



واقع ودور تطبيق آليات التدقيق الجبائي للحد من التهرب الضريبي في الجزائر دراسة قياسية خلال الفترة 2010-2018

Tax audit types and its challenges to detect tax evasion in Algeria: Empirical study for the period 2010-2018

بولومة هجيرة*

بربار حفيظة

مخبر إتمام ، جامعة د.مولاي الطاهر سعيدة،

مخبر إتمام ، جامعة د.مولاي الطاهر سعيدة ،

الجزائر

الجزائر

Bhadjira20@gmail.com

hafida.berber@univ-saida.dz

تاريخ النشر: 2022/04/22

تاريخ القبول: 2022/04/04

تاريخ الإرسال: 2022/01/05

ملخص:

هدفت هذه الدراسة لمعرفة واقع تطبيق آليات التدقيق الجبائي بمختلف أشكالها وتأثيرها على اكتشاف حالات التهرب الضريبي في الجزائر خلال الفترة 2010-2018. وقصد بلوغ أهداف الدراسة تم نمذجة العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتعلقة في الرقابة المعمقة، الرقابة المصوبة، الرقابة المحاسبية، الرقابة على الوثائق، والمتغير التابع التهرب الضريبي المقاس بعدد الملفات الخاضعة للتدقيق الجبائي خلال فترة الدراسة و بالاعتماد على أسلوب الانحدار المتعدد وفق طريقة المربعات الصغرى العادية OLS، توصلت الدراسة إلى نموذج يتمتع بالاستقرار عبر الزمن و أن أساس التدقيق الجبائي في الجزائر مبني بالرقابة على الوثائق دون الطرق الأخرى بالإضافة إلى حقيقة ضعف النظام الحالي في اكتشاف حالات التهرب الضريبي ترجع إلى هيمنة الاقتصاد غير رسمي و سوء استغلال الأموال العمومية بمعينة عوامل أخرى نفسية وتكنولوجيا لتخرج الدراسة بضرورة إعادة اصلاح النظام الحالي وحثمية التوجه نحو نظام التصريح الذاتي للمكلف بالضريبة.

الكلمات المفتاحية: تدقيق جبائي؛ رقابة محاسبية؛ رقابة على الوثائق؛ رقابة مصوبة؛ تحرب ضريبي.

Abstract:

This study aimed to find the relationship between the application of the various types of tax audit and their impact on the detection of tax evasion cases in Algeria during the period 2010-2018, where the independents variables was represented by: Desk audit, Back duty audit, Field audit and Limited audit wherever Tax evasion was a dependent variable.

In the resent to achieve the objectives of this study we have used the multiple regression model and the ordinary least squared method. The main results of this study are the weakness of current tax system above the tax fraud this is makes the necessity to adoptee so quickly the self -assessments audit in Algeria.

Key Words: Audit Tax, Tax Evasion, Desk Audit, Back Duty Audit, Field Audit

JEL classification: H26, E26.

*مرسل المقال: بولومة هجيرة (bhadjira20@gmail.com)



المقدمة:

ساعد التطور الذي عرفته الدولة من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق، في احتلال الضريبة مكانة كبيرة، و أضحت موضوع اهتمام رجال الفكر المالي باعتبارها أداة من أدوات السياسة المالية التي تؤثر بشكل مباشر على اقتصاد الدولة مصدرا رئيسيا لتمويله المالي، وبالرغم من الأهمية التي تتصف بها الضريبة و سعي الدولة في إسباغها بصفة العدالة الاجتماعية والملائمة حتى تلاقي القبول والرضا من الممولين غير أن من الظواهر التي تلفت الانتباه في هذا المجال وما هو ملموس من طبيعة الأفراد في تمسكهم بحقوقهم والمطالبة بها، والتلاعب في أداء واجباتهم الجبائية، وهذا ما يطلق عليه بالتهرب الضريبي، أو بتعريف آخر هو استخدام المكلفين لأساليب متعددة للتخلص من التزاماتهم الضريبية التي يرى فيها عبئا يثقل عاتقه.

والجزائر كغيرها من البلدان شهدت فيها هذه الظاهرة انتشارا واسعا وكبيرا نتيجة عدة أسباب ساهمت في ذلك، فكان من واجب الدولة لتحقيق سياستها المالية محاولة القضاء أو الحد على الأقل من ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك بخلق آليات قانونية أهمها عملية التدقيق الجبائي وتعددت من رقابة شكلية ورقابة على الوثائق واخرى لأغراض محاسبية بالإضافة الى وجود رقابة معمقة ورقابة مصوبة تصب في هدف واحد وهو قمع التهرب الضريبي.

إشكالية الدراسة: انطلاقا من الأبعاد سالفة الذكر نتساءل عن: ما واقع استخدام آليات التدقيق الجبائي للحد

من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي في الجزائر؟

ليتم طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية، والمتمثلة في:

- ما واقع التدقيق الجبائي في الجزائر مع تسليط الضوء على واقع استخدام مختلف آليات التدقيق الجبائي لمحاربة ظاهرة التهرب في الجزائر خلال الفترة 2010 الى غاية 2018؟

- ما أثر استخدام طرق التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر؟

- هل يمكن المفاضلة بين آليات التدقيق المعتمدة في التدقيق الجبائي بالجزائر؟

فرضيات الدراسة : انطلاقا من إشكالية الدراسة تم صياغة فرضيات الدراسة على النحو التالي:

الفرضية الأولى: لا توجد علاقة بين آليات التدقيق المعتمدة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر

الفرضية الثانية: لا تؤثر آليات التدقيق الجبائي المعتمدة على الحد من ظاهرة التهرب الجبائي بالجزائر.

أهداف وأهمية الدراسة: تستمد الدراسة أهميتها من المكانة التي تحتلها الضريبة سواء في تمويل نفقات الميزانية أو رسم مسار السياسة المالية و التنمية وفي ظل الظروف الراهنة التي تعرفها الجزائر والمرحلة الانتقالية التي تشهدها عدة قطاعات واستفحال ظاهر الغش والتهرب الضريبي جاءت هذه الدراسة للوقوف على نظام الجبائي بالجزائر بصفة عامة والتدقيق الجبائي بصفة خاصة وتقييم مدى نجاعته في الحد من الظواهر السالفة الذكر وذلك من خلال تسليط الضوء على واقع تطبيق آليات التدقيق الجبائي بغية معرفة أبعاد الرقابة الجبائية و ادراك الاختلالات المتواجدة داخل النظام الضريبي ومعالجتها.



I. الإطار النظري والدراسات السابقة:

1. الإطار النظري للدراسة:

1.1. ماهية التدقيق الجبائي:

أ. تعريف التدقيق الجبائي: يمكن تعريف التدقيق الجبائي على أنه معاناة صحة الحالات الجبائية للمؤسسة من خلال عملية فحص وتقييم للمعلومات الواردة في تصريحات المكلفين بالضريبة وكل الوثائق والسجلات، بهدف التأكد من مدى صحة وموثوقية تلك المعلومات، ويخضع لعملية التدقيق الجبائي جميع المكلفين سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين، لتشمل بذلك مختلف الضرائب والرسوم حيث تسهل عملية التسيير الجبائي للمؤسسة. (كويدي و مداحي، 2020)

وفي تعريف آخر فهو عملية منهجية يسعى من خلالها المدقق للتأكد من صحة وصدق التصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين بالضريبة، دف الكشف على الوعاء الحقيقي للضريبة، وتتطلب علمية التدقيق الجبائي الالتزام بجملة من الضوابط والمعايير المهنية. (لواج، فصيل، و وليد، 2021)

وتعرف الرقابة الجبائية على أنها تشخيص محتوي الكتابات المحاسبية بما يتلائم مع القانون الجبائي، والتحقق من هذا المحتوي مع الإثباتات والتصريحات المقدمة. (Ibrahim Hamadou, 2011, p. 172) وعليه يمكن القول ان التدقيق الجبائي ما هو الا وسيلة منحها القانون للإدارة الجبائية للتأكد من صدق التصريحات، وتقويم وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين وذلك بالاطلاع والتحقق من كل المعلومات المقدمة لها. وتجدر الإشارة إلى أن المفهوم الأنجلوسكسوني يميز بين التدقيق الجبائي Tax Audit و التحقيق الجبائي Tax Investigation حيث يعرف التدقيق الجبائي على أنه فحص التصريح الضريبي للخاضعين للضريبة من طرف الإدارة الضريبية ويكون هذا الفحص من أجل التأكد من الامتثال للقوانين والأنظمة الضريبية المعمول بها في البلد أما التحقيق الجبائي فيتم تنفيذه في الحالات التي يشتبه احتيال الخاضع للضريبة من خلال امتناعه عن تقديم تصريحاته الضريبية أو إيداع تصريحات مظللة. (Clement Olatunj & Ayobolawole, 2018, p. 81)

ب. أهداف التدقيق الجبائي: (ولهي و بن عثمان، 2016، صفحة 31) (ذبيح و ولهي، 2019، صفحة 141) يعد التدقيق الضريبي من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من ورائها إلى تحقيق جملة من أهداف:

ب 1. الهدف القانوني: ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين والأنظمة، لذا حرصا على سلامة هذه الأخيرة يبرز التدقيق الضريبي على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة الخاضعين لها على أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب مع دفع مستحقاتهم الجبائية.

ب 2. الهدف المالي والاقتصادي: تهدف إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكالها، بغرض زيادة إيرادات خزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ككل.



ب 3. الأهداف الإدارية: يلعب التدقيق الجبائي دورا هاما في الإدارة الجبائية، ويمكن أن نجسد هذا الدور في النقاط التالية:

- تقليل الثغرة الضريبية بين ما يدفعه المكلف بالضريبة وما يجب أن يدفعه.
- التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.

ب 4. الأهداف الاجتماعية: تتمثل في هدفين رئيسيين هما:

- تحديد العدالة الضريبية عن طريق خلق المنافسة العادلة والشفيفة بين الذين يدفعون نصيبهم من العبء الضريبي والذين لا يدفعون.
- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو التقصير في الأداء، وتحمل اتجاه المجتمع

ج. أشكال التدقيق الجبائي نميز بين نوعين من التدقيق الجبائي (ولهي، 2009، صفحة 91): (Oualhi, 2021, p. 43)

ج 1. التدقيق الجبائي الشامل **Le contrôle en cabinet** : هذه الرقابة تتم بمكتب المراقبة على

مستوى ملف المكلف بالضريبة، ونميز عامة بين ما يسمى بالتدقيق الشكلي، والتدقيق على الوثائق.

أ. التدقيق الشكلي **Le contrôle formel**: هي أول عملية تخضع لها التصريحات المكتوبة، وتشكل مجمل التدخلات التي تهدف إلى إحداث تصحيحات مادية للأخطاء والنقصات المرتكبة أثناء كتابة، وتقديم المكلفين التصريحات، والتحقق من هوية وعنوان المكلف، وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد وعاء الضريبة. والغرض من هذا النوع من الرقابة هو التصحيح الشكلي للتصريحات، دون إجراء أية مقارنة بين ما تحمله من محتويات، وتلك التي تتوفر لدى الإدارة. وتتم هذه الرقابة سنويا باعتبارها أول عملية مراقبة تخضع لها التصريحات، ولا تهدف إلى التأكد من صحة المعطيات والمعلومات التي تحملها، وإنما للكيفية التي قدمت من خلالها هذه المعطيات أو المعلومات.

ب. التدقيق على الوثائق **Le contrôle sur pieces**: يعد هذا النوع من الرقابة ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية، يتجلى دور هذه الرقابة في مجموعة الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، والتي تقوم من خلالها الإدارة بمقارنة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف، والمعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارات والهيئات والمؤسسات العامة أو الخاصة، والمتعلقة بالمعاملات أو الصفقات المبرمة بين المكلف وهذه الهيئات، وبإمكان المحقق طلب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف إذا لزم الأمر لاسيما المتعلقة بنمط المعيشة أو بعض الأعباء. يتسنى للمصلحة الجبائية التي تحقق في تصريحات المكلفين أن تتقدم بطلب المعلومات حول النقاط أو المسائل التي تشوبها غموض، ويمكن لهذه الأخيرة أن تكون كتابية أو شفوية لا تخضع المكلف بالضريبة إلى أي عقوبة في حالة عدم الرد على هذا الطلب، لكن قد تلجأ الإدارة إلى مراسلته من أجل التوضيح أو التبرير حيث يحدد للمكلف بالضريبة أجلا لا يقل عن (30) يوما من أجل تقديم رده، وإذا ما انقضت هذه المدة دون أي رد



يحدد المفتش أساس فرض الضريبة، وفي حالة عدم تجاوب هذه الإجراءات مع التساؤلات المطروحة يلجأ المحقق إلى نوع آخر من الرقابة والمتمثلة في التدقيق في عين المكان.

ج2. التدقيق في عين المكان Le contrôle sur place : على خلاف الرقابة على الوثائق، فإن التدقيق الخارجي أو ما يعرف بالرقابة عين المكان يتم خارج مكاتب الإدارة الجبائية، مما يسمح لهم بالتنقل إلى المقرات المهنية لإجراء بحوث ميدانية، من أجل التأكد من صحة ودراسة المعلومات المصرح بها، وهذا بمقارنتنا مع العناصر الخارجية. وتظهر صورة هذه الرقابة في إجراء المفتش إجراءات تخص العناصر المادية للاستغلال الخاص بالمؤسسة عن طريق متابعة تحركات البضائع في مختلف مراحل التسويق، ومراقبة الصفقات التي تتم بين المنتجين والمسوقين، حيث يعتبر هذا الإجراء الوسيلة الوحيدة الممكنة لمعرفة رقم الأعمال الحقيقي، وقد اعتبرت بأنها تتضمن الدراسة الحقيقية التي وراء المظاهر وليست نشاط الرقابة المادية لهذه المظاهر. تعد هذه الطريقة أكثر فعالية بالنسبة للإدارة الجبائية، حيث تساعدها على التأكد من صحة التصريحات وكشف حالات التهرب، ولقد كرس النظام الجبائي الجزائري هذا النوع من الرقابة ليشملا التدقيق المحاسبي والتدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

- **التدقيق المحاسبي (VC) La vérification de comptabilité :** وهو عبارة عن مراقبة التصريحات الجبائية وكذلك الفحص النقدي للمحاسبة وهذا للتأكد من أنّ النتائج المحددة بصورة مطابقة للقواعد المحاسبية والجبائية. إنّ التحقيق المحاسبي يمكن أن يبني على البحث عن كلّ النشاطات المهنية الأخرى للمكلفين بالضريبة، وتغيرات أرقام أعمالهم، وعناصر الحياة.

- **الرقابة المصوبة:** أو التحقيق المصوب أو ما يطلق عليها (La vérification ponctuelle) أين يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة لنوع أو لعدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات تقل عن سنة جبائية. ويتم كذلك التحقيق عندما تشكل الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية. (المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2015).

ج3. التدقيق المعمق La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble

(VASFE): إن هذا النوع من التدقيق يتناول مجمل الوضعية الجبائية والمالية للمكلف، بالإضافة إلى الوضعية المادية حيث تغوص في الفحص والتحقيق في كل المعطيات والمعلومات التي لها صلة بنشاط المكلفين بالضريبة، خاصة الوثائق المحاسبية والوضعية الجبائية، وقد عرفها دانيال ريشتر بأنها: "مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو شخص معين، ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدي سلامة ودقة التصريحات المكتتبه، وعند اقتضاء الحال يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لتحقيق التعديلات اللازمة.

2.1. ماهية التهرب الضريبي:



أ. مفهوم التهرب الضريبي: هو ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني بعدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق التهرب يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة (صلعة و بوخدوني، 2020، صفحة 74). وحسب Folayan & Adeniyi فالتهرب الضريبي والذي يطلق عليه مصطلح Tax Fraud or Tax evasion ما هو إلا انتهاك مباشر لقوانين وقواعد وأخلاقيات الضرائب والمكلف بالضريبة ويحدث عندما يتعمد الخاضعين للضريبة أفراد كانوا أم كيانات إلى استخدام وسائل لتقليل التزامهم الضريبية أو التجاهل التام لدفعها (Folayan & Adeniyi, 2018, p. 78). وبالتالي التهرب الضريبي ما هو إلا قيام المكلف باستغلال الثغرات القانونية وغير القانونية للتخلص من دفع الضرائب.

ب. أنواع التهرب الضريبي: يمكن أن يتخذ التهرب الضريبي عدة أشكال من أهمها التهرب الضريبي المشروع أو ما يطلق عليه بالتجنب الضريبي، والنوع الثاني هو التهرب الضريبي غير المشروع أو الغش الضريبي (بساس، 2013، صفحة 203).

ب 1. التهرب المشروع (التجنب الجبائي) فهو الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف، وذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية التسيير، تسمح له باختيار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة. إذن على ضوء مآثم ذكره، فالتهرب الجبائي المشروع هو التخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي الذي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة، دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية،

ب 2. التهرب الغير مشروع (الغش الجبائي): بالنسبة إلى التهرب الغير مشروع أو ما يعرف بالغش الجبائي يتمثل في كل الحركات المادية والمالية والمحاسبية، وكل الوسائل والترتيبات والتدابير التي يلجأ إليها المكلف بهدف التخلص من دفع الضرائب والمساهمت، وذلك عن طريق مخالفتهم عمداً لأحكام القانون الجبائي، قصداً منهم عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم إما بالامتناع عن تقديم أي تصريح بالأرباح، أو بتقديم تصريحات ناقصة أو كاذبة، أو إعداد سجلات وقيود مزيفة أو الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع مصالح الضرائب الاطلاع على حقيقة الأرباح لإخفاء قسم منها.

ج. أسباب التهرب الضريبي (بوزيد، 2016، الصفحات 144-146):

توجد أسباب مباشرة وأخرى غير مباشرة ومن بين الأسباب المباشرة نخص بالذكر الأسباب المتعلقة بالتشريع الجبائي أو أخرى متعلقة بالإدارة الجبائية في حد ذاتها، فالأسباب التشريعية تكمن في عوامل تؤثر على التهرب ونطاقه، والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الجبائي ومدى استقرار التشريع الجبائي، والتي نجم عنها في العناصر التالية: ثقل عبء الجباية وتعقد النظام الجبائي وكذا ضعف العقاب المفروض في حين الأسباب الإدارية تتعدد منها ما هو مرتبط بنقص في الإمكانيات المادية والبشرية رغم مجهوداتها المتواصلة للتحكم في ذلك، وآخر يتصل بالإدارة الجبائية وكيفية قيامها بمهامها المتمثلة في الرقابة والتحقيق في تصريحات المكلفين، من أجل تقدير وعاء الضريبة الواقعة على ذمتهم.



بالنسبة للأسباب الغير مباشرة فهي تتصل بالمكلف ذاته ونظرته للضريبة، واستعداده لتقبل فكرة مشاركته في أعباء الدولة، ونجد منها الأسباب النفسية والتاريخية، والأسباب الاجتماعية والاقتصادية:

فالأسباب النفسية لها دورا هاما في الغش الضريبي، فكلما زاد الوعي بدفع الضريبة لدى المكلف بها ضعف الباحث عن الغش منها، وكلما كان الوعي الضريبي ضعيفا كان الباعث النفساني على التهرب قويا ملموسا. ونقصد بالوعي الضريبي مدى اقتناع المكلف بدفع ما عليه من التزامات وتحملها باقتناع، ومعرفة القيمة التي يستوجب عليه أن يسددها وإذا تحقق ذلك يقل الغش الضريبي

ومن **الأسباب التاريخية والاجتماعية** الحقبات الاستعمارية التي رسخت الفكرة السلبية عن الضريبة واعتبارها سلب لأموال السكان الأصليين مما نتج عنه انعدام عامل الثقة بين المواطنين خاصة نتيجة عجز الإدارة من القضاء على بعض الآفات الاجتماعية، كالرشوة اختلاس الأموال واستغلال النفوذ وكذا الاستعمال لا متناهي وغير عقلاني للأموال العمومية، وإنفاقها بكثرة في بعض المشاريع العمالية.

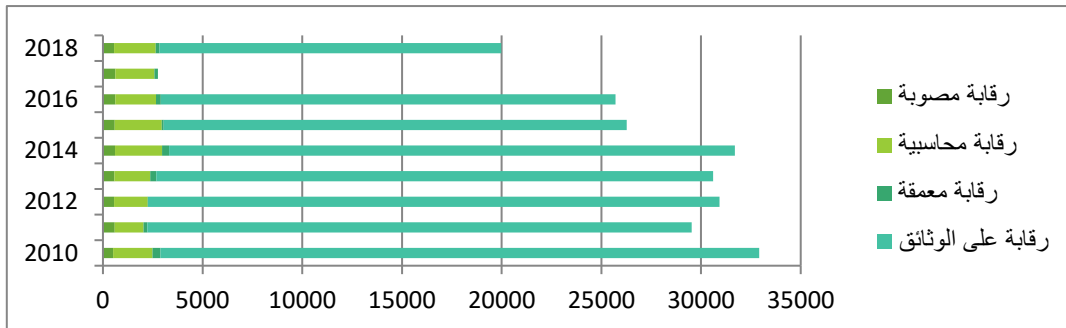
أما عن الأسباب الاقتصادية: فقد نجد عدة أسباب من بينها:

- هيمنة الاقتصاد غير الرسمي على الاقتصاد الرسمي. وتدهور الوضع الاقتصادي للدولة. وانتشار الفقر وتدني مستوى المعيشة. بالإضافة إلى سوء إدارة الأموال العمومية.

3.1. واقع استخدام التدقيق الجبائي للحد من التهرب الضريبي في الجزائر خلال الفترة 2010-2018

من خلال الشكل أدناه تتضح حقيقة قيام التدقيق الجبائي بالجزائر بمختلف أشكاله وأنواعه المعبر عنها بعدد الملفات المدققة وحسب كل نوع معتمد خلال الفترة 2010 وإلى غاية 2018 فنجد اعتماد كبيرة على الرقابة المحاسبية والرقابة على الوثائق لكونهما يركزا على تدقيق كافة التصريحات المقدمة من طرف الخاضع للضريبة أما الرقابة المصوبة والمعمقة فهي الأخرى مسها ارتفاع في عدد الملفات لكن بمحدود ويعود ذلك لصعوبة والتعقيد في التطبيق.

الشكل 01: "تطور استخدام آليات التدقيق الجبائي في الجزائر خلال الفترة: 2010-2018"



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المديرية العامة للضرائب، الجزائر 2019

أما إذا ما لاحظنا مقدار التحصيل المحصل عليه جراء تطبيق التدقيق الجبائي من خلال الجدول 01 فنجد أكبر مقدار خلال سنة 2015 يعود إلى الرقابة المحاسبية بمبلغ 37618408727 دج أما إذا ربطنا عدد الملفات المدققة حسب كل نوع رقابة خلال نفس السنة بمقدار التحصيل الناتج فنجد أن الرقابة المعمقة حققت أكبر ناتج



تحصيل مقارنة بعدد الملفات المدققة حيث بلغت هذه الأخيرة 99 ملف حصلت منه 4295119078 دج وهذا يعكس نجاعة هذا النوع من الرقابة في كشف التلاعب والغش والتهرب الضريبي للخاضع لضريبة يلي هذه الأخير الرقابة المصوبة بعدد ملفات مدققة مقدر ب 594 ملف حقق تحصيل 29546942659 دج فبالرغم من حداثة هذا النوع إلا أنه أثبت قدرة عالية في تحصيل مستحقات الدولة.

الجدول 01: "تطور ناتج التحصيل من استخدام آليات التدقيق الجبائي في الجزائر خلال الفترة: 2010-

الوحدة: دينار جزائري

2018"

السنوات	الرقابة المحاسبية	الرقابة المصوبة	الرقابة المعمقة	الرقابة على الوثائق	العدد الإجمالي للملفات المدققة
2010	41 503 322 158	32 293 982 830	5 896 155 780	1 189 796 240	80 883 257 008
2011	34 153 564 965	26 224 016 076	1 633 126 160	1 434 994 181	63 445 701 382
2012	31 359 523 794	24 161 201 346	99 802 319	1 201 532 318	56 822 059 777
2013	36 255 037 286	26 953 101 474	1 507 555 995	1 954 585 861	66 670 280 616
2014	126 406 853 547	26 196 634 681	2 141 260 235	2 171 117 811	156 915 866 274
2015	37 613 408 727	29 546 942 659	4 295 119 078	4 495 895 166	75 951 365 630
2016	29 423 000 000	4 809 000 000	2 816 000 000	30 155 000 000	67 203 000 000
2017	52 302 000 000	1 304 000 000	1 439 000 000	28 191 000 000	83 236 000 000
2018	36 135 000 000	15 422 000 000	2 174 000 000	31 752 000 000	85 483 000 000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المديرية العامة للضرائب، الجزائر 2019

حوصلة عن واقع آلية التدقيق الجبائي في الجزائر فيمكن القول أن الرقابة المحاسبية مرافقة للرقابة على الوثائق من حيث مقدار التحصيل بينما نجد الرقابة المصوبة والمعمقة معا مما يعكس طبيعة الأفراد المطبقة للرقابة أنه بالرغم من الحداثة والتطور والإصلاحات المطبقة إلا أنه يبقى الاعتماد على الطرق القديمة في تطبيق التدقيق الجبائي و الذي يفسر أما بأعمار أعوان الرقابة أو مدى تمسكهم بالطرق القديمة سواء في اختيار الملفات أو اختيار نوع الرقابة بالرغم من إثبات الطرق المستحدثة نجاعة في التحصيل وهذا ما يستدعي ضرورة مراجعة كيفية ممارسات الإصلاحات التي مست النظام الجبائي من خلال تحسين مرونة إجراءات عملية التحقق وكذا تفعيل الإشراف والمتابعة والتقييم عملية التدقيق الجبائي بالإضافة إلى تطوير وتحسين مهارات أعوان الرقابة الداخليين والخارجيين من اجل رفع مردوديتهم.

2. الدراسات السابقة:

تعددت الدراسات في مجال التدقيق الجبائي في الجزائر فاختلقت من حيث مكان وفترة الدراسة ففي دراسة صلعة وبوخدوني المعنونة ب"فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي" (صلعة و بوخدوني، 2020) والتي تمت على مستوى مديرية الضرائب لولاية البيض أين أظهرت الدراسة انخفاض لعدد حالات التهرب التي عولجت على مستوى المديرية للولاية خلال الفترة 2013-2018 مفسرا ذلك بفعالية الرقابة الجبائية منعكسا ذلك على قدرة التحصيل لدى الإدارة الجبائية إذ تم تحصيل ما يزيد عن 60% من حاصل المراقبة. أما على مستوى مديرية الضرائب لولاية



مسيلة سعت دراسة (بلواضح و سعيدي، 2014) لإبراز فعالية الرقابة الجبائية من خلال تقييم أنواع الرقابة الجبائية المطبقة داخل المديرية خلال الفترة 2007-2012 أين لوحظ غياب تام للرقابة الشكلية وعشوائية في برمجة الرقابة مع الوثائق وبالإضافة إلى قلة الملفات الخاضعة للرقابة المحاسبية مقارنة بعدد الملفات القابلة للرقابة في حين تزايد في اعتماد الرقابة المصوبة بالرغم من حدوثها وعدم وضوح إجراءاتها وطرق برمجتها آنذاك أما فيما يخص الرقابة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة لوحظ ضعف الملفات المبرمجة سنويا وتذبذب في الرقابة المختلطة أرجع الى نقص التنسيق بين مصالح الضرائب والجمارك والتجارة. وبنفس المديرية قدمت كل من (ولهي و بن عثمان، 2016) دراسة موسومة ب فعالية التدقيق المحاسبي لأغراض الضريبة خلال الفترة 2007-2015 متوصلة بذلك إلى نتائج مفادها أن التدقيق المحاسبي يعتبر أكثر الأنواع فعالية في محاربة التهرب الضريبي والتأكد من صحة التصريحات المكتتبة يليه التدقيق المصوب الذي أثبت جدارته بالرغم من حدوثه إذ اعتمد منذ 2010 وبذلك تكون نتائج هذه الدراسة مؤكدة لدراسة بلواضح وسعيدي. أما على المستوى الوطني فقدم (Mahtout (Samir, 2019) دراسة تهدف إلى تحليل وتقييم أداء النظام الجبائي الجزائري من خلال تقييم تقنيات التدقيق الضريبي في الجزائر للتوصل الدراسة الى أنه وبالرغم من تنوع أشكال التدقيق الجبائي في الجزائر إلا أنه هناك انخفاض في الأداء المالي لعمليات التدقيق منذ 2010 مفسر ذلك بإبقاء على طريقة الاختيار القديمة للملفات وعدم كفاية عدد الوكلاء المختصين في عمليات التدقيق الضريبي الخارجي، وفي نفس السياق دراسة (Himrane & Larioui, 2020) تهدف لمعرفة مستقبل التدقيق الجبائي في الجزائر في ظل الإصلاحات التي يعرفها هذا القطاع حيث تمت الدراسة على عينة من الملفات المدققة بمختلف أشكال التدقيق الجبائي {محاسبي، مصوب، معمق، على الوثائق} للفترة 2010-2015 لتخرج الدراسة بضرورة استمرار في تطوير وتحسين هذا القطاع من خلال التركيز على تطوير أعوان المراقبة ورفع عددهم مقارنة مع عدد الموظفين بالإدارة الجبائية ومن أجل تجنب شعور القرارات التعسفية والجائرة من الإدارة تقديم تفسير موضوعي لرفض المحاسبة .

أما على المستوى العالمي فقد سعى (Samuel Atsibha, 2020) في دراسته على المجتمع الإثيوبي إلى تقييم مدى تطبيق التدقيق الجبائي في ظل تبني البلد نظام التقييم الجبائي الذاتي SAS وارتفاع عدد المكلفين بالضريبة معتمد في ذلك تقييم فعالية المدقق ومهنة التدقيق في الحد من التهرب الضريبي من جهة وزيادة نسبة الامتثال عند المكلفين بالضريبة من جهة أخرى. ولبلغ هدف الدراسة تم تطوير استبيان وزع على المدققين وكذا الخاضعين للضريبة حيث بلغت عينة الدراسة 40 مدقق من أصل 48 و 426 مكلف بالضريبة من أصل 588 لتصل الدراسة الى مجموعة من النتائج مفادها: صعوبة في تطبيق SAS ونقص الكفاءة لدى المدققين المكلفين بالتدقيق الجبائي في حين معظم الخاضعين معتمدين على مدققين أكثر كفاءة لإعداد تصريحاتهم مما يزيد فرض التلاعب والتهرب الضريبي. وفي دراسة أخرى قدمها (Clement Olatunj & Ayobolawole, 2018) لتقييم تطبيق التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية لردع التهرب الضريبي في نيجيريا من خلال استبيان موجه الى موظفي دائرة الإيرادات الداخلية في جنوب غرب نيجيريا إذ تم قياس متغير التدقيق الجبائي من خلال نوعين وهما التدقيق المكتبي Desk-audit ومراجعة المهام



الخلفية Back-duty audit وباستخدام التحليل اللوجستي توصلت الدراسة الى ان التدقيق الجبائي وبشكليه المكتبي ومراجعة المهام الخلفية له تأثير عالي على تقليل التهرب الضريبي. وعلى نفس المنوال نجد دراسة (Enofe, Kembradikemor, & Efosa Patrick, 2019) والتي جاءت لغرض معرفة مدى تأثير التدقيق والتحقيق الجبائي على التهرب الضريبي بولاية بايلسا بنيجيريا من خلال عينة مشكلة من 86 موظف بمديرية الايرادات الداخلية بالولاية محل الدراسة وباستخدام النموذج اللوجستي لاختبار الفرضيات والمبني على أساس المتغيرات التالية: التدقيق المكتبي، مراجعة المهام الخلفية، التحقيق الجبائي، التدقيق على الوثائق لتتوصل الدراسة إلى وجود تأثير سلبي بين التدقيق الجبائي و التهرب الضريبي وتوصى بضرورة اجراء تدقيق ضريبي منتظم للتحكم والسيطرة على التهرب الضريبي.

II. الدراسة الميانية:

1. عينة الدراسة والأسلوب المستخدم في الدراسة:

سنحاول في هذا الجزء دراسة واقع استخدام آليات التدقيق الجبائي وأثرها على حصيلة التهرب الضريبي في الجزائر خلال الفترة 2010-2018 من خلال تقدير نموذج انحدار خطي متعدد باستخدام طريقة المربعات الصغرى العادية (OLS) وذلك من أجل إعطاء التفسير السليم للعلاقة بين أنواع الرقابة الجبائية والمركبة من أربعة أنواع رقابة جبائية مقاسة بمقدار التحصيل النقدي لكل نوع و التهرب الضريبي والمعبر عنه بعدد الملفات الخاضعة للتدقيق الجبائي في الجزائر بالإشارة إلى أننا اعتمدنا على إدراج وحدات قياس المتغيرات المستقلة مختلفة عن وحدة قياس المتغير التابع وذلك لتفادي مشكل التكرار و الارتباط الذاتي بين متغيرات الدراسة.

2. نموذج الدراسة:

تم صياغة نموذج الدراسة بناء على الدراسات السابقة ووفقا لنموذج الانحدار الخطي المتعدد الذي يؤخذ الصياغة الرياضية التالية:

$$Audit = a_0 + a_1 VASFE + a_2 VC + a_3 VP + a_4 VSP + \varepsilon$$

وعليه متغيرات نموذج الدراسة تم توضيحها على النحو التالي:

Audit: حالات التهرب الضريبي المقاسة بعدد الملفات الخاضعة للتدقيق الجبائي.

VASFE: الرقابة المعمقة **La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble**

VC: الرقابة المحاسبية **La vérification de comptabilité**

Vp: الرقابة المصوبة **La vérification ponctuelle**

Vsp: الرقابة على الوثائق **Le contrôle sur pièces**

a_1, a_2, a_3, a_4 : تمثل المعاملات أما a_0 : ثابت.



3. نتائج الدراسة:

1.3. الارتباط بين متغيرات الدراسة: الجدول 02 يبين الارتباط بين متغيرات نموذج الدراسة كون أن الارتباط محصور بين $[-1, 1]$ وليكون النموذج المقدر يتمتع بالمعنوية وقابلية التعميم وقادر على تفسير العلاقة بين عدد حالات التهرب الضريبي وأنواع الرقابة الجبائية. والنتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول 02: "مصفوفة الارتباط بين متغيرات نموذج الدراسة"

	AUDIT	VASFE	VC	VP	VSP
AUDIT	1.000000				
VASFE	0.131909	1.000000			
Prob	0.7351	-----			
VC	0.282239	-0.029091	1.000000		
Prob	0.4618	0.9408	-----		
VP	0.684474	0.336491	0.122852	1.000000	
Prob	0.0420	0.3759	0.7529	-----	
VSP	-0.874995	-0.102399	-0.200335	-0.892845	1.000000
Prob	0.0020	0.7932	0.6053	0.0012	-----

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات Eviews.10

أظهرت نتائج الجدول 02 وجود علاقة موجبة معنوية بين حالات التهرب الضريبي والرقابة المصوبة قدرت ب (0.68) عند مستوى دلالة 5 %، ووجود علاقة سالبة معنوية بين التهرب الضريبي والرقابة على الوثائق قدرت بقيمة (-0.87) أين قدرت مستوى المعنوية ب (0.002)، وتحصلنا على علاقات سالبة وأخرى موجبة بين باقي متغيرات الدراسة لكنها ليست ذات دلالة معنوية.

2.3. تقدير نموذج الدراسة: النتائج وفق طريقة المربعات الصغرى العادية (OLS) موضحة في الجدول التالي:

الجدول 03: "نتائج تقدير نموذج الدراسة"

القيم الاحتمالية	t الخوسبة	الانحراف المعياري	المعلومات	المتغيرات
0.3769	0.993012	5.71E-07	5.67E-07	VASFE
0.7025	0.410505	2.77E-08	1.14E-08	VC
0.2254	-1.432092	1.97E-07	-2.82E-07	VP
0.0381	-3.048183	1.49E-07	-4.54E-07	VSP
0.0025	6.736688	5498.204	37039.69	C
	2.893626	Durbin-Watson stat	0.854468	R-squared
	0.057374	F Prob	0.708936	Adjusted R-squared

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات Eviews.10



من خلال الجدول (03) تحصلنا على وجود أثر سلبي معنوي للرقابة على الوثائق على التهرب الضريبي بقيمة $(-4.54E-07)$ عند مستوى دلالة 5%، ووجدنا أثر لكل من الرقابة المعمقة، الرقابة المحاسبية والرقابة المصوبة ولكن غير معنوي سيتم تفسير هذا الأثر غير معنوي لاحقا حسب طبيعة الرقابة المعتمدة في الجزائر. كما نلاحظ أن قيمة معامل التحديد المصحح قدرت ب (0.70) وبالتالي أنواع الرقابة في الجزائر تفسر ما قيمته 70% من التغير الحاصل في عدد حالات التهرب الضريبي، كما قدرت قيمة Durbin-Watson ب (2.89) وبالتالي تحقق أحد فروض طريقة المربعات الصغرى العادية وهذا إن دل على شيء فهو يدل على أن نموذج الدراسة جيد وغير زائف وهذا ما تؤكد معنوية قيمة فيشر عند 10%.

وعليه يكون الشكل النهائي للنموذج المقدر كالتالي:

$$\text{AUDIT} = 37039.687894 + 5.66690692895e-07 * \text{VASFE} + 1.13544018886e-08 * \text{VC} - 2.82412165379e-07 * \text{VP} - 4.5386464267e-07 * \text{VSP}$$

3.3. اختبار صحة وسلامة النموذج: لتأكيد النتائج السابقة بعدم وجود ارتباط ذاتي بين الأخطاء وتأكيد صحة النموذج لابد من اختبار صحة وسلامة النموذج المقدر على النحو التالي:

أ. اختبار الخطية: لاختبار العلاقة الخطية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع للدراسة اعتمدنا على اختبار

Ramsey والنتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول 04: "نتائج اختبار Ramsey"

	Value	df	Probability
t-statistic	1.375058	3	0.2628
F-statistic	1.890783	(1, 3)	0.2628
Likelihood ratio	4.398662	1	0.0360

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات Eviews.10

من خلال نتائج الجدول (04) تحصلنا على القيمة الاحتمالية لكل من t المحسوبة و f المحسوبة أكبر من مستوى دلالة 5% مما يعني قبول الفرضية العدمية والتي مفادها وجود علاقة خطية ولا يوجد مشكل التوصيف في بناء نموذج الدراسة.

ب. اختبار الارتباط الذاتي للبواقي: لتأكيد نتائج اختبار Durbin-Watson اعتمدنا على اختبار ثاني تمثل في اختبار **Breusch - Godfrey Serial Correlation LM Test** والنتائج المتحصل عليها موضحة في الجدول التالي:



الجدول 05: "نتائج اختبار LM"

F-statistic 1.978056	Prob. F (2,2) 0.3358
Obs*R-squared 5.977894	Prob. Chi-Square (2) 0.0503

المصدر: من إعداد الباحثين بناءً على مخرجات Eviews.10

أظهرت نتائج الجدول (05) القيمة الاحتمالية لكل من F و Chi-Square (2) تساوي على الترتيب (0.33)، (0.050) وهي قيم ذات دلالة عند مستوى معنوية 0.1 مما يدل على عدم وجود مشكل ارتباط ذاتي بين البواقي في النموذج.

ج. اختبار عدم ثبات تباين الاخطاء (Heteroscedasticity): لاختبار عدم ثبات التباين اعتمدنا على اختبار Breusch –pagan-Godfery والنتائج موضحة في الجدول 06.

الجدول 06: "نتائج اختبار Breusch –pagan-Godfery"

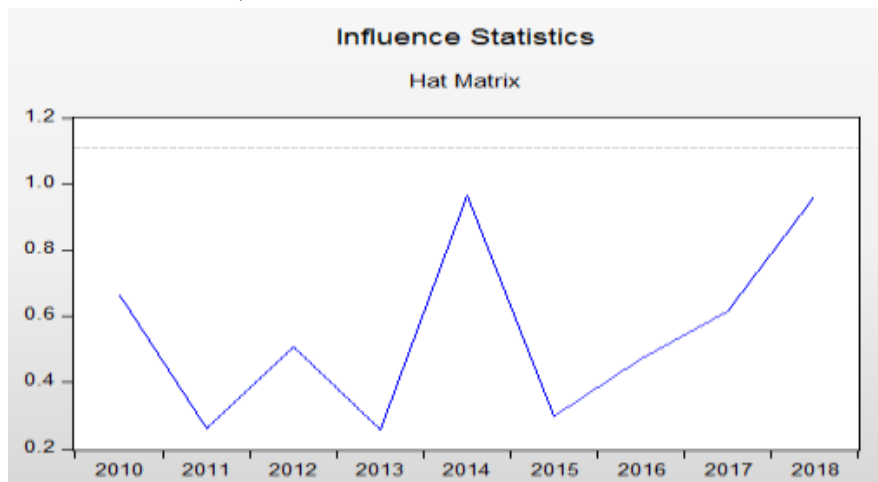
F-statistic 0.660528	Prob. F(4,4) 0.6512
Obs*R-squared 3.580038	Prob. Chi-Square(4) 0.4658
Scaled explained SS 0.598697	Prob. Chi-Square(4) 0.9632

المصدر: من إعداد الباحثين بناءً على مخرجات Eviews.10

من خلال نتائج الجدول (06) تبين أن كل القيم الاحتمالية أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وبالتالي قبول الفرضية الصفرية التي تقر بثبات التباين وهذه النتيجة أيضا من فروض طريقة المربعات الصغرى العادية.

د. الكشف عن القيم المتطرفة: تم ذلك بالاعتماد على **Hat Matrix** والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل 02: "Hat Matrix للكشف عن القيم المتطرفة"



المصدر: من إعداد الباحثين بناءً على مخرجات Eviews.10



من خلال الشكل (02) نلاحظ وجود تغيرات هيكلية مست الفترات من 2011 إلى غاية 2013 يليها كذلك فترة 2013 إلى 2015 تمثلت في التعديلات التي مست قطاع الضرائب على سبيل المثال تعديل وإتمام أحكام بعض المواد من قانون الاجراءات الجبائية وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة خلال هذه الفترات. هـ. اختبار التعدد الخطي: للكشف عن التعدد الخطي اعتمدنا على معامل التضخم والتباين (Variance Inflation Factors) ويجب عندها أن تكون قيمة VIF أقل من 5 لكي نقر بعدم وجود تعدد خطي والنتائج موضحة في الجدول 07.

الجدول 07: "نتائج Variance Inflation Factors"

Variable	Coefficient Variance	Uncentered VIF	Centered VIF
VASFE	3.26E-13	4.719287	1.442855
VC	7.65E-16	3.933312	1.059407
VP	3.89E-14	35.37088	7.135897
VSP	2.22E-14	11.38657	6.541494
C	30230251	50.88854	NA

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات Eviews.10

من خلال الجدول 07 تحصلنا على قيمة VIF للرقابة المصوبة والرقابة على الوثائق أكبر من 5 أين قدرت ب (6.54، 7.13) على التوالي وبالتالي مؤشرات تدل على وجود مشكل التعدد الخطي بين المتغيرات المستقلة المعتمدة للدراسة وتم معالجة هذا الإشكال بحذف المتغير ذو أكبر قيمة VIF بين المتغيرين السالفين الذكر وتمثل في الرقابة المصوبة ويمكن تفسير هذا إلى حداثة اعتماد هذا النوع من الرقابة مما يجعل طريقة تطبيقه غير واضحة للبعض وعدم كفاءة البعض الآخر في اعتماده وهذا ما تعكسه حقيقة عدد الملفات التي تخضع لهذا النوع من الرقابة بحيث هي أقل قيمة مقارنة بالأنواع الأخرى. بعد حذف متغير الرقابة المصوبة من النموذج تم إعادة تقدير النموذج الجديد بعد معالجة مشكلة التعدد الخطي بين المتغيرات المستقلة لتظهر نتائج تقدير النموذج المعدل كما يوضحه الجدول 08 أدناه أين أظهرت النتائج تحسن في جودة النموذج المقدر أين قدرت القيمة المعنوية لقيمة فيشر ب (0.04) فيما بقيت النتائج الأخرى كما هي وهذا يؤكد اعتماد الجزائر على رقابة واحدة متمثلة في الرقابة على الوثائق.



الجدول 08: "نتائج تقدير معادلة النموذج المعدل"

المتغيرات	المعاملات	الانحراف المعياري	t المحسوبة	Prob.
VASFE	1.21E-07	5.26E-07	0.229480	0.8276
VC	1.61E-08	3.02E-08	0.531231	0.6180
VSP	-2.59E-07	6.58E-08	-3.931457	0.0111
C	29817.88	2410.161	12.37174	0.0001
R-squared	0.779851	Durbin-Watson stat		2.42362
Adjusted R-squared	0.647761			
F-statistic	5.903951	Prob(F-statistic)		0.042512

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات Eviews.10

و. اختبار اعتدالية النموذج: بخصوص اختبار التوزيع الطبيعي لبواقي معادلة انحدار النموذج يكون بالاعتماد على اختبار Jarque-Bera أو حسب الرسم البياني للبواقي والنتائج موضحة في الشكل التالي:

الشكل 03: "اختبار اعتدالية بواقي النموذج المقدر"

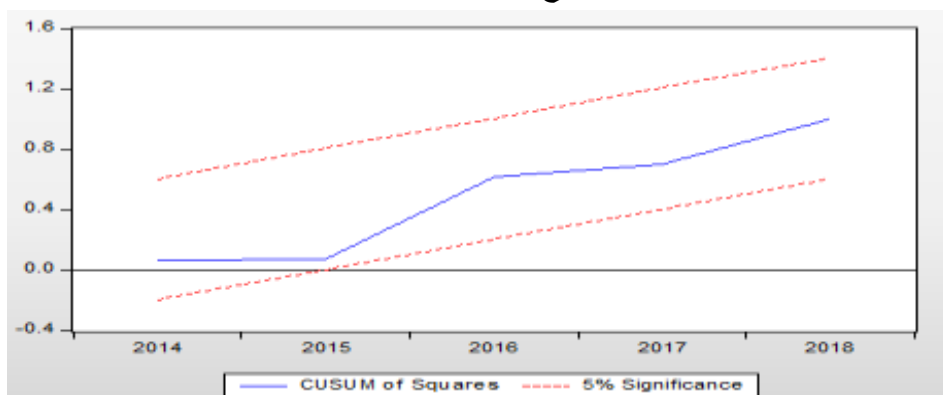
Autocorrelation	Partial Correlation	AC	PAC	Q-Stat	Prob
		1 -0.370	-0.370	1.6937	0.193
		2 -0.226	-0.421	2.4182	0.298
		3 0.247	-0.038	3.4276	0.330
		4 0.153	0.244	3.8909	0.421
		5 -0.316	-0.061	6.3634	0.272
		6 0.108	0.003	6.7508	0.345
		7 0.059	-0.098	6.9220	0.437
		8 -0.155	-0.177	9.3032	0.317

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات Eviews.10

من خلال الشكل 03 نلاحظ أن سلسلة البواقي موجودة ضمن مجال الثقة وبالتالي فهي مستقرة هذا يعني أن البواقي تتبع التوزيع الطبيعي.

ز. اختبار استقرار النموذج: للتأكد من خلو النموذج المعدل على أي تغيرات هيكلية تم الاعتماد على المجموع التراكمي لمربعات البواقي المعادة (CUSUM of Squares Test) والنتائج موضحة في الشكل التالي:

الشكل 4: "نتائج اختبار CUSUM of Squares"



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات Eviews.10

من خلال الشكل الموضح أعلاه نلاحظ أن **CUSUMS** يقع في داخل الحدود الحرجة عند مستوى معنوية 5% مما يعني أن المعلومات المقدرة للنموذج مستقرة هيكليا خلال طول فترة الدراسة. ومن خلال ما سبق لاحظنا أن الفروض الأساسية لاستخدام طريقة المربعات الصغرى العادية كانت ملائمة ومناسبة لتقدير نموذج الدراسة، وهذا يعني أن النموذج صالح لتمثيل العلاقة بين آليات التدقيق الجبائي والتهرب الضريبي في الجزائر.

خاتمة:

أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة بين آليات التدقيق الجبائي المعتمدة وحالات التهرب الضريبي بحيث تؤثر طريقة التدقيق الجبائي المعتمدة سواء كانت رقابة شكلية، رقابة مصوبة أو رقابة محاسبية أو رقابة معمقة في اكتشاف حالات التهرب الضريبي، إذ توصلت الدراسة إلى نموذج مقدر له قدرة تفسيرية لهذا الأثر تقارب 65% بعد تعديله ومعالجة المشاكل الإحصائية المتواجدة فيه، كما بينت نتائج الدراسة حقيقة أن التدقيق الجبائي في الجزائر يركز على نوع واحد من الرقابة دون الأنواع الأخرى والمتمثل في الرقابة على الوثائق الذي يعتبر غير كافٍ حسب النموذج للحد من ظاهرة التهرب الضريبي بحيث تبين أن التغير الواحد في مقدار الرقابة على الوثائق يقلل فرص الكشف عن حالات التهرب بمقدار $2.59E-07$ بالرغم من أنها قيمة تقول إلى الصفر إلا أن كل خطأ يكلف الخزينة العمومية مقدار مالي معتبر. من جهة أخرى أظهرت النتائج عدم معنوية الرقابة المصوبة بل اعتبر كقيمة متطرفة تؤثر على النموذج يفسر هذا إلى حد ما هذا النوع من الرقابة وكذا عدم معرفة أعوان الرقابة لكيفية وحيثيات تطبيقه كما يمكن أن يقوم احتمال عدم رغبة أعوان الرقابة الجبائية في اعتماد الطرق الحديثة والابقاء على الأساليب المعهودة أبرزها الرقابة على الوثائق والرقابة المحاسبية وما يثبت صحة مخرجات النموذج هو عدد الملفات الخاضعة للرقابة المصوبة والذي يعتبر محتشما نوعا ما إذا ما قورن بالأنواع الأخرى للرقابة الجبائية. ما يلفت الانتباه في النموذج المقدر هو وجود ثابت معنوي بمقدار عالي وهذا يفسر وجود حالات التهرب الضريبي التي يبق النظام الجبائي الحالي عاجز عن اكتشافها وتعود أسبابها إلى هيمنة الاقتصاد غير رسمي في البلاد على الاقتصاد الوطني بالإضافة إلى سوء إدارة الأموال العمومية، كما يجب أن لا نغفل عن الأسباب الذهنية والتي تحمل في نقص الوعي بدفع الضريبة لدى المكلف وكذا وعي



الباحث عن الكشف امتناع لدفعها بالإضافة إلى عوامل أخرى كعامل التكنولوجيا و رقمنة القطاع التي لا زالت في طور الإنجاز وتحاليل الشركات في التصريحات المقدمة من خلال اعتماد المحاسبة الابداعية في إعداد قوائمها المالية وعليه يتحتم علينا إعادة النظر في النظام والقطاع الجبائي ككل واتباع طرق أكثر دقة وصرامة في التحصيل الجبائي كاعتماد نظام التصريح الجبائي الذاتي (Self-Assessment System) الذي يعتبر أنجح نهج اتبعته الدول للحد من ظاهرة التهرب الضريبي بالإضافة إلى الحصر الشامل والمتجدد للمكلفين بالضريبة كما يجب إخضاع أعوان الرقابة إلى دورات تكوينية لرفع المستوى وزيادة الكفاءة وزيادة قابليتهم لاعتماد الأساليب المستحدثة من شأنها تقليل التحايل والتهرب الضريبي.

توصيات الدراسة: انطلاقا مما سبق توصي الدراسة ب:

- ضرورة إعادة النظر في النظام الجبائي ومعالجة الثغرات الحالية او المحتملة اذ يجب ان يكون النظام الجبائي المعتمد أكثر مرونة وقابل للتكيف مع الطرق المستحدثة في التهرب الضريبي.
- الاستفادة من التجارب العالمية للدول في مجابهة ظاهرة التهرب الضريبي من خلال تبني نظام التصريح الجبائي الذاتي وأسلوب الاقتطاع الأوتوماتيكي من الموارد المالية للمكلف بالضريبة.
- العمل على رقمنة القطاع واستخدام التكنولوجيا في العملية الرقابية سواء من طرف الإدارة الجبائية (معالجة الملفات، اعتماد التصريحات الالكترونية، إحصاء المكلفين....) أو من طرف المكلفين بالضريبة كذلك.
- تعزيز وزيادة التواصل بين الإدارة الجبائية والمتعاملين معها من أجل زيادة مستوى الثقة بين الطرفين.
- إخضاع أعوان الرقابة إلى دورات تكوينية لرفع المستوى وزيادة الكفاءة وزيادة قابليتهم لاعتماد الأساليب المستحدثة.
- إجراء حركة دورية لمفتشي الضرائب من اجل المحافظة على استقلاليتهم وموضوعيتهم في تقييم الملفات الخاضعة للضريبة ومنع كل أشكال التحيز والبيروقراطية والرشوة في المعاملات الجبائية.

قائمة المراجع:

- أحمد، بساس. (2013). مكافحة التهرب والغش الضريبي في الجزائر حصر لأهم الاجراءات الجبائية الردعية للفترة الممتدة 2008 الى 2013. مجلة دراسات العدد الاقتصادي، 4(3)، 201-220.
- بوعلام ولهي. (20 و 21 أكتوبر، 2009). الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية. نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الأزمة. سطيف، جامعة فرحات عباس / سطيف، الجزائر / سطيف.
- بوعلام ولهي، و عائشة بن عثمان. (2016). "فعالية التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية في ظل النظام المحاسبي المالي دراسة حالة لمديرية الضرائب بولاية المسيلة خلال الفترة 2007-2015". مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة(العدد1)، 30-38.
- جيلالي بلواضح، و يحيي سعيدي. (2014). فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية مسيلة خلال الفترة 2007-2012. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية(14)، ص29-45.



- سفيان بوزيد. (2016). التهرب الضريبي مفهوم وقياس. *Revue D'economie Et De Management*, 15(1), 142-167.
- سمية صلعة، و وهيبة بوخذوني. (2020). "فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البيض". *مجلة دراسات جبائية*، المجلد 9(العدد1)، ص73-85.
- لواج عبد الرحيم، بوزيان فضيل، وحمياني وليد. (2021). "دور التدقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتدقيق المحاسبي". *مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية*، 5(01)، 73.
- محمد الامين ذبيح، و بوعلام ولهي. (31 ديسمبر، 2019). مدى التزام مفتشي الضرائب بقواعد السلوك المهني واداب ممارسة مهنة التدقيق الجبائي، دراسة تحللسلة على مستوى مديرتي الضرائب لولائي سطيف والمسيلة. *مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير*، 19(01)، الصفحات 139-156.
- محمد الامين كويدمي، و عثمان مداحي. (ديسمبر، 2020). دور التدقيق الجبائي في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة. *مجلة البشائر الاقتصادية*، 6(العدد2)، ص782.
- Clement Olatunj, O., & Ayobolawole, A. O. (2018). Application of Tax Audit and Investigation on Tax Evasion Control in Nigeria. *Journal of Accounting Finance and Auditing Studies*, 4(1), 79-92.
- Enofe, A., Kembradikemor, E., & Efosa Patrick, O. (2019). Tax Audit, Investigation, and Tax Evasion. *Journal of Accounting and Financial Management*, 5(4), 47-77.
- Folayan, & Adeniyi. (2018). Effects of tax evasion on government revenue generation in Oyo state, Nigeria. *European Journal of Accounting and Auditing and Finance Research*, 6(1), 76-89.
- Himrane, M., & Larioui, A. (2020). 'Le contrôle Fiscal en Algérie, quel est l'impact des reformes ? *Journal of Advanced economic research*, vol 05(issue01), pp 137-150.
- Ibrahim Hamadou, . (2011). *Fiscalité de l'entreprise*. Alger: Mitidja Imprimerie.
- Oualhi, B. (2021). "Le controle fiscal en Algerie resultants et defis 2014-2018". *مجلة دراسات جبائية*، 10(1)، pp. 41-56.
- Samir, M. (2019, Decembre.). "Le système algérien analyse et évaluation des performances du dispositif du contrôle fiscal ". *Journal of Economic Intergration*, vol 07(Issue 04), pp131-144.
- Samuel Atsibha, G. (2020, january). Assessment of Tax Audit Practice and its Challenges A Case Study of Ethiopian Revenue and Custom Authority Large Taxpayers. *International Journal of Innovative Science and Research Technology*, 5(Issue 1), pp805-812.