

التحقيق المحاسبي كألية للحد من التهرب الضريبي – دراسة نموذج حالة بمديرية الضرائب لولاية المسيلة : ش ذ م. م
اكولوكس للفترة 2017-2020

Accounting investigation as a mechanism to reduce tax evasion - A case study of the SARL AKLOLUX in Msila for the period (2017-2020)

د. بلواضح الجيلاني¹ / Djilani Belouadah

1- جامعة محمد بوضياف بالمسيلة-الجزائر - Djilani.belouadah@univ-msila.dz

تاريخ النشر: 14/06/2022

تاريخ القبول: 04/06/2022

تاريخ الاستلام: 23/04/2022

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد مفهوم التهرب الضريبي والبحث في كيفية الحد منه، و تقييم آلية التحقيق المحاسبي بهدف تفعيلها، تمكيننا للخزينة العمومية لاستعادة جزءا من إيراداتها المالية.

اعتمدت هذه الدراسة في جزئها الأول على التحليل النظري لظاهرة التهرب الضريبي والتحقيق المحاسبي. بينما أحتوى الجزء الثاني على دراسة حالة التحقيق المحاسبي لشركة "ش.ذ.م.م.أ. كلولوكس" بالمسيلة خلال الفترة (2017-2020)

الكلمات المفتاحية: التهرب الضريبي، التحقيق المحاسبي، الفعالية الضريبية.

تصنيف JEL: H21، H26، M42.

Résumé:

This study aims to define the concept of tax evasion and to research how to reduce it, and to evaluate the accounting investigation mechanism with the aim of activating it, allowing the public treasury to recover part of its financial revenue.

In its first part, this study was based on the theoretical analysis of the phenomenon of tax evasion and accounting investigation while the second part contained a case study of the accounting investigation of the company "SARL AKLOLUX" in M'sila during the period (2017-2020).

Mots-clés: Tax evasion, accounting audit, tax efficiency.

JEL classification codes: H21, H26, M42.

Résumé:

Cette étude vise à définir le concept d'évasion fiscale et à rechercher comment la réduire, et à évaluer le mécanisme de la vérification comptable dans le but de l'activer, permettant au trésor public de récupérer une partie de ses recettes financières.

Cette étude s'est appuyée, dans sa première partie, sur l'analyse théorique du phénomène de fraude fiscale et la vérification comptable tandis que la seconde partie contenait une étude de cas de la vérification comptable de la société "SARL AKLOLUX" à M'sila durant la période (2017-2020).

Mots-clés: Fraude fiscale, la vérification comptable, efficacité fiscale.

Codes de classification de Jel: H21, H26, M42.

المؤلف المرسل: بلواضح الجيلاني، الإيميل: Djilani.belouadah@univ-msila.dz

1. مقدمة:

التهرب الضريبي هو داء لكل الأنظمة الضريبية في العالم، وتشتد خطورته في البلدان التي تعتمد بشكل كبير في تمويل ميزانياتها العمومية على الموارد الضريبية لذلك يسعى القانون الضريبي إلى إيجاد الدواء لهذا الداء بتوظيف جميع الوسائل المتاحة لمكافحة، ومنها التحقيق المحاسبي، إذ يعتبر هذا الأخير من أهم الوسائل الأساسية لمكافحة، ويكتسب أهمية كبيرة نظرا لاعتماد النظام الضريبي الجزائري على التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، والتي في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة وغير صادقة، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية بهدف التملص من دفع الضريبة.

للحد من هذه الظاهرة لابد من وجود نظام رقابي فعال يعتمد على إستراتيجية تمكن من الاستفادة وتعبئة الموارد المالية والمحافظه عليها من الفساد بكل أشكاله، وهذا لضمان تعبئة أكبر لإيرادات خزينة الدولة.

1.1-مشكلة الدراسة: مع تفشي ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، وضع المشرع الجبائي في يد السلطة الضريبية عدة وسائل وآليات في مجال المراقبة ومكافحة مختلف أشكال التهرب الضريبي، لكن هذه الوسائل تبقى غير كافية وقاصرة للحد منه وهو ما يعكس بقاءه، و في إطار النظام الحقيقي للإخضاع الضريبي أجبر المشرع الجزائري كل تاجر بمسك دفتر الجرد ودفتر اليومية العامة وتسجيل العمليات يوم بيوم دون بياض أو شطب أي مسك محاسبة نظامية وفقا لتقنيات النظام المحاسبي المالي، وذلك بهدف الرجوع إليها في حالة وجود أعمال تدليسية من أجل الوقوف على صحتها ولا يتم ذلك إلا عن طريق التحقيق المحاسبي.

تسعى هذه الدراسة إلى الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية:

-ما مدى فعالية التحقيق المحاسبي للحد من التهرب الضريبي؟

2.1--فرضيات الدراسة: تقوم الدراسة على الفرضيات التالية:

-تفعيل آلية التحقيق المحاسبي للحد من التهرب الضريبي يتطلب توفير بعض المقومات الأساسية على مستوى الوسائل المادية والبشرية والمنظومة القانونية والتشريعية والمحيط الضريبي.

3.1--حدود الدراسة: شملت الدراسة مكانيا مديرية الضرائب لولاية المسيلة التي باشرت مصالحتها المختصة في التحقيق المحاسبي لشركة "ش.ذ.م.م.أكلوليكس" بالمسيلة، أما بالنسبة للجانب الزمني فإن فترة الدراسة امتدت من سنة 2017 إلى غاية سنة 2020.

4.1--الدراسات السابقة: في حدود علم الباحث الدراسات التي تقاطعت مع هذا البحث نذكر منها:

الدراسة الأولى: فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي، حالة الجزائر للباحث ناصر مراد ، والبحث هو عبارة عن أطروحة دكتوراه دولة قدمت بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2002، وقد توصل الباحث إلى نتائج رئيسية أهمها:

- أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشار الاقتصاد الموازي يؤدي إلى استمرار وزيادة حجم التهرب الضريبي.

- أن التهرب الضريبي في الجزائر هو نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، وأن فعالية هذا النظام تكون من خلال:

- بساطة النظام الضريبي وتمتعه بالشفافية، والمرونة.

- تخفيف العبء من خلال استعمال معدلات وأسس ضريبية معتدلة.

- توفر إدارة ضريبية ذات كفاءة من أجل تسهيل الإجراءات الضريبية ، من أجل كسب ثقة المكلفين بالضريبة.

الدراسة الثانية: التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة واستراتيجية المكافحة حالة الجزائر خلال الفترة 2001 – 2011 للباحث بلواضح الجيلاني، أطروحة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2015، وقد توصل الباحث إلى نتائج رئيسية أهمها:

-التهرب الضريبي يعد ظاهرة عالمية خطيرة تضر بالاقتصاد الوطني، لما يفقده من مبالغ مالية مهمة يمكن أن تساهم في تمويل الخزينة العمومية، وتغطية النفقات العمومية لتحقيق التنمية الاقتصادية.

- عدم تنظيم الاقتصاد الوطني أدى إلى انتشار القطاع الموازي وبالتالي التهرب الضريبي بسبب المنافسة غير الشريفة بين المكلفين الملتزمين أمام المصالح الضريبية والمكلفين المتهربين.

-التهرب الضريبي في الجزائر هو تهرب على المستوى الوطني والدولي، هذا الأخير استدعى من السلطات الجزائرية تأسيس خلية الاستعلام المالي سنة 2002 بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02-127 المؤرخ في 07-04-2002، والهدف من هذه الخلية محاربة تبييض الأموال.

- نقص في العدد الكمي والنوعي لموظفي المصالح الضريبية، واستعمال معدات وأدوات وطرائق عمل تقليدية.

- ضعف التعاون والتنسيق بين الإدارات والمصالح العمومية الإدارية والمالية والأمنية لمكافحة التهرب الضريبي.

- غياب مبدأ الشفافية في المعاملات التجارية، نتيجة ضعف تطبيق قانون الفاتورة وتأخر في صدور قانون الصفقات.

الدراسة الثالثة: تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر في الفترة (1991-2002) للباحث خلاصي رضا والدراسة هي عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية قدمت بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2008، وقد توصل الباحث إلى نتائج رئيسية أهمها:

- أن النظام الجبائي الجزائري الذي وجد خلال الفترة (1991-2002) نظام معقد وغير عادل ولا يستجيب لمبادئ القانون الجبائي.

- الغش الجبائي في الجزائر هو غش بسيط يمكن الحد منه من خلال تفعيل دور الرقابة الجبائية ونظام البحث عن المعلومات الجبائية.

- تسمح الآليات المستعملة في الجزائر لمكافحة ظاهرة التهرب بالكشف عن جزء فقط من الغشاشين وبالتالي فهي غير كافية للحد منها.

الدراسة الرابعة: التهرب الضريبي آثاره وسبل مكافحته بالإشارة إلى حالة الجزائر للباحث شارفي ناصر والدراسة هي عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية قدمت بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، سنة 2011-2012. وقد توصل الباحث إلى نتائج رئيسية أهمها:

- أن النظام الضريبي الأكثر تعقيدا يخلق ويزيد من تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي.

- أن تطبيق القوانين الضريبية أصبح أكثر صعوبة في ظل انتشار التجارة الإلكترونية وتحرير رؤوس الأموال وفتح الأسواق العالمية لكثير من المكلفين.

- أنه لا توجد هناك استجابة فعالة من طرف السلطات الإدارية والتشريعية والقضائية لمكافحة التهرب الضريبي.

الدراسة الخامسة:

فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009) للباحث بوشري عبد الغني والدراسة هي عبارة عن مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية قدمت بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، سنة 2010-2011.

5.1- أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من الاعتبارات الهامة التالية:

- انتشار ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر مما يتطلب وجود وسائل فعالة لمكافحتها والحد من اتساعها.

- التحولات التي تعرفها الجزائر في المجال المالي، خاصة تلك المتعلقة بتكييف القواعد الضريبية مع النظام المحاسبي المالي.

- الاهتمام المتزايد بالرقابة بكل أشكالها والرقابة الضريبية بصفة خاصة.

1-6- أهداف الدراسة: تسعى هذه الدراسة إلى الوصول إلى الأهداف التالية:

- تحديد مفهوم التهرب الضريبي، أنواعه وأسبابه وآثاره.

- إبراز آلية التحقيق المحاسبي وتقديم إستراتيجية بغرض تفعيل الرقابة الضريبية لتحسين إيرادات الخزينة العمومية في إطار إستراتيجية شاملة تتوافق مع أهداف السياسة الاقتصادية والمالية للدولة.

1-7- خطة الدراسة: لغرض الوصول إلى أهداف الدراسة، تم تقسيم هذا البحث كما يلي:

- مقدمة

- أساسيات حول التهرب الضريبي.

- التحقيق المحاسبي كآلية للحد من التهرب الضريبي في الجزائر.
- تحليل نتائج التحقيق المحاسبي لشركة أفلوليكس بالمسيلة خلال الفترة (2020-2017).
- العوامل المعيقة للتحقيق المحاسبي على المستوى المحلي
- خاتمة

1.1- أساسيات حول التهرب الضريبي.

1. مفهوم التهرب الضريبي: توجد تعاريف مختلفة للتهرب الضريبي منها ما يعرفه: " هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة لمصالح الضرائب، أو من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة، وبعبارة أخرى إن المكلف يتخلص من دفع الضريبة إما بشكل كلي أو بشكل جزئي" (المهايني،، 2010، صفحة: 10).

كما يعرف كذلك بأنه: " تخلص المكلف جزئيا أو كليا من دفع الضريبة وقد تكون قبل تحقق الضريبة، وذلك باستخدام بعض الأساليب التي لا تحقق الضريبة، وذلك بالتخلي عن أدائها إلى الخزينة" (جادو، 2004، صفحة: 22) ويعرف أيضا: «هو الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية التسيير، تسمح له باختيار وضعية ضريبية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة ضريبية مقبولة" (MASSON, 1990, p.:181)

ومن خلال التعاريف السابقة، يمكننا استنتاج التعريف التالي هو عدم إقرار المكلف لواجباته الضريبية بدفع الضرائب والرسوم المترتبة عليه سواء من خلال تقديم تصريحات مضللة للإدارة الضريبية، أو من خلال استخدام أو استعمال وسائل قانونية أو غير قانونية، للإفلات من دفع الضريبة بشكل كلي أو بشكل جزئي.

2. حالات التهرب الضريبي وفق التشريع الجبائي الجزائري:

من المعلوم أن التشريعات الضريبية المختلفة لم تضع تعريفا دقيقا ومحددا للتهرب الضريبي، وإن كانت معظمها قد أوردت مفهومه في نصوصها.

فالمشرع الجزائري في قوانين الضرائب المختلفة أثر عدم الخوض في تعريف التهرب الضريبي، وإنما اقتصر على ذكر حالات محددة على سبيل الحصر، اعتبرها تشكل تهربا ضريبيا، حيث نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه يقصد بأعمال الغش خاصة: (وزارة المالية، 2022، صفحة: 60)

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة.

- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها عند كل طلب الحصول إما على تخفيض، أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية.

- القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية و دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و10 من القانون التجاري.

- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.

- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة.

- ممارسة نشاط غير قانوني، يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل و/أو لا يتوفر على محاسبة قانونية غير محررة، تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي.

كما أشار المشرع الجزائري على وجه الخصوص ، ممارسات تدليسية ما يلي:

- ممارسة نشاط غير مصرح به.

-إنجاز عمليات شراء و بيع البضائع، بدون فاتورة، و ذلك مهما كان مكان حيازتها أو خزنها أو استيادها.

-تسليم فواتير و سندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.

-نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية، عمدا، في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري.

-كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره، من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه.

3.أنواع التهرب الضريبي: هناك عدة أنواع للتهرب الضريبي نذكر منها:

1.3-التهرب الضريبي المشروع: هو التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة التشريعات الضريبية وذلك باستغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية الموجودة في التشريع الضريبي بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بدفعها، أي أن الشخص يتمكن من التخلص من الالتزام بدفع الضريبة دون أن يضع نفسه في مركز المخالف للقانون، أي يعمل في إطار قانوني. (كردودي، 2011، الصفحات 07-08) ويمكن أن يحدث التهرب المشروع عن طريق طبعي وذلك بتجنب الواقعة المنشئة للضريبة، حيث يقوم المكلف بالاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص لمعرفة طرائق التخلص من الضريبة مستندين في ذلك إلى خلل أو ثغرات في التشريع الضريبي. والأمثلة الأكثر شيوعا في التهرب المشروع، عندما يهب الشخص أمواله خلال حياته إلى ورثته تهربا من دفع ضريبة التركات بعد وفاته، أو كأن تفرض ضرائب عالية على الأملاك العقارية، فيمتنع الشخص عن اقتناء العقارات وبذلك لا يدفع الضريبة.

2.3-التهرب الضريبي غير المشروع:

هو مخالفة المكلف للأحكام القانونية بوسائل الغش والاحتتيال للتخلص من دفع الضريبة. فوسائل التهرب غير المشروع هي مخالفات يعاقب عليها القانون، وفي أغلب الأحيان تكون هذه المخالفة صريحة ومقصودة وتتضمن نية المكلف في التهرب من الضريبة، وقد تكون في أحيان أخرى نتيجة لعدم إدراك المكلف لمسئوليته أو لجهله بالقانون، ويصعب تحديد الطرق التي يتبعها المكلف في سبيل ذلك.

وقد يخالف المكلف القانون إما عند تحديد وعاء الضريبة والتكليف بها أو عند تحصيل الضريبة ليحول دون جبايتها.

ومن صور التهرب عند تحديد وعاء الضريبة والتكليف بها الإخفاء المادي للسلع المستوردة أو المنتجة أو المباعة والخاضعة للضرائب الجمركية أو لضرائب الاستهلاك أو تقدير هذه السلع بأقل من قيمتها الحقيقية بتقديم فواتير مغايرة للحقيقة، أو تهريب السلع المصنوعة في الخارج إلى داخل الحدود الإقليمية للدولة دون أن تمر بالمراكز الخاضعة لدفع الضريبة الجمركية عنها، أو الامتناع عن تقديم البيانات التي يلزم القانون بتقديمها في نطاق ضرائب الدخل وضرائب رأس المال، أو تقديم بيانات غير صحيحة أو غير كاملة وإخفاء بعض المظاهر الخارجية فيما يتعلق بالضرائب التي تفرض على أساسها. (المهايني، 2010، الصفحات 23-24)

3.3-التهرب الضريبي الداخلي: يعد ظاهرة قديمة قدم الضريبة ذاتها، كما أنه الأكثر شيوعا في العالم من التهرب الدولي، بل لا تكاد تخلو منه أية دولة في العالم مهما اختلفت درجة تقدمها ونموها، فلما تكون الأعمال التديسية داخل حدود الدولة أين المكلف يلجأ إلى طرق وأعمال غير شرعية لتجنب واجباته الضريبية المتعلقة بالبلد الذي ينتهي إليه. (خلاصي، 2008، صفحة 93)

4.3-التهرب الضريبي الخارجي: هو التهرب الحاصل خارج حدود الدولة الواحدة نتيجة استفادة المكلف من مبدأ السيادة الضريبية للدولة، وقيامه باستغلال ارتباطه بعلاقة تبعية تربطه بعدة دول (سواء لحمله جنسية إحداها أو بعضها، أو إقامته على أراضيها، أو ممارسة نشاط اقتصادي فيها) وذلك بهدف التخلص من التزاماته الضريبية. (البرعي، 1992، صفحة 21)

لعل الواقع العملي يثبت عدم وقوع التهرب الكلي من الضرائب على الصعيد الدولي، بأن يتخلص المكلف من عبء الضرائب المقررة عليه قانونا طبقا للتشريعات الضريبية في كل الدول التي له علاقة تبعية بها، فهذا فرض نادر الوقوع جدا، لأن جميع الدول تحرص عادة على تطبيق تشريعاتها الضريبية على المواطنين المرتبطين بها.

4.أسباب التهرب الضريبي: يرجع انتشار التهرب الضريبي إلى تضافر عدة أسباب نذكر منها

1.4- الأسباب المتعلقة بالمكلف:

- غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته والتي تندرج في: (كردودي، 2011، الصفحات: 13-14)
- يحفز ضعف المستوى الخلفي المكلفين على التهرب من أداء واجهم الضريبي، لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة .
- اعتقاد أن الضريبة هي اقتطاع مالي دون مقابل.
- اعتقاد المتهرب من الضرائب هو سارق شريف يقوم بسرقة الدولة وهي شخص معنوي، فهو لا يضر بالآخرين.
- سوء تخصيص النفقات العمومية حيث يشعر المكلفون بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود عليهم بالمنفعة العامة .
- اعتقاد عدم شرعية الضريبة من الناحية الدينية عكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام .
- الحالة المالية السيئة للمكلف تجعله يميل نحو التهرب الضريبي لتعويض ما خسره.

2.4- الأسباب المرتبطة بطبيعة النظام الضريبي: توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب الضريبي ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الضريبي ومدى استقرار التشريع الضريبي.

- تعقد النظام الضريبي وذلك من حيث تنوع وتعدد معدلات الرسوم والضرائب، مع تغير المكلف الخاضع إلى كل نوع من الضرائب في كل مرة هذا من جهة، ومن جهة أخرى يجد المكلف نفسه أمام أعوان ضرائب تنقصهم الكفاءة وبوسائل بدائية (ولهي، 2004، صفحة: 21)

- عدم استقرار التشريع الضريبي: إن عدم الاستقرار هذا راجع بالدرجة الأولى إلى التغيرات العديدة التي تحدث على قوانين المالية الرئيسية والقوانين المالية التكميلية، مما خلق نوعا من التذبذب في استمرارية المنظومة التشريعية الضريبية.

3.4- الأسباب المرتبطة بالظروف الاقتصادية السائدة: من المسلم به أن ارتفاع القدرة الشرائية للأفراد وزيادة دخول المكلفين في أي اقتصاد ما يجعل إمكانية التهرب الضريبي قليلة جدا، الشيء الذي يسمح للمنتجين بنقل عبء الضريبة إلى المستهلكين بسهولة ، غير أنه إذا تأملنا وضعية الاقتصاد الوطني المتسم بانتشار الاقتصاد الموازي ، الذي نتج عنه عدم ضبط سوق السلع والخدمات، إضافة إلى عدم حرية المنافسة وفوضى الاستيراد، هذه الخصوصية قد ساهمت في زيادة حجم التهرب الضريبي بشكل واضح. (NgaosyvathPhéniphanh, 1974, p. P:05) -، وهو ما توضحه نتائج مختلف عمليات الرقابة الجبائية التي قامت بها مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال السنوات (2018-2019-2020) حيث بلغ المبلغ المجموع: 1,466,490,411 دج للحقوق المالية المسترجعة

4.4- الأسباب المرتبطة بالإدارة الضريبية.

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة، كلما سهل التهرب الضريبي، ويرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية، بالإضافة إلى نقص الأيدي العاملة الفنية، وذلك نتيجة ضعف الأجور في الوظيفة العمومية، وقلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطارات الضريبية، بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الضريبية والتي ترتبط بالجانب الخلفي لموظفي الإدارة الضريبية، والتي تتمثل في الرشوة بحيث أنها تعتبر أخطر من ضعف الكفاءة وتندرج ضمن الفساد الاقتصادي، ولازالت الإدارة الضريبية الجزائرية تعاني من قلة الأداء الضريبي وبعيدة كل البعد على المعايير الدولية، ومن أسباب ذلك ما يلي: (قدي، 1995، صفحة: 250)

-نقص المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية مثل روح التسويق، العلاقات العامة، التسيير بالأهداف... الخ
-نقص الجهود الفعلية للتعريف بالنظام الضريبي عبر وسائل الاتصال المختلفة بغية نشر الوعي الضريبي لتفادي عدم التحضر الجبائي للمكلفين.

-ضعف التكوين في المجال الضريبي، والاعتماد الكلي على مضامين النظام الضريبي الفرنسي دون سواه.
-لم تستطع الإدارة الضريبية اعتماد فكرة الزبونية في علاقتها مع المؤسسات، إذ لازالت ترى في كل مؤسسة خاصة إن لم تكن عمومية محتالا ضريبيا محتملا، ومن هنا كانت العلاقة تصادمية ومبنية على الشك.

5.4- الأسباب المرتبطة بالتجارة والمعاملات الإلكترونية.

يتطور حجم التجارة الإلكترونية بصورة تفوق توقعات كل الشركات المتخصصة في مجال الدراسات والتحليل وإعداد التنبؤات، الأمر الذي أدى إلى حدوث تفاوت كبير بين الأرقام الصادرة من مؤسسات مختلفة عن نفس الفترة الزمنية ولنفس المنطقة الموضوعية تحت الدراسة

الأدهى من ذلك أصبحت اليوم تصدر عدة مراجعات للتنبؤات بصورة دورية ويحدث تفاوت كبير من إصدار لآخر، ولقد أدى التضارب في الأرقام بين الشركات المتخصصة إلى عدم الاتفاق على رقم محدد للتجارة الإلكترونية، فحسب المعهد الوطني للإحصائيات والدراسات الاقتصادية الفرنسي بلغ حجم مبيعات الشركات الفرنسية عبر شبكة الأنترنت سنة 2012 مبلغ 53 مليار أورو. ومن أهم المشاكل التي أصبحت تقف عائقا أمام فرض الضرائب والرسوم على عمليات وصفقات التجارة الإلكترونية ما يلي: (الشويرف، 2013، صفحة: 54)

- عدم وجود تعريف دقيق وواضح ومتكامل للتجارة الإلكترونية.
 - سهولة التهرب في عوائد التجارة الإلكترونية لأنها غير منظورة .
 - عدم القدرة على المتابعة الدقيقة لحجم المعاملات التي تتم عبر شبكة الانترنت .
 - تنوع مجالات الأنشطة التي تتم عبر شبكة المعلومات الدولية والتي تخضع لمفهوم التجارة الإلكترونية الشامل كالتعاملات المالية والمضاربة على الأسهم وما إلى ذلك من أنشطة مالية.
 - عدم وجود مستندات يمكن مراجعتها ضريبيا.
 - الحرص على حرية التجارة الإلكترونية وعدم فرض عوائق عليها .
 - القصور الحادث في مجال التعاون الدولي الضريبي.
 - عدم تطوير الإدارات والكوادر بما يتلاءم مع التجارة الإلكترونية
- وفقا للتقرير السنوي لسنة 2020، الصادر عن مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، حول التجارة الإلكترونية، الجزائر أحرزت تقدما قدر بـ 29 مرتبة على الصعيد الدولي، حيث قفزت من المرتبة 109 إلى المرتبة 80 عالميا، حيث احتلت المرتبة الرابعة إفريقيا. (بزة صالح، 2021، صفحة ص: 382)

6.4- الأسباب المرتبطة بظاهرة الرشوة والفساد الإداري: انتشار ظاهرة الرشوة والفساد الإداري بين أعوان الإدارة الضريبية له تأثير كبير على التهرب الضريبي، حيث أن بعض أعوان المصالح الضريبية لا يتورعون في استلام الهدايا والهبات من المكلفين، والتي هي في الحقيقة رشوى، وهذه الظواهر المرضية مسيطرة على الإدارة الضريبية بسبب نقص المراقبة الحكومية وقلة الأجهزة المختصة لمحاربتها، وهذه الظاهرة ليست ناتجة فقط عن غياب رقابة الدولة وغياب الصرامة في معاقبة الموظفين، بل قد تنتج من التنظيم السياسي للمجتمع نفسه، وكذلك من ضعف المرتبات الممنوحة للموظفين، الجزائر تحتل مراتب متأخرة في تصنيف الدول الأقل فسادا في العالم والأقل شفافية ما بين سنتي 2012 و2019 بحيث كلما بعدت مرتبة الدولة قلت الشفافية وأزداد الفساد المالي والإداري. (www.transparency.org/ar/news/cpi-2019-global-highlights)

7.4- الأسباب المرتبطة بالتهريب وغسيل الأموال: يقصد بالتهريب مجموع العمليات العابرة للحدود، والتي لا تمر عبر المناطق الخاصة للمراقبة على طول الحدود البرية والبحرية، وتشمل هذه العمليات حركة ونقل كل المنتجات والأشياء التجارية أو غير التجارية، وبصفة عامة جميع الأشياء القابلة للتداول والتملك، إضافة إلى ذلك كل حيوان أو آلة أو مركبة أو أي وسيلة نقل أخرى استعملت بأي صفة لنقل البضائع المهربة. وبالتالي فقيمة البضائع المهربة تقع خارج نطاق تطبيق النظام الضريبي وهو ما يزيد من التهرب الضريبي. يقصد بغسيل الأموال العملية التي تركز على إعطاء وجود قانوني، للأموال التي يكون أصلها تديليسي أو غير مشروع (غير قانوني) تسمح عملية غسيل الأموال للمكلف بتغيير الإقامة الضريبية وتحويل أمواله وثرواته إلى مناطق الجناز الضريبية، حيث يبقى النظام الضريبي عاجزا عن مراقبة هذه الأموال ذات المصادر غير القانونية. (الأمر رقم 05-06)، (2005، صفحة: 03)

للفترة 2017-2020

8.4- الأسباب المرتبطة بانتشار الاقتصاد الموازي: الاقتصاد الموازي هو كافة الأنشطة الاقتصادية التي يمارسها الأفراد أو المؤسسات ولكن لا يتم حصرها بشكل رسمي ولا تعلم الحكومات عن قيمتها الفعلية وبالتالي لا تدخل في حسابات الدخل القومي ولا تخضع لأي نظام ضريبي، بالتالي فامتداد الاقتصاد الموازي يكون سببا في زيادة حجم التهرب الضريبي.

عرفت الجزائر انتشارا واسعا للقطاع غير الرسمي، بسبب الهجرة من الأرياف إلى المدن، والتي خلفتها فترة التسعينات نتيجة الظروف اللا أمنية، والتي شجعت على توسع ظاهرة التهرب الضريبي، حيث تم تقدير حصة القطاع غير الرسمي بالنسبة لحجم الناتج المحلي الإجمالي بنسبة تتراوح بين 34.4% كحد أدنى سنة 2001 ونسبة 37% خلال سنتي 2005 و2006م، ويؤثر القطاع غير الرسمي على الناتج المحلي الإجمالي باعتبار أنه يساهم فيه مباشرة ولكن بدون مردودية مالية. وبالتالي فإن النسبة السابقة الذكر تعتبر جد مرتفعة ومؤثرة على الاقتصاد الوطني من خلال بقائها خارج نطاق السيطرة الضريبية، أي أن لها مردودية ضريبية تساوي الصفر في ميزانية الدولة (RAPPORT CNES, 2004, p. 64).

9.4- ظواهر التهرب الضريبي المترتبة عن المحاسبة: وهو ما يسمى بالتلاعب المحاسبي حيث يتم هذا التلاعب إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات أو بهما معا، وباعتبار أن المحاسبة قاعدة للرقابة من طرف الإدارة الجبائية حيث تقوم بمقارنة ما جاء في التصريحات والوثائق المحاسبية بغية التأكد من صحة الكتابات المحاسبية (عوادي مصطفى، 2010، صفحة ص: 43).

5. آثار التهرب الضريبي: من أهم الآثار التي تنتج عن التهرب الضريبي ما يلي:

1.5- الآثار المالية: يعتبر القيد المالي من أهم القيود التي تقف في وجه كل إستراتيجية تنموية أو برنامج للإنعاش الاقتصادي، فلا يمكن الحديث عن الأهداف والانجازات دون الحديث عن التمويل.

أمام أهمية الجباية العادية في تمويل الخزينة العمومية باعتبارها المورد الأساسي يأتي التهرب الضريبي للحد من ذلك، فلتهرب الأثر المباشر على الخزينة العمومية بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية، و يترتب عن ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل.

إن نقص الأموال في الخزينة العمومية يؤدي إلى عجز الدولة جزئيا عن تنفيذ المشاريع النافعة. (خلاصي، 2008، صفحة 72) فالدولة في مسارها التنموي في حاجة إلى مداخيل و موارد لتغطية نفقاتها فنقص الإيرادات يؤدي إلى وقوع اختلال مالي و منه العجز في الميزانية العمومية و التي تشترط أن تتوازن إيراداتها مع نفقاتها، خاصة أمام لجوء الكثير من الدول النامية بدرجة كبيرة إلى الاعتماد على الضرائب غير المباشرة و المتعلقة بالاستهلاك و الإنفاق و التي لا يمكن التحكم فيها باعتبارها غير عادلة، فالفجوات التي تسجلها الميزانية العامة للدولة تعود في أغلب الأحيان إلى نقص في المردود الضريبي الناتج عن التهرب و لسد تلك الفجوات و الإختلالات المالية بات من الضروري اللجوء إلى مصادر تمويلية أخرى تكون بالتأكيد ضغط على التنمية الاقتصادية مثل الإصدار النقدي أو اللجوء إلى الاقتراض بمختلف مصادره (الداخلية أو الخارجية) و هذا لتعويض العجز المسجل في الميزانية نتيجة نقص الموارد بسبب التهرب الضريبي، وينتج عن هذا ظاهرة التضخم باختلاف أنواعه و ما يترتب عن هذه الظاهرة من تدهور في المستوى المعيشي للمواطنين بانخفاض قدراتهم الشرائية بسبب انتهاج سياسة التقشف بتقليص الإنفاق العام و كذا تأجيل إنجاز بعض المشاريع، انخفاض الصادرات الذي يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الصعبة، واختلال التوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع و ظهور السوق السوداء و يمثل عبء إضافي على ميزان المدفوعات، و ذلك في حالة السداد، و تحمل الأجيال المستقبلية أعباء هذه القروض، إلا إذا استخدمت في المشاريع الاستثمارية، فهنا العبء يكون ضعيفا علميا.

2.5- الآثار الاقتصادية.

كل حقيقة تقوم على تأثيرات متبادلة، فالتخلف الاقتصادي بإمكانه أن يكون حاجزا دون فعالية تدخل الضريبة في الاقتصاد، كما أن الهيكل الضريبي يستطيع بدوره أن يساهم في التأخر الاقتصادي للبلاد، فالضريبة هي المورد الأساسي لخدمة الأهداف التنموية لكونها أساسية ترتفع بارتفاع المداخيل و المبادلات و تنخفض بانخفاضها، فمن الملاحظ أن الآثار المالية تترتب عنها آثارا اقتصادية مدمرة التي تضعف إمكانية الادخار والاستثمار والتقليل من فرص التنمية والإخلال بمبدأ المنافسة حيث أن التهرب الضريبي لا يشجع مجهودات الرفع من الإنتاجية فالمكلف الذي يسعى للرفع من المداخيل بتحسين طرق الإنتاج و تسيير متقن

يتردد لذلك في لحظة إدراكه لأكبر السبل التي يمنحها له التهرب الضريبي ومن الأمثلة الواضحة التي يمكن الاستدلال بها تلك المتعلقة بالمؤسسات الخاصة التي يعمل أصحابها على التوجه نحو التهرب الضريبي الذي يمكنهم من امتلاك رؤوس أموال ضخمة تساعدهم على التوسع في نشاطهم و ذلك على حساب المؤسسات العمومية التي لا تملك أي مجال أو فرص للتهرب الضريبي، وهو ما ولد ظهور المنافسة غير الشريفة، غير القانونية و غير الشفافة، و هذا ما يجعل مؤسسات تتحمل ضغطا عاليا على حساب مؤسسات أخرى من خلال تجنب دفع الضرائب والرسوم المفروضة عليها.

لذلك فإن السياسة الضريبية هي أداة تستخدمها الدولة لتحقيق برامج محددة في حقل النشاط الاقتصادي و تنفيذ المشاريع التنموية وتطوير الخدمات العامة، فالدولة يمكنها عند الضرورة الرفع في معدلات الضرائب الموجودة أو فرض ضرائب جديدة لتعويض النقص في مردودية الضرائب نتيجة التهرب و هذا الأسلوب له عوارض في الواقع، فالمعدلات المرتفعة تعاقب المكلفين النزهاء الذين يتحملون الأعباء الضريبية وبالتالي تحويل الضغط الضريبي و وقعه عليهم مما يدفعهم و يزيد في رغبتهم للتهرب "فالتهرب يدعو للتهرب.(Laure, 1996, p. :72)

3.5- الآثار الاجتماعية.

للهرب الضريبي آثار سلبية عديدة نذكر منها:

- التهرب الضريبي قد يكون سببا في فقدان الثقة أثناء المعاملات المالية و التجارية من إبرام الصفقات و العقود و ما إلى ذلك من الممارسات القانونية التي تقتضيها مصالح الأفراد، حيث يعلم كل واحد منهم بأن الطرف الآخر يمكنه القيام بتسجيلات خاطئة لأسباب ضريبية وبالتالي فالتهرب الضريبي يساهم في تقهقر أمانة الأعمال.

- يزيد التهرب الضريبي من وجود الظلم الاجتماعي فكلما تفاقمت هذه الظاهرة كلما نقصت الإيرادات التي تحققها الخزينة العمومية وللاحتفاظ بهامش الأمان، تقوم الدولة بزيادة نسبة الاقتطاعات الضريبية للحصول على إيرادات إضافية على أصحاب المداخل الضعيفة الذين لا يستطيعون التهرب من دفع مستحقاتهم المفروضة عليهم ذلك لأنها تقتطع مباشرة من دخلهم (الاقتطاع من المصدر).

- المتهربين من الضرائب هم في أغلب الأحيان أفراد يتميزون بمستوى معيشي جيد و يستفيدون بأموالهم لدى السلطات لعدم الوقوع في العقاب الشيء الذي يزيدهم تلاحما، هذه الحالة أو الوضعية تثبت الفوارق بين المكلف " المتهرب" و المكلف " النزيه" و تزيد من حدتها. (رضا خلاصي، 2008، صفحة ص:115)

- انتشار التهرب والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس المدني بصفة عامة و الحس الضريبي بصفة خاصة فلا يمكن تفضيل النفع العام عن الخاص إذا كان المكلف يقبل مبدئيا إمكانية إنقاص أو تخفيض جزء من المساهمة المالية التي يجب أن يؤديها للمجتمع.

- التهرب الضريبي هو عامل من عوامل تلاشي و اندثار الحس المدني، و هكذا فالتهرب الضريبي يهدم سلطة الدولة و تعود المواطن على العيش بالمخالفة.

1.1.1. التحقيق المحاسبي كآلية للحد من التهرب الضريبي في الجزائر.

يلعب التحقيق المحاسبي دورا هاما في مكافحة التهرب الضريبي، لأنه يتطلب بحث معمق يشمل كل التصريحات الضريبية المكتتبه من طرف المكلفين، للتأكد من صحتها وذلك بمقارنة العناصر المتوفرة وكذلك المظاهر الخارجية للمكلفين، كما أنه يشمل جميع الضرائب والرسوم، وجميع السنوات غير المتقدمة، وهو يتم بعين المكان، وهو الوسيلة الوحيدة التي تسمح بتحديد صحة العمليات المسجلة في المحاسبة.

1-تعريف التحقيق المحاسبي: هو مجموع العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة وفحص محاسبتهم، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها. (وزارة المالية، 2013، صفحة 13)

للفترة 2020-2017

وتتمثل هذه الرقابة في إتباع كل الطرق والوسائل والكيفيات التي تساعد في التأكد من صحة وتنظيم المحاسبة وفقا لقواعد وأسس علمية وعملية، باعتبار أن المحاسبة هي المرآة التي تعكس مختلف مراحل نشاط المؤسسة، وهي مصدر كل البيانات والمعلومات المالية، ولهذا اشترط المشرع الضريبي ضرورة مسك محاسبة قانونية حتى يتم إجراء التحقيق المحاسبي وقد جاء نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية 2019 صريحا حيث نص على: " أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها"

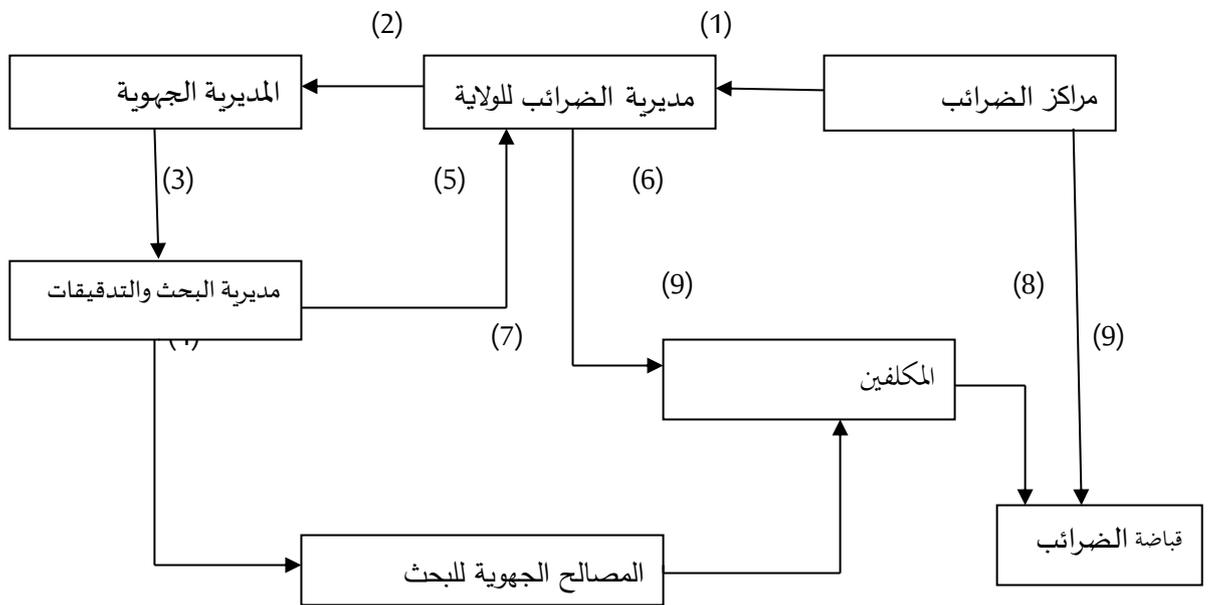
يعد التحقيق في المحاسبة الوسيلة الأكثر استعمالا في المراقبة الجبائية لاعتمادها على الوثائق المحاسبية المسوكة من طرف المكلفين بالضريبة

2-مراحل إعداد وتنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي:

إن هذا النوع من التحقيق يسمح باكتشاف التهرب الضريبي ويهدف للقضاء عليه ومحاربتة.

فيما يلي شكل يبين مراحل برمجة وتنفيذ التحقيق المحاسبي:

الشكل رقم(01):مراحل إعداد وتنفيذ آلية التحقيق المحاسبي



1- اقتراح برنامج التحقيق المحاسبي للمديرية الولائية للضرائب.

2- إرسال برنامج التحقيق المحاسبي إلى المديرية الجهوية للضرائب.

3- إرسال برنامج التحقيق المعمق إلى مديرية البحث والتدقيقات للدراسة والموافقة.

4-5 تنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي من طرف المديرية الولائية للضرائب والمصالح الجهوية للتحقيق.

6-7 تنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي لدى المكلفين الخاضعين للتحقيق.

8- استخراج جداول التسوية عند نهاية التحقيق المحاسبي.

9- تسديد الحقوق المترتبة عن التحقيق المحاسبي من طرف المكلفين الخاضعين للتحقيق.

ويتم التحقيق المحاسبي وفق مرحلتين أساسيتين وهما:

1.2-مرحلة إعداد برنامج التحقيق:

- تعتبر عملية إعداد برنامج التحقيق المحاسبي الخطوة الأولى لهذا يجب أن تتم وفق خصائص عقلانية وموضوعية.
- إن قائمة المكلفين الذين يكونون موضوع تحقيق محاسبي بعين المكان يتم ضبطها من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للولاية أخذا بعين الاعتبار اقتراحات رؤساء مراكز الضرائب المتواجدة عبر الولاية، ثم ترسل هذه القائمة إلى مديرية البحث والمراجعات على المستوى المركزي التي تقوم بدورها بإعداد القائمة النهائية للبرنامج الجهوي والمحلي للتحقيق المحاسبي، بناء على اقتراحات المديرية الولائية ويتم انتقاء وبرمجة الملفات الواجب مراقبتها والتحقيق فيها بناء على عدة مؤشرات ومعايير أهمها:
- أهمية أرقام الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين.
 - التصريح بعجز متكرر أو ربح ضعيف مقارنة بأهمية رقم الأعمال المصرح به وطبيعة النشاط الممارس.
 - ضعف الهامش الإجمالي المصرح به مقارنة بالهامش الحقيقي الذي من المفروض أن يطبق.
 - مظاهر الثراء و العلامات الخارجية للمكلف بالضريبة ومقارنتها مع الدخل المصرح به.
 - يجب أن يمس برنامج التحقيق المحاسبي كل إقليم الولاية دون استثناء، وأن يمس جميع الإقليم الوطني دون استثناء أي ولاية أو جهة معينة.
 - أن برنامج التحقيق المحاسبي يجب أن يمس مختلف القطاعات والنشاطات دون استثناء، وخاصة تلك التي تتميز بالتهرب الضريبي.

ويتم انتقاء وبرمجة الملفات الواجب مراقبتها والتحقيق فيها بناء على عدة مؤشرات أخرى أهمها: (NOTEN° 1519, 2000, p. 01)

- أن تكون المؤسسة محترمة لالتزاماتها الضريبية.
- النقص المستمر في الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة.
- طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتج في السوق.
- التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري.
- التعديلات المتكررة للقوانين الأساسية للشركة.
- يؤدي التحقيق المحاسبي إلى رقابة بعين المكان والتي يتم من خلالها: (بولخوخ،، 2004، صفحة: 58)
- أن تكون المؤسسة محترمة لالتزاماتها الضريبية.
- النقص المستمر في الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة.
- طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتج في السوق.
- التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري.
- التعديلات المتكررة للقوانين الأساسية للشركة.
- يؤدي التحقيق المحاسبي إلى رقابة بعين المكان والتي يتم من خلالها:
- انتقال أعوان لا تقل رتبته عن مفتش إلى مكان مزاولة المكلف بالضريبة لنشاطه، لإجراء معاينة ميدانية للتأكد من صحة ونزاهة المعلومات الموجودة في التصريحات المقدمة للإدارة الضريبية.
- القيام بفحص الدفاتر والسجلات وجميع الوثائق المحاسبية التي حررت من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف محاسبه والمتعلقة بالنشاط الذي يمارسه.

مما سبق يتضح جليا أن التحقيق المحاسبي يهدف إلى التأكد من صحة التصريحات الضريبية ومقارنتها مع مصادر خارجية.

- ## 2.2-مرحلة تنفيذ برنامج التحقيق:
- خلال تنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي، يجب الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من الإجراءات التي تضمنها القانون رقم 01/21 المؤرخ في 2001/12/22 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002 والذي أنشأ قانون الإجراءات الجبائية، هذه الإجراءات من بين ما جاءت به من حقوق تمنح للمكلفين الخاضعين للتحقيق المحاسبي وهي:

للفترة 2017-2020

- إعلام المكلف الخاضع للتحقيق المحاسبي عن طريق إشعار بالتحقيق.
 - حق المكلف بالاستعانة بمستشار من اختياره أثناء فترة التحقيق.
 - عدم إمكانية تجديد التحقيق بالنسبة لنفس الفترة ونفس الضرائب والرسوم.
 - ضمانات متعلقة بالسر المهني.
 - إرسال الإشعار بالتحقيق: لا يمكن الشروع في أي تحقيق دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا، وذلك عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق للمكلف مع وصل استلام أو يسلم للمكلف بالضريبة يد بيد، مع الإضاء، ويكون الإشعار مرفقا بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة.
 - غير أنه في حالة رقابة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق عند بداية عملية التحقيق.
 - ويحتوي الإشعار بالتحقيق على المعلومات التالية:
 - أسماء وألقاب ورتب المحققين.
 - الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف.
 - الرسوم والضرائب المطلوب التحقيق فيها.
 - تاريخ وساعة أول تدخل والفترة المعنية بالتحقيق.
 - إضافة إلى ذلك تمنح للمكلف فترة تحضير الوثائق المحاسبية، يجب أن لا تتعدى هذه الفترة 10 أيام أو 15 يوم وذلك حسب حالة التحقيق محاسبي أو التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة وذلك ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق.
 - بعد مرور فترة 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام إشعار بالتحقيق، وهي فترة تحضير الوثائق المحاسبية، يتم التدخل بعين المكان عن طريق الاتصال المباشر بالمكلف الخاضع للتحقيق، أين تتم المعاينة الحقيقية والميدانية لنشاط المكلف، وطريقة تسييره وموقعه في السوق، مع زيارة ورشات الإنتاج والتخزين، وتحرير محاضر للثبوتات، وعدد العمال، والمخزونات... الخ.
 - مدة التحقيق: حتى لا يتم إلغاء عملية الرقابة فإن المشرع قد قام بتحديد مدة زمنية بدلالة نوعية النشاط الممارس ورقم الأعمال المصرح به.
 - فالمدة المحددة حسب المادة 31 من قانون المالية لسنة 2012 التي تنص على أنه حسب طبيعة النشاط ورقم الأعمال السنوي المصرح به كما يلي: ثلاثة أشهر فيما يخص مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
 - أما بالنسبة للمؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.
 - ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة سابقا، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز على التوالي:
 - 5000 000 دج و 10 000 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها. يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى، تسعة أشهر.
- 4.2- إجراءات التحقيق المحاسبي: ويأخذ التحقيق في المحاسبة نوعين من الفحص:
- فحص المحاسبة من حيث الشكل: ويتمثل في التأكد من وجود الدفاتر المحاسبية الإجبارية المبينة في المادتين 09 و10 من القانون التجاري ومطابقتها للشروط القانونية.
 - فحص المحاسبة من حيث المضمون: ويتمثل في فحص كل المعطيات المحاسبية، حسابات الميزانية وحسابات النتائج، وبعدها يتخذ المحقق قرارا بشأن محاسبة المكلف، سواء تعلق الأمر بالرفض أو القبول، بعدها ينتقل إلى إعادة تشكيل الأسس الضريبية باستخدام إحدى الطرق المتعارف عليها حسب نشاط كل مؤسسة.
- يمكن توضيح إجراءات التحقيق المحاسبي حسب الشكل التالي:
- 5.2- التبليغ بنتائج التحقيق: بعد الانتهاء من عملية التحقيق، يجب على الإدارة الضريبية إشعار المكلف بالنتائج المتوصل إليها وإن لم تكن هناك تسويات ضريبية، ويكون هذا التبليغ وفق المراحل التالية:

-**تحرير التبليغ الأولي:** يحرر المحققين تبليغا أوليا بنتائج التحقيق مع وصل استلام، ويكون هذا التبليغ مفصلا ومعللا بطريقة تسمح للمكلف من تقديم ملاحظاته بالقبول أو الرفض. (MINISTER DES FINANCE, 2004, p. :78)

-**حق الرد والظعن:** بعد تبليغ المكلف الخاضع للتحقيق بنتائج التحقيق، يحق له وفي أجل أربعين يوما ابتداء من تاريخ استلام التبليغ الأولي، أن يقدم ملاحظاته أو يعبر عن قبوله أو رفضه لمختلف التصحيحات الواردة في التبليغ الأولي. وفي هذا الصدد نجد الحالات التالية:

-**عدم الرد أو الرد خارج الأجل المحدد:** في هذه الحالة يعتبر المكلف قابلا لنتائج التحقيق ضمنيا، حيث تقوم فرقة التحقيق بتحرير تبليغا نهائيا مع وصل استلام بنفس نتائج التبليغ الأولي، ويتم إرساله إلى المكلف الخاضع للتحقيق.

-**الرد مع قبول نتائج التحقيق:** هذه الحالة لا تطرح مشاكل، حيث تقوم فرقة التحقيق بتحرير تبليغا نهائيا مع وصل استلام بنفس نتائج التبليغ الأولي، ويتم إرساله إلى المكلف الخاضع للتحقيق.

-**الرد مع رفض نتائج التحقيق:** في هذه الحالة يتم عقد جلسة مناقشة تحت إشراف مدير الضرائب للولاية، تضم كل من: مدير الضرائب للولاية.

- المكلف الخاضع للتحقيق أو محاسبه أو مستشاره الجبائي أو ممثله القانوني.

- المحققين المكلفين بالتحقيق في ملف المكلف الخاضع للتحقيق.

-رئيس فرقة التحقيق المشرف على المحققين.

-نائب مدير الضرائب للولاية المكلف بالرقابة الجبائية.

بعد الاستماع إلى كل أعضاء اللجنة السابقة الذكر ومناقشة ودراسة نقاط محل احتجاج المكلف الخاضع للتحقيق، يتم إعداد محضر بالنتائج المتوصل إليها من طرف اللجنة، وبناء على المحضر السابق الذكر، تقوم فرقة التحقيق بتحرير تبليغا نهائيا مع وصل استلام، الذي يحتوي على الإجابة المبررة والأسباب القانونية لرفض أو قبول احتجاج المكلف، ويتم إرساله إلى المكلف الخاضع للتحقيق.

إذا لم يأتي تطبيق التحقيق المحاسبي على ملف المكلف بنتائج مقبولة ومرضية لمصلحة الإدارة وبالمقابل هناك عناصر ومعلومات يتضمنها ملف المكلف وتعطي نتائج جيدة، وتستدعي اقتراح الملف للتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة، يتم اقتراح هذا الملف من جديد لمثل هذا النوع من التحقيق.

1.7- تحليل نتائج التحقيق المحاسبي لشركة أفلو ليكس بالمسيلة خلال الفترة (2017-2020).

1. التعريف بالمؤسسة:

الشركة ذات المسؤولية المحدودة أكلو ليكس تمارس نشاط الإنتاج الصناعي للمنتجات المصنعة من الخرسانة أو الجبس منذ تاريخ 2014/11/27 وعنوان الشركة هو الجساسة بلدية المسيلة.

حدد رأسمال الشركة بمبلغ 140 000 000.00 دج قسم إلى 14 000 حصة اجتماعية ذات قيمه اسميه قدرها: 10 000 دج للحصة الواحدة موزعة بين خمسة شركاء بالتساوي.

2. الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

تخضع الأرباح المتأتية من نشاط الشركة للضريبة على أرباح الشركات وفقا للمواد 135-136-150 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

تخضع أرقام الأعمال المحققة للرسم على النشاط المهني وفقا للمواد 217 و 357 من نفس القانون ولكون أن المستخدم يشغل عمالا فان الأجر المدفوعة تخضع للضريبة على الأجر والرواتب حسب المواد 66 و 75 من نفس القانون.

تخضع الأرباح الموزعة المتأتية من نشاط الشركة للضريبة على رؤوس الأموال المنقولة وفقا للمادة 45 من ق الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

النشاط الممارس يخضع لرسم الطابع على المبيعات التي تتم نقدا حسب نص المادة 100 من قانون الطابع

3. الرسم على القيمة المضافة

النشاط الممارس يخضع للرسم على القيمة المضافة حسب المواد 01 و 02 و 23 و 21 و 29 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

4.التحقيقات الأولية:

تم جمع المعلومات الجبائية المتعلقة بنشاط الهيئات الإدارية و المالية في إطار حق الاطلاع المخول للإدارة الجبائية وفقا للمواد من 45 إلى 63 من قانون الإجراءات الجبائية

5.التحقيقات الجبائية من حيث الشكل: تم تقدير الدفاتر المحاسبية التالية:

-دفتر اليومية : مصادق و موقع عليه من طرف رئيس محكمة المسيلة بتاريخ 2014/12/14 و يحتوي على 90 ورقه

-دفتر الجرد : مصادق و موقع عليه من طرف رئيس محكمة المسيلة بتاريخ 2014/12/14 و يحتوي على 47 ورقه

-دفتر الأجرة: مصادق و موقع عليه من طرف رئيس محكمة المسيلة بتاريخ 2019/05/23 و يحتوي على 47 ورقه

-دفتر المساعدة : تتمثل في دفتر المشتريات , دفتر البنك , دفتر الصندوق , و دفتر العمليات المختلفة وهي ممسوكة بنظام الأعلام الآلي بطريقه منظمه و مرتبه

-التقييم العام للمحاسبة: إن محاسبة المكلف مقبولة في تأسيس وعاء الضريبة.

6. التحقيقات الجبائية من حيث الموضوع:

تم الاعتماد على التجارب الميدانية و البطاقة التقنية لإعادة تأسيس رقم الأعمال المحقق خلال السنوات محل تحقيق ومن بين المواد الأولية المستعملة تم إعادة استهلاكها مادة الاسمنت الأسود ككمييار لإعادة تأسيس الإنتاج .

إن التجربة الميدانية التي قمنا بها بينت أن معظم الأنواع المنتجة تحتوي على واجهتين واجهة قاعدية وواجهة سطحية حيث أن

الواجهة القاعدية هي الغالبة و تمثل حوالي 90% من المنتج و بالاعتماد على المادة الرئيسية المتمثلة في الاسمنت الرمادي بينما

الواجهة السطحية يستعمل فيها الاسمنت الأبيض حيث أجرينا تجربته لنوع PAVES LOSANGE

أعطت النتائج التالية:

جدول رقم(01): التجربة الميدانية لعملية الإنتاج.

المواد المستعملة	الكمية بالكلغ	الإنتاج المعايين م2	وزن م2 من المنتج	نسبة الاسمنت م2
اسمنت رمادي	350	17.2	135	%16.75

المصدر: رسالة التبليغ الأولي رقم844بتاريخ2021/12/30 مديرية الضرائب لولاية المسيلة.

إن الإنتاج حسب التجربة الميدانية كان شبه متطابق مع البطاقة التقنية و بالتالي تم الاعتماد على البطاقة التقنية في تأسيس

أرقام الأعمال (المبالغ ب: دج) كما يلي:

نتائج التحقيق المحاسبي:

جدول رقم(02): تأسيس أرقام الأعمال(الرسم على النشاط المهني)

البيان / السنوات	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المستخرج	203 932 928	240 433 562	297 792 323	280 607 669
رقم الأعمال المصرح G50	202 231 238	237 648 393	293 013 895	280 607 669
الفارق رقم الأعمال الإجمالي	1 701 690	2 785 169	4 778 428	0
معدل الرسم	1%	1%	1%	1%
مبلغ الرسم	17 017	27 852	47 784	0
نسبة العقوبة	10%	10%	10%	10%
مبلغ العقوبة	1 702	2 785	4 778	0
المجموع	18 719	30 637	52 563	0

المصدر: رسالة التبليغ الأولي رقم844بتاريخ2021/12/30 مديرية الضرائب لولاية المسيلة.

جدول رقم (03): تأسيس الأرباح (الضريبة على أرباح الشركات) (المبالغ بـ دج)

البيان / السنوات	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المستخرج	207 758 339	237 334 339	294 118 576	280 989 229
رقم الأعمال المصريح	206 058 792	234 549 170	289 340 148	280 989 229
الفارق	1 702 690	2 785 169	4 778 428	0
الأعباء المرفوضة	-	-	-	-
الأعباء القابلة للخصم TAP	17 017	27 852	47 784	0
الربح المصريح به	43 345 865	45 898 174	45 936 483	45 734 384
الربح المستخرج	45 030 538	48 655 492	50 667 127	45 734 384
الفارق في الربح	1 684 673	2 757 318	4 730 644	0
معدل الضريبة	19%	19%	19%	19%
الضريبة المستخرجة	320 088	523 890	898 822	10 000
الضريبة المصريح بها	10 000	10 000	10 000	10 000
الفارق	310 088	513 890	888 822	-
معدل العقوبة	25%	25%	25%	10%
مبلغ العقوبة	77 522	128 473	222 206	-
المجموع	387 610	642 363	1 111 028	-

المصدر: رسالة التبليغ الأولي رقم 844 بتاريخ 2021/12/30 مديرية الضرائب لولاية المسيلة.

جدول رقم (04): تأسيس الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة (الأرباح الموزعة على الشركاء). (المبالغ بـ دج)

البيان / السنوات	2017	2018	2019	2020
الفارق في الربح المتراكم الموزع	1 684 673	2 757 318	4 730 644	0
الضريبة على الربح المتراكم	310 088	523 890	898 822	-
الربح القابل للتوزيع	1 374 585	2 233 427	3 831 822	-
معدل الضريبة المقتطعة	15%	15%	15%	15%
الحقوق	206 188	335 014	574 773	-
نسبة العقوبة	25%	25%	25%	25%
مبلغ العقوبة	51 547	83 754	143 693	-
المجموع	257 735	418 768	718 467	0

المصدر: رسالة التبليغ الأولي رقم 844 بتاريخ 2021/12/30 مديرية الضرائب لولاية المسيلة.

جدول رقم (05): تأسيس الرسم على القيمة المضافة. (المبالغ بـ دج)

البيان / السنوات	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المستخرج	203 932 928	240 433 562	297 792 323	31 076 728
رقم الأعمال المصريح G50	202 231 238	237 648 394	293 926 270	31 076 728
الفارق	1 701 690	2 785 168	3 866 053	0
معدل الرسم	19%	19%	19%	19%
الرسم المستحق	323 321	529 182	734 550	-
الرسم القابل للدمج	-	-	-	-
الرسم القابل للخصم	-	-	-	-
الرسم الواجب الدفع	323 321	529 182	734 550	-
نسبة العقوبة	25%	25%	25%	10%
العقوبة	80 830	132 295	183	-

للفترة 2020-2017

المجموع	404 151	661 477	918 188	-
---------	---------	---------	---------	---

المصدر: رسالة التبليغ الأولى رقم 844 بتاريخ 2021/12/30 مديرية الضرائب لولاية المسيلة.

٧. العوامل المعيقة للتحقيق المحاسبي على المستوى المحلي:

أهم عوائق الرقابة الضريبية على المستوى المحلي ما يلي:

- 1- ارتفاع عدد الملفات القابلة للتحقيق المحاسبي يقابله نقص في عدد الأعوان الموجهين للتحقيق، وهذا يعني أن عدد الملفات المخصصة لكل مراقب مرتفع جدا.
- 2- نقص في التكفل المادي والاجتماعي المتعلق بأعوان التحقيق المحاسبي.
- 3- ضعف لعمليات التكوين والتدريب المستمر لأعوان التحقيق.
- 4- اتساع السوق الموازية عبر إقليم الولاية.
- 5- ضعف التنسيق بين مختلف المصالح المحلية المختصة في الرقابة (ضرائب، جمارك، تجارة)
- 6- نقص في استعمال وثائق الدفع المصرفية والبنكية ونقص في التعامل بالفوترة بين المكلفين أي المخالفة الصريحة للقانون الخاص بالفوترة.
- 7- عدم استعمال تكنولوجيا المعلومات في تسيير برامج التحقيق المحاسبي وتسيير ملفات المكلفين.
- 8- عدم الاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في مجال التحقيق المحاسبي

٧.١. خاتمة:

على ضوء الدراسة التي قمنا بها لموضوع فعالية آلية التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي يمكن أن نخلص إلى النتائج التالية:

1- نتائج الدراسة: إن أهم العوامل التي تقف دون تحقيق الفعالية المطلوبة للتحقيق المحاسبي نجد ما يلي:

- 1- ارتفاع حجم التهرب الضريبي على المستوى المحلي، وهو ما توضحه نتائج مختلف عمليات الرقابة الجبائية التي قامت بها مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال السنوات (2018-2019-2020) حيث بلغ المبلغ المجموع: 1,466,490,411 دج للحقوق المالية المسترجعة . (احصائيات مديرية الضرائب المسيلة، 2022)، وهو ما يعكس ارتفاع القطاع الموازي عبر ولاية المسيلة.
- 2- من أهم الوسائل المخصصة للحد من التهرب الضريبي هو التحقيق المحاسبي.
- 4- تتميز المصالح الجبائية باستعمال ممارسات يدوية في تسيير ملفات المكلفين ومتابعتها ومراقبتها (نقص في تألية الإدارة الضريبية) هذا من جهة. ومن جهة أخرى في حالة توفر أجهزة الإعلام الآلي فإن أعوان الضرائب غير مؤهلين للعمل عليها، ونجد هذه الأجهزة تستعمل فقط لكتابة المراسلات الإدارية، هذه الحالة تصعب من دقة متابعة وتسيير الملفات والمعلومات الضريبية الخاصة بالمكلفين، حيث أن استعمال المعلوماتية في تسيير الملفات والمعلومات الجبائية يضمن الحركية الدائمة والسريعة والمستمرة في التسيير الجيد.
- 5- تشتكي الإدارة الضريبية من نقص كمي ونوعي في الموارد البشرية المخصصة لإدارة مصالحتها باعتبار أن العنصر البشري يحتل جانبا أساسيا ومهما لأنه يتطلب مهارات فنية وتقنية عالية في الميدان الضريبي والمحاسبي، خاصة عملية التحكم في تفسير وتحويل النصوص القانونية الضريبية التي تصدر سنويا من خلال قوانين المالية، على غرار قوانين الضرائب والرسوم المختلفة التي تكون هيكل النظام الضريبي الجزائري.
- 6- غياب وعدم إدراك أعوان الإدارة الضريبية للمعارف المختلفة في المجال الجبائي والمحاسبي وجهل التشريعات الضريبية والمحاسبية.

7- نقص في التكوين والدورات التدريبية، والمهارة الفنية المتخصصة في المحاسبة والجباية، رغم إنشاء المدرسة الوطنية للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 339/94 المؤرخ في 25 أكتوبر 1994، وكانت مهمتها الأساسية هي ضمان تكوين وتدريب مستخدمي الإدارة الضريبية وتجديد معلوماتهم وتحسين مستواهم في المجال المحاسبي والجبائي، إلا أنها لم تحقق الغرض

المطلوب بسبب ضعف في برامج وفترات التكوين والتدريب أمام غياب الخبرة هذا من جهة، ومن جهة أخرى غياب كلي لتكوين أعوان متخصصين في مكافحة التهرب الجبائي.

8- تتميز السوق التجارية في الجزائر بضعف ونقص التعامل بالفاتورة بين المتعاملين، وهذا ما يبين خرق وانتهاك المكلفين الخاضعين للقانون الخاص بالفاتورة، وبالتالي تقع كل هذه المعاملات خارج مجال وعاء الضريبة وعلى هذا الأساس تعتبر هذه المعاملات جميعها المغذي الأساسي للاقتصاد الموازي، فهي بقدر ما هي سهلة بالنسبة للمتعاملين من جهة، فهي من جهة أخرى صعبة بالنسبة للمصالح الضريبية إذ لا يمكنها تحديد قيمتها ومراقبتها وتأسيس وتحصيل الضريبة منها، ومنه تفويت الفرصة للخزينة العمومية بالاستفادة من موارد مالية إضافية.

9- توسع انتشار المعاملات التجارية غير المفوترة بشكل كبير غدى ورشات ومحلات ذات نشاطات هامة وكبيرة وبالمقابل غير مسجلة لدى مصالح الضرائب وبعبء عن المراقبة والتحصيل الضريبي، بسبب عدم إخضاعها من طرف هذه المصالح، كما جعل أسعار سلع ومنتجات هذه المعاملات منخفضة بسبب انعدام التكلفة الضريبية، وهو ما خلق نوع من اللامعادلة الضريبية بين المكلفين.

2. دراسة الفرضيات:

لقد أثبتت الدراسة صحة الفرضية الأولى التي نصت على أن مكافحة التهرب الضريبي تهدف إلى استرجاع مبالغ مالية هامة تستفيد منها خزينة الدولة، وذلك من خلال نتائج الرقابة التحقيق المحاسبي لشركة أقوليكس خلال الفترة (2017-2020) على مستوى مديرية الضرائب لولاية المسيلة، فقد بلغ حجم نتائج التحقيق المحاسبي لجميع سنوات الدراسة مبلغ 5.621.704.00 دج. وهو مبلغ مهم.

أما فيما يخص الفرضية الثانية فلقد تحققت أيضا حيث أن تفعيل آلية التحقيق المحاسبي يتطلب وضع استراتيجية من خلال توفير بعض المقومات الأساسية كزيادة عدد الأعوان المكلفين بالتحقيق المحاسبي وتكوينهم جيدا وتوفير الحماية لهم، إلزام المكلفين التعامل بالفواتير وتطبيق عقوبات صارمة للمخالفين، إعداد دليل التحقيق في المحاسبة متوافق مع تقنيات المخطط المحاسبي المالي الجديد.

3- الاقتراحات:

اعتمادا على النتائج السابقة المتوصل إليها يمكننا تقديم الاقتراحات التي من شأنها أن تعمل على رفع نتائج مردودية التحقيق المحاسبي الحد من التهرب الضريبي من أجل توفير مبالغ مالية مهمة لتمويل الخزينة العمومية ومن أهمها:

- الرفع من قدرة التوظيف النوعي للإطارات الجامعية المختصة في المحاسبة والجبائية على المستوى المحلي.
- ضرورة التنسيق بين مصالح الرقابة المختلفة على المستوى المحلي (ضرائب، جمارك، تجارة).
- تعزيز وسائل الحماية القانونية لأعوان التحقيق المحاسبي.
- فرض عقوبات شديدة على المكلفين الذين لا يتعاملون بالفوترة.
- تنظيم الأسواق الموازية المتواجدة عبر إقليم الولاية.

V. I. I. قائمة المراجع:

.(2000)NOTE N°1519 °MF, DGI,DRV, DU30/10/2000, CONCERNANT LE PROGRAMME DE VERIFICATION.NOTE N°1519 °MF, DGI,DRV, DU30/10/2000, CONCERNANT LE PROGRAMME DE VERIFICATION.
DGI, DLF MINISTER DES FINANCE .(2004) .Guide Pratique du contribuable, DGI, DLF ، édition sahel.

- Laure, M. (1996). *distorsion économique d'origine fixe*. paris: éd science.
- MASSON, C. M. (1990). *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*. Paris: LGDJ.
- Phéniphanh- Ngaosyath, , le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement, librairie de jurisprudence, BRUXELLES, 1974
- NOTE N° 1519, M. D. (2000). NOTE N° 1519,MF, DGI,DRV, DU30/10/2000, CONCERNANT LE PROGRAMME DE VERIFICATION.
- RAPPORT CNES, , J. (2004). *RAPPORT CNES, , JUIN 2004*.
- www.transparency.org/ar/news/cpi-2019-global-highlights
- المديرية العامة للضرائب وزارة المالية. (2013). ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة 2013، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة 2013، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.
- المؤرخ في 2005/23/08 الأمر رقم (06-05). (2005). المواد 1 و2 من الأمر رقم (06-05) المؤرخ في 2005 /08/23 يتعلق بمكافحة التهريب، جريدة رسمية رقم 50 مؤرخة في 2005-08-28. *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية*، عدد 59، مؤرخة في 2005/08/28، المواد: 01 و02.
- بوعلام وهي. (2004). أثر المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي - حالة الجزائر - رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير. كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004. : كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
- خالد محمد، المهاني. (2010). *التهرب الضريبي وأساليب مكافحته*،. القاهرة، مصر: منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية.
- رضا، خلاصي. (2008). تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2008. : كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، جامعة الجزائر.
- سهام كردودي. (2011). *الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق*، . عين مليلة، الجزائر: دار مفيد للنشر والتوزيع.
- عوادي مصطفى ورحال نصر (2010)، الغش والتهرب الريبي في النظام الريبي الجزائري، مطبعة سخري، الوادي الجزائر.
- عبد المجيد قدي. (1995). فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية. أطروحة دكتوراه دولة، غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر.
- بزة صالح وهامي العمري، 2021، التجارة الالكترونية في الجزائر واقعها وتحدياتها الريبية، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، مجلد 2021/12/31/8
- عزت عبد الحميد، البرعي. (1992). ظاهرة التهرب الضريبي بين الإطار النظري والواقع التطبيقي - دراسة نظرية تحليلية-. مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، عدد 3، ، 21.
- عيسى بولخوخ،. (2004). الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، دراسة حالة ولاية باتنة. مذكرة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، : كلية العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، .
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية. (2022). -المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2022.
- كردودي. (2011). *الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق*، عين مليلة، الجزائر: دار مفيد للنشر والتوزيع.
- محمد عمر الشويرف. (2013). *التجارة الإلكترونية في ظل النظام التجاري العالمي الجديد*. عمان، الأردن: دار زهران للنشر والتوزيع.
- محمد نجيب، جادو. (2004). جادو محمد نجيب، ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية والاقتصادية دراسة تطبيقية في مصر، ط1 الأولى، القاهرة، دار النهضة العربية، ، 2004. القاهرة، مصر: دار النهضة العربية.
- احصائيات مديرية الضرائب المسيلة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، 2022.