

أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي في الجزائر
-دراسة تحليلية قياسية خلال الفترة 2000-2018

The impact of the accounting audit on the effectiveness of tax control to reduce tax evasion in Algeria- a standard analytical study during the period 2000-2018

كرمية توفيق

جامع زهرة

(مخبر السياسة التنموية والدراسات الإستشرافية)

(مخبر السياسة التنموية والدراسات الإستشرافية)

جامعة البويرة، الجزائر

* جامعة البويرة، الجزائر

t.kermia@univ-bouira.dz

z.djamaa@univ-bouira.dz

تاريخ الاستلام: 2020/04/12 : تاريخ القبول: 2020/09/28

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى بناء نموذج قياسي لتحليل وتقييم أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي في الجزائر وكذا تفسير العلاقة بينهما، ولقد استخدمنا لهذا الغرض مختلف أدوات التحليل القياسي، إذ خلصت الدراسة إلى أن: القدرة التفسيرية للتدقيق المحاسبي في شرحه للرقابة الجبائية تقدر بنسبة 83%. وجود علاقة طردية بين الرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي، حيث يمكن التعبير عنها بأن كل زيادة في التدقيق المحاسبي بـ 1% ينتج عنه زيادة في الرقابة الجبائية بـ 1.06%، كما أن النتائج المتوصل إليها تكشف عن وجود علاقة سببية توازنية في المدى القصير والطويل تتجه في اتجاه واحد، أي أثر سببي يتجه من الرقابة الجبائية نحو التدقيق المحاسبي.

الكلمات المفتاحية: الضريبة، الرقابة الجبائية، التدقيق المحاسبي، التهرب الضريبي، التحصيل الضريبي.

تصنيف H2, H260, M400

Abstract :

This study aims to Building.a quantitative model for analyzing and evaluating the impact of accounting auditing on the effectiveness of tax control to reduce tax evasion in Algeria, as well as explaining the relationship between them ,and we used for this purpose the quantitative Tools (stability, the test of the causality of Granger; ... etc), we have reached: the explanatory ability of the accounting audit in its explanation of tax control is estimated at 83%, The existence of a positive relationship between accounting audit and tax control, where at Increase in the outcome

* المؤلف المراسل.

of the audit Accounting 1% increases tax control 1.06%. The results obtained to reveal a relationship causality in the Term - short / long in one direction, Any causal effect that goes from tax control to Accounting audit.

Key Words: Tax, Tax control, accounting audit, tax evasion, tax collection.

مقدمة: تلعب الضريبة دورا هاما في الحياة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، كونها تمثل المورد الأساسي لخزينة الدولة، حيث تعمل على تقليص الفوارق الاجتماعية، كما تعد أداة للمحافظة على الاستقرار الاقتصادي، وعليه فإن إقرار الضريبة هدفه تحقيق منفعة عامة. ولا يمكن تأسيس أو تحصيل أي ضريبة أو رسم أو إتاوة إلا بنص قانوني حيث يوضح وعائها ونسبها وطريقة فرضها ومواعيد استحقاقها والغرامات المالية والجبائية الناجمة عن مخالفتها. وذلك تماشيا مع اقتصاد السوق والسياسة الاقتصادية من أجل تفادي ظاهرة التهرب الضريبي. وعليه من المفروض أن تكون هناك إجراءات للمحافظة على هذا الوعاء، ومن بين الإجراءات التي أقرتها الدولة بهذا الخصوص نجد الآليات الرقابية.

فالتدقيق المحاسبي يعد وسيلة رقابية تتخذها الإدارة الجبائية للتأكد من مدى مصداقية وصحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، وانطلاقا من العرض السابق تظهر لنا ملامح إشكالية هذا البحث والتي يمكن صياغتها فيما يلي:

الإشكالية: ما أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية، وبالتالي الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر؟
فرضيات الدراسة:

- توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية ما بين الرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي في الجزائر؛

- هناك علاقة سببية ثنائية تتجه من الرقابة الجبائية نحو التدقيق المحاسبي، ومن التدقيق المحاسبي إلى الرقابة الجبائية، حيث تساهم حصيلة التدقيق المحاسبي في تفسير الاختلافات في المردودية الإجمالية للرقابة الجبائية بشكل يفوق مساهمة الأشكال الرقابية الأخرى (الرقابة الشكلية، الرقابة على الوثائق؛ التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية؛ التدقيق المصوب؛ ..إلخ)

أهداف الدراسة: يمكن تقسيم أهداف الدراسة إلى هدف رئيسي وأهداف فرعية:

الهدف الرئيسي: الغرض من هاته الدراسة هو تحليل وتقييم أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية، من أجل إعطاء صورة واضحة عن الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في تحسين فعالية الرقابة الجبائية والحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر.
الأهداف الفرعية تتمثل في:

- معرفة مختلف إجراءات التدقيق المحاسبي؛
 - إبراز واقع الرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي في الجزائر؛
 - تحديد طبيعة العلاقة بين الرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي؛
 - قياس العلاقة السببية بين الرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي وكذا تحديد اتجاهها.
- منهجية البحث: وللإجابة على إشكالية البحث قمنا باتباع المنهج الوصفي حيث تم الاستعانة به من أجل توظيف التعاريف وسرد الأفكار، إضافة إلى المنهج التحليلي من خلال تحليل واقع كل من الرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي، كما قمنا باستخدام أدوات التحليل القياسي من أجل اختبار صحة الفرضيات.

1. الرقابة الجبائية في الجزائر

سنتطرق من خلال هذا المحور إلى مفهوم الرقابة الجبائية ومختلف أشكالها والهيئات المختصة والمكلفة بها وأخيرا تحليل واقع هذه الأخيرة في الجزائر.

1.1.. مفهوم الرقابة الجبائية وأشكالها

1.1.1. مفهوم الرقابة الجبائية: الرقابة الجبائية هي اتجاه مستقل لسيطرة الدولة (ZHUK, 2018, p. 05) ، والهدف الرئيسي لها يكمن في مراقبة التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو رسم أو اتاوة (قانون الاجراءات الجبائية، 2020، صفحة 08) ، فالهدف من الرقابة ليس فرض الجزاءات، بقدر ما هو عمل إداري يهدف للتحقق من صحة الأداء في حالة اعوجاجه لغرض تحصيل أكبر قدر من الأموال الناتجة عن التهرب الضريبي.

كما عرفها Valle et Bougo بأنها "مراجعة نقدية للوضع الضريبي للشخص الطبيعي أو الاعتباري بهدف التقدير الجيد للوعاء الخاضع للضريبة" (BOUGON & VALEE , 1986, p.

17)

وتعرف أيضا " بأنها مجموعة من الاجراءات الرامية للتحقق من مدى صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة وذلك من خلال مقارنتها مع المعطيات والمعلومات التي يتم جمعها من مختلف المتعاملين الخارجيين مع هذا الأخير من موردين وزبائن؛ بنوك؛.....الخ" (Guide du vérificateur de comptabilité, 2001, p. 13).

تستخدم الرقابة الجبائية للتحقق من مدى التزام المكلف بالضريبة الملقاة على عاتقه، من أجل استرداد الضرائب غير مدفوعة (Bedi, 2016, p. 134) من خلال كشف الأخطاء/ الاحتمالات التي تؤدي إلى خفض الوعاء الخاضع للضريبة (ANNEXES DPT, 2019, p. 01)، أو بتعبير آخر يمكن القول أن الهدف الأساسي للرقابة الجبائية هو كبح ظاهرة التهرب الضريبي، وبالتالي توفير إيرادات إضافية للخزينة العمومية تعود إلى الإنفاق العام وتؤدي إلى رفاهية المجتمع (حاج وبشري، 2019، صفحة 877)، أضف إلى ذلك تحقيق مبدأ العدالة والمساواة في تحمل العبء الضريبي (بونوة، يوسفات، و بوشري، 2012، صفحة 06)، التأكد من تنفيذ وتحصيل الضريبة وفقاً للتشريع الجبائي (عائشة، 2012، صفحة 05)

2.1.1. أشكال الرقابة الجبائية: تتمتع الإدارة الضريبية بموجب القانون بسلطة الرقابة العامة للتصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، وتتم هذه العملية وفق أشكال مختلفة تمثل في ما يلي:

أ- الرقابة الجبائية الشاملة (العامة): وهي رقابة تتم على مستوى المفتشيات وتنقسم إلى:

● الرقابة الشكلية: نكون أمام رقابة شكلية عند استلام المصالح المعنية للتصريحات المرسلة أو المودعة، سواء أكانت هذه التصريحات شخصية أو مهنية، حيث تتم مراقبتها بطريقة منتظمة، وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصحح بها وتسوية الأخطاء إن وجدت، تتم المقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G50) و(G50A) وتلك المذكور في التصريح السنوي. (عوادي ووزين، 2010-2011، صفحة 12).

● الرقابة على الوثائق: الرقابة على الوثائق هي تلك الرقابة التي تمارس على مستوى المكاتب، وتتكون من تحليل نقدي للتصريحات التي أدلى بها دافع الضرائب، وكذلك المعلومات التي تجمعها الإدارة الجبائية من المتعاملين مع المكلف في إطار الإجراءات القانونية. (ANNEXES DPT, 2019, p. 03)

ب- الرقابة الجبائية المعمقة: يمكن التمييز هنا بين ثلاث أنواع :

● التدقيق في المحاسبة: إنَّ التدقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة العمليات الرأئية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة. (قانون الإجراءات الجبائية، 2020، صفحة 10)

● **التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الشاملة:** تجدر بنا الإشارة إلى أن هذا النوع من الرقابة تم استحداثه مؤخرا، ولم يتم البدء في استخدامه إلا تزامنا مع سنة 2001، وهذا بسبب العشرية السوداء التي عاشتها الجزائر في فترة التسعينات، خاصة وأن هذا النوع من الرقابة يبحث في الذمة المالية للمكلفين بالضريبة، وتنص المادة 21-1 من قانون الاجراءات الجبائية على "يمكن لأعوان الادارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة. وفي هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة، و الذمة أو الحالة المألية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى" (قانون الاجراءات الجبائية، 2020، صفحة 13)

● **التدقيق المصوب في المحاسبة:** يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تدقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية تقل عن سنة جبائية (قانون الاجراءات الجبائية، 2020، صفحة 11)

● **2.1. الجهات المختصة في الرقابة الجبائية:** توجد أربع مصالح أوكلت لها مهمة الرقابة الجبائية سنختص بذكرها في ما يلي:

أ/ مديرية الأبحاث والتدقيقات التابعة للمديرية العامة للضرائب DGI ؛ (المرسوم التنفيذي رقم 07-364، 2007، الصفحات 16-17)

ب/ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية المتواجدة على مستوى مديرية كبريات المؤسسات DGE.(المرسوم التنفيذي رقم 02-303، 2002، صفحة 13)

ج/ المصالح الرئيسية للرقابة الجبائية المتواجدة على مستوى المديرية الجهوية للضرائب DRI.(المرسوم التنفيذي رقم 91-60، 1991، صفحة 353)

د/ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب: وتكلف لاسيما بإعداد برامج البحث والمراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.(المرسوم التنفيذي رقم 91-60، 1991، صفحة 354)

3.1. واقع الرقابة الجبائية في الجزائر

الجدول 1: يوضح الحصيلة المالية الإجمالية للرقابة الجبائية

الوحدة: مليار دينار جزائري

السنوات	الحصيلة الاجمالية للرقابة الجبائية
---------	------------------------------------

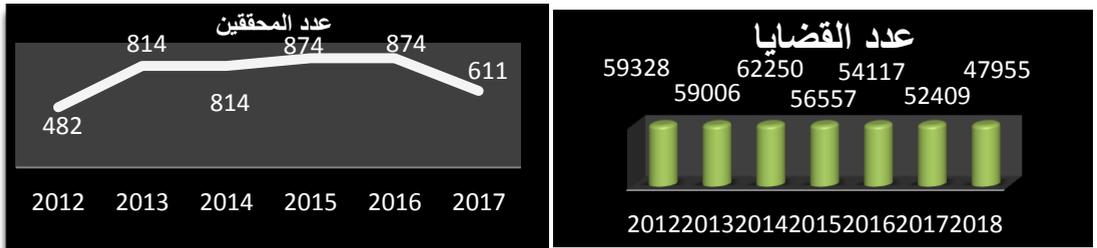
11,723,483,638	2000
14,971,584,903	2001
19,808,797,169	2002
18,092,348,840	2003
13,618,990,031	2004
18,332,280,348	2005
117,023,127,871	2006
51,254,679,617	2007
55,534,037,806	2008
107,574,493,721	2009
84,742,536,358	2010
67,799,900,630	2011
61,008,463,554	2012
71,326,354,986	2013
162,025,228,976	2014
81,730,136,087	2015
73,505,872,569	2016
89,511,538,035	2017
78,675,382,521	2018

source : MINISTERE DES FINANCES, DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, DIRECTION DES RECHERCHES ET VERIFICATIONS, SOUS DIRECTION DE LA PROGRAMMATION.

من خلال الجدول أعلاه والذي يوضح تغيرات الحصيلة المالية الاجمالية للرقابة الجبائية يتضح لنا انه يمكن تقسيم فترة الدراسة والممتدة من سنة 2000 ال سنة 2018 الى فترتين: فترة انتعاش ووفرة، وفترة انكماش وتقهر، حيث عرفت الفترة الممتدة من سنة: 2000-2002 تطور ملحوظ في هاته الحصيلة فقد ارتفعت من 11,723,483,638 مليار دج الى مليار دج 19,808,797,169 مليار دج ويمكن ارجاع سبب هذا التطور إلى الإصلاحات الجبائية التي انتهجتها الدولة، وذلك من خلال إنشائها للمديرية العامة للضرائب بالإضافة للمديريات الجهوية والفرعية المتخصصة في الرقابة الجبائية، لتتخفف في السنتين الموالتين الى ان بلغت 13,618,990,031 مليار دج سنة 2004 لتعود الى الارتفاع في الفترة الموالية إلى أن وصلت سنة 2006 إلى: 117,023,127,871 مليار دج بعد ما سجلت 18,092,348,840 مليار دج سنة 2005، ويعود ذلك الى الجهود التي بذلتها الدولة في السعي للقضاء على ظاهرة التهرب الضريبي، باستحداثها لأشكال رقابية أخرى، لتعرف بعد ذلك فترات صعود وهبوط الى ان بلغت اقصى

ارتفاع لها سنة 2014، حيث قدرت بقيمة 162,025,228,976 مليار دج، وتعزى هاته الزيادة إلى القانون الذي منح المكلف إمكانية إلغاء 90% من العقوبات، شريطة التسديد الكلي للمبلغ المستحق هذا من جهة، ومن جهة أخرى نجد المخطط التنموي الخماسي الذي أدى إلى تنشيط الاقتصاد الوطني، ورغم ذلك فإن هذا الارتفاع لم يصل إلى المستوى المطلوب لاعتبارها من العوامل التي تساهم بنسب معتبرة في إيرادات الحصيلة الإجمالية للجباية العادية إذ قارنا هاته النسبة مع إيرادات الجباية العادية أين سجلت هاته الأخيرة 2126.35 مليار دج، سنة 2014 أي بمساهمة لم تتجاوز 08%، ونرجع هذا لجملة من الأسباب نذكر منها: غياب التنسيق ما بين مختلف المؤسسات والهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية، صعوبة تقدير بعض الأوعية الضريبية ما يجعل الإدارة الجبائية مجبرة على فرض الضريبة الجزافية، وما ينتج عنه من شعور المكلفين بالظلم والتعسف، بالإضافة إلى النقص الحاصل في الموارد البشرية مقارنة بعدد الملفات المحقق فيها، ولكن هذا الارتفاع لم يدم طويلا فسرعان ما انخفضت هاته الحصيلة سنة 2015 إلى ما يقارب النصف، لتليها مجموعة من الانخفاضات التي يمكن ارجاعها إلى التراجع الكبير الذي شهدته أسعار النفط والذي يؤثر بدوره على المشاريع الاقتصادية، والجدير بالذكر أيضا أن أغلب المكلفون يميلون إلى التهرب الضريبي في حالات الانكماش الاقتصادي.

شكل رقم 01: يوضح عدد المحققين الجبائيين وعدد القضايا المحقق فيها في الجزائر



source : MINISTERE DES FINANCES, DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, DIRECTION DES RECHERCHES ET VERIFICATIONS, SOUS DIRECTION DE LA PROGRAMMATION.

نلاحظ من خلال الشكل السابق أن عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية هي على العموم قليلة مقارنة بعدد المؤسسات وهذا هو السبب الرئيسي في تفشي حجم التهرب الضريبي في الجزائر، كما يتبين لنا نقص في الوسائل البشرية إذ نلاحظ أن عدد القضايا المحقق فيها يفوق بكثير عدد المحققين الجبائيين، حيث أن متوسط القضايا المحقق فيها للفرد الواحد هي 123 قضية خلال 2012 وانخفض هذا العدد خلال سنة 2015 إلى 64 قضية ثم ارتفع إلى 86

قضية خلال سنة 2017، ومن المؤكد أن هذا يؤثر على المردودية المالية للرقابة الجبائية، وهذا بدوره سينعكس سلبا على ميزانية الدولة.

2. إجراءات التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية في الجزائر: يتطلب اكتشاف التجاوزات التي يمكن أن يرتكبها المكلف بالضريبة من أجل الغش والتحايل في دفع الضريبة، دراسة معمقة للمحاسبة المقدمة من طرف المكلف، حيث يغوص المحققون في فحص كل العناصر المكونة للمحاسبة.

1.2. مفهوم التدقيق المحاسبي وخصائصه: يعرفه تيري لامبير بأنه "مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما ومقارنة النتائج مع المعطيات المادية ومراقبة مدى دقة وسلامة التصريحات المكتتبه ووضع التعديلات الازمة إذا اقتضى الأمر (لونيس، 2016، صفحة 109) ويشمل نطاق التدقيق الجبائي المحاسبي المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي الذين هم ملزمون بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي أكد على إلزامية مسكها القانون التجاري والنظام المحاسبي (لواج، 2018، صفحة 47)، وذلك لغرض البحث عن الاحتيال والتلاعب الضريبي التي تتضمنها التقارير والقوائم المالية وذلك من خلال إجراء تحقيق عن طريق مقابلة دافع الضريبة، والتدخل في عين المكان.

من خلال ما سبق نخلص إلى وضع تعريف إجرائي للتدقيق في المحاسبة فنقول بأنه: "مجموعة عمليات منظمة من طرف الإدارة الضريبية تتم من قبل فرق للتفتيش والتحقيق الجبائي، هذه الأخيرة تتكون من محققين لهم رتبة مفتش جبائي على الأقل، حيث تقوم هاته الفرقة بمراقبة مختلف التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة وبالتدخل في عين المكان، وذلك لغرض اكتشاف الأخطاء/الاحتمالات الموجودة في التصريحات إن وجدت.

2.2. الأشخاص المكلفين بعملية التدقيق الجبائي المحاسبي ومدة تنفيذه وإجراءات سير هذه العملية: جاء في المادة 20، فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية أنه "لا يمكن إجراء التدقيق المحاسبي إلا من طرف أعوان الإدارة الذين لهم رتبة مفتش جبائي على الأقل". وعمد المشرع الجبائي الجزائري في تحديده للمدة القانونية لتنفيذ عملية التدقيق المحاسبي إلى أهمية رقم الأعمال المحقق من طرف مختلف المؤسسات الخاضعة للتحقيق وكذا طبيعة نشاطها، وتجدر بنا الإشارة إلى أنه استعمل في هذا الصدد سلم تصاعدي، أي كلما زاد رقم الأعمال المحقق من طرف هاته الأخيرة كلما زادت مدة التحقيق وهذا ما سنوضحه في الجدول التالي:

جدول رقم 02: يوضح مدة تنفيذ التدقيق المحاسبي

المدة	طبيعة المؤسسة	رقم الأعمال
3 أشهر	مؤسسة تأدية الخدمات	$x \leq 1000.000$
	كل المؤسسات الأخرى	$x < 2000.000$
16 أشهر	مؤسسة تأدية الخدمات	$1000.000 < x \leq 5000.000$
	كل المؤسسات الأخرى	$2000.000 \leq x < 10.000.000$
9 أشهر	مؤسسة تأدية الخدمات	$10.000.000 < X$
	كل المؤسسات الأخرى	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، 2020.

تتم عملية التدقيق الجبائي المحاسبي من طرف فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي BRV على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، أول شيء تقوم به هاته الفرقة هو إرسال إشعار بالتدقيق للمؤسسة المعنية، ويكون هذا الإشعار مرفق بميثاق المكلف الضريبي. والمتضمن حقوق وواجبات المكلف بالضريبة. وهذه العملية تتم بعد انتقال المحققين إلى مفتشية الضرائب لسحب الملف الخاص بالمكلف من أجل إجراء الرقابة المحاسبية الجبائية. وبعد امتثال المكلف إلى طلب المحققين يقوم باستقبالهم في عين المكان ويقوم بتقديم جميع الوثائق المحاسبية والمستندات الثبوتية. وبعد ذلك يباشر المحققين لفحص تلك الوثائق والمستندات من الناحية الشكلية لاسيما تلك المتعلقة بمختلف الأعباء المخصوصة والمعتمدة ويتم تلخيص ذلك في وثيقة مقارنة الميزانيات وجدول حسابات النتائج والتي تبين الأربع سنوات المعنية بالتدقيق. ثم ينطلق المحققين بعملية المراقبة الجبائية المعمقة وإجراء المقارنات في كل الوثائق والدفاتر المحاسبية الأخرى كدفتر اليومية، دفتر الأستاذ، ميزان المراجعة، ولا يكتفي المحققين بالتدقيق الداخلي فقط بل ينتقل في مرحلة أخرى ليركبوا عن المعلومات الجبائية لدى الموردين والمؤسسات ومختلف البنوك عن طريق إرسال طلب معلومات.

بعد استلام مختلف المعلومات المقدمة من الموردين والدراسة المعمقة لمختلف الحسابات يتم تسجيل كل الملاحظات والفروق وتقديمها مع إشعار بالتبليغ الأولي إلى المكلف، ويتم اختيار ملف المعني بناء على بعض النقائص في المحاسبة لعدم توافق هذه الأخيرة مع الملف الذي يتم جمعه من طرف أعوان الرقابة، ثم تقوم فرقة BRV بدراسة وتفحص الوضعية الجبائية والمحاسبية للمؤسسة المعنية بالتدقيق، وتكون هذه الدراسة من خلال:

التدقيق المحاسبي من حيث الشكل: يقوم هذا الفحص من التأكد من مدى وجود احترام التقيد بالعناصر التالية: مسك السجلات المحاسبية؛ (القانون التجاري، 2007، الصفحات 04-05)، دقة ووفرة الوثائق المحاسبية: يجب على المكلف توفير الوثائق والمستندات التي تثبت

قيامه بمختلف العمليات، خاصة فواتير الشراء، والمصاريف التي قام بها حيث يسعى المحققون للتأكد من صحة البيانات المحاسبية من ناحية الدقة وصحة المجاميع.

التدقيق المحاسبي من حيث المضمون: المحقق الجبائي وفي إطار سعيه للتأكد من مدى جودة المعلومات المحاسبية المصحح بها من قبل المكلفين، حيث يتم التركيز على المعلومات المحاسبية التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة الصافية، وهي تتمثل في الغالب في مشتريات، المخزونات، والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات وفي ما يلي نتعرض إلى بعض العمليات التي يمكن أن تتضمن أخطاء وثرغات متعلقة بالعناصر السابقة: التسجيل المزدوج لفاتورة مشتريات واحدة؛ تسجيل مشتريات وهمية؛ نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء، إخفاء جزء من المبيعات عن طريق القيام بالشراء نقدا لعدم إظهار فواتير. وبعد معاينة وضعية المكلف والمراجعة المحاسبية للدفاتر شكلا ومضمونا، يتمكن المحقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة، وفي كلتا الحالتين فإن المحقق ملزم بإرسال نسخة من هاته النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة، والطرق المعتمدة في إعادة تأسيسه:

قبول المحاسبة: قبول المحاسبة من قبل أعوان التدقيق يمكن أن يكون صريح ونسبي.

رفض المحاسبة: في بعض الأحيان قد يخلص المراقب الجبائي إلى رفض المحاسبة كليا نظرا لكثرة الأخطاء الموجودة فيها، كليا أو جزئيا وهذا برفض بعض السنوات وقبول الأخرى.

إعادة تشكيل رقم الاعمال: عندما يتبين أن المراقبة التي أجريت على المحاسبة لا جدوى منها لأن هذه الأخيرة غير مقنعة ومنتظمة، وبالتالي تكون غير مقبولة فيلجأ المحقق إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة وتختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع ونشاط المؤسسة.

نهاية التدقيق: عند الانتهاء من التدقيق والذي مس أربع سنوات غير متقدمة في محاسبة المكلف بالضريبة، يقوم هذا الأخير بإبلاغ المكلف بنتائج المراقبة، وذلك بإرسال إشعار بتبليغ النتائج في رسالة موصى عليها مع اشعار بالاستلام،

التبليغ النهائي بالنتائج: بمجرد تقديم المكلف لملاحظاته حول نتائج التبليغ الأولي في الأجل المحدد والمقدر ب 40 يوما يبدأ المحقق في دراستها دراسة معمقة ودقيقة، ثم تحليلها نقطة بنقطة للتأكد من أنها مؤسسة فعلا، وهذا من أجل أخذها بعين الاعتبار عند التبليغ بعد دراسة الملاحظات وحساب أسس الضريبة يتم تحرير التبليغ النهائي مباشرة وهذا الأخير يعبر عن الوضعية الجبائية الحقيقية للمكلف المحقق معه ويتم إصدار الورد الفردي.

غلق التدقيق: ينتهي التدقيق بكتابة التقرير النهائي حيث يبين فيه كل المعلومات والأرقام والمبالغ ويقوم المحقق بتدوين الملاحظات التالية: الإشعار بالتدقيق: طبيعة المخالفات.
3.2. واقع التدقيق المحاسبي في الجزائر: نهدف من خلال تقييمنا للواقع التدقيق المحاسبي لمعرفة مدى أهميته كشكل مهم في الرقابة الجبائية.

جدول رقم 03: الحصيلة المالية للتدقيق المحاسبي خلال الفترة الممتدة 2012-2018

الوحدة: مليار دينار

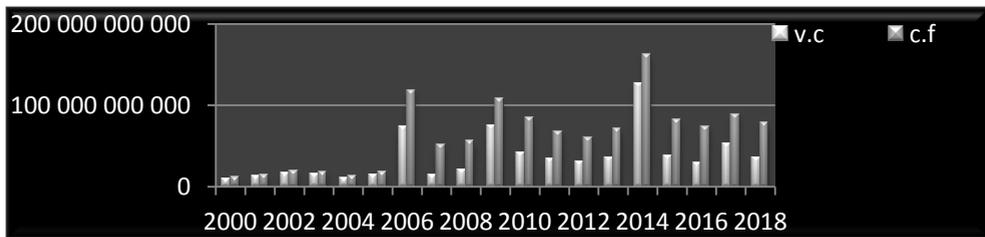
السنوات	عدد الملفات المدروسة	الحصيلة المسترجعة من v.c
2000	1,696	10,308,592,184
2001	1,740	12,858,195,730
2002	1,672	17,016,564,862
2003	1,748	15,563,409,103
2004	2,118	10,427,799,232
2005	2,217	15,047,297,648
2006	2,228	73,670,021,141
2007	2,194	14,037,698,534
2008	2,374	20,533,836,095
2009	2,483	74,595,800,023
2010	1,989	41,503,322,158
2011	1,444	34,153,564,965
2012	1,682	31,359,523,794
2013	1,809	36,255,037,286
2014	2,357	126,406,853,547
2015	2,358	37,613,408,727
2016	2,042	29,423,647,500
2017	1,968	52,302,557,513
2018	2,089	36,151,181,245

source : MINISTERE DES FINANCES, DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, DIRECTION DES RECHERCHES ET VERIFICATIONS, SOUS DIRECTION DE LA PROGRAMMATION.

تبين الأرقام في الجدول السابق الغرامات والحقوق المسترجعة نظير قيام المصالح المعنية بالتدخل، في عين المكان، وفحص مختلف القوائم المالية للمكلف بعد جمع مختلف المعلومات من المتعاملين معه، ومقارنتها بالإقرارات الضريبية المقدمة من طرفه، والملاحظ من خلال نفس الجدول أن الحصيلة المالية للتدقيق المحاسبي عرفت تطور خلال الفترة الممتدة بين سنة 2000 وسنة 2003 بشكل يتناسب مع عدد الملفات المحققة، إلا أنها شهدت انخفاض طفيف

سنة 2004 قدر بـ : 5135609871 مليار دج رغم الزيادة في عدد الملفات المحقق فيها، وهذا لا يعني تراجع الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي، فقد يعزى هذا النقص إلى حجم الصفقة المحقق فيها، لتعاود في الصعود مرة أخرى سنة 2006 إلى 73,670,021,141 مليار دج وذلك نتيجة الجهود المبذولة من طرف الدولة في مكافحة التهرب الضريبي من خلال تحسين إمكانياتها المادية والبشرية لتشمل أكبر عدد من المكلفين بالضريبة، بعد ما سجلت سنة 2005 مبلغ 15,047,297,648 مليار دج، لتراجع سنة 2007 بـ 33092477865 مليار دج، لتعاود في الصعود مرة أخرى سنة 2008 بمقدار 33092477865 مليار دج، وذلك بالتوازي مع ارتفاع في عدد الملفات المبرمجة للتحقيق فقد ارتفعت هي الأخرى بـ 109 ملف، أما في سنة 2010 فنلاحظ أن عدد الملفات المحقق فيها تراجع بـ: 494 ملف، وصاحبه انخفاض في الحصيلة، وهذا يعود للبدء بالعمل بالتدقيق المصوب وما ترتب عنه من توجيه جزء من الملفات لهذا النوع من الرقابة، ثم تلتها ثلاث سنوات من الانخفاض لكنها عاودت في الصعود من جديد سنة 2014 حيث بلغت ذروتها فقد سجلت قيمة 126,406,853,547 دج وقد وضعنا سبب هاته الزيادة سابقا، ثم عاودت الإنخفاض مرة أخرى بسبب الانكماش الاقتصادي الذي عاشته الجزائر بعد انهيار أسعار النفط.

شكل رقم 02: مساهمة حصيلة التدقيق المحاسبي (V.C) في الحصيلة الإجمالية للرقابة الجبائية (C.F)

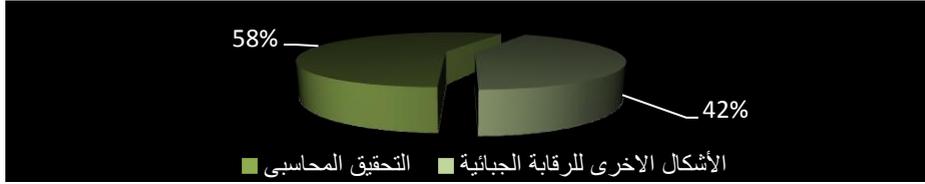


المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات الشكل رقم 01، والجدول رقم 02.

يوضح الشكل رقم 03 مساهمة الحصيلة المالية للتدقيق المحاسبي في إجمالي مردودية الرقابة الجبائية، ومن خلال قراءتنا للشكل نلاحظ أن مردودية التدقيق المحاسبي بالنسبة للمردودية الكلية للرقابة الجبائية تفوق النص وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

شكل رقم 03: متوسط نسبة حصيلة التدقيق المحاسبي إلى الحصيلة الإجمالية للرقابة

الجبائية



المصدر: من اعداد الباحثين بناء على معطيات الشكل رقم 03.

3. الدراسة القياسية: ولاستكمال بحثنا قمنا بتخصيص هذا المحور لدراسة أثر التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة على الرقابة الجبائية في الجزائر خلال الفترة الممتدة من 2000-2018، وذلك من خلال استخدام مختلف أدوات التحليل القياسي (الاستقرارية: اختبار سببية غرانجر؛ ...الخ).

1.3. تحديد العلاقة بين متغيرات الدراسة: قمنا بإدخال الوغاريتم النيبيري على السلاسل الزمنية لما له من خصائص، من بينها: جعل السلاسل متجانسة فيما بينها، لتصبح السلاسل لوغارتمية على الشكل (LVC. LCF):

$$LVC = B_1 + B_2 * LCF + U_1 \text{، حيث أن:}$$

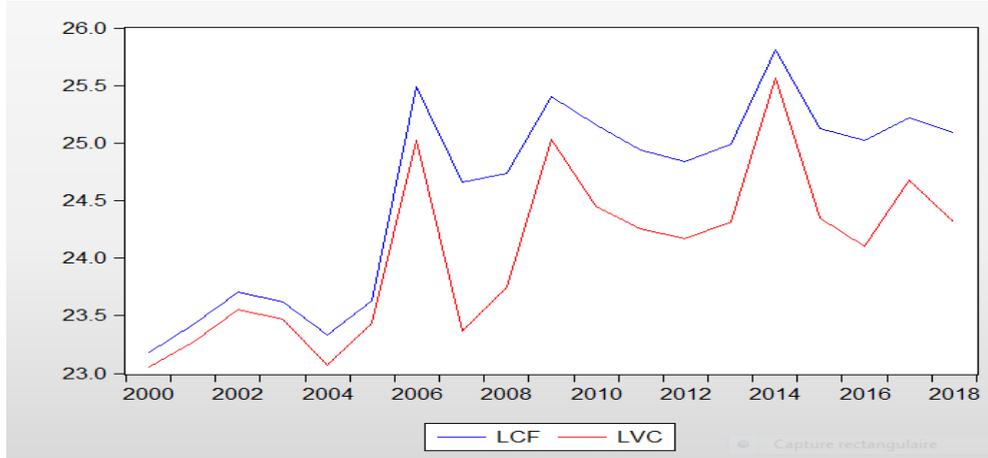
- B_1 ثابت؛
- B_2 معلمة المتغير المستقل؛
- LCF المتغير التابع الذي يعبر عن لوغاريتم الرقابة الجبائية (LOG Contrôle) fiscal؛
- LVC المتغير المستقل الذي يعبر عن لوغاريتم التدقيق المحاسبي (LOG (Vérification comptable)؛
- U يمثل المتغير العشوائي.

بعد توصيف جميع المتغيرات يمكن صياغة الدالة على الشكل الرياضي كما يلي:

$$f(LCV) = LCF$$

وبإدخال البيانات إلى (EViews 10) نحصل على ما يلي:

شكل رقم 04: يوضح طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة بعد إدخال اللوغاريتم النيبيري



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج (EViews10).

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن العلاقة خطية لوغارتمية بين متغيرات الدراسة، مما يدفعنا مبدئياً لقبول النموذج، ولإثبات ذلك نقوم بالاختبارات التالية:
2.3. دراسة إستقرارية السلاسل الزمنية: لاختبار استقرارية السلاسل الزمنية نقوم باختبار Kwiatkowski-Phillips-Schmidt-Shin test statistic لأنه يعتبر أفضل المعايير لاختبار استقرارية السلاسل الزمنية القصيرة ونتائج هذا الاختبار موضحة في الشكل التالي:

جدول رقم 04: يبين دراسة استقرارية السلسلة LCF والسلسلة LVC

سلسلة Lvc	سلسلة lcf	السلاسل الزمنية	
عند المستوى		النماذج	
***0.385660	0.786285	بالقاطع	النموذج 1
0.137600	*0.168442	قاطع + اتجاه عام	النموذج 2
اختيار النموذج رقم 1	اختيار النموذج رقم 2	القرار	
سلسلة مستقرة عند المستوى	سلسلة مستقرة عند المستوى	نتيجة اختبار الاستقرارية	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (EViews10) **** معنوية عند مستوى الدلالة 1%؛
*** معنوية عند مستوى الدلالة 5%.

بما أن السلسلتين مستقرتين عند (0)، نقتصر على تقدير نموذج الدراسة بواسطة الانحدار الخطي البسيط.

3.3. نتائج تقدير النموذج الخطي للعلاقة ما بين التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية: قمنا باستخدام طريقة المربعات الصغرى العادية (SIMPLE)، كونها من أحسن الطرق لتقدير النماذج الخطية، وذلك بالاستعانة ببرنامج (EViews10)، وبعد التطبيق توصلنا إلى:
جدول رقم 05: يوضح نتائج تقدير النموذج الخطي

المعيرات	المعاملات	حد الخطأ	احصائية-t	أدنى مستوى معنوية.
C	-0.956587	2.745556	-0.348413	0.7318
LVC	1.061979	0.114044	9.311982	0.0000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج (EViews10)

R-squared	0.836086	Mean dependent var	24.59940
Adjusted R-squared	0.826444	S.D. dependent var	0.826564
S.E. of regression	0.344347	Akaike info criterion	0.804965
Sum squared resid	2.015769	Schwarz criterion	0.904380
Log likelihood	-5.647170	Hannan-Quinn criter.	0.821790
F-statistic	86.71302	Durbin-Watson stat	1.275008
Prob(F-statistic)	0.000000		

التحليل الاقتصادي والإحصائي للنموذج المقدر: وفيما يلي سنقوم بدراسة مدى صلاحية النموذج من وجهة النظر الاقتصادية ومن الناحية الإحصائية.

أولاً: التحليل الاقتصادي: من خلال نتائج الجدول السابق يمكن القول: أن العلاقة بين الرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي هي علاقة طردية وذلك لأن معامل التدقيق المحاسبي B_2 موجب، حيث يمكن التعبير عنه بأن كل زيادة في التدقيق المحاسبي بوحدة واحدة ينتج عنه زيادة في الرقابة الجبائية بـ 1.06 كما يمكن القول بأن القدرة التفسيرية للمتغير المستقل (LCV) في شرح المتغير التابع (LCF) تقدر بـ 83% أما النسبة الباقية فتعزى إلى متغيرات أخرى، وبالتالي يمكن القول أنه توجد معنوية اقتصادية بين متغيرات الدراسة.

ثانيا: التحليل الإحصائي: سنقوم بمجموعة من الاختبارات بغرض دراسة مدى صلاحية النموذج من الناحية الاحصائية وذلك من خلال:
أ- اختبار معنوية المعالم: يتم استخدام إحصائية ستودنت لاختبار معنوية معالم النموذج، بافتراض فرضيتين:
..فرضية العدم: $H_0 : B_1=0$ ؛ $H_0 : B_2=0$.الفرضية البديلة: $H_1 : B_2 \neq 0$ ؛ $H_0 : B_1 \neq 0$.
وذلك عند مستوى خطر 0.05 ودرجة حرية $n-k$ ، حيث أن: n : تمثل التكرارات؛ k : عدد المتغيرات في النموذج. ومنه: $n=19$ ، $k=1$ ← درجة الحرية = 18. حيث نبين في الجدول الموالي نتائج الاختبار كما يلي:

جدول رقم 06: نتائج اختبار ستودنت

المتغيرات	المعلمات	القيم الجدولية T_t	القيم المحسوبة T_c	أدنى مستوى معنوية
الثابت C	B_1	2.101	-0.348413	0.7318
VC	B_2	2.101	9.311982	00.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج (EViews10)،

نلاحظ من خلال الجدول، بالنسبة للمعلمة B_1 ، $T_{TB1} > T_{CB1}$ ، وبالتالي لا يمكن رفض الفرضية العدمية H_0 ونقول أنها ليست لها معنوية احصائية عند مستوى خطر 5%، أما بالنسبة لمعامل التدقيق المحاسبي B_2 ، $T_{TB1} < T_{CB1}$ وهذا ما يدفعنا لقبول الفرض البديل ونقول أن B_2 معنوية عند مستوى خطر 5%، ومنه نستنتج أن:

للتدقيق المحاسبي تأثير ذو دلالة إحصائية على الرقابة الجبائية خلال فترة الدراسة عند مستوى خطر 5%.

ب- اختبار المعنوية الكلية للنموذج: ولتقييم النموذج بكامله نستعمل احصائية F ، وافتراض فرضيتين هما:

فرضية العدم: $H_0 : B_2=0$.
الفرضية البديلة: $H_1 : B_2 \neq 0$

ولاستخراج قيمة F الجدولية نستعمل العلاقة التالية: $F_{n-k-1}^k = F_{n-k-1}^l$ ، وفيما يلي نبين نتائج الاختبار:

جدول رقم 07: يوضح قيمتا F الجدولية والمحسوبة

F_{tab}	F_{cal}
4.45	86.71302



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج (EViews10)،

وبما أن $F_{tab} < F_{cal}$ نقبل الفرضية البديلة ونقول أن المعادلة صالحة للتحليل ومتغيراتها ذات دلالة إحصائية عند مستوى خطر 5% ودرجة حرية 17.

ت- دراسة استقرارية النموذج: هذا النموذج يعمل على دراسة استقرارية النموذج بكامله، وذلك بإجراء اختبار مشترك لمعنوية معاملات الارتباط الذاتي حيث نقوم باستعمال إحصائية (LJUNG-GOX) Q، وبافتراض الفرضتين التاليتين:

H_0 : النموذج مستقر؛ H_1 : النموذج غير مستقر.

وبافتراض: $h = 12$ ، ونلخص نتائج الاختبار في الجدول التالي:

جدول رقم 08: يوضح قيمتا Q الجدولية والمحسوبة

Q_{CAL}	Q_{TAB}	$h = 12$
10.45	3.41	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج (EViews10)،

وبما أن $Q_{TAB} < Q_{CAL}$ نقول أن النموذج مستقر خلال طول الفترة المدروسة عند مستوى معنوية 5%، أي ليس هناك مشكلة جذر الوحدة، وبالتالي وجود علاقة ترابط بين متغيرات الدراسة.

4.3. اختبار السببية **Causality tests** بين متغيرات النموذج: نقوم بهذا الاختبار لدراسة العلاقة بين متغيرات الدراسة، والتأكد من وجود تغذية مرتدة بين المتغيرين. ولاختبار السببية بين متغيرات الدراسة نقوم بوضع الفرضتين التاليتين:

فرضية العدم: LVC لا تسبب LCF في الأجل القصير، LCF لا تسبب LVC في الأجل القصير.

الفرضية البديلة: LVC تسبب LCF في الأجل القصير، LCF تسبب LVC في الأجل القصير. ونتائج الاختبار موضحة في الشكل التالي:

أ: اختبار السببية في المدى القصير: وللقيام بهذا الاختبار نقوم باختبار غرانجر والذي عادة ما يستعمل للكشف عن العلاقة بين متغيرات الدراسة في المدى القصير،

جدول رقم 09: يوضح نتائج اختبار غرانجر **Granger Causality tests**

القرار	النتيجة	Obs	إحصائية-F	أدنى مستوى معنوية
H_1	LCF تسبب LVC	17	**3.85032	0.0511

0.2236	1.70163	LVC لا تسبب LCF	H ₀
LVC تسبب LCF في الأجل القصير، لcf لا تسبب lvc في الأجل القصير			

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج (EViews10)،
** معنوية عند مستوى الدلالة 10%

دراسة السببية في الأجل الطويل: و نقوم باستخدام طريقة Toda yamamoto (اختبار جرانجر الموسع)، ونشير إلى أن هذا الاختبار يعتمد على نموذج var، وقبل التطرق لإظهار نتائج الاختبار يجب تحديد درجة التأخير الملائمة:

جدول رقم10: يوضح نتائج تحديد درجة التأخير الملائمة

Lag	LogL	LR	FPE	AIC	SC	HQ
0	-11.81347	NA*	0.024676	1.973353	2.064647	1.964902
1	-6.223405	8.784393	0.019919	1.746201	2.020082*	1.720848
2	-1.180933	6.483178	0.018086*	1.597276	2.053746	1.555022
3	1.251810	2.432743	0.025801	1.821170	2.460227	1.762014
4	3.416747	1.546384	0.044523	2.083322	2.904967	2.007264
5	10.99313	3.247021	0.049505	1.572410*	2.576643	1.479450*

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج (EViews10)،
* تشير إلى فترة الإبطاء المختارة بواسطة المعيار.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن المعايير اختلفت في تحديد درجة التأخير الملائمة، ونقوم باختيار أقل قيمة وبالتالي نأخذ معيار FPE، ونقول أن الفترة الملائمة هي الفترة الثانية (t+2).

جدول رقم11: نتائج اختبار Granger Causality/Block Exogeneity Wald Tests

القرار	النتيجة	Chi-Sq/Prob	درجة التأخير	الفرض العديم
قبول H ₀	LVC لا يسبب LCF	3.403255 (0.1000)	02	LVC → LCF
قبول H ₁	LVC يسبب LCF	***7.700639 (0.0213)	02	LVC → LCF

اتجاه العلاقة في الأجل الطويل

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج (EViews10)،

حيث أن: *** معنوية عند مستوى الدلالة 5%.

→ يشير إلى أن lvc لا تسبب lcf والعكس.

← : اتجاه العلاقة السببية يتجه من الرقابة الجبائية إلى التدقيق المحاسبي.

من خلال نتائج الجدول رقم 11-09 نلاحظ أن العلاقة السببية في الأجلين القصير والطويل هي علاقة تتجه في اتجاه واحد أي أثر سببي يتجه من الرقابة الجبائية نحو التدقيق المحاسبي. خاتمة:

من خلال هاته الورقة البحثية خلصنا إلى أن الرقابة الجبائية أداة لا يمكن تحقيقها وتجسيدها على أرض الواقع إلا من خلال معالجة السلبيات والصعوبات والنقائص التي تحيط بهذه الأداة سواء من المحيط الداخلي أو الخارجي من أجل تحقيق الأهداف المنشودة من الرقابة، والتي تعمل الحكومة على تحقيقها، وهي التقليل من تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي والحد من آثاره الوخيمة إذ يجب مراعاة بعض الإجراءات التي من شأنها أن تعطي لهذه الأداة مصداقية. ومن خلال الدراسة التحليلية والقياسية لأثر التدقيق المحاسبي على الرقابة الجبائية في الجزائر خلال الفترة الممتدة 2000-2018 توصلنا إلى النتائج:

نتائج الدراسة

- يعتبر التدقيق المحاسبي وسيلة رقابية فعالة في مكافحة التهرب الضريبي، فالرقابة الجبائية تعتمد بشكل كبير على حجم الأموال المسترجعة من خلال التدقيق المحاسبي هذا هو السبب المفسر لنتائج الفرضية الأولى التي تنص على: وجود علاقة طردية ما بين الرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي حيث عند زيادة حصيلة التدقيق المحاسبي بـ 1% تزيد المردودية الإجمالية للرقابة الجبائية بـ 1.06%، وكذا القدرة التفسيرية للتدقيق المحاسبي في تفسيره للرقابة الجبائية تقدر بـ 83%، حيث تعتبر نسبة جيدة، إلا أن إجراءات التدقيق المحاسبي تبقى غير كافية لكبح التهرب الضريبي وهذا ما تفسره نتائج الفرضية الثانية التي خلصت إلى عدم وجود علاقة سببية تتجه من التدقيق المحاسبي نحو الرقابة الجبائية في الأجلين القصير والطويل الأجل، وهذا راجع بدوره إلى عدة عوامل نذكر منها وجود فجوة إدارية من جهة، ونقص الإمكانيات البشرية والمادية وبالتالي عدم شموليتها لكافة المكلفين بالضريبة، الأمر الذي يدفع

المكلفين بالضريبة إلى التوجه نحو الاقتصاد الخفي لشعورهم بالظلم والتعسف، ما ينتج عنه زيادة الفاقد الضريبي.

- كثرة التعديلات والثغرات التي تخص التشريع الضريبي وعدم وضوحه أدى إلى إضعاف دور الرقابة الجبائية وعجز القائمين على مواكبة هذه التغيرات؛
- التهرب الضريبي حقيقة عندما نريد تأكيدها ولكنها تبقى مجهولة عندما نود تقييمها؛ وهذا راجع إلى عدم وجود نظام رقابة فعال هذا من جهة، ومن جهة أخرى عدم وجود دورات تدريب وتكوين لمختلف القائمين بهذه المهنة من مدراء ماليين، ومفتشين جبائيين.

التوصيات:

بناء على النتائج السالفة الذكر نقوم باقتراح التوصيات التالية:

- ضرورة توعية المكلفين بالضريبة ومحاولة إقناعهم بأن كل ما يقدمونه من اقتطاع ما هو إلا إجراء بسيط يستفيدون منه لاحقا كخدمات مقدمة من الدولة؛
- تبسيط الإجراءات الرقابية مع إعطائها المزيد من الصلاحيات لتأديتها على اكمل وجه؛
- تشجيع التكوين ودعم التخصص لأعوان الرقابة الجبائية؛
- وضع نظام معلوماتي مركزي يعمل على تجميع المعلومات الضرورية الخاصة بالمكلف وتوزيعها على المصالح الخاصة بغية تضيق مساحة التهرب الضريبي؛
- كما بات من الضروري تفعيل آليات التدقيق المحاسبي، وذلك من خلال عصنة هذه المهنة؛

قائمة المراجع:

➤ الكتب:

1. عوادي مصطفى وزين يونس، (2010-2011)، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، طبعة 02، مكتبة بن موسى السعيد، الجزائر؛
2. BOUGON. P ; VALEE. J.M, (1986), **Audit et Gestion Fiscale**, Paris : Edition Clef.

➤ المقالات في مجلة علمية:

3. حاج قويدر عبد الهادي، بشرى عبد الغني، (2019)، أثر الرقابة الجبائية على حصيلة إيرادات الجباية العادية-دراسة قياسية خلال الفترة 2000-2017، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد الخامس العدد2؛
4. عبد الرحيم لواج، (2018)، تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة-دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل-، مجلة أوراق اقتصادية، العدد :
5. عبد الوهاب لونيس، (2016)، حماية حقوق وحرقات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مجلة القانون والمجتمع والسلطة، المجلد 05، العدد 01.
6. OLHA ZHUK, (2018), TAX CONTROL IN THE SYSTEM OF TAXES ADMINISTRATION, **Journal of Vasyi Precarpathian National University**, Vol. 5 ;
7. Ibrahim Bedi, (2016), The influence of tax audit on tax compliance in Ghana, **Int. J. Management Practice**, Vol. 9, No. 2.

➤ القوانين والمراسيم:

8. قانون الإجراءات الجبائية، (2020)، المديرية العامة للضرائب، المادة 20، فقرة01؛ المادة 20 مكرر، المادة 21 فقرة 01.
9. المرسوم التنفيذي رقم 07-364، 28 نوفمبر 2007، يتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية، 2007، العدد: 75، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية؛
10. المرسوم التنفيذي رقم 02/303، 28/09/2002، يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 91/60 المؤرخ في 23/2/1991، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية الذي يتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية رقم 64، مؤرخة في 29 سبتمبر 2002 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المادة 13؛
11. المرسوم التنفيذي رقم: 91-60، 23 فبراير 1991 الذي يتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، الجريدة الرسمية، العدد 09، الصادرة في 24 فيفري 1991، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المادة 03 ؛
12. القانون التجاري، (2007)، الأمانة العامة للحكومة، المواد 9-11؛
13. Guide du vérificateur de comptabilité, (2001), **Ministère des finances**, DGI, Alger;
14. ANNEXES DPT, (2019), **Lutte contre l'évasion et la fraude fiscales (L'ORGANISATION DU CONTRÔLE FISCAL ET LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE)**, France, Projet de loi de finances (PLF).

➤ المداخلات في المؤتمرات

15. بوشخي عائشة، دور الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي، مداخلة تدرج ضمن الملتقى الوطني الأول حول: أثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية في الجزائر يومي 29/30 جانفي 2012، بالمركز الجامعي تيسمسيلت.

16. بونوة شعيب; يوسفات علي; بوشري عبد الغني، ، دور الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي، مداخلة
تندرج ضمن الملتقى الوطني الأول حول: أثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية في الجزائر يومي
30/29 جانفي 2012، بالمركز الجامعي تيسمسيلت.