



جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر  
الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية  
الشعبة: علوم مالية ومحاسبة  
التخصص: محاسبة وجباية معمقة

بعنوان

**دور الحكومة الضريبية في الحد من التهريب الضريبي  
- دراسة حالة بمركز الضرائب ولاية برج بوعريريج -**

من إعداد الطالبتين:

تحت إشراف الأستاذ:  
محمد عبادي

نويوة حبيبة

سعيدة أمينة

السنة الجامعية: 2021/2020



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ

الرَّحِيمِ

# شكر و عرفان

إن الحمد والشكر لله أولاً صاحب المنة والنعمة الذي وفقنا في انجاز هذا العمل راجياً أن يتقبله منا قبولاً حسناً وينفعنا وغيري به

ثم بعد ذلك نتقدم بجزيل الشكر والامتنان وأسمى عبارات التقدير والثناء والاحترام إلى:

أستاذنا الفاضل "محمد عبادي" على تفضله بالإشراف على هذا البحث والذي كان مناظراً بتوجيهاته وآراءه القيمة ، وعلى كل مايسره لنا من جهد وتوجيه ومادة علمية في سبيل إخراج هذا العمل إلى الصورة التي هو عليها.

كل الأساتذة الأفاضل بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير وخص بالذكر "آمنة بنخزناجي" ، "فؤاد زميت" ، "ياسين العكيكزة" كما لا أنسى الأستاذ "صالح بزة".

أعضاء اللجنة الموقرة بتفضلهم للاطلاع وتقييم عملنا المتواضع مما ساعد في إثرائه .

كل من ساعدنا في انجاز هذا العمل، فجزاهم الله خير جزاء.

كل هؤلاء أرقى معاني التقدير والاحترام.

# رهداء

قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ.

الآية (32) من سورة البقرة .

إلى من قال فيهم المولى عزوجل:

"وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا إِمَّا يَبُلُغَنَّ عِنْدَكَ الْكِبَرَ أَحَدُهُمَا أَوْ كِلَاهُمَا فَلَا تَقُلْ لَهُمَا أُفٌ وَلَا تُنْهَرُ هُمَا وَقُلْ لَهُمَا قَوْلًا كَرِيمًا "

الآية (23) من سورة الإسراء .

فخرا و شرفاً أعتز بهما فوق الواجب وأنا أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى بهجة القلب وهبة الرب وكمال الود، إلى التي تعبت لأرتاح و سهرت لأنام و حملت لأنال، إلى الشمس التي تضيء صباحي و القمر الذي ينيّر ليالي أمي الحنون.

إلى من جرع الكأس فارغا ليسقني قطرة الحب ، إلى من كلت أنامله ليقدّم لنا لحظة سعادة، إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم إلى القلب الكبير أبي العزيز.

وإلى كافة الأهل والأقارب. إلى من أظهروا لي أجمل ما في الحياة إخوتي كل واحد بإسمه،

إلى من تهدأ نفسي بلقياهن و يبسم الثغر لمحياهن حبيبة و مريم .

إلى جميع الأصدقاء و الزملاء الذين عرفتهم طوال المشوار الدراسي "والأستاذ المشرف "

أمينة

# رهداء

إلى نبع العطف والحنان التي لا مثيل لها في الوجود "أمي الحبيبة"  
والى من أفنى حياته لسعادتنا وغمرنا بحبه وكان لنا الدعم والسند "أبي الغالي"  
الشخصين اللذين لولاهما لما وصلت إلى هذا المقام حفظهما الله وأطال في عمرهما  
إلى أعلى شخص في حياتي، الذي منحني الحب والاحترام ووقف إلى جانبي في عملي هذا وشجعني  
"زوجي العزيز"

إلى من تشاركت معهم حلاوة وصعوبات الحياة... إلى من جمعنا سقف واحد...  
إلى اعز واقرب وأحب الناس إلى قلبي "أخواتي"  
إلى روح والد زوجي رحمه الله  
إلى والدة زوجي أطال الله في عمرها  
إلى رفيقة دربي التي عشت ولازلت أعيش معها احلي اللحظات "سامية"  
كما اهدي عملي هذا إلى صديقتي "أمينة" التي تحملت معي ماحملته المذكرة من فرح، شغف وقلق  
إلى كل معلمي وأساتذتي في مساري التعليمي  
إلى خريجي دفعة 2021-2022  
إليهم جميعا، ومن صميم قلبي اهدي ثمرة ماهداني الله تعالى إليه هذا العمل المتواضع.

# الفهرس





| رقم الصفحة | العنوان   |
|------------|---|
|            | الشكر   |
|            | الإهداء   |
|            | الفهرس  |
|            | قائمة الجداول والأشكال والملاحق                               |
| ١          | مقدمة   |
| 6          | الفصل الأول: مدخل نظري للضريبة والتهرب الضريبي                |
| 7          | تمهيد   |
| 8          | المبحث الأول: ماهية الضريبة                                   |
| 8          | المطلب الأول: مفهوم الضريبة                                   |
| 10         | المطلب الثاني: أنواع الضريبة وأهدافها                         |
| 11         | المطلب الثالث: مبادئ الضريبة والآثار الاقتصادية لها           |
| 14         | المبحث الثاني: الإطار العام للتهرب الضريبي                    |
| 14         | المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي                            |
| 15         | المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي                           |
| 16         | المطلب الثالث: أسباب وأساليب التهرب الضريبي                   |
| 18         | المبحث الثالث: آثار التهرب الضريبي وآليات مكافحته             |
| 18         | المطلب الأول: آثار التهرب الضريبي                             |
| 19         | المطلب الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي                    |
| 24         | خلاصة الفصل   |
| 25         | الفصل الثاني: الإطار النظري للحكومة الضريبية                  |
| 26         | تمهيد   |
| 27         | المبحث الأول: ماهية الحكومة الضريبية                          |
| 27         | المطلب الأول: نشأة ومفهوم الحكومة الضريبية                    |
| 29         | المطلب الثاني: أهمية الحكومة الضريبية                         |
| 30         | المطلب الثالث: أهداف ومبادئ الحكومة الضريبية                  |
| 33         | المبحث الثاني: أطراف ودوافع تطبيق الحكومة الضريبية ومرتكزاتها |
| 33         | المطلب الأول: أطراف الحكومة الضريبية                          |
| 34         | المطلب الثاني: دوافع تطبيق الحكومة الضريبية                   |

|    |  |
|----|--|
| 35 | المطلب الثالث: مركزات الحوكمة الضريبية   |
| 36 | المبحث الثالث: معوقات الحوكمة الضريبية ومقترحات لتحسينها   |
| 36 | المطلب الأول: معوقات الحوكمة الضريبية  |
| 36 | المطلب الثاني: مقترحات لتحسين الحوكمة الضريبية وتوصيات واقتراحات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية |
| 40 | خلاصة الفصل  |
| 41 | الفصل الثالث: الجزء التطبيقي للدراسة   |
| 42 | تمهيد  |
| 43 | المبحث الأول: تقديم الهيئة محل الدراسة   |
| 43 | المطلب الأول: تعريف وتأسيس مركز الضرائب  |
| 43 | المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب   |
| 46 | المطلب الثالث: خصائص اهتمام المؤسسة بالتهرب الضريبي وجوانب الحكم الرشيد للإدارة                    |
| 47 | المبحث الثاني: تحليل الإحصائيات والبيانات  |
| 47 | المطلب الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية   |
| 54 | المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية، التحليل، مناقشتها                                      |
| 68 | المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج اختبار فرضيات الدراسة  |
| 75 | خلاصة الفصل  |
| 76 | خاتمة  |
| 79 | قائمة المراجع  |
| 84 | الملاحق  |

قائمة الجداول  
والأشكال والملامح

1- قائمة الجداول:

| الصفحة | عنوان الجدول  | الرقم |
|--------|---|-------|
| 49     | الصورة النهائية للاستبيان   | 1-3   |
| 49     | توزيع درجات مقياس ليكارت الخماسي                                      | 2-3   |
| 50     | تحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط الحسابي                                 | 3-3   |
| 54     | نتائج Tests Of Normality لبيانات إجابات أفراد العينة                  | 4-3   |
| 55     | يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول: مبادئ الحوكمة الضريبية | 5-3   |
| 56     | يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني: التهرب الضريبي        | 6-3   |
| 57     | يوضح مدى الاتساق الميداني لأداة المؤسسة                               | 7-3   |
| 58     | قيمة معامل AlphaCronbach's للاستبيان                                  | 8-3   |
| 59     | توزيع أفراد العينة حسب الجنس  | 9-3   |
| 60     | توزيع أفراد العينة حسب العمر  | 10-3  |
| 61     | توزيع أفراد العينة حسب الدرجة العلمية                                 | 11-3  |
| 62     | توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي                                  | 12-3  |
| 63     | توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة  | 13-3  |
| 64     | توزيع أفراد العينة حسب الخبرة   | 14-3  |
| 66-65  | نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول               | 15-3  |
| 67-66  | نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني              | 16-3  |
| 68     | تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الرئيسية                        | 17-3  |
| 70     | ملخص مخرجات تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الفرعية الأولى      | 18-3  |
| 71     | ملخص مخرجات تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الفرعية الثانية     | 19-3  |
| 72     | ملخص مخرجات تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة     | 20-3  |
| 74     | ملخص مخرجات تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة     | 21-3  |

2- قائمة الأشكال :

| الصفحة | عنوان الشكل  | الرقم |
|--------|--|-------|
| 33     | أطراف الحوكمة الضريبية   | 1-2   |
| 34     | دوافع تطبيق الحوكمة الضريبية   | 2-2   |
| 39     | توصيات واقتراحات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية للحكومة الضريبية الجيدة | 3-2   |
| 44     | فروع المصلحة الرئيسية للتسيير  | 1-3   |
| 44     | فروع المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث                                      | 2-3   |
| 45     | فروع المصلحة الرئيسية للمنازعات  | 3-3   |
| 59     | تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس                      | 4-3   |
| 60     | تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر                      | 5-3   |
| 61     | تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي           | 6-3   |
| 62     | تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية             | 7-3   |
| 62     | تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة                    | 8-3   |
| 64     | تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة                           | 9-3   |

3- قائمة الملحق:

| الصفحة | عنوان الملحق    | الرقم |
|--------|-----------------|-------|
| 85     | استبيان الدراسة | 01    |

# مقدمة عامة

ظهرت الحوكمة نتيجة الأزمات المالية والاقتصادية في العالم في ظل العولمة وانفصال الإدارة عن الملكية من أجل منع الفساد وزيادة الرقابة على الأعمال ومع تطور الحوكمة الخاصة للشركات ظهرت الحوكمة العامة التي تحكم مسؤوليات المؤسسات الحكومية من دون تحيز للدولة وزيادة الشفافية من أعمالها تجاه المواطنين.

كما وتعتبر الضريبة مصدر مهم من مصادر الدولة وأداة فعالة لتحقيق أهدافها المالية والاقتصادية والاجتماعية، وأن التهرب من دفعها يؤدي إلى حرمان الدولة من أهم حصيلة للإيرادات وبالتالي حرمان موازنتها من مصدر مهم من مصادر التمويل، كما يؤثر سلبا على تمويل المشاريع التنموية المخطط لها في السياسة المالية والاقتصادية للدولة واستقرارها، وهو ما يعد عائق أمام تحقيق الهدف الرئيسي للسياسة الضريبية والمتمثل في تمويل خزينة الدولة.

لذا بات لزاما التصدي لهذه الظاهرة ومكافحتها بكل الوسائل الكفيلة للحد منها بهدف ضمان استمرار تمويل الموارد المالية للخزينة العمومية ، هذا مادفع إلى تبني سياسة محكمة للتصدي لهذه الآفة وهنا يأتي دور الحوكمة الضريبية التي تحتل أهمية كبيرة في القيام بدور الرقابة وكوسيلة وقائية بغية تقويم الاعوجاج في تحصيل الضريبة والتخفيف من التهرب الضريبي وضمان توزيع عادل للعبء الضريبي وحماية روح المنافسة النزيهة وهنا أصبحت السبيل الأنجح لتحسين التحصيل الضريبي ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

ويمكن مما سبق طرح مشكلة الدراسة على الشكل التالي:

هل توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين مبادئ الحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوعرييج؟

ويتفرع عن هذا التساؤل الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

### 1-الأسئلة الفرعية

-هل توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح والشفافية في المؤسسة والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوعرييج

-هل توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين ديمقراطية الإدارة في المؤسسة والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوعرييج

-هل توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين التطبيق الصحيح للقانون في المؤسسة والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوعرييج

-هل توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين إدارة المخاطر في المؤسسة والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوعرييج.



## 2-فرضيات الدراسة

### الفرضية الرئيسية

توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين مبادئ الحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوعرييج

### الفرضيات الفرعية

- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح والشفافية في المؤسسة والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوعرييج

- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين ديمقراطية الإدارة في المؤسسة والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوعرييج

- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين التطبيق الصحيح للقانون في المؤسسة والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوعرييج

- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين إدارة المخاطر في المؤسسة والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوعرييج

### -أهمية الدراسة

بناء على ماتقدم فإن أهمية الدراسة تكمن فيما يلي:

-تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي

-التطرق إلى أهم المفاهيم المتعلقة بالحوكمة الضريبية

-إبراز الدور الذي تلعبه الحوكمة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي

-التعرف على الأسباب والدوافع التي تؤدي الى التهرب الضريبي

## 4-أهداف الدراسة

-التعريف بظاهرة التهرب الضريبي وأسبابها والآثار الاقتصادية لها

-التعريف بمفهوم وأهمية الحوكمة الضريبية نظرا لحداتها

-عرض مبادئ وأطراف الحوكمة الضريبية

## 5-منهج الدراسة

لتحقيق أهداف البحث سيتم الاعتماد على المنهج الاستنباطي المستند بشكل أساسي على معلومات مستقلة مباشرة من المراجع والأبحاث والدراسات السابقة وكذلك المجالات العلمية المتعلقة بهذا الموضوع.

وتم الاعتماد في هذا البحث على المنهج الوصفي والتحليلي في دراسة وتحليل مختلف النتائج المتوصل إليها من خلال تطبيق بعض الأساليب الإحصائية المناسبة.

## 6-أسباب اختيار الموضوع

-التمويل غير تقليدي أو تمويل بالعجز (اقتراض الخزينة العمومية من البنك المركزي)

-أزمة أسعار البترول ( 2015-2020 )

-أزمة الكورونا 2020 ( توقف عمليات الاستيراد و التصدير )

-محرابة الفساد

-التطلع لتنفيذ الدور الجديد للجماعات المحلية في دعم الإستثمار.

## 7-حدود الدراسة

-الحدود المكانية : الدراسة تقتصر على توضيح دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي حيث تم إسقاط الجانب النظري من هذه الدراسة على الدراسة الميدانية والتي تمت بمركز الضرائب لولاية برج بوعرييج .

-الحدود الزمانية : تمت الدراسة في الفترة الممتدة ما بين أفريل إلى جويلية 2021

## 8-الدراسات السابقة

● دراسة رونق قيدوم (2018/2019) ،" دور مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي " مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية ، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، حيث هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، وتم التطرق لمختلف المفاهيم والنظريات لكل من الحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي ولتدعيم هذه الدراسة تم إجراء تربص ميداني في مديرية الضرائب باستخدام الإستبيان في جمع البيانات بواسطة البرنامج spss وإتباع المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج التالية:

هناك دور لمبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي وأن مديرية الضرائب لولاية أم البواقي تطبق مبادئ الحوكمة الضريبية وتسعى بشتى الطرق لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي .

● دراسة فايزة بومخلوف (2016/2017) ،" أثر الحوكمة الجبائية على سياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر"، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، حيث هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر الحوكمة الجبائية على سياسة الإنفاق الجبائي ، حيث اعتمدت هذه الدراسة الإستبيان لعينة بحث مقصودة والمتمثلين في مديرية الضرائب والوكالات الداعمة للمشاريع الإستثمارية، وكانت نسبة الإستجابة 75 بالمئة ، حيث اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي لوصف دقيق للظواهر الإقتصادية المختلفة، والمنهج التحليلي لإبراز الأدوات والمقاربات المرتبطة بالموضوع والإلمام بها ، وكذا المنهج الإستقرائي من خلال دراسة عينة من المكلفين على مستوى ولاية بسكرة وتعميمها على الجزائر، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

أن الحوكمة الجبائية تعتبر عاملاً مساعداً على تحسين سياسة الإنفاق الجبائي ، من خلال ضبط هذا العمل والتحكم فيه ، وذلك بتطبيق الآليات والمبادئ المنصوص عليها من طرف منظمة التعاون الدولية.

● دراسة عبد الرحمن بكر (2014) ، "الحوكمة الضريبية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي" مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الإقتصاد، جامعة الإسراء الخاصة، الأردن ، حيث هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي، ولتحقيق هدف هذه الدراسة قام الباحث بتوزيع استبانات على الأفراد العاملين في 5 شركات بواقع 5 استبانات لكل شركة، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي، وقد توصل الباحث إلى جملة من النتائج:

أن تطبيق الحوكمة الضريبية يؤدي إلى إضفاء الثقة، المصادقية في التقارير المالية المقدمة لدائرة ضريبة الدخل والمبيعات، وتؤدي إلى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وبالتالي إمكانية تحديد الوعاء الضريبي بشكل عادل، وأن عملية تفعيل الحوكمة داخل مؤسسات الدولة العامة بما فيها دائرة ضريبة الدخل والمبيعات يساهم في زيادة قدرتها وقوتها ضد الفساد وعمليات الفساد، مما يحقق الحكم السليم لهذه المؤسسات.

● دراسة بوصقيع عادل (2020/2019) ، "دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي" ، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بظاهرة التهرب الضريبي وأسبابه وعرضت مدخلا للحوكمة الضريبية وعلاقتها بمكافحة التهرب الضريبي ، حيث توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

أسباب التهرب الضريبي أن المكلفين لديهم شعوراً أموال الضرائب المحصلة لا يتم انفاقها في أوجهها الصحيحة، وتعمل الحوكمة الضريبية على توفير المحيط الملائم لتحقيق العدالة الضريبية، ومكافحة التهرب الضريبي يجب أن تنظم الحوكمة الضريبية العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة وأن تعمل على التقريب بينهما عن طريق التشريع الضريبي.

## 9- صعوبات الدراسة

لايخلو أي عمل من بعض الصعوبات ومن أبرز ماواجهنا:

- قلة الكتب والمراجع والدراسات في مجال الحوكمة الضريبية

- حداثة الموضوع

- استحالة الحصول على الملاحق والوثائق الرسمية لعدم وجود الشفافية في الإدارة العمومية

## 10- خطة الدراسة

لتجسيد موضوع الدراسة و الوصول إلى دراسة علمية تحيط بجوانب الإشكالية المطروحة، والتوصل إلى النتائج المنتظرة تم اعتماد خطة تتضمن ثلاثة فصول، تسبقهم مقدمة وتليهم خاتمة كمايلي:

-الفصل الأول: و المتمثل في الإطار النظري لكل من الضريبة والتهرب الضريبي تحت عنوان " الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي."

-الفصل الثاني: والمتمثل في المتغير الأول " مدخل للحكومة الضريبية."

-الفصل الثالث: والمتمثل في الدراسة الميدانية ، تحت عنوان " الجزء التطبيقي للدراسة"

**الفصل الأول:**  
**مدخل للضريبة**  
**والتهرب الضريبي**

**تمهيد:**

تعد الضرائب من أهم الموارد المالية للخزينة العمومية وكذلك من خلالها تقوم الدولة بتحقيق مختلف أهدافها ، ومع تعدد الأنشطة الصناعية والتجارية أدى ذلك الى توسع نطاق الضرائب وكثرة أنواعها وهنا نجد المكلف في الكثير من الأحيان يسعى للتخلص من كل أو جزء من التزاماته القانونية بأداء هذه الضرائب المستحقة عليه فهو يعتبرها عبئا ماليا عليه وهذا ما يعرف بالتهرب الضريبي فتعمل مختلف الأنظمة الضريبية على مكافحة هذه الظاهرة.

وسنفصل ذلك في هذا الفصل الذي قسمناه إلى ثلاث مباحث :

**المبحث الأول: ماهية الضريبة**

**المبحث الثاني: الاطار العام للتهرب الضريبي**

**المبحث الثالث: آثار التهرب الضريبي و آلية مكافحته**

## المبحث الأول: ماهية الضريبة

تعتبر الضرائب من أهم الإيرادات التي تستعملها الدولة في تسيير إدارتها وتلبية حاجاتها، إذ تحتل مكانة بارزة نظرا لثباتها والزاميتها وكذا حجمها والأهداف التي تصبو إليها.

ونظرا لهذه المكانة التي تحتلها الضرائب، فقد خصصنا المبحث الأول من المذكرة لدراسة الإطار النظري للضريبة وذلك من خلال المطالب التالية:

### المطلب الأول : مفهوم الضريبة

هنالك عدد من التعاريف المختلفة للضريبة نذكر أهمها:

تعرف الضريبة على أنها اقتطاع مالي إلزامي ونهائي تحده الدولة بدون مقابل بغرض تحقيق أهداف عامة.<sup>1</sup>

وعرفت على أنها فريضة مالية إلزامية تحدها الدولة ويلتزم الممول بدفعها نقدا أو عينا دون مقابل مباشر لتمكين الدولة من القيام بالخدمات العامة لتحقيق أهداف المجتمع.<sup>2</sup>

ويمكن تعريفها بأنها فريضة مالية تضعها الدولة وتلزم بها المكلفين من الأفراد والهيئات بغية تحقيق مجموعة من الأغراض العامة وهي عبارة عن تحويل قسري غير عقابي للمصادر المالية من القطاع الخاص إلى القطاع العام بناء على معايير محددة سلفا ودون مقابل مباشر أو نفع محدد للمكلفين وذلك لإشباع حاجات عامة وتنفيذ للسياسة العامة للدولة.<sup>3</sup>

كما تعرف الضريبة بأنها "قيمة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات المحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة."<sup>4</sup>

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن الضريبة إقتطاع نقدي إجباري تفرضه الدولة على الأفراد من أجل تحقيق المنافع العامة .

### أولا: خصائص الضريبة

باستقراء تعاريف الضريبة يتضح أنها تتضمن عدة خصائص أساسية وهي:

-تمثل الضريبة واجب أو التزام أو فرض جبري عن طرق الدولة على الاشخاص والأفراد المكونين للمجتمع ؛

-تمثل الضريبة مال نقدي واجب السداد حيث لايجوز سدادها في شكل عيني ؛

- يتم دفع الضريبة بدون مقابل مباشر او نفع خاص من دافعها وأنها مساهمة منه في التكاليف والنفقات العامة للدولة ؛

<sup>1</sup> - شعباني لطفي، جباية المؤسسة، تم الطبع من طرف متيجة للطباعة 549 شارع مصطفى جعدي براق، الجزائر، ص 14.

<sup>2</sup> - عبد الناصر نور، عليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ص 13.

- مصطفى الفار، الادارة المالية العامة، دار اسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2017، الطبعة 1، ص 27.

<sup>4</sup> - سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، دمشق، 2003، الطبعة الاولى، ص 115.

- يتم فرض الضريبة وفقا لتشريعات قانونية مقررة حيث لا تفرض الضريبة إلا بنص القانون وكذلك لا تعدل إلا بالقانون ؛  
تستخدم الضريبة لتمكين الدولة من تحقيق أهدافها ووظائفها ؛<sup>1</sup>

### ثانيا : الأهمية النسبية للضريبة ضمن الهيكل العام للإيرادات في تمويل الميزانية

يترتب على التنسيق الضريبي تعديلا في التشريعات الضريبية الداخلية للدول الأعضاء في التجمع كما ينتج عنه زيادة في معدلات الضريبة لبعضها وتخفيضها لمعدلات الضريبة لبعضها الآخر فضلا عن تعديل قواعد الوعاء الضريبي، وخاصة فيما يتعلق بالتكاليف والأعباء المسموح بحصمها من الوعاء الضريبي، الأمر الذي يوفر إيرادات ضريبية أكثر مما كانت تحصله بعض الدول قبل التنسيق ويضيق على البعض الآخر جزءا من حصيلتها الضريبية السابقة، ويعني ذلك أن التنسيق الضريبي يؤدي إلى إعادة تخصيص أو توزيع الإيرادات الضريبية بين الدول الأعضاء ، فيمكن أن يضر الدول التي تعتمد بصفة أساسية على الإيرادات الضريبية في موازنتها العامة، مما يثير مخاوفها من جدوى هذا التنسيق مالم تعوض عن هذه الخسائر.

فهدف الضريبة يختلف باختلاف الدول ومستويات التقدم والتخلف، فحتى لو تم التوصل الى النظام الضريبي الملائم لنجاح التنسيق الضريبي فقد لا يكون هذا النظام ضروريا لبعض الدول، ذلك أن الغرض من الضريبة هو توفير مصدر لتمويل النفقات العامة، وهذه النفقات العامة تختلف في أهميتها من دولة لآخرى، ومن ثم تختلف الأساليب الضريبية الملائمة لتمويلها، مما يتعارض مع هدف التنسيق الضريبي، وتزداد الصعوبة عندما تكون الدول المكونة للاقليمية المفتوحة مختلفة في مستوى التنمية الاقتصادية، حيث تهتم الدول المتقدمة باحترام الملكية الخاصة والعمل على حيادية الضريبة بينما تهتم الدول النامية بالإيرادات الضريبية وتدفع رأس المال لتمويل موازنتها.

كما أن أولويات الإنفاق تختلف بالنسبة للدول المتقدمة عنها في الدول النامية، حيث تدل الإحصائيات على أن حجم النفقات العامة في الدول المتقدمة يصل الى حوالي 31,5 % من الناتج المحلي الإجمالي، يخصص معضمه للنفقات الاجتماعية والصحية ، بينما تنفق حكومات الدول النامية ما نسبته 25,5 % من الناتج المحلي الإجمالي، يخصص غالبا للخدمات الاقتصادية والخدمات العامة.

كما تختلف سبل زيادة الإيرادات العامة لتمويل الموازنة، فقد تجد بعض الدول انه من الأيسر عليها تحقيق هذا الهدف عن طريق الضرائب المباشرة، بينما تفضل دول أخرى الضرائب غير المباشرة ويتضح ذلك جليا من تباين الضرائب في كل من الدول المتقدمة والدول النامية، اذ تتمثل الإيرادات الضريبية في الدول النامية في الضرائب المحلية على السلع والخدمات ( 30 % من إجمالي الإيرادات) والضرائب على التجارة الخارجية وخاصة الضريبة الجمركية، بينما تتمثل الإيرادات الضريبية في الدول المتقدمة في ضرائب الدخل ( 36 % من إجمالي الإيرادات ) و 9 % من الضرائب المحلية على السلع والخدمات و 9 % من مساهمات الضمان الاجتماعي.

وتختلف الأهمية النسبية للضرائب بالنسبة لكل دولة عضو في إطار الإقليمية المفتوحة، ففي الوقت الذي تمثل فيه أهمية كبيرة لبعض الدول ، إلا أنها قليلة الأهمية بالنسبة للدول الأخرى خاصة تلك الدول التي تعتمد على المشتقات البترولية في تمويل الموازنة العامة للدولة، ففي حالة الإتحاد الأوروبي نجد الإيرادات الضريبية في الدنمارك تمثل ما يزيد عن 80 % من إجمالي

<sup>1</sup>-الدكتور/ امين السيد احمد لطفي، فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص 3.



الإيرادات، في حين تمثل الإيرادات الضريبية في جمهورية التشيك 45 % فقط من إجمالي الإيرادات ، فهناك تباين واضح بين دول الإتحاد في الأهمية النسبية للإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة ،وتخشى الدول ذات الضريبة المرتفعة المعتمدة لتمويل الموازنة من أن يؤدي التنسيق الضريبي إلى خسارة في إيراداتها الضريبية بفعل التخفيض الملزم ، مالم يتم تعويضه في صورة تدفقات كبيرة لرؤوس الأموال أو من خلال صندوق تعويضي تشرف عليه السلطة العليا للتنسيق الضريبي لإعادة توزيع الإيرادات الضريبية وفق قواعد عادلة.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: أنواع الضرائب

تنقسم الضرائب إلى عدة أنواع مختلفة، حيث تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر منها إليها، ويمكن القول أن الضرائب تنقسم إلى مايلي:

#### أولاً: الضريبة الوحيدة والضريبة المتعددة.

حيث يتضمن أسلوب الضريبة الوحيدة، ان تعتمد الدولة على ضريبة واحدة توجد إلى جانبها بعض الضرائب الأخرى قليلة الأهمية، ومن أهم ميزاتهما أنها تتمتع بالبساطة، وتكون جبايتها اقل تكلفة من الضرائب المتعددة، أما بالنسبة لأسلوب الضريبة المتعددة، فيقتضي تعدد صور الإخضاع الضريبي التي تتناول عناصر متباينة، ومن ميزاتهما غزارة الحصيلة، حيث تصيب جميع نواحي نشاط المكلف، وان هذا الأسلوب من الضرائب يؤدي إلى العدالة.<sup>2</sup>

#### ثانياً: الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال.

حيث تعرف الضريبة على الأشخاص، بالضريبة التي تفرض على ذات الشخص، وتدعى أيضا بالضريبة على الرؤوس أو على الرقاب ، وهي تستند إلى رابطة الفرد بالدولة، حيث أن المكلف يعيش على ارض الدولة ويتلقى الحماية والرعاية، فتفرض الدولة بالمقابل ضريبة على شخصه وعلى وجوده<sup>3</sup>، ومن أهم ميزاتهما أنها سهلة التحقق والجباية، وتتلاءم مع إمكانيات الإدارة الضريبية، فلا حاجة للتفتيش عن العناصر التي يتكون منها مطرح الضريبة.

أما الضريبة على الأموال فقد انتشرت في الأنظمة الضريبية المعاصرة، حيث يكون مطرحها مال المكلف، أو بعض عناصر هذا المال، ومن أهم تطبيقاتها الضرائب على رأس المال والضرائب على الدخل، ومن أهم مزايا الضريبة على الأموال، عدالتها، لأنها تصيب حجم الأموال، التي يملكها المكلف.<sup>4</sup>

<sup>1</sup>-مليكاوي مولود، حدود التنسيق الضريبي كآلية لتجسيد مفهوم الإقليمية المفتوحة - حالة الاتحاد الأوروبي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في علوم التسيير جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2014/2015، ص 163.

<sup>2</sup>- فوزي عبد النعم، المالية العامة والسياسة المالية، بيروت، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 1971، ص 110.

<sup>3</sup>- بشور عصام، المالية العامة والتشريع المالي، دمشق، منشورات جامعة دمشق، الطبعة 6، 1992-1993، ص 237.

<sup>4</sup>- بشور عصام، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق 238.

ثالثا: الضريبة العينية والضريبة الشخصية.

حيث يقصد بالضريبة العينية، تلك الضرائب التي تتجاهل شخصية المكلف وظروفه، وتنظر فقط الى الوعاء الذي تنصب عليه، مثل ضريبة القيمة المضافة، اما الضريبة الشخصية، فهي الضريبة التي تاخذ بعين الاعتبار عند فرضها على المال الخاضع لها، ظروف المكلف، وحجم المال ومصدره، بمعنى انها تدخل العوامل الشخصية في مقدرة المكلف التكليفية، مثل ضريبة الدخل.

رابعا: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

من الصعوبة التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وذلك لعدم وجود معيار يحقق الفصل الواضح بينهما، لكن هناك معايير للتمييز بينهما وهي : معيار طريقة التحصيل ومعيار الثبات في اساس الضريبة ومعيار نقل العبء الضريبي.<sup>1</sup>

**المطلب الثالث : اهداف ومبادئ الضريبة والاثار الاقتصادية لها**

سيتم ابراز في هذا المطلب اهداف الضريبة واهم القواعد الاساسية التي تحكمها بالإضافة الى التحدث عن اهم الاثار الاقتصادية لها.

**الفرع لأول: أهداف الضريبة**

تسعى الضريبة في اي مجتمع الى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تحديدها كالآتي:

**الأهداف المالية :** يقصد بها تغطية الاعباء العامة، اي ان الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الانفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع، اي تمويل الانفاق على الخدمات العامة وعلى استثمارات الادارة الحكومية (كبناء السدود ، المستشفيات ، الجامعات ، شق الطرق.....الخ)

**الأهداف الاقتصادية :** تستخدم الضريبة بهدف الوصول الى حالة الاستقرار الاقتصادي الغير مشوب بالتضخم او بالانكماش، واصبحت في اطار الدولة الحديثة اداة للتأثير في الاوضاع الاقتصادية ، وتحقيق الاستقرار الاقتصادي ، ويمكن ايجاز هذه الاهداف كمايلي:

- تشجيع بعض انواع المشروعات لاعتبارات معينة ، فتعفيها من الضرائب كليا او جزئيا ؛
  - حماية الصناعات الوطنية ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات ، ويتم ذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج ، وباعفاء الصادرات من الضرائب كليا او جزئيا ؛
  - الحد من النمو السريع وغير مرغوب فيه لقطاع من القطاعات الانتاجية حيث ترى السلطات العمومية ان زيادة انتاجها مضر بصحة الاقتصاد الوطني؛<sup>2</sup>
- تخفيض معدل الضريبة على الارباح المعاد استثمارها من اجل توسيع الاستثمار وتوجيهه نحو الانشطة او المناطق المحددة ؛

<sup>1</sup> - الحاج طارق، المالية العامة، الطبعة الاولى، عمان، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 1999، ص 57.

<sup>2</sup> - صالح بزة و د. بن خزناسي امنة، جباية المؤسسة، دار الباحث، الجزائر، 2020، الطبعة الاولى، ص 14.

**الاهداف السياسية :** تتمثل الاهداف السياسية فيما يلي: يؤدي فرض الضرائب الى نشر الشعور بالانتماء الوطني ، مما سيدفع المكلف الى الاستفسار عن كيفية انفاق هذه الاموال ، وبذلك فان روح المسؤولية ينتشر في المكلفين، وبهذا فان الانحراف في استعمال النفقات العامة كثيرا مايؤدي بالمكلفين الى التلاعب بالتصريحات الجبائية لدفع اقل مبلغ ضريبي ، والتقليل من المساهمة في اعباء الدولة

- قد تستخدم الضرائب لتحقيق اهداف سياسية كتسهيل التجارة مع بعض الدول او الحد منها وذلك عن طريق تخفيض الضرائب الجمركية على الواردات او حتى الاعفاء منها ، او رفعها في حالة الرغبة في الحد من التجارة معها، وتستخدم الدولة العديد من الوسائل الفنية لتحقيق هذه الاغراض الداخلية.

**الاهداف الاجتماعية :** تهدف الضريبة من الناحية الاجتماعية الى :

- العمل على تقليل الفوارق الاجتماعية وتوزيع الدخل بما يتفق مع العدالة الاجتماعية وذلك عن طريق اعتماد الدولة على زيادة الضرائب على اصحاب الدخل والثروات المرتفعة، ثم اعادة توزيع حصيلتها على اصحاب الدخل المنخفضة
- تستعمل الدولة الضريبة وسيلة لدفع الاسعار المنتجة التي تراها مضرّة بصحة افراد المجتمع كالمشروبات الكحولية والسجائر
- تمويل بعض الخدمات العامة لافراد المجتمع كالامن وغيره بالاموال المجمعّة من فرض الضريبة ويتعلق الامر بتلك الخدمات التي يمكن للقطاع الخاص ان يتخلى عنها.<sup>1</sup>

**الفرع الثاني : مبادئ الضريبة والاثار الاقتصادية لها**

**اولا : مبادئ الضريبة**

ان هنالك العديد من المبادئ او القواعد التي يتم الاستناد اليها في فرض الضريبة وتحصيلها، وما يرتبط بذلك من اختيار لوعاء الضريبة وتحديد سعرها والكيفية التي يتم بها تحصيلها ، وهذه المبادئ او القواعد تتمثل فيما يلي:

- **قاعدة العدالة :** وهي ان تسهم اعضاء الجماعة في نفقات الدولة بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الامكان (اي تناسب الضريبة مع الدخل)
- **قاعدة اليقين :** تعني تقنين والوضوح فيما يتعلق بربطها ومواعيد الوفاء بها وطرق جمعها دون ان يترك ذلك لاجتهاد الاداريين.
- **قاعدة الملائمة :** تعني هذه القاعدة تبين ان لكل ضريبة يجب ان تجني في انسب الاوقات وبالاسلوب الانسب للمكلف حتى يتجنب ازعاجه وتكون التكاليف سهلا عليه.
- **قاعدة الاقتصاد :** وتعني ان يتم تنظيم الضريبة وجبايتها بطريقة محكمة وباقل تكلفة ممكنة لكي لاتتظمر الدولة الى التوسع في فرض الضرائب على الممولين بحجة تغطية نفقات تحصيل الضريبة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>-لظفي شعباني، مرجع سبق ذكره، ص22-23 .

<sup>2</sup>- مصطفى الفار، مرجع سبق ذكره، ص 28-29.

### ثانيا: الآثار الاقتصادية للضرائب

يمكن ان نسلط الضوء وبشكل مختصر على ابرز الآثار الاقتصادية للضرائب على النشاط الاقتصادي من حيث مايلي :

#### أ- اثر الضريبة على الاستهلاك :

يتخذ اثر الضريبة على الاستهلاك بصفة عامة بعدين الاول يتعلق بطبيعة وعاء الضريبة، ففي حالة الضريبة على الدخل الشخصي التي تؤدي الى تخفيض دخل من يتحمل عباءها، مما ينجم عنه تقليل حجم الانفاق الشخصي على الاستهلاك وبالتالي ينخفض الطلب والخدمات، فيقل تأثير فرض الضريبة على السلع الضرورية (لأنخفاض مرونة الطلب عليها) بينما يبرز هذا التأثير بالنسبة للسلع غير الضرورية نتيجة لمرونة الطلب عليها.

اما البعد الثاني لأثر الضريبة على الاستهلاك فانه يعتمد على مدى الزيادة التي يحدثها فرض الضريبة على الانفاق العام ، اذ يؤدي توجه الدولة لهذه الزيادة في مواردها الضريبية الى زيادة الطلب العام على السلع الضريبية ( الامر الذي لا يؤثر على حجم الطلب الكلي ) بينما يؤدي قيام الدولة بتجميد الحصيلة الضريبية الى تخفيض ملموس من حجم الاستهلاك الكلي.

#### ب-اثر الضريبة على الادخار :

نظرا لما تنطوي عليه الضريبة من استقطاع جانب من دخول الافراد، فإنها تؤدي الى تخفيض الادخار اسوة بالاستهلاك، وما من شك ان ذلك يتوقف على عدة عوامل ، لعل من بينها حجم الدخل الفردي ومستوى المعيشة ومدى رغبة الفرد في العمل والانتاج لتعويض الاستقطاع الضريبي من ناحية، وطبيعة عناصر هيكل النظام الضريبي من ناحية اخرى، اذ بينما يؤدي فرض الضريبة على الاستهلاك عادة الى رفع اسعار السلع والخدمات نتيجة لسهولة نقل عبئها (وفقا لمدى مرونة الطلب) مما يؤدي الى الحد من حجم استهلاك اصحاب الدخل المنخفض منها ، فان فرض هذه الضرائب لا يؤثر عادة على حجم استهلاك اصحاب الدخل المرتفع نتيجة لجهوده، وينحصر هذا الاثر على حجم مدخراتهم فحسب.

#### ج- اثر الضريبة على حجم الانتاج :

تؤثر الضريبة على حجم الانتاج من عدة جوانب ، اذ ان تأثير الضريبة على الادخار انما ينطوي في حقيقته على الحد من حجم الاستثمارات ، كما ان فرض الضريبة يؤدي الى رفع نفقات الانتاج مما يجد من ارباح المنظمين الذين يحاولون نقل عبء الضريبة الى المستهلك بزيادة اسعار بيع الانتاج، الامر الذي يتوقف على مدى مرونة الطلب، وقد يتجه المنظمون الى تخفيض حجم الانتاج مما ينطوي عليه الى الحد من استخدام عوامل الانتاج المتاحة وزيادة الطلب العام لتعويض النقص في الطلب الخاص، وخاصة في القطاعات التي تأثرت بقرارات المنظمين نتيجة فرض الضرائب.

#### د- اثر الضريبة على المستوى العام للأسعار:

لقد القت النظريات الحديثة لمالية الدولة الضوء على اهمية الضريبة كأداة فعالة في نطاق المالية العامة الوظيفية لتحقيق الاستقرار في المستوى العام للأسعار، اذ تؤدي زيادة حصيلة الضريبة الى تقييد الانفاق الخاص (وخاصة في مجال الانفاق الاستهلاكي) والحد من التضخم، كما يؤدي انخفاض حصيلتها الى الحيلولة دون هبوط اسعار مستوى الانفاق التقدي بالكلي، وذلك مع افتراض عدم تغير مستوى الانفاق العام.

كما تساهم الضرائب في اعادة توزيع الدخل وبما يكفل في تحسين اوضاع اصحاب فئات الدخل المنخفض، فالضرائب غير المباشرة لاتراعي ظروف المكلف حيث يزداد عبئها على اصحاب الدخل المنخفض بينما يقل عبئها على اصحاب الدخل

المرتفع، مثل الضرائب على السلع الضرورية مما يؤدي الى زيادة حدة التفاوت وعلى العكس الضرائب المباشرة على الدخل والثروة التي تتصف عادة بتساعد اسعارها واعفاء الدخول والثروات المحدودة منها الى الحد من التفاوت في توزيع الدخل والثروة.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: الإطار العام للتهرب الضريبي

تعتبر الضريبة أحد أهم الوسائل لتغطية الأعباء العادية للدولة وتمويل الخزينة العمومية، فهي إقتطاع مالي إجباري من الذمة المالية للمكلف لتحقيق أهداف تنموية تسطرها الدولة، لكن غالبا ما يلجأ المكلف إلى تصرفات معينة من أجل التخلص من الضريبة المفروضة عليه عن طريق ما يصطلح عليه بالتهرب الضريبي.

لذا تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أكثر المشاكل التي تواجه القائمين على تحصيل الضرائب حيث أصبحت تؤرق مختلف الدول لما لها من انعكاسات سلبية على الإقتصاديات، وعلى هذا الأساس يتطلب الأمر معرفة مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه، وأهم الأسباب المؤدية له، أساليبه، أثاره والإلمام بمختلف الطرق التي من الممكن أن تكون منفذا بغية تكوين صورة بسيطة حول هذه الظاهرة لتمكين من مكافحتها بطريقة فعالة.

### المطلب الأول : مفهوم التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي عدة تعاريف تختلف من حيث الشرح، لكن لها نفس المعنى وذلك لتنوع وتعدد معايير تصنيفه، وهذا ما سنتطرق له من خلال هذا المطلب .

**تعريف 1 :** يعني التهرب الضريبي على أنه : " تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الإمتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون ن أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال، سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية وذلك كل أو جزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية.<sup>2</sup>

**تعريف 2 :** عرف التهرب الضريبي أيضا بأنه : " ما هو إلى تحايل على القانون الجبائي بهدف التخلص عن فرض الضريبة أو من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الخاضع له .<sup>3</sup>

**تعريف 3 :** ويعرف أيضا على أنه : " هو محاولة الممول أو المكلف بالضريبة التخلص من أعباء الضريبة وعدم الإلتزام القانوني بأدائها<sup>4</sup>

ومن خلال هذه التعاريف يمكن تعريف التهرب الضريبي بأنه : تلك الأعمال أو الأفعال المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة للتخلص بصفة جزئية أو كلية من الضريبة المفروضة .

<sup>1</sup> - عبد الغفور ابراهيم احمد، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان/الاردن،2009،ص 246- 248.

<sup>2</sup> -حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 2، الجزائر ، 2007، ص 39.

<sup>3</sup> - Bernard BoBe et pirlonfixalite et choix economique ,imprimeric,AN ,rbin,1987, p 104

<sup>4</sup> -بودلال علي (2013)،مجلة الاستراتيجية والتنمية، مقال بعنوان ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر وسياسات التعامل معها، دراسة تحليلية، كلية الاقتصاد، جامعة مستغانم، ص 215.

### المطلب الثاني : أنواع التهرب الضريبي

لقد أدى إتساع ظاهرة التهرب الضريبي وتعقدتها إلى تعدد معايير تصنيفها إذ توجد ثلاث تصنيفات هي كالتالي :

من حيث شرعيتها في القانون :

**التهرب المشروع (التجنب الضريبي) :** ويقصد به تملص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة التشريع القائم، وهذا التهرب ومهما اتصف بالشرعية فإنه يدل على الضعف في التحضر وغياب الضمير الإجتماعي.<sup>1</sup>

**التهرب غير المشروع (الغش الضريبي) :** ويقصد به قيام المكلف بمخالفة قانون الضرائب بنية الغش المقصود به الإساءة إلى الخزانة العامة والإضرار بها بإستعمال طرق إحتيالية.<sup>2</sup>

من حيث درجة التعقيد :

**التهرب البسيط :** يتمثل في توفر عنصر القصد للتملص الإداري من الضريبة وهو ما يعرف باعتباره كل فعل أو سهو يرتكب عن سوء نية بفرض تفادي تطبيق الضريبة، ويلجأ إليه المكلف طواعية، من خلال السهو في التصريح بأخذ مكونات المادة الخاضعة للضريبة، أو عدم دفعه التصريحات المقدمة.

**التهرب المركب :** هو مرادف لعبارة الطرق التدليسية فالعنصر المادي المتمثل في الطرق التدليسية يجب أن يضاف إلى عنصر القصد، ويلجأ المكلف إليه مجسدا لإرادته في التهرب وسعيا منه إلى محو كل الأثار وإخفاء الحقيقة، ومحاوله عرقلة أي مراقبة محتملة، كتقديم فواتير مزورة أو مسك محاسبة مزيفة.<sup>3</sup>

من حيث النطاق :

**التهرب الضريبي الداخلي ( المحلي ) :** يمكن تعريفه على أنه: " استعمال لطرق وممارسات غش من قبل المكلف ومحاوله التخلص منه بصفة غير شرعية من التزاماته الجبائية الناجمة عن التشريعات الجبائية المحلية".

ويعرف أيضا بأنه : كل غش يتم داخل حدود الدولة، ويكون المكلف في مواجهة سلطات بلده، فهو يخضع لقانون جبائي وحيد.

**التهرب الضريبي الخارجي ( الدولي ) :** يتمثل هذا النوع من الغش في عدم دفع الضرائب داخل البلد وتحويل المداخيل إلى بلد يتميز بجاذبية جبائية كالجنات أو الملاذات الضريبية في بعض الدول مثل: البحرين، جزر البهاماس وغيرها، وهذا بغية التقليل من

<sup>1</sup> - بغدادي علاء الدين، فعالية الرقابة الجبائية والحد من التهرب الضريبي واثارها على الخزينة العمومية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في التدقيق المحاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2009-2010، ص 16.

<sup>2</sup> - عبد الرحمان بكر، الحوكمة الضريبية واثارها في الحد من التهرب الضريبي، اطروحة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة الاسراء الخاصة، الاردن، 2008، ص 18.

<sup>3</sup> - ناصر مغني، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الاداء، حالة ولاية المسيلة 2004/2008، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2009-2010، ص 11.

المبالغ المقتطعة، وهذا النوع من التهرب يرجع إلى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية والنشاط الكبير الذي غير حركة رؤوس الأموال.<sup>1</sup>

المطلب الثالث : أسباب التهرب الضريبي وأساليبه

الفرع 1 : أسباب التهرب الضريبي

هناك عدة أسباب تدفع المكلف بالسعي للتخلص من الضريبة نذكر منها:

الأسباب المتعلقة بالمكلف: تعود أسباب التهرب الضريبي غالبا على المكلف في حد ذاته وتندرج في:

-اعتقاد أن الضريبة هي إقتطاع مالي بدون مقابل

-ضعف الوسائل المادية والمالية، النقل، الرواتب، الحوافز، والتي مازالت لاتشبع رغبة العاملين مما يدفعهم إلى الإنحراف أو التقصير في الإضطلاع بمسؤولياتهم الوظيفية على أكمل وجه .

-اعتقاد عدم شرعية الضريبة من الناحية الدينية لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية، بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.

ومن خلال هذه الاسباب نستنتج أن ضعف الوعي الضريبي هو السبب الرئيسي الذي يدفع المكلف من دفع الضريبة.<sup>2</sup>

الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي: توجد بعض العناصر في النظام الضريبي تؤدي إلى ظهور التهرب الضريبي، ومن بين هذه العناصر نذكر ما يلي:

-ثقل عبء الضريبة: الشعور بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي، مما يؤثر في نفسية الفرد ويدفعه إلى التهرب الضريبي.

-عدم استقرار التشريع الضريبي: نظام جبائي معقد وهذا لتعقد التشريع الضريبي أي عدم وضوح صياغته ووجود بعض الثغرات ما يؤدي إلى خلق مشاكل للإدارة المالية وتزايد احتمال التهرب الضريبي.

-ضعف الرقابة الضريبية: عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الضريبية أو عدم وجودها، فإنه يزيد ميله للتهرب الضريبي.

الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية: إن نجاح أي سياسة ضريبية يتطلب توفير إدارة ضريبية قوية ولها كفاءة عالية، تتبع أساليب عمل مرنة تتلاءم مع الظروف الإقتصادية، فكلما كانت هذه الإدارة كفئة كلما ساعدها ذلك في الحد من التهرب الضريبي والتحكم فيه، والعكس صحيح، فكلما قفدت هذه الإدارة كفاءتها كلما زادت نسبة التهرب الضريبي، إضافة إلى إنتشار ظاهرة

<sup>1</sup> - عوادي مصطفى ورحال ناصر، الغش، التهرب الضريبي في النظام الجزائري، مذكرة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، 2010-2011 ص 08.

<sup>2</sup> -سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار مفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 13-14.

الرشوة التي تتم في وسط الموظفين بحيث يرجع السبب إلى ضعف التحفيزات المادية والمعنوية للموظفين مما يسمح لهم بتقاضي الرشاوى من المكلفين.<sup>1</sup>

الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية: يتعلق الأمر بالأوضاع الاقتصادية العامة التي تؤثر على الفرد، فيزيد العبء الضريبي في فترات الكساد ويقل في فترات الرخاء، بالإضافة إلى الأوضاع المالية للمكلف بالضريبة فكلما ساء مركزه المالي يرتفع العبء الضريبي عليه.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: أساليب التهرب الضريبي

لقد أبدع المتهربون من الضريبة عدة طرق وأساليب تمكنهم من التهرب من أداء واجباتهم الضريبية، نذكر منها :

### أولاً: التهرب عن طريق التحايل المادي

يقصد به خلق وضعية قانونية تظهر مخالفة الوضعية الحقيقية، بحيث هذا التحايل في عدم التصريح القانوني جزء من المواد والمنتجات والبضائع أو الأرباح التي تدخل في احتساب الإقتطاع الضريبي سواء كان هذا التحايل عبارة عن إخفاء جزئي أو كلي وكلاهما يساهمان بطريقة قانونية في إنشاء إقتصاد غير شرعي.

### ثانياً: التهرب عن طريق التحايل القانوني

يعرف على أنه العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية الحقيقية.<sup>3</sup>

ويعتمد المتهرب لممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة مشتريات دون فواتير، ويمكن ذكر شكلين أساسيين للتحايل القانوني وهما:

**1-الإخفاء عن تكييف الحالات القانونية:** يتمثل هذا النوع من التحايل عن طريق التطبيق الخاطئ لبعض العمليات، في محاولة تبرير نشاط ماخاضع للضريبة وراء نشاط آخر، بحيث يقوم المكلف بتزييف واقعة أو حالة قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى مشابهة لها .

**2-الإخفاء عن تكييف عمليات وهمية:** يلجأ المكلف بالضريبة إلى إستغلال الثغرات الموجودة في القانون من أجل الهروب من دفع الضريبة بحيث أنه يقوم بتركيب عمليات وهمية تهدف إلى التخلص منها، ويستعمل هذا الإخفاء غالباً في مجال الرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الإستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات.<sup>4</sup>

<sup>1</sup>-مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار الهوما، الجزائر، 2003، ص 158-159.

<sup>2</sup>-ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي واشكالية التهرب الضريبي، دراسة حالة الجزائر، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر 03، 2002/2001، ص 294.

<sup>3</sup>-بلخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كاداة لمحاربة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة باتنة، الجزائر، 2004-2005، ص 14.

<sup>4</sup>-حيزية بوزرودة، بوزيدي كاهنة، التهرب الضريبي في الجزائر واليات مكافحته، مذكرة ماستر في الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2018، ص 36.



### ثالثا: التهرب عن طريق التحايل المحاسبي

يتم التحايل المحاسبي إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات، باعتبار المحاسبة قاعدة للرقابة من طرف الإدارة الجبائية، أوجبت التشريعات على المكلف مسك محاسبة شاملة ومقنعة على مجمل نشاطه.

**1- تخفيض الإيرادات:** حيث يتم تخفيض سعر بيع السلع والخدمات كل ما أمكن ذلك، فسهولة تزوير الفواتير تسهل هذه العملية إلى حد كبير، ويلجأ إلى هذه الطريقة مستوردو السلع، حيث الكمية المستوردة موثقة لدى المالية في بياناتهم، بحث يعتمد على التصريح بأرباح أقل من الأرباح التي حققها، ويقوم بتخفيض الوعاء الضريبي وإخفاء رقم أعماله. <sup>1</sup> -تتميش

**2- تضخيم التكاليف:** تتم بواسطة تسجيل رواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين وهميين أو لأشخاص حقيقين لم يقوموا بأي نشاط أو تضخيم مبالغ أشخاص موجودين فعلا داخل المؤسسة لكنهم يؤدون أعمال ثانوية غير ذلك التي سجلت لها تلك الأعباء.

أو بواسطة تقنية الاهتلاكات التي يستغلها المكلف ويتلاعب بها من خلال تطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهلك أو يرفع قيمتها أو زيادة اهتلاك الأصول التي أصبحت خردة أو التي لم يعد وجود أصلا مما يساهم في تضخيم التكاليف. <sup>2</sup>

### المبحث الثالث: آثار التهرب الضريبي واليات مكافحته

#### المطلب الأول: آثار التهرب الضريبي

إن التهرب الضريبي سيؤدي منها إلى آثار التي من شأنها التأثير السلبي على تحقيق أهداف فرض الضريبة المتعددة من بين هذه الآثار ما يلي:

#### أولا: الآثار المالية

يؤدي التهرب الضريبي إلى الأضرار بالخرزينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية، ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة للجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الإقتراض إلا أن ذلك الإلتجاه قد يسبب مخاطر تمس الإستقلال المالي والإقتصادي للبلد. <sup>3</sup>

#### ثانيا: الآثار الإقتصادية

يؤدي التهرب إلى نتائج خطيرة جدا من حيث المساس بإنتاجية الإقتصاد القومي، فمن ناحية يؤدي وجود إمكانيات واسعة للتهرب في إطار نشاط معين إلى اجتذاب الأفراد والأموال نحوه حتى ولو لم يكن مفيدا بالنسبة للدولة، أي حتى لو كانت

<sup>1</sup> - سليمان الدالي، رواد والدالي، دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي، مجلة جامعة تشرين، العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37، العدد 1، 2015.

<sup>2</sup> - بوشیخي فاطمة، اسباب التهرب الضريبي واثره على الخزينة العامة في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، طبعة 1، جامعة تلمسان، ص 158.

<sup>3</sup> - عزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كاداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر - بسكرة -

2015-2016، ص 23.

الإنتاجية الإجتماعية منخفضة بالنسبة لغيره من أوجه النشاط التي لا تتوافر فيها أو تقل فيها هذه الإمكانيات، ومن ناحية أخرى يخل التهرب الضريبي بشروط المنافسة بين المشروعات فهو لا يسمح بانتصار المشروعات الأكثر كفاءة أو الأكثر فائدة بالنسبة للدولة والأفضل تجهيزا أو الأحسن تنظيما حسب ما يقضي به منطق الإنتاجية، بل على العكس يعطي فرصة الانتصار للمشروعات الأكثر قدرة على التهرب من الضرائب.<sup>1</sup>

### ثالثا: الآثار الإجتماعية

بغياب العدالة الضريبية تغيب العدالة الإجتماعية بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يخل بإعادة توزيع المداخيل بين طبقات المجتمع ويزيد الفوارق الطبقية بينها، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء نظرا لسقوط العبء الضريبي كله عليهم، فانتشار الغش والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس الجبائي وغياب الوعي الفردي لدى المكلفين وتغيب الثقة في سياسة الدولة الإقتصادية والإجتماعية، ويفضل الممولين النفع الخاص عن النفع العام ويمتنعون عن دفع الضريبة والمشاركة في النفقات العمومية.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي

إن مكافحة التهرب تتم من عدة جوانب منها الإدارة والمكلف وغيرها نذكر ذلك فيما يلي:

#### أولا: تحسين فعالية النظام الضريبي

يعتبر التهرب لضريبي كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن تحسين فعالية هذا النظام سيساهم في معالجة ظاهرة التهرب، بمراجعة مايلي:

**1-تبسيط النظام الضريبي :** يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها، وعليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب، وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزائي، ويساهم الإستقرار الضريبي في وضوح التشريع، وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل .

**2-إرساء نظام ضريبي عادل:** يشكل الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، ولمعالجة ذلك الوضع يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل، وذلك من خلال مراعاة مايلي:

\*اعتدال معدل الضريبة

\*تجنب الإزدواج الضريبي

<sup>1</sup> - لايد لزرقي، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، 2011-2012، ص 60.

<sup>2</sup> - قروموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014، ص 47.

\*إعفاءات ضريبية مدروسة

\*تحقيق المساواة التامة بين جميع الممولين أمام قانون الضريبة.<sup>1</sup>

**3-تحسين التشريع الضريبي:** إن التشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمترايط، عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالاً للتهرب، وبالتالي يجب إحكام صياغة نصوص التشريع الضريبي حتى يفوت الفرص على المكلف للاستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي وعليه سد منافذ التهرب، صنف إلى ذلك يجب ادخال المرونة على قواعد القانون الضريبي، حتى تتمكن من احداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة، ومدى تكيفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي.

ثانيا: تحسين الجهاز الإداري الضريبي:

إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب، بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم، فالنظام الضريبي الجيد لا يمكن أن يتحقق إلا بالإدارة التي تنفذه على أرض الواقع، كما أن الجهاز الضريبي الكفؤ لا يمكنه تحويل ضريبة سيئة إلى ضريبة حسنة، إلا أن الجهاز الضريبي غير الكفؤ باستطاعته تحويل ضريبة حسنة إلى أسوأ منها، مما يستوجب ضرورة الإهتمام بالإدارة الضريبية، وذلك باتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى تلك الإدارة، من خلال تحسين النوعي والكمي للإمكانيات المتوفرة، مع تسهيل إجراءات العمل من خلال التنظيم الجيد لتلك الإدارة.

**1-تحسين الإمكانيات البشرية:** في ظل الاصلاحات الاقتصادية وما نتج عنها من ارتفاع عدد المتعاملين الإقتصاديين، واجهت الإدارة الضريبية عدة صعوبات في أداء مهامها، وذلك لقلّة عدد موظفيها ونقص كفاءتهم المهنية، في ظل هذا الاختلال بين وظائف الإدارة وامكانياتها البشرية أصبح من الضروري تحسين كفاءة الموظفين.<sup>2</sup>

**2-تحسين الإمكانيات المادية :** إن تعدد مهام الإدارة الضريبية سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين، البحث عن المادة الخاضعة للضريبة تحديد وعائها وتحصيلها، بالإضافة إلى عمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات المعنية، مما يقتضي توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل، وكذا وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر، وفي هذا السياق ومن أجل المتابعة الجيدة لملفات المكلفين المتزايدة سنويا، تحليل وحصر المعلومات الخاصة بكل ملف في أوقات قياسية أصبح إدخال الإعلام الآلي ضرورة حتمية يفرضها الواقع، حيث أن تعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الإدارة الضريبية هو العلاج الفعال ضد كل أشكال التهرب الضريبي، عن طريق برمجة عملية للملفات المراقبة وسهولة الكشف عن الوضعيات الاحتمالية.

**3-تنظيم الإدارة الضريبية:** إن تنظيم الإدارة الضريبية وفق مبدأ اللامركزية الإدارة، يهدف إلى فسح المجال لاتخاذ القرارات بصفة عقلانية وضمان سرعة وفعالية في العمل وبمخا عن فعالية الإدارة الضريبية الجزائرية اتخذ المشرع بعض التعديلات في جانبها التنظيمي، بإعادة هيكلة فمصالحا على المستويين المحلي والمركزي، وذلك لتجاوز نقائص التنظيم السابق والتكيف مع الإصلاحات الضريبية المنتهجة، وفي هذا المجال تم تحويل الإدارة المركزية إلى مديرية عامة للضرائب وإنشاء تسع مديريات جهوية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - ملكة معاشو، اليات مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولاي، سعيدة، 2016، ص 37-38.

<sup>2</sup> - مولود مليكاوي، واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الانفاق الجبائي في الجزائر، مجلة الاداء للمؤسسات الجزائرية، العدد 08، الجزائر 2015، ص 147.

<sup>3</sup> - فايزة بوخولوف، اثرالحوكمة الجبائية على سياسة الانفاق الجبائي في الجزائر، مذكرة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص 27.

### ثالثا: تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف

تسعى الإصلاحات الضريبية دوماً إلى تخفيف حدة التوتر الموجودة بين المكلف والإدارة الضريبية، قصد إحداث تجاوب وتصالح من شأنه أن يقلل حالات التهرب، وذلك بكسب ثقة المكلف الذي يكون ثمرة لعلاقة حسنة مع الإدارة، لذا يجب أن تكون العلاقة قائمة على مبدأ العلاقات الإنسانية بعيداً عن العداوة والحساسيات، وموجهة نحو إضفاء روح التعاون بين المكلف والإدارة الضريبية، قصد تحسين تلك العلاقة يجب مراعاة الإجراءات التالية:

**1- نشر الوعي الضريبي:** يعتبر المكلف الطرف المباشر في عملية التهرب، لذلك يجب تنمية وعيه الضريبي وإقناعه بالواجب الضريبي حتى تصبح سلوكياته أكثر عقلانية، ومن أجل نشر الوعي الضريبي يجب اتخاذ الإجراءات التالية :

\* القيام بحملات التوعية لجميع المكلفين باختلاف مستوياتهم حتى يدرك المكلفون بواجباتهم الضريبية، ومن أجل ذلك تستعمل إدارة الضرائب شتى الطرق مثل الصحافة المكتوبة والمسموع، وكذا تنظيم ملتقيات وأبواب مفتوحة عامة حول النظام الضريبي ومستجداته .

\* تحسيس المكلف على أهمية دفع الضريبة كونها تمثل مساهمة في مالية الدولة، والتي تخصص للقيام بالخدمات العامة بانتهاج سياسة اتفاقية رشيدة حتى تكسب احترام وثقة المكلف للضريبة، بالمقابل يجب أن تزرع في نفوس المواطنين نظرة سيئة لأولئك الذين يتهربون من دفع الضريبة.

\* التعريف بالضريبة و أهدافها من خلال تعميمها في البرامج التربوية، قصد إرساء ثقافة ضريبية لدى المواطن.

**2- تكوين وإعلام المكلف:** يهدف تكوين وإعلام المكلف إلى تحويل ذلك المكلف من معارض عن أداء الضريبة إلى مكلف ملتزم، وذلك بالتقرب أكثر إليه بإتباع سياسة تكوينية وإعلامية رشيدة، من خلال تثقيف المكلف وإطلاعه بمختلف المستجدات والتعديلات التي يشهدها النظام الضريبي، وتستعين الإدارة الضريبية بالصحف، المنشورات والمجلات الدورية لإبراز مستجدات النظام الضريبي، تفسير الإجراءات الضريبية وإزالة الغموض الذي تتضمنه النصوص القانونية، كما يجب إقامة مكاتب على مستوى مصالح الإدارة الضريبية توكل لها مهمة شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين، ويجب أن تسير هذه المكاتب من طرف موظفين مؤهلين بالوظيفة الموكلة إليهم، ويسعون إلى تحسين العلاقة مع المكلفين من خلال حسن الاستقبال والإستجابة لمختلف تساؤلات المكلفين .

**3- تحسين العلاقات الإنسانية:** تشكل العلاقات الإنسانية من أهم الوسائل ذات الأثر البالغ على نفسية المكلف، بحيث تعمل على تحسين تصرفات الموظفين بالإدارة الضريبية اتجاه المكلفين، وتخفيض حدة التوترات التي قد تحدثها الضريبة، ولتحقيق ذلك يجب احداث برامج تكوين نفسي لجميع الموظفين بالإدارة الضريبية، والهدف إلى تحسين المعاملة اتجاه المكلفين.<sup>1</sup>

رابعا: الرقابة الضريبية

<sup>1</sup> - ناصر مراد، مرجع سابق ذكره، ص 164-165.

تعد الرقابة الضريبية أحد أهم الإجراءات التي تسعى من وراءها الإدارة الضريبية إلى المحافظة على حقوق الخزينة. من خلال محاربة التهرب الضريبي ، أو التخفيف على الأقل من حدته.

فالرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الضريبية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين، وتسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للإقتطاعات، والمتمثل في وقوف جميع الممولين على قدم المساواة أمام الضريبة.

### خامسا : التنسيق في إطار محاربة التهرب الضريبي

لقد أدى التوسع الضريبي ببعض المتعاملين انتحال أساليب وطرق جديدة من دفع التزامهم الضريبية، هذا ما زاد في توسيع حلقة التهرب وأصبحت الإدارة الضريبية غير قادرة وحدها على مجابهة هذه الأفة، مما استوجب وضع سياسة منسجمة لمحاربة هذا المرض تقوم على التنسيق بين الإدارات (الضرائب ، الجمارك، التجارة) وهي ما تعرف بلجان التنسيق والتي بدورها تقوم بتكوين فرق مختلطة تعمل على مستوى كل ولاية ولهذا فإن أعوان إدارة الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، يتمتعون بصلاحيات الوقوف أمام كل أوجه وأساليب التهرب مستعينين في ذلك بالمعلومات التي تحوزها الإدارات الأخرى.<sup>2</sup>

يرتكز التنسيق بين المصالح الإدارية على:

\* تنشيط وتوحيد نشاط الإدارات بلجان التنسيق

\* استغلال وصول التوريد وتبادل المعلومات

**1-تنسيق الرقابة بين الإدارات ( ضريبية، تجارية، جمركية) :** نظرا لتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي في وقتنا الحالي وما سببته من خسائر كبيرة للخزينة العامة ، السبب الذي انعكس سلبا على الإقتصاد الوطني، لاسيما وأن الجزائر شرعت في تطبيق نظام اقتصاد السوق الذي يتأسس على حرية التجارة مما زاد في عدد المستوردين، الأمر الذي قد يزيد من نسبة التهرب الضريبي وقصد زيادة مردودية الإدارة الضريبية وإعطائها وتيرة تسمح لها بمسايرة التحولات الإقتصادية، والدور المنوط بها في التنمية الإقتصادية وفي إطار دعم مكافحة التهرب الضريبي بات من الضروري وضع سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية، لأن الكثير من الإقتصاديين يرجعون المشكلة الرئيسية للتهرب الضريبي إلى عدم وجود تنسيق محكم بين الإدارات على المستوى المركزي، الجهوي، وكذا الولائي.

**2-أشكال التنسيق بين الإدارات الضريبية والإدارات الأخرى:** إن نقص أو غياب المعلومات أو البيانات الخاصة ببعض المكلفين يعد سببا يعرقل الإدارة الضريبية في تأدية مهامها على أحسن ما يرام وعلى أحسن وجه ولوضع حد أمام كل هذه الصعوبات من أجل توجيه البحث والمراقبة أصبح توطيد العلاقة بين الإدارات أو الهيئات الأخرى أمرا حتميا ذلك يرجع إلى أن هذه الإدارات أو الهيئات يمكن أن تساعد في تبادل المعلومات الموجودة بمجوزهم ووضعها تحت خدمة المصالح الضريبية المختصة.

إن وضع سياسة منسجمة لمحاربة التهرب الضريبي يتطلب التنسيق بين الإدارات المعنية التي يمكن أن يتركز على النقاط التالية:

<sup>1</sup> - بودلال علي(2013)، مرجع سابق ذكره، ص 219.

<sup>2</sup> - ناصر مراد(2003)، فعالية النظام الضريبي واشكالية التهرب، دار الهوما للطبع والنشر، الجزائر، ص 41-55.

-التنسيق في برامج التدخل بعين المكان، خاصة في إطار تدخل الفرق الموحدة ضرائب، جمارك، تجارة ومصالح الأمن. هذا الإجراء يعد ضروريا خاصة عندما يتعلق الأمر بالبحوث الخارجية المنظمة لكشف الأنشطة المخفأة " اقتصاد سري" والأشخاص الذين يمارسونها.

-التنسيق الثنائي، دائما وفي مجال التنسيق بين الإدارة الضريبية والإدارات الأخرى وفي إطار تبادل المعلومات عن الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين يمكن ذكر الأمثلة الآتية:

### \* التنسيق بين الإدارة الجبائية ومصالح الجمارك:

من واجب الإدارة الضريبية في أغلب الأحيان اللجوء إلى مصادر ملدها بالمعلومات اللازمة لمصالح الجمارك باعتبارها حلقة وصل بين الداخل والخارج ونظرا لما لها من إمكانيات استقصاء المعلومات قيمة بشأن حركة رؤوس الأموال والتحويلات المشبوهة من قبل المؤسسات المالية، كل ذلك من أجل كشف حالات التهرب الضريبي، زيادة على ذلك يجب على مصالح الجمارك التبليغ التلفائي بكل المعلومات التي تخص الإستيرادات الخاصة بالمكلف.

\* التنسيق مع مصالح التجارة قصد إيجاد تجاوب من شأنه يقلل من حالات التهرب، أصبح من الضروري التنسيق بين الإدارة الضريبية والمصالح التجارية خاصة مديرية المنافسة والأسعار ومديرية الإحصاءات التي تساعدها في التبليغ عن المخالفات التي يرتكبها بعض المكلفين بالضريبة، التي تؤثر سلبا على الإقتصاد الوطني، بالإضافة إلى التبليغ عن أسعار السلع والخدمات.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> -Ahmed el allali ,(2008) " Les disposition fixales et comptables marocaines permettent elles une assiette fiscale siniere et efficace" , Reoue marocaine d'administration licale et developpement, n°80, mai- juin 2008,p 193 .

## خلاصة الفصل:

من خلال ماسبق تم التطرق في هذا الفصل الى المفاهيم الأساسية حول كل من الضريبة والتهرب الضريبي .

حيث تعتبر الضريبة موردا هاما للخزينة العامة فهي عبارة عن إقتطاع إلزامي نقدي تأخذه الدولة جبرا من المكلف من أجل تحقيق المصلحة العامة فتستخدمها الدولة من أجل تحقيق أهداف إقتصادية، إجتماعية وسياسية .

وإن توسع نطاق الضريبة وكثرة أنواعها نتج عنه ظاهرة خطيرة وهي ما تعرف بالتهرب الضريبي وهو عبارة عن سلوك يقوم به المكلف من أجل عدم دفع الضريبة المستحقة عليه لأسباب معينة كتنقص الوعي الضريبي أو ثقل العبء الضريبي أو نقص الرقابة مستخدما في ذلك أساليب وطرق، فينتج عن هذه الظاهرة أثارا سلبية حول موارد الخزينة أو على تحقيق الدولة لأهدافها سواء الاقتصادية أو الاجتماعية فتسعى لمعالجة هذه الظاهرة بكل إمكانياتها وهذا ماتم التطرق إليه من خلال بعض الآليات المستخدمة لمكافحة هذه الظاهرة.

# الفصل الثاني:

الإطار النظري للمؤسسة

الضريبية



تمهيد:

تعتبر الحكومة الضريبية امتدادا لمفهوم الحكومة المؤسسية، باعتبار أن الإدارة الضريبية ماهي في الحقيقة إلى مؤسسة تابعة للحكومة و أهدافها لا يختلف كثيرا عن حوكمة المؤسسة التي جاءت بمجموعة من المعايير على غرار الإفصاح وزيادة الشفافية وصولا إلى الأداء الموضوعي، بالإضافة إلى تطور مفهوم الحكومة ليشمل المؤسسات و الدوائر التي تحكمها الدولة، وصولا إلى الحكومة الضريبية التي هي جزء من مفهوم الحكومة .

هذا ما دفع إلى تبني سياسة محكمة للتصدي لهذه الافة، التي أصبحت ظاهرة عالمية لصيقة بالضرائب ومن هنا يأتي دور الحكومة الضريبية بشتى ألياتها كوسيلة وقائية وردعية في ان واحد، بغية تقويم الإعوجاج في تحصيل الضريبة، و التخفيف 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 ملء الخزينة العمومية.

ومن خلال هذا الفصل فسوف يتم التطرق إلى أهم العناصر لهذا المفهوم وكذلك التعرف على مختلف مبادئ واليات والأهداف الرئيسية لها.

ولفهم الموضوع أكثر تناولنا في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

**المبحث الأول:** ماهية الحكومة الضريبية

**المبحث الثاني:** أطراف ودوافع تطبيق الحكومة الضريبية ومركزاتها

**المبحث الثالث:** معوقات الحكومة الضريبية ومقترحات لتحسينها

## المبحث الأول : ماهية الحوكمة الضريبية

لقد أخذ موضوع الحوكمة اهتماما واسعا في دراسات تعود لمنظمات عالمية، وأصبحت الحوكمة في صدارة برامج التنمية للبلدان وذلك لتوافقي مبادئ الحوكمة مع متطلبات التنمية الشاملة للدول عن طريق مكافحة الفقر وترشيد الإنفاق العام وتعزيز الإيرادات العامة.

حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى العناصر التالية: نشأة ومفهوم الحوكمة الضريبية، أهمية و أهداف الحوكمة الضريبية، وكذا أطراف ودوافع تطبيق الحوكمة الضريبية ومرتكزاتها .

## المطلب الأول: نشأة ومفهوم الحوكمة الضريبية

### أولا: نشأة الحوكمة الضريبية

أدى التطور الذي طرأ على شكل المؤسسة وتعدد أصنافها وكبر حجمها، خصوصا في ظل العولمة والنمو الإقتصادي العالمي، إلى فصل الملكية على التسيير، وأول جذور الحوكمة تعود إلى Berls and Means، اللذان يعدان أول من تناول موضوع فصل الملكية عن الإدارة وذلك في عام 1932، وتأتي اليات حوكمة المؤسسات لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري ومالكي الشركة، من جراء الممارسات السلبية التي يمكن أن تضر بالمؤسسة.<sup>1</sup>

أما مصطلح حوكمة المؤسسات فتم البدء باستخدامه مع بداية عقد التسعينات من القرن الماضي، إذ تزايد استخدام هذا المصطلح بشكل واسع في السنوات الأخيرة منه، وأصبح شائع استخدامه من قبل الخبراء، ولاسيما أولئك العاملون في المنظمات الدولية والإقليمية والمحلية.<sup>2</sup>

وفي سنة 1976 عمل من Jensen and Mechlings على الإهتمام بمفهوم حوكمة الشركات، وإبراز أهميته في الحد أو التقليل من المشاركة التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة، وقد تبع ذلك مجموعة من الدراسات العلمية والعملية التي أكدت على أهمية الإلتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات، وأثرها على زيادة الثقة في أعضاء مجالس الإدارة، هذا ما حث بعض الهيئات العلمية والمشرعين في العديد من دول العالم على إصدار مجموعة من اللوائح، القوانين، والتقارير التي تؤكد على أهمية التزام المؤسسات بتطبيق تلك المبادئ.<sup>3</sup>

إن مفهوم الحوكمة الضريبية هو عبارة عن مفهوم حديث النشأة، ووليد التطور في مفهوم الحوكمة والتي تمخضت عن الأزمات المالية، والمعوقات الإقتصادية في العالم في ظل العولمة، وانفصال الإدارة عن الملكية كما في نظرية الوكالة في الشركات.

<sup>1</sup> - محمد البشير بن عنتر، دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الاداء المالي للمؤسسة، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2017، ص 03.

<sup>2</sup> - فاطمة الزهراء طاهري، سيساوي سهام، دور حوكمة الشركات في الرفع من كفاءة السوق، غلام عبد الله حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي والاداري، ورقة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني، جامعة خيضر، بسكرة، 2012، ص5.

<sup>3</sup> - كتنزة براهيمة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، اطروحة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2014، ص 03.

ولمنع الفساد وزيادة الرقابة على الأعمال والمحافظة على حقوق المساهمين، ومع تطور الحوكمة الخاصة للشركات ومن ثم البنوك ظهرت الحوكمة العامة، التي تحكم مؤسسات وصلاحيات المؤسسات الحكومية ودوائرها، من دون تحيز للدولة وإشراك المواطنين، وزيادة الشفافية عن أعمالها تجاه المواطنين، من هنا ظهر مفهوم الحوكمة الضريبية.<sup>1</sup>

ثانيا: مفهوم الحوكمة والحوكمة الضريبية

أولا: مفهوم الحوكمة **Gouvernance**

إذا أردنا تعريف الحوكمة بكلمة واحدة فإنها تعني " الانضباط " ويقصد بذلك الانضباط في كل شيء:

- الانضباط في أداة كل من عمل من كل فرد مرتبط بأعمال المنشأة.

- انضباط الإدارة وكونها وسيط نزيه يحقق مصالح الأطراف المختلفة المرتبطة بأعمال المنشأة بنزاهة وموضوعية.

- انضباط في أعمال مراقبة ومتابعة أعمال المنشأة من جانب الجهات الداخلية مثل ( مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والمراجعة الداخلية والمشرفين ورؤساء القطاعات والمديرين) والجهات الخارجية مثل ( الجهاز المركزي للمحاسبات ومراقبي الحسابات والشركة القابضة والوزارات المختصة... الخ)

وتعرف أيضا بأنها الإجراءات المستخدمة بواسطة ممثلي أصحاب المصلحة في المنظمة لتوفير إشراف على المخاطر ورقابة المخاطر التي تقوم بيها الإدارة.<sup>2</sup>

كما تعرفها منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية OECD بأنها: "مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم من المساهمين".<sup>3</sup>

ثانيا: مفهوم الحوكمة الضريبية

سنحاول تقديم أهم التعاريف المتعلقة بالحوكمة الضريبية حيث:

-عرفت الحوكمة الضريبية بأنها "مجموعة القواعد والإجراءات والقوانين المنظمة للأداء والسلوك والممارسات التي تمارسها الإدارة الضريبية لضمان حسن سير العمل والإرتقاء به وزيادة الثقة بين المتعاملين معها لتحقيق العدالة وتوفير الشفافية وتفعيل الرقابة وتقدير المساءلة لجميع العاملين وذلك لتحقيق أهداف التشريع الضريبي وزيادة الثقة في النظام الضريبي للدولة".<sup>4</sup>

<sup>1</sup>- مهند محمد موسى العبيني، عبد الرحمان محمد عبد الرحمان، دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 44، 2015، ص 135.

<sup>2</sup>- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة 02، 2005، ص 3.

<sup>3</sup>- Freeland , C. Basel committee Guidance on Corporate Governance for Banks, paper presented to : Coorporate Governance and Rerorm : paving the way to Financial Stability and Develepement, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 7 – 8 . (2007).

<sup>4</sup>- عبد السميع محمد رضا، (2008)، حوكمة الادارة الضريبية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الثالث.

يلاحظ أن هذا المفهوم اعتبر الحوكمة الضريبية هي مجموعة من القواعد والإجراءات والقوانين المنظمة لأداء الإدارة الضريبية بغية تحقيق أهداف التشريع الضريبي.

- وتم تعريفها أيضا بأنها "مجموعة المبادئ والأسس والقواعد التنفيذية والإجراءات التنظيمية التي تكفل ضبط الأداء بالمنظومة الضريبية ككل من خلال تحديد قاطع لدور الأطراف ذي العلاقة المستقلة أو التأثيرية بينهما والتي ينبغي لكل طرف أدائها طواعية مع فرض العقوبات في حالة الإخلال بها.<sup>1</sup>

- كما عرفت أيضا بأنها "الحكم الرشيد للإدارة الضريبية بالمشاركة مع المجتمع المدني لتحسين الأداء وخلق مناخ من الشفافية والانضباط للحفاظ على حقوق الدولة من الإيرادات السيادية ومراعاة للعدالة الاجتماعية وحماية لحقوق الممولين والمكلفين بأداء الضريبة المفروضة بالأمر الذي يجعل من الإفصاح والشفافية عنونا لحوكمة المنظومة الضريبية وصولا إلى سلامة الأداء بالرقابة على كفاءة والفعالية وتقرير المساءلة.<sup>2</sup>

- كما عرف الأستاذ وهي بوعلام الحوكمة الضريبية على أنها "إيجاد الية للمراجعة الجبائية على مجمل الأداء المالي والمحاسبي للشركات بما يحقق جودة الإفصاح الضريبي لتعزيز الأمن الجبائي للشركات وترشيد العبء الضريبي للمحافظة على الحصيلة الضريبية من الضياع وذلك ضمن نصوص قانونية شفافة وواضحة".

يلاحظ من خلال التعريف أن الكاتب أكد على أن الحوكمة الضريبية ومن خلال آلية المراجعة الجبائية فإنها تحقق الجودة في الإفصاح الضريبي.

واستخلاصا من التعاريف المذكورة سابقا، يمكن إعطاء تعريف شامل للحوكمة الضريبية على أنها : "مجموعة من المبادئ التي إذا التزمت بها الإدارة الجبائية فإنها تضمن سير العمل وتحديد مسؤوليات واجبات العاملين وكافة المتعاملين مع الإدارة بعدالة، مما سينعكس إيجابيا على تحسين السلوك الجبائي وخلق ثقافة الإلتزام لدى المكلفين.

### المطلب الثاني: أهمية الحوكمة الضريبية

ان الحوكمة الضريبية تعتمد على تنظيم العلاقات بين كافة الاطراف المتعاملين فيها وخارجها من دافعي الضرائب، وعليه فان الحكم الرشيد للإدارة الضريبية يؤدي الى خلق الافصاح والشفافية والعدالة والموضوعية وعدم الغلو في تطبيق القانون والتعليمات التنفيذية والذي يعطي كل ذي حق حقه ، وبالتالي يحافظ على حقوق الخزينة من الايرادات المستحقة دون اسراف او تجاوزات في القانون من جهة ، ومن جهة اخرى مراعاة حقوق دافعي الضرائب وحماية مصالحهم.

بالإضافة الى منع الفساد المالي والاداري وتحسين الاداء الضريبي وتسهيل العمل دائرة الضريبة ومنع حدوث ازمات والخروج من اي تعثر

<sup>1</sup> - عبد الخالق، اسامة علي، (2007)، العلاقة التائيرية المتبادلة والمتكاملة بين كل من الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات واثرا على تصحيح مسار منظومة العمل

المحاسبية والضريبية ، بحث مقدم الى المؤتمر الضريبي الثاني عشر للجمعية المصرية العامة للضرائب، القاهرة، 2006-2007

<sup>2</sup> - جيهان كامل محمد، حوكمة النظام الضريبي واثارها على جذب الاستثمارات، رسالة دكتورته في الاقتصاد، القاهرة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، 2012، ص 12.

كما ان الحوكمة تؤكد على حقوق العاملين بالحقل الضريبي دون اهدار لحقوقهم الإدارية والوظيفية وتولي المناصب القيادية، او المتعاملين مع الإدارة الضريبية من الممولين او من يمثلهم من المحاسبين او المحامين، وسهولة الإجراءات والحق في الدفاع والطعن، والتعامل مع إدارات الدائرة الضريبية المختلفة بسهولة وشفافية، كذلك الحق في عدم اطلاق الغير على الملف الضريبي الا المخول لهم ذلك قانونا.

ويرى الباحث أن أهمية الحوكمة الضريبية تكمن في تنظيم وإدارة الوقت لدى أصحاب المصالح وضبط ومراقبة العمل الضريبي من قبل الإدارة الضريبية ، من دون الغلو في التقدير والفحص الضريبي بما يلزم كافة الأطراف لمعرفة الحقوق والواجبات التي عليهم ، والابتعاد عن الاجتهاد الشخصي في الامور الضريبية للوصول الى العدالة الضريبية بين كافة المكلفين.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث : أهداف ومبادئ الحوكمة الضريبية

ستتطرق في هذا المطلب إلى أهداف ومبادئ الحوكمة الضريبية

#### الفرع الأول : أهداف الحوكمة الضريبية

يؤدي التطبيق الشامل للحوكمة الضريبية الى تحقيق إصلاح ضريبي متوازن بين كافة الأطراف الضريبية مما يحقق عدد من الأهداف التي تخدم الأطراف ومن أهمها

- 1- ايجاد إدارة ضريبية عادلة تعمل بكفاءة واحتراف.
  - 2- رفع مستوى الوعي الضريبي وخلق ثقافة الالتزام الطوعي لدى المكلفين بدفع الضريبة.
  - 3- تحسين مستوى التشغيل والمعالجة الالكترونية للاقرارات والبيانات.
  - 4- التحسين المستمر للأنظمة الضريبية للوصول إلى تحقيق المتطلبات المستهدفة لمستوى الخدمة المقترحة للمكلفين.
  - 5- تحديث الدائرة الضريبية من خلال الافراد والعمليات والتكنولوجيا واماكن العمل المختلفة ، ووضع نظم حوافز مشجعة لهم .
  - 6- ان حصر المجتمع الضريبي يؤدي الى منع التهرب الضريبي ، ويخفض المنازعات الضريبية إلى ادنى درجة ممكنة.
  - 7- تنمية وتطوير الموارد البشرية .
  - 8- الارتقاء بمستوى الاداء للوصول الى معايير الجودة الشاملة.
- يرى الباحث ان اهداف الحوكمة الضريبية ترتبط بكافة اطراف المنظومة الضريبية والتي ستعكس ايجابا على الأداء التشغيلي ، مما يقود الى جذب الاستثمارات في مختلف الانشطة في ظل وجود حوكمة ضريبية جيدة.<sup>2</sup>
- 9- قدرة الادارة على فرض الرقابة على مجمل الأداء المالي والمحاسبي للشركات باعتبارها تم أصحاب المصالح داخل هذه الشركات، وبما يحقق المحافظة على الحصيلة الضريبية من الضياع وتعظيم الربح الضريبي، ومنع اتباع سياسات ينجم عنها تعثر الشركات.

<sup>1</sup> - مهند محمد موسى العبيني، عبد الرحمان محمد عبد الرحمان، دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، جامعة الاسراء، العدد الرابع والاربعون، 2015، ص 136-137.

<sup>2</sup> - صالح ادم عبد الله موسى، الحوكمة الضريبية واثرها في زيادة جودة المعلومات المحاسبية، بحث تكميلي مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة النيلين، 1439هـ - 2018م، ص 41.

10- التشجيع على مسك الدفاتر المحاسبية المنتظمة ورفع مستوى الوعي الضريبي.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني : مبادئ الحوكمة الضريبية

تعد الإدارة الضريبية من أهم أصحاب المصالح في تطبيق مبادئ الحوكمة بل من مسؤولياتها مراقبة تنفيذ مبادئ الحوكمة على المتعاملين معها ولم يعد من المقبول قيامها بمراقبة تنفيذ مبادئ وتوجيهات الحوكمة دون تطبيق مبادئ الحوكمة في الإدارة الضريبية ومراقبة الاداء.

من اهم مبادئ الحوكمة الضريبية المستنبطة من مبادئ الحوكمة العامة تتمثل في :

#### 1- الإفصاح والشفافية :

يتطلب تحقيق الحوكمة في الادارة الضريبية توافر كافة البيانات والمعلومات عن اسس فرض الضريبة وأسس الربط او التقدير بموضوعية، ولتحقيق الثقافة وحرية المعلومات يجب ان تقوم الادارة الضريبية بتجميع وتوحيد التعليمات التنفيذية للفحص الضريبي، ونشرها والاعلان عنها مع استمرار تحديثها وإرسالها إلى الممولين عند إعدادهم للاقرارات الضريبية التي يقدمونها الى الإدارة الضريبية.

ولا يخفى على احد اهمية الافصاح عن اوجه صرف الحصيللة الضريبية ليعرف الممول مدى مساهمته في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، ومدى الاستفادة التي تعود عليه بشكل مباشر او غير مباشر من انفاق حصيللة الضرائب سنويا ، 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 على شبكة المعلومات الدولية ( الانترنت )

ويمكن الإفصاح كما يلي :

#### أ- الإفصاح امام الممول :

تتطلب العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية أن تكون علاقة واضحة يحكمها القانون ، وهذا الوضع يتطلب الا يتربص موظف الإدارة الضريبية بالمولو يتحصل منه على معلومة او لينزع منه اعترافا دون أن يكون الممول واعيا بما يطلب منه كما يجب ان توفر الإدارة الضريبية العدالة التي تعاملها مع الممولين وان يكون نبراسها في ذلك الوصول الى الحقيقة مجردة من اي اعتبار شخصي. ولعل تعميق مفاهيم الافصاح داخل الادارة الضريبية يمكن ان يساهم في القضاء على الفساد الإداري وضبط وترشيد الأداء بالنسبة للعاملين في الجهاز الإداري الضريبي او بعض المحاسبين والمحامين الذين يقدمون نصائحهم للممولين بغرض تجنب الخضوع للضرائب او التهرب منها

وقد تجدد ادارة الضرائب نفسها في حاجة الى منع بعض المعلومات عن الممولين للحد من إساءة الممول للنصوص الضريبية التي تمكن الممول من تجنب الضريبة عن خلاف مايقصد المشرع.

#### ب- الإفصاح امام الغير :

تجيز تشريعات بعض الدول استخدام البيانات الضريبية في أغراض اجتماعية أو تقديمها للإدارات الضريبية وفق الالتزامات و تبادل المعلومات بينها ، والذي تقدره الاتفاقيات الضريبية، وفي نفس الوقت تقدر القوانين المصرفية حماية للبيانات الخاصة بالمولودين و تقلص حق الادارة الضريبية في استعمال هذه البيانات للأغراض الضريبية الا في حدود معينة .

<sup>1</sup> - حديدي ادم، مرجع سابق تم ذكره، ص 215.

من ناحية أخرى تعاقب التشريعات الضريبية موظف الإدارة الضريبية الذي يخالف الالتزام بالسرية ، و قيامه بإفشاء أسرار الممول دون وجه حق، و ان يسيء استعمال المعلومات السرية التي يتحصل عليها في غير الغرض الضريبي المخصص لها .  
و يعد الإفصاح و الشفافية من اهم مبادئ الحوكمة الضريبية الامر الذي يساعد على توفير بيئة جيدة لمحاربة الفساد و بما يكفل الحفاظ على حقوق الخزانة العامة كما يكفل للممولين حقوق مقرررة في مواجهة الإدارة الضريبية .

## 2- مبدأ ديمقراطية الادارة :

حيث يتعين ان تنتهج الادارة العليا للإدارة الضريبية مبدأ ديمقراطية الإدارة التي تحقق المشاركة الفعالة للعاملين بالإدارة الضريبية و الممولين في اتخاذ القرارات المتعلقة بهم .  
لعل هذا الاتجاه هو الذي دفع المشرع إلى مبدا التمثيل المقصود للاطراف 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.

## 3- التطبيق الصحيح للقانون :

يتعين على الإدارة الضريبية اداء واجباتها ومهامها الموكلة لها بدقة، وذلك عن طرق التطبيق الصحيح للقوانين الضريبية واحكام الرقابة على تنفيذها مع عدم إصدار القرارات واللوائح في ضوء هذه القوانين وعدم إصدار التفسيرات المتناقضة التي يترتب عليها اختلاف تطبيق القانون على نفس الحالات المتشابهة، وكذلك احترام الحريات الشخصية للممولين مما يتضمن معه ضرورة الوضوح التام والإفصاح لكل القرارات التي تصدرها الإدارة الضريبية والتي تتعلق بالممولين.  
يشمل نطاق حوكمة الإدارة الضريبية نوعين من الرقابة :

### أ- الرقابة النظامية :

تتطلب التأكد من أن القرارات الادارية التي تتخذها الإدارة الضريبية ملائمة لقواعد الحوكمة وصحيح القانون.

### ب- الرقابة على الأداء :

تستخدم في تحقيق الرقابة على الادارة الضريبية في ممارستها لأعمالها ووظائفها ونظم المعلومات فيها وفعالية وكفاءة عمليات الحصر والفحص والربط وتحصيل المتأخرات الضريبية مع الالتزام بالتشريعات والقوانين والعقود.

## 4- إدارة المخاطر الضريبية :

ادارة المخاطر الضريبية هي احد ركائز حوكمة الإدارة الضريبية وتتولى مراجعة الإجراءات والتعليمات، والتحكم في السياسات الداخلية وتطوير وتحسين برنامج الاستثمار وتقديم الخدمات الادارية وتعين تنفيذ الهيكل الضريبي.

من اهم مجالات المخاطر الضريبية مايلي:

أ- مخاطر الفحص الضريبي.

ب- مخاطر تناقص العينة الحالية الضريبية بفع عامل التضخم وتغير سعر الصرف.

ت- مخاطر عدم موضوعية نصوص التشريع

ث- مخاطر عدم تبسيط إجراءات الفحص والربط والهيكال الضريبي .<sup>1</sup>

المبحث الثاني : أطراف ودوافع تطبيق الحوكمة الضريبية ومركزاتها

المطلب الأول : أطراف الحوكمة الضريبية

تشمل الحوكمة الضريبية ثلاث اطراف وهي :

1- **الإدارة الضريبية** : تلعب الإدارة الضريبية دورا هاما ومميزا في اي نظام ضريبي مهما كانت مكوناته وعناصره، 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 ، وتحديد سلطاتها ومسؤولياتها بوضوح ودقة وتحديد مؤهلات تشغل وظائفها وشروط التعيين بما يتلاءم مع المهمة المطلوبة.<sup>2</sup>

2- **التشريع الضريبي** : انه عبارة عن كافة القوانين والتعليمات والأنظمة التي تسن لفرض الضريبة وحصرتها وتحصيلها والتي تنظم عمل الإدارة الضريبية والمتعاملين معها.

3- **المجتمع الضريبي** : هو عبارة عن كافة الأشخاص الطبيعيين مثل الأفراد المكلفين بدفع الضريبة والمحامين والمستشارين 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 .<sup>3</sup>

والشكل التالي يوضح أطراف الحوكمة الضريبية  
الشكل رقم (01) : أطراف الحوكمة الضريبية



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على ماسبق

<sup>1</sup> - صالح ادم عبد الله موسى، نفس المرجع السابق، ص 43-46.

<sup>2</sup> - محمد المعتز المجتبي ابراهيم، دور الحوكمة الضريبية في زيادة مستوى الالتزام الضريبي، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، ع 36، 2017، ص 122.

<sup>3</sup> - مهند محمد موسى العبيني، عبد الرحمان محمد عبد الرحمان، نفس المرجع السابق ص 137.



## المطلب الثاني : دوافع تطبيق الحوكمة الضريبية

### 1- عدم حاكمية وفاعلية المؤسسات :

إن الفساد الإداري وعدم احترام القوانين والبيروقراطية يؤثرون على الحاكمية وفاعلية المؤسسات وتمثل حاكمية وفاعلية المؤسسات من خلال :

- أ- عدم الانخراط في قضايا الفساد الإداري مهما كانت المبررات.
- ب- احترام مختلف القوانين التجارية والضريبية تفاديا لأي نوع من أنواع الخطر الضريبي او التجاري.
- ت- تطبيق مبادئ الشفافية والحوكمة في مجال التسيير.

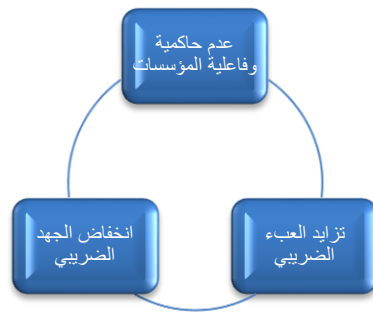
### 2- تزايد العبء الضريبي :

إن تزايد العبء الضريبي يتم عن عدم عدالة التشريع الضريبي في الموازنة بين الأطراف التي تتحمل هذا العبء من أشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين ، كما انه يؤدي إلى تفاقم خطر الفحص الضريبي والمراجعة الجبائية<sup>1</sup>.

### 3- انخفاض الجهد الضريبي :

ان فعالية النظام الضريبي في الدول تركز على مؤشرات الوضوح والعدالة والبساطة والملائمة مع كل هذا يؤدي إلى تعبئة أفضل الموارد الجبائية مما ينعكس إيجابا على نسبة الضريبة إليإجمالي الناتج المحلي في الدول. حيث كلما كانت نسبة الضريبة إليإجمالي الناتج المحلي كبيرة كان الجهد الضريبي مرتفعا. ولكي يكون الجهد الضريبي مرتفعا يحتاج إلى تشريع ضريبي يمتاز بالبساطة والشفافية<sup>2</sup>.

## الشكل رقم (02): دوافع تطبيق الحوكمة الضريبية



المصدر : من إعداد الطالبتين بناء على ما سبق

<sup>1</sup> - صالح ادم عبد الله موسى، نفس المرجع السابق، ص 42.

<sup>2</sup> - محمد المعتز المجتبي ابراهيم، مرجع سابق تم ذكره، ص 123.

### المطلب الثالث : مرتكزات الحوكمة الضريبية

ترتكز الحوكمة الضريبية على عدد من المرتكزات أهمها:

1- قدرة الإدارة الضريبية على فرض الرقابة على مجمل الأداء المالي والمحاسبي للشركات باعتبارها هم أصحاب المصالح داخل هذه الشركات وبما يحقق المحافظة على الحصيلة الضريبية من الضياع وتعظيم الربح الضريبي ومنع إتباع سياسات ينجم عنها تعثر الشركات.

2- قدرة المشرع الضريبي على تحقيق التناسق و الملائمة بين عناصر النظام الضريبي، وعدم أواصر الثقة بين عناصر النظام، سواء أكانت الضريبة أو المكلفين أو مراجعي الحسابات، وبحيث يمكن منع الإدارة الضريبية من التعسف في ممارسة سلطاتها، وتحقيق الملائمة بين درجة الجرم والعقوبة سواء بما يتعلق بحالات المخالفة للتشريعات أو التهرب الضريبي، كما يجب العمل على تخفيف الأعباء الدفترية والتنظيمية، سواء للمحاسبين أو للمراجعين واللازمة لأغراض إعداد البيان الضريبي.

-الأخذ بالمفاهيم المتعلقة بالمخاطر الضريبية مثل:

-مخاطر الفحص الضريبي الشامل ؛

-مخاطر تناقص قيمة الحصيلة الضريبية بفعل عاملي التضخم ؛

-تغير أسعار الصرف وأخرها مخاطر تصاعد المنازعات الضريبية ؛

3- إيجاد البية للرقابة الذاتية بما يحقق جودة القياس والإفصاح المحاسبي من ناحية، وجود أعمال الفحص والمراجعة من ناحية أخرى، وبما يقضي على الحالات التواطؤ والفساد إن وجدت ؛

4- الموازنة بين الأهداف الإقتصادية، المالية والإجتماعية بما يعظم في النهاية صافي العائد الإجتماعي القومي ؛

5- عدالة التشريع الضريبي في المعاملة الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية، وكذلك بين المكلفين أنفسهم ؛

6- التشجيع على مسك الدفاتر المحاسبية المنتظمة ورفع مستوى الوعي الضريبي ؛

7-الأخذ بالأساليب العلمية والتقنيات التكنولوجية الحديثة والمتطورة<sup>1</sup>؛

<sup>1</sup> - عبد الرحمان بكر، مرجع سبق ذكره، ص 15.

### المبحث الثالث: معوقات الحوكمة الضريبية ومقترحات لتحسينها

#### المطلب الأول: معوقات الحوكمة الضريبية:

هنالك العديد من الأمور التي صعبت من أمر تطور الحوكمة الضريبية وتحسينها لعل أهمها ما يلي:

- **عدم الأمن الضريبي:** وهو عدم اليقين الضريبي والذي ينمو في ظل تعدد النصوص، وتنامي قوتها، ومن تراجع نوعيتها وكثرة التغيرات والتعديلات في القوانين الضريبية.

- **النظام الضريبي المميز بأعباء إدارية غير مبررة:** ذلك أن عملية التصريح ودفع الضرائب أصبحت تسبب هاجسا للمكلف نظرا للإجراءات المعقدة والتي تفرض عليه الإلتزام بواجباته الضريبية.

- **الوفرة التشريعية والتنظيمية الملحوظة في جانب النفقات الضريبية:** هناك الكثير من الضرائب، الكثير من النصوص، الكثير من الكلمات، كل ذلك ناتج عن الاف التشريعات الضريبية والتنظيمية مما نتج عنه تضخم تشريعي أصبح يشكل عائقا في حد ذاته.

1

#### المطلب الثاني: مقترحات لتحسين الحوكمة الضريبية

**أولاً:** إن عملية تحسين وترقية الحوكمة الضريبية يمكن أن تكون وفق ما يلي:<sup>2</sup>

- **عصرنة الإدارات الضريبية:** ويكون ذلك تبعا للعناصر التالية

أ- حوسبة المصالح الخدمانية وذلك بتوفير أجهزة الحواسيب الضرورية

ب- تسهيل عملية التصريح الألي والدفع الألي

ت- توفير التكوينات اللازمة للعناصر البشرية وضمان رسكلتهم .

- **تبسيط الإجراءات:** فعملية الرقابة الجبائية على الوثائق مثلا يمكن أخذها بكل بساطة وإعداد إجراءات مبسطة لها .

- **تجذير عملية الرقابة:** ويكون ذلك وفقا لما يلي:

أ- إحترام برمجة الرقابة.

ب- منح المكلف الوقت الكافي بين عملية التحصيل والرد على الأسئلة والملاحظات الواردة من المراقبين.

ت- تفادي الإحتكاك بين أعوان الإدارة والمكلفين.

<sup>1</sup>-Jean – Pierre Boision ,Prposition pour une reforme de la gouvernance fiscale , institet de l’enterprise, 2005, p 33-37 .

<sup>2</sup>- Olivier Behle , op-cit.

ث-التكفل وضمان حق الإحتجاج للمكلفين.

-النزاهة والشفافية في لغة التقييم: ويكون ذلك بتوفير العناصر التالية:<sup>1</sup>

أ-توافر المعلومات ونشرها على حالة التقييم.

ب-الوضعية الضريبية المتساوية.

-المساءلة واستخدام أموال دافعي الضرائب: ويكون كما يلي

أ-مؤشرات الأداء لتقييم القوائم.

ب-مراجعة ومحاسبة إدارية للمكلفين.

ثانيا: توصيات واقتراحات منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية للحوكمة الضريبية الجيدة

قدمت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية إقتراحات لتحقيق حوكمة ضريبية جيدة وهي :

### 1-مكافحة التهرب الضريبي:

حتى يمكن تحقيق الشفافية في النظام الضريبي وفرض الإنضباط الضريبي.

### 2-وفق تدفقات رؤوس الأموال غير المشروعة:

يجب أن تكون هناك جهود منسقة بين المجتمع والحكومات الدولية لإدارة تدفقات رؤوس الأموال غير المشروعة خصوصا نحو الملاذاتالجبائية والمراكز المالية، فالشركات التي تمارس التهرب الضريبي التجاري Evasion Fiscale Commerciale لا ينبغي أن تندرج فقط على القائمة السوداء،ولكن يجب أن تخضع للعدالة، فيجب القضاء على جميع الفرص التي تسهل تدفقات الأموال غير المشروعة ووضع اليات وضوابط صارمة من خلال وضع التشريعات المناسبة.

### 3-مكافحة إساءة استعمال أسعار التحول:

إن مكافحة إساءة استعمال أسعار التحويل يتطلب وضع تدابير تشريعية محددة وتكييفها مع النظام القانوني والسياق الإقتصادي من أجل تعزيز القدرات الإدارية اللازمة لفرض الانضباط، ويتطلب ذلك منهجا علميا يتوافق مع القدرات الإدارية والمؤسسية المتاحة في كل بلد.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - PierreA ,letartre ,MBA, ph la bonne gouvernance en fiscalité locales , université laval , québec, 2008, P 23.

<sup>2</sup> -فايزة بومخلوف، مرجع سبق ذكره، ص 27.

#### 4- الإدارة الفعالة للنظام الضريبي:

تسمح الإدارة الفعالة للنظام الضريبي من تعبئة الموارد من أجل التنمية الاقتصادية، فهي تولد أيضا الثقة بين إدارة المالية العامة وهي عنصر هام في الحكم الرشيد. يتصف النظام الضريبي في العديد من البلدان بأنه غير عادل إلى حد كبير، وتنقسم عدالة النظام الضريبي إلى العدالة الأفقية والعدالة الرأس مالية، وتتطلب العدالة الأفقية معاملة الأفراد نفس المعاملة في ظروف مماثلة كما تتطلب العدالة الرأس مالية معاملة الأفراد معاملة مختلفة في ظروف غير مماثلة. فعدم قدرة السلطات الضريبية على إخضاع الأفراد الأغنياء والشركات للضرائب بسبب المراكز الخارجية Centre Financiers Offshore أو الملاذات الضريبية التي تسهل التهرب الضريبي له عواقب وخيمة على نزاهة النظم الضريبية والحوكمة الضريبية في البلد، وسوف يتم تعزيز إدارة المالية العامة إذا كانت هناك عدالة أكبر في التطبيق وإدارة الضرائب.

#### 5- مكافحة الفساد الضريبي:

إن مكافحة الفساد على مستوى الإدارة الضريبية هو أولوية لخلق شرعية للنظام الضريبي، فالفساد يقوض الوعي الضريبي والإيرادات الضريبية، وهناك تحد آخر هو انجذاب المختصين الجباةيين المؤهلين من قبل القطاع الخاص الذي غالبا ما يكون قادر على تقديم أجور وظروف عمل أكثر جاذبية من القطاع العام، لذلك يجب على الحكومات البحث عن حلول تأخذ في الإعتبار دفع أجور مختلفة لمديري الإدارات الضريبية مقارنة بالموظفين العاديين لتجنب الرشوة على مستوى الإدارة الضريبية.

#### 6- الحد من الإنفاق الضريبي:

في الواقع فإن استخدام الإنفاق الضريبي يعتبر وسيلة فعالة من حيث التكلفة للتغلب على عوائق الإستثمار ويعتمد ذلك على ظروف وخصائص الإستثمار في البلد المضيف، ويجب على الحكومات إقامة الشفافية واليقين والقدرة على التنبؤ من المعاملة الضريبية، ففقدان الإيرادات الضريبية من خلال الإنفاق الضريبي للإستثمار، من الممكن أن تتجاوز بهامش واسع تكاليف الإيرادات المتوقعة قبل منح الإمتياز، من جهة أخرى فإن المنافسة بين الدول لجذب الاستثمارات يخلق ضغطا للإستثمار في إستخدام الحوافز الضريبية، لذلك لابد من التعاون الضريبي الإقليمي، وينبغي أن يكون لصانعي السياسات أولوية للحد من معظم التفضيلات الضريبية الضارة مثل: الإعفاءات الضريبية وحوافز التصدير.<sup>1</sup>

#### 7- إعداد تدابير لترسيخ ثقافة الانضباط الضريبي:

ينبغي أن تشمل التدابير المنشأة لتعزيز ثقافة دافعي الضرائب على:

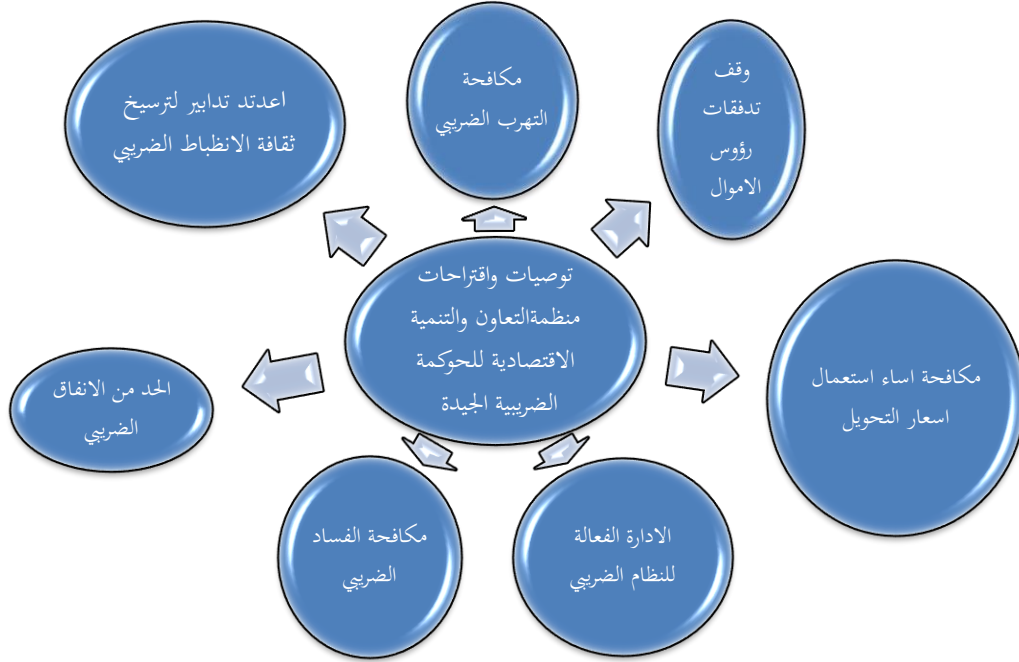
\*ينبغي تطبيق العقوبات عندما يتم الكشف عن حالات الإحتيال الضريبي.

\*نظرة الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب كعملاء وليس كمحرمين.

<sup>1</sup> - مولود مليكاوي، مرجع سبق ذكره، ص 148.

\*تنفيذ حملات التوعية بشكل جيد وتطبيق الإدارة الضريبية لتكنولوجيات الإتصال والإعلام يضمن لدافعي الضرائب تقبل وتفهم متطلبات الإنضباط الضريبي.<sup>1</sup>

الشكل رقم 03: توصيات واقتراحات منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية للحوكمة الضريبية الجيدة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على: مولود مليكاوي، مرجع سابق تم ذكره ص 148

<sup>1</sup> - فايذة بومخلوف، مرجع سبق ذكره، ص 28.

## خلاصة الفصل

لقد قمنا في هذا الفصل بتقديم أهم المفاهيم حول الحوكمة الضريبية ، فتطرقنا لمفهوم الحوكمة الضريبية، مبادئها و دوافع تطبيقها ، بالإضافة أهميتها وأهدافها و المرتكزات التي تقوم عليها حيث تعرف الحوكمة الضريبية بأنها تلك القواعد والأنظمة والإجراءات ، التي تؤثر على كيفية سياسة الميزانية والتخطيط والموافقة عليها وتنفيذها ومراقبتها، وتعتبر سبيلا لمكافحة التهرب الضريبي من خلال الإعتماد على ركائزها وتطبيق مبادئها حيث تعتبر وسيلة فعالة للحفاظ على حقوق الخزينة العامة للدولة.

وبناء على ذلك أصبحت الحوكمة الضريبية ملحة لتقوية تلك العلاقة، فهي تستدعي تضافر الجهود بين الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي، حيث تركز الحوكمة الضريبية على ثلاث ركائز أساسية وهي العدالة الضريبية والشفافية الضريبية والرقابة الجبائية، ويرجع الهدف من وراء تركيزنا على هذه الركائز إلى أهميتها وعلاقتها المباشرة بمكافحة التهرب الضريبي، الذي يعتبر من أهم المظاهر التي تؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية .

## الفصل الثالث:

دراسة ميدانية بمركز

الضرائب برج بوخريديج



## تمهيد

بعد التطرق في الجانب النظري لمفاهيم النظرية المتعلقة بمتغيرات الدراسة، رابنا فانه علينا ان ندعم البحث لدراسة ميدانية والتي تعتبر بمثابة إسقاط الجانب النظري على الواقع، وهي عبارة عن دراسة إحصائية تستند على قواعد علمية حيث تم من خلالها استخدام الاستبيان كأداة من أهم الادوات المستخدمة حديثا في ميدان البحث العلمي، ولتأكيد او نفي صحة الفرضيات التي تم طرحها فضلا عن القيمة العلمية للنتائج التي يتم التوصل اليها، حيث تم تحديد عينة الدراسة عبارة عن موظفين ومسيرين مركز الضرائب وذلك بغية حصر عينة الدراسة في الاشخاص المطلعين عن الحوكمة الضريبية ومساهمتها في الحد من التهرب الضريبي وبالتالي تكون هذه الفئة هي المخول لها دون سواها الإجابة على ماتضمنه هذا الاستبيان من تساؤلات والتي على أساسها سيتم اثبات او نفي فرضيات البحث وهذا ماستطرق اليه في هذا الفصل من خلال:

المبحث الأول: تقديم الهيئة محل الدراسة

المبحث الثاني: تحليل الإحصائيات والبيانات

## المبحث الأول: تقديم الهيئة محل الدراسة

في إطار سعي الإدارة الجبائية لتقريب المسافة بينها وبين المكلفين بالضريبة تم إنشاء مركز ضرائب في كل ولاية، وفيما يلي سنستعرض نبذة عن مركز الضرائب لولاية برج بوغريج التي تمت فيه الدراسة التطبيقية.

### المطلب الأول: تعريف وتأسيس مركز الضرائب

يعد مركز الضرائب فكرة حديثة أنشأت قصد عصنة الهيكلة القديمة لإدارة الضرائب من خلال حلول هذا المركز محل المدير الولائي للضرائب تدريجيا.

#### أولا: تعريف مركز الضرائب (CDI)

تعد هذه المراكز ضمن مسار عصنة الإدارة الجبائية، و الهدف منه هو تنظيم أفضل للمصالح الخارجية، وكذا تحسين التمييز و مراقبة المكلفين ذوي الأهمية المتوسطة، فالمركز يشكل الممثل و المتحدث الجبائي الوحيد لهم، و يتكفل تحت رعاية رئيس المركز خاصة بأعمال التقييم (**limmatriculation**)، متابعة التزامات التصريحات و الدفع و حساب الحصائل، المراقبة و التحصيل و تتكفل هذه المراكز بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة ( شركات و أشخاص طبيعية) الخاضعين للنظام الحقيقي الذي لا يتبعون مديرية كبريات المؤسسات ( ماعدا تلك التابعة لمديريات المؤسسات الكبرى) "DGE" و كذلك أصحاب المهن الحرة، حيث ينظم مركز الضرائب في ثلاث مصالح رئيسية ( المصلحة الرئيسية للتسيير، المصلحة الرئيسية للمراقبة و المصلحة الرئيسية للمنازعات) و قباضة و مصلحتين ( مصلحة الإستقبال و الإعلام، مصلحة الإعلام الآلي).

#### ثانيا: تأسيس مركز الضرائب لولاية برج بوغريج

يقع المركز وسط ولاية برج بوغريج وهو عبارة عن هيكل إداري حديث وعصري مجهز بكافة الوسائل الضرورية للعمل الإداري و التكفل الأحسن للمكلفين الخاضعين له، تم افتتاحه رسميا 2 ديسمبر 2012، كما يعتبر من الصنف الثالث ، وهو عبارة عن مركز موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير، التحصيل، المراقبة والمنازعات.

ويختص مركز الضرائب بتسيير ملفات المكلفين الخاضعين للضريبة حسب النظام الحقيقي والذين رقم أعمالهم السنوي يفوق أو يساوي ثلاثون مليون دينار جزائري ( 30.000.000).

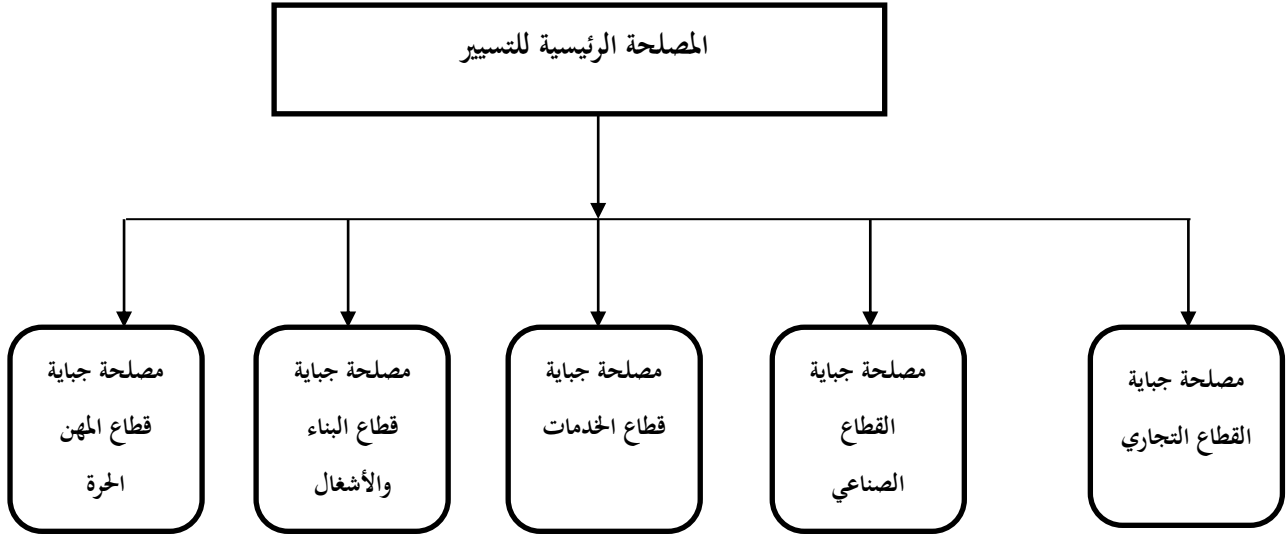
### المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب

#### 1-المصالح المكونة لها:

يتكون هيكله التنظيمي من ثلاث مصالح رئيسية و قباضة و مصلحتين.

أ-المصلحة الرئيسية للتسيير: التكفل بملفات المكلفين بالضريبة التابعة لمركز الضرائب في مجال الوعاء و متابعة الإمتيازات الجبائية ودراسة الإحتجاجات إضافة إلى المصادقة على الجداول و سندات الإيرادات و تقديمها الى مدير الضرائب بصفته مفوض عن مدير الضرائب الولائي للضرائب إلى جانب اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وإعداد تقارير دورية و تجميع الإحصائيات و إعداد مخططات العمل و تنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها. و تضم خمس مصالح هي كالأتي : المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي ، المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء و الأشغال العمومية، المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري ، المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات، المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة.

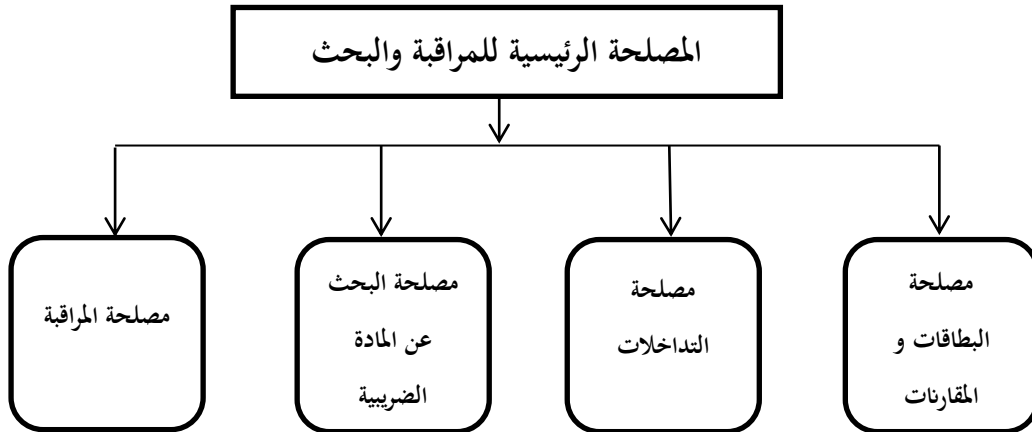
الشكل(3-1): فروع المصلحة الرئيسية للتسيير



المصدر: مركز الضرائب لولاية برج بوغريج

ب- المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث : هي التحري عن المعلومة الجبائية و معالجتها و تخزينها لأجل استغلالها في اقتراح عمليات المراقبة و إنجازها في عين المكان أو عن طريق المستندات، مع إعداد جداول إحصائية و حواصل تقييمية دورية و تحتوي هذه المصلحة على أربع مصالح : مصلحة البطاقات و المقارنات مصلحة البحث عن المادة الضريبية، مصلحة التدخلات و مصلحة المراقبة.

الشكل(3-2): فروع المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث



المصدر: مركز الضرائب لولاية برج بوغريج.

ج- المصلحة الرئيسية للمنازعات: وتقوم بدراسة كل الطعون النزاعية الإعفائية نتيجة فرض ضرائب تعسفية أو غرامات إضافة إلى طلبات استرجاع القيمة المضافة وتتكون من ثلاث مصالح هي: مصلحة الشكاوي مصلحة المنازعات و لجان الطعن مصلحة التبليغ و الأمر بالدفع

تقوم بدراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب و ناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز، و كذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة، و متابعة القضايا النزاعية المقدمة الى الهيئات القضائية. و تعمل على تسيير ثلاث مصالح هي :

- **مصلحة الاحتجاجات، وتكلف** ب:دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض ضرائب أو الزيادات والعقوبات المحتج عليها و /أو استرجاع الضرائب والرسوم و الحقوق المدفوعة اثر تصريحات مكتتبه أو مدفوعات تلقائية أو مقتطعة المصدر، كما تقوم بدراسة طلبات تتعلق بإرجاع الاقتطاعات الرسم على القيمة المضافة، ودراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الاحتجاج على أعمال المتابعة أو الإجراءات المتعلقة بها أو المطالبة بالأشياء المحجوزة، كما تعمل على معالجة منازعات التحصيل.

- **مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية، وتكلف** ب:دراسة الطعون التابعة لاختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة و لاختصاص لجان الطعن الإعفائي، المتابعة، بالاتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب، للطعون و الشكاوى المقدمة للهيئات القضائية.

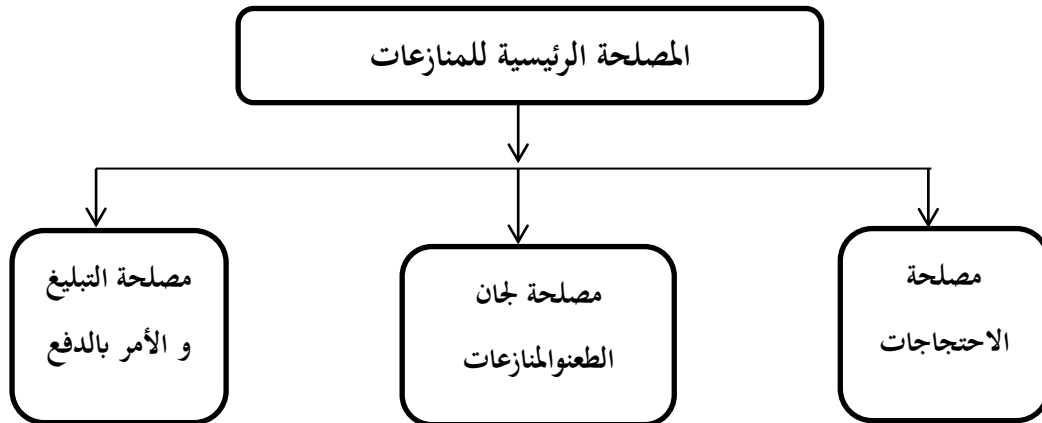
- **مصلحة التبليغ والأمر بالدفع، وتكلف** ب:

- تبليغ القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة و إلى المصالح المعنية؛

- الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلقة بها؛

- إعداد المنتجات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات و تبليغها للمصالح المعنية.

الشكل (3-3): فروع المصلحة الرئيسية للمنازعات



المصدر: مركز الضرائب لولاية برج بوغريج

د- **القباضة:** تتكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل، تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة، وكذا مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة، كما تعمل على تسيير ثلاث مصالح هي :

- مصلحة الصندوق، مصلحة المحاسبة و مصلحة المتابعات.

هـ - مصلحة الاستقبال و الإعلام: تقوم باستقبال المكلفين و إعلامهم حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية نحو مركز الضرائب.

و- مصلحة الإعلام الآلي و الوسائل: تكلف باستغلال التطبيقات المعلوماتية و تأمينها و إحصاء حاجيات المصالح من العتاد، الإشراف على مهام المتعلقة بنظافة و أمن المقرات .

المطلب الثالث: خصائص اهتمام المؤسسة بالتهرب الضريبي وجوانب الحكم الرشيد للإدارة.

أولاً: الخصائص التي توحى باهتمام المؤسسة بمواجهة التهرب الضريبي

- وجود هيئات رقابية فعالة.
- وجود ثقة بين المكلف والإدارة الضريبية.
- تقوم الإدارة الضريبية بتوعية المكلف بالزامية الضريبة.
- تشجيع المكلفين على مسك الدفاتر التجارية.

ثانياً: جوانب الحكم الرشيد في كل جوانب العملية الإدارية

- الهيئات الإدارية الساهرة على تنفيذ القوانين الضريبية .
- إقامة الإدارة الضريبية بتبسيط الإجراءات الخاصة بملا المطبوعات والإقرارات الضريبية.
- وجود تنسيق بين مختلف هيئات الإدارة الضريبية.
- وجود إدارة ضريبية فعالة.
- قيام الإدارة الضريبية مهامها بكفاءة.
- وجود عنصر الشفافية في الإدارة الضريبية.

## المبحث الثاني: تحليل الإحصائيات والبيانات

### المطلب الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

أولاً: منهج و مجتمع و عينة الدراسة :

**1-منهج الدراسة:** كل دراسة تستدعي منهجاً ملائماً لها، والمنهج هو: <sup>1</sup> "مجموعة من الأساليب والمداخل المتعددة التي تستعمل لغرض جمع البيانات والوصول من خلالها إلى تفسيرات أو نتائج".

وتماشياً مع أهداف وإشكالية الدراسة تم الاستعانة بالمنهج الوصفي التحليلي، والذي يعرف بأنه " طريقة لوصف الظاهرة المدروسة وتصويرها عن طريق جمع المعلومات المقننة عن المشكلة وتصنيفها وتحليلها وإخضاعها للدراسة الدقيقة"<sup>2</sup>.

تم استخدامنا لهذا المنهج لأنه يتناسب وطبيعة دراستنا، كونه لا يقتصر فقط على جمع البيانات لظاهرة معينة، بل يتناول تحليل هذه الظاهرة ورصدها، حيث نقوم بجمع البيانات والمعلومات عن الظاهرة ونهتم بوصفها وصفاً تفسيرياً دقيقاً من خلال البيانات المجمعة والمتوفرة، ومعيّرين عنها تعبيراً كيفياً وكمياً سواء بفقرات أو في شكل رسوم بيانية أو في جداول رقمية وصفية.

فالتعبير الكيفي يصف الظاهرة ويوضح خصائصها، أما التعبير الكمي يقدم وصف رقمي ملموس يوضح مقدار هذه الظاهرة وحجمها<sup>3</sup>

### 2-مجتمع الدراسة:

**تعريف 1:** يعرف مجتمع الدراسة بأنه: " جميع المفردات التي تتوافر فيها خصائص المطلوب دراستها"<sup>4</sup>،

**تعريف 2:** ويعرف مجتمع الدراسة بأنه: " جميع المفردات التي تمثل الظاهرة موضوع البحث، وتتشرك في صفة معينة أو أكثر المطلوب جمع البيانات حولها"<sup>5</sup>

**تعريف 3:** يعرف أيضاً بأنه: " عبارة عن جميع الوحدات أو الأفراد أو المشاهدات أو الحالات التي تشترك في صفة أو مجموعة من الصفات تميزها عن غيرها ويرغب الباحث في تعميم النتائج المتوصل إليها"<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> لويس كوهين، (ترجمة كوثر حسين كوجيك)، مناهج البحث العلمي في العلوم الاجتماعية والتربوية، ط1، القاهرة، مصر، دار العربة للنشر، سنة 1990 ص62.

<sup>2</sup>عمار بوحوش، وآخرون، مناهج البحث العلمي وطرق إعداد البحوث، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر. 2000، ص 32

<sup>3</sup>د.مام عواطف ، مطبوعة جامعية في مساق حلقة البحث، المستوى الثانية ماستر توجيه وإرشاد، قسم علم النفس وعلوم التربية بكلية العلوم الإنسانية والاجتماعية - جامعة محمد بوضياف -مسيلة- ، السنة الجامعية 2016-2017

<sup>4</sup>-بعيطيش شعبان، اثر التسويق بالعلاقات في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف- المسيلة-،السنة الجامعية 2015-2016، ص186

<sup>5</sup> - خليفي رزيقة، شيقارة هجرية، منهجية تحديد نوع وحجم العينة في البحوث العلمية، مجلة المعارف علمية دولية محكمة، تصدر عن جامعة بويرة، العدد 23(ديسمبر 2017)، ص 280-294.

<sup>6</sup> - مصطفى طويطي، التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان - تطبيقات عملية على برنامج excel- الجزء الأول، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر 2018، ص 19.

يتمثل المجتمع في هذه الدراسة الموظفين العاملين بمركز الضرائب لولاية برج بوعرييج

### 3- عينة الدراسة :

في العينة يمكن الاكتفاء بعدد معين من وحدات المجتمع، ودراستهم وعند التوصل إلى نتائج يمكن تعميم هذه النتائج على جميع أفراد المجتمع، وباختصار فإن العينة هي عبارة عن جزء أو قسم من المجتمع الدراسة.<sup>1</sup>

**مفهوم العينة على أنها:** " مجموعة جزئية من المجتمع لها نفس خصائصه الأصلية التي تنتمي إليه ويكون الغرض منها الحصول على معلومات مرتبطة بالمجتمع عن طريق اختيار عدد من الأشخاص للدراسة يمثلون ذلك المجتمع حيث تبدأ أية دراسة إحصائية بجمع البيانات الخام المتوفرة بإحدى الطرق"<sup>2</sup>

أما في دراستنا فاعتمدنا على عينة الموظفين العاملين بمركز الضرائب لولاية برج بوعرييج، حيث تم اختيار عينة تكونت من 45 موظف و تم توزيع الاستبيان عليهم وتم جمعها كلها وقبولها، كما تضمن الاستبيان 17 سؤالاً.

### ثانيا: وصف أداة الاستبيان وتعريف بمتغيرات الدراسة

#### 1-تصميم أداة الاستبيان

يعتبر الاستبيان: " الأداة الأكثر استخداما في البحوث الاجتماعية والإنسانية، إذ يعتبر وسيلة لجمع البيانات من خلال ما يتضمنه من مجموعة من الأسئلة أو العبارات ويطلب من المستجوبين الإجابة عليها ويتم توزيع الاستبيان عادة باليد أو من خلال إرسالها إلى المستجوبين عبر البريد الإلكتروني أو غيرها من طرق التوزيع الالكترونية (مواقع التواصل الاجتماعي... الخ)"<sup>3</sup>.

وتم إعداد استبيان بشكل يساعد على جمع البيانات ورؤعي في تصميمه ما تم تناوله في الجانب النظري وأيضا ما تم تطرق إليه في الدراسات السابقة وأيضاً وضوح العبارات لتسهيل فهمها، كما تم عرضه من أجل مراجعته مع الأستاذ المشرف خلصنا إلى بناء الاستبيان ليصبح في صورته النهائية متكون من 17 سؤال وتضمن الاستبيان الأجزاء التالية:

الجزء الأول: تضمن البيانات الشخصية؛

الجزء الثاني محاور الاستبيان: وتمثل في

المحور الأول:

المتغير المستقل: مبادئ الحوكمة الضريبية.

المحور الثاني:

المتغير التابع: ويضم: التهرب الضريبي.

<sup>1</sup> مصطفى طويطي . المرجع السابق، ص 20.

<sup>2</sup> سامية يعني، مديني عثمان، العينة في المجتمع الإحصائي كمدخل ضابط لدقة نتائج البحوث الأكاديمية، مجلة اقتصاد المال والاعمال، المجلد 04، العدد 01، جوان 2019، ص 231-240، جامعة الشهيد حمه الأخضر بالوادي، الجزائر.

<sup>3</sup> -طويطي مصطفى وعيل ميلود، مرجع سابق الذكر، ص 28.

## 2- هيكل أداة الدراسة (الاستبيان)

وفيما يلي توضيح هيكل أداة الدراسة النهائية:

جدول رقم (3-1) : يبين الصورة النهائية للاستبيان

| عدد العبارات            | أقسام الاستبيان                      |
|-------------------------|--------------------------------------|
| أولاً: البيانات الشخصية |                                      |
| 09                      | المحور الأول: مبادئ الحوكمة الضريبية |
| 08                      | المحور الثاني: التهرب الضريبي        |
| (17) عبارة              | مجموع عبارات الاستبيان               |

المصدر: من إعداد الطالبتين

وتم الاعتماد على مقياس ليكرت (LikertScale)\* الخماسي، بحيث تقابل كل عبارة قائمة(بدائل) ويرمز لها رقمياً خلال إدخال البيانات لبرامج الحاسوب بـ (1,2,3,4,5) على التوالي:

جدول رقم (3-2): توزيع درجات مقياس ليكرت الخماسي

| بدائل القياس   | موافق تماماً | موافق | موافق<br>متوسطة | بدرجة | غير موافق | غير موافق تماماً |
|----------------|--------------|-------|-----------------|-------|-----------|------------------|
| الدرجة/الترميز | 05           | 04    | 03              | 02    | 01        |                  |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مقياس ليكرت (LikertScale)

ولتسهيل تحليل ومناقشة آراء المستجوبين نحو مدى موافقتهم أو عدم الموافقة على ما تضمنته عبارات ومحاور الاستبيان فإنه يتم إعداد دليل الموافقة لتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة وقد تم الاعتماد على أدوات الإحصائية التالية: المدى، طول الفئة، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري حيث أن: المدى يستخدم لتحديد مجالات مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في الاستبيان ويحسب بالعلاقة:

المدى = (أعلى درجة في مقياس - أدنى درجة في مقياس) وتطبيق على الاستبيان الدراسة نجد:

المدى = (5-1)=4 وللحصول على طول الفئة وتحديد المجالات الموافقة نقوم بقسمة المدى على عدد درجات المقياس وذلك على النحو التالي: طول الفئة = المدى / عدد درجات المقياس.

طول الفئة =  $4/5=0.8$  وبإضافة هذه القيمة في كل مرة للحد الأدنى لدرجة الموافقة نحصل على الحد الأعلى لكل مجال مثلاً:  $1.80=0.8+1$  فنحصل على مجال [1-1.80] وهو مجال موافقة بدرجة منخفضة جداً. وهكذا مع كل مجالات الموافقة،

\* - مقياس ليكرت: "يعود أساس ظهور هذا المقياس الى الباحث ResisLikert وهو مقياس نفسي يستخدم عموماً في الاستبيانات، وهو المقياس الأكثر شيوعاً في الاستخدام خاصة في البحوث النفسية، وعند الإجابة على مقياس ليكرت يقوم المستجوبين بتحديد مستوى موافقتهم على بنود التي تضمنها الاستبيان... ويعرف البند وفقاً لمقياس ليكرت بأنه عبارة بسيطة يتم سؤال المبحوث للتقييم وذلك اعتماداً على المعايير الموضوعية أو الشخصية والتي يمثلها ورؤيته المسبقة حول ذلك، وبشكل عام فإن مستوى الموافقة أو عدم الموافقة هو ما يتم قياسه في هذا المقياس... وفي الغالب يتكون مقياس ليكرت من خمسة مستويات مرتبة يطلب الإجابة عليها" نقلاً عن المرجع مصطفى طويطي، وعيل ميلود: المرجع السابق، ص 51



وتفيد هذه العملية في التعرف على الموقف المشترك لإجمالي أفراد العينة على كل عبارة وعلى كل محور حيث نحصل على المجالات كما يلي<sup>1</sup>:

جدول رقم (3-3): تحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط الحسابي

| مستوى الموافقة  | مجال المتوسط الحسابي  |
|-----------------|-----------------------|
| درجة منخفضة جدا | من 01 إلى 1.80 درجة   |
| درجة منخفضة     | من 1.81 إلى 2.60 درجة |
| درجة متوسطة     | من 2.61 إلى 3.40 درجة |
| درجة عالية      | من 3.41 إلى 4.20 درجة |
| درجة عالية جدا  | من 4.21 إلى 5 درجة    |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المرجع: د.طويطي مصطفى، د.وعيل ميلود، مطبوعة جامعية موسومة بأساليب تصميم وإعداد الدراسات الميدانية - منظور إحصائي -، معتمد من طرف المجلس العلمي بكلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير - جامعة البويرة، بتاريخ 30 جوان 2014، ص 110-111.

إضافة إلى تحديد اتجاهات العينة نحو مدى موافقتهم على عبارات الاستبيان فإننا أيضا نقوم بترتيب العبارات من خلال أهميتها في المحور بالاعتماد على أكبر قيمة متوسط حسابي في المحور وعند تساوي المتوسط الحسابي بين عبارتين فإنه يأخذ بعين الاعتبار أقل قيمة للانحراف المعياري بينهما.

**3- نشر وإدارة الاستبيان:** بعد أن تم إعداد استمارة الاستبيان بشكله النهائي، جاءت بعدها مرحلة توزيعها على العينة المقصودة من مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج، حيث تم توزيعها يدويا، حيث تم التركيز على الأفراد ذوي الخبرة والاختصاص في المجال.

**4-متغيرات الدراسة:** بما أن هذه الدراسة تتناول دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، يمكن تحديد المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة كالتالي:

**4-1- المتغيرات المستقلة:** المتغير المستقل هو الذي يؤثر في المتغير التابع والعكس غير صحيح، أي أن المتغير التابع لا يؤثر في المتغير المستقل، ويمكن أن يوجد أكثر من متغير مستقل يؤثر في متغير تابع واحد، وبالنسبة لهذه الدراسة يتمثل المتغير المستقل فيالحوكمة الضريبية من خلال مساهمتها في الحد من التهرب الضريبي.

**4-2- المتغيرات التابعة:** المتغير التابع هو الذي يتأثر بالمتغير المستقل أو عدة متغيرات مستقلة، ويتمثل المتغير التابع في هذه الدراسة من التهرب الضريبي.

<sup>1</sup>-طويطي مصطفى، وعيل ميلود، مرجع سبق ذكره، ص 110-111.

ثالثا: كشف نوع توزيع البيانات وأساليب المعالجة الإحصائية لبيانات المستجوبين:

### 1- كشف نوع توزيع البيانات:

يجب تحديد ما إذا كان بيانات أفراد العينة لإجاباتهم على المتغيرات الدراسة التي يتم دراستها تتبع التوزيع الطبيعي أم من التوزيعات الاحتمالية أخرى.

بالنظر إلى ما تبينه النظرية النهائية المركزية، فإن التقيد بشرط التوزيع الطبيعي مرتبط بحجم العينة، إذ يعد شرطاً ضرورياً في حالة العينات الصغيرة، أما في حالة العينات الكبيرة فيمكن التخلي عنه، وذلك أن حسب هذه النظرية فإن التوزيعات الاحتمالية تؤول إلى التوزيع الطبيعي في حالة العينات التي يزيد حجمها عن 30 مشاهدة<sup>1</sup>.

إلا أننا من أجل دقة معالجة البيانات واختيار الأساليب الإحصائية الملائمة لنوع توزيع البيانات فإننا سنكشف عن توزيع البيانات لاختيار أساليب إحصائية معلمية والتي تشترط اعتدالية\* البيانات أو نختار أساليب لامعلمية التي لا تشترط الاعتدالية. وفيما يلي بعض الأساليب الإحصائية المعلمية واللامعلمية للتوضيح:

| الأساليب الإحصائية اللامعلمية                                | الأساليب الإحصائية المعلمية                               |                                   |
|--|---|-----------------------------------|
| اختبار مان ويتني<br><b>Test de Mann-Whitney</b>              | اختبار ت'<br><b>T- Test des échantillons indépendants</b> | اختبار الفرق بين متوسطين          |
| اختبار (Wallis) (كروسكال - ويليس)<br><b>Test de Kruskal-</b> | تحليل التباين الأحادي<br><b>(ANOVA)</b>                   | اختبار الفروق بين أكثر من متوسطين |
| سبيرمان  | بيرسون  | اختبار الارتباط بين متغيرين       |

وهناك عدة طرق إحصائية للكشف عن نوع التوزيع البيانات الاستبيان وهي (طريقة اختبار Kolmogorov-Smirnov، طريقة حساب معاملي الالتواء والتفطح وطريقة اختبار Shapiro-Wilk)، وبالاستعانة ببرنامج spss وعند إجراء استكشاف نوع توزيع البيانات فإن اختبار (Tests of Normality) يعطي لنا مخرجات معاً لكل من (اختبار Kolmogorov-Smirnov، واختبار Shapiro-Wilk) في جدول واحد، -وأي منهما نستدل على نوع التوزيع؟

<sup>1</sup> - أسامة ربيع أمين، التحليل الإحصائي للمتغيرات المتعددة باستخدام برنامج SPSS، الجزء الثاني، الدار العلمية، القاهرة، مصر، 2008، ص 106-107.

\* - يقصد بشرط الاعتدالية أن تكون عينة الدراسة مسحوبة من مجتمع تتبع بياناته التوزيع الطبيعي " نقلاً عن مرجع أسامة ربيع أمين، التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS-مهارات أساسية اختبارات الفروض الإحصائية (المعلمية- اللامعلمية)، الجزء الأول الدار العلمية، القاهرة، مصر، 2008، ص 116.

فان نعلم على القاعدة التالية: أن اختبار Kolmogorov-Smirnov يستخدم إذا كان عدد العينة أكبر أو يساوي من 50، في حين نستدل بنتائج اختبار Shapiro-Wilk إذا كان عدد العينة أقل من 1.50<sup>1</sup>

وشكل الفروض الاحصائية في حالة كشف عن اعتدالية التوزيع الاحتمالي للبيانات نَصِيغُهَا كما يلي<sup>2</sup>: الرفض العدمي ( $H_0$ ): بيانات العينة نحو إجاباتهم على جميع عبارات مسحوبة من مجتمع تتبع بياناته التوزيع الطبيعي، الرفض البديل ( $H_1$ ): بيانات العينة نحو إجاباتهم على جميع عبارات الاستبيان مسحوبة من مجتمع لا تتبع بياناته التوزيع الطبيعي، والقاعدة العامة<sup>3</sup>: في حالة كشف عن اعتدالية التوزيع الاحتمالي للبيانات: هي إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ (sig) أقل من 0.05، فإننا نرفض الرفض العدمي ( $H_0$ ) ونقبل الرفض البديل ( $H_1$ ): لا تتبع بيانات التوزيع الطبيعي والعكس صحيح. أي إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ (sig) أكبر من 0.05، فإننا نرفض الرفض البديل ( $H_1$ ) ونقبل الرفض العدم ( $H_0$ ): بيانات العينة نحو متغيرات الدراسة مسحوبة من مجتمع تتبع بياناته التوزيع الطبيعي.

جدول رقم (3-4): يبين نتائج (Tests of Normality) لبيانات إجابات أفراد العينة.

| نوع التوزيع | Tests of Normality |    |           |                                 |    |           | اختبار نوع التوزيع البيانات إجابات العينة |
|-------------|--------------------|----|-----------|---------------------------------|----|-----------|---|
|             | Shapiro-Wilk       |    |           | Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup> |    |           |   |
|             | Sig.               | Df | Statistic | Sig.                            | Df | Statistic |   |
| طبيعي       | 0.307              | 45 | 45        | 0.200                           | 45 | 45        | المحور الأول: مبادئ الحوكمة               |
| طبيعي       | 0.376              | 45 | 45        | 0.200                           | 45 | 45        | المحور الثاني: التهرب الضريبي             |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V25

ومن خلال الجدول أعلاه نجد وبما أن أفراد عينة الدراسة أقل من 50 فرد فإننا نستدل ب نتائج اختبار (Shapiro-Wilk) حيث نجد أن القيمة الاحتمالية sig لبيانات المستجوبين نحو محاور الاستبيان هي أكبر من (0.05)،

2- أساليب المعالجة الإحصائية لبيانات المستجوبين:

لقد استخدم في التحليل برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية **SPSS: Statistical Package for the Social Sciences** وهو عبارة عن حزم حاسوبية متكاملة لإدخال البيانات وتحليلها، يستخدم هذا البرنامج عادة في جميع البحوث العلمية التي تشتمل على العديد من البيانات الرقمية ، وقد أنشئ خصيصا لتحليل بيانات البحوث الاجتماعية لكنه لا يقتصر عليها فقط ، بل يشتمل على معظم الاختبارات الإحصائية تقريبًا ، وله قدرة فائقة على معالجة البيانات، كما أنه يتوافق مع معظم البرمجيات المشهورة، ولهذا يرى الباحثون أنه أداة فاعلة لتحليل شتى أنواع البحوث العلمية، كما يستخدم هذا البرنامج في حساب مقاييس النزعة المركزية وفي دراستنا هذه سنستخدم الأساليب الآتية :

<sup>1</sup>أبو زيد ، محمد خير سليم ، أساليب التحليل الإحصائي باستخدام برمجية spss ، الرياض ، دار جرير للنشر والتوزيع ، 2005 ، ص 156.

<sup>2</sup>أسامة ربيع أمين، مرجع سابق الذكر، ص 117.

<sup>3</sup>أسامة ربيع أمين، المرجع السابق، ص 121.

- رقم نسخة الإصدار البرنامج المستخدم هو: (SPSS: V25)
- التكرارات والنسب المتوقعة: من أجل التحليل الوصفي لمتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة؛
- الأشكال والرسوم البيانية: وهي مخططات بيانية عبارة عن تمثيل مرئي للبيانات لتكون أوضح وأسهل للفهم مثل (الرسم البيان الدائري، الأعمدة البيانية... الخ)
- المتوسطات الحسابية: وهي تعتبر من أهم مقاييس النزعة المركزية حيث تسمح لنا في الحصول على فكرة سريعة على طريقة تمركز البيانات، فعند حساب المتوسط الحسابي يساعد ذلك الرقم في معرفة وتحديد خصائص البيانات، حيث يكفي أن ننظر إلى ذلك الرقم لنعرف الكثير عن خصائص البيانات الإحصائية كعرفة مدى موافقة أو عدم موافقة أفراد العينة على كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة ويساعد أيضا في ترتيب العبارات واتجاهات الآراء المستجوبين، وكذا تحديد مدى أهمية كل العبارة لدى أفراد العينة وتمركز إجاباتها حول قيمة معينة وتكون المتوسطات الحسابية محصورة تبعا للدرجات المعطاة لبدائل مقياس ليكارت المستخدم في الاستبيان. فمثلا تم استخدام مقياس ليكارت خماسي يكون رقم المتوسط محصور بين (01-05 درجات).<sup>1</sup>
- الانحراف المعياري: قد نجد أن مقاييس النزعة المركزية تكون غير كافية من أجل الحصول على نظرة متكاملة عن طريقة توزيع البيانات، إذ أنها تعطينا بعض المعلومات عن تمركز البيانات ولكن لا تخبرنا مدى كثافة هذا التمركز لهذه الأسباب نستعمل معايير التشتت لمعرفة تباعد البيانات فيما بينها ومن بين هذه المقاييس هو الانحراف المعياري وأكثرها استخداما في البحوث العلمية حيث يقيس تشتت القيم عن وسطها الحسابي أي قياس مدى تشتت إجابات مفردات عينة الدراسة حول وسطها الحسابي لكل عبارة من عبارات الاستبيان وكذا متغيرات الدراسة.<sup>2</sup>
- معامل الثبات ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha): وذلك لاختبار مدى موثوقية أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة؛ أي تقدير ثبات أداة الدراسة معامل ألفا كرونباخ الذي يعتبر من أكثر مقاييس الثبات استخداما من طرف الباحثين وهو يأخذ قيمة محصورة بين (0) و(1) وكلما كانت قيمة معامل الثبات مرتفعة وتقترب من الواحد فإن هذا يعتبر مؤشرا جيدا على ثبات الاستبانة.
- تحليل الانحدار (Régressionanalysais): أداة إحصائية قوية ومرنة تستعمل لتحليل العلاقة الارتباطية بين متغير تابع واحد أو أكثر من المتغيرات المستقلة ويستعمل<sup>3</sup>: لتحديد ما إذا كان المتغير المستقل قادر على شرح تغيرات معنوية في المتغير التابع: أي هل توجد علاقة؟ لتحديد كمية الاختلاف في المتغير التابع التي يمكن شرحها بواسطة المتغير المستقل: أي ماهي قوة علاقة؟ لتحديد البناء أو شكل العلاقة: أي ماهي المعادلة الرياضية التي تربط المتغير المستقل أو عدة متغيرات مستقلة مع المتغير التابع؟ للتنبؤ بقيمة المتغير التابع، التحكم في المتغيرات المستقلة الأخرى عند حساب مساهمة متغير أو متغيرات محددة. والهدف من تحليل الانحدار هو التنبؤ بالمتغير التابع بمعلومية المتغير المستقل. وفي حالة وجود متغير مستقل واحد يطلق عليه تحليل الانحدار البسيط، بينما يطلق عليه تحليل الانحدار المتعدد عندما يوجد اثنين أو أكثر من المتغيرات المستقلة.
- إضافة الى انه تم اعتماد على مستوى دلالة 0.05 لاختبار الفرضيات وحساب الدلالة الإحصائية لنتائج المستجوبين حيث يتم اختبار الفرضية على مستوى دلالة محدد ومستوى الدلالة الشائع الاستخدام في الدراسات السابقة هو

<sup>1</sup> - مصطفى طويطي، مرجع سابق الذكر، ص 207.

<sup>2</sup> - مصطفى طويطي، المرجع السابق، ص 215.

<sup>3</sup> عايدة نخلة رزق الله، "دليل الباحثين في التحليل الإحصائي الاختبار والتفسير"، الطبعة الأولى، 2002، ص ص 210-211.

0.05 وهو ما يعرف بقيمة ألفا، أي أنه يتم اختبار الفرضية الصفرية على مستوى الدلالة الفيا تساوي 0.05 ويعني ذلك أن احتمال الخطأ في المعاينة، يجب ألا يزيد عن 0.05 أو بمعنى آخر يقبل مقدار خطأ في صحة النتائج لا يزيد عن 0.05.

- مستوى المعنوية (Sig)، أو (احتمال الخطأ) (P-value): يظهر في مخرجات البرامج الإحصائية مثل Spss، وعلى أساسه يتم اختبار الدلالة الإحصائية للمؤشرات الإحصائية المحسوبة وهذا من خلال مقارنة من خلال قيمة احتمال الخطأ (Sig) المصاحبة لقيم المؤشرات الإحصائية مع مستوى الدلالة 0.05

**المطلب الثاني : عرض نتائج الدراسة الميدانية، التحليل، مناقشتها.**

سنتناول في هذا المطلب مختلف النتائج المتحصل عليها من برمجية الدراسة spss 25 وهي كالآتي:

**أولاً: الخصائص السيكومترية لأداة الدراسة (صدق وثبات الاستبيان)**

نعني بالخصائص السيكومترية، مجموعة مؤشرات أو عوامل و مقادير عددية تشير إلى جودة أداة الدراسة (الاستبيان) وقابلية قياسها لما صممت لقياسه، وأهم هذه المؤشرات " مؤشر الثبات ومؤشر الصدق".

يعتبر الصدق والثبات من أهم الموضوعات التي تمم الباحثين من حيث تأثيرها البالغ في أهمية نتائج البحث وقدرته على تعميم النتائج، ويرتبط الصدق والثبات بالأدوات المستخدمة (الاستبيان) في البحث ومدى قدرتها على قياس المراد قياسه ومدى دقة القرارات المأخوذة من تلك الأدوات.<sup>1</sup>

**1- حساب مؤشرات صدق الاستبيان:** يقصد بصدق أداة الدراسة؛ أن تقيس عبارات الاستبيان ما وضعت لقياسه، وقمنا بالتأكد من صدق الاستبيان من خلال صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان. الصدق البنائي لمحاور الاستبيان.

**أ- صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان**

صدق الاتساق الداخلي ووفقاً لمعامل الارتباط بيرسون يهدف إلى معرفة مدى قدرة كل مجموعة من عبارات المحور على قياس متغير بوضوح حيث عندما يتم حساب معامل الارتباط بيرسون بين متغيرين فإن هذا المعامل يتراوح في كل الحالات بين (-1) و(1+).

وتكون معاملات الارتباط المحسوبة دالة إحصائية (أي توجد علاقة بين العبارة ومحورها من خلال مقارنة قيمة مستوى القيمة الاحتمالية (sig) لكل معامل ارتباط مع مستوى الدلالة 0.05، فإذا كانت قيمة (sig) المصاحبة لكل معامل ارتباط، أقل من مستوى الدلالة: 0.05، فإن معامل الارتباط ذو دلالة إحصائية. ومنه: توجد علاقة بين العبارة والدرجة الكلية لمحورها ككل، أي بعبارة أخرى أن البعد صادق ومتسق لما وضع لقياسه أي أن مضمون البعد يتلاءم مع مفهوم المراد قياسه. والجداول التالية تبين نتائج حساب صدق الاتساق البنائي لمحاور وأبعاد والاستبيان كما يلي:

<sup>1</sup>مصطفى طويطي، مرجع سابق الذكر، ص 141.

صدق الاتساق الداخلي للمحور الأول: مبادئ حوكمة الضريبة من خلال معامل ارتباط سيرمان:

الجدول رقم (3-5): يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول: مبادئ حوكمة الضريبة

| رقم العبارة | معامل Spearman | القيمة الاحتمالية Sig | النتيجة |
|-------------|----------------|-----------------------|---------|
| 01          | 0.713**        | 0.000                 | دال     |
| 02          | 0.515**        | 0.000                 | دال     |
| 03          | 0.528**        | 0.000                 | دال     |
| 04          | 0.434**        | 0.000                 | دال     |
| 05          | 0.669**        | 0.000                 | دال     |
| 06          | 0.313*         | 0.037                 | دال     |
| 07          | 0.167          | 0.273                 | غير دال |
| 08          | 0.664**        | 0.000                 | دال     |
| 09          | 0.602**        | 0.000                 | دال     |

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed)  
 \* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V25

التعليق على الجدول أعلاه: من النتائج الارتباطات الثنائية المبينة أعلاه نلاحظ أن : عبارات المتعلقة بالمحور تمتاز بالاتساق الداخلي مع محورها حيث أن علاقة الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور وعباراته دالة إحصائياً، إذ أن قيمة SIG (القيمة الاحتمالية) للقيم الإحصائية لمعاملات الارتباط (Spearman) المحسوبة في كل عبارة من عبارات المحور هي أقل من مستوى دلالة 0.05 فمثلاً معامل الارتباط للعبارة رقم 06 مع محورها بلغ قيمة = 0.313 وهو دال إحصائياً حيث قيمة sig=0.037 وهي أقل من 0.05.

وأيضاً للعبارة رقم 02 مع محورها بلغ قيمة = 0.515 وهو دال إحصائياً، حيث قيمة sig=0.000 وهي أقل من 0.05 ونفس المقارنة مع باقي العبارات، لذا لن نستبعد أية عبارة من عبارات المحور من التحليل، الأمر الذي يدل على وجود اتساق داخلي للعبارات.

صدق الاتساق الداخلية للمحور الثاني: التهرب الضريبي من خلال معامل ارتباط سيرمان:  
الجدول رقم (3-6): يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني: التهرب الضريبي

| رقم العبارة | معامل Spearman | القيمة الاحتمالية Sig | النتيجة |
|-------------|----------------|-----------------------|---------|
| 10          | 0.515**        | 0.000                 | دال     |
| 11          | 0.538**        | 0.000                 | دال     |
| 12          | 0.718**        | 0.000                 | دال     |
| 13          | 0.528**        | 0.000                 | دال     |
| 14          | 0.538**        | 0.000                 | دال     |
| 15          | 0.730**        | 0.000                 | دال     |
| 16          | 0.353*         | 0.017                 | دال     |
| 17          | 0.640**        | 0.000                 | دال     |

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).  
\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V25

التعليق على الجدول أعلاه: من النتائج الارتباطات الثنائية المبينة أعلاه نلاحظ أن : عبارات المتعلقة بالمحور تمتاز بالاتساق الداخلي مع محورها حيث أن علاقة الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور وعباراته دالة إحصائياً، إذ أن قيمة SIG (القيمة الاحتمالية) للقيم الإحصائية لمعاملات الارتباط (Spearman المحسوبة في كل عبارة من عبارات المحور هي أقل من مستوى دلالة 0.05 فمثلا معامل الارتباط للعبارة رقم 12 مع محورها بلغ قيمة =  $R=0.718$  وهو دال إحصائياً حيث قيمة sig= 0.000 وهي أقل من 0.05 وأيضاً للعبارة رقم 17 مع محورها بلغ قيمة =  $r=0.640$  وهو دال إحصائياً ، حيث قيمة sig=0.000 وهي أقل من 0.05.

ونفس المقارنة مع باقي العبارات ، لذا لن نستبعد أية عبارة من عبارات المحور من التحليل، الأمر الذي يدل على وجود اتساق داخلي لعبارات التهرب الضريبي وبذلك تعتبر عبارات هذا المحور صادقة لما وضعت لقياسه. أي: توجد علاقة بين العبارة والدرجة الكلية لمحورها ككل، أي بعبارة أخرى أن محور صادق ومتسق لما وضع لقياسه أي أن مضمون المحور يتلاءم مع مفهوم المراد قياسه.

الجدول رقم (3-7): يوضح مدى الاتساق البنائي لأداة الدراسة

| الارتباط مع الدرجة الكلية للاستبيان يساوي= |                       |                       | محاور الاستبيان        |
|--|-----------------------|-----------------------|------------------------|
| النتيجة                                    | القيمة الاحتمالية Sig | معامل الارتباط سيرمان |                        |
| دال  | 0.000                 | 0.782**               | مبادئ الحوكمة الضريبية |
| دال  | 0.000                 | 0.780**               | التهرب الضريبي         |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS, V 25

التعليق على الجدول أعلاه: يعرض الجدول أعلاه النتائج الارتباطات الثنائية لمعامل ارتباط بين كل من الدرجة الكلية الإجمالي عبارات كل محور مع الدرجة الكلية لإجمالي عبارات الاستبيان، حيث نلاحظ أن : معاملات الارتباط ( Spearman Correlation) ذات دالة إحصائية، إذ أن قيمة SIG أقل من مستوى دلالة 0.05، حيث معامل الارتباط للمحور الثاني مع الدرجة الكلية لإجمالي عبارات الاستبيان بلغ قيمة  $r=0.782$  وهو دال إحصائيا حيث قيمة  $sig=0.000$  وهي أقل من 0.05 وايضا معامل الارتباط المحور الثالث مع الدرجة الكلية لإجمالي عبارات الاستبيان بلغ قيمة  $r=0.780$  وهو دال إحصائيا حيث قيمة  $sig=0.000$  وهي أقل من 0.05 ومنه تعتبر إبعاد أداة الدراسة صادقة ومتسقة، لما وضعت لقياسه.

## 2- حساب قيم مؤشرات ثبات الاستبيان:

يعرف الثبات الاستبيان على: أنه يعطي نفس النتائج إذا ما أعيد على نفس المجموعة من الأفراد في نفس الظروف ومعنى آخر لو كررت عمليات قياس الفرد الواحد أظهرت نفس درجة شيئا من الاتساق أي أن درجته لا تتغير جوهريا بتكرار، أي أن مفهوم الثبات يعني أن يكون الاستبيان قادرا على أن يحقق دائما النتائج نفسها في حالة تطبيقه مرتين أو أكثر على نفس المجموعة من الأفراد.

ولتوضيح معنى الثبات نفترض أنه تم إجراء استطلاع معين على مجموعة من الأفراد على الاستبيان ما، ثم تم رصد درجات كل فرد في هذا الاستطلاع، وبعد فترة تم إعادة إجراء نفس الاختبار (أي توزيع نفس الاستبيان على نفس هذه المجموعة من الأفراد ورصدت أيضا درجات كل فرد فيها، وكانت النتائج تدل على أن الدرجات التي حصل عليها الأفراد في المرة الأولى لتطبيق الاستطلاع، هي نفسها الدرجات التي حصل عليها هؤلاء الأفراد في المرة الثانية. وبناء عليه نستنتج بأن نتائج الاستطلاع ثابتة تماما ولا تتغير كثيرا بإعادة تطبيقها بمعنى أكثر دقة أن ما تضمنه الاستبيان نتائجه تكون ثابتة أنه ثابت . وهناك عدة طرق لقياس ثبات عبارات ومضمون ومحتوى الاستبيان منها طريقة ألفا كرونباخ حيث تتفق معظم الدراسات في العلوم الإنسانية والاجتماعية وكذا الاقتصادية على أن تكون قيم ثبات مجموعة من العبارات أكبر من العتبة (0.60) وفي دراستنا تم التحقق من ثبات عبارات الاستبيان الدراسة، من خلال استخدام طريقة Cronbach's Alpha معامل الفا كرونباخ)، حيث يعتبر مؤشر لقياس الثبات الاستبيان وهو أكثر استخداما من طرف الباحثين في الدراسات البحثية حيث يقيس درجة ثبات مجموعة من عبارات الاستبيان، بمعنى ما نسبة الحصول على نفس النتائج أو الاستنتاجات فيما لو أعيد تطبيق نفس الأداة وفق ظروف مماثلة.



جدول رقم (3-8): يبين قيمة معامل Cronbach's Alpha للاستبيان

| Cronbach's Alpha |             |                    | محاور الاستبيان        |
|------------------|-------------|--------------------|------------------------|
| النتيجة          | عدد الفقرات | معامل ألفا كرونباخ |                        |
| ثابت             | 09          | 0.664              | مبادئ الحوكمة الضريبية |
| ثابت             | 08          | 0.723              | التهرب الضريبي         |
| ثابت             | 17          | 0.741              | عبارات الاستبيان       |

يعرض الجدول أعلاه النتائج حساب قيم (Cronbach's Alpha) لكل مجموعة من العبارات كل محور من محاور الاستبيان وهذا من أجل معرفة مدى تمتع عبارات كل محور بدرجة الثبات في النتائج فيما لو أعيد توزيع الاستبيان مرة ثانية خلال فترات زمنية مختلفة وفيما يلي تعليق على النتائج الجدول أعلاه حيث نلاحظ أن: قيمة معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) ذات قيم مقبولة إحصائياً فهي أكبر من العتبة (06) حيث قيم محصورة بين أعلى قيمة 0.741 واديني قيمة 0.664 وأن القيمة الإجمالية لجميع عبارات الاستبيان بلغت 0.741 والذي يضم 17 عبارة ومنه فأن قيم معامل ألفا كرونباخ المتحصل عليها تدل على ثبات أداة الدراسة وإمكانية الاعتماد على بيانات الاستبيان في قياس المتغيرات الدراسة خلاصة نتائج حساب الخصائص السيكومترية (قيم مؤشرات الصدق والثبات) للاستبيان نكون قد تأكدنا من صدق أداة الدراسة وثباتها، مما يجعلنا على ثقة بصحة الاستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

#### ثانياً: التحليل الوصفي للبيانات العامة وإجابات أفراد العينة نحو عبارات الاستبيان

بعد عرض مختلف الإجراءات المنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية، في هذا المبحث سيتم عرض مختلف نتائج الإحصاء الوصفي عن طريق تحديد اتجاهات إجابات أفراد العينة بالاعتماد على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري. نحو المتغيرات الدراسة وعبارات الاستبيان والتي حازت على أعلى وأقل درجات الموافقة وفقاً لإجابات مفردات العينة وكذا عرض تحليل وصفي للمتغيرات والخصائص الديموغرافية لأفراد العينة.

#### 1- التحليل الوصفي للبيانات العامة للمستجوبين.

تقوم هذه الدراسة على مجموعة من البيانات المتعلقة بخصائص أفراد الدراسة مثل الجنس، الخبرة المهنية وفي ضوء هذه المتغيرات نقدم وصف تحليلي من خلال حساب التكرارات والنسبة % كما هو مدون في الجداول التالية:

1-1- بالنسبة لمتغير الجنس.

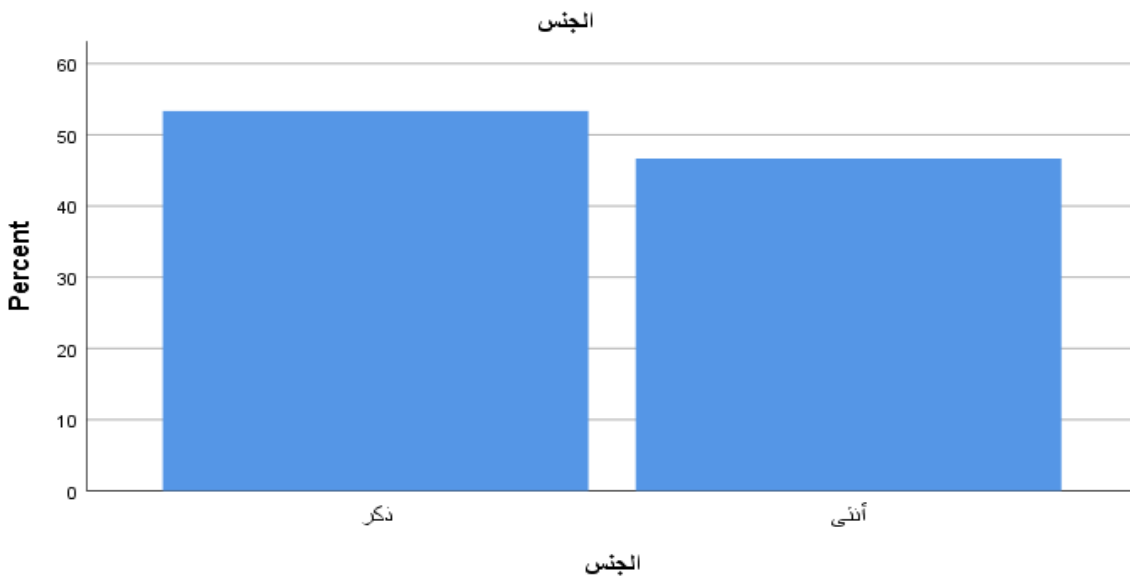
جدول رقم (3-9): يبين توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

| النسبة % | التكرار |         |       |
|----------|---------|---------|-------|
| 53,3     | 24      | ذكر     | الجنس |
| 46,7     | 21      | أنثى    |       |
| 100      | 45      | المجموع |       |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS, V 25

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 45 فرداً، نلاحظ أن أفراد العينة يتوزعون حسب متغير الجنس بعدد 24 فرد بنسبة 53.30% لصالح الفئة الذكور وهي أكبر نسبة من الإناث حيث بلغت 46.70% من إجمالي أفراد العينة الدراسة كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم (3-4): يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS. V25

1-2- بالنسبة لمتغير العمر.

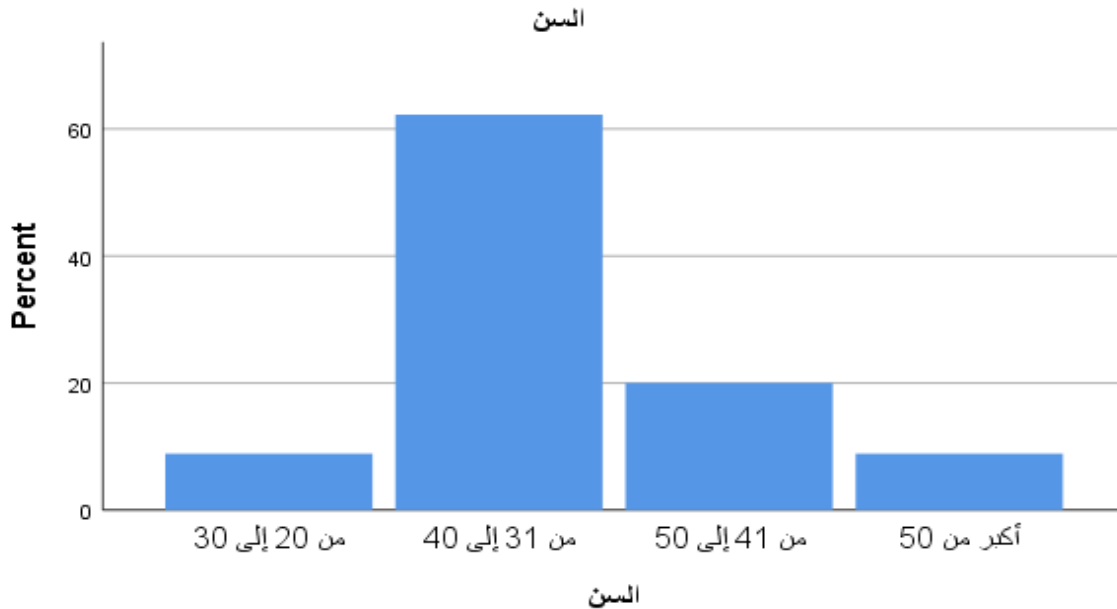
جدول رقم (3-10): يبين توزيع أفراد العينة حسب العمر

| النسبة % | التكرار |                  |       |
|----------|---------|------------------|-------|
| 8,9      | 04      | من 20 إلى 30 سنة | العمر |
| 62,2     | 28      | من 31 إلى 40 سنة |       |
| 20,0     | 09      | من 41 إلى 50 سنة |       |
| 8,9      | 04      | أكبر من 50 سنة   |       |
| 100      | 45      | المجموع          |       |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS, V 25

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 45 فرداً، نلاحظ أن أفراد العينة يتوزعون حسب متغير العمر بعدد 28 فرد بنسبة 62.20% لصالح الفئة العمرية من 31 سنة إلى 40 سنة وبعدد 09 أفراد بنسبة 20.00% لصالح الفئة من 41 إلى 50 سنة من إجمالي أفراد العينة الدراسة وما نستنتجه هنا أن معظم المستجوبين ينتمون إلى فئة الشباب وباقي الفئات بنسب أقل، كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم (3-5): يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v 25

1-3- بالنسبة لمتغير الدرجة العلمية.

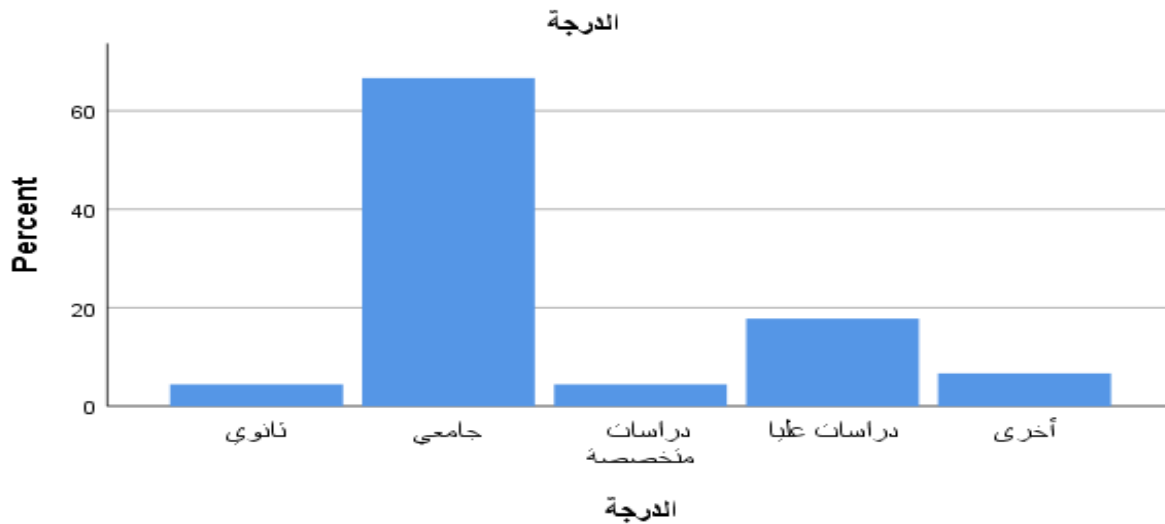
جدول رقم (3-11): يبين توزيع أفراد العينة حسب الدرجة العلمية

| النسبة % | التكرار |               |                |
|----------|---------|---------------|----------------|
| 4,4      | 02      | ثانوي         | الدرجة العلمية |
| 66,7     | 30      | جامعي         |                |
| 4,4      | 02      | دراسات متخصصة |                |
| 17,8     | 08      | دراسات عليا   |                |
| 6,7      | 03      | أخرى          |                |
| 100      | 45      | المجموع       |                |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS, V 25

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 45 فردا، نلاحظ أن أفراد العينة يتوزعون حسب متغير المستوى التعليمي بعدد 30 فرد بنسبة 66.70% لصالح الفئة الجامعية، وبعدد 08 أفراد بنسبة 17.80% من أصحاب الدراسات العليا، وما نستنتجه هنا أن معظم المستجوبين هم جامعيين ويعطي ثقة في بيانات الدراسة أن لهم جانب نظري ومعرفة أكاديمية سابقة نحو الجانب النظري لمتغيرات الدراسة وباقي الفئات بنسب مختلفة، كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم (3-6): يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS, V 25

1-4- بالنسبة لمتغير التخصص العلمي.

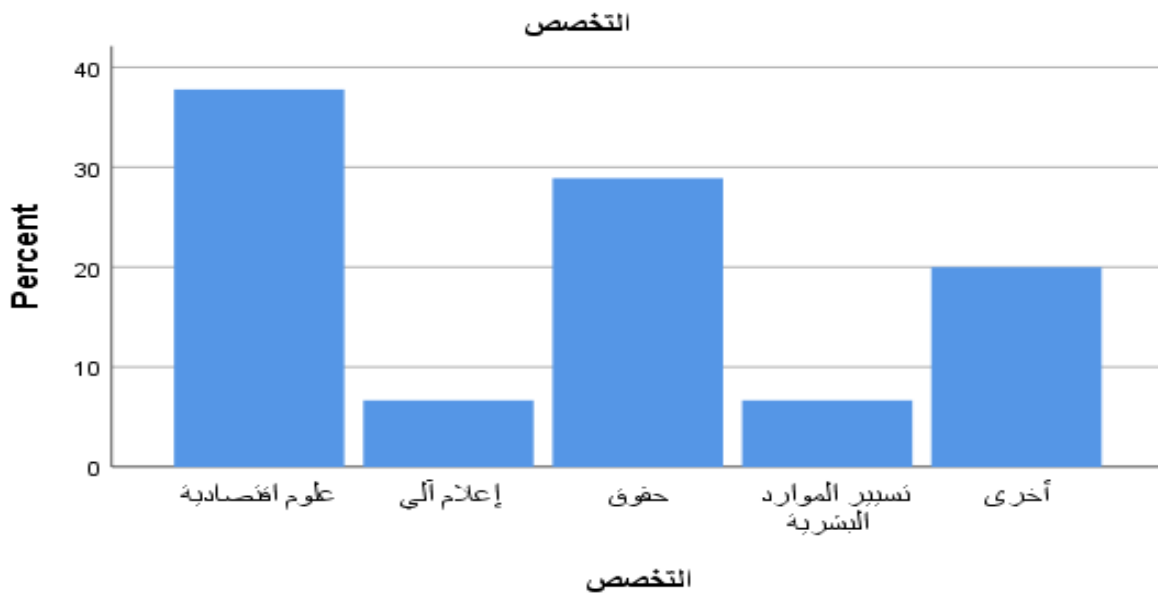
جدول رقم (3-12): يبين توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي.

| النسبة % | التكرار |                       |
|----------|---------|-----------------------|
| 37,8     | 17      | علوم اقتصادية         |
| 6,7      | 03      | إعلام آلي             |
| 28,9     | 13      | حقوق                  |
| 6,7      | 03      | تسيير الموارد البشرية |
| 20,0     | 09      | أخرى                  |
| 100      | 45      | المجموع               |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS, V 25

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 45 فردا، نلاحظ أن أفراد العينة يتوزعون حسب متغير التخصص بعدد 17 فرد بنسبة 37.80 % لصالح فئة العلوم الاقتصادية وهي أكبر نسبة من باقي الفئات وبنسبة 28.90 % لصالح الفئة الحقوق وما نستنتجه أن المستجوبين يعملون بالتخصص المطلوب في الشركة ، كما هو مبين في الشكل التالي :

الشكل رقم (3-7): يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS, V 25

1-5- بالنسبة لمتغير الوظيفة.

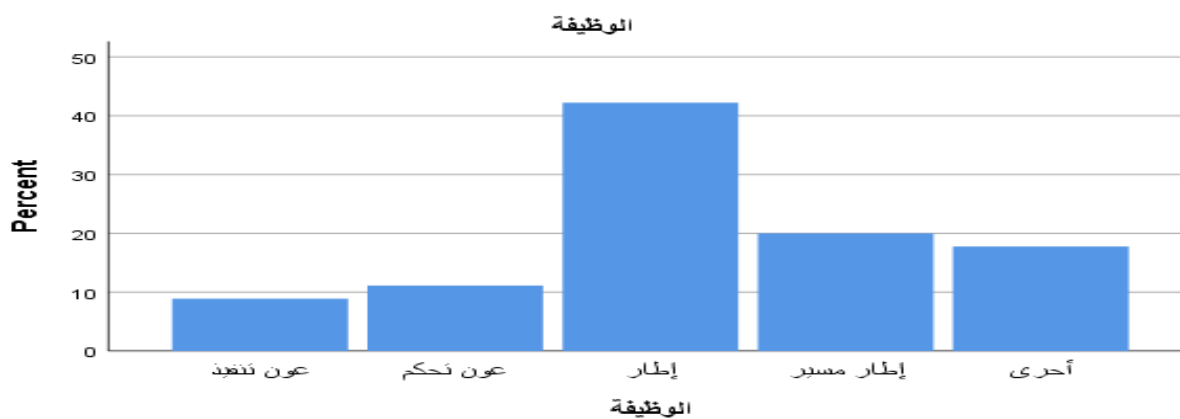
جدول رقم (3-13): يبين توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.

| النسبة % | التكرار | الوظيفة   |  |
|----------|---------|-----------|--|
| 8,9      | 04      | عون تنفيذ |  |
| 11,1     | 05      | عون تحكم  |  |
| 42,2     | 19      | إطار      |  |
| 20,0     | 09      | إطار مسير |  |
| 17,8     | 08      | أخرى      |  |
| 100      | 45      | المجموع   |  |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS, V 25

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 45 فرداً، نلاحظ أن أفراد العينة يتوزعون حسب متغير الوظيفة إلى إطار بعدد 19 فرد بنسبة 42.20% وهي أكبر نسبة ولصالح إطار مسير بنسبة 20.00% والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (8-3): يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS, V 25

1-6- بالنسبة لمتغير الخبرة.

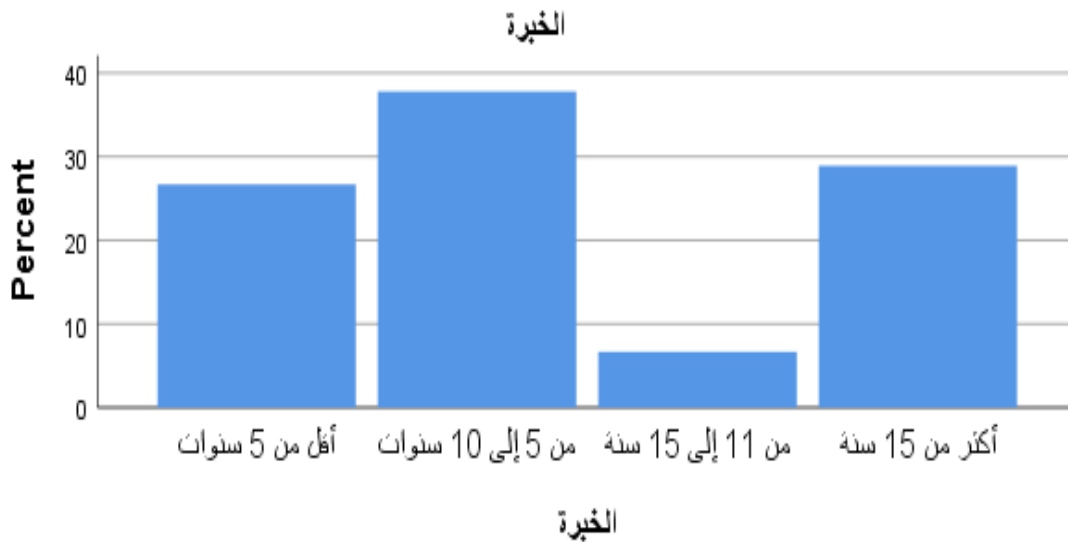
جدول رقم (3-14): يبين توزيع أفراد العينة حسب الخبرة.

| النسبة % | التكرار |                   |
|----------|---------|-------------------|
| 7,26     | 12      | أقل من 5 سنوات    |
| 37,8     | 17      | من 5 إلى 10 سنوات |
| 6,7      | 03      | من 11 إلى 15 سنة  |
| 28,9     | 13      | أكثر من 15 سنة    |
| 100      | 45      | المجموع           |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS, V 25

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 45 فردا، نلاحظ أن أفراد العينة يتوزعون حسب متغير الخبرة بعدد 17 فرد بنسبة 37.80% لصالح الفئة ذات خبرة مهنية من 5 إلى 10 سنوات وهي أكبر نسبة من باقي فئات الخبرة وبنسبة 28.90% لصالح الفئة أكثر من 15 سنة وما نستنتجه أن المستجوبين لديهم خبرة مهنية كبيرة مما تساعد على التوصل للنتائج المرجو إثباتها في أداة الدراسة، كما هو مبين في الشكل التالي :

الشكل رقم (3-9): يبين تمثيل بياني لتوزيع افراد عينة الدراسة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS, V 25

2- التحليل الوصفي لإجابات واتجاهات أفراد العينة نحو عبارات ومحاور الاستبيان :

2-1- عرض وتحليل إجابات أفراد العينة : على عبارات المحور الثاني من الاستبيان الموجه للأفراد والمتعلق بقياس: مدى

تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية بمركز الضرائب لولاية برج بوغريج

جدول رقم(3-15): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول

| الرقم | العبارة   | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الأهمية النسبية % | الترتيب | الاتجاه العام |
|-------|---|-----------------|-------------------|-------------------|---------|---------------|
| 01    | مؤسستكم تقوم بنشر معلومات هامة حول عمليات التحصيل الضريبي على الموظفين والمكلفين بالضريبة بطريقة عادلة                    | 3.69            | 1.10              | 74.78             | 03      | درجة عالية    |
| 02    | تقوم الادارة بالرد على انشغالات الموظفين والمكلفين في الوقت المناسب   | 3.51            | 1.23              | 70.22             | 04      | درجة عالية    |
| 03    | تقوم ادارتكم بالافصاح عن اوجه صرف الحصيلة الضريبية من اجل معرفة مدى مساهمتها في دعم التنمية                               | 2.82            | 1.17              | 56.44             | 06      | درجة متوسطة   |
| 04    | ادارتكم تحقق المشاركة الفعالة للعاملين بالادارة الضريبية والممولين في اتخاذ القرارات المتعلقة بها                         | 2.69            | 1.08              | 54.78             | 08      | درجة متوسطة   |
| 05    | في مؤسستكم توجد قنوات اتصال قوية تمكن الموظفين من تبليغ ارائهم ومقترحاتهم حول سير العمل الى المسؤولين لتحسين اداء المؤسسة | 2.78            | 1.24              | 56.56             | 07      | درجة متوسطة   |
| 06    | يتمتع مسؤولي الادارة بالصلاحيات اللازمة التي تمكنهم من متابعة ومراقبة الموظفين الموضوعين تحت اشرافهم                      | 4.09            | 0.63              | 82.78             | 01      | درجة عالية    |
| 07    | تقوم ادارتكم الضريبية بالتطبيق الصحيح للقوانين واحكام الرقابة على تنفيذها   | 4.02            | 0.72              | 80.44             | 02      | درجة عالية    |
| 08    | تقوم مؤسستكم بالتحكم في السياسات الداخلية لتحسين برنامج الاستثمار   | 3.24            | 0.98              | 64.88             | 05      | درجة متوسطة   |



|   |  |      |      |       |                         |               |
|---|--|------|------|-------|-------------------------|---------------|
|   |  |      |      |       | وتقديم الخدمات الادارية |               |
| 09  | تمتلك مؤسستكم مختصين في قياس او تقييم المخاطر الضريبية لتجنبها في المستقبل | 2.56 | 1.01 | 51.12 | 09                      | درجة متوسطة   |
| <b>المحور الأول: مبادئ الحوكمة الضريبية</b> |  |      |      |       |                         | <b>3.4272</b> |
| <b>0.5306</b>                               |  |      |      |       |                         | <b>69.52</b>  |
| <b>درجة عالية</b>                           |  |      |      |       |                         |               |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS, V 25

يبين الجدول أعلاه: نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لآراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم أو محايدين اتجاه عبارات المحور الأول مبادئ الحوكمة الضريبية.

وبشكل عام بلغ المتوسط حسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع العبارات قيمة 3.4272 وهو ضمن نطاق المجال موافقة عالية [ 4.20 - 3.41 ] وانحراف معياري قدره: 0.530، وهذا الأخير قيمة صغيرة وأقل من الواحد مما يشير إلى تقارب آراء أفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام ، وبالتالي تعطينا هذه القيم نتيجة إحصائية أنه لا يوجد تشتت كبير في آراء المستجوبين وهذا دعم للنتائج المتحصل عليها فيما أن فالمتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز البيانات الاتجاهات أفراد العينة أي كلهم موافقون وبنسبة 69.52 % على أنه هناك مستويات عالية لتطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية بمركز الضرائب لولاية برج بوغريج وجهة نظرهم وهذا ما نلاحظه نحو موافقتهم على العبارات المحور فمعظمها كانت بدرجة موافقة عالية حيث بلغ أعلى قيمة للمتوسط الحسابي لدى العبارة رقم 06 بقيمة (4.09) في حين كانت أدنى درجة موافقة نحو العبارة رقم 09 بقيمة بلغت (2.56) حسب وجهة الموظفين المستجوبين بالمؤسسة محل الدراسة.

2-2- عرض وتحليل إجابات أفراد العينة : على عبارات المحور الثاني من الاستبيان الموجه للأفراد والمتعلق بقياس: مدى تطبيق التهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوغريج

جدول رقم (3-16): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني

| الرقم | العبارة   | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الأهمية النسبية % | الترتيب | الاتجاه العام |
|-------|---|-----------------|-------------------|-------------------|---------|---------------|
| 10    | نظام المعلومات المحاسبية المطبقة في مؤسستكم يساهم في سد الثغرات الضريبية التي قد يستغلها بعض المكلفين | 3.02            | 1.03              | 60.44             | 08      | درجة متوسطة   |
| 11    | الرقابة الجبائية المفروضة من طرف إدارة الضرائب على المكلف بالضريبة كافية للحد من حالات الغش الضريبي   | 3.13            | 1.08              | 63.67             | 07      | درجة متوسطة   |
| 12    | مؤسستكم تقوم بتوعية المكلفين بالضريبة   | 3.53            | 1.12              | 71.67             | 05      | درجة عالية    |

|                                      |   |             |             |              |   |                   |
|--------------------------------------|---|-------------|-------------|--------------|---|-------------------|
|                                      |   |             |             |              | باهية التحصيل الضريبي للتقليل من الخسائر التي تتولد على هذه العملية |                   |
| 13                                   | مؤسستكم تقوم بالقراءة الجيدة لنصوص التشريع الضريبي حتى تفوت الفرص على المكلف للاستفادة من الثغرات وتسد منافذ التهرب الضريبي | 3.67        | 0.92        | 73.34        | 03  | درجة عالية        |
| 14                                   | مؤسستكم تقوم بالتأكد من صحة وسلامة المعلومات المقدمة في تصريحات المكلفين  | 3.93        | 1.24        | 79.67        | 02  | درجة عالية        |
| 15                                   | تقوم مؤسستكم بوضع سياسة منسجمة تقوم بالتنسيق بين الإدارات من اجل الوقوف امام كل اوجه وأساليب التهرب                         | 3.41        | 0.63        | 68.00        | 06  | درجة عالية        |
| 16                                   | نقص برمجة الملفات لدى مؤسستكم يؤدي إلى تحرب المكلفين بالضريبة   | 3.60        | 0.72        | 72.00        | 04  | درجة عالية        |
| 17                                   | تعتقدون أن المتابعة القضائية للمكلفين المتهربين من دفع الضرائب يؤدي إلى الحد من هذه الضريبة                                 | 4.02        | 0.98        | 80.44        | 01  | درجة عالية        |
| <b>المحور الثاني: التهرب الضريبي</b> |   | <b>3.54</b> | <b>0.62</b> | <b>71.09</b> |   | <b>درجة عالية</b> |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS, V 25

يبين الجدول أعلاه: نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، الآراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم أو محايدين تجاه عبارات المحور الثاني: التهرب الضريبي.

وبشكل عام بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي الإجابات المستجوبين على جميع العبارات قيمة 3.54 وهو ضمن نطاق المجال موافقة عالية [ 4.20 - 3.41 ] وانحراف معياري قدره: 0.62، وهذا الأخير قيمة صغيرة وأقل من الواحد مما يشير إلى تقارب آراء الأفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام، وبالتالي تعطينا هذه القيم نتيجة إحصائية أنه لا يوجد تشتت كبير في آراء المستجوبين وهذا دعم النتائج المتحصل عليها فيما أن فالمتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز البيانات الاتجاهات أفراد العينة أي كلهم موافقون ونسبة 71.09% على أنه هناك مستويات عالية لتطبيق التهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوغريج وجهة نظرهم وهذا ما نلاحظه نحو موافقتهم على العبارات المحور فمعظمها كانت بدرجة موافقة عالية حيث بلغ أعلى

قيمة للمتوسط الحسابي لدى العبارة رقم 17 بقيمة (4.02) في حين كانت أدنى درجة موافقة نحو العبارة رقم 10 بقيمة بلغت (3.02) حسب وجهة الموظفين المستجوبين بالمؤسسة محل الدراسة.

### المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج اختبار فرضيات الدراسة

سنتناول في هذا المطلب عرض وتحليل النتائج المتحصل عليها، و تأتي كالتالي :

**1- اختبار الفرضية الرئيسية:** نص فرضية: توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين مبادئ الحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوغريج تم اختبار فرضية عند مستوى الدلالة 0.05 وعليه نقوم بإعادة صياغتها الى فرضية صفرية (العدم) وفرضية بديلة كما يلي: نص الفرضية الإحصائية:

**الفرضية الصفرية (H<sub>0</sub>):** لا توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين مبادئ الحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوغريج من وجهة نظر المستجوبين

**الفرضية البديلة (H<sub>1</sub>):** توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين مبادئ الحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوغريج من وجهة نظر المستجوبين. تتمحور هذه الفرضية في دراسة العلاقة بين المتغير المستقل (مبادئ الحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي) والاختبار هذه: استخدامنا نموذج الانحدار الخطي البسيط لكشف على وجود علاقة بين المتغيرين وكذلك عن مدى تأثير ومساهمة المتغير المستقل في التغيرات التي تحدث في المتغير التابع. ومن بين مخرجات تحليل الانحدار البسيط: قيمة معامل التفسير : ويرمز له بالرمز  $R^2$  ويمثل النسبة المئوية للتباين التي يتم تفسيرها بواسطة المتغير المستقل.

جدول رقم (3-17): يبين تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الرئيسية.

| دراسة العلاقة بين المتغيرات |                 | العلاقة بين المتغيرين      |                         |                 | تأثير بين المتغيرين     |                                  |                         |
|-----------------------------|-----------------|----------------------------|-------------------------|-----------------|-------------------------|----------------------------------|-------------------------|
| المتغير                     | المتغير المستقل | معامل الارتباط سبيرمان (r) | معامل التفسير ( $R^2$ ) | قيمة F المحسوبة | القيمة الاحتمالية (SIG) | معامل الانحدار للمتغير المستقل B | القيمة الاحتمالية (SIG) |
| المتغير التابع              | المتغير المستقل | 0.374                      | 0.275                   | 3478.914        | 0.049                   | 0.316                            | 0.000                   |
| مبادئ الحوكمة الضريبية      | التهرب الضريبي  |                            |                         |                 |                         |                                  |                         |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS, V 25

أ- دراسة معنوية العلاقة والتأثير بين المتغيرين (الدلالة الإحصائية عند (0.05) معنوية العلاقة بين المتغيرين : من خلال نتيجة اختبار F (F-test) نجد قيمة F المحسوبة بلغت ( $F_{cal}=3478,914$ ) وهي دالة إحصائيا لأن قيمة  $0.049 = SIG$  المصاحبة لقيمة (F) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين عند مستوى الدلالة 0.05.

-معنوية التأثير بين المتغيرين (معنوية قيمة  $B= 0.316$ ): من خلال نتيجة اختبار (T-Test) نجد قيمة T المحسوبة بلغت (  $T= 4.466$  ) وهي دالة احصائيا حيث أن قيمة  $SIG= 0.000$  المصاحبة لقيمة (T) هي أقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يشير إلى وجود تأثير معنوي (دال احصائيا) لمبادئ الحوكمة الضريبية على التهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوغريج محل الدراسة عند مستوى 0.05.

ومنه نستنتج قرار اختبار الفرضية: أنه توجد علاقة دالة إحصائية ذات تأثير معنوي بين المتغيرات المدروسة وعليه ترفض الفرضية الصفرية ( $H_0$ ) ونقبل الفرضية البديلة ( $H_1$ ) توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين مبادئ الحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوغريج من وجهة نظر المستجوبين.

## 2- اختبار الفرضية الفرعية:

### الفرضية الفرعية رقم 1:

نص فرضية: توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح والشفافية في المؤسسة والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوغريج يتم اختبار فرضية عند مستوى الدلالة 0.05 وعليه نقوم بإعادة صياغتها إلى فرضية صفرية (العدم) وفرضية بديلة كما يلي:

نص الفرضية الإحصائية:

الفرضية الصفرية ( $H_0$ ): لا توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين الإفصاح والشفافية في المؤسسة والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوغريج من وجهة نظر المستجوبين.

الفرضية البديلة ( $H_1$ ): توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين الإفصاح والشفافية في المؤسسة والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوغريج من وجهة نظر المستجوبين. تتمحور هذه الفرضية في دراسة العلاقة بين المتغير المستقل (الإفصاح والشفافية في المؤسسة) ومتغير التابع (التهرب الضريبي)

ولاختبار هذه: استخدامنا نموذج الانحدار الخطي البسيط لكشف على وجود علاقة بين المتغيرين وكذلك عن مدى تأثير ومساهمة المتغير المستقل في التغيرات التي تحدث في المتغير التابع. ومن بين مخرجات تحليل الانحدار البسيط: قيمة معامل التفسير: ويرمز له بالرمز  $R^2$  ويمثل النسبة المئوية للتباين التي يتم تفسيرها بواسطة المتغير المستقل.

وفيما يلي جدول ملخص مخرجات spss لتحليل الانحدار البسيط:

جدول رقم (3-18): يبين ملخص مخرجات تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الفرعية الأولى

| تأثير بين المتغيرين     |                     |                                  | العلاقة بين المتغيرين   |                 |                                 |                            |                |                              |
|-------------------------|---------------------|----------------------------------|-------------------------|-----------------|---------------------------------|----------------------------|----------------|------------------------------|
| القيمة الاحتمالية (SIG) | (T)<br>T-)<br>(Test | معامل الانحدار للمتغير المستقل B | القيمة الاحتمالية (SIG) | قيمة F المحسوبة | معامل التفسير (R <sup>2</sup> ) | معامل الارتباط سبيرمان (r) | المتغير التابع | المتغير المستقل              |
| 0.000                   | 6.911               | 0.228                            | 0.023                   | 37.672          | 0.374                           | 0.384                      | التهرب الضريبي | الإفصاح والشفافية في المؤسسة |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS, V 25

معنوية العلاقة بين المتغيرين : من خلال نتيجة اختبار ( F-test ) نجد قيمة F المحسوبة بلغت (F=37.672) وهي دالة احصائيا لأن قيمة  $SIG = 000.0$  المصاحبة القيمة (F) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين عند مستوى الدلالة 0.05

معنوية التأثير بين المتغيرين (معنوية قيمة  $B= 0.228$ ): من خلال نتيجة اختبار (T-Test) نجد قيمة T المحسوبة بلغت (  $T= 6.911$  ) وهي دالة احصائيا حيث أن قيمة  $SIG= 0.000$  المصاحبة لقيمة (T) هي أقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يشير إلى وجود تأثير معنوي (دال احصائيا) الإفصاح والشفافية في المؤسسة والتهرب الضريبي بمركز الضرائب الولاية برج بوغريج محل الدراسة عند مستوى 0.05.

ومنه نستنتج قرار اختبار الفرضية: أنه توجد علاقة دالة احصائيا ذات تأثير معنوي بين المتغيرات المدروسة وعليه ترفض الفرضية الصفرية (H<sub>0</sub>) ونقبل الفرضية البديلة (H<sub>1</sub>): توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين الإفصاح والشفافية في المؤسسة والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوغريج من وجهة نظر المستجوبين.

## الفرضية الفرعية رقم 2 :

نص فرضية: توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين ديمقراطية الإدارة في المؤسسة والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوغريج تتم اختبار فرضية عند مستوى الدلالة 0.05 وعليه نقوم بإعادة صياغتها الى فرضية صفرية (العدم) وفرضية بديلة كما يلي:

نص الفرضية الاحصائية:

الفرضية الصفرية (H<sub>0</sub>): لا توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( 0.05 ) بين ديمقراطية الإدارة في المؤسسة والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوغريج من وجهة نظر المستجوبين.

الفرضية البديلة (H<sub>1</sub>): توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين الإفصاح والشفافية في المؤسسة والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوغريج من وجهة نظر المستجوبين.

تتمحور هذه الفرضية في دراسة العلاقة بين المتغير المستقل (ديمقراطية الإدارة في المؤسسة) والمتغير التابع (التهرب الضريبي) ( ولاختبار هذه: استخدامنا نموذج الانحدار الخطي البسيط لكشف على وجود علاقة بين المتغيرين وكذلك عن مدى تأثير ومساهمة المتغير المستقل في التغيرات التي تحدث في المتغير التابع. ومن بين مخرجات تحليل الانحدار البسيط: قيمة معامل التفسير: ويرمز له بالرمز R ومثل النسبة المئوية للتباين التي يتم تفسيرها بواسطة المتغير المستقل وفيما يلي جدول ملخص مخرجات spss لتحليل الانحدار البسيط :

جدول رقم (3-19): يبين ملخص مخرجات تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الفرعية الثانية

| تأثير بين المتغيرين     |               | العلاقة بين المتغيرين            |                         |                 |                                 |                            | دراسة العلاقة بين المتغيرات |                              |
|-------------------------|---------------|----------------------------------|-------------------------|-----------------|---------------------------------|----------------------------|-----------------------------|------------------------------|
| القيمة الاحتمالية (SIG) | (T) T-) (Test | معامل الانحدار للمتغير المستقل B | القيمة الاحتمالية (SIG) | قيمة F المحسوبة | معامل التفسير (R <sup>2</sup> ) | معامل الارتباط سبيرمان (r) | المتغير التابع              | المتغير المستقل              |
| 0.000                   | 12.679        | 0.005                            | 0.957                   | 3.985           | 0.080                           | 0.108                      | التهرب الضريبي              | ديمقراطية الإدارة في المؤسسة |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS, V 25

يتضمن جدول تحليل الانحدار البسيط ما يلي:

أ- دراسة معنوية العلاقة والتأثير بين المتغيرين (الدلالة الإحصائية عند 0.05) معنوية العلاقة بين المتغيرين : من خلال نتيجة اختبار F (F-test) نجد قيمة F المحسوبة بلغت (F= 3.985) وهي دالة إحصائية لأن قيمة SIG = 0.957 المصاحبة لقيمة (F) وهي أكبر من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يشير إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين عند مستوى الدلالة 0.05

معنوية التأثير بين المتغيرين (معنوية قيمة B= 0.005): من خلال نتيجة اختبار (T-Test) نجد قيمة T المحسوبة بلغت (T=12.679) وهي دالة إحصائية حيث أن قيمة SIG= 0.000 المصاحبة لقيمة (T) هي أقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يشير إلى وجود تأثير معنوي (دال إحصائياً) لديمقراطية الإدارة في المؤسسة والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوغريج محل الدراسة عند مستوى 0.05.

ومنه نستنتج قرار اختبار الفرضية: أنه لا توجد علاقة دالة إحصائية ذات تأثير معنوي بين المتغيرات المدروسة وعليه نقبل الفرضية الصفرية (Ho) ونرفض الفرضية البديلة (H): لا توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين ديمقراطية الإدارة في المؤسسة والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوغريج من وجهة نظر المستجوبين.

الفرضية الفرعية رقم 3 :

توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين التطبيق الصحيح للقانون في المؤسسة والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوغريج تتم اختبار فرضية عند مستوى الدلالة 0.05 وعليه نقوم بإعادة صياغتها الى فرضية صفرية (العدم) وفرضية بديلة كما يلي:

نص الفرضية الإحصائية:

**الفرضية الصفرية (H<sub>0</sub>):** لا توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( 0.05 ) بين التطبيق الصحيح للقانون في المؤسسة والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوغريج من وجهة نظر المستجوبين.

**الفرضية البديلة (H<sub>1</sub>):** توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين التطبيق الصحيح للقانون في المؤسسة والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوغريج من وجهة نظر المستجوبين.

تتمحور هذه الفرضية في دراسة العلاقة بين المتغير المستقل (التطبيق الصحيح للقانون في المؤسسة) والمتغير التابع (التحصيل الضريبي) ولاختبار هذه: استخدامنا نموذج الانحدار الخطي البسيط لكشف على وجود علاقة بين المتغيرين وكذلك عن مدى تأثير ومساهمة المتغير المستقل في التغيرات التي تحدث في المتغير التابع. ومن بين مخرجات تحليل الانحدار البسيط: قيمة معامل التفسير: ويرمز له بالرمز R<sup>2</sup> ومثل النسبة المئوية للتباين التي يتم تفسيرها بواسطة المتغير المستقل.

جدول رقم (3-20): يبين ملخص مخرجات تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة

| العلاقة بين المتغيرين       |                            | تأثير بين المتغيرين               |                 |                         |                                  |                             |             |
|-----------------------------|----------------------------|-----------------------------------|-----------------|-------------------------|----------------------------------|-----------------------------|-------------|
| دراسة العلاقة بين المتغيرات | معامل الارتباط سبيرمان (r) | معامل التفسير (R <sup>2</sup> )   | قيمة F المحسوبة | القيمة الاحتمالية (SIG) | معامل الانحدار للمتغير المستقل B | (T) القيمة الاحتمالية (SIG) | (T-) (Test) |
| المتغير المستقل             | 0.380                      | 0.298                             | 36.519          | 0.036                   | 0.317                            | 3.324                       | 0.002       |
| المتغير التابع              | التهرب الضريبي             | التطبيق الصحيح للقانون في المؤسسة |                 |                         |                                  |                             |             |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS, V 25

يتضمن جدول تحليل الانحدار البسيط ما يلي:

أ- دراسة معنوية العلاقة والتأثير بين المتغيرين (الدلالة الإحصائية عند 0.05) معنوية العلاقة بين المتغيرين : من خلال نتيجة اختبار F (F-test) نجد قيمة F المحسوبة بلغت (F= 36.519) وهي دالة إحصائيا لأن قيمة SIG = 0.036 المصاحبة

لقيمة (F) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين عند مستوى الدلالة 0.05.

معنوية التأثير بين المتغيرين (معنوية قيمة  $B=0.317$ ): من خلال نتيجة اختبار (T-Test) نجد قيمة T المحسوبة بلغت (  $T=3.324$ ) وهي دالة إحصائية حيث أن قيمة  $SIG=0.000$  المصاحبة لقيمة (T) هي أقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يشير إلى وجود تأثير معنوي (دال إحصائياً) التطبيق الصحيح للقانون في المؤسسة والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوغريج محل الدراسة عند مستوى 0.05.

ومنه نستنتج قرار اختبار الفرضية: أنه توجد علاقة دالة إحصائية ذات تأثير معنوي بين المتغيرات المدروسة وعليه ترفض الفرضية الصفرية ( $H_0$ ) ونقبل الفرضية البديلة (H): توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين التطبيق الصحيح للقانون في المؤسسة والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوغريج من وجهة نظر المستجوبين.

#### الفرضية الفرعية رقم 4 :

نص فرضية: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين إدارة المخاطر في المؤسسة والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوغريج تتم اختبار فرضية عند مستوى الدلالة 0.05 وعليه نقوم بإعادة صياغتها إلى فرضية صفرية (العدم) وفرضية بديلة كما يلي:

نص الفرضية الاحصائية:

الفرضية الصفرية (H): لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين المخاطر في المؤسسة والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوغريج من وجهة نظر المستجوبين

الفرضية البديلة (H): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين المخاطر في المؤسسة والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوغريج من وجهة نظر المستجوبين.

تتمحور هذه الفرضية في دراسة العلاقة بين المتغير المستقل (إدارة المخاطر في المؤسسة) والمتغير التابع (التحصيل الضريبي) ولاختبار هذه: استخدامنا نموذج الانحدار الخطي البسيط لكشف على وجود علاقة بين المتغيرين وكذلك عن مدى تأثير ومساهمة المتغير المستقل في التغيرات التي تحدث في المتغير التابع. ومن بين مخرجات تحليل الانحدار البسيط: قيمة معامل التفسير: ويرمز له بالرمز  $R^2$  ومثل النسبة المئوية للتباين التي يتم تفسيرها بواسطة المتغير المستقل.

وفيما يلي جدول ملخص مخرجات spss لتحليل الانحدار البسيط :

جدول رقم (3-21): يبين ملخص مخرجات تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة

| تأثير بين المتغيرين |                    | العلاقة بين المتغيرين |        |               |                | دراسة العلاقة بين |
|---------------------|--------------------|-----------------------|--------|---------------|----------------|-------------------|
| القيمة الاحتمالية   | (T) معامل الانحدار | القيمة الاحتمالية     | قيمة F | معامل التفسير | معامل الارتباط |                   |
|                     |                    |                       |        |               |                |                   |



| (SIG) | T-)<br>(Test | للمتغير<br>المستقل B | (SIG) | المحسوبة | (R <sup>2</sup> ) | سبيرمان<br>(r) | المتغيرات                      |                   |
|-------|--------------|----------------------|-------|----------|-------------------|----------------|--------------------------------|-------------------|
| 0.000 | 9.336        | 0.161                | 0.146 | 21.910   | 0.048             | 0.220          | المتغير<br>المستقل             | المتغير التابع    |
|       |              |                      |       |          |                   |                | إدارة<br>المخاطر في<br>المؤسسة | التهرب<br>الضريبي |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS, V 25

يتضمن جدول تحليل الانحدار البسيط ما يلي:

أ- دراسة معنوية العلاقة والتأثير بين المتغيرين (الدلالة الإحصائية عند 0.05) معنوية العلاقة بين المتغيرين : من خلال نتيجة اختبار F (F-test) نجد قيمة F المحسوبة بلغت (F= 21.910) وهي دالة إحصائية لأن قيمة SIG = 0.146 المصاحبة لقيمة (F) وهي أكبر من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يشير إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين عند مستوى الدلالة 0.05

معنوية التأثير بين المتغيرين (معنوية قيمة B= 0.903): من خلال نتيجة اختبار (T-Test) نجد قيمة T المحسوبة بلغت (T=9.336) وهي دالة إحصائية حيث أن قيمة SIG= 0.000 المصاحبة لقيمة (T) هي أقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يشير إلى وجود تأثير معنوي (دال إحصائياً) ل إدارة المخاطر في المؤسسة والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوعرييج محل الدراسة عند مستوى 0.05.

ومنه نستنتج قرار اختبار الفرضية: أنه توجد لا علاقة دالة إحصائية ذات تأثير معنوي بين المتغيرات المدروسة وعليه نقبل الفرضية الصفرية (Ho) ونرفض الفرضية البديلة (H): لا توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين إدارة المخاطر في المؤسسة والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوعرييج من وجهة نظر المستجوبين.

#### خلاصة:

من خلال هذا الفصل تم التطرق إلى التعريف بمركز الضرائب الذي كان محل الدراسة وحيث تمت هذه الدراسة بتوزيع استمارة على عينة من الأفراد بمركز الضرائب برج بوعريبيج، وتضمنت الاستمارة محورين أساسيين هما: مبادئ الحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي. وعند استرجاع الاستمارة تم تفرغها وتحليل بياناتها بالاعتماد على برنامج SPSS، ثم الاعتماد على الاختبارات الإحصائية اللازمة للإجابة على إشكالية الدراسة، ومن خلال تحليل إجابات أفراد العينة وتفسيرها توصلنا إلى أنه:

توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين مبادئ الحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوعريبيج من وجهة نظر المستجوبين.

خاتمة

من خلال دراستنا لموضوع دور الحوكمة للحد من التهرب الضريبي، تم التعرف على التهرب الضريبي والذي يعتبر ظاهرة اجتماعية خطيرة تضر الاقتصاد الوطني، ولا تسمح الدول بتنفيذ سياساتها المالية لأهدافها التنموية، ونظرا للانعكاسات السلبية المتعددة التي تترتب عن التهرب الضريبي فإن مختلف الأنظمة الضريبية تعمل على مكافحة هذه الظاهرة بشتى الوسائل المتاحة.

وفي ضوء ما سبق، يؤدي التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة في مؤسسات القطاع الضريبي، باعتبار الحوكمة الضريبية الركيزة الأساسية التي يقوم عليها النظام الضريبي بصفة عامة والإدارة الضريبية بصفة خاصة.

### 1- اختبار الفرضيات:

**الفرضية الرئيسية:** توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين مبادئ الحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوعرييج من وجهة نظر المستجوبين.

**الفرضية الفرعية رقم 1:** توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين الإفصاح والشفافية في المؤسسة والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوعرييج من وجهة نظر المستجوبين.

**الفرضية الفرعية رقم 2:** توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين ديمقراطية الإدارة في المؤسسة والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوعرييج من وجهة نظر المستجوبين.

**الفرضية الفرعية رقم 3:** توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين التطبيق الصحيح للقانون في المؤسسة والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوعرييج من وجهة نظر المستجوبين.

**الفرضية الفرعية رقم 4:** توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين إدارة المخاطر في المؤسسة والتهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية برج بوعرييج من وجهة نظر المستجوبين.

### 2- نتائج الدراسة:

- وجود علاقة عكسية بين الحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي فكلما التزمت الإدارة الضريبية بتطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية فكلما قل التهرب الضريبي والعكس صحيح.
- إن غياب الحوكمة الضريبية في مؤسسات القطاع الضريبي يشجع على التهرب الضريبي.
- إن تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية يساهم في الحد من التهرب الضريبي.
- انعدام الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية يؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي.
- تتسم الإدارة الضريبية بالشفافية والإفصاح.
- تقوم الإدارة الضريبية بالرقابة بكفاءة.

### 3- توصيات الدراسة:

وفقا للنتائج التي تم التوصل إليها، نتقدم ببعض الاقتراحات:

- الزام مؤسسات القطاع الضريبي بتطبيق مبادئ الحوكمة.
- تبني الإدارة الضريبية لخاصية الإفصاح والشفافية من خلال نشر التقارير الدورية والسنوية عن إجمالي الإيرادات الضريبية وأوجه إنفاقها، وتمكين المجتمع من الإطلاع عليها، حيث أن هذا الإجراء له أثر كبير في تحفيز المكلف على دفع الضريبة خاصة إذا ما وجد أن هناك مشاريع اجتماعية واقتصادية تمول من قبل الضرائب، لذلك يجب على الإدارة الضريبية إيجاد السبل الكفيلة بنشر التقارير السنوية لنشاطها.
- ضرورة استخدام نظام إدارة المخاطر في إدارة الضريبة.
- اعتماد الإدارة الضريبية على دورات تكوينية لموظفيها لاستعمال طرق الرقابة الحديثة.

#### 4- آفاق الدراسة:

ورغبة منا لإثراء هذا البحث نقترح بعض المواضيع التي يمكن التطرق إليها لتطوير الدراسات القادمة وتعميمها وهي كالتالي:

- تطبيقات الحوكمة في الشركات العمومية.
- آليات الحوكمة في محاربة الفساد.

# قائمة المراجع

الكتب

1. أسامة ربيع أمين، التحليل الإحصائي للمتغيرات المتعددة باستخدام برنامج SPSS، الجزء الثاني، الدار العالمية، القاهرة، مصر ، 2008، ص 106-107.
2. أبو زيد ، محمد خير سليم ، أساليب التحليل الإحصائي باستخدام برمجية spss ، الرياض ، دار جرير للنشر والتوزيع ، 2005 ، ص 156.
3. أسامة ربيع أمين، التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS -مهارات أساسية اختبارات الفروض الاحصائية(المعلمية- اللامعلمية)، الجزء الأول الدار العالمية، القاهرة، مصر ، 2008.
4. بشور عصام، المالية العامة والتشريع المالي،دمشق، منشورات جامعة دمشق، الطبعة 6، 1992-1993.
5. الحاج طارق، المالية العامة، الطبعة الاولى، عمان، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 1999.
6. حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 2، الجزائر ، 2007.
7. امين السيد احمد لطفي، فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007.
8. سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار مفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
9. سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، دمشق، 2003، الطبعة الاولى.
10. شعباني لطفي، جباية المؤسسة، تم الطبع من طرف متيجة للطباعة 549 شارع مصطفى جعدي براقي، الجزائر.
11. صالح بزة و د. بن خزناجي امنة، جباية المؤسسة، دار الباحث، الجزائر، 2020، الطبعة الاولى.
12. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة 02، 2005.
13. عايدة نخلة رزق الله، "دليل الباحثين في التحليل الاحصائي الاختبار والتفسير"، الطبعة الأولى، 2002.
14. عبد الغفور ابراهيم احمد، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان/الاردن، 2009.
15. عبد الناصر نور، عليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
16. عمار بوحوش، واخرون، مناهج البحث العلمي وطرق اعداد البحوث، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر. 2000.
17. فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، بيروت، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 1971.
18. لويس كوهين، (ترجمة كوثر حسين كوجيك)، مناهج البحث العلمي في العلوم الاجتماعية والتربوية، ط1، القاهرة، مصر، دار العربة للنشر، سنة 1990.
19. مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار الهومة، الجزائر، 2003.
20. مصطفى الفار، الادارة المالية العامة، دار اسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2017، الطبعة 1.
21. مصطفى طويطي، التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان - تطبيقات عملية على برنامج excel - الجزء الأول، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر 2018.

الرسائل والمذكرات

1. بعبيش شعبان، اثر التسويق بالعلاقات في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف- المسيلة-، السنة الجامعية 2015-2016
2. جيهان كامل محمد، حوكمة النظام الضريبي وآثارها على جذب الاستثمارات، رسالة دكتوراه في الاقتصاد، القاهرة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، 2012.
3. بغدادي علاء الدين، فعالية الرقابة الجبائية والحد من التهرب الضريبي واثارها على الخزينة العمومية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في التدقيق المحاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2009-2010.
4. بلخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة باتنة، الجزائر، 2004-2005.
5. حيزية بوزرودة، بوزيدي كاهنة، التهرب بالضريبي في الجزائر واليات مكافحته، مذكرة ماستر في الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2018.
6. صالح ادم عبد الله موسى، الحوكمة الضريبية واثارها في زيادة جودة المعلومات المحاسبية، بحث تكميلي مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة النيلين، 1439هـ - 2018م.
7. عبد الرحمان بكر، الحوكمة الضريبية واثارها في الحد من التهرب الضريبي، اطروحة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة الاسراء الخاصة، الاردن، 2008.
8. عزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر - بسكرة - 2015-2016.
9. عوادي مصطفى ورحال ناصر، الغش، التهرب الضريبي في النظام الجزائري، مذكرة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، 2010-2011.
10. فايزة بوخلف، اثر الحوكمة الجبائية على سياسة الانفاق الجبائي في الجزائر، مذكرة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015.
11. قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014.
12. كنزة براهيمة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، اطروحة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2014.
13. لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، 2011-2012.
14. محمد البشير بن عنتر، دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الاداء المالي للمؤسسة، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2017.
15. مليكاوي مولود، حدود التنسيق الضريبي كالية لتجسيد مفهوم الاقليمية المفتوحة - حالة الاتحاد الاوروبي، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في علوم التسيير جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2014/2015.



16. مليكة معاشو، اليات مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولاي، سعيدة، 2016.
17. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي واشكالية التهرب الضريبي، دراسة حالة الجزائر، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر 03، 2002/2001.
18. ناصر مغني، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الاداء، حالة ولاية المسيلة 2008/2004، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2009-2010.

#### المجلات

1. بوشیخي فاطمة، اسباب التهرب الضريبي واثره على الخزينة العامة في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، طبعة 1، جامعة تلمسان.
2. خليفی رزيقة، شيقارة هجيرة، منهجية تحديد نوع وحجم العينة في البحوث العلمية، مجلة المعارف علمية دولية محكمة، تصدر عن جامعة بويرة، العدد 23 (ديسمبر 2017).
3. د.مام عواطف ، مطبوعة جامعية في مساق حلقة البحث، المستوى الثانية ماستر توجيه وارشاد، قسم علم النفس وعلوم التربية بكلية العلوم الانسانية والاجتماعية - جامعة محمد بوضياف - مسيلة- ، السنة الجامعية 2016-2017
4. سامية يغني، مديني عثمان، العينة في المجتمع الإحصائي كمدخل ضابط لدقة نتائج البحوث الاكاديمية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 04، العدد 01، جوان 2019، جامعة الشهيد حمه الأخضر بالوادي، الجزائر.
5. سليمان الدالي، رواد والدالي، دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي، مجلة جامعة تشرين، العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37، العدد 1، 2015.
6. عبد السميع محمد رضا، (2008)، حوكمة الإدارة الضريبية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الثالث.
7. محمد المعتز المجتبي ابراهيم، دور الحوكمة الضريبية في زيادة مستوى الالتزام الضريبي، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، ع 36، 2017.
8. مهند محمد موسى العبيني، عبد الرحمان محمد عبد الرحمان، دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي، مجلة كلية بغداد العلوم الاقتصادية، العدد 44، 2015.
9. مولود مليكاوي، واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر، مجلة الأداء للمؤسسات الجزائرية، العدد 08، الجزائر 2015.

#### الملتقيات

1. بودلال علي (2013)، مجلة الإستراتيجية والتنمية، مقال بعنوان ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر وسياسات التعامل معها، دراسة تحليلية، كلية الاقتصاد، جامعة مستغانم.
2. عبد الخالق، أسامة علي، (2007)، العلاقة التاثيرية المتبادلة والمتكاملة بين كل من الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات واثرها على تصحيح مسار منظومة العمل الخاسبية والضريبية ، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي الثاني عشر للجمعية المصرية العامة للضرائب، القاهرة، 2006-2007

3. فاطمة الزهراء طاهري، سيساوي سهام، دور حوكمة الشركات في الرفع من كفاءة السوق، غالم عبد الله حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي والاداري، ورقة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني، جامعة خيضر، بسكرة، 2012.

الكتب باللغة الأجنبية

1. Ahmed el allali ,(2008)" Les disposition fixales et comptables marocaines permettenes une assiette fiscale siniere et efficace" , Reoue marocaine d'administration licale et developpement, n°80, mai- juin 2008.
2. Bernard BoBe et pirlonfixalite et choix economique ,imprimeric, AN ,rbin,1987.
3. Freeland , C. Basel committee Guidance on Corporate Governance for Banks, paper presented to : Coorporate Governance and Rerorm : paving the way to Financial Stability and Develepement, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 7 – 8 . (2007).
4. Jean – Pierre Boision ,Prposition pour une reforme de la gouvernance fiscale , institet de l'enterprise, 2005.
5. PiereA ,letartre ,MBA, ph la bonne gouvernance en fiscalité locales , université laval , québec, 2008.

# الملاحق

ملحق (01)

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعريبيج -

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم مالية ومحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

استبيان الدراسة

الأخ الكريم، الأخت الكريمة

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته، أما بعد:

يسرنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي صمم لجمع المعلومات اللازمة للدراسة التي نقوم بإعدادها استكمالاً للحصول على شهادة الماستر في علوم مالية ومحاسبة - تخصص محاسبة وجباية معمقة - بعنوان:

"دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي" دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية برج بوعريبيج .

وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، دراسة تطبيقية على مديرية الضرائب لولاية برج بوعريبيج، ونظراً لأهمية رأيكم في هذا المجال نأمل منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة، حيث أن صحة النتائج تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم، لذلك نرجو منكم أن تولوا هذا الاستبيان اهتمامكم، فمشاركتكم ضرورية ورأيكم عامل أساسي من عوامل نجاحها.

تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام على تعاونكم المثمر لإتمام هذه الدراسة.

الطالبين:

الأستاذ المشرف: عبادي محمد

نويوة حبيبة

سعيدي أمينة

الجزء الأول: البيانات الشخصية.

يهدف هذا الجزء إلى التعرف على بعض الخصائص الإجتماعية والوظيفية لموظفي " مديرية الضرائب لولاية -برج بوعريريج - وذلك بهدف تحليل النتائج المتحصل عليها من هذا الإستبيان، لذا نرجو منكم التكرم بالإجابة المناسبة على الأسئلة الآتية وذلك بوضع علامة (x) في المربع المناسب للإجابة.

1-الجنس:

ذكر  أنثى

2-الفئة العمرية:

| من 20 إلى 30 سنة | من 31 إلى 40 سنة | من 41 إلى 50 سنة | أكبر من 50 سنة |
|------------------|------------------|------------------|----------------|
|                  |                  |                  |                |

3-الدرجة العلمية التي تحملها:

| ثانوي | جامعي | دراسات متخصصة<br>P.G.S | دراسات عليا | أخرى |
|-------|-------|------------------------|-------------|------|
|       |       |                        |             |      |

4-التخصص العلمي:

| علوم إقتصادية | إعلام ألي | حقوق | تسيير<br>البشرية | الموارد | أخرى |
|---------------|-----------|------|------------------|---------|------|
|               |           |      |                  |         |      |

5-الوظيفة:

| عون تنفيذ | عون تحكم | عامل تحكم | إطار | إطار مسير | أخرى |
|-----------|----------|-----------|------|-----------|------|
|           |          |           |      |           |      |

6-مدة الخبرة المهنية:

|                |                   |                  |                |
|----------------|-------------------|------------------|----------------|
| أقل من 5 سنوات | من 5 إلى 10 سنوات | من 11 إلى 15 سنة | أكثر من 15 سنة |
|                |                   |                  |                |

الجزء الثاني: محاور الإستبيان

فيما يلي مجموعة من الفقرات التي تقيس لنا مستوى "دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي"

دراسة تطبيقية على مديرية الضرائب لولاية برج بوعريريج، وعليه يرجى تحديد درجة الموافقة أو عدم الموافقة عن العبارات وذلك بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة لإختيارك .

المحور الأول: مبادئ الحوكمة الضريبية

| الرقم | العبرة  | المقياس     |       |              |                 |                 |  |  |  |  |
|-------|---|-------------|-------|--------------|-----------------|-----------------|--|--|--|--|
|       |   | موافق تماما | موافق | موافق متوسطة | بدرجة غير موافق | غير موافق تماما |  |  |  |  |
| 01    | الإفصاح والشفافية في المؤسسة الضريبية   |             |       |              |                 |                 |  |  |  |  |
| 02    | تقوم الإدارة بالرد على انشغالات الموظفين والمكلفين في الوقت المناسب.                          |             |       |              |                 |                 |  |  |  |  |
| 03    | تقوم إدارتكم بالإفصاح عن أوجه صرف الحصيلة الضريبية من اجل معرفة مدى مساهمتها في دعم التنمية . |             |       |              |                 |                 |  |  |  |  |

|  |  |  |  |  |   |    |  |
|--|--|--|--|--|---|----|--|
|  |  |  |  |  | إدارتكم تحقق المشاركة الفعالة للعاملين بالإدارة الضريبية والممولين في اتخاذ القرارات المتعلقة بها.                          | 04 | ديمقراطية الإدارة في المؤسسة الضريبية      |
|  |  |  |  |  | في مؤسساتكم توجد قنوات اتصال قوية تمكن الموظفين من تبليغ آرائهم ومقترحاتهم حول سير العمل إلى المسؤولين لتحسين أداء المؤسسة. | 05 |  |
|  |  |  |  |  | يتمتع مسؤولي الإدارة بالصلاحيات اللازمة التي تمكنهم من متابعة ومراقبة الموظفين الموضوعين تحت إشرافهم.                       | 06 | التطبيق الصحيح للقانون في المؤسسة الضريبية |
|  |  |  |  |  | تقوم إدارتكم الضريبية بالتطبيق الصحيح للقوانين وإحكام الرقابة على تنفيذها.  | 07 |  |
|  |  |  |  |  | تقوم مؤسساتكم بالتحكم في السياسات الداخلية وتحسين برنامج الاستثمار وتقديم الخدمات الإدارية.                                 | 08 | إدارة المخاطر في المؤسسة الضريبية          |
|  |  |  |  |  | هل تمتلك مؤسساتكم مختصين في قياس أو تقييم المخاطر الضريبية لتجنبها في المستقبل.   | 09 |  |

المحور الثاني : التهرب الضريبي

| الرقم | العبارة | المقياس  |       |              |       |                 |
|-------|---------|----------|-------|--------------|-------|-----------------|
|       |         | موافقتما | موافق | موافق متوسطة | بدرجة | غير موافق       |
|       |         |          |       |              |       | غير موافق تماما |

|  |  |  |  |  |    |   |
|--|--|--|--|--|----|---|
|  |  |  |  |  | 01 | نظام المعلومات المحاسبية المطبق في مؤسساتكم يساهم في سد الثغرات الضريبية التي قد يستغلها بعض المكلفين.                        |
|  |  |  |  |  | 02 | الرقابة الجبائية المفروضة من طرف إدارة الضرائب على المكلف بالضريبة كافية للحد من حالات الغش الضريبي.                          |
|  |  |  |  |  | 03 | مؤسساتكم تقوم بتوعية المكلفين بالضريبة بأهمية التحصيل الضريبي للتقليل من الخسائر التي تتولد على هذه العملية.                  |
|  |  |  |  |  | 04 | مؤسساتكم تقوم بالقراءة الجيدة لنصوص التشريع الضريبي حتى تفوت الفرص على المكلف للاستفادة من الثغرات وتسد منافذ التهرب الضريبي. |
|  |  |  |  |  | 05 | مؤسساتكم تقوم بالتأكد من صحة وسلامة المعلومات المقدمة في تصريحات المكلفين   |
|  |  |  |  |  | 06 | تقوم مؤسساتكم بوضع سياسة منسجمة تقوم بالتنسيق بين الإدارات من أجل الوقوف أمام كل أوجه وأساليب التهرب                          |
|  |  |  |  |  | 07 | نقص برمجة الملفات لدى مؤسساتكم يؤدي إلى تهرب المكلفين بالضريبة  |
|  |  |  |  |  | 08 | تعتقدون أن المتابعة القضائية للمكلفين المتهربين من دفع الضرائب يؤدي إلى الحد من هذه الظاهرة                                   |



