

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص : محاسبة و جباية معمقة

بعنوان :

دور الحوكمة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي - دراسة حالة -

* تحت إشراف الأستاذ المحترم:

- بن دقفل كمال

* من إعداد الطالبين:

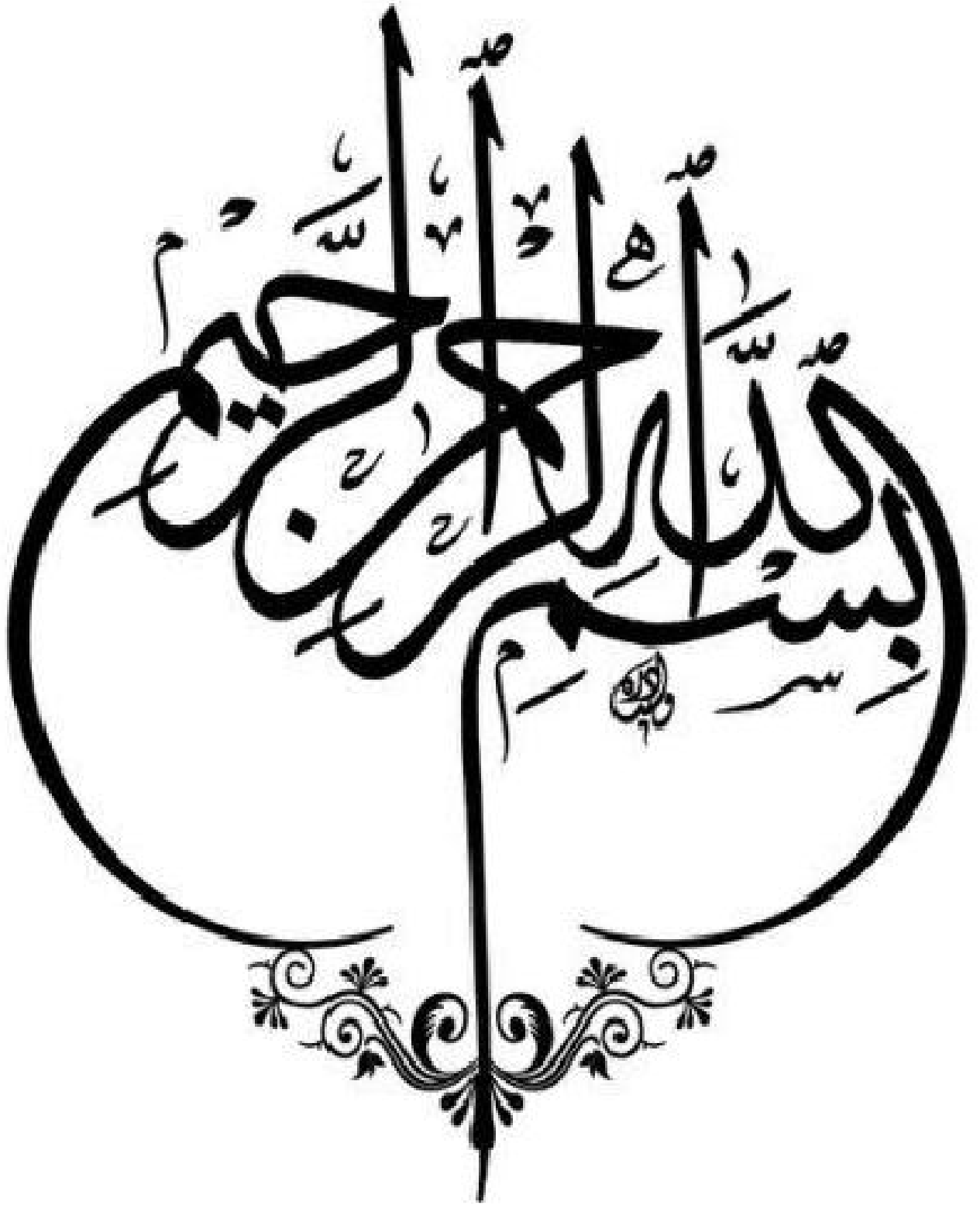
- بوشيبة عمر

- جنيدي أيوب

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة الأساتذة :

الصفة	الجامعة	الرتبة	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	جامعة المسيلة		
مشرفا ومقررا	جامعة المسيلة		
مناقشا	جامعة المسيلة		

السنة الجامعية: 2021-2022



الأهداء 1

أهدي ثمرة عملي هذا المتواضع إلى:

إلى من سهرت الليالي وتعبت من أجلي أمي العزيزة أطال
الله في عمرها.

إلى الذي تعب وضحى من أجلي أبي العزيز أطال الله في
عمره.

إلى إخوتي حفظهم الله ورعاهم وأطال في أعمارهم.

إلى كل الأهل والأقارب.

إلى كل الأصدقاء والأحباب.

عمر بوشيبة

الاهداء 2

أهدي ثمرة عملي هذا المتواضع إلي:

إلى من سقنتني عطفها وحنانها أمي العزيزة أطال الله في

عمرها.

إلى أبي الغالي أطال الله في عمره.

إلى إخوتي حفظهم الله ورعاهم وأطال في أعمارهم.

إلى كل الأهل والأقارب والأصدقاء والأحباب الذين جمعني

معهم طلب العلم.

أيوب جنيدي

كلمة شكر و عرفان

إن الحمد لله نحمده ونستعينه ونتوكل عليه، ونصل ونسلم على أفضل مبعوث للعالمين سيدنا ونبينا محمد وعلى آله وصحبه ومن تبع أثره إلى يوم الدين.

أما بعد:

نتقدم بجزيل الشكر وفائق التقدير والامتنان إلى الأستاذ الفاضل المشرف

وإلى السادة الأساتذة بقسم العلوم المالية والمحاسبة.

وإلى كل عمال وموظفي مؤسسة العينة المدروسة.

وإلى كل من ساهم في هذا العمل المتواضع من قريب أو بعيد.

شكراً للجميع.

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
-	الاهداء 1
-	الاهداء 2
-	كلمة شكر وعرقان
-	فهرس المحتويات
-	قائمة الجداول والأشكال
أ-د	مقدمة.....
21 -6	الفصل الأول: الاطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي
11 -6	المبحث الأول: ماهية الضريبة.....
20 -11	المبحث الثاني: التهرب الضريبي.....
21	خلاصة الفصل
36 -23	الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية
25 -23	المبحث الأول: ماهية الحوكمة الضريبية.....
35 -25	المبحث الثاني: مبادئ وأطراف الحوكمة الضريبية ودوافع تطبيقها.....
36	خلاصة الفصل.....
76 -38	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
64 -38	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة.....
65 -51	المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.....
74 -65	المبحث الثالث: اختبار وتحليل فرضيات الدراسة.....
75	خلاصة الفصل.....
79 -77	خاتمة
-	قائمة المراجع
-	الملاحق
-	المخلص

قائمة الجداول:

صفحة	عنوانه	رقم الجدول
09	الفرق بين الضرائب المباشرة و الغير مباشرة	01
39	المصالح الخارجية التابعة لمديرية الضرائب لولاية المسيلة	02
45	مقياس ليكارت الثلاثي.	03
46	نتائج معامل ألفاكرونباخ.	04
46	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول مبادئ الحوكمة الضريبية	05
49	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني التهرب الضريبي.	06
50	الاتساق البنائي للمحاور	07
51	الحدود الدنيا والعليا لصفات المتوسط الحسابي المختار للدراسة.	08
52	النتائج الإحصائية لفقرات البعد الأول.	09
55	النتائج الإحصائية لفقرات البعد الثاني.	10
56	النتائج الإحصائية لفقرات البعد الثالث.	11
58	النتائج الإحصائية لفقرات البعد الرابع .	12
59	النتائج الإحصائية لفقرات البعد الخامس.	13
63	النتائج الإحصائية لفقرات المحور الثاني.	14
65	تحليل نتائج الانحدار البسيط لبعء وجود الأفصاح والشفافية على محور التهرب الضريبي في المؤسسة الضريبية	15
65	نتائج الانحدار البسيط لبعء وجود إطار فعال للحوكمة الضريبية على محور التهرب الضريبي.	16
67	تحليل نتائج الانحدار البسيط لبعء المساءلة على محور التهرب الضريبي في المؤسسة الضريبية	17
67	نتائج الانحدار البسيط لبعء المساءلة على محور التهرب الضريبي	18
69	تحليل نتائج الانحدار البسيط لبعء المسؤولية على محور التهرب الضريبي في المؤسسة الضريبية.	19
69	نتائج الانحدار البسيط لبعء المسؤولية على محور التهرب الضريبي.	20
70	تحليل نتائج الانحدار البسيط لبعء المساءلة على محور التهرب الضريبي في المؤسسة الضريبية.	21
70	نتائج الانحدار البسيط لبعء المساءلة على محور التهرب الضريبي.	22
71	تحليل نتائج الانحدار البسيط لبعء دور مجلس الإدارة على محور التهرب الضريبي في المؤسسة الضريبية.	23
72	نتائج الانحدار البسيط لبعء الإستقلالية على محور التهرب الضريبي.	24
73	تحليل نتائج الانحدار البسيط لأبعاد مبادئ الحوكمة الضريبية على محور التهرب	25

	الضريبي في المؤسسة الضريبية.	
	نتائج الانحدار البسيط لأبعاد مبادئ الحوكمة الضريبية على محور التهرب الضريبي.	26

قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	الشكل
40	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المسيلة.	01

مقدمة

إن مفهوم الحوكمة الضريبية هو عبارة عن مفهوم حديث النشأة ووليد التطور في مفهوم الحوكمة والتي نتجت عن الأزمات المالية والاقتصادية في العالم في ظل العولمة وانفصال الإدارة عن الملكية، ولمنع الفساد وزيادة الرقابة على الأعمال والمحافظة على حقوق المساهمين، ومع تطور الحوكمة الخاصة بالشركات ثم البنوك ظهرت الحوكمة العامة التي تحكم مسؤوليات وصلاحيات المؤسسة الحكومية ودوائرها من دون تحيز للدولة وإشراك المواطنين وزيادة الشفافية عن أعمالها اتجاه المواطنين وهنا ظهرت مفهوم الحوكمة الضريبية.

وتهدف الحوكمة الضريبية أيضا إلى تنمية الحصيلة وجذب الاستثمارات، ويرجع هذا الهدف إلى أن الحوكمة في حد ذاتها لحوكمة الشركات أو الحوكمة الضريبية، هي الباحث الأساسي على ثقة المستثمر في لاستثمار في بلد ما، وبالتالي فإن المستثمر حينما يود أن يوجه جزء من استثماراته إلى بلد ما، مع وجود مفاهيم الحوكمة وشيوعها في هذه الدولة عامل أساسي في بث الثقة في نفسه للاستثمار في هذا البلد، وبالتالي لم يعد الكلام فقط على وجود أو عدم وجود حوافز ضريبية ، لكنه يمتد إلى أنه هل هناك حوكمة ضريبية تطبق فعليا، أم لا؟

تعد الضرائب من أهم الأدوات المالية التي تساعد الدولة في تأمين الموارد وتوجيهها وفق للسياسات المالية والاقتصادية لتحقيق الأهداف المرسومة مسبقا، فلم تعد الضرائب غاية بحد ذاتها وإنما وسيلة تسعى الدولة من خلالها في تطبيق سياساتها الداخلية وتحقيق غايتها الاجتماعية وأهدافها الاقتصادية.

ولكن مع توسع نطاق الضرائب وكثرة أنواعها فإن المكلف بالضريبة كثيرا ما يلجأ إلى حيل وتصرفات من أجل التخلص من دفع الضريبة هذا ما يعرف بالتهرب الضريبي الذي يأخذ أبعاد خطيرة وأثار سلبية على الاقتصاد الوطني، والتي بطبيعتها تؤدي إلى استنزاف موارد من المفروض أن تستفيد منها الخزينة العامة للدولة لتغطية نفقاتها العمومية، من خلال استثماراتها في المشاريع التنموية للبلاد، ويعد التهرب الضريبي من أكثر المشاكل التي تواجه القائمين على تحصيل الضرائب لأن المكلفين بالضريبة غالبا ما يستغلون الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، الأمر الذي ينعكس سلبا على إيرادات الخزينة العمومية وبالتالي ضعف في تحقيق الأهداف المرجوة من الجباية الضريبية.

لذا بات لزاما التصدي لهذه الظاهرة الخطيرة ومكافحتها بكل الوسائل الكفيلة للحد منها أو منعها بهدف ضمان استمرار وديمومة دخول الموارد المالية للخزينة العامة للدولة، ومن هنا جاءت الحاجة لإخضاع الإدارة الضريبية لشروط ممارسة الحوكمة كون هذه الأخيرة أصبحت السبيل الأنجع لتحسين التحصيل الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي.

ومن هذا المنطلق استهدفت الدراسة الوقوف على الدور الذي تلعبه الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي.

وللقيام بهذه الدراسة توجب طرح الإشكالية التالية :

"كيف يمكن للحوكمة الضريبية أن تكون سبيلا للحد من التهرب الضريبي؟"

وانطلاقا من الإشكالية الرئيسية نطرح الأسئلة الفرعية التالية.

الأسئلة الفرعية:

- ما الأسباب التي تؤدي إلى تهرب المكلفين من دفع الضريبة؟

- ما السبل التي تنتهجها الحوكمة الضريبية للحد من التهرب الضريبي؟

وكإجابة أولية على الأسئلة الفرعية نقوم باقتراح الفرضيات التالية:

الفرضيات:

- من الأسباب التي تدفع المكلفين بالضريبة للجوء إلى التهرب الضريبي من دفع ما عليهم من ضرائب ضعف الوعي الضريبي لديهم.

- تعتمد الحوكمة الضريبية الإدارة الفعالة وتحقيق الشفافية في النظام الضريبي، وفرض الرقابة الجبائية من أجل الحد من التهرب الضريبي.

أهداف الدراسة:

- التعرف بظاهرة التهرب الضريبي وأسبابه والآثار الاقتصادية له.

- التعرف بموضوع الحوكمة الضريبية وبيان أهميتها وأطرافها.

- إبراز دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي.

أهمية الموضوع:

تكمن أهمية الموضوع في أهمية المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام وفي تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، كما تعد ظاهرة التهرب الضريبي من أكثر المشاكل التي تواجهها الدولة في تنفيذها لمختلف سياساتها، مما يستدعي الأمر ضرورة مجابهة هذه الآفة، وموضوع الحوكمة من المواضيع التي لها أهمية كبيرة في شركات الأعمال، حيث تتبع أهمية هذه الدراسة كونها تحاول معرفة دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي.

منهج الدراسة:

اعتمادنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي المناسب لعرض المفاهيم والمعلومات الخاصة بمجال البحث، وتفسير العلاقات واستخلاص النتائج .

حدود الدراسة :

سنركز في هذه الدراسة على دور الحوكمة الضريبية في مكافحة والحد من ظاهرة التهرب الضريبي وكذا الالتزام بها في الرفع من فعالية الإدارة الضريبية في عملية التحصيل الجبائي، وزيادة إيرادات الخزينة العامة للدولة، ونبين طرق جديدة لمكافحة التهرب الضريبي، من خلال تطبيق مبادئ ومقومات الحوكمة الضريبية وتوصيات منظمة التعاون الاقتصادية للحوكمة الرشيدة والجيدة.

الدراسات السابقة:

هناك بعض الدراسات التي تناولت موضوع الحوكمة الضريبية وكذا التهرب الضريبي:

- دراسة جيهان كمال محمد شبلي، **حوكمة النظام الضريبي وآثاره على جذب الاستثمار (بالتطبيق على كبار الممولين)**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الفلسفة في الاقتصاد من جامعة عين الشمس، مصر، 2012، تناولت هذه الدراسة مفهوم الحوكمة الجبائية والمحاور التي تركز عليها، وآليات تطبيق تلك المحاور، كما ركزت على أثر تطبيق محاور الحوكمة الضريبية في مصر وأثرها تحسين مناخ الاستثمار.

- دراسة سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، هدفت هذه الدراسة إلى اكتشاف العلاقة بين فعالية التدقيق الجبائي ومساهمته في الحد من التهرب الضريبي، وقد توصلت إلى أن التدقيق الجبائي له دور إيجابي في تحقيق الفعالية الجبائية، من حيث برنامج التدقيق وما يتوفر عليه المدقق الجبائي من مؤهلات علمية، عملية، دقة ومصداقية عمليات التدقيق الجبائي، وهذا ما يؤدي لزيادة الإيرادات والحد من التهرب الضريبي لتحقيق الفعالية.

- دراسة فايزة بومخلوف، أثر الحوكمة الجبائية على سياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017، حيث هدفت هذه الدراسة لمعرفة أثر الحوكمة الجبائية على سياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر، وذلك من خلال ترشيد استخدام هذه السياسة وتحقيق الشفافية والمسائلة حول حجم الإنفاق الجبائي، وتوصلت فيها إلى أن الحوكمة الجبائية تعتبر عاملا مساعدا على تحسين سياسة الإنفاق الجبائي من خلال ضبط هذا العامل والتحكم فيه من خلال تطبيق الآليات والمبادئ المنصوص عليها من طرف منظمة التعاون الدولي.

- دراسة حدادو فهيمة، دور الحوكمة الضريبية وأثرها على الحصيلة الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2008-2016، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند اولحاج، البويرة 2017-

2018، حيث عرضت هذه الدراسة مدخلا لحوكمة الضريبة ولركائزها، وعلاقتها بمكافحت كل من التهرب الضريبي والفساد الضريبي، والجهود المبذولة لإصلاح النظام الضريبي الجزائري، وواقع الحوكمة الضريبية الجزائرية وآلية التأثير في الحصيلة الجبائية.

صعوبات الدراسة:

- غياب الكتب والمراجع التي تتناول الموضوع لحدثه.
- صعوبة الحصول على المراجع في ظل الأوضاع الذي يعيشها البلد والعالم بأسره جراء وباء كورونا.

خطة البحث:

- قسمنا العمل إلى ثلاثة فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي :
- الفصل الأول بعنوان الإطار المفاهيمي للضريبة حيث تم التطرق فيه إلى ماهية الضريبة وأساسيات حول التهرب الضريبي، وثم أنواعه وأساليبه.
 - الفصل الثاني بعنوان الحوكمة الجبائية سبيل للحد من التهرب الضريبي، حيث تم التطرق فيه إلى مدخل للحوكمة الضريبية، ومبادئ وأطراف ودوافع تطبيق الحوكمة الضريبية، وكذا الحوكمة الضريبية أساس للحد من التهرب الضريبي.
 - الفصل الثالث دراسة إستببانية.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

تمهيد :

تعتبر الضريبة وسيلة مالية تستخدمها الدولة لتحقيق أغراضها، فهي إنعكاس للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع الذي تفرض فيه حيث تتركز عليها الدولة لسد نفقاتها العامة، غير أنه مع تعدد الأنشطة وتطور القطاع الصناعي والتجاري أدى إلى تعدد أنواع الضرائب المفروضة، أصبحت الضريبة في العصر الحديث أداة لتدخل وتوجيه الأنظمة الاقتصادية وبذلك أصبحت تؤدي دورا هاما باعتبارها مصدرا أساسيا لتمويل الخزينة ووسيلة للتدخل الحكومي، نتيجة لذلك أصبح للضرائب عدة مفاهيم متعددة تعتمد على عدد من المبادئ من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف، وسنحاول إبراز طبيعة الضرائب وأهدافها وطرق الاقتطاع المستعملة.

المبحث الأول : ماهية الضريبة

المطلب الأول: تعريف الضريبة

إن تعدد تعاريف الضريبة كان نتيجة التطورات العديدة التي مرت بها عبر الزمن سواء من ناحية طبيعتها أو خصائصها، وهناك من يعتبرها أداة لتحقيق الأهداف المالية، وهناك من يعتبرها وسيلة الدولة المالية للتنمية، ومن أهم تعاريف الضريبة نجد:

عرفت على أنها مبلغ من النقود تجبر الدولة والهيئات العامة المحلية الفرد على دفعه إليها بصفه نهائية، ليس في مقابل انتفاعه بخدمة معينة، وإنما لتمكنها من تحقيق منافع عامة.

كما يمكن تعريفها على أنها اقتطاع جبري تقوم به السلطة العامة، على أموال الأفراد، قصد توزيع ثقل الأعباء العامة فيما بينهم بإنصاف.

تعرف أيضا على أنها فريضة إلزامية تحددها الدولة، ويلتزم المعمول بها بأدائها بلا مقابل تمكينا من القيام بتحقيق أهداف المجتمع.¹

ويضيف بعض العلماء إلى هذا التعريف قولهم إنها المبلغ الذي تفرضه الدولة وتقتطعه بصورة مباشرة، وذلك بغية تمييز الضريبة عن الإجراءات النقدية، التي تؤدي كما في حال تخفيض قيمة العملة إلى اقتطاع غير مباشر من ثروات الأشخاص.²

بينما يمكن تقديم تعريف أدق للضريبة بأنها أداء نقدي مطلوبة من أعضاء المجموعة يحصل جبرا بصفة نهائية ودون مقابل.¹

¹حامد عبد الحميد دراز، مبدئى المالية العامة، مركز الاسكندرية بالكتاب، مصر، 2000، ص115.

²- اممر يحيوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، دار الهدى، الجزائر، 2003، ص90.

ومن خلال هذه التعاريف يمكن أن نقول بأن الضريبة اقتطاع مالي تستقطعه الدولة جبرا من الأفراد لأجل تحقيق المنافع العامة.

المطلب الثاني: خصائص الضريبة

بالاستناد إلى التعاريف السابقة نستنتج عدة خصائص للضريبة تميزها عن غيرها من الإيرادات العامة للدولة، و تتمثل هذه الخصائص فيما يلي:

1/ الضريبة إقتطاع نقدي

في الغالب تدفع الضريبة في العصر الحديث في صورة نقدية تماشيا ومقتضيات النظام الاقتصادي ككل، بالنظر إلى أن كل المعاملات أصبحت تقوم على استعمال النقود سواء في القطاعات العامة والخاصة، ومادامت النفقات العامة تتم في صورة نقدية، فإن الإيرادات العامة بما فيها الضرائب أن تحصل كذلك بالنقود.

إذا كان هذا الوضع الشائع في ذلك الوقت تماشيا مع طبيعة الاقتصاديات والمبادلات العينية وعدم انتشار النقود، فإن الوضع قد اختلف تمام في العصور الحديثة، حيث أصبحت النقود وسيلة وأداة التعامل الأساسية الأكثر شيوعا وسيطرة، مما تستوجب في طبيعة الحال أن تدفع الضرائب في شكل نقدي باعتبار أن كافة المعاملات سواء في القطاع العام أو الخاص يتم بصورة نقدية.²

2/ الضريبة فريضة إلزامية

أي أنها ليست تبرع اختياريا يترك أمر المساهمة فيه أي تختار الأفراد أو الأشخاص المفروض عليهم بل تدفع جبرا باعتبارها عملا من السيادة التي تتمتع بها الدولة، فإن هذه الأخير تستعمل بوضع نظامها القانوني دون أن يكون ذلك محلا للاتفاق أو التفاوض مع الأفراد، فالأفراد ملزمون بدفع الضرائب سواء قبلوا أو لم يقبلوا ويكون لدولة في حال امتناع الأفراد من أدائها حق اللجوء لتنفيذ الجبري للحصول على مقدار الضريبة، كما أنها تتمتع بامتياز على أموال المدنيين.³

3/ الضريبة تدفع بصورة نهائية

إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية، بمعنى أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم أو تعويضهم، وذلك تختلف الضريبة عن الغرض العام التي تلتزم الدولة برده إلي المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع فوائد عن مبلغه.⁴

¹- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، لبنان، 1992، ص 151.

²- محمد الصغير بعلي، بيسرى ابو العلى، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، 2003، ص 89. 90.

³- منصور ميلاد يونس، مبتدء المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، الاردن، 1994، ص 105.

⁴- محرزى محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 3، الجزائر، 2008، ص 17.

4/ الضريبة تدفع بدون مقابل

يقوم المكلف بدفع الضريبة دون أن يحصل على نفع خاص من جانب الدولة، وإن كان هذا لا ينفي أن الفرد ينتفع بالخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة المرافق العامة المختلفة باعتباره فردا في الجماعة، وليس باعتباره ممول للضرائب، ويترتب على هذه الخاصية أنه لا يجوز ولا يمكن النظر إلى مدى انتفاع الفرد بالخدمات العامة لتقدير مقدار مبلغ الضريبة التي يتعين عليه دفعها بل ينظر إلى مدى قدرة الفرد على تحمل الأعباء العامة لتقدير مبلغ الضريبة حيث يتعين على الفرد باعتباره عضوا في مجتمع سياسي منتظم هو الدولة أن تساهم بالتضامن مع غيره من الأفراد في تحمل الأعباء العامة عن طريق دفع الضرائب إلى الدولة وأن تكون المساهمة حسب قدرته بالنسبة إلى غيره من الأفراد.

5/ الضريبة تهدف إلى تحقيق النفع العام

عرفت الضريبة في بادئ الأمر كوسيلة لتوفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة، ولا يرى الاقتصاديون للضريبة من هدف سوى هذا الهدف المالي، فالاقتصاديون الكلاسيكيون وجدوا في عبارة تغطية النفقة العامة التقليدية، وحسب رأيهم أنهم وجدوا في الضريبة وسيلة لتوفير الأموال اللازمة والكافية لتغطية النفقات العامة من دون أن يكون لهذه الوسيلة أي تأثير في الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية.

إلا أن التحليل الاقتصادي الحديث للنقود أنكر مسألة حياد النقود وقد ترتب على ذلك إنكار مسألة أخرى وهي حياد الضريبة التي لا يمكنها بأي صورة من الصور حتى ولو لم تكن هدف إلى ذلك التزام جانب الحياد أو عدم التأثير في البنيان الاقتصادي والاجتماعي القائم.

المطلب الثالث: أنواع الضريبة

تضم الضرائب في الوقت الحاضر أنواع عديدة تتفاوت في أهميتها وكذلك في آثارها الاقتصادية والاجتماعية، وسنعرض فيما يأتي أهم أنواع الضرائب التي نجد لها تطبيقا على نطاق واسع في الدول كافة تقريبا؛ وتنقسم الضرائب إلى عدة أنواع تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليها منها:

أولا : من حيث تحمل عبء الضريبة؛ ثانيا: من حيث المادة الخاضعة للضريبة.

ثالثا: من حيث الواقعة المنشأة للضريبة؛ رابعا: من حيث تحديد وعاء الضريبة.

خامسا: من حيث السعر.

وسنتطرق إليها تباعا:

أولاً : من حيث تحمل عبء الضريبة:¹

- (1) **الضرائب المباشرة:** هي تلك الضرائب التي تفرض أساساً على الفرد والقطاع العائلي الذين يتحملون عبء الضريبة.
- (2) **الضرائب غير المباشرة:** فهي تفرض على نقطة من النظام ولكنها تتجه إلى الانتقال بالعبء أشخاص آخرين يفترض أن يتحملوا العبء الضريبي في النهاية سيتم توضيح ذلك عن طريق التفرقة بينهما كما هو مبين في الجدول التالي:

الجانب	الضرائب المباشرة	الضرائب الغير المباشرة
المعيار القانوني	تكون الضريبة مباشرة إذا كان تحصيلها بناءً على جداول التسمية التي تبين اسم المكلف والوعاء الضريبي وسعر الضريبة.	تكون الضريبة غير مباشرة إذا لم تكن تحصيلها بهذه الطريقة للتحصيل الضريبي وإنما بمناسبة حدوث واقعة معينة.
المعيار الاقتصادي	تكون الضريبة مباشرة إذا كان المكلف بها قانونياً وهو الذي يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية.	تكون الضريبة غير مباشرة إذا كان المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر.
معيار الثبات والاستقرار	تعتبر الضريبة مباشرة إذا ما كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والاستقرار.	تكون الضرائب غير مباشرة إذا كانت مفروضة على وقائع و تصرفات عرضية أي أنها تفرض بمثابة حدوث واقعة.

الجدول رقم 1 الفرق بين الضرائب المباشرة و الغير مباشرة

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر، 2008، ص63.

ثانياً: من حيث المادة الخاضعة للضريبة.

(1) **ضرائب على الرؤوس:** إن الضرائب على الرؤوس تجعل من الشخص نفسه وعاء للضريبة بغض النظر عما يمتلكه من أموال فالوجود الإنساني هو أساس فرض الضريبة والمادة الخاضعة لها ، ويطلق على هذا النوع من الضرائب بضرائب الأشخاص، والتي يلتزم في نطاقها كل فرد من أفراد المجتمع أو بعض أفرادهم بدفع مبلغ معين من المال خلال فترات زمنية مختلفة ، وأهم ما تتسم به ضريبة الرؤوس أنها لا تعتمد على مقدار ما يكسبه الممول من دخل أو مقدار ما ينفقه أو مقدار يدخره بل إنها تعتمد على الوجود الإنساني نفسه. ونظام ضريبة رؤوس الأموال نظام قديم اعتمدت عليه العديد من الدول في مراحل

¹ - محمد البناء، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص 160.

تطورها الأول لتمويل نفقاتها سواء على مستوى الحكومات المحلية أو الحكومات المركزية، ولكن مع ارتقاء المجتمعات وتطورها تم التخلي عن هذه الضرائب جزئياً وبدأ بتزايد الضرائب على الأموال.¹

(2). **الضرائب على الأموال:** فهي المرحلة الأخيرة لتطور الضرائب في الوقت الحاضر وهنا تتصبب الضريبة على ما يملكه الفرد من أموال داخل المجتمع ممثلة في رأسماله أو دخله وأخذت في ذلك أشكالاً عديدة من حيث تحديد الوعاء الخاضع للضريبة والواقعة المنشأة له، فهي الضريبة التي تفرض على المال ذاته أو ما يطلق عليه ضريبة رأس المال حيث تصيب العقارات بحد ذاتها وليس إيراداتها والأموال بذاتها وليس ناتجها، وهذه الأموال تأخذ في الحياة الاقتصادية أكثر من شكل، فقد يكون هذا المال على شكل أراضي وعقارات وأصول مختلفة كالآلات والسيارات و.... الخ .

ثالثاً : من حيث الواقعة المنشأة للضريبة.

(1). **واقعة تملك رأس المال:** بمعنى انتقال رأس المال من شخص لآخر يترتب عنه تكليف ضريبي، فمثلاً انتقال المال من المالك إلى الوارث يجعل هذا الأخير خاضع للضريبة على رأس المال.²

(2). **واقعة الإنتاج:** وتفرض على المنتجات الطبيعية أو الصناعية، ويطلق عليها (رسوم الإنتاج) وقد تفرض في أي مرحلة من مراحل التصنيع أو الإنتاج حيث يقوم بدفعها المنتج ويضيف قيمة الضريبة إلى سعر بيع الوحدة للمستهلك.³

(3). **واقعة الاستهلاك:** تفرض الضريبة هنا على أساس واقعة الاستهلاك أو إنفاق الفرد لدخله، وهي ضريبة متنوعة ومتعددة، ويمكن القول إن الضرائب على الاستهلاك تفرض بمناسبة استعمال الفرد لدخله للحصول على السلع والخدمات التي يحتاج إليها.⁴

(4). **واقعة تحقق الدخل:** فينشأ التزام بدفع الضريبة بمجرد تحقق الدخل ومعروف أن مصدر الدخل لا يأتي عن طريق سلعة ينتجها أو خدمة يقدمها، وبذلك تكون المصادر الأساسية للدخل هي: العمل، رأس المال، العمل ورأس المال معاً، ويتميز الدخل بصفاته الدورية خلال فترة زمنية معينة أصطلح على أنها سنة، وأن يكون له طابع الدوام النسبي فلا يعتبر دخلاً من وجهة نظر بعض التشريعات ما يكون عارضاً كالجزائر مثلاً.

¹- سعيد عبد العزيز عثمان ، شكري رجب الحشماوي ، اقتصاديات الضرائب ، الدار الجامعية ، مصر ، 2008 ، ص 63.

²- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 19.

³- عبد الناصر نور وآخرون ، الضرائب ومحاسبتها ، دار الميسرة ، ط 2 ، الأردن ، 2008 ، ص 19

⁴- محرز محمد عباس ، مرجع سابق، ص 111.

رابعاً : من حيث وعاء الضريبة: وتنقسم إلى¹:

(1). **ضريبة واحدة**: ويقصد بنظام الضريبة الواحدة أن يقتصر الأمر على فرض ضريبة واحدة فقط أو أن تفرض ضريبة رئيسية وإلى جوارها بعض الضرائب قليلة الأهمية.

(2). **ضرائب متعددة**: في نظام الضرائب المتعددة يتم فرض أكثر من ضريبة أساسية واحدة على أنواع متعددة من الدخل والأموال، وكلما زادت حاجة الدولة إلى المال، تزداد أنواع الضرائب المتعددة، يتسم بالمرونة، ويناسب المفهوم العصري للضريبة، هذا المفهوم الذي جعل الضريبة تهدف لتحقيق مجموعة من الأهداف المتنوعة والمتغيرة.

خامساً : من حيث السعر: وتنقسم إلى:

(1). **ضريبة نسبية**: ويقصد بها النسبة المئوية الثابتة للاقتطاع الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا تتغير بتغير قيمتها، وخير مثال على ذلك الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر أين تفرض كل منها بمعدل ثابت يقدر ب 23 % ولا يتغير المعدل يتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وتزداد الحصيلة الضريبية في الضريبة النسبية بنفس الزيادة في قيمة المادة الخاضعة لها.

(2). **الضريبة التصاعدية**: ويقصد بها فرض معدلات مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة لها والعكس صحيح أي تزداد الحصيلة الضريبية التصاعدية بنسبة أكبر من زيادة قيمة المادة الخاضعة لها.

المبحث الثاني: التهرب الضريبي

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي

تشكل الضريبة عبئاً على المكلفين بالضريبة، وقد يسعى بعضهم إلى البحث عن الطرق للتخلص منها وعدم دفعها كلياً أو جزئياً سواء تجنباً ضريبياً أو غشاً ضريبياً، فالأول هو التخلص مشروع، أي لا يتم بمخالفة أحكام القانون، وهو ما يسمى بالتجنب الضريبي. والثاني التخلص غير مشروع ويتم بمخالفة أحكام القانون وهو ما يعرف بالغش الضريبي.

التجنب الضريبي:

يعني التخلص المكلف بالضريبة من عبئ الضريبة دون أن يرتكب مخالفة قانونية، كأن يمتنع من تصرف معين كالبيع أو الشراء رغبة منه في عدم تحقق الواقعة المنشأة لها، وباعتبار أن رغبته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مضمونة دستورياً، إذن لا يكون المكلف تحت المساءلة عن تصرفه لأنه لم

¹- خالد شحادة ، أحمد زهير شامية ، مرجع سابق، ص 163.

يحتال على القانون¹. كذلك في حالة الاستفادة من الثغرات القانونية التي يتضمنها التشريع الضريبي، ومثل ذلك حينما يتهرب أصحاب الثروات من ضريبة التركات كهبتها للورثة، وهنا بالرغم من أنه قد يكون هذا الشخص سيء النية، إلا أنه لا يمكن فرض أية عقوبة عليه، وبالتالي يستلزم على المشرع محاولة سد هذه الثغرات كما تعتمد الشركات على توزيع جزء أو كل أرباحها² يحصل هذا في حالة الضرائب المباشرة. أما في حالة الضرائب غير المباشرة يتم تجنب الضريبة من خلال امتناع المستهلكين من شراء السلع، أو الامتناع عن ممارسة نشاط معين بسبب ارتفاع معدل الضريبة.

الغش الضريبي:

هو التهرب الضريبي غير المشروع، ويحدث غالبا عندما ينجح المكلف بالضريبة في الإفلات من تأدية الضريبة المستحقة عليه، ويتم عبر ممارسة الغش والتزوير بمخالفة نص من النصوص القانونية كأن يقوم بإخفاء جزء من المادة الخاضعة للضريبة عن أعين الإدارة الضريبية، أو يقوم يكشف قدر ضئيل من تلك المادة خلافا لقيمتها.

الواقعية عن طريق الغش والاحتيال³، أو إخفاء الأموال وإعلان الإفلاس ليتعذر دفع الضريبة، وفي مجال الضريبة الجمركية صور إدخال السلع المستوردة خفية، أو أن يذكر قيمة للسلع المستوردة أقل من قيمتها الحقيقية.

المطلب الثاني أنواع التهرب الضريبي

1/ التهرب المشروع:

يعرف بأنه تملص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة التشريع القائم، وهذا التهرب ومهما اتصف بالشرعية فإنه يدل على الضعف في التحضر وغياب الضمير الاجتماعي⁴.

يقصد به أن تفرض الضريبة على تصرف معين ، لكن المكلف رغبة منه في عدم دفع

الضريبة، فتصرفه يكون سلبيا وهو يعني التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون

مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون، كذلك قد يتجنب المكلف بالضريبة عن طريق الاستفادة من ثغرات القانون ومثلا على ذلك⁵:

¹-محزري محمد عباس، مرجع سبق ذكره، ص 123

²-جهاد سعيد خصاونة ، علم المالية العامة والتشريع الضريبي ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2010 ، ص 225

³-محمد جمال ذنبيات ، المالية العامة والتشريع المالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص 154.

⁴-بغدادى علاء الدين، فعالية الرقابة الجبائية والحد من التهرب الضريبي و آثارها على الحزينة العمومية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، في التدقيق المحاسبي ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر ، 2009/2010، ص 16.

⁵-سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة ، دار الجامعية للنشر ، مصر ، 2007 ، ص 216

- التهرب من ضريبة الشركات عن طريق توزيع هذه الأخيرة في شكل هبات للذين تربطهم بصاحب الشركة قرابة من الدرجة الأولى على قيد الحياة حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الأموال لضريبة الشركات. تعرف أيضا أنها "عملية قانونية يتم من خلالها تجنب الواقعة المنشئة للضريبة، وقد يستطيع الممول أن يتجنب دفع الضريبة من خلال استغلال نقاط الضعف السائدة في التشريع.¹

1.1/ تصنيف التهرب الضريبي المشروع:

ويتجلى فيما يلي:

- **التجنب 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 أو إلغاء الضرائب على أنشطة محددة ضمن شروط معينة، وحضرها في مناطق يتم اختيارها لتشجيع إنشاء مثل هذه المؤسسات في مناطق معينة مثل تدعيم.

الاستثمار الفلاحي والصناعي بالجنوب، والاستثمار في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ' ANDI' الوكالة الوطنية لترقية المقاوالتية' ANED ' وغيرها.²

- التجنب الضريبي غير المقصود من المشرع الجبائي :

يتمثل هذا النوع من التهرب في استغلال ثغرات القانون من أجل عدم دفع الضريبة، وترجع هذه الثغرات في الغالب إلى نقص في التشريع وعدم احكام صياغة المواد القانونية. فالمكلف بذلك ينتهك أو يخالفه لأن المشرع هو الذي حدد له مجموعة من الإعفاءات والتخفيضات في بعض الضرائب الخاصة بأنشطة معينة.

2.1/ نماذج التهرب المشروع:

- تجزئة الشركة الأم إلى شركات صغيرة مستقلة وهميا.
- إعطاء بعض الأنشطة صفة غير تجارية.
- إعادة الاستثمار في الأرباح غير الموزعة مستفيدا من تخفيضات عليها، دون القيام فعلا بالإعادة.
- زيادة النفقات عن طريق تضخيمها فقط.

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشموي، اقتصاديات القرب، (سياسات - نظم - قضايا معاصرة) الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 145

² عوادي مصطفى، رحال نصر، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مطبعة صخري، الجزائر، 2011، ص 12

- تواطؤ المشرع مع بعض الشركات بإعفاءات ضريبية.

- تهرب ضريبي ناتج عن تغيير سلوك المكلف ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع لضريبة مرتفعة واللجوء إلى نشاط خاضع لضريبة أقل.

2/ التهرب غير المشروع

وهو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة لأحكام القانون الضريبي قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخيله، أو تقديم تصريح ناقص، أو كاذب أو إعداد قيود وسجلات مزيفة وتندرج تحته كافة طرق الغش المالي وما تنطوي عليه من طرق احتيالية .

تعريف: Delahaye Tomas الغش الضريبي هو مخالفة القانون الجبائي¹.

تعريف القانون الجبائي الجزائري: " كل محاولة للتخلص من الضريبة باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب والرسوم التي تخضع لها المكلف كليا أو جزئيا.²

1.2/ تصنيف التهرب غير المشروع:

- **الغش العادي (البسيط)** : وهو يشبه التهرب المشروع مصحوبا باستعمال طرق تدليسية ويتمثل في محاول 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، حسب المادتان 192 و 193 ق . ض م .

- **الغش الموصوف (المركب)** : أي أنه غش بسيط مقرون بممارسات تدليسية أي أن المكلف يستعمل أساليب من التخلص من الضريبة، وكذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشف مغالطاته ومنه فالغش المركب يتوفر على العنصرين التاليين :

العنصر المادي : والمتمثل في تخفيض أساس الضريبة.

عنصر التدليس : ويعني لجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقيا لأي مراقبة محتملة، حسب المواد 303، 407 . ق.ض.م . ر . م .

¹عوادي مصطفى ، رحال نصر ، مرجع سبق ذكره ، ص 06.

²الجزائر، وزارة المالية : قانون المالية، الجريدة الرسمية العدد 36 المواد 193،192، 303-1، 407، من القانون الجبائي الجزائري، الأمر رقم 101-76 بتاريخ 09/12/1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، 2011 ، ص 147

2.2/ نماذج التهرب غير المشروع:

من بين مجموعة كبيرة من نماذج التهرب غير المشروع نذكر ما يلي :

- تزوير الوثائق (إعداد سجلات وقيود مزيفة)
- التهرب على الحدود بجنبا للحوجز الجمركية.
- استعمال النفوذ واستغلال المناصب.
- عدم تقديم المكلف تصريحاً ضريبياً عن النشاط الخاضع للضريبة.
- عدم دفع الضريبة المترتبة على المكلف وذلك عندما يهرب المكلف خارج البلاد.

3/ الغش الوطني والغش الدولي

في هذا النطاق يصنف الغش كما يلي :

1.3/ الغش الوطني (المحلي)

يمكن تعريفه " كل استعمال الطرق وممارسات غش من قبل المكلف محاولة منه للتخلص بصفة غير شرعية من التزاماته الجبائية الناجمة عن التشريعات الجبائية الوطنية.

يعرف أيضاً بأنه كل غش يتم داخل حدود الدولة ، يكون المكلف في مواجهة سلطات بلده فهو يخضع لقانون جبائي وحيد."

2.3/ الغش الدولي

يتمثل هذا النوع من الغش في عدم دفع الضرائب داخل البلد وتحويل المداخيل إلى بلد يتميز بجاذبية جبائية إن صح التعبير وهذا بغية التقليل من المبالغ المقتطعة ، وهذا النوع من الغش يرجع إلى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية والنشاط الكبير الذي غير حركة رؤوس الأموال.¹

المطلب الثالث أسباب التهرب الضريبي

تشير الدراسات إلى أن حجم التهرب الضريبي في الدول النامية يتجاوز ضعف حجم التهرب الضريبي في الدول المتقدمة ، وذلك لعدة أسباب نذكر أهمها :

* تعقد النظام الضريبي

إن النظام الضريبي الذي يضم ضرائب معقدة وصعبة وذات معدلات مرتفعة ويعرف غياب الشفافية والوضوح، يساعد على انتشار فرص الاجتهاد والتأويل وتعدد التعليمات والمنشورات والتي تتعارض في

¹عوادي مصطفى ، رجال نصر ، مرجع سابق ، ص 08.

كثير من القضايا، ومعها يصعب فهم الإجراءات الضريبية، وتسوء العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية، كما يعتبر تعقد النظام الضريبي طريقاً لتعسف الإدارة الضريبية، مما يؤدي إلى سخط المكلفين بالضريبة ويحفزهم على التهرب من دفعها، بالإضافة إلى صعوبة تطبيق الضرائب المعقدة من طرف الإدارة الضريبية، مما ينعكس على قدرتها في ملاحقة أولئك المتهربين.

* ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة

إن الوعي الضريبي هو أن يقتنع كل مكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه طواعية¹. كما يعبر عن شعور المواطن بواجبه نحو وطنه، وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة النفقات العامة.²

يرتبط ضعف الوعي الضريبي بغياب حس المواطنة لدى المكلف بالضريبة في الالتزام بأداء الضريبة كواجب وطني ومجتمعي، وترتبط المواطنة بمفهوم الواجب الوطني لأداء الضريبة، كجزء من المساهمة في تحمل الأعباء العامة للدولة، ويرجع ضعف إلى عدة عوامل منها:³

* شعور بعض المكلفين بالضريبة بعدم عدالة النظام الضريبي :

أي شعورهم بالظلم من فرض فريضة فهي تحد من حريتهم، وأن هناك فئات بالمجتمع هي التي يقع على عاتقها دفع الضريبة.

* نظرة المجتمع للمتهربين :

في بعض المجتمعات ينظر إلى الشخص المتهرب نظرة إعجاب ويعتبر شجاع ، خاصة في ظل ضعف الرقابة من طرف الإدارة الضريبية في اكتشافه، في حين ينظر للمتهرب في مجتمعات أخرى نظرة ازدراء وعدم احترام من قبل المجتمع.

* غياب العدالة الضريبية في استخدام الحصيلة الجبائية:

إن العدالة الضريبية ليست في تحصيل الضريبة فقط، وإنما كذلك العدالة في كيفية استخدام هذه الحصيلة، أي في تحقيق التنمية الاجتماعية والاقتصادية. ففي أغلب الأحيان ما يزيد من التهرب الضريبي هو عدم قناعة المكلفين بالضريبة بأن ما يدفعونه سيوجه لخدمة الصالح العام، وعلى نحو يعود عليهم بالنفع، من

¹ - سالم محمد عبود وعروبية معين عايش ، العلاقة بين الوعي الضريبي والتهرب الضريبي وتأثيرها على التنمية ، الندوة العلمية الضريبية الأولى مركز بحوث المستهلك ، العراق ، 12 نوفمبر 2008 ، ص 6 على الموقع www.tax.mof.gov.iq

² محمد مرسي فهمي وسيد لطفي عبد الله ، الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العلمية ، دار ن ، مصر ، 1990 ، ص 103

³ يسري مهدي وآخرون ، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي ، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد 04 ، العدد 09 ، العراق ، 2012 ، ص 135

هنا ينشأ شعور لدى الفرد يتقل العبء الضريبي، واعتقاده بأنه يدفع للدولة أكثر مما يؤخذ منها، وأن هناك إساءة في استخدام الأموال العامة، وبالتالي يصبح الفرد يشعر بالظلم مما يدفعه للتهرب الضريبي، وهذا الشعور يرتبط بعدة جوانب، منها :

- **الجانب السياسي:** يرتبط هذا الجانب بالسياسة العامة للبلاد وتخص هنا بسياسة الإنفاق العام، حيث يعتقد الفرد أن الدولة قد أنفقت الحصيلة الجبائية في أغراض غير مالية أو اقتصادية أو اجتماعية، ولا تعود على أفراد المجتمع بفائدة، وهذا راجع إلى تراجع فعالية الحكومة في الوفاء بالتزاماتها اتجاه أفراد المجتمع وزيادة معدلات التبذير، نتيجة انتشار الفساد مما يضعف ثقة المكلفين بالضريبة في السلطات العامة ويدفع بهم إلى البحث عن طرق للتهرب الضريبي.

- **الجانب الاقتصادي:** يتعلق الأمر بالأوضاع الاقتصادية العامة التي تؤثر على الفرد ، فيزيد العبء الضريبي ففي فترات الكساد ويقل في فترات الرخاء ، بالإضافة إلى الأوضاع المالية للمكلف بالضريبة فكلما ساء مركزه المالي يرتفع العبء الضريبي عليه .¹

* ضعف مسؤولية وسائل الإعلام :

المسؤول الأول أمام نقص الوعي الضريبي لدى المواطنين هو وسائل الإعلام المختلفة، فالكثير من المتهربين يتهربون من الضرائب بسبب قلة المعلومات الكافية حول الغرض من فرض الضريبة عليهم، لذلك المسؤولية تقع على وسائل الإعلام المختلفة التي يجب عليها أن توفر المعلومات الكافية التي تعين المكلفين بالضريبة على فهم التزاماتهم وتشجيعهم على الخضوع الطوعي لأداء الضريبة.

* غياب ثقة المواطن في الحكومة:

أي حكومة ديموقراطية تحتاج إلى حد أدنى من الثقة الشعبية للقيام بمهامها، وفي معظم الأحيان يعود غياب الثقة بين المواطنين والحكومة بدرجة كبيرة إلى انخفاض الإطار الاجتماعي الذين يحييون فيه، الذي يرتبط بمدى قدرة الحكومة على تلبية حاجيات المواطنين والالتزام بوعودها، فالثقة تزيد من رغبة المواطنين في المشاركة السياسية للمواطنين، مما يستوسع دائرة قيام مؤسسات المجتمع المدني بالرقابة على ما تقوم به الحكومة، ومنع حدوث أي استغلال للسلطة وتشمل ثقة المواطنين في الدولة كل من الثقة فالسلطة التشريعية، والثقة في السلطة القضائية²:

¹- ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي دراسة حالة الجزائر ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، جامعة الجزائر ، 2001/2002 ، ص 294.

²- صدفة محمد محمود ، العلاقة بين الدولة والمجتمع في إطار الحكم الرشيد والمواطنة والثقة المتبادلة، مركز العقد الاجتماعي ، مصر ، جانفي 2009 ، على الموقع ، www.socialcontract.com تاريخ الاطلاع : 23 25/06/2020.

- **الثقة في السلطة التشريعية (البرلمان):** ما ينقص من ثقة المواطنين في السلطة التشريعية عندما لا يتعدى واجبها الموافقة بالإجماع على القوانين المقدمة أمامها من قبل الحكومة، والتصديق على مسودات القوانين تستلزم أن تقوم هذه السلطة بالمهام والمسؤوليات، ولا يشمل دورها في الرقابة الفعالة على أعمال الحكومة، ويحدث هذا عندما لا تتمتع السلطة التشريعية بالاستقلالية في مواجهة السلطة التنفيذية.

- **الثقة في السلطة التنفيذية (الحكومة):** تتطلب الثقة في الحكومة الوفاء ببرامجها المعلن عنها والعمل على تنفيذ تلك البرامج، وأن تسعى جاهدة نحو تحسين الظروف المعيشية للمواطنين، وتوفير كافة سبل الأمان لهم وضمان تمتعهم بالحقوق والحريات الأساسية والعمل على تهيئة المناخ المناسب لتطوير قدراتهم وتنمية مهاراتهم.

- **الثقة في السلطة القضائية:** فمن مقتضيات الثقة فيها، ألا يكون القانون مجرد أداة في يد الحاكم يستخدمه التقييد الحريات العامة والفردية، أو كأداة لفرض السياسات والمصالح السياسية والاقتصادية بالإضافة إلى ذلك ألا تكون هناك فجوة بين النصوص القانونية والدستورية وبين الواقع، وأن يكون احترام لكافة الأحكام التي تصدرها السلطة القضائية، مع تسهيل الإجراءات القانونية ويرتبط ذلك بتنفيذ الأحكام القضائية وليس الاكتفاء بإصدارها، مع ضرورة توافر مبادئ وقواعد المحاكمات العادلة والمصنفة وضمان استقلالية القضاء.

* ضعف كفاءة الإدارة الضريبية

هي الاستفادة القصوى من الموارد المتاحة بالطريقة الأمثل، وهناك العديد من المعايير القياس كفاءة الإدارة الضريبية يأتي في مقدمتها الأداء المالي، الذي يتعلق بقدرة الإدارة الضريبية على تحصيل الضرائب المستحقة بأقل نفقات ممكنة، من خلال حصر المكلفين وتقدير الوعاء الضريبي وتحصيل ما يستحق عليهم، ويتطلب هذا الأمر موظفين قادرين مراجعة ما يقدمه المكلفون من تصريحات، وربط الضريبة بالظروف الشخصية لكل مكلف. إلا أن هناك بعض العوامل تضعف تلك الكفاءة وتتيح الفرصة لاتساع ظاهرة التهرب الضريبي، وتتمثل تلك العوامل في:

* صعوبة تقدير الوعاء الضريبي:

إن الصعوبات التي تلاحقها الإدارة الضريبية في تقدير بعض الأوعية الضريبية تشجع بعض المكلفين بالضريبة على التهرب الضريبية أو قد تعتمد في ربط الضريبة جزافيا بأقل من القيمة الحقيقية أو بأكثر منها، مما يؤدي إلى إحداث آثار معنوية تشجع على التهرب، وفي بعض الأحيان يتسبب انخفاض

الأجور والمرتببات التي يتقاضاها الموظفون في الإدارة الضريبية في فقدانهم للحوافز والبواعث الكافية لإنجاز العمل المنوط لهم، مما يدفعهم إلى عدم بذل مجهودات للبحث عن تلك القيمة الحقيقية.¹

كما يشكل افتقار الإدارة الضريبية لتكنولوجيا المعلومات من بين العوامل التي تؤدي إلى ضعف تقدير الوعاء الضريبي، وهذا في ظل غياب قاعدة بيانات شاملة ودقيقة، في إحصاء المكلفين، وغياب الوسائل الآلية والالكترونية الحفظ تلك البيانات، فنظام الملفات الورقية قد يفقد بعض أجزائها عن عمد أو غير عمد، وبالتالي تعرقل عمل موظف الإدارة الضريبية في تحليل البيانات وقياس الوعاء الضريبي، وحساب مقدار الضريبة بالدقة والسرعة الواجبة.²

* عجز الإدارة الضريبية عن ملاحقة المتهربين:

إن تعقد النظام الضريبي وعجز الإدارة الضريبية عن حل مشكلاته بالإضافة إلى ضعف كفاءة الإدارة الضريبة في التحصيل ، تدفع المكلف إلى التهرب عن أداء الضرائب المتوجبة عليه ، باستغلاله الثغرات في القانون الضريبي ، وهذا لثقتة في عدم إمكانية هذه الإدارة على ملاحقته ، وإن تمكنت من ذلك فسوف يكون على المدى البعيد

* وجود فجوة في أداء الإدارة الضريبية:

يقصد بها، الإدارة الضريبية تؤثر في صدق رؤية المكلفين بالضريبة لوظيفتها، خاصة إذا تم تقييم كفاءتها من زاوية الأداء المالي فقط، بغض النظر عن أسلوب تحقيق هذا الهدف أو مدى رضا المكلفين بالضريبة عن أدائها والذي يتحدد عادة بالوقت المطلوب بأداء الضريبة وجودة الخدمات المقدمة من طرف الإدارة الضريبية، والتكلفة التي يتحملها المكلف بالضريبة للحصول على تلك الخدمات بالإضافة إلى مدى كفاءة الأنشطة والعمليات الداخلية في تلك الإدارة، وينظر لأدائها من خلال فجوتين هما:

فجوة التطبيق: تعني عدم التطابق بين الأهداف المبتغاة من التشريع الضريبي والتنفيذ الفعلي الذي تمارسه فعلا الإدارة الضريبية لأحكام هذا التشريع، وينشأ عدم التطابق من عدة أسباب أهمها: عدم وضوح التشريع الضريبي، وغموض نصوصه، وكثرة التشريعات وتعارضها أحيانا وتضاربها.

فجوة الأداء: تعني عدم تطابق ما يتوقعه المجتمع الضريبي من الإدارة الضريبية وما تتوقعه الإدارة الضريبية من المجتمع الضريبي، فالشائع لدى المكلفين بالضريبة أن هناك تعارضا بين كل من الإدارة الضريبية وبين المكلفين بالضريبة، وهو ما يجعل لديهم رد فعل عكسي يتمثل في محاولتهم للبحث عن

¹ - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية، لبنان، 1972، ص 225.

² - كمال الوصال، الاقتصاد المصري بين المطرقة والسندان، دار ابن رشد، مصر ، ص 281.

طرق لتخفيف العبء الضريبي ولو بطرق غير مشروعة، ولعل أهم أسباب حدوث فجوة الأداء هي: نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، ونقص الكفاءة لدى بعض موظفي الإدارة الضريبية.

*** غياب الدالة في التطبيق:**

من المهم أن نفرق بين العدالة القانونية والعدالة الفعلية، فقد تكون الضريبة من وجهة القانونية كما أرادها المشرع المالي، إلا أنه ونتيجة لضعف كفاءة الإدارة الضريبية تنشأ صعوبات في تطبيق محتوى المواد القانونية فتنشوه العدالة، وبالتالي عدم المساواة في التطبيق تضعف الثقة العامة بالعدالة الضريبية وتصبح من دواعي التهرب الضريبي.¹

¹ - عبد المنعم فوزي ، مرجع سابق، ص 225.

خلاصة الفصل الأول:

إن توسع نطاق وأنواع الضريبة التي هي المصدر الأساسي والحساس لدى الدولة في استقطاب الأموال التي تقدم من طرف المكلف دون أية خدمة مقدمة ودون مقابل التي لا تحقق الدولة التوازن الاقتصادي وتلبي حاجات الهياكل والبنىات الاقتصادية ولكن هذا التنوع والتوسع نتج عنه ظاهرة خطيرة سميت بالتهرب الضريبي التي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول المتخلفة في تحايل المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية، مستخدمين في ذلك طرق وأساليب سواء كان ذلك بطريقة مشروعة (التهرب الضريبي) أو بطريقة غير مشروعة (الغش الضريبي) فهذا يحول دون تحقيق الدولة الأهداف سياستها المالية، الاقتصادية والاجتماعية، لذي تسعى لمعالجة هذه الظاهرة بتحديد كل طاقاتها وإمكاناتها المادية والبشرية وإدراك الأسباب الحقيقية التي أدت إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني، وبالتالي تم التعرف على هذه الظاهرة التهرب الضريبي الذي يعني امتناع الأفراد المكلفين بالضريبة على تسديد ما عليهم من واجبات اتحاد الخزينة العمومية بطرق شرعية وغير شرعية للهروب من دفع الضريبة، تطرقنا أيضا إلى مختلف الأساليب المستعملة من طرف المكلفين والأسباب التي تدفعهم للتهرب منها نقص الوعي الضريبي ونظرة المجتمع للمتهربين وأيضا غياب العدالة في فرض الضرائب في نظر المكلفين، كما تم التعرف أيضا على الآثار التي يخلفها بالإضافة إلى بعض الآليات القديمة المستخدمة لمكافحة هذه الظاهرة.

الفصل الثاني

الحوكمة الضريبية

تمهيد:

إن دور الحوكمة الضريبية بشتى آلياتها هو وسيلة وقائية وردعية في آن واحد، بغية تقويم الاعوجاج في تحصيل الضريبة، والتخفيف من حدة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، نظرا لما تكسبه هذه الأخيرة من عمل معاكس لمجرى السياسة الإصلاحية الجبائية، وضمان التوزيع العادل للعبء الضريبي ضمان الإيرادات العامة للدولة لملء الخزينة العمومية لذا سيتم التطرق في هذا الفصل إلى الإطار المفاهيمي للحوكمة الضريبية ودورها في الحد من التهرب الضريبي من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول : ماهية الحوكمة الضريبية

المطلب الأول: تعريف الحوكمة لغة واصطلاحا

الحوكمة لغة :

يعود لفظ الحوكمة إلى كلمة إغريقية قديمة تعبر عن قدرة ربان السفينة الإغريقية ومهارته في قيادتها وسط الأمواج والأعاصير، وما يمتلكه من قيم أخلاقية وسلوكيات نزيهة في الحفاظ على أرواح وممتلكات الركاب والمحافظة على الأمانات وإيصالها لأصحابها فإذا وصلت إلى بر الأمان أطلق على هذا العربان Good Gouverner الذي تعني المتحكم الجيد.

إلا أنه لا توجد ترجمة عربية تنطبق تماما على كلمة Good Governance فالرجوع إلى معاجم اللغة العربية والبحث تحت لفظ حكم نجد أن العرب تقول حكمت وأحكمت وحكمي بمعنى : منعت ورددت ومن هذا قيل للحاكم بين الناس حاكم لأنه يمنع الظالم من الظلم، ومن المعاني الكلمة " حكم " : حكم الشيء وأحكمه أي : منعه من الفساد.¹

الحوكمة اصطلاحا :

بعد عدة محاولات لتعريب مصطلح Good Governance تم التوصل إلى مقابلات لهذه الكلمة في اللغة العربية مثل: الإدارة الرشيدة، الحاكمية الحوكمة، الحكم الراشد، الحكم الصالح أو الجيد.

وتعرف بأنها نظام بموجبه يتم إخضاع نشاط المؤسسات إلى مجموعة من القوانين والنظم والقرارات، التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف المؤسسة وضبط العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء.²

تعرف الحوكمة الضريبية كذلك على أنها " مجموعة القواعد والإجراءات التي تمارسها الإدارة الضريبية، لضمان حسن سير العمل والارتقاء به وزيادة الثقة بين المتعاملين معها، لتحقيق العدالة وتوفير الشفافية وتفعيل الرقابة وتقرير المسائلة لجميع العاملين، وذلك لتحقيق أهداف التشريع الضريبي وزيادة الثقة في النظام الضريبي والاقتصادي للدولة.

كما عرفها ساندرين غرول Sandrine Groult بأنها : " الأدوار والمؤسسات الجديدة للإدارات الجبائية والشفافية المعتمدة لنقل وتحويل المعلومات الجبائية للجمهور".

وتعرف الحوكمة الضريبية وفقا للشؤون الاقتصادية، والمالية التابعة للمفوضية الأوروبية بأنها : " تلك القواعد والأنظمة والإجراءات، التي تؤثر على كيفية سياسة الميزانية والتخطيط والموافقة عليها وتنفيذها ومراقبتها.

من خلال التعاريف السابقة يمكننا القول إن الحوكمة الضريبية هي مجموعة من المبادئ، الأسس، القواعد والإجراءات، التي تعمل باتساق لضبط أداء الإدارة الضريبية، وتوفير قدر من المصدقية بينها

¹ - ابن منظور، لسان العرب، دار المعارف، ص 953.

² - محي الدين شعبان توك، الحوكمة الرشيدة ومكافحة الفساد، منظور اتفاقية الأمم المتحدة، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص45.

وبين الأطراف أصحاب المصالح، والمحافظة على أموال الدولة من الضياع، وفرض المساءلة على جميع العاملين في حالة الإخلال بتلك القواعد، وذلك لضمان حقوق الجميع بعدالة، والوصول إلى تحقيق أهداف التشريع الضريبي الاقتصادية.

المطلب الثاني: أهمية الحوكمة الضريبية

تعتبر الحوكمة الضريبية ذات أهمية قصوى لكل من الممول والإدارة الضريبية وسيتم طرحها على النحو التالي :

1. من ناحية الممول

فإن توافر الحوكمة الضريبية يعود عليه بالفوائد، أهمها الثقة والاطمئنان إلى أن الإدارة الضريبية لا تتعسف في استخدام حقوقها وسلطاتها، بل أنها تقوم فقط بتطبيق وتنفيذ القوانين الضريبية، وإلى أنها تحافظ على حقوق الممول مع مراعاتها بالإفصاح والشفافية، مما يؤدي إلى عدم إساءة الظن بالإدارة الضريبية، كما يؤدي بالمولد إلى القوة في الإفصاح عن إيراداته وأرباحه الخاضعة للضريبة، وأداء الضريبة المستحقة عليه في مواعيدها المحددة قانونياً.

2. من ناحية الإدارة الضريبية

فإن توافر الحوكمة الضريبية يعود عليها بفوائد كثيرة، أهمها الإقلال من المنازعات والخلافات، وإمكانية الانصراف نحو جمع الحصيلة الضريبية بدقة وإحكام، كما أنها تعمل على زيادة الحصيلة الضريبية فضلاً عن شيوع المرونة في العمل داخل الجهاز الضريبي، مما يساعد أعضائه على تأدية واجباتهم الوظيفية بدقة ونفسية هادئة، تجعلهم أكثر كفاءة وفاعلية في تطبيق القوانين.¹

ومن جهة نظر أخرى تتجلى أهمية الحوكمة الضريبية في العديد من المزايا نذكر منها :

- منع الفساد المالي والإداري وتحسين الأداء الضريبي، تسهيل العمل في الدائرة الضريبية، منع حدوث أزمات والخروج من أي تعثر.

- محاربة الفساد الداخلي في الشركات، وعدم سماح بوجوده واستمراره أو عودته مرة أخرى.

- تحقيق السلامة والصحة، وعدم وجود أي أخطاء عمدية أو انحراف متعمد أو غير متعمد ومنع استمرار هذا الخطأ والقصور.

- تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن باستخدام النظم الرقابية التي تمنح مثل هذه الأخطاء.²

كما أن الحوكمة الضريبية تؤكد على حقوق العاملين بالحقل الضريبي دون أهداف لحقوقهم الإدارية والوظيفية، وتولي المناصب القيادية أو المتعاملين مع الإدارة الضريبية من الممولين أو من يمثلهم من المحاسبين أو المحامين، وسهولة الإجراءات والحق في الدفاع والطعن والتعامل مع إدارات الدوائر الضريبية المختلفة بسهولة وشفافية، كذلك الحق في عدم اطلاع الغير على الملف الضريبي إلا المخول لهم ذلك قانوناً.

المطلب الثالث: أهداف الحوكمة الضريبية

تتمثل أهداف الحوكمة الضريبية فيما يلي:

1- يوسف حسن عثمان جعفر، دور الحوكمة الضريبية في زيادة جودة التقارير المالية لضمان زيادة مستوى الالتزام الضريبي للممولين، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، 2017، ص 51.

2- الجنابي، ريم محسن، أثر حوكمة الشركات في القيمة السوقية الاسمية لأسهم رأس المال في الشركات المصرفية، مذكرة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2009، ص 57.

- تحقيق رفع كفاءة المؤسسات مع وضع أنظمة فعالة للأداء.
- وضع انظمه رقابية كفيلة باكتشاف وتصحيح الانحرافات.
- تقليل العث وتضارب المصالح والتصرفات الغير قانونية.¹
- إيجاد إدارة ضريبية عادلة تعمل بكفاءة واحتراف.
- التحسين المستمر للأنظمة الضريبية للوصول إلى تحقيق المتطلبات المستهدفة لمستوى الخدمة المقترحة للمكافين.²
- تنمية وتطوير الموارد البشرية.
- مراعاة مصالح الأطراف المختلفة وتفعيل التواصل معهم.
- تقييم أداء الإدارة العليا، تعزيز المسائلة ورفع درجة الثقة.
- العدالة والشفافية والمعاملة النزيهة لجميع الأطراف ذوي المصلحة المشتركة.³

المبحث الثاني: مبادئ وأطراف الحوكمة الضريبية ودوافع تطبيقها

المطلب الأول : مبادئ الحوكمة الضريبية

من أهم مبادئ الحوكمة الضريبية المستنبطة من مبادئ الحوكمة العامة ما يلي :

وجود إطار فعال للحوكمة الضريبية

يجب على إطار الحوكمة الضريبية في الإدارة الضريبية بأن يعمل رفع مستوى الشفافية، كفاءة الأسواق المالية، أن تتماشى مع أحكام القانون، يوزع المسؤوليات بين الجهات المسؤولة بشكل واضح، منح السلطة والموارد للسلطات الإشرافية والتنظيمية لتأدية مهامهم بكل مهنية وموضوعية.⁴

وقد ركز هذا المبدأ على الجوانب التالية:

- ينبغي وضع إطار حوكمة في الإدارة الضريبية، بهدف أن يكون ذا تأثير على القرار الاقتصادي الشامل ونزاهة الأسواق والحوافز التي يقدمها للمشاركين في السوق، وتشجيع قيام أسواق مالية تتميز بالشفافية والفعالية.⁵
- ينبغي أن تنص التشريعات على توزيع المسؤوليات بين الهيئات المختلفة بشكل واضح، مع ضمان خدمة المصلحة العامة.
- ينبغي أن يكون لدى الجهات الإشرافية، التنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجبها بطريقة متخصصة وموضوعية، فضلا عن قراراتها.
- ينبغي أن تكون في الوقت المناسب وشفافية، مع توفير الشرح التام لها، أي أن يعهد بالمسؤوليات التنظيمية إلى أجهزة يمكنها القيام بوظائفها بدون تعارض في المصالح، وتخضع للمراجعة القضائية.⁶

¹ - محمد حبيب خاري ، بوطالب عمر، دور الحوكمة في تفعيل الرقابة الجبائية ، مذكرة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة مولاي الطاهر، سعيدة، الجزائر، 2017، ص 15.

² - مهند محمد وآخرون، مرجع سابق، 137.

³ - علي الصادق وآخرون، دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، العدد الأول، 2013 ، ص 141.

⁴ - مليكة زغيب ، سوسن زبرق ، دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر ، غالم عيد الله ، حوكمة الشركات كإلية للحد من الفساد المالي والإداري، ورقة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني، جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر، 2012 ، ص 04.

⁵ - كنزة براهمة ، مرجع سابق ، ص 20

⁶ - عبد المالك بطين ، دور الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية للمؤسسة الخدمية ، مذكرة ماستر في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خير ، بسكرة ، الجزائر ، 2015 ، ص 25.

الإفصاح والشفافية

إن الشفافية الجبائية هي الأسلوب أو الطريقة التي يمكن من خلالها عرض القوانين، الأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين، وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم، بحيث تهدف الشفافية والإفصاح عموماً إلى جعل الأمر واضحاً وشفافاً، بعيداً عن اللبس والغموض وتعد الإجراءات، بمعنى تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.¹

فتحقيق الحوكمة في الإدارة الضريبية تتطلب توفر كافة البيانات، والمعلومات عن أسس فرض الضريبة، وأسس الربط والتقدير بموضوعية، ولتحقيق الثقافة وحرية المعلومات يجب أن تقوم الإدارة الضريبية بتجميع وتوحيد التعليمات التنفيذية للفحص الضريبي، ونشرها والإعلان عنها مع استمرار تحديثها وإرسالها للممولين، خاصة الملتزمين منهم بإمسك دفاتر وسجلات منتظمة، بحيث يهتدي بها الممولون عند إعدادهم للإقرارات الضريبية، التي يقدمونها إلى الإدارة الضريبية.

ولا يخفى على أحد أهمية الإفصاح عن أوجه صرف الحصيلة الضريبية، ليعرف الممول مدى مساهمته في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ومدى الاستفادة التي تعود عليه بشكل مباشر أو غير مباشر من إنفاق حصيلة الضرائب سنوياً، ليس عن طريق البيانات الإجمالية الواردة في مجلدات الموازنة العامة للدولة، بل عن طريق نشر بيانات تفصيلية.

وفي هذا الصدد يمكن الاستفادة من شبكة المعلومات الدولية، في توفير المعلومات والبيانات وتبادلها بين الممولين والإدارة الضريبية، خصوصاً أنه أصبح يوجد مواقع متعددة للإدارات الضريبية على شبكة المعلومات الدولية.²

المشاركة الجماعية

يقوم هذا المبدأ على أن يكون هناك مشاركة للجميع في الإدارة الضريبية، وتتم هذه المشاركة باستقلالية كبيرة، أي أن كل فرد يكون مسؤولاً عن أفعاله.³

حيث يتعين أن تنتهج الإدارة العليا للإدارة الضريبية مبدأ المشاركة الجماعية الفعالة للعاملين بالإدارة الضريبية، والممولين في اتخاذ القرارات المتعلقة بهم.

لعل هذا الاتجاه هو الذي دفع المشرع إلى مبدأ التمثيل المقصود للأطراف ذوي المصالح الحيوية، في اللجان العليا بالمصالح الضريبية، بحيث تكون قرارات اللجان وتوصياتها محققة لمصالح كافة الأطراف، بما يحقق المصالح العليا للممولين والإدارة الضريبية في نفس الوقت.⁴

فالمشاركة الجماعية هي مشاركة الإدارة وعمال، وموظفي المؤسسة وجمعيات المجتمع المدني في رسم السياسات، ووضع القرار من خلال تبادل الرأي مع الآخرين، والوقوف على كل الاقتراحات والتوصيات، وتعتمد على قيم المساواة والاحترام والعطاء الذي يستند عليه التكامل، حيث يقدم كل طرف إمكانيات بشرية، مادية وفنية لتحقيق الأهداف المشتركة لزيادة التنمية في جميع الميادين.

المساءلة المتكافئة

إن توفر أنظمة للمساءلة وعلى وفق المسؤوليات، والصلاحيات الممنوحة لموظفي السلك المالية، تعمل على تعزيز ثقة الأطراف ذات العلاقة بنزاهة الإدارة التنفيذية، كما أنها تعمل على تحسين أداء العاملين، والحد من الفساد المالي والإداري.

¹ غايزة بوخوف، مرجع سبق ذكره، ص 25

² يوسف حسن عثمان جعفر، مرجع سابق، ص 55.

³ يوسف قعادي، تطبيق مبادئ الحوكمة ودورها في تحسين أداء العاملين في المؤسسات الرياضية، مذكرة ماستر في علوم وتقنيات النشاطات البدنية والرياضية، معهد علوم التقنيات النشاطات البدنية والرياضية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2017، ص 25.

⁴ - يوسف حسن عثمان جعفر، مرجع سابق، ص 57.

ويظل تعزيز المساءلة من خلال الرقابة نشاطا أساسيا لعمل الأجهزة الرقابية، وتقوم الأجهزة العليا للرقابة المالية بمراقبة الرقابة على امتثال الكيانات المراجعة للقواعد والأنظمة.¹

والمساءلة المتكافئة بمعنى آخر تعني تمكين ذوي العلاقات من الأفراد داخل الإدارة الضريبية وخارجها، من مراقبة العمل دون أن يؤدي ذلك إلى تعطيل العمل أو الإساءة إلى الآخرين، فضلا عن تطبيق الأنظمة والتعليمات بكل شفافية على جميع الموظفين في المؤسسة، وتعد المساءلة الوجه الآخر للقيادة ودونها تكون القيادة دكتاتورية، وهي التزام يلزم الآخرين بالمحاسبة أو الإجابة عن المسؤولية التي تسند إليهم.

دور مجلس الإدارة

ينبغي في إطار حوكمة المؤسسات أن يتم ضمان التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للمؤسسة، والرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على إدراك المبادئ التنفيذية للمؤسسة، ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام الجمعية وأصحاب المصالح، وتعتبر عملية وضع السياسات والإشراف على النظم المختلفة (الرقابة ، الحوكمة ...) أحد مسؤوليات مجلس الإدارة، كما يجب وضع معايير الأداء لقياس سلوك مجلس الإدارة.² فدور ومسؤوليات مجلس الإدارة يجب أن تكون واضحة، ومحددة ومعلنة من حيث الصلاحيات والمسؤوليات، الحقوق، الواجبات، المزايا، الأجور والمكافآت.³

يجب على أعضاء مجلس الإدارة وعلى أساس توفير كافة المعلومات، وكذا بنوايا حسنة وبعناية العمل على تحقيق أفضل مصلحة لكافة الأطراف ذوي المصلحة، كما على مجلس الإدارة القيام بوظائف رئيسية : توجيه إستراتيجية المؤسسة، سياسية المخاطر، خطط العمل السنوية، تحديد أهداف المؤسسة واختيار المسؤولين التنفيذيين الرئيسيين، ومراقبة التنفيذ وأداء المؤسسة، وكذلك أيضا يجب أن يكون مجلس الإدارة قادر على ممارسة التقييم والحكم الموضوعي لشؤون المؤسسة بصفة مستقلة، وهذا من خلال تكليف عدد من أعضاء مجلس الإدارة من غير موظفي المؤسسة ذوي القدرة على ممارسة الحكم المستقل، للقيام بمهام يحتمل وجود تعارض في المصالح بها، كما أنه عندما يتم إنشاء لجان مجلس الإدارة ينبغي على مجلس الإدارة أن يحدد ويفصح عن صلاحياتها، وكذلك أيضا يجب أن تتوفر لأعضاء مجلس الإدارة كافة المعلومات وفي الوقت المناسب، كي تساعد على اتخاذ القرار.⁴

دور أصحاب المصالح

يجب أن يأخذ إطار حوكمة المؤسسات بعين الاعتبار حقوق المؤسسات و حقوق أصحاب المصالح، التي وضعت بقانون أو اتفاقية، وتشجيع التعاون والنشط والفعال بين المؤسسات وأصحاب المصالح، وذلك لتحديد الثروة وتنميتها والمحافظة على ديمومة المشاريع، هذا مع احترام حقوق أصحاب المصالح التي تنص عليها القانون، كما يجب أن يكون لدى أصحاب المصالح الفرصة للحصول على تعويض عند انتهاك حقوقهم، كما لأصحاب المصالح الحرية في الحصول على معلومات ملاءمة في أي وقت، وأن يسمح بوجود آليات لمشاركتهم بما يكفل تحسين الأداء.

وقد ركز هذا المبدأ على الجوانب التالية :

- ضرورة احترام حقوق أصحاب المصالح يحميها القانون.⁵
- إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح للحصول على تعويض مناسب عن انتهاك حقوقهم.
- توفير المعلومات ذات صلة بالقدر المناسب لها بأسلوب دوري ومنظم وفي التوقيت المناسب.

¹ - مولود مليكاوي ، مرجع سابق ، ص 147 .

² يونس قعادي ، مرجع سابق ، ص 32

³ محمد نور البريم ، حوكمة الشركات ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الأزهر ، غزة ، 2016 ، ص 32

⁴ محمد البشير بن عمر ، مرجع سابق ، ص 30

⁵ ماجد إسماعيل أبو حمام ، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية ، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2009 ، ص 22

- السماح لذوي المصالح بالاتصال بحرية بمجلس الإدارة، لتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية والمنافية الأخلاقيات المهنة.
يجب أن يسمح إطار الحوكمة في الإدارة الضريبية بوجود آليات المشاركة أصحاب المصالح، وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء.¹

المطلب الثاني: أطراف الحوكمة الضريبية

إن الحوكمة الضريبية تتمثل في عدة أطراف تشكل المنظومة الضريبية، والتي تتكون من :²

1/ التشريع الضريبي

وهو عبارة عن كافة القوانين، التعليمات والأنظمة التي تسن لفرض الضريبة، حصرها وتحصيلها، والتي تنظم عمل الإدارة الضريبية والمتعاملين معها، وينظم حقوق الخزينة العامة، حقوق دافعي الضرائب والإعفاءات المقررة.

2/ الإدارة الضريبية

وهي عبارة عن كافة الدوائر التي تعمل على تطبيق وتنفيذ قوانين ضريبة الدخل وضريبة المبيعات، من خلال المدققين وكافة العاملين فيها، عن طريق الحصر والفحص الضريبي والربط بين الدوائر الحكومية الأخرى، للوصول إلى تحصيل الضريبة المستحقة من ممولي ودافعي الضريبة، إذ لا يكفي اختيار الأهداف وتحديد أفضل الأساليب الضريبية، بل لابد من النظر إلى إمكانيات التطبيق في ضوء ظروف الإدارة الضريبية، لذا تعتمد معظم التشريعات الضريبية على مستوى العالم على تنظيم الإدارة الضريبية، تحديد سلطاتها ومسؤوليتها بوضوح ودقة، تحديد مؤهلات تشغل وظائفها وشروط التعيين بما يتلائم مع المهمة المطلوبة.

3/ المجتمع الضريبي

هو عبارة عن كافة الأشخاص الطبيعيين، مثل الأفراد المكلفين بدفع الضريبة، المحامين، المستشارين الضريبيين والمحاسبين، بالإضافة إلى مدققي الحسابات أو الأشخاص الاعتباريين من شركات مساهمة عامة أو خاصة أو شركات تضامن أو توصية بسيطة، ممن يتعاملون مع الإدارة الضريبية.

4/ المحاسبون القانونيين

المطلب الثالث: دوافع ومقومات تطبيق الحوكمة الضريبية

* دوافع تطبيق الحوكمة الضريبية

تتمثل دوافع تطبيق الحوكمة الضريبية في:

1/ عدم حاكمية وفاعلية المؤسسات

إن الفساد الإداري وعدم احترام القوانين، والبيروقراطية يؤثران على الحاكمية وفعالية المؤسسات، وتتمثل حاكمية وفعالية المؤسسات في :³

- عدم الانخراط في قضايا الفساد الإداري مهما كانت المبررات.

- احترام مختلف القوانين التجارية والضريبية، تفاديا لأي نوع من أنواع الخطر الضريبي أو التجاري.

- تطبيق مبادئ الشفافية والحوكمة في مجال التسيير.

¹ طارق عبد العال حماد ، حوكمة الشركات (قطاع عام وخاص و مصارف) ، الدار الجامعية، ط 2، دبن، 2008، ص 45.
² مهند محمد وآخرون، مرجع سابق ، ص 138.

³ - يوسف حسن عثمان جعفر ، مرجع سابق ، ص 09

2/ تزايد العبء الضريبي

إن تزايد العبء الضريبي يتم عن عدم التشريع الضريبي في الموازنة بين الأطراف التي تحتل العبء، من أشخاص طبيعيين وأشخاص معنويين، كما أنه يؤدي إلى تفاقم خطر الفحص الضريبي والمراجعة الضريبية، وتحاول الدول المتقدمة تركيز العبء الضريبي يتحمله الأشخاص الطبيعيين.¹

3/ انخفاض الجهد الضريبي

إن فعالية النظام الضريبي في الدول تتركز على مؤشرات الوضوح، العدالة، البساطة والملائمة معا، كل هذا يؤدي إلى تعبئة أفضل الموارد الضريبية مما ينعكس ايجابيا على نسبة الضريبة إلى إجمالي الناتج المحلي في الدول، حيث كلما كانت نسبة الضريبة إلى إجمالي الناتج المحلي كبيرة كان الجهد الضريبي مرتفعا.

* مقومات الحوكمة الضريبية

وسيتم التطرق في هذا المطلب إلى العدالة الضريبية، الشفافية الضريبية، وكذا الرقابة الجبائية تباعا.

أولا : العدالة الضريبية

إن مفهوم العدالة الضريبية مفهوم جد حساس نظرا لتداعياتها السياسية والاقتصادية والاجتماعية، لقد تأصلت العدالة الضريبية في إطارها العملي عندما زاد الإنفاق العام وزادت معه الحاجة المال لتغطيته، مما دفع بعض الدول للتوسع في فرض الضرائب، فأصبح المكلف يشعر بعبئها ومنه جاءت المطالبة بضرورة وجود العدالة الضريبية.²

مفهوم العدالة الضريبية

يقصد بعدالة الضريبة أن تتوخى نصوص العدالة التشريعي الضريبي الدالة في توزيع العبء الضريبي توزيعا عادلا بين أفراد المجتمع دون تفضيل فئة معينة على غيرها، إلا لوجود أسباب موضوعية مثلا لإعفاءات المقدمة لذوي الدخل المنخفضة³، ويعتبر آدم سميث أول من قدم مفهوم للعدالة الضريبية، ويقضي بمساهمة كل من هم في مركز اقتصادي واحد العبء ضريبي متساوي.⁴

مبادئ العدالة الضريبية

للعدالة الضريبية عدة مبادئ تتمثل في :

1/ مبدأ المنفعة:

يؤكد هذا المبدأ على ضرورة وجود تناسب بين مقدار ما يدفعه المواطنون من الضرائب والمنفعة التي يتحصلون عليها من الإنفاق الحكومي، تبعا لذلك يمكن القول أن معيار المنفعة لا يتعلق فقط بجانب السياسة الضريبية وإنما كل جانبي السياسة الضريبية وسياسة الإنفاق العام.

إن تطبيق هذا المبدأ لن يكون بالأمر السهل، إذ يتطلب مبدأ المنفعة تحديد وقياس المنافع التي تعود على كل مكلف بالضريبة من الإنفاق العام، وهو أمر تحيط به الكثير من الصعوبات، هذه الأخيرة تتعلق بصعوبة إحصاء الخدمات المقدمة من طرف الدولة والتي يستفيد منها الأفراد، فمعظمها غير قابلة للتجزئة بالإضافة إلى أنها تكون

¹ -بوعلام ولهي ، نحو مساهمة علمية لتفعيل الحوكمة الضريبية لضبط الأداء المالي والمحاسبي للشركات ، حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية : تجربة الأسواق الناشئة ، ورقة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية ، جامعة اليرموك ، الأردن ، 2005 ، ص 06

² -قفاشي يوسف ، إشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبية مع الإشارة إلى حالة الجزائر ، محلة الإدارة والتنمية البحوث والدراسات ، العدد 10 ، جامعة البليدة، الجزائر ، ص 98

³ - ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، البليدة ، 2009 ، ص 85

⁴ - عادل فليح العلي ، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي ، دار حامد للطبع ، الأردن ، 2007 ، ص 124

موجهة لكافة أفراد المجتمع، كما أن بعض تلك الخدمات خدمات كيفية ومن المستحيل قياسها قياسا كميا، مثل خدمة توفير الأمن، فهذه لا يمكن قياس مدى الاستفادة التي تعود على أفراد المجتمع.

بالإضافة إلى ما سبق فإن المستفيد الأكبر من خدمات الإنفاق الحكومي هي الطبقات الفقيرة في المجتمع، وإذا ما أخذنا بمبدأ المنفعة فهي التي تتحمل النصيب الأكبر من العبء الضريبي، وهذا من غير المعقول لأن الطبقات الفقيرة عادة ما يتم مراعاة حالتها المالية وظروفها الاجتماعية، وبذلك فهي لا تتحمل أية ضرائب أو تدفع ضرائب قليلة¹.

2/ مبدأ القدرة على الدفع:

يؤكد هذا المبدأ على ضرورة وجود علاقة طردية بين ما يدفعه المواطن من ضرائب وما يتحصل عليه من دخل، فهو يراعي المقدرة التكاليفية عند الأفراد، وكذا المبدأ يسعى النظام الضريبي ليقوم بعملية إعادة توزيع الدخل لصالح الفئات الأقل دخلا، ويوضح مبدأ القدرة على الدفع نوعين من العدالة الضريبية في النظام الضريبي، وهما العدالة الأفقية، والعدالة الرأسية (العمودية)².

- العدالة الأفقية :

تعني أن المكلفين بالضريبة الأفراد المتساوون في الدخل لا بد أن يدفعوا ضرائب متساوية، فإذا كان النظام الضريبي قائما على مبدأ المنفعة وحصل مواطنان على القدر نفسه من الخدمات العامة، فهنا يقرر مبدأ العدالة الأفقية ضرورة دفعهما ضرائب متساوية، أما إذا كان النظام الضريبي يتبع مبدأ القدرة على الدفع فعندئذ يقرر مبدأ العدالة الأفقية أن يدفع أصحاب الدخل والثروات المتساوية المقدار نفسه من الضرائب.

- العدالة الرأسية (العمودية) :

تتطلب العدالة العمودية اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين غير المتماثلين³ معاملة المكلفين ذوي الدخل المتفاوتة بشكل يتناسب مع حجم دخولهم، فلو كان هناك شخصان مستويان في كل شيء ماعدا أن دخل الأول ضعف دخل الثاني، فهذا يستلزم أن يدفع الأول ضريبة بمقدار ضعف ما يدفع الثاني.

- أركان العدالة الضريبية

تحقق العدالة الضريبية في النظام الضريبي المطبق في الدولة ما بمراعاة مجموعة من العوامل التي لا بد من وجودها، وتتمثل أهمها في : عمومية الضريبة، شخصية الضريبة، تجنب الأزواج الضريبي.

1/ عمومية الضريبة:

وتعني أن تفرض الضريبة على جميع الأشخاص والأموال في مجتمع ما، ونميز هنا عموميتين وهما : العمومية الشخصية أي التزام المواطنين كافة في الدولة فضلا عن المقيمين خارجها (إذا كان لهم أملاك في الدولة)، وكذلك الأجانب القاطنين فيها بدفع الضريبة، والعمومية المادية : أي خضوع كافة الأموال إلى الضريبة سواء كانت دخولا أو ثروات⁴، وهنا يجب أن نذكر أن قاعدة العمومية ليست مطلقة وإنما ترد عليها بعض الاستثناءات التي تتخذ إعفاءات خاصة بالأفراد وأخرى متعلقة بالأموال، وترجع نوعية تلك الإعفاءات حسب خصوصية كل الاقتصاد.

¹فاشي يوسف، مرجع سابق، ص 98

²سعيد علي محمد العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة، الأردن، 2011، ص 125.

³محمد عمر حماد أبو دوح، الإصلاح الضريبي، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 27.

⁴عادل فليح العلي، مرجع سابق ذكره، ص 126

2/ شخصية الضريبة:

ويطلق عليها كذلك بذاتية الضريبة، وهي تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلف بالضريبة، والضرائب الشخصية هي الضريبة التي تراعي حالة المكلف الشخصية ومركزه المالي، فتفرق بين المتعامل الأعزب والمتزوج، ومن لديه أطفال من عدمه، وذلك على الرغم من تساويهم في الدخل على سبيل المثال.

3/ تجنب الازدواج الضريبي:

حتى تتحقق العدالة الضريبية يتطلب الأمر عدم إخضاع المكلف بالضريبة ذاته للضريبة نفسها وعن المال نفسه وللسبب نفسه، أي لا يكون هناك تعدداً أو ازدواجاً ضريبياً، هذا الأخير يتحقق عندما يخضع نفسه وللسبب نفسه، أي لا يكون هناك تعدداً أو ازدواجاً ضريبياً، هذا الأخير يتحقق عندما يخضع نفس الشخص لنفس الضريبة أكثر من مرة على نفس المصدر، وخلال نفس الفترة الضريبية.¹

4/ وحدة المكلف بالضريبة : أي أن نفس الشخص يدفع نفس الضريبة مرتين أو أكثر، على سبيل المثال في شركات المساهمة قد تفرض الضريبة على الأرباح ثم تفرض أخرى على دخل المساهم، ففي هذه الحالة اختلفت جهات النظر فمن الناحية القانونية لا يعتبر ازدواج ضريبي لاختلاف المكلف بالضريبة، أما من وجهة النظر الاقتصادية فترى أموال الشركة المساهمة وأرباحها تعود بالنتيجة للمساهمين، وبالتالي فإنها تفرض على الشخص نفسه مرتين، وبالتالي هناك ازدواج ضريبي اقتصادي.

5/ وحدة الضريبة المفروضة: بمعنى أن تفرض على المكلف، وعلى نفس الوعاء الخاضع للضريبة نفس الضريبة مرتين أو أكثر، ويتحقق ذلك نتيجة لتعدد السلطات المالية سواء على المستوى الدولة الواحدة أو على مستوى الدول.

6/ وحدة المدة: ويقصد بها أن تكون المدة التي تفرض عليها الضريبة هي ذاتها، كأن يدفع مكلف بالضريبة مقيم على إقليم دولة ضريبية عن دخل حققه في دولة أخرى يدفع لها ضريبة عنه في الوقت نفسه.

7/ وحدة الوعاء: وهنا تفرض الضريبة أكثر من مرة، وعلى ذات الوعاء وعلى سبيل مثال أن يفرض ضريبة على الأرباح بمقتضى معيار التبعية الاقتصادية للدولة التي يمارس فيها المكلف نشاطه، وتقوم دولة يفرض ضريبة على ذات الوعاء استناداً لمعيار التبعية السياسية وانتماء المكلف بجنسيته للدولة الثانية.

يجب أن نشير أنه لا بد أن تحقق جميع هذه الشروط الأربعة، بحيث إذا لم يتحقق شرط واحد فإنه لا يعتبر ازدواج ضريبي، وللتحديد الدقيق للازدواج الضريبي يجب تمييزه عن التكرار الضريبي الذي يتحقق عن فرض الضريبة على كل عملية تتميز عن الأخرى مثل بيع العقار أكثر من مرة ويخضع للضريبة في كل مرة.²

ثانياً : الشفافية الضريبية

إن تعزيز البناء الديمقراطي في المجتمع يتطلب منح المواطن كامل حقوقه، وأهمها المشاركة في اتخاذ القرار على كافة الأصعدة، ويكون بإطلاعه على المعلومات سوء على الصعيد الاقتصادي أو السياسي أو حتى الاجتماعي، بما أن الضريبة (مهما كان نوعها) يدفعها المكلف بالضريبة بصفته فرداً من المجتمع، فإن الحوكمة الضريبية تقتضي من حق المكلف بالضريبة أن يطلع على كل الحقائق المتعلقة بها للبحث والمسائلة والنقاش، ويستدعي هذا الأمر إدارة ضريبية تضمن الشفافية في المعلومات الضريبية.

¹ محمد طاقة وهدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار الميسرة، ط 2، الأردن، 2010، ص 115

² ناصر مراد، مرجع سابق، ص 130

*** تعريف الشفافية الضريبية:**

تعرف الشفافية الضريبية بأنها الأسلوب أو الطريقة التي تعرض من خلالها القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين، لزيادة قدرهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة عليهم.

وهناك من يرى أن الشفافية الضريبية تعني التشريع الضريبي المقترح قبل إخراج نهائيا، وهنا ينبغي عرضه للمناقشة على المختصين والمهتمين لإبداء آراءهم واقتراحاتهم في مواده، وذلك من ناحية وضوح نصوصه ودقة صياغتها، ثم يتم بعد ذلك إصدار التشريع الضريبي مع الأخذ بعين الاعتبار الآراء الجادة للأطراف ذوي العلاقة كما أن النص التشريعي يجب ألا يتعارض مع مبادئ ومعايير المحاسبة المتعارف عليها فالشفافية الضريبية هي الأسلوب الذي يضمن نشر المعلومات والإفصاح عنها من طرف الإدارة الضريبية، وتتطلب توفير البيئة المناسبة التي تسمح للمكلف من الاطلاع على القوانين والأنظمة والتعليمات وإجراءات التحاسب، كما تتطلب وضوح التشريعات وسهولة فهمها وكل ما يتعلق بعملية تقدير الضريبة مع سهولة الوصول إليها بحيث تكون متاحة للجميع.

*** أهداف الشفافية الضريبية : تتمثل أهداف الشفافية الضريبية في :**

1/ إزالة الغموض من التشريع الضريبي: الشفافية الضريبية تجعل تشريع الضريبي واضح، بل أكثر من ذلك تكون آلية تغييره عملية واضحة المعالم وبعيدة عن الغموض وتكون الأهداف من وراء هذا التغيير معلنة ومتناول الجميع وذلك بهدف إتاحة الفرصة للتعامل مع التطورات في التشريعات الضريبية، والتنبؤ بالمستقبل بأسلوب عقلاني ورشيد.

2/ نجاح عملية التحصيل الضريبي: تعتبر الشفافية الضريبية أحد أركان نجاح عملية التحصيل الضريبي، لأنها توفر بيئة تتسم بالوضوح التام فتحسين جودة أداء الموظفين ومنه الحد من الفساد الإداري¹، حيث أن موظف الإدارة الضريبية لا يستطيع التلاعب مقدار الضريبة، إذا كان المكلف على اطلاع بالقوانين والتعليمات، وكذلك يصبح من الصعب تواطؤ الموظفين والمكلفين بالضريبة في ممارسات هدفها تسهيل للتهرب الضريبي لأنه في هذه الحالة يصبح الموظفون تحت المساءلة القانونية، كما أن وجود الشفافية في الإدارة الضريبية من شأنها أن تحفز المسؤولين على تحمل جميع مسؤولياتهم بموجب قواعد محددة تتعلق بالتكاليف التوعوية المطلوبة.²

3/ كسب ثقة المكلفين بالضريبة: إن شفافية الإدارة الضريبية تسمح بالاطلاع المستمر للمكلفين بالضريبة على سيرورة عملية ربط وتحصيل الضريبة، مما يلغي الغموض الذي يتسبب في غالب الأحيان في نشوء المنازعات الضريبية بينها وبين المكلفين بالضريبة، وبالتالي وجود الشفافية يقارب بينهما ويخفي الشكوك حول نزاهة عمل الإدارة الضريبية، مما يساهم في تخفيض اعتراض المكلف على الضريبة المفروضة والإجراءات الإدارية الأخرى، ومنه كسب ثقة المكلف بالضريبة.

4/ تساهم في جلب الاستثمارات المحلية والأجنبية : بصفة عامة تعتبر الشفافية في السياسات الاقتصادية عامة أمرا حيويا بالنسبة للمستثمرين خاصة منهم الأجانب، لأن غياب الشفافية يفرض تكاليف إضافية على أعمالهم، وتنشئ هذه التكاليف عندما يتعين على الشركات أن تتصدى لنقص المعلومات التي ينبغي أن توفرها الإدارة الحكومية المختصة في تنفيذ سياستها، وبالتالي تعتبر الشفافية مدخلا حاسما في قرار الاستثمار، وتصبح جاذبية البلد للاستثمار ترتبط ارتباطا وثيقا بدرجة الشفافية في سياستها.³

¹ جبار محمد وآخرون ، شفافية الضريبة وأفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب ، مؤتمر نحو استراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة المقدم إلى هيئة النزاهة، العراق ، 2008، ص 08.

² ييفين فونتين أورتيغ وآخرون ، تقويض السلطة والمساءلة ، سلسلة الإدارة من أجل النتائج في منظومة الأمم المتحدة، وحدة التفتيش المشتركة ، جنيف ، 2004 ، ص 16.

³ ! - Zdenek Drabek and Warren Payne , The Impact OF Transparensy on foreign Direct Investment Journal of Economic Integration , 17 (4) december 2002 , p 807 2-

وبما أن السياسة الضريبية جزء من السياسة الاقتصادية الكلية، فمن المهم أن يأخذها المستثمرون بعين الاعتبار في اتخاذ قرار الاستثمار، وذلك في ما يتعلق بنشر المعلومات وسهولة الوصول إليها كالإعفاءات والحوافز الضريبية.

ثالثا : الرقابة الجبائية

تزامنا مع التطورات التي تشهدها اقتصاديات دول العالم، أصبح البحث عن طرق التهرب الضريبي في تطور سواء كان تجنباً أو غشاً ضريبياً، ولم يتوقف الأمر عند هذا الحد بل تعداه إلى تواطؤ بعض الموظفين في الإدارة الضريبية المكلفين لمساعدتهم على التهرب الضريبي، بالموازاة مع ذلك أصبح لزاماً على الإدارة الضريبية الاعتماد على أساليب الكشف المتهربين، وبما أن الهدف الرئيسي للإدارة الضريبية هو تعظيم الحصيلة الجبائية، فلها حق ممارسة الجبائية لتأكد من صحة المعلومات التي تحتويها الملفات الضريبية الخاصة بالمكلفين بالضريبية، وهناك نوعين من الرقابة الجبائية، وهي الرقابة الداخلية، والرقابة الخارجية.

الرقابة الجبائية الداخلية:

وهي الرقابة التي تجري داخل الإدارة الضريبية وبين مختلف مستوياتها، وتشمل الرقابة على الأداء والرقابة النظامية.

* الرقابة على الأداء: الرقابة على الأداء في الرقابية التي تقوم بها الإدارة الضريبية للتأكد من السير الجيد لعملها، وتتضمن هذه الرقابة كل من الرقابة على الاستعمال، الرقابة على الفاعلية، والرقابة على السلوك.

* الرقابة على الاستعمال: وهي الرقابة على الاستغلال الجيد للإمكانات البشرية والمالية والمادية، وكذلك الوثائق والحسابات التي تعمل بها الإدارة الضريبية، ومتابعة الإيرادات التي تحصلها والنفقات التي تصرفها والهدف من ذلك المحافظة على التكلفة منخفضة مقابل جودة الخدمة المقدمة.

* الرقابة على الفاعلية: نقصد بها تلك الرقابة المتعلقة بمدى تحقيق أهداف الإدارة الضريبية من تحصيل الضريبة ، وتعظيم إيرادات الدولة، وحصص للمجتمع الضريبي وتقليل التهرب الضريبي، يتم تحقيق الفاعلية من خلال صياغة الأهداف بشكل رئيسي، وأن تكون متعلقة بكل مستوى إداري (إدارة عليا، إدارة متوسطة، إدارة تنفيذية دنيا)، ومتابعتها دون إرهاق كاهل الإدارات بالطلبات المتعددة بالإضافة إلى تحديد المهام بشكل مباشر وواضح للوصول إلى الأهداف المسطرة، وذلك بالتأكد من أن تنفيذ الأعمال تسير وفقا للسياسات الموضوعية، مما يسهل معرفة النتائج وكشف الانحرافات.

* الرقابة على السلوك: ويتعلق الأمر هنا بسلوك موظفي الإدارة الضريبية بمراقبة حسن المعاملات ومكافحة البيروقراطية والفساد الإداري، ومختلف أشكال السلوك التي تؤدي إلى إهانة المواطن والمساس بمصالحه، وبالتالي مواجهة التقصير وسوء التنظيم وغياب الصرامة في العمل على مستوى الإدارة الضريبية؛¹ وأمنه تؤدي الرقابة على الأداء إلى زيادة تحسين ظروف العمل مع المرونة فيه ، واتخاذ القرارات المناسبة مع إقرار المسائلة العامة في الإدارة الضريبية، للوصول إلى الموضوعية في الأداء من دون إسراف في الموارد أو تضييع لحقوق الدولة من إيرادات الخزينة.

الرقابة النظامية:

تهتم الرقابة النظامية بشكل رئيسي بالتحقق من مدى التزام الإدارة الضريبية بتطبيق الأنظمة والقوانين والأعراف والقواعد والأصول المعتمدة، وتطبيقها بشكل سليم ومن دون مخالفة.²

¹أصرامة عبد الوحيد، الرقابة على الأموال العمومية كدأة لتحسين التسيير الحكومي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، 08-09 مارس 2005 ، ص 135.

²عبد الله محمد أبو بكر ، الرقابة الداخلية ، على الموقع www.ay83n.wordpress.com تاريخ الاطلاع: 12/0/2021

هنا يجب التأكد من سلامة القوانين واللوائح والتحقق من مدى كفايتها، وملائمتها واكتشاف نقاط الضعف فيها لاقتراح وسائل العلاج التي يتكفل أحكام الرقابة، وعليه يتوجب على الإدارة الضريبية أداء واجباتها

الموكل إليها بدقة من خلال الالتزام بالقانون، وعدم إصدار القرارات أو التعليمات إلا في ضوء القانون، وعدم إصدار التفسيرات المتناقضة التي يترتب عليها اختلاف التطبيق في الحالات المتشابهة، بالإضافة إلى احترام الحريات الشخصية للمكلفين بالضرائب.

الرقابة الجبائية الخارجية:

هي الرقابة التي تقوم بها الإدارة الضريبية على عمل المكلفين بالضريبة فحسب 'Hamini' فإن الرقابة الجبائية هي تشخيص محتوى السجلات المحاسبية بما يتلائم مع القانون الضريبي والتحقق من المحتوى مع الإثبات والتصريحات.¹

وعرفها عبد المنعم فوزي على أنها فحص للتصريحات وكل السجلات والوثائق ومستندات المكلفين بالضرائب، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية للتأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الضريبية.²

وهناك من يرى أن الرقابة الجبائية هي مراد للمراجعة الجبائية، هذه الأخيرة تعرف بأنها عملية فحص انتقائي للحالة الجبائية للمؤسسة.³

انطلاقاً من التعاريف السابقة لا بد أن نفرق بين الرقابة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الضريبية، والمراجعة الضريبية التي تقوم بها المؤسسة، هذه الأخيرة التي تعمل على تكليف إما جهة خارجية (المراجع الجبائي) أو جهة داخلية (خلية المراجعة الداخلية) من أجل تسيير الخطر الجبائي إلا أن الفرق بين المراجعة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الضريبية، والمراجعة الجبائية التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية يكمن في أن الأولى تنجم عنها عقوبات مالية وفقدان امتيازات جبائية وبرمجة رقابية محاسبية لجميع السجلات والوثائق والتصاريح للسنوات التي لم يمسهما التقادم، بحيث تسري هذه العملية على جميع أنواع الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة، فهي تعطي قدرة للإدارة الضريبية على فرض الرقابة على مجمل الأداء المالي والمحاسبي للشركات، باعتبارها من أصحاب المصالح بما يحقق جودة القياس والإفصاح المحاسبي من ناحية، وجودة أعمال الرقابة من ناحية أخرى بما يقضي على حالة التواطؤ والفساد إن وجد، والمحافظة على الحصيلة الضريبية من الضياع⁴، أما الثانية فتكون نتائجها على شكل تقرير يتضمن رأي فني واقتراحات مهمة تهدف إلى تخفيف الأعباء وتجنب المؤسسة مخاطر جبائية متعددة.

وحسب بعض الباحثين تضم الرقابة الجبائية الخارجية كل من الرقابة الإدارية الرقابة المحاسبية والضبط الداخلي للشركات :⁵

* الرقابة الإدارية: تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لأكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية مع تشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية، وكما ستشير إليه فمن متطلبات نجاح الرقابة الجبائية في الحوكمة الضريبية هو عدم حيادية الإدارة الضريبية أي من مصلحتها الاطلاع على مدى كفاءة الرقابة الإدارية للشركات حفاظاً على الوعاء الضريبي.

* الرقابة المحاسبية: تسعى الإدارة الضريبية من خلال الاهتمام بالرقابة المحاسبية إلى التحقق من مدى التزام الشركات بدقة المعلومات المحاسبية، والتحقق من تسجيلات العمليات التي تقوم بها في الدفاتر

¹ Hamini Ahmed , L'audit et financiers , édition Berti , Algérie , 2001 , p24

² عبد المنعم فوزي ، المالية العامة والسياسات المالية ، منشأة المعارف ، مصر ، د س ن ، ص 223-

³ - Jaques Duhem et Michel Jammes , audit et gestion fiscal de l'entreprise, Edition EFE , 1986 , p 24 68

⁴ اسمية براهيم، وميادة بلعاش، مساهمة المراجع الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ الحوكمة، مجلة بحوث اقتصادية عربية - العددان 67-68، صيف - خريف، 2014، ص 245.

⁵ محمد فريد صحن وآخرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، مصر، 1999، ص 341.

والسجلات وفقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها وتقوم الرقابة المحاسبية على فحص جميع القيود الواردة في الدفاتر والسجلات، وجميع المستندات والترحيلات والجمع والترصيد ثم الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للتحقق من أن جميع العمليات صحيحة، وأن ما ورد في جميع الدفاتر والسجلات من حسابات وبيانات سليمة وخالية من الأخطاء والغش والتلاعب.

* الضبط الداخلي للشركات: يتأثر الضبط الداخلي للشركات بالهيكل التنظيمي للمنشأة والرقابة، والإشراف الإداري للموظفين فيها¹، وبما أن الإدارة الضريبية تعتبر من أصحاب المصلحة لمؤسسة للشركات، فالحوكمة الضريبية تستدعي تأكيد الإدارة الضريبية من الضبط الداخلي لشركات من أجل ضمان صحة التصريحات الضريبية، ودقة المعلومات التي تقدمها الشركات في إطار من الإفصاح والشفافية.

*** أهمية الرقابة الجبائية (الداخلية والخارجية):**

تسعى الإدارة الضريبية من خلال الرقابة الجبائية التابعة إلى تحقيق عدة أهداف أهمها :

- ضمان الاستخدام الأمثل للموارد والإمكانيات المتاحة.
- فسح المجال لجميع الموظفين بالمشاركة في اتخاذ القرارات.
- المساعدة على الكشف المبكر للمخططات التهرب الضريبي.
- نظرا لاحتكاك موظفي الإدارة الضريبية بالمكلفين بالضريبة يمكن أن تساعد عملية الرقابة الجبائية على شرح القانون وإزالة الغموض عن بعض مواد.

¹عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراجحة للنشر، الأردن، 2009، ص 49-50.

خلاصة الفصل الثاني:

تم التطرق في هذا الفصل إلى الإطار المفاهيمي للحوكمة الضريبية وأهم مبادئها والركائز التي تقوم عليها حيث تعرف الحوكمة الضريبية بأنها نظام بموجبه يتم إخضاع نشاط المؤسسات إلى مجموعة من القوانين والنظم والقرارات، التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف المؤسسة، وتعتبر سبيلا لمكافحة التهرب الضريبي من خلال الاعتماد على ركائزها وتطبيق مبادئها حيث تعتبر وسيلة فعالة للحفاظ على حقوق الخزينة العامة للدولة.

كما جلبت السنوات الأخيرة تحولا كبيرا في الدراسات المتعلقة بقضايا الضرائب ، وقد تم توسيع التركيز التقليدي على زيادة الإيرادات الضريبية والوصول إلى أهمية تقوية وتنظيم العلاقة بين الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي.

وبناء على ذلك أصبحت الحوكمة الضريبية ضرورة ملحة لتقوية تلك العلاقة ، فهي تستدعي تظافر الجهود بين كل من الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي ، والتشريع الضريبي ينظم العلاقة بينهما.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

تمهيد

تدعيما للدراسة في الجانب النظري ارتأينا إلى أن نجري دراسة تطبيقية، نحاول من خلالها مطابقة المعرفة النظرية على ما هو موجود في الواقع العملي، لذلك خصصنا هذا الفصل للربط بين الحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي في مديرية الضرائب لولاية المسيلة، لمعرفة مدى تأثير مبادئ الحوكمة الضريبية للحد من التهرب الضريبي في المؤسسة محل الدراسة.

وفي هذا الصدد ومن خلال هذا الفصل سنتطرق إلى ثلاث مباحث هي:

***المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة.**

***المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.**

***المبحث الثالث: اختبار وتحليل فرضيات الدراسة.**

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة.

سيتم من خلال هذا المبحث التطرق إلى التعريف بمديرية الضرائب لولاية المسيلة، كذلك هيكلها التنظيمي مروراً بمهام هيكلها، ثم يتم استعراض عناصر الدراسة، حيث نقوم بتوضيح مجتمع الدراسة، بالإضافة إلى التعرف على أداة الدراسة وأيضاً الأساليب الإحصائية المستخدمة فيها.

تقديم عام للمديرية العامة للضرائب:

نحاول معرفة مديرية الضرائب لولاية المسيلة وهيكلها التنظيمي، بالإضافة إلى بيان مهام هيكل المديرية.

***تعريفها:** تأسست مديرية الضرائب لولاية المسيلة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60، الصادر بتاريخ 1991/02/27، المتعلقة بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصها، بعد استقلالها عن مديرية التنسيق المالي كما أنها تضم ثلاث مديريات فرعية وهي:

-المديرية الفرعية للوسائل.

-المديرية الفرعية للجباية و التحصيل.

-المديرية الفرعية للمنازعات و الرقابة الجبائية.

ولكل واحدة منها مكاتب تسير تحت سيطرتها والمختصة في مجالاتها المحددة.

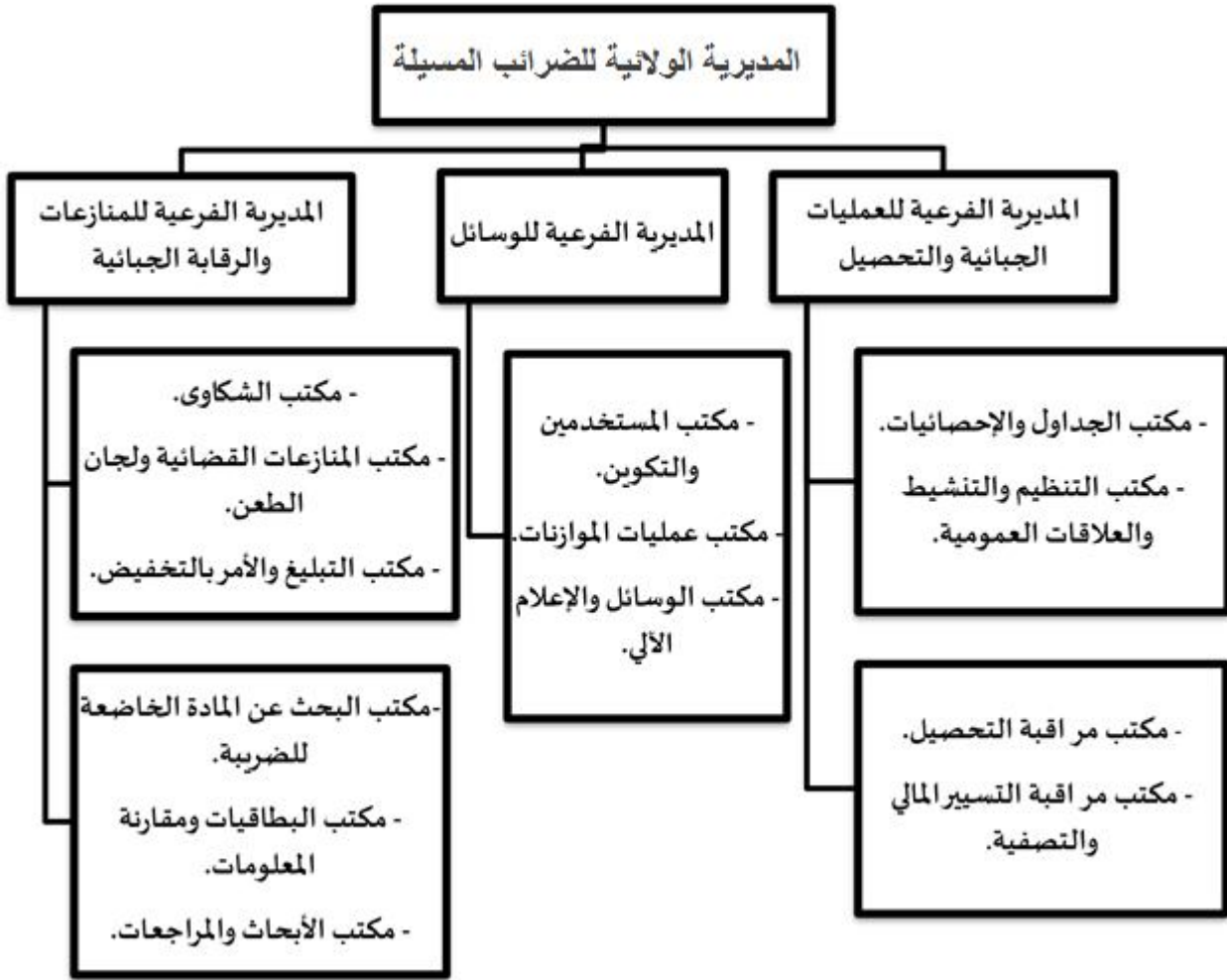
أما المصالح الخارجية التابعة للمديرية نفسها ممثلة في 24 مصلحة، موزعة على 13 مفتشية الضرائب مفتشية ضرائب مختلفة ومفتشية وحيدة للتسجيل والطابع، مع 11 قباضات الضرائب، والجدول التالي يمثل المناطق التي تتواجد بها المصالح الخارجية:

الجدول رقم (2) : المصالح الخارجية التابعة لمديرية الضرائب لولاية المسيلة.

المناطق	المسيلة	سيدي عيسى	الشلال	مقرة	أولاد دراج	بن سرور	عين الملح	بوسعادة	حمام الضلعة	المجموع
القباضات	02	01	01	01	01	01	01	02	01	11
المفتشيات	03	01	01	01	01	01	01	03	01	13

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المسيلة.

*الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المسيلة:



المصدر: مديرية الضرائب لولاية المسيلة.

*مهام هيكل مديرية الضرائب لولاية المسيلة:

أولاً: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل: تضم هذه المديرية الفرعية أربعة (04) مكاتب وهي:

1. مكتب الجداول والإحصائيات: من مهام هذا المكتب ما يلي:
 - المصادقة على جدول الضرائب وسندات التحصيل، التي أعدتها المفتشيات وفرق التدقيق.
 - مراقبة الجداول التلخيصية وإعطائها الصيغة التنفيذية، ودعمها بإشارات التبليغ المطابقة لها.
 - استلام الجداول العامة وترتيبها، مع إعداد نسخ ثانية من الإنذارات وتسليمها للأطراف المعنية.
 - استلام المعلومات الإحصائية الدورية المتعلقة بالوعاء والتحصيل المقدمة من المصالح الجبائية.
 - جمع الحالات الإحصائية الدورية وإرسالها إلى المديرية الجهوية المختصة قصد تثبيتها.

2. مكتب التنظيم والتنشيط والعلاقات العمومية: من مهام هذا المكتب ما يلي:

- توزيع التعليمات والمناشير والمذكرات الواردة من الإدارة المركزية، والمتعلقة بالتشريع والتنظيم.
- تنسيق أشغال تجديد إجراءات أسس الضريبة بالنسبة للمكلفين الخاضعين للضريبة.
- السهر على احترام أجل إصدارات الضريبة من قبل المفتشيات التي تعالج بمركز الإعلام الآلي.

- متابعة ومراقبة تنفيذ وانجاز برنامج عمل مفتشيات الضرائب، وعمليات الرقابة الجبائية الدورية.
- تنشيط أعمال المفتشيات بالاتصال مع مصالح المديرية الجهوية، في إطار تحسين منهاج العمل وإجراءات التدخل والمراقبة الجبائية، من أجل تنسيق المعاملات المستخدمة وتوحيدها.
- استقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه بهدف تزويده بمعلومات عن التشريع والتنظيم الجبائين.

3. مكتب مراقبة التحصيل: من مهام هذا المكتب ما يلي:

- مراقبة وضعية تحصيل كل الموارد الجبائية، التي تتكفل بتحصيلها قباضات الضرائب.
- متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة المهمين، وفحص وضعية المكلفين المتأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية، واتخاذ الإجراءات القسرية ضدهم مع اتخاذ التدابير الرامية إلى التصفية.
- السهر على التصفية السريعة للمستحقات الجبائية، بمختلف السبل التي تتكفل بها القباضات.
- اتخاذ الإجراء اللازم للمحافظة على مصالح الخزينة عند إبرام الصفقات لدى مكاتب التوثيق، والسهر على التنفيذ السريع للإشعارات المبلغة إلى الغير لهذا الغرض.
- التقييم الدوري لتحصيل الضرائب والرسوم لمعالجة النقائص، وتحديد الأسباب والاقتراحات.

4. مكتب مراقبة التسيير المالي والتصفية: من مهام هذا المكتب ما يلي:

- المراقبة والتكفل بمستخلصات الأحكام القضائية، والقرارات المتعلقة بالغرامات والعقوبات المالية.
- مراقبة عملية التكفل بسندات التحصيل، والإيرادات غير الجبائية التي ترجع لقباضات الضرائب.
- تلقي النتائج والإحصائيات التي تعدها قباضات الضرائب، لتجميعها وإرسالها للإدارة المركزية.
- مراقبة الحالة السنوية للتصفية المتعلقة بالغرامات والعقوبات المالية، والنطق بالإلغاء والقبول خارج مدة التقادم طبقاً للتشريع والتنظيم المعمول بهما.
- مراقبة المحاضر و الجرد المالي التي يعدها قابض ي الضرائب عند الإقفال السنوي للحسابات.

ثانياً: المديرية الفرعية للوسائل: تضم هذه المديرية الفرعية ثلاثة (03) مكاتب وهي:

1. مكتب المستخدمين و التكوين: من مهام هذا المكتب ما يلي:

- تسيير ملفات المستخدمين ومتابعة مسارهم المهني، مع متابعة العطل وكل الوثائق الإدارية.
- تنظيم لجان الموظفين واستدعائهم للاجتماعات، مع المشاركة في تنظيم الخدمات الاجتماعية.
- المساهمة في إعداد وإنجاز برامج تحسين المستوى، وتجديد معارف الموظفين.
- تحضير وتنظيم المسابقات الخاصة بالتوظيف المهني.

2. مكتب عمليات الموازنات: من مهام هذا المكتب ما يلي:

- القيام بعمليات تنفيذ نفقات تسيير المديرية الولائية للضرائب، لتصفيتها والأمر بصرفها.
- القيام في حدود اختصاصها بعمليات الالتزام بنفقات تجهيز المديرية، لتصفيتها والأمر بصرفها.
- تقييم احتياجات مصالح المديرية، وإعداد تقرير سنوي شامل حول استهلاك الإعتمادات.
- القيام بإعداد رواتب المستخدمين وكل مطلباتهم، من منح المرودية والتعويضات وغيرها من الحقوق المالية، والسهر على إنجازها في الوقت المناسب.

3. مكتب الوسائل و الإعلام الآلي: من مهام هذا المكتب ما يلي:

- اقتناء الأثاث واللوازم المكتبية والمعدات، وغيرها من مواد التنظيف والصيانة الضروريين.
- تحديد وإنجاز أعمال الصيانة والإصلاح والتهيئة اللازمة، للمحافظة على تجهيزات المديرية.
- المساهمة في عملية ضبط مقاييس المطبوعات، وتنظيم مخزن المطبوعات كتمويله وتسييره.
- المساهمة في تنفيذ إجراءات حفظ الأرشيف، مع إنشاء حضيرة السيارات وتجهيزها واستغلالها.

- المساهمة في تنفيذ التدابير الخاصة بأمن المستخدمين، الهياكل والعتاد، وذلك بإعداد تقرير دوري.
- القيام سنويا بجرد خاص للأثاث والتجهيزات، مع مراقبة دفاتر الجرد على مستوى كل مصلحة.
- تطبيق برنامج إدخال الإعلام الآلي، مع متابعة وتركيب وصيانة التجهيزات وتكوين مستعمليها.

ثالثا: المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية: تضم هذه المديرية الفرعية ستة (06) مكاتب مقسمة كالتالي:

* المكاتب المتعلقة بمجال المنازعات:

1. مكتب الاحتجاجات (الشكاوي): من مهام هذا المكتب ما يلي:

- تلقي الطلبات الرامية إلى الإعفاء من الضرائب أو تخفيضها، التي أسست وعاءها مفتشيات الضرائب أو التدقيق في المحاسبة أو إعادة التقويمات، في مجال التسجيل لدرستها والبت فيها.
- استقبال الطلبات الرامية إلى الإعفاء من الزيادات أو تخفيضها، وحتى عقوبات التأخير التي تطبقها قباضات الضرائب لدراستها و البت فيها.
- تلقي و دراسة الطلبات الرامية للاحتجاج على إجراءات المتابعة أو المطالبة بالأشياء المحجوزة.
- اقتراح كل التدبير اللازمة، والتي من شأنها تساهم في تحسين إجراءات المنازعات الجبائية.

2. مكتب المنازعات القضائية و لجان الطعن: من مهام هذا المكتب ما يلي:

- دراسة الطعون المشكلة ضد قرارات المدير الولائي للضرائب، في مجال المنازعات الجبائية.
- تلقي ودراسة الطلبات الرامية إلى تخفيض أو إلغاء مختلف الضرائب، الرسوم، الزيادات والعقوبات، التي تفرضها المصالح الجبائية لعرضها على لجان الطعن المختصة للبت فيها.
- دراسة الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب، المتعلقة بعدم إمكانية التحصيل لأقساط مختلف الضرائب، والرسوم غير المصفاة في الآجال القانونية لعرضها على لجان الطعن المختصة.
- الدفاع أمام الهيئات القضائية عن الاحتجاجات الضريبية أو الإجراءات التي تلزم الإدارة الجبائية.
- تأسيس الطعون الخاصة بالاستئناف أمام الهيئات القضائية المختصة، ضد القرارات والأحكام التي ليست في صالح الإدارة الجبائية، والصادرة عن الغرف والمحاكم الإدارية المختصة.

3. مكتب التبليغ و الأمر بالتخفيض: من مهام هذا المكتب ما يلي:

- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب في مجال المنازعات، وكذا القرارات الصادرة في مجال الطعون الولائية.
- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المحاكم التي فصلت في المجال الجبائي، وفي إطار الإجراءات المدرجة أمام الهيئات القضائية.
- الأمر بالتخفيض والتصحيح بعدم قابلية التحصيل في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- مراقبة وتأشير شهادات الإلغاء والتخفيض، التي تعدها المفتشيات لمختلف الضرائب والرسوم .

* المكاتب المتعلقة بمجال الرقابة الجبائية:

1. مكتب البحث عن المادة الخاضعة لضريبة: من مهام هذا المكتب ما يلي:

- إعداد بطاقة خاصة بالإدارات والجماعات المحلية، والمؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات، التي تفيدهم في تأسيس وعاء الضريبة وتحصيلها.
- برمجة التدخلات عن طريق فرق البحث، لجمع المعلومات وإرسالها إلى مكتب مقارنة المعلومات.
- تقييم أنشطة المكتب والمفتشيات في هذا الإطار وتقديم الاقتراحات والآراء، التي من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

2. مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات: من مهام هذا المكتب ما يلي:

- تسير البطاقات المنجزة من طرف المكتب السابق، ومساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقتها.
- حفظ رزم العقود بجميع أنواعها والخاضعة لإجراءات التسجيل، تسليم المستخلصات منها ضمن الشروط المنصوص عليها من التشريع والتنظيم المعمول بهما.
- تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب، لتصفيتها وتوزيعها على المفتشيات المعنية لاستغلالها.
- تنظيم استغلال جداول الزبائن وسندات التسليم والوثائق الأخرى، بكيفية تعمل على التعجيل بتوزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول والسندات.
- تقديم الاقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات، لاستغلالها ومراقبة استعمالها.

3. مكتب الأبحاث و المراجعات: من مهام هذا المكتب ما يلي:

- إحداث وتسيير بطاقة خاصة بالشركات والأشخاص الطبيعيين، الذين يحتمل أن يكونوا محل مراجعة أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية، على أساس المعايير التي تقررها الإدارة المركزية.
- برمجة ومتابعة إنجاز القضايا الخاضعة للتدقيق المعمق بشكل سنوي، وتقييم النتائج المحصلة.
- متابعة ومراقبة عمل فرق التدقيق أثناء وبعد عملية التدقيق وفقا للتشريع، والتنظيم المعمول بهما.
- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عملية التدقيق، ومتابعتها بشكل مستمر.
- برمجة عمليات مراقبة التقويمات المتعلقة بإبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات، الأسهم والحصص.

رابعا: المصالح الخارجية: وتتمثل المصالح الخارجية لمديرية الضرائب لولاية المسيلة في:

* **مفتشية الضرائب:** هي مصلحة خارجية تابعة للمديرية الولائية للضرائب وكانت في السابق تعمل حسب الاختصاص، فنجد مفتشية للضرائب المباشرة وأخرى للضرائب غير المباشرة، أما الثالثة متعلقة بالتسجيل والطابع، إلا أنه في سنة 1994 ونظرا للإصلاح الضريبي تم إدماج مفتشيات الضرائب لبعضها البعض، والتي تحتوي على أربعة (04) مصالح هي: مصلحة جبائية المؤسسات والمهن الحرة، مصلحة جبائية الأشخاص الطبيعيين، مصلحة جبائية العقارات ومصلحة التدخلات، أما أبرز المهام الموكلة لها هي:

- تمسك و تسير الملفات الجبائية بكل أصنافها، مع المتابعة المستمرة لكل التطورات المتعلقة بها.
- تطبيق مختلف التعليمات، المرسلات والمناشير المتعلقة بمختلف الضرائب والرسوم.
- تسجيل الجداول الاسمية الخاصة بالمكلفين المنتمين لها إقليميا، وإرسالها إلى المديرية الولائية.
- القيام بتدخلات وزيارات ميدانية بهدف المعاينة، الإحصاء والبحث عن النشاطات غير المصرحة.
- تسجيل ومتابعة مختلف التصريحات للمكلفين بالضريبة، من أجل إعداد الضرائب الواجبة الدفع.
- القيام بالرقابة الشاملة على مستوى ملفات المكلفين بالضريبة، خاصة منها التابعة للنظام الحقيقي.
- استغلال المعلومات الواردة من مختلف المصالح والمديرية الولائية، لفرض الضرائب المستحقة.
- استقبال المكلفين بالضريبة، الشكاوي واحتجاجات المواطنين مع تزويدهم بالمعلومات المطلوبة.

* قباضة الضرائب:

هي أيضا مصلحة خارجية تابعة لمديرية الضرائب، ولم يتغير هيكلها لكونها تسعى جاهدة لتحصيل مختلف الضرائب، الرسوم، الغرامات وغيرها من سندات التحصيل لفائدة خزينة الدولة، وعليه فإن قباضة الضرائب تعتبر المرحلة الأخيرة لجني ثمار مجهودات الإدارة الجبائية بعد كل المهام السابقة، أما مصالح القباضة فهي ثلاثة (03): أمانة الصندوق، مصلحة المحاسبية ومصلحة المتابعات، في حين أبرز المهام الموكلة لها بعد المهمة الرئيسية في تحصيل مختلف الضرائب والرسوم نجد منها:

- تتكفل بجداول الضرائب وسندات التحصيل لمختلف الضرائب، الرسوم والغرامات القضائية.

- تنفيذ كل العمليات النقدية المرتبطة بالدفع والقبض، ثم تحويل الموارد المحصلة للخرينة العمومية.
- استقبال مختلف شيكات البنك، الخزينة العمومية والصكوك البريدية كوسيلة دفع للضرائب والرسوم.
- مسك محاسبة قانونية ومنتظمة بدفاتر وسجلات محاسبية، مع إنجاز عدة قوائم مالية بشكل دوري.
- الحفاظ على امتيازات الخزينة العمومية بالجدية في العمل، وعدم التقصير في تحصيل الضرائب.
- القيام بالتحصيل الجبري عن طريق إجراء متابعات مستمرة بدرجات مختلفة من أخطار و غلق للمحلات، وحجز الممتلكات بالنسبة للمكافئين المتهربين من دفع مستحقاتهم الضريبية تجاه القبضة.

الطريقة المتبعة في الدراسة:

يتم استعراض في الطريقة المتبعة للدراسة كل من مجتمع وأداة الدراسة، وكذلك التعرف على مختلف الأساليب المستخدمة في الدراسة، وكذا ثبات وصدق أداة الدراسة.

* مجتمع الدراسة: يمثل مجتمع الدراسة موظفي (إطارات، مسيرين...) مديرية الضرائب على مستوى ولاية المسيلة.

* عينة الدراسة: تم اختيار عينة الدراسة بطريقة عشوائية، حيث تم توزيع 40 على أفراد العينة فتم استرجاع 38 استبيان فقط قابل لدراسة، وتم استبعاد 02 استبيان لعدم اكتمال الإجابة على الأسئلة كونه غير صالحة لإجراء الدراسة عليها، وبذلك تبين أن عدد الاستبيانات الصالحة والخاضعة للتحليل هي 36 استبيان.

أداة الدراسة:

أولاً: طريقة تحضير الاستبيان: تم استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات حول موضوع الدراسة، وصمم هذا الاستبيان وفقاً لأهداف الدراسة وفرضياتها، حيث مرت عملية تحضيره بعدة مراحل تمثلت في ما يلي:

- تم إعداد وتصميم عبارات الأسئلة بأسلوب بسيط وواضح، بحيث تكوّن قابلة للفهم من قبل المستجوبين ولا تحتاج إلى تفسيرات أخرى متعددة.
- عرض الاستبيان لعملية التحكيم من قبل الأستاذ المشرف.
- تعديل الاستبيان بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.
- القيام بتوزيع الاستبيان على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة.

ثانياً: تقسيم الاستبيان: تضمن الاستبيان مجموعة من الأسئلة حول موضوع الدراسة، حيث تم تقسيمه إلى قسمين على النحو التالي:

القسم الأول: متعلق بالمتغيرات الديمغرافية لعينة الدراسة، وذلك للتعرف على المعلومات الشخصية والخصائص الوظيفية، حيث تضم 05 أسئلة والمتمثلة في: الجنس، الفئة العمرية، الدرجة العلمية، التخصص العلمي، الوظيفة ومدة الخبرة المهنية.

القسم الثاني: متعلق بمحاور الدراسة، حيث تم تقسيمه إلى محورين كما يلي:

المحور الأول: تضمن 24 سؤالاً حول الحوكمة الضريبية، تم توزيعها على 4 مبادئ، كما يلي: الإفصاح والشفافية، المساءلة، المسؤولية، العدالة والاستقلالية.

المحور الثاني: تضمن 12 سؤالاً حول التهرب الضريبي.

كذلك تم استخدام مقياس ليكارت الثلاثي في إعداد إجابات الاستمارة المتعلقة بالمحورين، وذلك لقياس رأي أفراد العينة بشأن أسئلة الاستبيان، كما هي موضحة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (03): مقياس ليكارت الثلاثي.

الإجابة	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة	03	02	01

المصدر: عبد الفاتح عز، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام Spss، دار خوارزم العلمية للنشر والتوزيع الإسكندرية، سنة 2007، ص540.

الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

بعد الحصول على البيانات وجمعها، تم تفرغها و تحليلها وذلك من خلال استخدام بعض الأساليب الإحصائية الوصفية والاستدلالية، والتي وفرها برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Spss²⁰.

أولاً: أساليب الإحصاء الوصفي: وتم استخدام منها ما يلي:

- **التوزيعات التكرارية:** تم استخدام التوزيعات التكرارية، وذلك بهدف التعرف على تكرار الإجابات عند أفراد العينة لكل عبارة من عبارات الاستبيان.
- **النسب المئوية:** تم استخدام النسب المئوية لمعرفة نسبة الأفراد الذين اختاروا كل بديل من بدائل الأجوبة عن فقرات الاستبيان.
- **المتوسط الحسابي:** تم استخدام المتوسط الحسابي لمعرفة اتجاه آراء المستجوبين، حول كل عبارة من عبارات الاستبيان، وكمؤشر لتحديد الأهمية النسبية للفقرات الواردة في استبيان الدراسة.
- **الانحراف المعياري:** تم استخدام الانحراف المعياري لمعرفة درجة التشتت للقيم عن وسطها الحسابي، من أجل تأكيد دقة التحليل.

ثانياً: أساليب الإحصاء الاستدلالي: وتم استخدامه في:

- **معامل الثبات ألفا كرونباخ:** تم استخدامه لمعرفة مستوى ثبات بيانات الاستبيان، يعني الاستقرار في النتائج وعدم تغيرها بشكل كبير لو تم إعادة توزيعها على أفراد المجتمع عدة مرات خلال فترة زمنية معينة.
- **معامل الارتباط بيرسون:** وذلك لمعرفة علاقات الارتباط بين فقرات الاستبيان ومحاوره، حيث يكون الارتباط قويا عند اقتراب قيمته من الواحد الصحيح، وضعيف عند اقترابه من الصفر، وعندما تكون قيمته موجبة يكون الارتباط طرديا، وعندما تكون القيمة سالبة يكون الارتباط عكسي.
- **معامل التحديد:** تم استخدامه لمعرفة مستوى تفسير المتغير المستقل للمتغير التابع.
- **الانحدار البسيط:** وهو دراسة للتوزيع المشترك للمتغيرين التابع والمستقل، والهدف من دراسته هو إيجاد دالة العلاقة بينهما، والتي تساعد على تفسير التغير الذي يطرأ على المتغير التابع تبعا لتغير قيم المتغير المستقل .

اختبار ثبات وصدق أداة الدراسة:

أولاً: ثبات أداة الدراسة: قمنا بحساب معامل الثبات ألفا كرونباخ من أجل التأكد من ثبات أداة الدراسة، والذي يشير إلى الصدق والتجانس الداخلي لكل فقرة من فقرات الاستبيان، ويأخذ هذا المعامل قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، ويكون هذا المعامل مقبولا إذا كانت قيمته من 0.6 وأكثر، والجدول التالي يبين نتائج معامل ألفا كرونباخ لهذا الاستبيان.

الجدول رقم (04): نتائج معامل ألفا كرونباخ.

المحور	العنوان	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول	مبادئ الحوكمة الضريبية	24	0.863
المحور الثاني	التهرب الضريبي	12	0.804
المجموع	جميع فقرات الاستبيان	36	0.905

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss 20.

التعليق:

من خلال الجدول رقم (04) يمكن أن نلاحظ أن معامل الثبات لمتغيرات الدراسة مقبول، حيث أن قيمة ألفا كرونباخ للمحور الأول مقدارها 86.3% وهي نسبة مقبولة، أما المحور الثاني فبلغت نسبته 80.4% كذلك نسبة مقبولة جداً، أما بالنسبة لجميع فقرات الاستبيان فقد بلغ معامل الثبات فيها 90.5%، وهذا يعني ونسبة مقبولة يمكن استعمالها في التحليل والقيام بالدراسة واختبار فرضياتها فهي قيمة جيدة جداً في ثبات الاستبيان.

ثانياً: صدق أداة الدراسة:

صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة: من أجل التحقق من صدق الاتساق الداخلي لعبارة الاستبيان قامنا بحساب معامل الارتباط بيرسون من خلال بيان درجات الارتباط بي كل فقرة من فقرات الاستبيان والدرجة الكلية للمحور التابع له، وفي ما يلي سنوضح مستوى الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول والثاني:

الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول مبادئ الحوكمة الضريبية:

الجدول رقم (05): الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول مبادئ الحوكمة الضريبية.

البعد	الرقم	العبرة	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
مبدأ الإفصاح والشفافية	01	سهولة أداء مهامك الوظيفية بسبب القوانين الداخلية التي تهيكّل مؤسستك.	0.738**	0.000
	02	تقوم مؤسستك بتقديم خدماتها على أكمل وجه بسبب تمتع جهاتها الرقابية بالسلطة الكاملة للقيام بذلك.	0.564**	0.001
	03	يتوافر في مؤسستك وصف واضح للمهام والوظائف	0.481**	0.007

04	يحكم أداء عمل مديرتك مجموعة من قوانين الفعالة	-	-
05	خطوط السلطة في تعاملك مع المسؤولين واضحة	0.733**	0.000
06	الهيكل التنظيمي الحالي يساعد في تبين الصلاحيات والمسؤوليات بين مختلف الأقسام في مؤسستك.	0.577**	0.00
07	تقوم مديرتك بالاهتمام بالشكاوى الكتابية أو الشفوية التي يقدمها موظفيها أو الموكلين بالضرائب.	0.371*	0.044
08	تتمتع مؤسستكم بالعدالة والشفافية في نشر المعلومات المتعلقة بالتحصيل الضريبي والوفارات الضريبية	0.206	0.054
09	مؤسستك تقوم بعقد اجتماعات من اجل مشاركة موظفيها في اتخاذ قرارات العمل بها	0.738**	0.000
10	يتمتع المسؤولون بصلاحيات واسعة في إشرافهم على الموظفين الذين هم تحت سلطتهم	0.580*	0.001
11	يخضع الموظفون في مؤسستك لعقوبات وإجراءات تأديبية في حالة ارتكاب أخطاء	0.479**	0.007
12	يخض جميع الموظفون في مؤسستك الى تقديم تبرير عن الأخطاء والتجاوزات المرتكبة.	0.626**	0.000
13	تخضع مؤسستك لزيارات تفتيش فجائية من طرف الجهة الوية عليها.	0.584**	0.001
14	مجلس الإدارة في مؤسستك يقوم بحل المشاكل في فور وقوعها لمنع عرقلة سير العمل	0.301	0.07

0.022	0.416*	يتمتع مجلس الإدارة في مؤسستك بدرجة عالية من الكفاءة في إدارة الطاقم البشري	15
0.009	0.467**	جعل الموظفين يلتزمون باللوائح و القوانين وأخلاقيات العمل من مهام مجلس الإدارة في مؤسستك	16
0.002	0.547**	يجتمع مجلي الإدارة في مؤسستك بصفة دورية في خطط محددة مسبقا	17
0.015	0.441*	تقوم المؤسسة بتعويض المكلفين بالضريبة في حالة انتهاك حقوقهم ومصالحهم.	18
0.006	0.492**	في حالة إعادة التقييم تقوم مؤسستك بإعادة الإفصاح بالنتائج الضريبية.	19
0.001	0.586**	تتمتع مؤسستك بقتوات اتصال واسعة تربط بين الموظف داخل المؤسسة والمكلف بالضريبة لرد على انشغالاته.	20
0.002	0.540**	توفر مؤسستك تسهيلات من أجل القيام بعملية التحصيل الضريبي من المكلفين	21
0.004	0.512**	لمؤسستك جهات رقابية وتنظيمية تتمتع بالاستقلالية التامة.	22
0.001	0.560**	لمؤسستك قوانين وأنظمة داخلية تشمل عمل الموظفين	23
0.000	0.611**	لمؤسستك جملة من القوانين وتسهر على تنفيذها	24

*الارتباط دالة إحصائية عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$ ** الارتباط دالة إحصائية عند مستوى دلالة

$\alpha \leq 0.01$ المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج *SPSS20*

التعليق:

من خلال الجدول رقم (05) نلاحظ وجود ارتباط قوي بين الفقرات والمحور ما عدى الفقرة رقم (4) فهي غير مرتبط مع المحور الأول، حيث أن معامل ارتباط لبقية فقرات المحور الأول والبالغ عددهم (23) تتراوح قيمته ما بين (0.206) و (0.738) فقرة حيث تندرج هذه القيمة عند مستوى دلالة ما بين (0.01 $\leq \alpha \leq 0.05$)، وهذا يؤكد أن فقرات المحور الأول من الاستبيان تتمتع بدرجة عالية من الاتساق الداخلي، وأنها صادقة وصالحة للتطبيق على عينة الدراسة.

الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني: التهرب الضريبي:

الجدول رقم(06): الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني التهرب الضريبي.

الرقم	العبرة	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
01	يتم قياس القيمة الحقيقية لقيمة الدخل الخاضع للضريبة في مؤسستك بفضل نظام المعلومات المحاسبي.	0.393**	0.032
02	تقوم مؤسستك بردع المكلفين المتخلفون عن دفع الضريبة من خلال الإجراءات القانونية المتعلقة بالتشريعات الضريبية.	0.424*	0.019
03	مؤسستكم تطبق نظام معلومات محاسبي يساهم في سد الثغرات الضريبية.	0.013	0.001
04	النظام المحاسبي في مؤسستك يمنع المكلفين من استغلال الثغرات الضريبية.	0.279	0.013
05	للتقليل من الخسائر التي تتولد عن التهرب الضريبي مؤسستكم تقوم بعمليات التوعية للمواطنين	0.517**	0.003
06	تستعمل مؤسستك الرقابة الجبائية المفروضة من طرف إدارة الضرائب للحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي.	0.362*	0.05
07	مؤسستكم تراعي ظروف المكلفين في حالة التأخر عن سداد مستحقاتهم.	0.424*	0.019
08	توجد في مؤسستكم بعض الحوافز والإعفاءات لبعض المكلفين الملتزمين بدفع الضرائب.	0.190	0.003
09	توجد في مؤسستكم معوقات إدارية تؤثر على موثوقية معلومات التصريحات.	0.278	0.037
10	تقوم مؤسستكم بتطبيق الجودة الشاملة مما يزيد من الالتزام الضريبي للمكلفين.	0.696**	0.000

0.014	0.445*	الفجوة الضريبية في مؤسستين مقرر الضريبة والمكلفتأثر على مصداقية المعلومات فيها.	11
0.041	0.375*	التسهيلات التي تقدمها مؤسستك تساعد على التغلب على ظاهرة التهرب الضريبة	12

* الارتباط دالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ** الارتباط دالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.01$.

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss20.

التعليق:

من خلال الجدول رقم (07) يتضح أن هناك ارتباط قوي بي الفقرات التي يبلغ عددها (11) والمحور حيث بلغت الدرجة الكلية للمحور ما بين (0.013) و(0.517)، ذلك يفسر وجود ارتباط قوي بين الفقرات والمحور الذي تدرج ضمنه، عند مستوى دلالة ما بين $(\alpha \geq 0.01)$ و $(\alpha \leq 0.05)$ ، وهذا ما يبين أن فقرات المحور الثاني من الاستبيان تتمتع بدرجة عالية من الاتساق الداخلي، وأنهاصالحة للتطبيق على عينة الدراسة.

صدق الاتساق البنائي لأداة الدراسة: يبين الاتساق البنائي لأداة الدراسة مدى الارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان، والجدول الموالي يبين مستوى الاتساق البنائي بين فقرات المحور الأول والثاني:

الجدول رقم (07): الاتساق البنائي للمحاور.

المحور	العنوان	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
المحور 1	مبادئ الحوكمة الضريبية	0.829**	0.000
المحور 2	التهرب الضريبي	0.820**	0.000

الارتباط دالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.01$

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss20.

التعليق:

من خلال الجدول رقم (08) يتضح لنا أن معاملات الارتباط بين المحور الأول والثاني والاستبيان ككل دالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.01)$ ، حيث بلغت ما بين (0.820) و (0.829) في كل من المحورين، وهذا يفسر وجود ارتباط قوي بين محاور الاستبيان، وبالتالي فالاستبيان يتمتع بالصدق البنائي لمحاوره، وأنها صادقة لما وضعت لقياسه وصالحة للتطبيق على عينة الدراسة.

المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة

عرض وتحليل النتائج المتعلقة بآراء عينة الدراسة:

سنتناول في هذا المطلب عرض و تحليل النتائج التي توصلت إليها الدراسة والإجابة على التساؤلات، وذلك في ظل ما أسفرت عنه البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل فقرات الاستبيان، والتي أعدت للتعرف على دور مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي.

وقد تم استخدام برنامج Spss²⁰ الإحصائي لتحليل البيانات و المعلومات التي تم جمعها من خلال استبيان الدراسة، وإجراء المعالجة الإحصائية اللازمة لوصف خصائص مجتمع الدراسة، وذلك باستخدام بعض مقاييس الإحصاء الوصفي، والمتمثلة في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري (بالاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي) لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الاستبيان، المتعلقة بالمحور الأول حول مبادئ الحوكمة الضريبية والمحور الثاني حول التهرب الضريبي، وقد تقرر أن تكون فئات ودرجات المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين عن كل عبارة حسب السلم الموضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(08): الحدود الدنيا والعليا لفئات المتوسط الحسابي المختار للدراسة.

الدرجة	منخفض	متوسط	مرتفع
المتوسط الحسابي	-1 66.1 .	17 2.32-1.6]3-2.33

المصدر: من إعداد الطلبة.

عرض وتحليل النتائج المتعلقة بآراء المبحوثين حول فقرات المحور الأول: أبعاد مبادئ الحوكمة: لمعرفة مدى الالتزام بتطبيق أبعاد مبادئ الحوكمة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، تم التحقق من تطبيق كل مبدأ وذلك من خلال حوصلة النتائج المتوصل إليها في الجداول التالية:

تحليل نتائج فقرات البعد الأول ضمان وجود إطار فعال للحوكمة الضريبية:

الجدول رقم(09): النتائج الإحصائية لفقرات البعد الأول.

الترتيب	مستوى القبول	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	التكرارات والنسب المئوية(%)			المقياس	العبارة
				موافق	محايد	غير موافق		
3	متوسط	0.691	2.27	12	14	4	التكرار	سهولة أداء مهامك الوظيفية بسبب القوانين الداخلية التي تهيكّل مؤسستك
				40	46.7	13.3	النسبة	
3	مرتفع	0.776	2.47	19	6	5	التكرار	تقوم مؤسستك بتقديم خدماتها على أكمل وجه بسبب تمتع جهاتها الرقابية بالسلطة الكاملة للقيام بذلك
				63.3	20	16.7	النسبة	

3	مرتفع	0.379	2.83	25	5	0	التكرار	يتوافر في مؤسستك وصف واضح للمهام والوظائف
				83.3	16.7	0	النسبة	
3	مرتفع	0.00	3	30	0	0	التكرار	يحكم أداء عمل مؤسستك مجموعة من قوانين الفعالة
				100	0	0	النسبة	
3	مرتفع	0.718	2.37	15	11	4	التكرار	خطوط السلطة في تعاملكم المسؤولين واضحة
				50	36.7	13.3	النسبة	
3	مرتفع	0.776	2.53	21	4	5	التكرار	الهيكل التنظيمي الحالي يساعد في تبين الصلاحيات والمسؤوليات بين مختلف الأقسام في مؤسستك.
				70	13.3	16.7	النسبة	
3	مرتفع	0.450	2.73	22	8	0	التكرار	تقوم مؤسستك بالاهتمام بالشكاوى الكتابية أو الشفوية التي يقدمها موظفيها أو الموكلين بالضرائب
				73.3	26.7	0	النسبة	
				25	5	0	التكرار	تتمتع مؤسستكم بالعدالة والشفافية في نشر المعلومات

				83.3	16.7	0	النسبة	المتعلقة بالتحصيل الضريبي والوافرات الضريبية
3	مرتفع	0.379	2.83					
				12	14	4	التكرار	مؤسستك تقوم بعقد اجتماعات من أجل مشاركة موظفيها في اتخاذ قرارات العمل بها
3	متوسط	0.691	2.27	40	46.7	13.3	النسبة	
3	متوسط	0.661	1.900	نتائج البعد الأول الإفصاح والشفافية				

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات برنامج Spss²⁰.

التحليل :

من خلال الجدول رقم(09) نلاحظ أن هناك وجود متوسط لمعدالأفصاح والشفافية في المؤسسة محل الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا البعد (1.900) بانحراف معياري (0.661)، بحيث تنتمي قيمة هذا المتوسط إلى الفئة [1.6-2.32]، وعليه هذا البعد يشير إلى نسبة قبول متوسطة.

إذ حصلت العبارة الرابعة على المرتبة الأولى من حيث الوزن النسبي، والتي تنص على "يحكم أداء عمل مؤسستك مجموعة من قوانين الفعالة"، بمتوسط حسابي (3) والذي ينتمي إلى الفئة [2.34-3] والتي تمثل نسبة قبول مرتفعة، وبانحراف معياري يقدر ب(0)، وهذا ما يدل فعلا على أن هناك مجموعة من قوانين الفعالة التي تحكم عمل المؤسسة محل الدراسة. ومنه هذا البعد يشير لنسبة قبول مرتفعة.

تليها العبارة الثالثة و الثامنة في المرتبة الثانية من حيث الوزن النسبي، والتي تنص بالترتيب على "يتوافر في مؤسستك وصف واضح للمهام والوظائف" و"تتمتع مؤسستكم بالعدالة والشفافية في نشر المعلومات المتعلقة بالتحصيل الضريبي والوافرات الضريبية"، بمتوسط حسابي (2.83) والذي ينتمي إلى الفئة [2.33 - 3] والتي تمثل نسبة قبول مرتفعة ، وبانحراف معياري يقدر ب(0.379)، ومن خلال ما يلي يتضح أن المؤسسة محل الدراسة تتوافر فعلا على وصف واضح للمهام والوظائف وكذلك على تنسم بالعدالة والشفافية في نشر المعلومات المتعلقة بالتحصيل الضريبي والوافرات الضريبية. أي أن هذا البعد يشير لنسبة قبول مرتفعة.

ثم تليهم العبارة السابعة في المرتبة الثالثة والعبارة السادسة والثانية والخامسة فهي تحل المراتب بالترتيب كما يلي الرابعة، الخامسة، السادسة ويمتوسط حسابي يقع ضمن المجال [2.34-3] وانحرافات معيارية بالترتيب كما يلي 0.450، 0.776، 0.776، 0.7180.718 وهذا ما يدل على المؤسسة تتمتع تقوم فعلا بالاهتمام بالشكاوى الكتابية أو الشفوية التي يقدمها موظفيها أو الموكلين بالضرائب وكذلك فهي تبين الصلاحيات والمسؤوليات بين مختلف الأقسام في مؤسستك بفضل هيكلها التنظيمي الحالي، بالإضافة إلى أنها تقوم بتقديم خدماتها على أكمل وجه بسبب تمتع جهاتها الرقابية بالسلطة الكاملة للقيام بذلك، وأخيرا فهي تتميز وضوح خطوط سلطتها في تعامل العمال مع المسؤولين.

أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة الأولى والعبارة التاسعة من حيث الوزن النسبي، والتي تنص على "سهولة أداء مهامك الوظيفية بسبب القوانين الداخلية التي تهيكل مؤسستك" و "مؤسستك تقوم بعقد اجتماعات من أجل مشاركة موظفيها في اتخاذ قرارات العمل بها"، بمتوسط حسابي قدره (2.27) والذي ينتمي إلى الفئة [1.67-2.33] والتي تمثل نسبة قبول متوسطة ، وبانحراف معياري يقدر ب(0.691)، وهذا ما يدل على أن المؤسسة فيها قوانين الداخلية تسهل قيام الأفراد فيها بمهامهم وكذلك قيامها بمشاركة موظفيها في اتخاذ قرارات العمل بها ولكن بنسبة متوسطة فقط حسب آراء عمالها.

تحليل نتائج فقرات البعد الثاني والإفصاح والشفافية في المؤسسة الضريبية:

الجدول رقم(10): النتائج الإحصائية لفقرات البعد الثاني.

الترتيب	مستوى القبول	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	التكرارات والنسب المؤوية (%)			المقياس	العبارة
				موافق	محايد	غير موافق		
2	محايد	0.844	2.33	13	7	7	التكرار	يتمتع المسؤولون بصلاحيات واسعة في إشرافهم على الموظفين الذين هم تحت سلطتهم
				53.3	23.3	23.3	النسبة	
1	محايد	0.664	2.2	22	8	0	التكرار	يخضع الموظفون في مؤسستك لعقوبات ولجراءات تأديبية في حالة ارتكاب أخطاء
				73.3	26.7	0	النسبة	
3	موافق	0.450	2.73	10	16	4	التكرار	يخض جميع الموظفون في مؤسستك إلى تقديم تبرير عن الأخطاء والتجاوزات
				33.3	53.3	13.3	النسبة	

المرتبة							
2	متوسط	0.837	2.33	17	6	7	التكرار
				56.7	20	23.3	النسبة
2	متوسط	0.746	1.833	نتائج البعد الثاني: المساءلة			

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على مخرجات برنامج Spss²⁰.

التحليل :

من خلال الجدول رقم (10) نلاحظ وجود متوسط لبعد المساءلة في المؤسسة الضريبية محل الدراسة، ويتضح ذلك من خلال ما يلي :

جاء في الترتيب الثاني من حيث الأهمية النسبية المعطاة له من قبل عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا البعد (1.833) بانحراف معياري (0.746)، والملاحظ أن قيمة هذا المتوسط تنتمي إلى الفئة [1.67-2.33]، وعليه هذا البعد يشير إلى نسبة قبول متوسطة.

إذ حصلت العبارة الثالثة على المرتبة الأولى من حيث الوزن النسبي، والتي تنص على "يخض جميع الموظفون في مؤسستك إلى تقديم تبرير عن الأخطاء والتجاوزات المرتكبة"، بمتوسط حسابي (2.73) والذي ينتمي إلى الفئة [2.34-3] والتي تمثل نسبة قبول مرتفعة، وبانحراف معياري يقدر ب(0.450)، وهذا ما يدل على أن المؤسسة محل الدراسة يخضع موظفيها إلى تبرير الأخطاء والتجاوزات في حال قيامهم بها.

تليها العبارة الأولى والرابعة حيث احتلوا المرتبة الثانية من حيث الوزن النسبي، والتي تنصان بالترتيب على "يتمتع المسؤولون بصلاحيات واسعة في إشرافهم على الموظفين الذين هم تحت سلطتهم" و"تخضع مؤسستك لزيارات تفتيش فجائية من طرف الجهة المسؤولة عليها"، بمتوسط حسابي (2.33) والذي ينتمي إلى الفئة [1.67-2.33] والتي تمثل نسبة قبول متوسطة، وبانحراف معياري يقدر ب(0.837)، حيث أن المسؤولية في المؤسسة لديهم صلاحيات واسعة في إشرافهم على الموظفين الذين تحت سلطتهم وكذلك هذه المؤسسة تخضع لزيارات تفتيشية فجائية من الجهة المسؤولة عليها ولكن بنسبة متوسطة .

وأخيراً الثانية في المرتبة الرابعة من حيث الوزن النسبي، والتي تنص على "يخضع الموظفون في مؤسستك لعقوبات ولجراءات تأديبية في حالة ارتكاب أخطاء"، بمتوسط حسابي (2.2) والذي ينتمي إلى الفئة [1.67-2.33] والتي تمثل نسبة قبول متوسطة، وبانحراف معياري يقدر ب(0.664)، وهذا يدل أن المؤسسة محل الدراسة تخضع موظفيها لعقوبات تأديبية عند ارتكابهم للأخطاء في بعض الأحيان فقط.

تحليل نتائج فقرات البعد الثالث المشاركة الجماعية لعمال الضرائب في المؤسسة الضريبية:
الجدول رقم(11) النتائج الإحصائية لفقرات البعد الثالث.

الترتيب	مستوى القبول	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	التكرارات والنسب المؤوية (%)			المقياس	العبارة
				موافق	محايد	غير موافق		
3	مرتفع	0.430	2.77	23	7	0	التكرار	مجلس الإدارة في مؤسستك يقوم بحل المشاكل في فور وقوعها لمنع عرقلة سير العمل.
				76.6	23.3	0	النسبة	
3	مرتفع	0.661	2.67	23	4	3	التكرار	يتمتع مجلس الإدارة في مؤسستك بدرجة عالية من الكفاءة في إدارة الطاقم البشري.
				76.6	13.3	10	النسبة	
2	متوسط	0.691	2.27	12	14	4	التكرار	جعل الموظفين يلتزمون باللوائح و القوانين وأخلاقيات العمل من مهام مجلس الإدارة في مؤسستك
				40	46.7	13.3	النسبة	
2	متوسط	0.887	2.2	15	6	9	التكرار	يجتمع مجلس الإدارة في مؤسستك بصفة دورية في خطط محددة مسبقا
				50	20	30	النسبة	
2	متوسط	0.711	1.67	نتائج البعد الثالث مبدأ المسؤولية				

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات برنامج Spss 20.

التحليل:

من خلال الجدول رقم(11) نلاحظ أن بعد المشاركة الجماعية لعمال الضرائب في المؤسسة الضريبية، جاء في الترتيب من حيث الأهمية النسبية المعطاة له من قبل عينة الدراسة ،حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا البعد (1.67) بانحراف معياري (0.711)، حيث تنتمي قيمة هذا المتوسط المتوسط تنتمي إلى الفئة [1.67-2.33]،وعليه هذا البعد يشير إلى نسبة قبول متوسطة، كما نلاحظ من متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات هذا البعد أنها تشكل نسب قبول متوسطة باستثناء العبارة الأولى والثانية التي تشير إلى نسبة قبول مرتفع .

إذ حصلت العبارة الأولى على المرتبة الأولى من حيث الوزن النسبي، والتي تنص على "مجلس الإدارة في مؤسستك يقوم بحل المشاكل في فور وقوعها لمنع عرقلة سير العمل"، بمتوسط حسابي(2.77)

والذي ينتمي إلى الفئة [2.34-3] والتي تمثل نسبة قبول مرتفع، وبانحراف معياري يقدر ب(0.43)، هذا ما يدل على أن مجلس إدارة المؤسسة هو الذي يقوم بحل المشاكل فور وقوعها.

تليها العبارة الثانية في المرتبة الثانية من حيث الوزن النسبي، والتي تنص على "يتمتع مجلس الإدارة في مؤسستك بدرجة عالية من الكفاءة في إدارة الطاقم البشري"، بمتوسط حسابي(2.67) والذي ينتمي إلى الفئة [2.67-3] والتي تمثل نسبة قبول مرتفعة، وبانحراف معياري يقدر ب (0.661)، وهذا ما يدل أن في المؤسسة محل الدراسة يتمتع مجلس إدراتها بدرجة عالية من الكفاءة في إدارة المورد البشرية فيها.

ثم جاءت العبارة الثالثة في المرتبة الثالثة من حيث الوزن النسبي، والتي تنص على " جعل الموظفين يلتزمون باللوائح و القوانين وأخلاقيات العمل من مهام مجلس الإدارة في مؤسستك" ، بمتوسط حسابي (2.27)والذي ينتمي إلى الفئة [2.34-3] والتي تمثل نسبة قبول مرتفعة، وبانحراف معياري يقدر ب (0.691)، وهذه النتائج تدل على أن المؤسسة محل الدراسة من مهام مجلس إدراتها هو دعل الموظفين يلتزمون باللوائح والقوانين وأخلاقيات العمل.

والعبارة الرابعة حصلت على المرتبة الرابعة من حيث الوزن النسبي، والتي تنص على " يجتمع مجلس الادارة في مؤسستك بصفة دورية في خطط محددة مسبقا "، بمتوسط حسابي(2.2) والذي ينتمي إلى الفئة [1.67-2.33] والتي تمثل نسبة قبول متوسط، وبانحراف معياري (0.887)، وهذا ما يدل على أن في المؤسسة محل الدراسة يجمع مجلس إدراتها في خطط محددة وبصفة دورية.

تحليل نتائج البعد الرابع المساءلة المتكافئة لعمال الضرائب في المؤسسة الضريبية:
الجدول رقم(12): النتائج الإحصائية لفقرات البعد الرابع .

الترتيب	مستوى القبول	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	التكرارات والنسب المؤوية (%)			المقياس	العبارة
				موافق	محايد	غير موافق		
2	مرتفع	0.679	2.57	20	7	3	التكرار	تقوم المؤسسة بتعويض المكلفين بالضريبة في حالة انتهاك حقوقهم ومصالحهم.
				66.7	23.3	10	النسبة	
3	مرتفع	0.731	2.50	19	7	4	التكرار	في حالة إعادة التقييم تقوم مؤسستك بإعادة الإفصاح بالنتائج الضريبية .
				63.3	23.3	13.3	النسبة	
2	متوسط	0.776	2.13	11	12	7	التكرار	تتمتع مؤسستك بقنوات اتصال واسعة تربط بين الموظف داخل المؤسسة
				36.7	40	23.3	النسبة	

							والمكلف بالضريبة لرد على انشغالاته.
2	متوسط	0.915	2.30	18	3	9	التكرار
				60	10	30	النسبة
2	متوسط	0.718	1.80	نتائج البعد الرابع العدالة			

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss 20.

التحليل:

من خلال الجدول رقم (19) نلاحظ أن بعد العدالة جاء في الترتيب الثاني، من حيث الأهمية النسبية المعطاة له من قبل عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا البعد (1.8) بانحراف معياري (0.718)، والملاحظ أن قيمة هذا المتوسط تنتمي إلى الفئة [1.67-2.33] ، وعليه هذا البعد يشير إلى نسبة قبول متوسطة، كما نلاحظ من متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات هذا البعد أنها تشكل كلها نسبة قبول مرتفع ماعدى العبارة الثانية والثالثة.

إذ حصلت العبارة الالى على المرتبة الأولى من حيث الوزن النسبي، والتي تنص على "تقوم المؤسسة بتعويض المكلفين بالضريبة في حالة انتهاك حقوقهم ومصالحهم"، بمتوسط حسابي (2.57) والذي ينتمي إلى الفئة [2.34-3] التي تمثل نسبة قبول مرتفعة ، وبانحراف معياري يقدر ب(0.679)، وهذا ما يدل أن في المؤسسة محل الدراسة تقوم بتعويض المكلفين بالضريبة في حالة انتهاك حقوقهم ومصالحهم.

تليها العبارة الثانية في المرتبة الثانية من حيث الوزن النسبي، والتي تنص على " في حالة إعادة التقييم تقوم مؤسستك بإعادة الإفصاح بالنتائج الضريبة"، بمتوسط حسابي (2.5) و الذي ينتمي إلى الفئة [3-2.34] والتي تمثل نسبة قبول مرتفع، وبانحراف معياري يقدر ب(0.731)، هذه النتائج تدل على أن في المؤسسة محل الدراسة تقوم بالإفصاح عندما تقوم بإعادة التقييم.

ثم جاءت العبارة الرابعة في المرتبة الثالثة من حيث الوزن النسبي، والتي تنص على " توفر مؤسستك تسهيلات من أجل القيام بعملية التحصيل الضريبي من المكلفين"، بمتوسط حسابي (2.3) والذي ينتمي إلى الفئة [1.67-2.33] والتي تمثل نسبة قبول مرتفع، وبانحراف معياري يقدر ب (0.915)، وتدل هذه النتائج أن في المؤسسة محل الدراسة يتمتع توفر تسهيلات من أجل القيام بعملية التحصيل الضريبي من المكلفين.

وأخيرا جاءت العبارة الثالثة في المرتبة الرابعة من حيث الوزن النسبي، والتي تنص على " تتمتع مؤسستك بقتوات اتصال واسعة تربط بين الموظف داخل المؤسسة والمكلف بالضريبة لرد على انشغالاته"، بمتوسط حسابي (2.13) والذي ينتمي إلى الفئة [1.67-2.33] والتي تمثل نسبة قبول متوسطة، وبانحراف معياري يقدر ب(0.776)، ويدل هذا على أن في المؤسسة محل الدراسة تتمتع بقتوات اتصال واسعة تربط بين الموظف داخل المؤسسة والمكلف بالضريبة لرد على انشغالاته.

تحليل نتائج فقرات البعد الخامس: دور مجلس الإدارة في المؤسسة الضريبية:
الجدول رقم(13): النتائج الإحصائية لفقرات البعد الخامس.

الترتيب	مستوى القبول	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	التكررات والنسب المئوية (%)			المقياس	العبرة
				موافق	محايد	غير موافق		
3	مرتفع	0.661	2.67	23	4	3	التكرار	لمؤسستك جهات رقابية وتنظيمية تتمتع بالاستقلالية التامة.
				76.7	13.3	10	النسبة	
3	مرتفع	0.728	2.57	21	5	4	التكرار	لمؤسستك قوانين وأنظمة داخلية تشمل عمل الموظفين
				70	16.7	13.3	النسبة	
2	متوسط	0.730	2.13	10	14	6	التكرار	لمؤسستك جملة من القوانين تسهر على تنفيذها
				33.3	46.7	20	النسبة	
2	متوسط	0.746	1.833	نتائج البعد الخامس الاستقلالية				

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات برنامج Spss 20.

التحليل:

من خلال الجدول رقم(13) نلاحظ أن بعد الاستقلالية في الترتيب الرابع، من حيث الأهمية النسبية المعطاة له من قبل عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا البعد (1.833) بانحراف معياري (0.746)، والملاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي تنتمي إلى الفئة [1.67-2.33]، وعليه هذا البعد يشير إلى نسبة قبول متوسطة.

إذ حصلت العبرة الاولى على المرتبة الأولى من حيث الوزن النسبي، والتي تنص على " لمؤسستك جهات رقابية وتنظيمية تتمتع بالاستقلالية التامة"، بمتوسط حسابي (2.67) والذي ينتمي إلى الفئة [2.34-3] والتي تمثل نسبة قبول مرتفع، وانحراف معياري يقدر ب(0.661)، هذا يدل على أن للمؤسسة محل جهات رقابية وتنظيمية تتمتع بالاستقلالية التامة.

تليها العبارة الثانية في المرتبة الثانية من حيث الوزن النسبي، والتي تنص على " لمؤسستك قوانين وأنظمة داخلية تشمل عمل الموظفين"، بمتوسط حسابي (2.57)والذي ينتمي إلى الفئة [2.34-3] والتي تمثل نسبة قبول مرتفعة، وبانحراف معياري يقدر ب(0.728)، وهذه النتائج تدل على أن للمؤسسة محل الدراسة قوانين وأنظمة داخلية تشمل عمل الموظفين.

ثم جاءت العبارة الثالثة في المرتبة الثالثة من حيث الوزن النسبي، والتي تنص على " لمؤسستك جملة من القوانين تسهر على تنفيذها"، بمتوسط حسابي(2.13)والذي ينتمي إلى الفئة [1.67-2.33]والتي تمثل نسبة قبول متوسط، وبانحراف معياري يقدر ب(0.730)، وهذا ما يدل أن في المؤسسة محل الدراسة جملة من القوانين تسهر على تنفيذها.

عرض وتحليل النتائج المتعلقة بأراء المستجوبين حول فقرات المحور الثاني: التهرب الضريبي.

يوضح الجدول الموالي النتائج المتحصل عليها حول أسئلة المحور الثاني من الاستبيان والمتعلقة بالتهرب الضريبي:

الجدول رقم(14): النتائج الإحصائية لفقرات المحور الثاني.

الترتيب	مستوى القبول	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	التكرارات والنسب المئوية (%)			المقياس	العبارة
				موافق	محايد	غير موافق		
2	متوسط	0.884	2.33	18	4	8	التكرار	يتم قياس القيمة الحقيقية لقيمة الدخل الخاضع للضريبة في مؤسستك بفضل نظام المعلومات المحاسبي
				60	13.6	26.7	النسبة	
3	مرتفع	0.724	2.6	22	4	4	التكرار	تقوم مؤسستك بردع المكلفين المتخلفون عن دفع الضريبة من خلال الاجراءات القانونية المتعلقة بالتشريعات الضريبية
				73.3	13.3	13.3	النسبة	

				20	9	1	التكرار	
							النسبة	مؤسستكم تطبق نظام معلومات محاسبييساهم في سد الثغرات الضريبية
3	مرتفع	0.556	2.63	66.7	30	3.3		
				18	7	5	التكرار	
							النسبة	النظام المحاسبي في مؤسستك يمنع المكلفين من استغلال الثغرات الضريبية
3	مرتفع	0.774	2.43	60	23.3	16.7		
				8	14	8	التكرار	
2	متوسط	0.743	2				النسبة	للتقليل من الخسائر التي تتولد عن التهرب الضريبي مؤسستكم تقوم بعمليات التوعية للمواطنين
				26.7	46.7	26.7		
				19	3	8	التكرار	
							النسبة	تستعمل مؤسستك الرقابة الجبائية المفروضة من طرف إدارة الضرائب للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.
3	مرتفع	0.890	2.37	63.3	10	26.7		
				22	4	4	التكرار	
3	مرتفع	0.724	2.6					مؤسستكم تراعي ظروف المكلفين في حالة التأخر

				73.3	13.3	13.3	النسبة	عن سداد مستحقاتهم.
3	مرتفع	0.730	0.25 3	20	6	4	التكرار	توجد في مؤسساتكم بعض الحوافز والإعفاءات لبعض المكلفين الملتزمين بدفع الضرائب
				66.7	20	13.3	النسبة	
2	متوسط	0.750	2.3	14	11	5	التكرار	توجد في مؤسساتك معوقات إدارية تؤثر على موثوقية معلومات التصريحات
				46.7	36.7	16.7	النسبة	
2	متوسط	0.662	1.9	5	17	8	التكرار	تقوم مؤسساتكم بتطبيق الجودة الشاملة مما يزيد من الالتزام الضريبي للمكلفين
				16.7	56.7	26.7	النسبة	
2	متوسط	0.887	2.2	15	6	9	التكرار	الفجوة الضريبية في مؤسساتك بين مقرر الضريبة والمكلف تؤثر على مصداقية المعلومات فيها
				50	20	30	النسبة	

3	مرتفع	0.731	2.5	19	7	4	التكرار	التسهيلات التي تقدمها مؤسستك تساعد على التغلب على ظاهرة التهربات الضريبية
				63.3	23.3	13.3	النسبة	
2	متوسط	0.6228	1.67	نتائج المحور الثاني: التهرب الضريبي				

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على مخرجات برنامج Spss 20.

التحليل:

من خلال نتائج الجدول رقم (14) نلاحظ أن محور التهرب الضريبي في المؤسسة محل الدراسة حاز على أهمية نسبية متوسطة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا المحور (1.67) بانحراف معياري (0.6228) والملاحظ أن قيمة هذا المتوسط تنتمي إلى الفئة [1.67-2.33]، وعليه هذا المحور يشير إلى نسبة قبول متوسطة، كما نلاحظ من متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات هذا المحور أنها تشكل 7 منها نسب قبول و 5 نسب محايدة.

إذ حصلت العبارة الثالثة على المرتبة الأولى من حيث الوزن النسبي، والتي تنص على " مؤسستكم تطبق نظام معلومات محاسبي يساهم في سد الثغرات الضريبية"، بمتوسط حسابي (2.63) والذي ينتمي إلى الفئة [2.34-3] والتي تمثل نسبة قبول مرتفع، وانحراف معياري يقدر ب(0.556)، وتدل هذه النتائج أن المؤسسة محل الدراسة تطبق نظام معلومات محاسبية يساهم في سد الثغرات الضريبية التي يستغلها بعض المكلفين.

تليها العبارة الثانية والسابعة في المرتبة الثانية من حيث الوزن النسبي، والتي تنص على ما يلي بالترتيب " تقوم مؤسستك بردع المكلفين المتخلفون عن دفع الضريبة من خلال الاجراءات القانونية المتعلقة بالتشريعات الضريبية" و"مؤسستكم تراعي ظروف المكلفين في حالة التأخر عن سداد مستحقاتهم". بمتوسط (2.6) والذي ينتمي إلى الفئة [2.34-3] والتي تمثل نسبة قبول مرتفع، وانحراف معياري يقدر ب(0.724)، وتدل هذه النتائج أن المؤسسة محل الدراسة تقوم بردع المكلفين المتخلفون عن دفع الضريبة من خلال الاجراءات القانونية المتعلقة بالتشريعات الضريبية وكذلك تراعي ظروف المكلفين في حالة التأخر عن سداد مستحقاتهم؛ تليها العبارة الثامنة في المرتبة الثالثة من حيث الوزن النسبي، والتي تنص على " توجد في مؤسستكم بعض الحوافز والإعفاءات لبعض المكلفين الملتزمين بدفع الضرائب"، بمتوسط حسابي (0.253) والذي ينتمي إلى الفئة [2.34-3] والتي تمثل نسبة قبول مرتفع، وانحراف معياري يقدر ب(0.730)، وتدل هذه النتائج أن المؤسسة محل الدراسة تقدم بعض الحوافز والإعفاءات لبعض المكلفين الملتزمين بدفع الضرائب؛ تليها العبارة الثامنة في المرتبة الرابعة من حيث الوزن النسبي، والتي تنص على " توجد في التشريعات الضريبية المطبقة في مؤسستكم بعض الحوافز والإعفاءات لبعض المكلفين

الملتزمين بدفع الضرائب، مما يساهم في تقليص ظاهرتي الغش والتجنب الضريبي مما يزيد مدى الالتزام الضريبي لبقية المكلفين"، بمتوسط حسابي (3.78) والذي ينتمي إلى الفئة [3.4-4.2] والتي تمثل نسبة قبول مرتفع، وانحراف معياري يقدر ب(0.866)، وتدل هذه النتائج أن المؤسسة محل الدراسة توجد في التشريعات الضريبية المطبقة فيها بعض الحوافز والإعفاءات لبعض المكلفين الملتزمين بدفع الضرائب، مما يساهم في تقليص ظاهرتي الغش والتجنب الضريبي مما يزيد مدى الالتزام لبقية المكلفين؛ تليها العبارة الثانية عشر في المرتبة الخامسة من حيث الوزن النسبي، والتي تنص على " التسهيلات التي تقدمها مؤسستك تساعد على التغلب على ظاهرة التهريبات الضريبية"، بمتوسط حسابي (2.5) والذي ينتمي إلى الفئة [2.34-3] والتي تمثل نسبة قبول مرتفع، وانحراف معياري يقدر ب(0.731)، وتدل هذه النتائج أن المؤسسة محل الدراسة تقدم تسهيلات تساعد على التغلب على ظاهرة التهريبات الضريبية؛ تليها العبارة الرابعة في المرتبة السادسة من حيث الوزن النسبي، والتي تنص على أن "النظام المحاسبي في مؤسستك يمنع المكلفين من استغلال الثغرات الضريبية"، بمتوسط حسابي (2.43) والذي ينتمي إلى الفئة [2.34-3] والتي تمثل نسبة قبول مرتفع، وانحراف معياري يقدر ب(0.774)، وتدل هذه النتائج أن المؤسسة محل الدراسة لديها نظام محاسبي يمنع المكلفين من استغلال الثغرات الضريبية؛ تليها العبارة السادسة في المرتبة السابعة من حيث الوزن النسبي، والتي تنص على " تستعمل مؤسستك الرقابة الجبائية المفروضة من طرف إدارة الضرائب للحد من ظاهرة التهرب الضريبي."، بمتوسط حسابي (2.37) والذي ينتمي إلى فئة [2.34-3] والتي تمثل نسبة قبول مرتفع، وانحراف معياري يقدر ب(0.890)، وتدل هذه النتائج أن المؤسسة محل الدراسة تستعمل الرقابة الجبائية المفروضة من طرف إدارة الضرائب للحد من ظاهرة التهرب الضريبي؛ تليها العبارة التاسعة في المرتبة الثامنة من حيث الوزن النسبي، والتي تنص على " توجد في مؤسستك معوقات إدارية تؤثر على موثوقية معلومات التصريحات" بمتوسط حسابي (2.3) والذي ينتمي إلى الفئة [1.67-2.33] والتي تمثل نسبة قبول متوسط، وانحراف معياري يقدر ب(0.750)، وتدل هذه النتائج أن المؤسسة محل الدراسة في بعض الحالات توجد تتعرض لمعوقات إدارية تؤثر على موثوقية معلومات التصريحات؛ ثم جاءت العبارة الحادية عشرة في المرتبة التاسعة من حيث الوزن النسبي، والتي تنص على " الفجوة الضريبية في مؤسستك بين مقرر الضريبة والمكلف تؤثر على مصداقية المعلومات فيها"، بمتوسط حسابي (2.2) والذي ينتمي إلى الفئة [1.67-2.33] والتي تمثل نسبة قبول متوسط، وانحراف معياري يقدر ب(0.887)، وتدل هذه النتائج أن المؤسسة محل الدراسة تتعرض في بعض الأحيان لفجوة ضريبية بين مقرر الضريبة والمكلف تؤثر على مصداقية المعلومات داخلها؛ وجاءت العبارة الخامسة في المرتبة العاشرة من حيث الوزن النسبي، والتي تنص على " للتقليل من الخسائر التي تتولد عن التهرب الضريبي مؤسستكم تقوم بعمليات التوعية للمواطنين"، بمتوسط حسابي (2) والذي ينتمي إلى الفئة [1.67-2.33] والتي تمثل نسبة قبول متوسط، وانحراف معياري يقدر ب(0.743)، وتدل هذه النتائج إن المؤسسة محل الدراسة تقوم في بعض الأحيان بعمليات التوعية للمواطنين للتقليل من الخسائر التي تتولد عن التهرب الضريبي؛ وأخيرا جاءت العبارة العاشرة في المرتبة الحادية عشر من حيث الوزن النسبي، والتي تنص على " تقوم مؤسستكم بتطبيق الجودة الشاملة مما يزيد من الالتزام الضريبي للمكلفين"، بمتوسط حسابي (1.9) والذي ينتمي إلى الفئة [1.67-2.33]

والتي تمثل نسبة قبول متوسط، وانحراف معياري يقدر ب(0.662)، وتدل هذه النتائج إن في المؤسسة محل الدراسة تقوم بتطبيق الجودة الشاملة مما يزيد من الالتزام الضريبي للمكلفين.

المبحث الثالث: اختبار وتحليل فرضيات الدراسة:

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى اختبار الفرضيات، وذلك لإيجاد العلاقة بين مبادئ الحوكمة الضريبية كمتغير مستقل والتهرب الضريبي كمتغير تابع، حيث سيتم اختبار معامل الارتباط ومعامل التحديد، وكذلك العلاقة التأثيرية بين متغيرات الدراسة بالاعتماد على طريقة الانحدار الخطي البسيط، وسوف يتم تأكيد أو نفي الفرضيات اعتماداً على نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط وذلك كما يلي:

H₀: الفرضية الصفرية أو فرضية العدم وتشير إلى عدم وجود تأثير للمتغير المستقل على المتغير التابع.

H₁: الفرضية البديلة وتشير إلى وجود تأثير للمتغير المستقل على المتغير التابع.

اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

والتي تنص على "يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية في الحد من التهرب الضريبي، في مديرية الضرائب لولاية المسيلة عند مستوى الدلالة ($0.05 \leq \alpha$)"، والجدول التالية توضح نتائج اختبار هذه الفرضية:

الجدول رقم(15): تحليل نتائج الانحدار البسيط لبعده وجود الإفصاح والشفافية على محور التهرب الضريبي في المؤسسة الضريبية.

النموذج Modele	معامل الارتباط R	معامل التحديد ² R R-deux	معامل التحديد المصحح R-deux Ajuste	الخطأ المقدر Erreue standard de l'estimation	المعياري
1	0.447	0.2	0.172	0.602	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss20.

التحليل:

من خلال الجدول رقم(15) تشير النتائج أن معامل الارتباط (R) بلغت قيمته 0.447 وهو ما يؤكد على وجود علاقة ارتباط طردية ضعيفة، بين مبدأ وجود إطار فعال للإفصاح والشفافية والتهرب الضريبي، كما أن معامل التحديد (²R) بلغت قيمته 0.2.

جدول رقم(16): نتائج الانحدار البسيط لبعده وجود إطار فعال للحوكمة الضريبية على محور التهرب الضريبي.

النموذج Modele	المعاملات المعيارية Standardized coefficients		T	مستوى الدلالة sig
	المعاملات المعيارية Ustandardized	غير المعيارية Beta		
	Std.Eror الخطأ المعياري	B		

		المتغيرات			
0.0000	4.272	0.447	0.283	1.209	الثابت (Constant)
0.013	2.648		0.178	0.471	وجود مبدأ الإفصاح والشفافية
1					

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss²⁰.

التحليل:

من خلال نتائج الجدول نلاحظ أن [$(\beta_1=0.471)$ و $(\beta_0=1.209)$]، وهذه النتائج تدل على أنه بالنسبة للتهرب الضريبي في المؤسسة محل الدراسة تكون قيمته $(\beta_0=1.209)$ في حالة عدم تطبيق هذه الأخيرة لمبدأ وجود الإفصاح والشفافية، أما بالنسبة لنتيجة $(\beta_1=0.471)$ تشير هذه القيمة إلى نتيجة ميل خط الانحدار الموجب، أي أنه كلما زاد مستوى الالتزام بوجود مبدأ الإفصاح والشفافية في المؤسسة محل الدراسة بدرجة واحدة (1) يؤدي ذلك إلى زيادة الحد من التهرب الضريبي في هذه المؤسسة بقيمة (0.471) .

أما بالنسبة لمعنوية كل من معاملات معادلة الانحدار البسيط (β_0) و (β_1) فتعتمدان على قيم (Sig) واختبار (T)، ومن خلال نتائج الجدول نلاحظ أن قيمة اختبار $(T=4.272)$ وقيمة (Sig=0.00) بالنسبة للمعلمة (β_0) وهي قيمة معنوية لأنها أكبر من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة $(\alpha \leq 0.05)$ ، أما قيمة اختبار $(T=2.648)$ وقيمة (Sig=0.013) بالنسبة للمعلمة (β_1) وهي معنوية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة $(\alpha \leq 0.05)$.

ومن خلال نتائج الجدول تكون معادلة الانحدار المقدره لهذا النموذج كالتالي:

وفي الأخير ومن خلال تحليل نتائج الجداول يمكن الحكم على صحة الفرضية البديلة الأولى (H_1) التي تنص على أنه:

يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية في الحد من التهرب الضريبي، في مديرية الضرائب لولاية المسيلة عند مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$.

ورفض الفرضية الصفرية الأولى (H_0) التي تنص على أنه: "لا يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية في الحد من التهرب الضريبي، في مديرية الضرائب لولاية المسيلة عند مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$ ".

اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

والتي تنص على "يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبدأ المساءلة في الحد من التهرب الضريبي، في مديرية الضرائب لولاية المسيلة عند مستوى الدلالة $(\alpha \geq 0.05)$ "، والجداول التالية توضح نتائج اختبار هذه الفرضية:

الجدول رقم(17): تحليل نتائج الانحدار البسيط لبعء المساءلة على محور التهرب الضريبي في المؤسسة الضريبية.

النموذج Modele	معامل الارتباط R	معامل التحديد ² R R-deux	معامل التحديد المصحح R- deux Ajuste	الخطأ المعياري المقدر Erreue standard de l'estimation
1	0.686	0.470	0.451	0.553

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss 20.

التحليل:

من خلال الجدول رقم(17) تشير النتائج أن معامل الارتباط (R) بلغت قيمته 0.686 وهو ما يؤكد على علاقة ارتباط طردية جيدة، بين مبدأ المساءلة والتهرب الضريبي، كما أن معامل التحديد (²R) بلغت قيمته 0.470.

الجدول رقم(18): نتائج الانحدار البسيط لبعء المساءلة على محور التهرب الضريبي.

الدلالة مستوى sig	T	المعاملات المعيارية Standardized coefficients	المعاملات غير المعيارية Ustandardized coefficients		النموذج Modele
		Beta	Std.Error الخطأ المعياري	β معاملات المتغيرات	
0.020	2.459	0.686	0.260	0.640	الثابت (Constant)
0.000	4.982		0.163	0.814	وجود إطار فعال للحوكمة الضريبية

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss 20.

التحليل:

من خلال نتائج الجدول نلاحظ أن [($\beta_1=0.814$) و ($\beta_0=0.640$)]، وهذه النتائج تدل على أنه بالنسبة للتهرب الضريبي في المؤسسة محل الدراسة تكون قيمته ($\beta_0=0.640$) في حالة عدم تطبيق هذه الأخيرة لمبدأ المساءلة، أما بالنسبة لنتيجة المعلمة ($\beta_1=0.814$) وتشير هذه القيمة إلى نتيجة ميل خط الانحدار الموجب، أي أنه كلما زاد مستوى مستوى المساءلة في المؤسسة محل الدراسة بدرجة واحدة (1) يؤدي ذلك إلى زيادة الحد من التهرب الضريبي في هذه المؤسسة بقيمة (0.814).

أما بالنسبة لمعنوية كل من معاملات معادلة الانحدار البسيط (β_0 و β_1) فتعتمدان على قيم (Sig) واختبار (T)، ومن خلال نتائج الجدول نلاحظ أن قيمة اختبار (T=2.459) وقيمة (Sig= 0.020) بالنسبة ل(β_0) وهي معنوية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة ($\alpha \leq 0.05$)، أما قيمة اختبار (T=4.982) وقيمة (Sig=0.000) بالنسبة للمعلمة (β_1) وهي معنوية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة ($\alpha \geq 0.05$).

- ومن خلال نتائج الجدول تكون معادلة الانحدار المقدر لهذا النموذج كالتالي:

$$\hat{Y} = 0.814x + 0.640$$

- وفي الأخير ومن خلال تحليل نتائج الجداول السابقة يمكن الحكم على صحة الفرضية البديلة (الثانية) (H_1) التي تنص على أنه:

يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبدأ المساءلة في الحد من التهرب الضريبي، في مديرية الضرائب لولاية المسيلة عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

ورفض الفرضية الصفرية (الثانية) (H_0) التي تنص على أنه: "لا يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبدأ المساءلة في الحد من التهرب الضريبي، في مديرية الضرائب لولاية المسيلة عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)".

اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

والتي تنص على "يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبدأ المسؤولية في الحد من التهرب الضريبي في مديرية الضرائب لولاية المسيلة عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)"، والجداول التالية توضح نتائج اختبار هذه الفرضية:

الجدول رقم(19): تحليل نتائج الانحدار البسيط لبعد المسؤولية على محور التهرب الضريبي في المؤسسة الضريبية.

النموذج Modèle	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2 R-deux	معامل التحديد المصحح R- deux Ajuste	الخطأ المعاري المقدر Erreue standard de l'estimation
1	0.437	0.191	0.162	0.651

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss 20.

التحليل:

من خلال الجدول رقم(19) تشير النتائج أن معامل الارتباط (R) بلغت قيمته 0.437 وهو ما يؤكد على وجود علاقة ارتباط طردية ضعيفة، بين مبدأ المسؤولية والتهرب الضريبي، كما أن معامل التحديد (R^2) بلغت قيمته 0.191.

جدول رقم(20): نتائج الانحدار البسيط لبعد المسؤولية على محور التهرب الضريبي.

النموذج Modèle	معاملات غير المعيارية Ustandardized coefficients		T	مستوى الدلالة sig
	Std.Error الخطأ المعاري	Beta		
	B			

0.005	3.078	0.437	0.306	0.942	الثابت (Constant)	1
0.016	2.571		0.192	0.494	بعد المسؤولية	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss²⁰.

التحليل:

من خلال نتائج الجدول نلاحظ أن [$(\beta_1=0.494)$ و $(\beta_0=0.942)$]، وهذه النتائج تدل على أنه بالنسبة للتهرب الضريبي في المؤسسة محل الدراسة تكون قيمته $(\beta_0=0.952)$ في حالة عدم التطبيق هذه الأخيرة لمبدأ المشاركة، أما بالنسبة لنتيجة المعلمة $(\beta_1=0.494)$ تشير هذه القيمة إلى نتيجة مبل خط الانحدار الموجب، أي أنه كلما زاد مستوى الالتزام بالمشاركة في المؤسسة محل الدراسة بدرجة واحدة (1) يؤدي ذلك إلى زيادة الحد من التهرب الضريبي في هذه المؤسسة بقيمة (0.494) .

أما بالنسبة لمعنوية كل من معاملات معادلة الانحدار البسيط $(\beta_0$ و $\beta_1)$ فتعتمدان على قيم (Sig) واختبار (T)، والجدول أعلاه يبين $(T=3.078)$ وقيمة $(Sig=0.005)$ بالنسبة للمعلمة (β_0) وهي معنوية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة $(\alpha \geq 0.05)$ ، أما قيمة اختبار $(T=2.571)$ وقيمة $(Sig=0.016)$ بالنسبة للمعلمة (β_1) وهي معنوية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة $(\alpha \geq 0.05)$.

ومن خلال نتائج الجدول تكون معادلة الانحدار المقدر لهذا النموذج كالتالي:

$$\hat{Y} = 0.942 + 0.494x$$

- وفي الأخير ومن خلال تحليل نتائج الجداول الثلاثة السابقة يمكن الحكم على صحة الفرضية البديلة (H_1) التي تنص على أنه:

يوجد أثر معنوي ذو دلالة احصائية لتطبيق مبدأ المسؤولية في الحد من التهرب الضريبي في مديرية الضرائب لولاية المسيلة عند مستوى الدلالة $(\alpha \geq 0.05)$

ورفض الفرضية الصفرية (الثالثة) (H_0) التي تنص على أنه "لا يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبدأ المسؤولية في الحد من التهرب الضريبي، في مديرية الضرائب لولاية المسيلة عند مستوى الدلالة $(\alpha \geq 0.05)$.

اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

والتي تنص على "يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبدأ العدالة في الحد من التهرب الضريبي، في مديرية الضرائب لولاية المسيلة عند مستوى الدلالة $(\alpha \geq 0.05)$ "، والجداول التالية توضح نتائج اختبار هذه الفرضية:

الجدول رقم(21): تحليل نتائج الانحدار البسيط لبعد المساءلة على محور التهرب الضريبي في المؤسسة الضريبية.

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد	الخطأ المعياري
Modèle	R	R^2	R-المصحح	Erreue standard de
		R-deux	R- Adjuste	

l'estimation				
0.524	0.468	0.486	0.697	1

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss 20.

التحليل:

من خلال الجدول 21 تشير النتائج أن معامل الارتباط (R) بلغت قيمته 0.697 وهو ما يؤكد على وجود علاقة ارتباط طردية ضعيفة، بين مبدأ العدالة والتهرب الضريبي، كما أن معامل التحديد (R^2) بلغت قيمته 0.486.

الجدول رقم (22): نتائج الانحدار البسيط لبعده المساءلة على محور التهرب الضريبي.

مستوى الدلالة sig	T	المعاملات المعيارية	المعاملات غير المعيارية		النموذج Modèle
		Standardized coefficients	Ustandardized coefficients		
		Beta	Std. Error الخطأ المعياري	β معاملات المتغيرات	
0.34	2.227	0.697	0.211	0.470	(Constant) الثابت
0.000	5.146		0.119	0.610	المعادلة

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات Spss 20.

التحليل:

من خلال نتائج الجدول أعلاه نلاحظ أن [$(\beta_0=0.470)$ و $(\beta_1=0.610)$]، وهذه النتائج تدل على أنه بالنسبة للتهرب الضريبي في المؤسسة محل الدراسة تكون قيمته $(\beta_0=0.470)$ في حالة عدم التطبيق هذه الأخيرة لمبدأ العدالة، أما بالنسبة لنتيجة المعلمة $(\beta_1=0.610)$ تشير هذه القيمة إلى نتيجة ميل خط الانحدار الموجب، أي أنه كلما زاد مستوى الالتزام بالمساءلة في المؤسسة محل الدراسة بدرجة واحدة (1)، يؤدي ذلك إلى زيادة الحد من التهرب الضريبي في هذه المؤسسة بقيمة (0.610) .

أما بالنسبة لمعنوية كل من معاملات معادلة الانحدار البسيط (β_0) و (β_1) فتعتمدان على قيم (Sig) واختبار (T)، ومن خلال نتائج الجدول نلاحظ أن قيمة اختبار (T=2.227) وقيمة (Sig= 0.034) بالنسبة للمعلمة (β_0) وهي معنوية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة $(\alpha \geq 0.05)$ أما قيمة اختبار (T=5.146) وقيمة (Sig= 0.000) بالنسبة للمعلمة (β_1) وهي معنوية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة $(\alpha \geq 0.05)$.

- ومن خلال نتائج الجدول تكون معادلة الانحدار المقدره لهذا النموذج كالتالي:

$$\hat{Y} = 0.470 + 0.610x$$

- وفي الأخير ومن خلال تحليل نتائج الجداول السابقة يمكن الحكم على صحة الفرضية البديلة (الرابعة)

(H_1) التي تنص على أنه:

يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبدأ العدالة للحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي في مديرية الضرائب لولاية المسيلة عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$).

ورفض الفرضية الصفرية (الرابعة) (H_0) التي تنص على أنه: "لا يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبدأ المساءلة للحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي في مديرية الضرائب لولاية المسيلة عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$)".

اختبار الفرضية الفرعية الخامسة:

والتي تنص على "يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبدأ الإستقلالية للحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، في مديرية الضرائب لولاية المسيلة عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$)"، والجدول التالية توضح نتائج اختبار هذه الفرضية:

الجدول رقم (23): تحليل نتائج الانحدار البسيط لبعده دور مجلس الإدارة على محور التهرب الضريبي في المؤسسة الضريبية.

النموذج Modèle	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2 R-deux	معامل التحديد المصحح R-ajuste	الخطأ المعياري المقدر Erreue standard de l'estimation
1	0.686	0.470	0.451	0.465

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss 20.

التحليل:

من خلال الجدول رقم (23) تشير النتائج أن معامل الارتباط (R) بلغت قيمته 0.686 وهو ما يؤكد على وجود علاقة ارتباط طردية جيدة، بين مبدأ دور مجلس الإدارة والتهرب الضريبي، كما أن معامل التحديد (R^2) بلغت قيمته 0.470.

الجدول رقم (24): نتائج الانحدار البسيط لبعده الإستقلالية على محور التهرب الضريبي.

النموذج Modèle	معاملات غير المعيارية Ustandardized coefficients		معاملات المعيارية Standardized coefficients		مستوى الدلالة sig
	β معاملات المتغيرات	Std. Ero الخطأ المعيار ي	Beta	T	
1	0.408	0.229		1.784	0.085
	0.577	0.116	0.686	4.982	0.000

--	--	--	--	--	--	--

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss 20.

التحليل:

من خلال نتائج الجدول نلاحظ أن [$(\beta_1=0.577)$ و $(\beta_0=0.408)$] ، وهذه النتائج تدل على أنه بالنسبة للتهرب الضريبي في المؤسسة محل الدراسة تكون قيمته $(\beta_0=0.408)$ في حالة عدم التطبيق هذه الأخيرة لمبدأ الاستقلالية، أما بالنسبة لنتيجة المعلمة $(\beta_1=0.577)$ تشير هذه القيمة إلى نتيجة ميل خط الانحدار الموجب، أي أنه كلما زاد مستوى الالتزام بدور مجلس الإدارة في المؤسسة محل الدراسة بدرجة واحدة (1)، يؤدي ذلك إلى زيادة الحد من التهرب الضريبي في هذه المؤسسة بقيمة (0.577) .

أما بالنسبة لمعنوية كل من معاملات معادلة الانحدار البسيط $(\beta_0$ و $\beta_1)$ فتعتمدان على قيم (Sig) واختبار (T)، ومن خلال نتائج الجدول نلاحظ أن قيمة اختبار $(T=1.784)$ وقيمة (Sig= 0.085) بالنسبة للمعلمة (β_0) وهي ليست معنوية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة $(\alpha \geq 0.05)$ ، أما قيمة اختبار $(T=4.982)$ وقيمة (Sig= 0.000) بالنسبة للمعلمة (β_1) وهي معنوية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة $(\alpha \geq 0.05)$.

ومن خلال نتائج الجدول تكون معادلة الانحدار المقدر لهذا النموذج كالتالي:

$$\hat{Y} = 0.408 + 0.577x$$

وفي الأخير ومن خلال تحليل نتائج الجداول السابقة يمكن الحكم على الفرضية البديلة (الخامسة) (H_1) التي تنص على أنه:

يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبدأ الاستقلالية للحكومة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، في مديرية الضرائب لولاية المسيلة عند مستوى الدلالة $(\alpha \geq 0.05)$.

ورفض الفرضية الصفرية (الخامسة) (H_0) التي تنص على أنه "لا يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبدأ الاستقلالية للحكومة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، في مديرية الضرائب لولاية المسيلة عند مستوى الدلالة $(\alpha \geq 0.05)$ ".

اختبار الفرضية الرئيسية:

والتي تنص على "يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبادئ للحكومة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي في مديرية الضرائب لولاية المسيلة عند مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$ "، والجداول التالية توضح نتائج اختبار هذه الفرضية:

الجدول رقم (25): تحليل نتائج الانحدار البسيط لأبعاد مبادئ الحكومة الضريبية على محور التهرب الضريبي في المؤسسة الضريبية.

النموذج Modèle	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2 R-deux	معامل التحديد المصحح R- deux Ajuste	الخطأ المقدر المعياري Erreue standard de l'estimation
1	0.829	0.688	0.677	0.353

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss 20.

التحليل:

من خلال الجدول رقم(25) تشير النتائج أن معامل الارتباط (R) بلغت قيمته 0.829 وهو ما يؤكد على وجود علاقة ارتباط طردية قوية جدا، بين مبادئ الحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي، كما أن معامل التحديد (R^2) بلغت قيمته 0.688.

الجدول رقم(26): نتائج الانحدار البسيط لأبعاد مبادئ الحوكمة الضريبية على محور التهرب الضريبي.

مستوى الدلالة sig	T	المعاملات المعيارية Standardized coefficients Beta	المعاملات غير المعيارية Ustandardized coefficients		النموذج Modèle
			Std.Error الخطأ المعيار ي	B معاملات المتغيرات	
0.2	1.19	0.829	0.166	1.198	الثابت (Constant)
0.000	7.858		0.104	0.820	مبادئ الحوكمة الضريبية

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss 20.

التحليل:

من خلال نتائج الجدول نلاحظ أن [$(\beta_1=0.820)$ و $(\beta_0=1.198)$]، وهذه النتائج تدل على أنه بالنسبة للتهرب الضريبي في المؤسسة محل الدراسة تكون قيمته $(\beta_0=1.198)$ في حالة عدم التطبيق هذه الأخيرة لمبدأ دور مجلس الإدارة، أما بالنسبة لنتيجة المعلمة $(\beta_1=0.820)$ تشير هذه القيمة إلى نتيجة مبل خط الانحدار الموجب، أي أنه كلما زاد مستوى الالتزام بمبادئ الحوكمة الضريبية في المؤسسة محل الدراسة بدرجة واحدة (1)، يؤدي ذلك إلى زيادة الحد من التهرب الضريبي في هذه المؤسسة بقيمة (0.820) .

أما بالنسبة لمعنوية كل من معاملات معادلة الانحدار البسيط (β_0) و (β_1) فتعتمدان على قيم (Sig) واختبار (T)، ومن خلال نتائج الجدول نلاحظ أن قيمة اختبار (T=1.19) وقيمة (Sig=0.2) بالنسبة للمعلمة (β_0) وهي غير معنوية لأنها أكبر من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة $(\alpha \leq 0.05)$ ، أما قيمة اختبار (T=7.858) وقيمة (Sig= 0.000) بالنسبة للمعلمة (β_1) وهي معنوية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة $(\alpha \leq 0.05)$.

ومن خلال نتائج الجدول تكون معادلة الانحدار المقدر لهذا النموذج كالتالي:

$$\hat{Y} = 1.198 + 0.820 x$$

وفي الأخير ومن خلال تحليل نتائج الجداول السابقة يمكن الحكم على صحة الفرضية البديلة (الرئيسية) (H_1) التي تنص على أنه:

يوجد اثر معنوي ذو دلالة احصائية لتطبيق مبدأ الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي في مديرية الضرائب لولاية المسيلة عند مستوى دلالة $(0.05 \leq \alpha)$

ورفض الفرضية الصفرية (الرئيسية) (H_0) التي تنص على أنه: " لا يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، في مديرية الضرائب لولاية المسيلة عند مستوى الدلالة $(0.05 \leq \alpha)$.

خلاصة الفصل الثالث:

على ضوء الدراسة التطبيقية التي قمنا بها بمديرية الضرائب لولاية المسيلة، والتي تخص موضوع دور الحوكمة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي والتي استعملنا فيها أسلوب الاستمارة من أجل تحليل البيانات والوصول الى النتائج المطلوبة، حيث قمنا بتوزيعها على بعض موظفي هذه المؤسسة، وقد استخدمنا في تفسير النتائج برنامج Spss²⁰، إضافة إلى استخدام أساليب إحصائية متعددة، بالإضافة إلى الاعتماد على جداول المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، واستخدام طريقة الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضيات.

وفي الأخير قمنا بتبين صحة الفرضية التي تنص على أنه " يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، في مديرية الضرائب لولاية المسيلة".

خاتمة

من أهم المواضيع المطروحة في العالم الاقتصادي اليوم الحوكمة الضريبية، وما تحمله من أهمية وضرورة ملحة لضبط وتفعيل أداء المنظومة الضريبية وارتباطها بالإدارة الضريبية، وهذا من خلال ركائزها التي ترسخ قيم العدالة والشفافية والرقابة وتعتبر منطلقا لتعزيز الثقة بين الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي، حيث يصبح هذا الأخير طرفا أساسيا وشريكا إستراتيجيا في تمويل التنمية في البلاد، فأى اختلال في العلاقة بين الطرفين يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة مما يؤثر سلبا على مواردها المالية.

أما بالنسبة للتهرب الضريبي فهو مشكلة عالمية يتعرض لها سائر الدول سواء كانت متقدمة أو دول العالم الثالث فهي ملازمة للنظام الضريبي ككل، وتعد إحدى معوقات التنمية الاقتصادية إلا أن مكافحة هذه الظاهرة ليس بالأمر الهين نظرا للتحديات والثغرات القانونية التي يلجا إليها المكلفين بالضريبة للتهرب من دفع الضريبة.

لهذا حاولنا في هذه الدراسة تسليط الضوء على دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي عن طريق التطبيق الحرفي لمرتكزات الحوكمة الضريبية وإبراز مختلف آلياتها لمواجهة هذه الظاهرة.

* اختبار الفرضيات: كل الفرضيات الخمسة صحيحة

- نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا لموضوع دور الحوكمة الضريبية للحد من التهرب الضريبي فإننا توصلنا إلى النتائج التالية:

- من أسباب التهرب الضريبي أن المكلفين لديهم شعور أن أموالا لضرائب المحصلة لا يتم إنفاقها في أوجهها الصحيحة.

- يعتبر التهرب الضريبي أكبر التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية والاقتصادية للدولة نظرا لآثاره السلبية المتعددة.

- تعمل الحوكمة الضريبية على توفير المحيط الملائم لتحقيق العدالة الضريبية.

- الحوكمة الضريبية لاتعني الخروج عن قواعد الضريبة وإنما تدعمها وتوسعى لتجسيدها.

- لمكافحة التهرب الضريبي يجب أن تنظم الحوكمة الضريبية العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة أن تعمل على التقريب بينهما عن طريق التشريع الضريبي.

- تستوجب الحوكمة الضريبية تلاحم جهود كل من الإدارة الضريبية التي تقوم بالتحصيل الضريبي والمجتمع الضريبي الذي يقوم بدفع الضريبة والتشريع الضريبي الذي يربط بينهما.

- الرقابة الجبائية آلية من آليات الحد من التهرب الضريبي.

نتائج الجانب التطبيقي:

تتمثل أهم نتائج الدراسة التطبيقية في ما يلي:

- كشفت هذه الدراسة أن الموظفين في مديرية الضرائب لولاية المسيلة تتوفر لديهم المعرفة الجيدة في مجال الحوكمة الضريبية، وتبين ذلك من خلال إجابات المبحوثين على فقرات الاستبيان.
- لوحظ أن اتجاهات الأفراد فيما يتعلق بمحور الحوكمة الضريبية ومحور التهرب الضريبي كانت ايجابية وبدرجة كبيرة، مما يدل على أن مديرية الضرائب تسعى جاهدة لتطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية والحد من التهرب الضريبي.
- أجمع أفراد العينة في المؤسسة محل الدراسة، على توفر لوائح وقوانين وأنظمة داخلية تسهل عمل الموظفين لأداء مهامهم، وأن يوجد هناك تنسيق بين مختلف المصالح والأقسام.
- اتفق أفراد العينة في المؤسسة محل الدراسة، على أن مؤسستهم تنشر المعلومات الضرورية حول عمليات التحصيل الضريبي للموظفين والمكلفين بالضريبة بطريقة عادلة، وعلى تنظيم اجتماعات دورية بين رؤساء المصالح والموظفين لإشراكهم في اتخاذ القرارات.
- أجمع أفراد العينة في المؤسسة محل الدراسة على وجود آلية حوار مستمرة بين المكلفين بالضريبة ومجلس الإدارة، لتسهيل عملية التحصيل الضريبي، وأن المؤسسة تقوم بتعويض المكلفون بالضريبة عند انتهاك حقوقهم.
- نظام المعلومات المحاسبية المطبق في سد الثغرات الضريبية التي يستغلها بعض المكلفين، ويساهم كذلك في قياس القيمة الحقيقية لقيمة الدخل الخاضع للضريبة.
- أجمع أفراد العينة في المؤسسة محل الدراسة على أن الإجراءات القانونية الخاصة بالتشريعات الضريبية المطبقة رادعة للمكلفين الذين يتخلفون في أداء الضريبة، وأنه توجد حوافز وإعفاءات لبعض المكلفين الملتزمين بدفع الضرائب.
- أسفرت الدراسة الميدانية على وجود علاقة طردية قوية بين الحوكمة الضريبية والحد من التهرب الضريبي، حيث تعمل المؤسسة محل الدراسة على تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية بشتى السبل من خلال توفير إطار تنظيمي وقانوني يضبط مختلف الأعمال.

التوصيات والاقتراحات:

- على المشرع معالجة النقص والثغرات التي يستغلها المكلفون بالضريبة للتهرب من دفع الضريبة أو جزء منها.
- تجديد التشريع الجبائي ليتسم بالمرونة مع الأساليب التي ينتهجها المتهربون من الضريبة والتي تتطور باستمرار.
- على الإدارة الجبائية الاعتماد على دورات تكوينية لموظفيها لاستعمال طرق الرقابة الحديثة.
- يستوجب على المشرع تفعيل الرقابة الجبائية الخارجية لتدعيم الإدارة الضريبية بالإمكانيات المادية والكفاءات البشرية المؤهلة للكشف المبكر عن حالات التهرب الضريبي تعزيز قنوات التواصل بين المكلفين والإدارة الضريبية، وهذا للإجابة عن استفساراتهم أو تقديم الشكاوى عن سوء التسيير مما يخلق الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين.
- إشراك المجتمع الضريبي في رسم السياسة الضريبية من خلال الرفع من مستويات الشفافية وتنظيم لقاءات وندوات دورية لتقريب المكلفين بالضريبة من الإدارة الضريبية ونشر الوعي الضريبي.

- آفاق الدراسة:

- دور الحوكمة الضريبية في التقليل من المنازعات الضريبية.
- أهمية الحوكمة الضريبية في نشر الوعي الضريبي.

قائمة المراجع

قائمة المراجع :

* المراجع والكتب:

- 1- حامد عبد الحميد دراز، مبتدئ المالية العامة، مركز الإسكندرية بالكتاب، مصر، 2000.
- 2- امير يحيوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، دار الهدى، الجزائر، 2003.
- 3- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، لبنان، 1992.
- 4- محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلى، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، 2003.
- 5- منصور ميلاد يونس، مبتدئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، الأردن، 1994.
- 6- محرزى محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 3، الجزائر، 2008.
- 7- محمد البناء، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 2009.
- 8- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب الحشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، مصر، 2008.
- 9- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومة، الجزائر، 2005.
- 10- عبد الناصر نور وآخرون، الضرائب ومحاسبتها، دار الميسرة، ط 2، الأردن، 2008.
- 11- جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل للنشر، الأردن، 2010.
- 12- محمد جمال ذنبيات، المالية العامة والتشريع المالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
- 13- سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعية للنشر، مصر، 2007.
- 14- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب الحشماوي، اقتصاديات القرب، (سياسات- نظم - قضايا معاصرة) الدار الجامعية، مصر، 2007.
- 15- عوادي مصطفى، رجال نصر، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مطبعة صخري، الجزائر، 2011.

- 16- سالم محمد عبود وعروبية معين عايش ، العلاقة بين الوعي الضريبي والتهرب الضريبي وتأثيرها على التنمية، الندوة العلمية الضريبية الأولى مركز بحوث المستهلك، العراق، 12 نوفمبر 2008، ص 6 على الموقع www.tax.mof.gov
- 17- محمد مرسي فهمي وسيد لطفي عبد الله ، الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العلمية ، دار ن ، مصر ، 1990.
- 18- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية، لبنان، 1972.
- 19- كمال الوصال، الاقتصاد المصري بين المطرقة والسندان، دار ابن رشد، مصر.
- 20- محي الدين شعبان توك، الحوكمة الرشيدة ومكافحة الفساد، منظور اتفاقية الأمم المتحدة، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.
- 21- عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراية للنشر، الأردن، 2009.
- 22- محمد فريد صحن وآخرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، مصر، 1999.
- 23- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، منشأة المعارف، مصر.
- 24- ابن منظور، لسان العرب، دار المعارف.
- 25- صرامة عبد الوحيد، الرقابة على الأموال العمومية كأداة لتحسين التسيير الحكومي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، 08-09 مارس 2005.
- 26- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، البليدة، 2009.
- 27- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار حامد للطبع، الأردن ، 2007.
- 28- سعيد علي محمد العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة، الأردن، 2011.
- 29- محمد عمر حماد أبو موح، الإصلاح الضريبي، الدار الجامعية، مصر، 2008.

30- محمد طاقة وهدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار الميسرة، ط 2 ، الأردن، 2010.

31- جبار محمد وآخرون، شفافية الضريبة وآفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب، مؤتمر نحو استراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة المقدم إلى هيئة النزاهة، العراق، 2008.

32- طارق عبد العال حماد ، حوكمة الشركات (قطاع عام وخاص و مصارف) ، الدار الجامعية، ط 2، دبي، 2008.

33- بوعلام ولهي، نحو مساهمة علمية لتفعيل الحوكمة الضريبية لضبط الأداء المالي والمحاسبي للشركات ، حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية : تجربة الأسواق الناشئة، ورقة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية، جامعة اليرموك، الأردن، 2005.

* المجالات والجرائد:

1- علي الصادق وآخرون، دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، العدد الأول، 2013.

2- سمية براهيم، وميادة بلعاش، مساهمة المراجع الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ الحوكمة، مجلة بحوث اقتصادية عربية - العددان 67-68، صيف - خريف، 2014.

3- الجزائر، وزارة المالية : قانون المالية، الجريدة الرسمية العدد 36 المواد 193،192، 303-1، 407، من القانون الجبائي الجزائري، الأمر رقم 76-101 بتاريخ 09/12/1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، 2011.

4- يسري مهدي وآخرون، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي ، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 04 ، العدد 09، العراق، 2012.

5- قاشي يوسف، إشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبية مع الإشارة إلى حالة الجزائر ، مجلة الإدارة والتنمية البحوث والدراسات ، العدد 10 ، جامعة البليدة، الجزائر.

* الرسائل ومذكرات التخرج السابقة:

- 1- بغدادي علاء الدين، فعالية الرقابة الجبائية والحد من التهرب الضريبي و أثارها على الحزينة العمومية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، في التدقيق المحاسبي ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر ، 2009/2010، ص 16.
- 2- ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي دراسة حالة الجزائر ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، جامعة الجزائر ، 2001/2002 ، ص 294.
- 3- يوسف حسن عثمان جعفر، دور الحوكمة الضريبية في زيادة جودة التقارير المالية لضمان زيادة مستوى الالتزام الضريبي للممولين، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، 2017.
- 4- الجنابي، ريم محسن، أثر حوكمة الشركات في القيمة السوقية الاسمية لأسهم رأس المال في الشركات المصرفية ، مذكرة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2009.
- 5- محمد حبيب خاري ، بوطالب عمر، دور الحوكمة في تفعيل الرقابة الجبائية ، مذكرة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة مولاي الطاهر، سعيدة، الجزائر، 2017.
- 6- مليكة زغيب، سوسن زبرق ، دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر، غالم عبد الله، حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي والإداري، ورقة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012.
- 7- عبد المالك بطين، دور الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية للمؤسسة الخدمية، مذكرة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، الجزائر، 2015.
- 8- يوسف قعادي ، تطبيق مبادئ الحوكمة ودورها في تحسين أداء العاملين في المؤسسات الرياضية، مذكرة ماستر في علوم وتقنيات النشاطات البدنية والرياضية، معهد علوم التقنيات النشاطات البدنية والرياضية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2017.
- 9- محمد نور البريم، حوكمة الشركات ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2016.

10- ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.

*** المراجع الأجنبية والمواقع الالكترونية:**

- ايفين فونتين أورتيث وآخرون ، تفويض السلطة والمساءلة ، سلسلة الإدارة من أجل النتائج في منظومة الأمم المتحدة، وحدة التفقيش المشتركة، جنيف، 2004.

Zdenek Drabek and Warren Payne , The Impact OF Transparensy on !
foreign Direct Investment Journal of Economic Integration , 17 (4)
december 2002 , p 807 2

عبد الله محمد أبو بكر ، الرقابة الداخلية ، على الموقع: www.ay83n.wordpress.com
تاريخ الاطلاع: 12/0/2021

Hamini Ahmed , L'audit et financiers , édition Berti , Algérie , 2001 , p24

Jaques Duhem et Michel Jammes , audit et gestion fiscal de
l'entreprise, Edition EFE , 1986 , p 24 68

- صدفة محمد محمود، العلاقة بين الدولة والمجتمع في إطار الحكم الرشيد والمواطنة والثقة المتبادلة، مركز العقد الاجتماعي، مصر، جانفي 2009، على الموقع،
Www.socialcontract.com تاريخ الاطلاع : 25/06/2020.

قائمة الملاحق:

* استعمال البرنامج الإحصائي Spss20 أثناء العملية الميدانية ثم أخذ العينة حسب مخرجات هذا البرنامج وهي كالتالي:

اختبار الفرضية الرئيسية:

تحليل نتائج الانحدار البسيط لأبعاد مبادئ الحوكمة الضريبية على محور التهرب الضريبي في المؤسسة الضريبية بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss20.

اختبار الفرضية الأولى:

تحليل نتائج الانحدار البسيط لبعد وجود الإفصاح والشفافية على محور التهرب الضريبي في المؤسسة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss20.

اختبار الفرضية الثانية:

تحليل نتائج الانحدار البسيط لبعد المساءلة على محور التهرب الضريبي في المؤسسة الضريبية بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss20.

اختبار الفرضية الثالثة:

تحليل نتائج الانحدار البسيط لبعد المسؤولية على محور التهرب الضريبي في المؤسسة الضريبية بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss20.

اختبار الفرضية الرابعة:

تحليل نتائج الانحدار البسيط لبعد المساءلة على محور التهرب الضريبي في المؤسسة الضريبية بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss20.

اختبار الفرضية الخامسة:

تحليل نتائج الانحدار البسيط لبعد دور مجلس الإدارة على محور التهرب الضريبي في المؤسسة الضريبية بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss20.

* الدراسة الميدانية كانت في مصلحة الضرائب بولاية المسيلة.

عرض وتحليل النتائج المتعلقة بآراء المبحوثين حول أبعاد ومبادئ الحوكمة: (بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss20).

* تحليل نتائج فقرات البعد الثاني والإفصاح والشفافية في المؤسسة الضريبية.

* تحليل نتائج فقرات البعد الثالث المشاركة الجماعية لعمال الضرائب في المؤسسة الضريبية.

* تحليل نتائج البعد الرابع المساءلة المتكافئة لعمال الضرائب في المؤسسة الضريبية.

* تحليل نتائج فقرات البعد الخامس: دور مجلس الإدارة في المؤسسة الضريبية.

عرض وتحليل النتائج المتعلقة بآراء المستجوبين حول التهرب الضريبي (بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss20).

الملخص :

هدفت دراستنا إلى معرفة وتحديد أثر تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، وللقيام بهذه الدراسة إستخدمنا المنهج الوصفي التحليلي بعرض المفاهيم والمعلومات الخاصة بمجال البحث في الجانب النظري، وكذلك قمنا بالدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية المسيلة، حيث إعتدنا على المنهج الإحصائي التحليلي والإستدلالي، بإستخدام الإستبيان وتوزيعه على مجموعة من إدارات وموظفي مديرية الضرائب، وتفريغه في البرنامج الإحصائي SPSS.

وقد توصلنا في دراستنا إلى نتائج أهمها :

- إلتزام الإدارة الضريبية بتطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية يمكنها الحد من التهرب الضريبي.
- يوجد علاقة طردية قوية بين الحوكمة الضريبية بكل مبادئها، والتهرب الضريبي، حيث المؤسسة محل الدراسة تعمل على تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية بمختلف الطرق، بتوفير إطار تنظيمي وتشريعي لضبط كل الأعمال.

: Résumé

Notre étude visait à connaître et déterminer l'impact de l'application des principes de gouvernance fiscale dans la réduction de l'évasion fiscale, et pour réaliser cette étude nous avons utilisé l'approche analytique descriptive en présentant les concepts et informations liés au domaine de la recherche dans l'aspect théorique, et nous avons également mené une étude de terrain à la Direction des impôts de l'État de M'sila, où nous nous sommes appuyés sur l'approche statistique analytique et inférentielle, en utilisant le questionnaire, en le distribuant à un groupe de pneus et d'employés de la direction des impôts, et en le déchargeant dans le programme statistique spss

Dans notre étude, nous avons atteint les résultats les plus important

- L'engagement de l'administration fiscale à appliquer les principes de gouvernance fiscale permettant de réduire l'évasion fiscale

- Il existe une relation directe forte entre la gouvernance fiscale avec tous ses principes, et l'évasion fiscale, où l'institution à l'étude travaille à appliquer les principes de la gouvernance fiscale de diverses manières, en fournissant un cadre organisationnel.