

أثر التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب والغش الضريبيين دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2000-2017  
**The Impact of the Accounting Investigation on Curbing Tax Evasion and fraud:  
 a Case Study of Algeria during the Period 2000-2017.**

د. عبد الغني بوشري<sup>1</sup>، د. عبد السلام بلبالي<sup>2</sup>، د. أحمد عكاشة عزيزي<sup>3</sup>

<sup>1</sup> جامعة أحمد دراية - أدرار (الجزائر)، abd.bouchra@univ-adrar.edu.dz

<sup>2</sup> جامعة أحمد دراية - أدرار (الجزائر)، abdessalam.belbali@univ-adrar.edu.dz

<sup>3</sup> جامعة أحمد دراية - أدرار(الجزائر)، ahm.azizi@univ-adrar.edu.dz

تاريخ النشر: 2021/03/31

تاريخ القبول: 2021/03/10

تاريخ الإرسال: 2021/02/13

**ملخص:**

تعالج هاته الورقة البحثية أثر التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب والغش الضريبيين دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2000-2017.

ولقياس وتحديد العلاقة بين المتغيرات جاء معبراً عن التحقيق المحاسبي بعدد الملفات الخاضعة للرقابة ، أما بالنسبة للتهرب والغش الضريبيين بالأموال المسترجعة نتيجة تطبيق هذا النوع من الرقابة، وقد تم استخدام طريقة المربعات الصغرى في تقدير العلاقة، خلصت الدراسة إلى وجود علاقة معنوية وإشارة سالبة بالنسبة للحد الثابت و المبالغ المسترجعة، و وجود علاقة معنوية ايجابية بين عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي و المبالغ المسترجعة، كما ان النموذج المقدر لا يعاني من أي مشاكل قياسية.

الكلمات المفتاحية: التحقيق المحاسبي، التهرب والغش الضريبيين، المبالغ المسترجعة ، طريقة المربعات الصغرى.

تصنيفات JEL : H21, H3, K34

**Abstract :**

This research paper deals with the impact of an accounting investigation in reducing tax evasion and fraud, a case study of Algeria during the period 2000-2017. In order to measure and define the relationship between the variables subject of study, the accounting investigation variable was represented by the number of files subject to control and the reduction of tax fraud was expressed with the money recovered as a result of applying this type of control, so that the ordinary least squares method (OLS) was used in estimating the relationship between these variables. The study concluded that there is a significant relationship with a negative sign for the constant parameter and Refunds, and a positive significant relationship between the number of files subject to accounting investigation and the amounts recovered as the estimated model does not suffer from any problems.

**Key words:** Accounting Investigation; Tax Evasion and Fraud; Refunds; Ordinary Least Squares method (OLS).

**JEL Classification Cods :** H21, H3, K34

## المقدمة:

سعيًا لتنظيم عملية الرقابة الجبائية وممارستها بكفاءة أكثر وضع لها المشرع الجزائري أدوات قانونية يعتمد عليها الأعوان المراقبون في تنفيذ مهامهم الرقابية حيث يتخذ التدقيق الجبائي عدة أشكال ومن أهم الطرق التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في الجزائر طريقتي التحقيق المحاسبي الخاص بالأشخاص المعنويين والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة الخاصة بدخول الأشخاص الطبيعيين باعتبارهما الأكثر شيوعاً وتطبيقاً من طرف مراقبي الإدارة الجبائية، إضافة إلى بعض الطرق الثانوية مثل الرقابة المكتبية والرقابة على المعاملات العقارية، ولتفعيل دور التدقيق الجبائي تم استحداث أنواع جديدة تتمثل في التحقيق المصوب والذي يعتبر وسيلة رقابة فعالة للكشف عن المخالفات والتلبس الجبائي من أجل رقابة جبائية أكثر فعالية، ومن خلال ماسبق جاءت هاته الدراسة حول قياس اثر تطبيق التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب والغش الضريبيين.

## إشكالية الدراسة:

ما مدى تأثير تطبيق التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي؟

للإجابة على الإشكالية تم طرح مجموعة من التساؤلات الفرعية:

- ما مفهوم التحقيق المحاسبي وما هي انواعه؟
- ما هي طبيعة العلاقة بين التحقيق المحاسبي والمبالغ المسترجعة في الجزائر؟

## فرضية الدراسة:

- توجد علاقة طردية ومعنوية بين التحقيق المحاسبي والمبالغ المسترجعة في الجزائر.

**هدف الدراسة:** يهدف هذا البحث إلى دراسة أثر فعالية التحقيق المحاسبي كأداة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، والتي تعتبر ظاهرة اقتصادية خطيرة تعيق التنمية الاقتصادية وتقف حائلاً دون تحقيق أهداف السياسة الضريبية والنظام الضريبي.

**منهجية وحدود الدراسة:** تم استخدام المنهج الوصفي للإحاطة بالجوانب النظرية المتعلقة بالتحقيق المحاسبي والتهرب والغش الضريبيين، أما المنهج الكمي استخدم لقياس اثر التحقيق المحاسبي على المبالغ المسترجعة من خلال استخدام نموذج التقدير بطريقة المربعات الصغرى العادية، كما تمثلت الحدود المكانية للدراسة حالة الجزائر و الحدود الزمنية استخدام بيانات للفترة 2000-2017.

**الدراسات السابقة:** من خلال الإطلاع على الدراسات السابقة والتي تتعلق بموضوع البحث نلاحظ أن هذه الدراسات تختلف حسب نظرة كل باحث ونذكر منها:

دراسة الباحث ناصر مراد (2002) والتي جاءت تحت عنوان " فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب " كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، وقد تمحورت إشكالية البحث حول إمكانية تحقيق فعالية النظام الضريبي مع تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي باعتبارها السبب الأساسي لعدم فعالية النظام الضريبي، وقد تم التطرق من خلال البحث إلى الضريبة والنظام الضريبي كأداة من أدوات السياسة المالية ومدى تأثيرها على الاقتصاد الوطني، ومحاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وتم التطرق بعد ذلك إلى تقييم فعالية النظام الضريبي وأهم معوقاته وتم التوصل من خلال هذه الدراسة إلى أن التهرب

الضريبي يعتبر من أهم معوقات فعالية النظام الضريبي الجزائري ولذلك يجب الحد من هذه الظاهرة من خلال تحسين النظام الضريبي وتفعيل دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري لمكافحة هذه الظاهرة.

دراسة للباحث ولهي بوعلام (2004) والتي جاءت تحت عنوان "أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي" حالة الجزائر" ، وقد كانت إشكالية الدراسة تدور حول أثر المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي وتم من خلال هذه الدراسة التطرق إلى مفهوم المراجعة الجبائية وأهميتها وأهدافها، ثم التطرق إلى تحليل ظاهرة التهرب الضريبي وأخيراً تم التطرق إلى الإجراءات والتقنيات والوسائل المتبعة في كل شكل من أشكال الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي، وقد تم التوصل من خلال الدراسة إلى أن انتشار التهرب الضريبي يعتبر نتيجة لانتساع الاقتصاد غير الرسمي وعجز الإدارة الجبائية عن رصد الأوعية الضريبية الكافية في ظل جمود الأنظمة الضريبية وهشاشة العلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية .

دراسة الباحثة سميرة بوعكاز (2015/2014)، والتي جاءت بعنوان "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الابحاث والمراجعات بسكرة"، وقد كانت إشكالية البحث تدور حول مدى مساهمة التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي واعتمدت الدراسة على فرضية أساسية مفادها أن التدقيق الجبائي يساهم في الحد من التهرب الضريبي، وقد تم التطرق من خلال هذه الدراسة تقديم عام للنظام الضريبي والتهرب الضريبي، واقع وأساليب التدخل وسبل علاج التهرب الضريبي، كما تم التطرق إلى مفهوم وإجراءات التدقيق الجبائي لمعظم الضرائب والرسوم، التدقيق الجبائي للوثائق المحاسبية، وأخيراً تمت دراسة مدى مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي من خلال الإطار المنهجي والتعرف على المؤسسة محل الدراسة، ثم تليها دراسة تحليلية لنتائج التدقيق الجبائي من خلال بعض المؤشرات، وللتوضيح والتفسير تم الاعتماد على الدراسة الاستبائية، وقد تم التوصل من خلال هذه الدراسة إلى أن للتدقيق الجبائي دور إيجابي في تحقيق الفعالية الجبائية من حيث برنامج التدقيق الجبائي، وما يتوفر عليها المدقق الجبائي من مؤهلات علمية وعملية ودقة ومصداقية عمليات التدقيق الجبائي، وهذا ما يؤدي إلى زيادة الإيرادات والحد من التهرب الضريبي، كما أن للتدقيق الجبائي دور أساسي في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي واسترجاع مبالغ هامة لخزينة الدولة، كما تسمح مؤشرات الأداء بتقييم حجم التهرب الضريبي وتحديد فئة المكلفين الملتزمين ضريبياً.

دراسة "Cécile Bazar" والتي جاءت تحت عنوان: " La fraude fiscale: Modélisation du face

à face état contribuable" حاول الباحث معالجة إشكالية التهرب الضريبي و حسبه هو ظاهرة معقدة من حيث أنه يبرز إلى حد ما عجز الدولة في إدارة نظامها الجبائي بفعالية، و هو يشكل بذلك حاجسا بالنسبة للحكومة من حيث أنه يؤدي إلى فقدان موارد مالية مهمة يمكن الاستفادة منها إذا تم الحصول عليها في المشاريع الاقتصادية ذات النفع العام هذا من جهة. و من جهة أخرى يؤدي التهرب الضريبي إلى اختلالات في توزيع العبء الجبائي على الخاضعين للضريبة وذلك بزيادة العبء على المساهمين بشكل فعال. حيث عالج الباحث الإشكالية من خلال خمسة مباحث: المبحث الأول يتناول فيه تحديد التهرب الجبائي من خلال المفاهيم المرتبطة به مثل الاقتصاد الخفي، التهرب و كذا معالجة مسألة قياس التهرب الجبائي، أما المبحث الثاني يتطرق فيه الباحث إلى محددات قرار التهرب الجبائي من قبل الأفراد و كذا الاستراتيجيات التي يتبعها الأفراد من أجل التهرب من الإخضاع الضريبي، أما فيما يتعلق بالمبحث الثالث فهو مخصص للدراسة التطبيقية والتي أوضحت تعدد المتغيرات

الداخلة في تحديد التهرب الجبائي وبالتالي فالظاهرة تتجاوز حدود الاقتصاد الضريبي، أما المبحثين الأخيرين خصصهما الباحث للإجراءات التي تتخذها الحكومة لاحتواء ظاهرة التهرب الجبائي من أجل التقليل من نتائجها السلبية المباشرة والمتمثلة في فقدان حصيلة هامة من الإيرادات الجبائية.

**محاور الدراسة:** تم انجاز هذا العمل بتقسيمه إلى ثلاث عناصر أساسية تمثلت أولاً في التطرق إلى الجانب النظري المتعلق بالتحقيق المحاسبي، ثانياً التهرب والغش الضريبيين، ثالثاً دراسة تطبيقية.

**1- مفهوم التحقيق الخاسبي:** يقصد به مجموعة العمليات التي تستهدف مراقبة التصريجات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف (Direction Générale des IMPOS, 2001, p13)، وفحص محاسبته والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى له معرفة مصداقيتها، وقد عرفه Daniel Richer بانه: "مجموعة العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان محاسبة مؤسسة ما ومقارنة النتائج مع المعطيات المادية ومراقبة مدى دقة وسلامة التصريجات المكتتبه ووضع التعديلات اللازمة إذا اقتضى الأمر" (Daniel, 1990, p 25)، حيث يسمح التحقيق المحاسبي للإدارة الجبائية بإجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها (Direction Générale des impôts, 2008, p10)، كما تعرف الرقابة المحاسبية بأنها مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراجعة المحاسبة شكلا ومضمونا من أجل مراقبة صحة التصريجات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة طبقا لاسس محاسبية محددة (منصور، 2011، ص53) ويعتبر من أهم الطرق المستعملة في الرقابة الجبائية، إذ تتم وفق قواعد جبائية تضبط الإجراءات الواجب اتباعها من طرف الإدارة الجبائية من أجل توضيح كيفية سيرها وواجبات وحقوق المكلفين بالضريبة ويتم من خلال ثلاثة مراحل وهي:

**1-1 - المرحلة الأولى: التحضير للتحقيق:** تعد المرحلة التحضيرية للتحقيق خطوة هامة ورئيسية للقيام بالرقابة المحاسبية ويتم من خلالها ما يلي:

- اختيار الملفات المراد البحث والتحقيق فيها استناداً إلى بعض الأسس والمقاييس.
- سحب الملف الجبائي للمكلف من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف.
- إبلاغ المكلف بالضريبة، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق.
- ملء استمارات التحقيق المتمثلة في كل من كشف المحاسبة وبيان مقارنة الميزانيات.
- القيام بالتحقيقات الخارجية المساعدة من أجل جمع المعلومات .

**1-2 - المرحلة الثانية: سير التحقيق:** وتتجسد عملية الرقابة المحاسبية في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة ويكون عبر مرحلتين:

أ- **فحص المحاسبة من حيث الشكل:**

تكون المحاسبة صحيحة من حيث الشكل في الحالات التالية:

- محاسبة منتظمة
- محاسبة صادقة

- محاسبة مثبتة

ب- فحص المحاسبة من حيث المضمون: تتمثل في الدراسة المعمقة و الدقيقة للحسابات التالية:

- فحص حسابات الميزانية العامة.

- فحص حسابات التسيير

- فحص ومراقبة حسابات النتائج.

### 1-3 المرحلة الثالثة: نتائج التحقيق المحاسبي ونهايته

من خلال الإجراءات العملية والفحص الدقيق للحسابات السابق ذكرها يقوم المحقق بالحكم على المحاسبة المسوكة، من خلال إبداء رأيه بالقبول أو الرفض من خلال ما يلي:

- يقبل المحقق محاسبة المكلف إذا كانت مطابقة لأحكام القانون التجاري ومبادئ النظام المالي المحاسبي وصحيحة من حيث الشكل ومن حيث المضمون.
  - يتم رفض المحاسبة إذا كانت غير صحيحة، وبذلك يلجأ المحقق إلى إعادة تشكيل الأسس الخاضعة للضريبة انطلاقاً من رقم الأعمال المعاد تشكيله.
  - يقوم المراقب بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة المحاسبية وهذا عن طريق الإبلاغ الأولي والنهائي، وكخطوة أخيرة يقوم بكتابة التقرير النهائي.
- يمكن تقدير أهمية التهرب الجبائي بالنسبة للتحقيق في المحاسبة عن طريق مقارنة قواعد الإخضاع المصرح بها بقواعد الإخضاع المعدلة أو المصححة كما يلي:

$$\text{مبلغ التهرب الضريبي} = \text{المبلغ المعدل} = \text{المعدل المصرح به.}$$

### 2- ماهية التهرب الضريبي وأسبابه

لقد شكلت ظاهرة التهرب الضريبي في العالم وبالأخص الدول النامية مشكلاً خطيراً يهدد إقتصاداتها لأنه يحرم خزيتها من موارد هامة تساعد على تغطية النفقات العامة ومن أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش والإحتيال، مرتكبا بذلك جرائم مالية، وقبل محاولة معرفة الأسباب التي أدت به إلى التهرب من الضريبة، يتم التطرق إلى مفهوم التهرب الضريبي وأشكاله في المطلب الأول بالإضافة إلى معرفة أسبابه في المطلب الثاني.

### 2-1 مفهوم التهرب الضريبي وأشكاله

إن ظاهرة التهرب الضريبي ليست حديثة النشأة حيث ظهرت منذ فرض الضرائب وتنظيمها وتعددت أشكالها بزيادة أهمية الضريبة وتطور دورها في الحياة الاقتصادية، ويعرف التهرب الضريبي على أنه: "ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة" (ناصر، 2003)، وهو بذلك يعني أن يتخلص المكلف من دفع الضريبة الواجبة عليه أو جزء منها من خلال مخالفة القوانين الضريبية والتشريعات أو الاستفادة من

ثغراتها وعدم مخالفتها وهو ما يقودنا إلى التمييز بين كل من التهرب الضريبي المشروع والتهرب الضريبي غير المشروع (العش الضريبي)، ويتم ذلك من خلال التطرق إلى الأشكال المختلفة للتهرب الضريبي .

## 2-1-1- التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي):

ويمكن تسميته بالتجنب الضريبي و يقصد به: "تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، والتي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن يكون هناك مخالفة للنصوص القانونية" (حميد، 2005).

كما يعرفه *Andrée Margairez* بأنه يتمثل في: "الاستعمال الإداري للوضع غير المنصوص عليها من طرف القواعد القانونية والتشريعية" (*Andrée , 1977*) ، ويعرفه *J.C.Martinez* على أنه: " فن تفادي الوقوع في حاذية القانون الجبائي والاستفادة من الثغرات التي يشملها" (*Martinez, 1984*) حيث أن التهرب في هذه الحالة يتم دون الخروج عن النطاق الذي يحده القانون الجبائي أي بدون أن ينتهك المتهرب القانون وإنما يستفيد من قصوره، وعدم صياغة قوانينه وانسجامها فيما بينها ويتم عن طريق الحالات الثلاثة التالية:

### أولاً- تهرب ضريبي ناتج عن تغيير سلوك المكلف :

وهو أبسط طريقة للتهرب من دفع الضريبة، إذ يتم من خلال بعض السلوكيات التي يتخذها المكلف بغرض تجنب الضريبة كلياً أو جزئياً مثل الامتناع عن القيام بالأعمال أو الأنشطة التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد التخلص من دفع الضريبة المترتبة عليها فقد يلجأ المورث إلى توزيع ثروته وهو على قيد الحياة على ورثته في شكل هبات للتهرب من دفع الضريبة على الثروة أو الضريبة على التركة وبذلك يكون قد تجنب دفع الضريبة كلياً، كما يعتمد المتهرب على التقليل من أرباحه الخاضعة للضريبة من خلال تدنية نشاطه حتى لا يتجاوز الحد المقرر إخضاعه للضريبة (*Gaudment, 1970*) وبذلك يكون التهرب جزئياً.

### ثانياً - تهرب ضريبي يتضمنه التشريع:

بما أن الضريبة أداة تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والسياسة والاجتماعية فقد يتضمن المشرع تجنب الضريبة لتحقيق أهداف معينة مثل منح إعفاءات لتدعيم الاستثمار في القطاع الفلاحي من أجل تحقيق الاكتفاء الذاتي وخلق مناصب عمل والقضاء على البطالة، أو إخضاع الأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات بمعدل خاص بنسبة 15% عوض معدل 30% قصد تشجيع الاستثمار (ناصر، 2003، ص45)، وفي هذه الحالة لا يشكل التهرب خطراً ما دام يسعى إلى تحقيق أهداف الدولة من خلال سياستها الضريبية.

### ثالثاً- تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الجبائي :

ويتحقق نتيجة وجود ثغرات قانونية ينطوي عليها التشريع الجبائي، ويرجع ذلك في الغالب إلى النقص في التشريع وعدم إحكام صياغة المواد القانونية، حيث يستعين المتهرب بدوي الخبرة والاختصاص لاكتشاف الثغرات ( *Casson, 1971, p18* ) ، فمثلاً يستطيع المكلف تجنب الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية من خلال إعطاء نشاطه صفة غير التجاري من الوجهة القانونية رغم أن نشاطه يعتبر تجارياً من الناحية الاقتصادية، كما يمكنه اللجوء إلى إنتاج سلع بمواصفات

مختلفة عن المواصفات المنصوص عليها في القانون الجبائي ويتجلى التهرب الضريبي المشروع في الجزائر خاصة من خلال الصور التقليدية والأخطاء التالية: (محمد، 1997، ص54).

#### أ- الخطأ الناتج في التصريح الضريبي :

ويتم ذلك من خلال استغلال المكلف لبعض الأخطاء الواردة في التصريحات كما يلي:

- أخطاء في التصريح بالعمليات الخاضعة للضريبة .
- أخطاء في التصريح عندما يتوقف المكلف عن النشاط الممارس.
- أخطاء في التصريح الشهري والثلاثي.
- أخطاء في التصريح بالتصريح بالوجود (عند بداية النشاط).

#### ب- التهرب المادي والمحاسبي :

ويتم ذلك بعدم الالتزام ببعض قوانين الإدارة الجبائية، ذلك أن بعض المكلفين لا يقومون بتسجيل البعض من أرقام أعمالهم حيث أن عمليات البيع التي يقومون بها تكون غير مفوترة، أو القيام بادخال البعض من مصاريفهم الخاصة إلى الحساب الخاص بالمصاريف وبذلك يحملون الإدارة والخزينة العمومية خسائر كبيرة، ومن بين التحايلات المستعملة في هذا النوع نجد الأخطاء التالية :

- أخطاء تخص عملية مسك الدفاتر الإلزامية المنصوص عليها في المواد من(09) إلى (12) من القانون التجاري.
  - عدم مسك الدفاتر الثانوية المتعلقة بعمليات الشراء والبيع.
  - أخطاء في الإقفال الشهري لعمليات البيع والشراء .
  - أخطاء في التعيين على الفواتير مثل الخطأ في تاريخ العملية، ترقيم و تعيين الزبون أو الترقيم الجبائي.
- وتجدر الإشارة إلى أن التهرب في هذه الحالة يشكل خطراً على الاقتصاد لما يترتب عنه من حرمان لخزينة الدولة من هذه الإيرادات، كما أنه يشكل عائقاً في تفعيل النظام الضريبي والحيلولة دون تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الدولة، وهذا يستدعي ضرورة مراجعة التشريع الجبائي لسد هذه الثغرات.
- تتشرك الحالات الثلاثة للتهرب الضريبي في توفر النية السيئة للمكلف لتجنب دفع الضريبة المترتبة عليه ومحاولة إسقاطها، وبالتالي فإن تجنب الضريبي يعد إضراراً بأموال الدولة، وذلك لأنه يخفض من الإيرادات العمومية المحصلة وبالتالي فهو يؤثر سلباً على الاقتصاد الوطني ككل رغم عدم مخالفته للقوانين والتشريعات الجبائية.

#### 2-1-2- التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي):

لقد تعددت التعاريف والمفاهيم للغش الضريبي من طرف المؤلفين في هذه الظاهرة، وهذا باختلاف وجهات نظرهم القانونية والاقتصادية ونظراً لذلك ليس من السهل تقديم تعريف دقيق للغش الضريبي ، وهو عبارة عن تهرب ضريبي يتم بمخالفة صريحة للقوانين والتشريعات الجبائية، وقد تم تعريفه من طرف عدة مؤلفين ومن بين هذه التعاريف ما يلي:

**التعريف الأول:** يعرفه Anadrée Barilari بأنه: "الامتناع أو التخفيض بطريقة غير شرعية من دفع الضرائب المستحقة وله نماذج متعددة ومتنوعة كالأخطاء الإدارية في التصريحات، وتخفيض الإيرادات وتضخيم النفقات" ( Margairez, 1992, p99).

**التعريف الثاني:** كما يعرفه Habib ayad بأنه: "المخالفة المباشرة للتشريعات الجبائية مع إدراك ذلك باستخدام مختلف التدابير القانونية والمحاسبية والإجراءات المادية للتهرب من دفع الضريبة" ( Habib, 1989, p 38 )، وبذلك يشكل الغش الضريبي صورة غير مشروعة من صور التهرب من أداء الضرائب إلى خزينة الدولة وحسب نص المادة (193) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يقصد بالأعمال التدلّيسية خاصة (قانون المالية، 2012، المادة 08):

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ والمنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف أشخاص مدينين به وخاصة المبيعات بدون فاتورة .
  - القيام عمداً بنسيان أو إجراء تقييد غير صحيح أو وهمي في في الحسابات الخاصة بالسجلات والدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري.
  - تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة، وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.
  - القيام عمداً بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات ، أو القيام بتقييد إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها. لا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي يتم إقفال حساباتها.
  - قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع، أو وضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.
  - كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هي مبينة في التصريحات المودعة.
  - ممارسة نشاط غير قانوني يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل و/أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي .
- ووفقاً لقانون الاجراءات الجبائية تعتبر على وجه الخصوص ممارسات تدلّيسية ما يأتي (قانون الاجراءات الجبائية، 2015، المادة 35):

- ممارسة نشاط غير مصرح به
- إنجاز عمليات شراء وبيع البضائع بدون فاتورة وذلك مهما يكن مكان حيازة أو خزنها أو استبعادها.
- تسليم فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية .
- نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمداً في الوثائق التي يكون مسكها اجبارياً بمقتضى القانون التجاري .
- كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره من طرف مكلف بالضريبة متابع لضعف ضرائبه.



والملاحظ أن هذه الأفعال تتفق مع المفهوم الضيق الخفي والذي يشمل الأنشطة غير المشروعة والتي لا يتم التصريح بها ولا يتم تسجيلها ولا تتوفر على محاسبة قانونية، إلا أن الإقتصاد الخفي لا يشتمل على الأنشطة الغير مشروعة فقط، وإنما يضم كذلك إلى جانبها أنشطة مشروعة يتم إخفاؤها.

من خلال التعريفات السابقة الذكر نستخلص أن الغش الضريبي يشمل مختلف السلوكات والممارسات التي تتم بهدف التحايل على القانون وتجنب أداء الضريبة المستحقة عليها، حيث يلجأ المكلف إلى استعمال وسائل احتيالية وتدليسية قصد التملص من دفع الضريبة المفروضة عليه كلياً أو جزئياً ولكي يتحقق الغش الضريبي لا بد من توفر عنصرين أساسيين وهما :

#### أ — العنصر المادي :

وهو عبارة عن الفعل الذي يرتكبه المكلف من خلال تقليص أساس الإقتطاع الجبائي بصورة غير قانونية من خلال إحدى الأساليب المذكورة في المادة 131 من قانون الضرائب المباشرة (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2015، المادة 131)، ومن بين أهم الصور التي توضح العنصر المادي ما يلي :

- عدم مسك محاسبة منتظمة أو اعتماد تسجيلات محاسبية غير صحيحة.
- استعمال فواتير بيع أو شراء مزورة قصد تقليل الربح أو تضخيم التكاليف.
- تخفيض رقم الأعمال المصرح به من أجل تقليل مبلغ الضريبة.
- الزيادة الغير قانونية في تكاليف الاستغلال من أجل تضخيم النفقات .

#### ب — العنصر المعنوي :

يقصد به إرادة المكلف عن وعي وقصد ارتكاب المخالفة الصريحة للقانون الجبائي وتعمد النية السيئة لاقتراف الغش الضريبي، وهو ما يصعب اكتشافه لدى الإدارة الجبائية بافتراض حسن نية المكلف بالضريبة في التصريح بمدخله من تلقاء نفسه ويبقى على أعوان الإدارة الجبائية إثبات عكس ذلك من خلال الحقوق الممنوحة لها في مجال الرقابة الجبائية نظراً لما تشكله ظاهرة الغش الجبائي من آثار سلبية على الإقتصاد الوطني .

من خلال ما سبق يمكن التمييز بين التجنب الضريبي والغش الضريبي من خلال تبيين أوجه التشابه وأوجه الاختلاف

بينهما كما هو مبين في الجدول التالي :

#### الجدول 01: أوجه التشابه والاختلاف بين التجنب الضريبي والغش الضريبي

أوجه التشابه
كل منهما سلوك يهدف من خلاله المكلف إلى التخلص من - كل منهما يشمل العنصر المعنوي والمتمثل في توفر القصد دفع الضريبة كلياً أو جزئياً ونية التهرب.
- كل منهما ناتج عن ضعف الوعي الضريبي للمكلف . — كل منهما يؤدي إلى حرمان الخزينة من الإيرادات الضريبية .
أوجه الاختلاف

التجنب الضريبي	الغش الضريبي
<ul style="list-style-type: none"> <li>- غير مخالف للقانون و التشريع الضريبي</li> <li>- يشمل على العنصر المعنوي فقط</li> <li>- لا يعاقب عليه القانون</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- يتم باستعمال أساليب مخالفة للتشريع الضريبي</li> <li>- يشتمل على العنصر المادي والعنصر المعنوي</li> <li>- يعتبره القانون حنجة ويعاقب على ارتكابه</li> </ul>

المصدر: من إعداد الباحثين انطلاقاً من التعاريف السابقة الذكر.

### 2-1-3 التهرب الضريبي الدولي

و يمكن تسميته بالتهرب الضريبي الخارجي وهو أوسع نطاقاً من التهرب الوطني حيث يكون التهرب فيه غير محدوداً من خلال استطاعة الممول تهريب أمواله خارج البلاد بطريقة غير مشروعة إلى دول تفرض ضرائب منخفضة أو تمتاز بإعفاءات ضريبية، والقيام بتحويل مداخله إليها دون الخضوع إلى الاقتطاع الضريبي في البلد الأم ( , Margairez, 1992, p30) ، ويعتبر هذا النوع من التهرب أكثر خطورة وذلك لما يتسبب فيه من حرمان للخزينة من إيرادات الضرائب والمداخيل المحققة من طرف المؤسسات الوطنية، زيادة على تحويل رؤوس الأموال واستثمارها في الخارج من دون التصريح بها، ويمكن أن يتخذ هذا النوع من التهرب الأشكال التالية :

#### أولاً- الجنات الضريبية:

الجنة الضريبية عبارة عن مجموعة الإجراءات الضريبية المغربية التي تخصص في دولة أو إقليم من شأنه تحقيق أهداف معينة، ويمكن تعريفها بأنها البلد الذي تكون تنظيماته النقدية والجبائية مرنة ومغرية أكثر من باقي الدول الأخرى ( , Mathieu, 1999, p128) ، حيث تعمل على جلب رؤوس الأموال الخارجية وتميز بالخصائص التالية: (نجاة، 2004، ص20)

- انعدام الضرائب أو اتخاذ معدلات ضريبية متدنية.
  - مرونة القواعد والتشريعات مثل القوانين التجارية التي تتميز بتحرير التجارة.
  - انعدام الاتفاقيات الجبائية وعدم التعاون مع الهيئات التي تنظم التشريعات الجبائية .
  - الاستقرار السياسي والاقتصادي والسعي إلى استقطاب رجال الأعمال ورؤوس الأموال من الخارج.
- ثانياً- الشركات الوهمية: "**LES Sociétés Ecran**" : الشركات الوهمية هي عبارة عن منشآت اصطناعية تقوم بتجنب الخضوع العادي للضرائب عن طريق الاستفادة من الجنات الضريبية للحصول على تحويلات الأرباح من أعضاء المجموعة المتواجدين في بلدان يكون فيها الضغط الضريبي مرتفع، وتتم عادة بين الشركات التي لها فروع في الخارج وتقوم بتحويل أرباحها إلى هذه الدول لوجود ضغط ضريبي أقل من الضغط الضريبي في دولة المصدر(حميد بوزيدة، ، ص42) ، وتميز هذه الشركات بما يلي:

- عدم دفع الضرائب على جزء من الأرباح الموجهة إلى الشركات الوهمية المتواجدة في البلدان ذات الأنظمة الضريبية التفضيلية أو الجنات الضريبية.

- إعادة استثمار الفوائد المتراكمة في بلدان أخرى، بما في ذلك الشركة الأم، وعدم دفع الضرائب على هذه الأرباح المحصل عليها من هذه العملية.

- الأرباح المتراكمة يمكن استعمالها في صفقات مشبوهة كإسهم في بعض الشركات الاستثمارية والسعي إلى تبييض هذه الأموال في بلدان أخرى.

### 3- الإطار التطبيقي للدراسة.

### 3-1- توصيف البيانات ومنهجية الدراسة

-البيانات: لدراسة أثر تطبيق التحقيق المحاسبي على المبالغ المسترجعة للفترة 2000 إلى 2017 في الجزائر واعتمادا على الدراسات السابقة استخدمنا سلاسل زمنية للمتغيرات التالية: عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي، المبالغ المسترجعة، هذه المعطيات مستلمة من المديرية العامة للضرائب -الجزائر.

- عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي رمزنا لها بـ: NDV

- المبالغ المسترجعة رمزنا لها بـ: DPR وفيما يلي توصيف بيانات الدراسة.

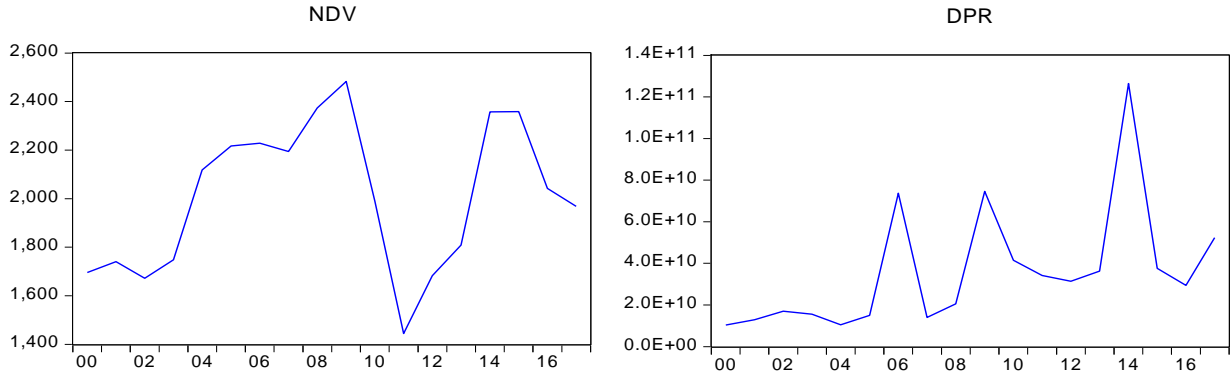
### الجدول (02) توصيف المعطيات

NDV	DPR	
2006.611	3.63E+10	المتوسط
2483.000	1.26E+11	أعلى قيمة
1444.000	1.03E+10	أدنى قيمة
302.8665	2.99E+10	الانحراف المعياري
18	18	عدد المشاهدات

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعطيات وبرنامج Eviews.9.

وفيما يلي التمثيل البياني للسلاسل الزمنية الخاصة لمتغيرات الدراسة:

الشكل (01) التمثيل البياني لتغيرات الدراسة للفترة 2000-2017.



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعطيات وبرنامج Eviews.9.

منهجية الدراسة: تفترض الدراسة أن المبالغ المسترجعة تتأثر بعدد الملفات الخاضعة للتحقيق الحاسبي لما يمثله هذا المتغير من أهمية بالغة، من أجل القياس سنفترض ان الدالة تأخذ الشكل التالي:

$$DPR = f(NDR) \dots \dots \dots 1$$

سيتم تقدير معالم النموذج باستعمال طريقة المربعات الصغرى OLS والتي تعد من أفضل الطرق من وجهة نظر المعايير الاقتصادية والإحصائية القياسية والأكثر استعمالا في العلوم الاجتماعية على وجه العموم، نظرا لكونها تعتمد على مبدأ تصغير مجموع مربعات الأخطاء إلى أدنى حد ممكن كما سنعتمد على مستوى معنوية % 10، سواء فيما يخص المعنوية الإحصائية أو مختلف الاختبارات، ونستعين ببرنامج الاقتصاد القياسي Eviews.9.

3-2- النتائج التطبيقية:

3-2-1 تقدير النموذج: بعد إدخال مختلف البيانات لبرنامج Eviews.9 وتقدير النموذج بطريقة OLS المربعات الصغرى وفق العلاقة السابقة أظهرت النتائج التالية:

الجدول (03) نتائج تقدير النموذج

Dependent Variable: DPR  
Method: Least Squares  
Date: 12/02/20 Time: 15:37  
Sample: 2000 2017  
Included observations: 18

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	-5.28E+10	4.48E+10	-1.179557	0.2554
NDV	44401880	22077733	2.011161	0.0615
R-squared	0.201787	Mean dependent var		3.63E+10
Adjusted R-squared	0.151898	S.D. dependent var		2.99E+10
S.E. of regression	2.76E+10	Akaike info criterion		51.02227
Sum squared resid	1.22E+22	Schwarz criterion		51.12120
Log likelihood	-457.2005	Hannan-Quinn criter.		51.03592
F-statistic	4.044769	Durbin-Watson stat		1.912107
Prob(F-statistic)	0.061469			

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعطيات وبرنامج Eviews.9.

وعليه النموذج يأخذ الصيغة التالية:

$$DPR = C(1) + C(2)*NDV$$

$$DPR = -5.28E+10 + 44401880*NDV$$

### 3-2-2 الدارسة الإحصائية (تقييم) للنموذج:

❖ اختيار معنوية المعالم: تستخدم إحصائية ستودنت لتقييم معنوية معاملات النموذج ومن تم تقييم تأثير المتغير المفسر على

المتغير التابع باختبار الفرضيات الخاصة بالمعاملات المقدرة على النحو التالي:

$$H_0 : C_1 = C_2 = 0 \quad \text{فرضية العدم}$$

$$H_1 : C_1 \neq C_2 \neq 0 \quad \text{فرضية البديلة}$$

للاختبار معنوية المعالم  $C_1, C_2$ ، يكفي بمقارنة الاحتمال عند مستوى معنوية 0,1.

بالنسبة للحد الثابت  $C_1$ : نلاحظ أن  $0.2554 > 0.1$  ومنه نقبل فرضية العدم  $H_0$  ونرفض  $H_1$  الفرضية البديلة، أي أن الحد الثابت غير معنوي .

- بالنسبة معامل عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي  $C_2$ : نلاحظ أن  $0.0615 < 0.1$ : ومنه نرفض فرضية العدم  $H_0$  ونقبل  $H_1$  الفرضية البديلة، أي أن متغير عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي معنوي وبالتالي يمكن قبوله في النموذج عند مستوى معنوية، 10% وبالتالي يمكن القول أن متغير عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي يؤثر على المبالغ المسترجعة.  
- اختبار المعنوية الكلية للنموذج:

معامل التحديد  $R^2$ : إن القيمة المتحصل عليها معامل التحديد  $R^2=0.201787$  تعني أن المتغير المستقل يفسر % 20.17 من التغيرات التي تحدث على المبالغ المسترجعة، مما يدل على أن هناك ارتباط ضعيف بين المبالغ المسترجعة وعدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي، أما النسبة الباقية والمقدرة ب % 79.83 تفسرها عوامل أخرى غير مدرجة في النموذج ومتضمنة في حد الخطأ.

- اختبار فيشر  $F$ : يستخدم هذا الاختبار لدارسة معنوية كل المعلمات في آن واحد، حيث تستخدم الإحصائية الفرضيات

$$H_0 : C_1 = C_2 = 0 \quad \text{فرضية العدم}$$

$$H_1 : C_1 \neq C_2 \neq 0 \quad \text{فرضية البديلة}$$

نلاحظ أن  $F_{prob}=0.061469 < 0.1$  ومنه نرفض فرضية العدم  $H_0$  التي تنص على أن كل المعاملات المستقلة مساوية للصفر، ونقبل الفرضية البديلة والتي تفيد بوجود على الأقل معامل واحد لا يساوي الصفر، هذا ما يدل على وجود علاقة خطية معنوية بين المتغير التابع والمتغيرات المفسر، إذن النموذج ككل له معنوية.

### 3-2-3 تشخيص صلاحية النموذج

- دراسة الارتباط الذاتي:

#### الجدول (04) نتائج الارتباط الذاتي

##### Breusch-Godfrey Serial Correlation LM Test

F-statistic	0.022135	Prob. F(2,14)	0.9781
Obs*R-squared	0.056740	Prob. Chi-Square(2)	0.9720

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعطيات وبرنامج 9.Eveiws

نلاحظ أن  $prob=0.9781 > 0.1$  وبالتالي قيمة Khi-deux المحسوبة أصغر من القيمة الجدولية ومن ثم نقبل الفرضية العدم أي نرفض وجود ارتباط ذاتي لحدود الخطأ العشوائي.

– اختبار عدم ثبات التباين:

#### الجدول (05) نتائج اختبار وايت

##### Heteroskedasticity Test: White

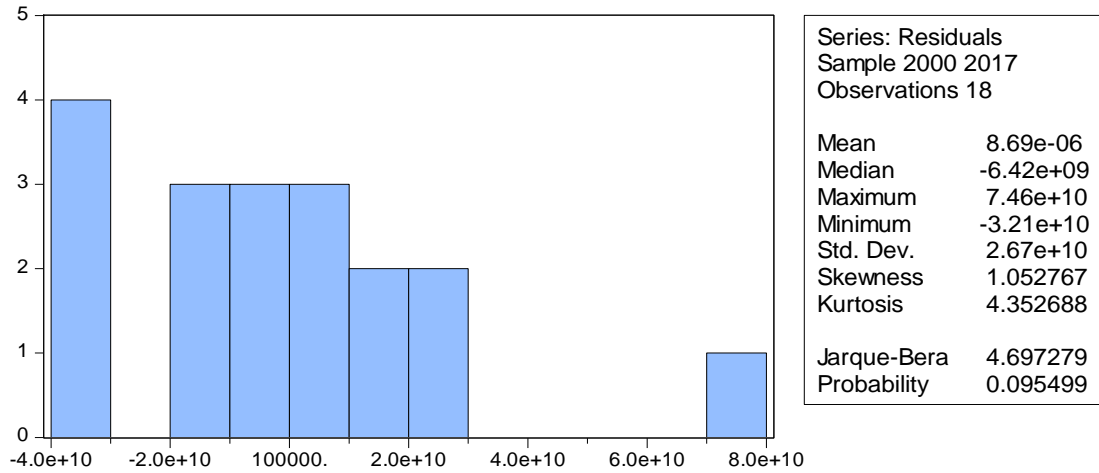
F-statistic	1.857138	Prob. F(2,15)	0.1903
Obs*R-squared	3.572512	Prob. Chi-Square(2)	0.1676
Scaled explained SS	4.731858	Prob. Chi-Square(2)	0.0939

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعطيات وبرنامج 9.Eveiws

نلاحظ أن  $prob=0.1903 > 0.1$  وبالتالي القيمة المحسوبة أصغر من القيمة الجدولية ومن ثم نقبل الفرضية العدم أي يوجد ثبات أو تجانس التباين لسلسلة حد الخطأ.

– اختبار التوزيع غير الطبيعي للبواقي:

#### الشكل (02) نتائج اختبار Jarque-Bera



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعطيات وبرنامج 9.Eveiws

نلاحظ أن  $prob=0.095499 > 0.1$  وبالتالي القيمة المحسوبة أصغر من القيمة الجدولية ومن ثم نقبل الفرضية العدم أي أن بواقي معادلة الانحدار تتبع القانون الطبيعي.

– دراسة الاستقرارية البواقي ومربعات البواقي: يوضح الشكل التالي معاملات الارتباط الذاتي للبواقي

الشكل (03) تطور معاملات الارتباط الذاتي للبواقي

Date: 12/02/20 Time: 11:30  
Sample: 2000 2017  
Included observations: 18

	Autocorrelation	Partial Correlation	AC	PAC	Q-Stat	Prob
1	0.025	0.025	0.0131	0.909		
2	-0.048	-0.049	0.0653	0.968		
3	0.400	0.403	3.8994	0.273		
4	0.071	0.048	4.0287	0.402		
5	0.082	0.145	4.2163	0.519		
6	-0.261	-0.514	6.2535	0.395		
7	-0.164	-0.250	7.1387	0.415		
8	0.202	0.092	8.6119	0.376		
9	-0.306	0.029	12.356	0.194		
10	-0.255	0.014	15.271	0.122		
11	0.006	-0.108	15.273	0.170		
12	-0.057	-0.021	15.469	0.217		

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعطيات وبرنامج Eviews.9

ملاحظة تطور معاملات الارتباط الذاتي للبواقي في الشكل السابق نجد أنها تساوي معنويا الصفر أي أن السلسلة البواقي مستقرة.

الشكل (04) تطور معاملات الارتباط الذاتي لمربعات البواقي

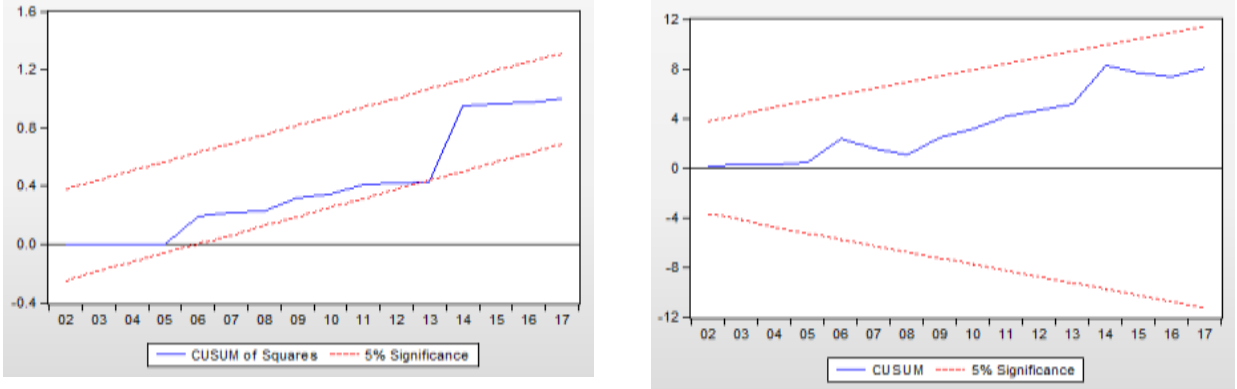
Date: 12/02/20 Time: 11:30  
Sample: 2000 2017  
Included observations: 18

	Autocorrelation	Partial Correlation	AC	PAC	Q-Stat	Prob
1	-0.109	-0.109	0.2524	0.615		
2	-0.171	-0.185	0.9091	0.635		
3	-0.051	-0.098	0.9724	0.808		
4	-0.111	-0.172	1.2870	0.864		
5	-0.089	-0.174	1.5079	0.912		
6	0.063	-0.050	1.6268	0.951		
7	0.059	-0.021	1.7392	0.973		
8	0.016	-0.019	1.7479	0.988		
9	0.064	0.050	1.9137	0.993		
10	0.081	0.117	2.2074	0.994		
11	-0.087	-0.004	2.6004	0.995		
12	-0.093	-0.043	3.1155	0.995		

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعطيات وبرنامج Eviews.9

ملاحظة تطور معاملات الارتباط الذاتي للبواقي في الشكل السابق نجد أنها تساوي معنويا الصفر أي أن سلسلة البواقي مستقرة أي تساوي معنويا الصفر وبالتالي مربعات البواقي مستقرة إذن البواقي ذات تشويش ابيض.

الشكل (05) الرسم البياني للمجموع التراكمي للبواقي (CUSUM) و لمربعات البواقي (CUSUM of Squares)



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعطيات وبرنامج 9.Eveiws

نلاحظ من خلال الشكل أن منحني كل من المجموع التراكمي للبواقي (CUSUM) و لمربعات البواقي (CUSUM of Squares) يقع داخل الحدود المسموح بها، ومنه هذا النموذج مستقر عبر الزمن. من خلال ما سبق لاحظنا أن الفروض الأساسية لاستخدام طريقة المربعات الصغرى كانت ملائمة، هذا يعني أن النموذج جيد وصالح لتمثيل العلاقة بين الاستثمار الأجنبي المباشر ومختلف المتغيرات.

### 3-2-4 التفسير الاقتصادي للنموذج

- توجد علاقة معنوية وبإشارة سالبة بالنسبة للحد الثابت (المبالغ المسترجعة تلقائياً) في حالة المتغير المستقل المدرج في نموذج الدراسة يساوي الصفر فإن مقدار المبالغ المسترجعة يساوي  $(-5.28E+10)$  وهذا يدل على التهرب الضريبي في حالة عدم تطبيق التحقيق المحاسبي.

- نلاحظ وجود علاقة معنوية إيجابية بين عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي و المبالغ المسترجعة، حيث أن كل زيادة في عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي بنقطة واحدة، يؤدي بدوره إلى زيادة المبالغ المسترجعة بمقدار 44401880 دج. ويمكن تفسير ذلك بأن الجهود المبذولة من طرف الدولة لتطوير اليات التحقيق الجبائي وتحسين الامكانيات المادية والبشرية لتشمل اكبر عدد من المكلفين بالضريبة كما ان طريقة انتقاء واختيار الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي تعتمد على معايير هامة تهدف للمراقبة والتحكم في الحصة الاضخم من اليرادات وتحسين نجاعتها في تسيير أهم الملفات الجبائية والرقابة عليها، كما ان هذا التحقيق يشمل جميع ولايات الوطن، اضافة الى تدعيم الاتصال وتبادل المعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى، وخاصة مديرية التجارة ومديرية الجمارك.

### الخاتمة:

يتم التحقيق المحاسبي من خلال الإجراءات التحضيرية وفحص المحاسبة من حيث الشكل ومن حيث المضمون، ثم تبليغ النتائج وإصدار الجداول والأوردة الإضافية، إلا أن هذا النوع من التحقيق عادة ما يتم في مكاتب الإدارة الجبائية عكس ما ينص عليه قانون الإجراءات الجبائية .



- ✓ يخلف التهرب الضريبي آثاراً سلبية على المستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي، حيث يؤدي إلى الإضرار بالخبزينة العمومية نتيجة حرمانها من جزء هام من الموارد المالية، ويترتب عن ذلك اختلال التوازن المالي للدولة واللجوء إلى الوسائل الأخرى للتمويل، كما يؤدي إلى اختلال المنافسة الاقتصادية وانتشار التفاوت بين الطبقات الاجتماعية.
  - ✓ اتخذت مهمة الرقابة الجبائية بعداً نوعياً قصداً للزيادة من فعاليتها والتحسين من قابليتها وهو ما يتضح من خلال تطبيق زيادة عدد التحقيق المصوب كإجراء جديد للرقابة الموجهة، إضافة إلى إجراء التلبس الجبائي من أجل رقابة جبائية أكثر فعالية
  - ✓ رغم الجهود المبذولة من طرف الدولة في مجال الرقابة الجبائية إلا أنها لا تزال غير قادرة على القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك نظراً للصعوبات والمشاكل التي تقف عائقاً دون تحقيق الرقابة الجبائية للأهداف المرجوة منها ومن خلال هاته الدراسة نستخلص في الأخير مجموعة من النتائج والتوصيات وهي كالتالي:
    - توجد علاقة غير معنوية وبإشارة سالبة بالنسبة للحد الثابت (المبالغ المسترجعة تلقائياً)؛
    - توجد علاقة معنوية إيجابية بين عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي و المبالغ المسترجعة، حيث أن كل زيادة في عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي بنقطة واحدة ، يؤدي بدوره إلى زيادة المبالغ المسترجعة بمقدار 44401880 دج. وعليه يمكن قبول الفرضية الأولى؛
    - القدرة التفسيرية للنموذج المقدر ضعيفة بحيث بلغت 20.17% أي قدرة المتغيرات المستقلة في تفسير التغيرات فالتغير التابع
    - النموذج المقدر لا يعاني من أي مشاكل إحصائية.
- التوصيات:**
- إدخال المزيد من الإصلاحات على النظام الضريبي من خلال تبسيط مكوناته وتوضيحه وجعله أكثر استقراراً، إضافة إلى تخفيض معدل الضغط الضريبي ومحاولة إرساء قواعد العدالة الضريبية
  - زيادة عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي وزيادة عدد المراقبين ذوي الخبرة والكفاءة المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق لما له من أثر في اكتشاف التهرب والغش الضريبي .
  - إلزامية إجراء التحقيق المحاسبي بعين المكان وإجراء المعاينة المفاجئة لمراقبة حركة المخزونات والممتلكات الموجودة فعلاً، نظراً لأهميتها في إتمام عملية المراقبة المحاسبية.
  - ضرورة إشراك المكلف بالضريبة أو المستشار الموكل عنه في جميع مراحل وإجراءات التحقيق المحاسبي، وخاصة أثناء إعادة تشكيل رقم الأعمال لتفادي الوقوع في الأخطاء واختصار الوقت دون اللجوء إلى الإجراءات الطويلة للمنازعات الإدارية والقضائية.

المصادر والمراجع:

1. حميد بوزيدة، حماية المؤسسات، دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الرسم على القيمة المضافة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2005، ص 50.
2. رئاسة الجمهورية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2015، المادة 131.
3. رئاسة الجمهورية، قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2015، المادة 35.
4. رئاسة الجمهورية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة (193) (محدثة بموجب المادة 08 من قانون المالية لسنة 2012).
5. طالبي محمد، "الرقابة الجبائية في النظام الضريبي للفترة (1995-1999)"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، خروبة 1997.
6. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره. دار هومة، الجزائر، سنة 2003. ص 35.
7. نوي نحة، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر"، رسالة ماجستير في علوم التسيير— فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، سنة 2004/2003 .
8. Andrée Margairez ,la fraude fiscale et ces succedanes, 3<sup>eme</sup>edition,1977.p12
9. Article 20 - 1 code des procédures fiscales, Direction Générale des impôts, édition2008.p21
10. Daniel richer, les procédures fiscales, PUF, France, 1990.p 45
11. . Habib ayad, Droit fiscal, GERP, Tunisie, 1989.p30
12. Gaudment Paul Maries, précis de finance Publique, édition Montchrestien, Paris, 1970.p 48
13. Guide du vérification de comptabilité, Direction Générale des IMPOS, édition 2001.p1
14. J.C.Martinez, la fraude fiscale, PUF, France, 1984. P80
15. J.Casson, les industrielles des fraude fiscale, edition du semis, 1971 .P25
16. Jean-Luc Mathieu, La politique Fiscale, edition Economica, Paris,1999 .
17. Anadrée Margairez .lexique fiscal .2<sup>EME</sup> EDITION, Daloz, paris, 1992. P64