التدقيق الجبائي كألية للمحافظة على أموال الخزينة العمومية بالجزائر

دراسة تحليلية قياسية للفترة (2000-2019)

ملال محمد* ، رابحي بوعبد الله**

الإرسال:10/03/2021
القبول:25/11/2021
النشر:06/02/2022

ملخص : *تهدف هذه الدراسة إلى تحليل وقياس فعالية التدقيق الجبائي ودوره في المحافظة على أموال الخزينة العمومية في الجزائر ، وهذا بالاعتماد على البيانات السنوية الخاصة بالحصيلة المالية المحققة نتيجة ممارسة عملية التدقيق الجبائي خلال الفترة (2000-2019) ولتحقيق هذا الهدف تم استخدام نموذج الانحدار الذاتي (VAR) .*

وقد خلصت الدراسة على أنه بالرغم المجهودات المبذولة من طرف الدولة من خلال الإصلاحات على نظام الرقابة الجبائية إلا أن المردودية المالية لهذا النظام لم تتجاوز مساهمتها في المداخيل الجبائية العادية المحققة خلال فترة الدراسة 05% ، مما يستوجب بذل المزيد من المجهودات من أجل تفعيل هذا النظام عن طريق جعله أكثر مرونة .

الكلمات المفتاحية : *التدقيق الجبائي ، الإيرادات الجبائية ،نموذج الانحدار الذاتي ، الخزينة العمومية .*

تصنيف JEL: E62، C05 ، H71

A tax audit is a mechanism for preserving public treasury funds Standard analytical study for the period (2000-2019) In Algeria

Abstract: This study aims to analyze and measure the effectiveness of tax audit and its role in preserving public treasury funds in Algeria,This is based on the annual data of the financial outcome achieved as a result of practicing the tax audit process during the period (2000-2019), To achieve this goal, vector Auto regressive (VAR) was used.

The study concluded that despite the efforts made by the state through reforms to the tax control system, the financial return of this system did not exceed its contribution to the regular tax revenues achieved during the study period

* طالب دكتوراه ، مخبر الاقتصاد الحديث والتنمية المستدامة ، جامعة أحمد بن يحي الونشريسي تسيمسيلت ، الجزائر
mellal.mohamed@cuniv-tissemsilt.dz.....(المؤلف المرسل)

** أستاذ محاضر "أ"، جامعة أحمد بن يحي الونشريسي تسيمسيلت ، الجزائر ، Rabhi70@gmail.com

05%,This necessitates making more efforts to activate this system by making it more flexible.

Keywords :Tax audit,Tax revenues, Vector auto regressive, Public treasury funds.

JEL Classification : H71 ،C05، E62.

1.مقدمة :

يعتبر النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي بحيث يقوم المكلف بالضريبة بالتصريح بمستحقاته الجبائية لدى الإدارة الجبائية ، ونظرا لعدم وجود عدالة جبائية وكثرة الإصلاحات على هذا النظام يؤثر بالسلب على المكلف الذي يحاول التملص من دفع مستحقاته الجبائية عن طريق استغلال الثغرات القانونية الموجودة في هذا النظام أو التهرب كليا من دفعها مما يحدث أثار سلبية على الاقتصاد الوطني الذي يعتمد على أساس على الموارد الجبائية لتغطية النفقات العامة للخزينة العمومية.

ومن أجل الحفاظ على هذه الموارد أعطى المشرع الجبائي للإدارة الجبائية الحق في القيام بعملية التدقيق في التصريحات التي يكتتبها المكلفون من أجل التأكد من صحتها وصدقها وموافقتها للقوانين الجبائية الصادرة وكذلك التصدي لظاهرة التهرب والغش الجبائي عن طريق استرجاع الموارد المالية المهربة لفائدة الخزينة العمومية.

إشكالية الدراسة : من خلال العرض السابق تبرز معالم الإشكالية التالية :

ما مدى نجاعة عملية التدقيق الجبائي في المحافظة على أموال الخزينة العمومية بالجزائر خلال الفترة 2000–2019؟

فرضيات الدراسة :

- العلاقة ما بين المتغيرين هي علاقة طردية أي كلما زادت الحصيلة المالية لعملية التدقيق الجبائي زادت محاصيل الخزينة العمومية من الإيرادات الجبائية .
- توجد علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية ما بين حصيلة المبالغ المالية المسترجعة نتيجة عملية التدقيق الجبائي والإيرادات العامة للخزينة العمومية.

أهمية الدراسة : تتجلى أهمية الدراسة في معرفة مدى فعالية التدقيق الجبائي في المحافظة على أموال الخزينة العمومية وذلك عن طريق استرجاع الأموال المهربة جبائيا من أجل تغطية العجز الموازناتي نتيجة انخفاض محاصيل الجباية البترولية فكان لزاما على الدولة الرجوع إلى الجباية العادية ووضع قوانين وأجهزة مراقبة فعالة للحفاظ على هذا المورد المالي الهام .

أهداف الدراسة :

- معرفة أهم المفاهيم النظرية حول لمفهوم التدقيق الجبائي والخزينة العمومية
- تحليل فعالية التدقيق الجبائي في دعم والمحافظة على الإيرادات المالية للخزينة العمومية .
- بناء نموذج قياسي لقياس فعالية التدقيق الجبائي في المحافظة وتدعيم إيرادات الخزينة العمومية .

الدراسات السابقة : في اطار معالجة هذا الموضوع تمكنا من الاطلاع على الدراسات الموالية والتي تندج في نفس الاطار

أ.دراسة (ميلود بن غماري ،2018/2017) ، بعنوان " **الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية** " تناول الباحث هذا الموضوع من الجانب القانوني وذالك بابراز العقوبات الجزائية الناتجة عن جريمة التهرب الضريبي في

القضاء الجزائري وسبل معالجتها اداريا عن طريق الرقابة البعدية للوثائق الجبائية المصرح بها للادارة الجبائية ، وقد خلصت الدراسة على اعتبار الرقابة الجبائية هي احدى الوسائل الفعالة التي من خلالها يتم المحافظة على ايرادات الخزينة العمومية.

ب.دراسة (خذيري صبرينة ، جنينة عمر ، 2019) ، بعنوان" **الرقابة الجبائية بين هدفي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الايرادات الجبائية دراسة حالة الجزائر للفترة 2011-2017**"، سعت هذه الدراسة الى التعرف على واقع الرقابة الجبائية في الجزائر عن طريق تحليل الحصيلة المالية لمختلف أشكال هذه الرقابة ، وقد توصلت الدراسة الى أن التحقيق المحاسبي والرقابة على الوثائق لهما أكبر سبة في المساهمة في الحصيلة المالية لعملية الرقابة الجبائية مقارنة بأشكال الأخرى .

ج.دراسة (بن عثمان عائشة ، 2019/2018) ، بعنوان " **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي دراسة حالة الجزائر للفترة 2005-2017** " ، هدفت الدراسة الى ابراز فعالية نظام التدقيق الجبائي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر ، وقد خلصت الدراسة بأن منذ تبني الجزائر لهذا النظام منذ سنة 2010 تقلصت عدد قضايا المراقبة الجبائية خلال هذه الفترة مقارنة على ما كان من قبل في ظل تطبيق المخطط المحاسبي الوطني وهذا نتيجة الاصلاحات التي قامت بها الدولة من أجل التوافق مابين النتيجة المحاسيبية والجبائية.

وكما هو موضح فان جل الدراسات تناولت عملية الرقابة الجبائية كالية لمحاربة التهرب الجبائي والمحافظة على أموال الخزينة العمومية من خلال المنظور القانوني أو الجزائي ، لكن دراستنا تختلف نوعا ما هذه الدراسات وذلك بدراسة الاحصائيات الناتجة عن الحصيلة المالية لهذه النوع من الرقابة أو التدقيق الجبائي وتحليلها من الجانب القياسي لمعرفة مدى مساهمتها في المحافظة على أموال الخزينة العمومية عن طريق استرجاع المبالغ المهربة جبائيا .

منهج الدراسة : اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي وذلك للإلمام بالجوانب النظرية لموضوع الدراسة بالإضافة إلى المنهج التحليلي بحيث استخدمنا طرق الاقتصاد القياسي باستخدام نموذج شعاع الانحدار الذاتي (VAR) لدراسة العلاقة مابين متغيرات الدراسة .

2.محتوى الدراسة :

1.2.ماهية التدقيق الجبائي :

يرتبط التدقيق الجبائي أساسا بمعرفة مدى صحة ومصداقية التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة اذ تتمثل مهمته في الرقابة على مدى مراعات هذه التصريحات للقوانين الجبائية المعمول بها وهذا من أجل التصدي لظاهرة التهرب الجبائي والارتقاء بالحصيلة الجبائية التي تعتبر من أهم المصادر الأساسية لتمويل نفقات الخزينة العمومية.

1.1.2. مفهوم التدقيق الجبائي :

وردت عدة تعاريف للتدقيق الجبائي نذكر منها ما يلي :

- هي الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية ومن خلالها يتم كشف الانحرافات والأخطاء وتصويبها. (claude, 1995, p. 13)

- التدقيق الجبائي هو تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية للمكلف بالضريبة بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المودعة. (hamini, 2001, p. 172)

من خلال التعريفين السابقين يمكن تعريف تحديد مفهوم التدقيق الجبائي على أنه فحص شامل وانتقادي للتصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلف القانوني للضريبة ، وهذا بهدف التأكد من صحة ومصداقية القوائم المالية المودعة ومدى انعكاسها لنشاط المكلف وملائمتها للقوانين الجبائية المعمول بها .

2.1.2. أهمية التدقيق الجبائي :

تتمثل أهمية التدقيق الجبائي في ما يلي :

–المحافظة على أموال الخزينة العمومية : من خلال عملية التدقيق الجبائي التي تمارسها الإدارة الجبائية على التصريحات الجبائية للمكلف ، تتمكن الإدارة من الحصول على موارد مالية إضافية توجه أساسا لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة هذا من جهة ، ومن جهة أخرى يعتبر التدقيق الجبائي الوسيلة الأنجع للمحاربة ظاهرة التهرب والغش الجبائي .

–تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة : عند القيام بعملية التدقيق الجبائي على القوائم المالية للمؤسسة يمكن تحديد نقاط القوة والضعف للنظام الداخلي للمؤسسة مما يسمح بتحديد الخطر الجبائي الذي تتعرض له المؤسسة .

التحكم في التسيير الجبائي داخل المؤسسة : يسمح التدقيق الجبائي بتقييم النجاعة الجبائية للمؤسسة ووضع الخطوط العريضة للاستراتيجيات الجبائية المستقبلية لها واقتراح الحلول التي تجعل الأداء الجبائي للمؤسسة أكثر نجاعة من جهة ومن جهة أخرى العمل على تخفيض التكلفة الجبائية الناتجة عن مخالفة القوانين الجبائية. (هادي ، 2006، صفحة 20)

3.1.2. أهداف التدقيق الجبائي : تكمن أهداف التدقيق الجبائي فيما يلي:

– الهدف القانوني : هدفه التأكد من مدى مطابقة التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة للقوانين الجبائية بحيث يرتكز هذا التدقيق على معاقبة المكلفين نتيجة ارتكابهم أية مخالفة يمارسونها بهدف التهرب من دفع التزاماتهم الجبائية. (محمود و زكرياء، 2000 ، صفحة 48)

– الهدف الإداري :يلعب التدقيق الجبائي دور مهم في الإدارة الجبائية فهو يزيد من فعاليتها من حيث الأداء وذلك بكشف الأخطاء وتحديد الانحرافات في التصريحات الجبائية المودعة على مستواها والسماح بتحديد وإحصاء المكلفين الذين يمارسون الغش والتهرب الجبائي ووضعهم في بطاقة وطنية تسهل عملية متابعتهم والتصدي لهم .

– الهدف الاقتصادي : يهدف التدقيق الجبائي إلى المحافظة على أموال الخزينة العمومية من التهرب الجبائي و دخول موارد مالية إضافية والتي من خلالها يمكن تغطية الإنفاق العمومي. (خالد أمين، 2007، صفحة 14)

– الهدف الاجتماعي: يسعى التدقيق الجبائي إلى تحقيق مبدأ العدالة الجبائية ما بين المكلفين بالضريبة وتجسيد مبدأ التضامن الاجتماعي بتوفير موارد مالية إضافية توجه لخدمة المجتمع .

4.1.2. أشكال التدقيق الجبائي من وجهة نظر المشرع الجبائي الجزائري : يتخذ التدقيق الجبائي عدة أشكال وتكون حسب طبيعة الملف الجبائي المدقق فيه .

أ. **التدقيق العام**: يتم هذا النوع من التدقيق على مستوى متفشيات الضرائب و يشمل نوعين من التدقيق. (بلخوخ ، 2004، صفحة 57)

ب. التدقيق الشكلي : هو أول مرحلة رقابية تخضع لها التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف ويكون عن طريق التأكد من هوية وعنوان المكلف وعدم وجود أخطاء مادية في التصريح وحصر جميع المعلومات في الأخير لاستعمالها في المرحلة المقبلة من التدقيق. (بن عثمان ، 2018/2019، صفحة 114)

ج. التدقيق في الوثائق : تقوم الإدارة الجبائية في هذه المرحلة بمقارنة المعلومات التي تم حصرها في المرحلة الأولى مع المعلومات المتحصل عليها من الإدارات الأخرى كالبنوك والخزينة العمومية وتشمل هذه المعلومات الإيرادات المالية التي تحصل عليها المكلف والصفقات التي أبرمها ، وعند التأكد من وجود تعارض ما بين التصريحات والمعلومات المتحصل عليها تطلب الإدارة من المكلف تفسيرات وتوضيحات حول هذا الفارق. (صاري، 2014 ، صفحة 125)

د. التدقيق المعمق :هو استمرار لمرحلة الرقابة على الوثائق ويتم بعد اكتشاف حالات من الغش أو التهرب الجبائي ويتم على مستوى المديرية الولائية للضرائب أو مراكز الضرائب ، ويشمل ثلاثة أنواع من التدقيق. (خذيري و جنينة ، 2019 ، صفحة 324).

– **التحقيق في المحاسبة** : هو مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائي المكتتبة من طرف المكلف وتتم هذه العملية في عين المكان عن طريق فحص السجلات والدفاتر المحاسبية مع المعطيات المادية للمكلف .

– **التحقيق المصوب في المحاسبة** : يتم من خلال التحقق من المستندات المحاسبية للمكلف بعد التأكد الادارة الجبائية من وجود أخطاء جسيمة في محاسبة المكلف ، والهدف من هذا التحقيق هو ربح الوقت واختيار الضرائب ذات الوفرة المالية والتي شملتها عملية التهرب من التصريح بها .

– **التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية** : وهو امتداد للتدقيق المحاسبي ويشمل مراقبة التصريحات الجبائية للمكلف مع المداخيل المحققة الإجمالية مع الذمة المالية للمكلف وعناصر الثراء الخارجي له.

2.2.عموميات حول الخزينة العمومية في الجزائر

تعتبر الخزينة العمومية تلك السلة التي تجمع فيها جميع الإيرادات المحصلة من طرف الدولة بحيث تقوم الخزينة بصرفها من أجل تغطية النفقات العمومية سواء نفقات التسيير أو التجهيز.

1.2.2. مفهوم الخزينة العمومية :تجدر الإشارة أنه من الصعب إيجاد تعريف موحد للخزينة العمومية وهذا نظرا لتعدد التعاريف كل وحسب وجهة نظره ، ومن بين التعاريف نذكر ما يلي .

– الخزينة العمومية هي التي تبين الحالة العامة لمداخيل الدولة والتزامات الإنفاق العام فهي تقوم بجمع محاصيل الإيرادات الجبائية والغير جبائية وتستعملها في تغطية النفقات العامة المنصوص على صرفها في قوانين المالية. (قاشي و بن سنة، 2019، صفحة 24).

– الخزينة العمومية هي صراف وممول للنفقات العامة للدولة فهي تعبر عن الحالة المالية للدولة بحيث تقوم بجمع الموارد المالية المحصلة والالتزام بصرف النفقات العامة. (بن غماري، 2018/2017، صفحة 115)

من خلال التعريفين السابقين يمكن تعريف الخزينة العمومية على أنها تلك الصندوق الذي يتم فيه جمع الموارد المالية سواء الجبائية أو غير الجبائية المحصلة واستعمالها في تسديد النفقات الواجبة الصرف وفق قوانين المالية للدولة .

2.2.2. وضائف الخزينة العمومية :

للخزينة العمومية عدة مهام و وضائف يمكن حضرها في النقاط التالية:

أ. **أمين صندوق الدولة** : ان الخزينة العمومية تقوم بتسيير حساب الدولة على مستوى بنك الجزائر ومعنى تسيير الحساب هو قيامها بكافة العمليات المتعلقة بالدفع أو السحب ، فهي تجمع الإيرادات المحصلة من الأعوان المحاسبين المعتمدين من طرف الدولة سواء في الضرائب أو الجمارك أو الغرامات القضائية وتقوم باستعمال هذه الإيرادات في تغطية النفقات المسطرة في قوانين المالية. (شاكر ، 2000 ، صفحة 30)

ب. **الخزينة العمومية تقوم بوظيفة محاسب** : تقوم هذه الأخيرة بمسك ومراقبة المحاسبة الخاصة للأشخاص الاعتباريين التابعيين للقانون العام. (بن غماري، 2018/2017، صفحة 118)

ج. **مصرفي الدولة** :تعتبر الخزينة العمومية مؤسسة مالية تابعة للدولة بحيث تقوم بعمليات مماثلة لنشاطات البنوك العمومية كفتح الحسابات المالية لديها وصرف الأجور والمنح بالإضافة إلى فتح حسابات خاصة لأعوان المحاسبة العمومية. (bissaad, 2004, p. 96)

د. معالجة الاختلالات المؤقتة : في حالة عجز الميزانية أي عدم التوازن ما بين الإيرادات والنفقات العمومية تتكفل الخزينة العمومية بتغطية هذا العجز عن طريق اللجوء إلى الأموال المودعة لديها أو إصدار أذونات للخزينة من أجل الحصول على موارد مالية إضافية (قاشي و بن سنة، 2019، صفحة 27).

3.2.2. مصادر تمويل الخزينة العمومية :

تختلف النفقات العمومية للدولة حسب الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة في تلك السنة المالية ،ولهذا تبحث الدولة دائما على تغطية هذه النفقات بالاعتماد على مصادر تمويلية متنوعة تختلف حسب مصدر تحصيلها من ناحية الإدارة المحصلة لها فقد تكون إيرادات عادية أو إيرادات غير عادية .

– **الإيرادات العادية** : ويقصد بها تلك الموارد التي تحصلها الدولة كل سنة وبدون انقطاع كالضرائب والرسوم وعائدات أملاك الدولة والإيداعات الاختيارية والإجبارية للأشخاص الطبعيين والمعنويين وكذلك حواصل الغرامات القضائية والعقوبات المالية المفروضة من طرف الهيئات القضائية. (بوزيدة ، 2007 ، صفحة 27)

– **الإيرادات الغير عادية** : وهي الأموال التي تحصل عليها الخزينة في الحالات الخاصة بسبب عدم توفر الإيراد اللازم لتغطية النفقات العمومية ، ومن بينها الحصول على تسبيقات مالية من بنك الجزائر وتكون هذه التسبيقات على اعتمادات للدفع عن المكشوف أو اللجوء إلى إصدار سندات في السوق المالي. (بن غماري، 2018/2017، صفحة 121)

3.2.تحليل فعالية مساهمة التدقيق الجبائي في المحافظة على أموال الخزينة العمومية

سوف نتطرق في هذا المحور إلى مدى مساهمة التدقيق الجبائي في تعزيز الموارد المالية والخاصة بمحاصيل الجباية العادية المسترجعة لفائدة الخزينة العمومية خلال الفترة 2000-2019 وهذا من حيث مبلغ الحصيلة المسترجعة وعدد الملفات المدروسة وحصيلة كل شكل من أشكال التدقيق الجبائي التي تم معالجة هذه الملفات بها .

1.3.2. الدراسة التحليلية :

أ. **تطور الحصيلة المالية لعملية التدقيق الجبائي خلال الفترة 2000-2019** .

من خلال الجدول الموالي سوف نسلط الضوء على تطور الحصيلة المالية لعملية التدقيق الجبائي ومدى مساهمتها في الحصيلة العامة للجباية العادية خلال فترة الدراسة .

الجدول (1): الحصيلة المالية لعملية التدقيق الجبائي الفترة 2000-2019 الوحدة : مليار دج

الحصيلة المالية / السنوات	الحصيلة المالية للتدقيق الجبائي	عدد قضايا التدقيق الجبائي	الحصيلة المالية للجباية العادية
2000	1.172	19.256	349.502
2001	14.971	23.584	398.238
2002	19.808	23.859	482.896
2003	18.092	26.939	524.925
2004	13.618	34.143	580.411
2005	18.332	36.853	640.472
2006	17.702	67.910	720.884
2007	51.254	66.703	766.750

2008	55.234	77.634	965.289
2009	10.757	65.191	1.146.612
2010	65.599	63.485	1.297.944
2011	67.798	61.169	1.527.093
2012	61.909	60.677	1.908.576
2013	71.325	59.006	1.031.019
2014	162.023	62.249	2.091.456
2015	81.727	56.487	2.354.648
2016	73.503	54.112	2.482.208
2017	89.509	52.408	2.630.000
2018	78.646	47.955	2.648.500
2019	79.135	50.483	2.836.414
المجموع	2.104.228	1.010.103	27.383.837

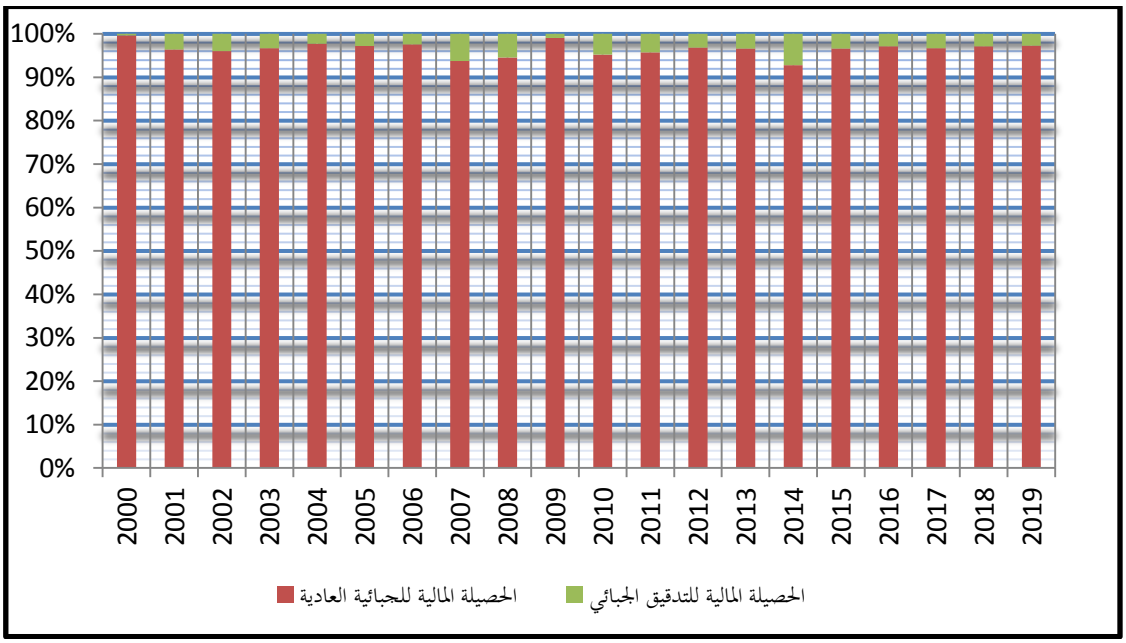
المصدر : من إعداد الباحثين اعتمادا على الإحصائيات المقدمة من المديرية العامة للضرائب ، مديرية الأبحاث والمراجعة (وزارة المالية الجزائر).

من خلال الجدول الموضح أعلاه نلاحظ ازدياد في حصيلة المبالغ المسترجعة من خلال عملية التدقيق الجبائي منذ سنة 2001 وهذا نتيجة الإصلاحات الجبائية المطبقة خلال فترة الدراسة من بينها تقسيم عملية التدقيق الجبائي بموجب قانون المالية لسنة 2008 إلى عدة أشكال كالتدقيق المحاسبي والرقابة على الوثائق والتحقيق المصوب بحيث سجلت عملية التدقيق في الملفات الجبائية للمكفيين أعلى نسبة لها في سنة 2014 بمبلغ إجمالي قدره 162.023مليار دج وهذا نتيجة التدقيق في 62.249 ملف جبائي ، كما نسجل انخفاض معتبر في السنوات الأخيرة في الحصيلة المالية لعملية التدقيق الجبائي رغم وجود عدد معتبر من الملفات الجبائية المدقق فيها بحيث سجلت هذه الحصيلة مبلغ إجمالي قدره 79.135 مليار دج في سنة 2019 وهذا ما يؤكد بأنه لا توجد علاقة طردية ما بين الملفات المحقق فيها مع المبالغ المسترجعة لصالح الخزينة العمومية بل هنالك عوامل أخرى تتحكم في هذه الحصيلة منها النقص المعتبر في عدد أعوان المراقبة الجباية وعدم كفاءتهم خصوصا في المجال المحاسبي ، بالإضافة إلى الضغط الممارس عليهم من طرف الإدارة بحيث هذه الأخيرة تلعب دورا كبير في تقليص المبلغ المسترجع نتيجة عملية التحكيم الممارسة في الأخير على الملف الجبائي .

ب. نسبة مساهمة الحصيلة المالية لعملية التدقيق الجبائي في تعزيز الإيرادات الجبائية العادية

قامت الدولة في السنوات الأخيرة بعدة إصلاحات جبائية خصوصا مع النقص الحاد لموارد الجباية البترولية فأصبح لزاما عليها البحث عن موارد إضافية لتعزيز موارد الخزينة العمومية ، وشملت هذه الإصلاحات جهاز الرقابة الجبائية وهذا تحقيق هدفين وهما محاربة التهرب الضريبي وتنمية الموارد المالية للجباية العادية ، ومن خلال الشكل الموالي سوف نوضح مدى مساهمة عملية التدقيق الجبائي في الحصيلة المالية للجباية العادية خلال فترة الدراسة .

الشكل(1):مساهمة عملية التدقيق الجبائي في دعم إيرادات الجباية العادية للفترة (2000-2019)



المصدر :من إعداد الباحثين اعتمادا على معطيات الجدول (1)

حسب الشكل السابق نلاحظ أن مساهمة محاصيل عملية التدقيق الجبائي في دعم إيرادات الجباية العادية والتي تمثل مصدر أساسي لإيرادات الخزينة العمومية خلال فترة الدراسة بلغت في المتوسط حوالي نسبة 05% وهي نسبة ضئيلة جدا مقارنة بالإصلاحات التي قامت بها الدولة في الآونة الأخيرة لدعم هذا الجهاز ، الأمر الذي يستدعي بذل المزيد من الجهد والدعم من طرف الإدارة المركزية من أجل تفعيل هذا النظام لتحقيق الهدف المرجو منه وهو استرجاع الأموال المهربة جبائيا والتي أثرت سلبا على مداخيل الخزينة العمومية وكذا إعطاءه تحرير أعوان الرقابة الجبائية من تدخلات الإدارة في عملهم ودعمهم بالوسائل المادية من أجل إنجاز عملهم على أحسن وجه.

ج. تطور الحصيلة المالية لأهم الأشكال المكونة لعملية التدقيق الجبائي للفترة 2010-2019

يتخذ التدقيق الجبائي في الجزائر عدة أشكال ومن أهم هذه الطرق التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية طريقة التحقيق المحاسبي الخاص بالوضعية الجبائية للأشخاص المعنويين والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لجميع المكلفين بالإضافة إلى الرقابة على الوثائق المصرح بها وكذا الرقابة على المعاملات العقارية ، ولمعرفة تطور الحصيلة المالية لمختلف أشكال التدقيق الجبائي المعتمد من طرف النظام الجبائي في الجزائر يمكن توضيحها من خلال الجدول الموالي .

الجدول (2): الحصيلة المالية لأهم أشكال عملية التدقيق الجبائي للفترة 2010-2019 الوحدة : مليار دج

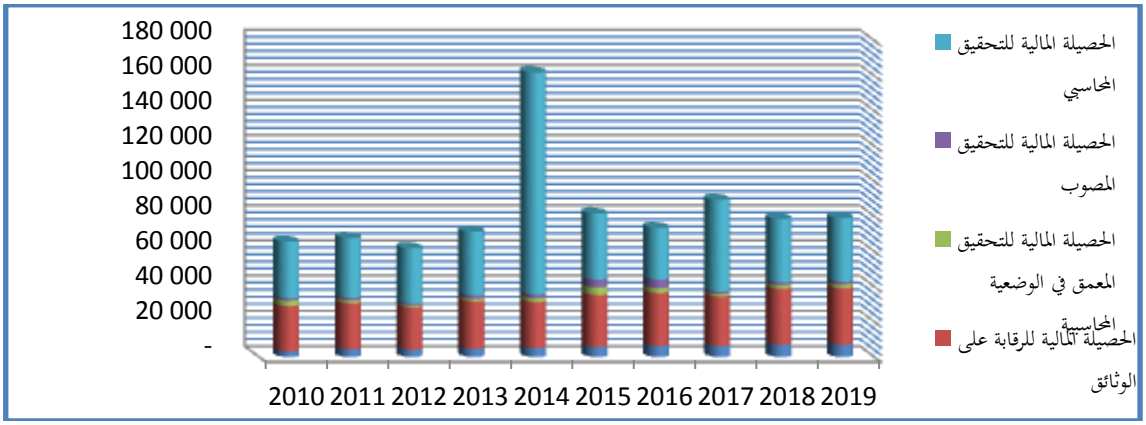
الحصيلة المالية / السنوات	حصيلة العملية الرقابة على الوثائق	حصيلة العملية التحقيق المصوب	حصيلة التحقيق المعمق في الوضعية المحاسبية	حصيلة الرقابة على المعاملات العقارية	حصيلة التحقيق المحاسبي	الحصيلة الكلية لعملية التدقيق الجبائي
2010	901.25	1.328	3.125	3.122	32.123	65.599
2011	224.26	1.434	1.633	4.354	34.153	67.798
2012	161.24	1.201	1.002	4.186	31.359	61.909
2013	953.26	1.954	1.507	4.656	36.255	71.325
2014	196.26	2.171	2.141	5.109	126.406	162.023

2015	546.29	4.495	4.295	5.778	37.613	81.727
2016	155.30	4.809	2.816	6.300	29.423	73.503
2017	191.28	1.304	1.439	6.273	52.302	89.509
2018	752.31	1.542	2.147	7.054	36.151	78.646
2019	128.32	1.583	2.183	6.958	36.283	79.135
المجموع	207.281	21.821	22.288	53.790	452.068	831.174

المصدر : من إعداد الباحثين اعتمادا على الإحصائيات المقدمة من المديرية العامة للضرائب ، مديرية الأبحاث والمراجعة (وزارة المالية الجزائر).

من خلال الجدول أعلاه يمكن إعداد الشكل الموالي والذي يوضح تطور الحصيلة المالية لكل نوع من أنواع التدقيق الجبائي في الإيرادات المالية الكلية المسترجعة من عمليات التدقيق الجبائي لفائدة الخزينة العمومية للفترة 2010-2019.

الشكل (2) : تطور الحصيلة المالية لأشكال عملية التدقيق الجبائي للفترة 2010-2019



المصدر :من إعداد الباحثين اعتمادا على معطيات الجدول (2)

من خلال الشكل الموضح أعلاه نستنتج ان عملية التدقيق الجبائي تعتمد أساسا على عملية التحقيق المحاسبي والرقابة على الوثائق بحيث ساهمت عملية التحقيق المحاسبي خلال فترة الدراسة بأكثر من 50 % من الحصيلة المالية الكلية لعملية التدقيق الجبائي وهذا يرجع إلى كثرة الملفات المحقق فيها خلال هذه الفترة والمقدر بأثر من 16 ألف ملف وكذا كون هذه العملية من التحقيق تشمل ملفات لأشخاص يحققون رقم أعمال كبير والمعلومة الجبائية ملموسة في السجلات المحاسبية لهؤلاء المكلفين وينتج عنها حصيلة مالية معتبرة ، ومن جهة أخرى نلاحظ عملية الرقابة على الوثائق تأتي في المرتبة الثانية من حيث الحصيلة لكون هذه العملية تتم فقط على مستوى مصلحة الرقابة الجبائية الداخلية وتكون سهلة الممارسة ولا تأخذ وقت طويل عكس عملية التحقيق المحاسبي ، أما يخص الأنواع الأخرى من التدقيق فهي نتائجها ضعيفة وهذا يعكس عدم اعتماد الإدارة الجبائية على هذه الأشكل من التدقيق نظرا لعدم توفر المعلومة الجبائية وكذلك صعوبة ضبط مداخيل الأشخاص الذين يخضعون لهذا النوع من الرقابة نظرا لوجود لتداول إيراداتهم المالية في السوق الموازية.

2.3.2. الدراسة القياسية لأثر الحصيلة المالية لعملية التدقيق الجبائي على إيرادات الجباية العادية

سنحاول في هذا العنصر دراسة دور التدقيق الجبائي في المحافظة على أموال الخزينة العمومية وذلك من خلال دراسة حصيلة الجبائية العادية الناتجة خلال للفترة محل الدراسة ، وباعتبارها كمورد أساسي بالنسبة للخزينة العمومية تستعمل في تغطية النفقات العامة للميزانية العمومية للدولة ، وقد استخدمنا في هذه الدراسة القياسية نموذج الانحدار الذاتي

(VAR) وذلك من أجل إعطاء التفسير السليم لهذه العلاقة ، وقد اعتمدنا على بيانات سنوية للإيرادات الجبائية للفترة 2000-2019 ويرجع سبب الاختيار كون أن الإصلاحات الجبائية التي مست جهاز الرقابة الجبائية كانت بصفة كبيرة في هذه الفترة خصوصا ما تعلق بظهور عدة أشكال لعملية التدقيق الجبائي من خلال قانون المالية لسنة 2008.

أ. متغيرات الدراسة ومصدر البيانات :

في هذه الدراسة سوف نستخدم نموذج متغيرين، والجدول الموالي يوضح مصدر ووحدة قياس هذين المتغيرين بالإضافة إلى نوع العلاقة التي تجمع بينهما في الدراسة ورمزها في النموذج ومدة الدراسة.

الجدول (3) : التعريف بمتغيرات الدراسة

المتغير	نوعه	مصدره	رمزه في الدراسة	وحدة قياسه	مدة الدراسة
التدقيق الجبائي	المتغير المستقل	وزارة المالية المديرية العامة للضرائب مديرية الأبحاث والمراجعة	OTC	مليار دينار جزائري	الفترة الممتدة من سنة 2000 إلى غاية سنة 2019
إيرادات الجباية العادية	المتغير التابع	وزارة المالية المديرية العامة للضرائب المديرية العامة للخزينة	ROD	مليار دينار جزائري	

المصدر : من إعداد الباحثين

ب. الإحصائيات الوصفية لمتغيرات الدراسة :

الجدول (4) : الإحصائيات الوصفية لمتغيرات الدراسة

المتغيرات	المتوسط	الانحراف المعياري	أعلى قيمة	أدنى قيمة
OTC	52.268	39.33830	162.023	1.172
ROD	1.419.192	872.066	2.836.414	349.502

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج EVIEWS 10

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ بأن المتوسط الحسابي الخاص بإيرادات الجباية العادية بلغ (1.419.192) فحين بلغ المتوسط الحسابي بالنسبة لمحاصيل عملية التدقيق الجبائي (52.268) ، وقد سجلت إيرادات الجباية العادية أعلى قيمة لها في سنة 2019 بمبلغ 2.836.414 مليار دج وادنى قيمة في سنة 2000 بمبلغ 349.502 مليار دج كما هو موضح في الجدول رقم : 01 وهي تتوافق مع مرحلة بداية ونهاية الدراسة على عكس من ذلك سجلت عملية التدقيق الجبائي اعلى قيمة لها في سنة2014 بمبلغ 162.023 وهذا راجع لوجود اغلب الإصلاحات التي مست هذا الجهاز كانت في منتصف الدراسة ، ومن جهة أخرى بلغ الانحراف المعياري بالنسبة لإيرادات الجباية العادية 872.066 أما بالنسبة للتدقيق الجبائي فبلغ 39.33830.

ج. دراسة استقرارية السلاسل الزمنية :

تكون السلاسل الزمنية مستقرة إذا كان جذر الوحدة (unit root) يختلف عن الواحد، يتم اكتشاف وجود جذر الوحدة من عدمه في النماذج الثلاثة (في وجود ثابت، ثابت واتجاه عام، عدم وجود ثابت واتجاه عام) ، وهذا بالاعتماد على اختبار ديكي فولر المطور (ADF) ويعتمد هذا الاختبار على الفرضيتين التاليين:

- H_0 عدم استقرارية السلسلة (وجود جذر الوحدة)
- H_1 السلسلة مستقرة (عدم وجود جذر الوحدة)

يتم قبول فرضية العدم اذا كانت القيمة المحسوبة للاختبار (ADF) أكبر من القيمة المجدولة. حيث ترفض الفرضية الصفرية في حالة قيمة Prop اقل من 0.05 والنتائج موضحة بالتفصيل في ما يلي:

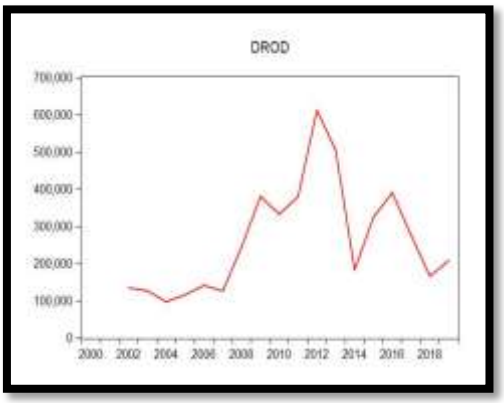
الجدول (5): اختبار ADF لمتغيرات الدراسة عند إجراء الفروقات الأولى

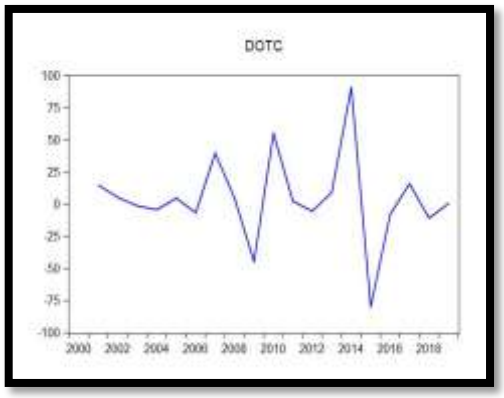
السلسلة / النموذج	السلسلة OTC	السلسلة ROD	السلسلة OTC	السلسلة ROD	السلسلة OTC
	عند المستوى		عند الفرق الأول		عند الفرق الثاني
بالقاطع	2.2479-	1.1642	5.5180	3.2356-	/	5.594857-
	0.1973	0.9965	0.0004	0.0345	/	0.0005
قاطع + اتجاه عام	3.8740-	2.0974-	5.3657-	3.4124-	/	5.362431-
	0.0347	0.5145	0.0026	0.0810	/	0.0036
دون قاطع ولا اتجاه عام	0.3831	5.3723	5.3635-	1.3539-	/	5.843790-
	0.7833	1.0000	0.0000	0.1567	/	0.0000
نتيجة اختبار الاستقرارية	السلسلة غير مستقرة عند المستوى	السلسلة غي مستقرة عند المستوى	السلسلة مستقرة عند الفرق الأول	السلسلة غير مستقرة عند الفرق الأول	/	السلسلة مستقرة عند الفرق الثاني

المصدر :من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج EVIEWS 10

من خلال الجدول نلاحظ بأن السلسلتين غير مستقرتين عند المستوى الأول أي هنالك مشكلة في جذر الوحدة (القيم المحسوبة بالقيمة المطلقة أقل من القيمة الجدولية بالقيمة المطلقة) ، بينما أصبحت السلسلة OTC مستقرة بعد إجراء الفرق الأول (I1) سواء بقاطع أو بقاطع واتجاه عام أو بدون قاطع واتجاه عام (القيم المحسوبة بالقيمة المطلقة أكثر من القيمة الجدولية بالقيمة المطلقة)، فحين تم استقرار السلسلة الثانية ROD بعد إجراء الفرق الثاني (I2)، والشكل الموالي يوضح السلستين بعد إجراء الفروق واستقرارهما :

الشكل (3): استقرار السلسلتين بعد إجراء عملية الفروق





المصدر : مخرجات برنامجEVIEWS 10

ومن خلال دراستنا لإستقرارية السلاسل الزمنية اتضح أن متغيري الدراسة غير متكاملين من نفس الدرجة وبالتالي عدم احتمالية وجود علاقة تكامل مشترك بين المتغيرين.

د. الدراسة الديناميكية لنموذج الانحدار الذاتي: بعد التأكد من استقرارية السلسلتين (المتغير المستقل عند الفرق الأول والمتغير التابع عن الفرق الثاني)، سيتم تقدير علاقة الانحدار الذاتي بين المتغيرين التدقيق الجبائي والإيرادات الجبائية وذلك بعد التأكد من غياب علاقة التكامل المشترك بين المتغيرين، قبل تقدير النموذج وجب تحديد درجة التأخير المثلى التي تتوافق مع بيانات المدرجة في الدراسة.

– تحديد درجة التأخير المعتمدة في الدراسة: يتم تحديد درجة تأخير النموذج بالاعتماد على أقل القيم لمعايير (AIC/SC/H-Q) والنتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول (6): نتائج اختبار درجة التأخير المثلى

Lag	Log L	LR	FPE	AIC	SC	HQ
0	-314.809	NA	5.42E+14	39.60108	39.69765	39.60602
1	-277.991	59.82838	9.03E+12	35.49889	35.78861	35.51373
2	-276.78	1.665736	1.32E+13	35.84746	36.33033	35.87219
3	-265.277	12.94021*	5.64e+12*	34.90966*	35.58568*	34.94428*
4	-262.739	2.220674	8.02E+12	35.09242	35.96158	35.13693

المصدر :من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج EVIEWS 10

تشير العلامة * إلى القيمة الأصغر المحددة لدرجة الإبطاء بالنسبة لكل مقياس، الاختبار أجري عند مستوى دلالة 5%

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن درجة التأخير المثلى هي (t-3) أي تأخير بثلاثة فترات لمتغيرات الدراسة وذلك بناء على أن أقل قيم في أغلب المعايير كانت عند التأخير 3.

هـ. تقدير نموذج شعاع الانحدار الذاتي (03) VAR :

بعد التأكد من استقرار السلسلتين وتحديد درجة التأخير المثلى ، سيتم تقدير علاقة الانحدار الذاتي ما بين المتغيرين من خلال الجدول الموالي:

الجدول (7): نتائج تقدير التدقيق الجبائي والإيرادات الجبائية

Vector Autoregression Estimates
Date: 02/20/21 Time: 00:32
Sample (adjusted): 2003 2019
Included observations: 17 after adjustments
Standard errors in ( ) & t-statistics in [ ]

	ROD	OTC
ROD(-1)	1.121065 (0.34762) [3.22499]	-7.03E-05 (5.9E-05) [-1.19245]
ROD(-2)	0.007727 (0.58684) [0.01317]	0.000426 (9.9E-05) [4.28053]
ROD(-3)	-0.181358 (0.38709) [-0.46852]	-0.000342 (6.6E-05) [-5.21410]
OTC(-1)	1906.142 (1020.66) [1.86755]	0.120498 (0.17298) [0.69658]
OTC(-2)	259.5188 (1336.46) [0.19418]	0.237344 (0.22651) [1.04785]
OTC(-3)	-531.8503 (1185.65) [-0.44857]	-0.283098 (0.20095) [-1.40929]
C	72588.12 (59826.2) [1.21332]	-1.719895 (10.1385) [-0.16960]
R-squared	0.991249	0.883292
Adj. R-squared	0.985998	0.813267
Sum sq. resids	9.49E+10	2726.758
S.E. equation	97431.22	16.51290
F-statistic	188.7806	12.61401
Log likelihood	-214.8889	-57.28202
Akaike AIC	26.10458	8.739063
Schwarz SC	26.44737	9.082160
Mean dependent	1597247	59.43918
S.D. dependent	823381.7	38.21319
Determinant resid covariance (dof adj.)		2.39E+12
Determinant resid covariance		8.28E+11
Log likelihood		-281.5001
Akaike information criterion		34.76472
Schwarz criterion		36.46090
Number of coefficients		14

المصدر : مخرجات برنامجEVIEWS 10

– التحليل الإحصائي

بهدف التأكد من معنوية المعلمات والمعنوية الكلية للنموذج سيتم تقدير معادلة الانحدار الذاتي بطريقة المربعات الصغرى ونتائج التقدير موضحة في الجدول أسفله.

– تقدير النموذج (VAR(03 باستخدام طريقة (OLS):

الجدول (8): تقدير النموذج (VAR(03 باستخدام طريقة (OLS)

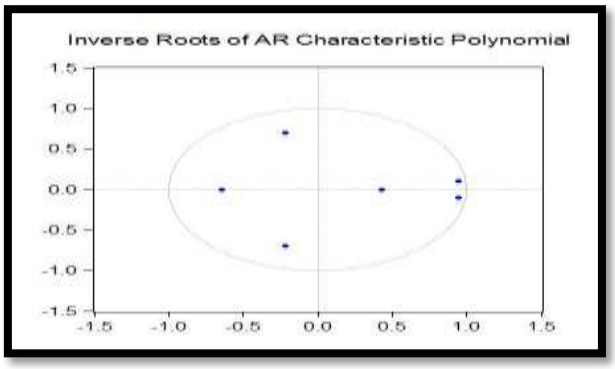
	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C(1)	1.121065	0.347618	3.224989	0.0042
C(2)	0.007727	0.586839	0.013167	0.9896
C(3)	-0.18136	0.387091	-0.46852	0.6445
C(4)	1906.142	1020.664	1.867551	0.0766
C(5)	259.5188	1336.458	0.194184	0.8480
C(6)	-531.8503	1185.651	-0.44857	0.6586
C(7)	72588.12	59826.22	1.213316	0.2391
Equation: ROD = C(1)*ROD(-1) + C(2)*ROD(-2) + C(3)*ROD(-3)+ C(4)*OT (-1) + C(5)*OTC(-2) + C(6)*OTC(-3) + C(7)				
R-squared				0.991249
Adjusted R-squared				0.985998
Durbin-Watson stat				1.853295

المصدر :من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامجEVIEWS 10

من الجدولين أعلاه يظهر أنه يمكن قبول النموذج ككل من الناحية الإحصائية حيث بلغت قيمة F_c=188.78 وهي أكبر من القيمة الجدولية وبالتالي نقبل الفرضية البديلة أي أن النموذج ككل معنوي، فيما يخص المعنوية الجزئية فإن المعلمة المرتبطة بالإيرادات الجبائية هي معنوية إحصائية حيث أن القيمة الاحتمالية لإحصائية Student بلغت 0.0042 وهي أقل من 0.05، أما فيما يخص باقي المعلمات فهي غير معنوية إحصائياً.

من جهة ثانية بلغة قيمة معامل التحديدR^2=0.99 أي أن المتغير المستقل يساهم في تفسير 99% من التغيرات في المتغير التابع، والنسبة الباقية أي 01% ترجع إلى متغيرات أو عوامل غير مدرجة في النموذج، كما تظهر إحصائية DW=1.85 وتعني أن بواقي التقدير لا تعاني من مشكلة الارتباط الذاتي باعتبار أن هذه القيمة قريبة جدا من 2وللتأكد من استقرارية النموذج سنقوم بإجراء اختبار الجذور المقلوبة من خلال الشكل الموالي :.

الشكل (4):اختبار الاستقرارية الهيكلية لنموذج (VAR(03



المصدر: مخرجات برنامج Eviews 10

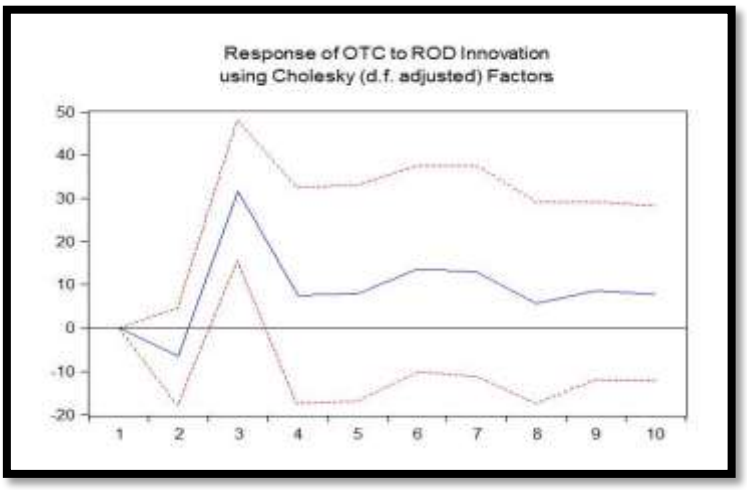
من خلال قراءة الشكل أعلاه يتبين أن جميع الجذور أقل من الواحد أي تقع داخل الدائرة الأحادية، وعليه يعتبر النموذج شعاع الانحدار الذاتي (VAR03) مستقراً.

و. دوال الاستجابة الدافعية

إن دراستنا لدوال الاستجابة والتي تتمثل في تطبيق الصدمات الهيكلية على النموذج من خلال النتائج والأشكال البيانية لدوال الاستجابة والموضحة للاستجابة للصدمات من قبل المتغيرات موضوع الدراسة، سيتم التركيز هنا على إحداث صدمات على مستوى الحصيلة المالية للتدقيق الجبائي وقياس أثر هذه الصدمات، وانتقالها إلى المتغير التابع.

وبصفة عامة يمكن اعتبار كل الصدمات مؤقتة، حيث إن المتغيران يعودان إلى نقطة التوازن في المدى الطويل حسب الأشكال البيانية لدوال الاستجابة (الشكل أسفله)، وهذا ما يثبت إستقرارية النموذج "VAR" كما يلي:

الشكل (5):دوال الاستجابة الفعلية



المصدر: مخرجات برنامج Eviews 10

من خلال الشكل نستنتج أنه:

حسب تقديرات دوال الاستجابة الفورية الممتدة على 10 سنوات كما هو موضح في الشكل أعلاه فإن أي صدمة مفاجئة في الحصيلة المالية للتدقيق الجبائي بانحراف معياري واحد، تؤدي الى التذبذب على مستوى إيرادات الجباية العادية من السنة الأولى إلى السنة الثانية حيث شهدت انخفاض طفيفا، ولا يلبث هذا الانخفاض طويلا حتى يتغير إلى ارتفاع حاد من السنة الثانية إلى الثالثة ثم يعود من السنة الثالثة إلى الرابعة إلى الانخفاض، ويبقى متذبذبا بين الارتفاع والانخفاض لكن بشكل طفيف من السنة الرابعة إلى السنة العاشرة.

3.الخاتمة :

تسعى الدولة من خلال الاعتماد على عملية التدقيق في الملفات الجبائية للمكلفين في نظامها الجبائي إلى محاولة استرجاع الموارد الجبائية المهربة نتيجة اعتماد المكلفين على أسلوب التهرب والغش الجبائي في تصريحاتهم مما أثر سلبا على الخزينة العمومية والتي أصبحت تعاني من عجز متكرر سنويا في تغطية نفقاتها العمومية ، ومن أجل تفعيل عملية التدقيق الجبائي وجعلها كآلية لاسترجاع والمحافظة على الموارد المالية للخزينة العمومية لا يكون إلا عن طريق معالجة السلبيات والعراقيل التي تواجه تفعيل هذه الأداة على أرض الواقع والمتمثل في عوامل داخلية موجودة في الإدارة الجبائية أو خارجية تعيق أعوان الرقابة الجبائية في عملهم ، ومن خلال دراستنا التحليلية والقياسية لفاعلية التدقيق الجبائي في المحافظة على أموال الخزينة العمومية خلال الفترة الممتدة من سنة 2000 الى غاية سنة 2019 توصلنا إلى النتائج التالية :

1.3.نتائج الدراسة :

- يعتبر التدقيق الجبائي أداة فعالة في مكافحة التهرب الضريبي وهذا لمساهمته في استرجاع الأموال المهربة لفائدة الخزينة العمومية ، وهذا ما يفسر نتائج الفرضية الثانية في وجود علاقة طردية ما بين الزيادة في محاصيل التدقيق الجبائي تؤدي إلى زيادة الإيرادات الجبائية للخزينة العمومية .
- أثبتت الدراسة القياسية خلال فترة الدراسة ان للتدقيق الجبائي دور كبير في المساهمة في الزيادة في محاصيل الجبائية للخزينة العمومية ، بحيث ساهم بنسبة 99% من حجم التغيرات في هذه المحاصيل وهي نسبة جيدة تعبر عن قوة الارتباط ما بين محاصيل عملية التدقيق الجبائي ومحاصيل الإيرادات الجبائية للخزينة العمومية .

- رغم الإصلاحات المتكررة التي طرأت على النظام الجبائي وهذا من أجل إحلال الجباية العادية مكان الجباية البترولية عن طريق استرجاع الأموال المهربة لفائدة الخزينة العمومية لتغطية النفقات العمومية عن طريق تفعيل سياسة التدقيق الجبائي إلا أنها لم تحقق الهف المنشود بحيث مازات لم تتعدى مساهمتها 05 % خلال فترة الدراسة في محاصيل الجباية العادية وهذا نظرا لوجود عدة عراقيل داخلية وخارجية تعيق هذه العملية .

2.3.التوصيات :

بناءا على النتائج السالفة نقترح جملة من التوصيات نلخصها في ما يلي :

- على الدولة التخفيف من القوانين الجبائية وتوعية المكلفين بالضريبة بالمخاطر الجبائية الناتجة عن عدم الالتزام بالقواعد والقوانين الجبائية، وجعل النظام الجبائي مبسط ومفهوم.
- يجب على الدولة القيام بإصلاحات عميقة على النظام الجبائي وهذا من أجل مسايرة قواعد هذا النظام لقواعد النظام المحاسبي الجديد.
- وضع نظام معلوماتي والمتمثل في إنشاء بطاقة وطنية للمتهربين من دفع الضرائب وتحينها بصفة دورية وتوزيعها على مختلف المصالح وهذا من أجل التصدي لهذه الظاهرة التي أثرت بالسلب على مصالح الخزينة العمومية .
- توفير حصانة وضمانات لأعوان مصلحة المراقبة الجبائية ومرافقتهم في عملهم وتوفير لهم الجو المناسب للقيام بمهامهم على أحسن وجه عن طريق حمايتهم من الضغوطات الممارسة عليهم من الإدارة .

توعية المكلفين بالضريبة وذلك بإقناعهم على أنه ما يدفعونه من الضرائب يعود بالنفع عليهم في تحسين الخدمات العمومية التي تقدمها الدولة نتيجة استخدام ضرائبهم في تغطية نفقاتها .

المراجع العربية :

1. اسماعيل صاري ، (2014) ، **تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها مع الاشارة لمديرية الضرائب لولاية سطيف، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية**، العدد 01، ص 209-230.

2.ميلود بن غماري، (2018/2017) ، **الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية** ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان: قسم الحقوق.

3. يوسف قاشي، ناصر بن سنة ، (2019) ، **دور الخزينة العمومية في تنفيذ نفقات التجهيز (دراسة حالة خزينة ولاية البويرة)، مجلة أوراق اقتصادية**، المجلد 03 (العدد 02)، ص 23-52.

4. التميمي هادي، (2006)، **مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية** ، الأردن، دار وائل للنشر ، ط 01 .

5. القزويني شاكر، (2000)، **محاضرات في اقتصاد البنوك** ، الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية.

6. حسين الوادي محمود، و أحمد عزام زكرياء. (2000). **المالية العامة والنظام المالي في الاسلام**. الأردن، دار المسيرة ط01.

7. حميد بوزيدة. (2007) ،**جباية مؤسسة** ، الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية.

8. صابرينة خذيري ، عمر جنينة ، (2019) ، **الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفي مكافحة التهرب الضريبي وتنمية الايرادات الجبائية دراسة حالة الجزائر للفترة 2011– 2018**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12(العدد 02)، ص ص 320-336.

9. عائشة بن عثمان ، (2019/2018) ، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية** ، تخصص : بنوك ، مالية ومحاسبة ، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة.

10. عبد الله خالد أمين. (2007). **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)** ، الأردن ، دار وائل للنشر والتوزيع ط 04.

11. عيسى بلخوخ ، (2004) ، **الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش والتهرب الجبائي** ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، جامعة باتنة.

المراجع الأجنبية :

1. bissaad, a. (2004). **droit de la comptabilite puplique**. alger: edition houma.

2. claude, l. (1995). **controle fiscale la vérification personnelle** . france: bayausaine.

3. hamini, a. (2001). l'**audit comptable et financier** . alger: ed pert.