



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة محمد خيضر - بسكرة -  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم علوم التسيير



## الموضوع

دور المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي  
دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة ومجموعة  
من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة والجباية

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرف:

د/ محمد رشدي سلطاني

إعداد الطالب:

شكيب قسمية

...../Master-GE/GO-AUDIT/2017	رقم التسجيل:
.....	تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي 2017-2016

<http://univ-biskra.dz>

### الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى اكتشاف دور المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي حيث أن المراجعة الجبائية هي عنصر هام من عناصر النظام الضريبي التصريحي وذلك بهدف إدارته بفعالية من خلال صحة ومصداقية المعلومات المالية التي يقدمها المكلف بالضريبة لمصلحة الضرائب، حيث أن المراجعة الجبائية تعمل على اكتشاف المخالفات والتجاوزات التي يقوم بها المكلف بالضريبة بهدف التهرب من دفع الضرائب الواجبة عليه.

ولتحقيق أهداف الدراسة، اعتمدنا على دراسة استبائية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة وكذا مجموعة من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة والجبائية، وبعد استرجاع الاستبيانات والقيام بالتحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS، توصلنا من خلالها إلى أن المراجعة الجبائية لها دور كبير في الحد من التهرب الضريبي من خلال برنامج المراجعة الجبائية وما يتوفر عليه المراجع الجبائي من مؤهلات علمية وعملية واستقلالية وموضوعية. **الكلمات المفتاحية:** مراجعة جبائية، تهرب ضريبي، غش ضريبي، ضريبة.

### Résumé:

L'objectif de cette étude est de découvrir le rôle de l'examen fiscal dans la réduction de l'évasion fiscale, car l'examen fiscal est un élément important du système fiscal afin de le gérer efficacement grâce à la validité et à la crédibilité de l'information financière fournie par le contribuable à la autorité fiscale. Et les excès effectués par le contribuable en vue d'éviter le paiement des taxes qui lui sont dues.

Afin d'atteindre les objectifs de l'étude, nous nous sommes appuyés sur une étude de questionnaire par l'administration fiscale dans l'état de Biskra, ainsi qu'un groupe de spécialistes académiques en comptabilité et collecte. Après avoir récupéré des questionnaires et effectué une analyse statistique en utilisant le programme SPSS, nous avons conclu que la révision du contribuable joue un rôle important dans la réduction de l'évasion fiscale par le biais du programme de vérification. La taxe et la déclaration fiscale disponible des qualifications de la tante et du processus et de l'indépendance et de l'objectivité.

**Mots-clés:** révision fiscale, évasion fiscale, fraude fiscale, taxe.

## فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ-د	مقدمة
	<b>الفصل الأول: مفاهيم عامة حول التهرب الضريبي</b>
02	تمهيد
<b>03</b>	<b>المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي</b>
03	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي
04	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي
08	المطلب الثالث: أنواع التهرب الضريبي
<b>10</b>	<b>المبحث الثاني: أشكال التهرب الضريبي</b>
10	المطلب الأول: التجنب الضريبي
12	المطلب الثاني: الغش الضريبي
14	<b>المبحث الثالث: طرق و آثار التهرب الضريبي، و وسائل مكافحته</b>
<b>14</b>	<b>المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي</b>
19	المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي
22	المطلب الثالث: وسائل مكافحة التهرب الضريبي
27	خلاصة الفصل
	<b>الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي</b>
29	تمهيد
<b>30</b>	<b>المبحث الأول: الإطار النظري للمراجعة الجبائية</b>
30	المطلب الأول: مفهوم المراجعة الجبائية
31	المطلب الثاني: أنواع المراجعة الجبائية
33	المطلب الثالث: أهمية المراجعة الجبائية و أهدافها
<b>35</b>	<b>المبحث الثاني: مقومات المراجعة الجبائية</b>
35	المطلب الأول: معايير المراجعة الجبائية
38	المطلب الثاني: قواعد سلوك مهنة المراجعة الجبائية
41	المطلب الثالث: مراحل سير المراجعة الجبائية
<b>44</b>	<b>المبحث الثالث: المراجعة الجبائية و مساهمتها في الحد من التهرب الضريبي</b>

## فهرس المحتويات

44	المطلب الأول: خصائص المراجع الجبائي
45	المطلب الثاني: قدرة المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي
47	المطلب الثالث: المراجعة الجبائية كوسيلة للحد من التهرب الضريبي
49	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمديرية الضرائب بسكرة و مجموعة من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة والجبائية
51	تمهيد
52	المبحث الأول: الإطار المنهجي والتعريف بالمؤسسة محل الدراسة
52	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة
57	المطلب الثاني: مراحل تصميم الاستبيان والأدوات المستخدمة في الدراسة
59	المطلب الثالث: الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة
63	المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الاستبيان
63	المطلب الأول: دراسة صدق وثبات الاستبيان
66	المطلب الثاني: تحليل فقرات وفرضيات الدراسة
72	خلاصة الفصل
74	الخاتمة
77	قائمة المراجع
82	قائمة الملاحق

## قائمة الجداول و الأشكال

### قائمة الجداول

الصفحة	اسم الجدول
58	الجدول رقم: (01-3) مجالات الإجابة على الاستبيان و أوزانها
58	الجدول رقم: (02-3) معايير تحديد الاتجاه
59	الجدول رقم : (03-3) توزيع العينة حسب الجنس
60	الجدول رقم : (04-3) توزيع العينة حسب الوظيفة
61	الجدول رقم : (05-3) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي
62	الجدول رقم: (06-3) توزيع العينة حسب سنوات الخبرة
63	الجدول رقم : (07-3) مقياس الثبات ألفا كرونباخ لمحاو الاستبيان
64	الجدول رقم : (08-3) الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول
65	الجدول رقم : (09-3) الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني
66	الجدول رقم : (10-3) تحليل فقرات المحور الأول
69	الجدول رقم : (11-3) تحليل فقرات المحور الثاني

### قائمة الأشكال

الصفحة رقم	اسم الشكل
59	الشكل رقم : (01-3) توزيع العينة حسب الجنس
60	الشكل رقم : (02-3) توزيع العينة حسب الوظيفة
61	الشكل رقم : (03-3) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي
62	الشكل رقم : (06-3) توزيع العينة حسب سنوات الخبرة

مقدمة

## مقدمة

تعتبر الضرائب من أهم الأدوات التي تلجأ إليها الدولة في سياستها المالية لتحقيق الأهداف التي يتحورها، سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية أو تنموية، وقد منح المشرع الجزائري لكل من المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب حقوق وواجبات من أجل حماية الحقوق العامة والخاصة، ومن أهم أدوات المحافظة على ذلك هي المراجعة الجبائية التي تعتبر من أهم الإجراءات التي حولت للإدارة الضريبية للتأكد من صحة ودقة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين وذلك بحسب القانون والتشريع الجبائي المطبق ميدانيا، بحيث تتمكن إدارة الضرائب من خلال تطبيقها للمراجعة الجبائية من تحصيل مستحقاتها من المكلفين بالضريبة رغبة في الحد من الغش والتهرب الضريبي نظرا لما ينجم عنهما من آثار 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 في بيئة الأنظمة الضريبية التصريحية الحديثة، حيث يقوم فيها المكلفون بالإبلاغ عن أوعيتهم انطلاقا من حسن نيتهم حتى يثبت العكس، إذ تعد المراجعة الجبائية الفعالة المقابل الضروري لهذا النظام الذي يخول لإدارة الضرائب مراجعة التصريحات ومعاينة الأخطاء والنقائص والإغفالات، وكذلك عدم احترام الالتزامات الجبائية المقدمة 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 للمراجعة تأثير على نحو خاص وهذا ما يستوجب مراقبة دقيقة من قبل الإدارة الجبائية ومن هنا تبرز أهمية ودور المراجعة الجبائية.

### الإشكالية:

و تتمثل إشكالية هذا البحث في التساؤل التالي:

**ما هو دور المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي؟**

ويندرج تحت هذا التساؤل التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بالمراجعة الجبائية وفيما تتمثل إجراءاتها؟
- ما المقصود بالتهرب الضريبي وما هي آثاره؟
- ما مدى مساهمة المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي؟

### الفرضيات:

لمعالجة إشكالية البحث تدرج الفرضيات التالية:

- تعتبر المراجعة الجبائية من أهم الطرق المستعملة للحد من التهرب الضريبي.
- تتوقف فعالية المراجعة الجبائية على مدى فعالية أدواتها و أجهزتها.

### أهمية البحث:

تعد الموارد الجبائية أحد أهم موارد الدولة لتمويل نفقاتها العامة، لكن غالباً ما يتوجه المكلفون إلى التهرب من أداء واجبه الضريبي، مما يستدعي مجابهة هذه الظاهرة من خلال الرقابة الجبائية التي تساهم في الحد والتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي، ومن الآليات التي تعتمد عليها في تحقيق أهدافها نجد المراجعة الجبائية التي تعتبر من أبرز مقومات الرقابة الجبائية .

### أهداف البحث:

- إظهار أنواع المراجعة الجبائية وأهدافها وخصائصها؛
- إيجاد الأسباب الرئيسية لظاهرة التهرب الضريبي؛
- إبراز أهمية المراجعة الجبائية وقدرتها على المساهمة في الحد من التهرب الضريبي.

### أسباب 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 في البحث:

بهدف الاستجابة لمتطلبات الدراسة، سيتم الاستعانة بالمنهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية والمالية حسب الحاجة، حيث سنعتمد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي عند عرض مختلف المفاهيم المتعلقة بالموضوع على مستوى الفصل الأول و الفصل الثاني من هذه الدراسة بالاعتماد على الكتب والمجلات والمقالات العربية والأجنبية.

## مقدمة

وسنحاول إسقاط الجزء النظري من الدراسة على الفصل التطبيقي، وذلك بالاعتماد على المنهج الاستقرائي بدراسة جزء من الظاهرة وتعميم نتائج الدراسة على الظاهرة ككل.

### صعوبات الدراسة:

- عدم تقديم المؤسسة المساعدة لإتمام الجانب التطبيقي.
- ندرة المراجع في مكتبة الكلية والمتعلقة بالمراجعة الجبائية.

### الدراسات السابقة:

- دراسة ( قحموش سمية- 2012 ) بعنوان: " دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية-دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة للفترة (2009-2010)" هدفت الدراسة لاستكشاف العلاقة بين المراجعة الجبائية ودورها في تحسين جودة التصريحات الجبائية، حيث تشكل المراجعة الجبائية عاملا هاما ضمن النظام الضريبي التصريحي في قدرتها على إدارته بعدالة وإنصاف، وجودة التصريح تبني على مدى صحة ودقة المعلومات التي يقدمها المكلف بالضريبة.
- وتم اختبار ذلك وفقا لدراسة تقييمية لنتائج المراجعة الجبائية بالإضافة إلى دراسة إستبائية لتدعيم الإجابة على فرضيات الدراسة، وقد تم التوصل من خلالها إلى أن المراجعة الجبائية لها دور ايجابي في تحسين جودة التصريح الجبائي من حيث أن برنامج المراجعة الجبائية وخاصة الفعال وما يتوفر عليه المراجع الجبائي من مؤهلات علمية وعملية ودقة عمليات المراجعة الجبائية، تمكن من تشجيع المكلفين على أن تكون تصريحاتهم بالضريبة صحيحة ودقيقة وهذا من شأنه زيادة الإيرادات الضريبية.
- دراسة (مراد ناصر-2002) بعنوان: "فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر"، 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.
- دراسة (فلاح محمد-2006) بعنوان: "السياسة الجبائية-الأهداف والأدوات" تعالج هذه الأطروحة موضوع السياسة الجبائية استنادا إلى الواقع الجزائري وما أفرزه من متناقضات ومشاكل على المستوى الوطني

وعلى المستوى المحلي وهذا به دف 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 وأن 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.

— دراسة (سميرة بوعكاز- 2014) بعنوان: "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة" 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 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.

### هيكل البحث:

حتى تتمكن من الإجابة على إشكالية البحث، وكذا اختبار صحة الفرضيات الموضوعية قيد الدراسة والتطرق

لمختلف جوانبه تطلب منا التعرض إلى ثلاث فصول، تضمنت تلخيصا عاما وعرض نتائج واختبار الفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث.

— الفصل الأول: مفاهيم عامة حول التهرب الضريبي، حاولنا من خلال هذا الفصل الإمام بمختلف المفاهيم المتعلقة بالتهرب الضريبي، كذلك واقع وأساليب التدخل وسبل علاجه.

— الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، حيث تناولنا تعريف المراجعة بصفة عامة ثم قمنا بتحديد المراجعة الجبائية من خلال الأهداف والأنواع بالإضافة إلى مقوماتها.

— الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمديرية الضرائب ومجموعة من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة والجبائية.

# الفصل الأول

مفاهيم عامة حول التهرب الضريبي

## تمهيد:

إن المكلف بالضريبة كثيراً ما يلجأ إلى حيل وتصرفات من أجل التخلص من دفع الضريبة، وهذا ما يعرف بالتهرب الضريبي، فالتهرب الضريبي جريمة تعرفها معظم المجتمعات باعتبارها وجدت بتواجد الضريبة نفسها، وهي من أهم انشغالات المشرع لأنها تمدد وجود النظام الضريبي وتقلل من أهميته.

وبما أن التهرب الضريبي أصبح حديث الساعة و مصطلح متداول في الساحة الوطنية، حاولنا في هذا الفصل التعرض بالتفصيل إلى ماهية التهرب الضريبي، وذلك باقتراح تعريف جامع له ومعرفة أنواعه، وكذلك أركان جريمة التهرب الضريبي وأسبابها وهذا في المبحث الأول، أما في المبحث الثاني سنتطرق إلى أهم الطرق و الأساليب التي يتبعها المكلف للتملص من دفع الضريبة وكذا مدى تأثير التهرب الضريبي على كل الجوانب الاقتصادية والمالية والاجتماعية والسياسية، أضف إلى ذلك النتائج التي تنجر عنه.

## المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي

### المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي

تعددت التعريفات المتعلقة بالتهرب الضريبي، واختلفت وجهات النظر بين كل من الباحثين القانونيين والاقتصاديين في هذا الموضوع، حيث أن رجال القانون يؤكدون على الجانب القانوني للتهرب الضريبي في حالة ما إذا كانت الطرق المستعملة مشروعة أو غير مشروعة، ويميزون بين أنواعه، أما رجال الاقتصاد لا يجدون فرق بين أنواع التهرب الضريبي ويؤكدون على أن لهم نفس الآثار الاقتصادية على الخزينة العمومية مهما كانت صورة التهرب من تحمل عبء الضريبة وأي كان نوعها.

- فحاء "camil" وعرف التهرب الضريبي بأنه: « كل التصرفات المادية وكل العمليات المحاسبية وكل المحاولات التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة أو غيره من أجل التخلص من الضريبة».<sup>1</sup>
- وجاء في تعريف آخر: « التهرب من الضريبة هو التخلص بإحدى الطرق المختلفة من الالتزام بدفعها».<sup>2</sup>
- عرفه الدكتور فليح عبد العلي كما يلي: « التهرب من الضريبة هو ظاهرة يحاول المكلف بالضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً بعد تحقق واقعتها المنشئة».<sup>3</sup>
- و عرف أيضا التهرب الضريبي بأنه: « يوجد التهرب الضريبي عندما يتخلص المكلف القانوني من عبء الضريبة دون أن ينتقل عبئها إلى شخص آخر».<sup>4</sup>
- كما عرف على أنه: « التهرب الضريبي يعني أن يتخلص المكلف من دفع الضريبة المستوجبة عليه كلياً أو جزئياً دون أن يعكس عبئها على الغير».<sup>5</sup>
- أما الدكتور رفعت المحجوب فعرف التهرب الضريبي كما يلي: « أن يتمكن المكلف بطريقة أو بأخرى من عدم دفع الضريبة دون أن ينقل العبء على الغير».<sup>6</sup>

<sup>1</sup> Margairez .A , **la Fraude Fiscale et Ses Succédanées** , Suisse, Corrigé, 2ème édition, 1977.

<sup>2</sup> فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1972، ص223.

<sup>3</sup> فليح عادل العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار الحامد، الأردن، 2003، ص 123.

<sup>4</sup> دويدار محمد، دراسات في الاقتصاد المالي - النظرية العامة في مالية الدولة - السياسة المالية في الاقتصاد الرأسمالي، دار المعرفة الجامعية، مصر، 1999، ص 229.

<sup>5</sup> عواضة حسن، قطيش عبد الرؤوف، المالية العامة - الضرائب والرسوم، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1973، ص 210.

<sup>6</sup> رفعت المحجوب، المالية العامة - النفقات والإيرادات، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1975، ص318.

- وعرف Lucien Mehel التهرب الضريبي بأنه: « المخالفة الصريحة للقانون بهدف التخلص من فرض الضريبة أو من أجل تخفيض أساس فرض الضريبة».<sup>1</sup>

نلاحظ أن التعريفات السابقة منها ما ركز على تعريف التهرب الضريبي على أساس بعض الطرق المستعملة من طرف المكلف من أجل التخلص من دفع الضريبة دون الإشارة إلى الضرر الذي يحدثه التهرب الضريبي وهذا ما نجده في التعريفين الأولين ، ومنها ما جعل الواقعة المنشئة شرط لتحقيق التهرب الضريبي كما هو الحال في التعريف الثالث، وهناك من عرف التهرب الضريبي على أساس عدم نقل عبء الضريبة إلى الغير، أما التعريف الأخير فقد قام بالتركيز أو الإشارة إلى نوع واحد من المكلفين سيء النية وهم الخاضعين للنظام الحقيقي القائم على أساس التصريح. رغم اختلاف التعاريف السابقة إلا أنها مكتملة لبعضها البعض وتؤدي بنا إلى استخلاص العناصر المكونة للتهرب الضريبي وهي:<sup>2</sup>

\* صفة المكلف بالضريبة، شخص طبيعي أو معنوي.

\* استعمال وسائل مشروعة أو غير مشروعة.

\* عدم نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر.

\* التخلص من الضريبة كليا أو جزئيا.

\* حرمان الخزينة العمومية من حصيلة الضرائب التي تؤول إليها.

وأخيرا يمكننا القول أن التهرب الضريبي هو: أن يقوم المكلف بالضريبة بالتخلص من عبئها كليا أو جزئيا، وذلك دون نقل عبئها على الغير وذلك باستعمال وسائل مشروعة أو غير مشروعة تؤدي في النهاية إلى حرمان الخزينة العمومية من إيراداتها.

### المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي عدة أسباب و دوافع أدت بالمكلف بالضريبة إلى محاولة التخلص منها ومن بينها أسباب متعلقة بالمكلف نفسه وكذلك أسباب متعلقة بالتشريع الضريبي أو الإدارة الضريبية، كما أن هناك أسباب اقتصادية وسياسية أيضا ساهمت في ذلك.

<sup>1</sup> Lucien Mehel, **Traité de Politique Fiscale**, Edition PUF, Paris, 1996, p 84.

<sup>2</sup> طورش بتانة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة للحصول على درجة الماستر، في الحقوق، تخصص قانون خاص، كلية الحقوق، جامعة فسنطينة 1، 2011، ص 13.

### الفرع الأول: الأسباب المتعلقة بالتشريع الجبائي

كلما تعقدت التشريعات الضريبية وتعددت المعدلات الضريبية زادت مشاكل الإدارة الضريبية مع الممولين وزادت احتمالات التهرب الضريبي وكذلك نسبه، ومن أهم الأسباب التشريعية نوجزها في النقاط التالية:

#### أولاً: تعقد النظام الجبائي

ويرجع هذا التعقيد إلى الحجم الهائل للنصوص القانونية التي تحكم مختلف أنواع الضرائب والرسوم وكذلك بسبب تعقد وتنوع النماذج المستعملة، كل هذا يوسع مجال التهرب بالنسبة للمكلف بالضريبة ويقلص نسب التحكم فيه من طرف الإدارة الجبائية.

#### ثانياً: عدم استقرار التشريع الضريبي وتعاقب تعديلاته

إن عدم استقرار القواعد الضريبية التي تنظم الأسس الضريبية تترك مجالاً لتأويلات كبيرة خاصة أثناء التطبيق، كما أن التشريعات الضريبية غير منسجمة وغير مترابطة، وتحتوي على الكثير من الغموض والتعقيد متضمنة ثغرات كثيرة الأمر الذي يترك مجالاً واسعاً للتهرب الضريبي. ومن أمثلة ما تحتويه قوانين الضرائب من إعفاءات وتخفيضات في سعر الضريبة وهذه التعقيدات تخلق مشاكل للإدارة الجبائية خصوصاً من ناحية تسيير ملفات المكلفين وفض النزاعات الجبائية معهم وكل ذلك يزيد من ظاهرة التهرب الضريبي.<sup>1</sup>

#### ثالثاً: ثقل عبء الضريبة

و يعتبر من أهم الأسباب التي أدت وتؤدي إلى هذه الظاهرة و كما هو معروف عنه أنه كلما زاد العبء الضريبي عن المتوقع وكذلك زيادة العبء عن الطاقة الاستيعابية للمكلف يؤدي لا محالة إلى محاولة التقليل من المبلغ أو التهرب منه بصفة نهائية.

#### رابعاً: ضعف العقاب المفروض على المتهربين<sup>2</sup>

يلجأ الأفراد إلى التهرب الضريبي بعد المقارنة بين التكلفة والعائد ويقررون ما إذا كان من الأفضل التهرب الضريبي أو الامتناع عنه، كما أن احتمالات العقاب تؤثر على تكلفة التهرب الضريبي فإذا قلت احتمالات القبض وانخفض معدل العقوبة في حالة المحاكمة والقبض، والشعور بعدم الذنب أو خطأ في ارتكاب جريمة التهرب الضريبي يؤدي في النهاية إلى فتح الطريق باتجاه مزيد من الجرائم للتهرب على عكس إذا كانت قيمة العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود إلى المكلف ففي هذه الحالة يبتعد المكلف عن ذلك التهرب أو يقلل منه.

<sup>1</sup> عوادي مصطفى، رحال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة سحري، حي المنظمة الجميل، 2011، ص 58.

<sup>2</sup> كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، ص 13.

### الفرع الثاني: الأسباب المتعلقة بالمكلف

ما أكثر المحددات بالنسبة لهذا العامل وهذا كله مرتبط بعدة اعتبارات مرتبطة بالمكلف نذكر منها:

#### أولاً: ضعف المستوى الأخلاقي لدى المكلفين

ضعف المستوى الأخلاقي يتناسب عكسياً مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع ورعايته ومع الشعور بتحمل المسؤولية في تحمل الأعباء العامة، فضعف المستوى الأخلاقي للأفراد يحفزهم على التهرب من أداء الواجب المالي، ومنه الضريبة.<sup>1</sup>

#### ثانياً: ضعف مستوى الوعي الضريبي

ويرجع سبب ضعف الوعي الضريبي إلى عدة عوامل أهمها:<sup>2</sup>

- اعتقاد الشخص أنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها، أو عدم شعوره بما تقدمه له الدولة من خدمات، وشعوره بأنه يستطيع الاستمرار في الانتفاع من خدمات الدولة حتى مع عدم دفع الضريبة، وذلك أن يدفعها ليس شرطاً للاستفادة من الخدمات العامة.
- اعتقاد الشخص أن الضريبة غير شرعية.
- إن التشريع الضريبي في كثير من الدول لا تتوافر فيه الشروط التي تبحث على احترام أي قانون وتضيف عليه الهبة لأنه يتمتع بخصائص تتناقض مع القيم التي تعطي القانون الاحترام والطاعة والعمومية.<sup>3</sup>

### الفرع الثالث: الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية

للإدارة الجبائية دوراً فعالاً في المنظومة الجبائية، فهى الوسيط الوحيد بين المكلف بالضريبة وبين السلطات التشريعية الجبائية وذلك بالتطبيق الصارم والأمثل للنصوص والتشريعات وفرضها بصفة قانونية وإلزامية على المكلف، غير أن الإدارة الجبائية تعرف نوعاً من الاختلال وعدم التحكم في المكلف بالضريبة من جهة، وفي الهياكل الإدارية من جهة أخرى مما ساعد على اتساع فجوة التهرب والغش ومن أهم هذه الاختلالات:<sup>4</sup>

- طريقة معالجة الملفات التقليدية، أي بالطريقة اليدوية البطيئة.

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص 14.

<sup>2</sup> خالد الخطيب، أحمد زهير الشامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، ط2، عمان، الأردن، 2005، ص 165.

<sup>3</sup> عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة للحصول على درجة الماجستير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2003-2004، ص 22.

<sup>4</sup> عبد النعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، ص 274.

- عدم العدالة في تقدير وتحصيل الضريبة والصعوبات التي تلاقيها الإدارة الجبائية في تقدير بعض أوعية الضرائب ما يشجع المكلف على التهرب، وقد تعتمد الإدارة كذلك إلى تقدير الضريبة تقديرا جزافيا أقل من القيمة الحقيقية مما يؤدي إلى إحداث آثار مشجعة على التهرب وتعقد الإجراءات الخاصة بتحصيل الضريبة، فالإجراءات الروتينية المعقدة كثيرا ما تثبت روح الكراهية للضريبة وهو ما يجب على الإدارة الجبائية أخذه بعين الاعتبار.
- تقنية المراقبة والتحقيق: وهي العملية التي تمكن من كشف التهرب وتسييل العقاب على مرتكبيه.
- ضعف الرابط والتواصل بين الإدارة الجبائية والمكلفين.

#### الفرع الرابع: الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية

تؤدي مجموعة من الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف والظروف الاقتصادية العامة إما إلى التهرب من الضريبة أو عدم قيامه بواجبه الضريبي كاملا.

#### أولا: الوضعية الاقتصادية للمكلف

إن الوضع الاقتصادي للمكلف قد يدفعه للتهرب الضريبي خاصة إذا كان يعاني من ضعف الدخل، وذلك لأن اقتطاع الضريبة من هذا الدخل يعني إنقاص مقدرته المالية عن الحد الأدنى اللازم لإشباع حاجاته الأساسية، مما يدفعه للحفاظ على دخله كاملا قدر المستطاع، أما إذا كان المردود الاقتصادي للمكلف جيدا فإن اقتطاع الدولة للضريبة لن ينقص من قدرته المالية على إشباع حاجاته الأساسية، مع التأكيد طبعا على المفهوم النسبي للحاجات الأساسية لكل مكلف، وعندها لن يكون المكلف مدفوعا للتهرب من الضريبة وسوف يقوم بأدائها.<sup>1</sup>

#### ثانيا: الظروف الاقتصادية للدولة<sup>2</sup>

إن الحالة الاقتصادية داخل الدولة في لحظات معينة وتغيراتها لها تأثير كبير على ظاهرة التهرب الضريبي:

1. في فترة الانتعاش الاقتصادي: عندما يكون الاقتصاد في حالة توسع نجد أن الطلب يزداد ومدعوما بقدرة شرائية متزايدة، فإن التأثير على الضريبة المطبق من قبل البائعين والمشتريين يقل إلى أقصى حد ممكن، فالمستهلكون إذن يتحملون عبء الضريبة والمدنيون القانونيون ( وهم هنا البائعون) لا يميلون إلى الغش لأن قدرتهم على نقل العبء الجبائي للآخرين كبيرة.

<sup>1</sup> محمد خالد النهائي، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2010، ص 185.

<sup>2</sup> كوثر بدوي، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة للتهرب الضريبي، مذكرة للحصول على شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011-2012، ص 35.

2. في حالة الكساد الاقتصادي : عندما يكون الاقتصاد في حالة ركود يكون الطلب ضعيفا مقارنة بالعرض فتراجع القدرة الشرائية، مما يؤدي إلى عدم قدرة البائعين على تحميل المشترين للعبء الجبائي مما يعد عامل محفز للغش الضريبي.<sup>1</sup>

3. في فترة الندرة والتضخم: تبذل الدولة جهودا كبيرة لبناء الاقتصاد في حالة الحرب وإعادة التعمير وذلك عن طريق السوق بفرض الضرائب والرسوم على الأسعار والسلع.<sup>2</sup>

#### الفرع الخامس: الأسباب السياسية

وهي الأسباب التي ساعدت على تفشي ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، فقد لا يساعد المناخ السياسي السائد في البلاد على قمع الغش ويظهر ذلك من خلال العوامل التالية:<sup>3</sup>

- الاختيار الإيديولوجي والسياسي الذي اعتمده السلطات العمومية غداة الاستقلال المتمثل في النظام الاشتراكي، مما كان له أثر مميز في تكوين وبلورة النظام الجبائي الذي يضطلع بأدواره، حتى تلك المتعلقة بإعادة توزيع الدخل.

- وجود مواد هامة من المحروقات جعلت السلطات العمومية تعتبر موارد الجباية العادية ثانوية، أدى إلى ظهور نوع من التراخي في صياغة الاقتطاعات الجبائية حسب المعطيات الداخلية، ومحاربة الغش الجبائي لم تكن من الأولويات الوطنية ومازال هذا الوضع قائما، إضافة إلى الوسائل الضرورية لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي لم تكن في متناول المصالح الجبائية.

#### المطلب الثالث: أنواع التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي عدة أنواع منها:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> عوادي مصطفى، رحال نصر، مرجع سابق، ص 72.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 72.

<sup>3</sup> محمد فلاح، السياسة الجبائية- الأهداف والأدوات بالرجوع إلى حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، 2006.

<sup>4</sup> ناصر مراد، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي في الجزائر، قرطبة للنشر والتوزيع، 2004، ص 7.

أولاً: التهرب البسيط والتهرب المعقد

1. التهرب البسيط: يتمثل هذا النوع من التهرب في كل محاولة معتمدة من أجل دفع ضريبة أقل، وهذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة، تتضمن بيانات ناقصة أو خاطئة، أو التأخر في تقديمها أو عدم تقديمها نهائياً فهو إذاً: كل تصرف أو إغفال مرتكب من أجل التخلص من الضريبة.
2. التهرب المعقد:

يمكن تعريفه بأنه تهرب بسيط مقرون بممارسات تدليسية أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة وكذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشف مغالطاته.

ومنه فلتهرب المعقد يتوفر على العناصر التالية:

- عنصر النية: ويقصد به أن المكلف قاصد لذلك الفعل.
- العنصر المادي: والمتمثل في تخفيض أساس الضريبة.
- عنصر التدليس: ويعني لجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقباً لأي مراقبة محتملة.<sup>1</sup>

ثانياً: التهرب الدولي والمحلي

1. التهرب الوطني ( المحلي ) : هو كل محاولة تهرب أو بالأحرى كل تهرب ضريبي يتم داخل حدود الدولة، ويكون المكلف في مواجهة سلطات بلده فهو يخضع لقانون جنائي وحيد.
2. التهرب الدولي: يتمثل هذا النوع من التهرب في عدم دفع الضريبة أو الضرائب داخل البلد وتحويل المداخيل إلى بلد يتميز بجاذبية جنائية إن صح التعبير وهذا بغية التقليل من المبالغ المقتطعة، وهذا النوع من التهرب يرجع إلى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية و النشاط الكبير الذي غير حركة رؤوس الأموال.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص 8.

<sup>2</sup> سوري عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولية وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، جامعة الإسكندرية، 1999، ص 21.

## المبحث الثاني: أشكال التهرب الضريبي

إن التهرب الضريبي كما أسلفنا الذكر هو وسيلة يلجأ إليها المكلف بالضريبة من أجل التخلص من دفع الضريبة الملقاة على عاتقه. و يكون التخلص بطرق مشروعة و المقصود بها أن يسعى المكلف من خلالها للتخلص من دفع الضريبة دون المساس بالنصوص التشريعية الجبائية وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي، كما قد يستعمل طرق غير مشروعة تتضمن مخالفة الأحكام والتشريعات الجبائية فنكون أمام ما يسمى ب " الغش الضريبي".

### المطلب الأول: التجنب الضريبي

#### أولاً. تعريف التجنب الضريبي

هناك عدة تعريفات جاء بها الباحثون في هذا الميدان سوف نقدم بعضها من أجل الوصول إلى تعريف جامع للتجنب الضريبي.

- يقصد بالتجنب الضريبي: « أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع».<sup>1</sup>
  - وفي تعريف آخر: « التجنب الضريبي هو الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف القانوني وذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسية معتمدة على حرية التسيير، تسمح له باختيار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة».<sup>2</sup>
  - يتحقق تجنب الضريبة: « بعدم قيام الممول بالعمل الذي من شأنه أن يؤدي إلى حصول الواقعة المنشئة للضريبة».<sup>3</sup>
  - إن تجنب الضريبة يتم بتجنب الواقعة المنشئة لدين الضريبة وهو أيضا أمر مشروع لا يعاقب عليه.<sup>4</sup>
  - التجنب الضريبي قد يكون كلياً أو جزئياً لا نجد مخالفة عمدية و صريحة للقانون، ويبدو التجنب الضريبي في امتناع الممول على الإتيان بالأعمال التي يترتب على وقوعها استحقاق الضريبة.<sup>5</sup>
- وعليه يمكن القول أن التجنب الضريبي هو: تخلص المكلف من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً، دون أن يعكس عبئها على الغير متفادياً في ذلك أي مخالفة للنصوص التشريعية الجبائية.

<sup>1</sup> Gaudemet P.M, **Précis des Finances Publique**, Edition montchrestien, Paris, 1970, p314.

<sup>2</sup> Masson C.R, **La Notion d' évacion fiscale en droit interne français**, LGJ, Paris, 1990, p 181.

<sup>3</sup> سرور فتحي، **الجرائم الضريبية**، القاهرة، 1990، ص 18

<sup>4</sup> دراز حامد عبد المجيد، مرسى السيد حجازي، **المالية العامة**، بيروت، 2003، ص 168.

<sup>5</sup> صادق بركات عبد الكريم و آخرون، **دراسات في النظم الضريبية**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1975، ص 162.

فمهما كان هذا النوع من التهرب الضريبي مشروعاً إلا أنه يفوت على الدولة أموال طائلة، وما هو إلا دليل على عدم الوعي والتحضر الضريبي.

### ثانياً. صور التجنب الضريبي

إن المكلف بالضريبة باستطاعته تجنب الضريبة بوسيلتين:

الأولى: هي التهرب الناشئ من الثغرات القانونية والتي يعتمد فيها المكلف إلى استغلال ما تعتربه القوانين من ثغرات، ونقائص وغموض والتباسات في عدم تحقق الضريبة في حقه.

الثانية: هي التهرب المنظم وهو ما يحدث في الغالب بتواطؤ أعوان الإدارة الضريبة.

وفيما يلي بعض صور التجنب الضريبي:<sup>1</sup>

- الامتناع عن استهلاك أو إنتاج سلعة ما مفروضة عليها ضريبة مرتفعة، كالامتناع عن التدخين لتجنب الضريبة غير المباشرة وهي الرسم على القيمة المضافة (TVA) التي يتحملها المستهلك النهائي.
- الامتناع عن استيراد سلعة من الخارج مفروض عليها ضرائب بمعدلات مرتفعة.
- ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة والاتجاه إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل.
- التهرب من تصاعدية ضريبة الدخل الإجمالي (IRG) وكذلك الضريبة على أرباح الشركات (IBS) وذلك عن طريق تجزئة الشركة الأم إلى فروع مستقلة قانونياً وبترخيص من القانون التجاري.
- عدم إخضاع الهبات إلى الضريبة، أدى بالأشخاص إلى تقسيم أموالهم وهم على قيد الحياة على الورثة .
- قيام شركة ما بتوزيع أرباحها على المساهمين بطرق معينة لتجنب دفع الضريبة على أرباح الشركات (IBS).
- كما يستفيد المكلف من الإعفاءات و التخفيضات بفروعها دائمة ومؤقتة، مثل الأعمال الحرفية أو التقليدية فالمكلفين يفضلون الحصول على بطاقة حرفي عوضاً عن السجل التجاري من أجل الاستفادة من الامتيازات الممنوحة لهذه الفئة، وكذلك الإعفاءات والتخفيضات الممنوحة في إطار الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب (ENSEJ) و الوكالة الوطنية للاستثمار (ANDI).

مما سبق يتضح أن المكلف قد تحرك في إطار قانوني سنه المشرع من خلال سلسلة من التشريعات الضريبية التي تشوبها ثغرات، فإن إهمال المشرع يكون وراء هذا النوع من التهرب الضريبي، وكذلك اجتهاد المكلفون وإبداعهم من أجل التهرب من الضريبة بصورة قانونية مستعنيين في ذلك بأهل الخبرة.

<sup>1</sup>طورش يتانة، مرجع سابق، ص 19.

المطلب الثاني: الغش الضريبي

أولاً. تعريف الغش الضريبي

تعددت وتنوعت تعاريف الغش الضريبي، وفيما يلي أهمها:

- عرفه A. Margairez على أنه: «يتمثل في التخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقعة أو تفسير مظلل».<sup>1</sup>
- كما عرفه Camille Rosier: «الغش الضريبي يحتوي على كل الحركات المادية وكل التدابير والمناورات والترتيبات التي يلجأ إليها المكلف أو غيره من أجل التخلص من دفع الضريبة».<sup>2</sup>
- التهرب غير المشروع هو الذي يضمن مخالفة القانون، ويندرج تحت هذه الصورة كل طرق الغش المالي (سواء في تحديد الوعاء أو عند التحصيل).<sup>3</sup>
- يقصد بالتهرب الضريبي من الضريبة «امتناع الممول الذي توافرت فيه شروط الخضوع لها الوفاء، مستعينا في ذلك بكافة أنواع الغش وهي مختلفة ومتعددة».<sup>4</sup>
- الغش الضريبي هو: «خرق مباشر لقانون الضريبة بطريقة إدارية أو غير إدارية».<sup>5</sup>
- الغش الضريبي يلجأ إليه الممول بعد حدوث الواقعة المنشئة للضريبة وبالتالي استحقاق دين الضريبة ويكون عن طريق الامتناع عن دفعها بإحدى الحيل غير المشروعة والتي تقع تحت طائلة القانون.<sup>6</sup>

ثانياً. صور الغش الضريبي

من خلال المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نجد أن الغش الضريبي يتم إما عند تحديد الوعاء الضريبي عندما يقوم المكلف بإخفاء بعض أو كل المادة الخاضعة للضريبة، أو تقديم تصريح غير مطابق للواقع إما عند تحصيل الضريبة عندما يقوم المكلف بإخفاء أمواله أو تحضير إفلاسه ليفوت على الإدارة الجبائية تحصيل الضريبة.

وفيما يلي بعض صور الغش الضريبي:<sup>7</sup>

<sup>1</sup> Margairez. A, op, cit, p 116.

<sup>2</sup> Rosier. C, **La Fraude Fiscale**, France, juin 1989, p 94.

<sup>3</sup> العرابوي حسن، كبير جلال، **المالية العامة**، مصر، 1994، ص 40.

<sup>4</sup> زينب حسن عوض الله، **مبادئ المالية العامة**، الدار الجامعية، بيروت، 1998، ص 186.

<sup>5</sup> يونس أحمد البطريق، **المالية العامة**، دار النهضة العربية، لبنان، 1984، ص 113.

<sup>6</sup> دراز حامد عبد المجيد، **المرسي السيد حجازي**، مرجع سابق، ص 169.

<sup>7</sup> المادة 193 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محدثة بموجب المادة 12 قانون المالية لسنة 2006.

- عدم قيام المكلف بتقديم تصريح عن نشاطه (تصريح بالوجود) معتمدا على عدم وجود مقر لنشاطه ويكون هنا التهرب كليا، أو المقر موجود ولكن النشاط غير مصرح به، حيث يعمل في الخفاء من أجل التهرب من الخضوع للضريبة.
- تقديم تصريحات ناقصة أو كاذبة عن طريق فواتير وهمية أو مزيفة، أي امتناع الممول الذي توافرت فيه شروط الخضوع لها عن الوفاء، مثلا امتناعه عن تقديم بيان بدخله أو تقديم بيان كاذب غير صحيح، مستعينا في ذلك بكافة أنواع الغش وهي مختلفة ومتعددة.<sup>1</sup>
- استيراد سلع دون المرور بالمراكز الحدودية لتفادي دفع الضرائب الجبائية و الجمركية.
- تسجيل عقود إيجار بقيمة أقل من الإيجار الحقيقي.
- المبالغة في تقدير التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة، وبالتالي تقليص الأرباح المفروضة عليها الضريبة، وبالتالي نكون أمام تقديم محاسبة مزورة.
- إخفاء الورثة لجزء من تركة المورث، أو عدم التصريح بها في الآجال المحددة.
- إخفاء المكلف لأمواله حتى يتعذر على المصالح الجبائية من أن تستوفي مبلغ الضريبة عند عملية التحصيل.
- كما يقوم أصحاب المهن الحرة (أطباء، مهندسون، محامون..) بتصريح برقم أعمال أقل من قيمته الحقيقية.
- تقديم وثائق مزورة من أجل الإعفاء أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة على أساس العمل مع قطاعات معفاة من هذه الضريبة.

<sup>1</sup> جامع أحمد، علم المالية-فن المالية العامة، دار النشر العربية، القاهرة، 1975، ص 246.

## المبحث الثالث: طرق و آثار التهرب الضريبي، و وسائل مكافحته

### المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي

في حقيقة الأمر ليس باستطاعتنا حصر كل أشكال التهرب من الضريبة حصرا شاملا، لأن التهرب مرتبط بمدى براعة وتفنن المكلفين بالضريبة للتخلص من عبئها مستخدمين عدة طرق. فمنهم من يعتمد على التلاعب عن طريق العمليات المحاسبية، الذي يعمل فيه المكلف على تضخيم الأعباء من جهة وتخفيض الإيرادات من جهة أخرى، ومنهم من يعتمد على استغلال الثغرات القانونية والعمليات المادية، وهذا من أجل الوصول في الأخير إلى غاية واحدة و هي التخلص من الضريبة.

### الفرع الأول: التهرب عن طريق عمليات محاسبية

إن المكلف بالضريبة مجبر على تقديم تصريحات للإدارة الجبائية يوضح فيها نتائج نشاطه (الإيرادات والنفقات) خلال السنة المالية مدعما ذلك بوثائق تثبت تصريحاته كالفواتير، السجلات المحاسبية ( دفتر اليومية- دفتر الجرد..) و وصولات التسليم وذلك في آجال محددة قانونا.

فالقانون التجاري يحتم على المكلفين بالضريبة مسك محاسبة كاملة، وتبين أهمية المحاسبة بالنسبة للقانون الجبائي في أن التصريحات هي الأساس الذي تعتمد عليه المصالح الجبائية في تأسيس الضريبة، فيسعى المكلف بالضريبة سواء شخص طبيعي أو معنوي إلى إخفاء بعض العمليات المحاسبية، وذلك بالتخفيض في الإيرادات والتضخيم في النفقات.<sup>1</sup> فالمحاسبة هي العمود الأساسي لإجراءات التحقيق الجبائي من قبل المصالح الجبائية، وذلك عن طريق التأكد من مطابقة التصريحات مع الدفاتر المحاسبية والفواتير، ومن هنا يبدأ المكلف بالضريبة بالتهرب عن طريق التلاعب والتحايل المحاسبي، فتبقى ممارسة التهرب تمتد من التخفيض لمبالغ المبيعات أو الاسترداد بدون تصريح، إلى إهمال تسجيل الإيرادات مرورا بتضخيم التكاليف القابلة للخصم.<sup>2</sup> فنجد أن التهرب المحاسبي يتم على مستويين، وهما التهرب عن طريق تخفيض الإيرادات والتهرب عن طريق تضخيم الأعباء.

### أولا. التهرب عن طريق تخفيض الإيرادات

وهي الطريقة الأكثر استعمالا في ممارسة التهرب الضريبي، وذلك بتفادي التصريح بجزء كبير من الإيرادات تدخل في حساب الأرباح الخاضعة للضريبة، فهي تقتصر على المكلفين الذين يمسون سجلات محاسبية، سواء كان ذلك إجباري بموجب رقم أعمالهم الذي يفرض عليهم الخضوع إلى نظام التصريح الحقيقي أو اختاروا الخضوع لهذا النظام.

<sup>1</sup> طورش بتانة، مرجع سابق، ص 76.

<sup>2</sup> Martinez J.C, *La Fraude Fiscale*, PUF, France, novembre, 1990, p74.

وهنا يسعى المكلف بالضريبة جاهدا أن يكون التصريح الذي قدمه مطابقا لسجلاته المحاسبية، مستعملا مختلف التقنيات لتخفيض إيراداته وكما سبق و أشرنا أن طريق تخفيض الإيرادات هي الطريقة الأكثر استعمالا من أجل التهرب الضريبي ولها صور عديدة نذكر منها:

- إهمال المبيعات وذلك ببيع السلع نقدا ومن يد ليد دون استعمال الفواتير أو وصولات أو شيكات، حيث لا يترك أي أثر للعملية، فيحصل على ثمن البيع ولا يظهر العملية في محاسبة المبيعات أو محاسبة الخزينة، وهذا باتفاق ودي يبرمه المكلف بالضريبة مع الزبون حيث تسجل العملية عند الزبون على أساس نفقات، ولا تظهر في السجل المحاسبي في حساب الإيرادات عند المكلف.
- كما قد تكون عملية البيع لأحد الأشخاص المقربين لأصحاب المشروع أو شركائه، وفارق البيع ما هو إلا ربح موزع بينهم دون أن يخضع للضريبة، ونفس الشيء نجده بالنسبة للإيرادات المتحصل عليها من بيع الفضلات الناتجة عن استعمال أو تحويل المواد الأولية أو المنتجات نصف المصنعة في الصناعات التحويلية وقطاع البناء. فكلها لا تسجل في حساب الإيرادات إذ قال Margairez إن أنواع التهرب الأساسية تتعلق بالدرجة الأولى بحساب المشتريات وحساب الحقوق المختلفة، فباستعمال بعض الحيل والإجراءات المحاسبية يستطيع المكلف تخفيض الأصول أو زيادة الخصوم، وتكون نتيجة ذلك أن يتم تخفيض الربح الخاضع للضريبة.<sup>1</sup>
- وقد يكون تحايل المكلف واضحا يلفت انتباه المفتش المحقق عندما يقوم بتخفيض في المبيعات التي تمثل قيمة الإيرادات، دون أن يقابلها تخفيض في المشتريات، خاصة إذا كانت قيمة التخفيض كبيرة، حيث يبرز التناقض في الربح الحقيقي والربح المصرح.
- كذلك عدم التسجيل المحاسبي لفائض القيمة عن التنازل عن عنصر من عناصر الأصول.
- كما يلجأ المكلف أيضا إلى تسجيل العودة الوهمية للبضائع، أو الإفراط في التخفيضات التجارية للزبائن على المبيعات ولكن حقيقة الأمر لم تكن هناك أي عودة للبضائع ولم تمنح أية تخفيضات تجارية للزبائن.
- كما يتم التهرب عن طريق تحرير فواتير وهمية قابلة للاسترجاع أو فواتير الطريق التي يظهرها المشتري في حالة طلبها من قبل أعوان الدرك الوطني، وذلك خلال تنقله بالبضاعة بين المدن وفي الأسواق وعند قيامه بعملية شراء جديدة يعيد الفواتير للبائع (المكلف بالضريبة)، ويحصل على فواتير وهمية أخرى. وهكذا تعاد نفس العملية في كل مرة وهنا يظهر التحايل بوضوح في التفاوت بين قيمة المبيعات المنخفضة دون التخفيض في قيمة المشتريات، ولكي لا يلفت المكلف بالضريبة الانتباه يلجأ إلى طريقة التلاعب المحاسبي بتخفيض قيمة المشتريات في نفس الوقت الذي يخفض فيه جزء من الإيرادات للحصول على نسبة هامش ثابتة عن طريق تكييف سعر التكلفة مع مبلغ المبيعات.

<sup>1</sup> Margairez. A, op.cit , p 215.

ثانيا. التهرب عن طريق زيادة الأعباء (تضخيم النفقات):

لقد سمح المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة بخصم الأعباء التي يتحملها حقيقيا، وذلك في حدود نشاطه من الأرباح الإجمالية المحققة، وهذا بشروط محددة:

- أن تكون الأعباء لها علاقة مباشرة بالنشاط الذي يقوم به المكلف، أي موظفة ومستغلة في مصلحة النشاط.
- أن تكون الأعباء مبررة بوثائق ثبوتية ( فواتير، وصولات..الخ).
- أن تكون في حدود التي وضعها القانون.

ولكن يقوم المكلف بالضريبة باستعمال هذا الحق وهو خصم الأعباء، بإدخال أو المبالغة في تقدير تكاليف تكون بعيدة كل البعد عن الحقيقة، وليس لها علاقة بالنشاط الممارس من طرف المكلف، وذلك لتخفيض من الضريبة على الأرباح الإجمالية المحققة.

ومن اجل الوصول إلى هذا الغرض توجد عدة طرق يقوم بها المكلف، وتكمن في خلق مناصب شغل شكلية، وبمبالغ مبالغ فيها، بالإضافة إلى التسجيل الخاطئ لحساب الإهلاكات ومصاريف أخرى غير مبررة.

### 1. المستخدمين الوهميين:<sup>1</sup>

مثل هذا الإجراء يعتبر خطيرا لحد ما، حيث يعتمد المكلف إلى التسجيل المحاسبي لأجور ومرتبات لأشخاص خياليين لا وجود لهم على أرض الواقع، ومن المفروض أن هؤلاء الأشخاص يقومون بأعمال داخل الشركة والمكلف يملك وثائق إدارية وهمية لهؤلاء المستخدمين تخلو من أدنى شك. وبهذا الشكل تسجل الأجور أو الرواتب الوهمية في محاسبة الشركة، لأنها تقوم بتخفيض الأرباح على أساس أن الأجور تمثل عبء جبائي قابل للخصم. أو أن يقوم المكلف بدفع أجور ورواتب بمبالغ كبيرة لزوجته أو أولاده أو أقاربه مقابل أعمال يقومون بها داخل الشركة، دون أن يؤديوا هذه الأعمال فعلا.

### 2. مصاريف عامة غير مبررة:

إن الإدارة الجبائية تعاني من عدم قدرتها في التحكم و في مراقبة المصاريف العامة التي يقوم بها المكلف خارج نشاطه ولمصلحته الخاصة ويقوم بتقييدها على أساس أنها أعباء تخص النشاط الذي يقوم به. إذ يقول Margairez بهذا الشأن أن المصاريف المنفقة لصالح الشركة قابلة للخصم، ولكن عملية الخصم هذه عادة ما تولد إفراطا في استعمالها، لذا نجد في بعض الأحيان الشركات التي تقوم بخصم مصاريف من ضمنها بعض المصاريف العامة، لكنها في الأصل مصاريف شخصية للمكلف والتي لا يسمح القانون بخصمها.<sup>2</sup>

\* بالنسبة للتكاليف الواجب خصمها حدها القانون الجبائي وفقا للمادة 168 وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>1</sup> طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 79.

<sup>2</sup> Margairez. A, op.cit , p 252.

ف نجد أن المكلف بالضريبة ينتهز أي فرصة من أجل التخفيض من الربح الإجمالي الخاضع للضريبة، وذلك باللجوء إلى الاستفادة من حقه في خصم الأعباء بإدخال نفقاته الخاصة ضمن نفقات نشاطه ومن أمثلة ذلك:<sup>1</sup>

- تضخيم المبالغ المستعملة من أجل الإشهار والتمويل والدعاية؛
  - شراء مستلزمات لبيته كالأثاث مثلا ويسجلها في حساب مشتريات الشركة.
  - صيانة سيارته الخاصة على أساس أنها سيارة خاصة بعمله، ويقيد مصاريف الصيانة في حساب الأعباء بهذه المصاريف.
  - يسجل تكاليف هاتف إقامته الشخصية أو تكاليف الهاتف النقل الخاص به ضمن مصاريف الشركة.
  - كما يمكن أن يقوم بتقييد مصاريف الرحلات السياحية للمسؤولين التي لا علاقة لها بنشاطهم على أساس أنها مصاريف قيامهم بمهمة.
  - القيام بترميم مقر الشركة أو مباني الصناعة لها، وفي نفس الوقت يقوم مسير الشركة بإجراء ترميم لمنزله الخاص، مسجلا إياه ضمن الترميمات الخاصة بالشركة.
- بالرغم من أن كل هذه المصاريف وغيرها من الأعباء هي ذات طبيعة شخصية من المفروض أن يتحملها المكلف نفسه بعيدا عن نشاطه، إلا أنه يسجلها في محاسبته باعتبارها مصاريف عامة مرتبطة بالاستغلال ومنه التخفيض قدر المستطاع من قيمة الربح الإجمالي الخاضع للضريبة، وبهذا الشكل يكون المكلف بالضريبة قد أفلت من دفع الضريبة على الأرباح بصفة كلية أو جزئية.

#### الفرع الثاني: التهرب عن طريق وسائل مادية و قانونية

إضافة على طريقة التهرب السابقة المتمثلة في التهرب عن طريق العمليات المحاسبية، يوجد نوع آخر من طرق التهرب الضريبي تتمثل في التهرب عن طريق الوسائل المادية والقانونية.

#### أولا. التهرب عن طريق وسائل مادية:

هذا النوع من التهرب الضريبي يقوم أساسا على إخفاء المكلف لأمواله التي تكون خاضعة للضريبة، سواء كان هذا الإخفاء كلي أو جزئي، فهذا الإخفاء هو تصرف صوري وهو العملية التي تنشأ بواسطتها وضعية قانونية ظاهرية مختلفة عن الوضعية القانونية الحقيقية.<sup>2</sup>

سواء كان هذا الإخفاء كلي أو جزئي فهو يؤدي إلى نتيجة واحد و هي ظاهرة التهرب الضريبي من جهة، ويساهم كذلك في تفشي ظاهرة أخطر وهي ظاهرة الاقتصاد الموازي.

<sup>1</sup> طورش بناتة، مرجع سابق، ص ص 80-81.

<sup>2</sup> Taddel .B , La Fraude Fiscale, Libraires Technique, Paris, 1974, p 125.

فالإخفاء الجزئي هو إخفاء المكلف لجزء من بضائعه أو سلعه التي من المفروض أن تكون خاضعة للضريبة لإعادة بيعها في السوق السوداء، وتكون بعيدة عن أن أي مراقبة، كإخفاء بضائع مستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية والضريبة معا. وكذلك إخفاء جزء من الذمة المالية كحالة المكلف بالضريبة الذي صدر بحقه أمر بحجز أمواله، حتى تستوفي إدارة الضرائب الضريبة الصادرة في حقه من ثمن بيع الأموال المحجوزة، فيقوم المكلف في هذه الحالة بتدبير إعساره عن طريق إخفاء أمواله.<sup>1</sup>

كما يمكن أن يكون الإخفاء كلياً بامتناع المكلف عن التصريح بالنشاط الذي يمارسه، مستغلاً في ذلك غياب الرقابة الجبائية في مواجهة هذا النوع من الغش حيث يقوم بإنشاء وحدات أو مصانع إنتاجية في المدن المكتظة بالسكان أو المناطق الريفية والمناطق النائية التي يصعب الوصول إليها، كما يقومون بها في بعض الأحيان بعد أوقات العمل و إلى ساعات متأخرة من الليل فتنجح وتسوق المنتجات في سرية تامة من خلال السوق السوداء، دون وصلات أو فواتير. **ثانياً. التهرب عن طريق وسائل قانونية:**

هذا النوع من التهرب الضريبي يقوم به المكلف عن طريق خلق وضعية قانونية تجعله معفى من الضريبة أو يخضع لاقطاع أقل من الذي كان يجب أن يخضع إليه، فالتهرب عن طريق التلاعب في النصوص التشريعية يتمثل في خلق حالة قانونية مخالفة للحالة الحقيقية على أثر عملية وهمية أو تكييف خاطئ لحالة ما.<sup>2</sup>

يظهر جلياً هذا النوع من التهرب الضريبي خاصة في مجال الرسم على القيمة المضافة ( TVA ) لأن التحقيقات الجبائية تقوم أساساً على مطابقة الكتابات والوثائق المحاسبية المقدمة، إذ يستغل المكلف هذه الثغرة القانونية عن طريق خلق وضعية قانونية تسمح له باسترجاع TVA وذلك بالاعتماد على فواتير وهمية عند الشراء ويستفيد من الرسم المدون على الفاتورة، ويقوم باسترجاعه أو استرجاع الفارق بين رسم البيع والشراء الوهمي.

كما يلجأ المكلف أيضاً للتلاعب في تصنيف الحالات القانونية، بتزييف وضعية أو صيغة قانونية خاضعة أساساً للضريبة إلى وضعية أخرى تجعلها معفاة أو خاضعة لضريبة أقل، كأن يقوم بالتصريح عن حالة بيع على أساس أنها هبة لكي يتخلص من دفع حقوق التسجيل، أو استغلال الشركات متعددة الجنسيات لامتلاكها لفروع تتواجد في دول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة، فتقوم بتحويل أرباحها إلى هذه الفروع، وفي هذه الدول التي تسمى بالجنات الضريبية.<sup>3</sup> كذلك هناك المكلفون الذين يلجئون إلى الاستثمار في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ( ANDI ) أو الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب ( ANSEJ )، وهذا من أجل الحصول على الاستفادة من الامتيازات الجبائية الممنوحة لهذه القطاعات عن طريق التنازل عن الاستثمارات المكتناة بالإعفاء من الرسوم.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> طورش بناتة، مرجع سابق، ص 83.

<sup>2</sup> Tixier (G), **Droit fiscal**, 1989, P258.

<sup>3</sup> Duccini (R), **Fiscalité des contrats internationaux**, édition litec, Librairie de la cour de cassation, 1991, P125.

<sup>4</sup> طورش بناتة، مرجع سابق، ص 85.

وبالتالي يكون الإخفاء القانوني الذي يسميه المكلفون بالتظاهر، هو العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الفعلية.

### المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي

الضريبة هي متغير اقتصادي هام ولهذا السبب ينتج عن التهرب الضريبي انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني، يظهر من خلال عجز الدولة عن تنفيذ المشاريع العامة كما تضطر الدولة في معظم الأحيان إلى الزيادة في معدلات الضريبة أو فرض ضرائب جديدة من أجل تعويض النقص الذي أصاب الخزينة العمومية من جراء التهرب الضريبي، إذ يتحمل المكلف بالضريبة في هذه الحالة عبء كبير يؤدي به إلى الإحساس بتعسف الضريبة وعدم العدالة والمساواة اللذان يجراانه إلى اللجوء للتهرب الضريبي، وعلى ذكر ما سبق يمكننا تصنيف آثار التهرب الضريبي إلى:

### الفرع الأول: الآثار المالية للتهرب الضريبي

من أهم وأكبر و أخطر الأضرار التي تنجر عن ظاهرة التهرب الضريبي الأثر المالي و الذي بدوره يتجلى في الإضرار بالخزينة العمومية للدولة مما يتنافى مع أهم الأهداف القاعدية للضريبة والمتمثلة أساسا في أنها مصدر من مصادر التمويل أساسه تغطية النفقات العمومية، مما يعد عائقا كبيرا أمام التنمية المرسومة من طرف الدولة. وقد تلجأ الدولة لزيادة حصيلة إيراداتها إلى مصادر تمويلية أخرى مثل القروض الخارجية والتي تعجز في الواقع عن سدادها، مما يؤدي إلى زيادة الديون وبالتالي عجز في ميزان المدفوعات، وكذلك تلجأ إلى حل آخر مثل الإصدارات النقدية وما ينجر عن ذلك من زيادة في معدلات التضخم والذي يلحق أضرار بالغة لاقتصاد الدولة، ولعل أهمها تدهور قيمة العملة المحلية وارتفاع الأسعار الداخلية.<sup>1</sup>

حيث تؤكد أرقام وزارة المالية أن حجم التهرب الضريبي في الجزائر يقدر بنحو 6400 مليار سنتيم سنويا، وهو رقم مرشح للارتفاع من سنة لأخرى بسبب زيادة حجم الواردات وكذلك حجم السوق الموازية، بالإضافة إلى عدم التزام الأعوان الاقتصاديين بإجراء معاملاتهم التجارية بالفواتير في الجزائر.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي

نظرا للارتباط الكبير بين الجانبين المالي والاقتصادي ومدى تأثير كل واحد على الآخر بالإيجاب أو السلب، وهذا ما ينجم عن التهرب الضريبي الذي إذا أثر على الجانب المالي للدولة فإنه حتما سوف يلقي بضراله على الجانب الاقتصادي لنفس الدولة، وفيما يلي سوف نستعرض بعض الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي:

<sup>1</sup> عوادي مصطفى، رحال نصر، مرجع سابق، ص 20.

<sup>2</sup> كردودي سهام، مرجع سابق، ص 49.

### أولاً. ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها:

من بين الحلول التي تلجئ إليها الدولة من أجل تغطية النقص أو العجز الناجم عن التهرب الضريبي ونقص الإيرادات الضريبية، ومحاولة زيادة إيراداتها العامة تلجأ الدولة إلى فرض ضرائب جديدة أو رفع أسعار الضرائب القائمة، وهذا ما ينجم عنه زيادة الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية بصورة عادية ومنتظمة، مما يولد الشعور لدى هؤلاء المكلفين بغياب العدالة الاجتماعية ويولد استيائهم، مما قد يجرحهم إلى محاولة التقليل من هذا العبء وبالتالي اللجوء إلى الغش في محاولة رد الفعل على ارتفاع أسعار الضرائب مما يزيد من انتشار ظاهرة التهرب الضريبي بطريقة غير مباشرة.

### ثانياً. الحد وتقليل المنافسة الاقتصادية:

كما يؤدي التهرب الضريبي إلى الإخلال بقواعد المنافسة المشروعة حيث تصبح الشركات المتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية من حيث الإمكانيات التمويلية الهائلة التي تسمح بتحسين الجهاز الإنتاجي وتقوية مكانتها في السوق، خاصة إذا كان معدل الضريبة مرتفع مما يعطي الغش امتيازاً مالياً للمؤسسة المتهربة بحيث يمكنها من أن تبيع منتجاتها بأسعار منخفضة مقارنة مع الأسعار التي تطبقها الشركات التي تؤدي واجباتها الضريبية، فمن هنا تنعدم شروط المنافسة الحرة.<sup>1</sup>

### ثالثاً. إبطاء التقدم الاقتصادي:

إن التهرب الضريبي يساهم في إبطاء وتأخير النمو الاقتصادي، حيث أنه يقلل من الجهود التي تسعى إلى رفع الإنتاجية، فالمستثمر الذي يطمع إلى زيادة مداخيله عن طريق وضع إجراءات تنظيمية لعملية الإنتاج وعملية التسيير بهدف خفض التكاليف فإنه لا يتردد في ممارسة التهرب الضريبي من أجل الوصول إلى مبتغاه.<sup>2</sup>

### رابعاً. التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي:

ينتج هذا التوجيه نتيجة توجيه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب الضريبي حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة، وهذا على حساب المشروعات الأكثر كفاءة. ومثال ذلك إطارات الشركات في بعض الأحيان يتوجهون إلى التخلي عن الأجر الذي يتقاضونه بصفته خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي (IRGs) بمعدلات

<sup>1</sup> كوثر بدوي، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011 - ص 38.

<sup>2</sup> عوادي مصطفى، رجال نصر، مرجع سابق، ص 97.

مرتفعة، فهم ينشئون شركات مستقلة أخرى تستفيد من إمكانية تكوين احتياطات معفية من الضرائب وانتهاز فرص للتهرب الضريبي التي تتأتى لهم من التصريح بأنفسهم بالعناصر المحددة لدخلهم الخاص.<sup>1</sup>

#### خامسا. ظهور أزمة رؤوس الأموال:

تظهر أزمة رؤوس الأموال نتيجة سلوك يسلكه المتهرب الضريبي، حيث أنه في أغلب الأحيان ما يلجأ المكلف إلى إخفاء رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية وهذا عن طريق الاكتناز. أو على شكل أوراق نقدية أو على شكل معادن كالذهب بالإضافة إلى ذلك يلجأ بعض المتهربين إلى فتح حسابات بنكية خارج الوطن ومن أحسن الأمثلة على ذلك رؤوس الأموال الجزائرية في البنوك السويسرية الشيء الذي يؤدي إلى إضعاف إيرادات الدولة وإضعاف مبالغ الادخار العمومية وانعكاساتها على الاستثمارات والتقليل من إمكانيات الدولة في مجال الإنفاق العمومي.<sup>2</sup>

#### سادسا. زعزعة الاستقرار الاقتصادي:

وهذا يتجلى في حالتين هما:

##### 1. في أوقات التضخم:

يسبب الرواج في السلع المصاحب للتضخم المالي تضخما في الدخل مما يسبب اتساع نطاق التهرب الضريبي نتيجة لقوة أثر الدخل، وبالتالي فإن اتساع رقعة التهرب تقود إلى تخفيض درجة فعالية السياسة الضريبية في كبح التضخم نتيجة عجز الضريبة عن امتصاص جزء كبير من القوة الشرائية الزائدة الداعمة للضغوط التضخمية.

##### 2. في أوقات الانكماش:

يسود في ظل الانكماش نوع من التشاؤم الذي يعزز بدوره إمكانية الاكتناز و تأجيل الإنفاق بانتظار المزيد من انخيارات الأسعار، ومن ثم فإن أي تخفيضات أو حوافز أو إعفاءات ضريبية سوف لن تؤثر في انتعاش الظروف الاقتصادية في ظل هذا الجو من التشاؤم.<sup>3</sup>

#### الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي

يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ تتحمل فئة معينة الضريبة بكاملها بينما تسقط وتتخلص منها فئة أخرى وهي الفئة المتهربة أي ينجم

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 98.

<sup>2</sup> خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 223.

<sup>3</sup> سهام كردودي، مرجع سابق، ص 22.

عنها عدم توزيع العبء الضريبي، هذا ما يولد عدم كفاءة بين أفراد المجتمع بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل فساد من خلال اللجوء إلى البحث عن جميع الوسائل المشروعة أو غير المشروعة قصد الإفلات من الواجب الضريبي.<sup>1</sup> كما يساهم التهرب الضريبي في تدهور الحس المدني بصفة عامة والحس الجبائي بصفة خاصة فلا يمكن طبعاً تفضيل النفع العام على النفع الخاص وينمي ذلك روح الأنانية، وذلك راجع إلى الإحساس بعدم المساواة وحصص دفع الضرائب على فئة معينة دون الأخرى.

#### الفرع الرابع: الآثار على فعالية النظام الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية هذا النظام، فإن انتشار الظاهرة دليل على عدم فعالية النظام الضريبي، في هذا المجال، حيث نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية، ويتعد على التكافل الاجتماعي، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة، لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى عدم تحقق أهداف السياسة الضريبية المالية، الإقتصادية والاجتماعية، كما يقلص من أهمية الضريبة.<sup>2</sup>

#### المطلب الثالث: وسائل مكافحة التهرب الضريبي

إن معظم المكلفين بالضريبة مستعدون للقيام بعملية التهرب الضريبي واستغلال الثغرات القانونية لذلك وجب على الدولة السعي للقضاء على هذه الظاهرة أو التقليل منها بإتباع وسائل مختلفة لمنع ضياع مصالح الخزينة العمومية وانخفاض إيرادات الميزانية العامة للدولة والذي ينعكس سلباً على مساهمتها في زيادة الاستثمار ومنه تحقيق التنمية مما يؤدي إلى الموت البطيء لأي اقتصاد مهما كان متطوراً ومتقدماً.

#### الفرع الأول: تحسين فعالية النظام الضريبي

لتحسين فعالية النظام الضريبي هناك مجموعة من الإجراءات والسلوكيات التي يجب إرسائها منها:

##### أولاً: تبسيط النظام الجبائي

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بضبط وتحصيل الضرائب، فضلاً عن صياغة التشريع بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها، وعليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب، الرسوم، وكذلك في تقييم رقم الأعمال، خاصة فيما يتعلق بالنظام الجزائي.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق وإشكالية التهرب-دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع تسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، غير منشورة، 2001-2002، ص 164.

<sup>2</sup> ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، قرطبة للنشر والتوزيع، 2004، ص 30.

<sup>3</sup> كردودي سهام، مرجع سابق، ص 163.

ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالضبط والتحصيل، بينما يتعقد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه، كما أن تعقد وعدم استقرار التشريع الضريبي يؤدي إلى نشوء حالة من الحساسية اتجاه الضريبة، لذلك يجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية واستقرارها، بالإضافة إلى وضوحها بالقدر اللازم من أجل مكافحة التهرب الضريبي، وهذا من أجل تبسيط الصورة لدى دافعها لكي يفهم أسس تقديرها، وطريقة دفعها، والإعفاءات والتخفيضات الممنوحة له، فكلما كان النظام الضريبي سهلاً وطرق تطبيقه واضحة وانخفاض معدلات الضرائب والرسوم، كلما كان المكلف أكثر اقتناعاً بضرورة دفعها.

### ثانياً. إرساء نظام ضريبي عادل:

يعتبر التعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي ولمعالجة هذا الوضع، يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل، وذلك بمراعاة:

- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة.
- شمولية الضريبة.
- اعتدال معدل الضريبة.
- تجنب الازدواج الضريبي.
- يجب أن تكون الإعفاءات الضريبية مدروسة.

بالإضافة إلى وجوب تحقيق المساواة بين جميع المكلفين أمام قانون الضريبة، وذلك لعدم تمييز أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها، ما لم يكن ذلك لأسباب موضوعية.

كما يجب أن توزع الأعباء الضريبية على المكلفين حسب قدرتهم على الدفع، حيث يرى البعض أن العدالة تعني أن يدفع الأشخاص المتشابهة إمكانياتهم نفس القدر من الضرائب، وأن يدفع المكلفون مبالغ تتصاعد بتصاعد حجم إمكانياتهم لأن الإحساس بالظلم يعد من الأسباب التي تقلل من الحس المدني باتجاه الواجب الضريبي.<sup>1</sup>

### ثالثاً. تحسين التشريع الضريبي:

إن التشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمتربط، عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالاً للتهرب ويتم ذلك عن طريق إصدار تشريعات ضريبية جديدة تتسم بالوضوح والبساطة وتخفيض معدلات الضريبة، ووضع حد للتقادم الضريبي و يكون

<sup>1</sup> احمد زهير شامية، خالد الخطيب، المالية العامة، دار زهران، ط2، 1997، ص 210.

من حق الدوائر المالية التحقيق من البيان والاعتراض عليه في حال الشك في صحته، والتزام أكبر قدر من العقلانية والشفافية في التعليمات والإجراءات.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: تحسين الجهاز الإداري الضريبي

إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي بل يجب توفر إدارة ضريبية تتمتع بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم كما أن الجهاز الضريبي الكفء يمكنه تحويل ضريبة سيئة إلى ضريبة حسنة إلا أن الجهاز الضريبي غير الكفء يساهم في تحويل ضريبة حسنة إلى أسوأ منها مما يستوجب الاهتمام بالإدارة الضريبية.<sup>2</sup>

ومن أجل تحقق هذا الأمر وجب الاهتمام بما يلي:

#### أولاً: تحسين الوسائل (الإمكانات) البشرية.

حيث أصبح من الضروري تحسين كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في المجال الضريبي. وفي هذا السياق يجب اتخاذ الإجراءات التالية:<sup>3</sup>

- تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضرائب.
- فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف جهات الوطن، قصد تكوين إطارات ضريبية.
- تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبية، قصد غلق منافذ الإجراءات المقدمة لهم.
- وضع أسس عادلة للترقية، بالمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن يثبت في حقهم سلوكيات غير مشروعة، ومنافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة.

#### 1. توفير الحماية اللازمة في مجال الرقابة الميدانية، خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين المعنيين

وذلك لضمان السير الحسن لمهامهم الرقابية، وعليه فإن الإدارة كفؤة وناجعة، متوفرة على العدد الكافي من الموظفين الحاصلين على رواتب مناسبة تجعلهم في مأمن عن الحاجة والإغراء.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> سهام كردودي، مرجع سابق، ص 30.

<sup>2</sup> نفس المرجع، نفس الصفحة.

<sup>3</sup> مصطفى الكثيري، النظام الضريبي الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، دار النشر المغربية، 1985، ص 125.

<sup>4</sup> ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 167.

ثانيا. تحسين الوسائل المادية:

وهذا يكون عن طريق تدعيم الجهاز الضريبي بالآلات الحديثة من حاسوب وأجهزة متطورة وضرورة لسرعة إنجاز العمل، وذلك بإتباع الأسلوب العصري الحضاري في تنظيم المكاتب وتسليم البيانات وإقامة نظام استعلامات عصري.

الفرع الثالث: تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف

تسعى الإصلاحات الضريبية دوما إلى التخفيف من حدة التوتر الموجودة بين المكلف والإدارة الضريبية قصد إحداث تجاوب وتصالح من شأنه أن يقلل حالات التهرب حيث تشكل العلاقات الإنسانية أهم الوسائل ذات الأثر البالغ على نفسية المكلف، بحيث تعمل على تحسين تصرفات الموظفين بالإدارة الضريبية اتجاه المكلفين، وتخفيض أو تضيق الفجوة الموجودة بين الطرفين وكذلك تخفيض حدة التوترات التي قد تحدثها الضريبة، ولتحقيق ذلك يجب إحداث برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين بالإدارة الضريبية والهادفة إلى تحسين المعاملة اتجاه المكلفين. وبما أن المكلف هو الطرف المباشر في عملية التهرب، لذلك يجب تنمية وعيه الضريبي وإقناعه بالواجب الضريبي حتى تصبح سلوكياته أكثر عقلانية.

الفرع الرابع: تحسين الرقابة الجبائية وتثبيت الإجراءات العقابية

أولا. تحسين الرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الجبائية إجراء ضروري لمكافحة كل من الغش والتهرب الضريبي، كما أنها تكتسي أهمية بالغة، وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة من خلال الهيئات التابعة للإدارة الضريبية (المفتشية، المديرية الولائية). فالرقابة تهدف إلى المحافظة على حق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي من جهة والسهر على حسن تطبيق القوانين من جهة أخرى.

ثانيا. الإجراءات العقابية:

إن فرض العقوبات الردعية وسيلة ضرورية ومتممة لمكافحة ظواهر التهرب الضريبي كظواهر التقصير والإخلال بالواجب، وترتبط نوعية مثل هذه العقوبات بظروف الدولة وأفرادها ولقد شرع المشرع الجزائري عقوبات متنوعة على كل من يخالف أحكام القانون، فقد قررت جزاءات في حالة الامتناع عن تقديم المستندات أو إتلافها أو تقديم بيانات وتوضيحات في غير موعدها، أو تقديم بيانات غير صحيحة بإتباع طرق احتيالية قصد إخفاء المبلغ الذي يخضع للضريبة وتمثل أهم هذه الإجراءات العقابية في ما يلي:

1. العقوبات الجبائية: كل شخص يستعمل طرقا تدليسية يكون من خلالها قد خفض أو حاول تخفيض بصفة كلية أو جزئية وعاء الضريبة وتصفية الضرائب أو الرسوم.

## 2. الغرامات المالية:

- الغرامة بسبب عدم التصريح السنوي G 01 تقدر ب 25% من الوعاء.
- الغرامة بسبب التأخير في تقديم التصريح السنوي بالنسبة ل IRG، و IBS إذا لم تتعدى مدة التأخر شهر واحد هي 10%، وبنسبة 20% إذا لم تتعدى مدة التأخير الشهرين، أما إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة الجبائية ضمن أجل 30 يوم ابتداء من تاريخ التبليغ فالنسبة تكون 25% من الوعاء الخاضع أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة TVA فإنه يترتب على الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال تطبيق غرامة نسبتها 10% وترفع إلى 25% بعد قيام الإدارة الجبائية باعذار المدين بالضريبة في أجل شهر واحد وتختلف نسبة الغرامة بسبب النقص في التصريح حسب حجم المبلغ المتلاعب، بحيث يضاعف مبلغ الحقوق المنقوصة إلى 10% 15%، 25% حسب المبلغ المتملص من 50.000 إلى 200.000 دج.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> سهام كردودي، مرجع سابق، ص 32.

## خلاصة الفصل:

إن ظاهرة التهرب و الغش الجبائي تهدف للتخلص و التملص من أداء الواجب الضريبي، كما لا حظنا إن الظاهرة تحمل أضراراً للخزينة العمومية و هي تضر بالاقتصاد الوطني المظهر للعجز الذي تحدثه من خلال التأثير على حصيللة الإيرادات من الضرائب، و لهذا السبب ينبغي الوقوف أمام الظاهرة و الحد منها و ذلك بمحاربتها، من اجل ضمان مداخيل مستقرة لخزينة الدولة و كذا ضمان حياة أفضل لأفراد المجتمع، و بالتالي هناك العديد من الوسائل و الإجراءات التي تتخذ في مكافحة هذا الداء و أحسن طريقة للمكافحة هي تفعيل نظام الرقابة الجبائية.

## الفصل الثاني

مساهمة المراجعة الجبائية في الحد من

التهرب الضريبي

### تمهيد:

الروابط الموجودة بين المحاسبة والجبائية هي روابط قوية ومتينة جدا، إذ أن المراجعة التي كانت في بادئ الأمر معممة في ميدان المحاسبة والمالية استوجب عليها ضروريا مع اتساعها أن تنبعث نحو الجبائية، حيث أصبحت 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 حقيقة، إذا لم تحترم ولم تطبق هذه القوانين، وحتى إذا طبقتها واحترمتها بطريقة حسنة فهذا يؤدي إلى إرغامها وإجبارها أن تكون محملة بتكلفة إدارية، هذا ما يؤدي إلزاميا إلى تهيئة وتعبئة طاقم من المهنيين الأكفاء والمؤهلين الذين ينتمون إليها أو من خارجها لمواجهة هذا النوع من الأخطار.

وعليه ولمعرفة أكثر بالمراجعة الجبائية قسمتها هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: الإطار النظري للمراجعة الجبائية.

المبحث الثاني: مقومات المراجعة الجبائية.

المبحث الثالث: المراجعة الجبائية ومساهمتها في الحد من التهرب الضريبي.

### المبحث الأول: الإطار النظري للمراجعة الجبائية

تعتبر المراجعة الجبائية إحدى أنواع المراجعة المتعددة، والتي تعتبر مفهوما حديثا كمراجعة تختص في الجانب الجبائي فقط، فهي مراجعة تقدم كقطعة محرّكة في إعداد تشخيص جبائي للمؤسسة يسمح لها باكتشاف نقاط الضعف والقوة لها وهذا بهدف تصحيح الأولى والاستغلال الأمثل ومواصلة العمل بالثانية بحيث يضمن حمايتها واتخاذ الاحتياطات الضرورية لعدم وقوعها في وضعية الخطر الجبائي.

#### المطلب الأول: مفهوم المراجعة الجبائية

وردت عدة تعاريف للمراجعة الجبائية نذكرها في التالي:

- المراجعة الجبائية هي عبارة عن فحص للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض تشكيل رأي أو تقييم الوضعية الجبائية للمؤسسة، الهدف منها هو إعداد وتشخيص جبائي للمؤسسة.
- اعتبرت الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة (ATIC) أن المراجعة الجبائية كمجموعة متنوعة من المرجعات العملية من خلال اقتراح التعريف التالي "تمثل المراجعة الجبائية في إبداء الرأي حول مجموعة الهياكل الجبائية للوحدة وطريقة عملها".<sup>1</sup>
- وكما عرفها (P.Bougan et J.M.Vallée) المراجعة الجبائية أنها "هي الفحص المحاسبي المطبق من طرف الإدارة الضريبية، وهي عبارة عن مراقبة مدى احترام القوانين الجبائية".
- كما تم تعريفها على أنها "جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح عنها من قبل المكلفين بموجب البيانات الضريبية المقدمة من قبلهم، لتحديد فيما إذا كانت الالتزامات الضريبية المقدمة صحيحة بشكل جوهري في ضوء قوانين وأنظمة الضريبة على الدخل والتقرير عن ذلك، ويجب أداء عمليات المراجعة من قبل مراجع أو فريق يتصف بالكفاءة والموضوعية".<sup>2</sup>
- عرفها الأستاذ صالح حميداتو بأن المراجعة الجبائية "هي اختبار انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة ومدى احترامها 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".

<sup>1</sup> سويلم محمد فاتح، دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015-2015، ص 03.

<sup>2</sup> قحמוש سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011-2012، ص 17.

من خلال التعاريف السابقة يمكننا تعريف المراجعة الجبائية على أنها:

فحص للوضع الجبائية للمؤسسة قصد إبداء رأي في عام يسمح بتشخيص هذه الوضعية من خلال التأكد من صحة وصدق التصريحات الجبائية مما يجعلها (المؤسسة) مؤهلة لاستعمال الجباية فيما يخدم مصالحها، حيث تساهم في تحقيق الأمن الجبائي لها هذا من الجانب القانوني، أما من جانب الفعالية فهي تساهم في تحسين التسيير الجبائي.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: أنواع المراجعة الجبائية

تعتبر المراجعة الجبائية الأداة الأساسية في إعداد تشخيص المؤسسة، وبالتالي فهي تضم مهمة احتياطية تهدف إلى التحكم في الجانب الجبائي لها، الأمر الذي أدى إلى بروز نوعين من المراجعة الجبائية:

**الفرع الأول: المراجعة الجبائية الداخلية:** وقد عرفها معهد المراجعين الداخليين على أنها "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 تتحملها".

و يقصد بالمراجعة الداخلية تلك المراجعة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتب بناء على الوثائق التي في حوزتهم، ومفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من المراجعة دوريا والأهداف المرسطة مسبقا ويمكن أن تكون المراجعة شكليا أو مراجعة على الوثائق.

**أولاً. المراجعة الشكلية:** تبدأ المراجعة الشكلية منذ استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المرسله أو المودعة من قبل المكلفين، سواء التصريحات الشخصية أو التصريحات المهنية وتتم مراجعتها 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 G50A وتلك المذكورة في التصريح السنوي مع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوفات الربط، بطاقات المعلومات، وقوائم الاستقصاء التي تمتلكها وتهدف هذه المراجعة إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات، ويسمح أيضا بالمساعدة في برجة الملفات للمراجعة المعمقة فيما بعد.

**ثانيا: المراجعة على الوثائق:** بخلاف المراجعة الشكلية فإن المراجعة على الوثائق الانتقائية والغير منتظمة وهذا الانتقاء 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 المكتتبه وتلائمها

<sup>1</sup> محمد هشام ملوكة، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2013-2014، ص49.

وتجانسها مع المداخل المصروح بها، والوثائق والمعلومات التي في حوزة المصلحة، والتي يتم استكمالها في حال نقصان بطلبات استيضاح أو طلبات تبرير تطلب من المكلفين حسب المادة (19) من قانون الإجراءات الجبائية.<sup>1</sup>

**الفرع الثاني: المراجعة الجبائية الخارجية:** هي 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 المراجعة الداخلية كما يمكن أن تكون ذات طابع تعاقدى مثل أن تلجأ المؤسسة إلى مكتب المراجعة بغرض إنجاز هذه المهمة في إطار عقد يربطها بهذا المكتب.

ويتم هذا النوع من المراجعة دائما وفق برمجة سنوية وتكتسي شكلين هما:

**أولاً: المراجعة في المحاسبة (المراجعة المحاسبية):** 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 المكتتبه وكشوفات الربط الخارجية وبطاقات المعلومات إن وجدت، كذا المعاينات المادية التي يجريها المحقق، وهذه المراجعة يمكن أن تكون عامة تركز على مجمل الضرائب والرسوم أو خاصة تركز على ضريبة أو رسم معين.

**ثانياً: المراجعة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية:** نصت المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية وهي مجمل عمليات التفتيش المعمق بهدف الكشف عن فروقات محتملة بين المداخل المصروح بها من قبل المكلف، مقارنة بالتي عند المصالح الجبائية من معطيات ومعلومات عنه، وتتعلق بجميع المكلفين الخاضعين للضريبة حيث يمكن لمسير المؤسسة فردية أن يخضع إلى:

- مراجعة محاسبية فيما يخص نشاطه المهني.
- مراجعة معمقة بصفة شخص طبيعي.

<sup>1</sup> سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014-2015، ص 90.

المطلب الثالث: أهمية المراجعة الجبائية و أهدافها

الفرع الأول: أهمية المراجعة الجبائية

تمثل المراجعة الجبائية عملية منظمة وممنهجة على أسس علمية وعملية وخبرة كاملة في القوانين الجبائية، وهذا ما يؤكد أهمية المراجعة الجبائية واعتبارها علما قائما بذاته له معايير، ويستمد أحكامه من قوانين الضرائب السائدة ومن المعايير المهنية الأخرى. أما بالنسبة للمراجع الجبائي فإن عدم معرفته بتفاصيل القانون وإعداد البيانات المالية دون كفاءة علمية معتمدا على معايير تركز عليها عملية المراجعة الجبائية، فإنه سيقع في مشاكل كبيرة لأن هدفه النهائي هو تحقيق الضريبة المناسبة وفي الوقت المناسب.

حيث تكمن أهمية المراجعة الجبائية في كونها، وسيلة لا غاية تهدف إلى توفير المعلومات حول المكلفين والتي لا بد أن تتسم: بالدقة والكمية المناسبة لعمل المراجع الجبائي، والمساعدة في حصر المجتمع الضريبي بشكل دقيق والتأكيد للمكلفين الذين يقدمون التصريحات الجبائية، والتقارير المالية أن التشريع الضريبي ينفذ بعدالة دون تمييز بينهم في ذلك. كما تهدف لخدمة الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق المكلفين والدولة جنبا إلى جنب بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له، وتقليل حالات التهرب الضريبي وأشكاله وزيادة حصيلة الضريبة، وكلها تساند النظام الضريبي في تحقيق أهدافه المالية والاقتصادية والاجتماعية.<sup>1</sup>

الفرع الثاني: أهداف المراجعة الجبائية:<sup>2</sup>

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

- تقديم تصريحات ضريبية صحيحة وعادلة؛
- تعزيز صدق الأداء الاجتماعي للإدارة باعتبارها مكلفة بالمشاركة في تحقيق خدمة المصالح العامة عن طريق تقديم بيانات مالية صادقة وواضحة وعادلة؛
- تحقيق العدالة الضريبية عن طريق خلق المنافسة العادلة والشريفة بين الذين يدفعون نصيبهم من العبء الضريبي والذين لا يدفعون؛

<sup>1</sup> قحموش سمية، مرجع سابق، ص ص21-22.

<sup>2</sup> قحموش سمية، مرجع سابق، ص29.

- تحقيق الفعالية أي قدرة الأقسام الرقابية في الإدارة الضريبية على تحقيق أهدافها المخصصة لها ضمن معايير الالتزام بالسياسات والإجراءات المرسومة من إدارة المراجعة المركزية؛
- تحقيق الكفاءة أي قدرة الإدارة المركزية على استخدام العنصر البشري في تقييم ودراسة ملفات العملاء (دراسة البيانات المالية المقدمة عن طريق التصريحات) بشكل يحقق أهداف الضريبة ضمن الشرعية الضريبية؛
- تحقيق مورد مالي منتظم ومتوازن من المكلفين؛
- اكتشاف ماقد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو تزوير أو تلاعب أو غش يؤدي إلى التهرب الضريبي؛
- معالجة كل ماجاء بالدفاتر معالجة سليمة من وجهة نظر الضريبية وأن يراعي مبدأ استقلال السنوات.

المبحث الثاني: مقومات المراجعة الجبائية

المطلب الأول: معايير المراجعة الجبائية

إن هدف المراجعة الجبائية لا يختلف كثيرا عن هدف المراجعة المالية والمتمثل في إبداء الرأي الفني و المحايد عن صحة وعدالة القوائم المالية، و لكن الاختلاف بينهما ينشأ في تطبيق القواعد و المعايير. فالمراجعة المالية تخضع لمعايير المراجعة المتعارف عليها، في حين المراجعة الجبائية تتلخص في التقرير عن مدى التزام الشركة بالمتطلبات القانونية الواردة في قوانين الضرائب و المبنية على علمي المحاسبة ومراجعة الحسابات، وبالتالي فهي تقع ضمن مراجعة الالتزام، ومنها ينشأ الاختلاف في مفهوم الربح المحاسبي والربح الجبائي.

ولقد نصت الوثيقة الدولية للمراجعة رقم ( 120 ) على أنه: يتم تطبيق المعايير الدولية للمراجعة عند مراجعة البيانات المالية، وكذلك يتم تطبيقها بعد تكييفها حسب الضرورة عند مراجعة المعلومات والخدمات الأخرى ذات العلاقة. فالمراجعة الجبائية يجب أن تكون عملية منهجية منظمة لجمع أكبر قدر من القرائن التي تساعد المراجع الجبائي في التحقيق من أن ما تم إدخاله في قائمة الأرباح والخسائر هي نفقات فعلية ومعقولة، ومقبولة جبائيا.

الفرع الأول: المعايير الشخصية:

تحتوي على الصفات الشخصية للمراجع الجبائي وتتكون من ثلاث معايير وهي:

أولا: التأهيل العلمي والعملية للمراجع الجبائي:

- التأهيل العلمي والخبرة المهنية.
- الخبرة العلمية في مجال الممارسة العلمية للمراجعة واستمرار التعلم أثناء الممارسة مع تلقي التدريبات الكافية الرسمية والغير رسمية، إذ أن توفر المؤهل العلمي مع الخبرة العلمية والتدريب الكافي تحقق في مجملها مستوى الكفاءة اللازمة للمدقق للقيام بعمله وتحسين فعالية أداءه وعليه يجب أن يكون له مستوى عال من المعلومات الجبائية ليستطيع اتخاذ القرار حول نوعية المعلومات التي يراجعها.<sup>1</sup>

ثانيا: الاستقلال: تتوقف على استقلالية وحيادية المراجع الجبائي 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

<sup>1</sup> سميرة بو عكاز، مرجع سابق، ص 101.

تابعا لعملية إبداء الرأي. أما الثاني خاص باستقلال المراجعة فهي مرتبطة بعملية إبداء الرأي في القوائم المالية ويعني ذلك التزام المراجع الجبائي بالموضوعية وعدم التحيز عند ابداء رأيه.<sup>1</sup>

ثالثا: بذل العناية المهنية اللازمة: 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.

### الفرع الثاني: معايير العمل الميداني:

وهي تخص العمل الميداني والمعايير المطبقة والمعتمدة ميدانيا في تطبيق المراجعة الجبائية وفي هذا الإطار نجد ثلاث معايير وهي:<sup>2</sup>

أولا: التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم على المساعدين: تتطلب أولا اختيار المساعدين المناسبين ثم ضرورة تنفيذ عملية المراجعة الجبائية وفقا لخطة ملائمة، فمسؤولية القيام بقدر كاف من التخطيط المسبق تقع على المراجع الجبائي و مساعديه وذلك لتوفير أساس سليم لعملية المراجعة الجبائية الفعالة، إذ يجب إعداد برنامج المراجعة الجبائية لكل عملية للتأكد من تحدي خطوات العمل الضرورية أو اللازمة بصورة منتظمة و مفهومة من قبل جميع مستويات هيئة المراجعة الجبائية.

ثانيا: كفاية وملائمة أدلة الإثبات: ضرورة حصول المراجع 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.

ثالثا: توثيق العمل: يوثق عمل المراجعة الجبائية 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 والاحتراقات الضرورية قبل الوصول إلى النتائج والأحكام النهائية .

<sup>1</sup> Guide d'adit et commissariat aux compte .s n c . drh 1989. , p : 10

<sup>2</sup> خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، لأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات"، المستقبل للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، 1998، ص72.

الفرع الثالث: معايير التقرير:

وهي تتضمن الإجراءات المتبعة في كتابة التقرير النهائي للمراجع الجبائي ونجد فيه المعايير التالية:

أولاً: استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى أن الحسابات والقوائم المالية قد أعدت وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. ولا يقتصر ذلك على مدى القبول العام للطرق و المبادئ، ويتطلب من المراجع الجبائي 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 يلقي تأييداً واستخداماً ملائماً وينبغي على المراجع الجبائي التركيز على أن المبادئ المستخدمة تحقق ما يلي:

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

ثانياً: تجانس استخدام المبادئ المحاسبية: 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.

ثالثاً: الإفصاح الكامل في القوائم المالية: يجب أن يتضمن التقرير التحقق من كفاية وملائمة 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 أفضلت عند إعداد القوائم المالية وذلك لتقديم بيانات تساعد على العرض السليم لها دون الإعلان عن أسرار المشروع أو الإضرار به. ومن المفيد أن يأخذ المراجع الجبائي الاعتبارات التالية للحكم على ملائمة الإفصاح وكفايته:<sup>1</sup>

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

<sup>1</sup> سميرة بو عكاز، مرجع سابق، ص 103.

- 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 شكاً في معناها.
- رابعاً: إبداء الرأي في القوائم المالية: يجب على المراجع 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 لطبيعة الفحص الذي قام به ودرجة مسؤولياته على القوائم المالية، ويتخذ المراجع الجبائي في مجال التعبير عن رأيه في القوائم أربعة مواقف طبقاً لقواعد المراجعة الجبائية.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: قواعد سلوك مهنة المراجعة الجبائية

تعد النزاهة من أهم الصفات التي يجب أن يتحلى بها المدقق الجبائي، فهي نقطة الارتكاز الأساسية التي يعتمد عليها العميل في إضافة المنفعة له، فالعملاء 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.

### الفرع الأول: واجبات المراجع الجبائي:

أولاً: واجبات المهني في أداء المهنة وفي علاقته مع زبائنه<sup>2</sup>:

#### 1: العناية المهنية الواجبة:

- "يجب على العضو أن يلتزم بمعايير المهنة الفنية والأخلاقية، وأن يسعى على الدوام لتحسين كفاءته وجودة خدماته، وأن يؤدي مسؤوليته 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 طبقاً للمقاييس المهنية كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية؛

<sup>1</sup> خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، مرجع سابق، ص 73.

<sup>2</sup> هادي التميمي، مدخل للتدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص ص 82-83.

- يقوم عند ممارسة مهامه، بالرقابة الحسابية والمحاسبية والتصريحات الجبائية وتصريحات الشركات، وفي مجلس التسيير يجب 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 معلا ومؤسسا.

## 2: 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 (3 و5) 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، مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده واستقلاله وتحمله المسؤولية.

## 3: السر المهني:

"يتطلب السر المهني من العضو أن يكون نزيها، عفيفا، صادقا، مراعيًا 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؛ بناءً على إرادة موكلهم

ثانيا: 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.

الفرع الثاني: حقوق المراجع الجبائي في ممارسة مهامه:<sup>1</sup>

• الحق في التعاون:

يجب للمراجع الجبائي 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 المراجع الجبائي 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 مراجع مؤهل لهذا النوع من المهام، والذي يجب أن يتمتع بجرية مادية ومعنوية ومؤهلات وخبرة مهنية في الميدان الجبائي لضمان أكبر قدر ممكن من المردودية أثناء ممارسته لمهمته. ولا ننسى أيضا أن المعنيين يسطرون مع المراجع حدود مهمة المراجعة الجبائية والتي تتمثل في أهدافها، فترتها ومدى شموليتها.

<sup>1</sup> هادي التميمي، مرجع سابق، ص 85-86.

المطلب الثالث: مراحل سير المراجعة الجبائية

تمثل مراحل المراجعة الجبائية مجموعة من العمليات التي يجب على المراجع القيام بها بكفاءة ومهارة عالية لتحقيق هدفه من هنا يجب أن تكون منهجية المراجعة الجبائية مرنة ومنطقية، عملية، ومتماسكة وقائمة على مبدأ الثبات الواضح وهو تحقيق الضريبة المناسبة من الشخص المناسب وفي الوقت المناسب، أي تحقيق مبدأ الملائمة وقيام المراجع بتوظيف نفسه ومساعدته لهذا الغرض هو العنصر الفاعل في نجاح برنامج المراجعة الجبائية، لأن العبرة ليس بوضع النظم وتشديد الإجراءات وإنما بحسن استخدام الموارد وأهمها المورد البشري إضافة إلى تطبيق مبادئ المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها والالتزام بالتشريعات الضريبية الوطنية.

وتتمثل مراحل المراجعة الجبائية في:

الفرع الأول: التخطيط لبرنامج المراجعة الجبائية: <sup>1</sup>

هذه الخطوة تتيح للمراجع تحديد المعلومات التي يمكن أن تفيده في توجهاته المستقبلية حيث يمكن أن تشمل على: أولاً. المعرفة العامة للمؤسسة: كأن تكون للمراجع الجبائي فكرة على تاريخ المؤسسة، شكل ونطاق المؤسسة وطبيعة نشاطها، هيكل رأس المال...

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

ثالثاً. التعرف على الاتفاقيات الرئيسية للمؤسسة: كعقود الإيجار، عقود القروض، العقود مع الشركات الأجنبية وغيرها. رابعاً. تحديد المخاطر والأهداف: المعارف السابقة والمكتسبة خلال مرحلة المعرفة العامة بالمؤسسة تتيح تحديد المخاطر هذه المرحلة تسمح للمراجع بتعيين الأهداف التي تركز على النقاط المهمة السابقة، وإدراك المزيد من الفعالية واحتمال كبير في تغطية المخاطر.

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

<sup>1</sup> قحموش سمية، مرجع سابق، ص30.

الفرع الثاني: تنفيذ المراجعة الجبائية:

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

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

من جانبه الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ينص على أن الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية هي:

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

### 1. استبيانات الرقابة الداخلية الخاصة بالميدان الجبائي:

وهي استبيانات تستعمل لتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالجانب الجبائي، وهي عبارة عن قائمة أسئلة (Check-list) ويتوقف نجاح هذه الطريقة عن كيفية صياغة الأسئلة بحيث يجب أن تصاغ بطريقة جيدة، سهلة الفهم على أن تكون الإجابة ب (نعم) أو (لا)، بحيث تشير إجابة نعم إلى قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية. وتصمم الاستبيانات وفقا لأهداف المراجعة، استخدام الاستبيان يسمح بتحديد جميع نقاط القوة والضعف في الإجراءات وتحديد جميع النقاط التي سيتم مناقشتها خلال المهمة.<sup>1</sup>

### 2. التحليل المالي للتصريحات المكتتية من قبل المؤسسة:

- المراجع قد يعود بالكثير من الفائدة إذا استخدم التحليل المالي، ويمكن أن يطبقه على العناصر المصرح بها من المؤسسة على القوائم الجبائية، بالإضافة إلى ذلك فإن المراجع يعمل على:
- النظر فيما إذا كانت المؤسسة قد تستخدم واحد أو أكثر من خبراء استشاريين خارجيين لتوفير الحلول للعديد من المشاكل؛
  - دراسة طرق معالجة القضايا الجبائية؛
  - ملاحظة شروط تأسيس مختلف التصريحات الجبائية؛

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص ص32-33.

— دراسة إجراءات التحقيق والرقابة المستعملة من طرف المؤسسة.

### 3. تنفيذ إجراءات التحقيق المباشرة:

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

### الفرع الثالث: إعداد تقرير المراجعة الجبائية:

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

## المبحث الثالث: المراجعة الجبائية ومساهمتها في الحد من التهرب الضريبي

### المطلب الأول: خصائص المراجع الجبائي

يعد العنصر البشري عنصرا مهما في جميع مراحل المراجعة سواء في تحقيق العملية المالية أو العملية الضريبية، فالمراجع هو الذي يقوم بالتخطيط والتنظيم والتنفيذ بغرض الوصول إلى تحقيق الأهداف، ولهذا الأسباب يجب أن تتوفر فيه صفات محددة لاجاز الهدف المطلوب، لذلك فقد نص المعيار الدولي للتدقيق رقم (910) على ضرورة التزام المراجع بقواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونيين الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، وتتضمن قواعد السلوك المهني التي تحكم المسؤوليات المهنية للمراجع على ما يلي: الاستقلالية، الموضوعية، الكفاءة والعناية المهنية، السرية و المعايير الفنية. إن تحقيق مهمة أي مراجعة، بغض النظر عن طبيعتها وأهدافها، يتطلب أولا تحديد قواعد معيَّنة، ومعرفة وقبول وبعث واستقبال معلومات خاضعة للمراجعة، حيث تعتمد مصداقية تدخّل المراجع أساسا على الاحتراف، أي قدرته على فرض المعايير في تنفيذ أعمال المراجعة. وتمثل أهم خصائص المراجع الجبائي في<sup>1</sup>:

#### 1: الاستقلالية

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

#### 2: السرية المهنية

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

#### 3: الكفاءة

الكفاءة صفة لها أهمية كبيرة في المراجعة الجبائية، لأنها هي التي تحدد تطور هذا النوع من المهام، في الواقع فإن نجاح عملية المراجعة الجبائية يعتمد بالدرجة الأولى على مستوى الحد الأدنى من الجودة التي تحققها خبرة وكفاءة المعنيين في هذا المجال من حيث المراجعة الجبائية هذا الشرط لا يتطلب من المراجع الجبائي معرفة كيفية فرض الضريبة فقط، ولكن أيضا

<sup>1</sup> سمية قحموش، مرجع سابق، ص 27-28.

معرفة تقنيات المراجعة حتى يمكنه السيطرة على الأمور المحاسبية، نتيجة لذلك، يجب أن يكون المراجع الجبائي على مستوى عالٍ من الكفاءة.

❖ وتذكر منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على أنّ تحديد الكفاءات الأساسية المطلوبة من المراجع الجبائي أمر بالغ الأهمية وتتم عن طريق تحليل الأنشطة اللازمة والخاصة بمهام أداء المراجعة و من خلال الممارسات والتجارب منها: القدرة على إجراء التحقيقات اللازمة، المحاسبة الضريبية والتحليل المالي، القيام بالبحث والتحليل، تطبيق القانون (الخبرة التقنية)، اتخاذ القرارات الفعالة، التواصل بشكل فعال، تطبيق عمليات وإجراءات العمل، تحقيق النتائج... الخ. أي أنه على المراجع أن يصل إلى مستوى جيّد من المهارات العالية حتى يكون قادراً على تقييم جودة المعلومات التي يقوم بمراجعتها، وتعتبر الاستقلالية والكفاءة من الصفات المتوقع أو الواجب توفرها في المراجع العام، وبالتالي في المراجع الجبائي بشكل خاص.

### المطلب الثاني: قدرة المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

يعبر النظام الضريبي الأمثل عن حالة انسجام بين الإدارة الضريبيّة والمكلف والتشريعات الضريبيّة وهذا من خلال قانون ضريبة جيد 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 المراجعة الجبائيّة 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 المراجعة الجبائيّة في إثبات التهرب الضريبي من خلال توسيع صلاحيات المراجعة الجبائيّة.

كما يمكن لمعدلات المراجعة وشمولية عملياتها من تشجيع دافعي الضرائب أن يكونوا أكثر حذراً من إتمام اقرارهم الضريبية الخاصة بهم<sup>1</sup>.

من بين الصلاحيات المقدمة للمراجعة الجبائيّة لإصلاح السهو وأوجه القصور والأخطاء التي ارتكبها دافعي الضرائب والتأكد من دقة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين. فالمراجعة تشكل الأداة الرئيسية لمعالجة حالات عدم الفعالية والالتزام الضريبي.

<sup>1</sup> عمر ديلمي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2008-2009، ص 106.

الفرع الأول: برنامج المراجعة الجبائية الفعال :

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

1. الهيكل التنظيمي والأدوار والمسؤوليات والتي تعكس طبيعة العمل الذي ينبغي القيام به وتوضيح المسؤوليات بينهم. من خلال المقر والعمليات، إتباع نهج وظيفي متكامل، إضافة إلى التقسيم والتخصيص.
2. نطاق الخطط: من خلال إجراء المراجعة على مستويات هي: الإستراتيجية(تحديد الأهداف)، التنفيذ (تخصيص الموارد وتطبيق عملية التدقيق).
3. التشريع: الدفاتر والسجلات اللازمة لكي يعطي الحق في الطعن مثل وضع خطة لاقتراح تعديلات على القوانين القائمة أو تطوير قانون الإجراءات الجبائية، تحسين تدريب المراجعين...
4. نطاق المراجعة: الحد من عدد عمليات المراجعة التي يمكن القيام بها وحسن استخدام الموارد.
5. الطرق والتقنيات :مدركين لمجموعة من التحقيقات والمناهج التحليلية التي يمكن اعتمادها من قبل المراجعين للتأكد من طبيعة عمليات المكلف ومدى كفاية الدفاتر والسجلات من نتائج فعالية برنامج المراجعة عدد قليل من المكلفين سيحازف في التهرب من الضريبة المتوجبة عليه.

إن برنامج المراجعة الفعال يضع المكلف بالضريبة أمام احتمالات كبيرة بأن أي محاولة لتجنب الضريبة سوف يؤدي لاكتشافها وفرض عقوبات صارمة وأثر المراجعة الفعال من خلال مجموعة من التأثيرات، (التصحيح ، الردع ،توعية دافعي الضرائب،الوقاية).<sup>1</sup>

الفرع الثاني: 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 الضريبي وتقديم رأيه بشكل محايد عن عدالة البيانات المالية وذلك كخطوة أولى من اجل الحد من التهرب الضريبي.<sup>2</sup>

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 بالموارد البشري تكوينيا من خلال إنشاء والتعاقد مع مراكز ومدارس وطنية ودولية وذلك للوصول إلى كفاءة

<sup>1</sup> سميرة بوعكاز، مرجع سابق، ص214.

<sup>2</sup> قاسم محمد عبد الله، المدقق الداخلي الضريبي ومكلف ضريبة الدخل والعلاقة بينهما، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد4، مجلد8، جامعة القادسية، العراق، 2006، ص207.

الأداء والفعالية في تحقيق الأهداف المنوط بها وتحسين جودة الخدمة العمومية، فانعدام التأهيل المهني والكفاءة خاصة لدى الموظفين المكلفين بالوعاء والذين يفترض أنهم متحكمون في تقنيات فرض الضرائب والرسوم، مهما كان نوعها والتقنيات المحاسبية فضلا عن النظام المحاسبي الجديد الذي يتركز على المعايير الدولية للمحاسبة من أجل تتبع تطور نشاطات المكلفين بالضريبة بشكل معمق وبلغة الأرقام الدقيقة؛ يتسبب في ازدياد التهرب الضريبي وإضعاف فعالية أدوات محاربتة.

### الفرع الثالث: فعالية المراجعة الجبائية :

إن النهوض بالعمل الجبائي أساسه النهوض بالمراجعة الجبائية بالقيام بأعمال المراجعة الجبائية 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<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: المراجعة الجبائية كوسيلة للحد من التهرب الضريبي

بعد الحديث عن المراجعة الجبائية لا بد من توضيح أن محاربة التهرب الضريبي بجميع أنواعه بواسطة المراجعة الجبائية لا تكفي؛ وإنما يجب التزام المؤسسات بالانضباط والثقافة والعدالة، باعتبارها المساهم الكبير والأساس في حماية الحصيلة الضريبية، والعمل على تعظيمها، وبالتالي صلاح إدارة المؤسسات يزيد من إيرادات المؤسسة ومن الحصيلة الجبائية، ويمكن تحقيق ذلك من خلال توفير ما يلي<sup>2</sup>:

1. قدرة الإدارة الضريبية على فرض الرقابة على مجمل الأداء المالي والمحاسبي للمؤسسات باعتبارها تم أصحاب المصالح داخل هذه المؤسسات، وبما يحقق المحافظة على الحصيلة الضريبية من الضياع وتعظيم الربح الضريبي ومنع إتباع سياسات ينجم عنها تعثر المؤسسات.
2. قدرة المشرع الضريبي على تحقيق التناسق واللامحثة بين عناصر النظام الضريبي ودعم أواصر الثقة والتعاون بين عناصر النظام سواء كانت الضريبة أم المكلفين أم مراجعي الحسابات، حيث يمكن منع الإدارة الضريبية من التعسف في ممارسة سلطتها، وتحقيق الملائمة بين درجة الجرم والعقوبة سواء بما يتعلق بحالات المخالفة للتشريعات أو التهرب الضريبي .

<sup>1</sup> ثلثة نوال جغوف، نحو تطبيق إدارة الجودة الشاملة في المرافق العامة حالة الإدارة الجبائية، ملتقى حول إدارة الجودة الشاملة، جامعة قسنطينة، الجزائر، ص7.

<sup>2</sup> سمية براهيم، ميادة بلعاش، مرجع سابق، ص 245.

3. يجب العمل على تخفيف الأعباء الدفترية والتنظيمية سواء للمحاسبين أو للمراجعين واللازمة لأغراض إعداد البيان الضريبي.
4. الأخذ بالمفاهيم المتعلقة بالمخاطر الضريبية، مثل مخاطر تناقص قيمة الحصيلة الضريبية بفعل عاملي التضخيم وتغير أسعار الصرف، وآخرها مخاطر تصاعد المنازعات الضريبية.
5. إيجاد آلية للرقابة الذاتية بما يحقق جودة القياس والإفصاح المحاسبي من ناحية، وجودة أعمال الرقابة والمراجعة من ناحية أخرى، وبما يقضي على حالات التواطؤ والفساد إن وجدت .
6. الموازنة بين الأهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية بما يعظم صافي العائد الاجتماعي في النهاية.
7. عدالة التشريع الضريبي في المعاملة الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية، وكذلك بين المكلفين أنفسهم.
8. التشجيع على مسك الدفاتر المحاسبية المنتظمة ورفع مستوى الوعي الضريبي.
9. الأخذ بالأساليب العلمية والتقنيات التكنولوجية الحديثة والمتطورة.

### خلاصة الفصل:

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

## الفصل الثالث

دراسة ميدانية بمديرية الضرائب بسكرة

وبعض الأكاديميين المتخصصين في

المحاسبة والجباية

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بديرية الضرائب بسكرة ومجموعة من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة و الجباية

تمهيد:

إن أساليب المراجعة الجبائية مهما كانت تتميز بالصرامة من جهة والردع من جهة أخرى تبقى في أمس الحاجة إلى إيجاد المبادئ 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 بالضريبة وتتوضح أخلاقيات المهنة.

وبعد تناولنا للجزء النظري لموضوعنا في الفصلين السابقين، توجهنا إلى مديرية الضرائب لولاية بسكرة، و مجموعة من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة والجباية، حيث تطرقنا في هذا الفصل إلى التعريف بمديرية الضرائب لولاية بسكرة وكذا الأدوات المستخدمة في الدراسة وهذا ما وضحناه في المبحث الأول، و قد تناولنا في المبحث الثاني الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة بالإضافة إلى عرض وتحليل نتائج الاستبيان.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمديرية الضرائب بسكرة ومجموعة من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة و الجباية

المبحث الأول : الإطار المنهجي و التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

تعتبر مديرية الضرائب من الهيئات العمومية، وهي تمثل السلطة التنفيذية للدولة لممارسة مختلف سياساتها الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي، وتحصل الضرائب لفائدة الخزينة العمومية، وإجراء الرقابة على المكلفين المعنيين على مستوى الولاية.

ويتم تنفيذ المهام المخولة لها وفقا للقوانين السارية المفعول والمتمثلة في قانون الضرائب المباشرة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الطابع، قانون الرسم على رقم الأعمال، وقانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الأول: المديرية الفرعية التي تتضمنها مديرية الضرائب بسكرة

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

أولاً: المديرية الفرعية للتحويل: تضم ثلاث مكاتب وهي:<sup>1</sup>

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

**2- مكتب التصفية:** تتجسد مهامه في مراقبة العمليات والتكفل بالأحكام القضائية المتعلقة بالغرامات و المخالفات إضافة إلى ذلك المراقبة والمصادقة على الحسابات في حالة استبدال قابضي الضرائب.

**3- مكتب عمليات القيد وأشغاله:** من مهامه متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها ، المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها، ضمان إعداد وتأشير العمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

<sup>1</sup> بو عكاز سميرة، مرجع سابق ، ص : 221- 230

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمديرية الضرائب بسكرة ومجموعة من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة و الجباية

ثانيا:المديرية الفرعية للوسائل العامة : وتضم ثلاث مكاتب وهي :

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

**2- مكتب الوسائل العامة:** من مهامه التكفل بجد العتاد والوسائل وتحويل المطبوعات إلى غاية التكفل بها من طرف المفتشيات والقباضات المعنية، تقدم الاقتراحات الخاصة بإلغاء أو تعديل محتوى المطبوعات الجبائية إلى المديرية الجهوية للضرائب.

**3- مكتب عمليات الميزانية :** يتكفل بدفع رواتب وأجور المستخدمين وكذا تسديد نفقات (الهاتف،البنزين...إلخ).

ثالثا: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: وتظم ثلاث مكاتب وهي :

**1- مكتب التنظيم والتشطيب والعلاقات العامة :** ومن مهامه توزيع العمليات والناشير والمذكرات الواردة للإدارة المركزية والمديرية الجهوية المتعلقة بتطبيق التشريع والتنظيم الجبائين، متابعة ومراقبة تنفيذ برنامج عمل المفتشيات، فيما يخص الرقابة العميقة للملفات الجبائية والإحصاء الدوري للمكلفين بالضريبة وعمليات الرقابة الدورية، استقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه، وإعطاء المكلفين بالضريبة المعلومات الخاصة بالتشريع والتنظيم الجبائي.

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

**3- مكتب الإحصائيات :** من مهامه جمع الحالات الإحصائية الدورية وإرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب المختصة بتثبيتها .

**رابعا : المديرية الفرعية للمنازعات :** تتكفل هذه المديرية بالمنازعات بين إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة ، لأن القوانين الجبائية كلها تنص على أنه من بين حقوق المكلفين بالضريبة حق الطعن في الضرائب المفروضة، وهذه الطعون لا تقبل إلا بعد تقديم شكايا في إطار التظلم أمام المدير الولائي للفصل فيها ، وهذا ما يسمى بالطعن الإداري.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمديرية الضرائب بسكرة ومجموعة من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة و الجباية

والمكلف ليس له الحق بتقديم الطعن أمام العدالة إذا لم يقدمه أمام المدير الولائي، وتتكون هذه المديرية من ثلاث مكاتب وهي : مكتب النزاعات القضائية ولجان الطعن، مكتب الشكايات، مكتب التبليغات والأمر بالصرف .

**1- مكتب النزاعات القضائية ولجان الطعن:** يعمل على استقبال الطعون المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة والموجهة للجان الطعون.

**2- مكتب الشكايات:** من مهامه تلقي الطلبات الرامية إلى الإعفاء أو تخفيض الضرائب التي أسست وعائها المفتشية أو الإعفاءات من الزيادات أو العقوبات، وتعويضات التأخر تطبقها قباضات الضرائب.

**3- مكتب التبليغ والأمر بالصرف:** يهتم بتبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي في مجال المنازعات و كذا القرارات الصادرة في مجال الطعون الولائية، والأمر بالتخفيض والتصحيح بعد القابلية المقررة في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

**خامسا: المديرية الفرعية للرقاب الجبائية :** بحكم أن الأهداف الأساسية المستوحاة من الإصلاح الجبائي في محاربة الغش الجبائي، بهذا الصدد تم انشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية والتي تتلخص مهامها الأساسية في التحقيق في المحاسبة الجبائية، وضمان حسن تبادل المعلومات ذات الطابع الجبائي والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة . وتتكون هذه المديرية من 3 مكاتب هي:

**1- مكتب التحقيقات الجبائية:** يقوم هذا المكتب بالمهام التالية:

- إحداث وتسيير بطاقة خاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل أن يكونوا محل مراجعة ومراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية على أساس المعايير التي تقرها الإدارة المركزية .
- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة سنويا ومتابعة إنجاز البرامج في الآجال المحددة.
- احترام حقوق المكلفين الخاضعين للمراجعة، والمراقبة والمحافظة على مصالح الخزينة.
- بوححة عملية مراقبة الأسعار المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات والحقوق والمحللات التجارية وكذا القويمات التي تمس العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل.
- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة والإرسال المنتظم للتقارير للإدارة المركزية.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمديرية الضرائب بسكرة ومجموعة من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة و الجباية

وتتم هذه المراقبات في حدود إقليم الولاية، وعندما تتجاوز هذه الحدود يتطلب ذلك ترخيص من المدير الجهوي للضرائب.

ويتكون هذا المكتب من رئيس مكتب أو نائب المدير الذي يشرف على فرقة التحقيق لكل منها رئيس على المحققين، وتوزع المهام في هذا المكتب كمايلي:

- **دور نائب المدير:** بالإضافة إلى مهمة تسيير المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، يقوم بإعداد برامج التحقيقات ويراقب أعمال فرق التحقيق، كما يقوم باستقبال المكلفين بالضريبة.
- **دور رئيس فرقة التحقيق:** رؤساء فرق التحقيق لهم رتبة مفتش. ولا تقل خبرتهم عن ستة سنوات كمحقق جبائي، يسهر على السير الحسن لعملية التحقيق، كما يوقع كل إشعاراته.
- **دور المحققين:** القيام بالأعمال الميدانية وتساعد إليهم مهمة التحقيق والمراقبة، وعند نهاية التحقيق يقومون بإقفال التحقيق وه ذا بحضور رئيس فرقته.

**2- مكتب التقييمات:** من مهامه استلام واستغلال عقود الملكية بالمقابل أو مجاناً، المشاركة في أشغال التقييم للمعايير المرجعية بالإضافة إلى متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

**3- مكتب البطاقات ومصادر المعلومات:** ومن مهامه تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة، وتصنيفها وتوزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية باستغلاله، والتكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة، بالإضافة إلى حفظ رزم العقود بجميع أنواعها والخاضعة لإجراءات التسجيل، وتسليم مستخلص منها، ضمان الشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما. وك ذلك تنظيم 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.

**4- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية:** يتكون من رئيس المكتب وأعاون ولجنة البحث، من مهامه برمجة التدخلات التي تجري على وجه الخصوص داخل اللجان والفرق المختصة، قصد البحث عن المادة الجبائية والسهر على إجراء هذه التدخلات في الآجال المحددة، وإرسال المعلومات المتحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات. إضافة إلى ذلك التعامل المباشر بين القباضات والمفتشيات والمديرية الولائية للضرائب:

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمديرية الضرائب بسكرة ومجموعة من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة و الجباية

✓ قباضات الضرائب : تتكفل خصوصا بجداول الضرائب وسندات القبض وتحصيل الضريبة، ويمكنها زيادة على ذلك التسيير المالي للهيئات العمومية حسب الشروط التي يحددها التشريع والتنظيم المعمول بهما، كما تقسم مصالح التحصيل إلى قسمين هما:

- قباضة تحصيل الضرائب.

- قباضة التسيير المالي للبلديات والقطاعات الصحية.

✓ مفتشيات الضرائب: تتولى على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة، فتقوم

بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها، ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف

العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل، وتنقسم إلى :

1. مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة: ويتمثل دورها في :

- تسيير الملفات الجبائية للمكلفين باستغلال تصريحاتهم من أجل إعداد الحقوق الواجبة الدفع، إضافة إلى متابعة الملفات الجبائية وتسييرها، والمراقبة المحاسبية للمكلفين بالضريبة.

2. مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين: ويتمثل دورها في :

- استقبال التصريحات السنوية للمكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي وإعداد أسس الضريبة ومعالجة المنازعات

3. مصلحة التدخلات: وتقوم بما يلي:

- زيارات دورية إحصائية، وإحصاء المكلفين بالضريبة، القيام بمحاضر إثبات الوضعية الجبائية، والتنسيق المباشر مع المصالح الأخرى

4. مصلحة الجباية العقارية: وتقوم بما يلي:

- الرسوم العقارية على العقارات المبنية والغير مبنية.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمديرية الضرائب بسكرة ومجموعة من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة و الجباية

المطلب الثاني: مراحل تصميم الاستبيان و الأدوات المستخدمة في الدراسة

الفرع الأول. مراحل تصميم الاستبيان:

1. التصميم الأولي للاستبيان: وهي الخطوة الأولى في عملية إعداد الاستبيان، وفيها تم جمع البيانات والمعلومات

اعتمادا على الجانب النظري من الدراسة، وبعدها تم صياغة مجموعة من الأسئلة آخذين بعين الاعتبار إشكالية وفرضيات الدراسة، ولقد حاولنا جعل الأسئلة سهلة واضحة.

و لقد حرصنا على عرض الاستبيان للتحكيم العلمي من قبل مجموعة من الأساتذة المتخصصين في مجال المحاسبة والجباية، إضافة إلى تخصص آخر وهذا بغية التأكد من صحة وسلامة بناء الاستمارة من حيث دقة صياغة الأسئلة وصحة العبارات، كل هذا لتفادي الأخطاء التي قد تؤدي إلى عدم الوصول إلى الأهداف المرجوة.

2. التصميم النهائي للاستبيان : تم في هذه المرحلة إجراء التعديلات اللازمة بناء على ملاحظات وتوصيات

الأساتذة المحكمين، ثم تصميم الاستبيان بشكله النهائي، ومن ثم تم توزيعه على أفراد العينة، حيث تضمن الاستبيان مقدمة من أجل تقديم الموضوع للمستقصى منهم، وتعريفهم بالهدف الأكاديمي، كما بينا أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي، ويتكون هذا الاستبيان من 21 سؤالاً وزعت في محورين ولقد تم تبويب أسئلة الاستبيان كما يلي:

- الأسئلة الديموغرافية: تتضمن بيانات عامة، الغرض منها جمع معلومات تخص الفرد المستجوب.

- المحور الأول: يتعلق بالأسئلة المرتبطة بالمراجعة الجبائية وكذا المراجع الجبائي ، ويتضمن (12) سؤال.

- المحور الثاني: يتعلق بالأسئلة المرتبطة بالتهرب الضريبي، ويتضمن (09) أسئلة.

الفرع الثاني. الأدوات الإحصائية:

1. اختبار صدق وثبات الاستبيان: لاختبار صدق وثبات الاستبيان والتأكد من مصداقية المستجوب على

أسئلته ولكل متغير على حدا فقد تم استخدام معامل ألفا كرونباخ والذي يأخذ قيمة تكون محصورة بين

(0-1) ولكل منها دلالة.

2. نتائج اختبار الثبات: عندما قمنا بتطبيق معامل ألفا كرونباخ من أجل اختبار الصدق والثبات في إجابات

عينة الدراسة المكونة من (37) فردا تحصلنا على القيمة ألفا (0.572) وهذا يدل على أن الارتباط بالإجابات

جيد ومقبول إحصائيا.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمديرية الضرائب بسكرة ومجموعة من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة و الجباية

ثالثا. استخدام مقياس ليكارت الخماسي: حيث يتكون المقياس المقترح من مجموعة من الأسئلة التي تختلف بصدها وجهات النظر، مستخدمين خمسة أنماط للإجابة حيث تتدرج من: معارض بشدة، معارض، محايد، موافق، موافق بشدة، حيث تعطى الإجابة التي تمثل أعلى مستوى للاتجاهات الإيجابية خمس درجات، والإجابات التي تليها أربع درجات، ثلاث درجات فدرجتين ثم درجة واحدة وهكذا بالعكس للاتجاهات السلبية، كما يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم (3-01) مجالات الإجابة على الاستبيان و أوزانها

الدرجة	1	2	3	4	5
التصنيف	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة

المصدر: أوما سيكران، طرق البحث في الإدارة: مدخل لبناء المهارات البحثية، تعريب: إسماعيل علي بسيوني، دار المريخ، الرياض، 2006، ص 284

يتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي، ثم نحدد الاتجاه حسب قيم المتوسط الحسابي كما هو موضح في الجدول الموالي، والذي يتم من خلاله تحديد اتجاه عينة الدراسة وذلك بإتباع سلم ليكارت الخماسي:

جدول رقم (3-02) معايير تحديد الاتجاه

المستوى	المتوسط الحسابي
01	من 1 إلى 1.79
02	من 1.80 إلى 2.59
03	من 2.60 إلى 3.39
04	من 3.40 إلى 4.19
05	من 4.20 إلى 5

المصدر: وليد عبد الرحمان خالد الفراء، تحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS، إدارة البرامج والشؤون الخارجية، 1430هـ، ص 7

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمديرية الضرائب بسكرة ومجموعة من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة و الجباية

### المطلب الثالث: الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

سنحاول في هذا المطلب أن نقوم بدراسة التحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية:

- الجنس.
- الوظيفة الممارسة.
- المؤهل العلمي.
- سنوات الخبرة.

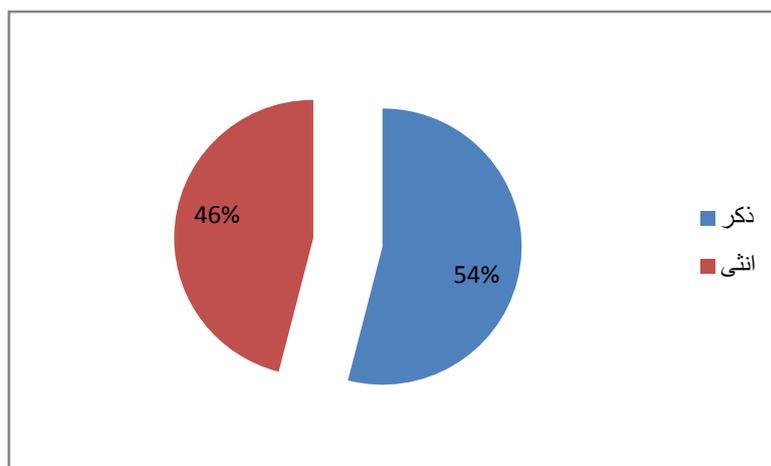
أولاً. توزيع أفراد العينة حسب الجنس:

جدول رقم (3-03) توزيع العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكور	20	54%
إناث	17	46%
المجموع	37	%100

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على برنامج SPSS.

الشكل رقم (3-01) توزيع العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالب استناداً على مخرجات EXCEL.

من خلال الجدول رقم (3-03) والشكل رقم (3-01) و اللذين يبينان لنا توزيع النسب حسب الجنس لأفراد العين نلاحظ أن معظم أفراد العينة هم من الذكور، حيث بلغت نسبتهم 54% أما نسبة الإناث فكانت 46%.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمديرية الضرائب بسكرة ومجموعة من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة و الجباية

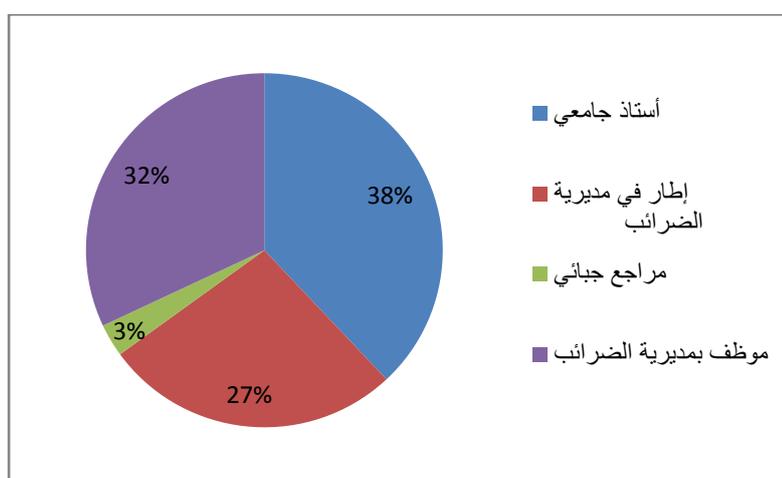
ثانيا. توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة:

جدول رقم (3-04) توزيع العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة
أستاذ جامعي	14	38%
إطار في مديرية الضرائب	10	27%
مراجع جبائي	1	3%
موظف بمديرية الضرائب	12	32%
المجموع	37	100%

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على برنامج SPSS.

الشكل رقم (3-02) التوزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة



المصدر: من إعداد الطالب استنادا على مخرجات EXCEL.

نلاحظ من خلال الشكل رقم (3-02) و الجدول رقم (3-04) اللذين يوضحان توزيع النسب حسب الوظيفة الممارسة لأفراد العينة أن نسبة الأساتذة الجامعيين بلغت 38% أي أن اغلب أفراد العينة أساتذة جامعيين، يليها مباشرة الموظفين بمديرية الضرائب بنسبة 32%، و بعدها إطارات مديرية الضرائب بنسبة 27%، وأخيرا المراجعين الجبائيين حيث بلغت نسبتهم 3%.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمديرية الضرائب بسكرة ومجموعة من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة و الجباية

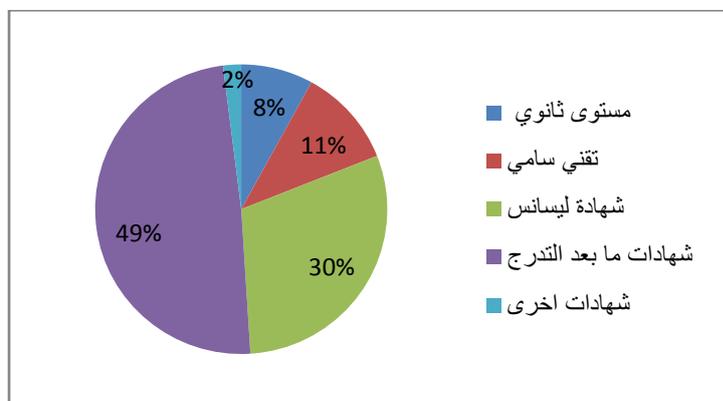
ثالثا. توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

الجدول رقم (3-05) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
8%	3	مستوى ثانوي
11%	4	تقني سامي
30%	11	شهادة ليسانس
49%	18	شهادات ما بعد التدرج
2%	1	شهادات أخرى
<b>100%</b>	<b>37</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على برنامج SPSS.

الشكل رقم (3-03) التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج EXCEL

يبين الجدول رقم (3-05) والشكل رقم (3-03) أن 49% من عينة الدراسة هم من حاملي شهادات ما بعد التدرج وهي النسبة الأعلى ويعود ذلك لأن أغلب المؤسسات توظف أصحاب الشهادات، تليها نسبة 30% متحصلين على شهادة ليسانس، وهناك ما نسبته 11% حاصلين على شهادة تقني سامي و 8% هم من لديهم مستوى ثانوي ، أما حاملي الشهادات الاخرى فكانت نسبتهم 2%، وعليه يمكن القول أن معظم أفراد العينة يحملون شهادات عليا وهذا يدل على أن العينة مؤهلة.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمديرية الضرائب بسكرة ومجموعة من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة و الجباية

رابعاً. توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة:

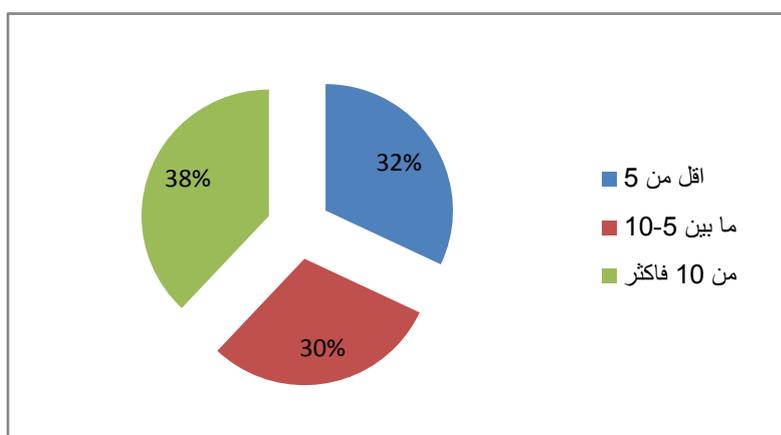
جدول رقم (3-06) توزيع العينة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	12	32%
ما بين 5 - 10 سنوات	11	30%
أكثر من 10 سنوات	14	38%
المجموع	37	100%

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على برنامج SPSS.

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على برنامج SPSS.

الشكل رقم (3-04) التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج EXCEL.

نلاحظ من خلال الشكل رقم (3-04) و الذي يوضح لنا التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب سنوات الخبرة، أن نسبة 30% خبرتهم ما بين 5 و 10 سنوات وهذه نسبة مهمة جداً كونها تعزز من صدق الإجابات، تليها نسبة 32% التي تمثل الأفراد الذين لديهم خبرة أقل من 5 سنوات، أما الباقي والذين خبرتهم تتجاوز 10 سنوات فكانت نسبتهم تساوي 38% وهي أكبر نسبة في العينة.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمديرية الضرائب بسكرة ومجموعة من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة و الجباية

### المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الاستبيان

سنحاول في هذا المبحث عرض النتائج التي توصلت إليها الدراسة، وإجراء تحليل لها وتفسيرها بهدف اختبار صحة وفرضيات الدراسة.

#### المطلب الأول: دراسة صدق وثبات الاستبيان

يقصد بالثبات الحصول على نفس النتائج في حالة إعادة تطبيق الاستبيان على نفس العينة و في نفس الظروف أو في ظروف مشابهة من قبل باحث آخر أي استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه. أما الصدق فيعني مدى صلاحية الاستبيان لقياس الجانب الذي نود قياسه أي أن الاستبيان يقيس ما وضع لقياسه ويحسب عن طريق حساب جذر معامل الثبات.

أولا. ثبات الاستبيان:

للتأكد من ثبات الاستبيان تم استخراج معمل ألفا كرونباخ، حيث تم تقدير معامل الثبات لكل محور و كانت النتائج كما يلي:

جدول رقم (3-07) مقياس الثبات ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
المحور الأول	12	0.581	0.762
المحور الثاني	09	0.560	0.748

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم ( 3-07) نلاحظ أن معامل الثبات للمحور الأول بلغ 58.1% في حين أن المحور الثاني 56% وهي قيم مقبولة في مثل هذه الدراسات.

#### ثانيا. صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان:

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان لكل محور، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة و الدرجة الكلية للمحور التابعة له، كما يلي:

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمديرية الضرائب بسكرة ومجموعة من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة و الجباية

### 1. صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول:

جدول رقم (3-08) الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول

الرقم	العبارة	معامل الارتباط
1	هناك مراحل تخصص للقيام بعملية المراجعة الجبائية	0.183
2	مراحل المراجعة الجبائية تساعد على التخفيض وبشكل تدريجي في ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي	0.068
3	الزيادة في تحسين الالتزام الضريبي تحقق الفعالية الجبائية	0.463
4	هناك معايير انتقاء ملفات المكلفين الخاضعين للمراجعة الجبائية	0.526
5	توفر الإدارة الجبائية الإمكانيات اللازمة للقيام بعملية المراجعة الجبائية	0.554
6	هناك صلاحيات كافية للمراجع الجبائي للتحقيق في ملفات وسجلات المكلفين بالضريبة	0.480
7	يعمل برنامج المراجعة الجبائية على توعية المكلفين بالضريبة لكي تكون تصريحاتهم ذات مصداقية	0.518
8	هناك معوقات تحد من القيام بعمل المراجعة الجبائية	0.510
9	من بين أهداف المراجعة الجبائية تطوير آلية المراجعة (خاصة ظهور العمولة) بما يحقق الفعالية	0.459
10	اختيار مراجعين جبائيين ذوي كفاءات وتأهيلات علمية وعملية للتأثير على آلية المراجعة الجبائية	0.388
11	هناك علاقة طردية بين خبرة المراجع ومعرفته بقانون الضريبة وتطبيق مراجعة جبائية فعالة	0.394
12	نظام الإعلام الالي له دور إيجابي في دعم المراجع الجبائي في المراجعة الجبائية	0.468

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمديرية الضرائب بسكرة ومجموعة من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة و الجباية

بين الجدول رقم ( 3-08) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والمعدل الكلي للفقرات والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت له.

### 2. صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني:

جدول رقم (3-09) الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني

الرقم	العبارة	معامل الارتباط
1	مستوى برمجة الملفات ضئيل جدا بالنظر إلى عدد ملفات المكلفين	0.336
2	جودة مؤشرات الأداء تسطر الأهداف المستقبلية وفقا لما تم التوصل إليه حاليا في محاولة معالجة الثغرات والخلل	0.453
3	التعديلات المستمرة في التشريع الجبائي يصعب رصدها ومتابعتها سواء من قبل المكلفين بالضريبة أو موظفي الإدارة الجبائية	0.574
4	ارتفاع العبء الضريبي ينجر عنه تفادي دفع الضريبة	0.427
5	على الإدارة الجبائية نشر الوعي والثقافة الضريبية لتغيير الذهنيات المعادية للضريبة	0.463
6	اتخاذ الإجراءات المناسبة ضد المكلفين غير الملتزمين ضريبا لسرعة تحصيل الضريبة	0.341
7	يكون موظفي الإدارة الجبائية على اطلاع مستمر بالتعديلات المستمرة في التشريع الجبائي	0.338
8	ضعف مواكبة الإدارة للتعديلات الحاصلة في الميدان المحاسبي	0.353
9	الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي أثر على الجانب الجبائي و المحاسبي	0.446

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS.

بين الجدول رقم (3-09) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والمعدل الكلي للفقرات والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت له.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمديرية الضرائب بسكرة ومجموعة من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة و الجباية

المطلب الثاني: تحليل فقرات وفرضيات الدراسة

أولا. حساب المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لكل محور من محاور الدراسة:

### 1. بالنسبة لفقرات المحور الأول

جدول رقم (3-10): تحليل فقرات المحور الأول

العبارات	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
1 هناك مراحل تخصص للقيام بعملية المراجعة الجبائية	-	-	03	26	08	4.14	0.536	موافق
	-	-	08%	70%	22%			
2 مراحل المراجعة الجبائية تساعد على التخفيض وبشكل تدريجي في ظاهري الغش والتهرب الضريبي	-	02	-	17	18	4.38	0.758	موافق
	-	5.4%	-	45.6%	48.9%			بشدة
3 الزيادة في تحسين الالتزام الضريبي تحقق الفعالية الجبائية	-	01	03	27	06	4.03	0.600	موافق
	-	2.7%	8.1%	73%	16.2%			
4 هناك معايير انتقاء ملفات المكلفين الخاضعين للمراجعة الجبائية	-	02	08	18	09	3.92	0.829	موافق
	-	5.4%	21.6%	48.6%	24.3%			
5 توفر الإدارة الجبائية الإمكانيات اللازمة للقيام	-	06	05	17	07	3.73	0.962	موافق
	-	16.2%	13.5%	51.4%	18.9%			

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمديرية الضرائب بسكرة ومجموعة من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة و الجباية

		بعملية المراجعة الجبائية							
موافق	0.878	3.70	05	21	06	05	-	التكرار	6 هناك صلاحيات كافية للمراجع الجبائي للتحقيق في ملفات وسجلات المكلفين بالضريبة
			13.5%	56.8%	16.2%	13.5%	-	النسبة	
موافق	0.759	3.92	07	22	06	02	-	التكرار	7 يعمل برنامج المراجعة الجبائية على توعية المكلفين بالضريبة لكي تكون تصريجاتهم ذات مصداقية
			18.9%	59.5%	16.2%	5.4%	-	النسبة	
موافق	0.660	4.19	11	23	02	01	-	التكرار	8 هناك معوقات تحد من القيام بعمل المراجعة الجبائية
			29.7%	62.2%	5.4%	2.7%	-	النسبة	
موافق	0.869	3.54	04	16	14	02	01	التكرار	9 من بين أهداف المراجعة الجبائية تطوير آلية المراجعة (خاصة ظهور العولمة) بما يحقق الفعالية
			10.8%	43.2%	37.8%	5.4%	2.7%	النسبة	
موافق بشدة	0.709	4.32	16	18	02	01	-	التكرار	10 اختيار مراجعين جبائين ذوي كفاءات وتأهيلات علمية وعملية للتأثير على آلية المراجعة الجبائية
			46.2%	48.6%	5.4%	2.7%	-	النسبة	
موافق بشدة	0.626	4.32	15	19	03	-	-	التكرار	11 هناك علاقة طردية بين خبرة المراجع ومعرفة بقانون الضريبة وتطبيق مراجعة جبائية فعالة
			40.5%	51.4%	8.1%	-	-	النسبة	
موافق بشدة	0.812	4.30	18	13	05	01	-	التكرار	12 نظام الإعلام الالي له دور إيجابي في دعم المراجع الجبائي في المراجعة الجبائية
			48.6%	35.1%	13.5%	2.7%	-	النسبة	

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمديرية الضرائب بسكرة ومجموعة من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة و الجباية

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS.

يظهر الجدول رقم (3-10) أن المتوسطات الحسابية تتراوح بين (3.54-4.38) وانحرافات معيارية تتراوح بين (0.536-0.962) وبدرجة تقديرية بين موافق و موافق بشدة .

- جاءت العبارة رقم (2) في المرتبة الأولى، بمتوسط حسابي (4.38) وانحراف معياري (0.758)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية ( موافق بشدة) لهذه العبارة (48.9%) من أفراد العينة.

- جاءت العبارة رقم (11) في المرتبة الثانية، بمتوسط حسابي (4.32) وانحراف معياري (0.626)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية ( موافق) لهذه العبارة (51.4%) من أفراد العينة.

- وجاءت العبارة رقم (10) في المرتبة الثالثة، بمتوسط حسابي (4.32) وانحراف معياري (0.709)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية ( موافق) لهذه العبارة (48.6%) من أفراد العينة.

- ثم نجد العبارة رقم (12) في المرتبة الرابعة، بمتوسط حسابي (4.30) وانحراف معياري (0.812)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية ( موافق بشدة) لهذه العبارة (48.6%) من أفراد العينة.

- من ثم العبارة رقم (8) في المرتبة الخامسة، بمتوسط حسابي (4.19) وانحراف معياري (0.660)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية ( موافق) لهذه العبارة (62.2%) من أفراد العينة.

- بينما جاءت العبارة رقم (1) في المرتبة السادسة، بمتوسط حسابي (4.14) وانحراف معياري (0.536)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية ( موافق) لهذه العبارة (70%) من أفراد العينة.

- وجاءت العبارة رقم (3) في المرتبة السابعة، بمتوسط حسابي (4.03) وانحراف معياري (0.600)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية ( موافق) لهذه العبارة (73%) من أفراد العينة.

- أما العبارة رقم (7) فجاءت في المرتبة الثامنة، بمتوسط حسابي (3.92) وانحراف معياري (0.759)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية ( موافق) لهذه العبارة (59.5%) من أفراد العينة.

- وجاءت العبارة رقم (4) في المرتبة التاسعة، بمتوسط حسابي (3.92) وانحراف معياري (0.829)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية ( موافق) لهذه العبارة (48.6%) من أفراد العينة.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمديرية الضرائب بسكرة ومجموعة من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة و الجباية

- أما العبارة رقم (5) فجاءت في المرتبة العاشرة، بمتوسط حسابي ( 3.73 ) وانحراف معياري ( 0.962)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية ( موافق) لهذه العبارة (51.4%) من أفراد العينة.
- و جاءت العبارة رقم ( 6 ) في المرتبة الحادية عشر، بمتوسط حسابي ( 3.70 ) وانحراف معياري ( 0.878)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية ( موافق) لهذه العبارة (56.8%) من أفراد العينة
- وأخيرا احتلت العبارة ( 9 ) في المرتبة الثانية عشر، بمتوسط حسابي بلغ ( 3.54 ) وانحراف معياري ( 0.869 ) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (موافق) لهذه العبارة(43.2%) من أفراد العينة.
- وعليه نقبل صحة الفرضية الأولى القائلة " تعتبر المراجعة الجبائية من أهم الطرق المستعملة للحد من التهرب الضريبي" عند مستوى دلالة 0.05.

### 2. بالنسبة لفقرات المحور الثاني

جدول رقم (3-11) تحليل فقرات المحور الثاني

العبارات	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
1 مستوى برمجة الملفات ضئيل جدا بالنظر إلى عدد ملفات المكلفين	-	02	10	13	12	3.76	0.895	موافق
	-	2.7%	27%	35.1%	32.4%			
2 جودة مؤشرات الأداء تسطر الأهداف المستقبلية وفقا لما تم التوصل إليه حاليا في محاولة معالجة الثغرات والخلل	-	02	14	12	09	3.95	0.911	موافق
	-	2.7%	37.8%	32.4%	24.3%			
3 التعديلات المستمرة في التشريع الجبائي يصعب رصدها ومتابعتها سواء من قبل المكلفين بالضريبة أو موظفي الإدارة الجبائية	-	02	04	16	15	4.19	0.845	موافق
	-	5.4%	10.8%	43.2%	40.5%			

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمديرية الضرائب بسكرة ومجموعة من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة و الجباية

موافق بشدة	0.915	4.32	21	09	05	02	-	التكرار	4 ارتفاع العبء الضريبي ينجر عنه تفادي دفع الضريبة
			56.8%	24.3%	13.5%	5.4%	-	النسبة	
موافق بشدة	0.511	4.41	16	20	01	-	-	التكرار	5 على الإدارة الجبائية نشر الوعي والثقافة الضريبية لتغيير الذهنيات المعادية للضريبة
			43.2%	54.1%	2.7%	-	-	النسبة	
موافق	0.815	4.05	11	19	05	02	-	التكرار	6 اتخاذ الإجراءات المناسبة ضد المكلفين غير الملتزمين ضريبيا لسرعة تحصيل الضريبة
			29.7%	51.4%	13.5%	5.4%	-	النسبة	
موافق بشدة	0.669	4.32	15	20	01	01	-	التكرار	7 يكون موظفي الإدارة الجبائية على اطلاع مستمر بالتعديلات المستمرة في التشريع الجبائي
			40.5%	54.1%	2.7%	2.7%	-	النسبة	
موافق	0.815	4.05	12	16	08	01	-	التكرار	8 ضعف مواكبة الإدارة للتعديلات الحاصلة في الميدان المحاسبي
			32.4%	43.2%	21.6%	2.7%	-	النسبة	
موافق بشدة	0.917	4.22	18	11	06	02	-	التكرار	9 الانتقال من المحطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي أثر على الجانب الجبائي و المحاسبي
			48.6%	29.7%	16.2%	5.4%	-	النسبة	

المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS.

يظهر الجدول رقم (3-11) أن المتوسطات الحسابية تتراوح بين ( 3.76 - 4.41 ) وبانحرافات معيارية تتراوح بين (0.577-0.917) وبدرجة تقديرية بين موافق وموافق بشدة.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمديرية الضرائب بسكرة ومجموعة من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة و الجباية

- جاءت العبارة رقم (5) في المرتبة الأولى، بمتوسط حسابي (4.41) وانحراف معياري (0.511)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية ( موافق بشدة) لهذه العبارة (54.1%) من أفراد العينة.
- جاءت العبارة رقم (7) في المرتبة الثانية، بمتوسط حسابي (4.32) وانحراف معياري (0.669)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية ( موافق) لهذه العبارة (54.1%) من أفراد العينة.
- و جاءت العبارة رقم (4) في المرتبة الثالثة، بمتوسط حسابي (4.32) وانحراف معياري (0.915)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية ( موافق بشدة) لهذه العبارة (56.8%) من أفراد العينة.
- ثم نجد العبارة رقم (9) في المرتبة الرابعة، بمتوسط حسابي (4.22) وانحراف معياري (0.917)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية ( موافق بشدة) لهذه العبارة (48.6%) من أفراد العينة.
- من ثم العبارة رقم (3) في المرتبة الخامسة، بمتوسط حسابي (4.19) وانحراف معياري (0.845)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة ( موافق) لهذه العبارة (43.2%) من أفراد العينة.
- بينما جاءت العبارة رقم (6) في المرتبة السادسة، بمتوسط حسابي (4.05) وانحراف معياري (0.815)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية ( موافق) لهذه العبارة (43.2%) من أفراد العينة.
- و جاءت العبارة رقم (8) في المرتبة السابعة، بمتوسط حسابي (4.05) وانحراف معياري (0.815)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية ( موافق) لهذه العبارة (51.4%) من أفراد العينة.
- أما العبارة رقم (2) فجاءت في المرتبة الثامنة، بمتوسط حسابي (3.95) وانحراف معياري (0.911)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية ( موافق) لهذه العبارة (32.4%) من أفراد العينة.
- و جاءت العبارة رقم (1) في المرتبة التاسعة، بمتوسط حسابي (3.76) وانحراف معياري (0.895)، حيث كانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية ( موافق) لهذه العبارة (35.1%) من أفراد العينة.

استنادا إلى ما سبق يمكننا قبول الفرضية الثانية القائلة " تتوقف فعالية المراجعة الجبائية على مدى فعالية أدائها و أجهزتها " عند مستوى دلالة 0.05.

من خلال ما تطرقنا إليه ومن خلال آراء أفراد عينة الدراسة التي كانت تصب أغلبيتها على الموافقة على جميع العبارات التي تخص مساهمة المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، يمكن القول أن هناك وجود دور مهم للمراجعة الجبائية في التقليل والحد من التهرب الضريبي مما يعزز الثقة في الإدارة الضريبية ويساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمديرية الضرائب بسكرة ومجموعة من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة و الجباية

وهذا ما يفسر أنه كلما كان هناك تدعيم أو لوظيفة المراجعة الجبائية وتوفير لها الإمكانيات الضرورية واللازمة لسير مهامها بالإضافة إلى تمتعها بالاستقلال الفني و التنظيمي، وكان المراجع الجبائي يتمتع بتأهيل علمي وعملي وخبرة ويتحلى بالسلوكيات المهنية، كلما زادت مصداقية وجودة المراجعة، حيث يعمل المراجع على التأكد من تطبيق الإدارة للسياسات والإجراءات الإلزامية لضبط السلوك الغير صحيح.

### خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل لاحظنا الدور الفعال للمراجعة الجبائية التي يقوم بها المحققون (المراجعون) للملفات المقدمة من طرف المكلفين، ومحاولتهم التحقق من المعلومات المصرح بها سواء عن طريق التحقيق أو جمع المعلومات الخاصة بالمكلف من مختلف الجهات والمصالح المختلفة، ومقارنتها مع المعلومات المصرح بها، من أجل اكتشاف أي تهرب ضريبي، وهذا ما بين أن المراجعة الجبائية تسعى جاهدة للحد من التهرب الضريبي.

الختامة

تعد الضريبة اليوم وسيلة لتحقيق التنمية الشاملة، ويبرز الدور الفعال لها باعتبارها أنجع الوسائل لتحقيق عدالة اجتماعية لارتكازها أساساً على الحد من الفوارق الاجتماعية السائدة عن طريق إعادة توزيع الإيرادات والثروات بين أفراد المجتمع، إضافة إلى كونها أداة فعالة لمختلف الظواهر الاقتصادية العامة من تضخيم وركود وتأثيرها على المؤشرات الأخرى التي من بينها الادخار والاستثمار والإنتاج، مما يجعل التهرب من دفعها يضع حداً لأهم عنصر في مالية الدولة، وحائلاً دون تحقيق سياستها في شتى المجالات.

حيث أن مواجهة ظاهرة التهرب الضريبي ليست بالأمر السهل، وهذا نظراً للأشكال التي يتخذها والطرق والحيل المتبعة من طرف المكلفين بالضريبة بهدف التخلص من دفع هذه الأخيرة.

وقد حظي موضوع التهرب الضريبي على اهتمام السلطات المعنية، وهذا ما أدى إلى الاهتمام أكثر بوسائل مواجهته للتخفيف من حدته، ومن أهم الوسائل الردعية التي يمكن من خلالها وضع حد للتهرب الضريبي المراجعة الجبائية، حيث تعتبر هذه الوسيلة ضرورية نظراً لطبيعة النظام الجبائي، فهي تقوم على فحص التصريحات والسجلات للمكلفين بالضريبة وذلك بغرض التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية.

ومن خلال ماسبق توصلنا إلى النتائج التالية:

للمراجعة الجبائية دور هام 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 المتزمين ضريبياً.

كذلك خلصت الدراسة إلى جملة من النتائج العامة وهي:

- المراجعة الجبائية تكشف عن مناطق الخطر الجبائي إن وجدت.
- قلة عدد موظفي الضرائب بالمقارنة مع عدد المكلفين بالضريبة المتزايد بصفة مستمرة، وخاصة نقص عدد الموظفين القائمين بالرقابة والتحقيق من أجل كشف التهرب الضريبي.
- تعتبر الضريبة وسيلة فعالة من بين وسائل السياسة المالية للدولة، لما تتمتع به من قدرة على التأثير على الواقع الاقتصادي والاجتماعي، وتتجسد أهمية الضريبة في مختلف الآثار التي يحدثها التهرب الضريبي على الجانب الاقتصادي، المالي، الاجتماعي والسياسي.
- تعتبر المراجعة الجبائية أداة لتسيير المؤسسة التي توضع تحت تصرف المسيرين.

- إن افتقار إدارتنا الضريبية للمراجعين وخاصة المؤهلين والمناسبين لأداء أعمال مراجعة، يكون سببا من أسباب انتشار العديد من أوجه الفساد الإداري وانعدام ثقة المكلفين بالنظام الضريبي ككل، وتراجع معدلات الالتزام الطوعي الضريبي وبنسبة كبيرة.
- تسمح المعالجة المعلوماتية (نظام الإعلام الآلي) بتحسين المراجعة الجبائية عن طريق البرمجة العقلانية والعلمية للملفات، والكشف السريع عن الوضعيات الاحتياطية، وحفظ الملقّات من الضياع والإعلام التلقائي عن التأخيرات في الدفع وهذا ما تفتقر إليه مصالحنا الضريبية.
- كما خالصنا لجملة من التوصيات هي كالتالي:
- إعداد وإجراء ملتقيات وأيام إعلامية وأبواب مفتوحة يجتمع فيها أعوان الضرائب بالمواطنين لتحسيسهم بواجباتهم وحقوقهم.
- تخفيض معدلات الضريبة وزيادة الإعفاءات لتشجيع الاستثمار للأرباح المحققة وفقا لمخططات التنمية.
- زيادة تأهيل وتدريب المراجعين والارتقاء بمستواهم العلمي والمهني، وذلك لضمان الالتزام بمعايير المحاسبة وخاصة المحاسبة الجديدة، وبما يساهم في تحقيق التنمية والمحافظة على الاقتصاد الوطني.
- 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.
- اللجوء إلى التعاون الدولي في إطار تبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف، وهذا بعقد اتفاقات دولية لمكافحة التهرب الضريبي.
- القضاء على جميع النشاطات التي تغذي ظاهرة التهرب الضريبي، منها الاقتصاد الموازي، والمنافسة غير المشروعة.
- تقرير عقوبات شديدة على المكلفين، والتنفيذ للعقوبات سواء جزائية أو جبائية بصرامة وعدالة.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

### المراجع باللغة العربية:

#### • الكتب:

1. احمد زهير شامية ،خالد الخطيب ، المالية العامة، دار زهران، ط2، 1997.
2. أمين السيد احمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2008-2009.
3. جامع أحمد، علم المالية-فن المالية العامة، دار النشر العربية، القاهرة، 197.
4. حامد عبد المجيد دراز ، مرسي السيد حجازي، المالية العامة، بيروت، 2003.
5. حسن العرابوي ، كبير جلال، المالية العامة، مصر، 1994.
6. حسن عواضة، قطيش عبد الرؤوف، المالية العامة- الضرائب والرسوم، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1973.
7. خالد الخطيب، أحمد زهير الشامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، ط2، عمان، الأردن، 2005.
8. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، لأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات"، المستقبل للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، 1998.
9. رفعت المحجوب، المالية العامة- النفقات والإيرادات، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1975.
10. زينب حسن عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1998.
11. سهام كردودي ، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر.
12. سوري عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولية وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، جامعة الإسكندرية، 1999.
13. صادق بركات عبد الكريم و آخرون، دراسات في النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1975.
14. صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، مطبعة مزوار، الطبعة الأولى، الوادي، الجزائر، 2010.
15. عادل العلي فليح ، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار الحامد، الأردن، 2003.
16. عبد المنعم فوزي ، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1972.
17. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية.

## قائمة المراجع

18. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن 2006.
19. فتحي سرور ، الجرائم الضريبية، القاهرة، 1990.
20. محمد دويدار ، دراسات في الاقتصاد المالي - النظرية العامة في مالية الدولة - السياسة المالية في الاقتصاد الرأسمالي، دار المعرفة الجامعية، مصر، 1999، ص 229.
21. مصطفى الكثيري، النظام الضريبي الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، دار النشر المغربية، 1985.
22. مصطفى عوادي ، رحال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة سخري، حي المنظمة الجميل، 2011.
23. ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، قرطبة للنشر والتوزيع، 2004.
24. ناصر مراد، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي في الجزائر، قرطبة للنشر والتوزيع، 2004.
25. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية ، الأردن، 2004.
26. يونس أحمد البطريق، المالية العامة، دار النهضة العربية، لبنان، 1984.
- المذكرات والأطروحات:
27. سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014-2015.
28. سويلم محمد فاتح، دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015-2015.
29. طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة للحصول على درجة الماستر، في الحقوق، تخصص قانون خاص، كلية الحقوق، جامعة فسنطينة 1، 2011.
30. عمر ديلمي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2008-2009.

## قائمة المراجع

31. عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة للحصول على درجة الماجستير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2003-2004.
32. قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011-2012.
33. كوثر بدوي، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة للتهرب الضريبي، مذكرة للحصول على شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011-2012.
34. محمد فلاح، السياسة الجبائية- الأهداف والأدوات بالرجوع إلى حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، 2006.
35. محمد هشام ملوكة، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2013-2014.
36. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق وإشكالية التهرب-دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع تسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، غير منشورة، 2001-2002.
- المجالات والملتقيات:
37. ثلجة نوال جغلاف، نحو تطبيق إدارة الجودة الشاملة في المرافق العامة حالة الإدارة الجبائية، ملتقى حول إدارة الجودة الشاملة، جامعة قسنطينة، الجزائر.
38. سمية براهيم، ميادة بلعاش، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب و الغش الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مجلة البحوث العربية الاقتصادية، 68، الجمعية العربي للبحوث الاقتصادية، 2014.
39. قاسم محمد عبد الله، المدقق الداخلي الضريبي ومكلف ضريبة الدخل والعلاقة بينهما، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد4، مجلد8، جامعة القادسية، العراق، 2006.
40. محمد خالد النهائي، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2010.

• مراجع أخرى:

## قائمة المراجع

41. قانون المالية لسنة 2017، 28 ديسمبر 2016.
42. المادة 193 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محدثة بموجب المادة 12 قانون المالية لسنة 2006.
43. المادة 67 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمعدلة بموجب المادة 9 من قانون المالية سنة 2015.

### المراجع باللغة الأجنبية:

1. Lucien Mehel, **Traité de Politique Fiscale**, Edition PUF, Paris, 1996.
2. Masson C.R., **La Notion d' évasion fiscale en droit interne français**, LGJ, Paris, 1990.
3. Taddel .B , **La Fraude Fiscale**, Libraires Technique, Paris, 1974.
4. Tixier (G), **Droit fiscal**, 1989.
5. Duccini (R), **Fiscalité des contrats internationaux**, édition litec, Libraire de la cour de cassation, 1991.
6. Margairez .A , **la Fraude Fiscale et Ses Succédanées** , Suisse, Corrigé, 2ème édition, 1977.
7. Rosier. C, **La Fraude Fiscale**, France, juin 1989.
8. Martinez J.C, **La Fraude Fiscale**, PUF, France, novembre, 1990.
9. Guide d'adit et commissariat aux compte .s n c . drh 1989.
10. Audit comptable et Financier, Seduisant TAZ-MBODI, Auditeur de l'intec CNAM , Spécialiste en audit et Finance,  
sit:<http://www.google.dz/url?sa=t&rct=j&q=audit%20comptable%20et%20financier%2C%20seduisant%20taz-mbodi&source>.

الملاحق



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد خيضر - بسكرة-  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير



استمارة الإستبيان

## دور المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

تخصص : فحص محاسبي

حيث يهدف هذا البحث إلى دراسة دور المراجعة الجبائية ومدى قدرتها (مساهمتها) في الحد من التهرب الضريبي، موجه إلى الأطراف المسؤولة عن المراجعة الجبائية في إدارة الضرائب ، ومجموعة من الأكاديميين المختصين في الجباية والمحاسبة ويهدف إلى التحقق 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 (x) في الخانة المناسبة والتي تعبر بصدق عن رأيكم وتأكدوا أن إجاباتكم من شأنها أن تساعد في تطوير وإثراء هذا البحث.

تقبلوا منا فائق الإحترام والتقدير.

السنة الجامعية 2016-2017

الجزء الأول: البيانات الشخصية

يرجى وضع علامة (X) في الخانة التي تناسب اختبارك:

- الجنس :

- ذكر

- أنثى

- المؤهل العلمي (المستوى العلمي) :

- مستوى ثانوي

- تقني سامي

- شهادة ليسانس

- شهادات ما بعد التدرج

- شهادات أخرى

- سنوات الخبرة:

ما بين 5 - 10 سنوات

- أقل من 5 سنوات

- من 10 سنوات فأكثر

- الوظيفة :

- أستاذ جامعي

- إطار في مديرية الضرائب

- مراجع جبائي

- موظف بمديرية الضرائب

الجزء الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: المراجعة الجبائية

أبعاد المراجعة الجبائية وعبارات القياس				
معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
				أولاً: برنامج المراجعة الجبائية .
				1) هناك مراحل تخصص للقيام بعملية المراجعة الجبائية.
				2) مراحل المراجعة الجبائية تساعد على التخفيض وبشكل تدريجي في ظاهرتي التهرب والغش الضريبي.
				3) الزيادة في تحسين الالتزام الضريبي تحقق الفعالية الجبائية .
				4) هناك معايير انتقاء ملفات المكلفين الخاضعين للمراجعة الجبائية .
				5) توفر الادارة الجبائية الامكانيات اللازمة للقيام بعملية المراجعة الجبائية بجميع مراحلها .
				6) هناك صلاحيات كافية للمراجع الجبائي للتحقيق في ملفات وسجلات المكلفين بالضريبة .
				7) يعمل برنامج المراجعة الجبائية على توعية المكلفين بالضريبة لكي تكون تصريحاتهم ذات مصداقية .
				8) هناك معوقات تحد من القيام بعمل المراجعة الجبائية.
				9) من بين أهداف المراجعة الجبائية تطوير آلية المراجعة (خاصة ظهور العولمة) بما يحقق الفعالية.
				ثانياً: مؤهلات المراجع الجبائي .
				1) اختيار مراجعين جبائيين ذوي كفاءات وتأهيلات علمية وعملية للتأثير على آلية المراجعة الجبائية.
				2) هناك علاقة طردية بين خبرة المراجع ومعرفته بقانون الضريبة وتطبيق مراجعة جبائية فعالة.
				3) نظام الإعلام الآلي له دور ايجابي في دعم المراجع الجبائي في المراجعة الجبائية.

## الملحق رقم 01

المحور الثاني: التهرب الضريبي

موافق	موافق بشدة	محايد	معارض	معارض بشدة	البيان
					1) مستوى برمجة الملفات ضئيل جدا بالنظر إلى عدد ملفات المكلفين .
					2) جودة مؤشرات الأداء تسطر الأهداف المستقبلية وفقا لما تم التوصل إليه حاليا في محاولة معالجة الثغرات والخلل.
					3) التعديلات المستمرة في التشريع الجبائي يصعب رصدها ومتابعتها سواء من قبل المكلفين بالضريبة أو موظفي الإدارة الجبائية .
					4) ارتفاع العبئ الضريبي ينجر عنه تفادي دفع الضريبة.
					5) على الإدارة الجبائية نشر الوعي والثقة الضريبية لتغيير الدهنيات المعادية للضريبة .
					6) اتخاذ الإجراءات المناسبة ضد المكلفين غير الملتزمين ضريبيا لسرعة تحصيل الضريبة.
					7) يكون موظفي الإدارة الجبائية على اطلاع مستمر بالتعديلات المستمرة في التشريع الجبائي .
					8) ضعف مواكبة الإدارة للتعديلات الحاصلة في الميدان المحاسبي .
					9) الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني للمحاسبة (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي (SCF) أثر على الجانب الجبائي والمحاسبي .

## الملحق رقم 02

قائمة الأساتذة المحكمين:

الرقم	الأستاذ
01	الدكتور : سلطاني محمد رشدي
02	الدكتور : جواع ياسين
03	الدكتور : جودي محمد رمزي
04	الدكتور : خان محمد ناصر
05	الدكتور : قطاف نبيل