جامعة يحي فارس بالمديـــــة
كليـــة العلوم الاقتصادية والعلوم التجاريــة
وعلـوم التسيير
قسم علوم تسيير

عنوان المذكرة:

أهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية

"دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية"

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في علوم التسيير
تخصص إدارة الميزانية

من إعداد الطالبين:
- برقوق محمد
- مهداوي توفيق

اشراف الأستاذ:
- أ/د: بوجطو حكيم

السنة الدراسية: 2022/2021 م


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر و عرفان

نحمد اللّه سبحانه وتعالى الذي يسر لنا الظروف وأنعم علينا بالقوة والصبر حتى وصلنا إلى ما نحن عليه ونشكره على نعمة العقل التي أوصلتنا إلى هذا المستوى.

أتقدم بالشكر إلى الأستاذ المؤطر الدكتور "بوجطو حكيم" على الجهد وكذا على نصائحه وتوجيهاته طيلة مدة البحث، والدعم الذي قدمه لي خلال فترة الدراسة.

والشكر الخاص أيضا لجميع الأساتذة وعمال جامعة يحي فارس بالمدية، وكل من ساعدنا في إتمام هذا البحث من قريب أو بعيد.

شكراً

إهـــداء

الحمد لله الذي بنعمته تمت الصالحات والسلام على خير موجه البشر سيد الصالحين محمد صلى الله عليه وسلم وبعد.

بكلمة طيبة وصدر رحب أهدي ثمرة جهدي إلى: الوالدين العزيزين حفظهما الله وأطال عمرهما، إلى من تذوقت معهم أجمل اللحظات إلى أبنائي منار، وسيم أدم، وجدان وإلى زوجتي حفظها الله .....

إلى كل عائلة برقوق صغيرا وكبيرا.

إلى كل الاصدقاء وأخص بالذكر "توفيق، عبد الوهاب، محمد الشريف، يوسف، بلمادي، النايلي، عماد، جمال، بوعلام، حميد، الطيب .....، وإلى كل طلبة السنة الثانية ماستر تخصص إدارة الميزانية...

إلى كل من ساعدني في انجاز هذا البحث ولم يبخل علينا بمعلومة سواء كان من قريب أو بعيد.

إلى كل من وسعه قلبي وذاكرتي ولم تسعه مذكرتي.

لكل هؤلاء أهدي عملي.

محمد

إهـــداء

الحمد لله الذي بنعمته تمت الصالحات والسلام على خير موجه البشر سيد الصالحين محمد صلى الله عليه وسلم وبعد.

بكلمة طيبة وصدر رحب أهدي ثمرة جهدي إلى: الوالدين العزيزين حفظهما الله وأطال عمرهما، إلى من تذوقت معهم أجمل اللحظات إلى أبنائي محمد أنس، أمين، معاذ، إلى زوجتي حفظها الله.....

إلى كل عائلة مهداوي صغيرا وكبيرا.

إلى كل الاصدقاء وأخص بالذكر "محمد، عبد الوهاب، محمد الشريف، يوسف، بلمادي، النايلي، عماد، جمال، بوعلام، حميد، الطيب .....، وإلى كل طلبة السنة الثانية ماستر تخصص إدارة الميزانية...

إلى كل من ساعدني في انجاز هذا البحث ولم يبخل علينا بمعلومة سواء كان من قريب أو بعيد.

إلى كل من وسعه قلبي وذاكرتي ولم تسعه مذكرتي.

لكل هؤلاء أهدي عملي.

ثوفيق

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية، وعلى هذا الأساس تم التطرق لمختلف المفاهيم النظرية لكل من الحوكمة الضريبية والرقابة الجبائية حيث اعتمدت هذه الدراسة على الاستبيان لعينة بحث مقصودة والمتمثلة في إطارات مديرية الضرائب لولاية المدية، وكانت نسبة الاستجابة 86 %، وقد خلصت هذه الدراسة إلى العديد من النقاط أهمها:

هناك دور لمبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية، وأن مديرية الضرائب لولاية المدية تطبق مبادئ الحوكمة الضريبية، وأنها تسعى جاهدة وبشتى الطرق لتفعيل الرقابة الجبائية.

ولتدعيم هذه الدراسة تم إجراء تربص ميداني في مديرية الضرائب لولاية المدية، وذلك باستخدام الاستبيان في جمع البيانات وتحليلها بواسطة البرنامج الإحصائيSPSS، وتم إتباع المنهج الوصفي التحليلي.

الكلمات المفتاحية: الحوكمة الضريبية، مبادئ الحوكمة الضريبية، الرقابة الجبائية.

Study summary:

This study aimed to know the role of adopting the principles of tax governance in activating tax control, and on this basis the various theoretical concepts of both tax governance and tax control were addressed, where this study relied on the questionnaire for a deliberate research sample represented by the frameworks of the Tax Directorate for the state of Medea, and the response rate was 86%, and this study concluded on many points, the most important of which are:

There is a role to be played in the principles of tax governance in activating tax control, and the Tax Directorate of Medea state applies the principles of tax governance, and it strives in various ways to activate tax control.

To support this study, field training was conducted in the Tax Directorate of the Medea State, using the questionnaire to collect and analyse data through the SPSS statistical programme, and the analytical descriptive approach was followed.

Keywords: Tax governance, principles of tax governance, tax control.

فهـــرس

المحتـــويـــات

عنوان المحتوى	رقم الصفحة
البسملة	
شكر وعرفان	I
الإهداء	II
ملخص الدراسة	IV
فهرس المحتويات	VI
فهرس الأشكال والجداول	IX
مقدمة	أ / ز
الفصل الأول: الاطار المفاهيمي للحوكمة للضريبية	
تمهيد	02
المبحث الأول: ماهية الحوكمة الضريبية	03
المطلب الأول: نشأة ومفهوم الحوكمة الضريبية	03
المطلب الثاني: أهمية الحوكمة الضريبية و اهدفها	07
المبحث الثاني: مبادئ وأسس الحوكمة الضريبية	09
المطلب الاول: المبادئ الرئيسية للحوكمة الضريبية	09
المطلب الثاني: أسس تطبيق الحوكمة الضريبية	12
المطلب الثالث: مرتكزات الحوكمة الضريبية	14
المبحث الثالث: معوقات الحوكمة الضريبية ومقترحات لتحسينها	16
المطلب الأول: معوقات الحوكمة الضريبية	16
المطلب الثاني: مقترحات لتحسين الحوكمة الضريبية وتوصيات واقتراحات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية	16
خلاصة الفصل الاول	20
الفصل الثاني:الاطار المفاهيمي للرقابة الجبائية، وكيفية تفعيلها من خلال تبني مبادئ الحوكمة الضريبية	
تمهيد	22
المبحث الأول : ماهية للرقابة الجبائية	23

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية	23
المطلب الثاني: أسباب قيام الرقابة الجبائية واهدافها	25
المطلب الثالث: مبادئ الرقابة الجبائية	26
المبحث الثاني: الاطار القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية وأشكالها	29
المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية	29
المطلب الثالث: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية	33
المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية	37
المبحث الثالث: صعوبات وتحديات تفعيل الرقابة	41
المطلب الاول: صعوبات الرقابة الجبائية	41
المطلب الثاني: كيفية تفعيل الرقابة الجبائية	46
المطلب الثالث: تفعيل الرقابة الجبائية في إطار تبني مبادئ حوكمة جبائية	49
خلاصة الفصل الثاني	51
الفصل الثالث:الدراسة التطبيقية	
تمهيـــد	53
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة	54
المطلب الاول: تقديم مديرية الضرائب لولاية المدية	54
المطلب الثاني: مهام مديرية الضرائب لولاية المدية	57
المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.	65
المطلب الأول: منهج ومجتمع وعينة الدراسة	65
المطلب الثاني: أدوات الدراسة	66
المطلب الثالث: ثبات وصدق أداة الدراسة	67
المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة.	73
المطلب الأول: التحليل الوصفي لمتغيرات البيانات الشخصية.	73
المطلب الثاني: التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة.	77

خلاصة الفصل الثالث	82
خـــاتمـــة	84
قائمة المراجع	87
قائمة الملاحق	94

رقم الشكل	عنـــــــوان الشكـــــل	الصفحـــة
الشكل رقم (01-01)	مبادئ الحوكمة الضريبية	11
شكل رقم (01-02)	اطراف الحوكمة الضريبية	12
الشكل رقم (01-03)	دوافع تطبيق الحوكمة الضريبية	14
الشكل رقم (01-02)	الرقابة الجبائية	24
الشكل رقم (02-02)	الهيكل التنظيمي لمديرية البحث والمرجعيات	34
لشكل رقم (02-03	أشكال الرقابة الجبائية	40
الشكل رقم (03-01)	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية	56
الشكل رقم (03-02)	الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب المدية	63
الشكل رقم (03-03)	تمثيل أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	73
الشكل رقم (03-04)	تمثيل أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي	74
الشكل رقم (03-05)	تمثيل أفراد العينة حسب الوظيفة المهنية	75
لشكل رقم (03-06)	تمثيل أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	76

رقم الجدول	عنـــــــوان الجـــــــدول	الصفحة
جدول رقم(03-01)	الخيارات المكونة لمقياس ليكرت الخماسي	66
جدول رقم(03-02)	قيمة الوسط المرجح ودرجات الموافقة لعينة الدراسة	67
الجدول رقم(03-03)	اختبار التوزيع الطبيعي	68
جدول رقم(03-04)	اختبار قيم معامل الثبات لمحاور الاستبيان	68
الجدول رقم(03-05)	اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية.	69
الجدول رقم(03-06)	اختبار الاتساق الداخلي لعبارات محور تفعيل الرقابة الجبائية	70
الجدول رقم(03-07)	اختبار الاتساق الداخلي لعبارات محور اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية	71
الجدول رقم(03-08)	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	73
الجدول رقم(03-09)	توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي	74
الجدول رقم(03-10)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة المهنية	75
الجدول رقم(03-11)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية	76
الجدول رقم(03-12)	المؤشرات الإحصائية لوصف عبارات محور اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية	77
الجدول رقم(03-13)	المؤشرات الإحصائية لوصف عبارات محور تفعيل الرقابة الجبائية	78
الجدول رقم(03-14)	المؤشرات الإحصائية لوصف عبارات محور اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية	79
الجدول رقم(03-15)	المؤشرات الإحصائية حسب متغير معايير اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية	80

الرقم	المرجع	الصفحة
01	المراجع باللغة العربية	87
02	المراجع باللغة الأجنبية	91

الرقم	عنوان الملحق	الصفحـــة
01	الاستبيان	94
02	بعض جداول مخرجات برنامج***SPSS***	98

مقدمـــــة

مقدمة

تعتمد العديد من الدول على الضريبة لتغطية مختلف نفقاتها العامة المستمرة والمتزايدة، حيث تعتبر الضريبة وسيلة مالية تستخدمها السلطات العامة لتحقيق أهدافها الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية ومعالجة ازماتها لكونها القاطرة التي تقود التنمية الاقتصادية الشاملة بدورها في تمويل الخزينة العمومية، ويعتمد استمرار هذا المفهوم على مدى استجابة المكلفين لواجباتهم الضريبية.

بما أن النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين المكتتبة بشكل يوافق نشاطهم و مداخيلهم المحققة هذا ما جعل تلك التصريحات عرضة للتلاعب والتحايل وهو ما يطلق عليه بالتهريب الضريبي مما يؤثر على حجم الايرادات الجبائية.

وتعتبر الرقابة الجبائية أداة وقائية وردعية في آن واحد الهدف منها اكتشاف الأخطاء والتأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة، لذا وجب أن تتسم تلك الرقابة بالفعالية من أجل ضمان حقوق الدولة، ما جعل البحث في كل ما من شأنه تفعيل الرقابة الجبائية أمرا في غاية الأهمية.

وقد ظهر مفهوم الحوكمة الضريبية كدلالة على الحكم الراشد والذي شكل اهتمام المؤسسات، الباحثين وكذا السلطات الإشرافية والرقابية، حيث تعتبر الحوكمة أساسا للتطور في مختلف المجالات ومنها المجال الجبائي.

وهذا يقودنا لطرح الاشكالية التالية:

إشكالية الدراسة:

تمثلت مشكلة الدراسة في الأخذ بمبادئ الحوكمة الضريبية في الادارات الجبائية، لتنمية الحصيلة الضريبية، للخروج من مفهوم الحيادية إلى عدم الحيادية، من خلال الرقابة الجبائية الفعالة للإفصاح عنه بدقة وشفافية أكثر، لهذا جاءت مشكلة هذه الدراسة حول مدى التزام المؤسسة محل الدراسة بمبادئ الحوكمة الضريبية ومدى أهمية تبنيها في تفعيل الرقابة الجبائية، ومن خلال هذا العرض يمكن أن نطرح الإشكالية الرئيسية التالية:

❖ **هل يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية؟**

انطلاقا من السؤال الجوهري السابق ولغرض الإلمام بموضوع الدراسة، نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

❖ هل يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبدأ الانصاف للحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة

الجبائية بمديرية الضرائب لولاية المدية؟

❖ هل يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبدأ الافصاح الشفافية للحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية المدية؟

❖ هل يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبدأ المشاركة للحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية المدية؟

❖ هل يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبدأ المساءلة للحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية المدية؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة على التساؤلات المكونة لمشكلة الدراسة، تم وضع الفرضيات الآتية:

❖ الفرضية الرئيسية:" يوجد أثرمعنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية عند مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$".

❖ الفرضية الفرعية الأولى:" يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبدأ الانصاف للحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية المدية عند مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$".

❖ الفرضية الفرعية الثانية:" يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبدأ الافصاح و الشفافية للحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية المدية عند مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$".

❖ الفرضية الفرعية الثالثة:" يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبدأ المشاركة للحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية المدية عند مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$".

❖ الفرضية الفرعية الرابعة: "يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبدأ المساءلة للحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية المدية عند مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$".

مبررات اختيار الموضوع :

أسباب ذاتية

الدافع الأساسي لاختيار هذا الموضوع هو الرغبة في الاطلاع على موضوع مهم في تخصص الجباية، و هو الرقابة الجبائية و الحوكمة الضريبية ومبادئها.

أسباب موضوعية

يعود سبب اختيار هذا الموضوع إلى نقص الدراسات و الأبحاث التي تتناول موضوع تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية.

أهداف الدراسة :

يتمثل الهدف الرئيسي للموضوع في معرفة اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية، و تتبعه أهداف فرعية:

- التعريف بموضوع الحوكمة الضريبية وذكر اهميتها، اهدافها، مبادئها، أسسها، معوقاتها وسبل تحسينها؛
- التعريف بموضوع الرقابة الجبائية و ذكر أهدافها، أهميتها، أنواعها وأشكالها؛
- بيان العلاقة بين الحوكمة الضريبية والرقابة الجبائية؛
- معرفة دور مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية.

أهمية الدراسة:

يكتسي الموضوع محل الدراسة أهمية بالغة، حيث تعد دراسة الحوكمة الضريبية والرقابة الجبائية ذات أهمية بالغة خصوصا مع النظام الجبائي التصريحي.

الدراسات السابقة

- **دراسة "فايزة بوخلوف"** بعنوان: "أثر الحوكمة الجبائية على سياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة - الجزائر،2017، حيث هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر الحوكمة الجبائية على سياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر، وذلك من خلال ترشيد استخدام هذه السياسة وتحقيق الشفافية والمساءلة حول حجم الإنفاق الجبائي، حيث اعتمدت هذه الدراسة على الاستبيان لعينة بحث مقصودة والمتمثلين في مديرية الضرائب والوكالات الداعمة للمشاريع الاستثمارية، وكانت نسبة الاستجابة75%، حيث اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي

لوصف دقيق للظواهر الاقتصادية المختلفة، والمنهج التحليلي لإبراز الأدوات والمقاربات المرتبطة بالموضوع والإلمام بها، وكذا المنهج الاستقرائي من خلال دراسة عينة من المكلفين على مستوى ولاية بسكرة وتعميمها على الجزائر، وقد توصلت الباحثة إلى جملة من النتائج أهمها:

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

- **دراسة "عبد الرحمن بكر"** بعنوان: "الحوكمة الضريبية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي"، أطروحة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة الإسراء الخاصة، الأردن،2014، حيث هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي، ولتحقيق هدف هذه الدراسة قام الباحث بتوزيع استبيانات على الأفراد العاملين في (05) شركات بواقع (05) استبيانات لكل شركة، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي، وقد توصل الباحث إلى جملة من النتائج أهمها:

أن تطبيق الحوكمة الضريبية يؤدي إلى إضفاء الثقة، المصداقية 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 "قتال عبد العزيز"** بعنوان: "أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين"، حالة الجزائر من 2003 الى 2008، مذكرة ماجيستر، سنة المناقشة 2009 ،المركز الجامعي يحي فارس، المدية، 2008 – 2009.

قام الباحث بدراسة سبل تفعيل الرقابة الجبائية ودورها في الحد من التهرب الضريبي ، وقد توصل الى مجموعة من النتائج وهي :

- ضرورة التنسيق بين الادارة الجبائية ومختلف الدارات والمؤسسات الاخرى من شانه تعزيز استراتيجيات مكافحة التهرب الضريبي.
- حتى تكون هناك رقابة جبائية فعالة يجب ان تكون هناك كفاءة في الاداء وتحقيق مردودية نسبية مقبولة.
- لابد من توفر مقومات ضرورية كمية ونوعية للوصول الى الاهداف المبتغاة والمتمثلة في الحد من التهرب الضريبي.

- **دراسة "لياس قلاب ذبيح"** بعنوان: "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية ام البواقي ،تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر بسكرة،2010-2011، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجيستر، وقد توصل الباحث الى النتائج التالية:

- يجب على العون المدقق الاطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية التدقيق المحاسبي بهدف رسم الخطط المتبعة وتحديد مختلف الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني للمكلف ثم اتباع كل المراحل والخطوات اللازمة وفقا لدليل المدقق في المحاسبة بشكل منتظم تفاديا لوقوع أي خطا او تجاوز لعدم افشال المهمة.
- الاطلاع الدائم على القوانين الجبائية وكل المستجدات المتعلقة بتحيينها لتساعد العون المدقق في اداء مهامه وعدم الوقوع في أي نصوص قانونية عدلت او الغيت وتفادي وقوع تجاوزات في حق المكلف او في حق الادارة الجبائية.
- التحكم السليم في مكونات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية وفقا للشروط القانونية والتنظيمية المعمول بها قد يساعد في استرجاع الخزينة العمومية لحقوقها، ويساهم في الحد او

التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي من خلال زيادة الحصيلة الضريبية المحققة التي تمثل الثمار التي جنتها عملية الرقابة الجبائية.

حدود الدراسة:

البعد الموضوعي: ركزت هذه الدراسة في جانبها الموضوعي على توضيح كيفية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية.

البعد المكاني: يتمثل في دراسة استبيان لعينة من إطارات مديرية الضرائب لولاية المدية.

البعد الزماني: تمت الدراسة من 2022/04/01 الى 2022/06/13.

منهج الدراسة:

المنهج الوصفي الذي يركز على وصف دقيق للظواهر الاقتصادية المختلفة، ثم تحليلها وتضمينها للدلالات المختلفة المستخدمة في ذلك التحليل والمنهج التحليلي لإبراز الأدوات والمقاربات المرتبطة بالموضوع والإلمام بها لتحويلها لكم معرفي يمكن الاستفادة منه.

المنهج الاستقرائي من خلال دراسة عينة من إطارات مديرية الضرائب لولاية المدية و تعميمها على الجزائر، وأما الأداة المستعملة فهي الاستبيان.

هيكل الدراسة:

لتجسيد موضوع الدراسة والوصول إلى دراسة علمية تحيط بجواب الإشكالية المطروحة، وللتوصل إلى النتائج المنتظرة تم اعتماد خطة تتضمن ثلاثة فصول، تسبقهم مقدمة، الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة وتليهم خاتمة كما يلي:

الفصل الأول: والمتمثل في "الاطار المفاهيمي للحوكمة للضريبية"، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول ماهية الحوكمة الضريبية، المبحث الثاني مبادئ وأسس الحوكمة الضريبية المبحث الثالث معوقات الحوكمة الضريبية ومقترحات لتحسينها.

الفصل الثاني: والمتمثل في "الاطار المفاهيمي للرقابة الجبائية، وكيفية تفعيلها من خلال تبني مبادئ الحوكمة الضريبية"، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول ماهية للرقابة الجبائية، المبحث الثاني الاطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية وأشكالها، المبحث الثالث صعوبات وتحديات تفعيل الرقابة.

الفصل الثالث: والمتمثل في الدراسة الميدانية، تحت عنوان "الدراسة التطبيقية"، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، المبحث الأول ويتضمن تقديم المؤسسة محل الدراسة، مجتمع وأداة الدراسة وكذا مختلف الأساليب الإحصائية المستخدمة، أما المبحث الثاني فيتضمن تحليل ومناقشة نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

وفي الأخير ننهي البحث بخاتمة نلخص فيها أهم النتائج، التوصيات والاقتراحات.

الفصل الأول:

الاطار المفاهيمي للحوكمة

للضريبية

تمهيد

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

هذا ما دفع إلى تبني سياسة محكمة للتصدي لهذه الآفة، التي أصبحت ظاهرة عالمية لصيقة بالضرائب ومن هنا يأتي دور الحوكمة الضريبية بشتى ،آلياتها كوسيلة وقائية وردعية في آن واحد، بغية تقويم الاعوجاج في تحصيل العربية، والتخفيف من حدة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي.

نظرا لما تكسبه هذه الأخيرة من عمل معاكس لمجرى السياسة الإصلاحية الجبائية، وضمان التوزيع العادل للعبء الضريبي لضمان الإيرادات العامة للدولة لملء الخزينة العمومية.

ومن خلال هذا الفصل سوف يتم التطرق إلى أهم العناصر لهذا المفهوم وكذلك التعرف على مختلف مبادى والأهداف الرئيسية لها.

ولفهم الموضوع أكثر تناولنا في هذا الفصل ثلاث مباحث:

المبحث الأول: ماهية الحوكمة الضريبية

المبحث الثاني: مبادئ وأسس الحوكمة الضريبية

المبحث الثالث: معوقات الحوكمة الضريبية ومقترحات لتحسينها

المبحث الأول: ماهية الحوكمة الضريبية

يعد موضوع الحوكمة من بين المواضيع التي نالت اهتماما واسعا في دراسات تعود لمنظمات عالمية، وأصبحت الحوكمة في صدارة برامج التنمية للبلدان وذلك لتوافق مبادئ الحوكمة الضريبية مع متطلبات التنمية الشاملة للدول عن طريق مكافحة الفقر وترشيد الإنفاق العام وتعزيز الإيرادات العامة.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم الحوكمة الضريبية

سنتطرق في هذا المطلب إلى مجموعة من المفاهيم المتعلقة بالحوكمة الضريبية، وهذا من خلال تحديد نشأة ومفهوم الحوكمة الضريبية.

أولا: نشأة الحوكمة الضريبية

أدى التطور الذي طرأ على شكل المؤسسة وتعدد أصنافها وكبر حجمها، خصوصا في ظل العولمة والنمو الاقتصادي 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 آليات حوكمة المؤسسات لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري ومالكي الشركة، من جراء الممارسات السلبية التي يمكن أن تضر بالمؤسسة.[1]

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

وفي سنة 1976 عمل كل من jensen and Mechlings على الاهتمام 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 أكدت على أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات، وأثرها على زيادة الثقة في أعضاء مجالس الإدارة، هذا ما حث بعض الهيئات العلمية والمشرعين في العديد

[1]- محمد البشير بن عنتر، **دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة**، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ، 2017 ، ص03.

[2]- فاطمة الزهراء طاهري، سيساوي سهام، **دور حوكمة الشركات في الرفع من كفاءة السوق**، غالم عبد الله حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، ورقة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني، جامعة خيضر، بسكرة، 2012، ص5.

من دول العالم على إصدار مجموعة من اللوائح، القوانين، والتقارير التي تؤكد على أهمية التزام المؤسسات بتطبيق تلك المبادئ.[3]

يعتبر مفهوم الحوكمة الضريبية من بين المفاهيم حديثة النشأة، ووليد التطور في مفهوم الحوكمة والتي تمخضت عن الأزمات المالية، والمعوقات الاقتصادية في العالم في ظل العولمة، وانفصال الإدارة عن الملكية كما في نظرية الوكالة في الشركات.

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 الحركة الضريبية.[4]

ثانيا: مفهوم الحوكمة والحوكمة الضريبية

حظي مصطلح الحوكمة اهتماما كبيرا من قبل المنظمات الدولية والاقتصاديين في مختلف دول العالم نظرا لأهميتها بالنسبة للدولة بصفة عامة والمؤسسة بصفة خاصة.

1- مفهوم الحوكمة Gouvernance

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

- الانضباط في أداة كل من عمل فرد مرتبط بأعمال المنشأة؛
- انضباط الإدارة وكونها وسيط نزيه يحقق مصالح الأطراف المختلفة المرتبطة بأعمال المنشأة بتراهة 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).

[3]- كترة براهمة، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات**، اطروحة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2014 ، ص03.

[4]- مهند محمد موسى العبيني، عبد الرحمان محمد عبد الرحمان، **دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي**، مجلة كلية بغداد العلوم الاقتصادية، العدد44،2015، ص135.

وتعرف أيضا بأنها الإجراءات المستخدمة بواسطة ممثلي أصحاب المصلحة في المنظمة لتوفير إشراف على المخاطر ورقابة المخاطر التي تقوم بيها الإدارة.[5]

كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECB بأنها: "مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم من المساهمين".[6]

2- مفهوم الحوكمة الضريبية ومحدداتها

أ- تعريف الحوكمة الضريبية

سنحاول تقديم أهم التعاريف المتعلقة بالحوكمة الضريبية حيث:

تعرف الشؤون الاقتصادية والمالية التابعة للمفوضية الأوروبية الحوكمة بأنها "تلك القواعد والأنظمة والإجراءات التي تؤثر على سياسة الميزانية والتخطيط والموافقة عليها وتنفيذها ومراقبتها".[7]

ويمكن تعريف الحوكمة الجباية على أنها "مجموعة الترتيبات المؤسسية الضريبية التي تنظم سير السياسة الضريبية في بلد، وتشمل هذه الترتيبات على سبيل المثال:

- القواعد القانونية الضريبية؛
- أطر الميزانية متوسطة الأجل؛
- إنشاء السلطات المالية المستقلة".[8]

كما عرفها Sandrine Groult بأنها "تعني الأدوار والمسؤوليات الجديدة للإدارات الجبائية لتحقيق الصلابة في الرقابة الجبائية والشفافية المعتمدة لنقل وتحويل المعلومات الجبائية للجمهور"[9].

من خلال التعاريف السابقة يمكننا القول أن الحوكمة الضريبية هي مجموعة من المبادئ، الأسس، القواعد والإجراءات، التي تعمل باتساق لضبط أداء الإدارة الضريبية، وتوفير قدر من المصداقية بينها وبين الأطراف أصحاب المصالح، والمحافظة على أموال الدولة من الضياع، وفرض المساءلة على جميع العاملين في

---

[5]- طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات**، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة02،2005، ص3.

[6]- 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).

[7]- De Simone Elina**, Fiscal Discipline, Transparency and Fiscal Governance: A Structural Equation Modelapproach**, Department of Economic Studies "S. Vinci" and CRISEI-Parthenope University , Naples, Italy and Department of Social Sciences-University of Naples L'Orientale, P1.

[8]- Georgia Kaplanoglou and Vassilis T. Rapanos , **The Greek Fiscal Crisisand the Role of Fiscal Governance** , Hellenic Observatory or the LSE, June 2011, P2 .

[9]- مولود مليكاوي، **واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد ،. 2015، ص146 .

حالة الإخلال بتلك القواعد، وذلك لضمان حقوق الجميع بعدالة، والوصول إلى تحقيق أهداف التشريع الضريبي الاقتصادية.

ب- محددات الحوكمة الضريبية: للحوكمة الضريبية محددات داخلية واخرى خارجية

- **الحوكمة الضريبية الداخلية**

يرى كل من Béatrice et Vincent أن الحوكمة الضريبية في المؤسسة تعتمد على:

- إنشاء الوظيفة الجبائية في المؤسسة؛
- مصداقية المعلومات الجبائية وذلك بوضع تقرير جبالي يشارك فيه جميع أطراف الوظيفة الجبائية والمحاسبية من أجل المصادقة على معدل الضريبة الجاري ومعدل الضريبة الحقيقي للمؤسسة؛
- تسيير المخطر الجبائي بحساب المؤونات من أجل تغطيتها، وذلك باحترام مبادئ المعايير المحاسبية الدولية (IAS37) المخصصات والالتزامات الطارئة؛
- استخدام وسائل الإعلام الآلي من أجل تحليل وتخزين المعلومات الجبائية مثل portails fiscaux، Taxe packages، par intranet، حساب معدل الضريبة المؤجل ومعدل الضريبة الحقيقي؛
- وضع الجباية في أجندة مجلس الإدارة، وذلك للتأكد من مصداقية المعلومات الجبائية المعلن عنها والتحكم في المخاطر الجبائية H. Pinaud أن الحوكمة الضريبية تعني "تنظيم الوظيفة الجبائية بأحسن أداء داخل المؤسسة.[10]

- **الحوكمة الضريبية الخارجية:**

تعرف على أنها: "مجموعة قواعد وضوابط وإجراءات تضمن حسن سير العمل وتحقيق الأهداف وبالأخص توفير الشفافية وتعزيز المصداقية بين المؤسسة والأطراف الأخذة في المسائل الجبائية".[11]

ترجع أهمية الحوكمة الضريبية الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة المنظمات، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.[12]

---

[10]- فايزة بوخلوف، **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، ص27.

[11]- صابر عباسي، محمود فوزي شعوبي، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية**، دراسة لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة الجزائر، مجلة الباحث، العدد 12، 2013، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، ص122.

12- محمد ياسين غادر، **محددات الحوكمة ومعاييرها، المؤتمر العلمي الدولي عولمة الادارة في عصر المعرفة**، جامعة الجنان طرابلس، لبنان، 15-17 ديسمبر 2012، ص16.

كما أن هذه المحددات سواء كانت داخلية أم خارجية هي بدورها تتأثر بمجموعة أخرى من العوامل المرتبطة بثقافة الدولة والنظام السياسي والاقتصادي ومستوى التعليم والوعي لدى الأفراد.

المطلب الثاني: أهمية الحوكمة الضريبية و اهدفها

تعتبر الحوكمة الضريبية من العمليات اللازمة لحسن سير المؤسسات سواء الخاصة أو العمومية وتأكيد نزاهة الإدارة فيها، حيث تتجلى أهميتها واهدافها فيما يلي:

أولا: أهمية الحوكمة الضريبية

تعتمد الحوكمة الضريبية على تنظيم العلاقات بين كافة الأطراف 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 إسراف أو تجاوزات في القانون من جهة، ومن جهة أخرى مراعاة حقوق دافعي الضرائب وحماية مصالحهم.

بالإضافة إلى منع الفساد المالي والإداري وتحسين الأداء الضريبي وتسهيل عمل دائرة الضريبة ومنع حدوث أزمات والخروج من أي تعثر.

كما أن الحوكمة تؤكد على حقوق العاملين بالحقل الضريبي دون إهدار حقوقهم الإدارية والوظيفية وتولي المناصب القيادية، أو المتعاملين مع الإدارة الضريبية من الممولين أو من يمثلهم من المحاسبين أو المحامين، وسهولة الإجراءات والحق في الدفاع والطعن، والتعامل مع إدارات الدائرة الضريبية المختلفة بسهولة وشفافية، كذلك الحق في عدم إطلاع الغير على الملف الضريبي إلا 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 ما يلزم كافة الأطراف لمعرفة الحقوق والواجبات التي عليهم، والابتعاد عن الاجتهاد الشخصي في الأمور الضريبية للوصول الى العدالة الضريبية بين كافة المكلفين.[13]

[13]- مهند محمد موسى العبيني، عبد الرحمان محمد عبد الرحمان، **دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، جامعة الإسراء، العدد الرابع والأربعون، 2015، صص136-137.

ثانيا: أهداف الحوكمة الضريبية

يؤدي التطبيق الشامل للحوكمة الضريبية إلى 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 للقرارات والبيانات؛

4- التحسين المستمر للأنظمة الضريبية للوصول إلى تحقيق المتطلبات المستهدفة لمستوى الخدمة المقترحة للمكلفين؛

5- تحديث الدائرة الضريبية من خلال الأفراد والعمليات والتكنولوجيا وأماكن العمل المختلفة، ووضع نظم حوافز مشجعة لهم؛

6- إن حصر المجتمع الضريبي يؤدي الى منع التهرب الضريبي، ويخفض المنازعات الضريبية إلى أدنى درجة ممكنة؛

7- تنمية وتطوير الموارد البشرية؛

8- الارتقاء بمستوى الأداء للوصول الى معايير الجودة الشاملة؛

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

10- التشجيع على مسك الدفاتر المحاسبية المنتظمة ورفع مستوى الوعي الضريبي.

المبحث الثاني: مبادئ وأسس الحوكمة الضريبية

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

المطلب الاول: المبادئ الرئيسية للحوكمة الضريبية

تتمثل المبادئ الرئيسية للحوكمة الضريبية في ما يلي:

أولا: الإنصاف الجبائي

ينصرف مفهوم الإنصاف الجبائي إلى تحقيق عدالة النظام الحالي ككل بمفهومه الواسع "من إجراءات جبائية وهيكل جبائي وإدارة جبائية وفلسفة السياسة الجبائية المطبقة في مجتمع معين وفي وقت معين والخلاف الفقهي والعملي الذي يثار في تحديد وضبط هذا المفهوم إنما يتعلق بالحدود الموضوعية والذاتية لمفهوم العدالة في حد ذاتها حيث بقي مفهوم العدالة الضريبية يشوبه الغموض رغم عديد المحاولات للتحليل الاقتصادي البحت لكونها معيار ذاتي وغامض ونسبي وقابل للتغيير والتعديل وفقا لآراء المحلل ولزمانه ومكانه الذي يكتب فيه ومدى خبرته بالجباية وعلاقته الميدانية بها لذلك فتعريف العدالة بصفة عامة والعدالة الضريبية بصفة خاصة يعتريها من الصعاب ما يعتري أي محاولة لتعريف الحق أو الخير أو الجمال"، وبالرغم من ذلك فإن الإنصاف الجبائي الذي يرتكز على العدالة كمبدأ من المبادئ الأساسية للضريبة من جهة، ومن جهة أخرى هي في نفس الوقت أداة سيادية لتحقيق العدالة الاجتماعية ليس في توزيع الدخل والثروة فقط وإنما في عدالة توزيع الأنشطة وتحفيزها وتشجيع وضمان ديمومتها للأجيال اللاحقة.[14]

ثانيا: الوعي الجبائي

يقصد بالوعي الجبائي "شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء".[15]

كما أن قضية وعي المكلف لها دور هام جدا وضروري لبناء جسور الثقة بين المكلف من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى، وعلى العكس من ذلك فكلما تدنى مستوى الوعي الضريبي لدى

---

[14]- العياشي عجلان، **حوكمة النفقات الجبائية لتمويل التنمية المستدامة وتحقيق العمل المستدام - حالة بالجزائر**، الملتقى الدولي: استراتيجيات الحكومات في القضاء على البطالة وتحقيق التنمية المستدامة، جامعة المسيلة ، ص07.

[15]- بلواضح الجيلاني، ميمون نبيلة، **مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة**، ملتقى حول استراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة، ص07.

المكلف كلما انعكس ذلك سلباً على العلاقة بينه وبين الإدارة الضريبية، وكذلك فإن لوعي المكلف أهمية كبيرة في زيادة المبالغ الضريبية المحصلة، حيث انه كلما كان هناك وعي ضريبي لدى المكلف كلما تناقص التهرب الضريبي، وبالتالي ضمان عدم ضياع الأموال على الخزينة العامة للدولة.[16]

ثالثا: الثقافة الجبائية

تتمثل الثقافة في الأفكار والمعارف والمواقف والمعتقدات والقيم والتوقعات (أي السلوكيات والعادات)، وفقا لهذا معنى الثقافة الضريبية قد تنطوي على طريقة تفكير الناس، وتفعل أشياء حول البيئة الضريبية، وكذلك العلاقة بين الأفراد والجماعات في النظام الضريبي، أي أنها تشير إلى القيم والتوقعات والسلوكيات التي تم تضمينها في العلاقة بين دافعي الضرائب وحياة الضرائب.[17]

فهي الثقافة الضريبة الخاصة بكل بلد و تتمثل في جميع المؤسسات الرسمية وغير الرسمية ذات الصلة والمتصلة بالنظام الضريبي الوطني والتنفيذ العملي، والتي هي جزء لا يتجزأ من الناحية التاريخية في ثقافة البلاد، بما في ذلك تبعيات والعلاقات الناجمة عن تفاعلها المستمر.[18]

وتمثل الثقافة الضريبية جزء من الثقافة الوطنية وترتبط بأنواع النشاط ونقل القيم المادية والمعنوية، كما أنها ترتبط أيضا بالمسائل ذات العلاقة بالضريبة كالتغيرات الطارئة على الضريبة والعوامل الداخلية والخارجية المؤثرة فيها.[19]

رابعا: المحاسبة و المسائلة

تعمل أنظمة للمساءلة والمحاسبة وعلى وفق المسؤوليات والصلاحيات الممنوحة لموظفي السلطة المالية ومدى توفرها على تعزيز ثقة الأطراف ذات العلاقة بنزاهة الإدارة التنفيذية، كما أنها تعمل على تحسين أداء العاملين والحد من الفساد المالي والإداري.[20]

---

[16]- حسام فان احمد عبد الغفور، **العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية**، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، منشورة، جامعة النجاح الوطنية في نابلس - فلسطين، 2008، ص7.

[17] - Pakarang Chuenjit, The Culture of Taxation: Definition and Conceptual Approaches for Tax Administration,Journal of Population and Social Studies, Volume 22 Number 1 January 2014 : 14-34 DOI 10.14456/jpss.2014,p,19.

[18]- Birger Nerré, Modeling Tax Culture, University of Hamburg, Germany This paper has been presented at the Annual Meeting of the Public Choice Society (first draft) in San Diego, CA, March 22-24, 2002, at the 95th Annual Conference on Taxation of the National Tax Association (second draft) in Orlando, FL, November 14-16, 2002, and at the 59th Congress of the International Institute of Public Finance (third draft) in Prague, Czech Republic, August 25-29, 2003,p,3.

[19]-عبد الدايم صباح، **أهمية الثقافة الضريبية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي**، مذكرة ماستر تخصص، فحص محاسبي، غير منشورة جامعة محمد خيضر _بسكرة،2014، ص،144.

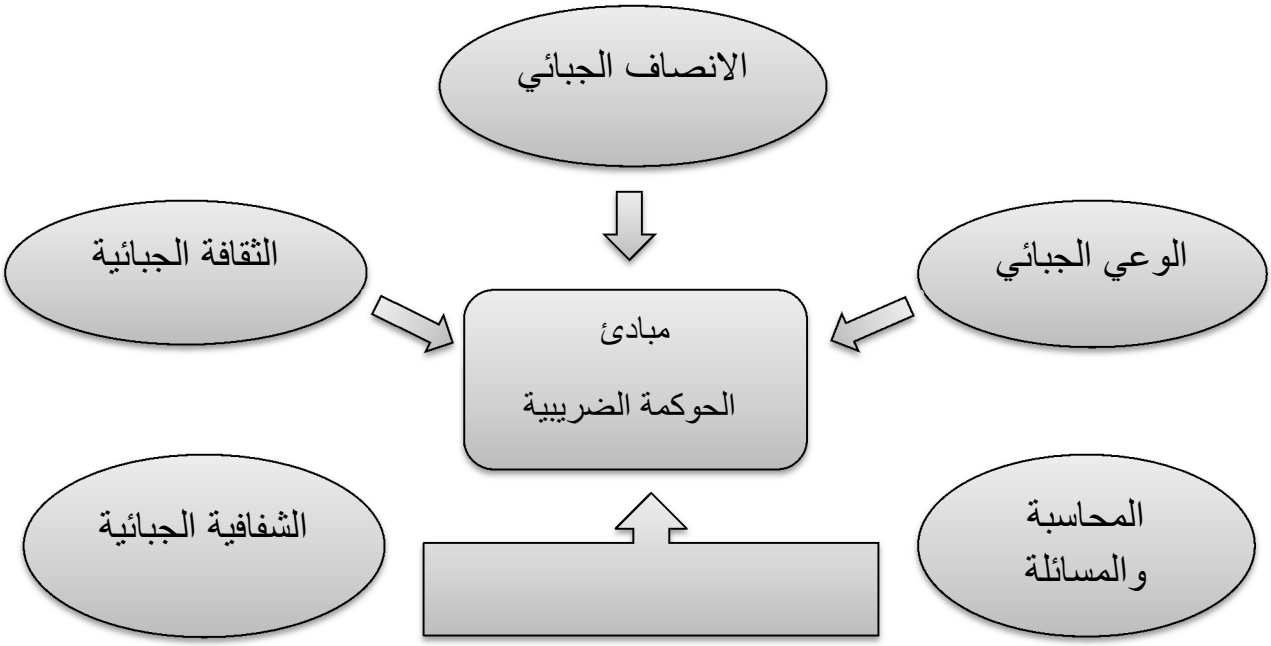
ويظل تعزيز المساءلة من خلال الرقابة نشاطا أساسيا لعمل الأجهزة الرقابية، وتقوم الأجهزة العليا للرقابة المالية مراقبة الرقابة على امتثال الكيانات المراجعة للقواعد و الأنظمة.[21]

خامسا: الشفافية الجبائية

تعد الشفافية الجبائية أسلوبا أو طريقة يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين، وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم".[22]

بحيث تهدف الشفافية عموما إلى جعل الأمر واضحا وشفافا بعيدا عن اللبس والغموض وتعقد الإجراءات بمعنى تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.[23]

الشكل رقم(01-01): مبادئ الحوكمة الضريبية



المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على ماسبق

---

[20]- مصطفى عبد الحسين علي، م. ق علي كاظم حسين، **دور الحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد، الثامن، العدد 22، الفصل الأول، 2013، ص 144.

[21]- OECD Public Governance Reviews: Supreme Audit Institutions and Good Governance Oversight, Insight and Foresight, Preliminary Print Highlights, OECD 2015, P, 8.

[22]- ياسر عمار عبد الحميد، **شفافية الضريبة وافاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب**، مؤتمر نحو استراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعليم ثقافة النزاهة، المقدم إلى هيئة النزاهة، كلية الرافدين الجامعة، بعداد، 2008، ص08.

[23]- قصاص فتيحة، **حوكمة المؤسسات العائلية في الجزائر، مذكرة ماجستير**، تخصص حوكمة الشركات، منشورة، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، ص42.

المطلب الثاني: أسس تطبيق الحوكمة الضريبية

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى أطراف الحوكمة الضريبية ودوافع تطبيقها

أولا: أطراف تطبيق الحوكمة الضريبية

يشمل تطبيق الحوكمة الضريبية ثلاث اطراف وهي:

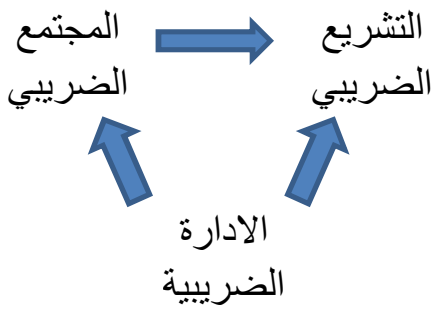
1- **الإدارة الضريبية:** تلعب الإدارة الضريبية دورا هاما ومميزا في أي نظام ضريبي مهما كانت مكوناته وعناصره، إذ لا يكفي اختيار الأهداف وتحديد أفضل الأساليب الضريبية، بل لابد من النظر إلى إمكانيات التطبيق في ضوء ظروف الإدارة الضريبية لذا تعتمد معظم التشريعات الضريبية على مستوى العالم على تنظيم الإدارة الضريبية، وتحديد سلطاتها و مسؤولياتها بوضوح ودقة وتحديد مؤهلات تشغل وظائفها وشروط التعيين بما يتلاءم مع المهمة المطلوبة.[24]

2- **التشريع الضريبي:** انه عبارة عن كافة القوانين والتعليمات والأنظمة التي تسن لفرض الضريبة وحصرها 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.[25]

والشكل التالي يوضح أطراف الحوكمة الضريبية.

الشكل رقم (01-02): أطراف الحوكمة الضريبية



المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على ماسبق

[24]- صالح آدم عبد الله موسى، **مرجع سابق**، ص 43-46.

[25]- محمد المعتز المجتبى ابراهيم، **دور الحوكمة الضريبية في زيادة مستوى الالتزام الضريبي**، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، ع 36، 2017، ص122.

ثانيا: دوافع تطبيق الحوكمة الضريبية

1- عدم حاكمية وفاعلية المؤسسات:

يؤثر الفساد الإداري وعدم احترام القوانين والبيروقراطية على الحاكمية 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

يتم تزايد العبء الضريبي 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.[26]

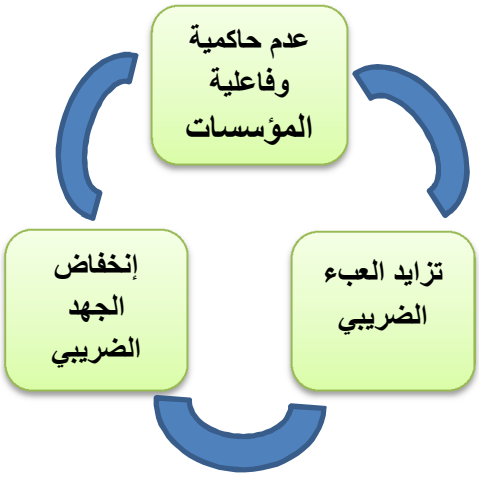
3- انخفاض الجهد الضريبي

ترتكز فعالية النظام الضريبي في الدول على مؤشرات الوضوح والعدالة والبساطة والملائمة مع كل هذا يؤدي إلى تعبئة أفضل الموارد الجبائية مما ينعكس إيجابا على نسبة الضريبة لإجمالي الناتج المحلي في الدول، حيث كلما كانت نسبة الضريبة لإجمالي الناتج المحلي كبيرة كان الجهد الضريبي مرتفعا.

ولكي يكون الجهد الضريبي مرتفعا يحتاج إلى تشريع ضريبي يمتاز بالبساطة والشفافية.[27]

[26]- صالح آدم عبد الله موسى، **نفس سابق**، ص42.
[27]- محمد المعتز المجتبى ابراهيم، **مرجع سابق**، ص123.

الشكل رقم (01-03): دوافع تطبيق الحوكمة الضريبية



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على ماسبق

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 تهم 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 والملائمة بين عناصر النظام الضريبي، وعدم أواصر الثقة بين عناصر النظام، سواء أكانت الضريبة أو المكلفين أو مراجعي الحسابات، بحيث يمكن منع الإدارة الضريبية من التعسف في ممارسة سلطتها، 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 وآخرها مخاطر تصاعد المنازعات الضريبية.

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

4- الموازنة بين الأهداف الاقتصادية، المالية والاجتماعية بما يعظم في النهاية صافي العائد الاجتماعي 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.[28]

[28]- عبد الرحمان بكر، الحوكمة الضريبية واثارها في الحد من التهرب الضريبي، اطروحة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة الاسراء الخاصة، الاردن،2008، ص15.

المبحث الثالث: معوقات الحوكمة الضريبية ومقترحات لتحسينها

هنالك العديد من الأمور التي صعبت من أمر تطور الحوكمة الضريبية وتحسينها لذلك قامت العديد من المنظمات الى استنباط اقتراحات وتوصيات من اجل تحسين هذه المعوقات ومن خلال هذا المبحث سنتطرق الى اهم هذه المعوقات والمقترحات.

المطلب الأول: معوقات الحوكمة الضريبية

نذكر من بين اهم معوقات الحوكمة الضريبية مايلي:

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

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

3- **الوفرة التشريعية والتنظيمية الملحوظة في جانب النفقات الضريبية:** هناك الكثير من الضرائب، الكثير من النصوص، الكثير من الكلمات، كل ذلك ناتج عن آلاف التشريعات الضريبية والتنظيمية مما نتج عنه تضخم تشريعي أصبح يشكل عائقا في حد ذاته.[29]

المطلب الثاني: مقترحات لتحسين الحوكمة الضريبية وتوصيات واقتراحات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

قدمت منظمة التعاون والتنمية عدة مقترحات وتوصيات لتحسين الحوكمة الضريبية نذكر اهمها:

1- مقترحات لتحسين الحوكمة الضريبية

يمكن أن تكون عملية تحسين وترقية الحوكمة الضريبية وفق ما يلي:[30]

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

- حوسبة المصالح الخدماتية وذلك بتوفير أجهزة الحواسيب الضرورية؛
- تسهيل عملية التصريح الألي والدفع الألي؛
- توفير التكوينات اللازمة للعناصر البشرية وضمان رسكلتهم.

[29]- Jean - Pierre Boisions Proposition pour une réforme de la gouvernance fiscale, institut de l'Enterprise, 2005, p33,37.
[30]- oliver behle , op – cit.

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

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

- احترام برمجة الرقابة؛
- منح المكلف الوقت الكافي بين عملية التحصيل والرد على الأسئلة والملاحظات الواردة من المراقبين؛
- تفادي الاحتكاك بين أعوان الإدارة والمكلفين؛
- التكفل وضمان حق الاحتجاج للمكلفين.

ث- **النزاهة والشفافية في لغة التقييم:** ويكون ذلك بتوفير العناصر التالية:[31]

- توافر المعلومات ونشرها على حالة التقييم؛
- الوضعية الضريبية المتساوية.

ج- **المساءلة واستخدام أموال دافعي الضرائب** : ويكون كما يلي:

- مؤشرات الأداء لتقييم القوائم؛
- مراجعة ومحاسبة إدارية للمكلفين.

2- اقتراحات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية للحوكمة الضريبية الجيدة :

قدمت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية سبعة اقتراحات لتحقيق حوكمة ضريبية جيدة، وهذه الاقتراحات كما يلي:

أ- **مكافحة التهرب الجبائي:** حتى يمكن تحقيق الشفافية في النظام الجبائي وفرض الانضباط الجبائي.

ب- **وقف تدفقات رؤوس الأموال غير المشروعة:** يجب أن تكون هناك جهود منسقة بين المجتمع والحكومات الدولية لإدارة تدفقات رؤوس الأموال غير المشروعة خصوصا نحو الملذات الجبائية والمراكز المالية، فالشركات التي تمارس التهرب الضريبي التجاري لا ينبغي أن تدرج فقط على القائمة السوداء، ولكن يجب أن تخضع للعدالة، فيجب القضاء على جميع الفرص التي تسهل تدفقات رؤوس الأموال غير المشروعة و وضع آليات وضوابط صارمة من خلال وضع التشريعات المناسبة.

[31]- Piere A ,le tartre ,MBA, ph la bonne gouvernance en fiscalité locales , université Laval , Québec, 2008, P23

ت- **مكافحة إساءة استعمال أسعار التحويل:** تتطلب مكافحة إساءة استعمال أسعار التحويل وضع تدابير تشريعية محددة وتكييفها مع النظام القانوني والسياق الاقتصادي، من أجل تعزيز القدرات الإدارية اللازمة لفرض الانضباط، ويتطلب ذلك منهجا علميا يتوافق مع القدرات الإدارية والمؤسسية المتاحة في كل بلد.

ث- **الإدارة الفعالة للنظام الجبائي:** تسمح الإدارة الفعالة للنظام الضريبي من تعبئة الموارد من أجل التنمية الاقتصادية، فهي تولد أيضا الثقة في إدارة المالية العامة وهي عنصر هام في الحكم الراشد.

يتصف النظام الضريبي في العديد من البلدان بأنه غير عادل إلى حد كبير، وتنقسم عدالة النظام الضريبي إلى العدالة الأفقية والعدالة الرأسية، وتتطلب العدالة الأفقية معاملة الأفراد نفس المعاملة في ظروف مماثلة كما تتطلب العدالة الرأسية معاملة الأفراد معاملة مختلفة في ظروف غير مماثلة، فعدم قدرة السلطات الجبائية على إخضاع الأفراد الأثرياء والشركات للضرائب بسبب المراكز المالية الخارجية أو الملذات 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.

ج- **مكافحة الفساد الجبائي:** تعد مكافحة الفساد على مستوى الإدارة الجبائية أولوية لخلق شرعية للنظام الجبائي، فالفساد يقوض الوعي الضريبي والإيرادات الضريبية، وهناك تحد آخر هو انجذاب المختصين الجبائيين 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 الاعتبار دفع أجور مختلفة لمديري الإدارات الجبائية مقارنة بالموظفين العاديين لتجنب الرشوة على مستوى الإدارة الجبائية.

ح- **الحد من الإنفاق الجبائي:** في الواقع فإن استخدام الإنفاق الجبائي يعتبر وسيلة فعالة من حيث التكلفة للتغلب على عوائق الاستثمار ويعتمد ذلك على ظروف وخصائص الاستثمار في البلد المضيف، ويجب على الحكومات إقامة الشفافية واليقين والقدرة على التنبؤ من المعاملة الضريبية، ففقدان الإيرادات الجبائية من خلال الإنفاق الجبائي للاستثمار من الممكن أن تتجاوز بهامش واسع تكاليف الإيرادات المتوقعة قبل منح الامتياز.

من جهة أخرى فإن المنافسة بين الدول لجذب الاستثمارات يخلق ضغطا للاستمرار في استخدام الحوافز الجبائية، لذلك لا بد من التعاون الجبائي الإقليمي وينبغي أن يكون لصانعي السياسات أولوية للحد من معظم التفضيلات الجبائية الضارة مثل الإعفاءات الجبائية وحوافز التصدير.

خ- **إعداد تدابير لترسيخ ثقافة الانضباط الجبائي:** ينبغي أن تشتمل التدابير المنشأة لتعزيز ثقافة دافعي الضرائب على:

- ينبغي تطبيق العقوبات عندما الكشف عن حالات الاحتيال الجبائي؛
- نظرة الإدارة الجبائية لدافعي الضرائب كعملاء وليس كمجرمين؛
- تنفيذ حملات التوعية بشكل جيد وتطبيق الإدارة الجبائية لتكنولوجيات الاتصال والإعلام؛
- يضمن لدافعي الضرائب تقبل و تفهم متطلبات الانضباط الجبائي.[32]

[32]- مولود مليكاوي، مرجع سابق ص147.

خلاصة الفصل الاول

تم التطرق في هذا الفصل الى الإطار المفاهيمي للحوكمة الضريبية واهم مبادئها، أسسها، مرتكزاتها، معوقاتها ومقترحات لتحسينها، حيث تعرف الحوكمة الضريبية بانها نظام بموجبه يتم اخضاع نشاط المؤسسات إلى مجموعة من القوانين والنظم والقرارات، التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط واهداف المؤسسة، وتعتبر سبيلا لتفعيل الرقابة الجبائية من خلال تبني مبادئها، ومن خلال ذلك الحفاظ على حقوق الخزينة العامة للدولة.

وبناء على ذلك اصبحت مبادئ الحوكمة الضريبية ضرورة ملحة لتقوية فعالية الرقابة الجبائية، فهي تستدعي تظافر الجهود بين كل من الادارة الضريبية والمجتمع الضريبي والتشريع الضريبي لتنظيم العلاقة بينهما.

الفصل الثاني:

الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية، وكيفية تفعيلها من خلال تبني مبادئ الحوكمة الضريبية

تمهيد:

لقد منح المشرع الجزائري لكل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية حقوق وواجبات من أجل حماية الحقوق العامة والخاصة، ولذلك أوجب على المكلفين بالضريبة إعطاء تسريحات صحيحة ودقيقة وتامة لأن في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة وصادقة، لأن بعض المكلفين بالضريبة يرون أن الضريبة قيد على أموالهم وحرياتهم الاقتصادية، مما يجعلهم يفكرون في مختلف الوسائل التي تمكنهم من تفادي الضريبة.

وسعيا من طرف القانون إلى المحافظة على حقوق الخزينة عن طريق الرقابة الجبائية التي تعد أحد أهم الإجراءات في المحافظة على المال العام، فقد وضع المشرع الجزائري أدوات قانونية، تتمثل في مجموعة الإجراءات والوسائل التي يعتمد عليها الأعوان الرقابيون في القيام بالعملية الرقابية.

ومن هنا تتجلى أهمية الرقابة الجبائية في الممارسات غير الشرعية، لذا رأينا من الضروري أن نخصص هذا الفصل لدراسة الرقابة الجبائية الذي سوف نبرز فيه الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية، وكيفية تفعيلها من خلال تبني مبادئ الحوكمة الضريبية.

ولفهم الموضوع اكثر تناولنا في هذا الفصل ثلاث مباحث:

المبحث الاول: ماهية الرقابة الجبائية

المبحث الثاني: الاطار القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية وأشكالها

المبحث الثالث: صعوبات وتحديات تفعيل الرقابة

المبحث الأول: ماهية للرقابة الجبائية

لطالما ارتبطت الغاية من أية عملية رقابة باعتبارها وسيلة علاجية تهدف إلى التعرف على نقاط الضعف والخطأ، والعمل على تصحيحها ومعرفة مناطق الخلل والانحراف قبل وقوعها من أجل تفاديها، وما الرقابة الجبائية إلا نوع من أنواع الرقابة، إلا أنها تختص بأهداف وأنواع وهياكل خاصة بها دون غيرها من أنواع الرقابة.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية أحد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية للمحافظة على المال العام من الضياع ، ولهذا سنحاول في هذا المطلب إيضاح مفهومها.

تعريف الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية لها مفاهيم عديدة ومتنوعة تختلف من باحث لأخر، ومن أجل الإلمام بكل معاني الرقابة الجبائية سوف نتطرق إلى بعض التعريفات التي قدمت لها كما يلي:

- تعرف الرقابة الجبائية على أنها عبارة عن "مجموع العمليات التي تقوم بها الادارة الجبائية، قصد التحقق من مصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التدلسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها[1].
- يمكن تعريفها أيضا على أنها: تلك الإجراءات التي يقوم بها المفتش للتحقق من مدى صحة و مصداقية المحاسبة من حيث الشكل و المضمون، ومن خلالها يقيم المحقق نوعية المحاسبة في المضمون لمؤسسة ما، ويتحقق من صحة و دقة العمليات و أرصدة الحسابات المقيدة في الوثائق المحاسبية وكذا التأكد من وعاء مختلف الضرائب خلال سنوات التحقيق واجراء التعديلات المصرح بها.[2]

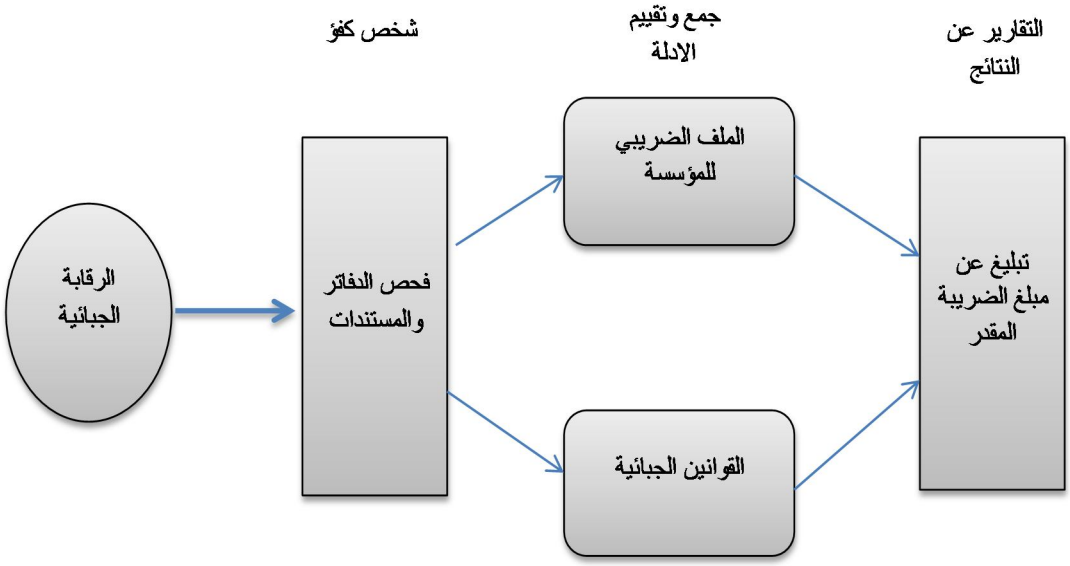
[1]- امنور اوسرير، محمد حمو، **محاضرات في جباية المؤسسات** ، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية بودواود، الجزائر، 2009، ص201.

[2]- بن أعمارة منصور، **اجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ص12.

❖ بالإضافة إلى التعريفين السابقين يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها فحص التصريحات وكل السجلات والوثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية.[3]

لقد تنوعت التعاريف المقدمة للرقابة الجبائية، كما اختلفت وجهات نظر الكتاب في مجال تحديد وتعريف موحد ودقيق يختص بالرقابة الجبائية، وبالرغم من ذلك إلا أن أغلبهم يتفقون على المعنى العام للرقابة الجبائية الذي يمكن إيضاحه في التعريف التالي: الرقابة الجبائية هي مجموعة من العمليات و الإجراءات التي تقوم من خلالها الإدارة الجبائية بفحص تصريحات ومستندات ووثائق المكلفين، سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، بهدف التأكد من مدى صحة ومصداقية هذه التصريحات، بالإضافة إلى فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون من أجل اكتشاف الممارسات التدلسية، وفي الأخير يتم اتخاذ الإجراءات العقابية الازمة. كما يمكن تلخيص التعاريف السابقة في الشكل التالي:

الشكل رقم (02-01) : الرقابة الجبائية



المصدر: سمية براهيمي وميادة بلعياش: **مساهمة المراجعة الجبائية في مافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات**، البحوث اقتصاديات عربية، العددان 27-28، صيف، خريف2014.

[3]- عيسى بولخوخ، **الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستير دراسة حالة بولاية باتنة، فرع اقتصاد التنمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2003-2004، ص53.

المطلب الثاني: أسباب قيام الرقابة الجبائية واهدافها

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي جبائي، تختص الإدارة الجبائية بتطبيقه بصفتها الجهاز الفني الذي يخول له مسؤولية تنفيذ التشريع الجبائي عن طريق فرض وتحصيل الضرائب والرقابة عليها سعيا لتحقيق الأهداف الجبائية.

اولا: أسباب قيام الرقابة الجبائية

قيام الرقابة الجبائية يكون لعدة أسباب تكمن أهمها في:

1- **الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:** تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة و يصرحها للإدارة الجبائية عن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبة و ضمان مصداقيتها و صحتها كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

2- **الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي:** نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية والغير الشرعية، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدلسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تملك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداء الضروري لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية[4].

3- **الرقابة الجبائية وسيلة لتقليص الخطر الجبائي:** هو ما يصطلح عليه الأمن الجبائي، فإجبارية الضريبة تجعل المؤسسة في وضعية عدم التوقع الجبائي مما قد يضعها موضع خطر جبائي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم التزاماتها بالقواعد الجبائية او عدم استفائها لشروط الاستفادة من امتيازات جبائية منتقاة.[5]

---

[4]- عوادي مصطفى، **الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري**، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009، ص11.

[5]- بن عثمان عائشة، ولهي بوعلام، **تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء- دراسة حالة المديرية الفرعة للرقابة الحيانية لولاية المسيلة للفترة (2011 2015)**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17، 2017، ص148.

ثانيا - أهداف الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية عدة أهداف قانونية، إدارية، اقتصادية واجتماعية والتي يمكن إيجازها فيما يلي:[6]

1- **هدف قانوني:** ويتمثل التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين الجبائية المختلفة، وحرصا على ذلك ترتكز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين على ارتكاب أية مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

2- **هدف اداري:** تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال المعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل ملفت وكبير في زيادة المردودية وهذا بواسطة كشف الأخطاء والتجاوزات التي تساعدها في معرفة الحقائق والإحصائيات وتقييم الآثار الناجمة عن ذلك لاتخاذ القرارات السليمة في سياستها الجبائية.

3- **هدف اقتصادي:** تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العمومية من التهرب الضريبي و حمايتها لضمان أكبر للحصيلة الضريبية التي تنعكس على زيادة الإنفاق العام وإنعاش الاقتصاد الوطني وهذا نظرا للتناعم المتواصل والكبير بين المجال الاقتصادي وتنميته بنظيره المجال الضريبي.

4- **هدف اجتماعي:** على الصعيد الاجتماعي نجد الرقابة الجبائية تهدف لمنع ومكافحة انحرافات المكلف بمختلف صورها مثل التلاعب والاهمال او التقصير في أداء وتحمل واجباته، وهذا سعيا منها لتكريس مبدأ المساواة بين المكلفين.

المطلب الثالث: مبادئ الرقابة الجبائية

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة مختلف أشكالها وخاصة من التهرب الضريبي بهدف زيادة إيرادات الخزينة العمومية وتوجيهها لتحقيق أهداف الدولة، ولكي تؤدي الرقابة الجبائية مهامها لا بد من توفر المبادئ الأساسية لها والمتمثلة فيما يلي:

[6]- طالبي محمد، **الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، الفترة 1995-1999**، رسالة ماجيستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،2001-2002، ص43.

أولا: إقامة نظام ضريبي محكم

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي، فيقدر ما يتوفر لديهم خبرات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي أن يلمس الحبكة الفنية في أنظمتها الضريبية، بقدر ما يتأثر بالعوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية، كما أن التهرب الضريبي يعود إلى عدم إحكام القوانين والتشريعات من حيث تعقد النظام الضريبي وعدم استقراره، ولذلك يجب تحسين فعالية النظام الضريبي من خلال ما يلي:[7]

1- **تبسيط وتحسين التشريع الضريبي:** يتحقق ذلك من خلال تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه ويجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة؛

2- **تحقيق العدالة الضريبية:** يمكن القول أن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي عادل يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب مقدرته التكليفية كما يقوم بتصحيح اللامساواة الناتجة عن التنويع الأول للدخل، بالإضافة إلى شمولية الرقابة الجبائية لكافة المكلفين بالضريبة؛

3- **العدالة الأفقية:** ويقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساوين في الدخل والحالة الاجتماعية معاملة ضريبية متساوية؛

4- **العدالة العمومية:** تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفه.

ثانيا: ترقية وتطوير الرقابة

لا يكفي التشريع الضريبي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة، حيث أن تبعية التهرب الضريبي لا تقع على المشرع المالي والمكلف وحدهما وإنما تقع كذلك على الإدارة الجبائية التي يجب توفرها على مستوى من التطور والكفاءة إضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الجباية والضرائب والمراقبة الجبائية إضافة إلى إجراء تربصات لموظفي وأعوان الإدارة الجبائية ووضع برامج

[7]- حامد عبد المجيد نزار، **مبادئ المالية العامة**، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، د.ت، ص237.

تكوينية تتماشى مع التحديات التي يشهدها النظام الجبائي، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية خلال رفع أجورهم وتوفير الخدمات اللازمة لهم.

المبحث الثاني: الاطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية وأشكالها

تعتبر الرقابة الجبائية أداة فعّالة لضمان امتيازات الخزينة العمومية، لهذا قد حد القانون الجبائي إطارَ تشريعي وتنظيمي للرقابة الجبائية، وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية محددة، وكما طالب المكلفين بالضريبة بعدة التزامات، وفي المقابل منح لهم ضمانات من اجل حمايتهم من تعسفات الادارة والتجاوزات المحتملة.

المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

ساهم المشرع الجبائي الجزائري في توضيح هذا الإطار ضمن قانون الإجراءات الجبائية، حث على ذلك العديد من المواد القانونية، وسنحاول توضيح حقوق والتزامات كل طرف.

أولا: حقوق الإدارة الجبائية

تتمتع الإدارة الجبائية بمجموعة من الحقوق يمكن اجمالها فيما يلي:

1- **حق الإدارة في الرقابة:** يتكون هذا الحق من التحقيق في المحاسبة ومعاينة الدفاتر المحاسبية، بالإضافة إلى التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية، والذي يسمى التحقيق المصوب.[8]

2- **حق الاطلاع:** نصت المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية على انه يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات.[9]

يمكن ممارسة مختلف حقوق الاطلاع على الوثائق المنصوص عليها لصالح الإدارات الجبائية من اجل مراقبة تطبيق التنظيم الخاص بالصرف.

يتعين على المؤسسات المذكورة في المادة 51 أن ترسل إلى الإدارة الجبائية الكشف الشهري عن عمليات تحويل الأموال إلى الخارج التي تقوم بها لحساب زبائنها يبين هذا الكشف تعيين وصفة وعنوان الزبون ورقم التوطين البنكي وتاريخ ومبلغ التسوية ومقابل المبلغ بالعملة الوطنية والتعيين البنكي ورقم

[8]- ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي واشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلـــوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 314.

[9]- المادة رقم (45) من قانون الإجراءات الجبائية، الصادرة في المرسوم التنفيذي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، د.خ، د.ع، ص09.

حساب المستفيد من التحويلات ومراجع أو شهادة ووصل دفع رقم التوطين البنكي يجب إرسال هذا الكشف خلال العشرين 20 يوما الأولى من الشهر الذي يلي عمليات التحويل.[10]

- **العقوبات المطبقة عند رفض حق الاطلاع:** يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 دج الى 50.000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد 45 إلى 61 أعلاه، والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها.[11]

يترتب على هذه المخالفة زيادة على ذلك، تطبيق تلجئة مالية قدرها 100 دج كحد أدنى، عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض وينتهي يوم وجودها عبارة مكتوبة من قبل العون المؤهل على أحد دفاتر المعني، تثبت بأن الإدارة الجبائية قد تمكنت من الحصول على حق الاطلاع على الوثائق، يتم النطق بالغرامة والتلجئة المالية من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليميا التي تبت في القضايا الاستعجالية، بناء على عريضة يقدمها مدير الضرائب بالولاية بدون مصاريف، تبلغ نسخة من العريضة للأطراف من طرف كتابة ضبط المحكمة الإدارية، ويقوم قابض الضرائب تحصيل الغرامة والجنة المالية.[12]

3- حق الزيارة: لقيام المحقق بوظيفته على أكمل وجه و في إطار مباشرة البحوث الميدانية المتمثلة في المعاينة الميدانية، فإن أعوان الضرائب يستمدون من القانون الجبائي حق زيارة المكلفين الذين يسمح لهم بموجبه التحرك بحرية في المقرات المهنية حيث يمكنه مصادرة ما بداخل مقرات المكلفين عندما يخزن هؤلاء البضائع أو يقومون بنشاطات تجارية صناعية، أو حرة بدون تصريحات، مما يسمح بالتهرب من دفع الضرائب والرسوم.

هذا الحق أيضا يستعمل عادة في مجال الرقابة على المؤسسات إذ يعتبر الوسيلة الوحيدة الممكنة لمعرفة رقم الأعمال الحقيقي، و هذا عن طريق مراقبة مستودعات المواد الأولية و المنتجات المصنعة... إلخ.

[10]- المادة رقم (60) ، قانون الإجراءات الجبائي، ص28.
[11]- المادة رقم (62) ، قانون الإجراءات الجبائي، ص25.
[12]- المادة رقم (63) ، قانون الإجراءات الجبائي، ص25.

كما يمكن للمحقق استعمال المراقبة المفاجئة عندما تقتضي الضرورة، ذلك لأنه أحيانا عند إرسال إشعار بالمراقبة تفقد الرقابة فعاليتها، فمثلا في حالة وجود محاسبة حقيقية يمكن أن يحجبها في حالة استلامه لإشعار لتحقيق.

4- **حق التحقيق:** إن النظام الجبائي نظام تصـــريحي والذي جعل الإدارة الجبائية تنظـــر دوما للمكلف بعين التملص من دفع الضريبة ولذا فهي تحقق دوما في مدى صحة التصريحات المقدمة من طرف من علـــيـــه وجـــود مناورات تدليسيه، وهذا بالنسبة لما يأتي فإن القانون الجبائي منح لأعـــوان الضرائب حق تحقيق الإجراءات الجبائية والتي حددت الاجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية بأربعة سنوات، الا في حالة ملفات المكلفين.[13]

5- **حق الاستدراك:** اقره المشرع الجبائي كحق من حقوق الإدارة الجبائية بموجب نص المادة 39 من قانون:

أ- تأسيس الضرائب والرسوم ، وتحصيلها؛

ب- القيام بأعمال الرقابة؛

ت- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.[14]

ثانيا:التزامات المكلفين بالضريبة

ألزم المشرع الجبائي المكلف بالضريبة باكتتاب مجموعة من التصريحات في الآجال المحددة هو ما يمكن التعبير عنه بالالتزامات التصريحية، كما أوجب عليه التزامات من نوع آخر وهي الالتزامات المحاسبية، التي يمكن اعتبارها كدليل على امانة وصدق التصريحات المقدمة للإدارة الجبائية.[15]

اما الالتزامات الجبائية للمكلف بالضريبة تتمثل في القيام بمختلف التصريحات والتي تتمثل فيما يلي :

---

[13]- جرتلي نجيبة، **فعالية الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي، دراسة حالة في مركز الضرائب أم البواقي**، مذكرة ماستر اكاديمي تخصص محاسبة وتدقيق، أم البواقي، صص39-40.

[14]- المادة رقم (39) ، قانون الضرائب الجبائية، صص 20-21.

[15]- محمد قاسمي، **فعالية الرقابة الجبائية في ظل عصرنة الإدارة الجبائية**، حالة الجزائر، خلال الفترة (2006-2016)، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، العدد01، المجلد08، الصادرة عن مخبر التنمية الاقتصادية والبشرية، جامعة البليدة02،جوان2017،ص41.

1- **التصريح بالوجود:** يقوم المكلف بالضريبة بالتصريح بوجوده إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليميا و ذلك في أجل ثلاثين يوما من تاريخ انطلاق النشاط الفعلي، ويشترط أن يكون هذا التصريح مطابق لذلك الذي تقدمه الإدارة الجبائية (من حيث اسم و لقب المكلف، طبيعة النشاط، العنوان، تاريخ بداية النشاط) و هذه الأهمية التي يحظى بها هذا التصريح، حيث أنها تزود الإدارة الجبائية بكل المعلومات اللازمة عن المكلف الجديد.

2- **التصريح السنوي:** يلزم المكلف بتقديم الميزانية ولواحقها وكذا التصريح بالمداخيل السنوية، ويقوم بهذا حتى وإن كان في فترة التوقف المؤقت لأن الإدارة الجبائية لم تعفه من ذلك، كما يتم تقديم كل التصريحات السنوية قصد تقديم الوعاء الضريبي الخاضع وهذا قبل الفاتح من أفريل للسنة الموالية وهذا فيما يخص الدورة المفعلة للتصريح.

3- **التصريح أو التسديد الشهري أو الثلاثي للضرائب أو الرسوم المماثلة:** يلتزم المكلف قبل كل 21 يوم من انتهاء كل شهر أو ثلاثي تقديم تصريح نموذجي إلى قباضة الضرائب المختصة إقليميا وذلك باستعمال الوثيقة الرسمية G50، مع الالتزام بتسديد مختلف الضرائب المستحقة على المكلف والتي تخص الشهر او الثلاثي الفارط.

4- **التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة:** يلتزم المكلف بالضريبة في حالة تنازله عن نشاطه أو توقفه سواء جزئيا أو كليا بالتصريح بذلك في أجل عشرة أيام على الأكثر وفي حالة الوفاة في أجل ستة أشهر، يقدمه إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليميا يبين فيه تاريخ التوقف عن النشاط وكذا هوية المتنازلين عن نشاط الشركة[16].

ثالثا: ضمانات المكلف بالضريبة

في مقابل السلطات القانونية المخولة للإدارة الجبائية في مجال الرقابة، منح المشرع للمكلف بالضريبة جملة من الضمانات والحقوق لحمايته من أي تعسف قد يلحق به من قبل أعوان الإدارة الجبائية، هذه الضمانات تتقسم الى:

1- **ضمانات قبلية:** أي قبل الشروع في عملية التحقيق الجبائي الميداني، ومنها ما هو متعلق بعملية التحقيق الميداني، وأخرى عند نهاية التحقيق، وباستقراء المادتين 04/20 و 03/21 من قانون الإجراءات

[16]- جرتلي نجية، **مرجع سابق**، ص41.

الجبائية، نجدها تنص على الضمانات التي تسبق عملية سريان التحقيق الجبائي، خاصة فيما تعلق بإبلاغ المكلف بخضوعه للتحقيق، من خلال تسليمه اشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق المكلف الخاضع للرقابة، وكذا منحه اجلا زمنيا من اجل تحضر نفسه، حيث تختلف مدة هذا الأجل باختلاف نوع التحقيق، فاذا كان هذا التحقيق متعلقا بالتحقيق المحاسبي، تقدر المدة ب 10 أيام، أما إذا كانت تتعلق بالتحقيق في الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين فان المدة تقدر ب 15 يوم، كما أن الإدارة الجبائية يقع على عاتقها تحت طائل البطلان احترام مجموعة من الإجراءات اثناء عملية التحقيق الجبائي، خاصة فيما تعلق بمدة سريان التحقيق في عين المكان، تجدر الإشارة إلى أن الإدارة الجبائية غير ملزمة باحترام هذه المدة في حالة ثبوت استعمال المكلف طرقا تدليسية.

2- **ضمانات بعدية:** تتعلق بالضمانات بعد انتهاء عملية التحقيق الجبائي الميداني، فهي تتعلق على وجه الخصوص بالحق في عدم تجديد التحقيق لنفس الضريبة ولنفس المدة، الا في حالة ثبوت استعمال طرقا تدليسيه، من طرف المكلف الخاضع للرقابة، وكذا الحق في التبليغ بنتائج التحقيق، والحق في الطعن في هذه النتائج سواء امام الجهات الضريبية المختصة او امام الجهات القضائية المدنية.[17]

المطلب الثالث: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

تعتمد الاجراءات والقوانين للرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة المخول لها قانوناً، وتمارس بطريقة منظمة وفعالة للوصول إلى تحقيق أهدافها المنشودة والمرتكزة أساساً على مكافحة التهرب الضريبي، فقد خول المشرع الجزائري للأعوان هذه الأجهزة في مجموعة من الواجبات والحقوق التي لا بد من الاستناد عليها لأداء مهمتهم الرقابية.

أولا: أجهزة الرقابة الجبائية

تتمثل أجهزة الرقابة الجبائية فيما يلي:

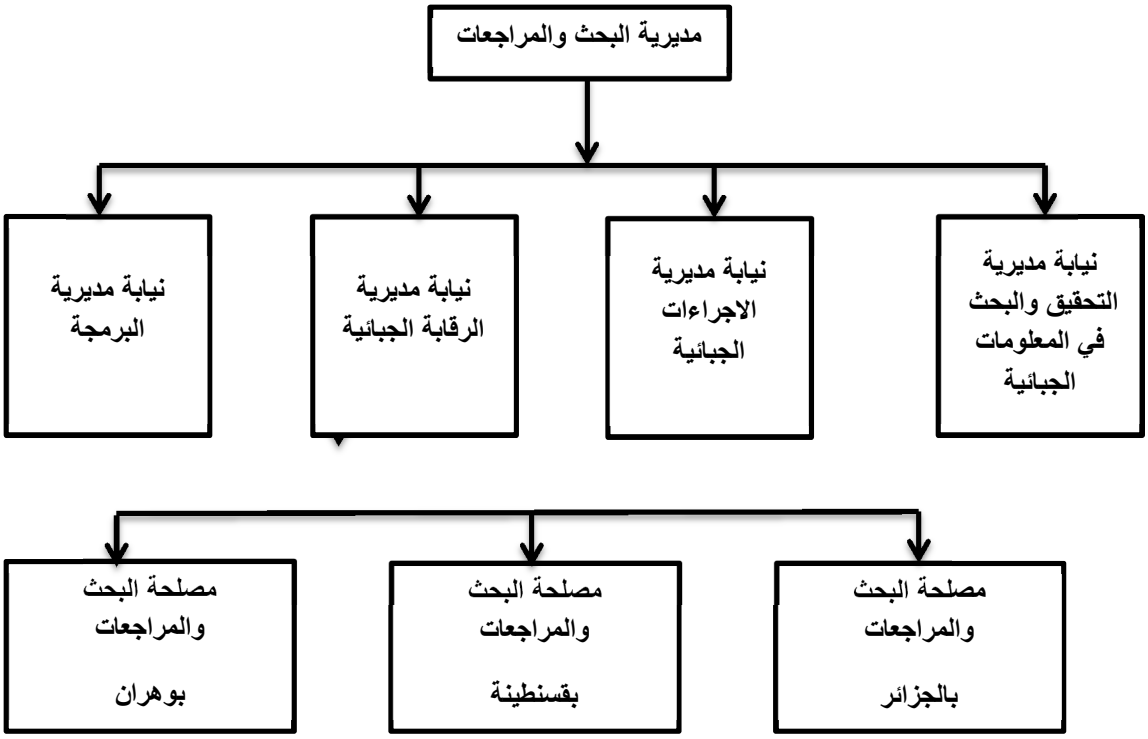
1- **مديرية بحث المراجعات (المركزية):** أنشئت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98-228 الصادر في جويلية 1995 والمتضمن التنظيم الإداري والمركزي لوزارة المالية وقد جاءت هذه المديرية لتدعيم باقي

[17]- محمد قاسمي، **مرجع سابق**، صص 213-214.

المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي غطاؤها يمتد على مستوى التراب الوطني، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشأة "مديرية الأبحاث و المرجعيات" في سبتمبر.[18]

وهي تكلف بنفس الأعمال التي تقوم بها مديرية الرقابة الجبائية والمصالح الجبائية في محاربة التهرب الضريبي، تستند المهام إلى أربعة مديريات فرعية "نيابة مديرية البرمجة ، نيابة مديرية الرقابة الجبائية، نيابة مديرية الإجراءات الجبائية، نيابة مديرية التحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية".

الشكل رقم (02-02): الهيكل التنظيمي لمديرية البحث والمرجعيات .



المصدر: الجريد الرسمية العدد 75-228 الصادرة في 22 ذو القعدة 1428 الموافق لـ 02 ديسمبر 2007.

يتم تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذي يقع عليهم التحقيق من خلال برنامج مسبق، حيث يكون طرف انتقاء الملفات عن طريق وضع برنامج لذلك، وهذا باقتراح الملفات المراد مراقبتها والتحقيق فيها من مفتشيات الضرائب أولا، ثم نيابة مديرية الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب الولائية، ثم يصادق

[18]- المرسوم التنفيذي رقم 98-228 ، المتضمن إنشاء مديرية الأبحاث والمراجعات، الصادر في جويلية 1995 .

على البرامج أو يغير من طرف مديرية البحث والمراجعات واعتماداً على صلاحيات مديرية الأبحاث والمراجعات في إطار البحث والتحقيق فهي مكلفة بما يلي:

أ- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي؛

ب- جعل الرقابة الجبائية أكثر شفافية مع الأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار؛

ت- إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية بالإضافة إلى مديرية البحث والتحقيقات، حيث أنها تسند لها مهمة تنفيذ برنامج التحقيق.

في هذه المديرية ثلاث مصالح مختصة في رزنمة وتنفيذ برامج التحقيق الجبائي وتتمثل هذه المصالح في:

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية؛
- مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات؛
- مكتب المراقبة الجبائية.

ولقيام هذه المصالح بهذه المهام، فإنه توكل مهمة ذلك إلى مجموعة من الأعوان المحققين الذين يتألفون من :

- **نائب المدير**: هو المسؤول عن إعداد البرامج والتحقيقات الممنوحة للمصلحة وفي هذا المجال يراقب أعمال فرق التحقيق الجبائي كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة المكلفين بالضريبة لحضورهم المحتمل للمجلس بصفته الممثل للإدارة أمام المكلفين، حيث يحرص على ضمان إجراء التحقيق وفقاً للقانون، ويرى مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التحقيق.

بالإضافة إلى أنه يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التحقيق للقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة وتقديم الملاحظات حول برامج التحقيق المنجزة، ووضع وتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات، كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في 30 يوما بعد إرسال كل إبلاغ نهائي.

- **رئيس فرقة البحث والتحقيق**: إن القانون يستوجب تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة سنوات كمحقق جبائي.

ويكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولاً عن النظام العام داخل فرقته ويسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم، أو هو مسؤول أيضا مع المحققين على القضايا المبرمجة لصالح فرقتهم ويتدخل أحياناً عند أول تدخل في مناقشة نتائج التحقيق، وبصفة عامة كلما كان برنامج التحقيق يستطيع رئيس فرقة التحقيق أن يقوم بمهمة أحد المحققين.

- **لمحققين:** حتى تسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين:
  - على الأقل له رتبة مراقب وهذا التزاماً بالتشريع؛
  - الكفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية؛
  - بطاقة انتداب تسلم لهم من المديرية العامة للضرائب تبين صفتهم؛
  - مراقبة المكلفين بالضريبة في مختلف برامج الرقابة.

ويقوم المراقب بمعالجة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة المحقق معه واقفال عملية التحقيق تحت الإدارة وبحضور رئيس فرقة التحقيقات مع الإشارة إلى أنه يجب أن تتم عملية التحقيق في مقرات المكلفين باستثناء حالات خاصة ومرخصة من طرف رئيس الفرقة تحت طلب من المكلف بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية.

2- **مديرية كبريات المؤسسات:** تدعيماً لمديرية الأبحاث والمراجعات في مكافحة التهرب الضريبي والتسيير الفعال للرقابة الجبائية وخاصة فيما يخص الشركات الكبرى، تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات، وهذا بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303-02 المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق لـــ 28 سبتمبر 2002 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 494 -2005 المؤرخ في 2005/12/26 الذي يحرر تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجمالية وصلاحياتها، ولكن ما لوحظ هو أنه حتى وقتنا الحالي لم تدخل هذه المديرية الميدان العلمي.[19]

أ- الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين في ميدان المحروقات وكذا الشركات التابعة لها؛

ب- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال والتي يساوي أو يفوق بـــ: 100.000.000 دج؛

[19]- المرسوم التنفيذي رقم 02-303، المتضمن لإنشاء مديريات كبريات المؤسسات، المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق لـــ 28 سبتمبر2002.

ت- الشركات المقيمة في الجزائر ولها العضوية في التجمعات الأجنبية وكذا الشركات التي ليست لها إقامة في الجزائر.

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس مديريات منبثقة منها تتمثل في:

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات؛
- المديرية الفرعية للتحصيل ؛
- المديرية الفرعية للتسيير ؛
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية؛
- المديرية الفرعية للمنازعات.

تكلف مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها بمهام الوعاء، التحصيل، المراقبة، ومنازعات الضرائب والرسوم على عاتق الأشخاص المعنويين والمجمعات المشكلة بقوة القانون مهما كانت صفاتها القانونية والاجتماعية والاقتصادية.

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية

تعمل الرقابة الجبائية على التثبت في صحة التقارير المودعة مع النسب المطبقة وطريقة احتساب الضرائب المتتبعة، للتأكد خاصة من أن المكلف بالضريبة لم يرتكب أخطاء ظاهرية، وانه لم يسهو عن ذكر بعض المعلومات الخاصة به، وتختلف عملية فحص الإقرارات باختلاف أشكال الرقابة الجبائية، وعليه يمكن تصنيفها إلى رقابة داخلية ورقابة خارجية.

أولا: الرقابة الداخلية: وتتم على مستوى متفشية الضرائب، حيث يقوم مدير المفتشية بفحص ومراقبة تصريحات المكلف بالضريبة دون التنقل إلى مقر نشاطه، وتشمل كل من الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.[20]

[20]- بوعلام ولهي، **نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من أثار الأزمة**، حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الحوكمة العالمية، جامعة سطيف، يومي20و21أكتوبر2009، ص6.

1- **الرقابة الشكلية**: تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، تقتصر على تصحيح الأخطاء المادية أثناء تقديم المكلف لتصريحاته.[21]

والهدف من هذه الرقابة يتمثل في :

أ- تصحيح الأخطاء المادية المحتواة من طرف المكلف؛

ب- التأكد من أن الملف المقدم يحتوي على جميع الوثائق؛

ت- التأكد من هوية وعنوان المكلف[22].

2- **الرقابة على الوثائق**: إن الرقابة على المستندات تكون شاملة، تخص محتوى مضمون التصريح وتعتبر كفحص انتقادي للوثائق اعتمادا على المعلومات المكونة للملف الجبائي (السجلات المحاسبية، مقارنة رقم الأعمال، الرسم على القيمة المضافة).[23]

ثانيا: الرقابة الخارجية:

تعتبر التصريحات المقدمة من طرف المكلفين مبدئيا ووفقا للقانون صحيحة، وبالتالي إثبات عدم صحتهما والتدليس الذي تحتويه قد يقع على عاتق الإدارة الجبائية، وفي ظل ذلك تلجأ الإدارة الجبائية إلى شكل أخر من الرقابة الجبائية، وهو الرقابة الخارجية أو المعمقة، بحيث يستلزم الانتقال إلى مكان ممارسة النشاط التجاري أو الصناعي، ويأخذ هذا الشكل الطرق الجبائية التالية:[24]

1- **التحقيق المصوب**: هو تحقيق جزئي، ينصب على جزء من المحاسبة، كأن يكون قاصرا على نوع معين من الضرائب التي تحدد على أساس هذه المحاسبة، ولا يجوز فيه سوى مراقبة أو طلب وثائق توضيحية عادية كالفواتير، العقود، وصول طلبيات، ولا يجوز بأي حال من الأحوال فحص معمق ونقدي لمحمل محاسبة المكلف بالضريبة.[25]

---

[21]- Philippe colin, la vérification fiscale,economica,paris,1979,p9.

[22]- بوشرى عبد الغني، **فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر**، شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان،2009، ص10.

[23]- بومدين بكريتي، **دور المراجعة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي**، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي 45 قالمة، يومي29-28اكتوبر2015، ص09.

[24]- ولهي بوعلام، **مرجع سابق**، ص25.

[25]- سعاد مالح، **قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر**، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي 45 قالمة، يومي29-28اكتوبر.2015، ص06.

2- **التحقيق المجمل (الوضعية الجبائية)**: عرفته المديرية العامة للضرائب على أنه "مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به" أي بصفة عامة التصريحات على الدخل العام، أما الاقتصادي (therrylambert) عرفه على أنه مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة تصريحات الدخول الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل مقارنة بالدخول المصرح بها مع إجمالي الدخول المحققة.[26]

3- **التحقيق في المحاسبة:** التحقيق في المحاسبة هو مجموع العمليات التي تستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبتها، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية (وهي تمس كل الضرائب والرسوم).

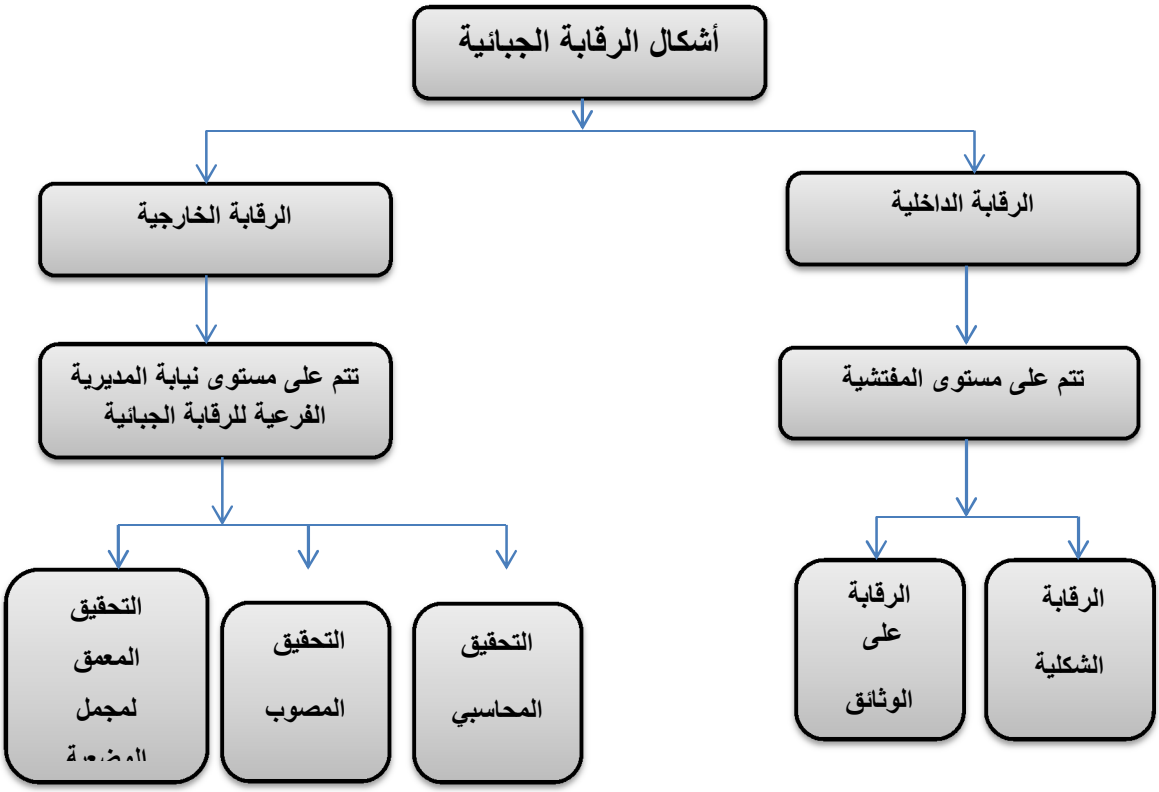
وتتمثل هذه الرقابة في إتباع الطرق والوسائل العلمية والعملية التي تساعد في صحة وتنظيم المحاسبة باعتبارها مصدر كل البيانات والمعلومات المالية، ولهذا اشترط المشرع الجبائي ضرورة مسك محاسبة قانونية حتى يتم التحقيق المحاسبي، وإجراء كل التحريات التأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

إن الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي هو إبراز كل الأخطاء المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الرسوم والضرائب المستحقة التي قدمتها المحاسبة.[27]

[26]- لياس قلاب ذبيح، **دور الرقابة الجبائية في كبح ظاهرة التهرب الضريبي**، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي45 قالمة، يومي29-28اكتوبر.2015، ص25.

[27]- ولهي بوعلام، **مرجع سابق**، ص07.

الشكل رقم (02-03): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر من إعداد الطالبين اعتمادا على ما سبق.

المبحث الثالث: صعوبات وتحديات تفعيل الرقابة

نظرا للأهمية الكبيرة المعطاة للسياسة الجبائية لتعبئة الموارد المحلية للدولة، تشكل الرقابة الجبائية محور هذه السياسة لذا يجب تفعيلها، من حيث مختلف هياكلها وآلياتها، بشكل يخفف من حدة انتشار ظاهرة التهرب والغش الضريبي.

وفي هذا المبحث تم التطرق إلى الصعوبات التي تواجهها الرقابة الجبائية، كذا الأدوات المستحدثة لها، واقتراح بعض التدابير التي تساهم في زيادة فعاليتها أكثر.

المطلب الاول: صعوبات الرقابة الجبائية

تواجه عملية الرقابة الجبائية عدة صعوبات منها ما هو متعلق بنظام الرقابة الجبائية والآخر يرتبط بالمكلفيين بالضريبة وبعض الهيئات الأخرى.

أولا: الصعوبات المتعلقة بنظام الرقابة الجبائية

تواجه الرقابة الجبائية عدة صعوبات تخص نظام الرقابة في حد ذاته، ومن أبرز هذه المشاكل ما يلي:

1- صعوبة البرمجة والتنفيذ: إن الآلية التي تتم بها عملية البرمجة واختيار الملفات تتميز بالبطء الشديد من حيث التوقيت، لأن وجود برنامج سنوي واحد يخضع للتصفية في أكثر من مرحلة يؤثر سلبا على إعداد واختيار الملفات التي ستخضع للرقابة الجبائية، كما أن ضرورة اختيار ومصادقة المديرية المركزية للملفات المختارة تعوق في العديد من المرات عمل مصالح مديريات الرقابة الجبائية المكلفة بتنفيذ برنامج التحقيق، لأنها في بعض الأحيان تقوم بإتمام المهام المسندة إليها في مدة قصيرة، ويبقى لها الوقت الكافي لإنجاز عدة قضايا أخرى، وبما أنه من الضروري الرجوع إلى المديرية المركزية المسؤولة عن انتقاء الملفات، فإن كل ذلك يأخذ وقتا طويلا من الأفضل استغلاله، إضافة إلى أن عدد الملفات التي يتم اختيارها لتخضع للرقابة الجبائية ضئيل جدا مقارنة بالعدد الكبير للمكلفين.[28]

2- قصور الإمكانيات البشرية: إن العنصر البشري مفتاح تطبيق كل برنامج، والعامل الأهم في تحقيق ونجاح السياسة المسطرة، لكن في الواقع نجد أن الإدارة الجبائية غير قادرة على تحقيق ذلك، بحيث لا يوجد

[28]- عبد الغني بوشري، **مرجع سابق**، ص187.

تناسب بين عدد المكلفين وعدد أعوان الإدارة الجبائية، وهذا ما يعمل على صعوبة متابعة الإدارة الجبائية لهؤلاء المكلفين، مما ينعكس سلبا على تباعد فترات حملات الرقابة خاصة تلك التي تتم في عين المكان، فإذا كانت سنوات التقادم القانونية هي أربع سنوات لكي تستطيع الإدارة الجبائية إعادة التحقيق لنفس المكلف، فإنه واقعيا حتى بمرور 100 سنة لا يمكنها الخوض في تحقيق ثاني نظرا للنقص في عدد المراقبين الجبائيين.

إضافة إلى المشكل الكمي الذي تعاني منه الإدارة الجبائية في أعوانها والذي يحول دون كفاءتها، هناك مشاكل ذات طابع نوعي مرتبط بمدى توفر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرات الواسعة، إضافة إلى أن إطاراتها الجبائية لا تخضع لتكوين واحد، ذلك أن هناك هيكلين مكلفين بتكوين هؤلاء الإطارات، "المعهد الوطني للمالية، ومعهد الاقتصاد الجمركي والجبائي"، والبرامج بينهما متباينة، ثم إن هذا التكوين يغلب عليه الطابع العام والواجب أن يكون ذا طابع دقيق متخصص حسب أنواع الضرائب وحسب الأوعية الضريبية، لأنه يستحيل تحويل كل الإداريين إلى خبراء في كل المجالات، في القانون الجمركي، والإجراءات وغيرهما، ومنه فإن هناك تباينا كبيرا بين الدروس النظرية والتطبيق الميداني، وبالتالي فغياب الكفاءات المتخصصة في الجهاز الرقابي الجبائي الجزائري سوف يضعف من كفاءته، خاصة أن بعض المكلفين هم أكثر كفاءة من هؤلاء الأعوان، إضافة إلى أن التطورات التكنولوجية والمعلوماتية تستدعي توفر كفاءات جد متخصصة.[29]

3- قصور الإمكانيات والوسائل المادية: لا يعد نقص الموارد البشرية المؤهلة المشكل الوحيد الذي تعاني منه الإدارة الجبائية، فحتى إذا كانت هذه الكفاءات متوفرة، فإن غياب أدنى الوسائل الضرورية المحفزة على العمل سيؤدي بالضرورة إلى قصورها في أداء مهامها، مما ينعكس سلبا على مردودية الرقابة الجبائية، ومن بين المعوقات ما يلي:[30]

أ- القصور في المقرات واعتبار بعضها الآخر في حاجة إلى ترميم و تجديد؛

ب- القصور في وسائل النقل، حيث أن مصالح الرقابة الجبائية بطبيعتها تتطلب الحركة الدائمة في إطار تنفيذ المهام المسندة إليها، سواء في قيامها بحملات الرقابة في عين المكان، أو جمع المعلومات من مختلف

[29]- عبد المجيد قدي، **فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 1995، ص250.

[30]- عيسى بولخوخ، **مرجع سابق**، ص87.

المصالح الإدارية الأخرى، هذا ما يؤدي إلى الحد من فعالية الرقابة الجبائية خصوصا في المناطق البعيدة و المعزولة؛

ت- ضعف الأجور والمرتبات والخدمات الأخرى مقارنة بالدور الحساس الذي تلعبه في حماية أموال الدولة من الضياع، والمبالغ المسترجعة التي كانت الخزينة ستحرم منها لولا القيام بعمليات الرقابة، إذ أن غياب أدنى

ث- الوسائل الضرورية المحفزة على العمل يؤدي إلى قصور أداء وظائفهم فضلا عن ما قد ينتج عنها من تقصير أو انحراف في أداء مهامهم جراء إغراءات المكلفين المتهربين من دفع الضريبة وهو ما يؤثر سلبا على مردودية في الرقابة الجبائية؛

ج- عدم توفر المكان الملائم الذي يليق بأعوان الرقابة في الإدارة التي يعملون فيها، والذي يساعد أداء مهامهم، فهي لا تتوفر على أدنى شروط العمل الفعال، كتوفير الأدوات المكتبية التي تفتقدها العديد من الإدارات الجبائية؛

ح- عدم توفر جهاز للاستعلام يزود الإدارة الجبائية بالمعلومات اللازمة عن أنشطة المكلفين بالضريبة؛

خ- اعتماد الإدارة الجبائية على الوسائل التقليدية والأساليب الكلاسيكية في جميع الأعمال الرقابية والإدارية، والتي لم تعد قادرة ولا مناسبة للتعامل مع المستجدات، والتطورات المذهلة في تكنولوجيا الإعلام والاتصال، ومعالجة المعلومات التي أصبحت تعتمد عليها جميع المؤسسات العمومية والخاصة؛

د- يكفل المشرع الجبائي للمراقبين ضمان الحماية أثناء تأدية وظائفهم الصعبة، إلا أن هذه الضمانات غير كافية نظرا لما يتعرضون له من اعتداءات معنوية وجسدية من طرف بعض المكلفين، ولذلك فهم في حاجة إلى تعزيزات أمنية خاصة أثناء التحقيق بعين المكان.

4- غموض وعدم استقرار التشريعات الجبائية: يشكل التشريع الجبائي عائقا أمام الرقابة الجبائية من خلال الثغرات التي يتيحها القانون الجبائي والتي يسعى من خلالها المكلف إلى الغش الضريبي عن طريق الاستعانة بذوي الخبرة في المجال، ولا يتم القضاء على ذلك إلا من خلال نظام جبائي محكم ومرن، يتماشى والتطورات المستحدثة في مجال الغش الضريبي، كما أن غموض وعدم وضوح النصوص الجبائية يحد من تنفيذ أعوان ومراقبي الإدارة الجبائية لهذه القوانين، ومن بين أوجه الغموض في النظام الضريبي الجزائري ما يلي:[31]

[31]- عبد الغني بوشري، **مرجع سابق**، صص193-194.

أ- لم يعرف المشرع مفهوم الغش الضريبي، و لم ينص عليه مجمل قانون الإجراءات الجبائية، ولكنه أورد نصا معدلا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، عدد فيه الأفعال التي تدخل ضمن الغش الضريبي؛

ب- عدم وجود نصوص تشريعية تضمن الحماية للمراقبين أثناء التدخل في عين المكان؛

ت- تشكل كثرة التعديلات والتغييرات التي يتم إدراجها في التشريع الجبائي، من خلال قوانين المالية وقوانين الضرائب عائقا يتمثل في عدم استقرار النظام الضريبي، وبذلك يصعب على موظفي الإدارة الجبائية تطبيق هذه القوانين نظرا لعدم توفر نسخ للقوانين، والتي على أساسها يقومون بأداء مهامهم من جهة، كما يصعب على المكلفين الاطلاع على التعديلات الجديدة وكيفية تطبيقها من جهة أخرى، وهو ما يجعلهم غير مطمئنين لها حتى ولو كانت تخدم مصالحهم؛

ث- عدم مواكبة التشريعات الضريبية المطبقة للتطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة.

5- تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية: تكمن الصعوبات التي تواجه الإدارة الجبائية في ما يلي:[32]

أ- البطء في تقديم الخدمات، حيث يشكوا الكثير من المكلفين من طول الوقت الذي يتطلب إنجاز أية معاملة يرجعون بشأنها إلى الإدارة الجبائية؛

ب- تعقيد إجراءات المديرية الفرعية للمنازعات كونها تتم على عدة مستويات وتمنح آجال محددة، وهو ما يزيد من تعقد إجراءاتها وطول فترتها مما يجعلها تتراكم من سنة إلى أخرى؛

ت- عدم التشدد في فرض عقوبات صارمة، والملاحظ أن الأحكام الصادرة في قضايا الغش تتميز بالبطء لأن القاضي يطالب بإجراء تحقيق للتأكد من وجود غش ضريبي الضريبي.[33]

ثانيا: الصعوبات المتعلقة بالمكلف بالضريبة والمحيط الخارجي:

توجد صعوبات أخرى خارجة عن نطاق الرقابة الجبائية والنظام الضريبي، إذ أنها تختص بأطراف أخرى لها علاقة مباشرة مع الإدارة الجبائية، مثل المكلف بالضريبة ومختلف الهيئات والإدارات الأخرى.

1- نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة: يعتبر انعدام الوعي الضريبي وضعف المستوى الأخلاقي للمكلف بالضريبة من بين المشاكل الأساسية التي تعيق عملية الرقابة الجبائية، إضافة إلى الاعتقاد

[32]- **نفسه**، ص193.

[33]- عيسى بولخوخ، **مرجع سابق**، صص88-89.

السائد بأن الضريبة أداة اغتصاب، وهي تشكل إجحافا في حق دافعيها، ولذلك يلجأ المكلف إلى التهرب من دفعها قدر الإمكان، وتعتبر ظاهرة الرشوة التي تعكس انعدام الضمير الأخلاقي لدى المكلفين بالضريبة، الذين يقومون بمنح هبات وهدايا كرشوة لأعوان الإدارة الجبائية لفتح مجال التهرب من دفع الضريبة ، من خلال تخفيض المستحقات الضريبية، والاستفادة من امتيازات غير مستحقة، أو إخفاء الكشوفات والمخالفات التي يرتكبونها في ملفاتهم، وقد تصل إلى التغاضي عن مراقبة ملفاتهم نهائيا، من خلال عدم إدراجها أثناء برمجة الملفات داخل مفتشية الضرائب للتهرب من دفع الضريبة.[34]

2- **اتساع رقعة الاقتصاد غير الرسمي:** يتميز الاقتصاد الموازي بوجود الأنشطة التي تمت في الخفاء بعيدا عن أعين الحكومة وأجهزتها الرقابية، كمحاولة الغش الضريبي وتجنب القيود الرسمية المحددة لممارسة النشاط الاقتصادي، وقد أخذت هذه الظاهرة بعدا أوسع في السنوات الأخيرة بالجزائر، نتيجة الانفتاح الاقتصادي والتحول السريع من اقتصاد معلق إلى اقتصاد السوق مما أدى إلى فتح نشاطات جديدة يغلب عليها الطابع السري، والذي يصعب قياسه لأنه يتم في الخفاء، ومن أبرز مظاهر الاقتصاد غير الرسمي ما يلي:

أ- البيع بدون فواتير مما يساهم في ظاهرة الغش الضريبي؛

ب- إبرام الصفقات المشبوهة وغير المصرح بها، وخاصة في مجال المعاملات العقارية لعدم دفع الضرائب والرسوم المستحقة؛

ت- تحويل الإعفاءات والامتيازات الجبائية عن مسارها الحقيقي، نتيجة مخالفة شروط الاستفادة منها؛

ث- يؤدي الاقتصاد غير الرسمي إلى عدم المساهمة الكلية في الحصيلة الضريبية، مما يحرم الخزينة العمومية من موارد هامة، كما يحرف قواعد المنافسة النزيهة عن مسارها بين المتعاملين الاقتصاديين.

ج- عدم التكامل والتنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى: حول المشرع الجبائي حق الاطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات المالية و كذا المؤسسات الخاصة، التي لها علاقة مباشرة بالمكلف بالضريبة، من أجل الحصول على المعلومات اللازمة لإتمام عملية الرقابة، إلا أن الملاحظ أن هذه المؤسسات لا تتعاون فيما يخص تقديم المعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة، والتي تعتبر ضرورية لإتمام عملية الرقابة وتسهيل الكشف عن المداخيل غير المصرح بها، إذ يصرح مراقبي الإدارة الجبائية أن البنوك عادة ما تتماطل في تقديم حساب العملاء الذي يخضعون للرقابة الجبائية، وتكتفي بتقديم الكشوف لفترة

[34]- عبد الغني بوشري، **مرجع سابق**، صص196-197.

قصيرة لا تتجاوز ستة (6) أشهر، بحجة أن طول الفترة يتطلب البحث عنه في الأرشيف في حين أن المراقبة تمتد لفترة أربعة سنوات.[35]

المطلب الثاني: كيفية تفعيل الرقابة الجبائية

تتمثل الحلول في التحسينات التي تستعملها الدولة، كحل لهذه المشاكل التي تعرقل عمل الرقابة الجبائية، وتقلل من فعاليتها وتتمثل هذه التحسينات كالآتي:

أولا: تحسين عملية البرمجة

لا بد من إعادة النظر في آلية البرمجة، إذ على الأقل يكون برنامج كل سداسي، حيث يتم فيه إدراج عدد كافي من الملفات الجبائية التي ستخضع للرقابة الجبائية، ويجب أن تصب في كل أوجه الأنشطة الاقتصادية، دون الاقتصار على نشاط واحد مثلما كانت عليه عمليات الرقابة الجبائية في الآونة الأخيرة، والتي اهتمت بنشاط الاستيراد تاركة بذلك الغش الضريبي في الأنشطة الأخرى، كما يجب توسيع مجال الرقابة الجبائية حتى تشمل مختلف الثروات والأنشطة الاقتصادية، حيث تقل حدة الغش الضريبي كلما شعر المكلف بأنه مهدد بمراقبة مستمرة ودورية.[36]

ثانيا: تحسين الموارد البشرية

نجاح إدارة الرقابة الجبائية في أداء وظائفها مرتبط بتوفير عدة مقومات، من أهمها توفر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرات الواسعة، وفي ظل نقص هذه الكفاءات المتخصصة يجب اتخاذ الإجراءات التالية:[37]

1- يجب انتقاء قائمة أعوان الرقابة الجبائية على أساس عملي وموضوعي يراعي فيه المستوى العلمي، الخلقي، والنفسي لهم، وأن يتحلوا بالإخلاص والحماسة في العمل، وأن يكونوا واسعي المعرفة والإدراك، وعلى جانب رفيع من الخلق وحسن المعاملة بينهم وبين المتعاملين معهم؛

---

[35]- عبد الغني بوشري، **مرجع سابق**، ص88.

[36]- قتال عبدالعزيز، **أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي**، حالة الجزائر، 2003-2009، مذكرة ماجيستير، كلية علوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2009، ص117

[37]- **نفسه**، صص118- 119.

2- ضرورة ترقية أخلاق المهنة بغية تحسين الأداء الوظيفي، وهذا من خلال إدراجها كمادة ينبغي تلقينها في مرحلة التكوين الأولي لأعوان الإدارة الجبائية، حتى يتسنى لهم التكيف مع الميدان المهني، وتحسيسهم بمسؤولياتهم وحقوقهم عن طريق اشباعهم بالأسس والمبادئ العامة، لكي لا يواجهوا عقبات وصعوبات أثناء القيام بمهامهم الوظيفية؛

3- تعزيز ثقافة الجودة في الأداء لمصالح الرقابة الجبائية، وعليه من الضروري التركيز أكثر علي هذه المتطلبات خلال تكوين الأعوان، بالإضافة إلى ضرورة تطوير نظام التقييم للرفع دائما من جودة الأداء؛

4- تأهيل وتدريب أعوان الرقابة الجبائية، من خلال إرسالهم إلى الدورات الأجنبية التي تقام في مختلف دول العالم؛

5- فتح مدارس متخصصة في مجال الرقابة الجبائية عبر مختلف جهات الوطن قصد تكوين إطارات رقابية؛

6- مراعاة جانب التخصص من أجل ضمان مردودية أكبر للموظفين؛

7- التكوين المستمر وهذا عن طريق تسطير برنامج دوري للتكوين، حتى يسمح لأعوان الرقابة من مواكبة التغيرات الحاصلة في نظام الرقابة الجبائية سواء من حيث القوانين أو الإجراءات، بالإضافة إلى التدريب كسياسة دائمة لرفع كفاءة جهاز الرقابة الجبائية؛

8- تبني سياسة التحفيز إذ يعد العنصر البشري ثروة تمتلكها الإدارة الجبائية يجب المحافظة عليها، واستثمارها بكافة السبل والوسائل، وتحسين هذا الاستثمار بشكل دائم عن طريق التحفيز الفعال والجيد.

ثالثا: تحسين الإمكانيات والوسائل المادية

بإضافة إلى تحسين الوسائل البشرية، لابد أن يصاحبه تحسين على مستوى الوسائل المادية، إذ لا فائدة من توفر كفاءات بشرية دون توفر أدنى شروط العمل الفعال لتأدية مهامها بكل جودة وكفاءة، وفي هذا السياق لابد من اتخاذ جملة من الإجراءات بغية التحسين من مردودية أداء إدارة الرقابة الجبائية من خلال تدعيمها بالهياكل القاعدية، مع تأثيثها وتجهيزها بكل المعدات المكتبية الحديثة، وتوفير وسائل النقل الضرورية في إنجاز المهام الموكلة لأعوان الرقابة خاصة في المناطق البعيدة، كما أنه من الضروري تزويدها بمختلف الأجهزة الإلكترونية الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها وحصر مختلف المكلفين،

وتسهيل الكشف عن الوضعيات الاحتيالية، من خلال قدرته على تسجيل أكبر عدد من المعطيات والبيانات الخاصة بالمكلفين، في مساحات صغيرة تكون سهلة البرمجة والترتيب.[38]

رابعا: التحسين في التشريعات الجبائية

نظرا لما تعرفه التشريعات الجنائية من قصور يشكل عائقا أمام فعالية جهاز الرقابة، فإن هناك حاجة ماسة لتعديلها وتطويرها حتى تصبح أكثر مرونة في التطبيق، وسهولة في الفهم، سواء من قبل المكلفين أو أعوان الإدارة الجبائية، وفي هذا الإطار لابد من توحيد التشريع الجبائي، ونشر كافة القوانين واللوائح وغيرها، ويجب أن تنسق جميع القرارات التي تتخذها إدارة الضرائب سواء على المستوى المركزي أو الجهوي، حتى لا تتضارب في اتجاهاتها ولا تتناقض في تفسيراتها، مما يسمح بتطبيق القوانين على جميع المكلفين دون التفرقة بينهم، كما يجب التخفيف من حجم الحذف، الإضافة والإلغاء التي تطرأ على قوانين الضرائب، وهذا لضمان نوع من الاستقرار في التشريع الجبائي، كما أنه من الضروري إصدار نص تشريعي يحمي أعوان الرقابة الجبائية من المخاطر عند تأدية مهامهم.[39]

خامسا: تحسين إجراءات الرقابة الجبائية

يتم تحسين إجراءات الرقابة الجبائية كما يلي:[40]

1- إنشاء شبكة لتحليل المخاطر بهدف وضع برمجة عقلانية للرقابة الجبائية، تقوم على أساس معايير وثوابت من البيانات التقنية أو الواقعية، التي من الممكن أن تسلط الضوء على التناقضات والتصرفات الغير معقولة، والمؤدية لاختيار موضوعي وعقلاني للمكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة؛

2- إعادة تأطير حالات الرفض المحاسبي، من خلال تعريف قانوني أكثر وضوحا لحالات ومعايير الرفض المحاسبي.

---

[38] - قتال عبد العزيز، **مرجع سابق**، ص120.

[39] - قتال عبد العزيز، **مرجع سابق**، ص117.

[40] - **التوأمة بين المديرية العامة للضرائب والمديرية العامة للمالية العمومية الفرنسية**، رسالة المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، العدد59،2012، ص07.

سادسا: تخفيف الإجراءات التراعية وتقليص آجال دراسة الملفات

يتمثل تخفيف الإجراءات التراعية وتقليص أجال دراسة الملفات في:[41]

1- إعداد أداة معلوماتية لمتابعة النشاط التراعي على المستويين المركزي والمحلي؛

2- تبسيط نظام الشراء بالإعفاء؛

3- تنظيم مسار معالجة الشكاوي ابتداء من تاريخ إيداع الشكوى إلى غاية إمضاء القرار وتبليغه للشاكي وذلك لجعله أكثر مرونة؛

4- تحسين تسيير لجان الطعن.

سابعا: تنظيم المصالح وتحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة

تتم عملية تنظيم المصالح وتحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة كما يلي:

1- إنشاء تدابير جديدة لاستقبال المكلفين بالضريبة تحت "اسم مرجع نوعية الخدمات"، والمتضمن الالتزامات النوعية المستمدة من أفضل الممارسات الدولية الرائدة في هذا المجال؛

2- إعداد تعليمة عامة ودليل منهجي حول مرجع نوعية الخدمات؛

3- تحديد خمس مؤشرات موجزة تسمح بحساب شروط الدخول والتكفل، نوعية الخدمة المقدمة، احترام الآجال والإصغاء للمكلفين بالضريبة، بالإضافة إلى مؤشر إجمالي لنوعية الخدمة، يسمح بتقييم وتصنيف نوعية الخدمة المقدمة على مستوى كل مصلحة محلية؛

4- تنظيم دورة تكوينية للعمال في مجال الاستقبال؛

5- إنشاء المحرر الجبائي كحماية قانونية ممنوحة للمكلفين بالضريبة.

المطلب الثالث: تفعيل الرقابة الجبائية في إطار تبني مبادئ حوكمة جبائية

يرى الباحثون أن مبادئ الحوكمة الضريبية تعتبر آلية من آليات تفعيل الرقابة الجبائية، فإن ما يشير إلى أن تفعيل الرقابة الجبائية في إطار تبني مبادئ الحوكمة الضريبية يمكن تلخيصه في العناصر المتعلقة بها وهي كما يلي:

[41]- قتال عبد العزيز، **مرجع سابق**، ص07.

أولا: الشفافية

حتى يمكن تحقيق الشفافية في النظام الجبائي وفرض الانضباط الجبائي.

ثانيا: الانصاف والوعي الجبائي

تسمح الإدارة الفعالة للنظام الضريبي من تعبئة الموارد من أجل التنمية الاقتصادية، فهي تولد الثقة في إدارة المالية العامة وهي عنصر هام في الحكم الراشد، فهذا النظام غير عادل في الكثير من الدول، إن عدم قدرة السلطات على إخضاع الشركات وأصحاب الأموال للضرائب بسبب مراكزهم المالية الخارجية أو الجهات الضريبية التي تسهل التهرب الضريبي فينجم عنه عواقب وخيمة على نزاهة النظم الضريبية والحوكمة الجبائية في البلد، إذا كانت هناك عدالة أكبر في التطبيق وإدارة الضرائب سيتم تعزيز إدارة المالية العامة.

ثالثا: تحسين الادارة الجبائية

لخلق شرعية للنظام الضريبي لابد من القضاء على فساد الإدارة الجبائية، لأنه يهدم الوعي الضريبي والإيرادات الضريبية، وهناك عائق أخر وهو اتجاه المختصين المؤهلين نحو الخاص لما يقدمه من امتيازات وظروف العمل الجيدة، على عكس ما يقدمه القطاع العام، لذا وجب على الحكومات إيجاد حلول ومنح الامتيازات ودفع الأجور لمديري الإدارة الجبائية لتجنب الرشوة على مستوى الإدارة الجبائية.

رابعا: المساءلة وفرض ثقافة الانضباط الجبائي

ينبغي أن تشمل التدابير المنشأة لتعزيز ثقافة دافعي الضرائب على:

5- يجب تطبيق العقوبات عندا يتم الكشف عن حالات الاحتيال الجبائي؛

6- نظرة الادارة الجبائية لدافعي الضرائب كعملاء وليس كمجرمين؛

7- تنفيذ حملات التوعية بشكل جيد وتطبيق الادارة الجبائية لتكنلوجيا الاتصال والاعلام يضمن لدافعي الضرائب تقبل وتفهم متطلبات الانضباط الجبائي.

خلاصة الفصل الثاني

من خلال معالجة الفصل الثاني والمتعلق بالإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية، وكيفية تفعيلها من خلال تبني مبادئ الحوكمة الضريبية، تم التطرق الى ماهية الرقابة الجبائية واهدافها ووسائلها التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية والأخطاء الملاحظة في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي.

كما تم التوصل إلى أنه من بين أهداف الرقابة الجبائية محاربة الانحرافات الضريبية تحقق الحفاظ على الموارد المالية للدولة، وهذا من خلال تبني مبادئ الحوكمة الضريبية لتحقيق الصلابة في الرقابة الجبائية والشفافية المعتمدة لنقل وتحويل المعلومات الجبائية للجمهور.

يكمن محور العلاقة بين الرقابة الجبائية والحوكمة الضريبية، "كي تكون هناك رقابة فعالة لا بد من الالتزام المحكم لكافة مبادئ وقواعد الحوكمة الضريبية".

الفصل الثالث:

الدراسة التطبيقية

تمهيـــد:

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

وفي هذا الصدد ومن خلال هذا الفصل سنتطرق إلى مبحثين:

- **المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة.**
- **المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.**

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة

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

المطلب الاول: تقديم مديرية الضرائب لولاية المدية

نحاول معرفة مديرية الضرائب لولاية المدية وهيكلها التنظيمي، بالإضافة إلى بيان مهام هياكل المديرية.

أولا: النشأة

بموجب مرسوم تنفيذي رقم 60/91 المؤرخ في 1991/02/23 المعدل والمتمم تم إنشاء المديرية الولائية للضرائب وتم هيكلتها وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 2006/09/18 وكذا القرار المؤرخ في2009/02/21 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، وذلك على إثر التقسيم الإقليمي والجغرافي الجديد بعدما كانت المصالح الجبائية ممركزة.

المقر الاجتماعي: شارع 5 جويلية المدية .

الإقلـــيم: يمتد إقليم المديرية على كل تـــــراب الولايـــــة .

ثانيا: المهام المنوطة بمختلف مصالح مديرية الضرائب

تتلخص مهام مختلف مصالح مديرية الضرائب لولاية المدية في مايلي:

* ضمان المديريات الولائية للضرائب بممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب؛

* السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، متابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها؛

* تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية؛

* إصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها وتقوّم النتائج وتعد الحصيلة الدورية؛

* تحليل وتقوّيم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، إعداد تلخيصا عن ذلك واقتراح أي إجراء من

شأنه أن يحسن عملها؛

* الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى؛

* مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك؛

* متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل؛

* ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين؛

* تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها؛

* إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقوّيم نتائجها؛

* وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك؛

* دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة؛

* متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة؛

* تقدّير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية، المادية، التقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك؛

* ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح؛

* توظيف وتعيّين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم؛

* تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب؛

* تكوّين رصيدا وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه؛

* مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما السهر على صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها؛

* تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛

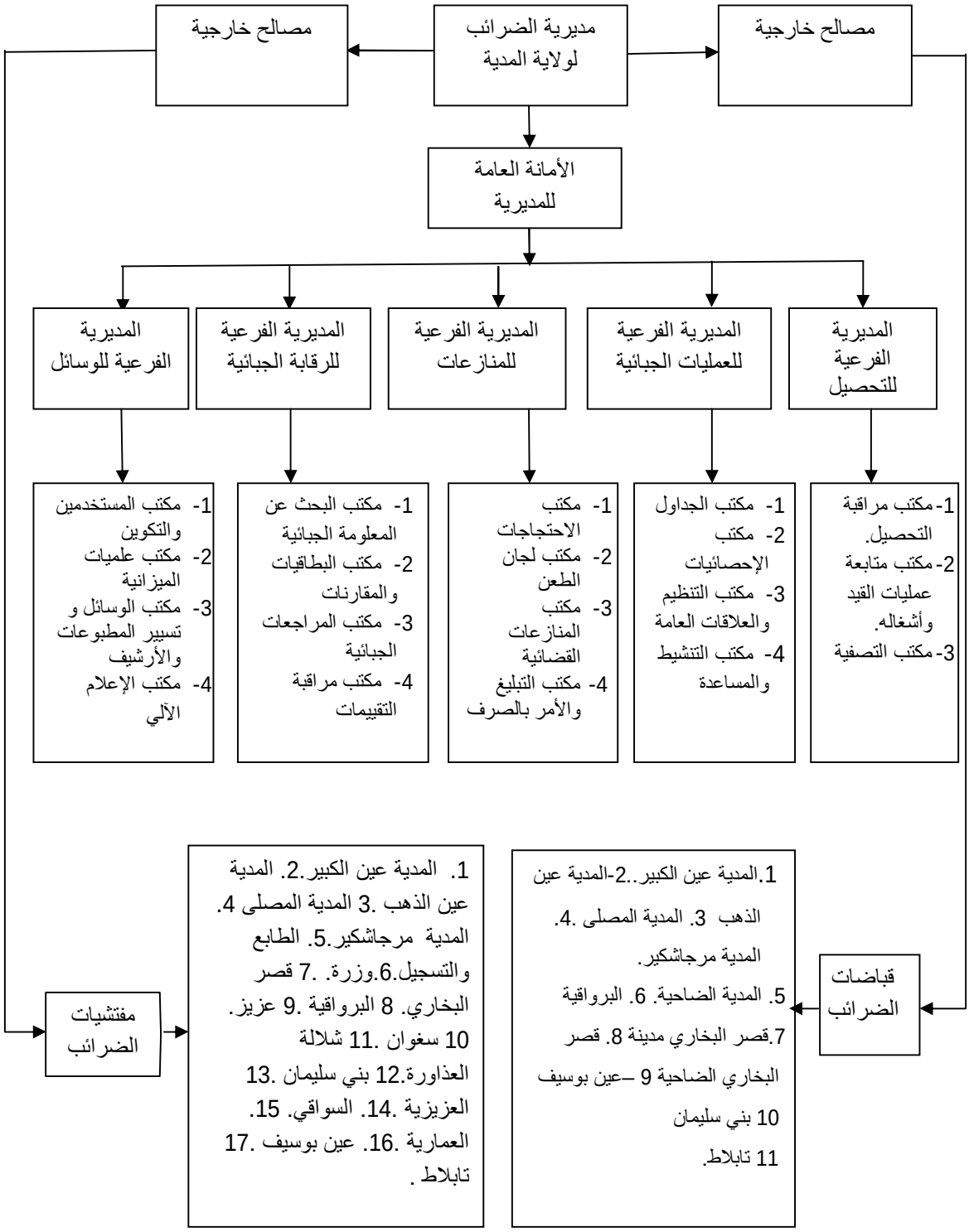
* نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

ثالثا: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية

تتكون مديرية الضرائب لولاية المدية من خمسة (05) مديريات فرعية ممثلة في سبعة عشرة (17) مكتب ، ومصالح خارجية، وفيما يلي شكل ملخص للمديريات الفرعية والمصالح الخارجية والمشكلة لمديرية الضرائب لولاية المدية:[1]

[1]- معلومات خاصة بمديرية الضرائب لولاية المدية.

شكل رقم (03-01): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية



المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 1991/02/23

المطلب الثاني: مهام مديرية الضرائب لولاية المدية

نتعرف على هذه المهام من خلال ذكر مهام كل مديرية فرعية على حدى، فمديرية الضرائب منظمة في خمسة (05) مديريات فرعية :

أولا: المديرية الفرعية للتحصيل

وتكلف لا سيما بما يلي:

1- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج أو أتاوى؛

2- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة؛

3- التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لا سيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي؛

4- مراقبة القباضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قباضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.

وتتكون المديرية الفرعية للتحصيل من ثلاثة (03) مكاتب:

أ- **مكتب مراقبة التحصيل**

ويكلف بما يلي:

- دفع نشاطات التحصيل؛
- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات؛
- إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية و تبليغها للجماعات المحلية و كذا هيئات المعنية.

ب- **مكتب متابعة عمليات القيد و أشغاله**

ويكلف بما يلي:

- متابعة أعمال التأشير و التوقيع على المدفوعات و على شهادات الإلغاء من الجداول و سندات الإيرادات المتكفل بها؛
- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق و حركة الحسابات المالية و القيم غير النشطة؛

- التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام المراقبة و تنفيذها؛[1]
- إعداد وتأشير عمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

ت- **مكتب التصفية**

ويكلف بما يلي:

- مراقبة التكفل بالجداول العامة وبسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية؛
- استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها؛
- مركزة حسابات تسيير الخزينة و المستندات الملحقة؛
- التكفل بجداول القبول في الإرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل ومراقبة كل ذلك.

ثانيا: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

وتكلف لاسيما بما يلي:

1- تنشيط المصالح و إعداد الإحصائيات و تجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار؛

2- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعة هذه الطلبات ومراقبتها؛

3- متابعة نظم الإعفاء والامتيازات الجبائية.

وتتكون المديرية الفرعية للعمليات الجبائية من أربعة (04) مكاتب:

أ- **مكتب الجدول:**

و يكلف بما يلي:

- التكفل بالجداول العامة و إصدارها؛
- التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل.

ب- **مكتب الاحصائيات**

ويكلف بما يلي:

[1]- مديرية الضرائب، **مرجع سابق.**

- استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية؛
- مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء و التحصيل؛
- مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية و ضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.

ت- **مكتب التنظيم و العلاقات العامة**

ويكلف بما يلي:

- استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ودراسة هذه الطلبات مع تسليم هذه الاعتمادات؛
- متابعة النظم الجبائية الخاصة والامتيازية؛
- نشر المعلومة الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.

ث- **مكتب التنشيط و المساعدة**

ويكلف بما يلي:

- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وكذا بتنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها؛
- متابعة ومعالجة تقارير التحقيق في التسيير؛

ثالثا: المديرية الفرعية للمنازعات

وتكلف لا سيما بما يلي:

1- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الاداريتين للطعن التراعي أو المرحلة الاعفائية وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة؛

2- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة؛

3- تشكيل ملفات ايدع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

وتتكون المديرية الفرعية للمنازعات من أربعة (04) مكاتب:

أ- **مكتب الاحتجاجات**: ويكلف بما يلي:

- استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة؛

- استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

ب- **مكتب لجان الطعن**

ويكلف بما يلي:

- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن التراعي أو الاعفائي المختصة؛
- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الاعفائي المختصة.

ت- **مكتب المنازعات القضائية:** ويكلف بما يلي:

- إعداد وتكوين ملفات ايداع الشكاوي لدى الهيئات القضائية الجزئية المختصة؛
- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الادارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.

رابعا: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية

وتكلف بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة انجازه، وتتكون المديرية الفرعية للرقابة الجبائية من أربعة (04) مكاتب:

1- **مكتب البحث عن المعلومة الجبائية**

والذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بما يلي:

أ- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها؛

ب- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيادة وبالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

2- **مكتب البطاقيات و المقارنات:** ويكلف بما يلي:

أ- تكوين وتسيير مختلف البطاقيات الممسوكة؛

ب- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة؛

ت- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

3- **مكتب المراجعات الجبائية:** والذي يعمل في شكل فرق ويكلف لاسيما بضمان:

أ- متابعة تنفيذ برامج المراقبة و المراجعة؛

ب- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة؛

ت- إعداد الوضعيات الاحصائية و التقارير الدورية التقيمية.

4- **مكتب مراقبة التقييمات**: والذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بما يلي:

أ- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا؛

ب- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية (التنطيق)؛

ت- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

خامسا: المديرية الفرعية للوسائل

وتكلف لاسيما بما يلي:

1- تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب؛

2- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشئات التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

و تتكون المديرية الفرعية للوسائل من أربعة (04) مكاتب:

أ- **مكتب المستخدمين والتكوين**

ويكلف بما يلي :

- السهر على احترام التشريع و التنظيم الساريين في مجال تسيير الموارد البشرية و التكوين؛
- انجاز أعمال ضبط التعداد و ترشيد مناصب العمل التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

ب- **مكتب عمليات الميزانية**

ويكلف بما يلي:

- القيام في حدود صلاحياته بتنفيذ العمليات الميزانية
- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول له.
- تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب؛
- الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية .

ت- **مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف**

ويكلف بما يلي:

- تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب .
- تنفيذ التدابير المروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

ث- **مكتب الإعلام الآلي**

ويكلف بما يلي:[1]

- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي؛
- المحافظة في حالة شغل للمنشئات التحتية التكنولوجية ومواردها؛
- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن التراعي أو الاعفائي المختصة؛
- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل وإخلاء المسؤلية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير؛
- قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الاعفائي المختصة

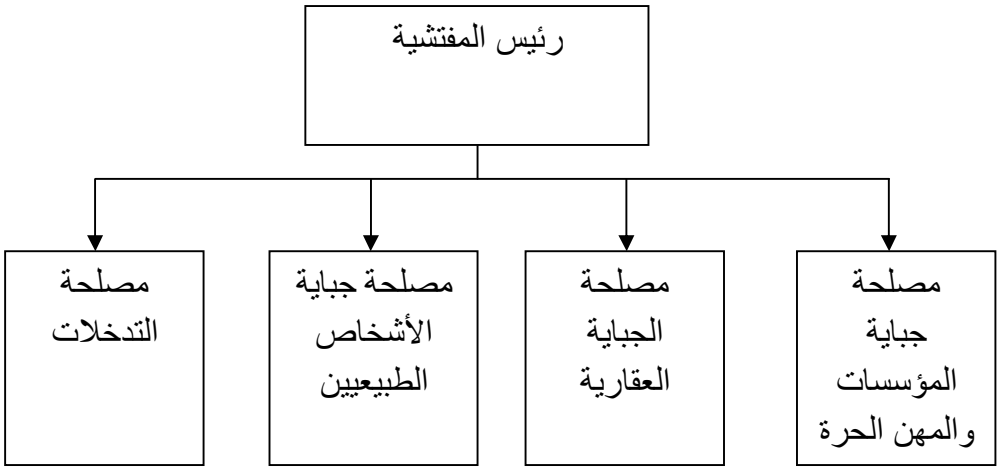
سادسا: الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب المدية:

المصدر: وزارة المالية،المرسوم التنفيذي رقم :07-364 الصادر بتاريخ 2007/12/02 والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية، الجريدة الرسمية العدد 75، المادة 05.

الهيكل التنظيمي، مرسوم تنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 1991/02/23.

[1]- مديرية الضرائب، **مرجع سابق**.

الشكل رقم (03-02): الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب المدية



المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

سابعا: مهام مصالح مفتشية الضر

مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة	يتم على مستوى هذه المصلحة دراسة نشاط التجار المتابعين وفق النظام الحقيقي او نظام الضريبة الجزافية الوحيدة بالإضافة إلى دراسة ومراقبة نشاط ذوي المهن الحرة غير التجارية وكذا ملفات المكلفين المستفيدين من الامتيازات الجبائية {ANDI-ANSEJ –CNAC-ANGEM}إضافة إلى المؤسسات المعنوية {... EURL-SARL}كما يتم مراقبة التصريحات الشهرية ومقارنتها بالتصريح السنوي أو مقارنتها بما يرد للمصلحة من معلومات من خارج المفتشية {بطاقيات المشتريات أو المقبوضات}التي تعدها المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
مصلحة الجباية العقارية	يتم على مستوى هذه المصلحة إحصاء العقارات المبنية وغير المبنية التابعة إقليميا للمفتشية حيث يخضع المالكين سنويا للرسم العقاري الذي يحسب بالاعتماد على المساحة وطبيعة الاستغلال كما يتم أيضا تأسيس ضريبة الدخل الإجمالي صنف المداخيل الإيجارية حسب نوع المحل تجاري بنسبة 15% أو سكني بنسبة 7 % بالإضافة إلى تأسيس الرسم العقاري الناتج عن بيع عقار أو اكتسابه وكذا الرسم التطهيري.

مصلحة جباية الأشخاص الطبيعيين	يتم إيداع على مستوى المصلحة التصريحات السنوية {G1}التي تودع قبل 04/30 من السنة الموالية لسنة النشاط و الخاصة بالمكلفين التابعين للنظام الحقيقي. تقوم المفتشية بإخضاع المكلفين بالاعتماد على سلم ض.د.ا حسب نص المادة 104 من ق.ض.م والمادة 05 من قانون المالية 2008. -يتم استخراج شهادة المداخيل C20 لطالبيها وهي تعبر عن المداخيل المحققة من طرف التجار. -كما يتم تسليم البطاقات الجبائية العدية للمعنيين والذين مقر سكناهم تابع إقليميا للمفتشية
مصلحة التدخلات	وهي مصلحة تهتم بالتخلات لمعاينة النشاط.

المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى المنهجية المعتمدة في إجراء الدراسة من كيفية اختيار العينة مروراً لأداة الدراسة، وفي النهاية سوف نتطرق إلى ثبات وصدق أداة الدراسة.

المطلب الأول: منهج ومجتمع وعينة الدراسة

أولاً: منهج الدراسة.

من أجل تحقيق أهداف الدراسة سوف نستخدم المنهج الوصفي التحليلي، باعتباره من انسب المناهج وأكثرها استخداماً، ويتسم المنهج الوصفي التحليلي بالواقعي لأنه يدرس الظاهرة كما هي في الواقع، ويستخدم مختلف الأساليب المناسبة من كمية وكيفية للتعبير عن الظاهرة من اجل التوصل إلى فهم وتحليل الظاهرة المبحوثة، فالتعبير الكمي يعطينا وصفاً رقمياً يوضح فيه مقدار الظاهرة أو حجمها ودرجة ارتباطها بالظواهر الأخرى، أما التعبير الكيفي فيصف لنا الظاهرة ويوضح خصائصها.

ثانياً: مجتمع الدراسة

لإجراء الدراسة الميدانية يجب وضع تعريف محدد وواضح لمجتمع الدراسة لان ذلك يساعد في تحديد الأسلوب العلمي الأمثل لدراسة هذا المجتمع، ويتمثل مجتمع الدراسة في تلك المجموعات الكلية من الأفراد أو الظواهر التي يدرسها الباحث، وبذلك فان مجتمع الدراسة هو جميع الأفراد أو الأشياء الذين يكونون مجتمع الدراسة، فبدلاً من إجراء الدراسة على كل مفردات المجتمع يتم اختيار جزء من تلك المفردات بطرق علمية تكفي لضمان صدق تعميم النتائج بأكمله، ومجتمع الدراسة في هذا البحث يتكون من اطارات، رؤساء مصالح، مدراء فرعيين ومدراء ... يعملون في مديرية الضرائب لولاية المدية.

ثالثاً: عينة الدراسة

أما عينة الدراسة فهي جزء من مجتمع الدراسة تتضمن خصائص المجتمع الأصلي الذي نرغب في التعرف عليه، ويجب أن تكون ممثلة لجميع أفراد المجتمع تمثيلاً صحيحاً.

إن الاختيار الدقيق للعينة يعتبر بالفعل منطلقاً رئيسياً لدراسة ميدانية موفقة، وبهذا الصدد تم توزيع (50) إستبانة واسترجاع (43) منها، كلها قابلة للتحليل.

المطلب الثاني: أدوات الدراسة

أولاً: مضمون الاستبيان

الجزء الأول يتعلق بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة، وباعتبارها فئة الموظفين، قام الطالبان بأخذ بعض المواصفات الضرورية، كالمؤهل العلمي، التخصص العلمي، الوظيفة المهنية، الخبرة المهنية.

كما خصصنا الجزء الثاني يتضمن دور مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية - وقمنا بتقسيمه إلى ثلاث محاور:

- ✓ **المحور الأول:** يتضمن اهمية مبادئ الحوكمة الضريبية ، حيث اشتمل (06) عبارات؛
- ✓ **المحور الثاني:** متعلق تفعيل الرقابة الجبائية حيث اشتمل (07) عبارات؛
- ✓ **المحور الثالث:** متعلق بأهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية ، حيث اشتملت على (06)عبارات.

واشتمل الاستبيان ككل على (19) عبارة، تم صياغتها بالأسلوب الثابت الايجابي، وهذا حتى يمكن معالجتها وفقاً للأساليب الإحصائية والسلم المستخدم.

ثانياً: المقياس المستخدم

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابة العينة على عبارات الاستبيان، ويعتبر هذا المقياس أكثر المقاييس استخداماً، وهو يتكون من خمس خيارات: **موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة،** كما يوضحه الجدول الآتي:

جدول رقم (03-01): الخيارات المكونة لمقياس ليكرت الخماسي

العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من اعدد الطالبين بناء على المعطيات السابقة.

وحتى يمكن قياس اتجاهات أفراد العينة تم إعطاء نقاط لهذه الاختيارات، وتم تقسيم السلم إلى خمس مجالات لتحديد درجة الموافقة كما يوضحه الجدول الآتي:

جدول رقم (03-02): قيمة الوسط المرجح ودرجات الموافقة لعينة الدراسة.

الاتجاه	الوسط المرجح	درجة الموافقة
الاتجاه الأول	1 اقل 1.8	ضعيفة جداً
الاتجاه الثاني	1.8 اقل 2.6	ضعيفة
الاتجاه الثالث	2.6 اقل 3.4	متوسطة
الاتجاه الرابع	3.4 اقل 4.2	عالية
الاتجاه الخامس	4.2 اقل 5	عالية جداً

المصدر: إعداد الطالبين.

واعتبر الطالبان المتوسطات في الجدول رقم (03-02) هي الحد الفاصل بين مستوى الاستجابات في أداة الدراسة وذلك لمتوسط الاستجابة للعبارات أو المحور.

ثالثا: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

اعتمد الطالبان على عدة أساليب إحصائية عبر برنامج الحزم الإحصائية الاجتماعية **(spss)** وهي كالآتي:

1- اختبار التوزيع الطبيعي؛

2- قياس معامل الثبات؛

3- قياس الاتساق الداخلي؛

4- التحليل الوصفي للبيانات الشخصية؛

5- التحليل الوصفي للمتغيرات.

المطلب الثالث: ثبات وصدق أداة الدراسة

استعان الطالبان لصدق أداة الاستبيان، باختبار قياس الثبات والاتساق الداخلي للاستبيان في عينة الدراسة الاستطلاعية البالغ حجمها 43 مفردة، وذلك باختبار التوزيع الطبيعي وبحساب معامل الثبات ومعاملات الارتباط.

أولاً: تحكيم أداة الاستبيان

اعتمد الطالبان في تحكيم الاستبيان على مجموعة من الأساتذة المختصين الذين لهم دراية بتفاصيل الموضوع للأخذ بآرائهم، حيث تم تثبيت العبارات المتفق عليها من اغلب المحكمين وتم تعديل ما تم الاختلاف فيه ثم أعيد عرض الاستبيان مرة أخرى للتحكيم النهائي على الأساتذة.

ثانياً: اختبار التوزيع الطبيعي

قبل أن يشرع الطالبان في الدراسة قاما باختبار التوزيع الطبيعي لعينة الدراسة كما يبينه الجدول الآتي:

الجدول رقم(03-03): اختبار التوزيع الطبيعي.

اختبار كولموقروف One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	
المحاور	**القيمة الاحتمالية Sig.**
محور اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية	**0.000**
محور تفعيل الرقابة الجبائية	**0.000**
محور اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية	**0.000**

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (spss).

من خلال الجدول رقم (03-03) يتضح أن اختبار التوزيع الطبيعي لكولموقروف-Kolmogorov Smirnov باحتمالية معنوية تقدر بـــ 0.000 لكل من بيانات المحاور الثلاثة وهي اقل من 0,05. وهذا ما يعني أن المتغيرات الثلاث تتبع التوزيع الطبيعي ومنه إمكانية إجراء الاختبارات المعلمية.

ثالثاً: ثبات أداة الاستبيان.

اعتمدنا في قياس ثبات الاستبيان على معامل ألفا كرومباخ كما يوضحه الجدول الآتي:

جدول رقم(03-04): اختبار قيم معامل الثبات لمحاور الاستبيان.

ترتيب المحاور	عنوان المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات
1	**محور اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية**	**06**	**0.290**
2	**محور تفعيل الرقابة الجبائية**	**07**	**0.413**
3	**محور اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية**	**06**	**0.299**
الثبات العام للاستبيان		**19**	**0.435**

المصدر: من إعداد الطالبين بناءاً على تحليل الاستبيان ببرنامج(spss).

نلاحظ من خلال الجدول رقم (03-04) أن معامل الثبات الكلي لأداة الاستبيان بلغ 0.435 وهو معامل ثبات جيد ومناسب لأغراض الدراسة، كما تعتبر جميع معاملات الثبات لمحاور الاستبيان وأبعادها مرتفعة ومناسبة لأغراض الدراسة، وعليه فان عبارات الاستبيان على درجة عالية من الثبات والاستقرار.

رابعاً: الاتساق الداخلي

نعتمد في معرفة درجة الارتباط بين العبارات المتضمنة محاور الدراسة على معامل بيرسون، حيث قمنا بقياس درجة الارتباط بين كل محور والعبارات التي تتضمنه، حيث لم يتم حذف أي عبارة، حيث جاءت كل العبارات بقيم احتمالية اقل من 0,05.

1.**معامل الارتباط بين عبارات محور اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية:** سنحاول إظهار مختلف النتائج المتعلقة بدرجة الارتباط ودرجة المعنوية بين عبارات محور اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية بالاعتماد على معامل بيرسون من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (03-05): اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية.

رقم العبارة	العبارات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
01	تعتمد مديريتكم على الحوكمة ومبادئها في التعامل مع الاعوان والمكلفين.	0.443	0.06
02	تعمل الادارة الضريبية على وضع معايير خاصة بها في التوظيف واختيار الاعوان.	0.474	0.001
03	العدالة في اتخاذ القرارات تساهم في الالتزام الضريبي لدى المكلفين.	0.469	0.053
04	يساعد الافصاح على تعديل الاخطاء الضريبية وتحسين طرق معالجتها.	0.521	0.002
05	تتم المساءلة في مديريتكم بناءا على معلومات موثوقة.	0.532	0.08
06	تعتمد الادارة الضريبية مبدأ الشفافية في تطبيق الانظمة والقوانين	0.663	0.001
محور اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية		0.876	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين حسب مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS.

من خلال الجدول رقم (03-05) يتضح أن قيم معاملات الارتباط كانت موجبة وهذا دليل على علاقة طردية بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور وهي محصورة بين 0.443 و 0.663 بدرجة معنوية اقل من 0.1 وهي دلالة إحصائية قوية، تدل على ارتباط العبارات المتضمنة لمحور اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية.

2.معامل الارتباط بين عبارات محور تفعيل الرقابة الجبائية

سنحاول إظهار مختلف النتائج المتعلقة بدرجة الارتباط ودرجة المعنوية بين عبارات محور تفعيل الرقابة الجبائية بالاعتماد على معامل بيرسون من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (03-06): اختبار الاتساق الداخلي لعبارات محور تفعيل الرقابة الجبائية.

رقم العبارة	العبارات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
07	في مديريتكم تخضع المعلومات الموجودة في التقارير التي سجلها أعوانكم عن المكلف بالضريبة لعملية اعادة تدقيق وفق القوانين الضريبية السارية المفعول.	0.444	0.001
08	تلجأ الادارة الضريبية للانتقال الى مكان ممارسة النشاط التجاري او الصناعي لتفعيل مبادئ الرقابة المعمعة.	0.367	0.008
09	تتمتع مديريتكم بحق الاطلاع وجمع المعلومات الضرورية لعملية التحقيق مع فرض عقوبات على الرافضين لهذا الحق.	0.457	0.001
10	تحسين الإمكانيات والوسائل المادية يرفع من أداء إدارة الرقابة الجبائية.	0.440	0.002
11	انتقاء قائمة أعوان الرقابة الجبائية على أساس عملي وموضوعي يراعي فيها لمستوى العلمي، الخلقي، والنفسي لهم.	0.413	0.003
12	تقل حدة الغش الضريبي كلما شعر المكلف بأنه مهدد بمراقبة مستمرة ودورية.	0.522	0.000
13	إنشاء المحرر الجبائي كحماية قانونية ممنوحة للمكلفين بالضريبة.	0.479	0.001
محور الرقابة على إجراءات نظم الدفع الالكتروني.		0.842	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين حسب مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS.

من خلال الجدول رقم (03-06) يتضح أن قيم معاملات الارتباط كانت موجبة وهذا دليل على علاقة طردية بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور وهي محصورة بين 0.367 و0.522 بدرجة معنوية اقل من 0.05 وهي دلالة إحصائية قوية، تدل على ارتباط عبارات المتضمنة لمحور تفعيل الرقابة، ويؤكد اتساق العبارات المكونة لهذا المحور.

3.معامل الارتباط بين عبارات محور اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية

سنحاول إظهار مختلف النتائج المتعلقة بدرجة الارتباط ودرجة المعنوية بين عبارات محور اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية، بالاعتماد على معامل بيرسون من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (03-07): اختبار الاتساق الداخلي لعبارات محور اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية

رقم العبارة	العبارات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
14	وجود عدالة اثناء عملية الرقابة الجبائية يؤثر بشكل ايجابي على قابلية دفع المستحقات الضريبية.	0.604	0.000
15	استخدام المسائلة والمحاسبة الناتجة عن الرقابة تسهم في تحسين مصداقية التصريحات الجبائية.	0.600	0.000
16	وجود الشفافية في الممارسات الجبائية داخل الادرات الجبائية من شأنها أن تفعل الرقابة الجبائية.	0.632	0.000
17	توسيع المشاركة في اتخاذ القرارات داخل الادارات الجبائية من شأنها أن تفعل الرقابة الجبائية.	0.663	0.000
18	استخدام مبدأ الكفاءة والفعالية في تقييم أداء الإدارات الجبائية من شأنها أن تفعل الرقابة الجبائية.	0.689	0.000
19	الإفصاح عن المعلومات المالية بشكل موثوق داخل الادارات الجبائية من شأنها أن تفعل الرقابة الجبائية.	0.448	0.001
محور اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية		0.901	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين حسب مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS.

من خلال الجدول رقم (03-07) يتضح أن قيم معاملات الارتباط كانت موجبة وهذا دليل على علاقة طردية بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور وهي محصورة بين 0.448 و0.689 بدرجة معنوية اقل من 0.05 وهي دلالة إحصائية قوية، تدل على ارتباط عبارات المتضمنة لمحور اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة.

بهدف التعرف على آراء أفراد عينة الدراسة قمنا بتوزيع الاستبيان في شكل جداول وعملنا على ضبطها إحصائياً لتحليلها وتفسيرها، ومنه استخلاص نتائج الدراسة التطبيقية وهذا ما سنتطرق إليه فيما يلي:

المطلب الأول: التحليل الوصفي لمتغيرات البيانات الشخصية.

سنتناول من خلال هذا المطلب التحليل الوصفي للبيانات الشخصية الذي يشكل الجزء الأول من الاستبيان والمتضمن المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الوظيفة المهنية، الخبرة المهنية.

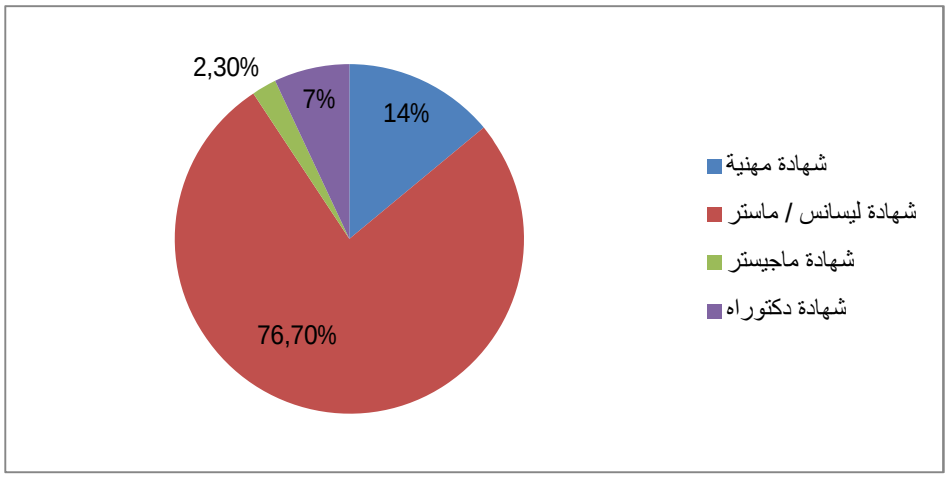
أولاً: متغير المؤهل العلمي.

الجدول رقم (03-08): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
شهادة مهنية	6	%14
شهادة ليسانس / ماستر	33	%76.7
شهادة ماجيستر	1	%2.3
شهادة دكتوراه	3	%7
المجموع	43	%100

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (spss).

الشكل رقم (03-03): تمثيل أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (spss)

يتضح من الجدول رقم (03-08) والشكل رقم (03-03) أن تكرار ونسبة المؤهل العلمي لعينة الدراسة لحاملي شهادة الليسانس و الماستر تمثل اعلى نسبة **76.7%.**

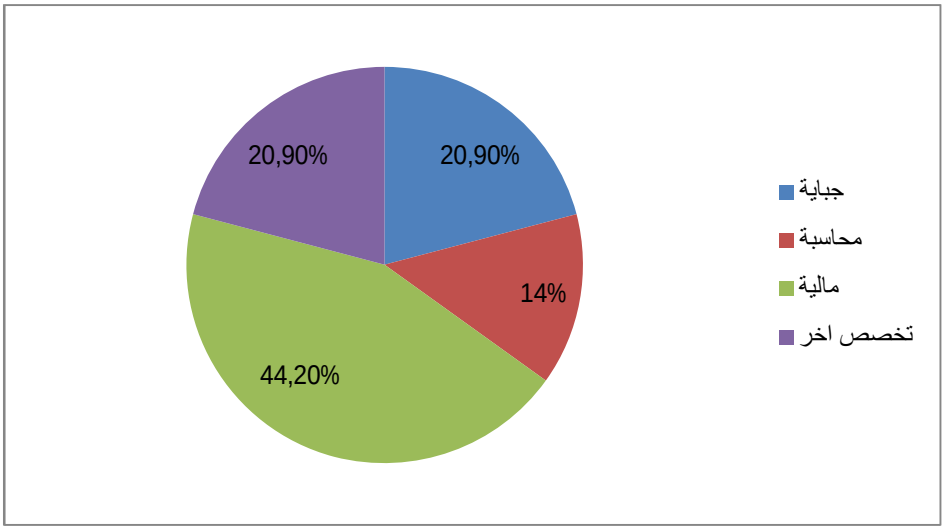
ثانياً: متغير التخصص العلمي

الجدول رقم (03-09): توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي.

التخصص العلمي	التكرار	النسبة
جباية	9	%20.9
محاسبة	6	%14
مالية	19	%44.2
تخصص اخر	9	%20.9
المجموع	43	%100

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (spss).

الشكل رقم (03-04): تمثيل أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (spss)

يتضح من الجدول رقم (03-09) والشكل رقم (03-04): أن الفئة تخصص مالية شكلت اكبر تكرار ونسبة في عينة الدراسة حيث جاءت بالنسبة 44.2 % وشكلت الفئة **تخصص محاسبة** اقل نسبة 14 %.

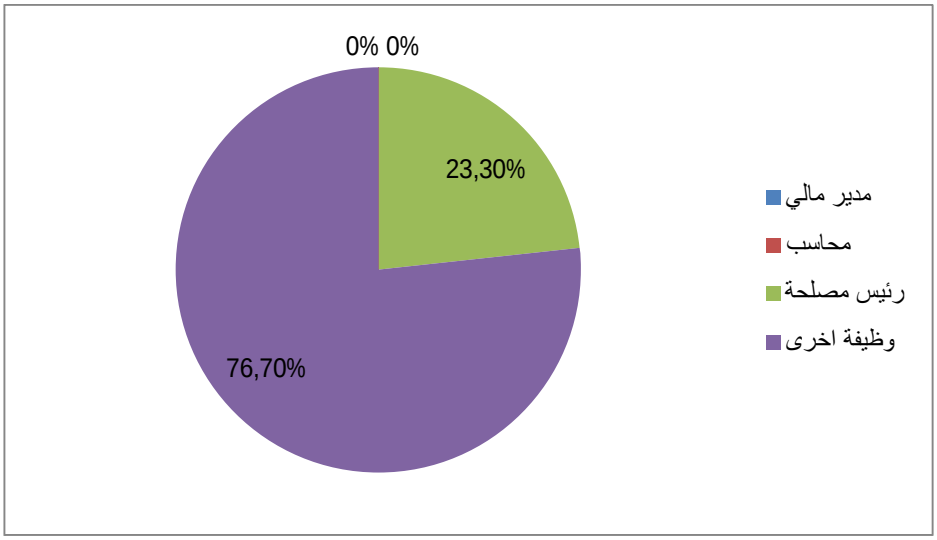
ثالثاً: متغير الوظيفة المهنية.

الجدول رقم (03-10): توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة المهنية.

الوظيفة المهنية	التكرار	النسبة
مدير مالي	0	%0
محاسب	0	%0
رئيس مصلحة	10	%23.3
وظيفة اخرى	33	%76.7
المجموع	43	%100

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (spss)

الشكل رقم (03-05): تمثيل أفراد العينة حسب الوظيفة المهنية.



المصدر: من إعداد الطالبين بناءاً على نتائج برنامج (spss)

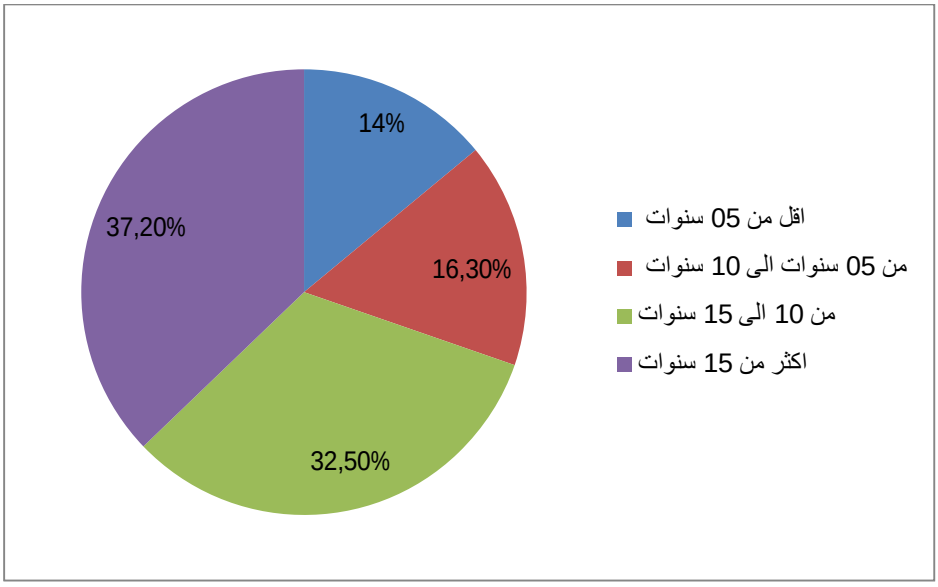
يتضح من الجدول رقم (03-10) والشكل رقم (03-05) أن اكبر نسبة لعينة الدراسة في الوظيفة المهنية، جاءت فئة وظيفة اخرى بنسبة 76.7% تليها وظيفة رئيس مصلحة بنسبة 23.3%.

رابعا: متغير الخبرة المهنية

الجدول رقم (03-11): توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة
اقل من 05 سنوات	6	%14
من 05 سنوات الى 10 سنوات	7	%16.3
من 10 الى 15 سنوات	14	%32.5
اكثر من 15 سنوات	16	%37.2
المجموع	43	%100

الشكل رقم (03-06): تمثيل أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبين بناءاً على نتائج برنامج (spss)

يتضح من الجدول رقم (03-11) والشكل رقم (03-06) أن اكبر نسبة جاءت لفئة اصحاب الخبرة من سنوان 10 الى 15 سنة واصحاب الخبر اكثر من 15 سنة بنسبة 32.5 % و 37.2 % ثم تلتها في المركز الثالث فئة اصحاب الخبرة ما بين 05 الى 10سنوات بنسبة 16.3 % ، كما حلت فئة اصحاب الخبرة اقل من 05 سنوات في المرتبة الاخيرة بنسبة 14%.

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة.

سنحاول من خلال هذا المطلب تحليل عبارات المحاور الثلاث من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

أولاً: التحليل الوصفي لمحور اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية.

سنحاول تحليل تقديرات الموظفين لعبارات محور اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (03-12): المؤشرات الإحصائية لوصف عبارات محور اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافق
1	تعتمد مديريتكم على الحوكمة ومبادئها في التعامل مع الاعوان والمكلفين.	**3.74**	**0.819**	**4**	عالية
2	تعمل الادارة الضريبية على وضع معايير خاصة بها في التوظيف واختيار الاعوان .	**3.67**	**0.892**	**5**	عالية
3	العدالة في اتخاذ القرارات تساهم في الالتزام الضريبي لدى المكلفين.	**4.48**	**0.550**	**1**	عالية جدا
4	يساعد الافصاح على تعديل الاخطاء الضريبية وتحسين طرق معالجتها.	**3.39**	**0.622**	**6**	متوسطة
5	تتم المساءلة في مديريتكم بناء على معلومات موثوقة.	**4.16**	**0.721**	**3**	عالية
6	تعتمد الادارة الضريبية مبدأ الشفافية في تطبيق الانظمة والقوانين	**4.32**	**0.644**	**2**	**عالية جدا**
محور اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية		4.13	**0.559**		عالية

المصدر: من إعداد الطالبين حسب مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS.

يتضح من الجدول رقم (03-12) أن المتوسط الحسابي لمحور اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية، جاءا بمقدار 4.13 بدرجة عالية، كما جاءت كل العباراتان بدرجات عالية وعالية جدا بإستثناء العبارة 4 جاءت بدرجة متوسطة، وهذا يعني بأن اغلب الفئات موافقين على الدور الايجابي الذي تلعبه تبني مبادئ الحوكمة الضريبية.

2- التحليل الوصفي لمحور تفعيل الرقابة الجبائية:

نعمل على تحليل تقديرات الموظفين لعبارات محور تفعيل الرقابة الجبائية من خلال الجدول الأتي:

الجدول رقم (03-13): المؤشرات الإحصائية لوصف عبارات محور تفعيل الرقابة الجبائية.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافق
7	في مديريتكم تخضع المعلومات الموجودة في التقارير التي سجلها أعوانكم عن المكلف بالضريبة لعملية اعادة تدقيق وفق القوانين الضريبية السارية المفعول.	4.325	0.521	4	عالية جدا
8	تلجأ الادارة الضريبية للانتقال الى مكان ممارسة النشاط التجاري او الصناعي لتفعيل مبادئ الرقابة المعمعة.	4.418	0.544	3	عالية جدا
9	تتمتع مديريتكم بحق الاطلاع وجمع المعلومات الضرورية لعملية التحقيق مع فرض عقوبات على الرافضين لهذا الحق.	4.418	0.544	2	عالية جدا
10	تحسين الإمكانيات والوسائل المادية يرفع من أداء إدارة الرقابة الجبائية.	4.651	0.719	1	عالية جدا
11	انتقاء قائمة أعوان الرقابة الجبائية على أساس عملي وموضوعي يراعي فيها لمستوى العلمي، الخلقي، والنفسي لهم.	3.953	0.871	6	عالية
12	تقل حدة الغش الضريبي كلما شعر المكلف بأنه مهدد بمراقبة مستمرة ودورية.	4.209	0.803	5	عالية جدا
13	إنشاء المحرر الجبائي كحماية قانونية ممنوحة للمكلفين بالضريبة.	3.930	0.768	7	عالية
محور تفعيل الرقابة الجبائية		4.162	0.484		عالية

المصدر: من إعداد الطالبين حسب مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS.

يتضح من الجدول رقم (03-13) أن المتوسط الحسابي لمحور تفعيل الرقابة الجبائية جاء بمقدار4.20 بدرجة موافقة عالية جدا، كما جاءت جميع العبارات بمقدار مابين 4.65 و3.93 بدرجات موافقة عالية لأغلب العبارات، وهذا إشارة لرضى الموظفين عن تفعيل الرقابة .

ومن خلال تحليل مقارنة المتوسطات هذا المحور مع المتغيرات الشخصية تبين لنا عدم وجود تأثير معنوي في درجة موافقة الموظفين ويدل ذلك على وجود إجماع لدى الموظفين بفعالية الرقابة الجبائية.

3- التحليل الوصفي لمحور اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية:

سنحاول تحليل تقديرات الموظفين لعبارات اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية من خلال الجدول الأتي:

الجدول رقم (03-14): المؤشرات الإحصائية لوصف عبارات محور اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافق
14	وجود عدالة اثناء عملية الرقابة الجبائية يؤثر بشكل ايجابي على قابلية دفع المستحقات الضريبية.	**4.511**	**0.668**	**1**	عالية جدا
15	استخدام المسائلة والمحاسبة الناتجة عن الرقابة تسهم في تحسين مصداقية التصريحات الجبائية.	**4.488**	**0.631**	**2**	عالية جدا
16	وجود الشفافية في الممارسات الجبائية داخل الادرات الجبائية من شأنها أن تفعل الرقابة الجبائية.	**4.325**	**0.606**	**5**	عالية جدا
17	توسيع المشاركة في اتخاذ القرارات داخل الادرات الجبائية من شأنها أن تفعل الرقابة الجبائية.	**4.279**	**0.701**	**6**	عالية جدا
18	استخدام مبدأ الكفاءة والفعالية في تقييم أداء الإدارات الجبائية من شأنها أن تفعل الرقابة الجبائية.	**4.325**	**0.808**	**4**	عالية جدا
19	الإفصاح عن المعلومات المالية بشكل موثوق داخل الادارات الجبائية من شأنها أن تفعل الرقابة الجبائية.	**4.348**	**0.813**	**3**	عالية جدا
محور اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية.		**4.441**	**0.547**		عالية جدا

المصدر: من إعداد الطالبين حسب مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS.

يتضح من الجدول رقم (03-14) أن المتوسط الحسابي لمحور اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية جاء بمقدار 3.43 بدرجة موافقة عالية، كما جاءت كل من العبارات رقم 17- 19- 20 بدرجات موافقة عالية، والعبارات الباقية بدرجة موافقة متوسطة، وهذا إشارة لمدى إدراك الموظفين بالتحديات والمخاطر التي تواجه نظم ووسائل الدفع الالكتروني خاصة ما تعلق بتسوية المعاملات بالنقد، فيما أعرب الموظفين على عدم رضاهم على أوقات الصيانة الدورية.

ومن خلال تحليل مقارنة المتوسطات في هذا المحور مع المتغيرات الشخصية تبين لنا عدم وجود تأثير معنوي في درجة موافقة الموظفين ويدل ذلك على وجود إجماع لدى الموظفين وإدراكهم لاهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية.

4- التحليل الوصفي لمعايير تطبيق اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية:

الجدول رقم (03-15): المؤشرات الإحصائية حسب متغير معايير اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية.

الرقم	المحاور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافق
1	محور اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية	4.139	0.559	3	عالية
2	محور تفعيل الرقابة الجبائية	4.162	0.484	2	عالية
3	محور اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية	4.441	0.547	1	عالية جدا

المصدر: من إعداد الطالبين حسب مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS.

يتضح من الجدول رقم (03-15) أن المتوسط الحسابي معايير اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية جاءا بمقدار 4.13 بدرجة موافقة عالية، كما جاءت المحور الثاني بمقدار 4.16 بدرجات موافقة عالية، والمحور الثالث بمقدار 4.44 بدرجة موافقة عالية جدا ، ويدل ذلك على موافقة الموظفين بدرجة عالية حول دور واهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية، ومن خلال تحليل مقارنة المتوسطات بين متغير معايير أنظمة الدفع الحديثة والمتغيرات الشخصية تبين عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مستويات الموافقة للموظفين تبعا للمتغيرات الشخصية ويدل ذلك على إجماع لدى الموظفين

بغض النظر عن ومستواهم العلمي تخصصهم و وظيفتهم وخبرتهم المهنية حول موافقتهم بدرجة عالية حول معايير تطبيق مبادئ الحوكمة في تفعيل الرقابة الجبائية.

ومن خلال ما ذكرنا يمكن القول على ان مديرية الضرائب لولاية المدية تعتمد تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية وهذا ما يثبت صحة الفرضية من بحثنا.

خلاصة الفصل الثالث:

لقد تم التطرق من خلال الفصل التطبيقي إلى إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع، حيث تم التطرق إلى أهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية، وذلك بالتنقل إلى مديرية الضرائب لولاية المدية، إذ قمنا بدراسة استبيانيه، حيث تم إعداد وتصميم استمارة استبيان وتحكيمها، وكذا قمنا بتوزيعها على عينة الدراسة المتمثلة في مجموعة من الاطارات العاملين في هذه المؤسسة، وقد استهدفت هذه الدراسة لمعرفة الدور الفعال الذي يلعبه كل مبدأ من مبادئ الحوكمة في تفعيل الرقابة الجبائية باختيار التطبيق على مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية للحوكمة.

كما تم استخدام برنامج ***SPSS*** لعملية المعالجة الإحصائية للبيانات المجمعة من الاستبيان لمعرفة مدى صدق وثبات أداة الدراسة، وكذا تحليل وتفسير إجابات أفراد العينة، كما تم أيضا استخدام أساليب إحصائية وصفية واستدلالية.

وبعد عملية التحليل الإحصائي تبين لنا صحة الفرضية الرئيسية للدراسة، على أنه يوجد دور ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبادئ الحوكمة في تفعيل الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية المدية.

خاتمـــــــة

خاتمة

من خلال تناولنا لموضوع "أهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية" حاولنا معالجة إشكالية البحث التي تتمحور حول "مدى أهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية"، وهذا من خلال ثلاث فصول، حيث تناول الفصل الأول الاطار المفاهيمي للحوكمة للضريبية، أما الفصل الثاني فتناول الاطار المفاهيمي للرقابة الجبائية وكيفية تفعيلها من خلال تبني مبادئ الحوكمة الضريبية، اما الفصل الثالث فتناول الجانب التطبيقي، وانطلاقا من الفرضيات المعتمدة على هذا، سوف تتضمن الخاتمة العامة للبحث اختبار الفرضيات وأهم النتائج التي تم التوصل إليها، وبالتالي الإجابة على إشكالية البحث والتساؤلات الفرعية وعرض أهم التوصيات والمقترحات وتقديم أفاق البحث.

1- اختبار فرضيات الدراسة

❖ **اختبار الفرضية (01): والتي تنص** "يؤدي تبني مبادئ الحوكمة الضريبية الى رقابة جبائية فعالة" وهي محققة، وقد تم تأكيدها من خلال الجانب النظري، وهذا يعني أن القيام بتبني مبادئ الحوكمة الضريبية يؤدي إلى رقابة حبالية فعالة.

❖ **اختبار الفرضية (02): والتي تنص** "يساهم تفعيل الرقابة الجبائية في إطار مبادئ الحوكمة الضريبية في زيادة الإيرادات الجبائية" وهي محققة، وقد تم تأكيدها من خلال الدراسة الميدانية، وهذا يعني أن تفعيل الرقابة الجبائية في إطار تبني مبادئ الحوكمة الجبائية يساهم في زيادة الإيرادات الجبائية من خلال تحقيق أفضل توسيع للوعاء الجبائي بما يحقق الحجم الأمثل من تحصيل الإيرادات الجبائية.

2- نتائج الدراسة

بعد دراستنا لمختلف الجوانب المتعلقة بالرقابة الحالية والحوكمة الجبائية ومحاولة "معرفة امكانية تفعيل الرقابة الجبائية من خلال تبني مبادئ الحوكمة الضريبية" ثم دراسة وتحليل أراء المستجوبين ثم استخلاص النتائج التالية :

❖ لابد من القيام بحوكمة ضريبية للوصول الى رقابة جبائية جيدة؛

❖ تعتبر مبادئ الحوكمة الضريبية آلية من آليات تفعيل الرقابة الجبائية؛

- ❖ لتبني مبادئ الحوكمة الضريبية أهمية بالغة بالنسبة للنظام الرقابي الجبائي في الجزائر كونه نظام تصريحي، حيث تسعى الإدارة الجبائية من خلالها إلى تحسين فعالية هذا النظام. **التوصيات و الاقتراحات**
- ❖ ضرورة العمل على تطبيق مبادئ الحوكمة الجبالية في الإدارات الضريبية؛
- ❖ توفير ظروف العمل الجيدة للمراجعين ومنحهم امتيازات، وهذا لتجنب الرشوة ؛
- ❖ تنظيم ملتقيات حول النظام الضريبي، مع إدراج التكوين و الثقافة الضريبية للمصرحين كونها تحسن من الوعي الضريبي والثقافة الضريبية؛
- ❖ العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية و القوانين التشريعية المرتبطة بتحصيل الضريبة؛
- ❖ تحسين الإمكانيات و الموارد البشرية لأجهزة الرقابة الجبائية عن طريق زيادة عدد الأعوان المحققين وتدريبهم على استخدام أدوات التكنولوجيا المتطورة؛
- ❖ تحسين العلاقة بين المكلف بالضربة و الإدارة الجبائية وتطوير أساليب التواصل و التعامل؛
- ❖ لابد من معرفة كل المراجعين الجبائيين بماهية الحوكمة الضريبية؛
- ❖ اتخاذ الاجراءات اللازمة وتسليط العقوبات من خلال المساءلة في عملية المراجعة.

3- أفاق الدراسة

تعتبر كل من الحوكمة الضريبية والرقابة الجبائية مهمين جدا في النظام الجبائي، ولكن هذه الدراسة لم تتناول إلا جزء بسيطا منهما، لذلك لا تزال هناك العديد من الجوانب التي تحتاج إلى مزيد من الدراسة والتي يمكن أن تؤخذ كمواضيع مستقبلية للبحث فيها، ومن أهمها على سبيل المثال:

- ❖ دراسة التجارب المختلفة لتطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية في الإدارات الجبالية؛
- ❖ مدى التزام الإدارات الضريبية الجزائرية بتطبيق مبادئ الحوكمة الجبائية؛
- ❖ دور الحوكمة الجبائية في تحقيق الرضا الوظيفي داخل الإدارات الجبائية؛
- ❖ دراسة سلوك المكلف اتجاه الرقابة الجبائية وتطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية.

وفي الأخير تأمل من خلال هذه الدراسة أن تكون بداية لعمل أكبر يجب استكماله في المستقبل بعون المولى عز وجل.

قائمة المصادر والمراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

1- الكتب

- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة 02،2005.

- بن أعمارة منصور، اجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر،2011.

- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009.

- حامد عبد المجيد نزار، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، الدار الجامعية،2002.

2- الملتقيات و المجلات

- التوأمة بين المديرية العامة للضرائب والمديرية العامة للمالية العمومية الفرنسية، رسالة المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، العدد59،2012.

- امنور اوسرير، محمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسات ، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية بودواود، الجزائر، 2009.

- بن عثمان عائشة، ولهي بوعلام، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء- دراسة حالة المديرية الفرعة للرقابة الحيانية لولاية المسيلة للفترة (2011 2015) ، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17، 2017.

- بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من أثار الأزمة، حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الحوكمة العالمية، جامعة سطيف، يومي20و21أكتوبر2009.

- بومدين بكريتي، دور المراجعة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي 45 قالمة، يومي29-28اكتوبر2015.

- سعاد مالح، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي 45 قالمة، يومي29-28اكتوبر.2015.

- لياس قلاب ذبيح، دور الرقابة الجبائية في كبح ظاهرة التهرب الضريبي، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي45 قالمة، يومي29-28اكتوبر2015.

- محمد قاسمي، فعالية الرقابة الجبائية في ظل عصرنة الإدارة الجبائية، حالة الجزائر، خلال الفترة (2006-2016)، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، العدد01، المجلد08، الصادرة عن مخبر التنمية الاقتصادية والبشرية، جامعة البليدة02،جوان2017.

- بلواضح الجيلاني، ميمون نبيلة، مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة، ملتقى حول استراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة.

- صابر عباسي، محمود فوزي شعوبي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، دراسة لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة الجزائر، مجلة الباحث، العدد 12، 2013، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.

- العياشي عجلان، حوكمة النفقات الجبائية لتمويل التنمية المستدامة وتحقيق العمل المستدام - حالة بالجزائر، الملتقى الدولي: استراتيجيات الحكومات في القضاء على البطالة وتحقيق التنمية المستدامة، جامعة المسيلة.

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

- محمد المعتز المجتبى ابراهيم، دور الحوكمة الضريبية في زيادة مستوى الالتزام الضريبي، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، ع 36، 2017.

- محمد ياسين غادر، محددات الحوكمة ومعاييرها، المؤتمر العلمي الدولي عولمة الادارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان طرابلس، لبنان، 15-17 ديسمبر 2012.

- مصطفى عبد الحسين علي، م. ق علي كاظم حسين، دور الحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد، الثامن، العدد 22، الفصل الأول، 2013.

- مهند محمد موسى العبيني، عبد الرحمان محمد عبد الرحمان، دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي، مجلة كلية بغداد العلوم الاقتصادية، العدد44،2015.

- مولود مليكاوي، واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، 2015.

- ياسر عمار عبد الحميد، شفافية الضريبة وافاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب، مؤتمر نحو استراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعليم ثقافة النزاهة، المقدم إلى هيئة النزاهة، كلية الرافدين الجامعة، بغداد، 2008.

3- الاطروحات و المذكرات

- بوشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان،2011.

- جرتلي نجيبة، فعالية الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي، دراسة حالة في مركز الضرائب أم البواقي، مذكرة ماستر اكاديمي تخصص محاسبة وتدقيق، أم البواقي.

- طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، الفترة 1995-1999، رسالة ماجيستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،2001-2002.

- عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 1995.

- عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستير دراسة حالة بولاية باتنة، فرع اقتصاد التنمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2003-2004.

- قتال عبدالعزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي، حالة الجزائر، 2003-2009، مذكرة ماجيستير، كلية علوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2009.

- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي واشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلـــوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.

- حسام فان احمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، منشورة، جامعة النجاح الوطنية في نابلس - فلسطين، 2008.

- عبد الدايم صباح، أهمية الثقافة الضريبية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر تخصص، فحص محاسبي، غير منشورة جامعة محمد خيضر _بسكرة،2014.

- عبد الرحمان بكر، الحوكمة الضريبية واثارها في الحد من التهرب الضريبي، اطروحة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة الاسراء الخاصة، الاردن،2008.

- فايزة بوخلوف، 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.

- قصاص فتيحة، حوكمة المؤسسات العائلية في الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص حوكمة الشركات، منشورة، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان.

- كترة براهمة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، اطروحة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2014 .

- محمد البشير بن عنتر، دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ، 2017.

4- القوانين والمراسيم

- المادة رقم (45) من قانون الإجراءات الجبائية، الصادرة في المرسوم التنفيذي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، د.خ، د.ع.

- المادة رقم (39) ، قانون الضرائب الجبائية.

- المادة رقم (60) ، قانون الإجراءات الجبائي.

- المادة رقم (62) ، قانون الإجراءات الجبائي.

- المادة رقم (63) ، قانون الإجراءات الجبائي.

- المرسوم التنفيذي رقم 02-303، المتضمن لإنشاء مديريات كبريات المؤسسات، المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق لـــ 28 سبتمبر2002.

- المرسوم التنفيذي رقم 98-228 ، المتضمن إنشاء مديرية الأبحاث والمراجعات، الصادر في جويلية 1995 .

ثانيا: مراجع باللغة الاجنبية

- Birger Nerré, Modeling Tax Culture, University of Hamburg, Germany This paper has been presented at the Annual Meeting of the Public Choice Society (first draft) in San Diego, CA, March 22-24, 2002, at the 95th Annual Conference on Taxation of the National Tax Association (second draft) in Orlando, FL, November 14-16, 2002, and at the 59th Congress of the International Institute of Public Finance (third draft) in Prague, Czech Republic, August 25-29, 2003.

- OECD Public Governance Reviews: Supreme Audit Institutions and Good Governance Oversight, Insight and Foresight, Preliminary Print Highlights, OECD 2015.

- Pakarang Chuenjit, The Culture of Taxation: Definition and Conceptual Approaches for Tax Administration,Journal of Population and Social Studies, Volume 22 Number 1 January 2014 : 14-34 DOI 10.14456/jpss.2014.

- De Simone Elina**,** Fiscal Discipline, Transparency and Fiscal Governance: A Structural Equation Modelapproach, Department of Economic Studies "S. Vinci" and CRISEI-Parthenope University , Naples, Italy and Department of Social Sciences-University of Naples L'Orientale.

- 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).

- Georgia Kaplanoglou and Vassilis T. Rapanos , The Greek Fiscal Crisisand the Role of Fiscal Governance , Hellenic Observatory or the LSE, June 2011.

- Jean - Pierre Boisions Proposition pour une réforme de la gouvernance fiscale, institut de l'Enterprise, 2005.

- oliver behle , op – cit.

- Philippe colin, la vérification fiscale,economica,paris,1979.

- Piere A ,le tartre ,MBA, ph la bonne gouvernance en fiscalité locales , université Laval , Québec, 2008.

الملاحق

جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

تخصص ادارة الميزانية

استبـــــــانة

سيدي المحترم /سيدتي المحترمة، السلام عليكم وبعد:

يقوم الباحثان في إطار انجاز مذكرة ماستر، تخصص: ادارة الميزانية، تحت عنوان **"أهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية"** - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية.

للوصول إلى أهداف البحث قمنـــــــا بإعداد هذه الاستبانة بُغية تحقيق النتائج المرجوة، لذا نرجو منكم التجاوب مع هذه الاستبانة فضلا وليس أمرا بكل موضوعية و حياد حتى يؤدي الهدف المنشود من أجله ويساعدنا في الوصول لتحديد مدى أهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية.

كما نعلمكم بأنّ هذه الاستبانة لا تحوي معلومات شخصية ضمانا للحياد وإبداء الرأي بحرية وأنّ هذه الإجابات سوف تُعامل بسرية تامة ولن يتم استعمالها إلّا في إطار البحث العلمي.

تقبلـــوا أسمى عبـــارات التقديـــر والاحتـــــرام

من إعداد الطـــالبين:

❖مهداوي توفيق

❖برقوق محمد

تحت إشـــــراف:

❖ د. بوجطو حكيم

يرجى وضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة:

الجزء الأول: البيانات الشخصية:

المؤهل العلمي	شهادة مهنية	
	شهادة ليسانس / ماستر	
	شهادة ماجيستر	
	شهادة دكتوراه	
التخصص العلمي	جباية	
	محاسبة	
	مالية	
	تخصص آخر (.....)	
الوظيفة المهنية	مدير مالي	
	محاسب	
	رئيس مصلحة	
	وظيفة أخرى (.....)	
الخبرة المهنية	أقل من 05 سنوات	
	من 05 سنوات إلى 10سنة	
	من 10سنة إلى 15سنة	
	أكثر من 15سنة	

الجزء الثاني: دور مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية.

الرقم	العبـــــــــــارات	المقياس				
		05 موافق بشدة	04 موافق	03 محايد	02 غير موافق	01 غير موافق بشدة
المحور الأول: اهمية تبني مبادئ الحوكمة						
01	تعتمد مديريتكم على الحوكمة ومبادئها في التعامل مع الاعوان والمكلفين.					
02	تعمل الادارة الضريبية على وضع معايير خاصة بها في التوظيف واختيار الاعوان .					
03	العدالة في اتخاذ القرارات تساهم في الالتزام الضريبي لدى المكلفين.					
04	يساعد الافصاح على تعديل الاخطاء الضريبية وتحسين طرق معالجتها.					
05	تتم المساءلة في مديريتكم بناءا على معلومات موثوقة.					
06	تعتمد الادارة الضريبية مبدأ الشفافية في تطبيق الانظمة والقوانين.					
المحور الثاني: تفعيل الرقابة الجبائية						
07	في مديريتكم تخضع المعلومات الموجودة في التقارير التي سجلها أعوانكم عن المكلف بالضريبة لعملية اعادة تدقيق وفق القوانين الضريبية السارية المفعول.					
08	تلجأ الادارة الضريبية للانتقال الى مكان ممارسة النشاط التجاري او الصناعي لتفعيل مبادئ الرقابة المعمقة.					
09	تتمتع مديريتكم بحق الاطلاع وجمع المعلومات الضرورية لعملية التحقيق مع فرض عقوبات على الرافضين لهذا الحق.					
10	تحسين الإمكانيات والوسائل المادية يرفع من أداء إدارة الرقابة الجبائية.					
11	انتقاء قائمة أعوان الرقابة الجبائية على أساس عملي وموضوعي يراعي فيها لمستوى العلمي،الخلقي،والنفسي لهم.					
12	تقل حدة الغش الضريبي كلما شعر المكلف بأنه مهدد بمراقبة مستمرة ودورية.					
13	إنشاء المحرر الجبائي كحماية قانونية ممنوحة للمكلفين بالضريبة.					

المحور الثالث: اهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل الرقابة الجبائية.

14	وجود عدالة اثناء عملية الرقابة الجبائية يؤثر بشكل ايجابي على قابلية دفع المستحقات الضريبية.					
15	استخدام المسائلة والمحاسبة الناتجة عن الرقابة تسهم في تحسين مصداقية التصريحات الجبائية.					
16	وجود الشفافية في الممارسات الجبائية داخل الادرات الجبائية من شأنها أن تفعل الرقابة الجبائية.					
17	توسيع المشاركة في اتخاذ القرارات داخل الادرات الجبائية من شأنها أن تفعل الرقابة الجبائية.					
18	استخدام مبدأ الكفاءة والفعالية في تقييم أداء الإدارات الجبائية من شأنها أن تفعل الرقابة الجبائية.					
19	الإفصاح عن المعلومات المالية بشكل موثوق داخل الادارات الجبائية من شأنها أن تفعل الرقابة الجبائية.					

شكرا لكم على حسن تعاونكم

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	43	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	43	100,0

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,435	3

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		GOUVERNANCE	CONTROL	EFICACITE
	N	43	43	43
Normal Parameters [a,,b]	Mean	4,1395	4,1628	4,4419
	Std. Deviation	,55982	,48453	,54782
Most Extreme Differences	Absolute	,366	,422	,325
	Positive	,366	,422	,325
	Negative	-,309	-,322	-,311
	Kolmogorov-Smirnov Z	2,399	2,769	2,131
	Asymp. Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	43	100,0
	Excluded[a]	0	,0

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	43	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	43	100,0

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,435	3

Item Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
GOUVERNANCE	4,1395	,55982	43
CONTROL	4,1628	,48453	43
EFICACITE	4,4419	,54782	43

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Total	43	100,0

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
,435	,433	3

Item Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
GOUVERNANCE	4,1395	,55982	43
CONTROL	4,1628	,48453	43
EFICACITE	4,4419	,54782	43

Summary Item Statistics

	Mean	Minimum	Maximum	Range	Maximum / Minimum	Variance
Inter-Item Correlations	,203	,171	,260	,089	1,520	,002

Summary Item Statistics

	N of Items
Inter-Item Correlations	3

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Squared Multiple Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
GOUVERNANCE	8,6047	,626	,289	,086	,290
CONTROL	8,5814	,773	,220	,048	,413
EFICACITE	8,3023	,645	,285	,084	,299

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
q12	4,2093	,80351	43
q13	3,9302	,76828	43

Correlations

		CONTROL	q7	q8	q9	q10
Pearson Correlation	CONTROL	1,000	,444	,367	,457	,440
	q7	,444	1,000	,263	,179	-,007
	q8	,367	,263	1,000	,358	,381
	q9	,457	,179	,358	1,000	,320
	q10	,440	-,007	,381	,320	1,000
	q11	,413	-,071	,243	,293	,429
	q12	,522	,345	,013	,121	,335
	q13	,479	,177	,071	,185	-,045
Sig. (1-tailed)	CONTROL	.	,001	,008	,001	,002
	q7	,001	.	,044	,125	,481
	q8	,008	,044	.	,009	,006
	q9	,001	,125	,009	.	,018
	q10	,002	,481	,006	,018	.
	q11	,003	,326	,059	,028	,002
	q12	,000	,012	,468	,219	,014
	q13	,001	,128	,324	,117	,387
N	CONTROL	43	43	43	43	43
	q7	43	43	43	43	43
	q8	43	43	43	43	43
	q9	43	43	43	43	43
	q10	43	43	43	43	43
	q11	43	43	43	43	43
	q12	43	43	43	43	43
	q13	43	43	43	43	43

Correlations

		q4	q5	q6
Pearson Correlation	GOUVERNANCE	,521	,532	,663
	q1	,156	,153	,297
	q2	,023	,121	,272
	q3	,604	,274	,346
	q4	1,000	,277	,146
	q5	,277	1,000	,498
	q6	,146	,498	1,000
Sig. (1-tailed)	GOUVERNANCE	,000	,000	,000
	q1	,158	,164	,027
	q2	,442	,219	,039
	q3	,000	,037	,011
	q4	.	,036	,175
	q5	,036	.	,000
	q6	,175	,000	.
N	GOUVERNANCE	43	43	43
	q1	43	43	43
	q2	43	43	43
	q3	43	43	43
	q4	43	43	43
	q5	43	43	43
	q6	43	43	43

Variables Entered/Removed

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	q6, q4, q2, q1, q5, q3[a]	.	Enter

a. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,876[a]	,767	,728	,29185

a. Predictors: (Constant), q6, q4, q2, q1, q5, q3

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	10,096	6	1,683	19,755	,000[a]
	Residual	3,066	36	,085		
	Total	13,163	42			

a. Predictors: (Constant), q6, q4, q2, q1, q5, q3

b. Dependent Variable: GOUVERNANCE

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
		B	Std. Error	Beta	t	Sig.
1	(Constant)	-,585	,465		-1,257	,217
	q1	,114	,059	,168	1,941	,060
	q2	,190	,054	,303	3,535	,001
	q3	,050	,110	,049	,453	,653
	q4	,320	,094	,356	3,424	,002
	q5	,131	,074	,169	1,772	,085
	q6	,328	,089	,378	3,670	,001

a. Dependent Variable: GOUVERNANCE

Coefficients[a]

Model		Collinearity Statistics	
		Tolerance	VIF
1	q1	,868	1,151
	q2	,881	1,136
	q3	,557	1,795
	q4	,598	1,672
	q5	,709	1,411
	q6	,611	1,637

a. Dependent Variable: GOUVERNANCE

Collinearity Diagnostics[a]

Model	Dimension	Eigenvalue	Condition Index
1	1	6,870	1,000
	2	,048	11,938
	3	,034	14,136
	4	,022	17,638
	5	,012	23,488
	6	,008	30,117
	7	,005	35,724

a. Dependent Variable: GOUVERNANCE

Collinearity Diagnostics[a]

Model	Dimension	Variance Proportions				
		(Constant)	q1	q2	q3	q4
1	1	,00	,00	,00	,00	,00
	2	,00	,02	,73	,01	,02
	3	,00	,92	,12	,00	,00
	4	,01	,01	,03	,04	,13
	5	,02	,04	,04	,03	,10
	6	,88	,00	,03	,02	,22
	7	,08	,00	,04	,90	,52

a. Dependent Variable: GOUVERNANCE

Collinearity Diagnostics[a]

Model	Dimension	Variance Proportions	
		q5	q6
1	1	,00	,00
	2	,02	,00
	3	,04	,00
	4	,39	,09
	5	,47	,52
	6	,01	,18
	7	,07	,20

a. Dependent Variable: GOUVERNANCE

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
CONTROL	4,1628	,48453	43
q7	4,3256	,52194	43
q8	4,4186	,54478	43
q9	4,4186	,54478	43
q10	4,6512	,71991	43
q11	3,9535	,87160	43

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
q12	4,2093	,80351	43
q13	3,9302	,76828	43

Correlations

		CONTROL	q7	q8	q9	q10
Pearson Correlation	CONTROL	1,000	,444	,367	,457	,440
	q7	,444	1,000	,263	,179	-,007
	q8	,367	,263	1,000	,358	,381
	q9	,457	,179	,358	1,000	,320
	q10	,440	-,007	,381	,320	1,000
	q11	,413	-,071	,243	,293	,429
	q12	,522	,345	,013	,121	,335
	q13	,479	,177	,071	,185	-,045
Sig. (1-tailed)	CONTROL	.	,001	,008	,001	,002
	q7	,001	.	,044	,125	,481
	q8	,008	,044	.	,009	,006
	q9	,001	,125	,009	.	,018
	q10	,002	,481	,006	,018	.
	q11	,003	,326	,059	,028	,002
	q12	,000	,012	,468	,219	,014
	q13	,001	,128	,324	,117	,387
N	CONTROL	43	43	43	43	43
	q7	43	43	43	43	43
	q8	43	43	43	43	43
	q9	43	43	43	43	43
	q10	43	43	43	43	43
	q11	43	43	43	43	43
	q12	43	43	43	43	43
	q13	43	43	43	43	43

Correlations

		q11	q12	q13
Pearson Correlation	CONTROL	,413	,522	,479
	q7	-,071	,345	,177
	q8	,243	,013	,071
	q9	,293	,121	,185
	q10	,429	,335	-,045
	q11	1,000	-,054	,208
	q12	-,054	1,000	,140
	q13	,208	,140	1,000
Sig. (1-tailed)	CONTROL	,003	,000	,001
	q7	,326	,012	,128
	q8	,059	,468	,324
	q9	,028	,219	,117
	q10	,002	,014	,387
	q11	.	,366	,090
	q12	,366	.	,185
	q13	,090	,185	.
N	CONTROL	43	43	43
	q7	43	43	43
	q8	43	43	43
	q9	43	43	43
	q10	43	43	43
	q11	43	43	43
	q12	43	43	43
	q13	43	43	43

Variables Entered/Removed

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	q13, q10, q7, q9, q12, q8, q11[a]	.	Enter

a. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,842[a]	,708	,650	,28673

a. Predictors: (Constant), q13, q10, q7, q9, q12, q8, q11

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	6,983	7	,998	12,133	,000[a]
	Residual	2,878	35	,082		

a. Predictors: (Constant), q13, q10, q7, q9, q12, q8, q11

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	df
1	Total	9,860	42

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
		B	Std. Error	Beta	t	Sig.
1	(Constant)	-,450	,552		-,816	,420
	q7	,217	,099	,233	2,189	,035
	q8	,096	,098	,108	,985	,332
	q9	,142	,092	,160	1,546	,131
	q10	,094	,084	,139	1,112	,274
	q11	,140	,061	,251	2,281	,029
	q12	,208	,068	,345	3,068	,004
	q13	,193	,063	,306	3,087	,004

a. Dependent Variable: CONTROL

Coefficients[a]

Model		Collinearity Statistics	
		Tolerance	VIF
1	q7	,734	1,362
	q8	,691	1,446
	q9	,778	1,285
	q10	,531	1,883
	q11	,686	1,457
	q12	,660	1,514
	q13	,849	1,178

a. Dependent Variable: CONTROL

Collinearity Diagnostics[a]

Model	Dimension	Eigenvalue	Condition Index
1	1	7,863	1,000
	2	,045	13,153
	3	,034	15,119
	4	,023	18,306
	5	,013	25,064
	6	,010	28,502
	7	,006	35,210
	8	,005	39,622

a. Dependent Variable: CONTROL

Collinearity Diagnostics[a]

Model	Dimension	Variance Proportions					
		(Constant)	q7	q8	q9	q10	q11
1	1	,00	,00	,00	,00	,00	,00
	2	,00	,02	,00	,00	,00	,41
	3	,00	,00	,00	,00	,07	,00
	4	,01	,04	,10	,04	,01	,15
	5	,00	,28	,02	,02	,32	,39
	6	,00	,03	,18	,86	,07	,00
	7	,14	,18	,70	,02	,37	,05
	8	,84	,44	,00	,06	,16	,00

a. Dependent Variable: CONTROL

Collinearity Diagnostics[a]

Model	Dimension	Variance Proportions	
		q12	q13
1	1	,00	,00
	2	,15	,00
	3	,04	,64
	4	,37	,06
	5	,03	,22
	6	,01	,04
	7	,36	,00
	8	,04	,04

a. Dependent Variable: CONTROL

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
q18	4,3256	,80832	43
q19	4,3488	,81310	43

Correlations

		EFICACITE	q14	q15	q16	q17
Pearson Correlation	EFICACITE	1,000	,604	,600	,632	,663
	q14	,604	1,000	,579	,578	,196
	q15	,600	,579	1,000	,445	,169
	q16	,632	,578	,445	1,000	,397
	q17	,663	,196	,169	,397	1,000
	q18	,689	,522	,381	,410	,592
	q19	,448	,409	,263	,295	,118
Sig. (1-tailed)	EFICACITE	.	,000	,000	,000	,000
	q14	,000	.	,000	,000	,104
	q15	,000	,000	.	,001	,140
	q16	,000	,000	,001	.	,004
	q17	,000	,104	,140	,004	.
	q18	,000	,000	,006	,003	,000
	q19	,001	,003	,044	,027	,226
N	EFICACITE	43	43	43	43	43
	q14	43	43	43	43	43
	q15	43	43	43	43	43
	q16	43	43	43	43	43
	q17	43	43	43	43	43
	q18	43	43	43	43	43
	q19	43	43	43	43	43

Correlations

		q18	q19
Pearson Correlation	EFICACITE	,689	,448
	q14	,522	,409
	q15	,381	,263
	q16	,410	,295
	q17	,592	,118
	q18	1,000	,185
	q19	,185	1,000
Sig. (1-tailed)	EFICACITE	,000	,001
	q14	,000	,003
	q15	,006	,044
	q16	,003	,027
	q17	,000	,226
	q18	.	,117
	q19	,117	.
N	EFICACITE	43	43
	q14	43	43
	q15	43	43
	q16	43	43
	q17	43	43
	q18	43	43
	q19	43	43

Variables Entered/Removed

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	q19, q17, q15, q16, q18, q14[a]	.	Enter

a. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,901[a]	,812	,781	,25624

a. Predictors: (Constant), q19, q17, q15, q16, q18, q14

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	10,241	6	1,707	25,994	,000[a]
	Residual	2,364	36	,066		
	Total	12,605	42			

a. Predictors: (Constant), q19, q17, q15, q16, q18, q14

b. Dependent Variable: EFICACITE

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
		B	Std. Error	Beta	t	Sig.
1	(Constant)	-,098	,382		-,258	,798
	q14	,063	,092	,077	,690	,495
	q15	,248	,078	,286	3,166	,003
	q16	,143	,087	,159	1,649	,108
	q17	,305	,075	,391	4,056	,000
	q18	,139	,071	,204	1,939	,060
	q19	,142	,054	,210	2,640	,012

a. Dependent Variable: EFICACITE

Coefficients[a]

Model		Collinearity Statistics	
		Tolerance	VIF
1	q14	,415	2,408
	q15	,639	1,565
	q16	,563	1,778
	q17	,561	1,784
	q18	,469	2,134
	q19	,823	1,216

a. Dependent Variable: EFICACITE

Collinearity Diagnostics[a]

Model	Dimension	Eigenvalue	Condition Index
1	1	6,909	1,000
	2	,032	14,679
	3	,020	18,669
	4	,016	20,955
	5	,010	25,830
	6	,007	30,487
	7	,005	35,471

a. Dependent Variable: EFICACITE

Collinearity Diagnostics[a]

Model	Dimension	Variance Proportions				
		(Constant)	q14	q15	q16	q17
1	1	,00	,00	,00	,00	,00
	2	,00	,01	,00	,00	,11
	3	,00	,06	,16	,02	,17
	4	,14	,05	,00	,05	,11
	5	,14	,06	,29	,55	,00
	6	,67	,08	,53	,02	,15
	7	,05	,75	,01	,35	,45

a. Dependent Variable: EFICACITE

Collinearity Diagnostics[a]

Model	Dimension	Variance Proportions	
		q18	q19
1	1	,00	,00
	2	,12	,40
	3	,01	,44
	4	,43	,08
	5	,02	,00
	6	,04	,05
	7	,39	,03

a. Dependent Variable: EFICACITE

Descriptive Statistics

	N	Range	Mean	Std. Deviation
DIPLOM	43	3,00	2,0233	,67218
Valid N (listwise)	43			

Statistics

DIPLOM

N	Valid	43
	Missing	0
	Std. Deviation	,67218
	Range	3,00

DIPLOM

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	6	14,0	14,0	14,0
	2,00	33	76,7	76,7	90,7
	3,00	1	2,3	2,3	93,0
	4,00	3	7,0	7,0	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

Statistics

SPECILITE

N	Valid	43
	Missing	0
	Std. Deviation	1,04389
	Range	3,00

SPECILITE

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	9	20,9	20,9	20,9
	2,00	6	14,0	14,0	34,9
	3,00	19	44,2	44,2	79,1
	4,00	9	20,9	20,9	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

Statistics

FONCTION

N	Valid	43
	Missing	0
	Std. Deviation	,42746
	Range	1,00

FONCTION

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3,00	10	23,3	23,3	23,3
	4,00	33	76,7	76,7	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

Statistics

EXPERIANCE

N	Valid	43
	Missing	0
	Std. Deviation	1,05549
	Range	3,00

EXPERIANCE

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	6	14,0	14,0	14,0
	2,00	7	16,3	16,3	30,2
	3,00	14	32,6	32,6	62,8
	4,00	16	37,2	37,2	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

Descriptive Statistics

	N	Range	Mean	Std. Deviation
q1	43	4,00	3,7442	,81920
q2	43	4,00	3,6744	,89232
q3	43	2,00	4,4884	,55085
q4	43	2,00	4,3953	,62257
q5	43	2,00	4,1628	,72145
q6	43	3,00	4,3256	,64442
Valid N (listwise)	43			

Descriptive Statistics

	N	Range	Mean	Std. Deviation
GOUVERNANCE	43	2,00	4,1395	,55982
Valid N (listwise)	43			

Descriptive Statistics

	N	Range	Mean	Std. Deviation
CONTROL	43	2,00	4,1628	,48453
q7	43	2,00	4,3256	,52194
q8	43	2,00	4,4186	,54478
q9	43	2,00	4,4186	,54478
q10	43	3,00	4,6512	,71991
q11	43	3,00	3,9535	,87160
q12	43	3,00	4,2093	,80351
q13	43	3,00	3,9302	,76828
Valid N (listwise)	43			

Descriptive Statistics

	N	Range	Mean	Std. Deviation
EFICACITE	43	2,00	4,4419	,54782
q14	43	2,00	4,5116	,66805
q15	43	2,00	4,4884	,63140
q16	43	2,00	4,3256	,60635
q17	43	3,00	4,2791	,70121
q18	43	3,00	4,3256	,80832
q19	43	4,00	4,3488	,81310
Valid N (listwise)	43			

Descriptive Statistics

	N	Range	Mean	Std. Deviation
GOUVERNANCE	43	2,00	4,1395	,55982
CONTROL	43	2,00	4,1628	,48453
EFICACITE	43	2,00	4,4419	,54782
Valid N (listwise)	43			