

## دور التدقيق الخارجي في مكافحة جريمة التهرب الضريبي: دراسة تحليلية لمجموعة من

## تقارير محافظ الحسابات

**The Role of External Audit in Combating the Crime of Tax Evasion: An Analytical Study of some Statutory Auditor Reports**فاطمة الزهراء بولحبال<sup>1</sup> \* حكيمة بوسلمة<sup>2</sup><sup>1</sup> مخبر اقتصاد المؤسسة والتسيير التطبيقي (LEEGA) - جامعة باتنة 01 (الجزائر)،

fatimazohra.boulabel@univ-batna.dz

<sup>2</sup> مخبر اقتصاد المؤسسة والتسيير التطبيقي (LEEGA) - جامعة باتنة 01 (الجزائر)،

hakima.bousselma@univ-batna.dz

النشر: 2023/12/31

القبول: 2023/12/31

الاستلام: 2023/12/14

**ملخص:**

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور التدقيق الخارجي في مكافحة جريمة التهرب الضريبي، من خلال التطرق إلى عموميات حول التدقيق الخارجي وماهية التهرب الضريبي في الجانب النظري، والقيام بدراسة ميدانية في مكتب محافظ حسابات مرفقة بدراسة تحليلية لمجموعة من تقاريره السنوية.

وقد خلصت الدراسة إلى أن للمدقق الخارجي دور فعال في مكافحة التهرب الضريبي من خلال مهمته التي يقوم بها داخل المؤسسة والإطلاع على كافة الوثائق والسجلات المحاسبية للتأكد من مدى صحة وصدق وموثوقية القوائم المالية والمركز المالي للمؤسسة والتي تسمح له أيضا باكتشاف المخالفات والأخطاء والتهرب عن تسديد المستحقات الواجبة الدفع، وكل ذلك يلخصه المدقق الخارجي في تقريره السنوي.

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق الخارجي، التهرب الضريبي، تقارير محافظ الحسابات

رموز JEL: M42, Q56.

**Résumé:**

L'étude visait à mettre en évidence le rôle de l'audit externe dans la lutte contre le crime d'évasion fiscale, en abordant des généralités sur l'audit externe et ce qu'est l'évasion fiscale sur le plan théorique, et en menant une étude de terrain au Bureau du Commissaire aux comptes accompagnée d'une étude analytique d'un ensemble de ses rapports annuels.

l'étude a conclu que l'auditeur externe a un rôle efficace dans la lutte contre le crime d'évasion fiscale à travers sa mission au sein de l'institution et l'accès à tous les documents et registres comptables pour garantir l'exactitude, la véracité et la fiabilité des états financiers et de la situation financière de l'organisation, ce qui lui permet également de détecter les irrégularités, les erreurs et la fraude au paiement des cotisations dues, qui sont toutes résumées par l'auditeur externe dans son rapport annuel.

**Mots clés :** Audit externe, L'évasion fiscale, Rapports du Commissaire aux comptes.

**(JEL) Classification :** M42, Q56.

## 1. مقدمة:

تعتبر التنمية الاقتصادية أحد أهم المحاور التي تسعى إليها الدولة وتضعها في أولوياتها وترسم لها الخطط الكفيلة بإنجاحها على المدى البعيد، والتي تتطلب المزيد من الموارد المالية المختلفة والمتعددة المصادر، حيث تعتبر الضرائب أحد العناصر الهامة للسياسة المالية الرامية إلى تحقيق التنمية الاقتصادية، باعتبارها مصدرا من مصادر الإيرادات العامة للدولة، إلا أن الانتشار الكبير للتهرب والغش الضريبي أثر سلبا على اقتصاد الدول وعلى الحق العام الذي تم نهبه من خلال هذه الجريمة.

إذ أن استراتيجيات التهرب الضريبي أصبحت أكثر بساطة في السياق الحالي الذي يتسم بدرجة عالية من الحرية وسرعة حركة رؤوس الأموال وكذلك تطور التجارة الالكترونية. وانعكس هذا السلوك سلبا على الموارد المتاحة لتمويل الخدمات العامة الأساسية، وقد خلق التهرب الضريبي تشوهات اقتصادية وأخل بالمنافسة والعدالة الضريبية، ولهذا وجب تكاتف الجهود لمساعدة الإدارة الضريبية في القيام بمكافحة هذه الظاهرة وكذلك نحر هذه التصرفات التي تؤثر بالسلب على العقد الإجتماعي، ويعد التدقيق الخارجي وسيلة من وسائل مكافحة هذه الظاهر لما يقدمه هذا الأخير من خدمات تساعد على اكتشاف أساليب المؤسسات في الغش والتهرب الضريبي. ولأن التدقيق الخارجي أداة يمكن من خلالها مساعدة الإدارة الضريبية في تحصيل مداخيلها والحد من جريمة التهرب الضريبي، فكان التساؤل الرئيسي لهذه الدراسة كالتالي:

### فيما يكمن دور التدقيق الخارجي في مكافحة جريمة التهرب الضريبي؟

وانطلاقا من التساؤل الرئيسي يمكن طرح مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

- ما أهمية التدقيق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية؟
- ما المقصود بالتهرب الضريبي؟
- كيف يساهم التدقيق الخارجي في مكافحة جريمة التهرب الضريبي؟

### 1.1. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في الارتفاع الهائل واللامحدود لجرائم التهرب الضريبي في الآونة الأخيرة، بالرغم من سعي الإدارة الجبائية لتوجيه سلوكيات المجتمع والنشاطات الاقتصادية من أجل ضمان التوازن المالي، من خلال إسترجاع حقوق الدولة الناتجة عن التهرب الضريبي.

ومن جهة أخرى يـعتبر التدقيق الخارجي من بين الطرق والأساليب التي تساهم في مكافحة والتقليل من التهرب الضريبي، سواء من خلال التقارير السنوية المعدة أو من خلال الخبرة القضائية.

## 2.1. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الإيجابي الذي يؤديه التدقيق الخارجي من أجل مكافحة جريمة التهرب الضريبي، وذلك من خلال:

- التطرق إلى الإطار النظري للتدقيق الخارجي؛
- التعرف على جريمة التهرب الضريبي، أنواعه، أسبابه والعوامل التي تساعد عليه؛
- تحديد الآثار السلبية للتهرب الضريبي ومعرفة إجراءات الوقاية منه؛
- التعرف على الدور الذي يؤديه التدقيق الخارجي لمكافحة جريمة التهرب الضريبي وذلك من خلال دراستنا التحليلية لمجموعة من تقارير محافظ الحسابات.

## 3.1. فرضية الدراسة:

تستند هذه الدراسة إلى الفرضية التالية:

للتدقيق الخارجي دور فعال في مكافحة جريمة التهرب الضريبي.

## 4.1. منهج وأدوات الدراسة:

للاستجابة لمتطلبات الدراسة اعتمدنا على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، فالمنهج الوصفي استخدمناه في توضيح الإطار النظري للتهرب الضريبي، أما المنهج التحليلي فقد استخدمناه من أجل إبراز الدور الذي يقوم به مدقق الحسابات لمكافحة جريمة التهرب الضريبي.

أما فيما يخص الأدوات المستخدمة فقد تم الإطلاع على مجموعة من الكتب، المجلات والتقارير، إلى جانب المواقع الرسمية عبر الانترنت لإيجاد بعض الحلول لإشكالية الدراسة، بالإضافة إلى مجموعة من التقارير السنوية التي أعدها محافظ الحسابات لبعض المؤسسات الاقتصادية.

## 5.1. الدراسات السابقة:

تطرق العديد من الدراسات لجريمة التهرب الضريبي وطرق مكافحته، من بينها:

أ- دراسة خديري وجنيئة، "الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية -دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2011-2018" (خديري و جنيئة، 2019):

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى مساهمة الرقابة الجبائية في تحقيق هدفي مكافحة التهرب الضريبي وتنمية الإيرادات الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2011-2018، حيث تم معالجة الموضوع بالإعتماد

على تقارير ولحصائيات المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتدقيقات، ومديرية العمليات الجبائية والتحصيل.

ومن خلال فحص وتحليل النتائج خلصت الدراسة إلى أن الوصول للمسعى الاستراتيجي لعملية الرقابة الجبائية يتطلب توفير المزيد من الاهتمام من طرف الإدارة المركزية وتوفير الامكانيات المادية والبشرية الفعالة إضافة إلى أن عملية الرقابة الجبائية تعتمد بنسبة كبيرة على الحصيلة المالية لكل من التحقيق المحاسبي والرقابة على الوثائق.

ب-دراسة بورنيسة وحيمران، "تعقيدات النظام الضريبي وأثرها على التهرب الضريبي -دراسة حالة الجزائر-" (بورنيسة و حيمران، 2021):

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى تأثير التعقيد الضريبي على زيادة التهرب الضريبي في الجزائر، من خلال استخدام المنهج الكمي لقياس العلاقة بين التعقيدات الضريبية والتهرب الضريبي عن طريق إجراء مسح على شكل استبيان تم توزيعه على عينة الدراسة في الفترة الممتدة من 2021/02/10 إلى غاية 2021/03/20.

ومن خلال فحص وتحليل النتائج خلصت الدراسة إلى أن النظام الضريبي الجزائري يتسم بالتعقيد مثله مثل الأنظمة الضريبية في العالم من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين، خصوصا من حيث صياغة القوانين والترجمة أو المفاهيم الخاصة به وكذلك التغيرات المستمرة، وبالنظر إلى التعقيدات الضريبية ككل سواء من حيث التشريع أو الإمتثال كلاهما يساهمان في التهرب الضريبي.

ج- دراسة بلخيري ومصمودي، "آليات الرقابة الجبائية الحديثة ودورها في فحص الوضعية الجبائية الشاملة للمؤسسات الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة إقتصادية تابعة لمركز الضرائب لولاية قسنطينة" (بلخيري و مصمودي، 2020):

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد دور الرقابة الجبائية في فحص الوضعية الجبائية الشاملة للمؤسسات الاقتصادية، حيث تم معالجة الموضوع بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال أسلوب دراسة حالة.

ومن خلال فحص وتحليل النتائج خلصت الدراسة إلى أن الرقابة الجبائية تؤدي دورا بارزا في فحص وتشخيص الوضعية الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، ولإعادة تأسيس الأوعية الضريبية، مما يسمح

بتحقيق الأهداف المرجوة من خلال هذه الآلية عبر الإدارة الضريبية، لكن هذا لا يعني بالضرورة زيادة الحصيلة إن لم يكن هناك تكامل بين مصلحة الرقابة الجبائية ومصلحة التحصيل.

◀ ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة:

تشاركت هذه الدراسات مع دراستنا في متغير التهرب الضريبي، وقد استفدنا منها في التحديد الدقيق لمفهوم التهرب الضريبي وضبط أبعاده ومؤشراته؛ أما ما يميز دراستنا عن هذه الدراسات فهو إختلافها في تحديد وسيلة مكافحة جريمة التهرب الضريبي، حيث إهتمت دراستنا بالتدقيق الخارجي كوسيلة من وسائل مكافحة جريمة التهرب الضريبي، في حين حصرت الدراسات السابقة مكافحة هذه الجريمة في الإدارات الجبائية، مع إغفال الدور الذي يمكن أن يؤديه المدقق الخارجي في مكافحة هذه الجريمة، فهو يقف جنباً إلى جنب مع الإدارة الجبائية لرفع مستوى الوعي في المؤسسات الاقتصادية والعمل على محاربة هذه الجريمة والتخلص منها.

## 2. الإطار النظري للبحث:

### 1.2. عموميات حول التدقيق الخارجي:

لقد شهد المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسات المالية والاقتصادية تطورا ملحوظا بعد الأزمة المالية العالمية الأخيرة، فأصبحت المؤسسات اليوم مجبرة ومضطرة لإعطاء ضمانات كافية لمعاملتها لتضمن لنفسها البقاء والاستمرار في محيط تميزه المخاطرة الشديدة والخوف من المستقبل. ومن هنا برزت الحاجة إلى التدقيق الخارجي كحتمية لا غنى عنها في تزويد مختلف الأطراف سواء كانت داخلية أو خارجية بمعلومات دقيقة وموثوقة وذات مصداقية، حيث أصبح التدقيق الخارجي يحظى باهتمام كبير ومتزايد لدى كافة الأوساط المالية والاقتصادية والقانونية، لما لرأي المدقق من أثر على اتخاذ القرارات من قبل مختلف الأطراف المستخدمة للقوائم المالية.

1.1.2. تعريف التدقيق الخارجي: أكدت العديد من المصادر أن كلمة تدقيق "Auditing" مشتقة من الكلمة اللاتينية "Audire" ومعناها يستمع، وقد دلّت الوقائع التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، حيث أن المدقق قديما كان يستمع للقيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها في جلسة الاستماع العامة، والتي تتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع وبعد الجلسة يقدم المدققين تقريرهم (RENARD, 2000, p. 27).

أما التعريف الإصطلاحي للتدقيق الخارجي فقد تعدد بتعدد جهات نظر مقدميه، إلا أن معظم هذه التعاريف يتفق مع التعريف الصادر عن جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) عام 1972م، والتي عرفت التدقيق الخارجي على أنه: "عملية منتظمة للحصول على أدلة إثبات متعلقة بنتائج الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لتحديد مدى التطابق بين هذه النتائج والمعايير المحددة ووصول النتائج إلى المستخدمين المعنيين" (الشحنة، 2015، صفحة 24).

وقد عرف التدقيق الخارجي من قبل الاتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين الاقتصاديين والماليين "UEC" عام 1977م كما يلي: "إن هدف التدقيق من الناحية المالية هو التعبير عن رأي حول ما إذا كانت النتائج المالية تعطي صورة صادقة وحقيقية عن أعمال المؤسسة، مع التأكد من تطبيق الإجراءات والقوانين المعتمدة في المؤسسة" (أحمد قايد، 2015، صفحة 09).

في حين عرف البعض التدقيق الخارجي على أنه: "فحص للمعلومات من طرف شخص خارجي شريطة أن لا يكون هو الذي حضرها أو استعملها بهدف زيادة منفعة المعلومات للمستعمل" (كاظمي النجف ابادي و دحام حسون، 2018، صفحة 297).

وعليه فالتدقيق الخارجي هو عبارة عن فحص انتقادي تقني وبناء من طرف شخص مهني مؤهل ومستقل، من أجل إعطاء رأي فني ومحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية وعلى مدى احترام المؤسسة للقواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها.

**2.1.2. أهمية التدقيق الخارجي:** لقد زادت أهمية التدقيق الخارجي بصورة ملحوظة نتيجة لأسباب عديدة، أهمها التوسع الكبير في الأنشطة الاقتصادية وزيادة حجم المؤسسات وانتشارها جغرافياً، إضافة إلى ذلك انفصال الملكية عن الإدارة، كل ذلك زاد من أهمية الدور الذي يخدم به التدقيق عدة فئات سواء كانت داخل أو خارج المؤسسة وترتبطهم علاقة بها، حيث تعتمد هذه الفئات على التقرير النهائي لعملية التدقيق الخارجي في اتخاذ القرارات ورسم السياسات ووضع الخطط المستقبلية لها (الشحنة، 2015، صفحة 39). ويمكن تقسيم المستفيدين من القوائم المالية المدققة إلى مستفيدين مباشرين ومستفيدين غير مباشرين:

#### أ- المستفيدون المباثرون:

يتمثل المستفيدون المباثرون من القوائم المالية المدققة في المستفيدين الذين لديهم مصالح مباشرة مع نشاط المؤسسة كإدارة المؤسسة، المستثمرين، الدائنين والموردين، الزبائن.

❖ **إدارة المؤسسة:** تعتمد إدارة المؤسسة على القوائم المالية التي يتم إتمامها من قبل المدقق المحايد والمستقل مما يزيد الثقة في هذه القوائم، وبالتالي تزيد درجة الاعتماد عليها، ويؤدي إلى إعادة انتخاب وتجديد أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى وكذلك زيادة مكافآتهم.

كما يعمل التدقيق الخارجي على إكتشاف الأخطاء والغش في وقت مبكر بسبب الأثر النفسي الذي تتركه الزيارات المفاجئة للمدقق لدى موظفي المؤسسة وبالتالي لا تتم أي محاولة في المستقبل لارتكابها أو التورط فيها، كما يعمل على إكتشاف مواطن الضعف أو الثغرات في نظم الرقابة الداخلية في المؤسسة ويساعد الإدارة على اتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة (التميمي، 2004، صفحة 20).

❖ **المستثمرون:** أدى ظهور المؤسسات والمصانع الكبرى في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية بعد الحرب العالمية الثانية إلى تزايد عدد المساهمين في هذه المؤسسات، وبالتالي انفصال الملكية عن الإدارة، وهذا ما جعل الحاجة إلى التدقيق الخارجي أمر لا بد منه، حيث يتم تعيين مدقق مستقل ومحايد يقوم بمراقبة تصرفات إدارة المؤسسة، ويقوم بإيصال المعلومات إلى المستثمرين فيها للاطمئنان على أموالهم.

❖ **الدائنون والموردون:** يعتمد الدائنون والموردون على تقرير المدقق الخارجي حول صدق وعدالة القوائم المالية، ويقومون بتحليله لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام، وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة، مما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى هذه الأخيرة (الخطيب و الرفاعي، 1998، صفحة 12).

❖ **الزبائن:** تهتم هذه الفئة بالمعلومات لمعرفة استمرارية المؤسسة، خاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل، باعتبارها المورد الرئيسي والأساسي للبضاعة أو المواد الأولية.

ب- المستفيدون غير المباشرين:

وهم الذين ليس لهم علاقة مباشرة مع المؤسسة، ولا يرتبط نشاطهم ارتباطا كبيرا بنشاط المؤسسة كالتقابات العمالية، البنوك والمؤسسات المالية، أجهزة الحكومة، الإقتصاديون ورجال البحث العلمي، إدارة الضرائب، منظمات حماية البيئة.

❖ **العمال:** يعطي التدقيق الخارجي الصورة الحقيقية عن الوضعية المالية للمؤسسة ويمدهم بالمعلومات التي تساعد في تحديد إتفاقيات مشاركة الأرباح (شريم و بركات، 2011، صفحة 13).

❖ **البنوك والمؤسسات المالية:** تقوم معظم المؤسسات بطلب الحصول على قروض من البنوك ومؤسسات الإقراض، وقبل أن توافق هذه الأخيرة على منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المؤسسات، وذلك لضمان قدرتها على السداد في المواعيد المحددة.

❖ **أجهزة الحكومة :** تعتمد بعض أجهزة الدولة على القوائم المالية التي تصدر من المؤسسات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض ضرائب. ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون قوائم موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة فحصت هذه القوائم فحصا دقيقا وأبدت الرأي الفني المحايد والعاقل فيها.

❖ **الاقتصاديون ورجال البحث العلمي :** حاجتهم إلى المعلومات تساعد على تقييم الأثر على السياسات الاقتصادية، وعلى قرارات السياسة العامة، والمساعدة في أعمال البحوث والدراسات، كما أن رجال الاقتصاد يعتمدون على القوائم المالية المدققة في تقديرهم للدخل القومي والتخطيط الاقتصادي (عبد الله، 2012، صفحة 15).

❖ **إدارة الضرائب:** تعتمد إدارة الضرائب على التدقيق الخارجي في تحديد الوعاء الضريبي واحتساب الضريبة التي تحصل عليها من إدارة المؤسسة، إذ أن إدارة الضرائب لا يمكنها التعرف على ذلك إلا إذا قام شخص موثوق فيه ومستقل عن المؤسسة بفحص عملياتها ونتائجها، مما يعطي لإدارة الضرائب صورة واضحة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائجها (الخطيب و الرفاعي، 2009، الصفحات 12-13).

❖ **منظمات حماية البيئة:** يعتبر التدقيق الخارجي تقييم موضوعي منظم، يتم من خلاله تحديد ما إذا كانت المؤسسة تلتزم بالقوانين واللوائح والتشريعات البيئية، وتحديد المخاطر البيئية التي تواجهها، والتأكد من تنفيذ برامج الإدارة البيئية بكفاءة وفعالية وفقا للسياسات والأهداف البيئية للمؤسسة (شريقي و براهيم، 2017، صفحة 112).

**3.1.2. أهداف التدقيق الخارجي:** في البداية كان ينظر للتدقيق الخارجي على أنه وسيلة الهدف منها هو

ا اكتشاف الخطأ والغش والتزوير والتلاعب الموجود في الدفاتر والسجلات، وأن مهمة المدقق تنحصر فقط على تعقب تلك الأخطاء والعمل على اكتشافها، أي التحقق من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات المحاسبية، وما كان يدعم ذلك هو (محمد عثمان، 1999، صفحة 12):

- صغر حجم المؤسسات وضآلة عدد العمليات المالية فيها؛

- سيادة نظرية الملكية المشتركة في الفكر المحاسبي؛
- النظر إلى المدقق على أن مهنته هي تعقب الأخطاء الواقعة أثناء تطبيق الإجراءات المحاسبية في المؤسسة.
- وكان لذلك نتائج على التدقيق الخارجي منها:
  - إتباع طريقة التدقيق الشامل (التفصيلي)؛
  - التركيز على تدقيق عناصر المركز المالي؛
  - مسؤولية المدقق كانت إتجاه صاحب المؤسسة فقط؛
  - كان التدقيق المستندي هو صلب عمل المدقق الخارجي.
- واستمر الحال حتى عام 1897 م عندما قرر القضاء الانجليزي في بعض أحكامه أن الهدف الرئيسي للتدقيق ليس اكتشاف الأخطاء والغش أو التزوير والتلاعب الموجود في الدفاتر والسجلات. ومن هنا بدأ المدقق يفصح عن رأيه الفني المحايد في تقريره عن صحة البيانات التي تتضمنها القوائم المالية (نور الدين، 2015، صفحة 11). وكان من نتائج ذلك ما يلي (محمد عثمان، 1999، صفحة 13):
  - ظهور أهمية التدقيق الداخلي كوسيلة للرقابة الداخلية؛
  - صعوبة إجراء تدقيق تفصيلي والاعتماد على أسلوب التدقيق الاختباري؛
  - أصبح المدقق الخارجي مسؤولاً ليس أمام صاحب المؤسسة فحسب بل أمام الغير أيضاً؛
  - الاهتمام بفحص حركة الأموال بجانب فحص مراكز الأموال وظهور أهمية قائمة الدخل بجانب قائمة المركز المالي.
- ومن هذا العرض يمكننا أن نلخص الأهداف الرئيسية للتدقيق الخارجي فيما يلي (عاطف سواد، 2009، صفحة 19):
  - ❖ أهداف تقليدية: تتمثل في:
    - التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر ومدى الإعتماد عليها؛
    - إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي؛
    - إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؛
    - تقليص فرص إرتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط ولإجراءات تحول دون ذلك؛
    - طمأننة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من إتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم؛

- مساعدة إدارة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

❖ **أهداف حديثة:** تتمثل في (عاطف سواد، 2009، صفحة 20):

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛

- تقييم نتائج الأعمال وفقا للنتائج المرسومة؛

- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط؛

- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع؛

- التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ أو التزوير، والعمل على استكمال المستندات

المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية؛

- التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المتعمدة أو

غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.

**4.1.2. أنواع التدقيق الخارجي:** يقسم التدقيق الخارجي إلى ثلاثة أنواع، هي (بوتين، 2003، صفحة 27):

❖ **التدقيق القانوني:** ويعرف أيضا بمحاسبة الحسابات (Commissariat Aux Comptes)، وهي التي

يفرضها القانون على بعض الأنواع من المؤسسات، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي

يقوم بها محافظ الحسابات بغرض الشهادة على صحة وانتظامية الحسابات السنوية وإعطائها الصورة

الصادقة لوضعية المؤسسة المالية ونتيجة نشاطها.

❖ **التدقيق التعاقدية:** يقوم به شخص محترف خارجي ومستقل بطلب من إدارة المؤسسة أو أحد الأطراف

المتعاملة معها، ويمكن تجديده سنويا، ويكون هذا النوع اختياريا وفقا لعقد يبرم بين المدقق وزبونه، ويقوم

المدقق بمهمته في هذه الحالة حسب الهدف والنطاق والمدة المحددتين في الاتفاق المبرم بين الطرفين.

❖ **الخبرة القضائية:** يقوم بها شخص محترف خارجي بطلب من المحكمة، وذلك للإستعانة بتقريره في حل

نزاع بين مؤسسة أو هيئة معينة وطرف آخر متعامل معها.

**5.1.2. إجراءات التدقيق الخارجي:** وهي عبارة عن الأدوات أو الوسائل التي يتم من خلالها جمع أدلة الإثبات

الصالحة والكافية لإبداء الرأي الفني المحايد، وتختلف إجراءات التدقيق عن معايير التدقيق، حيث تخضع الأولى

لتقدير المدقق وحكمه الشخصي في اختيار الإجراء المناسب على حسب الوضع الذي يتم تدقيقه، بينما الأخيرة

تمثل الإطار العام لعملية التدقيق ولا تخضع للحكم الشخصي للمدقق وهو ملزم بإتباعها حرفيا لأنها تمثل الخطة

العامة والتي إذا ما اتبعت يت مكن المدقق من إتمام عملية تدقيقه بنجاح تام، ويدفع عن نفسه تهمة التقصير إذا ما تمت مساءلته قضائياً.

ولقد تطورت إجراءات التدقيق من أساليب التدقيق التقليدية إلى الأساليب الحديثة المنبثقة عن الجمعيات المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا، والتي من أهمها تخطيط وتنفيذ أنشطة التدقيق (محمود بشير المغربي، 2016، صفحة 12).

وهناك خمسة أنواع من الإجراءات الرئيسية بالإضافة إلى الإجراءات المكملة (عاطف سواد، 2009، الصفحات 23-24):

#### أ- الإجراءات الرئيسية:

تتمثل الإجراءات الرئيسية للتدقيق الخارجي في ما يلي:

❖ **الإختبار** : وتطلق هذه العملية على معاينة الأصول وبالذات الملموس منها مثل الأصول الثابتة، النقدية، البضاعة، للتأكد من جودتها من الناحية الكمية والنوعية.

❖ **الفحص** : وهي معاينة متعلقة بالسجلات والمستندات المحاسبية وغير المحاسبية، وذلك لتحقيق هدف التأكد من الملكية مثل : فواتير الشراء، محاضر استلام البضائع. والمستند يمكن أن يكون دليلاً للإثبات يعتمد عليه أكثر كلما كان من خارج المؤسسة، ويكون على درجة قليلة من الأهمية إذا كان من داخل المؤسسة.

❖ **الملاحظات** : وهي طريقة مباشرة للحصول على دليل الإثبات، وتستخدم لتحقيق الأهداف المتعلقة بصحة وشرعية العمليات المالية، وذلك بغرض التأكد من أن العمل المالي المحاسبي يسير طبقاً للقوانين الموضوعية، ويحق للمدقق الخارجي القيام بزيارات ميدانية للأقسام المختلفة وخصوصاً في أول عملية تدقيق له بالمؤسسة.

❖ **المصادقات**: وهي وسيلة للحصول على دليل الإثبات من أطراف خارج المؤسسة كالمدينين والدائنين والبنوك ومخازن الإيداع العامة، وهناك ثلاث أنواع منها:

- **المصادقات الموجبة**: وفيها يطلب من العميل الرد سواء في حالة تطابق رصيد المؤسسة مع دفاتره أو في حالة وجود اختلاف بينهما (الرد في الحالتين).

- **المصادقات السالبة**: ويطلب من العميل الرد فقط في حالة عدم تطابق رصيد المؤسسة مع دفاتر العميل، وهذا النوع من المصادقة نقد من قبل هيئة تداول الأوراق المالية (SEC).

– المصادقات العمياء: وهي شهادة ترسل لطرف خارج المؤسسة يطلب منه المدقق جميع التفاصيل التي تربطه بالمؤسسة محل التدقيق وخاصة مديونيتها.

❖ الاستعلام والإستفسار: وهو عبارة عن توجيه أسئلة للجهات المختصة تتعلق بالنشاط والعمليات المختلفة، وتعد مصدر مهم للبيانات ويمكن أن تكون شفاهية أو كتابية والكتابية أفضل.

#### ب- الإجراءات الفرعية:

❖ تدقيق العمليات الحسابية: ويتم هذا الإجراء للتحقق من بعض الأرصدة المهمة بناء على العمليات الحسابية التي نتج عنها الرصيد ويطلق عليه أحيانا الدليل الحسابي، كما يحقق هدف التقييم وصحة وشرعية العمليات الحسابية.

❖ المقارنة أو المطابقة: تتم بين الفترات المحاسبية المختلفة، وذلك لملاحظة الانحرافات غير العادية في أي بند من البنود، وتكون المقارنة لعدد من السنوات ما بين 3-5 سنوات مالية، كما يستخدم المدقق النسب المالية غالبا لهذه المقارنة، وأهمية المقارنة أو المطابقة تقود لكشف الخلل في النظام المحاسبي والتلاعب والتزوير.

❖ الفحص التحليلي الإنتقادي: يساعد في اكتشاف الأحداث غير العادية والعلاقات غير العادية في البيانات المسجلة، ويستخدم هذا الأسلوب في مراحل التخطيط لعملية التدقيق لتحديد العناصر التي تتطلب عناية خاصة خلال عملية جمع الأدلة، (المبيعات وحساب المدينين، النقدية وحساب المدينين، الأصول الثابتة والاهتلاكات، المخزون السلعي وتكلفة المبيعات).

#### 2.2. التهرب الضريبي:

تشكل الضريبة فريضة نقدية إلزامية، فهي بذلك عبء على دافعيها مما يجعله يتجنبها عند اتخاذ القرارات على المستوى الإداري، حيث تسمى هذه الظاهرة بالتهرب الضريبي التي أصبحت تهدد إقتصاديات الدول النامية نتيجة تحايل المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية- يحول دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها الاقتصادية والاجتماعية - مستخدمين في ذلك طرق وأساليب سواء كان ذلك بطريقة مشروعة وتسمى بالتهرب الضريبي أو بطريقة غير مشروعة ونكون بصدد الغش الضريبي.

إن ظاهرة التهرب الضريبي ليست جديدة، وليست خاصة بالبلدان النامية فقط، فمعظم الدول التي يعتمد نظامها الجبائي على التصريح بالمدخيل، تعاني من مشكلة التهرب الضريبي.

**1.2.2. مفهوم التهرب الضريبي:** إن تحديد مفهوم وطبيعة التهرب الضريبي متعلّقة بالكيفية التي يتم من خلالها التخلّص من دفع المستحقات الجبائية، وهذا إما بالغش أو التهرب الضريبي، ونظرا لتداخل وتشابه هذين المصطلحين، إرتأينا ضرورة الفصل بينهما، لأنهما ظاهريا يؤديان إلى المعنى نفسه، أما جوهريا فهما غير ذلك (بوزيد، 2016، صفحة 120).

#### أ. تعريف التهرب الضريبي:

تشير الدراسات السابقة إلى العديد من التعاريف للتهرب الضريبي نوجز منها ما يلي:  
عرف التهرب الضريبي بأنه: "محاولة المكلف بالضريبة التخلّص من الأعباء الضريبية وعدم الالتزام القانوني بأدائها" (رحال، 2014، صفحة 08).

كما عرف بأنه: "الفن الذي يتم من خلاله تجنّب السقوط في حقل القانون الجبائي" (MARTINEZ، 1984، صفحة 07).

وعرف كذلك على أنه: "محاولة الممول بعدم دفع الضريبة وذلك بإخفاء بعض العناصر كليا أو جزئياً باستعمال طرق احتيالية أو غش يفضي بعدم دفع الضريبة في أي مرحلة من مراحلها" (طاقة و العزاوي ، 2010، صفحة 118).

كما عرفت الهيئة العامة للضرائب في دولة قطر التهرب الضريبي بأنه: "سلوك غير قانوني يقوم من خلاله المكلف ضريبيا بالاحتتيال على القوانين من أجل عدم سداد قيمة الضريبة المستحقة عليه كليا أو سداد قيمة أقل من القيمة المستحقة عليه ضريبيا خلال فترة مالية محددة" (إصدارات الهيئة العامة للضرائب، 2022).

#### ب. تعريف الغش الضريبي:

ليس من السهل إعطاء تعريف شامل ودقيق للغش الضريبي، حيث قدمت الأدبيات العديد من التعريفات نوجز البعض منها كما يلي:

يعرف الغش الضريبي بأنه: "تصرف غير قانوني، يتم من خلاله إخفاء نسبة من الضرائب أو تضخيم نسبة من الأعباء" (بكريتي و يوسف، 2019، صفحة 169)، فقد تستعمل وثائق غير قانونية تكون سامحة بتضخيم التكاليف من أجل تخفيض الربح وبالتالي تقليل الضرائب التي تكون واجبة".

ويعرف كذلك بأنه: تهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة، أي مخالفة مباشرة للقانون الضريبي، فهو تخلّص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ عن الواقع، أو تفسير مضل، ومن أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش بالاحتتيال مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون" (ناصر، 2011، صفحة 153).

في حين يعرفه البعض بأنه: "يضم كل حركة مادية وكل التدابير أو المناورات التي يلجأ إليها المكلفون للتخلص من الضرائب والمساهمات" (يوسفي و بكرتي، 2015، صفحة 41). ويرى البعض أن الغش الضريبي يكون مقصودا من المكلف، ويتم عن طريق مخالفة أحكام قوانين الضرائب وذلك في محاولة للتخلص من الضريبة (محمد عبده، 2008، صفحة 06). ومن خلال تعريف كل من التهرب الضريبي والغش الضريبي يتبين لنا أن التهرب الضريبي يسعى من خلاله المكلف إلى التخلص من الضريبة دون أن يخرق القانون الجبائي وإنما يعمل على خلق وضعيات تسمح له بتحقيق ذلك، أما الغش الضريبي فهو تصرف غير مشروع قانونيا باستخدام الاحتيال مما ينجر عنه معاقبة قانونية.

**2.2.2. أنواع التهرب الضريبي:** يمكن التمييز بين حالات مختلفة للتهرب الضريبي في الجانب الجبائي، منها (بن عودة ، 2019، صفحة 58):

❖ **التهرب المشروع:** يمكن تسميته أيضا (التجنب الضريبي)، وهو فعل يقوم به المكلف بالضريبة باستعمال تقنيات قانونية ولا ستغلال الثغرات الموجودة في القانون الضريبي بهدف خفض قيمة الضريبة المترتبة عليه، حيث يقوم المكلف بالضريبة بالاعتماد على مجموعة من الخبراء والتقنيين القادرين على تجنب الواقعة المنشئة للضريبة. وقد يكون التهرب مسموح به أي مقصود من الدولة لتحقيق أهداف إقتصادية وإجتماعية مثل منح تخفيضات ضريبية لتشجيع قطاع الزراعة أو الاستثمار في المناطق الصحراوية. ومن الأمثلة على ذلك زيادة النفقات عن طريق تضخيمها، تواطؤ المشرع مع بعض المؤسسات بإعفاءات ضريبية، تجزئة الشركة الأم إلى شركات صغيرة مستقلة وهما،... وغيرها.

➤ **تصنيف التهرب الضريبي المشروع:** ويتجلى فيما يلي (عوادي و رحال، 2011، صفحة 12):

- **التهرب الضريبي المقصود من المشرع الجبائي:** يلجأ المشرع الجبائي إلى التجنب المقصود من أجل تحقيق أهداف معينة، من خلال فرض ضرائب مرتفعة على نشاطات معينة أو سلع معينة للتقليل من استيرادها وتشجيع المنتج الوطني أو للحد من استهلاكها مثل السلع الكمالية، وحضرها في مناطق يتم إختيارها لتشجيع إنشاء مثل هذه المؤسسات في مناطق معينة، مثل الاستثمار الفلاحي والصناعي بالجنوب.

- التهرب الضريبي غير المقصود من المشرع الجنائي : يتمثل هذا النوع من التهرب في استغلال ثغرات القانون من أجل عدم دفع الضريبة، وترجع هذه الثغرات في الغالب إلى نقص في التشريع وعدم إحكام صياغة المواد القانونية.

❖ **التهرب غير المشروع**: وهو ما يعرف بالغش الجنائي -كما سبق تعريفه- ويكون ذلك من خلال إتباع أساليب الغش والخداع أو استخدام الطرق الاحتيالية أو إخفاء الحقائق التي كان يجب إظهارها حسب التشريع الضريبي المعمول به، وذلك بهدف تقليل قيمة الضريبة المنوي دفعها، ويكون بشكل مقصود وغير قانوني.

ومن أمثلة التهرب غير المشروع نجد تزوير الوثائق، استعمال النفوذ واستغلال المناصب، عدم دفع الضريبة نتيجة هروب المكلف للخارج،... وغيرها.

#### ➤ تصنيف التهرب الضريبي غير المشروع:

- **الغش العادي (البسيط)**: وهو يشبه التهرب المشروع مصحوبا باستعمال طرق تدليسية ويتمثل في محاولة متعمدة من أجل دفع ضريبة أقل وهذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة أو خاطئة بسوء نية، فهو إذا كل تصرف أو إغفال مرتكب من أجل التخلص من الضريبة.

- **الغش الموصوف (المركب)**: هو غش بسيط مقرون بممارسات تدليسية أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة، وكذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشف مغالطته، ومنه فالغش الضريبي المركب يتوفر على عنصرين: العنصر المادي وعنصر التدليس.

3.2.2. أسباب التهرب الضريبي: تشكل أسباب التهرب الضريبي الدوافع التي تقف وراء قيام المكلفين بالتملص من أداء الضريبة، حيث يمكن حصر أبرز الأسباب فيما يلي (بن عودة ، 2019، الصفحات 58-59):

#### ❖ الأسباب السياسية:

إذا كان القادة والسياسيون يقومون بتدوير الحصيلة الضريبية في الخدمات العامة بحيث يستفيد منها المواطن العادي ويتعايش معها، فإن ذلك سيغنيه لا محالة عن التملص من دفعها. أما إذا كانت الدولة تعيش في الفساد وغياب الحكم الرشيد، وما يدفعه المواطن يوجه إلى الاختلاسات والنهب وتقاضى الأجور الخيالية دون أن يستفيد من ذلك الفرد البسيط، فإن ذلك سيدفعه لا محالة إلى التفكير في التخلي عن هذا الواجب.

#### ❖ الأسباب الإدارية والفنية:

إن وجود نظام ضريبي سليم كفيل بتحديد الثروات والممتلكات بشكل مثالي وقادر على تحديد برامج للمراقبة والمتابعة المحاسبية من شأنه أن يضع حداً للتهرب الضريبي بشكل كبير، خاصة إذا تميز هذا الأخير بالشفافية والصرامة على كافة أفراد المجتمع على حد سواء، كما يجب على النظام الضريبي أن يخفف من العبء الضريبي المتزايد على الأشخاص بشكل يجعلهم يحجمون عن أدائها (بوزيدة، دون سنة، صفحة 43). ولن تعقيد الإجراءات الإدارية المتعلقة بتقدير وتحصيل الضريبة ينتج عنه عدم تحقيق المساواة والعدالة الفعلية بين المكلفين مما يؤدي إلى التهرب الضريبي، بالإضافة إلى سوء تنظيم الإدارة الضريبية وعدم كفاءة وكفاية العاملين لديها، وعدم وجود فروع كافية لها في جميع أرجاء الدولة قد يؤدي هو الآخر إلى التهرب الضريبي، وخاصة في الدول النامية (البريم، 2016، الصفحات 50-51).

إضافة إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد الإدارة الضريبية والتي ترتبط بالجانب الخلفي لموظفي إدارة الضرائب، والتي تتمثل في الرشوة، فإنعدام المحفزات المادية والمعنوية للموظفين وضعف مستواهم الخلفي، يؤدي إلى تفشي ظاهرة الرشوة في المصالح الضريبية عامة ومصالح المراقبة والتحقيق خاصة (بوزيد، 2016، الصفحات 123-124).

#### ❖ الأسباب الاقتصادية:

تؤدي الظروف الاقتصادية الصعبة وتراجع في المداخل الفردية إلى عدم قدرة أفراد المجتمع على سداد واجباتهم المالية تجاه الدولة، وأحياناً يكون لعدم استقرار القانون الضريبي دوراً في زيادة التهرب الضريبي، ظناً من المجتمع أن الزيادة في الضرائب تكون عشوائية، ويمكن تلخيصها في النقطتين التاليتين:

- يزيد التهرب الضريبي في أوقات الكساد التي يمر بها الإقتصاد العام للدولة، ويقل في أوقات وفترات رخائه؛
- تؤثر الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف على التهرب الضريبي، حيث نجد أن ميل المكلف نحو التهرب من دفع الضريبة يزيد كلما ساء مركزه المالي والعكس صحيح (عتير ، 2014، صفحة 78).

#### ❖ الأسباب القضائية:

عادة ما يكون لعدم الصرامة في تطبيق الأحكام على المتخلفين عن أداء الضريبة أثرٌ على هذه الظاهرة وعلى تكرارها من قبل أشخاص آخرين.

#### ❖ الأسباب التشريعية:

إن تعدد تشريعات الضرائب وعدم استقرارها من شأنه أن يخلق عدة مشاكل للمكلف تتجلى في عدم فهمه للنصوص القانونية مثل كثرة المعدلات والإعفاءات والتعديلات التي تزيد من احتمال التهرب، بالإضافة إلى تعدد الضرائب، الأمر الذي يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضرائب وترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة. كما أن النظام الضريبي هو نظام تصريحي يعتمد على التصريح المقدم من طرف المكلف وهذا ما يزيد من نسبة التهرب (براهيمي و بلعاش، 2014، صفحة 233).

#### ❖ الأسباب الأخلاقية:

وهو غياب الوازع الأخلاقي عند المتهرب ضريبيا وطغيان الوازع المادي عليه بشكل يجعله يخالف القوانين والتشريعات المعمول بها في الدولة، وكذلك عدم وجود فكرة التضحية الخاصة من أجل تحقيق النفع العام لباقي أفراد المجتمع. وعموما يمكننا أن نلاحظ أنه في بعض المجتمعات المتحضرة ينخفض فيها حجم التهرب الضريبي حتى يفوق في بعض الأحيان حجم الضرائب المعدلات المتوقعة.

#### 4.2.2. العوامل التي تساعد على التهرب الضريبي: من بين العوامل التي تساعد على التهرب الضريبي نجد:

❖ الوعي الضريبي : يعد الوعي الضريبي من أهم محددات التهرب الضريبي، ويقصد بالوعي الضريبي شعور المواطن بواجبه نحو وطنه، وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء (نوي، 2004، صفحة 04).

ويعبر أيضا عن مدى إدراك المكلف بالضريبة مشروعيتها وأهمية دفع الضرائب للدولة، فكلما كان المكلف بالضريبة واعيا بمشروعيتها وألوية دفع الضرائب كلما يلتزم بدفعها للجهات المعنية، وهذا ما أشارت إليه بعض الدراسات التي توصلت إلى أنه هناك علاقة بين الوعي الضريبي وزيادة حجم التهرب الضريبي (لرادي، 2017، صفحة 96).

❖ ضبابية النصوص القانونية وتعقيدها: يشير التعقيد الضريبي إلى الصعوبة التي يجدها الأشخاص في

قراءة نص قانوني أو فهمه أو تطبيقه في مختلف الحالات المهنية، وهي تؤثر على العدالة الضريبية من جهة وعلى الامتثال سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من جهة أخرى. وهناك دراسات عديدة وجدت أن التعقيد الضريبي هو المحدد الأساسي للتهرب الضريبي، إذ أن إنخفاض مستوى التعقيد يعني إنخفاض مستوى التهرب الضريبي (بورنيسة و حيمران، 2021، صفحة 415).

❖ **ضعف القانون وكثرة وجود الثغرات القانونية :** إن وجود أية ثغرة في قانون الضريبة يغري البعض وخاصة المتابعين والمراقبين لأية تغيرات في القانون للنفوذ من خلالها والتخلص من دفع الضريبة كلها أو جزء منها.

❖ **الضغط الضريبي وتنوع الضرائب :** ويقصد بالضغط الضريبي تعدي معدلات الضريبة للحد الأمثل بشكل يتجاوز طاقات المكلفين بها. والضغط الضريبي يعتبر مؤشر هام في تقدير الحجم الكلي للضرائب على مستوى الاقتصاد الوطني، ومن المعروف أنه كلما ارتفع الضغط الضريبي أكثر كلما دفع الناس إلى التملص أكثر من دفع الضريبة، واكتشاف وسائل جديدة للتملص منها (بوزيد، 2016، صفحة 289). كذلك هو الحال عندما يجد المكلف نفسه خاضع لأكثر من نوع من الضرائب وأن أعباءه المالية تتزايد بشكل مستمر، فإنه بلا شك سوف يلجأ إلى التهرب من الضريبة وخاصة عند وجود ازدواج ضريبي من أجل خفض الأعباء المالية التي يتحملها.

❖ **ضعف الإدارة القائمة على الضريبة وسوء تنظيمها وانخفاض كفاءة موظفيها :** إن عدم كفاءة الإدارة الضريبية كما ونوعا والتي تعود لانخفاض عدد العاملين بها وانخفاض مستواهم من تعليم وتدريب يعتبر فرصة سانحة للبعض في الاحتيال على القانون والتلاعب به (سعيد و ضامري، غير موجودة، صفحة 144).

❖ **إنعدام الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين :** تعزيز الحس الجبائي هو مبدأ أساسي يكمن في إقناع المكلفين بدفع الضرائب تلقائيا، وفي بلدان كثيرة أصبح هناك مفهوم جديد وهو طوعية الإمتثال (شارفي ومباركي، 2017، صفحة 296) ، فإنعدام الثقة يؤدي إلى استخدام مختلف الأساليب والطرق بهدف التهرب الضريبي.

❖ **النظرة الاجتماعية للتهرب :** كلما انخفضت درجة تعليم المكلفين بالضريبة ومستواهم الثقافي كلما زاد إقتناعهم بعدم عدالة الضريبة، وبأنها ليست التزام يتعين عليهم أداؤها. بل يعتبرونها إقتطاعا جائرا تحصل عليه الدولة ظلما دون تحقيق أي نفع حقيقي، وبالتالي تنتشر ظاهرة التهرب الضريبي (السوسي غانم، 2005، صفحة 221).

❖ **تأثير الجماعة المرجعية:** تأثير الجماعة المرجعية وخاصة المقربين على المكلف بالضريبة هي ظاهرة اجتماعية وهو يعكس توقعات هؤلاء عنه فيما يخص الامتثال أو عدم الامتثال للالتزامات الضريبية، فإذا كان الأفراد المقربين بالمكلف بالضريبة يتهربون من الضرائب وينصحون بذلك فيكون هناك احتمال كبير لتقليد سلوكهم واتباع نصائحهم، وإذا كانوا لا يتهربون من الضرائب سيكون هناك أيضا احتمال كبير لتقليد سلوكهم (الراي، 2017، الصفحات 100-101).

❖ انتشار الاقتصاد غير الرسمي : إن انتشار هذه الظاهرة يفوت على الاقتصاد الوطني والخزينة العمومية إيرادات هامة ويعمل كذلك على الإبقاء على معدلات ضريبية عالية على الوحدات الرسمية (ميموني و بلواضح، 2011، صفحة 295).

5.2.2. آثار التهرب الضريبي: إن التهرب الضريبي بأنواعه المختلفة يترتب عنه آثار اقتصادية واجتماعية ونفسية سلبية، وتتمثل هذه الآثار في (الراي، 2017، الصفحات 94-95):

❖ انخفاض الحصيلة الضريبية : أي حرمان الدولة من نسبة مهمة من الإيرادات التي تمارس الدولة من خلالها أدوارها الاقتصادية والاجتماعية؛

❖ الفشل في تحقيق الأهداف الضريبية : لهذا يعد التهرب الضريبي من الجرائم ذات الطبيعة الاقتصادية، والذي يؤدي إلى تدني الإيرادات الضريبية للدولة من جهة والإخلال بالإنصاف الضريبي من جهة أخرى؛

❖ اللامساواة واللامساواة بين المكلفين بالضريبة : لأن هناك من يدفع الضريبة المطلوبة منه وهناك فئات أخرى تلجأ إلى التملص من دفع التزاماتهم؛

❖ عدم الإمتثال للإلتزامات الضريبية : إن التهرب الضريبي لفئة معينة يجعل الفئات الأخرى أيضا بدورها لا تمتثل أمام التزاماتها الضريبية بفعل المحاكات الاجتماعية، وبفعل شعورهم بعدم الثقة في الإدارة الضريبية؛

❖ رفع نسبة الضرائب : يؤدي التهرب الضريبي بالدولة إلى رفع نسبة الضرائب لتغطية العجز الذي تعاني منه بسبب ضعف التحصيل الضريبي، وهذه النسبة الإضافية تصبح عبء إضافي على الملتزمين الأمانة من المواطنين ولا يمكنهم تحمل الزيادة.

### 3.دراسة تحليلية لمجموعة من تقارير محافظ الحسابات:

بعد تطرقنا للجانب النظري والتعرف على مجمل المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الخارجي وجريمة التهرب الضريبي، كان لا بد لنا من ربط هذا الجانب بالجانب التطبيقي والوصول إلى الدور الذي يقوم به المدقق الخارجي في مكافحة هذه الجريمة وبالتالي إثبات أو نفي فرضية الدراسة، وكان ذلك من خلال دراسة تطبيقية تحليلية في أحد مكاتب تدقيق ومحاسبة حسابات.

#### 1.3.التعريف بالمكتب:

❖ التسمية: "مكتب محاسبة، تدقيق، محافظة الحسابات والخبرة القضائية"، المكتب خاص بمحافظ

الحسابات "رجاتي عمار" والكائن مقره بالمدينة الجديدة علي منجلي بقسنطينة.

❖ تاريخ بداية نشاطه : تم فتح المكتب منذ سنة 1997 إلى يومنا هذا.

- ❖ **عدد العمال:** يضم المكتب: محافظ الحسابات ومدقق حسابات رئيسي له أكثر من 15 سنة خبرة، ومحاسب له أيضا أكثر من 20 سنة خبرة، ومحاسبة جديدة التخرج لها سنتين في الميدان، كما يستقبل المكتب العديد من المترشحين سواء من الجامعات أو من مراكز التكوين المهني.
- ❖ **الخدمات التي يقدمها المكتب:** يقدم المكتب العديد من الخدمات، تتمثل في:
  - مسك الدفاتر المحاسبية والمتابعة الجبائية وإعداد الميزانيات الختامية لزيائنه سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين؛
  - القيام بالتصريحات الجبائية وشبه الجبائية لدى مصالح الصناديق المختلفة (CASNOS/ CNAS/ CACOBATPH)، بالإضافة لكل ما يتعلق بالموارد البشرية من أجور وشهادات وغيرها؛
  - التدقيق الخارجي لمختلف المؤسسات الإنتاجية وغير الإنتاجية، الاقتصادية وغير الاقتصادية، العمومية والخاصة، الوطنية والمختلطة؛
  - الخبرة القضائية والتي تكون من خلال أمر من رئيس المحكمة؛
  - القيام بتصفية المؤسسات بأنواعها والتي أنهت نشاطها إراديا أو لأسباب أخرى؛
  - الإرشادات والاستشارات الجبائية والقانونية وعمليات الطعن لدى مختلف اللجان، وغيرها من النشاطات الخاصة بمجال المحاسبة والتدقيق.

### 2.3. دراسة تحليلية لبعض تقارير محافظ الحسابات:

من خلال دراستنا الميدانية في المكتب ومقابلتنا لمحافظ الحسابات، لاحظنا بأن هذا الأخير يتميز عمله بالالتزام والانضباط والجدية في الخدمات التي يقدمها لزيائنه، وله خبرة مهنية كبيرة في الميدان والتي جعلته ينيب عقولنا من خلال إجاباته على مختلف أسئلتنا المطروحة، بالإضافة إلى السماح لنا بالإطلاع على عدة تقارير أعدتها في مهمة التدقيق الخارجي والتي لها علاقة بموضوع دراستنا؛ ومن خلال تفحص أعماله توصلنا إلى أنه كان يتطرق وبصفة مستمرة في تقاريره إلى التهرب الضريبي -موضوع دراستنا-، وكما نعلم أن المؤسسات ملزمة برفع تحفظات محافظ الحسابات وإلا فإنها ستعرض لعدم المصادقة على الحسابات ولا يعد هذا القرار في صالحها.

وبعد قراءة وتحليل التقارير، إرتأينا أن نأخذ ثلاث تقارير كأمثلة لثلاث مؤسسات مختلفة النشاط، ومتباعدة

المقر، وهي كما يلي:

## ❖ التقرير الأول: تقرير خاص بمؤسسة وطنية EPIC G

## ✓ التعريف بالمؤسسة محل عملية التدقيق الخارجي:

إن مؤسسات EPIC\* عبارة عن مؤسسات عمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، والمؤسسة المدروسة هي إحدى مؤسسات الإدارة العمرانية لمدينة قسنطينة.

➤ **نوعية النشاط:** هي عبارة عن مؤسسة خدماتية، يكمن نشاطها في التقاط القمامة، تقليم وزرقة الأشجار، مسح الأرصفة وتنظيفها، رفع النفايات الصلبة والاهتمام بالمساحات الخضراء.

➤ **عدد العمال:** يبلغ عدد عمالها حوالي 370 عامل.

➤ **تاريخ بداية النشاط:** بدأت نشاطها سنة 2011 م.

➤ **مقر النشاط:** ولاية قسنطينة.

## ✓ تحفظات مدقق الحسابات الخارجي:

من بين النقاط التي تم تدقيقها من طرف مدقق الحسابات الخارجي والمشار إليها في تقريره لسنة 2021 الديون وخاصة الجبائية وشبه الجبائية، حيث أشار في تقريره إلى أن التصريح المتأخر عن الضرائب والديون شبه الجبائية قد يؤدي إلى فرض غرامات وعقوبات ضارة بالأداء السليم للمركز المالي للمؤسسة، وقد يقدر مبلغ غرامات التأخير بحوالي 31.096.497,36 دج والتي يجب توفيرها بشكل حتمي، بالإضافة إلى المبلغ الأصلي للديون والمقدر ب: 124.385.989,45 دج، كما يوضحه الجدول الموالي (RADJATI, 2021, pp. 04-05):

الجدول رقم (01): غرامات التأخير لمؤسسة EPIC G

البيان	المبلغ الأصلي (دج)	غرامات التأخير (دج)
IRG	30 774 969,43	7 693 742,36
CNAS	80 728 963,06	20 182 240,77
CACOBATPH	12 882 056,96	3 220 514,24
<b>المجموع</b>	<b>124 385 989,45</b>	<b>31 096 497,36</b>

المصدر: تقرير محافظ الحسابات لمؤسسة EPIC G لسنة 2021، ص 04.

## ❖ التقرير الثاني : تقرير خاص بمؤسسة \*EPE SPA M

## ✓ التعريف بالمؤسسة محل عملية التدقيق الخارجي:

المؤسسة عبارة عن شركة مساهمة برأسمال قدره 100.000.000 دج، نشأت نتيجة شراكة بين شركة برتغالية تملك 49% وشركة جزائرية تملك 51%.

➤ نوعية النشاط: تختص المؤسسة في الدراسات والهندسة وإدارة المشاريع، ومن من أعمالها:

- هندسة هيكلية؛

- هندسة السكك الحديدية؛

- هندسة المطارات؛

- الهندسة الكهروميكانيكية، التخطيط العمراني؛

- البنين؛

- الدراسات الفنية؛

- مراقبة وتتبع المشاريع.

➤ عدد العمال: يبلغ عدد عمال الشركة 46 عامل.

➤ تاريخ بداية النشاط: بدأت الشركة مزاولة نشاطها سنة 2014 م.

➤ مقر المؤسسة: الدار البيضاء - الجزائر.

## ✓ تحفظات مدقق الحسابات الخارجي:

من بين النقاط التي تم تدقيقها من طرف مدقق الحسابات الخارجي في تقريره لسنة 2020 والمشار إليها الديون الجبائية وشبه الجبائية، والتي يشير إليها في تقريره كما يلي (RADJATI, 2020, pp. 27-28):

- يمكن أن يؤدي التأخر في دفع الضرائب والديون الجبائية وشبه الجبائية مثل الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، الرسم على القيمة المضافة (TVA)، الرسم على النشاط المهني (TAP) ومستحقات الضمان الاجتماعي (CNAS) إلى فرض غرامات على السداد المتأخر والتي قد تعرقل الأداء السليم للمؤسسة.

- الحساب 447 "الرسم على النشاط المهني": يظهر هذا الحساب في 2020/12/31 رصيدا قدره 617.932,45 دج ويمثل الرسم على النشاط المهني مستحق غير مدفوع في الأجل المحددة قانونيا.
- الحساب 442 "الضريبة على الدخل الإجمالي": يظهر هذا الحساب في 2020/12/31 رصيدا قدره 5.368.413,15 دج ويمثل الضريبة على الدخل الإجمالي المقتطعة من العمال من أجل دفعها لمديرية الضرائب، إلا أنها لم تسدد بعد وعلى المؤسسة الإلتزام بذلك في أقرب الآجال.

#### ❖ التقرير الثالث: تقرير خاص بمؤسسة \*EPE SPA T

#### ✓ التعريف بالمؤسسة محل عملية التدقيق الخارجي:

المؤسسة عبارة عن شركة مساهمة برأسمال قدره 1.146.608.400 دج، نشأت نتيجة شراكة بين شركة أمريكية تملك 49% وشركة جزائرية تملك 51%.

➤ **نوعية النشاط:** هي عبارة عن شركة متخصصة في صناعة الجرارات الفلاحية، ومن بين أعمالها:

- صناعة معدات الحراثة الزراعية؛
- صناعة جرار الهندسة المدنية؛
- صناعة جرار صناعي.

➤ **عدد العمال:** بلغ عدد عمال الشركة سنة 2015م 171 عامل.

➤ **تاريخ بداية النشاط:** بدأت الشركة مزاولة نشاطها سنة 2012م.

➤ **مقر المؤسسة:** المنطقة الصناعية، قسنطينة - الجزائر.

#### ✓ تحفظات مدقق الحسابات الخارجي:

من بين النقاط التي تم تدقيقها من طرف مدقق الحسابات الخارجي والمشار إليها في تقريره لسنة 2015 ما يلي (RADJATI, 2015, pp. 33-35):

- الحساب 44512 "TVA على المبيعات": يظهر هذا الحساب بتاريخ 2015/12/31 رصيدا قدره 53.503.458,92 دج يمثل TVA المبيعات والخاصة بفواتير لم يصرح بها بعد وهي موضحة في

الجدول الموالي:

**الجدول رقم (02): TVA المبيعات غير المصرح بها لمؤسسة EPE SPA T**

المبلغ خارج الرسوم (دج)	البيان
10 225 105,48	فاتورة رقم 2014/08 بتاريخ 2014/06/30
6 644 997,49	فاتورة رقم 2014/16 بتاريخ 2014/10/20
10 211 894,75	فاتورة رقم 2014/26 بتاريخ 2014/12/31
15 720 769,41	فاتورة رقم 2015/22 بتاريخ 2015/09/30
10 700 691,79	فاتورة رقم 2015/37 بتاريخ 2015/12/31
<b>53.503.458,92</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: تقرير محافظ الحسابات لمؤسسة EPE T SPA لسنة 2015، ص 33.

- الحساب 4470 "TAP": يظهر هذا الحساب بتاريخ 2015/12/31 رصيد قدره 3.784.485,47 دج  
يمثل الرسم على النشاط المهني الذي لم يتم التصريح به وهو موضح كما يلي:

**الجدول رقم (03): TAP غير المصرح به لمؤسسة EPE SPA T**

مبلغ TAP (دج)	البيان
2.230.282,17	فاتورة رقم 2014/08 بتاريخ 2014/06/30
	فاتورة رقم 2014/16 بتاريخ 2014/10/20
	فاتورة رقم 2014/26 بتاريخ 2014/12/31
60,1.554.203	فاتورة رقم 2015/22 بتاريخ 2015/09/30
	فاتورة رقم 2015/37 بتاريخ 2015/12/31
<b>3.784.485,47</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: تقرير محافظ الحسابات لمؤسسة EPE T SPA لسنة 2015، ص 33.

- الحساب 442 "الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور": يظهر هذا الحساب في 2015/12/31  
رصيدا قدره 465.566,00 دج ويمثل الضريبة على الدخل الإجمالي المقتطعة من العمال من أجل  
دفعها لمديرية الضرائب والخاصة بالمنحة التشجيعية للعمال، إلا أنها لم تسدد بعد وعلى المؤسسة  
الالتزام بذلك في أقرب الآجال.

### 3.3. تحليل النتائج واختبار فرضية الدراسة:

**1.3.3. بالنسبة للتحفظات الخاصة بالتقرير الأول (مؤسسة EPIC G):** بعد الإطلاع على تقرير المدقق الخارجي ومن خلال الجدول السابق، نجد أن المؤسسة لم تلتزم بتسديد أعبائها الواجبة الدفع والخاصة بكل من:

- المبلغ المقطوع للعمال والخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) والمقدر بمبلغ: 30.774.969,43 د.ج.
- مستحقات صندوق الضمان الإجتماعي والمقدرة بـ: 35% (09% قد تم إقتطاعها من المصدر للعمال) والتي قدرت بمبلغ: 80.728.963,06 د.ج.
- مستحقات الصندوق الوطني للعطل المدفوعة الأجر والبطالة الناجمة عن سوء الأحوال الجوية، والمقدرة بـ: 12.882.056,96 د.ج.

بالإضافة إلى ذلك قام المدقق الخارجي بإحتساب مبلغ غرامات التأخير بصفة تقديرية وبتطبيق الحد الأقصى لذلك والذي يقدر بـ: 25% من المبلغ الأصلي وتوصل إلى مبلغ 31.096.497,36 د.ج. ومن خلال تحليلنا لتحفظات مدقق الحسابات الخارجي نجد أن المؤسسة لم تسدد ما عليها من واجبات ضريبية، وهي بذلك قد قامت بتهرب ضريبي معتبر أشار إليه المدقق الخارجي في تقريره والمقدر بحوالي: 155.482.486,81 د.ج، كما ألزم هذا الأخير المؤسسة بتسديده في أقرب الأجال.

**2.3.3. بالنسبة للتحفظات الخاصة بالتقرير الثاني (مؤسسة EPE SPA M):** بعد الإطلاع على تقرير المدقق الخارجي ومن خلال ملاحظاته، نجد أن المؤسسة لم تلتزم هي الأخرى بتسديد أعبائها الواجبة الدفع والخاصة بإدارة الضرائب وذلك من خلال:

- عدم تسديد مبلغ الرسم على النشاط المهني والمقدر بـ: 617.932,45 د.ج؛
  - عدم تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي والمقدرة بـ: 5.368.413,15 د.ج.
- ناهيك عن غرامات التأخير التي ستدفع عند التسديد المتأخر.

ومن خلال تحليلنا لما ورد في تقرير مدقق الحسابات الخارجي نجد أن المؤسسة لم تسدد ما عليها من واجبات ضريبية وهي بذلك قد قامت بتهرب ضريبي أشار إليه المدقق الخارجي في تقريره والمقدر بحوالي: 6.000.000,00 د.ج دون احتساب غرامات التأخير. كما نلاحظ أن مدقق الحسابات الخارجي ألزم المؤسسة بتسديد ما عليها في القريب العاجل.

**3.3.3. بالنسبة للتحفظات الخاصة بالتقرير الثالث (مؤسسة EPE SPA T):** من خلال ما ورد في تقرير المدقق الخارجي ومن خلال ملاحظاته، نجد أن المؤسسة هي مؤسسة صناعية وبالتالي الحدث الضريبي المنشأ هو الفوترة وليس التحصيل، وعند قيام المدقق بإجراءاته لاحظ وجود فواتير لسنة 2014 ولسنة 2015 لم يتم التصريح بها لدى مديرية الضرائب وما ينجر عنها من عدم تسديد الضرائب المستحقة مثل الرسم على القيمة المضافة (TVA) والمقدر بمبلغ 53.503.458,92 دج والرسم على النشاط المهني (TAP) والمقدر ب: 3.784.485,47 دج.

كذلك هو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور، فإن المؤسسة لم تلتزم بتسديدها بمبلغ قدر ب: 465.566,00 دج.

ومن خلال تحليلنا لما سبق نجد أن المؤسسة لم تقم بتسديد ما عليها من التزامات ضريبية وهي بذلك خالفت القوانين وقامت بتهرب ضريبي معتبر أشار إليه المدقق الخارجي في تقريره والمقدر بحوالي: 58.000.000,00 دج دون احتساب غرامات التأخير.

وبناء على النتائج سالفة الذكر يمكن إثبات صحة فرضية الدراسة. وبالتالي فإن للمدقق الخارجي دور فعال في مكافحة جريمة التهرب الضريبي، وذلك من خلال ما يحتويه تقريره من تحفظات وملاحظات عن جميع المخالفات والأخطاء المتعلقة بالتهرب الضريبي إن وجدت، وللزامه للمسؤولين والمسيرين الإداريين بتدارك ذلك وتسديد ما عليهم من مستحقات قابلة الدفع، على أن يتم رفع جميع تحفظاته في السنة التي تلي تقريره.

#### 4. الخاتمة:

أدى التغير الحادث في المؤسسات الاقتصادية إلى تطور عملية التدقيق الخارجي، حيث بدأت هذه العملية من مجرد قراءة للحسابات على أصحاب الأعمال والمسؤولين من أجل الإطمئنان على ممتلكاتهم، إلى التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر المحاسبية، وأصبح المدقق مسؤولاً ليس أمام صاحب المؤسسة فحسب بل أمام الغير من مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة، ومنهم مديرية الضرائب التي تحتاج لهذه المعلومات من أجل تحديد الوعاء الضريبي.

#### 1.4. نتائج:

وقد حاولنا من خلال دراسة موضوع التدقيق الخارجي ودوره في مكافحة جريمة التهرب الضريبي التوفيق بين الجانب النظري والجانب التطبيقي الذي تم فيه القيام بدراسة تحليلية لمجموعة من تقارير محافظ الحسابات، وقد خلصت هذه الدراسة لمجموعة من النتائج أهمها:

- يعتبر التدقيق الخارجي مهنة تهتم بأعمال المراقبة السنوية الإجبارية، والتي يقوم بها شخص مهني مستقل إما بفرض من القانون (تدقيق خارجي قانوني)، أو بإختيار المؤسسة (تدقيق خارجي تعاقدية)، أو بأمر من المحكمة (خبرة قضائية)؛
  - يمثل التهرب الضريبي أحد أهم معوقات النظام الضريبي، فهو عبارة عن الكيفية التي يتم من خلالها المكلف بالضريبة بالتخلص منها، سواء بطريقة شرعية وهي ما يعرف بالتهرب الضريبي أو غير شرعية والمتمثلة في الغش الضريبي ولن مكافحة هذه الظاهرة ليس بالأمر الهين، وبالتالي الاهتمام بدراساتها وتحديد أسبابها والعمل على مكافحتها لا يعد أمراً إختيارياً بل هو أمر ضروري وأساسي؛
  - يعتمد الكثير من المكلفين في التهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية على طرق وأساليب عديدة، أهمها التلاعب في إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية التي تعبر عن الوضعية المالية، حيث يتجه أغلب المكلفين نحو تقديم صورة أقل مما هي عليه في الواقع للتقليل من مبالغ الضرائب والرسوم الواجب عليهم دفعها؛
  - إن تعاون محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين مع الإدارة الضريبية هو أمر تملية طبيعة عملهم، ومن شأنه الحد من التهرب الضريبي إذا تم تقوية التعاون عبر دعم حجية تقارير المدقق الخارجي في الإثبات، وللزامية الرجوع إليها كوسيلة بحث وتحقيق؛
  - إن عامل الخبرة والكفاءة لدى محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجانبين الجبائي والمحاسبي ووعيهم بمختلف الاجراءات القانونية لعملية الرقابة عامل رئيسي لمكافحة جريمة التهرب الضريبي؛
  - مساهمة المدقق الخارجي (محافظ الحسابات) في الحد من جريمة التهرب الضريبي، من خلال قيامه بإعداد تقريره السنوي في إطار المهمة المسندة إليه، والذي يذكر فيه جميع المخالفات والتجاوزات التي يقوم بها المكلفون والمتعاملون الإقتصاديون، ومن بينها التهرب الضريبي، حيث اكتشف محافظ الحسابات وجود تهرب ضريبي دون احتساب غرامات التأخير. وقد ألزم المؤسسة بدفع الضرائب المتأخرة.
- 2.4. توصيات:**

- العمل على دعم استقلالية المدقق الخارجي من خلال إصدار قوانين وتشريعات تقر بذلك، وتعزيز وسائل الحماية القانونية لهم؛
- اللجوء إلى إصلاح جبائي هادف وجديد مبني على الوضعية الاقتصادية آخذين بعين الاعتبار وضعية المؤسسات وبعيد كل البعد على التعقيدات التي تعطي فرصة أكثر للإتجاه نحو الغش والتهرب الضريبي؛
- تشديد العقوبات والتطبيق الصارم لإجراءاتها فيما يخص العقوبات المالية والجنائية؛

- العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة عن طريق القيام بحملات إعلامية في وسائل الاعلام المرئية والمسموعة والمقروءة والقيام بندوات وورشات عمل في المؤسسات والجامعات والنقابات المهنية
- زيادة تأهيل وتدريب المدققين والارتقاء بمستواهم العلمي والعملية وذلك لمواكبة التطور السريع لطرق التهرب الضريبي؛
- التخلي عن المنهجية التقليدية المتبعة من قبل الإدارة الضريبية وأن تعمل على تحديثها وعصرنتها بما يتماشى والتوجهات العصرية للتدقيق الخارجي والجبائي، والاستفادة من تجارب العديد من الدول المتقدمة في هذا المجال.
- إن تعاون كل من المدقق الخارجي والمصالح الضريبية والتنسيق بينهم هو أمر تملية طبيعة عمل كل منهما عن طريق دعم حجية الإثبات وللزامية الرجوع إليها كوسيلة بحث وتدقيق من شأنه الحد من التهرب الضريبي.

#### 5. مصادر ومراجع:

- إصدارات الهيئة العامة للضرائب. (2022). تاريخ الاسترداد 23 نوفمبر، 2022، من <http://www.gta.gov.qa/ar>
- أحمد قايد نور الدين. (2015). التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية. عمان، الأردن: دار الجنان للنشر والتوزيع.
- أسماء سعدي، و وليد ضامري. (2018). العوامل الاجتماعية المؤثرة في التهرب الضريبي. ورقة بحثية. الشلف، جامعة حسيبة بن بوعلي.
- بومدين بكرتي، و رشيد يوسف. (2019). السياسة الجبائية وإشكالية الغش الجبائي في الجزائر -دراسة تحليلية واقتصادية-. مجلة المالية والأسواق 02(02).
- حساني بن عودة . (2019). جهود الجزائر في مكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية الاقتصادية. مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال، 03(02).
- حميدة بوزيدة . (2006). الضغط الضريبي في الجزائر. مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا 03(04).
- حميدة بوزيدة. (2010). جباية المؤسسات. الجزائر: ديوان المطبوعات .
- خالد الخطيب، و خليل الرفاعي. (1998). الأصول العملية لتدقيق الحسابات. عمان، الأردن: دار المستقبل للنشر والتوزيع.
- خالد الخطيب، و خليل الرفاعي. (2009). علم تدقيق الحسابات النظري والعملية. عمان، الأردن: دار المستقبل للنشر والتوزيع.

- خالد أمين عبد الله. (2012). علم تدقيق الحسابات. عمان، الأردن: دار وائل للنشر.
- رزق أبو زيد الشحنة. (2015). تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية. عمان، الأردن: دار الجنان للنشر والتوزيع.
- رشيد يوسف، و بومدين بكرتي. (2015). دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي: دراسة حالة: المراجعة الجبائية لملف جبائي على مستوى مديرية الضرائب لولاية مستغانم خلال السنوات 2011، 2012، 2013. مجلة دراسات جبائية، 04(01).
- زاهرة عاطف سواد. (2009). مراجعة الحسابات والتدقيق. عمان، الأردن: دار الرياء للنشر والتوزيع.
- سفيان بوزيد. (2016). التهرب الضريبي - مفهوم وقياس. مجلة المالية والأسواق 15(01).
- سفيان عتير . (2014). دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي. رسالة ماجستير غير منشورة. بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة محمد خيضر.
- سفيان لراي. (2017). العوامل النفسية والاجتماعية للتهرب الضريبي: دراسة مفاهيمية. مجلة دراسات جبائية 06(01).
- سمية براهيم، و ميادة بلعائش. (2014). مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات. مجلة بحوث اقتصادية عربية، 21(67-68).
- صبرينة خذري ، و عمر جنينة. (2019). "الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الايرادات الجبائية -دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2011-2018". مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 12(02).
- عبد الرزاق محمد عثمان. (1999). أصول التدقيق والرقابة الداخلية للمرحلة الثالثة. الموصل، العراق: دار الكتب للطباعة والنشر.
- عبد النور بورنيسة، و محمد حيران. (2021). "تعقيدات النظام الضريبي وأثرها على التهرب الضريبي -دراسة حالة الجزائر -". مجلة إقتصاد المال والأعمال، 06(01).
- عبيد سعد شريم، و لطف حمود بركات. (2011). أصول مراجعة الحسابات. صنعاء، اليمن: الأمين للنشر والتوزيع.
- عمر شريقي، و لبنى براهيم. (2017). دور التدقيق البيئي في تحقيق أهداف التنمية المستدامة. مجلة أبحاث ودراسات التنمية، 04(01).
- فاطمة السوسي غانم. (2005). المالية العامة. لبنان: المؤسسة الحديثة للكتاب.
- محمد الفاتح محمود بشير المغربي. (2016). المراجعة والتدقيق الشرعي. عمان، الأردن: دار الجنان للنشر والتوزيع.

- محمد بوتين. (2003). *المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية للتطبيق*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- محمد سعد الدين بلخيري، و أنيس مصمودي. (2020). آليات الرقابة الجبائية الحديثة ودورها في فحص الوضعية الجبائية الشاملة للمؤسسات الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة اقتصادية تابعة لمركز الضرائب لولاية قسنطينة. *مجلة المنهل الاقتصادي*، 03(01).
- محمد طاقة، و هدى العزاوي . (2010). *اقتصاديات المالية العامة*. عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- محمد نور الدين البريم. (2016). *حوكمة الشركات ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي*. رسالة ماجستير غير منشورة. غزة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، فلسطين: جامعة فلسطين.
- مراد ناصر. (2011). *فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق*. بن عكنون: ديوان المطبوعات الجامعية.
- مصطفى عوادي ، و نصر رحال. (2011). *جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق*. الجزائر: مطبعة صخري.
- مصطفى كاظمي النجف ابادي، و مكي شهد دحام حسون. (2018). دور المدقق الخارجي في تطبيق قواعد الإفصاح والشفافية في القوائم المالية للمصارف العراقية الخاصة. *مجلة جامعة بابل* 26(06).
- موفق محمد عبده. (2008). *التهرب الضريبي في الفقه الإقتصادي الإسلامي -دراسة مقارنة*. عمان، الأردن: دار الجنان.
- ناصر شارفي، و سامي مباركي. (2017). *الغش الضريبي في الجزائر أشكاله وسبل مكافحته*. *مجلة العلوم الانسانية*.
- نييلة ميموني، و جيلاني بلواضح. (2011). *مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة*. *استراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة*. الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير .
- نجاه نوي. (2004). *فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003*. رسالة ماجستير غير منشورة. الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة الجزائر .
- نصر رحال. (2014). *سياسة مكافحة الغش والتهرب الضريبي -دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب-*. أطروحة لكتوراة غير منشورة. باتنة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة الحاج لخضر باتنة 01.
- نور الدين أحمد قايد . (2015). *التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية*. عمان، الأردن: دار الجنان للنشر والتوزيع.
- هادي التيمي. (2004). *مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية*. عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
- Jean Claude MARTINEZ .(1984). *La Fraude Fiscale*. Paris: PUF.
- RADJATI, A. (2015). *Rapport de Commissariat Aux Comptes de l'EPE T SPA*. Constantine.
- RADJATI, A. (2020). *Rapport de Commissariat Aux Comptes de l'EPE M SPA*. Constantine.
- RADJATI, A. (2021). *Rapport de Commissariat Aux Comptes de l'EPIC G*. Constantine .
- RENARD, J. (2000). *Théorie et pratique de l'audit interne*. Paris, France.