإن نظرية التأثير الجبائي تقتضي دراسة تعديل هذا التوازن عندما يتم إخضاع أحد عوامل الإنتاج و هو رأس المال.

2- تأثير الاقتطاع على مردودية رأس المال :

عندما يتم إخضاع مردودية رأس المال لنسبة فإن المنتج يشتري المدخل بسعر مرتفع ، ولذلك فإن التغيّر في تكلّفة رأس المال لا يؤثر على سوق العمل، و بالأخذ بالفرضية الأولى حيث الصّلابة التامة لعرض عامل رأس المال، فإن الإنتاجية الهامشية لهذا العامل لا تتغير، فقط يبقى الطّلب عليه عرضة للتغيّر

وهذه النتائج تؤكد استنتاجات قانون دالتين لأن عامل الإنتاج المسعّر جبائيا بعرض صلب يتحّمل كل العبء الجبائي الواقع على معدل مردوديته، في حين فإن عامل العمل يتملص كلّية من العبء الجبائي و لا يتغيّر بذلك الأجر الحقيقي.

غير أن تعديل المردودية المحصّل عليها بعد الإقتطاع من قبل أصحاب العامل ، يحقق خسارة.

عند التوازن فإن العبء الجبائي يتحمله كلية أصحاب العامل المسّعر جبائيا إذا كان عرض هذا العامل صلبا و عليه فإن تكلفة الضّغط الجبائي تكون أكثر ألما.

و السؤال الذي يطرح هو هل يمكن تطبيق هذه القاعدة على عرض مرن؟ فنموذج كوتليكوف و سامرس يجيب على هذا الإشكال من خلال دراسة الإقتطاع على عامل العمل، حيث العرض هو دالة متزايدة لمعدل الأجر الحقيقي (الفرضية الثانية).

✓ **تأثير الإقتطاع على معدّل الأجر** :

و يتحدّد معدّل الأجر عند التوازن حسب هذا الطّلب الجديد على العمل و يكون بذلك عرض العمل دالة متزايدة لمعدّل الأجر الحقيقي، أمّا مقارنة قيّم التوازن قبل و بعد الاقتطاع لمعدل الأجر الحقيقي تظهر التغيّر بالنسب المئوية لمعدّل الأجر الصّافي الناتج عن تعديل الإقتطاع .

و بذلك فإن توازن الموازنة يستلزم وجود إيرادات جبائية هامشية تساوي الخسائر الجبائية أي الخسائر الهامشية في دخل الحائزين على عوامل الإنتاج و هم الرأسماليون و تنتج هذه الخسائر الهامشية في الدخل بفعل تأثير الإقتطاع على تكلفة عامل الإنتاج .

و عليه يمكن الاستنتاج أن توزيع العبء الجبائي لإقطاع على معدل الأجر يعتبر و بصفة كلّية أيضا دالة لمرونة العرض و الطّلب.

إن هذا الطرح للتأثير الجبائي ضمن التوازن العام يدّعم امتداد قانون دالتن المعرّف ضمن التوازن الجزئي. و مفهوم التوازن العام يؤكد دور مرونة أسعار العرض و الطّلب في توزيع العبء الجبائي إضافة إلى أنه يبرز المجهود الجبائي المتعلق بكل مجموعة من الأعوان حسب طبيعة كل إقتطاع (الإقتطاع على رأس المال أو الإقتطاع على العمل) و حسب درجة مرونة دوال العرض و الطّلب المعنية و لإتمام هذا الطرح سوف نقوم بدراسة تأثير الإقتطاع من الاستهلاك على الرّفاهية الاجتماعية في حالة التوازن العام.

خلاصة الفصل الثاني

يعد التدقيق الجبائي من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة وكذا التطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية،إذ تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة، بهدف تصحيحها وتقويمها، وتفاديا لتعسف الإدارة الجبائية، عمل المشرع الجبائي على حماية المكلف بمنحه جملة من الضمانات، سواء تلك المتعلقة بسير التحقيق ،أو بإجراءات التقويم.

وإن تنفذ عملية التدقيق الجبائي تعتمد على ثلاث طرق في التحقيق، وهم التحقيق المحاسبي، و التحقيق المصوب والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ،وباستعراضنا للطرق الثلاث اتضح لنا أن عملية التحقيق المحاسبي تقوم بفحص محاسبة المكلف المعني بالتحقيق شكلا ومضمونا بهدف اكتشاف الأخطاء المرتكبة، لكن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الخاص بأشخاص الطبيعيين وهذا بهدف التوسع من صلاحيات الأعوان المحققين ،والسماح لهم بمراقبة مجموع أملاك المكلف بغرض التحقيق من تجانس وانسجام المداخيل المصرح بها في إطار الضريبة على الدخل الإجمالي والوضعية المالية ونمط معيشة المكلف،ومنه مراقبة إذا كان تطور ذمته المالية مساير لدخوله المعلنة.

يعتمد مبدأ التكافؤ في توزيع العبء الجبائي و إما بالعدالة حيث يعتمد مبدأ المقدرة التكليفية لتوزيع العبء الجبائي على مختلف العناصر الجبائية. إن للتأثير الجبائي وقع لا يستهان به لأنه يظهر شروط و ظروف التوزيع الجبائي، الآثار الاقتصادية و السّياسية المترتبة، فهو يعتبر عنصر ضروري من عناصر النّظرية الاقتصادية و هو كذلك إشكال يطرح نفسه بالنسبة للاقتصاديات التي تبحث عن بعث عملية النّمو أو الدّول التي تبحث عن الإنسجام الجبائي.

الفصل الثالث: إجراءات التدقيق الجبائي

- التدقيق الجبائي للضرائب والرسوم
- التدقيق الجبائي للوثائق المحاسبية
- فعالية التدقيق الجبائي

تمهيد:

باعتبار أن المؤسسة كيان اقتصادي وإطار قانوني، فهي تتمتع بالصفة القانونية والتي تنجم عنها مجموعة من الحقوق والالتزامات، ومن بين هذه الالتزامات التصريح بالأرباح التي حققتها المؤسسة خلال القيام بنشاطها، قصد اقتطاع مبلغ الضريبة الواجب دفعه لخزينة الدولة.

ولضمان التحصيل المناسب لهذه الضرائب أوجب المشرع على المؤسسات بعض الالتزامات اتجاه الإدارة الضرائب الهدف منها هو تحقيق الفعالية الجبائية أنه وبمجرد الإخلال بهذه الالتزامات أو احدها والتي تكون قيد التدقيق والمتابعة تتعرض المؤسسة للعقوبات المنصوص عليها جبائيا.

وعليه قسمنا الفصل إلى ثلاث مباحث منها:

- التدقيق الجبائي للضرائب والرسوم
- التدقيق الجبائي للوثائق المحاسبية
- فعالية التدقيق الجبائي

المبحث الأول:التدقيق الجبائي للضرائب والرسوم

بغية التدقيق في الضرائب والرسوم التي تقع على عاتق المؤسّسة، يقوم المدقق بهذه المهمة وفقا لخطوات مدروسة ومنتظمة، حيث يعمل على تدقيق الوعاء الضريبي، وتدقيق عملية التصفية والتسديد وكذا جميع الإجراءات الواجبة الإتباع فيما يخص الإطار الزمني والمكاني وكذا شروط الاستفادة من التخفيضات أو الامتيازات الجبائية .

وسنوضح المراحل العملية للتدقيق الجبائي للضرائب والرسوم من خلال التطرق لتدقيق الضريبة على أرباح الشركات ممثلة للضرائب على الدخل وكذا كل من (TAP) و(TVA) وكذا (IRG/S) .

المطلب الأول: التدقيق الجبائي للضريبة على أرباح الشركات IBS

يمر التدقيق عبر مرحلتين هما تدقيق الوعاء وتدقيق التصفية والتسديد.

أ-**تدقيق الوعاء**: طبقا لما تنص عليه المادة (140) من قانون الضرائب المباشرة فإن القاعدة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات هي الأرباح الصافية والتي تحدد نتيجة العمليات التي قامت بها المؤسسة والوحدات التابعة لها.

النتيجة الصافية هي قاعدة تحديد النتيجة الجبائية بعد القيام بتعديلات كالأتي:

التخفيضات – الإدماجات + النتيجة المحاسبية = النتيجة الجبائية

قاعدة تحديد النتيجة المحاسبية : لتدقيق هذه النتيجة فإنه عل المدقق القيام بعمليات بحث وتحقيق في النواتج والأعباء.

1- **تدقيق النواتج**: ويتضمن تدقيق رقم الأعمال وتدقيق النواتج الأخرى :

-1- تدقيق رقم الأعمال: على المدقق في بداية الأمر التأكد من أن رقم الأعمال يعكس القيمة ولذلك باستعمال التقنيات إعادة تكوين رقم الأعمال وهناك طريقتين :

الطريقة الأولى:إعادة تكوين رأس المال اعتمادا على المداخيل:[1] من أجل الإحاطة بكل المداخيل التي حققتها المؤسسة فعلا فإنه يجب على المدقق إنشاء حساب مالي يتضمن المبالغ المدنية للصندوق والأرصدة البنكية للمؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار أرصدة بداية ونهاية المدة للزبائن والتسبيقات.تتم مقارنة رقم الأعمال المعاد تكوينه مع رقم الأعمال المصرح به من أجل اكتشاف الأخطاء المحتملة، وإذا اكتشف المدقق عدم التطابق فيما بينهما فعليه التحلي بالحيطة والحذر من خلال طرحه الأسئلة على محاسبي المؤسسة لأنه قد يتعلق الأمر ببعض الأحيان بمردودات من الزبائن.

الطريقة الثانية: إعادة تكوين رقم الأعمال اعتمادا على الفواتير مصدر قاعدة احتساب الضرائب بالنسبة لمؤسسات الأشغال العمومية هو الفواتير والفوترة المعاد تكوينه من طرف المدقق لا يجب أن تسمح فقط بالتحقيق في أرصدة تسبيقات الزبائن ولكن يجب أيضا أن تسمح بالتحقيق في التحصيلات والفواتير المصرح بها وإعادة تكوين الفاتورة. كما أنه على المدقق أن يتأكد من التطابق بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة والأرصدة المستخرجة من اليوميات المساعدة، والتأكد من الانضباط واحترام القواعد في تسجيل فواتير البيع في اليوميات.المدقق ملزم بالتأكد من :

- التطابق بين فواتير ووصلات التسليم.
- التطابق بين أصناف البيع وما هو مصرح به فيما يخص الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.
- عمليات تسليم السلع للشركاء والعمال.

[1] Ministère des finances, D G I, **Guide de Vérificateur de Comptabilité**, édition 2001, P: 124.

- العمليات الحسابية في الفواتير.

-2- تدقيق النواتج الأخرى: حيث أنه على المدقق القيام بمايلي:

- على المدقق التأكد من التسجيل المحاسبي للإعانات الممنوح.
- فيما يتعلق بإعادة تقييم الاستثمارات فإنه على المدقق أن يتأكد من إدماجها في نتيجة الدورة وفقا للقواعد المنصوص عليها في المادتين (185) و(186) من قانون الضرائب المباشرة.

-3- تدقيق تغيرات المخزونات: فيما يخص المخزونات فإنه على المدقق أن يتأكد من النقاط أدناه:

- وجود جرد مفصل.
- التقييم الصحيح للمخزونات وفقا لما نص عليه المخطط المحاسبي الوطني إلا أن المشتريات يجب أن تحضي بعناية خاصة من المدقق من خلال التحقيقات الموالية:

- التأكد من التسجيل المحاسبي لجميع فواتير الشراء.
- التأكد من أن المشتريات مبررة بوثائق إثبات.
- التأكد من أن كل المشتريات مرتبطة بالاستغلال.
- التأكد من التطابق بين المبالغ المشكلة للحسابات الدائنة للموردين وبين مبالغ اليومية المساعدة للمشتريات.

2- **تدقيق الأعباء**: عل المدقق التأكد من الشروط العامة لقابلية تخفيض الأعباء ولكي تكون الأعباء قابلة للتخفيض جبائيا من نتيجة الدورة يجب أن تستوفي كل الشروط الآتية:[1]

- يجب أن ينجر عنها انخفاض في أصول الميزانية الصافية أو ارتفاع في ديون المؤسسة دون أن تتسبب في تغير على مستوى الميزانية.

[1] Ministère des finances ,D G I, **Guide fiscal des Investisseurs**, 2010, P :26.

- يجب أن تكون مسجلة في محاسبة المؤسسة ومستندة على وثائق إثبات ، هذا الشرط المزدوج يسمح بالتأكد من حقيقة هذه النفقات ومبلغها كما يسمح بتقرر ضمها أو عدمه إلى نفقات دورة ما.
- يجب أن تصب في مصلحة المؤسسة وأن تكون ضرورية لضمان السير العادي لوظائفها.

تحديد النتيجة الجبائية: النتيجة الجبائية هي عبارة عن النتيجة المحاسبية ينبغي على المدقق أن يتأكد من أنه قد تم ضم (إدماج) بعض المصاريف وأنه قد تمت الاستفادة من التخفيضات.

المصاريف الواجب التأكد من ضمها ، ويتعلق الأمر بمايلي:

- الهبات والهدايا المتجاوزة للحد القانوني وهي ثلاث أنواع:

- الهبات والهدايا ذات الطابع الإشهاري، هذا النوع من الهبات لا يجب أن تتعدى قيمته الوحدوية 500دج لكل مستفيد.
- الهبات والهدايا المقدمة إلى مؤسسات وجمعيات إنساني، هذا النوع من الهبات لا يجب أن تتعدى قيمته السنوية 20000دج سواء كان عينيا أو نقديا.
- الهبات المقدمة إلى هيئات مقيمة ومعتمدة للبحث العلمي أو الجمعيات ذات الطابع الخبري، هذا النوع لا يجب أن يتعدى 1% من الربح الخاضع للضريبة.[1]

- الغرامات والعقوبات على مختلف أنواعها:[2] ويتعلق الأمر بعقوبات التأخر وعقوبات الزيادة في الأسعار.
- النفقات الخاصة بالتكفل والتمويل المتجاوزة للحد القانوني، هذه النفقات محددة قانونا ب 10% من رقم الأعمال الدورة مع حد أقصى له يقدر ب6 ملايين دج.[1]

[1] المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،الجزائر، 2011.
[2] المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،الجزائر، 2011.

- المؤونات غير القابلة للتخفيض أو المتروكة دون مبرر خلال الدورة: ربط التشريع الجبائي الساري المفعول تخفيض المؤونات من النتيجة بالشروط الآتية الذكر:

- يجب أن تكون مكونة لتغطية عبء محدد بدقة أي أنها يجب أن تكون من أجل عنصر من عناصر الأصول والأعباء بشكل صحيح وليس بطريقة جزافية.
- يجب أن تكون لمواجهة خسائر وأعباء محتملة مع إقصاء الأعباء والخسائر التي يكون احتمال وقوعها ضعيفا جدا.
- يجب أن تكون مخصصة لأعباء قابلة للتخفيض ولا تكون لأعباء مقصية من حق التخفيض مثل الغرامات.
- الخسائر والأعباء التي كونت من أجلها المؤونات يجب أن يكون مصدرها من الدورة المعنية وهذا المصدر يجب أن يظهر في كشف المؤونات المرفق بالتصريح السنوي للنتائج.

- الإهتلاكات المتجاوزة للحد القانوني والخاصة بالسيارات السياحية: إن قاعدة احتساب أقساط الإهتلاك للسيارات السياحية محددة قانونا ب800000دج كقيمة اكتساب للوحدة.

التخفيضات الواجب التأكد من أن المؤسسة قد استفادت منها، على المدقق التأكد من استفادة المؤسسة للتخفيضات أدناه:

- الجزء غير خاضع للضريبة من القيمة الزائدة الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات حسب المادة(173) من قانون الضرائب المباشرة فإن نسبة هذا الجزء تكون كمايلي:

- 6% من القيمة الزائدة هذا تعلق الأمر بالمدى الطويل أي عند القيام بالتنازل عن استثمار مرت 3 سنوات أو أكثر على اكتسابه أو إنشائه.

[1] المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،الجزائر، 2011.

- 30% من القيمة الزائدة إذا تعلق الأمر بالمدى القصير أي قبل أن تمر 3سنوات على الحيازة أو إنشاء الاستثمار.

➢ تأجيل العجز في الميزانية: حسب المادة (147) من قانون الضرائب المباشرة فإن العجز (الخسائر) الخاصة بدورة معينة يمكن تغطيته في مدة أقصاها 5 سنوات لاحقة.

➢ التخفيض الجبائي (الرصيد الجبائي): فيما يخص التخفيض الجبائي فإن المدقق يجب أن يتأكد من توفير الشروط الآتية:

- الشركة تابعة للقانون الجبائي الجزائري ومقرها في الجزائر.
- يجب أن تكون الشركة خاضع للضريبة على أرباح الشركات.
- فقط الإرباح التي تخضع لمعدل ضريبة عادي هي التي تستفيد من التخفيض الجبائي.
- يجب أن يكون المستفيد من التخفيض الجبائي مقيما في الجزائر أو يملك مقرا فيها.
- القسائم الموزعة بقرار نظامي من أعضاء الشركة معينة بالتخفيض الجبائي أما التعديلات والمداخيل الموزعة حسب المادة (46) من قانون الضرائب المباشرة فلا تستفيد منه.

أما بالنسبة للمعدل المطبق في إطار نظام المؤسسة الأم والفروع فلإضافة إلى الشروط السابقة يجب توفر الشروط التالية:

- الأسهم والسندات يجب أن تأخذ الشكل الاسمي وتودع لدى بنك الجزائر، كما يمكن أن تودع في أي مؤسسة مالية معتمدة عندها تأخذ الشكل غير الاسمي.
- الحد الأدنى لمساهمة الشركة الأم في رأس المال فرع من فروعها هو 10% .
- يتم الاكتتاب في أسهم الشركة عن طريق الإصدار أو أنها تكتسب في تواريخ لاحقة مع التزام الشركة الأم بجمعها في أجل أقصاه سنتين(2).

ب- مراجعة التصفية والتسديد: وفي هذا الصدد فإنه على المدقق أن يتأكد من النقاط أدناه:

1- صحة المعدل المطبق: يجب على المدقق التأكد أن المعدلات المطبقة في الجزائر كالأتي:

- المعدل العادي 30 % .
- المعدل المخفض 15 % وهو خاص بالأرباح المعاد استثمارها ولكن بشروط الآتية:[1]

✓ التزام بإعادة الاستثمار خلال الدورة الموالية، وتحقيق هذا الالتزام يتم إدراجه في التصريح السنوي للنتيجة.

✓ إعداد قائمة بالاستثمارات المحققة والتي استفادت المؤسسة من خلالها من معدل مخفض.

✓ عندما يتعلق الاستثمار بضم شركة أخرى (Investissement portefeuille) فإن هذا الاستثمار للمؤسسة بالاحتفاظ ب90% من رأس المال الشركة المضمومة على الأقل.

✓ إعادة الاستثمار يجب أن تكون في حدود الاستثمارات المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 92-271 الصادر في 06 جويلية 1992 والمحدد للاستثمارات المستفيدة من النسبة المخفضة للضريبة على أرباح الشركات.

✓ يجب أن تبقى الاستثمارات التي استفادت من معدل مخفض 5 سنوات على الأقل في المؤسسة.

✓ في حالة عدم احترام الالتزام بإعادة الاستثمار فإنه يعاد تطبيق المعدل العادي على المبلغ الذي استفاد من معدل مخفض مع زيادة 25 % كعقوبة.

✓ في حالة عدم بقاء الاستثمار الذي استفادت المؤسسة لأجله من معدل مخفض 5سنوات على الأقل فإن الفرق تتم إعادته إلى إدارة الضرائب مع زيادة تقدر ب5% .

[1] المادة 150 الفقرة 01 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، الجزائر ، 2011.

2- الانضباط في التصريح والتسديد: يتأكد المدقق من أن التصريح قد تم إيداعه قبل 01 أفريل من كل سنة مهما كانت النتيجة ربحا أو خسارة كما أنه على المدقق أن يتأكد من تسديد الدفعات ورصيد التصفية، حيث أن هناك ثلاث دفعات مع رصيد تصفية وتدفع في التواريخ الآتية: [1]

- الدفعة الأولى من 15 فيفري إلى 15 مارس.
- الدفعة الثانية من 15 ماي إلى 15 جوان.
- الدفعة الثالثة من 15 أكتوبر إلى 15 نوفمبر.
- رصيد التصفية قبل 15 فيفري (بعد إيداع التصريح السنوي).

ويجب أن يتأكد المدقق أيضا من أن قاعدة احتساب الدفعات مطابقة لما ورد في المادة (356) من قانون الضرائب المباشرة والتي تنص على أن قاعدة احتساب هذه الدفعات هي ربح الدورة الأخيرة المقفلة التي تمثل خمس 5/1، الضريبة المستحقة للسنة الماضية.أما الشركات الحديثة الإنشاء فالدفعة مساوية ل30% من قاعدة مقدرة ب5% من رأس مالها الاجتماعي للمؤسسة.

والتسجيل محاسبيا:

- التسبيق الأول:

442		-تسبقات على الضرائب والرسوم	****	
	512	- البنك		****

وبنفس الطريقة بالنسبة لأقساط الثلاثة المتبقية.

[1] المادة 151 الفقرة 01 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، الجزائر ، 2011.

- التعديل في نهاية السنة:

889		-الضريبة على أرباح الشركات	****	
	442	-التسبيقات على الضرائب والرسوم		****
	564	- ضرائب الاستغلال المستحقة		****

وفي الحالة التي تكون التسبيقات المسددة أقل من الضريبة الواجبة الدفع يكون التعديل كمايلي:

564		-ضرائب الاستغلال المستحقة	****	
	512	-البنك		****

أما في حالة ما إذا كان مبلغ التسبيقات المدفوع يفوق الضريبة المستحقة ، أو أن المؤسسة حققت خسارة خلال تلك السنة، وأثبتت ذلك فعلا ففي هذه الحالة يخصم الفائض المقدم للأدءات اللاحقة أو يتم إرجاع المبلغ لصالح المؤسسة حسب المادة، (364) من قانون الضرائب المباشرة، المعدل بموجب المادة 15 من قانون المالية لسنة 1995.

المطلب الثاني: التدقيق الجبائي للرسوم على النشاط المهني (TAP) والقيمة المضافة (TVA)

1- التدقيق الجبائي للرسم على النشاط المهني:

يتم فيها تدقيق التصفية والتسديد بعد تدقيق الوعاء.

أ- **<u>تدقيق الوعاء</u>**: يجب على المدقق أن يتأكد من قاعدة الإخضاع للرسم على النشاط المهني مكونة من المبلغ الإجمالي للمداخيل المحققة أو رقم الأعمال مع عدم احتساب الرسم على القيمة المضافة، بالإضافة إلى تدقيقه للتخفيضات والعناصر الواجب عدم ضمها إلى الوعاء وتتمثل في التخفيضات التالية:[1]

- تخفيض بنسبة 30% ويطبق (- مبالغ عمليات البيع بالجملة.- مبالغ عمليات البيع بالتجزئة التي تشمل المواد التي يتضمن مبلغ بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة).
- تخفيض بنسبة 50% على (- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة بالجمع التي تشمل المواد التي سعر بيعها بالتجزئة يحتوي على 50% حقوق غير مباشرة.الخاصة بالأدوية تبعا للشرطين:
  - أن تكون مصنفة ضمن المواد الإستراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي رقم 31/96.
  - أن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة محصور بين 10و30%.

مبلغ العمليات المحققة من طرف الشركات التي تنتمي إلى المجموعة على المدقق أن يتأكد من العناصر التي لا تدخل ضمن الوعاء.

ب- **<u>تدقيق التصفية والتسديد:</u>**

- على المدقق التأكد من أن رصيد حساب ح/641 الخاص بالرسم على النشاط المهني يساوي مبلغ المادة الخاضعة مطبق عليها الرسم المنصوص عليه في القانون(2%).

[1] المادة 219من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، الجزائر ، 2011.

- على المدقق في كل مرة التأكد من أن المؤسسة تقدم كل سنة إلى جانب التصريحات السنوية المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات (IBS)والضريبة على الدخل الإجمالي والإيرادات المهنية.

إضافة إلى ذلك التأكد من عمليات البيع المنجزة حسب شروط البيع بالتجزئة مرفوقة عند التصريح بجدول يتضمن مجموعة المعلومات عن كل زبون .[1]

- يجب على المدقق التأكد من التصريحات الشهرية (, G50 ,G08,G11,G02 الملحق د ، الكشف 104) والمحاسبية.

وبالنسبة لحالة المكلفين بالضريبة التابعيين لمديرية المؤسسات الكبرى ، يتم دفع الرسم المهني شهريا على مستوى مديرية المؤسسات الكبرى بالنسبة للمكلفين التابعيين لهذه المديرية يتم الدفع بواسطة تصريح موحد بالنسبة لمجموع الوحدات والمؤسسات والوراثات وهذا مهما كان مكان تواجدها.

2- التدقيق الجبائي للدفع الجزافيTV:

أ- **<u>تدقيق الوعاء</u>:** على المدقق التأكد من أن القاعدة الخاضعة للضريبة محسوبة بمجموع الأجور والتعويضات والمنح الدائمة من طرح اشتراكات الضمان الاجتماعي والتقاعد، والعلاوات بما فها الامتيازات العينية للدفع الجزافي[2] وترسل لفائدة ميزانية الجماعات المحلية ومهمة المدقق في تحديد الوعاء الضريبي للدفع الجزافي عليه التأكد من:

المادة أو الأساس الخاضع للضريبة يتكون من المبلغ الإجمالي الصافي للأجور والمرتبات والتعويضات والعلاوات، وعليه إقصاء العناصر التالية من المادة الخاضعة :

[1] المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، الجزائر، 2011.
[2] المادة 110 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ،الجزائر،2011.

- الأجور المحصلة من طرف أشخاص يحملون جنسية أجنبية يمارسون عملهم في الجزائر في إطار مساعدة مجانية المنبثقة عن اتفاقيات دولية .
- الأجور والكفاءات الأخرى المدفوعة في لإطار برنامج موجه لتشغيل الأسباب وفقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم.
- العمال المعوقون حركيا و عقليا أو بصريا أو سمعيا الذين لا يتعدى أجرهم أو معاشهم مبلغ 15000دج شهريا.
- التعويضات ذات الطابع العائلي المنصوص عليها في التشريع الاجتماعي مثل الأجر الوحيد والمنح العائلية ومنحة الأمومة.
- التعويضات المؤقتة والمنح والريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل.
- المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية نتيجة حكم قضائي.
- التعويضات العينية (الإطعام المسكن الممنوح في المناطق الواجب ترقيتها).
- المبالغ المدفوعة لشبه رواتب في إطار قانون 07/81 المتعلق بالتمهنين.

ب- **<u>تدقيق التصفية والتسديد</u>**: على المدقق التأكد من أن رصيد الحساب ح/ 640 المخصص للدفع الجزافي يساوي المادة الخاضعة المطبق عليها نسبة الضريبة المنصوص عليها قانونيا إضافة إلى ذلك يتأكد من أن الدفع يكون مرفوقا بجدول لإشعار خاص بالدفع الجزافي مؤرخ وممضي من الشخص القائم بالدفع ويتضمن المعلومات التالية:

- طبيعة الدفع.
- الفترة المعينة (المطابقة للأجور المدفوعة والتي يستحق عنها الدفع الجزافي).
- مبلغ هذه الأجور ومبلغ الدفع الجزافي.
- يكون الدفع بواسطة تصريح وثيقة G50.

فيما يخص طرق الدفع على المدقق التأكد من أن المؤسسة قد دفعت المبالغ المستحقة خلال 20 يوم الأولى من الشهر باستثناء الدفع كل ثلاثي إذا كان المبلغ الجزافي لا يتعدى 1000دج .[1]

3_ تدقيق الرسم على القيمة المضافة: على المدقق أن يولي اهتماما لخمس نقاط رئيسية هي الواقعة المنشأة للرسم، الوعاء الضريبي ، المعدلات المطبقة، حقوق التخفيضات والتصريحات الشهرية.

أ- **<u>الحدث المنشأ للضريبة:</u>** يمكن تعريفه على أنه واقعة مادية أو قانونية التي تجعل الممول أو المؤسسة ملفا مدنيا للرسم على القيمة المضافة وعلى المدقق دراسة الحالات التالية:[2]

- المبيعات والعمليات المماثلة: على المدقق التأكد من الاستحقاق هذا الأخير يكون من التسليم القانوني والمادي لبضاعة.
- الأشغال العقارية أو (أداء الخدمات): على المدقق التأكد من الاستحقاق الذي هو عبارة عن التحصيل الكلي أو الجزئي للثمن. (سلفة، دفعات،تسديدات).
- التسليمات للذات: على المدقق التأكد من أن الواقعة المنشأة للضريبة لم تتحقق بالتسجيل المحاسبي للمشتريات ضمن أصول المؤسسة ولكن بالاستعمال الأول لها.

ب- **<u>تدقيق وعاء الضريبة</u>**: المادة الخاضعة للضريبة هي عبارة عن المقابل الذي يتحصل عليه المورد جراء بيعه للسلع أو تأدية خدمات.على المدقق التأكد من أن الوعاء يضم العناصر التالية:

- الثمن الإجمالي لملك أو المبلغ الإجمالي الذي يقابل تأدية الخدمات.
- كل المصاريف المفوترة للزبون.
- الحقوق والرسوم مع طرح الطوابع الجبائية والرسم على القيمة المضافة.

[1] المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2011.

[2] المادة 87 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ، الجزائر، 2011.

على المدقق التأكد من أن العناصر الآتية لا تدخل في الوعاء:

- التخفيضات والحسومات المتفق عليها والمفوترة.
- مصاريف رسوم أمانة الغلافات.

يجب على المدقق أخذ الحيطة والحذر من الحالات الآتية:

- المبيعات المنجزة مابين الوحدات والفروع لنفس المؤسسة: على المدقق التأكد من أن المادة الخاضعة للضريبة تتكون من سعر البيع المطبع من طرف المشتري حتى إن كانت غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو معفية منه.
- التسليمات للذات: على المدقق التأكد من أن المادة الضريبية مكونة من سعر البيع بالجملة إذا تعلق الأمر بسلع منقولة، وتكون من سعر الإنجاز إذا كان الأمر متعلقا بعقارات.
- تبادل السلع: على المدقق التأكد من أن القاعدة الضريبية مكونة من قيمة السلع المقدمة مضاف إليها مبلغ الزيادة (la Saulte) أو قيمة السلع الأخرى التي تعد تقدم كزيادة وهذا عند اختلاف قيمة السلعتين موضوع التبادل.

ت- **<u>تدقيق المعدلات المطبقة</u>**: المعدلات المنصوص عليها في التشريع الجزائري هي:

المعدل المخفض 7% :يطبق على المنتجات والخدمات التي تمثل حالة خاصة في المجال اجتماعي والاقتصادي والثقافي.

المعدل العادي 17% :يخص الهبات والسلع غير الخاضعة للمعدل 7% والمذكورة بالتفصيل في المادتين 21 و23 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

ث- **تدقيق حقوق التخفيض(الاسترجاع):** الرسم على القيمة المضافة تخص فقط القيمة المضافة الممنوحة للمنتوج في نهاية الحلقة التي بها المنتوج فإن التكلفة الجبائية الإجمالية تطابق الرسم المحسوب بواسطة سعر البيع للمستهلك على المدقق التأكد من توفر الشروط الآتية:

✓ شروط تتعلق بالشكل: وهي وثائق قانونية إثباتية ومقنعة تتمثل في:[1]

- الاسم واللقب والمقر الاجتماعي.
- هوية المنتج أو الموزع أو القائم على تأدية الخدمات.
- الشكل القانوني للشركة وطبيعة النشاط الممارس.
- الرأس مال الاجتماعي بالنسبة للشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات الأسهم.
- العنوان المحدد من طرف نظام القانوني والمرتبطة بطبيعة النشاط.
- تاريخ ورقم التسجيل (الترقيم الجبائي) المنصوص عليه في التشريع حسب طبيعة النشاط.
- الهوية الجبائية المنصوص عليها في المادة 110 من قانون 91/25.
- الختم وإمضاء العون الاقتصادي.
- التصريحات الخاصة بالمؤسسة المنضمة للرسم على القيمة المضافة المتعلقة بعمليات التسليم للذات والتي تكون مرفوقة بالوثائق الإثباتية لتطبيق نظام الخصم.
- الوثائق الجمركية بالنسبة لعمليات الاستيراد.

✓ شروط تتعلق بالمضمون:

- العنصر المستفيد من حق التخفيض يجب أن يكون مرتبط مباشرة بعملية الإستغلال.
- العنصر المستفيد من حق التخفيض يجب أن يكون مكتسبا من طرف المؤسسة.

[1] المادة 37 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2011.

- العنصر المستفيد من حق التخفيض يجب أن لا يكون مقصا من عمليات التخفيض بنص قانوني.

لذا على المدقق التأكد من أن الرسم على النشاط المهني الواجب دفعه يتضمن مايلي:[1]

- الممتلكات والخدمات يجب أن تكون ذات استعمال خاص أو ضمن نشاط غير خاضع للرسم.
- الخدمات وقطع الغيار المستعملة في تصليح موجودات غير مستفيدة من حق التخفيض.
- التحقق من أن السيارات السياحية والموجهة لنقل الأشخاص ليست ذات استعمال رئيسي في عملية الاستغلال.
- الغلافات المسترجعة والممنوحة مقابل رسم أمانة.

ج- **<u>تدقيق التصريحات الشهرية للرسم على النشاط المهني</u>**:[2]

يجب على المدقق التأكد من أن المؤسسة قد وضعت لدى إدارة الضرائب تصريحا في وثيقة (G50) لكل شهر ، هذه الوثيقة تمنح من طرف لإدارة الضرائب ويجب أن يودع في العشرين يوم الأولى لكل شهر.

كما انه على المدقق أن يتأكد من أن التصريح يتضمن مجموع الرسم على القيمة المضافة المجمع والقابلة للتخفيض من جهة ورقم الأعمال سواء كان خاضعا للرسم أو معفيا منه، ويتأكد من وجود تصريحات تصحيحية إذا لزم الأمر.

[1] المادة 26 من قانون المالية للجمهورية الجزائرية لسنة 2011.

[2] المادة 29 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2011.

المطلب الثالث: تدقيق الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

تتضمن تدقيق الوعاء إضافة إلى التصفية والتسديد:

أ- **تدقيق الوعاء**:على المدقق التأكد من أن وعاء الضريبة يتكون من مايلي:[1]

- الرواتب والأجور، على المدقق التأكد من أن (تحديد المادة الخاضعة بدقة من طرف المؤسسة تطبيق التخفيضات والخصومات المنصوص عليها في القانون لاحترام الالتزامات الخاصة بالمستخدمين من طرف المؤسسة).
- المبالغ الملحقة إلى الرواتب والأجور كالتعويضات ومنح المردود.
- الامتيازات الخاصة بالتغذية والسكن وتدفئة، إنارة والمرتبطة بالأجر سواء كانت مجانية أو تمنح بأقل من قيمتها الحقيقية.[2]

كما على المدقق أن يتحقق من عدم ضم العناصر الآتية إلى الوعاء:[3]

- التعويضات الممنوحة مقابل مصاريف التنقل أو المهمة.
- تعويضات المناطق الجغرافية.
- المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي(الأمومة).
- الامتيازات الخاصة بالتغذية والسكن والممنوحة لعمال وموظفين يعملون في مناطق طور التنمية.
- التعويضات الممنوحة إجبارية بناء على قرار العدالة.

ب-**تدقيق التصفية والتسديد**: على المدقق التأكد من أن الضريبة على الدخل الإجمالي قد تم احتسابها على أساس السلم الموضوع من طرف إدارة الضرائب، إلا في حالة الضريبة على الدخل الإجمالي

[1] المادة 66 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2011.
[2] المادة 67 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2011.
[3] المادة 71 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2011.

الجزافية والتي يجب أن يتأكد المدقق من أنه قد تم احتسابها على أساس المعدل الجزافي 15 بالإضافة إلى ما سبق فإنه من الضروري تدقيق التصريحات المقدمة في الوثيقة (G50).

- تدقيق الاقتطاعات الأخرى من المصدر: ويتعلق الأمر بنوعين من الاقتطاعات:

1- **المداخيل المدفوعة إلى المستفيدين المقيمين**: على المدقق التأكد من المداخيل على الأموال المنقولة المقدمة من طرف الشركة وغير المعفية من الضرائب بنص تشريعي قد تم عليها اقتطاع من المصدر بنسبة 20% .[1]

كما أن عليه مراقبة المبالغ المدفوعة إلى أشخاص يمارسون وظائف أخرى غير وظيفتهم الرئيسية كإجراء، كنشاطات الحراسة والمساعدة ذات الطابع المؤقت لحساب المؤسسة قد طبقت عليها إقتطاع من المصدر بنسبة 15% قبل تطبيق التخفيضات.

عليه كذلك التأكد من دفع شهري لاقتطاعات المداخيل من خلال التصريح في وثيقة (G50) وهذا قبل 20 يوما من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم فيه الاقتطاع.

بعد التأكد من التصريحات عليه التحقق أيضا من أن المدينين للمبالغ التي تم عليها الاقتطاع قد قدموا شهادات اقتطاع إلى المستفيدين من هذه المبالغ تتضمن:

- هوية وعنوان المستفيد.
- المبلغ المدفوع.
- مبلغ الاقتطاع من المصدر.
- تاريخ الاقتطاع من المصدر.

[1] المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2011.

2- **المداخيل المدفوعة إلى مستفيدين غير مقيمين**: على المدقق في هذه الحالة أن يكون حريصا فيما يخص هذا النوع من الاقتطاعات ويأخذ بعين الاعتبار وجود اتفاقيات دولية مع بلدان الأشخاص المقيمين إضافة إلى ذلك عليه أن يتحقق من أن المؤسسة قامت ب:[1]

- حساب الاقتطاع من المصدر بتطبيق المعدلات المنصوص عليه على المبلغ الخام (الذين لهم مقر جبائي خارج الجزائر 24% أما المقيمين 20%).
- تطبيق تخفيض قدره60% على المبلغ المدفوع مقابل الإيجار المنصوص عليه في عقد الإيجار الدولي بالنسبة للأشخاص غير المقيمين بالجزائر.
- تسليم إلى المعنيين بالأمر وصلا يقطع من دفتر بقائمة مرقمة تقدمه الإدارة الجبائية.
- كل دفع يكون مصحوبا بجدول إشعار مؤرخ وموقع من قبل الشخص الذي قام بالدفع مع ذكر المعلومات المنصوص عليها في المادة (110) من قانون الضرائب المباشرة.
- بجانب طلب تحويل للأموال لفائدة المؤسسة الأجنبية، يجب على المؤسسة المصرفية أن تتأكد من أن المدين قد تتوفر فيه وبصفة سليمة الالتزامات الجبائية الواقعة على عاتقه ويتعين على هذا الأخير أن يقدم شهادة تسلمه إياه الإدارة الجبائية ثبت الاقتطاع والدفع.

[1] المادة 175 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2011.

المبحث الثاني:التدقيق الجبائي للوثائق المحاسبية

يولي المدقق الجبائي اهتماما كبيراً بتدقيق الوثائق والدفاتر المحاسبية وهذا مرده الارتباط الوثيق بين المعطيات المحاسبية والجبائية .فالمحاسبة والجباية عنصران مكملان لبعضهما البعض فيما يخص الحالة التسييرية للمؤسسة، لذا فتدقيق الوثائق المحاسبية لها من الأهمية ما يجعلها أمراً ضرورياً وأساسياً.

ويهدف المدقق الجبائي من تدقيقه للوثائق المحاسبية للتأكد مما يلي:

- التأكد من أن الحسابات المرتبطة بالتسيير ذات دلالة ومصداقية؛

- التأكد من احترام قواعد التقييم؛

- التأكد من التطابق بين البيانات المحاسبية والمبالغ المصرح بها.

المطلب الأول: التدقيق في حسابات رأس المال والأصول الثابتة

1- <u>تدقيق حسابات الأموال الخاصة</u>: هي مجموعة من وسائل التمويل التي وضعت من قبل الملاك أو المؤسسين تحت تصرف المؤسسة بشكل دائم.

عمليات التدقيق الجبائي الممكنة هي:

- التحقق من عدم وجود تلاعب في قيمة الأسهم والتي يمكن أن ينجر عنها عقوبات جبائية.

- التأكد من تخفيض رأس المال لتغطية الخسائر وأن الحصيلة الجبائية أخذت بعين الإعتبار.[1]

- التأكد من تسديد ضريبة على التوزيع في حالة اهتلاك رأس المال من خلال الاقتطاع من الأرباح أو الاحتياطات.

[1] المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2011.

- كما يعمل المدقق على التأكد في حالة التنازل عن التثبيتات التي تم اقتناؤها عن طريق إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات بأنه تم طرح جزء الإعانة الذي لم يتم ربطه بأسس الضريبة من القيمة المحاسبية لهذه التثبيتات من أجل تحديد فائض القيمة الخاضعة للضريبة أو ناقص القيمة.[1]

- التأكد في حالة الاكتتاب في الرأسمال المبدئي لشركة أخرى أو في حالة زيادة رأسمال الشركة من خلال الاقتطاع من الأرباح غير الموزعة أن المؤسسة تستفيد من الامتيازات المحتملة والمنصوص عليها في قانون تشجيع الاستثمارات.[2]

- يجب التأكد من أن علاوات الإصدار عولجت جبائيا بالشكل الصحيح كحصص، بحيث يكون المقدار الذي تم به تسجيلها في الميزانية هو نفس المقدار الذي يتم به ضمها إلى رأس المال والمقدار الذي ترد به.

- كما يقوم المدقق بالتحقق من القيمة الزائدة الناتجة عن التنازل على الاستثمارات التي التزمت المؤسسة بإعادة استثمارها (حـ/1310).

- يتحقق المدقق من مصدر الإعانات وطبيعتها لان هذين العنصرين هما اللذان يأخذان بعين الاعتبار عند التحديد الجبائي للعناصر الخاضعة للضريبة؛

- التأكد من تطبيق قواعد إعادة إدماج المؤونات في الأرباح الخاضعة للضريبة اعتمادا على طبيعة الإعانات.

- التدقيق في الإستثمارات التي تم الحصول عليها بإستعمال تلك الإعانات وأن اهتلاكاتها مصوبة ،مسجلة وصحيحة.

[1] المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائر سنة 2011.

[2] المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائر 2011.

- كما يجب التحقق من عمليات إعادة التقييم قد تمت حسب القواعد والشروط المنصوص عليها في المرسوم رقم: 103/90 والمرسوم رقم: 250/93 والمرسوم رقم: 336/96؛

- يتحقق المدقق كذالك من إدماج فرق إعادة التقييم في النتيجة الجبائية.

- فحص مختلف العمليات المسجلة بين الوحدات للأرصدة المدينة والدائنة وكذا القيام بإعداد مذكرات تسوية للحسابات .

- التحقق من وجود اتفاقيات بين الجزائر والدول التي توجد بها فروع للشركة ومراقبة تطبيق هذه الاتفاقيات.

- يقوم المدقق بمقارنة النتيجة الجبائية للمؤسسة مع النتيجة التي يمكن أن تحددها إدارة الضرائب؛

- يتم التأكد من توفر جميع الشروط اللازمة لتوزيع القسائم؛[1]

- يجب التأكد من أن مبلغ المكافآت الموزعة عشر (10/1) الربح القابل للتوزيع؛[2]

- يجب على المدقق أن يتأكد من توفر شروط الشكل والمضمون الخاصة بتخفيض المؤونات المكونة من خصوم الميزانية.

- يتم التحقق من التكوين والتسجيل المحاسبي للمؤونات الأعباء والتكاليف المحتملة؛[3]

- التأكد من أن المؤونات غير القابلة للتخفيض قد تم إدماجها في الربح الخاضع للضريبة؛

[1] المادة722من القانون التجاري الجزائري 2007.
[2] المادة 728 من القانون التجاري الجزائري 2007.
[3] المادة 718 من القانون التجاري الجزائري2007.

- يجب التحقق من استناد مؤونات الخسائر والتكاليف على وثائق إثبات، وانه في الفترة التي كونت فيها الضريبة قد توفرت عناصر الأدلة الخاصة بالخطر المتوقع؛

2- تدقيق حسابات الأصول الثابتة

تعتبر التثبيتات في المعايير الدولية إستعمال لموارد مالية في الحصول على متاع يستعمل لمدة طويلة(أكثر من سنة)في نشاط المؤسسة، عند دخوله يسجل في ميزانية المؤسسة كأصل من أصولها، ويدخل ضمن تكاليفها شيئاً فشيئاً كلما تم إستهلاكه .[1]

وقد تكون التثبيتات أصول غير ملموسة(معنوية)، ولكنها ذات قيمة ثابتة، وتدر منافع مستقبلية، تكون ملموسة كالعتاد، الأراضي...وغيرها، وقد تكون مالية، وهذا موافقة لما جاءت به عدة معايير محاسبية ذات علاقة وهي IAS23,IAS40,IAS38,IAS36,IAS17,IAS16 .

ولتدقيق حسابات الأصول الثابتة يعمل المدقق على التأكد مما يلي:

- إن مدة إستعمال هذه التثبيتات تتجاوز الدورة المحاسبية الواحدة؛
- إن تسجيلها المحاسبي كان بتكلفة الاقتناء أو بتكلفة الإنتاج إذا تم إنجازها في المؤسسة ؛
- في حالة إنشاء هذه التثبيتات داخليا يتم التأكد من أنها سجلت على أساس جمع تكاليف الحيازة بما في ذلك النفقات الضرورية لجعل الأصل جاهزاً للاستعمال.
- التأكد من أن التثبيتات الملموسة تم اقتناؤها للاستخدام وليس لغرض البيع، وذات عمر إنتاجي طويل نسبياً،وذات وجود مادي ملموس.

[1] بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، الجزء الأول، دار هومة ، الجزائر،2010 ، ص62 .

- التأكد من توفر العامل المولد للتسجيل المحاسبي للأصول يتمثل في الشرطين التاليين[1]:

أ- أن تحصل المؤسسة على مزايا اقتصادية مستقبلية عند استخدامها.

ب- أن يمكن تقييم الأصل بطريقة موثوق فيها.

- التأكد من توفر شرط اعتبار الأصول كتثبيتات ملموسة هو الغرض من اقتنائه أو إنتاجه ومدة الاستعمال المتوقعة.
- يجب على المدقق التأكد من حسم الرسم على القيمة المضافة المدفوع عند اكتساب التثبيتات باستثناء التجهيزات المحرومة من حق الحسم.
- التأكد من أن التثبيتات المقتناة تخص استغلال المؤسسة بصفة مباشرة، وأن الرسم على القيمة المضافة تم خصمه، باستثناء الرسم المتعلق بالسيارات السياحية، وعربات نقل الأشخاص إلا إذا كانت أداة رئيسية في استغلال المؤسسة[2].

أما بالنسبة لحساب إهتلاك القيم الثابتة فيتم تدقيقها كما يلي: نعلم أن التثبيتات تتدهور قيمها نتيجة أسباب عدة منها الاستعمال، الظروف الطبيعية، أو التقدم التكنولوجي وغيرها، فتؤدي هذه العوامل إلى تخفيض قيمتها الأصلية فنقول عندها أن هذه التثبيتات قابلة للإهتلاك . حيث توزع فيها الممتلكات، التجهيزات والمعدات القابلة للإهتلاك على العمر الإنتاجي لها على أساس منتظم، وينبغي أن تعكس طريقة الإهتلاك النمط الذي تستنفذ فيه المؤسسة المنافع الاقتصادية للأصل كما يجب الاعتراف بالإهتلاك الخاص بكل فترة على أنه من أعباء الدورة.[3]

ولتدقيق هذا الحساب يتم التأكد مما يلي: في تحديد العمر الإنتاجي للأصل على المدقق التأكد من أن النقاط التالية تم أخذها بعين الاعتبار:

---

[1] بن ربيع حنيفة ، مرجع سبق ذكره، ص263.

[2] المادة 41 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجزائر ،2007.

[3] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الثاني، الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2007، ص100.

- الاستخدام المتوقع للأصل يحدد بالرجوع إلى الطاقة المتوقعة للأصل أو المخرجات؛
- انقضاء تاريخ عقود التأجير المتعلقة بها؛
- التأكد من أن المؤسسات التي اختارت الإهتلاك المالي التنازلي أو التصاعدي، أن تكون خاضعة لنظام الربح الحقيقي وأن يكون هذا الاختيار لا رجعة فيه بخصوص نفس التثبيتات .كما يجب الإدلاء كتابيا بهذا الاختيار أثناء تقديم التصريح بنتائج السنة المالية المقفلة.[1]
- التأكد من قيام المؤسسة بالتعديلات اللازمة عند بيع استثمار لم يتم إهتلاك الرسم على القيمة المضافة الخاص به؛

يجب التحقق من أن المؤسسة احترمت معايير التمييز بين عقود الإيجار، فعقد الإيجار التشغيلي يعتبر تقديم خدمة من المؤجر للمستأجر، بينما الإيجار التمويلي فهو تنازل عن تثبيتات بواسطة قرض من المؤجر للمستأجر.

المطلب الثاني: تدقيق حسابات المخزونات والحسابات الجارية وحسابات الغير

1- تدقيق حسابات المخزونات والحسابات الجارية:

أعطت المعايير المحاسبة الدولية اهتماما كبيراً بالمخزونات، حيث تناول المعيار الدولي IAS 02 المخزونات بنوع من التوسع، وتم تعريفها كما يلي": هي أصول متداولة تحتفظ بها المؤسسة بغرض إعادة بيعها أو استخدامها في إنتاج سلع معدة للبيع ."ولتدقيق المخزونات يقوم المدقق الجبائي بالتحقق مما يلي:

- يقوم بالتحقق من أن الرسم على القيمة المضافة المسترجع الظاهر على فواتير الشراء متعلق بمشتريات حقيقة؛
- يجب التحقق من أن هذه المشتريات ضرورية لنشاط استغلال المؤسسة؛
- يجب التحقق من التقييم الصحيح للمخزونات؛

[1] المادة 174 الفقرة (ج)قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2011.

- يجب التحقق من أن المشتريات مبررة بوثائق الإثبات؛
- التأكد من التطابق بين المبالغ المشكلة للحسابات الدائنة للموردين، وبين مبالغ اليومية المساعدة للمشتريات؛
- يجب التحقق من أن البضائع والمواد الأولية والتموينات الأخرى قد تم تثمينها عند دخولها في ذمة المؤسسة بثمن الاكتتاب.

ثمن الإكتساب = ثمن الشراء + المصاريف الملحقة بالشراء

كما يجب التأكد من أن سعر الإكتساب لا يضم:

- مبلغ الرسوم المسترجعة؛
- كل الحسومات والخصومات المكتسبة.
- يجب التأكد من وجود جرد مفصل للمنتوجات المخزنة في نهاية الدورة [1] وأن هذا الجرد يسمح بإجراء إحصاء مادي حقيقي وفعال؛
- يجب التأكد من أن المخزونات الموجودة خارج المؤسسة والتي تعد ملكاً لها قد أخذت بعين الاعتبار، كما يجب التحقق من عدم الأخذ بعين الاعتبار للمخزونات المخزنة من طرف المؤسسة ولكنها لا تملكها، وكذلك المنتجات المباعة مع بند الإحتفاظ بالملكية.
- يجب التأكد من عدم استخدام طريقة الوارد أولا صادر آخراً LIFO في تقييم المخزونات، فقد ألزم النظام المالي المؤسسات بتطبيق إما أسلوب طريقة الوارد أولا الصادر أولا FIFO أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة CMP[2].

2- <u>تدقيق حسابات الغير</u>: تضم حسابات الغير حسابات الموردين، وحسابات الزبائن والحسابات الملحقة والحسابات المتعلقة بأجور المستخدمين، وحسابات الهيئات الاجتماعية والحسابات الخاصة

[1] المادة 10 من القانون التجاري الجزائري، 2007.

[2] الجريدة الرسمية، الجزائري، العدد 19، 25 مارس 2009.

بالدولة والجماعات المحلية والهيئات الدولية والحسابات الخاصة بالمجموعة والشركاء والأعباء والإيرادات المسجلة مقدما.

ولتدقيق حسابات الغير يعمل المدقق الجبائي على ما يلي:

- يجب أن يكون يقضاً عند تدقيق حساب الموردين والتي يمكن أن تكون وسيلة لتغطية عمليات شراء وهمية؛
- يجب التأكد من أن السلع والخدمات المقتناة على الحساب تخص نشاط استغلال المؤسسة؛
- في حالة شراء السلع والخدمات وكان الدفع بالأجل بواسطة السفتجة أو السند الأذن، يجب التأكد من أن كليهما يحمل البيانات الكافية والموضحة في القانون التجاري الجزائري.
- التأكد من أن التثبيتات المقتناة لا تضم السيارة السياحية وعربات نقل الأشخاص إلا إذا كانت أداة رئيسية في استغلال المؤسسة وذلك فيما يخص خصم الرسم على القيمة المضافة.

أما فيما يتعلق بحساب الزبائن والحسابات الملحقة فيجب التحقق من حالة فواتير تخص زبائن أجانب توفر مايلي[1] :

- وجود عقد أو فاتورة شكلية أو وثائق جمركية؛
- التطابق بين التسبيقات والدفعات المستلمة وما هو متفق عليه في العقد أو الفاتورة الشكلية؛
- مطابقة الوثائق الجمركية للقوانين؛
- يجب التأكد من أن أرصدة حسابات الزبائن تعكس الحقيقة.

[1] المواد 390-465 من القانون التجاري الجزائري 2005 ، منشورات بيرتي، الجزائر، 2009.

المطلب الثالث: تدقيق الحسابات المالية وحسابات الأعباء والإيرادات

1- <u>تدقيق حسابات المالية:</u>

يقوم المدقق بالتأكد من عدم وجود دفع مزدوج لنفس الفاتورة بواسطة الحساب الجاري أو الحسابات البنكية والصندوق؛

- إجراء مقارنات بين حساب(ح/ 512 البنك)وكشوف المقاربة البنكية والكشوف الواردة من البنك؛
- يجب التحقق من أن رصيد حساب(ح /53 الصندوق)مدينا بمبالغ عمليات البيع نقدًا؛
- يجب الإطلاع على الوثائق المبررة للتسجيلات الدائنة في حساب الصندوق والتأكد من أنه لا يوجد تسجيل مزدوج لنفس الوثيقة، كما يجب التأكد من أن المصاريف الشخصية للمستغل أو الشركاء لا تقتطع من الصندوق؛
- يجب إجراء مقاربة بين الفواتير المسددة عن طريق البنك والكشوفات البنكية؛
- يجب على المدقق إجراء فحص للكشوفات البنكية ومعرفة مصادر الأموال الداخلة والتأكد من أنه تم أخذها بعين الإعتبار عند ملئ التصريحات الجبائية؛
- التأكد من التناسب بين تواريخ قبض الأموال وتاريخ التصريح بها جبائياً خاصة إذا كان الحدث المنشئ للضريبة هو القبض الكلي أو الجزئي؛
- التأكد من ترصيد حساب(ح /581 التحويلات الداخلية)في نهاية الدورة باعتباره حساب عبور.

2- **<u>التدقيق الجبائي لحسابات الأعباء</u>**: تكون عادة أرصدة حسابات الأعباء مدينة، وتصن من خلال النظام المحاسبي المالي حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة، وذلك حسب طبيعة احتياجات المؤسسة، ولكن المؤسسات التي تقوم بإعداد حسابات النتائج حسب الوظيفة، ينبغي عليها إعداد جداول ملحقة تبين فيه الأعباء حسب طبيعتها.

حيث يقوم المدقق التأكد من العمليات التالية:

- يجب التأكد من أن المبالغ الموجودة في الحسابين(ح /600 مشتريات البضائع المباعة)و(ح /601 المواد الأولية)مساوية على الترتيب للمجموع الدائن للحسابين(ح /30 وح /31 حسابي البضاعة و المواد الأولية)على التوالي؛
- يجب التأكد من أن الرسم على القيمة المضافة المتعلق بعمليات لا تستفيد من حق الحسم لم تدرج في التصريح ضمن الرسوم القابلة للحسم الجبائي نموذج G50 .
- يجب التحقق من الوثائق الخاصة بتعويض مصاريف النقل؛
- يجب التحقق من أن المؤسسة تحترم القواعد القانونية الخاصة بمسك دفاتر المستخدمين.[1]
- يجب التأكد من أن المنح ذات الطابع المهني لم تدفع إلى المستخدمين خلال عطلة مدفوعة الأجر ولم تعالج كأجور؛
- يجب التأكد من أن الرواتب التي يستفيد منها المسيرون مبررة وطبيعية؛
- يجب التحقق من العمليات الحسابية الخاصة بالتسوية والتعديل في الضرائب والرسوم؛
- يجب التأكد من تطبيق المعدلات الحقيقية حسب نوع الضريبة أو الرسم؛
- التأكد من عدم تسجيل الضرائب على الأرباح في الحساب(ح /64 ضرائب ورسوم)بل تم تسجيله في حساب(ح /695 ضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية[2])
- التأكد من أن الفوائد المالية المدفوعة تخص ديون على المؤسسة؛
- التأكد من صحة الفوائد المصرح بها وذلك من خلال الإطلاع على جداول إهتلاك القروض والعقود الخاصة بها؛

[1] المرسوم التنفيذي 98/96 بتاريخ 17 شوال 1416 الموافق6 مارس 1996 الذي يحدد قائمة الدفاتر والسجلات الخاصة التي يلزم بها المستخدمون ومحتواها الصادر . بالجريدة الرسمية العدد17 بتاريخ 13 مارس 1996 .

[2] شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، الجزء الأول، ص 70.

- التحقق من جميع العناصر الداخلة في حساب قسط الإهتلاك ، المعدل، مدة الإهتلاك ، قيمة إكتساب الإستثمار، والمعامل المطبق في حالة الإهتلاك غير الخطي؛
- يجب التأكد من توفر وثائق إثبات الخطر المسبب لتكوين مؤونة في التاريخ الذي كونت فيه؛
- يجب التأكد من جميع الوثائق الثبوتية للأعباء مع الانتباه لتطبيق مبدأ استقلالية الدورات؛
- التحقق من أن جميع هذه الأعباء حقيقية وتخص استغلال المؤسسة ولا تهدف إلى تضخيم المصاريف لغرض تقليص الضريبة على الأرباح، أو بالعكس تقليص الأعباء بغرض زيادة الأرباح لتضليل المساهمين، والانتباه إلى مصاريف المستخدمين بحيث تكون قابلة للخصم إذا توفرت فيها الشروط التالية:[1]

✓ أن يتعلق بعبء فعلي وليس وهمي؛

✓ أن يكون غير مبالغ فيها بالمقارنة مع نوع العمل؛

✓ أن ينشأ عنها اشتراكات اجتماعية.

- التأكد من أن الضرائب والرسوم متعلقة بالاستغلال وأن تكون مسددة أو مثبتة محاسبيا في انتظار التسديد، وهي تخص الرسم على النشاط المهني TAP، TFالرسم العقاري، DTحقوق الطابع، غير أنه إذا منحت فيها بعد تخفيضات في هذه الضرائب فإن مبلغها يدخل ضمن إيرادات السنة التي تم خلالها إشعار المؤسسة.[2]
- التحقق من عدم إدراج الأعباء الغير قابلة للخصم أو التي تم تحديد سقفا لها.[3]

[1] WWW.IMPOTS dz.org Consulté le: 23/05/2011 ,10 :30.

[2] خلاصي رضا، مرجع سبق ذكره، ص 48.

[3] المواد 169،170،171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائر سنة 2011.

3- <u>التدقيق الجبائي لحسابات الإيرادات:</u> لتدقيق حسابات الإيرادات يقوم المدقق الجبائي بالعمليات التالية:

- يجب إجراء عمليات المقارنة بين المبالغ الموجودة على الفواتير المرسلة والمبالغ المسجلة محاسبيا.
- يجب التحقق من أن جميع الفواتير خارج TVAمرفقة بوثائق الإثبات الجمركية والجبائية.
- يجب التأكد من أن نظام الفوترة الخاص بالمؤسسة يتماشى مع المتطلبات والالتزامات القانونية فيما يخصTVA .
- يجب التأكد من تسجيل جميع الإيرادات المحققة خلال الدورة؛
- يجب التأكد من أن الإعانات المستلمة لا تمثل أداء اً لخدمات مموهة أو تكملة لسعر بيع خاضع ل TVA.
- يجب التأكد من وجود تطابق بين المبالغ الموجودة في المحاسبة والتصريحات الجبائية؛
- يجب التأكد من أن المنتوجات الاستثنائية مثل تعويضات التأمين المحصلة قد تم ضمها إلى النتيجة الخاضعة للضريبة.

المبحث الثالث: فعالية التدقيق الجبائي

إن وضع أي سياسة في إطار التأثير على مخرجات الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتحقيق أغراض معينة من خلالها يتطلب بالضرورة التأكد من مدى صلاحية هذه السياسة ومدى ملائمتها مع الأهداف التي حددت لها.

والسياسة الجبائية كغيرها من السياسات الأخرى لا يمكن تركها من غير متابعة ومراقبة، إذ يجب تقيمها وتعديلها أن لزم الأمر بعد تحديد الانحرافات غير المقصودة وغير المرغوبة وتصحيحها تبعا لاتجاه الذي تم تحديده لها من طرف الدولة، وهو ما يعني تتبع فعاليتها ومدى تلاؤمها مع الخط الذي تسيطر عليها من خلال مقياس ومعايير معينة تمكن من معرفة وقياس أداء هذه السياسة في ظل الظروف الاقتصادية والاجتماعية المختلفة ولتحديد مفهوم الفعالية وتحديد مؤشراتها.

- مفهوم الفعالية وأهم مؤشراتها.
- علاقة الفعالية الجبائية بالمردودية الجبائية.
- التحديات الجديدة التي تواجه الفعالية الجبائية.

المطلب الأول: مفهوم الفعالية الجبائية وأهم مؤشراتها

1-مفهوم الفعالية الجبائية: كثيرا ما يحتوي مفهوم الفعالية بعض الغموض وهو الأمر الذي يفرض علينا استغراق مفهوم الفعالية بصورة كبيرة في مختلف المجالات للتعبير عن معاني قد تختلف عن بعضها البعض مما يغلق الغموض حول التحديد الصحيح لمفهوم الفعالية.

تعريف خماخم (Khemakhem) الفعالية على أنها القدرة على تحقيق الأهداف مهما كانت الإمكانيات المستخدمة في ذلك أي تهدف إلى قياس مدى تحقيق الأهداف بغض النظر عن الإمكانيات التي استخدمت في تحقيقها.[1]

كما عرفها كل من كاتز (Katz) وكان (Khan) على أنها "تعظيم معدل العائد على الاستثمار،و قد تعني "تعظيم عوائد الأفراد وتشير إلى القدرة على البقاء والتحكم في البيئة".

كما قد عرفها كل من باشتمان واتريوني على اعتبارها على أنها:"هي قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها التشغيلية".[2]

ويمكننا أن نبين هنا إن أغلب التعريفات السابقة تربط مفهوم الفعالية بالأهداف ،فلكل منظمة أو نظام توضح أهداف مسبقة واضحة ومحددة وتقاس درجة فعالية هذا النظام من خلال المدى الذي يتم بلوغه في تحقق هذه الأهداف تبعا لأولوية كل هدف منها.

نظرا لنسبة الفعالية فلقد عرفت الفعالية الجبائية (الضريبة المثلى)تعاريف مختلفة نوجز أهم ما في مايلي:

[1] عبد الرزاق بن حبيب،"**اقتصاد وتسيير المؤسسة**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2000، ص126.

[2] صالح بن نوار،"**فعالية التنظيم في المؤسسات الاقتصادية**"،مخبر علم اجتماع الاتصال للبحث والترجمة، قسنطينة، الجزائر،2006،ص196.

حسب تعريف (Jean-Marie Monnier)[1] فإن التكلم عن الإخضاع الجبائي الأمثل يتعلق بتعظيم وظائف الدولة الهادفة إلى التوفيق بين الفوائد الخاصة والتدخل في توزيع الموارد أي أنه يتعلق بخيارات الدولة من أجل تقديم الأحسن للجماعة، وأن الضريبة المثلى يجب أن تتسم بخاصيتين هما:

- عدم إمكانية نقل ثقلها، أي أن عبء الضريبة يقع على المكلف القانوني دون إمكانية نقله إذا لم يهدف الإخضاع الضريبي إلى نقله.
- لا تشوه خيارات الأعوان الاقتصاديين ولا تغير هيكل الأسعار النسبية ولا تقوم إلا بأثر الدخل وليس بأثر الإخلال.[2]

وحسب (Mchl) و(Pierre Beltram) [3] والسؤال الذي يطرح هو إمكانية تصميم نظام ضريبي يشمل الضريبة التي تعود بأقصى مردودية بأقل تضحية جماعية كما يربطان مسألة الفعالية الجبائية بنظرية المنفعة .

وحسب (Bernard Salanié) فإن الفعالية الجبائية تتمثل في التوفيق بين العدالة الجبائية والفعالية الاقتصادية.

ويرى آخرون مثل ميشيل بوفييه (MICHEL BOUVIER) "إن الضريبة المثلى هي الضريبة الوحيدة التي تكون عادلة حيث أنها تدفع من طرف الجميع ويصعب تجنبها ولها أثر واضح إلى جانب كونها بسيطة وذات مردودية جيدة يمكن تطبيقها بأقل تكلفة وبأقل الإجراءات وبإدارة ضريبية بسيطة ووعاء وحيد".[4]

[1] Jean Marie Monnier **«Les prélévements obligatoires** », édition economica**,** France, 1998.p24.
[2] Annie Vallée, « **les systèmes fiscaux** », édition de seuil, paris, France, 2004, p80.
[3] Pierre Beltrame, Lucion Mchl, **« Techniques, Politiques et institutions fiscales comparées », PUF, France**, 1997, p50.
[4] Michel Bouvier, **« la question de l'impôt idéal** », Archives de ph ilosophi de droit tome 46, édition Dalloz, France, 2002, p16.

ومنه نستنتج أن فعالية الجبائية تكمن في مدى تحقيقه لأهدافه المتواجد من أجلها بشكل متوازن،حيث انه قد تتعارض بعض الأهداف فيما بينها، فالهدف المالي للتدقيق قد يتعارض مع الهدف الاجتماعي،نتيجة أنه في بعض المناطق قد يتم إعداد برامج تدقيقية مكثفة بغية إعادة تحصيل الموارد الضائعة من الخزينة، ويتم التضحية بالهدف الاجتماعي في وقوف جميع المكلفين أمام عدم المساواة.

ونتيجة لتعارض بعض أهداف التدقيق الجبائي يتعين على المشرع الجبائي مراعاة المصالح الثلاث التالية:[1]

- مصلحة الدولة: تتحقق بمدى قدرة التدقيق الجبائي من استرجاع الأموال الضائعة والتي تساهم نفقاتها المختلفة، وبالقدر الذي يساعد في تحقيق سياستها الاقتصادية والاجتماعية دون وجود تشوهات.
- مصلحة المكلف: تتحقق مصلحته من التدقيق الجبائي بالقدر الذي لا يكون فيها هذا التدقيق عائقا أمام طموحاته.
- مصلحة المجتمع: تتحقق مصلحتها من خلال الآثار الإيجابية التي تترتب عنها، كاستخدام حصيلة الموارد الضريبية المسترجعة في تحسين الخدمات المجانية التي تقدمها الدولة من شق الطرق، توفير الإنارة العمومية، التعليم، الصحة،... أي تحقيق رفاهية المجتمع بالإضافة إلى الحد من بعض العادات السيئة غير المرغوب فيها في المجتمع.

ونشير أن التوفيق بين المصالح الثلاث السابقة صعب التحقيق، لذلك من واجب، المشرع الجبائي أن يحدث تقاربا وتوازنا فيما بينها على ضوء الأولويات والظروف المحيطة بها.

[1] Bernard Salanié, « **théorie économique de la fiscalité** », édition economica,France,2002,p15.

كل تدقيق جبائي يوضع في سبيل بلوغ غايات وتحقيق أهداف معينة وهو الأمر الذي يتطلب تحديد مقاييس دقيقة لأداء هذا التدقيق ومعرفة مدى فعاليته، وإجراء التعديلات والتغيرات اللازمة للرفع من هذه الفعالية وذلك بالأخذ بعين الاعتبار التغيرات التي يعرفها الوضع الاقتصادي والاجتماعي.

ويعتمد التدقيق الجبائي في تقييم درجة فعاليته على مجموعة من المعايير تطورت بتطور دور الضريبة في التأثير على الوضع الاقتصادي واجتماعي حيث لم يعد دور تمويلي لتغطية النفقات العامة فقط بل أصبحت وسيلة ضبط وتغيير تتحقق من خلالها أهداف أخرى.

المعيار التنظيمي يمكن تقيم فعالية التدقيق الجبائي بالتحليل ودراسة الجوانب الإدارية والتقنية والتشريعية للنظام الضريبي، من خلال وجود إدارة ضريبية فعالة تسهر على تطبيق و مدى مساهمتها في الرفع من أداء ومتابعة النظام الضريبي.وذلك تبعا لمجموعة من المؤشرات المختلفة والتي يمكن إجمالها فيما يلي :[1]

- بساطة النظام الضريبي ومدى استقراره سواء من حيث الهيكل الضريبي والضرائب المكونة له أو من حيث القوانين والتشريعات الضريبية.
- مدى التحكم في نفقات التحصيل والتقليل منها تطبيقا لمبدأ الاقتصاد في النفقة .
- كفاءة الموظفين في أداء المهام المرتبطة بهم .
- السهولة التي تمنحها الإدارة الضريبية من خلال الإجراءات والمعاملات مع مختلف المكلفين قبل التحصيل وعند التحصيل.

[1] أحمد رجراج،"**النظام الضريبي الجزائري، تقييم الأداء وتحديات المرحلة المقبلة**"،رسالة ماجيستر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر،2004،ص154.

- سرعة إنهاء المنازعات التي تنشأ بين الإدارة الضريبية والممولين.

- القدرة على محاربة الغش والتهرب الضريبي .

إن دراستنا وتقييمنا لمختلف المؤشرات السابقة يمكن إن يعكس لنا مدى فعالية التدقيق الجبائي المتبع في جانبه التنظيمي ، وكلما كان أداء هذه المؤشرات ايجابي كلما انعكس هذا على جوانب التأثير الأخرى للتدقيق الجبائي والمتمثلة في الجانب المالي والاقتصادي والاجتماعي .

2- مؤشراتها: هناك الكثير من الدراسات المتعلقة بتحديد ملامح النظام الضريبي الجيد كمؤشرات فيتو تنزي (V.tanzi) للنظام الضريبي الجيد. [1]

2-1- **مؤشر التركيز**: يأتي جزء كبير من إجمالي الإيراد الضريبي من عدد ضئيل نسبيا من الضرائب والمعدلات الضريبية، الآن ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ.فتجنب وجود عدد كبير من الضرائب وجداول المعدلات التي تغل إيرادات محدودة، يمكن أن يؤدي إلى تسهيل تقييم آثار تغيرات التدقيق وتفادي خلق الانطباع بأن الضرائب مفرطة.

2-2- **مؤشر التشتت**: هو البحث عن إمكانية وجود ضرائب قليلة الإيراد ومزعجة وإن وجدت فيجب العمل على التخلص منها إذا كان ذلك لا يؤثر على مردودية النظام،وما يمكن قوله عن النظام الضريبي الجزائري هو تدني حصيلة حقوق التسجيل والطابع وخاصة حقوق التسجيل ولكن العيب لا يعود إلى الضريبة في حد ذاتها وإنما لإجراءات التحصيل

[1] هلول زيء "**البلدان النامية والسياسة الضريبية**"، مجلة قضايا اقتصادية، العدد رقم 27،مارس 2001،صندوق النقد الدولي،2001،ص165.

وإمكانية التهرب المستغلة من طرف المكلفين مما يتيح الفرصة لتحسين مردوديتها بتحسين إجراءات التحصيل وردع التهرب.

2-3- **مؤشر التآكل**: ويتعلق هذا المؤشر بما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة، لأن اتساع الوعاء الضريبي يعمل على زيادة الإيرادات رغم اعتماد معدلات منخفضة نسبيا.وإذا تمكنت شريحة من المكلفين من التملص وابتعدت الأوعية الضريبية الفعالة عن الممكنة بفعل الإفراط في منح الإعفاءات للأنشطة والقطاعات، فإن ذلك يؤدي أولا إلى فساد وتآكل الوعاء الضريبي. وهذا ما يدفع إلى رفع المعدلات طمعا في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات ومثل هذا المسعى (رفع المعدلات) من شأنه أن يحفز على التهرب الضريبي.

2-4- **مؤشر تأخيرات التحصيل :** ويتعلق الأمر بوضع الآليات الدافعة إلى جعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في آجالها. لأن التأخر يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية بفعل التضخم، ولهذا لابد أن يتضمن التدقيق الجبائي عقوبات صارمة تحد من الميل إلى التأخر في دفع المستحقات.

2-5- **مؤشر التحديد:**ويتعلق الأمر بمدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة**.** وهذا لا ينفي في الواقع إمكانية إحلال بعض الضرائب مكان ضرائب أخرى.فمثلا يمكن إحلال الضريبة على أرباح الشركات والضريبية على الدخل بضريبة واحدة على كامل الثروة ذات معدل منخفض.

2-6- **مؤشر الموضوعية:** يتعلق هذا المؤشر بمعرفة إذا كانت الضرائب تفرض على أوعية يتم تحديدها بما يسمح للمكلفين حساب الضرائب المستحقة عليهم بسهولة واعتمادا على نوع النشاط الممارس، فالالتزامات الجبائية واضحة لكل من يهمه أمر معرفتها.

2-7- **مؤشر التنفيذ**: يتعلق هذا المؤشر بمدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل أي بمدى تنفيذ التقديرات ومستوى كفاءة الإدارة الضريبية في الوصول إلى كافة الأوعية الضريبية.

2-8- **مؤشر تكلفة التحصيل:** وهو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في الجباية والنفقة، وهذا يجعل تكلفة تحصيل الضرائب أقل ما يمكن، حتى لا ينعكس ذلك سلبا على مستوى الحصيلة الضريبية.

أ- **مؤشرات أخرى لتصميم الأنظمة الضريبية الجيدة:** [1]أهمها التي قدمها الاقتصادي موريس أليه (Maurice Allais) وهي:

1- مؤشر عدم التميز: حيث أن نفس القواعد تطبق على كل المكلفين، وهي مطابقة لقاعدة المساواة لأدم سميث.

2- مؤشر الحياد: حيث يتم فرض الضرائب التي لا تؤثر ولا تشوه خيارات الأعوان الاقتصاديين، ويتعلق الأمر بالضرائب على الريع وهي الدخول المستقلة عن النشاط الاقتصادي للمكلفين.

3- مؤشر عدم التعسف: أي الضرائب يجب أن تكون بسيطة وواضحة تتعلق بقرار ديمقراطي ، أي يتم فرضها بناء على انتخابات ويعتبر هذا المعيار مطابق لقاعدة الوضوح لأدم سميث.

4- مؤشر الموضوعية: الضريبة أن تحترم كيان الإنسان وذلك بعدم فرض ضرائب شخصية (على الرؤوس) والتي تتميز بالتعسف بطبيعتها.

[1] هلول زيء ،مرجع سبق ذكره،ص 166.

5- مؤشر المشروعية: حسب هذا المبدأ فإن كل نشاط يولد ثروة أو خدمة مفيدة يجب جره وبعيد عن أي ضريبة.

ب- **مؤشرات الأداء:**

وترتكز 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.

أولا : مؤشرات الوعاء

عدة دلالات تتعلق بسلوك المكلّفين، لكونها قائمة على مؤشّرات الوعاء الضبط النهائي للتصريحات الجبائية والمبالغ التي على أساسها تم فرض الضريبة، ومنه فان القراءة الأولية لقيمة أي مؤشر منها تعكس مدى التحكم في العدد الفعلي للفئة المكلفة بالضريبة، وكذا مدى الالتزام بالواجبات الجبائية بالنّسبة للمكلفين [1]. وهي كما يلي:

I. مؤشرات التصريحات الشهرية

1- التصريحات الشهرية التلقائية نموذج (G50).[2]

[1] مغني ناصر:" **دراسة تقيمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء** " ، مذكرة ماجيستر في العلوم الإقتصادية ، جامعة بومرداس ، الجزائر ، 2009-2010.ص 155.

[2] Ministére Des Finances dispostif d'évaluation Des performances Des services Extérieurs, D G I .2003.P4.

2-التصريحات الشهرية المستدعاة (تنشيط المكلّفين)

x_2 =

3-التصريحات الشهرية المودعة بعلامة " لا شيء"

وترتكز عملية الجودة من خلال المؤشّرات الشهرية السابقة باعتبارها من أهم المؤشرات والتي تستطيع أن تعطي أفضل الحلول وفي اقصر مدة زمنية، ذلك أن التحكم في الزّمن عنصر أساسي من عناصر الجودة والرشاد، كذلك يمكن أن تعكس قيمة هذه المؤشرات العديد من الاستنتاجات لعل أولها التحكم في العدد الفعلي للمكلفين (x_1 x_2 x_3) حصر الفئة الجبائية عدديا وفقا لنظام الربح الحقيقي وهذا من خلال حصر المكلفين الذين التزموا طواعية والتي تعتبر كمدخل الجبائية ودرجة الوعي الجبائي (x_1) من خلال تنشيط المكلفين الغير أساسي لعملية تدقيق أولية فعّالة، ومدى متابعة وفعالية الإدارة الضريبية (x_2) حيث انه كلما كان التدقيق الجبائي فعال كان التزامهم تلقائيا، وكذا مدى مصداقية التصريحات المكتتبة (x_3) هذه النسبة اقل ولا مجال للمكلفين لإخفاء الضرائب والرّسوم المستحقة عليهم.

II. مؤشرات التصريحات السنوية

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

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

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

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

يخصّ هذا المؤشر الفئة التي تحقق دخلا ولو خارج إقليم مقرها الرئيسي باستثناء الذين ذكروا سابقا.إن هذه المؤشّرات 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 التدقيق الجبائي من خلال هذه التصريحات والمداخيل المصرحة بها تعمل على تحسين الإيراد الجبائي.

2-مؤشرات التصريحات المتأخرة

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

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

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

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 التدقيق الجبائي وتغري المكلفين.

3-مؤشرات التصريحات بالعجز (التصريحات السالبة)

-الأشخاص المعنويون:

-الأشخاص الطبيعيون:

- المهن الحرة

تمثل عملية التدقيق الأولية للتصريحات المكتتبة 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 والعكس.[1]

III. مؤشرات استغلال المعلومات

$$x_{17} = \frac{\text{العدد الكامل للمعلومات المحولة خارج المصلحة نموذج}(G18)\text{ المستغلة}}{\text{عدد كشوف }(G18)\text{ التي يجب تحويلها}}$$

يدل هذين المؤشرين على مدى تعاون وتنسيق بين المصالح الجبائية، وعلى جدية أعوان الإدارة الضريبية في التعامل مع تصريحات المكلفين، من خلال جمع اكبر عدد ممكن من المعلومات حول الوضعية الجبائية للمكلفين واستغلالها بفعالية، وبالتالي إمكانية اكتشاف التلاعب والأخطاء والتحكم في الوعاء الجبائي [2].

IV. مؤشرات التحقيق ومدى فعاليته

يعبر هذا المؤشر على مايلي: (x_{18})عن نسبة الملفات المحقق فيها من إجمالي الملفات المبرمجة للتحقيق .

ثانيا :مؤشرات التحصيل

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

1- جانب تحقيق الأهداف

[1] عجلان العياشي ، " **ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل 1992 -2009**" ، مذكرة ماجيستر في العلوم الإقتصادية جامعة الجزائر، الجزائر، 2005-2006، ص 179.

[2] مغني ناصر ، مرجع سبق ذكره، ص 159.

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

2- معدل التحصيل بالجداول

3- تحصيل المبالغ المهمة

4- تحصيل الغرامات

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

ثالثا: مؤشرات الموا رد البشرية

حيث تم وضع 20 مؤشرا خاص بتسيير الموارد البشرية نذكر منها على سبيل المثال وليس الحصر.

1- مدى تواجد الإطارات الشابة المؤهلة في المناصب العليا

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 الإلمام 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.

رابعا: مؤشرات الرقابة

1- مؤشرات تحليل برنامج التحقيق في المحاسبة

1-1- إعداد البرنامج

1-2- معدل التغطية

2- **مؤشرات خاصة بتحليل برنامج المعاملات العقارية**

2-1- التحقيق في المعاملات العقارية (معدل التغطية)

2-2- إعادة تقويم المعاملات العقارية

تعبر هذه المؤشرات عن مدى تغطية التحقيقات في الملفات الجبائية، ففي حالة انخفاض في معدل المؤشرات يدل على انخفاض عدد القضايا المبرمجة للتحقيق، وفي حالة ارتفاع معدل التغطية أي عدد كبير من القضايا المبرمجة للتحقيق وبالتالي عدد كبير من التصريحات الجبائية للتأكد من صحتها ومصداقيتها واكتشاف الأخطاء والانحرافات الموجودة ، مما يعمل على ردع المكلفين ويجعلهم يخشون الخضوع للتحقيق.

3- مؤشرات تنفيذ برنامج التحقيق (التحقيق المحاسبي)

3-1- حالة تنفيذ البرنامج

3-2- عدد الملفات المحقق فيها في المهمّة

3-3- متوسط زمن الانتهاء من البرنامج السنوي

4- مؤشّرات نتائج التحقيقات

-المبلغ الإجمالي للمردودات

-تطور مستوى المردودات (الحقوق والغرامات)

4-1- متوسط نتيجة العملية الواحدة

4-2- متوسط نتيجة المحقق الواحد

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.

المطلب الثاني:علاقة الفعالية الجبائية بالمردودية الجبائية

من بين أهم خصائص الضرائب المثلى أن تكون ذات مردودية جيدة ، تحقق العدالة الضريبية وذات عبء ضريبي مقبول أي لا تحفز على التهرب الذي يؤثر سلبا على المردودية والعدالة، ورغم وجود تفاوت في أهمية هذه الخصائص وأحيانا تعارض بينها تبعا للأهداف المنتظرة من الضريبة سنحاول في هذا المطلب إبراز العلاقة بين كل من الضغط الضريبي، المردودية الجبائية والفعالية الجبائية.

بما أن الفعالية الضريبية هي تعبير عن مدى تحقيق الأهداف من فرض الضريبة وكذا التوفيق بين هذه الأهداف نظرا للتناقص الذي قد ينشأ بينها والتي يمكن حصرها في:[1]

- الهدف المالي: المردودية المالية هي هدف كل نظام ضريبي كون الضريبة جزء مهم من الإيرادات العامة.
- الهدف الاقتصادي: تستخدم الضريبة لإحداث التوازن الاقتصادي عن طريق تصحيح حالات التضخم أو الانكماش.
- الهدف الاجتماعي: يتمثل في تخفيض التفاوت في توزيع الدخول قصد تحقيق العدالة الاجتماعية.

وعلى هذا الأساس فإن دراسة العلاقة بين الفعالية والمردودية الضريبية يمكن التطرق إليه من جانب التوفيق بين العدالة الجبائية والمردودية الجبائية، كون الجباية المثلى هي ضريبة عادلة بسيطة وذات مردودية.

أعتبر قديما ولمدة طويلة الهدف من فرض الضريبة ماليا بحتا، حيث لم يكن الحديث وارد عن الفعالية الجبائية وإن وجد فقد ارتبط بالمردودية ، ومع تطور مكانة الدولة في الحياة الاقتصادية وازدياد نفقاتها وبالتالي حاجتها لإيرادات أكثر ومع تطور الفكر الاقتصادي بدأ استخدام الضريبة لأهداف غير مالية إضافة إلى هدفها الأساسي (المالي) ومحاولة التوفيق بين استخداماتها.

وحسب النظرية التقليدية فإن الضريبة المنتجة ليست عادلة والضريبة العادلة ليست منتجة، (نقصد بإنتاجية الضريبة هي الحصول على أكبر قدر من الأموال مع أخذ تكاليف جبايتها بعين الاعتبار).

وتعتبر الضرائب غير المباشرة مثال على الضرائب المنتجة غير العادلة، إلا أن عدم عدالة هذا النوع من الضرائب يمكن تداركه بإعفاء أو تخفيض الضرائب على السلع الأساسية دون السلع الكمالية التي يتم فرض ضريبة مرتفعة عليها كونها تستهلك من طرف ذوي الدخول المرتفعة.

---

[1] عبد المجيد قدي، **"فعالية التمويل بالضريبة في ظل المتغيرات الدولية"**دراسة حالة النظام الجزائري(1988-1995) ، أطروحة لنيل دكتورا دولة، جامعة الجزائر، 1995، ص 55.

أما بخصوص الضرائب العادلة غير المنتجة فهناك الضرائب المباشرة التي تأخذ بمبدأ المقدرة التكليفية للفرد غير أن إمكانية التهرب منها تضعف من مردوديتها، لكن مع وجود إدارة ذات كفاءة عالية وقوانين ضريبية مضبوطة يصعب من التهرب، ومنه فإن عدم العدالة أو ضعف المردودية خاصيتين يمكن تصحيحهما.

كما يمكن الحديث عن نوع أخر من الضرائب والتي تتميز بالعدالة مقابل عدم إنتاجيتها وهي الضريبة السلبية، حيث تتضمن تحويل الاقتطاع من الأفراد إلى دفع من قبل الدولة إلى لأفراد سعيا لتحقيق العدالة الضريبية عن طريق توفير الحد الأدنى للدخل المضمون لكل مواطن.

وتثير الضريبة السلبية مشكلتين هما: [1]

1- تتعلق بتحديد حد أو عتبة الفقر، هل تتعلق بكميات مطلقة أي مقدار الدخل اللازم لشراء السلع والخدمات الضرورية أم بكميات نسبية وتعني نسبة من الدخل المتوسط للعامل العادي.

2- تتعلق بوجود وقت الفراغ الناتج عن وجود هذه الضريبة، ولذلك لم يقصد من هذه الضريبة تغطية الفرق بين الحد الأدنى المضمون والدخل الذي كان يحصل عليه الأفراد قبل منحهم الضريبة السلبية الأمر الذي يحفز على زيادة وقت الفراغ، بل الغرض هو منح لكل من انخفض دخله عن حد الضمان دخلا مساويا للحد الأدنى المضمون قصد إبقاء دافع العمل لهؤلاء الأفراد لزيادة دخلهم.

يوجد حلين للجباية المثلى يمكن دراستهم من وجهة نظر التوزيع الجبائي الذي يكون إما بالتحولات وإما بآلية تحفز العنصر الجبائي على إظهار حقيقة قدرته الهامشية للدفع وفي كلتا الحالتين تقرر الدولة مقدما نسب الاقتطاع الجبائي وفي دراستنا نختار الحالة الثانية هي آلية تحفيز العنصر الجبائي. [2]

التحفيز كمفهوم اقتصادي مصطلح حديث نسبيا يستعمل بصفة عامة للدلالة على الأساليب والطرق ذات الطابع الإغرائي الذي تتخذه السياسة الاقتصادية قي نطاق التنمية للنهوض بقطاع معين.

---

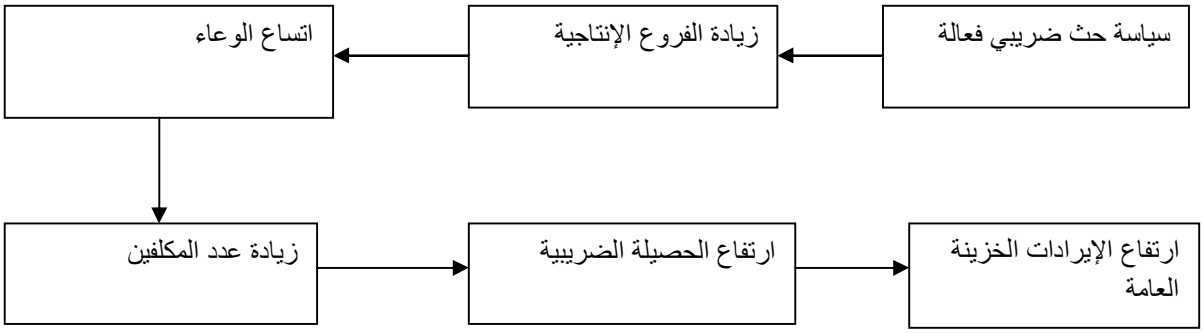
[1] عبد المجيد قدي، **"المدخل إلى السياسات الإقتصادية الكلية ، دراسة تحليلية تقييمية"**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 105.

[2] Bernard Salanié ; **« théorie économique de la fiscalité »** : édition economica ; France ; 2002, p20.

فالتحفيز الضريبي ما هو إلا مجموعة تسهيلات تقرها السياسة الضريبية في إطار الاختيارات الإيديولوجية والتنموية لتعبئة الطاقات المادية والبشرية في اتجاه تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية.تشجيع الحوافز الجبائية ، تراكم رؤوس الأموال .بتخفيفها للعبء الضريبي ومن ثم حجم التكاليف خاصة إن المشاريع الاستثمارية في سنواتها الأخيرة لا تحقق أرباحا مهمة.

زيادة إيرادات الخزينة العامة يؤدي إلى تنوع النشاط وبالتالي نمو الفروع الإنتاجية مما يزيد عدد الخاضعين للضريبة إضافة إلى أتساع الوعاء الضريبي وارتفاع عدد المكلفين للضريبة وبالتالي زيادة المردود الجبائي مستقبلا مخطط يبين آلية عمل السياسة التحفيزية . [1]

الشكل رقم(8) مخطط يبين ألية عمل السياسة التحفيزية



(المصدر : بليلة لمين، السياسة الضريبية ضمن برامج التصحيح الهيكلي لصندوق النقد الدولي ، حالة الجزائر للفترة 1989-1998، رسالة ماجيستير ، جامعة الجزائر 1999، ص55.)

الهدف الأساسي من سياسة التحفيز هو تقديم الدعم الفعلي والقوي للتنمية الاقتصادية ومن ورائها التنمية الاجتماعية.

ولكي تحقق الحوافز الجبائية فعالية للتنمية الاقتصادية يجب أن تتوفر مجموعة من الشروط إضافة هناك عوامل تؤثر على السياسة التحفيز الجبائي عند التخفيض في أسعار الضريبة على أرباح الأنشطة الاقتصادية في نفس الوقت يصاحبه زيادة في معدلات الضريبة على أرباح الأنشطة الاقتصادية غير

[1] احمد عبد العزيز الشرقاوي" **السياسة الضريبية والعدالة** " التخطيط القومي ،القاهرة ،ص 10.

المرغوبة بشرط أن يكون العبء الضريبي النسبي قبل التخفيض كبير نسبيا. مما يجعل من تخفيض الضريبة ميزة جبائية فعالة وذات مردود جيد .في نفس الوقت يجب أن تكون المشروعات في مجال الأنشطة الاقتصادية تحقق نتائج موجبة وفي حالة السالبة فإن الحوافز الجبائية تصبح عديمة أو قليلة الفعالية في توجيه الاستثمارات باتجاه تلك الأنشطة.

يسعى المشرع عند فرض الضريبة إلى ضمان العدالة الضريبية وإن كان لا يستطيع ذلك إلا على نحو تقريبي، وإلى تحقيق أهداف أخرى كالحصيلة وتحقيق التنمية مما يجبره أحيانا على اختيار أحد الأهداف أو أكثر على حساب الأهداف الأخرى، الأمر الذي يؤثر على الفعالية الجبائية وقد يغير من مفهومها بما أنها نسبية قد تختلف حسب الزمان والمكان والأهداف الواجب تحقيقها.

ورغم أن سيمات الجباية المثلى نجد المردودية الجيدة إلا أن هذه الأخيرة تشترط عمومية الضريبة أي أن تفرض على كل فرد يملك القدرة على الدفع مع الحد الأدنى من الاستثناءات،نجد المشرع يفرض ضرائب باستثناءات مهمة الغرض منها تشجيع قطاع معين (هدف اقتصادي) أو إحداث توازن جهوي (هدف اجتماعي) مما يؤثر على حجم الحصيلة،ومنه فتحقيق الهدف من الاستثناءات المقدمة يعبر عن الفعالية الجبائية المفروضة ويتناقص مع مبدأ المردودية.[1]

إن انخفاض المردودية الجبائية لا يعود الأمر إلى أهداف الضريبة (الفعالية الجبائية) أو التهرب ، بل إلى الثغرات التي يحملها التشريع الضريبي أو سوء التحصيل من طرف الإدارة، وقد يعود أيضا إلى سوء الظروف الاقتصادية التي تعيشها بعض قطاعات النشاط الخاضع.

[1] بوعلام ولهي، **أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي - حالة الجزائر-** ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،2004 . ص 102.

يلعب الوعي الجبائي دورا كبيرا في نجاح الضريبة وزيادة مردوديتها، فإذا كان المكلفين ذوي المقدرة التكليفية الكبيرة يدفعون ما عليهم من ضريبة أيمانا منهم بهذا الواجب حتى ولو لم تتمتع الضرائب المفروضة بميزات الفعالية فإن ارتفاع الحصيلة أو حتى ثباتها يدل على عدم فشل الضريبة.

وأمام تلازم وتعارض الفعالية الضريبية والمردودية الضريبة فإن النظام الضريبي الجيد يجب أن يتفاعل مع مبدأين أساسيين هما العدالة الضريبية والمردودية الضريبية ويوفق بينهما.

المطلب الثالث: التحديات الجديدة التي تواجه الفعالية الجبائية

شهدت نهاية القرن العشرين ميلاد تكنولوجيا المعلومات الرقمية التي تخترق المسافة والزمن حيث يشارك ملايين البشر في مشاهدة الحدث بالصورة والصوت في نفس الوقت وبذلك تحول العالم إلى قرية صغيرة في ظل العولمة التي تقوم بإزالة الحدود الإقتصادية والعلمية والمعرفية بين الدول بما يسمح بانتقال السريع للسلع والخدمات ورؤوس الأموال وهذا ما يعرقل دور الدولة في الرقابة لحدودها الإقليمية للضريبة قصد تمويل مختلف نشاطاتها فالتحولات القائمة تحفز وتساعد على التهرب الضريبي وهو ما

يفقد الدولة موارد مالية هامة .نظرا لتخلف تقنيات الاتصال بين كل الأجهزة (الجهاز الجبائي، الجهاز المصرفي، والجمركي....) تجد أنظمة الدولة نفسها عاجزة وضعيفة أمام تحديات تفرضها العولمة (التجارة الإلكترونية) .وهذا يعطل أو يؤخر انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة لذلك عليها اعتماد التجارة الإلكترونية كتقنية قانونية مؤسس لها من كل الجوانب الجبائية والمصرفية والجمركية.[1]نظرا لأتساع الموضوع سنحاول حصره في:

1- **الضرائب والتجارة الإلكترونية (الجباية الإلكترونية)** :بعدما بدأت التجارة الإلكترونية في الانتشار قامت السلطات الحكومية في كثير من الدول المتقدمة في دراسة فروع التجارة الإلكترونية ومجالات الوقوف على مدى إمكانية تطبيق القواعد الضريبية المعمول بها حاليا، وبالرغم من وجود أراء تؤكد إمكانية إخضاع التعاملات الإلكترونية للقواعد الضريبية الحالية إلا إن الواقع العملي أظهر أهمية صياغة تشريعات جديدة لهذا العالم الجديد مثل قانون« internet tax freedon » ولجنة يطلق عليها « commission on electronic commerce » يهدف هذا القانون إلى وجود معاملة ضريبية محايدة للنشاط الاقتصادي الإلكتروني.

ويمنع هذا القانون إصدار ضرائب تمييز ضد الانترنت، ولا يفرض جميع ضرائب الإنفاق والدخل على التجارة الالكترونية ولكن يسمح بالضرائب المماثلة لتلك المفروضة على الصفقات التقليدية يكون معفى بالمثل بالنسبة للمبيعات على الانترنت.

[1] خالد سعد زغلول ،" **العولمة والتحديات الاقتصادية وموقف الدول النامية**"، مجلة الحقوق، مجلس النشر العلمي ، الكويت، العدد الأول، 26 مارس 2002،ص 25.

حيث أن مؤيد هذا القانون يؤكد عدم قدرة النظم الحالية على تغطية جميع الجوانب القانونية المرتبطة بالتجارة المستحدثة لما تتمتع به من خصوصية، وهناك اقتراح للتغلب على مشكلة الضرائب على التعاملات الإلكترونية والتي تكون محلها سلعا غير مادية وهو:[1]

الضريبة البديلة على الدخل (البيت) Byte tax : ظهرت فكرة فرض ضريبة مستحثة تفرضها طبيعة التجارة الإلكترونية تعرف بضريبة الوحدات الرقمية لأول مرة في نوفمبر 1994 ضمن تقرير قدمه الباحثان « Thomase Ide »و "Arthur Cordel" أمام نادي روما وذلك محاولة لوقف الخسارة الناتجة عن تأكل وعاء الضريبة بسبب التحول من التجارة التقليدية إلى التجارة الإلكترونية التي يتعذر متابعتها ضريبيا.

تفرض ضريبة « Byte tax » على أساس حجم المعلومات الرقمية التي تنتقل الكترونيا وعلى أساس كل وحدة من الزمن يستغرقها نقل المعلومات الكترونيا من بين الدول المعارضة لفرض مثل هذه الضريبة الولايات المتحدة ، كندا واستراليا بحجة عدم جواز فرض ضرائب تمييزية جديدة على الانترنت وانه لا يزال بالإمكان تطويع القواعد الضريبية لتطبيقها على التجارة الإلكترونية، كما رفضت المنظمة العالمية للتجارة هذه الضريبة كونها تفرض على جميع الاتصالات دون التمييز بين نوع الاتصال تجاريا كان أو غير تجاري.

يوجد هناك انتقادات أخرى وجهت إلى ضريبة « Byte tax » :[2]

- الأخذ بضريبة "البيت" يعتبر اعتداءا على خصوصية المكلف، لأنها تعتمد على تتبع البيانات الخاصة بالمتعاملين مع شبكة الانترنت.
- انخفاض نمو الانترنت وما يترتب عليه من انخفاض في الأنشطة المتوقع انبثاقها عن هذه الصناعة الجديدة.

[1] رمضان محمد صديق،"**مشكلات الضريبة على دخل التجارة الإلكترونية والحلول الممكنة**"، مجلة الحقوق ، مجلس النشر العلمي، الكويت، العدد الثالث، 26 مارس 2002،ص40.

[2] طارق عبد العال حماد،" **التجارة الإلكترونية (الأبعاد التكنولوجية والمالية والتسويقية والقانونية)**"، الدار الجامعية، مصر 2003، ص55.

- يؤكد على هذه الضريبة أنها مكلفة فضلا عن الصعوبات العملية لتطبيقها حيث تتطلب وجود معدات ذات مواصفات خاصة في الأجهزة المختلفة التي تقوم بنقل المعلومات قصد قياس البيانات.

وما يمكن قوله في الدول المتخلفة التي انضمت إلى المنظمة العالمية للتجارة أنها قد تفقد مصادر تمويل للخزينة هامة وهي الضرائب الجمركية حيث كانت تفرض على السلع المادية وغير المادية كالأفلام ، أما في إطار التجارة الإلكترونية فهذه المواد تنزل على كمبيوتر المستخدم ،الأمر الذي يتطلب تعديل قوانينها الضريبية بما يتماشى واتساع نطاق العولمة.

2-الجنات الجبائية:

2-1 تعريف الجنات الجبائية: تعد الدول الجبائية مراكز مالية أو تمويلية بالنسبة للشركات دولية النشاط، ومن أشهر دول الجنات الجبائية على المستوى الدولي هي سويسرا ويبدو من مصطلح الجنات الجبائية أنها تتعلق أساسا بالنظام الجبائي لهذه الدول، كما تعددت التسميات التي يمكن أن تطلق على هذه الدول مثل "الملجأ الجبائي" أو "دول الإجازات الجبائية".[1]

تعتبر الجنات الجبائية دولا ذات سيادة يقر تشريعها الجبائي العديد من المزايا والإعفاءات الضريبية بالنسبة للدخول الأجنبية مما يؤثر بالسلب على الإيرادات الجبائية لهذه الدول.

تعتبر بعض الدول مثل فرنسا الجنة الجبائية الدولية التي يكون فيها سعر الضريبة أقل من الدول الأخرى، حيث اعتبر القانون الضريبي الفرنسي الدولة التي تفرض ضريبة بسعر أقل من تلك المفروضة في فرنسا دولة ذات نظام ضريبي متميز وتم تصنيف هذه الدول إلى :

- الدول التي لا تفرض ضريبة على الإطلاق.

[1] طارق عبد العال حماد ، مرجع سبق ذكره، ص60.

- الدول التي تفرض ضريبة على الدخول ذات المصدر الأجنبي.
- الدول التي تكون فيه أسعار الضريبة أقل من المطبقة في فرنسا.

2-2- خصائص الجنات الجبائية: تتمثل خصائص الجنات الجبائية في:

أ- **سعر ضريبة منخفض**:إن أهم ما يميز الجنات الجبائية هي الامتيازات التي يقرها التشريع الضريبي خاصة بالنسبة الاستثمارات والدخول الأجنبية بغرض جذبها لتنمية اقتصادها، فهي بذلك تضحي بإيراداتها الضريبية في سبيل تنمية إيراداتها من الاستثمارات والعملات الأجنبية.

والملاحظ أن هناك نوعين من المناطق ذات سعر ضريبة المنخفض،الأولى تكون فيها الاقتطاعات الضريبية منخفضة لأن مصادر الإيرادات الأخرى كافية لمواجهة تكاليف نشاط الدولة كالمملكة العربية السعودية، فهذه المناطق لا تعد جنات ضريبية لأنه لم يبذل أي مجهود لجذب الاستثمارات الأجنبية، ومناطق أخرى ذات نظام ضريبي منخفض ولكن لها نظام ضريبي خاص قصد تشجيع الاستثمارات الأجنبية وهي التي تعد جنات ضريبية.

ب- **الاستقرار** : نقصد بالاستقرار السياسي أن تكون الدولة ذات نظام سياسي واضح لا يخشى من أي انقلابات أما الاستقرار الاقتصادي فيتجسد في عدم تدخل الدولة في أعمال هذه المشروعات، ويمكن الاستقرار القانوني في عدم حدوث تغيرات مفاجئة وغير متوقعة في التشريعات، ويتمثل الاستقرار الاجتماعي في توفر مختلف الخدمات والبني التحتية التي تحتاجها المشروعات.

ت- **سرية المعاملات البنكية والمعاملات التجارية**: تسعى الشركات الدولية إلى التعامل مع بنوك على أعلى مستوى من الكفاءة والسرية ، ويتم إبرام عقد بين البنك والعميل بمقتضاه يلتزم البنك بضمان سرية المعاملات المالية.

ث- **الاتصالات والمواصلات**: من أهم خصائص الجنات الضريبية أن تكون ذات موقع متميز ومعروف على المستوى الدولي بحيث يمثل عنصر جذب هام للاستثمارات، كما يجب أن تمتلك شبكة متقدمة من وسائل الاتصال تجعل من السهل التفاعل بين الدولة الأم وفروعها.

المطلب الرابع: مساهمة التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي

يعبر النظام الضريبي الأمثل عن حالة انسجام بين الإدارة الضريبة والمكلف والتشريعات الضريبة 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

الجبائي فتنعكس على فعالية التدقيق الجبائي وهو ما يعبر عن وضع لا يستجيب أو ينصاع فيه المكلف لقانون الضريبة.

والنظام الضريبي الجزائري التصريحي يعتمد على مبدأين أساسيين هما ، مبدأ صدق نية المكلف بالضريبة ومبدأ صحة التصريح بذمته المالية مقابل ذلك منح المشرع سلطات واسعة لإدارة الضرائب لإجراء عمليات للتدقيق الجبائي في إثبات التهرب الضريبي من خلال توسيع صلاحيات التدقيق الجبائي.

كما يمكن لمعدلات التدقيق وشمولية عملياته من تشجيع دافعي الضرائب أن يكونوا أثر حذرا من إتمام اقرارتهم الضريبية الخاصة بهم.

من بين الصلاحيات المقدمة للتدقيق الجبائي لإصلاح السهو وأوجه القصور والخطاء التي ارتكبها دافعي الضرائب والتأكد من دقة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين. فالتدقيق يشكل الأداة الرئيسية لمعالجة حالات عدم الفعالية والالتزام الضريبي .[1]

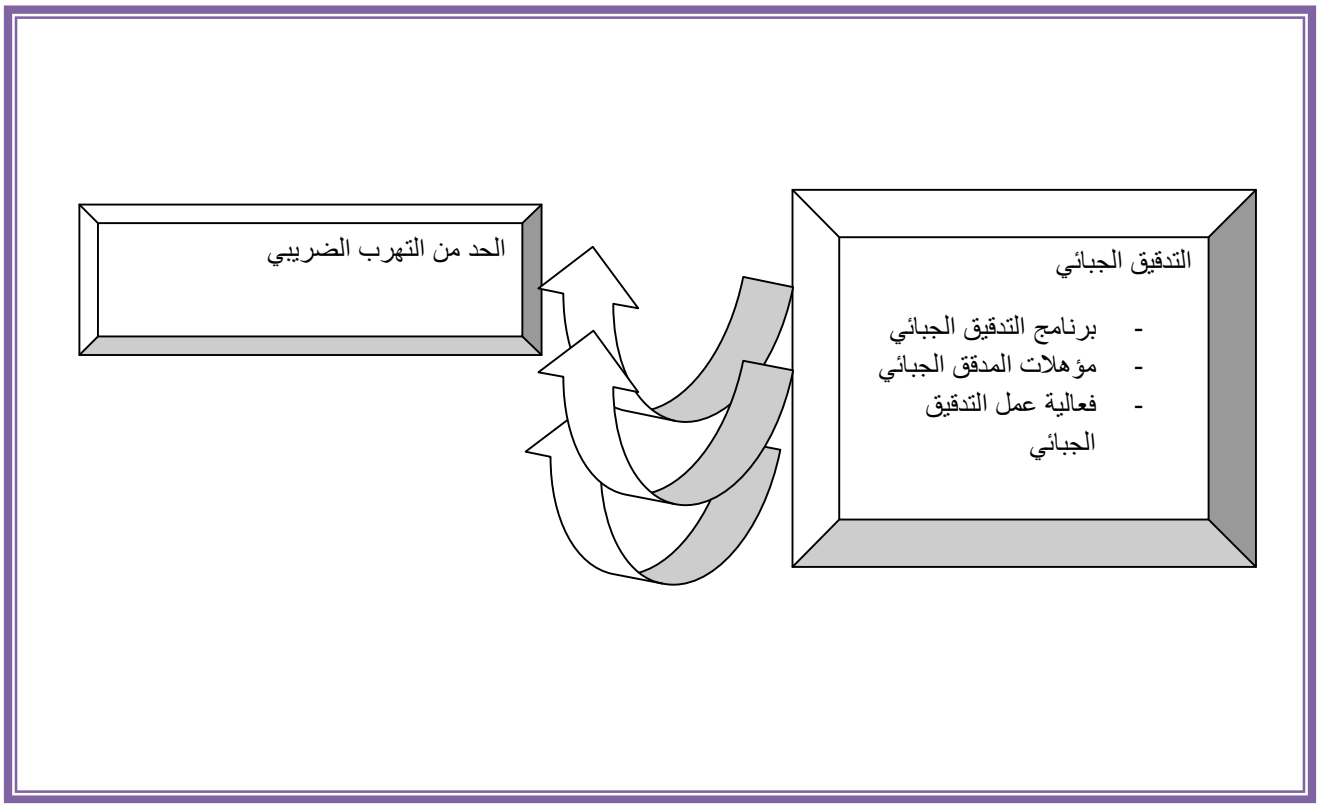
من خلال ما ذكر وعلى ضوء إشكالية الدراسة تطلب بناء نموذج مقترح لتوضيح العلاقة بين التدقيق الجبائي ومدى فعالية للحد من التهرب الضريبي ويتم ذلك من خلال:

أولا <u>المتغير المستقل</u>: الذي يتمثل في التدقيق الجبائي ويتضمن مجموعة من التغيرات الفرعية ، برنامج التدقيق الجبائي ، مؤهلات المدقق الجبائي، فعالية التدقيق الجبائي.

ثانيا <u>المتغير التابع</u>: الحد من التهرب الضريبي

<u>الشكل رقم (9) يبين نموذج الدراسة</u>

[1] عمر ديلمي،" **أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة**"، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2008-2009، ص 106.



(المصدر : إعداد الباحثة)

1- **برنامج التدقيق الجبائي الفعال**: إن تطوير خطط التدقيق يتطلب أكثر من مجرد تحديد عدد عماليات التدقيق الجبائي التي ينبغي اتخاذها هناك حاجة إلى أتباع منهج شامل لتخطيط استراتجيات جميع عناصر برنامج التدقيق الفعال من حيث: [1]

أ- الهيكل التنظيمي والأدوار والمسؤوليات والتي تعكس طبيعة العمل الذي ينبغي القيام به وتوضيح المسؤوليات بينهم.من خلال المقر والعمليات، اتباع نهج وظيفي متكامل، إضافة إلى التقسيم والتخصيص.

ب-نطاق الخطط: من خلال إجراء التدقيق على مستويات هي: الإستراتيجية (تحديد الأهداف)، التنفيذ (تخصيص الموارد وتطبيق عملية التدقيق).

[1] Biber .E, **Revenue Administration : Tax Payer Audit-Development of Effective Plans**, Technical Notes And Manuals, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, April 2010.p05.

ت- التشريع: الدفاتر والسجلات اللازمة لكي يعطي الحق في الطعن مثل وضع خطة ولاقتراح تعديلات على القوانين القائمة أو تطوير قانون الإجراءات الجبائية، تحسين تدريب المدققين...

ث- نطاق التدقيق: الحد من عدد عمليات التدقيق التي يمكن القيام بها وحسن استخدام الموارد.

ج- الطرق والتقنيات: مدركين لمجموعة من التحقيقات والمناهج التحليلية التي يمكن اعتمادها من قبل المدققين للتأكد من طبيعة عمليات المكلف ومدى كفاية الدفاتر والسجلات من نتائج فعالية برنامج التدقيق عدد قليل من المكلفين سيجازف في التهرب من الضريبة المتوجبة عليه.

إن برنامج التدقيق الفعال يضع المكلف بالضريبة أمام احتمالات كبيرة بأن أي محاولة لتجنب الضريبة سوف يؤدي لاكتشافها وفرض عقوبات صارمة وأثر التدقيق الفعال من خلال مجموعة من التأثيرات ،(التصحيح ، الردع ،توعية دافعي الضرائب،الوقاية).

2- **مدى مساهمة مؤهلات المدقق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي**: على المدقق الجبائي أن يكون على علم بكل المعايير والقواعد المتعارف عليها في علمي المحاسبة والتدقيق وذلك من اجل الوصول إلى الإغراق الضريبة وتقديم راية بشكل محايد عن عدالة البيانات المالية وذلك كخطوة أول من اجل الحد من التهرب الضريبي.[1]

والجزائر 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 بالمورد البشري تكوينيا من خلال إنشاء والتعاقد مع مراكز ومدارس وطنية ودولية وذلك للوصول إلى كفاءة الأداء والفعالية في تحقيق الأهداف المنوط بها وتحسين جودة الخدمة العمومية؛ فانعدام التأهيل المهني والكفاءة خاصة لدى الموظفين المكلفين بالوعاء والذين يفترض أنهم

[1] قاسم محمد عبد الله، **المدقق الداخلي الضريبي ومكلف ضريبة الدخل والعلاقة بينهما**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد4 ، مجلد 8، جامعة القادسية، العراق، 2006 ، ص207 .

متحكمون في تقنيات فرض الضرائب والرسوم مهما كان نوعها، والتقنيات المحاسبية فضلا عن النظام المحاسبي الجديد الذي يرتكز على المعايير الدولية للمحاسبة من أجل تتبع تطور نشاطات المكلفين بالضريبة بشكل معمق وبلغة الأرقام الدقيقة؛ يتسبب في ازدياد التهرب الضريبي وإضعاف فعالية أدوات محاربته.[1]

3- **فعالية التدقيق الجبائي** : إن النهوض بالعمل الجبائي أساسه النهوض بالتدقيق الجبائي بالقيام بأعمال التدقيق الجبائي بدرجة عالية من الجودة بتكلفة فعالة على أساس قواعد العدالة والموضوعية وتخفيض العبء الضريبي وذلك بالاستخدام الأمثل لعناصر الوقت والجهد والتكلفة والحد من الضغط النفسي على المكلفين سيؤدي إلى تخفيض معدلات التهرب الضريبي وبالتالي زيادة الإيرادات العامة في إطار نظام ضريبي كفء يحوز على ثقة المكلفين ودعمهم من خلال تحديد الضريبة الصحيحة وتكون اقل تكلفة لكي تعزز الثقة العامة في الخدمة.[2]

خلاصة الفصل الثالث

[1] 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 .

[2] ثلجة نوال جغلوف، **نحو تطبيق إدارة الجودة الشاملة في المرافق العامة حالة الإدارة الجبائية**، ملتقى حول" إدارة الجودة الشاملة"، جامعة قسنطينة، الجزائر، ص 7.

تعتبر فعالية التدقيق الجبائي إحدى المحددات الأساسية لمعرفة مدى قدرتها على تحقيق أهدافها، وبمحاولة تشخيصنا لفعاليتها بتطبيق مؤشرات الجودة والفعالية لـــ "فيتو تانزي"، اتضح لنا مدى النقص الذي تتميز به، وتكشف لنا ذلك أكثر بعد تقييمنا لمرد وديتها من خلال النتائج المحققة، فرغم مساهمتها في زيادة المردودية المالية، إلا أنها مازالت بعيدة عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الجبائية المنتهجة والتي محورها الأساسي يكمن في محاربة التهرب الضريبي، و يرجع هذا أساسا لعدة عوامل حالت دون وصولها لأهدافها.تلخيص أهم نقاط الفصل في مايلي:

- وضع برنامج للتدقيق الجبائي يتطلب أكثر من مجرد تحديد مقدار عدد عمليات التدقيق التي ينبغي اتخاذها يجب أن يكون هناك نهج شامل لتخطيط استراتيجيات لجميع عناصر التدقيق للقيام بها بشكل فعال،وان برنامج التدقيق لا يؤدي الغاية المرجوة منه في حال لم تتم إدارته بشكل جيد.
- إن عملية وضع خطة لحالة التدقيق الجبائي أمر بالغ الأهمية حيث يضمن للمدقق إتمام عملية التدقيق بما يتماشى مع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعة.
- الالتزام بمتطلبات مهنة التدقيق خاصة في الجزائر من حيث تطبيق القواعد والمبادئ ومعايير المحاسبة المعتمدة له تأثير على جودة بيانات التصريح الجبائي، حيث أن الالتزام بمتطلبات التدقيق أظهر وجود زيادة في الالتزام الضريبي..

فالمشاكل التي يعاني منها نظام التدقيق الجبائي كالبرمجة القليلة لملفات التحقيق مقارنة بعدد المكلفين، وضعف إمكانياتها البشرية في غياب العناصر المؤهلة والقادرة على القيام بما أوكل إليها بدرجة عالية من الجودة، وكذا النقص الفادح في الإمكانيات المادية الضرورية للقيام بالمهام على أحسن وجه وفي أوقاتها المحددة من شأنها إضعاف مردوديتها.

بالإضافة إلا أن العلاقة السيئة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة أدت إلى زيادة ظاهرة التهرب الضريبي، ومن ثم عرقلة أداء التدقيق الجبائي، نظرا لنقص الوعي الضريبي للمكلفين بالضريبة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى للسلبيات التي تتصف بها الإدارة الجبائية.

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية لمساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي

- الإطار المنهجي والتعريف بالمؤسسة محل الدراسة.
- دراسة تحليلية لنتائج التدقيق الجبائي من خلال بعض المؤشرات.
- عرض وتحليل البيانات

تمهيد

إن أساليب التدقيق الجبائي مهما كان يتميز بالصرامة من جهة والردع من جهة أخرى يبقى في أمس الحاجة إلى إيجاد المبادئ والأطر الأساسية التي عن طريقها تكون الضوابط الجبائية ذات فعالية في الميدان، وذلك من خلال العمل على تغيير الجباية وتوعية المواطن، وهكذا شيئا فشيئا تتغير ذهنية المكلفين وتتوضح أخلاقيات المهنة.

لتحقيق ذلك لا بد من إرساء نظام جبائي يتميز بالعدالة والبساطة بالإضافة الإستقرارية، وإلا كانت محل شك من طرف المكلف الذي ما إن يبدأ في إستعاب مبادئ القانون حتى تكون محل تغيير وتعقيد جديدين ،ولأن الإدارة الجبائية هي المكلف قانونيا بتحصيل المستحقات الجبائية فإنه يجب مسايرتها للعصرنة، وذلك بتعديلها من الجانب المادي عن طريق تحديثها وتجهيزها من جهة، ومن جهة أخرى الاهتمام بالجانب البشري عن طريق تحسين الكفاءات العاملة كما ونوعا، والعمل على تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف بالضريبة،هذا ما يؤدي إلى إيجاد مكلف واع بدور الضريبة في التنمية ومقتنع بواجباته والتزاماته الجبائية. كان لابد من ربط الجانب النظري بجانب ميداني حيث نتناول فيه وصفا لمنهج الدراسة، وكذلك دراسة تقويمية لعمل الإدارة الضريبية من خلال مؤشرات التسيير، وكتدعيم للعمل الميداني أيضا قمنا باستخدام طريقة الاستبيان .وقد تم تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

- الإطار المنهجي والتعريف بالمؤسسة محل الدراسة.
- دراسة تحليلية لنتائج التدقيق الجبائي من خلال بعض المؤشرات.
- عرض وتحليل البيانات

المبحث الأول :الإطار المنهجي والتعريف بالمؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول :منهجية الدراسة

لقد قمنا في مجال دراستنا بإتباع التوجه التفسيري وهذا لأجل فهم وتفسير حقيقة مدى مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي معتمدين في مسارنا على المزج بين المنهج، (*Exploratoire*) الاستكشافي والاختباري، حيث يمثل البحث عن المعلومات مرحلة استكشافية فالاستكشاف هو تعميق البحث بهدف الفهم والرغبة في عرض نتائج جديدة أي تداخل المفاهيم وتفاعلها هدفه تقديم شرح كافي لذلك. إن (Le Test) وإدخال مفاهيم جديدة في إطار نظري معطى؛ بينما الاختبار 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 المعارف .ومن اجل الاختبار تم اختيار تقنية دراسة الحالة لمديرية الضرائب، ومن اجل جمع البيانات فيها اعتمدنا على طريقة الاستبيان.

ومنه قمنا باختيار دراسة دور التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي 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-

تعد محاربة التهرب الضريبي هي المهمة الأول للإدارة الجبائية ، وهذه المهمة ليست سهلة، لذلك عليها أن تفرض وجودها عن طريق التدخلات المستمرة وعمليات الإحصاء المتتابعة، وكذلك عمليات التحقيق والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة عن طريق الاتصال مع المصالح الأخرى، ولا يمكن لها أن تقوم بكل هذه المهام إذا لم تكن مهيكلة بشكل جيد، وتقوم الإدارة الجبائية بالمهام المتعلقة بالتدقيق الجبائي عن طريق المصالح المكلفة بالوعاء، والتحقيق والتحصيل لمختلف الضرائب والرسوم، وتنقسم هيكلة الإدارة الجبائية كمايلي:

اولا: المصالح المركزية (الداخلية) والمصالح غير المركزية (الخارجية)

1- **المصالح الداخلية(المركزية)** : تسيير عمليات التدقيق الجبائي على المستوى المركزي عن طريق مديرية البحث والمراجعات(DRV) ، وهي مصلحة مركزية لها صلاحيات وسلطات على المستوى الوطني، وتتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات (SRV) وأربع مديريات فرعية، حيث تنص المادة (5) من المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15-02-1995 والمعدلة والمتممة بموجب المادة الأولى من المرسوم التنفيذي 98-228 المؤرخ في 13-07-98 على إحداث مديرية البحث والمراجعات تتبع المديرية العامة للضرائب تضم:[1]

[1] المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13-07-1998،جريدة رسمية عدد 51 ،1998.

- المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية

- المديرية الفرعية للبرمجة

- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية

- المديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات

2- **المصالح الخارجية (غير المركزية):** لها صلاحيات مستقلة نسبيا عن الإدارة المركزية ونقصد بها:[1]

2-1- المديريات الجهوية للضرائب (DRI) : تصل المديريات الجهوية للضرائب إلى تسعة(9) وتغطي مجمل القطر الوطني ودورها يتمثل في تنشيط ومتابعة نشاطات مديريات الضرائب الولائية التي تتبع إقليمه وتضم المديريات الفرعية التالية:[2]

- **المديرية الفرعية للتكوين**
- **المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل**
- **المدرية الفرعية للعمليات الجبائية**
- **المدرية الفرعية للرقابة** :وهذه الأخيرة مكلفة بفحص وتنسيق وجلب التصحيحات اللازمة للنقائص والأخطاء الملحوظة خاصة فيما يتعلق بالرقابة الجبائية وتحصيل الضرائب ومراقبة المنازعات، وهي تتكون من ثلاث مكاتب:[3]
- **مكتب متابعة برامج البحث والتحقيقات الجبائية**

[1] المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28-09-2002ن جريدة رسمية عدد 64 سنة2002.

[2] المادة 12 من القرار المؤرخ في 12-07-1998، جريدة رسمية، عدد 79، سنة1998.

[3] المادة 24 من نفس القرار.

- **مكتب تحليل تقارير التحقيقات الجبائية**
- **مكتب مراقبة المنازعات**

2-2- **المديريات الولائية الضرائب (DIW)** : تتركب مديرية الولائية من 05 مديريات فرعية هي:[1]

- **المديرية الفرعية للعمليات الجبائية**
- **المديرية الفرعية للتحصيل**
- **المديرية الفرعية للمنازعات**
- **المديرية الفرعية للوسائل**
- **المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية** : تضم هذه الأخيرة ثلاث مكاتب هي :[2]

أ- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: حيث يتكفل بمايلي:

- إعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية والإدارات والأجهزة المحلية والإدارات والأجهزة والمؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل إن تتوفر لديهم المعلومات التي يمكن أن تهم تأسيس وعاء الضريبة أو تحصيلها.

- برمجة التدخلات التي سيجريها المكتب مباشرة عن طريق فرق البحث والقيام بمجمل المعلومات وإرسالها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.

[1] المادة 39 من نفس القرار .

[2] المادة 52 من نفس القرار.

- برمجة التدخلات التي ستجري على وجه الخصوص داخل اللجان والفرق المختلطة قصد البحث عن المادة الجبائية والسهر على إجراء هذه التدخلات في الآجال المحددة وإرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.

- تقييم أنشطة المكتب والمفتشيات وهذا الإطار وتقديم الاقتراحات والآراء التي من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

ب- مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات : ويتكفل بمايلي: [1]

- تسيير البطاقات ومساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقاتها.

- حفظ رزم العقود بجميع أنواعها والخاضعة لإجراءات التسجيل ،وتسليم مستخلص منها ضمن الشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما.

- تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة وتصنيفها وتوزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية باستغلالها.

- تنظيم استغلال جداول المكلفين وسندات التسليم والوثائق الأخرى بكيفية تعمل على التعجيل في توزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول والسندات.

- تقديم كل الاقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات واستغلالها ومراقبة استعمالها.

ت- مكتب المراجعات الجبائية : يكلف هذا المكتب بمايلي: [1]

[1] المادة 54 من نفس القرار

- إحداث وتسيير بطاقة خاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل أن يكونوا محل تدقيق أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية على أساس المعايير التي تقررها الإدارة المركزية.

- برمجة القضايا الخاضعة للتدقيق والسهر عند إجراء هذا الفرق لتدخلاتها على احترام التشريع والتنظيم المعمول بهما، وحقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للتدقيق والمحافظة على مصالح الخزينة.

- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات التدقيق والإرسال المنتظم لتقارير إلى الإدارة المركزية.

- برمجة عمليات مراقبة الأسعار المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات والحقوق والمحلات التجارية وعناصر المحلات التجارية والأسهم أو حصص الشركة وكذا التقويمات التي تمس كل العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل.

وتتم هذه المراقبات في حدود إقليم الولاية وعندما تتجاوز هذه الحدود يتطلب ذلك ترخيص من المدير الجهوي للضرائب.

3- المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات : تحتوي على ثلاث مصالح جهوية هي الجزائر ، وهران، قسنطينة وهذه المصالح تقوم بمايلي:[2]

- تنفيذ برامج البحث والتحقيق ومراقبة النشاطات والمداخيل التي تضبطها مديرية الأبحاث والمراجعات ولإعداد الإحصائيات اللازمة.

---

[1] المادة 55 من نفس القرار

[2] المادة 10 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28-09-2002، جريدة رسمية عدد 64 سنة 2002.

- ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي.

- دراسة الشكاوي الناجمة عن التحقيقات المنجزة من طرف فرق التحقيق الجبائي.

- تنفيذ برامج التحقيق والبحث والمتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقييمها الدوري.

- الفصل في الشكاوي المتعلقة بالمراقبات المنجزة.

أ- **المديرية الفرعية للأبحاث والمراجعات :**تنقسم كالتالي:

1- **المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية** : وتتركب من ثلاث المكاتب هي:

- مكتب التنظيم ودفع البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.
- مكتب الملفات.
- مكتب الأبحاث والمراجعات :وهي مكلفة بمايلي:[1]

- تحديد العمليات الدائمة لإنجازها من قبل المصالح الجبائية من أجل جمع واستعمال وحفظ والرقابة على المعلومة الجبائية.

- برمجة وإجراء في أي نقطة على مستوى القطر الوطني كل عمليات التحقيق والبحث المرتبطة بالمراقبات الجبائية الأولى.

2- **المديرية الفرعية للبرمجة** : ينقسم إلى مكاتب هي:

- مكتب برمجة المراقبات المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية ومراقبة الأسعار والتقديرات.
- مكتب برمجة مراقبة المحاسبة.

[1] المادة 26 مكرر من القرار 1998/009 المؤرخ في 13-01-1998.

- مكتب الإحصائيات والتلخيصيات.وهذه المصالح مكلفة ب:[1]

- إعداد الوسائل التي تسمح بضمان أفضل اختيار للمراقبات الجبائية سواء فيما يخص مراقبة المحاسبة، والتقديرات العقارية أو المراقبات المعمقة للوضعية الجبائية.

- ضمان وضع ومتابعة تنفيذ البرامج المسطرة وتعديل الإحصائيات دوريا.

- متابعة نشاط الفرق المكلفة بإنجاز برامج الرقابة المسطرة وتقييم المردود.

3- **المديرية الفرعية للنماذج والإجراءات**: وتتكون من ثلاث مكاتب هي:

- مكتب المعايير والغش.
- مكتب الإجراءات والتوثيق.

مكتب تنسيق نشاطات مكافحة الغش الضريبي.و هي مكلفة بمايلي:

- إعداد المعايير والإجراءات التي يجب أن تستعمل عند تنفيذ عمليات التحقيق في المحاسبة ومراقبة الأسعار والتقديرات والمراقبة الجبائية الشخصية.

- العمل على نمذجة ومجانسة الإجراءات المتخذة في مختلف عمليات الرقابة الممارسة من قبل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ومصالح الأبحاث والمراجعات.

- تنسيق نشاطات مكافحة الغش الضريبي والممارسات التدليسية مع الإدارات الأخرى والمؤسسات المكلفة بهذه المهام.

[1] المادة نفسها.

ب- مفتشيات الضرائب : تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها، ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل ،[1] وتشكل المفتشية حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية فيما يخص الرقابة والعنصر الأكثر أهمية. وتتكون مهام المفتشية في:

- تسجيل المراسلات سواء الواردة أو المرسلة من وإلى المفتشية.
- استقبال التعليمات والجرائد الرسمية.
- تسجيل التصريحات السنوية للمكلفين بالضريبة.
- تسيير المفتشية إداريا.
- التنسيق بين مختلف المصالح بالمفتشية.
- استقبال الموظفين وتزويدهم بالمعلومات اللازمة
- تسجيل الجداول الاسمية.

والمفتشية تنقسم إلى أربع مصالح رئيسية:[2]

1- **مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة**: ويتمثل دورها في:

- تسيير الملفات الجبائية للمكلفين ب:

- استغلال تصريحات المكلفين من أجل إعداد الحقوق الواجبة الدفع.

- متابعة الملفات الجبائية وتسييرها.

[1] المادة 26 مكرر 05 من نفس القرار.

[2] تصريحات رئيس فرقة التحقيقات الجبائية للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بشوش جمال

- المراقبة المحاسبية للمكلفين بالضريبة

2- **مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين**: ويتمثل دروها في:

- استقبال التصريحات السنوية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي وإعداد أسس الضريبة.

- معالجة المنازعات.

3- **مصلحة التدخلات**: وتقوم بمايلي:

- زيارات دورية إحصائية.

- إحصاء المكلفين بالضريبة.

- القيام بمحاضر إثبات الوضعية الجبائية.

- التنسيق المباشر مع المصالح الأخرى.

- اكتشاف وتقييم النشاطات التجارية.

4- **مصلحة الجباية العقارية**: وتقوم بمايلي:

- الرسوم العقارية على العقارات المبنية.

- الرسوم العقارية على العقارات غير المبنية.

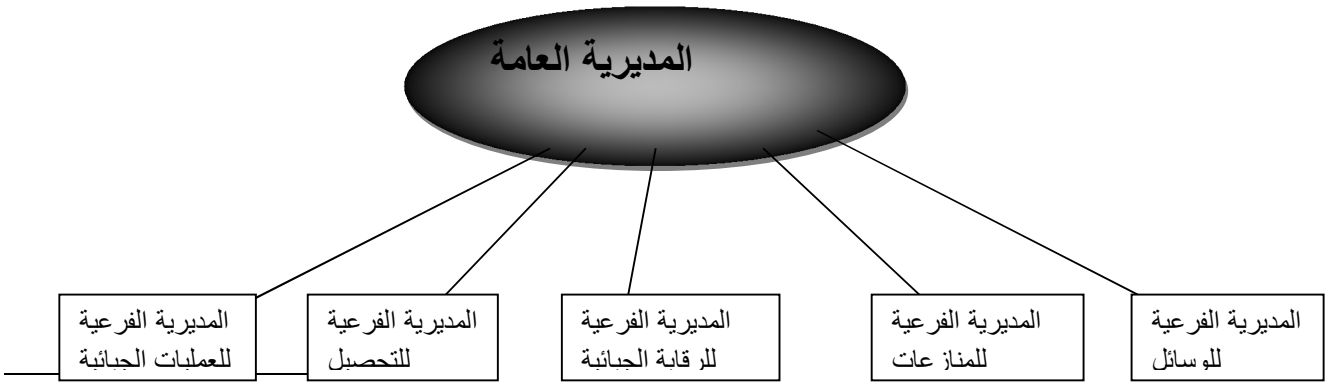
5- **قباضات الضرائب :** تنقسم مصالح التحصيل إلى قسمين هما:[1]

- قباضة تحصيل الضرائب.

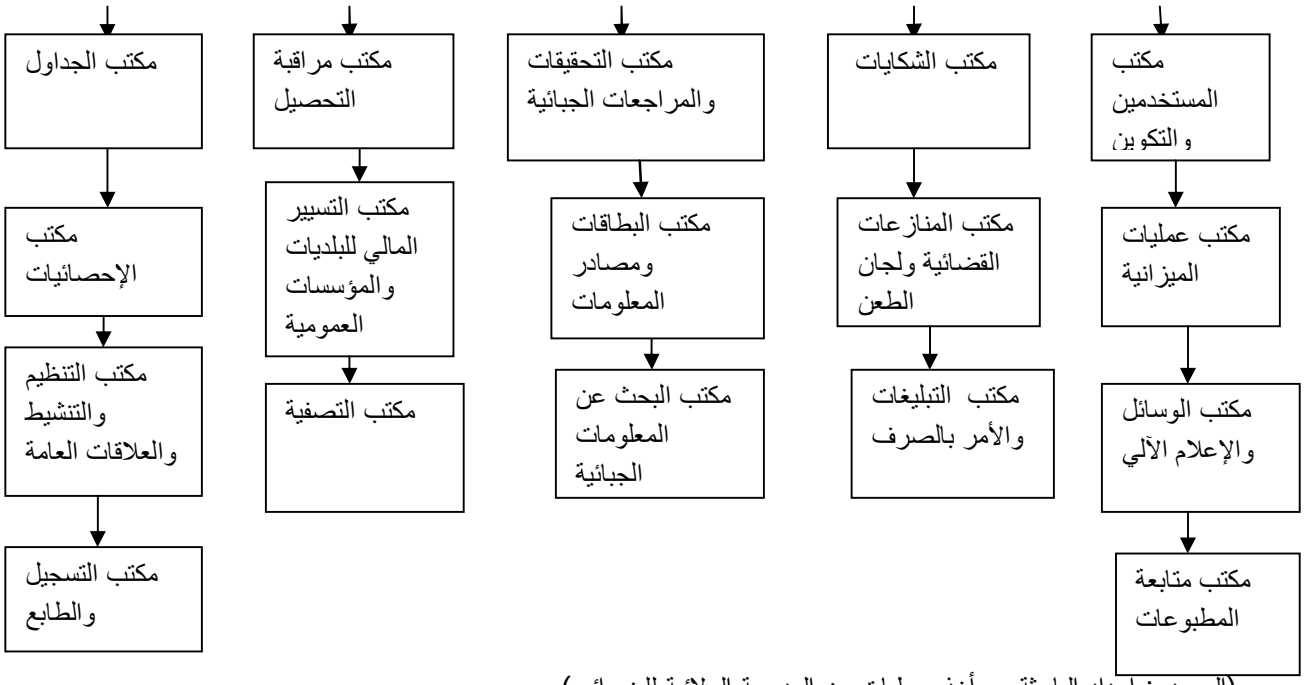
- قباضة التسيير المالي للبلديات والقطاعات الصحية.

ثانيا: الهيكل التنظيمي للمديرية

حسب الشكل رقم (10)هيكل مديرية الضرائب لولاية بسكرة



[1] تصريحات رئيس فرقة التحقيقات الجبائية للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بشوش جمال



(المصدر: إعداد الباحثة مع أخذ معطيات من المديرية الولائية للضرائب)

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

يعتبر التدقيق الجبائي أداة مهمّة في تحسين مصداقية ودقة التصريحات الجبائية، ولكن في الإسقاط العملي والخاص بالإدارة الضريبية (لولاية بسكرة) تطبيق لما يسمى بالتدقيق الجبائي، والذي هو جزء من الظاهرة لذلك ارتأينا أن نبيّن بعض من النتائج الموصول لها بعد عملية التدقيق من خلال بعض المؤشرات وهذا ما سنراه.

هناك العديد من المؤشرات التي يمكن أن تحدد وتقيّم مدى جودة وفعالية التدقيق الجبائي إلا أنّ المعطيات الإحصائية المقدّمة من طرف إدارة الضرائب تبقى غير كافية من اجل تقييم حقيقي لها .وفي هذا الإطار وتدعيما لدراستنا الميدانية سنحاول من خلال المطلب الأول تحليل نتائج التدقيق من خلال عدد القضايا المبرمجة 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(9) التالي عدد الملفّات المبرمجة خلال السنة وعدد الملفات المنجزة منها ومبلغ الحقوق والغرامات الناتجة عن التحقيق:

جدول:رقم(9) حصيلة عملية التحقيق بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

الوحدة :دينار جزائري

المبالغ المسترجعة (الحقوق)	عدد الملفات المنجزة	عدد *الملفات المستخدمة*	التدقيقات المستخدمة	السنوات
84.168.193,00	21	*21*	التحقيق المحاسبي و المعمق في مجمل الوضعية الجبائية	2007
116.998.315 ,00	35	*35*	المحاسبي والمعمق في مجمل الوضعية الجبائية	2008
174.798.852 ,00	31	*31*	المحاسبي والمعمق لمجمل الوضعية الجبائية	2009
18.025.719.00	22	*22*	المحاسبي والمعمق في مجمل الوضعية الجبائية	2010
6.316.630,00	14	*14*	التحقيق المصوب	
63.350.356.00	19	19	المحاسبي والمعمق في مجمل الوضعية الجبائية	2011
2.250.430.00	8	8	التحقيق المصوب	
7.028.663.00	27	27	المحاسبي و المعمق لمجمل الوضعية الجبائية	2012
698.880.00	16	16	التحقيق المصوب	
417.735.548.00	31	31	المحاسبي والمعمق لمجمل الوضعية الجبائية	2013
5.780.130.00	14	14	التحقيق المصوب	

(المصدر :مديرية الضرائب لولاية بسكرة، مكتب التحقيقات).

يتضح من خلال الجدول رقم(9)المبالغ (الحقوق)في ارتفاع متزايد من سنة لأخرى، حيث نلاحظ تطور ملحوظ في عدد الملفات المبرمجة للتحقيق وكذلك في المبالغ المسترجعة، وهذا ما يمكن ملاحظته خلال سنة2008 تزايد عدد الملفات من 21 ملف سنة 2007 إلى 35 في سنة 2008 وتزايد مبلغ الحقوق بنسبة39% ، وكذلك في سنة 2009 تزايد مبلغ الحقوق بنسبة % 49 عن سنة 2011 ، وفي2013 بلغت قيمة الحقوق المسترجعة 423.515.618 دج وهنا ارتفاع كبير في مبلغ الحقوق وهذا يمكن إرجاعه إلى فعالية عملية البرمجة للملفات المحقق فيها.

لكن رغم ذلك فان استرداد الحقوق والمبالغ يؤكد أهمية عملية التدقيق و التحقيق، إلا أن المبالغ المسترجعة لا يمكن قياسها بعدد الملفات لأنه يمكن تدقيق 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 والمتهرّب منها أكثر من المبالغ المسترجعة، يمكن إرجاع ذلك إلى سوء عملية البرمجة.فحسن استغلال البرمجة يمثل عامل مهم واستراتيجي يساعد على اختيار ودعم أهداف التدقيق، 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 بمؤشرات الأداء

ضمن إطار التحول إلى مؤسسة جبائية لها دور فعّال وعصرية تواكب التطوّرات الحاصلة، وبغية تحقيق جودة الأداء وتفعيل نتائج الأعمال الجبائية كان لابد من ربط الأداء بعقود التسيير، وقد عمدت المديرية العامة للضرائب لولاية بسكرة العمل بها بداية من سنة2003.

نذكر مجموعة من المؤشرات وفق المعلومات المحصلة من طرف مديرية الضرائب:

1- مؤشرات إستغلال المعلومات:

2- مؤشرات التحقيق ومدى فعاليته:

الجدول رقم (10) مؤشرات الأداء الخاصة بالتحقيق و مدى فعاليته لمديرية الضرائب بسكرة 2010-2011:

2011		2010		بيانه		
%	العدد	%	*العدد*		المؤشر	*التصريح*
100	$\frac{1938}{1938}$	*100*	$\frac{1526}{1526}$	*كشوف المعلومات المستغلة* G18		*معدل استغلال المعلومات*
100	$\frac{3949}{3949}$	*100*		*كشوف المعلومات المحولة خارج المصلحة* G18		
100	$\frac{312}{312}$	*100*	$\frac{232}{232}$	*الملفات المبرمجة والمحقق فيها*	$+x_{18}$ x_{19}	*الرقابة على الوثائق*

(المصدر :معلومات من المديرية الفرعية للعمليات الجبائية لمديرية الضرائب بسكرة)

أما بالنسبة لمؤشرات استغلال المعلومات فنرى بان الإدارة الضريبية تعمل جاهدة في مجال استغلال المعلومات من خلال المؤشرين X_{16}. X_{17} نسبة (% 100)، وكانت نسبة الملفات المبرمجة والمحقق فيها % 100 خلال 2010 و 2011 .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.

3- مؤشرات الرقابة

أ- مؤشرات تحليل برنامج التحقيق في المحاسبة

1- إعداد البرنامج

2- معدل التغطية

ب- **مؤشرات خاصة بتحليل برنامج المعاملات العقارية**

1- التحقيق في المعاملات العقارية (معدل التغطية)

ت- مؤشرات تنفيذ برنامج التحقيق (التحقيق المحاسبي)

1- حالة تنفيذ البرنامج

2- عدد الملفات المحقق فيها في المهمّة

3- متوسط زمن الانتهاء من البرنامج السنوي

ث- مؤشّرات نتائج التحقيقات

-المبلغ الإجمالي للمردودات

-تطور مستوى المردودات (الحقوق والغرامات)

1- متوسط نتيجة العملية الواحدة

الجدول رقم (11) تقييم لمؤشرات الأداء الخاصة بالرقابة لمديرية الضرائب بسكرة سنة 2012- 2013

2013		2012			
النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	بيانه	*المؤشر*
-	31	-	27	اعداد الملفات المبرمجة المحاسبي	
-	14	-	16	التحقيق المصوب	
0.50		0.53		معدل التغطية	α_2
100		100		تنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي	
100		100		تنفيذ برنامج التحقيق المصوب	
0	0	0	0	عدد الملفات التي لم يتم الإنطلاق فيها	
3.1		4.50		عدد الملفات المحقق فيها في المهمة المحاسبية	
1.4		2.67		عدد الملفات المحقق فيها في المهمة المصوبة	
0	0	0	0	متوسط نتيجة العملية الواحدة	

(المصدر : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمديرية الضرائب بسكرة)

من الجدول رقم (11) نلاحظ أن عدد القضايا المبرمجة ومعدل تغطيتها (المؤشرات α_1 α_2) ضئيل جدا على مستوى مديرية الضرائب لولاية بسكرة مقارنة بعدد المكلفين الكبير والتزايد من سنة لأخرى ،

حيث كانت عدد القضايا المبرمجة لسنة 2012 هو 27 ومعدل التغطية بالنسبة لجميع الملفات بلغ 0.53% (حيث تم تغطية 27 ملف وفي سنة 2013 زاد عدد الملفات 31 بنسبة تغطية 0.50% حيث تمت تغطية 31 ملف.

أما مؤشر تنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي والمتمثل في عدد العمليات المنجزة مقارنة بالمبرمجة فجاوز نسبة100% خلال عام 2012 و 2013 ، كما لم يتم الإبقاء على أي عملية لم ينطلق فيها وهذا ما نراه من خلال المؤشر α_7 في الجدول،أما المؤشر α_8 فيعبر عن عدد العمليات المنجزة من قبل المحقق الواحد بالنسبة للتحقيق المحاسبي في سنة 2012 بمتوسط 4.5 والتحقيق المصوب بمتوسط3.1 وفي 2013 بالنسبة للتحقيق المحاسبي بمتوسط 2.7 والتحقيق المصوب بمتوسط 1.4 علية للمحقق الواحد.

ومن خلال المؤشر α_{10} يتبين من الجدول أعلاه انه لم يتم إتمام أي برنامج سنوي لسنة معينة خلال السنة الموالية أي لم يبق أي عملية لم يتم إنجازها.

ومن خلال ماسبق ذكره من المؤشرات الخاصة بالتحقيقات ومن نتائج بعض المؤشرات الخاصة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة نستنتج مايلي:

- مستوى برمجة الملفّات ضئيل جدا بالنظر إلى عدد ملفات المكلفين، وهذا ما يؤكد على أن نظام التدقيق الجبائي (التحقيقات الجبائية) لم يبلغ المستوى المنتظر منه مما يوسّع حجم ظاهرة التهرب الضريبي .فرغم المجهودات 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 فالمورد البشري عامل مهم في العملية.
- تحتاج مثل هذه المؤشرات إلى الجودة والحداثة حتى يتم تسطير الأهداف المستقبلية وفقا لما تم التوصل إليه حاليا و محاولة معالجة الثغرات والخلل.

- إن ضعف الوسائل المادية والبشرية وقلّة التحفيز يؤثر بشكل كبير على عدد الملفّات المختارة للتحقيق وعلى عملية التدقيق 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: عرض وتحليل البيانات

المطلب الأول: الإجراءات المنهجية

1- منهج الدراسة : في مجال دراستنا بإتباع التوجه التفسيري، وهذا لأجل فهم وتفسير حقيقة مدى مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي معتمدين في مسارنا على المزج بين المنهج الاستكشافي والاختباري، الاختبار هو عملية جعل نتائج الاستكشاف أكثر عملية بالاعتماد على الأساليب المختلفة خاصة الكمية منها. وقد تم استخدام تقنية دراسة الحالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات لبعض الولايات بالتحديد ولاية بسكرة وتدعيمها باستبيان كأداة لجمع البيانات من أجل اختبار فرضيات الدراسة والوصول إلى نتائج تفسيرية للظاهرة المدروسة.

2- مجتمع الدراسة : يتكون مجتمع الدراسة من أفراد مؤهلين للقيام بأعمال التدقيق الجبائي وهم الذين يمارسونها بشكل مباشر أو غير مباشر والذين بلغ عددهم 32 وهم موزعين على ثلاث ولايات (بسكرة ، خنشلة، باتنة)، وقد تم توزيع الاستبيانات على كافة أفراد المجتمع،ونظرا لمحدودية مجتمع الدراسة قمنا بمتابعة أفراد الدراسة لتعبئة الاستبيانات بالمقابلة شخصيا، واستغرقت فترة شهر تقريبا وكانت الاستبيانات المسترجعة 30 أي بنسبة 94 % وهي نسبة مقبولة .

3- **أداة جمع البيانات**: تم اختيار الاستبيان لجمع البيانات اللازمة وتم تفريغ البيانات وتحليل النتائج باستخدام البرنامج (Statiscol Pakage for Social Sience SPSS) أي المجموعة الإحصائية للعلوم الاجتماعية حيث تم استخدام SPSS Version16 في الدراسة وهذا بهدف قياس وتحليل اختبارات 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.

4- **إعداد الاستبيان**: تم استخدام الإستبينات كأداة لجمع البيانات لما يتميز من سرعة في الوقت،حيث كانت الأسئلة بشكل مغلق أي على المجيب أن يضع رمزا على الإجابة التي يختارها،وقد تم طباعة على أوراق عادية متضمنا 31 سؤلا مصاغا باللغة العربية وقد تم التحكيم من قبل أساتذة في التخصص والبعض الأخر من خارج التخصص (الملحق رقم 1).

المطلب الثاني: تصميم أداة الدراسة

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

1- 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(12) متغيرات الدراسة الإستبيانية

العـــــبارات	الأسئلة

1-البيانات الخاصة بالمعلومات والصفات الشخصية لعينة الدراسة	03
2-دور برنامج التدقيق الجبائي في تحقيق الفعالية الجبائية	09
3-دور مؤهلات العنصر البشري القائم بعملية التدقيق الجبائي في الفعالية الجبائية	08
4-فعالية التدقيق الجبائي ودورها في الحد من التهرب الضريبي	08
5- التهرب الضريبي	06

(المصدر : من إعداد الباحثة)

الجزء الأول : (العمر ، المستوى التعليمي، عدد سنوات الخبرة)

الجزء الثاني: محاور الإستبيان هي :

المحور الأول: **التدقيق الجبائي** وهو يتكون من ثلاثة عناصر:

تم إدراج 3عناصر للمحور في الاستبيان للتعرف على العنصر الأول :دور برنامج التدقيق الجبائي في تحسين درجة مصداقية وصحة التصريح الجبائي للحد من التهرب الضريبي ويتكون العنصر من (09) عبارات، وقد طُلب من أفراد الدراسة الإجابة عليها وهذا لمعرفة مدى قدرة برنامج التدقيق الجبائي خاصة المنفّذ بشكل فعّال أن يعمل على الحد من التهرب الضريبي .أما العنصر الثاني: على دور المدقق الجبائي والمؤهلات التي يمتلكها في تحقيق الفعالية الجبائية ويتكون العنصر من (08) عبارات، طُلب من أفراد الدراسة الإجابة عليها وهذا لمعرفة مدى أهمية ومقدرة العنصر البشري بكفاءته وخبرته في التأثير على عملية التدقيق الجبائي وهذا ما ينعكس على تصريحات المكلفين وبالتالي الحد من التهرب الضريبي ومنه تحقيق الفعالية الجبائية.

والعنصر الثالث في الاستبيان للتعرف على مدى فعالية عمل التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي ويتكون العنصر من (08) عبارات، طُلب من أفراد الدراسة الإجابة عليها وهذا لمعرفة مدى أهمية وقدرة عملية التدقيق الجبائي.

المحور الثاني: **التهرب الضريبي** ويتكون من 06 عبارات.

كانت إجابات الاستبيان وفق مقياس ليكرات الثلاثي الإبعاد (موافق محايد، لا أوافق) ويمثل القياس من 1 إلى 3 نقطة القياس ،اعلى مستوى الاتجاهات الايجابية 3 درجات ثم درجتين، ودرجة واحدة الأسلوب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات. (spss)

جدول رقم (13)الدرجات الموافقة لكل إجابة

الإجابة	موافق	محايد	لا أوافق
الدرجة	3	2	1

(المصدر : إعداد الباحثة)

2- الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

حللت البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) واستخدمت الأساليب الإحصائية الأتية:

أولا: 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؛

ثانيا: لاختبار قوة الارتباط بين (Corrélation) أساليب إحصائية تحليلية تتمثل في اختبار الارتباط المتغيرات؛

ثالثا:استخدام اختبار التوزيع الطبيعي؛

رابعا:لاختبار الفروقات (F) .استخدام اختبار التباين

3- وصف خصائص مجتمع الدراسة

3/1- بالنسبة بمتغير العمر: توزيع مجتمع الدراسة حسب العمر:

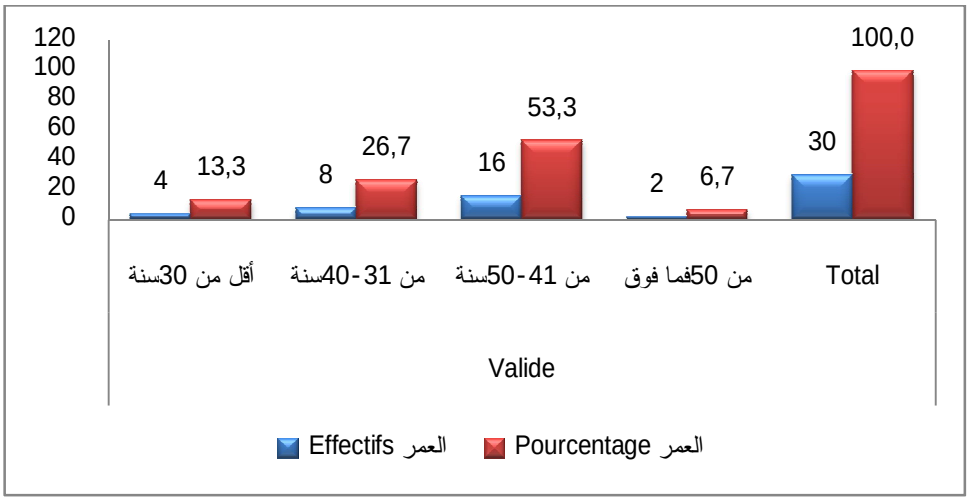
جدول رقم (14) توزيع مجتمع الدراسة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة%
أقل من 30سنة	4	13.3
31_40 سنة	8	27.7
41_50 سنة	16	53.3
51 فما فوق	2	6.7
المجموع	30	100

(المصدر: إعداد الباحثة بناءا على مخرجات SPSS)

يتضح من الجدول رقم(14) أن فئة أفراد الدراسة الذين تتراوح أعمارهم بين 41-50 سنة هي الأعلى بين أفراد الدراسة ما نسبته (53,3%) ثم تليها نسبة (26,7%) للأفراد الذين أعمارهم بين 31- 40 سنة ثم نسبة (13,3%) للأفراد الذين أعمارهم أقل من 30سنة وفي الأخير نسبة (6,7%) للأفراد الذين تتراوح اعمارهم 50 سنة فما فوق .ومنه نستنتج أن نسبة الأعمار المتقدمة نسبيا هي الأكبر بين فئات المستوجبين ما يدل على أن معظم المستوجبين يحوزون على خبرة ميدانية تساعد في التعامل مع الاستبيان ، ويتضح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (11) توزيع مجتمع الدراسة حسب العمر



(المصدر : إعداد الباحثة بناءا على مخرجات spss)

2/3- متغير المؤهل العملي:

جدول رقم (15) توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي

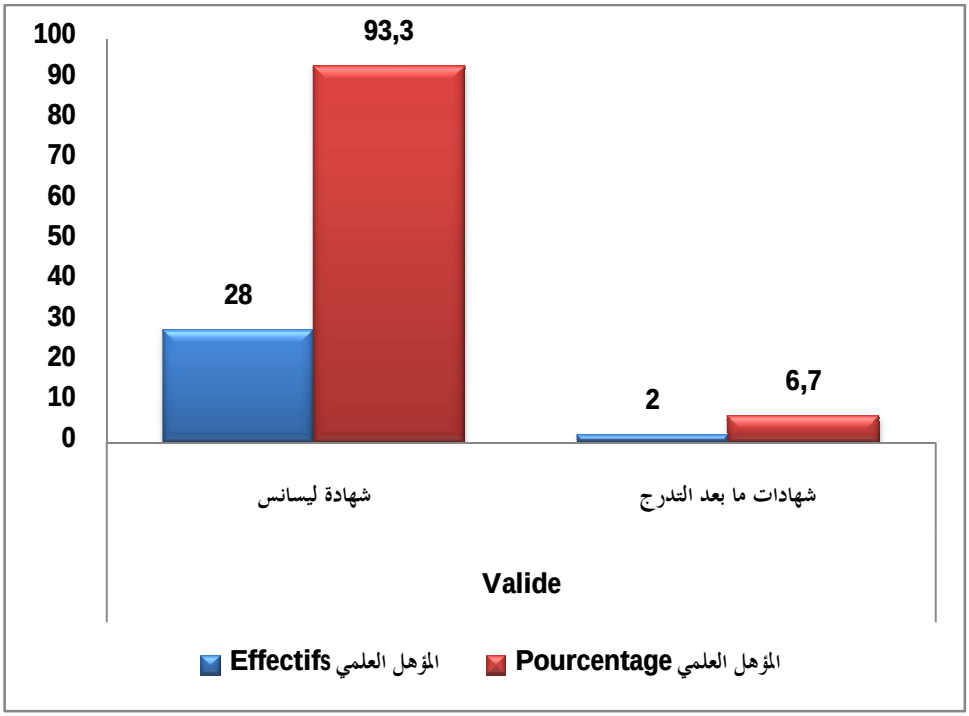
المتغير	التكرار	النسبة%
ليسانس	28	93.3
ما بعد التدرج	2	6.7

المجموع	30	100

(المصدر: إعداد الباحثة بناءا على مخرجات spss)

يبين الجدول رقم (15) أن المؤهل "ليسانس" هو المؤهل العلمي الأعلى بين أفراد الدراسة وتمثلت نسبته ب(93,3%) ثم يلي ذلك مؤهل ما بعد التدرج نسبة (6,7%) وهذه النتيجة تعكس على أن الأشخاص الذين يقومون بالتدقيق الجبائي هم أفراد مؤهلين علميا وبالتالي القدرة على فهم وتطبيق تقنيات التدقيق الجبائي لكن يتطلب ذلك تدريب وتطوير المهارات لمسايرة التطورات خاصة في عالم الرقمنة.ويتضح ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم (12) توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي



(المصدر :إعداد الباحثة بناءا على مخرجات spss)

3/3- متغير سنوات الخبرة:

الجدول رقم (16) توزيع مجتمع الدراسة حسب سنوات الخبرة

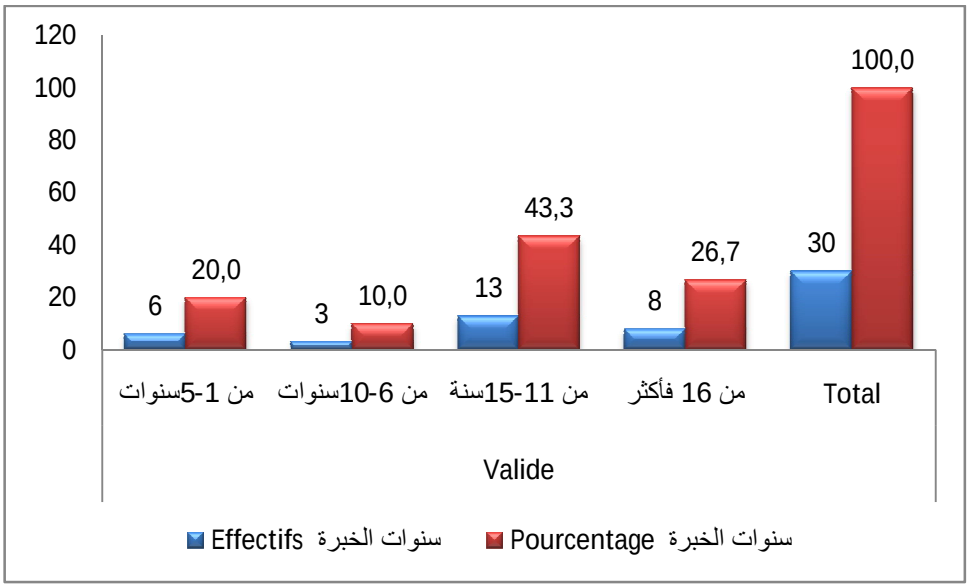
سنوات الخبرة	التكرار	النسبة%

1ـــــــــــ5 سنوات	6	20
6ـــــــــــ10 سنوات	3	10
11ـــــــــ15 سنة	13	43.3
16 فـــأكثر	8	26.7
المجموع	30	100

(المصدر: إعداد الباحثة بناءا على مخرجات spss)

يبين الجدول رقم (16) أن نسبة 43,3% من عينة الدراسة خبرتهم 11سنة-15سنة ثم تليها نسبة 26,7 % للفئة الذين خبرتهم أكثر من 16 سنة وأما ما نسبته 20% تراجعت خبرتهم ما بين 1سنة-5سنوات و10% خبرتهم 6-10سنوات أي أن غالبية المستوجبين خبرتهم 11-15سنة وتليها ما خبرتهم أكثر من 16 سنة هذا ما يعزز الثقة في إجابات المستحدثين.والشكل التالي أكثر توضيحا.

الشكل رقم (13) توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة



(المصدر: إعداد الباحثة بناءا على مخرجات spss)

4- صـــدق أداة الدراسة:

أولا: تحديد صدق أداة الدراسة

- **صدق المحتوى:** الاستبيان تم عرضه على عدد من المحكمين مختصين بالمجال المحاسبي والجبائي وغير مختصين وإنما من ناحية اللغة وصدق العبارات ،يوضح الملحق رقم (1) أسماء المحكمين، وقد طلب منهم إبداء رأيهم في مدى ملائمة العبارات لقياس ما وضعت من أجله ومدى وضوحها واقتراح ما يرونه ضروريا، واستنادا للملاحظات والتوجيهات التي أبدوها تم إجراء التعديلات اللازمة .ويوضح الملحق رقم (2) الشكل النهائي لاستبيان الدراسة.
- **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 بعد من أبعاد المحور الذي تنتمي إليه تلك الأبعاد ، وذلك لكل محور من محاور الدراسة.

جدول رقم (17)معاملات ارتباط بيرسون للمحور الأول

الأبعاد	معامل الارتباط
1	0,691
2	0,678
3	0.893
دالة إحصائية عند مستوى 0,05	

(المصدر : إعداد الباحثة بناءا على مخرجات spss)

يبين الجدول رقم (17) معاملات الارتباط بين درجة كل بعد والدرجة الكلية لجميع الأبعاد المحور الأول (مساهمة برنامج التدقيق الجبائي ومؤهلات المدقق الجبائي وفعالية عمل التدقيق الجبائي في تحقيق الفعالية 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 0,67 و 0,89 في حدها الأعلى للبعد رقم (3) وهي صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (18) معاملات ارتباط بيرسون للمحور الثاني

الأبعاد	معامل الارتباط
1	0,777
2	0,751
3	0,386
4	0,788
5	0,772
6	0,836
دالة إحصائية عند مستوى 0,05	

(المصدر : إعداد الباحثة)

يبين الجدول رقم (18) معاملات الارتباط بين درجة كل بعد والدرجة الكلية لجميع الأبعاد المحور الثاني التهرب الضريبي 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 0,39و 0,84 في حدها الأعلى للبعد رقم(6) وهي صادقة لما وضعت لقياسه.

ثانيا: ثبات أداة الدراسة لاستعمال معامل ألفاكرونباخ (Alpha Cronbach's)

تم استخدام معامل ألفا كرونباخ للتأكد من ثبات أداة الدراسة، ويمثّل معامل كرونباخ ألفا

أحد معاملات قياس ثبات وصدق البيانات، وقيمته تتراوح بين 0 و1 ، وزيادة قيمة (cronbach's alpha) معامل كرونباخ ألفا تعني زيادة مصداقية البيانات .وللتأكد من ثبات الأداة استخرجنا معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق وهو الجذر التربيعي لمعامل الثبات وكانت النتائج موضحة كما في الجدول التالي:

جدول رقم (19) تحديد معامل الثبات وصدق أداة الدراسة

محاور الدراسة	عدد العبارات	الثبات	الصدق
2	31	0,823	0,907

(المصدر : إعداد الباحثة بناءا على مخراجات spss)

من الجدول رقم (19) نلاحظ أن معامل ثبات الدراسة ألفاكرونباخ هو (0,823) ومعامل الصدق (0,907) وهي نسب مقبولة لأغراض الدراسة ، ومنه فإن أداة القياس (الاستمارة) صادقة في قياس ما وضعت من أجله وثابتة بدرجة كبيرة .

ثالثا: اختيار التوزيع الطبيعي وفروقات استجابات أفراد الدراسة باستخدام اختبار كولمجروف – سمرنوف (test De Kolnogorov-Smirrov à méchantillon):

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

نهدف من خلال هذا الاختبار إلى معرفة أي 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 المعنوية0,05 من النظريات الإحصائية.

جدول رقم (20) اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام **Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillo*n***

البيانات	T1	Variable
حجم العينة	30	N
متوسط البيانات	2,58	Moyenne paramètres normaux a,,b
الانحراف المعياري	0,270	Ecart-type
قيمة الاختبار جودة المطابقة	0,95	Z de Kolmogorov-Smirnov
مستوى الدلالة	0,37	Signification asymptotique (bilatérale)

(المصدر: إعداد الباحثة بناءا على مخرجات spss)

يبين الجدول رقم (20)السابق أن قيمة مستوى دلالة الاختبار (0,37) بالنسبة لمتغيرات العنصر الأول، وجميعها أكبر من مستوى الدلالة المعنوية(0, 05) ، ومنه نقبل الفرضية الصفرية أي أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي بمتوسط (2,54) وانحراف معياري (0,30) بالنّسبة للعنصر الأول.

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

أولا: تحديد المتوسط المرجح والانحراف المعياري لمحاور الدراسة:

1- تحديد المتوسط المرجح والاتجاه لدراجات مقياس ليكارت:

جدول رقم (21) تحديد المتوسط المرجح للمقياس

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

(المصدر :عبد الفتاح عز، **التحليل الكامل للاستبيان**، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام spss، 539ص.)

2- متوسط والانحراف المعياري لمحاور الدراسة

2-1- المتوسط والانحراف المعياري للبعد الأول من المحور الأول:

الجدول رقم (22)المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد الأول من المحور الأول من الدراسة

عبارات	المقياس	موافق	محايد	لا أوافق	المتوسط	الانحراف المعياري	الاتجاه
X 1	التكرار	27	2	1	2,87	0,434	موافق
	%	90	6,67	3,33			
X 2	التكرار	26	2	2	2,80	0,551	موافق
	%	86,66	6,67	6,67			
X 3	التكرار	20	2	8	2,40	0,894	موافق
	%	66,66	6,67	26,67			
X 4	التكرار	22	7	1	2,70	0,535	موافق
	%	73,33	23,33	3,33			
X 5	التكرار	20	2	8	2,33	0,922	محايد
	%	66,66	6,67	26,67			
X 6	التكرار	24	1	5	2,63	0,785	موافق
	%	80	3,33	16,67			
X 7	التكرار	28	1	1	2,90	0,403	موافق
	%	93,3	3,33	3,33			
X 8	التكرار	20	8	2	2,60	0,621	موافق
	%	66,66	26,67	6,67			
X 9	التكرار	23	6	1	2,73	0,521	موافق
	%	76,67	20	3,33			
المستوى العام	التكرار	210	31	29	2,66	0,277	موافق
	%	77,77	11,48	10,74			

(المصدر: إعداد الباحثة بناءا على مخرجات spss)

يتضح من الجدول رقم (22)أن المتوسط الحسابي المرجح العام لفقرات البعد الأول والذي يتمحور حول دور برنامج التدقيق الجبائي في تحقيق الفعالية الجبائية هو 2,66 وانحراف معياري 0,277 ، 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، والّتي قدرت في مجموعها على مقياس **موافق**، حيث أظهرت نتائج العنصر الأول والمتعلق ببرنامج التدقيق الجبائية ومدى فعالية تطبيقه، أن هناك تأييد من قبل أغلبية المستجوبين بأنّ برنامج التدقيق الجبائي له أهمية كبيرة كمرحلة أولية من مراحل عملية التدقيق الجبائي.

كما يتضح من الجدول السابق أن درجة أهمية برنامج التدقيق الجبائي في تحقيق الفعالية الجبائية جاءت بدرجة كبيرة وذلك على النحو التالي:

- جاءت إمكانية عمل برنامج التدقيق الجبائي على توعية المكلفين بالضريبة (x7) في الترتيب الأول من حيث درجة مساهمتها في تحقيق الفعالية، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,90) وإنحراف معياري (0,408) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية بدرجة موافق لهذا العنصر (93,3 %) من مجموع أفراد الدراسة .و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر يعبر بدرجة كبيرة.

- كما جاءت العبارة الأولى من البعد الأول وهي وجود برنامج يُخصّص للمراجعة الجبائية (x1) في الترتيب الثاني حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,87) بانحراف معياري (0,434) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية بدرجة موافق لهذا العنصر (90 %) من مجموع أفراد الدراسة .و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر يعبر بدرجة كبيرة.

- وقد جاء عنصر دور برنامج التدقيق الجبائي يمكنه إن يعمل على التخفيض وبشكل تدريجي في ظاهرتي التهرب والغش الجبائي من خلال الزيادة في تحسين الالتزام الضريبي للمكلفين وبالتالي تحقيق الفعالية الجبائية.في الترتيب الثالث من حيث درجة دوره في تحسين مصداقية معلومات تصريحاتهم الجبائية، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر(2,80) بانحراف معياري(0,551) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية بدرجة موافق لهذا العنصر(86,66 %) من مجموع أفراد الدراسة .و بذلك يمكن اعتبار تأثير هذا العنصر بدرجة كبيرة.

- وجاءت العبارة التاسعة من البعد الأول(x9) في الترتيب الرابع أنه يمكن أن يكون من بين أهداف التدقيق الجبائي تطوير آلية التدقيق (خاصة ظهور العولمة) بما يحقق الفعالية وهذا للوصول إلى نتائج أحسن منها مصداقية وصحة التصريحات الجبائية، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,73) بانحراف معياري (0,521)

وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية بدرجة موافق لهذا العنصر(76,66%) من مجموع أفراد الدراسة .و بذلك يمكن اعتبار تأثير هذا العنصر على البعد الاول بدرجة كبيرة.

- وجاءت العبارة الرابعة (x4) في الترتيب الخامس هناك معايير انتقاء ملفات المكلفين الخاضعين للتدقيق الجبائي، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,70) بانحراف معياري (0,535) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية بدرجة موافق لهذا العنصر (73,33%) مجموع أفراد الدراسة .و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر يعبر بدرجة كبيرة.

- و جاءت إمكانية أن يكون هناك صلاحيات كافية للتحقيق في الملفات والسجلات المكلفين بالضريبة للوصول إلى المعلومات التي بحوزة دافعي الضرائب وغيرهم من الأطراف بما يحقق الفعالية (x6) في الترتيب السادس، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,63) بانحراف معياري (0,785) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية بدرجة موافق لهذا العنصر (80 %) من مجموع أفراد الدراسة .وبذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر يعبر بدرجة كبيرة.

- وجاءت العبارة رقم (x8)في الترتيب السابع من حيث أنه هناك معوقات تحد من القيام بعمل التدقيق الجبائي وهذا ما يؤثر على دورها في العمل على تحقيق الفعالية الجبائية، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,60) بانحراف معياري (0,621) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية بدرجة موافق هذا العنصر (66,66 %) من مجموع أفراد الدراسة .و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر يعبر بدرجة كبيرة.

- وجاءت العبارة رقم (x3) في الترتيب الثامن من حيث أنه توفر الإدارة الضريبية الأدوات والوسائل اللّازمة للقيام بعمل التدقيق، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,40) بانحراف معياري(0,894) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية بدرجة موافق لهذا العنصر (66,66%) من مجموع أفراد الدراسة .و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر يعبر بدرجة كبيرة.

- وجاءت إمكانية أن يمكن لبرنامج التدقيق الجبائي أن يوضح نقاط التشريع الجبائي والتي تسبب مشاكل كبيرة للمكلفين بالضريبة وبالتالي يؤدي تحقيق مردود جبائي فعال خاصة في المستقبل (x4) في الترتيب التاسع حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر(2,33) بانحراف معياري (0,922) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية بدرجة موافق لهذا العنصر يعبر بدرجة كبيرة.

وهذا يمكن تفسيره بأن معظم المدققين ينظرون بايجابية لبرنامج التدقيق الجبائي لما له دور كبير كمرحلة أولية من مراحل عملية التدقيق الجبائي.

2-2- المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري للبعد الثاني من المحور الأول

جدول رقم (23)المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد الثاني من المحور الأول:

العبارات	المقياس	موافق	محايد	لا موافق	المتوسط	الانحراف	الاتجاه
X 1	التكرار	27	2	1	2,87	0,434	موافق
	%	90	6,67	3,33			
X 2	التكرار	26	3	1	2,83	0,461	موافق
	%	86,67	10	3,33			
X 3	التكرار	28	1	1	2,90	0,403	موافق
	%	93,33	3,33	3,33			
X 4	التكرار	23	4	2	2,70	0,796	موافق
	%	76,67	13,33	6,67			
X 5	التكرار	15	13	2	2,43	0,626	موافق
	%	50	43,33	6,67			
X 6	التكرار	10	14	6	2,13	0,730	محايد
	%	33,33	46,67	20			
X 7	التكرار	22	7	1	2,70	0,535	موافق
	%	73,33	23,33	3,33			
X 8	التكرار	10	7	13	1,90	0,885	محايد
	%	33,33	23,33	43,33			
المتوسط العام	التكرار	171	41	28	2,56	0,334	موافق
	%	71.25	17,08	11,66			

(المصدر:إعداد الباحثة بناءا على مخرجات spss)

يتضح من الجدول رقم (23) المتوسط الحسابي المرجح العام لفقرات البعد الثاني والذي يتمحور حول درجة دور مؤهلات المدقق الجبائي في تحقيق الفعالية الجبائية هو 2,56 وانحراف معياري 0,334 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، والّتي قدرت في مجموعها على مقياس **موافق**، حيث تشير نتائج المحور الثاني على رضا غالبية أفراد العينة .وعلية يمكن القول أن درجة تأثير مؤهلات المدقق الجبائي في

تحقيق الفعالية الجبائية هي بدرجة كبيرة حسب آراء الأفراد العينة. وقد قمنا بترتيب العبارات المقترحة لتحليل البعد الثاني حسب توجه استجابات غالبية عينة الدراسة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وسنتناول العبارات حسب ترتيبها من الأولى إلى الأخيرة:

- جاءت العبارة الثالثة من البعد الثاني والمتمثلة في يمكن لنظام الإعلام الآلي أن يكون له دور ايجابي في دعم المدقق الجبائي والتدقيق الجبائي بصفة عامة، في الترتيب الأول حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,90) بانحراف معياري (0,403) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة عالية بدرجة موافق لهذا العنصر (93,33%) من مجموع أفراد الدراسة، وتعود هذه النتيجة إلى اعتبار أفراد عينة الدراسة أن مهارة المدقق وكفاءته ومدى معرفته بالإجراءات والوسائل الحديثة وكيفية التواصل خاصة مع المكلفين يؤثر على عمله وبدرجة كبيرة، وله انعكاس كبير على الطرف الأخر الذين هم المكلفين بالضريبة وبالتالي تصريحاتهم. و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر من وجهة نظر أفراد المجتمع هو بدرجة كبيرة.
- اختيار مدققين جبائيين ذوي كفاءات ومؤهلات علمية وعملية للتأثير على آلية التدقيق الجبائي ، (x1) وجاءت هذه العبارة في الترتيب الثاني حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,87) بانحراف معياري (0,434) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية بدرجة موافق لهذا العنصر (90 %) من مجموع أفراد الدراسة .و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر يعبر بدرجة كبيرة.
- هناك علاقة طردية يبين خبرة المدقق ومعرفته بقانون الضريبة وتطبيق تدقيق جبائي فعال ، (x2) وجاءت هذه العبارة في الترتيب الثالث حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,83) بإنحراف معياري (0،461) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية بدرجة موافق لهذا لعنصر(86,67 %)

من مجموع أفراد الدراسة .و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر يعبر من وجهة نظر بدرجة كبيرة.

- كما جاءت العبارة الثانية والسابعة من البعد الثاني (x4,x7)على التوالي هناك تأثير ايجابي بين كفاءة ومهارة المدققين الجبائين ونوعية أداء مهام التدقيق، و تولي السلطات المختصة اهتماما وثيقا بالتحقيق الجبائي كتعين أشخاص مناسبين ذوي مهارات وتخصيص الموارد الكافية لتحقيق الفعالية الجبائية في الترتيب الرابع حيث بلغ المتوسط لكليهما (2,70) وانحراف المعياري على التوالي (0,796)(0,535) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية موافق بنسبة على التوالي (73,33%) (76,67%) لهذين العنصرين من مجموع أفراد الدراسة .و بذلك يمكن اعتبار دور هذين العنصرين يعبران بدرجة كبيرة.
- يمكن تدريب وتكوين المدقق الجبائي من القيام بعملية وفقا لمعايير متطلبات الفعالية للحد من التهرب الضريبي (x5) و جاءت هذه العبارة في الترتيب الخامس حيث باغ متوسط درجة هذا العنصر (2,43) بإنحراف معياري (0,626) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية بدرجة موافق لهذا العنصر (50%) من مجموع أفراد الدراسة .و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر يعبر بدرجة كبيرة.
- هل هناك تفاعل ايجابي بين العاملين بالإدارة الضريبة خاصة بالتدقيق الجبائي والمكلفين بالضريبة ما ينعكس على الحد من التهرب الضريبي (x6) في الترتيب السادس حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر(2,13) بانحراف معياري (0,730) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية بدرجة محايد لهذا العنصر (46,67%) من مجموع أفراد الدراسة .و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر يعبر بدرجة متوسطة.

- جاءت العبارة الثامنة النظام المحاسبي الجديد جعل من السهل التعامل مع تصريحات المكلفين المحاسبية والجبائية وبالتالي اكتشاف أكثر للأخطاء والغش (x8) في المرتبة السابعة ، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (1,90) بانحراف معياري (0,885) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية بدرجة محايد لهذا العنصر (43,33%) من مجموع أفراد الدراسة .وبذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر يعبر بدرجة متوسطة.

2-3- المتوسط والإنحراف المعياري للبعد الثالث من المحور الأول:

جدول رقم (24)المتوسط الحسابي والانحراف المعياري البعد الثالث من المحور الأول:

العبارات	المقاس	موافق	محايد	لا أوافق	المتوسط	الانحراف	الاتجاه
X 1	التكرار	20	4	6	2,47	0,819	موافق
	%	66,67	13,33	20			
X 2	التكرار	20	7	3	2,57	0,679	موافق
	%	66,67	23,33	10			
X 3	التكرار	26	2	2	2,80	0,551	موافق
	%	86,67	6,67	6,67			
X 4	التكرار	22	5	3	2,63	0,669	موافق
	%	73,33	16,67	10			
X 5	التكرار	23	5	6	2,57	0,817	موافق
	%	76,67	3,33	20			
X 6	التكرار	10	5	15	1,83	0,913	محايد
	%	33,33	16,67	50			
X 7	التكرار	24	4	2	2,73	0,583	موافق
	%	80	13,33	6,67			
X 8	التكرار	19	9	2	2,57	0,626	موافق
	%	63,33	30	6,67			
المتوسط العام	التكرار	164	37	39	2,52	0,316	موافق
	%	68,33	15,41	16,25			

(المصدر: إعداد الباحثة بناءا على مخرجات spss)

يتضح من الجدول رقم (24) المتوسط الحسابي المرجح العام لفقرات البعد الثالث والذي يتمحور حول درجة مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي هو 2,52 وانحراف معياري 0,316، 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، والّتي قدرت في مجموعها على مقياس **موافق،** حيث تشير نتائج البعد الثالث على رضا غالبية أفراد العينة. وقد قمنا بترتيب العبارات المقترحة لتحليل البعد الثاني حسب توجه استجابات غالبية عينة الدراسة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وسنتناول العبارات حسب ترتيبها كما يلي:

- جاءت العبارة الثالثة من البعد الثالث (x3) والمتمثلة في الالتزام بقواعد السلوك المهني عند القيام بعمل التدقيق الجبائي قصد الوصول بها إلى مستوى من الفعالية مما جعلها تكون في المرتبة الأولى حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,80) بانحراف معياري (0,551) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة عالية بدرجة موافق لهذا العنصر (86,67%) من مجموع أفراد الدراسة، الذين أعطوا درجة مساهمة عالية موافق لهذا العنصر يعبر على درجة عالية.
- جاءت العبارة السابعة من البعد الثالث (x7)والمتمثلة في أنه من بين أهداف الإدارة الضريبية القيام بالتدقيق الجبائي فعال للوصول إلى مستوى أمثل للتصريح الجبائي وبذلك جاء في المرتبة الثانية حيث بلغ المتوسط (2,63) والإنحراف المعياري (0,573) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة عالية بدرجة موافق لهذا العنصر (80%) من مجموع أفراد الدراسة، لهذا العنصر يعبر على درجة عالية.
- جاءت العبارة الرابعة من البعد الثالث (x4) والمتمثلة هناك علاقة طردية بين فعالية التدقيق الجبائي والالتزام الضريبي للمكلفين وبالتالي صحة التصريحات مما جعلها تكون في المرتبة الثالثة حيث

بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,63) بانحراف معياري (0,669) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة عالية بدرجة موافق لهذا العنصر (73,33%) من مجموع أفراد الدراسة، الذين أعطوا درجة مساهمة عالية موافق لهذا العنصر يعبر على درجة عالية.

- جاءت العبارة الثانية والخامسة والثامنة من البعد الثالث على التوالي(x2,x5,x8) والمتمثلة على التوالي ترتبط فعالية التدقيق الجبائي بمدى اكتشاف المدقق الأخطاء والانحرافات الجوهرية التي بالقوائم المالية والتصريحات الجبائية...، هناك من يرى بأن الخوف من التعرض لتدقيق جبائي من طرف الإدارة الجبائية يؤدي إلى زيادة الالتزام الضريبي للمكلف بالضريبة ، من بين أهداف الإدارة الجبائية القيام بالتدقيق الجبائي فعال للوصول إلى مستوى أمثل للتصريح الجبائي مما جعلهم يكونون في المرتبة الرابعة حيث بلغ متوسط درجة العنصر الثالث (2,57) بانحراف معياري على التوالي (0,679) (0,817) (0,626) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة عالية بدرجة موافق لهذه العناصر على التوالي (66,67%) (76,67%) (63,33%) من مجموع أفراد الدراسة، الذين أعطوا درجة مساهمة عالية موافق لهذه العناصر تعبر على درجة عالية.
- جاءت العبارة الأولى من البعد الثالث (x1) والمتمثلة يمكن قياس فعالية عمل التدقيق الجبائي بما توصل اليه من نتائج حالية ومستقبلية ،في المرتبة الخامسة حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,47) بانحراف معياري (0,819) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة عالية بدرجة موافق لهذا العنصر (66,67%) من مجموع أفراد الدراسة، الذين أعطوا درجة مساهمة لهذا العنصر يعبر على درجة متوسط.
- جاءت العبارة السادسة من البعد الثالث (x6) والمتمثلة العقوبات والغرامات المطبقة بعد القيام بالتدقيق الجبائي كافية لردع المكلف بالضريبة خاصة المتهربين ضريبيا، في المرتبة السادسة حيث بلغ

متوسط درجة هذا العنصر (1,83) بانحراف معياري (0,913) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة متوسط بدرجة موافق لهذا العنصر (50%) من مجموع أفراد الدراسة، لهذا العنصر يعبر على درجة متوسطة.

2-4- المتوسط والانحراف المعياري للمحور الثاني من الدراسة:

جدول رقم (25)المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني من الدراسة:

العبارات	المقاس	موافق	محايد	لا أوافق	المتوسط	الانحراف	الاتجاه
Y1	التكرار	24	4	2	2,73	0,583	موافق
	%	80	13,33	6,33			
Y2	التكرار	15	13	2	2,43	0,626	موافق
	%	50	43,33	6.33			
Y3	التكرار	23	4	3	2,77	0,430	موافق
	%	76,67	13,33	10			
Y4	التكرار	16	11	3	2,43	0,679	موافق
	%	53,33	36,67	10			
Y5	التكرار	11	13	6	2,17	0,747	محايد

	%	36,67	43,33	20			
Y6	التكرار	14	10	6	2,27	0,785	محايد
	%	46,67	16,67	20			
المتوسط العام	التكرار	103	55	22	2,47	0,325	موافق
	%	57,22	30,55	12,22			

(المصدر: إعداد الباحثة بناءا على مخرجات spss)

يتضح من الجدول رقم (25) المتوسط الحسابي المرجح العام لفقرات المحور الثاني والذي يتمحور حول درجة مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي هو 2,47 وانحراف معياري 0,325، 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، والّتي قدرت في مجموعها على مقياس **موافق**، حيث تشير نتائج المحور الثاني 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 الثالثة من المحور الثاني (y3) والمتمثلة في التعديلات المستمرة في التشريع الجبائي يصعب رصدها ومتابعتها سواء من قبل المكلفين بالضريبة أو موظفي الإدارة الجبائية مما يؤدي إلى ارتفاع العبء الضريبي مما ينجر عنه تفادي دفع الضريبة . في المرتبة الأولى حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,77) بانحراف معياري (0,430) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة متوسط بدرجة مساهمة موافق لهذا العنصر (76,67%) من مجموع أفراد الدراسة، لهذا العنصر يعبر على درجة عالية.
- جاءت العبارة الأولى من المحور الثاني (y1) والمتمثلة في مستوى برمجة الملفات ضئيل جدا بالنظر إلى عدد ملفات المكلفين. في المرتبة الثانية حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,73) بانحراف

معياري (0,583) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة متوسط بدرجة مساهمة موافق لهذا العنصر (80%) من مجموع أفراد الدراسة، لهذا العنصر يعبر على درجة عالية.

- جاءت العبارة الثانية و الرابعة من المحور الثاني على التوالي(y2)(y4) والمتمثلة على التوالي جودة وحداثة مؤشرات الأداء تسطر الأهداف المستقبلة وفقا لما تم التوصل إليه حاليا في محاولة معالجة الثغرات والخلل و ضعف مواكبة الإدارة للتعديلات الحاصلة في الميدان المحاسبي والانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي(SCF) وما ينجر عنه من انعكاسات على الميدان الجبائي. في المرتبة الثالثة حيث بلغ متوسط درجة هذان العنصرين (2,43) بانحراف معياري العنصرين على التوالي (0,626) (0,679) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة عالية بدرجة مساهمة موافق لهذان العنصرين على التوالي (50%) (53,33%) من مجموع أفراد الدراسة، لهذان العنصرين يعبر على درجة عالية.
- جاءت العبارة السادسة من المحور الثاني (y6) والمتمثلة في اتخاذ الإجراءات المناسبة ضد المكلفين الغير ملتزمين ضريبيا لسرعة تحصيل الضريبة، في المرتبة الرابعة حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,27) بانحراف معياري (0,785) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة متوسط بدرجة مساهمة موافق لهذا العنصر (46,67%) من مجموع أفراد الدراسة، لهذا العنصر يعبر على درجة عالية.
- جاءت العبارة الخامسة من المحور الثاني (y5) والمتمثلة في لتغير الذهنيات المعادية للضريبة وتحسين تحصيل الضرائب ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي على الإدارة الجبائية نشر الوعي الضريبي والثقافة الضريبية ظهر في المرتبة الخامسة حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,17)

بانحراف معياري (0,747) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة متوسط بدرجة مساهمة محايد لهذا العنصر (43,33%) من مجموع أفراد الدراسة، لهذا العنصر يعبر على درجة متوسط.

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

تم إستخدام اختبار تحليل التباين ANOVA (اختبارF) 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 (H_{0a}): لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية التدقيق الجبائي ومساهمته في تحقيق الفعالية الجبائية تعزي لسنوات الخبرة.
- الفرضية البديلة (H_{1a}):توجد فروق بين متوسطي استجابات أفراد الدراسة بالنسبة سنوات الخبرة .
- الفرضية العدم (H_{0b}):لا توجد فروق بين التهرب الضريبي في المساهمة في تحقيق الفعالية الجبائية وبين 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).وفي الجدول التالي تعرض النتائج:

جدول رقم (26) اختبار تحليل التباين ANOVA

المحاور	سنوات الخبرة	المتوسط ج	قيمة F	مستوى الدلالة	الفروقات
الأول	1 – 5 سنوات	2,77	0,344	000	توجد فروق
	6 – 10 سنوات	2,74			

	11 – 15 سنة	2,83			
	16 فأكـــــثر	2,71			
الثاني	1 – 5 سنوات	2,82	1,275	000	توجد فروق
	6 – 10 سنوات	3,73			
	11 – 15 سنة	2,76			
	16 فأكـــــثر	2,48			

(المصدر: إعداد الباحثة بناءا على مخرجات spss)

يتبين من الجدول رقم(26) السابق أن: هناك اختلاف في آراء أفراد الدراسة اتجاه المحور الأول والمحور الثاني" التدقيق الجبائي والتهرب الضريبي حيث كانت قيمة مستوى الدلالة (0) أقل من مستوى المعنوية (0,05، فالأفراد الذين لديهم خبرة من 11سنة-15سنة كان اتجاه استجابتهم بمتوسط2,40-2,90 وهي ما توافق إجابة موافق وهذا يمكن إرجاعه إلى خبرة المدققين، أما بالنسبة للأفراد الذين تجاوزت سنوات خبرتهم 6 سنوات وهي النسبة الأكبر منهم، فان متوسط إجابتهم كان من 2,91-3 وهو ما يعني نحو إجابة موافق وهذا يعود للأهمية البالغة للخبرة، وهنا يرجع لمدى معرفتهم بأهمية التدقيق الجبائية كمرحلة لها دور كبير وانعكاس ايجابي على التزام المكلفين ضريبيا وكذلك لأهمية خصائص ومؤهلات المدقق.

رابعا: اختبار فرضيات الدراسة:

لأختبار فرضيات الدراسة قمنا بإجراء تحليل (*One-Sample Test*) والجدول الذي يوضح ذلك.

جدول رقم (27) نتائج إختبار **One-Sample Test لمتوسط محاور الدراسة**

	Valeur du test = 0

	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
التهرب الضريبي	41,472	29	,000	2,46667	2,3450	2,5883
برنامج التدقيق الجبائي	52,549	29	,000	2,66296	2,5593	2,7666
مؤهلات المدقق الجبائي	41,911	29	,000	2,55833	2,4335	2,6832
فعالية عمل التدقيقي الجبائي	43,596	29	,000	2,52083	2,4026	2,6391

(المصدر: إعداد الباحثة بناءا على مخرجات spss)

- **اختبار الفرضية الأولى** :من الجدول رقم (27) السابق نلاحظ أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0,05 مما يعني وجود علاقة ايجابية بين برنامج التدقيق الجبائي وتحقيق الفعالية الجبائية بحيث بلغت قيمة المتوسط(2,67) وهي تعبر عن الدرجة موافق حيث أن برنامج التدقيق الجبائية يعمل على اكتشاف المكلفين الغير الملتزمين، وتصحيح المخالفات وتجميع المعلومات اللازمة وكذلك توعيتهم على مخاطر الالتزام والمساعدة على معالجة المخاطر .وبالتالي برمجة عمليات التدقيق الجبائي التي تعتبر من أهم الأساليب التي تستخدمها إدارة الضرائب خاصة وكما يُعرف لتحديد الفجوة الوطنية، حيث تنشأ هذه الأخيرة نتيجة الفرق بين الضريبة المفترض تنفيذها والممتثلة (tax gap) الضريبية 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 تنشا إما من التهرب والغش الضريبي أو نتيجة أخطاء غير معتمدة.

- **اختبار الفرضية الثانية** :من الجدول (27) السابق نلاحظ أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0,05 مما يعني وجود علاقة ايجابية بين مؤهلات المدقق الجبائي تحقيق الفعالية الجبائية بحيث بلغت قيمة المتوسط (2,56) وهي تعبر عن الدرجة موافق.حيث أن التأهيل العلمي والخبرة العملية وإلمام المدقق بمعايير التدقيق المتعارف عليها يؤثر إيجابا على عملية التدقيق الجبائية.

- **اختبار الفرضية الثالثة:** من الجدول (27) نلاحظ أن مستوى الدلالة يساوي 0,000 وهي اقل من 0,05 مما يعني وجود علاقة ايجابية بين فعالية عمل التدقيق الجبائي وتحقيق الفعالية الجبائية بحيث بلغت قيمة المتوسط (2,52) وهي تعبر عن الدرجة موافق.
- **إختبار الفرضية الرابعة:** من الجدول (27) نلاحظ أن مستوى الدلالة يساوي 0,000 وهي اقل من 0,05 مما يعني وجود علاقة ايجابية بين التهرب الضريبي وتحقيق الفعالية الجبائية بحيث بلغت قيمة المتوسط (2,47) وهي تعبر عن الدرجة موافق.

من اجل الحفاظ على ثقة الناس في النظام واعتقادهم بان الضريبة تطبق بالمساواة، والمحافظة على دوافعهم لتقديم ودفع الضرائب بشكل صحيح، فمن الضروري التعامل مع أولئك الذين يحاولون تجنب الضرائب بحزم، أحيانا بجعلهم في أولوية محور تركيز التدقيق الجبائي.

خلاصة الفصل الرابع

هدفت الدراسة الميدانية إلى دراسة وتحليل مساهمة التدقيق الجبائي في تحقيق الفعالية الجبائية من

وجهة نظر القائمين بعمل التدقيق، ومنه للعمل على تفعيلها وتطويرها في الوطن ونستنتج من الدراسة والتحليل مايلي :

- مدى قدرة الإدارة الضريبية من خلال مؤشرات التسيير وخاصة بمؤشرات التصريحات الجبائية التدقيق 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 التدقيق الجبائي على التخفيض وبشكل تدريجي في ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي.
- كذلك تنفيذ برنامج التدقيق الجبائي بشكل فعّال، يمكن أن يحقق إيراد وحصيلة ضريبيّة كبيرة من خلال تحقيق الفعالية الجبائية.
- التزام المدقق الجبائي بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني يعد من أهم مظاهر الاستدلال على مستوى مقبول من الفعالية.
- إن غياب الكفاءات المتخصصة في نظام التدقيق الجبائي 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 العامة

- نتائج اختبار الفرضيات
- نتائج الدراسة
- التوصيات

1- الخلاصة العامة:

رغم أن الجزائر عمدت إلى انتهاج جملة من السبل والتي من شأنها تفعيل أكبر للتدقيق الجبائي إلا أن التدقيق الجبائي تصادفها الكثير من العقبات والصعوبات التي تعيق العون المحقق كون أن النظام الجبائي الجزائري لم يهيأ الإدارة الجبائية للتأقلم مع النصوص الجديدة والتعديلات على اعتبار أن أي تحول اقتصادي يتطلب توفير عدد هائل من الإطارات المكونة تكوينا سليما بالإضافة على توفير الوسائل الحديثة لإدارة عصرية.تمكنها من اكتشاف الأخطاء والتلاعبات من جانب المكلفين بالضريبة في الوقت المناسب وبالسرعة المطلوبة، باعتبار التدقيق الجبائي الأداة التي تقابل فحص التصريحات وقدرته على معرفة الثغرات والخلل الذي قد يمس مصداقية وفعالية المعلومات المصرح بها من قبل المكلفين بالضريبة .وهذا فيما يخص الجزء النظري أما الدراسة التطبيقية فهي الجزء المكمل للدراسة النظرية متمثلة في شقين ، شقها الأول يمثل دراسة تقويمية لنتائج التدقيق الجبائي 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 التدقيق الجبائي والعمل على زيادة فعاليتها، والشق الثاني تمثل في الدراسة الاستبيانية وبعد تحليل مختلف إجابات عينة الأفراد المستجوبين تبيّن الدور الكبير الذي يلعبه التدقيق الجبائي من خلال برنامجها والقائم بها (المدقق الجبائي)، والقيام بتحقيق الفعالية الجبائية وبالتالي الحد من التهرب الضريبي في ظل توفير الردعية والوقائية من أي أخطاء أو تجاوزات يمكن أن تؤثر على تصريحات المكلفين بالضريبة.

2- اختبار الفرضيات:

- بالنسبة للفرضية الأولى وهي يساهم برنامج التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي حيث أن الطبيعة التصريحية للنظام الضريبي الجزائري تجعل من المكلّف يصرح بحسب مقدرته التكلفية 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 تحقيق الفعالية الجبائية.كذلك يمكن تكثيف عملية البرمجة للملفات الجبائية ضمن إطار التدقيق الجبائي والبحث الجيد عن المعلومات الجبائية التي تعتبر أساس كشف الوضعية الحقيقية للمكلف ، والّتي تكون معبرة فعلا عن حالات التهرب الضريبي وهذا ما يعتبر مدخلا أساسيا لتدقيق جبائي فعال.

- أما الفرضية الثانية والتي تمثل مدى مساهمة مؤهلات المدقق الجبائي في تحقيق الفعالية الجبائية، فالالتزام بمتطلبات مهنة التدقيق من حيث تطبيق القواعد والمبادئ ومعايير المحاسبة المعتمدة له تأثير على جودة بيانات التصريح الجبائي، وبالمقابل إنّ ضعف أداء موظفي الإدارة الضريبية وضعف تأهيل الكوادر الضريبية يؤثران بشكل سلبي على درجة التزام المكلّفين وتقديم تصريحاتهم الجبائية بمصداقية.

- والفرضية الثالثة والمتمثلة في فعالية عمل التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي وذلك بزيادة الالتزام الضريبي الطوعي للمكلفين بالضريبة. حيث تعمل فعالية التدقيق الجبائي 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 المدقق أمام الإدارة عند ممارسة عمله بأعلى جودة ممكنة وتطوير القدرات الفنية لدى المدققين خلال التدريب.

- الفرضية الرابعة المتمثلة في التحرر الاقتصادي في زيادة انتشار التهرب الضريبي بانفتاح الجزائر على السوق الحر هذا ما زاد من انتشار التهرب الضريبي لان النظام الجبائي يتأثر بالمحيط الذي يتواجد فيه .

3- عرض استنتاجات الدراسة:

- يمكن أن يؤدي التدقيق الجبائي دورا هاما في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي واسترجاع 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 وأعوان 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 العلاقة مع المكلّفين وضرورة استفسارهم واستعلامهم عن حقوقهم وواجباتهم الجبائية، والرجوع للإدارة الضريبية لتزويدهم بالمعلومات اللّازمة والمشاركة في ملتقيات متعلقة بالإدارة أو وزارة المالية لتطوير ثقافتهم الضريبية، واقتناعهم بضرورة واجبهم نحو الالتزام الضريبي.

- إن افتقار إداراتنا 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 التحصيل الضريبي.

- تأخذ الجباية العادية مكانة ثانوية مقارنة بالريع البترولي ، مما أدى إلى عدم وضوح هيكل النظام الجبائي، فالسلطات العمومية ليست قادرة لحد الساعة على تحديد معالم بناء هيكل النظام الجبائي ، وبذلك فإن القرارات الجبائية المتخذة من حين لأخر ، ما هي إلا إجراءات لتسيير ظرف معين تفقد محتواها لمجرد زوال الظرف الذي أنجزت عنه.

4- التوصيات: نقترح جملة من التوصيات وهي كمايلي:

- يجب أن يكون التشريع الجبائي مكيفا وفق منهجية علمية أي بناء القرارات الجبائية على دراسات مسبقة للفعالية مع مرعاة ثلاث عوامل وهي:

✓ توسيع قاعدة الإخضاع الجبائي قدر الإمكان.

✓ الحد من منح المزايا الجبائية خاصة وان المعيار الجبائي لا يحدد بمفرده وبنسبة كبيرة طبيعية طبيعة المناخ الاستثماري.

✓ التخفيض من نسب الاقتطاع الجبائي و تجنب تراكم الاقتطاع على نفس قاعدة الإخضاع و بذلك يمكن الحفاظ على تجدّد و تكاثر المادة الخاضعة وفق ظروف ملائمة.

- زيادة تأهيل وتدريب المدققين 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 و ورشات عمل في المؤسسات والجامعات، والنقابات المهنية.

- اللجوء إلى التعاون الدولي في إطار تبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف، وهذا بعقد اتفاقات دولية لمكافحة التهرب الضريبي.
- على الجزائر التخلي عن المنهجية التقليدية المتبعة من قبل الإدارة الضريبية و أن تعمل على تحديثها و عصرنتها بما يتماشى والتوجهات العصرية للتدقيق الجبائي، 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 منظّمات صندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.
- لاشك بان القيام بتحديث وعصرنة عملية التدقيق الجبائي يتطلب إرادة سياسية ورؤية واضحة لما نتوخاه من نتائج، ولعل الخطوة الأولى 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.

تم بحمد الله.

المصطلحات

-

قائمة المصطلحات

1 – la réforme fiscale	**1-** الإصلاح الضريبي
2 – audit fiscal	**2 –** التدقيق الجبائي
3 - contrôle	**3-** المراجعة
4 - audit	**4-** التدقيق
5 - vérification	**5-** الفحص
6 - le taxe sur l'activité professimmelle TAP	**6-** الرسم على النشاط المهني
7 - vérification comptabilité VC	**7-** التحقيق المحاسبي
8 - structure fiscale	**8 –** الهيكل الضريبي
9 - le contrôle formel	**9-** الرقابة الشكلية
10 -	**10-** الرقابة على الوثائق
11 – la concurrence fiscale	**11** - المنافسة الضريبية
12 - courbe de laffer	**12** - منحنى لافر
13 – la rentabilité	**13 - المردودية**
14 – la politique fiscale	**14 - السياسة** الضريبية
15 - les défis	**15 -** التحديات
16 -l'impôt sur le revenu global- **IRG**	**16 -** الضريبة على الدخل الإجمالي
17 - l'impôt sur les bénéfices des sociétés – IBS-	**17-** الضريبة على أرباح الشركات
18 - la pression fiscale	**18-** الضغط الضريبي

19 - taxe sur la valeur ajoutée- TVA-	**19-** الرسم على القيمة المضافة
20 - l'efficacité	**20 -** الفعالية
21 - le système fiscal	**21 -** النظام الضريبي
22 - la fraude fiscale	**22 -** التهرب الضريبي
23 - contrôle sur pilée	**23-** الرقابة على الوثائق
24 - vérification approfondie de la situation fiscal (VASFE)	**24-** التحقيق المعمق لمجل الوضعية الجبائية
25 - Evasion nom frauduleuse	**25-** التهرب المشروع
26 - Evasion frauduleuse fraude fiscal	**26-** التهرب غير المشروع
27 - Direction Générale des impôts (DGI)	**27-** المديرية العامة للضرائب
28 - Direction des impôts de Wilaya	**28-** مديرية الضرائب الولائية
29 - Direction des Rechercher et Vérification (DRV)	**29-** مديرية البحث والتحقيقات
30 - Service des Rechercher Vérification (SRV)	**30-** مصلحة البحث والتحقيقات
31 - Sous- Direction de Contrôle Fiscal S /DCF	**31-** المديرية الفرعية للرقابة
32 – la législation	**32** - التشريع
33 - code de impôts	**33** - قانون الضرائب

المراجع

- الكتب باللغة العربية
- الكتب باللغة الأجنبية
- الرسائل الجامعية
- الملتقيات
- القوانين والمواد

I) قائمة المراجع باللغة العربية:

1- الرويلي صالح،"**اقتصاديات المالية العامة**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1989.

2- ابو منصف ،" **مدخل للتنظيم الإداري والمالية العامة** "، دار المحمدية ، الجزائر، دون السنة.

3- احمد حلمي جمعة، "**المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

4- أحمد حلمي جمعة، "**المدخل لتدقيق الحسابات**"، دار الصفاء، عمان، 2000.

5- أحمد حلمي جمعة ،" **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**"، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان، 2000 .

6- أحمد يوسف كلبونة رأفت سلامة محمود، ، وآخرون، "**علم تدقيق الحسابات**"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان، 2011.

7- ابراهيم الوالي ، "**علم المالية العامة**" ديوان المطبوعات الجامعيةــ الجزائر، 1987.

8- إبراهيم زيتوني ، "**الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي للاستثمارات في المؤسسة الاقتصادية**".

9- إدريس عبد السلام أشتوي، "**المراجعة معايير وإجراءات**"، طه، دار النهضة العربية ، بيروت، 1996.

10- حامد دراز وآخرون،"**النظم الضريبية**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، دون سنة.

11- حسين القاضي ، حسين دحدوح،"**أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية**" عمان، الأردن، 1999.

12- حميد بوزيدة ،" **جباية المؤسسات**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ،2007 .

13- خالد أمين عبد الله،" **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية**"، دار وائل للطباعة والنشر، عمان ، 2000.

14- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي،" **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**"، المستقبل للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، 1998.

15- خلف عبد الله الوردات،" **التدقيق الداخلي (بين النظري والتطبيق)**" ، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.

16- رؤوف عبد المنعم ، تحسين الشادلي "**مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق**"، الفاروق الحديث للطبع والنشر ، الإسكندرية، 1998.

17- سعدان شبايكي،"**تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني المحاسبي**"،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1997.

18- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي،" **اقتصاديات الضرائب**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

19- ضياء مجيد الموسوي" **النظرية الاقتصادية : التحليل الاقتصادي الجزئي**" – د.م.ج، الجزائر 1989 .

20- طارق الحاج ،" **المالية العامة**"، دار صفاء، عمان، 1999 .

21- عبد الفتاح صحن،"**أصول المراجعة الداخلية والخارجية**"،دار النهضة العربية،بيروت،1985.

22- عبد المنعم فوزي،" **المالية العامة والسياسة المالية**"، دار النهضة العربية ، بيروت، 2000.

23- عبد الناصر نور، ونائل حسن عدس،" **الضرائب ومحاسبتها**" دار المسيرة ، عمان 2008.

24- عطية عبد الواحد، "**مبادئ اقتصاديات المالية العامة** " ، الدار الجامعية، القاهرة، 2000.

25- علي زغدود ،" **المالية العامة**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2005.

26- محمد التهامي طواهر، "**المراجعة وتدقيق الحسابات**"، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2003.

27- محمد بوتين،"**المراجعة ومراقبة الحسابات**"، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2003.

28- محمد عباس محرزي ،" **اقتصاديات الجباية والضرائب**"، دار هومة ، الجزائر ، 2004.

29- محمد عباس محرزي، "**اقتصاديات المالية العامة**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،دون سنة.

30- محمد سمير الصيان، محمد عبد الله عبد العظيم هلال، "**الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**"، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2000.

31- محي محمد مسعد،" **العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية**"، مكتبة الإشعاع، الإسكندرية، 2002.

32- منصور ميلاد يونس" **مبادئ المالية العامة**"، الجامعة المفتوحة 1994.

33- ويليام توماس أمرسون هنكي، "**المراجعة بين النظرية والتطبيق**"، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، السعودية، 1989.

34- هادي التميمي ،" **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**"،دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004.

35- هشام على توحيد : " **التهرّب الضريبي**" قسم البحوث بالمكتب الاستشاري الحديث - المنصورة – مصر 1990.

36- يونس أحمد بطريق،"**النظم الضريبية**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

II) المراجع باللغة الأجنبية:

1- Andrée Barilari, **« lexique fiscal** » ,2 eme édition, daller, Paris, 1992.
2- A. MARGAIRAZ et R.MERKLI : " **La fuite devant l'impôt et les contrôles du fisc – Lausanne**" 1985.
3- Alain Mikol, **« L'Audit Financier** » , Edition D'Organisation, Paris, 1999.
4- Bernard Légarde, « **fiscalité et redressement d'entreprise »** , édition Tech et doc, la voise , Paris, 1990.
5- Christophe Villalonga, **« L'Audit Qualité Interne** » Edition Dunod, Paris, 2003.
6- Henri Bouquir, Carles Bécour, « **l'audit opérationnel** », économico, paris, 1996.
7- Jacque Duhem et Michel Jammes**, « audit et gestion fiscale de l'entreprise »**, édition efe, 1996.
8- Jacque Renard avec le concours de Jean-Michel Chaplin, **« théorie et pratique d'audit interne** », édition les éditions d'organisations, 2000.
9- J.BENARD et D.ALEXIOU **" revue de théorie sur l'incidence fiscale** « -céprémap – PARIS1989.
10- J.BENARD et D.ALEXIOU " **revue de théorie sur l'incidence fiscale -céprémap** " – PARIS1989
11- .J.C.MARTINEZ. « **la fande fiscal PUE** » ,France, 1984.
12- Guy Houchon **« psycho sociologie de la fraude fiscale** » faculté de Droit de liége 1962
13- .K.Belamiri," **la mission du commissariat aux comptes**", revue algérienne de comptabilité et d'audit, société national de comptabilité, n°14 2^{ém} semestre 1997.
14- M , colin, « **la vérification fiscal** » éd, économico ,pars, 1985.
15- MOKHTAR BELAIBOUD , « **Guide pratique l'audit financier et comptable** »,la maison des livres, ALGER,2émé Edition,1986.
16- Martial CHadefaux, **« l'audit fiscal »** édition lité, 1987
17- Olivier **Herbach, « le comportement des collaborateurs de cabinet d'audit** », thèse de doctorat de gestion, université des sciences sociales, Toulouse 1, 2000.
18- P. Bougna et J. M. Vallée . " **audit et gestion fiscal** " éd clef atof. Paris 1986 .
19- Phillipe **Boudafox**, **« précis de science et technique fiscal** », édition dunod, 1986.

20- P.BELTRAME : Systèmes fiscaux –P.U.F- Paris1975.

21- P.DIMALTA : Droit fiscal pénal –P.U.F - Paris 1992.

22- Robert Oberth **" pratique internationale de la comptabilité et de l'audit** ". éd dunod , paris .

23- T. LALBERT. "**le contrôle fiscal- principes et pratique**"- édition économico- paris 1988.

III) الرسائل الجامعية:

1- بوزيدة، "**النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الإقتصادي في الفترة (1992- 2004)**"، أطروحة لنيل درجة دكتوراه دولة في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر سنة 2006/2005.

2- Ilhem Khelif, mémoire de find étude, **« les spécifiés de l'audit fiscal par rapport a l'audit comptable** », iedf, 1994-1996.

3- ناصر مراد ، "**فعالية النظام الضريبي واشكالية التهرب الضريبي ، حالة الجزائر**"، أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم النسيير، جامعة الجزائر، سنة 2002.

4- عمراني عمر مزغيش مصطفى" **المراجعة المالية على عمليات الاقتراض والإقراض"** مذكرة دكتوراه دولة، الجزائر، دفعة 2001.

5- عبد المجيد قدي،" **فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988- 1995"**، أطروحة دكتوراه دولة معهد العلوم الاقتصادية لجامعة الجزائر، سنة 1995.

6- فلاح محمد ، "**السياسة الجبائية" الأهداف والأدوات "** أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، سنة 2005-2006.

7- عطب فريد "**الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في القضاء على التهرب الضريبي**"، شهادة D.E.U.A 2001/2000.

8- H.R. VARIAN : « **introduction à la microéconomie** »- de boeck université- Paris 2000 .

IV) الملتقيات :

1- Atic, l'audit naissance d'une fonction, étude réalisée par le cabinet Atic, auprès 50 responsables d'audit interne, paris 1985 .

2- Andre chouna, programme de contrôle, outil indispensable de réviseur cahier de l'institut français de experts comptable11974

3- A .SAMUELSON: : Les Grands Courants de la pensée économique - OPU-Alger 1993.

4- A.BARRERE : la Sensibilité des rendements fiscaux aux fluctuations économiques – thèse- Toulouse-LGDJ- Paris1938.

5- A.ATKINSON and J.STIGLITZ: Reads on public economics –MC-GRAWHILL-News York 1980.

6- A.C. HARBERGER: « the incidence of the corporation income tax » Journal of Political economy- volume 70 N° 03-USA 1962.

7- F.RAMSEY:A contribution of the théory of taxation–economic journal- Volume 37 n°1- USA 1927.
8- J.C.DISCHAMPS : Comportement économiques et distorsions fiscales- P.U.F-PARIS1960.
9- H.DALTON :principles of public finance- ROUTLEDGE and KEGAN PAUL -LONDON 1954.
10- H.J.AARON et M.C.MCGUIRE :efficiency and equity in the optimal Supply of public good - Review of economics and statistics-volume51- USA 1969 .
11- G.GILBERT : Fiscalité in Encyclopédie économique de X.GREFFE; J.MAITRESSE et J.L REIFFERS-Edition Economica - Paris 1990 .
12- la Fiscalité directe : Airecte ;Actes du séminaire organise par l' institut du FMI a l' institut d'économie elouaniere et fiscale- kolea- TIPAZA – Octobre 1993.
13- L . KOTLIKOFF et L. SUMMERS: " TAX- INCIDENCE " - HAND BOOK of Public economics Volume 2- USA 1987 .
14- P.STELLA . les amnisties fiscales sont elle a efficaces ? finances et développement –N 04- Décembre 1989.
15- RAPPRT, de la direction générale des impôts, éléments pour une politique des lutte contre ma fraude fiscale- décembre 1993.
16- R.A.MUSGRAVE and A.PEACOCK: Classics in the theory of public finance–Macmillan- London .
17- R.AMUSGRAVE . distribution of tax patments by income groupe- national tax journal- USA- march 1951 .

V) المواد والقوانين:

1- المادة 6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،الجزائر 2011.
2- المادة 98 ،69،171، 170 ،150،144، 141، 169، 67،66،110،224،219، 71، 104، 157، 147، 244،85،6،144، 150 ،55،54،52،39 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،الجزائر، 2011.
3- المادة 12 من القرار المؤرخ في 1998/07/12،جريدة رسمية، عدد 79سنة 1998.
4- المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 2002/09/28، جريدة رسمية عدد 64 سنة 2002.
5- المرسوم التنفيذي رقم 98- 228 المؤرخ في 1998/07/13، جريدة رسمية ،عدد 51، 1998
6- المادة 87، 29،37، من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجزائر 2011.

7- المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية 2010.

8- المادة 21-3 من قانون الإجراءات الجبائية 2010.

9- المادة 26 من قانون المالية ، الجزائر 2011.

10- المادة ،722، 728،718،10، 390، 465 من القانون التجاري الجزائري، 2007.

11- المادة 41 من قانون الرسوم على رقم الأعمال الجزائر 2007.

12- المادة 174 الفقرة (ج) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائر، 2011.

13- المادة ،151، 150 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائر، 2011.

14- المادة 10 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 02- 303 المؤرخ في 2002/09/28 جريدة رسمية عدد 64 سنة 2002.

15- المادة 26 مكرر من القرار 1998/09 المؤرخ في 1998/01/13.

16- المادة 26 مكرر05 من نفس القرار.

17- المادة 85 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة

18- قانون الإجراءات الجبائية الجزائري – مطبوعات BERTI طبعة 2003، المواد 83و 84.

19- Guide d'audit et commissariat aux compte .s n c . drh 1989.

20- Guide du Vérificateur de Comptabilité, Ministère des Finances, Direction Générale des impôts, Directions des Recherches et Vérifications, édition ALGER print, 2001.

21- AUDIT ET GETION FISCAL DE LENTREPRISE

الملاحق

- الملحق الأول: أسماء المحكمين
- الملحق الثاني : الاستبيان

الملحق رقم (1): أسماء المحكمين

تم عرض الاستمارة على عدد من المحكمين

الدكتور : مصطفى عقاري	جامعة باتنة – الجزائر-
الدكتور : عبد الحكيم بلوفي	جامعة بسكرة – الجزائر-
الدكتورة : عبيدة صبطي	جامعة بسكرة – الجزائر-
الدكتور : محمد قريشي	جامعة بسكرة –الجزائر-
الدكتورة: أقطي جوهرة	جامعة بسكرة –الجزائر-

الملحق رقم (2)

وزارة التعليم العالمي والبحث والعلمي

جامعة محمد خيضر -بسكرة-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

استمارة الإستبيان

" مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي".

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية

تخصص تدقيق محاسبي

إعداد الطالبة **إشراف**

- سميرة بوعكاز - أ.د/ عبد الوهاب بن بريكة

حيث يهدف هذا البحث إلى دراسة فعالية التدقيق الجبائي ومدى قدرته (مساهمته) في الحد من التهرب الضريبي، موجه الأطراف المسؤولة عن التحقيق الجبائي في إدارة الضرائب ، ويهدف إلى التحقيق من الإقرارات والتصريحات الجبائية باستخدام طرق وإجراءات قانونية والاعتماد على معايير محددة.

ملاحظات:

- بيانات هذه الإستمارة سرية ولا تستخدم إلا لغرض البحث العلمي.
- تتم الإجابة بوضع علامة (×) في الخانة المناسبة والتي تعبر بصدق عن رأيكم وتأكدوا أن إجابتكم من شأنها أن تساعد في تطوير وإثراء هذا البحث.

تقبلوا منا فائق الإحترام والتقدير

السنة الجامعية:

2014 - 2013

الجزء الأول: البيانات الشخصية

يرجى وضع علامة (×) في الخانة التي تناسب اختيارك:

1- العمر:

- أقل من 30 سنة ☐
- من 31 - 40 سنة ☐
- من 41 – 50ستة ☐
- من 51 فما فوق ☐

2- المؤهل العلمي (المستوى العلمي):

- شهادة ليسانس ☐
- شهادات ما بعد التدرج ☐

3- سنوات الخبرة :

- من 1-5سنوات ☐ - من 6 - 10سنوات ☐
- من 11-15سنة ☐ - من 16فأكثر ☐

الجزء الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: التدقيق الجبائي

	أبعاد التدقيق الجبائي وعبارات القياس			
الرقم	أولا: برنامج التدقيق الجبائي	أوافق	محايد	لا أوافق
01	هناك برنامج يخصص للقيام بعملية التدقيق الجبائي			
02	برنامج التدقيق الجبائي يمكنه إن يعمل على التخفيض وبشكل تدريجي في ظاهرتي التهرب والغش الجبائي من خلال الزيادة في تحسين الالتزام الضريبي للمكلفين وبالتالي تحقيق الفعالية الجبائية.			
03	توفر الإدارة الجبائية الأدوات والوسائل اللازمة للقيام بعملية التدقيق الجبائي بجميع مراحله.			
04	هناك معايير انتقاء ملفات المكلفين الخاضعين للتدقيق الجبائي.			
05	يمكن لبرنامج التدقيق الجبائي أن يوضح نقاط التشريع الجبائي والتي تسبب مشاكل كبيرة للمكلفين بالضريبة وبالتالي يؤدي تحقيق مردود جبائي فعال.			
06	هناك صلاحيات كافية للتحقيق في الملفات والسجلات المكلفين بالضريبة للوصول إلى المعلومات التي بحوزة دافعي الضرائب وغيرهم من الأطراف.			
07	يمكن أن يعمل برنامج التدقيق الجبائي على توعية المكلفين بالضريبة لكي تكون تصريحاتهم ذات مصداقية.			
08	هناك معوقات تحد من القيام بعمل التدقيق الجبائي وهذا ما يؤدي إلى التهرب الضريبي.			
09	يمكن أن يكون من بين أهداف التدقيق الجبائي تطوير آلية التدقيق (خاصة ظهور العولمة) بما يحقق الفعالية.			
	ثانيا: مؤهلات المدقق الجبائي			
01	اختيار مدققين جبائيين ذوي كفاءات وتؤهيلات علمية وعملية للتأثير على آلية التدقيق الجبائي.			
02	هناك علاقة طردية يبين خبرة المدقق ومعرفته بقانون الضريبة وتطبيق تدقيق جبائي فعال.			
03	يمكن لنظام الإعلام الآلي أن يكون له دور ايجابي في دعم المدقق الجبائي والتدقيق الجبائي بصفة عامة.			

04	هناك تأثير ايجابي بين كفاءة ومهارة المدققين الجبائين ونوعية أداء مهام التدقيق.			
05	يمكن تدريب وتكوين المدقق الجبائي من القيام بعملية وفقا لمعايير متطلبات الفعالية.			
06	هل هناك تفاعل ايجابي بين العاملين بالإدارة الضريبة خاصة بالتدقيق الجبائي والمكلفين بالضريبة ما ينعكس على الحد من التهرب الضريبي.			
07	تولي السلطات المختصة اهتماما وثيقا بالتحقيق الجبائي كتعين أشخاص مناسبين ذوي مهارات وتخصيص الموارد الكافية.			
08	برأيكم النظام المحاسبي الجديد جعل من السهل التعامل مع تصريحات المكلفين المحاسبية والجبائية وبالتالي اكتشاف أكثر للأخطاء والغش.			
	ثالثا: فعالية عمل التدقيق الجبائي			
01	يمكن قياس فعالية عمل التدقيق الجبائي بما توصل اليه من نتائج حالية ومستقبلية.			
02	ترتبط فعالية التدقيق الجبائي بمدى اكتشاف المدقق الأخطاء والانحرافات الجوهرية التي بالقوائم المالية والتصريحات الجبائية...			
03	برأيكم هناك التزام تام بقواعد السلوك المهني عند القيام بعمل التدقيق الجبائي قصد الوصول بها إلى مستوى من الفعالية.			
04	هناك علاقة طردية بين فعالية التدقيق الجبائي والالتزام الضريبي للمكلفين وبالتالي صحة التصريحات.			
05	هناك من يرى بأن الخوف من التعرض لتدقيق جبائي من طرف الإدارة الجبائية يؤدي إلى زيادة الالتزام الضريبي للمكلف بالضريبة.			
06	العقوبات والغرامات المطبقة بعد القيام بالتدقيق الجبائي كافية لردع المكلف بالضريبة خاصة المتهربين ضريبيا.			
07	برأيكم من بين أهداف الإدارة الجبائية القيام بالتدقيق الجبائي فعال للوصول إلى مستوى أمثل للتصريح الجبائي.			
08	يتم التنسيق بين القائمين لعملية التدقيق الجبائي لوضع حلول إستراتيجية وتدابير لازمة للحد من مشكلة تنامي ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي.			

المحور الثاني: التهرب الضريبي

الرقم	البيان	أوافق	محايد	لا اوافق
01	مستوى برمجة الملفات ضئيل جدا بالنظر إلى عدد ملفات المكلفين.			
02	جودة وحداثة مؤشرات الأداء تسطر الأهداف المستقبلة وفقا لما تم التوصل إليه حاليا في محاولة معالجة الثغرات والخلل.			
03	التعديلات المستمرة في التشريع الجبائي يصعب رصدها ومتابعتها سواء من قبل المكلفين بالضريبة أو موظفي الإدارة الجبائية مما يؤدي إلى ارتفاع العبء الضريبي مما ينجر عنه تفادي دفع الضريبة .			
04	ضعف مواكبة الإدارة للتعديلات الحاصلة في الميدان المحاسبي والانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي(SCF) وما ينجر عنه من انعكاسات على الميدان الجبائي.			
05	لتغير الذهنيات المعادية للضريبة وتحسين تحصيل الضرائب ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي على الإدارة الجبائية نشر الوعي الضريبي والثقافة الضريبية.			
06	اتخاذ الإجراءات المناسبة ضد المكلفين الغير ملتزمين ضريبيا لسرعة تحصيل الضريبة.			