

## تقييم فعالية التحقيق المصوب في المحاسبة في مكافحة التهرب الضريبي

دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل للفترة 2010-2018

ط . د لواج عبد الرحيم

المدرسة العليا للتجارة

rahimlouadj@yahoo.com

د . لواج منير

جامعة جيجل

louadj2000@yahoo.fr

### الملخص

إن أهم ميزة للنظام الضريبي الجزائري هي كونه نظام يقوم على أساس التصريح، يتمتع فيه المكلف بالضريبة بهامش حرية معتبر عند قيامه بتقدير الوعاء الخاضع للضريبة، لذا تعتبر عملية الرقابة الممارسة من طرف أعوان الإدارة الجبائية ضرورية من أجل التحقق من صدق التصريحات المودعة من طرف المكلفين والكشف عن عمليات التهرب والغش التي يقوم بها بعض المكلفين ذوي النية السيئة ومن تم حماية حقوق الخزينة العامة من الضياع، نهدف من خلال الورقة البحثية الى تقييم فعالية المصوب في المحاسبة في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب ولاية جيجل خلال الفترة الممتدة من سنة 2010 الى غاية سنة 2018.

**الكلمات المفتاحية:** الضريبة؛ المكلف بالضريبة؛ الإدارة الجبائية؛ التهرب الضريبي؛ التحقيق المصوب في المحاسبة.

### Résumé :

le système fiscal algérien se caractérise par son aspect essentiellement déclaratif. Dans le cadre de ce système les contribuables déterminent eux-mêmes leurs bases d'impositions et déclarent spontanément à l'administration fiscale à travers les différentes déclarations souscrites, ces dernières sont réputées être sincères et complètes, et pour les confirmer ou les infirmer, l'administration fiscale se réserve le droit de contrôler les bases et les éléments déclarés d'un façon qui permette de recouvrer les droits éludés de la part des contribuables de mauvaise foi, et aussi permet de sauvegardera les droits du trésor public, cette recherche à pour objectif d'évaluer l'efficacité des opérations dès la vérification ponctuelle de comptabilité dans la lutte contre la fraude fiscale au niveau de la direction des impôts de la wilaya de Jijel, au cours de la période (2010-2018).

**Mots clés:** impôt, le contribuable, l'administration fiscale, la fraude fiscale, la vérification ponctuelle de comptabilité.

## مقدمة

تأخذ الرقابة الجبائية المعتمدة في النظام الضريبي الجزائري عدة أشكال وعلى خلاف الرقابة العامة أو الشاملة التي تطبق داخل مكاتب الإدارة الجبائية تسمح الرقابة المعمقة لأعوان الإدارة الجبائية التنقل إلى مقرات نشاط المكلفين وإجراء عمليات الفحص والتدقيق للالتزام للدفاتر المحاسبية للتأكد من صدق التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، وتضم الرقابة الجبائية المعمقة المتعمدة في النظام الضريبي الجزائري ثلاثة أشكال رئيسية هي التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب في المحاسبة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف ولكل شكل رقابي خصائص تميزه عن الشكل الآخر، ويتم استعمال هذه الأشكال بصفة منفصلة، وحسب خصوصية الملف الجبائي الخاضع للتحقيق. ويعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة أحد أهم أشكال الرقابة الجبائية المعمقة المدرج حديثا بهدف الرفع من نجاعة عمليات الرقابة الجبائية وتحديثها بما يتماشى والتطورات الحاصلة في طرق التهرب الضريبي المستخدمة من طرف المكلفين بالضريبة.

وانطلاقا من الطرح السابق يمكن صياغة إشكالية هذه الورقة البحثية في السؤال الرئيسي التالي: ما مدى فعالية عمليات التحقيق المصوب في المحاسبة في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في مديرية الضرائب لولاية جيجل؟

❖ أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى:

- ✓ تحديد مفهوم التهرب الضريبي وإبراز مختلف آثاره السلبية على الصعيدين الاقتصادي والاجتماعي.
- ✓ التعرف على مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة وتبيان مضمونه.
- ✓ تقييم مدى فعالية التحقيق المصوب في المحاسبة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي على مستوى مديرية الضرائب لولاية جيجل.

❖ **أهمية الدراسة:** يستمد البحث أهميته كون التحقيق المصوب في المحاسبة يعتبر من بين أهم اشكال الرقابة الجبائية المستحدثة في النظام الجبائي الجزائري، والتي تمكن الإدارة الجبائية من استرجاع حقوق ضريبة هامة تدخل ضمن إيرادات الجباية العادية بما يسمح رفع نسبة مساهمة هذه الأخيرة في تغطية النفقات العامة.

❖ **منهج الدراسة:** إن المنهج المتبع لإنجاز هذه الدراسة هو المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، حيث يمكننا المنهج الوصفي من عرض مختلف المفاهيم النظرية المتعلقة بظاهرة التهرب الضريبي والرقابة الجبائية، أما المنهج التحليلي فيسمح لنا من تحليل مختلف المعلومات المجمعة، والمؤشرات المتعلقة بالدراسة التطبيقية على مستوى مديرية الضرائب لولاية جيجل، ومن ثم استخلاص جملة من النتائج والاقتراحات التي تخدم أغراض هذه الورقة البحثية.

وللإجابة على هاته الإشكالية ارتأينا تقسيم هذه الدراسة إلى المحاور التالية:

**المحور الأول: التهرب الضريبي المفهوم والآثار.**

**المحور الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة.**

**المحور الثالث: تقييم فعالية التحقيق المصوب في المحاسبة في مكافحة التهرب**

**الضريبي بمديرية الضرائب لولاية جيجل.**

**المحور الأول: التهرب الضريبي المفهوم والآثار**

يعتبر التهرب الضريبي من أخطر الجرائم المالية ذات الانعكاسات السلبية على الاقتصاد والمجتمع معاً، تاريخياً تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي قديمة النشأة حيث ارتبط وجودها بوجود الضريبة نفسها، أما في العصر الحالي فان هذه الظاهرة تعتبر من المشاكل التي تعاني منها النظم الضريبية للدول المتقدمة والدول النامية على حدٍ سواء ولكن بدرجات متفاوتة من حيث الحدة.

## 1-1- مفهوم التهرب الضريبي:

لم تقدم التشريعات الضريبية المعاصرة تعريف دقيقا وموحد لمصطلح التهرب الضريبي (كما هو الحال في التشريع الضريبي الجزائري) وإنما اقتصر على تعداد صورته وأشكاله تاركة أمر التعريف للباحثين في ادبيات المالية العامة، وبين التعاريف المقدمة للتهرب الضريبي نذكر ما يلي:

- يعرف التهرب الضريبي بأنه " تخلص المكلف كليا أو جزئيا من أداء الضريبة دون نقل عبئها إلى غيره مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة " <sup>1</sup>.  
- ويقصد بالتهرب الضريبي " التخلص من دفع الضريبة أو تقليل مبلغها ويكون ذلك إما بمحاولة الفرد إنكار وجود وعاء الضريبة، أو الإفصاح عن مبلغ يقل عن المبلغ الحقيقي للوعاء، وذلك بتعمد المكلفين تقديم بيانات مالية كاذبة عن دخولهم سواء كان ذلك بإظهار الإيرادات بأقل من مبلغها الحقيقي أو المبالغة في النفقات أو عدم الإفصاح عن بعض أو كل دخولهم " <sup>2</sup>.

ونشير هنا الى أن كثير من التعريفات المقدمة للتهرب الضريبي تفصل في أشكاله بحيث تقسمه إلى: تهرب ضريبي مشروع في صورة تجنب ضريبي وغير مشروع في صورة غش جبائي، إلا أنه عند تفحص مختلف مواد التشريع الضريبي الجزائري نجد أن المشرع قد قدم تعريفا واضحا ودقيقا للغش الجبائي في حين أغفل تقديم تعريف واضح للتهرب الضريبي وعمد التفريق بين المفهومين من خلال تسليط جزاءات قانونية متباينة، ففرض عقوبات جبائية في شكل زيادات وغرامات جبائية على المتهربين ضريبيا، في حين خص مرتكبي جريمة الغش الجبائي بغرامات مالية وعقوبات جزائية أكثر صرامة.

ويمكن القول أن التهرب ضريبي وفق النظرة القانونية للمشرع الجزائري هو كل عمل أو تصرف يقوم به المكلف بالضريبة يكون الهدف من وراءه التخلص من دفع الضريبة وفق القواعد والآجال المنصوص عليها في القانون الضريبي سواء

كان هذا التلخص جزيئا أو كليا، ودون أن يتضمن هذا التملص من دفع الضريبة استعمال طرق تدليسه أو إحتيالية.

### 1-2- أسباب التهرب الضريبي

إن أسباب التهرب الضريبي متعددة ولا يمكن حصرها بصفة دقيقة نظرا لارتباطاتها بصورة وثيقة بالأوضاع الاقتصادية، الاجتماعية، والسياسية السائدة في كل بلد، ظاهريا تعتبر رغبة المكلف في الاحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها للدولة الدافع الأساسي لامتناعه عن دفع الضريبة الواقعة على عاتقه، غير أن تحليل سلوك المكلف الهادف الى التهرب من دفع الضريبة يجعلنا نقف أمام مجموعة من الأسباب والتي تتمثل في:

#### 1-2-1- نقص الوعي الضريبي: يعد الوعي الضريبي من أهم محددات التهرب

الضريبي، ويعرف الوعي بصفه عامة على أنه: "حصيلة ما لدى الانسان من أفكار وجهات نظر ومفاهيم عن أهمية الضريبة وكيفية أدائها"<sup>3</sup> وترتبط درجة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة بدرجة التعليم من جهة وبالمستوى الثقافي، وكذا نظرة المكلفين إلى دور الدولة في تمويل وتنفيذ البرامج التي تعود بالنفع على المجتمع، وبشكل عام تختلف درجة الوعي الضريبي عند المكلفين باختلاف الدول، فالمعروف أن المكلف في دول أوروبا الشمالية هو اقل تهرباً حيث يقدم تصريحاته إلى الإدارة الضريبة بأمانة بخلاف المكلف في الدول اللاتينية، كما أن درجة وعي المكلفين في الدول النامية أقل بكثير مما هي عليه في الدول المتقدمة<sup>4</sup> ونشير إلى على أن عملية رفع مستوى وعي المكلفين بالضريبة عملية صعبة ومعقد تتطلب تكافل عدة جهات هيئات وتتطلب وبدل مجهودات كبيرة وتأخذ وقتا طويلا.

#### 1-2-2- الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبة: إن مستوى كفاءة وتنظيم الجهاز

الإداري للمصالح الجبائية وطبيعة علاقته بجمهور المكلفين يعلب دورا كبيرا في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، حيث أن الجهاز الإداري الضريبي غير الكفو

باستطاعته تحويل ضريبة حسنة في نظر المكلفين بها إلى ضريبة سيئة فكلما تحسن مستوى الخدمات المقدمة من طرف الإدارة الجبائية وكذا ابتعادها عن التعسف والبيروقراطية المفرطة في تعاملها مع المكلفين، واتصافها بالنزاهة والشفافية كلما أدى الى تحسين قابلية المكلفين لتحمل العبء الضريبي، وترجع أسباب عدم كفاءة الإدارة الضريبة إلى ضعف الإمكانيات والوسائل، إضافة إلى نقص الإطار الفني المؤهل وكذا انعدام المحفزات المادية والمعنوية للموظفين الامر الذي كان له أثر مباشر على الجانب الخلفي لموظفي الإدارة الجبائية وساهم في إنتشار ظاهرة الرشوة مما أثر سلبا على سمعة وصورة الإدارة الجبائية لدى المكلفين<sup>5</sup>، ولتبنى المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبة مثل روح التسويق والعلاقات العامة ( من خلال معاملة المكلفين كزبائن) له أثر كبير في تحسين الوعي الضريبي للمكلفين وتقليل حالات التهرب الضريبي.

**1-2-3- الأسباب التشريعية:** كلما تعقدت التشريعات الضريبية وتعددت أسعار الضريبة زادت مشاكل الإدارة الضريبية مع المكلفين وزادت احتمالات التهرب الضريبي، ويمكن الإشارة إلى أن إستقرار القوانين الضريبية وتطبيقها لفترات طويلة يخفف من عبئها النفسي على المكلف مما يقلل من تصرفاته السلبية اتجاهها، حيث أن تعود هذا الأخير عليها وعلى وضوح عبئه، وإلمامه بأساليب ربطها وتحصيلها يعد عامل يحد من الى التهرب الضريبي، وحسب دراسة الباحث **Richardson** التي اجرها في 2006 أثبتت أنه في 45 دولة أن التعيد الضريبي كما يراه المكلف بالضريبة هو المحدد الأكبر للتهرب الضريبي<sup>6</sup> " وفي هذا السياق يمكن القول أن النظام الضريبي الجزائري يتميز بعدم الاستقرار في الجانب التشريعي، حيث أنه في كل مرة تحمل قوانين المالية وقوانين المالية التكميلية تعديلات كثيرة، هذا الامر يترك أثر سلبى على مدى التزام المكلفين بأداء التزاماتهم الجبائية على اكمل وجه، ويساهم في زيادة نسب التهرب الضريبي حيث أن عدم

معرفة او فهم محتوى التعديلات يؤدي الى شعور المكلفين بأنها في غير صالحهم مما يدفعهم الى عدم تقبلها وعدم الإلتزام بها.

**1-2-4- الأسباب الاقتصادية :** إن مستوى المعيشة والوضع الاقتصادي العام يعتبر عامل هام يؤثر بشكل كبير على درجة الإلتزام بدفع الضريبة، حيث يزداد التهرب الضريبي في أوقات الازمات الاقتصادية، وينخفض في اوقات الرخاء الاقتصادي التي يرتفع فيها متوسط دخل الفرد، فيؤدي ذلك الى زيادة المقدرة الفردية على تسديد الضريبة بعكس فترات الانكماش التي ينخفض فيها متوسط دخل الفرد، ومن ثم تتدني قدرته على تسديد الضريبة لذلك فان نسبة التهرب الضريبي سترتفع فيها <sup>7</sup>، كما تؤثر الحالة المالية الخاصة للمكلف بالضريبة على نسب التهرب، بحيث نجد أن المكلفين الأقل رضا عن مركزهم المالي يميلون إلى التهرب الضريبي لتحسينه، لأنه كلما زادت الاعباء الضريبة عليه تدنى مركزه المالي بينما يميل المكلف الذي يشعر بالارتياح المالي إلى أداء التزاماته الضريبة على اكمل وجه.

**1-2-5- الأسباب السياسية:** كلما كان نظام الحكم وطنيا وقائما على أساس ديمقراطي ودستوري سليم يراعي مصلحة أغلب أفراد المجتمع ويحقق آمالهم وتطلعاتهم المستقبلية، كلما ساهم ذلك في نشوء وتطور الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة وبالتالي تخفيض نسب التهرب الضريبي، وعادة ما يكون انعدام الاستقرار السياسي داخل الدولة سببا للانتشار التهرب الضريبي كونه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها وبالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية. كما ان لعدم اقتناع وموافقة المكلفين لسياسات الإنفاق الحكومي نظرا لفشل السلطات المالية والسياسية في حل مشاكلهم، وقد يتهمون القائمين على تنفيذ السياسات الحكومية بالرشوة او الاختلاس عندما تسود هذه الأفكار بين أفراد المجتمع تنعدم بذلك الثقة في الدولة الامر الذي

يؤدي بالأفراد الى الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود عليهم بالنفع<sup>8</sup> ، مما يساهم بصورة مباشرة في تفشي ظاهرة التهرب الضريبي.

### 1-3- الأثار الاقتصادية والاجتماعية للتهرب الضريبي

ليس هنالك شك أن لظاهرة التهرب الضريبي آثار سلبية خاصة وأنها تمس أحد أهم أنواع الإيرادات المالية للدولة، وفيما يلي سوف نلخص أهم آثار هذه الظاهرة على الصعيدين الاقتصادي والاجتماعي.

#### 1-3-1- الأثار الاقتصادية للتهرب الضريبي: تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا

هاما لذلك تخلف ظاهرة التهرب الضريبي آثار سلبية على الاقتصاد نذكر منها:

- يؤدي التهرب الضريبي الى تخفيض حجم الإيرادات العامة التي تحصلها الدولة من المكلفين وبالتالي يؤدي الى خفض النفقات العامة من جهة، وتقليص حجم الإعفاءات الضريبية الممنوحة لترقية الاستثمار من جهة أخرى.

- إن نقص إيرادات الدولة بفعل التهرب الضريبي لا يسمح بتكوين إيداع عام مما يضعف من قدرة الدولة على تمويل مختلف المشاريع المبرمجة<sup>9</sup>.

- يخل التهرب الضريبي بشروط المنافسة بين المشروعات فهو لا يسمح بتفوق المشروعات الأكثر كفاءة والأحسن تنظيمًا، بل على العكس يعطي فرصة للانتصار للمشروعات الأكثر قدرة على التهرب من الضرائب<sup>10</sup>.

- إن التهرب الضريبي يساهم في إعادة توجيه الأنشطة الاقتصادية، حيث يصبح الشغل الشاغل للمكلفين هو توجيه نشاطهم الاقتصادية الى النشاطات التي تتصف بوجود إمكانيات واسعة للتهرب فيها، حتى لو لم تكن تتوافق ومخططات وسياسات التنمية المعدة من طرف الحكومات.

- تسبب ظاهرة التهرب الضريبي في إرساء قواعد اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث مشاكل كبيرة تعرقل الاقتصاد الرسمي.

1-3-2- الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي: بالإضافة إلى الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي فإنه يرتب عن هذا الأخير عدة آثارا سلبية على الصعيد الاجتماعي نذكر منها:

- يؤدي التهرب الضريبي الى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي، حيث يُحدث التهرب الضريبي إخلالا كبيرا بفكرة العدالة الاجتماعية<sup>11</sup> إذ أن العبء الأكبر يقع على المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب من الضريبة كما هو الحال بالنسبة لفئة الاجراء في الجزائر والتي تقطع الضريبة على الدخل من المصدر بالنسبة لهم.

- إن ارتفاع حجم التهرب الضريبي يؤدي بالدولة إلى القيام برفع معدلات الضرائب المقررة، أو اللجوء إلى فرض أنواع جديدة من الضرائب لكي تغطي النقص في الحاصل في موارد الخزينة بسبب التهرب الضريبي.<sup>12</sup>

- يتسبب التهرب الضريبي في إضعاف أخلاق الجماعة وفي أضعاف روح التضامن بين أفراد الأمة الواحدة ويلاحظ أن زيادة الأعباء الملقاة على المكلفين غير المتهربين قد يدفعهم بدورهم إلى التهرب بسبب شعورهم بالغبين واللاعادلة وهذا يساهم في تدهور الحس الجبائي<sup>13</sup>.

إن جسامه الأضرار التي يخلفها التهرب الضريبي وتتنوع آثاره السلبية سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية يجعل من قيام الإدارة الجبائية بمحاربه ومحاولة الحد منه أمرا بالغ الأهمية. هذه الأهمية تبرز من خلال قيام الإدارة الجبائية بتركيز جهودها الرقابية وتنوع أشكال أدائها لدورها الرقابي بين رقابة داخلية ورقابة خارجية وتحديثها باستمرار بما يسمح لها من مواكبة تطور أساليب التهرب والغش المستخدمة من طرف المكلفين.

## المحور الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة

من أهم خصائص النظام الضريبي الجزائري أنه نظام يقوم على أساس التصريح كنظام عام، حيث يعتمد المكلف الى تقدير دخله والتصريح به من تلقاء نفسه، هذا ما يستدعى قيام الإدارة الضريبية بمراقبة التصريحات المودعة من طرف المكلفين بغية الكشف عن حالات والتهرب الضريبي، وتمارس المصالح المكلفة بعمليات التحقيق الجبائي سلطاتها ضمن إطار قانوني وتنظيمي يحدد مراحل تنفيذها بدقة ويحمي حقوق المكلف الخاضع للرقابة بتوفير جملة من الضمانات له.

### 2-1- مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة:

تتمتع الإدارة الجبائية بصلاحيات واسعة لممارسة علمها، ويعتبر حق الرقابة والتحقيق من بين أهم هذه الصلاحيات التي منحها ايها المشرع الجبائي من أجل محاربة التهرب الضريبي والغش الجبائي والتقليل من آثارهما السلبية على موارد الخزينة العمومية. ومن بين أهم أشكال التحقيق الجبائي المعتمدة في النظام الضريبي الجزائري نجد التحقيق المصوب في المحاسبة.

- **تعريف التحقيق المصوب:** يعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة أحد اشكال الرقابة الجبائية المعمقة المدرج حديثا نسبيا مقارنة ببقية أشكال الرقابة المعمقة الأخرى (تحقيق محاسبي والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف) حيث تم استحداثه بموجب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008، غير أن التطبيق الفعلي له تأخر لسنة 2010، ويمكن تعريف التحقيق المصوب في المحاسبة على أنه: "إجراء رقابي موجه أقل شمولية وأكثر سرعة وأقل اتساعا من إجراء التحقيق في المحاسبة ويتضمن هذا الشكل الرقابي فحص وتدقيق الوثائق الثبوتية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب لكل أو جزء من فترة غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة نقل عن سنة"<sup>14</sup>.

ويعتبر هذا الشكل الرقابي أقل إلزامية بالنسبة للمكلف بالضريبة حيث لا يفرض على المكلف تقديم كل الوثائق المحاسبية لتبرير رقم الأعمال والنتائج المصرح بها بل تقتصر مطالبة المكلفين بالوثائق والمستندات التي تخص أنواع الضرائب التي هي محل تحقيق ولفترة المستهدفة فقط ( في الغالب سنة أو سنتين) ويمكن للتحقيق المصوب في المحاسبة أن يكون امتداد للرقابة على الوثائق في حالة غياب رد المكلف عن طلبات المعلومات والتوضيحات أو نتيجة لإجابات غير مقنعة تبقى محل متابعة من طرف مصالح الوعاء.

**2-2- مضمون التحقيق المصوب في المحاسبة:** يمكن تلخيص مختلف النقاط التي يشملها التحقيق المصوب في المحاسبة في النقاط التالية<sup>15</sup> :

- مراقبة قانونية الحسومات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة وأصل التسبيقات والحصص الممنوحة والنسب المطبقة

- فحص دقيق لطلبات على استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة.

- مراقبة العناصر المشككة للنتيجة المحاسبية، اي فحص الأعباء المصرح بها بدرجة اولى.....إلخ .

- مراقبة العجز المتكرر والامتيازات الجبائية والأرباح المعاد استثمارها.

- التحقق من توافر العناصر التي تدل على وجود تحويلات غير مباشرة للأرباح مع المؤسسات المتواجدة خارج الجزائر.

**2-3- مقارنة التحقيق المصوب في المحاسبة بأنواع التحقيق الجبائي الأخرى:**

يمكن إبراز أهم الفروقات الموجودة بين التحقيق المصوب في المحاسبة وبين مختلف اشكال التحقيق الجبائي الأخرى من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم(01) مميزات التحقيق المصوب مقارنة بأنواع التحقيق الجبائي الأخرى

فحص جزئي للمحاسبة	فحص كلي للمحاسبة	جزء من الفترة غير المتقادمة	كل الفترات غير المتقادمة	كل الضرائب	ضريبة أو عدة ضرائب	في مقر نشاط المكلف	مميزات التحقيق أنواع التحقيق
	X		X	X		X	التحقيق المحاسبي
X		X			X	X	التحقيق المصوب
			X		X	X	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

المصدر : Circulaire N°98/2009°, Vérification ponctuelle de comptabilité, Direction Des Recherches et Vérifications, Direction Général des Impôt, Alger, p.02

خلال قراءة الجدول أعلاه يتبين لنا أن التحقيق المصوب في المحاسبة يمتاز عن التحقيق في المحاسبة بكونه تحقيق موجه ومعمق لفترة زمنية معينة ولضريبة واحدة أو لعدة ضرائب حسب الحاجة، مع تميزه بإمكانية توجه التحقيق صوب للسنة تكون محل شك بأن المكلف قد قام فيها بتقديم تصريحات جبائية غير صحيحة وتهرب فيها من دفع الضرائب المستحقة عليه، عكس التحقيق في المحاسبة الذي يشمل جميع أنواع الضرائب وجميع السنوات غير المتقادمة. كما يمتاز التحقيق المصوب في المحاسبة عن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بكونه يمس كل من الأشخاص المعنويين والطبعيين ولأكثر من ضريبة، بخلاف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي يمس الأشخاص الطبيعيين فقط وبالنسبة الدخل الإجمالي فقط.

المحور الثالث: تقييم فعالية التحقيق المصوب في المحاسبة في مكافحة التهرب الضريبي في مديرية الضرائب لولاية جيجل.

خصصنا هذا المحور من الدراسة لتقييم فعالية عمليات التحقيق المصوب في المحاسبة المنفذة في مديرية الضرائب لولاية جيجل، وللحكم على مدى فعالية هذا

الأخير استخدامنا مجموعة من مؤشرات التسيير الخاصة بالرقابة الجبائية المستخدمة من طرف الإدارة الجبائية.

**3-1- عرض مؤشرات تقييم فعالية التحقيق المصوب في المحاسبة:** في إطار عصرنة وتحديث طرق تسيير الإدارة الجبائية شرعت المديرية العامة بداية من سنة 2003 في العمل على تقييم أداء مصالحها بناء على عقود الأداء، هذه الأخيرة تم تطبيقها الي غاية سنة 2013 من خلال إعتقاد مجموعة من المؤشرات المرتبطة بالتسيير والتي تمس مختلف جوانب عمل الإدارة الجبائية فنجد مؤشرات خاصة بالرقابة الجبائية، بالوعاء، بالتحصيل، بالمنازعات وبتسيير الموارد البشرية ونشير أنه تم استعمال الحرف C وهو الحرف الأول المكون لكلمة الرقابة "Contrôle" للدلالة على المؤشرات الخاصة بالرقابة الجبائية مع إعطاء رقم لكل مؤشر<sup>16</sup> وسوف نحاول فيما يلي عرض أهم المؤشرات الخاصة بالرقابة الجبائية<sup>17</sup>:

- **مؤشر التغطية C<sub>2</sub>:** يعبر هذا المؤشر عن نسبة الملفات المحقق فيها من إجمالي الملفات المبرمجة أي نسبة تغطية عمليات التحقيق الجبائي المنفذة للعدد الإجمالي للملفات التابعة للنظام الحقيقي والتي يمكن برمجتها.

- **مؤشر التنفيذ C<sub>7</sub>:** يعكس هذا المؤشر نسبة إتمام تنفيذ برنامج التحقيق المعتمد من طرف فرقة التحقيق.

- **مؤشر إنجاز البرنامج ضمن الآجال المخطط لها C<sub>10</sub>:** يحدد هذا المؤشر وضعية تنفيذ القضايا المبرمجة للرقابة الجبائية وذلك من خلال معرفة عدد القضايا غير المنتهية خلال السنة مقارنة بالعدد الكلي للقضايا المبرمجة.

- **مؤشر متوسط مردودية عمليات التحقيق C<sub>12</sub>:** يظهر هذا المؤشر متوسط الحقوق المسترجعة بالنسبة لكل عملية تحقيق مصوب في المحاسبة منجزة.

**3-2- تقييم فعالية تنفيذ برنامج التحقيق المصوب في المحاسبة:** من أجل معرفة مدى فعالية تنفيذ برنامج التحقيق المصوب المعتمد في كل سنة على مستوى مديريةية

الضرائب لولاية جيجل، نقوم بتحليل النتائج المتوصل إليها والمتعلقة بـ: مؤشر التغطية، مؤشر التنفيذ، مؤشر إنجاز البرنامج ضمن الآجال المخطط لها. ويمكن عرض تطور نتائج هذين المؤشرين من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (02): تطور مؤشرات تنفيذ برنامج التحقيق المصوب في المحاسبة

2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	السنوات البيان
14	07	08	15	19	20	19	13	20	عدد الملفات المبرمجة
+100%	-12%	-%46	-%21	-5%	+5%	+46%	-35%	/	نسبة التغير في عدد الملفات المبرمجة
14	07	08	15	19	20	19	13	20	عدد الملفات المعالجة
0,53	0,48	0,51	0,49	0,63	0,68	0,65	0,53	0,79	مؤشر التغطية C <sub>2</sub> %
100	100	100	100	100	100	100	100	100	مؤشر التنفيذ C <sub>7</sub> %
100	100	100	100	100	100	100	100	100	مؤشر إنجاز البرنامج ضمن الآجال المخطط لها C <sub>10</sub> %

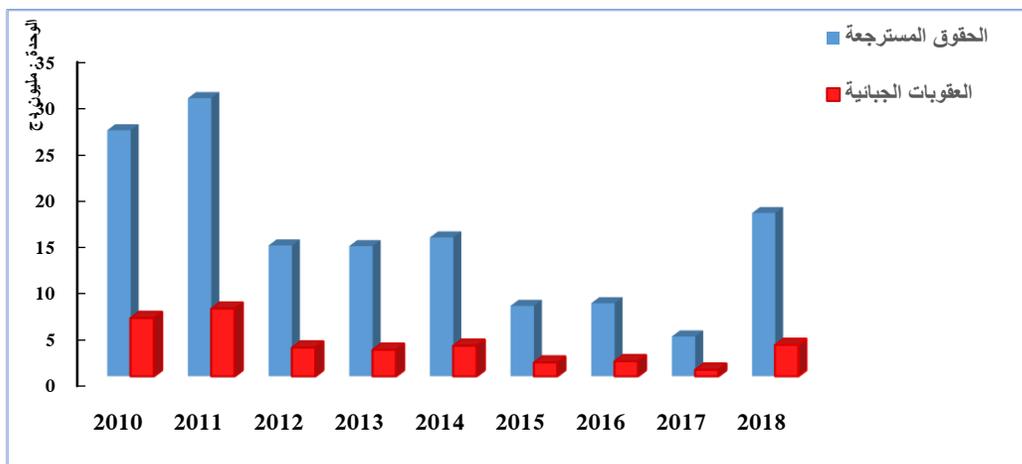
المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على احصائيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مديرية الضرائب لولاية جيجل

من خلال قراءة نتائج الجدول نلاحظ أن الشروع في تنفيذ هذا النوع من التحقيق شهدت تأخرا طفيفا حيث تم استحداث هذا الشكل بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008، في حين أن أول تنفيذ لبرنامج تحقيق مصوب في المحاسبة كان سنة 2010، أما فيما يتعلق بتطور عدد الملفات الخاضعة لهذا الشكل الرقابي فنلاحظ أنه لم يسجل نسبة تغير موجبة إلا سنتي 2012 و 2013، وهما السنتين اللتين شهدتا برمجة أكبر عدد من الملفات طيلة الفترة المدروسة، في حين سجل في بقية السنوات الأخيرة نسبة تغير سالبة. وهذا ما يمكن إعتباره أمر سلبي خاصة إذا علمنا أن نسب

تغطية هذا الشكل الرقابي للنسيج الجبائي ضعفيه جدا، والسبب الرئيسي وراء عدم تحسين مؤشر تغطية النسيج الجبائي هو محدودية الإمكانيات البشرية (عدد المحققين 14 فقط) مع تسجيل تزايد مستمر في عدد الملفات الخاضعة للناظم الحقيقي، أما دراسة النتائج المتحصل عليها المتعلقة بمؤشر تنفيذ برنامج التحقيق المصوب في المحاسبة المعتمد خلال السنوات محل الدراسة فتمكنا من الوقوف على اكتمال تنفيذ البرنامج المعتمد في جميع السنوات، هذا الامر يمكن إعتبره شيء جد إيجابي. ونفس الأمر يمكن ملاحظته بالنسبة لمؤشر إنجاز البرنامج ضمن الآجال المخطط لها، حيث لم يتم تسجيل أي تأخر في اتمام عمليات التحقيق المصوب عن الآجال المخطط لها، ما يمكن تفسيره بكفاءة مسؤول فرقة التحقيق في الاشراف على المحققين والمتابعة الدقيقة لهم اثناء تنفيذ البرنامج التحقيقي السنوي. ونشير في الاخير إلى أن جل عمليات التحقيق المصوب في المحاسبة قد تم انجازها في مقر فرقة التحقيق بناء على الطلبات المقدمة من طرف المكلفين الخاضعين للتحقيق، رغم أن القاعدة العامة هي إجراء التحقيق في مقر نشاط المكلف هذا ما يمكن إعتبره نقطة سلبية يجب معالجتها من خلال عدم قبول طلبات المكلفين إلا للضرورة القصوى وإجراء أكبر عدد من عمليات المصوب في المحاسبة في مقر نشاط المكلفين، من أجل الاطلاع بصورة احسن على جميع المعلومات الخاصة بالمكلف وبطبيعة نشاطه وعدم الاكتفاء بالتدقيق في الدفاتر المحاسبية فقط، التي قد تضلل المحققين نظرا لاحتوائها على قيم دفترية مصرح بها تختلف عن القيم الحقيقية (كما هو الحال بالنسبة للمخزون الحقيقي من السلع والمواد الأولية، ظروف النشاط، عدد العمال... الخ)

**3-3- الحصيلة الجبائية للتحقيق المصوب في المحاسبة:** نعرض من خلال الجدول الموالي تطور نتائج الحقوق المسترجعة والعقوبات المطبقة الخاصة بالتحقيق المصوب في المحاسبة للفترة من سنة 2010 الى غاية سنة 2015.

الشكل رقم (01): تطور الحقوق المسترجعة الخاصة بالتحقيق المصوب في المحاسبة من سنة 2010 إلى 2018



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على احصائيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مديرية الضرائب لولاية جيجل

من خلال نتائج الجدول أعلاه، يتضح لنا ارتفاع قيمة الحقوق المسترجعة بفعل عمليات التحقيق المصوب في السنوات الأولى لتطبيق هذا الشكل الرقابي (2010 و2011)، وهذا يعود بالأساس الى البرمجة الحسنة للملفات الجبائية التي تتضمن إغفالات ونقائص تم الكشف عنها بفعل إخضاعها للتحقيق المعمق، غير أن قيمة الحقوق المسترجعة شهدت تراجعاً ملحوظاً خلال السنوات الموالية (2014، 2015، 2016) بفعل انخفاض عدد الملفات المبرمجة في البرنامج السنوي المعتمد، كما يمكن تفسير هذا الانخفاض بكون نوعية الملفات المبرمجة لم ترقى للمستوى المطلوب (برمجة سيئة)، وأيضاً أثرت بشكل سلبي قلة خبرة المحققين الجدد الذين تم تدعيم فرقة التحقيق بهم ابتداء من نهاية سنة 2013 على فعالية عمليات التحقيق كونهم لم يكتسبوا بعد تجربة كافية للتعامل مع خصوصيات هذا الشكل الرقابي، ويمكن القول إن فعالية عمليات التحقيق المصوب في المحاسبة المنجزة خلال هذه السنوات الاخيرة يمكن اعتبارها ضعيفة مما يستوجب على المسؤولين

بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية اتخاذ الإجراءات الكفيلة بمعالجة هذا القصور خاصة فيما يتعلق في بعملية إختيار الملفات المعتمدة في البرنامج السنوي بما يضمن برمجة للملفات التي تتضمن اغفالات مهمة.

### خاتمة:

من خلال ما سبق عرضه يتّضح لنا أن الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة هامة في يد الإدارة الضريبية تمكنها من الوقوف على مدى إحترام المكلفين بالضريبة للإلتزاماتهم الجبائية، وتسمح من الحفاظ على موارد الخزينة العمومية من خلال استرجاع الحقوق الضريبية المتهرب من دفعها بصفة ودية من طرف فئة من المكلفين بالضريبة غير النزهاء. ونظرا لتعدد وتعقد التقنيات المستخدمة في عمليات التهرب الضريبي والتغيير المستمر فيها فإن التحقيق المصوب في المحاسبة يعتبر من أنجع الطرق الردعية التي تمكن الإدارة الجبائية من كشف هذه الممارسات والحد من انتشار ظاهرة التهرب الضريبي والتقليل من آثارها السلبية على الاقتصاد والمجتمع.

❖ **نتائج الدراسة:** سمحت لنا دراسة وتقييم فعالية التحقيق المصوب في المحاسبة

باعتقاد على مجموعة من مؤشرات قياس الأداء من التوصل الى النتائج التالية:

- تتميز علميات التحقيق المصوب في المحاسبة المنجزة في مديرية الضرائب لولاية جيجل بنقص الفعالية في مكافحة التهرب الضريبي؛ نظرا لعدم تطابق نتائج مؤشرات

التسيير المحققة مع النسب المراد الوصول لها.

- شهدت عدد الملفات المبرمجة للتحقيق المصوب في المحاسبة تناقص في السنوات الأخيرة مقارنة بالسنوات الأولى للدراسة، الامر الذي لا يخدم تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة المركزية الرامية الى تحقيق نسب تغطية عالية للنسيج الجبائي.

- تراجع الحصيلة الجبائية لعمليات التحقيق المصوب في المحاسبة المنفذة خلال

فترة الدراسة. مما يدل على وجود ضعف في جودة عمليات اختيار الملفات الخاضعة لهذا الشكل الرقابي.

- محدودية الإمكانيات البشرية والمادية المسخرة من طرف مديريه الضرائب لولاية جيجل للإنجاز عمليات التحقيق المصوب في المحاسبة (عدد المحققين غير كافي أجهزة اعلام محدودة، وسائل النقل غير متوفرة، الحوافز المادية ضعيفة... الخ).

❖ **اقتراحات الدراسة:** بناء على ما توصلت إليه الدراسة من نتائج يمكن تقديم جملة من الاقتراحات لتحسين فعالية التحقيق المصوب في المحاسبة على مستوى مديرية الضرائب لولاية جيجل نوجزها في النقاط التالية:

- العمل على نشر الوعي الضريبي بين المكلفين وذلك بإنشاء مصالح متخصصة في الإعلام والتحسيس من أجل حث المكلفين على احترام التزاماتهم الجبائية وأداء الضرائب المستحقة على عاتقهم بصورة طوعية.

- تحسين نوعية برمجة الملفات الخاضعة للتحقيق المصوب في المحاسبة بالبحث والتدقيق الجيد في النسيج الجبائي، خاصة وأن طابع التصويب الذي يتميز به هذا اشكل الرقابي، يمكن الإدارة الجبائية من استهداف السنوات التي تكون محل شك بان نسب التهرب فيها عالية.

- تنفيذ عمليات التحقيق المصوب في المحاسبة في مقرات نشاط المكلفين بدلا من مكاتب الإدارة الجبائية من أجل الاطلاع بصورة أوفى على جميع المعلومات الخاصة بطبيعة نشاط المكلف والرفع من مردودية عمليات التحقيق المنجزة.

- تدعيم الإدارة الجبائية بعدد كافي من المحققين ومنحهم الإمكانيات المادية الضرورية لأداء مهامهم بهدف رفع نسب تغطية عمليات التحقيق للنسيج الجبائي.

- التركيز على رفع المستوى العلمي وكذا التأهيل المهني لأعوان فرق التحقيق الجبائي من خلال التكوين الجيد والمستمر في مجال المحاسبة والضرائب والقانون.

## قائمة الهوامش

- <sup>1</sup> خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، العدد الثاني، 2000، ص160.
- <sup>2</sup> إيمان يحيى محمد، التهرب الضريبي أسبابه وآليات مكافحته، مجلة الإدارة والاقتصاد الجامعة المستنصرية، العدد 94، 2013، ص 04.
- <sup>3</sup> معين عباس احمد الحسون وآخرون، أثر الوعي الضريبي في تحقيق التنمية الاقتصادية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 02، 2013، ص 07.
- <sup>4</sup> إيمان يحيى محمد، مرجع سبق ذكره، ص 128.
- <sup>5</sup> ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي واشكالية التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2001، ص 293.
- <sup>6</sup> لراي سفيان العوامل النفسية والاجتماعية للتهرب الضريبي: دراسة مفاهيمية، مجلة دراسات جباتية، جامعة البلديدة 02، المجلد 6، العدد 01، 2017، ص 99.
- <sup>7</sup> بساس احمد، أثر المراقبة جباتية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الاغواط، 2014، ص 81.
- <sup>8</sup> شرفاوي عبد الحكيم مصطفى، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2006 ص134.
- <sup>9</sup> ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر، الطبعة الثانية، الجزائر، 2009 ص22.
- <sup>10</sup> ناصر شارفي، التهرب الضريبي آثاره وسبل مكافحته، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2014، ص 134.
- <sup>11</sup> ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 22.
- <sup>12</sup> إيهاب خضر منصور، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2004، ص 81.
- <sup>13</sup> عوادي مصطفى ورحال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، الجزائر 2011، ص96.
- <sup>14</sup> La vérification ponctuelle une nouvelle procédure de control cible, bulletin d'information, direction générale des impôts, N° 70, 2013, p.07.
- <sup>15</sup> العلوي محمد جمال وزينات السعيد، التحقيق المصوب كأداة رقابية على أرصدة الرسم على القيمة المضافة مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة ام البواقي، العدد 06 2016، ص185.
- <sup>16</sup> Les Indicateurs de Gestion, Lettre d'information, la Direction Générale des Impôts, N° 15, 2004, p.01.
- <sup>17</sup> Documents annexes du contrat de performance, direction dès l'impôts de la wilaya de Jijel, 2009, p.05.