

دور تطبيق خصائص الحوكمة في مكافحة التهرب الضريبي: دراسة حالة عينة من المديريات الفرعية للرقابة الجبائية-الجزائر-

The Role of Applying the Governance Characteristics in Combating Tax -Evasion: Case Study a sample of Tax Control Sub-Directors – Algeria

علون محمد ملين^{1*}، بن بايرة ريمة²، شرواطي خير الدين³

¹ جامعة علي لونيبي البلدية (الجزائر)، m.alloune@univ-blida2.dz

² جامعة علي لونيبي البلدية (الجزائر)، r.benbaira@univ-blida2.dz

³ جامعة علي لونيبي البلدية (الجزائر)، k.cherouati@univ-blida2.dz

تاريخ الاستلام: 2022/08/13، تاريخ المراجعة: 2022/11/01، تاريخ النشر: 2023/06/30

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور تطبيق خصائص الحوكمة في مكافحة التهرب الضريبي، ومحاولة إسقاط ذلك من خلال دراسة إستطلاعية إستبائية لعينة من 64 مفردة من الموظفين الإداريين والتقنيين لعينة من المديريات الفرعية للرقابة الجبائية-الجزائر-، بإستخدام أداة الإستبيان، والمنهج الإستقرائي والاستنباطي والمنهج الوصفي التحليلي. وخلصت هذه الدراسة إلى أنه تسعى الإدارة الجبائية تطبيق خصائص الحوكمة (الشفافية والإفصاح، العدالة، النزاهة الأخلاقية، المساءلة، المسؤولية والاستقلالية) عند أداء مهامها التنفيذية والرقابية، من أجل المحافظة على الحصيلة الضريبية للخرينة العمومية، من خلال كشف حالات التلاعب والتهرب في إعداد التصاريح الجبائية، وهذا لتحقيق الأهداف الإقتصادية والإجتماعية للدولة، التي تحتاجها لمواجهة نفقاتها وزيادة إيراداتها التي تحقق منافع عامة للمجتمع.

الكلمات المفتاح: حوكمة المؤسسات؛ تهرب ضريبي؛ خصائص الحوكمة؛ مديريات فرعية للرقابة الجبائية.

تصنيف JEL : G34 ؛ H26

Abstract:

This study aims to highlight the role of applying governance characteristics in combating tax evasion, trying projection this study through an exploratory survey included 64 samples of managerial employees from a sample of tax control sun-directors in Algeria, using the questionnaire tool, inductive, deductive and the descriptive analytical approaches.

This study concluded that the tax administration seeks to apply the characteristics of governance (transparency and disclosure, justice, moral integrity, accountability, responsibility and independence) while performing its executive and controlling tasks, in order to preserve the tax proceeds of the public treasury, by detecting manipulation and evasion cases in the preparation of tax declarations. to achieve country's economic and social goals which is needed to face its expenses and increase revenues that achieve general benefits to society.

Keywords: Governance ; Tax Evasion ; Governance Characteristics ; Tax Control Sub-Directors.

Jel Classification Codes : G34 ;H26

انتقل مفهوم الحوكمة من المؤسسات إلى إدارات الدول المختلفة، وذلك من خلال الحكم الرشيد الذي يتطلب مجموعة من القوانين والقواعد التي تؤدي للشفافية والمساءلة، ومكافحة الفساد الإداري والمالي، فأصبح هدف الحوكمة واحد سواء طبقت في المؤسسات أو الإدارات العمومية، ومن هذه الإدارات إدارة الضرائب التي تضطلع بتحصيل وجباية مستحقات الدولة المالية (الضرائب) التي تقع على عاتق المكلفين أفرادا ومؤسسات، فهي من أهم الموارد المالية للدولة لتمويل نفقاتها العمومية، ووسيلة فعالة تمكنها من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، إلا أن جبايتها بالمبلغ المطلوب وفي الوقت القانوني مرهون بمدى استجابة والتزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية، لكن هذه الاستجابة في معظم الأحيان تكون نسبية نتيجة لتهرب البعض من دفعها، وهذا باستغلال كل الوسائل القانونية وغير القانونية الممكنة، فالتهرب من دفع الضريبة يعد من أخطر الآفات التي تصيب الضريبة بصفة خاصة، والاقتصاد بصفة عامة لكونه يؤدي إلى استنزاف الموارد الضريبية التي كان من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة لإنفاقها فيما يحقق المنفعة العامة من خلال استثمارها في مختلف المشاريع التنموية للبلاد، بدلا من انسيابها في قنوات مجهولة، فظاهرة التهرب الضريبي أصبحت تعتبر من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسم وتنفيذ مختلف سياساتها الاقتصادية، مما يستدعي على مختلف الدول ومنها الجزائر السعي جاهدا إلى مكافحته بشتى الطرق التشريعية والتنظيمية، والتي نتج عنها وضع أجهزة مختصة في مكافحة التهرب الضريبي، مثل إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على المستوى الولائي، ومختلف مفتشيات الضرائب على المستوى الإقليمي في سنة 1990، إضافة إلى مديرية البحث والمراجعات التي تم إنشائها سنة 1998، كما تم تعزيز جهاز الرقابة الجبائية بآلية جديدة سنة 2002 وتمثلت في مديرية كبريات المؤسسات، كما تعتبر الحوكمة من أهم وسائل مكافحة هذه الظاهرة أو التقليل من حدتها، من خلال تطبيق معاييرها وخصائصها على مستوى الإدارات الضريبية التابعة للدولة في مكافحة الفساد المالي الناجم عن التهرب الضريبي.

إشكالية الدراسة: من خلال ما سبق فإن الإشكالية الرئيسية التي نسعى لمعالجتها تتمثل في:

ما مدى مساهمة تطبيق خصائص الحوكمة في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بعينة الدراسة (المديرية الفرعية للرقابة الجبائية - الجزائر) ؟

وفي ظل هذا التساؤل الرئيسي يمكننا طرح التساؤلات الفرعية التالية:

هل يساهم تطبيق خاصية الشفافية والإفصاح في مكافحة التهرب الضريبي بعينة الدراسة؟

هل يساهم تطبيق خاصية العدالة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي بعينة الدراسة؟

هل يساهم تطبيق خاصية النزاهة في مكافحة التهرب الضريبي بعينة الدراسة؟

هل يوجد يساهم تطبيق خاصية المساءلة والمحاسبة في مكافحة التهرب الضريبي بعينة الدراسة؟

هل يساهم تطبيق خاصية المسؤولية والاستقلالية في مكافحة التهرب الضريبي بعينة الدراسة؟

فرضيات الدراسة: قصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية نطلق من الفرضية الرئيسية التالية:

H_0 : لا يساهم تطبيق خصائص الحوكمة في مكافحة التهرب الضريبي بعينة الدراسة (المديرية الفرعية للرقابة الجبائية - الجزائر-) عند مستوى معنوية أقل من 5%.

وتنفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

H_0 : لا يساهم تطبيق خاصية الشفافية والإفصاح في مكافحة التهرب الضريبي بعينة الدراسة عند مستوى معنوية أقل من 5%.

H_0 : لا يساهم تطبيق خاصية العدالة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي بعينة الدراسة عند مستوى معنوية أقل من 5%.

H_0 : لا يساهم تطبيق خاصية النزاهة الأخلاقية في مكافحة التهرب الضريبي بعينة الدراسة عند مستوى معنوية أقل من 5%.

H_0 : لا يساهم تطبيق خاصية المساءلة والمحاسبة في مكافحة التهرب الضريبي بعينة الدراسة عند مستوى معنوية أقل من 5%.

H_0 : لا يساهم تطبيق خاصية المسؤولية والاستقلالية في مكافحة التهرب الضريبي بعينة الدراسة عند مستوى معنوية أقل من 5%.

أهداف الدراسة: نسعى من خلال هذا البحث للوصول إلى جملة من الأهداف نوجزها فيما يلي:

التأطير الفكري والنظري لموضوع الحوكمة الذي أصبح من المواضيع التي تحظى بالاهتمام المتزايد من طرف جميع الجهات، والتعرف على خصائص الحوكمة وإظهار أهمية تطبيقها على مستوى مديريات الضرائب.

تقييم مدى استيفاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لخصائص الحوكمة في عملها، ومحاولة تحديد أثر ذلك في الحد من التهرب الضريبي، وتحصيل مستحقات الخزينة العمومية من الأموال الواجبة على المكلفين.

- محاولة معرفة واقع ظاهرة التهرب الضريبي في مديرية الضرائب، من حيث الميكانيزمات المستخدمة في ممارستها، والأساليب المعتمدة من قبل الإدارة لمكافحة.

- محاولة غرس ثقافة ضريبية لدى المكلفين من أجل التقليل من عمليات التهرب الضريبي التي تضر بالاقتصاد الوطني.

- **المنهج المتبع:** من أجل الإجابة عن إشكالية الدراسة ومختلف الأسئلة الفرعية التي قمنا بطرحها ولإثبات صحة أو نفي الفرضيات المقدمة سنتبع المنهج الاستنباطي لتحديد المشكلة ووضع الفرضيات، والمنهج الاستقرائي لاختيار الفرضيات، بالإضافة إلى المنهج الوصفي التحليلي لمعرفة دور حوكمة المؤسسات في مكافحة من التهرب الضريبي، ومنهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي.

1.I- الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

لقد لقي موضوع حوكمة المؤسسات إهتماماً كبيراً على كافة المستويات، فعلى المستوى الدولي إهتمت المنظمات الدولية بوضع خصائص لحوكمة الشركات لتكون بمثابة نقاط مرجعية يتم الإسترشاد بها عند تطبيق هذه الخصائص في الواقع العملي.

1- **مفهوم حوكمة المؤسسات:** لم تتفق كل الكتابات على مفهوم واحد وواضح ومحدد لمصطلح حوكمة الشركات، حيث يمكننا إعطاء مجموعة من التعاريف فيما يلي:

* وكذلك عرفها معهد المدققين الداخليين في مجلة (Tome At The Top) والصادرة عنه بأنها: " العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف على إدارة ومراقبة مخاطر الشركات والتأكيد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيمة الشركة من خلال أداء الحوكمة فيها." (دراوسي وضيف الله، 2012، ص 04)

* **تعريف البنك الدولي 1992:** "الحكم الراشد مرادف للتسيير الإقتصادي الفعال والأمثل، الذي يسعى للإجابة عن مختلف الإنتقادات الخاصة، والموجهة للدول والمؤسسات التي تشكل في الإصلاحات الهيكلية المسيرة بطريقة علوية، أي من الأعلى نحو الأسفل والتي أدت إلى فراغ مؤسسي بدل تعبئة قدرات وطاقات المجتمع التي يزدهر بها." (طاهري وعيساوي، 2012، ص 06)

* وعرفها مركز المشروعات الدولية الخاصة: " هي الإطار الذي تمارس فيه المؤسسات وجودها، وتركز الحوكمة على العلاقة فيما بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح وواجبي التنظيمات الحكومية، وكيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف في الإشراف على عمليات الشركة." (بروش ودهيمي، 2012، ص 18)

من خلال التعاريف السابقة يمكننا تحديد مجموعة من المعاني التي يتضمنها مفهوم حوكمة المؤسسات وهي (سليمان، 2009، ص 18):

✓ الحوكمة مجموعة من القوانين والأنظمة والقواعد الخاصة بالرقابة على أداء المؤسسات.

✓ تعمل على تنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح الأخرى،

✓ إدارة المؤسسات لفائدة أصحاب المصالح،

✓ يتم إدارة المؤسسة والرقابة عليها وفق هيكل معين، يضمن توزيع الحقوق والواجبات بين المشاركين في إدارة المؤسسة، مثل مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين.

بناء على التعاريف السابقة، يمكن اقتراح التعريف الشامل لمفهوم حوكمة المؤسسات بأنها: مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة المؤسسة من ناحية وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بها من ناحية أخرى، بحيث يضمن الملاك حسن استغلال الإدارة لأموالهم وتعظيم الربحية، وتحقيق الرقابة الفعالة.

ب- **خصائص حوكمة المؤسسات:** إن خصائص حوكمة المؤسسات عديدة ومتنوعة، وقد تختلف حسب أولوية التطبيق من بلد إلى آخر، ومن بين هذه الخصائص نجد (علي، وآخرون، 2013، ص ص 103-104):

- **الإفصاح والشفافية:** وهي دعامة هامة لضمان توصيل معلومات صحيحة وواضحة وكاملة عن أداءها، عن طريق توفر نظام فعال للتقارير يتسم بالشفافية ليس للإدارة والمساهمين فحسب، بل لجميع الأطراف ممن يستخدمون المعلومات المالية المنشورة للمؤسسة لإتخاذ القرارات من قبل المستثمرين الحاليين والمحتملين، والمقرضين، الزبائن، والموظفين والجهات الحكومية ذات المصلحة.

- **المساءلة:** هي قاعدة تقضي بمحاسبة المسؤولين أو الذين يتخذون القرارات والذين يقومون بتنفيذ الأعمال في المؤسسة عن تبعات أعمالهم ونتائج قراراتهم، هذا يتطلب من مجلس الإدارة أن يحدد الهرم الإداري ومسؤوليات وصلاحيات كل مسؤول في موقعه، مما يسهل على جميع المتعاملين فيها معرفة حدود عملهم خدمة للمؤسسة وتحقيقاً لإستراتيجيتها التي بنيت عليها أهدافها، فالأطراف الخاضعة للمساءلة المحاسبية عند تطبيق الحوكمة أمام أصحاب المصالح هم (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، الإدارة العليا، التدقيق الداخلي، المشرعين، الجمعيات المهنية).

- **الإستقلالية:** وهي الآلية التي تقلل أو تلغي تضارب المصالح كهيمنة رئيس ذي نفوذ على المؤسسة أو مساهم كبير على مجلس الإدارة، وهذه الآلية تبدأ من كيفية تشكيل المجالس وتعيين اللجان إلى تعيين مدقق الحسابات بحيث لا تسمح بتأثير أي نفوذ على قرارات مجلس الإدارة وأعمال المؤسسة.

- **المسؤولية:** تكون المسؤولية الأساسية عن الحوكمة الجيدة متروكة للمديرين والمدققين وتزويد المساهمين بضممان موضوعي ومستقل بالإعتماد على التقارير المالية والمعلومات الأخرى المقدمة من المؤسسة، وهذا الدور الحيوي يبرر الموقع الخاص للمدققين تحت قانون المؤسسات، وترتبط المسؤولية بدعامة المساءلة من حيث القيام بإجراءات تصحيحية أو المعاقبة على سوء الإدارة، وهي تندرج ضمن خط تفويض السلطات في كل مؤسسة، حيث تساعد المسؤولية في تنفيذ العمليات الخاصة بما بشكل أفضل من خلال تعرف العاملين على الأعمال المطلوبة منهم ومحاسبتهم عليها.

- **تحقيق العدالة والإنصاف:** وهي الإحترام والإعتراف بحقوق كل الأطراف ذات المصالح بما يكفل المساواة بينها، حيث إهتمت منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية بحماية حقوق مصالح أقلية المساهمين، عن طريق وضع نظم تمنع العاملين في داخل المؤسسة بما فيهم المديرين وأعضاء مجلس الإدارة من الإستفادة من منصبهم فيها بالمتاجرة في الأسهم.

- **النزاهة والسلوك الأخلاقي:** يكون ضمان المكلف بالالتزام السلوكي وأخلاقيات وقواعد الالتزام الضريبي بتعميق الحس الأخلاقي اللازم والضروري له، من خلال مجموعة من الخصائص والقواعد التي يتحدد من خلالها قيم وأخلاقيات وسلوكيات وممارسات المكلف، وذلك لتحقيق التوازن في تحقيق مصالح الأطراف كافة المرتبطة بذلك، لأن الاخلاق هي أساس التحكم في تطبيق القوانين والالتزام بها، فالمشكلة ليست بقانون الضرائب وإنما الالتزام به.

ج- أهداف حوكمة المؤسسات: للحوكمة أهمية كبيرة جدا بالنسبة للممولين وإدارة الضريبة، تتمثل في:

- **من جهة إدارة الضريبة:** يوفر تطبيق الحوكمة فوائد كثيرة جدا (الجنابي، 2009، ص 57):

- تقليل المنازعات والخلافات، وتحصيل الضريبة بشكل دقيق ومحكم، وتعمل أيضا على الزيادة في نسبة الحصيلة الضريبية ووجود مرونة داخل إدارة الضريبة، وهذا يساعد موظفيها بالقيام بكافة واجباتهم الوظيفية بدقة وفاعلية.

- تعمل على منع الفساد المالي والاداري.

- تقليل الأخطاء إلى أكبر قدر ممكن باستخدام الرقابة.

- تؤكد على حقوق العاملين.

- تحقيق السلامة بعدم وجود أخطاء متعمدة او غير متعمدة.

- **من جهة الممولين:** وجود الحوكمة الضريبية يعود بالمنفعة والفائدة لكل ممول، بسبب الثقة والطمأنينة تجاه إدارة الضريبة، بعدم تعسفها باستخدام سلطتها، بل على العكس أنها تقوم على تنفيذ وتطبيق القوانين الضريبية، وحفاظها على حقوق الممول، ومراعاتها باستخدام الشفافية. تتمثل أهداف الحوكمة كالتالي (نحاري، 2017، ص 15):

- رفع كفاءة المؤسسات. - تطبيق أنظمة رقابية ذات كفاءة. - تقليل مستوى تضارب المصالح والتهرب.

- تعزيز المساءلة والشفافية ورفع درجة الثقة. - خلق إدارة ضريبية ذات كفاءة واحترام بالعمل وتطبيق إجراءات العمل.

- رفع مستوى الوعي الضريبي لدى أف ارد المجتمع وأهمية دفع الضرائب. - تحسين وتطوير الأنظمة الضريبية بشكل مستمر.

2.I- الإطار النظري للتهرب الضريبي

ينتج عن سوء الإدارة الضريبية العديد من الآثار السلبية، والتي من بينها ظاهرة التهرب الضريبي، التي أصبحت مشكلا خطيرا يهدد اقتصاد الدول، لأنه يحرم خزنتها من موارد هامة تساعدها على تغطية النفقات العامة، حيث يستعمل المكلف مختلف الطرق الاحتياالية لمخالفة القانون.

1- **مفهوم التهرب الضريبي:** هناك العديد من التعاريف للتهرب الضريبي نذكر منها فيما يأتي:

* يعرف التهرب الضريبي بأنه: "مجموعة من الأساليب القانونية أو المحاسبية أو المادية لتجنب دفع الضريبة." (علي ومنصور، 2013، ص 143)

* في حين يعرفه البعض بأنه: "الإفلات من دفع الضريبة، ومن تحمل عبئها في وقت واحد." (القبلان، 2014، ص 25)

* ويعرف بأنه: "هو محاولة المكلف بالضرائب التخلص من دفعها وعدم الالتزام بها، كما قد يعتمد في كثير من الأحيان إلى إنتهاج بعض الطرق والأساليب للتهرب من أداء ما عليه من تبعات جبائية، سواء اتخذ هذا التهرب طابع المخالفة الصريحة للقوانين ويعرف بالتهرب الضريبي، أو يأخذ وجهها آخر يتم من خلاله تخلص المكلف من دفع الضريبة دون المساس بأحكام التشريعات الجبائية، بمعنى أن يكون في حدود القانون وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي." (يرقى، 2001-2002، ص 127)

وبصفة عامة التهرب أو التجنب الضريبي: يعني التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو انتهاك القانون وإستغلال الثغرات القانونية والقواعد المحاسبية، حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتبار أن حرته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مضمونة دستوريا

ب- أنواع التهرب الضريبي: إن التهرب الضريبي كما سبق وذكرنا هو وسيلة يلجأ إليها المكلف بالضريبة من أجل التخلص من دفع الضريبة الملقاة على عاتقه. ويكون التخلص بطرق مشروعة أو غير مشروعة:

- التهرب المشروع (التجنب الضريبي): من التعريفات التي وضعت للتهرب المشروع نذكر ما يلي:

* التجنب الضريبي هو: "التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة التشريعات الجبائية وذلك باستفادته من الفراغات القانونية الموجودة في التشريع الضريبي وترجع هذه الفراغات والنقائص إلى نقص التشريع وعدم أحكام صياغته لذا يطلق عليه بالتهرب المشروع كون المكلف يعمل في إطار قانوني." (Masson, 1990, p 181)

* يعرفه **J.C.Martinez**: "هو فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي". (نوي، 2003-2004، ص 03)

* بينما يرى **André Margairaz** بأنه: "محاولة التخلص من الضريبة في حدود القانون". (Margairaz, 2009, p 62)

إذن على ضوء ما تم ذكره، فالتهرب المشروع هو تخلف المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي الذي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية.

- التهرب الغير مشروع (التهرب الضريبي): ويعرف كما يلي:

* التهرب غير المشروع أو ما يعرف بالتهرب الضريبي فقد تم تعريفه على أنه: "المخالفة الصريحة للقانون بغية تجنب تسديد الضريبة أو تخفيض أساس الضريبة." (Michet, 1996, p84)

* عرف على أنه: "هو محاولة الشخص عن عدم دفع الضريبة المستحقة عليه بإتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل طابع التهرب وغيره". (احمد، 1975، ص ص 244-245)

* بينما يعرف أيضا بأنه: "تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي عند دفع الضرائب المستحقة عليه، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمدخله، أو تقديم تصريح ناقص". (براهيمي وبالعائش، 2014، ص 233)

عموما التهرب الغير المشروع هو تهرب مقصود من طرف المكلفين، وذلك عن طريق مخالفتهم عمدا لأحكام القانون الجبائي قصدا منهم عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم إما بالامتناع عن تقديم أي تصريح بالأرباح، أو بتقديم تصريح ناقص أو كاذب، أو إعداد سجلات وقيود مزيفة، أو الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع مصالح الضرائب الاطلاع على حقيقة الأرباح لإخفاء قسم منها.

ج- وسائل مكافحة التهرب الضريبي: آفة التهرب الضريبي من أبرز العقبات التي تواجهها أي دولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها من جهة واستنزاف المال العام من جهة أخرى، مما يستدعي ضرورة مجابهة هذه الظاهرة بشتى السبل والوسائل المتاحة.

➤ الوسائل الوقائية: وتعتبر من الوسائل المعتمدة في مواجهة التهرب الضريبي وتمثل في (سدرة، 2019، ص ص 269):

- تحسين فعالية النظام الضريبي من خلال تبسيط إجراءاته وإلغاء كل التعقيدات فيها، والعمل على استقراره نسبياً لأنه يتميز بكثرة التعديلات حتى يتواءم مع التغيرات والمستجدات في كل مجتمع، بالإضافة إلى ذلك يجب أن يتصف النظام الضريبي بالعدالة من خلال مراعاة مبدأ شخصية الضريبة.

- تحسين الجهاز الإداري الضريبي من خلال تحسين كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في المجال الضريبي، وتحسين أوضاعهم المادية والاجتماعية ووضع أسس عادلة للترقية، بالمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن يثبت في حقهم سلوكات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة،

- تدعيم الجهاز الضريبي بالآلات الحديثة من حاسوب وأجهزة متطورة وضرورة لسرعة إنجاز العمل، وذلك بإتباع الأسلوب العصري الحضاري في تنظيم المكاتب وتسليم البيانات وإقامة نظام استعلامات عصري.

- تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف من خلال تخفيض حدة التوترات التي قد تحدثها الضريبة، ولتحقيق ذلك يجب إحداث برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين بالإدارة الضريبية والهادفة إلى تحسين المعاملة تجاه المكلفين، وتوعية المكلف بالضريبة من خلال إعلامه بحقوقه وواجباته.

➤ الوسائل الرقابية: تنقسم هذه الوسائل إلى (مزهودي، 2013-2014، ص ص 63-69):

- الرقابة البسيطة: وتنقسم إلى:

✓ الرقابة الشكلية: يكون عن طريق رقابة التصريحات المقدمة من المكلفين بالضريبة، والتي يمكن التعرض لها بحسب نوع النظام الضريبي الخاضع له المكلف بالضريبة.

✓ الرقابة على الوثائق: إن حق الإطلاع يسمح لأعوان الإدارة الضريبية على مستوى الإدارات المحلية والمؤسسات بصفة عامة بتأسيس الوعاء الضريبي بدقة، وهذا من خلال مراقبتهم وتصفح الوثائق والمعلومات المتعلقة بالمكلفين بالضريبة، والتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرفهم.

- الرقابة الجبائية: وتشمل الأنواع التالية:

✓ **التحقيق المحاسبي:** يمكن لأعوان الإدارة الضريبية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، وإجراء التحريات الضرورية لتحديد الوعاء الضريبي ومراقبته، ويعني التحقيق في المحاسبة مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الضريبية المكتتة عن طريق المكلفين بالضريبة.

✓ **التحقيق المصوب:** هو إجراء رقابي مصوب أقل شمولاً، وأقل بعداً من التحقيق المحاسبي، وهو مدخل لفحص الوثائق الثبوتية والمحاسبية (مستندات، إتفاقيات، عقود، فواتير... وغيرها) لفئة من الضرائب والرسوم ولمدة محددة يمكن ان تقل على السنة المالية.

✓ **التحقيق المعمق:** يمكن لأعوان الإدارة الضريبية أن يشروعوا في تحقيق معمق، في الوضعية الضريبية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل، وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصروح بها من جهة، والذمة والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشتهم من جهة أخرى.

➤ **الوسائل العقابية:** إن فرض العقوبات الردعية وسيلة ضرورية و متممة لمكافحة ظواهر التهرب الضريبي كظواهر التقصير والإخلال بالواجب، وترتبط نوعية مثل هذه العقوبات بظروف الدولة وأفرادها ولقد شرعت عقوبات متنوعة على كل من يخالف أحكام القانون، وتمثل أهم هذه الإجراءات العقابية في (كردودي، 2010، ص 32):

- **العقوبات الجبائية:** كل شخص يستعمل طرقاً تدليسية يكون من خلالها قد خفض أو حاول تخفيض بصفة كلية أو جزئية وعاء الضريبة وتصفية الضرائب أو الرسوم، وتكون في الأشكال التالية:

✓ **الغرامات الجبائية:** هي نوع خاص من الغرامات منصوص عليها في القوانين الجبائية وتقدر بنسبة معينة مما لم يؤدي الضريبة أو مبلغ محدد بالنظر إلى المخالفة المرتكبة.

✓ **المصادرة:** هي إجراء يهدف إلى تملك السلطات العامة أشياء ومبالغ تؤول إلى المحنى عليه أو إلى خزنة الدولة كتعويض عما سببه من أضرار. (عامر، 1993، ص 237)

✓ **الزيادات:** وهي تختلف عن فوائد التأخير وتدفع بغض النظر عن الجزاءات الأخرى، فهي تمثل نسبة تختلف باختلاف درجة المخالفة وتطبق على المكلف عند قيامه بتسوية وضعيته في المحددة قانوناً، وكما أنها تفرض تلقائياً وهي مقررة في حالات معينة: النقص في التصريح، التأخر في التصريح، وعدم التصريح.

- **العقوبات المهنية:** رغبة من المشرع في دعم وحماية حقوق الخزينة العمومية جاء ببعض الإجراءات والأساليب لتعزيز الجهاز الردعي وتمثل في:

✓ الغلق المؤقت لمقر النشاط.

✓ سحب التوطين المصربي (لعمليات الاسترداد).

✓ الإقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية.

- **العقوبات الجزائية:** وتمثل في عقوبة الحبس والغرامة عند محاولة التملص من دفع الضريبة باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً.

II - الطريقة والأدوات :

يتضمن هذا الجزء الجوانب المتعلقة بأداة الدراسة الميدانية المتبعة، من حيث صدقها وثباتها، بالإضافة إلى تحديد خصائص مجتمع الدراسة.

1. التعريف بأداة الدراسة الميدانية (الاستبيان)

تتمثل أدوات الدراسة الميدانية في تلك الوسائل التي يستخدمها الباحث في جمع البيانات والمعلومات عن متغيرات البحث للوصول إلى الأهداف والإجابة على تساؤلاته المطروحة، ولقد تم الاعتماد على الاستبيان بشكل أساسي في هذه الدراسة.

1.1 **أداة جمع البيانات:** قمنا باختيار الاستبيان لجمع البيانات اللازمة وتم تفرغ البيانات وتحليل النتائج باستخدام البرنامج (SPSS) بهدف قياس وتحليل اختبارات الإحصائية لأراء ومقترحات فئات العينة بالإجابة على محاور الاستبيان، وكذلك الخصائص والصفات الشخصية لأفراد عينة الدراسة وهذا للوصول إلى نتائج واقعية أكبر قدر من الموثوقية.

2.1 **عينة الدراسة:** تتكون عينة الدراسة من موظفين مؤهلين بأعمال الجبائية في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية والذين بلغ عددهم 80 فرد، وقد تم توزيع الاستبيان عن طريق البريد الإلكتروني، وإستغرقت فترة 20 يوم وكانت الإستبيانات المسترجعة 70 إستبيانة منها 64 إستبيانة صالحة للدراسة و6 إستبيانات لم يتم إسترجاعها.

3.1. إعداد الاستبيان: تم استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات، لما يتميز من السرعة في الوقت، حيث كانت الأسئلة بشكل متعدد الإجابات، أي على المجيب أن يضع رمزا على الإجابة التي يختارها، وقد تم طباعة على أوراق عادية متضمنا 40 سؤالاً مصاغاً باللغة العربية.

4.1. محاور الاستبيان: نظرا لطبيعة الموضوع، وللمتغيرات التي يتطرق إليها، فقد جاء الاستبيان في شكله النهائي متكون من جزئين وهو كما يلي:
- الجزء الأول (البيانات الشخصية والمهنية): وهو يهدف إلى تبيان بعض الخصائص الشخصية والوظيفية، والمتمثلة في (الجنس، العمر، الخبرة، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الوظيفة).

- الجزء الثاني: وهو يحتوي على محاور الاستبيان وهي كما يلي:

- المحور الأول (تطبيق خصائص الحوكمة): ويشمل هذا المحور على (05) أبعاد، وكل بعد يشمل (06) عبارات قياس أي 03 عبارة.
- المحور الثاني (مكافحة التهرب الضريبي): ويتضمن هذا المحور (12) عبارات قياس.

5.1. طريقة تحديد الإتجاهات (حسب قيم المتوسط المرجح) مقياس **-Renée Decarte-**: بعد أن تم ضبط الحدود الدنيا والعليا للمقياس بهدف الحصول على المتوسط المرجح، وذلك من خلال حساب المدى عن طريق الفرق بين أكبر وأصغر وزن (5-1=4)، ومن ثم حساب المدى المتوسط بقسمة المدى على عدد درجات المقياس (0.8= 5/4)، نحصل على طول الدرجة الواحدة في المقياس وهي 0.8، يتم بعدها إضافة هذه القيمة إلى الدرجة الدنيا للمقياس (تساوي 1)، لتحصل على بعد على الحدود الدنيا والعليا لكل درجة، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): الحدود الدنيا والعليا لمقياس ليكرت الخماسي.

مستوى الموافقة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
المتوسط المرجح	1.00-1.79	1.80-2.59	2.60-3.39	3.40-4.19	4.20-5.00

المصدر: وليد عبد الرحمن الفراء، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي spss، الندوة العلمية للشباب الإسلامي، إدارة البرامج والشؤون الخارجية، ص 26.

6.1. الأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل الاستبيان: بما أن الدراسة تهدف إلى الكشف عن الدور الذي تلعبه خصائص الحوكمة في مكافحة التهرب الضريبي وهو ما أضفى عليها طابع التحليل الكمي، وعملية تحليل البيانات الخاصة بمتغيرات الدراسة واختبار فرضياتها، قمنا باستخدام بعض الأدوات الإحصائية، وتمثلت هذه الأدوات في:

- معامل الثبات كرونباخ ألفا (Cronbach's alpha).
- التوزيعات التكرارية والنسب المئوية.
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.
- معامل الارتباط بيرسون (Person Correlation).
- تحليل التباين.
- اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام اختبار كولجروف-سمرنوف.

2. صدق وثبات أداة الدراسة الميدانية (الاستبيان)

يعتبر الصدق والثبات من أهم الموضوعات التي تمم الباحثين من حيث تأثيره البالغ في أهمية نتائج الدراسة وقدرته على تعميم النتائج، ويرتبط الصدق والثبات بالأدوات المستخدمة في الدراسة، ومدى قدرتها على قياس المراد قياسه، ومدى دقة القراءات المأخوذة من تلك الأدوات، ولقد قمنا بدراستهما على النحو التالي:

1.2 اختبار صدق أداة الدراسة (الاستبيان): في دراستنا تم التحقق من صدق أداة الدراسة بحساب معامل الارتباط بيرسون بين كل البعد أو المحور الذي تنتمي إليه، وذلك لكل محور من محاور الدراسة، كما يلي:

الجدول رقم (02): معاملات إرتباط محاور الاستبيان.

رقم	العبارة	معامل ارتباط	قيمة Sig
1	المحور الأول: تطبيق خصائص الحوكمة	0,674**	.000
2	خاصية الشفافية والإفصاح	0,689**	.000
3	خاصية العدالة	0,758**	.000
4	خاصية النزاهة الأخلاقية	0,773**	.000
5	خاصية المساءلة	0,773**	.000
6	خاصية المسؤولية والاستقلالية	0,610**	.001
6	القوانين والتشريعات	0,635**	.000
	المحور الثاني: مكافحة التهرب الضريبي	0,724**	.000
	الإجمالي	0,712**	.000

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات spss. ** ارتباط عند مستوى دلالة 0.01 فأقل. * ارتباط عند مستوى دلالة 0.05 فأقل.

يتضح من الجدول السابق، أن معاملات الارتباط بين كل عبارة وبعد الذي تنتمي إليه، وكذلك معاملات الارتباط بين كل بعد وبين المتغير المستقل تطبيق خصائص حوكمة الشركات، كلها موجبة، وذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة 0.05 فأقل، مما يدل على اتساق العبارات مع البعد الذي تنتمي إليه، وبالتالي يتحقق الاتساق الداخلي لهذا البعد، ومنه الاتساق والصدق الداخلي للمتغير المستقل، كما نلاحظ أن كل معاملات الارتباط لبييرسون بين كل عبارة وبين متغير التابع مكافحة التهرب موجبة تماما، كما أنها ذات دلالة إحصائية أقل من 0.05، وهو ما يدل على أن العبارات متناسبة مع متغير التابع وتقيسه فعلا، وبالتالي يتحقق الاتساق الداخلي وصدق البنائي للمتغير التابع. ونستنتج مما سبق أن الاستبانة يتوافر فيها معيار الصدق البنائي أنه تقيس ما أعدت لقياسه، وهو تطبيق خصائص الحوكمة ومكافحة التهرب الضريبي، وليس شيئا آخر.

2.2. إختبار ثبات أداة الدراسة (الإستبيان): هو مدى التطابق والاستقرار الذي تقدمه النتائج التي نحصل عليها من تطبيق ذلك الإختبار أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، ولإجراء إختبار الثبات للاستبيان نستخدم أحد معاملات الثبات مثل معامل كرونباخ ألفا (Alpha Cronbach's)، حيث يأخذ معامل الثبات قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات من الواحد كان الثبات مرتفعا وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضا. وللتأكد من ثبات الأداة الدراسة قمنا بإستخراج معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق الذي هو عبارة عن الجذر التربيعي لمعامل الثبات وتحصلنا على النتائج التالية:

الجدول رقم (03): تحديد معامل ثبات وصدق أداة الدراسة (الاستبيان).

متغيرات الدراسة	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
المتغير المستقل (تطبيق خصائص الحوكمة)	30	0,923	0.960
المتغير التابع (مكافحة التهرب الضريبي)	12	0,892	0.944
الإستبيان ككل	42	0,946	0.972

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات spss.

من خلال الجدول نلاحظ أن معامل ثبات الدراسة ألفا كرونباخ الكلي للإستبيان بلغ نسبة (0.946) وهي قيمة أكبر من (0.6) وفي نفس الوقت قيمة مرتفعة أي قريبة من الواحد، وهذا ما يبين مصداقية كل متغيرات الاستبيان أي أنها متناسقة داخليا، ومعامل الصدق هو (0.972) وهي نسبة جد مقبولة لأغراض الدراسة، ومنه فإن أداة الدراسة (الإستبيان) صادقة في قياس ما وضعت من أجله وثابتة بدرجة كبيرة مما يجعل هذا البحث على درجة عالية من الثبات.

3.2. إختبار التوزيع الطبيعي: حيث تم إستخدام إختبار كولموروف-سمرنوف - Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon، وذلك للتأكد من مدى إتباع بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي.

الجدول رقم (04): إختبار التوزيع الطبيعي.

مكافحة التهرب الضريبي	تطبيق خصائص الحوكمة	المسؤولية والإستقلالية	المساءلة	النزاهة الأخلاقية	العدالة	الشفافية والإفصاح	البيان
0,461	0,630	0,692	0,815	0,786	0,781	0,994	Z قيمة
0,983	0,823	0,725	0,520	0,567	0,575	0,276	مستوى الدلالة

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات spss.

يبين الجدول أن مستوى الدلالة بالنسبة لمتغيرات الدراسة كانت جميعها أكبر من مستوى الدلالة المعنوية (0.05)، حيث كان مستوى دلالة الإختبار للمحور الأول يقدر بـ (0.823)، والمحور الثاني قدر بـ (0.983) وهي أكبر من (0.05) ومنه فإن بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي.

III- النتائج ومناقشتها :

3. تحليل نتائج الاحصائي لعبارات الاستمارة

1.3. تحليل المتغيرات الشخصية لعينة الدراسة: من خلال الجدول الموالي تم ملاحظة ما يلي:

الجدول رقم (05): خصائص عينة الدراسة

المتغير	البيان	التكرار	النسب المئوية %
الجنس	ذكر	36	56.3
	أنثى	28	43.7
	المجموع	64	100

12.5	8	أقل من 30	العمر
21.9	14	من 30 - 39 سنة	
50	32	من 40 - 49 سنة	
15.6	10	من 50 فما فوق	
100	64	المجموع	
15.6	10	ثانوي	المؤهل العلمي
78.1	50	ليسانس	
6.3	4	ماجستير	
100	64	المجموع	
21.9	14	محاسبة	التخصص العلمي
12.5	08	مالية	
28.1	18	اقتصاد	
21.9	14	قانون	
15.6	10	اعلام آلي	
100	64	المجموع	
28.1	18	مفتش رئيسي	المسمى الوظيفي
12.5	8	مفتش	
18.8	12	مفتش مركزي	
12.5	8	مفتش قسم	
12.5	8	ميرمغ ضرائب	
15.6	10	عون إداري	
100	32	المجموع	
31.2	20	أقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة
6.3	04	من 5 إلى أقل من 9 سنوات	
6.3	04	من 10 إلى أقل من 14 سنة	
56.2	36	من 15 سنة فأكثر	
100	64	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثين.

- أغلبية عينة الدراسة من جنس الذكور، حيث بلغت نسبة 56.3 %، وهي نسبة مرتفعة، وهذا راجع لطبيعة النشاط الذي يتمثل في إجراء التحقيقات الجبائية، والتي تكون خارج إطار محل العمل، وهو أمر طبيعي.
- هناك تباين في أعمار أفراد عينة الدراسة، وأن الفئة العمرية الأكثر تكرارا، هي من 40- 49 سنة، بنسبة مئوية تقدر بـ 50%، ثم تليها الفئة العمرية من 30 إلى 39 سنة، بنسبة 21.9%، ثم الفئة العمرية من 50 فأكثر، بنسبة 15.6%، ثم تليها الفئة العمرية التي هي أقل من 30 سنة، بنسبة 12.5%، ومنه نستنتج أن نسبة الأعمار المتقدمة نسبيا، هي الأكبر بين فئات المستجوبين، مما يدل على أن معظم المستجوبين يجوزون على خبرة ميدانية، تساعد في التعامل مع الاستبيان.
- المستوى التعليمي مرتفع، حيث نجد أن المؤهل العلمي " ليسانس " هو المؤهل العلمي الأعلى بين أفراد الدراسة وقدرت نسبته بـ 78.1% وهذه النسبة تبرهن بأن الأفراد الذين يعملون داخل المديرية هم أفراد مؤهلين علميا.
- تخصص أغلب أفراد العينة المدروسة كان في مجال الإقتصاد حيث بلغت النسبة 28.1 %، وفي مجال المحاسبة 21.9% وهي نسبة متعادلة مع تخصص القانون، ثم يليها تخصص الإعلام الآلي بنسبة 15.6%، وأخر نسبة كانت 12.5% في تخصص المالية.
- أغلب أفراد العينة من فئة المفتشين الرؤساء حيث بلغت النسبة (28.1%)، وهذا لأن هذه الفئة تشكل أغلب العمال في المديريات الفرعية، وهذا ما يساعدنا في البحث لأنهم أفضل من يحكم على وجود تطبيق هذه الخصائص ومدى مساهمتها في مكافحة التهرب الضريبي.
- نسبة أفراد العينة الذين ليس لديهم الأقدمية في العمل أي أقل من 5 سنوات بلغت 31.3% وهي نسبة مرتفعة نسبيا، في حين بلغ مجموع نسبي الأفراد الذين لديهم أقدمية في العمل ما بين (5 إلى 9 سنوات) ومن (10 إلى 14 سنة) نفس النسبة إلى 12.6%، والذين لديهم الخبرة أكثر (من 15 سنة فأكثر) إلى 56.2%، ومنه نجد أن المديريات الفرعية للرقابة الجبائية تعتمد بشكل كبير على ذوي الخبرة والكفاءة المهنية في نشاطها وهذا ما يعزز الثقة في إجابات المستجوبين، ومنه فإن عامل الخبرة جيد إلى حد ما مما ينعكس على نتائج الدراسة إيجابا.

2.3. عرض وتحليل نتائج تحليل المحور الأول: يتضمن هذا الجزء نتائج تحليل دراسة أبعاد المحور الأول وهي كالتالي:

- عرض اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول البعد الأول لتطبيق خصائص الحوكمة (الشفافية والإفصاح):

الجدول رقم (06): إجابات أفراد العينة حول البعد الأول (الشفافية والإفصاح).

رقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الإحتراف المعياري	الإتجاه العام	رتبة
01	يتم إعلام المكلفين بالقوانين الضريبية الجديدة من خلال المطويات والملصقات الحائطية.	4,09	0,856	موافق	2
02	تلتزم المديرية بتقديم معلومات مفصلة وواضحة عن أي استفسار موجه لها من المكلفين.	4,34	0,787	موافق تماما	1
03	يتم إشراك المكلفين في كل الإجراءات بحسب واستقطاع الضريبة وذلك عن طريق وسائل النشر المتعددة.	3,50	1,270	موافق	6
04	تنشر المديرية الضريبة القوائم المالية بطريقة تكمن كل الموظفين والمكلفين الإطلاع عليها في وقت.	3,66	1,310	موافق	4
05	تتسم التشريعات الضريبية بالوضوح بحيث يفهمها عامة المكلفين.	3,67	1,512	موافق	5
06	يتم التقليل والتبسيط قدر الإمكان من الإجراءات الإدارية المرافقة للرد والمعالجة لاعتراضات المكلفين.	4,09	1,058	موافق	2
/	خاصية الشفافية والإفصاح	3,83	0,789	موافق	/

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات spss.

نلاحظ من الجدول أن الإلتزام بخاصية الشفافية والإفصاح حصلت على متوسط حسابي 3.83 وبدرجة موافق، كما أن أغلب العبارات حصلت على الموافقة مما يدل على توافر شفافية المعلومات والقوانين المتعلقة بالضرائب سواء من حيث تحديد الوعاء أو التحصيل الضريبي، كما أن الإحتراف المعياري ضعيف مما يدل على إتفاق أفراد العينة على إلتزام المديرية بهذا الخاصية في تعاملها مع المكلفين، بالإضافة لجدية الإدارة في توفير المعلومات الدقيقة في الوقت المناسب لكل إنشغالات وتسؤلات المكلفين وهو ما يمنح هؤلاء الثقة في الإدارة وطرق عملها.

- عرض اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول البعد الثاني لتطبيق خصائص الحوكمة (العدالة الضريبية):

الجدول رقم (07): إجابات أفراد العينة حول البعد الثاني (العدالة الضريبية).

رقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الإحتراف المعياري	الإتجاه العام	رتبة
07	يتم تقدير الضريبة بحسب دخل أو ربح المكلفين، وقدرتهم على الدفع.	4,28	1,114	موافق تماما	1
08	يتسم تقديم خدمات المديرية للمواطنين بالحياد، بصرف النظر عن مناطق سكنهم.	4,22	1,099	موافق تماما	2
09	لا يشارك الموظفين في إجراءات حساب وتحصيل الضريبة لأحد أرقامهم المباشرين وغير المباشرين.	3,84	1,221	موافق	4
10	لا تستخدم مديرية الضرائب التقدير الجزائي في حساب الضريبة، إلا في حالات الضرورة.	3,38	1,497	محايد	6
11	يدفع المكلفين الذين يتمتعون بظروف متساوية من ناحية الدخل أو الربح القدر نفسه من الضرائب.	3,78	1,313	موافق	5
12	الضرائب المباشرة تحقق العدالة لأنها تزداد بمعدل متناسق مع تزايد الدخل.	4,13	0,833	موافق	3
/	خاصية العدالة	3,93	0,840	موافق	/

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات spss.

يشير الجدول إلى إلتزام مديرية الضرائب بتطبيق العدالة الضريبية في تعاملها مع المكلفين، حيث يأخذ في الإعتبار حساب الضريبة أرباح وظروف المكلفين، حيث حصلت هذه الخاصية على متوسط 3.93 ودرجة موافق، كما أن الإحتراف المعياري كان ضعيفا 0.84 مما يدل على إتفاق أفراد العينة على هذا الرأي، ومن خلال إجابات مفردات على عبارات بعد العدالة نلاحظ إلتزام المديرية بتطبيق القانون من جهة، ومساعدة المكلفين قدر المستطاع، وهو من جهة أخرى وهو ما يشجع المكلفين على الإلتزام بدفع الضريبة وعدم اللجوء إلى التهرب، أما أن الحياد في معاملة، فقد جاء بدرجة موافق تمام ومتوسط حسابي 4.22 بدليل غياب المحاباة أو التمييز بين المكلفين على أساس جهوي، إلا أن هذا الموقف لا يتوافق عليه أفراد العينة، بدليل إرتفاع الإحتراف المعياري وهذا لأن المفتشين من جهات مختلفة مما يؤثر منشأهم على تعاملهم مع المكلفين، كما يجد الموظفين الصعوبات في استخدام الربح الحقيقي في حساب الضريبة، وهذا لأن المكلفين لا يلتزمون بمسك الدفاتر المحاسبية.

- عرض اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول البعد الثالث لتطبيق خصائص الحوكمة (النزاهة الأخلاقية):

الجدول رقم (08): إجابات أفراد العينة حول البعد الثالث (النزاهة الأخلاقية).

رقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الإحتراف المعياري	الإتجاه العام	رتبة
13	يتم الإلتزام بقواعد السلوك المهني عند القيام بالتدقيق الجبائي.	4,63	0,492	موافق تماما	1
14	يلتزم الأعوان بالأنظمة والتعليمات الصادرة بموجب قانون الإجراءات الجبائية في عملها.	4,63	0,492	موافق تماما	1
15	يعمل الأعوان في المديرية على جعل نفقات جبائية ضريبة ضئيلة قدر الإمكان.	3,31	1,256	محايد	5
16	المكافآت والعلاوات التي يحصل عليها الموظفين في المديرية تمنعهم من الوقوع في الفساد المالي.	3,13	1,581	محايد	6
17	يتم التعامل مع المكلفين بمرونة (حسب أعمارهم وجنسهم ومستواهم التعليمي).	4,25	1,136	موافق تماما	3
18	يوجد نظام للمراجعة المحاسبية لضمان المساءلة المالية لمفتشي تقدير وتحصيل الضريبة.	3,66	1,208	موافق	4
/	خاصية النزاهة الأخلاقية	3,93	0,686	موافق	/

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات spss.

يشير الجدول إلى التزام الموظفين سواء كانوا أعوان أو مفتشين بالنزاهة والأخلاق في عملهم وتعاملهم مع المكلفين حيث حصلت هذه الخاصية على متوسط 3.93 ودرجة موافق، مما يدل على ابتعادهم عن السلوكيات السيئة كالمحسوبية، وإستغلال المنصب لمصالح شخصية، وهو ما يساهم في الحد من التهرب الضريبي، وهذا ما يتوافق عليه جل أفراد العينة، بدليل إنخفاض الانحراف المعياري بشكل كبير بقيمة 0.68، وقد عبر الموظفون عن عدم رضاهم عن المكافآت التي يحصلون عليها، وهذا ما قد يدفع بعضهم إلى استغلال منصبهم في الحصول على أموال مقابل التساهل في حساب الضريبة، مما يفتح أبواب التهرب لمن يدفع لهم، إلا أن هذا الرأي لا يتوافق عليه أكثرية الموظفين بدليل ارتفاع الانحراف المعياري إلى 1.58 للعبارة رقم 16، أما التزام الأعوان بتقليص النفقات الجبائية فقد حصل على معدل متوسط 3.31 ودرجة محايد، مما يدل على عدم الجدية في حماية المال العام باعتبارهم موظفين عند الدولة، لكن رغم ذلك لا يعتبر هذا الرأي هو السائد، حيث كان الانحراف المعياري مرتفع 1.25. وقد عبر جل الموظفين عن التزامهم بالمعايير المهنية عند التدقيق الجبائي، حيث حصلت العبارة رقم 18 على 4.63 كمتوسط، وهذا من شأنه كشف حالات التهرب من خلال عملية التدقيق، أما الإختراف المعياري 0.49، كان جد منخفضا مما يدل على أن فرقة التحقيقات تقوم بعملها. عرض اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول البعد الرابع لتطبيق خصائص الحوكمة(المساءلة):

الجدول رقم (09): إجابات أفراد العينة حول البعد الرابع (المساءلة).

رقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الإختراف المعياري	الإتجاه العام	رتبة
19	تتاح للمكلفين إمكانية مراجعة القرارات التي تتخذها الإدارة الضريبية في حقهم.	4,34	0,545	موافق تماما	1
20	يوجد في المديرية دليل لوصف كامل ومفصل لمهام وواجبات وصلاحيات كل وظيفة.	3,84	0,987	موافق	4
21	هناك لجان مراقبة وتفتيش من الوزارة مهمتها التأكد من حسن سير الأعمال في المديرية.	4,16	0,767	موافق	2
22	يحصل الموظفون على التسهيلات المادية والإدارية اللازمة لأداء عملهم.	2,87	1,476	محايد	6
23	توجد إجراءات صارمة ضد أعوان الضرائب عند إخلالهم بواجباتهم.	4,16	0,987	موافق	2
24	تستعين المديرية بلجنة التدقيق الداخلي لتدقيق إقرارات المكلفين	3,81	0,965	موافق	5
/	خاصية المساءلة	3,86	0,563	موافق	/

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات spss.

من خلال الجدول يتبين التزام المديرية بتطبيق خاصية المساءلة والمحاسبة في عملها حيث حصلت على متوسط 3.86، ودرجة موافق مما يشير إلى وجود نظام لمتابعة عمل المفتشين وخاصة في مجال حساب وتحصيل الضريبة، وهو ما يمنع لجوؤهم إلى التوافق مع بعض المكلفين في التهرب الضريبي، وهو ما يلتزم به أغلب أفراد العينة بدليل إنخفاض الانحراف المعياري إلى 0.563، وقد حصلت عبارة المراجعة القرارات الخاطئة في حق المكلفين في المرتبة الأولى بمتوسط 4.34، ودرجة موافق مما يدل على وجود آليات لتصحيح الأخطاء في حالة حدوثها مما يمنع أي ظلم لبعض المكلفين، أو التفریط في حقوق الدولة المالية، وقد احتلت عبارة وفرة التسهيلات المادية اللازمة للعمل، المرتبة الأخيرة بمعدل 2.87، وهي أقل من المتوسط(3)، مما جعل درجة الموافقة محايد وهذا يدل على عدم كفاية الوسائل وظروف العمل في المديرية، مما يؤثر سلبا على التحصيل الضريبي.

عرض اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول البعد الخامس لتطبيق خاصية الحوكمة (المسؤولية والاستقلالية):

الجدول رقم (10): إجابات أفراد العينة حول البعد الخامس (المسؤولية والاستقلالية).

رقم	العبارة	المتوسط الحسابي	إختراف معياري	إتجاه العام	رتبة
25	تتوفر لمديرية الضرائب لجنة تدقيق داخلية مستقلة عن الإدارة العليا.	3,44	1,014	موافق	5
26	يتم إلغاء القرارات التي تتخذ بشكل خاطئ والتي من شأنها الإضرار بالمصلحة العامة.	4,28	0,813	موافق تماما	1
27	النقص في الكادر البشري لا يسمح لمديرية الضرائب بتسيير رقابة جبائية كما ينبغي.	4,25	0,880	موافق تماما	2
28	يتمتع الموظفون بالحماية القانونية في عملهم إتجاه أي تهديدات محتملة.	3,34	1,537	محايد	6
29	يتعرض المفتشين في عملهم لضغوط اجتماعية من خلال تدخل الوسطاء لصالح بعض المكلفين.	3,66	1,234	موافق	4
30	هناك رقابة دورية للذمة المالية للمفتشين، منعا لاستغلال موقعهم الوظيفي في الكسب غير المشروع.	3,84	1,081	موافق	3
/	خاصية المسؤولية والاستقلالية	3,80	0,6356	موافق	/

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات spss.

يتبين من الجدول إن المديرية الفرعية تلتزم بالمسؤولية في عملها، كما يتمتع الأعوان بالإستقلالية والعمل بدون ضغوط، حيث حصلت هذا الخاصية على متوسط 3.80، ودرجة موافق، مما يدل على غياب أي أوامر تجبر الموظفين على القيام بأعمال تتناقض مع النظم والقوانين، وهو ما يتوافق عليه جل العينة من خلال الانحراف المعياري المنخفض 0.63، وقد أكد أغلبية أفراد العينة على تراكم العمال بفعل نقص عدد الموظفين وهو ما لا يسمح بانجاز رقابة جبائية فعالة مما يمكن بعض المكلفين من الإفلات من كشف قيامهم بالتهرب في الوثائق والتقارير المالية، حيث حصلت العبارة 27 على معدل مرتفع 4.25، ودرجة موافق، وهو ما يعتقده أكثرية الموظفين، حيث أن التشتت في رأيهم كان ضعيفا، بدليل أن الانحراف

المعياري لا يتجاوز 0.88، أما العبارة (28)، المتعلقة بحماية الموظفين أثناء قيامهم بالتدقيق، من أجل كشف حالات التهرب فقد جاءت بدرجة محايد ومتوسط 3.34، وفي آخر الترتيب، مما يدل على أنهم يواجهون الكثير من التهديدات عند كشفهم لأي ممارسات غير قانونية من طرف المكلفين، وهو ما يؤثر سلبا على مكافحة التهرب الضريبي، إلا أن ذلك الرأي لا يقبل به أغلب أفراد العينة حيث جاء الانحراف المعياري مرتفعا جدا، بقيمة 1.53 وهذا يرجع لقوة شخصية الفرد ومكانته في سلم التنظيم.

3.3 عرض نتائج تحليل عبارات المحور الثاني: يتضمن هذا المطلب نتائج دراسة المتغير التابع (مكافحة التهرب الضريبي)، وذلك من خلال تحليل عبارات هذا المحور بواسطة الأساليب الإحصائية.

الجدول رقم (11): إجابات أفراد العينة حول المتغير التابع (مكافحة التهرب الضريبي).

رقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الإتجاه العام	رتبة
31	تميز القوانين الضريبية بالصياغة السليمة والحكمة، ولا توجد بها ثغرات تفتح الباب أمام التهرب الضريبي.	3,13	1,212	محايد	12
32	يحدث التهرب المشروع عن طريق تجنب الواقعة المنشئة للضريبة.	3,72	1,234	موافق	8
33	كفاءة مفتشي الضرائب في المديرية تسمح بالتقدير الدقيق للوعاء الضريبي للمكلفين.	4,03	0,967	موافق	5
34	تم المتابعة الجدية لتطبيق العقوبات الضريبية على المتهربين من دفع الضرائب.	4,06	1,134	موافق	4
35	هل تقوم مديرتكم بتوعية المواطنين والمكلفين بأهمية التحصيل الضريبي والتقليل من الخسائر التي تتولد على عدم القيام بهذه العملية	3,69	1,030	موافق	9
36	تلجأ المديرية لطلب بيانات عن المكلفين حول وضعيتهم الجبائية من أي مصالح حكومية، كلما كان ضروريا.	4,31	0,859	موافق تماما	1
37	يتم تبسيط الإجراءات التي يتعين على المكلف القيام بها، حتى لا ينفر من التعامل مع المديرية.	4,22	0,832	موافق تماما	2
38	يتم التنسيق وتبادل المعلومات بين المديرية والمفتشيات في الدوائر لكشف التهرب الضريبي.	4,19	1,030	موافق	3
39	تتبع المديرية نظام فعال لتحصيل مستحقاتها المتأخرة على المكلفين.	3,41	1,388	موافق	11
40	تم مراعاة الظروف المالية للمكلف في فترة حساب وتحصيل الضريبة.	3,56	1,216	موافق	10
41	تحفظ الإدارة بقاعدة بيانات إلكترونية للمكلفين، كما يتم تحيينها باستمرار.	3,78	1,289	موافق	7
42	توجد بعض المعوقات الإدارية والتنظيمية تمنع من المفتشين من إكتشاف مواطن التهرب الضريبي في التصريحات المقدمة من المكلفين.	3,82	1,245	موافق	6
	المتغير التابع	3,83	0,789	موافق	/

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات spss.

يتضح من الجدول أن الموظفين يعتبرون أنهم يحققون نجاحا في كشف ومكافحة التهرب الضريبي حيث حصل المتغير التابع على معدل متوسط حسابي 3.83، ودرجة موافق، مما يدل على فعالية الجهود التي يبذلها الموظفون والإدارة في الحفاظ على الحقوق المالية للدولة، وتطبيقهم للقوانين المتعلقة بالضرائب، ويشير الانحراف المعياري 0.78، وهو تشتت ضعيف يدل على اتفاق أفراد العينة في المديرية على قيامهم بواجباتهم في التحصيل الضريبي، وقد اعتبر أفراد العينة انه عند عدم كفاية المعلومات المصرح بها من المكلفين أو الشك في صحتها، فإنهم يلجأون إلى المصالح الحكومية الأخرى للحصول على المزيد من المعلومات، مثل الجمارك، الشرطة الطبضية، العدالة..... الخ، حيث حصلت عبارة (36) المتعلقة بذلك، على متوسط حسابي 4.31، ودرجة موافق تماما، وهو ما يدل على الجدية في العمل، على سد أي ثغرات تمكن من التهرب الضريبي، وهو ما يتوافق عليه عدد معتبر من أفراد العينة حيث جاء الانحراف المعياري منخفضا، وبقيمة 0.86 تقريبا، وقد أبدى أفراد العينة رأيا محايدا فيما يتعلق بسلامة وإحكام المواد القانونية المتعلقة بالضرائب، حيث لم تحصل العبارة (31)، إلا على 3.13، وهي قيمة متوسطة فقط، وهذا يدل على اعترافهم بوجود ثغرات قانونية يستغلها المكلفون في ممارسة التهرب الضريبي، لكن ارتفاع الانحراف المعياري إلى قيمة 1.21، يدل على أن هذا الرأي ينطلق لقدراته على فهم القوانين ودراساتهم لها، أما باقي العبارات فقد جاءت بدرجة موافق مما يدل على فعالية وكفاءة الجهود التي يبذلها الموظفون في الحد من التهرب الضريبي، رغم الصعوبات والعوائق والنقائص التي اعترفوا بوجودها.

4. اختبار الفرضيات

1.4 اختبار صلاحية النموذج: قبل اختبار الفرضيات، يجب التأكد من صلاحية نموذج البحث لاختبار الفرضيات، أي أن هناك علاقة بين مستوى تطبيق خصائص حوكمة الشركات، وفعالية مكافحة التهرب الضريبي، سنقوم باختبار صلاحية النموذج المقترح باستخدام تحليل التباين للانحدار Analysis of variance، ونتأجه موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (12): تحليل التباين للانحدار.

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى دلالة F
الإنحدار	12,236	1	12,236	51,853	0,000**
البواقي	7,079	30	0,236		
المجموع	19,315	31			

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS. ** ذات دلالة إحصائية عند 5%.

من الجدول نلاحظ أن قيمة F المحسوبة تساوي 51,853، وهي أكبر من قيمة F الجدولية، والتي تساوي $F_{(5\%, 1, 31)} = 5,57$ ، أي أن F المحسوبة تقع في مجال الرفض، كما أن F المحسوبة، كانت ذات مستوى دلالة 0,00، وهي أقل من مستوى المعنوية المعتمد $\alpha=5\%$ ، وهذا ما يثبت صلاحية النموذج المقترح لاختبار الفرضية الرئيسية، وهو ما يسمح لنا باختبار صحة هذه الفرضية الرئيسية باستخدام الإنحدار البسيط، في العنصر الموالي، ذلك بغية تحديد طبيعة العلاقة بين متغيري البحث (تطبيق خصائص الحوكمة، ومكافحة التهرب الضريبي)، بعد أن تأكدنا من وجود علاقة بينهما.

2.4. اختبار الفرضية الرئيسية: من أجل اختبار الفرضية الرئيسية الصفرية، التي تنص على: "لا يساهم تطبيق خصائص الحوكمة في مكافحة التهرب الضريبي بعينة الدراسة (المديرية الفرعية للرقابة الجبائية-الجزائر-)" عند مستوى معنوية أقل من 5%، نلجأ إلى أسلوب الإنحدار البسيط، وذلك لتحديد العلاقة بين المتغير المستقل لتطبيق خصائص الحوكمة، والمتغير التابع مكافحة التهرب الضريبي وهذا بحساب قيمة T ستودنت، لإثبات أو نفي الفرضية، ومعامل الارتباط لاكتشاف قوة العلاقة بين المتغيرين، وهو ما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (13): نتائج تحليل الإنحدار لدور تطبيق خصائص الحوكمة في مكافحة التهرب الضريبي.

المتغير المستقل X	معامل الإنحدار B	قيمة T المحسوبة	مستوى دلالة T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²
تطبيق خصائص الحوكمة	1,012	7,201	0,000**	0,796	0,633

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS. ** ذات دلالة إحصائية عند 5%.

تشير معطيات الجدول لوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل تطبيق خصائص الحوكمة، والمتغير التابع مكافحة التهرب الضريبي، في مديريات الفرعية عينة الدراسة، وبالتالي يوجد دور لتطبيق خصائص الحوكمة المستخدمة في الإستبانة في الحد من عمليات التهرب الضريبي، ويثبت ذلك أن قيمة T المحسوبة 7,201 أكبر من T الجدولية، والتي تساوي تقريبا 2,042، عند مستوى معنوية $\alpha=5\%$ ، ودرجة حرية (32-1=31)، كما يؤكد ذلك أن مستوى دلالة T تساوي 0,000، وهي أقل من مستوى المعنوية المعتمد $\alpha=5\%$ ، أي أن T دالة إحصائية، ومنه يمكن القول أن لتطبيق خصائص الحوكمة دور في مكافحة التهرب الضريبي، أي أننا نقبل الفرضية البديلة للفرضية الرئيسية، كما نلاحظ من الجدول، أن معامل الإنحدار 1,012، ذو قيمة موجبة، وهو ما يدل على أن هناك علاقة طردية موجبة بين تطبيق خصائص الحوكمة وفعالية مكافحة التهرب الضريبي، ويؤكد ذلك أن معامل الارتباط بين المتغيرين 0,796 موجب، كما العلاقة بين المتغيرين المستقل والتابع قوية نوعا ما، وهذا يوضح مساهمة تطبيق خصائص الحوكمة في الحد من التهرب الذي قد يمارسه بعض المكلفين، أما في ما يخص معامل التحديد الذي يساوي 0,633، فيدل على أن 63,3% من التباين الكلي الحاصل في مكافحة التهرب الضريبي، يمكن تفسيره بتطبيق خصائص الحوكمة الضريبية، وهي نسبة كبيرة تدل على الأهمية التي يوليها الموظفون في المديرية الفرعية عينة الدراسة لخصائص الحوكمة المستخدمة في الاستبيان، وضرورة استخدامها كأداة فعالة للحد من التهرب الضريبي، وبذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة.

3.4. اختبار الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية:

- اختبار الفرضية الفرعية الأولى: تنص الفرضية الصفرية على: "لا يساهم تطبيق خاصية الشفافية والإفصاح في مكافحة التهرب الضريبي بعينة الدراسة عند مستوى معنوية أقل من 5%"، ولاختبارها نستخدم الإنحدار الخطي البسيط، كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (14): نتائج تحليل الإنحدار لدور الشفافية والإفصاح في مكافحة التهرب الضريبي.

المتغير المستقل X ₁	معامل الإنحدار B	قيمة T المحسوبة	مستوى دلالة T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²
الشفافية والإفصاح	0,601	6,230	0,00**	0,746**	0,556

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS. ** ذات دلالة إحصائية عند 1%.

من الجدول نلاحظ أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=5\%$ ، بين بعد الشفافية والإفصاح، والمتغير التابع مكافحة التهرب الضريبي، في المديرية الفرعية عينة الدراسة من وجهة نظر الموظفين فيها، حيث أن قيمة T التي تساوي 6,23، هي ذات دلالة، لأن مستوى دلالتها 0,00، أقل من مستوى المعنوية المعتمد $\alpha=5\%$ ، وبالتالي نقول أنه يوجد دور لتطبيق خاصية الشفافية والإفصاح في مكافحة التهرب الضريبي، كما يشير الجدول، إلى أن هناك علاقة ارتباط موجبة بين خاصية الشفافية والإفصاح، وبين مكافحة التهرب الضريبي، حيث أن معامل الارتباط لبيرسون 0,746 موجب، وقريب من الواحد، مما يدل على الارتباط القوي بين المتغيرين، وما يؤكد ذلك، أن معامل الإنحدار 0,601 موجب، ويبلغ معامل التحديد 0,556، مما يدل على أن خاصية الشفافية والإفصاح يفسر 55,6% من التباين في المتغير التابع مكافحة التهرب الضريبي، وبذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة.

اختبار الفرضية الفرعية الثانية: تنص الفرضية الصفرية على: "لا يساهم تطبيق خاصية العدالة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي بعينة الدراسة عند مستوى معنوية أقل من 5%"، ولاختبارها نستخدم الإنحدار الخطي البسيط، كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (15): نتائج تحليل الإنحدار لدور العدالة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي.

المتغير المستقل X ₂	معامل الإنحدار B	قيمة T المحسوبة	مستوى دلالة T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²
العدالة الضريبية	0,691	6,268	0,00**	0,748	0,559

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS. * ذات دلالة إحصائية عند 1%.

يتبين من الجدول وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha=5\%$)، بين تطبيق خاصية العدالة الضريبية، وبين المتغير التابع مكافحة التهرب الضريبي، حيث أن قيمة T المحسوبة مستوى دلالتها الإحصائية 0,00، أقل من مستوى المعنوية المعتمد 5%، أي أنه يوجد دور ومساهمة للعدالة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي في المديرية الفرعية عينة الدراسة، حسب وجهة نظر الموظفين فيها، وتجدر الإشارة أن معامل الارتباط بين المتغيرين 0,748، موجب وقريب من الواحد الصحيح، مما يدل على علاقة الارتباط القوية والموجبة بينهما، أي بزيادة مستويات العدالة في توزيع العبء الضريبي، تتراجع عمليات التهرب، وما يؤكد ذلك، هو معامل الإنحدار الموجب 0,691، كما أن خاصية العدالة الضريبية يفسر 55,9% من التباين في المتغير التابع، مكافحة التهرب الضريبي، لأن معامل التحديد R² يساوي 0,559، وبذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة.

- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: تنص الفرضية الصفرية على: "لا يساهم تطبيق خاصية النزاهة الأخلاقية في مكافحة التهرب الضريبي بعينة الدراسة عند مستوى معنوية أقل من 5%"، ولاختبارها نستخدم الإنحدار الخطي البسيط، كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (16): نتائج تحليل الإنحدار لدور النزاهة الأخلاقية في مكافحة التهرب الضريبي.

المتغير المستقل X ₃	معامل الإنحدار B	قيمة T المحسوبة	مستوى دلالة T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²
النزاهة الأخلاقية	0,494	2,397	0,023*	0,773	0,597

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS. * ذات دلالة إحصائية عند 5%.

يتضح من الجدول السابق، أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغير النزاهة الأخلاقية للموظفين وبين المتغير التابع مكافحة التهرب الضريبي، حيث أن قيمة T دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($\alpha=5\%$)، فمستوى دلالة T يساوي 0,023، وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد 5%، ومنه يمكن القول أن النزاهة الأخلاقية، تساهم في الحد حالات التهرب الضريبي الذي قد يرتكبه المكلفين، وتبلغ قيمة معامل الارتباط بين بعد النزاهة والمتغير مكافحة التهرب الضريبي، 0,773 وهو ما يعني وجود علاقة ارتباط قوية جداً بينهما، أما معامل التحديد R² بينهما، فيقدر بـ 0,597، بما يعني 59,7% من التباين في مكافحة التهرب الضريبي، يفسر بالالتزام بالنزاهة الأخلاقية، وبذلك يمكن رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة.

- اختبار الفرضية الفرعية الرابعة: تنص الفرضية الصفرية على: "لا يساهم تطبيق خاصية المساءلة والمحاسبة في مكافحة التهرب الضريبي بعينة الدراسة عند مستوى معنوية أقل من 5%"، ولاختبارها نستخدم الإنحدار الخطي البسيط، كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (17): نتائج تحليل الإنحدار لدور المساءلة والمحاسبة في مكافحة التهرب الضريبي.

المتغير المستقل X ₄	معامل الإنحدار B	قيمة T المحسوبة	مستوى دلالة T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²
المساءلة والمحاسبة	0,600	2,391	0,024*	0,764	0,583

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS. * ذات دلالة إحصائية عند 5%.

نستنتج من الجدول، أنه توجد علاقة بين بعد المساءلة والمحاسبة للموظفين، والمتغير التابع مكافحة التهرب الضريبي، بدليل أن T المحسوبة التي تساوي 2,391 ذات دلالة إحصائية، حيث مستوى دلالتها 0,024، أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=5\%$)، ومنه يمكن القول أنه يوجد لخاصية المساءلة والمحاسبة عند تطبيقه، دور في الحد من التهرب الضريبي، من جهة أخرى نجد أن معامل الارتباط بين بعد المساءلة والتابع مكافحة التهرب الضريبي، له قيمة موجبة وقريبة من الواحد 0,764، مما يعني وجود ارتباط قوي موجب بين المتغيرين، وما يزيده تأكيداً أن معامل الإنحدار 0,600 موجب، ويساهم تطبيق خاصية المساءلة والمحاسبة في تفسير 58,3% من التباين في المتغير التابع مكافحة التهرب الضريبي، وبذلك يمكن رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة.

- اختبار الفرضية الفرعية الخامسة: تنص الفرضية الصفرية على: "لا يساهم تطبيق خاصية المسؤولية والاستقلالية في مكافحة التهرب الضريبي بعينة الدراسة عند مستوى معنوية أقل من 5%"، ولاختبارها نستخدم الإنحدار الخطي البسيط، كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (18): نتائج تحليل الإنحدار لدور المسؤولية والاستقلالية، في مكافحة التهرب الضريبي.

المتغير المستقل X ₅	معامل الإنحدار B	قيمة T المحسوبة	مستوى دلالة T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²
المسؤولية والاستقلالية	,590	3,103	0,002**	,487	,237

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS. * ذات دلالة إحصائية عند 5%.

ونستنتج من الجدول السابق، أن هناك علاقة بين تطبيق خاصية المسؤولية والاستقلالية، وبين المتغير التابع مكافحة التهرب الضريبي، حيث يساوي مستوى دلالة T القيمة 0,002، وهي أقل من مستوى المعنوية المعتمد ($\alpha=5\%$)، منه يمكننا القول أن للالتزام بخاصية المسؤولية والاستقلالية، يساهم في مكافحة التهرب الضريبي في المديرية الفرعية عينة الدراسة، وبما أن معامل الارتباط الخطي لبيرسون يساوي 0,487، فهذا يعني وجود علاقة ارتباط موجبة ومعتمدة بين المتغيرين، كما أن معامل الانحدار 0,59 موجب، مما يدل على أنه بزيادة مستوى تحمل المسؤولية، مقابل منح الاستقلالية، فإن ذلك يساعد في زيادة مكافحة التهرب الضريبي، أما معامل التحديد R^2 ، فيساوي 0,237، وهو ما يعني أن 23,7 من التباين في مكافحة التهرب الضريبي، تعود لتطبيق خاصية المسؤولية والاستقلالية، وبذلك يمكن رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة.

IV- الخلاصة:

تسعى جميع دول العالم لإيجاد حلول مناسبة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي نظرا للآثار الناتجة عنه، ولتعدد الوسائل المستخدمة في التهرب، والأسباب والعوامل التي ساعدت على استفحاله، تحاول مصالح الضرائب استخدام جملة الإجراءات والوسائل من أجل تقليل الحد من هذه الظاهرة، ويعتبر تطبيق خصائص الحوكمة (الشفافية والإفصاح، العدالة، النزاهة الأخلاقية، المساءلة، المسؤولية والاستقلالية)، من أهم الوسائل أو الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية المحافظة على الحصيلة الضريبية للخزينة العمومية، من خلال كشف حالات التلاعب والتهرب في إعداد التصاريح الجبائية، وهذا لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة، التي تحتاجها لمواجهة نفقاتها وزيادة أعبائها التي تحقق منافع عامة للمجتمع.

✓ **نتائج الدراسة:** من خلال ما سبق تم التوصل إلى جملة من النتائج الميدانية تمثلت في:

- التزام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية نشر القوانين والإجراءات الجديدة، فور صدورهما من خلال وسائل الإعلان المناسبة، مع لإجابة على أي استفسارات يطلبها المكلفين، سواء تعلقت بحساب الوعاء الضريبي، ملء الوثائق، أو إجراءات تحصيل الضريبة.
- اعتبر الموظفون أن التشريعات الضريبية لا تتسم بالوضوح الكافي، بحيث لا يفهمها عامة المكلفين، وهو ما يزيد من أعباء العمل.
- يضطر المفتشون لاستخدام التقدير الجزائي في حساب الضريبة، بسبب أن المكلفين لا يمسكون دفاتر محاسبية، وحتى إن وجدت، فهي غير دقيقة، مما يفتح أبواب التهرب الضريبي.
- المكافآت والأجور التي يحصل عليها الموظفون ضعيفة، وهو ما قد يدفع بعضهم للوقوع في الفساد المالي من خلال التواطؤ مع بعض المكلفين على ممارسة التهرب الضريبي.
- يأخذ الموظفون والمفتشون في المديرية عينة الدراسة العمر ومستوى التعليمي للمكلفين، مما يساهم في توفير خدمة جبائية ذات جودة، ويمكن بناء الثقة بين المكلفين ومديرية الضريبة، وهو ما يساعد على مكافحة التهرب الضريبي.
- لا تتناسب أعباء العمل مع حجم الكادر البشري في المديرية، كما أن الوسائل المادية للعمل غير كافية (سيارات، مكاتب، أثاث)، وهو ما لا يساعد على فعالية العمل الجبائي.
- يوجد نظام صارم ودقيق لمحاسبة المفتشين عند اخلاهم بواجباتهم، في التعامل مع المكلفين في مجال التحصيل الضريبي ومكافحة التهرب.
- يتم مراجعة وتصحيح الأخطاء في التصاريح الجبائية وفي حساب الوعاء الضريبي وقيمة الضريبة، مما يمنع الظلم ويحقق العدالة الضريبية.
- عدم كفاية الحماية القانونية التي يتمتع بها المفتشون المكلفون بتدقيق الوضعية الجبائية للمكلفين، كما أنهم يشعرون بالضغط والوساطات التي تعيق مكافحة التهرب الضريبي.

✓ **التوصيات والاقتراحات:** بناء على النتائج المتحصل عليها يمكن تقديم التوصيات التالية:

- تبسيط الأحكام والقوانين بحيث يستطيع أن يفهمها عامة المكلفين، بالإضافة إلى الصياغة السليمة والحكمة لها، وتسهيل الحصول على هذه الأحكام وتعميمها، وكذلك إجراءات تنفيذها.

- إلزام المكلفين بالضرائب بمسك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة ودقيقة، من حيث صحة وسلامة التصريحات.
- التعاون والتنسيق مع جهات ومصالح جبائية أخرى، لتوفير الكثير من الجهد والوقت، خاصة في استغلال المعلومات لكشف ومكافحة التهرب الضريبي.
- تأهيل الموارد البشرية المتخصصة، واستعمال أحدث الوسائل، الإمكانات التكنولوجية للمساعدة في تسهيل ظروف عمل الموظفين الجبائيين في عمليات المراقبة.
- تزويد الإدارات الضريبية بعدد إضافي من الموظفين، الذين يتمتعون بالكفاءة في أداء أعمال المراقبة الجبائية بطريقة فعالة، لتخفيف الضغط أثناء العمل.
- إنشاء مكاتب خاصة لتوجيه وتقديم كل المعلومات اللازمة للمكلفين، وفي الوقت المناسب.
- ضبط وتعديل بعض المواد القانونية الخاصة بالضرائب وسد كل الثغرات، والتي من الممكن أن يستغلها بعض المكلفين غير النزهاء في اللجوء إلى التهرب الضريبي.
- حماية الموظفين من التهديدات والمخاطر والتي من المحتمل أن تواجههم أثناء القيام بأعمالهم.
- تطبيق عقوبات صارمة للمكلفين الذين يلجأون للتهرب الضريبي، وكذلك الموظفين المتواطئين معهم.

- الإحالات والمراجع :

- مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي (2012)، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر، الجزائر، يومي 06-07 ماي.
- فاطمة الزهراء طاهري، عيساوي سهام (2012)، دور حوكمة الشركات في الرفع من كفاءة السوق المالية، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر، الجزائر، يومي 06-07 ماي.
- زين الدين بروش، جابر دهيمي (2012)، دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والاداري، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر، الجزائر، يومي 06-07 ماي.
- محمد مصطفى سليمان (2009). دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري. ط2. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- مصطفى عبد الحسين علي، وآخرون. دور الحوكمة في تحسين الاداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية. مجلة دراسات محاسبية ومالية. 8(22). 101-126.
- ريم محسن الجنابي (2009)، أثر حوكمة الشركات في القيمة السوقية الاسمية لأسهم رأس المال في الشركات المصرفية، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
- محمد حبيب بخاري (2017)، دور الحوكمة في تفعيل الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مولاي الطاهر، الجزائر.
- علي الصادق أحمد علي، فتح الرحمن الحسن منصور (2013). دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق على ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان (دراسة تحليلية ميدانية). مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية. 14(1). 135-161.
- خالد علي محمد القبلان (2014)، أثر السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات على الحد من التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، الأردن.
- جمال يرقى (2001-2002)، أساسيات في المالية العامة وإشكالية العجز في ميزانية البلدية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
- C.R Masson (1990). **La notion d'évasion fiscale en droit interne français**. Paris: L.GAT.
- نجة نوي (2003-2004)، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر.
- André Margairaz (2009). **La fraude fiscale et ses succédanés**. Suisse: Edition vaudoise lausanne.
- Lucien Michet (1996). **Traité de politique fiscale**. Paris: Edition PUF.
- جامع احمد (1975). علم المالية، فن المالية العامة. ج1. ط2، القاهرة: دار النشر العربية.
- نجوى سديرة (2019). آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري. مجلة الحقوق والعلوم السياسية. 6(1). 267-286.

- عبد الرحيم مزهودي (2013-2014)، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر -بسكرة-، الجزائر.
- سهام كردودي (2010). الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق. الجزائر: دار المفيد للنشر والتوزيع.
- أبو بكر محمد عامر (1993). أحكام التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات. القاهرة: دار غريب للطباعة.

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

علون محمد لمن ، بن بايرة ريمة ، شرواطي خير الدين (2023)، دور تطبيق خصائص الحوكمة في مكافحة النهب الضريبي: دراسة حالة عينة من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية-الجزائر-، مجلة التنمية الاقتصادية، المجلد 08 (العدد 1)، الجزائر: جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر ص.ص 253-269.



SCAN ME