

تقييم فعالية المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية في البيئة الجزائرية، دراسة ميدانية
من وجهة نظر عينة من المؤسسات الاقتصادية وإدارة الضرائب بولاية ورقلة

Evaluation of effectiveness of tax audit and tax control in the Algerian environment. Afield study from the point of view of a sample of economic corporate an tax administration in the state of Ouargla

مصطفى إيدير¹، عمر الفاروق زرقون²

¹ كُلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، Iddir.mustapha@gmail.com

² كُلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، Farouk_30@hotmail.com

تاريخ النشر: 2019/10/22

تاريخ القبول: 2019/09/14

تاريخ الاستلام: 2019/08/31

ملخص

هدفت الدراسة لتقييم فعالية المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية في البيئة الجزائرية، حيث تعتبر المراجعة الجبائية أداة هامة لتحسين التسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية والتنبؤ بالمخاطر المحيطة بها وبالتالي تدنية التكاليف الجبائية، أما الرقابة الجبائية فتعتبر بالنسبة للدولة أحد أهم الوسائل المسخرة لضمان تحصيل الضرائب من المكلفين إلى الخزينة العمومية ومكافحة التهرب الضريبي، ومن خلال الدراسة الميدانية فقد تم إثبات فعالية المراجعة الجبائية بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية من خلال تدنية التكاليف الجبائية وتحسين التسيير الجبائي وهذا من وجهة نظر عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية ورقلة، كما تم إثبات الدور الفعال الذي تلعبه الرقابة الجبائية في البيئة الجزائرية وهذا في تحسين التحصيل الضريبي من خلال الحد من التهرب الضريبي والتأثير الإيجابي على التسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية وهذا من وجهة نظر إدارة الضرائب بولاية ورقلة.

الكلمات المفتاحية : مراجعة جبائية؛ رقابة جبائية؛ تسيير جبائي؛ تكاليف جبائية؛ تحصيل جبائي.

تصنيف JEL: M41

Abstract:The objective of our study is to evaluate the effectiveness of the tax audit and the tax control in the Algerian environment, the tax audit is considered as a very important tool in the improvement of the tax management of the economic companies thus to prevent tax risks to which companies can compete in order to reduce the tax costs of companies, however, tax control is one of the most important means available to the states to ensure the recovery of taxpayer's taxes to the public treasury as well as to fight tax evasion. Through the study carried out it proved the effectiveness of the tax audit for the economic companies by the reduction of the tax costs and the improvement of the fiscal management and that from the point of view of the economic companies in Ouargla, also reached the objectives set to prove the effectiveness of tax control in the Algerian environment by promoting tax recovery and the fight against tax fraud as well as to bring a positive effect on the tax management of economic companies and that from the point of view of the tax administration in Ouargla

Key words: tax audit; tax control; tax management; tax costs; tax recovery.

Jel Classification codes: M41.

1. مقدمة:

إن الضريبة من خلال تعريفها على أنها اقتطاع مبلغ نقدي إجباريا وبصفة نهائية من المكلفين بالضريبة لتغطية النفقات العامة للدولة، نجد أن الضريبة تربط بين طرفين لا طالما تصارعا حول الضريبة منذ الأزل وسيبقى هذا الصراع قائما، فالأول هو الدولة التي تسعى إلى تعظيم التحصيل الجبائي للتمكن من تغطية النفقات العمومية المتزايدة وهذا ما أوجد عملية الرقابة الجبائية نظرا للنظام التصريحي الذي يعتمد عليه النظام الجبائي الجزائري، والثاني هم المكلفين بالضريبة الذين يعتبرونها تكاليف ترهق كاهلهم وتقلص من حجم الأرباح التي يحققونها ولهذا يسعون جاهدين لتقليص هذه التكاليف من خلال اعتماد عملية المراجعة الجبائية، ومن هنا تبرز أهمية هذه الدراسة التي تعد مساهمة في تقييم مدى فعالية المراجعة الجبائية التي تعتمدها المؤسسات الاقتصادية لغرض تخفيض التكاليف الجبائية المفروضة عليها، وكذا تقييم فعالية الرقابة الجبائية التي تعتمدها الإدارة الجبائية لغرض تحسين التحصيل الضريبي و ضمان حقوق الخزينة العمومية ودفع المكلفين بالضريبة إلى الالتزام الطوعي.

1.1 إشكالية الدراسة

بناء على ما سبق ولتحقيق أهداف الدراسة فإنه يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية التالية:

"ما مدى فعالية المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية في البيئة الجزائرية؟"

ومن خلال هذا التساؤل الرئيسي يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما مدى أهمية المراجعة الجبائية لتحسين التسيير الجبائي في المؤسسة؟
- هل يمكن أن تستفيد المؤسسات الاقتصادية من عملية الرقابة الجبائية لتحسين انتظامها الجبائي؟
- ما مدى مساهمة المراجعة الجبائية في تدنية التكاليف الجبائية؟
- ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي؟
- هل للمراجعة الجبائية والرقابة الجبائية علاقة من حيث الأهداف؟

2.1 فرضيات الدراسة

للتمكن من الإجابة على الإشكالية الرئيسية قمنا بوضع مجموعة من الفرضيات سنحاول اختبارها من خلال هذا البحث وهي:

- المراجعة الجبائية مهمة لتحسين التسيير الجبائي في المؤسسة؛
- يمكن أن تستفيد المؤسسات من عملية الرقابة الجبائية لتحسين انتظامها الجبائي؛
- المراجعة الجبائية تساهم في تدنية التكاليف الجبائية؛
- الرقابة الجبائية تساهم في عملية التحصيل الجبائي؛ للمراجعة الجبائية والرقابة الجبائية علاقة من حيث الأهداف.

3.1 أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة لإبراز ضرورة المراجعة الجبائية في المؤسسات الاقتصادية لتحسين التسيير الجبائي وتفادي المخاطر الجبائية وبالتالي التكاليف الجبائية الزائدة، وإظهار الجانب الإيجابي للرقابة الجبائية في ظل السلبية التي

تستشعرها المؤسسات الاقتصادية أجهادها، إبراز دور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الجبائي الناتج عن الجبائية العادية في ظل تراجع عائدات الجبائية البترولية، و إقناع المؤسسات بتقبل فكرة حتمية الضريبة والتعامل معها بكل احترافية لاحتوائها والسيطرة عليها لتخفيف الأعباء التي ترهق كاهلها وكذلك الاستفادة من الامتيازات التي تقرها التشريعات الجبائية.

4.1 الدراسات السابقة

1. - دراسة بن عدة فتحي (2004): عبارة عن مذكرة تخرج في الطور الثالث مهني متخصص، تناولت المراجعة الجبائية في جانبها النظري والتطبيقي وهدفت لدى حاجة المؤسسة الاقتصادية للمراجعة الجبائية وكذا تحديد الخصائص والمراحل الواجب إتباعها عند تنفيذها، وفي الأخير توصل إلى أن المراجعة الجبائية لا تعني إيجاد ثغرات القانون لاستغلالها للتهرب الضريبي لكن تسعى إلى التخلص من التكاليف الجبائية الزائدة وتقليلها مع احترام القوانين والتشريعات الجبائية مع الاستفادة من الامتيازات الجبائية الممنوحة.¹
2. - دراسة حميداتو صالح (2012): عبارة عن مذكرة ماجستير درست دور المراجعة الجبائية في تندية التكاليف الجبائية، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بدراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي، وقام أيضا بدراسة حالة المؤسسة الاقتصادية لدعم النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة الميدانية، وفي الأخير توصل إلى أن المراجعة الجبائية تسمح بالكشف عن مناطق الخطر الجبائي وكذا القيام بتشخيص جبائي للمؤسسة، ضمان ايداع التصريحات الجبائية و تقييم الخطر الجبائي المحيط بأعمال المؤسسات.²
3. - دراسة بن عزوز لطفي (2016): عبارة عن مقال هدف من خلاله الباحث لتحديد ميادين و مصادر المخاطر الجبائية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وكذا قدرة المراجعة الجبائية على تحقيق أمن جبائي لهذه المؤسسات في المغرب، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي للإجابة على التساؤلات المطروحة، وقسم ميادين المخاطر الجبائية إلى ثمانية أما المصادر فقسمها إلى أربعة مصادر، وفي الأخير استخلص الباحث بأنه على المؤسسات المتوسطة والصغيرة أن تقوم بمراجعة جبائية دورية من طرف مختص في المراجعة الجبائية لمواجهة مختلف المخاطر الجبائية.³
4. - دراسة نوى نجات (2004): تتمثل الدراسة في رسالة ماجستير سعت من خلالها الباحثة لتقييم فعالية الرقابة الجبائية للتحكم في ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، حيث قامت بتشخيص مؤشرات الجودة وتقييمها من خلال دراسة مردودية النتائج المتحصل عليها باستعمال مؤشر فيتوتانزي، وتوصلت إلى: صعوبة قياس ظاهرة التهرب الضريبي، طريقة التحقيق المحاسبي محدودة الفعالية، طريقة VASFE منقوصة الفعالية نظرا لحساسية المكلفين بالضريبة، الرقابة الجبائية ناقصة الفعالية لعدم تطابقها مع مؤشرات الجودة والفعالية المستخدمة في البحث (فيتوتانزي).⁴

5. - دراسة نور الدين هارون (2004) : تتمثل الدراسة في مذكرة تخرج في الطور الثالث مهني متخصص، حاول فيها الكاتب تحديد الإستراتيجية المثلى الواجب إتباعها من طرف الإدارة الضريبية في إطار مكافحة التهرب الضريبي، وهذا من خلال استغلال المعلومات المقدمة في تصريحات المكلفين بالضريبة لاستخراج مؤشرات من شأنها ترشيد الرقابة الجبائية عن طريق تحديد المكلفين المشبوهين باستعمال التهرب الضريبي، وفي الأخير استخلص الباحث بأن استعمال الإحصاء القياسي من شأنه زيادة فعالية الرقابة الجبائية من خلال تحديد المكلفين المشتبهين بالتهرب الضريبي لقمع هذه الممارسات وكذلك اقتصاد تكاليف الرقابة الجبائية التي يمكن أن توجه لمكلفين نزيهين.⁵

2 . الإطار النظري

ضمن هذا الإطار سنتطرق إلى تعريف، أنواع ومراحل تنفيذ كل من المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية وكذا الأهداف المرجوة من خلالها.

1.2 المراجعة الجبائية

هناك عدة تعريف خاصة بالمراجعة الجبائية لكن سنذكر منها ما يلي:

أ/ تعريف الأستاذين **M. vallée et P. bongon** الذان عرفها كالتالي: "هي وسيلة لقياس قدرة المؤسسة على تسخير وسائل القانون الجبائي في إطار تسييرها الجبائي من أجل تحقيق أهداف سياستها العامة التي سطرها"⁶

ب/ تعريف الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة **ATIC** تتمثل المراجعة الجبائية في إبداء رأي على مجموعة من الهياكل الجبائية للوحدة وطريقة عملها، وبالتالي فجباية الوحدة بكل أشكالها هي هدف المراجعة الجبائية.⁷

ت/ تعريف **A.Mikol et J.F. Costa** الذان عرفها كالتالي " هو تحليل انتقادي موجه للتحقق من أن نشاط المؤسسة معبر عنه بصدق في الحسابات السنوية وهذا باحترام القواعد الجبائية "

أما بالنسبة لأنواع المراجعة الجبائية فتكون إما داخلية وهي تلك المراجعة التي يقوم بها شخص من داخل المؤسسة أي أحد المستخدمين التابعين لإدارتها، وهو اختبار تقني دقيق وبناء من طرف شخص كفاء ومستقل لإبداء رأيه بكل شفافية ووضوح حول نوعية ومصداقية المعلومات المتعلقة بالوضعية الجبائية للمؤسسة وفقا للقواعد القانونية والإجراءات الجبائية المعمول بها، أو خارجية وهي تلك المراجعة التي تنفذها جهة خارجية محايدة ومستقلة تماما عن المؤسسة ، وتمارس هذه المهمة بصفة متقطعة أو مستمرة وقد تكون في بعض الأحيان تكملة لعملية المراجعة الداخلية وكذلك المراجعة الخارجية تكون مهمة تعاقدية أي أن المؤسسة تلجأ إلى المراجع الخارجي من أجل القيام بمهمة محدودة في إطار عقد مبرم.

إن المراجعة الجبائية تتم وفق مراحل مهنية مستمدة من المراجعة المحاسبية وتمر على ثلاث مراحل أساسية، أولها هو قيام المراجع الجبائي بالتحضير و التخطيط لعملية المراجعة الجبائية من خلال المعرفة العامة بالمؤسسة

والتعرف على الوثائق القانونية والمحاسبية لتحديد المخاطر والأهداف وكذا علاقة المؤسسة بالإدارة الجبائية، ثانياً ينتقل المراجع إل تنفيذ عملية المراجعة من خلال إستراتيجيات الرقابة الداخلية الخاصة بالميدان الجبائي والإجراءات التحليلية للتصريحات المكتتبه وتنفيذ إجراءات التحقيق المباشر، وأخيراً يقوم المراجع بإعداد تقرير المراجعة الجبائية بتحديد النتائج والتوصيات كما يحدد الأخطاء والعقوبات المترتبة.⁸

2.2 الرقابة الجبائية

هناك عدة تعاريف للرقابة الجبائية منها:⁹

أ/ تعريف قانون الإجراءات الجبائية: هو حق الإدارة الجبائية في مراقبة التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة.

ب/ الرقابة الجبائية تتمثل في مجموع الإجراءات والتقنيات المقررة من طرف المشرع والتي تسمح لإدارة الضرائب بالتحقق من أن المكلفين احتراموا و أدوا كل التزاماتهم كما تسمح بتصحيح تلك الأضرار الناجمة عن الأخطاء المرتكبة والتي أدت إلى ضياع حق الخزينة العمومية.

ت/ جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح عنها من قبل المكلفين بموجب البيانات الضريبية المقدمة من قبلهم لتحديد فيما إذا كانت الالتزامات الضريبية المقدمة صحيحة بشكل جوهري في ضوء قوانين وأنظمة الضريبة على الدخل والتقرير عن ذلك، ويجب أداء عمليات المراجعة من قبل مراجع أو فريق يتصف بالكفاءة والموضوعية.

ث/ تعريف M. vallée et P. bongon عرفها على أنها " الفحص المحاسبي المطبق من طرف الإدارة الضريبية وهي عبارة عن مراقبة احترام القوانين الجبائية"

إن الإدارة الجبائية تتمتع بقوة القانون بسلطة الرقابة الجبائية والتي تتمثل في حق التحقق من صحة التصريحات الجبائية ومن جهة أخرى المكلفين بالضريبة لهم ضمانات مشروعة قانوناً، والرقابة الجبائية تنقسم إلى نوعين الأول يتمثل في الرقابة الممارسة في مكاتب الإدارة والثاني هي الرقابة بعين المكان.

الرقابة الممارسة في المكاتب تنفرع إلى الرقابة الشاملة التي ويمكن تعريفها على أنها رقابة سريعة سهلة التنفيذ ولا يشترط في الشخص المكلف بذلك معارف في المحاسبة أو اللجوء إلى مراحل الرقابة الثقيلة، هذه الرقابة لا تستلزم التدخل أو تحقيق خاص لكن يسمح بتصحيح الآني للأخطاء المكتشفة، كما يعتبر وسيلة هامة تساعد في اختيار الملفات التي ستطبق عليها رقابة عميقة، والرقابة على الوثائق وتتكون من جل الأعمال الممارسة في المكتب والتي من خلالها إدارة الضرائب تتطرق للتحليل الانتقادي للتصريحات وهذا بالاستعانة بالمعلومات و الوثائق المتواجدة في الملف الجبائي وفي حالة اكتشاف إختلالات تقوم باستدراك الخطأ.¹⁰

الرقابة بعين المكان وتنفرع إلى التحقيق المحاسبي وهي مجموعة الإجراءات التي تهدف إلى التحقق من صحة التصريحات الجبائية للمكلف، والهدف منها هو تقييم المسك المحاسبي في المؤسسات واحترامها للشروط من حيث الشكل والمضمون المعمول بهما قانوناً وهذا للتأكد من شرعية العمليات المسجلة ، التحقيق المصوب في المحاسبة وهو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو جزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وهو امتداد للتحقيق في المحاسبة والهدف منها هو التأكد من انسجام الحاصل بين المداخل المصروح بها مع الذمة المالية

الإجمالية للمكلف، وبخصوص مراحل تنفيذ الرقابة الجبائية فهي محددة في قانون الإجراءات الجبائية وبالتالي على الإدارة الجبائية الالتزام بما بقوة القانون وأي إخلال بتلك القواعد سيبطل عملية المراجعة خاصة الرقابة في عين المكان والتي تتم على أربعة مراحل، الأولى تتمثل في تحضير التحقيق في المحاسبة من خلال سحب ودراسة الملف الجبائي للمكلف ودراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني، الثانية تتمثل في تحضير الوثائق المعتمدة في الرقابة الجبائية كجدول مقارنة الميزانيات وكشف محاسبي لجدول النتائج وهذا سيساعد المراقب على توجيه عملية الرقابة، الثالثة تكمن في الإشعار بالرقابة الجبائية والتدخل بعين المكان ويتم إرفاق الإشعار بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته وبعد انقضاء المهلة القانونية من الإشعار تنطلق عملية الرقابة الجبائية الفعلية والمرحلة الرابعة والأخيرة تتمثل في إجراءات إقفال التحقيق المحاسبي من تبليغ النتائج ورد المكلف على التبليغ ثم التبليغ النهائي للنتائج ثم إقفال عملية الرقابة الجبائية.

3.2 محددات فعالية المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية

من خلال هذا المحور سنقوم بتحديد وتقديم مختلف الأهداف التي يجب على كل من المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية تحقيقها حتى تتسم بالفعالية.

1.3.2 دور المراجعة الجبائية في المؤسسات الاقتصادية

إن المراجع الجبائي عند تحليله للوضعية الجبائية الإجمالية للمؤسسة يسعى إلى التحقق من الانتظام الجبائي أي مدى سلامة التسيير الجبائي للمؤسسة ومدى احترام القوانين والتشريعات الجبائية وكذا تنفيذ كل الالتزامات الجبائية التي تقع على عاتقها من جهة، ومن جهة أخرى يسعى المراجع للتحقق من الفعالية الجبائية أي هل المؤسسة في وضعية جبائية مثلى ومستغلة لكل الخيارات والامتيازات الجبائية التي أقرها القانون الجبائي، لذا المراجعة الجبائية من خلال مراقبة الانتظام ومراقبة الفعالية تتعامل مباشرة مع التسيير الجبائي في المؤسسة والذي تم تعريفه من طرف **Maurice Coziane** على أنه هو أعلى مستوى لتسخير الجبائية متجاوزا بذلك مجرد التطبيق البسيط للقواعد الضريبية للقانون الضريبي، ومن طرف **Christine Collette** على أنه يعني أن الضريبة التي هي بمثابة التزام قانوني للمؤسسة، يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة بأن تصبح متغيرا فعلا في استراتيجياتها بدلا من السلبية تجاه الجبائية وهذا بطرح الاستعمال الفعال والذكي، ومن التعريفين السابقين نستنتج أن التسيير الجبائي هو التعامل الذكي مع الضريبة التي تعتبر حتمية بقوة القانون لذلك يجب دراسة القانون الجبائي لاستخلاص الخيارات الجبائية التي ستمكننا من تحقيق الانتظام الضريبي والفعالية الجبائية، ومن خلال التسيير الجبائي تسعى المؤسسة لتحقيق الأهداف التالية:¹¹

- تحقيق الأمن الجبائي: أي عدم التعرض للعقوبات والغرامات الناتجة عن الأخطاء والمخالفات المرتكبة من طرف المؤسسة عند قيامها بالتزاماتها الجبائية المختلفة؛
- التحكم في العبء الضريبي: من خلال العمل على تخفيض الضريبة و تأجيل دفع الضريبة من أجل الاستفادة من وفورات مالية تعزز وضعية الخزينة؛
- ضمان الفعالية الجبائية: ويمكن تحقيقها بطريقة مباشرة عن طريق الاستفادة من الامتيازات الجبائية التي تمنحها الدولة أو بطريقة غير مباشرة من خلال استغلال الخيارات التي تتيحها التشريعات الضريبية؛

- خدمة إستراتيجية المؤسسة: سواء عند اختيار مجال الاستثمار أو حتى عند نهاية السنة إما بتوزيع الإرباح أو إعادة استثمارها فالجباية موجودة في كل هذه القرارات لذا فمن المستحيل تجاهلها.

إضافة إلى هدف تحسين التسيير الجبائي فإن المراجعة الجبائية تهدف كذلك إلى الحد من المخاطر الجبائية التي عرفها **Jaques Duhem et Michel Jammes** على أنها تلك التكاليف الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية وتمثل هذه التكاليف في العقوبات والغرامات عموماً، وينشا المخاطر الجبائي نتيجة عدم احترام التشريع الجبائي أو بسبب التعقد والغموض في النظام الضريبي، وحسب **Jean luc Rossignol** يمكن إرجاع سبب المخاطر الجبائية إلى أمرين أساسيين الأول يتمثل في عدم الإمتثال للقواعد الجبائية سواء عن قصد أو غير قصد ويقابله مخطر العقوبة، والثاني يدل كذلك على عدم الكفاءة ومرتبطة بجهل المؤسسة لإجراء جبائي ذات أفضلية للمؤسسة وعدم استغلاله ينجر عنه أرباح ضائعة ويقابله مخطر ضياع أفضلية، وحتى تتمكن المؤسسة من تفادي هذه المخاطر الجبائية يمكنها الاعتماد على المراجعة الجبائية حيث يمكن تفادي مخطر العقوبة من خلال التحقق من الانتظام الجبائي أما بالنسبة لمخطر ضياع أفضلية فيتم تفاديه من خلال التحقق من الفعالية الجبائية.

من خلال سرد أهداف التسيير الجبائي الأربعة يتضح لنا جلياً بأنها تنصب جميعاً في قالب تفادي التكاليف الجبائية الإضافية ومحاولة تحقيق الأمثلة الجبائية أي تدنية التكاليف الجبائية إلى أقصى حد ممكن مع توجيه إستراتيجية المؤسسة إلى الاستفادة من كل الامتيازات الجبائية التي يمنحها القانون، أما المخاطر الجبائية فكلما زادت ازدادت التكاليف الجبائية التي تتحملها المؤسسة، وبما أن المراجعة الجبائية تهدف إلى تحسين التسيير الجبائي والحد من المخاطر الجبائية فهي بالتالي تسعى إلى تدنية التكاليف الجبائية.¹²

2.3.2 دور الرقابة الجبائية في البيئة الاقتصادية

إن إجراء الرقابة الجبائية يعود إلى سببين رئيسيين الأول هو النظام التصريحي بالأوعية الضريبية أي من طرف المكلف بالضريبة من تلقاء نفسه عن طريق تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخيله للإدارة الضريبية والتي تكون أساساً لتحديد الوعاء الضريبي ويفترض أنها صحيحة ما لم يثبت العكس، وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية للتحقق من صحة التصريحات و مطابقتها للوضعية الحقيقية والسبب الثاني هو محاربة وقمع التصرفات التدلّيسية التي يقوم بها بعض المكلفين كالتهرب الضريبي الذي يسعى من خلاله بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب من دفعها عن طريق التحايل بكل الطرق الممكنة، بالإضافة إلى تقاوم هذه الظاهرة وتوسع نطاقها وكذا صعوبة قياسها، لذلك دعت الضرورة إلى وجود آلية رقابية تهدف إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي.

إلى جانب السببين الرئيسيين لاستحداث الرقابة الجبائية فإن هذه الأخيرة تسعى إلى تحقيق عدة أهداف

وهي:

-**الهدف القانوني:** يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة، لذا حرصاً على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أي إنحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

- **الهدف الإداري:** تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها، كالتى تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة فعالية الأداء، عن طريق التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها، كما تسمح بإعداد الإحصائيات.

- **الهدف المالي والاقتصادي:** حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العمومي، مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.

- **الهدف الاجتماعي:** حيث تسمح بمحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها كالسرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمّل واجباته اتجاه المجتمع وكذا تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

من خلال الأسباب والأهداف التي تم ذكرها نجد أن الرقابة الجبائية تهدف بشكل أساسي إلى تحسين التحصيل الجبائي عن طريق التحقق من صحة التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة وأن ما تم دفعه من ضريبة هي المستحقة فعلا لضمان حقوق الخزينة العمومية وكذا محاربة التهرب والغش الضريبيين المستعملان للتخلص من دفع الضرائب، أما التحصيل الجبائي فقد تم تعريفه من طرف **Pièrre Beltrame** على أنه مجموعة من الإجراءات الإدارية والتقنية التي يتم بواسطتها تحويل قيمة الضريبة من ملكية المكلف بدفعها إلى الخزينة العمومية ، ومن طرف **علي زغدود** على أنه مجموعة من العمليات التي تقوم بها الإدارة الضريبية في سبيل وضع القوانين والأنظمة الضريبية موضع التنفيذ وبالتالي إيصال حاصلات الضرائب إلى خزينة الدولة ، بالإضافة إلى عمل الرقابة الجبائية على تحسين التحصيل الجبائي إلا أن عملية الرقابة الجبائية الفعالة تؤثر على المكلفين بالضريبة إما من خلال الردع بسبب فرض العقوبات على المكلفين المخالفين وكذلك من خلال تصحيح المفاهيم الخاطئة بالقوانين الجبائية لدى المكلفين وبالتالي تقوم التسيير الجبائي الخاص بهم وهذا يساعدهم على الامتثال الضريبي « tax compliance » الذي يتمثل في درجة امتثال المكلفين للقوانين الجبائية السارية المفعول كالتصريح بالمداخيل، وإيداع التصريحات وتسديد الضرائب المستحقة في الآجال، وتأثير الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة يأخذ خمسة أشكال وهي:¹³

- **التصحيح:** من خلال إجراء تعديلات حالات عدم الالتزام.
- **الردع:** بالتأثير على سلوك دافعي الضرائب الخاضعين للرقابة الجبائية أو مجموعة من دافعي الضرائب للالتزام مستقبلا.
- **تشجيع الالتزام الطوعي بالقوانين:** وهذا من خلال تذكير المكلفين دائما بعواقب ومخاطر عدم الالتزام والثقة التي تولد بالمجتمع بكشف الانتهاكات والعثرات على القانون الضريبي والعقوبات المناسبة لها.
- **توعية دافعي الضرائب:** من خلال توضيح تطبيق القانون لدافعي الضرائب وتحديد التحسينات المطلوبة كحفظ الدفاتر وتحسين الامتثال من قبل المكلفين مستقبلا.
- **الوقاية:** وهذا من خلال إقناع المجتمع ككل بالالتزام.

3 الدراسة التطبيقية

ما يميز دراستنا التطبيقية في إطار تقييم فعالية المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية هو اعتمادها على دراسة ميدانية من وجهة نظر المؤسسات الاقتصادية بولاية ورقلة بالنسبة لتقييم فعالية المراجعة الجبائية و من وجهة نظر إدارة الضرائب في نفس الولاية لتقييم فعالية الرقابة الجبائية، لذا قمنا بإعداد استبيان خاص بكل مجتمع وتم التحليل باستعمال البرنامج الإحصائي SPSS.

1.3 مجتمع الدراسة وأداة جمع البيانات

كما سلف الذكر فإن دراستنا تحتوي على مجتمعين للدراسة الأول عبارة عن مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية ورقلة في القطاعات التالية: إنتاج، خدمات وتجاري، حيث قدمنا لكل مؤسسة استمارة استبيان واحدة وتتم الإجابة إما من طرف المسير أو نائب المسير. أما المجتمع الثاني فهو عبارة عن موظفي إدارة الضرائب المكلفين بعملية الرقابة الجبائية وهذا بمختلف المفتشيات والمديرية الولائية للضرائب بورقلة.

بالنسبة للمجتمع الأول ألا وهو المؤسسات الاقتصادية بلغت عينة الدراسة ثلاثون "30" مؤسسة تنشط في مختلف القطاعات وهذا نظرا لصعوبة الولوج إلى المؤسسات وتحفظها في تقديم معلومات تخص التسيير الخاص بها وخاصة في الجانب الجبائي وتماطلها في إرجاع الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع 40 استمارة لكن استرجعنا 30 فقط كما تمت العملية باستعمال معارف شخصية، أما فيما يخص المجتمع الثاني أي موظفي الإدارة الضريبية المكلفين بعملية الرقابة الجبائية فقد بلغت العينة ثلاثون "30" موظف وهذا على مستوى مفتشيات الضرائب بحاسي مسعود، سيدي خويلد وبني ثور، وكذا المديرية الولائية للضرائب بورقلة، حيث قمنا بتوزيع 35 استمارة وبعد استعادة 30 منها قمنا بتفريغ البيانات والتحليل نظرا لضيق الوقت، تم استخدام أسلوب الاستبيان « questionnaire » لجمع البيانات اللازمة وتم تفريغ البيانات وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي « statistical pakage for social sience SPSS » أي المجموعة الإحصائية للعلوم الاجتماعية حيث تم استخدام SPSS version 22 في الدراسة، وهذا بهدف قياس وتحليل الاختبارات الإحصائية لآراء ومقترحات فئات العينة بالإجابة على محاور الاستبيانين، وكذلك الخصائص والصفات الشخصية لأفراد عينة الدراسة وهذا للوصول لنتائج واقعية بأكبر قدر من الموثوقية.

2.3 هيكل الاستبيان: بالنسبة لاستبيان المراجعة الجبائية فقد تم إعداده بشكل يسمح لنا بالحصول على معطيات تظهر واقع التسيير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر وموقفها بالنسبة للمراجعة الجبائية، وقمنا بتقسيم الاستمارة إلى محورين الأول يتمثل في واقع التسيير الجبائي في المؤسسة ويتضمن 4 أسئلة رئيسية و 9 أسئلة فرعية، والمحور الثاني يتمثل في أثر المراجعة الجبائية على التكاليف الجبائية ويتضمن 6 أسئلة رئيسية و 14 سؤال فرعي، حيث أن متغيرات الدراسة عبارة عن أسئلة مغلقة تحمل الإجابة بنعم أو لا، وعدد الأسئلة هو 10 أسئلة رئيسية وكل واحدة تتفرع إلى أسئلة فرعية، ولقياس الأجوبة هناك درجتين 1 للإجابة بنعم و 2 للإجابة ب لا، بالنسبة لاستبيان الرقابة الجبائية قمنا بتصميمه بشكل يتلائم مع الأهداف المرجوة من الدراسة وتحتوي الاستمارة على محورين الأول يتمثل في الرقابة الجبائية والتسيير الجبائي للمكلفين للتعرف على التأثير الذي يمكن أن تحدثه عملية الرقابة الجبائية على التسيير الجبائي للمكلفين ويتضمن هذا المحور 12 عبارة، والمحور الثاني يتمثل في الرقابة

الجبائية ودورها في التحصيل الجبائي للتمكن من معرفة مدى مساهمة عملية الرقابة الجبائية في التحصيل الجبائي ويتضمن المحور 10 عبارات، حيث كانت الإجابات وفق مقياس ليكارت الثلاثي الأبعاد (موافق، محايد، لا أوافق) حيث يمثل القياس من 1 إلى 3 نقطة للقياس، تمثل أعلى مستوى للاتجاهات الإيجابية 3 درجات، ثم درجتين ودرجة.

3.3 النتائج ومناقشتها: من خلال هذه النقطة سنقوم باستعراض استجابات أفراد العينتين المتحصل عليها وتحليلها ثم نقوم بعرض النتائج واختبار الفرضيات.

1.3.3 تحليل استجابات أفراد عينة المؤسسات الاقتصادية

• استجابات أفراد الدراسة حول واقع التسيير الجبائي في المؤسسة

قمنا بإدراج هذا المحور في الاستبيان من أجل التعرف على حالة التسيير الجبائي في المؤسسة ويتضمن 4 أسئلة رئيسية و 9 أسئلة فرعية، وطلب من أفراد العينة الإجابة عنها لغاية إظهار ضرورة التسيير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية والفرق بين المؤسسات التي تسيير جبايتها بنفسها مع تلك التي توكل هذه المهمة لمكتب خارجي، يتضح من الجدول رقم 1 المرفق في الملاحق أن المتوسط الحسابي المرجح العام لفقرات المحور الأول والذي يخص واقع التسيير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية قدر ب 1.683 وانحراف معياري 0.231 ما يدل على عدم وجود تباين كبير في آراء أفراد عينة الدراسة، حيث تم حساب المتوسطات والانحراف المعياري لكل سؤال على حدا وهذا لتحديد درجة التأثير والتي قدرت في مجموعها على مقياس "لا" ونبينه تفصيلا على النحو التالي:- اتجهت أغلب إجابات الأفراد فيما يخص السؤال الأول "هل لديكم قسم تنظيمي مكلف بالتسيير الجبائي؟" إلى نعم وهذا بنسبة 70% مما يؤكد أن حل المؤسسات لديها قسم تنظيمي مكلف بالتسيير الجبائي ما يدل على اهتمامها بالجانب الجبائي باعتباره عنصر مهم داخل المؤسسة، وبالرجوع إلى مدى استقلالية هذا القسم عن مصلحة المالية والمحاسبة اتجهت أغلبية آراء أفراد الدراسة إلى الرفض أي الإجابة ب "لا" ما يدل على عدم الحرص على استقلالية هذا القسم ما يبين تبعيته لمصلحة المالية والمحاسبة نظرا للعلاقة المتكاملة بين الأدوار للمحاسبة والجباية في المؤسسات وأهمية التنسيق فيما بينهما، وهذا ما تم إثباته وتأكيدده أيضا من خلال اتجاه أغلبية المستجوبين إلى الإجابة بنعم على سؤال "هل المكلف بالقسم على دراية بكل الالتزامات الجبائية للمؤسسة؟" فكانت نسبة التأكيد بنعم 66.7% وعليه فمصلحة المالية والمحاسبة من ضمن واجباته امتلاك دليل الإجراءات الجبائية و رزنامة التصريجات الجبائية بالإضافة إلى ضرورة مواكبة كل مستجد في البيئة الجبائية والضريبية لتفادي أي تكاليف إضافية يمكن تحميلها للمؤسسة جراء السهو أو الإغفال أو التأخر في تقديم التصريجات الجبائية في الأجال القانوني إذ أن كل تأخر تترتب عليه غرامات.

- أما بالنسب للسؤال الثاني "هل المؤسسة تعاني نقص في الانتظام الضريبي؟" فأغلب آراء أفراد الدراسة نفت ذلك أي أن ما نسبة 70% أكدت أن المؤسسة لا تعاني نقص في الانتظام الضريبي وما يقابله 30% أجابت بنعم أي تعاني من نقص في الانتظام الضريبي حيث تم إرجاع سبب ذلك إلى عدم كفاءة المكلفين بقسم الجباية بنسبة 6.7% وإلى عدم الاطلاع على المستجدات القانونية الضريبية بنسبة 10% وإلى توكيل الوظيفة الجبائية إلى مكتب مستقل عن المؤسسة بنسبة 16.7%، وعليه أكدت إجابات السؤال الثاني إجابات السؤال الأول إذ

أن المكلفين بقسم الجباية على دراية بكل الالتزامات الجبائية للمؤسسة وهذا ما أدى إلى وجود انتظام ضريبي في أغلبية المؤسسات المكونة لعينة الدراسة.

- بالنسبة إلى السؤال الثالث " هل تتعاملون مع مكاتب جبائية خارجية؟" فقد رجحت أغلب الإجابات إلى تأكيد التعامل مع مكاتب جبائية خارجية حيث كانت الإجابات ب "نعم" مثلت 70% كما أنهم أكدوا أن المكتب الخارجي يقوم بكل الأعمال الجبائية لما نسبته 53.3% ويمكن اعتبار عدم استقلالية القسم المكلف بالجباية عن مصلحة المحاسبة والمالية سببا للتعامل مع المكاتب الجبائية الخارجية إذ تكون أكثر كفاءة من الجانب الجبائي مقارنة مع مستخدمي مصلحة المالية والمحاسبة، - أما فيما يخص السؤال الرابع فقد اتجهت آراء أفراد العينة المدروسة إلى نفي خضوعها للرقابة الجبائية حيث كان ذلك بنسبة 53.3% لكن المؤسسات التي تم برمجتها للرقابة الجبائية أي ما يعادل نسبة 45.7% فقد أدت 85.71% من تلك العمليات إلى تسويات جبائية، ويرجح أن تعود إلى المؤسسات التي لا تملك قسم تنظيمي مكلف بالجباية.

• استجابات أفراد الدراسة حول المراجعة الجبائية والتكاليف الجبائية

لقد تم إدراج هذا المحور من أجل معرفة موقف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر إزاء المراجعة الجبائية، ويتضمن 6 أسئلة رئيسية و 14 سؤال فرعي، وطلب من أفراد العينة الإجابة عليها لمعرفة مدى تطبيق المراجعة الجبائية وأثرها على التكاليف الجبائية من عدة جوانب، وتحسينها للتسيير الجبائي والوضعية المالية للمؤسسات. ابتداء من السؤال الثاني فإن التكرارات والنسب سيتم حسابها على الأفراد الذين قاموا بعملية المراجعة الجبائية لتحديد التأثير الحقيقي لعملية المراجعة على التسيير الجبائي والتكاليف الجبائية للمؤسسة لأن الأفراد الذين لم يقوموا بعملية المراجعة الجبائية ستكون إجاباتهم ب "لا".

من خلال الجدول رقم 2 المرفق في الملاحق يمكن استخلاص ما يلي:

- بالنسب للسؤال الأول "هل سبق وأن قمتم بمراجعة جبائية؟" كانت أغلبية الإجابات بنعم أي ما يعادل 76.7% من أفراد الدراسة سبق وأن قاموا بمراجعة جبائية وهذا يدل على الاهتمام الذي توليه المؤسسات الاقتصادية للجانب الجبائي وكانت نسبة الأفراد الذين لم يقوموا بمراجعة جبائية 23.3%، أما من حيث طبيعة المراجعة الجبائية التي قاموا بها فكانت المراجعة داخلية بنسبة 73.91% والمراجعة الخارجية بنسبة 34.78% حيث نجد توجه المؤسسات الاقتصادية للمراجعة الداخلية للتحقق من صحة التصريحات التي قام بها المكتب الخارجي كما سبق الذكر في المحور الأول أن أغلب أفراد الدراسة يتعامل مع مكاتب خارجية، أما من حيث الحدود الزمنية فكانت عملية المراجعة دورية لأفراد الدراسة بنسبة 43.48% أما الأفراد الذين يقومون بالمراجعة الجبائية عند الحاجة فتمثلوا في نسبة 65.22%.

- بالنسبة للسؤال الثاني من المحور الثاني " هل أنتم راضون على نتائج المراجعة الجبائية؟" فإن أغلبية أفراد الدراسة الذين قاموا بعملية المراجعة الجبائية راضون على النتائج المتوصل إليها وهذا بنسبة 86.96% مما يدل على الدور الهام الذي تلعبه عملية المراجعة الجبائية نظرا للأخطاء التي يتم اكتشافها و الاختلالات التي يتم استدراكها، حيث توصلت عملية المراجعة حسب أفراد الدراسة إلى إختلالات إجرائية بنسبة 56.52% أما الاختلالات المحاسبية

فكانت بنسبة 34.78% وكلا الاختلاطين يؤدي إلى أخطاء في تأدية الالتزامات الجبائية وهذا سيكلف المؤسسة غرامات وعقوبات.

- بالنسبة للسؤال الثالث من المحور الثاني " هل ساهمت عملية المراجعة في تحديد أخطاء في التصريحات تم استدراكها؟" فكانت إجابات أفراد الدراسة بـ "نعم" بنسبة 60.87% لذا عملية المراجعة الجبائية ضرورية حيث الأخطاء في التصريحات يكلف المؤسسة تكاليف إضافية كانت ستتجنبها بالمراجعة الجبائية، وكانت نسبة الأخطاء المكتشفة في تصريحات تم إيداعها يمثل 56.52% أما التصريحات التي في طور الإعداد فكانت نسبتها 20.09% مما يدل على أن عملية المراجعة الجبائية تتم غالبا في نهاية السنة بعد إيداع مختلف التصريحات للتحقق من عدم ارتكاب أخطاء والقيام بعملية المقاربة بين التصريحات الشهرية والتصريحات السنوية.

- فيما يخص السؤال الرابع الخاص بالمحور الثاني " هل ساهمت المراجعة الجبائية في تعديل الإجراءات الجبائية في المؤسسة؟" فقد كانت نسبة مساهمة عملية المراجعة في تعديل الإجراءات الجبائية الخاصة بأفراد الدراسة تقدر بـ 78.26% أما التعديل الذي طرأ على الإجراءات الجبائية فساهم بنسبة 30.44% إلى تخفيض التكاليف الجبائية وبنسبة 60.87% إلى تحسين التسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية.

- بالنسبة للسؤال الخامس من المحور الثاني " هل ساهمت عملية المراجعة الجبائية في تحديد خيارات جبائية متاحة لم تكن المؤسسة تستغلها؟" حسب أفراد الدراسة فإن عملية المراجعة الجبائية تساعد على تحديد خيارات جبائية وكان ذلك بنسبة 73.91% وتأثير اتخاذ تلك الخيارات على المؤسسة الاقتصادية فكان بالتساوي بنسبة 52.17% سواء لتدنية التكاليف الجبائية أو تحسين التسيير الجبائي للمؤسسة، وعلى الأرجح تتجه المؤسسات إلى الخيارات التي تقلص من التكاليف الجبائية.

- أما بالنسبة للسؤال السادس من المحور الذي يعتبر صلب الدراسة وهو " هل ساهمت عملية المراجعة الجبائية في تحقيق وفورات جبائية؟" فكانت آراء أفراد الدراسة متفقة على أن عملية المراجعة الجبائية تساهم في تدنية التكاليف الجبائية وتحقيق وفورات جبائية وهذا بنسبة 91.30% من الأفراد الذين قاموا بعملية المراجعة الجبائية، أما بخصوص نوعية تلك الوفورات الجبائية فكانت أغلبية الإجابات اتجهت إلى أن عملية المراجعة تحقق وفورات جبائية من خلال تفادي العقوبات والغرامات مستقبلا وهذا بنسبة 82.61% والتي تكون بسبب الإختلالات الإجرائية المعتمدة، أما تحقيق وفورات من خلال تقليص الضرائب المفروضة فكانت بنسبة 39.13%.

• النتائج المستخلصة من الدراسة

من خلال الدراسة التي قمنا بها وبعد تحليل النتائج المتحصل عليها من الاستبيان باستخدام برنامج SPSS نستخلص ما يلي:

- اهتمام أغلب المؤسسات الاقتصادية التي تم اتخاذها كعينة للدراسة بالتسيير الجبائي وهذا من خلال تخصيص قسم مكلف بالجباية؛

- توفر المؤسسات على قسم مكلف بالجباية ساهم في انتظامها ضريبيا لذا فإن التسيير الجبائي للمؤسسة وظيفة ضرورية لا يمكن الاستغناء عنها نظرا لتواجد الجباية في كل القرارات التي تتخذها المؤسسة؛

- اعتماد المؤسسات الاقتصادية على المراجعة الجبائية بنوعها الداخلية والخارجية لمحاولة استدراك النقائص الموجودة في تسييرها الجبائي وتصحيح الاختلالات الموجودة؛
- رضا أغلبية المؤسسات أفراد الدراسة على نتائج عملية المراجعة الجبائية التي ساهمت في تحديد اختلالات إجرائية ومحاسبية؛
- مساهمة المراجعة الجبائية على تدنية التكاليف الجبائية وتحسين التسيير الجبائي من خلال تحديد أخطاء في التصريجات الجبائية، تحديد خيارات جبائية ، تعديل الإجراءات الجبائية في المؤسسة و كذا تحقيق وفرات جبائية خاصة عن طريق تفادي العقوبات والغرامات.

4.3 النتائج واختبار الفرضيات

سنقوم باختبار الفرضيات من خلال ما تم سرده في الجانب النظري و النتائج المتوصل إليها في الجانب التطبيقي كالآتي:

أ/ بالنسبة للفرضية الأولى: والمتمثلة في: " المراجعة الجبائية مهمة لتحسين التسيير الجبائي في المؤسسة" فقد تم إثباتها في الجانب النظري والتطبيقي حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

- رضا أغلب أفراد الدراسة على عملية المراجعة الجبائية نظرا لمساهمتها في تحديد إختلالات محاسبية وإجرائية؛
 - المراجعة الجبائية تساهم في تحديد خيارات جبائية؛
 - المراجعة الجبائية تساهم في تعديل الإجراءات الجبائية في المؤسسة.
- ب/ بالنسبة للفرضية الثانية: والمتمثلة في: " يمكن أن تستفيد المؤسسات من عملية الرقابة الجبائية لتحسين انتظامها الجبائي" فقد تم إثباتها في الجانب النظري والتطبيقي حيث توصلنا إلى النتائج التالية:
- يمكن للمكلفين بالضريبة استغلال الرقابة الجبائية لفهم نقاط التشريع الجبائي؛
 - الرقابة الجبائية تهدف لتطوير آلية بما يحقق الفعالية في الرقابة (ضمان حقوق الخزينة العمومية وتحسين أداء المكلفين جبائيا)؛
 - من مهام الرقابة الجبائية التوعية، التحسيس وردع المكلفين المخالفين.

ت/ بالنسبة للفرضية الثالثة: والمتمثلة في: " المراجعة الجبائية تساهم في تدنية التكاليف الجبائية" فقد تم إثباتها في الجانب النظري والتطبيقي حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

- المراجعة الجبائية تساهم في تحديد أخطاء في التصريجات وبالتالي إيداع تصريجات تكميلية لتدارك الخطأ وتفادي العقوبات عند اكتشافها من طرف إدارة الضرائب؛
- المراجعة الجبائية تساهم في تحسين التسيير الجبائي الذي يهدف إلى تفادي التكاليف الجبائية الإضافية؛
- تساهم المراجعة الجبائية في تحقيق وفرات جبائية من خلال تفادي العقوبات والغرامات.

ث/ بالنسبة للفرضية الرابعة: والمتمثلة في: " الرقابة الجبائية تساهم في عملية التحصيل الجبائي" والتي تم إثباتها في الجانب النظري والتطبيقي حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

- الرقابة الجبائية تهدف إلى تحسين التحصيل الجبائي من خلال محاربة التهرب الضريبي؛
- للإدارة الجبائية كل الصلاحيات اللازمة لتحديد الضريبة الصحيحة خلال عملية الرقابة الجبائية وبالتالي تحسين التحصيل الجبائي؛
- الرقابة الجبائية تمكن من التنبيه إلى ثغرات القانون الجبائي مما يسمح بتعديله للحد من ظاهرة التهرب الضريبي وبالتالي زيادة التحصيل الجبائي.

ج/ بالنسبة للفرضية الخامسة: والمتمثلة في: " للمراجعة الجبائية والرقابة الجبائية علاقة من حيث الأهداف " حيث تعتبر هذه الفرضية محققة نظرا لإثبات الفرضية الأولى والثانية ويتمثل الهدف المشترك في تحسين التسيير الجبائي للمكلفين بالضريبة، فبالنسبة للمراجعة الجبائية يعتبر هدف رئيسي أما بالنسبة للرقابة الجبائية تأثير وليس غاية.

4. خاتمة: نظرا لأهمية الضريبة في البيئة الاقتصادية الحديثة حيث تعتبر بالنسبة للدولة وسيلة لمعالجة الأزمات الاقتصادية وكذا أهم مصدر عوائد لتمويل ميزانيتها مما يسمح بمواجهة مختلف النفقات المتعلقة بكل السياسات المترتبة عليها، وبالنسبة للمؤسسات الاقتصادية فلا تستطيع ممارسة نشاطها دون التعرض للضريبة كما نجد الضريبة في مختلف القرارات التي تتخذها المؤسسة ولهذا توجب عليها التعامل مع الجباية بكل احترازية لاحتوائها، ولتتمكن الدولة من تحقيق غايتها من الضرائب توجب عليها تسليط رقابة جبائية على المكلفين بالضريبة لضمان تحصيل جبائي يمكنها من تنفيذ مختلف برامجها التنموية وكذا اكتشاف الثغرات الموجودة في القانون الجبائي التي يمكن أن يستغلها المكلفون بالضريبة لتفادي دفعها، أما بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية فنظرا للمخاطر المحيطة بالجباية والتكاليف المترتبة عن الوقوع فيها والتي ستؤثر سلبا على ازدهارها، لذا يتوجب عليها القيام بمراجعة جبائية دورية من اجل تحسين تسييرها الجبائي والتنبيه بتلك المخاطر وتصحيح الإجراءات المتبعة في المؤسسة، كما تسمح المراجعة الجبائية بتحديد خيارات وامتيازات جبائية من شأنها تخفيض التكاليف الجبائية، لكن لا يجب أن تتعدى المراجعة الجبائية ذلك لأنه في حالة العكس أي البحث عن ثغرات القانون لاستغلالها بطريقة احتيالية سيؤثر ذلك سلبا على البيئة الاقتصادية ككلها.

5. قائمة المراجع

- ¹BENADDA FATHY **Audit fiscal aspect théorique et pratique.** Mémoire de 3^{ème} cycle spécialisé en finance publique. IEDF. (2004).
- ². حميداتو صالح دور المراجعة في تدنية المخاطر الجبائية . رسالة ماجستير في العلوم التجارية. جامعة ورقلة. (2012).
- ³Ben Azouz Lotfi . **l'audit fiscal pour une sérénité fiscale assurée face aux risques fiscaux de la PME Marocaine .** revue d'étude en management et finance d'organisation. (2016)
- ⁴. نوى نجاة(2004). فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003 " مذكرة ماجستير جامعة الجزائر.
- ⁵.Haroune noureddine **Optimisation de l'Action de l'administration fiscale en matière de lutte contre la fraude fiscale.** Mémoire de 3^{ème} cycle professionnel spécialisé en finance publique. IEDF. (2004).

6. قحמוש سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية. رسالة ماجستير في العلوم التجارية. جامعة ورقلة (2012). . ص 16.

7. J.F COSTA& A.MIKOL, vingt ans d'audit, de la récusions des comptes aux activités, 1999, p 107.

8. J.F COSTA& A.MIKOL, vingt ans d'audit, de la récusions des comptes aux activités, 1999, p 107.

9. حميداتو صالح، مرجع سابق. ص 41

10. Haroune Noureddine. OP .page 24

11. Jean Luc Rossignol **Fiscalité et responsabilité globale de l'entreprise**. Revue Management & Avenir 2010/3 (n°33) page 4-5

12. Maurice Cozian. **Les grands principes de la fiscalité des entreprises**. Litec droit.2 édition. Paris. 1986 .poste face de l'ouvrage.

13. سمية قحמוש دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية. مجلة البحوث الاقتصادية والمالية. العدد السادس، (2016). ص ص 300-301.

6. الملاحق

جدول رقم 1: المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمحور الأول

عبارات المحور الأول	المقياس	نعم	لا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
هل لديكم قسم تنظيمي مكلف بالتسيير الجبائي ؟	التكرار	21	09	1.300	.4661
	النسبة	% 70	% 30		
هل هذا القسم مستقل عن مصلحة المالية والمحاسبة ؟	التكرار	5	25	1.833	.3790
	النسبة	16.7 %	83.3 %		
هل المكلف بهذا القسم على دراية بكل الالتزامات الجبائية للمؤسسة ؟	التكرار	20	10	1.333	.4795
	النسبة	66.7 %	33.3 %		
هل المؤسسة تعاني نقص في الانتظام الضريبي ؟	التكرار	9	21	1.700	.4661
	النسبة	% 30	% 70		
هذا راجع إلى عدم كفاءة المستخدمين في قسم الضريبة	التكرار	2	28	1.933	.2537
	النسبة	% 6.7	93.3 %		
هذا راجع إلى عدم الاطلاع على مستجدات القوانين الجبائية	التكرار	3	27	1.900	.3051
	النسبة	% 10	% 90		
هذا راجع إلى توكيل الوظيفة الجبائية لمكتب مستقل عن المؤسسة	التكرار	5	25	1.833	.3790
	النسبة	16.7 %	83.3 %		
هل تتعاملون مع مكاتب جبائية خارجية ؟	التكرار	21	9	1.300	.4661

		30%	70%	النسبة	
.5074	1.467	14	16	التكرار	هل المكتب يقوم بكل الأعمال الجبائية ؟
		46.7%	53.3%	النسبة	
.4068	1.800	24	6	التكرار	هل يقدم المكتب استشارات جبائية فقط ؟
		80%	20%	النسبة	
.5074	1.533	16	14	التكرار	هل تم برمجتكم للرقابة الجبائية ؟
		53.3%	46.7%	النسبة	
.4983	1.600	18	12	التكرار	هل أدت عملية الرقابة الجبائية إلى تسويات؟
		60%	40%	النسبة	
.4302	1.767	23	7	التكرار	هل كلفت التسويات تكاليف جبائية إضافية ؟
		76.7%	23.3%	النسبة	
0.231	1.638	249	141	التكرار	المتوسط العام
		63.8%	36.15%	النسبة	

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات SPSS

جدول رقم 2: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني من الدراسة

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	لا	نعم	المقياس	عبارات المحور الأول
.4302	1.233	7	23	التكرار	هل سبق وأن قمتم بمراجعة جبائية ؟
		23.3%	76.7%	النسبة	
.5040	1.433	6	17	التكرار	هل كانت داخلية؟
		26.09%	73.91%	النسبة	
.4498	1.733	15	8	التكرار	هل كانت خارجية؟
		65.22%	34.78%	النسبة	
.4795	1.667	13	10	التكرار	هل كانت دورية؟
		66.52%	43.48%	النسبة	
.5085	1.500	8	15	التكرار	هل كانت عند الحاجة؟
		34.78%	65.22%	النسبة	
.4795	1.333	3	20	التكرار	هل أنتم راضون على نتائج المراجعة الجبائية ؟
		13.04%	86.96%	النسبة	
.5040	1.567	10	13	التكرار	هل توصلت العملية إلى إختلالات إجرائية؟
		43.48%	56.52%	النسبة	
.4498	1.733	15	8	التكرار	هل توصلت العملية إلى إختلالات محاسبية؟
		65.22%	34.78%	النسبة	

تقييم فعالية المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية في البيئة الجزائرية -دراسة ميدانية-

.5074	1.53	9	14	التكرار	هل ساهمت عملية المراجعة في تحديد أخطاء في التصريحات تم استدراكها؟
		%39.13	%60.87	النسبة	
.4795	1.667	13	10	التكرار	هل الأخطاء تخص تصريحات تم إيداعها؟
		%43.48	%56.52	النسبة	
.4068	1.800	17	6	التكرار	هل الأخطاء تخص تصريحات في طور الإعداد؟
		%79.91	%20.09	النسبة	
.4983	1.400	5	18	التكرار	هل ساهمت المراجعة الجبائية في تعديل الإجراءات الجبائية في المؤسسة؟
		%21.74	%78.26	النسبة	
.4302	1.767	16	7	التكرار	هل تعديل الإجراءات أدى إلى تدنية التكاليف الجبائية؟
		%69.56	%30.44	النسبة	
.5074	1.533	9	14	التكرار	هل تعديل الإجراءات أدى إلى تحسين التسيير الجبائي؟
		%39.13	%60.87	النسبة	
.5040	1.433	6	17	التكرار	هل ساهمت عملية المراجعة الجبائية في تحديد خيارات جبائية متاحة لم تكن المؤسسة تستغلها؟
		%26.09	%73.91	النسبة	
.4983	1.600	11	12	التكرار	هل استغلال تلك الخيارات يقلص من التكاليف الجبائية؟
		%47.83	%52.17	النسبة	
.4983	1.600	11	12	التكرار	هل استغلال تلك الخيارات يحسن وضعية الخزينة؟
		%47.83	%52.17	النسبة	
.4661	1.300	2	21	التكرار	هل ساهمت عملية المراجعة الجبائية في تحقيق وفرة جبائية؟
		%8.70	%91.30	النسبة	
.4901	1.367	4	19	التكرار	هل ساهمت في تفادي العقوبات والغرامات مستقبلا؟
		%17.39	%82.61	النسبة	
.4661	1.700	14	9	التكرار	هل ساهمت في تقليص قيمة الضرائب المفروضة؟
		%60.87	%39.13	النسبة	

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات SPSS

جدول رقم 3: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول

الرتبة	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط	عبارات المحور الأول
2	موافق	.3651	2.93 3	برنامج الرقابة الجبائية يعمل على تحسين التسيير الجبائي للمكلفين من خلال الزيادة في تحسين الانتظام الضريبي
1	موافق	.0000	3.00 0	يمكن لبرنامج الرقابة الجبائية أن يوضح نقاط التشريع الجبائي والتي تسبب مشاكل كبيرة للمكلفين وبالتالي تحسين انتظامهم الضريبي
8	موافق	.6261	2.56 7	يمكن أن يعمل برنامج الرقابة الجبائية على توعية المكلفين بالضريبة كي تكون تصريحاتهم ذات مصداقية وخالية من الأخطاء

3	موافق	.5307	2.83 3	يمكن أن يكون من بين أهداف الرقابة الجبائية تطوير آلية الرقابة بما يحقق الفعالية في الرقابة (ضمان حقوق الخزينة العمومية و تحسين أداء المكلفين جبائيا)
5	موافق	.6513	2.70 0	تمكن استقلالية المراقب الجبائي وموضوعيته وعدم تحيزه من القيام بمهامه وفقا لمتطلبات معايير الجودة مما ينعكس على التسيير الجبائي للمكلفين بالضريبة
4	موافق	.4611	2.83 3	كفاءة ومهارة المراقبين الجبائين تؤثر ايجابيا على المكلفين بالضريبة لتحسين مستوى انتظامهم الضريبي
10	محايد	.6915	2.26 7	هناك تفاعل ايجابي بين المراقبين الجبائين والمكلفين بالضريبة مما ينعكس ايجابيا على مستوى التسيير الجبائي
12	محايد	.8449	1.900	المكلفون بالضريبة لا يرتكبون نفس الأخطاء التي تم اكتشافها من خلال الرقابة الجبائية
9	محايد	.8442	2.33 3	هناك علاقة طردية بين جودة الرقابة الجبائية والالتزام الضريبي الطوعي للمكلفين وبالتالي تفادي العقوبات والغرامات
6	موافق	.6149	2.633	الخوف من التعرض للرقابة الجبائية من طرف الإدارة الضريبية يؤدي إلى زيادة الالتزام والانتظام الضريبي لدى المكلفين بالضريبة
11	محايد	.8899	2.03 3	العقوبات والغرامات المطبقة بعد القيام بالرقابة الجبائية كافية لردع المكلفين بالضريبة وبالتالي عدم الوقوع في نفس الأخطاء والانحرافات
7	موافق	.5632	2.600	جودة عمل الرقابة الجبائية تؤثر ايجابيا على التسيير الجبائي للمكلفين بالضريبة من خلال التوعية، التحسيس والردع
	موافق	.6534	2.552	المتوسط العام

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات SPSS

جدول رقم 4: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني

الرتبة	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط ط	عبارات المحور الأول
4	موافق	.6149	2.63 3	برنامج الرقابة الجبائية يوضع بعد تحديد المكلفين المشتبهين
10	غير موافق	.7701	1.60 0	الإدارة توفر كل الوسائل المادية والبشرية اللازمة للقيام بالرقابة الجبائية بفعالية
8	محايد	.7144	2.20 0	الرقابة الجبائية تساهم في نشر الوعي الضريبي والثقافة الضريبية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي وتحسين التحصيل الضريبي
9	محايد	.8503	2.03 3	التحصيلات الجبائية الناتجة من الرقابة الجبائية تفوق التكاليف المتحملة خلال عملية الرقابة الجبائية

تقييم فعالية المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية في البيئة الجزائرية -دراسة ميدانية-

7	موافق	.6747	2.40 0	وجود الرقابة الجبائية يدفع المكلفين بالضريبة إلى الالتزام الضريبي الطوعي وبالتالي ضمان مستوى من التحصيل الجبائي
6	موافق	.7303	2.467	هناك علاقة طردية بين التحصيل الجبائي وحجم برنامج الرقابة الجبائية
1	موافق	.3651	2.93 3	الرقابة الجبائية تهدف إلى تحسين التحصيل الجبائي (المحافظة على حقوق الخزينة) من خلال محاربة التهرب الضريبي
3	موافق	.4342	2.867	تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات مما يساعد الإدارة على إقتراح التصحيحات اللازمة للحد من التهرب الضريبي
5	موافق	.5713	2.53 3	هناك صلاحيات كافية للتحقيق في ملفات وسجلات المكلفين بالضريبة للوصول للمعلومات التي يجوزهم لتقدير الضريبة الصحيحة وتحسين التحصيل الضريبي
2	موافق	.3051	2.900	الأخطاء المكتشفة خلال عملية الرقابة الجبائية تناقش مع المكلف لتقديم تبريرات وكسب رضاه وبالتالي تسهيل عملية التحصيل
	موافق	0.5682	2.456	المتوسط العام

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS