مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي

أ.بوعكاز سميرة

جامعة بسكرة– الجزائر

الملخص

شهدت الجزائر في السنوات الأخيرة إصلاحات مست مختلف المؤسسات الاقتصادية وقد صاحب هذا التطور تطورات أخرى في مختلف الميادين من بينها الميدان الجبائي وإن أهم الأسس التي يرتكز عليها النظام الجبائي هي التصريحات المعقدة من طـرف المكلـف بالضريبة مما فتح المجال بعدم الإعلان أصلا عن النشاط وبالتالي عـن الـدخل الخاضـع للضريبة أو الإعلان عن دخل أقل من الدخل الحقيقي أو عدم الإفصاح عن الدخل كلـه أو إخفاء بعض المصادر وهذا ما يؤثر سلبا على الحصيلة الضريبة .

فالتحولات القائمة تساعد وتزيد من التهرب الضريبي (في الجزائر نسـبة التهـرب7 مليار في 2012) خاصة في الدول النامية التي تفقدها موارد مالية هامة لخزينة الدولة مـع العلم إن الجزائر في تمويل خزينتها تعتمد على الضرائب المتأتية من الصادرات البتـرول عبر الحدود (الجمارك).

إلا إن عملية التدقيق الجبائي لم ترق للمستوى الجبائي الفعـال وهـذا راجـع لعـدة اعتبارات منها نقائص في الموارد المالية والبشرية وكذلك المتملصين من دفع المسـتحقات سواء بطريقة شرعية أو غير شرعية. كل هذا أثر سلبا على المردودية والعدالة الضـريبية مما جعل السلطات الحكومية تعمل على تعبئة الموارد العائدة للجماعات المحلية (وجود دخل كاف يضمن التمويل الملائم للمسؤوليات الجديدة الملقاة على عـاتق الحكومـات المحليـة) ومحاولة تحسين التسيير في الإدارة المحلية.

Résumé

l'Algérie a connu ces dernières années ont affecté réformes diverses institutions économiques par l'auteur cette évolution a faits dans différents domaines, notamment sur le terrain plus fiscale et les fondements du système fiscale est déclarations complexe d'impôt une partie qui est chargé d'ouvrir un domaine n'a pas déjà la Déclaration sur l'activité et du revenu imposable ou de la Déclaration sur les recettes du revenu réel moins ou de ne pas divulguer de revenus ou de dissimuler tout ce qui est des sources nuire au résultat fiscale.

-Haut du formulaire

Des transformations d'aider et d'accroître l'évasion fiscale (en pourcentage Algérie évasion 7 milliards de dollars à 2012 (en particulier dans les pays en développement par des ressources financières importantes examine l'État du pavillon, l'Algérie dans le financement

trésorerie tributaires des recettes fiscales provenant des exportations pétrolières transfrontières (douanes).

Le processus de vérification fiscale Niveau n'a pas été à la hauteur fiscale efficace Cela plusieurs considérations Cf. les insuffisances de ressources financières et humaines ainsi que paiement qu'il s'agisse de façon légitime ou illégales. Tout cela nuit de rendement et de la justice fiscales, les autorités gouvernementales à mobiliser des ressources appartenant aux communautés (un revenu suffisant veiller à ce financement adéquat nouvelles responsabilités qui incombent aux autorités locales) et la tentative améliorer l'administration, de gestion.

مقدمة

إن الروابط الموجودة بين المحاسبة والجباية هي روابط قوية ومتينة جدا. إن التدقيق الـــذي كان في بادئ الأمر معمم في ميدان المحاسبة والمالية استوجب اتساعه لكي ينبعث نحو الجباية التي أصبحت أكثر فأكثر ذات مكانة مهمة ومؤثرة في حياة المؤسسة مع الأخطار المالية التي تنتج عنها في حالة التسيير السيئ للقواعد والقوانين الجبائية داخل المؤسسة حيث أصبحت هذه القواعد والقوانين الجبائية حاليا جد معقدة بحيث تضع المؤسسة أمام أخطار حقيقيـــة ، إذ لـــم تحترم ولم تطبق هذه القوانين، وحتى إذا طبقتها واحترمتها بطريقة حسنة، فهذا يـــؤدي إلـــى إرغامها وإجبارها أن تكون محملة بتكلفة إدارية، هذا يؤدي إلزاميا إلى تهيئة وتعبئة طاقم من المهنيين الأكفاء و المؤهلين الذين ينتمون إليها أو من خارجها لمواجهـــة هـــذا النـــوع مـــن الأخطار.

1 -التدقيق الجبائي:

"التدقيق الجبائي هو عملية التأكد من صدق وصحة التصريحات الجبائيـــة لمؤسســـة مـــا، بغرض تكوين رأي عام يسمح بتشخيص هذه الوضعية، وهذا لجعلها قادرة على تحقيق الأمان الجبائي للمؤسسة وهذا من الجانب القانوني، أما من جانب الفعالية فهي تســـاهم فـــي تحســـين التسيير الجبائي لها"[1].

وهدف المدقق الجبائي يتمثل في :

أ قياس الخطر الجبائي والحد منه.

ب –التدقيق الجبائي أداة لتقدير الأداء والفعالية الجبائية للمؤسسة.

1 -مجال تطبيق مراقبة الفعالية الجبائية:

يدخل التدقيق الجبائي في إطار التسيير الجبائي وذلك كونه مراقبة للفعالية الجبائيـــة، ولا يمكن اعتبار المسيرين يطبقون تسييرا جبائيا بمجرد أنهم يقومون بالتزامات المؤسســـة الجبائية دون التعرض إلى عقوبات أو غرامات، بل يجب أيضا أن ينجحـــوا فـــي إدمـــاج

الجانب الجبائي في إطار التسيير العام للمؤسسة،ولهذا فان التدقيق الجبائي يعتبر عنصرا مهما في التسيير الجبائي ولكن مجال تحقيقاته أضيق من مجال تحقيق التسيير الجبائي، لأنه يركز على تطبيق الخيارات الجبائية واستعمالها.

يتمثل هدف التدقيق في فحص الوضعية الجبائية للمؤسسة ، والتي تتأثر بنوعين من القرارات وتحدد هذه القرارات بصفة طبيعية أهداف المدقق الجبائي:

– النوع الأول يتمثل في القرارات الناتجة عن مختلف واجبات المؤسسة اتجاه الإدارة الجبائية ، حيث تكون المؤسسة مجبرة على احترام الواجبات المتعلقة بالشرعية القانونية وهذا لتجنب الأخطار الجبائية المتبوعة بعقوبات كبيرة .

– أما النوع الثاني وهو يسمح للمؤسسة بتشكيل ديونها الجبائية ، وهذا لتحديد استعمالاتها التي تقدم كاختيارات جبائية وكانتقادات للجباية التي تطبقها المؤسسة .

هذه القرارات تفرض بالضرورة وجود مهمة التدقيق ، ومن هذا يمكن أن نميز بين هدفين رئيسين لمهمة المدقق الجبائي والتي تتمثل في التالي :[2]

الهدف الأول: التأكد من أن المؤسسة تحترم حقيقة القواعد القانونية الخاضعة لها (ملائمتها للقواعد الجبائية)

فالتدقيق الجبائي يساعد المؤسسة على إكتشاف الأخطار من خلال:

- المراقبة على أساس العودة إلى قوائم الاستقصاء "Questionnaires" [3] للمدقق الجبائي.
- هيكل قوائم الاستقصاء.
- مراقبة الشكل والوقت.

يقوم المدقق الجبائي بوضع نوعين من المراقبة ولكنهما مكملين لبعضهم البعض وهما :

- مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات السارية المفعول داخل المؤسسة ، وهذا لتوضيح الممارسات من الناحية الجبائية .
- تقييم مراقبة الوظيفة الجباية حيث يجب على المدقق أن يأخذها بعين الاعتبار.

الهدف الثاني: يقوم المدقق بتقييم قابلية المؤسسة لاستعمال أحسن بالنسبة للإمكانيات التي يوفرها لها التشريع الجبائي ، أي التحكم في ميكانزمات التشريع الجبائي ومعرفة خباياه وبالتالي استعماله في صالح المؤسسة من غير المساس بمصالح خزينة الدولة، هذه التقنيات هي الطرق المستعملة والتي يمكن أدراجها ضمن مفهوم التسيير الجبائي للمؤسسة .

بالإضافة إلى الهدفين الرئيسين السابقين ، توجد أهداف ثانوية يمكن توضيحها كالتالي :[4]

-التدقيق الجبائي عبارة عن وسيلة ناجعة لتقريب الجباية من الحسابات بقراءة جبائية جديدة للحالات المالية والمحاسبية .

-التدقيق الجبائي يعتبر كجواب على قابلية المؤسسة للتحكم في الإجراءات الجبائية.

-تجنب إجراءات يمكن أن تأخذ عدة سنوات هذا ما يؤدي إلى عرقلة السير الحسن للمؤسسة (مثلاً تعطيل حسابات الشركة لدى البنوك أي المعارضة على الحسابات .)

-التدقيق الجبائي يساهم في كشف نقاط القوة ونقاط الضعف للمؤسسة ومن خلالها تتخذ المؤسسة قراراتها.

-توضيح أهمية الخطر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي وعن النقائص الظاهرة في تنظيم المؤسسة .

-إن دور مهمة التدقيق الجبائي يمكن أن يسمح في كل مرة بتحديد تقييم شامل للوضعية الجبائية اتجاه ضريبة معينة .

-البحث وتقييم الخطر الناتج عن التطبيق السيئ للقواعد الجبائية .

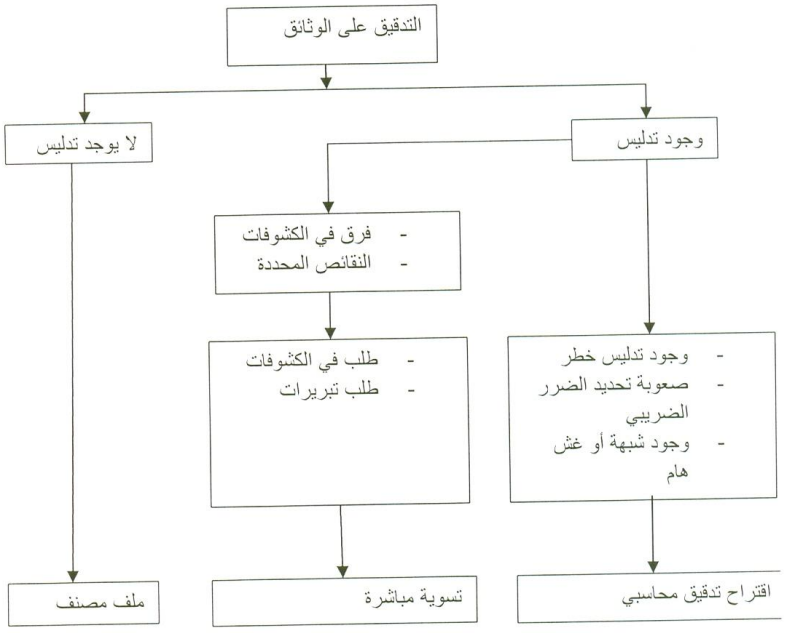
-التدقيق الجبائي يسمح بالقضاء تدريجيا على العوامل الغير القانونية وهذا لتجنب إجراءات التقويم والاخضاعات الإضافية .

-تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن عدم التصريح أو التأخير في تقديمه أو نقص في التصريح .

يوجد عدة أنواع للتدقيق الجبائي:

أ –التدقيق الجبائي الداخلي الذي يتمثل في التدقيق الشكلي والتدقيق على الوثائق.

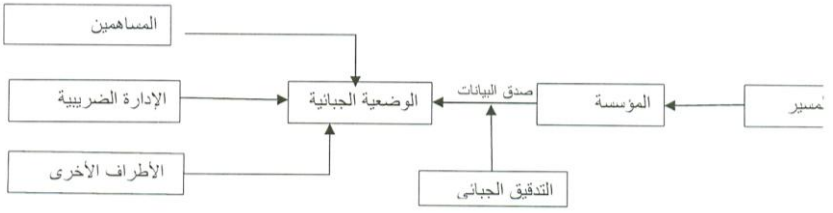
والشكل(1) يوضح:



المصدر : دليل التدقيق على الوثائق ، مديرية الأبحاث والمراجعات بسكرة، وزارة المالية، سنة 2003

ودور المدقق الداخلي يتمثل في اهتمام كل من المساهمين إدارة الضرائب بالإضافة إلى الأطراف الأخرى المعنية بالوضعية الجبائية للمؤسسة ، حيث يلجؤون إلى مكاتب التدقيق للقيام بعمليات التدقيق الجبائي للبيانات والمعلومات الجبائية التي تخص المؤسسة والتي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات.

والشكل(2) يوضح:



المصدر: Olivier **Herbach, « le comportement des collaborateurs de cabinet d'audit »**, thèse de doctorat de gestion, université des sciences sociales, Toulouse 1, 2000, p : 04

التدقيق الخارجي الذي يتمثل في التدقيق المحاسبي والتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

وسوف يكون أكثر شرحا لاحقا .

2 مراحل سير عملية التدقيق الجبائي:

إن الحل الأمثل للحد من التهرب الضريبي هو القيام بعملية التدقيق الجبائي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي قد تعكس الحقيقة لذلك تقوم الإدارة الجبائية عدة أشكال للتدقيق الجبائي :

الشكل الأول: التدقيق المحاسبي: [5]هو مجموعة العمليات التي الهدف منها هو مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية (كشف المعلومات، محاضر إثبات) وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها ويتم الفحص في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية للمؤسسة.وضمان التسويات اللازمة للفترة غير المتقدمة (أما التدقيق الجبائي دون القيام بأية عملية تسوية).

التدقيق المحاسبي يمر بعدة مراحل :[6]

المرحلة الأولى التحضير للتدقيق : تقوم الإدارة المركزية بإعداد برامج التدقيق للمكلفين الذين تخضع محاسبتهم لعمليات التدقيق الجبائي وذلك وفق قواعد جزائية ومعايير انتقاء محددة وتنفيذها يتم من قبل المديريات الجهوية للضرائب والمصالح المركزية للمديرية العامة للضرائب.

يقوم المدقق في كل عملية بمراقبة المحاسبة بفحص الملف الجبائي المفتوح باسم المؤسسة و دراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني للمكلف الخاضع للتدقيق قبل البدء في أعمال المراقبة كسب الربح وكيفية تصنيع المنتج ، والآلات المستخدمة في التصنيع، التكنولوجيا المستخدمة بالتوليف بين مختلف المواد المستخدمة ، معدل ضياع المواد الأولية المسموح به أثناء عملية الإنتاج، ومعدل الأرباح العادية للنشاط.

- إعداد كشف مقارنة بين الميزانيات
- إعداد كشف مقارنات حسابات النتائج

- الكشف المفصل للمصاريف العامة
- قائمة مفصلة برقم الأعمال المحقق

إن البدء في عمليات التدقيق الجبائي للمكلف لا يمكن أن يتم قبل إعلام المكلف مسبقا عن طريق إرسال إشعار بإجراء التدقيق مع وصل استلام، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للتدقيق ، ويمنح له أجل أدنى لتحضير (10) أيام ابتداء من استلام هذا الإشعار.

المرحلة الثانية لسير التدقيق: بعد انقضاء الأجل المحدد للتحضير تدخل مباشرة بعين المكان يذهب المدققون لمباشرة أعمالهم داخل المؤسسة قيد التدقيق لأنه قانونا لا يسمح لهم بأخذ الدفاتر المحاسبية إلى مكاتبهم إلا بناءا على طلب المكلف ذلك لعدم توفر الإمكانيات اللازمة للقيام بعملية التدقيق داخل المؤسسة وذلك من خلال تقديم طلب موقع ومقدم لمدير الإدارة الجبائية وفي هذه الحالة يقوم المدققون بالتوقيع على تعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية ويكون عبر طريقتين:

الطريقة الأولى فحص المحاسبة من حيث الشكل : حتى تكون المحاسبة صحيحة يجب أن تكون كاملة ومنتظمة ومسجلة في السجلات التجارية (سجل اليومية العامة، سجل الجرد...)وان تكون مؤشرة ومصادق عليها ،والوثائق التبريرية خاصة فواتير الشراء الأصلية .على المدقق التأكد من أن المحاسبة تحتوي على مؤشرات متسلسلة وصحيحة .

الطريقة الثانية فحص المحاسبة من حيث المضمون: هذا الفحص يهدف إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية أي مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية التي يكون لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة كل من المشتريات والمخزونات والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات من ناحية والتدقيق في الحسابات الرئيسية للميزانية من ناحية أخرى وقبل المباشرة في عمليات التدقيق في حسابات الميزانية على المدقق التأكد من مطابقة حساباتها مع ميزان المراجعة بعد الجرد ومع ما سجل الجرد وأرصدة حسابات الميزانية الموجودة بدفتر الأستاذ والتأكد من أن النفقات مبررة بواسطة الفواتير أو أي وثيقة أخرى ، والمدقق يقوم بها عن طريق فحص أصول وخصوم الميزانية.

المرحلة الثالثة لنتائج التدقيق المحاسبي: إن التدخل في عين المكان ومعاينة وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاط التدقيق المحاسبي للدفاتر شكلا ومضمونا ، تمكن المدقق من

استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة وفي كلتا الحالتين فإن المدقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة والطرق المعتمدة في إعادة تأسيسها في حالة قبول المحاسبة لا يوجد إشكال يقوم المدقق بإجراء المعاملات بطريقة عادية أما في حالة رفض المحاسبة يلجأ المدقق إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة وتختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع ونشاط المؤسسة حيث أن المدقق يقوم باختيار الطريقة التي تتناسب مع المعلومات المتحصل عليها حول المؤسسة ومن بين هذه الطرق (إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المالي ، إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الإيرادات ،إعادة تأسيس رقم الأعمال على أساس الفوترة).

المرحلة الرابعة نهاية التدقيق: تعد هذه المرحلة خلاصة عمل المدقق حيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة المحاسبية وهذا عن طريق الإبلاغ الأولي والنهائي ،وكخطوة أخيرة يقوم بكتابة التقرير النهائي الذي من خلاله يسجل كل المعلومات الخاصة بعملية المراقبة التي قام بها.

الشكل الثاني: للتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية: [7]هو امتداد للتدقيق المحاسبي ويعرف على أنه مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريحات المداخيل الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وتكون بمقارنة الدخول المصرح بها مع إجمالي الدخول المحققة أثناء نشاطها (الذمة المالية الإجمالية للمكلف) والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.وذلك من خلال عدة مراحل:

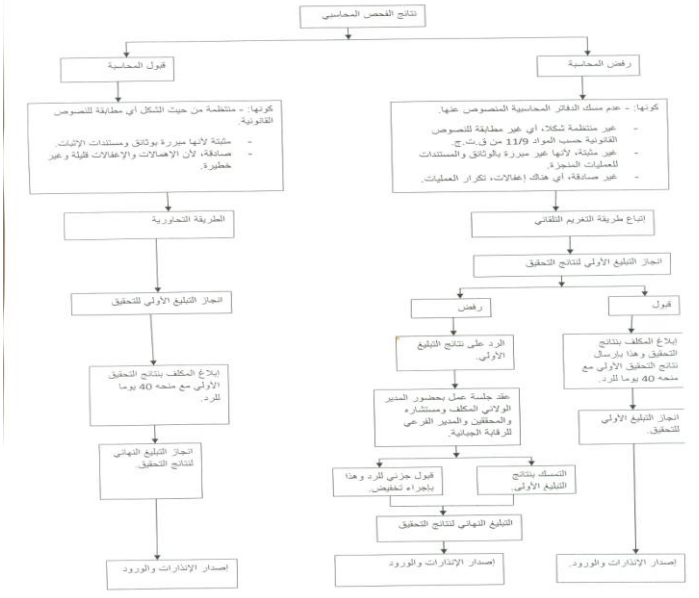
المرحلة الأولى :التحضير للتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية: يقوم المدقق بإختيار مجموعة من الملفات المراد مراقبتها حسب الإمكانيات المتواجدة على مستوى الولاية ، ثم تقوم المفتشية بفحص الملف الجبائي الخاص بدخل المعني بالتدقيق . وهذه الدراسة تسمح للمدققين باستخراج مجمل الفرقات بين المداخيل المصرح بها والعناصر المعيشية للمكلف الخاضع للتدقيق وبعدها إبلاغ المكلف بالضريبة وقد يلجأ المدقق إلى بعض العناصر الخارجية التي لها علاقة بالمكلف وبعد فحص الملف الجبائي وكذا المعلومات المتحصل عليها يقوم المدقق بوضع ميزانية أولية تحتوي على مجمل المعطيات المتحصلة .

المرحلة الثانية لسير التحقيق: بعد المرحلة التحضيرية وانتهاء المدة المحددة تأتي عملية التحقيق المعمق التي يتم في مصالح الإدارة الضريبية إلا في حالة طلب المكلف أن تجري

في بيته أو مكتب مستشاره والتحاور مع المكلف ثم توضيح وضعيته الجبائية يقوم المدقق بإعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة وذلك من خلال مراقبة التدفقات المالية للمكلف إذ يلجأ المدقق إلى التدقيق في الكشوفات البنكية مع المداخيل المصرح بها والنتائج المتحصل عليها يجمعها فيما في ميزان الخزينة الذي يشكل وسيلة تقنية شاملة وكذلك اللجوء أيضا إلى التقييم الجزافي وطريقة التقييم التلقائي.وفي حالة جمع المدقق عدة عناصر تثبت أن المكلف يحقق مداخيل مهمة مقارنة بما صرحه به يمكنه طلب توضيحات وتبريرات لنقطة او عدة نقاط حول ما صرح به المكلف كضريبة وما حققه من موارد ونفقات.

المرحلة الثالثة الإبلاغ بالنتائج:بعد انتهاء المدقق من عملية التدقيق والمقارنة قد يتوصل إلى نتيجتين ،إما قبوله لأسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف ومن ثم عليه إشعار هذا الأخير بغياب التقويم أو رفضها إذا علم أن ما هو مصرح به كمداخيل هي ليست حقيقية ، وغير مطابقة للوقائع ، فيقوم بإعادة تكوين المداخيل التي بحوزة هذا المكلف وكذا تلك الدخول المحققة من قبل أولاده والأشخاص الذين يعيشون معه ، وطرق إعادة تكوين أسس الإخضاع كما سبق الذكر تتغير حسب الحالة المقدمة بعد انقضاء أجل الرد هناك حالتين كليهما يكون المدقق ملزم بإعلام المكلف عن طريق الإبلاغ النهائي وأخيرا يقوم بإعداد التقرير النهائي للتدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

كل تلك المراحل الميدانية سوف تقوم باختصارها في الشكل(3):



المصدر : من إعداد الباحثة

3 **علاقة الفعالية الجبائية بالمردودية الجبائية:**[8]يوجد حلين للجباية المثلى يمكن دراستهم من وجهة نظر التوزيع الجبائي الذي يكون إما بالتحولات وإما بالية تحفز العنصر الجبائي على إظهار حقيقة قدرته الهامشية للدفع وفي كلتا الحالتين تقرر الدولة مقدما نسب الاقتطاع الجبائي وفي دراستنا نختار الحالة الثانية هي آلية تحفيز العنصر الجبائي.

التحفيز كمفهوم اقتصادي مصطلح حديث نسبيا يستعمل بصفة عامة للدلالة على الأساليب والطرق ذات الطابع الإغرائي الذي تتخذه السياسة الاقتصادية قي نطاق التنمية للنهوض بقطاع معين.

فالتحفيز الضريبي ما هو إلا مجموعة تسهيلات تقرها السياسة الضريبية في إطار الاختيارات الإيديولوجية والتنموية لتعبئة الطاقات المادية والبشرية في اتجاه تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية.تشجيع الحوافز الجبائية ، تراكم رؤوس الأموال .بتخفيفها للعبء الضريبي ومن ثم حجم التكاليف خاصة إن المشاريع الاستثمارية في سنواتها الأخيرة لا تحقق أرباحا مهمة.

مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي

التحفيز يدعم الواردات من السلع الرأسمالية اللازمة لتشجيع استراد هذه السلع حيث تنعدم فرص إنتاج مثل هذه المنتجات محليا، وذلك من خلال إعفاء السلع الرأسمالية من الرسوم الجمركية أو تخفيض معدلات الضريبة عليها.

أيضا يشجع الصادرات لتحقيق ميزان تجاري موجب من جهة ولرفع احتياطي الدولة من العملة الصعبة من جهة أخرى.

زيادة إيرادات الخزينة العامة مما يؤدي إلى تنوع النشاط وبالتالي نمو الفروع الإنتاجية مما يزيد عدد الخاضعين للضريبة إضافة إلى أتساع الوعاء الضريبي وارتفاع عدد المكلفين للضريبة مخطط يبين آلية عمل السياسة التحفيزية في زيادة موارد الخزينة العامة مستقبلا. الشكل رقم4.

لمصدر : بليلة لمين، السياسة الضريبية ضمن برامج التصحيح الهيكلي لصندوق النقد الدولي ، حالة الجزائر للفترة 1989–1998، رسالة ماجيستير ، جامعة الجزائر 1999، ص55.

الهدف الأساسي من سياسة التحفيز هو تقديم الدعم الفعلي والقوي للتنمية الاقتصادية ومن ورائها التنمية الاجتماعية.

ولكي تحقق الحوافز الجبائية فعالية للتنمية الاقتصادية يجب أن تتوفر مجموعة من الشروط إضافة هناك عوامل تؤثر على السياسة التحفيز الجبائي عند التخفيض في أسعار الضريبة على أرباح الأنشطة الاقتصادية في نفس الوقت يصاحبه زيادة في معدلات الضريبة على أرباح الأنشطة الاقتصادية غير المرغوبة بشرط أن يكون العبء الضريبي النسبي قبل التخفيض كبير نسبيا. مما يجعل من تخفيض الضريبة ميزة جبائية فعالة وفي نفس الوقت يجب أن تكون المشروعات في مجال الأنشطة الاقتصادية تحقق نتائج موجبة وفي حالة السالبة فإن الحوافز الجبائية تصبح عديمة أو قليلة الفعالية في توجيه الاستثمارات باتجاه تلك الأنشطة.أما العوامل التي تؤثر على سياسة التحفيز الجبائي تنقسم إلى قسمين ضريبية وغير ضريبية:

العامل الأول: الضريبية ترتبط مباشرة بالتقنيات المستعملة في إطار سياسة التحفيز مثل طبيعة الضريبة التي تحدد من خلال الوعاء الخاضع لها (مثل القدرة على تحقيق الأهداف وهل أخضع لمعدلات ضريبية معينة).إضافة إلى شكل التحفيز عنده ثلاث أشكال تحفيز ضريبي خاص بلإستثمار ويأخذ عدة صور شكل إعفاءات (المدة تختلف من 3 إلى 5 سنوات) وتخفيضات، نظام إهلاك، التخفيف من الحقوق الجمركية، نقل الخسائر، شهادات الاعتماد الضريبي المطبقة للاستثمار وتمنح للمستثمرين للتخلص من بعض الالتزامات الجبائية كضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على الشركات، وتمنح على أساس نسبة مئوية من حجم الاستثمار أو على أساس حصة القيمة المضافة الداخلية المنتجة للصناعة الجديدة مثلا.

الشكل الثاني يتمثل في تحفيز ضريبي خاض بالتصدير نظرا لدوره الرائد في توفير العملة الصعبة وتحقيق بعض التوازنات الاقتصادية الهامة ولذلك تأخذ الدولة تدابير لترقية التصدير والتنمية منها، الحوافز الخاصة بالضريبة على الدخل (أما إعفاءات كلية للمداخيل أو تخفيضات جبائية جزئية تتحدد في شكل موحد أو وفقا لسلم تدريجي معين)، الحوافز المتعلقة بحقوق الجمارك، الحوافز المتعلقة برقم الأعمال.

أما الشكل الثالث تحفيز ضريبي خاص بتشجيع التشغيل اتخذت سياسة التحفيز الجبائي بعض الإجراءات أهمها التخفيض على الشخص المشغل من خلال زيادة الطلب على اليد العاملة تقوم بتخفيض حجم تكلفتها في نظر صاحب العمل،و تفرض أيضا تخفيض على دخل المؤسسة الخاضع للضريبة عن كل منصب عمل تستحدثه ويتحدد على أساس كل شخص مشغل أو على أساس سلم يتناسب طرديا مع عدد المناصب التي تم توفيرها.

التخفيضات الضريبية للمؤسسات ذات الكثافة العمالية حيث يتحدد معدل الاقتطاع لدخول المؤسسات على أساس رأسمال /اليد العاملة .لهذا يتم رفع المعدل الضريبي للمؤسسات ذات الكثافة في رأسمال وتخفيضه في المؤسسات ذات الكثافة العمالية ، كما تمنح تخفيضات الأرباح المعاد استثمارها لأنها تخلق مناصب شغل جديدة .

عنصر الزمن عامل مهم في سياسة التحفيز الجبائي حيث يرى البعض إن الوقت الملائم له هي الفترة التي تلي نهاية الأزمات وتسبق مباشرة النهضة الاقتصادية والانتعاش

الاقتصادي ، والبعض الأخر يرى أن الوقت المناسب هو مرحلة انطلاق نشاط المؤسسة مع ضرورة تماشي هذه التحفيزات مع برنامج المؤسسة وإستراتيجيتها في النمو.

وللحوافز الجبائية إطار عملي لا بد من تحديده بعناية حتى لا تكون له انعكاسات سلبية على السياسة الاقتصادية للدولة (الاستثمارات التي تحقق نتائج أجابية).

العامل الثاني:عوامل خارجية (عوامل غير ضريبية) لها أهميتها ودورها في التأثير على سياسة التحفيز الجبائي.وهذه الأخيرة لن يكون لها دور فعال في اتخاذ قرار الاستثمار في ظل وضع سياسي متدني ومضطرب خال من الاستقرار.العنصر الإداري كلما كانت هناك معوقات إدارية كالبيروقراطية ، المحسوبية الرشوة كلما أثر ذلك سلبا على فعالية الإجراءات التحفيزية.

والدول التي تتوفر على هياكل تقنية متطورة بما في ذلك وجود مناطق صناعية تسهيلات الاتصال والتموين العام يكون الخط في تحقيق سياسة تحفيزية جبائية فعالة ،من حيث وفرة الأسواق ، اليد العاملة المؤهلة، ومصادر التموين بالمواد الأولية، استقرار العملة ومرونة سياسة السعار والائتمان.

لا يمكن القيام بهذه المهام في أحسن الظروف من قبل نفس النظام الجبائي المحلي وعليه تحديد الأهداف الأولية التي سوف تحقق من خلال هذا الأخير وهي البحث عن الفعالية الاقتصادية أو البحث عن العدالة الاجتماعية. [9]

يتمثل هدف الفعالية في تعظيم القدرات الإنتاجية للاقتصاد وهذا وفق توزيع معين للمداخيل ، في حين يرمي هدف العدالة إلى إعادة توزيع الموارد المنتجة وهذا ما يظهر تكاملا في ميدان التدخل والتناقض فيما بين السياسات وعليه يجب على الجماعات المحلية أن تكو ن قادرة على خلق الانسجام بين الفعالية الاقتصادية والعدالة الاجتماعية في نفس الوقت.

4 -التحديات الجديدة التي تواجه الجباية:[10]

إن التحولات التكنولوجيا وظهور الرقمنة التي تخترق المسافة والزمن وتحول العالم إلى قرية صغيرة بإزالة الحدود الاقتصادية والعلمية والمعرفية بين الدول، مما أدى إلى عرقلة مراقبة الدولة لحدودها الإقليمية للضريبة وهذا ما أفقدها موارد مالية هامة.نظرا لتخلف تقنيات الاتصال بين كل الأجهزة (الجهاز الجبائي، الجهاز المصرفي، والجمركي....) تجد

أنظمة الدولة نفسها عاجزة وضعيفة أمام تحديات تفرضها العولمة (التجارة الإلكترونية) .ما يؤخر انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة OMC لذلك عليها أن تعتمد على التجارة الإلكترونية كتقنية قانونية مؤسس لها من كل الجوانب الجبائية والمصرفية والجمركية.

وما يمكن قوله في الدول المتخلفة التي انضمت إلى المنظمة العالمية للتجارة أنها قد تفقد مصادر تمويل هامة للخزينة وهي الضرائب الجمركية حيث كانت تفرض على السلع المادية وغير المادية كالأفلام ، أما في إطار التجارة الإلكترونية فهذه المواد تنزل على الكمبيوتر ،الأمر الذي يتطلب تعديل قوانينها الضريبية بما يتماشى واتساع نطاق العولمة. مثلا الجزائر تحقق سنويا 1000 مليار دينار مخصصة للبلدية ووزارة المالية متمسكة بالرسم على النشاط المهني حيث لم يستطيعوا إلغاء هذا الرسم كونه موردا ماليا رئيسيا للجماعات المحلية ما دمت لم تجد بديلا تمويليا الإن هذا الرسم يمثل 80 % من مداخيل الجماعات المحلية ومنها البلديات.[11]

رغم الإجراءات الجبائية التي تقوم بها إدارة الضرائب الجزائرية إلا أنها تجد صعوبة تحقيق موارد مالية جيدة لكثرة التهرب الضريبي ونتيجة للثغرات الموجودة في التشريع الجبائي مثلا في ولاية بسكرة في السنوات الخمسة الأخيرة هناك موارد كثيرة لم تتحصل عليها خزينة الدولة يوضح نسبة التهرب في الجدول التالي:بالدينار الجزائري

السنوات	2007	2008	2009	2010	2011
عدد المؤسسات	21	35	31	22	19
الحقوق المهربة	66.901.387.00	93.108.817.00	126.395.689.00	79.066.670.00	49.327.476.00
الحقوق المفروضة	265.632.084.00	208.197.328.00	300.564.035.00	475.371.709.00	227.623.596.00
الحقوق المدفوعة	198.730.697.00	115.088.511.00	174.168.446.00	396.305.039.00	178.396.120.00
النسب	%25	%45	% 42	% 17	% 22
الغرامات	17.266.806.00	23.889.498.00	48.390.763.00	18.959.049.00	14.022.880.00
المجموع	84.168.193.00	116.998.315.00	174.786.352.00	98.025.719.00	63.350.356.00

المصدر: من إعداد الباحثة بناءا على معطيات قدمت لنا من مديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة.

من الجدول(1) نستنتج نسب التهرب كلما بدأ بالتناقص ترجع إلى الزيادة ففي سنة 2007 بلغت نسبة الحقوق المهربة 25% على الحقوق المفروضة حيث في السنوات 2008،2009،2010،2011 تكون على التوالي 45% ،42% ،17% ،22% حيث في السنة 2008 نسبة التهرب كبيرة جدا وأن عدد المؤسسات المهربة 35 مؤسسة .

من خلال المعطيات نلاحظ أن التهرب لا يمكن القضاء عليه تماما وأن الخزينة كل سنة تخسر موارد مالية كبيرة لا تستفيد منها هذا وأنها تستعمل التشريعات القديمة ناهيك حين تكون التجارة الجزائرية تتعامل بالتجارة الإلكترونية هنا لا تستطيع الدولة أن تحصل على أي مورد مالي .

الخاتمة:

أن ضعف فعّالية التدقيق الجبائي يعود إلى افتقادها للإطار الفكري و العلمي الذي يسمح لها بالإحاطة بكلّ الجوانب الإقتصادية و الاجتماعية، فلقد تحقّقت من خلال الآثار السيّئة التي تحدثها القرارات الجبائية غير مؤسسة على المستوى الاقتصادي الكلّي، و على المستوى الاقتصادي الجزئي نتيجة لعدم توافقها مع الرّهانات و التحدّيات التي يفرضها المحيط الاقتصادي و الاجتماعي، و هو الأمر الّذي يؤيّده معظم المتعاملين الجبائين الذين لم يتمكّنوا حتّى من استيعاب محتوى هذه القرارات ناهيك عن تطبيقها، و بذلك عدم قدرتهم على التكيّف مع النّظام الجبائي.

لم تتمكّن المزايا الجبائية الممنوحة في إطار تحفيز الاستثمار المحلّي و جذب الاستثمار الأجنبي من بلوغ هدفها، بحيث أن العديد من المستثمرين يستفيدون من المزايا الجبائية و بمجرد انتهاء مدة هذه المزايا، فإنهم يتجهون نحو تغير أنشطتهم أو ترحيلها.

و الحقيقة الواضحة بشأن العولمة، هي أنّ هناك دولا استفادت بصورة فعلية من العولمة، بينما هناك دول تندفع نحو المزيد من التهميش، على الرغم من أنها مندمجة في تيار العولمة. و بمرور السنوات، فإن التأثير المتراكم لهذه الظاهرة بدأ يعكس نفسه بصورة ملحوظة في معادلة واضحة،،طرفها الأول الازدهار المتواصل و الشامل في كل مجالات الاقتصاد و طرفها الثاني تراجع الاقتصاديات الأخرى، بدءاً من اقتصاديات الدول

المتقدمة نفسها، و التي تنتقل و تهاجر منها رؤوس الأموال التي تحلم بالاستقرار في السوق المنتعشة إلى غيرها من الاقتصاديات.

على الدول النامية والتي منها الجزائر أن تعتمد على قدراتها الذاتية للتغلب على أزماتها الاقتصادية خاصة ونحن في عصر العولمة و التكتلات الاقتصادية لـذا عليهـا أن تعمـل مجتمعة في تكتل اقتصادي واحد او تكتلات اقتصادية متعـددة .و العولمـة تعنـي إزالـة الحواجز السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية حتى تتحرك رؤوس الأمـوال و الأفكـار و السلع و الخدمات بحريـة.

النتائج:

يجب أن يكون التشريع الجبائي مكيّفا وفق منهجية علمية تتماشى و العولمـة الاقتصـادية وعليه بناء القرارات الجبائية المسبّقة للفعالية مع مرعاة العوامل التالية :

- توسيع قاعدة الإخضاع الجبائي قدر الإمكان.
- التدقيق الجبائي يسمح بتقييم النجاعة الجبائية للمؤسسة ويسمح كذلك بوضـع الخطـوط العريضة للإستراتيجية الجبائية للمؤسسة . واقتراح الحلول التي تجعل الأداء فـي التسـيير الجبائي أكبر بإنقاص التكلفة الجبائية ، والمراقبة القانونية الجبائية ،يجب أن تكون علـى + دراية ومعرفة لترجمة القوانين والقرارات والمراسيم والبيانات...الخ ،وهذا لتقييم الصـدق والأمن للمؤسسة موضوع التحقيق .
- إيجاد تكامل اقتصادي فيما بينها.
- الحدّ من منح المزايا الجبائية خاصة و أن المعيار الجبائي لا يحدّد بمفرده و بنسبة كبيرة طبيعة المناخ الاستثماري.
- التخفيض من نسب الاقتطاع الجبائي و تجنب تراكم الاقتطاع على نفس قاعدة الإخضاع و بذلك يمكن الحفاظ على تجدّد و زيادة المادة الخاضعة وفق ظروف ملائمة.
- أن تكون الدولة ذات نظام سياسي واضح لا يخشى من أي انقلابات اقتصادية.
- سرية المعاملات البنكية والمعاملات التجارية على أعلى مستوى من الكفاءة والسرية.
- الاتصالات والمواصلات الحديثة لكي تمثل عنصر هام لجذب الاستثمارات.

يجب على الاقتطاعات الجبائية الجزائرية أن تخضع إلى منطق البساطة و المرونة من حيث الأحكام القانونية و من حيث الإجراءات مما يسمح بتفادي التعديلات، كمـا أنـه

يجب تأهيل الإدارة التي تسهر على تطبيق هذه الإجراءات و احترامها من خلال الاهتمـــام بالعنصر البشري فيها، و لا سيّما فيما يتعلق بتسيير المسار المهني للمستخدمين طبقا لمعيار الكفاءة و كذا ترقية نظام التحفيزات المهنية (الرواتب، تشجيع روح المبـــادرة المهنيـــة، المزايا الاجتماعية ...الخ)، فقد تكون الرّشوة و اللامبالاة سببا في انتشار ظواهر التهرّب و الغّش الجبائيين في الكثير من الحالات.

المراجع:

[1] J. M. Vallée . " **Audit et gestion fiscal** " éd clef atof. Paris 1986 ,p53.

[2] Martial CHadefaux, « **l'audit fiscal »** édition lité, 1987, p02

[3] Ilhem **Khelif**, mémoire de find étude, **« les spécifiés de l'audit fiscal par rapport a l'audit comptable** », iedf, 1994-1996, p: 09.

[4]Jacque Renard avec le concours de Jean-Michel Chaplin, **« théorie et pratique d'audit interne** », édition les éditions d'organisations, 2000, p: 61.

[5] M , colin, , « **la vérification fiscal** » éd, économico ,pars, 1985,p38.

[6] MOKHTAR BELAIBOUD , « **Guide pratique l'audit financier et comptable** »,la maison des livres, ALGER,2émé Edition,1986,p88.

[7] Guide du Vérificateur de Comptabilité, Ministère des Finances, Direction Générale des impôts, Directions des Recherches et Vérifications, édition ALGER print, 2001, p29.

[8] Bernard Salanié ; **« théorie économique de la fiscalité** » : édition economica ; France ;2002,p50.

[9] عبد المجيد قدي ،"**فعالية التمويل بالضريبة في ظل المتغيرات الدولية**"، دراسة حالة النظام الجزائري (88-95)"،أطروحة لنيل دكتورا دولة، جامعة الجزائر، 1995.

[10] خالد سعد زغلول ، العولمة والتحديات الاقتصادية وموقف الدول النامية، مجلة الحقوق، مجلس النشر العلمي ، الكويت، العدد الأول، السنة 26 مارس 2002 .

[11] رمضان محمد صديق ، مشكلات الضريبة على دخل التجارة الالكترونية والحلول الممكنة ، مجلة الحقوق، مجلس النشر العلمي، الكويت، العدد الثالث، السنة2002.