

جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية.

التخصص: محاسبة ومراجعة.

بعنوان:

دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي

دراسة إحصائية لعينة من المهنيين لمديرية الضرائب بولاية ورقلة لسنة 2022

معمري عماد

من إعداد الطالب:

نوقشت وأنجزت علنا بتاريخ 12 جوان 2022 أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

أ / أحمد بضياف

مشرفا

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

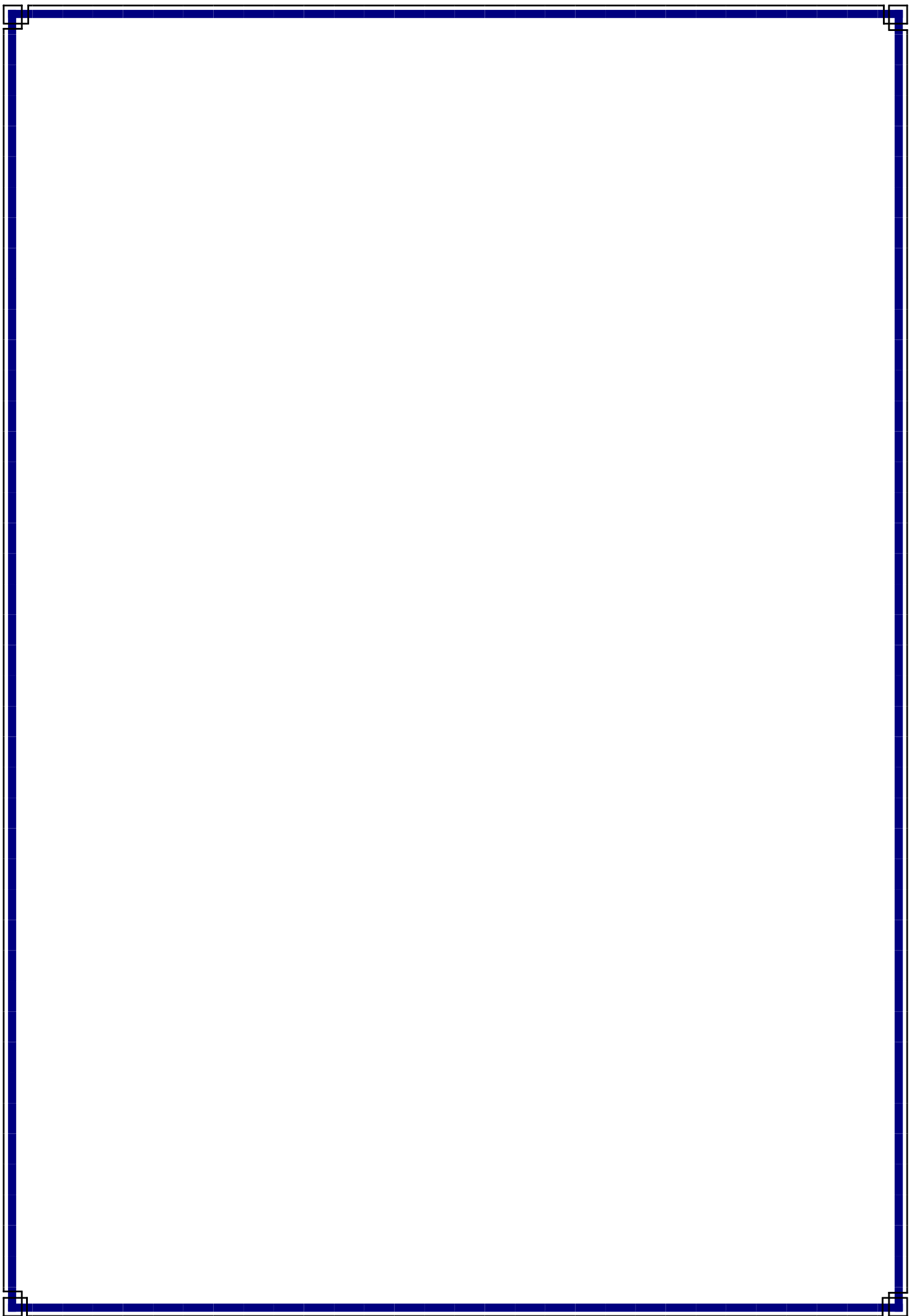
د / قمو آسية أستاذة محاضرة

مناقشا

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

أ / إلياس بدوي

السنة الجامعية: 2022/2021.



جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية



تقرير تربص مقدم لاستكمال متطلبات شهادة الليسانس أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية.

التخصص: محاسبة ومراجعة.

بعنوان:

دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي

دراسة إحصائية لعينة من المهنيين لمديرية الضرائب بولاية ورقلة لسنة 2022

معمري عماد

من إعداد الطالب:

نوقشت وأنجزت علنا بتاريخ 12 جوان 2022 أمام اللجنة المكونة من السادة :

رئيس

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

أ / أحمد بضياف

مشرفا

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

أ / قموآسية أستاذة محاضرة

مناقشا

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

أ / إلياس بدوي

السنة الجامعية: 2022/2021.

الإهداء

اهدي هذا العمل المتواضع الى الوالدين الكريمين الذين رباني وسهرا
على رعايتي حفظهما الله ورعاهما

الى جميع افراد عائلتي واصدقائي وجميع الأساتذة الأفاضل الذين
درست عندهم حفظهم الله

وجعلكم قدوة للأجيال القادمة

الى كل من ساعدني من قريب او من بعيد في إنجاز هذا البحث

الى كل هؤلاء أهدي هذا الجهد

شكر وتقدير

الحمد لله الذي وهبنا نعمة العقل سبحانه والشكر له على كل نعمه
وفضله وكرمه.

تبارك الله ذو الجلال والإكرام

نشكر كل من قدم لي يد العون والمساعدة في انجاز هذه المذكرة.

كما أتقدم بالشكر الخالص إلى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية
والتجارية وعلوم التسيير..

وشكر خالص للأستاذة التي لم تبخل علينا فكانت لنا عوناً وسنداً.

ونشكر في الأخير كل من قدم لنا يد المساعدة سواء من قريب أو من
بعيد.

عماد معمرى

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
I	الاهداء
II	شكر و عرفان
III	فهرس المحتويات
IV	قائمة الجداول
IV	قائمة الاشكال
V	قائمة الاختصارات
VII	الملخص
VIII	قائمة الملاحق
	المقدمة
الفصل الأول: الادبيات النظرية والتطبيقية حول دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية التدقيق الجبائي
3	المطلب الأول: مفهوم وأهداف التدقيق الجبائي
7	المطلب الثاني: أشكال التدقيق الجبائي
9	المبحث الثاني: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي
9	المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي
17	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
17	المطلب الأول: دراسات السابقة حول التدقيق الجبائي
18	المطلب الثاني: دراسات السابقة حول التهرب الضريبي
19	المطلب الثالث: ما يميز الدراسات السابقة
20	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: دراسة ميدانية لعينة لمديرية الضرائب ورقلة	
22	تمهيد 22
22	المبحث الأول: طرق والأدوات المستخدمة 22
24	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها 24
34	خلاصة الفصل

قائمة الجداول

صفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
12	التفرقة بين التجنب الضريبي والغش الضريبي	01
22	متغيرات الدراسة الاستبائية	02
23	الدرجات الموافقة لكل إجابة	03
24	يوضح معامل ألفا كرو نباخ	04
25 _ 24	توزيع مجتمع الدراسة حسب العمر	05

25	توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي	06
26	توزيع مجتمع الدراسة حسب سنوات الخبرة	07
29 _ 28	النتائج المتعلقة باتجاه آراء المسحويين حول فقرات المحور الثاني	08
30	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد الثاني من المحور الأول	09
31	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد الثالث من المحور الأول	10
32	المتوسط الحسابي والانحراف من المحور الثاني	11

قائمة الاشكال البيانية

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
12	أشكال التدقيق الجبائي	(1 - 1)
25	توزيع مجتمع الدراسة حسب العمر	(2-1)
26	توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي	(3-1)
27	توزيع مجتمع الدراسة حسب سنوات الخبرة	(4 _ 1)

قائمة الاختصارات

الإختصار/ الرمز	الدلالة باللغة الأصلية وباللغة العربية
V.C	la vérification de comptabilité التحقيق في المحاسبة
V.P	la vérification ponctuel التحقيق المصوب
V.A.S.F.E	la vérification approfondie de situation fiscal d'ensemble التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

قائمة الملاحق

رقم الملحق	الصفحة
------------	--------

40 _ 44	الملحق رقم (1)
45	الملحق رقم (2)
46	الملحق رقم (3)
47	الملحق رقم (4)
48	الملحق رقم (5)
49	الملحق رقم (6)
50	الملحق رقم (7)

ملخص

الهدف من الدراسة هو اكتشاف العلاقة بين 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 المداخل التي يحققونها. وتم اختبار ذلك وفقا لدراسة تقويمية لنتائج التدقيق الجبائي بالإضافة إلى دراسة استبائيته 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،

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. Dès lors que 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 à dire avec le sancé 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 recouru 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 entre l'audit fiscal et les compétences des auditeurs (niveau de formation et expérience). D'une part, et l'efficacité du couvremnt fiscal, d'autre 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.

المقدمة

تمهيد

تسعى معظم دول العالم إلى اتخاذ سياسات اقتصادية ناجعة وفعالة لتحقيق التوازن الاقتصادي والقضاء على المشاكل التي تؤدي إلى تحطيم البنية الاقتصادية، فتلجأ إلى رفع مستوى التقدم والتنمية مع الحرص على تجنب المخاطر والأزمات المالية وإيجاد السياسات الأكثر فعالية لتوفير احتياجات الدولة من أموال لذا ولم تجد من سبل إلا الضرائب لتمويل خزينتها.

فمنذ القدم أجمع معظم علماء المالية العامة بأن الضريبة تعد من إحدى أهم أدوات تنفيذ السياسة المالية في يد الدولة، فهي تساهم بشكل مباشر وكبير في التأثير على النشاط الاقتصادي للبلد، وبالمقابل ولطالما كانت الضريبة بمثابة عبء ثقيل يقع على عاتق المكلفين وهذا بسبب توسع نطاقها وأنواعها، مما أدى إلى ارتفاع نسب الغش والتهرب الضريبي.

وعليه فنجد أن الدولة الجزائرية تولي اهتماما كبيرا للضرائب في قوانين المالية، وخاصة وبظهور أزمات اقتصادية أدت إلى فقدانها لمبالغ ضخمة نتيجة إغفالات و اختلاسات كان لها دوار في وضع ميزانيتها تحت عجز كبير، فالتهرب من دفع الضريبة يعتبر من أخطر الآفات وأبرز العقبات التي تستنزف الموارد المالية للدولة، وسعيا وراء مجابهة هاته الظاهرة، كلف المشرع الجزائري إدارة الضرائب مسؤولية الحفاظ على حقوق الخزينة العامة بشتى الطرق التشريعية والتنظيمية، هذا ما استدعى ضرورة العمل على إقامة نظام رقابة جبائية للتصدي لكل الإغفالات، مع التحقق من مدى مصداقية الملفات الجبائية المصرحة وتطابقها مع الواقع، ومن هنا يبرز دور التدقيق الجبائي كأداة فعالة في مكافحة التهرب الضريبي وذلك بسبب الطابع الردعي الذي خوله له القانون، ومن خلال هذا العرض الموجز تبلورت معالم إشكالية البحث والتي يمكن صياغتها كالتالي:

ما هو دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي؟

تقودنا هذه الإشكالية إلى طرح التساؤلات الفرعية التالية:

هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتوسطات الإجابات تبعا للمؤهلات العلمية؟

هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتوسطات الإجابات تبعا للخبرة؟

إلى أي مدى يساهم التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي؟

فرضيات الدراسة :

بعد طرح التساؤلات وتوضيح مشكلة الدراسة قمنا بصياغة عددا من الفرضيات العلمية التي روعي في اختيارها أن تساهم في تحديد نوع المعلومات والبيانات المطلوبة، وأن تكون منبثقة من مسلمات وملاحظات

الدراسة، علاوة على إمكانية التحقق منها - قدر المستطاع - عن طريق الاستقراء والاستدلال المنطقي وانطلاقاً من الأسئلة الفرعية السابقة يمكننا تحديد ووضع الفرضيات التالية:

- توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين المتوسطات الإيجابية تبعاً للمؤهلات العلمية.

- تعتبر ذات دلالة إحصائية بين المتوسطات الإيجابية تبعاً للخبرة.

_ يساهم التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي

أسباب اختيار موضوع الدراسة:

إن الدوافع الرئيسية التي أدت إلى اختيار ومعالجة هذا الموضوع دون غيره من المواضيع المختلفة هي:

أسباب موضوعية:

البحث عن آليات التدقيق الجبائي التي لم تستطع إلى حد الساعة كبح تنامي ظاهرة التهرب الضريبي رغم الجهود المبذولة ومختلف الوسائل المسخرة لمكافحة هذه الآفة.

كما أن موضوع التهرب الضريبي يعتبر موضوعاً حساساً لدى المجتمع الجزائري فعلى الإدارة الجبائية البحث عن أساليب جديدة للحد من هذه الظاهرة.

أسباب ذاتية:

ملائمة الموضوع مع التخصص.

الرغبة الشخصية في التعرف على الموضوع.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في معرفة الدور الذي يؤديه التدقيق الجبائي باعتباره من أهم الوسائل الردعية والوقائية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي التي تفشت وتعددت صورها بشكل سريع وخطير لكونها أصبحت تكتسي مناعة أكثر من خلال تكيفها مع كل التغيرات التي تطرأ على النظام الضريبي وعلى التطورات الاقتصادية التي تعيشها كل دول العالم، وعليه تعتبر الآفة من أبرز العقبات التي تواجهها.

الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها، مما يستدعي ضرورة مجابهة هذه الظاهرة بشتى السبل والوسائل المتاحة.

أهداف الدراسة: إن لهذه الدراسة عدة أهداف نذكر منها:

تسليط الضوء على التدقيق الجبائي وإبراز الدور الفعال الذي يلعبه في مكافحة التهرب الضريبي.

تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي مع معرفة أشكالها والأسباب التي ساهمت في نشأتها وتطورها.

إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة التهرب الضريبي، وأهم الإجراءات المتخذة لذلك.

مصادر البيانات والمنهج المستخدم: بعد اختيار مشكلة البحث كان لا بد من الاعتماد على نوعين من الأدوات من أجل جمع المادة العلمية وهي:

المسح المكتبي: وهو إجراء عملية مسح للتراث الفكري التي تتصل من قريب أو من بعيد بالبحث، ويعتبر هنا عرض الدراسات السابقة من الخطوات المنهجية الهامة لإثراء البحث والوصول إلى نتائجه المحددة وهذا بغرض الوقوف على ما تناولته الكتب في هذا الموضوع أو من جوانبه المختلفة وآخر ما توصلت إليه الأبحاث، بالإضافة إلى بعض الدراسات والمجلات المتخصصة والمنشورات والقوانين المتعلقة بالموضوع. القيام باتصالات ميدانية لجمع المعطيات التي يتطلبها البحث مثل المقابلات مع مختصين ومسؤولين وأطراف أخرى ذات علاقة بالبحث، كما اتبعنا لدراسة هذا الموضوع عدة مناهج وهي:

الفصل النظر ي: اعتمدنا الأسلوب الوصفي التحليلي وذلك لتقديم صورة واضحة لكل جانب من جوانب الدراسة ووصف الظاهرة كما هي في الواقع، ومن أجل الفهم الجيد للظاهرة المدروسة والإلمام بجوانبها، وتحديد معالمها.

صعوبات البحث: واجهنا خلال فترة قيامنا بإعداد البحث العديد من الصعوبات ومن أهمها:

الإجراءات الإدارية وغياب المسؤولين في بداية الأمر، نظرا لظروف خاصة، حيث أنه كان من المستحيل إجراء التربص التطبيقي.

عامل ضيق الوقت، وانشغالات الإدارة الجبائية التي عرقلت سير الدراسة.

قلة المراجع بهذا الموضوع بحيث أن معظم الدراسات السابقة نسخ طبق الأصل لبعضها.

هيكل البحث : وانطلاقا من طبيعة هذا الموضوع لتحقيق الأهداف المنتظرة منه، وللتمكن من عرضه بطريقة منتظمة ومتناسقة ولالإلمام بجوانب الموضوع قدر المستطاع، قسمنا بحثنا هذا إلى فصلين أساسية:

الفصل الأول: تناولنا فيه التدقيق الجبائي ويتكون بدوره من ثلاثة مباحث وهي:

المبحث الأول: تطرقنا فيه إلى ماهية التدقيق الجبائي.

المبحث الثاني: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي.

المبحث الثالث: تم التعرف على مقومات التدقيق الجبائي.

الفصل الثاني: كان تحت عنوان دراسة ميدانية لعمال الضرائب.

المبحث الأول: طرق والأدوات المستخدمة

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها

الفصل الأول

الادبيات النظرية والتطبيقية
حول دور التدقيق الجبائي في
مكافحة التهرب الضريبي

تمهيد

من مميزات النظام الجبائي في أغلب الدول أنه نظام يقوم على أساس التصريح، أي أن المكلف بالضريبة يقدم تصريحاً حول مداخله لإدارة الضرائب، من أجل أن تقوم هذه الأخيرة بتحديد الوعاء الضريبي واجب الدفع. وفي هذا الإطار يسعى المكلف بالضريبة لتخفيض ذلك العبء بشتى الطرق مما يؤثر مباشرة على مصالح الخزينة العمومية. ومن أجل الحفاظ على هذه المصالح تقوم إدارة الضرائب ببعض الإجراءات لتحقيق ذلك، ويعتبر التدقيق الجبائي من أهمها، فهو عبارة عن عملية ضرورية واجبة القيام من أجل التأكد من صحة ومصداقة التصريحات المقدمة وكذلك مدى مطابقتها للنظام الجبائي. ولمعرفة مراحل وأهداف هذه العملية تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالآتي:

المبحث الأول: ماهية التدقيق الجبائي.

المبحث الثاني: تشخيص ظاهرة التدقيق الجبائي .

المبحث الثالث: دراسات السابقة .

المبحث الأول: ماهية التدقيق الجبائي

هناك عدة تعاريف للتدقيق الجبائي أو كما يسمى الرقابة الجبائية. وعلى الرغم من تعدد هذه المفاهيم إلا أنها تسعى إلى مفهوم واحد وهو فحص ومراقبة التصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وكذا التأكد من صحتها. فيعرفه البعض بأنه: " فحص التصريحات وكل السجلات، الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين

بالضريبة مهما كانت شخصيتهم الجبائية، وذلك بهدف التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية ومقارنة كل التصريحات والمعلومات المحصل عليها مع مصادر أخرى ومع الوضعية المالية والمعيشية للمكلف¹.

كما يعرفها البعض الآخر على أنها: "هي الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة، وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى. وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية"². وتعرف على أنها: "تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة"³.

وقد عرفها الدكتور عبد المنعم فوزي على أنها: "فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الضريبية"³.

المطلب الأول : مفهوم وأهداف التدقيق الجبائي

سنحاول في هذا المطلب إبراز مختلف التعاريف المقدمة للتدقيق الجبائي وكذلك أهداف هذا الأخير.

الفرع الأول : مفهوم التدقيق الجبائي:

قبل التطرق إلى مفهوم التدقيق الجبائي سنتناول مختلف التعاريف الأساسية ذات الصلة بالتدقيق الجبائي:

أولاً: مفاهيم خاصة بالتدقيق و الجبائية

1- التدقيق : يقصد بالتدقيق بمعناه الحرفي هو "عملية فحص البيانات أو الأرقام أو السجلات بقصد التحقق من صحتها ، كما يقصد بالتدقيق بمعناه المهني هو الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية بقصد إبداء أرى فني محايد عن مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليه وعن مدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدها المش روع عن نتيجة أعماله من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية فترة محددة." ⁴

2- الجبائية: الجبائية هي ذلك النظام التشريعي الموضوع حيز التطبيق لضمان إجراءات من أجل تحصيل إيرادات لتغطية نفقات الدولة بصفة مباشرة إذ تحتل مكانة بارزة نظراً لثباتها والزامها. كما تعرف على أنها مجموعة من القواعد القانونية والإدارية التي تنظم تحصيل الضرائب والرسوم لصالح السلطات العامة من أجل تغطية أعباء الدولة والسلطة المحلية.⁵

¹ - رضا خلاصي تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر في فترة 1991- 2002 أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 7002 - 8002 ص 186

² - بوعلام ولهي ، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 2005 - 2008 ص 186

³ - A Hamini l audit comptable et financier . Ed Berti Algérie . p 172

⁴ نواف مجمد عباس الرمحي ، مراجعة المعاملات المالية ، الطبعة الأولى ، دار الصفاء للنشر و التوزيع عمان الأردن ، 2009 ، ص 17

⁵ أمال بور دورة الاختيارات الجبائية في القرارات المؤسسة مذكرة نيل شهادة ماستر في علوم المالية و المحاسبية ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2014 - 2015

- 3- الضريبة:** هي فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا على الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة.⁶
- 4- النظام الضريبي :** يتمثل في مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تاركها معا وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين ، ويعتبر النظام الضريبي مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيا متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية.⁷
- 5- العلاقة بين الجباية والضريبة:** ومنه نستنتج أن مصطلح الجباية هو مفهوم أوسع من مفهوم الضريبة ، فالجباية تشمل جميع الموارد والاقتطاعات التي تمول ميزانيات الجماعات الإقليمية ، بينما الضريبة فهي جزء فقط من الجباية.
- ثانيا : مفهوم التدقيق الجبائي**

هناك عدة تعاريف للتدقيق الجبائي أو ما يسمى " بالرقابة الجبائية " ، وكل هذه التعاريف صادرة عن هيئات أو أشخاص متمرسين وسنحاول فيما يلي تقديم بعض منها:

التعريف الأول: عرفه المفكر الاقتصادي الشهير فايول بأنه " التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعه فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويم ومنع تكرارها " .

التعريف الثاني: ويمكن كذلك تعريف التدقيق الجبائي أنه " فحص للتصريحات وكل السجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها ، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية ، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية ، على أن يقوم الشخص المكلف بهذه العملية بالاستعلام ، والاستفسار عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها " .⁸

التعريف الثالث: " يعتبر التدقيق الجبائي الجانب الجبائي لمهمة الرقابة المحاسبية أو هي مهمة على شكل عقد يهدف إلى فحص لمجمل الوضعية الجبائية للمؤسسة كما يعرفه البعض أنه اختبار انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة ومدى احتارمها للقوانين والتشريعات المعمول بها، فهي العملية التي تهتم بالتأكد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة اتجاه إدارة الضرائب وكذا تطوير التسيير الضريبي من أجل الاقتصاد من مبلغ الضريبة " .⁹

التعريف الرابع: أما بالنسبة للمشرع الجزائري فإنه لم يعرف التدقيق الجبائي بمفهومه النظري في أي نص جبائي، وإنما حدد ضوابطه واجراءات ممارسته ، فقد جاء حسب المادة 20 ، الفقرة 1 من قانون الاجراءات الجبائية 2019 " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في وضعية المكلفين بالضريبة والقيام بكل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها أي مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف

⁶ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب ، الطبع و النشر و التوزيع ، الجزائر 2008 ص 14

⁷ ناصر مراد فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بلدية الجزائر 2011 - ص 19

⁸ محمد زرقون ، سليمان عتير ، جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية مجلة البديل الاقتصادية ، العدد

الأول 2010 ص 41

⁹ محمد هشام ملوكة دورة المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية مذكرة ماستر في علوم التسيير جامعة الوادي، الوادي

2013-2014 ، ص 48-49.

المكلفين بالضريبة ، يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ¹⁰. من خلال التعاريف السابقة يمكننا تعريف التدقيق الجبائي على أنه :

الفرع الثاني : أهداف التدقيق الجبائي

مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة وصدق التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، بغرض إبداء أري عام يسمح من خلاله بتشخيص الوضعية الجبائية بهدف تحسين السير الجبائي للمؤسسة وأيضا المحافظة على حقوق الخزينة.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكننا استخلاص أن التدقيق الجبائي ليس غاية في حد ذاته بقدر ما هو أداة تسعى الجهات المختصة في الدولة من ورائها إلى تحقيق جملة من الأهداف تتمثل في ما يلي:

أولاً: الأهداف الإدارية: يؤدي التدقيق الجبائي دوار هاما لإدارة الضريبة من خلال المعلومات التي يقدمها والتي تساهم بشكل ملفت وكبير في زيادة المردودية وهذا بواسطة كشف الأخطاء والتجاوزات التي تساعدها في معرفة الحقائق والإحصائيات وتقييم الآثار الناجمة عن ذلك لاتخاذ القرارات السليمة في سياستها الجبائية.

ثانياً: الأهداف الاجتماعية: يهدف التدقيق الجبائي هنا على مكافحة انحرافات المكلف بمختلف صورها مثل تلاعب والإهمال والتقصير في أداء وتحمل وجباته، وهذا سعيا منها لتكريس مبدأ المساواة بين المكلفين.¹¹

ثالثاً: الأهداف القانونية: يتمثل في إجراء عمليات الرقابة المالية ومسايرة مختلف التصرفات التي يقوم بها المكلفين بالضريبة أي أنه يخول للهيئات والأجهزة المسؤولة إصدار العقوبات اللازمة وتوقيع الجراء عند وقوع أية مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الضريبية.

رابعاً: الأهداف المالية : وذلك من خلال المحافظة على الأموال العامة وحمايتها من العبث والكشف عن انحرافات تقع في هذا الصدد، وما قد يكون في الأداء من قصور وأسباب ذلك، لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، واقت ارح وسائل العلاج التي تكفل ضبط إيرادات الدولة ونفقاتها واحكام الرقابة عليها دون تشدد في الإجراءات التي تؤدي إلى كثرة وقوع حوادث الاختلاس.¹¹

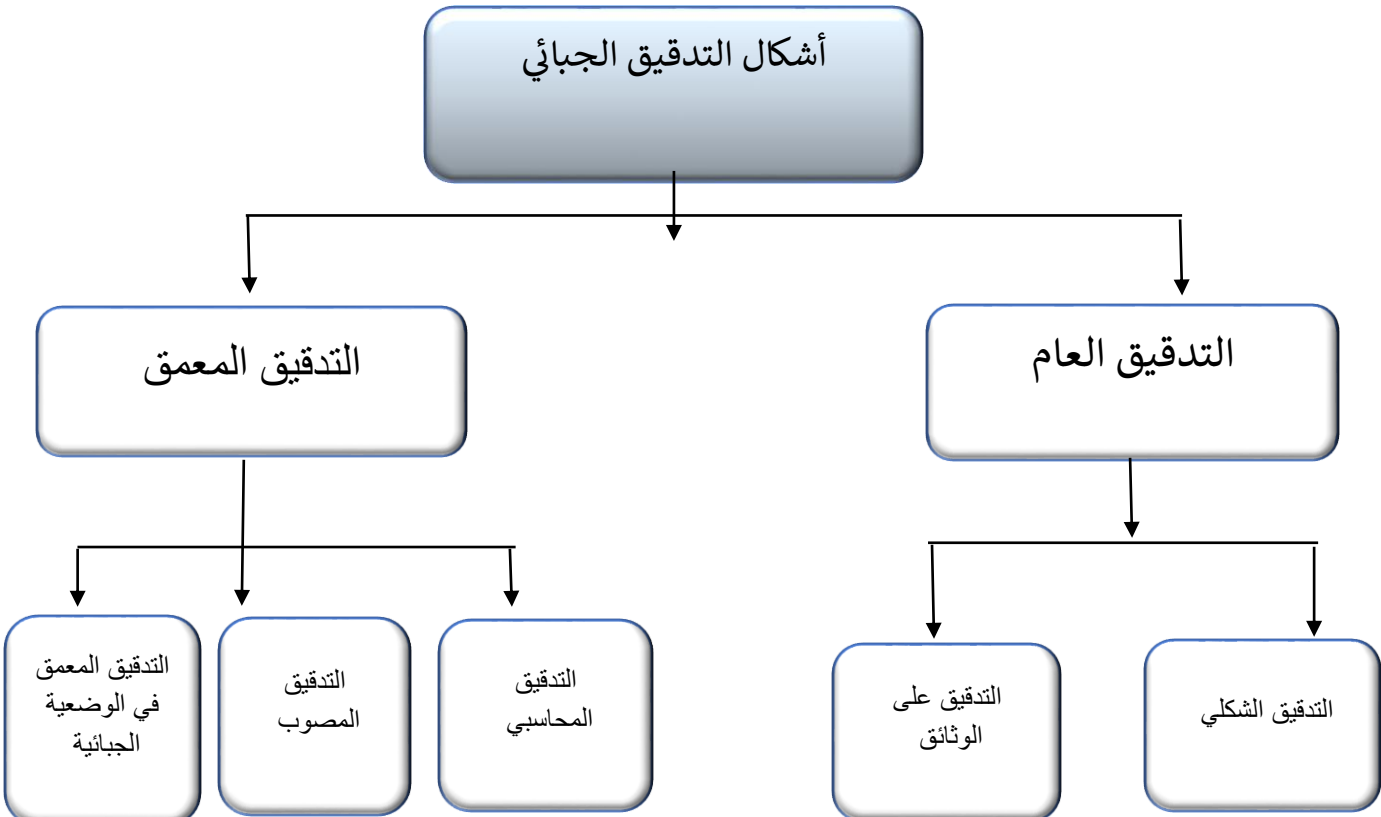
¹⁰ كمال سماش ، فاطمة الزهراء عياشي ، الرقابة الجبائية كآلية لحد من ممارسات إدارة الأرباح ، مجلة الباحث الاقتصادي جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة العدد 1 جوان 2018 ص 177

¹¹ حفيدة مقراري و نوال قصر ، التدقيق المحاسبي لنيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبية جامعة الجليلي بو نعامة بخميس مليانة ، عين الدفلة 2017 ص 15

المطلب الثاني : أشكال التدقيق الجبائي

تتمثل أشكال التدقيق الجبائي كما حددها التشريع الجبائي الساري المفعول في عدة أشكال موضحة في الشكل التالي :

الشكل (1 _ 1) التدقيق الجبائي



المصدر : من إعداد الطالب (باعتداد على مفتشية الضرائب)

الفرع الأول: التدقيق العام(الداخلي)

يتم على مستوى مفتشيات الضرائب على شكل فحص تمهيدي، ويمكن التمييز بين نوعين من التدقيق العام التدقيق الشكلي والتدقيق على الوثائق:

أولاً: التدقيق الشكلي: يعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين ويتم التدقيق في مكاتب المفتشيات عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها من خلال:

✓ التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.

✓ التأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات.

✓ محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريحات.

ثانيا : التدقيق على الوثائق : هي مجموعة الأعمال المنجزة والتي من خلالها يتم القيام بفحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتمادا على المعلومات المكونة للملف الجبائي وبصفة خاصة تلك التي تمثل زيادة في رقم الأعمال، بحيث تقارن كل محتويات التصريحات بالوثائق الملحقة به ومجموع المعلومات التي هي بحوزة المصلحة والتي تتحصل عليها من مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة من المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة على الوثائق.¹²

الفرع الثاني: التدقيق المعمق

يهدف هذا النوع من التدقيق إلى استدراك التهرب الجبائي، على مستوى المديرية الضرائب الولائية وهو استمرار للرقابة على الوثائق ويمكن التمييز هنا بين ثلاثة أنواع من التدقيق وهي:

أولا : التحقيق في المحاسبة (V.C) : التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا) ، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها و الهدف الأساسي من التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة واجراء كل التحريات هو تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، سواء كان ذلك في حالة القبول الصريح من طرف المكلف، أو إعادة التقييم من طرف المحققين ، أو في حالة التقييم التلقائي إثر رفض المحاسبة.¹³

ثانيا: التحقيق المصوب (V.P) يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوّب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية ، ويتم كذلك التحقيق عندما تشكل الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية ، وبصفة عامة التدقيق المصوب هو إجراء رقابي مصوب ، أقل شمولا، سريع وأقل بعدا من التدقيق المحاسبي.¹⁴

ثالثا : التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (V.A.S.F.E)

ويتمثل في مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام ، أي أن نوع الضريبة المدقق فيها تتمثل فيم الضريبة على الدخل الاجمالي IRG فقط.

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية في الجزائر أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الاجمالي ، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم

¹² عائشة بن عثمان ، بوعلام ولهي ، فعالية الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء ، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية المسيلة العدد

2017/17 ص 148

¹³ العبد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثالثة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008 ، ص37.

¹⁴ أنظر المادة 20- مكرر من " قانون الإجراءات الجبائية 2019 "، ص13.

لا، عندما تكون لديه التزامات متعلقة بالضريبة وفيه يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة و الحالة المالية من جهة أخرى ، ولا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل بحيث يتوجب عليهم إعلان المكلف مسبقا بهذا التحقيق من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام مرفوق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة ومنحه أجلا أدنى للتحضير لمدة 15 يوم ابتداء من تاريخ الاستلام ولا يمكن أن يمتد التحقيق طيلة فترة تفوق سنة واحدة.¹⁵

المبحث الثاني : تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي .

إن توسع نطاق وأنواع الضريبة أدى إلى ظهور ظاهرة التهرب الضريبي التي تعد من أخطر المشكلات التي تواجهها الدول، وهذا يرجع للتحايل الذي يقوم به المكلفين بالضريبة مستخدمين في ذلك عدة طرق، للتملص من دفع الضريبة المفروضة عليهم ، فتسعى الإدارة الجبائية لمعالجة هذه الظاهرة وتطبيق مختلف الأساليب الوقائية والردعية على المكلفين للسيطرة عليهم ، وحتى نفهم موضوع التهرب الضريبي لا بد أن نحدد مضمون هذا الأخير والأسباب التي جاءت به، وكيفية قياس حجم خطورته ، والأساليب المطبقة لمكافحته عبر منظومة متكاملة ومتناغمة من التشريعات، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي .

سنتناول في هذا المطلب كل من مفهوم وأنواع والأسباب المؤدية إلى تنامي ظاهرة التهرب الضريبي مع تبيان مختلف الأشكال التي تظهر عليها، والآثار المترتبة عنها على المستوى الاقتصادي والمالي والأخلاقي.

الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي

التعريف الأول: عرفه الدكتور عادل أحمد حشيش على أنه " محاولة المكلف الذي تتوفر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، مما يؤدي إلى عدم تحصيل أية ضريبة ، ويحدث التهرب غالبا حينما يعمد المكلف إلى مخالفة نص من نصوص القانون بأي طريقة ، وخاصة في مرحلة تحديد الوعاء الضريبي ، كأن يقوم المكلف بإخفاء جزء كبير من المادة الخاضعة للضريبة عن أعين الإدارة ، أو يقوم بإظهار قدر ضئيل جدا من تلك المادة خلافا للحقيقة " .¹⁶

التعريف الثاني: يعرف عبد الباسط علي جاسم الزبيدي التهرب الضريبي بأنه " عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية أم من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة وينجم عن ذلك آثار سيئة للخزينة العامة وأثار سيئة على المكلفين الآخرين حيث يتحملون عبء الضريبة بينما يفلت آخرون منها مما سيؤدي إلى عدم تطبيق العدالة في توزيع الأعباء المالية " .¹⁷

¹⁵ أنظر المادة 21 من " قانون الإجراءات الجبائية 2019 " ، ص15.

¹⁶ عادل أحمد حشيش أصول الفن المالي للاقتصاد العام مدخل الدراسات أساسيات المالية العامة ، دار المعرفة بيروت 1997ص200

¹⁷ عبد الباسط علي جاسم الزبيدي ، المالية العامة و الموازنة العامة للدولة و الرقابة على تنفيذها دراسات مقارنة الطبعة الأولى دار الكتب و الوثائق القومية الأردن

التعريف الثالث: " التهرب الضريبي هو فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي " 18 ، أو " هو عبارة عن تقديم معلومات ناقصة من طرف المكلفين مما ينتج عن ذلك عدم تحصيل الدولة للإرادات الضريبية " 19 .

لذلك يمكننا أن نوجز من مختلف التعاريف السابقة تعريفا للتهرب الضريبي بأنه امتناع المكلفين عن دفع الضريبة المستحقة عليهم سواء بشكل جزئي أو كلي، ومخالفة النصوص القانونية بالالتجاء إلى مختلف الأساليب الاحتيالية مستندين في ذلك إلى طرق مشروعة أو غير مشروعة مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها .

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي

لذلك يوجد نوعين من التهرب الضريبي، تهرب مشروع وتهرب غير مشروع.

أولاً: التهرب المشروع (التجنب الضريبي): وهو الذي لا يتضمن أية مخالفة قانونية وذلك باستغلال بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي نتيجة عدم صياغة بعض الأحكام القانونية بدقة ، وبهذا لا يترك المكلف أية مخالفة قانونية وبالتالي لا يمكن ملاحقته أو فرض عليه أية عقوبة ، مثال ذلك التهرب من ضريبة الدخل عن طريق تجزئة الشركة الكبرى إلى عدة شركات صغيرة بحيث تكون مستقلة إحداهما عن الأخرى من الناحية القانونية أو تخلص الشركات المساهمة من الضريبة على الأرباح عن طريق زيادة النفقات العمومية ونفقات السفر والولائم الخاصة بالعمل والإعانات ... إلخ ، أو تجنب تطبيق المعدلات التصاعدية بتحويل جزء من الأرباح إلى رواتب وأجور. 20 و في هذا يمكن التمييز بين ثلاث حالات لهذا التهرب هي:

1- تهرب ناتج عن تغيير سلوك المكلف: وذلك من خلال بعض السلوكيات التي يتخذها المكلف بغرض تجنب الضريبة مثل الامتناع من استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد تفادي دفعها، وأيضاً ترك نشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة ، و الانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل ، نلاحظ أن هذا التهرب يركز على إرادة المكلف الذي يجب أن يكون على علم بمختلف الضرائب المفروضة.

2- تهرب ضريبي ينظمه التشريع الضريبي: يستند هذا التهرب كون أن الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف مالية، اقتصادية واجتماعية ، لذلك ينظم المشرع هذا النوع لتحقيق أهداف معينة مثل : التخفيضات الممنوحة بمناسبة تحقيق فوائض القيم الخاصة بالتنازل عن الأصول الثابتة ، ونبين ذلك في:

✓ إذا تعلق الأمر بفوائض قيم قصيرة الأمد، يحسب مبلغها في حدود 70 % من الربح الخاضع للضريبة.

✓ إذا تعلق الأمر بفوائض قيم طويلة الأمد، يحسب مبلغها في حدود 35 % من الربح الخاضع للضريبة.

¹⁸ راشد أمين ، دور التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية ، مجلة روي اقتصادية جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي العدد 12 جوان 2017، ص

¹⁹ حسن سالم محسن الحصر الضريبي ومدى مساهمة في الحد من التهرب الضريبي مجلة الدنانير ، جامعة المستنصرية ، العراق العدد 9 2016 ص 512

²⁰ محمد طاقة ، هدى العزاوي اقتصاديات المالية العامة الطبعة الثانية ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة عمان ، الأردن 2010 ص 118-119

في هذا المثال إن التهرب المشروع يتم من هذا المنظور عن طريق لجوء المكلف إلى التخلص من دفع الضريبة جزئيا ، وذلك بالاحتفاظ بالعناصر المكتسبة في أصول المؤسسة مدة تتجاوز ثلاث سنوات حتى يستفيد من تخفيض الوعاء الضريبي قدره 65% بدلا من أن يتنازل عليه في مدة لا تتعدى ثلاث سنوات أين معدل التخفيض مقدر ب35% وبهذا يكون المكلف قد تهرب من دفع ما قيمته 40% على خزينة الدولة كتحصيل ضريبي كان من المفروض أن يتحقق.

3- تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الضريبي: قد يتحقق التهرب الضريبي نتيجة وجود ثغرات في القانون الضريبي ، وهو ناتج عن إهمال المشرع وفي هذه الحالة يقوم المكلف باستغلال ثغرات التشريع الضريبي ، ومن أجل ذلك قد يستعين المكلف بأهل الخبرة و الاختصاص لاكتشاف تلك الثغرات.²¹

ثانيا : التهرب الغير المشروع (الغش الضريبي):

لقد نص التشريع الجزائري على هذا النوع من التهرب الضريبي وذلك في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " يعاقب كل تملص أو من حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسيه في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته ، كليا أو جزئيا " ²² ، ومنه نجد أن الغش الضريبي يتضمن مخالفة لأحكام القوانين والأنظمة، فتندرج بذلك تحت كل طرق الغش المالي وما تنطوي عليه هذه الطرق من الالتجاء الى طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة ، وقد يقع التهرب الغير المشروع عند تحديد وعاء الضريبة وربطها أو عند تحصيلها : ومن أمثلة التهرب في الحالة الأولى أن يمتنع المكلف عن تقديم اقرار بدخله طبقا للقانون أو يقدم إقرار غير صحيح يتضمن بيانات خاطئة لتقدير الضريبة على أساسها، أما التهرب عند تحصيل الضريبة فيكون بإخفاء الشخص أمواله بحيث يتعذر على مصلحة الضرائب أن تستوفي من تلك الأموال مبلغ الضريبة التي تم ربطها على المكلف.²³ و فيما يلي جدول يبين أوجه الاختلاف والتشابه بين التجنب الضريبي والغش الضريبي :

الجدول رقم (1): التفرقة بين التجنب الضريبي والغش الضريبي

التهرب المشروع (التجنب الضريبي)	التهرب الغير مشروع (الغش الضريبي)
✓ يسلك المكلف في سبيل ذلك طرق مشروعة عن طريق ثغرات القانون.	✓ يسلك المكلف طرق غير مشروعة التدليس و الاحتيال.
✓ لا يقع على المكلف أي عقوبة أو جزاء.	✓ يعاقب عليه القانون.
✓ تخفيض العبء الضريبي و التخلص من دفع الضريبة كليا أو جزئيا.	✓ تخفيض العبء الضريبي و الامتناع عن تسديد الضريبة بشكل كلي أو جزئي.
✓ سوء النية ونقص الوعي الضريبي.	✓ سوء النية ونقص الوعي الضريبي .
✓ التأثير على الحصيلة الضريبية للدولة.	✓ التأثير على الحصيلة الضريبية للدولة.

²¹ عبد القادر مرغاد التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي ، مذكرة ماستر في علوم التدبير جامعة محمد خيضر- بسكرة 2016- 2017 ص 31 – 32

²² أنظر المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثل 2019 ص 82

²³ محمد سعد ، العلاقات القانونية بين الممول و الإدارة الطبعة الأولى ، مكتبة ومطبعة الاشعاع الفدية ، مصر 2000

المصدر : من إعداد الطالب من خلال التعاريف السابقة الذكر.

الفرع الثالث: أسباب التهرب الضريبي

أسند الفقه التهرب الضريبي إلى عدة أسباب وهي:

أولاً: عامل نفسي وأخلاقي وظروف تاريخية

أياً كان التبرير لفرض الضريبة إلى أن الفرد محب لماله وحريص عليه، وهذا يرجع إلى عامل نفسي مغروس في طبيعة الإنسان، وزاد هذا الشعور أن الضرائب في العصور القديمة كانت تتصف بالظلم واستخدام أقصى وسائل الإكراه في تحصيلها مما دفع آدم سميث إلى القول " ليس أثقل على نفوس الناس من ظل الضرائب." فالظروف التاريخية التي صاحبت فرض الضرائب أثرت تأثيراً كبيراً في ترك الانطباع بالكراهية للضرائب من قبل الأفراد - ففي أوروبا ومنذ عهد الرومان ورغم أنه في وجدانهم أن الضرائب تعتبر عملاً من أعمال السيادة تجريها السلطة المركزية لصالح الدولة ، إلا أن تاريخ فرض هذه الضرائب كان يتصف بالظلم سواء من حيث طريقة فرضها أو تحصيلها مما جعل الكراهية للضرائب تستمر عبر التاريخ ، ومن الملاحظ أن الثورة الفرنسية كان من أول أهدافها تغيير النظام الضريبي. وعلى الرغم من تطور النظم الضريبية الحديثة من حيث العدالة في فرضها بموافقة البرلمان باعتبارها ممثل الشعب على فرضها ، مما ترتب عليه تقيد الحكومات في فرض الضرائب، إلا أنه ينقص ذلك وخاصة في دول العالم الثالث الوعي الضريبي.

ثانياً: الإدارة الضريبية

للإدارة الضريبية دور كبير في التوسع أو التضييق من التهرب الضريبي ، فإذا كانت الإدارة الضريبية على درجة كبيرة من الكفاية والنزاهة في فرض الضريبة ، فإن ذلك سوف يحد من التهرب الضريبي ، في حين عدم كفاية الإدارة الضريبية، و انتشار الفساد في هذه الإدارة الذي بدوره سوف يؤدي إلى إيقاع الظلم على المكلفين ، الذين ليس أمامهم في مواجهة هذا الظلم إلا عن طريق التهرب الضريبي.

ثالثاً: التشريع الضريبي

لنصوص القانون دوراً كبيراً في مسألة التهرب الضريبي ، فعدم مراعاة المشرع عند فرض ضريبة أو زيادة سعر ضريبة مدى العبء الضريبي الذي يتحمله الفرد ، سوف يؤدي بالفرد إلى مواجهة هذا العبء عن طريق التهرب الضريبي ، كما أن ضعف الجزاءات التي توقع على المتهرب من دفع الضريبة تكون حافزاً على التهرب الضريبي.

رابعاً : الظروف الاقتصادية

فالمشاهد أن التهرب الضريبي يقل في أوقات الرخاء لتوفر الأموال، في حين يزداد في أوقات الأزمات.²⁴

خامساً: العوامل السياسية

يعتبر عدم إتاحة الفرصة الكافية للمواطنين للمشاركة في الحياة السياسية وصنع القوانين التي تحكم شؤونهم الحياتية بما في ذلك القوانين الضريبية باعثاً هاماً للتهرب الضريبي ، ويمكن القول هنا أن التهرب الضريبي ينتشر ويستفحل أمره في أجواء الأنظمة الديكتاتورية ويتضاءل كلما أخذت الأمة والدولة بالأسباب الديمقراطية

²⁴ سالم محمد شويكة : المالية العامة و التشريعات الضريبية ، الطبعة الأولى ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان الأردن 2015 ص 130 - 131

وكلما تمكن الجمهور من الرقابة بالوسائل المختلفة وكلما توفرت له الوسائل للاطلاع وابداء أريه في السياسات المالية وسياسات الإنفاق.

كما يعتبر عدم إشراك المواطنين في صنع القرار السياسي للدولة ، وحرمانهم من حريتهم في التعبير عن آرائهم السياسية بحرية ، وكذلك المشاركة في صياغة القوانين التي تسيّر أمور حياتهم بما فيها القوانين الضريبية ، كل ذلك يعتبر دافعا قويا ، للمواطن للتعبير عن عدم رضاهم عن النظام السياسي ، ويضعف عندهم روح الولاء للوطن والدولة والشعب.

و كذلك يوجد أسباب سياسية خارجية للتهرب من الضريبة، عندما تقوم الدولة المحتلة بجباية الضريبة من المواطنين، ويعتبر المواطنون إن التهرب من الضريبة وسيلة شريفة من وسائل النضال والتحرر ضد الدولة المستعمرة.²⁵

وفي أري الباحث، ومن النقاط السابقة ، يمكن تلخيص الأسباب المؤدية إلى ممارسة أفة التهرب الضريبي في النقاط الأربعة التالية:

✓ قلة الخبرة وعدم كفاءة موظفي مصالح الضرائب مما ينتج عنه ضعف الوعي الضريبي عند المواطنين.

✓ التعقيدات التي يشهدها التشريع الضريبي.

✓ عدم إعطاء اهتمام كافي للضريبة وما تلعبه من دور في التنمية الاقتصادية.

✓ تعارض المصالح بين المكلف و الدولة.

الفرع الرابع: أشكال التهرب

لضريبي

أولاً: الامتناع

في هذه الحالة لا يدفع المكلفين أية ضرائب على الإطلاق ، أي أنه يمتنع عن القيام بالواقعة أو التصرف الذي تفرض على أساسه الضريبة ويعتبر هذا أكثر الوسائل بساطة ، ومثال ذلك امتناع شخص عن استهلاك سلعة ما خاضعة لضريبة مرتفعة فرضها المشرع مراعاة لاعتبارات اقتصادية أو اجتماعية للحد من استرادها توفى ار للعملات الأجنبية أو حفاظا على الصحة العامة ، كما يستطيع المكلف توظيف كل ثروته في سندات قروض أصدرتها الدولة وأعفته أعفت دخله من الضرائب لتشجيع الاكتتاب فيه فالمكلف لا يدفع أي ضريبة على ثروته.

ثانياً: الإحلال ويتمثل في اتجاه المكلفين إلى أنشطة لا تفرض عليها ضريبة ويتجسد ذلك مثلا في الاستثمار في القطاع الفلاحي ، حيث أعفى المشرع المهتمين بهذا الميدان من الضرائب وغالبا ما يكون هذا الإعفاء لمدة معينة لتشجيع الأف ارد نحو الإنتاج الزراعي من أجل تحقيق الاكتفاء الذاتي وخلق مناصب شغل والتقليل من البطالة وهذا الإعفاء قد يمس أحيانا الإنتاج التقليدي أو الحرفي لما له من أهمية على الصعيد الثقافي والحضاري.

الفرع الخامس: آثار التهرب الضريبي

أولاً: آثار اقتصادية فالتهرب يؤدي إلى عرقلة مشاريع الدولة والحكومات في التنمية الاقتصادية والنهوض بالبلد ، كما أنه يؤثر على إدارة المشروعات بحيث يقوم أصحاب العمل باجتناّب أموالهم وتخصيص أموال

²⁵ طارق حمدي حمدان أبو سنيّة ، العوامل المؤثرة في التهرب الضريبي و التجنب الضريبي و علاقتها بالشكل القانوني لمكتبة التدقيق والمحاسبة و الشكل القانوني للشركة ،

رسالة ماجستير في المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا الأردن 2008 ص 52

الضريبة التي لم تدفع كربح مما يخفض نفقة الإنتاج ، فالشركة التي لا تدفع الضريبة تقل تكلفة إنتاجها بالنسبة لتكلفة إنتاج الشركات الدافعة للضريبة فتذهب أموال الضريبة كإيراد لها وهذا يجعل لها ميزة تنافسية على حساب غيرها ، كما يؤثر التهرب الضريبي على الصناعة الوطنية ، فالمتهربين من الضرائب من الشركات المنتجة تزداد رؤوس الأموال بين أيديهم ، مما يحفزهم على استيراد السلع الأجنبية وهذا يشغف الصناعة المحلية ولو تم التصنيع محليا فسيكون منخفض الجودة.²⁶ ويمكن تحليل الآثار الاقتصادية للتهرب كما يلي:

1- تأثير على المنافسة: يقود التهرب الضريبي بالإخلال بقواعد المنافسة حيث تكون المؤسسات المتهربة، من دفع الضرائب أحسن وضعية من المؤسسات التي تلتزم بأداء واجباتها الضريبية ، خاصة عندما تكون الضرائب مرتفعة ، وذلك عن طريق الاستفادة من مبالغ الضرائب غير المتقطعة ومساهمتها في التمويل ومقوية مكانتها في السوق.

2- التأثير على الصناعة الوطنية: يؤدي التهرب الضريبي إلى زيادة حجم النقد المتاح في أيدي المتهربين، مما يدفعهم على زيادة إنفاقهم الاستهلاكي وزيادة إقبالهم على السلع المستوردة، والتي يسعى المشرع في الدول النامية إلى حماية الإنتاج الوطني منها وذلك نظير تمتعها بعامل الجودة والتنوع، وهو ما تنقده الصناعة الوطنية في بداية نشأتها، وهو ما يؤدي إلى إخفاض حجم الطلب عليها، بما يؤثر على سير تلك المشروعات وبضعف صمودها أمام منافسة السلع الأجنبية .

3- إعاقة التقدم الاقتصادي: حيث أن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب ، لا يسمح بتكوين ادخار عام ، لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية بالإضافة إلى ذلك ، فإن انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمار ، ويترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة ، كما أن لجوء بعض المؤسسات للتهرب يسمح لها بالبقاء رغم قلة إنتاجها وضعف مردوديتها، وفي المقابل يخلق مشاكل للمؤسسة المنتجة ، وذات المردودية المرتفعة ويثبط الجهود التي تهدف إلى رفع الإنتاجية، وهذا ما يبب إعاقة المنافسة الاقتصادية ونتيجة لذلك كله إعاقة التقدم الاقتصادي.

4- التوجه الوهمي للنشاط الاقتصادي: يعطي التهرب الضريبي توجيهها وهما للنشاط الاقتصادي، حيث يؤدي إلى توجه عناصر الإنتاج إلى أنشطة لا تحظى بالأولوية (بل يتم تصنيفها ضمن نشاطات الاقتصاد الموازي)، وهي في الغالب أنشطة يسهل فيها التهرب الضريبي وذات إنتاجية ضعيفة، وهذا على حساب الأنشطة التي تسعى أي دولة كانت إلى توجيه عناصر الإنتاج إليها، وفي إطار سياستها الاقتصادية العامة.

5- ندرة رؤوس الأموال: ويحدث ذلك نتيجة لأحد المستويين التاليين:

• **على المستوى الداخلي :** عند قيام الممولين المتهربين باكتناز حصيلة التهرب على شكل أوراق نقدية أو على شكل معدن كالذهب ، وهذا ما ينقص في موجودات الاقتصاد من رؤوس الأموال.

• **على المستوى الداخلي :** عند قيام الممولين بفتح حسابات بنكية خارج الوطن، وتحويل الأرباح التي يتم إخفاؤها إليها ، وبذلك تهرب رؤوس الأموال ، وهذا ما يحدث نزيف للاقتصاد الوطني.²⁷

ثانيا: آثار مالية

²⁶ أحمد عبد السميع علام المالية العامة المفاهيم و التحليل الاقتصادي و التطبيقي ، الطبعة الأولى ، مكتبة الوفاء الإسكندرية 2012 ص 174 - 184

²⁷ فاطمة تبوكيوت ، زهبة سماعيلي ، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب و العش الضريبيين . مذكرة Master في العلوم التسيير جامعة بومرداس جوان 2017 ص 11 -

هنا يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العمومية وبالممولين، فالضرر على الخزينة العمومية يكون فانخفاض حجم الإيرادات العامة مما يؤدي إلى عدم قيام الدولة بوظائفها على أكمل وجه، وبالتالي انخفاض الاستثمارات فتدني قطاع الخدمات، أما الضرر على الممولين فإنه يؤدي إلى المساس بالعدالة الجبائية نظرا لأن البعض يدفع الضريبة، بينما يتهرب منها آخرون جزئيا أو كليا، مما يضر المتهربين.²⁸

ثالثا : آثار اجتماعية

يؤدي التهرب الضريبي إلى أضرار وخيمة بالمجتمع تتجسد في إضعاف أخلاق الأف ارد وتلاشي العدالة الجبائية بين المكلفين وجعل الجو السائد بينهم مشحونا بالكرهية والعدوانية مما ينتج إلى زيادة الفقر والحرمان ومعاناة الطبقة الفقيرة والمتوسطة ، كما يؤدي إل تدهور الحس الجبائي الذي يولد انعدام الثقة بين المتعاملين بصفة خاصة والمجتمع بصفة عامة ، إذ أن المكلفين النزهاء سيشعرون بأنهم موضوع استغلال من طرف النظام الجبائي خاصة في ظل غياب الإدارة الجبائية لمحاربة هذا التهرب فلا يجدون منفذا لتخفيف هذا العبء سوى باللجوء إلى الغش والتهرب الضريبي.²⁹

ومن خلال كل ما قمنا بعرضه يرى الباحث، أن كون الضرائب مصدر ار أساسيا للإيرادات الدولة وأنها أداة فعالة تستعملها للتهرب من أعبائها العامة فإن التهرب منها يكون له تأثيرا سلبيا كبيرا على الحصيلة الضريبية للدولة وبالتالي انخفاض الاستثمار، مما يؤدي إلى تدني قطاع الخدمات ومنه إضعاف الحس الجبائي بين المواطنين.

المبحث الثالث : الدراسات السابقة

المطلب الأول : دراسات السابقة حول التدقيق الجبائي

1-سميرة بوعكاز " مساهمة فعالية التدقيق في الحد من التهرب الضريبي"، البحث هو عبارة عن رسالة دكتوراه قدمت بمعهد العلوم الاقتصادية بجامعة بسكرة 2014-2015، قامت من خلالها الباحثة بتناول أربع نقاط تحدثت فيهم عن النظام الضريبي والتهرب الضريبي في الجزائر وعن التدقيق الجبائي كما قامت بالتعريف بإجراءات التدقيق الجبائي، وفي الأخير قدمت الدراسة التطبيقية التي كانت في مديرية الضرائب لولاية بسكرة وتوصلت الى نتائج أهمها:

- ✓ يمكن أن يؤدي التدقيق الجبائي دوار 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.
- ✓ يمكن للتحفيزات المقدمة للمراجعين وأعاون الإدارة الضريبية ماديا أو معنويا أن ترفع من مردودية عملهم.
- ✓ تحسين العلاقة مع المكلفين وضرورة استفسارهم واستعلامهم عن حقوقهم وواجباتهم الجبائية، والرجوع للإدارة الضريبية لتزويدهم بالمعلومات اللازمة والمشاركة في ملتقيات متعلقة بالإدارة أو وزارة المالية لتطوير ثقافتهم، واقناعهم بضرورة واجبههم نحو الالتزام الضريبي.

²⁸ محمد شريف السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية جامعة ابي بكر بالقلايد تلمسان 2009 - 2010 ص 65 - 66

²⁹صهيب بن يوسف محمد عبد السلام ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي . مذكر ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة جامعة الجيلاني بونعامة . خميس مليانة

2- لياس قلاب ذبيح "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية" مذكرة ماجستير في علوم التسيير بجامعة محمد خيضر بسكرة 2010-2011، تم التعرض لثلاث فصول حيث كان الفصل الأول مخصص للرقابة الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري والفصل الثاني يتمحور على قدرة التدقيق على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر والفصل الثالث الدراسة التطبيقية بمديرية الضرائب لأم لبواقي توصل الى نتائج أهمها:

✓ يجب على العون المدقق الاطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية التدقيق المحاسبي بهدف رسم الخطط المتبعة وتحديد مختلف الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني للمكلف ثم إتباع كل المراحل والخطوات اللازمة.

✓ الحرص على تطبيق حق الاطلاع والمعاينة لتساعد الأعوان المدققين على كشف الأخطاء والتجاوزات التي ارتكبتها المكلفون بالضريبة عن قصد أو دونه وهذا عن طرق القيام بالأبحاث الخارجية والتدخلات الميدانية مع طلب معلومات من كل الأطراف التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمكلف بالضريبة.

✓ الاطلاع الدائم على القوانين الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحديثها عن طريق قوانين المالية أو المراسلات والتعليمات الصادرة من طرف المديرية العامة للضرائب، لتباعد العون المدقق في أداء مهامه وعم الوقوع في أي نصوص قانونية عدلت أو ألغيت مما تسبب له تجاوزات في حق المكلف أو في حق الإدارة الجبائية.

المطلب الثاني: دراسات السابقة حول التهرب الضريبي

3- غزوة ميروك " فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي " الدراسة عبارة عن مذكرة

مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة، بجامعة محمد خيضر بسكرة، لسنة 2015-2016، تمحورت الدراسة عن أهمية وفعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي، حيث تم التطرق فيها في البداية إلى عموميات حول التهرب الضريبي ووسائل مكافحة هذا الأخير، كما خصصت مدخل للرقابة الجبائية وأهم آليات تفعيلها، أما الفصل الثاني كان تحت عنوان تقييم الرقابة الجبائية، دراسة ميدانية لمديرية الضرائب لولاية بسكرة وتوصلت فيها إلى أهم النتائج يمكن ذكرها كما يلي:

✓ شهدت ظاهرة التهرب الضريبي انتشارا واسعا في القرن الحالي، ويعود ذلك للأثار المتعددة التي أفرزتها التغيرات والتحولات الاقتصادية نتيجة زيادة التوجه نحو العولمة، وسقوط الحواجز التجارية وثورة المعلومات والاتصالات، التي أدت إلى بروز أنواع وطرق جديدة للتهرب الضريبي كالتهرب الإلكتروني، التهرب عن طريق الجناات الضريبية.

✓ إن للرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة وتحمي المكلفين بالضريبة ويؤدي عدم الالتزام بها إلى بطلان الرقابة الجبائية.

✓ إن طريقة التحقيق المحاسبي تبقى محدودة الفعالية لأنها لا تستطيع أن تصل إلى كافة المداخل المتحصل عليها من طرف الأشخاص الطبيعيين ، وهذا مما يؤدي إلى تدعيمه بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة والى التحقيق المصوب في المحاسبة بغية توسيع من صلاحيات الإدارة و أعوان الرقابة الجبائية.

4- سيلية بوكموش ، " دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي " الدراسة عبارة عن مذكرة شهادة الماستر في الحقوق تخصص القانون العام للأعمال ، جامعة عبد الرحمن ميرة بجاية سنة 2017

الدراسة كانت مقسمة إلى فصلين ، تناولت فيهما أن الرقابة الجبائية آلية فعالة لمكافحة التهرب الضريبي كما تم من خلالهما إجراء تقييم للرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ، و قدمت أهم الصعوبات المعيقة لعمل هيئات الرقابة الجبائية في إطار مكافحة الظاهرة بحيث توصلت إلى ما يلي:

✓ لا يمكن الحكم على فعالية الرقابة الجبائية كون أنها تعاني من نقص الكفاءات والإطارات متخصصة في المجال الرقابي بالإضافة إلى الآليات التي استحدثها المشرع الجزائري مؤخرا، والتي يستحيل الحكم على نجاحها ومساهمتها في إنجاح عملية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ، طالما أن مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب لم يتم تعميمها بعد على كامل التراب الوطني ، لكون أن معظمها لا زالت قيد التشييد وبعضها لم تبنى بعد ، لكن باستطاعتها إنجاح هذه العملية والرفع من فعاليتها مستقبلا.

✓ غياب الرقابة الداخلية لمراقبة عمل موظفي الإدارة الجبائية أدى إلى استفحال ظاهرة الرشوة التي سادت مؤخرا أوساط مصالح الإدارة الجبائية.

✓ تنامي ظاهرة التهرب الضريبي لكون أن السياسة العقابية المنتهجة من قبل المشرع الجزائري لبيت كافية لقمع هذه الظاهرة وردع المتهربين.

المطلب الثالث : ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة:

✓ الدراسة تبين الدور الذي يلعبه التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي.

✓ تناولنا مختلف الإجراءات والطرق لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي.

✓ تبين الدراسة مختلف العقوبات المطبقة على المتهربين من الضرائب.

خلاصة الفصل

يعتبر التدقيق الجبائي من اهم الاجراءات التي تتبعها الإدارة الجبائية من اجل التأكد من صحة المعلومات الواردة في التصريحات المكتبة من قبل المكلفين بالضريبة ومدى امتثالهم للقواعد و القوانين الجبائية كما تسمح هذه العملية باكتشاف الأخطاء وتصحيحها بغية الأهداف المنشودة والمنتظرة من تلك العملية سواء كانت هذه الأهداف قانونية مالية اقتصادية او اجتماعية ولتحديد هذه الأهداف تم تقسيم التدقيق الجبائي الى عدة أنواع هي التدقيق العام او الرقابة العامة ويشمل التدقيق الشكلي و التدقيق في الوثائق التدقيق المعمق او الرقابة المعمقة وفيها الفحص المحاسبي التحقق المصوب في المحاسبة والتحقق المعمق في مجال الوضعية الجبائية الشاملة الذي يعتبر من اهم أنواع التدقيق الجبائي وكذلك هناك التدقيق عن طريق الفرق المختلطة و التدقيق الفني .

ونظرا لأهمية التدقيق الجبائي تم انشاء عدة هياكل تختص بتنفيذ هذه العملية كما ان المشروع قام بسن مجموعة من القوانين والاجراءات التي تنظم سير عملية التدقيق من خلال الحقوق والوسائل الممنوحة للإدارة الجبائية وفي المقابل منح المكلفين الخاضعين للرقابة حقوقا وضمانات تحميهم من الإدارة الجبائية ان اخطأت ولتسهيل هذه العملية أكثر وبنيتها الى غاية كتابية التقرير الذي يحتوي على النتائج التي توصل اليها المدقق الجبائي اثناء أداء مهمته.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية لمراقبين ومفتشين
لمديرية الضرائب

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 شيئاً فشيئاً تتغير ذهنية المكلفين وتتوضح أخلاقيات المهنة. لتحقيق ذلك لا بد من إرساء نظام جبائي يتميز بالعدالة والبساطة بالإضافة الاستقرارية، وإلا كانت محل شك من طرف المكلف الذي ما إن يبدأ في استيعاب مبادئ القانون حتى تكون محل تغيير وتعقيد جديدين، ولأن الإدارة الجبائية هي المكلف قانونياً 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 ونوعاً، 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 وصفاً لمنهج الدراسة، وكذلك دراسة تقييمية لعمل الإدارة الضريبية من خلال مؤشرات التسيير، وكندعيم للعمل الميداني أيضاً قمنا باستخدام طريقة الاستبيان .

و قد تم تقسيم الفصل إلى المباحث التالية :

_ طرق والأدوات المستخدمة

_ عرض نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها

المبحث الأول: الطرق والأدوات المستخدمة

سننظر في هذا المبحث الى عرض مفصل للأداة المستخدمة في الدراسة المتمثلة في الاستبيان بنوعيه الورقي والالكتروني.

المطلب الأول: عرض الاستبيان**اولاً: مرحلة إعداد وتصميم الاستبيان****1: تصميم الاستبيان**

مرت عملية تصميم الاستبيان بالمرحل التالية:

تتمثل أول خطوة في مرحلة إنشاء الاستبيان في تحديد الاحتياجات والبيانات، أي تحديد نوع المعلومات الواجب تجميعها والملائمة لمتطلبات البحث، وعلى هذا الأساس عدنا الى تساؤلات الدراسة وأهدافها من أجل استخراج المعلومات المطلوبة والتييس تساعدنا في الإجابة على التساؤلات المطروحة في إشكالية البحث، إضافة إلى تحديد الفئة المستهدفة من الدراسة والمتمثلين في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وقد تم تصميمه على ثلاث مراحل هي:

2/ مرحلة التصميم الأولي: هي الخطوة الأولى في عملية إعداد الاستبيان ، وفيها يتم جمع البيانات والمعلومات اعتماد على الجانب النظري من الدراسة ، وذلك حسب اطلاعنا على الدراسات السابقة ومراجعة الأدبيات المنشورة حول التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي ، وبعدها تم صياغة مجموعة من الأسئلة اعتماداً على الإشكاليات والفرضيات المحتملة ، كما كانت هناك معلومات معلقة بالصفات الشخصية لأفراد العينة و حددت العبارات الاستبيان كما يلي :

جدول رقم (2) متغيرات الدراسة الاستبائية

الاسئلة	العبارات
4	1 - البيانات الخاصة بالمعلومات والصفات الشخصية لعينة الدراسة
8	2 - دور التدقيق الجبائي
6	3 - دور مؤهلات المدقق الجبائي
6	4 - فعالية عمل التدقيق الجبائي ودورها في مكافحة التهرب الضريبي
5	5 - التهرب الضريبي
29	المجموع

الجزء الأول : (العمر ، المستوى التعليمي، عدد سنوات الخبرة)

الجزء الثاني: محاور الاستبيان هي : المحور الأول: التدقيق الجبائي وهو يتكون من ثلاثة عناصر: تم إدراج 3 عناصر 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 (08) عبارات، وقد طلب من أفراد الدراسة الإجابة عليها وهذا لمعرفة مدى قدرة برنامج التدقيق الجبائي خاصة المنفذ بشكل فعال 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، طلب 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 (06) عبارات، طلب من أفراد الدراسة الإجابة عليها وهذا لمعرفة مدى أهمية وقدرة عملية التدقيق الجبائي. المحور الثاني: التهرب الضريبي ويتكون من (05) 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).

المطلب الثاني : الأدوات الإحصائية المستخدمة

تم اعداد الأسئلة على ليكرات الثلاثي (Likert cale) و الذي يحتمل ثلاثة إجابات وهذا حتى يتسنى لنا تحديد اراء الافراد العينة لفقرات الاستبيان ، ويسهل بالتالي ترميز و تنميط الإجابات كما في الجدول التالي .

جدول رقم (3) الدرجات الموافقة لكل إجابة

الإجابة	موافق	محايد	لا أوافق
الدرجة	3	2	1

1- اختبار الاستبيان من خلال الفا كرو نباخ (cronbach's Alpha)

من أجل اختبار مصداقية و ثبات الاستبيان و للتأكد من مصداقية المسحوبة في الإجابة على الاستبيان ولكل متغير على حدا فقد تم استخدام معامل ألفا كرو نباخ لتحقيق الغرض المطلوب، حيث أن معامل ألفا كرو نباخ يأخذ قيمة بين الصفر والواحد (0 ، 1) ، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة تكون مقاربة للصفر ، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح ، أي أن زيادة قيمة المعامل ألفا كرو نباخ تعني زيادة مصداقية البيانات من عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة .

نتائج اختبار الثبات: عند تطبيق اختبار المصداقية و الثبات ألفا كرو نباخ على إجابات الدراسة المكونة من 40 فرد وجدنا أن قيمة المعامل بلغت (0,527) وهذا ما يبين الارتباط بين الإجابات جيدة و مقبولة احصائيا .

الجدول (4) : يوضح معامل ألفا كرو نباخ

العينة	معامل ألفا كرو نباخ
40	0.527

من إعداد الطالب أعتامدا على برنامج (spss)

3 : البرامج المستخدمة في البيانات

بعد أن تم تحصيل العدد النهائي للإستبيانات المقبولة، تم الاعتماد في عرض وتحليل البيانات على الحساب الآلي باستخدام البرنامج الإحصائي spss، لتسهيل عملية الملاحظة وبعية التحليل الجيد للبيانات التي تم جمعها.

ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها فقد تم استخدام الأساليب الإحصائية التالي:

1- الأساليب الإحصائية الوصفية: تمثلت الأساليب في:

- المتوسطات الحسابية.
- الانحرافات المعيارية.

2-الأساليب الإحصائية الاستدلالية الآتية:

- اختبار ألفا كرو نباخ

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها

يشتمل هذا المبحث على مطلبين، المطلب الأول يتعلق بعرض نتائج الدراسة ومناقشتها، وفي المطلب الثاني سنحاول تحليل وتفسير نتائج الدراسة واختبار الفرضيات ومناقشتها.

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة الميدانية

محاول في هذا المطلب أن نقوم بعرض النتائج المتوصل إليها باستخدام الأدوات الإحصائية والقياسية والبرامج المستعملة في معالجة البيانات التي تم جمعها عن طريق الاستبيان.

الفرع الأول: النتائج المتعلقة بخصائص عينة الدراسة

لقد تمت دراسة خصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية:

العمر، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، الوظيفة

أولا : بالنسبة بمتغير العمر: توزيع مجتمع الدراسة حسب العمر:

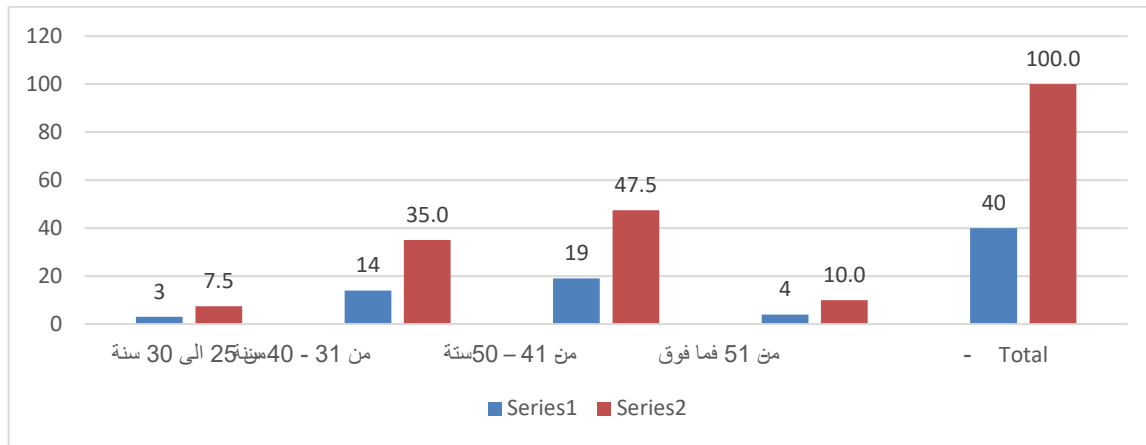
جدول رقم (5) توزيع مجتمع الدراسة حسب العمر

7.5%	3	من 25 الى 30
35.0%	14	من 31 الى 40
47.5%	19	من 41 الى 50
10.0%	4	من 51 فما فوق
100.0	40	مجموع

المصدر : إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss)

يتضح من الجدول رقم(5) أن فئة أفراد الدراسة الذين تتراوح أعمارهم بين 41-50 سنة هي الأعلى بين أفراد الدراسة ما نسبته (47.5) % ثم تليها نسبة (35.0) % للأفراد الذين أعمارهم بين 31-40 سنة ثم نسب (10.0) % للأفراد الذين أعمارهم من 51 سنة فما فوق وفي الأخير نسبة (7,5) % للأفراد الذين تتراوح اعمارهم 25 الى 30 سنة. 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 (1-2) توزيع مجتمع الدراسة حسب العمر



ثانيا : متغير المؤهل العملي:

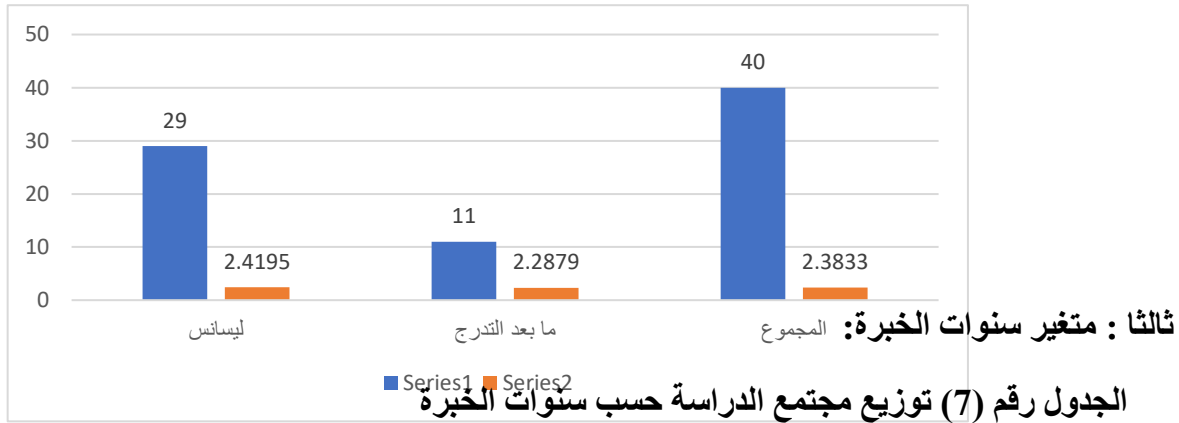
جدول رقم (6) توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي

المتغير	التكرار	النسبة
ليسانس	29	2.4195
ما بعد التدرج	11	2.2879
المجموع	40	2.3833

المصدر : إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss)

يتضح من خلال الجدول أن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي أغلبهم مستواهم ليسانس بنسبة

الشكل رقم (1-3) توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي

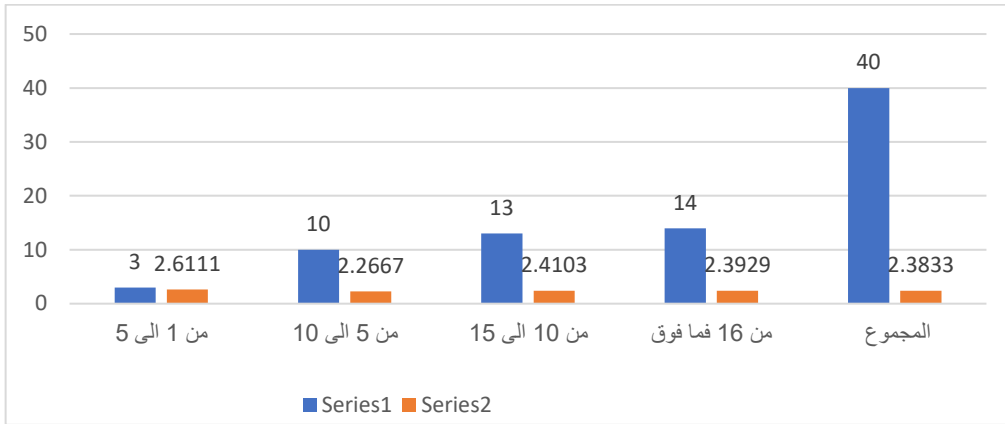


النسبة	التكرار	سنوات الخبرة
2.6111	3	من 1 الى 5
2.2667	10	من 5 الى 10
2.4103	13	من 10 الى 15
2.3929	14	من 16 فما فوق
2.3833	40	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بناء على مخرجات spss

يبين الجدول رقم (07) أن نسبة 2.6111% من عينة الدراسة خبرتهم 1 سنة-5 سنة ثم تليها نسبة 2.4103 % للفئة الذين خبرتهم من 10 الى 15 سنة وأما ما نسبته 2.3929% تراجمت خبرتهم ما بين 16 سنة فما فوق و2.2667% خبرتهم من 5 الى 10 سنوات أي أن غالبية المستجيبين خبرتهم من 1 الى 5 سنة وتليها ما خبرتهم أكثر من 10 الى 15 سنة هذا ما يعزز الثقة في إجابات المستجيبين والشكل التالي أكثر توضيحا.

الشكل رقم (1 - 4) توزيع مجتمع الدراسة حسب سنوات الخبرة



أولاً : النتائج المتعلقة باتجاه آراء المسحوبين حول محاور الاستبيان

1 - النتائج المتعلقة باتجاه آراء المسحوبين حول فقرات المحور الثاني

الفرع الثاني: النتائج المتعلقة باتجاه آراء المسحوبين حول محاور الاستبيان

1/ تحديد المتوسط المرجح واتجاه لدرجات مقياس ليكارت

لقياس درجة الموافقة لدور تدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي تم استخراج المتوسطات الحسابية لإجابات المسحوبين على جميع أسئلة المحورين مع اخذ الاعتبار أن درجة 2 تعتبر الحد الفاصل بين الموافقة وغير الموافقة حسب مقياس ليكات الثلاثي، ولكت التوزيع الطبيعي للعينة، جعل مقياس الفقرات كما يلي:

الرأي	المتوسط المرجح
غير موافق	1 الى 1.66
محايد	من 1.67 الى 2.33
موافق	2.34 الى 3

من اعداد الطالب

التحليل الكامل للاستبيان، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام spss

ومنه فإن طول المجال المستخدم هنا هي (2/3) أي حوالي 0.66 على أساس أن المسافة بين الأرقام الثلاثة 1 و 2 و 3، قد حصره فيها بينها مسافتان.

يوضح الجدول التالي تم التوصل اليها حول المحور الثاني من استبيان

الجدول رقم (8) النتائج المتعلقة باتجاه آراء المسحوبين حول فقرات المحور الثاني

الملاحظة	الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات البعد
مرتفعة	1	.62224	2.6500	1- هناك برنامج يخصص للقيام بعملية التدقيق الجبائي
متوسطة	5	.83359	2.3500	2 - 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.
مرتفعة	4	.78446	2.5000	3 - توفر الإدارة الجبائية الأدوات والوسائل اللازمة للقيام بعملية التدقيق الجبائي بجميع مراحلها.
مرتفعة	3	.78078	2.4250	4 - هناك معايير انتقاء ملفات المكلفين الخاضعين للتدقيق الجبائي.
متوسطة	8	.81610	2.2750	5 - هناك صلاحيات كافية للتحقيق في الملفات والسجلات المكلفين بالضريبة للوصول إلى المعلومات التي بحوزة دافعي الضرائب وغيرهم من الأطراف.
مرتفعة	6	.62224	2.6500	6 - يمكن أن يعمل برنامج التدقيق الجبائي على توعية المكلفين بالضريبة لكي تكون تصريحاتهم ذات مصداقية.
متوسطة	7	.83359	2.3500	7 - هناك معوقات تحد من القيام بعمل التدقيق الجبائي وهذا ما يؤدي إلى التهرب الضريبي.
مرتفعة	2	.78446	2.5000	8 - يمكن أن يكون من بين أهداف التدقيق الجبائي تطوير آلية التدقيق (خاصة ظهور العولمة) بما يحقق الفعالية.
			2.46	

المصدر: من اعداد الطالب استنادا لمخرجات spss

فيما يتعلق بالمحور برنامج التدقيق الجبائي، يتضح من الجدول (08) أن المتوسط الحسابي المرجح العام لفقرات البعد الأول و الذي يتمحور حول دور التدقيق الجبائي في تحقيق الفعالية وهو 2.46 ، مما يدل على عدم وجود تباين كبير بين آراء أفراد الدراسة ، حيث تم حساب المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري كل سؤال على حدا وهذا لتحديد درجة التأثير ، و التي قدرت مقياس موافق حيث أظهرت نتائج العنصر الأول و المتعلق ببرنامج التدقيق الجبائي ومدى فعالية تطبيقه ، أن هناك تأييد من قبل أغلبية المسحوبين بأن برنامج التدقيق الجبائي له أهمية كبيرة كمرحلة أولية من مراحل عملية التدقيق الجبائي .

التفسير: من خلال ما سبق يتضح أن المتوسط الحسابي لفقرات البعد الأول 2.46، مما يدل على أن أفراد الدراسة على درجة من الموافقة من برنامج التدقيق الجبائي ومدى فعاليته.

جدول (9) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد الثاني من المحور الأول.

الملاحظة	الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات البعد
مرتفعة	3	.40510	2.8000	1- اختيار مدققين جبائيين ذوي كفاءات ومؤهلات علمية وعملية للتأثير على آلية التدقيق الجبائي.
مرتفعة	1	.44144	2.9000	2 - يمكن لنظام الإعلام الآلي أن يكون له دور ايجابي في دعم المدقق الجبائي والتدقيق الجبائي بصفة عامة.
مرتفعة	2	.33493	2.8750	3 - هناك تأثير ايجابي بين كفاءة ومهارة المدققين الجبائيين ونوعية أداء مهام التدقيق.
مرتفعة	4	.64001	2.7250	4 - يمكن تدريب وتكوين المدقق الجبائي من القيام بعملية وفقا لمعايير متطلبات الفعالية.
متوسطة	5	.83359	2.3500	5 - هل هناك تفاعل ايجابي بين العاملين بالإدارة الضريبية خاصة بالتدقيق الجبائي والمكلفين بالضريبة ما يعكس على الحد من التهرب الضريبي.
متوسطة	6	.85335	2.3000	6 - تولي السلطات المختصة اهتماما وثيقا بالتحقيق الجبائي كتعيين أشخاص مناسبين ذوي مهارات وتخصيص الموارد الكافية.
			2.65	المتوسط العام

المصدر: من اعداد الطالب استنادا لمخرجات spss

يتضح من الجدول رقم (9) المتوسط الحسابي المرجح العام لفقرات البعد الثاني والذي يتمحور حول درجة دور مؤهلات المدقق الجبائي في التحقيق الفعالية الجبائية 2.65 مما يدل على عدم وجود تباين كبير بين الآراء أفراد الدراسة، حيث المتوسط الحسابي والانحرافات المعيارية لكل سؤال على حدا وهذا لتحديد درجة التأثير والتي قدرت في مجموعها على قياس موافق، حيث تشير نتائج المحور الثاني على رضا غالبية أفراد العينة، وعليه يمكن القول أن درجة تأثير مؤهلات المدقق الجبائي في تحقيق التدقيق الجبائي هي بدرجة كبيرة حسب آراء الأفراد العينة وقد قمنا بترتيب العبارات المقترحة حسب توجه استجابات غالبية عينة الدراسة والتي تنعكس على متوسطات الحسابية.

التفسير: من خلال مما سبق يتضح أن المتوسط الحسابي لفقرات البعد الثاني 2.65، مما يدل على أن أفراد الدراسة على درجة من الموافقة لوجود دور مهم في مؤهلات المدقق في تحقيق التدقيق الجبائي.

جدول رقم (10) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد الثالث من المحور الأول.

الملاحظة	الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات البعد
متوسطة		.74722	2.1750	1 - برأيكم هناك التزام تام بقواعد السلوك المهني عند القيام بعمل التدقيق الجبائي
مرتفعة	3	.81610	2.4750	2- هناك علاقة طردية بين فعالية التدقيق الجبائي والالتزام الضريبي للمكلفين وبالتالي صحة التصريحات.
متوسطة	5	.83166	2.2250	3 - هناك من يرى بأن الخوف من التعرض لتدقيق جبائي من طرف الإدارة الجبائية يؤدي إلى زيادة الالتزام الضريبي للمكلف بالضريبة.
مرتفعة	4	.81296	2.4250	4 - العقوبات والغرامات المطبقة بعد القيام بالتدقيق الجبائي كافية لردع المكلف بالضريبة خاصة المتهربين ضريبيا.
مرتفعة	2	.87669	2.4750	5 - برأيكم من بين أهداف الإدارة الجبائية القيام بالتدقيق الجبائي للوصول إلى مستوى أمثل للتصريح الجبائي.
مرتفعة	1	.71567	2.5250	6 - يتم التنسيق بين القائمين لعملية التدقيق الجبائي لوضع حلول إستراتيجية وتدابير لازمة للحد من مشكلة تنامي ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي.
			2.35	المتوسط العام

المصدر: من اعداد الطالب استنادا لمخرجات spss

يتضح من الجدول رقم (10) المتوسط الحسابي المرجح العام لفقرات البعد الثالث والذي يتمحور حول درجة مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي و هو 2.35 مما يدل على عدم وجود تباين كبير بين آراء أفراد الدراسة ، حيث تم حساب المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لكل سؤال على حدا وهذا لتحديد درجة التأثير و التي قدرة في مجموعها على مقياس موافق حيث تشير نتائج البعد الثالث على رضا غالبية أفراد العينة ، وقد قمنا بترتيب العبارات المقترحة لتحليل البعد الثالث حسب توجه استجابات غالبية عينة أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية.

التفسير: من خلال ما سبق يتضح أن المتوسط الحسابي للبعد الثالث 2.35 مما يدل على أن أفراد الدراسة على درجة من الموافقة وهذا يدل على درجة مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي.

جدول رقم (11) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد الثالث من المحور الثاني.

الملاحظة	الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات البعد
	4	.63851	2.4500	1 - مستوى برمجة الملفات ضئيل جدا بالنظر إلى عدد ملفات المكلفين.

2	.67748	2.5500	2 - جودة وحداثة مؤشرات الأداء تسطر الأهداف المستقبلية وفقا لما تم التوصل إليه حاليا في محاولة معالجة الثغرات والخلل.
5	.81492	2.4500	3 - 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 تقاضي دفع الضريبة.
1	.36162	2.8500	4 - لتغيير الذهنيات المعادية للضريبة وتحسين تحصيل الضرائب ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي على الإدارة الجبائية نشر الوعي الضريبي والثقافة الضريبية.
3	.84694	2.4750	5 - اتخاذ الإجراءات المناسبة ضد المكلفين الغير ملتزمين ضريبيا لسرعة تحصيل الضريبة.
		2.55	

المصدر: من اعداد الطالب استنادا لمخرجات spss

يتضح من الجدول رقم (11) المتوسط الحسابي المرجح العام لفقرات البعد الثالث للمحور الأول والذي يتمحور حول التهرب الضريبي 2.55 مما يدل على عدم وجود تباين كبير بين الآراء أفراد الدراسة، حيث المتوسط الحسابي والانحرافات المعيارية لكل سؤال على حدا وهذا لتحديد درجة التأثير والتي قدرت في مجموعها على قياس موافق ، حيث تشير نتائج المحور الثاني على رضا غالبية أفراد العينة ، وعليه يمكن القول أن درجة تأثير مؤهلات المدقق الجبائي في تحقيق التدقيق الجبائي هي بدرجة كبيرة حسب آراء الافراد العينة وقد قمنا بترتيب العبارات المقترحة حسب توجه استجابات غالبية عينة الدراسة و التي تنعكس على متوسطات الحسابية .

التفسير: من خلال ما سبق يتضح أن المتوسط الحسابي للبعد الثالث للمحور الأول 2.55 مما يدل على أن أفراد الدراسة على درجة من الموافقة وهذا يدل درجة مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي .

خلاصة الفصل

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 ما يلي:

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

كذلك تنفيذ برنامج التدقيق الجبائي بشكل فعّال، يمكن أن يحقق إيراد وحصيلة ضريبيّة كبيرة من خلال تحقيق الفعالية الجبائية

_ مدى دقة وكفاية برنامج التدقيق الجبائي على التخفيض وبشكل تدريجي في ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي

خلاصة 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 تكويناً سليماً 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 تمثل في الدراسة الاستبتيان وبعد تحليل مختلف إجابات عينة الأفراد المستجوبين تبين 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 .

اختبار الفرضيات

بالنسبة للفرضية الأولى والتي تمثل فروقات ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الإجابات تبعا للخبرة ، حيث أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الإجابات تبعا للخبرة.

– أما الفرضية الثانية والتي تمثل فروقات ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الإجابات تبعا للمؤهلات العلمية، حيث أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الإجابات تبعا للمؤهلات العلمية.

أما الفرضية الثالثة وهي يساهم برنامج التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي حيث أن الطبيعة التصريحية للنظام الضريبي الجزائري تجعل من المكلف يصرح بحسب مقدرته التكلفة وفي الوقت الملائم، لذلك وجب العمل على ترشيده للوصول إلى تصريحات ذات مصداقية وصحيحة وهذا ما يرتبط بالوعي الجبائي وثقافة المكلف والعلاقة بين المكلف والمصالح الجبائية وكيفية التواصل بينهما، وهو ما يؤدي إلى حصر الفئة الحقيقية المكلفة بالضريبة والتحكم فيها، ومن ثم التعمق معها في مدى 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 ، والتي تكون معبرة فعلا عن حالات التهرب الضريبي وهذا ما يعتبر مدخلا أساسيا لتدقيق جبائي فعال.

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 الملزمين ضريبيا.

_ إن افتقار إدارتنا الضريبية للمراجعين وخاصة المؤهلين والمناسبين لأداء أعمال مراجعة، يكون سببا من أسباب انتشار العديد من أوجه الفساد الإداري وانعدام ثقة المكلفين بالنظام الضريبي ككل، وتراجع معدلات التحصيل الضريبي.

_ تحسين العلاقة مع المكلفين وضرورة استفسارهم واستعلامهم عن حقوقهم وواجباتهم الجبائية، والرجوع للإدارة الضريبية لتزويدهم بالمعلومات اللازمة والمشاركة في ملتقيات متعلقة بالإدارة أو وزارة المالية لتطوير ثقافتهم الضريبية، واقتناعهم بضرورة واجبه نحو الالتزام الضريبي.

توصيات:

- ✓ 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 إدخال واستعمال الإعلام الآلي في كل مصالح الإدارة الضريبية.
- ✓ العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، عن طريق القيام بحملات إعلامية في وسائل الإعلام المرئية والمسموعة والمقروءة، والقيام بندوات وورشات عمل في المؤسسات والجامعات، والنقابات المهنية .

قائمة المراجع

- 1_ رضا خلاصي تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر في فترة 1991-2002 أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 7002 - 8002 ص 186
- 2_ بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2005 - 2008 ص 186
- 3_ نواف مجمد عباس الرمحي، مراجعة المعاملات المالية، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع عمان الأردن، 2009، ص 17
- 4_ أمال بور دورة الاختيارات الجبائية في القرارات المؤسسة مذكرة نيل شهادة ماستر في علوم المالية و المحاسبية ، جامعة محمد خيضر بسكرة .
- 5_ محمد عباس محرز ، اقتصاديات الجبائية و الضرائب ، الطبع و النشر و التوزيع ، الجزائر 2008 .
- 6_ ناصر مراد فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بليدة الجزائر 2011 .
- 7_ محمد زرقون ، سليمان عتير ، جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبة للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية مجلة البديل الاقتصادية ، العدد الأول 2010 .
- 8_ محمد هشام ملوكة دورة المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية مذكرة ماستر في علوم التسيير جامعة الوادي، الوادي 2013-2014 .
- 9_ كمال سماش ، فاطمة الزهراء عياشي ، الرقابة الجبائية كألية لحد من ممارسات إدارة الأرباح ، مجلة الباحث الاقتصادي جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة العدد 1 جوان 2018 .
- 10_ حفيظة مقرابي و نوال قصر ، التدقيق المحاسبي لنيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبية جامعة الجيلالي بو نعامة بخميس مليانة ، عين الدفلة 2017 .
- 11_ عائشة بن عثمان ، بوعلام ولهي ، فعالية الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء ، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية المسيلة العدد 2017/17 .
- 12_ العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثالثة ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2008 .
- 13 - أنظر المادة 20- مكرر من" قانون الإجراءات الجبائية 2019 .
- 14_ عادل أحمد حشيش أصول الفن المالي للاقتصاد العام مدخل الدراسات أساسيات المالية العامة ، دار المعرفة بيروت 1997ص200 .

- 15 - عبد الباسط على جاسم الزبيدي ، المالية العامة و الموازنة العامة للدولة و الرقابة على تنفيذها دراسات مقارنة الطبعة الأولى دار الكتب و الوثائق القومية الأردن 2015-
- 16 _ راشد أمين ، دور التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبي ، مجلة رؤي اقتصادية جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي العدد 12 جوان 2017 .
- 17 - حسن سالم محسن الحصر الضريبي ومدى مساهمة في الحد من التهرب الضريبي مجلة الدنانير ، جامعة المستنصرية ، العراق العدد 9 2016 .
- 18 _ محمد طاقة ، هدى العزاوي اقتصاديات المالية العامة الطبعة الثانية ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة عمان ، الأردن 2010 .
- 19 _ عبد القادر مرغاد التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في علوم التسيير جامعة محمد خيضر- بسكرة 2016-2017.
- 20 _ محمد سعد، العلاقات القانونية بين الممول والإدارة الطبعة الأولى، مكتبة ومطبعة الاشعاع الفدية، مصر 2000
- 22 _ طارق حمدي حمدان أبو سنينة، العوامل المؤثرة في التهرب الضريبي والتجنب الضريبي وعلاقتها بالشكل القانوني لمكتبة التدقيق والمحاسبة والشكل القانوني للشركة، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا الأردن 2008.
- 23 _ ليندة قرموش جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر في حقوق جامعة محمد خيضر بسكرة 2013. 2014.
- 24 - أحمد عبد السميع علام المالية العامة المفاهيم و التحليل الاقتصادي و التطبيقي ، الطبعة الأولى ، مكتبة الوفاء الإسكندرية 2012 .
- 25 - فاطمة تبوكيوت ، زهية سماعيل ، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب و الغش الضريبيين . مذكرة ماستر في العلوم التسيير جامعة بومرداس جوان 2017 .
- 26 - محمد شريف السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي ، مذكرة ماجستير في العلوم اقتصادية جامعة ابي بكر بالقائد تلمسان 2009 - 2010.
- 27 - صهيب بن يوسف محمد عبد السلام ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي . مذكر ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة جامعة الجيلاني بونعامة. خميس مليانة 2016. 2017.

الملاحق



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية



استمارة استبيان

دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي

رسالة مقدمة لنيل شهادة ماستر قسم علوم التجارية

تخصص : محاسبة و مراجعة

الأستاذ

من اعداد الطالب :

المشرف :

قمو اسيا

معمر عماد

حيث يهدف هذا البحث إلى دراسة دور التدقيق الجبائي ومدى قدرته في مكافحة التهرب الضريبي و موجهة لأطراف المسؤولة عن التحقيق الجبائي في إدارة الضرائب، ويهدف إلى التحقيق من قرارات و التصريحات الجبائية باستخدام طرق و إجراءات و التصريحات القانونية و الاعتماد على معايير محددة

ملاحظة :

تتم الإجابة بوضوح بوضع علامة (x) في الخانة المناسبة التي تعبر بصدق عن رأيكم وتأكدوا أن اجاباتكم من شأنها أن تساعدنا في تطوير و إثراء هذا البحث

تقبلو منا فائق الاحترام و التقدير

لسنة الجامعية 2022/2021

الجزء الأول: البيانات الشخصية

يرجى وضع علامة (×) في الخانة التي تناسب اختيارك:

1 - العمر:

- من 25 الى 30 سنة -
 من 31 - 40 سنة -
 من 41 - 50 سنة -
 من 51 فما فوق -

2 - المؤهل العلمي (المستوى العلمي):

- شهادة ليسانس -
 شهادات ما بعد التدرج -

3 - سنوات الخبرة:

- من 1-5 سنوات -
 من 5 - 10 سنوات -
 من 10 - 15 سنة -
 من 16 فأكثر -

4 _ الوظيفة:

_ محاسبين

_ مفتشين

_ أكاديميين

_ مراقبين

الجزء الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: التدقيق الجبائي

			أبعاد التدقيق الجبائي وعبارات القياس	
أوافق	محايد	لا أوافق	أولاً: برنامج التدقيق الجبائي	الرقم
			هناك برنامج يخصص للقيام بعملية التدقيق الجبائي	01
			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.	02

03	توفر الإدارة الجبائية الأدوات والوسائل اللازمة للقيام بعملية التدقيق الجبائي بجميع مراحلها.
04	هناك معايير انتقاء ملفات المكلفين الخاضعين للتدقيق الجبائي.
05	هناك صلاحيات كافية للتحقيق في الملفات والسجلات المكلفين بالضريبة للوصول إلى المعلومات التي بحوزة دافعي الضرائب وغيرهم من الأطراف.
06	يمكن أن يعمل برنامج التدقيق الجبائي على توعية المكلفين بالضريبة لكي تكون تصريحاتهم ذات مصداقية.
07	هناك معوقات تحد من القيام بعمل التدقيق الجبائي وهذا ما يؤدي إلى التهرب الضريبي.
08	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 ومؤهلات علمية وعملية للتأثير على آلية التدقيق الجبائي.
02	يمكن لنظام الإعلام الآلي أن يكون له دور ايجابي في دعم المدقق الجبائي والتدقيق الجبائي بصفة عامة.
03	هناك تأثير ايجابي بين كفاءة ومهارة المدققين الجبائيين ونوعية أداء مهام التدقيق.
04	يمكن تدريب وتكوين المدقق الجبائي من القيام بعملية وفقا لمعايير متطلبات الفعالية.
05	هل هناك تفاعل ايجابي بين العاملين بالإدارة الضريبة خاصة بالتدقيق الجبائي والمكلفين بالضريبة ما ينعكس على الحد من التهرب الضريبي.
06	تولي السلطات المختصة اهتماما وثيقا بالتحقيق الجبائي كتعيين أشخاص مناسبين ذوي مهارات وتخصيص الموارد الكافية.
07	برأيكم النظام المحاسبي الجديد جعل من السهل التعامل مع تصريحات المكلفين المحاسبية والجبائية وبالتالي اكتشاف أكثر للأخطاء والغش.
	ثالثا: فعالية عمل التدقيق الجبائي
01	برأيكم هناك التزام تام بقواعد السلوك المهني عند القيام بعمل التدقيق الجبائي

02	هناك علاقة طردية بين فعالية التدقيق الجبائي والالتزام الضريبي للمكلفين وبالتالي صحة التصريحات.		
03	هناك من يرى بأن الخوف من التعرض لتدقيق جبائي من طرف الإدارة الجبائية يؤدي إلى زيادة الالتزام الضريبي للمكلف بالضريبة.		
04	العقوبات والغرامات المطبقة بعد القيام بالتدقيق الجبائي كافية لردع المكلف بالضريبة خاصة المتهربين ضريبيا.		
05	برأيكم من بين أهداف الإدارة الجبائية القيام بالتدقيق الجبائي للوصول إلى مستوى أمثل للتصريح الجبائي.		
06	يتم التنسيق بين القائمين لعملية التدقيق الجبائي لوضع حلول إستراتيجية وتدابير لازمة للحد من مشكلة تنامي ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي.		

المحور الثالث: التهرب الضريبي

الرقم	البيان	أوافق	محايد	لا اوافق
01	مستوى برمجة الملفات ضئيل جدا بالنظر إلى عدد ملفات المكلفين.			
02	جودة وحادثة مؤشرات الأداء تسطر الأهداف المستقبلية 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	لتغيير الذهنيات المعادية للضريبة وتحسين تحصيل الضرائب ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي على الإدارة الجبائية نشر الوعي الضريبي والثقافة الضريبية.			
05	اتخاذ الإجراءات المناسبة ضد المكلفين الغير ملتزمين ضريبيا لسرعة تحصيل الضريبة.			

الملحق 2

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.527	25

Statistiques descriptives

	N	Somme	Moyenne	Ecart type
هناك برنامج يخصص للقيام بعملية التدقيق الجبائي	40	107.00	2.6750	.57233
برنامج التدقيق الجبائي يمكنه ان يعمل على التخفيض وبشكل تدريجي في ظاهرتي التهرب والغش الجبائي من خلال الزيادة في تحسين الالتزام الضريبي للمكلفين وبالتالي تحقيق الفعالية الجبائية	40	112.00	2.8000	.56387
توفر الإدارة الجبائية الأدوات والوسائل اللازمة للقيام بعملية التدقيق الجبائي بجميع مراحلها	40	101.00	2.5250	.71567
هناك معايير انتقاء ملفات المكلفين الخاضعين للتدقيق الجبائي	40	106.00	2.6500	.62224
هناك صلاحيات كافية للتحقيق في الملفات والسجلات المكلفين بالضريبة للوصول إلى المعلومات التي بحوزة دافعي الضرائب وغيرهم من الأطراف	40	94.00	2.3500	.83359
يمكن أن يعمل برنامج التدقيق الجبائي على نوعية المكلفين بالضريبة لكي تكون تصريحاتهم ذات مصداقية	40	100.00	2.5000	.78446
هناك معوقات تحد من القيام بعمل التدقيق الجبائي وهذا ما يؤدي إلى التهرب الضريبي	40	97.00	2.4250	.78078
يمكن أن يكون من بين أهداف التدقيق الجبائي تطوير آلية التدقيق (خاصة ظهور العولمة) بما يحقق الفعالية	40	91.00	2.2750	.81610
N valide (listwise)	40			

Statistiques descriptives

	N	Somme	Moyenne	Ecart type
اختيار مدققين جبائيين ذوي كفاءات ومؤهلات علمية وعملية للتأثير على آلية التدقيق الجبائي.	40	112.00	2.8000	.40510
يمكن لنظام الإعلام الآلي أن يكون له دور ايجابي في دعم المدقق الجبائي والتدقيق الجبائي بصفة عامة.	40	116.00	2.9000	.44144
هناك تأثير ايجابي بين كفاءة ومهارة المدققين الجبائيين ونوعية أداء مهام التدقيق.	40	115.00	2.8750	.33493
يمكن تدريب وتكوين المدقق الجبائي من القيام بعملية وفقا لمعايير متطلبات الفعالية.	40	109.00	2.7250	.64001
هل هناك تفاعل ايجابي بين العاملين بالإدارة الضريبية خاصة بالتدقيق الجبائي والمكلفين بالضريبة ما ينعكس على الحد من التهرب الضريبي.	40	94.00	2.3500	.83359
تولي السلطات المختصة اهتماما وثيقا بالتحقيق الجبائي كتعيين أشخاص مناسبين ذوي مهارات وتخصيص الموارد الكافية.	40	92.00	2.3000	.85335
N valide (listwise)	40			

Statistiques descriptives

	N	Somme	Moyenne	Ecart type
برأيكم هناك التزام تام بقواعد السلوك المهني عند القيام بعمل التدقيق الجبائي.	40	87.00	2.1750	.74722
هناك علاقة طردية بين فعالية التدقيق الجبائي والالتزام الضريبي للمكلفين وبالتالي صحة التصريحات.	40	99.00	2.4750	.81610
هناك من يرى بأن الخوف من التعرض لتدقيق جبائي من طرف الإدارة الجبائية يؤدي إلى زيادة الالتزام الضريبي للمكلف بالضريبة.	40	89.00	2.2250	.83166
العقوبات والغرامات المطبقة بعد القيام بالتدقيق الجبائي كافية لردع المكلف بالضريبة خاصة المتهربين ضريبيا.	40	97.00	2.4250	.81296
برأيكم من بين أهداف الإدارة الجبائية القيام بالتدقيق الجبائي للوصول إلى مستوى أمثل للتصريح الجبائي.	40	99.00	2.4750	.87669
يتم التنسيق بين القائمين لعملية التدقيق الجبائي لوضع حلول إستراتيجية وتدبير لازمة للحد من مشكلة تنامي ظاهرتي العث والتهرب الضريبي.	40	101.00	2.5250	.71567
N valide (listwise)	40			

الفهرس

الصفحات	العنوان
I	الاهداء
II	شكر و عرفان
III	فهرس المحتويات
IV	قائمة الجداول
IV	قائمة الاشكال
VIII	الملاحق
VIII	المقدمة
الفصل الأول: الادبيات النظرية والتطبيقية حول دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية التدقيق الجبائي.
03	المطلب الأول: مفهوم وأهداف التدقيق الجبائي
04 - 03	الفرع الأول: مفهوم التدقيق الجبائي
06 - 05	الفرع الثاني: أهداف التدقيق الجبائي
07	المطلب الثاني: أشكال التدقيق الجبائي
07	الفرع الأول: التدقيق العام
08	الفرع الثاني: التدقيق المعمق
09	المبحث الثاني: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي.
09	المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي.

09	الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي.
11 - 10	الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي.
13 - 12	الفرع الثالث: أسباب التهرب الضريبي.
14	الفرع الرابع: أشكال التهرب الضريبي.
16 - 15	الفرع الخامس: آثار التهرب الضريبي.
17	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
17	المطلب الأول: دراسات السابقة حول التدقيق الجبائي
18	المطلب الثاني: دراسات السابقة حول التهرب الضريبي.
19	المطلب الثالث: ما يميز الدراسات السابقة
20	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: دراسة ميدانية لعمال الضرائب	
21	تمهيد
22	المبحث الأول: الطرق والأدوات المستخدمة
25	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها ومناقشتها
33	خلاصة الفصل
34	الخاتمة
36 - 35	قائمة المراجع
	قائمة الملاحق
49-48	الفهرس